


## The Tone in the Auditor's Report and the Audit Fee with Emphasis on the Moderating Role of the Requirements of Auditing Standard No. 700

Masoumeh  
Shahsavari  \*

Instructor of Accounting Dept., Kosar University of Bojnord, Bojnord, Iran

Mohammad Reza  
Abbaszadeh 

Associate Professor of Accounting Dept, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran

Hamze Hesari 

Instructor of Accounting Dept., Kosar University of Bojnord, Bojnord, Iran,

### Abstract


In the present study, the relationship between the qualitative information of the auditor's report and the quality of accounting has been discussed. In particular, the relationship between the tone of the auditor's report and the audit fee (audit quality criterion based on the input of the audit process) has been examined with respect to the concepts of risk, client business risk, and litigation risk. To test the research hypotheses, 360-year-firm data of the Iranian Stock Exchange were used during a period of six years, three years before and three years after the revision of Auditing Standard no. 700. Textual data were analyzed using Maxqda10 text analysis software, and after quantification along with other quantitative data, were analyzed using multivariate linear regression in Ives software and SPSS Eviews 9. The results indicate a weak inverse relationship between the optimistic tone and the audit fee variable. In addition, the findings show that the acceptance of the requirements of Auditing Standard No. 700 does not make any significant change in the relationship between the tone of the auditor's report and the remuneration compared to the period before the review. In general, the results of the research indicate the predominance of the signaling effect (albeit poorly) in the sample.


**Keywords:** Audit quality, Text analysis, Auditor report tone, Audit fee, Audit Standard no. 700.


\* Corresponding Author: kub.shahsavari@yahoo.com

**How to Cite:** Shahsavari, M., Abbaszadeh, M. R., Hesari, H. (2023). The Tone in the Auditor's Report and the Audit Fee with Emphasis on the Moderating Role of the Requirements of Auditing Standard No. 700, *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(76), 131-160.

## لحن مورد استفاده در گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلگری الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰

مربی گروه حسابداری، دانشگاه کوثر بجنورد، بجنورد، ایران \*  معصومه شهسواری

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران  محمدرضا عباس زاده

مربی گروه حسابداری، دانشگاه کوثر بجنورد، بجنورد، ایران  حمزه حصاری

### چکیده

در پژوهش حاضر به بررسی رابطه اطلاعات کیفی گزارش حسابرس و کیفیت حسابداری پرداخته شده است. به طور خاص، رابطه لحن گزارش حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی (معیار کیفیت حسابرسی مبتنی بر ورودی فرآیند حسابرسی) با توجه به مفاهیم ریسک (ریسک تجاری صاحب کار و ریسک دادخواهی)، مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از داده‌های ۳۶۰ سال-شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۶ ساله، سه سال قبل و سه سال بعد از تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ استفاده شد. داده‌های متنی با بهره‌گیری از نرم‌افزار تحلیل متنی مکس کیودی‌ای تحلیل شد و پس از کمی شدن همراه با سایر داده‌های کمی با استفاده از رگرسیون خطی چند متغیره در نرم‌افزار ایویوز و اسپاس تجزیه و تحلیل شدند. نتایج بیانگر وجود یک رابطه معکوس ضعیف بین لحن خوش‌بینانه با متغیر حق الزحمه حسابرسی است. علاوه بر این، یافته‌ها نشان داد پذیرش الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ تغییرات معنادار در رابطه بین لحن گزارش حسابرس و حق الزحمه نسبت به دوره قبل از تجدیدنظر ایجاد نمی‌نماید. به طور کلی نتایج پژوهش، شواهدی از غالب بودن اثر علامت‌دهی (هرچند به صورت ضعیف) در نمونه مورد بررسی حکایت می‌کند.

**کلیدواژه‌ها:** کیفیت حسابرسی، تحلیل متنی، لحن گزارش حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰.

## مقدمه

تحقیقات حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی، هدف کلی و مشترکی را دنبال می کنند که آن شناسایی و درک عوامل تعیین کننده کیفیت است (Gayno et al., 2016) در سال های اخیر، موضوع کیفیت حسابرسی یک چالش مورد توجه پژوهشگران، دانشگاهیان و استانداردها گذاران هر دو حوزه حسابرسی و گزارشگری مالی بوده است. اطلاعات مربوط به کیفیت حسابرسی را می توان از ویژگی قرارداد بین حسابرس و صاحب کار (مانند حق الزحمه حسابرسی) استخراج نمود (DeFond & Zhang, 2014).

گزارش حسابرس به عنوان یکی از مهم ترین منابع اطلاعاتی که در فواصل زمانی معین منتشر می شود، دارای محتوای اطلاعاتی است (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۶). با این حال که اطلاعات مورد استفاده حسابرسان می تواند محرمانه یا عمومی و دربرگیرنده هر دو جزء کیفی و کمی باشد، تاکنون به محتوای کیفی این گزارش توجهی نشده است. در این پژوهش جهت بررسی محتوای اطلاعاتی کیفی گزارش از مفهوم "لحن" استفاده شده است. لحن عبارت از نگرش و احساس گوینده یا نویسنده نسبت به محتوای پیام، است. به عبارتی، لحن، حالت بیان نویسنده متن از موضوع است که در ذهن خوانندگان مختلف به گونه های متفاوتی متبلور می شود. لحن، نوعی ابزار انتقال انتظارات است و به کار گرفتن کلمات مثبت (افزایش، خوب و...) باعث خوش بینانه شدن و کلمات منفی (کاهش،...) باعث بدبینانه شدن مفهوم لحن می شود (Loughran & McDonald, 2011). نویسنده برای خوش بینانه کردن لحن متن از کلمات مثبت و برای بدبینانه کردن آن از کلمات منفی استفاده می کند. باید این نکته را در نظر داشت که هر چند قوانین و استانداردها به طور خاص، لحن گزارش حسابرس را مورد خطاب قرار نداده و زبان گزارش حسابرس زبانی استاندارد است و حسابرس بر اساس شواهد حسابرسی اظهار نظر می کند؛ با این وجود لحن مورد استفاده همچنان تحت کنترل تهیه کنندگان گزارش است (Loughran & McDonald, 2011) و حسابرسان به هنگام تهیه گزارش حسابرسی در اینکه چگونه بگویند، از آزادی عمل برخوردار هستند.

در خصوص رابطه لحن گزارش حسابرسان با حق الزحمه دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. در دیدگاه اول، لحن خوش‌بینانه در گزارش حسابرسان، پیامدهای مثبتی به همراه داشته و بیانگر پایین بودن ریسک تجاری شرکت صاحب‌کار می‌باشد (Davis & Li, 2010). Liu, 2015, et al., 2012) که ریسک تجاری پایین منجر به کاهش تلاش‌های حسابرسان بعدی و کاهش انتظارات حق الزحمه حسابرسان می‌گردد (Simunic & Stein, 1996). در دیدگاه دوم، استفاده از لحن خوش‌بینانه در گزارش توسط حسابرسان فعلی، باعث افزایش ریسک دادخواهی<sup>۱</sup> شده (Rogers et al., 2011) و بر اعتبار و حسن شهرت حسابرسان اثر می‌گذارد (Reynolds & Francis, 2000). افزایش ریسک دادخواهی با افزایش تلاش‌های حسابرسان منجر به افزایش انتظارات حق الزحمه حسابرسان می‌گردد (Simunic & Stein, 1996, Venkataraman et al., 2008).

طبق استدلال‌های فوق، انتظار می‌رود لحن گزارش حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسان تأثیرگذار باشد، اما تعیین جهت و شدت آن نیازمند بررسی دقیق‌تری می‌باشد. از این رو پژوهش حاضر در صدد بررسی رابطه لحن گزارش حسابرسان بر حق الزحمه می‌باشد. علاوه بر بررسی فوق، یکی از عواملی که ممکن است رابطه لحن با حق الزحمه حسابرسان را تقویت یا تضعیف نماید نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. ادبیات پیشین نشان می‌دهد، تغییر در الزامات قانونی و حرفه‌ای که به دنبال ارائه یک استاندارد جدید یا تجدیدنظر در استانداردهای فعلی اتفاق می‌افتد، می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسان (کیفیت حسابرسان) تأثیر گذارد (Chen et al., 2012). از این رو ارتباط لحن و حق الزحمه حسابرسان با تجدیدنظر در الزامات استاندارد حسابرسان شماره ۷۰۰ تعدیل خواهد شد. بنا به آنچه از خاطر گذشت این پژوهش به چند طریق به توسعه ادبیات کمک می‌نماید:

اولاً درک ادبیات فعلی از مفهوم لحن بسیار محدود و در سطح ملی یا بین‌المللی منحصرأ بر گزارشگری مالی متمرکز بوده است. این مطالعه، اولین مطالعه تجربی است که

