



Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress

Mohammad Hassani¹, Bestun Yunes Hama²

Received: 2022/02/03

Approved: 2022/06/07

Research Paper

Abstract

Audit fee is a measure of auditor's economic dependence on clients which its assessment and determination requires a focus on the auditor's effort and related risks. This study analyzed the relationships between audit fee and audit risk in confronting with restatement and financial distress conditions. This research is an applied, descriptive and post-event study. Using the systematic method, 127 firms listed in Tehran Securities & Exchange during the March 2012 to March 2020 selected as statistical samples. The required data have extracted from the Stock Exchange Organization databases and Codal website; and Eviews software is used to perform statistical analysis. The research findings indicate that financial distress as a measure of client's business risk has a significant and positive effect on audit fee; also, restatement of financial statements as a measure of audit risk has a significant and positive effect on audit fee. These results document that both those potential risk factors play a decisive role in determining audit fees. The results indicate that financial restatement and financial distress as potential risk factors can affect auditors' perceived risk and this event leads to change in auditors' behavior and change in audit fees. In client firms facing to financial restatement and financial distress, auditors assess the risk as high and therefore, to control the risks in these firms try to increase the audit efforts, which in turn increases the audit fee. It was also theoretically argued that in distressed firms, the financial restatement could be a more serious signal of perceived audit risk and change auditors' behavior by increasing the audit effort to identify material misstatement that would increase audit fees. Contrary to expectations, however, no significant evidence was found to confirm the stronger impact of audit risk on audit fees in firms facing to financial distress condition.

Key Words: Audit Fee, Audit Risk, Restatement, Financial Distress.

 10.22034/JPAR.2022.548146.1075

1. Assistant Professor in Accounting, Department of Accounting & Auditing, Faculty of Management, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Corresponding Author) m_hassani@iau-tnb.ac.ir

2. MSc. of Accounting, Faculty of Management & Economics, Science & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. bestun.yunes2@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تحلیل روابط حق الزحمه‌ی حسابداری و ریسک حسابداری در مواجهه با تجدید ارائه و آشفته‌گی مالی

محمد حسنی^۱، بیستون یونس حمه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

حق‌الزحمه‌ی حسابداری معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار است که ارزیابی آن مستلزم تمرکز بر میزان تلاش حسابرس و ریسک‌های مربوط است. در این مقاله روابط بین حق‌الزحمه‌ی حسابداری و ریسک حسابداری در مواجهه با تجدید ارائه و آشفته‌گی مالی مورد تحلیل قرار گرفته است. مقاله حاضر مطالعه‌ی کاربردی، توصیفی و پس‌رویدادی است. با به‌کارگیری روش حذفی سیستماتیک، تعداد ۱۲۷ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ از جامعه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران غربال شده‌اند. داده‌های مورد نیاز شرکت‌ها از بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس و پایگاه کدال استخراج شده‌اند و جهت اجرای تحلیل‌های آماری از نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که آشفته‌گی مالی به عنوان معیاری از ریسک تجاری صاحب‌کار تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابداری دارد. همچنین تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان معیاری از ریسک حسابداری تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابداری دارد. نتایج حاکی از آن است که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و بروز آشفته‌گی مالی به‌عنوان عوامل بالقوه‌ی ریسک می‌توانند بر ریسک درک شده‌ی حسابرس اثر بگذارند و این رخداد تغییر رفتار حسابرسان و تغییر حق‌الزحمه‌ی حسابداری را به دنبال دارد. حسابرسان در شرکت‌های مشمول تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفته‌گی مالی، ریسک را بالا ارزیابی کرده و از این‌رو جهت کنترل ریسک‌ها در شرکت‌های صاحب‌کار سعی می‌کنند دامنه، حجم و حوزه‌ی تلاش حسابداری را افزایش دهند. این موارد افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابداری را به همراه دارد. همچنین طبق استدلال نظری انتظار می‌رفت در شرکت‌های مواجه با آشفته‌گی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بتواند نشانه‌ای جدی‌تری از ریسک حسابداری درک شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش تلاش حسابداری برای شناسایی انحراف با اهمیت باشد که سبب می‌شود حق‌الزحمه‌ی حسابداری افزایش یابد. در عین حال بر خلاف انتظار شواهد معناداری در تأیید تأثیر قوی‌تر ریسک حسابداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابداری در شرکت‌های مواجه با آشفته‌گی مالی مشاهده نشد.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه‌ی حسابداری، ریسک حسابداری، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، آشفته‌گی مالی.

10.22034/JPAR.2022.548146.1075

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری و حسابداری، دانشکده مدیریت، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
m_hassani@iau-tnb.ac.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
bestun.yunes2@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارش‌گری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه تعیین می‌شود. در صورت تعیین هزینه‌ی حسابرسی طبق الگوی منطقی، هم صاحب‌کار با رضایت بیش‌تری این هزینه را قبول می‌کند و هم حسابرسان برای تعیین هزینه‌ی حسابرسی مستقل، مبانی مناسبی را در اختیار دارند و با شکل‌دهی قضاوت حرفه‌ای خود، از پیشنهاد هزینه‌ی حسابرسی مستقل با تفاوت‌های فاحش خودداری می‌کنند. عوامل گوناگونی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیرگذار هستند. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر اساس ریسک برآوردی حسابرس از صاحب‌کار، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکره بین حسابرس و صاحب‌کار تعیین می‌شود (بل و همکاران، ۲۰۰۱). حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید ریسک تحریف با اهمیت را شناسایی و برآورد کند. این عوامل بر توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. حسابرسان به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف با اهمیت، شواهد بیش‌تری جمع‌آوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه‌ی حسابرسی می‌شود. با افزایش ریسک حسابرسی، حسابرسان حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری مطالبه می‌کنند و این هزینه را به صاحب‌کاران تحمیل می‌نمایند (سیمونیک، ۱۹۸۰). از طرفی در شرایط آشفته‌ی مالی، احتمال انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران افزایش می‌یابد که این اقدامات در نهایت می‌تواند منجر به کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی گردد. با کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی ریسک برآوردی حسابرسان درباره‌ی شرکت افزایش یافته و سبب افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. استدلال این است که وقتی شرکت‌ها در شرایط آشفته‌ی مالی قرار می‌گیرند، با توجه به افزایش احتمال رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت، تلاش حسابرسی به دلیل افزایش ارزیابی ریسک بیش‌تر می‌شود و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد (گول و همکاران، ۲۰۱۸). لذا انتظار است که مواجهه با آشفته‌ی مالی شرکت‌ها تأثیر معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی داشته باشد.

بعلاوه تجدید ارزیابی صورت‌های مالی به‌عنوان نتیجه کیفیت نامناسب حسابداری و کیفیت ضعیف حسابرسی مطرح می‌شود که ریسک ذاتی و ریسک کنترل شرکت را افزایش می‌دهد. طبق مدل ریسک حسابرسی در صورت افزایش ریسک ذاتی و ریسک کنترل، می‌توان سطح ریسک حسابرسی را بالا دانست. بنابراین هزینه‌ی کار حسابرسی که نیازمند افزایش نیرو و ساعت کار است، افزایش می‌یابد. حسابرسان برای مشتریانی که صورت‌های مالی را تجدید ارائه می‌کنند، زمان بیش‌تری صرف می‌کنند تا نظرات خود را ارائه دهند (دائو، پام، ۲۰۱۴). انتظار است تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به دلیل این‌که ارزیابی ریسک شرکت را توسط حسابرسان افزایش می‌دهد، بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر داشته باشد. همچنین در شرکت‌هایی که با آشفته‌ی مالی مواجه هستند، به دلیل احتمال کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی، ممکن است صورت‌های مالی سال گذشته تجدید ارائه شود که این موضوع می‌تواند ناشی از وجود رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران باشد که ریسک شناسایی تحریف با اهمیت را افزایش می‌دهد و می‌تواند

بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز مؤثر باشد. انتظار بر آن است در شرکت‌هایی که با آشفتگی مالی همراه هستند، وجود تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تأثیر قوی‌تری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نسبت به شرکت‌های سالم داشته باشد.

مطالعه‌ی ادبیات موضوعی نشان داده است بین برخی مفاهیم ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ارتباط وجود دارد. بنابراین حسابرسان در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق‌الزحمه‌های بالاتر جبران می‌کنند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین نتایج نشان داده‌اند حسابرسان نباید صرفاً بر ریسک مربوط به صورت‌های مالی تأکید کنند بلکه باید دید وسیع‌تری داشته باشند (بنتلی و همکاران، ۲۰۱۳). این مطالعه با ارائه‌ی شواهدی در مورد نحوه‌ی تأثیر یک عامل ریسک سیستمی مانند مواجهه با آشفتگی مالی بر ریسک درک‌شده حسابرسان و تغییر رفتار آن‌ها در حسابرسی و به دنبال آن تغییر هزینه‌های حسابرسی، به توسعه‌ی ادبیات فعلی کمک می‌کند. این موضوع می‌تواند درک مدیریت ریسک حسابرسی و مکانیزم‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسان را نزد جامعه‌ی علمی و تحلیل‌گران بهبود بخشد. علاوه بر این بررسی پاسخ و واکنش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان یک عامل افزایش ریسک حسابرسی درک‌شده در شرکت‌های با آشفتگی مالی می‌تواند یافته‌های جالب توجهی ارائه دهد که تاکنون در مطالعات داخلی مورد توجه نبوده است. بررسی این موضوع کمک می‌کند تا ریسک درک‌شده حسابرسان و نحوه قیمت‌گذاری آن‌ها در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گیرد. به‌طور کلی فواید نظری این مطالعه در توسعه‌ی ادبیات موضوع با کسب شواهد تجربی در محیطی در حال توسعه و فواید عملی آن استفاده از نتایج مطالعه‌ی در افزایش درک حسابرسان و مدیران و نیز بهبود دانش تحلیل‌گران و محققان در زمینه‌ی مکانیزم قیمت‌گذاری خدمات و تلاش حسابرسان در مواجهه با شرایط متفاوت می‌باشد. نتایج مورد انتظار تحلیل‌ها می‌تواند توسط استفاده‌کنندگان مختلف به‌عنوان مبنایی برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مورد استناد قرار گیرد. از یک سو مدیران و اعضای هیئت مدیره‌ی شرکت‌های صاحب‌کار و از طرفی حسابرسان و مؤسسات حسابرسی که طبق قراردادهای حسابرسی اقدام به نرخ‌گذاری خدمات حسابرسی می‌نمایند، می‌توانند با آگاهی از چگونگی تأثیر عوامل یاد شده از جنبه‌ی ریسک‌های مطرح در انجام حسابرسی به‌ویژه ریسک‌های مرتبط با صاحب‌کار، ارزیابی‌های بهتری انجام دهند. از این‌رو حسابرسان، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران رسمی، مدیران و هیئت مدیره‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و تحلیل‌گران اقتصادی بسته به دیدگاه خود می‌توانند از نتایج پژوهش بهره‌مند شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحب‌کار است و در این راستا هزینه‌ی تلاش حسابرس و ریسک‌ها کنترل می‌شوند (سیمونیک، ۱۹۸۰؛

