

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

PAR

# فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌ها حرفه‌ای

| سال چهارم | شماره سیزدهم | زمستان ۱۴۰۲ |



## 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 الیادرانی

## 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 آرزیتا 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 فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

### دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد دانشگاه شهید بهشتی

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

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: [article.iacpa.ir](http://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 سیزدهم

نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان	نام
پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	زهرا
پرندین	استادیار	دانشگاه پیام نور	کاوه
جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	آرینا
حیدرپور	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	فرزانه
دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)	محسن
مشایخی	دانشیار	دانشگاه تهران	بیبا
منتی	استادیار	دانشگاه شهید بهشتی	وحید
مهرانی	استاد	دانشگاه تهران	ساسان
محمدرضایی	استادیار	دانشگاه خوارزمی	فخرالدین
وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	حمیدرضا
عرب مازار	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	علی اکبر

**چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی**

امید فرجی، مهسا گنجی، محمد رضا فتحی، سمیه جهانی

۸

**بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حساب‌رسان مستقل از مسئولیت‌پذیری اجتماعی**

سید آمین میرباقری، سینا خردیار، مجتبی ملکی چوبری

۳۴

**بررسی نقش متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی**

مهدی فیل سرائی، فاطمه اسماعیلی

۵۸

**تأثیر مولفه‌های مدل آمدن در موفقیت ادغام مؤسسات حسابرسی با تأکید بر کیفیت حسابرسی**

واحد آذری، بهرام همتی، مهدی مرادزاده فرد، سید حسین حسینی

۸۶

**سهام‌الشرکه و توزیع منافع در مؤسسات حسابرسی ادغامی**

شهبلا ترکانی، فخرالدین محمدرضایی

۱۱۶

**تأثیر هوش میان فردی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار کارآفرینانه**

بابک پوربهرامی

۱۴۰

**بررسی ارتباط میان حق الزحمه باقیمانده حسابرسی و هموارسازی جریان‌های نقدی**

**عملیاتی و هزینه‌های واقعی تولید**

عبداله آزاد، محمود لاری دشت بیاض، سید صادق هادیان، مرتضی باقری

۱۵۶

## 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 Word ۲۰۰۷، در اندازه صفحه A۴ (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۵/۶، 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، پی نوشت 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 ماخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت و داوری مقالات [article.iacpa.ir](http://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، نامبر 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 در بردارنده موارد زیر باشد:

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

- 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 ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (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 ایتالیکی، دوره (شماره) با حروف ایتالیکی، (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) ۰,۵ سانتی‌متر 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
دکتر	Ph.D.
استادیار	Assistant Prof.
دانشیار	Associate Prof.
استاد	Prof.

- \* مقاله‌های فرستاده شده نباید به صورت 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.
- \* به منظور 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.



## **Audit Fee Stickiness and Audit Error**

Omid Aaraji<sup>1</sup>, Mahsa ganji<sup>2</sup>, Mohammad reza Fathi<sup>3</sup>, Somayeh Jahani<sup>4</sup>

Received: 2023/02/17

Approved: 2023/09/09

Research Paper

### **Abstract:**

The purpose of this study is to investigate the relationship between audit fee stickiness and audit error. For this purpose, a sample of 274 companies listed on the Tehran Stock Exchange and OTC, for a period of 9 years 2012-2020 (1455 companies-year) and selected as an unbalanced panel have been selected. The hypotheses were also tested using multivariate regression. The results showed that with increasing adhesion in the upward correction as well as adhesion in the downward correction, the error of the second type of audit will not change significantly. However, less stickiness in the upward correction leads to a reduction in the conditional audit report and an increase in the quality of the audit. Less stickiness in downward correction is also positively associated with restatement of financial statements. However, less stickiness in the upward correction leads to a reduction in the conditional audit report and an increase in the quality of the audit. Less stickiness in downward correction is also positively associated with restatement of financial statements.

**Key Words:** Adhesion, Audit Fee, Second Type Audit Error

 10.22034/JPAR.2023.1989899.1142

1. Associate Professor. Accounting and Financial Management Department, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran. (Corresponding Author) [omid\\_faraji@ut.ac.ir](mailto:omid_faraji@ut.ac.ir)
2. MSc.of Accounting, Department of Accounting, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran. [mahsaa.ganjii@gmail.com](mailto:mahsaa.ganjii@gmail.com)
3. Associate Professor, College of Farabi, University of Tehran, Qom, Iran. [reza.fathi@ut.ac.ir](mailto:reza.fathi@ut.ac.ir)
4. MSc.of Accounting, Department of Accounting, University of Tehran, Qom, Iran. [sjahani1638@gmail.com](mailto:sjahani1638@gmail.com)  
<http://article.iacpa.ir>

## چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی

امید فرجی<sup>۱</sup>، مهسا گنجی<sup>۲</sup>، محمد رضا فتحی<sup>۳</sup>، سمیه جهانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی است. برای این منظور نمونه‌ای مشتمل بر ۲۷۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس، برای دوره زمانی ۹ ساله ۱۳۹۹-۱۳۹۱ (۱۴۵۵ شرکت-سال) و به صورت پنل نامتوازن انتخاب شده‌اند. همچنین فرضیه‌های تدوین شده، با استفاده از رگرسیون چندمتغیره آزمون گردید. نتایج نشان داد که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا و همچنین چسبندگی در اصلاح رو به پایین، خطای نوع دوم حسابرسی تغییر معناداری نخواهد داشت. با این وجود چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا منجر به کاهش گزارش مشروط حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین به صورت مثبتی با تجدید ارائه صورت‌های مالی در ارتباط است.

واژه‌های کلیدی: چسبندگی، حق الزحمه حسابرسی، خطای نوع دوم حسابرسی.

doi 10.22034/JPAR.2023.1989899.1142

omid\_faraji@ut.ac.ir

mahsaa.ganjii@gmail.com

reza.fathi@ut.ac.ir

sjahani1638@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشیار، گروه حسابداری و مدیریت مالی، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران.

۳. دانشیار، گروه مدیریت صنعتی و فناوری، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران.

۴. کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده‌گان فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران.

## ۱- مقدمه

نقش حسابر مستقل در ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در مورد اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، بی‌بدیل و انکارناپذیر است. بدین سبب حسابرسان همواره هم در مرحله برنامه‌ریزی و هم در اجرای عملیات حسابرسی، خطر حسابرسی را مدنظر قرار می‌دهند. خطر حسابرسی زمانی به وجود می‌آید که حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف بااهمیت، نظر نامناسبی ارائه کنند (بیلو و همکاران، ۲۰۱۷). خطر حسابرسی ممکن است به دو شکل برای حسابرسان بوجود آید:

۱- خطر رد نادرست (آلفا): در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق استانداردهای حسابداری باشد اما حسابرسان گزارش غیرمقبول صادر نماید. این خطر کارآیی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

۲- خطر پذیرش نادرست (بتا): در مواردی اتفاق می‌افتد که صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های بااهمیت مطابق استانداردهای حسابداری تهیه نگردیده است اما حسابرسان گزارش مقبول صادر نماید. این خطر اثربخشی حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد. خطر بتا نسبت به خطر آلفا از اهمیت بیشتری برخوردار است.

لازمه مدیریت خطر حسابرسی این است که به عوامل تاثیرگذار بر ریسک حسابرسی توجه ویژه‌ای شود که در این خصوص ضرورت دارد تا محیط حرفه حسابرسی در ایران به صورت خاص مورد لحاظ قرار گیرد. اگرچه خطای حسابرسی به شرح فوق در ادبیات حسابرسی تعریف شده است، اما تعریف آن‌ها در کشور ما کاربرد چندانی ندارد و بر اساس شرایط محیطی پژوهش کشور ما متفاوت است. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) این معیار را با توجه به فضای پژوهشی ایران تعدیل کرده و آن را معیاری معرفی کردند که نسبت به معیار تجدید ارائه صورت‌های مالی، خطای اندازه‌گیری کمتری در سنجش کیفیت حسابرسی دارد. آن‌ها خطای حسابرسی نوع اول را «صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول در سال مالی جاری توسط حسابرسان و عدم تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی آتی» و خطای حسابرسی نوع دوم را «صدور گزارش حسابرسی مقبول در سال مالی قبل و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال جاری» تعریف کردند. با این تعریف، ایراد احتمالی فعالان حرفه حسابرسی به این معیار تا حد زیادی مرتفع می‌شود (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸) که در این پژوهش نیز معیارهای تعریف شده توسط محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸) به عنوان تعریف‌های عملیاتی خطای حسابرسی نوع دوم و اول استفاده شده است. کیفیت حسابرسی از جمله عواملی است که خطر حسابرسی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد (حسین‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۷). هرچند محققان مختلفی تعریف‌های متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه داده‌اند، تعریف شناخته‌شده دی‌آنجلو (۱۹۸۱) عبارت است از: توانایی حسابرسان برای کشف و گزارش تحریفات موجود در گزارشات مالی صاحبکار. با توجه به موارد ارائه شده در فوق، کیفیت پائین در انجام حسابرسی، موجب افزایش خطر پذیرش نادرست می‌گردد. کیفیت حسابرسی معلول متغیرهای متفاوتی از جمله حق‌الزحمه حسابرسی است.

حق الزحمه‌ی حسابرِس، معیاری در جهت بررسی وابستگی یا عدم وابستگی اقتصادی حسابرِس به صاحبکار است که لازمه ارزیابی و بررسی آن، تمرکز بر میزان تلاش حسابرِس و ریسک‌های مربوطه است (حسینی و یونس حمه، ۱۴۰۱). نقش حسابرِس مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، مورد توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند حق الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد (وقفی، کامران راد و برسلانی، ۱۴۰۱). نتایج پژوهش هویتاش و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) دلالت بر این مساله دارد که ارتباط مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد. هویتاش و همکاران (۲۰۰۷) بیان می‌کنند که حق الزحمه‌های پرداخت شده به حسابرسان می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دو صورت تحت تأثیر قرار دهد. نخست، حق الزحمه‌های بیشتر پرداخت شده به حسابرسان ممکن است تلاش‌های صورت گرفته توسط حسابرسان را افزایش دهد، در نتیجه کیفیت حسابرسی نیز افزایش یابد. دوم، حق الزحمه‌های بالاتر پرداخت شده به حسابرسان، از لحاظ اقتصادی آن‌ها را به مشتریان خود وابسته می‌سازد و چون نمی‌خواهند منافع خود را در شرکت‌های مورد حسابرسی از دست بدهند، فعالیت خود را با کیفیت بیشتری انجام دهند. با رشد رقابت در حرفه، موسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، موسسات حسابرسی به دنبال بهینه کردن تلاش به همراه حق الزحمه خود 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 (چوی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). در بازار رقابتی حسابرسی، حسابرسان فرصت طلب مجبورند رفتار فرصت طلبانه خود را به منظور حفظ کار حسابرسی (از دست ندادن صاحبکار) تغییر دهند. از سویی، چنانچه حسابرسان حق الزحمه حسابرسی را تعدیل نکنند، صاحبکاران ممکن است تصمیم به تغییر حسابرسان به منظور کاهش حق الزحمه داشته باشند (ویلیرز و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۴). تعاریف زیادی برای چسبندگی حق الزحمه حسابرسی ارائه شده است. ویلیرز و همکاران (۲۰۱۴)، بیان می‌کنند که قیمت‌های چسبناک قیمت‌هایی هستند که بلافاصله با تغییر شرایط مانند افزایش در هزینه‌ها تعدیل نمی‌شوند. بنابراین، اگر حق الزحمه حسابرسی علی‌رغم تغییر شرایط، ثابت بماند یا کمتر از آنچه که انتظار می‌رود تغییر کند، می‌توان حق الزحمه حسابرسی را چسبناک توصیف کرد. کلیه تعاریف قصد دارند این موضوع را بیان کنند که چسبندگی حق الزحمه حسابرسی عدم تناسب در تغییرات حق الزحمه حسابرسی نسبت به حق الزحمه مورد انتظار می‌باشد. چسبندگی حق الزحمه حسابرسی به صورت چسبندگی رو به بالا و رو به پایین می‌باشد. منظور از چسبندگی رو به بالا حق الزحمه عدم تمایل حسابرسی نسبت به افزایش حق الزحمه نسبت به حق الزحمه‌ای که باید تعیین نماید، می‌باشد (چانگ و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۹). منظور از چسبندگی رو به پایین یعنی عدم تمایل نسبت به کاهش حق الزحمه توسط حسابرِس نسبت به میزان حق الزحمه‌ای که باید مشخص می‌گردید، است. آستانا و بون<sup>۷</sup> (۲۰۱۲) در مطالعه‌ی خود، اثر حق الزحمه‌های غیرعادی

بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌های ایشان نشان داد که حق الزحمه‌های غیرعادی (حق الزحمه‌هایی که کمتر و بیشتر از نرخ میانگین است) ارتباط منفی با کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی دارد. به تعبیری دیگر، یک افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار ممکن است نشانگر پیچیدگی حسابرسی بالاتری از جمله افزایش در اندازه صاحبکار و یا افزایش ریسک‌های مرتبط با مشتری باشد. مؤسسات حسابرسی ممکن است کوشش‌های بیشتری را به عنوان واکنشی به این مساله تخصیص داده و متعاقباً حق الزحمه حسابرسی به صورت رو به بالا تعدیل کنند تا تلاش و کوشش تخصیص داده و همچنین ریسک حقوقی مربوطه را جبران نمایند. نتایج پژوهش پژوهشگران در سال‌های اخیر بیانگر آن است که میزان افزایش هزینه‌ها هنگام افزایش در سطح فعالیت، بیشتر از میزان کاهش هزینه‌ها، هنگام کاهش حجم فعالیت است. چنین رفتاری، چسبندگی هزینه نامیده می‌شود (صفرزاده و بیگ پناه، ۱۳۹۴). اگر حسابرسان به صورت کامل نسبت به افزایش در حق الزحمه مورد انتظار واکنش نشان ندهند (چسبندگی رو به بالا)، ممکن است به صورت فرصت طلبانه‌ای کوشش حسابرسی ناکافی برای حفظ سود انجام دهند که این موضوع کاهش کیفیت حسابرسی را در پی خواهد داشت. البته در مقابل این دیدگاه، دیدگاه رقیبی نیز وجود دارد. دیدگاه رقیب بر این عقیده است که حق الزحمه بالای حسابرسی (عدم چسبندگی رو به بالا) می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرسان و صاحبکار ایجاد نموده و نسبت به استقلال حسابرسان تردید جدی به وجود آورد. در این حالت حسابرسان برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بالاتر، گزارش مطلوب صادر می‌کند (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۱) و یا به عبارت دیگر دچار خطای بتا می‌گردد. یک کاهش در حق الزحمه مورد انتظار حسابرسی می‌تواند به دلیل اندازه صاحبکار و یا ریسک‌های بالقوه باشد. اگرچه صاحبکاران اقدام به کوچک‌سازی می‌نمایند، ریسک‌های حسابرسی ممکن است به دلیل کاهش ارزش منتج از کوچک‌سازی، افزایش یابد (دی‌ویلرس و همکاران، ۲۰۱۴). در این خصوص، تعدیل رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (عدم وجود چسبندگی رو به پایین) ممکن است این موضوع را القا کند که حسابرسان به صورت کافی متوجه افزایش در ریسک حسابرسی نشده‌اند. همانطور که پیش‌تر اشاره شد، در بازار رقابتی، با توجه به قدرت چانه‌زنی پایین حسابرسان، ایشان تمایل به تسریع تعدیلات رو به پایین قیمتی دارند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). با توجه به موارد فوق و نقشی که کیفیت حسابرسی بر خطای نوع دوم ایفا می‌نماید و همچنین خلا موجود در ادبیات پژوهش، این پژوهش به دنبال آن است که رابطه بین چسبندگی حق الزحمه حسابرسی و خطای نوع دوم حسابرسی را بررسی نماید.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

فرضیه اصلی تحقیق در باب تقاضا برای کیفیت حسابرسی از عدم تقارن اطلاعات بین گروه‌های درون شرکتی و سرمایه‌گذاران ناشی می‌شود. از آنجا که بحث قیمت‌گذاری سهام شرکت مطرح می‌باشد، حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است (چن و همکاران<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵). فرضیه‌های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرسان

ادراک سهامداران از کار حسابرسی) می‌تواند به عنوان نشانه‌ای برای کیفیت اطلاعات به کار رود. تحقیقات انجام‌شده چنین مطرح می‌کند که «حسابرسی با کیفیت بالاتر» دقت اطلاعات تهیه‌شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. براساس نظریه تقاضا، بانک‌ها با روی آوردن به حسابرسی که نام معروف‌تری دارند، می‌کوشند تا نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها مطلوب‌تر است. نیاز به حل تناقضات نمایندگی نیز محرک دیگری برای تقاضای حسابرسی با کیفیت بالا است (آقائی قهپو همکاران، ۱۳۹۹). نامتقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می‌شود. و این نگرانی را پدید می‌آورد که نماینده، منافع شخصی خود را دنبال می‌کند. بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد. لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آن‌ها را همراستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرس مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی و افزایش تقارن اطلاعات است. هرچه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بیشتر باشد، هزینه‌های نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرس مستقل با کیفیت بالا، افزون‌تر خواهد بود (یواسلیپ و همکاران<sup>۹</sup>، ۲۰۱۹). پژوهش در باب کیفیت حسابرسی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرسی توسط موسسات حسابداری رسمی تحلیل کرد. بخش دیگری از پژوهش‌های انجام‌شده درباره کیفیت حسابرسی بر عرضه حسابرسی با کیفیت مطلوب به وسیله حسابرسان مستقل متمرکز بوده است. برای مثال داتار و همکارانش<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۱) بیان کردند که پیش‌بینی اولیه‌ی طرف تقاضا این است که صاحبکاران پرریسک‌تر، حسابرسان با کیفیت‌تر را انتخاب می‌کنند اما فلتهم و همکارانش<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۱) بیان کرده‌اند که پیش‌بینی داتار و همکارانش را باید با توجه به افزایش هزینه تقاضای حسابرسی با کیفیت‌تر تحلیل کرد (لای و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۹). تحقیقات نشان داده است که ساختار موسسه حسابرسی نیز بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. براساس این تحقیقات، کیفیت حسابرسی در موسساتی که ساختار قوی‌تری در استفاده از رویه‌های حسابرسی دارند، با سایر موسسه‌ها تفاوت دارند. بیشتر محققان این نظریه را مطرح کرده‌اند که به طور کلی، رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد (کافریان و همکاران<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۷). اگر موسسه‌های بزرگ حق الزحمه بیشتری به صاحبکار تحمیل می‌کنند به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آن‌ها مطلوب‌تر است. تحقیقات، البته این فرضیه را نیز مطرح کرده است که موسسه‌های بزرگ‌تر به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسب‌تر می‌توانند بخشی از صرفه اقتصادی خود را به مشتری منتقل کنند و حق الزحمه کمتری از صاحب‌کار بگیرند (کارسلو و نجی<sup>۱۴</sup>، ۲۰۱۴). یک استدلال مرتبط اما متمایز، این است که موسسات حسابرسی می‌توانند در مقام مقایسه با موسسات کم‌اعتبارتر و کوچک‌تر، حسن شهرت بیشتری را وثیقه گذارند و با احتمال کمتری از اشتباهات با اهمیت با مخاطره دعوی حقوقی چشم‌پوشند. سایر

استدلال‌ها به قابلیت استفاده از منابع مربوط می‌شود. برای مثال دوپاچ و سیمونیچ<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۲) استدلال می‌کنند که کیفیت حسابرسی تابعی از تعداد رویه‌های حسابرسی انجام شده و تعداد حسابرسان می‌باشد و مؤسسات حسابرسی بزرگ به طور واضح منابع بیشتری را برای هدایت آزمون‌های حسابرسی دارند. به هر حال، به کارگیری منابع برای بالا بردن کیفیت حسابرسی از قابلیت استفاده منابع مهم‌تر است. در هر صورت دیویدسون و نئو<sup>۱۶</sup> (۱۹۹۳) بیان می‌کنند که اکثر پژوهش‌های تجربی کیفیت، محصول این فرض هستند که حسابرسان بزرگ‌تر (دارای نام تجاری) در مقایسه با حسابرسان کوچک‌تر (فاقد نام تجاری) توانایی نظارت بیشتری دارند (لگوریا و همکاران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۱۷). مطالعه‌ی آن‌ها یکی از محدود مطالعات تجربی را نمایش می‌دهد که این رابطه را مورد آزمایش قرار می‌دهند. دی آنجلو و نئو (۱۹۹۳) ادعا می‌کنند، در هنگامی که حسابرسان با کیفیت‌تر (کم کیفیت‌تر) انتخاب می‌شوند، مدیران توانایی کمتری (بیشتری) برای دستکاری سود به منظور سود پیش‌بینی شده دارند. مطالعه آنان از این جهت از مطالعات قبلی متمایز است که شاخصی برای توانایی حسابرس، که متضمن کیفیت حسابرس می‌باشد، مورد شناسایی قرار می‌دهد. آن‌ها استدلال می‌کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه‌های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می‌کنند (کافرین و همکاران، ۲۰۱۷). به هر حال، آن دسته از صاحبکارانی که حسابرسان با کیفیت را استخدام می‌کنند، در جهت کمینه کردن اشتباهات پیش‌بینی، فرصت کمتری را برای استفاده از اقلام تعهدی دارند. همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح گردید، یک افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار ممکن است نشانگر پیچیدگی حسابرسی بالاتری از جمله افزایش در اندازه صاحبکار و یا افزایش ریسک‌های مرتبط با مشتری باشد. مؤسسات حسابرسی ممکن است کوشش‌های بیشتری را به عنوان واکنشی به این مساله تخصیص داده و متعاقباً حق الزحمه حسابرسی به صورت رو به بالا تعدیل کنند تا تلاش و کوشش تخصیص داده و همچنین ریسک حقوقی مربوطه را جبران نمایند. اگر حسابرسان به صورت کامل نسبت به افزایش در حق الزحمه مورد انتظار واکنش نشان ندهند (چسبندگی رو به بالا)، ممکن است به صورت فرصت طلبانه‌ای کوشش حسابرسی ناکافی برای حفظ سود انجام دهند که این موضوع کاهش کیفیت حسابرسی را در پی خواهد داشت (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

فرضیه اول: سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با خطای نوع دوم در ارتباط است.

کاهش در حق الزحمه مورد انتظار حسابرسی می‌تواند به دلیل اندازه صاحبکار و یا ریسک‌های بالقوه باشد. اگرچه صاحبکاران اقدام به کوچک‌سازی می‌نمایند، ریسک‌های حسابرسی ممکن است به دلیل کاهش ارزش منتج از کوچک‌سازی افزایش یابد (دی‌ویلرس و همکاران، ۲۰۱۴). در این خصوص، تعدیل رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (عدم وجود چسبندگی رو به پایین) ممکن است این موضوع را القا کند که حسابرسان به صورت کافی متوجه افزایش در ریسک حسابرسی

نشده‌اند. همانطور که پیش‌تر اشاره شد، در بازار رقابتی، با توجه به قدرت چانه‌زنی پایین حسابرسان، ایشان تمایل به تسریع تعدیلات رو به پایین قیمتی دارند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). فرضیه دوم: سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با خطای نوع دوم در ارتباط است.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نمونه‌گیری به روش حذفی انجام شده است، به این ترتیب که کلیه شرکت‌های حاضر در جامعه آماری که حائز معیارهای زیر باشند، در نمونه انتخاب شده‌اند:

۱- به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت‌ها به پایان اسفندماه هر سال منتهی شود.

۲- حسابرسان شرکت‌های مورد مطالعه سازمان حسابرسی نباشد.

۳- با توجه به ماهیت فعالیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی یا بانک‌ها، این شرکت‌ها جزو نمونه پژوهش نباشند.

۴- داده‌ها و اطلاعات موردنیاز پژوهش در دسترس باشند.

دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. با توجه به دوره زمانی پژوهش و جامعه آماری تعداد مشاهدات، ۱۴۵۵ سال-شرکت می‌باشد. نحوه غربالگری داده‌ها در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱)

ردیف	شرح	تعداد شرکت
۱	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۴۲۸
۲	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که حسابرسان آنها سازمان حسابرسی است.	(۷۳)
۳	کسر می‌شود: شرکت‌های گروه مالی	(۶۴)
۴	کسر می‌شود: شرکت‌هایی که اطلاعات و داده‌های آنها در دسترس نیست.	(۱۷)
	تعداد شرکت‌های بورسی در نمونه نهایی	۲۷۴

روش پژوهش حاضر از لحاظ رویکرد، طبیعت‌گرایانه و از لحاظ هدف پژوهش، تحقیقی کاربردی است از لحاظ ماهیت، اصیل و از لحاظ نوع پژوهش کمی و از نظر روش شناخت از نوع توصیفی-همبستگی است. از دیگر سو این تحقیق از لحاظ استدلال از نوع قیاسی-استقرایی می‌باشد. تحقیق حاضر از نوع تحقیقات پس‌رویدادی و از منظر طول زمان، ترکیبی می‌باشد. در این پژوهش به منظور تدوین مبانی و مفاهیم نظری از روش جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و اسنادکاوی و از لحاظ تحلیل داده از روش‌های آماری استفاده می‌شود.

### مدل پژوهش جهت آزمون فرضیات

به منظور آزمون فرضیه‌ی پژوهش، بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی بر خطای نوع دوم حسابرسی، مدل نهایی زیر از پژوهش‌های محمدرضایی و گلچهره (۱۳۹۶)، چانگ و همکاران (۲۰۱۹) اقتباس شده و در پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفته است:

رابطه ۱:

$$\begin{aligned} AUDFAILB_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 UPWARD_{i,t} + \beta_2 DOWNWARD_{i,t} + \beta_3 TOP_{i,t} \\ & + \beta_4 CHANGE_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 INVREC_{i,t} + \\ & \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} STOWN_{i,t} \\ & + \sum \beta_j INDUSTRY + \sum \beta_k YEAR + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

در رابطه ۱، در صورتی که ضریب  $\beta_1$  منفی و معنادار باشد، آنگاه فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. همچنین در صورتی که ضریب  $\beta_2$  مثبت و معنادار باشد، آنگاه فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید می‌شود. در ادامه متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود.

### تعریف متغیرها

متغیر وابسته: خطای نوع دوم حسابرسی (AUDITFAILB): خطای نوع دوم حسابرسی، متغیر ساختگی مساوی یک اگر گزارش حسابرسی در سال مالی جاری مقبول باشد اما صورت‌های مالی در سال مالی بعد تجدید ارائه شود (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸).  
متغیرهای مستقل: چسبندگی حق الزحمه روبه بالا و پایین (UPWARD & DOWNWARD): در این بخش برای پیش‌بینی حق الزحمه از مدل بومی شده محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) استفاده شده است. ابتدا مدل رگرسیون زیر برای هر سال برآزش می‌شود و سپس با استفاده از ضرایب به دست آمده به برآورد حق الزحمه حسابرسی پیش‌بینی شده (EAF) برای هر شرکت در هر سال می‌پردازیم:

رابطه ۲:

$$\begin{aligned} LNAF_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 FirstRankAud_{i,t} + \beta_2 AudOpn + \beta_3 AudChg_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Lev \\ & + \beta_6 InvRec_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 Aturn + \beta_9 Subs_{i,t} + \beta_{10} Issue_{i,t} \\ & + \beta_{11} FYEnd_{i,t} + \beta_{12} Age_{i,t} + \beta_{13} Conown_{i,t} + \beta_{14} StOwn_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

LNAF: لگاریتم حق الزحمه حسابرسی

FirstRankAud: متغیر ساختگی مساوی ۱ اگر حسابرس جزء ۲۵ مؤسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه «اول» باشد و صفر برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات.

AudOpn: متغیر ساختگی که اگر گزارش حسابرس غیرمقبول باشد مساوی ۱ و اگر گزارش حسابرس مقبول باشد صفر است.

AudChg: اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ در غیر این صورت صفر است.

Size: لگاریتم طبیعی جمع داراییهای یک شرکت.

Lev: کل بدهیها تقسیم بر جمع ارزش دفتری داراییها.

InvRec: نسبت جمع موجودیها و حسابهای دریافتنی به جمع کل داراییها.

Loss: متغیر ساختگی که اگر شرکت زیانده باشد مساوی ۱ و غیر این صورت صفر است.

Aturn: نسبت گردش داراییها (درآمد به جمع کل داراییها).

Subs: اگر شرکت دارای یک شرکت یا شرکتهای فرعی است ۱ و در غیر این صورت صفر.

Issue: متغیر ساختگی که اگر شرکت افزایش سرمایه داده باشد برابر با ۱ و غیر این صورت صفر است.

FYEnd: اگر پایان سال مالی صاحبکار ۲۹ اسفندماه باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

Age: لگاریتم طبیعی سن شرکت.

ConOwn: درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است.

StOwn: اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به دولت یا شرکتهای نیمه دولتی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر است.

سپس، از مدلی که برگرفته شده از مدل اندرسون (۲۰۰۳) است برای بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی استفاده خواهد شد. لگاریتم حق الزحمه پیش‌بینی شده تحت عنوان LNEAF که در مدل قبلی پیش‌بینی شده است. سپس برای بررسی چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از مدل زیر استفاده شده است:

رابطه ۳:

$$\Delta LNAF_{i,t} = \lambda_0 + \lambda_1 \Delta LNEAF_{i,t} + \lambda_2 D_{i,t} \times \Delta LNEAF_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در زمانی که  $\Delta LNAF$  به عنوان تغییر در لگاریتم حق الزحمه واقعی از  $t-1$  به سال  $t$  و  $\Delta LNEAF$  به عنوان تغییر در لگاریتم حق الزحمه مورد انتظار از سال  $t-1$  تا سال  $t$  است. متغیر مجازی  $D$  برابر یک خواهد بود وقتی که  $\Delta LNEAF$  منفی است.  $\lambda_1$  درصد تغییرات در حق الزحمه واقعی به عنوان واکنشی به یک درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار است در حالی که  $\lambda_1 + \lambda_2$  درصد تغییرات در حق الزحمه واقعی به عنوان واکنشی به یک درصد کاهش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار است. هرچه  $\lambda_1$  ( $\lambda_1 + \lambda_2$ )، بالاتر (پایین‌تر)

باشد، پیشنهاد می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو به بالای (رو به پایین) پایین‌تری هستند. اگر حق‌الزحمه حسابرسی دارای چسبندگی رو پایین بیشتری (کمتری) نسبت به چسبندگی رو به بالا باشند، انتظار یک ضریب منفی (مثبت) بر  $\lambda_2$  می‌رود. پس از مشخص شدن اعداد فوق،  $\lambda_1$  نشان‌دهنده UPWARD و  $(\lambda_1 + \lambda_2)$  نشان‌دهنده DOWNWARD خواهد بود. این مدل به صورت سری زمانی برای مشاهدات با حداقل ۶ سال-شرکت اجرا خواهد شد.

**متغیرهای کنترلی:** در این پژوهش نیز از متغیرهای کنترلی مورد اشاره در پژوهش محمدرضایی و گل‌چهره (۱۳۹۶) به شرح زیر استفاده شده است:

TOP: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرسی جزو موسسات حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه «اول» باشد، برای موسسات حسابرسی خصوص معتمد سایر طبقات صفر.

CHANGE: اگر حسابرسی تغییر کرده باشد یک در غیر این صورت صفر.

SIZE: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت.

LEV: کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها.

INVREC: نسبت جمع موجودی‌ها به حساب‌های دریافتنی به جمع کل دارایی‌ها.

ROA: نسبت بازدهی دارایی‌ها؛

SUBS: اگر شرکت دارای یک شرکت یا شرکت‌های فرعی است یک، در غیر این صورت صفر؛

CONOWN: درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است.

STOSATWN: اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به دولت و یا شرکت‌های شبه

دولتی باشد یک، در غیر این صورت صفر.

YEAR: متغیر ساختگی مربوط به زمان (سال).

INDUSTRY: متغیر ساختگی مربوط به نوع صنعت.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

در ادامه پس از ارائه نتایج حاصل از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش، با استفاده از برآورد رگرسیون چندمتغیره، به صحت بررسی تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته پرداخته می‌شود. **آمار توصیفی:** نتایج حاصل از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲، ارائه شده است. لازم به ذکر است که در راستای آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیش از برآورد مدل‌های مورد نظر، همخطی و همبستگی بین متغیرها نیز آزمون شده است و مشکلی از این بابت وجود نداشته است. و به دلیل جلوگیری از افزایش تعداد صفحات مقاله، نتایج آن گزارش نشده است.