این موضوع را در حوزه حسابرسی و در محیط ایران مورد توجه قرار می‌دهد. با بررسی اینکه آیا لحن مورد استفاده در گزارش حسابرس دارای خاصیت اطلاع‌دهندگی مازاد دارد، می‌توان بینش جدیدی به بدنه ادبیات مربوطه اضافه نمود. ثانیاً، به دلیل نبود چارچوب نظری برای بررسی اثرات تجدیدنظر در استانداردهای حسابداری و حسابرسی در کشور، اثربخشی تغییرات صورت گرفته از پشتوانه پژوهشی لازم برخوردار نبوده و همچنان سؤالاتی در حوزه جنبه‌های مختلف تجدیدنظر در استانداردها باقی مانده است. از این رو پژوهش حاضر، تأثیر تغییرات در الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ را بر رابطه بین لحن گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی که در پژوهش‌های پیشین مغفول مانده مورد توجه قرار می‌دهد. احتمالاً در آینده نزدیک گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های ایرانی گسترده‌تر از شکل فعلی خود (استاندارد تجدیدنظر شده ۷۰۰ در سال ۱۳۸۹) خواهد شد. این تغییرات بالقوه با نگرانی‌هایی همراه بوده (به عنوان مثال، برقراری یک استراتژی مناسب برای لحن افشا که القاء کننده نگرش مدیریت نباشد) که در صورت درک مناسب منافی را برای سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی و سایر استفاده‌کنندگان به همراه خواهد داشت. در این پژوهش تلاش گردیده این بینش اولیه ایجاد گردد. نهایتاً، این پژوهش در سطح روش‌شناسی نیز دارای افزوده علمی است و از روش‌شناسی متن‌کاوی، به عنوان یک روش‌شناسی نوین و پرکاربرد که به تحلیل محتوای کیفی اطلاعات ارائه شده توسط شرکت‌ها می‌پردازد استفاده می‌نماید (Loughran & McDonald, 2016).

ساختار پژوهش حاضر به شرح زیر می‌باشد: در بخش دوم، به مبانی نظری مرتبط با لحن و پیشینه پژوهش‌های انجام شده در این حوزه پرداخته می‌شود. بخش سوم طرح پژوهش را توصیف می‌کند. در بخش چهارم یافته‌های اصلی ارائه گردیده و در نهایت در بخش پنجم به بحث و نتیجه‌گیری کلی از پژوهش و ارائه پیشنهادها پرداخته می‌شود.

## پیشینه پژوهش

### حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی به عنوان معیار کیفیت ورودی حسابرسی محسوب می‌گردد؛ چراکه

حق‌الزحمه حسابرسی تعیین‌کننده میزان تلاش حسابرس بوده و میزان تلاش حسابرس نیز تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی خواهد بود (DeFond & Zhang, 2014).

حق‌الزحمه حسابرسی تابع ارزیابی‌های حسابرس مستقل از ریسک تعهد و تلاش حسابرسی است (Simunic, 1980؛ DeFond & Zhang, 2016). در طول فرآیند مذاکره حق‌الزحمه، حسابرسان مقدار قابل‌توجهی از زمان و تلاش خود را صرف جمع‌آوری و ارزیابی اطلاعات کمی و کیفی در مورد مشتریان خود می‌کنند (Malik et al., 2021؛ Greiner et al., 2020).

از آنجایی که حسابرسان هنگام تعیین قیمت خدمات حسابرسی، تمام اطلاعات خاص مشتری را تجزیه و تحلیل می‌کنند (Simunic, 1980؛ Malik et al., 2021)، افشای متنی به حسابرسان در ارزیابی ریسک‌های کار و ساختار حق‌الزحمه حسابرسی کمک می‌نماید (Hossain et al., 2019).

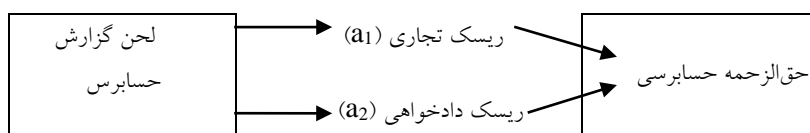
ادبیات قبلی نشان می‌دهد که افشای متنی دارای محتوای اطلاعاتی است و نقش مهمی در ارزیابی عملیات تجاری، مشخصات ریسک و شرایط مالی شرکت دارد (DeFond & Zhang, 2016). در حوزه حسابرسی مستقل، مطالعات اخیر خارجی شواهد تجربی در مورد اثرات قیمت‌گذاری حسابرسی ابعاد مختلف افشاهای متنی ارائه می‌دهد (Malik et al., 2021). برخی از مطالعات شواهدی در مورد خوانایی افشای متنی و حق‌الزحمه حسابرسی ارائه می‌دهند (Abernathy et al., 2019؛ Blanco et al., 2020). رشته دیگری از ادبیات به بررسی رابطه بین ویژگی‌های مربوط به لحن صدای افشاهای متنی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌پردازد (Bicudo de Castro et al., 2019).

علاوه بر پرداختن به حق‌الزحمه حسابرسی در سطح بین‌المللی، با توجه به شرایط خاص ایران همچون مشکل حق‌الزحمه‌های پایین حسابرسی به دلیل بازار خاص حسابرسی کشور، نبود فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی، نبود مشوق‌ها و صلاحیت‌های مرتبط با طرف عرضه تقاضای حسابرسی با کیفیت و رقابت شدید بین حسابرسان (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸) پرداختن به این مسئله در فضای پژوهشی ایران همچنان توجیه‌پذیر می‌باشد.

(صدرائی و همکاران، ۱۴۰۱). هرچند در ایران مطالعات زیادی در خصوص عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی انجام شده است<sup>۱</sup>، باین حال، بررسی رابطه بین ویژگی‌های مربوط به لحن افشاهای متنی (همچون لحن گزارش حسابرس) و حق الزحمه حسابرسی تحقیقی انجام نشده است که در پژوهش حاضر به آن پرداخته می‌شود.

### لحن گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی

حسابرسان در قیمت‌گذاری حسابرسی و تهیه گزارش روی ریسک‌های مختلفی متمرکز می‌شوند. به‌عنوان مثال، یانگ و همکاران (۲۰۱۸) رابطه مثبتی بین سطح افشای ریسک و حق الزحمه حسابرسی پیدا کردند (Yang et al., 2018). مطالعه آن‌ها نشان می‌دهد که سطح بالای افشای ریسک، محیط تجاری پرریسک‌تر را نشان می‌دهد، خطر را برای حسابرسان مستقل افزایش می‌دهد و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی بالاتری را به دنبال دارد. یائو و همکاران (۲۰۲۰) یک ارتباط منفی بین سطح افشای محیطی و حق الزحمه حسابرسی پیدا کرد و پیشنهاد کرد که افشای محیطی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحب‌کار، ریسک حسابرسی و تلاش حسابرسی را کاهش می‌دهد (Yao et al., 2020). نمودار (۱) نشان می‌دهد رابطه لحن گزارش حسابرسی و تصمیمات قیمت‌گذاری به دو ارتباط بستگی دارد:



نمودار ۱. رابطه بین لحن و حق الزحمه حسابرس: مدل مفهومی پژوهش

بر مبنای نمودار، ریسک تجاری صاحب‌کار (Lyon & Maher, 2005) و ریسک

۱. تأثیر تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی (ایمانی برندق و همکاران، ۱۳۹۱) سرمایه اجتماعی (مهربان‌پور و همکاران، ۱۳۹۷)، فصلی بودن حسابرسی (پزشک و پورزمانی، ۱۳۹۸) تأثیر انحصار یا رقابت صنعت (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۵)

دادخواهی که حسابرس از جنبه هزینه‌های دعاوی یا مشکلات اعتباری با آن مواجه می‌شود (Gul & Tsui, 2001)، دو ریسک مهم در حوزه قیمت‌گذاری می‌باشند. این دو ریسک منجر به ایجاد دو دیدگاه مختلف در توضیح رابطه بین لحن گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد.

در دیدگاه اول، لحن گزارش حسابرس، پیامدهای مثبتی به همراه داشته و بیانگر پایین بودن ریسک تجاری شرکت صاحب‌کار می‌باشد (Liu, Davis et al., 2012؛ Li, 2010). ریسک تجاری پایین منجر به کاهش تلاش‌های حسابرس بعدی و کاهش انتظارات حق‌الزحمه حسابرسی وی می‌گردد (Simunic & Stein, 1996). طبق این دیدگاه رابطه منفی بین لحن گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی وجود خواهد داشت. در همین راستا، نتایج پژوهش بیکادو دکاسترو و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهد لحن خوش‌بینانه با هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر همراه است؛ زیرا لحن خوش‌بینانه منعکس‌کننده انتخاب‌های گزارشگری مالی با ریسک کمتر است و در نتیجه ریسک ذاتی کمتری را در مقایسه با لحن بدبینانه نشان می‌دهد (Bicudo de Castro et al., 2019). به عبارتی لحن گزارش منعکس‌کننده عواملی است که حسابرسان در ارزیابی ریسک حسابرسی در نظر می‌گیرند. گرینر و همکاران (۲۰۲۰) نیز پی بردند لحن مشترک با هزینه‌های کمتر حسابرسی مرتبط است زیرا اعتبار منبع را افزایش می‌دهد (Malik et al., 2021). با این حال، حسین و همکاران (۲۰۱۹) نشان می‌دهند که لحن بیش‌ازحد خوش‌بینانه در افشای متنی صاحب‌کار، شک و تردید حرفه‌ای حسابرس و تلاش حسابرسی را افزایش می‌دهد و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی بالاتری را به همراه دارد (Hossain et al., 2019).