چوی و همکاران، ۲۰۱۰). طبق مبانی نظری فرضیه‌های مختلفی در مورد نیاز به حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مطرح شده‌اند که شامل فرضیه‌ی نظارت نمایندگی، فرضیه‌ی اعتباربخشی و فرضیه‌ی علامت‌دهی هستند که متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی کشورها ترجیحات مختلفی برای آن‌ها وجود دارد (لم، ۱۹۹۸). یافته‌های مطالعاتی در حوزه‌ی شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی ارائه‌ی خدمات حسابرسی حاکی از آن است که تفاوت بین محیط نظارتی در کشورهای مختلف دلیل اصلی تفاوت در میزان تقاضا برای خدمات حسابرسی است. این امر می‌تواند پیامدهایی برای ارائه‌ی خدمات حسابرسی و به پیروی از آن نقش بالقوه در تبیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی داشته باشد. با این حال نقش عوامل بالقوه مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در اقتصادهای در حال توسعه به‌ویژه با تمرکز بر رویکردهای عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی دارای ابهام است (های و همکاران، ۲۰۰۶). در مطالعات گذشته عوامل بالقوه مختلفی در تعیین حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی معرفی شده‌اند که از جمله می‌توان به عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و عوامل مربوط به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی اشاره کرد. عواملی مانند نرخ‌شکنی، رقابت در بازار خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، شهرت و اعتبار حسابرس، اندازه‌ی حسابرس، دوره‌ی تصدی حسابرس، ریسک حسابرسی، اظهارنظر حسابرس، بودجه‌ی زمانی حسابرسی، دعاوی حقوقی حسابرس، اندازه‌ی صاحب‌کار، شهرت و اعتبار صاحب‌کار، پیچیدگی عملیاتی صاحب‌کار، فصل شلوغی کار صاحب‌کار، دعاوی حقوقی صاحب‌کار، راهبری شرکتی و مواردی از این قبیل را می‌توان در زمره عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دانست. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پیامدی از راهبری شرکتی است که علامتی برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مبنی بر میزان قابل اتکا بودن صورت‌های مالی و درجه‌ی ریسک صاحب‌کار و فرآیند حسابرسی می‌باشد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). از این‌رو آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بسیار اهمیت دارد (کاسل و همکاران، ۲۰۱۲). از این‌رو در این مطالعه نقش ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار و ریسک تجاری ناشی از آشفتگی مالی صاحب‌کار در زمینه‌ی ارزیابی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

حسابرسان در قبال ادعاهای خود بر روی صورت‌های مالی صاحب‌کاران، حق‌الزحمه‌ی دریافت می‌کنند. با فرض ثابت بودن سایر شرایط، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به موازات ریسک‌های قانونی افزایش می‌یابد. حسابرسان ممکن است به دلیل وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله‌ی آن‌ها یا در پی مشکلات مالی یا ورشکستگی صاحب‌کاران خود مورد پیگرد قانونی قرار بگیرند. احتمال رویارویی حسابرس با مورد اول را ریسک حسابرسی نامند درحالی که احتمال رویارویی حسابرس با شرایط دوم، ریسک کسب و کار قلمداد می‌شود. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معناداری با ریسک حسابرسی و ریسک کسب و کار صاحب‌کار دارد. ریسک کسب و کار شامل دو عنصر اصلی ریسک صاحب‌کار و ریسک کسب و کار حسابرس است. ریسک صاحب‌کار با تداوم فعالیت و سلامت صاحب‌کار در ارتباط است در حالی که ریسک کسب و کار حسابرس

به صورت ریسک هزینه‌های قانونی بالقوه و سایر مخارج مربوط به ارتباط حسابرسان با صاحب‌کار تعریف می‌شود. بر این اساس ارتباط نزدیکی بین ریسک کسب و کار صاحب‌کار و ریسک کسب و کار حسابرسان برقرار است (مورگان، استاکن، ۱۹۹۸؛ بل و همکاران، ۲۰۰۱).

در محیط پرنوسان اقتصاد کنونی که چالش‌های زیادی در زمینه‌ی بقای شرکت‌ها در بازارهای رقابتی وجود دارد ارزیابی سلامت مالی و آشفته‌گی مالی از اهمیت برخوردار است. کمبود منابع از یک سو و از سوی دیگر ضعف مدیریت در به‌کارگیری این منابع و همچنین وضعیت نابسامان اقتصادی کشورها از جمله عواملی هستند که باعث می‌شوند بعضی از شرکت‌ها نتوانند در زمان معین به تعهدات خود عمل کرده و بنابراین در آستانه‌ی حذف از رقابت قرار بگیرند. برای تداوم فعالیت شرکت‌ها موانعی وجود دارد که منجر به عدم موفقیت شرکت‌ها می‌گردد. یکی از مشخصه‌های عدم موفقیت و شکست شرکت‌ها، آشفته‌گی مالی است. آشفته‌گی مالی شرکت، نشان‌دهنده نظام راهبری ضعیف شرکت، مانند تصمیمات نامناسب اتخاذشده توسط مدیریت یا عدم وجود نظارت مناسب بر وضعیت مالی شرکت می‌باشد (فؤاد، ۲۰۱۷). آشفته‌گی مالی اصطلاحی است برای اشاره به شرایطی که شرکت در ایفای تعهدات و پرداخت بدهی‌هایش ناتوان باشد و یا با مشکل مواجه شود. ممکن است آشفته‌گی مالی شرکت‌ها موقتی باشد اما در صورتی که وضعیت مالی شرکت بهبود نیابد ممکن است به ورشکستگی شرکت منجر شود. آشفته‌گی مالی شرکت‌ها همواره منجر به ورشکستگی نمی‌شود اما بدون استثنا همه‌ی شرکت‌ها قبل از ورشکستگی دچار آشفته‌گی مالی می‌شوند (وو، ۲۰۱۰). آشفته‌گی مالی شرکت‌ها شرایطی را برای مدیران فراهم می‌کند تا به صورت فرصت‌طلبانه رفتار کنند. شرایط نابسامان مالی شرکت‌ها، مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد تا اقداماتی را انجام دهند که انتظارات بازار و تحلیل‌گران را پوشش داده و منافع کوتاه‌مدت خود را افزایش دهند (بیسانست، ورائسنا، ۲۰۰۹). در چنین وضعیتی لازم است حسابرسان این‌روند را به‌عنوان مقیاسی از ریسک در ارزیابی‌ها و برنامه‌ریزی‌های حسابرسی مدنظر قرار دهند. در این مطالعه واکنش حسابرسان در مواجهه با آشفته‌گی مالی شرکت‌های صاحب‌کار مورد بررسی قرار گرفته است. استدلال این است که آشفته‌گی مالی در شرکت‌ها به‌طور سیستمی ریسکی ایجاد می‌کند که این ریسک در شرکت‌های سالم وجود ندارد و یا به‌طور قابل‌توجهی پایین‌تر است. حسابرسان در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی، ریسک ذاتی بیش‌تری را ارزیابی کرده و ریسک‌ها را در این شرکت‌ها کنترل می‌کنند و بنابراین دامنه و تلاش حسابرسی را افزایش می‌دهند که هر دو منجر به افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. طبق مدل ریسک حسابرسی، بین ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف ارتباط وجود دارد و در حسابرسی به آن‌ها توجه می‌شود. مطالعات گذشته نشان داده‌اند تغییر در ریسک ذاتی و ریسک کنترل بر ادراک حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از ریسک حسابرسی تأثیر دارد و در نهایت این موضوع بر رفتار آن‌ها برای کاهش ریسک عدم کشف مؤثر است (کاهان، ژانگ، ۲۰۰۶؛ الدر و همکاران، ۲۰۰۹). در این مطالعه مواجهه‌ی شرکت‌ها با آشفته‌گی مالی، محیطی برای آزمون تغییر ریسک حسابرسی ادراک شده است تا بررسی شود آیا در مواجهه با آشفته‌گی مالی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد یا خیر؟

سپس رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بررسی شده است که می‌تواند با مدل ریسک حسابرسی توضیح داده شود. یک رویکرد عینی برای آزمون کیفیت حسابرسی در زمینه‌ی ریسک حسابرسی، ارزیابی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی است و یکی از دلایل زیربنایی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها است (الیفسن، میزیر، ۲۰۰۰). تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی نشانگر شکست کیفیت گزارش‌گری مالی بوده که نگرانی درباره‌ی قابلیت اعتماد به محیط گزارش‌گری مالی را بر می‌انگیزد (یوهو، سان، ۲۰۱۴). دلایل زیربنایی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در برخی پژوهش‌ها مورد بحث قرار گرفته‌اند (پلاملی، یوهن، ۲۰۱۰). مطالعات انجام شده، اصلاح اشتباه را به‌عنوان شایع‌ترین دلیل تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ذکر نموده‌اند. همچنین عوامل مختلفی در ارتباط با تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی از اهمیت برخوردارند که از جمله می‌توان به ساختار محیطی، شرایط فعالیت شرکت، ویژگی‌های مدیریتی، ساختار راهبری شرکتی، ویژگی‌ها و پیچیدگی‌های استانداردهای حسابداری، کیفیت گزارش‌گری مالی و کیفیت حسابرسی اشاره کرد. مطالعات قبلی نشان داده‌اند تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حسابرسان از ریسک ذاتی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۱؛ ماند، سان، ۲۰۱۳). تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ممکن است بیانگر کیفیت پایین گزارش‌گری مالی شرکت و یا کیفیت حسابرسی پایین باشد. در نتیجه ریسک حسابرسی درک شده‌ی بالا، به دنبال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود. بنابراین در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته‌اند، افزایش در هزینه‌های حسابرسی قابل انتظار است (چن و همکاران، ۲۰۱۹). پیرو این استدلال، یکی دیگر از ابعاد مطالعه بررسی رابطه‌ی ریسک حسابرسی از طریق تمرکز بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

به‌طور کلی در این مطالعه تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفتگی مالی به‌عنوان دو عاملی که می‌تواند ریسک حسابرسی درک‌شده را برای حسابرسان افزایش دهد، در نظر گرفته شده‌اند که می‌تواند بر دامنه و تلاش حسابرس اثرگذار باشد و هزینه‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. طبق فرضیه‌ی ریسک دعاوی حقوقی و حق‌الزحمه‌ی حسابرس (سیتاماران و همکاران، ۲۰۰۲)، با توجه به این که حسابرسان همواره از اطلاعات داخلی شرکت‌ها برای ارزیابی ریسک پروژه حسابرسی استفاده می‌کنند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و آشفتگی مالی می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار حسابرسان در این زمینه قرار دهد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). از طرفی در این مطالعه رابطه‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گرفته است تا مشخص شود که آیا در شرکت‌هایی که آشفتگی مالی دارند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند نشانه‌ی جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک‌شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش دامنه و تلاش حسابرسی باشد یا خیر؟ در واقع تأیید این موضوع می‌تواند بیانگر این باور حسابرسان باشد که در شرکت‌های مواجهه با آشفتگی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند دلیل قوی‌تری برای وجود ریسک ذاتی در شرکت باشد.

