

بررسی اثر تغییرات غیرعادی اشتغال در شرکت بر حق الزحمه حسابرسی

هومن آدمن^۱

چکیده:

اگر حسابرسان در شرکت‌های مورد بررسی خود تغییرات غیرعادی در سطح اشتغال شرکت را به عنوان عامل مهم ریسک را در نظر بگیرند، باید تلاش بیشتری را برای کشف سوءاستفاده‌های مالی و خطرات شغلی انجام دهند. در واقع، حسابرسان با تشدید تلاش خطرات افزایش ریسک صاحبکار را کاهش می‌دهند. بنابراین، هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر حق الزحمه حسابرسی است. اطلاعات مالی ۶۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ برای آزمون فرضیه استفاده شد. همچنین، برای آزمون فرضیه پژوهش تجزیه تحلیل رگرسیون چند متغیره و نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews و تکنیک‌های آماری داده‌های تلفیقی با کنترل اثرات سال و صنعت پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد. در واقع، نتایج نشان می‌دهد تصمیمات استخدامی شرکت‌ها با تلاش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی مرتبط است. این نتایج نشان می‌دهد که تنظیم‌کنندگان استاندارد، تنظیم‌کننده‌ها و متخصصان باید توجه بیشتری را به آمار عملیاتی برای شناسایی حق الزحمه حسابرسی اختصاص دهند.

واژه‌های کلیدی: تغییرات غیرعادی در اشتغال شرکت، تلاش حسابرسان، ریسک صاحبکار، حق الزحمه حسابرسی.

^۱. کارشناس دیوان محاسبات کشور، Houman.adman@gmail.com

۱. مقدمه

حق الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم ترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران است (یاری و همکاران؛ ۱۴۰۱). در این راستا، امانی و دوانی (۱۳۸۸) بیان می‌کنند که در حال حاضر یکی از موضوعات بحث‌برانگیز حرفه حسابرسی ایران، حق الزحمه‌های پایین مؤسسه‌های حسابرسی خصوصی و نحوه تعیین آن است. همچنین، بزرگ اصل (۱۳۸۸) بیان می‌کند یکی از مشکلات عمده حساب‌رسان بخش خصوصی حق الزحمه پایین به دلیل رقابت بالا بین این مؤسسه‌ها است. نحوه تعیین و مدل حق الزحمه حسابرسی توسط سیمونیک (۱۹۸۰) مورد توجه قرار گرفت. سیمونیک (۱۹۸۰) حق الزحمه حسابرسی را متشکل از هزینه‌های حسابرسی (بهای منابع بکار گرفته شده توسط حساب‌رسان و هزینه‌های مورد انتظار ناشی از زیان‌های دعاوی حقوقی و قضائی علیه حساب‌رسان) و سود می‌داند. مبنای اصلی در محاسبه حق الزحمه حسابرسی ساعات کار حساب‌رسان درگیر در حسابرسی شرکت صاحبکار می‌باشد. نرخ ساعتی به تناسب سلسله مراتب، حساب‌رسان در ساعات کار، ضرب شده و در نهایت این مبلغ در ضربی به منظور پوشش دادن بخشی از سایر هزینه‌های مؤسسه حسابرسی، سود مورد انتظار شرکا و ریسک و پیچیدگی کار ضرب می‌شود (عابدانی صدقیانی و همکاران، ۱۴۰۰). در واقع، ریسک حسابرسی و تلاش حساب‌رسان به عنوان دو عامل اصلی تعیین‌کننده حق الزحمه حسابرسی است. (عرب و همکاران، ۱۴۰۰). اهمیت موضوع حق الزحمه حسابرسی، در سال‌های اخیر در ایران و به خصوص پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، بیشتر مشاهده شده است، زیرا پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شد و رقابت شدیدی بین حساب‌رسان شکل گرفت، رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته اتفاق افتاده است (ساعدی، ۱۳۹۸).

همچنین استانداردهای حسابرسی بیان می‌دارد حساب‌رسان باید در زمان ارزیابی ریسک و کنترل بنگاه‌ها، عملکرد صاحبکار و محیط‌های تجاری را در نظر بگیرند (تنگ و هان^۱، ۲۰۲۳)، که یکی از این عوامل مهم تصمیمات اشتغال در سطح شرکت است. بعلاوه، استانداردهای حسابرسی تصریح می‌کند که موارد تحلیلی مورد استفاده در برنامه‌ریزی حسابرسی باید اطلاعات غیرمالی مبتنی بر عملیات مانند تعداد کارمندان، فضای فروش، حجم کالاهای تولید شده و اطلاعات مشابه را در نظر بگیرد (حیدری سورشجانی و جودکی چگنی، ۱۴۰۱). شواهد موجود دلالت بر آن دارد که حساب‌رسان غالباً از بررسی کافی در مورد محیط اقتصادی صاحبکار و آمار فعالیت در حسابرسی‌ها، به دلیل محدودیت زمانی، عدم دستیابی به شواهد تأیید کننده و تمایل به جلوگیری از تعارض با مدیریت صاحبکار، موفق نیستند (هابسون و همکاران^۱، ۲۰۱۷؛

لین و ین iii، ۲۰۲۳). علاوه بر این، اگر مدیریت برای پنهان کردن ماهیت واقعی معاملات، وارد داده‌های مالی شود، رویه‌های حسابرسی با تکیه بر داده‌های مالی (دفتر و سوابق حسابداری) در تشخیص سوءاستفاده مالی ناکام می‌شوند (عبداللطیف و هان^{i، v}، ۲۰۲۳).

