

Disclosure of Key Audit Matters and Audit Fee: The Moderating Effect of Firm Risk

- Mohsen Khotanlou ¹
- Mahdi Kazemiloum ²
- Mostafa Abdi³
- Hosain bakhtari ⁴

Abstract

This research aims to examine the relationship between the disclosure of Key Audit Matters (KAMs) and audit fees, as well as the moderating effect of firm risk on this relationship. To assess the impact of KAM disclosures on audit fees and the interactive effect of firm risk, data were collected from 124 companies listed on the Tehran Stock Exchange from 2017 to 2022. The study employed archival methods and tested the research hypotheses using panel data analysis and multiple regression techniques. The findings reveal that the disclosure of KAMs has a positive significant impact on audit fees. Specifically, the results indicate that firm risk positively and significantly moderates the relationship between KAM disclosures and audit fees. Also, firm risk increases the positive effect of disclosure of key audit matters on audit fees. This suggests that auditors tend to exert additional effort and incur higher costs when disclosing KAMs, which are passed on to clients through increased audit fees. The findings show that in high-risk firms, auditors need more effort to reduce the possibility of mistakes; this effort leads to an increase in the audit fee. The findings of this research offer valuable insights for standard-setters, helping them to review and better understand the effectiveness of new auditing standards, particularly the International Standard on Auditing (ISA) 701.

Key words: Audit Fees, Auditing 701 Standard, Firm Risk, Key Audit Matters.

¹ Assistant Prof, Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Email: mkhotanlou@basu.ac.ir

² Assistant Prof, Department of Accounting, Faculty of Economic and Social Science, Bu-Ali Sina University, Hamedan, Iran. Corresponding Author Email: m.kazemiloum@basu.ac.ir

³ PhD in accounting, Invited Lecture, Department of Accounting, Faculty of Human Science, Zanjan University, Zanjan, Iran. Email: abdi.accounting@yahoo.com

⁴ Msc, Department of Accounting, Faculty of Management and Economic, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran. Email: hoseinbakhtari81@gmail.com

افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: اثر تعدیلی ریسک شرکت

- محسن ختن‌لو^۱
- مهدی کاظمی علوم^۲
- مصطفی عبدی^۳
- حسین باختری^۴

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی و اثر تعدیلی ریسک شرکت بر این رابطه است. به منظور آزمون تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و اثر تعدیلی ریسک شرکت بر این رابطه داده‌های ۱۲۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ با استفاده از روش آرشیوی جمع‌آوری و فرضیه‌های پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی و بکارگیری رگرسیون چندگانه مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که افشای بیشتر مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که ریسک شرکت بر رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد و ریسک شرکت تأثیر مثبت افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد. یافته‌ها حاکی از آن است که حساب‌رسان تلاش‌های اضافی مرتبط با افشای مسائل عمده حسابرسی را بر حق الزحمه حسابرسی لحاظ کرده‌اند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که در شرکت‌های با ریسک بالا، حساب‌رسان برای کاهش احتمال اشتباه نیاز به تلاش بیشتری دارند؛ این تلاش بیشتر منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر به تدوین‌کنندگان استاندارد برای بررسی و اثربخشی و درک بهتر استانداردهای جدید حسابرسی به ویژه استاندارد شماره ۷۰۱ کمک می‌کند.

واژگان کلیدی: استاندارد ۷۰۱ حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، ریسک شرکت، مسائل عمده حسابرسی.

^۱ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. رایانامه:

mkhotanlou@basu.ac.ir

^۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اجتماعی، دانشگاه بوعلی‌سینا، همدان، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه:

m.kazemiolum@basu.ac.ir

^۳ دکتری، مدرس مدعو، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران. رایانامه:

abdi.accounting@yahoo.com

^۴ دکتری، مدرس مدعو، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران. رایانامه:

abdi.accounting@yahoo.com

گزارش حسابرسی مستقل امری حیاتی و ابزار ارتباطی برای عملکرد مالی شرکت است که از سوی حسابرس به ذینفعان ارائه می‌شود (تانگرنات^۱، ۲۰۱۵). هدف گزارش حسابرسی اطمینان‌بخشی به سهامداران، اعتباردهندگان و ذینفعان است (سوتیپون^۲، ۲۰۲۰). در سال‌های اخیر همواره در مورد سیاست‌های بهبود شفافیت گزارش حسابرسی مستقل، مسائل و انتقاداتی وجود داشته است (کلواک و همکاران^۳، ۲۰۲۰؛ چیانگ و همکاران^۴، ۲۰۲۱). بعد از وقوع رسوایی‌های مالی اوایل هزاره سوم، بحران مالی جهانی در سال ۲۰۰۸، پیچیدگی محیط کسب‌وکار و افزایش پیچیدگی در استانداردهای گزارشگری مالی، تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حسابرسان افزایش یافت. در واقع، گروه‌های مختلف استفاده‌کنندگان، متقاضی بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر بودند که برای این منظور تدوین‌کنندگان مقررات و استانداردگذاران مختلف در دنیا اقدام‌هایی را انجام دادند؛ از جمله می‌توان به تدوین استاندارد جدید بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» از سوی هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی^۵ اشاره کرد (جعفری‌نسب‌کرمانی، ۱۳۹۷). این تغییرات جدید گزارش حسابرسی، افشای مسائل عمده حسابرسی^۶ را الزامی نمود (سریجانپچ^۷، ۲۰۱۷). در ایران نیز سازمان حسابرسی استاندارد شماره ۷۰۱ را با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» از ابتدای سال ۱۴۰۱ الزامی نموده و منجر به تغییراتی در ساختار و محتوی گزارش حسابرس مستقل شده است. دو دیدگاه متناقض درباره تأثیر افشای مسائل عمده بیشتر در گزارش حسابرسی بر افزایش حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. طبق دیدگاه نخست، مقررات مربوط به افشای مسائل عمده حسابرسی، حسابرس را ملزم به اجرای روش‌های اضافی رسیدگی و اجرای بررسی‌های کنترل کیفیت بیشتر می‌کند (چالمرز^۸، ۲۰۱۳؛ کلواک و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرس این تلاش اضافی را از طریق حق‌الزحمه حسابرسی به صاحبکاران منتقل می‌کند. حق‌الزحمه حسابرسی با افزایش تقاضای حسابرسی برای تشویق حسابرسان به افشای اطلاعات بیشتر افزایش خواهد یافت. طبق دیدگاه دیگر، افشای مسائل

1. Tangruenrat

2. Suttipun

3. Klevak et al

4. Chiang et al

5. International Auditing and Assurance Standards Board

6. Key Audit Matters (KAM)

7. Srijunpetch

8. Chalmers

عمده جزو فعالیت‌های عادی حساب‌برسان است و نباید حق الزحمه حساب‌برسی اضافی به صاحبکار تحمیل شود.

ادبیات نظریه نمایندگی^۱ حاکی از آن است که تضاد منافع بین مدیران و سهامداران در شرکت وجود دارد که نیازمند سازوکارهای حاکمیت شرکتی مانند حساب‌برسی به منظور کاهش ریسک شرکت است. افزایش حق الزحمه حساب‌برسی در شرکت‌های با ریسک زیاد مالی و عملیاتی، قابل توجه است؛ زیرا نیازمند بررسی دقیق‌تر و ارائه اطلاعات شفاف‌تر توسط حساب‌برسان به سهامداران است (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶). در این راستا افشای مسائل عمده حساب‌برسی نیز ابزاری برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و اطمینان‌بخشی به سهامداران و بهبود شفافیت است و ممکن است نیاز به تلاش بیشتر حساب‌برسان داشته باشد و منجر به حق الزحمه حساب‌برسی بیشتر گردد. به گفته آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) حق الزحمه حساب‌برسی تابع مثبتی از ریسک است و بر اساس نظریه هزینه معاملات^۲، پیچیدگی و ریسک بیشتر در شرکت‌ها به دلیل نیاز به بررسی بیشتر و افزایش تعامل بین حساب‌برس و مدیریت، حق الزحمه حساب‌برسی را افزایش می‌دهد. پینتو و مورایس^۴ (۲۰۱۹) بیان می‌کنند در شرکت‌هایی که ساختار مالی یا عملیاتی پیچیده‌ای دارند؛ افشای مسائل عمده حساب‌برسی اغلب به دلیل نیاز به بررسی عمیق‌تر حساب‌برس منجر به افزایش حق الزحمه حساب‌برسی می‌شود. همچنین انتظار می‌رود شرکت‌هایی با اهرم مالی بالا یا نوسانات درآمدی بیشتر، ریسک بیشتری برای حساب‌برسان ایجاد کنند. این ریسک منجر به افزایش زمان و تلاش در فرآیند حساب‌برسی می‌شود. فریرا و مورایس^۵ (۲۰۱۹) معتقدند پیچیدگی بالاتر فرآیند حساب‌برسی ناشی از ریسک شرکت یا تعداد بالای مسائل عمده حساب‌برسی منجر به افزایش حق الزحمه حساب‌برسی می‌شود.

نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که وجود بخش مسائل عمده در گزارش حساب‌برسی، حساب‌برس را ملزم به اجرای روش‌های بیشتر، آموزش انطباق و بررسی‌های کنترل کیفیت بیشتری می‌کند (چالمرز، ۲۰۱۳؛ اورند^۶، ۲۰۱۳). افشای مسائل عمده حساب‌برسی به بحث بیشتر با ارکان راهبری شرکتی و نیز رسیدگی بیشتر توسط حساب‌برسان نیاز دارد که این بررسی‌ها ممکن است منجر به هزینه اضافی شود (رید و همکاران^۷، ۲۰۱۹). بر این اساس در شرکت‌هایی که ریسک زیادی وجود دارد، نقش اطمینان‌بخشی حساب‌برسان مستقل به دینفعان حیاتی است و حساب‌برسان مستقل می‌توانند با بررسی و تلاش بیشتر؛ هرچند که موجب افزایش حق الزحمه حساب‌برسی شود، شکاف‌های انتظاراتی را کاهش

1. Agency Theory

2. Jensen & Meckling

3. Transaction Cost Theory

4. Pinto & Morais

5. Ferreira, C., & Morais

6. Overend

7. Reid et al

دهند. بنابراین، ممکن است ریسک شرکت، رابطه بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نماید.