در نتیجه تلاش بیش‌تری برای شناسایی انحراف با اهمیت نیاز دارند و این موضوع هزینه‌های حسابرسی شرکت را افزایش می‌دهد. لذا جنبه‌ی دیگر مطالعه‌ی حاضر بررسی رابطه‌ی ریسک حسابرسی درک‌شده و حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی است. با توجه به این مطالب، مسائل اصلی پژوهش این‌گونه مطرح می‌شود که چه ارتباطی بین مواجهه با آشفتگی مالی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان دو عامل ارزیابی از ریسک حسابرسی با حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد؟ و ارتباط بین ارزیابی ریسک حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی به چه صورت است؟

۳- پیشینه‌ی پژوهش

ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) دریافته‌اند مؤسسات حسابرسی با افزایش تلاش و حق الزحمه‌ی حسابرسی به افزایش مسئولیت قانونی پاسخ می‌دهند و افزایش تلاش حسابرسی برای مشتریان پر ریسک، بارزتر است. طبق شواهد افزایش تلاش و حق الزحمه‌ی حسابرسی برای صاحب‌کارانی که در وضعیت درماندگی مالی هستند و اقدام تعهدی اختیاری بالاتری دارند، بیش‌تر است. آلن و وینترز (۲۰۲۱) نشان دادند حسابرسان حق الزحمه‌ی خود را برای ریسکی‌ترین طبقه‌ی دارایی‌ها هنگام سقوط بازارها در طول بحران مالی افزایش می‌دهند. آکدا و هارتو (۲۰۱۹) نشان دادند ویژگی‌های ریسک حسابرسی مانند ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تأثیر معنادار در تعیین هزینه‌های حسابرسی ندارند. چن و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی به دنبال ریسک سیستمی ناشی از بحران مالی افزایش می‌یابد. همچنین بین هزینه‌های حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان شاخص ریسک حسابرسی درک‌شده توسط حسابرسان، رابطه‌ی مثبت وجود دارد. با این حال در دوره‌ی بحران مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تغییر قابل توجهی در هزینه‌های حسابرسی ایجاد نمی‌کند. دو و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند صاحب‌کار با پشتوانه و مالکیت دولتی به‌طور مؤثری ریسک حسابرسی را کاهش داده و در نتیجه هزینه‌ی حسابرسی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این زمانی که مشتری ثابت است یا از طرف دولت مرکزی آمده است، این رابطه مشهودتر است. همچنین در شرایط وجود سطوح بالای محدودیت‌های مالی، رابطه‌ی قوی‌تری قابل مشاهده است. پایک و همکاران (۲۰۱۸) دریافته‌اند حق الزحمه‌ی حسابرسی در پاسخ به تجدید ارائه‌ی ناشی از تقلب حسابداری و اشتباهات حسابداری افزایش می‌یابد و میزان افزایش هزینه‌ی حسابرسی بستگی به شدت تجدید ارائه دارد. گول و همکاران (۲۰۱۸) دریافته‌اند توانایی مدیریتی باعث افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی در بنگاه‌های اقتصادی با آشفتگی مالی و کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی در بنگاه‌های اقتصادی سالم می‌شود. همچنین شرکت‌های با آشفتگی مالی که مدیرانی با توانایی بالاتر دارند، کیفیت اقدام تعهدی پایین‌تری را نشان می‌دهند و احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در این شرکت‌ها بالاتر است. علاوه بر این توانایی مدیران در شرکت‌های با آشفتگی مالی باعث می‌شود در گزارش‌گری مالی به صورت فرصت‌طلبانه رفتار کنند تا هم‌زمان پاداش مبتنی بر حقوق صاحبان سهام را به حداکثر برسانند و با فشارهای مجدد بدهی مقابله کنند که باعث افزایش ریسک‌های

حسابرسی و در نهایت هزینه‌های حسابرسی بیش‌تر می‌شود. جی و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی با ریسک کنترل داخلی ارتباط مثبت دارد. همچنین گزارش داوطلبانه‌ی کنترل داخلی می‌تواند هزینه‌ی حسابرسی بالاتر مربوط به ریسک کنترل داخلی را کاهش دهد. سونو و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی در طول دوران بحران مالی به‌طور قابل توجهی کاهش یافته است. بعلاوه حسابرسان هنگام مواجهه با فشار برای کاهش هزینه‌های حسابرسی، پاسخ متفاوتی به مشتریان کوچک و مشتریان پر ریسک دارند. سرانجام مشخص شد این روابط هنگامی قوی‌تر است که شرکت برای کاهش مخارج خود تحت فشار شدید باشد. شایی و جیاراج (۲۰۱۷) دریافتند ریسک ذاتی و ریسک کنترل تأثیر مثبت بر هزینه‌های حسابرسی دارند. همچنین حسابرسان هنگام تصمیم‌گیری در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی شرکت‌های مالی، ریسک تجاری را در نظر نمی‌گیرند ولی برای شرکت‌های غیرمالی نه‌تنها سودآوری شرکت بلکه نقدینگی، سطح فعالیت، توانایی پرداخت بدهی و احتمال ورشکستگی را زمان تصمیم‌گیری در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در نظر می‌گیرند. لنوکس و کوثر (۲۰۱۷) دریافتند در شرایطی که ریسک ورشکستگی مالی صاحب‌کاران بالاتر باشد احتمال ارائه‌ی بند ابهام تداوم فعالیت در گزارش حسابرس و انصراف از کار حسابرسی بیش‌تر است. همچنین در این شرایط حسابرسان حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری از صاحب‌کاران دریافت می‌کنند. گروف و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند بحران مالی بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر منفی دارد. به نظر می‌رسد این اثر منفی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ناشی از کاهش تقاضا و افزایش رقابت بیش‌تر از اثر مثبت بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ناشی از افزایش تعهد حسابرسی باشد. نیکینن و پتری (۲۰۱۵) دریافتند ریسک مالی و ریسک تجاری رابطه‌ی مثبتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارند. دیفوند و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند حسابرسان برای صاحب‌کاران محافظه‌کارتری که ریسک ذاتی و تجاری کم‌تری دارند، کم‌تر اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت صادره کرده و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کم‌تر مطالبه می‌کنند. آلكسیوا و سوانستروم (۲۰۱۵) دریافتند حسابرسان در دوره‌ی بحران اقتصادی به دلیل افزایش ریسک صاحب‌کاران، ریسک ورشکستگی یا عدم رعایت قرارداد بدهی حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری دریافت می‌کنند. طبق شواهد حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی با بحران اقتصادی رابطه‌ی مثبت دارد و این ارتباط با توجه به شرایط مختلف اقتصادی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد به‌طوری‌که حق‌الزحمه در طول دوران بحران افزایش یافته است و در طول دوران پس از بحران نیز به افزایش خود ادامه داده است. هریبار و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند هزینه‌های حسابرسی بالاتر با کیفیت پایین اطلاعات حسابداری صاحب‌کار و پیش‌بینی تجدید ارائه‌ی بعدی صورت‌های مالی به دلیل تقلب مرتبط است. کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) دریافتند صاحب‌کاران به دلیل وضعیت مالی نامناسب در زمان بحران اقتصادی، به فرآیند چانه‌زنی با حسابرسان جهت کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ورود می‌کنند. بلانکلی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در دوره‌ی قبل از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌طور غیرعادی کاهش می‌یابد. کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌تواند به دلیل کاهش تلاش حسابرسی یا تخمین کم‌تر از حد حسابرس از ریسک باشد. هر و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند در

شرکت‌هایی که با تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی از جنبه‌های مختلف مواجه بوده‌اند، حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر است. چوی و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند در محیط‌هایی که ریسک دعاوی حقوقی کم است، حق الزحمه‌ی حسابرسان بزرگ بیش‌تر از حسابرسان کوچک است.

یاری و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند با وجود پیش‌بینی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی به‌عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق الزحمه، به افزایش سطح حق الزحمه‌ی حسابرسی منجر نشده است. چنین یافته‌ای بیانگر رعایت شکلی آیین‌نامه به‌جای رعایت واقعی آن است. حسینی (۱۴۰۰) نشان داد بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و وقوع خطای نوع دوم به‌عنوان مقیاسی از ریسک حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد. از طرفی شواهد حاکی از آن است که بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و سهم بازار خدمات حسابرسی به‌عنوان مقیاسی از محیط رقابتی بازار حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. سایر شواهد نشان دادند حق الزحمه‌ی حسابرسی تابعی مستقیم از اظهار نظر مقبول حسابرسان، شهرت حسابرسان، پیچیدگی حسابرسی، استقلال کمیته‌ی حسابرسی، رهبری هیئت‌مدیره و گزارش زیان اما تابعی معکوس از چرخش حسابرسان، استقلال هیئت‌مدیره، تمرکز مالکیت و اهرم مالی مشاهده‌ها است. در عین حال حق الزحمه‌ی حسابرسی تابعی از سطح فعالیت هیئت‌مدیره نیست. عطایی‌شریف و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند توانایی مدیریت دارای اثر کاهنده بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است. همچنین این ارتباط تحت تأثیر درماندگی مالی شرکت قرار گرفته و کاهش می‌یابد. با توجه به یافته‌ها می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که توانایی مدیریت موجب کاهش دست‌کاری اطلاعات حسابداری و کاهش حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل می‌شود که این موضوع موجب کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسان مستقل می‌شود. با این وجود توانایی مدیریت در محیط‌های همراه با بحران مالی در راستای کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی از اثر بخشی کافی برخوردار نیست. سلیمانی و شکریان برنجستانکی (۱۴۰۰) نشان دادند تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر منفی (مثبت) بر افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار) دارد. همچنین نتایج نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار است. بخردی‌نسب (۱۴۰۰) نشان داد طبق نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به دلیل حق الزحمه‌ی پایین تحت فشار حق الزحمه، زمان کافی جهت کشف انحرافات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را صرف نمی‌کنند و با افزایش فشارهای نزولی بر حسابرسان، انحرافات موجود در گزارش‌گری مالی افزایش می‌یابد. فروغی ابری و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند افزایش ریسک برآورد خطر ورشکستگی صاحب‌کار، بر صدور بند ابهام در تداوم فعالیت صاحب‌کار، در گزارش حسابرسان تأثیر مثبت دارد اما افزایش این ریسک، تأثیری بر حق الزحمه‌ی حسابرسان نداشته است. محمدی و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند رابطه‌ی معکوس بین توانایی مدیریت و

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. از طرفی رابطه‌ی مثبت بین آشفتگی مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. با این حال آشفتگی مالی، رابطه‌ی منفی بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تضعیف می‌کند. باغومیان و محمدی (۱۳۹۹) دریافتند افزایش تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی موجب تضعیف شدت رابطه‌ی مستقیم میان ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نشده است. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه‌ی مثبتی دارد اما با خطای حسابرسی نوع اول رابطه‌ی ندارد. افزون بر این رکود اقتصادی بر رابطه‌ی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. همچنین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه‌ی منفی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شامل حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، پراکندگی جغرافیائی عملیات، اندازه‌ی واحد صاحب‌کار، حسابرسی نخستین، ریسک کارفرما، ویژگی‌های حسابرسان و دوره‌ی تصدی مسئولیت حسابرسان در واحد صاحب‌کار هستند. محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند بحران اقتصادی رابطه‌ی مثبتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد و حسابرسان با افزایش حق‌الزحمه‌های خود نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته ناشی از بحران اقتصادی واکنش نشان می‌دهند. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند رابطه‌ی نسبی قوی بین ریسک مالی و عملیاتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. البته شواهدی مبتنی بر وجود رابطه‌ی بین ریسک تجاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یافت نشد. ثقفی و عالی فامیان (۱۳۹۸) دریافتند درماندگی مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر ندارد. همچنین برخلاف انتظار درماندگی مالی شرکت رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و توانایی مدیران را تعدیل نمی‌کند. ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند عدم رعایت قانون مبارزه با پول‌شویی منجر به افزایش ریسک تجاری صاحب‌کار و ریسک حسابرسی می‌شود. پس حسابرسان تلاش خود را بیش‌تر کرده و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری درخواست می‌شود. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند افزایش حق‌الزحمه‌ی مؤسسات حسابرسی، احتمال تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی سال قبل را کاهش می‌دهد. سرخانی مقدم و پاکدل (۱۳۹۷) نشان دادند درصد بالایی از تجدید آرائه‌ها در ایران به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری است. بعلاوه شواهد بیانگر عدم ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی غیرعادی حسابرسی و تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی است. بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند توانایی مدیریت با حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و همچنین با احتمال انتشار گزارش حسابرسان حاوی بند تداوم فعالیت حسابرسان رابطه‌ی منفی دارد. قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) نشان دادند میزان اثربخشی کنترل داخلی و استقلال حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر دارند. با این حال حسابرسان مستقل به مسئله‌ی ریسک دادخواهی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود.