در دیدگاه دوم، استفاده از لحن خوش‌بینانه در گزارش توسط حسابرس فعلی، باعث افزایش ریسک دادخواهی شده (Rogers et al., 2011) و بر اعتبار و حسن شهرت حسابرس اثر می‌گذارد (Reynolds & Francis, 2000). افزایش ریسک دادخواهی با افزایش تلاش‌های حسابرس منجر به افزایش انتظارات حق‌الزحمه حسابرسی وی می‌گردد (Simunic & Stein, 1996، Venkataraman et al., 2008). طبق این دیدگاه رابطه مثبتی



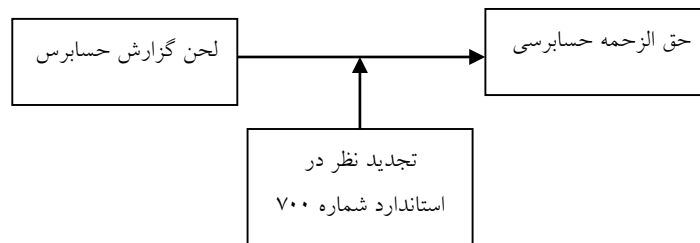
بین لحن خوش بینانه گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی وجود خواهد داشت. از سوی دیگر ادبیات نشان می‌دهد که لحن دعوی (بدبینانه) منعکس کننده عدم اطمینان و ابهام شرکت است و حسابرسان ممکن است تلاش خود را برای کاهش چنین ریسکی بیشتر و صرف ریسک بیشتری انتظار داشته باشند، در نتیجه هزینه‌های حسابرسی بالاتری را به همراه خواهد داشت (Malik et al., 2021). نتایج پژوهش چائو (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که مدیرعامل جدیدی را با لحن رسانه‌ای منفی استخدام می‌کنند، به دلیل نیاز به تلاش حسابرسی بیشتر و در نهایت ریسک‌های بالاتر، بالاتر است (Chao, 2022). به عبارتی لحن منفی مطبوعات، به عنوان منبع مهم اطلاعات بیرونی، درک حسابرسان از ریسک را افزایش داده و از این رو میزان حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌هایی که پوشش رسانه‌ای منفی از مدیرعامل جدید دارند، در مقایسه با شرکت‌های با پوشش رسانه‌ای مثبت از مدیرعامل جدید، بیشتر می‌باشد. بر مبنای تحقیقات دسته اخیر تلاش‌های بیشتر حسابرسی و/یا زیان‌های مورد انتظار بیشتر ناشی از دعاوی حقوقی می‌تواند هزینه‌های حسابرسی را افزایش دهد.

به‌طور کلی نتایج پژوهش‌های تجربی در آمریکا بیانگر آن است که بین عوامل ریسک دادخواهی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط معنادار قوی وجود دارد؛ اما در اکثر کشورهای غیر آمریکایی حق الزحمه حسابرسی بیشتر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود نه بر اساس ریسک دادخواهی (Seetharaman et al., 2002)؛ قدیم پور و دستگیر، (۱۳۹۵).

علاوه بر پژوهش‌های خارجی، نتایج به دست آمده پژوهش‌های داخلی نیز حکایت از وجود رابطه بین لحن افشای گزارش‌های مالی و مفاهیم ریسک (Davis et al., 2012)، Liu, 2015، میرعلی و همکاران، (۱۳۹۷) و همچنین لحن افشا و قیمت گذاری حسابرسی دارد (ثقفی و همکاران، ۱۴۰۱).

**لحن گزارش حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و تجدیدنظر در استانداردها**  
علاوه بر موارد فوق، یکی از عواملی که ممکن است رابطه لحن با حق الزحمه حسابرسی را

تقویت یا تضعیف نماید نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد. تغییر در الزامات قانونی و حرفه‌ای که به دنبال ارائه یک استاندارد جدید یا تجدیدنظر در استانداردهای فعلی اتفاق می‌افتد، می‌تواند رابطه بین لحن و هزینه حسابرسی را تعدیل نماید ( Ghosh and Pawlewicz, 2009؛ Chen et al., 2012). آخرین تغییرات صورت گرفته در راستای بهبود نقش ارتباطی گزارش حسابرس توسط مقامات استانداردگذار در ایران، انتشار نسخه تجدیدنظر شده استاندارد ۷۰۰ در سال ۱۳۸۹ (لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۳۹۰) بوده است. تغییراتی همچون تیر کردن و توصیف بیشتر مسئولیت‌های حسابرس و مدیریت پس از تجدید بیانگر آن است که پارادایم غالب بر استانداردهای گزارشگری حسابرسی به سمت محتوای گزارش حسابرسی، گرایش داشته است. شواهد نشان می‌دهند، پذیرش الزامات جدید در نسخه تجدیدنظر شده استاندارد ۷۰۰ بر تصمیمات قیمت‌گذاری حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی اثرگذار است، اما جهت و شدت آن به‌طور دقیق مشخص نیست. در خصوص تأثیر الزامات جدید دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. در دیدگاه اول، پذیرش الزامات جدید ممکن است مستلزم شواهدی باشد که طی فرآیند رسیدگی توسط حسابرسان مورد بررسی یا جمع‌آوری قرار گرفته باشد. از آنجایی که الزامات جدید، حجم کار حسابرسی را افزایش نخواهد داد، نیازمند تلاش بیشتری نبوده و هزینه‌های حسابرسی نیز افزایش نخواهد یافت (Mock et al, 2013). در دیدگاه مقابل، پذیرش تغییرات جدید علاوه بر افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان را ملزم به صرف منابع و زمان بیشتری نموده و از این‌رو الزامات جدید ممکن است بر هزینه حسابرسی تأثیر گذارد ( Ghosh and Pawlewicz, 2009؛ Vanstraelen et al., 2011؛ Krishnan & Krishnan, 1997).



نمودار ۲. نقش تعدیلگری تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰

### فرضیات پژوهش

استدلالات فوق نشان می‌دهند، بین لحن افشا و تصمیمات قیمت گذاری حسابرسی رابطه وجود دارد. طبق دیدگاه اول باوجود ریسک تجاری صاحب کار، لحن افشای خوش بینانه با حق الزحمه حسابرسی ارتباط معکوس و در صورت غالب بودن ریسک دادخواهی، ارتباط مستقیمی بین لحن خوش بینانه با حق الزحمه حسابرسی وجود خواهد. برای مشخص شدن جهت و شدت این رابطه فرضیه‌های زیر تدوین می‌گردد. علاوه بر این، اثر تعدیلی تجدیدنظر در استاندارد گزارشگری ۷۰۰ بر رابطه مذکور در دو فرضیه مجزا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

فرضیه اول: بین لحن خوش بینانه گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۰، بر رابطه لحن افشای خوش بینانه و حق الزحمه حسابرسی اثر معناداری دارد.

### روش پژوهش

این مطالعه در چند مرحله انجام شده است. در گام اول، به مطالعه عمیق ادبیات موضوعی پژوهش در داخل و خارج پرداخته شده است. در گام دوم، گزارش حسابرسی هریک از شرکت‌های عضو نمونه در بازه زمانی مشخص شده دریافت گردید و با ارزیابی‌های دستی و سیستمی متغیر لحن محاسبه گردید. در گام سوم، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون t-test و رگرسیون چند متغیره با استفاده از نرم افزارهای SPSS و ایویوز مورد آزمون قرار گرفته است.

### جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش، بازار بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمادی از بازار سرمایه کشور است. از آنجایی که استاندارد تجدیدنظر شده ۷۰۰ برای کلیه شرکت‌های سهامی عام در بورس اوراق بهادار ایران از تاریخ ۱۳۹۰/۱/۱ اجباری شده است، قلمرو زمانی پژوهش،

سه سال قبل و سه سال بعد از تجدیدنظر، در نظر گرفته شده است که جهت برآورد مدل‌های رگرسیونی بازه زمانی پژوهش به سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ گسترش می‌یابد (لازم به ذکر است پژوهشگران، جهت جلوگیری از بروز مشکلات تحلیل متن کامپیوتری در سنجش متغیر لحن، برای شناسایی تمام لغات موردتحقیق، اقدام به شناسایی دستی لغات نموده‌اند).