پس از تدوین استاندارد بین‌المللی ۷۰۱ در رابطه با مسائل عمده حسابرسی، پژوهش‌های خارجی و داخلی در این زمینه انجام شده است. در ایران پژوهش‌های اندکی این موضوع را مورد مطالعه قرار داده‌اند. به عنوان نمونه، جعفری‌نسب‌کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) به شناسایی و افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان بر اساس دیدگاه حسابرسان ایرانی پرداخته‌اند. عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۰) مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی را ارائه نموده‌اند. همچنین، عباسپور ثانی و همکاران (۱۴۰۱) به واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه پرداخته‌اند. در پژوهش دیگری، قائمی و همکاران (۱۴۰۳) ارتباط «تعداد مسائل عمده حسابرسی» افشا شده در گزارش‌های حسابرسی با «اندازه مؤسسه حسابرسی»، «نوع اظهارنظر حسابرسان» و «پیچیدگی واحد تجاری مورد رسیدگی» را بررسی نمودند. افخمی و فاضلی (۱۴۰۳) با استفاده از پرسشنامه، دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی را در مورد افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مورد مطالعه قرار داده‌اند. با دقت بر پژوهش‌های پیشین، تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و به‌ویژه نقش ریسک شرکت در این رابطه به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته و یا به صورت تجربی مورد آزمون قرار نگرفته است. از سوی دیگر، با توجه به این که در سال‌های اخیر محتوای گزارش‌های حسابرسی مورد توجه زیادی قرار گرفته است؛ انتظار می‌رود که نتایج این پژوهش بتواند اطلاعات سودمندی را برای نهادهای تدوین‌کننده استاندارد و مدیران و اعضای جامعه حسابداران رسمی ارائه نماید. استانداردگذاران می‌توانند اطلاعاتی درباره پیامدهای الزام استاندارد ۷۰۱ و تأثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی و نیز ریسک حسابرسی کسب نمایند. نتایج پژوهش حاضر ضمن بسط مبانی تجربی افشای مسائل عمده حسابرسی، منجر به تصمیم‌گیری صحیح سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان می‌شود تا با اتکا به افشای اطلاعاتی مانند ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف، رویدادها و معاملات عمده در بخش مسائل عمده حسابرسی گزارش حسابرسی مستقل، اقدام به تصمیم‌گیری بهتر و سرمایه‌گذاری در شرکت‌های بازار سرمایه نمایند. بر این اساس هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است و همچنین این موضوع مورد بررسی قرار گرفته است که آیا ریسک شرکت بر این رابطه تأثیر می‌گذارد یا خیر.

در ادامه، ابتدا به پیشینه نظری، تجربی و فرضیه‌های پژوهش اشاره شده، سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش ارائه و در نهایت به نتیجه‌گیری و بحث و پیشنهادها پرداخته می‌شود.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مسائل عمده حسابرسی

یکی از تغییرات اساسی صورت گرفته در گزارش حسابرسی، ایجاد بخش جدیدی با عنوان مسائل عمده حسابرسی است. در این ارتباط، استاندارد بین‌المللی شماره ۷۰۱ تحت عنوان مسائل عمده حسابرسی تصویب شد که شامل مجموعه الزامات و رهنمودهای تعیین و اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی است (ولت^۱، ۲۰۲۰). ارائه بخشی مجزا تحت عنوان مسائل عمده حسابرسی نمی‌تواند جایگزینی برای مواردی باشد که منجر به تعدیل اظهارنظر می‌شود. همچنین ترتیب ارائه هریک از مسائل عمده حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال این ترتیب می‌تواند براساس اهمیت نسبی موضوع و یا به ترتیب افشاء در صورت‌های مالی ارائه شود (بروئر و همکاران^۲، ۲۰۱۶). به گفته قائمی و همکاران (۱۴۰۳) حسابررس باید هر یک از مسائل عمده حسابرسی را با استفاده از یک عنوان فرعی مناسب، در بخش بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی ارائه نماید. اختصاص بخشی مجزا به مسائل عمده حسابرسی، نزدیک به بخش اظهارنظر گزارش حسابرسی می‌تواند ارزش اطلاعاتی برای این بند گزارش نماید.

در سال ۱۴۰۱ افشای مسائل عمده حسابرسی با هدف ارتقای ارزش اطلاعاتی گزارش حسابررس در ایران ضرورت یافته است (اسکندر و صافدل، ۱۴۰۳). بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۱ سازمان حسابرسی ایران، منظور از مسائل عمده حسابرسی، مسائلی است که به قضاوت حرفه‌ای حسابررس، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند. مسائل عمده حسابرسی از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری انتخاب می‌شوند. حسابررس باید از میان موضوعات اطلاع‌رسانی شده به ارکان راهبری، مسائلی را که مستلزم توجه خاص حسابررس در انجام کار حسابرسی بوده است، تعیین کند. به این منظور، حسابررس باید موارد زیر را مورد توجه قرار دهد:

الف. حوزه‌هایی که بر مبنای ارزیابی حسابررس، خطر تحریف با اهمیت در آنها بالاتر است.

ب. قضاوت‌های عمده حسابررس در ارتباط با بخش‌هایی از صورت‌های مالی که متضمن قضاوت‌های عمده مدیران اجرایی بوده است، از جمله برآوردهای حسلبرداری که میزان ابهام در برآورد آنها بالا تشخیص داده شده است.

پ. آثار رویدادها یا معاملات عمده واقع شده طی دوره بر حسابرسی.

^۱. Velte

^۲. Brouwer et al

حسابرس باید مشخص کند کدام یک از مسائل تعیین شده، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره جاری دارای بیشترین اهمیت بوده‌اند و از این رو مسائل عمده حسابرسی به شمار می‌روند (استاندارد حسابرسی ۷۰۱ ایران، ۱۴۰۱).

افشای مسائل عمده حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران و فرآیند کسب اطلاعات تأثیر می‌گذارد (سیرویس و همکاران^۱، ۲۰۱۸). در این زمینه، بورک و همکاران^۲ (۲۰۲۳) معتقدند الزام افشای مسائل عمده حسابرسی ممکن است کیفیت حسابرسی را ارتقاء دهد؛ زیرا مدیران و حساب‌رسان بیشتر نگران بررسی نظارتی یا ریسک دعاوی حقوقی خواهند بود. با این حال، در صورتی که سایر حوزه‌های مهم کمتر مورد توجه حساب‌رسان قرار گیرند، تمرکز بیشتر بر افشای مسائل عمده می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. راحامان و همکاران^۳ (۲۰۲۲) پژوهشی را تحت عنوان افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارشگری مالی انجام دادند. یافته‌ها نشان داد که تفاوت‌های قابل توجهی بین شرکت‌ها در تعداد و انواع مسائل عمده حسابرسی گزارش شده و میزان افشای آن‌ها وجود دارد. همچنین آنها تغییراتی را هم در داخل و هم در بین بخش‌های مختلف صنعت مشاهده کردند. شرکت‌هایی با نظارت شدید، تعداد بیشتری از مسائل عمده حسابرسی را افشا می‌کنند، در حالی که شرکت‌های حساس به محیط زیست جزئیات بیشتری از مسائل ارائه شده به عنوان مسائل عمده حسابرسی را ارائه می‌دهند. علاوه بر این، هم اندازه شرکت و هم سن شرکت تأثیر مثبتی بر تعداد مسائل عمده حسابرسی افشا شده دارد.

نتایج پژوهش جعفری‌نسب‌کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) حاکی از آن است که از دیدگاه حساب‌رسان افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به افزایش ارزش اطلاعاتی و کاهش یکنواختی گزارش حسابرس، افزایش مسئولیت حرفه‌ای و قانونی حسابرس، بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود گزارشگری مالی خواهد شد. پاسخ‌های دریافت شده آنان از پرسشنامه توزیع شده میان حسابداران رسمی ایران نشان می‌دهد که ارزیابی حسابرس از مفروضات اساسی مبنای شناخت و افشای اقلام صورت‌های مالی در گزارش حسابرس، نحوه مواجهه حسابرس با ریسک‌های مختلف شرکت، حساب‌هایی با بالاترین ریسک تحریف با اهمیت (ریسک ناشی از تقلب) در گزارش حسابرس، ارزیابی حسابرس از رویدادها و معاملات عمده و نیز مواردی که بر اساس قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی دارای بیشترین اهمیت هستند، باید به عنوان مسائل عمده حسابرسی شناسایی شوند.

1. Sirois et al

2. Burke et al.

3. Rahaman et al

افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

بر اساس پژوهش‌های پیشین، در زمینه تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر افزایش حق الزحمه حسابرسی دو دیدگاه مطرح شده است. بر اساس دیدگاه اول، مسائل عمده حسابرسی به موارد جدید، گزارش‌های حسابرسی گسترده و دقیق نیاز دارند و این امر مستلزم آموزش بیشتر و بررسی‌های کنترل کیفیت و در نهایت افزایش حق الزحمه حسابرسی است (چالمرز، ۲۰۱۳). گزارش حسابرسی جامع حاوی اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت‌پذیری بیشتری می‌کنند، بنابراین آنها تلاش بیشتری برای بررسی صورت‌های مالی، گزارش‌ها و انجام رویه‌های بیشتر در زمینه مسائل عمده حسابرسی خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی ممکن است منجر به هزینه اضافی شود (رید و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین، مسائل عمده حسابرسی ممکن است نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت داشته باشند (المارزوک و همکاران، ۲۰۲۳).^۱ انتظار می‌رود شناسایی و گزارش مسائل عمده حسابرسی نیازمند بررسی‌های عمیق‌تری باشد که می‌تواند فعالیت حسابرسان را افزایش دهد. حسابرسان باید زمان و تلاش بیشتری را صرف بررسی و مستندسازی مسائل عمده حسابرسی کنند که این موضوع ممکن است باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی شود. همچنین ممکن است در صورت عدم دقت در شناسایی مسائل عمده حسابرسی، حسابرسان با چالش‌های قانونی و دعاوی حقوقی مواجه شوند. این خطرات اضافی می‌تواند منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسان شود، زیرا آنها باید هزینه‌های بالقوه این خطرات را در نظر بگیرند.

بحث در مورد ارتباط بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی گسترده است. گزارشگری مسائل عمده حسابرسی نیازمند تخصص و دانش بیشتری است. حسابرسان باید دارای توانمندی‌های ویژه‌ای در تحلیل و قضاوت حرفه‌ای باشند تا بتوانند به‌درستی مسائل عمده حسابرسی را شناسایی و گزارش کنند. این نیاز به تخصص بیشتر می‌تواند باعث افزایش حق الزحمه حسابرسان شود، زیرا مؤسسات حسابرسی ممکن است نیاز به استخدام حسابرسان با تجربه‌تر و متخصص‌تر داشته باشند. ارتباط بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در پژوهش‌های پیشین تبیین شده است. گوتیرز و همکاران^۲ (۲۰۱۸) معتقدند به دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، احتمال افزایش در حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای مسائل عمده حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش چن و همکاران^۳ (۲۰۱۹) حاکی از ارتباط مثبت بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. بنابراین، حق الزحمه حسابرسی ممکن است به دلیل تلاش‌های حسابرسی افزایش یابد. نتایج پژوهش پیمایشی جعفری‌نسب‌کرمانی و همکاران (۱۳۹۸) نیز حاکی از آن است که طبق دیدگاه حسابرسان، افشای مسائل

۱. Elmarzouky et al

۲. Gutierrez et al

۳. Chen et al

عمده حسابرسی موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی خواهد شد. شواهد و یافته‌های پیشین حاکی از آن است که فشار بر حسابرس ممکن است حق‌الزحمه حسابرسی را نیز افزایش دهد (جاتی و سوپراستو^۱، ۲۰۲۰). بنابراین، مدیریت شرکت، هزینه‌ای را برای پذیرش مسائل عمده حسابرسی پرداخت خواهد کرد. طبق دیدگاه اول، انتظار می‌رود که در الزامات و مقررات جدید حسابرسی، مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی به تلاش بیشتر حسابرس برای رعایت استاندارد ۷۰۱ نیاز داشته باشد و موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. همچنین ممکن است عدم افشای مسائل عمده منجر به افزایش ریسک حسابرسی گردد؛ از این رو می‌توان گفت حسابرسان به منظور مدیریت ریسک پروژه حسابرسی، محافظه کارانه‌تر عمل کرده و تلاش بیشتری خواهند داشت.