۴- فرضیه‌های پژوهش

حق الزحمه‌ی حسابرسی از معیارهای ارزیابی کیفیت حسابرسی و معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار است و در ارزیابی و تعیین آن هزینه‌ی تلاش حسابرس و ریسک‌های مربوطه کنترل می‌شوند (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بلانکی و همکاران، ۲۰۱۲). یافته‌های مطالعاتی در حوزه‌ی شناسایی عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی حاکی از آن است که تفاوت محیط نظارتی در کشورهای مختلف دلیل اصلی تفاوت تقاضا برای خدمات حسابرسی است. حق الزحمه‌ی حسابرسی از طریق ارزیابی ریسک حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکرات حسابرسان با مشتریان و تعادل قدرت چانه‌زنی آن‌ها تعیین می‌شود (هوگان، ویلکینز، ۲۰۰۸). در این مطالعه بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفتگی مالی به‌عنوان دو عامل مؤثر بر ریسک حسابرسی درک شده حسابرسان تمرکز شده است و بررسی این عوامل به دلیل تأثیر بر دامنه و تلاش حسابرس و در نهایت هزینه‌های حسابرسی اهمیت دارد. در این مطالعه رابطه‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گرفته تا مشخص شود در شرکت‌هایی که آشفتگی مالی دارند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به چه میزان می‌تواند نشانه‌ی جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک‌شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش دامنه و تلاش حسابرسی باشد. تأیید این امر نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی مواجه با آشفتگی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند دلیل قوی‌تری برای وجود ریسک ذاتی در شرکت باشد. این امر مستلزم تلاش بیش‌تر حسابرسان برای شناسایی انحراف با اهمیت است و حق الزحمه‌ی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در برخی مطالعات نقش ریسک ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی مورد تأیید قرار گرفته است (هر و همکاران، ۲۰۱۰؛ پایک و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی مطالعات دیگری نقش ریسک تجاری صاحب‌کار به واسطه وقوع شرایط آشفتگی مالی در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی تأیید شده است (آلکسیوا، سوانستروم، ۲۰۱۵؛ لنوکس و کوثر، ۲۰۱۷؛ گول و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). با استناد به مطالعات پیشین مبنی بر ضرورت توجه به مبنای ریسک در تعیین حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، به‌ویژه از منظر تمرکز بر ویژگی‌های ریسکی صاحب‌کار و فرآیند حسابرسی، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه‌ی اول: ریسک تجاری صاحب‌کار با تمرکز بر آشفتگی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی دوم: ریسک حسابرسی با تمرکز بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی سوم: ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌هایی با آشفتگی مالی، تأثیر قوی‌تری دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش یک مطالعه‌ی کاربردی است که پیامدهای واقعی یک یا چند رویداد را مورد بررسی قرار می‌دهد و با استفاده از آن دانش مربوط در این زمینه را توسعه می‌دهد. بر حسب نوع داده‌ها، این مطالعه یک مطالعه‌ی کمی است که با داده‌های واقعی به آزمون فرضیه می‌پردازد و از آنجا که این داده‌ها مربوط به گذشته است، مطالعه را می‌توان در گروه مطالعات پس رویدادی قرار داد. داده‌ها با ماهیت ترکیبی به شکل مشاهده‌های شرکت-سال هستند. همچنین به جهت این که با استفاده از داده‌های واقعی به توصیف شرایط جامعه‌ی آماری پرداخته می‌شود، مطالعه‌ی توصیفی است. بعلاوه پژوهش حاضر را بر حسب نحوه‌ی اجرا می‌توان در دسته مطالعات همبستگی قرار داد. زیرا جهت بررسی روابط متغیرها، از تکنیک‌های رگرسیون و همبستگی استفاده شده است. از روش کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه‌ی ادبیات و پیشینه‌ی پژوهش استفاده شده است. لذا با مطالعه‌ی مقالات و جستجو در پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات جمع‌آوری شده است. جهت جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از روش اسنادکاوی استفاده شده است. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای ره‌آورد نوین، سامانه کدال و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران بر اساس منابع صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش حسابرس و گزارش هیئت مدیره انجام شده است. همچنین برای آماده‌سازی متغیرهای لازم جهت استفاده در مدل‌های مربوط به آزمون فرضیه‌ها، از نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل استفاده شده است. ابتدا اطلاعات گردآوری شده در صفحات کاری محیط این نرم‌افزار وارد گردید و سپس محاسبه‌های لازم برای دستیابی به متغیرهای این پژوهش انجام شده است. در نهایت تحلیل‌های آماری با بهره‌گیری از نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز شکل گرفته‌اند.

۶- مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

مدل‌های آماری پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها از مطالعات چن و همکاران (۲۰۱۹) و گول و همکاران (۲۰۱۸) اقتباس شده‌اند.

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 FD_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 CR_{it} + \beta_7 ARLAG_{it} + \beta_8 ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۱)

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 RES_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 CR_{it} + \beta_7 ARLAG_{it} + \beta_8 ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 FD_{it} + \beta_2 RES_{it} + \beta_3 FD \times RES_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INVREC_{it} + \beta_7 MB_{it} + \beta_8 CR_{it} + \beta_9 ARLAG_{it} + \beta_{10} ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۳)

نحوه‌ی اندازه‌گیری متغیرهای مندرج در مدل‌ها در جدول ۱ شرح داده شده‌اند.

جدول (۱) متغیرها و نحوه‌ی اندازه‌گیری آن‌ها

متغیر	نماد متغیر	نام متغیر	نحوه اندازه‌گیری
وابسته	AFEE	حق الزحمه‌ی حسابرسی	لگاریتم طبیعی مجموع هزینه‌های حسابرسی
مستقل	RES	ریسک حسابرسی	اگر صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد، کد یک، در غیر این صورت کد صفر
مستقل / تعدیل‌گر	FD	آشفتگی مالی	برای ارزیابی ابتدا شاخص زیر محاسبه می‌شود. نقطه‌ی تمیز شرکت‌های دارای آشفتگی مالی عدد ۸۹۰۷/۱۵ است. اگر شاخص در هر سال-شرکت کم‌تر از نقطه تمیز باشد، آن‌گاه شرکت موردنظر با احتمال آشفتگی مالی در نظر گرفته می‌شود و کد یک می‌گیرد و در غیر این صورت کد صفر (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). $P = 3.20784K_1 + 1.80384K_2 + 1.61363K_3 + 0.50094K_4 + 0.16903K_5 - 0.39709K_6 + 0.12505K_7 + 0.33849K_8 + 1.42363K_9$ K_1 نسبت سود عملیاتی به دارایی K_2 نسبت سود انباشته به دارایی K_3 نسبت سرمایه در گردش به دارایی K_4 نسبت حقوق صاحبان سهام به بدهی K_5 نسبت سود قبل از مالیات به فروش K_6 نسبت دارایی جاری به بدهی جاری K_7 نسبت سود خالص به فروش K_8 نسبت بدهی به دارایی K_9 اندازه‌ی شرکت
کنترلی	SIZE	اندازه‌ی شرکت	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها
کنترلی	LEV	اهرم مالی	نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها
کنترلی	INVREC	موجودی‌ها و دریافتنی‌ها	نسبت مجموع موجودی‌ها و دریافتنی‌ها به مجموع دارایی‌ها
کنترلی	MB	ارزش بازار به دفتری	نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق مالکانه
کنترلی	CR	نسبت جاری	نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
کنترلی	ARLAG	تأخیر گزارش حسابرسی	لگاریتم طبیعی فاصله بین تاریخ پایان دوره‌ی مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی
کنترلی	ATENR	دوره‌ی تصدی حسابرس	لگاریتم طبیعی سال‌های متوالی همکاری حسابرس با صاحب‌کار

۷- جامعه‌ی آماری پژوهش

در این مطالعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ به‌عنوان جامعه‌ی آماری مدنظر هستند. بعلاوه با اعمال معیارهایی به شرح جدول ۲ جامعه‌ی آماری غربال و شرکت‌ها انتخاب شده‌اند:

جدول (۲) شرکت‌های حائز شرایط و انتخاب شده به‌عنوان جامعه‌ی آماری غربال شده

باقیمانده	حذفی	شرح
۵۰۶		مجموع شرکت‌های عضو جامعه‌ی آماری شرکت‌های حذف شده بر اساس معیارهای زیر:
	۱۷۶	تعداد شرکت‌هایی که طبق تاریخ ورود یا خروج به‌طور کامل در بورس حضور نداشته‌اند.
	۳۱	تعداد شرکت‌هایی در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده‌اند.
	۷۳	تعداد شرکت‌های واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ، بانک و بیمه
	۹۹	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز از جمله افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را نداشته‌اند.
۱۲۷		تعداد شرکت‌هایی که از جامعه‌ی آماری غربال و انتخاب شدند:

به این ترتیب تعداد ۱۲۷ شرکت در دوره‌ی زمانی ۹ ساله به‌عنوان جامعه‌ی آماری غربال شده انتخاب شدند. فهرست جامعه‌ی در دسترس، فراوانی و نحوه توزیع آن‌ها در صنایع مختلف در جدول ۳ ملاحظه می‌شود:

جدول (۳) فراوانی شرکت‌های جامعه‌ی آماری غربال شده به تفکیک صنایع

فراوانی شرکت‌ها		صنعت	فراوانی شرکت‌ها		صنعت
درصد	تعداد		درصد	تعداد	
۱/۵۷	۲	فرآورده‌های نفتی	۰/۷۹	۱	استخراج سایر معادن
۴/۷۲	۶	فلزات اساسی	۴/۷۲	۶	استخراج کانی‌های فلزی
۰/۷۹	۱	فنی و مهندسی	۰/۷۹	۱	استخراج نفت گاز بجز اکتشاف
۳/۱۵	۴	قند و شکر	۳/۹۴	۵	انبوه‌سازی املاک و مستغلات
۲/۳۶	۳	کاشی و سرامیک	۰/۷۹	۱	حمل و نقل انبارداری و ارتباطات
۶/۳۰	۸	کانی غیرفلزی	۱۰/۲۴	۱۳	خودرو و قطعات
۳/۱۵	۴	لاستیک و پلاستیک	۹/۴۵	۱۲	دارویی
۴/۷۲	۶	ماشین‌آلات و تجهیزات	۳/۱۵	۴	دستگاه‌های برقی
۰/۷۹	۱	محصولات چوبی	۰/۷۹	۱	رایانه
۳/۱۵	۴	محصولات فلزی	۰/۷۹	۱	زراعت و خدمات وابسته
۰/۷۹	۱	محصولات کاغذی	۱۳/۳۸	۱۷	سیمان، آهک و گچ
۱/۵۷	۲	منسوجات	۶/۳۰	۸	شیمیایی
۱۰۰	۱۲۷	کل نمونه	۱۱/۸۱	۱۵	غذایی بجز قند و شکر

۸- یافته‌های پژوهش

جهت توصیف متغیرهای مورد بررسی پژوهش و شناخت مشخصات شرکت‌های مورد بررسی، نسبت به ارائه‌ی آمار توصیفی متغیرهای پیوسته بر اساس شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و توزیع

در جدول ۴ اقدام شده است. از آنجایی که طبق غربال شرکت‌ها بر اساس داده‌های در دسترس، تعداد ۱۲۷ شرکت بورسی طی دوره‌ی ۹ ساله از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۸ انتخاب شده‌اند، در نتیجه تعداد کل مشاهده‌های در دسترس برابر با ۱۱۴۳ مشاهده شرکت-سال است. طبق نتایج ارائه شده، لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسی که معرف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۲۰/۶۳۵ واحد لگاریتمی است. از آنجا که متغیر دارای چولگی نزدیک به صفر و کشیدگی نزدیک به عدد ۳ است، از توزیع نرمال برخوردار است. همچنین شواهد ارائه شده بیانگر آن است که لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت که معرف اندازه‌ی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۲۸/۷۸۷ واحد لگاریتمی است. نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها که معرف اهرم مالی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۵۶/۵۳ درصد است. نسبت مجموع موجودی‌ها و دریافتی‌ها به مجموع دارایی‌ها که معرف پیچیدگی حساب‌ها در گزارش‌گری مالی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۵۰/۷۰ درصد است. نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق مالکانه که معرف رشد بازار مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۳/۵۲۹۰ برابر است. نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری که معرف نقدینگی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۱/۶۵۱۷ برابر است. فاصله‌ی زمانی بین تاریخ پایان دوره‌ی مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی که معرف تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۷۷ روز و معادل ۴/۲۸۱۹ واحد لگاریتمی است. تعداد سال‌های متوالی همکاری حسابرِس با صاحب‌کار که معرف دوره‌ی تصدی حسابرِس مشاهده‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین حدود ۴ سال و معادل ۰/۹۹۴۷ واحد لگاریتمی است.

