



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال اول | شماره سوم | تابستان ۱۴۰۰



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر آزیتا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر سید حسین سجادی

استاد دانشگاه شهید بهشتی

دکتر علی رضا فضل‌زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر علی اکبر عرب‌مازار

استاد دانشگاه شهید بهشتی

نشانی: تهران، خیابان سپهبد قرنی، نرسیده به پل کریم‌خان زند

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

تلفن: ۴۲۹۲۵

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: article.iacpa.ir

این فصلنامه طبق مجوز شماره ۸۶۷۶۸ مورخ ۱۴۰۰/۱۲/۰۲ از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی

به چاپ می‌رسد.

این فصلنامه با همکاری انجمن علمی حسابداری مدیریت ایران به چاپ می‌رسد.

فهرست داوران دوره سوم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
رویا	دارابی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
فاطمه	صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
حسین	بدیعی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
آریتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
محمد رضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
فرزانه	حیدرپور	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
محمد رضا	مهربان پور	استادیار	دانشگاه تهران
حمیدرضا	وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
زهره	حاجیها	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق

تأثیر جهت گیری استراتژیک مؤسسات حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش

میانجی کیفیت رابطه با مشتری

سعیده کمالی، محمدرضا شورورزی

۸

اثر میانجی خودکارایی در مذاکره حسابسان بر رابطه‌ی بین مشوق‌های مالی و مشوق‌های

اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس

محمد محمدی، سامان محمدی، سید جمال سمائی

۲۸

تأثیر افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی با در نظر

گرفتن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل

محمد محمودی، سمیه قمری

۵۰

مدیریت تعارض حسابرس در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب

سوسن زلفی، نرگس یزدانیان

۷۶

مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت

لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی

روح الله وفایی پور، مصطفی قاسمی، عبدالرضا محسنی

۹۸

تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

بهزاد بیگ پناه، حمیده اثنی عشری، عباس هشی، غلامحسین اسدی

۱۲۸

بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابسان مستقل و مؤسسات حسابرسی در ایران

شاکر محمدی نوره، نظام الدین رحیمیان، جمیل احمدی دهرشید

۱۵۰

راهنمای نگارش مقالات

مقاله‌های ارسال شده پس از داوری تخصصی و در صورت تأیید هیأت تحریریه، به چاپ می‌رسد. از تمامی استادان و پژوهشگران گرامی که مقاله‌های خود را برای چاپ به این فصلنامه ارسال می‌کنند، تقاضا می‌شود، در تنظیم مقالات به موارد زیر توجه کنند.

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word2007، در اندازه صفحه A4 (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰٫۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ‌چین)، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و مآخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت و داوری مقالات article.iacpa.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

۱-۲. صفحه جلد مقاله: این صفحه باید شامل موارد زیر باشد:

- عنوان کامل مقاله؛

- نام نویسنده یا نویسندگان (نام نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، با علامت ستاره مشخص شود)؛

- رتبه علمی و نام مؤسسه یا دانشگاه یا محل اشتغال (به صورت فارسی و انگلیسی)، نشانی کامل نویسنده‌ای که عهده‌دار مکاتبات است، شامل: نشانی پستی، شماره تلفن، نمابر و نشانی پست الکترونیک (برای تمام نویسندگان)؛

- در ذکر نام نویسنده‌ها از القاب و عناوین استفاده نشود و فقط رتبه علمی و محل خدمت درج شود.

۲-۲. صفحه اول مقاله: عنوان و چکیده مقاله به زبان فارسی. چکیده در چهار پاراگراف شامل موضوع و هدف مقاله، روش پژوهش، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری و اصالت و افزوده آن به دانش (در مجموع حداکثر ۵۶۱ کلمه) و واژه‌های کلیدی (حداکثر پنج واژه).

۳-۲. صفحه دوم تا انتهای مقاله: این بخش باید دربردارنده موارد زیر باشد:

- مقدمه (چند پاراگراف شامل بیان مسئله، مبانی نظری، هدف، اهمیت و ضرورت آن)؛

□.....□

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

سال اول | شماره سوم | تابستان ۱۴۰۰

- مروری بر پیشینه (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج) (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- فهرست منابع.

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

به منظور ارجاع‌های فارسی در متن مقاله از روش APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که :

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

برای تنظیم فهرست منابع، از روش ارجاع APA (ای.پی.ای) استفاده می‌شود؛ به این ترتیب که ابتدا منابع فارسی و پس از آن منابع انگلیسی، به ترتیب حروف الفبا و براساس نام خانوادگی نویسنده، به شرح زیر ذکر و شماره‌گذاری می‌شود:

۱-۴. کتاب: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (سال انتشار). (نقطه و یک فاصله) نام کتاب با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) نام مترجم، (ویرگول و یک فاصله) محل انتشار (دو نقطه و یک فاصله) نام انتشارات. (نقطه)

۲-۴. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه) ۳-۴. مقالات برخط: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه و یک فاصله) دریافت شده از (دو نقطه و یک فاصله) آدرس سایت

۳-۴. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.
- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.

- فهرست منابع نیازمند شماره‌گذاری نمی‌باشد. چنانچه بیش از یک عنوان از یک یا چند نویسنده مورد استناد قرار گرفته باشد، علاوه بر رعایت ترتیب حروف الفبا، ترتیب سال انتشار نیز رعایت شود؛ به این صورت که کتاب یا مقاله‌ای که زودتر (قدیمی‌تر) انتشار یافته است، در فهرست زودتر درج می‌شود. به منظور جلوگیری از بروز اشتباه بین منابع مختلف درج شده در فهرست، شروع هر منبع بدون تورفتگی یا بیرون زدگی خواهد بود و چنانچه عبارت طولانی شد، ادامه با تورفتگی (با استفاده از تکنیک Hanging) ۵، ۰ سانتی متر می‌باشد.

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

عنوان نمودارها در زیر و عنوان نگاره‌ها در بالای آن‌ها درج شود. بهتر است نمودارها و نگاره‌ها، در داخل متن و پس از جایی که به آن‌ها اشاره شده، درج شوند. برای شماره‌گذاری از شماره ۱ (عددی و داخل پرانتز، مانند نگاره (۱)) تا... استفاده شود. داخل نگاره‌ها باید به فارسی نوشته شود و در شرایط استفاده ممیز، از به کار بردن نقطه به جای ممیز خودداری گردد؛ در صورت ضرورت ضمن درج عنوان فارسی متغیرها، یک ستون می‌تواند به نمادهای مورد استفاده برای متغیر به زبان انگلیسی به گونه‌ای که در معادله‌ها و مدل‌ها استفاده شده اختصاص یابد. عناوین ستون‌ها در نگاره‌ها، به صورت وسط چین بوده و سطر اول هر نگاره که شامل عناوین ستون‌هاست با رنگ طوسی و درجه روشنی ۲ نمایش داده شود. برای اشاره به محتوای نگاره‌ها و نمودارها در متن، می‌بایست با استفاده از شماره آن‌ها، ارجاع مناسب صورت گیرد. فرمول‌ها نیز در جداولی دو ستونی به صورت خطوط نامرئی (No Border) ارائه و به صورت مدل (۱) (عددی و داخل پرانتز) تا ... شماره‌گذاری شوند.

۶. پی‌نوشت‌ها

اصطلاحات انگلیسی و برخی توضیحات لازم در پی‌نوشت (نه زیر نویس) و به صورت جدول چهار ستونی (شامل شماره پی‌نوشت و محتوای پی‌نوشت) با خطوط نامرئی (Border No) ارائه شود. شماره‌گذاری پی‌نوشت‌ها به صورت متنی و بدون استفاده از تکنیک EndNote در ورد درج شود.

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دونقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.
- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر می‌باشد:

عناوین	معادل انگلیسی
کارشناس	BSc.
دانشجوی کارشناسی ارشد	MSc. Student
کارشناسی ارشد	MSc.
دانشجوی دکترا	Ph.D. Student
دکترا	Ph.D.
استادیار	Assistant Prof.
دانشیار	Associate Prof.
استاد	Prof.

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به‌صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- * فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- * فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، باز نمی‌گرداند.
- * مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.
- * فایل ورد را به زبان انگلیسی نام‌گذاری کنید. این نام باید شامل: نام خانوادگی نویسنده اول و تاریخ ارسال مقاله باشد.
- * به‌منظور تسریع در فرآیند داوری و چاپ مقاله، از استادان و پژوهشگران محترم تقاضا می‌شود قبل از ارسال مقاله از ویرایش فنی و ادبی مقاله و رعایت نکته‌هایی که در این راهنما درج شده است، اطمینان حاصل نمایند.
- * مقاله‌های پژوهشی به مقاله‌هایی گفته می‌شود که از پروژه تحقیقاتی، رساله دکتری یا پایان‌نامه کارشناسی ارشد استخراج شده باشد.
- لطفا حجم فایل ارسالی بیشتر از ۵ مگابایت نباشد.
- نویسندگان محترم ملزم هستند فرم تعهد نامه و فرم تعارض منافع پس از تکمیل، امضا و اسکن به همراه فایل مقاله ارسال فرمایند.

The effect of strategic orientation of audit firms on the expectation of continuing customer relationship with respect to the mediating role of customer relationship quality

saide kamali¹, mohamadreza shorvarzi²

Received: 2021/04/21

Approved: 2021/06/12

Research Paper

Abstract

Strategic orientation, in addition to creating tangible results in the relationship between the organization and environmental variables, causes the formation of mentalities in people's minds about the quality of the organization's relationship with environmental variables. The purpose of this study is to investigate the effect of strategic orientation variable on the expectation of customer relationship continuity with respect to the mediating role of customer relationship quality. The statistical population of the study includes managers and auditors of auditing firms of organizations listed in the Tehran Stock Exchange and Securities Organization and members of the research sample were selected through random sampling. To test the research hypotheses, data were collected from a sample of two hundred and two people using a standard questionnaire. The collected data were analyzed using SPSS software and PLS SMART software. Findings show a positive effect of strategic orientation on the quality of customer relationship and expectation of continued customer relationship. The research findings also indicate the mediating role of customer relationship quality in the relationship between strategic orientation and customer relationship expectation.

Key Words: Auditing firms, Strategic orientation, Quality of customer relationship and continuity of customer relationship

 10.22034/ARJ.2021.247698

1. MSc. in Accounting, Islamic Azad University, Research and Sciences Branch, Khorasan Razavi, Iran. (Corresponding author) sepidekamalilife@gmail.com

2. Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, Neishabour Branch, Khorasan Razavi, Iran. hamedkarami2010@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسات حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری

سعیده کمالی^۱، محمدرضا شورورزی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

جهت‌گیری استراتژیک علاوه بر ایجاد نتایج ملموس در رابطه‌ی سازمان با متغیرهای محیطی موجب شکل‌گیری ذهنیت‌هایی در ذهن افراد از کیفیت رابطه‌ی سازمان با متغیرهای محیطی می‌شود. هدف از این مطالعه بررسی تأثیر متغیر جهت‌گیری استراتژیک بر متغیر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری است. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل مدیران و حساب‌رسان مؤسسات حسابرسی سازمان‌های پذیرفته‌شده در سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است و اعضای نمونه‌ی پژوهش از طریق نمونه‌گیری تصادفی انتخاب شدند. برای آزمون فرضیات پژوهش با استفاده از پرسشنامه استاندارد از نمونه با تعداد دویست و دو نفر داده جمع‌آوری شد. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم‌افزار SPSS و نرم‌افزار SMART PLS تجزیه و تحلیل شد. یافته‌ها نشان از تأثیر مثبت جهت‌گیری استراتژیک بر کیفیت رابطه با مشتری و انتظار تداوم رابطه با مشتری دارد. یافته‌های پژوهش همچنین نشان از نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری در رابطه‌ی بین جهت‌گیری استراتژیک و انتظار تداوم رابطه با مشتری دارد.

واژه‌های کلیدی: مؤسسات حسابرسی، جهت‌گیری استراتژیک، کیفیت رابطه با مشتری، تداوم رابطه با مشتری

doi 10.22034/ARJ.2021.247698

۱. کارشناس ارشد حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، خراسان رضوی، ایران. (نویسنده مسئول)

sepidekamalilife@gmail.com

hamedkarami2010@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، خراسان رضوی، ایران.

۱- مقدمه

انتظار تداوم رابطه موضوعی است که از گرایش انسان به کاهش عدم اطمینان در زندگی اجتماعی ناشی می‌شود. انسان‌ها در زندگی اجتماعی خود تمایل دارند که با سایر انسان‌ها به رابطه‌ای پایدار و پیش‌بینی‌پذیر دست پیدا کنند تا از این طریق عدم اطمینان ناشی از مواجهه با رفتارهای غیرعادی پرهیز کنند (کمپر، بالانتین، هال، ۲۰۲۰). این قاعده در روابط اقتصادی نیز استوار است. سازمان‌ها تمایل دارند تا به رابطه‌ای پایدار با مشتریان خود دست پیدا کنند. این پایداری و تداوم علاوه بر پیش‌بینی‌پذیری واکنش مشتریان در مواجهه با سازمان، به سازمان امکان برنامه‌ریزی برای آورده‌های مالی و برنامه‌ریزی برای افزایش درآمد می‌دهد (تریل، مک کالو، ۲۰۲۰). با این حال موضوع انتظار تداوم رابطه با مشتری تا حد زیادی موضوعی ذهنی است و از ادراک مدیران مؤسسه ناشی می‌شود. به این منظور می‌توان از ارزیابی آن‌دسته از کارشناسان مؤسسه استفاده کرد که به‌طور مستقیم با مشتریان مواجه می‌شوند اما این عمل تنها موجب تکثرگرایی ذهنیت می‌شود. برای نزدیکی بیشتر ارزیابی ذهنی موضوع تداوم ارتباط با مشتری می‌توان از ارتباط تصمیم‌گیری‌های مهم مؤسسه در رابطه با کیفیت ارتباط با مشتریان بهره گرفت (مورالس، ترو، تودور، ۲۰۲۰).

کیفیت ارتباط با مشتریان موضوعی است که از یک سو با عملکرد عینی مؤسسه و از سوی دیگر با تمایل مشتریان به حفظ رابطه با مؤسسه در ارتباط است. ارتقای کیفیت ارتباط با مشتری می‌تواند امکان تداوم رابطه با مشتریان در طولانی مدت را افزایش دهد (هریس، ویلیامز، ۲۰۲۰). مشتریان به دنبال دریافت بهترین خدمات هستند و در صورتی که به آن دست پیدا کنند دلیلی برای قطع ارتباط با مؤسسه و برقراری ارتباط با رقبای مؤسسه نخواهند داشت (ارستنبرگر و همکاران، ۲۰۲۰). از سوی دیگر کیفیت ارتباط با مشتری موضوعی است که از تصمیم‌گیری‌های استراتژیک مؤسسه ناشی می‌شود. مؤسسه‌ها با توجه به شرایط و بازیگران محیطی نسبت به تعیین مشتریان استراتژیک و نحوه‌ی ارتباط با آن‌ها تصمیم می‌گیرند (داه، نچل، لین، ۲۰۲۰). این تصمیم‌گیری به‌خصوص در مورد مؤسسات حسابرسی دارای اهمیت است. مؤسسات حسابرسی در وهله‌ی اول در بازار با تعداد رقبای زیاد فعالیت می‌کنند و در وهله‌ی دوم ارائه‌دهنده‌ی خدماتی تخصصی هستند که مورد نیاز مشتریان خاصی است (اوبدیا، ۲۰۲۰). از سوی دیگر فعالیت مؤسسات حسابرسی عدم اطمینان بالایی را بر فعالیت این مؤسسات تحمیل می‌کند. این عدم اطمینان ناشی از این موضوع است که عوامل سیاسی و اقتصادی فراوانی در عملکرد مؤسسات حسابرسی دخالت دارند (وندرهاوت، هردیس، بریش، ۲۰۲۰). با توجه به عدم اطمینان موضوع تداوم ارتباط با مشتریان برای مؤسسات حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. بر این اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسات حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری است.

۲- مبانی نظری پژوهش

جهت‌گیری استراتژیک اشاره به راه‌کارهایی است که یک سازمان خود را با محیط بیرونی تطبیق می‌دهد (مافی، ۲۰۲۰). جهت‌گیری اشاره به نقشه‌ی راهی است که سازمان را در تعادل با محیط بیرونی به رابطه‌ی مدنظر با مشتریان مدنظر می‌رساند (بالیوا و همکاران، ۲۰۲۰). سازمان‌ها برای دستیابی به این تعادل نیازمند جهت‌گیری استراتژیک منسجم و در عین حال متکثر هستند (پوسپیتا، کریستیانانتا و الیتان، ۲۰۲۰). سازمان‌ها باید در مواجهه با هر نیروی محیطی به‌گونه‌ای خاص رفتار کنند و این رفتار خاص باید در چهارچوب جهت‌گیری استراتژیک سازمان تعریف شود (ساهی، گوپتا و چنگ، ۲۰۲۰). برای جهت‌گیری استراتژیک گونه‌های رفتاری متفاوتی تعریف شده‌است که از این گونه‌ها به‌عنوان ابعاد جهت‌گیری استراتژیک نیز یاد می‌شود. این ابعاد شامل تهاجم، دفاع، آینده‌گرایی، ریسک‌پذیری، پیش‌گامی و تحلیل‌گری است (کومار، داس، ۲۰۲۰). یک سازمان با رویکردی نظام‌مند باید در مواجهه با هر یک از عوامل محیطی از گونه‌ی رفتار جهت‌گیری استراتژیک خاص استفاده کند (آدامز، فریتاس، فونتانا، ۲۰۱۹). تهاجم، نشان‌دهنده‌ی تمایل شرکت به‌دستیابی به مزیت خاص تمرکز می‌کند. یک شرکت سلطه‌جو در حیطه‌ای خاص تلاش می‌کند تا پیشرو باقی بماند و تمایل دارد به شکلی قدرتمند با رقبای خود برای بهبود عملکرد و به دست آوردن سهم بیشتر از بازار به رقابت بپردازد. دفاع، نشان‌دهنده‌ی رفتار تدافعی سازمان در جنبه‌ای خاص است که تا چه حد کاهش هزینه و روش جست‌وجوی بهره‌وری را به کار می‌گیرد. این تمرکز اهمیت حوزه‌ها و زمینه‌های موجود را نسبت به محصول جدید یا توسعه‌ی بازار نشان می‌دهد. آینده‌گرایی، پافشاری، صبر و تعهد سرمایه‌گذاری بر روی منابع و روابط در افق زمانی درازمدت است. ریسک‌پذیری تمرکز و تلاش برای پیگیری فرصت‌های جدید در حوزه‌های خاص است. تمایل به ریسک شامل توجه و گرایش به ریسک‌پذیری در فعالیت‌ها و رویکردهای استراتژیک است. پیشگامی، رفتاری فعالانه برای مشارکت مداوم فرصت‌های بازار و تجربه‌اندوزی با پاسخ‌های بالقوه به روند تغییرات محیطی است. پیشگامی در بطن رفتار نوآورانه است و نشان‌دهنده‌ی تلاش سازمان برای کشف فرصت‌های در حال ظهور، تجربه‌ی تغییر و بسیج امکانات است. تحلیل‌گری به جست‌وجوی عمیق و ریشه‌ای مشکلات و ایجاد بهترین راه‌حل ممکن اشاره دارد و نشان‌دهنده‌ی قابلیت ایجاد دانش شرکت است که فرآیند یادگیری سازمانی به جریان می‌افتد (آگیلار و همکاران، ۲۰۲۰؛ بالیوا و همکاران، ۲۰۲۰؛ لیترال، ۲۰۲۰؛ مافی، ۲۰۲۰). جهت‌گیری استراتژیک همان‌گونه که از تعریف آن بر می‌آید باید سازمان را به رابطه‌ی مدنظر خود با مشتریان در تعادل با نیروهای محیطی برساند. این رابطه‌ی مدنظر در حقیقت ارزیابی ذهنی مدیران سازمان از کیفیت مناسب رابطه با مشتریان است (صیادان، جلالی، مهدی، ۲۰۲۰).

فرضیه‌ی فرعی اول: جهت‌گیری استراتژیک تأثیر مثبتی بر کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

کیفیت رابطه با مشتری نوعی شاخص برای ارزیابی توان حفظ و نگهداری مشتری در محیط پرتلاطم و رقابتی امروز است (گورلا-ناوارو و همکاران، ۲۰۲۰). ارتقای کیفیت رابطه با مشتری مجموعه فعالیت‌هایی برای شناسایی، تعیین، نگهداری و ارتقای رابطه با مشتریان است (کریچلی و

همکاران، ۲۰۲۰). کیفیت رابطه شاخص مهمی برای موفقیت تمام سازمان‌ها است، اما سازمان‌های ارائه‌دهنده‌ی خدمت به‌طور خاص باید برای ارتقای کیفیت رابطه با مشتریان کوشا باشند (کیم و لی، ۲۰۲۰). کیفیت رابطه با مشتری در سازمان‌های خدماتی نقش اساسی در ارزیابی مشتری از سازمان دارد. این موضوع ناشی از این حقیقت است که سازمان‌های خدماتی مانند مؤسسات حسابرسی کالای ملموسی در اختیار مشتری قرار نمی‌دهند (صیفی، طباطباییان، خوش‌فطرت، ۲۰۲۰). کیفیت رابطه با مشتری سبب افزایش وفاداری مشتریان می‌گردد. کیفیت رابطه با مشتری ارزیابی مشتری از کیفیت تمام کانال‌های ارتباطی با سازمان را شامل می‌شود (عظیم و همکاران، ۲۰۲۰). سازمان‌هایی که ارتقای کیفیت رابطه با مشتری را سرلوحه‌ی کار خود قرار می‌دهند انتظارات و ادراکات مشتریان را بسیار با ارزش و قابل احترام تلقی می‌کنند (عبدالحسین‌زاده، آزاده، ۲۰۲۰). مدیریت کیفیت ارتباط با مشتری فعالیتی پویا است. چراکه انتظارات مشتری از کیفیت خدمت‌دهی در کانال‌های ارتباطی به‌صورت پیوسته در حال تغییر است (ار، ۲۰۲۰). مدیریت کیفیت ارتباط با مشتری تحت تأثیر دو نیروی متضاد است. نیروی اول پیش‌بینی‌پذیری مواجهه است. منطق وفاداری مشتریان نسبت به سازمان‌ها پیش‌بینی‌پذیر بودن کیفیت کالا و خدمت است. مشتری وفادار می‌داند که در هر مواجهه با سازمان، کالا یا خدمتی مشخص با کیفیت مواجهه‌ای مشخص در ازای پرداختی مشخص از سازمان دریافت خواهد کرد. نیروی پیش‌بینی‌پذیری سبب می‌شود مشتری خواهان ثبات رویه برای تداوم ارتباط با سازمان انگیزه بیشتر پیدا کند. نیروی دوم در مدیریت کیفیت ارتباط با مشتری، نیروی شگفت‌زدگی از مواجهه است. مشتریان انتظار دارند که با تغییر شرایط و گذشت زمان کیفیت کالا یا خدمت و کیفیت ارائه‌ی آن بهبود پیدا کند. هنگامی که مشتری این بهبود را درک کند، شگفت‌زده شده و برای تداوم ارتباط با سازمان انگیزه بیشتر پیدا می‌کند. (احمد، ماتی، ال‌صارم، ۲۰۲۰). بر این اساس به‌صورت نظری می‌توان ادعا کرد که مدیریت صحیح نیروها در کیفیت ارتباط با مشتری می‌تواند موجب ایجاد انتظار تداوم رابطه با مشتری شود.

فرضیه‌ی فرعی دوم: کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر مثبتی بر انتظار تداوم رابطه مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

در پژوهش‌های بسیاری در خصوص جهت‌گیری استراتژیک و تأثیر آن بر موضوعاتی چون عملکرد سازمان، فن‌آوری، تولید محصول جدید، کارآفرینی و غیره مطالعه صورت گرفته است اما پژوهشی که تأثیر جهت‌گیری استراتژیک را بر انتظار تداوم رابطه بررسی نماید محدود است (یورک، جونز، ۲۰۲۰). ونکاترمن (۱۹۸۹) تلاش نمود تا جهت‌گیری استراتژیک را از این جهت مورد بررسی قرار دهد. وی با استفاده از رویکرد مطالعات تطبیقی سازه اصلی جهت‌گیری استراتژیک را طراحی و شش بعد برای بررسی عملکرد معرفی و مقیاس و سنجه‌های مورد نیاز را ارائه نمود. محققان بعدی جهت‌گیری استراتژیک را توسعه داده این موضوع را از ابعاد اولیه و یا ترکیبی مورد بررسی قرار دادند. همچنین از ابعاد شش‌گانه وی در بررسی کیفیت رابطه، جهت‌گیری بازار، فن‌آوری، تولید محصول جدید، ارتقای کیفیت محصول و ارتقای خدمت‌رسانی استفاده کردند. جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه یک منبع کلیدی برای توسعه مزیت رقابتی است

(لی و همکاران، ۲۰۲۰). جهت‌گیری استراتژیک به مؤسسه اجازه می‌دهد تا به‌صورت ویژه‌ای منابع خود را با شرایط محیطی به تعادل برساند (السورامی، کائو، دوان، ۲۰۱۹) و مبنایی برای کسب موقعیت رقابتی فراهم سازد (سالیسو، باکار، ۲۰۲۰). عملکرد جهت‌گیری استراتژیک در مورد موضوعاتی همچون کیفیت رابطه با مشتری علاوه بر عملکردهای مشخص و قابل سنجش، موجب شکل‌گیری ذهنیت در مؤسسه نیز می‌شود (استانسن و همکاران، ۲۰۱۹). از جمله‌ی این ذهنیت‌ها موضوع انتظار تداوم رابطه‌ی مشتری با مؤسسه است.

فرضیه‌ی فرعی سوم: جهت‌گیری استراتژیک با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه، تأثیر مثبتی بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی است، چراکه نتایج آن بینشی برای کاربست مفاهیم در عمل به‌دست می‌دهد. پژوهش حاضر کمی است، چرا که روابط متغیرهای پژوهش را براساس سنجه‌هایی مشخص بررسی می‌کند. پژوهش حاضر توصیفی-پیمایشی است، چراکه توصیفی از روابط بین متغیرهای براساس داده‌های جمع‌آوری شده از یک جامعه‌ی آماری به دست می‌دهد. جهت جمع‌آوری داده‌های آماری در این پژوهش از سه پرسش‌نامه استفاده می‌شود: یکی برای متغیر جهت‌گیری استراتژیک، دومی برای متغیر کیفیت رابطه با مشتری و سومی برای متغیر انتظار تداوم رابطه با مشتری. پرسشنامه‌ی مربوط به متغیر جهت‌گیری استراتژیک برگرفته از پرسشنامه‌ی استاندارد ونکاترامن (۱۹۸۹) و دارای هفت سنجه است. پرسشنامه‌ی مربوط به متغیر کیفیت رابطه با مشتری برگرفته از پرسشنامه‌ی استاندارد سالیسو و باکار (۲۰۲۰) و دارای هشت سنجه است. پرسشنامه‌ی مربوط به متغیر انتظار تداوم رابطه با مشتری برگرفته از پرسشنامه‌ی استاندارد (۲۰۲۰) و دارای ده سنجه است. جامعه‌ی آماری پژوهش ۴۲۵ نفر از مدیران و حساب‌رسان مؤسسات حسابرسی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران هستند. حجم نمونه‌ی پژوهش با استفاده از فرمول کوکران ۲۰۲ نفر تعیین و روش نمونه‌گیری تصادفی ساده مورد استفاده قرار گرفت. جهت تعیین روایی پرسش‌نامه‌ها از تحلیل عاملی تأییدی استفاده شده است. برای تحلیل عاملی تأییدی، بارعاملی استاندارد محاسبه شده است. بارعاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش جهت‌گیری استراتژیک بین هر عامل (متغیر پنهان) با متغیرهای قابل مشاهده آن (گویه‌های پرسش‌نامه) در تمامی موارد بزرگتر از $0/3$ و در بیشتر موارد حتی بزرگتر از $0/6$ به‌دست آمد. بنابراین ساختار عاملی پرسش‌نامه ابعاد جهت‌گیری استراتژیک قابل تأیید است. بارعاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش کیفیت رابطه با مشتری بین هر عامل با متغیرهای قابل مشاهده آن در تمامی موارد بزرگتر از $0/3$ به‌دست آمده است. بنابراین ساختار عاملی پرسشنامه ابعاد کیفیت رابطه با مشتری قابل تأیید است. بارعاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش انتظار تداوم رابطه با مشتری بین هر عامل با متغیرهای قابل مشاهده آن در تمامی موارد بزرگتر از $0/3$ به‌دست آمده است. بنابراین ساختار عاملی پرسشنامه انتظار تداوم رابطه با مشتری قابل تأیید است. برای بررسی پایایی

پرسش‌نامه نیز از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد که ضریب آلفای کرونباخ در تمام موارد بالای هفت دهم محاسبه شد. در جدول زیر مقدار ضریب آلفای کرونباخ برای هر متغیر را مشاهده می‌کنید.

جدول (۱) پایایی آلفای کرونباخ پرسشنامه

متغیرها	ضریب آلفای کرونباخ
جهت‌گیری استراتژیک	۰/۷۱
کیفیت رابطه با مشتری	۰/۷۲
انتظار تداوم رابطه با مشتری	۰/۸۱

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

بررسی آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد متغیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی بالاترین میانگین و متغیر انتظار تداوم رابطه‌ی بین مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری بالاترین مقدار انحراف معیار و واریانس را دارد. میانگین بیش‌تر از عدد سه برای متغیرهای پژوهش بیانگر گرایش به موافقت اعضای نمونه‌ی پژوهش با گویه‌های هر یک متغیرهای پژوهش در پرسش‌نامه دارد. در میان متغیرهای پژوهش کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارای کم‌ترین میزان انحراف معیار و واریانس است که نشانگر کم‌ترین میزان پراکندگی برای این متغیر است. بررسی چولگی متغیرها نشان‌دهنده‌ی میزان قرینگی مناسب توزیع متغیرهای پژوهش است و کشیدگی متغیرها نشان‌دهنده‌ی چگالی مناسب توزیع متغیرهای پژوهش است. در جدول زیر آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را به تفکیک میانگین، انحراف معیار، واریانس، چولگی و کشیدگی مشاهده می‌کنید:

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی
انتظار تداوم رابطه	۳/۳۲	۰/۶۱	۰/۳۷	-۰/۲۲	۰/۲۷
کیفیت رابطه	۳/۳۳	۰/۵۰	۰/۲۵	۰/۱۹	۰/۱۸
جهت‌گیری استراتژیک	۳/۳۷	۰/۵۹	۰/۳۴	۰/۱۲	۰/۴۸

۴-۲- آزمون نرمال بودن

برای استفاده از آزمون‌های آماری ابتدا باید از نرمال بودن توزیع داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش اطمینان پیدا کرد. در این پژوهش برای بررسی نرمال بودن داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شد. فرض‌های صفر و یک آزمون کولموگروف-اسمیرنوف به شرح فرض صفر توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال است و فرض یک توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها نرمال نیست تنظیم شد. نتایج آزمون کولموگروف-

اسمیرنوف متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که سطح معناداری هر سه متغیر بالاتر از پنج صدم است و در عمل هیچ دلیلی برای رد فرض صفر نرمال بودن توزیع داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها وجود ندارد. با توجه به نتایج این آزمون می‌توان از آزمون‌های آمار پارامتریک استفاده کرد. در جدول زیر نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش را مشاهده می‌کنید:

جدول (۳) آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیرهای پژوهش

متغیر	کولموگروف-اسمیرنوف	سطح معناداری	وضعیت
انتظار تداوم رابطه	۱/۱۳۳	۰/۱۵۳	نرمال
کیفیت رابطه	۱/۱۲۸	۰/۱۵۶	نرمال
جهت‌گیری استراتژیک	۱/۱۶۶	۰/۱۳۱	نرمال

۳-۴- تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌یابی معادلات ساختاری

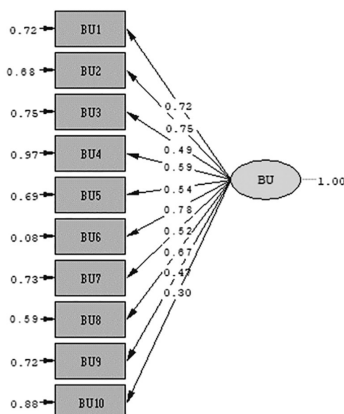
در این قسمت مدل اندازه‌گیری پژوهش بررسی می‌گردد. همان‌طور که می‌دانیم مدل اندازه‌گیری بر مبنای اطلاعات پیش‌تجربی درباره‌ی ساختار داده‌ها است. این مدل می‌تواند به شکل یک تئوری یا فرضیه طرحی طبقه‌بندی‌کننده برای گویه‌ها یا پاره‌تست‌ها در انطباق با ویژگی‌های عینی شکل و محتوا شرایط معلوم تجربی و یا دانش حاصل از مطالعات قبلی درباره‌ی داده‌های وسیع باشد. از میان روش‌های مختلفی که برای مطالعه‌ی ساختار داخلی یک مجموعه از نشانگرها وجود دارد، تحلیل عاملی تأییدی مفیدترین روشی است که به برآورد پارامتر و آزمون فرضیه‌ها با توجه به تعداد عامل‌های زیربنایی روابط میان نشانگرها می‌پردازد. تحلیل عاملی تأییدی یکی از مهم‌ترین ابزارهای است که به پژوهشگر امکان بررسی صحت و سقم ساختار عاملی از پیش تعیین‌شده را برای متغیرهای مشاهده‌شده‌ی پژوهش می‌دهد (ثیمگودا و همکاران، ۲۰۲۰). به عبارت دیگر این تکنیک به محقق اجازه می‌دهد تا به بررسی و آزمون فرضیه وجود رابطه بین متغیرهای مشاهده‌شده و سازه‌های نهفته رابطه بپردازد (آن و همکاران، ۲۰۲۰). در مدل‌سازی معادلات ساختاری به گویه یا هر متغیری که بتوان آن را مستقیماً سنجید، متغیر آشکار و به متغیری که از طریق گویه‌ها مقدار آن سنجیده می‌شود، متغیر پنهان گفته می‌شود. متغیرهای پنهان دو دسته هستند: متغیر بیرونی که هیچ پیکان یک سویه‌ای به سمت آن نشانه نرفته است و متغیر درونی عنصری از مدل ساختاری است که حداقل یک پیکان یک سویه به سمت آن نشانه رفته است (کاماری و همکاران، ۲۰۲۰). در ادامه مدل‌های اندازه‌گیری متغیرهای بیرونی و درونی جهت مشخص کردن این امر که شاخص‌های اندازه‌گیری (متغیرهای مشاهده) تا چه اندازه برای سنجش متغیرهای پنهان قابل قبول می‌باشند، بررسی شده است. بدین منظور باید ابتدا تمام متغیرهای مشاهده که مربوط به متغیرهای پنهان هستند، مورد آزمون قرار گیرند. در این مطالعه از ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شده است. بنابراین با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، ساختار کلی پرسشنامه‌های پژوهش مورد روائی سنجی محتوایی قرار گرفته است. برای تحلیل عاملی تأییدی و مدل‌یابی معادلات ساختاری

بار عاملی استاندارد و آماره‌ی t محاسبه شده‌است. به‌طور کلی قدرت رابطه بین عامل (متغیر پنهان) و متغیر قابل مشاهده به وسیله‌ی بار عاملی نشان داده می‌شود. بار عاملی مقداری بین صفر و یک است. اگر بار عاملی کمتر از $0/3$ باشد رابطه ضعیف در نظر گرفته شده و از آن صرف نظر می‌شود. بار عاملی بین $0/3$ تا $0/6$ قابل قبول است و اگر بزرگ‌تر از $0/6$ باشد بسیار مطلوب است. زمانی که همبستگی متغیرها شناسایی گردید باید آزمون معناداری صورت گیرد. جهت بررسی معنادار بودن رابطه‌ی بین متغیرها از آماره آزمون t یا همان t -value استفاده می‌شود. چون معناداری در سطح خطای $0/05$ بررسی می‌شود. بنابراین اگر میزان بارهای عاملی مشاهده شده با آزمون t -value از $1/96$ کوچک‌تر محاسبه شود، رابطه معنادار نیست و در نرم افزار لیزرل با رنگ قرمز نمایش داده خواهد شد. در جدول زیر نماد متغیرهای مدل نمایش داده شده‌است:

جدول (۴) نماد متغیرهای مدل

نماد	سازه و متغیر
BU	انتظار تداوم رابطه
EN	کیفیت رابطه
RE	جهت‌گیری استراتژیک

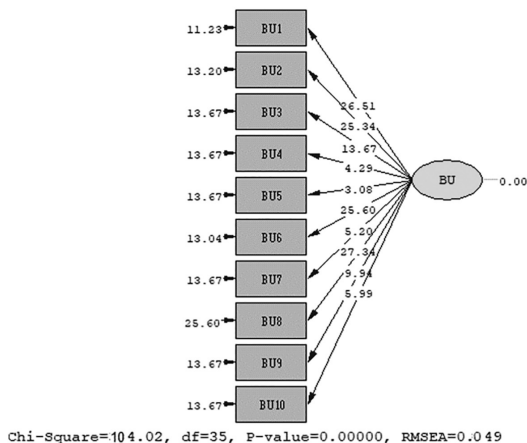
تحلیل عاملی تأییدی مقیاس پرسشنامه انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرانی با مشتری در شکل زیر ارائه شده‌است. بار عاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش قدرت رابطه بین هر عامل (متغیر پنهان) با متغیرهای قابل مشاهده آن (گویه‌های پرسشنامه) در تمامی موارد بزرگ‌تر از $0/3$ به‌دست آمده است. بنابراین ساختار عاملی پرسشنامه قابل تأیید است.



Chi-Square=104.02, df=35, P-value=0.00000, RMSEA=0.049

شکل (۱) بار عاملی استاندارد تحلیل سؤالات پرسشنامه انتظار تداوم رابطه مؤسسه‌ی حسابرانی با مشتری

پس از محاسبه‌ی بار عاملی استاندارد باید آزمون معناداری صورت گیرد. بر اساس نتایج مشاهده شده در شکل زیر بار عاملی آماری t شاخص‌های سنجش هریک از ابعاد مورد مطالعه در سطح اطمینان ۵٪ مقداری بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد.



شکل (۲) آماری معناداری (t-value) تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه‌ی انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری

جهت برازش مدل ساختاری مدل اصلی پژوهش نیز از تعدادی از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. یکی از شاخص‌های عمومی برای به حساب آوردن پارامترهای آزاد در محاسبه شاخص‌های برازش، شاخص خی-دو بهنجار است که از تقسیم ساده خی-دو بر درجه‌ی آزادی مدل محاسبه می‌شود. چنانچه این مقدار بین ۱ تا ۳ باشد مطلوب است.

$$\frac{\chi^2}{df} = \frac{104.02}{35} = 2.97$$

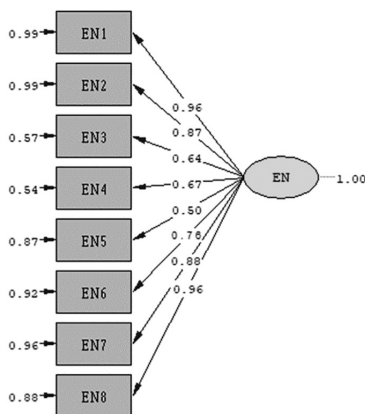
همچنین از آن‌جا که شاخص ریشه‌ی میانگین مجذورات تقریب (RMSEA) برابر ۰/۰۴۹ مدل از برازندگی خوبی برخوردار است. همچنین سایر شاخص‌های نیکویی برازش نیز در بازه‌ی مورد قبول قرار گرفته‌اند که در جدول زیر آمده‌است:

جدول (۵) شاخص‌های نیکویی برازش تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه‌ی انتظار تداوم رابطه مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری

شاخص برازندگی	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	NNFI	IFI
مقادیر قابل قبول	<0.1	>0.9	>0.9	>0.9	>0.9	1-0
مقادیر محاسبه شده	0.049	0.97	0.92	0.97	0.92	0.96

تحلیل عاملی تأییدی مقیاس پرسشنامه‌ی کیفیت رابطه‌ی حسابرسی با مشتری در شکل زیر ارائه شده‌است. بار عاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش قدرت رابطه‌ی

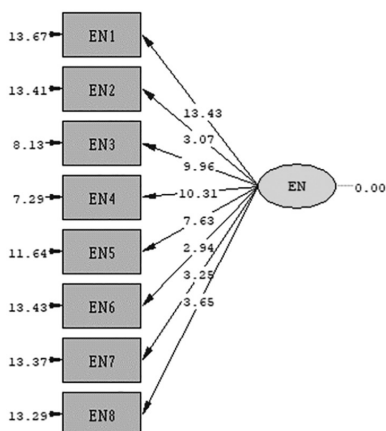
بین هر عامل (متغیر پنهان) با متغیرهای قابل مشاهده آن (گویه‌های پرسشنامه) در تمامی موارد بزرگ‌تر از $0/3$ به‌دست آمده است. بنابراین ساختار عاملی پرسشنامه قابل تأیید است.



Chi-Square=59.24, df=20, P-value=0.00000, RMSEA=0.019

شکل (۳) بار عاملی استاندارد تحلیل سؤالات پرسشنامه‌ی کیفیت رابطه مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری

پس از محاسبه‌ی بار عاملی استاندارد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. بر اساس نتایج مشاهده شده در شکل زیر بار عاملی آماره‌ی t شاخص‌های سنجش هریک از ابعاد مورد مطالعه در سطح اطمینان 5% مقداری بزرگ‌تر از $1/96$ می‌باشد.



Chi-Square=59.24, df=20, P-value=0.00000, RMSEA=0.019

شکل (۴) آماره‌ی معناداری (t -value) تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه‌ی کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری

شاخص خی-دو بهنجار برای این مدل به شرح زیر است:

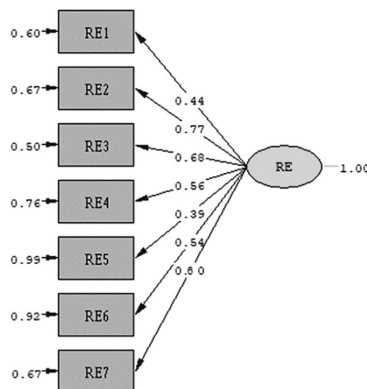
$$\frac{\chi^2}{df} = \frac{59/24}{20} = 2/96$$

همچنین از آن‌جا که شاخص ریشه‌ی میانگین مجزورات تقریب برابر ۰,۰۱۹ مدل از برازندگی خوبی برخوردار است. همچنین سایر شاخص‌های نیکویی برازش نیز در بازه مورد قبول قرار گرفته‌اند که در جدول زیر آمده‌است:

جدول (۶) شاخص‌های نیکویی برازش تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری

شاخص برازندگی	RMSEA	GFI	AGFI	NFI	NNFI	IFI
مقادیر قابل قبول	<۰,۱	>۰,۹	>۰,۹	>۰,۹	>۰,۹	>۰,۹
مقادیر محاسبه شده	۰,۰۱۹	۰,۹۳	۰,۹۲	۰,۹۲	۰,۹۵	۰,۹۴

تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی تحلیل عاملی تأییدی مقیاس پرسشنامه‌ی جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی در شکل زیر ارائه شده‌است. بار عاملی استاندارد تحلیل عاملی تأییدی برای سنجش قدرت رابطه بین هر عامل (متغیر پنهان) با متغیرهای قابل مشاهده‌ی آن (گویه‌های پرسشنامه) در تمامی موارد بزرگ‌تر از ۰/۳ به‌دست آمده است. بنابراین ساختار عاملی پرسشنامه قابل تأیید است.

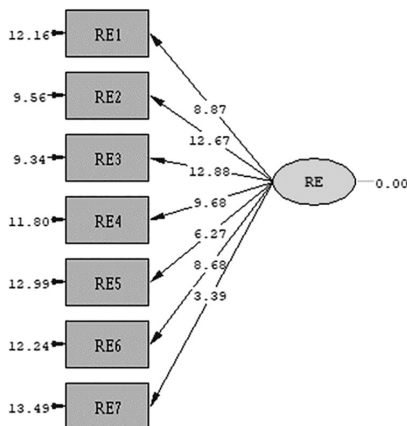


Chi-Square=41.44, df=14, P-value=0.00000, RMSEA=0.043

شکل (۵) بار عاملی استاندارد تحلیل سؤالات پرسشنامه‌ی جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه حسابرسی

پس از محاسبه بار عاملی استاندارد، باید آزمون معناداری صورت گیرد. بر اساس نتایج مشاهده شده در شکل زیر بار عاملی آماره‌ی t شاخص‌های سنجش هریک از ابعاد مورد مطالعه در سطح

اطمینان ۵٪ مقداری بزرگ‌تر از ۱/۹۶ می‌باشد.



Chi-Square=41.44, df=14, P-value=0.00000, RMSEA=0.043

شکل (۶) آماره‌ی معناداری (t-value) تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه‌ی جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی

شاخص خی-دو بهنجار برای این مدل به شرح زیر است:

$$\frac{\chi^2}{df} = \frac{41/44}{14} = 2/96$$

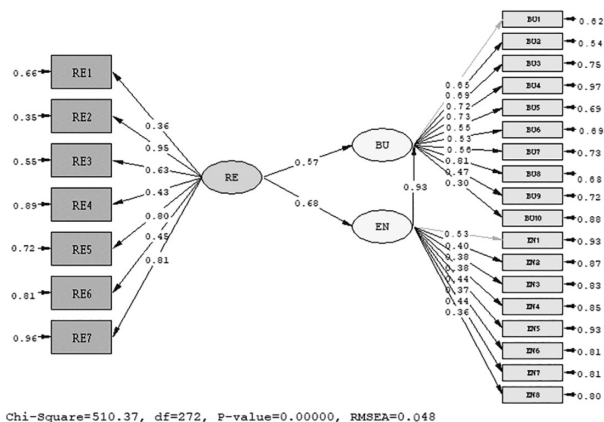
همچنین از آن‌جا که شاخص ریشه میانگین مجذورات تقریب برابر ۰,۰۴۳ مدل از برازندگی خوبی برخوردار است. همچنین سایر شاخص‌های نیکویی برازش نیز در بازه‌ی مورد قبول قرار گرفته‌اند که در جدول زیر آمده‌است:

جدول (۷) شاخص‌های نیکویی برازش تحلیل عاملی تأییدی پرسشنامه‌ی جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی

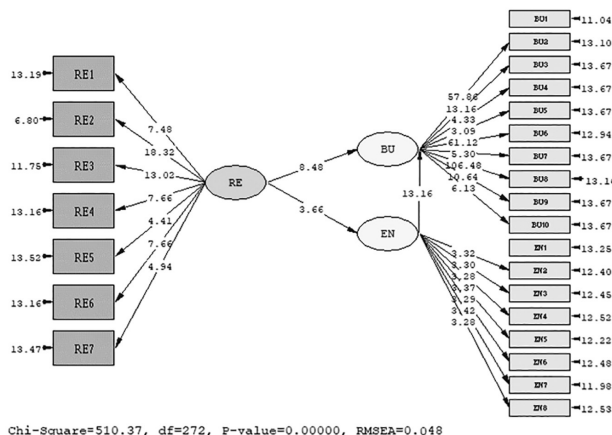
IFI	NNFI	NFI	AGFI	GFI	RMSEA	شاخص برازندگی
۰-۱	>۰,۹	>۰,۹	>۰,۹	>۰,۹	<۰,۱	مقادیر قابل قبول
۰,۹۵	۰,۹۵	۰,۹۷	۰,۹۲	۰,۹۳	۰,۰۴۶	مقادیر محاسبه شده

۴-۴- آزمون فرضیه‌های پژوهش

مدل معادلات ساختاری نهایی برای سنجش تأثیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری با میانجی‌گری کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری استفاده شده‌است. مدل فرضیه اصلی در شکل‌های زیر ارائه شده‌است. این مدل با اقتباس از برون‌داد نرم‌افزار لیزرل ترسیم شده‌است.



شکل (۷) نتایج تأیید مدل معادلات ساختاری فرضیات پژوهش



شکل (۸) آماره‌ی (t-value) نتایج تأیید مدل معادلات ساختاری فرضیات پژوهش

از آن‌جا که شاخص ریشه میانگین مجزورات تقریب برابر ۰/۴۸ مدل از برازندگی خوبی برخوردار است. سایر شاخص‌های نیکویی برازش نیز در بازه مورد قبول قرار گرفته‌اند که در جدول زیر آمده‌است:

$$\frac{\chi^2}{df} = \frac{510.37}{272} = 1.87$$

جدول (۸) شاخص‌های نیکویی برازش مدل ساختاری فرضیات پژوهش

IFI	NNFI	NFI	AGFI	GFI	RMSEA	شاخص برازندگی
۰.۹۱	>۰.۹	>۰.۹	>۰.۹	>۰.۹	<۰.۱	مقادیر قابل قبول
۰.۹۸	۰.۹۶	۰.۹۴	۰.۹۷	۰.۹۵	۰.۰۴۸	مقادیر محاسبه شده

فرضیه‌ی اصلی: جهت‌گیری استراتژیک مؤسسه‌ی حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری با میانجی‌گری کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر دارد. به منظور بررسی تأثیر میانجی کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری در فرضیه‌ی مورد بحث، بایستی تأثیر مستقیم دو سازه را با تأثیر غیرمستقیم در حالت دخیل ساختن متغیرهای میانجی مورد بررسی قرار داد تا در صورت افزایش تأثیر بتوان تأثیر میانجی را قابل قبول دانست. در فرضیه‌ی حاضر تأثیر برابر $0/57$ می‌باشد. تأثیر غیرمستقیم در صورت وجود متغیر میانجی کیفیت رابطه مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری به شرح زیر است:

$$0/68 \times 0/93 = 0/632$$

با توجه به کمتر بودن تأثیر مسیر مستقیم از مسیرهای غیرمستقیم، وجود متغیر میانجی کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر را افزایش می‌دهد و نقش میانجی در فرضیه‌ی حاضر مورد تأیید واقع می‌شود.

فرضیه‌ی فرعی اول: جهت‌گیری استراتژیک تأثیر مثبتی بر کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

قدرت تأثیر جهت‌گیری استراتژیک بر کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری برابر $0/68$ محاسبه شده‌است که نشان می‌دهد همبستگی مطلوب است. آماره‌ی t آزمون نیز $3/66$ به‌دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده شده معنادار است. بنابراین می‌توان گفت جهت‌گیری استراتژیک تأثیر مثبتی بر کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

فرضیه‌ی فرعی دوم: کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر مثبتی بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

قدرت تأثیر کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری برابر $0/93$ محاسبه شده‌است که نشان‌دهنده‌ی همبستگی مطلوب است. آماره‌ی t آزمون نیز $13/16$ به‌دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده شده معنادار است. بنابراین می‌توان گفت کیفیت رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر مثبتی بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

فرضیه‌ی فرعی سوم: جهت‌گیری استراتژیک با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه تأثیر مثبتی بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری دارد.

قدرت تأثیر جهت‌گیری استراتژیک بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری برابر $0/57$ محاسبه شده‌است که نشان‌دهنده‌ی همبستگی مطلوب است. آماره‌ی t آزمون نیز $8/84$ به‌دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی t در سطح خطای 5% یعنی $1/96$ بوده و نشان می‌دهد همبستگی مشاهده شده معنادار است. بنابراین می‌توان گفت جهت‌گیری استراتژیک با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه بر انتظار تداوم رابطه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با مشتری تأثیر مثبت دارد.

۵- نتیجه‌گیری

در این پژوهش تأثیر جهت‌گیری استراتژیک مؤسسات حسابرسی بر انتظار تداوم رابطه با مشتری با توجه به نقش میانجی کیفیت رابطه با مشتری بررسی شد. نتایج این پژوهش درک عمیقی از نقش جهت‌گیری استراتژیک در موفقیت مؤسسه‌ی حسابرسی و لزوم نگاهی نظام‌مند به محیط و نگاهی مشخص به کیفیت رابطه با هر مشتری به‌دست می‌دهد. این درک هم از جنبه‌ی نهادی و هم از جنبه‌ی شخصی راه‌کارهایی برای اصلاح و بهبود مدیریت مؤسسه‌ی حسابرسی به‌دست می‌دهد. نتایج پژوهش نشان‌دهنده‌ی این موضوع است که در تعیین جهت‌گیری استراتژیک باید نگاه مشخصی به کیفیت ارتباط با مشتری استفاده کرد و از سوی دیگر از جهت‌گیری مشخصی برای ایجاد تعادل با نیروهای تأثیرگذار محیطی استفاده کرد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که هنر مدیریت مؤسسات حسابرسی در حقیقت یکپارچه کردن این دو عامل است.

نتایج این پژوهش می‌تواند در عمل برای اصلاح ساختار و فرآیندهای مدیریت مؤسسات حسابرسی به کار گرفته شود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در این حوزه باید از طراحی و مدیریت صحیح کانال‌های ارتباط با مشتریان برای ارتقای کیفیت رابطه با مشتریان بهره برد. نتایج همچنین نشان داد که جهت‌گیری‌های استراتژیک باید در هماهنگی با یکدیگر به کار گرفته شوند. هیچ راهکار یگانه‌ای برای موفقیت در برخورد با تمام عوامل محیطی وجود ندارد و مدیریت مؤسسات حسابرسی باید از راه‌کارهای مناسب در دسترس در مواجهه با عامل محیطی استفاده کند. این امر سبب می‌شود تا مدیریت مؤسسه‌ی حسابرسی از دو جهت متضاد دچار فشار شوند: جهت اول انتخاب جهت‌گیری مناسب در مواجهه با هر عامل محیطی و جهت دوم انتخاب کیفیت مناسب رابطه با هر مشتری خاص. پژوهش حاضر دارای محدودیت‌های چندی است. محدودیت اول مربوط به تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش است که به انتخاب مؤسسات فعال در رشته‌ای تخصصی مربوط است و محدودیت دوم به جهت‌گیری جامعه‌ی آماری پژوهش در مورد موضوع پژوهش باز می‌گردد. نتایج پژوهش با توجه به انتخاب مؤسسات حسابرسی در زمینه‌ی تبیین تعمیم‌پذیری نتایج با مشکل مواجه است، چراکه در وهله‌ی اول این مؤسسات تنها ارائه‌کننده‌ی خدمت هستند و در وهله‌ی دوم این مؤسسات خدمات تخصصی ارائه می‌کنند. انتخاب افراد با تخصص بالا سبب می‌شود که اعضای جامعه آماری دارای جهت‌گیری‌های پیشینی در مورد موضوع پژوهش باشند. با این حال الزام به استخراج داده‌های درست و فکرشده باعث این انتخاب است. در پژوهش‌های آتی می‌توان از مدل پژوهش در صنعت‌های دیگر و به‌خصوص سازمان‌های فعال در عرصه تولیدی استفاده کرد. جهت‌گیری استراتژیک امری است که بر تمام جنبه‌های مؤسسات حسابرسی همچون رابطه با نهادهای قانونی و آورده‌ی مالی مؤسسه تأثیرگذار است. این موضوع می‌تواند در پژوهش‌های آتی پیگیری شود. در پژوهش‌های آتی می‌توان مؤلفه‌های ارتباط مطلوب با مشتریان را از دیدگاه مؤسسات حسابرسی و مؤلفه‌های ارتباط مطلوب با مؤسسات حسابرسی را از دیدگاه مشتریان شناسایی کرد. در پژوهش‌های آتی می‌توان با استفاده از روش مردم‌نگاری در مورد کیفیت شکل‌گیری رابطه‌ی مطلوب بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان

کیفیت شکل‌گیری انتظارات تدام رابطه مطالعه کرد. با استفاده از نتایج پژوهش حاضر می‌توان تأثیر به‌کارگیری هر بعد جهت‌گیری استراتژیک بر کیفیت رابطه با هر مشتری را بررسی کرد.

منابع

- Abdolhossein Zadeh, S., & Azadeh, A. (2020). Customer Relationship Management: Performance Assessment and Improvement by an Intelligent Algorithm. *Performance Improvement Quarterly*, 33(2), 119-152.
- Adams, P., Freitas, I. M. B., & Fontana, R. (2019). Strategic orientation, innovation performance and the moderating influence of marketing management. *Journal of Business Research*, 97, 129-140.
- Ahmed, B. S., Maâti, M. L. B., & Al-Sarem, M. (2020). Predictive Data Mining Model for Electronic Customer Relationship Management Intelligence. *International Journal of Business Intelligence Research (IJBIR)*, 11(2), 1-10.
- An, H., Ordureau, A., Körner, M., Paulo, J. A., & Harper, J. W. (2020). Systematic quantitative analysis of ribosome inventory during nutrient stress. *Nature*, 583(7815), 303-309.
- Aobdia, D. (2020). The economic consequences of audit firms' quality control system deficiencies. *Management Science*, 66(7), 2883-2905.
- Azeem, S., Nasir, N., Kousar, S., & Sabir, S. (2020). Impact of e-commerce investment and enterprise performance based on customer relationship management. *Int J Psychosoc Rehabil*, 24(09), 3998-4006.
- Beliaeva, T., Shirokova, G., Wales, W., & Gafforova, E. (2020). Benefiting from economic crisis? Strategic orientation effects, trade-offs, and configurations with resource availability on SME performance. *International Entrepreneurship and Management Journal*, 16(1), 165-194.
- Cricelli, L., Famulari, F. M., Greco, M., & Grimaldi, M. (2020). Searching for the one: Customer relationship management software selection. *Journal of Multi Criteria Decision Analysis*, 27(3-4), 173-188.
- Duh, R. R., Knechel, W. R., & Lin, C. C. (2020). The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 51-79.
- Er, W. K. (2020). A Study on Relationship Between Customer Relationship Management (CRM) and Customer Satisfaction on Taobao Website in Johor Bahru. *Journal of Arts & Social Sciences*, 3(2), 1-14.
- Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E. M., & Trompeter, G. (2020). Are Audit Firms' Compensation Policies Associated with Audit Quality? *Contemporary Accounting Research*, 37(1), 218-244.
- Guerola-Navarro, V., Oltra-Badenes, R., Gil-Gomez, H., & Gil-Gomez, J. A. (2020). Customer relationship management (CRM): a bibliometric analysis. *International Journal of Services Operations and Informatics*, 10(3), 242-268.
- Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in accounting*, 50, 100485.
- Kamarehie, B., Jafari, A., Ghaderpoori, M., Azimi, F., Faridan, M., Sharafi, K., ... & Karami, M. A. (2020). Qualitative and quantitative analysis of municipal solid waste in Iran for implementation of best waste management practice: a systematic review and meta-

analysis. *Environmental Science and Pollution Research*, 1-13.

Kemper, J. A., Ballantine, P. W., & Hall, C. M. (2020). The role that marketing academics play in advancing sustainability education and research. *Journal of Cleaner Production*, 248, 119-129.

Kim, H., & Lee, Y. (2020). A structural model of customer relationship management (CRM) strategies, rapport, and learner intentions in lifelong education. *Asia Pacific Education Review*, 21(1), 39-48.

Kumar, S., & Das, S. (2020). Integrated framework of strategic orientation, value offerings and new venture performance. *Decision*, 1-15.

Lee, J. Y., Taras, V., Jiménez, A., Choi, B., & Pattnaik, C. (2020). Ambidextrous Knowledge Sharing within R&D Teams and Multinational Enterprise Performance: The Moderating Effects of Cultural Distance in Uncertainty Avoidance. *Management International Review*, 60(3), 387-425.

Literal, V. J. I. (2020). Influence of Sustainable Management Practices, Strategic Orientation and Organizational Culture on Sustainability Performance in Manufacturing Firms. *IOER International Multidisciplinary Research Journal*, 2(2), 99-107.

Morales, P. A., True, S., & Tudor, R. K. (2020). Insights, challenges and recommendations for research on sustainability in marketing. *Journal of Global Scholars of Marketing Science*, 30(4), 394-406.

Muafi, M. (2020). A nexus among strategic orientation, social network, knowledge sharing, organizational innovation, and MSMEs performance. *The Journal of Asian Finance, Economics, and Business*, 7(6), 327-338.

Puspita, L. E., Christiananta, B., & Ellitan, L. (2020). The effect of strategic orientation, supply chain capability, innovation capability, on competitive advantage, and performance of furniture retails. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(03), 4521-4529.

Sahi, G. K., Gupta, M. C., & Cheng, T. C. E. (2020). The effects of strategic orientation on operational ambidexterity: A study of indian SMEs in the industry 4.0 era. *International Journal of Production Economics*, 220, 107-130.

Salisu, Y., & Bakar, L. J. A. (2020). The Mediating Role of Innovation Strategy on the Relationship between Relational Capability and the Performance of Small and Medium Enterprises (SMEs) in Developing Economies of Africa. *International Journal of Information and Management Sciences*, 31(2), 149-170.

Seify, M., Tabaeian, R. A., & Khoshfetrat, A. (2020). Investigating factors in implementation of electronic customer relationship management and its consequences in private hospitals in Isfahan city. *International Journal of Electronic Customer Relationship Management*, 12(3), 225-245.

Staessens, M., Kerstens, P. J., Bruneel, J., & Cherchye, L. (2019). Data envelopment analysis and social enterprises: analysing performance, strategic orientation and mission drift. *Journal of Business Ethics*, 159(2), 325-341.

Syahdan, R., Djaelani, Y., & Mahdi, S. (2020). Strategic orientation and the performance of SMEs in Indonesia: The mediating role of access to finance. *Management Science Letters*, 10(5), 1151-1160.

Thimmegowda, G. G., Mullen, S., Sottolare, K., Sharma, A., Mohanta, S. S., Brockmann, A., ... & Olsson, S. B. (2020). A field-based quantitative analysis of sublethal effects of air pollution on pollinators. *Proceedings of the National Academy of Sciences*, 117(34), 20653-20661.

Trail, G. T., & McCullough, B. P. (2020). Marketing sustainability through sport: testing the

sport sustainability campaign evaluation model. *European Sport Management Quarterly*, 20(2), 109-129.

Vandenhoute, M. L., Hardies, K., & Breesch, D. (2020). Professional and commercial incentives in audit firms: Evidence on partner compensation. *European Accounting Review*, 29(3), 521-554.

Venkatraman, N. (1989). Strategic orientation of business enterprises: The construct, dimensionality, and measurement. *Management science*, 35(8), 942-962.

Yoruk, E., & Jones, P. (2020). Firm-environment alignment of entrepreneurial opportunity exploitation in technology-based ventures: A configurational approach. *Journal of Small Business Management*, 1-47.



COPYRIGHTS

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



The mediating effect of autonomy in auditors' negotiation on the relationship between financial incentives and social incentives on auditor objectivity

Mohamad Mohammadi¹, Saman mohammadi², seyyedjmal samai³

Received: 2021/04/27

Approved: 2021/10/17

Research Paper

Abstract

The quality of the auditor's decision and its impact on the effectiveness and efficiency of the audit is objectivism, which affects the auditors' ability to detect material misstatements in the financial statements and leads to an improvement in the quality of the audit. The power of financial incentives means using various internal and external tax incentives to control the performance of individuals. In other words, the manager uses the power of financial incentives to influence and control the behavior of subordinates. Although all managers have the same power, successful access to and effective use of financial incentives requires management. The purpose of this study is to investigate the effect of financial incentives and social incentives on the auditor's objectivity with the mediating role of self-efficacy in the auditor's negotiation. The statistical population of this study is all auditors who are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants in Tehran province. Morgan table was used for sampling and the desired sample number was 384 people. The sampling method in the present study is non-random sampling and the tools used in the research are standard questionnaires. The results of the analyzes using the structural equation model showed. Financial incentives have a significant effect on auditors' objectivism. Social incentives also have a significant effect on auditors' objectivism. Automated negotiation has a significant effect on auditors' objectivism. Financial incentives have a significant effect on the auditor's objectivity with the mediating role of autonomy in the negotiation. Social incentives have a significant effect on the auditor's objectivity with the mediating role of autonomy in the negotiation.