### جدول (۲): آمار توصیفی

پنل الف) متغیرهای پیوسته							
متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	تعداد مشاهدات
چسبندگی در اصلاح رو به بالا	UPWARD	۰.۸۶۰	۰.۶۰۴	۵.۰۸۴	-۱.۶۱۵	۱.۶۲۷	۹۸۷
چسبندگی در اصلاح رو به پایین	DOWN-WARD	۰.۹۹۲	۰.۶۴۴	۱۳.۳۹۸	-۹.۹۳۶	۴.۹۷۹	۹۸۷
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	LnAF	۶.۱۴۴	۶.۱۴۲	۷.۸۵۳	۴.۵۶۷	۰.۸۸۱	۱۴۵۵
اندازه شرکت	Size	۱۳.۵۵۴	۱۳.۵۴۱	۱۶.۳۳۷	۱۱.۱۶۶	۱.۳۷۳	۱۴۵۵
اهرم مالی	Lev	۰.۵۸۳	۰.۵۶۸	۱.۱۶۶	۰.۱۴۸	۰.۲۶۱	۱۴۵۵
موجودی‌ها و مطالبات	InvRec	۰.۴۶۵	۰.۴۸۴	۰.۸۴۰	۰.۰۵۴	۰.۲۳۷	۱۴۵۵
نسبت گردش دارایی‌ها	Aturn	۰.۷۳۱	۰.۶۶۴	۲.۰۷۵	۰.۰۰۰	۰.۵۵۳	۱۴۵۵
سن شرکت	LnAge	۳.۲۸۱	۳.۴۳۴	۴.۰۷۸	۱.۹۴۶	۰.۶۶۲	۱۴۵۵
تمرکز مالکیت	Conown	۰.۵۰۹	۰.۵۰۰	۰.۹۸۰	۰.۱۱۰	۰.۲۵۴	۱۴۵۵
پنل ب) متغیرهای گسسته							
متغیر	نماد	فراوانی		درصد فراوانی		تعداد مشاهدات	
		یک	صفر	یک	صفر		
خطای نوع دوم حسابرسی	AuditFailb	۳۷۸	۸۶۵	۳۰.۴۱	۶۹.۵۹	۱۲۴۳	
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	۶۴۰	۸۱۵	۴۳.۹۹	۵۶.۰۱	۱۴۵۵	
نوع گزارش حسابرسی	AudOpn	۷۱۵	۷۴۰	۴۹.۱۴	۵۰.۸۶	۱۴۵۵	
تغییر حسابرسی	AudChg	۵۳۴	۹۲۱	۳۶.۷	۶۳.۳	۱۴۵۵	
زیان	loss	۲۶۳	۱۱۹۲	۱۸.۰۸	۸۱.۹۲	۱۴۵۵	
شرکت‌های فرعی	Sub	۵۳۰	۹۲۵	۳۶.۴۳	۶۳.۵۷	۱۴۵۵	
افزایش سرمایه	Issue	۵۱۳	۹۴۲	۳۵.۲۶	۶۴.۷۴	۱۴۵۵	
سال مالی	FYEnd	۱۰۲۷	۴۲۸	۷۰.۵۸	۲۹.۴۲	۱۴۵۵	
مالکیت دولتی	StOwn	۹۰۵	۵۵۰	۶۲.۲	۳۷.۸	۱۴۵۵	

همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، مقدار میانگین چسبندگی در اصلاح رو به بالا ۰/۸۶ است. در واقع با توجه به اینکه چسبندگی در اصلاح رو به بالا از ضریب  $\alpha 1$  مدل چسبندگی هزینه برای هر شرکت استخراج شده است می‌توان گفت که در شرکت‌های مورد بررسی به طور میانگین یک درصد افزایش در حق الزحمه مورد انتظار منجر به ۰/۸۶ درصد افزایش حق الزحمه واقعی می‌شود. به بیان دیگر درصد تغییرات در حق الزحمه واقعی به ازای یک درصد افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار ۰/۸۶ درصد است. همچنین با بررسی چسبندگی در اصلاح رو به پایین مشاهده می‌شود که میانگین آن ۰/۹۹۲ و بیشتر از چسبندگی در اصلاح رو به بالا است. در واقع این متغیر از ضریب  $(\alpha 1 + \alpha 2)$  مدل چسبندگی هزینه برای هر شرکت استخراج شده است. به عبارت دیگر به طور متوسط در زمان یک درصد کاهش در حق الزحمه مورد انتظار، ۰/۹۹۲ کاهش در حق الزحمه واقعی رخ می‌دهد. و عبارتی تمایل زیادی برای کاهش حق الزحمه در ایران نسبت به افزایش حق الزحمه وجود دارد. عبارتی دیگر چسبندگی حق الزحمه رو به پایین کمتر از چسبندگی حق الزحمه رو به بالا در ایران می‌باشد. یعنی به طور کلی در محیط ایران تمایل بیشتری نسبت به کاهش حق الزحمه در مقایسه با افزایش حق الزحمه وجود دارد و عدم تمایل نسبت افزایش حق الزحمه مشهود می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که انحرافات چسبندگی در اصلاح رو به پایین بیشتر از چسبندگی در اصلاح رو به بالا است. میانگین حق الزحمه حسابرسی ۶/۱۴۴ است. در واقع با آنتی لگاریتم گرفتن از عدد مورد نظر می‌توان دریافت که میانگین حق الزحمه پرداختی شرکت‌ها حدود ۴۶۵ میلیون ریال است. میانه متغیر نیز ۶/۱۴۲ بوده و نشان می‌دهد که نیمی از شرکت‌ها بیشتر از این میزان و نیمی دیگر کمتر از ۶/۱۴۲ حق الزحمه پرداخت کرده‌اند. بیشترین و کمترین میزان این متغیر نیز ۷/۸۵۳ و ۴/۵۶۷ است. میزان انحراف معیار برای این متغیر ۰/۸۸۱ می‌باشد، در واقع انحراف معیار میزان پراکندگی نسبت به میانگین را نشان می‌دهد. این عدد بیانگر آن است که ۰/۸۸۱ واحد پراکندگی نسبت به میانگین وجود دارد که پراکندگی نسبتاً متوسطی است. لازم به ذکر است متغیرهای پژوهش پیش از ارائه آمار توصیفی در سطح ۵ درصد خطا نرمال شده است. به همین ترتیب میانگین اندازه شرکت و لگاریتم سن شرکت نیز به ترتیب ۱۳/۵۵۴ و ۳/۲۸۱ است. همچنین میانگین اهرم مالی ۰/۵۸۳ می‌باشد که نشان می‌دهد به طور متوسط ۵۸/۳ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تأمین شده است که مطابق با مطالعات محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) است. به همین ترتیب نسبت موجودی‌ها و مطالبات به کل دارایی‌ها ۴۶/۵ درصد است. میانگین نسبت گردش دارایی‌ها ۰/۷۷۵ است. در واقع در شرکت‌های مورد بررسی نسبت درآمد به دارایی‌ها در هر سال ۰/۷۳۱ می‌باشد. در نهایت میانگین تمرکز مالکیت تقریباً ۵۱ درصد (۰/۵۰۹) است که مطابق با یافته‌های توصیفی محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸) و مباحث ارائه شده توسط مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸) در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی است. به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است. در حالی که در بازارهای سرمایه کشورهای پیشرفته مانند آمریکا تمرکز

مالکیت بیش از ۵ درصد مشهود نبوده و سهامداران جزء و نهادی اشکال غالب سهامداری هستند. با بررسی متغیرهای گسسته مشاهده می‌شود که ۳۰/۴۱ درصد از شرکت‌های مورد بررسی دارای خطای نوع دوم بوده‌اند. به عبارت دیگر در ۳۰ درصد از شرکت‌ها گزارش مقبول صادر شده است، در صورتی که پس از تجدید ارائه گزارش مشروط بوده است. این عدد بیانگر خطای بالا در صورت‌های مالی شرکت‌های مورد بررسی است که می‌تواند در بلندمدت زیانبار باشد. ۴۳/۹۹ درصد از شرکت‌های نمونه توسط حسابرسان طبقه اول مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند. ۴۹/۱۴ درصد دارای گزارش غیر مقبول بوده‌اند و در هر سال ۳۶/۷ درصد از شرکت‌ها حسابرس خود را تغییر داده‌اند. به همین ترتیب با بررسی سایر متغیرهای گسسته مشاهده می‌شود که ۱۸/۰۸ درصد از شرکت‌ها زیان‌ده بوده‌اند. ۳۶/۴۳ درصد دارای شرکت‌های فرعی هستند. ۳۵/۲۶ درصد در هر سال افزایش سرمایه داده‌اند. که در توجیه افزایش سرمایه باید به مسأله تورم در کشور اشاره کرد. در واقع به دلیل آنکه در ایران تورم بالایی وجود دارد، شرکت‌ها همواره افزایش سرمایه می‌دهند. در نهایت ۷۰/۵۸ درصد از شرکت‌ها سال مالی منتهی به اسفندماه داشته‌اند و ۶۲/۲ درصد از شرکت‌های نمونه نیز دارای مالکیت دولتی هستند.

آزمون  $t$  و کای دو: یکی از مسائلی که در آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۲، قابل ملاحظه نیست، میزان ارتباط ابتدایی متغیرهای پژوهش است. بطوریکه نمی‌توان دریافت که آیا چسبندگی در اصلاح رو به بالا در شرکت‌های با وجود خطای حسابرسی نوع دوم و عدم وجود خطا متفاوت است یا خیر؟ بر این اساس در جدول ۳، نتایج آزمون  $t$  برای متغیرهای پیوسته و آزمون کای-دو برای متغیرهای دو ارزشی برای دو گروه شرکت‌های با خطای حسابرسی نوع دوم و عدم خطای حسابرسی نوع دوم بررسی شده است. همچنین باید گفت که این آزمون برای متغیرهای اصلی پژوهش که در مدل اصلی پژوهش بوده است، انجام شد. همانطور که در جدول ۳، مشاهده می‌شود بر اساس آزمون  $t$  در میانگین متغیرهای پیوسته بر اساس مقایسه در دو گروه شرکت‌ها با خطای حسابرسی نوع دوم و عدم خطای حسابرسی نوع دوم (پنل الف)، چسبندگی در اصلاح رو به بالا و چسبندگی در اصلاح رو به پایین برای دو گروه شرکت‌ها تفاوت معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد ندارد. به همین ترتیب مشاهده می‌شود که اهرم مالی برای شرکت‌های بدون خطای نوع دوم بیشتر است. این اختلاف بر اساس آماره  $t$  در سطح ۹۵ درصد معنادار است. همچنین تمرکز مالکیت در شرکت‌های با خطای نوع دوم بیشتر است. با بررسی متغیرهای گسسته نیز مشاهده می‌شود که برای دو گروه شرکت‌ها با وجود خطای حسابرسی نوع دوم و عدم وجود خطا نتایج آزمون کای دو نشان می‌دهد که در شرکت‌های با خطای نوع دوم، زیان کمتر است. چراکه آماره کای دو در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. همچنین مالکیت دولتی در شرکت‌های با خطای نوع دوم بیشتر است. بین سایر متغیرها تفاوت معناداری وجود ندارد.

## جدول (۳): آزمون t و کای دو

پنل الف) آزمون t بین متغیرها بر اساس خطای نوع دوم حسابرس				
متغیر	نماد	حسابرس با خطای نوع دوم (تعداد مشاهدات = ۳۷۸)	حسابرس بدون خطای نوع دوم (تعداد مشاهدات = ۸۶۵)	آماره آزمون
چسبندگی در اصلاح رو به بالا <sup>۱</sup>	UPWARD	۰.۸۲۷	۰.۸۸۵	۰.۳۷۷
چسبندگی در اصلاح رو به پایین <sup>۱</sup>	DOWNWARD	۴.۵۵۰	۴.۳۶۴	-۰.۰۴۱
اندازه شرکت	Size	۱۳.۴۴۷	۱۳.۵۵۴	۱.۳۳۰
اهرم مالی	Lev	۰.۵۲۲	۰.۶۰۲	**۵.۳۸۷
موجودی‌ها و مطالبات	InvRec	۰.۴۷۶	۰.۴۵۹	-۱.۱۸۷
تمرکز مالکیت	Conown	۰.۵۳۲	۰.۴۸۵	** -۳.۰۹۱
پنل ب) آزمون $\chi^2$ بین متغیرها بر اساس نوع حسابرس				
متغیر	نماد	حسابرس با خطای نوع دوم (تعداد مشاهدات = ۳۷۸)	حسابرس بدون خطای نوع دوم (تعداد مشاهدات = ۸۶۵)	آماره آزمون
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	۱۵۷	۳۹۳	۱.۶۲۱
تغییر حسابرس	AudChg	۱۴۸	۳۲۳	۰.۳۶۷
زیان	Loss	۲۳	۲۱۰	**۵۷.۱۶۱
شرکت‌های فرعی	Sub	۱۲۶	۳۲۷	۲.۲۶۹
مالکیت دولتی	StOwn	۲۷۸	۴۸۶	**۳۳.۴۷۰
** معناداری در سطح پنج درصد				
۱. برای دو متغیر مورد نظر تعداد مشاهدات خطای نوع دوم حسابرس به ترتیب ۲۹۸ برای وجود خطای نوع دوم و ۶۸۹ برای عدم وجود خطای نوع دوم است.				

## نتایج پژوهش آزمون فرضیه‌های

نتایج مدل ارتباط چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین و خطای نوع دوم حسابرس در جدول ۴، آورده شده است.

جدول (۴): مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: خطای نوع دوم حسابرس)

$$AUDFAILB_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 UPWARD_{i,t} + \beta_2 DOWNWARD_{i,t} + \beta_3 TOP_{i,t} + \beta_4 CHANGE_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 INVREC_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} STOWN_{i,t} + \sum \beta_j INDUSTRY + \sum \beta_k YEAR + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	احتمال آماره Z
چسبندگی در اصلاح رو به بالا	UPWARD	-۰.۰۲۱	۰.۰۳۹	-۰.۵۳۰	۰.۵۹۵
چسبندگی در اصلاح رو به پایین	DOWNWARD	-۰.۰۰۲	۰.۰۰۱	-۱.۴۷۰	۰.۱۴۱
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	-۰.۲۹۷	۰.۱۸۳	-۱.۶۲۰	۰.۱۰۴
تغییر حسابرس	AudChg	۰.۰۷۴	۰.۱۸۲	۰.۴۱۰	۰.۶۸۴
اندازه شرکت	Size	-۰.۱۸۹	۰.۰۷۹	-۲.۴۰۰	۰.۰۱۶
اهرم مالی	Lev	-۱.۴۹۱	۰.۳۹۴	-۳.۷۸۰	۰.۰۰۰
موجودیها و مطالبات	InvRec	۰.۲۲۲	۰.۴۳۱	۰.۵۲۰	۰.۶۰۶
زیان	Loss	-۱.۴۹۴	۰.۳۲۴	-۴.۶۱۰	۰.۰۰۰
شرکت‌های فرعی	Sub	-۰.۱۳۳	۰.۲۲۱	-۰.۶۰۰	۰.۵۴۶
تمرکز مالکیت	Conown	۰.۱۵۵	۰.۴۰۱	۰.۳۹۰	۰.۶۹۹
مالکیت دولتی	StOwn	۰.۹۵۵	۰.۱۹۲	۴.۹۸۰	۰.۰۰۰
ضریب ثابت	C	۱.۴۵۰	۱.۰۹۷	۱.۳۲۰	۰.۱۸۶
سال و صنعت	Year, Industry	کنترل شد			
آماره کای دو		۱۹۲.۳۹۰			
احتمال آماره کای دو		۰.۰۰۰			
ضریب تعیین پسودو		۰.۲۳۲			
تعداد مشاهدات		۹۸۷			

با توجه به جدول ۴، مشاهده می‌شود که آماره کای دو برای مدل ۱۹۲/۳۹ است و احتمال آماره کای دو کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا مدل در حالت کلی تأیید می‌شود. همچنین ضریب تعیین پسودو ۰/۲۳۲ است که نشان می‌دهد ۲۳/۲ درصد از تغییرات خطای نوع دوم حسابرسی بر اساس متغیرهای طرف راست معادله توضیح داده می‌شود. با توجه به معناداری کلی مدل، می‌توان در رابطه با معناداری تک تک متغیرها اظهار نظر کرد. لازم به ذکر است که علت کاهش مشاهدات به دلیل حذف مشاهدات برخی شرکت‌ها در زمان برآورد مدل چسبندگی

هزینه برای هر شرکت به صورت جداگانه بود. در همین راستا نتایج نشان می‌دهد که ضریب چسبندگی در اصلاح رو به بالا ۰/۰۲۱- است. این ضریب بر اساس آماره  $t$  در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار نیست. در واقع با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، خطای نوع دوم حسابرسی تغییر معناداری نخواهد داشت. لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه «سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق‌الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با خطای نوع دوم در ارتباط است»، رد می‌شود. همچنین با بررسی ضریب چسبندگی در اصلاح رو به پایین مشاهده می‌شود که این ضریب ۰/۰۰۲- بوده و در سطح احتمال ۹۵ درصد ضریب مورد نظر نیز معنادار نیست. لذا فرضیه دوم پژوهش نیز رد می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق‌الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با خطای نوع دوم در ارتباط نیست. با بررسی سایر متغیرهای پژوهش مشاهده می‌شود که اندازه شرکت، اهرم مالی و زیان منجر به کاهش خطای نوع دوم حسابرسی می‌شود و مالکیت دولتی منجر به افزایش خطای نوع دوم حسابرسی می‌شود. چراکه ضرایب مورد نظر بر اساس احتمال آماره  $Z$  در سطح ۹۵ درصد معنادار هستند.

### آزمون‌های اضافی

#### تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بر نوع گزارش حسابرسی

با توجه به اینکه نتایج مدل اصلی پژوهش بر رد فرضیه‌های پژوهش دلالت دارد، لذا مدل پژوهش بر اساس نوع گزارش حسابرسی نیز مجدداً آزمون شد. نتایج آزمون مورد نظر در جدول ۵، گزارش شده است.

جدول (۵): مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: نوع گزارش حسابرسی)

$$AudOpn_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 UPWARD_{i,t} + \beta_2 DOWNWARD_{i,t} + \beta_3 TOP_{i,t} + \beta_4 CHANGE_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 INVREC_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} STOWN_{i,t} + \sum \beta_j INDUSTRY + \sum \beta_k YEAR + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره $Z$	احتمال $Z$
چسبندگی در اصلاح رو به بالا	UPWARD	۰.۰۶۷	۰.۰۳۳	۲.۰۶۰	۰.۰۳۹
چسبندگی در اصلاح رو به پایین	DOWNWARD	-۰.۰۰۱	۰.۰۰۲	-۰.۴۵۰	۰.۶۵۴
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	-۰.۰۳۰	۰.۱۶۷	-۰.۱۸۰	۰.۸۶۰

۰.۳۹۴	۰.۸۵۰	۰.۱۷۲	۰.۱۴۷	AudChg	تغییر حسابرس
۰.۰۴۴	۲.۰۱۰	۰.۰۷۷	۰.۱۵۶	Size	اندازه شرکت
۰.۰۰۰	۵.۹۵۰	۰.۳۸۴	۲.۲۸۶	Lev	اهرم مالی
۰.۲۹۰	-۱.۰۶۰	۰.۳۸۶	-۰.۴۰۹	InvRec	موجودی‌ها و مطالبات
۰.۰۰۰	۴.۸۹۰	۰.۲۴۹	۱.۲۱۶	Loss	زیان
۰.۰۰۴	۲.۸۵۰	۰.۱۹۹	۰.۵۶۷	Sub	شرکت‌های فرعی
۰.۰۰۰	-۳.۸۱۰	۰.۳۷۲	-۱.۴۱۹	Conown	تمرکز مالکیت
۰.۰۰۰	-۶.۴۱۰	۰.۱۶۵	-۱.۰۵۸	StOwn	مالکیت دولتی
۰.۱۰۸	-۱.۶۱۰	۰.۹۹۹	-۱.۶۰۵	C	ضریب ثابت
کنترل شد			Year,Industry	سال و صنعت	
۲۸۸.۵۷۰			آماره کای دو		
۰.۰۰۰			احتمال آماره کای دو		
۰.۲۵۵			ضریب تعیین پسودو		
۱۰۴۳			تعداد مشاهدات		

بر اساس نتایج جدول ۵، معناداری کلی مدل بر اساس آماره کای دو تأیید می‌شود. همچنین ضریب تعیین پسودو نشان می‌دهد که ۲۵/۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. بنابراین می‌توان در رابطه با تک تک متغیرها اظهار نظر کرد. نتایج نشان می‌دهد که ضریب چسبندگی در اصلاح رو به بالا ۰/۰۶۷ بوده و در سطح احتمال ۹۵ درصد بر اساس آماره Z معنادار است. لذا می‌توان گفت که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، گزارش مشروط حسابرس نیز افزایش پیدا می‌کند. به بیان دیگر چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا یا سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی منجر به کاهش گزارش مشروط حسابرسی می‌شود. لذا فرضیه اول پژوهش در این حالت تأیید می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با گزارش مشروط حسابرس در ارتباط است. یعنی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. در راستای تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به پایین بر نوع گزارش حسابرس، ضریب مورد نظر منفی و غیر معنادار است. لذا می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با نوع گزارش حسابرس در ارتباط نیست. با بررسی متغیرهای پژوهش مشاهده می‌شود که اندازه شرکت، اهرم مالی، زیان و داشتن شرکت‌های فرعی منجر به افزایش گزارش مشروط حسابرس می‌شود و تمرکز مالکیت و مالکیت دولتی منجر به کاهش گزارش مشروط حسابرس می‌شود.

تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بر تجدید ارائه صورت‌های مالی: در راستای بررسی دقیق‌تر نتایج، در جدول ۶، نتایج تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بر تجدید ارائه صورت‌های مالی بررسی شده است.

جدول (۶): مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش (متغیر وابسته: تجدید ارائه صورت‌های مالی)

$$Restate_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 UPWARD_{i,t} + \beta_2 DOWNWARD_{i,t} + \beta_3 TOP_{i,t} + \beta_4 CHANGE_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 INVREC_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} STOWN_{i,t} + \sum \beta_j INDUSTRY + \sum \beta_k YEAR + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره Z	احتمال آماره Z
چسبندگی در اصلاح رو به بالا	UPWARD	۰.۰۴۶	۰.۰۳۸	۱.۲۳۰	۰.۲۲۰
چسبندگی در اصلاح رو به پایین	DOWNWARD	-۰.۰۰۳	۰.۰۰۱	-۲.۳۱۰	۰.۰۲۱
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	-۰.۱۹۹	۰.۱۷۱	-۱.۱۷۰	۰.۲۴۴
تغییر حسابرس	AudChg	۰.۰۹۲	۰.۱۷۴	۰.۵۳۰	۰.۵۹۶
اندازه شرکت	Size	-۰.۱۳۶	۰.۰۸۰	-۱.۷۰۰	۰.۰۸۹
اهرم مالی	Lev	۰.۸۴۵	۰.۳۹۳	۲.۱۵۰	۰.۰۳۱
موجودی‌ها و مطالبات	InvRec	-۰.۰۰۷	۰.۴۰۴	-۰.۰۲۰	۰.۹۸۷
زیان	Loss	-۰.۴۰۰	۰.۲۶۲	-۱.۵۳۰	۰.۱۲۶
شرکت‌های فرعی	Sub	۰.۵۵۴	۰.۲۱۰	۲.۶۴۰	۰.۰۰۸
تمرکز مالکیت	Conown	-۰.۳۵۲	۰.۳۵۱	-۱.۰۰۰	۰.۳۱۶
مالکیت دولتی	StOwn	۰.۰۷۱	۰.۱۸۵	۰.۳۸۰	۰.۷۰۱
ضریب ثابت	C	۲.۴۹۰	۱.۰۶۵	۲.۳۴۰	۰.۰۱۹
سال و صنعت	Year, Industry	کنترل شد			
آماره کای دو		۱۵۱.۰۸۰			
احتمال آماره کای دو		۰.۰۰۰			
ضریب تعیین پسودو		۰.۱۴۹			
تعداد مشاهدات		۹۸۷			

براساس نتایج جدول ۶، با توجه به آماره کای دو، معناداری کلی مدل تایید می‌شود. ضریب تعیین پسودو نیز نشان می‌دهد که ۱۴/۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای

مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که ضریب چسبندگی در اصلاح رو به بالا ۰/۰۴۶ بوده اما در سطح احتمال ۹۵ درصد بر اساس آماره Z معنادار نیست. لذا می‌توان گفت که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، تجدید ارائه صورت‌های مالی تغییر پیدا نمی‌کند. در نتیجه فرضیه اول پژوهش در این حالت رد می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با تجدید ارائه صورت‌های مالی در ارتباط نیست. همچنین در راستای بررسی تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به پایین، ضریب مورد نظر ۰/۰۰۳- بوده و بر اساس آماره Z در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. در واقع افزایش چسبندگی در اصلاح رو به پایین منجر به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌شود (کاهش چسبندگی در اصلاح رو به پایین منجر به افزایش تجدید ارائه صورت‌های مالی و یا کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود). لذا فرضیه دوم پژوهش در این حالت تأیید می‌شود.

### تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بر خطای نوع دوم حسابرسی:

در راستای بررسی نتایج، همانطور که اشاره شد، چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بر اساس مدل چسبندگی حق الزحمه و برای هر شرکت به صورت جداگانه برآورد گردید. اما برای بررسی بهتر نتایج، یک مرتبه دیگر، ضرایب چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین برای هر سال بصورت جداگانه برآورد گردید. چراکه ممکن است تعداد کم مشاهدات منجر به ایجاد انحراف در برآوردها شود. در واقع با توجه به اینکه نمونه پژوهش برای دوره ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ بوده و از طرفی سال ۱۳۹۱ برای محاسبه تغییرات حق الزحمه حذف شده است، پس برای سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹، ۸ ضریب مختلف برای چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین بدست آمد. سپس مدل با متغیرهای جدید مجدداً آزمون شد. مسأله‌ای که در آزمون با این نوع محاسبه چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین وجود دارد آن است که دو متغیر چسبندگی در اصلاح رو به بالا و پایین هم خطی بالایی با یکدیگر دارند و تنها راه رفع آن افزایش تعداد سال‌های مطالعه است که چنین کاری سخت است. بنابراین مدل پژوهش یک مرتبه با وجود چسبندگی در اصلاح رو به بالا و یک مرتبه با وجود چسبندگی در اصلاح رو به پایین برآورد گردید. نتایج آزمون‌های موردنظر در جدول ۷، گزارش شده است.

جدول (۷): مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش با محاسبه سالانه ضرایب چسبندگی (متغیر وابسته):

#### خطای نوع دوم حسابرسی

$$\begin{aligned}
 AUDFAILB_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 UPWARD_{i,t} + \beta_2 DOWNWARD_{i,t} + \beta_3 TOP_{i,t} \\
 & + \beta_4 CHANGE_{i,t} + \beta_5 SIZE_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 INVREC_{i,t} \\
 & + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 SUBS_{i,t} + \beta_{10} CONOWN_{i,t} + \beta_{11} STOWN_{i,t} \\
 & + \sum \beta_j INDUSTRY + \sum \beta_k YEAR + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}$$

متغیر	نماد	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
چسبندگی در اصلاح رو به بالا	UPWARD	**۷.۷۸۵	۳.۲۲		
چسبندگی در اصلاح رو به پایین	DOWNWARD			** -۲.۴۳۱	-۳.۲۲
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAudit	-۰.۲۸۱	-۱.۶۳	-۰.۲۸۱	-۱.۶۳
تغییر حسابرس	AudChg	۰.۰۹۳	۰.۵۴	۰.۰۹۳	۰.۵۴
اندازه شرکت	Size	** -۰.۱۷۱	-۲.۳۵	** -۰.۱۷۱	-۲.۳۵
اهرم مالی	Lev	** -۱.۲۹۵	-۳.۴۹	** -۱.۲۹۵	-۳.۴۹
موجودیها و مطالبات	InvRec	۰.۰۴۳	۰.۱۰	۰.۰۴۳	۰.۱
زیان	Loss	** -۱.۳۸۲	-۴.۵۴	** -۱.۳۸۲	-۴.۵۴
شرکت‌های فرعی	Sub	-۰.۲۷۷	-۱.۳۶	-۰.۲۷۷	-۱.۳۶
تمرکز مالکیت	Conown	-۰.۰۰۸	-۰.۰۲	-۰.۰۰۸	-۰.۰۲
مالکیت دولتی	StOwn	** ۰.۹۱۸	۵.۱۶	** ۰.۹۱۸	۵.۱۶
ضریب ثابت	C	* -۳.۶۸۸	-۱.۸۹	** ۲.۵۹۸	۲.۴۶
سال و صنعت	Year, Industry	کنترل شد			
آماره کای دو		۱۹۲.۴۹۰	۱۹۲.۴۹۰	۱۹۲.۴۹۰	۱۹۲.۴۹۰
احتمال آماره کای دو		۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰
ضریب تعیین پسودو		۰.۲۱۱	۰.۲۱۱	۰.۲۱۱	۰.۲۱۱
تعداد مشاهدات		۱,۰۸۱	۱,۰۸۱	۱,۰۸۱	۱,۰۸۱

\* و \*\* به ترتیب معناداری در سطح احتمال ۹۰ درصد و ۹۵ درصد.

در جدول ۷، نتایج نشان می‌دهد که هر دو الگو در حالت کلی معنادار است. همچنین با بررسی ضرایب مشاهده می‌شود که ضریب چسبندگی در اصلاح رو به بالا ۷/۷۸۵ بوده و در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. در واقع با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، خطای نوع دوم حسابرسی افزایش می‌یابد و برعکس. بنابراین فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه «سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با خطای نوع دوم در ارتباط است»، تأیید می‌شود. همچنین ضریب چسبندگی در اصلاح رو به پایین ۰/۲۸۱- بوده و در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار است. بنابراین می‌توان گفت که افزایش چسبندگی در اصلاح رو به پایین منجر به کاهش خطای نوع دوم می‌شود. لذا فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با خطای نوع دوم در ارتباط است.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج نشان داد که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، خطای نوع دوم حسابرسی تغییر معناداری نخواهد داشت. لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه «سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با خطای نوع دوم در ارتباط است»، رد شد. اما نتایج نشان داد که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، گزارش مشروط حسابرسی نیز افزایش پیدا می‌کند. به بیان دیگر چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا یا سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی منجر به کاهش گزارش مشروط حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. لذا فرضیه اول پژوهش در این حالت تأیید می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با گزارش مشروط حسابرسی در ارتباط است. علاوه بر این نتایج نشان داد که با افزایش چسبندگی در اصلاح رو به بالا، تجدید ارائه صورت‌های مالی تغییر پیدا نمی‌کند و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با تجدید ارائه صورت‌های مالی در ارتباط نیست. در حالت کلی با بررسی تمام نتایج می‌توان دریافت که چسبندگی در اصلاح رو به بالا نمی‌تواند منجر به تغییر کیفیت حسابرسی شود. اگرچه چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا به صورت منفی با گزارش مشروط حسابرسی در ارتباط است و در واقع منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. در واقع یک افزایش در حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار ممکن است نشانگر پیچیدگی حسابرسی بالاتری از جمله افزایش در اندازه صاحبکار و یا افزایش ریسک‌های مرتبط با مشتری باشد. موسسات حسابرسی ممکن است کوشش‌های بیشتری را به عنوان واکنشی به این مسأله تخصیص داده و متعاقباً حق الزحمه حسابرسی به صورت رو به بالا تعدیل کنند تا تلاش و کوشش تخصیص داده و همچنین ریسک حقوقی مربوطه را جبران نمایند. ولی از طرف دیگر، به دلیل آنکه در ایران همواره ریسک‌های گزارشگری مالی زیاد است و تورم همواره جزئی از اقتصاد ایران است، لذا حسابرسان همواره به دنبال افزایش قیمت هستند و شاید نتوان این افزایش حق الزحمه را دلیلی برای افزایش کیفیت حسابرسی و یا چسبندگی رو به بالای حق الزحمه حسابرسی را دلیلی بر کاهش کیفیت دانست، چراکه ممکن است حسابرسان، برای رقابت در بازار، نه تنها حق الزحمه کمتری دریافت کنند، بلکه کیفیت حسابرسی خود را برای حفظ شهرت در سال‌های آتی حفظ نمایند. در همین راستا صفرزاده و بیگ (۱۳۹۴)، دریافتند که تغییرات هزینه حسابرسی مستقل به طور کامل با تغییر در عوامل مؤثر بر هزینه حسابرسی تبیین نمی‌شود. جامعی (۱۳۹۵) بیان کرد که بازار خدمات حسابرسی، در طول دوره میان‌مدت رقابتی بوده و حسابرسان قادر به حفظ قیمت‌گذاری استراتژیک خدمات خود، در طی دوره میان‌مدت نیستند. قیطاسی و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهند که حق الزحمه حسابرسی با تغییر عوامل مؤثر در مدل حق الزحمه حسابرسی فوراً تعدیل نمی‌شود. همچنین در خارج از کشور گائو و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی بالاتر استقلال حسابرسی را مختل

می‌کند و بنابراین باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین با بررسی ضریب چسبندگی در اصلاح رو به پایین مشاهده شد که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با خطای نوع دوم در ارتباط نیست. در راستای تأثیر چسبندگی در اصلاح رو به پایین بر نوع گزارش حسابرسی نیز، ضریب مورد نظر منفی و غیرمعنادار است. لذا می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با نوع گزارش حسابرسی در ارتباط نیست. اما افزایش چسبندگی در اصلاح رو به پایین منجر به کاهش تجدیدارائه صورت‌های مالی می‌شود (کاهش چسبندگی در اصلاح رو به پایین منجر به افزایش تجدیدارائه صورت‌های مالی می‌شود). لذا فرضیه دوم پژوهش در این حالت تأیید می‌شود و می‌توان گفت که سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) به صورت مثبتی با تجدیدارائه صورت‌های مالی در ارتباط است. در واقع بر اساس نتایج تجدید ارائه صورت‌های مالی باید گفت که اگرچه صاحبکاران اقدام به کوچک‌سازی می‌نمایند، ریسک‌های حسابرسی ممکن است به دلیل کاهش ارزش منتج از کوچک‌سازی افزایش یابد (دی‌ویلس و همکاران، ۲۰۱۴). در این خصوص، تعدیل رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (عدم وجود چسبندگی رو به پایین) ممکن است این موضوع را القا کند که حسابرسان به صورت کافی متوجه افزایش در ریسک حسابرسی نشده‌اند. همچنین در بازار رقابتی، با توجه به قدرت چانه‌زنی پایین حسابرسان، ایشان تمایل به تسریع تعدیلات رو به پایین قیمتی دارند که در مطالعات چانگ و همکاران (۲۰۱۹) نیز به این مساله اشاره شده است. عدم معناداری نتایج در دو حالت دیگر را شاید بتوان به دلایل ذکر شده در بالا مرتبط دانست. در واقع حق الزحمه شاید بدون ارتباط آنچنان با کیفیت حسابرسی و تنها بر اساس شرایط بازار رقابتی و قدرت چانه‌زنی تعیین می‌شود. با توجه به نتیجه بدست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌های مربوط به آزمون فرضیه اول مبنی بر رابطه سرعت بالاتر در اصلاح رو به بالای حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به بالا) به صورت منفی با نوع اظهار نظر حسابرسان است، بیانگر این مطلب است که چسبندگی حق الزحمه حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شوند که بنابراین، به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان پیشنهاد می‌شود در ارزیابی شرکت‌ها و اتخاذ تصمیم‌های سرمایه‌گذاری به میزان پیچیدگی‌های حق الزحمه حسابرسی نیز توجه نمایند. همچنین با توجه به نتیجه بدست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌ها مربوط به آزمون فرضیه دوم مبنی بر تأثیر مثبت و معنادار سرعت بالاتر در اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) با تجدید ارائه صورت‌های مالی می‌باشد. بیانگر این مطلب است که اصلاح رو به پایین حق الزحمه حسابرسی (چسبندگی کمتر در اصلاح رو به پایین) موجب افزایش خطای نوع دوم می‌شوند، با توجه به تحریم‌ها و بحران‌های اقتصادی اخیر، به شرکت‌کنندگان بازار پیشنهاد می‌شود که در خصوص اثر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر خطای نوع دوم آگاه‌تر باشند.