جدول (۴) آمار توصیفی متغیرهای پیوسته

ATENU	ARLAG	CR	MB	INVREC	LEV	SIZE	AFEE	شرح
۹۹۴۷/۰	۲۸۱۹/۴	۶۵۱۷/۱	۵۲۹۰/۳	۵۰۷۰/۰	۵۶۵۳/۰	۲۷/۷۸۷	۲۰/۶۳۵	میانگین
۰۹۸۶/۱	۳۸۲۰/۴	۳۱۶۱/۱	۳۶۸۶/۲	۵۰۲۸/۰	۵۶۶۲/۰	۲۷/۷۳۴	۲۰/۶۲۸	میانه
۸۹۰۴/۲	۱۹۳۰/۵	۳۲۰۲/۲	۵۵۹/۹۷	۹۷۱۴/۰	۰۷۷۵/۲	۳۳/۷۳۷	۲۳/۷۴۹	بیش‌ترین
۰۰۰۰/۰	۷۷۲۶/۲	۱۳۷۴/۰	-۰۴/۲۹۰	۰۲۷۲/۰	۰۳۷۰/۰	۲۳/۹۸۲	۱۷/۱۸۳	کم‌ترین
۸۲۱۴/۰	۳۸۶۶/۰	۳۸۸۸/۱	۳۹۸/۱۱	۱۹۵۸/۰	۲۱۸۰/۰	۱/۴۵۵۳	۰/۸۶۷۸	انحراف معیار
۵۵۱۵/۰	-۶۰۹۵/۰	۹۳۵۵/۵	-۲۴۳/۱۴	۰۰۵۹/۰	۸۲۵۵/۰	۰/۶۸۱۳	۰/۰۶۱۷	چولگی
۴۸۹۱/۲	۶۲۵۲/۲	۷۳۸/۶۲	۱۱/۳۹۸	۲۰۲۹/۲	۵۵۴۱/۷	۴/۴۳۳۷	۳/۱۷۷۷	کشیدگی
۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	تعداد مشاهده‌ها

با توجه به این که در این پژوهش، دو متغیر گسسته در نظر گرفته شده‌اند، فراوانی این متغیرها در جدول ۵ ارائه شده‌اند. اولین متغیر مستقل، معرف ریسک حسابرسی است که برای ارزیابی آن از شاخص تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی استفاده شده است. نتایج نشان داده‌اند تعداد ۴۳۴ مشاهده برابر با ۳۷/۹۷ درصد مشاهده‌ها، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته‌اند. از سویی تعداد ۷۰۹ مشاهده برابر با ۶۲/۰۳ درصد مشاهده‌ها مشمول تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی

نشده‌اند. شواهد مطالعاتی حاکی از آن است که در شرکت‌های دارای تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حساب‌رسان از ریسک تحت تأثیر قرار می‌گیرد. دومین متغیر مستقل و تعدیل‌گر، معرف آشفستگی مالی است. نتایج نشان داده‌اند تعداد ۲۸ مشاهده برابر با ۲/۴۵ درصد مشاهده‌ها با احتمال آشفستگی مالی مواجه بوده‌اند. از سویی تعداد ۱۱۱۵ مشاهده برابر با ۹۷/۵۵ درصد مشاهده‌ها در محدوده‌ی آشفستگی مالی قرار نگرفته و دارای سلامت مالی هستند.

جدول (۵) فراوانی متغیرهای گسسته

FD		RES		شرح
درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۹۷/۵۵	۱۱۱۵	۶۲/۰۳	۷۰۹	کد صفر
۲/۴۵	۲۸	۳۷/۹۷	۴۳۴	کد یک
۱۰۰	۱۱۴۳	۱۰۰	۱۱۴۳	کل مشاهده‌ها

جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها به‌ویژه متغیر وابسته از آزمون جارک-برا استفاده شده و نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده‌اند. این آزمون با توجه به شاخص‌های تقارن چولگی و کشیدگی، مطابقت با توزیع نرمال را سنجش می‌کند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی جارک-برا برای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (متغیر وابسته) بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه این متغیر توزیع نرمال دارد اما معناداری آماره‌ی جارک-برا سایر متغیرهای پیوسته (متغیرهای کنترلی) کم‌تر از خطای ۵ درصد است. در نتیجه این متغیرها دارای توزیع نرمال نیستند که البته این موضوع به دلیل تعداد زیاد مشاهده‌های مورد بررسی طبق قضیه حد مرکزی، مشکلی ایجاد نمی‌کند. همچنین به منظور بررسی پایایی متغیرهای پیوسته جهت جلوگیری از رگرسیون‌های کاذب از آزمون لوین، لیو و چو استفاده شده است و نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده، معناداری آماره‌ی آزمون متغیرهای پیوسته کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو طی قلمرو زمانی پژوهش متغیرها دارای مانایی از درجه‌ی یک در مقیاس سطح بوده‌اند. بنابراین نتایج آماری مدل‌های رگرسیونی پژوهش که در ادامه مورد بررسی قرار گرفته‌اند، قابل اتکا است.

جدول (۶) آزمون نرمال بودن و پایایی متغیرها

ATENU	ARLAG	CR	MB	INVREC	LEV	SIZE	AFEE	شرح
۷۰/۳۶۳	۷۷/۶۴۵	۱۷۶/۶۷	۷۴۷/۳۴	۳۰/۲۶۹	۱۱۱/۷۶	۱۸۶/۳۳	۲/۲۲۸۸	آماره‌ی جارک-برا
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۲۸۱	معناداری
-۳۷/۹۳۱	-۲۱/۵۹۲	-۲۵/۰۵۳	-۲/۴۵۸۳	-۱۱/۴۹۵	-۲۲/۱۷۲	-۱۲/۲۹۷	-۴/۶۰۹۱	آماره‌ی تی
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	معناداری

نتایج آزمون همبستگی به‌عنوان یکی از روش‌های تعیین میزان همبستگی متغیرها در جدول ۷ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی تی آزمون همبستگی برخی از زوج متغیرها کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو همبستگی معنادار بین برخی متغیرها وجود دارد. از نکات قابل مشاهده این است که بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و آشفستگی مالی همبستگی مثبت

و معناداري وجود دارد. بدین ترتیب با افزایش (کاهش) احتمال وقوع آشفتگی مالی حق الزحمه‌ی حسابرسي در جهت مستقیم افزایش (کاهش) می‌یابد. بعلاوه بین حق الزحمه‌ی حسابرسي و ريسك حسابرسي بر حسب تجديد ارائه‌ی صورتهای مالی همبستگی مثبت و معناداري وجود دارد. به این ترتیب با افزایش (کاهش) تجديد ارائه‌ی صورتهای مالی به‌عنوان معيار ريسك حسابرسي، حق الزحمه‌ی حسابرسي در جهت مستقیم افزایش (کاهش) می‌یابد. به‌طور کلی همبستگی بین متغیرهای توضیحی پژوهش شدید و قوی نیستند. در نتیجه مشکل هم‌خطی بین متغیرها قابل مشاهده نیست و احتمال ایجاد رگرسیون کاذب وجود ندارد. با این حال برای اطمینان از این موضوع هنگام برآورد مدل‌های رگرسیون در بخش بعدی عامل تورم واریانس متغیرها بررسی شده است.

جدول (۷) آزمون همبستگی متغیرها

ضرایب آماری تی معناداري	AFEE	FD	RES	SIZE	LEV	INVREC	MB	CR	ARLAG	ATENU
AFEE	۱/۰۰۰ ----- -----									
FD	۰/۲۱۳ ۷/۳۶۳ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----								
RES	۰/۱۷۷ ۶/۰۶۱ ۰/۰۰۰	۰/۰۰۴ ۰/۱۴۵ ۰/۸۸۵	۱/۰۰۰ ----- -----							
SIZE	۰/۶۸۷ ۳/۱۹۷ ۰/۰۰۰	-۰/۲۷۴ -۹/۶۰۵ ۰/۰۰۰	۰/۱۰۹ ۳/۶۹۱ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----						
LEV	-۰/۰۱۸ -۰/۶۲۵ ۰/۵۳۲	-۰/۲۲۳ ۷/۷۲۲ ۰/۰۰۰	-۰/۰۶۸ -۲/۳۱۸ ۰/۰۲۱	۰/۰۰۱ ۰/۰۳۱ ۰/۹۷۶	۱/۰۰۰ ----- -----					
INVREC	۰/۶۵ ۲/۱۸۴ ۰/۰۲۹	-۰/۱۱۳ -۳/۸۴۹ ۰/۰۰۰	۰/۰۵۹ ۲/۰۰۹ ۰/۰۴۵	-۰/۰۷۹ -۲/۶۸۸ ۰/۰۰۷	۰/۱۵۰ ۵/۱۱۵ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----				
MB	۰/۰۲۵ ۱/۱۹۷ ۰/۳۳۱	-۰/۱۰۴ -۳/۵۲۲ ۰/۰۰۰	۰/۰۴۵ ۱/۵۰۹ ۰/۱۳۲	-۰/۰۰۴ -۰/۱۴۲ ۰/۸۸۷	-۰/۰۶۹ -۳۴۸/۲ ۰/۰۱۹	-۰/۰۳۹ ۱/۰۰۰ ۰/۱۸۷	۱/۰۰۰ ----- -----			
CR	-۰/۱۵۴ -۵/۲۷۷ ۰/۰۰۰	-۰/۰۷۹ -۲/۶۷۸ ۰/۰۰۸	۰/۰۷۰ ۲/۳۶۹ ۰/۰۱۸	-۰/۰۹۲ -۳/۱۰۸ ۰/۰۰۲	-۰/۵۷۷ -۲۳/۸۳ ۰/۰۰۰	۰/۱۹۰ ۶/۵۲۳ ۰/۰۰۰/۰	۰/۰۰۵ ۰/۱۵۳ ۰/۸۷۸	۱/۰۰۰ ----- -----		
ARLAG	-۰/۰۲۶ -۰/۸۷۱ ۰/۳۸۴	-۰/۰۶۵ ۲/۱۹۹ ۰/۰۲۸	-۰/۰۵۰ -۱/۶۷۵ ۰/۰۹۴	۰/۰۱۶ ۰/۵۲۸ ۰/۵۹۷	۰/۰۳۶ ۱/۲۲۱ ۰/۲۲۲	-۰/۰۳۸ -۲۷۰/۱ ۰/۲۰۴	۰/۰۳۳ ۱/۱۰۶ ۰/۲۶۹	۰/۰۳۹ ۱/۳۰۵ ۰/۱۹۲	۱/۰۰۰ ----- -----	
ATENU	۰/۲۵۹ ۹/۰۷۲ ۰/۰۰۰	-۰/۰۱۵ -۰/۵۲۳ ۰/۶۱۰	۰/۱۳۶ ۴/۶۳۳ ۰/۰۰۰	۰/۱۷۱ ۵/۸۸۰ ۰/۰۰۰	۰/۱۱۳ ۳/۸۳۸ ۰/۰۰۰	-۰/۰۰۷ -۰/۲۴۵ ۰/۸۰۷	-۰/۰۲۸ -۹۴۵/۰ ۰/۳۴۵	-۰/۱۰۸ -۳/۶۶۳ ۰/۰۰۰	۰/۰۰۴ ۰/۱۵۱ ۰/۸۸۰	۱/۰۰۰ ----- -----

قبل از برآورد مدل‌های رگرسیون لازم است وجود رابطه‌ی بلندمدت بین متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون هم‌انباشتگی مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور از آزمون کائو استفاده شده و نتایج آن در جدول ۸ ارائه شده است. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی آزمون کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد شده است. بنابراین وجود هم‌انباشتگی بین متغیرها تأیید می‌شود و می‌توان نسبت به وجود رابطه‌ی بلندمدت بین متغیرها اطمینان حاصل کرد.