از طرفی، حداقل چهار دلیل وجود دارد که چرا تصمیم‌گیری در مورد اشتغال می‌تواند در ارزیابی خطرات سوءاستفاده مالی مفید باشد. اول، لی^v (۲۰۱۱) ادعا می‌کند که تصمیمات سرمایه‌گذاری کار شامل اطلاعات مهمی در مورد فروش واقعی، اقتصادی و ارائه اطلاعات در مورد کیفیت سود گزارش شده است که در صورت‌های مالی حسابداری به صورت افزایشی وجود دارد. دوم، به دلیل هزینه‌های زیاد برای تعدیل و اخراج نیروی کار، مدیران بایستی قبل از تغییر سطح اشتغال نسبت به تغییرات در تقاضا اطمینان داشته باشند (فورنارو و همکاران^{vi}، ۱۹۹۷). لذا، پویایی شغلی یک شرکت، درک حسابرسان از خطرات تجاری صاحبکار و منابع احتمالی سوء استفاده مالی را تسهیل می‌کند (گارسیا-بلاندون و همکاران^{vii}، ۲۰۲۳). سوم، دائو و همکاران^{viii} (۲۰۲۲) ادعا می‌کنند که روش‌های تحلیلی می‌توانند در صورت ادغام با آمار عملیاتی مؤثر باشند که مدیریت از توانایی کمتری برای دستکاری برخوردار باشد. بایستی توجه کرد سرمایه‌گذاری در نیروی کار، رابطه مستقیمی با فروش سال جاری دارد (پیندیک^{ix}، ۱۹۸۸) و به راحتی قابل تایید شدن است (بل و همکاران^x، ۲۰۰۸) و لذا می‌تواند بر سوءاستفاده مالی اثرگذار باشد. چهارم، در حالی که در جمع‌آوری داده‌های عملیاتی، مشکلات متعددی وجود دارد (برازل و همکاران^{xi}، ۲۰۰۹). همه شرکت‌ها نیروی کار دارند و به همین دلیل، تصمیمات مربوط به اشتغال زایی و مخصوصاً، تغییرات غیرعادی در سطح اشتغال، علائم هشدار دهنده اولیه خرابکاری در حسابداری و سوءاستفاده مالی را نشان می‌دهد (کائو و همکاران^{xii}، ۲۰۱۹).

اگر حسابرسان تغییرات غیرعادی در سطح اشتغال را به عنوان فاکتورهای مهم ریسک را در نظر بگیرند، باید تلاش بیشتری را برای کشف سواستفاده‌های مالی برای پوشش خطرات شغلی انجام دهند (عبداللطیف و هان^{xiii}، ۲۰۲۳). همچنین، هنگامی که تقاضا برای محصولات یک شرکت کم می‌شود، ممکن است با توجه به تغییرات در اصول اقتصادی آن‌ها، سطح سرمایه‌گذاری افزایشی بیشتری در کار داشته باشد. در چنین شرایطی، کوچک شدن رشد و روحیه پایین ممکن است مدیران و کارمندان را برای دستکاری سودها و ارتکاب سواستفاده مالی سوق دهد (دیچو و همکاران^{xiv}، ۲۰۱۱). در واقع، حسابرسان با تشدید تلاش حسابرسی خود، خطرات افزایش ریسک صاحبکار را برطرف می‌کنند (نگوین^{xv}، ۲۰۲۳) که نشان می‌دهد تغییرات غیرعادی افزایشی در سطح اشتغال با افزایش تاخیر گزارش حسابرسی همراه هستند. همچنین، حسابرسان با افزایش ریسک حق بیمه به افزایش خطر تقلب که در تغییرات اشتغال

شرکتی منعکس شده است، پاسخ می‌دهند. در حالی که پس از تعدیل نیرو، تعصب درون‌زا و اثرات بالقوه آن، باعث مخدوش کردن تصمیمات سرمایه‌گذاری، سیاست‌های درمانی کارمندان، سایر پیش‌بینی-کننده‌های سوء گزارش است. بنابراین، انتظار می‌رود افزایش در تغییرات اشتغال غیرعادی کاهشی موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی گردد (کائو و همکاران، ۲۰۱۹). با این حال با توجه به بررسی‌های صورت گرفته در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات سرمایه‌انسانی، حسابداری و حسابرسی برای تحقیق در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام پژوهش حاضر می‌باشد. لذا در پژوهش حاضر سعی بر آن است که تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

مطالعه حاضر به چند روش مشخص، کمک کننده مقالات مرتبط با تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی است. اول اینکه پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی می‌باشد که به بررسی تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر اساس داده‌های آرشیوی پرداخته و از این رو، می‌تواند به توسعه ادبیات سرمایه‌انسانی در کشورهای در حال توسعه از جمله بازار سرمایه نوظهور ایران، کمک شایانی نماید. دوم اینکه، با توجه به نقش مهمی که کارکنان در فعالیت‌های یک شرکت دارند، پیامدهای تغییرات غیرعادی اشتغال برای شرکت اغلب نادیده گرفته می‌شود و مطالعه حاضر این خلا را پر می‌کند. سوم اینکه، مطالعه حاضر به ادبیات رو به رشدی که عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند، می‌افزاید و با بررسی تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر حق‌الزحمه حسابرسی درک جامع‌تری از حق‌الزحمه حسابرسی به ما نشان می‌دهد. چهارم اینکه، نتایج پژوهش حاضر به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. درنهایت، نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت‌ها پیشنهاد نماید. در ادامه مبانی نظری، روش‌شناسی، نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ها و یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود.

