



The Relationship between Residual Audit Fees and Real Operating Cash Flow and Real Production Expenditure Smoothing

Abdollah Azad¹, Mahmoud Lari Dashtbayaz², Seyed Sadegh Hadian³, Morteza Bagheri⁴

Received: 2023/08/22

Approved: 2023/09/25

Research Paper

Abstract:

Quality audits, through the detection of misstatements and the recommendation of corrections, improves the quality of financial statements. However, the quality of financial statements is always affected by management manipulations. The purpose of this research is to investigate the relationship between residual audit fees and real operating cash flow smoothing and real production expenditure smoothing. The study period of this research is from 1394 to 1400 and a sample of 105 companies has been selected using the purposive sampling method. Linear regression, has been used to test the research hypotheses. The findings show that there is a negative and significant relationship between the residual audit fees and the real operating cash flow smoothing. Also, there is a negative and significant relationship between the remaining fees and the real production expenditure smoothing. These findings indicate that with the increase in (abnormal) fees pay, the real operating cash flow smoothing decreases. Therefore, the payment of unusual fees is not caused by the special relationship between the auditor and the employer. Also, as the (abnormal) fees increases, the real operating cash flow smoothing decreases. Therefore, the payment of unusual audit fees is not caused by the special relationship between the auditor and the client. The findings show that there is a negative and significant relationship between abnormal audit fee and real earnings management. In fact, the abnormal audit fees is caused by the increase in audit quality, which reduces the ability and flexibility of management in using real earnings management and earnings manipulation.

Key Words: Abnormal audit fees, Real earnings management, Earnings management.

 10.22034/JPAR.2023.2008629.1196

1. Ph.D. in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. azad.abdollah@yahoo.com
 2. Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Corresponding Author) m.lari@um.ac.ir
 3. MSc.of Auditing, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. sadegh.hadian74@gmail.com
 4. MSc.of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. m.bagheri7658@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

بررسی ارتباط میان حق الزحمه باقیمانده حسابرسی و هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های واقعی تولید

عبداله آزاد^۱، محمود لاری دشت بیاض^۲، سید صادق هادیان^۳، مرتضی باقری^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده:

حسابرسی با کیفیت، با کشف تحریف‌ها و پیشنهاد اصلاح آنها، موجب بهبود کیفیت صورت‌های مالی می‌شود. از اینرو، بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه غیرقابل انکاری وجود دارد. با وجود این، کیفیت صورت‌های مالی همواره از دست‌کاری‌های مدیریت اثر می‌پذیرد. هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی و هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی و هزینه‌های واقعی تولید است. برای این بررسی، تعداد ۱۰۵ شرکت با استفاده از روش حذف هدفمند برای سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰، به عنوان نمونه انتخاب گردیده‌اند. آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون خطی استفاده گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید رابطه منفی و معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که با افزایش پرداخت حق الزحمه غیرعادی که همان حق الزحمه غیر عادی حسابرسی است؛ هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی کاهش پیدا می‌کند. همچنین، با افزایش پرداخت حق الزحمه غیرعادی، هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید کاهش پیدا می‌کند. بنابراین می‌توان گفت که پرداخت حق الزحمه غیرعادی ناشی از روابط خاص بین حسابرس و صاحب کار نیست و موجب افزایش تلاش حسابرس برای انجام حسابرسی با کیفیت می‌شود. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود واقعی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در واقع، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، ناشی از افزایش کیفیت حسابرسی است که توانایی و انعطاف مدیریت در استفاده از مدیریت سود واقعی و دست‌کاری در سود را کاهش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: حق الزحمه غیر عادی حسابرسی، مدیریت سود واقعی، مدیریت سود.

10.22034/JPAR.2023.2008629.1196

۱. دکتری حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. azad.abdollah@yahoo.com
 ۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول) m.lari@um.ac.ir
 ۳. کارشناسی ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. sadegh.hadian74@gmail.com
 ۴. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. m.bagheri7658@gmail.com
- http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

حق‌الزحمه حسابرسی، مبلغی است که حسابرس برای انجام کار حسابرسی دریافت می‌کند (اوناولاپو^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). حق‌الزحمه حسابرسی، یکی از مهم‌ترین معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است. افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند ناشی از افزایش تلاش‌های حسابرس و در نتیجه، افزایش کیفیت حسابرسی باشد. بنابراین، حق‌الزحمه حسابرسی علامتی از کیفیت خدمات انجام شده و در نتیجه، شاخص کیفیت گزارشگری مالی است. با وجود این، افزایش غیرعادی حق‌الزحمه حسابرسی می‌تواند به استقلال حسابرس آسیب برساند. به بیانی دیگر، پرداخت حق‌الزحمه غیرعادی به حسابرس، احتمالاً ناشی از روابط خاص صاحبکار و حسابرس است (الحداب^۲، ۲۰۱۸). حق‌الزحمه غیرعادی عادی حسابرس که آنرا حق‌الزحمه غیر عادی نیز می‌نامند؛ اختلاف بین حق‌الزحمه پرداخت‌شده و سطح نرمال حق‌الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده است (چوی^۳ و همکاران، ۲۰۱۰). منصوری و همکاران (۱۳۹۲) نیز هرگونه انحراف از حق‌الزحمه واقعی نسبت به حق‌الزحمه مورد انتظار را حق‌الزحمه غیرمنتظره در نظر گرفته‌اند. حسابرسی با کیفیت، با کشف تحریف‌ها و پیشنهاد اصلاح آنها، موجب بهبود کیفیت صورت‌های مالی می‌شود. از اینرو، بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه غیرقابل انکاری وجود دارد. با وجود این، کیفیت صورت‌های مالی همواره از دست‌کاری‌های مدیریت اثر می‌پذیرد. هموارسازی، یکی از شیوه‌های رایج مدیریت سود در صورت‌های مالی است (اگبیک^۴ و همکاران، ۲۰۲۲). پرداخت حق‌الزحمه غیر عادی (غیرمنتظره یا غیرعادی) به کاهش استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و در نهایت کاهش کیفیت گزارشگری مالی منجر می‌شود (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱؛ اگبیک و همکاران، ۲۰۲۲).