جدول (۸) آزمون هم‌انباشتگی متغیرها

معناداری	آماره‌ی	آزمون
۰/۰۰۰۰	-۵/۹۶۷۸	آزمون هم‌انباشتگی کائو (رابطه‌ی بلندمدت سری متغیرها)

جهت بررسی موضوع پژوهش سه فرضیه تدوین شده‌اند و جهت اظهارنظر در مورد آن‌ها از تحلیل مدل‌های رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. ابتدا جهت برآورد مناسب مدل‌ها نتایج آزمون‌های چاو، هاسمن و وایت در جداول ۹، ۱۱ و ۱۳ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی اف لیمر در آزمون چاو کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا روش داده‌های ترکیبی پذیرفته شده است. معناداری آماره‌ی کای‌دو در آزمون هاسمن کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا روش اثرات ثابت پذیرفته شده است. همچنین معناداری آماره‌ی اف آزمون وایت کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو مشکل ناهمسانی واریانس باقی‌مانده‌ها وجود دارد و در انجام آزمون‌ها از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است.

در ادامه نتایج برآورد مدل‌های پژوهش طبق الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته در جداول ۱۰، ۱۲ و ۱۴ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی فیشر کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است و شواهد بیانگر وجود روابط خطی بین متغیرها است. طبق ضرایب تعیین تعدیل شده حدود ۹۰ درصد تغییرات حق‌الزحمه‌ی حسابرسانی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده شده‌اند. طبق آماره‌ی دوربین واتسون، خودهمبستگی سریالی بین باقی‌مانده‌ها وجود ندارد و استقلال باقی‌مانده‌ها برقرار است. نتایج نشان داد عامل تورم واریانس همه‌ی متغیرها کم‌تر از ۵ است و هم خطی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد و ضمن حصول اطمینان از عدم ایجاد رگرسیون کاذب می‌توان به نتایج اتکا کرد.

جدول (۹) نتایج آزمون‌های تشخیص الگوهای مدل فرضیه‌ی اول

معناداری	درجه آزادی	مقدار	آماره‌ی	آزمون
۰/۰۰۰۰	۱۲۶ و ۱۰	۱۳/۵۰۴	اف لیمر	آزمون چاو (رگرسیون ترکیبی یا تلفیقی)
۰/۰۰۰۰	۸	۱۰۴/۴۵	کای‌دو	آزمون هاسمن (اثرات ثابت یا تصادفی)
۰/۰۰۰۰	۴۳ و ۱۰۹	۲/۴۶۶۴	اف	آزمون وایت (ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها)

جدول (۱۰) نتايج آزمون نهايي مدل فرضيه‌ي اول

متغير وابسته: AFEE					
متغيرهاي توضيحي	ضريب	خطاي استاندارد	آماره‌ي تي	معناداري	عامل تورم واريانس
C	۲/۰۹۴۳	۰/۷۳۲۶	۲/۸۵۸۷	۰/۰۰۴۳	-
FD	۰/۱۹۱۱	۰/۰۴۶۹	۰۷۳۴/۴	۰/۰۰۰۰	۱/۲۰۹۴
SIZE	۰/۶۴۸۳	۰/۰۲۳۲	۲۷/۹۲۵	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۰۷
LEV	-۰/۰۷۳۸	۰/۰۵۱۲	-۱/۴۴۲۰	۰/۱۴۹۶	۱/۸۲۳۳
INVREC	۰/۵۵۱۵	۰/۰۹۶۳	۵/۷۲۵۲	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۷۳
MB	-۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۳	-۰/۸۸۴۹	۰/۳۷۶۴	۱/۰۱۹۵
CR	-۰/۰۲۹۹	۰/۰۰۳۹	-۷/۶۷۰۹	۰/۰۰۰۰	۱/۷۴۴۶
ARLAG	۰/۷۸۷	۰/۰۴۲۵	۱/۸۴۸۸	۰/۰۶۴۸	۱/۰۱۶۸
ATENU	-۰/۰۰۲۶	۰/۰۱۱۲	-۰/۲۳۱۲	۰/۸۱۷۲	۱/۰۴۵۷
آماره‌ي فيشر		۸۲/۵۲۷	ضريب تعيين تعديل شده		
معناداري آماره‌ي فيشر		۰/۰۰۰۰	آماره‌ي دوربين-واتسن		
			۱/۵۱۲۹		

در فرضيه‌ي اول پژوهش تأثير آشفته‌گي مالي بر حق الزحمه‌ي حسابرسي مورد بررسي قرار گرفته است. نتايج حاكي از آن است كه آماره‌ي تي مربوط به آشفته‌گي مالي بيش‌تر از مقدار بحراني و معناداري آماره‌ي تي كم‌تر از سطح خطاي ۵ درصد است. در نتيجه شواهد بيانگر تأييد فرضيه‌ي اول پژوهش است. در چنين شرايطي جهت علامت ضريب بيانگر تأثير مثبت و معنادار آشفته‌گي مالي بر حق الزحمه‌ي حسابرسي است. بر اين اساس مي‌توان بيان كرد در شركت‌هايي كه با وضعيت آشفته‌گي مالي مواجه بوده‌اند، حسابرسان در واكنش به افزايش سطح ريسك كسب و كار تجاري شركت صاحب‌كار، حق الزحمه‌ي حسابرسي بالاتري دريافت کرده‌اند. از طرفي کاهش آشفته‌گي مالي كه بيانگر وضعيت سلامت مالي شركت‌هاي صاحب‌كار است، سبب شده است ضمن کاهش ريسك تجاري صاحب‌كار، حسابرسان نيز مبالغ كم‌تري بابت حق الزحمه‌ي حسابرسي دريافت نمايند.

جدول (۱۱) نتايج آزمون‌هاي تشخيص الگوهاي مدل فرضيه‌ي دوم

آزمون	آماره	مقدار	درجه آزادي	معناداري
آزمون چاو (رگرسيون تركيبی يا تلفيقي)	اف ليمر	۱۳/۱۸۳	۱۲۶ و ۱۰	۰/۰۰۰۰
آزمون هاسمن (اثرات ثابت يا تصادفي)	كاي دو	۸۷/۷۶۴	۸	۰/۰۰۰۰
آزمون وايت (ناهمساني واريانس باقيمانده‌ها)	اف	۲/۰۵۵۳	۴۳ و ۱۰۹	۰/۰۰۰۱

جدول (۱۲) نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه‌ی دوم

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره‌ی تی	معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲/۳۹۴۹	۰/۴۵۲۲	۵/۳۰۵۸	۰/۰۰۰۰	-
RES	۰/۰۴۱۶	۰/۰۱۷۴	۲/۳۹۱۵	۰/۰۱۷۰	۱/۱۳۲۷
SIZE	۰/۶۳۵۳	۰/۰۱۶۳	۳۹/۰۱۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۹۱۴
LEV	-۰/۰۰۲۲	۰/۰۵۸۹	-۰/۰۳۷۴	۰/۹۷۰۱	۲/۰۹۰۲
INVREC	۰/۵۴۱۸	۰/۰۶۶۷	۸/۱۱۸۱	۰/۰۰۰۰	۱/۳۳۵۰
MB	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۷	-۰/۹۲۳۴	۰/۳۵۶۰	۱/۰۳۵۰
CR	-۰/۰۲۸۸	۰/۰۰۹۱	-۳/۱۷۷۳	۰/۰۰۱۵	۲/۰۱۲۴
ARLAG	۰/۰۸۱۳	۰/۰۳۷۶	۲/۱۶۰۳	۰/۰۳۱۰	۱/۰۵۱۱
ATENU	-۰/۰۰۴۶	۰/۰۱۱۵	-۰/۳۹۸۴	۰/۶۹۰۴	۱/۰۸۷۵
آماره‌ی فیشر	۸۴/۸۷۵		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۰۷۸	
معناداری آماره‌ی فیشر	۰/۰۰۰۰		آماره‌ی دوربین-واتسن	۱/۵۰۱۷	

در فرضیه‌ی دوم پژوهش تأثیر ریسک حسابرگری در قالب تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرگری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از آن است که آماره‌ی تی مربوط به ریسک حسابرگری ناشی از تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی بیش‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آماره‌ی تی کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه شواهد بیانگر تأیید فرضیه‌ی دوم پژوهش است. در این شرایط جهت علامت ضریب بیانگر تأثیر مثبت و معنادار تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرگری است. بر این اساس می‌توان بیان کرد در شرکتهایی که تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی انجام شده است، حسابرسان در واکنش به افزایش سطح ریسک حسابرگری حق‌الزحمه‌ی حسابرگری بالاتری دریافت کرده‌اند. از طرفی عدم تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی که بیانگر کیفیت نسبی و قابلیت اتکای اطلاعات مالی صاحب‌کار است از طریق کاهش ریسک حسابرگری منجر به کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرگری شده است.

در فرضیه‌ی سوم تأثیر ریسک حسابرگری در قالب تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرگری در شرکتهای با آشفته‌گی مالی بررسی شده است. نتایج حاکی از آن است که آماره‌ی تی حاصل ضرب آشفته‌گی مالی و ریسک حسابرگری ناشی از تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی کم‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آماره‌ی تی بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه شواهد بیانگر آن است که فرضیه‌ی سوم پژوهش رد شده است. از این‌رو ادعای مربوط به تأثیر قوی‌تر ریسک حسابرگری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرگری در شرکتهای با آشفته‌گی مالی مورد تأیید قرار نگرفت.