۲. ادبیات مفهومی

۲.۱- حق‌الزحمه حسابرسی

حق‌الزحمه حسابرسی و تعیین نرخ خدمات حرفه‌ای قابل ارائه فرآیند حسابرسی، از جمله موضوع‌های مهم در زمینه حسابرسی است که تا حدودی به عنوان یکی از مناقشات و بحث‌های اصلی حرفه حسابرسی مطرح است. (ساعدی، ۱۳۹۸). حق‌الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در

فرآیند حسابرسی به‌علاوه، برآوردی از زیان‌های ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادرشده تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، حق‌الزحمه حسابرسی عبارت است از مبالغی که افراد، سازمان‌ها، شرکت‌ها و مؤسسات بابت انجام امور حسابرسی دفاتر حسابداری خود و همچنین حسابرسی داخلی، عملیاتی و... طبق توافق یا قرارداد به افراد و مؤسسات حسابرسی پرداخت می‌کنند (ساعدی، ۱۳۹۸؛ میردیری‌کوندی، ۱۴۰۰)

حق‌الزحمه حسابرسی، به عنوان هزینه اقتصادی به سازمان‌ها تحمیل شده و بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای حق‌الزحمه حسابرسی می‌باید و بر اساس معیارهای منطقی از قبیل مدت زمان انجام فرایند حسابرسی هزینه‌های مرتبط با ارائه خدمات حسابرسی و سود مورد انتظار تعیین گردد (رضایی و مکاران، ۱۳۹۸؛ سرلک و همکاران، ۱۳۹۹). حق‌الزحمه حسابرسی معیاری برای تلاش حسابرسان است، به طوری که با افزایش حق‌الزحمه، خدمات باکیفیت‌تری از حسابرسان انتظار می‌رود و مواردی همچون صلاحیت، ارزش خدمت ارائه شده و اعتماد به عنوان چارچوب کیفیت حسابرسی، عناصر کلیدی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی به شمار می‌روند (بخردی نسب و ژولان نژاد، ۱۳۹۸؛ عابدانی صدقیانی و همکاران، ۱۳۹۹).

حسابرس، هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید خطر تحریف با اهمیت را شناسایی و برآورد کند. این عوامل بر توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. معمولاً حسابرسان به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف با اهمیت شواهد بیشتری جمع‌آوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه حسابرسی می‌شود حسابرسان معمولاً این هزینه را به صاحبکاران تحمیل می‌نمایند. بنابراین افزایش ریسک دعاوی حقوقی، منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹).

۲.۲. ریسک صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی

مطالعات گذشته به بررسی ارتباط عوامل ریسک صاحبکار و حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداختند. برای ریسک گزارشگری مالی صاحبکار، جانستون و بدارد^{xvi} (۲۰۰۱) پیشنهاد می‌کنند که وجود برداشت‌های نادرست، به دلیل خطا یا سوءاستفاده مالی، با حق بیمه بالاتر در هزینه‌های برنامه‌ریزی شده برای مشاغل حسابرسی همراه است. هیوستون و همکاران^{xvii} (۲۰۰۵) دریافتند که تصمیمات برنامه‌ریزی و قیمت‌گذاری حسابرس، بسته به اینکه آیا حسابرس، به دلیل سوء استفاده مالی اشتباه پیدا کرده است، متفاوت است. حسابرسان پس از کشف شواهد سازگار با سوء استفاده مالی، حق بیمه ریسک را به دنبال خواهند داشت. در مورد ریسک تجاری کسب و کار، پرات و استیس^{xviii} (۱۹۹۴) معتقدند که حسابرسان، تلاش‌های حسابرسی خود را برای وخیم‌تر شدن شرایط مالی صاحبکاران افزایش می‌دهند. بطور مشابه، بل و

همکاران (۲۰۰۸) عنوان کردند که ریسک در مشاغل بالاتر، تعداد ساعات حسابرسی را افزایش می‌دهد. جانستون^{xxi} (۲۰۰۰) دریافت که شرکای حسابرسی، تلاش توأم با هزینه‌های بالاتر برای حسابرسی در پاسخ به افزایش ریسک تجاری صاحبکار و ریسک مشاغل حسابرسی توصیه می‌کنند. ارتباط مثبت بین عوامل خطر کسب و کار و حق بیمه، هزینه حسابرسی با مطالعات محدود تجربی را نشان می‌دهد (لیون و ماهر^{xx}، ۲۰۰۵؛ بنتلی و همکاران^{xxi}، ۲۰۱۳).

۲.۳. تغییرات اشتغال شرکتی و حق الزحمه حسابرسی

استانداردهای حرفه‌ای بیان می‌کند که حسابرسان هنگام برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی، اطلاعات اشتغال صاحبکار را در نظر می‌گیرند (تنگ و هان، ۲۰۲۳). تفاوت‌های ظریف منعکس شده در تغییرات غیرعادی اشتغال، مانند کاهش تقاضا یا رشد بیش از حد، می‌تواند هنگام ارزیابی ریسک سوء استفاده‌های مالی، درک عمیق‌تری از عملکرد صاحبکار و شرایط اقتصادی ارائه دهد (لای^{xxii}، ۲۰۲۳؛ بعثوه و همکاران^{xxiii}، ۲۰۲۲). علاوه بر این، حسابرسان موظفند آن دسته از رویه‌های تحلیلی را انجام دهند که می‌تواند از مقایسه ساده تا مدل‌های پیچیده‌ای که به داده‌های مالی و غیرمالی نیاز دارند، باشد تا اطلاعات مربوط به احتمال تخلف را که تحقیقات بیشتری را ضمانت می‌کنند، انجام دهد (نچل و همکاران^{xxiv}، ۲۰۱۰؛ لین و ین، ۲۰۲۳). اگر سطح پایین‌تر از سرمایه‌گذاری در نیروی کار، ریسک تقلب را بیشتر نشان دهد، حسابرسان به احتمال زیاد نیاز به اجرای روش‌های حسابرسی قوی‌تر و کامل دارند، که متعاقباً متعاقباً مستلزم دریافت حق الزحمه بیشتری است. از طرف دیگر، اگر سطح بالاتری از سرمایه‌گذاری در نیروی کار نشان‌دهنده ریسک مشاغل صاحبکار باشد، در این صورت حسابرسان نیز به احتمال زیاد نیاز به زمان و هزینه بیشتری برای حسابرسی دارند (کائو و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین انتظار می‌رود افزایش در تغییرات اشتغال غیرعادی شرکت موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی گردد. لذا با توجه به مطالب مطروحه فوق، فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه: تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

۳. روش‌شناسی پژوهش

۳.۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ است. نمونه آماری پژوهش طبق جدول (۱) تعداد ۶۷ شرکت و ۶۷۰ شرکت-سال انتخاب شد.