درباره رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی نظریه‌های گوناگونی وجود دارد. براساس نظریه پیوند اقتصادی، حسابرسان از نظر مالی وابسته به صاحبکاران خود هستند؛ بنابراین، برای دستیابی به منافع اقتصادی بیشتر، تلاش می‌کنند که روش‌های حسابرسی را با انتظارات صاحبکاران منطبق نمایند. نظریه رشوه، نشان می‌دهد که حسابرس روش‌های حسابرسی خود را مطابق با انتظارات صاحبکاران خود (سوگیری) انجام می‌دهد تا اطمینان باید که برای دوره آینده نیز حسابرس صاحبکار باقی خواهد ماند. برطبق نظریه سوگیری، رابطه طولانی حسابرس با صاحبکار، به گزینش روش‌های حسابرسی، به نفع صاحبکار منجر می‌شود. از سوی دیگر، طبق نظریه تلاش، پرداخت حق‌الزحمه غیرعادی حسابرس لزوماً به معنای کاهش استقلال حسابرس نیست و ممکن است ناشی از تلاش بیشتر حسابرسان باشد. بنابراین، پرداخت حق‌الزحمه غیرعادی می‌تواند افزایش کیفیت حسابرسی را در پی داشته باشد. مشابه این نظریه‌ها، یافته‌های تجربی نیز در این باره، یافته‌های گوناگونی را نشان داده‌اند که در بخش مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها به آنها اشاره می‌شود (الحداب، ۲۰۱۸).

با توجه به مطالب یاد شده، هدف این پژوهش، بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیر عادی و هموارسازی واقعی سود به عنوان شیوه‌ای از دستکاری سود، است. دست‌کاری در سود

می‌تواند به کیفیت صورت‌های مالی آسیب برساند و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی گمراه کند. هموارسازی واقعی سود به‌طور مستقیم با فعالیت‌های واقعی ارتباط دارد. هموارسازی واقعی، بر جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت نیز اثر دارد. بنابراین شناسایی آن نیز برای حسابرس دشوار است (گوپیل^۵ و همکاران، ۲۰۰۳). از اینرو، مطالعه رابطه بین حق الزحمه غیر عادی و هموارسازی واقعی سود می‌تواند این موضوع را روشن سازد که آیا وجود حق الزحمه غیرعادی دست مدیریت را هموارسازی سود باز می‌گذارد یا خیر و در نتیجه، برای ذینفعان شرکت‌ها از جمله سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و ... دستاوردهای با ارزشی داشته باشد. همچنین، تاثیر حق الزحمه غیر عادی حسابرس بر هموارسازی جریان‌های نقدی و هزینه واقعی تولید در دیگر پژوهش‌های داخلی مورد توجه قرار نگرفته است و این پژوهش از لحاظ موضوعی و متغیرهای مورد بحث دارای نوآوری است و می‌تواند به بسط ادبیات نظری موجود در این زمینه کمک کند. در ادامه، مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها، روش‌شناسی پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری پژوهش، نوشته می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی را می‌توان با نظریه‌های پیوند اقتصادی، نظریه رشوه، نظریه نفوذ یا سوگیری و نظریه تلاش تشریح کرد. برطبق نظریه پیوند اقتصادی، وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، ممکن است به کیفیت حسابرسی آسیب برساند و استقلال حسابرس را نیز تهدید کند. این فرضیه نشان می‌دهد که با افزایش حق الزحمه حسابرس، استقلال وی، آسیب بیشتری می‌بیند. در نتیجه، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (چی^۶ و همکاران، ۲۰۱۱). حق الزحمه حسابرسی یا غیرحسابرسی بیش از اندازه، ممکن است توسط سرمایه‌گذاران، به عنوان عاملی برای به خطر انداختن استقلال حسابرس درک شود و در نتیجه منجر به کاهش ضریب واکنش سود شود (فرانسیس^۷ و که، ۲۰۰۶). اگر صاحبکار برای بدست آوردن حمایت حسابرس، حق الزحمه‌ای بالاتر از حق الزحمه عادی بپردازد؛ پیوندی اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار ایجاد و سرانجام به کاهش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود (ویتینا^۸ و همکاران، ۲۰۲۲).

برطبق نظریه نظریه رشوه، حسابرس روش‌های حسابرسی خود را مطابق با انتظارات صاحبکاران خود (سوگیری عمدی) انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که برای دوره آینده نیز حسابرس صاحبکار باقی خواهد ماند. همچنین، ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحبکاران ممکن است در نهایت به افزایش حق الزحمه غیرعادی و در نتیجه کاهش استقلال حسابرس منجر شود (الحداب، ۲۰۱۸). از اینرو، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، شکلی از رانت اقتصادی یا رشوه برای حسابرسان است (کینی و لیبی^۹، ۲۰۰۲). چوی و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند که صاحبکاران حق الزحمه غیرعادی حسابرسی بالاتری را به حسابرسان خود می‌پردازند تا در ازای آن، برای گزارشگری مالی از اختیار مدیریت استفاده کنند.

برطبق نظریه نفوذ یا سوگیری، دوره تصدی طولانی حسابرس و در نتیجه ایجاد رابطه قوی بین حسابرس و صاحبکار، به سوگیری در گزینش و اجرای روش‌های حسابرسی به نفع صاحبکار منجر می‌شود؛ حتی اگر حسابرس قصد انجام این کار را نداشته باشد. دیدگاه دیگر مربوط به حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود، نظریه تلاش حسابرسی است. این نظریه بیان می‌کند که حسابرسان حق الزحمه بیشتر را برای تلاش بیشتر و حسابرسی با کیفیت بالاتر دریافت می‌کنند (ویتینا و همکاران، ۲۰۲۲). به باور اشلمن و گو^{۱۰} (۲۰۱۴)، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، برای جبران تلاش‌های بیشتر حسابرسان جهت افزایش کیفیت حسابرسی وجود دارد. به طور مشابه، بلنکلی^{۱۱} و همکاران (۲۰۱۲) نیز نشان دادند صاحبکارانی که حق الزحمه حسابرسی بالاتری از سطوح عادی می‌پردازند؛ صورت‌های مالی با کیفیت تری را ارائه می‌کنند. آنان باور دارند که پرداخت حق الزحمه غیرعادی، به کاهش تجدید ارزیاب صورت‌های مالی منجر می‌شود.