در مقابل دیدگاه نخست که افشای مسائل عمده حسابرسی منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد، دیدگاه مقابلی نیز وجود دارد. بر اساس دیدگاه دوم؛ مطالعات دیگری مانند سیرویس و همکاران^۲ (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن^۳ (۲۰۱۹) معتقدند که حسابرسان مستقل ملزم به انجام بررسی‌های اضافی و تلاش‌های بیشتر نیستند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی ۷۰۰ و ۷۰۱ حسابرس را ملزم می‌کند که اطلاعات بیشتری در مورد نحوه شکل‌گیری اظهارنظر حسابرس افشا کند. لنوکس و همکاران^۴ (۲۰۱۹)، سیرویس و همکاران (۲۰۱۸) و گلد و هایلمن (۲۰۱۹) بیان می‌کنند که حق‌الزحمه حسابرسی پس از اجرای استاندارد ۷۰۱ افزایش نمی‌یابد. این بدان معناست شرکت‌هایی که دارای مسائل عمده حسابرسی هستند با هزینه‌های اضافی برای رعایت الزامات مواجه نخواهند شد. همچنین به گفته سیرا گارسیا و همکاران^۵ (۲۰۱۹) مسائل عمده حسابرسی هیچ تغییری در تلاش حسابرسی ندارند، زیرا حسابرسان در حال حاضر این مرحله را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی انجام می‌دهند و فقط آنچه که معمولاً انجام می‌دهند را افشا می‌کنند و نیازی به تلاش بیشتر نیست. بنابراین، حسابرس همچنان همان رویه‌های گذشته را انجام می‌دهد و نیازی به اطلاعات جدیدی نیست. تنها عامل اضافی در گزارش بسط یافته، افشای دقیق اطلاعات است. در این راستا، رید و همکاران (۲۰۱۹) رابطه معناداری بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی نیافتند. آنها بیان می‌کنند که حسابرس ممکن است هزینه‌های اضافی مربوط به استانداردهای جدید را متقبل شده باشد؛ اما این هزینه‌ها را به عنوان حق‌الزحمه حسابرسی به شرکت منتقل نکرده است. بر این اساس و با توجه به مبانی نظری و تجربی پژوهش، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد.

فرضیه اول: افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

1. Jati & Suprasto

2. Sirois et al

3. Gold & Heilmann

4. Lennox, Schmidt, & Thompson

5. Sierra-García et al.

ریسک شرکت و ارتباط بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر عوامل مرتبط با حسابرس و عوامل مرتبط با صاحبکار است. نتایج پژوهش‌های پیشین مانند هی و همکاران^۱ (۲۰۰۶) نشان می‌دهد که ریسک شرکت به‌عنوان یکی از عوامل مرتبط با صاحبکار تاثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی داشته است. پورحیدری و گل‌محمدی شورکی (۱۳۹۴) معتقدند حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. از لحاظ نظری، ریسک و پیچیدگی واحدی که رسیدگی می‌شود از عوامل اصلی مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی است. در فرایند حسابرسی، عوامل ریسک شرکت صاحبکار با حق الزحمه‌های حسابرسی ارتباط دارد؛ چرا که این عوامل بر تلاش و فعالیت‌های اجرا شده حسابرس طی فرایند حسابرسی تاثیرگذار است. در این راستا سیمونیک^۲ (۱۹۸۰) نشان داد که پیچیدگی و ریسک بیشتر شرکت به طور مستقیم باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. نیکین و ساهلستروم^۳ (۲۰۱۵) اثر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در کشور انگلستان را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که حق الزحمه خدمات حسابرسی با ابعاد ریسک شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری رابطه‌ای مستقیم دارد. همچنین گاهلون و جنتری^۴ (۱۹۸۲) نشان دادند که ریسک شرکت تابع مثبتی از اهرم مالی، اهرم عملیاتی و ریسک تجاری شرکت است. از آنجا که حق الزحمه حسابرسی تابع مثبتی از ریسک است، بنابراین بایستی رابطه مثبتی با ابعاد ریسک داشته باشد. در نتیجه انتظار می‌رود ریسک شرکت، حق الزحمه حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند که ریسک مالی و ریسک عملیاتی منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. ریسک بالاتر شرکت منجر به افزایش هزینه‌های نظارت، بررسی و تعامل بین حسابرسان و شرکت می‌شود که تأثیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

بر اساس نظریه نمایندگی (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶) مدیران به دلیل تضاد منافع با سهامداران ممکن است تمایلی به افشای کامل ریسک‌های شرکت نداشته باشند. در نتیجه حسابرسان به‌عنوان نمایندگان سهامداران با استفاده از افشای مسائل عمده حسابرسی و به منظور کمک به ارزیابی و نظارت بر وضعیت و سلامت مالی صاحبکار، این شکاف اطلاعاتی را پر می‌کنند. این افزایش تلاش حسابرسان به معنای افزایش حق الزحمه حسابرسی است. همچنین طبق نظریه علامت‌دهی^۵ افشای مسائل عمده حسابرسی سیگنالی از کیفیت گزارشگری مالی و شفافیت شرکت است. شرکت‌هایی که ریسک بالاتری دارند، از طریق افشای دقیق‌تر مسائل عمده حسابرسی تلاش می‌کنند به ذی‌نفعان اطمینان بیشتری

^۱ . hay et al

^۲ . Simunic

^۳ . Nikkinen & Sahlstrom

^۴ . Gahlon, J. M., & Gentry

^۵ . Signaling Theory

دهند (المازوکى و همکاران، ۲۰۲۳). بر اساس استاندارد بین‌المللى حسابرسى شماره ۷۰۱ بند مسائل عمده حسابرسى در گزارش حسابرس مستقل باید نشان‌دهنده موضوعات پرریسک و چالش‌برانگیز شرکت باشد. جعفرى نسب‌کرمانى و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند که نحوه مواجهه حسابرس با ریسک‌های مختلف شرکت از جمله مهمترین مواردی است که معمولاً در بند مسائل عمده حسابرسى افشا می‌شود. قائمى و همکاران (۱۴۰۳) دریافتند در صنایع بیمه، بانک‌ها و نهادهای مالی واسطه، تعداد مسائل عمده افشا شده در گزارش حسابرسى با پیچیدگى واحد تجارى، رابطه مثبت دارد. چن و همکاران^۱ (۲۰۲۴) ادعا می‌کنند که صاحبکاران با نسبت‌های اهرمى بالاتر و دارای زیان، از دیدگاه حسابرس ریسک بیشتری دارند و بنابراین مسائل عمده حسابرسى بیشتری دریافت می‌کنند. پژوهش‌های یانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۸) و مانسیف و همکاران^۳ (۲۰۱۱) حاکی از رابطه مثبت بین افشای مسائل عمده حسابرسى و حق‌الزحمه حسابرسى بوده است و علت آن این است که حق‌الزحمه‌های حسابرسى به طور مثبت با ریسک‌های مالی، عملیاتی، سیستماتیک و کل شرکت و ضعف کنترل‌های داخلی آن مرتبط هستند. یافته‌های پژوهش کاماچو-مینانو و همکاران^۴ (۲۰۲۴) نشان می‌دهد که مسائل عمده حسابرسى افشاء شده توسط حسابرس، قدرت توضیحی قابل‌توجهی در ارزیابی سطح ریسک ورشکستگی مالی موجود در شرکت صاحبکار دارند. به طور خاص، آنها نشان دادند که هر چه تعداد مسائل عمده حسابرسى بیشتر باشد، سطح درماندگى مالی موجود در شرکت بالاتر خواهد بود. این یافته‌ها حاکی از آن است در شرکت‌هایی که در معرض ریسک هستند، حسابرسان تلاش و زمان بیشتر و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسى بیشتری نیز خواهند داشت. بنابراین انتظار می‌رود در شرکت‌هایی که سطح ریسک بالاست، مشکلات نمایندگى نیز افزایش یافته و در نتیجه جهت کاهش این مشکلات، حسابرسان زمان و تلاش بیشتری در راستای افشای بیشتر مسائل عمده صاحبکار نموده و حق‌الزحمه حسابرسى بیشتری نیز مطالبه نمایند. به عبارت دیگر در شرکت‌های با ریسک بالا، حسابرسان برای کاهش احتمال اشتباه نیاز به تلاش بیشتری دارند؛ این تلاش بیشتر منجر به افزایش هزینه حسابرسى می‌شود. در چنین شرایطی، مسائل عمده حسابرسى نیز بیشتر برجسته می‌شوند و تأثیر آنها بر حق‌الزحمه قوی‌تر خواهد بود. بر این اساس فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: ریسک شرکت رابطه بین افشای مسائل عمده حسابرسى و حق‌الزحمه حسابرسى را تعدیل می‌کند.

1. Chen et al

2. Yang et al

3. Munsif et al

4. Camacho-Miñano et al

۳. روش پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چندگانه با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بر این اساس ۱۲۴ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که نحوه غربالگری آن‌ها در جدول ۱ ارائه شده است و داده‌های مربوط به آنها طی دوره زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ از صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدآل و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شد. پس از استخراج داده‌ها و محاسبه مقدار متغیرها، با استفاده از نرم‌افزارهای اکسل^۱ ۲۰۱۶ و ایویوز نسخه ۹ به تجزیه‌تحلیل یافته‌ها پرداخته شده است.