Key Words: financial incentives, social incentives, auditor objectivity, negotiation self-efficacy

10.22034/ARJ.2021.247699

1. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting -Parandak University (Corresponding Author) M.kz.mohamadi@gmail.com

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty member of razi University s.mohammadi@razi.ac.ir

3. M.Sc. in Accounting, Parandak University, Parandak, Iran - seyyedjmalssamai@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

اثر میانجی خودکارایی در مذاکره حساب‌رسان بر رابطه‌ی بین مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان

محمد محمدی^{۱*}، سامان محمدی^۲، سید جمال سمائی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۲۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

کیفیت تصمیم حساب‌رسان و تأثیر آن بر اثربخشی و کارایی حساب‌رسی عینیت‌گرایی است که بر توانایی حساب‌رسان در کشف تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی اثر می‌گذارد و منجر به بهبود در کیفیت حساب‌رسی می‌شود. منظور از قدرت مشوق‌های مالی استفاده از مشوق‌های مالی‌ها مختلف درونی و بیرونی به منظور کنترل عملکرد افراد است. به عبارت دیگر مدیر از قدرت مشوق‌های مالی به منظور تأثیرگذاری و کنترل رفتار زیردستان استفاده می‌کند. اگر چه همه‌ی مدیران دارای قدرت مشابهی هستند اما موفقیت در دسترسی و به کار بردن اثربخش مشوق‌های مالی نیازمند مدیریت آن است. جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی حساب‌رسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. تعداد نمونه‌ی مورد نظر بر اساس جدول مورگان تعداد ۳۸۴ نفر به‌دست آمد. نتایج تحلیل‌ها با استفاده از الگوی معادلات ساختاری نشان داد که مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان اثر معناداری دارد. همچنین مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان اثر معناداری دارد. خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان اثر معناداری دارد. مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد. مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حساب‌رسان با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: مشوق‌های مالی، مشوق‌های اجتماعی، عینیت‌گرایی حساب‌رسان، خودکارایی در مذاکره.

doi 10.22034/ARJ.2021.247699

mkz.mohamadi@gmail.com

s.mohammadi@razi.ac.ir

seyyedjalsamai@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی، پرندک، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران

۳. کارشناس ارشد، دانشگاه غیرانتفاعی، پرندک، ایران

۱- مقدمه

مشوق‌های مالی و اجتماعی به عنوان ابزاری ضروری بر عملکرد کارکنان و عینیت‌گرایی آن‌ها شناخته شده است. کارمندی که به خوبی از او تقدیر می‌شود حس می‌کند که برای شرکتی که در آن کار می‌کند دارای ارزش و احترام است. علاوه بر این مشوق‌های مالی و اجتماعی باعث می‌شود که کارکنان بیشتر و بهتر کار کنند. باید گفت که کارمندان یک شرکت موتور چرخاننده‌ی آن شرکت هستند. مشوق‌های مالی و اجتماعی سوخت این موتور است. هیچ سازمانی به اهداف مشخص شده‌اش نمی‌رسد مگر با تلاش کارکنانش (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹). موفقیت حقیقی شرکت‌ها از اشتیاق کارکنانشان به استفاده‌ی از خلاقیت و تواناییشان در امور شرکت سرچشمه می‌گیرد و همچنین این را وظیفه‌ی شرکت‌ها می‌دانند که با تشویق و پاداش دادن به این کارکنان هرچه بیشتر و بیشتر این توانایی‌های مثبتشان را پرورش دهند. جایگاه بالای کارکنان با انگیزه نمی‌تواند به درستی در یک محیط سازمانی نشان داده شود. کارکنان با انگیزه‌ی خلاق‌تر، مؤثرتر و مشتاق‌تر نسبت به کارکردن در جهت اهداف سازمان هستند. اگر یک کارمند با موفقیت وظایفش را انجام دهد از جانب سازمان پاداش می‌گیرد و در حقیقت عامل محرک‌کننده‌ی کارکنان در عملکرد خود ایشان است. کارکنانی که انگیزه‌ی بالایی دارند به عنوان یک مزیت رقابتی در هر شرکتی به کار گرفته می‌شوند. چرا که عملکرد ایشان سازمان را به سمت اجرا و تحقق‌پذیری کامل اهدافش هدایت می‌کند. (لوتانز، ۲۰۱۳) دو نوع پاداش را معرفی می‌کند که یکی از آن‌ها مادی (مشوق‌های مالی) و دیگری غیرمادی (مشوق‌های اجتماعی) است و هر دوی آن‌ها می‌توانند در جهتی مثبت و سازنده باعث ترقی عملکرد کارکنان شوند. پاداش‌های مالی به معنای پرداخت هزینه‌هایی از قبیل اضافه حقوق، ارتقا شغلی، مأموریت، پاداش، قدردانی، هدیه و غیره می‌باشد و اما مشوق‌های اجتماعی مشوق‌هایی هستند که در واقع پولی به کارمند داده نمی‌شود (رضایی، ۱۳۹۷). مشوق‌های مالی لزوماً در ایجاد انگیزه‌ی کارکنان مؤثر هستند. مشوق‌های مالی تأثیر چشمگیری بر عملکرد کارکنان دارد و اصلی‌ترین عامل ایجاد انگیزه در کارکنان تلقی می‌شود. همچنین انگیزه‌های مالی تأثیری منفعل‌کننده در بین کارکنان دارند. تشویق و قدردانی مؤثرترین پاداش‌های غیرمالی هستند که عملکرد کارکنان را ترقی می‌بخشند. جنس مشوق‌های اجتماعی را به عنوان ابزاری می‌دانند که کارکنان را به آنچه که مورد انتظار است برمی‌انگیزد. از سویی منابع انسانی در هر سازمانی به عنوان منبع اصلی ایجاد ارزش در سازمان و به عنوان منبع ایجاد رقابت‌پذیری پایدار مطرح است. بنابراین حفظ و بهسازی نیروی انسانی و ایجاد انگیزه در جهت افزایش روزافزون بهره‌وری در کار با استفاده از رویکردهای مختلف مدیریتی از جمله مشوق‌های مالی و اجتماعی از اهم وظایف هر سازمان است. مشوق‌های مالی سیستمی است که به وسیله‌ی آن یک شرکت کارکنان خود را به جلو هدایت می‌کند و مجموعه‌ای از تدابیر برای جبران زحمتی است که فرد در سازمان متحمل می‌شود (هلیسون، پیچر، ۲۰۱۷). مشوق‌های اجتماعی، به هر عامل اثرگذار برای ایجاد انگیزه درونی از طریق رویکردهای غیرمالی همچون احترام، بزرگ‌شماری گفته می‌شود. از سویی عینیت‌گرایی حسابرسان یکی از عناصر اصلی حرفه‌ی حسابرسان است. حسابرسان بایستی درباره‌ی استفاده صحیح و به موقع

در تهیه و تدوین گزارش‌های حسابرسی؛ از مهارت‌های حرفه‌ای کاری و عینیت‌گرایی خود استفاده نمایند. برای آن‌که قضاوت حسابرسان در خصوص اطلاعات و گزارشات مالی به درستی صورت گیرد، لازم است ضمن کوشش برای شناخت عناصر و اجزای استانداردهای حسابداری، عوامل مؤثر بر عینیت‌گرایی حسابرس نیز شناسایی تا مشخص شود که چگونه فشارهای کاری بر قضاوت حسابرس اثرگذار است (یانگ و همکاران، ۲۰۱۸). پژوهش حاضر با هدف تعیین تأثیر مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره در بین حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۸ صورت گرفته است. نتایج این پژوهش می‌تواند از طریق ارائه‌ی راه کارهای عملیاتی و عملی باعث افزایش سطح عینیت‌گرایی حسابرسان شود. همچنین باعث ایجاد مدیریت بهتر و کارآمد مشوق‌های مالی و اجتماعی در جهت انعطاف‌پذیری مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی شود. از سوی دیگر نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌ها گذشته در زمینه‌ی مشوق‌های مالی و اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

اهمیت ایجاد انگیزه در کارکنان به عنوان یکی از مهارت‌های مهم مدیریتی و عاملی مهم و مؤثر در افزایش کارایی، امری بدیهی و روشن برای دست‌اندرکاران مدیریت و صاحبان کسب و کار در بخش‌های مختلف است. به نظر می‌رسد هنوز انگیزش مطلوب بخصوص در کشور ما، مشکلی جدی است که علت آن، نه در ادراک اهمیت و ضرورت موضوع بلکه در شیوه‌های به‌کارگیری و اجرای روش‌های موفق ایجاد انگیزه است. به‌طوری‌که در موارد بسیار زیادی مشاهده می‌شود که مدیران با وجود درک کامل و روشنی از اهمیت موضوع انگیزش مطلوب در میان کارکنان خود از روش‌هایی برای این امر استفاده می‌کنند که به دلیل نگاه سطحی و یا سنتی به موضوع هر چند در وهله اول به‌وجود آورنده‌ی انگیزه‌ی بیشتر در کارکنان به نظر می‌آیند اما نهایتاً ضد انگیزه شده و موجب سردرگمی و کاهش کارایی آنان می‌شود (درزی، ۱۳۹۸). فلسفه‌ی پرداخت مشوق‌های مالی را به‌طور خلاصه و براساس اصول می‌توان ایجاد یا تقویت انگیزه در افراد به منظور تحقق اهداف سازمان (شرکت) دانست. بر این مبنا جوهره مشوق‌های مالی هدف گرفتن انگیزش در افراد است و از آن‌جا که انسان موجودی با شعور، مقایسه‌گر و منفعت‌محور است، فرآیند تحریک انگیزش در او فرآیندی آگاهانه و قابل تحلیل است. در صورتی که پرداخت و اعطای مشوق‌های مالی به افراد بر اساس ملاک و معیار روشن و شفاف انجام نشود و ابهام در آن زیاد باشد، احتمال ناکارآمدی و بی‌تأثیر بودن آن و یا حتی تبدیل شدنش به ابزاری ضد انگیزش افزایش می‌یابد. بنابراین تعیین ملاک‌های روشن و قابل اندازه‌گیری در اثربخشی مشوق‌های مالی نقش بسیار مهم و حیاتی دارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی اجرای ناشیانه و نادرست راهبرد اعطای مشوق‌های مالی، اگر چه بخشی از نیازهای کارکنان را تأمین می‌کند ولی به سایر بخش‌های نیازمند آن آسیب می‌رساند و اغلب سلامت سازمان را تهدید می‌کند. این در

حالی است که اجرای نظام‌مند اعطای مشوق‌های مالی، نه تنها نیازهای اصلی انگیزشی کارکنان را تأمین می‌کند، بلکه به کارکنان امکان می‌دهد که در سطوح انگیزشی بالاتری فعالیت نمایند (هلیسون و پیچر، ۲۰۱۷). یکی از مباحثی که در سال‌های اخیر مورد توجه پژوهشگران حوزه‌ی مدیریت قرار گرفته مشوق‌های اجتماعی است. در دیدگاه‌های سنتی مدیریت، توسعه سرمایه‌های اقتصادی، فیزیکی و نیروی انسانی مهم‌ترین نقش را ایفا می‌کردند اما در عصر حاضر سازمانها برای توسعه به مشوق‌های اجتماعی بیشتر از سرمایه‌های اقتصادی، فیزیکی و انسانی نیازمند هستند. در سازمانی که فاقد مشوق‌های اجتماعی کافی است، به احتمال زیاد سایر سرمایه‌ها از بین می‌روند و استفاده از آن‌ها امکان‌پذیر نیست. مشوق‌های اجتماعی، پدیده‌های مدیریت‌پذیر است. بدین معنا که اساس سیاست گزارش‌ها به صورت فیزیکی وجود ندارد بلکه حاصل تعاملات و هنجارهای گروهی و اجتماعی است که افزایش آن منجر به پایین آمدن سطح هزینه‌های عملیاتی سازمان می‌شود. مشوق‌های اجتماعی ماهیتی زاینده و مولد دارد و افراد را وادار می‌کند تا ارزش ایجاد کنند، کارها را درست انجام دهند و به اهداف خویش دست یابند و مأموریت زندگی‌شان را به اتمام رسانند. به عبارت دیگر هیچ‌کس و هیچ سازمانی موفق نیست (چن و همکاران، ۲۰۱۶). از سویی عینیت‌گرایی به معنای قبول این نکته است که ارائه‌ی بیان یا بازنمایی عینی از فعالیتی است که توسط فرد انجام می‌گیرد و دریافت‌های فرد از امور هرچه باشد، تفاوتی در آن امور ایجاد نمی‌کند. انتظارات ذهنی مبنایی ایده‌آلی برای جلب اعتماد در مورد صداقت حسابرس برای ارائه‌ی یک نظر حرفه‌ای نیست. حسابرس باید از نظر فکری و عملی مستقل باشد اما چنین شرایطی در عمل به ندرت اتفاق می‌افتد. بنابراین، علاوه بر مفهوم استقلال ذهنی، لازم است تا استقلال برای عموم به عنوان مفهوم صریح و روشن گفته شود و علایمی عمومی نیز این موضوع را نشان دهد. حداقل این که حسابرسان باید در موقعیتی باشند که به شکل کارایی، ظرفیت تحمل فشارهای وارد شده بر استقلال ذهنی را داشته باشند (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۸). آشنایی با عوامل مؤثر بر عینیت‌گرایی حسابرس هم برای حسابرسان، هم صاحبکاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاستگذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. اهمیت این موضوع به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی بیشتر دیده می‌شود (رضایی، ۱۳۹۷). در واقع، مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی با اطلاع از این عوامل خواهند توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را در پرداخت مشوق‌های مالی و غیرمالی (اجتماعی) به‌دست آورند که در این صورت، از لطامات وارده به حرفه حسابرسی به‌دلیل نگاه بازاری به آن کاسته می‌شود. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه‌ی خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن پرداخت مشوق‌های مالی و غیرمالی (اجتماعی) و بهترین پیشنهادهای برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور، آگاهی از عوامل مؤثر بر عینیت‌گرایی حسابرس می‌تواند بسیار مفید باشد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹). سازمان‌های مختلف و کارکنان آن‌ها برای ادامه‌ی حیات

سازمان و افزایش اثربخشی عملکرد خود نیازمند بررسی مشوق‌های اجتماعی هستند. حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران نیز مانند کارکنان سایر سازمان‌ها به منظور کسب اطلاعات، دستیابی به فرصت‌ها و پشتیبانی برای افزایش احتمال بهره‌وری به روابط کاری متکی هستند. ابعادی از روابط که به نظر می‌رسد در مشوق‌های اجتماعی دخیل باشند شامل میزان اعتماد، فراوانی تبادلات همکاری، میزان انسجام گروهی و نیز میزان پشتیبانی اجتماعی است (کراسولی و همکاران، ۲۰۱۴). از سویی مهم‌ترین مشکلات ایجاد فشار کاری، از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور از جمله حذف برخی از مراحل حسابرسی از برنامه به طور پنهانی، عدم انجام رویه‌های حسابرسی طبق استاندارد و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار می‌شود (یانگ و همکاران، ۲۰۱۸). این قبیل رفتارها که معلول فشار زمانی نامتعارف است می‌تواند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم با اثربخشی کار حسابرسی تأثیر سوء (منفی) داشته باشد. پیش‌بینی زمان نیز با استرس‌ها و رفتارهای مربوط با کار حسابرسان که ممکن است کیفیت حسابرسی را کاهش دهد و احتمال نقصان در حسابرسی را افزایش دهد و متعاقب آن باعث طرح دعاوی بر علیه حسابداران رسمی شود، در ارتباط است (چن و همکاران، ۲۰۱۶). تعدادی از پژوهشگران شواهدی را به دست آورده‌اند که نشان می‌دهد که حسابداران رسمی به این موضوع پی برده‌اند که فشارهای کاری باعث ایجاد تنگناهای غیرواقعی و اثرات منفی در کیفیت حسابرسی می‌شود. این موضوع تا به امروز به عنوان یک امر با اهمیت مورد توجه مؤسسات حسابرسی و نهادهای نظارتی قرار گرفته، به طوری که این مؤسسات و نهادها برای ارتقای کیفیت حسابرسی مورد انتظار بازار امروزی، به دنبال کاهش فشارهای کاری بر روی حسابرس در محیط کار هستند (فیشر، ۲۰۱۷).

با توجه به این که به نظر می‌رسد فشار کاری برای حسابرسان به یک پدیده‌ی عمومی در کار حسابرسی تبدیل شده، قضاوت حرفه‌ای اهمیت به خصوصی پیدا می‌کند. ممکن است حسابرس بر اساس قضاوت و نظر خود بعضی از مراحل را به دلیل فشار کاری کم اهمیت تلقی نموده و انجام ندهد ولی در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان دهد. تحت شرایط فشار کاری فزاینده و انگیزه‌ی حسابرس جهت ادامه‌ی همکاری با مؤسسه حسابرسی، مهم است بدانیم که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده، منجر به درک هزینه‌های شهرت شده و رعایت درستکاری را در فرآیند جمع آوری شواهد حسابرسی، خواه فشار زمانی وجود داشته یا نداشته باشد، به خطر می‌اندازد (طاهری، ۱۳۹۷). زمانی که حسابرسان تحت افزایش فشار کاری هستند، کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز (یا توسعه یافته) تشکیل پرونده تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیندازد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). فشار کاری ممکن است حسابرسان را به سخت‌تر کار کردن وادار و در نتیجه برای افزایش کارایی تلاش نماید. اما اگر فشار کاری زمانی در حد غیرمتعارف باشد، آثار منفی آن بروز می‌نماید. ممکن است این فشار موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده و دست به عکس‌العمل‌های متفاوتی بزنند. این عکس‌العمل‌ها می‌تواند به اشکال گوناگونی ظاهر شود. آن‌ها ممکن است به زمان انجام عملیات

در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگه دارند. این عمل از طریق انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد. ممکن است این استرس آنان را به اعمالی وادار کند تا کیفیت حسابرسی را کاهش دهند (کوک و همکاران، ۲۰۱۱).

موضوع خودکارایی در مذاکره و استفاده از آن در فرآیند تصمیم‌گیری و تصمیم‌سازی، موضوعی است که توجه پژوهشگران زیادی را به خود جلب کرده و مبانی نظری آن شکل گرفته است. خودکارایی در مذاکره کمک می‌کند تا بهترین قضاوت و تصمیم را اتخاذ کند. در مطالعات بسیاری خودکارایی در مذاکره به عنوان یکی از مهم‌ترین و قدرتمندترین عوامل تأثیرگذار بر توانمندسازی روانی شناخته شده است (یانگ و همکاران، ۲۰۱۸). اهمیت خودکارایی در مذاکره از این لحاظ است که نقش تسهیل‌کننده‌ای بر قضاوت فرد دارد. خودکارایی در مذاکره بیانگر آن است که در روابط اجتماعی و در بده بستن‌های روانی و عاطفی در شرایط خاص چه عملی مناسب و چه عملی نامناسب است. یعنی این که فرد در شرایط مختلف بتواند امید را در خود زنده نگه دارد، با دیگران همدلی نماید، احساسات دیگران را بشنود، نگذارد نگرانی، قدرت تفکر و استدلال او را مختل نماید، در برابر مشکلات پایداری نماید و در همه حال نوع قضاوت خود را حفظ نماید (آنجلیدیس، ابراهیم، ۲۰۱۱). تئوری‌های متعددی (تئوری انصاف و ...) در مورد اثر مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی در مدیریت وجود دارد اما نتایج بسیاری از پژوهش‌های قبلی بر دو نوع مشوق تمرکز داشته است: مشوق درونی و بیرونی. منشأ مشوق‌های درونی، درون فرد است و به احساس درونی فرد در حین کار و انجام وظایف بر می‌گردد. این مشوق‌های درونی شامل احساسات، چالشی بودن، انجام کامل کار و مسئولیت است. انگیزه‌ی بیرونی ملموس و مشهود بوده، توسط عوامل خارجی (افراد دیگر، سازمان) به فرد داده می‌شوند. حقوق و مزایا، ترفیع یا ارتقا، پست و تشخیص نمونه‌هایی از مشوق‌های بیرونی قابل توجه در سازمان‌های امروزی است (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۷). در دنیای حقیقی مشوق دادن به سطح‌های بالای عملکرد بسیار مهم است، چرا که این عملکرد کارکنان را دارای انگیزه و عملکرد و عینیت‌گرایی آن‌ها را کنترل می‌کند. لزوماً مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی مورد نیازند برای این که میزان مشوق‌های غیرمادی را تثبیت کنند و مشوق‌های مالی مورد نیازند که افراد لایق را جذب و ماندگار کنند و این کارکنان توانایی این را دارند که سازمان را ارتقا دهند. اگر چه بعضی از این مشوق‌ها به صورت مالی هستند. انواع بسیار زیادی از مشوق‌های غیرمالی هم وجود دارد که شرکت‌ها می‌توانند برای کارمندان‌شان فراهم کنند. آن‌ها در واقع عواملی هستند که ممکن است در کارمند ایجاد انگیزه کنند. بنابراین برای یک مدیر دانستن این که چه چیز در کارکنانش ایجاد انگیزه می‌کند ضروری است و احتمالاً این در بین کارکنان مختلف باشد (محبی، ۱۳۹۸). بصورت مختصر این گونه می‌توان گفت که اعطای مشوق‌های مالی و اجتماعی به کارمندان باید بر اساس رابطه‌ی هر چه تلاش بیشتر عملکرد و انگیزه بیشتر باشد. در این جا احتیاط‌هایی هم در مورد راه‌های اعطای مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی در یک سیستم وجود دارد. برای دستیابی به ویژگی‌های انگیزشی مثبت سازمان‌هایی که مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی و سوسه انگیز ارائه می‌کنند وادارند به صورت مستقل کار کنند. در این مورد اگر چه ضرورت عادل بودن در اعطای مشوق به دیگران به نظر می‌رسد که کاملاً از

دیدگاهی تیوریکال درک می‌شود، تعصب در ارزشیابی‌های عملکرد کارکنان اغلب در مطالعات اقتصادی مختلف گزارش شده است که بر ابعاد عملکرد کارکنان همچون عینیت‌گرایی، نوآوری و کارایی فردی اثرگذار است (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹). لذا مسئله اصلی و اساسی در پژوهش حاضر این است که آیا مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تأثیری دارد؟

۳- پیشینه‌ی پژوهش

سوانبرگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در طی سال‌های ۲۰۱۸-۲۰۱۹ با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی همبستگی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس در بین ۲۳۵ نفر از حسابرسان آلمان به این نتیجه رسیدند که مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره تأثیر معناداری دارد.

سوانبرگ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های مالی بر رضایت و عینیت‌گرایی حسابرس با هدف تأثیر مشوق‌های مالی بر رضایت و عینیت‌گرایی حسابرس و طی سال ۲۰۱۶-۲۰۱۷ با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی علی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار پی‌ال‌اس در بین ۲۲۵ نفر از حسابرسان کشور آلمان با استفاده از رویکرد میدانی و ابزار پرسشنامه استاندارد و مدل معادلات ساختاری به این نتیجه رسیدند که بین پاداش‌های مالی و پاداش‌های اجتماعی و رضایت شغلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین پاداش اجتماعی بین فردی بیشترین میزان همبستگی با عامل پاداشی را دارند که منجر به رضایت‌مندی در کارکنان می‌شود.

هلیسون و پیچر (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های مالی بر قضاوت حسابرس با هدف تعیین تأثیر تأثیر مشوق‌های مالی بر قضاوت حسابرس طی سال‌های ۲۰۱۵-۲۰۱۶ با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی همبستگی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل در بین ۱۰۵ نفر از حسابرسان کشور دانمارک با رویکرد میدانی و ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد با استفاده از مدل معادلات ساختاری به این نتیجه رسیدند که طرح پاداش و مشوق‌های اعطایی مالی بر عملکرد و رضایت‌مندی حسابرسان تأثیر معناداری در جهت مثبت و مستقیم دارد.

پرولت و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های مالی و غیرمالی بر عملکرد و رضایت کارکنان طی سال‌های ۲۰۱۶-۲۰۱۷ با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه استاندارد و نوع روش تحقیق در قالب توصیفی پیمایشی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل در بین ۳۴۶ نفر از کارکنان صنایع کوچک هلند با استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد و با رویکرد میدانی به این نتیجه رسیدند که مشوق‌های مالی و غیرمالی

بر عملکرد و رضایت کارکنان مؤثر هستند.

محبی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های اجتماعی بر نوآوری با نقش میانجی انگیزش با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه استاندارد و نوع روش تحقیق در قالب توصیفی پیمایشی در بین ۲۳۵ نفر از کارکنان (نمونه‌گیری با استفاده از جدول مورگان) صنایع کوچک استان زنجان و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار لیزرل به این نتیجه رسید که مشوق‌های اجتماعی سازمان بر عامل انگیزش کارکنان بخش‌های اداری، مدیریتی و پشتیبانی سازمان تأمین اجتماعی کشور اثرگذار می‌باشد. از سویی مشوق‌های اجتماعی هم به صورت مستقل و هم با نقش میانجی عامل انگیزش بر نوآوری کارکنان اثر مستقیم و معنادار داشت.

درزی (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های مالی بر عملکرد کارکنان سازمان امور مالیاتی کشور طی سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۷ با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی پیمایشی در بین ۱۸۶ نفر از کارکنان (نمونه‌گیری با استفاده از جدول کرجسی مورگان) سازمان امور مالیاتی استان تهران و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس به این نتیجه رسید که پاداش و مشوق‌های مالی بر عملکرد کارکنان (ایجاد انگیزش کاری، کاهش غیبت، مشارکت کاری، خودمدیریتی در کار و ...) تأثیر مثبت و معناداری دارد. رضایی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان تأثیر مشوق‌های اجتماعی و سیستم پاداش‌دهی بر توانمندسازی درونی و عملکرد کارکنان سازمان تأمین اجتماعی با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی همبستگی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار اسمارت پی ال اس در شش ماهه‌ی دوم سال ۱۳۹۶ در بین ۲۰۲ نفر از کارکنان و مدیران سازمان تأمین اجتماعی استان البرز به این نتیجه رسید که مشوق‌های اجتماعی و سیستم پاداش‌دهی بر توانمندسازی درونی و عملکرد کارکنان سازمان تأمین اجتماعی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

دیواندردی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی چگونگی تأثیر مشوق‌های مالی بر عملکرد فردی، بررسی نقش میانجی انگیزش درونی و تعدیل‌کننده‌ی خودکامیابی و انتظار دریافت پاداش (مطالعه موردی: بانک ملت) طی سال ۱۳۹۶ در بین کارکنان ۷۸ شعبه بانک ملت در شهر تهران با استفاده از رویکرد میدانی و با ابزار پرسشنامه استاندارد و نوع روش پژوهش در قالب توصیفی پیمایشی و با استفاده از الگوی معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس به این نتیجه رسید که مشوق‌های مالی بر عملکرد فردی با نقش میانجی انگیزش درونی و تعدیل‌کننده‌ی خودکامیابی و انتظار دریافت پاداش تأثیر معناداری دارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس سؤال پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر طراحی و تدوین شده است:

فرضیه‌ی اول: مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

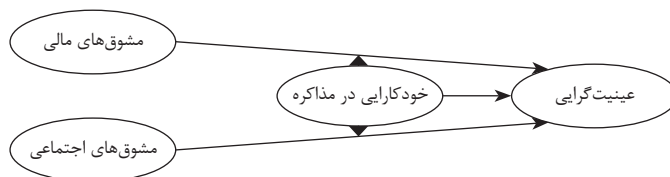
فرضیه‌ی دوم: مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

فرضیه‌ی سوم: خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد
فرضیه‌ی چهارم: مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

فرضیه‌ی پنجم: مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

متغیرهای پژوهش شامل مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی به عنوان متغیرهای مستقل و عینیت‌گرایی حسابرس به عنوان متغیر وابسته و خودکارایی در مذاکره به عنوان متغیر میانجی می‌باشد که از پژوهش (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) استخراج و مدل مفهومی مطابق شکل ۱ ترسیم شده است:

شکل (۱) مدل مفهومی پژوهش برگرفته از پژوهش (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹)



۴- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر نوع توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی و بر اساس معادلات رگرسیونی بوده و از نظر هدف جزء پژوهش‌های کاربردی به حساب می‌آید. همچنین این پژوهش به لحاظ گردآوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های میدانی و به لحاظ انجام پژوهش در یک بازه‌ی زمانی خاص از نوع پژوهش‌های مقطعی است. جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در استان تهران با استناد به آمار ارائه شده مورخه ۱۳۹۸/۰۹/۱۵ در وب‌سایت جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تعداد ۸۲۶۷۰ نفر است. جهت نمونه‌گیری از جدول مورگان استفاده شده است که تعداد نمونه‌ی مورد نظر تعداد ۳۸۴ نفر به‌دست آمد. روش نمونه‌گیری نیز از نوع نمونه‌گیری غیراحتمالی در دسترس می‌باشد. روش گردآوری داده‌ها به صورت میدانی و با ابزار پرسشنامه است. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش دو دسته می‌باشد؛ الف) مطالعات کتابخانه‌ای: از جمله مطالعه‌ی کتاب‌ها و نشریه‌های داخلی (فصلنامه‌ی حسابداری و حسابرسی و ...) و خارجی (الزویر، اسکوپوس و ...) به منظور دستیابی به مبانی نظری و ادبیات پژوهش پیرامون متغیرهای تحقیق و استفاده از تجارب و یافته‌های پژوهشگران دیگر، ب) استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) به عنوان ابزار اصلی جمع‌آوری اطلاعات و به منظور تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش از آمار توصیفی و آمار استنباطی به‌صورت توأم استفاده می‌شود. آمار توصیفی: به منظور تحلیل داده‌های جمعیت‌شناختی پژوهش از جدول فراوانی و نمودارهای توصیفی و به منظور توصیف شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرها از آماره‌های توصیفی شامل میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر استفاده خواهد شد. آمار

استنباطی: به منظور ارزیابی پایایی پرسشنامه از آزمون ضریب آلفای کرونباخ و برای تحلیل و ارزیابی روایی سؤالات پرسشنامه از تحلیل عاملی تأییدی استفاده می‌شود. به منظور بررسی نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش از آزمون K-S و به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌سازی معادلات ساختاری با استفاده از دو بسته‌ی نرم‌افزاری SPSS V:۲۵.۰ و Smart PLS V:۳.۲ استفاده شده است. قلمرو زمانی این پژوهش از اسفندماه سال ۱۳۹۷ تا شهریورماه سال ۱۳۹۸ است.

۵- تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

مشوق‌های مالی: عبارت است از هر گونه اعطای پاداش که به‌صورت مالی از طرف شرکت صورت می‌گیرد. در پژوهش حاضر این متغیر با استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) و با توجه به طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق، کاملاً موافق) و با توجه به مؤلفه‌هایی همچون میزان پرداخت مشوق‌ها، اعطای به موقع مشوق، شایستگی‌ها و ... مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد.

مشوق‌های اجتماعی: مشوقی که شخص از شغل خود دریافت می‌دارد و آن رضایت و لذتی است که فرد با انجام وظایف معنادار و پر اهمیت از شغل خود به دست می‌آورد. در پژوهش حاضر این متغیر با استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) و با توجه به طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق، کاملاً موافق) و با توجه به مؤلفه‌هایی همچون اعتماد، ارتباطات متقابل، تیم‌سازی‌های سازمانی، همدلی در سازمان و ... مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد.

عینیت‌گرایی حسابرس: به داشتن الگوی ذهنی حسابرسان در خصوص وظایف محوله که بر مبنای مشاهدات عینی و قابل لمس خود بوده گفته می‌شود. در پژوهش حاضر این متغیر با استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) و با توجه به طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق، کاملاً موافق) و با توجه به مؤلفه‌هایی همچون جامع‌نگری، بررسی همه جانبه، مدرک‌گرایی و ... مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد. خودکارایی در مذاکره: عبارت است از استقلال فرد در مذاکره و اتخاذ تصمیمات مبتنی بر استقلال فکری. در پژوهش حاضر این متغیر با استفاده از ابزار پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) و با توجه به طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف، مخالف، بی‌نظر، موافق، کاملاً موافق) و با توجه به مؤلفه‌هایی همچون میزان داشتن استقلال رأی، ثبت تصمیم و ... مورد سنجش و ارزیابی قرار می‌گیرد.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

در این پژوهش ویژگی‌های خاص نمونه همچون سطح تحصیلات، سابقه کاری، جنسیت و رده حسابرس مورد بررسی قرار گرفت، نتایج این ویژگی‌های توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است:

جدول (۱) آمار جمعیت شناختی نمونه پژوهش

متغیر	فراوانی	درصد	متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت			تحصیلات		
مرد	۲۵۹	۶۷/۴۵	لیسانس	۴	۱/۰۴
زن	۱۲۵	۳۲/۵۵	فوق لیسانس و بالاتر	۳۸۰	۹۸/۹۶
متغیر			متغیر		
رده حسابرس			سابقه کار		
حسابرس	۱۸۶	۴۸/۴۴	کمتر از ۵ سال	۸۱	۲۱/۰۹
حسابرس ارشد	۱۹۰	۴۹/۴۸	۵-۱۰ سال	۱۶۰	۴۱/۶۷
مدیر حسابرسی	۸	۲/۰۸	۱۰-۱۵ سال	۱۴۳	۳۷/۲۴

در این پژوهش از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای بررسی فرض نرمال بودن داده‌های پژوهش استفاده شده است. نتایج حاصل از این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است:

جدول (۲) نتایج آمار توصیفی و آزمون کولموگروف اسمیرنوف متغیرهای پژوهش

متغیر	حجم نمونه	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه	آمارهی آزمون K-S	سطح معناداری
مشوق‌های مالی	۳۸۴	۳/۲۰۵	۰/۵۱۳	۱	۵	۱/۰۲۳	۰/۶۵۸
مشوق‌های اجتماعی	۳۸۴	۳/۴۶۵	۰/۴۲۸	۱	۵	۱/۰۰۱	۰/۰۷۰
عینیت‌گرایی حسابرس	۳۸۴	۳/۷۵۸	۰/۳۶۵	۱	۵	۱/۱۲۵	۰/۰۸۵
خودکارایی در مذاکره	۳۸۴	۳/۴۹۹	۰/۸۱۲	۱	۵	۰/۹۸۷	۰/۰۷۴

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۲ سطح معناداری آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای متغیرهای مشوق‌های مالی (۰/۶۵۸)، مشوق‌های اجتماعی (۰/۰۷۰)، عینیت‌گرایی حسابرس (۰/۰۸۵) و خودکارایی در مذاکره (۰/۰۷۴) به‌دست آمده و چون مقادیر سطح معناداری آزمون کولموگروف- اسمیرنوف برای تمام متغیرهای پژوهش بزرگتر از مقدار ۰/۰۵ (سطح خطای محاسباتی در ۹۵٪) است. لذا می‌توان گفت تمام متغیرهای مورد بررسی در پژوهش حاضر دارای توزیع نرمال می‌باشند که برای تحلیل روابط بین متغیرها می‌توان از آزمون‌های پارامتریک (ضریب مسیر، آماره معناداری t و ...) بهره گرفت.

۲-۶- آمار استنباطی

۲-۶-۱- روایی پرسشنامه

در پژوهش حاضر از پرسشنامه‌ی استاندارد (سوانبرگ و همکاران، ۲۰۱۹) استفاده شده است که به طور طبیعی روایی پرسشنامه مورد تأیید قرار می‌گیرد اما به منظور اطمینان بیشتر از شاخص KMO و آزمون بارتلت استفاده شد. خروجی این آزمون‌ها با لحاظ نمودن اطلاعات ۳۰ حسابرس به عنوان نمونه‌ی اولیه در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول (۳) آزمون KMO و بارتلت برای متغیرهای تحقیق

متغیرها	آزمون KMO	سطح معناداری آزمون بارتلت
مشوق‌های مالی	۱/۸۰۱	۰/۰۰۰
مشوق‌های اجتماعی	۰/۸۲۲	۰/۰۰۰
عینیت‌گرایی حسابرس	۰/۸۳۲	۰/۰۰۰
خودکارایی در مذاکره	۰/۸۵۱	۰/۰۰۰

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۳ مقدار شاخص KMO برای متغیرهای پژوهش که بالاتر از ۰/۷ و مقدار سطح معناداری آزمون بارتلت، کوچکتر از ۰/۰۵ است. لذا روایی مورد تأیید است.

۲-۲-۶- پایایی پرسشنامه

برای برآورد^۱ پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شده است. بر این اساس مقدار آلفا با استفاده از نرم‌افزار SPSS V:۲۵.۰، برای هر یک از متغیرهای پژوهش برابر با جدول ۴ به‌دست آمده است.

جدول (۴) پایایی پرسشنامه

متغیرها	مقدار ضریب آلفای کرونباخ	مقدار پایایی ترکیبی	مقدار پایایی اشتراکی
مشوق‌های مالی	۰/۸۳۸	۰/۸۳۰	۰/۸۲۸
مشوق‌های اجتماعی	۰/۸۰۹	۰/۸۰۳	۰/۸۰۰
عینیت‌گرایی حسابرس	۰/۸۴۶	۰/۸۳۹	۰/۸۳۵
خودکارایی در مذاکره	۰/۸۲۸	۰/۸۲۴	۰/۸۲۰
پایایی کل پرسشنامه	۰/۸۵۵	۰/۸۵۰	۰/۸۴۹

با توجه به مقدار آلفای به‌دست آمده برای هر یک از متغیرها که بالای ۰/۷۰ به‌دست آمده نشان از تأیید پایایی متغیرها و پرسشنامه‌ی پژوهش است.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ی ۱: مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

H_0 : مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری ندارد.

H_1 : مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

جدول (۵) ضرایب مسیر و اعداد معناداری برای آزمون فرضیه‌ی ۱

نتیجه آزمون	عدد معناداری	ضریب مسیر	مسیر	
			به متغیر	از متغیر
قبول فرضیه	۹/۶۳	۰/۸۹	عینیت‌گرایی	مشوق‌های مالی

با توجه به این که مقدار آماره‌ی آزمون t استیودنت محاسبه شده برای متغیرها در بازه‌ی $+1/96$ و $-1/96$ قرار نمی‌گیرد (منطقه‌ی بحرانی در سطح اطمینان 95%)، لذا فرضیه H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد. با توجه به ضریب مسیر برآوردی بین متغیرها نشان می‌دهد این اثرگذاری به اندازه‌ی 89 درصد در جهت مثبت و مستقیم می‌باشد.

فرضیه‌ی ۲: مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

H_0 : مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری ندارد.

H_1 : مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

جدول (۶) ضرایب مسیر و اعداد معناداری برای آزمون فرضیه‌ی ۲

نتیجه آزمون	عدد معناداری	ضریب مسیر	مسیر	
			به متغیر	از متغیر
قبول فرضیه	$8/53$	$0/80$	عینیت‌گرایی	- مشوق‌های اجتماعی

با توجه به این که مقدار آماره‌ی آزمون t استیودنت محاسبه شده برای متغیرها در بازه‌ی $+1/96$ و $-1/96$ قرار نمی‌گیرد (منطقه‌ی بحرانی در سطح اطمینان 95%)، لذا فرضیه H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد. با توجه به ضریب مسیر برآوردی بین متغیرها نشان می‌دهد این اثرگذاری به اندازه‌ی 80 درصد در جهت مثبت و مستقیم می‌باشد.

فرضیه‌ی ۳: خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

H_0 : خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری ندارد.

H_1 : خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.

جدول (۷) ضرایب مسیر و اعداد معناداری برای آزمون فرضیه‌ی ۳

نتیجه آزمون	عدد معناداری	ضریب مسیر	مسیر	
			به متغیر	از متغیر
قبول فرضیه	$1/98$	$0/42$	عینیت‌گرایی	- خودکارایی در مذاکره

با توجه به این که مقدار آماره‌ی آزمون t استیودنت محاسبه شده برای متغیرها در بازه‌ی $+1/96$ و $-1/96$ قرار نمی‌گیرد (منطقه‌ی بحرانی در سطح اطمینان 95%)، لذا فرضیه H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد. با توجه به ضریب مسیر برآوردی بین متغیرها نشان می‌دهد این اثرگذاری به اندازه‌ی 42 درصد در جهت مثبت و مستقیم می‌باشد.

فرضیه‌ی ۴: مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره

اثر معناداری دارد.

H_0 : مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری ندارد.

H_1 : مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

جدول (۸) ضرایب مسیر و اعداد معناداری برای آزمون فرضیه‌ی ۴

نتیجه آزمون	Z سوبل	عدد معناداری	ضریب مسیر	مسیر		
				از متغیر		به متغیر
قبول فرضیه	۳/۹۷	۴/۰۳	۰/۰۷	عینیت‌گرایی	خودکارایی در مذاکره	مشوق‌های مالی

با توجه به این که مقدار آماره‌ی آزمون t استیودنت و Z سوبل محاسبه شده برای متغیرها در بازه‌ی $+1/۹۶$ و $-۱/۹۶$ قرار نمی‌گیرد (منطقه‌ی بحرانی در سطح اطمینان ۹۵%)، لذا فرضیه H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد. با توجه به ضریب مسیر برآوردی بین متغیرها نشان می‌دهد این اثرگذاری به اندازه‌ی ۷ درصد در جهت مثبت و مستقیم می‌باشد.

فرضیه‌ی ۵: مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

H_0 : مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری ندارد.

H_1 : مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.

جدول (۹) ضرایب مسیر و اعداد معناداری برای آزمون فرضیه‌ی ۵

نتیجه آزمون	Z سوبل	عدد معناداری	ضریب مسیر	مسیر		
				از متغیر		به متغیر
قبول فرضیه	۴,۵۵	۴,۶۶	۰,۳۸	عینیت‌گرایی	خودکارایی در مذاکره	مشوق‌های اجتماعی

با توجه به این که مقدار آماره‌ی آزمون t استیودنت و Z سوبل محاسبه شده برای متغیرها در بازه‌ی $+1/۹۶$ و $-۱/۹۶$ قرار نمی‌گیرد (منطقه‌ی بحرانی در سطح اطمینان ۹۵%)، لذا فرضیه H_1 تأیید و H_0 رد می‌شود. بنابراین می‌توان گفت مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره حسابرسان اثر معناداری دارد. با توجه به ضریب مسیر برآوردی بین متغیرها نشان می‌دهد این اثرگذاری به اندازه‌ی ۳۸ درصد در جهت مثبت و مستقیم می‌باشد.

جدول (۱۰) خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ها	نتیجه آزمون فرضیه
مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.	تأیید فرضیه
مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.	تأیید فرضیه
خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابرسان اثر معناداری دارد.	تأیید فرضیه
مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.	تأیید فرضیه
مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابرس با نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد.	تأیید فرضیه

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

فرضیه‌ی ۱ نشان داد: مشوق‌های مالی و اجتماعی به عنوان ابزاری ضروری بر عملکرد کارکنان و عینیت‌گرایی آن‌ها شناخته شده است. کارمندی که به خوبی از او تقدیر می‌شود حس می‌کند که برای شرکتی که در آن کار می‌کند دارای ارزش و احترام است. علاوه بر این مشوق‌های مالی و اجتماعی باعث می‌شود که کارکنان بیشتر و بهتر کار کنند. باید گفت که کارمندان یک شرکت موتور چرخانده‌ی آن شرکت هستند. مشوق‌های مالی و اجتماعی سوخت این موتور است که موفقیت حقیقی شرکت‌ها از اشتیاق کارکنانشان به استفاده‌ی از خلاقیت و تواناییشان در امور شرکت سرچشمه می‌گیرد. وظیفه‌ی شرکت‌ها می‌دانند که با تشویق و پاداش به کارکنان هرچه بیشتر و بیشتر توانایی‌های مثبت‌شان را پرورش دهند. جایگاه بالای کارکنان با انگیزه نمی‌تواند به درستی در یک محیط سازمانی نشان داده شود. کارکنان با انگیزه‌ی خلاق‌تر، مؤثرتر و مشتاق‌تر نسبت به کار کردن در جهت اهداف سازمان هستند. نتایج تحلیل‌ها در فرضیه‌ی ۲ نشان داد: اگر یک کارمند با موفقیت وظایفش را انجام دهد از جانب سازمان پاداش می‌گیرد و در حقیقت عامل محرک کارکنان در عملکرد ایشان می‌باشد. کارکنانی که انگیزه‌ی بالایی دارند به عنوان یک مزیت رقابتی در هر شرکتی به کار گرفته می‌شوند چرا که عملکرد ایشان سازمان را به سمت اجرا و تحقق‌پذیری کامل اهدافش هدایت می‌کند. در واقع جامعه‌ی حسابداران رسمی با اطلاع از این عوامل خواهد توانست معیارهای قابل اتکا و یکنواختی را در پرداخت مشوق‌های مالی و غیرمالی (اجتماعی) به‌دست آورد که در این صورت از لطمات وارده به حرفه‌ی حسابرسی به‌دلیل نگاه بازاری به آن کاسته می‌شود. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه‌ی خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن پرداخت مشوق‌های مالی و غیرمالی (اجتماعی) و بهترین پیشنهادها برای آن هستند. بدین ترتیب که هم درآمد خود را حداکثر سازند و هم کار را در شرایط رقابتی از دست ندهند. به همین منظور آگاهی از عوامل مؤثر بر عینیت‌گرایی حسابرس می‌تواند بسیار مفید باشد. نتایج تحلیل‌ها در خصوص فرضیه‌ی ۳ نشان داد: حسابرسان بایستی درباره‌ی استفاده درست و به جا و به موقع تهیه‌کنندگان گزارش‌های مالی از استانداردهای حسابداری و هم

در مورد چگونگی انجام کار حسابرسی، پیوسته از مهارت‌های حرفه‌ای و عینیت‌گرایی خود استفاده کنند. برای آن‌که قضاوت حسابرسان در خصوص گزارشات مالی به درستی انجام شود و این واژه مفهوم بی‌قیدی حسابرسان یا نامحدود بودن اختیارات آن‌ها در کار حسابرسی تلقی نشود، لازم است ضمن کوشش برای شناخت مفهوم آن، عوامل مؤثر بر عینیت‌گرایی حسابرسان شناسایی شود تا روشن شود که چگونه مشوق‌های سازمانی بر قضاوت حسابرسان اثرگذار است. نتایج تحلیل‌ها در خصوص فرضیه‌ی ۴ نشان داد: مشوق‌های مالی و مشوق‌های اجتماعی مورد نیازند برای این‌که میزان مشوق‌های غیرمادی را تثبیت کنند و مشوق‌های مالی مورد نیازند که افراد لایق را جذب و ماندگار کنند و این کارکنان توانایی این را دارند که سازمان را ارتقا دهند. اگر چه بعضی از این مشوق‌ها به صورت مالی هستند. انواع بسیار زیادی از مشوق‌های غیرمالی هم وجود دارد که شرکت‌ها می‌توانند برای کارمندانشان فراهم کنند. آن‌ها در واقع عواملی هستند که ممکن است در کارمند ایجاد انگیزه کنند. بنابراین برای یک مدیر دانستن این‌که چه چیز در کارکنانش ایجاد انگیزه می‌کند ضروری است و احتمالاً این در بین کارکنان مختلف باشد. در دنیای حقیقی اعطای مشوق‌های مالی به سطح‌های بالای عملکرد بسیار مهم است. چرا که این عملکرد کارکنان را دارای انگیزه و عملکردشان را کنترل می‌کند. اگر چه بعضی از این مشوق‌ها به صورت مالی است. انواع بسیار زیادی از مشوق‌های غیرمالی هم وجود دارد که شرکت‌ها می‌توانند برای کارمندانشان فراهم کنند. آن‌ها در واقع عواملی هستند که ممکن است در کارمند ایجاد انگیزه کنند. بنابراین برای یک مدیر دانستن این‌که چه چیزی در کارکنانش ایجاد انگیزه می‌کند، ضروری است و احتمالاً این در بین کارکنان مختلف باشد. به صورت مختصر این‌گونه می‌توان گفت که اعطای مشوق‌های مالی به کارمندان باید بر اساس رابطه‌ی هر چه تلاش بیشتر، مشوق بیشتر باشد. در اینجا احتیاط‌هایی هم در مورد راه‌های اعطای مشوق‌های مالی در یک سیستم وجود دارد. نتایج تحلیل‌ها در خصوص فرضیه‌ی ۵ نشان داد: مشوق‌های مالی به عنوان ابزاری مدیریتی برای جبران عملکردهای کارکنان در سازمان و همچنین ایجاد تحریک و ترغیب برای عملکردهای بهتر آنان مورد استفاده قرار می‌گیرد. انتظاری که از یک نظام مشوق‌های مالی مؤثر می‌رود آن است که سازمان را در جهت تحقق اهدافش یاری رساند. اگر سودآوری را یکی از اهداف اصلی مجموع سازمانهای انتفاعی در سراسر جهان بدانیم، یک سیستم مشوق‌های مالی‌دهی مؤثر باید بتواند منجر به افزایش سودآوری در این سازمانها گردد. ارائه طرح‌های نو در جهت کاهش هزینه‌ها، افزایش درآمد، طرح یک محصول جدید، حذف فعالیت‌های غیرمؤثر و... که منجر به افزایش بهره‌وری در سازمان می‌گردد، تنها و تنها از عهده افرادی برمی‌آید که به درستی برانگیخته شده باشند و یکی از ابزارهای مهم ایجاد تحریک و انگیزه در کارکنان می‌تواند سیستم مشوق‌های مالی‌دهی مناسب باشد. آن‌ها مشوق‌های اجتماعی را یک دارائی ناملموس با پتانسیل خلق ارزش برای سازمان و کل جامعه می‌داند که می‌تواند بر برداشتهای ذهنی کارکنان اثر مستقیم بگذارد. بر این مینا جوهره مشوق‌های مالی هدف گرفتن انگیزش در افراد است و از آن‌جا که انسان موجودی با شعور، مقایسه‌گر و منفعت‌محور است، فرآیند تحریک انگیزش در او فرآیندی آگاهانه و قابل تحلیل است. در صورتی که پرداخت و اعطای مشوق‌های مالی به افراد بر اساس ملاک و معیار

روشن و شفافیت انجام نشود و ابهام در آن زیاد باشد، احتمال ناکارآمدی و بی‌تأثیر بودن آن و یا حتی تبدیل شدنش به ابزاری ضد انگیزش افزایش می‌یابد. بنابراین تعیین ملاک‌های روشن و قابل اندازه‌گیری در اثربخشی مشوق‌های مالی نقش بسیار مهم و حیاتی دارد.

با توجه به نتایج فرضیه‌ی اول پژوهش که نشان داد مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابربان اثر معناداری دارد، لذا در این خصوص به مدیران ارشد و اجرایی مؤسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود از یک تیم باکیفیت برای تعیین و اجرای سیاست‌های تشویقی سازمان خود استفاده نمایند. ابتدا اطمینان حاصل کنند که این تیم دارای برنامه‌ریزی کامل در اجرای روش‌های تشویقی کارمندان است، سپس به آن‌ها اجازه دهند تا اطلاعات مورد نیاز را به نحو دلخواه خود به دست آورند. با توجه به نتایج فرضیه‌ی دوم پژوهش که نشان داد مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابربان اثر معناداری دارد، لذا در این خصوص به مدیران ارشد و اجرایی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود تصمیم‌گیری، برای دادن پاداش و مزایا باید بر اساس داده‌های به دست آمده از کارایی کارمندان باشد تا نشان دهد به اطلاعات جمع‌آوری شده اهمیت داده شده است. معمولاً واحد مدیریت کیفیت در سازمان از تصمیم‌های احساسی و ناآگاهانه اجتناب می‌کند و بر اساس فرآیندهای داده محور تصمیم‌گیری می‌کند. بنابراین بهتر است سیستم‌های تشویقی نیز در راستای مدیریت کیفیت عمل شود. با توجه به نتایج فرضیه‌ی سوم پژوهش که نشان داد خودکارایی در مذاکره بر عینیت‌گرایی حسابربان اثر معناداری دارد، لذا در این خصوص به مدیران ارشد و اجرایی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود طراحی و اجرای برنامه‌ی آموزش خودکنترلی و خودمدیریتی و خودکارایی در رأس برنامه‌های مدیریت منابع انسانی سازمان قرار گیرد. با توجه به نتایج فرضیه‌ی چهارم پژوهش که نشان داد مشوق‌های مالی بر عینیت‌گرایی حسابربان نقش میانجی خودکارایی در مذاکره حسابربان اثر معناداری دارد، لذا در این خصوص به مدیران ارشد و اجرایی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود در اعطای مشوق‌های مالی اصل فوریت و عدالت را در رأس نظام مدیریت پاداش قرار دهند. با توجه به نتایج فرضیه‌ی پنجم پژوهش که نشان داد مشوق‌های اجتماعی بر عینیت‌گرایی حسابربان نقش میانجی خودکارایی در مذاکره اثر معناداری دارد، لذا در این خصوص به مدیران ارشد و اجرایی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌شود فراتر از ارزش مالی و سودمندی هرجایزه، احتمال ایجاد محیطی رقابتی همراه درگیری‌ها و احساسات بد پس از آن را پیش‌بینی کنند. بهتر است برای مقابله با این موضوع ارزش واقعی پاداش‌ها را پایین نگاه دارند و روند پرداخت پاداش‌ها را بر اساس کار تیمی قرار دهند.

منابع

دیوانداری علی. (۱۳۹۷). بررسی چگونگی تأثیر مشوق‌های مالی بر عملکرد فردی: بررسی نقش میانجی انگیزش درونی و تعدیل‌کننده خودکامیابی و انتظار دریافت پاداش (مطالعه موردی: بانک ملت)، *فصلنامه مدیریت بازرگانی*، ۱۰ (۳): ۶۷۳-۶۹۴.

- رحیمی، غفور. (۱۳۹۸). ارزیابی عملکرد و بهبود مستمر سازمان با مشوق‌های سازمانی، *ماهنامه‌ی علمی-آموزشی تدبیر*، ۷(۱۷۳): ۶۶-۷۸.
- رضایی، علی. (۱۳۹۷). تأثیر مشوق‌های اجتماعی و سیستم پاداش‌دهی بر توانمندسازی درونی و عملکرد کارکنان سازمان تأمین اجتماعی، *مدیریت تحول*، ۱۲(۱): ۴۵۰-۴۶۶.
- طاهری، بهناز. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر استرس شغلی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی، *فصلنامه حسابداری و حسابرس*، ۲۱(۱۰): ۴۱-۵۶.
- علیزاده محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر مشوق‌های اجتماعی بر مشارکت کارکنان. *فصلنامه مطالعات مدیریت*. ۲(۱): ۳۹-۴۴.
- کرمی غلامرضا؛ وکیلی فرد حمیدرضا؛ و مزینانی مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین مشوق‌های سازمانی، فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور، *فصلنامه دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۳): ۵-۳۵.
- کریمی تورج. (۱۳۹۵). مدل‌های نوین ارزیابی پاداش سازمانی. *تدبیر*، ۷(۱۷۱): ۱۹-۲۴.
- محبی فرد رفعت؛ خدابخشیان محمود؛ رفیعی سیما. (۱۳۹۵). تأثیر مشوق‌های مالی بر عملکرد کارکنان با نقش میانجی انگیزش در بیمارستان‌های آموزشی شهر قزوین، *پژوهش‌های سلامت محور*، ۲(۳): ۲۲۳-۲۳۲.
- نادری، محمدعلی. (۱۳۹۵). تأثیر مشوق‌های مالی و رفتار ارادی بر حمایت سازمانی ادراک شده، تبادل رهبر-عضو، رفتار شهروندی سازمانی، تعهد عاطفی و عملکرد وظیفه‌ی کارکنان ستادی آموزش و پرورش شهر اصفهان، *مدیریت کاربردی*، ۲۵(۱): ۸۴-۹۸.
- نوروزیان ندا. (۱۳۹۶). مدیریت پاداش و نیاز سازمان‌های امروز، *مجله‌ی الکترونیکی پژوهشگاه اطلاعات و مدارک علمی ایران*، ۳(۶): ۴۶-۵۹.

AL-Hakim, L., Ali, Y., & Shahizan, H. (2014). Who are the Crew Members on Implementation of Knowledge Management Strategies to Enhance Innovation and Improve Organizational Performance? *Journal of Resources Development and Management*, 3(2): 54-64.

Ali, W., Ahmed, R., Nawaz, A., & Khoso, I. (2014). Impact of Stress on Job Performance: An Empirical Study of the Employees of Private Sector Universities of Karachi, Pakistan. *Research Journal of Management Scienc*, 3(7): 14-17.

Alizadeh, M. A. (2017). Investigating the effect of social incentives on employee participation. *Quarterly Journal of Management Studies*, 2(1): 39-44. (In Persian)

Angelidis, J., & Ibrahim, N. A. (2011). The impact of emotional intelligence on the ethical judgment of managers. *Journal of Business Ethics*, 99(1): 111-119.

Armstrong, A., Zaman, A., Omeidi, kh., & Jalalinejad, R. (2015). The relationship between Job stress and performance among the hospitals nurses. *World of Sciences Journal*, 2(1): 181-189.

Cerasoli, C. P., Nicklin, J. M., & Ford, M. T. (2014). Intrinsic motivation and extrinsic incentives jointly predict performance: A 40-year meta-analysis. *Psychological Bulletin*, 140(4): 980.

Chen, F., Lam, K., Smieliauskas, W., & Ye, M. (2016). Auditor conservatism and banks'

measurement uncertainty during the financial crisis. *International Journal of Auditing*, 20(1): 52–65.

Chuang, S., Cheng, Y., Chang, C., & Chiang, Y. (2015). The Impact of Self-Confidence on the Compromise Effect. *International Journal of Psychology*, 48(4): 660-75.

Cook, G. L., Bay, D. B., Myburgh, J. E., & Njoroge, J. (2011). Emotional intelligence: The role of accounting education and work experience. *Issues in Accounting Education*, 26(2): 267–286.

Diwandari, A. (2018). Investigating the effect of financial incentives on individual performance: investigating the mediating role of internal motivation and moderating self-success and expecting rewards (Case study: Mellat Bank). *Business Management Quarterly*, 10(3): 673-694. (In Persian)

Duff, L. (2017). Impact of stress on employee job performance in business sector of Pakistan. *Global Journal of Management and Business Research*, 11(6): 1-4 (2011).

Eštiningtyas, P., & Darmanto, M. K. (2018). Value Engineering in Organization: A Study of Factors Affecting Success. *Journal of Information Technology Management*, 15(3): 33-45.

Fisher, R. T. (2017). Role stress, the type A behavior pattern, and external auditor job satisfaction and performance. *Behavioral Research in Accounting*, 13(2): 143–170.

Ghorbani, Saeed, Andili, Mojtaba (2001). Cash Retention, Company Value and Information Asymmetry, *Journal of Accounting Knowledge*, 3 (8), 131-149 (in Persian)

Hillison, S. M., & Peecher, M. E. (2017). Discussion of The Consequences of Audit-Related Earnings Revisions. *Contemporary Accounting Research*, 34(4): 1915–1921.

Jonson, G., Pana, F., & and Ferdi, P. (2017). Performance evaluation of RSVP using OPNET Modeler. *Simulation Modelling Practice and Theory*, 49(1): 85–97.

Karami, G., Vakilifard, H., and Mazinani, M. (2016). Investigating the relationship between organizational incentives, time pressure, work complexity and audit effectiveness in the Court of Audit. *Auditor Knowledge Quarterly*. 16(63): 5-35. (In Persian)

Karimi, T. (2016). New models of organizational reward evaluation. *Tadbir Scientific-Educational Monthly*, 7(171): 19-24. (In Persian)

Leo, Sh. (2013). The Relationship among Knowledge Management, Organizational Learning, and Organizational Performance. *International Journal of Business and Management*, 4(4): 64-76.

Mohebbifard, R., Khodabakhshian, M. and Rafei, S. (2016). The effect of financial incentives on staff performance with the mediating role of motivation in Qazvin teaching hospitals. *Journal of Health-Based Research*, 2(3): 223-232. (In Persian)

Naderi, M. A. (2016). The effect of financial incentives and voluntary behavior on perceived organizational support, leader-member exchange, organizational citizenship behavior, emotional commitment and duty performance of Isfahan education staff. *Quarterly Journal of Applied Management*, 25(1): 84-98. (In Persian)

Nowruzian, N. (2017). Reward and Need Management of Today's Organizations. *Electronic Journal of Iran Scientific Information and Documentation Research Institute*, 3 (6): 46-59. (In Persian)

Perreault, S., Kida, T., & David Piercey, M. (2017). The relative effectiveness of simultaneous versus sequential negotiation strategies in auditor-client negotiations. *Contemporary Accounting Research*, 34(2): 1048–1070.

Rahimi, G. (2019). Evaluating the performance and continuous improvement of the organization with organizational incentives. *Tadbir Scientific-Educational Monthly*, 7 (173): 66-78. (In Persian)

Rezaei, A. (2018). The effect of social incentives and reward system on internal empowerment and performance of Social Security employees. *Transformation Management Quarterly*, 12(1): 446-450. (In Persian)

Rich, N. (2020). Value Analysis Value Engineering. Report Produced for the EC Funded Project. Lean Enterprise Research Centre Cardiff. United Kingdom.

Said, K. M., & Khasharmeh, H. A. (2014). Mandatory audit firm rotation and audit costs: A survey of auditing firms in Bahrain. *Journal of Finance and Accounting*, 2(6): 116–128.

Samuel, F., Maisenbachera, S., & Maik, M. (2011). Extended Model for Integrated Value Engineering. *Procedia Computer Science*, 28(2): 781 – 788.

Solomon, E. (2018). Incentive Management, Value Engineering and Value Cost Reduction. New York: Addison Wesley Co.

Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2017). The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(5): 1142–1159.

Svanberg, J., Öhman, P., & Neidermeyer, P. E. (2018). Client-identified auditor's initial negotiation tactics: A social-identity perspective. *Managerial Auditing Journal*. 25(1): 1455-1467.

Svanberg, J., Öhman, P., & Presha Neidermeyerc, E. (2019). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy be. *Advances in Accounting*, 44(2): 121–131.

Sweeney, B., & Pierce, B. (2011). Audit team defence mechanisms: Auditee influence. *Accounting and Business Research*, 41(4): 333–356.

Taheri, B. (2018). Investigating the effect of job stress of auditors on audit quality. *Quarterly Journal of Accounting and Auditing*, 21 (10): 41-56. (In Persian)

Trotman, K. T., Wright, A. M., & Wright, S. (2005). Auditor negotiations: An examination of the efficacy of intervention methods. *The Accounting Review*, 80(1): 349–367.

Urakawa, K. K., Yokoyama, F., & Itoh, H. (2017). Sense of coherence is associated with reduced psychological responses to job stressors among Japanese factory workers. *BMC Research Notes*, 5(2): 247-252.

Wang, G., & Netemeyer, R. G. (2002). The effects of job autonomy, customer demandingness, and trait competitiveness on salesperson learning, self-efficacy, and performance. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 30(3): 217–228.

Wijetunge, M. K. (2016). Key Success Factors in Starting & Maintaining a Continues VA/VE Improvement Program. *Journal of Information Technology Management*, 26(2): 3-4.

Yang, L., Alisa, G., Brink, F., & Benson, W. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. wileyonlinelibrary.com/journal/ijau.

Yang, L., Huang, C., & Ting-Jui, H. (2014). Knowledge leadership to improve project and organizational performance. *International Journal of Project Management*, 32(2): 40–53

پی‌نویس:

1. Reliability



COPYRIGHTS

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



The Effect of Corporate Social Performance on Audit budget: Moderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report

Mohammad Mahmoodi¹, Somayeh Ghamari²

Received: 2021/05/16

Approved: 2021/08/20

Research Paper

Abstract

audit budget is based on the judgement of audit risk related to firm and managerial characteristics. The more risky the business unit, the higher the budget of the auditors. Therefore, the audit budget reflects the auditors' inference of the entity. In this study, the source of information related to the disclosure of corporate social responsibility performance information (checklist) is the report of the activities of the board of directors of companies on the Cadal site. Also in this research for data analysis, SPSS and EVIEWS software have been used. To test our hypotheses, Multivariate regression analysis based on composite-panel data was used to test the research models. We found that corporate Social responsibility performance has a negative effect on audit budget, and also, the emphasis of matter paragraphs (EOM) affects this relationship. This study helps users to be careful in identifying the motivations for disclosing information about corporate social responsibility performance and emphasis of matter paragraphs provides a clue to the judgment of immoral managers.

Key Words: corporate social responsibility, audit budget, emphasis of matter paragraphs



10.22034/ARJ.2021.247700

1. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Firoozkooh Branch, Islamic Azad University, Firoozkooh, Iran (Corresponding Author) Mahmoodi_1978@yahoo.com

2. Ph.D Student in Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran Somayeh-ghamari20@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی با در نظر گرفتن بند تأکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرسی مستقل

محمد محمودی^۱، سمیه قمری^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

قضاوت حسابرسان در مورد بودجه‌ی کار حسابرسی بر اساس ریسک حسابرسی مرتبط با شرکت و ویژگی‌های مدیریتی واحد تجاری است. هر چه واحد تجاری صاحبکار پرریسک‌تر است بودجه‌ی کار حسابرسان بالاتر می‌باشد. بنابراین بودجه‌ی کار حسابرسی منعکس‌کننده‌ی استنباط حسابرسان از واحد تجاری است.

در این پژوهش منبع دریافت اطلاعات مربوط به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، (چک لیست) از گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها در سایت کدال می‌باشد. هم‌چنین در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نرم‌افزار SPSS و EVIEWS استفاده شده است. برای آزمون مدل‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی-پانل استفاده شده است.

نتایج حاکی از آن است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت بر بودجه کارحسابرسی، تأثیر منفی دارد و همچنین بند تأکید بر مطالب خاص بر این ارتباط اثر می‌گذارد. این پژوهش به استفاده‌کنندگان کمک می‌کند تا در تشخیص انگیزه‌های افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دقت کافی را به عمل آورند و بند تأکید بر مطلب خاص سرخ‌ی برای قضاوت مدیران غیراخلاقی فراهم می‌کند.

واژه‌های کلیدی: افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی، بودجه کار حسابرسی، بند تأکید بر مطالب خاص

۱- مقدمه

با وقوع رسوایی‌های مالی در هزاره جدید، اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به صورت‌های مالی از بین رفت و سهامداران و اعتباردهندگان را بر آن داشت که علاوه بر ابعاد مالی، به تعهدات واحدهای تجاری در زمینه‌ی مسئولیت اجتماعی و افشای اطلاعات آن در بازار سرمایه بیشتر از پیش توجه نمایند (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی، نشان‌دهنده‌ی وظایف سازمانها نسبت به کلیه‌ی ذی‌نفعان می‌باشد (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۲). از طرفی اهمیت عملکرد حسابرسان مستقل بر کسی پوشیده نیست. حسابرسان مستقل در ایجاد اعتماد عمومی برای سرمایه‌گذاران نقش مهمی ایفا می‌کنند و در سطح عمومی، با پالایش اطلاعات مالی مبنای تصمیم‌گیری مفید و آگاهانه استفاده‌کنندگان را فراهم می‌کنند. با این حال فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در گوشه و کنار دنیا از جمله ایران رخ داده، دامنگیر حسابرسان نیز بوده است (درخشان‌مهر و همکاران، ۱۳۹۹). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها موضوعی جدید در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار رفته و از جنبه‌های مختلف توسط سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، مدیران و محققین مورد توجه قرار گرفته است. امروزه سهامداران خواهان سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی هستند که به گونه‌ای مناسب مسئولیت‌های اجتماعی را انجام می‌دهند. طرفداران افشای اطلاعات مسئولیت‌های اجتماعی ادعا می‌کنند که شرکت‌ها برای افزایش ثروت سهامداران این اطلاعات را افشا می‌کنند (جلیلی، قیصری، ۱۳۹۳). اگر مدیران شرکت‌ها از افشای مسئولیت اجتماعی شرکت برای مشروعیت دادن به رفتار خود استفاده کنند، اصول اخلاقی مدیریت مورد سؤال قرار می‌گیرد و منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود. حسابرسان بر این اساس هزینه‌های حسابرسی بیشتری را در پاسخ به افزایش ریسک حسابرسی و تلاش بیشتر حسابرسی درخواست می‌کنند (کری و همکاران، ۲۰۱۷). به عقیده کیم و همکاران (۲۰۱۳) رابطه‌ی قابل توجهی بین هزینه‌های حسابرسی و اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی وجود دارد. حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است. اگر چه حق‌الزحمه‌ی بیشتر حسابرسی همیشه بیانگر حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، مؤسسات حسابرسی هزینه‌ی استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به طور طبیعی حق‌الزحمه‌ی دریافتی آن‌ها بیشتر از این هزینه‌هاست (رضایی و همکاران، ۱۳۹۸).

از نتایج مطالعات پیشین در رابطه با عوامل تعیین‌کننده‌ی حق‌الزحمه حسابرسی پی بردند که ارزش حسابرسی از طریق برآورد ساعات لازم برای انجام حسابرسی، بودجه‌بندی می‌شود. همچنین این مطالعات به عوامل بیشتری از جمله تلاش حسابرسان، ریسک‌ها و پیچیدگی کار اشاره کردند که به طور مستقیم به تعیین بودجه کار حسابرسی مربوط است (جامعی، نجفی، ۱۳۹۸).

کری و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که مدیران فرصت طلب برای دور کردن اذهان سرمایه‌گذاران و دیگران از واقعیت‌ها از مسئولیت اجتماعی استفاده می‌کنند. درواقع از مسئولیت اجتماعی به طور کاربردی (مثبت) استفاده نمی‌شود و این بدان معنی است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت

اجتماعی شرکت‌ها بالا لزوماً مرتبط با مسئولیت اجتماعی ذی‌نفعان نیست. بنابراین سرمایه‌گذاران نیاز دارند که این دو انگیزه متضاد را از هم تشخیص بدهند اما این امر بسیار مشکل است. زیرا آنان دسترسی محدودی به اطلاعات خصوصی واحدهای تجاری و مدیران دارند.