برخی پژوهشگران بر این باورند که حق الزحمه حسابرسی، دو بخش عادی و غیرعادی دارد. بخش عادی، حق الزحمه واقعی پرداختی به حسابرس از سوی صاحبکار را نشان می‌دهد. این بخش، با توجه به ویژگی‌هایی مانند اندازه، پیچیدگی و ریسک واحد تجاری محاسبه می‌شود. بخش غیرعادی نشان‌دهنده مبلغ اضافی است که به دلیل روابط خاص حسابرس و صاحبکار به وی پرداخت می‌شود (دابور^{۱۲} و همکاران، ۲۰۱۷). کریشنان^{۱۳} و همکاران (۲۰۰۵) معتقدند حق الزحمه غیرعادی، مبلغ پرداخت‌شده کمتر یا بیشتر از مبلغ متعارف خدمات حسابرسی است. میانگین حق الزحمه حسابرسی صنعت، به عنوان حق الزحمه عادی حسابرسی شناخته می‌شود. حق الزحمه‌های بالاتر یا کمتر از میانگین در صنعت نیز به عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرسی شناخته می‌شود (اگنیک و همکاران، ۲۰۲۲). طبق پژوهش کینی و لیبی (۲۰۰۲)، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی پیوند اقتصادی حسابرسان با صاحبکار را نسبت به حق الزحمه عادی یا واقعی حسابرسی، بیشتر می‌کند. حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، معمولاً به عنوان غیر عادی کل حق الزحمه حسابرسی با استفاده از روش رگرسیون یا یافتن تفاوت بین حق الزحمه واقعی حسابرسی و متوسط حق الزحمه حسابرسی برای یک صنعت برآورد می‌شود. هنگامی که حق الزحمه حسابرسی بالاتر از حق الزحمه متوسط یا عادی حسابرسی باشد؛ حق الزحمه غیرعادی، مثبت است. حق الزحمه عادی حسابرسی توسط عوامل مشترک در بین صاحبکاران گوناگون (مانند اندازه، پیچیدگی و ریسک خاص صاحبکار) تعیین می‌شود. اما، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی توسط عوامل ویژه یک صاحبکار، تعیین می‌شود.

طبق نظریه‌های پیش گفته، دو دیدگاه درباره تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسی وجود دارد: نخست، دیدگاه بیانگر افزایش کیفیت حسابرسی است. افزایش تلاش حسابرسی همراه با افزایش ریسک تجاری، بر قیمت‌گذاری آتی کار حسابرسی اثر دارد. حسابرسان تلاش‌های حسابرسی خود را با اصلاح روش‌های حسابرسی و آزمون‌های محتوا افزایش می‌دهند و برای افزایش ریسک، حق الزحمه بیشتری می‌خواهند (چو^{۱۴} و همکاران، ۲۰۱۷). مصطفی^{۱۵} و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند که افزایش حق الزحمه حسابرسی با کاهش مدیریت سود، ارتباط معنا دار دارد. چوی و

همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که این رابطه مثبت، برای شرکت‌های دارای محدودیت‌های مالی، بارزتر است.

دوم، این دیدگاه است که حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی، بر استقلال حسابرسان اثر می‌گذارد و در نتیجه استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازد. افزایش چی و همکاران (۲۰۱۱) شواهدی را یافتند که نشان می‌دهد حق الزحمه بالای حسابرسی، با سطوح بالاتر مدیریت واقعی سود ارتباط دارد. از دیدگاهی دیگر، صالحی و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند مدیریت واقعی سود با خوانایی گزارش حسابرسان ارتباط منفی دارد.

هموارسازی واقعی سود با استفاده از تغییرات در فعالیت‌های عملیاتی شرکت انجام می‌پذیرد. هموارسازی واقعی سود، شامل مدیریت سود از طریق دست‌کاری عملیات واقعی برای تجدید نظر در سود گزارش شده است (موسالو^{۱۶}، ۲۰۱۵). ادبیات پیشین، یافته‌های مربوط به ارتباط حق الزحمه حسابرسی غیر عادی و هموارسازی سود، جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی یا مخارج واقعی تولید را در برخی کشورها مستند کرده است. ارتباط منفی بین حق الزحمه حسابرسی و هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی نشان‌دهنده اثر پیوند اقتصادی بین صاحبکاران و حسابرسان است که ممکن است موجب نقض استقلال حسابرسان شود و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد (کینی و لیبی، ۲۰۰۲). مارتینز و مورایس^{۱۷} (۲۰۱۷) با استفاده از نمونه‌ای از ۳۰۰ شرکت برزیلی برای دوره ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۲، نشان دادند که حسابرسانی که حق الزحمه کمتری دریافت می‌کنند؛ تمایل بیشتری به آسان‌گیری درباره مدیریت سود توسط صاحبکارانشان دارند. چوی و همکاران (۲۰۱۰)، یک رابطه نامتقارن بین حق الزحمه غیرمنتظره (غیرعادی) حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی پیدا کرد. آنها نشان دادند که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با ارقام تعهدی غیرعادی برای مشاهدات با مقادیر مثبت ارتباط منفی دارد؛ در حالی که برای مشاهدات با مقادیر منفی رابطه معناداری وجود ندارد. رستمی و همکاران (۱۴۰۱) نیز نشان دادند که حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر منفی و معناداری دارد و با افزایش مبلغ حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد.

چوی و همکاران (۲۰۱۸) با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های آمریکایی، نشان دادند که مدیریت واقعی سود به طور مثبت با حق الزحمه حسابرسی مرتبط است. طبق نتایج پژوهش آنها، حق الزحمه حسابرسی غیر عادی به طور منفی با توانایی سود جاری برای پیش بینی سودهای آینده و دقت پیش بینی تحلیلگران مرتبط هستند، اما با پراکندگی در پیش بینی‌های تحلیلگران رابطه مثبت دارند.

گوپتا^{۱۸} و همکاران (۲۰۱۱) شواهدی ارائه کردند که نشان می‌دهد مدیریت سود در شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی کمتری می‌پردازند؛ یعنی کمتر از سطح حق الزحمه‌های مورد انتظار، نسبت به سایر شرکت‌ها، بیشتر است. موسالو (۲۰۱۵) نشان داد که دستکاری سود از طریق دستکاری فروش و تولید بیش از حد، با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معکوس دارد و نشان

می‌دهد که حسابرسی با کیفیت بالاتر، دستکاری سود را کاهش می‌دهد. الحداب (۲۰۱۸) رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی را در انگلستان بررسی کرد. وی نشان داد که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت واقعی سود ارتباط منفی دارد و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با هزینه‌های غیرعادی اختیاری، هزینه‌های تولید غیرعادی و مدیریت واقعی سود ارتباط منفی دارد.