## منابع

- آقائی قهی علیرضا، یزدانی شهره، خانمحمدی محمد حامد. (۱۳۹۹). مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران به روش نظریه پردازی زمینه‌ای. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۰): ۲۰-۸.
- بنی‌مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس.. حسابداری مدیریت، ۵(۱۵): ۴۱-۵۴.
- جامعی، رضا (۱۳۹۵). بررسی رفتار چسبندگی حق الزحمه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۸(۲۹): ۵۲-۶۷.
- حسینی، محمد؛ یونس حمه، بیستون. (۱۴۰۱). تحلیل روابط حق الزحمه حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفتگی مالی. فصلنامه پژوهش های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶): ۸۲-۱۱۱.
- حسین آبادی، ابوالحسن؛ محمدرضایی، فخرالدین؛ ابوطالب، نعیمی (۱۳۹۷). خطای حسابرسی: نقش نوع، رتبه و دوره تصدی حسابرس، چهارمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی، تاکستان.
- صفرزاده، محمدحسین؛ بیگ پناه، بهزاد (۱۳۹۴). چسبندگی هزینه حسابرسی مستقل در شرکت های ایرانی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۷(۷۲): ۲۷-۳۵.
- قیطاسی، روح اله؛ حاجی زاده، فتح اله؛ الفتی، احمد (۱۳۹۷). چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۸(۷۳): ۲۱۱-۲۳۰.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱): ۸۷-۱۲۲.
- محمدرضائی، فخرالدین؛ گل چهره، محمد (۱۳۹۶). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای موسسات حسابرسی.. حسابداری مالی، ۹(۳۶): ۱-۳۱.
- وقفی، سید حسام؛ کامران راد، صدیقه؛ برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۹): ۴۴-۷۰.
- Aghaei, A., & Yazdani, S., & Khanmohammadi, M. (2020). Conceptual Model of Factors Affecting The Audit Quality in Iran by the Method of Grounded Theory. *Audit Science*, 20-8, 20(70). (in Persian)
- Anderson, M.C., Banker, R.D. and Janakiraman, S.N. (2003), "Are selling, general, and administrative costs 'sticky'?", *Journal of Accounting Research*, 41 (1): pp 47-63.
- Asthana, S. C. and Boone, J. P. (2012) "Abnormal Audit Fee and Audit Quality", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 31 (3): pp 1-22.
- Banimahd, B., & Moradzadehfard, M., & Zeynali, M. (2013). Effect of Audit Fee on Audit Opinion. *Management Accounting*, 5(15): 41-54. (in Persian)
- Buslepp, W., Legoria, J., Rosa, R., & Shaw, D. (2019). Misclassification of audit-related fees

as a measure of internal control quality. *Advances in Accounting*, 100425

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

DeAngelo, L. E. (1981), "Auditor size and audit quality", *Journal of accounting and economics*, 3(3): pp 183-199.

DeVillier, C., Hay, D. and Zhang, Z. (2014), "Audit Fee Stickiness", *Managerial Auditing Journal*, 29(1): pp 2-26.

Ghaffran, C., & O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. *The British Accounting Review*, 49(6), 578-593

Gheytsi, R., & Hajizadeh, F. (2018). Audit Fee Stickiness. *Audit Science*, 18(73): 211-230. (in Persian)

Hassani, M., & Yunes Hama, B. (2022). Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(6), 82-111. (in Persian)

Hoitash, R. Markelevich, A. J. and Barragato, C. A. (2007), "Auditor Fees and Audit Quality", *Managerial Auditing Journal*, 22 (8): pp 761-786

Jameie, R. (2016). Investigating stickiness behavior of audit fees in accepted companies in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 8(29), 52-67. doi: 10.22034/iאר.2016.99190. (in Persian)

Lai, K.-W. (2019). Audit Report Lag, Audit Fees, and Audit Quality Following an Audit Firm Merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10027

Legoria, J., Rosa, G., & Soileau, J. S. (2017). Audit quality across non-audit service fee benchmarks: Evidence from material weakness opinions. *Research in Accounting Regulation*, 29(2), 97-108.

Lu, L. Y., Wu, H., & Yu, Y. (2017). "Investment-related pressure and audit risk". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3): pp 137-157.

MohammadRezaei, Fakhroddin, & golchehre, mohammad. (2018). Audit Failure, Audit Opinion and Auditor's Remarks: The Role of Audit Partner Busyness. *Financial Accounting*, 9(36), 1-31. (in Persian)

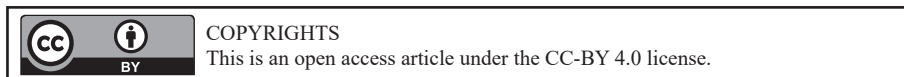
MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., & Ahmed, K. (2018). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. *The International Journal of Accounting*

Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-122. doi: 10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884. (in Persian)

Safarzadeh, Mohammad Hossein, & Beigpanah, Behzad. (2015). Audit Fee stickiness in Iranian Firms. *Financial Accounting*, 7(27), 53-76. (in Persian)

vaghfi, S. H., Kamranrad, S., & Baraslani, S. (2022). The Effect of Audit Fee Discount on its Compensation and the Quality of Accounting Information with an Emphasis on the Role of the Auditor's Expertise. *Journal of Professional Auditing Research*, 3(9), 44-70. (in Persian)

1. Lu et al.
2. De Angelo
3. Hoitash et al.
4. Choi et al.
5. DeVillier et al.
6. Chang et al.
7. Ařthana & Boone
8. Chen,K,Lin Lin,K,Zhou,J,
9. Buslepp, W., Legoria, J., Rosa, R., & Shaw, D.
10. Datar at al.
11. Feltham et al
12. Lai, K.-W.
13. Ghafran, C., & O'Sullivan, N.
14. Carcello, j. v ., Nagy, A.L J
15. Dupuch and Simunic
16. Davidson and Neu
17. Legoria, J., Rosa, G., & Soileau, J. S.





## **Auditing services quality improvement based on the independent auditing attitude of the social responsibility**

Seyyed Aamin Mirbagheri<sup>1</sup>, Sina Kheradyar<sup>2</sup>, Mojtaba Maleki Choubari<sup>3</sup>

Received: 2023/06/19

Approved: 2023/07/19

Research Paper

### **Abstract:**

The evaluation of the social responsibility of the internal auditor shows the effects of the non-financial goals of an organization and can lead to the improvement of the quality of audit services. The purpose of this research is Auditing services quality improvement based on the independent auditing attitude of the social responsibility. based on which, each of the respondents of the statistical community (independent auditors) is based on the existence and size of each of the model indicators in the organization. They answered based on the 5-option Likert and the data of this questionnaire was entered into Smart PLS software. The results found indicate that from the point of view of independent auditors, organizational factors, support and programs of the government and the auditor have a significant effect on improving the quality of audit services due to the quality of financial statements. The general result of the research indicates that the responsibility of internal auditors increases the effectiveness and economic efficiency of audits and helps auditors in providing quality public services.

**Key Words:** Social responsibility, improving the quality of audit services, quality of financial statements, timeliness of the auditor's report

 10.22034/JPAR.2023.2005167.1179

1. Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.  
mirbagheri.aamin@gmail.com

2. Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran.  
(Corresponding Author) kheradyar@iaurasht.ac.ir

3. Department of Accounting, Lahijan Branch, Islamic Azad University, Lahijan, Iran.  
malekichubari@liau.ac.ir  
<http://article.iacpa.ir>

## بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسؤلیت‌پذیری اجتماعی

سید امین میرباقری<sup>۱</sup>، سینا خردبار<sup>۲</sup>، مجتبی ملکی چوبری<sup>۳</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

کیفیت خدمات حسابرسی از طریق اطمینان‌دهی در خصوص گزارشگری مالی با کیفیت در صورت‌های مالی و ارائه به موقع گزارش حسابرسی می‌تواند باعث تقویت مزیت رقابتی برای سازمان و در نتیجه ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی گردد. هدف این پژوهش بهبود کیفیت خدمات حسابرسی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسیولیت‌پذیری اجتماعی است. در این پژوهش به منظور گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته دارای سؤالات باز پاسخ استفاده شده است. که بر اساس آن، هر یک از پاسخ‌دهندگان جامعه آماری که متشکل از حسابرسان مستقل می‌باشند به میزان وجود و اندازه هر یک از شاخص‌های مدل در سازمان بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت پاسخ داده‌اند و داده‌های این پرسش‌نامه وارد نرم‌افزار Smart PLS شد. نتایج یافت شده حاکی از آن است که از دیدگاه حسابرسان مستقل، از عوامل موثر بر مسیولیت‌پذیری اجتماعی که در این پژوهش طبق نظر خبرگان شناسایی گردید، عوامل سازمانی، حمایت و برنامه‌های دولت و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی تاثیر معناداری دارد. نتیجه کلی تحقیق حاکی از آن است که مسیولیت‌پذیری حسابرسان داخلی سبب رشد اثربخشی و صرفه اقتصادی حسابرسی‌ها گردیده و در فراهم آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حسابرس کمک می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** مسیولیت اجتماعی، بهبود کیفیت خدمات حسابرسی، کیفیت صورت‌های مالی، به موقع بودن

گزارش حسابرس

10.22034/JPAR.2023.2005167.1179

[mirbagheri.aamin@gmail.com](mailto:mirbagheri.aamin@gmail.com)

[kheradyar@iaurasht.ac.ir](mailto:kheradyar@iaurasht.ac.ir)

[malekichubari@liau.ac.ir](mailto:malekichubari@liau.ac.ir)

<http://article.iacpa.ir>

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

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

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

## ۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از ساختار سازمانی مورد توجه بسیاری قرار گرفته‌است. از واحد حسابرسی داخلی انتظار ارزش افزایی برای سازمان با ارایه طیف گسترده‌ای از خدمات از جمله اطمینان بخشی و حسابرسی عملیاتی و همچنین مشاور به مدیریت در انواع موضوعات مربوط، می‌رود. در حقیقت حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش‌آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی را در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (آرنا و آزن، ۲۰۰۹). در کشور ما با توجه به نوپا بودن واحدهای حسابرسی داخلی و عدم وجود استانداردهای حسابرسی داخلی ملی در ارتباط با رویه‌های اجرای حسابرسی داخلی، عدم توافق قابل توجهی میان فعالان حرفه‌ای در خصوص اثر بخشی حسابرسی داخلی وجود دارد. با توجه به مطالعات صورت گرفته مسیولیت اجتماعی حسابرس داخلی می‌تواند معیاری برای بهبود کیفیت خدمات حسابرسی باشد که به این معیار تا کنون در ادبیات حسابداری ایران توجهی نشده است، از طرفی در پژوهش‌های پیشین در حیطه مسیولیت اجتماعی نیز، فقط به مسیولیت اجتماعی شرکت اشاره شده است حال آنکه مسیولیت اجتماعی حسابرس داخلی جز لاینفک مسیولیت اجتماعی شرکت است. امید است با انجام این پژوهش، این خلاء مطالعاتی رفع گردد و به ویژه مدیران و تصمیم‌گیران جامعه در شناسایی عوامل اثرگذار بر مسیولیت اجتماعی حسابرس داخلی کمک نماید.

جنبه نوآوری پژوهش پیش رو از بعد تیوریکال وجود سه تیوری زیربنای مطالعات حسابداری و مسیولیت اجتماعی حسابرسان داخلی می‌باشد که شامل تیوری نمایندگی، سازمان و ارتباطات می‌باشد که پذیرش و عمل به آن‌ها دارای مزیت‌هایی در توضیح اثربخشی و کیفیت خدمات حسابرسی و توجهی برای ماهیت وجود حسابرسی داخلی می‌باشد. تیوری نمایندگی با تمرکز بر کاهش هزینه نمایندگی و تیوری سازمان؛ وجود فشارهای خارجی (همچون الزامات دولت به شرکت‌ها) را باعث حمایت شرکت‌ها از ایجاد و تلاش در جهت استقرار حسابرسی داخلی می‌داند که در نهایت منجر به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود و تیوری ارتباطات نیز شالوده‌ای است که وابستگی رفتاری بر پایه آن شناخته می‌شود. از نظریه ارتباطات برای توضیح رابطه مواردی چون برقراری ارتباط موثر با کارفرمایان، برقراری جلسات منظم مدیر حسابرسی داخلی با اعضای کمیته حسابرسی، رابطه همکاری حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل و تعامل فیما بین، برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی نوشتاری، گوش دادن و ارتباط بین فردی در انجام وظایف خود و تاثیر آن‌ها بر اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده می‌شود (ان دایا و هانه‌فا، ۲۰۱۳). همان طور که ذکر شد هر یک از تیوری‌های فوق به گونه‌ای متفاوت که هر یک به نوعی برخواسته از مسیولیت اجتماعی حسابرس می‌باشد در نهایت یک هدف مشترک داشته و آن چیزی جز اثربخشی و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی نمی‌باشد که این مهم از منظر حسابرسان مستقل دارای ابعاد متفاوتی می‌باشد (خردیار و همکاران، ۱۴۰۲). کیفیت خدمات حسابرسی یکی از بحث‌انگیزترین موضوعات در حوزه حرفه حسابرسی است (دیولیت،

۲۰۱۰) و به اعتقاد پاپ (۲۰۰۸)، عوامل موثر در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کماکان به عنوان حوزه‌ای کشف نشده باقی مانده است. درایی و همکاران (۲۰۱۰)، معتقدند کیفیت خدمات حسابرسی متشکل از ابعادی چندگانه است که در برگیرنده دروندادها، فرآیندها، برون دادها یا نتایج (پیامدها) است (پروایت و همکاران، ۲۰۱۲). والتر و گواندارو (۲۰۱۲)، ادعا می‌کنند که انجام حسابرسی از طریق بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای رهبری می‌تواند به ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی کمک کند. در حالی که به عقیده تاموسینین و ساوچوک (۲۰۰۷)، کیفیت خدمات حسابرسی از طریق اطمینان‌دهی در خصوص گزارشگری مالی با کیفیت در صورت‌های مالی و بهبود فرآیندهای راهبری می‌تواند باعث تقویت مزیت رقابتی برای سازمان و در نتیجه ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی گردد. حسابرسان مستقل جزء مهمترین استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی هستند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا به نتایج کار آنان، جنبه‌های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تاثیر قرار می‌گیرد (انصاری و شفيعی، ۱۳۹۸). مطالعات پیشین نشان می‌دهد که همکاری مناسب بین حسابرسان داخلی و مستقل سبب رشد اثربخشی و صرفه اقتصادی حسابرسی‌ها می‌شود و در فراهم آوردن خدمات عمومی با کیفیت به حسابرسان کمک می‌کند. حسابرسی داخلی (پس از هیات‌مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان لایه سوم دفاعی) یکی از سیستم‌های کلیدی نظام راهبری شرکتی و منبعی از اطلاعات برای گروه‌هایی همچون کمیته حسابرسی، مدیریت ارشد و حتی حسابرسان مستقل است (پروایت و همکاران، ۲۰۱۲) که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است. نبود همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، عامل مضر برای کیفیت خدمات حسابرسی داخلی قلمداد می‌شود (الزبان و جی ویلیام، ۲۰۱۴). از وظایف واحد حسابرسی داخلی کمک به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی از جنبه‌هایی مانند کیفیت اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و به موقع بودن گزارش حسابرسی تعیین شده است. ابوت و همکارانش بیان می‌کنند طرفداران حاکمیت شرکتی همواره بر نقش واحد حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی تاکید دارند؛ اما با وجود این، پژوهشگران مذکور بر این باورند که نقش واحد حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی هنوز به طور کامل بررسی نشده است (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۶) و در این بین عوامل بسیاری وجود دارد که بیان‌کننده نقش حسابرسان داخلی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی می‌باشد که در این پژوهش محقق قصد دارد این چالش را از دو منظر اعضای کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل بررسی نماید.

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مرور پیشینه تاریخی درباره فلسفه وجود حسابرسی نشان می‌دهد که تعیین اشخاص حقیقی با عنوان حسابدار مستقل و ایجاد حرفه حسابرسی مستقل با هدف رفع نیازهای ذینفعان در زمینه اعتباردهی به اطلاعات مالی و نیز ارائه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های ذی‌نفعان بوده است. از سوی دیگر، مرور این پیشینه نشان می‌دهد که حسابداران مستقل و حرفه حسابرسی مستقل، از بدو ایجاد توانایی تامین انتظارات ذی‌نفعان را داشته‌اند و ذی‌نفعان نیز به طور نسبی از خدمات آن راضی بوده‌اند؛ اما در گذر

زمان، انتقادهایی در ذهن ذینفعان در خصوص توانایی پاسخ‌گویی حرفه حسابرسی به نیازهای ذی‌نفعان شکل گرفته‌است. انتقادهای یاد شده و حتی طرح موضوعاتی چون شکست حسابرسی، امروز نیز وارد است و علی‌رغم پیشرفت‌های شایان توجهی که در حرفه حسابرسی مستقل در مقایسه با زمان ایجاد آن صورت گرفته و به بحثی ادامه‌دار تبدیل شده‌است و در این میان، از جمله دلایل ایجاد انتقادهای مذکور، پایین بودن کیفیت اطلاعات ارایه شده در صورت‌های مالی و به خصوص عدم کیفیت حسابرسی است. یکی از منابع اطلاعاتی مهم که تحلیلگران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات از آن استفاده می‌کنند، صورت‌های مالی منتشر شده‌است. از این رو کیفیت اطلاعات ارایه شده در صورت‌های مالی یکی از موضوعات مهم در ادبیات حسابداری است و شاخص‌های زیادی برای اندازه‌گیری این کیفیت و تاثیر آن بر متغیرهای مختلف وجود دارد که اغلب از طریق رفتار سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان هدایت می‌شود (کارپ و استیریت، ۲۰۲۱). حسابرسی یکی از شاخص‌های یاد شده رایج است و میزان اتکا به این شاخص نیز به کیفیت آن بستگی دارد؛ از این رو کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابرسی جایگاه مهمی دارد. کیفیت حسابرسی عوامل متعددی را درون خود جای داده و مفهومی پیچیده‌است و این عوامل، علیرغم انجام پژوهش‌های با ارزش پژوهشگران این حوزه، آن‌گونه که باید شناسایی و معرفی نشده‌است. از طرف دیگر ارزیابی کیفیت حسابرسی از قبل، دشوار است؛ زیرا مشاهده میزان اطلاعات ارایه شده حسابرسان امکان‌پذیر نیست (الهاباساه و ویکینی، ۲۰۲۱).

شایان ذکر است که در سال‌های اخیر و به ویژه پس از رسوایی‌های بزرگ مالی که نقش حسابرسان در آن همیشه خنثی نبوده است، نگرانی فزاینده‌ای با عنوان سودمندی اجتماعی حسابرسی، برای مطالعه عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی بوجود آمده است (چرسن، ۲۰۱۹). به همین دلیل انجام پژوهش در حوزه بهبود کیفیت حسابرسی، از ضرورت‌های تیوریک و تجربی حرفه حسابرسی محسوب می‌شود، اما مرور پژوهش‌های انجام شده، از ناکافی بودن آن‌ها حکایت می‌کند و این کمبود در حوزه‌ی پژوهش‌های کیفی وضوح بیشتری دارد. محقق در این پژوهش با در نظر گرفتن فقدان پژوهش‌های کافی در زمینه کیفیت حسابرسی و همچنین ایرادها و انتقادهای وارد بر عدم کیفیت حسابرسی و نارضایتی ذی‌نفعان از خدمات حسابرسی اجرای پژوهش حاضر را ضروری می‌داند. همچنین با توجه به بحران‌های مالی چند دهه گذشته و ادامه این روند در جهان، ورشکست شدن شرکت‌های بزرگی را به همراه داشته‌است. یکی از مواردی که نقش مهمی در رویداد اخیر داشته‌است، کیفیت خدمات حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد. سطح کیفی خدمات حسابرسی و از جمله ارایه گزارشات مورد تایید و قابل اطمینان اهمیت زیادی دارد (لیم و همکاران، ۲۰۲۱). با توجه به حساسیت خدمات حسابرسی پیدا کردن روشی اثربخش برای بهبود کیفیت خدمات ضروری است. کیفیت حسابرسی و نحوه تحقق آن از دیرباز مورد توجه پژوهش‌های حسابرسی بوده است (شیایو و همکاران، ۲۰۲۰). به اعتقاد دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، در تکمیل فرآیند مربوط به حسابرسی، حس مسیولیت‌پذیری و شایسته‌محوری حسابرسان نقش تعیین‌کننده دارد. بسیاری از مشکلات مربوط به درگیری منافع طرفین با ارایه گزارشی با کیفیت توسط حسابرسان حل‌وفصل می‌شود (رضایی پیته‌نویی و رضایپور، ۱۳۹۹). طبق نظر انجمن بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان بخشی

(۲۰۱۱)، در گزارش‌های حسابرسی باکیفیت، سازگاری با استانداردها و قوانین تدوین شده مشهود است. کیفیت حسابرسی پیشرفته، اطمینان بخشی بیشتر را به همراه دارد و در مقابل کیفیت حسابرسی پایین، زیان‌های قابل ملاحظه‌ای را برای ذینفعان صورت‌های مالی (اعم از کارکنان، مشتریان، سرمایه‌گذاران و تامین‌کنندگان) به دنبال دارد (آلرینی، ۲۰۱۹).

### بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی:

نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده‌است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی در خصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده‌است. آن‌ها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تامین گزارشگری مالی مطرح کردند. به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تامین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و بخش خصوصی به عهده دارد. به طوری که توجه به وجود زیر ساخت‌های قانونی و نظارتی بر این بخش بسیار مهم است، زیرا نتیجه مجموع این اقدامات و فعالیت‌ها در دستیابی به اهداف تدوین شده برای حفظ منافع عمومی تنها از طریق افزایش کیفیت خدمات حسابرسی صورت می‌پذیرد. بر همین اساس است که توجه به ماهیت کیفیت حسابرسی برای انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و انجمن استانداردهای بین‌المللی به طور مستقیم در حمایت از کیفیت خدمات حسابرسی از طریق تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت اقدام به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی می‌کند. به طوری که این استانداردها همواره به عنوان یک بنیاد حمایتی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا به شمار می‌روند. با این حال مهم این مساله است که استانداردهای حسابرسی به عنوان یکی از اجزای موثر بر کیفیت حسابرسی و به عنوان تنها عاملی است که توسط انجمن‌ها و مراجع حرفه‌ای به رسمیت شناخته شده‌است؛ مورد توجه ویژه قرار گیرد. اگرچه عوامل دیگری نیز شامل درک، شناخت و برداشت کاربران، مهارت‌ها و شایستگی حسابرسان، اقدامات و ضوابط نظارتی و محیطی به عنوان سایر عوامل و به عنوان سایر بازیگران موثر در کیفیت خدمات حسابرسی شناخته شده‌اند. از آنجا که متون حسابرسی به طور مستمر و مداوم در حال تکامل است نیاز به نگهداشتن متناسب خود با تغییرات موجود در محیط کسب و کار، استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات و فن‌آوری که خود ذاتاً یکی از عناصر فرآیند حسابرسی است و همواره در حال تکامل و تغییر است و در طول زمان تکامل می‌یابد امری ضروری است. زیرا در غیر این صورت و در صورت عدم تطابق پذیری و همگن‌سازی خود با تغییرات، امکان دستیابی به کیفیت حسابرسی وجود ندارد و این به

مفهوم آن است که بهبود در هر عنصر از عناصر کیفیت حسابرسی، نباید مانع از تلاش بیشتر برای پیشرفت سایر عناصر دیگر، در زمینه کیفیت شود (لین و یین، ۲۰۲۲).

از طرفی دیگر، ذی‌نفعان مختلف به احتمال زیاد دارای دیدگاه‌های مختلف در خصوص کیفیت حسابرسی و چگونگی تلاش آن‌ها برای رسیدن به کیفیت متفاوت هستند. خروجی‌های آرایه شده از فرآیند حسابرسی نقش مهمی در کیفیت خدمات حسابرسی دارند. اغلب خروجی‌ها به عنوان معیارهای ارزیابی کیفیت توسط سهامداران و سایر ذینفعان مورد سنجش قرار می‌گیرند. به عنوان مثال مشاهده گزارش حسابرسی بر روی صورت‌های مالی به عنوان محصول نهایی حسابرسی به احتمال زیاد به عنوان یک موضوع و محصول کامل قابل مشاهده، تاثیر مثبتی بر اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی خواهد داشت به طوری که چنانچه این محصول را به طور واضح ناشی از نتیجه انجام یک فرآیند حسابرسی مناسب بدانیم به همان اندازه ارتباطات و تعاملات حسابرسی با گروه‌های مختلف در خصوص مسایل مورد اختلاف (از جمله مواردی تحت عنوان جنبه‌های کیفی گزارشگری مالی واحد رسیدگی) شیوه‌های اجرایی عملیات و موارد نقص در کنترل داخلی بیشتر و شفاف‌تر خواهد بود. زیرا این موضوعات اساساً کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند (آکار، ۲۰۲۲).

با توجه به تحولات اخیر در حرفه حسابرسی در ایران و تشکیل موسسات حسابرسی در ایران و تشکیل موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و همچنین گسترش بازارهای مالی و افزایش نیاز روزافزون به اطلاعات مالی معتبر، می‌توان گفت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی منوط به کیفیت صورت‌های مالی می‌باشد که در این بین عوامل موثر در ایفای نقش مسیولیت‌پذیر بودن حسابرسی در اجتماع می‌تواند منجر به تقویت آن شود چرا که هر چه حسابرسی به عواملی که منجر به مسیول بودن وی در قبال جامعه می‌شود پایبندتر باشد، نتیجه کار خود را بر مبنای رسیدن به کیفیت واقعی حسابرسی یعنی کشف و گزارش تحریفات گزارش‌های مالی خواهد دید و همواره برداشت وی از افزایش کیفیت حسابرسی که در نهایت ثمره‌ی کار وی خواهد بود اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد. ذی‌نفعان مختلف به احتمال زیاد دارای دیدگاه‌های مختلف در خصوص کیفیت حسابرسی و چگونگی تلاش آن‌ها برای رسیدن به کیفیت متفاوت هستند.

### بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسی:

یکی از مشکلات عمده بین سهامداران و مدیران شرکت‌های بزرگ استخدام حسابرسانی است که میزان اطمینان سرمایه‌گذاران از انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده حسابداری را افزایش دهد. یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی که بین حسابرسان با کیفیت بالا و همتایان خود با کیفیت پایین، تفاوت ایجاد می‌کند میزان تخصص شرکت حسابرسی در صنعت مورد نظر است (احسان و بوییان، ۲۰۱۱). ما و همکاران (۲۰۱۸)، معتقدند حسابرسانی که در صنعت خاصی تخصص دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه‌ی آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند، افزون بر این، هرچه موسسه‌ی حسابرسی تجربه‌ی بیشتری در

صنعت خاص کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت، علاقه بیشتری به ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر پیدا می‌کند. موسسه‌ی حسابرسی با داشتن تخصص صنعتی قادر به حسابرسی سریعتر صورت‌های مالی صاحب‌کار است. با افزایش سرعت در انجام کار حسابرسی، هزینه‌های مرتبط نیز کاهش خواهد یافت؛ از طرفی با افزایش تخصص حسابرسان اعتبار و کیفیت کار او نیز افزایش می‌یابد (احسان و بوییان، ۲۰۱۱).

اثر تداوم انتخاب حسابرسان نیز بر کیفیت حسابرسی از دو منظر قابل بررسی است. اولاً تداوم انتخاب حسابرسان موجب می‌شود تا حسابرسان به مرور دانش خاص مشتری را کسب کنند که این موضوع باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرسان موجب نزدیکی بیش از حد حسابرسان به مدیریت صاحب‌کار می‌شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی داشته باشد (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱).

فانگ و همکاران (۲۰۱۷)، معتقدند که حسابرسان در بازگشت به کار قبلی برای اموری مانند برنامه‌ریزی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری اغلب اوقات به کاربرگ‌های سال گذشته تکیه می‌کنند. آشنایی حسابرسان با شرکت مورد رسیدگی باعث می‌شود تا وی درک بهتری از موضوعات و تغییرات ایجاد شده داشته باشد. پیچیدگی‌های زیادی که در قرن اخیر در محیط کسب و کار پدید آمده است، موجب شده که حسابرسان نتوانند در مدت زمان کوتاه، با فعالیت‌های شرکت مورد رسیدگی آشنایی کامل پیدا کنند. در حالی که حسابرسان مسیول کار، از اثر منحنی یادگیری خود، می‌توانند برای کشف اشتباهات و تخلفات اساسی استفاده کنند، حسابرسان جدید ممکن است به دلیل عدم شناخت کافی از شرکت صاحب‌کار، مجبور باشند بیش‌تر به اظهارات و برآوردهای مدیریت تکیه کنند؛ بنابراین، این موضوع موجب افزایش ریسک حسابرسی می‌شود (فانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

الیندا و دیگران (۲۰۱۹)، بر این عقیده هستند که در سال اول رسیدگی حسابرسان باید بر اساس استانداردهای حسابرسی فعالیت‌هایی مانند آشنایی با سیستم حسابداری صاحب‌کار، آشنایی با روش‌های مورد استفاده شرکت، مروری بر حساب‌های بدون تغییر در چندسال گذشته، نظارت بر موجودی‌ها، مروری بر وضعیت مالیاتی شرکت‌مورد رسیدگی و تشکیل پرونده دائمی حسابرسی را انجام دهند. آن‌ها همچنین نه تنها فرآیند انتخاب حسابرسان جدید، به توافق رسیدن و بستن قرارداد با وی را یک فرآیند زمان‌بر و هزینه‌بر می‌دانند بلکه به این نکته نیز اشاره می‌کنند که مدیریت شرکت صاحب‌کار نیز باید زمان زیادی از وقت خود و کارکنانش را صرف آشنایی حسابرسان جدید با موضوعاتی از قبیل نوع عملیات، وضعیت مالیاتی، سیستم کنترل‌های داخلی و ساختار سازمانی شرکت صرف کند. تغییر در موسسات حسابرسی باعث افزایش ساعات کار حسابرسان و افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود اما کیفیت حسابرسی را تغییر نمی‌دهد حتی در بعضی موارد آن را کاهش می‌دهد. کیفیت کار حسابرسان با دوره تصدی دو تا سه سال از حسابرسان شاغل با دوره تصدی چهار تا هشت سال کمتر است (آبلی و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین در سال‌های اولیه‌ی که

یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی، حسابرسی می‌شود، میزان گزارشگری مالی متقلبانه افزایش پیدا می‌کند (آسوار و همکاران، ۲۰۲۱)؛ بنابراین این یافته‌ها از این تصور که با افزایش دوره تصدی، حسابرس درک کاملتری از عملیات شرکت پیدا می‌کند، حمایت می‌کند.