جدول ۱. شرایط غربال جامعه آماری پژوهش

ردیف	شرح	تعداد شرکت
۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۱	۷۰۹
۲	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند.	۳۳۴
۳	تعداد شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۶ در بورس پذیرفته شده‌اند.	۵۷
۴	تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و لیزینگ‌ها بوده‌اند.	۶۳
۵	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آنها منتهی به پایان اسفند نبوده است.	۶۹
۶	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش، وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته‌اند.	۶۲
۷	تعداد کل شرکت‌هایی که حذف شدند.	۵۸۵
۸	تعداد شرکت‌های عضو نمونه	۱۲۴

مدل آزمون فرضیه‌ها و متغیرهای پژوهش

مدل آزمون فرضیه‌ها

به منظور بررسی تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی از مدل (۱) و به منظور بررسی تأثیر متغیر تعدیل‌گر ریسک شرکت از مدل (۲) استفاده شده است. این مدل‌ها مطابق با پژوهش المارزوکى و همکاران (۲۰۲۳) است که بر اساس محیط پژوهشی ایران تعدیل شده است. منظور از تعدیل مدل پژوهش آن است که برخی از متغیرهای کنترلی استفاده شده در پژوهش ذکر شده در محیط ایران افشاء نشده و یا

^۱. Excel

قابل‌سنجش نبوده و در نتیجه از مدل پژوهش حذف شده‌اند. همچنین با بررسی نتایج تجربی پژوهش‌های پیشین داخلی و خارجی، چند متغیر کنترلی موثر بر متغیر وابسته نیز اضافه شده است.

مدل (۱):

$$\text{AUDIT FEE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{KAM}_{it} + \beta_2 \text{SPECIALIST}_{it} + \beta_3 \text{CHANGE}_{it} + \beta_4 \text{TENURE}_{it} + \beta_5 \text{BIG}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{CFO}_{it} + \beta_8 \text{SIZE}_{it} + \beta_9 \text{ROE}_{it} + \beta_{10} \text{LOSS}_{it} + \beta_{11} \text{RESTATE} + \text{YEAR FE} + \text{Industry FE} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲):

$$\text{AUDIT FEE}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{KAM}_{i,t} + \beta_2 \text{FIRM RISK}_{i,t} + \beta_3 \text{FIRM RISK}_{i,t} * \text{KAM}_{si,t} + \beta_4 \text{SPECIALIST}_{i,t} + \beta_5 \text{CHANGE}_{i,t} + \beta_6 \text{TENURE} + \beta_7 \text{BIG}_{i,t} + \beta_8 \text{LEV}_{i,t} + \beta_9 \text{CFO}_{i,t} + \beta_{10} \text{SIZE}_{i,t} + \beta_{11} \text{ROE}_{i,t} + \beta_{12} \text{LOSS} + \beta_{13} \text{RESTATE} + \text{YEAR FE} + \text{Industry FE} + \varepsilon_{i,t}$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

متغیر وابسته این پژوهش حق‌الزحمه حسابرسی (AUDIT_FEE) است که برابر است با لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی شرکت (رید و همکاران، ۲۰۱۹).

متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش حاضر، افشای مسائل عمده حسابرسی (KAM) است. طبق استاندارد شماره ۷۰۱ حسابرسی ایران، مسائل عمده حسابرسی، مسائلی هستند که به قضاوت حرفه‌ای حسابرس در حسابرسی صورتهای مالی دوره جاری، دارای بیشترین اهمیت و مستلزم توجه خاص حسابرس در انجام کار حسابرسی بوده است. همچنین طبق بند ۱۵ استاندارد حسابرسی مذکور، مساله‌ای که طبق استاندارد ۷۰۵، سبب تعدیل اظهارنظر می‌شود و یا طبق استاندارد ۵۷۰، ابهامی با اهمیت در ارتباط با رویدادها یا شرایطی ایجاد می‌کند که می‌تواند باعث تردیدی عمده نسبت به توانایی واحد تجاری برای تداوم فعالیت شود، ماهیتاً جزو مسائل عمده حسابرسی محسوب می‌شود.

با توجه به این ویژگی‌ها، دامنه تشخیص مسائل عمده حسابرسی از نظر صراحت بیان در گزارش حسابرسی، در سه طبقه مجزا قرار می‌گیرند: (۱) مسائل عمده حسابرسی (صریح)، (۲) مبانی بند اظهارنظر مشروط و مردود (ضمنی) و (۳) ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت (ضمنی).

با توجه به این که استاندارد حسابرسی ۷۰۱ از ۱ فروردین ۱۴۰۱ لازم‌الاجرا گردید، به منظور جمع‌آوری اطلاعات لازم برای اندازه‌گیری این متغیر پژوهش، اطلاعات مسائل عمده حسابرسی در دو بازه زمانی قبل

از ۱ فروردین ۱۴۰۱ و پس از آن، به شرح زیر از گزارش‌های حسابرسی منتشره شرکت‌ها جمع‌آوری شده است:

✓ تعداد مسائل عمده حسابرسی مربوط به پس از تاریخ ۱ فروردین ۱۴۰۱ از گزارش‌های حسابرسی صادره شرکت نمونه، مطابق استاندارد حسابرسی ۷۰۱ و بر اساس ۳ طبقه فوق‌الذکر جمع‌آوری شد.

✓ برای جمع‌آوری تعداد مسائل عمده حسابرسی شرکت نمونه، برای قبل از تاریخ ۱ فروردین ۱۴۰۱، بر اساس دستورالعمل زیر اقدام گردید.

۱. بندهای مبانی اظهارنظر مشروط و مردود شرکت نمونه، معادل است با مسائل عمده حسابرسی.
۲. بند تاکید بر مطلب خاص با موضوع ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت شرکت نمونه، معادل است با مسائل عمده در حسابرسی.
۳. موضوع مندرج در بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی سال ۱۴۰۱ شرکت نمونه که در گزارش حسابرسی سال ۱۴۰۰ و پیش از آن شرکت نمونه، در بند تاکید بر مطلب خاص درج شده بود. پس از مشخص شدن مسائل عمده حسابرسی، در این پژوهش به پیروی از پژوهش پینتو و مورایس^۱ (۲۰۱۹) از تعداد مسائل عمده حسابرسی مندرج در گزارش حسابرس مستقل برای اندازه‌گیری متغیر مستقل استفاده شده است.

متغیر تعدیل‌گر

ریسک کلی شرکت: ریسک کلی شرکت، که به عنوان نوسانات بازده سهام نیز نامیده می‌شود، عدم اطمینان مالی است که سرمایه‌گذار دارنده سهم در یک شرکت خاص با آن روبرو است. این ریسک ناشی از هر دو عوامل خاص شرکت (ریسک غیرسیستماتیک) و ریسک سیستماتیک سهام است (فبرا و همکاران^۲، ۲۰۲۳). برای اندازه‌گیری ریسک کل شرکت به پیروی از مطالعات قبلی مانند برهمانا و همکاران^۳ (۲۰۲۰) و فبرا و همکاران (۲۰۲۳) از انحراف استاندارد بازدهی سالانه سهام طی پنج سال اخیر استفاده خواهد شد.

متغیرهای کنترلی

تخصص حسابرس در صنعت: تخصص حسابرس در صنعت (SPECIALIST) برابر است با مجموع دارایی همه صاحبکاران هر مؤسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های همه صاحبکاران در صنعت (هی و همکاران، ۲۰۰۶). ماهیو و یلکنز^۴ (۲۰۰۳) بیان می‌کنند زمانی که سهم از بازار یک صنعت به مقدار قابل ملاحظه‌ای بالاتر از سایر رقبا باشد این امر سبب می‌شود که حسابرسان متخصص در یک صنعت خدمات متعدد و تخصصی را عرضه کنند. انتظار می‌رود حسابرسان متخصص در صنعت با

¹. Pinto & Morais

². Febra et al

³. Brahmana et al

⁴. Mayhew, B., Wilkins

دانش و تخصص در صنعت خاص رسیدگی‌های دقیق و کامل‌تری انجام داده و این موضوع منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد. ساریناتو^۱ (۲۰۱۴) معتقد است میزان حق‌الزحمه حسابرسی به سطح تخصص لازم برای انجام خدمات، طول کار و ارزش خدمات ارائه شده به صاحبکار و سطح مهارت مورد نیاز بستگی دارد. نتیجه پژوهش موحدکارودین و بسیودیس^۲ (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که تخصص حسابرس در صنعت با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی رابطه دارد. واعظ و همکاران (۱۳۹۳) نیز دریافتند که بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص مؤسسات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

تغییر حسابرسی: تغییر حسابرس (CHANGE) متغیر مجازی است. چنانچه حسابرس شرکت تغییر کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. شناخت از صاحبکار و بررسی دقیق کنترل‌های داخلی در سال‌های اول رسیدگی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد (کاماچومینانو و همکاران، ۲۰۲۴). نتایج پژوهش کاون و همکاران^۳ (۲۰۱۴) نشان داد که تغییر حسابرس موجب افزایش تلاش و نیز افزایش ساعت کار حسابرسی شده و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی هم افزایش می‌یابد.

دوره تصدی حسابرسی: دوره تصدی حسابرس (TENURE) عبارت است از تعداد سال‌های انباشته از زمانی که حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است. ایدی^۴ (۲۰۱۱) معتقد است که دوره تصدی حسابرس یکی از ویژگی‌های با اهمیت است که بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و منفی دارد. آستانا و بون^۵ (۲۰۱۲) نشان دادند که دوره تصدی حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

اندازه مؤسسه حسابرسی: اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG) عبارت است از چنانچه سازمان حسابرسی یا مؤسسات رتبه الف عضو جامعه حسابداران رسمی باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر (کاظمی‌علوم و همکاران، ۱۳۹۹). سیمونیک و استین^۶ (۱۹۸۷) معتقدند مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل کیفیت حسابرسی بیشتر، ریسک اطلاعاتی را به نحو مناسب‌تری برای سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهند و این موضوع منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شرکت می‌شود. نتایج پژوهش واعظ و همکاران (۱۳۹۳) نشان داد که اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. نیمی^۷ (۲۰۰۷) دریافت اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد.

1. Suryanto

2. Mohd Kharuddin & Basioudis

3. Kwon et al

4. Yidi

5. Asthana & Boone

6. Simunic & Stein

7. Niemi

اهرم مالی: اهرم مالی (LEV) نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها در پایان دوره است. اهرم مالی، ریسک شکست صاحبکار و ریسک دعاوی حسابرس را افزایش می‌دهد (سیمونیک و استین^۱، ۱۹۹۶) و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (قدیم پور و دستگیر، ۱۳۹۵). یافته‌های پژوهش لنوکس و همکاران (۲۰۱۹) حاکی از آن است که بین اهرم مالی و میزان حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش ایمنی و دریائی (۱۳۹۹) بین اهرم کل بدهی، اهرم مالی و اهرم عملیاتی برآوردی با حق الزحمه حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جریان نقد عملیاتی: جریان نقد عملیاتی (CFO) برابر است با جریان وجه نقد تقسیم بر جمع دارایی‌ها در پایان دوره. صه‌بای قرقی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند جریان نقد عملیاتی تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. نتایج پژوهش موسوی و داروغه‌حضرتی (۱۳۹۰) نشان می‌دهد شرکت‌های با جریان نقد بالا دارای حق الزحمه حسابرسی بیشتری هستند.