شرکت‌هایی که شرایط زیر احراز نموده باشند به‌عنوان جامعه آماری پژوهش انتخاب می‌گردند:

۱. قبل از سال ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا پایان سال ۱۳۹۳ از بورس خارج نشده باشند.
  ۲. سال مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند بوده و در طول دوره تغییر نکرده باشد.
  ۳. صورت‌های مالی شرکت‌ها، حسابرسی شده و غیر تلفیقی باشد.
  ۴. شرکت‌های تحت بررسی جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری‌ها، بانک‌ها، بیمه و لیزینگ) نباشد.
  ۵. تعداد شرکت‌های دارای اظهارنظر تعدیل‌شده و تعدیل نشده در گزارش حسابرس برابر باشد.
- نحوه انتخاب شرکت‌ها طبق شرایط مذکور در جدول ذیل ارائه شده است:

جدول ۱. نحوه انتخاب نمونه پژوهش

تعداد شرکت	محدودیت‌ها
۳۶۴	تعداد شرکت‌های بورسی
۱۰۸	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش در بورس فعال نبوده‌اند
۴۱	پایان سال مالی شرکت‌ها ۲۹ اسفند نباشد
۳۵	شرکت در طی دوره موردنظر سال مالی خود را تغییر داده باشد
۴۰	شرکت‌ها در طی دوره موردنظر توقف عملیاتی داشته باشند
۵۵	جزء شرکت‌های واسطه‌گری باشند
۸۵	تعداد شرکت‌های باقی‌مانده

در نهایت به منظور برابر نمودن فراوانی مشاهدات دارای اظهار نظر تعدیل شده و تعدیل نشده گزارش حسابرس، تعداد ۲۵ شرکت دیگر نیز حذف گردید و تعداد ۶۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ (سه سال قبل و سه سال بعد از تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۰) به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.

### مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین لحن افشای خوش بینانه و حق الزحمه حسابرسی از مدل (۱) به شرح زیر استفاده می گردد:

مدل (۱)

$$LA\_AUDIT_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 TON_{i,t-1} + \beta_2 Size_{j,t} + \beta_3 LEV_{j,t} + \beta_4 LOSS_{j,t} + \beta_5 ROA_{j,t} + \beta_6 CA/TA_{j,t} + \beta_7 Quick_{j,t} + \beta_8 FSales_{i,t} + \beta_9 GCopinion_{j,t} + \sum \beta_i Industry + \sum \beta_i Year + \varepsilon_{j,t}$$

در ادامه به منظور آزمون فرضیه دوم، مبنی بر اثر تعدیل گری تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ بر رابطه بین لحن افشای خوش بینانه و حق الزحمه حسابرسی از مدل (۲) به شرح زیر استفاده می شود.

مدل (۲)

$$LA\_AUDIT_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 TON_{i,t-1} + \beta_2 ISA700_{j,t} + \beta_3 (TON_{i,t-1} * ISA700_{j,t}) + \beta_4 Size_{j,t} + \beta_5 LEV_{j,t} + \beta_6 LOSS_{j,t} + \beta_7 ROA_{j,t} + \beta_8 CA/TA_{j,t} + \beta_9 Quick_{j,t} + \beta_{10} FSales_{i,t} + \beta_{11} GCopinion_{j,t} + \sum \beta_i Industry + \sum \beta_i Year + \varepsilon_{j,t}$$

### متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی (LA\_Audit)

در این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی با استفاده از لگاریتم طبیعی حق الزحمه به منظور کاهش ناهمگونی پسماندها اندازه گیری می گردد (Lyon & Maher, 2005).

### متغیر مستقل: لحن گزارش حسابرس (TONE)

پژوهشگران برای سنجش لحن نوشتار در گزارش حسابرس از رویکرد مبتنی بر شمارش فراوانی واژه‌های خاص که در پژوهش‌های مالی رایج‌تر است استفاده می‌نمایند (Loughran & McDonald, 2011). در ادبیات پژوهش اجماع کلی در مورد فهرست کلمات لحن نوشتار وجود ندارد ولی فهرست کلمات لقران و مکدونالد (۲۰۱۱)، مناسب‌ترین طبقه‌بندی برای استفاده در تجزیه و تحلیل‌های متن را ارائه می‌دهد (Davis et al., 2015) که به صورت تخصصی برای تجزیه و تحلیل متن گزارش‌های مالی و حسابداری طراحی شده است.

به منظور اندازه‌گیری لحن گزارش، در ابتدا تمامی گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های نمونه به دقت مطالعه شده و مجدداً تایپ و به فایل ورد تبدیل گردید و سپس تعداد کلمات منفی و مثبت هر گزارش را استخراج می‌گردد. در نهایت لحن به صورت زیر سنجیده می‌شود:

$$TONE_{i,t} = \frac{POS - NEG}{TOTAL}$$

که در آن: لحن به عنوان فراوانی کلمات در گزارش حسابرس با لحن مثبت منهای فراوانی کلمات با لحن منفی اندازه‌گیری می‌شود ( $POS$  و  $NEG$ ) به ترتیب به تعداد کلمات منفی و مثبت در یک گزارش اشاره دارند.  $TOTAL$  برابر با تعداد کل کلمات گزارش است).

شایان ذکر است فرهنگ لغت لقران، فرهنگ لغتی نسبتاً جامع و بدون لغات منفی یا مثبت از قلم افتاده بوده، با در نظر گرفتن ارتباطات مالی ایجاد شده است (لقران و مک‌دونالد، ۲۰۱۶) و منجر به معیارهای نسبتاً عینی می‌گردد (Chao, 2022).

### متغیرهای کنترلی

در این پژوهش بر متغیرهای کنترلی معرفی شده توسط دیفاند و ژانگ (۲۰۱۴) که در مطالعات بی‌شماری بکار گرفته شده‌اند تأکید می‌گردد (DeFond & Zhang, 2014).

فهرستی از متغیرهای کنترلی مورد استفاده و نحوه اندازه گیری آن‌ها در جدول (۱) در ارائه گردیده است.

جدول ۱. متغیرهای پژوهش

نماد	نام	نوع	نحوه اندازه گیری
AB_DAC	قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری	وابسته	باقی مانده های مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)
LA_Audit	حق الزحمه حسابرسی	وابسته	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی
TON	لحن گزارش حسابرس	مستقل	از اختلاف تعداد لغات مثبت و منفی که با تعداد کل لغات موجود در گزارش همگن شده اند، اندازه گیری می گردد.
IAS700	تجدیدنظر در استاندارد	تعدیل گر	متغیر مجازی برای مشاهدات قبل از تجدید در استاندارد مقدار ۰ و برای مشاهدات بعد از تجدیدنظر مقدار ۱ به آن اختصاص می یابد.
Size	اندازه واحد مورد حسابرسی	کنترلی	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها
GSL	رشد فروش	کنترلی	$\frac{SALES_t - SALES_{t-1}}{SALES_{t-1}}$
CFO	جریان های نقدی عملیاتی	کنترلی	استخراج از صورت جریان وجه نقد که برای استاندارد سازی بر مجموع دارایی ها تقسیم می شود.
BigN	موسسه حسابرسی بزرگ	کنترلی	یک متغیر موهومی بوده که اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی یا حسابرسان با رتبه الف کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده باشد، مقدار یک و در غیر این صورت صفر اختیار می کند.
MTB	نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام	کنترلی	از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به دست می آید.
TAC	مجموع ارقام تعهدی	کنترلی	تفاوت سود خالص عملیاتی و وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی تقسیم به مجموع دارایی های ابتدای دوره
Equity/debt	نسبت انتشار سهام به بدهی	کنترلی	نسبت انتشار سهام به بدهی

نماد	نام	نوع	نحوه اندازه‌گیری
LEV	اهرم مالی	کنترلی	نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها
Loss	زیان	کنترلی	یک متغیر موهومی بوده و برابر با عدد یک است اگر شرکت زیان ده باشد و در صورت سود ده بودن مقدار صفر اختیار می‌کند
ROA	سودآوری	کنترلی	نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها
CA/TA	تقسیم دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها	کنترلی	از تقسیم دارایی‌های جاری به کل دارایی‌ها به دست می‌آید.
Quick	نسبت آنی	کنترلی	از تقسیم دارایی‌های جاری (منهای موجودی‌ها و پیش‌پرداخت‌ها) بر بدهی‌های جاری به دست می‌آید.
FSales	فروش‌های خارجی شرکت	کنترلی	متغیر موهومی است زمانی که شرکت فروش خارجی داشته باشد مقدار یک و در غیر این صورت به آن مقدار صفر اختصاص داده می‌شود.
GCopinion	اظهاری نظر حسابرسی	کنترلی	یک متغیر موهومی که اگر گزارش حسابرس مقبول (تعدیل نشده) باشد ۱ و در غیر این صورت صفر اختیار می‌کند.
Industry dummy	کد طبقه‌بندی صنعت	کنترلی	متغیر موهومی برای صنعتی که شرکت در آن عضویت دارد مقدار یک و در غیر این صورت به آن مقدار صفر اختصاص داده می‌شود.
Year dummy	متغیر موهومی سال	کنترلی	متغیر موهومی برای سالی که شرکت در آن قرار دارد مقدار یک و در غیر این صورت به آن مقدار صفر اختصاص داده می‌شود.

### یافته‌های پژوهش

#### یافته‌های توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای مشاهدات به صورت کلی و همچنین به تفکیک دو گروه، شامل مشاهدات قبل از سال ۱۳۸۹ (عدم تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۰) و مشاهدات سال ۱۳۹۰ و بعداز آن (تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۰) در جدول شماره (۲) ارائه گردیده است.