وقتی ریسک حسابرسی بالا است زمانی که صرف انجام امور حسابرسی می‌شود نیز بالا است و بالعکس (دی فوند، ژانگ، ۲۰۱۴). اغلب مدیریت سود و موارد مربوط به دادخواهی بودجه‌ی کار حسابرسان را بالا می‌برد اما یک محیط اطلاعاتی شفاف به‌وسیله‌ی سیستم مدیریتی اخلاق مدارانه، طول زمان حسابرسی را کاهش می‌دهد (لی و همکاران، ۲۰۱۶). در همین راستا، برخی پژوهشگران عرصه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها در کشورهای توسعه یافته و برخی از کشورهای در حال توسعه با اقتصادهای نوظهور، علاوه بر شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های مسئولیت اجتماعی، به ارزیابی پیامدهای مالی افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخته‌اند. اگرچه نتایج این پژوهش‌ها در اکثر موارد، باهم ناسازگار بوده‌اند اما پژوهشگران دلایل ناسازگاری نتایج را در نبود معیار پذیرفته شده‌ی جهانی برای هر دو معیار افشای مسئولیت اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌ها بیان نموده‌اند؛ به طوری که برای سنجش افشای اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و شناسایی ابعاد و مؤلفه‌های آن هنوز هیچ اجماعی میان محققان و سازمانها وجود ندارد و معیارها و استانداردهای بین‌المللی زیادی را پژوهشگران، سازمانهای تدوین استانداردها و بورس‌های مختلف تهیه کرده‌اند. از سوی دیگر اگرچه معیارهای عملکرد حسابداری از دیرباز مورد عنایت سرمایه‌گذاران بوده است لیکن انتقادهای وارد بر معیارهای سنتی سنجش عملکرد، ظهور معیارهای عملکرد اقتصادی را موجب شده است. باین حال معیارهای اقتصادی نیز خالی از اشکال نبوده و با کاستی‌هایی همراه‌اند بنابراین استنباط می‌شود که تنها انتخاب معیار و اتکای صرف بر آن برای ارزیابی عملکرد مالی مناسب نیست و به‌کارگیری ترکیبی از معیارها به منظور گرفتن تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه‌تر ضروری می‌نماید (آذربایجانی و همکاران، ۱۳۹۰)

حسابرسان در هنگام قبول کار حسابرسی به عوامل‌هایی توجه می‌کنند تا بتوانند میزان کاری که قرار است انجام دهند را برآورد کنند مثل میزان فروش و دارایی شرکت. پژوهش‌های زیادی در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده و در اغلب این مطالعات، عوامل توصیفی شامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گرفته است (رشیدی باغی، ۱۳۹۳). به طور خلاصه، هدف این پژوهش، اولاً بررسی رابطه‌ی بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه‌ی کار حسابرسی می‌باشد که نشان‌دهنده‌ی سطح ریسک شرکت است و ثانیاً بررسی این موضوع است که آیا بند تأکید بر مطالب خاص تأثیر تعدیل‌کننده‌ای در این ارتباط دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری پژوهش

شاخص پایداری داوونز جونر^۱ پایداری را به عنوان معیاری برای ارزیابی اقتصاد شرکتی و عملکرد اجتماعی و محیطی شرکت می‌داند باتوجه به این که افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها

برای ارزیابی فعالیت‌های اجتماعی و محیطی شرکتی، عامل مهمی برای پایداری واحدهای تجاری است و همواره سرمایه‌گذاران به واحدهای تجاری نگاه ویژه‌ای دارند که عملکرد اجتماعی بالاتری دارند (چانگ چونگ، ۲۰۱۸). عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت، یکی از انواع اطلاعاتی است که باید مورد توجه حسابرسان قرار گیرد. اگر عملکرد مسئولیت اجتماعی، ضعیف ارزیابی شود، قاعدتاً ریسک‌های مقرراتی، قضایی و سابقه‌ای مشتریان را افزایش خواهد داد. ارزیابی ریسک بالاتر منجر به افزایش بودجه‌ی ساعات کار حسابرسی می‌شود (کری و همکاران، ۲۰۱۷).

اظهارنظر حسابرس، اغلب مهم‌ترین اطلاعات در گزارش‌های مالی و حسابرسی است. حسابرسان همواره از زبانهای مختلفی برای برقراری ارتباط و تبادل اطلاعات مهم و توضیح موارد فوق استفاده می‌کنند که از جمله می‌توان به بند تأکید بر مطالب خاص اشاره کرد. استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره‌ی ۷۰۶ بیان می‌کند که اگر حسابرس به این نتیجه برسد موضوع ارائه شده یا افشا شده در صورت‌های مالی از نظر حسابرس، از اهمیت خاصی برخوردار است باید برای درک بهتر کاربران از این موضوع اساسی در صورت‌های مالی از بند تأکید بر مطالب خاص استفاده کند و بند تأکید بر مطلب خاص را باید به شرطی در گزارش خود درج کند که شواهد حسابرسی کافی و مناسب مبنی بر اینکه موضوع مورد نظر به طور بالاهمیتی در صورت‌های مالی تحریف نشده است، کسب کرده باشد.

درواقع بند تأکید بر مطالب خاص، اظهارنظر در رابطه با ریسک‌های احتمالی شرکت از قبیل ارائه‌ی اظهارنظر درباره تداوم فعالیت شرکت یا معامله‌ی قابل ملاحظه می‌باشد و شامل قضاوت حسابرس در ارتباط با صداقت و استقلال مدیریتی و وضعیت مالی واحد و نشانگر استنباط حسابرس از ریسک مدیریتی و شرکتی می‌باشد. بند تأکید بر مطالب خاص شامل مواردی چون ابهام نسبت به نتایج آتی دعاوی حقوقی غیرمعمول یا اقدامات خاص مراجع نظارتی و به‌کارگیری استاندارد حسابداری جدید پیش از تاریخ اجرا (در صورت مجاز بودن) که اثر فراگیری بر صورت‌های مالی دارد و همچنین وقوع رویدادی که اثر عمده‌ای بر وضعیت مالی واحد تجاری داشته یا دارد و ابهام با اهمیت درباره تداوم فعالیت می‌باشد (اف اس اس، ۲۰۱۶).

به عقیده‌ی کیم و همکاران (۲۰۱۳) رابطه‌ی قابل توجهی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اطلاعات غیر مالی مانند مسئولیت اجتماعی وجود دارد. این ریسک‌ها سطح حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تعیین می‌کند و نشان می‌دهد که بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه وجود دارد اما از آنجایی که امکان قصور حسابرسی (ریسک حسابرسی) وجود دارد، بنابراین ریسک دعاوی قضایی آتی باید به عنوان عامل تعیین‌کننده‌ی حق‌الزحمه حسابرس مورد توجه قرار گیرد (سوریکوزی و همکاران، ۲۰۱۸). برخی از مطالعات نشان دادند که هرچه سطح ریسک‌ها بالاتر باشد، بودجه‌ی کاری حسابرسان افزایش می‌یابد (بل و همکاران، ۲۰۰۱). بودجه‌ی ساعات کار حسابرسی تعداد ساعات مورد نیاز برای هر یک از سرفصل‌های حسابداری می‌باشد و در فرم بودجه‌ی حسابرسی لحاظ می‌گردد و در شرکت‌های تولیدی و سایر شرکت‌ها با توجه به ظرفیت‌ها و توانمندی و عملکرد سال‌های گذشته و میزان

درآمد عملیاتی و غیر عملیاتی و هزینه‌های عملیاتی و غیر عملیاتی و مقایسه عملکردهای گذشته با پیش‌بینی آتی می‌باشد.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

کیم و جانگ (۲۰۲۰) به بررسی موضوع تأثیر افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل‌گر بند تأکید بر مطالب خاص پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که ارتباط منفی و معناداری بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه‌ی کار حسابرسی وجود دارد و همچنین دریافتند که بند تأکید بر مطالب خاص می‌تواند شاخصی برای تشخیص انگیزه‌های فرصت طلبانه و یا رفتار اخلاق مدارانه مدیریت باشد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بند تأکید بر مطالب خاص سرخشی برای قضاوت مدیران غیراخلاقی فراهم می‌کند. بندهای تأکید بر مطالب خاص در گزارش‌های حسابرسی نشان‌دهنده‌ی میزان بالای تخصص حسابرسان می‌باشد و همچنین می‌توان آن را به عنوان یک مورد مستقیم مربوط به ارزیابی پایداری شرکت مانند وجود فرض تداوم فعالیت شرکت در نظر گرفت. کری و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که رابطه‌ی مثبت بین گزارشگری مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های دولتی نسبت به شرکت‌های غیر دولتی ضعیف‌تر است. زیرا شرکت‌های غیردولتی از افشای مسئولیت اجتماعی جهت اهداف حساب آرایبی استفاده می‌کنند و حسابرس حق‌الزحمه‌ی بیشتری را جهت تلاش و ریسک حسابرسی بیشتر در این شرکت‌ها تقاضا خواهد کرد.

چین و رضایی (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی «ارتباط ارزش مسئولیت اجتماعی در بین سرمایه‌گذاران» ۵۱ شرکت‌ها پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که عرضه‌کنندگان استقراری آگاه هنگام تصمیمات سرمایه‌گذاری خود به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و افشای اطلاعات در زمینه‌های زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی توجه می‌کنند. آن‌ها رابطه‌ی منفی بین رتبه افشای زیست محیطی، اجتماعی و راهبری شرکتی با فروش استقراری کشف نمودند. بدین معنا که فروشندگان استقراری از سرمایه‌گذاری در شرکت‌های دارای رتبه بالای مسئولیت اجتماعی اجتناب می‌کنند.

سالوسکی و زولچ (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان «رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت سود» نتیجه‌گیری کردند که شرکت‌هایی که رتبه‌ی مسئولیت اجتماعی بالاتری دارند، میزان مدیریت سود بالاتر و شرکت‌هایی که رتبه مسئولیت اجتماعی پایین‌تری دارند، محافظه کاری بیشتری دارند. یافته‌های این تحقیق حاکی از این است که شرکت‌ها به دلایل فرصت طلبانه در مسئولیت اجتماعی مشارکت می‌کنند. بنابراین بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط منفی وجود دارد.

مارتینز-فررو و همکاران (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی «ارتباط بین کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها» پرداختند. نتایج این تحقیق حاکی از آن است

که شرکت‌هایی که گزارشگری مالی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند، تمایل بیشتری به محافظه کاری و تمایل کمتری به اعمال غیراخلاقی مانند مدیریت سود دارند. همچنین شرکت‌های دارای کیفیت بالای اطلاعات مالی، تمایل به انتشار گزارش توسعه پایدار با کیفیت بالا دارند.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهشی به بررسی «ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت‌ها» پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که سهامداران حاضرند برای شرکت‌هایی که اطلاعات بیشتری (از جمله در زمینه مسئولیت اجتماعی) افشا می‌کنند بهای بیشتری بپردازند. بنابراین از نتایج این تحقیق می‌توان نتیجه‌گیری نمود که اطلاعات گزارشگری مسئولیت اجتماعی، در تصمیمات سرمایه‌گذاری مربوط تلقی می‌گردد. همچنین نتایج آزمون‌های این تحقیق نشان می‌دهد که گزارشگری مسئولیت اجتماعی مرتبط با مجموعه‌ای از اطلاعات به جز صورت‌های مالی می‌باشد که در ارزیابی سرمایه‌گذاران نسبت به ارزش شرکت‌ها در نظر گرفته می‌شوند. به عبارتی اطلاعات گزارشگری مسئولیت اجتماعی، دارای ارتباط با ارزش افزایشی نسبت به اطلاعات مالی مندرج در گزارش‌های سالانه می‌باشد.

آرش درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که مسئولیت‌های اجتماعی توان پیش‌بینی عملکرد حساب‌رسان را دارند. همچنین در این پژوهش ارتباط بین اخلاق حرفه‌ای و رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حساب‌رسان مورد بررسی قرار گرفته شد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که اخلاق حرفه‌ای و رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی تأثیر مستقیم بر عملکرد حساب‌رسان مستقل دارد.

جامعی و نجفی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی موضوع «رابطه‌ی بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حساب‌رسی» پرداختند. آنان در این پژوهش نشان دادند بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد لکن این رابطه در شرکت‌های دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی، منفی و معنادار است به عبارت دیگر در این شرکت‌ها چالش حساب‌رس کمتر می‌شود و منجر به کاهش حق‌الزحمه حساب‌رسی می‌شود.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی تحت عنوان «تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها» یافتند که ارتباط مثبت و معناداری بین سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، عملکرد مالی شرکت وجود دارد و همچنین دریافتند که ارتباط منفی و معناداری بین سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، هزینه‌ی سرمایه‌ی شرکت وجود دارد.

جلیلی و قیصری (۱۳۹۳) به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی و کیفیت سود با استفاده از چهار معیار کیفیت سود پرداختند. نتایج نشان داد که بین مسئولیت اجتماعی و اقلام تعهدی اختیاری رابطه‌ی مثبت وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که در مدل اقلام تعهدی اختیاری و مدل هزینه‌های تولیدی غیرعادی، بین مسئولیت‌های اجتماعی شرکتی و مدیریت سود رابطه‌ی مثبت غیرمعنادار وجود داشته و در مدل وجوه نقد عملیاتی غیرعادی و مدل هزینه‌های اختیاری

غیرعادی، بین مسئولیت های اجتماعی شرکتی و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه ی اول: افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه ی کار حسابرسی تأثیر منفی دارد.

فرضیه ی دوم: به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت تأثیر داشته باشد.

فرضیه ی سوم: در صورت وجود بند تأکید بر مطالب خاص به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه ی کار حسابرسی تأثیر داشته باشد.

۵- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی به شمار می‌رود و بر مبنای روش، از نوع همبستگی با رویکرد رگرسیونی محسوب می‌شود که در آن برای آزمون مدل‌های پژوهش از تحلیل رگرسیون چند متغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی-پانل استفاده شده است. جامعه‌ی آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که کلیه‌ی شرایط ذیل را داشته باشند. با توجه به این که تا قبل از سال ۱۳۹۳ داده‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود ندارد و یا پراکنده و غیرقابل مقایسه است، بنابراین قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. در این پژوهش، برای انتخاب نمونه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. شرایط نمونه عبارتند از:

۱- با توجه به دوره‌ی زمانی ۱۳۹۳ - ۱۳۹۷ شرکت باید در سال ۱۳۹۷ در فهرست شرکت‌های پذیرفته شده اوراق بهادار باشد و تا پایان سال ۱۳۹۷ از فهرست حذف نشده باشد.

۲- به منظور یکنواختی، سال مالی تمام شرکت‌ها باید منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.

۳- جهت یکسان‌سازی و تعمیم‌پذیری نباید دوره‌ی مالی شرکت‌ها طی سال‌های مورد مطالعه ۱۳۹۳ - ۱۳۹۷ تغییر کرده باشد.

۴- شرکت‌های هلدینگ و یا واسطه‌گری مالی از نمونه حذف خواهند شد. زیرا مرزبندی مشخصی بین فعالیت عملیاتی و تأمین مالی آن‌ها وجود ندارد و دارای ساختار سرمایه‌ی متفاوتی هستند.

۵- اطلاعات مورد نظر برای استخراج داده‌های مربوط به شرکت‌ها و اطلاعات مدیریتی مورد نیاز آن‌ها (ویژه یادداشت‌های توضیحی صورت‌های مالی) در دسترس باشد.

۶- فعالیت شرکت‌ها باید به طور مستمر ادامه داشته باشد و نباید وقفه‌ی معاملاتی بیش از ۳ ماه داشته باشد.

مبتنی بر ملاک‌های گفته شده، از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مجموع ۸۲ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب و در نهایت با توجه به دوره‌ی زمانی ۵ ساله، داده‌های مربوط به ۴۱۰ سال - شرکت از طریق نمونه گیری فوق استخراج شده است.

جدول (۱) نحوه تفکیک نمونه‌ها براساس بند تأکید بر مطالب خاص

سال ها	تعداد شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند.	تعداد شرکت‌هایی که بند تأکید بر مطالب خاص ندارند.	جمع
۹۳	۶۷	۱۵	۸۲
۹۴	۶۷	۱۵	۸۲
۹۵	۶۴	۱۸	۸۲
۹۶	۶۹	۱۳	۸۲
۹۷	۷۲	۱۰	۸۲
جمع	۳۳۹	۷۱	۴۱۰

در جدول فوق، نمونه‌ها براساس سال و شرکت‌هایی که دارای بند تأکید هستند یا فاقد بند تأکید بر مطالب خاص هستند تفکیک شدند. تعداد ۳۳۹ شرکت دارای بند تأکید بر مطالب خاص بودند و تعداد ۷۱ شرکت فاقد بند تأکید بر مطالب خاص هستند.

مبانی نظری پژوهش از کتب و مقالات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری شده است. داده‌های خام مربوط به صورت‌های مالی با استفاده از نرم‌افزار ره آورد نوین و هم چنین با مراجعه به شبکه اطلاع‌رسانی (کدال) بورس اوراق بهادار جمع‌آوری گردید. منبع دریافت اطلاعات مربوط به افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، (چک لیست) از گزارش فعالیت‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها در سایت کدال می‌باشد. هم چنین در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نرم‌افزارهای SPSS و EVIEWS استفاده شده است.

۶- مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ی اول از مدل شماره‌ی ۱ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۱)

$$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \varepsilon_{it}$$

جهت آزمون فرضیه‌ی دوم از مدل شماره‌ی ۲ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۲)

$$TQ = \alpha_0 + \alpha_1(CSP) + \alpha_2SIZE + \alpha_3LEV + \alpha_4BIG + \alpha_5ROA + \alpha_6LAR + \varepsilon$$

جهت آزمون فرضیه‌ی سوم از مدل شماره‌ی ۳ استفاده می‌شود: (کیم و جانگ، ۲۰۲۰)
مدل شماره‌ی (۳)

$$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \varepsilon_{it}$$

لازم به توضیح است که برای آزمون فرضیه‌ی شماره‌ی ۳ مجدداً از مدل شماره ۱ استفاده می‌شود. لذا در این مدل، آزمون برای شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند و شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند به طور جداگانه انجام می‌شود تا تأثیر تعدیل گر آن بر روی ارتباط بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی مورد آزمون قرار گیرد.

۶-۱- متغیرهای وابسته

LNAHit: لگاریتم طبیعی جمع ساعات بودجه شده‌ی کار حسابرسان می‌باشد. جمع ساعات کار بودجه شده حسابرسان از طریق تقسیم مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر میانگین نرخ حسابرسان در سطوح مختلف شامل مدیر، مدیریت حسابرسی ارشد، حسابرس، کمک حسابرس به دست می‌آید. لازم به توضیح است جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به موجب مفاد مفاد ۴ و ۵ آیین‌نامه‌ی تعیین حق‌الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابرسی، هر ساله نرخ مبنای حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی را تعیین می‌کند. لذا از این میانگین برای برآورد ساعات کار بودجه شده‌ی خدمات حسابرسی استفاده شده است. دلیل استفاده از ساعات بودجه شده‌ی کار حسابرسی در این پژوهش، تعیین بودجه‌ی کار حسابرسی بدون در نظر گرفتن نرخ تورم سالانه بر مبنای نرخ خدمات پایه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

TQ: کیو-توبین: این شاخص بیانگر معیار ثروت با گرایش ارزش از منظر سرمایه‌گذاران می‌باشد و از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید: مجموع ارزش بازار سهام شرکت و ارزش بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها.

۶-۲- متغیرهای مستقل و کنترلی

(CSP): شاخص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR) متغیر مستقل پژوهش است. سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از طریق گزارش‌های سالانه هیئت‌مدیره سنجیده می‌شود. برای سنجش افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و شناسایی ابعاد و شاخص‌های آن اگرچه هنوز هیچ اجماعی میان محققان و سازمانها جود ندارد. باین حال پژوهشگرانی از قبیل هاکستون و میلن (۱۹۹۶)، برانکو و رودریگز (۲۰۰۸)، حنیفه و کوک (۲۰۰۵)، جنیفرهو و تیلور (۲۰۰۶)، خان (۲۰۱۰) و صالح و همکاران (۲۰۱۰)، سازمانهای تدوین استاندارد و بورس‌های مختلف از قبیل ایزو ۲۶۰۰۰، شاخص پایداری داو جونز سازمان پیشگام گزارشگری جهانی (GRI)^۱ و شاخص کی آل دی (kld)^۲ معیارها و استانداردهای بین‌المللی زیادی را تهیه کرده‌اند. بر این اساس، به منظور تدوین چک لیست افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها ابتدا تعداد زیادی از منابع نظری، پژوهشی، استانداردها و معیارهای بین‌المللی مرتبط در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بررسی شد و با توجه به فراوانی ابعاد و مؤلفه‌های استفاده شده در پژوهش‌های قبلی و با ترکیب استانداردها و رهنمودهای بین‌المللی و در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، چک لیست نهایی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به شرح جدول ۲ استخراج گردید.

جدول (۲) ابعاد و شاخص‌های افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

ابعاد	شاخص‌ها
زیست محیطی	آلودگی هوا؛ بازیافت یا جلوگیری از ضایعات؛ حفظ منابع طبیعی؛ رعایت قوانین و مقررات زیست محیطی؛ سایر موارد
محصولات و خدمات	کیفیت، ایمنی و سلامت محصول؛ توسعه‌ی محصول/سهم بازار؛ خدمات پس از فروش؛ توفیق تولید، سایر موارد
منابع انسانی	اطلاعاتی کلی در مورد نیروی کار (نظیر توزیع سنی کارکنان، توزیع جنسی کارکنان، سطح تحصیلات)؛ برنامه‌ی آموزش و توسعه‌ی کارکنان؛ حقوق، مزایا و پاداش کارکنان؛ امکانات ورزشی و رفاهی کارکنان؛ بازنشتگی و مزایای پایان خدمت کارکنان؛ سایر موارد
مشتریان	پاسخگویی به نیاز مشتریان؛ شکایت/رضایتمندی مشتریان؛ سلامت مشتریان؛ سایر موارد
اجتماعی	رعایت و تبعیت از قوانین و مقررات مربوط به بعد اجتماعی؛ سرمایه‌گذاری اجتماعی (سلامتی و بهداشت و ...)؛ هدایا و خدمات خیریه و نیکوکاری (نهادهای مدنی)؛ سایر موارد
فرهنگی و اعتقادی	سرمایه‌گذاری فرهنگی- اعتقادی (آموزش و ...)؛ حامیان مالی فعالیت‌های فرهنگی- اعتقادی؛ فساد، رشوه‌خواری، حقوق بشر و پولشویی؛ سایر موارد
انرژی	حفظ و صرفه‌جویی در انرژی؛ توسعه و اکتشاف منابع جدید؛ استفاده از منابع جدید؛ سایر موارد

سپس برای سنجش رتبه‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از روش تحلیل محتوای رویکرد شاخص مطابق رابطه‌ی زیر استفاده شده است:

تعداد اقلام افشا شده

(CSR) Score: _____

تعداد کل اقلام قابل افشا

تعداد کل اقلام قابل افشا طبق جدول، ۳۳ مؤلفه می‌باشد. براساس جدول، تعداد مؤلفه‌هایی که در گزارش فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌ها افشا شده‌اند، تعداد اقلام افشا شده می‌باشد. تحلیل محتوا به استنباط نتایج بر اساس بودن یا نبودن ویژگی‌هایی تعریف شده است. در این رویکرد اگر یک قلم از افشای اقلام مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها انجام شده باشد، امتیاز ۱ و اگر افشا نشده باشد امتیاز ۰ داده می‌شود. در صورتی که هر کدام از شاخص‌های مطرح شده در جدول ۲ در گزارش‌های فعالیت هیئت‌مدیره شرکت‌ها، افشا شده باشند به آن شاخص عدد یک (۱) و در صورتی که افشا نشده باشد به آن شاخص صفر (۰) تعلق می‌گیرد. سپس برای هر شرکت تعداد اقلام (شاخص‌ها) افشاشده به تعداد کل اقلام (شاخص‌ها) قابل افشا، بیان‌کننده‌ی درصد افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است.

با توجه به مبانی نظری و تجربی پژوهش متغیرهای زیر متغیرهای کنترلی به شرح زیر در نظر گرفته شدند:

SIZE: اندازه‌ی شرکت: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت؛

LEV: اهرم مالی: نسبت جمع بدهی‌ها بر دارایی‌ها؛

BIG۴: اندازه‌ی حسابرس: سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه‌ی حسابرسی حسابرس بزرگ

(عدد ۱) و مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران به عنوان مؤسسه‌ی حسابرسی، حسابرس کوچک (عدد صفر) در نظر گرفته شده‌اند.

ROA: نرخ بازده دارایی‌ها: نسبت سود عملیاتی بر کل دارایی‌های شرکت i در زمان t
LAR: بیشترین درصد سهام: این متغیر از طریق تقسیم بیشترین سرمایه نسبت به کل سرمایه به دست می‌آید.

LOSS: زیان شرکت: در صورتی که شرکتی متحمل زیان باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ در نظر گرفته می‌شود.

CON: پیچیدگی حسابرسی: اگر شرکت صاحبکار دارای واحدهای تابعه و فرعی باشد یعنی اگر شرکت صاحبکار دارای صورت‌های مالی تلفیقی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

ARINY: نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌ها
CFO: جریان نقدی شرکت: این متغیر از تقسیم جریان خالص حاصل از فعالیت‌های عملیاتی بر جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

BTM: نسبت ارزش دفتری به ارزش روز شرکت
QR: نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
GRW: نرخ رشد فروش: از تقسیم مابه‌التفاوت فروش سال جاری و سال قبل بر فروش سال قبل به دست می‌آید.

CHN: تغییر حسابرسی: اگر صاحبکار تغییر حسابرسی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد.

(EOM): بند تأکید بر مطالب خاص: اگر شرکت دارای بند تأکید بر مطالب خاص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

۷- یافته‌های پژوهش

سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از طریق چک لیست‌هایی شامل ۷ مؤلفه سنجیده می‌شود. به منظور بررسی روایی چک لیست طراحی شده از روش دلفی استفاده و نظر چند تن از استادان در آن اعمال شده است. از آزمون آلفای کرونباخ به منظور سنجش پایایی چک لیست استفاده شده است. در صورتی که مقدار ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد پایایی چک لیست در حد مطلوب است. ضریب آلفای کرونباخ برای ۸۲ شرکت عضو نمونه‌ی آماری این پژوهش، برای هریک از مؤلفه‌ها بالای ۰/۷ می‌باشد که نشان‌دهنده‌ی پایایی خوب چک لیست می‌باشد.

۷-۱- آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل

در جدول ۳ آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در طی دوره‌ی مورد بررسی نشان می‌شود. آمار

توصیفی متغیرهای پژوهش با استفاده از داده‌های شرکت‌ها طی دوره آزمون طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ اندازه‌گیری شده‌اند. با عنایت به این که برخی از متغیرها، یک متغیر دو وجهی هستند، فراوانی توزیع آن‌ها در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول (۳) آمار توصیفی

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	ضریب چولگی	کشدگی
لگاریتم بودجه کار حسابرسی	۲/۹۲۲۳۷	۲/۵۳۶۳۲	۷/۳۷۶۱۲	۱/۳۶۷۴۹	۱/۸۴۰۸۵	۰/۶۸۳۱۶	۲/۹۰۶۲۶
افشای عملکرد مسئولیت اجتماعی	۰/۴۶۶۲۲	۰/۴۵۴۵۰	۰/۹۰۹۱۰	۰/۰۹۰۹۰	۰/۱۱۵۷۰	-۰/۰۳۳۲۲	۳/۴۳۰۸۲
اندازه‌ی شرکت	۱۵/۱۹۶۰۸	۱۴/۷۳۶۵۳۶	۱۹/۷۷۳۹۱	۱۱/۰۴۹۸۷	۱/۸۰۴۶۴	۰/۵۰۶۲۸	۲/۷۰۴۹۰
اهرم مالی	۰/۵۴۳۶۸	۰/۵۴۶۷۴	۰/۹۹۶۷۲	۰/۰۹۴۸۴	۰/۱۹۲۶۰	-۰/۲۴۸۶۵	۲/۵۹۷۰۳
بازده دارایی	۰/۱۰۱۶۳	۰/۰۸۱۴۶	۱/۰۵۶۲	-۰/۷۴۵۷۶	۰/۱۷۰۴۷	۱۳۰۷۸/۱	۱۱/۲۱۵۶۰
بزرگترین درصد سهام	۰/۵۳۱۴۴	۰/۵۳۹۴۰	۰/۹۶۸۶۰	۰/۰۰۶۷۷	۰/۲۶۲۰۷	-۰/۰۶۲۴۴	۱/۷۸۴۰۶
نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا به فروش	۰/۶۱۵۴۲	۰/۶۹۷۸۷	۰/۹۹۹۷۹	۰/۰۰۰۰	۰/۲۸۹۳۵	-۰/۶۱۰۹۷	۲/۰۲۵۹۴
جریان نقدی شرکت	۱۰۹۵۸/۰	۰/۰۸۶۶۶	۰/۹۹۵۹۹	-۰/۲۱۱۴۸	۰/۱۳۹۳۲	۲۷۸۱۶/۲	۱۲/۵۴۲۰۹
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	۰/۴۹۳۵۰	۰/۴۲۸۵۰	۲/۰۲۳۶۰	-۰/۶۸۸۴۷	۰/۳۵۲۷۷	۰/۹۹۴۴۹	۵/۹۵۹۲۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	۱/۲۲۰۳۸	۱/۱۹۷۰۸	۳/۶۴۶۸۴	۰/۰۰۵۰۱۳	۰/۴۸۴۱۶	۰/۵۶۶۷۴	۴/۱۴۸۲۵
نرخ رشد فروش	۰/۲۲۳۹۵	۰/۱۰۶۹۲	۷/۸۱۵۵۴	-۰/۹۳۱۰۵	۰/۶۲۸۲۲	۵/۳۶۷۹۰	۵۶/۵۲۴۶۸
نسبت ارزش بازار سهام شرکت و ارزش بدهی‌ها بر ارزش دفتری دارایی‌ها.	۰/۹۷۹۵۲	۰/۹۹۸۸۳	۳/۸۷۵۵۹	۰/۰۹۹۳۳	۰/۲۹۶۶۱	۲/۵۳۸۴۵	۲۷/۳۳۴۳۴

جدول (۴) توزیع فراوانی

متغیر	صفر		یک	
	فراوانی	درصد فراوانی	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	۲۹۷	۰/۷۲۴	۱۱۳	۰/۲۷۵
زیان شرکت	۳۶۳	۰/۸۸۵	۴۷	۰/۱۱۴
پیچیدگی حسابرسی	۱۸۱	۰/۴۴۱	۲۲۹	۰/۵۵۸
تغییر حسابرسی	۳۴۳	۰/۸۳۶	۶۷	۰/۱۶۳
بند تأکید بر مطالب خاص	۷۱	۰/۱۷۳	۳۳۹	۰/۸۲۶

همانطور که در جدول ۴ مشخص است، تعداد ۸۲ شرکت طی ۵ سال مورد بررسی قرار گرفته و (۴۱۰ سال - مشاهده) را رقم زده است. تعداد مشاهدات برای کلیه متغیرها همان ۴۱۰ مشاهده می‌باشد. متغیر بودجه کار دارای بالاترین میزان پراکندگی در بین متغیرهای پژوهش است. میانگین نمره افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها حدود ۰/۴۶ درصد است و این نشان می‌دهد که شرکت‌های بررسی شده به طور متوسط اجزای چک لیست مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را افشا می‌کنند. کمینه و بیشینه‌ی آن به ترتیب ۰/۰۹ و ۰/۹۰ و ۰/۱۱ می‌باشد که نشان می‌دهد در میان شرکت‌های مورد آزمون، شرکت‌هایی هستند که ۹۰ درصد مؤلفه‌های مربوط به چک لیست را افشا می‌نمایند.

۲-۷- ضریب همبستگی

گسترده‌ترین کاربرد شاخص آماری همبستگی دو متغیری، ضریب همبستگی پیرسون است که نشان‌دهنده میزان رابطه خطی بین متغیرهای کمی می‌باشد.

جدول (۵) نتایج ضرایب همبستگی پیرسون

Correlation by	LNAM	CSP	SIZA	LEV	BIG4	KUA	LAK	LOSS	CPON	ARINY	CFD	BIM	QR	GRVY	CHN	IQ	EUM
LNAM	1.000000																
CSP	0.100793	1.000000															
SIZA	0.981015	0.084356	1.000000														
LEV	0.045026/ 0.3296	0.084915/ 0.1892	-0.018431/ 0.7401	1.000000													
BIG4	0.353808	0.065078	0.341521	0.056487	1.000000												
KUA	0.212291/ 0.0000	-0.032822/ 0.5101	0.110241/ 0.0005	-0.308851/ 0.0000	0.081141/ 0.1009	1.000000											
LAK	0.081099/ 0.2170	-0.029905/ 0.5452	0.061924/ 0.1698	-0.009158/ 0.8438	0.059017/ 0.0450	0.013308/ 0.7882	1.000000										
LOSS	-0.141183/ 0.0042	-0.024306/ 0.6236	-0.138428/ 0.0050	0.274523/ 0.0000	-0.067743/ 0.1110	-0.495273/ 0.0000	-0.093579/ 0.0583	1.000000									
CPON	0.14221/ 0.0004	-0.080816/ 0.2187	0.282138/ 0.0000	-0.162842/ 0.0002	0.082624/ 0.2560	0.034013/ 0.4922	0.018911/ 0.7025	-0.098381/ 0.0512	1.000000								
ARINY	-0.096916/ 0.0499	0.040592/ 0.4124	-0.116011/ 0.0188	0.100508/ 0.0419	-0.029946/ 0.5434	-0.202373/ 0.4815	-0.034860/ 0.4815	0.001729/ 0.9122	-0.014699/ 0.7881	1.000000							
CFD	0.222981/ 0.0000	0.018821/ 0.1039	0.126883/ 0.0091	-0.054112/ 0.2143	0.060012/ 0.2246	0.063301/ 0.0000	0.002848/ 0.9542	-0.204518/ 0.0000	-0.090156/ 0.0864	-0.112123/ 0.0005	1.000000						
BIM	0.091002/ 0.0656	-0.035548/ 0.4729	0.134615/ 0.0063	-0.241168/ 0.0000	-0.027202/ 0.5829	-0.025236/ 0.6104	0.019500/ 0.6938	-0.173992/ 0.0004	0.241851/ 0.0000	-0.045311/ 0.3595	-0.117342/ 0.0175	1.000000					
QR	-0.100726/ 0.0415	-0.026500/ 0.5926	-0.108811/ 0.0216	-0.370907/ 0.0000	-0.024439/ 0.6217	0.260371/ 0.0000	-0.150928/ 0.0022	-0.195800/ 0.0001	0.091356/ 0.0646	-0.057695/ 0.2438	0.020437/ 0.6199	0.142685/ 0.0038	1.000000				
GRVY	0.028133/ 0.5700	0.041848/ 0.3900	0.028263/ 0.5682	-0.059805/ 0.2269	-0.030102/ 0.5433	0.185818/ 0.0002	0.047258/ 0.3398	-0.118103/ 0.0167	0.058101/ 0.2405	-0.182688/ 0.0009	0.137950/ 0.0051	0.038934/ 0.4317	0.060031/ 0.2252	1.000000			
CHN	-0.035432/ 0.4743	-0.022166/ 0.8545	0.007760/ 0.8750	-0.018411/ 0.1101	-0.124984/ 0.0113	0.019774/ 0.8891	0.069553/ 0.1398	-0.014090/ 0.7761	-0.045459/ 0.3588	-0.016958/ 0.3221	-0.065703/ 0.1643	-0.057362/ 0.2485	-0.027379/ 0.5804	0.036346/ 0.4630	1.000000		
IQ	-0.003419/ 0.9450	0.025488/ 0.6071	-0.050635/ 0.5359	-0.288248/ 0.0000	-0.032752/ 0.4703	0.080848/ 0.1021	0.018089/ 0.8879	0.019911/ 0.127153	-0.177214/ 0.0133	0.104250/ 0.0003	0.024898/ 0.0349	-0.119293/ 0.6185	0.154580/ 0.0054	-0.061829/ 0.1715	1.000000		
EUM	0.008637/ 0.1030	-0.002190/ 0.9552	0.052568/ 0.0611	-0.017288/ 0.7271	0.138029/ 0.0051	0.042389/ 0.3284	-0.032544/ 0.5111	0.023045/ 0.6417	-0.030425/ 0.5390	-0.121986/ 0.0135	0.063319/ 0.2007	0.035461/ 0.4739	-0.051032/ 0.3026	-0.068116/ 0.1888	-0.008931/ 0.8887	-0.011842/ 0.8142	1.000000

میزان ضریب همبستگی بین متغیر بودجه‌ی کاری و مسئولیت اجتماعی شرکت به میزان ۰/۱ مثبت (هم جهت) می‌باشد که در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار می‌باشد. میزان همبستگی بین متغیر بودجه کار حسابرس و اندازه شرکت ۰/۹۶ مثبت می‌باشد و در سطح خطای ۰/۰۱ معنادار می‌باشد. هم چنین متغیر مسئولیت اجتماعی با اندازه شرکت رابطه‌ی مثبت و مستقیمی دارد که

در سطح خطای ۰/۰۵ معنادار نمی‌باشد.

۷-۳- آزمون F

در انجام آزمون فرضیه، ابتدا از آزمون چاو استفاده می‌شود تا از بین رگرسیون تلفیقی و یا داده‌های تابلویی با اثرات ثابت، روش کاراتر انتخاب شود.

جدول (۶) نتایج آزمون F

نتیجه	احتمال	آماره آزمون	نوع آزمون	
مدل اول			آزمون چاو	۲۲/۹۴۹۴۵۲
مدل اول			آزمون هاسمن	۱۹۸/۶۲۰
مدل دوم			آزمون چاو	۱/۰۸۳
مدل دوم			آزمون هاسمن	-
مدل سوم همراه با بند تأکید بر مطالب خاص			آزمون چاو	۶/۶۹۷
مدل سوم با بند تأکید بر مطالب خاص			آزمون هاسمن	۳۰/۹۳۲
مدل سوم بدون بند تأکید بر مطالب خاص			آزمون چاو	۱/۴۸۳
مدل سوم بدون بند تأکید بر مطالب خاص			آزمون هاسمن	۲۹/۰۲۲
اثرات ثابت	۰/۰۱۰۴			
اثرات ثابت	۰/۰۰۹۳			
اثرات ثابت	۰/۰۰۵۰			
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰			
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰			
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰			
اثرات ثابت	۰/۰۰۰۰			

از طرفی برای انتخاب از بین روش‌های آثار تصادفی و آثار ثابت برای برآورد مدل رگرسیون در روش داده‌های پانل، از آزمون هاسمن استفاده گردید. نتایج حکایت از آن داشت که باید روش داده‌های پانل با اثرات ثابت برای مدل اول و اثرات مقید برای مدل دوم مورد استفاده قرار گیرد.

۸- آزمون فرضیه‌ها

۸-۱- آزمون فرضیه‌ی اول

برای فرضیه اول، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی بودجه‌ی کار حسابرسانی تأثیر منفی دارد.

نتایج آزمون (جدول ۷) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی ۰/۰۱۱- و کوچکتر از صفر است. همچنین مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۰۰) است. این یافته نشان می‌دهد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسانی، تأثیری منفی داشته است. این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه‌ی اول مطابقت دارد و در نتیجه، این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأیید شد.

جدول (۷) برآورد نهایی مدل فرضیه‌ی اول

$LNAHit = \alpha 0 + \alpha 1(CSP)it + \alpha 2SIZEit + \alpha 3LEVit + \alpha 4BIG4it + \alpha 5ROAit + \alpha 6LARit + \alpha 7LOSSit + \alpha 8CONit + \alpha 9ARINVit + \alpha 10CFOit + \alpha 11BTMit + \alpha 12QRit + \alpha 13GRWit + \alpha 14CHNIt + \epsilon it$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۰/۱۱۰۲۳۵	۰/۰۹۷۸۰۱	-۱/۱۲۷۱۳۶	۰/۰۰۰۰
اندازه‌ی شرکت	۰/۵۱۴۰۵۷	۰/۰۳۱۰۸۵	۱۶/۵۳۷۱۹	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۰/۱۲۴۹۱۷	۰/۰۹۱۷۴۱	۱/۳۶۱۶۲۷	۰/۱۷۴۳
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۰۱۸۱۴۳	۰/۰۵۰۶۸۳	-۰/۳۵۹۶۳	۰/۷۲۰۶
بازده دارایی	۰/۳۷۷۵۰۸	۰/۱۰۸۳۹۳	۳/۴۸۲۷۷۳	۰/۰۰۰۶
بزرگترین درصد سهام	-۰/۰۳۷۸۱۸	۰/۲۸۱۸۲۹	-۰/۱۳۴۱۸۹	۰/۸۹۳۳
زبان شرکت	-۰/۰۷۲۵۸۵	۰/۰۴۴۷۸۱	-۱/۶۲۰۸۷۶	۰/۱۰۶۰
پیچیدگی حسابرسی	-۰/۲۹۷۸۷۹	۰/۲۱۲۴۰	-۱/۴۰۴۱۶۲	۰/۱۶۱۳
نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا به فروش	۰/۱۶۹۸۶۷	۰/۰۳۸۳۱۱	۴/۴۳۳۸۷۴	۰/۰۰۰۰
جریان نقدی شرکت	۰/۱۷۵۱۵۴	۰/۱۱۴۸۹۵	۱/۵۲۴۴۷۶	۰/۱۲۸۴
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	۰/۰۷۰۸۳۹	۰/۰۳۸۸۳۴	۱/۸۲۴۱۲۳	۰/۰۶۹۱
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۰۴۰۵۱۷	۰/۰۳۱۴۸۹	۱/۸۲۴۱۲۳	۰/۱۹۹۱
نرخ رشد فروش	۰/۰۷۳۱۳۳	۰/۰۱۷۱۱۲	۴/۲۷۳۷۷۵	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرِس	-۰/۰۷۶۵۲۸	۰/۰۲۸۶۵۸	-۲/۶۷۰۳۴۴	۰/۰۰۸۰
ضرب	-۴/۸۵۷۵۰۰	۰/۵۳۶۴۰۹	-۹/۰۵۵۵۸۶	۰/۰۰۰۰
ضرب تعیین	۰/۵۵۲۸۰۴		آماره F	۴۱۲.۳۲۱
ضرب تعیین تعدیل شده	۰/۵۵۰۱۷۰		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۲/۱۵۹۶۸			

۲-۸- آزمون فرضیه‌ی دوم

برای فرضیه‌ی دوم، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:
به نظر نمی‌رسد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت، تأثیر داشته باشد.

نتایج آزمون (جدول ۸) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی ۰/۰۴۳۹۴۱ است. همچنین مقدار احتمال آن بیشتر از ۰/۰۵، (۰/۷۱۸۳) است. این یافته نشان می‌دهد که مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت، تأثیری نداشته است و این یافته با ادعای مطرح شده در فرضیه‌ی دوم مغایر می‌باشد. بنابراین فرضیه‌ی دوم پژوهش حاضر، مورد تأیید واقع نمی‌شود.

جدول (۸) برآورد نهایی مدل فرضیه‌ی دوم

$TQ = \alpha_0 + \alpha_1(CSP) + \alpha_2SIZE + \alpha_3LEV + \alpha_4BIG4 + \alpha_5ROA + \alpha_6LAR + \varepsilon$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	۰/۰۴۳۹۴۱	۰/۱۲۱۷۴۱	۰/۳۶۰۹۳۹	۰/۷۱۸۳
اندازه شرکت	-۰/۰۰۷۰۵۷	۰/۰۰۸۴۱۳	-۰/۸۳۸۸۲	۰/۴۰۲۱
اهرم مالی	۰/۵۴۸۷۳۰	۰/۰۷۶۷۱۲	۷/۱۵۳۱۱۰	۰/۰۰۰۰
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۰۳۸۰۵۴	۰/۳۳۶۶۸	-۱/۱۳۰۲۸۶	۰/۲۵۹۰
بازده دارایی	۰/۳۵۴۸۱۳	۰/۰۸۷۷۰۲	۴/۰۴۵۶۸۳	۰/۰۰۰۱
بزرگترین درصد سهام	۰/۰۲۱۰۵۹	۰/۰۵۳۹۶۳	۰/۳۹۰۲۵۲	۰/۰۰۰۰
ضریب	۰/۷۳۱۱۷۴	۰/۱۳۹۵۲۶	۵/۲۴۰۴۰۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۷۳۶۷۵۸		آماره F	۹/۳۶۲۹۱۵
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۳۰۶۳۹		احتمال	۰/۰۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۹۰۰۱۷۵			

۳-۸- آزمون فرضیه‌ی سوم

برای فرضیه‌ی سوم، فرض H_1 به صورت زیر خواهد بود:

در صورت وجود بند تأکید بر مطالب خاص، افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیری ندارد.

نتایج آزمون (جدول ۹) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی در شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند ۱/۰۹۵- است و مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۲) است و هم چنین نتایج آزمون (جدول ۱۰) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی مسئولیت اجتماعی در شرکت‌هایی که بند تأکید بر مطالب خاص ندارند ۱/۲۲۸- است و مقدار احتمال آن کمتر از ۰/۰۵ (۰/۰۰۳) است. این یافته نشان می‌دهد که بند تأکید بر مطالب خاص بر رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر داشته است. همچنین این نتایج مطابق با ادعای مطرح شده در فرضیه سوم می‌باشد. بنابراین، فرضیه‌ی سوم پژوهش حاضر، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مورد تأیید قرار می‌گیرد.

جدول (۹) برآورد نهایی مدل فرضیه سوم با EOM

$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG4_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \epsilon_{it}$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۱/۰۹۵۵۴۱	۰/۴۱۷۵۵۷	-۳/۲۸۰۸۲۰	۰/۰۰۰۲
اندازه شرکت	۰/۳۹۴۳۷۰	۰/۰۲۴۷۵۱	۱۵/۹۳۳۵۶	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۱/۱۷۶۴۹۰	۰/۳۴۶۱۸	-۳/۷۳۹۴۱۸	۰/۰۰۰۲
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	۰/۱۴۹۰۸۹	۰/۱۶۰۶۷۷	۰/۹۲۷۸۸۰	۰/۳۵۴۲
بازده دارایی	-۰/۱۹۹۸۵۴	۰/۴۵۴۲۲۰	-۰/۴۳۹۹۹۳	۰/۶۶۰۲
بزرگترین درصد سهام	-۰/۸۰۰۲۷۸	۰/۲۳۸۶۹۶	-۳/۳۵۲۷۱۳	۰/۰۰۰۹
زیان شرکت	-۰/۵۱۱۰۷۳	۰/۱۸۰۴۵۷	-۲/۸۳۲۱۰۲	۰/۰۰۴۹
پیچیدگی حسابرسی	۰/۳۹۳۲۹۱	۰/۱۴۶۶۵۰	۲/۶۸۱۸۴۲	۰/۰۰۷۷
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا به فروش	-۰/۵۸۸۰۵۶	۰/۱۶۴۱۷۸	-۳/۵۸۱۸۱۴	۰/۰۰۰۴
جریان نقدی شرکت	۰/۵۸۱۹۵۳	۰/۴۹۷۶۰۳	۱/۱۶۹۵۱۳	۰/۲۴۳۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	-۰/۱۸۵۹۰۰	۰/۱۴۵۴۱۹	-۱/۲۷۸۳۸۰	۰/۲۰۲۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۷۵۲۹۰۲	۰/۱۰۹۳۱۹	-۶/۸۸۷۲۳۱	۰/۰۰۰۰
نرخ رشد فروش	۰/۰۱۳۹۴۹	۰/۰۷۷۷۱۱	۰/۱۷۹۴۹۴۲	۰/۸۵۷۷
تغییر حسابرِس	-۰/۰۴۲۶۸۰	۰/۱۳۰۹۴۱	-۰/۳۲۵۹۵۰	۰/۷۴۴۷
ضریب	-۰/۰۹۶۳۷	۰/۱۰۴۹۹۲	-۰/۹۱۷۸۷۹۰	۰/۳۵۹۴
ضریب تعیین	۰/۸۸۶۴۸۵		آماره F	۳۱/۱۴۲۴۷
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۸۱۰۲۰		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۱/۷۵۶۲۳			

در واقع در شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند ضریب رگرسیونی متغیر مستقل آن‌ها، ۱/۰۹۵- و آماره‌ی T ۳/۲۸- می‌باشد. در حالی که ضریب رگرسیونی متغیر مستقل شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند ۱/۲۲۸- و آماره T ۳/۶۷- می‌باشد. بنابراین شرکت‌های با بند تأکید بر مطلب خاص و هم شرکت‌های بدون بند تأکید بر مطلب خاص به طور جداگانه مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌ها نشان می‌دهد که ارتباط معکوسی بین مسئولیت اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی آن‌ها در سطح معناداری وجود دارد ولی فقط از شدت این ارتباط معکوس بین افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی در شرکت‌های با بند تأکید بر مطالب خاص کاسته شد.

جدول (۱۰) برآورد نهایی مدل فرضیه‌ی سوم بدون EOM

$LNAHit = \alpha_0 + \alpha_1(CSP)_{it} + \alpha_2SIZE_{it} + \alpha_3LEV_{it} + \alpha_4BIG4_{it} + \alpha_5ROA_{it} + \alpha_6LAR_{it} + \alpha_7LOSS_{it} + \alpha_8CON_{it} + \alpha_9ARINV_{it} + \alpha_{10}CFO_{it} + \alpha_{11}BTM_{it} + \alpha_{12}QR_{it} + \alpha_{13}GRW_{it} + \alpha_{14}CHN_{it} + \epsilon_{it}$				
متغیرها	ضرایب	خطا	آماره T	احتمال
افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها	-۱/۲۲۸۳۷۹	۰/۳۳۴۵۴۶	۳/۶۷۱۷۷۹	۰/۰۰۰۳
اندازه شرکت	۰/۴۰۱۵۸۴	۰/۰۱۹۸۸۵	۲۰/۱۹۵۱۵	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	-۱/۱۰۰۹۷۷	۰/۳۲۵۸۴۵	۳/۳۷۸۸۳۷	۰/۰۰۰۸
اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی	۰/۲۶۲۶۳۵	۰/۱۵۰۳۱۹	۱/۷۴۷۱۸۴	۰/۰۸۱۶
بازده دارایی	-۰/۶۳۳۷۰۶	۰/۴۶۴۸۶	-۱/۲۷۶۳۸۳	۰/۲۰۲۸
بزرگترین درصد سهام	-۰/۰۳۱۶۸۵	۰/۲۱۱۶۲۰	-۲/۹۹۱۷۳۱	۰/۰۰۳۰
زبان شرکت	-۰/۵۹۹۲۹۴	۰/۲۰۰۳۱۷	-۲/۹۹۱۷۳۱	۰/۰۰۳۰
پیچیدگی حسابرسی	۰/۵۲۶۲۳۶	۰/۱۱۵۲۲۰	۴/۵۶۷۲۲۲	۰/۰۰۰۰
نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا به فروش	-۱/۲۳۸۶۹۸	۰/۱۷۵۴۷۲	-۷/۰۵۹۲۲۹	۰/۰۰۰۰
جریان نقدی شرکت	۰/۶۷۵۷۳۱	۰/۴۶۷۰۴۰	۱/۴۴۶۸۳۸	۰/۱۴۸۹
نسبت ارزش دفتری به ارزش روز	-۱/۰۵۲۸۶۸	۰/۲۴۲۵۵۷	-۴/۳۴۰۶۹۶	۰/۰۰۰۰
نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری	-۰/۶۸۱۸۹۹	۰/۱۰۸۸۶۸	-۶/۲۶۳۵۲۷	۰/۰۰۰۰
نرخ رشد فروش	-۰/۳۸۳۰۵۴	۰/۰۷۸۴۲۷	-۴/۸۸۴۲۲۸	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	۰/۲۶۱۸۴۳	۰/۱۳۴۶۵۷	-۱/۹۴۴۵۱۵	۰/۰۵۲۷
ضریب	۰/۰۱۲۸۲۱	۰/۰۱۸۴۵۴	-۰/۶۹۴۷۲۷	۰/۴۸۷۷
ضریب تعیین	۰/۴۲۶۵۹۵		آماره F	۵۱/۹۷۰۸۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۲۱۶۲۵		احتمال	۰/۰۰۰۰۰
دوربین واتسون	۲/۳۲۶۱۲۶			

۹- نتیجه‌گیری

فرضیه‌ی اول

همانگونه که در جدول ۷ نشان داده شد، سطح معناداری افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی اثر می‌گذارد. با توجه به این که ضریب متغیر نیز منفی به‌دست آمده است نشان می‌دهد که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی شرکت‌ها اثر منفی، غیرمستقیم و معناداری دارد. بنابراین بهبود افشای مسئولیت اجتماعی، تأثیر کاهشی بر روی بودجه‌ی کار حسابرسی شرکت‌ها داشته و همینطور هم بالعکس، پایین بودن امتیاز مسئولیت اجتماعی باعث افزایش بودجه‌ی کار حسابرسی می‌شود. این نتایج بدین معناست که حساب‌رسان نسبت به معیار عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و میزان افشای آن، حساسیت دارند و در قضاوت آنان این معیار بی تأثیر نمی‌باشد. این دلیل بر این نیست که

حسابرسان کار حسابرسی خود را کنار بگذارند. در هر صورت حسابرسان فرآیندهای مربوط به حسابرسی را باید به عمل آورند. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش کیم و جانگ (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که ارتباط منفی و معناداری بین افشای اطلاعات عملکرد اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی وجود دارد. همچنین نتایج این فرضیه با نتایج به‌دست آمده از پژوهش درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۹) و جامعی و نجفی (۱۳۹۸) غیرهمسو می‌باشد. آنان در پژوهش خود تأثیر مستقیم مسئولیت‌های اجتماعی بر عملکرد حسابرسان را یافتند.

فرضیه‌ی دوم

همانگونه که در جدول ۸ نشان داده شد، سطح معناداری افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت بیشتر از ۵ درصد بوده و این موضوع بدان معنی است که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر روی ارزش شرکت اثر نمی‌گذارد و تأثیر شاخص مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت معنادار به‌دست نیامد. بنابراین افزایش فعالیت‌های اجتماعی شرکت و توسعه‌ی عملکرد اجتماعی نمی‌تواند معیارهای اقتصادی و حسابداری شرکت را تحت تأثیر قرار دهد و بر ارزش شرکت تأثیر گذارد. می‌توان این چنین بیان نمود که صاحبان سهام شرکت نمی‌توانند با ایجاد فشار به منظور عملکرد اجتماعی شرکتی بالا، به ارزش‌های بیشتر اقتصادی و حسابداری دست یابند گرچه نمی‌توان روابط معنادار مسئولیت اجتماعی و ارزش بازار شرکت را نادیده انگاشت ولی نمی‌توان ادعا نمود که شرکت‌هایی که مسئولیت اجتماعی بالاتری دارند سوددهی بالاتری نیز دارند. نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم با نتایج پژوهش یونس بادآور نهندي و همکاران (۱۳۹۳) همسو می‌باشد. یافته‌های آنان حاکی از آن بود که هیچ ارتباط معناداری بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش شرکت آن‌ها وجود ندارد. هم چنین نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش سالوسکی و همکاران (۲۰۱۴) همسو می‌باشد. آنان در پژوهشی تحت عنوان رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت سود نتیجه‌گیری نمودند که بین کیفیت سود و مسئولیت اجتماعی شرکت رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین یافته‌های حاصل از این فرضیه با نتایج به‌دست آمده از پژوهش صابری و قیصری (۱۳۹۳) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۹) غیرهمسو می‌باشد.

فرضیه‌ی سوم

همانگونه که در جداول ۹ و ۱۰ نشان داده شد، سطح معناداری تأثیر بند تأکید بر مطالب خاص بر ارتباط بین افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و بودجه کار حسابرسی کمتر از ۵ درصد بوده و این موضوع بدان معنی است که بند تأکید بر مطالب خاص بر ارتباط بین افشای عملکرد اجتماعی شرکتی و بودجه‌ی کار حسابرسی اثر می‌گذارد. هم چنین نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول، بر این اساس بود که افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه‌ی کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد ولی به این موضوع نیز باید دقت داشت که افشای

اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بالا ناشی از انگیزه‌های فرصت طلبانه است یا ناشی از عملکرد اخلاق مدارانه‌ی مدیریت؟ با توجه به این که آزمون فرضیه‌ی سوم برای شرکت‌هایی که دارای بند تأکید بر مطالب خاص هستند و شرکت‌هایی که بدون بند تأکید بر مطالب خاص هستند به طور جداگانه انجام شد و نتایج نشان دهنده‌ی وجود ارتباط معنادار می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد که استنباط حسابرسان از افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها متفاوت می‌باشد و می‌تواند بند تأکید بر مطالب خاص بر نتیجه‌گیری حسابرسان تأثیر بگذارد. حسابرسان برای نشان دادن ریسک‌های اساسی یک شرکت از بند تأکید بر مطالب خاص استفاده می‌کنند بنابراین، حسابرسان ممکن است انگیزه‌های مسئولیت اجتماعی را بر اساس بندهای تأکید بر مطالب خاص شناسایی کنند و آنان براساس این بند متوجه انگیزه‌های فرصت طلبانه‌ی یک شرکت به منظور پراکنده نمودن اذهان استفاده‌کنندگان به وسیله‌ی افشای اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بالا می‌شوند. در مجموع، نتایج در جداول ۸ و ۹ نشان می‌دهد که حسابرسان ریسک حسابرسی مربوط به مسئولیت اجتماعی را با توجه به ریسک احتمالی (بالقوه) به طور متفاوت ارزیابی می‌کنند و بند تأکید بر مطالب خاص می‌تواند یک شاخص از انگیزه‌ی فرصت طلبانه از مسئولیت اجتماعی باشد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش کیم و جانگ (۲۰۲۰) همسو می‌باشد. آنان در پژوهش خود دریافتند که بندهای تأکید بر مطالب خاص می‌تواند برای شناسایی و تشخیص انگیزه‌های افشای عملکرد اجتماعی مفید واقع شود و استفاده‌کنندگان باید در تفسیر و نتیجه‌گیری خود از بندهای تأکید بر مطالب خاص دقت کافی را به عمل آورند.

به طور خلاصه، نتایج پژوهش حاضر، تأییدکننده‌ی ارتباط منفی بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه کار حسابرسی است و هم چنین یافته‌ها نشان می‌دهد که افشای عملکرد اجتماعی بالا نتیجه‌ی مسئولیت اجتماعی اخلاقی در پژوهش حاضر است. زیرا فقط از شدت ارتباط منفی بین افشای عملکرد اجتماعی و بودجه‌ی کار حسابرسی (در شرکت‌های دارای بند تأکید بر مطالب خاص) تقلیل یافته است. بنابراین نشان دهنده‌ی افشای عملکرد اجتماعی اخلاقی مدیریت می‌باشد. در مطالعات پیشین، از حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای شناسایی انگیزه‌های مربوط به افشای عملکرد اجتماعی (فرصت طلبانه یا اخلاق مدارانه) استفاده شده است اما از آن‌جا که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی منعکس‌کننده‌ی صرف ریسک و همچنین رفتار حسابرسان و یا تلاش به پاسخگویی حسابرسان به ریسک حسابرسی است ولی این برای حسابرسان به منظور ارزیابی افشای عملکرد اجتماعی کافی نیست (کری و همکاران، ۲۰۱۷). اولین یافته‌ی این پژوهش موارد بیشتری را نشان می‌دهد. شواهد تجربی در مورد رابطه‌ی بین افشای عملکرد اجتماعی و فعالیت‌های اخلاقی مسئولیت اجتماعی نشان می‌دهد که حسابرسان به طور متوسط شرکت‌ها را با افشای عملکرد اجتماعی بالا (اخلاق مدارانه) ارزیابی می‌کنند. همچنین نتایج پژوهش حاضر بر روی نقش گزارشات حسابرسی به عنوان یک شاخصی جهت شناسایی انگیزه‌های مسئولیت اجتماعی تأکید دارد و دلالت بر این موضوع دارد که حسابرسان اطلاعات محرمانه و رفتار اخلاقی مدیران در شرکت‌های افشای عملکرد اجتماعی بالا را به طور جداگانه برای شرکت‌های دارای بند

تأکید بر مطالب خاص و شرکت‌های بدون بند، مورد تفسیر و بررسی قرار می‌دهند و در نتیجه در شرکت‌هایی که احتمال ریسک در آن‌ها وجود دارد اعمال فعالیت‌های اخلاقی افشای عملکرد اجتماعی بعید است. این مطالعه ممکن است دلالت کند که حسابرس، به‌طور صحیح و مستقل افشای عملکرد اجتماعی شرکت‌ها را ارزیابی می‌کند. این موضوع اهمیت استقلال و توانایی حسابرس می‌باشد. مدیران تمایل ندارند که گزارش حسابرسی آن‌ها شامل بندهای تأکید بر مطالب خاص باشد و در صورت امکان از این بندها جلوگیری می‌کنند. بنابراین، وجود بند تأکید بر مطالب خاص در گزارش‌های حسابرسی ممکن است نشان دهد که حسابرسان حسابرسی را انجام و گزارش‌های حسابرسی را به‌طور مستقل ارائه می‌دهند. بدین ترتیب که حسابرسان، که نقش نظارتی را به خوبی ایفا می‌کنند، افشای عملکرد اجتماعی بالایی را نیز بدون قضاوت خودشان نمی‌پذیرند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

منابع

- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی ایران. (۱۳۹۰). شماره ۷۰۶، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی در گزارش حسابرس مستقل.
- آذربایجانی، کریم؛ سروشیار، افسانه و یاریان کوپائی، سمانه. (۱۳۹۰)، جستجوی بهترین معیار عملکرد مالی، *مجله‌ی حسابرس*، ۵۲(۱۳): ۷-۱.
- بادآور نهندي، یونس؛ برادران حسن زاده، رسول؛ جلالی‌فر، ژيلا. (۱۳۹۳)، بررسی ارتباط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مدیریت بهره‌وری*، ۱ (۸): ۱۳۹-۱۶۴.
- جامعی، رضا؛ نجفی، قاسم. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین افشای مسئولیت اجتماعی شرکت و حق‌الزحمه حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، ۶(۱): ۱۳۷-۱۶۱.
- جلیلی، صابر؛ قیصری، فرزاد. (۱۳۹۳). بررسی ارتباط بین کیفیت سود و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۴ (۵۷): ۱۴۷-۱۷۰.
- حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۴). مدلی برای افشای مسئولیت اجتماعی و پایداری شرکت‌ها و وضعیت موجود آن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۵۳: ۳۴-۴۴.
- حساس یگانه، یحیی؛ سهرابی، حسینعلی؛ غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۹). ارتباط گزارشگری مسئولیت اجتماعی با ارزش شرکت، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی* ۱۲ (۵۴): ۱-۲۰.
- درخشان‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری ثالث، جمال؛ قلاوندی، حسن. (۱۳۹۸). تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، *دانش حسابرسی*، ۳ (۷۶): ۱۹۵-۲۳۰.
- رضایی، فرزین؛ ویسی حصار، ثریا؛ قندچی، فرشین. (۱۳۹۸). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی با فرصت‌های رشد و بازده غیرعادی، *دانش حسابرسی*، ۳ (۷۶): ۸۷-۱۲۶.

رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۴): ۴۳۱-۴۴۸.

عرب صالحی، مهدی؛ صادقی، غزل؛ معین‌الدین، محمود. (۱۳۹۲). مسئولیت اجتماعی با عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲): ۸-۹.

کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سیدکریم؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۷۴/۳): ۱۸۱-۲۱۰.

Accounting Standards Development Committee, Iran Auditing Organization. (2011). No. 706, paragraphs emphasizing specific content and other explanatory brands in the independent auditor's report. (In Persian)

Arab Salehi, M., Sadeghi, G. and Moinuddin, M. (2013). Social responsibility with the financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Experimental Accounting Research*, 8(2):8-9. (In Persian)

Archana, J., and K. Pankaj Jain, and Z. Rezaee. 2016. Value-Relevance of Corporate Social Responsibility: Evidence from Short Selling. *Journal of Management Accounting Research*: 28 (2), PP. 29-52.

Azarbaijani, K., Soroushiar, A. and Yarian Kopaice, S. (2011). Searching for the Best Criteria for Financial Performance, *Auditor Journal*, 13 (52): 1-7. (In Persian)

Badavar Nahandi, Y., Baradaran Hassanzadeh, R. and Jalalifar, J. (2014). Investigating the relationship between social responsibility and performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Productivity Management Journal*, 1(8), 139-164. (In Persian)

Beaulieu, P.R. The effects of judgments of new clients' integrity upon risk judgments, audit evidence and fees. *Audit. J. Pract. Theory* 2001, 20, 85-100.

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

Berman, S.L.; A. C Wicks., S. Kotha and, T. M. Jones. 1999. Does Stakeholder Orientation Matter? The Relationship Between Stakeholder Management Models and Firm Financial Performance. *Acad. Manag. J.* 1999, 42, 488-506

Branco, M.C., and L. L. Rodrigues. 2008. Factors influencing social responsibility disclosure by Portuguese companies. *Journal of Business Ethics*, 83 (4), 865-701.

Carey, P., L. Qu. W. Liu. 2017. Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China. *J. Contemp. Account. Econ.* 13, 244-262.

Chen, L., B. Srinidhi., A. Tsang, and W. Yu. 2016. Audited Financial Reporting and Voluntary Disclosure of Corporate Social Responsibility ((CSR)) Reports. *J. Manag. Account. Res.* 28, 53-76

Chung, C., S. Jung, and J. Young. 2018. Do (CSR) activities increase firm value? Evidence from the Korean market. *Sustainability*, 10, 3164-3185.

Czerney, K., j. j. Schmid, and A. M. Thompson. 2014. Does Auditor Explanatory Language in Unqualified Audit Reports Indicate Increased Financial Misstatement Risk? *Account. Rev.* 89, 2115-2149

De Fond, M., J. A. Zhang. 2014. review of archival auditing research. *J. Account. Econ.*

2014, 58, 275–326.

Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangarloo, S., Bahri Sales, J. and Qalavandi, H. (2019). Analysis of the relationship between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities and the performance of independent auditors. *Auditing Knowledge Journal*, Year 19, 3(76): 195-230. (In Persian)

Financial Supervisory Service (FSS). 2016. An analysis of audit reports for public companies in 2016. Available online: http://www.fss.or.kr/fss/kr/promo/bodobbbs_view.jsp?seqno=20665 (accessed on 1 November 2018)

Hackston, D., and M. J. Milne. 1996. Some determinants of social and environmental disclosures in *New Zealand companies*. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9(1), 77-108.

Hasas Yeganeh, Y. and Barzegar, Q. (2015). A model for disclosing corporate social responsibility and sustainability and its current status in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Stock Exchange Quarterly*, 53: 34-44. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y., Sohrabi, H. and Ghavasi, M. (2020). The Relationship between Social Responsibility Reporting and Company Value. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 12(54): 1-20. (In Persian)

Jalili, S. and Basari, F. (2014). Investigating the relationship between profit quality and social responsibility of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge Journal*, Fourteenth Year, 4(57): 147-170. (In Persian)

Jamei, R. and Najafi, Q. (2019). Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility Disclosure and Audit Fees. *Scientific Journal of Financial Accounting Knowledge*, 1(6), 137-161. (In Persian)

Khan, M. H. U. Z. 2010. The effect of corporate governance elements on corporate social responsibility ((CSR)) reporting: *Empirical evidence from private commercial banks of Bangl.*

Kim, D. Y., and J. Y. Kim. 2013. Effects of corporate social responsibility and corporate governance on determining audit fees, *International Journal of Multimedia and Ubiquitous Engineering*, 8(2): 189-196.