جدول ۱- انتخاب نمونه و توزیع صنعت

۴۵۸۲	کل مشاهداتی که تا پایان سال ۱۴۰۰ عضو بورس بودند.
(۱۷۳۲)	کسر می‌شود: از ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ در بورس پذیرفته نشده باشد.
(۲۷۰)	کسر می‌شود: سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نباشد.
(۱۸۴)	کسر می‌شود: تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده باشد.
(۷۹۲)	کسر می‌شود: جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی باشد.
(۲۰۳)	کسر می‌شود: حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی
(۷۳۱)	کسر می‌شود: داده‌ها در دسترس نباشد.
۶۷۰	تعداد نمونه آماری انتخاب شده

۳.۲. مدل و متغیر مورد استفاده

به منظور آزمون فرضیه پژوهش مدل زیر بر مبنای مطالعه عرب و همکاران (۱۴۰۰) محمدمرضایی و همکاران (۲۰۱۸) مورد استفاده قرار می‌گیرد.

$$\beta_7LEV_{i,t} + \beta_8LOSS_{i,t} + \beta_9SIZE_{i,t} + \beta_{10}ABNETHIRE_{i,t} + \beta_0 = LNAF_{i,t} + \beta_{11}AUDCHG_{i,t} + \beta_{12}AUDOPN_{i,t} + \beta_{13}AGE_{i,t} + \beta_{14}RECINV_{i,t} + \beta_{15}CONOWN_{i,t} + \beta_{16}SUBS_{i,t} + \sum IND + \sum YEAR + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

که در مدل فوق:

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (LNAF): برای سنجش آن مطابق با مطالعه‌های ایمانی برندق و همکاران (۱۳۹۶) و عرب و همکاران (۱۳۹۹) از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است.

متغیر مستقل

تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت (ABNETHIRE): برای سنجش آن بر طبق مطالعه کائو و همکاران (۲۰۱۹) از مدل زیر استفاده می‌شود. مدل سرمایه‌گذاری برای هر صنعت- سال را تخمین زده می‌شود. باقی مانده رگرسیون ($\varepsilon_{i,t}$)، انحراف از سطح مورد اشتغال شرکت را نشان می‌دهد که به عنوان پروکسی برای سنجش تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت استفاده می‌شود. باقی مانده مثبت نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری واقعی بیش از انتظار، نشان دهنده یک سناریوی سرمایه‌گذاری افزایشی در نیروی کار است. در مقابل، یک مانده منفی نشان می‌دهد که یک شرکت سرمایه‌گذاری را در سطح پایین‌تر از



انتظارات انجام می‌دهد، که یک سناریو سرمایه‌گذاری کاهشی در نیروی کار است. معکوس قدر مطلق باقی‌مانده رگرسیون، نشان دهنده سطح بالای تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت است

$$\begin{aligned} \text{NET-HIRE}_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 \text{SGRO}_{i,t} + \beta_2 \text{SGRO}_{i,t-1} + \beta_3 \text{ROA}_{i,t} + \beta_4 \Delta \text{ROA}_{i,t} + \\ & \beta_5 \Delta \text{ROA}_{i,t-1} + \beta_6 \text{RETURN}_{i,t} + \beta_7 \text{SIZE-R}_{i,t-1} + \beta_8 \text{QUICK}_{i,t-1} + \\ & \beta_9 \Delta \text{QUICK}_{i,t} + \beta_{10} \Delta \text{QUICK}_{i,t-1} + \beta_{11} \text{LEV}_{i,t-1} + \\ & \beta_{12} \text{LOSSBIN}^1_{i,t-1} + \beta_{13} \text{LOSSBIN}^2_{i,t-1} + \beta_{14} \text{LOSSBIN}^3_{i,t-1} + \\ & \beta_{15} \text{LOSSBIN}^4_{i,t-1} + \beta_{16} \text{LOSSBIN}^5_{i,t-1} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (2)$$

در مدل فوق:

تغییرات فعالیت شرکت (NET-HIRE): برابر است با تغییر در درصد کارکنان شرکت؛
رشد فروش (SGRO): رشد فروش شرکت برابر است با فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل؛

بازده دارایی (ROA): برابر است با نسبت سود ساخالص به کل دارایی‌های پایان دوره شرکت؛
تغییرات بازده دارایی (ΔROA): برابر با تغییرات بازده دارایی در سال جاری نسبت به سال قبل؛
بازده سهام (RETURN): کل بازده سهام سالانه؛

اندازه شرکت (SIZE-R): درصد ارزش بازار شرکت

نسبت جاری (QUICK): برابر است با نسبت دارایی جاری به بدهی جاری؛
تغییرات نسبت جاری (ΔQUICK): برابر با تغییرات نسبت جاری در سال جاری نسبت به سال قبل؛
اهرم مالی (LEV): برابر با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت؛

زبان شرکت (LOSSBIN^1): اگر بازده دارایی بین -0.05 تا 0 باشد برابر با 1 در غیراینصورت 0 می‌باشد.

زبان شرکت (LOSSBIN^2): اگر بازده دارایی بین -0.10 تا -0.05 باشد برابر با 1 در غیراینصورت 0 است.

زبان شرکت (LOSSBIN^3): اگر بازده دارایی بین -0.15 تا -0.10 باشد برابر با 1 در غیراینصورت 0 است.

زبان شرکت (LOSSBIN^4): اگر بازده دارایی بین -0.20 تا -0.15 باشد برابر با 1 در غیراینصورت 0 است.