جدول ۲. آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

الف: شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط به کل مشاهدات						
متغیرها	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار
AB_DAC	۳۵۰	۰/۰۸۵۰۰۴	۰/۰۶۲۷۷۷	۰/۷۱۲۴۴۵	۰/۰۰۰۰۳۲۵	۰/۰۸۵۵۷
LA_Audit	۳۵۰	۴/۱۷۹۳۴۱	۵/۸۱۲۶۳۶	۸/۳۶۶۳۷	۰/۰۰۰۰۰	۳/۰۸۳۷۶۱
TON	۳۵۰	۲/۰۰۲۵۸۷	۳/۰۰۰۰	۹/۰۰۰	-۲۸/۰۰۰	۴/۵۱۰۰۰
IAS700	۳۵۰	۰/۶۷۴۲۸۶	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۴۶۹۳۱۲
Size	۳۵۰	۱۳/۸۰۳۵۱	۱۳/۶۵۷۱۲	۱۸/۵۳۱۸	۱۰/۵۰۴۵۵	۱/۳۸۷۸۹۳
GSL	۳۵۰	۰/۲۲۲۹۸۶	۰/۱۷۳۹۱۱	۲/۴۴۹۸۷	-۰/۸۹۸۰۴۶	۰/۴۰۵۵۹
CFO	۳۵۰	۰/۱۲۷۵۳	۰/۱۰۸۱۳	۰/۵۷۹۲۷	-۰/۳۳۶۰۶	۰/۱۳۱۸۸
BigN	۳۵۰	۰/۶۲۵۷۱۴	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۴۸۴۶۳
MTB	۳۵۰	۲/۲۸۸۶۳۳	۲/۰۷۷۸۵۲	۸۷/۰۶۹۹۹	-۳۱/۹۱۲۳۷	۶/۱۶۹۲۲
TAC	۳۵۰	۰/۰۵۰۷۰	۰/۰۳۰۷۴۹	۱/۰۰۳۱۴۸	-۰/۴۶۱۱۲۲	۰/۱۶۶۲۷۶
Equity/debt	۳۵۰	۰/۴۵۷۲۵	۰/۲۶۴۲۵	۵/۴۴۱۲۰	۰/۰۲۴۴۲۳	۰/۶۴۲۷۸
LEV	۳۵۰	۰/۶۳۳۰۳۸	۰/۶۴۲۹۳۱	۱/۶۶۰۵۱۰	۰/۰۶۵۷۶۰	۰/۲۴۲۸۰
Loss	۳۵۰	۰/۱۲۵۷۱۴	۰/۰۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۳۳۲۰۰۲
ROA	۳۵۰	۰/۱۲۰۶۷۵	۰/۱۱۲۷۸۹	۰/۴۹۹۱۲۹	-۰/۳۰۲۰۳۹	۰/۱۳۲۴۴۶
CA/TA	۳۵۰	۰/۶۴۶۵۹۹	۰/۶۶۳۷۵۳	۰/۹۹۱۷۳۶	۰/۱۲۹۵۵۰	۰/۱۹۱۲۴۰
Quick	۳۵۰	۰/۸۴۸۲۵۶	۰/۷۲۳۵۶۹	۸/۰۴۴۹۶۶	۰/۰۵۷۵۸۵	۰/۷۵۶۸۹۸
FSales	۳۵۰	۰/۷۴۲۸۵۷	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۴۳۷۶۸۵
GCopinion	۳۵۰	۰/۵۰۲۸۵۷	۱/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰۰	۰/۵۰۰۷۰۸
ب: شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط مشاهدات قبل از تجدیدنظر در استاندارد						
AB_DAC		۰/۰۸۳۰۰۸	۰/۰۶۳۷۹۱	۰/۵۵۵۸۶۰	۰/۰۰۰۰۳۲۵	۰/۰۸۷۴۱۳
LA_Audit		۳/۱۵۲۶۵۸	۵/۱۴۴۵۴۵	۷/۲۱۳۸۴	۰/۰۰۰۰۰	۲/۹۸۸۲۷
TON		۲/۰۵۵۵۵۶	۳/۰۰۰۰	۹/۰۰۰۰۰	-۲۸/۰۰۰۰	۵/۳۹۰۵۷
ج: شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط مشاهدات بعد از تجدیدنظر در استاندارد						
AB_DAC		۰/۰۸۵۰۲۹	۰/۰۶۲۷۷	۰/۷۱۲۴۴۵	۰/۰۰۰۰۶۱۱	۰/۰۸۴۳۴۲
LA_Audit		۴/۶۳۶۳۵۰	۶/۰۴۳۵۵۶	۸/۳۶۶۳۷	۰/۰۰۰۰۰	۳/۰۱۹۲۷
TON		۱/۸۷۲۲۲	۲/۰۰۰۰	۸/۰۰۰۰۰	-۱۷/۰۰۰	۳/۲۷۸۵۵

بخش اول جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای کل مشاهدات را نشان می‌دهد. در عموم تحقیقات مرتبط با لحن افشا عمدتاً پیش فرض به این صورت است که هر چه مقدار شاخص بزرگ‌تر (مثبت) باشد، لحن خوش‌بینانه‌تر و هر چه کوچک‌تر (منفی) باشد لحن بدبینانه‌تر خواهد بود (Huang et al., 2014, Liu, 2015, Davis et al., 2012, Rogers et al., 2011). مقدار مثبت میانگین (۲/۰۰۲۵۸۷) و میانه (۳/۰۰۰۰۰) لحن افشا، به‌طور کلی حاکی از نگرش خوش‌بینانه گزارش‌سازهاست.

بخش (ب) و (ج) جدول، آمار توصیفی متغیرهای لحن افشا (TON)، حق‌الزحمه حسابرسی (LA\_Audit) را با تفکیک مشاهدات به دوره قبل از تجدیدنظر در استاندارد و بعد از آن، ارائه می‌دهد. علاوه بر این، آزمون مقایسه میانگین‌های متغیرهای فوق برای دوره قبل و بعد تجدیدنظر در جدول (۳) ارائه شده است. مطابق با نتایج جدول میانگین قدر مطلق اقلام تعهدی و حق‌الزحمه حسابرسی با تجدیدنظر در استاندارد گزارشگری افزایش یافته، هرچند این تفاوت از نظر آماری تنها برای متغیر حق‌الزحمه حسابرسی معنادار است. بررسی تفاوت بین میانگین لحن گزارش‌سازها قبل و بعد از تجدیدنظر هرچند از نظر آماری معنادار نیست اما حاکی از خوش‌بینی کمتر با تجدیدنظر است.

جدول ۳. آزمون مقایسه میانگین‌ها قبل و بعد از تجدیدنظر در استاندارد ۷۰۰

متغیر	مرحله	میانگین	انحراف استاندارد	t	p-value
LA_Audit	قبل از تجدیدنظر	۳/۱۵۲۶۵۸	۲/۹۸۸۲۷	۴/۴۱۱	۰/۰۰۰۰
	بعد از تجدیدنظر	۴/۶۳۶۳۵۰	۳/۰۱۹۲۷		
TON	قبل از تجدیدنظر	۲/۰۵۵۵۵۶	۵/۳۹۰۵۷	-۰/۴۱۸	۰/۶۷۶
	بعد از تجدیدنظر	۱/۸۷۲۲۲	۳/۲۷۸۵۵		

### یافته‌های استنباطی

به‌منظور تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش، بررسی مفروضات زیربنایی رگرسیون ضرورت دارد. برای این منظور در ابتدا، نرمال بودن با استفاده از آزمون جارک برا (۱۹۸۱) در ایویوز مورد بررسی قرار گرفت. با توجه به اینکه ضریب معنی‌داری به‌دست آمده کمتر از

۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه H رد شده و می توان گفت که داده ها نرمال نیستند. جهت رفع مشکل نرمالیتی اقداماتی نظیر همگن سازی صورت پذیرفت.

علاوه بر این، هم خطی بین متغیرهای توضیحی با استفاده از معیار عامل تورم واریانس (VIF) آزمون گردید. چنانچه مقدار VIF برای هر یک از ضرایب کمتر از ۱۰ باشد، مشکل هم خطی قابل اغماض است. مقادیر عامل تورم واریانس، برای تمامی متغیرهای پژوهش به استثناء متغیر اهرم مالی (LEV)، اندازه شرکت (size) و نسبت دارایی های جاری به کل دارایی ها (CA/TA) کمتر از ۱۰ است. جهت مقابله با مشکل هم خطی متغیرهای مذکور، از شکل لگاریتمی داده ها یا انحراف آن ها از میانگین استفاده شد.