Kim, H, A& Jung, N. CH,(2020). The Eect of Corporate Social Performance on Audit ours:oderating Role of the Emphasis of Matter Paragraphs in Audit Report. *Sustainability*, 12, 931; doi:10.3390/su12030931.

Kordestani, G., Qaderzadeh, K. and Haqiqat, H. (2018). The effect of social responsibility disclosure on accounting, economic and market metrics of corporate performance appraisal. *Journal of Accounting Advances of Shiraz University*, Spring and Summer 2016, 3/74, 10(1): 181-210. (In Persian)

Lee, H.Y., H. Yi, and Y. Yun. 2016. Empirical Archival Audit Research in Korea: A Primer-Commissioned Survey Paper for the Editorial Board of Korean Accounting Review. *Korean Account. Rev.* 2016, 41, 311–376

Loannou, L., Serafeim, G. (2012). What drives corporate social performance? The role of nation-level institutions. *Journal of International Business Studies*. 43(4), 834–864.

Martinez-Ferrero, J., J. M. Prado-Lorenzo, and J. M. Fernandez-Fernandez. 2013. Corporate Social Responsibility vs. *Accounting Ethics*", *Spanish Accounting Review*, 36 (1), PP. 32-45

Rashidi Baghi, M. (2014). Studying the stickiness of the audit fee. *Accounting and Auditing Reviews Journal*, 21(4): 431-448. (In Persian)

Rezaei, F., Weisi Hesar, S. and Ghandchi, F. (2019). The Relationship between Audit Fees

and Abnormal Growth Opportunities and Yields. Auditing Knowledge Journal, 3(76):87-126. (In Persian)

Saleh, M., N. Zulkifli, and R. Muhamad. 2010. Corporate social responsibility disclosure and its relation on institutional ownership: Evidence from public listed companies in Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 25 (6), 591-613.

Salewski, M. Zulch, H. (2014). "The Association between Corporate Social Responsibility and Earnings Quality Evidence from European Blue Chips". *Working Paper Series*, No. 112. Available at SSRN.

Sevrikozi, A., and V. Tzika. 2018. The link between (CSR) and Audit Fees: Are Audit Fees associated with (CSR) : 1-67

Wang, X., Zhang, M. & Yu. (2016). Managerial overconfidence and over-investment: *Empirical evidence from China*, 3 (3), pp 453–469.

پی‌نویس:

1. (DJSI) Index Sustainability Jones Dow
2. (DJSI) Index Sustainability Jones Dow
3. KLD Index (Kinder, Lydenbrg & Domini)



COPYRIGHTS

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



Auditor Conflict Management in relationship between Perceived Conflict and Fraud risk assessment

Susan Zolfi¹, Narges Yazdanian(Ph.D)²

Received: 2021/05/24

Approved: 2021/09/21

Research Paper

Abstract

Conflict management plays an important role in the relationship between conflict and the auditor's performance. The Objective of this study is the role of conflict management between perceived conflict and the auditor performance of the fraud risk assessment. The final statistical sample of this study includes 283 auditors who works in audit firms. The method of data collection was a survey in questionnaire and in order to data analysis have been used the structural equation model and Smart PLS-3 software. The evidence of this study shows that not only do not be rejected the hypotheses of adjusting conflict management styles in the relationship between perceived conflict and the auditor's fraud risk assessment, but also the hypotheses of the effect of the conflict can be confirmed on the auditor's performance. The results of this study indicate that by choosing conflict management styles, auditors can control the conflict and use at the fraud risk assessment. The relationship between perceived conflict and the auditor's performance of the fraud risk assessment can be moderated. In addition, the risk assessment of fraud is affected by the auditor's perceived conflict.

Key Words: Conflict Management, Perceived Conflict, Fraud risk assessment.

 10.22034/ARJ.2021.247701

1. Ph.D. Student of Accounting, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
susan.zolfi@srbiau.ac.ir

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Rudehen Branch, Islamic Azad University, Rudehen, Iran. (Corresponding Author) n.yazdanian@riau.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

مدیریت تعارض حسابرسی در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب

سوسن زلفی^۱، نرگس یزدانپان^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

مدیریت تعارض در رابطه‌ی بین تعارض و عملکرد حسابرس نقش مهمی دارد. هدف از مطالعه‌ی حاضر نقش مدیریت تعارض بین تعارض درک شده و عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب است. نمونه‌ی نهایی آماری این پژوهش شامل ۲۸۳ نفر از حسابسان شاغل در مؤسسات حسابداری است. روش گردآوری داده‌ها پیمایشی در قالب پرسشنامه بوده و به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از مدل معادلات ساختاری استفاده شده است. شواهد این پژوهش نشان می‌دهد که نه تنها فرض تعدیل‌گری سبک‌های مدیریت تعارض حسابرس در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و عملیات ارزیابی ریسک تقلب را نمی‌توان رد کرد بلکه فرض تأثیر تعارض بر عملکرد حسابرس نیز مورد تأیید قرار گرفت. نتایج حاصل از بررسی‌ها حاکی از آن است که حسابسان با انتخاب روش‌های مدیریت تعارض می‌توانند تعارض فی‌مابین را کنترل نموده و در ارزشیابی ریسک تقلب به‌کار گیرند. افزون بر این، ارزیابی ریسک تقلب توسط تعارض درک شده حسابرس تأثیر می‌پذیرد.

واژه‌های کلیدی: مدیریت تعارض، تعارض درک شده، ارزیابی ریسک تقلب

۱- مقدمه

تعارض رفتاری اجتناب ناپذیر در هر سازمانی است. ماهیت، تنوع تعاملات، وظایف و استرس‌های شغلی در سازمانها منجر به انواع تعارض می‌شود. به اعتقاد دوبرین تعارض به این دلیل بروز می‌کند که افراد همیشه در خصوص اهداف، موضوعات، عقاید و موارد مشابه توافق ندارند. همچنین تعارض، پدیده‌های دوبعدی است که می‌تواند نتایج مثبت و منفی در پی داشته باشد. (قاسمیانی و همکاران، ۱۳۹۶).

از طرفی مدیریت تعارض^۱ فرآیند تشخیص تعارض در میان افراد و گروه‌ها است که استفاده‌ی مناسب از آن منجر به رفع و اثربخشی تعارض شده (بارباتو و همکاران، ۲۰۱۰) و شامل سه راهبرد یا استراتژی عدم مقابله^۲، راه‌حل‌گرا^۳ و کنترل^۴ است (مورگان، پانچانادام، ۲۰۱۶). استراتژی نیز به تعبیر چندلر عبارت از تعیین اهداف بلندمدت و کوتاه مدت شرکت، روش دستیابی و تخصیص منابع جهت تحقق آن‌ها است (جفره، بابابیک، ۱۳۸۹) و همچنین عملکرد و رشد سازمان وابسته به نحوه‌ی مواجهه با تعارض است. (مورگان، پانچانادام، ۲۰۱۶).

افزون بر این، منافع ذی‌نفعان مانند جامعه، دولت، سهامداران، تأمین کنندگان و... در گرو بقا و برتری سازمانها در دنیای رقابتی است (برزگری و همکاران، ۱۳۹۹). البته در این دنیای رقابتی هر سازمان در راستای فعالیت خود با ریسک‌های متفاوتی روبرو است. ریسک به احتمال وقوع رویدادی اشاره دارد که در دستیابی به اهداف و عملکرد سازمان تأثیر به‌سزایی خواهد داشت (کیان، فقیه، ۱۳۹۷؛ تولمی‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۸). اصولاً وضعیت ریسک به صورت ایستا نیست و نمی‌توان آن را در یک موقعیت و یا یک پدیده در نظر گرفت (پورسعید، محمدی‌پور، ۱۳۹۹). رسوایی‌های مالی ناشی از تقلب که تهدیدی برای سلامت جامعه در سطوح خرد و کلان بشمار می‌رود، حکایت از جنبه‌های پراهمیت نقش حرفه حسابداری و حسابرسی دارد (تولمی‌نژاد و همکاران، ۱۳۹۸). در دنیای امروز که وسوسه ارتکاب تقلب در مدیران، حسابرسان، کارکنان و افراد مرتبط با سازمانها افزایش یافته است نه تنها تقلب، هزینه‌ی کسب و کار را بالا برده بلکه زمینه‌ی بی‌اعتمادی جامعه را نیز فراهم می‌نماید (خازن، میرعباسی، ۱۳۹۶). نسبت بالای بدهی به دارایی ممکن است با ریسک بالای شرکت در ارتباط بوده و ناشی از عدم سلامت مالی شرکت، سوء مدیریت و تقلب باشد (تلخابی و همکاران، ۱۳۹۶).

حسابرسی حرفه‌ای است که عملکرد اصلی آن مبتنی بر قضاوت افراد خبره است (غلامرضایی، حسنی، ۱۳۹۸). با عنایت به نظام اعتباربخشی حسابرس، جایگاه مؤسسات حسابرسی و استقلال واقعی حسابرس در سرلوحه‌ی توجه قرار گرفته است (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۷). جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) حسابرسان را به عنوان یکی از مکانیزم‌های راهبردی بااهمیت مطرح کردند (علوی، پارسایی، ۱۳۹۸). رسالت حسابرس، اعتبار بخشیدن به اعتماد سازی جامعه است (دهمرد و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین استانداردهای حسابرسی نیز رهنمودهایی برای ایفای مسئولیت حسابرسان در زمینه‌ی کشف تقلب ارائه کردند و هوشیاری حسابرس را نسبت به بروز تقلب و ارزیابی نقادانه‌ی شواهد حسابرسی تردید حرفه‌ای الزام کرده‌اند (حسینی و همکاران، ۱۳۹۹).

با توجه به اهمیت نقش حسابرسان در ارزیابی ریسک تقلب، نحوه‌ی تعامل آن‌ها با سازمان‌های متعدد، بروز تعارض، روش‌های کنترل و حل تعارض و همچنین خلأ پژوهشی، موضوع تعدیل‌گری سبک‌های

مدیریت تعارض در ارتباط بین تعارض و ارزیابی ریسک تقلب مورد مطالعه قرار گرفته است. هنگامی که حسابرسان نتوانند تقلب را کشف کنند، منجر به زیان سرمایه‌گذاران و مشکلات اقتصادی می‌شود. ضرورت نحوه‌ی به‌کارگیری سبک‌های مدیریت تعارض حسابرسان در رویارویی با تعارض درک شده به منظور واکاوی عملکرد سازمانها منجر به نوآوری در پژوهش‌های مالی رفتاری شده است. به عبارت دیگر نحوه‌ی اداره‌ی صحیح و مقابله با ناهماهنگی‌ها با استفاده از شیوه‌های همکاری، مصالحه، اجتناب، رقابت، سازش و نهایتاً انتخاب بهترین راهبرد در عملکرد حسابرِس به منظور ارزیابی ریسک تقلب رویکرد جدید این پژوهش به شمار می‌رود. به‌طور کلی هدف این پژوهش شناخت انواع تعارض، واکنش‌های رفتاری به تعارض و چگونگی به‌کارگیری راهبردهای متفاوت حسابرِس می‌باشد که با استفاده از پژوهش‌های مرتبط با روانشناسی و مدیریتی ارتباط تنگاتنگ مسائل مهم میان رشته‌ای مورد توجه قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- تعارض و سبک‌های مدیریت تعارض

بررسی تعارض در سازمان مدت زمانی است که مورد توجه محققان قرار گرفته است. به اعتقاد بورسالیوگلو، فالت در سال ۱۹۲۴ نخستین فردی بود که به مفهوم تعارض در سازمان توجه کرد. وی معتقد است خود تعارض مشکل‌ساز نیست بلکه ناتوانی افراد در برخورد با این پدیده، مسأله‌ساز می‌شود. به عبارت دیگر، موارد زیر تعارض را اجتناب ناپذیر می‌کند: ۱- تغییر مستمر، ۲- تنوع در ترکیب کارکنان، ۳- کارهای تیمی، ۴- ارتباطات چهره به چهره کمتر، و ۵- اقتصاد جهانی با مبادلات بین فرهنگی بیشتر (جفره، بابابیک، ۱۳۸۹). به عبارت دیگر تعارض به عنوان ناسازگاری و عدم انطباق در منافع دو گروه تلقی شده که اهداف، انگیزه‌ها یا اقدامات را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کوپر و همکاران، ۲۰۱۹). رابینز (۲۰۰۸) دلایل بروز تعارض را در سازمان ناشی از اختلافات ارتباطی، ساختاری و وظیفه‌ای می‌داند. همچنین فرآیند تعارض را در پنج مرحله خلاصه کرده است: مرحله‌ی اول) مخالفت‌های بالقوه‌ای است که مبین شرایط و زمینه‌ی تعارض است. مرحله دوم) بروز تعارض که می‌تواند به صورت تعارض ادراک یا احساس شده خود را نشان دهد. مرحله سوم) قصد و نیت است که فرد تصمیم به انجام امور به شیوه‌های مشخص می‌گیرد. مرحله‌ی چهارم) رفتار، ابراز مخالفت و واکنشی است که افراد درگیر و مخالف از خود نشان می‌دهند. مرحله‌ی پنجم) پیامدهای تعارض است که می‌تواند سازنده یا مخرب باشد (رابینز، ۲۰۰۸؛ فیاضی، ۱۳۸۸).

از طرفی اکثر واحدهای کسب و کار با چالش تعارض روبرو هستند و مدیریت اثربخش تعارض نه تنها می‌تواند در زمان و هزینه‌های سازمان صرفه‌جویی کند بلکه می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری‌های صحیح و ارتقای شرکت شود (آیاچیت، ناتاراجان، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر هر فرد یا گروهی با توجه به آگاهی از تعارض احساس شده مسئولیت دارد تا شیوه‌ها، الگوهای رفتاری و استراتژی‌های مناسب را به منظور حل و فصل تعارض (راهبردهای مدیریت تعارض) انتخاب نماید (قاسمیانی و همکاران، ۱۳۹۶). تحقیقات متعددی در زمینه‌ی مدیریت تعارض انجام گرفته است. اگرچه طیف گسترده‌ای از استراتژی‌های مدیریت تعارض وجود داشته اما تمایز زیادی بین سه تعارض مشارکتی، اجتناب

و کنترل وجود دارد (ژلفاند و همکاران، ۲۰۱۲). علاوه بر مدیریت، در حوزه‌های جامعه‌شناسی، روانشناسی، فرهنگ، اقتصاد، روابط کار و مذاکره نیز موضوع تعارض را مورد بررسی قرار دادند. به اعتقاد دسلر (۱۹۸۶)، تعارض جنبه‌ای مهم از زندگی کاری است و مدیریت مؤثر تعارض باعث افزایش انگیزه، روحیه و رشد فردی و سازمانی می‌شود. تحقیقات ماچادو (۲۰۰۱)، نیز ثابت کرد که مدیران کارکنان می‌توانند از تعارض برای حل مسئله، بهبود اثربخشی و تقویت روابط استفاده کنند. کولمان (۲۰۰۳) در تحقیقات خود بیش از ۵۰ متغیر مؤثر بر تعارض را شناسایی نمود (فیاضی، ۱۳۸۸). برخی از صاحب‌نظران اعتقاد دارند که شیوه‌ی همکاری^۵ و یا مشارکتی به‌عنوان مؤثرترین روش درک شده است که هم درگیری و هم استرس را کاهش می‌دهد. سبک رقابت^۶، مبارزه طلبی و سلطه‌گری است. افراد دارای این خصوصیت دیگران را از امتیاز محروم و وضعیت خود را ارتقاء می‌بخشند. افراد دارای ویژگی مصالحه^۷، امتیازی برای خود و افراد مقابل در نظر می‌گیرند. سبک اجتناب^۸ یا کناره‌گیری به ناکارآمدی مربوط می‌شود و باعث تأخیر در توافق حاصله می‌شود. سبک توافق^۹ رویکرد غیرمستقیم مدیریت تعارض است. این افراد ملزم به کاهش مزایای خود برای حل مناقشات می‌شوند (باربوتوچر و همکاران، ۲۰۱۰؛ آی‌اچیت و همکاران، ۲۰۱۴؛ مورگان، پانچانادام؛ ۲۰۱۶ و کانان و همکاران، ۲۰۱۶).

۲-۲- تعارض، سبک‌های مدیریت تعارض، و ارزیابی ریسک تقلب

بروز تعارض در مرحله تعارض ادراک شده می‌تواند بعد از ارتباطات ضعیف، یکنواخت کردن تکالیف محوله به اعضای گروه خود را نشان دهد. به عبارت دیگر اگر فردی در گروه مانع از پیشرفت دیگران شود آشکار شدن تعارض بوجود می‌آید (حیدرپور و همکاران، ۱۳۹۵). محققان تعارض را به بخش‌های متفاوتی طبقه‌بندی کردند. رایج‌ترین طبقه‌بندی عبارتند از: تعارض وظیفه‌ای^{۱۰}، رابطه‌ای^{۱۱} و فرآیندی^{۱۲}. تعارض وظیفه‌ای از اختلاف نظرات در مورد وظایف و اهداف کار به‌وجود می‌آید. در تعارض رابطه‌ای از ناسازگاری‌های بین فردی و اعضای گروه ناشی می‌شود (برناردالدوسو، اوشیمی، ۲۰۱۴). اختلاف‌های ارتباطی، عدم توافق‌هایی هستند که از سوء برداشت‌ها و اختلال در کانال‌های ارتباطی برمی‌خیزند. افراد معمولاً در می‌یابند که اکثر تعارض‌ها به علت فقدان ارتباط است (حیدرپور و همکاران، ۱۳۹۵). تعارض فرآیندی به اختلاف نظر در مورد چگونگی انجام وظیفه و تفویض مسئولیت افراد اشاره دارد (برناردالدوسو، اوشیمی، ۲۰۱۴). به عبارت دیگر، تعارض فرآیندی است که در مقابله یا ممانعت با تصمیم فردی برای رسیدن به اهدافش منجر شده و همراه با فعالیت‌های ناسازگار رخ دهد (یزدان شناس، مطلبی، ۱۳۹۶). از عوامل ساختاری می‌توان به تخصص‌گرایی، اهداف متفاوت، سلسله مراتب و ابهام در مسئولیت اشاره کرد (حیدرپور و همکاران، ۲۰۱۶). ریزکالا و همکاران (۲۰۰۶) بیان می‌دارند تعارض با وجود ویژگی‌های ناپایداری می‌تواند خواستگاه عقاید و فرصت‌های خلاق مطلوب یا نامطلوب باشد. به عبارت دیگر، پیامدهای تعارض می‌تواند تعارض کارآمد^{۱۳} و تعارض ناکارآمد^{۱۴} باشد. تعارض کارآمد برخی تعارضات اهداف گروهی و عملیاتی را ارتقاء می‌بخشند. تعارض ناکارآمد که مانع عملکرد گروه شده و عملکرد سازمان را متوقف و بهره‌وری را کاهش می‌دهد (کریتنر، کینیکی، ۲۰۰۶؛ فیاضی، مرجان، ۱۳۸۸). اثرات منفی تعارض ممکن است

سازمان را از دستیابی به اهدافش باز دارد و منجر به کاهش کیفیت عملکرد گردد. شناسایی عوامل تعارض گام اصلی در فرآیند مدیریت تعارض در نظر گرفته شده است (حیدرپور و همکاران، ۱۳۹۵). رابینز مدیریت تعارض را اداره‌ی سازمان به بهترین شکل و ایجاد تعادل بین اعضا و سازمان توسط مدیر می‌داند. بنابراین مدیران می‌توانند از انرژی ناشی از تعارض برای اصلاح و رشد سازمان استفاده نمایند. با توجه به این که مدیریت تعارض در برگیرنده‌ی راهبردهای متفاوتی می‌باشد، لذا درک نظر افراد کمک می‌کند تا راهبردهای مناسب را به منظور حل تعارض انتخاب نمایند (عباسی و همکاران، ۱۳۸۸). تعارض یکی از رایج‌ترین متغیرهایی است که می‌تواند بر عملکرد تأثیر بگذارد. انتظار داریم که سبک‌های مدیریت تعارض به عنوان متغیر تعدیل‌کننده با تعارض و عملکرد ارتباط داشته باشند (ایوب و همکاران، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۰۸). تعارض وظیفه‌ای از اختلافات مربوط وظایف و مسئولیت ناشی می‌شود تعارض وظیفه‌ای در افراد با وجدان کاری بالا می‌تواند منجر به افزایش عملکرد شود درحالی که تعارض ارتباطی به تفاوت در ارزش‌ها و اولویت‌ها اشاره می‌شود که معمولاً ناشی از اختلافات میان‌فردی است که عملکرد را کاهش می‌دهد. تعارض وظیفه‌ای زمانی که مشارکت و همکاری وجود دارد، بهبود عملکرد را به همراه آورده و یا راهبرد اجتناب را برای حل تعارض می‌پذیرد (اسکاتر، بیمیش، ۲۰۱۱). تعارض وظیفه‌ای به منظور کاهش ارزیابی عملکرد با اجتناب و مصالحه تعامل دارد در حالی که این تعارض با رقابت و همکاری و مشارکت در گروه عملکرد را افزایش می‌دهد. گروه‌های کاری نیز به‌منظور پاسخ به مشکلات وظیفه‌ای به دنبال راه حل می‌گردند. در حالی که برخی از تحقیقات اثرات مستقیم مدیریت تعارض را مورد بررسی قرار دادند، دیگران نقش تعدیل‌گرانه سبک‌های مدیریت تعارض را بررسی کردند (ژی و همکاران، ۱۹۹۸).

۳- پیشینه‌ی داخلی و خارجی پژوهش

آناستازو (۲۰۲۰) تأثیر رهبری و مدیریت تعارض بر رضایت شغلی کارکنان را در طیف وسیعی از مشاغل مورد بررسی قرار داده است. پژوهشگر دریافت که مدیریت تعارض و رهبری تأثیر قابل توجهی بر رضایت شغلی کارکنان دارند و کارکنان با انگیزه و راضی کلید دستیابی به موفقیت سازمان هستند. چاندولیا و آناستازو (۲۰۲۰) اثربخشی رهبری و سبک‌های مدیریت تعارض را در ارتباط مدیریت تعارض مدارس یونان مورد پژوهش قرار داده و نتایج آن‌ها نشان داد که رهبری و شیوه‌های مدیریت تعارض می‌تواند با اثربخشی مدیریت تعارض ارتباط داشته باشد. باژوگل (۲۰۲۰) استراتژی‌های مدیریت تعارض و کارگروهی را در میان پرستاران مورد پژوهش قرار داده است. پژوهشگر دریافت که بیشتر پرستاران از سبک‌های سازش و مشارکت به منظور حل تعارض در کارهای تیمی استفاده می‌کنند. کوپر و همکاران (۲۰۱۹) سبک‌های مدیریت تعارض و فرسودگی شغلی را در شش مؤسسه‌ی نیویورک مورد پژوهش قرار دادند. انتخاب سبک مدیریت تعارض تأثیر مهمی بر عوامل استرس زا دارد. یافته‌های پژوهش نشان داد که سبک‌های همکاری، اجتناب و رقابت مدیریت تعارض نقش مهمی در استرس و فرسودگی شغلی دارند. ابوطاهر و همکاران (۲۰۱۸) رابطه‌ی میان سبک‌های مدیریت تعارض و عملکرد در سازمان‌های بنگلادش را مورد پژوهش قرار

دادند. آن‌ها اذعان داشتند که تعارضات مربوط به فشار کاری، مشکلات ارتباطی، اختلاف نظر در خواسته‌ها، اهداف و ارزش‌ها می‌تواند ناشی از مسائل فرهنگی، اجتماعی، سیاسی یا اقتصادی باشند که در سطوح فردی، ملی یا بین‌المللی بروز می‌نمایند. بلیسینگ و همکاران (۲۰۱۸) اثر مدیریت تعارض بر عملکرد شغلی در بخش مالی کارمندان بانک‌های منتخب را مورد پژوهش قرار دادند. اختلاف نظر زیادی در مورد منبع و اثر تعارض در بهره‌وری شرکت‌ها و اثربخشی استراتژی‌های مدیریت تعارض وجود دارد. بنابراین توصیه کردند که مدیران باید استراتژی‌های متفاوت، متنوع و متناسبی برای حل و مدیریت منازعات برگزینند تا پیش از تشدید تحت کنترل درآیند. کانان مزارا و همکاران (۲۰۱۶) ارتباط سبک‌های رفع تعارض با ویژگی‌های شخصیتی را در کارکنان شرکت‌های الکترونیک لبنان مورد بررسی قرار دادند و به تأثیر تعدیل‌کنندگی آن‌ها در ارتباط بین ویژگی‌های شخصیتی و سبک‌های مدیریت تعارض پی بردند. به عبارت دیگر در این پژوهش اثرات تعدیلی را در ارتباط میان ویژگی‌های خاص شخصیت و سبک‌های مشارکتی، اجتناب و مصالحه تأیید کردند. مورگان و پانچاناتام (۲۰۱۶) شیوه‌های مدیریت تعارض بین فردی پنج‌گانه اجتناب، مصالحه، کنترل، همکاری و توافق بر منابع تعارض را در مجموعه‌های خدماتی مورد پژوهش قرار دادند. نتایج وجود رابطه بین منابع تعارض مانند استراتژی‌های ادراک شده، رفتار غیرمدنی، بی‌عدالتی سازمانی و استراتژی‌های حل تعارض مانند اجتناب، کنترل، مصالحه را نشان داد. آوان و سعید (۲۰۱۵) موقعیت‌های تعارض، علل آن و همچنین راه‌حل احتمالی بهبود محیط کار در سازمان را مورد پژوهش قرار داده و یافته‌ها حاکی از آن است که آموزش هیچ تأثیری در نظر پاسخ‌دهندگان در مورد تعارض ندارد. اولادوسواومیسور و آبیان (۲۰۱۴) به بررسی علل، تأثیرات و راه‌حل‌های تعارضات سازمانی پرداختند. آن‌ها کشف کردند که تعارضات در سازمانها در نتیجه رقابت برای برتری، سبک رهبری، کمبود منابع مشترک و غیره رخ می‌دهد که اگر درگیری به موقع و بدرستی مدیریت نشود، می‌تواند منجر به کاهش بهره‌وری شده و چنانچه بدرستی اداره شود، نتیجه مثبتی ایجاد می‌کند.

بابایی منقاری و همکاران (۱۳۹۸) رابطه‌ی بین بازدهی‌های رهبری و راهبردهای مدیریت تعارض بر خلاقیت را مورد پژوهش قرار داده‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که بین مؤلفه‌های مدیریت تعارض با خلاقیت کارکنان و بین بازدهی رهبری با خلاقیت کارکنان رابطه وجود دارد. همچنین سبک‌های مدیریت تعارض همکاری، اجتناب، رضایتمندی، کوشش مضاعف و اثربخشی خلاقیت کارکنان را پیش‌بینی می‌کنند. سید نقوی و همکاران (۱۳۹۷) رابطه‌ی سبک‌های مدیریت تعارض با بهره‌وری نیروی انسانی در بانک سینا را مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که بین سبک‌های مدیریت تعارض با بهره‌وری نیروی انسانی در کارکنان رابطه مثبت معناداری وجود دارد. همچنین نتایج حاصل از فرضیه‌های فرعی نشان می‌دهد که بین سبک همکاری، مصالحه و گذشت رابطه‌ی مثبت معناداری با بهره‌وری نیروی انسانی وجود دارد ولی بین سبک‌های اجتناب و رقابت با بهره‌وری نیروی انسانی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. قائدامینی و همکاران (۱۳۹۶) رابطه‌ی سبک‌های مدیریت تعارض شغلی با تعهد و عدالت سازمانی بانوان شاغل در شهرکرد را مورد پژوهش قرار دادند. نتایج نشان داد که بین سبک‌های مدیریت تعارض شغلی با تعهد سازمانی و عدالت سازمانی رابطه‌ی

معنادار وجود دارد. عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) پژوهشی با هدف بررسی نقش سبک‌های مدیریت تعارض در پیش‌بینی روحیه معلمان را انجام داده‌اند. نتایج نشان داد مؤلفه عقلانیت مربوط به متغیر روحیه با مؤلفه‌های مصالحه، سازش و همکاری سبک‌های مدیریت تعارض رابطه‌ی مثبت و معنادار و با مؤلفه رقابت رابطه‌ی منفی و معناداری دارد. همچنین مؤلفه‌های همانندی و تعلق مربوط به روحیه با مؤلفه‌های مصالحه، سازش و همکاری رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد. مؤلفه‌ی اجتناب با هیچ‌کدام از مؤلفه‌های روحیه‌ی معلمان رابطه‌ای نداشت. حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) تأثیر ویژگی‌های اجتماعی بر قضاوت حسابرسان در حل تعارض بین مدیریت و حسابرس را مورد بررسی قرار داده‌اند. یافته‌ها حاکی از تأثیر قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت است و نیز اعتماد بیش از حد تأثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تأثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند. یزدان شناس و مطلبی (۱۳۹۶) نقش تیپ‌های شخصیت افراد در رفتار آن‌ها را در رابطه با مدیریت تعارض میان فردی در محیط کار مورد بررسی قرار داده‌اند. جامعه‌ی آماری پژوهش کارکنان شرکت فومن شیمی تهران بوده است. نتایج پژوهش رابطه‌ی میان تیپ‌های شخصیت کارکنان که بر اساس مدل رنگ‌های واقعی تعیین شده‌اند را با دو بعد همیارانه (رابطه محور) و قاطع (وظیفه محور) مدیریت تعارض نشان می‌دهد. بر اساس یافته‌های پژوهش تأکید بر جایگاه افراد در پست‌هایی که بر اساس ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها انتخاب شده است، علاوه بر بهبود عملکرد فردی، در کاهش پیامدهای منفی تعارض نیز مؤثر خواهد بود.

۴- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌ی اول: تعارض درک شده بر عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب تأثیرگذار است.
فرضیه‌ی دوم: سبک‌های مدیریت تعارض رابطه‌ی بین تعارض درک شده و عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب را تعدیل می‌کند.

۵- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود. چراکه هدف آن توسعه‌ی دانش و آگاهی در زمینه‌ی فرهنگ، رفتار اخلاقی و مدیریت در حرفه حسابرسی است. همچنین از نظر روش در زمره‌ی پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی می‌باشد. چارچوب نظری و پیشینه‌ی پژوهش از راه استقرایی، و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌ی نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها، از طریق پرسشنامه انجام شده است. به منظور بررسی روایی و پایایی سؤالات از آزمون تحلیل عاملی از مدل معادلات ساختاری و نرم‌افزار Smart Pls (نسخه‌ی ۳) بهره‌برداری شده است.

۵-۱- جامعه‌ی آماری و نمونه‌ی پژوهش

پرسشنامه‌ی مورد استفاده برای تحلیل‌های سلسله‌مراتبی و تصمیم‌گیری چندمعیاره به پرسشنامه‌ی خبره موسوم است. پس از تنظیم پرسشنامه که شامل ۶۹ سؤال بوده میان ۴۱۵ نفر از حسابرسان ارشد، سرپرستان و سرپرستان ارشد، مدیران حسابرسی و شرکای مؤسسات حسابرسی در سال ۱۳۹۸

توزیع شد که از ۳۰۱ پرسشنامه برگشتی در نهایت ۲۸۳ پرسشنامه قابل استفاده شده و جمعیت هدف این پژوهش را تشکیل دادند.

۲-۵- متغیرهای پژوهش

۲-۵-۱- متغیر وابسته

عملکرد حسابرِس از ارزیابی ریسک تقلب: برای اندازه‌گیری عملکرد حسابرِس در ارزیابی ریسک تقلب از پرسشنامه‌ی الیزابت و رابرت (۲۰۰۵) استفاده شده که شامل دو سؤال بر مبنای طیف لیکرت امتیازدهی شده است. سؤال اول که مربوط به ارزیابی صداقت کارمند است، انتخاب عدد کوچکتر نشان‌دهنده‌ی خطای کمتر حسابرِس و انتخاب عدد بزرگتر نشان‌دهنده‌ی خطای بیشتر حسابرِس در ارزیابی ریسک تقلب است. در سؤال دوم، ارزیابی حسابرِس از سطح ریسک تقلب، مورد پرسش قرار گرفته است. هرچه عدد انتخاب شده بیشتر و نزدیک به عدد ۵ باشد، نشان‌دهنده‌ی ریسک بالای تقلب و هرچه عدد انتخاب شده کمتر و نزدیک به عدد ۱ باشد نشان‌دهنده‌ی ریسک پایین تقلب است (الیزابت و رابرت، ۲۰۰۵).

۲-۵-۲- متغیر مستقل

تعارض درک شده: از طریق ابعاد «رابطه‌ای»، «وظیفه‌ای» و «فرآیندی» در نظر گرفته می‌شوند. لذا تعارض با استفاده از ۱۲ سؤال پرسشنامه‌ی جین (۱۹۹۵)، که هر کدام با ۴ سؤال مربوطه اندازه‌گیری می‌شوند. مبنای پاسخ به هر سؤال، که براساس انتخاب پاسخ دهنده، بر مبنای طیف لیکرت امتیازدهی شده است (لوهمن و همکاران، ۲۰۱۱). بولن (۱۹۸۹) و لوهلین (۱۹۹۲) نیز روایی و پایایی پرسشنامه را تأیید کرده‌اند.

۳-۲-۵- متغیر تعدیلی

سبک‌های مدیریت تعارض: با مؤلفه‌ی «عدم مقابله» شامل شیوه‌های اجتناب و سازش، مؤلفه‌ی «راه‌حل‌گرایی» شامل شیوه‌های همکاری و مصالحه، و مؤلفه‌ی «کنترل» شیوه‌ی رقابتی قابل ارزیابی می‌باشند. برای اندازه‌گیری سبک‌های مدیریت تعارض از پرسشنامه استاندارد پنج گزینه‌ای سبک‌های مدیریت تعارض رابینز (۱۹۹۴) استفاده شد. پرسشنامه‌ی شامل ۲۹ عبارت است که از طریق ۷ سؤال مربوط به مؤلفه‌ی کنترل، ۱۰ سؤال مؤلفه‌ی راه‌حل‌گرایی و ۱۲ سؤال مؤلفه‌ی عدم مقابله، مدیریت تعارض سنجیده می‌شود. رحیم (۲۰۰۵) ضریب پایایی بالاتر از ۰/۷۲ را برای پرسشنامه گزارش کرده است. ضمن این که روایی سازه پرسشنامه از طریق تحلیل عاملی سنجیده شده و تمامی ضرایب بیشتر از ۰/۵ گزارش شده است. این پرسشنامه در بسیاری از پژوهش‌ها استفاده شده است. هاپکینز و یانکر (۲۰۱۵)، چاکرابارتی، براون و گیلبرت (۲۰۰۲) نیز روایی و پایایی پرسشنامه رابینز را تأیید کرده‌اند. معمولاً دامنه‌ی ضریب اعتماد آلفای کرونباخ از صفر (۰) به معنای عدم پایداری، تا مثبت یک (۱+) به معنای پایایی کامل قرار می‌گیرد و هرچه مقدار حاصل به عدد مثبت یک نزدیکتر باشد قابلیت اعتماد پرسشنامه بیشتر می‌شود.

۶- یافته‌های پژوهش

۱-۶- آمار توصیفی

در بخش نخست، داده‌ها از پرسشنامه‌هایی که در سازمان، انجمن، مؤسسات و شرکت‌های

حسابرسی توزیع گردیده، جمع‌آوری و تلخیص شده و با استفاده از شاخص‌های آمار توصیفی، تشریح و سپس با استفاده از نرم‌افزار Smart Pls (نسخه‌ی ۳)، به منظور ایجاد مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری برازنده و قابل قبول، شاخص‌های برازش بررسی و روابط علی بین فرضیه‌های پژوهش از طریق معادلات ساختاری مورد آزمون قرار گرفت. به طور کلی آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های جمعیت‌شناسی متخصصان و مدیران حسابرس پاسخ‌دهنده از نظر رتبه شغلی ۱۳۰ نفر با ۴۶٪ حسابرس ارشد، افراد با سابقه‌ی کاری بین ۵ تا ۱۰ سال با ۲۴٪، از نظر سطح تحصیلات کارشناسی ارشد ۱۲۹ نفر با ۴۶٪، از نظر سن افراد بین ۳۰ تا ۴۰ سال با ۴۳٪ و از نظر جنسیت تعداد ۱۸۲ نفر مرد با ۶۴٪ بیشترین میزان مشارکت را در میان سایر گروه‌های مقایسه‌ای خود داشته‌اند.

۲-۶- آمار استنباطی

در تجزیه و تحلیل استنباطی، پیش از آزمون فرضیه‌ها درگام اول برازش مدل‌های اندازه‌گیری و سپس برازش مدل‌های ساختاری و فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفته و در انتها برازش کلی مدل آزمون شده است. در بررسی برازش بخش اول یعنی برازش مدل‌های اندازه‌گیری از سه مورد زیر استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا.

۱-۲-۶- پایایی شاخص

به منظور آزمون پایایی شاخص، سه معیار (۱) بارعاملی، (۲) آلفای کرونباخ و (۳) پایایی ترکیبی آزمون می‌گردد. در خصوص بعد فرآیندی و رابطه‌ای متغیر تعارض درک شده بار عاملی مربوط به سؤال ۱، که سنجشی ضعیف‌تری نسبت به بقیه‌ی سؤالات برای این متغیرها بود، حذف و مجدداً تحلیل عاملی انجام شد. همچنین به منظور بهبود پایایی و روایی متغیرهای پژوهش، در خصوص بعد کنترل متغیر مدیریت تعارض، بارعاملی مربوط به سؤال ۵، بعد عدم مقابله‌ی متغیر مدیریت تعارض، بار عاملی مربوط به سؤالات ۳، ۹، ۱۱، ۱۲، و بعد راه‌حل‌گرایی متغیر مدیریت تعارض، بار عاملی مربوط به سؤالات ۳، ۶، کمتر از ۰/۴ بوده که حذف و مجدداً تحلیل عاملی انجام شد.

جدول (۱) نتایج تحلیل عاملی کلیه متغیرهای پژوهش

نام بعد	گویه/بعد	بار عاملی	خطای استاندارد
تعارض درک شده	فرآیندی	۰/۶۸۳	۰/۵۳۴
	رابطه‌ای	۰/۷۴۵	۰/۴۴۵
	وظیفه‌ای	۰/۸۳۳	۰/۳۰۶
سبک‌های مدیریت تعارض	عدم مقابله	۰/۸۷۵	۰/۲۳۴
	کنترل	۰/۷۸۳	۰/۳۸۷
	راه‌حل‌گرایی	۰/۸۹۱	۰/۲۰۶
عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب	PRF1	۰/۹۹۳	۰/۰۱۴
	PRF2	۰/۹۹۳	۰/۰۱۴

در جدول ۱ نتایج نهایی بعد از آزمون مجدد تحلیل عاملی را نشان می‌دهد که بار عاملی مربوط

به سؤالات باقیمانده همه‌ی متغیرهای پژوهش و همچنین ابعاد متغیر تعارض درک شده بیشتر از ۰/۴ است.

همچنین نتایج آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پژوهش حاکی از آن است که پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ همه‌ی متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰/۷ می‌باشند. بنابراین می‌توان ادعا نمود که با سطح اطمینان بالایی متغیرهای پژوهش از شرایط پایایی مناسبی برخوردار هستند.

۲-۶- روایی همگرا

معیار آزمون روایی همگرا AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است. به اعتقاد بارک لای و همکاران (۱۹۹۵)، فورنل و لارکر (۱۹۸۱) مقدار AVE بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می‌دهد. نتایج مربوط به روایی همگرا کلیه‌ی متغیرهای پژوهش حاکی از آن است که AVE مربوط به همه متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰/۵ به آن است که بیانگر روایی همگرا متغیرهای پژوهش می‌باشد.

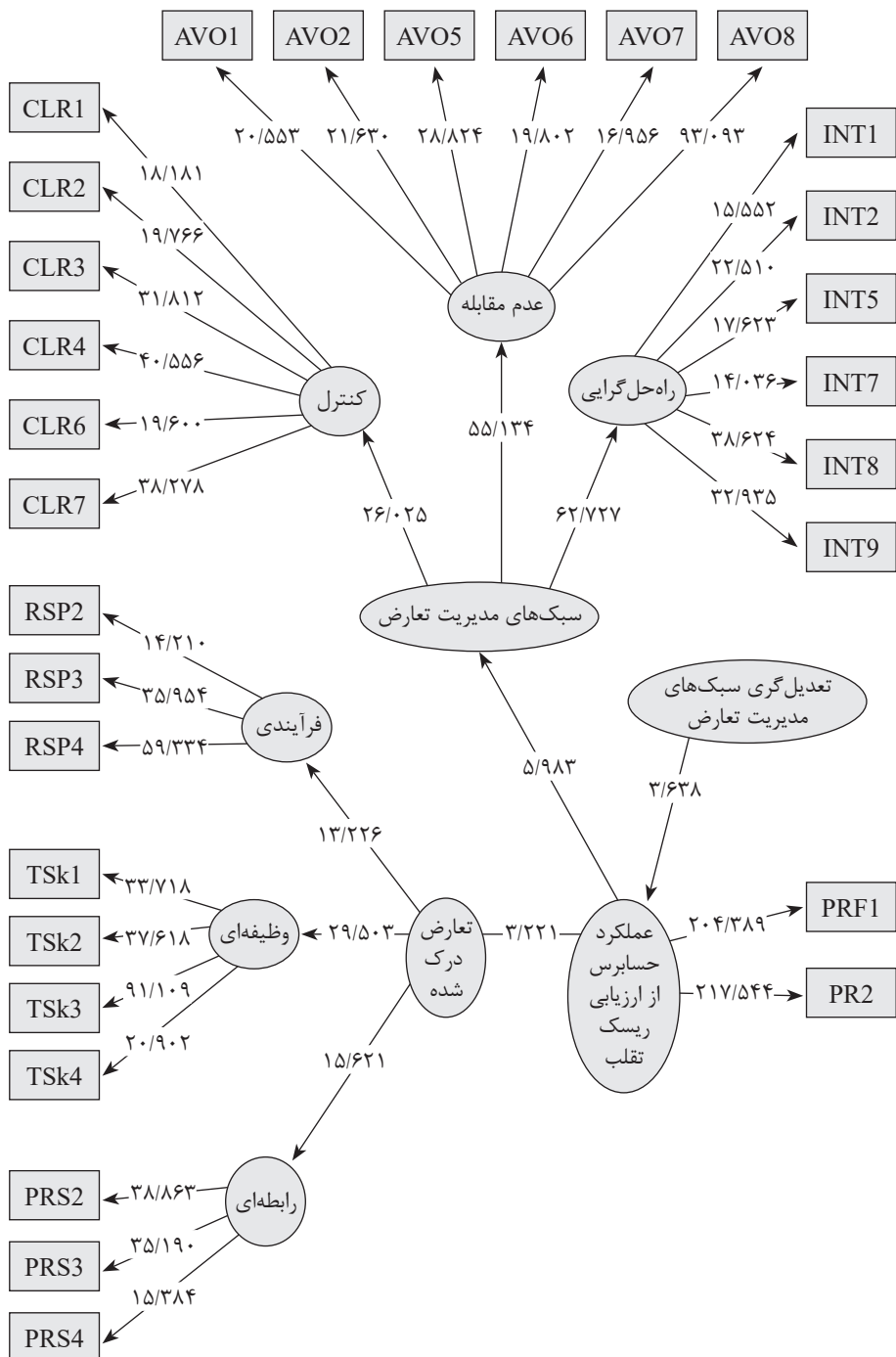
۳-۶- روایی واگرا

به اعتقاد فورنل و لارکر (۱۹۸۱) روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که جذر میزان AVE برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. نتایج روایی واگرا کلیه متغیرهای پژوهش حاکی از آن است که در قطر اصلی جذر مقادیر AVE مربوط به هر متغیر حاکی از آن است که در زیر قطر اصلی نیز همبستگی بین هر جفت متغیر پژوهش از جذر AVE هر کدام کمتر است که بیانگر روایی همگرا می‌باشد.

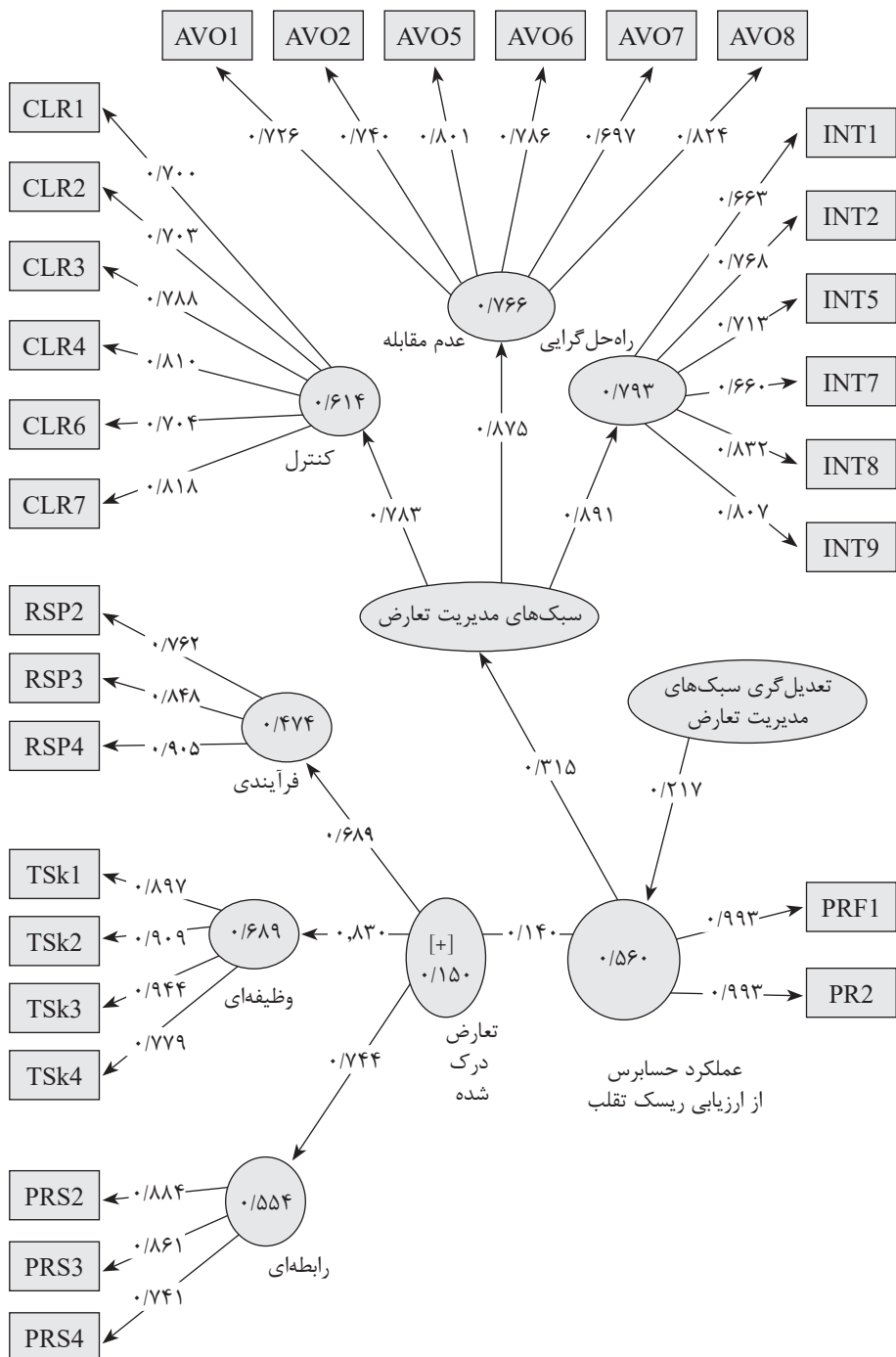
۳-۶- برازش مدل‌های ساختاری و آزمون فرضیه‌های پژوهش

در تجزیه و تحلیل استنباطی، به منظور بررسی برازش مدل‌های ساختاری از پنج مورد (۱) اعداد معناداری، (۲) اعداد R^2 ، (۳) معیار اندازه تأثیر (f^2)، (۴) معیار Q^2 و (۵) معیار شاخص افزونگی استفاده می‌شود.

نتایج مربوط به ضرایب مسیر و اعداد معناداری مدل مفهومی پژوهش به ترتیب در نمودارهای ۱ و ۲ نشان داده شده است. ضرایب مسیر میزان تأثیر متغیرهای پژوهش بر یکدیگر را نشان داده و آماره t مربوط به هر مسیر، معناداری تأثیر مربوط را نشان می‌دهد به طوری که اگر مقدار این اعداد (t) از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌ها پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. تعارض درک شده تأثیر مثبت ۱۴ درصدی بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب دارد، و در یک جهت تغییر می‌کنند. این تأثیر کوچک ($f^2=۰/۰۳۱$) از نظر آماری معنادار می‌باشد. سبک‌های مدیریت تعارض تأثیر مثبت ۲۲ درصدی بر رابطه‌ی بین تعارض درک شده بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چراکه آماره‌ی t مربوط به نقش تعدیلگری سبک‌های مدیریت تعارض بر رابطه‌ی بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب برابر با ($t=۳/۶۳۸$) و بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد.



.....



نمودار (۲) اعداد معناداری مدل مفهومی پژوهش

جدول (۲) نتایج معیار اندازه تأثیر (f^2) مدل مفهومی پژوهش

مسیر	R^2_Y (X included)	R^2_Y (X excluded)	f^2	اندازه تأثیر
تعارض درک شده ← عملکرد حسابرِس از ارزیابی ریسک تقلب	۰/۵۶۰	۰/۵۴۶	۰/۰۳۱	کوچک
تعدیل‌گری سبک‌های مدیریت تعارض ← تعارض درک شده و عملکرد حسابرِس از ارزیابی ریسک تقلب	۰/۵۶۰	۰/۴۸۴	۰/۱۷۲	بزرگ

در جدول ۲ نتایج حاصل از اندازه‌ی تأثیر مدل مفهومی پژوهش، بر اساس نتایج ضرایب مسیر و معناداری در نمودارهای ۱ و ۲ را نشان می‌دهد. معیار اندازه‌ی تأثیر (f^2)، شدت رابطه‌ی میان سازه‌های مدل با مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵، ۰/۳۵ به ترتیب نشان از اندازه‌ی تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه‌ی دیگر است. نتایج سایر شاخص‌های برازش ساختاری مدل مفهومی پژوهش حاکی از آن است که قدرت پیش‌بینی همه‌ی سازه‌های مدل به جز تعارض بالای ۰/۳۰ و در حد بزرگ بوده است و به طور کلی سازه‌های درونزای مدل در مجموع از قدرت پیش‌بینی مناسبی برخوردار است.

شاخص افزونگی از حاصل ضرب مقادیر اشتراکی (شاخص اشتراک) سازه‌ها در مقادیر R^2 آن‌ها به دست می‌آید و نشانگر مقدار تغییر پذیری شاخص‌های یک سازه درون‌زا است که از یک یا چند سازه‌ی برون‌زا تأثیر می‌پذیرد. در نهایت شاخص افزونگی یعنی شاخص معیار سنجش کیفیت مدل ساختاری همه‌ی سازه‌های مدل به جز تعارض درک شده بالای ۰/۳۵ و در حد بزرگ بوده و میانگین شاخص افزونگی برابر با ۰/۳۹۹ می‌باشد که برازش مناسب مدل ساختاری را بار دیگر تأیید می‌سازد.

۴-۶- برازش کلی مدل مفهومی پژوهش

به منظور برازش کلی مدل‌های معادلات ساختاری از معیار نیکویی برازش استفاده شده و از جذر حاصل ضرب میانگین مقادیر اشتراکی هرسازه (شاخص اشتراک) در میانگین مقادیر R squares سازه‌های درون زای مدل (R^2) به دست می‌آید. وتزلِس و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵، ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نموده‌اند. نتایج برازش کلی در جدول ۳ حاکی از آن است که مدل مفهومی پژوهش از برازش قوی برخوردار بوده و می‌توان به نتایج آن اتکا نمود.

جدول (۳) نتایج برازش کلی مدل مفهومی پژوهش

میانگین مقادیر اشتراکی سازه‌ها	میانگین مقادیر R^2 سازه‌ها	GOF
۰/۵۸۷	۰/۳۳۵	۰/۶۳۸

۵-۶- نتایج آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش کلی مدل مفهومی پژوهش و همچنین نمودارهای ۱ و ۲ نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار گرفته که نتایج آن به شرح زیر در جدول ۴ ارائه شده است:

جدول (۴) نتایج آزمون فرضیه‌های مدل مفهومی پژوهش

فرضیه	ضریب مسیر	آماره T	انحراف معیار	P Values	نتیجه آزمون
تأثیر تعارض درک شده بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب	۰/۱۴۰	۳/۲۲۱	۰/۰۴۴	۰/۰۰۱	پذیرش فرضیه اول
تعدیلگری سبک‌های مدیریت تعارض در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب	۰/۲۱۷	۳/۶۳۸	۰/۰۶۰	۳/۶۳۸	پذیرش فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های مدل مفهومی پژوهش در جدول فوق نشان‌دهنده‌ی آن است که تعارض درک شده تأثیر مثبت ۱۴ درصدی بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب دارد، به عبارتی با هر واحد تغییر در متغیر تعارض درک شده، متغیر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب ۰/۱۴ واحد و هم جهت آن تغییر می‌کند. این تأثیر کوچک ($f^2 = 0/031$) از نظر آماری معنادار می‌باشد چراکه آماره‌ی t مربوط به این تأثیر برابر با ۳/۲۲۱ و بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین فرضیه‌ی اول یعنی تأثیر تعارض بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب را نمی‌توان رد کرد.

سبک‌های مدیریت تعارض تأثیر مثبت ۲۲ درصدی بر رابطه‌ی بین تعارض درک شده بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب دارد. این تأثیر از نظر آماری معنادار می‌باشد چراکه آماره‌ی t مربوط به نقش تعدیل‌گری سبک‌های مدیریت تعارض بر رابطه بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب برابر با ($t = 3/638$) و بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین فرضیه‌ی دوم یعنی تأثیر سبک‌های مدیریت تعارض بر رابطه‌ی بین تعارض درک شده بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب را نمی‌توان رد کرد.

۷- نتیجه‌گیری

ارزیابی ریسک تقلب شامل فرآیندی پویا، تکراری و شناسایی ریسک‌های دستیابی به اهداف محسوب می‌شود. این فرآیند یکی از مهم‌ترین امور حسابرسان به شمار می‌رود. آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان را به درستکاری و رعایت امانت‌داری در تمام زمینه‌های حرفه‌ای سوق می‌دهد (خازن، میرعباسی، ۱۳۹۶) از طرفی در سال‌های اخیر با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بسیاری از شرکت‌ها حسابرسان خود را تغییر دادند و تعدد مؤسسات حسابرسی باعث گردیده که بسیاری از مؤسسات براساس تقاضای صاحبکار گزارش خود را تنظیم کنند. لذا مواجهه با تعارض برای حسابرسان غیرقابل اجتناب بوده که مستلزم راه‌کارهایی برای حل تعارض، و ارزیابی ریسک تقلب در جهت پیشبرد اهداف سازمانی می‌باشد (حیرانی و همکاران، ۱۳۹۵). با توجه به تأثیر مثبت تعارض درک شده بر ارزیابی ریسک تقلب و معنادار بودن آماره‌ی t فرضیه‌ی اول یعنی تأثیر تعارض درک شده بر عملکرد حسابرسان از ارزیابی ریسک تقلب مورد تأیید قرار

می‌گیرد. به عبارت دیگر عملکرد حسابرس از تعارض تأثیر می‌پذیرد و به طور کلی عملکرد در سازمان و تعارض هم جهت تغییر می‌کنند. نتیجه‌ی به دست آمده با پژوهش ایوب و همکاران (۲۰۱۷)، (اسکاتر و بیمیش، ۲۰۱۱)، اولادوسواومیسور و آبیان (۲۰۱۴) و چن و همکاران (۲۰۰۸) همراستا است. به طوری که تعارض را یکی از رایج‌ترین متغیرهایی یافتند که بر عملکرد تأثیر می‌گذارد. در مورد انواع تعارض مطابق با یافته ایوب و همکاران (۲۰۱۷) و اولادوسواومیسور و آبیان (۲۰۱۴) تعارض وظیفه‌ای از اختلافات در وظایف و مسئولیت‌ها نشأت گرفته، می‌تواند عملکرد را افزایش دهد. تعارض رابطه‌ای ناشی از تنش و ترس از رویارویی با افراد است و ممکن است عملکرد کارکنان را کاهش دهد. تعارضات فرآیندی ارتباط تنگاتنگ با چگونگی انجام تکالیف و مسئولیت دارد که عدم رعایت مسائل اخلاقی دارد و منجر به کاهش عملکرد کارکنان در گروه‌های کاری و عملکرد ضعیف تیم‌های کاری می‌شود. بنابراین پیشنهاد می‌شود که مدیران و حسابرسان باید نوع تعارض را شناسایی کنند. زیرا عملکرد را تحت تأثیر قرار می‌دهد. همچنین با توجه به تأثیر مثبت سبک‌های مدیریت تعارض در رابطه‌ی بین تعارض درک شده بر عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب و معنادار بودن آماره‌ی t فرضیه‌ی دوم یعنی تأثیر سبک‌های مدیریت تعارض بر رابطه‌ی بین تعارض درک شده بر عملکرد حسابرس از ارزیابی ریسک تقلب مورد پذیرش قرار می‌گیرد. نتیجه‌ی به دست آمده با پژوهش آناستازیو (۲۰۲۰)، باژوگل (۲۰۲۰)، بلیسینگ و همکاران (۲۰۱۸)، ایوب و همکاران (۲۰۱۷)، ژلفاند و همکاران (۲۰۱۲)، اسکاتر و بیمیش (۲۰۱۱)، بابایی منقاری و همکاران (۱۳۹۸)، نقوی و همکاران (۱۳۹۷) و قائدآمیننی و همکاران (۱۳۹۶) همراستا است. در حالی که برخی از تحقیقات اثرات مستقیم مدیریت تعارض را مورد بررسی قرار دادند، دیگران نقش تعدیل‌گرانه سبک‌های مدیریت تعارض را بررسی کردند (ژی و همکاران، ۱۹۹۸). همان‌طور که نتایج پژوهش تأثیرپذیری عملکرد از تعارض و مدیریت آن را نشان می‌دهد، حسابرسان به عنوان متولیان امور ممیزی و ارزیابی باید از تمامی ابزار، مهارت، دانش حرفه‌ای و شیوه‌های مدیریتی به منظور بهره‌وری در کیفیت، سرعت و دقت ارزیابی عملکرد بهره‌مند شوند. پیشنهاد می‌گردد حسابرسان با شناخت نوع تعارض، انتخاب مناسب سبک‌های مدیریت تعارض، نظارت حرفه‌ای، مذاکرات سازنده، تمرکز بر منافع مشترک، مباحثات منطقی و احترام متقابل، تعارضات را مدیریت کرده و موجب ارتقای افراد، تیم‌ها و سازمان شوند.

منابع

- بابائی، منقاری؛ محمدمهدی، پورحسین؛ رضا، قنبری؛ شهربانو. (۱۳۹۸). رابطه بین بازدهی‌های رهبری و راهبردهای مدیریت تعارض بر خلاقیت، *رویش‌رانشناسی*، ۸ (۲): ۹-۱۶.
- برزگری خانقاه، جمال؛ عباسی، ابراهیم؛ قدکفروشان، مریم. (۱۳۹۹). بررسی اثر تعاملی ریسک مالیاتی و مسئولیت اجتماعی بر ارزش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری*، ۱۱ (۱): ۱۵۹-۱۸۹.

بزرگ اصل، موسی؛ رجبدری، حسین؛ خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل موثر بر انتشار به هنگام

- گزارش حسابرسی، *دانش حسابداری*، ۹ (۱): ۱۱۵-۱۴۶.
- پورسعید، عباس؛ محمدی‌پور، رحمت‌اله. (۱۳۹۹). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱ (۴۱): ۲۵۵-۲۹۹.
- تلخابی فاطمه؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ رویایی رمضانعلی. (۱۳۹۶). بررسی چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی و تأثیر ریسک مالیاتی بر آن، *دانش حسابداری*، ۸ (۳): ۱۶۷-۲۰۱.
- تولمی‌نژاد، بابک؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۸). بررسی تمایل به افشاگری تقلب حسابداری در بین حسابداران بخش خصوصی و عمومی مبتنی بر عدالت رویه‌ای، *تعاملی و توزیعی، دانش حسابداری مالی*، ۶ (۴): ۴۷-۷۵.
- جفره، منوچهر؛ بابابیک، ربابه. (۱۳۸۹). بررسی استراتژی‌های مدیریت تعارض و ساختار سازمانی، *مدیریت کسب و کار*، ۶ (۲): ۱۸۹-۲۱۳.
- حیرانی، فروغ؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ بنی مهد، بهمن؛ رهنمای رودپشتی، فریدون (۱۳۹۵). تأثیر شخصیت حرفه‌ای گرا، ضداجتماعی و بیش اعتمادی حسابرسان بر قضاوت در حل تعارض میان حسابرسان و مدیریت، *حسابداری مالی*، ۸ (۳۲): ۱۰۶-۱۴۳.
- حسینی، سیدحسین؛ بنی‌مهد، بهمن؛ صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی، *دانش حسابداری*، ۱۱ (۲): ۷۱-۱۰۵.
- حیدرپور، فرزانه؛ زینعلی، نیلوفر؛ مرادی، مرضیه؛ صفری، بهاره؛ طارمی، سجاد (۱۳۹۵). علل بروز تعارض و اصول کاربردی مدیریت تعارض در محیط‌های سازمانی. <https://www.researchgate.net/publication/329586944>. Conference march ۲۰۱۶.
- خازن، آتنا؛ میرعباسی، جواد. (۱۳۹۶). ارزیابی ریسک تقلب، *حسابداری رسمی*، ۳۹ (۱): ۴۵-۵۱.
- داوری، علی؛ رضازاده، آرشد. (۱۳۹۵). *الگوسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار PLS*، انتشارات جهاد دانشگاهی تهران.
- دهمرد قلع نو، محسن؛ یزدی‌فر، حسن؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی، *پژوهش‌های حسابرسی*، ۱ (۴): ۷-۳۰.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ طباطبائی‌پوده، سیدرضا. (۱۳۹۲). استفاده حسابرسان از معیارهای غیرمالی در ارزیابی ریسک تقلب، *حسابرسان*، ۶۷ (۳).
- سیدنقوی، میرعلی؛ قربانی، وجهاله؛ قربانی پاچی، عقیل. (۱۳۹۷). رابطه سبک‌های مدیریت تعارض با بهره‌وری نیروی انسانی در بانک سینا، *مدیریت بهره‌وری*، ۱۱ (۴): ۳۴-۴۷.
- عباس زاده، میرمحمد؛ محمدزاده، رضا؛ عظیم‌پور، احسان. (۱۳۹۶). نقش سبک‌های مدیریت تعارض در پیش‌بینی روحیه معلمان، *رهبری و مدیریت آموزشی*، ۱۱ (۴): ۵۹-۷۲.
- عباسی، همایون؛ حمیدی، مهرزاد؛ خبیری، محمد. (۱۳۸۸). بررسی ارتباط مدیریت تعارض و اثربخشی ادراک شده در دانشکده‌های تربیت بدنی تهران، *پژوهش در علوم ورزشی*، ۱۱ (۲۳): ۱۲۳-۱۳۶.
- علوی طبری، سیدحسین؛ پارسایی، منا. (۱۳۹۸). رابطه کیفیت حسابرسی با شفافیت شرکتی در

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۱): ۴۳-۶۸.

غلامرضایی، محسن؛ حسنی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل، دانش حسابداری، ۱۰ (۲): ۳۷-۴۳.

۲۰. فیاضی، مرجان. (۱۳۸۸). تعارض ادراک شده و سبک‌های مدیریت آن، پژوهش‌نامه مدیریت تحول، ۱۱ (۲): ۹۱-۱۱۰.

قاسمیانی، شبنم؛ پوررضا، ابوالقاسم؛ محمودی، محمود. (۱۳۹۶). بررسی سطح تعارض و استراتژی‌های مدیریت تعارض در بین پرستاران بیمارستان‌های عمومی، پیچ‌ورد سلامت، ۱۱ (۱): ۲۰-۳۰.

قائدآمین‌ی هارونی، عباس. (۱۳۹۶). رابطه سبک‌های مدیریت تعارض شغلی با تعهد سازمانی و عدالت سازمانی در بانوان شاغل در سازمان‌های اداری شهرستان شهرکرد، دومین همایش بین‌المللی و چهارمین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی، ۱-۲۰.

کیان، علیرضا؛ فقیه، محسن. (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر ریسک شرکت، دانش حسابداری، ۹ (۳): ۱۷۷-۲۰۸.

یزدان شناس، مهدی؛ مطلبی، مؤده. (۱۳۹۶). نقش تیپ‌های شخصیتی کارکنان در رفتار مدیریت تعارض، تحلیلی بر اساس روش ارزیابی خوشه، مشاوره شغلی و سازمانی، ۹ (۳۳): ۱۲۶-۱۴۵.