زیان شرکت (LOSSBIN^۵): اگر بازده دارایی بین $-۰/۰۲۵$ تا $-۰/۰۲۰$ باشد برابر با ۱ در غیراینصورت ۰ است.

ε: مقادیر خطای مدل که نشان دهنده تغییرات غیرعادی در اشتغال شرکت است.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (SIZE): از لگاریتم طبیعی دارایی‌های پایان دوره شرکت استفاده شده است.

اهرم مالی (LEV): نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها به عنوان ابزاری برای اندازه گیری اهرم مالی به کار می رود.

زیان شرکت (LOSS): اگر شرکت زیان داشته باشد برابر عدد یک و درغیر این صورت برابر عدد صفر است.

حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا (RECINV): شرکت از تقسیم مجموع موجودی کالا و حساب‌های دریافتنی بر دارایی‌های شرکت محاسبه شده است.

سن شرکت (AGE): بر اساس فاصله زمانی بین سال تاسیس تا پایان دوره زمانی پژوهش، اندازه‌گیری می‌شود.

اظهارنظر حسابرس (AUDOPN): چنانچه نوع اظهارنظر مقبول باشد به آن عدد یک اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت صفر می‌شود.

تغییر حسابرس (AUDCHG): چنانچه در سال مورد نظر حسابرس تغییر کند به آن عدد یک اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت صفر می‌شود.

تمرکز مالکیت (CONOWN): برابر با درصد مالکیت سهام در اختیار بزرگترین سهامدار شرکت است.

شرکت‌ها تابعه (SUBS): اگر شرکت دارای شرکت‌های تابعه و فرعی باشد برابر با عدد یک و در غیر یاصنورت برابر با صفر است.

اثرات صنعت (IND): بیانگر نوع صنعت که به صورت یک متغیر مجازی سنجیده شده است.

اثرات سال (YEAR): یک متغیر مجازی است و برای در نظر گرفتن اثرات تصادفی سال وارد الگوی رگرسیونی خواهد شد.

۴. یافته‌های پژوهش

۴.۱. آمار توصیفی

جدول (۲)، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را برای نمونه‌ای متشکل از ۶۷۰ مشاهده در فاصله زمانی سال‌های ۱۴۰۰-۱۳۹۱ نشان می‌دهد. نتایج پنل اول و قسمت کمی جدول نشان می‌دهد، میانگین اهرم

مالی نشان می‌دهد حدود ۵۲ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه از طریق بدهی، تامین مالی شده است. همچنین نکته قابل توجه دیگر این جدول، به طور میانگین ۴۹ درصد دارایی شرکت‌های مورد بررسی را حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تشکیل می‌دهد. با توجه به میانگین تمرکز مالکیت حدود ۵۱ درصد شرکت‌های نمونه در اختیار بزرگترین سهامدار است.

در پنل دوم و قسمت کیفی جدول ۹ درصد شرکت‌های نمونه زیان‌ده هستند، اظهارنظر حسابرس و تغییر حسابرس به ترتیب بیان کننده آن است که ۶۰ درصد شرکت‌های نمونه اظهارنظر مقبول دریافت و ۳۰ درصد شرکت‌های نمونه در دوره مورد بررسی حسابرس خود را عوض نمودند. ضمن اینکه ۲۷ درصد شرکت‌های نمونه دارای شرکت‌های تابعه و فرعی هستند.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل اول: آمار توصیفی متغیرهای کمی						
متغیر	نماد	کمترین	بیشترین	میانگین	میان	انحراف معیار
حق‌الزحمه حسابرسی	LNAF	۴/۳۴۴	۹/۵۸۸	۷/۰۹۵	۷/۰۵۶	۰/۸۵۶
تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت	ABNETHIRE	۰/۰۰۱	۰/۶۶۷	۰/۰۸۹	۰/۰۵۲	۰/۱۱۱
اندازه شرکت	SIZE	۱۰/۵۳۳	۱۸/۹۹۰	۱۴/۱۹۵	۱۴/۱۷۰	۱/۲۴۷
اهرم مالی	LEV	۰/۰۱۳	۰/۹۹۵	۰/۵۲۵	۰/۵۲۸	۰/۲۱۵
حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا	RECINV	۰/۰۰۳	۰/۹۲۶	۰/۴۹۹	۰/۴۹۵	۰/۱۹۹
سن شرکت	AGE	۱۲	۷۲	۴۰/۱۸۵	۳۹	۱۴/۱۱۹
تمرکز مالکیت	CONOWN	۰	۰/۹۹۵	۰/۵۱۲	۰/۵۱۶	۰/۱۹۹
پنل دوم: آمار توصیفی متغیرهای کیفی						
متغیر	نماد	درصد فراوانی				
زیان شرکت	LOSS	۹/۷۲٪				
اظهار نظر حسابرس	AUDOPN	۶۰/۸۴٪				
تغییر حسابرس	AUDCHG	۳۰/۰۴٪				
شرکت‌های تابعه	SUBS	۲۷/۵۰٪				

۴.۲. آمار استنباطی

جدول (۳) نتایج فرضیه را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب حاصل از رگرسیون متغیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت (ABNETHIRE) با ضریب (۰/۵۶۱) مثبت و در سطح خطای ۱

درصد معنادار است، لذا فرضیه پژوهش تایید می‌شود و می‌توان گفت تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