ناهمسانی واریانس میان متغیرهای پژوهش از طریق آزمون ضریب لاگرانژ (LM) مورد بررسی قرار گرفت. برای رفع ناهمسانی از حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شد. برای وجود یا عدم وجود خودهمبستگی، آزمون دورین واتسون (۱۹۵۱) انجام گردید. در تخمین مدل های (۱) و (۲) مقدار آماره دورین واتسون در بازه مناسب خود قرار نداشته (حدود ۰/۵) و وجود همبستگی تأیید می گردد. جهت رفع مشکل گزاره AR(1) به مدل ها اضافه و مدل ها مجدد تخمین زده شد. نتایج در جداول ۷-۴ ارائه گردیده است. نتایج برآورد مدل های نهایی فرضیه های پژوهش در جداول ۷-۴ ارائه گردیده است. لازم به ذکر است که برای برآورد کلیه مدل ها، اثر تغییرات صنعت و سال از طریق متغیرهای مجازی کنترل شده است.

### نتایج آزمون فرضیه اول

برای بررسی تأثیر لحن گزارش حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی، مدل ۱ برآورد گردید که نتایج آن در جدول (۴) ارائه شده است. در خصوص معنادار بودن کل رگرسیون، با توجه به مقدار محاسبه شده برای آزمون F می توان نتیجه گرفت که کل مدل رگرسیونی معنی دار می باشند. علاوه بر این، حدود ۱۹ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسی با متغیرهای توضیحی مدل (۱)، توضیح داده می شوند. ضرایب مثبت (منفی) در نگاره نشان دهنده میزان تأثیر مستقیم (معکوس) هر یک از متغیرها بر متغیر حق الزحمه حسابرسی

هستند. هرچند احتمال مربوط به متغیر لحن رابطه معناداری با حق الزحمه نشان نمی‌دهد ( $p= ۰/۷۶۰۶$ )، اما ضریب منفی متغیر  $(-۸/۱۳۰۱۸)$  نشان‌دهنده رابطه معکوس لحن خوش‌بینانه گزارش با حق الزحمه حسابرسی است. نتایج شواهدی در حمایت از فرضیه اول پژوهش به دست نمی‌دهد.

جدول ۴. نتایج برآورد مدل فرضیه اول پژوهش

$LA\_AUDIT_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 TON_{i,t-1} + \beta_2 Size_{j,t} + \beta_3 LEV_{j,t} + \beta_4 LOSS_{j,t} + \beta_5 ROA_{j,t} + \beta_6 CA/TA_{j,t} + \beta_7 Quick_{j,t} + \beta_8 FSales_{i,t} + \beta_9 GCopinion_{j,t} + \sum \beta_i Industry + \sum \beta_i Year + \varepsilon_{j,t}$			
آزمون Pooled			متغیر توضیحی
احتمال	آماره	ضریب	
۰/۰۰۰۰	۴/۲۷۵۱۶	۶/۰۳۹۵۱	$\beta_0$
۰/۷۶۰۶	-۰/۳۰۴۹۷۶	-۸/۱۳۰۱۸	$TON$
۰/۸۸۳۹	-۰/۱۴۶۱۶۵	-۰/۰۴۵۸۸	$Size$
۰/۲۸۳۲	-۱/۰۷۵۴۳	-۱/۷۷۸۱۳	$LEV$
۰/۷۳۹۹	۰/۳۳۲۳۶	۰/۱۱۶۰۰	$LOSS$
۰/۵۳۹۳	-۰/۶۱۴۶۶۳	-۰/۹۲۶۲۲۱	$ROA$
۰/۴۳۰۰	۰/۷۹۰۳۸۶	۱/۶۲۷۴۸	$CA / TA$
۰/۰۸۲۰	-۱/۷۴۵۹۲	-۰/۴۶۶۳۴	$Quick$
۰/۱۴۷۷	۱/۴۵۱۹۰	۰/۵۶۳۰۴	$FSales$
۰/۵۳۳۵	-۰/۶۲۳۴۵	-۰/۲۰۹۹۵	$GC opinion$
۰/۰۰۰۰	۱۶/۲۵۷۶	۰/۷۵۳۲۴	$AR(1)$
آماره F: ۱۹/۲۰۲۶ احتمال: ۰/۰۰۰۰ آماره DW: ۲/۱۱۹۴ Adj R <sup>2</sup> : ۰/۶۴۵۴			
اثر زمانی (سال) و اثرات مقطعی (صنعت) نیز کنترل شده است			

این شواهد از غالب بودن اثر علامت‌دهی در نمونه موردبررسی حکایت می‌کند (هرچند ضعیف). همچنین، ارتباط منفی بین لحن و حق الزحمه به این معنی است که حساب‌برسان لحن خوش‌بینانه موجود در گزارش را نشانه‌ای از عملکرد خوب آتی تلقی نموده و حق الزحمه پایین‌تری را از شرکت‌های با لحن افشای مطلوب مطالبه می‌نمایند. نتایج به‌دست‌آمده شواهدی قوی در جهت حمایت از ادبیات پیشین که بر پیامدهای مثبت لحن افشای مطلوب دلالت دارند، ارائه نمی‌دهند. کوتاری و همکاران (۲۰۰۹) لحن افشای

مناسب را با پیامدهای مطلوبی همچون کاهش هزینه سرمایه سهام، نوسانات پایین تر بازده سهام و دقت بالاتر پیش بینی تحلیلگران مرتبط دانستند (Kothari et al., 2009). پژوهشگران دیگری دریافتند لحن افشای خوش بینانه با پاسخ مثبت قیمت سهام به رویدادهای افشا مرتبط بوده (Li, 2010؛ Davis et al., 2012، Loughran & McDonald, 2011) و باعث کاهش ریسک می گردد (Liu, 2015).

### نتایج آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم پژوهش این موضوع که آیا تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰ و پذیرش الزامات جدید، رابطه لحن و حق الزحمه را تعدیل می کند یا خیر را مورد بررسی قرار می دهد. نتایج در جدول ذیل ارائه گردیده است.

جدول ۵. نتایج برآورد مدل فرضیه سوم پژوهش

$LA\_Audit_{j,t} = \beta_0 + \beta_1 TON_{j,t-1} + \beta_2 IAS700_{j,t} + \beta_3 (TON_{j,t-1} * IAS700) + \sum \beta_i Controls + \sum \beta_i Industry + \sum \beta_i Year + \varepsilon_{j,t}$			
آزمون Pooled			متغیر توضیحی
احتمال	آماره	ضریب	
۰/۰۰۰	۴/۲۷۲۰۹	۶/۰۶۶۵۰۹	$\beta_0$
۰/۹۲۹۷	-۰/۰۸۸۳۴	-۳/۵۶۸۱۹	TON
۰/۵۴۰۸	-۰/۶۱۲۳۶	-۰/۳۵۲۶	IAS700
۰/۸۷۰۰	-۰/۱۶۳۷۸	-۷/۳۶۳۹۸	TON * IAS700
۰/۸۸۶۵	-۰/۱۴۲۸۰	-۰/۰۴۵۱۳	Size
۰/۲۷۵۸	-۱/۰۹۲۱۱	-۱/۸۲۲۴	LEV
۰/۷۱۵۱	۰/۳۶۵۳۸	۰/۱۲۹۶۷	LOSS
۰/۵۲۹۵	-۰/۶۲۹۵۷	-۰/۹۴۲۸۸	ROA
۰/۴۲۶۷	۰/۷۹۶۱۸	۱/۶۵۲۶۸	CA / TA
۰/۰۸۰۷	-۱/۷۵۳۵۵	۰/۴۷۰۹۷۰	Quick
۰/۱۵۱۷	۱/۴۳۷۶۷	۰/۵۶۰۶۹۹	FSales
۰/۵۳۳۸	-۰/۶۲۳۰۰	-۰/۲۱۰۵۹	GC opinion
۰/۰۰۰۰	۱۶/۱۵۲۵۰	۰/۷۵۳۷۷	AR(1)
آماره F: ۱۷/۸۳۵۵ احتمال: ۰/۰۰۰ آماره DW: ۲/۱۲۱۶ Adj R <sup>2</sup> : ۰/۶۴۲۸			
اثر زمانی (سال) و اثرات مقطعی (صنعت) نیز کنترل شده است			

تعاملی لحن افشا و پذیرش الزامات جدید استاندارد ۷۰۰ ( $TON * IAS700$ ) منفی و غیر معنادار است (۷/۳۶۳۹۸-). مطالب با نتایج جدول (۵)، پذیرش الزامات جدید تغییرات معنادار در میزان حق الزحمه حسابرسی نسبت به دوره قبل از تجدیدنظر ضریب ایجاد نمی‌نماید. این یافته با نتایج پژوهش‌های لئو (۲۰۱۵) و قوش و پاولویچ (۲۰۰۹) که نشان می‌دهند حسابرسان به دلیل تلاش‌های حسابرسی موردنیاز در دوره پس از SOX حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند (Liu, 2015؛ Ghosh & Pawlewicz, 2009)، ناسازگار است. به‌طور کلی نتایج نشان می‌دهد هنگامی که حسابرسان در معرض الزامات جدیدی قرار می‌گیرند، درجه خفیفی از محافظه‌کاری در افشائیات خود اعمال می‌نمایند. بر اساس شواهد، فرضیه سوم پژوهش رد می‌شود.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش به بررسی چگونگی تأثیرگذاری لحن گزارش حسابرسی بر تصمیمات قیمت‌گذاری حسابرسی می‌پردازد. جهت بررسی این موضوع داده‌های ۳۶۰ سال-شرکت بورسی ایرانی طی بازه زمانی ۶ ساله، سه سال قبل و سه سال بعد از تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰ در قالب دو فرضیه مجزا موردبررسی قرار گرفتند.