کاظم‌دخت و برادران حسن زاده (۱۴۰۲)، در پژوهشی به بررسی ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد که ارتباط معنی‌داری بین فشار حق الزحمه حسابرسی با اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت وجود ندارد. در حالی که یک رابطه منفی معنی‌داری بین فشار هزینه‌های حسابرسی و استقلال حسابرس وجود دارد.

رسولی پرشکوه و همکاران (۱۴۰۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی، ثبات و هدف مالی با امکان تقلب در صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد بین کیفیت حسابرسی و امکان تقلب رابطه منفی و معناداری وجود دارد. به عبارتی با افزایش کیفیت حسابرسی در شرکت، امکان تقلب در صورت‌های مالی کاهش می‌یابد. همچنین یافته‌های پژوهشی نشان داد ثبات و هدف مالی موجب ترغیب تقلب در شرکت می‌شود. بر اساس نتایج پژوهش فرضیه منافع شخصی در بورس اوراق بهادار تهران پذیرش می‌شود.

بنی‌هاشمی کهنگی و خسروی پور (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی مسیولیت‌پذیری اجتماعی و حسابرسی صورت‌های مالی پرداخت. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که مسیولیت اجتماعی شرکت بر نوع اظهار نظر حسابرس تاثیر مستقیم و معنادار و بر تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیر معکوس و معناداری دارد.

سلیمانی و شکران (۱۴۰۰)، در پژوهشی به بررسی تخفیف حق الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف با اهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد تخفیف حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی (و مثبت) بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران صاحبکار) دارد، همچنین نتایج نشان‌دهنده رابطه بین بکارگیری موسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشا تحریف‌های با اهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار و نیز تایید تاثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار می‌باشد.

کیو و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین اعتماد اجتماعی و تقاضا برای کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها استدلال کردند که اعتماد اجتماعی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. زیرا مشکلات نمایندگی را کاهش می‌دهد. با کاوش در شرکت‌های چینی، آن‌ها متوجه شدند که شرکت‌های مناطق با اعتماد اجتماعی بالاتر با تقاضای پایین‌تر برای کیفیت حسابرسی همراه است. این یافته به این دلیل است که اعتماد اجتماعی مدیران را با ایجاد هنجارها و شبکه‌های ارتباطی برای محدود کردن رفتارهای فرصت طلبانه نظم می‌دهد. علاوه بر این، شرکت‌ها در مناطق با اعتماد بالا کیفیت گزارشگری مالی بالاتری دارند و تاثیر اعتماد

اجتماعی برای شرکت‌هایی با مشکلات نمایندگی شدیدتر آشکارتر است. نتایج آن‌ها نشان داد که اعتماد اجتماعی به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد که کمتر بر کیفیت حسابرسی تکیه کنند. اسلام و همکاران (۲۰۲۳)، در پژوهشی به بررسی اثر میانجیگری کیفیت حسابرسی و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین اندازه شرکت و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق آن‌ها نشان داد که اندازه شرکت با کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد. اندازه شرکت، کیفیت حسابرسی و کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی با کیفیت گزارشگری مالی مرتبط هستند.

علاوه بر این، آن‌ها تاثیر میانجی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را بر رابطه بین ارزش شرکت و کیفیت گزارشگری مالی پیدا کردند در حالی که هیچ اثر میانجی برای کیفیت حسابرسی مشاهده نشد.

لیم و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهش خود بر چهار عامل از جمله کیفیت حسابرسی و تجربه حسابرس متمرکز شدند. با تحقیق روی شرکت‌های مالیزایی نشان دادند تجربه حسابرس و کیفیت حسابرسی هر دو تاثیر بسزایی بر عملکرد مالی شرکت دارند. همچنین بیان شد چگونه حسابرسان با تجربه با جلوگیری از تقلب و اطمینان از شفافیت و مشروعیت صورت‌های مالی شرکت کمک می‌کند.

پاتری<sup>۲</sup> (۲۰۲۰)، در بررسی تاثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر فشار بودجه زمانی حسابرسی و پیامدهای آن بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی دریافت که منبع کنترل و استرس شغلی تاثیر مثبتی بر فشار بودجه زمان حسابرسی دارد. همچنین فشار بودجه زمانی حسابرسی تاثیر مثبتی بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی دارد. علاوه بر این، فشار بودجه زمانی حسابرسی، تاثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسی را واسطه‌گری می‌کند.

### فرضیه‌های تحقیق:

- ۱- بین عوامل فرهنگی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۲- عوامل سازمانی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۳- قوانین و مقررات در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۴- دینفغان در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۵- حمایت و برنامه‌های دولت در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۶- عوامل اجتماعی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی

- از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۷- حسابرسان در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۸- بین عوامل فرهنگی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۹- عوامل سازمانی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۱۰- قوانین و مقررات در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۱۱- ذینفعان در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۱۲- حمایت و برنامه‌های دولت در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۱۳- عوامل اجتماعی در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.
- ۱۴- حسابرسان در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل تاثیر معناداری دارد.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از منظر هدف کاربردی-توسعه‌ای است زیرا کاربرد مسیولیت اجتماعی و نقش آن در ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی از منظر حسابرسان مستقل را بررسی می‌کند. تحقیقات پژوهش حاضر برحسب نوع داده، کمی از نوع اکتشافی؛ برحسب زمان گردآوری داده، مقطعی است. همان‌طور که گفته شد، پژوهش حاضر بر مبنای نوع داده آمیخته از نوع اکتشافی کمی است. روش تحقیق در بخش کمی، توصیفی-اکتشافی است. با توجه به اینکه تحقیق حاضر، به بهبود کیفیت خدمات حسابرسانی بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسیولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان داخلی می‌پردازد، بنابراین تحقیق حاضر اکتشافی می‌باشد. و از آنجا که به صورت کمی انجام شده است، جهت آزمون و اعتبار سنجی برای تعیین جامعه و نمونه آماری پژوهش گام‌های زیر طی شده است:

جامعه آماری پژوهش حاضر در این بخش، افراد حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسانی و سازمان حسابرسانی که مبادرت به حسابرسانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ نموده‌اند. تعداد نمونه پژوهش در بخش شرکتی، با توجه به محدودیت‌های پژوهش ۲۶۵ شرکت می‌باشد که تیم حسابرسانی شاغل در آن به عنوان پاسخگویان سوالات تحقیق در نظر گرفته شده است. در این تحقیق در گام اول، از روش حذف

نظامند جامعه پژوهش را محدود به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۶-۱۴۰۰ نمودیم تا با توجه به محدودیت‌های در نظر گرفته شده به تعداد مشخصی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که با شرایط تحقیق همسویی داشته باشد دست یابیم. یکی از دلایل اینکه انتخاب پاسخگویان باید در شرکت‌هایی از بورس اوراق بهادار تهران باشند که در طی ۵ سال گذشته در عضویت بورس نیز بوده‌اند این است که بتوانند ایفای نقش مسیولیت اجتماعی حسابرسان داخلی در جهت پیشبرد عوامل ذکر شده را در طی پنج سال در ذهن خود مرور کرده و سپس نظر خود از وضعیت عامل مورد پرسش در طی پنج سال گذشته را جمعاً با یک عبارت کلامی بیان کنند. چه بسا بسیاری از شرکت‌ها در نتیجه رقابت با شرکت‌های دیگر بتدریج این امر را مد نظر قرار داده و به اهمیت آن پی خواهند برد. در گام دوم بعد از مشخص شدن تعداد شرکت‌ها که جامعه آماری محدود و در دسترس پژوهش را تشکیل می‌دهد، نمونه آماری پژوهش که متشکل از حسابرسان باشد ۷۹۵ در نظر گرفته شده است.

با توجه به اینکه در بخش آمار استنباطی جامعه در دسترس اعضای حسابرسان مستقل، ۷۹۵ نفر می‌باشد، از طریق فرمول کوکران تعداد نمونه پژوهش ۲۶۰ نفر محاسبه گردید که از بین ۷۹۵ نفر به صورت تصادفی بین ۳۲۰ نفر از پاسخگویان در گروه حسابرسان مستقل توزیع گردید تا بتوانیم از بین پاسخ‌های دریافت شده ۲۶۰ پرسشنامه کامل و صحیح را جمع‌آوری نماییم. بنابراین بعد از طی فرصتی سه ماهه و پیگیری‌های لازم جهت بازگشت پرسشنامه‌های توزیع شده همراه با پاسخ از سمت پاسخ‌گویان، ۲۶۰ پرسشنامه جمع‌آوری گردید. که ۶۰ تا از پرسشنامه‌ها به دلایل متفاوتی برگشت داده نشد و از آنجا که بر اساس فرمول کوکران موفق به جمع‌آوری تعداد پرسشنامه‌های منطقی گشتیم دیگر توزیع پرسشنامه‌ها را متوقف نموده و به تعداد ۲۶۰ پرسشنامه اکتفا نمودیم. بنابراین نمونه آماری در این پژوهش بصورت تصادفی تعداد ۲۶۰ نفر در نظر گرفته شده است.

روش گردآوری اطلاعات مطالعات کتابخانه ای است. در این روش، اطلاعات از طریق مطالعه کتب، نشریات، منابع اینترنتی و پایگاه‌های اطلاعاتی جمع‌آوری و پس از انتخاب منابع نسبت به تهیه، فیشبرداری و ترجمه متون مورد نظر اقدام شده است. روش جمع‌آوری داده‌ها، روش میدانی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسش نامه است. در این مرحله، به منظور گردآوری داده‌ها از پرسشنامه محقق ساخته دارای سؤالات باز پاسخ استفاده شده است. در این تحقیق، از پرسشنامه برای تحلیل معادلات ساختاری استفاده شده است که بر اساس آن، پاسخ دهندگان جامعه آماری (حسابرسان مستقل) به میزان وجود و اندازه هر یک از شاخص‌های مدل در سازمان بر اساس طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت پاسخ داده‌اند و داده‌های این پرسش نامه وارد نرم‌افزار Smart PLS شد.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- مدل اندازه‌گیری

مدل اندازه‌گیری روابطی را بین متغیرهای مکنون و متغیرهای اندازه‌گیری شده تعریف می‌کند و از طریق تحلیل عاملی تأییدی آزمون می‌شود. تحلیل عاملی تأییدی یکی از روش‌های قدیمی و

معتبر علمی برای اندازه‌گیری روایی سازه می‌باشد و روابط بین مجموعه‌ای از شاخص‌ها و مؤلفه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهد و به برآورد بار عاملی<sup>۳</sup> می‌پردازد. در واقع در این تحلیل ارتباط بین متغیرهای مکنون (ابعاد و مؤلفه‌ها) و متغیرهای مشاهده شده (سؤالات یا شاخص‌ها) مورد بررسی قرار می‌گیرد. بار عاملی معرف همبستگی عامل با شاخص مربوطه است در نتیجه تفسیر آن مشابه با تفسیر آزمون همبستگی می‌باشد. آزمون مدل اندازه‌گیری به این مفهوم اشاره دارد که متغیرهای مشاهده شده با گویه‌های یک پرسشنامه تا چه حدی دقیقاً سازه مورد نظر خود را می‌سنجد.

برای تعیین روایی ساختار درونی پرسشنامه نیز از روش روایی همگرا، واگرا و برای تعیین پایایی دو روش پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ به کار بسته شد. روایی همگرا توسط فورنل و لارکر<sup>۴</sup> (۱۹۸۱) پیشنهاد شد که با شاخص «AVE»<sup>۵</sup> سنجیده می‌شود. به پیشنهاد مگنر، ولکر و کمپبل<sup>۶</sup> (۱۹۹۶) مقدار این شاخص برای هر یک از متغیرهای اصلی باید بیش از ۰/۵ باشد تا روایی ساختار درونی پرسشنامه تایید گردد. برای تایید پایایی ابزار سنجش نیز، ضریب آلفای کرونباخ برای هر یک از متغیرها باید بزرگ‌تر از ۰/۷ بسیار قوی می‌باشد. علاوه بر آن برای حصول اطمینان از پایایی به پیشنهاد ورتس، لین و جارسکاگ<sup>۷</sup> (۱۹۷۴) از معیار «CR»<sup>۸</sup> که پایایی متغیرها را با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌کند، نیز استفاده گردید. شاخص «CR» باید مقداری بالاتر از ۰/۷ را نشان دهد تا پایایی ابزار سنجش تایید گردد (هیر، ۲۰۱۳).

جدول ۱. مدل اندازه‌گیری: بارهای عاملی، پایایی و روایی همگرا

سازه	سوال	روایی همگرا		پایایی	
		میانگین واریانس AVE	بار عاملی	Values - t	پایایی ترکیبی (CR)
عوامل فرهنگی	Q1	۰/۸۲	۰/۸۷	۲۶/۰۵	۰/۹۳
	Q2		۰/۹۰	۳۳/۸۰	
	Q3		۰/۹۴	۹۲/۰۶	
عوامل سازمانی	Q4	۰/۸۱	۰/۸۷	۱۷/۰۶	۰/۹۲
	Q5		۰/۹۲	۵۲/۵۰	
	Q6		۰/۹۰	۵۴/۷۲	
قوانین و مقررات	Q7	۰/۷۴	۰/۸۴	۳۹/۷۹	۰/۸۹
	Q8		۰/۸۶	۱۱/۰۵	
	Q9		۰/۸۷	۱۴/۳۳	
ذینفعان	Q10	۰/۸۸	۰/۸۸	۳۵/۵۰	۰/۹۶
	Q11		۰/۹۷	۱۸۲/۹۵	
	Q12		۰/۹۶	۱۷۶/۲۳	

۰/۹۰	۰/۹۴	۳۱/۵۷	۰/۹۰	۰/۸۴	Q13	حمایت و برنامه‌های دولت
		۴۵/۴۷	۰/۹۲		Q14	
		۴۱/۴۹	۰/۹۲		Q15	
۰/۹۰	۰/۹۴	۱۱/۵۴	۰/۹۰	۰/۸۳	Q16	عوامل اجتماعی
		۲۲/۸۵	۰/۹۳		Q17	
		۱۲/۵۲	۰/۹۰		Q18	
۰/۷۱	۰/۸۳	۳۲/۷۸	۰/۸۶	۰/۶۳	Q19	حسابرس
		۲۹/۲۷	۰/۸۷		Q20	
		۷/۷۰	۰/۶۲		Q21	
۰/۹۰	۰/۹۳	۲۴/۹۸	۰/۸۶	۰/۷۷	Q22	کیفیت صورت‌های مالی
		۳۷/۸۱	۰/۸۸		Q23	
		۴۳/۳۳	۰/۹۱		Q24	
		۲۱/۰۴	۰/۸۴		Q25	
۰/۹۴	۰/۹۶	۳۹/۱۳	۰/۹۰	۰/۸۵	Q26	به موقع بودن گزارش‌های حسابرسی
		۳۳/۹۸	۰/۸۷		Q27	
		۱۲۸/۱۲	۰/۹۶		Q28	
		۱۴۰/۲۴	۰/۹۶		Q29	

همانطور که نتایج جدول فوق نشان می‌دهد مقدار شاخص روایی همگرا برای هر یک از متغیرهای اصلی بیش از ۰/۵ می‌باشد و روایی ساختار درونی پرسشنامه تایید می‌گردد. ضریب آلفای کرونباخ برای هریک از متغیرها نیز بزرگ‌تر از ۰/۷ می‌باشد که پایایی ابزار سنجش نیز تایید می‌گردد. علاوه بر آن برای حصول اطمینان از پایایی به پیشنهاد ورتس، لین و جارسکاگ<sup>۹</sup> (۱۹۷۴) از معیار «CR<sup>۱۰</sup>» که پایایی متغیرها را با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می‌کند، نیز استفاده گردید. شاخص «CR» دارای مقداری بالاتر از ۰/۷ است که پایایی ابزار سنجش تایید می‌گردد.

#### ۴-۲- همبستگی بین متغیرها و روایی واگرا

قبل از بررسی رد یا تایید شدن فرضیه‌های پژوهش میزان همبستگی میان متغیرهای تحقیق را مورد بررسی قرار داد تا از وجود ارتباط معنادار میان آن‌ها اطمینان حاصل شود. به منظور بررسی وجود روابط معنی‌دار میان این متغیرها از ضریب همبستگی و شاخص فورنل و لارکر در نرم‌افزار پی‌آل‌اس بهره برده‌ایم. روایی واگرا که میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می‌دهد توسط فورنل و لارکر<sup>۱۱</sup> (۱۹۸۱) پیشنهاد شد که با شاخص «AVE<sup>۱۲</sup>» سنجیده می‌شود. جدول ۲ بیانگر این ضریب برای متغیرهای اصلی پژوهش می‌باشد.

جدول ۲. ضرایب همبستگی و روایی واگرا میان متغیرهای تحقیق

AVE	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
۰/۸۲									۰/۹۰	عوامل فرهنگی
۰/۸۱								۰/۹۰	۰/۸۷	عوامل سازمانی
۰/۷۴							۰/۸۶	۰/۷۹	۰/۷۸	قوانین و مقررات
۰/۸۸						۰/۹۴	۰/۷۷	۰/۸۴	۰/۷۲	ذینفعان
۰/۸۴					۰/۹۱	۰/۷۹	۰/۶۶	۰/۷۷	۰/۶۹	حمایت و برنامه‌های دلت
۰/۸۳				۰/۹۱	-۰/۳۴	-۰/۱۵	-۰/۱۵	-۰/۱۷	-۰/۳۹	عوامل اجتماعی
۰/۶۳			۰/۷۹	-۰/۱۷	۰/۷۵	۰/۸۵	۰/۷۶	۰/۸۱	۰/۶۶	حسابرس
۰/۷۷		۰/۸۷	۰/۷۸	-۰/۱۹	۰/۸۵	۰/۹۳	۰/۷۹	۰/۸۴	۰/۸۱	کیفیت صورت‌های مالی
۰/۸۵	۰/۹۲	۰/۹۴	۰/۷۸	-۰/۱۶	۰/۸۰	۰/۸۹	۰/۷۹	۰/۸۴	۰/۷۳	موقع بودن گزارش حسابرسی

همان‌گونه که از نتایج این جدول پیداست، در سطح اطمینان ۹۵ درصد متغیرهای این پژوهش از سطح همبستگی قابل قبولی با یکدیگر برخوردار هستند. چرا که مقادیر قطر اصلی از برخی مقادیر زیرین خود بیشتر می‌باشد. اعداد روی قطر اصلی ماتریس جذر شاخص AVE می‌باشد.

### ۳-۴- برازش کلی مدل اندازه‌گیری و ساختاری

مدل بیرونی (اندازه‌گیری) مدلی است که رابطه بین متغیرهای مکنون را با متغیرهای آشکار و مشاهده شده مشخص می‌کند. برای برازندگی این مدل از شاخص واریانس اعتبار اشتراک (شاخصی است برای بررسی برازش مدل اندازه‌گیری یک بلوک «متغیر مکنون» استفاده می‌شود. همچنین مدل درونی (ساختاری) مدلی است که رابطه بین متغیرهای مکنون را مشخص می‌کند و برای برازندگی مدل ساختاری از شاخص افزونگی که کار این شاخص این است تا نشانگرهای متغیرهای مکنون درون‌زا  $R^2$  را پیش‌بینی کند، استفاده شده است. این دو شاخص (شاخص واریانس اعتبار اشتراک و شاخص حشو یا افزونگی) مثبت باشد نشان‌دهنده کیفیت مناسب مدل ساختاری است. در این بخش به بررسی کیفیت ابزارهای اندازه‌گیری با دو شاخص اشتراک با روایی متقاطع<sup>۱۳</sup> و شاخص‌های افزونگی با روایی متقاطع<sup>۱۴</sup> می‌پردازیم.

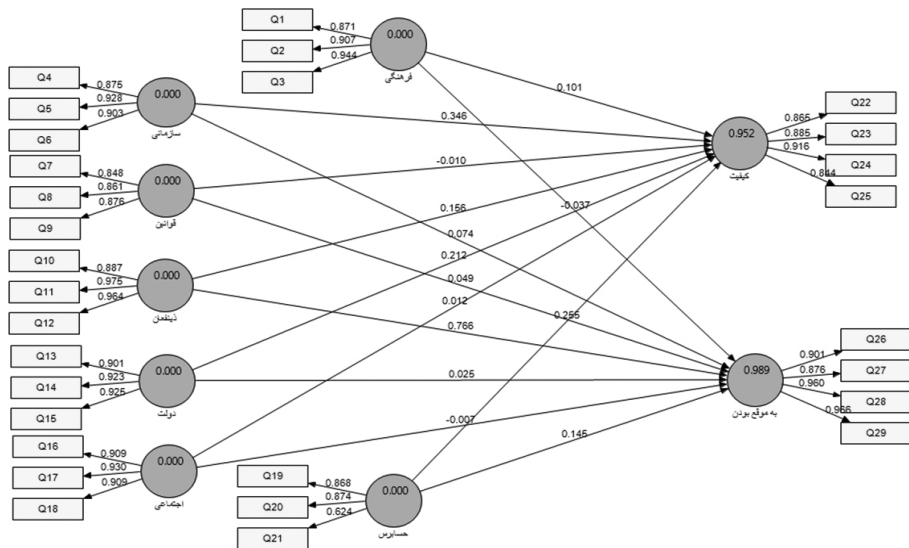
جدول ۳. شاخص‌های برازش کلی مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری

شاخص اشتراک (CV Com)	شاخص افزونگی (CV Red)	سازه‌ها
۰/۸۲	-	عوامل فرهنگی
۰/۸۱	-	عوامل سازمانی
۰/۷۴	-	قوانین و مقررات
۰/۸۸	-	ذینفعان
۰/۸۴	-	حمایت و برنامه‌های دلت
۰/۸۳	-	عوامل اجتماعی
۰/۶۳	-	حسابرس
۰/۷۷	۰/۱۱	کیفیت صورت‌های مالی
۰/۸۵	-۰/۰۴	موقع بودن گزارش حسابرسی

جدول ۳ نتایج آزمون شاخص اعتبار اشتراک یا CV-com و شاخص اعتبار افزونگی یا CV-Red را نشان می‌دهد. اگر شاخص واریسی اعتبار اشتراک و افزونگی متغیرهای پنهان مثبت باشد و نزدیک به یک، مدل اندازه‌گیری کیفیت مناسب دارد. چنانچه در جدول ۳ مشاهده می‌شود در این پژوهش بر اساس این معیار، یعنی مثبت بودن مقادیر و نزدیکی به یک، مناسب است.

#### ۴-۴- نتایج معادلات ساختاری و آزمون روابط

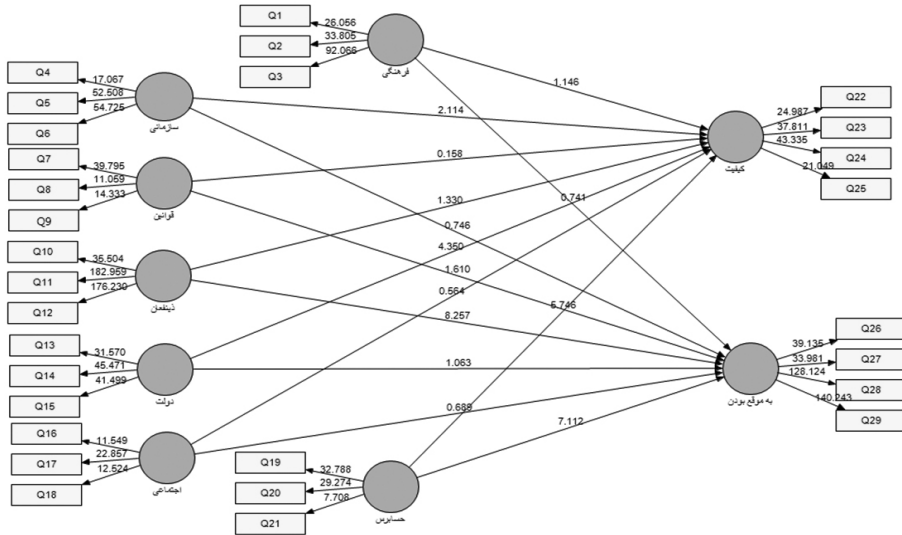
شکل ۱ مدل تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری را در حالت تخمین ضرایب استاندارد برای مدل نقش مسیولیت اجتماعی حسابرسان داخلی بر ایجاد بهبود کیفیت خدمات حسابرسی از منظر حسابرسان مستقل را نشان می‌دهد. در این نمودار اعداد و یا ضرایب به دو دسته تقسیم می‌شوند. دسته اول تحت عنوان معادلات اندازه‌گیری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان (بیضی) و متغیرهای آشکار (مستطیل) می‌باشند. این معادلات را اصطلاحاً بارهای عاملی گویند. دسته دوم معادلات ساختاری هستند که روابط بین متغیرهای پنهان و پنهان می‌باشند و برای آزمون فرضیات استفاده می‌شوند. به این ضرایب اصطلاحاً ضرایب مسیر<sup>۱۵</sup> گفته می‌شود.



شکل ۱. بارهای عاملی و ضرایب مسیر مدل و روابط میان متغیرهای پژوهش از دیدگاه حسابرسان مستقل

حد مجاز برای بارعاملی ۰/۵ در نظر گرفته شده است تا AVE متغیرها بیشتر از ۰/۵ به دست آید. در صورتی که مقدار بارعاملی از ۰/۵ کمتر باشد باید از مدل حذف شود. همانگونه که شکل (۱) نشان می‌دهد، بارعاملی برای همه سازه‌ها بیشتر از ۰/۵ است و این نشان می‌دهد که سوال‌ها توانسته‌اند سازه‌ها را تشکیل بدهند. شکل (۲) مدل تحلیل عاملی تأییدی و معادلات ساختاری در حالت قدر مطلق معناداری ضرایب برای مدل را نشان می‌دهد. بر طبق این مدل، ضریب مسیر در

سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد و مقدار آماره  $t$  از  $1/96$  بیشتر می‌باشد.



شکل ۲. ضرایب معناداری (T) بین متغیرهای و شاخص‌های پژوهش مدل از دیدگاه حسابرسان مستقل

خلاصه نتایج آزمون روابط بین متغیرهای پژوهش در جدول ۴ نشان داده شده‌است:

جدول ۴. نتایج معادلات ساختاری و آزمون روابط

روابط	متغیرهای مستقل	متغیرهای وابسته	بتا	آماره $t$	جهت رابطه	نتیجه
رابطه ۱	عوامل فرهنگی	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۱۰۱	۱/۱۴۶		رد
رابطه ۲	عوامل سازمانی	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۳۴۶	۲/۱۱۴	+	تایید
رابطه ۳	قوانین و مقررات	کیفیت صورت‌های مالی	-۰/۱۰	۰/۱۵۸		رد
رابطه ۴	دینفغان	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۱۵۶	۱/۳۳۰		رد
رابطه ۵	حمایت و برنامه‌های دولت	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۲۱۲	۴/۳۵	+	تایید
رابطه ۶	عوامل اجتماعی	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۱۰۲	۰/۵۶۴		رد
رابطه ۷	حسابرس	کیفیت صورت‌های مالی	۰/۲۵۵	۵/۷۴۶	+	تایید
رابطه ۸	عوامل فرهنگی	به موقع بودن گزارش حسابرسی	-۰/۰۳۷	۰/۷۴۱		رد
رابطه ۹	عوامل سازمانی	به موقع بودن گزارش حسابرسی	۰/۰۷۴	۰/۷۴۶		رد
رابطه ۱۰	قوانین و مقررات	به موقع بودن گزارش حسابرسی	۰/۰۴۹	۱/۶۱۰		رد
رابطه ۱۱	دینفغان	به موقع بودن گزارش حسابرسی	۰/۷۶۶	۸/۲۵۷	+	تایید
رابطه ۱۲	حمایت و برنامه‌های دولت	به موقع بودن گزارش حسابرسی	۰/۰۲۵	۱/۰۶۳		رد
رابطه ۱۳	عوامل اجتماعی	به موقع بودن گزارش حسابرسی	-۰/۰۰۷	۰/۶۸۹		رد
رابطه ۱۴	حسابرس	به موقع بودن گزارش حسابرسی	۰/۱۴۵	۷/۱۱۲	+	تایید

$|t| > 1.96$  Significant at  $P < 0.05$ ,  $|t| > 2.58$  Significant at  $P < 0.01$ ,

با توجه به نتایج یافت شده در جدول فوق از دیدگاه حسابرسان مستقل، عوامل سازمانی، حمایت و برنامه‌های دولت و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی تاثیر معناداری دارد. جدول فوق نشان می‌دهد از نظر حسابرس مستقل تنها دو عامل ذینفعان و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرس تاثیر معناداری دارد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر، به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی با توجه به این مهم که کیفیت خدمات حسابرسی نیز ناشی از کیفیت صورت‌های مالی و یا به موقع بودن گزارش حسابرسی باشد، بر اساس نگرش حسابرسان مستقل از مسیولیت پذیری اجتماعی حسابرسان داخلی پرداختیم. کیفیت صورت‌های مالی و به موقع بودن گزارش حسابرسی دو مقوله بااهمیت در حوزه مالی و بازار سرمایه است. نتایج یافت شده نشان می‌دهد که از دیدگاه حسابرسان مستقل، عوامل سازمانی، حمایت و برنامه‌های دولت و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی تاثیر معناداری دارد. همچنین نتایج یافت شده نشان داد که از نظر حسابرس مستقل تنها دو عامل ذینفعان و حسابرس بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از به موقع بودن گزارش حسابرس تاثیر معناداری دارد.

نتایج پژوهش به ما نشان داد که بهبود سطح کیفی خدمات حسابرسی افزون بر آنکه موجب اتکاپذیری و افزایش اعتبار می‌شود، نتیجه آن تصمیم‌گیری آگاهانه اقتصادی در راستای تخصیص بهینه منابع و کارایی بازار سرمایه است. در بازتاب صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان در بازار خدمات حسابرسی نیز تاثیرگذار است. تمایل به کسب منافع دراز مدت در زمینه اعتبار حرفه‌ای و تحصیل درآمد، موجب شده است تا از دیدگاه حسابرسان، کیفیت حسابرسی به عنوان عاملی در راستای افزایش رقابت حرفه‌ای در بازار خدمات حسابرسی تلقی شده و از این منظر نیز در تحقیق‌های انجام شده مورد توجه و اقبال قرار گرفته است. با اینکه عوامل زیادی بر کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر می‌گذارد اما تحقیق‌های متعددی در جهت ایجاد چارچوب یا مدلی ادراکی جهت تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. پژوهش در زمینه کیفیت حسابرسی و عواملی که در کیفیت حسابرسی اثرگذار باشند بسیار انجام شده است. در پژوهش‌های پیشین (کرمی و همکاران، ۱۴۰۰؛ باقیان و همکاران، ۱۳۹۹؛ حاجیها، ۱۳۹۷؛ نیکبخت و محمودی خوشرو، ۱۳۹۶؛ زمانی فرد، ۱۳۹۴؛ مداحی و همکاران، ۱۳۹۲؛ آسوار و همکاران، ۲۰۲۱؛ اکتاوینی و همکاران، ۲۰۲۱؛ گارسیابلندن و همکاران، ۲۰۲۰؛ چرسن، ۲۰۱۹؛ سانکارساها و نارایان روی، ۲۰۱۶) اشاره شده است. اما در هدف‌گذاری و به خصوص کارکردهای نظری و تجربی مد نظر پژوهش حاضر متفاوت می‌باشد و تاکنون پژوهشی با این مضمون انجام نشده است که امکان مقایسه نتایج برای پژوهشگر فراهم باشد.