اندازه شرکت: اندازه شرکت (SIZE) برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت در پایان دوره مالی. کمپا^۲ (۲۰۱۳) بیان می‌کند هرچه شرکت بزرگتر باشد، حسابرس برای انجام وظایف حرفه‌ای خود به تلاش و در نتیجه حق الزحمه بیشتری نیاز دارد. بهرند و همکاران^۳ (۲۰۲۰) نشان دادند که رابطه مثبتی بین اندازه شرکت و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. بانگت و کریستین^۴ (۲۰۲۳) نشان دادند اندازه شرکت تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

بازده حقوق صاحبان سهام: بازده حقوق صاحبان سهام (ROE) برابر است با نسبت سود خالص تقسیم بر جمع حقوق صاحبان سهام در پایان دوره مالی. کوربالا^۵ (۲۰۱۵) معتقد است که شرکت‌های با سودآوری بالا معمولاً حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند. خلیف و همکاران^۶ (۲۰۱۶) نشان دادند بین بازده حقوق صاحبان سهام و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

زیان شرکت: زیان (LOSS) برابر است با اگر شرکت در سال جاری زیان داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. زیان‌های سنوات قبل ریسک حسابرسی را افزایش (دوئل‌من و همکاران^۷، ۲۰۱۵) و در نتیجه موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند زیان شرکت تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

تجدید ارائه: تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE) برابر است با اگر شرکت تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر. حسنی و یونس‌حمه (۱۴۰۱) بیان می‌کنند تجدید

1. Simunic & Stein

2. Campa

3. Behrend et al.

4. Bunget & Cristian

5. Corbella

6. Khlif et al

7. Duellman et al

ارائه صورت‌های مالی به عنوان عامل بالقوه ریسک می‌تواند بر ریسک درک شده حساب‌رسان اثر بگذارد و این رخداد تغییر رفتار حساب‌رسان و تغییر حق‌الزحمه حساب‌رسی را به دنبال دارد. حساب‌رسان در شرکت‌های مشمول تجدید ارائه صورت‌های مالی، ریسک را بالا ارزیابی کرده و سعی می‌کنند تلاش حساب‌رسی را افزایش دهند که این موارد سبب افزایش حق‌الزحمه حساب‌رسی می‌شود. آنها نشان دادند تجدید ارائه صورت‌های مالی به عنوان معیاری از ریسک حساب‌رسی تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه حساب‌رسی دارد. همچنین کاظمی‌علوم و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند تجدید ارائه صورت‌های مالی تأثیر معناداری بر حق‌الزحمه حساب‌رسی دارد.

با توجه به این که حق‌الزحمه حساب‌رسی شرکت‌ها در صنایع مختلف، متفاوت است، اثرات صنعت که مبین نوع صنعت است، با استفاده از متغیر مجازی سنجیده شده است. همچنین برای در نظر گرفتن اثرات تصادفی سال نیز از متغیر مجازی استفاده شده است.

۴. تحلیل یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی داده‌ها

جداول (۲) و (۳) آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد. از آن‌جا که شرکت‌های استفاده شده در مدل‌های پژوهش یکسان می‌باشند، بنابراین آمار توصیفی بر حسب مدل‌های پژوهش تفکیک نگردیده و به صورت یکجا ارائه گردیده است. جدول (۲) بیانگر فراوانی تعداد مسائل عمده حساب‌رسی است. در نمونه انتخابی، ۴۴۶ گزارش حساب‌رسی، فاقد بند مسائل عمده حساب‌رسی است. در رابطه با شرکت‌هایی که دارای بند مسائل عمده حساب‌رسی هستند، نتایج نشان می‌دهد که ۱۰۷ گزارش حساب‌رسی مستقل دارای یک بند مسائل عمده حساب‌رسی هستند که بیشترین فراوانی وجود مسائل عمده حساب‌رسی در بین نمونه انتخابی است. همچنین حداکثر تعداد بند مسائل عمده حساب‌رسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ۹ مورد است.

جدول ۲. فراوانی مسائل عمده حساب‌رسی

تعداد مسائل عمده حساب‌رسی	فراوانی
۰	۴۴۶
۱	۱۰۷
۲	۸۲
۳	۴۵
۴	۳۲
۵	۱۸
۶	۷
۷	۳
۸	۳
۹	۱
جمع	۷۴۴

جدول (۳) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای کمی و کیفی پژوهش را نشان می‌دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت جداگانه است. میانگین و میانه لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های نمونه به ترتیب برابر با $7/8353$ و $7/8035$ است. میانگین تخصص حسابرس در صنعت $0/1680$ است. میانگین دوره تصدی حسابرس تقریباً ۴ سال است. بیشینه این متغیر ۲۳ سال است که مربوط به شرکت خودروسازی سایپا است. میانگین اهرم مالی برای شرکت‌های نمونه برابر با $0/5082$ است. بیشینه این متغیر $1/0765$ است و این بدان معناست که در برخی از شرکت‌ها میزان بدهی بیش از دارایی‌ها است. میانگین جریان نقد عملیاتی $0/1391$ است که حاکی از آن است به طور متوسط ۱۴ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه پژوهش جریانات نقدی وجود داشته است. میانگین برای اندازه شرکت برابر با $15/5553$ است. حداقل بازده حقوق صاحبان سهام برابر با $-0/5874$ است. منفی بودن این عدد بدین مفهوم است که در برخی از مشاهدات، شرکت‌ها دارای زیان بوده‌اند. آمار توصیفی پژوهش حاکی از آن است که میانگین متغیر ریسک شرکت برابر با $0/0828$ است و بیشینه این متغیر نیز $0/3853$ است.

آمار توصیفی متغیرهای کیفی (متغیرهای دارای دو ارزش صفر و یک) پژوهش نیز در جدول ۳ ارائه شده است. به طور کلی در ۱۹۹ شرکت مورد مشاهده این پژوهش، حسابرس شرکت تغییر کرده است (تقریباً ۲۷ درصد). تقریباً در ۵۸۵ شرکت، مسئولیت حسابرسی بر عهده سازمان حسابرسی یا مؤسسات دارای رتبه کنترل کیفیت الف جامعه حسابداران رسمی بوده است. همچنین ۳۸ مشاهده نیز حاکی از زیان‌ده بودن شرکت است. تقریباً ۲۲ درصد از شرکت‌های مورد مشاهده در این پژوهش تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
حق الزحمه حسابرسی	AUDIT FEE	۷/۸۳۵۳	۷/۸۰۳۵	۰/۹۳۱۶	۵/۶۷۳۳	۱۰/۳۳۸۰	۰/۰۲۶۸۶	۳/۳۱۵۱
تخصیص حسابرس در صنعت	SPECIAL IST	۰/۱۶۸۰	۰/۰۴۹۹	۰/۲۸۳۹	۰/۰۰۰۶	۱/۵۹۱۴	۱/۶۵۶۴	۳/۸۵۳۶
دوره تصدی حسابرس	TENURE	۴/۰۵۱۰	۲	۴/۲۶۶۳	۱	۲۳	۱/۹۴۶۶	۳/۰۲۴۳
اهرم مالی	LEV	۰/۵۰۸۲	۰/۵۰۵۱	۰/۲۱۰۶	۰/۰۸۱۷	۱/۰۷۶۵	۰/۲۲۸۰	۲/۹۸۱۸
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۳۹۱	۰/۱۱۳۲	۰/۱۴۷۵	۰/۱۵۳۱	۰/۵۵۳۷	۰/۷۶۶۳	۳/۴۵۰۵
اندازه شرکت	SIZE	۱۵/۵۵۵۳	۱۵/۳۳۰۳	۱/۷۰۲۰	۱۲/۲۴۹۲	۲۰/۵۱۸۷	۰/۷۸۲۵	۳/۷۱۳۹
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۳۷۳۹	۰/۳۸۴۴	۰/۲۷۱۷	۰/۵۸۷۴	۰/۹۵۱۷	-۱/۲۳۵۴	۳/۴۱۰۱
ریسک شرکت	FIRM RISK	۰/۰۸۲۸	۰/۰۲۶۳	۰/۴۶۸۵	۰/۰۶۱۳	۰/۳۸۵۳	۰/۳۸۷۶	۳/۵۴۸۷
		فراوانی		درصد فراوانی				
		۱	+	۱	+			
تغییر حسابرس	CHANGE	۱۹۹	۵۴۵	۲۶/۷۵٪	۷۳/۲۵٪			
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	۵۸۵	۱۵۹	۷۸/۶۳٪	۲۱/۳۷٪			
زیان شرکت	LOSS	۳۸	۷۰۶	۵/۱۱٪	۹۴/۸۹٪			
تجدید ارائه	RESTAT E	۱۶۵	۵۷۹	۲۲/۱۸٪	۷۷/۸۲٪			

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

جدول (۴) نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. به منظور بررسی همخطی از عامل تورم واریانس^۱ استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که در بین متغیرهای پژوهش همخطی وجود ندارد؛ زیرا عامل تورم واریانس کلیه متغیرها کمتر از مقدار ۱۰ است. برای آزمون ناهمسانی واریانس از آزمون والد استفاده شده است که آماره آن معادل ۹۲/۴۵۴۶ و معنادار است. بنابراین ناهمسانی واریانس بین جملات خطا در مدل وجود ندارد. برای سنجش خودهمبستگی سریالی جملات خطا از آزمون باکس-پیرز استفاده شده است که آماره آن ۲۰۰/۴۱۶۴ و معنادار بوده و حاکی از وجود همبستگی سریالی بین جملات خطا است. در این پژوهش به منظور رفع مشکل همبستگی سریالی جملات خطا از روش خوشه‌بندی خطای استاندارد استفاده شده است که این برآوردگر نسبت به برآوردگر حداقل مربعات معمولی و در صورت وجود واریانس ناهمسانی و همبستگی سریالی جملات خطا، بدون تورش است (پترسون^۲، ۲۰۰۹). همچنین در این مدل آماره F برابر ۱۰۹۹/۸۳۰ است که معناداری کل مدل را نشان می‌دهد. ضریب تعیین پژوهش توجیه می‌شود. که ۵۸۱۳/۰ از تغییرات حق الزحمه حسابرسی توسط متغیرهای توضیحی پژوهش توجیه می‌شود.