جدول (۱۳) نتایج آزمون‌های تشخیص الگوهای مدل فرضیه‌ی سوم

معناداری	درجه آزادی	مقدار	آماره	آزمون
۰/۰۰۰۰	۱۲۶ و ۱۰	۱۳/۲۲۸	اف لیمر	آزمون چاو (رگرسیون ترکیبی یا تلفیقی)
۰/۰۰۰۰	۱۰	۹۴/۸۰۱	کای دو	آزمون هاسمن (اثرات ثابت یا تصادفی)
۰/۰۰۰۰	۵۹ و ۱۰۸	۱/۹۶۱۷	اف	آزمون وایت (ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها)

جدول (۱۴) نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه‌ی سوم

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره‌ی تی	معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲/۲۷۰۰	۰/۴۵۸۶	۴/۹۵۰۰	۰/۰۰۰۰	-
FD	۰/۲۴۴۰	۰/۱۱۶۱	۲/۱۰۲۴	۰/۰۳۵۸	۲/۲۴۵۵
RES	۰/۰۴۱۳	۰/۰۱۷۵	۲/۳۶۱۷	۰/۰۱۸۴	۱/۱۹۲۵
FD*RES	۰/۱۸۳۱	۰/۱۶۹۱	۱/۰۸۲۷	۰/۲۷۹۲	۲/۱۳۶۶
SIZE	۰/۶۴۰۴	۰/۰۱۶۵	۳۸/۷۴۴	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۳۱
LEV	-۰/۰۴۶۰	۰/۰۶۶۲	-۰/۶۹۴۴	۰/۴۸۷۶	۲/۱۰۰
INVREC	۰/۵۴۵۵	۰/۰۶۷۰	۸/۱۴۰۴	۰/۰۰۰۰	۱/۴۶۰۷
MB	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۷	-۰/۷۵۲۸	۰/۴۵۱۸	۱/۰۵۱۹
CR	-۰/۰۲۹۷	۰/۰۰۸۵	-۳/۵۰۰۷	۰/۰۰۰۵	۱/۹۳۴۱
ARLAG	۰/۰۸۲۸	۰/۰۳۷۵	۲/۲۰۶۳	۰/۰۲۷۶	۱/۰۶۰۷
ATENU	-۰/۰۰۴۴	۰/۰۱۱۷	-۰/۳۷۵۵	۰/۷۰۷۴	۱/۰۸۶۷
آماره‌ی فیشر		۸۴/۸۷۵	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۹۰۷۸
معناداری آماره‌ی فیشر		۰/۰۰۰۰	آماره‌ی دوربین-واتسن		۱/۵۰۱۷

به‌طور کلی نتایج نشان دادند معناداری آماره‌های تی اندازه‌ی شرکت، نسبت موجودی‌ها و دریافتنی‌ها، نسبت جاری و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد هستند. با توجه به علامت ضرایب متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، اندازه‌ی شرکت، نسبت موجودی‌ها و دریافتنی‌ها و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند اما نسبت جاری تأثیر منفی و معنادار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. البته آماره‌ی تی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی در مدل اول بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد اما کم‌تر از سطح خطای ۱۰ درصد است. از این‌رو تنها در سطح اطمینان ۹۰ درصد، این متغیر تأثیر معنادار و مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. در عین حال معناداری آماره‌ی تی اهرم مالی نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری و دوره‌ی تصدی حسابرسی بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است و این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارند.

۹- نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت فرآیند حسابرسی و تمرکز بر عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر حسب دامنه‌ی تلاش‌ها و ریسک‌های مربوط، در این پژوهش تأثیر ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و آشفتگی مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته اس نشان دادند حسابرسان هر دو این عوامل را به‌عنوان معیارهای ریسک در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در نظر گرفته‌اند. طبق شواهد به دست آمده آشفتگی مالی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. این موضوع حاکی از واکنش حسابرسان نسبت به وضعیت مالی شرکت‌ها به‌ویژه در شرایط آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار هستند و این موضوع را به‌عنوان یک عامل ریسک در برآورد حجم و دامنه‌ی تلاش خود قیمت‌گذاری کرده و در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مد نظر قرار می‌دهند. از این‌رو به موازات افزایش احتمال آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار، میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یافته است. از طرفی در نقطه‌ی مقابل به موازات کاهش احتمال آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کاهش یافته است. همچنین طبق شواهد به دست آمده تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان ریسک حسابرسی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. این موضوع حاکی از واکنش حسابرسان نسبت به رخداد ریسک در فرآیند حسابرسی شرکت‌های صاحب‌کار هستند و این موضوع را در برآورد حجم و دامنه‌ی تلاش خود قیمت‌گذاری کرده و در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مد نظر قرار می‌دهند. از این‌رو به موازات افزایش احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های صاحب‌کار، میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یافته است. از طرفی در نقطه‌ی مقابل به موازات کاهش احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های صاحب‌کار، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کاهش یافته است. در عین حال شواهدی در تأیید تأثیر قوی‌تر ریسک حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی به دست نیامد.

طبق مبانی نظری پیش‌بینی شده است: تلاش حسابرسی منتج به هزینه‌ی خدمات حسابرسی و تجدید ارائه‌ی گزارش مالی باید به‌طور منفی با هم مرتبط باشند. زیرا تلاش بیش‌تر حسابرسی به این معنی است که حسابرسان تمایل دارند اشتباه یا مسائل دیگری که می‌تواند منجر به تجدید ارائه‌های بعدی شود را جستجو و کنترل کنند (شیبانو، ۱۹۹۰؛ لوبو، ژانو، ۲۰۱۳). با این حال بسیاری از مطالعات یا ارتباط مثبتی یا عدم ارتباط بین هزینه‌های حسابرسی و تجدید ارائه‌های بعدی پیدا کرده‌اند (کینی و همکاران، ۲۰۰۴؛ استنلی، دزورت، ۲۰۰۷؛ کائو و همکاران، ۲۰۱۲؛ هریبار و همکاران، ۲۰۱۴). طبق نتایج برخی مطالعات قبلی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حسابرسان از ریسک را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۱؛ ماند و سان، ۲۰۱۳). استدلال این است که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند بیانگر کیفیت پایین گزارش‌گری مالی شرکت صاحب‌کاران و یا کیفیت پایین فرآیند حسابرسی حسابرسان باشد. در نتیجه ریسک بالای حسابرسی به دنبال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود. از این‌رو

در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته‌اند، افزایش در حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد (چن و همکاران، ۲۰۱۹). نتایج پژوهش حاضر ضمن تأیید این استدلال نظری نشان داد که ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تأثیر مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. نتایج حاصله با نتایج مطالعات چن و همکاران (۲۰۱۹)، پایک و همکاران (۲۰۱۸) و هر و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت اما با نتایج مطالعات بلانکلی و همکاران (۲۰۱۲)، سرخانی مقدم و پاکدل (۱۳۹۷) مغایرت دارد.

آشفته‌گی و درماندگی مالی از عواملی است که سبب تحریک مدیران در انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌شود. در واقع زمانی که احتمال وقوع درماندگی مالی بالا است، مدیران انگیزه و تمایل زیادی دارند اطلاعات حسابداری را دست‌کاری کنند. این امر موجب افزایش ریسک رسیدگی به اطلاعات حسابداری صاحب‌کار می‌شود و در نتیجه‌ی این فرآیند، دامنه‌ی رسیدگی و حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد (گول و همکاران، ۲۰۱۸). مواجهه با آشفته‌گی مالی به‌عنوان عامل ریسک سیستمی می‌تواند بر ریسک درک شده‌ی حسابرسان اثر گذارد و این رخداد تغییر رفتار حسابرسان در فرآیند حسابرسی و تغییر حق الزحمه‌ی حسابرسی را به دنبال دارد. حسابرسان در شرکت‌های مشمول آشفته‌گی مالی، ریسک ذاتی را بالا ارزیابی کرده و از این‌رو به دلیل ارتباط بین ریسک‌های مختلف، جهت کنترل ریسک‌ها در شرکت‌های صاحب‌کار سعی می‌کنند دامنه، حجم و حوزه‌ی تلاش حسابرسی را افزایش دهند که این موارد افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی را به همراه دارد. نتایج پژوهش حاضر ضمن تأیید استدلال نظری نشان داد آشفته‌گی مالی تأثیر مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. نتایج حاصله با نتایج مطالعات ژانگ و همکاران (۲۰۲۲)، چن و همکاران (۲۰۱۹)، گول و همکاران (۲۰۱۸)، لنوکس و کوثر (۲۰۱۷)، آلکسیو و سوانستروم (۲۰۱۵)، محمدی و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت اما با نتایج مطالعات سونو و همکاران (۲۰۱۷)، گروف و همکاران (۲۰۱۷)، عطایی‌شریف و همکاران (۱۴۰۰)، فروغی ابری و همکاران (۱۳۹۹)، ثقفی و عالی فامیان (۱۳۹۸) مغایرت دارد.

در این پژوهش همچنین طبق استدلال نظری انتظار می‌رفت در شرکت‌های مواجهه با آشفته‌گی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بتواند نشانه‌ی جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش تلاش حسابرسی باشد. در نتیجه ارزیابی این موضوع مستلزم انجام تلاش بیش‌تری برای شناسایی انحراف با اهمیت از سوی حسابرسان است که سبب می‌شود حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یابد. طبق نتایج پژوهش حاضر، ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی تأثیر نداشت. در نتیجه تأثیر قوی ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی تأیید نگردید. نتایج حاصله با نتایج مطالعه‌ی چن و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

با توجه به تأثیر مثبت آشفته‌گی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی به مدیران شرکت‌های صاحب‌کار پیشنهاد می‌شود با اتخاذ تصمیمات مناسب مالی و جلوگیری از بروز آشفته‌گی مالی بستر لازم برای سلامت مالی محیط تجاری را فراهم سازند و از آنجا که این موضوع از طریق

تأثیر بر ریسک تجاری صاحب‌کار در نهایت بر ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد با پرهیز از بروز آشفتگی مالی، شرایطی را در قراردادهای توافق با حسابرسان ایجاد کنند که مبالغ حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان به گونه‌ی مناسب تعیین گردد. همچنین از آنجا که قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به ریسک صاحب‌کار وابسته است، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به‌عنوان معیاری از وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کار، عامل آشفتگی مالی صاحب‌کاران خود را در ارزیابی ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مدنظر قرار دهند. همچنین با توجه به تأثیر مثبت ریسک حسابرسی ناشی از تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، به مدیران شرکت‌های صاحب‌کار پیشنهاد می‌شود از اقدامات فرصت‌طلبانه‌ای که می‌تواند زمینه‌ساز کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی، یا به‌قصد تقلب و یا بروز اشتباهات حسابداری باشد، پرهیز نمایند. زیرا طبق نتایج حاصله درگیر شدن مدیران در چنین فرآیندهایی در نهایت سبب افزایش ریسک حسابرسی و همچنین بالاتر رفتن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. از طرفی به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در اجرای حسابرسی خود کیفیت آرائه‌ی خدمات را لحاظ کرده و با تمرکز بر رسیدگی به جنبه‌های منتج به تعدیلات حسابداری یا تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی نسبت به ارزیابی و کنترل ریسک اقدام نمایند. همچنین این موضوع را در تعیین حجم و دامنه رسیدگی‌ها و در نهایت ارزیابی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی متناسب با ریسک اعمال نمایند. با توجه به ماهیت موضوع مورد بررسی و ادامه مطالعات آتی پیشنهاد می‌شود تأثیر اجرای رویه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر رفتارهای ناکارآمد و انحراف‌های رفتاری حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر ریسک‌های ذاتی، کنترل و عدم کشف در فرآیند حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر ریسک اطلاعاتی صاحب‌کاران از نظر دست‌کاری اطلاعات مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأثیر ریسک‌های محیطی ناشی از عدم قطعیت سیاست‌های کلان اقتصادی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی و تحلیل قرار گیرند.

منابع

آذین‌فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس، نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۱۵۵-۱۷۴.

ابراهیمی‌کردلر، علی، تحریری، آرش، محمدی، علی. (۱۳۹۸). عدم رعایت قانون مبارزه با پول‌شویی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۰(۴)، ۶۳-۸۸.

اعتمادی، حسین، ساری، محمدعلی، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۸۵-۱۰۶.

باغومیان، رافیک، محمدی، عرفان. (۱۳۹۹). اثر تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه‌ی میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری

مالی، ۱۷(۶۷)، ۵۷-۸۷.

بخردی‌نسب، وحید. (۱۴۰۰). نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارش‌گری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی، نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۱۶۳-۱۹۳.

بهارمقدم، مهدی، صالحی، تابنده، اعظمی، زینب. (۱۳۹۶)، رابطه‌ی بین توانایی مدیریت، حق الزحمه‌ی حسابرسی و تداوم فعالیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۲)، ۲۳-۴۴.

ثقفی، علی، عالی‌فامیان، مجتبی. (۱۳۹۸)، رابطه‌ی بین توانایی مدیریت و حق الزحمه‌ی حسابرسی با تأکید بر نقش درماندگی مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۱)، ۲۲۱-۲۴۴.