با توجه به نتایج تحقیق پیشنهاد می‌شود با ارایه شاخص‌هایی برای ارزیابی عملکرد حسابرسان،

مسئولیت‌پذیر بودن و درک آن‌ها از مسئولیت اجتماعی‌اشان، توجه حسابرسان را به عوامل فرهنگی نیز معطوف نموده و با برقراری ساز و کارهای تشویقی اجرای فعالیت‌های فرهنگی را جزئی از مسئولیت اجتماعی آن‌ها در نظر گرفت. تدوین استانداردهای حسابداری کشورهای مختلف متأثر از تفاوت‌های خردمندانه بر حسب فرهنگ کشورها می‌باشد و تدوین استانداردها در هر کشوری تابعی از اقتصاد، سیاست و محیط اجتماعی (فرهنگ) آن کشور می‌باشد. بنابراین پیشنهاد می‌شود که مسیولان هر کشوری با طرح برنامه‌های متناسب با فرهنگ سازی، فرهنگ موجود در زمینه پذیرش مسئولیت‌پذیر بودن حسابرس در اجتماع را به موازات مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را اصلاح نمایند.

با توجه به نتایج فرضیات و تاثیرگذاری عوامل سازمانی بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی از منظر حسابرس مستقل پیشنهاد می‌شود با تدوین خط مش مناسب، رهبری و التزام قانونی سازمان، حسابرسان داخلی را با مسئولیت اجتماعی‌اشان آگاه کرده و با قراردادن مسئولیت اجتماعی حسابرسان داخلی در سیاست‌های شرکت با غنا بخشیدن به عملکرد سازمان منجر به بهبود کیفیت خدمات حسابرسی نیز شوند. با توجه به نقش عامل ذینفعان در مسئولیت اجتماعی حسابرسان داخلی، در راستای نقش این عامل در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی، پیشنهاد می‌شود به جهت آنکه بتوان به نقش این عامل در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی پی برد لازم است که با مد نظر قراردادن گروه‌های مختلف ذینفع و پرسش در رابطه با چگونگی تامین نیازهایشان در حیطه خدمات مالی و حسابرسی پی به عملکرد حسابرسان در راستای تامین نیازهای ذینفعان برده و بدین ترتیب بتوانیم اقدامات لازم را جهت بهبود کیفیت خدمات حسابرسی انجام دهیم.

ذینفعان یکی از عوامل موثر بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان داخلی هستند لذا پیشنهاد می‌گردد با توجه ویژه به نظرات ذینفعان از کیفیت خدمات ارائه شده در حوزه حسابرسی در جهت رفع نیازهای آن‌ها چاره‌جویی نمود و چرا که رفع نیازهای ذینفعان ارتباط مستقیمی با مسئولیت اجتماعی حسابرسی دارد.

حمایت و برنامه‌های دولت یکی دیگر از عوامل موثر بر مسئولیت اجتماعی حسابرسان داخلی است که از دیدگاه حسابرسان مستقل بر بهبود کیفیت خدمات حسابرسی ناشی از کیفیت صورت‌های مالی تاثیرگذار است. لذا پیشنهاد می‌شود در خصوص تقویت استقلال حرفه‌ای حسابداران و پرورش حسابداران و حسابرسان مستقل چاره‌ای اندیشید. چرا که در حال حاضر این اتهام بر چهره موسسات مالی نشسته‌است که حسابرسان در تهیه گزارش‌های خود واقعا مستقل و حرفه‌ای نبوده و متأثر از عوامل بیرونی هستند در حالی که باید دامن این حرفه از حرف و حدیث میرا باشد و بتوانیم قاطعانه بگوییم فلان گزارش، به خاطر وجود امضای حسابرس در ذیل آن کاملا معتبر است.

در نظر گرفتن عامل اجتماعی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان داخلی، یعنی اینکه عملکرد حسابرسی را جزء با اهمیتی از حاکمیت شرکتی و پاسخگویی در نظر بگیریم. لذا پیشنهاد

می‌شود افراد یا سازمان‌های جامعه در مورد اعمالشان از طریق فرآیند رسیدگی و حسابرسی توسط شخص ثالث پاسخ‌گو باشد که این مهم خود نوعی از مکانیزم کنترل اجتماعی است و این فرآیند موجب ثبات و آرامش روابط انسانی شده و در نتیجه مسیولیت‌پذیری و پاسخگویی را در جامعه افزایش می‌دهد و نگرانی عمومی از پیاده‌سازی نامناسب حسابرسی کمرنگ خواهد شد و فشار از سوی جامعه از بین خواهد رفت.

همچنین پیشنهاد می‌گردد گزارش ایفای وظیفه مباشرت و پاسخگویی با مقررات نظارتی یا قانونی لازم الاجرا شود و طبق این مقررات حسابرسی توسط یک حسابدار حرفه‌ای مستقل برای تایید و گواهی کیفیت پیش‌بینی شده اطلاعات مذکور را تصریح نماید. چرا که این گواهی هم برای سهامداران و هم برای جامعه سودمند است و به عنوان یک کالای عمومی ارایه می‌شود. بنابراین باید بتوانیم نقش مسیولیت اجتماعی حسابرسان داخلی را در ساختار گسترده‌تر حاکمیت شرکتی گنجانند.

پیشنهاد می‌شود در ترکیب تیم حسابرسی، از وجود حسابرسانی با تجربه استفاده شود. چرا که با افزایش میزان تجربه حسابرسان، درک آن‌ها از انواع تحریف‌های احتمالی موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد و اعتبار بخشی و ایجاد اطمینان بیشتر را برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی به همراه خواهد داشت. بنابراین کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی با افزایش میزان تجربه حسابرسان نسبت به نوع فعالیت صاحبکار و شفافیت و پاسخگویی بیشتر حسابرسان، افزایش می‌یابد لذا پیشنهاد می‌شود از نتایج کار کارشناس به عنوان بخشی از شواهد حسابرسی، در راستای بهبود قضاوت حرفه‌ای و پشتوانه اظهارنظر حسابرسی استفاده کنند.

همچنین بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرسان پس از ارایه گزارش درباره سیستم کنترل داخلی و پیشنهادهای لازم برای انجام اقدام‌های اصلاحی به مدیریت، به طور معمول اقدام‌های انجام شده از سوی مدیریت و دلایل رد برخی پیشنهادها را ارزیابی می‌کنند. پیشنهاد می‌شود به توصیه‌های حسابرسان در این راستا عمل نموده چرا که پذیرش توصیه‌های حسابرسان افزون بر افزایش کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، موجب استنباط مناسب صاحبکار از کیفیت خدمات حسابرسی شده و از طرف دیگر، مسیر عملیاتی حسابرسان را در تشخیص تحریف‌های عمده در صورت‌های مالی هموار می‌سازد. همچنین این امر در بهبود کیفی گزارش حسابرسی سال یا سال‌های بعد، موثر خواهد بود.

به محققان پیشنهاد می‌شود که نقش میانجیگری انطباق مالیاتی را بر رابطه بین کاربرد بهشت مالیاتی و بهبود کیفیت خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود یافته‌ها و نتایج پژوهش‌های انجام شده در زمینه کیفیت حسابرسی، در دوره‌های زمانی متفاوت مطالعه شده و به صورت تطبیقی بررسی شوند. انجام این پژوهش به انسجام یافته‌ها و نتایج پژوهش‌های انجام شده کمک می‌کند و گام موثری است برای همسو سازی و استخراج نقاط مشترک فکری محققان در حوزه کیفیت حسابرسی.

## منابع

- بنی‌هاشمی کهنگی، سیدعلیرضا؛ خسروی پور، نگار (۱۴۰۰). مسیولیت‌پذیری اجتماعی و حسابرسی صورت‌های مالی، دانش حسابرسی، سال بیست‌ویکم، شماره ۸۳، تابستان، صص ۱۳۲-۱۴۸.
- رسولی پرشکوه، سجاد؛ شهری، مریم؛ حاجی‌هاشمی، منصوره (۱۴۰۱). رابطه کیفیت حسابرسی، ثبات و هدف مالی با امکان تقلب در صورت‌های مالی، رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، دوره ۶، شماره ۸۴، صص ۱۹۱۳-۱۸۹۵.
- رضایی پسته‌نویی، یاسر؛ غلامرضا پور، محمد (۱۳۹۹). واکاوی اجتناب مالیاتی در پرتو ساختار مالکیت با نقش تعدیلی کیفیت حسابرسی: آزمون نظریه نمایندگی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۲ (۴۶)، صص ۲۲-۴۸.
- سلیمانی، ابوالفضل؛ شکران برنجستانکی، مهدیه (۱۴۰۰). تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف با اهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، دوره ۱، شماره ۴، شماره پیاپی ۴، صص ۹۵-۷۰.
- کازم‌دخت، فرشید؛ برادران حسن‌زاده، رسول (۱۴۰۲). ارتباط فشار حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال سوم، شماره دهم، بهار، صص ۱۱۶-۱۳۹.
- میرباقری، سیدآمین؛ خریدار، سینا؛ ملکی چوبری، مجتبی (۱۴۰۲). تبیین و رتبه‌بندی عوامل موثر بر مسیولیت‌پذیری اجتماعی حسابرسان داخلی با رویکرد فازی ترکیبی (ANP) و تکنیک DEMATEL دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۲، صص ۶۰۷-۶۲۴.
- Ahsan, H. and Borhan Uddin Bhuiyan, Md. (2011), Audit firm industry specialization and the audit report lag, *Journal of International Accounting, Audit and Taxation* Vol. 20, No. 1, pp. 33-44.
- Alareeni, B. A. (2019), "The Associations between Audit Firm Attributes and Audit Quality-specific Indicators: A Meta-Analysis", *Managerial Auditing Journal*, 34 (1), PP. 6-43.
- Alzeban, A & Gwilliam, D. (2014). "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 74-86
- Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- Aswar, Kh., Fahmi Givari, A., Wiguna, M. & Hariyani, E. (2021). Determinants of audit quality: Role of time budget pressure. *Problems and Perspectives in Management*, 19(2), 308-319. doi:10.21511/ppm.19(2).2021.25.
- Bani-Hashemi Kohnegi, Seyed-Alireza; Khosravipour, Negar (2021). Social responsibility and auditing of financial statements, *Audit Knowledge*, 21(83), summer, pp. 132-148. (In Persian)
- Carp, M. & Istrate, C. (2021). Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market. *Sustainability*, 13(12), 6924. <https://doi.org/10.3390/su13126924>
- Chersan, I-C. (2019). Audit Quality and Several of Its Determinants. *Audit Financiar*, 17(153), 93-105.
- Deloitte. (2010). "The Broken Triangle? Improving the Relationship between Internal Audit,

Management, and the Audit Committee". Deloitte Development LLC, 2010.

Elinda, Angela Isabel; Iswati, Sri; & Setiawan, Pikar. (2019). Analysis of the Influence of Role Stress on Reduced Audit Quality. *Jurnal Akuntansi*, 23(2), 301-315.

Fung, S.Y.K., Raman, K.K. and Zhu, X.(2017), Does The ( PCAOB ) international inspection program forign clients? *Journal of accounting and Economics*, 64(1), 15-36.

Endaya, A& Hanefah, M. (2013). "Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework". *Journal of Finance and Accounting*, 10, 92-103.

Francis, J. Olsson, P. and Schipper, K. (2006). *Earnings Quality, Foundation and Trends in Accounting*, Volume 1, Issue 4, PP 259–340.

Kazem Dokht, Farshid; Baradaran Hassan Zadeh, Rasul (2023). The relationship between audit fee pressure and audit quality, *professional audit research*, 3(10), Spring, pp. 116-139. (In Persian)

Lim, A. F., Heng, W. J., & Alshameri, M. A. N. (2021), "Unearthing Auditing's Impact on Financial Performance in Malaysian Organizations", *Business, Law, and Management (BLM2): International Conference on Advanced Marketing (ICAM4) An International Joint*.

Ma, Z., Wu, L., Zhang, J., & Zhou, K. (2018). "Sentiment and Audit Quality", [www.ssrn.com/abstract=3023363](http://www.ssrn.com/abstract=3023363)

Manirul Islam and John Slof, Khaldoon Albitar (2023). The mediation effect of audit committee quality and internal audit function quality on the firm size–financial reporting quality nexus. *Journal of Applied Accounting Research* © Emerald Publishing Limited 0967-5426. DOI 10.1108/JAAR-06-2022-0153.

Mir Bagheri, Seyyed Amin; Kheradyar, Sina; Maleki Chouberi, Mojtaba (2023). Explanation and ranking of the factors affecting the social responsibility of internal auditors with the combined fuzzy approach (ANP) and DEMATEL technique. *Accounting and management audit knowledge*, 12(2), pp. 607-624. (In Persian)

Nan-Ting Kuo, Shu Li, Zhen Jin (2023). Social trust and the demand for audit quality. *Research in International Business and Finance*. Volume 65, April 2023, 101931

Paape, L. (2008). "Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function". Working paper, Business University Nyenrode, April 2008.

Putri, P. Y. A. (2020). The Effect Of Locus Of Control and Job Stress On Audit Budget Time Pressure and Its Impact On Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 1(2), 68-83.

Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood D. A. (2012). "Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?" *Behavioural Research in Accounting* 23 (2), 187-206.

Rasouli Porshokouh, Sajjad; Shahri, Maryam; Hajiha Hashemi, Mansoure (2022). The relationship between audit quality, stability and financial goal with the possibility of fraud in financial statements, modern research approaches of management and accounting, 6(84), pp. 1895-1913.(In Persian)

Rezai Pitchnoee, Yasser; Gholamrezapour, Mohammad (2019). Analyzing tax avoidance in the light of ownership structure with the moderating role of auditing quality: testing agency theory, *Financial Accounting Quarterly*, 12 (46), pp. 22-48. (In Persian)

Soleimani, Abolfazl; Shokrian Barjishanki, Mahdiah (2021). Audit fee discount, possibility of fraud and disclosure of material misrepresentation: Examining the moderating role of audit

quality. Professional audit research, 1(4), serial number 4, pp. 70-95. (In Persian)

Walter, O.B., & Guandaru, K.C. (2012). "A Study to Explore Internal Auditors' Compliance with Quality Assurance Standards: A Case of State Owned Corporations in Kenya". International Journal of Research Studies in Management, 1(1), 109-126.

پی‌نویس:

1. Ahsan and Bhuiyan
2. Putri
3. Factor loading
4. Fornell and Larcker
5. Average Variance Extracted
6. Magner, Wolker and Kampbell
7. Werts, Leen and Jorskog
8. Composite Reliability
9. Werts, Leen and Jorskog
10. Composite Reliability
11. Fornell and Larcker
12. Average Variance Extracted
13. Cross Validated Commnality
14. Cross Validated Redundancy
15. Path coefficient



COPYRIGHTS

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





## **Examining the role of metaverse on the future of accounting and auditing**

Mahdi Filsaraei<sup>1</sup>, Fatemeh Esmacili<sup>2</sup>

Received: 2023/06/20

Approved: 2023/10/10

Research Paper

### **Abstract:**

The metaverse is a hypothetical future iteration of the Internet that supports long-term, decentralized online 3D virtualization environments, the links between the financial, virtual, and physical worlds are ever more interconnected. It is a network of always-on virtual environments where many people can interact with each other and digital objects while acting out virtual representations or avatars of themselves. The purpose of this research is to investigate the impact of Metaverse on the future of accounting and auditing based on accountants' point of view. The statistical population in this research is all accountants and official auditors working in the city of Mashhad, which is an unlimited society (whose number is 1200 according to the report of the Iranian Association of Official Accountants). According to Morgan's table, the statistical sample is estimated to be 291 people (approximately 300 people) who were sampled as available. SPSS and LISREL software were used for data analysis. The results of the research showed: the nature, position, examples and attributes of metaverse have an impact on the future of accounting and auditing. Therefore, the main hypothesis that Metaverse affects the future of accounting and auditing is confirmed.

**Key Words:** Accounting, Auditing, Metaverse, Virtual Reality.

 10.22034/JPAR.2023.2005200.1180

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Hakim Toos Higher Education institute, Mashhad. Iran. (Corresponding Author) [filsaraei@yahoo.com](mailto:filsaraei@yahoo.com)

2. MSc.of of Accounting, Hakim Toos Higher Education institute, Mashhad, Iran.

[fatemehsadatsmacili@gmail.com](mailto:fatemehsadatsmacili@gmail.com)

<http://article.iacpa.ir>

## بررسی نقش متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی

مهدی فیل سرائی<sup>۱</sup>، فاطمه اسماعیلی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

متاورس یک تکرار فرضی آینده از اینترنت است که از محیط‌های مجازی‌سازی سه‌بعدی آنلاین غیرمتمرکز و طولانی مدت پشتیبانی می‌کند، پیوندهای بین دنیای مالی، مجازی و فیزیکی بیش از پیش به هم متصل شده‌اند. این شبکه‌ای از محیط‌های مجازی همیشه روشن است که در آن بسیاری از افراد می‌توانند با یکدیگر و اشیاء دیجیتالی در حین اجرای نمایش‌های مجازی یا آواتارهای خود تعامل داشته باشند. هدف از انجام این تحقیق بررسی تاثیر متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی براساس دیدگاه حسابداران رسمی می‌باشد. جامعه آماری در این پژوهش کلیه حسابداران و حسابرسان رسمی شاغل در سطح شهر مشهد می‌باشند (که تعداد آن‌ها بنا به گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران ۱۲۰۰ نفر می‌باشد). نمونه آماری با توجه به جدول مورگان تعداد ۲۹۱ نفر (به تقریب ۳۰۰ نفر) برآورد شده است که به صورت دردسترس نمونه‌گیری شده‌اند. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای SPSS و LISREL استفاده می‌شود. نتایج پژوهش نشان داد: ماهیت، جایگاه و مصادیق و اوصاف متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیرگذار است. بنابراین فرضیه اصلی، متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیرگذار است، تایید می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری، حسابرسی، متاورس، واقعیت مجازی

## ۱- مقدمه

متاورس<sup>۱</sup>، ترکیبی از پیشوند «متا<sup>۲</sup>» (به معنای فراتر رفتن) با کلمه «جهان»، یک محیط مصنوعی فرضی مرتبط با جهان فیزیکی را توصیف می‌کند. کلمه متاورس برای اولین بار در یک داستان تخیلی به نام سقوط برفی<sup>۳</sup> که توسط نیل استفنسون در سال ۱۹۹۲ نوشته شد، ابداع شد (جوشوا<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳). در این رمان، استفنسون، متاورس را به عنوان یک محیط مجازی عظیم به موازات دنیای فیزیکی تعریف می‌کند که در آن کاربران از طریق آواتارهای دیجیتال با هم تعامل دارند. از اولین ظهور، فراجهان به عنوان یک جهان کامپیوتری از طریق مفاهیم بسیار متنوعی مانند تداوم حیات، فضای جمعی در مجازی، اینترنت تجسم یافته/اینترنت فضایی، جهان آینه‌ای، محل شبیه‌سازی و همکاری تعریف شده است. متاورس به عنوان یک محیط مجازی ترکیبی فیزیکی و دیجیتالی در نظر گرفته شده که با همگرایی بین اینترنت و فناوری‌های وب و واقعیت توسعه یافته<sup>۵</sup> تسهیل می‌شود (بورنس<sup>۶</sup>، ۲۰۱۸).

صحنه متاورس در سقوط برفی دوگانگی دنیای واقعی و نسخه‌ای از محیط‌های دیجیتال را نشان می‌دهد. در متاورس، همه کاربران فردی، آواتارهای مربوطه خود را دارند تا زندگی جایگزینی را در فضای مجازی تجربه کنند که شبیه دنیای واقعی کاربر است. برای دستیابی به چنین دوگانگی، توسعه متاورس باید از سه مرحله متوالی عبور کند: ۱. دوقلوهای دیجیتال، ۲. بومیان دیجیتال، و در نهایت ۳. همزیستی واقعیت فیزیکی-مجازی یا سورریالیست. دوقلوهای دیجیتال به مدل‌ها و موجودیت‌های دیجیتالی با مقیاس بزرگ و با وفاداری بالا اشاره می‌کند که در محیط‌های مجازی کپی شده‌اند. دوقلوهای دیجیتالی خواص همتایان فیزیکی خود را منعکس می‌کنند (محمدی و تیلور<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷)، از جمله حرکات جسم، دما و حتی عملکرد. ارتباط بین دوقلوهای مجازی و فیزیکی با داده‌های آن‌ها شگره خورده است (ویکرز و کلورز<sup>۸</sup>، ۲۰۱۷). برنامه‌های کاربردی موجود مانند طراحی به کمک رایانه<sup>۹</sup> برای طراحی محصول و معماری‌های ساختمان، برنامه‌ریزی شهر هوشمند، سیستم‌های صنعتی به کمک هوش مصنوعی، عملیات‌های مخاطره‌آمیز با پشتیبانی ربات بسیار زیاد هستند. پس از ایجاد یک کپی دیجیتالی از واقعیت فیزیکی، مرحله دوم بر ایجاد محتوای بومی متمرکز است. سازندگان محتوا، که احتمالاً توسط آواتارها نشان داده می‌شوند، در خلاقیت‌های دیجیتالی در دنیای دیجیتال مشارکت دارند. چنین خلاقیت‌های دیجیتالی را می‌توان به همتایان فیزیکی خود مرتبط کرد. در همین حال، اکوسیستم‌های متصل، از جمله فرهنگ، اقتصاد، قوانین و مقررات (به عنوان مثال، مالکیت داده‌ها)، هنجارهای اجتماعی، می‌توانند از این خلق دیجیتال حمایت کنند (بوش<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۱). چنین اکوسیستم‌هایی مشابه هنجارها و مقررات موجود در جامعه واقعی هستند و از تولید کالاهای فیزیکی و محتوای ناملموس حمایت می‌کنند (ویلجین<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱).

به طور قابل توجهی، متاورس می‌تواند قابلیت همکاری بین پلتفرم‌هایی را که جهان‌های مجازی مختلف را نشان می‌دهند، بپردازد، به عنوان مثال، کاربران را قادر می‌سازد محتوا ایجاد کنند و محتوا را به طور گسترده در جهان‌های مجازی توزیع کنند. به عنوان مثال، کاربر می‌تواند

محتویات یک بازی را ایجاد کند، به عنوان مثال، ماینکرفت<sup>۱۲</sup> و چنین محتویاتی را به پلتفرم یا بازی دیگری، به عنوان مثال، روبلاکس<sup>۱۳</sup>، با هویت و تجربه مستمر انتقال دهد. تا حدی بیشتر، این پلتفرم می‌تواند از طریق کانال‌های مختلف، دسترسی به اطلاعات کاربر از طریق نمایشگرهای قابل نصب روی سر یا هدست‌های موبایل (مانند مایکروسافت هولولنز<sup>۱۴</sup>)، محتویات، آواتارها، عوامل رایانه‌ای در متاورس در تعامل با دستگاه‌های هوشمند با دنیای فیزیکی ما ارتباط برقرار کند و با آن تعامل داشته باشد (لی و همکاران<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۱).

در حالت کلی متاورس را می‌توان به عنوان یک شبکه در نظر گرفت که ویژگی‌های مختلف شبکه‌های اجتماعی، بازی‌های ویدیویی آنلاین، ... واقعیت افزوده<sup>۱۶</sup> و واقعیت مجازی<sup>۱۷</sup> و ارزش‌های دیجیتال را با هم ترکیب کرده است (زارع و شهامت، ۱۴۰۰). متاورس یک تکرار فرضی آینده از اینترنت است که از محیط‌های مجازی‌سازی سه‌بعدی آنلاین غیرمتمرکز و طولانی مدت پشتیبانی می‌کند. این شبکه‌ی مجازی همیشه روشن است که در آن بسیاری از افراد می‌توانند با یکدیگر و اشیاء دیجیتالی در حین اجرای نمایش‌های مجازی یا آواتارهای خود تعامل داشته باشند. دستگاه‌هایی که برای مدیریت زندگی افراد استفاده می‌شوند، تقریباً با لمس یک دکمه به هر چیزی که نیاز دارند دسترسی دارند (جورجی و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۱). بزرگترین محدودیت برای پذیرش متاورس در مقیاس وسیع، از محدودیت‌های تکنولوژیکی با دستگاه‌ها و حسگرهای فعلی مورد نیاز برای تعامل با محیط‌های مجازی بلادرنگ ناشی می‌شود (جورجی و همکاران، ۲۰۲۱). حفظ حریم خصوصی اطلاعات و اعتیاد کاربران نگرانی‌هایی هستند که از چالش‌های کنونی پیش روی رسانه‌های اجتماعی و صنعت بازی‌های ویدیویی به‌طور کلی ناشی می‌شوند. فرا جهان، مانند اینترنت امروزی، نیازمند و ایجاد امکاناتی برای فناوری جدید، ارائه‌دهندگان خدمات، محصولات، تولیدکنندگان محتوا، قوانین و مقررات، استانداردها و پروتکل‌ها و موارد دیگر است که جامعه‌ای از افراد ذی‌نفع را می‌طلبد. بنابراین، بسیاری از غول‌های امروزی در بخش فناوری احتمالاً نقش بزرگی خواهند داشت (لی<sup>۱۹</sup>، ۲۰۲۱).

فناوری بلاک‌چین می‌تواند سیستم‌های مدیریت شفاف و قابل اعتماد را ارائه دهد. در آینده‌ای قابل پیش‌بینی، غول‌های بزرگ فناوری تلاش می‌کنند راه را هموار کنند. اگرچه، ویژگی‌های غیرمتمرکز صنایع بلاک‌چین به اپراتورهای کوچک‌تر اجازه می‌دهد در توسعه متاورس نیز شرکت کنند. این‌اف‌تی‌ها، بازی‌های بلاک‌چین، و همچنین پرداخت‌های رمزنگاری، دیگر محدود به گیک‌های رمزنگاری نمی‌شوند. اکنون همه آن‌ها به عنوان بخشی از متاورس در حال توسعه به آسانی در دسترس هستند. متاورس فرصت‌های شغلی جدیدی را به وجود آورده و خواهد آورد. طراحان گرافیک می‌توانند با ابزارهای ساده‌ای که پروژه‌هایی مثل بسند<sup>۲۰</sup> در اختیار آن‌ها قرار می‌دهد، اقدام به ساخت آیتم‌های دنیای متاورس کنند و به این ترتیب صاحب درآمد شوند. در دنیای متاورس لباس افراد، تبلیغات سطح شهر، دکوراسیون فروشگاه‌ها همگی باید توسط طراحان اجرا شوند. در نتیجه برای کسب و کارهای مختلف از صنایع بزرگ تا خرده‌فروشی‌ها فرصت‌های جدید درآمدزایی به وجود آمده و خواهد آمد. بدون شک به کمک اینترنت، مشتریان

کسب و کارها به مراتب وسیع‌تر شده اما با متاورس تجربه کاربری جدیدی در اختیار مردم قرار می‌گیرد که بیشتر رنگ و بوی اجتماعی دارد. در یک فروشگاه اینترنتی، شما هستید و اقلام وسیعی برای خرید. در یک فروشگاه متاورسی شما تنها نیستید و حضور بقیه افراد را حس و لمس خواهید کرد. در یک جمله، در این فضا، تجربه خرید گروهی و اجتماعی را در یک فروشگاه اینترنتی خواهید داشت که نزدیک‌ترین مدل به دنیای واقعی است؛ در نتیجه مردم بیشتر به آن تمایل نشان خواهند داد تا مدل‌های کنونی آنلاین فروشگاه‌ها. دنیای مجازی متاورس قابلیت تبدیل شدن به یک صنعت تریلیون دلاری را دارد؛ دنیایی برای سرگرمی، تبلیغات و حتی برای برخی، مکانی برای کار کردن. متاورس توسعه‌دهنده اینترنت نیست بلکه جانسین آن است و قرار است با استفاده از بلاک‌چین و برنامه‌های غیر متمرکز ساخته شود. از متاورس به عنوان یک جهان مجازی اما پایدار یاد می‌شود که در آن کاربران می‌توانند از طریق شخصیت‌های دیجیتال خود با یکدیگر تعامل داشته باشند. از این محیط‌های مجازی می‌توان برای تعاملات اجتماعی، بازی و یا حتی کار استفاده کرد (طهوریان، ۱۴۰۱).

در مرحله اول ممکن است این سیوال پیش آید چرا ما به حسابداری و حسابرسی در متاورس که یک دنیای مجازی است، نیاز داریم؟ پاسخ این است که از نظر تاریخی، نیاز به حسابداری ناشی از وجود مبادله‌ی اقتصادی و دادوستد بین افراد است که در متاورس نیز وجود دارد. کاربر دیجیتال، می‌تواند دارایی دیجیتال را به کاربران دیگر بفروشد و یا خریداری کند. از آنجا که در دنیای متاورس، تبادل اقتصادی وجود دارد، حسابداری، باید از منابع کمیاب و محدود محافظت کند. در آینده حسابداری دو جنبه وجود خواهد داشت: یک در دنیای متاورس و دیگری در دنیای واقعی. متاورس، اقتصاد خاص خود را دارد و اساساً مبتنی بر توکن‌های غیر قابل تعویض است. به هر دارایی دیجیتال، یک کد دیجیتال منحصر به فرد تخصیص می‌یابد و به هر دارایی فیزیکی، کد دیجیتالی برای نشان دادن آن اختصاص می‌یابد که این کدها به عنوان یک توکن شناخته می‌شوند. این توکن‌ها، به خودی خود، دارایی دیجیتال هستند که دارای ارزش هستند و می‌توان آن‌ها را مبادله کرد و نسبت به آن‌ها مالکیت داشت. اگر شرکت‌ها موفق به ایجاد شعب مجازی شوند، باید مسایل حسابداری را به عنوان یک چالش در نظر بگیرند (مثلاً نحوه‌ی اندازه‌گیری توکن‌های غیر قابل تعویض، طبقه‌بندی مناسب حسابداری آن‌ها، افشای آن‌ها و ...). متأسفانه هنوز بحث در خصوص ارزش‌های دیجیتال و طبقه‌بندی دارایی‌های دیجیتال و تدوین استانداردهای بین‌المللی مرتبط با آن‌ها حل نشده است. برخی آن‌ها را به عنوان وجه نقد، برخی به عنوان ابزار مالی و دارایی نامشهود و برخی دیگر به عنوان اقلام سهام از آن‌ها یاد می‌کنند. از آن طرف، چالش دیگر آن‌ها از نظر تحقق درآمد حاصل از فروش آن‌ها و یا هزینه توسعه آن‌ها (از بعد شناسایی به عنوان هزینه جاری و یا سرمایه‌ای) می‌باشد. توکن‌های غیر قابل تعویض، معمولاً بجای انتقال دارایی‌های مشهود در دنیای فیزیکی، حقوق دیجیتال در دنیای متاورس را منتقل می‌کنند. در نگاهی دیگر، محققین بر این باورند که واقعیت مجازی، برای بهبود گزارشگری مالی نویدبخش است. برای مثال، شرکت‌ها می‌توانند رویدادها و نتایج سالانه‌ی خود را با استفاده از قابلیت واقعیت مجازی

مانند ویدیوهای سه‌بعدی به جای متون آرایه دهند. همچنین جلسات سالانه خود با سهامداران را با استفاده از فناوری واقعیت مجازی انجام دهند (فرا تر از مشاهده در شبکه‌های اجتماعی و وبسایت‌های رسمی امروز که بیننده را در درون روایت قرار می‌دهد). در هر حال چالش‌های رو در روی حرفه حسابداری و حسابرسی عبارتند از: ماهیت محتوای گزارش‌های مالی، خطر نادیده گرفته شدن گزارش‌های مالی و تاخیر در صدور گزارش‌های مالی بدلیل صدور آن پس از گزارش رسمی سالانه در قالب کاغذ یا پی‌دی‌اف که به موقع بودن اطلاعات را برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان دچار چالش می‌نماید که این خود باعث تاخیر گزارش حسابرسان نیز می‌گردد. به لطف ادغام فناوری واقعیت مجازی و فناوری بلاک‌چین در متاورس، تغییرات اساسی در فرآیند حسابرسی انتظار می‌رود و انتظار نمی‌رود که توسعه فنی نیاز به حسابرسی مستقل را از بین ببرد. حسابرسان باید شناخت کافی از ماهیت متاورس و ماهیت محیط مالی داشته و مخاطرات مربوطه را شناسایی و برنامه‌ی حسابرسی جامع را تدوین کنند. هنگام انجام حسابرسی در دنیای متاورس، خطرات امنیت سایبری، حریم خصوصی و هویت داده‌ها بالا خواهد بود و این امر مستلزم آن است که حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی و اجرا، ارزیابی این خطرات را داشته باشند و ویژگی‌های تمام فناوری‌هایی که متاورس را تشکیل می‌دهند، شناسایی کنند. پس از اتمام مرحله برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرس مستلزم کشف شواهد کافی و متقاعدکننده است تا مبنایی مناسب برای اظهار نظر وی ایجاد کند. ترکیب ویژگی‌ها و قابلیت فناوری‌های متاورس، تاثیر مثبتی بر شواهد پشتیبان مورد نیاز حسابرس خواهد داشت. متاورس، می‌تواند به عنوان یک ابزار حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد؛ زیرا حسابرسان را قادر می‌سازد تا به جای حرکت فیزیکی به مکان شرکت و مناطق دور افتاده و صرف هزینه‌های سفر، از شرکت‌ها در فضای مجازی بازدید کنند (جمالیان پور و زندی، ۱۴۰۲).