جدول ۴. تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی

$\text{AUDIT FEE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{KAM}_{it} + \beta_2 \text{SPECIALIST}_{it} + \beta_3 \text{CHANGE}_{it} + \beta_4 \text{TENURE}_{it} + \beta_5 \text{BIG}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{CFO}_{it} + \beta_8 \text{SIZE}_{it} + \beta_9 \text{ROE}_{it} + \beta_{10} \text{LOSS}_{it} + \beta_{11} \text{RESTATE} + \text{YEAR FE} + \text{Industry FE} + \varepsilon_{it}$						مدل ۱
متغیر توضیحی	نماد متغیر	ضریب برآورده شده	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	VIF
مسائل عمده حسابرسی	KAM	۰/۰۱۰۵	۰/۰۰۴۲	۲/۴۷۰۰	۰/۰۰۰۳	۱/۲۱
تخصص حسابرسان در صنعت	SPECIALIST	۰/۲۱۹۱	۰/۱۳۴۲	۱/۶۳۰۰	۰/۰۱۰۳	۱/۵
تغییر حسابرسان	CHANGE	۰/۰۴۹۲	۰/۰۴۳۲	۱/۱۴۰۰	۰/۲۵۵۰	۱/۲۷
دوره تصدی حسابرسان	TENURE	۰/۰۲۵۹	۰/۰۰۹۵	۲/۷۰۰۰	۰/۰۰۷۰	۱/۹۵
اندازه مؤسسه حسابرسان	BIG	-۰/۱۶۴۶	۰/۰۵۸۴	-۲/۸۲۰۰	۰/۰۰۵۰	۱/۱

^{۱۱}. VIF

^۲. Peterson

۱/۲۵	۰/۱۱۸۰	۱/۵۷۰۰	۰/۱۴۹۲	۰/۲۳۳۶	LEV	اهرم مالی
۱/۳۶	۰/۲۱۲۰	۱/۲۵۰۰	۰/۱۱۶۶	۰/۱۴۵۵	CFO	جریان نقد عملیاتی
۱/۴۳	۰/۰۰۰۰	۷/۳۸۰۰	۰/۰۳۹۷	۰/۲۹۳۷	SIZE	اندازه شرکت
۱/۵۳	۰/۴۰۶۰	۰/۸۳	۰/۰۹۳۷	۰/۰۷۷۰	ROE	بازده حقوق صاحبان سهام
۱/۳۷	۰/۴۱۰۰	۰/۸۲۰۰	۰/۰۹۴۱	۰/۰۷۷۵	LOSS	زیان شرکت
۱/۰۷	۰/۸۴۸۰	۰/۱۹۰۰	۰/۰۴۸۴	۰/۰۰۹۲	RESTATE	تجدید ارائه
	۰/۰۰۰	۶/۳۷	۰/۵۲۱۷	۳/۳۲۱۰	C	مقدار ثابت
	الگوی اثرات تصادفی	نتیجه آزمون آماره ضریب لاگرانژ بروش پاگان	۰/۰۰۰۰	احتمال آماره ضریب لاگرانژ بروش پاگان	۳۶۲/۰۵	آماره ضریب لاگرانژ بروش پاگان
	وجود ناهمسانی واریانس	نتیجه آزمون والد	۰/۰۰۰۰	احتمال آماره والد	۹۲/۴۵۴۶	آماره والد
	وجود خود همبستگی سریالی	نتیجه آزمون باکس پیرز	۰/۰۰۰۰	احتمال آماره باکس پیرز	۲۰۰/۴۱۶۴	آماره باکس پیرز
			۰/۵۸۱۳	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۴۸۳	ضریب تعیین
	خوشه بندی شده است.	خطاهای استاندارد	کنترل شده است.	اثرات صنعت	کنترل شده است.	اثرات سال
	۰/۰۰۰۰	معناداری آماره F		۱۰۹۹/۸۳۰		آماره F

در جدول (۴) اعداد مثبت (منفی) در ستون مقدار ضریب، نشان‌دهنده میزان تأثیر مستقیم (معکوس) هریک از متغیرها بر متغیر وابسته است. چنانچه مقدار احتمال آماره هر متغیر کمتر از ۰/۰۵ باشد، نشان‌دهنده معنادار بودن تأثیر آن متغیر بر متغیر وابسته است. مقدار ضریب و احتمال متغیر مسائل عمده حسابرسی در مدل (۱) به ترتیب برابر با ۰/۰۱۰۵ و ۰/۰۰۰۳ است. علامت مثبت ضریب این متغیر نشان‌دهنده رابطه مستقیم متغیر مسائل عمده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی است. همچنین مقدار احتمال آن (۰/۰۰۰۳) که کمتر از ۵ درصد است، حاکی از معنادار بودن رابطه است. بنابراین نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان

می‌دهد که افشای مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که متغیرهای کنترلی دوره تصدی حسابر، اندازه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارند.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

جدول (۵) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۵. نقش تعدیلی ریسک شرکت بر ارتباط بین افشای مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

$= \beta_0 + \beta_1 KAM_{i,t} + AUDIT FEE_{i,t} + \beta_2 FIRM RISK_{i,t} + \beta_3 FIRM RISK_{i,t} * KAM_{si,t} + \beta_4 SPECIALIST_{i,t} + \beta_5 CHANGE_{i,t} + \beta_6 TENURE + \beta_7 BIG_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 CFO_{i,t} + \beta_{10} SIZE_{i,t} + \beta_{11} ROE_{i,t} + Industry FE + \varepsilon_{i,t} \beta_{12} LOSS + \beta_{13} RESTATE + YEAR FE +$						مدل ۲
متغیر توضیحی	نماد متغیر	ضریب برآورده شده	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	vif
مسائل عمده حسابرسی	KAM	۰/۰۰۳۶	۰/۰۰۱۰	۳/۴۷۲۲	۰/۰۰۰۰	۲/۰۱
ریسک شرکت	FIRM RISK	۰/۰۰۳۹	۰/۰۰۱۳	۲/۸۷۹۸	۰/۰۰۴۱	۱/۲۵
اثر تعدیلی ریسک شرکت بر افشای مسائل عمده حسابرسی	FIRM RISK * KAM	۰/۰۰۸۲	۰/۰۰۱۸	۴/۵۷۱۷	۰/۰۰۰۰	۱/۸۶
تخصص حسابر در صنعت	SPECIALIST	-۰/۰۴۷۹	۰/۰۰۹۵	-۵/۰۶۴۷	۰/۰۰۰۰	۱/۵۱
تغییر حسابر	CHANGE	-۰/۰۲۵۳	۰/۰۱۴۶	-۱/۷۲۸۴	۰/۰۸۴۴	۱/۲۷
دوره تصدی حسابرسی	TENURE	-۰/۰۰۹۵	۰/۰۰۳۱	-۳/۰۲۲۲	۰/۰۰۲۶	۲/۰۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG	-۰/۲۹۵۶	۰/۰۴۰۵	-۷/۳۰۸۰	۰/۰۰۰۰	۱/۱۱
اهرم مالی	LEV	۰/۳۵۱۱	۰/۰۶۳۳	۵/۵۴۴۰	۰/۰۰۰۰	۱/۳۱
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۲۴۴۳	۰/۰۴۷۴	۵/۱۵۹۲	۰/۰۰۰۰	۱/۳۶
اندازه شرکت	SIZE	۰/۴۹۴۷	۰/۰۱۰۱	۴/۷۸۷۲	۰/۰۰۰۰	۱/۴۳
بازده حقوق صاحبان سهام	ROE	۰/۰۲۲۰	۰/۰۱۳۶	۱/۶۱۴۶	۰/۱۰۶۹	۱/۵۴
زیان شرکت	LOSS	-۰/۰۳۲۰	۰/۰۲۵۰	-۱/۲۸۰۴	۰/۲۰۰۹	۱/۳۹
تجدید ارائه	RESTATE	۰/۰۶۱۵	۰/۰۱۸۹	۳/۲۵۸۸	۰/۰۰۱۲	۱/۰۸

مقدار ثابت	C	۰/۱۹۰۲	۰/۱۷۹۵	۱/۰۶۰۰	۰/۲۸۹۶	
آماره ضریب لاگرانژ (بروش پاگان)	۲۳/۲۴۹	احتمال آماره ضریب لاگرانژ بروش پاگان	۰/۰۰۰۰	نتیجه آزمون آماره ضریب لاگرانژ بروش پاگان	الگوی اثرات تصادفی	
آماره والد	۱۲۱/۴۵۱۴	احتمال آماره والد	۰/۰۰۰۰	نتیجه آزمون والد	وجود ناهمسانی واریانس	
آماره باکس پیرز	۱۸۶/۱۵۴۱	احتمال آماره باکس پیرز	۰/۰۰۰۰	نتیجه آزمون باکس پیرز	وجود خود همبستگی سریالی	
اثرات سال	کنترل شده است.	اثرات صنعت	کنترل شده است.	خطاهای استاندارد	خوشه بندی شده است.	
آماره F	۸۵/۰۰۳۲	معناداری آماره F	۰/۰۰۰۰	ضریب تعیین	۰/۸۳۴۵	

به منظور بررسی همخطی از عامل تورم واریانس استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که در بین متغیرهای پژوهش همخطی وجود ندارد؛ زیرا عامل تورم واریانس کلیه متغیرها کمتر از مقدار ۱۰ است. برای آزمون ناهمسانی واریانس از آزمون والد استفاده شده است که آماره آن معادل ۱۲۱/۴۵۱۴ و معنادار است. بنابراین ناهمسانی واریانس بین جملات خطا در مدل وجود ندارد. برای سنجش خودهمبستگی سریالی جملات خطا از آزمون باکس-پیرز استفاده شده است که آماره آن ۱۸۶/۱۵۴۱ و معنادار بوده و حاکی از وجود همبستگی سریالی بین جملات خطا است. در این پژوهش به منظور رفع مشکل همبستگی سریالی جملات خطا از روش خوشه‌بندی خطای استاندارد استفاده شده است. همچنین در این مدل آماره F برابر ۸۵/۰۰۳۲ است که معناداری کل مدل را نشان می‌دهد. ضریب تعیین پژوهش نشان می‌دهد که ۰/۸۳۴۵ از تغییرات حق‌الزحمه حسابرسی توسط متغیرهای توضیحی پژوهش توجیه می‌شود.

نتیجه آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد که اثر تعدیلی ریسک شرکت بر افشای مسائل عمده حسابرسی برابر ۰/۰۰۰۰ است و در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود و ریسک شرکت ارتباط بین مسائل عمده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌کند.

همچنین علامت ضریب متغیر اثر تعدیلی ریسک شرکت بر افشای مسائل عمده حسابرسی مثبت بوده و در نتیجه ریسک شرکت، رابطه مثبت بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند.