جدول ۳- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

منغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	معناداری
عرض از مبدا	C	۰/۲۱۳	۰/۲۲۵	۰/۹۴۷	۰/۳۴۴
تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت	ABNETHIRE	۰/۵۶۳	۰/۱۳۲	۴/۲۶۵	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	SIZE	۰/۲۲۵	۰/۰۶۴	۳/۴۹۷	۰/۰۰۱
اهرم مالی	LEV	۰/۱۵۵	۰/۰۸۵	۱/۸۱۹	۰/۰۶۹
زبان شرکت	LOSS	۰/۰۴۲	۰/۰۵۹	۰/۷۰۸	۰/۴۷۹
حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا	RECINV	۰/۲۱۴	۰/۰۹۰	۲/۳۷۹	۰/۰۱۸
سن شرکت	AGE	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	-۳/۰۷۵	۰/۰۰۲
اظهار نظر حسابر	AUDOPN	۰/۰۹۶	۰/۰۳۴	۲/۷۹۶	۰/۰۰۵
تغییر حسابر	AUDCHG	-۰/۱۵۲	۰/۰۳۷	-۴/۱۰۱	۰/۰۰۰
تمرکز مالکیت	CONOWN	۰/۱۷۶	۰/۰۸۷	۲/۰۲۳	۰/۰۴۳
شرکت‌های تابعه	SUBS	۰/۱۴۱	۰/۰۵۱	۲/۷۶۴	۰/۰۰۶
IND			کنترل شد		
YEAR			کنترل شد		
بیشترین VIF			۱/۹۷۸		
آماره F فیش			۱۱۳/۲۳۵		
معناداری آماره F فیش			۰/۰۰۰		
ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۷۷۷		
آماره دوربین واتسون			۱/۹۴۳		

۵. بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش بررسی تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. با بهترین دانش ما، هیچ پژوهش داخلی به طور خاص بررسی نکرده است که آیا تغییرات غیرعادی در سطوح اشتغال، اطلاعات منحصر به فردی مبتنی بر عملیات را برای ارزیابی خطر تحریف و تقلب بااهمیت و تلاش بیشتری حسابر قرار می‌دهد یا خیر. از این رو اولین هدف پژوهش حاضر پر کردن این شکاف در ادبیات با ارائه شواهد مستقیم در مورد ارتباط بین تغییرات غیرعادی اشتغال و و حق الزحمه حسابرسی است.

نتیجه پژوهش حاکی از آن است که تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت تاثیر مثبت بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، هنگامی که تغییرات غیرعادی اشتغال یک شرکت زیاد باشد، حق الزحمه حسابرسی به طور قابل توجهی افزایش می‌یابد. افزایش یا کاهش ناگهانی تعداد کارکنان ممکن است بر عملکرد مالی شرکت تاثیر بگذارد که می‌تواند به زمان و تلاش بیشتری برای تطبیق در فرآیند حسابرسی نیاز داشته باشد. این می‌تواند منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شود. به طور مشابه، اگر مسائلی در مورد نگهداری سوابق یا رویه‌های حسابداری شرکت مربوط به تغییرات غیرعادی اشتغال وجود داشته باشد، این امر می‌تواند باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی شود زیرا حسابران به زمان بیشتری برای تأیید صحت صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مرتبط نیاز دارند. نتیجه به دست آمده در این پژوهش با یافته پژوهش کائو و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

با توجه به نتایج تحقیق، به سرمایه‌گذاران و تحلیلگران مالی پیشنهاد می‌گردد که هنگام ارزیابی شرکت‌ها، علاوه بر تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی، به تغییرات غیرعادی اشتغال هریک از شرکت‌ها توجه نموده و به عنوان عوامل تاثیرگذار بر حق الزحمه حسابرسی در نظر بگیرند تا بتوانند پرتفوی مناسبی را برای سرمایه‌گذاری انتخاب نمایند. همچنین، به موسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد که در ارزیابی خود از سطح ریسک شرکت صاحبکار و برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی در کنار سایر عوامل، به میزان تغییرات غیرعادی در فعالیت شرکت توجه داشته باشند تا به درک صحیح از وضعیت شرکت‌ها دست یابند. علاوه بر این، به شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود با توجه به نقش با اهمیت گزارشگری مالی در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، به تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت توجه خاصی نموده و با کاهش تغییرات غیرعادی اشتغال، حق الزحمه حسابرسی را کاهش دهند.

در انتهای پژوهش، به برخی از موضوعات مهم برای بررسی در پژوهش‌های آتی اشاره می‌شود:

- ۱- تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر خوانایی گزارشگری مالی،
- ۲- تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر اظهارنظر حسابرس،
- ۳- تاثیر تغییرات غیرعادی اشتغال شرکت بر گزارشگری پایداری،
- ۴- تاثیر شهرت مدیرعامل بر حق الزحمه حسابرسی،
- ۵- تاثیر خودشیفتگی مدیران بر حق الزحمه حسابرسی،

- امانی، علی؛ دوانی، حسین. (۱۳۸۸). خدمات، حق الزحمه و رتبه بندی حسابرسان، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۸، ۳۲-۴۱.
- ایمانی برندق، محمد، عبدی، مصطفی، کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۳۰۳-۳۲۲.
- بخردی نسب، وحید و ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۸). تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر وفاداری صاحبکار. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۱۹ (۷۴): ۲۹۷-۲۶۹.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۸۸). پیرامون حق الزحمه حسابرسی مستقل مقاله، مجله حسابداری، شماره ۲۱۰.
- حیدری سورشجانی، زهرا؛ جودکی چگنی، زهرا. (۱۴۰۱). تأخیر در گزارش حسابرسی: مشغله کاری حسابرس و رتبه مؤسسات حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۹(۱)، ۱۱۳-۱۳۲.
- رضایی، فرزین؛ ویسی حصار، ثریا و قندچی، فرشین. (۱۳۹۸). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی با فرصت‌های رشد و بازده غیرعادی شرکت‌ها. فصلنامه دانش حسابرسی؛ ۱۹ (۷۶): ۸۷-۱۲۶.
- ساعدی، رحمان. (۱۳۹۸). مرور مبنای نظری تأثیر فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس، حسابداری و منافع اجتماعی، (۴) ۹، ۱۰۱-۱۱۵.
- سرلک، نرگس؛ جودکی چگنی، زهرا و حیدری سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی: (۳) ۲۷؛ ۳۶۰-۳۸۰.
- عابدی صدقیانی، بابک؛ واعظ، سید علی؛ مظاهری، اسماعیل و انواری، ابراهیم. (۱۴۰۰). بررسی رابطه بین کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت حسابرسی. فصلنامه دانش حسابرسی: ۲۱ (۸۴)، ۴۷۰-۴۹۳.
- عابدی صدقیانی، بابک؛ واعظ، سید علی؛ مظاهری، اسماعیل و انواری، ابراهیم. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین کاهش حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران اقتصادی با کیفیت اطلاعات حسابداری. حسابداری مالی: ۱۲ (۴۷): ۵۹-۸۵.
- عرب، روح اله، غلامرضا پور، محمد، امیرنیا، نرجس، عمادالدینی، امیر. (۱۳۹۹). بررسی نقش مالکیت دولتی بر رابطه اجتناب مالیاتی و حق الزحمه حسابرسی: آزمون تجربی نظریه جیب بزرگ. حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۵)، ۱۶۹-۱۸۶.