Babaei Menqari, M. M., Poor Hossein, R. and Ghanbari, S. (2019). The relationship between leadership returns and conflict management strategies on creativity. Journal of Psychological Development, 8 (2): 9-16. (In Persian)

Barzegari Khanghah, J., Abbasi, E. and Qadakforushan, M. (2020). Investigating the interaction effect of tax risk and social responsibility on the value of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Journal of Accounting Knowledge, 11 (1): 159-189. (In Persian)

Bozorg Asl, M., Rajabdari, H. and Khoramin, M. (2018). Investigating the factors affecting the release at the time of the audit report. Journal of Accounting Knowledge, 9(1): 115-146. (In Persian)

Poursaid, A. and Mohammadipour, R. (2020). Feasibility study of establishing a risk-based internal audit system in the Islamic Azad University of Iran. Financial Accounting and Auditing Research, 11 (41): 255-299. (In Persian)

Talkhabi, F., Nikomram, H., Vakilifard, H. and Royaei, R. (2017). Investigating Audit Fee Stickiness and the Impact of Tax Risk on it. Journal of Accounting Knowledge, 8 (3): 167-201. (In Persian)

Tolaminejad, B., Rahnama Rudposhti, F., Nikomram, H. and Vakilifard, H. R. (2019). Investigating the tendency to expose accounting fraud among private and public sector accountants based on procedural, interactive and modern justice. Journal of Financial Accounting Knowledge, 6 (4): 47-75. (In Persian)

Jafreh, M. and Bababik, R. (2010). Review of conflict management strategies and organizational structure. Business Management Quarterly, 6(2): 189-213. (In Persian)

Heirani, F., Vakilifard, H., Bani Mahd, B. and Roodpashti Rahnamay, F. (2016). The effect of auditors' professional, anti-social and anti-trust personality on judgment in resolving the

conflict between the auditor and management. *Financial Accounting Quarterly*, 8 (32): 106-143. (In Persian)

Hosseini, H., Bani Mahd, B. and Safari, Z. (2020). Investigating the Impact of Auditor's Professional Doubts on Fraud Risk Assessment, Considering the Interfering Effect of Communication Skills and Social Impairment. *Journal of Accounting Knowledge*, 11 (2): 71-105. (In Persian)

Heidarpour, F., Zeinali, N., Moradi, M., Safari, B. and Taromi, S. (2016). Causes of conflict and practical principles of conflict management in organizational environments. <https://www.researchgate.net/publication/329586944>. Conference march 2016. (In Persian)

Khazen, A. and Mir Abbasi, J. (2017). Fraud risk assessment. *Certified Public Accountant Quarterly*, 39(1): 45-51. (In Persian)

Davari, A. and Rezazadeh, A. (2016). Modeling of structural equations using PLS software. Tehran University Jihad Publications. (In Persian)

Dehmardeh Ghalehno, M., Yazdifar, H. and Zarei, H. (2020). The Impact of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk. *Audit Research Journal*, 1(4): 7-30. (In Persian)

Rahimian, N. and Tabatabai Poteh, R. (2013). Auditors' use of non-financial metrics to assess fraud risk. *Journal of Auditing*, 67 (3). (In Persian)

Seyed Naqavi, M. A., Qorbani, V. and Qorbani Pachi, A. (2018). The relationship between conflict management styles and human resource productivity in Sina Bank. *Scientific Journal of Productivity Management*, 11 (4): 34-47. (In Persian)

Abbaszadeh, M. M., Mohammadzadeh, R. and Azimpur, E. (2017). The role of conflict management styles in predicting teachers' morale. *Journal of Educational Leadership and Management*, 11(4): 59-72. (In Persian)

Abbasi, H., Hamidi, M. and Khabiri, M. (2009). Investigating the Relationship between Conflict Management and Perceived Effectiveness in Physical Education Schools in Tehran. *Research in Sports Science*, 11 (23): 123-136. (In Persian)

Alavi Tabari, H. and Parsayi, M. (2019). The relationship between audit quality and corporate transparency in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 11 (41): 43-68. (In Persian)

Gholamrezaei, M. and Hassani, M. (2019). Impact of Doubtful Personality Disorders on Independent Auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, 10 (2): 37-43. (In Persian)

Fayazi, M. (2009). Perceived conflict and its management styles. *Transformation Management Research Journal*, 1(2): 91-110. (In Persian)

Ghasemiani, S., Pourreza, A. and Mahmoudi, M. (2017). Assessing the level of conflict and conflict management strategies among public hospital nurses. *Journal of Tehran University of Medical Sciences (Payavard Salamat)*, 1 (11): 20-30. (In Persian)

Qaed Amini Harouni, A. (2017). Relationship between job conflict management styles with organizational commitment and organizational justice in women working in administrative organizations of Shahrekord city. 2nd International Conference and 4th National Conference on Management Research and Humanities, December, University of Tehran, 1-20. (In Persian)

Kian, A. and Faqih, M. (2018). Impact of audit committee characteristics on company risk. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(3): 177-208. (In Persian)

Yazdanshenas, M. and Matlabi, M. (2017). The role of employees' personality types in conflict management behavior, an analysis based on cluster evaluation method. *Job and Organizational Counseling Quarterly*, 9 (33): 126-145. (In Persian)

Abu Taher Md., Gomes K., Yeaseen C AHM. (2018). Exploring the Relationship between Conflict Management Style and Organiztionla Performance: An Empirical Study in the Organiztions of Banglaesh. Resrarch Gate. Conference paper. August. 1-27.

Anaſtsiou Sophia. (2020). The Significant Effect of Leadership and Conflict Mngement on Job Satisfaction. Academic Journal of Interdisciplinary Studies. 9 (6), November, 9-18.

Awan A., Saeed S. (2015). Conflict Management and Organizational Performance: A case Study of Askari Bank Ltd. Research Journal of Finance and Accounting, 6(11), 88-103.

Ayachit D., and Natarajan N.K. (2014). Exploring the Relationship Between Personality and Conflict Resolution Style of Future Managers Journal of Management, 1(1), January, 65-76.

Ayub N., AlQurashi S.M., Wafa A., Al-Yafi, Karen J. (2017). Personality traits and conflict management styles in predicting job performance and conflict. International Journal of Conflict Management, 28 (5), 671-694.

Basogul RN, Ceyda (2020). Conflict management and teamwork in workplace from the perspective of nurses. European Journal of Perspective in Psychiatric Care, 57 (2), Origianl Article.

Barbuto Jr J. E., Phipps Kelly A., and Xu Ye. (2010). Testing relationships between personality, conflict styles and effectiveness. International Journal of Conflict Management, 21(4) , 434-447.

Bernarduso O., and Ashimi R.A. (2014). Organizational Conflicts: Causes, Effects and Remedies. International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences, 3(6), 118-138.

Blessing Chineme O., Nebo O. E.S., and Ikodia O. V. (2018). Impact of Conflict Management on Job Performance in Finacial Sector. International Journal of Business, Economic and Entrepreneurship Development in Africa, 10 (4&5), 45-55.

Canaan Messarra L., Karkoulian S., El-Kassar., Abdul-Nasser. N. (2016). International Journal of Productivity and Performance Management, 65(6), 792-810.

Chandolia Elisavet., Anaſtsiou Sopjia. (2020). Leadership and Conflict Management Style Are Associated with the Effectiveness of School Conflict Mangement in the Region of Epirus, NW Greece. European Journal of Investigation in Health, Psychology and Education. February, 455-468.

Chen NYF., Tjosvold D., Wu PG. (2008). Effects of relationship values and goal interdependence on guanxi between foreign managers and Chinese employees.J. Appl. Soc. Psychol.38:2440–86.

Cooper M., LT Knight M. E., Frazier M Lance., Law Daniel W. (2019). Conflict management style and exhuſtion in public Accounting. Managerial Accounting Journal, www.emeraldinsight.com/0268-6902.htm

Elizabeth A. P., & Robert J. R. (2005). Fraud risk assessments and auditors professional skepticism. Managerial Auditing Journal., 20 (3), 321-330.

Gelfand M.J., Leslie, L.M., Keller K., and De Dreu, C. (2012). Conflict cultures in organizations: howleaders shape conflict cultures and their organizational-level consequences. Journal of Applied Psychology, 97 (6), 1131-1147.

Jensen M. C., and Mackling W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs, and Ownership Structure. Journal of Financial Economics, 3(4), 305–360.

Jehn K.A.(1995), A qualitative analysis of conflict types and dimensions in organizational groups. Administrative Science Quarterly, 42(3), 530-557.

Jehn's. S. (1995). The Dynamic Nature of Conflict: A Longitudinal study of Intra-group

Conflict and Group Performance. *Academy of Management Journal*, 44(2), 238-251.

Jiang J.Y., Zhang, X., and Tjosvold, D. (2012). Emotion regulation as a boundary condition of the relationship between team conflict and performance: a multi-level examination. *Journal of Organizational Behavior*, 3(4, 5), 714-734.

Kreitner R., and Kinicki, A. (2006). "Conflict". *Management of organizational behavior* (concepts, theories and application).

Lehmann-A., Willenbrock N., Grohmann A., and Kauffeld S. (2011). Task and Relationship Conflict at work. *European Journal of Psychological Assessment*, 27(3), 171-178.

Murugan S. T., Panchanatham N. (2016). Interpersonal Conflict Management styles on Conflict Sources in Services Setting. *Journal of Business and management*, 18, 9(3). 16-24.

Oladosu Omisore B., and Rashidat Abiodun A., (2014). Organizational Conflicts: Causes, Effects and Remedies. *International Journal of Academic Research in Economics and Management Sciences* 3(6).

Robbins, S. P., Judge, T.A., & Sanghi, S. (2008). "Conflict types" Pearson education, India. *Organizational Behavior*.

Robbins S. P., Judge, T.A. (2007). *Organizational Behavior*. 12th ed, Pearson education, NJ.

Schotter A., and Beamish, P.W. (2011). Performance effects of MNC headquarters–subsidiary conflict and the role of boundary spanners: the case of headquarter initiative rejection, *Journal of International Management*, 17(3), 243-259.

Xie J., song Michael S. (1998). Interfunctional Conflict, Conflict Resolution Styles, and New product Success: A Four-Culture Comparison. *Management Science*, 44(12), 191-206.

پی‌نویس:

- | | |
|-------------------------------|---------------------------|
| 1. Conflict Management Styles | 8. Avoiding Styles |
| 2. Non-confrontation Style | 9. Dominating Styles |
| 3. Solution-Oriented Style | 10. Task Conflict |
| 4. Control Style | 11. Relationship Conflict |
| 5. Integrating Styles | 12. Process Conflict |
| 6. Obliging Styles | 13. Efficient Conflict |
| 7. Compromising Styles | 14. Inefficient Conflict |



COPYRIGHTS

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

Providing qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms

Rohollah vafaei pour¹, Mostafa Ghasemi², Abdolreza Mohseni³

Received: 2021/07/20

Approved: 2021/09/13

Research Paper

Abstract

Financial reporting is one of the most important sources of information for legislators, shareholders, analysts and other stakeholders. These reports will be useful to users if they are understandable. Therefore, the readability of financial statements is of particular importance. The present study is an exploratory combined research that aims to provide a qualitative model of financial reporting readability based on disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) and their prioritization. The qualitative model of the research includes 3 main structures (disclosure of social responsibility, professional ethics and tone management (reporting tone) that each structure consists of 3 criteria and each criterion has 3 sub-criteria. In the prioritization section (based on fuzzy nonlinear preferences technique), indicators of skill, competence and professional reporting, accrued earning management, real and fraudulent reporting, providing accurate and realistic information were selected as the most important ethical indicators, respectively. One of the main purposes of financial reporting is to provide the information needed to make decisions to the organization's stakeholders or market analysts. Considering that social responsibility disclosure, professional ethics and tone management (reporting tone) are among the factors that have received less attention, despite their effects on readability of financial reporting, they have been discussed in the present study.

Key Words: financial reporting readability, social responsibility disclosure, professional ethics, tone management, prioritization

 10.22034/ARJ.2021.247702

1. Department of Accounting, Bushehr branch, Islamic Azad university, Bushehr, Iran.
da.rvafaei@iaubushehr.ac.ir

2. Department of Accounting, Bushehr branch, Islamic Azad university, Bushehr, Iran.
(Corresponding Author) m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

3. Department of Accounting, Bushehr branch, Islamic Azad university, Bushehr, Iran.
rmohseni@iaubushehr.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی

روح اله وفایی پور^۱، مصطفی قاسمی^۲، عبدالرضا محسنی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

گزارش‌های مالی، از جمله مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای قانون‌گذاران، سهامداران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان به شمار می‌آیند. این گزارش‌ها در صورتی که قابل فهم باشند، برای استفاده‌کنندگان مفید خواهند بود. بنابراین خوانایی گزارش‌های مالی در مؤسسات حسابداری و حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مطالعه‌ی حاضر یک پژوهش آمیخته اکتشافی است که با هدف ارائه‌ی مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و اولویت‌بندی آن‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی صورت پذیرفته است. مدل کیفی پژوهش شامل ۳ سازه‌ی اصلی (افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) است که هر سازه از ۳ معیار تشکیل شده است و هر معیار دارای ۳ زیرمعیار می‌باشد. در بخش اولویت‌بندی (بر مبنای تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی)، شاخص‌های مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای، مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقربانه، ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع بینانه به ترتیب به عنوان مهم‌ترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی، انتخاب شدند. با توجه به این که افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) از جمله عواملی هستند که علی‌رغم این که بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر دارند، کمتر مورد توجه قرار گرفته در پژوهش حاضر مورد مطالعه قرار گرفتند.

واژه‌های کلیدی: خوانایی گزارشگری مالی، افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن، اولویت‌بندی

doi 10.22034/ARJ.2021.247702

da.rvafaei@iaubushehr.ac.ir

m.ghasemi@iaubushehr.ac.ir

rmohseni@iaubushehr.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. گروه حسابداری، واحد بوشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، بوشهر، ایران.

۱- مقدمه

گزارش‌های مالی^۱، از جمله مهم‌ترین منابع اطلاعاتی برای قانون‌گذاران، سهامداران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان^۲ به شمار می‌آیند. این گزارش‌ها در صورتی که به آسانی قابل فهم باشند، برای استفاده‌کنندگان مفید خواهند بود. بنابراین خوانایی^۳ گزارش‌های مالی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (حسن، ۲۰۱۷). یکی از هدف‌های اصلی گزارشگری مالی، ارائه‌ی اطلاعات مورد نیاز برای تصمیم‌گیری به ذی‌نفعان سازمان و یا تحلیلگران بازار است. بدین منظور ارائه‌ی اطلاعات مالی مناسب حائز اهمیت زیادی است. در این راستا یکی از شاخص‌هایی که می‌تواند به ارائه‌ی مناسب صورت‌های مالی کمک کند، خوانایی است که به افزایش درک استفاده‌کنندگان نسبت به ادعای مدیریت کمک می‌کند (فرخ، ۱۳۹۷). مطلوب نبودن سطح خوانایی گزارشگری مالی، نقطه ضعف بزرگی برای یک سازمان محسوب می‌شود. به عنوان مثال سرمایه‌گذاران ممکن است به علت پیچیدگی و مبهم بودن گزارش سازمان، نتوانند اطلاعات مورد نظر خود را پیدا کنند. از این رو یا در جستجوی اطلاعات مورد نظر از منابع برون سازمانی برمی‌آیند و یا در همین مرحله از سرمایه‌گذاری انصراف می‌دهند (لافران، مک دونالد، ۲۰۱۴). به طور خلاصه، سرمایه‌گذاران به صورت‌های مالی خواناتر، بیشتر اعتماد و اطمینان می‌کنند و تصمیمات خود را راحت‌تر اخذ می‌کنند. صورت‌های مالی ناخوانا احساس اعتماد و اطمینان را در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران کاهش می‌دهد (باقری ازقندی، ۱۳۹۷).

عوامل زیادی می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشند. یکی از این عوامل، میزان موفق بودن سازمان در رعایت و انجام مسئولیت‌های اجتماعی مربوطه است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی^۴ به عنوان ابزاری راهبردی برای افزایش ارزش و پایداری شرکت در درازمدت، از طریق ایجاد روابط مثبت با جامعه، رعایت قوانین و مقررات و اعمال رویه‌های اخلاقی است (اسدی، ۱۳۹۷). در طول چند دهه گذشته مفهوم مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها برجسته‌تر شده است به نحوی که شرکت‌ها باید در خصوص زیست محیطی، عملکرد اجتماعی و مسئولیت‌پذیری اجتماعی همزمان به مردم و ذی‌نفعان پاسخگو باشند (لیورت^۵، ۲۰۱۶). با پیشرفت جوامع و توجه به حقوق بشر، افزون بر مسئولیت متداول شرکت‌ها یعنی سوددهی، مسئولیت شرکت‌ها در قبال جامعه و محیط نیز مورد توجه قرار گرفته است. سهامداران^۶ دیگر تنها ذی‌نفعان شرکت نیستند بلکه شهروندان، مشتریان، کارکنان و دولت و حتی نسل‌های آینده نیز ذی‌نفعان شرکت محسوب می‌شوند. هم‌اکنون شرکت‌های زیادی در سراسر جهان، به این مسئولیت خود واقف بوده و در جهت ایفای آن تلاش می‌کنند. گزارشگری مسئولیت‌های اجتماعی، ابزاری برای ارزیابی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها است و با استفاده از آن شرکت‌ها می‌توانند اقدامات خود را در جهت ارتقای کیفیت زندگی آحاد جامعه به اطلاع کلیه افراد جامعه و نهادهای ذی‌نفع برسانند (خواجوی، اعتمادی جوریانی، ۱۳۹۴). از این‌رو در طول چند سال اخیر شرکت‌های زیادی در سراسر جهان مباحث مربوط به سه جنبه گزارشگری را آغاز کرده‌اند که این گزارش‌ها باید در مورد وضعیت اقتصادی، اجتماعی و محیطی بنگاه اقتصادی، اطلاعاتی را ارائه کند (براون لیبورد، زامورا، ۲۰۱۷).

یکی دیگر از عواملی که می‌تواند بر خوانایی گزارشگری مالی مؤثر باشد، رعایت اخلاق حرفه‌ای^۷ می‌باشد. در سال‌های اخیر پیشرفت‌های شگرفی در توسعه‌ی توانایی فنی حسابداران^۸ مطرح شده است اما کماکان در زمینه‌ی اصول حرفه‌ای اخلاقی، این حرفه با چالش‌های زیادی روبه‌رو بوده است. حرفه‌ی حسابداری به دلیل برخی رخداد فعالیت‌های غیراخلاقی، اعتبار و شهرت قبلی خود را از دست داده و در موقعیت تحقیرکننده‌ای قرار گرفته است. بدیهی است که حرفه‌ی حسابداری برای بازپس‌گیری جایگاه مناسب خود و اعاده‌ی حیثیت مجدد باید اعتماد عمومی جامعه را جلب کند (آقازاده، ۱۳۹۶). آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری به رهبران و رهبری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بستگی دارد. از این رو لازم است رهبران با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی، حسابداران را به‌سوی رفتار شرافتمندانه سوق دهند. بدیهی است که با انجام این کار، حرفه‌ی حسابداری در آینده می‌تواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد. این موضوع زمانی تحقق خواهد یافت که حسابداران متعهد به رعایت اصول اخلاقی باشند. (حاجی پور، برزگر، ۲۰۲۰). پیچیدگی متن یادداشت‌های توضیحی، صورت‌های مالی منجر به ابهام مطالب و عدم درک آن برای سرمایه‌گذاران می‌شود و از طرفی می‌توان به عنوان رویکردی برای پنهان سازی اطلاعات استفاده شود. لذا حسابداران و حسابرسان برای بررسی سطح مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه شده لازم است از ساز و کارهای مناسبی استفاده کنند و خود را در مقابل افزایش ریسک‌های حسابرسی مصون سازند که در این زمینه رعایت اخلاق، ضوابط و مراقبت‌های حرفه‌ای کمک شایانی به این مسئله می‌نماید (بشیری منش، صمیمی، ۱۴۰۰).

از دیگر عواملی که به نظر می‌رسد رابطه‌ی نزدیکی با خوانایی گزارشگری مالی داشته باشد، مدیریت لحن گزارشگری مالی است. نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش باعث ایجاد تغییر در برداشت استفاده‌کنندگان می‌شود. به طور کلی لحن خوش‌بینانه و بدبینانه ابزاری است که مدیران در گزارش‌های غیرعددی، توضیحی و حتی شفاهی به کار می‌گیرند (رهنمای رودشتی، محسنی، ۱۳۹۵). بنابراین مانند خواندن، لحن می‌تواند بر تصمیم‌گیری کاربران گزارش سالانه تأثیر داشته باشد. تغییرات در «لحن» با واکنش‌های کوتاه مدت بازار همراه است (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴). لحن کلامی «یک ابزار است که مردم از آن (گاهی ناخواسته) برای ایجاد برداشت‌های متمایز اجتماعی استفاده می‌کنند (هارت و همکاران، ۲۰۱۳)؛ و به عنوان معنای ارتباطی در حوزه‌ی حسابداری، ظرفیت تأثیرگذاری بر تصمیم‌های مدیران دارد (مورتنسن، فیشر، ۲۰۱۱). بنابراین انتظار می‌رود به طور خاص، واقع‌گرایی و اطمینان به عنوان دو مؤلفه‌ی مهم لحن، خوانایی را تحت تأثیر قرار دهند (شرت، پالمر، ۲۰۰۸). از این‌رو مدیران شرکت‌ها از روی قصد، سودهای گزارش شده را با استفاده از انتخاب سیاست‌های حسابداری خاص، تغییر در برآوردهای حسابداری و اقلام تعهدی، دستکاری می‌کنند تا به هدف‌های موردنظر خود برسند. همچنین مطالعات نشان داده‌اند که کنترل داخلی مناسب بر اعمال مدیریت سود توسط مدیران تأثیر می‌گذارد، در نتیجه مدیران می‌تواند از طریق پیام مدیرعامل، و به کارگیری مدیریت لحن به‌طور بالقوه رفتار مدیریت سود را پنهان کنند و در نتیجه

موجب گمراهی استفاده‌کنندگان درباره شرکت شود (سلیمانی، ۱۳۹۶).
با توجه به مطالب بیان شده و اهمیت خوانایی گزارشگری مالی، مسأله اصلی این تحقیق این است که مدل خوانایی گزارشگری مالی بر اساس افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن و اولویت‌بندی مؤلفه‌های هر کدام از این سه متغیر چگونه است؟

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- خوانایی گزارشگری مالی

امروزه بحث و نگرانی‌هایی در خصوص پیچیدگی در نظام‌های گزارشگری مالی جاری در کل دنیا اهمیت فزاینده‌ای یافته است. اگر بازار به اطلاعات مبهم، دشوار، پیچیده و طولانی گزارش‌های سالانه شرکت‌ها واکنش ناقصی نشان دهد، مدیران انگیزه پیدا می‌کنند تا در شرایط بد، گزارش‌های خود را به همین شکل ارائه دهند (ابراهیمی، ۱۳۹۱). اطلاعات مالی و غیرمالی سازمانها باید در کوتاه‌ترین زمان بعد از پایان سال مالی در دسترس استفاده‌کنندگان قرار گیرد، در غیر این صورت با گذشت هرچه بیشتر زمان ارزش اقتصادی این اطلاعات کمتر خواهد شد (ایزدی و همکاران، ۱۳۹۳). نتیجه‌ی دو سال مطالعات کمیته‌ای وابسته به کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا که در سال ۱۹۶۹ میلادی منتشر شد، نشان داد که همه‌ی ذی‌نفعان قادر به فهم گزارش‌های پیچیده نیستند و بهتر است سازمانها از انتشار گزارش‌های پیچیده، مبهم و طولانی خودداری نمایند (سرهنگی و همکاران، ۱۳۹۳). در این خصوص دو نظریه وجود دارد. نظریه‌ی مدیریت مبهم^۹ چنین بیان می‌کند که مدیران سازمان‌هایی که دارای عملکرد ضعیفی هستند، به منظور گرفتن بازخورد زمانی طولانی‌تر از سوی بازار، تمایل دارند اطلاعات را به صورت مبهم، طولانی و پیچیده گزارش کنند (آجینا و همکاران، ۲۰۱۹؛ بلومفیلد، ۲۰۰۸). در نقطه‌ی مقابل، نظریه علامت‌دهی^{۱۰} عنوان می‌کند که مدیران شرکت‌های موفق که سازمانشان دارای عملکرد مطلوب بوده است تمایلی به انتشار گزارش‌های مبهم، طولانی و پیچیده ندارند بلکه برعکس سعی دارند گزارش‌های مالی را به صورت کاملاً خوانا و واضح‌تر کنند (حسن، ۲۰۱۷). خوانایی، نشان‌دهنده‌ی میزان سهولت خواندن و فهمیدن متون است. یک متن خوانا متنی است که خواننده بتواند آن را به راحتی بخواند و مفهوم آن را درک کند. بنابراین گزارش‌های مالی منتشره از سوی سازمانها هنگامی از درجه‌ی مطلوبیت برخوردار هستند که به آسانی برای خوانندگان حرفه‌ای و حتی غیر حرفه‌ای قابل درک باشند (پرویز کورنده، ۱۳۹۵). بدین منظور کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، شرکت‌ها را تشویق می‌کند تا در ارائه‌ی انواع گزارش‌های خود از انگلیسی روان، خوانا و قابل فهم استفاده کنند. در ادبیات دانشگاهی نیز همواره به اهمیت مفهوم خوانایی و انتشار گزارش‌هایی با خوانایی بالا تأکید می‌شود (لی، ۲۰۱۰؛ لیبای، امت، ۲۰۱۴؛ لو و همکاران، ۲۰۱۷).

۲-۲- افشای مسئولیت اجتماعی

منظور از مسئولیت اجتماعی این است که به دلیل این که سازمانها نهادی اجتماعی هستند

و با جامعه تعامل دارند، بنابراین بر جامعه خود تأثیر زیادی دارند؛ از این رو فعالیت آن‌ها نباید تأثیر منفی بر جامعه داشته باشد و در صورت زیان رساندن بر جامعه، باید سعی در جبران داشته باشند (مشبکی، خلیلی شجاعی، ۱۳۸۹). مسئولیت اجتماعی هم‌راستایی میان اهداف، سیاست‌ها و فعالیت‌های سازمان با منافع سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه می‌باشد (حاجیه‌ها، سرافراز، ۱۳۹۳). در واقع مسئولیت اجتماعی مجموعه وظایف و تعهداتی است که سازمان بایستی در قبال جامعه پیرامون خود انجام دهد (بارنی، گریفین، ۲۰۱۰). مسئولیت اجتماعی دارای ۴ بعد است. بعد اول بعد اقتصادی و هدف اولیه و نهایی هر سازمان یعنی کسب سود را نشان می‌دهد. دومین بعد، بعد قانونی است که از آن به عنوان التزام اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر اساس التزام اجتماعی مسئولیت اجتماعی، سازمانها باید در چارچوب قوانین و مقررات عمومی رفتار کنند. سومین بعد، بعد اخلاقی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر این اساس، سازمانها باید فعالیت خود را در چارچوب ارزش‌ها، باورها و اعتقادات مردم جامعه انجام دهند. چهارمین بعد، بعد عمومی و ملی است که از آن به عنوان پاسخگویی اجتماعی نیز یاد می‌شود. بر این اساس سازمانها باید فعالیت‌های خود را بارعایت مصالح ملی و عمومی انجام دهند (مشبکی، خلیلی شجاعی، ۱۳۸۹). به طور کلی ۳ رویکرد در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها وجود دارد. بر اساس رویکرد اول یا نظریه کلاسیک، هدف سازمانها به حداکثر رساندن سود در چارچوب کاملاً اخلاقی و حقوقی می‌باشد. بر اساس نظریه دوم یا دیدگاه مسئولیت‌پذیری نیز هدف مدیران سازمانها حداکثر کردن سود می‌باشد با این تفاوت که باید بین حقوق ذی نفعان سازمان و عامه مردم تعادل و هماهنگی ایجاد شود. بر اساس نظریه سوم یا دیدگاه عمومی، سود هدف نهایی سازمان نیست، طبق این دیدگاه سازمان باید هم به دنبال کسب سطح مناسبی از سود باشد و هم سطح مطلوبی از اقدامات اجتماعی را انجام دهد (کیائی درونکلا، ۱۳۹۳).

۳-۲- اخلاق حرفه‌ای

حسابداری نقشی کلیدی در پیشرفت اقتصادی و اجتماعی جوامع مختلف ایفا می‌کند. در این بین، استانداردهای اخلاقی به عنوان خصوصیت مهم حرفه حسابداری شناخته شده‌اند (متحدین، ۱۳۹۰). یکی از انتظاراتی که جامعه و ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی از حرفه حسابداری دارند، پایبندی کمال و تمام حسابداران، به اخلاق حرفه‌ای می‌باشد (سهرابیانی، ۱۳۹۴). رفتارهای غیراخلاقی شرکت‌های آمریکایی منجر به شکست‌ها و رسوایی‌های ابتدای قرن ۲۱ گردید. حرفه‌ی حسابداری به دلیل ماهیت شغلی آن، در معرض تقلب و فساد مالی است؛ بنابراین اخلاق حسابداری می‌تواند مانند یک سد محکم، به عنوان یک عامل اصلی در پیشگیری از جرائم مالی احتمالی قرار بگیرد (حسین‌زاده، ۱۳۹۶). ضوابط رفتاری و اخلاقی در حرفه حسابداری عمومی، آئین رفتار حرفه‌ای نامیده می‌شود (امینی‌خواه، ۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای شامل مؤلفه‌های «فایده‌گرایی، وظیفه‌گرایی، عدالت فراگیر، آزادی‌گرایی و خیرگرایی» است. در اصول راهبردی

اخلاق، ملاک نهایی ارزیابی، «فایده گرایی، وظیفه گرایی، عدالت فراگیر و آزادی گرایی» است، در حالی که بنا به نظریه‌ی خیرگرایی، خداوند ملاک نهایی اخلاق است (امیری و همکاران، ۱۳۸۹). بر اساس نظریه‌ی فایده گرایی، ملاک، مطلوبیت به دست آمده برای اکثریت جامعه است. بر اساس نظریه وظیفه گرایی، صرف انجام وظیفه بدون در نظر گرفتن نتیجه، معیار ارزیابی میزان اخلاقی بودن یک رفتار می باشد. در عدالت فراگیر، عملی را که موجب افزایش همکاری بین اعضای جامعه شود می تواند درست و عادلانه و مناسب و بنابراین، اخلاقی نامید بر اساس نظریه‌ی آزادی گرایی، عمل اخلاقی عملی است که به آزادی فردی ضربه نزند (رفیعی، کوشا، ۱۳۸۶). بالاخره تقرب به خدا در نظریه‌ی خیرگرایی هدف نهایی اخلاق است (فرامرز قراملکی، ۱۳۸۴).

۴-۲- مدیریت لحن (لحن گزارشگری)

زبان و کلمات ابزارهای ارتباط و انتقال افکار و احساسات هستند (آباربانل و کیم، ۲۰۱۰). منظور از لحن، میزان مثبت یا منفی بودن گزارش‌های توضیحی مدیران است. مدیران در گزارش‌های مربوط به پیش‌بینی عملکرد نسبت به صورت‌های مالی، امکان به کارگیری لحن‌های مختلف متناسب با اهداف مدیریتی را دارند (بیداخویدی، ۱۳۹۷). لحن استفاده شده در اطلاعات کیفی گزارش، زمینه‌ای مناسب برای افشای اطلاعات فراهم می کند، هم‌چنین فرصتی برای مدیران فراهم می آورد تا انتظار خود از عملکرد آتی شرکت را نمایان سازد. از همین رو گزارش پیش‌بینی سود حاوی کلمات مثبت و کلمات منفی می باشد. در واقع، زبان نیز یک سیستم قراردادی منظم از آواها یا نشانه‌های کلامی یا نوشتاری است که توسط انسانهای متعلق به یک گروه اجتماعی یا فرهنگی خاص، برای نمایش و فهم ارتباطات و اندیشه‌ها به کار برده می شود (غلامی مقدم، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه لحن، یک متغیر کیفی می باشد، باید ابتدا اقدام به کمی نمودن آن‌ها کرده، سپس به مطالعه‌ی تأثیر آن بر عوامل مورد نظر پرداخت. مدیریت لحن (نوشتار) می تواند زمینه‌ی انگیزه‌ی فرصت طلبانه به منظور دستکاری اطلاعات بنیادی شرکت فراهم نماید (رهنمای رودپشتی، محسنی، ۱۳۹۵). رهنمای رودپشتی و همکاران با آزمون تأثیرات لحن، ساخت زبان و میزان تأثیرات ارائه شده در یادداشتهای توضیحی به این نتیجه رسیدند که چنانچه یادداشتهای توضیحی به صورت عینی نوشته شوند اما صراحت لازم را نداشته باشند تصمیم چندان بر تصمیم سرمایه‌گذاران نخواهد داشت. در ارتباط با تأثیر لحن (مثبت/منفی) زبان در یادداشتهای توضیحی حسابداری بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً کلی در بین پژوهشگران حسابداری وجود دارد و به نظر می رسد که نتایج همه‌ی پژوهش‌های انجام شده از این امر دفاع کرده‌اند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۳).

۳- پیشینه‌ی پژوهش

میرحسینی و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه‌ی خود معیارهای مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداران را اساس پژوهش‌های پیشین شناسایی و در نهایت تعداد ۲۵ زیرمؤلفه در قالب ۵ شاخص

به عنوان با اهمیت‌ترین عوامل اخلاق حرفه‌ای حسابداری تعیین شد. نتایج نشان داد از نظر خبرگان، زیرمؤلفه‌های حرفه‌ای‌گرایی و سازمانی نسبت به سایر معیارها اهمیت بیشتری داشته و بر توسعه پایدار رفتار ایمن و اخلاق حرفه‌ای حسابداری اثرگذار می‌باشد. یافته‌های پژوهش سادات کابلی و همکاران (۱۳۹۹) نشان داد، ارزش‌های انگیزشی مدیران هم به صورت مستقیم و هم با واسطه‌گری پایبندی به اخلاق حرفه‌ای، پیش‌بینی‌کننده رفتار متقلبانانه مدیران واحد گزارشگر است. فرامرز و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه‌ی خود مدلی برای سنجش خوانایی بر مبنای نظر خبرگان به روش آنتروپی شانون ارائه کردند. به منظور سنجش روابط متغیر پنهان که در این پژوهش خوانایی گزارشگری مالی است، با گویه‌های سنجش آن، از تحلیل عاملی تأییدی در نرم‌افزار اسمارت پی ال اس استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش صمیمی (۱۳۹۹) نشان داد که بین خوانایی متن صورت‌های مالی با اظهارنظر حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد ولی بین خوانایی متن صورت‌های مالی و چرخش حسابرس ارتباط وجود ندارد. نتایج مطالعه صالحی (۱۳۹۵) نشان داد که تعهد حسابرس به یکپارچگی و صداقت، استقلال حسابرس و بی‌طرفی حرفه‌ای او، تعهد حسابرس به رفتار حرفه‌ای در حرفه‌ی حسابرسی، تعهد حسابرس به رازداری و عملکرد حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. نتایج مطالعه درخشان‌مهر و همکاران (۱۳۹۸) نشان‌دهنده‌ی توان پیش‌بینی عملکرد حسابرسان مستقل از طریق مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای و عملکرد حسابرسان مستقل، از طریق رهبری اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی، میانجی‌گری می‌شود. نتایج مطالعه سلیمانی (۱۳۹۶) بیانگر آن است زمانی که عملکرد مالی شرکت کاهش می‌یابد، احتمال مشاهده لحن مثبت غیر عادی در نامه‌ی مدیر عامل افزایش می‌یابد. همچنین، لحن غیرعادی در نامه‌ی مدیر عامل رابطه‌ی مثبتی با اقلام تعهدی غیرعادی دارد. یافته‌های پژوهش محمدعلی‌نیاعمران (۱۳۹۶) نشان داد که بین کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه‌ی معناداری وجود دارد. یافته‌های پژوهش حسن و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد شرکت‌هایی با خوانایی گزارشگری مالی بالاتر به دلیل عدم وجود ابهام در صورت‌های مالی گزارشگری مالی سالیانه، سودآورتر هستند. نتیجه مطالعه عرب‌صالحی (۱۳۹۴) نشان داد شرکت‌هایی که دارای گزارش‌های سالانه خواناتر هستند، سودآوری بیشتر، ریسک بیشتر و هزینه‌ی نمایندگی کمتری دارند. نتایج یافته‌های مطالعه اتیم و همکاران (۲۰۲۱) نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی حرفه‌ای و انصاف حرفه‌ای حسابداران تأثیر مثبت و قابل ملاحظه‌ای بر گزارشگری مالی دارد. بر این اساس در این مطالعه پیشنهاد شده است که مؤسسات غیردولتی باید تلاش کنند تا روند استخدام خود را در سایر افراد برای جذب مردان و زنان با استانداردهای اخلاقی بالا توسعه دهند. نتیجه مطالعه سیتیوم (۲۰۲۰) نشان داد توسعه مداوم حرفه‌ای، اخلاق حرفه‌ای و مهارت‌های حرفه‌ای حسابداران تایلندی تأثیر معناداری بر کیفیت گزارش مالی دارند. متغیرهای مستقل

قادر هستند ۵۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را پیش‌بینی کنند. نتایج پژوهش مابیل (۲۰۱۹) نشان داد شایستگی حسابداران، استقلال حسابداران، عینیت حسابداران و صداقت حسابداران تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی آن در سودان دارند. بر این اساس نویسندگان پیشنهاد کردند که مدیریت بانک‌های تجاری باید بخش‌های حسابداری خود را حرفه‌ای کرده و با اطمینان از شایستگی استخدام و فرصت‌های آموزشی شغلی، شایستگی را افزایش دهند. علاوه بر این، بانک‌های تجاری باید دائماً کارکنان حسابداری خود را در داخل توسعه دهند و از آن‌ها برای سمینارها یا کارگاه‌های آموزشی حمایت کنند.

با وجود این که نتایج برخی مطالعات دیگر نیز حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین افزایش مسئولیت اجتماعی و خوانایی گزارشگری مالی می‌باشد (نوری‌زاده، ۲۰۱۴؛ تقی‌زاده، ۲۰۱۵؛ چنگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ چیانگ، شیائو، ۲۰۱۵)، در برخی پژوهش‌های دیگر نیز رابطه‌ی مثبت و معنادار بین اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی به تأیید رسیده است (صالحی، ۲۰۱۵) و سرانجام ارتباط معکوس و معنادار مدیریت لحن و خوانایی گزارشگری مالی (رهنمای رودپشتی، محسنی، ۱۳۹۵؛ داداشی، نوروزی، ۱۳۹۹؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ کارلسون، لمتی، ۲۰۱۵) در مطالعات پیشین مورد تأیید قرار گرفته است اما به صورت کلی بررسی‌های پیشین درباره‌ی خوانایی گزارشگری مالی حاکی از آن است که به جز در مطالعه فرامرز (۱۳۹۹) که به ارائه مدل خوانایی گزارشگری پرداخته شده است، اکثر پژوهش‌های انجام شده فقط به جنبه‌های خاصی از این مفهوم توجه شده است و عمدتاً با رویکرد قیاسی انجام شده است. همچنین در مطالعات قبلی، به شناسایی شاخص‌های مدیریت لحن نیز پرداخته نشده است. از این رو، در پژوهش حاضر مفهوم خوانایی گزارشگری مالی در بین خبرگان و همچنین نقش افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن در خوانایی گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد. از آن جا که خوانایی گزارشگری مالی دارای ماهیتی پیچیده و چند وجهی است و تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد، در این پژوهش بررسی جنبه‌های نادیده گرفته شده در پژوهش‌های پیشین شناسایی و مورد بررسی قرار گرفته است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع داده‌ها یک پژوهش آمیخته (ترکیبی) اکتشافی متوالی است که در آن ابتدا روش کیفی و سپس کمی انجام شده است. جامعه‌ی آماری این پژوهش را اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی (تهران و شیراز) شامل کمک حسابرس، حسابرس، حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد، مدیر و شریک مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان شاغل انفرادی، عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. از آن جا که آمار رسمی جامعه این پژوهش در دسترس نیست، می‌توان تعداد جامعه‌ی آماری را نامحدود فرض کرد. بر اساس فرمول انتخاب حجم نمونه در جامعه نامحدود حداقل حجم نمونه برابر با ۱۹۶ نفر تعیین شد:

$$t = \frac{Z^2_{1-\frac{\alpha}{2}} \times p \times q}{E^2} = \frac{(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5}{(0/07)^2} = 196$$

n = حجم نمونه

N = حجم یا اندازه تقریبی و تخمینی جامعه مادر

l = دقت برآورد یا میزان خطای حدی است (در این پژوهش ۰/۰۷ در نظر گرفته شده است).

P, q = نسبت افرادی که در رد/تأیید فرضیه‌ها نظر می‌دهند

$Z_{\alpha/2}$ = عدد بحرانی توزیع سطح ۹۵ درصد اطمینان (a = ۰/۰۵)

اعضای نمونه‌ی آماری به شیوه نمونه‌گیری در دسترس، تعیین و در پژوهش شرکت داده شدند. با توجه به احتمال غیرقابل استفاده بودن برخی پرسشنامه‌ها، ۲۹۰ پرسشنامه توزیع شد که از بین آن‌ها، ۲۶۰ پرسشنامه قابل استفاده بود. دلیل انتخاب جامعه‌ی آماری مذکور این است که اطلاعات نسبتاً جامعی در خصوص وضعیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و روند عملکرد اقتصادی آن‌ها در اختیار دارند و همچنین می‌توان گفت که تنها منبع اطلاعاتی است که با استفاده از آن می‌توان به منابع اطلاعات مالی شرکت‌ها دسترسی داشته و الگوی پژوهش حاضر را مورد آزمون و مطالعه قرار داد. ابزار گردآوری داده‌ها نیز شامل پرسشنامه باز (جهت انتخاب شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، افشای مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن)، پرسشنامه‌ی ۳۴ سؤالی مبتنی بر طیف پنج گزینه‌ای لیکرت (جهت انتخاب بهترین شاخص‌ها)، پرسشنامه‌ی ۵ سؤالی خوانایی گزارشگری مالی، و پرسشنامه‌ی ۳۶ سؤالی (۱۲ سؤال برای هر یک از سه متغیر) مبتنی بر مقایسات زوجی (جهت اولویت‌بندی شاخص‌ها) می‌باشد.

شناسایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، تعیین مهم‌ترین معیارها و زیرمعیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک توزیع ۲ جمله‌ای، تحلیل عاملی اکتشافی مهم‌ترین معیارها و زیرمعیارهای افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی، ارائه‌ی مدل خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و سرانجام اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی با استفاده از نرم‌افزار لینگو، گام‌های انجام این مطالعه هستند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و افشای مسئولیت

اجتماعی

جهت انتخاب شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای، افشای مسئولیت اجتماعی و خوانایی

گزارشگری مالی بر اساس نظرات اعضای نمونه آماری، از پرسشنامه‌ی باز استفاده شد. بر این اساس ۳۴ شاخص اولیه به شرح زیر شناسایی شدند:

۱-۵- شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی: ۱- مالی و سرمایه‌گذاری ۲- بازرگانی، رشد و تغییرات بازار ۳- رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد ۴- آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال ۵- آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی ۶- آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی ۷- آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی ۸- مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی ۹- تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقای محصولات و خدمات ۱۰- اهداف و الزامات برنامه‌ریز شرکت، تولید و مصرف زنجیره تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان ۱۱- زنجیره‌ی تأمین، مشتریان و مصرف‌کنندگان

۲-۵- شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای: ۱- استقلال، عینیت‌گرایی و بی طرفی ۲- ارائه اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه ۳- درستکاری ۴- عدم دریافت و اعطای هدایا ۵- عدم تضاد منافع و اطلاعات همراه‌کننده و نادرست ۶- داشتن صبر و شکیبایی ۷- مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای ۸- ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار ۹- اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباطها و پاسخگویی ۱۰- رازداری و ارتباطات شفاف ۱۱- رقابت‌طلبی و برتری جویی ۱۲- تهدیدهای اخلاقی، اختلال، تنبیه و انحراف ۱۳- داشتن عدالت، انصاف و وفاداری

۳-۵- شاخص‌های مدیریت لحن: ۱- مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانانه ۲- فرار مالیاتی و اهرم مالی ۳- مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابداری و نسبت‌های جاری و مالی ۴- تغییر و جهت دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن ۵- انگیزه دست کاری و همراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان ۶- اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه ۷- فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی ۸- محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری ۹- تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی ۱۰- جهت‌دار نمودن کیفیت سرمایه فکری و کارآفرینی

۴-۵- شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی: پایداری سود، صحت پیش‌بینی‌های مدیریت، کاهش ریسک سقوط قیمت سهام، اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری و ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی به منظور انتخاب مهم‌ترین شاخص‌های مدیریت لحن، اخلاق حرفه‌ای و خوانایی گزارشگری مالی از تکنیک توزیع ۲ جمله‌ای استفاده شد. بر این اساس از بین ۳۴ شاخص شناسایی شده، ۲۷ شاخص شناسایی شد.

جدول ۱ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های اولیه‌ی افشای مسئولیت اجتماعی را نشان می‌دهد:

جدول (۱) شاخص‌های پذیرفته شده و و حذف شده افشای مسئولیت اجتماعی

شاخص	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
مالی و سرمایه گذاری	>3	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۱۸	۰/۰۷		
بازرگانی ، رشد و تغییرات بازار	>3	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۱	۰/۰۸		
رشد اقتصادی ، بهره وری و ...	>3	۲۳۷	۰/۹۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۳	۰/۰۹		
آموزش مشارکت و توسعه جامعه ...	>3	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۲	۰/۰۸		
آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	>3	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۱۴	۰/۰۵		
آموزش فعالیت‌های اجتماعی...	>3	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۱	۰/۰۸		
آموزش توسعه خدمات ...	>3	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۶۴	۰/۲۵		
مشاوره شناسایی... آفرینی	>3	۲۰۷	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۵۳	۰/۲۰		
تدوین منشور .. محصولات و خدمات	>3	۲۰۸	۰/۸۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۵۲	۰/۲۰		
اهداف و الزامات ...	>3	۷	۰/۰۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۵۳	۰/۹۷		
زنجیره‌ی تأمین ، مشتریان و مصرف‌کنندگان	>3	۶	۰/۰۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۵۴	۰/۹۸		

همان‌گونه که در نگاره‌ی ۱ مشخص است از بین ۱۱ شاخص مربوط به مسئولیت اجتماعی، ۹ شاخص انتخاب و ۲ شاخص حذف شدند.

جدول ۲ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های اولیه اخلاق حرفه‌ای را نشان می‌دهد:

جدول (۲) شاخص‌های پذیرفته شده و و حذف شده اخلاق حرفه‌ای

شاخص	گروه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
استقلال ، عینیت گرای و بی طرفی	گروه ۱	۲۳۳	۰/۹۰	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۷	۰/۱۰		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	گروه ۱	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۶۴	۰/۲۵		
درستکاری	گروه ۱	۱۸۷	۰/۷۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۷۳	۰/۲۸		
عدم دریافت و اعطا هدایا	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		
عدم تضاد منافع و اطلاعات گمراه کننده و ...	گروه ۱	۲۵۲	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۸	۰/۰۳		
داشتن صبر و شکیبایی	گروه ۱	۲۵۱	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۹	۰/۰۳		
مهارت ، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای	گروه ۱	۲۴۳	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۷	۰/۰۷		
ایفای مسئولیت اقتصادی ، قانونی و ...	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		
اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ...	گروه ۱	۲۱۸	۰/۸۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۴۲	۰/۱۶		
رازداری و ارتباطات شفاف	گروه ۱	۱۰	۰/۰۴	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۵۰	۰/۹۶		
رقابت‌طلبی و برتری جویی	گروه ۱	۶۴	۰/۲۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۹۶	۰/۷۵		
تهدیدهای اخلاقی، اخطار، تنبیه و ...	گروه ۱	۱۵	۰/۰۶	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۴۵	۰/۹۴		
داشتن عدالت، انصاف و وفاداری	گروه ۱	۲۲	۰/۰۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۳۸	۰/۹۲		

همان‌گونه که در جدول ۲ مشخص است از بین ۱۳ شاخص مربوط به اخلاق حرفه‌ای، ۹ شاخص انتخاب و ۴ شاخص حذف شدند.

جدول ۳ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

جدول (۳) شاخص‌های پذیرفته شده و حذف شده مدیریت لحن

شاخص	طبقه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
مدیریت سود تعهدی، واقعی و ...	>3	۱۹۶	۰/۷۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۶۴	۰/۲۵		
فرار مالیاتی و اهرم مالی	>3	۲۰۴	۰/۷۸	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۵۶	۰/۲۲		
مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی و ...	>3	۱۸۶	۰/۷۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۷۴	۰/۲۸		
تغییر و جهت دار کردن نگرش عملکرد مالی ...	>3	۲۵۲	۰/۹۷	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۸	۰/۰۳		
انگیزه دست کاری و گمراه کردن ادراک ...	>3	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۱۸	۰/۰۷		
اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار ...	>3	۲۳۷	۰/۹۱	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۳	۰/۰۹		
فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن ...	>3	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۱۴	۰/۰۵		
محدودیت استاندارد ها و رویه‌های حسابداری	>3	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۲	۰/۰۸		
تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش...	>3	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۱	۰/۰۸		
جهت‌دار نمودن کیفیت سرمایه فکری و ...	>3	۶۰	۰/۲۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	≤ 3	۲۰۰	۰/۷۷		

همان‌گونه که در جدول ۳ مشخص است از بین ۱۰ شاخص مربوط به مدیریت لحن، ۹ شاخص انتخاب و ۱ شاخص حذف شدند.

جدول ۴ شاخص‌های شناسایی شده از بین شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی را نشان می‌دهد:

جدول (۴) شاخص‌های پذیرفته شده و حذف شده خوانایی گزارشگری مالی

شاخص	گروه	فراوانی	نسبت مشاهده شده	نسبت آزمون	سطح معناداری
پایداری سود	گروه ۱	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۲	۰/۰۸		
صحت پیش‌بینی‌های مدیریت	گروه ۱	۲۳۹	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۱	۰/۰۸		
کاهش ریسک سقوط قیمت سهام	گروه ۱	۲۴۲	۰/۹۳	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۸	۰/۰۷		
اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری	گروه ۱	۲۳۸	۰/۹۲	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۲۲	۰/۰۸		
ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی	گروه ۱	۲۴۶	۰/۹۵	۰/۵۰	۰/۰۰۰
	گروه ۲	۱۴	۰/۰۵		

همان‌گونه که در جدول ۴ مشخص است از بین ۵ شاخص مربوط به خوانایی گزارشگری مالی، هر ۵ شاخص انتخاب شدند.

۲-۵- تحلیل عاملی اکتشافی داده‌ها

جدول ۵ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی را نشان می‌دهد:

جدول (۵) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی

شاخص	بعد اقتصادی و مالی	بعد اجتماعی	بعد محیطی
مالی و سرمایه‌گذاری	۰/۶۲۴		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	۰/۶۲۲		
رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	۰/۶۸۳		
آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال		۰/۶۰۲	
آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی		۰/۶۴۴	
آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی		۰/۵۱۱	
آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی			۰/۵۲۱
مشاوره شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، تنفسی و باز آفرینی			۰/۵۳۶
تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقاء محصولات و خدمات			۰/۵۷۵
کل	۲/۶۴	۲/۰۸	۱/۹۶
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	درصد واریانس	۰/۲۹۳	۰/۲۳۱
تجمعی	۰/۲۹۳	۰/۵۲۴	۰/۷۴۲
KMO=۰/۸۳۴ = ۱۷۸۱/۱۱ = کای اسکور ۰/۰۰۰ = سطح معناداری			

براساس جدول (۵) می‌توان گفت که شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی در سه دسته‌ی کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های اقتصادی و مالی (۳) شاخص، اجتماعی (۳) شاخص و محیطی (۳) شاخص نام‌گذاری شدند. جدول ۶ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای را نشان می‌دهد:

جدول (۶) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای

شاخص	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق	اخلاق هنجاری	اخلاق کاربردی
استقلال، عنایت‌گرایی و بی‌طرفی	۰/۶۴۸		
ارائه اطلاعات صحیح و واقع بینانه	۰/۷۱۳		
درستکاری	۰/۵۹۷		
عدم دریافت و اعطا هدایا		۰/۶۱۹	
عدم تضاد منافع و اطلاعات همراه‌کننده و نادرست		۰/۶۰۳	
داشتن صبر و شکیبایی		۰/۵۸۷	
مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای			۰/۵۸۳
ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار			۰/۵۹۰
اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباط‌ها و پاسخگویی			۰/۵۴۴
کل	۲/۳۴	۲/۰۳	۱/۷۳
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	درصد واریانس	۰/۲۶۰	۰/۱۹۲
تجمعی	۰/۲۶۰	۰/۴۸۶	۰/۶۷۸
KMO=۰/۸۴۰ = ۱۳۴۹/۱۱ = کای اسکور ۰/۰۰۰ = سطح معناداری			

براساس جدول ۶ می‌توان گفت که شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای در سه دسته کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های «اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (۳)»

شاخص)، اخلاق هنجاری (۳ شاخص) و اخلاق کاربردی (۳ شاخص) نام‌گذاری شدند. جدول ۷ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مدیریت لحن را نشان می‌دهد:

جدول (۷) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های مدیریت لحن

شاخص	گزارشگری مالی و مدیریت سود	مدیریت نوشتار و ادراک	اطلاعات بنیادی
مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه	۰/۵۶۷		
فرار مالیاتی و اهرم مالی	۰/۸۱۲		
مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی	۰/۶۴۳		
تغییر و جهت‌دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن		۰/۷۲۵	
انگیزه دست‌کاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان		۰/۶۱۴	
اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه		۰/۵۳۶	
فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی			۰/۵۷۷
محدودیت استانداردها و رویه‌های حسابداری			۰/۶۰۶
تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی			۰/۶۲۹
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	کل	۲/۳۹	۱/۷۶
	درصد واریانس	۰/۲۶۶	۰/۲۱۸
	تجمعی	۰/۲۶۶	۰/۴۸۴
KMO=۰/۸۵۳=۱۳۶۳/۳۴ کای اسکور ۰/۰۰۰=سطح معناداری			

براساس جدول ۷ می‌توان گفت که شاخص‌های مدیریت لحن در سه دسته‌ی کلی قرار گرفتند که با مشورت با خبرگان این سه دسته به ترتیب به نام‌های گزارشگری مالی و مدیریت سود (۳ شاخص)، مدیریت نوشتار و ادراک (۳ شاخص) و کتمان اطلاعات بنیادی (۳ شاخص) نام‌گذاری شدند. جدول ۸ نتایج تحلیل عاملی اکتشافی شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی را نشان می‌دهد:

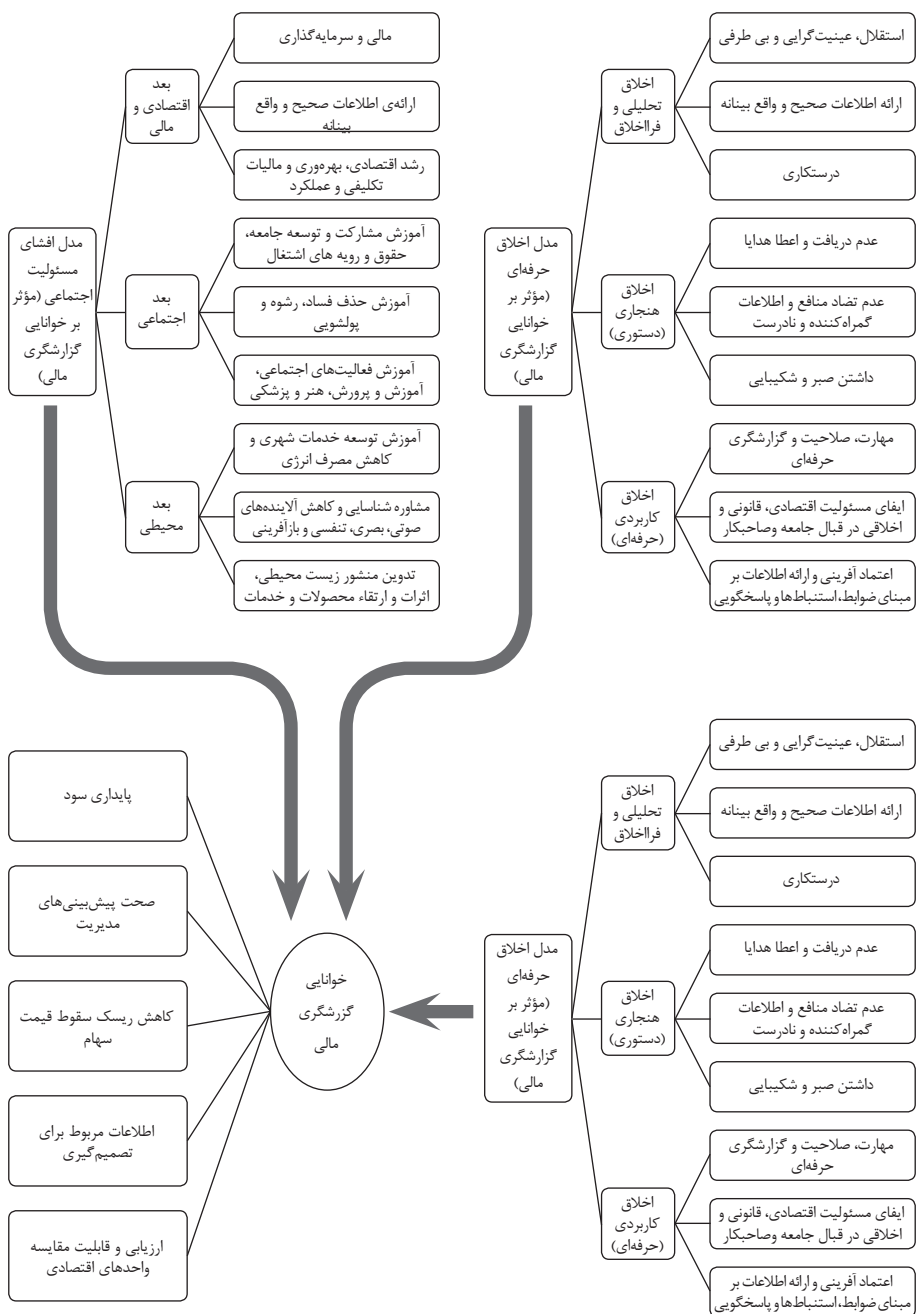
جدول (۸) نتایج تحلیل عاملی اکتشافی خوانایی گزارشگری مالی

شاخص	خوانایی گزارشگری مالی	
پایداری سود	۰/۷۱۳	
صحت پیش‌بینی‌های مدیریت	۰/۶۹۴	
کاهش ریسک سقوط قیمت سهام	۰/۸۷۶	
اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری	۰/۶۳۹	
ارزیابی و قابلیت مقایسه واحدهای اقتصادی	۰/۵۶۵	
مقادیر ویژه (بزرگتر از یک)	کل	۳/۵۱
	درصد واریانس	۷۰/۲
	تجمعی	۷۰/۲
	KMO=۰/۸۱۵=۴۲۵/۸۴ کای اسکور ۰/۰۰۰=سطح معناداری	

براساس جدول ۸ می‌توان گفت شاخص‌های خوانایی گزارشگری مالی در یک دسته قرار گرفتند.

۳-۵- مدل کیفی

بر مبنای مراحل انجام شده قبلی، مدل کیفی به صورت زیر می‌باشد:



شکل (۱) الگوی یکپارچه‌ی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افزایش مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری)

۵-۳-۱- اولویت‌بندی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی

۵-۳-۲- اولویت‌بندی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی
جداول ۹ تا ۱۱، ماتریس مقایسه‌ی زوجی معیارهای اصلی اخلاق حرفه‌ای بر اساس اعداد فازی و فازی مثلثی، کد برنامه‌ریزی غیرخطی، اوزان اهمیت زیرمعیارها و مقدار لاندا با توجه به نظر ۱۰ نفر از خبرگان و بر اساس اعداد فازی را نشان می‌دهد:

جدول (۹) ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق بر اساس اعداد فازی

معیارهای اصلی	w1	w2	w3
اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)		$\tilde{3}^4 * [\tilde{3}^{-1}]^2 * \tilde{1}^3 * \tilde{2}^{-1}$	$\tilde{4}^2 * \tilde{3}^{-1} * \tilde{2}^2 * \tilde{3}^4 * \tilde{2}^{-1}$
اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)			$\tilde{3}^2 * \tilde{3}^{-1} * \tilde{5}^3 * \tilde{1}^3 * \tilde{4}$
اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (w3)			

جدول (۱۰) ماتریس مقایسه زوجی زیرمعیارهای اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق بر اساس اعداد فازی مثلثی

معیارهای اصلی	w1	w2	w3
اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)		(۰/۶۳، ۱/۱۶، ۱/۹)	(۰/۸۵، ۱/۹۷، ۳/۵۹)
اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)			(۱/۲۷، ۲/۰۸، ۲/۹۶)
اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (w3)			

جدول (۱۱) کد برنامه‌ریزی غیرخطی و وزن محلی شاخص‌ها

وزن محلی	زیرمعیارها	کد برنامه‌ریزی غیرخطی
۰/۴۴۷	اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (w1)	Max=landa; (1.16 - 0.63) * landa * w2 - w1 + 0.63 * w2 <=0; (1.90 - 1.16) * landa * w2 + w1 - 1.90 * w2 <=0; (1.97 - 0.85) * landa * w3 - w1 + 0.85 * w3 <=0; (3.59 - 1.97) * landa * w3 + w1 - 3.59 * w3 <=0; (2.08 - 1.27) * landa * w3 - w2 + 1.27 * w3 <=0; (2.96 - 2.08) * landa * w3 + w2 - 2.96 * w3 <=0; w1+w2+w3 =1; w1>=0; w2>=0; w3>=0;
۰/۳۵۲	اخلاق هنجاری (دستوری) (w2)	
۰/۲۰۱	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (w3)	

مقدار لاندا برابر با ۰/۶۵۴ به دست آمده است. مثبت بودن علامت آن، نشان از سازگاری ماتریس مقایسه زوجی دارد.

بر اساس اوزان محلی معیارها و زیرمعیارهای محاسبه شده برای زیرمعیارهای ۳ مؤلفه‌ی اصلی اخلاق حرفه‌ای، اوزان نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۲ است:

جدول (۱۲) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

رتبه	وزن نهایی	وزن محلی	زیرمعیارها	معیارهای اصلی (وزن)
۶	۰/۰۸۲	۰/۴۰۶	استقلال، عینیت گرایی و بی طرفی	اخلاق تحلیلی و فرا اخلاق (۰/۲۰۱)
۸	۰/۰۶۶	۰/۳۲۸	ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع بینانه	
۹	۰/۰۵۳	۰/۲۶۶	درستکاری	
۲	۰/۱۵۲	۰/۴۳۲	دریافت و اعطای هدایا	اخلاق هنجاری (دستوری) (۰/۳۵۲)
۵	۰/۱۱۶	۰/۳۲۹	تضاد منافع و اطلاعات گمراه کننده و نادرست	
۷	۰/۰۸۱	۰/۲۳۹	داشتن صبر و شکیبایی	
۱	۰/۱۹۴	۰/۴۳۵	مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای	اخلاق کاربردی (حرفه‌ای) (۰/۴۴۷)
۳	۰/۱۳۴	۰/۳۰۰	ایفای مسئولیت اقتصادی، قانونی و اخلاقی در قبال جامعه و صاحبکار	
۴	۰/۱۱۸	۰/۲۶۵	اعتماد آفرینی و ارائه اطلاعات بر مبنای ضوابط، استنباط‌ها و پاسخگویی	

۳-۵- محاسبه‌ی اوزان معیارهای اصلی مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)
اوزان نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۳ است:

جدول (۱۳) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های مدیریت لحن (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

رتبه	وزن نهایی	وزن محلی	زیرمعیارها	موانع اصلی (وزن)
۱	۰/۱۷۲	۰/۴۳۸	مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه	گزارشگری مالی و مدیریت سود (انگیزه فرصت طلبانه) (۰/۳۹۲)
۲	۰/۱۳۴	۰/۳۴۲	فرار مالیاتی و اهرم مالی	
۸	۰/۰۸۶	۰/۲۲۰	مدیریت اظهارنظر غیرمقبول حسابرسی و نسبت‌های جاری و مالی	
۳	۰/۱۳۰	۰/۳۸۸	تغییر و جهت دار کردن نگرش عملکرد مالی با پیچیدگی و طول متن	مدیریت نوشتار و ادراک (انگیزه فرصت طلبانه) (۰/۳۳۵)
۴	۰/۱۱۸	۰/۳۵۳	انگیزه دست کاری و گمراه کردن ادراک سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان	
۷	۰/۰۸۷	۰/۲۵۹	اقدامات خصمانه و تبلیغ پتانسیل رفتار خودخواهانه	
۶	۰/۱۰۹	۰/۳۹۸	فصاحت در توصیف و مدیریت نوشتار لحن غیر عادی	کتمان اطلاعات بنیادی (۰/۲۷۳)
۵	۰/۱۰۹	۰/۴۰۰	محدودیت استاندارد ها و رویه‌های حسابداری	
۹	۰/۰۵۵	۰/۲۰۲	تطابق لحن نوشتار کیفی و کمی و عدم تقارن اطلاعاتی	

۴-۳-۵- محاسبه‌ی اوزان معیارهای اصلی افشای مسئولیت اجتماعی
اوزان نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی) به شرح جدول ۱۴ است:

جدول (۱۴) اوزان و رتبه‌ی نهایی شاخص‌های افشای مسئولیت اجتماعی (مؤثر بر خوانایی گزارشگری مالی)

رتبه	وزن نهایی	وزن محلی	زیرمعیارها	معیارهای اصلی (وزن)
۱	۰/۱۷۱	۰/۴۳۸	ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع بینانه	اقتصادی و مالی (۰/۳۹۱)
۳	۰/۱۲۴	۰/۳۱۸	رشد اقتصادی، بهره‌وری و مالیات تکلیفی و عملکرد	
۶	۰/۰۹۶	۰/۲۴۵	مالی و سرمایه‌گذاری	
۲	۰/۱۵۱	۰/۴۲۵	آموزش مشارکت و توسعه جامعه، حقوق و رویه‌های اشتغال	معیارهای اجتماعی (۰/۳۵۶)
۴	۰/۱۱۶	۰/۳۲۵	آموزش حذف فساد، رشوه و پولشویی	
۷	۰/۰۸۹	۰/۲۵۰	آموزش فعالیت‌های اجتماعی، آموزش و پرورش، هنر و پزشکی	
۵	۰/۱۰۸	۰/۴۲۸	آموزش توسعه خدمات شهری و کاهش مصرف انرژی	محیطی (۰/۲۵۳)
۹	۰/۰۷۲	۰/۲۸۴	مشاوره، شناسایی و کاهش آلاینده‌های صوتی، بصری، تنفسی و باز آفرینی	
۸	۰/۰۷۳	۰/۲۸۸	تدوین منشور زیست محیطی، اثرات و ارتقاء محصولات و خدمات	

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

خوانایی به احتمال موفقیت خواننده در خواندن و درک متن نوشته اشاره دارد. خوانایی گزارشگری مالی «شفافیت متن و موفقیت در فهم پذیر بودن اطلاعات مالی» تعریف شده است که کمک شایانی به درک اعداد و ارقام مندرج در صورت‌های مالی می‌کند و از اهمیت بسزایی برخوردار است (صفری گریلی، پینه تویی، ۱۳۹۷). سرمایه‌گذاران، تحلیلگران و سایر ذی‌نفعان، به طور گسترده به اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های شرکت‌ها اعتماد می‌کنند. وضوح، شفافیت و درک این گزارش‌ها موضوعی است که استانداردها، حسابرسان و سرمایه‌گذاران به آن علاقه دارند و برای آن‌ها مهم است (لی، ۲۰۱۰). تغییرات اخیر در قوانین و گزارش‌های مالی، میزان افشاهای مورد نیاز در گزارش‌های سالانه را افزایش داده است (میلر، ۲۰۱۰). براساس فرضیه مدیریت مبهم، انگیزه مدیران می‌تواند موجب مبهم سازی و پنهان کردن اطلاعات از طریق افشاهای با شفافیت کمتر شود. مدیران می‌توانند اطلاعاتی را که به افشای آن‌ها تمایل ندارند، پنهان کرده و موجب دشواری درک گزارشگری مالی برای سرمایه‌گذاران شوند (بلومفیلد، ۲۰۰۸). در این رابطه، لی (۲۰۰۸) معتقد است که مدیران، ماهیت انتقال خبر خوب یا ماهیت دائمی خبر بد را از طریق گزارش‌های سالانه پیچیده‌تر پنهان می‌کنند (لی، ۲۰۰۸). احمدی و قائمی (۱۳۹۷) نیز معتقدند که مدیران با استفاده از افشای پیچیده و طولانی، برخی از اطلاعات مد نظر

خود را از دید سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان مخفی نگه می‌دارند تا اخبار بد یا عملکرد بد آن‌ها در گزارش‌های شرکت به سادگی مشخص نشود (احمدی، قائمی، ۱۳۹۷). بنابراین سرمایه‌گذاران بر اساس قوانین و مقررات می‌توانند پس از مشخص شدن ارائه‌ی نادرست افشای مالی شرکت، برای انجام اقدامات قانونی مبادرت کنند (ابرنائی و همکاران، ۲۰۱۹).