تاکنون پژوهش تجربی که به بررسی نقش تحولات دیجیتال (و به طور خاص متاورس) بر آینده حسابداری و حسابرسی بپردازد، ملاحظه نگردید و لذا پژوهش حاضر از این حیث نوآوری داشته است. با توجه به مطالب بیان شده این سوال مطرح می‌شود که آینده حسابداری و حسابرسی با توجه به متاورس چگونه است؟ آیا تلاش می‌کند تا آن را به محیطی برای فعالیت‌های آنلاین متعدد، از جمله کار، بازی، مطالعه و همچنین خرید تبدیل کند؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

### واقعیت مجازی به عنوان یک فناوری اصلی در متاورس

برای جلوگیری از هرگونه سردرگمی به دلیل تشابه اصطلاحات لازم است تفاوت بین واقعیت مجازی<sup>۲۱</sup> و واقعیت افزوده<sup>۲۲</sup> روشن شود. ایده متاورس در وهله اول واقعیت مجازی را در بر می‌گیرد. واقعیت افزوده یک فناوری مبتنی بر نمایش اشیاء و داده‌های مجازی در محیط کاربر برای آرایه اطلاعات اضافی یا به عنوان راهنما برای وی می‌باشد (فناوری که داده‌ها و اطلاعات دیجیتال را بر محیط کاربر فعلی قرار می‌دهد) (فولجر<sup>۲۳</sup>، ۲۰۲۲). این فناوری که در آن داده‌های

دنیای واقعی با ظواهر دیجیتال تعامل می‌کنند، باعث می‌شود دیدگاهی عمیق به افراد بدهد تا افراد بتوانند با سناریوهای واقعی بهتر مواجه شوند (راتور<sup>۲۴</sup>، ۲۰۲۲).

برخلاف فناوری واقعیت افزوده، واقعیت مجازی یک فناوری مبتنی بر رها کردن اشیاء واقعی در یک محیط مجازی است تا آن‌ها را طوری جلوه دهد که گویی در دنیای واقعی هستند. این یک محیط سه‌بعدی تعاملی است که توسط برنامه‌های کامپیوتری طراحی شده است. تعاملات بین محیط مجازی و حواس و پاسخ‌های کاربر بر دنیای ساختگی منعکس می‌شود (امادان<sup>۲۵</sup>، ۲۰۱۸). این فناوری حقایق تخیلی را در یک دنیای کاملاً مجازی تقویت می‌کند، کاربران از طریق دستگاه‌های خاص به این جهان دسترسی دارند و سیستم کنترل کاربران را در اختیار دارد (فولجر، ۲۰۲۲). علاوه بر این، شورای گزارشگری مالی<sup>۲۶</sup> اعلام کرد که این یک فناوری است که یک تجربه شبیه‌سازی کامل را ایجاد می‌کند. برخی، محیط مجازی را به‌عنوان نمایشی غیرمستقیم از چیزها در سه‌بعدی از طریق شبیه‌سازی تعریف کرده، که تقریباً شبیه به اشیاء فیزیکی واقعی و ویژگی‌های آن‌ها (به‌عنوان مثال، اندازه، وزن، رنگ، عرض، ارتفاع و غیره) ایجاد می‌کند (ری<sup>۲۷</sup>، ۲۰۲۰). فناوری واقعیت مجازی، فناوری جدیدی نیست، زیرا یک فناوری قدیمی است که توسعه آن چندین دهه به طول انجامیده است، و جایی برای بررسی سفر واقعیت مجازی که در آغاز قرن بیستم آغاز شد، وجود ندارد، اما تنها برای روشن شدن در برخی از ایستگاه‌ها متوقف خواهد شد. از سال ۱۹۷۰ تا ۱۹۹۰، صنعت واقعیت مجازی در بخش‌های مختلف مانند پزشکی و صنعت خودرو شکوفا شد. آغاز قرن بیست و یکم نمایانگر دوره جدیدی برای صنعت واقعیت مجازی بود (گرینر و همکاران، ۲۰۱۹).

فناوری واقعیت مجازی تا سال ۲۰۲۱ بدون سر و صدا و با احتیاط به سوی آینده‌ای نامعلوم و با کنجکاوای فنی و اقتصادی کم راه خود را طی می‌کرد. به گفته براون<sup>۲۸</sup>، دلیل اصلی هیاهوی انتشار متاورس در واقعیت مجازی این است که متا (فیسبوک سابق) چیزهایی دارد که به دستیابی به مفهوم واقعیت مجازی بهتر از دیگران در گذشته کمک می‌کند. متا می‌تواند در مدت کوتاهی (دو یا سه سال) پول هنگفتی را سرمایه‌گذاری کند که از مجموع دلاری که در طول سی سال گذشته برای مفهوم متاورس و واقعیت مجازی صرف شده است، بیشتر است. علاوه بر این، اکنون شرایط مساعدتر از قبل شده است. پرداختن به ارتباطات مجازی و کار از راه دور راحت‌تر شده است (براون، ۲۰۲۱). درباره دنیای متافیزیک و یکی‌پدیا نشان داد که این اصطلاحی است که معمولاً برای توصیف مفهوم نسخه‌های آینده اینترنت متشکل از یک فضای ثابت سه‌بعدی (سه‌بعدی) متصل به یک جهان مجازی درک شده استفاده می‌شود. در واقع، متاورس نشان دهنده همگرایی قابل توجهی بین زندگی فیزیکی و دیجیتالی است که از طریق پیشرفت در اتصال به اینترنت، واقعیت افزوده، واقعیت مجازی و فناوری بلاک‌چین به دست آمده است. ایده شبیه‌سازی مجازی که در آن افراد می‌توانند با هم ارتباط برقرار کنند، در فیلم «ترون<sup>۲۹</sup>» در سال ۱۹۸۲ ظاهر شد. به همین ترتیب، متاورس جهانی ایجاد می‌کند که جهان فیزیکی را با حوزه‌های مربوط به انسان و جامعه شبیه‌سازی می‌کند (نارین<sup>۳۰</sup>، ۲۰۲۱). علاوه بر این، جهان مجازی به صورتی در نظر گرفته

می‌شود که در آن افراد در حالتی مانند رویا هستند (اگرالی و آیدین<sup>۳۱</sup>، ۲۰۲۱). برخی آن را به عنوان نسخه سوم اینترنت، وب فضایی یا اینترنت سه‌بعدی (وب سه‌بعدی) می‌دانند.

هنگام بحث در مورد متاورس و واقعیت مجازی، اصطلاح دیگری که خوانندگان در ادبیات مربوطه با آن مواجه هستند، واقعیت عصبی<sup>۳۲</sup> است که زیرمجموعه‌ای از واقعیت مجازی می‌باشد. این اصطلاح که اخیراً پدیدار شده است به فناوری‌هایی اشاره دارد که مستقیماً با مغز انسان برای ایجاد یک تجربه حسی فراگیرتر در تعامل هستند. ایلان ماسک، کارآفرین کانادایی و بنیانگذار تسلا و اسپیس ایکس، از پیشگامان تحقیق در مورد قدرت واقعیت عصبی از طریق شرکت نورولینک خود است. متاورس از توکن‌های غیرقابل تعویض<sup>۳۳</sup> استفاده می‌کند که واحدهای منحصر به فرد و غیرقابل تعویض داده‌ای هستند که در یک دفتر دیجیتال ذخیره می‌شوند. در اصطلاح حسابداری، همه این توکن‌ها بدون توجه به طبقه‌بندی دارایی‌ها، آن‌ها را در نظر می‌گیرند. مالکیت این توکن‌ها توسط فناوری بلاک‌چین ثبت شده است که مجاز به تجارت توکن‌ها به عنوان جایگزینی برای دارایی‌های دیجیتالی است که آن‌ها نمایندگی می‌کنند، به این معنی که متاورس اجازه ایجاد، مالکیت و کسب درآمد نوع جدیدی از دارایی دیجیتال غیرمتمرکز را می‌دهد. قابل ذکر است، این دارایی‌ها در متاورس توسط ارزهای رمزنگاری شده خرید و فروش می‌شوند، که نیاز به رجوع به ارزهای دیجیتال و فناوری بلاک‌چین دارد (جیون و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۲۰۲۱).

از آنجایی که شرکت‌های غول پیکر فناوری (اپل، گوگل، فیس بوک و مایکروسافت) مصمم به استقبال از متاورس هستند، برخی معتقدند که تا سال ۲۰۳۰ ظهور ستاره متاورس اجتناب‌ناپذیر است (وییس<sup>۳۵</sup>، ۲۰۲۱). در ۳ نوامبر ۲۰۲۱، سیول به عنوان اولین دولتی که وارد دنیای متاورس شد، برنامه خود را برای ارائه خدمات دولتی و رویدادهای فرهنگی در متاورس با همکاری تعداد زیادی از حدود ۵۰۰ شرکت از جمله سامسونگ، هیوندای موتورز و اس کی ارایه کرد (اسکواپرز<sup>۳۶</sup>، ۲۰۲۱؛ کیم<sup>۳۷</sup>، ۲۰۲۱). در ۲۳ دسامبر ۲۰۲۱، (PWC<sup>۳۸</sup>) یک زمین مجازی در سندباکس، خریداری کرد. بنابراین، «پرایس واتر هوس» به اولین شرکت جهانی و اولین عضو شبکه خدمات حرفه‌ای تبدیل شد که وارد دنیای متاورس شد. در همین راستا، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز<sup>۳۹</sup> اظهار داشت که در متاورس، کل جهان به یک رابط کاربری تبدیل می‌شود. این در مورد ایجاد مجدد اینترنت دو بعدی (اینترنت دو بعدی) یا تبدیل یک پلت فرم ارتباطی دو بعدی به یک پلت فرم سه‌بعدی نیست، بلکه بیشتر در مورد تصور مجدد نحوه انجام تجارت و تفکر در مورد چیزها است. بسیاری از شرکت‌ها از نسل بعدی متاورس دیجیتال، دولوی دیجیتال، آواتارها و رابط‌های کاربری<sup>۴۰</sup> بهره خواهند برد (انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، ۲۰۲۱) با توجه به متاورس، نرخ بهره‌وری و سود در دنیای تجارت با معیارهای هوش مصنوعی و علم داده تعیین می‌شود (وییس، ۲۰۲۱).

## حسابداری در متاورس

از آنجایی که تبادل اقتصادی وجود دارد، حسابداری باید از منابع کمیاب و محدود محافظت

کند و استفاده بهینه را تضمین کند. در این راستا، برخی معتقدند که متاورس اقتصاد مجازی خود را بر اساس همان ایده کمبود اقتصاد در دنیای واقعی دارد، یعنی متاورس به حرفه حسابداری نیاز دارد. برخی دیگر بیان می‌کنند که ساختار دنیای مجازی آن‌ها را برای اقتصادهای مبتنی بر کمبود نامناسب می‌کند و تکرار اقتصاد در دنیای واقعی بهترین راه رو به جلو در متاورس نیست (موری، ۲۰۲۱). جهان امروز به دنبال بهره‌برداری از فضای مجازی است که به عنوان دامنه پنجم شناخته می‌شود. فضای دیجیتال یا مجازی به پنجمین میدانی (پس از زمین، دریا، هوا و فضای بیرونی) تبدیل شده است که بشریت با در نظر گرفتن اینترنت به عنوان ستون فقرات خود، به دنبال بهره‌برداری از آن برای ظهور در جامعه‌ای جدید است (خلیفه<sup>۴۱</sup>، ۲۰۱۹). شرکت‌ها انتظار دارند شعبه‌هایی را در دنیای مجازی متاورس ایجاد کنند. اگر شرکت‌ها موفق به افتتاح شعب مجازی شوند، باید مسایل حسابداری را به عنوان چالش در نظر بگیرند. (ویبس، ۲۰۲۱). از جمله اینکه چگونه می‌توان این دارایی‌ها را در حسابداری اندازه‌گیری کرد؟ طبقه‌بندی حسابداری مناسب برای آن چیست؟ و چگونه افشا خواهد شد؟ (پرستی‌جیاکومو<sup>۴۲</sup>، ۲۰۱۷).

افتتاح شعب مجازی شرکت این سوال را ایجاد می‌کند که آیا این شعب از شعب فیزیکی حقیقی مستقل (با شخصیت حقوقی مستقل) خواهند بود یا شعب غیر مستقل؟ به عبارت دیگر آیا این شعب مجازی از استقلال مالی بالایی برخوردار خواهند بود؟ و آیا یک مجموعه کامل دفتر کل حسابداری فرضی را حفظ خواهید کرد؟ آیا سیستم حسابداری خود را با ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌هایش خواهد داشت؟

فناوری‌های متاورس بسیار یکپارچه و هماهنگ هستند که به معنای امکان طراحی سیستم‌های اطلاعات حسابداری متناسب با محیط مجازی و دنیای متاورس است و این سیستم‌ها قادر اطمینان‌بخشی به داده‌های مالی بوده و احتمال خطا و جلوگیری از فرصت‌های تقلب و روش‌های متقلبانه را کاهش دهند. به عنوان مثال، فناوری بلاک‌چین، که توسط بسیاری از انواع تحقیقات در مورد توانایی آن در کاهش شیوه‌های تقلبی تأیید شده است (فاکسیا و موستینو<sup>۴۳</sup>، ۲۰۱۹). با توجه به موارد فوق، متاورس به خودی خود یک محیط مجازی است که می‌توان در آن حسابداری را با ثبت‌های مجازی رمزگذاری شده و بسیار قابل اعتماد خود انجام داد و یک روش پردازشی است که در آن قابلیت‌های واقعی مجازی، واقعیت افزوده، بلاک‌چین و ... هوش مصنوعی ترکیب شده است و می‌توان گزارش‌های مالی فرضی با کیفیت بالا در مقایسه با محیط فیزیکی واقعی تهیه نمود.

آنچه در گزارش صادر شده توسط شورای گزارشگری مالی بیان شده است نشان می‌دهد این امکان برای شرکت‌ها برای نمایش گزارش‌های خود که حاوی مجموعه‌ای از رویدادهای برنامه‌ریزی شده است و بیان رویدادها و نتایج سالانه خود با استفاده از قابلیت‌های واقعیت مجازی (مانند ویدیوی سه‌بعدی) است. این گزارش حاکی از آن است که برخی از شرکت‌ها در سراسر جهان اخیراً گزارش‌های سالانه خود را به صورت خلاقانه ارائه کرده‌اند و جلسات سالانه خود را با سهامداران با استفاده از فناوری واقعیت مجازی انجام داده‌اند. در اینجا منظور از ویدیو

در دنیای متاورس، نمایش داده‌ها به صورت ضبط تصویری نیست که رویدادها را فهرست می‌کند و در شبکه‌های اجتماعی یا وب سایت رسمی شرکت ارائه می‌شود. اما نکته اینجاست که واقعیت مجازی فراتر از مشاهده صرف، به تجربه می‌رود و بیننده را در درون روایت قرار می‌دهد نه بیننده این روایت. در همین زمینه، می‌توان به برخی از ملاحظات اشاره کرد که باید در هنگام استفاده از فناوری واقعیت مجازی برای تولید گزارش‌های مالی در دنیای متاورس مورد توجه قرار گیرند، که ممکن است در مدت کوتاهی حرفه حسابداری را با چالش‌هایی مواجه کند، به شرح زیر:

۱. ماهیت محتوای گزارش‌های مالی: ماهیت گزارش مالی سالانه شامل انواع مختلفی از صورت‌های مالی تفصیلی و پاراگراف‌های توصیفی در مورد مدل کسب‌وکار و استراتژی شرکت است و ممکن است ترجمه این ترکیب محتوا به صورت اثربخش دشوار باشد.

۲. خطر نادیده گرفتن گزارش‌ها: تمرکز طیف وسیعی از گروه‌هایی که از داده‌های موجود در بخش مالی سود می‌برند. تحلیلگران و سرمایه‌گذاران، در حال تجزیه و تحلیل دقیق در تعداد زیادی از شرکت‌ها هستند، و بنابراین شرکت‌هایی که از فناوری‌های مختلف مانند واقعیت مجازی استفاده می‌کنند ممکن است در مواجهه با خطر نادیده گرفته شدن باشند. با توجه به ماهیت متفاوت گزارش‌های آن، کمبود محتوای قابل توجه به دلیل پذیرش فناوری واقعیت مجازی توسط شرکت‌های نسبتاً کمی، همچنان چالش و مانع اصلی استفاده گسترده از این فناوری است.

۳. تأخیر در صدور گزارش‌های مالی: واقعیت مجازی یک فرآیند ساخت و آزمایش سریع (هنوز) نیست. گزارش‌های سالانه آزمایشی صادر شده در واقعیت مجازی اغلب هفته‌ها یا ماه‌ها پس از گزارش رسمی سالانه صادر شده در قالب کاغذی یا پی‌دی‌اف به صورت عمومی منتشر می‌شوند و این کارایی و ارزش آن را برای کاربران محدود می‌کند.

از مطالب فوق چنین برمی‌آید که پذیرش فناوری واقعیت مجازی و تلاش برای بهره‌مندی از قابلیت‌های دنیای متاورس توسط شرکت‌های مستقر در واقعیت فیزیکی واقعی، ممکن است - در مراحل اولیه پذیرش - برخی از ویژگی‌های تقویت‌کننده را کاهش دهد. اما به طور کلی، اطلاعات حسابداری احتمالاً توسط کاربران و ذی‌نفعان دنیای متاورس بهتر درک، تفسیر و تجسم می‌شود و تحلیل قبلی تنها از منظر واقعیت مجازی به عنوان برجسته‌ترین فناوری در متاورس بود. از طریق فناوری واقعیت مجازی - و سایر تکنیک‌ها - حسابداری می‌تواند موقعیتی را که در دنیای متاورس رخ می‌دهد، با نتایج احتمالی زیادی شبیه‌سازی کند و همچنین می‌توان بین این نتایج حرکت کرد (موری، ۲۰۲۱).

در همین راستا، برخی از قابلیت‌های واقعیت مجازی در نمایش ارقام مالی در نمودارهای سه‌بعدی به جای دوبعدی تمجید کردند و این دیدگاه متفاوتی را برای حسابداری فراهم می‌کند، زیرا او را قادر می‌سازد تا شبیه‌سازی‌های مالی را در زمان واقعی انجام دهد (آناستازیو<sup>۴۴</sup>، ۲۰۱۹). از مطالب فوق چنین برمی‌آید سطح افشای حسابداری به طور قابل توجهی بهبود می‌یابد که باعث افزایش ارزش می‌شود. به‌طور خلاصه، از آنجایی که انتظار می‌رود سطح تقاضا برای افشا افزایش یابد و ممکن است موارد دیگری غیر از اعداد را شامل شود، و گزارش‌های مالی سالانه در

متاورس ممکن است گزارش‌هایی باشند که داستان‌هایی را در مورد کل تاریخ شرکت و نه فقط یک سال بیان کنند.

### حسابرسی در متاورس

هر گونه تغییر و به روز رسانی در حسابداری باید به حسابرسی گسترش یابد زیرا حسابرسی به خروجی‌های حسابداری بستگی دارد و عملیات آن از جایی شروع می‌شود که حسابداری به پایان رسیده است. به لطف ادغام فناوری واقعیت مجازی و فناوری بلاک‌چین در متاورس، تغییرات اساسی در فرآیند حسابرسی مورد انتظار است.

مرحله اول حسابرسی، برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی است که با تهیه یک طرح کلی برای دامنه رسیدگی و تبدیل آن به برنامه‌ای که شامل مجموعه‌ای از مراحل و رویه‌ها است. برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی برای شرکت‌هایی که در این دنیا فعالیت می‌کنند یا در دنیای فیزیکی فعالیت می‌کنند اما از فناوری واقعیت مجازی در انجام برخی کارها و فعالیت‌ها استفاده می‌کنند، حساب‌رسان را ملزم می‌کند که از نقطه نظر فنی از ماهیت متاورس آگاهی کافی داشته باشند و ماهیت محیط مالی و تجاری و انواع خطرات موجود در آن را شناسایی کنند تا بتوانند یک برنامه حسابرسی جامع، تدوین کنند. در این راستا، برخی معتقدند که خطرات ایمنی در دنیای متاورس کاهش می‌یابد در حالی که برخی دیگر بر این باورند که با وجود خطرات ایمنی کم، هنگام انجام فرآیند حسابرسی در دنیای متاورس، خطرات امنیت سایبری، خطرات حریم خصوصی و هویت داده‌ها بالا خواهد بود و ممکن است به سطوح عمیق‌تری برسد (ویس، ۲۰۲۱). این امر مستلزم آن است که حساب‌رسان وظایف اضافی را در مرحله برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی و مرحله اجرای فرآیند حسابرسی با اطمینان از اینکه مدیریت ریسک این خطرات را ارزیابی می‌کند، و کنترل‌هایی را که برای مدیریت فناوری اطلاعات در مورد استفاده از آن ایجاد می‌شود، بررسی نمایند. همچنین در برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، درک حساب‌رسان از سیستم اطلاعات حسابداری و سیستم کنترل داخلی شرکت طرف قرارداد حایز اهمیت است. اگر شرکت اساساً در متاورس مستقر باشد، این امر مستلزم این است که حساب‌رسان ویژگی‌های تمام فناوری‌هایی را که این جهان را تشکیل می‌دهند شناسایی کرده و آن‌ها را با مفاهیم و الزامات حسابرسی خود مرتبط کنند تا سیستم‌هایی را که سنگ بنای توسعه حسابرسی را تشکیل می‌دهند قضاوت کنند. پس از اتمام مرحله برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، اجرا و جمع‌آوری شواهد اثباتی آغاز می‌شود تا در اظهار نظر فنی بی‌طرفانه نسبت به منصفانه بودن گزارش‌های مالی (صورت‌های مالی) اتکا شود. همچنین حساب‌رس مستقل ملزم به کسب شواهد کافی و متقاعدکننده است تا مبنایی مناسب برای اظهار نظر ایجاد کند. همچنین مراحل ثبت در این رجیستری تنها پس از تایید تمامی طرفین و اعضای شبکه می‌باشد، بنابراین نیاز کمتری به احراز هویت در متاورس وجود خواهد داشت. یعنی ترکیب ویژگی‌ها و قابلیت‌های فن‌آوری‌هایی که متاورس را تشکیل می‌دهند، تأثیر مثبتی بر شواهد پشتیبان مورد نیاز حساب‌رس خواهد داشت.

علاوه بر موارد فوق، متاورس می‌تواند به عنوان یک ابزار حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، زیرا حسابرسان را قادر می‌سازد تا به جای حرکت فیزیکی به آن مناطق و متحمل شدن سفر و اقامت، از مکان‌های شرکت واقع در مناطق جغرافیایی دور افتاده در دنیای فیزیکی بازدید کنند. جلوی هزینه‌های اضافی گرفته شده و به جای مراجعه حضوری در محل، فقط نیاز به مراجعه به مکان مجازی در موقعیت فیزیکی و شبیه‌سازی آن است. در نتیجه صرفه‌جویی در هزینه و زمان حاصل می‌شود که می‌توان از آن برای انجام فعالیت‌های دیگر استفاده کرد که به ارزش موسسه حسابرسی می‌افزاید. یعنی متاورس می‌تواند فرآیند حسابرسی را ایمن‌تر کند و منابع اقتصادی را در برخی شرایط کمتر هدر دهد. در این راستا، برخی اشاره کرده‌اند که افراد می‌توانند با استفاده از دستگاه‌های واقعیت مجازی که قبلاً ذکر شد، با واقعیت مجازی به گونه‌ای تعامل داشته باشند که به نظر آن‌ها واقعی یا فیزیکی باشد. این دستگاه‌ها آن‌ها را در واقعیت مجازی غوطه‌ور می‌کنند (فاسیو و موستونو، ۲۰۱۹). در اینجا، انتظار می‌رود که این فناوری کار حسابرسان را تا حد زیادی در متاورس تسهیل کند. آن‌ها می‌توانند ممیزی اسناد را انجام دهند و از طریق این فناوری‌ها درباره مدیریت بحث کنند، به طوری که حسابرسان و اعضای هیات مدیره به سمت واقعیت مجازی حرکت کنند که در آن بدون توجه به موانع فضایی، همدیگر را ملاقات کرده و تبادل نظر کنند. در متاورس، به دلیل ادغام هماهنگ طیف وسیعی از فناوری‌ها در این جهان، ممکن است داده‌ها و اطلاعات اضافی در مقایسه با محیط فیزیکی واقعی در دسترس باشد.

### پیشینه پژوهش

پرندین و همکاران در سال ۱۴۰۲ در تحقیقی به بررسی دیدگاه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات و همچنین شناسایی موانع و مشکلات اجرای این نوع حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها حاکی از آن است که اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، اجرای حسابرسی فناوری اطلاعات را دارای منافع می‌دانند و از طرفی موانع و مشکلات اجرای چنین خدمتی را نبود دانش و تجربه کافی در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات در بین اعضای جامعه حرفه‌ای حسابرسی، تعداد کم موسسات حسابرسی بزرگ در ایران، نبود استانداردهای حسابرسی فناوری اطلاعات در کشور، عدم توان جذب و بکارگیری تخصص‌های دیگر به جزء حسابداری و حسابرسی توسط موسسات حسابرسی، ارتباط کم موسسات حسابرسی با موسسات حسابرسی بین‌المللی و عدم استفاده از تجارب آنان و نبود انجمن‌های حرفه‌ای مرتبط با حسابرسی فناوری اطلاعات را تشخیص داده‌اند.

نصیری در سال ۱۴۰۱ در پژوهشی با عنوان «کاربردهای آموزشی متاورس: امکانات و محدودیت‌ها» بیان داشت که هدف این بررسی، تعریف ۴ نوع متاورس و تبیین پتانسیل و محدودیت‌های کاربرد آموزشی آن است. روش این پژوهش توصیفی-ارزشیابی و جمع‌آوری اطلاعات به صورت کتابخانه‌ای است. یافته‌ها حاکی از آن است که پتانسیل متاورس به عنوان یک محیط آموزشی جدید فضایی برای ارتباطات اجتماعی جدید و درجه بالاتری از آزادی برای ایجاد

و اشتراک‌گذاری و ارایه تجربیات جدید و غوطه‌وری بالا از طریق مجازی‌سازی است. مرفوع و همکاران در سال ۱۴۰۱ در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه، پرداختند. جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش، از پرسش‌نامه استفاده شده که بین ۶۵۰ حسابرس شاغل در سازمان حسابداری و مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی توزیع شد برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد که پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی صاحبکار و فشار رقابتی به‌عنوان عوامل محیطی و همچنین اندازه مؤسسه و تعهد مدیریت ارشد، به‌عنوان عوامل سازمانی، تأثیر مثبت و معناداری در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه دارند و همچنین میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری و صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه از لحاظ آماری تأثیرگذار نمی‌باشد.

سرلک و بدیع در سال ۱۴۰۰ در پژوهشی با عنوان بررسی متاورس در بلاک‌چین بیان داشت که دنیای متاورس قرار است در کنار دارایی‌های دیجیتال فراهم‌کننده دسترسی برون منطقه‌ای به خدمات و محصولات، و به لطف راه‌حل‌های هویت دیجیتال مبتنی بر بلاک‌چین که به آواتارهای دیجیتالی واقعا پایدار کمک می‌کنند.

فرخی و شهامت در سال ۱۴۰۰ در پژوهشی با عنوان نقش و کاربست متاورس در فرآیند یادگیری بیان داشتند که تازه‌ترین مفهومی که امروزه در بین مردم بسیار رواج پیدا کرده متاورس است. در حال حاضر اگر بخواهیم با استفاده از اینترنت به دنیای مجازی دسترسی داشته باشیم، به نمایشگر گوشی موبایل و یا صفحه کامپیوتر و لپ‌تاپ محدود هستیم. اما متاورس این محدودیت‌ها را کنار گذاشته و شما را با دنیایی فراتر از مکان آشنا خواهد کرد. این مقاله که به روش کتابخانه‌ای گردآوری شده است به بیان تعریف متاورس و کاربردهای آن می‌پردازد و سپس نقش متاورس در یادگیری و آموزش و ویژگی‌های مثبت یادگیری و آموزش در متاورس را بیان می‌کند.

آراسته در سال ۱۴۰۰ در پژوهشی با عنوان چالش‌های هویتی نوین در متاورس بیان داشت که رشد فضای مجازی و برنامه‌های کاربری وابسته به آن در سال‌های اخیر به حدی بوده است که آن را یک انفجار تلقی می‌کنند و گاهی آن را مهم‌ترین رویداد قرن بیست و یکم می‌دانند. مقاله وی سعی دارد با رویکردی تحلیلی توصیفی به آن بپردازد و در نهایت مدل و راهکارهایی برای کاهش مخاطرات ناشی از آن ارایه دهد.

جورج و همکاران در سال ۲۰۲۱ در پژوهشی با عنوان «متاورس: مرحله بعدی فرهنگ انسانی و اینترنت» بیان داشتند که کل جهان در حال تجربه یک تغییر قابل توجه از اقتصاد واقعی به اقتصاد دیجیتال است، و ادغام هر دوی آن‌ها از زمان همه‌گیری جهانی به طور قابل توجهی سرعت یافته است. کار و زندگی به طور فزاینده‌ای به اینترنت وابسته است، زیرا مردم زمان بیشتری را به جای آفلاین در اینترنت می‌گذرانند. آن‌ها دریافته‌اند از آنجایی که کووید-۱۹ در

سراسر جهان گسترش یافته است، تقاضای فزاینده برای واقعیت مجازی در حال رشد است و صنعت آرایه شده توسط متاورس در حال توسعه است.

لی و همکاران در سال ۲۰۲۱ در پژوهشی با عنوان «همه چیزهایی که باید در مورد متاورس بدانید: نظرسنجی کامل در مورد تکینگی فناوری، اکوسیستم مجازی و دستور کار تحقیقاتی» بیان داشتند که از زمان رواج اینترنت در دهه ۱۹۹۰، فضای مجازی مدام در حال تکامل بوده است. در حالی که متاورس ممکن است آینده‌نگر به نظر برسد، که توسط فناوری‌های نوظهور مانند واقعیت توسعه یافته، ۵G و هوش مصنوعی تسریع شده است، «بیگ بنگ» دیجیتالی فضای سایبری ما چندان دور نیست.

### فرضیه‌های پژوهش

#### فرضیه‌های اصلی

براساس دیدگاه حسابداران رسمی، متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیر معناداری دارد.

#### فرضیه‌ها فرعی

ماهیت متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیرگذار است.  
جایگاه متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیرگذار است.  
مصادیق و اوصاف متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی تاثیرگذار است.

### ۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به هدف اصلی آن در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار دارد که جهت گردآوری داده‌های آن از روش کمی و کیفی استفاده گردیده است. در این تحقیق از طرح تحقیق آمیخته اکتشافی استفاده گردیده است. با توجه به نوع اطلاعات لازم در انجام این تحقیق از دو روش بررسی کتابخانه‌ای و بررسی میدانی استفاده گردیده است. همچنین به منظور جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات برای تجزیه و تحلیل از پرسشنامه استفاده شده است. جامعه آماری در این پژوهش کلیه حسابداران و حسابرسان رسمی شاغل در سطح شهر مشهد می‌باشد که جامعه‌ای نامحدود می‌باشد (که تعداد آن‌ها بنا به گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران ۱۲۰۰ نفر می‌باشد). با توجه به جدول مورگان با جامعه فوق حجم نمونه، شامل تعداد ۲۹۱ نفر (به تقریب ۳۰۰ نفر) از جامعه پژوهش می‌باشد که به صورت در دسترس مورد ارزیابی و پژوهش قرار خواهند گرفت. در این تحقیق از دو پرسشنامه جهت جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است. پرسشنامه اول، پرسشنامه متاورس است که شامل ۴ سوال مربوط به ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه‌های آماری و ۳۴ سوال تخصصی که سه مولفه متاورس یعنی ماهیت متاورس، جایگاه متاورس و مصادیق و اوصاف متاورس، می‌باشد. پرسشنامه دوم، پرسشنامه‌ای که جهت بررسی آینده حسابرسی و حسابداری استفاده شده است. شامل ۲۵ سوال تخصصی در سه حوزه

حسابداری، حسابرسی و آموزش است.