عرب، روح اله، غلامرضا پور، محمد، امیرنیا، نرجس، کاظمی، سید پوریا. (۱۴۰۰). قدرت مدیرعامل، مالکیت خانوادگی و حق الزحمه حسابرسی: واکاوی نظریه‌های همسویی و سنگربندی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۷۰)، ۱۶۷-۱۹۳.

محمدی، علی؛ رنجبرپور، زهرا و سعیدآبادی، سمانه. (۱۳۹۹). تأثیر تعدیل‌کنندگی آشفتگی مالی بر رابطه بین توانایی مدیریت و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی؛ ۲۰ (۷۸): ۱۲۳-۹۷.

میردریگوندی، محمد و طاهری نیا، مسعود. (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیل‌کنندگی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین ضمانت وام بانکی و حق الزحمه حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۳)، ۸۹-۱۰۶.

یاری، مهدی؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

[Abdullatif, M., Alzebdieh, R. and Ballour, S.](#) (۲۰۲۳), "The effect of key audit matters on the audit report lag: evidence from Jordan", [Journal of Financial Reporting and Accounting](#).

Abedi sadaghiani B, Vaez S A, Mazaheri E, Anvari E. (۲۰۲۰). The relation between audit fee cuts during the economic crisis and accounting information quality. *Quarterly Financial Accounting*; ۱۲ (۴۷): ۵۹-۸۵. (In Persian)

Abedi Sadaghiani B, Vaez S A, Mazaheri E, Anvari E. (۲۰۲۱). The relation between audit fee cuts during the economic crisis and audit quality. *Audit Science*, ۲۱(۸۴), ۴۷۰-۴۹۳. (In Persian)

Amani, A., Davani, H. (۲۰۱۰). The services, fees and ranking of auditors. *Donya-e-Eqtesad*, ۲۰ January, ۳۲-۴۱. (in Persian)

Arab, R., Gholamrezapoor, M., Amirnia, N., & Emadodini, A. (۲۰۲۰). Investigating the role of state ownership on the relationship tax avoidance and audit fees: The empirical test of the Deep Pocket Theory. *Management Accounting*, 13(۴۵), ۱۶۹-۱۸۶. (In Persian)

Arab, R., Gholamrezapoor, M., Amirnia, N., & Kazemi, S. P. (۲۰۲۱). CEO Power, Family Ownership and Audit Fees: Analysis of Alignment and Entrenchment Theories. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(۷۰), ۱۶۷-۱۹۳. (In Persian)

[Baatwah, S.R., Almoataz, E.S., Omer, W.K. and Aljaaidi, K.S.](#) (۲۰۲۲), "Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag", [International Journal of Emerging Markets](#).

bekhradi nasab, V., & zholanezhad, F. (۲۰۲۰). The effect of audit fees on employer loyalty. *Audit Science*, ۱۹(۷۴), ۲۶۹-۲۹۷. (In Persian)

Bell, T.B., Doogar, R., Solomon, I. (۲۰۰۸). Audit labor usage and fees under business risk auditing. *J. Acc. Res.* ۴۶ (۴), ۷۲۹-۷۶۰.

- [Bentley, K.A., Omer, T.C., Sharp, N.Y., ۲۰۱۳. Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort. *Contemp. Acc. Res.* ۳۰ \(۲\), ۷۸۰-۸۱۷.](#)
- Bozorg-asl, M. (۲۰۰۹). On Independent Audit Fee. *Hesabdar*, ۲۱۰, (In Persian)
- [Brazel, J.F., Jones, K.L., Zimbelman, M.F., ۲۰۰۹. Using nonfinancial measures to assess fraud risk. *J. Acc. Res.* ۴۷ \(۵\), ۱۱۳۵-۱۱۶۶.](#)
- Dao, M., Pham, T., Xu, H. (۲۰۲۲). Government Contracts and Audit Fees. *International Journal of Auditing*, <https://doi.org/10.1111/ijau.12298>.
- Dechow, P. M., Ge, W., Larson, C. R., & Sloan, R. G. (۲۰۱۱). Predicting material accounting misstatements. *Contemporary accounting research*, ۲۸(۱), ۱۷-۸۲.
- Fornaro, J. M., Huang, H., Lin, Y. (۲۰۲۳). Initial Evidence on the Association Between Audit Fees and Client Participation in Underfunded Multiemployer Pension Plans. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. <https://doi.org/10.1177/0148858X2211483>
- Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M. Ravenda, D., Castillo-Merino, D. (۲۰۲۳). Women leading the audit process and audit fees: A European study. *European Research on Management and Business Economics*, ۲۹(۱).
- Heidary Sureshjani, Z., & Joudaki Chegeni, Z. (۲۰۲۲). Delays in the Audit Report: Ranking of Audit Firms and Auditor Workload. *Financial Accounting Knowledge*, 9(۱), ۱۱۳-۱۳۲. (In Persian)
- Hobson, J. L., Mayew, W. J., Peecher, M. E., & Venkatachalam, M. (۲۰۱۷). Improving experienced auditors' detection of deception in CEO narratives. *Journal of Accounting Research*, ۵۵(۵), ۱۱۳۷-۱۱۶۶.
- [Houston, R. W., Peters, M. F., & Pratt, J. H. \(۲۰۰۵\). Nonlitigation risk and pricing audit services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, ۲۴\(۱\), ۳۷-۵۳.](#)
- Imani, M., Abdi, M., & Azemi Olum, M. K. (۲۰۱۷). Investigating the Impact of Gender Diversity in the Audit Committee on the Audit Fees of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Review*, 24(۳), ۳۰۳-۳۲۲. (In Persian)
- [Johnstone, K.M., ۲۰۰۰. Client-acceptance decisions: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation. *Audit. J. Pract. Theor.* ۱۹ \(۱\), ۱-۲۵.](#)
- [Johnstone, K.M., Bedard, J.C., ۲۰۰۱. Engagement planning, bid pricing, and client response in the market for initial attest engagements. *Acc. Rev.* ۷۶ \(۲\), ۱۹۹-۲۲۰.](#)
- [Knechel, W.R., Salterio, S.E., Kochetova-Kozloski, N., \(۲۰۱۰\). The effect of benchmarked performance measures and strategic analysis on auditors' risk assessments and mental models. *Account. Org. Soc.* ۳۵ \(۳\), ۳۱۶-۳۳۳.](#)