در خصوص رابطه لحن گزارش حسابرسی با حق الزحمه دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. در دیدگاه اول، لحن خوش‌بینانه در گزارش حسابرسی فعلی، باعث کاهش ریسک تجاری شرکت صاحب‌کار گردیده (Li, 2010؛ Davis et al., 2012؛ Liu, 2015) که ریسک تجاری پایین منجر به کاهش تلاش‌های حسابرسی بعدی و کاهش انتظارات حق الزحمه حسابرسی وی می‌گردد (Simunic & Stein, 1996). طبق این دیدگاه رابطه معکوس بین لحن خوش‌بینانه گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود خواهد داشت. در دیدگاه دوم، استفاده از لحن خوش‌بینانه در گزارش توسط حسابرسی فعلی، باعث افزایش ریسک دادخواهی شده (Liu, 2015؛ Rogers et al., 2011) و بر اعتبار و حسن شهرت حسابرسی اثر می‌گذارد (Reynolds & Francis, 2000). پس‌از آن افزایش ریسک دادخواهی با افزایش تلاش‌های حسابرسی منجر به افزایش انتظارات حق الزحمه

حسابرسی وی می‌گردد (Simunic & Stein, 1996, Venkataraman et al., 2008). طبق این دیدگاه رابطه مستقیمی بین لحن خوش‌بینانه گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی وجود خواهد داشت.

با توجه به دیدگاه‌های فوق، فرضیه اول پژوهش به تعیین میزان و شدت این رابطه می‌پردازد. نتایج آزمون فرضیه اول حاکی از یک رابطه معکوس ضعیف بین لحن خوش‌بینانه با متغیر حق الزحمه حسابرسی است. با این شواهد فرضیه اول تأیید نمی‌شود. در نبود فعالیت مؤسسات حسابرسی بین‌المللی و در شرایطی که نبود مشوق‌ها و صلاحیت‌های مرتبط با طرف عرضه و تقاضای حسابرسی با کیفیت و رقابت شدید بین حسابرسان (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸) مشهود است، عوامل مؤثر بر تعیین حق الزحمه حسابرسی در ایران می‌تواند متفاوت از متغیرهای شناسایی شده توسط پژوهشگران سایر کشورها باشد. تغییر در الزامات قانونی و حرفه‌ای که به دنبال ارائه یک استاندارد جدید یا تجدیدنظر در استانداردهای فعلی اتفاق می‌افتد، می‌تواند رابطه بین لحن و هزینه حسابرسی را تعدیل نماید (Chen et al., 2012؛ Ghosh & Pawlewicz, 2009). آخرین تغییرات صورت گرفته در راستای بهبود نقش ارتباطی گزارش حسابرس توسط مقامات استانداردگذار در ایران، انتشار نسخه تجدیدنظر شده استاندارد ۷۰۰ در سال ۱۳۸۹ (لازم‌الاجرا از ابتدای سال ۱۳۹۰) بوده است؛ بنابراین در فرضیه دوم پژوهش تغییر در الزامات قانونی و حرفه‌ای به‌عنوان یکی از عواملی که ممکن است رابطه لحن با حق الزحمه و کیفیت حسابرسی را تقویت یا تضعیف نماید، مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان می‌دهد، تجدیدنظر در استاندارد حسابرسی ۷۰۰، تغییرات معنادار در میزان حق الزحمه و کیفیت حسابرسی نسبت به دوره قبل از تجدیدنظر ایجاد نمی‌نماید. این یافته با نتایج پژوهش‌های لئو (۲۰۱۵) و قوش و پاولویچ (۲۰۰۹) که نشان می‌دهند حسابرسان به دلیل تلاش‌های حسابرسی مورد نیاز در دوره پس از SOX حق الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند، ناسازگار است.

در ادامه، به پژوهشگران آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- در ابتدا، به دلیل عدم وجود لیست لغات مالی فارسی، مشابه لیست لاتین یک حوزه تحقیقاتی گسترده می‌تواند ایجاد لیست لغات مالی فارسی باشد تا مبنایی برای تحقیقات تحلیل متنی در حسابداری و حسابرسی باشد. همچنین پژوهش‌های آتی می‌تواند بر مباحث دیگری مانند میزان مبلغ تحریف، سطح اهمیت و یا سایر معیارهای گزارش حسابرس تأکید نماید.
  - علاوه بر آن، مطالعه حاضر اثر اطلاعات کیفی بر تصمیمات قیمت‌گذاری و کیفیت حسابرسی را با توجه به معیار لحن افشا مورد بررسی قرار می‌دهد و شاخص‌های دیگری همچون خوانایی را مورد توجه قرار نمی‌دهد که می‌تواند یک حوزه تحقیقاتی جدید باشد.
  - سایر اطلاعات کیفی که بین مدیران و حساب‌برسان به اشتراک گذاشته می‌شود (به‌عنوان مثال، تماس‌های تلفنی، اطلاعات خصوصی و محرمانه) می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.
  - نهایتاً، از آنجایی که رابطه خطی بین لحن افشا با حق‌الزحمه حسابرسی مورد تأیید قرار نگرفت، رابطه غیرخطی محتمل است. از این‌رو بررسی رابطه غیرخطی بین لحن و حق‌الزحمه پیشنهاد می‌گردد.
- محدودیت فراگیری که هم در این تحقیق بیان می‌شود و هم در تحقیقات مشابه در حوزه تحلیل متن قابل ذکر است و در تفسیر و تعمیم و نتایج این پژوهش باید مدنظر قرار گیرد، عدم وجود لیست لغات مالی فارسی، مشابه لیست لاتین مورد استفاده در این تحقیق است؛ زیرا امکان دارد کلمات لاتین هنگام ترجمه به معادل فارسی معانی متفاوتی داشته باشد و انتخاب یک معنی مناسب به عهده محقق بوده که همین امر می‌تواند موجب تغییر در لیست لغات مورد استفاده هر پژوهشگر شود و بالتبع نتایج متفاوتی از تحقیقات به دست آید. علاوه بر این، دشوار بودن جمع‌آوری اطلاعات مربوط به متغیر لحن و همچنین استخراج دستی در کنار محاسبات نرم‌افزار، موجب کوچک شدن حجم نمونه و بازه زمانی مورد مطالعه گردیده است. لذا باید تعمیم نتایج با احتیاط صورت پذیرد. سایر محدودیت‌هایی که ممکن



لحن مورد استفاده در گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با ...؛ شهسواری و همکاران | ۱۵۵

است در اکثر پژوهش‌های علمی وجود داشته باشد، مانند شرایط و مواردی که چندان در کنترل پژوهشگر نیست، در این پژوهش نیز وجود دارد.

### سپاسگزاری

این پژوهش از طرف دانشگاه کوثر بجنورد با شماره قرار داد (NO: 0110101464) حمایت شده است و بدین وسیله نویسندگان این مقاله مراتب قدردانی و سپاس خود را از مسئولین ذیربط اعلام می‌دارند.

### تعارض منافع

نویسندگان حاضر هیچ‌گونه تعارض منافع ندارند.

### ORCID

Mohammad Reza  
Abbaszadeh

 <https://orcid.org/0000-0002-8650-0203>

Masoumeh Shahsavari  
Hamze Hesari

 <https://orcid.org/0000-0002-2634-1976>

 <https://orcid.org/0000-0003-0161-3557>

## منابع

- ابراهیمی کردلر، علی، جوانی قلندری، موسی، گنجی، کیانوش. (۱۳۹۵). تأثیر انحصار یا رقابت صنعت بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳ (۵۲)، ۱۷۸-۱۴۹.
- ایمانی برندق، محمد؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴ (۳)، ۳۰۳-۳۲۲.
- باغومیان، رافیک؛ عربزاده، آزاد؛ فخری قورمیک، جواد، (۱۳۹۶)، بررسی محتوای اطلاعاتی اظهار نظر حسابرسان با تأکید بر اندازه های حسابرسان و صاحب کار، *بررسی های حسابداری*، ۱۶ (۴)، ۱-۲۸.
- باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس زاده، محمدرضا. (۱۳۹۷). خوانایی صورتهای مالی و حساسیت سرمایه گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری. *فصلنامه چشم انداز مدیریت مالی و حسابداری*، ۸ (۲۳)، ۸۷-۱۰۳.
- بزرگ اصل، موسی، مرفوع، محمد، ماهان نژاد، مهدی. (۱۴۰۰). تأثیر لحن گزارشگری مالی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸ (۷۲).
- پزشک، یاسمن؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸ (۲۹)، ۷۰-۵۷.
- صدرایی، غزل السادات؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: شواهد اولیه از نقش برخی متغیرهای محذوف. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳ (۱)، ۹۷-۱۲۰.
- غلامی مقدم، فائزه؛ حصارزاده، رضا؛ ساعی، محمدجواد. (۱۳۹۷). معیارهای واژه محور و معیارهای سنتی ثقل در گزارش های مالی: شواهدی از یک مطالعه اکتشافی. *مجله راهبرد مدیریت مالی*، ۶ (۱)، ۷۳-۹۲.
- قدیم پور، جواد؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی. *فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی*، ۸ (۴)، ۳۷-۵۴.
- کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی

تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های  
حسابداری مالی، ۱۰ (۲)، ۸۴-۶۵.  
مهربان پور، محمدرضا؛ جندقی قمی، محمد؛ رجب بیکی، محمدعلی. (۱۳۹۷). سرمایه اجتماعی و  
حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۲)، ۲۸۸-۲۶۹.  
میرعلی، مهدیه؛ غلامی مقدم، فائزه؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). بررسی رابطه لحن گزارشگری  
مالی با عملکرد آتی شرکت و بازده بازار. فصلنامه دانش حسابداری مالی، ۵ (۳)، ۹۸-۸۱.