جدول ۱: متغیرها و سوالات مربوط به متغیرها در پرسشنامه متاورس

متغیر	سوالات
ماهیت متاورس	۲,۳,۴,۱۳,۱۴,۱۶,۲۲,۲۸,۳۳
جایگاه متاورس	۲۴,۲۳,۲۹,۳۰,۱۱,۱۲,۱۵,۱۶,۲۰,۳۲,۲۱,۱۹,۲۷,۴,۱۰,۸
مصادیق و اوصاف متاورس	۵,۶,۹,۷,۱۸,۲۵,۳۴

منبع: پرسشنامه پژوهش

جدول ۲: متغیرها و سوالات مربوط به متغیرها در پرسشنامه آینده حسابداری و حسابرسی

متغیر	سوالات
حسابداری	۵,۶,۷,۹,۱۲,۱۵,۱۶,۱۷
حسابرسی	۱,۴,۲,۱۱,۱۸,۱۹,۸,۱۰,۳,۱۳,۱۴,۲۰
آموزش	۲۱,۲۴,۲۳,۲۲,۲۵

منبع: پرسشنامه پژوهش

در این تحقیق اعتبار پرسش‌نامه توسط استادان حرفه و افراد حرفه‌ای و کارشناسان متخصص سنجیده شده است. در تحقیق حاضر، آزمون پایایی توسط نرم‌افزار SPSS انجام شد. بدین منظور پرسش‌نامه بین افراد جامعه آماری توزیع شد و با عنایت به این که حداقل ضریب پایایی لازم ۰/۷ توصیه شده است در این تحقیق ضریب آلفای کرونباخ از طریق نرم‌افزار SPSS ۲۲ محاسبه شد. عدد حاصل بترتیب پرسشنامه متاورس ۰/۷۲ و پرسشنامه آینده حسابداری و حسابرسی ۰/۷۶ به دست آمده که بالاتر از ۰/۷ می‌باشد و این بیان‌گر قابلیت اعتماد بالای پرسش‌نامه است. نتیجه آزمون بیان‌گر آن است که پرسش‌نامه از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ۳: آزمون پایایی پرسشنامه‌ها

پرسشنامه	تعداد سوالات	آلفای کرونباخ
متاورس	۳۴	۰/۷۲
آینده حسابداری و حسابرسی	۲۵	۰/۷۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در تحقیق حاضر با استفاده از نرم‌افزارهای SPSS و LISREL از دو نوع آمار توصیفی و استنباطی برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است. توزیع فراوانی، درصدها و رسم نمودارها به بررسی متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق و در سطح استنباطی از روش معادلات ساختاری

استفاده شده است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

##### تحلیل توصیفی داده‌ها

در ابتدای پرسشنامه‌ی تحقیق، سیوالاتی به منظور دستیابی به مشخصات جمعیت‌شناختی شامل مشخصات عمومی افرادی که در این مطالعه شرکت کرده‌اند مطرح شده که نتایج آن در ادامه آمده است.

جدول ۴. توزیع فراوانی و درصد فراوانی نمونه‌ها به تفکیک سن، وضعیت تحصیل و جنسیت (مأخذ: یافته‌های تحقیق)

شاخص آماری (سن)	۲۰ تا ۳۰	۳۱ تا ۴۰	۴۱ تا ۵۰	۵۰ به بالا	جمع کل
فراوانی	۴	۱۲۵	۱۶۳	۸	۳۰۰
درصد فراوانی	۱/۳۳	۴۱/۶۷	۵۴/۳۴	۲/۶۶	۱۰۰
شاخص آماری (تحصیلات)	فوق دیپلم	لیسانس	فوق لیسانس	دکتری	جمع کل
فراوانی	۰	۱۳۱	۱۶۳	۶	۳۰۰
درصد فراوانی	۰	۴۳/۶۶	۵۴/۳۴	۲	۱۰۰
شاخص آماری (جنسیت)	زن	مرد			جمع کل
فراوانی	۸۰	۲۲۰			۳۰۰
درصد فراوانی	۲۶/۶۶	۷۳/۳۴			۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های جدول (۴)، نشان می‌دهد که از مجموع ۳۰۰ نفر نمونه آماری، ۴ نفر در محدوده سنی ۲۰ تا ۳۰ سال، ۱۲۵ نفر در محدوده سنی ۳۱ تا ۴۰ سال، ۱۶۳ نفر ۴۱ تا ۵۰ سال و ۸ نفر را افراد ۵۰ سال به بالا تشکیل می‌دهند. همچنین از مجموع ۳۰۰ نفر نمونه آماری، ۱۳۱ نفر لیسانس، ۱۶۳ نفر فوق لیسانس و ۶ نفر دکتری، ۸۰ نفر زن و ۲۲۰ نفر مرد می‌باشند. متغیر اول از ۳ گویه تشکیل شده است که بر اساس طیف نگرش سنج لیکرت ۵ گزینه‌ای اندازه‌گیری می‌گردند. شیوه‌ی محاسبه‌ی امتیازات مؤلفه‌ها نیز همانند مؤلفه‌های متاورس است که در بخش پیش شرح داده شد. طی جدولی که در زیر گزارش شده است، شاخص‌های توصیفی متغیر متاورس و گویه‌های تشکیل‌دهنده آن ارایه می‌شود.

جدول ۵. شاخص‌های توصیفی متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی

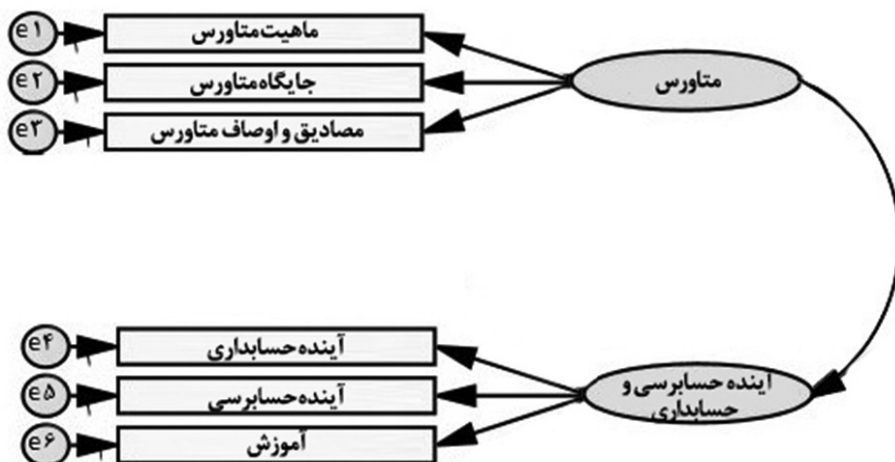
متغیر	تعداد	میانگین	حداقل امتیاز	حداکثر امتیاز	انحراف معیار
ماهیت متاورس	۳۰۰	۳/۳	۱/۰	۵/۰	۱/۰
جایگاه متاورس	۳۰۰	۳/۴	۱/۰	۵/۰	۰/۹
مصادیق و اوصاف متاورس	۳۰۰	۳/۰	۱/۰	۵/۰	۰/۹
متاورس	۳۰۰	۳/۴	۱/۰	۵/۰	۰/۹
مؤلفه	تعداد	میانگین	کمترین امتیاز	بیشترین امتیاز	انحراف معیار
آینده حسابداری	۳۰۰	۳/۰	۰/۰	۴/۰	۰/۷
آینده حسابرسی	۳۰۰	۳/۳	۰/۳	۴/۰	۰/۷
آموزش	۳۰۰	۲/۷	۰/۰	۴/۰	۰/۸
آینده حسابداری و حسابرسی	۳۰۰	۲/۹	۰/۵	۴/۰	۰/۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با بررسی اطلاعات توصیفی جدول فوق می‌توان دید که جایگاه متاورس با میانگین ۳/۴ در سطح بالاتری قرار دارد. مصادیق و اوصاف متاورس نیز با میانگین ۳/۰ در پایین‌ترین سطح نسبت به سایر مؤلفه‌ها قرار گرفته است. البته میانگین همگی مؤلفه‌ها بالاتر از سطح متوسط (۳) قرار دارد. حداقل امتیاز مؤلفه‌ها ۱ و حداکثر امتیاز همگی مؤلفه‌ها نیز برابر با ۵ شده است. میانگین و انحراف معیار متاورس در حالت کلی نیز به ترتیب برابر با ۳/۴ و ۰/۹ است. در بین مؤلفه‌های تشکیل‌دهنده‌ی آینده حسابداری و حسابرسی، مؤلفه‌ی آینده حسابرسی دارای بزرگ‌ترین میانگین با مقدار ۳/۳ است. مؤلفه آموزش با میانگین ۲/۷ دارای کوچک‌ترین مقدار میانگین در بین مؤلفه‌ها است. به هر صورت همگی مؤلفه‌ها دارای میانگین‌هایی بزرگ‌تر از حد متوسط (۳) هستند. انحراف معیار کلیه مؤلفه‌ها ۰/۸ یا کوچک‌تر از آن است که مقداری تقریباً کوچک و لذا نشان‌دهنده‌ی توافق نسبی میان پاسخگویان درباره‌ی سیوالات این مؤلفه‌ها است. میانگین آینده حسابداری و حسابرسی نیز ۲/۹ با انحراف معیار ۰/۶ است.

### آمار استنباطی

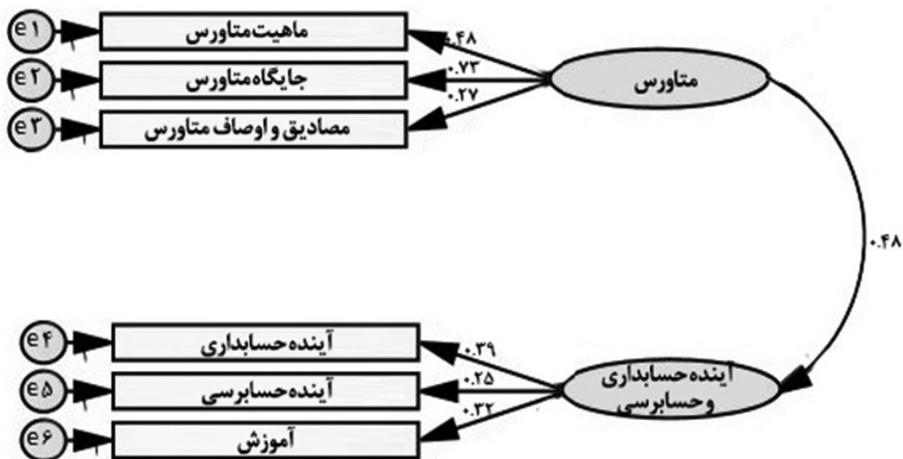
همان‌طور که گفته شد، در این پژوهش با استفاده از الگوبندی مدل‌سازی معادلات ساختاری به بررسی فرضیات پژوهش پرداخته می‌شود. برای آزمون فرضیه‌های این پژوهش، ابتدا مدل مفهومی پژوهش با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری و به وسیله نرم‌افزار Amos برازش می‌یابد. برازش کلی مدل اندازه‌گیری توسط تحلیل عاملی تأییدی<sup>۴۶</sup> (CFA) تعیین می‌شود. شکل مدل اندازه‌گیری را برای این پژوهش نشان می‌دهد که در ذیل قابل ملاحظه است. در این مدل متغیرهای آشکار و پنهان با اسامی خود مشخص شده‌اند و هم‌چنین متغیرهای ۱۶ تا ۶۶ عبارات خطا می‌باشند.



شکل ۱. مدل اندازه‌گیری پژوهش با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی  
منبع: یافته‌های پژوهشگر

### مدل اندازه‌گیری

مدل اندازه‌گیری پس از اصلاحات نیز به شکل ذیل است:



شکل ۲. مدل اندازه‌گیری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### نتایج مدل اندازه‌گیری پژوهش

جدول ۶. نتایج مدل اندازه‌گیری پژوهش

P-value	انحراف معیار	بار عاملی	متغیرها	
۰/۰۰۰	۰/۲۴	۰/۴۸	ماهیت متاورس	متاورس
۰/۰۰۰	۰/۲۱	۰/۷۳	جایگاه متاورس	
۰/۰۰۰	۰/۲۲	۰/۲۷	مصادیق و اوصاف متاورس	
۰/۰۰۰	۰/۱۹	۰/۳۹	آینده حسابداری	آینده حسابداری و حسابرسی
۰/۰۰۰	۰/۱۴	۰/۲۵	آینده حسابرسی	
۰/۰۰۰	۰/۱۵	۰/۳۲	آموزش	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

حال در جدول بعد شاخص‌های برازش<sup>۴۷</sup> مدل فوق به نمایش درمی‌آیند. اگر مقادیر شاخص‌های برازش در محدوده‌ی مطلوب قرار گیرند نشان‌دهنده‌ی مناسب بودن مدل برای داده‌های گردآوری شده هستند.

جدول ۷. شاخص‌های برازش برای مدل اندازه‌گیری پژوهش

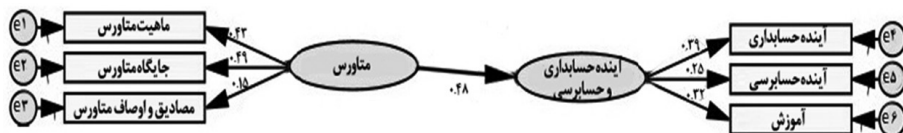
$\chi^2 / df$	ریشه میانگین مربع باقیمانده (SRMSR) استاندارد شده	ریشه‌ی میانگین مربع خطای تقریب (RMSEA)	ضریب توکر-لوییس (TLI)	شاخص برازش مقایسه‌ای (CFI)
۱/۱۸	۰/۰۸۱	۰/۰۵۶	۰/۹۳	۰/۹۱
$\chi^2 / df \leq 3; TLI, CFI \geq 0.90; RMSEA \leq 0.09; SRMSR \leq 0.10$ مقادیر مطلوب				
و $\chi^2 = 261/115$			$= 178df$	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که از جدول فوق دیده می‌شود، تمامی شاخص‌ها در محدوده‌ی مطلوب قرار دارند؛ بنابراین مناسب‌ترین مدل اندازه‌گیری تحقیق در برازش به داده‌های گردآوری شده تأیید می‌شود.

### مدل ساختاری پژوهش

در این قسمت مدل ساختاری تحقیق برازش می‌یابد. این مدل در شکل بعد قابل ملاحظه است.



شکل ۳. مدل ساختاری برای فرضیه‌های پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج این مدل، برای تمامی ضرایب متغیرهای نشانگر  $05/0P$ -value > و لذا تمامی این ضرایب معنی دار هستند. در جدول ۸ شاخص‌های برازش مدل ساختاری پژوهش ارائه می‌شود.

جدول ۸. شاخص‌های برازش برای مدل فرضیه‌های پژوهش

شاخص برازش مقایسه‌ای (CFI)	ضریب توکر-لوییس (TLI)	ریشه‌ی میانگین مربع خطای تقریب (RMSEA)	ریشه میانگین مربع باقیمانده استاندارد شده (SRMSR)	$\chi^2 / df$
۰/۹۶	۰/۹۱	۰/۰۷۱	۰/۰۶۷	۱/۳۸
منبع: یافته‌های پژوهشگر				
همان طور که از جدول شاخص‌های برازش دیده می‌شود تمامی شاخص‌ها در محدوده‌ی مطلوب قرار دارند؛ بنابراین مناسبت مدل ساختاری تحقیق در برازش به داده‌های گردآوری شده تأیید می‌شود.				
$\chi^2 / df \leq 3; TLI, CFI \geq 0.90; RMSEA \leq 0.09; SRMSR \leq 0.10$ و $\chi^2 = 1209/22$ و $df = 697$				

منبع: یافته‌های پژوهشگر  
همان طور که از جدول شاخص‌های برازش دیده می‌شود تمامی شاخص‌ها در محدوده‌ی مطلوب قرار دارند؛ بنابراین مناسبت مدل ساختاری تحقیق در برازش به داده‌های گردآوری شده تأیید می‌شود.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش فرضیه اول

نتایج حاصل از مدل پژوهش و مربوط به فرضیه اول در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹. نتایج بررسی فرضیه یک

آماره	ضریب مسیر	P-value	t-value	نتیجه
ماهیت متاورس آینده حسابداری و حسابرسی	۰/۴۸	۰/۰۰۰	۵/۴۲	معنادار

منبع: یافته‌های پژوهشگر  
همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، برای ضریب مسیر بین ماهیت متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $0.05 > P\text{-value}/0.000 = 0$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با ۰/۴۸ شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر ماهیت متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

### فرضیه دوم

نتایج حاصل از مدل پژوهش و مربوط به فرضیه دوم در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. نتایج بررسی فرضیه دوم

آماره	ضریب مسیر	P-value	t-value	نتیجه
جایگاه متاورس آینده حسابداری و حسابرسی	۰/۷۳	۰/۰۰۰	۷/۱۳	معنادار

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، برای ضریب مسیر بین جایگاه متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $0/05 > P\text{-value}/000 = 0$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با  $0/73$  شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر مثبت بین جایگاه متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

### فرضیه سوم

نتایج حاصل از مدل پژوهش و مربوط به فرضیه سوم در جدول ۱۱ ارایه شده است.

جدول ۱۱. نتایج بررسی فرضیه سوم

آماره	ضریب مسیر	P-value	t-value	نتیجه
مصادیق و اوصاف متاورس آینده حسابداری و حسابرسی	۰/۲۷	۰/۰۰۰	۴/۲۸	معنادار

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان طور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، برای ضریب مسیر بین مصادیق و اوصاف متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $0/05 > P\text{-value}/000 = 0$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با  $0/27$  شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر مثبت بین مصادیق و اوصاف متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از انجام این تحقیق بررسی تاثیر متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد. از آنجا که در دنیای متاورس، تبادل اقتصادی وجود دارد، حسابداری، باید از منابع کمیاب و محدود محافظت کند. متاورس، اقتصاد خاص خود را دارد و اساساً مبتنی بر توکن‌های غیر قابل تعویض است. این توکن‌ها، به خودی خود، دارایی دیجیتال هستند که دارای ارزش هستند و می‌توان آن‌ها را مبادله کرد و نسبت به آن‌ها مالکیت داشت. متأسفانه هنوز بحث در خصوص ارزش‌های دیجیتال و طبقه‌بندی دارایی‌های دیجیتال و تدوین استانداردهای بین‌المللی مرتبط با آن‌ها حل نشده است. برخی آن‌ها را به عنوان وجه نقد، برخی به عنوان ابزار مالی و دارایی نامشهود و برخی دیگر به عنوان ارقام سهام از آن‌ها یاد می‌کنند. از آن طرف، چالش دیگر آن‌ها از نظر تحقق درآمد حاصل از فروش آن‌ها و یا هزینه توسعه آن‌ها (از بعد شناسایی به عنوان هزینه جاری و یا سرمایه‌ای) می‌باشد. در هر حال چالش‌های رو در روی حرفه حسابداری و حسابرسی عبارتند از: ماهیت محتوای گزارش‌های مالی، خطر نادیده گرفته شدن گزارش‌های مالی و تاخیر در صدور گزارش‌های مالی و به موقع بودن اطلاعات برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. به لطف ادغام فناوری واقعیت مجازی و فناوری بلاک‌چین در متاورس، تغییرات اساسی در فرآیند حسابرسی انتظار می‌رود و انتظار نمی‌رود که توسعه فنی نیاز به حسابرسی مستقل را از بین ببرد. حسابرسان باید شناخت کافی از ماهیت متاورس و ماهیت محیط مالی داشته و مخاطرات مربوطه را شناسایی

و برنامه‌ی حسابرسی جامع را تدوین کنند. هنگام انجام حسابرسی در دنیای متاورس، خطرات امنیت سایبری، حریم خصوصی و هویت داده‌ها بالا خواهد بود و این امر مستلزم آن است که حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی و اجرا، ارزیابی این خطرات را داشته باشند و ویژگی‌های تمام فناوری‌هایی که متاورس را تشکیل می‌دهند، شناسایی کنند. متاورس، می‌تواند به عنوان یک ابزار حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد؛ زیرا حسابرسان را قادر می‌سازد تا به جای حرکت فیزیکی به مکان شرکت و مناطق دور افتاده و صرف هزینه‌های سفر، از شرکت‌ها در فضای مجازی بازدید کنند.

در بررسی اولین فرضیه پژوهش، برای ضریب مسیر بین ماهیت متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $P\text{-value}/0.01 > 0.05 = 0$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با ۰/۴۸ شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر ماهیت متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد. برخی معتقدند که متاورس اقتصاد مجازی خود را بر اساس همان ایده کمبود اقتصاد در دنیای واقعی دارد، یعنی متاورس به حرفه حسابداری نیاز دارد. برخی دیگر بیان می‌کنند که ساختار دنیای مجازی آن‌ها را برای اقتصادهای مبتنی بر کمبود نامناسب می‌کند و تکرار اقتصاد در دنیای واقعی بهترین راه رو به جلو در متاورس نیست. نتایج این فرضیه منطبق با تحقیق سرلک و بدیع در سال ۱۴۰۰ است. آن‌ها در پژوهشی با عنوان بررسی متاورس در بلاک‌چین تایید نماید که دنیای متاورس قرار است در کنار دارایی‌های دیجیتال فراهم کننده دسترسی برون منطقه‌ای به خدمات و محصولات، و به لطف راه‌حل‌های هویت دیجیتال مبتنی بر بلاک‌چین که به آواتارهای دیجیتالی واقعا پایدار کمک می‌کنند، ارزش‌هایی مانند دسترسی بدون نیاز به کسب اجازه، مقاومت در برابر سانسور، امنیت و عدم تمرکز که صنعت بلاک‌چین بر پایه آن بنا شده است را به ارث ببرد. همچنین با نتایج حاصل از پژوهش ویس (۲۰۲۱)، جمالپان پور و زندی (۱۴۰۲) و فرخی و شهامت (۱۴۰۰) از بعد تاثیرگذاری متاورس منطبق می‌باشد. در حال حاضر، پروژه‌های متاورس و پلتفرم‌های رسانه اجتماعی رمز ارزی زیادی در دست توسعه هستند و مزیت بزرگ فنی و اولیه‌ای نسبت به عرضه‌های دارای پشتوانه شرکتی دارند.

در بررسی دومین فرضیه پژوهش، برای ضریب مسیر بین جایگاه متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $P\text{-value}/0.01 > 0.05 = 0$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با ۰/۷۳ شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر مثبت بین جایگاه متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد. فناوری‌های متاورس بسیار یکپارچه و هماهنگ هستند که به معنای امکان طراحی سیستم‌های اطلاعات حسابداری متناسب با محیط مجازی و دنیای متاورس است و این سیستم‌ها قادر اطمینان بخشی به داده‌های مالی بوده و احتمال خطا و جلوگیری از فرصت‌های تقلب و روش‌های متقلبانه را کاهش دهند. همچنین اگر شرکت اساساً در متاورس مستقر باشد، این امر مستلزم این است که حسابرسان ویژگی‌های تمام فناوری‌هایی را که این جهان را تشکیل می‌دهند شناسایی کرده و آن‌ها را با

مفاهیم و الزامات حسابرسی خود مرتبط کنند تا سیستم‌هایی را که سنگ بنای توسعه حسابرسی را تشکیل می‌دهند قضاوت کنند. پس از اتمام مرحله برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی، اجرا و جمع‌آوری شواهد اثباتی آغاز می‌شود تا در اظهار نظر فنی بی‌طرفانه نسبت به منصفانه بودن گزارش‌های مالی (صورت‌های مالی) اتکا شود. این فرضیه می‌تواند منطبق با نتایج حاصل از پژوهش خلیفه (۲۰۱۹) و جمالیان پور و زندی (۱۴۰۲) و تحقیقات نصیری در سال ۱۴۰۱ در پژوهشی با عنوان کاربردهای آموزشی متاورس: امکانات و محدودیت‌ها تایید نماید پتانسیل متاورس به عنوان یک محیط آموزشی جدید فضایی برای ارتباطات اجتماعی جدید و درجه بالاتری از آزادی برای ایجاد و اشتراک‌گذاری و ارائه تجربیات جدید و غوطه‌وری بالا از طریق مجازی سازی است. برخی از محدودیت‌های آن ممکن است باعث ضعف ارتباطات اجتماعی و نقض حریم خصوصی شود. پیش‌بینی می‌شود که متاورس زندگی روزمره و اقتصاد ما را فراتر از حوزه بازی و سرگرمی تغییر دهد. متاورس به عنوان یک فضای ارتباط اجتماعی جدید دارای پتانسیل بی‌نهایتی است.

در بررسی سومین فرضیه پژوهش، برای ضریب مسیر بین مصادیق و اوصاف متاورس و آینده حسابداری و حسابرسی  $P\text{-value}/0.05 > 0.00 =$ ، لذا این ضریب در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار است. از طرف دیگر مقدار این ضریب برابر با  $0.27$  شده که مقداری مثبت و لذا نشان‌دهنده‌ی تاثیر مثبت بین مصادیق و اوصاف متاورس بر آینده حسابداری و حسابرسی می‌باشد. پذیرش فناوری واقعیت مجازی و تلاش برای بهره‌مندی از قابلیت‌های دنیای متاورس توسط شرکت‌های مستقر در واقعیت فیزیکی واقعی، ممکن است - در مراحل اولیه پذیرش - برخی از ویژگی‌های تقویت‌کننده را کاهش دهد. اما به طور کلی، اطلاعات حسابداری احتمالاً توسط کاربران و ذی‌نفعان دنیای متاورس بهتر درک، تفسیر و تجسم می‌شود و تحلیل قبلی تنها از منظر واقعیت مجازی به عنوان برجسته‌ترین فناوری در متاورس بود. از طریق فناوری واقعیت مجازی - و سایر تکنیک‌ها - حسابداری می‌تواند موقعیتی را که در دنیای متاورس رخ می‌دهد، با نتایج احتمالی زیادی شبیه‌سازی کند و همچنین می‌توان بین این نتایج حرکت کرد. برخی از قابلیت‌های واقعیت مجازی در نمایش ارقام مالی در نمودارهای سه‌بعدی به جای دوبعدی تمجید کردند و این دیدگاه متفاوتی را برای حسابداری فراهم می‌کند، زیرا او را قادر می‌سازد تا شبیه‌سازی‌های مالی را در زمان واقعی انجام دهد. همچنین به لطف ادغام فناوری واقعیت مجازی و فناوری بلاک‌چین در متاورس، تغییرات اساسی در فرآیند حسابرسی مورد انتظار است. این فرضیه می‌تواند منطبق با نتایج حاصل از پژوهش موری (۲۰۲۱) و جمالیان پور و زندی (۱۴۰۲) و همچنین این فرضیه نیز می‌تواند تحقیقات جورجی و همکاران در سال ۲۰۲۱ در پژوهشی با عنوان متاورس: مرحله بعدی فرهنگ انسانی و اینترنت را تایید نماید که کل جهان در حال تجربه یک تغییر قابل توجه از اقتصاد واقعی به اقتصاد دیجیتال است، و ادغام هر دوی آن‌ها از زمان همه‌گیری جهانی به طور قابل توجهی سرعت یافته است. کار و زندگی به طور فزاینده‌ای به اینترنت وابسته است، زیرا مردم زمان بیشتری را به جای آفلاین در اینترنت می‌گذرانند.

اینترنت امروزی اغلب دروازه اصلی میلیون‌ها نفر برای دسترسی به اطلاعات و خدمات، تعامل و معاشرت با یکدیگر، فروش محصولات و سرگرمی است. کووید-۱۹ همچنین فرهنگ کار را تغییر داده است، ظهور تجارت الکترونیک را سرعت بخشیده و روشی را که کسب و کارها در آن فعالیت می‌کنند متحول کرده است. انتقال به کار از راه دور باعث می‌شود شرکت‌ها اولویت را به محیط‌های مجازی بدهند. بنابراین، همه‌گیری نشان داده است که فناوری کلید حفظ مشاغل متعدد است. با فناوری جدید مرتبط با توسعه رایانه، گرافیک و همچنین سخت‌افزار، دنیای مجازی به واقعیت تبدیل شده است. نحوه ارتباط افراد با یکدیگر تغییر کرده است و اکثر ارتباطات از طریق اینترنت انجام می‌شود. به زودی، انتقال از اینترنت اطلاعات به اینترنت ارزش پیش‌بینی می‌شود. انتقال دارایی‌های دیجیتال به طور فزاینده‌ای در بلاک‌چین با استفاده از آواتارها انجام می‌شود. پارادایم فعلی ارزش دیجیتال مدل جدید اقتصادی را شکل می‌دهد. به عنوان اولین تلاش، این کار تحقیقاتی چارچوب کاملی را ارائه می‌کند که آخرین پیشرفت‌های متاورس را تحت ابعاد فناوری‌های نوآورانه و اکوسیستم‌های متاورس مورد بحث قرار می‌دهد، پتانسیل دیجیتال «بیگ‌بنگ» را توضیح می‌دهد، فناوری جدید متاورس و همچنین مزایای آن را توضیح می‌دهد. و استفاده از آن و اینکه چگونه جامعه بشری را متحول می‌کند و امکان معرفی یک واقعیت جدید را فراهم می‌کند.

در حال حاضر اگر بخواهیم با استفاده از اینترنت به دنیای مجازی دسترسی داشته باشیم، به نمایشگر گوشی موبایل و یا صفحه کامپیوتر و لپ‌تاپ محدود هستیم. اما متاورس این محدودیت‌ها را کنار گذاشته و شما را با دنیایی فراتر از مکان آشنا خواهد کرد. از زمانی که فیس بوک شرکت خود را به عنوان متا تغییر نام داد، بحث‌ها و مناظره‌ها در مورد چیستی متاورس در حال انجام است. این مفهوم نزدیک به سه دهه است که وجود دارد. اما امروزه متاورس به طور ناگهانی به یک موضوع پرطرفدار تبدیل شده است. همچنین می‌توان تأکیدی بر تحقیقات لی و همکاران در سال ۲۰۲۱ بیان داشت از زمان رواج اینترنت در دهه ۱۹۹۰، فضای مجازی مدام در حال تکامل بوده است. چنین محیط‌های مجازی، هر چند غیر همیشگی و بی ارتباط، درجات مختلفی از تحول دیجیتال را برای ما خریده است. اصطلاح متاورس برای تسهیل بیشتر تحول دیجیتال در هر جنبه‌ای از زندگی فیزیکی ما ابداع شده است. در هسته متاورس، چشم انداز یک اینترنت همه جانبه به عنوان یک قلمرو غول پیکر، یکپارچه، پایدار و مشترک قرار دارد. در حالی که متاورس ممکن است آینده‌نگر به نظر برسد، که توسط فناوری‌های نوظهور مانند واقعیت توسعه‌یافته،  $\Delta G$  و هوش مصنوعی تسریع شده است، «بیگ‌بنگ» دیجیتالی فضای سایبری ما چندان دور نیست. پیشنهادهای این پژوهش عبارتند از:

- اساتید باید به دقت تجزیه و تحلیل کنند تا زمینه درک هر چه بیشتر دانشجویان از متاورس را فراهم نمایند.
- به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری پیشنهاد می‌گردد سیلاس‌های آموزشی متاورس ایجاد نماید که حسابداران و حسابرسان با کمک آن بتوانند از سوء استفاده از داده‌ها جلوگیری کنند.

- به حرفه حسابداری و حسابداری و دست‌اندرکاران در این حرفه و نهادهای درگیر در تدوین استانداردهای حسابداری و حسابداری پیشنهاد می‌شود تا زمینه لازم را در برخورد و مواجهه با این تغییرات فراهم نموده و با بروز این تغییرات، آمادگی لازم را از قبل داشته باشند.
- جهت انجام تحقیقات آتی، پیشنهاد می‌شود تاثیر متاورس به طور خاص بر استانداردهای حسابداری و حسابداری بررسی گردد.
- جهت انجام تحقیقات آتی، پیشنهاد می‌شود تاثیر متاورس به طور خاص بر نحوه آموزش دیجیتال حسابداری و حسابداری بررسی گردد.

#### منابع

- آراسته، محمدعلی، ۱۴۰۰، چالش‌های هویتی نوین در متاورس، ششمین همایش ملی افق‌های نوین در مهندسی برق، کامپیوتر و مکانیک، تهران، <https://civilica.com/doc/1467308>
- پرندین، کاوه؛ دوست جباریان، جوادو عالی خانی، محسن. (۱۴۰۲). موانع اجرای حسابداری فناوری اطلاعات در ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای ۳(۱۲)، ۸۸-۱۰۵. doi: 10.22034/jpar.2023.1996238.1147
- جمالیان پور، مظفر و زندی، زهرا، ۱۴۰۲، حسابداری و حسابداری در دنیای متاورس از دیدگاه واقعیت مجازی: یک تحقیق آینده، مجله حسابداری، شماره ۳۴۸، ۴۸-۵۹. <https://www.iica.ir/files/1402/03/hesabdar348-1402-03-48-59.pdf>
- سرلک، حمید و بدیع، نسرين، ۱۴۰۰، بررسی متاورس در بلاک‌چین، ششمین کنفرانس بین‌المللی تحقیقات بین رشته‌ای در مهندسی برق، کامپیوتر، مکانیک و مکترونیک در ایران و جهان اسلام، تهران، <https://civilica.com/doc/1452623>
- طهوریان، حسین، ۱۴۰۱، بررسی تاثیر متاورس در آینده بشر، ششمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در علوم و مهندسی، <https://civilica.com/doc/1447286>
- فرخی، محمدجواد و شهامت، نادر، ۱۴۰۰، نقش و کاربست متاورس در فرآیند یادگیری، چهارمین همایش بین‌المللی روانشناسی، علوم تربیتی و مطالعات اجتماعی، همدان، <https://civilica.com/doc/1450391>
- مرفوع، محمد؛ بایزیدی، پیمان و صالح پور، عبدالباسط. (۱۴۰۱). تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای ۲(۶)، ۱۳۰-۱۴۸. doi: 10.22034/jpar.2022.553858.1089
- نصیری، فایزه، ۱۴۰۱، کاربردهای آموزشی متاورس: امکانات و محدودیت‌ها، اولین همایش پژوهش‌مندی، <https://civilica.com/doc/1452860>
- Ağralı, Ö. & Aydın, Ö. (2021). Tweet Classification and Sentiment Analysis on Metaverse Related Messages, Journal of Metaverse, 1(1), 25-30.
- Anastacio, S.B. (2019). Use of virtual reality in auditing. Annual national convention, Association of government internal auditors (AGIA).