[Lai, K.-W. \(۲۰۲۳\), "Differential spillover effects of different non-audit fees on audit report lag", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. ۲۴ No. ۱, pp. ۱-۲۴.](#)

Li, F. (۲۰۱۱). Earnings quality based on corporate investment decisions. *J. Acc. Res.* ۴۹ (۳), ۷۲۱-۷۵۲.

[Lin, H.-L. and Yen, A.-R. \(۲۰۲۳\), "An examination of the association between interim audits and final audits", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ۸ No. ۱, pp. ۲-۱۴.](#)

[Lyon, J.D., Maher, M.W., ۲۰۰۵. The importance of business risk in setting audit fees: evidence from cases of client misconduct. *J. Acc. Res.* ۴۳ \(۱\), ۱۳۳-۱۵۱.](#)

mirdrikvandi, M., & taherinia, M. (۲۰۲۱). The Moderating Role of Corporate Social Responsibility on the Relationship between Bank Loan Guarantee and Audit Fees. *Journal of Accounting and Social Interests*, 11(۳), ۸۹-۱۰۶. (In Persian)

Mohammadi, A., Ranjbarpour, Z., & Saeedabadi, S. (۲۰۲۱). The moderating effect of financial Distress on the relationship between management ability and audit fees *Audit Science*, ۲۰(۷۸), ۹۷-۱۲۳. (In Persian)

[MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., & Ahmed, K. \(۲۰۱۸\). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting*, Elsevier, ۵۳\(۴\), ۲۹۵-۳۱۳.](#)

[Nguyen, H.C. \(۲۰۲۳\), "Interim financial reporting disclosure by listed firms in the Asia-Pacific region and influencing factors", *Pacific Accounting Review*, Vol. ۳۵ ۰۰. ۲, ۰۰. ۲۱۸-۲۴۸.](#)

Pindyck, R.S. (۱۹۸۸). Irreversible investment, capacity choice and the value of the firm. *Amer. Econ. Rev.* ۷۸ (۵), ۹۶۹-۹۸۵.

[Pratt, J., Stice, J.D., ۱۹۹۴. The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence, and recommended audit fees. *Acc. Rev.* ۶۹ \(۴\), ۶۳۹-۶۵۶.](#)

Rezaei, F., Weysi hesar, S., & Ghandchi, F. (۲۰۲۰). The relationship between audit fees and growth opportunities and abnormal returns of firms, *Audit Science*, ۱۹(۷۶), ۸۷-۱۲۶. (In Persian)

Saedi, R. (۲۰۱۹). Review the Theoretical Basis of the Impact of Geographical Distance Between Audit Firm and Company on the Audit Fees, Timeliness of Audit Report and Rotation of Auditor. *Journal of Accounting and Social Interests*, 9(۴), ۱۰۱-۱۱۵. (In Persian)

Sarlak, N., Joudaki Chegeni, Z., & Heidari Surshjani, Z. (۲۰۲۰). The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession. *Accounting and Auditing Review*, 27(۳), ۳۶۰-۳۸۰. (In Persian)

[Simunic, D. A. \(۱۹۸۰\). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, ۱۶۱-۱۹۰.](#)



[Teng, Z.-L.](#) and [Han, J.](#) (۲۰۲۳), "Audit fees, audit report lag and abnormal tone: evidence [from China](#)", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۳۸ No. ۲, pp. ۱۸۶-۲۰۵.

Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (۲۰۲۲). Audit Fees: The Role of Regulation of Audit Services Fees. *Accounting and Auditing Review*, 29(۱), ۱۴۶-۱۷۲. (In Persian)

ⁱ [Teng & Han](#)

ⁱⁱ Hobson, et al.

ⁱⁱⁱ Lin & Yen

^{iv} Abdullatif, et al.

^v Li

^{vi} Fornaro, et al.

^{vii} Garcia-Blandon, et al.

^{viii} Dao, et al.

^{ix} Pindyck

^x Bell, et al.

^{xi} Brazel, et al.

^{xii} Cao, et al.

^{xiii} Abdullatif, et al.

^{xiv} Dechow, et al.

^{xv} Nguyen

^{xvi} Johnstone & Bedard

^{xvii} Houston, et al.

^{xviii} Pratt & Stice

^{xix} Johnstone

^{xx} Lyon & Maher

^{xxi} Bentley, et al.

^{xxii} [Lai](#)

^{xxiii} [Baatwah, et al.](#)

^{xxiv} Knechel, et al.