حسینی، محمد. (۱۴۰۰). ارزیابی روابط میان ریسک عدم کشف اشتباه‌های ناشی از احتمال خطای حسابرسی، سهم بازار خدمات حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۲(۱)، ۴۵-۶۸.

سرخانی مقدم، داریوش، پاکدل، عبدالله. (۱۳۹۷). بررسی رابطه‌ی حق الزحمه‌ی غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳۷، ۱۳۳-۱۴۶.

سرلک، نرگس، جودکی‌چگنی، زهرا، حیدری سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.

سلیمانی، ابوالفضل، شکریمان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشای تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵.

عطایی‌شریف، عباس، لشگری، زهرا، خسروی‌پور، نگار. (۱۴۰۰)، اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در چارچوب نظریه‌ی نمایندگی (شواهد تجربی: در بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۲۹-۴۲.

فروغی ابری، میثم، فروغی، داریوش، کاظمی، ایرج. (۱۳۹۹). تحلیل تأثیر ریسک برآورد خطر ورشکستگی بر محافظه‌کاری حسابرس، دانش حسابداری، ۱۱(۳)، ۶۷-۹۷.

قدیم‌پور، جواد، دستگیر، محسن. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمه‌ی حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۴): ۳۷-۵۴.

محمدرضائی، فخرالدین، موسایی فراهانی، مهناز، صلاحی، حامد. (۱۳۹۸)، بحران اقتصادی و حق الزحمه‌ی حسابرسی، حسابداری مالی، ۱۱(۴۳)، ۲۷-۴۶.

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

نیکبخت، محمدرضا، بزرگ‌اصل، موسی، آزادی، کیهان، تصدی‌کاری، محمدجواد. (۱۳۹۹). مقایسه‌ی دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابداری در تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابداری با به‌کارگیری منطق فازی، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۱)، ۷۲-۸۹.

یاری، مهدی، محمدرضائی، فخرالدین، غلامی جمکرانی، رضا، فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق‌الزحمه‌ی حسابداری: نقش آیین‌نامه‌ی تعیین حق‌الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

Achda, Y., & Harto, P., (2019), The Influence of Audit Risk on Audit Fees in Indonesia (Empirical Evidence in Manufacturing Public Companies listed on Indonesia Stock Exchange for Period 2015-2017), Undergraduate Thesis, Fakultas Ekonomika dan Bisnis.

Alexeyeva, I., & Svanström, T., (2015), The impact of global financial crisis on audit and non-audit fees, *Managerial Auditing Journal*, 30(4-5): 302-323.

Allen, K.D., & Winters, D.B., (2021), Auditor response to changing risk: money market funds during the financial crisis, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 56 (3), 1057-1086.

Ataei Sharif, A., Lashgari, Z., & Khosravi, N., (2021), Interactive Effect of Management Ability and Financial Distress on Audit Fees (Empirical Evidence: Tehran Stock Exchange), *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 29-42 (in Persian).

Azinfar, K., Ghodrati Zavarem, A., & Norouzi, M., (2019), The effect of risk dimensions on audit pricing, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 11 (44), 155-174 (in Persian).

Baghoomian, R., & Mohammadi, E., (2020), The Effect of Audit Committee Member's Financial Expertise on the Relationship between Environmental Risks and Audit Fee, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 17(67), 57-87 (in Persian).

Bahar Moghaddam, M., Salehi, T., & Azami, Z., (2017), The Relationship between Management Ability, Audit Fee, and Going Concern among Firms Listed on Tehran Stock Exchange, *Journal of Financial Accounting Research*, 9(2), 23-44 (in Persian).

Bekhradi Nasab, V., (2021), The Role of Downward Pressure on Audit in Financial Reporting Misstatement Based on audit fee pressure theory, auditor theory and government auditor theory, *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 156-185 (in Persian).

Bell, T. B. , Landsman, W. R. , & Shackelford, D. A., (2001), Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence, *Journal of Accounting research*, 39 (1) , 35-43

Bentley, K.A., Omer, T.C., & Sharp, N.Y., (2013), Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort, *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 780-817.

Besancenot, D., & Vranceanu, R., (2009), Strategic managerial dishonesty and financial distress, *Research in Economics*, 63 (1), 11-21.

Blankley, A. I., Hurtt, D.N., & MacGregor, J.E., (2012), Abnormal audit fees and restatements, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), 79-96.

Cahan, S., & Zhang, W., (2006), After enron: auditor conservatism and ex-anderson clients, *The Accounting Review*, 81(1), 49-82.

Cao, Y., Myers, L.A., & Omer, T.C., (2012), Does company reputation matter for financial reporting quality? Evidence from restatements, *Contemporary Accounting Research*, 29 (3): 956-990.

Chen, H., Hua, Sh., Liu, Z., & Zhang, M., (2019), Audit fees, perceived audit risk, and the

financial crisis of 2008, *Asian Review of Accounting*, 27 (1), 97-111.

Chen, H., Zhang, M., & Ling, H., (2011), Restatement and audit risk, *Financial Decisions*, 23(1), 1-14.

Choi, J-H., Kim, J-B., & Zng, Y., (2010), Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (2), 115-140.

Choi, J-H., Kim, J-B., Liu, X., & Simunic, D. A., (2008), Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence, *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), 55-99.

Dao, M., & Pham, T., (2014), Audit tenure, auditor specialization, and audit report lag, *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.

DeFond, M.L., Lim, C.Y., & Zang, Y., (2015), Client conservatism and auditor-client contracting, *The Accounting Review*, 91(1), 69-98.

Dou, Ch., Yuan, M., & Chen, X., (2019), Government-background customers, audit risk and audit fee, *China Journal of Accounting Studies*, 7(3): 385-406.

Ebrahimi Kordlar, A., Tahriri, A., & Mohammady, A., (2020), Audit Fees and Non-Compliance with Anti-Money Laundering Law, *Journal of Accounting Knowledge*, 10 (4): 63-88 (in Persian).

Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N., (2009), Internal control weaknesses and client risk management, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24(4), 543-579.

Etemadi, H., Sari, M.A., javani Ghalandari, M., (), Possibility of financial restatement with emphasis on the role of the auditor, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 10 (37): 85-106 (in Persian).

Foroughi Abari, M., Foroughi, D., & Kazemi, I., (2020), Analysis of the Impact of Bankruptcy Risk Estimation on Auditor Conservatism, *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 67-97 (in Persian).

Fuad, N.S., (2017), The Impact of Audit Committe Characteristics on Financial Distress, *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(2), 1-9.

Ghadimpoor, J., & Daštghir, M., (2016), Investigating the Effects of Litigation Risk Factors on Audit Fee, *Journal of Financial Accounting Research*, 8(4), 37-54 (in Persian).

Groff, M.Z.; Trobec, D, & Igljčar, A., (2017), Audit fees and the salience of financial crisis: evidence from Slovenia, *Economic Research*, 30 (1), 922-938.

Gul, F.A., Khedmati, M., Lim, E., & Navissi, F., (2018), Managerial Ability, Financial Distress, and Audit Fees, *Accounting Horizons*, 32(1), 29-51.

Hassani, M., (2021), Assessing the Relation among Audit Detection Risk, Audit Market Competition Environment and Audit Services Fee, *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 45-68 (in Persian).

Hay, D.C., Knechel, W.R., Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.

Her, Y.W., Lim, J., & Son, M., (2010), The Impact of Financial Restatements on Audit Fees: Consideration of Restatement Severity, *International Review of Accounting, Banking & Finance*, 2 (4), 1-22.

Hogan, C., & Wilkins, M., (2008), Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?, *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242.

Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R., (2014), A new measure of accounting quality, *Review of*

Accounting Studies, 19 (1): 506-538.

Ji, X.D., Lu, W., & Qu, W., (2018), Internal control risk and audit fees: Evidence from China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3): 266-287.

Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., & Scholz, S., (2004), Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right?, *Journal of Accounting Research* 42 (3), 561-588.

Krishnan, G.V., & Zhang, Y., (2014), Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks' financial reporting quality?, *Journal of Accounting and Public Policy* 33: 279-300.

Lam, K.C., (1998), *Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence*. Ph.D Thesis, University of Toronto

Lennox, C.S., & Kausar, A., (2017), Estimation risk and auditor conservatism, *Review of Accounting Studies*, 22(1): 185-216.

Lobo, G.J., & Zhao, Y., (2013), Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements, *The Accounting Review*, 88 (4), 1385-1412.

Mande, V., & Son, M., (2013), Do financial restatements lead to auditor changes?, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(2), 119-145.

Mohammadi, A., Ranjbar, Z., & Saeedabadi, S., (2020), The moderating effect of financial distress on the relationship between management ability and audit fees, *Journal of Audit Science*, 20 (78): 97-123 (in Persian).

MohammadRezaei, F., Moosaee, M., & Salahi, H., (2019), Economic Crisis and Audit Fees, *Quarterly Financial Accounting Journal*, 11 (43): 27-46 (in Persian).

Morgan, J., & Stocken, P., (1998), The Effects of Business Risk on Audit Pricing, *Review of Accounting Studies*, 3, (December), 365-385.

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., Tasaddi Kari, M., (2021), Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic, *Journal of Professional Auditing Research*, 1 (1), 72-89 (in Persian).

Nikkinen, J., & Petri, S., (2015), Risk in Audit Pricing: The Role of Firm Specific Dimensions of Risk, *Advances in International Accounting*, 19: 141-151.

Paik, D.G., Kim, T., Krumwiede, K., and Lee, B.B., (2018), The Association Between Audit Fees and Accounting Restatement Resulting from Accounting Fraud and Clerical Errors, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10 (3): 332-356.

Plumlee, M., & Yohn, T.L., (2010), An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements, *Accounting Horizons*, 24(1), 41-64.

Saghafi, A., & Alifamian, M., (2019), Managerial Ability and Audit Fees: Role of Financial Distress, *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 221-244 (in Persian).

Sarkhani Moghadam, D., & Pakdel, A., (2018), The Relationship Between of Abnormal Audit Fees and Restatements of Listed Companies in Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Research*, 10(37): 133-146 (in Persian).

Sarlak, N., Joudaki Chegeni, Z., & Heidari Surshjani, Z., (2020), The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession, *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 360-380 (in Persian).

Seetharaman, A., Gul, F., & Lynn, S., (2002), Litigation risk and audit fees: Evidence from U.K. firms crosslisted on U.S. markets. *Journal of Accounting & Economics*, 33 (1), 91-115.

Shibano, T., (1990), Assessing audit risk from errors and irregularities, *Journal of Accounting Research*, 28 (3): 110-140.

Shiyi, F., & Jeyaraj, S.S., (2017), Relation between audit risk and audit fees: evidence from listed firms in the US, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 15(5): 78-110.

Soleimani, A., Shokrian Berenjestanaki, M., (2021), Audit Fee Discount, The possibility of fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the moderating role of audit quality, *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 70-95 (in Persian).

Sonu, C. H., Ahn, H., & Choi, A., (2017), Audit fee pressure and audit risk: evidence from the financial crisis of 2008, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24: 127-144.


Stanley, J.D., DeZoort, F.T., (2007), Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy* 26, 131-159.

Wu, Y., (2010), Does Financial Distress Risk Drive the Momentum Anomaly? Evidence from the U.S. Market, Master's thesis, Aalto University

Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O., (2022), Audit Fees: The Role of Regulation of Audit Services Fees, *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 146-172 (in Persian).

Yu-Ho, C., & Sun, H., (2014), Reoccurrence of Financial Restatements: The Effect of Auditor Change, Management Turnover and Improvement of Internal Control, *Journal of Accounting and Finance*, 14(2), 28-44.

Zhang, X., Cao, L., Li, W., Zhao, Q., & Li, L., (2022), Does litigation risk increase audit effort?, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Published online.

	<p>COPYRIGHTS This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.</p>
---	---