گزارش‌های مالی با مقاصد عمومی باید اطلاعات را به نحوی ارائه دهد که پاسخگوی نیازها و متناسب با دانش پایه‌ای استفاده‌کنندگان و بیان‌کننده ماهیت اطلاعات ارائه شده باشد و شواهد تجربی موجود نشان می‌دهد که هر چه پیچیدگی متن کمتر باشد میزان درک آن بالاتر می‌رود. بنابراین خوانایی گزارشگری مالی به عنوان یکی از معیارهای مالی می‌باشد که کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد. در ادبیات حسابداری و مالی شناخت عواملی که درک کیفیت گزارش‌های مالی را از نظر استفاده‌کنندگان، دشوار یا آسان می‌سازد ضرورت دارد. این مطالعه به تدوین الگوی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) و اولویت‌بندی مؤلفه‌های هر شاخص پرداخت. بدین منظور بر اساس نظرات افراد نمونه‌ی آماری، ۳۴ شاخص اولیه‌ی تأثیرگذار افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن بر خوانایی گزارشگری مالی، شناسایی شدند. از بین شاخص‌های شناسایی شده اولیه، ۲۷ شاخص با استفاده از آزمون دو جمله‌ای انتخاب شدند. از بین شاخص‌های منتخب، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی اکتشافی به ۳ دسته کوچکتر تقسیم شدند و با استفاده از تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی به اولویت‌بندی میزان اثر شاخص‌ها بر خوانایی گزارشگری مالی پرداخته شد.

پای‌بند نبودن به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری می‌تواند منجر به دستکاری گزارش‌های مالی و ارائه‌ی اطلاعات غیرواقعی شود. واضح است که صرف تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری شرط لازم است اما کافی نیست. این استانداردهای حسابداری هنگامی که با اخلاق حرفه‌ای همراه شوند، می‌تواند به بهبود خوانایی گزارشگری مالی منجر شود. مدیریت لحن گزارشگری مالی (نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش‌ها)، به صورت خوش‌بینانه یا بدبینانه می‌تواند منجر به گمراه شدن ذی‌نفعان شود. مدیریت لحن گزارشگری مالی، ابزار قدرتمندی در دستان مدیران شرکت‌ها است که با به‌کارگیری آن می‌توانند بر خوانایی گزارشگری مالی تأثیر عامدانه و آگاهانه‌ای به نفع اهداف موردنظر خود، بگذارند. همچنین یکی از مهم‌ترین وظایف شرکت‌ها که در قالب مسئولیت اجتماعی محقق می‌گردد، کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است. از سوی دیگر گزارشگری مالی نیز با هدف ارائه اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی ذی‌نفعان و در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. به نظر می‌رسد که عمل کردن شرکت‌ها در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی می‌تواند ابزاری مهم و کارگشا در راستای بهبود خوانایی گزارش‌های مالی آن‌ها باشد.

خوانایی گزارشگری مالی به عنوان عاملی تأثیرگذار بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها از موضوع‌های مورد توجه ادبیات مالی در سال‌های اخیر بوده است. به دلیل این‌که بسیاری

از تصمیم‌های اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از گزارش‌های مالی اتخاذ می‌شود. بنابراین توجه به کیفیت اطلاعات تهیه شده برای استفاده‌کنندگان ضرورتی خاص دارد و افزایش کیفیت اطلاعات منتشره می‌تواند موجب کارآتر بودن سرمایه‌گذاری‌های شرکت‌ها و حفظ و توسعه‌ی منابع آن‌ها گردد (کارلسون، لمتی، ۲۰۱۵). بنابراین موضوع خوانایی گزارشگری مالی می‌تواند بر پایداری سود، صحت پیش‌بینی‌های مدیریت، کاهش ریسک سقوط قیمت سهام، دستیابی به اطلاعات مربوط برای تصمیم‌گیری مدیریت، ارزیابی ریسک کشوری، رتبه‌ی پولشویی، اعتبار صورت‌های مالی بنگاه‌ها و پیامدهای مربوط از جمله هزینه‌ی سرمایه، تأمین مالی و سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها تأثیر شگرفی بگذارد و از سوی دیگر، یکی از راه‌های افزایش اعتبار تجاری، کاستن از عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین خریدار و فروشنده است. خریداران می‌توانند با افزایش کیفیت خوانایی گزارشگری مالی، اطلاعات بیشتری در خصوص وضعیت و عملکرد مالی خود به فروشندگان عرضه‌کننده، عدم تقارن اطلاعاتی موجود را کاهش دهند و از این طریق موجب افزایش اعتبار دریافتی از فروشندگان شوند.

براساس یافته‌های پژوهش از آن‌جا که خوانایی کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات ارزشمندی را درباره‌ی عملکرد مالی شرکت‌ها، افزایش شفافیت و فهم‌پذیری گزارش‌های مالی و محدود ساختن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران فراهم می‌کند:

۱- به سرمایه‌گذاران، تحلیلگران مالی پیشنهاد می‌شود تا در تجزیه و تحلیل اطلاعات صورت‌های مالی، رابطه‌ی میان خوانایی گزارشگری مالی و احتمال تقلب را در الگوهای تصمیم‌گیری خود مدنظر قرار دهند و توجه داشته باشند که احتمال وقوع گزارشگری مالی متقلبانه در شرکت‌هایی بیشتر است که گزارش‌های مالی پیچیده و دشواری دارند.

۲- به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود با ایجاد راه‌کارهایی برای افزایش خوانایی گزارشگری مالی شرکت‌ها از جمله الزام شرکت‌ها به ارائه‌ی فایل ورد گزارش‌ها و استفاده از جملات ساده‌تر در متن گزارش‌های مالی در راستای محدود ساختن رفتار فرصت‌طلبانه مدیران بر حسب اجرای هر چه بیشتر اصول مسئولیت اجتماعی و تأثیر آن بر ویژگی‌های شرکت و محسوس‌تر نمودن مؤلفه‌های خوانایی گزارشگری مالی اقدام گردد.

۳- به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود علاوه بر ارزیابی خود و حجم آزمون‌های حسابرسی و سایر عوامل، خوانایی و فهم‌پذیر بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها توجه داشته باشند تا چارچوب منسجم‌تری از قالب همگون افشای و گزارش‌های مالی خوانا، شفاف و قابل فهم برای سهامداران و سرمایه‌گذاران باشد.

۴- بیان اصول بنیادی اخلاق و رفتار حرفه‌ای در نشریات، تدوین و تصویب ضوابط و آئین‌نامه‌ها اگر چه اقداماتی لازم و مفید است اما بدون تدوین و اجرای برنامه‌ای بلندمدت برای افزایش میزان آگاهی‌های حسابداران در این زمینه و گسترش فرهنگ رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای نمی‌تواند تأثیر چندانی داشته باشد. تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی نیز اگرچه از الزامات است اما به خودی خود نمی‌تواند موجب سامان یافتن امور را فراهم نماید. برای اعتلای رعایت اخلاق و رفتار حرفه‌ای

در کشور، کوشش و اقدامی همه جانبه توسط جوامع حسابداری حرفه‌ای، مؤسسات حرفه‌ای و حسابداران حرفه‌ای در سه سطح وضع قواعد، آموزش و اجرا و ضمانت اجرا لازم به نظر می‌رسد.

۵- همچنین پیشنهاد می‌شود که سازمانهای ناظر و حاکم بر حرفه حسابرسی دوره‌های آموزشی، کارگاه‌هایی در مورد استانداردهای حسابرسی و کار حرفه‌ای و قوانین اخلاقی حسابرسی به طور خاص برگزار کنند. یک ابزار تشویقی برای داشتن حسابرسان متعهد به اخلاق ایجاد شود، مبنای منطقی برای تعیین هزینه‌های حسابرسی تدوین شود، رقابت ناعادلانه محدود شود. همچنین برای توسعه‌ی تعهد مذهبی و تعمیق رفتار اخلاقی و دینی، برنامه آموزشی در دانشگاه‌ها ضرورت دارد. در نتیجه است دقت لازم بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی و بهبود اخلاق حسابرسان به دلیل اهمیت و نقش برجسته آن در بررسی اطلاعات مالی شرکت‌ها، انجام دهند. همچنین آموزش اخلاق حرفه‌ای به دانشجویان علوم مالی می‌تواند منجر به کاهش تدریجی چالش‌های اخلاقی شود. با توجه به حرکت به سمت پذیرش و پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی، ضرورت ارائه‌ی نگرش‌های نوین و یکپارچگی در آموزش ارزش‌ها و اصول اخلاق حرفه‌ای بیش از پیش احساس می‌شود. بنابراین جهت پاسخگویی کامل و جلب اعتماد افکار عمومی توصیه می‌شود که آموزش اخلاق حرفه‌ای در کنار سایر دروس و مباحث فنی مورد توجه قرار گرفته تا با آموزش‌های اخلاقی صحیح سعی شود، دانشجویان علوم مالی به سمت مسائل اخلاقی صحیح هدایت و از این طریق از فسادهای مالی جلوگیری شود و اثربخشی و کارایی فعالیت‌های حرفه‌ای نیز ارتقاء یابد.

۶- به مجامع حرفه‌ای مانند جامعه‌ی حسابداران رسمی و دیوان محاسبات پیشنهاد می‌شود با بررسی پژوهش‌های انجام گرفته در این حوزه و ترغیب اعضا برای فعالیت در این زمینه، اخلاق حرفه‌ای را در برنامه‌های آموزشی و تربیتی خود لحاظ کنند.

۷- با توجه به اهمیت موضوع، به مدیران و حسابداران پیشنهاد می‌شود به مقوله‌ی اخلاق، به‌ویژه به متغیرهای شناسایی شده در این پژوهش، توجه ویژه‌ی بیشتری داشته باشند. زیرا امروز جامعه‌ی حسابداری کشور به مباحث اخلاقی و افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای به شدت نیازمند است.

۸- به پژوهشگران توصیه می‌شود برای ترویج اخلاق در محیط حرفه‌ای و دانشگاهی، به تدوین الگوی اخلاق اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک نظریه داده‌بنیاد، ارائه‌ی مدل اخلاق حرفه‌ای حسابداران با استفاده از تکنیک مدل‌سازی ساختاری تفسیری، و فراتحلیل تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر عملکرد آن‌ها بپردازند.

یکی از محدودیت‌های این مطالعه، شناسایی شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و مسئولیت اجتماعی از طریق اعضای نمونه آماری است. با توجه به این‌که با مرور ادبیات تحقیق نیز امکان شناسایی شاخص‌های دیگری وجود داشت؛ به دلیل تأکید بر ارائه‌ی مدل بر اساس نظرات خبرگان، این امر صورت نگرفت. محدود بودن جامعه‌ی آماری به اعضای حسابداران و حسابرسان در شیراز و تهران نیز یکی دیگر از محدودیت‌های این مطالعه بود. بنابراین بایستی در تعمیم نتایج با احتیاط رفتار کرد.

منابع

- ابراهیمی، سعید. (۱۳۹۱). بررسی اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشگاه قم.
- اخگر، محمدمامد؛ کرمی، افشار. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ویژگی‌های شرکت بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *بررسی‌های حسابداری*، ۱(۴): ۱-۲۲.
- افلاطونی، عباس؛ نعمتی، مرضیه. (۱۳۹۷). نقش کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت افشا در افزایش اعتبار تجاری: رویکرد متغیرهای ابزاری، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱): ۱-۲۰.
- آقازاده، حامد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر اخلاق حرفه‌ای و مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد حسابداران مستقل، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد ماکو.
- امیری، علی‌نقی؛ همتی، محمد؛ مبینی، مهدی. (۱۳۸۹). اخلاق حرفه‌ای ضرورتی برای سازمان. *معرفت/اخلاقی*، ۲ (۴): ۱۳۷-۱۵۹.
- امینی‌خواه، مهدی. (۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، مجموعه مقالات اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز.
- ایزدی‌نیا، ناصر؛ قدوی، محمدحسن؛ امینی‌نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس، *دانش حسابرسی*، ۱۴ (۵۴): ۸۷-۱۰۳.
- باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس‌زاده، محمدرضا. (۱۳۹۷). خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری، *چشم‌انداز مدیریت مالی*، ۲۳: ۸۷-۱۰۳.
- بصیر، سجاد، نظری، روح‌اله. (۱۳۹۱). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری. *مجموعه مقالات/اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی*، بندرگز.
- پرویز‌کورنده، زهرا. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین مدیریت سود و خوانایی گزارشات مالی سالانه، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، مؤسسه آموزش عالی کوشیار.
- حاجیه‌ها، زهره؛ سرفراز، بهمن. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه حقوق صاحبان سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۴ (۲): ۱۰۵-۱۲۳.
- حسین زاده، حبیب. (۱۳۹۶). تأثیر جو روانی سازمان بر گزارش خطاکاری در حرفه حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی/ارشد*، دانشگاه البرز.
- خواجوی، شکراله؛ اعتمادی جوریابی، مصطفی. (۱۳۹۴). مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و گزارشگری آن، *حسابداری سلامت*، ۲ (۱۲): ۱۰۴-۱۲۳.
- درخشان‌مهر، آرش؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید؛ بحری ثالث جمال؛ قلاوندی حسن. (۱۳۹۸).

تحلیل روابط مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی، مسئولیت‌های اجتماعی با عملکرد حسابرسان مستقل، *دانش حسابداری*، ۱۹ (۷۶): ۱۹۵-۲۳۰.

رفیعی، محمد؛ کوشا، مرتضی. (۱۳۸۶). پیامدهای مدیریت اخلاق مدار در توفیق سازمان‌های عصر اطلاعات، *مجموعه مقالات پنجمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت*، تهران.
رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم؛ نونهال نهر، علی‌اکبر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲: ۴۷-۷۲.

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۵). مدیریت، مدیریت نوشتار و مدیریت سود، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*؛ ۲ (۳۰): ۲۱-۵۲.
سرهنگی، حجت؛ ابراهیمی، سعید؛ الهیاری‌ابهری، حمیداله. (۱۳۹۳). بررسی اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران، *بورس/وراق بهادر*، ۲۷: ۵۹-۷۸.

بشیری منش، نازنین؛ صمیمی، امین. (۱۴۰۰). خوانایی متن صورت‌های مالی و استراتژی حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابداری، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱ (۱): ۱۳۷-۱۶۹.
سلیمانی، بهزاد. (۱۳۹۶). مطالعه رابطه بین مدیریت لحن و مدیریت سود، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت.

سهرابیانی، حامد. (۱۳۹۴). بررسی فاصله انتظاراتی بین حسابداران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه یزد.
صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه‌ی اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابداری، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱ (۳): ۷۷-۸۶.

صفری‌گرایلی، مهدی؛ رضایی‌پیتنه‌نویی، یاسر. (۱۳۹۷). توانایی مدیریت و خوانایی گزارشگری مالی: آزمون نظریه علامت‌دهی، *انجمن حسابداری ایران*، ۹ (۲): ۱۹۱-۲۱۸.
صمیمی، امین. (۱۳۹۹). تأثیر خوانایی متن صورت‌های مالی بر حسابداری صورت‌های مالی بر نتایج حسابداری، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه پیام نور استان تهران.
عرب‌صالحی، مهدی؛ گوگردچیان، احمد؛ هاشمی، مجید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر شدت اثر تقسیم سود بر تصمیمات سرمایه‌گذاری، *دانش مالی تحلیل/وراق بهادر*، ۸ (۲۶): ۶۳-۷۸.

غلامی‌مقدم، فائزه. (۱۳۹۶). به‌کارگیری الگوی واژه محور جهت شناسایی تقلب در گزارشگری مالی: شواهدی از یک مطالعه اکتشافی، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه فردوسی مشهد.
فرامرز قراملکی، احد. (۱۳۸۴). روش‌شناسی مسئولیت‌پذیری در سازمان، *اندیشه حوزه*، ۵۶: ۲۹-۳۸.

فرخ، الهام‌سادات. (۱۳۹۷). بررسی اثر مدیریت سود بر روی خوانایی گزارش‌های سالانه، *پایان‌نامه کارشناسی ارشد*، دانشگاه فردوسی مشهد.

کرمی، محمد؛ فلاوندی، حسن؛ قلعه‌ای، علی‌رضا. (۱۳۹۶). رابطه‌ی بین اخلاق حرفه‌ای، رهبری اخلاقی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی در مدارس استان کردستان، *مدیریت مدرسه*، ۵ (۱): ۹۳-۱۱۲.

کیائی‌درونکلا، مریم. (۱۳۹۳). تأثیر نوع مالکیت بر سطح افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (مورد مطالعه: صنعت سیمان، مواد دارویی، شیمیایی و فراورده‌های نفتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)، *پایان‌نامه کارشناسی/رشد*، دانشگاه مازندران.

متحدین، امیر. (۱۳۹۰). تأثیر عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران در ایران؛ *پایان‌نامه کارشناسی/رشد*، دانشگاه فردوسی مشهد

محمدعلی‌نیاعمرا، خدیجه. (۱۳۹۶). مطالعه همزمان کیفیت گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پایان‌نامه کارشناسی/رشد*، مؤسسه آموزش عالی خزر

مشبکی، اصغر؛ خلیلی شجاعی، وهاب. (۱۳۸۹). بررسی رابطه فرهنگ سازمانی و مسئولیت اجتماعی سازمانها (وزارت نیرو به عنوان مورد)، *جامعه‌شناسی کاربردی*، ۴۰: ۳۷-۵۶.

میرعلی بیدآخویدی، مهدیه؛ غلامی‌مقدم، فائزه؛ حصارزاده، رضا. (۱۳۹۷). بررسی رابطه لحن گزارشگری مالی با عملکرد آتی شرکت و بازده بازار، *دانش حسابداری مالی*، ۳ (۱۸): ۸۱-۹۸.

سادات کابلی، مونا؛ رحمانی، علی؛ نیکومرام، هاشم؛ رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۹). اثربخشی ارزش‌های انگیزشی شوارتز و اخلاق حرفه‌ای حسابداری بر گزارشگری مالی متقلبانه. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۶: ۲۷-۵۰.

میرحسینی، ملیحه؛ معین الدین، محمود؛ حیرانی، فروغ؛ حاتمی نسب، سیدحسن. (۱۴۰۰). واکاوی مؤثرترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای حسابداری: ضرورت اجتناب ناپذیر برای ارزیابی رفتار ایمن حسابداران، *طب کار*، ۱ (۱۳): ۶۲-۸۰.

Abarbanell, J., & Kim, S. (2010). *Why Returns on Earnings Announcement Days are More Informative than Other Days*. Kenan flagger business school university of North Carolina at Chapel Hill.

Aflatooni, A., & Nemati, M (2018). «The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Commercial Credit: Instrumental variables approach». *Accounting and Auditing Review*, 25, 1, 1-201 [In Persian]

Aflatuni, A. and Nemati, M. (2018). The Role of Financial Reporting Quality and Disclosure Quality in Increasing Business Credit: An Approach to Instrumental Variables. *Accounting and Auditing Reviews*, 25(1): 1-11. (In Persian)

Aghazadeh, H. (2017). Investigating the effect of professional ethics and social responsibility on the performance of independent accountants. Master Thesis, Islamic Azad University, Mako Branch. (In Persian)

Ajina, A., Laouti, M., & Msolli, B. (2016). Guiding through the fog: Does annual report readability reveal earnings management? *Research in International Business and Finance*, 38, 509-516.

- Akhgar, M. A. and Karami, A. (2014). The effect of company characteristics on the quality of financial reporting of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Reviews*, 1(4): 1-22. (In Persian)
- Akhgar, MO., Karami, A. (2014). «Firm Characteristics and Financial Reporting Quality of Quoted Listed Companies in Tehran Stock Exchange». *Journal of accounting review*, 1, 4, 1-22. [In Persian].
- Aminikhah, M. (2012). Professional Ethics in Accounting in Bandar Gaz. Proceedings of the First Regional Conference on New Accounting and Auditing Approaches. (In Persian)
- Amiri, A. N., Hemmati, M. and Mobini, M. (2010). Professional ethics as a necessity for the organization. *Moral Knowledge Journal*, 4(2), 137-159. (In Persian)
- Arab Salehi, M., Gugerdrchian, A. and Hashemi, M. (2015). Investigating the effect of financial reporting quality on the intensity of the effect of profit sharing on investment decisions. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 8(26), 63-78. (In Persian)
- Bagheri Azghandi, A., Hesarzadeh, R. and Abbaszadeh, M. R. (2018). Readability of financial statements and sensitivity of investors to the use of accounting information. *Financial Management Perspectives*, 23: 87-103. (In Persian)
- Barney, J.B., & Griffin, R.W. (2012). *The Management of Organizations: Strategy, Structure, Behavior*. Boston: Houghton Mifflin.
- Bashiri Manesh, N. and Samimi, A. (1400). Readability of the text of the financial statements and the auditors' strategy in the face of audit risk. *Quarterly Journal of Experimental Accounting Research*, 1(11): 137-169. (In Persian)
- Basir, S. and Nazari, R. (2012). Professional Ethics in Accounting Bandar-e-Gaz. Proceedings of the First Regional Conference on New Approaches to Accounting and Auditing. (In Persian)
- Bloomfield, J. (2008). Discussion of annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 248-252.
- Brown-Liburd, H., & Zamora, V. L. (2014). The Role of Corporate Social Responsibility (CSR) Assurance in Investors Judgments When Managerial Pay is Explicitly Tied to CSR performance", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 34, 1, 75-96.
- De Franco, G., Hope, O., Vyas, D., Zhou, Y. (2015). Analyst report readability. *Contemporary Accounting Research*, 32, 76-104.
- Deegan, C., & Rankin, M. (1996). Do Australian Companies Report Environmental News Objectively? : An Analysis of Environmental Disclosures by Firms Prosecuted Successfully by the Environmental Protection Authority. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 9, 2, 50 -67.
- Derakhshanmehr, A., Jabbarzadeh Kangarloo, S., Bahri Sales, J. and Qalavandi, H. (2019). Analysis of the relationship between the components of professional ethics, ethical leadership, social responsibilities and the performance of independent auditors. *Auditing Knowledge Journal*, 19 (76): 195-230. (In Persian)
- Ebrahimi, S. (2012). Investigating the effect of financial reporting complexity on investors' trading behavior in the Iranian capital market. Master Thesis, Qom University. (In Persian)
- Etim, N. Ch., Odey, O. E., & Oluwatominiy, O.T. (2021). Professional Ethics and Monetary Reportage of Non-Governmental Establishments. *UIJRT*, 2, 52-57.
- Faramarz Gharamaleki, A. (2005). Methodology of Accountability in the Thought Organization, 56: 29-38. (In Persian)
- Farrokh, E. (2018). Investigating the effect of earnings management on the readability of

annual reports. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Gholami Moghaddam, F. (2017). Using a word-driven model to identify fraud in financial reporting: Evidence from an exploratory study. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Hajiha, Z. and Sarfaraz, B. (2014). Investigating the relationship between corporate social responsibility and equity costs in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Empirical Accounting Research*, 4(2):105-123. (In Persian)

Han, J.J., Kim, H. J., & Yu, J. (2016). Empirical study on relationship between corporate social responsibility and financial performance in Korea. *Asian Journal of Sustainability and Social Responsibility*, 1, 61-76.

Hart, R. P., Childers, J.P., & Lind, C.J. (2013). *Political Tone: How Leaders Talk & Why*. Chicago, IL: University of Chicago Press.

Hasan, M.M. (2017). Managerial ability, annual report readability and disclosure tone. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2957135>.

Hosseinzadeh, H. (2017). The effect of organizational climate on reporting error in the accounting profession. Master Thesis, Alborz University. (In Persian)

Huang, X., Hong Teoh, S., & Zhang, Y. (2014) Tone Management. *The Accounting Review*, 89, 3, 1083-1113.

Izadinia, N., Qadavi, M. H. and Amininia, M. (2014). Investigating the effect of accounting complexity and transparency of the company's financial reporting on the delay in submitting the auditor's report. *Auditing Knowledge Journal*, 14 (54): 87-103. (In Persian)

Karami, M., Qalavandi, H. and Qalaei, A. R. (2017). The relationship between professional ethics, moral leadership and social responsibility in schools in Kurdistan province. *School Management Journal*, 5(1): 93-112. (In Persian)

Khajavi, S. and Etemadi Joriabi, M. (2015). Corporate social responsibility and its reporting. *Health Accounting Journal*, 4, 2 (12): 104-123. (In Persian)

Kiai Dronkola, M. (2014). The effect of ownership on the level of disclosure of corporate social responsibility (Case study: cement industry, pharmaceuticals, chemicals and petroleum products listed on the Tehran Stock Exchange). Master Thesis, University of Mazandaran. (In Persian)

Li, F. (2010). Textual analysis of corporate disclosures: a survey of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 29, 143-165.

Libby, R., & Emett, S. (2014). Earning presentation effects on manager reporting choices and investor decisions. *Accounting and Business Research*, 44(4), 410-438.

Lioet, A. (2016). Modeling Corporate Sustainability Strategy. *Journal of Business Research*, 69, 2, 418-425.

Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earning Management and Annual report Readability. *Journal of accounting and Economics*, 63, 1-25.

Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring Readability in Financial Disclosures. *Journal of Finance*, 69(3), 1643-1671.

Mabil, A. N. (2019). Investigating effects of accounting ethics on quality of financial reporting of an organization: case of selected commercial banks in South Sudan. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 10(1), 177-177.

Mir Ali Bidakhvidi, M., Gholami Moghadam, F. and Hesarzadeh, R. (2018). Investigating the relationship between financial reporting tone and company immediate performance and market returns. *Knowledge of Financial Accounting*, 5, 3 (18): 81-98. (In Persian)

Mir Hosseini, M., Moinuddin, M., Heirani, F. and Hatami Nasab, H. (1400). Analysis of the most effective indicators of professional ethics of accountants: the inevitable necessity to evaluate the safe behavior of accountants. *Journal of Occupational Medicine*, 1 (13): 62-80. (In Persian)

Mohammad Ali Nia Emran, K. (2017). Simultaneous study of financial reporting quality and social responsibility of companies listed on the Tehran Stock Exchange. Master Thesis, Caspian Institute of Higher Education. (In Persian)

Mortensen, T., & Fisher, R. (2011). The meaning of cash in the context of alternative accounting standards. *Accounting Research Journal*, 24(1), 23-49.

Moshabaki, A. and Khalili Shojaei, W. (2010). Investigating the relationship between organizational culture and social responsibility of organizations (Ministry of Energy as the case). *Applied Sociology Journal*, 40:37-56. (In Persian)

Motahedin, A. (2011). The Impact of Factors Affecting Ethical Decision Making of Accountants in Iran. Master Thesis, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Olivia F. Ratnawati K. (2015). The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability and Objectivity towards Audit Quality. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 328 – 335.

Parviz Korandeh, Z. (2016). Investigating the relationship between earnings management and the readability of annual financial statements. Master Thesis, Koushiar Institute of Higher Education. (In Persian)

Rafiee, M. and Koosha, M. (2007). Implications of ethical management in the emergence of information age organizations. Tehran. Proceedings of the 5th International Management Conference. (In Persian)

Roodpashti Rahnamay, F. and Mohseni, A. (2016). Management, text management and profit management. *Empirical Accounting Research*, 2,8 (30): 21-52. (In Persian)

Roodpashti Rahnamay, F., Nikomram, H. and Nonahal Nahr, A. A. (2012). Evaluating the effect of judgmental and cognitive approaches to language in explanatory accounting reports. *Accounting and Auditing Reviews*, 2:47-73. (In Persian)

Sadat Kaboli, M., Rahmani, A., Nikomram, H. and Rudposhti Rahnamay, F. (2020). The effectiveness of Schwartz motivational values and accounting professional ethics on fraudulent financial reporting. *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, 66,27-50. (In Persian)

Safari Garayli, M. and Rezaei Pine Noei, Y. (2018). Financial Reporting Management and Readability: Signaling Theory Test. *Iranian Accounting Association*, 9(2): 191-218. (In Persian)

Salehi, T. (2016). The relationship between auditing professional ethics and audit quality. *Ethics in Science and Technology*. 11 (3): 77-86. (In Persian)

Samimi, A. (2020). The effect of legibility of financial statement text on auditing financial statements on audit results. Master Thesis, Payame Noor University of Tehran. (In Persian)

Sarhangi, H., Ebrahimi, S. and Allahyari Abhari, H. (2014). Investigating the effect of financial reporting complexity on investors' trading behavior in the Iranian capital market. *Stock Exchange*, 27: 59-78. (In Persian)

Short, J., & Palmer, T. (2008). The application of Diction in content analysis research in strategic management. *Organizational Research Methods*, 11 (4), 727-752.

Sittioum, R. (2020). The Causal Impacts Influencing Quality of Financial Reporting of Thai Accountants. *WMS Journal of Management*, 9(3), 65-78.

Sohrabiani, H. (2015). Examining the expectation gap between accountants and users of financial statements from the principles of professional accounting ethics. Master Thesis, Yazd University. (In Persian)

Soleimani, B. (2017). Study of the relationship between tone management and profit management. Master Thesis, Islamic Azad University, Rasht Branch. (In Persian)

Wang, Z. & Sarkis, J. (2017). Corporate social responsibility governance, outcomes, and financial Performance, *Journal of Cleaner Production*, 162, 1607-1616

پی‌نویس:

1. Financial Reports
2. Stakeholders
3. Readability
4. Social Responsibilities
5. Lioret
6. Shareholders
7. Professional Ethics
8. Accountant
9. Management obfuscation theory
10. Signaling theory



COPYRIGHTS

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

The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms

Behzad Beygpanah¹, Hamideh Asnaashari², Abbas Hoshi³, GholamHossein Assadi⁴

Received: 2021/08/19

Approved: 2021/09/20

Research Paper

Abstract

The purpose of the study is to examine the impact of human resource situation in audit firms on audit quality. The study population consisted of active personnel in audit firms, the statistical sample of the research was selected in terms of some criteria and the convenience sampling method (number of 384 people). The evaluating of human capital, Four indicators explore consists of technical and ethical characteristics, Hiring and application, training, promotion and remuneration. Data were collected using a questionnaire. To test the hypotheses, the multiple regression was used. The audit quality was measures by the nine different scales. The results showed that the training, promotion and remuneration of audit firms is significantly related to the level of audit quality, so that firms with appropriate staff leverage, provide a higher audit quality to clients. The results show that the training, promotion and remuneration are significantly different between the high-quality and low-quality audit firms, so that firms with appropriate staff leverage, provide a higher audit quality to clients. the relationship between higher age, technical and ethical characteristics, hiring and application procedure audit firm and audit quality was not found. This research provides valuable insights into the development of theoretical foundations of human capital in audit firms. This can help the audit profession and standards setters to make rules and regulations more practical.

Key Words: Staff leverage, human capital, audit firms age, audit quality.

 10.22034/ARJ.2021.247703

1. Ph.D Student of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran. (Corresponding Author) b.beygpanah@gmail.com

2. Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran. h_asnaashari@sbu.ac.ir

3. Assistant Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran. abbashoshi@hotmail.com

4. Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran. assadi4@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابر سی بر کیفیت حسابر سی

بهزاد بیگ پناه^۱، حمیده اثنی عشری^۲، عباس هشی^۳، غلامحسین اسدی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی مؤسسات حسابر سی بر کیفیت حسابر سی است. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر متشکل از کارکنان فعال در مؤسسات حسابر سی است. نمونه‌ی آماری پژوهش نیز با لحاظ برخی معیارها و به روش در دسترس انتخاب شد (تعداد ۳۸۴ نفر). به منظور بررسی وضعیت سرمایه‌ی انسانی چهار شاخص ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌های استخدام و به‌کارگیری، آموزش و رویه‌های ارتقا و پاداش کارکنان مورد بررسی قرار گرفت. داده‌ها با استفاده از دو ابزار پرسشنامه و چک لیست گردآوری گردید. جهت آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است. کیفیت حسابر سی نیز با نه شاخص متفاوت اندازه‌گیری شد. یافته‌های پژوهش نشان داد شاخص‌های رویه‌ی آموزش و رویه‌ی ارتقا و پاداش با کیفیت حسابر سی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابر سی به صاحبکاران می‌شود. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که رویه‌ی آموزش و ارتقا و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابر سی مؤثر بوده و اهرم کارکنان مؤسسه‌ی حسابر سی کیفیت بالای حسابر سی را در پی دارد. همچنین تأثیر معناداری در بررسی شاخصه‌ی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان و قدمت مؤسسه‌ی حسابر سی بر کیفیت حسابر سی مشاهده نگردید. این پژوهش بیش از آزمندى جهت توسعه‌ی مبانی نظری سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابر سی فراهم می‌کند. این موضوع می‌تواند به حرفه‌ی حسابر سی و تدوین‌کنندگان استانداردها جهت بهبود بستر قانونی برای تقویت نظارت در مؤسسات حسابر سی آن‌ها کمک کند.

واژه‌های کلیدی: اهرم کارکنان، سرمایه‌ی انسانی، قدمت حسابر سی، کیفیت حسابر سی

doi 10.22034/ARJ.2021.247703

b.beygpanah@gmail.com

h_asnaashari@sbu.ac.ir

abbashoshi@hotmail.com

assadi4@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۴. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

۱- مقدمه

ریشه‌ی پژوهش‌ها بر روی کیفیت حسابرسی تاریخچه‌ی طولانی دارد و این موضوع بدین دلیل که علت بقای حرفه‌ی حسابرسی در گروی کیفیت حسابرسی است، طبیعی است (فرانسیس، ۲۰۱۱). حسابرسی بدون برخورداری از اعتماد عمومی ارزشی ندارد و اعتماد عمومی در گرو کیفیت حسابرسی است (میچور و وانسترالین، ۲۰۱۲). به دلیل این‌که گزارش‌دهی مالی معتبر برای عملکرد بهینه‌ی بازار سرمایه ضروری است، لذا کیفیت حسابرسی دغدغه و نگرانی مهمی برای استاندارداران تلقی می‌شود (بولکستین، ۲۰۰۳).

شاخص‌های متعددی کیفیت حسابرسی مؤسسات را تحت تأثیر قرار می‌دهد، با این وجود بخش بزرگی از کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی به کیفیت و نحوه‌ی عملکرد کارکنان آن متکی است. توجه به سرمایه‌ی انسانی بهبود عملکرد مؤسسات را در پی دارد و دانش و تخصص متفاوت کارکنان می‌تواند با ایجاد تفکرات متفاوت در مؤسسه و ارائه بحث‌های ناهمگون علاوه بر رشد و شکوفایی کارکنان، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (هاسو و همکاران، ۲۰۰۷؛ کانگ و همکاران، ۲۰۱۷) و به دلیل عدم قابلیت الگوبرداری در کوتاه‌مدت می‌تواند نقشی مهم در ایجاد مزیت رقابتی برای مؤسسات ایفاء کند (چنگ و همکاران، ۲۰۰۹). تخصیص بهینه‌ی کارکنان در بین صاحبکاران مختلف، تخصص بالا، آموزش مداوم و اشتراک‌گذاری دانش آنان کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (بیلز و همکاران، ۲۰۱۴). لذا با توجه به این‌که کیفیت خدمات مؤسسات متکی به توانایی کارکنان است، سرمایه‌ی انسانی نقشی کلیدی در موفقیت یا شکست مؤسسات حسابرسی دارد (بروچلر و همکاران، ۲۰۰۴).

تغییر سریع محیط فعالیت حسابرسان، وجود صاحبکاران با فعالیت‌های مختلف، مسافرت‌های کاری، سیستم‌های حسابداری متفاوت، همکاری با گروه‌های کاری مختلف، فشار کاری جهت اتمام کار، محیط سلسله‌مراتبی قوی و پاسخگویی مداوم در قبال ساعات کاری انجام شده چالش‌های مدیریت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بوده (بریرلی، گیویلیام، ۲۰۰۳). اقدامات مؤسسات حسابرسی در توجه به سرمایه‌ی انسانی از جنبه‌های ویژگی‌های فنی و اخلاقی کارکنان، رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری، آموزش و سیاست جبران خدمت کارکنان بر نحوه‌ی عملکرد کارکنان مؤثر است و مؤسساتی که شاخصه‌های مذکور را مورد توجه قرار می‌دهند، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند (بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان).

در صورتی که مؤسسات حسابرسی اهمیت و ارزش نیروی انسانی خود را درک کرده باشند و آن را به عنوان سرمایه‌ی اصلی مؤسسه تلقی کنند و در راستای ارتقای جایگاه علمی، حرفه‌ای و تخصصی آن‌ها گام بردارند، می‌توانند با بهبود در نحوه‌ی رسیدگی کارکنان و رعایت الزامات و استانداردهای حاکم بر فعالیت مؤسسه موجب کاهش فشارهای داخلی و بیرونی تحمیل شده به مؤسسه شوند. بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی را از چهار بعد الف) ویژگی‌های فنی و اخلاقی، ب) نحوه‌ی استخدام و به‌کارگیری، پ) نحوه‌ی

آموزش کارکنان و ت) میزان مزایا و پاداش مورد توجه قرار می‌دهد و معتقد است که توجه به جنبه‌های مذکور می‌تواند بر عملکرد و کیفیت کار کارکنان تأثیرگذار باشد.

موفقیت مؤسسات در حرفه‌ی حسابرسی نیازمند وجود سرمایه‌ی انسانی مناسب است و حرفه‌ی حسابرسی بیش از هر دارایی دیگری به نیروی کار ماهر و مسلط نیاز دارد (چانگ و همکاران، ۲۰۱۱). بهبود توانایی کارکنان موجب تأثیرگذاری بر کیفیت نتایج عملکرد حرفه‌ای آن‌ها می‌شود و نحوه‌ی عملکرد آن‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد که در نهایت بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد (کالونکی و همکاران، ۲۰۱۶).

به دلیل تأثیر شاخصه‌های مربوط به سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام پژوهش در زمینه‌ی تأثیر سرمایه‌ی انسانی مؤسسات بر کیفیت حسابرسی حائز اهمیت است. این پژوهش سعی در بررسی اثر وضعیت منابع انسانی از چهار جنبه شامل الف) توجه به ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان، ب) نحوه‌ی استخدام و به‌کارگیری، پ) نحوه‌ی آموزش کارکنان و ت) میزان مزایا و پاداش بر کیفیت حسابرسی مؤسسات دارد.

با توجه به این‌که در زمینه‌ی اثر سرمایه‌ی انسانی بر کیفیت حسابرسی از چهار جنبه‌ی مدنظر پژوهش (مطابق با دیدگاه بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان) تاکنون پژوهشی انجام نشده است، انجام پژوهش در این زمینه حائز اهمیت است. هدف این پژوهش بررسی اثر وضعیت سرمایه‌ی انسانی بر کیفیت حسابرسی است. بهبود در کیفیت حسابرسی زمینه را برای توجه به گزارشات حسابرسی فراهم می‌کند. در صورتی که شرکای مؤسسات اهمیت و ارزش نیروی انسانی مؤسسه را درک کرده و آن‌ها را به عنوان سرمایه‌های اصلی مؤسسه بشناسند، به آن‌ها اعتماد کرده و با تلاش در راستای ارتقای جایگاه علمی و تخصصی سرمایه‌های انسانی خواهند توانست به عملکرد برتر و در نتیجه مزیت رقابتی دست یابند و از فشارهای درونی و بیرونی تحمیل شده به خود و مؤسسه بکاهند (بیگی، فطرس، ۱۳۸۹).

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- سرمایه‌ی انسانی

وجود کارکنان مناسب در مؤسسات حسابرسی با افزایش سرعت و دقت در رسیدگی و ایجاد رضایت در دیدگاه صاحبکاران منجر به ارائه‌ی خدمات باکیفیت در بازه‌ی زمانی کمتر (ظرفیت تولید) و جذب صاحبکاران جدید و حفظ صاحبکاران فعلی (ظرفیت فروش) می‌شود (لامبوگلیا، مانسینی، ۲۰۲۰). چنگ و همکاران (۲۰۰۹) بیان می‌کنند که وجود محیط سلسله مراتبی فعالیت کارکنان و پاسخگویی مداوم آن‌ها مطابق با برنامه‌ی زمانی به رده‌های بالاتر بر نحوه‌ی فعالیت کارکنان مؤثر بوده و عاملی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی است. از این رو نحوه‌ی مدیریت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی حائز اهمیت است.

کارکنان دارای ویژگی‌های متفاوتی هستند و تعیین برچسب دقیق مناسب بودن یا نبودن برای آن‌ها امکان‌پذیر نیست. با این وجود برخی ویژگی‌های سرمایه‌ی انسانی همچون دانش، تجربه

و مهارت کارکنان بر عملکرد مؤسسات حسابرسی تأثیرگذار است (کانگ و همکاران، ۲۰۱۷). شاخصه‌های متعددی مربوط به سرمایه‌ی انسانی وجود دارد که بر نحوه‌ی عملکرد حرفه‌ای آنان تأثیرگذار است، به طوری که ریچلت و وانگ (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی باکیفیت با استفاده از سیستم مناسب استخدام سعی در به‌کارگیری کارکنان با صلاحیت بالا، آموزش مناسب و ایجاد تخصص در آنان دارند که این موضوع منجر به ارائه‌ی کیفیت بالاتر می‌شود. همچنین بک و همکاران (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که مؤسساتی که سیستم استخدام مناسب شایسته‌گزینی دارند و به آموزش کارکنان و سیستم مزایا و جبران خدمت آنان توجه می‌کنند، کیفیت حسابرسی بالاتری را به بازار ارائه می‌دهند. بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان سرمایه‌ی انسانی مؤسسات حسابرسی را از چهار جنبه‌ی الف) ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان، ب) نحوه‌ی استخدام و به‌کارگیری، پ) نحوه‌ی آموزش کارکنان و ت) میزان مزایا و پاداش کارکنان مورد توجه قرار می‌دهد. از دیدگاه بیانیه‌ی مذکور گرچه تعیین شاخص دقیق برای بررسی هر یک از جنبه‌های مذکور اقتضایی بوده و تحت تأثیر محیط فعالیت حسابرسان و ویژگی‌های مختلف مؤسسه همچون ساختار مالکیت، عملکرد مالی مؤسسه و اهمیت اخلاق در مؤسسه قرار دارد، ولی توجه مؤسسات حسابرسی به جنبه‌های مذکور می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی آنان را تحت تأثیر قرار دهد.

۱-۲-۱- ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان

بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان را شاخصه‌هایی در نظر می‌گیرد که مرتبط با رفتار و عملکرد فردی کارکنان مؤسسه بوده و بدون توجه به محیط و فرآیند حسابرسی مؤسسه میزان آن در افراد مختلف، متفاوت است که می‌تواند بر نحوه‌ی عملکرد فردی و در نهایت کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد. از دیدگاه بیانیه‌ی مذکور ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان شاخصه‌هایی همچون یادگیری حین اجرای کار، وجدان کاری در انجام وظایف محوله، رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای، توجه به بودجه‌ی زمانی، رعایت ساختار سلسله‌مراتبی و پاسخگویی مداوم در قبال کار انجام شده را در بر می‌گیرد. چانفنگ (۲۰۲۰) در بررسی ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان بیان می‌کند که حسابرسان باید دارای ویژگی‌های فنی و اخلاقی همچون هوش و ذکاوت (ذهن کاوشگر در فهم فعالیت صاحبکار و بهبود آن با گذشت زمان)، جامعیت‌بینی (همه‌جانبه دیدن فعالیت صاحبکاران و درک ارتباطات درون‌سازمانی صاحبکاران)، رعایت ساختار سلسله‌مراتبی (پاسخگویی مداوم به همکاران هم‌تراز و رده‌ی حرفه‌ای بالاتر)، مهارت‌های مردمی (توانایی همدلی با پرسنل صاحبکاران و عدم ایجاد ترس در محیط صاحبکاران)، رهبری (مدیریت صحیح زمان و اولویت‌بندی مناسب انجام فعالیت‌های حسابرسی)، مهارت‌های ارتباطی مؤثر (ارتباطات مؤثر با صاحبکاران و درک دیدگاه آنان با حفظ استقلال)، توانایی تصمیم‌گیری (توانایی ایجاد ارتباطات بین مستندات) باشند که تفاوت در چنین ویژگی‌هایی موجب ایجاد تفاوت در عملکرد فردی حسابرسان خواهد شد و به تبع آن کیفیت حسابرسی مؤسسه را

تحت تاثیر قرار می‌دهد.

هاکابون (۲۰۱۹) در بررسی ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان بیان می‌کند که این ویژگی‌ها می‌توانند بر توانایی کارکنان در بررسی فرآیندها، نحوه‌ی مرادده جهت حل مسأله، مدیریت و ایجاد ارتباط بین مستندات، قدرت مذاکره و حل ابهامات و مشکلات مؤثر باشند و از این رو تفاوت در ویژگی‌های فنی و اخلاقی حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی مؤسسه را تحت تاثیر قرار دهد. ساماگائو و رودریگز (۲۰۱۶) در بررسی اثر سرمایه انسانی بر عملکرد مؤسسات حسابرسی نشان می‌دهند که ویژگی‌های فنی مختلف کارکنان و روابط بین این ویژگی‌ها بر عملکرد آنان مؤثر است و با توجه به این که حرفه‌ی حسابرسی متکی بر خدمات فکری است که تحت تاثیر چنین ویژگی‌هایی قرار دارد. لذا ویژگی‌های فنی کارکنان می‌تواند بر کیفیت حسابرسی مؤسسه تاثیرگذار باشد.

۲-۱-۲- نحوه‌ی استخدام و به‌کارگیری

از دیدگاه بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان توسط مؤسسه می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد و مؤسساتی که شاخص‌های مناسب و منطقی برای استخدام کارکنان در نظر گرفته‌اند، توانایی ارائه‌ی خدمات باکیفیت بالاتری به بازار دارند. استخدام و به‌کارگیری افراد با توانایی بالا در انجام وظایف حرفه‌ای، موفقیت مؤسسه‌ی حسابرسی در دستیابی به اهدافش را در پی دارد. فرآیند استخدام و به‌کارگیری افراد مورد نیاز در مؤسسات حسابرسی تحت تاثیر شاخصه‌های مختلفی همچون تجربه، تحصیلات، اعتماد به نفس، ریسک‌پذیری، ویژگی ظاهری، تعهد بالای کاری و وقت‌شناسی قرار می‌گیرد و مؤسساتی که شاخصه‌های مذکور را در زمان استخدام و به‌کارگیری کارکنان مورد توجه قرار می‌دهند، توانایی ارائه‌ی کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار دارند (کانگ و همکاران، ۲۰۱۷؛ کال و همکاران، ۲۰۱۷؛ آندرسون و همکاران، ۲۰۱۲).

توجه به تجربه‌ی کارکنان در فرآیند استخدام می‌تواند سطح عملکرد حرفه‌ای مؤسسه را تحت تاثیر قرار دهد. حسابرسان باتجربه ساختار حافظه‌ی پیچیده‌ای دارند که در مسائل مختلف، آن‌ها را قادر می‌سازد تا با سنجش دقیق ریسک حوزه‌های کاری صاحبکاران و شناسایی نقاط پرریسک، رویه‌های مناسب را به کار گیرند تا بتوانند حسابرسی مؤثرتری را انجام دهند به طوری که در برخورد با مسائلی که برای اولین بار مواجه می‌شوند تصمیم‌گیری مناسب‌تری انجام دهند (کانگ و همکاران، ۲۰۱۷). توجه به تجربه کارکنان در زمان استخدام و به‌کارگیری به معنای اهمیت نحوه‌ی انجام فرآیند کاری و تصمیم‌گیری کارکنان از دیدگاه مؤسسه‌ی حسابرسی است و مؤسساتی که اقدام به استخدام کارکنان با تجربه می‌کنند، توانایی ارائه‌ی کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار دارند (لامبوگلیا؛ مانسینی، ۲۰۲۰).

مؤسساتی که سطح تحصیلات کارکنان را در زمان استخدام و به‌کارگیری آنان مورد توجه قرار می‌دهند، توانایی بالاتری در ارائه کار با کیفیت مناسب‌تری به بازار دارند. کارکنان با تحصیلات بالا می‌توانند اطلاعات باکیفیت‌تری به مقامات بالاتر خود ارائه دهند، نحوه‌ی رسیدگی و استنباط

آنان از مستندات نسبت به کارکنان با تحصیلات کمتر مناسب‌تر است و بهتر از سایر کارکنان قادر به شناسایی معاملات غیرعادی هستند (کال و همکاران، ۲۰۱۷)، بنابراین انتظار می‌رود که تحصیلات بالای کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی سبب بهبود کیفیت حسابرسی شود. مؤسسه‌ای که در فرآیند استخدام و به‌کارگیری، سطح تحصیلات کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهند، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند (لامبوگلیا و مانسینی، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش بک و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی سنجش سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی حاکی از رابطه مثبت بین سطح تحصیلات حسابررس و کیفیت اقلام تعهدی شرکت‌های صاحبکار بوده است. داو و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که سطح تحصیلات کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال بعد رابطه‌ی منفی دارد که ناشی از تأثیر مثبت سطح تحصیلات پرسنل بر ارتقای کیفیت رسیدگی و کاهش ریسک ارائه‌ی اطلاعات مالی نادرست است.

توجه به سطح تعهد کارکنان در زمان استخدام بر نحوه‌ی عملکرد حرفه‌ای آنان مؤثر است. کارکنان متعهد مؤسسه‌ی حسابرسی بدون توجه به سیستم نظارت مؤسسه بر کارکنان تا زمان کسب مستندات کافی و مناسب تلاش می‌کنند و با وقت‌شناسی مداوم در راستای بهبود کیفیت حسابرسی تلاش می‌کنند، همچنین کارکنان با تعهد بالای کاری خارج از ساعات کاری با صاحبکاران در راستای انجام کار به صورت حرفه‌ای در ارتباط هستند (آندرسون و همکاران، ۲۰۱۲). مؤسسه‌ای که در فرآیند استخدام و به‌کارگیری تعهد کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهد و نحوه‌ی مرادات کارکنان با صاحبکاران را مورد توجه قرار می‌دهند، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند (لامبوگلیا، مانسینی، ۲۰۲۰).

۳-۱-۲- آموزش سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی

نظریه‌ی سرمایه‌ی انسانی شولتز (۱۹۶۰) بیان می‌کند که آموزش سرمایه‌ی انسانی با بهبود در دیدگاه کارکنان منجر به افزایش سطح دانش، مهارت‌ها و توانایی‌های آنان شده و ضمن این که رضایت از عملکرد کارکنان و بهبود عملکرد شرکت را در پی دارد، خاصیت انباشت‌شوندگی نیز دارد. حفظ دانش و توانایی‌های کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی با آموزش مداوم آنان در ارتباط است. از دیدگاه بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان آموزش سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی از دو جنبه‌ی آموزش دانشگاهی و آموزش حین کار مورد توجه قرار می‌گیرد. آموزش دانشگاهی کارکنان را قادر می‌سازد تا تخصص، مهارت و نگرش‌های خود را برای بهبود عملکرد حرفه‌ای و ایجاد مزیت رقابتی به‌کار گیرند و آموزش حین کار موجب توجه به دیدگاه افراد رده‌ی بالای مؤسسه در حین کار شده که زمینه را برای بهبود کیفیت حسابررس فراهم می‌آورد. در کوتاه‌مدت آموزش کارکنان هزینه‌ی منابع انسانی بالاتری را متحمل نموده و به تبع آن سود عملیاتی مؤسسات کاهش می‌یابد، در صورتی که در بلندمدت منابع انسانی آموزش دیده با ارائه‌ی خدمات باکیفیت و جذب صاحبکاران زمینه را برای افزایش سود عملیاتی و پایداری در کسب سود و بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌آورند (چن و همکاران، ۲۰۲۰). سان و همکاران (۲۰۱۲) عقیده دارند که گرچه

آموزش دانشگاهی عنصری حیاتی در شکل‌گیری سرمایه‌ی انسانی است ولی آموزش حرفه‌ای حین کار مطابق با انتظارات کارکنان نسبت به آموزش دانشگاهی اثربخشی بالاتری دارد و بهبود عملکرد و افزایش کیفیت حسابرسی را در بر دارد.

سطح آموزش بالا در مؤسسه‌ی حسابرسی موجب تلاش کارکنان در راستای حفظ صاحبکاران فعلی، سعی در جذب صاحبکاران جدید، توانایی بالا در ردیابی خطا و اشتباهات صاحبکاران می‌گردد که در نهایت موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. چنگ و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی ارتباط بین سرمایه‌گذاری بر روی منابع انسانی توسط مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی نشان دادند که مخارج آموزش پرسنل، ماندگاری پرسنل مؤسسه و تعداد حسابداران رسمی فعال در مؤسسه‌ی حسابرسی اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند و مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل پرداخت مزایا و پاداش بیشتر به پرسنل و هزینه‌ی آموزش بالاتر پرسنل، سطح کیفیت حسابرسی بالاتری دارند.

مؤسسه‌ای که به آموزش حین کار توجه دارند و در رابطه با محتوای کلاس‌های آموزشی مؤسسه از کارکنان نظرسنجی می‌کنند، می‌توانند آموزشی مؤثرتری داشته باشند و لذا این آموزش می‌تواند بر سطح کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشد.

۴-۱-۲- ارتقا و پاداش سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی

سطح مزایای پرداختی به کارکنان بر نحوه‌ی عملکرد حرفه‌ای آنان تأثیرگذار است و عملکرد حرفه‌ای کارکنان سطح کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (کانگ و همکاران، ۲۰۱۷). سیستم ارتقا و پاداش مناسب می‌تواند ویژگی‌های شخصی و رفتاری کارکنان را پرورش و توسعه دهد. سیستم ارتقا و پاداش از دیدگاه بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان دو جنبه‌ی الف) ترفیع و پیشرفت شغلی و ب) مزایا و پاداش مادی را مورد توجه قرار می‌دهد که دسته‌ی اول مواردی همچون حس موفقیت، احساس رشد، توسعه‌ی مهارت‌ها و استعدادها و کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهد و دسته‌ی دوم به دو صورت الف) مزایای مستقیم (حقوق و دستمزد و سایر مزایای پرداختی به کارکنان) که رفاه کوتاه‌مدت کارکنان را در پی دارد و ب) مزایای غیرمستقیم (انجام هزینه از طرف مؤسسه برای آموزش حرفه‌ای و سایر موارد مشابه) که با ایجاد دانش حرفه‌ای، آینده شغلی کارکنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد، در بر می‌گیرد.

کانگ و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که سرمایه‌گذاری مستقیم مؤسسات حسابرسی در نیروی انسانی (پرداخت مزایای بیشتر) نسبت به سرمایه‌گذاری غیرمستقیم (آموزش کارکنان)، در بهبود کیفیت حسابرسی مؤثرتر است و مؤسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل وجود منابع مالی بیشتر با پرداخت مزایای بیشتر، توانایی بالایی در جذب پرسنل با تحصیلات و تجربه بالاتر دارند. همای (۲۰۲۰) نشان داد که سطح مزایای مستقیم و غیرمستقیم کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی بر عملکرد شغلی آنان مؤثر است و کم بودن مزایای مستقیم کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی به وسیله‌ی درک از چشم‌انداز شغلی و مزایای غیرمستقیم کسب شده توسط کارکنان جبران

می‌شود. گرچه پرداخت مزایای مستقیم به کارکنان و برگزاری کلاس‌های آموزشی به صورت همراستا می‌تواند بهبود کیفیت حسابرسی را در پی داشته باشد ولی اثر پرداخت مستقیم مزایا نسبت به برگزاری کلاس آموزشی مؤثرتر است.

۲-۲- اهرم کارکنان

شاخص اهرم کارکنان بیان می‌کند که با افزایش میزان ساعت کار کارکنان باتجربه بهتر، به دو دلیل الف) توانایی بالای کارکنان ارشد در کسب شواهد کافی و مناسب و ب) زمان بیشتر از طرف کارکنان ارشد برای نظارت بر نحوه عملکرد سایر کارکنان، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. هاریس و ویلیامز (۲۰۲۰) بیان می‌کنند که استفاده از کارکنان ارشد و نسبت بالای کارکنان ارشد مؤسسه (شرکا و مدیران و سرپرستان) به سایر کارکنان حرفه‌ای حاکی از آن است که مؤسسه به اندازه‌ی کافی زمان و امکانات کافی برای نظارت بر فعالیت کارکنان حسابرسی را دارد و می‌تواند با کسب شواهد کافی و مناسب کیفیت حسابرسی بالاتری را ایجاد نماید. لذا انتظار می‌رود که با بالارفتن اهرم کارکنان مؤسسه کیفیت حسابرسی بهبود یابد.

۲-۳- قدمت مؤسسه حسابرسی

افزایش سن مؤسسات حسابرسی بلوغ کسب و کار آن‌ها را در پی دارد و گذشت زمان منجر به کسب تجربه‌ی بالاتر و همچنین ایجاد ارزش برای برند مؤسسه‌ی حسابرسی می‌شود که این موضوع موجب می‌گردد که مؤسسات حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای جانب احتیاط بیشتری را رعایت کنند. بنابراین قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند افزایش کیفیت حسابرسی باشد. گالنا و سیناگا (۲۰۱۹) نشان دادند که مؤسسات حسابرسی با قدمت بالا به دلیل ایجاد ساختار مناسب با گذشت زمان، شناخت در بازار و دارا بودن سهم از بازار، دارا بودن کارکنان با تحصیلات و تجارب بالاتر می‌توانند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند.

مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۹) در بررسی تأثیر سرمایه‌ی انسانی حسابرس و احتمال کشف تحریف صورت‌های مالی، ارتباط بین تحصیلات شرکای حسابرسی و احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و تأثیر تجربه‌ی شریک بر ارتباط بین تحصیلات شرکا و احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آنان نشان داد که تحصیلات شرکا موجب کاهش سطح تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌شود و تجربه شرکا میزان ارتباط بین تحصیلات شرکا و احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی را تقویت می‌کند.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) در بررسی احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس نشان دادند که افزایش تعداد شرکای مؤسسه و دوره تصدی حسابرس، سطح تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی سال قبل را افزایش می‌دهد و تخصص حسابرس بر سطح تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تأثیرگذار نیست. در پژوهش‌های پیشین داخلی سطح تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار گرفته، در حالی که در این

پژوهش از میانگین نه شاخص تأثیرگذار بر سطح کیفیت حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است. همچنین در پژوهش‌های صورت گرفته تعداد شرکا، تحصیلات شرکا، دوره‌ی تصدی مؤسسه و تجربه‌ی شرکا مورد توجه محققان قرار گرفته و سایر ویژگی‌های مربوط به کارکنان ارشد مؤسسه، سیستم استخدام و به‌کارگیری کارکنان، سیاست آموزش مؤسسه و سیستم ارزیابی و ارتقا و پاداش مورد توجه قرار نگرفته است.

با توجه به پژوهش‌های مرور شده می‌توان بیان کرد: ویژگی‌های فنی و اخلاقی کارکنان (لامبوگلیا، مانسینی، ۲۰۲۰)، رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری مؤسسات (لامبوگلیا، مانسینی، ۲۰۲۰)، آموزش کارکنان (چن و همکاران، ۲۰۲۰؛ سان و همکاران، ۲۰۱۲)، سطح تحصیلات (داو و همکاران، ۲۰۱۸) و تجربه‌ی حساب‌رسان (بروچلر و همکاران، ۲۰۰۴)، مخارج آموزش، ماندگاری پرسنل و تعداد حسابداران رسمی فعال در هر مؤسسه حسابرسی، دانش متفاوت سرمایه‌ی انسانی (هاسو و همکاران، ۲۰۰۷)، اهرم کارکنان (هاریس، ویلیامز، ۲۰۲۰) و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی (گالنا، سیناگا، ۲۰۱۹) عواملی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی هستند.

بنابراین با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش فرضیاتی به شرح زیر ارائه گردیده است: **فرضیه‌ی ۱:** شاخصه‌های مربوط به مهارت‌های فنی و اخلاقی کارکنان بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند.

فرضیه‌ی ۲: شاخصه‌های مربوط به رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان مؤسسه بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند.

فرضیه‌ی ۳: شاخصه‌های مربوط به آموزش کارکنان مؤسسه بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند.

فرضیه‌ی ۴: شاخصه‌های مربوط به رویه‌های ارتقا و پاداش کارکنان مؤسسه بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر به منظور گردآوری داده‌ها و اطلاعات از دو ابزار پرسشنامه‌ی محقق ساخته برای جمع‌آوری اطلاعات کارکنان و چک لیست برای اطلاعات مربوط به قدمت و اهرم کارکنان مؤسسات استفاده شده است. پرسشنامه شامل شش بخش بوده که بخش نخست آن به ویژگی‌های فردی پاسخ‌دهندگان و ویژگی‌های عمومی مؤسسه آنان (۹ سؤال) پرداخته است. بخش دوم مربوط به شاخص‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی شامل ۹ سؤال (سؤالات ۱۰ تا ۱۸)، بخش سوم مربوط به ویژگی‌های فنی و اخلاقی حساب‌رسان شامل ۷ سؤال (سؤالات ۱۹ تا ۲۵)، بخش چهارم مربوط به رویه‌های استخدام و به‌کارگیری شامل ۱۰ سؤال (سؤالات ۲۶ تا ۳۵)، بخش پنجم مربوط به آموزش کارکنان شامل ۴ سؤال (سؤالات ۳۶ تا ۳۹) و بخش ششم مربوط به مزایا و پاداش کارکنان شامل ۴ سؤال (۴۰ تا ۴۳) بوده است که برای پاسخ‌های کاملاً مخالف امتیاز ۱، مخالف امتیاز ۲، نظری ندارم امتیاز ۳، موافق امتیاز ۴ و کاملاً موافق امتیاز ۵ بر اساس مقیاس لیکرت در نظر گرفته شد.

به منظور سنجش روایی پرسشنامه از روایی صوری و محتوایی استفاده شده است. بدین منظور سؤالات پژوهش پس از تدوین در اختیار پنج نفر از استادان و صاحب‌نظران حرفه‌ی حسابرسی که دارای شاخصه تجربه بالای ۳۰ سال بودند، قرار گرفت تا نسبت به روایی سؤالات اظهارنظر و تأیید نمایند. همچنین برای پایایی پرسشنامه از مقیاس آلفای کرونباخ استفاده شده است.

۴- جامعه و نمونه‌ی آماری پژوهش

جامعه‌ی آماری پژوهش شامل کلیه‌ی کارکنان ارشد مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی است. برای انتخاب نمونه شرط دارا بودن گرید حرفه‌ای کارکنان ملاک انتخاب قرار گرفته است. با توجه به نبود آمار دقیق از پرسنل کلیه‌ی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و سازمان حسابرسی، جامعه‌ی آماری با عنوان جامعه‌ی نامحدود تلقی شد و در نهایت با توجه به فرمول کوکران تعداد اعضای نمونه به میزان ۳۸۴ نفر تعیین گردید که نحوه‌ی نمونه‌گیری به صورت در دسترس بوده و محققان کلیه افرادی که امکان هماهنگی و جمع‌آوری داده از آن‌ها وجود داشته را مورد بررسی قرار داده‌اند. جمع‌آوری داده تا زمان دستیابی به آخرین نمونه ادامه یافته است. ابتدا اطلاعات در رابطه با اهرم کارکنان (ترکیب کارکنان مؤسسه) از طریق پرس و جو از مؤسسات جمع‌آوری شده است و سپس پرسشنامه‌ی طراحی شده به صورت آنلاین و فیزیکی در اختیار کارکنان مؤسساتی که اطلاعات مربوط به اهرم کارکنان را ارائه داده بودند، قرار گرفت. جزئیات مربوط به پرسشنامه به شرح جدول ۱ است.

جدول (۱) گویه‌های مطرح شده در پرسشنامه‌ی مربوط به سرمایه انسانی در مؤسسات

حسابرسی

بخش اول - سؤالات عمومی	سن - جنسیت - تحصیلات - دانشگاه محل تحصیل - سابقه - سمت - نام مؤسسه - گرید جامعه - گرید بورس
بخش دوم - شاخصه‌های مربوط به کیفیت حسابرسی	- حداقل سه سال سابقه کار متوالی با صاحبکار - اطلاعات کافی و مناسب درباره صنعت صاحبکار - وجود صاحبکاران دیگر در صنعت - تکمیل حسابرسی بر اساس بودجه زمانی از پیش تعیین شده - رویه مناسبی در رابطه با حداکثر کارکرد روزانه یا هفتگی - تماس کافی با مدیر مالی و قسمت مالی صاحبکار - اعتبار شهرت صاحبکار عاملی مثبت در پذیرش کار حسابرسی - اهمیت حق‌الزحمه حسابرسی برای مؤسسه - بازدید از مراحل کار حسابرسی در حین انجام کار
بخش سوم - سؤالات مربوط به ویژگی‌های فنی و اخلاقی	- جامعیت بینی و توجه به جنبه‌های مختلف فعالیت صاحبکار - رعایت ساختار سلسله مراتبی و پاسخگویی مداوم - تقسیم زمان اجرای حسابرسی صاحبکاران مختلف - اولویت‌بندی اجرای کار - برقراری ارتباط بین مستندات مختلف و تصمیم‌گیری بر پایه آن - علاقه به شغل حسابرسی - جزئی نگردن بودن و توجه به جزئیات مستندات

- توجه به دوره‌های آموزشی در زمان استخدام - توجه به تجربه قبلی در حسابرسی در زمان استخدام - توجه به آموزش دانشگاهی و مدرک تحصیلی قبل از استخدام - توجه به تغییرات حرفه در سال‌های اخیر در زمان استخدام - سنجش تردید حرفه‌ای در زمان استخدام - توجه به میزان ریسک‌پذیری در زمان استخدام - توجه به اعتماد به نفس من در زمان استخدام - توجه به پوشش ظاهری در زمان استخدام - سنجش تعهد کاری من در زمان استخدام - توجه به وقت شناسی و غیبت کاری من در زمان استخدام	بخش چهارم- رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری
- توجه به آموزش حین کار - توجه به کلاس آموزشی در مؤسسه - خرید مداوم کتب و نشریات حسابداری - نظرسنجی از پرسنل در رابطه با محتوای کلاس آموزشی	بخش پنجم- آموزش کارکنان
- احساس رشد و موفقیت - افزایش مهارت‌ها در طی سال‌های کاری - حقوق و مزایای بالا - توجه به آموزش مداوم به جای حقوق و دستمزد بیشتر	بخش ششم- ارزیابی و پاداش

شاخصه‌های مورد بررسی از طریق طیف لیکرت نمره‌گذاری شد و برای پاسخ کاملاً موافق عدد ۵ و برای پاسخ کاملاً مخالف عدد ۱ تعیین و گزینه‌های میانی هم به ترتیب نمره‌گذاری شدند و در نهایت میانگین نمرات تعیین شده برای هر گروه از سؤالات مورد توجه قرار گرفته است.

به منظور آزمون فرضیات پژوهش از مدل زیر استفاده شده است.