وقفی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با جبران آن رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد، اما تخصص حسابرس تأثیر معناداری بر این رابطه ندارد. همچنین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد. نتایج پژوهش عمادالدینی و همکاران (۱۳۹۸) نشان داد که بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت واقعی سود رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. به باور آنان، پرداخت حق‌الزحمه غیرعادی به حسابرس، به کاهش استقلال حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت صورت‌های مالی منجر می‌شود. همچنین، سرخی مقدم و همکاران (۱۳۹۷) رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید آرایه صورت‌های مالی را بررسی کردند و نشان دادند که بیشتر تجدید آرایه‌ها در ایران، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری بوده و ارتباط معناداری بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدید آرایه صورت‌های مالی وجود ندارد.

بر اساس مطالب بالا، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:
فرضیه نخست: بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و هموارسازی جریان نقدی عملیاتی واقعی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.
فرضیه دوم: بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، نوع استدلال و زمان، کاربردی، استقرایی و گذشته‌نگر است. دوره مطالعه، سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ است و داده‌های مورد نیاز نیز، همگی از نوع داده‌های سالانه هستند. ۱۰۵ شرکت نمونه انتخاب شده، با استفاده از روش حذف هدفمند از میان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به شرح جدول (۱) انتخاب شده‌اند. گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام شده است. در مرحله نخست برای بیان مبانی نظری و بررسی مطالعات پیشین، از روش کتابخانه‌ای و در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌ها از صورت‌های مالی، و سایر منابع اطلاعاتی مرتبط موجود در آرشیوهای آماری سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و بانک اطلاعاتی ره‌آورد نوین استفاده شده است.

جدول (۱): روش حذف هدفمند

ردیف	شرح	تعداد شرکت
۱	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۰	۴۶۴
۲	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند (با توجه به تاثیر توقف فعالیت بر جنبه‌های عملیاتی شرکت)	۷۶
۳	تعداد شرکت‌هایی بعد از سال ۱۳۹۴ در بورس پذیرفته شده‌اند	۸۷
۴	تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند (با توجه به ماهیت متفاوت فعالیت این شرکت‌ها)	۴۰
۵	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد (به منظور همگن سازی شرکت‌های نمونه)	۸۳
۶	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق وقفه معاملاتی بیش از ۶ ماه داشته‌اند و شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در ناقص بوده است	۷۳
۸	تعداد کل شرکت‌هایی که حذف شدند.	۳۵۹
۹	تعداد شرکت‌های عضو نمونه	۱۰۵

فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون چندگانه، به پیروی از اگنیک و همکاران (۲۰۲۲)، طبق مدل‌های (۱) و (۲) زیر آزمون شده‌اند:

مدل (۱)

$$ROCFS_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 RAF_{i,t} + \beta_2 Big_{i,t} + \beta_3 ADLY_{i,t} + \beta_4 LASSET_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$RPEXS_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 RAF_{i,t} + \beta_2 Big_{i,t} + \beta_3 ADLY_{i,t} + \beta_4 LASSET_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

متغیرهای مدل‌های بالا به شرح زیر است:

متغیرهای وابسته:

ROCFS: هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی که به شرح زیر محاسبه شده است: هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی به پیروی از گاندینا و هوگت^{۱۹} (۲۰۲۱) و کوهن و زاروون (۲۰۱۰) برابر است با جریان‌های نقدی عملیاتی (مقیاس زدایی شده با استفاده از جمع دارایی‌های آغاز دوره) منهای سطح نرمال جریان‌های نقدی عملیاتی که با بکارگیری ضرایب برازش شده نسبت جریان‌های نقدی عملیاتی (متغیر وابسته) از مدل (۳) محاسبه شده است.

مدل (۳)

$$\frac{CFO}{ASSETS_{it-1}} = \alpha_0 + \beta_1 \frac{1}{ASSETS_{it-1}} + \beta_2 \frac{SALE_{it}}{ASSETS_{it-1}} + \beta_3 \frac{\Delta SALE_{it}}{ASSETS_{it-1}} + \epsilon_{it}$$

در مدل بالا:

CFO: جریان‌های نقدی عملیاتی،

ASSETS: جمع دارایی‌های شرکت، و

SALE: جمع درآمد فروش کالا و خدمات است.

RPEXS: هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید

هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید به پیروی از گاندینا و هوگت (۲۰۲۱) و کوهن و زاروین (۲۰۱۰) برابر است با بهای تمام‌شده کالای فروش رفته (مقیاس زدایی شده با استفاده از جمع دارایی‌های آغاز دوره) منهای سطح نرمال هزینه‌های تولید که با بکارگیری ضرایب برازش شده نسبت بهای تمام شده کالای فروش رفته (متغیر وابسته) از مدل (۴) محاسبه شده است.

مدل (۴)

$$\frac{PROD}{ASSETS_{it-1}} = \alpha_0 + \beta_1 \frac{1}{ASSETS_{it-1}} + \beta_2 \frac{SALE_{it}}{ASSETS_{it-1}} + \beta_3 \frac{\Delta SALE_{it}}{ASSETS_{it-1}} + \beta_4 \frac{\Delta SALE_{it}}{ASSETS_{it-1}} + \epsilon_{it}$$

در مدل بالا:

PROD: بهای تمام‌شده کالای فروش رفته،

ASSETS: جمع دارایی‌های شرکت، و

SALE: جمع درآمد فروش کالا و خدمات است.