۵. بحث و نتیجه گیری

بعد از وقوع رسوایی‌های مالی اوایل هزاره سوم و برقراری الزامات حاکمیت شرکتی در کشورهای مختلف، تقاضا از سوی استفاده‌کنندگان برای دریافت اطلاعات بیشتر از حسابرسان مستقل افزایش یافت و استفاده‌کنندگان، متقاضی بهبود گزارش حسابرس با هدف شفافیت بیشتر بودند. بنابراین استانداردگذاران ساختار گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و تغییراتی در آن اعمال نمودند. یکی از این تغییرات افزودن بندی با عنوان مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل بود که بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۷۰۱ با عنوان «اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل» شکل گرفت و هدف اصلی آن افزایش شفافیت و اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی است. در ایران نیز سازمان حسابرسی استاندارد شماره ۷۰۱ را با عنوان "اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرس مستقل" الزامی نموده و منجر به تغییراتی در ساختار و محتوی گزارش حسابرس مستقل شده است. بر این اساس و با توجه به نقش با اهمیت حسابرسان در بهبود شفافیت، در این پژوهش به بررسی رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته شده است. همچنین و با توجه به این که شرکت‌های با ریسک بیشتر، انتظار تلاش‌های بیشتر حسابرسان را دارند، این پژوهش به بررسی اثر تعدیل‌کننده ریسک شرکت بر رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته است.

تجزیه و تحلیل یافته‌های پژوهش حاکی از آن است افشای بیشتر مسائل عمده حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. این یافته با نتایج پژوهش المارزوک و همکاران (۲۰۲۳) و چن و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد. یافته‌ها حاکی از آن است که حسابرسان تلاش اضافی و هزینه افشای مسائل عمده حسابرسی را بر صاحبکاران تحمیل کرده‌اند. بر این اساس می‌توان استدلال کرد که حسابرسان مستقل ملزم به انجام بررسی‌های اضافی هستند. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از آن است که ریسک شرکت بر رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد و این رابطه را تقویت می‌نماید. در تفسیر نتایج فرضیه دوم باید بیان نمود که به دلیل ریسک زیاد شرکت، حسابرسان نیز با اجرای روش‌های رسیدگی بیشتر، حق الزحمه حسابرسی بیشتری را نیز مطالبه می‌کنند.

یافته‌های این پژوهش در راستای بهبود شفافیت گزارشگری مالی برای حسابرسان و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی مناسب است. افشای مسائل عمده حسابرسی باعث می‌شود تا اطلاعات بیشتری درباره فرآیند حسابرسی و چالش‌های موجود در تهیه صورت‌های مالی به

استفاده‌کنندگان ارائه شود. همچنین با الزامی شدن بند مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی مستقل، حسابرسان با دقت بیشتری به بررسی این مسائل می‌پردازند که منجر به ارتقاء قابلیت فهم و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. حسابرسان باید به صورت مستمر فرآیندهای خود را به‌روزرسانی کرده و از تکنیک‌ها و ابزارهای جدید برای شناسایی و گزارش‌دهی مسائل عمده حسابرسی استفاده کنند تا بتوانند به بهترین نحو ممکن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را برآورده کنند و ریسک‌های حسابرسی را کاهش دهند.

به نهادهای ذیصلاح مانند سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود با برگزاری دوره‌های آموزشی و کارگاه‌های تخصصی و تبیین دقیق استاندارد شماره ۷۰۱ زمینه ارتقای دانش و مهارت‌های حسابرسان در شناسایی و گزارشگری مسائل عمده حسابرسی را فراهم نموده و چالش قضاوتی بودن مسائل عمده حسابرسی را کاهش دهند. یافته‌های این پژوهش منجر به بسط مبانی تجربی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی در کشور می‌گردد و نقش مدیران مستقل را در تبیین و گزارش مسائل عمده حسابرسی برجسته می‌نماید.

پژوهشگران آتی نیز می‌توانند تأثیر مسائل عمده حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی و آزمون قرار دهند. با توجه به اهمیت افشای مسائل عمده حسابرسی برای سرمایه‌گذاران، پیشنهاد می‌شود تأثیر مسائل عمده حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت‌ها، بازده و قیمت سهام شرکت‌ها مورد مطالعه قرار گیرد. همچنین با توجه به این که افشای مسائل عمده حسابرسی در برخی موارد جنبه قضاوتی دارد، به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌شود ارتباط این موضوع را با ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی، جنسیت و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان مورد بررسی قرار دهند. به دلیل ارتباطات و مذاکرات حسابرسان مستقل با اعضای کمیته‌های حسابرسی در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، توصیه می‌شود رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و افشای مسائل عمده حسابرسی نیز مورد بررسی و آزمون قرار گیرد. همچنین پژوهشگران آتی می‌توانند تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی مانند دانش مالی، دوره تصدی، اندازه و جنسیت اعضای هیئت مدیره و مدیرعامل را بر رابطه بین مسائل عمده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی و آزمون قرار دهند. یکی از محدودیت‌های پژوهش حاضر عدم دسترسی به داده‌های متغیرهای کنترلی مدل پژوهش (به علت عدم افشاء در محیط ایران) است که لازم است در تعمیم نتایج لحاظ گردد.

منابع

- آذین‌فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس و نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۴)، ۱۵۵-۱۷۴.
<https://sanad.iau.ir/journal/faar/Article/670322?jid=670322>
- اسکندر، هدی و صافدل، عرفان. (۱۴۰۳). فرآیند افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان: نظریه داده‌بنیاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۵۳)، ۴۵-۷۴. doi: 10.22051/JERA.2024.47437.3258
- افخمی، محمد و فاضلی، نقی (۱۴۰۳). تأثیر افشای مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان مستقل بر حق الزحمه حسابرسی و تأخیر در صدور گزارش حسابرسان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۴ (۱۵)، ۸-۲۹. Doi: 10.22034/JPAR.2024.2011171.1219
- ایمنی، محسن و دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۹). حق الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۴)، ۴۹۵-۵۲۲. Doi: 10.22059/ACCTGREV.2021.80471
- پورحیدری، امید و گل‌محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲ (۳)، ۳۰۱-۳۱۸. doi: 10.22059/acctgre.2015.55657
- جعفری‌نسب کرمانی، ندا (۱۳۹۷). موضوع‌های کلیدی حسابرسی، حسابرسان، (۹۶)، ۴۴-۵۳.
https://www.hesabras.com/Content/media/article/1837-%20N.%20Jafari_572.pdf
- جعفری‌نسب کرمانی، ندا، ملانظری، مهناز، رحمانی، علی، عزیزخانی، مسعود و بزرگ‌اصل، موسی. (۱۳۹۸). شناسایی و افشای موضوع‌های عمده حسابرسی در گزارش حسابرسان دیدگاه حسابرسان ایرانی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸ (۲۹)، ۲۳۹-۲۴۲. https://www.jmaak.ir/article_13849.html?lang=fa
- حسنی، محمد و یونس حمه، بیستون. (۱۴۰۱). تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲ (۶)، ۸۲-۱۱۱. 10.22034/JPAR.2022.548146.1075
- صهبای قرقی، المیرا، لاری دشت بیاض، محمود و فکور ثقیه، امیرمحمد. (۱۳۹۸). گزارش حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶ (۴)، ۵۱۷-۵۴۳. 10.22059/ACCTGREV.2020.268154.1008027

عباسپور ثانی، امیر، حاجیه‌ها، زهره، حجازی، رضوان و نجفی مقدم، علی (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت های بازار سرمایه، دانش حسابداری مالی، ۹(۴)، ۲۱۹-۲۵۰. 10.30479/JFAK.2021.16048.2906

عباسپور ثانی، امیر، حجازی، رضوان، حاجیه‌ها، زهره و نجفی مقدم، علی (۱۴۰۰). طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM)، دانش حسابداری، ۸۳(۲۱)، ۳۴-۷۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2628-fa.html>

قائم، محمدحسین، براز، ملیکا و شاهسون، منیره (۱۴۰۳). بررسی محتوا و عوامل مؤثر بر افشای مسائل عمده حسابداری: نخستین سال اجرای استاندارد ۷۰۱ حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۳۱(۱)، ۱۸۱-۱۵۴. 10.22059/ACCTGREV.2024.369541.1008892

قدیم‌پور، جواد و دستگیر، محسن (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حساب‌رسان بر حق الزحمه حسابداری. پژوهش‌های مالی حسابداری، ۸(۴)، ۳۷-۵۴. 10.22108/FAR.2016.21426

کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی، زلفی، حسن و جالوند، حسین (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۷(۲)، ۲۰۲-۲۳۰. 10.22059/ACCTGREV.2020.299740.1008366

کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی و عبدی، مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر حق الزحمه و کیفیت حسابداری. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۶۵-۸۴. 10.22108/FAR.2018.110488.1251

موسوی، سیدعلیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری مالی، ۳(۱۰)، ۱۴۱-۱۷۳. https://qfaj.mobarakeh.iau.ir/index.php?slc_lang=fa&slc_sid=1

واعظ، سیدعلی، رمضان‌احمدی، محمد و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت‌های بورسی. دانش حسابداری مالی، ۱(۱)، ۸۷-۱۰۷. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1227.html

References

- Abbaspour sani, A., hajiha, Z., Hejazi, R., & Najafi Moghadam, A. (2021). Designing a Model Disclosure of Key Audit Matters based on Grounded Theory and Fuzzy Interpretive Matrix Analysis. *Journal of Audit Science*. 21(83), 34-75. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2628-fa.html> [In Persian]
- Abbaspour sani, A., hajiha, Z., Hejazi, R., & Najafi Moghadam, A. (2022). Analyzing the Impact of Disclosure of Key Audit Report Items on Reducing the Business Success of Capital Market Companies. *Financial Accounting Knowledge*, 9(4), 219-250. 10.30479/JFAK.2021.16048.2906 [In Persian]



- Afkhami, M., & Fazeli, N. (2024). The Effect of Disclosure of Key Audit in matters the Independent Auditor's Report on Audit Fees and the Delay in Issuing the Auditor's Report.. *Professional Auditing Research*, 4(15), 8-29. [In Persian]
- Asthana, S. and Boone, J. (2012) Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31, 1-22. doi.org/10.2308/ajpt-10294
- Azinfar, K, Gudari Zavarem, A & Nowrozi, M. (2018). The impact of assessment on audit pricing. *Financial accounting and auditing research*, 11 (44), 155-174. [In Persian]
- Behrend, M. J., Khan, S., Ko, Y. W., & Park, S. J. (2020). Abnormal audit fees and audit quality: evidence from the Korean audit market. *Journal of International Accounting Research*, 19(3), 37-60. doi: 10.2308/jiar-18-053.
- Brahmana, R. K., You, H. W., & Lau, E. (2020). Does reputation matter for firm risk in developing country?, *International Journal of Finance and Economics*, 27 (2), 2110-2123. doi.org/10.1002/ijfe.2262
- Brouwer, A., Eimers, P., & Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(12), 580-613. doi:10.5117/mab.90.31228
- Bunget, Ovidiu & Cristian, Lungu. (2023). The Impact of Company Size Indicators on the Audit Fee. *Audit Financiar*. 21. 477-482. doi:10.20869/AUDITF/2023/171/015
- Burke, J. J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Xiao, S. (2023). The disclosure and consequences of US critical audit matters. *The Accounting Review*, 98(2), 59-95. doi.org/10.2308/TAR-2021-0013
- Camacho-Miñano, M. D. M., Muñoz-Izquierdo, N., Pincus, M., & Wellmeyer, P. (2024). Are key audit matter disclosures useful in assessing the financial distress level of a client firm?. *The British Accounting Review*, 56(2), 101200. https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101200.
- Campa, D. (2013). "Big 4 fee premium" and audit quality: latest evidence from UK listed companies. *Managerial Auditing Journal*, 28(8), 680-707. doi: 10.1108/MAJ-11-2012-0784.
- Chalmers, J. (2013). PwC comment letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. Recuperado de https://www.pwc.co.uk/assets/pdf/pwccomments-on-the-auditor-reporting-consultation-paper.pdf.
- Chen, Q., Jiang, X., & Zhang, Y. (2019). The effects of audit quality disclosure on audit effort and investment efficiency. *The Accounting Review*, 94(4), 189-214. doi: 10.2139/ssrn.2538076.
- Chen, J. Z., Elemes, A., Hope, O. K., & Yoon, A. S. (2024). Audit-firm profitability: Determinants and implications for audit outcomes. *European Accounting Review*, 33(4), 1369-1396. https://doi.org/10.1080/09638180.2023.2169735.