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 E_{it} + \beta_2 R_{it} + \beta_3 E_{it} + \beta_4 P\&R_{it} + \beta_5 SL_{it} + \beta_6 age_{it} + \varepsilon_{it}$$

(مدل شماره ۱)

که در آن:

AQ_{it} : شاخص کیفیت حسابرسی مؤسسه‌ی حسابرسی است که برای محاسبه‌ی آن از ۹ شاخص داشتن حداقل سه سال کار متوالی با صاحبکار، داشتن اطلاعات کافی و مناسب درباره‌ی صنعت صاحبکار، داشتن صاحبکاران دیگری در صنعت، تکمیل حسابرسی بر اساس بودجه‌ی زمانی از پیش تعیین شده، داشتن رویه‌ای مناسب در رابطه با حداکثر کارکرد روزانه یا هفتگی، تماس کافی با مدیر مالی و قسمت مالی صاحبکار، اعتبار و شهرت صاحبکار عامل مثبت در پذیرش کار حسابرسی، اهمیت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای مؤسسه‌ی حسابرسی و بازدید از مراحل کار حسابرسی در حین کار استفاده شده است (صالحی، ۱۳۹۵).

E_{it} : متغیر ویژگی فنی و اخلاقی کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی است که با استفاده از میانگین امتیاز هفت شاخص جامعیت بینی (همه‌جانبه دیدن فعالیت صاحبکار)، رعایت ساختار سلسله مراتبی و پاسخگویی مداوم، تقسیم‌بندی مناسب زمان اجرای کارهای محول شده به کارکنان، اولویت بندی در اجرای کار حسابرسی توسط کارکنان، برقرار ارتباط بین مستندات مختلف و تصمیم‌گیری بر پایه‌ی آن، علاقه به شغل حسابرسی و جزئی‌نگری و توجه به جزئیات مستندات اندازه‌گیری می‌شود (چانفنگ، ۲۰۲۰؛ چنگ و همکاران، ۲۰۰۹).

R_{it} : متغیر مربوط به رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری در مؤسسه‌ی حسابداری است که با استفاده از میانگین امتیاز ده شاخص اندازه‌گیری می‌شود. شاخص‌های مذکور شامل توجه شرکا به مواردی همچون گذراندن دوره‌های آموزشی قبل از استخدام، تجربه‌ی حسابداری، مقطع و دانشگاه محل تحصیل، اطلاع از تغییرات حرفه در سنوات اخیر، تردید حرفه‌ای متقاضی، سنجش میزان ریسک‌پذیری متقاضی، سنجش میزان اعتماد به نفس متقاضی، پوشش ظاهری، تعهد بالای کاری و توجه به وقت‌شناسی بوده است (بک و همکاران، ۲۰۱۷).

E_{it} : متغیر آموزش کارکنان در مؤسسه‌ی حسابداری است که با استفاده از میانگین امتیاز چهار شاخص آموزش حین کار، آموزش گروهی کارکنان، در دسترس بودن کتب و نشریات آموزشی از طرف مؤسسه و نظرسنجی از پرسنل جهت برگزاری کلاس آموزشی مورد سنجش قرار گرفته است (چن و همکاران، ۲۰۲۰).

$P\&R_{it}$: متغیر ارتقا و پاداش در مؤسسه حسابداری است که با استفاده از میانگین امتیاز چهار شاخص احساس ارتقا و موفقیت، افزایش مهارت‌ها، حقوق و مزایای بالای حسابداری و مؤثر بودن طرح آموزشی نسبت به مزایای فردی مورد سنجش قرار گرفته است (کانگ و همکاران، ۲۰۱۷). SL_{it} : متغیر اهرم کارکنان در مؤسسه‌ی حسابداری است که با استفاده از تقسیم جمع تعداد شرکا و مدیران و سرپرستان بر تعداد سایر کارکنان حرفه‌ای مؤسسه مورد سنجش قرار گرفته است (هاریس، ویلیامز، ۲۰۲۰).

age_{it} : متغیر قدمت مؤسسه‌ی حسابداری است که با استفاده از لگاریتم تعداد سال‌های فعالیت مؤسسه‌ی حسابداری از بدو تأسیس مورد سنجش قرار گرفته است (گالنا، سیناگا، ۲۰۱۹).

۵- روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از گروه‌بندی سؤالات و استخراج امتیاز مربوط به هر متغیر، فرضیه‌های پژوهش با استفاده از رگرسیون چندمتغیره آزمون شدند. همچنین برای بررسی اعتبار مدل پژوهش از آماره‌ی F و ضریب تعیین و برای بررسی وجود خودهمبستگی از آماره‌ی دوربین واتسون استفاده شد. به منظور بررسی فرضیات پژوهش، ضرایب β_1 تا β_7 در مدل ۱ مورد بررسی قرار می‌گیرند؛ چنانچه ضرایب مذکور مثبت و معنادار باشند، فرضیات پژوهش رد نمی‌شوند.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

اطلاعات توصیف جمعیت‌شناسی نشان داد که حدوداً ۸۰ درصد (۲۵۸ نفر) از پاسخ‌دهندگان مرد و ۲۰ درصد (۶۶ نفر) زن بوده‌اند. ۴۶ درصد دارای تحصیلات کارشناسی، ۴۶ درصد دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۸ درصد دارای تحصیلات دکتری بودند. ۳۹ درصد حسابرس ارشد، ۱۶ درصد سرپرست، ۸ درصد سرپرست ارشد، ۳۵ درصد مدیر و ۲ درصد شریک بوده‌اند. نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده‌اند.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشترین	کمترین
کیفیت حسابرسی	۴/۳۵	۴/۷	۰/۸۱	۵/۰۰	۱/۷
ویژگی‌های فنی و اخلاقی	۴/۰۹	۴/۱۱	۰/۱۹	۴/۴۴	۳/۶۷
رویه استخدام و به‌کارگیری	۳/۹۱	۳/۹۵	۰/۳۰	۴/۵۵	۳/۱۵
آموزش	۳/۷۵	۳/۷۵	۰/۴۶	۴/۵	۲/۵
ارتقا و پاداش	۳/۹۲	۴/۰۰	۰/۶۱	۵/۰۰	۲/۰۰

نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که میانگین شاخص آموزش که دارای زیرمجموعه‌های آموزش حین کار، توجه به کلاس آموزشی در مؤسسه، خرید مداوم کتب و نشریات حسابداری و نظرسنجی از پرسنل در رابطه با محتوای کلاس آموزشی بوده به میزان ۳/۷۵ در طیف لیکرت (۱ تا ۵) محاسبه شده که علت کم بودن آن نسبت به سایر متغیرها، مربوط به عدم نظرسنجی مؤسسات از محتوای آموزشی مورد نیاز برای پرسنل است. همچنین میانگین شاخص ارتقا و پاداش که دارای زیرمجموعه‌های احساس رشد و موفقیت، افزایش مهارت‌ها در طی سال‌های کاری، حقوق و مزایای بالا و توجه به آموزش مداوم به جای حقوق و دستمزد بیشتر بوده به میزان ۳/۹۲ محاسبه شده که علت کم بودن آن نسبت به سایر متغیرها حقوق و دستمزد پایین نیروی انسانی در مؤسسات حسابرسی نسبت به سایر شغل‌های مرتبط با حسابداران بوده است. نتایج آلفای کرونباخ در ارتباط با کل پرسشنامه مقدار ۰/۷۷۶ شده است که بیانگر پایایی مناسب پرسشنامه است.

۲-۶- نتایج برازش مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل ۱ استفاده شد. ضرایب برآورد شده، سطح معناداری ضرایب و شاخص‌های توانمندی مدل در جدول ۳ ارائه شده است:

جدول (۳) نتایج حاصل از برآورد مدل پژوهش (OLS)

متغیر	نماد	ضریب	مقدار	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
جزء ثابت	C	β_0	-	۱/۰۶۳	۱/۲۳۰	۰/۲۲۰
مهارت‌های فنی و اخلاقی کارکنان	E_{it}	β_1	۰/۰۷۰	۰/۲۳۳	۱/۲۵۷	۰/۲۱۰
رویه استخدام و به‌کارگیری	R_{it}	β_2	۰/۰۳۳	۰/۱۵۱	۰/۶۰۱	۰/۵۴۸
آموزش کارکنان	E_{it}	β_3	۰/۲۰۶	۰/۰۸۵	۴/۲۲۸	۰/۰۰۰
ارتقا و پاداش کارکنان	$P\&R_{it}$	β_4	۰/۴۱۹	۰/۰۶۹	۸/۱۲۰	۰/۰۰۰
اهرم کارکنان مؤسسه حسابرسی	SL_{it}	β_5	۰/۱۴۰	۰/۲۳۷	۲/۲۷۲	۰/۰۲۴
قدمت مؤسسه حسابرسی	age_{it}	β_6	۰/۰۹۴	۰/۱۷۷	۱/۶۸۳	۰/۰۹۳
آماره F (سطح معناداری)		(۰/۰۰۰) ۲۳/۳۸۵		ضریب تعیین		۰/۵۰۷
آماره دوربین - واتسون		۱/۶۳۶		ضریب تعدیل شده		۰/۴۸۰

با توجه به رویه‌ی پژوهش از شاخص F برای بررسی اعتبار مدل استفاده شد. مقدار کای

دو مربع مدل ۲۳/۳۸۵ بوده و احتمال مربوط به آن ۰/۰۰۰ است. بنابراین می‌توان گفت در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض عدم معناداری مدل رد شده و مدل معنادار و قابل اعتماد است. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده حاکی از ارتباط بالای متغیرهای مستقل و وابسته بوده و آماره دوربین واتسون عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول را نشان می‌دهد.

۳-۶- نتایج آزمون فرضیات پژوهش

نتایج برآورد مدل ۱ نشان داد که مهارت‌های فنی و اخلاقی کارکنان (β_1) فاقد رابطه‌ی معناداری با کیفیت حسابرسی است و توجه بیشتر مؤسسات حسابرسی به مهارت‌های فنی و اخلاقی کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر نیست. لذا فرضیه‌ی اول رد شد.

نتایج برآورد مدل ۱ نشان داد که شاخصه‌های مربوط به رویه استخدام و به کارگیری کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی (β_2) فاقد رابطه‌ی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی دوم نیز رد شد.

نتایج برآورد مدل ۱ نشان داد که شاخصه‌های مربوط به آموزش کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی (β_3) دارای رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی سوم پژوهش رد نشد و توجه به آموزش کارکنان منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

نتایج برآورد مدل ۱ نشان داد که شاخصه‌های مربوط به ارتقا و پاداش کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی (β_4) رابطه‌ی مثبت و معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین فرضیه‌ی چهارم هم رد نشد و توجه به سیستم ارتقا و پاداش در مؤسسه منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

نتایج ناشی از بررسی اثر اهرم کارکنان بر کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد که اهرم کارکنان شاخصی مؤثر بر کیفیت حسابرسی است و مؤسسات حسابرسی با ترکیب کارکنان ارشد بالاتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را به بازار ارائه می‌دهند. همچنین نتایج نشان داد که قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی سطح کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد.

در ادامه اجزای فرضیات و شاخص‌های بررسی‌کننده متغیرهای مستقل جهت تحلیل و مقایسه با پژوهش‌های پیشین مورد بررسی قرار گرفت که نتایج بررسی جزئیات متغیرهای مستقل در جدول ۴ نشان داده شده است:

جدول (۴) نتایج حاصل از برآورد جزئیات مدل پژوهش (OLS)

متغیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
جزء ثابت	۱/۶۲۱	۱/۵۵۳	۰/۱۲۲
جامعیت بینی	۰/۱۳۰	۰/۷۷۹	۰/۴۳۷
رعایت ساختار سلسله مراتبی	۰/۱۴۴	۰/۴۵۶	۰/۶۴۸
تقسیم‌بندی مناسب زمان اجرای کارهای محوله	۰/۱۰۰	۱/۲۷۱	۰/۲۰۵
اولویت‌بندی در اجرای کار حسابرسی	۰/۱۰۳	۱/۳۴۲	۰/۱۸۱
برقراری ارتباط بین مستندات مختلف	۰/۰۹۹	۲/۲۲۹	۰/۰۲۷
علاقه به شغل حسابرسی	۰/۱۰۴	۰/۸۷۴	۰/۳۸۳

جزئی نگری و بررسی جزئیات مستندات	۰/۱۳۷	۱/۲۸۴	۰/۲۰۰
گذراندن دوره آموزشی قبل از ورود به مؤسسه	۰/۰۵۶	۲/۷۵۹	۰/۰۰۶
تجربه‌ی حسابرسی	۰/۱۰۷	۱/۰۷۴	۰/۲۸۴
مقطع و دانشگاه محل تحصیل	۰/۰۹۱	۱/۹۹۴	۰/۰۴۹
اطلاع از تغییرات حرفه در سنوات اخیر	۰/۰۷۸	۱/۳۶۱	۰/۱۷۵
تردید حرفه‌ای	۰/۰۹۲	۱/۲۱۸	۰/۲۲۴
میزان ریسک‌پذیری	۰/۰۵۵	۰/۷۱۹	۰/۴۷۳
اعتماد به نفس	۰/۰۷۵	۲/۲۸۵	۰/۰۲۳
پوشش ظاهری	۰/۰۴۴	۰/۸۰۶	۰/۴۰۵
تعهد بالای کاری	۰/۰۷۵	۴/۴۳۵	۰/۰۰۰
وقت شناسی	۰/۰۷۳	۱/۶۵۰	۰/۱۰۰
آموزش حین کار	۰/۱۲۲	۴/۲۱۳	۰/۰۰۰
آموزش گروهی کارکنان	۰/۱۱۹	۲/۲۶۷	۰/۰۲۴
در دسترس بودن کتب و نشریات	۰/۰۸۳	۱/۵۶۷	۰/۱۱۸
نظرسنجی از پرسنل در رابطه با محتوای کلاس	۰/۰۶۰	۱/۲۱۵	۰/۲۲۵
احساس ارتقا و موفقیت	۰/۰۸۸	۲/۲۴۹	۰/۰۲۵
افزایش مهارت‌ها	۰/۰۶۷	۲/۳۶۴	۰/۰۱۹
حقوق و مزایای بالا	۰/۰۳۷	۷/۳۸۸	۰/۰۰۰
توجه به طرح آموزشی نسبت به مزایای فردی	۰/۰۸۷	۰/۶۴۵	۰/۵۲۰
اهرم کارکنان	۰/۳۰۲	۳/۴۰۴	۰/۰۰۱
قدمت مؤسسه حسابرسی	۰/۱۹۷	۱/۰۱۱	۰/۳۱۳
آماره‌ی F (سطح معناداری)	۹/۴۰۸ (۰/۰۰۰)	ضریب تعیین	۰/۴۷۵
آماره‌ی دوربین واتسون	۱/۸۳۶	ضریب تعدیل شده	۰/۴۲۵

بررسی جزئیات مربوط به متغیر ویژگی‌های فنی و اخلاقی کارکنان نشان می‌دهد که ویژگی فردی برقراری ارتباط بین مستندات مختلف مؤثر بر کیفیت حسابرسی است و کارکنانی که مستندات مختلف مربوط به صاحبکاران را مقایسه می‌کنند، کیفیت حسابرسی بالاتری ایجاد می‌کنند. بررسی جزئیات مربوط به رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان نشان می‌دهد که توجه به گذراندن دوره آموزشی قبل از ورود به مؤسسه، مقطع و دانشگاه محل تحصیل، اعتماد به نفس و تعهد بالای کاری اثر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که آموزش حین کار و آموزشی گروهی کارکنان می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و این تأثیر از دیدگاه آماری معنادار است. نتایج همچنین نشان داد که احساس ارتقا و موفقیت، افزایش مهارت‌ها و حقوق و مزایای بالا می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

۷- نتیجه‌گیری

بی‌تردید یکی از مباحث مهم در حرفه‌ی حسابرسی در عصر حاضر، منابع انسانی در مؤسسات

حسابرسی است. وجود منابع انسانی باصلاحیت و دانش بالا زمینه را برای بهبود کیفیت حسابرسی فراهم می‌کند و بالعکس نبود پرسنل با دانش و مهارت و تجربه کافی، کاهش سطح کیفیت حسابرسی را در پی دارد. منابع انسانی نقشی اساسی در موفقیت و شکست مؤسسات حسابرسی ایفا می‌کنند. چرا که مؤسسات حسابرسی در زمینه‌ی ارائه‌ی خدمات متنوع به صاحبکاران که توسط کارکنان مؤسسه انجام شده، فعالیت می‌کنند.

این امر باعث شده است که این موضوع از جهات و زوایای مختلفی مورد بررسی قرار گیرد. این پژوهش به بررسی اثر منابع انسانی مؤسسات حسابرسی از چهار جنبه‌ی مدنظر بیانیه‌ی شماره‌ی ۷ انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان (شامل الف) ویژگی‌های فنی و اخلاقی، ب) رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری، پ) رویه‌ی آموزش کارکنان، و ت) رویه‌ی ارتقا و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد. برای بررسی کیفیت حسابرسی از نه شاخص داشتن حداقل سه سال کار متوالی با صاحبکار، داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحبکار، داشتن صاحبکاران دیگری در این صنعت، تکمیل حسابرسی بر اساس بودجه‌ی زمانی از پیش تعیین شده، داشتن رویه‌ای در مورد حداکثر ساعات کار در یک روز یا هفته، تماس کافی با مدیر مالی و قسمت مالی صاحبکار، اعتبار و شهرت صاحبکار عامل مثبت در پذیرش کار حسابرسی، اهمیت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای مؤسسه‌ی حسابرسی و بازدید از مراحل کار حسابرسی در حین کار استفاده شد و برای متغیر ویژگی‌های فنی و اخلاقی کارکنان از هفت شاخص جامعیت‌بینی کارکنان، رعایت ساختار سلسله مراتبی، تقسیم‌بندی مناسب زمان اجرای کارهای محوله، اولویت‌بندی در اجرای کار حسابرسی، برقراری ارتباط بین مستندات مختلف، علاقه به شغل حسابرسی و جزئی‌نگری (بررسی جزئیات مستندات) استفاده شد. همچنین برای بررسی رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری از ده شاخص گذراندن دوره آموزشی قبل از ورود به مؤسسه، تجربه حسابرسی، مقطع و دانشگاه محل تحصیل، اطلاع از تغییرات حرفه در سنوات اخیر، تردید حرفه‌ای، میزان ریسک‌پذیری، اعتماد به نفس، پوشش ظاهری، تعهد بالای کاری و وقت‌شناسی استفاده شد. برای متغیر آموزش کارکنان از چهار آموزش حین کار، آموزش گروهی کارکنان، در دسترس بودن کتب و نشریات و نظرسنجی از پرسنل در رابطه با محتوای کلاس و برای متغیر ارتقا و جبران خدمت کارکنان از چهار شاخص احساس ارتقا و موفقیت، افزایش مهارت‌ها، حقوق و مزایای بالا و طرح آموزشی نسبت به مزایای فردی استفاده شد. نتایج نشان داد که ویژگی‌های فنی و اخلاقی کارکنان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار نیست. برای مقایسه با دیدگاه پژوهشگران قبلی اجزای ویژگی‌های فنی و اخلاقی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج نشان داد که ویژگی فردی بررسی ارتباط بین مستندات مختلف از طرف کارکنان موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود که همراستا با دیدگاه چانفنگ (۲۰۲۰) و هاکابون (۲۰۱۹) بود که نشان دادند کارکنان مؤسسات حسابرسی باکیفیت به دنبال برقراری ارتباط بین مستندات مختلف و تجزیه و تحلیل ارتباط مستندات هستند. همچنین نتایج نشان داد که شاخصه‌های جامعیت‌بینی، رعایت ساختار سلسله مراتبی، تقسیم‌بندی مناسب زمان اجرای کارهای محوله، اولویت‌بندی در اجرای کار حسابرسی، علاقه به شغل حسابرسی و جزئی‌نگری و بررسی جزئیات مستندات توسط کارکنان تأثیری بر کیفیت

حسابرسی ندارد که مغایر با دیدگاه چانفنگ (۲۰۲۰) بود که نشان داد کارکنان مؤسسات باکیفیت توجه ویژه‌ای به شاخصه‌های مذکور دارند. نتایج مربوط به جامعیت بینی و ساختار سلسله مراتبی در مؤسسه‌ی حسابرسی مغایر با نتایج اعتمادی و جباری (۱۳۸۷) است که نشان دادند پاسخگویی سلسله مراتبی با افزایش میزان تلاش و دقت حسابرسان در ارزیابی جوانب مختلف مساله منجر به ارائه تحلیل‌های دقیق‌تر و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. از دیدگاه هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام کارکنانی که دو شاخص برنامه‌ریزی زمانی انجام کار و تخصیص بودجه‌ی زمانی انجام حسابرسی به مراحل مختلف حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند، می‌توانند کیفیت حسابرسی را بهبود دهند در حالی که نتایج بررسی جزئیات متغیرهای مستقل مغایر با دیدگاه هیأت مذکور بود.

نتایج همچنین نشان داد که رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان عاملی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی نیست. بررسی اجزای متغیر حاکی از آن بود که مؤسسات حسابرسی باکیفیت نسبت به مؤسسات کم‌کیفیت در زمان استخدام به شاخصه‌های گذراندن دوره‌ی آموزشی قبل از ورود به مؤسسه، مقطع و دانشگاه محل تحصیل، اعتماد به نفس کارکنان، تعهد بالای کاری توجه بیشتری دارند. نتایج این بخش همراستا با پژوهش کال و همکاران (۲۰۱۷) بود که نشان دادند نحوه‌ی رسیدگی و استنباط از مستندات توسط کارکنان با تحصیلات بالا بهتر از سایر کارکنان است که این موضوع آنان را قادر به شناسایی معاملات غیرعادی می‌کند و از این رو کارکنان با تحصیلات بالا می‌توانند اطلاعات باکیفیت‌تری به مقامات بالاتر خود ارائه دهند. همچنین نتایج بخش تحصیلات کارکنان همراستا با دیدگاه لامبوگلیا و مانسینی (۲۰۲۰) بود که نشان دادند مؤسساتی که در فرآیند استخدام و به‌کارگیری کارکنان، سطح تحصیلات کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهند، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند. نتایج بخش تحصیلات همچنین همراستا با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۱۷) بود که نشان دادند تحصیل بالای حسابرسان موجب می‌شود که آنان در شرایط پیچیده اقدام به آسان‌سازی مسأله و حل آن در چارچوب قواعد یادگرفته شده نمایند و زمینه را برای تصمیم‌گیری درست فراهم نمایند. همچنین از دیدگاه آنان اعتماد به نفس و تعهد کاری کارکنان، کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد. نتایج مربوط به اثر تعهد بالای کاری کارکنان بر کیفیت حسابرسی همراستا با نتایج پژوهش حساس‌یگانه و بیگلر (۱۳۹۴) بود که نشان دادند با افزایش تعهد کارکنان مؤسسه حسابرسی، تلاش در راستای بهبود حل مسأله افزایش یافته که این موضوع کاهش دعاوی حقوقی و بهبود کیفیت حسابرسی را در پی دارد. همچنین نتایج نشان داد که تفاوت معناداری در توجه مؤسسات حسابرسی باکیفیت و کم‌کیفیت نسبت به شاخصه‌های تجربه حسابرسی، اطلاع از تغییرات حرفه در سنوات اخیر، تردید حرفه‌ای، میزان ریسک‌پذیری، پوشش ظاهری و وقت شناسی وجود ندارد. نتایج این بخش مغایر با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۱۷) بود که نشان دادند کارکنان با تجربه با تصمیم‌گیری مناسب، عملکرد مناسبی را در بهبود کیفیت حسابرسی دارند. همچنین نتایج مغایر با پژوهش لامبوگلیا و مانسینی (۲۰۲۰) بود که نشان دادند که مؤسساتی که در زمان استخدام و به‌کارگیری کارکنان تجربه قبلی آنان را مورد توجه قرار می‌دهند و اقدام به استخدام کارکنان باتجربه می‌نمایند، توانایی ارائه‌ی

خدمات کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار دارند. نتایج مربوط به بررسی اثر تجربه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مغایر با نتایج پژوهش سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) بود که نشان دادند افزایش تجربه‌ی حسابرسی با تأثیر در نحوه‌ی قضاوت منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج مربوط به تأثیر تردید حرفه‌ای کارکنان بر کیفیت حسابرسی مغایر با پژوهش گرد و ناصری (۱۳۹۷) بود که نشان دادند با افزایش تردید حرفه‌ای سطح کیفیت حسابرسی بهبود می‌یابد.

نتایج همچنین نشان داد که رویه‌ی آموزش کارکنان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بوده است. به بیان ساده‌تر نتایج نشان می‌دهد مؤسساتی که سیستم آموزشی مناسبی دارند، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند. بررسی جزئیات متغیر نشان داد که آموزش حین کار کارکنان و آموزش گروهی کارکنان منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی بیان می‌کند که آموزش حین کار شاخصی مهم برای کیفیت حسابرسی در سطح مؤسسه است. همچنین نتایج نشان داد که در دسترس بودن کتب و نشریات تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد که ناشی از عدم توجه کارکنان به کتب داخل مؤسسات بوده و نظرسنجی از پرسنل در رابطه با محتوای کلاس بر کیفیت حسابرسی مؤثر نیست. نتایج همچنین نشان داد که رویه ارتقا و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار بوده است. بررسی جزئیات متغیر نتایج نشان داد که احساس ارتقا و موفقیت کارکنان، افزایش مهارت‌ها و حقوق و مزایای بالا سطح کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد و کارکنان علاقه‌ای به طرح آموزشی در ازای مزایای فردی کمتر ندارند. نتایج بخش مربوط به افزایش مهارت‌ها همراستا با نتایج پژوهش ویوی (۲۰۱۵) است که نشان می‌دهد صلاحیت، مهارت و شایستگی کارکنان حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. نتایج بخش مربوط به حقوق و مزایای بالا همراستا با پژوهش جفرای و همکاران (۲۰۱۸) است نشان دادند پرداخت حقوق بالاتر به کارکنان مؤسسه‌ی حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و کاهش حقوق و مزایای کارکنان کاهش کیفیت حسابرسی را در پی دارد. نتایج همچنین نشان داد که کارکنان مؤسسات دریافت حقوق و مزایای بیشتر (منافع مستقیم) نسبت به گذراندن دوره‌های آموزشی (منافع غیرمستقیم) ترجیح می‌دهند که همراستا با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۱۷) بود که نشان دادند سرمایه‌گذاری مستقیم در نیروی انسانی از طریق افزایش مزایا و پاداش نسبت به سرمایه‌گذاری غیرمستقیم در نیروی انسانی از طریق آموزش، در بهبود کیفیت حسابرسی مؤثرتر است.

نتایج حاصل از بررسی اهرم کارکنان نشان می‌دهد که مؤسسات با اهرم کارکنان بالاتر (نسبت سرپرست و مدیر و شریک به سایر کارکنان) کیفیت حسابرسی بالاتری به ذی‌نفعان ارائه می‌دهند. نتایج این بخش از پژوهش همراستا با پژوهش هاریس و ویلیامز (۲۰۲۰) بود که نشان دادند استفاده از کارکنان ارشد به معنای زمان و امکانات کافی برای جمع‌آوری شواهد کافی و مناسب و نظارت بر فعالیت کارکنان بوده که بهبود کیفیت حسابرسی را به دنبال دارد.

همچنین نتایج نشان می‌دهد قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر معناداری بر سطح کیفیت حسابرسی ندارد. نتایج این بخش مغایر با پژوهش گالنا و سیناگا (۲۰۱۹) بود که نشان دادند مؤسسات حسابرسی

با قدمت بالا به دلیل ایجاد ساختار مناسب با گذشت زمان، شناخت در بازار و دارا بودن سهم از بازار، دارا بودن کارکنان با تحصیلات و تجارب بالاتر بوده و می‌توانند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه دهند. به دلیل متفاوت بودن سطح ریسک‌پذیری مردان و زنان در حسابرسی، ممکن است جنسیت افراد نیز سطح کیفیت حسابرسی مؤسسه را تحت تأثیر قرار دهد، لذا پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این موضوع مورد توجه قرار گیرد. بررسی ادبیات موضوعی پژوهش حاکی از تأثیر تلاش حسابرسان فعال در بازار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بوده است. از این رو پیشنهاد می‌شود محققان در تحقیقات آتی با ایجاد شاخصی برای سنجش میزان تلاش حسابرسان به بررسی تأثیر تلاش حسابرسان به عنوان عاملی مؤثر بر کیفیت حسابرسی بپردازند. با توجه به جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از طریق پرسشنامه، به استثنای محدودیت‌های مربوط به پرسشنامه، محقق در انجام پژوهش با محدودیت خاصی مواجه نبوده است.

منابع

- اعتمادی، حسین؛ جبّاری، حسن. (۱۳۸۷). نقش پاسخگویی در کیفیت قضاوت حسابرسان، *مطالعات حسابداری*، ۱۸: ۱۰۵-۱۲۲.
- اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی؛ جوانی‌قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرسان، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰ (۳۷): ۸۵-۱۰۶.
- بیگی، تورج؛ فطرس، محمدحسن. (۱۳۸۹). اندازه‌گیری میزان تأثیر سرمایه انسانی بر عملکرد سازمانی صنعت بانکداری ایران: از دیدگاه دارایی‌های نامشهود، *مدیریت صنعتی*، دانشکده علوم انسانی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سمنجان، ۴ (۱۰): ۸۱-۹۰.
- حساس‌یگانه، یحیی؛ بیگلر، کیومرث. (۱۳۹۴). الگوی استراتژی‌های مذاکره برای حل و فصل اختلاف‌نظرهای حسابرسان با صاحبکار در ارتباط با نحوه گزارشگری مالی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۴ (۱۶): ۱۵-۲۵.
- سیرانی، محمد؛ خواجوی، شکراله؛ نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرسان، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۶ (۵۵): ۳۵-۵۰.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی، *اخلاق در علوم و فناوری*، ۱۱ (۳): ۷۷-۸۶.
- گرد، عزیز؛ ناصری، مونا. (۱۳۹۷). مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسان شرکت‌ها، *پژوهش‌های حسابداری*، ۸ (۳): ۱۰۵-۱۲۸.
- مرانجوری، مهدی؛ علیخانی، رضیه. (۱۳۹۹). سرمایه انسانی حسابرسان و احتمال کشف تحریف صورت‌های مالی، *دانش حسابرسی*، ۲۰ (۸): ۲۲۷-۲۴۵.
- Anderson, J.C., Johnson, E.N. and Reckers, P.M.J. (2012). Perceived effects of gender and family structure, and physical appearance on career progression in public accounting: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, 19 (6), 483-491.
- Association of chartered certified accountants, Paper 7, Advanced Audit and Assurance.

Complete Text. (2015).

Beck, M. J., Francis, J. R., & Gunn, J. L. (2017). Public company audits and city specific labor characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 394-433.

Beigi, T. and Fotros, M. H. (2010). Measuring the impact of human capital on the organizational performance of the Iranian banking industry: from the perspective of intangible assets. *Quarterly Journal of Industrial Management*, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Sanandaj Branch, 4(10): 81-90. (In Persian)

Bills, K., Jeter, D., Stein, S. (2014). Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *The Accounting Review*, 90 (5), 1721-1754.

Bolkestein, F. (2003). Auditor Liability: An EU Perspective. Conference by Beachcroft Wansbroughs at The London Underwriting Centre.

Brierley, D., Gwilliam, R. (2003), Human resource management issues in audit firms: a research agenda, *Managerial Auditing Journal*, 18 (5), 431-438.

Bröcheler, V., Maijoor, S. and Witteloostuijn, A. (2004). Auditor human capital and audit firm survival. The Dutch audit industry in 1930 1992. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (2), 627-646.

Call, A. C., Campbell, J. L., Dhaliwal, D. S., & Moon Jr, J. M. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 123-149.

Chang, H., Chen, J., Duh, R.R., Li, S.H. (2011). Productivity growth in the public accounting industry: the roles of information technology and human capital. *Auditing: Journal of Practice theory*. 30 (1), 21-48.

Chen, Y., Yang, C., Yang, Y. (2020). Higher Academic Qualifications, Professional Training and operating performance of Audit firms. *Sustainability*, 12 (1), 1-16.

Cheng, Y, Liu, P, Ching, Y (2009). The Association between auditor quality and human capital. *Managerial Auditing Journal*, 24 (6), 523-541.

ChunFeng, N. (2020). Individual Auditor Characteristics and Audit Quality: Evidence from Nonprofit in the U.S. *Journal of public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32 (4), 551-575.

Du, X., Yin, J., Hou, F. (2018). Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from china. *China Journal of accounting research*. 20 (2), 279-305.

Etemadi, H. and Jabbari, H. (2008). The role of accountability in the quality of auditors' judgment. *Journal of Accounting Studies*, 18:105-122. (In Persian)

Etemadi, H., Sari, M. A. and Javani Qalandari, M. (2018). Possibility of restatement of financial statements with emphasis on the role of the auditor. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(37): 85- 106. (In Persian)

Francis, J. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), 125-152.

Gallena, J.T., Sinaga, V. (2019). The effect of audit firm age and audit tenure on audit quality. *International Scholars*. 7 (1), 1293-1314.

Gerd, A. and Naseri, M. (2018). Study of the relationship between auditors' professional skepticism, auditor turnover and corporate audit quality. *Accounting Research*, 8(3): 105-128. (In Persian)

Hammami, A. (2020). Salary perception and career prospects in audit firms. *Managerial auditing journal*, 35 (6), 759-793.

Harris, M.K., Williams, L.T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big

- Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50 (3), 1-13.
- Hasas Yeganeh, Y. and Biglar, K. (2015). Model of negotiation strategies to resolve auditor-client disagreements over how to report financially. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 4(16): 15-25. (In Persian)
- Hsu, I. C., Lin, C. Y. Y., Lawler, J. J., & Wu, S. H. (2007). Toward a model of organizational human capital development: Preliminary evidence from Taiwan. *Asia-Pacific Business Review*, 13(2), 251-275.
- Huckabone, K. (2019). What makes a good auditor? Working paper, 1-5.
- ISQC 2009. International Standard on Quality Control 1, Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- Jeffrey, L., Merkley, K., Pacelli, J., Schroeder, J. (2018). Audit personnel salaries and audit quality. *Review of accounting studies*, 18 (42): 1-60.
- Kallunki, J., Kallunki, J. P., Niemi, L., Nilsson, H., & Aobdia, D. (2019). IQ and Audit Quality: Do Smarter Auditors Deliver Better Audits? *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1373-1416.
- Kang, M., Lee, H.Y., Son, M., Stein, M., (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. *Asia-Pacific Journal. Accounting Economic*, 24 (3), 1-23.
- Lamboglia, R., Mancini, D. (2020). The relationship between auditors' human attributes and the assessment of the control environment. *Journal of management and governance*, 12 (4), 1-29.
- Maijoor, S., and A. Vanstraelen.)2012(. Research opportunities in auditing in the EU, revisited. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), 115-126.
- Maranjouri, M. and Alikhani, R. (2020). Auditor human capital and the possibility of detecting distortions of financial statements. *Auditing Knowledge Journal*, 20(8), 227-245. (In Persian)
- Reichelt, K.J., Wang, D. (2010). National and Office-specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48 (3), 647-686.
- Salehi, T. (2016). The relationship between auditor professional ethics and audit quality. *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 11(3): 77-86. (In Persian)
- Samagaio, A., Rodrigues, R. (2016). Human capital and performance in young audit firms. *Journal of Business Research*, 14 (3), 1-6.
- Schultz, T.W. (1960). Capital formation by education. *Journal of political Economics*, 68 (6), 571-583.
- Sirani, M., Khajavi, S. and Noshadi, M. (2009). The effect of experience and complexity of audit topics on the auditor's judgment. *Accounting and Auditing Reviews*, 16(55): 35-50. (In Persian)
- Sun, P.C.; Hsu, W.J.; Wang, K.C. (2012). Enhancing the Commitment to Service Quality through Developmental and Rewarding Systems. *CSQ Consistency as A Moderator*, 23 (4), 1462-1480.
- Wiwi, I.S. (2015). Effect of Audit Rotation, Audit fee and Auditor Competence to Motivation Auditor and Implications on Audit quality (Case Study of Registered Public Accountant Firms at Bank Indonesia), *Journal of Economics and Sustainable Development*, 6 (6), 2222-2855.



COPYRIGHTS

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

Investigating the Impact of Digitalization on Independent Auditors and Auditing firms in Iran

Shaker Mohammady Navareh¹, Nezamadin Rahimian², Jamil Ahmadi Dehrashid³

Received: 2021/09/08

Approved: 2021/09/21

Research Paper

Abstract

Professional literature shows the increasing digitalization of processes in business units. Therefore, the purpose of this study is to investigate the impact of digitalization on independent auditors and auditing firms in Iran. In this study, open, axial and selective three-step coding method was used to classify the information and also the qualitative approach of Grounded analysis was used to review the results and findings. The statistical population of the present study is all audit firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. The selection of experts for interviews was done by purposeful sampling and sampling continued until the interview findings reached theoretical saturation. In this regard, 20 unstructured interviews in 13 auditing firms A member of the Iranian Society of Certified Public Accountants. The results show that digitalization improves the role and effectiveness of the auditor as a governance mechanism, improving processes and procedures, improving the quality of accounting information, improving stakeholder decision-making, improving employment methods and policies, and changing Standards and legal requirements are relevant to digital developments. Digitization also improves information security by eliminating paper archives, improving access and facilitating information transfer, and reducing information security by facilitating network disclosures and abuses. Therefore, Necessitates the creation of security platforms.

Key Words: Digitalization, Information Quality, Governance Mechanism, Information Security, Auditing firms.

 10.22034/ARJ.2021.247704

1. MSc in Accounting, Department of Management Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) shm4313@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran. norahimian@yahoo.com

3. M.Sc. Student in Auditing, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. jamlahmadi72@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حساب‌رسان مستقل و مؤسسات حساب‌رسی در ایران

شاکر محمدی نوره^۱، نظام الدین رحیمیان^۲، جمیل احمدی دهرشید^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

ادبیات حرفه‌ای، نشان‌دهنده‌ی گسترش روزافزون دیجیتالی شدن فرآیندها در واحدهای تجاری می‌باشد. لذا هدف از این مطالعه، بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حساب‌رسان مستقل و مؤسسات حساب‌رسی در ایران می‌باشد. در این مطالعه، از روش کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری و انتخابی برای دسته‌بندی اطلاعات و همچنین از رویکرد کیفی تجزیه و تحلیل داده بنیاد برای بررسی نتایج و یافته‌ها بهره گرفته شد. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر کل مؤسسات حساب‌رسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است و انتخاب خبرگان (حسابداران رسمی ایران) برای مصاحبه به شیوه‌ی نمونه‌گیری هدفمند انجام شده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا نموده تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد که در این راستا تعداد ۲۰ مصاحبه‌ی ساختار نیافته در ۱۳ مؤسسه‌ی حساب‌رسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران انجام گرفت. نتایج کیفی پژوهش نشان می‌دهد که دیجیتالی شدن موجب بهبود نقش و تأثیرگذاری حساب‌رس به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی، بهبود فرآیندها و روش‌های رسیدگی، بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان، بهبود روش‌ها و سیاست‌های استخدامی و تغییر استانداردها و الزامات قانونی متناسب با تحولات دیجیتال می‌گردد. همچنین دیجیتالی شدن از یک سو، به واسطه‌ی حذف بایگانی کاغذی، بهبود دسترسی و تسهیل در انتقال اطلاعات موجب بهبود امنیت اطلاعات و از سوی دیگر، به واسطه تسهیل در افشا و سوء استفاده‌های شبکه‌ای موجب کاهش امنیت اطلاعات شده و در نتیجه این موضوع، لزوم ایجاد بسترهای امنیتی را ضروری می‌سازد.

واژه‌های کلیدی: دیجیتالی شدن، کیفیت اطلاعات، ساز و کار حاکمیتی، امنیت اطلاعات، مؤسسات حساب‌رسی

doi 10.22034/ARJ.2021.247704

۱. کارشناس ارشد، گروه حسابداری مدیریت، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی شهر تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
shm4313@gmail.com

norahimian@yahoo.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران.

۳. کارشناس ارشد رشته حساب‌رسی، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

jamilahmadi72@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

تقاضا برای حسابرانی تا حد زیادی از مسائل مربوط به نمایندگی ناشی می‌شود جایی که سرمایه‌گذار یا ذی‌نفع، وظایف و یا قسمتی از داریی‌ها را به نماینده، مدیر یا کارمند، می‌سپارد (جنسن و مک‌لینگ، ۱۹۷۶؛ دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ چاو، ۱۹۸۲؛ فلینت، ۱۹۸۸؛ سالامان، ۲۰۱۰). همچنین حسابرانی، از عناصر مهم حاکمیت شرکتی^۱ و سیستم گزارشگری مالی شرکتی است که در حال توسعه‌ی مداوم تعامل خود با سایر بخش‌ها می‌باشد (گری و مانسن، ۲۰۱۱). به طور کلی، ادبیات مربوط به حاکمیت، حسابرانی را به عنوان ساز و کار حاکمیتی برای جلوگیری از تعارضات بین سهامداران و مدیران تعریف می‌کند به طوری که این ساز و کار، عامل اطمینان بخشی در خصوص افشای اطلاعات حسابداری قابل اتکا می‌باشد (کارسلو و همکاران، ۲۰۱۱).

برخی از مدیران، اغلب حسابرانی را به عنوان یک هزینه و اقدام غیرضروری فاقد ارزش افزوده قلمداد می‌کنند. چون گزارش‌های حسابرانی در اکثر مواقع توصیه‌ها و پیشنهادات کاربردی را در خصوص مسائل شناسایی شده مربوط به اطلاعات تاریخی به آن‌ها ارائه نمی‌کند. گارتنر (۲۰۲۰) دیجیتالی شدن را "استفاده از فناوری‌های دیجیتال برای تغییر مدل کسب و کار و فراهم‌کننده فرصت‌های جدید کسب درآمد و مولد ارزش" تعریف می‌کند. لذا، در همین راستا، دیجیتالی شدن با تغییر شیوه‌ی انجام فعالیت‌های کسب و کار در همه‌ی حوزه‌ها، از جمله مؤسسات حسابرانی، به طور قابل توجهی بر بازار کار نیز تأثیر گذاشته است (دنگلر و مازس، ۲۰۱۸). توسعه‌ی فناوری، مرز بین آنچه را طراحی می‌کند که ممکن بوده و آنچه که صرفاً قابل تصور است (فار، ۲۰۱۶؛ زوبوف، ۱۹۸۸).

زوبوف (۱۹۸۸) اطمینان می‌دهد که نوآوری فناوری، احتمالات را به ارمغان آورده و جهان را به مکان جدیدی تبدیل می‌کند. طبق گفته مایر (۲۰۱۷) امروزه نسل چهارم ابزارهای نوآورانه باعث متزلزل شدن عادت‌های ما شده است و مؤسسات حسابرانی، به منظور ماندن در عرصه رقابت و متمایز شدن از سایر رقبای، ملزم به تغییر مدل‌های کسب و کار خود (ساهات و همکاران، ۲۰۱۳) و همچنین تکامل ارائه‌ی خدمات خود با استفاده از ابزارهای نوآورانه برای ارائه‌ی راه‌حل‌های دیجیتالی هستند (ون دن بروک و ون وینسترا، ۲۰۱۸). بنابراین دیجیتالی شدن باید با ارائه‌ی بینش اضافی برای پاسخگویی به نیازهای مشتریان، نحوه رسیدگی به فعالیت‌های حسابرانی توسط حسابرسان را تغییر دهد (مانیتا و همکاران، ۲۰۲۰).

چند محقق تلاش کرده‌اند که تأثیر فناوری‌های دیجیتال بر شرکت‌ها را در خصوص تجزیه و تحلیل داده‌ها (وارن و همکاران، ۲۰۱۵) و گزارشگری برون سازمانی بررسی کنند (آلتایت، وان آلبرتی آلتایت، ۲۰۱۷). با این وجود تحقیقات صورت گرفته در خصوص تأثیر فناوری‌های دیجیتالی بر مؤسسات حسابرانی به ندرت صورت پذیرفته است (ایسا و همکاران، ۲۰۱۶). برخی از محققان به بررسی تأثیر دیجیتال بر عملکرد مؤسسات حسابرانی یا تجزیه و تحلیل ریسک پرداخته‌اند (کراهل و تیترا، ۲۰۱۵؛ کائو و همکاران، ۲۰۱۵).

در این زمینه، برخی از پژوهشگران، فرصت‌ها و چالش‌های پیش روی حسابرانی را با وجود

فناوری‌های دیجیتالی مطالعه کرده‌اند (فریشامر و همکاران، ۲۰۱۸). برون لیبورد و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر این فناوری‌ها بر قضاوت حسابرسان پرداخته‌اند. فروزش و مقدم (۱۳۹۵) در پژوهش خود، اهمیت نقش و جایگاه حسابرسی دیجیتالی بر سیستم حسابرسی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. با اشاره به تحقیقات صورت گرفته در خصوص فناوری‌های شناختی، کائو و همکاران (۲۰۱۵) استدلال می‌کنند که استفاده از فناوری‌های شناختی، کیفیت بهتری در تجزیه و تحلیل داده‌ها و شناسایی دقیق‌تر مسائل بالقوه را برای مشتریان فراهم می‌کند.

مک کی و لنزبرگ (۲۰۰۲) و همچنین پندارکار (۲۰۰۵) معتقدند که شیوه‌های مربوط به هوش مصنوعی می‌تواند در پیش‌بینی ورشکستگی به حسابرسان کمک کند. این درحالی است که سجادی و همکاران (۲۰۰۸) استدلال می‌کنند که این شیوه‌ها باعث بهبود کیفیت تجزیه و تحلیل مالی می‌شود. در همین زمینه لومباردی و همکاران (۲۰۱۴ و ۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که دیجیتالی شدن فضای حسابرسی را تغییر داده و باعث به وجود آمدن انقلابی در روش‌های حسابرسی خواهد شد. علاوه بر این دینش و یووانا (۲۰۱۷) تأکید می‌کنند که شرکت‌ها، برای اطمینان از امنیت و حریم خصوصی شرکت و به منظور به حداقل رساندن خطرات، باید نرم‌افزارهای امنیتی خطرات سایبری را در نظر بگیرند.

انقلاب صنعتی چهارم هم اکنون بر فراز زندگی انسانها قرار دارد و همراه با خود موجی از تغییرات را در چگونگی کسب‌وکار و همچنین چگونگی زندگی انسان ایجاد می‌کند (مک گینیس، ۲۰۱۸). متخصصانی همچون کلاوس شواب (۲۰۱۶) ادعا می‌کنند که این انقلاب نسبت به انقلاب‌های گذشته، تأثیرات به مراتب گسترده‌تری بر جامعه خواهد گذاشت. زیرا وقتی با انقلاب‌های صنعتی قبلی مقایسه می‌شود، انقلاب صنعتی چهارم به صورت نمایی در حال تکامل می‌باشد. در مورد موضوع دیجیتالی سازی، اخیراً دو مطالعه صورت گرفته است. در مطالعه‌ای که توسط جو هانسن و سیوبرگ (۲۰۱۶) انجام شد، نتایج حاکی از این می‌باشد که با وجود آن‌که دیجیتالی شدن، برخی نقش‌ها را در حسابرسی، علی‌الخصوص در نحوه کار حسابرسان جوان ۴ مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی (دیلویت، ارنست‌اند یانگ، کی پی ام جی و پی دلبیو سی) ایفا می‌کند همچنین انتظار می‌رود که دیجیتالی شدن در آینده نقش‌های مهم‌تری را ایفا کند. همچنین پژوهش کارلسن و والبرگ (۲۰۱۷)، یافته‌های متضادی با پژوهش گذشته ارائه می‌دهد و به طور ویژه توضیح می‌دهد که حسابرسان بابت از دست دادن فرصت‌های شغل خود، هیچ نگرانی نداشته و چیزی بر خلاف ادعاهای موجود در تحقیق قبلی را ارائه داده‌اند. در مطالعه فروزش و مقدم (۱۳۹۵) یافته‌ها حاکی از آن بود که حسابرسان باید همگام با پیشرفت فناوری، راه‌های مناسب کسب شواهد را فراگیرند تا بتوانند شواهدی مناسب برای اظهارنظر داشته باشند. مطالعه‌ی مذکور، نقش و جایگاه حسابرسی دیجیتالی در سیستم حسابرسی را بررسی کرده است. با توجه به این نکات، بررسی هر دو دیدگاه جالب خواهد بود. زیرا دیجیتالی شدن امروزه نقش بسیار مهمی در هویت حسابرسی، کاهش فرصت‌های شغلی، کیفیت و مهارت دارد. هنگامی که به ادبیات مربوط به تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسی نگاه می‌کنیم، فقدان تحقیقات انجام شده

در خصوص تأثیر دیجیتالی شدن بر جنبه‌های گوناگون حسابرسی، همچون تخصص حسابرسان، امنیت اطلاعات، سیاست‌های استخدامی، آموزشی، استانداردهای حسابرسی، کیفیت اطلاعات، تصمیم‌گیری ذی‌نفعان و حاکمیت شرکتی، به صورت منسجم و کامل مشهود می‌باشد. لذا مطالعه حاضر با تفکیک این حوزه‌ها و شناسایی تأثیرات مزبور، درصدد آن است که چالش‌ها و فرصت‌های احتمالی ناشی از دیجیتالی شدن را در هر حوزه شناسایی کرده و بینش جدیدی را در حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی ایجاد کند. در همین راستا پژوهش حاضر در راستای دستیابی به اهداف مذکور درصدد پاسخگویی به این سؤالات می‌باشد که جایگاه دیجیتال و تکنولوژی در مؤسسات حسابرسی چگونه می‌باشد؟ دیجیتالی شدن چه تأثیری بر تخصص حسابرسان خواهد داشت؟ دیجیتالی شدن چه تأثیری بر امنیت اطلاعات خواهد داشت؟ استراتژی مؤسسات حسابرسی در خصوص اتخاذ تکنولوژی دیجیتال و تبدیل شدن به یک متخصص دیجیتال چگونه می‌باشد؟ دیجیتالی شدن چه تأثیری بر سیاست‌های استخدامی کارکنان خواهد داشت؟ دیجیتالی شدن چه تأثیری بر سیاست‌های آموزشی و توسعه منابع انسانی خواهد داشت؟ نقش توسعه‌ی فناوری در حرفه‌ی حسابرسی بر فرآیندهای حسابرسی به چه صورت می‌باشد؟ توسعه‌ی فناوری در حرفه‌ی حسابرسی چه تأثیری بر استانداردهای فعلی حسابرسی خواهد داشت؟ تحولات دیجیتال فرآیندهای حسابرسی، چه تأثیری بر کیفیت اطلاعات حسابداری و تصمیم‌گیری ذی‌نفعان خواهد داشت؟ و تحولات دیجیتال فرآیندهای حسابرسی، چه تأثیری بر نقش حسابرسی به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی خواهد داشت؟

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- دیجیتالی شدن و تحولات دیجیتال در دنیای امروز

سامانه‌ی رقمی یا دیجیتال، سامانه‌ای است که در آن داده‌ها با مقدارهای گسسته (معمولاً با صفر و یک) مشخص می‌گردند بالعکس در سامانه‌های قیاسی (آنالوگ)، داده‌ها با مقادیر پیوسته ارائه می‌شوند. روش دیجیتال، پایه‌ی سیستم‌های رایانه‌ای است. همچنین بسیاری از سیستم‌هایی که در گذشته به صورت قیاسی (آنالوگ) به بازار ارائه می‌شدند، امروزه به صورت دیجیتال هستند. با این وجود، گارتنر (۲۰۱۵) اظهار می‌کند که "دیجیتالی شدن فرآیندها تغییر از شکل آنالوگ به دیجیتال می‌باشد" دیجیتالی شدن با حذف فرآیند آنالوگ و بدون هیچ‌گونه تفاوتی در نوع خود، آن را به شکل دیجیتال تغییر می‌دهد. در واقع دیجیتالی شدن با تبدیل چیزهای غیردیجیتال به دیجیتال، قابلیت دسترسی به اطلاعات از طریق سیستم‌های کامپیوتری را فراهم می‌کند. با وجود آن که هیچ‌گونه تعریف رسمی برای دیجیتالی شدن وجود ندارد لیکن در تعریف ارائه شده توسط گارتنر، دیجیتالی شدن به عنوان "استفاده از فناوری‌های دیجیتال برای تغییر مدل‌های کسب و کار، تأمین درآمدهای جدید و فرصت‌های تولیدکننده ارزش" توصیف می‌شود (گارتنر، ۲۰۲۰). کالین و همکاران (۲۰۱۵) ایده‌ی دیجیتالی شدن را این‌گونه توصیف می‌کند که "مگاترند" جهانی که به طور اساسی، زنجیره تأمین موجود در کل صنایع و بخش‌های عمومی را تغییر

می‌دهد" بنابراین دیجیتالی شدن در عصر حاضر، برای بنگاه‌های بسیاری از صنایع اجتناب ناپذیر است (هالی، ۲۰۰۴؛ آرسنی ساموئل، ۲۰۱۰). آرسنی ساموئل (۲۰۱۰) اشاره می‌کند که حرفه‌ی حسابرسی و مؤسسات حسابرسی باید اثرات دیجیتالی شدن را پذیرفته و باید خود را با مداخلات دیجیتالی و تأثیرات اجتناب ناپذیر آن آشنا کنند. امروزه، از شناخته‌ترین فناوری‌های دیجیتال می‌توان به فناوری تجزیه و تحلیل داده‌های انبوه، بلاکچین، هوش مصنوعی^۱، خودکارسازی فرآیند رباتیک^۲ و ... اشاره کرد.

۲-۲- حسابرسی مستقل و مؤسسات حسابرسی

فلینت (۱۹۸۸) توضیح می‌دهد که وظیفه‌ی اصلی حسابرسی، تعیین این موضوع می‌باشد که آیا یک سری وظایف خاص به طور کارآمد و مطابق با قوانین و مقررات خاص صورت گرفته است. کلیرتاکس (۲۰۱۹) اضافه می‌کند حسابرس شخصی است که موظف به بررسی دفاتر حساب‌های شرکت و همچنین اطمینان از اعتبار و صحت معاملات صورت گرفته می‌باشد. حسابرس همچنین باید به واسطه بررسی بی‌طرفی و صحت اظهارات شرکت در خصوص وضعیت مالی، درکی از چشم انداز کلی صورت‌های مالی داشته باشد. حسابرسی مستقل به آن گونه حسابرسی اطلاق می‌گردد که توسط شخص یا اشخاص مستقل از دستگاه یا شرکت انجام می‌گیرد. علاوه بر اظهار نظر نسبت به درستی صورت‌های مالی و پیوست‌های آن، حسابرسی مستقل شامل مطالعاتی در اطراف چگونگی جریان امور و ارزیابی مستقلی نسبت به نتایج مالی عملیات و فعالیت‌های دستگاه و بالاخره کنترل‌های داخلی برقرار شده در آن نیز می‌گردد. شرکت‌ها، صورت‌های مالی خود را براساس چارچوب اصول عمومی پذیرفته شده حسابداری و با توجه به قوانین ملی کشور خود تحت عنوان استانداردهای حسابداری، یا استانداردهای گزارشگری مالی، تهیه و ارائه می‌کنند (آدیلولو، گانگور، ۲۰۱۹).

امروزه تعداد کثیری از حسابداران و حسابرسان در سراسر جهان با تأسیس مؤسساتی هر یک از چند نفر حسابدار و حسابرس متخصص باتجربه، مبادرت به انجام حسابرسی مستقل می‌نمایند. حسابرسان مستقل علاوه بر عملیات حسابرسی، خدمات حسابداری، تهیه و تنظیم سیستم‌های حسابداری، برقراری سیستم‌های مکانیزه الکترونیک، مشاوره در امور مالیاتی و یا تهیه‌ی گزارش‌های ویژه برای بانک‌ها، بررسی اوراق بهادار و یا مراجع قضایی و نظایر آن مبادرت می‌نمایند (وبلاگ حسابدار، ۱۳۹۲).

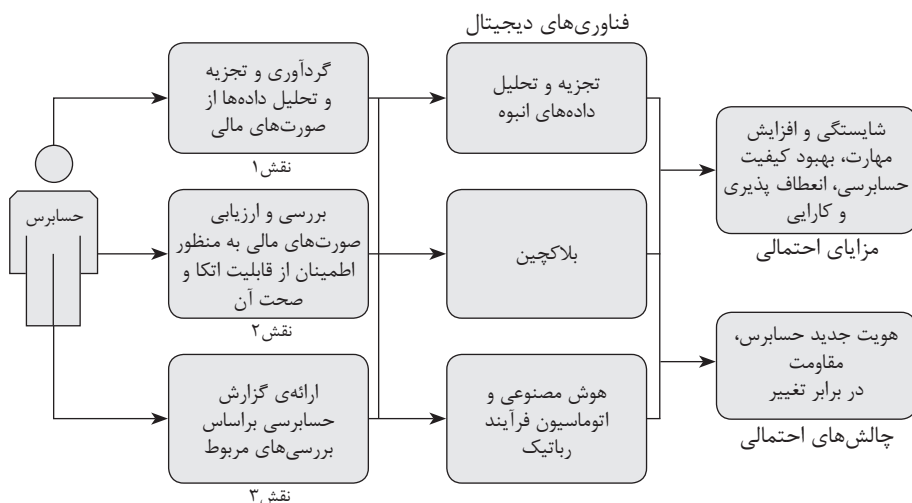
۲-۳- فرآیند دیجیتالی شدن در حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

رسوایی‌های مالی در اوایل دهه‌ی ۲۰۰۰ (انرون، ولدکام و ...) گواهی بر دستکاری‌هایی بود که توسط مدیران انجام می‌شد و نشان‌دهنده محدودیت‌های سازوکار حاکمیتی. بنابراین بهبود کیفیت حسابرسی برای بازی کردن نقش حسابرسی به عنوان سازوکار حاکمیتی ضروری است (جان، جاها، ۱۹۸۸). دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را احتمال کشف تحریفات

مربوط در صورت‌های مالی و اطلاعات افشای شده برای اشخاص ذینفع تعریف می‌کند. بالا بودن کیفیت حسابرسی باعث بهبود کیفیت اطلاعات مالی، ارتقای سطح کنترل مدیران و بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران می‌شود. در این زمینه، محققان قبلی (فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹؛ اشبو و وارلد، ۲۰۰۳؛ لیوز و همکاران، ۲۰۰۹؛ آبت و همکاران، ۲۰۰۳) نشان داده‌اند که افزایش تقاضا برای کیفیت حسابرسی، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و همچنین مدیریت سود می‌شود. در همین راستا، حسابرسی، مربوط به قابلیت اتکا، امنیت و اطمینان حساب‌ها و گزارش‌های موضوع حسابرسی می‌باشد (فلینت، ۱۹۸۸؛ کیشور، پشوری، ۲۰۱۴؛ پاور، ۲۰۰۳؛ والسنت و همکاران، ۲۰۰۶). طبق نظر فلینت (۱۹۸۸)، هدف اصلی حسابرسی درک این موضوع می‌باشد که برخی وظایف و اقدامات خاص به صورت درستکارانه، با دقت و مطابق با قوانین و دستورالعمل‌های خاص انجام شده است.

با مطالعه‌ی گذشته‌ی جوامع می‌توان این موضوع را بیان کرد که از زمان موجودیت بشر، پیشرفت فنی نیز وجود داشته است (فار، ۲۰۱۶) به طوری که در دهه‌های اخیر، توسعه‌ی فناوری اطلاعات منجر به جهانی شدن جوامع و بازارها شده است (گرانلون، ۲۰۰۷). بریمان و فلاندر (۲۰۱۴) بیان می‌کنند تغییرات اقتصادی مداوم بوده و دیجیتالی شدن، یکی از این تحولات ساختاری می‌باشد و در راستای این تغییرات، فناوری اطلاعات بر طیف گسترده‌ای از حوزه‌ها تأثیر می‌گذارد (قاسمی و همکاران، ۲۰۱۱) برخلاف امروز، در اوایل، تأثیرات فناوری اطلاعات کم‌تر از حد انتظار برآورد می‌شد (اسپراکمن و همکاران، ۲۰۱۵). با توجه به تغییر الگو به سمت جامعه دیجیتال که در آن استفاده از فناوری اطلاعات به طور مداوم در حال افزایش می‌باشد، فهم این موضوع حائز اهمیت می‌باشد که حسابرسی چگونه تحت تأثیر دیجیتالی شدن قرار می‌گیرد (بریمان، فلاندر، ۲۰۱۴؛ بیرنس و همکاران، ۲۰۱۵؛ فار، ۲۰۱۵ و ۲۰۱۶؛ فورس اینسایت، ۲۰۱۵؛ هان و همکاران، ۲۰۱۶؛ هانتن، ۲۰۰۲؛ لومباردی و همکاران، ۲۰۱۵؛ اسپراکمن و همکاران، ۲۰۱۵؛ یو و همکاران، ۲۰۱۰). برای دستیابی به اهداف حسابرسی، مؤسسات حسابرسی می‌توانند از فناوری‌های دیجیتالی جدید برای پردازش خودکار داده‌ها و محدود کردن دخالت انسانی استفاده کنند. در این راستا، سیستم‌های اطلاعاتی (از جمله سیستم حسابداری) به طور فزاینده‌ای پیشرفت کرده و ایمن خواهد شد که این خود باعث کاهش مسائل مربوط به عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و ذی‌نفعان و انتقال ریسک خواهد شد. بنابراین تقاضای حسابرسی مربوط به این سه نقش سنتی حسابرسی (نقش نظارتی، اطلاعاتی، اطمینان بخشی) دیگر از همان اندازه برخوردار نبوده و تحت تأثیر توسعه‌ی فناوری قرار می‌گیرد (مانیتا و همکاران، ۲۰۲۰). چند نویسنده و پژوهشگر اظهار کرده‌اند که نقش جدید حسابرسی با توجه به نقش اطمینان بخشی در حال ظهور می‌باشد (والاس، ۲۰۰۴؛ جیکل، ۲۰۱۴ و ۲۰۱۷؛ آندون و همکاران، ۲۰۱۴). طبق نظر این نویسندگان، حسابرسی می‌تواند در حوزه‌های دیگر اطمینان بخشی و در دامنه‌های مختلفی چون شاخص عملکرد، قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعاتی، تجارت الکترونیک، امنیت سایبری، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و زیست محیطی و غیره گسترش یابد، جایی که سرمایه‌گذاران و سایر

ذی نفعان در این حوزه‌ها به اطمینان بخشی نیاز دارند. امروزه مؤسسات حسابري در حال ديجيتالي شدن، توسعه‌ی فرآیندهای داخلی و مطالعه‌ی چگونگی به کارگیری ابزارهای ديجيتالي جديد و داده‌های انبوه برای افزایش ارزش برای مشتریان خود می‌باشند. این ديجيتالي شدن، منجر به بهبود کیفیت حسابري و ارتقای سطح رضایت سهامداران و سایر ذی نفعان به وسیله‌ی انجام حسابري مربوط تر می‌شود که در این راستا، ابتدا حسابريسان با ابزارهای ديجيتال مانند تجزيه و تحليل داده‌های بزرگ، قادر به ارزیابی کل داده‌های مربوط به شرکت‌های مورد حسابري به جای روش نمونه گیری می‌باشند. در واقع ديجيتالي شدن فرآیندهای حسابري، حسابريسان را با استفاده از شناسایی انحرافات و ارائه‌ی راه کارها در خصوص مسائل برجسته، قادر به بهبود روش‌های ارزیابی ريسک و همچنین ارتقای سطح کیفیت قضاوت می‌کند. در نتیجه حسابري، قادر به تمرکز بر روی داده‌های جاری به جای داده‌های صرفاً تاریخی شده و همچنین با ارزیابی سطح فعلی فروش، سفارشات برنامه‌ريزی شده و غیره، چشم‌اندازی از پایداری شرکت مورد حسابري ارائه می‌دهد. این تجزيه و تحليل اضافی به طور قابل توجهی باعث کاهش رفتارهای فرصت طلبانه مدیران و نهایتاً منجر به افزایش مربوط بودن حسابري و بهبود حاکمیت شرکتی می‌گردد (مانیتا و همکاران، ۲۰۲۰). بابایوا و مانوساریدیس (۲۰۲۰)، با اشاره به ابزارهای تجزيه و تحليل داده‌های انبوه، بلاکچین، هوش مصنوعي و اتوماسیون فرآیند رباتیک به عنوان مهم‌ترین فناوری‌های ديجيتال و تأثیرگذار بر حسابري، چارچوب مفهومی زیر را در خصوص مزایا و چالش‌های به کارگیری این ابزارها ارائه دادند:



شکل (۱) چارچوب مفهومی مزایا و چالش‌های احتمالی فناوری‌های ديجيتال در نقش‌های حسابري

۳- مبانی نظری پژوهش

مانیتا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان "تحول دیجیتال حسابرسی مستقل و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی" به این نتیجه رسیدند که دیجیتالی شدن، مربوط بودن حسابرسی را بهبود داده، ارائه خدمات جدید توسط شرکت‌ها را امکان‌پذیر کرده، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و فعال شدن فرهنگ نوآوری در سازمان‌ها می‌گردد. بابایوا و مانوساریدیس (۲۰۲۰) در مطالعه‌ی خود با موضوعیت "تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسی: با تأکید بر مزایا و چالش‌های دیجیتالی شدن بر حرفه حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان از تأثیرات کلی دیجیتالی شدن بر زمینه‌های کاری خود ابراز رضایت کرده و تمایل به استفاده از فناوری بیشتر در کارهای عادی خود دارند؛ این به شرطی است که آن‌ها آموزش‌های لازم را در این حوزه‌ها به طور مناسبی دیده باشند. آدیلولو و گانگور (۲۰۱۹) در یک پژوهش با عنوان "تأثیر دیجیتالی شدن بر حرفه حسابرسی: با تأکید بر مؤسسات حسابرسی ترکیه" اظهار می‌کنند که فناوری‌های اطلاعات اهمیت پیدا کرده‌اند اما مؤسسات حسابرسی هنوز در این حوزه‌ها، سرمایه‌گذاری لازم را انجام ن داده‌اند. همچنین ۹۰٪ مؤسسات حسابرسی، در این حوزه‌ها، خدماتی ارائه ن داده اقداماتی در خصوص زیر ساخت‌ها و منابع انسانی انجام ن داده‌اند.

کازارینا و بریتا (۲۰۱۸)، در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "تأثیر تحول دیجیتال بر بازار کار: پتانسیل جایگزینی مشاغل در آلمان" اظهار می‌کنند که تقریباً ۴۷٪ کارمندان آلمانی، در سال ۲۰۱۳ در مشاغل قابل جایگزین، مشغول به کار هستند. با فرض قابلیت جایگزینی برخی از مشاغل، نتایج نشان می‌دهد که ۱۵٪ کارمندان آلمانی در معرض این ریسک قرار دارند. همچنین این مطالعه، وجود رابطه‌ی بین ریسک خودکارسازی و رشد استخدام را نشان می‌دهد. کراهل و تیترا (۲۰۱۵) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "پیامدهای فناوری داده انبوه و انطباق با استانداردهای حسابداری و حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که تغییر در استانداردها، به طوری که این تغییرات به جای تأکید بر نحوه‌ی ارائه‌ی اطلاعات، بر اطلاعات، فرآیندهای تهیه‌ی این اطلاعات و تجزیه و تحلیل آن‌ها تمرکز داشته باشد باعث افزایش ارزش، مربوط بودن، بهبود قدرت تصمیم‌گیری ذی‌نفعان و بهبود کارایی بازار سرمایه می‌گردد. کائو و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان "تجزیه و تحلیل داده انبوه در حسابرسی صورت‌های مالی" به این نتیجه رسیدند که استفاده از این فناوری، منجر به تأیید وجود معاملات و اعتبار عناصر گزارشگری، شناسایی ریسک تقلب و تمرکز تلاش حسابرسی برای کشف تقلب می‌شود.