متغیر مستقل

RAF: حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی

به پیروی از چوی و همکاران (۲۰۱۰) و الحداب (۲۰۱۸)، حق‌الزحمه غیر عادی برابر است با

باقیمانده مدل (۵)

مدل (۵)

$$\text{auditfees}_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 \text{BIG}_{i,t} + \beta_2 \text{LNASSETS}_{i,t} + \beta_3 \text{MB}_{i,t} + \beta_4 \text{SG}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{NEGROA}_{i,t} + \beta_7 \text{LEV}_{i,t} + \beta_8 \text{Z_SCORE}_{i,t} + \beta_9 \text{ARINV}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

در مدل بالا:

AUDFEES: حق‌الزحمه حسابرسی که برابر است با لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی،

BiG: یک متغیر مجازی است در صورتی که حسابرسان شرکت، سازمان حسابرسی یا موسسه

مفید راهبر باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر،
 Lnassets: اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها،
 Mb: فرصت‌های رشد که برابر است با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق مالکانه،
 SG: رشد درآمدهای عملیاتی (فروش)،
 ROA: بازده دارایی‌ها که برابر است با نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها،
 NEGROA: بازده منفی دارایی‌ها، در صورتی که بازده دارایی‌های شرکت منفی باشد عدد یک
 و در غیر این صورت عدد صفر،
 LEV: اهرم مالی که برابر است با نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها،
 Z_SCORE: با استفاده از مدل آلتمن (۱۹۶۸) و به شرح مدل (۶) اندازه‌گیری می‌گردد:
 مدل (۶)

$$z_score_{i,t} = 1.2x1 + 1.4x2 + 0.3x3 + 0.6x4 + 1.0x5$$

- X۱: نسبت سرمایه در گردش به جمع دارایی‌ها
- X۲: نسبت سود انباشته به جمع دارایی‌ها
- X۳: نسبت سود قبل از بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها
- X۴: نسبت ارزش بازار سهام به جمع دارایی‌ها
- X۵: نسبت فروش به جمع دارایی‌ها
- ARINV: نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا به جمع دارایی‌ها.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر است (متغیرهای کنترلی مربوط به مدل فرعی ۵، زیر مدل یاد شده تعریف شده است):
 BiG: یک متغیر مجازی است در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر،
 ADLY: تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی که برابر است با لگاریتم بازه زمانی پایان سال مالی تا زمان انتشار گزارش حسابرسی

LNASST: اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت
 LEV: اهرم مالی که برابر است با نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها،
 ROA: بازده دارایی‌ها که برابر است با نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها،
 BIND: استقلال هیئت‌مدیره که برابر است با نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره

۴- یافته‌های پژوهش

یافته‌های پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و آزمون فرضیه‌ها، در ادامه می‌آید.

آمار توصیفی

برای شناخت بیشتر نمونه آماری و متغیرهای مورد مطالعه، خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۲) آمده است. آماره‌های توصیفی شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار هر متغیر است. میانگین، اصلی‌ترین شاخص مرکزی است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. میانه مقداری است که ۵۰ درصد داده‌های نمونه پایین‌تر از آن و ۵۰ درصد بالاتر از آن قرار می‌گیرند. به‌طور کلی از میانه به‌عنوان اندازه تمایل به مرکز توزیع‌هایی دارای شکل نامتقارن، استفاده می‌شود. انحراف معیار مهم‌ترین پارامتر پراکندگی است که از جذر واریانس به دست می‌آید این شاخص، نشان‌دهنده متوسط نوسان مشاهدات از میانگین آن‌ها است.

جدول (۲): آماره‌های توصیفی پژوهش

نام فارسی	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی	ROCF	۰,۱۲۹	۰,۱۰۴	۰,۳۲۷	۰,۰۳۳	۰,۰۷۹
هموارسازی هزینه‌های تولید واقعی	PROD	۱,۰۰۸	۰,۸۱۱	۲,۶۹۴	۰,۲۱۸	۰,۶۸۵
حق‌الزحمه غیر عادی (غیرعادی)	RAF	۰,۰۰۱	۰,۰۰۸	۱,۲۳۴	-۱,۲۲۰	۰,۶۵۵
تأخیر در انتشار گزارش حسابداری	ADLY	۴,۳۱۴	۴,۴۰۷	۴,۷۷۱	۳,۶۳۸	۰,۳۵۶
اندازه شرکت	LNASST	۱۴,۹۲۰	۱۴,۷۰۲	۱۸,۱۰۵	۱۲,۶۴۰	۱,۳۶۳
اهرم مالی	LEV	۰,۵۴۵	۰,۵۴۴	۰,۸۶۹	۰,۲۱۰	۰,۱۸۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰,۱۷۴	۰,۱۴۳	۰,۴۷۸	-۰,۰۲۷	۰,۱۳۶
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	۰,۶۷۰	۰,۶۰۰	۱	۰,۴۰۰	۰,۱۹۱

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول (۲)، میانگین هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی (۰,۱۲) و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید (۱,۰۰۸) است. میانگین حق‌الزحمه غیر عادی نشان‌دهنده عدد (۰,۰۰۱) است. این عدد نشان می‌دهد که در شرکت‌های نمونه ۰,۰۰۱ حق‌الزحمه پرداختی غیرعادی است. میانگین لگاریتم تأخیر در انتشار گزارش‌های حسابداری نشان‌دهنده عدد (۴,۳۱۴) می‌باشد. هرچه این عدد بیشتر باشد به این معنی است که صورت‌های مالی حسابداری شده با تأخیر بیشتری منتشر می‌شوند. میانگین اندازه شرکت نشان‌دهنده عدد (۱۴,۹۲) می‌باشد هرچه این

عدد بیشتر باشد، اندازه شرکت مورد بررسی بزرگتر است. میانگین اهرم مالی (۰,۵۴) می باشد به این معنی که شرکت های نمونه تمایل بیشتری به تأمین مالی از طریق بدهی دارند. میانگین بازده دارایی ها نشان دهنده عدد (۰,۱۷) می باشد به این معنی که مدیران شرکت های نمونه توانسته اند به ازای هر واحد دارایی استفاده شده، ۱۷ درصد سود خالص کسب نمایند. همچنین میانگین استقلال هیئت مدیره نیز نشان دهنده عدد (۰,۶۶) می باشد.

جدول (۳): جدول توزیع فراوانی متغیر نوع حسابرسی

یک		صفر		متغیر
درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	
۰/۲۲	۱۶۴	۰/۷۸	۵۷۱	نوع حسابرسی

منبع: یافته های پژوهش

در جدول (۳) توزیع فراوانی متغیر نوع حسابرسی ارایه گردیده است. بر اساس یافته های جدول فوق در ۲۲ درصد مشاهدات حسابرسی مستقل شرکت، سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر بوده است.

نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

نتایج فرضیه های نخست و دوم پژوهش، در ادامه ارایه می گردد.

نتایج آزمون فرضیه نخست پژوهش

نتایج آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۱) در جدول (۴) ارایه گردیده است.