- Chiang, S., Kleinman, G., & Lee, P. (2021). The effect of auditor industry specialization and board independence on the cash flow reporting classification choices under IFRS: evidence from Taiwan. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 147-168. doi: 10.1108/IJAIM-07-2019-0084
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, S. A. (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66. doi: 10.1016/j.intaccudtax.2015.10.003.
- Duellman, S., Hurwitz, H. & Sun, Y. (2015). Managerial Overconfidence and Audit Fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2):(148-165. DOI: 10.1016/j.jcae.2015.05.001
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2023). The key audit matters and the audit cost: does governance matter? *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195-217. doi:10.1108/IJAIM-08-2022-0178
- Eskandar, H., & Safdel, E. (2024). Process of Disclosing Key Audit Matters in Audit Report: Grounded Theory. *Empirical Research in Accounting*, (), -. doi: 10.22051/jera.2024.47437.3258. [In Persian]
- Febra, L., Costa, M., & Pereira, F. (2023). Reputation, return and risk: A new approach. *European research on management and business economics*, 29, 1-8. doi.org/10.1016/j.iedeen.2022.100207
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>.
- Gahlon, J. M., & Gentry, J. A. (1982). On the Relationship between Systematic Risk and the Degrees of Operating and Financial Leverage. *Financial Management*, 11, PP. 15-23. doi.org/10.2307/3665021
- Ghadimpoor, J., & Dastghir, M. (2016). Investigating the Effects of Litigation Risk Factors on Audit Fee. *Journal of Financial Accounting Research*, 8(4), 37-54. 10.22108/FAR.2016.21426 [In Persian]
- Ghaemi, M. H., Baraz, M., & Shahsavand, M. (2024). Examining the Content and Factors Affecting the Disclosure of Key Audit Matters: The First Year of Implementation of the 701 Audit Standard in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 31(1), 154-181. 10.22059/ACCTGREV.2024.369541.1008892 [In Persian]
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14. doi: 10.5117/mab.93.29496.
- Gois, A. D., DeLuca M. M. M., DeLima, G. A. S., & Medeiros, J. T. (2020). Corporate Reputation and Bankruptcy Risk. *Brazilian Administration Review*, 17 (2), 1-22. doi.org/10.1590/1807-7692bar2020180159
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United

- Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587. doi: 10.2139/ssrn.2741174.
- Hassani, M., & Yunes Hama, B. (2022). Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress. *Professional Auditing Research*, 2(6), 82-111. 10.22034/JPAR.2022.548146.1075 [In Persian]
- Hay, D. W., Knechel, R. & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the ,effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research* 23 (1): 141-191. DOI: 10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX
- Imeni, M., & Daryaei, A. A. (2021). Audit Fees: A Further Evidence of the Role of Financial and Operating Liability Leverage. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 495-522. [In Persian]
- Jafari nasab kermani, N. (2017). Key Audit Matters in Auditing, *Auditor*, (96), 44-53. https://www.hesabras.com/Content/media/article/1837-%20N.%20Jafari_572.pdf [In Persian]
- Jafari nasab kermani, N., Molanazari, M., Rahmani, A., azizkhani, M., & Bozorgasl, M. (2019). Identification and Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report: *Outlook of Iranian. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 229-242. https://www.jmaak.ir/article_13849.html?lang=fa [In Persian]
- Jati, I. K., & Suprasto, H. B. (2020). Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 7(6), 21-32. doi: 10.21744/irjmis.v7n6.997. 23.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Kazemiolum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., & Jalalvand, H. (2020). The Impact of the Annual Report Readability on the Audit Engagement Risk Measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 202-230. 10.22059/ACCTGREV.2020.299740.1008366 [In Persian]
- Khlif, H. and Hussainey, K. (2016), "The association between risk disclosure and firm characteristics: a meta-analysis", *Journal of Risk Research*, Vol. 19 No. 2, pp. 181-211. doi: 10.1080/13669877.2014.961514
- Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., & Suslava, K. (2023). Critical audit matters: Possible market misinterpretation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 42(3), 45-70. doi: 10.2139/ssrn.3685369.
- Kordestani, G., Rezazadeh, J., Kazemi Olum, M., & Abdi, M. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Financial Accounting Research*, 10(2), 65-84. 10.22108/FAR.2018.110488.1251 [In Persian]
- Kordestani, G., Tatli, R., & Kosari Far, H. (2014). The Evaluate ability of Altman adjusted Model to Prediction Stages of Financial Distress Newton and

- Bankruptcy. *Journal of Investment Knowledge*, 3(9), 83-100. http://www.jik-ifea.ir/article_7595.html?lang=fa [In Persian]
- Kwon Y., Youngdeok Lim and Roger Simnett. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol.33,no.4; 167-196. doi:10.2308/ajpt-50814
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2019). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 28(2), 497-532. doi: 10.2139/ssrn.2619785.
- Mayhew, B., Wilkins, M. (2003), Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 22 No.2, DOI:10.2308/aud.2003.22.2.33
- Mohd Kharuddin, K,A & Basioudis, I. (2018). Big 4 Audit Fee Premiums for National and City-Specific Industry Leadership in the United Kingdom: Additional Evidence. *International Journal of Auditing*, 22(1), 65-82. doi.org/10.1111/ijau.12105
- Mousavi, Seyed A & Darogh Hazrati, F. (2011). Investigating the relationship between free cash flow and audit fees in companies listed on the stock exchange. *Financial Accounting*, 3(10), 141-173. https://qfaj.mobarakeh.iau.ir/index.php?slc_lang=fa&slc_sid=1[In Persian]
- Munsif, V., Raghunandan, K., Rama, D. V., & Singhvi, M. (2011). Audit fees after remediation of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*, 25(1), 87–105. <https://doi.org/10.2308/acch.2011.25.1.87>.
- Nikkinen, J & Sahlstrom, P. (2015). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm-Specific Dimensions of Risk. *Advances in International Accounting*, Vol. 19, PP. 141-151. DOI: 10.1016/S0897-3660(05)18007-6
- Niemi, L. (2004). Auditor size and audit pricing: evidence from small audit firms. *European Accounting Review*, 13(3), 541–560. DOI: 10.1080/0963818042000237151
- Overend, R. (2013). EY Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope. available at: [/www.frc.org.uk/getattachment/95da69ad-6996-496b-adb7-b0f1522badc9/Feedback-Statement-for-publication.pdf](http://www.frc.org.uk/getattachment/95da69ad-6996-496b-adb7-b0f1522badc9/Feedback-Statement-for-publication.pdf)
- Petersen, M. A. (2008). Estimating standard errors in finance panel data sets: Comparing approaches. *The Review of financial studies*, 22(1), 435-480. <http://hdl.handle.net/10.1093/rfs/hhn053>
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162. doi.org/10.1111/jifm.12095

- Pourheidari, O., & Golmohammadi Shuraki, M. (2015). The impact of corporate tax risk on audit fee. *Accounting and Auditing Review*, 22(3), 301-318. doi: 10.22059/acctgrev.2015.55657 [In Persian]
- Rahaman, M. M., Hossain, M. M., & Bhuiyan, M. B. U. (2022). Disclosure of key audit matters (KAMs) in financial reporting: evidence from an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 31(99), 77-95. DOI: 10.1108/JAEE-11-2021-0355
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539. doi: 10.2139/ssrn.2647507.
- Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M., & Fakoor Saghih, A. M. (2020). Auditor Reporting and Audit Fees: The role of Business Strategies. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 517-543. 10.22059/ACCTGREV.2020.268154.1008027. [In Persian]
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240. doi:10.1016/j.bar.2019.02.004.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). Product Differentiation in Auditing, Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues, The Canadian Certified General Accountants. British Columbia.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18: 161-190.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1996). The Impact of Litigation Risk on Audit Pricing: A Review of the Economics and the Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15, 119-134.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162. doi: 10.2308/acch-52047.
- Srijunpetch, S. (2017). Key audit matters in an auditor's report and response of the Stock Exchange of Thailand. *Journal of Accounting Profession*, 13(38), 22-37. doi.org/10.22452/AJAP.vol13no1.2
- Suryanto, T. (2014). Determinants of Audit Fee Based on Client Attribute, Auditor Attribute, and Engagement Attribute to Control Risks and Prevent Fraud: A Study on Public Accounting Firms in Sumatra-Indonesia, *International Journal of Economics and Business Administration*, Volume II Issue 3, 27-39. <https://ideas.repec.org/a/ers/ijebaa/viiy2014i3p27-39.html>
- Suttiapun, M. (2020). KAM reporting and common share price of listed companies in the market of alternative investment from Thailand. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(3), 1-10. <https://www.abacademies.org/articles/KAM-Reporting-and-Common-Share-Price-of-Listed-Companies-1528-2635-24-3-556.pdf>



- Tangruenrat, C. (2015). The value of new auditor's report. *Journal of Accounting Profession*, 11(31), 26-44.
- Vaez, S.A., Ramazan Ahmadi, M., & Rashidi Baghi, M. (2014). The effect of audit fees on audit quality in Companies Listed in Stock Exchange. *Financial Accounting Knowledge*, 1(1), 87-107. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1227.html [In Persian]
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200. DOI: 10.1108/JAAR-10-2018-0163
- Yang, R., Yu, Y., Liu, M., & Wu, K. (2018). Corporate risk disclosure and audit fee: A text mining approach. *European Accounting Review*, 27(3), 583-594. <https://doi.org/10.1080/09638180.2017.1329660>.
- Yidi, X. (2011). The determinants of audit fees: an empirical study of Chinese listed companies. Master Thesis, The Department of Business Administration, Lund University, Sweden.