در ایران، سامانی (۱۳۹۸) با بررسی "دیجیتالی شدن و گزارشگری مالی چگونگی تغییر نوآوری در فناوری به سمت حسابداری مداوم" به این نتیجه رسید که ادغام قوی تکنولوژی در این تخصص (حسابداری)، فرصت‌هایی را برای توسعه خدمات فعلی و شکل‌گیری خط‌های خدماتی جدید ایجاد می‌کند. زارع (۱۳۹۸) در پژوهش خود تحت عنوان "تحول دیجیتال در حسابرسی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی" یافته‌های خود را این‌گونه بیان می‌کند که فناوری دیجیتال در

۵ سطح اصلی شرکت‌های حسابرسی به ویژه نقش حسابرسی به عنوان یک مکانیسم حاکمیت تأثیر می‌گذارد: (۱) دیجیتالی شدن، ارتباط حسابرسی را بهبود می‌بخشد. (۲) به شرکت‌های حسابرسی اجازه می‌دهد پیشنهادات خود را با ارائه خدمات جدید گسترش دهند. (۳) کیفیت حسابرسی به طور عمده با تجزیه و تحلیل همه داده‌های مشتری بهبود می‌یابد. (۴) با دیجیتالی شدن، مشخصات حسابرس جدید ظاهر می‌شود. (۵) فرهنگ نوآوری را در مؤسسات حسابرسی امکان پذیر می‌کند. بنابراین، حاکمیت شرکت بهبود می‌یابد اما قدرت اختیارات مدیران محدود خواهد بود. ربیهاوی (۱۳۹۷) در مطالعه‌ای که تحت عنوان "کاربرد ارزهای دیجیتال بلاکچین در حسابداری حسابرسی" و با هدف شرح نقش بلاکچین را در حسابداری و حسابرسی به این نتیجه رسید با توجه به ویژگی‌های بلاک چین، استفاده از آن منجر به بهبود کارایی و تسریع فرآیندهای حسابداری حسابرسی می‌شود.

محمدی و خوزین (۱۳۹۶) در مطالعه‌ی خود که با عنوان "اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر به کارگیری زبان گزارشگری مالی توسعه‌پذیر (XBRL) به روش AHP و تأثیر آن در تسهیل امر حسابرسی" انجام دادند به این نتیجه رسیدند که چهار عاملی اصلی شامل: عوامل سازمانی، عوامل محیطی، عوامل مربوط به تکنولوژی و عوامل حاکمیت شرکتی در به‌کارگیری زبان گزارشگری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مؤثرند و از میان آن‌ها، (XBRL) مالی توسعه‌پذیر عوامل مربوط حاکمیت شرکتی مهم‌ترین عامل و سپس به ترتیب عوامل مربوط به تکنولوژی، عوامل سازمانی و عوامل محیطی اولویت‌بندی گردید. همچنین در میان عوامل فرعی سازمانی، عامل ساختار و فرآیندهای سازمانی در مورد عوامل محیطی، عامل زیرساخت‌های پشتیبان و در عوامل فرعی مربوط به تکنولوژی، عامل یکپارچه‌سازی سیستم جدید با سیستم‌های موجود، و در مورد عوامل فرعی حاکمیت شرکتی، عامل سیستم ارزیابی عملکرد مدون از اهمیت بالایی قرار دارند. همچنین نتایج تحلیل محاسبه شده در میان کل عوامل فرعی این مطالعه نشان می‌دهد که عامل ساختار و فرآیندهای سازمانی در رتبه اول و پس از آن به ترتیب عامل سیستم ارزیابی عملکرد مدون، یکپارچه‌سازی سیستم جدید با سیستم‌های موجود، افراد علاقمند و با انگیزه و دانش فنی کافی، زیرساخت‌های فنی سازمان، گزارشگری مسئولیت اجتماعی قرار دارند. قربانیان و سعیدی (۱۳۹۶) در پژوهشی که تحت عنوان "حسابرسی دیجیتالی" انجام دادند به این نتیجه رسیدند که با تکنولوژی پیشرفته امروزی، تکنیک‌های حسابرسی کامپیوتری، کمک و مددکار حسابرسان بوده است و حسابرسان نیاز به اتخاذ روش‌های حسابرسی جدیدی برای به‌دست آوردن مدارک دیجیتالی دارند و کافی بودن و قابل اطمینان بودن مدارک دیجیتالی جمع آوری شده توسط حسابرسان بعنوان یک چالش در پیش روی حسابرسان قرار گرفته است. فروزش و مقدم (۱۳۹۵) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "بررسی نقش و جایگاه حسابرسی دیجیتال در سیستم حسابرسی" به این نتیجه رسیدند که حسابرسان باید همگام با پیشرفت فناوری، راه‌های مناسب کسب شواهد را فراگیرند تا بتوانند شواهدی مناسب برای اظهارنظر داشته باشند. واعظ و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "بهینه‌سازی مدل پیش‌بینی

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با استفاده از سود و جریان‌های نقد عملیاتی با رویکرد رگرسیون حداقل مربعات، شبکه‌های عصبی مصنوعی و الگوریتم ژنتیک" استدلال می‌کنند که میزان خطای پیش‌بینی توسط مدل شبکه‌های عصبی مصنوعی بهینه‌سازی شده با استفاده از الگوریتم ژنتیک از لحاظ معیارهای ارزیابی عملکرد نسبت به روش رگرسیون حداقل مربعات و شبکه‌های عصبی مصنوعی برتری دارد. مهدوی و قهرمانی (۱۳۹۳) در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "ارائه‌ی الگویی برای کشف تقلب به وسیله‌ی حسابرسان با استفاده از شبکه‌ی عصبی مصنوعی" به این نتیجه رسیدند که الگوی شبکه‌ی عصبی مصنوعی طراحی شده با ۹ نرون در لایه‌ی پنهان دارای دقت ۸۶/۹ درصد توانایی شناسایی شرکت‌های متقلب و غیرمتقلب را دارد. مهدوی و محمدی (۱۳۸۹) در پژوهشی که تحت عنوان "کاربرد سامانه‌های خبره در حسابرسی" انجام دادند به این نتیجه رسیدند که حسابرسان اگر از سامانه‌های خبره همراه سایر شواهد توضیحی استفاده کنند، می‌توانند تصمیم‌گیری بهتر و اظهارنظر مناسب ارائه دهند. عرب مازار یزدی و سپاسی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ی تحت عنوان "کاربرد شبکه‌ی عصبی مصنوعی در حسابرسی" استدلال می‌کنند که کاربردهای اصلی شبکه‌های عصبی در حسابرسی در حوزه‌های ارزیابی ریسک، کشف اشتباهات با اهمیت و تداوم فعالیت است.

۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی است که به صورت کیفی صورت می‌پذیرد و با استفاده از رویکرد تحلیل کیفی و تجزیه و تحلیل داده بنیاد به فهم و آگاهی مناسبی از ادراک و بینش و خبرگان (حسابداران رسمی) حرفه‌ی حسابرسی می‌پردازیم تا به تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان و مؤسسات حسابرسی در ایران دست یابیم. جهت جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از روش مصاحبه میدانی و برای نگارش ادبیات و مبانی نظری، از کتاب‌ها و مجلات و پایگاه‌های علمی مختلف استفاده گردیده است. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر کل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداری ایران است. انتخاب خبرگان برای مصاحبه به شیوه‌ی نمونه‌گیری هدفمند انجام شده و نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا نموده تا یافته‌های مصاحبه‌ها به اشباع نظری برسد (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). در پایان جهت رعایت اصل اشباع داده‌ها، از موارد مربوط، تعداد ۳ مصاحبه با شرکا برای تأیید نتایج انجام گرفته است (مانیتا و همکاران، ۲۰۲۰). در این راستا تعداد ۲۰ مصاحبه ساختار نیافته با خبرگان حسابرسی در ۱۳ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۹ به صورت حضوری (در محل کار آن‌ها) صورت پذیرفته است. در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تأکید شد که از مصاحبه تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش‌های تحقیق و مقالات مترجم مشخص نخواهد شد. باتوجه به سؤالات پژوهش، سؤالات مصاحبه عنوان شده و با توجه به ماهیت نیمه ساختار یافته‌ی مصاحبه، سؤالات دیگری نیز با توجه به پاسخ‌ها و به منظور روشن تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه شده طرح گردید و در پایان هر جلسه

مصاحبه نیز از مصاحبه شوندگان درخواست گردید که چنانچه مطالب دیگری برای طرح دارند، اضافه کنند. اطلاعات تفصیلی مربوط به نمونه‌های پژوهش و ویژگی‌های مصاحبه شوندگان در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول (۱) ویژگی مصاحبه شوندگان

ردیف	جنسیت	رده سازمانی	سابقه	رتبه مؤسسه حسابرسی	سن	رشته تحصیلی	تحصیلات
۱	مرد	مدیرفنی	۷.۵	الف	۳۳	حسابداری	کارشناسی ارشد
۲	مرد	مدیرفنی (غیر شاغل)	۱۵	-	۳۵	حسابداری	کارشناسی ارشد
۳	مرد	شریک	۱۴	الف	۳۸	حسابداری	کارشناسی ارشد
۴	مرد	شریک	۲۲	الف	۴۴	حسابداری	کارشناسی ارشد
۵	مرد	شریک	۳۲	الف	۵۰	حسابداری	دکتری
۶	مرد	شریک	۲۷	الف	۵۳	حسابداری	کارشناسی
۷	مرد	شریک	۲۱	ب	۴۱	حسابرسی	کارشناسی ارشد
۸	مرد	شریک	۲۵	ج	۵۹	حسابداری	کارشناسی ارشد
۹	مرد	شریک	۲۸	الف	۵۴	حسابداری	دکتری
۱۰	مرد	شریک	۲۹	ب	۵۵	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۱	مرد	شریک	۱۸	الف	۴۲	مدیریت	کارشناسی ارشد
۱۲	مرد	مدیرفنی	۱۱	الف	۳۴	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۳	مرد	شریک	۳۱	الف	۵۴	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۴	مرد	شریک	۳۶	الف	۶۳	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۵	مرد	شریک	۳۹	الف	۶۷	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۶	مرد	مدیرفنی	۱۵	الف	۴۰	حسابداری	کارشناسی ارشد
۱۷	مرد	مدیرفنی	۱۲	الف	۳۷	حسابرسی	کارشناسی ارشد
۱۸	مرد	شریک	۲۰	ب	۴۵	حسابداری	کارشناسی
۱۹	مرد	شریک	۲۶	ب	۴۷	حسابداری	کارشناسی ارشد
۲۰	مرد	مدیرفنی	۱۸	الف	۴۲	حسابرسی	کارشناسی ارشد

قابل ذکر است که با توجه به استقبال مصاحبه شوندگان، مدت زمان مصاحبه ۵۵ تا ۶۰ دقیقه بوده است. همچنین، تحلیل توصیفی ویژگی‌های مصاحبه شوندگان در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول (۲) تحلیل توصیفی ویژگی‌های مصاحبه شوندگان

ویژگی‌های فردی	زیرگروه	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۰	٪۱۰۰
	زن	۰	٪۰
مدرک تحصیلی	دکتری	۲	٪۱۰
	کارشناس ارشد	۱۶	٪۸۰
	کارشناسی	۲	٪۱۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۶	٪۸۰
	حسابرسی	۳	٪۱۵
	مدیریت	۱	٪۵
سمت سازمانی	شریک	۱۴	٪۷۰
	مدیر فنی	۱۶	٪۸۰
سابقه‌ی کار	بالاتر از ۲۰ سال	۱۱	٪۵۵
	بین ۱۵ تا ۲۰ سال	۵	٪۲۵
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۳	٪۱۵
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۱	٪۵
گروه سنی	بیشتر از ۴۵ سال	۹	٪۴۵
	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۹	٪۴۵
	بین ۳۰ تا ۳۵ سال	۲	٪۱۰
	کمتر از ۳۰ سال	۰	٪۰

لازم به ذکر است که در مطالعه‌ی حاضر، با توجه به روش پژوهش و استفاده از روش مصاحبه‌ای جهت جمع‌آوری اطلاعات و همچنین استفاده از تئوری داده بنیاد^۲، قلمرو پژوهش، یک دوره زمانی را در بر گرفته و در نتیجه مصاحبه‌های انجام شده طی یک دوره‌ی زمانی و به صورت یک جلسه‌ای صورت گرفته است. گردآوری داده‌ها در مرحله‌ی اول شامل گام‌های زیر است:

الف) تعدادی از متن‌ها و تعاریف مهم مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب و مرور خواهند شد تا مطالبی از آن‌ها استخراج شود که بتواند راهنمای هدایت پژوهش در گام‌های بعدی شود.

ب) انجام مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته با خبرگان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی کشور (ج) از آن‌جا که در پژوهش‌های کیفی فرآیند گردآوری و تفسیر داده‌ها یک فرآیند دینامیک (پویا) است، تحلیل داده‌ها براساس کدگذاری آن‌ها و مقایسه داده‌ای به‌دست آمده از مصاحبه‌های مختلف در دوره انجام مصاحبه‌ها نیز به طور هم زمان جریان خواهد داشت.

د) مصاحبه‌ها ادامه می‌یابد تا پژوهشگران قانع شوند که مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد. سپس پیاده‌سازی متن‌ها تکمیل شده و فرآیند کدگذاری داده‌ها و دسته‌بندی کدهای مختلف انجام می‌گیرد. در این بخش پس از مصاحبه و تجمیع‌بندی نظر خبرگان به روش تحلیل داده

بنیاد، معیارهای کیفی مؤثر بر تأثیر دیجیتالی شدن بر حساب‌رسان و مؤسسات حسابرسی تعیین شده است.

۵- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در مطالعه حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از نسل دوم "نظریه داده بنیاد" استفاده شده است. نظریه‌ی داده بنیاد یا نظریه‌ی مبنایی یا نظریه‌ی برخاسته از داده‌ها یا نظریه‌ی بنیادی، روش پژوهشی عام، استقرایی و تفسیری است که در سال ۱۹۶۷ توسط بارنی گلیزر و انسلم استراوس به وجود آمد. واژه گراند در این موضوع، نشانگر آن است که هر نظریه و گزاره‌ای تدوین شده بر اساس این روش بر زمینه‌ای مستند از داده‌های واقعی بنیان نهاده شده است. در واقع نظریه‌ی گراند، روشی است برای کسب شناخت پیرامون موضوع مورد مطالعه و موضوع یا موضوعاتی که قبلاً در مورد آن‌ها تحقیق جامع و عمده‌ای نشده است و دانش ما در آن زمینه محدود است. ۵ دلیل استفاده از نظریه‌ی مذکور بدین جهت می‌باشد که نظریه داده بنیاد، دارای ویژگی‌های زیر می‌باشد (پایگاه اینترنتی آینده‌پژوهی، ۱۳۹۰):

۱- پژوهشگر را قادر به توضیح و تشریح موضوع مورد مطالعه می‌سازد و امکان پیشگویی در مورد رخدادهای ممکن در زمینه‌ی پژوهش را فراهم می‌سازد.

۲- در پیشرفت مبانی نظری موضوع مورد مطالعه مؤثر می‌باشد و در آن مشارکت می‌کند.

۳- علاوه بر مبانی نظری در زمینه‌های عملی موضوع مورد مطالعه نیز کاربرد دارد.

۴- رویکرد تازه‌ای برای نگرش به موضوع مورد مطالعه فراهم آورده و پژوهشگر را به مرحله‌ای از شناخت نسبت به داده می‌رساند که بتواند به داده گردآوری شده معنا و مفهوم ببخشد.

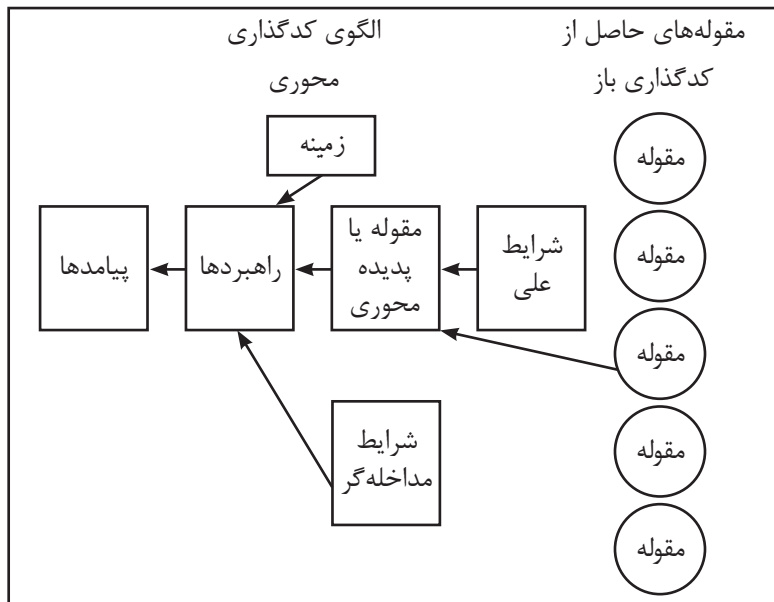
۵- پژوهش‌های آتی در زمینه‌ی مورد نظر را تسهیل می‌نماید.

برای تجزیه و تحلیل متون مصاحبه، از روش‌های کدگذاری برای دسته‌بندی محتوای آن‌ها به گروه‌ها و طبقه‌های با موضوعات مختلف استفاده گردیده است (کرپیندورف، ۲۰۰۴). لازم به ذکر است که روش کدگذاری مورد استفاده در تحقیق حاضر، با توجه به استفاده از نظریه داده بنیاد در روش تحقیق، روش کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری^۶ و انتخابی^۷ می‌باشد. در ادامه، نتایج مزبور برای هر مصاحبه با مصاحبه‌های دیگر مقایسه و در نهایت برای بررسی اعتبار نتایج، نتایج یافت شده به سه شریک ارائه گردیده است (مانیتا و همکاران، ۲۰۲۰). در این فرآیند، واحد بنیادین "مفهوم" است از این رو سه طبقه کدگذاری در نظریه‌ی زمینه‌ای به شرح زیر استفاده می‌شود (آقائی قهی و همکاران، ۱۳۹۸):

۱- **کدگذاری باز:** عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد.

۲- **کدگذاری محوری:** عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند.

مدل مفهومی کدگذاری نظریه‌پردازی داده بنیاد، از کدگذاری باز تا الگوی کدگذاری محوری در شکل ۲ نشان داده شده است:



شکل (۲) کدگذاری نظریه‌پردازی داده بنیاد؛ از کدگذاری باز تا الگوی کدگذاری محوری (کریس ول، ۲۰۰۵)

۳- کدگذاری انتخابی: عبارت است از روند انتخاب مقوله‌ی هسته به طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پرکردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند.

تحلیل داده‌هایی که به منظور تکوین نظریه زمینه‌ای گردآوری می‌شوند با استفاده از رمزگذاری نظری انجام می‌گیرد. در این شیوه، ابتدا رمزهای مناسب به بخش‌های مختلف داده‌ها اختصاص داده می‌شود و این رمزها در قالب مقوله‌ها دسته‌بندی می‌شوند که این فرآیند، رمزگذاری آزاد نامیده می‌شود، سپس پژوهشگر با اندیشیدن در مورد ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و یافتن پیوندهای میان آن‌ها به رمزگذاری محوری اقدام می‌کند (آقایی قهی و همکاران، ۱۳۹۸).

لازم به ذکر است که در جریان این رمزگذاری‌ها، پژوهشگر با استفاده از نمونه‌گیری نظری و با توجه به مفاهیم پدیدار شده از دل داده‌ها، به گردآوری داده‌ها در مورد افراد، رخدادها و موقعیت‌های مختلفی می‌پردازد که تصویر غنی‌تری از مفاهیم و مقوله‌های حاصل، فراهم خواهند کرد. سرانجام با رمزگذاری گزینشی مقوله‌ها پالایش می‌شوند و با طی این فرآیندها در نهایت، چارچوب نظری پدیدار می‌شود (همان منبع).

۱- یادداشت برداری

۲- نگارش و تدوین تئوری

آخرین وظیفه‌ی گراند تئوریست این است که آنچه او از این تصویر می‌بیند را برای سایر افراد به تصویر بکشد (همان).

در پژوهش حاضر، کدگذاری براساس حروف فارسی و از رنگ‌های متمایز کننده هر کد اسفاده شده است. براین اساس، در مرحله کد گذاری باز تعداد ۲۶۷ کد، در مرحله کد گذاری محوری تعداد ۵۰ کد و در نهایت در مرحله کد گذاری انتخابی، تعداد ۱۷ کد انتخاب شده است. در همین راستا چارچوب مفهومی حاصل از کدبندی مصاحبه‌ها در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول (۳) چارچوب مفهومی حاصل از کدبندی مصاحبه‌ها

شماره سؤال	کدگذاری باز	کدگذاری مرحله‌ای	کدگذاری انتخابی
۱	۱-عدم پیشرفت و به روز شدن متناسب با پیشرفت تکنولوژی	۱-عدم پیشرفت متناسب با تکنولوژی	عدم پیشرفت تکنولوژی در مؤسسه و کم رنگ بودن اقدامات گذشته
	۱-کم رنگ و ضعیف بودن پایگاه دیجیتال و تکنولوژی در مؤسسه ۲-عدم انجام اقدامات مطلوب در مؤسسه ۳-صورت نگرفتن کار خاص در مؤسسه با توجه به محدودیت‌ها ۴-عدم انجام آن به صورت همگون در بخش اجرایی حسابرسی ۵-انجام روش‌های سنتی در حال حاضر	۱-کم رنگ بودن اقدامات گذشته	
	۱-استخدام افراد جوان و آشنا به نرم‌افزار اکسل در چند سال گذشته در مؤسسه ۲-راهنمایی در حد قابل قبول ۳-اسکن مدارک در سیستم‌های کامپیوتری	۱-انجام اقدامات مقدماتی تاکنون	
	۱-در حال پیشرفت فعالیت‌های مؤسسه همسو با تکنولوژی ۲-همسو بودن تکنولوژی مؤسسه با تکنولوژی روز کشور ۳-همسو بودن با پیشرفت تکنولوژی در حد معقول ۴-همسو بودن با پیشرفت تکنولوژی	۱-همسو بودن با تکنولوژی روز کشور	همسوبودن با تکنولوژی روز کشور
	۱-سعی در گسترش تکنولوژی در مؤسسه ۲-حرکت به سمت دیجیتالی شدن ۳-سعی در همسو شدن با فناوری‌های جدید	۱-سعی در گسترش تکنولوژی	
	۱-رسیدن به اهداف در آینده نزدیک ۲-برنامه بهبودتکنولوژی در مؤسسه ۳-تلاش جهت بهبود آن ۴-کامل شدن این روند درآینده ۵-هدف انجام کارها به صورت الکترونیکی و بهره‌گیری از نرم‌افزار تحت وب ۶-فکر بهبود و مستعد شرایط دیجیتالی شدن در آینده ۷-در دستور کار بودن قابلیت‌های دیجیتال در آینده	۱-هدف قراردادن بهبود تکنولوژی در آینده	هدف قراردادن گسترش بیشتر تکنولوژی درآینده
۲	۱-تلاش در جهت سوق به پیشرفت‌های بین‌المللی دیجیتال	۱-تلاش در جهت سوق به پیشرفت‌های بین‌المللی دیجیتال	
	۱-تأثیر مثبت پیشرفت‌ها بر حسابرسی همانند سایر حرفه‌ها	۱-تأثیر مثبت پیشرفت‌ها بر حسابرسی	افزایش تخصص حسابرسان از طریق اعتلای دانش کامپیوتری آن‌ها و تأثیر مثبت بر حسابرسی
	۱-بهبود تخصص حسابرسان ۲-افزایش تخصص حسابرسان ۳-افزایش تخصص حسابرسان ۴-بیشتر شدن تخصص حسابرسان ۵-افزایش تخصص حسابرسان ۶-بهبود تخصص حسابرسان ۷-بهرت شدن تخصص حسابرسان ۸-افزایش تخصص ۹-بهبود تخصص حسابرس	۱-افزایش تخصص حسابرسان	
	۱-لزوم اعتلای دانش اطلاعات و دانش کامپیوتری توسط حسابرسان در دوران آموزش خود ۲-اثر مثبت بر فرآیند دانش ۳-افزایش اهمیت تسلط بر نرم‌افزار در حوزه‌ی مهارت حسابرسان	۱-اعتلای دانش کامپیوتری حسابرسان	بر حسابرسی
	۱-ارائه‌ی خدمات جدید توسط حسابرسان داخلی در حوزه نگهداری اطلاعات حسابداری بهینه درآینده ۲-افزایش تقاضای حسابرسی در زمینه‌ی فناوری اطلاعات توسط مشتریان ۳-ایجاد حسابرسی کشف و تقلب	۱-ارائه خدمات جدید توسط حسابرسان	ارائه خدمات جدید توسط حسابرسان

شماره سؤال	کدگذاری باز	کدگذاری مرحله‌ای	کدگذاری انتخابی
۳	۱-ریسک کمتر امنیت اطلاعات در حال حاضر با توجه به کاغذی بودن پرونده ۲-کمتر شدن امنیت اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن ۳-افزایش خطر سرقت اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن ۴-امکان افشای سریع اطلاعات مخفی شرکت به بیرون ۵-بالا رفتن ریسک امنیت اطلاعات	۱-کمتر شدن امنیت اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن ۲-افزایش امنیت اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن	کمتر شدن امنیت اطلاعات و امکان طرح دعاوی حقوقی از طرف ذی‌نفعان و در نتیجه لزوم اقدامات امنیتی
	۱-لزوم حفاظت از اطلاعات در برابر هکرها داخلی و خارجی همزمان با دیجیتالی شدن ۲-جلوگیری از سرقت اطلاعات با تعریف ساز و کار مناسب ۳-لزوم افزایش امنیت اطلاعات و سیستم‌های شبکه از لحاظ دسترسی از راه دور ۴-لزوم به کارگیری اقدامات امنیتی	۱-لزوم حفاظت‌های اطلاعاتی بیشتر همزمان با دیجیتالی شدن	
	منجر شدن به ادعاهای حقوقی توسط ذی‌نفعان علیه حساب‌برسان	۱-منجر شدن به ادعاهای حقوقی از طرف ذی‌نفعان	
۴	۱-بهبود امنیت اطلاعات ۲-بیشتر شدن امنیت اطلاعات ۳-بیشتر شدن امنیت اطلاعات ۴-بهبود امنیت اطلاعات ۵-افزایش امنیت اطلاعات ۶-افزایش امنیت اطلاعات ۷-افزایش امنیت اطلاعات ۸-بهبود امنیت ۹-بهبود امنیت ۱۰-افزایش امنیت اطلاعات و جلوگیری از آسیب‌های احتمالی ۱۱-تأثیر مثبت بر بهبود امنیت ۱۲-بالا رفتن امنیت اطلاعات ۱۳-بالا رفتن امنیت اطلاعات اطلاعات ۱۴-بالا رفتن امنیت اطلاعات ۱۵-بالا رفتن امنیت اطلاعات	۱-بهبود امنیت اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن	بهبود امنیت اطلاعات
	۱-لزوم حفظ و حمایت از مشتری با کیفیت ارائه خدمات جهت حفظ بقای مؤسسات با استفاده از روش‌های بین‌المللی	۱-حفظ و حمایت از مشتریان با انجام خدمات با کیفیت	افزایش کیفیت و بهبود زمان انجام در جهت حفظ و حمایت از مشتریان و تمایز از سایر موسسات
	۱-استراتژی در جهت افزایش کیفیت ۲-استراتژی پاسخگویی به خدمات مورد نیاز مشتریان با ادامه روند پیشرفت در استفاده از نرم‌افزارهای تخصصی و عمومی ۳-هدف افزایش کیفیت و بهبود زمان انجام کار در بهترین شرایط ۴-پیشرفت قابل توجه در کارایی ۵-پیشرفت قابل توجه در کارایی ۶-پیشرفت قابل توجه در کارایی ۱-ابتدا موجب تمایز شده ولی در نهایت موجب سهولت انجام کار می‌شود ۲-استراتژی تمایز مؤسسه ۳-استراتژی تمایز	۱-استراتژی در جهت افزایش کیفیت و بهبود زمان انجام کار	
۵	۱-تأثیر بر کارکنان و پرسنل اجرایی	۱-تأثیر صرف بر کارکنان و پرسنل اجرایی	
	۱-باقی ماندن افراد متخصص و با حقوق بالا در حسابداری همزمان با دیجیتالی شدن ۲-استفاده از نیروی ماهر و متخصص به فناوری اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن ۳-لزوم داشتن مهارت دیجیتالی نیروی کار جهت استخدام ۴-جذب نیروی بهتر (متخصص) ۵-اولویت نیروهای مد نظر آشنا به روش‌های دیجیتال مؤسسه برای استخدام ۶-استخدام نیروی شایسته و با کیفی ۷-مؤثر بودن بر جذب نیروهای مستعد ۸-جذب افراد شایسته ۹-لزوم استخدام افراد دارای مهارت‌های کامپیوتری و نرم‌افزاری ۱۰-استخدام نیروی با سواد	۱-ورود و باقی ماندن افراد متخصص دیجیتال و شایسته	بهبود کیفیت و سیاست استخدامی با جذب افراد متخصص و خروج افراد فاقد تخصص دیجیتال و در نتیجه کمتر شدن کارکنان
	۱-خروج افراد فاقد توانایی دیجیتال از حرفه همزمان با دیجیتالی شدن ۲-کاهش تعداد پرسنل ۳-کاهش نیروی انسانی و لی با تجربه تر	۱-خروج افراد فاقد تخصص و کمتر شدن کارکنان	
	۱-بهرتر شدن سیاست استخدامی ۲-بهرتر شدن کیفیت استخدامی مؤسسه ۳-بهبود بخشیدن سیاست استخدامی ۴-بهبود سیاست استخدامی ۵-بهبود سیاست جذب و استخدام ۶-راحت تر شدن استخدام، افزایش کیفیت استخدام ۷-بهبود سیاست‌ها و معیارهای استخدامی ۸-راحت تر شدن نحوه استخدام، افزایش کیفیت نیروی کار ۹-انجام گزینش با کیفیت و سرعت یا ۱۰-افزایش کیفیت و بهبود سیاست استخدامی ۱۱-افزایش کیفیت و بهبود سیاست استخدامی ۱۲-افزایش کیفیت و بهبود سیاست استخدامی	۱-بهبود کیفیت و سیاست استخدام و افزایش سرعت	

شماره سؤال	كدگذاری باز	كدگذاری مرحله‌ای	كدگذاری انتخابی
۶	۱-افزایش و توسعه‌ی منابع انسانی همزمان با دیجیتالی شدن ۲-بهرتر شدن سیاست آموزشی ۳-بهبود یافتن سیاست آموزشی ۴-بهبود آموزش کارکنان و توسعه‌ی منابع انسانی ۵-توسعه‌ی منابع انسانی ۶-افزایش کیفیت و اثربخشی ۷-بهرتر شدن سیاست آموزشی ۸-افزایش اهمیت آموزش نیرو انسانی در حوزه نرم‌افزار ۹-بهبود توسعه‌ی منابع انسانی و سیاست آموزشی ۱۰-بهبود توسعه‌ی منابع انسانی و سیاست آموزشی ۱۱-بهبود توسعه‌ی منابع انسانی و سیاست آموزشی	۱-بهبود توسعه منابع انسانی از طریق افزایش کیفیت آموزش و تسهیل آن	بهبود فرآیند توسعه منابع انسانی از طریق افزایش کیفیت آموزش و تسهیل آن
	۱-آسانتر شدن آموزش و بالا رفتن کیفیت آن ۲-بهرتر شدن آموزش ۳-افزایش کیفیت آموزش ۴-لزوم آموزش نیروهای تازه وارد متناسب با روش‌های نوین بهبود کیفیت آموزش در مؤسسه ۵-افزایش کیفیت و سرعت آموزش ۶-افزایش کیفیت آموزش ۷-تسهیل آموزش	۱-افزایش کیفیت آموزش و سرعت آن	
	۱-استفاده از نیروی ماهر و متخصص به فناوری اطلاعات همزمان با دیجیتالی شدن ۲-بهرتر شدن سیاست استخدامی ۳-بهبود روش استخدام ۴-بهبود شرایط استخدامی ۵-بهبود رویه‌ها جهت استخدام	۱-بهبود سیاست استخدامی	
۷	۱-ارزیابی پاداش نه صرفاً براساس مهارت فنی بلکه دخیل بودن مهارت‌های دیجیتالی	۱-ارزیابی پاداش و عملکرد براساس مهارت فنی و دیجیتالی	ارزیابی پاداش و عملکرد براساس مهارت فنی و دیجیتالی
	۱-بخشیدن جان تازه به حرفه و روش‌های تحلیلی همزمان با دیجیتالی شدن ۲-بهبود برنامه‌ریزی ۳-بهرتر شدن روش انجام کار ۴-بهبود روش‌ها، کاهش اشتباهات ۵-بهرتر شدن فرآیندها و روش‌های حسابرسی ۶-بهرتر شدن روش انجام کار اثربخش، بهبود کیفیت رسیدگی ۷-افزایش کیفیت فرآیندهای حسابرسی	۱-بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
	۱-کاهش ریسک ۲-کاهش ریسک حسابرسی ۳-ارزیابی واقعی تر ریسک ۴-بهبود ارزیابی ریسک و پایین آوردن خطر	۱-کاهش ریسک و ارزیابی واقعی ریسک حسابرسی	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
۸	۱-اجرای مناسب کار ۲-سهولت انجام کار، مدت زمان کم‌تر انجام کار	۱-سهولت انجام کار و اجرای مناسب و سریع	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
	۱-دقت بالای انجام کار ۲-افزایش کیفیت و دقت تحلیل‌های حسابرسی ۳-افزایش کارایی روش‌های تحلیلی، بهبود کشف تقلب ۴-تسریع گزارشات و تحلیل‌ها	۱-افزایش کیفیت و دقت	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
	۱-بالا بردن حجم نمونه	۱-بالا رفتن حجم نمونه	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
۹	۱-تغییر استانداردها توسط استاندارد گذاران براساس تکنولوژی جهت استفاده در عمل ۲-تدوین استاندارد منطق بر حسابرسی دیجیتال ۳-تغییر استانداردها ۴-لزوم تدوین استاندارد مطابق با تکنولوژی توسط قانون گذار ۵-تغییر استاندارد همسو با تکنولوژی جدید	۱-تغییر و تدوین استاندارد مطابق با دیجیتال	تغییر و بهبود استانداردها دیجیتال
	۱-بهرتر شدن استانداردها ۲-تدوین استانداردهای با کیفیت بالاتر ۳-بهرتر شدن استانداردها ۴-حصول به اهداف حسابرسی	۱-بهبود استانداردها	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
	۱-منجر به توسعه بیشتر چارچوب‌های کنترلی در زمینه فناوری اطلاعات در مقایسه با تغییر در استانداردها شده	۱-توسعه بیشتر چارچوب کنترل داخلی در مقایسه با استانداردها	توسعه بیشتر چارچوب کنترل داخلی در مقایسه با استانداردها
۹	۱-افزایش اطلاعات مربوط و متکی به شواهد مناسب ۲-افزایش قابلیت اتکا اطلاعات ۳-افزایش قابلیت اتکا و اطمینان به آن ۴-افزایش قابلیت اطمینان	۱-افزایش اطلاعات مربوط و قابل اتکا	بهبود کیفیت اطلاعات از طریق بهبود قابلیت اتکا
	۱-بهرتر شدن کیفیت اطلاعات ۲-بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری ۳-بهرتر شدن کیفیت اطلاعات ۴-افزایش کیفیت ۵-بهرتر شدن کیفیت اطلاعات ۵-بهبود کیفیت داده‌ها و اطلاعات حسابداری جهت	۱-بهبود کیفیت اطلاعات	بهبود روش‌ها و فرآیند انجام کار
	۱-بهبود تصمیم‌گیری سرمایه گذاران ۲-بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان ۳-بهبود تصمیم‌گیری	۱-بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان	بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان

شماره سؤال	کدگذاری باز	کدگذاری مرحله‌ای	کدگذاری انتخابی
۱۰	۱-بهبود نقش حسابرسان به عنوان عامل بازدارنده	۱- بهبود نقش حسابرسان به عنوان عامل بازدارنده	بهبود حاکمیت شرکتی و نقش حسابرسی به عنوان مکتبیزم حاکمیتی از طریق افزایش پاسخگویی مدیران، افزایش شفافیت و رعایت حقوق ذی‌نفعان و بهره‌وری و کنترل
	۱-بیشتر شدن گرایش به تحلیل و مطالعه اطلاعات شرکت‌ها، قرار گرفتن مدیران و کارکنان در معرض پاسخگویی، افزایش شفافیت و عدالت و رعایت هرچه بیشتر حقوق ذی‌نفعان ۲- پر رنگ شدن نقش حسابرسان از طریق ایجاد شفافیت و اعتبار	۱- افزایش پاسخگویی مدیران، افزایش شفافیت و رعایت حقوق ذی‌نفعان	۱- افزایش پاسخگویی مدیران، افزایش شفافیت و رعایت حقوق ذی‌نفعان و بهره‌وری و کنترل
	۱-افزایش بهره‌وری مالی و کاهش هزینه‌ها ۲-بهبود بهره‌وری مالی و کاهش هزینه‌ها ۳-بهرت شدن بهره‌وری مالی و کاهش هزینه‌ها	۱-افزایش بهره‌وری مالی و کاهش هزینه‌ها	۱-افزایش بهره‌وری مالی و کاهش هزینه‌ها
	۱-افزایش کنترل و برنامه‌ریزی حسابرسان	۱-افزایش کنترل و برنامه‌ریزی حسابرسان	۱-افزایش کنترل و برنامه‌ریزی حسابرسان

برای نمونه یکی از مصاحبه‌های انجام شده به شرح زیر کدگذاری شده است:
 "... استفاده از فناوری‌های نوین نقش بسیار مؤثری بر ارتقای کیفیت فرآیندها و روش‌های حسابرسی در کلیه‌ی موارد ذکر شده در سؤال شما خواهد داشت..."

در این مصاحبه کد اصلی به نقش فناوری‌های نوین دیجیتال در ارتقای کیفیت فرآیندها و روش‌های حسابرسی اشاره دارد.

یا نمونه‌ای دیگر از مصاحبه‌های صورت گرفته در خصوص ارتباط دیجیتالی شدن با تخصص حسابرسان و تأثیر آن بر کیفیت خدمات حسابرسی به صورت زیر کدگذاری شده است.
 "... قطعاً تعبیه‌ی ابزارهای دیجیتالی و کنترل‌های مورد نیاز حسابرسان در سیستم‌های اطلاعاتی، تأثیر بسیاری بر اجرای عملیات حسابرسی خواهد داشت و استفاده از آن‌ها نیز نیازمند سطح دانش و مهارت‌های تخصص حسابرسان می‌باشد. بدین‌سان کیفیت خدمات ارائه شده حسابرسان ارتقا خواهد یافت و علاوه بر آن کار فرمانیان تقاضای بیشتری در زمینه استفاده از خدمات آن‌ها در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات خواهند داشت..."

در این مصاحبه، کد اصلی به لزوم به‌کارگیری و اتخاذ مهارت‌های تخصصی و اعتلای دانش حسابرسان، همزمان با به‌کارگیری ابزارها و فناوری‌های دیجیتال اشاره دارد.

۶- یافته‌های پژوهش

سؤالات مصاحبه در مطالعه‌ی حاضر، حول ۹ موضوع اساسی و مرتبط با موضوع مورد بررسی طراحی و سازماندهی گردیده است. همچنین پاسخ‌های مصاحبه‌شوندگان با استفاده روش کدگذاری سه مرحله‌ای دسته‌بندی گردیده و کدهای منتخب هر طبقه از سؤالات از متن مربوط به پاسخ‌ها استخراج شده است. با توجه به موارد مزبور، یافته‌ها و نتایج حاصل از سؤالات مربوط از مصاحبه‌شوندگان، در جدول ۴ نشان داده شده است.

جدول (۴) خلاصه نتایج پژوهش

ردیف	محوریت موضوع	نتایج به دست آمده (کدهای منتخب)
۱	جایگاه دیجیتالی در مؤسسات حسابرسی	از گذشته تاکنون اقدامات خاصی در حوزه دیجیتالی سازی فرآیندها در مؤسسات حسابرسی صورت نپذیرفته و مؤسسات حسابرسی روند دیجیتالی سازی فرآیندها و گسترش آن را به عنوان یک هدف در آینده و یک چشم انداز مد نظر قرار داده اند.
۲	تأثیر دیجیتالی شدن بر تخصص حسابرسان	دیجیتالی شدن از طریق اعتلای دانش سیستمی حسابرسان، باعث افزایش تخصص حسابرسان و تأثیرگذاری مثبت بر حرفه حسابرسی شده و این موضوع باعث توسعه خدمات حرفه و ارائه خدمات جدید توسط حسابرسان از جمله در حوزه های مربوط به کشف تقلب و خدمات مربوط به سیستم های اطلاعاتی می گردد.
۳	تأثیر دیجیتالی شدن بر امنیت اطلاعات	دیجیتالی شدن با ایجاد بستری در حوزه دسترسی و نگهداری اطلاعات باعث بهبود امنیت اطلاعات می شود هر چند که برخی از مصاحبه شوندگان اظهار داشته اند که دیجیتالی شدن با توجه به ذخیره اطلاعات به صورت سیستمی و ایجاد بسترهای شبکه ای و همچنین سوء استفاده های اطلاعاتی در این حوزه موجب کاهش امنیت اطلاعات و همچنین موجب ایجاد طرح دعوی حقوقی ذی نفعان شده و در نتیجه لزوم ایجاد و راه اندازی اقدامات امنیتی را بیان کرده اند.
۴	راهبردهای اتخاذ شده توسط مؤسسات حسابرسی برای دیجیتالی شدن و بهره گیری از فناوری های دیجیتالی	راهبرد مؤسسات حسابرسی در راستای دیجیتالی شدن، عمدتاً بهبود کیفیت خدمات ارائه شده و همچنین کاهش زمان انجام فرآیندهای حسابرسی و در نهایت کاهش بهای تمام شده در راستای حفظ و حمایت از خدمات مشتریان و تمایز نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی می باشد.
۵	تأثیر دیجیتالی شدن بر توسعه منابع انسانی کارکنان	دیجیتالی شدن در مؤسسات حسابرسی، موجب بهبود کیفیت روش ها و سیاست های استخدامی می شود. بدین صورت که دیجیتالی شدن با جذب افراد متخصص در حوزه مزبور و خروج اشخاص فاقد این توانایی ها موجب کم تر شدن تعداد کارکنان مؤسسات حسابرسی می گردد. همچنین نتایج بیان کنندۀ این موضوع می باشد که دیجیتالی شدن باعث تسهیل و بهبود کیفیت آموزش و توسعه منابع انسانی شده و با ظهور عصر دیجیتال، ارزیابی های عملکرد در مؤسسات عمدتاً براساس توانایی های دیجیتالی صورت می پذیرد.
۶	تأثیر توسعه فناوری بر فرآیندهای حسابرسی	تحولات دیجیتالی در حسابرسی مستقل، به واسطه ارزیابی دقیق ریسک های حسابرسی، تسهیل انجام فرآیندها، افزایش کیفیت و دقت رسیدگی ها و همچنین بالا بردن حجم نمونه ها، موجب بهبود روش های رسیدگی و افزایش میزان بهره گیری از روش های تحلیلی نوین در حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی می گردد.
۷	تأثیر توسعه فناوری بر استانداردهای فعلی حسابداری و حسابرسی	توسعه فناوری های دیجیتالی در حرفه حسابرسی و تحولات مربوط در حسابرسی مستقل، موجب تغییر استانداردها و الزامات قانونی مربوط مطابق با تحولات دیجیتالی می شود. هر چند که برخی از مصاحبه شونده ها اظهار داشته اند که در عصر تحولات دیجیتالی، تغییر در چارچوب کنترل های داخلی در مقایسه با استانداردهای حسابداری، حسابرسی و سایر الزامات قانونی بیشتر صورت می پذیرد.
۸	تأثیر تحولات دیجیتالی حسابرسی بر کیفیت اطلاعات و تصمیم گیری ذی نفعان	تحولات دیجیتالی در حسابرسی مستقل، به واسطه بهبود قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات افشا شده، باعث بهبود کیفیت اطلاعات مورد استفاده شده و در نتیجه این موضوع باعث بهبود تصمیم گیری ذی نفعان می گردد.
۹	تأثیر تحولات دیجیتالی حسابرسی بر نقش حسابرس به عنوان یک سازوکار حاکمیت شرکتی	تحولات دیجیتالی در حسابرسی مستقل به واسطه بهبود قابلیت پاسخگویی مدیران، افزایش شفافیت، افزایش بهره وری و کنترل و محدود کردن قدرت اختیار مدیران باعث تأثیرگذاری بیشتر حسابرس به عنوان یک سازوکار حاکمیت شرکتی و در نتیجه موجب بهبود حاکمیت شرکتی می گردد.

با توجه به نتایج حاصل از جدول مزبور، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداری ایران تاکنون در زمینه‌ی دیجیتال‌سازی فرآیندها و روش‌های رسیدگی اقدامات اساسی انجام نداده و آن را به عنوان یک چشم‌انداز تلقی می‌کنند. همچنین در خصوص سایر مباحث مربوط حول محوریت دیجیتال شدن نتایج نشان می‌دهد که دیجیتال شدن باعث افزایش تخصص حسابرسان و تأثیرگذاری مثبت بر حرفه‌ی حسابرسی، بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و کاهش زمان رسیدگی‌ها، بهبود کیفیت روش‌ها و سیاست‌های استخدای، تسهیل فرآیندها، افزایش دقت رسیدگی و بالا رفتن حجم نمونه‌های رسیدگی، تعدیل و تغییر استانداردهای لازم الاجرا و سایر الزامات قانونی متناسب با تحولات دیجیتال، بهبود کیفیت اطلاعات و بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان و بهبود نقش حسابرس به عنوان یک ساز و کار حاکمیتی می‌شود. همچنین دیجیتال شدن، با ایجاد بستری در حوزه‌ی دسترسی و نگهداری اطلاعات، باعث بهبود امنیت اطلاعات می‌شود هرچند که برخی از مصاحبه‌شوندگان اظهار داشته‌اند که دیجیتال شدن با توجه به ذخیره اطلاعات به صورت سیستمی و ایجاد بسترهای شبکه‌ای و همچنین سوء استفاده‌های اطلاعاتی در این حوزه، موجب کاهش امنیت اطلاعات و همچنین موجب ایجاد طرح دعوای حقوقی ذی‌نفعان شده و در نتیجه لزوم ایجاد و راه‌اندازی اقدامات امنیتی را بیان کرده‌اند.

۷- نتیجه‌گیری

هدف مطالعه‌ی حاضر، بررسی تأثیر تحولات دیجیتال بر حسابرسی مستقل و مؤسسات حسابرسی ایران بوده است. نتایج پژوهش، نشان‌دهنده‌ی تأثیرات غیرقابل اجتناب دیجیتال شدن بر حسابرسی مستقل و مؤسسات حسابرسی می‌باشد که از جمله این موارد، دیجیتال شدن به واسطه‌ی بهبود قابلیت اتکا و مربوط بودن اطلاعات افشا شده، باعث مربوط تر شدن حسابرسی و همچنین به واسطه‌ی حذف اقدامات تکراری و خسته‌کننده، موجب افزایش ارزش برای مشتریان می‌گردد. نتایج پژوهش مطابق با نتایج پژوهش مانیتا و همکاران (۲۰۲۰)، مافیت و همکاران (۲۰۱۸)، لومباردی و همکاران (۲۰۱۵)، کراهل و تیترا (۲۰۱۵) و زارع (۱۳۹۸) می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که علی‌رغم دیجیتال شدن، اقدامات مناسب و جامعی حول محوریت دیجیتال‌سازی فرآیندها و زیرساخت‌های مربوط به دیجیتال شدن، توسط مؤسسات حسابرسی ایران صورت نگرفته و مؤسسات حسابرسی، به این موضوع به عنوان یک هدف و چشم‌انداز آتی نگاه می‌کنند. موارد مربوط مطابق با پژوهش صورت گرفته توسط آدیلولو و گانگور (۲۰۱۹) می‌باشد.

پژوهش حاضر نشان می‌دهد که به واسطه‌ی دیجیتال شدن، استفاده از روش‌های خودکار رسیدگی و روش‌های تحلیلی، توسط مؤسسات حسابرسی گسترش یافته و این باعث شناسایی و ارزیابی دقیق ریسک‌ها، بالا رفتن حجم نمونه‌های مورد رسیدگی و بهبود اثربخشی و کارایی فرآیندها می‌شود. نتایج مزبور، همسو با پژوهش صورت گرفته توسط کائو و همکاران (۲۰۱۵)،

مانیتا و همکاران (۲۰۲۰)، زارع (۱۳۹۸) و ربیهاوی (۱۳۹۷) می‌باشد. همچنین در حوزه‌ی کارکنان، دیجیتالی شدن فرآیندها و روش‌های رسیدگی مؤسسات حسابرسی، باعث بهبود سیاست‌های استخدامی، آموزش و توسعه‌ی منابع انسانی، ورود افراد متخصص در این حوزه و خروج افراد فاقد توانایی و در نتیجه کم شدن تعداد کارکنان می‌شود و این امر لزوم فراگیری و آموزش این مهارت‌ها توسط کارکنان را ایجاد می‌کند. نتایج مزبور مطابق با تحقیق کازارینا و بریتا (۲۰۱۸) می‌باشد. بنابراین مطابق پژوهش ریچینز و همکاران (۲۰۱۷) یکی از وظایف مؤسسات در عصر دیجیتالی شدن، جذب افراد دارای استعداد در حوزه ابزارهای دیجیتالی می‌باشد.

یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که دیجیتالی شدن با ایجاد بسترهای نگهداری و دسترسی به اطلاعات، باعث تسهیل در دسترسی و افزایش امنیت اطلاعات می‌گردد با این وجود برخی از مصاحبه‌شوندگان، موضوع مزبور را به عنوان یک تهدید در نظر گرفته‌اند و اظهار داشته‌اند که این امر باعث دسترسی هکرها، سوء استفاده‌های دیجیتالی و در نتیجه کاهش امنیت اطلاعات شده و این امر لزوم ایجاد بسترهای امنیتی در حوزه‌ی نگهداری و انتقال اطلاعات را توسط مؤسسات حسابرسی فراهم می‌کند. نتایج مزبور مطابق با پژوهش مانیتا و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد. در حوزه‌ی تغییرات استانداردهای حسابداری، حسابرسی و سایر الزامات قانونی، نتایج پژوهش نشان‌دهنده لزوم تغییردراستندها و بازنگری در قوانین مربوط، مطابق با تحولات دیجیتال می‌باشد. همچنین نتایج بیانگر این موضوع می‌باشد که به واسطه تحولات دیجیتال، تغییرات مربوط به حوزه‌ی چارچوب‌های کنترل داخلی در مقایسه با استانداردهای حسابداری، حسابرسی و سایر الزامات مربوط بیشتر می‌باشد. نتایج پژوهش مطابق با مطالعه مانیتا و همکاران (۲۰۲۰) و کراهل و تیترا (۲۰۱۵) می‌باشد. در نهایت از بعد ساز و کار حاکمیتی حسابرسی مستقل، دیجیتالی شدن باعث بهبود نقش حسابرسی مستقل به عنوان ساز و کار حاکمیتی و حاکمیت شرکتی و همچنین محدود شدن قدرت اختیار مدیران می‌شود. نتایج مزبور مطابق با پژوهش مانیتا و همکاران (۲۰۲۰) و زارع (۱۳۹۸) می‌باشد.

منابع

- Abbott, L.J., Parker, S., Peters, G.F, Raghunandan, K.) 2003(. An empirical investigation of audit fees, non-audit fees, and audit committees. *Contemp. Account. Res.* 20 (2), 215–234.
- Adiloglu, B., & Gungor, N. (2019). The impact of digitalization on the audit profession: a review of turkish independent audit firms. *Journal of Business Economics and Finance*, 8(4), 209-214.
- Aghayi Ghahi, A., Yazdani, S. and Khanmohammadi, M. H. (2019). Conceptual model of factors affecting audit quality in Iran by contextual theorizing method. *Journal of Auditing Knowledge*, Fall 2020, 20(80). (In Persian)
- Al-Htaybat, K., Von Alberti-Alhtaybat, L.(2017). Big Data and corporate reporting: impacts and paradoxes. *Account., Audit. Account. J.* 30 (4), 850–873.
- Andon, P., Free, C., Sivabalan, P. (2014). The legitimacy of new assurance providers: making the cap fit. *Account. Org. Soc.* 39 (2), 75–96.

- Arab Mazar Yazdi, M. and Sepasi, S. (2019). Applications of artificial neural network in auditing. *Journal of Auditing Knowledge*, 10(2):39-58. (In Persian)
- Arsenie-Samoil, M. (2010). The Impact of Using New Information Technologies On Accounting Organizations.
- Ashbaugh, H., Warfield, T.D. (2003). Audits as a corporate governance mechanism: evidence from the German market. *J. Int. Account. Res.* 2, 1–21.
- Ashbaugh, H., Warfield, T. (2003). Audits as a Corporate Governance Mechanism: Evidence from the German Market. Department of Accounting and Information Systems School of Business University of Wisconsin – Madison 975 University Avenue Madison, WI 53706-1323.
- Babayeva, A., Manousaridis, N, D. (2020). The Effects of Digitalization on Auditing: A Study Investigating the Benefits and Challenges of Digitalization on the Audit Profession. Department of Informatics, Lund School of Economics and Management, Lund University.
- Baker, C. R., Owsen, D. M. (2002). INCREASING THE ROLE OF AUDITING IN CORPORATE GOVERNANCE. *Critical Perspectives on Accounting* (2002) 13, 783–795. doi:10.1006/cpac.2002.0566.
- Brown-Liburd, H., Hussein Issa, H., Lombardi, D. (2015). Behavioral implications of big data's impact on audit judgment and decision making and future research directions. *Account. Horiz.* 29 (2), 451–468.
- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullviß, B., Brown-Liburd, H., Teeter, R., Warren Jr., J. D. & Vasarhelyi, M. (2015). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. In AICPA (ed.) *Audit Analytics and Continuous Audit: Looking Toward the Future*. New York. 71-84.
- Cao, M., Chychyla, R., Stewart, T. (2015). Big Data analytics in financial statement audits. *Account. Horiz.* 29 (2), 423–429.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R, Zhongxia, Y. (2011). Corporate governance research in accounting and auditing: insights, practice implications, and future research directions. *Auditing* 30 (3), 1–31.
- CHOW, C. W. (1982). "The Demand for External Auditing," *The Accounting Review*, 57(2): 272–91.
- Cleartax. (2019). Duties of an Auditor, Available online: <https://cleartax.in/s/duties-of-auditor> [Accessed 28 March 2020]
- Collin, J., Hiekkanen, K., Korhonen, J. J., Halén, M., Itälä, T., & Helenius, M. (2015). IT leadership in transition-The impact of digitalization on Finnish organizations.
- DEANGELO, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality," *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183–99.
- Dengler, K., Matthes, B. (2018). The impacts of digital transformation on the labour market: substitution potentials of occupations in Germany. *Technol. Forecast. Soc. Change* 137, 304–316.
- Dinesh, N., Juvanna, I. (2017). Dynamic auditing and deduplication with secure data deletion in Cloud. *Artificial Intelligence and Evolutionary Computations in Engineering Systems*. Springer, pp. 305–313.
- Dubai Financial Services Authority. UNDERSTANDING THE IMPACT OF TECHNOLOGY IN AUDIT AND FINANCE. ©ICAEW 2018 MSDPLN16087 02/18.
- FAR. (2016). Nyckeln till framtiden. FAR. Retrieved from https://www.far.se/globalassets/trycksaker-pdf/nyckeln-till-framtiden_uppslag.pdf

- FLINT, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing*. London: Macmillan Press.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: An introduction*. Macmillan Education LTD.
- Forbes Insights. (2015). *Audit 2020: A Focus on Change*. Retrieved from
- Foroozesh, R. and Moghaddam, A. (2016). Investigating the role and position of digital auditing in the auditing system. 541553 / <https://civilica.com/doc>. (In Persian)
- förväntningarna?, Balans, 32 (1), 37.
- Francis, J.R., Maydew, E.L., Sparks, H.C. (1999). The role of Big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing* 18 (2), 17–34.
- Frishammer, J., Richtner, A., Brattström, A., Magnusson, M. (2018). Opportunities and challenges in the new innovation landscape: Implications for innovation auditing and innovation management. *European Management Journal*. journal homepage: www.elsevier.com/locate/emj.
- Gartner (2020). IT Glossary. <http://www.gartner.com/itglossary/digitalization>.
- Ghasemi, M., Shafeiepour, V., Aslani, M. & Barvayeh, E. (2011). The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 28, 112–116. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2011.11.023>
- Ghorbanian, M. and Saeedi, P. (2017). Digital Emotion .675010 / <https://civilica.com/doc>. (In Persian)
- Granlund, M. (2007). On the Interface Between Management Accounting and Modern Information Technology - A Literature Review and Some Empirical Evidence. *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/ssrn.985074>.
- GRAY, I., and MANSON, S. (2011). *The Audit Process*, 5th edition. Andover: Cengage.
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L. & Zhang, J. H. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems*, 30(1), 93–116. <https://doi.org/10.2308/isyss-51317>
- Holley, R. (2004). Developing a digitisation framework for your organisation. *The Electronic Library*, 22(6), 518-522.
- Hunton, J. E. (2002). The impact of digital technology on accounting behavioral research. In *Advances in Accounting Behavioral Research* (Vol. 5, pp. 3–17). Bingley: Emerald (MCBUP). Retrieved from [http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7979\(02\)05035-4](http://www.emeraldinsight.com/10.1016/S1474-7979(02)05035-4)
- Issa, H., Sun, T., Vasarhelyi, M.A. (2016). Research ideas for artificial intelligence in auditing: the formalization of audit and workforce supplementation. *J. Emerg. Technol. Account.* 13 (2), 1–20.
- Jahera Jr., John S. (1988). The role of the audit and agency theory. *J. Appl. Bus. Res.* 4 (2), 7–12.
- Jeacle, I. (2014). And the BAFTA goes to [...]: the assurance role of the auditor in the film awards ceremony. *Account. Audit Account. J.* 27 (5), 778–808.
- Jeacle, I. (2017). Constructing audit society in the virtual world: the case of the online reviewer. *Account., Audit. Account. J.* 30 (1), 18–37.
- JENSEN, M. C., and MECKLING, W. H. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure," *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305–60.
- Johansson, M., & Sjöberg, P. (2016). Shaping the future of the auditing profession in Sweden: a study of the expected role of digitalization. Umeå: Umeå School of Business and Economics. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 13(2), 1-20.
- Karlsen, A, C., Wallberg, M. (2017). The effects of digitalization on auditors' tools and

working methods: A study of the audit profession. University of GAVLE. FACULTY OF EDUCATION AND BUSINESS STUDIES . Department of Business and Economics Studies.

Karlsen, A.-C., & Wallberg, M. (2017). The effects of digitalization on auditors' tools and working methods. Gävle: University of Gävle.

Katharina, D., Britta, M. (2018). The impacts of digital transformation on the labour market: Substitution potentials of occupations in Germany, *Technological Forecasting and Social Change*, 137, issue C, p. 304-316.

Kishore, C.A. & Peshori, S. (2014). Role of Independence in Ethics for SMP Accountants. *International Journal of Multidisciplinary Approach and Studies*, 1, 305-328.

KPMG. Impact of digitization on the audit profession. Audit committee news. Edition 58/ Q3 2017/ Focus on Audit Quality.

Krahel, J.P., Titera, W.R. (2015). Consequences of big data and formalization on accounting and auditing standards. *Account. Horiz. Am. Account. Assoc.* 29 (2), 409-422.

Krippendor, K. (2004). Measuring the reliability of qualitative text analysis data. *Qual. Quant.* 38 (6), 787-800.

Lennox, C., Wang, CH., Wu, X. (2020). The Effects of Audit Partner Ownership on Audit Adjustments. *Journal of Accounting Research*. doi: 10.1111/1475-679X.12333.

Leuz, C., Lins, K.V., Warnock, F.E. (2009). Do foreigners invest less in poorly governed firms? *Rev. Financ. Stud.* 22 (8), 3245-3285.

Lombardi, D.R, Bloch, R, Vasarhelyi, M.A. (2014). The future of audit. *J. Inf. Syst. Technol. Manage.* 11 (1), 21-32.

Lombardi, D.R, Bloch, R, Vasarhelyi, M.A. (2015). The current state and the future of the audit profession. *Curr. Issues Audit. Am. Account. Assoc.* 9 (1), 10-16.

Mahdavi, G. and Mohammadi, S. (2010). Application of expert systems in auditing. *Journal of Auditing Knowledge*, 10(3): 22-38. (In Persian)

Mahdavi, G. and Qahramani, A. (2014). Providing a model for auditors to detect fraud using artificial neural networks. *Journal of Auditing Knowledge*: 17(67): 45-70. (In Persian)

Manit, R., Elommal, N., Baudier, P., Hikkerova, L. (2020). The digital transformation of external audit and its impact on corporate governance. *Technological Forecasting & Social Change*. journal homepage: www.elsevier.com/locate/techfore.

McGinnis, D. (2018, December 20). What Is the Fourth Industrial Revolution? Retrieved from Salesforce: <https://www.salesforce.com/blog/2018/12/what-is-the-fourth-industrial-revolution-4IR.html>.

McKee, T.E., Lensberg, T. (2002). Genetic programming and rough sets: a hybrid approach to bankruptcy classification. *Eur. J. Oper. Res.* 138 (2), 436-451.

Meier, C. (2017). Managing digitalization: challenges and opportunities for business. *Management* 12 (2), 111-113.

Mennicken, A., Power, M. (2013). Auditing and Corporate Governance. *The Oxford Handbook of Corporate Governance* Edited by Douglas Michael Wright, Donald S. Siegel, Kevin Keasey, and Igor Filatotchev. DOI: 10.1093/oxfordhb/9780199642007.013.0014.

Moffitt, K.C., Rozario, A.M., Vasarhelyi, M.A. (2018). Robotic process automation for auditing. *J. Emerg. Technol. Account.* 15 (1), 1-10.

Mohammadi, J. and Khozin, A. (2017). Prioritization of Factors Affecting the Use of Expandable Financial Reporting Language (XBRL) by AHP Method and Its Facilitation in Auditing. *Journal of Auditing Knowledge*, 17(69): 231-261. (In Persian)

Mohammadi, M., Kashanipour, M., Rahimian, N. and Rahmati, M. H. (2019). Identifying the factors threatening the independence of the auditors of the Court of Audit. *Journal of Auditing Knowledge*, Winter 2010, 20(81). (In Persian)

Nugent, J. H. (2012). Digital Auditing. Texas Woman's University School of Management BUS 5423 – Auditing 11. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2051072>.

Pendharkar, P.C. (2005). A threshold-varying artificial neural network approach for classification and its application to bankruptcy prediction problem. *Comput. Oper. Res.* 32 (10), 2561–2582.

Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, 379–394. doi:10.1016/S0361-3682(01)00047-2.

Rabiahari, E. (2018). Application of blockchain digital currencies in auditing accounting. Third Annual National Conference on Economics, Management and Accounting, Ahvaz, 8442790 / <https://civilical.com/doc>. (In Persian)

Richins, G., Stapleton, A., Stratopoulos, T.C., Wong, C. (2017). Big data analytics: opportunity or threat for the accounting profession? *J. Inf. Syst.* 31 (3), 63–79.

Sahut, J.M., Hikkeorva, L., Moez, K. (2013). Business model and performance of firms. *Int. Bus. Res.* 6 (2), 64–76.

Sajady, H., Dashtgir, M., Nejad, H.H. (2008). Evaluation of the effectiveness of accounting information systems. *Int. J. Inf. Sci. Technol.* 6 (2), 49–59.

Samani, M. (2019). Digitalization and financial reporting how technology innovation is shifting to continuous accounting. 7th National Conference on Management Research and Humanities in Iran, Tehran, 1022751 / <https://civilica.com/doc>. (In Persian)

Schulman, J., & Wilson, S. (2019, November 13). How blockchain technology will affect the audit. Retrieved from RSM: <https://rsmus.com/what-we-do/services/assurance/howblockchain-technology-will-affect-the-audit.html>

Schwab, K. (2016, January 14). The Fourth Industrial Revolution: what it means, how to respond. Retrieved from World Economic Forum: <https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond/>.

Spraakman, G., O'Grady, W., Askarany, D. & Akroyd, C. (2015). Employers' Perceptions of Information Technology Competency Requirements for Management Accounting Graduates. *Accounting Education*, 24 (5), 403–422. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1089177>.

stakeholder theory and Shariah supervisory board in Islamic banking: an attempt towards discussion “, *Humanomics*, Vol. 33 Iss 1 pp. Permanent link to this document: <http://dx.doi.org/10.1108/H-08-2016-0062>.

Sulaiman Abdullah Saif AL-Nasser Mohammed Jorah Muhammed, (2017),” The relationship between agency theory,

Van Den Broek, T., Van Veenstra, A.F. (2018). Governance of Big Data collaborations: how to balance regulatory compliance and disruptive innovation. *Technol. Forecast. Soc. Change* 129, 330–338.

Waez, A., Rashidi Baghi, M., Nikkar, J. and Kaviani, M. (2015). Optimization of audit fee forecasting model using operating profit and cash flows with least squares regression approach, artificial cane networks and genetic algorithm. *Journal of Auditing Knowledge*, 14(58):137-151. (In Persian)

Wallace, A.W. (2004). The economic role of the audit in free and regulated markets: a look back and forward. *Res. Account. Regul.* 17, 267–298.

- Wallerstedt, E., Häckner, E. & Johansson, S-E. (2006). Går revisorn i takt med.
- Warren, D., Mott, K., Byrnes, P. (2015). How accounting records will change with Big Data. Account. Horiz. 29 (2), 397–407.
- Yoo, Y., Lyytinen, K. J., Boland, R. J. & Berente, N. (2010). The Next Wave of Digital Innovation: Opportunities and Challenges: A Report on the Research Workshop “Digital Challenges in Innovation Research.” SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1622170>
- Zare, F. (2019). Digital transformation in auditing and its impact on corporate governance. Fifth National Conference on Humanities and Management Studies, Tehran, 1047137 / <https://civilica.com/doc>. (In Persian)
- Zuboff, S. (1988). In the age of the smart machine: the future of work and power. New York: Basic Books.

پی‌نویس:

1. Corporate Governane
2. Artificial intelligence
3. Robotic process automation
4. Grounded theory
5. Open coding
6. Axial coding
7. Selective coding



COPYRIGHTS

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