جدول (۴): آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۱)

آزمون چاو	آماره آزمون	احتمال آماره آزمون	نتیجه
	۱۵/۴۶	۰/۰۰	الگوی داده های تابلویی
آزمون هاسمن	آماره آزمون	احتمال آماره آزمون	نتیجه
	۶۱/۲۴	۰/۰۰	روش اثرات ثابت

منبع: یافته های پژوهش

نتایج آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۱) در جدول (۴) ارایه شده است. بر این اساس، مدل (۱) پژوهش با استفاده از الگوی داده های تابلویی و روش اثرات ثابت برآورد می شود. نتایج بررسی فروض کلاسیک مدلهای، شامل نرمال بودن باقیمانده ها، ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در جدول (۵) ارایه شده است. بر اساس نتایج جدول (۵)، باقیمانده مدل (۱) پژوهش نرمال نیست که با توجه به تعداد نمونه و قضیه حد مرکزی، اثرات آن دارای اهمیت

نمی‌باشد. همچنین، این مدل با مشکل ناهمسانی واریانس مواجه است؛ بنابراین، با رگرسیون حداقل مربعات تعمیم‌یافته آزمون گردید. مقدار آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد که متغیرهای پژوهش با مشکل خودهمبستگی سریالی مواجه نیستند. نتایج آزمون عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای پژوهش هم خطی وجود ندارد. برای پیش‌گیری از طولانی شدن مقاله، نتایج آزمون فروض کلاسیک و آزمون هر یک از فرضیه‌های پژوهش در یک جدول آرایه می‌گردد.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌های اول پژوهش

$$ROCFS_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 RAF_{i,t} + \beta_2 Big_{i,t} + \beta_3 ADLY_{i,t} + \beta_4 LASSET_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	عامل تورم
حق‌الزحمه غیر عادی	RAF	-۰,۰۰۷	۰,۰۰۲	-۳,۶۵۶	۰,۰۰۰	۱,۰۰۳
نوع حسابرس شرکت	BIG	۰,۰۰۹	۰,۰۰۸	۱,۱۷۲	۰,۲۴۲	۱,۱۰۵
تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی	ADLY	۰,۰۰۰	۰,۰۰۳	-۰,۰۳۹	۰,۹۶۹	۱,۱۰۰
اندازه شرکت	LNASST	۰,۰۴۰	۰,۰۰۳	۱۵,۹۹۴	۰,۰۰۰	۱,۱۸۷
اهرم مالی	LEV	۰,۰۳۳	۰,۰۰۸	۳,۹۸۷	۰,۰۰۰	۱,۲۹۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۰,۱۷۶	۰,۰۱۰	۱۷,۶۴۹	۰,۰۰۰	۱,۳۷۹
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	-۰,۰۰۷	۰,۰۰۵	-۱,۵۱۲	۰,۱۳۱	۱,۰۳۴
عرض از مبدا	C	-۰,۵۱۵	۰,۰۳۵	-۱۴,۷۸۱	۰,۰۰۰	--
دوربین واتسون	۱/۵۶	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۷			
آماره F	۴۱/۸۹	احتمال آماره F	۰/۰۰			
آماره آزمون جارکو- برا - نرمال بودن باقیمانده‌های مدل	۱۷۰/۵۵	احتمال آماره جارکو-برا	۰/۰۰			
آماره آزمون ناهمسانی بروش پاگان گادفری	۶/۳۳	احتمال آماره آزمون ناهمسانی	۰/۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه نخست پژوهش بیان می‌کند که بین حق‌الزحمه غیر عادی و هموارسازی جریان نقدی عملیاتی واقعی رابطه معناداری وجود دارد. طبق یافته‌های مندرج در جدول (۵)، بین حق‌الزحمه

غیر عادی و هموارسازی جریان نقدی عملیاتی واقعی رابطه منفی و معناداری ($-0,007$) وجود دارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که با افزایش حق الزحمه (غیرعادی)، هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی کاهش می‌یابد. بنابراین، می‌توان گفت که پرداخت حق الزحمه غیرعادی ناشی از روابط خاص بین حسابرِس و صاحب‌کار نیست.

در بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت ($0,04$)، اهرم مالی ($0,03$) و بازده دارایی‌ها ($0,176$) دارای رابطه معنادار با هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی هستند. ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان‌دهنده عدد 87 درصد است به این معنی که در حدود 87 درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی تشریح می‌گردد. همچنین سطح معناداری آماره فیشر نشان‌دهنده معناداری کل مدل پژوهش است.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

نتایج آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۲) در جدول (۶) آرایه گردیده است.

جدول (۶): آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۲)

آزمون چاو	آماره آزمون	احتمال آماره آزمون	نتیجه
	۱۸/۰۷	۰/۰۰	الگوی داده‌های تابلویی
آزمون هاسمن	آماره آزمون	احتمال آماره آزمون	نتیجه
	۵۶/۳۲	۰/۰۰	روش اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل (۲) در جدول (۶) آرایه شده است. بر این اساس، مدل (۲) پژوهش با استفاده از الگوی داده‌های تابلویی و روش اثرات ثبات برآورد می‌شود. نتایج فروض کلاسیک شامل نرمال بودن باقیمانده‌ها، ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی در جدول (۷) آرایه شده است. بر اساس نتایج جدول (۷) باقیمانده مدل (۲) پژوهش نرمال نیست که با توجه به تعداد نمونه و قضیه حد مرکزی، اثرات آن دارای اهمیت نمی‌باشد. همچنین، این مدل با مشکل ناهمسانی واریانس مواجه است؛ بنابراین، با رگرسیون حداقل مربعات تعمیم‌یافته آزمون گردید. مقدار آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد که متغیرهای پژوهش با مشکل خودهمبستگی سریالی مواجه نیستند. نتایج آزمون عامل تورم واریانس نیز نشان می‌دهد که بین متغیرهای پژوهش هم خطی وجود ندارد. برای پیش‌گیری از طولانی شدن مقاله، نتایج آزمون فروض کلاسیک و آزمون هر یک از فرضیه‌های پژوهش در یک جدول آرایه می‌گردد.