## References

- Abernathy, J. L., Guo, F., Kubick, T. R., & Masli, A. (2019). Financial statement footnote readability and corporate audit outcomes. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 38, 1-26.
- Bell, T. B., Landsman, W. R., & Shackelfor, D. A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39, 35-43.
- Bicudo de Castro, V., Gul, F. A., Muttakin, M. B., & Mihret, D. G. (2019). Optimistic tone and audit fees: some Australian evidence, *International Journal of Auditing*, 23, 352-364.
- Blanco, B., Coram, P., Dhole, S., & Kent, P. (2020). How do auditors respond to low annual report readability? *Journal of Accounting and Public Policy*, 40, 106769.
- Chao, C. L. (2022). CEO turnover and audit pricing: the role of media tone, *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 721-741. <https://doi.org/10.1108/MAJ-03-2021-3061>.
- Chen, L., Krishnan, G., & Pevzner, M. (2012). Pro forma disclosure, audit fees, and auditor resignations. *Journal of Accounting Public Policy*, 31, 237-257.
- Davis, A. K., Piger, J., & Sedor, L. M. (2008). *Beyond the numbers: managers' use of optimistic and pessimistic tone in earnings press releases*. Working paper of University of Oregon.
- Davis, A., Piger, J., & Sedor, L. (2012). Beyond the Numbers: Measuring the Information Content of Earnings Press Release Language. *Contemporary Accounting Research*, 29(3), 845-868.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2), 275-326.
- Gayno, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Lomba, T. (2016). Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22.
- Ghosh, A., & Pawlewicz, R. (2009). The impact of regulation on audit fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of*

*Practice and Theory*, 28, 171-197.

- Greiner, A., Patelli, L., & Pedrini, M. (2020). Characteristics of managerial tone priced by auditors: evidence based on annual letters to shareholders of large US firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 39, 139-161.
- Gul, F. A., & Tsui, J. (2001). Free cash flow, debt monitoring, and audit pricing: further evidence on the role of director equity ownership. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20, 71-84.
- Hay, D., Kneche, W., & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- Hossain, M., Hossain, M., Mitra, S., & Salama, F. (2019). Narrative disclosures, firm life cycle, and audit fees, *International Journal of Auditing*, 23, 403-423.
- Huang, X., Teoh, S. H., & Zhang, Y. (2014). Tone management. *The Accounting Review*, 89 (3), 1083-1113.
- Kothari, S. P., Li, X., & Short, J. E. (2009). The effect of disclosures by management, analyst, and business press on cost of capital, return volatility, and analyst forecasts: a study using content analysis. *The Accounting Review*, 84(5), 1639-1670.
- Krishnan, j., & Krishnan, j. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *The Accounting Review*, 72 (4), 539-560.
- Li, F. (2006). *Do stock market investors understand the risk sentiment of corporate annual reports?* Working paper of Michigan University.
- Li, F. (2010). The information content of forward-looking statements in corporate filings – A naïve bayesian machine learning approach. *Journal of Accounting Research*, 48(5), 1049-1102.
- Liu, Z. (2015). *MD&A Disclosure Tone and Audit Pricing*. Thesis in Ph.D., Accounting, Drexel University.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Textual Analysis in Accounting and Finance: A survey. *Journal of Accounting Research*, 54(4), 1187-1230.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2011). When is a liability not a liability? Textual analysis, dictionaries, and 10-Ks. *Journal of Finance*, 66, 35-65.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Textual analysis in accounting and finance: a survey. *Journal of Accounting Research*, 54, 1187-1230
- Lyon, J., & Maher, M. (2005). The importance of business risk in setting audit fees: evidence from cases of client misconduct. *Journal of Accounting Research*, 43, 133-151.
- Malik, M. F., Shan, Y. G., & Tong, J. Y. (2021). Do auditors price litigious tone?. *Accounting and Finance*, 62 (S1), 1715-1760. <https://doi.org/10.1111/acfi.12837>.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., & Davis, S. M. (2013). The audit

- reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 323-351.
- Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
- Rogers, J. L., Buskirk, A., & Zechman, S. L. (2011). Disclosure tone and shareholder litigation. *The Accounting Review*, 86(6), 2155-2183.
- Seetharaman, A., Gul, F. A., & Lynn, S. G. (2002). Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK firms Cross-Listed on US Markets. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 91-115.
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1996). Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15, 119-134.
- Simunic, D. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*, 22(3), 161-190.
- Stanley, J. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(3), 157-179.
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Hofmann, I., & Meuwissen, R. (2011). A Framework for Extended Audit Reporting, *Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center (MARC)*.
- Venkataraman, R., Weber, J., & Willenborg, M. (2008). Litigation Risk, Audit Quality, and Audit Fees: Evidence from Initial Public Offerings. *The Accounting Review*, 83, 315-345.
- Yang, R., Yu, Y., Liu, M., & Wu, K. (2018), Corporate risk disclosure and audit fee: a text mining approach, *European Accounting Review*, 27, 583-594.
- Yao, S., Pan, L., & Zhang, Z. (2020). Does environmental disclosure have an auditing effect? *Managerial Auditing Journal*, 35, 43-66.
- Bagheri Azghandi, A., Hesarzadeh, R., & Abbaszadeh, M.R. (2018). Readability of Financial Statements and the Sensitivity of Investors to Use of Accounting Information. *Financial Management Perspective*, 8(23), 87-103. [In Persian]
- Bozorg Asl, M., Marfo, M., & Mahannejad, M. (2021). The Effect of Financial Reporting Tone on Audit Fees of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(72), -. doi: 10.22054/qjma.2021.57363.2211. [In Persian]
- Baghoumian, R., arabzadeh, A., & fakhri ghurmik, J. (2017). The Information Content of Audit Opinion with Emphasis on Auditor's and Client's Sizes. *Journal of Iranian Accounting Review*, 4(16), 1-28. doi: 10.22055/jiar.2018.24205.1171. [In Persian]
- Ebrahimi Kordlar, A., Javani Ghalandari, M., & Ganji, K., (2017), the Impact of Monopoly or Industry Competition on Pricing of External Audit Services. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 13(52).

- 149-178. DOI: 10.22054/QJMA.2017.7740. [In Persian]
- Ghadimpoor, J., & Dastghir, M. (2016). Investigating the Effects of Litigation Risk Factors on Audit Fee. *Journal of Financial Accounting Research*, 8(4), 37-54. [In Persian]
- Gholami Moghaddam, F., Hesarzadeh, R., & Saei, M. (2018). Word – Based Measures and Conventional Measures of Fraud in Financial Reporting: Evidence from an Exploratory Study. *Financial Management Strategy*, 6(1), 73-92. [In Persian]
- Imani, M., Abdi, M., & Kazemi Olum, M. (2017). Investigating the Impact of Gender Diversity in the Audit Committee on the Audit Fees of Companies Listed in Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Review*, 24 (3), 303-322. [In Persian]
- Kordestani, G., Rezazadeh, J., Kazemi Olum, M., & Abdi, M. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Research*, 10(2), 65-84. [In Persian]
- Mehrabanpour, M., Jandaghi Ghomi, M., & Rajabbeyki, M. (2018). Social Capital and Audit Fees. *Accounting and Auditing Review*, 25(2), 269-288. [In Persian]
- Mirali, M., Gholami Moghaddam, F., & Hesarzadeh, R. (2018). Investigation of the Relationship between Financial Reporting Tone with Future Corporate Performance and Market Return. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 5(3), 81-98. [In Persian]
- Pezeshk, Y., & Pourzamani, Z. (2019). Audit Seasonality, Information Disclosure Quality and Audit Quality. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(29), 57-70. [In Persian]
- Sadraei, G. S., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit Fee: Early Evidence about the Role of Some Omitted Variables. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 97-120. doi: 10.22103/jak.2021.17928.3536. [In Persian]

**استناد به این مقاله:** شهسواری، معصومه، عباسزاده، محمدرضا، حصاری، حمزه. (۱۴۰۱). لحن مورد استفاده در گزارش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر نقش تعدیلگری الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۶)، ۱۳۱-۱۶۰.

DOI: 10.22054/qjma.2023.64696.2328



Empirical Studies in Financial Accounting is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.