جدول (۷): نتایج آزمون فرضیه‌های دوم پژوهش

$$RPEXS_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 RAF_{i,t} + \beta_2 Big_{i,t} + \beta_3 ADLY_{i,t} + \beta_4 LASSET_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 BIND_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نام فارسی	نماد	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معناداری	عامل تورم
حق‌الزحمه غیر عادی	RAF	-۰,۰۲۶	۰,۰۱۳	-۲,۰۲۴	۰,۰۴۴	۱,۰۰۳
نوع حسابرس شرکت	BIG	۰,۰۴۶	۰,۰۵۱	۰,۸۹۶	۰,۳۷۱	۱,۱۰۵
تأخیر در انتشار گزارش حسابداری	ADLY	۰,۰۳۲	۰,۰۳۱	۱,۰۶۲	۰,۲۸۹	۱,۱۰۰
اندازه شرکت	LNASST	۰,۱۴۳	۰,۰۱۴	۱۰,۲۴۱	۰,۰۰۰	۱,۱۸۷
اهرم مالی	LEV	۰,۲۶۳	۰,۰۶۸	۳,۸۸۰	۰,۰۰۰	۱,۲۹۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۲,۱۲۰	۰,۰۷۷	۲۷,۵۰۷	۰,۰۰۰	۱,۳۷۹
استقلال هیئت‌مدیره	BIND	-۰,۰۵۱	۰,۰۴۱	-۱,۲۵۱	۰,۲۱۱	۱,۰۳۴
عرض از مبدا	C	-۱,۷۵۳	۰,۲۰۷	-۸,۴۷۴	۰,۰۰۰	--
دوربین واتسون	۱/۵۶	ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۸۷			
آماره F	۴۱/۸۴	احتمال آماره F	۰/۰۰			
آماره آزمون جارکو-یرا - نرمال بودن باقیمانده‌های مدل	۱۴۴/۵۷	احتمال آماره جارکو-یرا	۰/۰۰			
آماره آزمون ناهمسانی بروس پاگان گادفری	۶/۹۷	احتمال آماره آزمون ناهمسانی	۰/۰۰			

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند که بین حق‌الزحمه غیر عادی و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید رابطه معناداری وجود دارد. طبق یافته‌های مندرج در جدول (۷)، بین حق‌الزحمه غیر عادی و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید رابطه منفی و معناداری (-۰,۰۲۶) وجود دارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که با افزایش حق‌الزحمه (غیرعادی)، هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید کاهش می‌یابد. بنابراین، می‌توان گفت که پرداخت حق‌الزحمه غیرعادی ناشی از روابط خاص بین حسابرس و صاحب‌کار نیست.

در بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت (۰,۰۴)، اهرم مالی (۰,۰۳) و بازده دارایی‌ها (۰,۱۷۶)، با هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی واقعی، رابطه معنادار دارند. ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان دهنده عدد ۸۷ درصد است؛ به این معنی که حدود ۸۷ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط

متغیرهای توضیحی تشریح می‌گردد. همچنین سطح معناداری آماره فیشر نشان‌دهنده معناداری کل مدل پژوهش است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی با کیفیت، با کشف تحریف‌ها و پیشنهاد اصلاح آنها، موجب بهبود کیفیت صورت‌های مالی می‌شود. از اینرو، بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه غیرقابل انکاری وجود دارد. حق الزحمه حسابرس، یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی است و به ویژه درباره اثر حق الزحمه غیر عادی (غیرمنتظره) بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی، استدلال‌های گوناگونی مطرح شده که در این مقاله مرور شد. به طور خلاصه، از یک سو استدلال می‌شود که پرداخت حق الزحمه غیرعادی به حسابرس، ناشی از روابط خاص صاحب‌کار و حسابرس است و کاهش استقلال حسابرس را در پی دارد. با این حال، برخی دیگر پژوهشگران استدلال می‌کنند پرداخت حق الزحمه غیرعادی می‌تواند ناشی از افزایش سطح تلاش حسابرس برای کاهش ریسک حسابرسی باشد.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که بین حق الزحمه غیر عادی و هموارسازی جریانهای نقدی عملیاتی واقعی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. بدین معنا که با افزایش حق الزحمه غیرعادی، هموارسازی جریان‌های نقدی عملیاتی کاهش می‌یابد. افزون بر این، بین حق الزحمه غیر عادی و هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید نیز رابطه منفی و معناداری وجود دارد. این یافته‌ها حاکی از آن است که با افزایش پرداخت حق الزحمه (غیرعادی)، هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید نیز کاهش می‌یابد. بنابراین، می‌توان گفت که پرداخت حق الزحمه غیرعادی ناشی از روابط خاص بین حسابرس و صاحب‌کار نیست. این یافته‌ها نشان می‌دهد که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت واقعی سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در واقع، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، مربوط به تلاش بیشتر حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی است که توانایی و انعطاف مدیریت در استفاده مدیریت واقعی سود و دست‌کاری سود را کاهش می‌دهد.

یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش‌های آگنیک و همکاران (۲۰۲۲)، الحداب (۲۰۱۸)، چو و همکاران (۲۰۱۷)، موسالو (۲۰۱۵) و وقفی و همکاران (۱۴۰۱) مشابه است. در حالی این یافته‌ها برخلاف نتایج پژوهش‌های مصطفا و همکاران (۲۰۱۹)، مارتینز و مورایس (۲۰۱۷)، چی و همکاران (۲۰۱۱)، گوپتا و همکاران (۲۰۱۱)، رستمی و همکاران (۱۴۰۱) و عمادالدینی و همکاران (۱۹۹۸) است. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های این پژوهش، اندازه‌گیری حق الزحمه غیر عادی می‌باشد چرا که تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه پرداختی و تفکیک آن به عادی و غیرعادی به سبب تعدد عوامل دشوار است که راه حل این مسیله می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی باشد. افزون بر این، با توجه به یافته‌های پژوهش، به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌گردد که در هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی به دست‌کاری در سود و استفاده از هموارسازی توسط صاحبکار توجه کنند و آزمون‌های محتوای مناسب با توجه به سطح ریسک شناسایی شده،

تدوین و اجرا نمایند. همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که تأثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر حق‌الزحمه غیر عادی و رابطه آن را با هموارسازی واقعی سود، بررسی کنند.

منابع

- رستمی، وهاب، کارگر، حامد و رضایی، لیلا. (۱۴۰۱). تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۸): ۱۴۶-۱۶۲.
- سرخانی مقدم، داریوش، پاکدل، عبدالله (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تجدیدارایه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳۷: ۱۳۳-۱۴۶.
- عمادالدینی، امیر و سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۹): ۷۸-۹۷.
- منصوری سرنجیانه، میکائیل، تنانی، محسن، (۱۳۹۲)، بررسی عکس‌العمل بازار سهام نسبت به حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۵(۴): ۱۰۵-۱۲۰.
- وقفی، سید حسام، کامران راد، صدیقه و برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۳(۹): ۴۴-۷۰.
- Ahmed, A. S., Duellman, S., and Abdel-Meguid, A. (2006). Auditor independence and client importance: Does monitoring by the board or institutional shareholders mitigate the effects of client importance? Working Paper.
- Alhadab, M. (2018), "Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(3): 395-416.
- Ashtana, S.C. and Boone, J.P. (2012), "Abnormal audit fee and audit quality", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(3): 1-22.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G., and Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harvard Business Review*, 80 (1): 87-102.
- Blankley I., Hurtt, Dn. & Macgregor. Je. 2012. Abnormal Audit Fees and Restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 31(1): 79-96.
- Chi, W., Lisic, L.L. and Pevzner, M. (2011), "Is enhances audit quality associated with greater real earnings management?", *Accounting Horizons*, 25(2): 315-335.
- Cho, M., Ki, E. and Kwon, S.Y. (2017), "The effects of accruals quality on audit hours and audit fees", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 32(3): 372-400.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B. and Zang, Y. (2010), "Do abnormally high audit fees impair audit quality?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2): 115-140.
- Choi, J.-H., J.-B. Kim, & Zang, Y. 2010. Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (November): 115-40.
- Cohen, D. A., Dey, A., & Lys, T. Z. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-sarbanes-oxley periods. *Accounting Review*, 83(3): 757-787.
- Cohen, D.A. and Zarowin, P. (2010), "Accrual-based and real earnings management activities

- around seasoned equity offerings”, *Journal of Accounting and Economics*, 50(1): 2-19.
- dabor, alexander olawumi, uyagu benzamine(2017). abnormal audit fee and audit quality: a moderating effect of firm characteristics. *sriwijaya international journal of dynamic economics and business*. 1(4):327-340.
- DeAngelo, L.E. (1981), “Auditor size and audit quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Egbunike, C.F., Igbinovia, I.M., Okafor, K.J. and Mmadubuobi, L.C. (2023), "Residual audit fee and real income smoothing: evidence from quoted non-financial firms in Nigeria", *Asian Journal of Accounting Research*, 8(1); 66-79.
- Emadaldini, A., and Saidi, P.(2018)), “Examining the relationship between abnormal audit fees with accrual earnings management and actual earnings management”, *Accounting and Management Perspectives*. 2(9):78-97. (in persian)
- Eshleman. J. D. & Guo. P. 2014. Abnormal Audit Fees And Audit Quality: The Importance Of Considering Managerial Incentives In Tests Of Earnings Management. *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 33(1): 117-138.
- Francis, J.R. and Ke, B. (2006), “Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises”, *Review of Accounting Studies*, 11(4): 495-523.
- Gandia, J.L. and Huguet, D. (2020), “Audit fees and cost of debt: differences in the credibility of voluntary and mandatory audits”, *Economic Research-Ekonomska Istra zivanja*, 33(1): 3071-3092.
- Goel, A.M. and Thakor, A.V. (2003), “Why do firms smooth earnings?”, *The Journal of Business*, 76(1): 151-192.
- Gupta, P., Krishnan, G. and Yu, W. (2011), “Do auditors allow earnings management when audit fees are low?”, Working Paper, Lehigh University.
- Kinney, Wr & Libby, R 2002, ‘The Relation between Auditors' Fees For Non-Audit Services and Earnings Management: Discussion’, the *Accounting Review*, 77(1): 107-114.
- Krishman, J., Sami, H., and Zhang, Y. (2005). Does the provision of non-audit services affect investor perceptions of auditor independence? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(2):111- 135.
- Lobo, G. & Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. *The Accounting Review*, 88 (4): 1385-1412.
- Mansouri, S., Mikayel, T., Mohsen.(2013) , “Investigating the reaction of the stock market to unusual audit fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange”, *Financial Accounting Research*. 5 (4):105-120. (in persian)
- Martinez, A.L. and Moraes, A.D.J. (2017), “Relationship between auditors’ fees and earnings management”, *Revista de Administracao de Empresas*, 57(2): 148-157.
- Mussalo, V. (2015), “The effect of earnings management on audit fees: evidence from the manufacturing industry”, Unpublished Master’s Thesis, Department of Accounting, Aalto University, School of Business.
- Muštapha, A.M., Rashid, N., Ado, A.B. and Ademola, L.S. (2019), “The effect of audit quality on accruals earnings management in Nigeria listed firms”, *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 8(4): 4894-4992.
- Onaolapo, A.A., Ajulo, O.B. and Onifade, H.O. (2017), “Effect of audit fees on audit quality: evidence from cement manufacturing companies in Nigeria”, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 5(1): 6-17.

Rostami, W., Kargar, H., and Rezaei, L. (2022), "The effect of unexpected audit fees on the quality of financial reporting", Professional audit research quarterly.2(8):142-146. (in persian)

Sorkhani ,M., Dariush, P., and Abdullah.(2017), "Investigating the relationship between abnormal audit fees and financial statement renewals in companies listed on the Tehran Stock Exchange", Accounting and Auditing Research. 37: 133-146. (in persian)

Waqfi, S H., Kamran, R., Siddiqa and Berslani, S.(2022) , "The effect of audit fee discount on its compensation and the quality of accounting information with an emphasis on the role of the auditor's expertise",Professional Audit Research Quarterly. 3(9): 44-70. (in persian)

Withana, W.A.O.S.; Ajward, A.R (2022). impact of abnormal audit fees on earnings management practices: evidence from non-financial listed companies in sri lanka, Journal of Accounting Panorama. 5 (10):20-33.

پی‌نویس:

- | | |
|----------------------|-------------------------|
| 1. Onalapo | 11. Blankley |
| 2. Alhadab | 12. dabor |
| 3. Choi | 13. Krishman |
| 4. Egbunike | 14. Cho |
| 5. Goel | 15. Mustapha |
| 6. Chi | 16. Mussalo |
| 7. Francis | 17. Martinez and Moraes |
| 8. Withana | 18. Gupta |
| 9. Kinney and Libby | 19. Gandia and Huguet |
| 10. Eshleman and Guo | |



COPYRIGHTS

This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.