Animoca Brands. (2021). The Sandbox welcomes PwC Hong Kong to the Metaverse. [25.12.2021] Available from: <https://www.animocabrands.com/the-sandbox-welcomes-pwc-hong-kong-to-the-metaverse> 25.12.2021.

Arašteh, M.A., (2021), New Identity Challenges in Metaverse, 6th National Conference of New Horizons in Electrical, Computer and Mechanical Engineering, Tehran. [In Persian]

Brown, A. (2021). What Is the Metaverse—And Why Does Mark Zuckerberg Care So Much About It? [21.12.2021] Available from: <https://www.forbes.com/sites/abrambrown/2021/11/03/zuckerberg-facebook-metaverse-meta-virtual-reality-oculus/?sh=fef92ce6b69f>

Cook, A. V., Bechtel, M., Andersonm, S., Novak, D. R., Nodi, N. & Parekh, J. (2020). The Spatial Web and Web 3.0: What business leaders should know about the next era of computing, Deloitte Insights.

Dalton, J. & Gillham, J. (2019). How virtual reality and augmented reality are transforming business and the economy, seeing is believing, PricewaterhouseCoopers. [07.11.2021] Available from: <https://www.pwc.com/seeingisbelieving>

Faccia, A. & Moşteanu, N. R. (2019). Accounting and blockchain technology: from double-entry to triple-entry, The Business and Management Review, 10 (2), 108-116.

Farrokhi, M.J. & Shahamat, N., (2021), the role and use of metaverse in the learning process, the fourth international conference of psychology, educational sciences and social studies, Hamedan. [In Persian]

Financial Reporting Council. (2021). Virtual and Augmented Reality in corporate reporting. [05.11.2021] Available from: <https://library.croneri.co.uk/miscvarc0221>

Folger, J. (2022). Metaverse Definition. [17.02.2022] Available from: <https://www.investopedia.com/metaverse-definition-5206578>

George, A.S. Hovan, Maschio Fernando, Dr.A. Shaji George, Dr.T. Baskar, Digvijay Pandey, 2021, Metaverse: The Next Stage of Human Culture and the Internet, International Journal of Advanced Research Trends in Engineering and Technology (IJARTET) Vol. 8, Issue 12

Gibbs, A. (2021). 101: What on earth is the metaverse? [10.11.2021] Available from: <https://www.pwc.com.au/digitalpulse/101-metaverse.html>

Greiner, P., Bogatsch, T., Jahn, N., Martins, L., Linß, G. & Notni, G. (2019). Remote-Audit and VR Support in Precision and Mechanical Engineering. Proc. SPIE 11144, Photonics and Education in Measurement Science. Doi: 10.1117/12.2533016.

ICAEW. (2021). Doing business in the digital Metaverse. [18.11.2021] Available from: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2021/sep-2021/doing-business-in-the-digital-metaverse>.

Jamalianpour, M. & Zandi, Z., (2023), Accounting and auditing in the metaverse world from the perspective of virtual reality: a future research, Accountant Journal, No. 348, 48-59. [In Persian]

Jeon, H., Youn, H., Ko, S. & Kim, T. (2021). Blockchain and AI Meet in the Metaverse, Intechopen. Doi: 10.5772/intechopen.99114

Joshua, J. (2017). Information Bodies: Computational Anxiety in Neal Stephenson's Snow Crash, Interdisciplinary Literary Studies, 19(1), 17-47. Doi: 10.5325/intelitestud.19.1.0017

Khalifa, E. (2019). The Post-Information Society: The Impact of the Fourth Industrial Revolution on National Security, First Edition, Emirates, Future Center for Research and Advanced Studies.

Kim, S. (2021). South Korea's Approach to the Metaverse. [25.12.2021] Available from:

<https://thediplomat.com/2021/11/south-koreas-approach-to-the-metaverse/>

Kim, S., Crowley, M., Park, A. & Karnick, M. (2022). The Metaverse: Accounting Considerations Related to Nonfungible Tokens. Accounting Spotlight, Deloitte.

Lee, Lik-Hang, Tristan Braud, Pengyuan Zhou, Lin Wang, Dianlei Xu, Zijun Lin, Abhishek Kumar<sup>6</sup>, Carlos Bermejo, and Pan Hui, 2021, JOURNAL OF LATEX CLASS FILES, VOL. 14, NO. 8

Marfou, M., Bayazidi, P., & salehpor, A. (2022). Organizational and Environmental Influences on the Adoption of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATTs). Journal of Professional Auditing Research, 2(6), 130-148. doi: 10.22034/jpar.2022.553858.1089. [In Persian]

Mohammadi, Neda and John Eric Taylor. Smart city digital twins. 2017 IEEE Symposium Series on Computational Intelligence (SSCI), pages 1–5, 2017.

Murray, D. (2021). An Inquiry into Designing Metaverses. Master Thesis, School of Simulation and Visualisation, the Glasgow School of Art. Doi: 10.13140/RG.2.2.23227.54560

Narin, N. G. (2021). A Content Analysis of the Metaverse Articles, Journal of Metaverse, 1(1), 17-24.

Parandin, K., Duštjabarian, J., & Allikhani, M. (2023). Obstacles to the implementation of information technology audit in Iran. Journal of Professional Auditing Research, 3(12), 88-105. doi: 10.22034/jpar.2023.1996238.1147. [In Persian]

Ramadan, M. A. M. (2018). Interior design and technology of visible virtual reality, Journal of Applied Art and Science, 5(3), 1-14.

Rathore, D. (2022). The metaverse: phase of virtual realities. [20.02.2022] Available from: <https://www.dunebook.com/the-metaverse-phase-of-virtual-realities/>

Ray, J. (2020). VR-not a reality but neither a hallucination nor dreaming imaginings. CSI Communications: Knowledge Digest for IT Community. 44(4), 10-13.

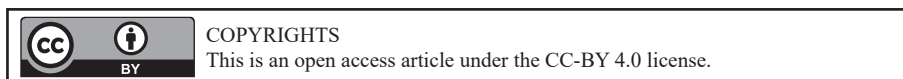
Sarlek, H. & Badieh, N., (2021), Review of Metaverse in Blockchain, 6th International Conference on Interdisciplinary Research in Electrical, Computer, Mechanical and Mechatronics Engineering in Iran and the Islamic World, Tehran. [In Persian]

Squires, C. (2021). Seoul will be the first city government to join the Metaverse. [25.12.2021] Available from: <https://qz.com/2086353/seoul-is-developing-a-metaverse-government-platform/>

Tahorian, Hossein, (2022), investigating the impact of Metaverse on the future of mankind, the 6th International Conference on Applied Research in Science and Engineering. [In Persian]

Vyas. K. (2021). What is the Metaverse and How Do Enterprises Stand to Benefit? [30.11.2021] Available from: <https://www.itbusinessedge.com/networking/metaverse-enterprises-benefits/>

1. Metaverse
2. Meta
3. Snow Crash
4. Joshua
5. XR
6. Burns
7. Mohammadi & Taylor
8. Vickers & Culver's
9. CAD
10. Bush
11. Wilgin
12. Minecraft
13. Roblox
14. Hololens
15. Lee et al
16. Augmented Reality
17. Virtual Reality
18. Giorgi et al
19. Lee
20. send
21. VR
22. AR
23. Folger
24. Rathore
25. Ramadan
26. Financial Reporting Council (FRC)
27. Ray
28. Brown
29. Tron
30. Narin
31. Ağralı & Aydın
32. NR
33. NFT
34. Jeon et al.
35. Vyas
36. Squires
37. Kim
38. PricewaterhouseCoopers
39. ICAEW
40. UI
41. Khalifa
42. Prestigiacomo
43. Faccia & Moşteanu
44. Anastacio
45. COVID-19
46. Confirmative Factor Analysis
47. Fit Indices





# The effect of the components of the Emden model on the success of the Merging of Audit Firms with an emphasis on audit quality

Vahed Azari<sup>1</sup>, Bahram Hemmati<sup>2</sup>, Mehdi Moradzadehfard<sup>3</sup>, Seyed Hosein Hoseiny<sup>4</sup>

Received: 2023/06/22

Approved: 2023/07/30

Research Paper

## Abstract:

The globalization of business activities and the need to provide services to these companies has made audit firms tend to merge in order to meet the needs of these companies. Incentives such as entering new markets, improving research and development, access to new technologies, economic savings and the need for expertise in the industry and increasing market share have played a significant role in the merging of audit firms. This article aims to explain the factors affecting success in the merging of audit firms, including compatibility, expertise and reliability of the partner, and taking into account the mediating variable of inter-organizational coordination and emphasis on audit quality. This research; It is a type of applied and survey research, and the statistical sample of the research consists of 390 working chartered accountants who are members of the Chartered Accountants Society. needed information; It was collected by completing the questionnaire in 1401 and by random sampling method. The results of the hypothesis test using structural equation modeling using the partial least square method show that among the three partner selection factors: partner compatibility and reliability affect inter-organizational coordination, and inter-organizational coordination also contributes to success. It helps in the merging of audit firms. On the other hand; The audit quality variable does not moderate the relationship between inter-organizational coordination and success in the merging of audit firms.

**Key Words:** partner compatibility, partner expertise, partner reliability, inter-organizational coordination, audit quality, success in merging institutions.

 10.22034/JPAR.2023.2005387.1181

1. Ph.D Student of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. az.vahid35@gmail.com

2. Assistant Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

(Corresponding Author) phd.azad.karaj.1402@gmail.com

3. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

moradzadehfard@yahoo.com

4. Assistant Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

h.hoseiny@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر مولفه‌های مدل آمدن در موفقیت ادغام مؤسسات حسابرسی با تأکید بر کیفیت حسابرسی

واحد آذری<sup>۱</sup>، بهرام همتی<sup>۲</sup>، مهدی مرادزاده فرد<sup>۳</sup>، سید حسین حسینی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۴/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

جهانی‌شدن فعالیت‌های صاحبکاران و نیاز به ارائه خدمات به این شرکت‌ها، باعث شده است تا مؤسسات حسابرسی نیز به سمت ادغام گرایش پیدا کنند تا جوابگوی نیازهای شرکت‌های مزبور باشند. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود تحقیق و توسعه، دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی و نیاز به تخصص در صنعت و افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه‌ای در ادغام مؤسسات حسابرسی داشته‌اند. این مقاله با هدف تبیین عوامل موثر بر موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی و با در نظر گرفتن متغیر میانجی هماهنگی بین سازمانی و تأکید بر کیفیت حسابرسی انجام شده است. این پژوهش؛ از نوع پژوهش‌های کاربردی و پیمایشی بوده و نمونه آماری پژوهش را ۳۹۰ نفر از حسابداران رسمی شاغل عضو جامعه حسابداران رسمی تشکیل می‌دهند. اطلاعات مورد نیاز؛ از طریق تکمیل پرسشنامه در سال ۱۴۰۱ و با روش نمونه‌گیری تصادفی جمع‌آوری شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی نشان می‌دهد که از بین سه عامل انتخاب شریک شامل: سازگاری، تخصص و قابلیت اطمینان شریک؛ دو عامل سازگاری و قابلیت اطمینان شریک بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر می‌گذارند و هماهنگی بین سازمانی نیز به موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی کمک می‌کند. از طرفی؛ متغیر کیفیت حسابرسی رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام مؤسسات حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** سازگاری شریک، تخصص شریک، قابلیت اطمینان شریک، هماهنگی بین سازمانی، کیفیت حسابرسی، موفقیت در ادغام مؤسسات.

 10.22034/JPAR.2023.2005387.1181

az.vahid35@gmail.com

phd.azad.karaj.1402@gmail.com

moradzadehfard@yahoo.com

h.hoseiny@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

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

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

## ۱- مقدمه

دنیای تجارت مملو از تجربیات بدیع سازمانهایی است که مدیران آنها برای نیل به اهداف پویایی و بهره‌وری به تغییرات ماهوی در ساختار خود مبادرت ورزیدند و با توجه به شرایط محیطی و بسط‌های قانونی به حرکت‌های جسورانه اقدام نمودند. آنها در راستای نیل به اهداف و ارضای نیازهای جامعه دست به تحول سازمانی و تغییرات بنیادین در ساختار سازمانی زده‌اند که پدیده ادغام یکی از عوامل مهم در این تغییر و تحولات می‌باشد. جهانی‌شدن فعالیت‌های صاحبکاران و نیاز به ارائه خدمات به این شرکتها در سطح بین‌المللی، باعث شده است موسسات حسابرسی نیز به سمت ادغام گرایش پیدا کنند. این موسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای جز بزرگ شدن و ادغام ندارند. در حرفه حسابرسی هم با قاطعیت می‌توان گفت که نه تنها کوچک زیبا نیست، که کوچک‌شدن مترادف با تضعیف یا محدود شدن است (جوشو، ۲۰۲۱). بازار خدمات حسابرسی نیز، شاهد تغییرات زیادی بوده است که از آن جمله؛ می‌توان به تشکیل موسسات حسابرسی بزرگ اشاره نمود. موسسات بزرگ حسابرسی، نتیجه سال‌ها ادغام و تحصیل هستند. انگیزه‌هایی مانند ورود به بازارهای جدید، بهبود تحقیق و توسعه، دستیابی به فناوری‌های جدید، صرفه‌جویی‌های اقتصادی و نیاز به تخصص در صنعت و افزایش سهم بازار نقش قابل ملاحظه‌ای در ادغام موسسات حسابرسی داشته‌اند. شواهد نشان می‌دهد فعالیت‌های ادغام، این فرصت را برای مؤسسات ادغام شده فراهم کرده تا از طریق تخصص و رهبری صنعت، کیفیت خدمات حسابرسی خود را بهبود بخشند (طالبی، ۱۳۹۲). به علاوه با ادغام موسسات کوچک و تشکیل موسسات بزرگ حسابرسی می‌توان به برجستگی و قدرت حرفه‌ای حسابرسان در سطح موسسات حسابرسی کمک کرد (مشایخی فرد، پور زمانی، جهان‌شاد، ۱۳۹۸).

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و افزایش موسسات خصوصی حسابرسی جدید و رونق گرفتن بازار خدمات حسابرسی در کشور، رقابت میان موسسات حسابرسی داخلی افزایش یافته است. شواهد بیانگر آنست که برخی از موسسات کوچک توان رقابت با موسسات بزرگ را ندارند. این موسسات برای ماندن در بازار رقابت، چاره‌ای جز ادغام با موسسات بزرگتر از خود ندارند. سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی از جمله جامعه حسابداران رسمی، اعتقاد دارند که کیفیت حسابرسی به واسطه ادغام موسسات، افزایش می‌یابد. از طرفی برخی از پژوهش‌گران معتقدند ادغام موسسات موجب می‌شود کیفیت فدای رقابت شود، که این موضوع می‌تواند تاثیرات بسیار مهمی بر کیفیت حسابرسی موسسات بگذارد. در همین راستا در ایران نیز از اوایل سال ۱۳۹۴، ۶۲ موسسه حسابرسی با هم ادغام شدند که از بین آنان، ۶ موسسه حسابرسی از ادغام خارج شدند.

خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر و همچنین فقدان پژوهش کافی در خصوص ادغام این موسسات، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا ادغام موسسات بخش خصوصی حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. تاکنون پژوهش‌های زیادی در خصوص کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. لیکن در خصوص رابطه بین شرکا و ادغام موسسات حسابرسی پژوهشی در ایران انجام نشده است. بنابراین انجام پژوهشی در این خصوص با توجه به اینکه ادغام

موسسات متأثر از کیفیت حسابرسی نیز می‌باشد، ضروری بنظر می‌رسد.

این پژوهش از دوجنبه و به‌صورت توأم، متون مربوط به ادغام را مورد بررسی قرار می‌دهد:

۱- مباحث مربوط به چگونگی انتخاب شرکا و ۲- مباحث مربوط به کیفیت حسابرسی.

در مرحله اول، با تکیه بر نظریه انتخاب شریک امدن<sup>۲</sup> (۲۰۰۶)، این مقاله به درک چگونگی انتخاب مدیران برای تقویت هماهنگی بین سازمانی کمک می‌کند. این مدل پژوهش با مدل‌های موجود ادغام متمایز است زیرا تاکنون هیچ‌گونه مطالعه‌ای در داخل کشور در خصوص تبیین نقش مولفه‌های انتخاب مدیران بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی انجام نشده است، لذا با تأیید تجربی ارتباط بین انتخاب شریک و هماهنگی بین سازمانی، موفقیت ادغام در مدل انتخاب شرکای امدن (۲۰۰۶) را گسترش می‌دهد.

در مرحله دوم، این مطالعه به درک بیشتر درباره تأثیر ارزش اصلی حسابرسی (یعنی کیفیت حسابرسی) بر ادغام موسسات می‌پردازد. این پژوهش رابطه بین کیفیت حسابرسی و ادغام موسسات حسابرسی را در کشور ایران، که در آن رابطه بین کیفیت حسابرسی و ادغام موسسات حسابرسی، ممکن است ناشی از متغیرهای حاکمیتی حذف شده (که با اندازه یا اعتبار موسسه حسابرسی مرتبط هستند) باشد، را مورد بررسی قرار می‌دهد که این موضوع به‌ویژه با توجه به بازار متمرکز خدمات حسابرسی در شرکت‌های دولتی در ایران و نیز تأثیر تمرکز در بازار خدمات حسابرسی در شرکت‌های خصوصی اهمیت ویژه‌ای دارد.

در این پژوهش، عوامل موثر بر انتخاب شریک، مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و هدف آن، بسط تیوری انتخاب شریک در موسسات ادغام شده حسابرسی می‌باشد. این مقاله با ارایه بینش جدیدی برای مدیران در خصوص چگونگی تخصیص درست منابع در انتخاب مؤثر شریک موسسات، به ادبیات ادغام افزوده و علاوه بر شفاف‌سازی تعریف ادغام‌های توسعه محور، یک مدل نظری جامع از جنبه‌های تکنولوژیکی، استراتژیک و ارتباطی انتخاب شریک در ادغام موسسات را ارایه می‌دهد تا تحلیل‌گران مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور، سازمان بورس اوراق بهادار و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را از اثربخشی ادغام موسسات حسابرسی بیشتر آگاه نماید.

## ۲- مبانی نظری توسعه فرضیه‌ها

### ۲-۱ تیوری امدن

مدل امدن مبتنی بر همبستگی، همترازی و همسویی شرکا می‌باشد. امدن و همکاران (۲۰۰۶)

سه عامل ذیل را برای موفقیت در یک مشارکت، پیشنهاد می‌نمایند:

۱- همبستگی روابط، ۲- همترازی تکنولوژیکی و ۳- همسویی استراتژیک. آنها همبستگی روابط را به‌عنوان عامل اصلی برای اطمینان از یک فرآیند همکاری مؤثر پیشنهاد کردند: همبستگی روابط بین شرکا زمانی اتفاق می‌افتد که شرکاء دارای فرهنگ‌های سازگار باشند، که به آنها اجازه می‌دهد تا راحت‌تر بر تعارضات ممکن، غلبه کنند، آنها یکدیگر را درک می‌کنند و تمایل بیشتری برای رسیدن به اهداف مشترک دارند. فرهنگ‌های سازگار و یک تاریخ مثبت مشترک، تمایل به

تسهیل همکاری و تقویت اثرات آن دارد. بنابراین، قابلیت اطمینان<sup>۳</sup> شریک به‌عنوان یک سابقه قبلی<sup>۴</sup> برای هماهنگی بین سازمانی<sup>۵</sup> پیشنهاد می‌شود. هم‌ترازی فناوری، مشارکتی را توصیف می‌کند که در آن شرکا دارای یک تخصص منحصربه‌فرد هستند که دامنه شایستگی‌هایشان را گسترش داده و می‌توان برای تقویت فعالیت‌های مرتبط با تولید خدمات از آن استفاده کرد. بر این اساس، از شرکای متخصص برای شناسایی مشتریان و انجام امور تخصصی (که نیازمند وجود دانش و اطلاعات به‌روز برای انجام امور می‌باشد) استفاده می‌شود. در نهایت، همسویی استراتژیک به حدی اطلاق می‌شود که شرکا انگیزه‌های متناظر برای ورود به ادغام را داشته باشند. آنان پیشنهاد می‌کنند هنگامی که شریک بتواند به‌طور ویژه در یک همکاری مشارکت داشته باشد، سازگاری شریک<sup>۶</sup> ممکن است تا حد زیادی برهماهنگی بین سازمانی تأثیر بگذارد. بنابراین سه عامل انتخاب شریک پدیدار می‌شود: قابلیت اطمینان شریک، تخصص شریک و سازگاری شریک.

## ۲-۲ پیشینه پژوهش

### ۲-۲-۲ پیشینه داخلی

محمدرضایی و دیگران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر ادغام موسسات حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی طی دوره‌های مالی ۱۳۹۰-۱۳۹۹ پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنان نشان داده است که ادغام موسسات حسابرسی رابطه معناداری با تأخیر در گزارش حسابرسی این موسسات ندارد و بر خلاف انتظار قانونگذاران، در نبود ادغام واقعی، تصور هم‌افزایی ناشی از صرفه به مقیاس و نمود آن در افزایش کارایی حسابرسی و کاهش تأخیر در گزارش حسابرسی، ممکن نیست. طاهری‌نیا و دیگران (۱۴۰۰)، به بررسی ادغام بانکها در ایران پرداختند. پژوهش آنان نشان داد نقش نهاد ناظر بانکی، محدوده اختیارات و وظایف آن، نقش سایر نهادهای ناظر مانند مراجع صالح رقابتی و معیارهای ارزیابی ادغام بانک در ادغام‌های غیرکمکی و تعیین مقام صالح تصمیم‌گیرنده، محدوده اختیارات آن و نوع بانک‌های مشمول این نوع از ادغام، باید توسط قانونگذار صورت پذیرد. حاصل مطالعه بیانگر نبود مقررات متناسب با ادغام بانک‌ها در نظام حقوقی ایران است.

امیرخانی و دیگران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «مطالعه تطبیقی تأثیر ادغام بر مشروعیت سازمانی و هویت سازمانی کارکنان» به مطالعه تأثیر ادغام سازمان‌ها بر مشروعیت سازمانی و هویت‌یابی کارکنان با سازمان در کارکنان سه وزارتخانه و تشکیل وزارت جدید وزارت تعاون، کار و رفاه اجتماعی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان می‌دهد که، مشروعیت سازمان و هویت‌یابی کارکنان با سازمان پس از ادغام در مقایسه با قبل از ادغام، کاهش معناداری داشته است. همچنین، مشخص شد که مشروعیت سازمان، تأثیر مثبتی بر هویت سازمانی دارد و هویت خنثی، دوجنبه‌ای و عدم احراز هویت را کاهش می‌دهد.

آقایی، یزدانی و خان‌محمدی (۱۳۹۹)، در پژوهشی با عنوان «مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران» عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی شامل سیاست‌گذاری، نظارت و عملیات (ورودی، فرآیندی و خروجی) را مورد بررسی قرار دادند. طبق مدل مفهومی به‌دست

آمده؛ مهمترین عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی؛ اندازه موسسات حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، استقلال شورای عالی، شفافیت گزارشگری مالی، حسابرسی مبتنی بر فکر واستقرار نهاد ناظر بر حرفه می‌باشد. انیز، رویا (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان «تاثیر ادغام بر رضایت شغلی و عملکرد سازمانی، مطالعه‌ای موردی» به بررسی رضایت شغلی و عملکرد سازمانی قبل و بعد از ادغام سازمان صنعت و معدن و تجارت استان البرز پرداخته‌اند. آنها از روش کارت امتیازی متوازن برای ارزیابی عملکرد سازمان و مدل انتظار برای ارزیابی رضایت شغلی استفاده نموده‌اند. نتایج نشان دهنده آنست که رضایت شغلی و عملکرد سازمانی قبل از ادغام نسبت به بعد ادغام بهتر بوده است.

انصاری و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی این موضوع می‌پردازند که آیا اندازه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحب کار در شرایط آرایه هم‌زمان خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی می‌تواند بر استقلال حسابرسی تاثیر داشته باشد. نتایج به دست آمده، حاکی از آن است که، آرایه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی به طور هم‌زمان بر استقلال حسابرسی تاثیر می‌گذارد. جوشو و دیگران<sup>۷</sup> (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان «تمرکز بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» یک تحلیل بین‌المللی از صاحب‌کاران دارای فعالیت‌های پیچیده حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آنان تغییرات بین کشوری در ساختار بازار حسابرسی موسسات ۴ بزرگ را در ۲۸ کشور مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی در بازار متمرکز موسسات حسابرسی ۴ بزرگ در حال کاهش است. همچنین؛ تمرکز در بازار موسسات ۴ بزرگ منجر به عدم رقابت و افزایش حق الزحمه حسابرسی بالاتر بدون افزایش متناظر در کیفیت حسابرسی می‌شود.

## ۲-۲-۲ پیشینه خارجی

کوتزی و دیگران<sup>۸</sup> (۲۰۲۲) در مطالعه‌ای موردی در آفریقای جنوبی به بررسی ارزیابی مهارت‌ها در ادغام موفق دو موسسه حسابرسی پرداختند، مطالعه آنان نشان داد که ادغام موسسات حسابرسی متاثر از موضوعاتی مانند؛ سرمایه انسانی بوده و فرآیند کامل ادغام باید با توجه به ارزیابی مهارت‌های حرفه‌ای کارکنان انجام شود، که این خود می‌تواند، اهداف ادغام را تحت تاثیر قرار دهد. نتایج پژوهش آنان تأیید می‌کند که ادغام آسیب روانی بالقوه‌ای بر کارکنان سازمان‌های ادغام شده خواهد داشت.

گونگ و دیگران<sup>۹</sup> (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی نتایج ادغام شرکت‌های حسابرسی که با ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بین‌المللی یا ۱۰ موسسه حسابرسی بزرگ چین ادغام شده بودند، پرداختند و به نتایج زیر رسیدند: ۱- نتایج پژوهش بر اهمیت و فایده اقتصادی ناشی از مقیاس تأکید دارد. ۲- ادغام با موسسات بین‌المللی حسابرسی علاوه بر بهبود راندمان حسابرسی، عمدتاً دارای تأثیر اعتبار است. ۳- صاحب‌کاران موسساتی که با موسسات چینی ادغام شده بودند حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت کردند. ۴- کاهش ساعت کاری حسابرسان پس از ادغام تا حد زیادی ناشی از هم‌افزایی (سینرژی) حاصل از ادغام موسسات حسابرسی است.

رحمت<sup>۱۰</sup> (۲۰۲۱) به بررسی این موضوع پرداخته است که آیا موسسات ادغام شده می‌توانند در مقایسه با پنج موسسه بزرگ متخصص در صنعت یا پنج موسسه بزرگ غیرمتخصص در صنعت مزاد حق‌الزحمه حسابرسی ایجاد کنند یا خیر؟ نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که موسسات ادغام شده نسبت به پنج موسسه بزرگ متخصص و غیر متخصص در مورد شرکت‌های کوچک در صنایع نیازمند تخصص، مزاد حق‌الزحمه حسابرسی را به دست می‌آورند.

ماتیو و دیگران<sup>۱۱</sup> (۲۰۱۶) رقابت در بازار خدمات حسابرسی استرالیا پس از ادغام موسسات آر تور اندرسون و ارنست اند یانگ را مورد بررسی قرار داده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بازار خدمات حسابرسی در استرالیا پس از این ادغام همچنان رقابتی است. با وجود این ممکن است تغییرات در میزان تمرکز بازار موجب ایجاد آثار ضد رقابتی شود.

مک میکینگ و همکاران<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰) به بررسی آثار ادغام موسسات حسابرسی بر تمرکز بازار، رقابت و حق‌الزحمه حسابرسی در انگلستان پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که سهم بازار موسسات بزرگ بین سال‌های ۱۹۸۵ و ۲۰۰۲ از طریق ادغام و ورود به بخش‌های جدید افزایش یافته است، هرچند به رغم باور عمومی، کاهش حق‌الزحمه حسابرسی دهه ۱۹۸۰ طی دهه ۱۹۹۰ ادامه نیافته است.

## ۳-۲ تدوین فرضیه‌های پژوهش

### سازگاری شرکا و هماهنگی بین سازمانی

سازگاری بدان معنا است که هر فردی باید خود را با خواسته‌ها و نیازهای جسمانی و نیز خواسته‌ها و نیازهای اجتماعی و روانشناختی تطبیق دهد که از زندگی با دیگران نشأت گرفته است. در روانشناسی، سازگاری فرآیندی کم و بیش آگاهانه است که بر پایه آن موجودی با محیط طبیعی، اجتماعی و یا فرهنگی انطباق می‌یابد. این انطباق مستلزم آن است که تغییراتی در رفتار شخص پدید آورد تا به توافق و ایجاد روابطی هماهنگ با آن محیط نایل شود. سازگاری اجتماعی می‌تواند به فرآیندی اطلاق شود که بر پایه آن، روابط اجتماعی هماهنگی می‌یابد و از حیات گروهی منتفع می‌شوند (طبرسا و نظرپوری، ۱۳۹۳).

سازگاری در برقراری ارتباط، ارزیابی و هماهنگی در فعالیت‌های مشارکتی کمک کرده و باعث افزایش کارایی بین سازمانی می‌شود. بنابراین، شباهت بین شرکا می‌تواند اثربخشی همکاری را تقویت کند. شرکت‌ها تمایل دارند هنگام تشکیل روابط همکاری، شرکای دارای وضعیت مشابه را انتخاب کنند (چانگ<sup>۱۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۰). وجود هویت فرهنگی، باورها، ارزش‌ها و هنجارهای رفتاری مشترک اعضای سازمان‌ها، موجب انسجام و یکپارچگی در کوشش‌ها، تعهد درونی به سازمان و درک روشن از فلسفه وجودی و جهت‌گیری اقدامات و در نتیجه موفقیت سازمان‌ها می‌شود (مرادی و جورکی، ۱۴۰۱). ناسازگاری و عدم مشارکت بین شرکا، توانایی آنها در ارزیابی سهم و منابع یکدیگر را کاهش داده و همکاری با یکدیگر را دشوار می‌سازد. ناسازگاری باعث ایجاد روابط همکاری ناپایدار بین سازمان‌ها شده و ایجاد هماهنگی را دشوارتر می‌سازد (پالمروس<sup>۱۴</sup>،

۱۹۹۷). انتخاب شریک برای هماهنگی بین سازمانی نشان می‌دهد که سازگاری شریک با همکاران مهمترین عاملی است که بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر می‌گذارد. وقتی شریک بتواند به طور ویژه در یک همکاری مشارکت داشته باشد، سازگاری<sup>۱۵</sup> شریک ممکن است تا حد زیادی بر هماهنگی بین سازمانی تأثیر بگذارد. در این شرایط، ادغام موسسات به دلیل دستیابی به اهداف مشترک منجر به عملکرد بهتری خواهد شد بر این اساس فرضیه ذیل مطرح می‌شود:

**H<sub>۱</sub>: سازگاری شرکا تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### تخصص (تجارب کاری) شریک<sup>۱۶</sup> و هماهنگی بین سازمانی

تخصص شریک نشانگر توانایی‌ها یا شایستگی‌های شرکا است. یک شریک متخصص می‌تواند برای بهبود معاملات، اطلاعات دقیقی و مرتبط ارائه دهد (بالسام و دیگران<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۷). ادبیات حسابرسی، نشان‌دهنده این است که حسابرسان متخصص در صنعت، خدمات باکیفیت‌تری ارائه می‌دهند (کراسول و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۱۹۹۵). افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت، به آنان اجازه می‌دهد تا استراتژی‌های متمایزی را برای ارائه خدمات به گروه وسیعی از صاحب‌کاران با ویژگی‌های مشابه ارائه کنند (پیترسون<sup>۱۹</sup>، ۱۹۸۵). آنان از این طریق می‌توانند به سطح قابل قبولی از مزیت رقابتی نسبت به رقبای خود دست یابند (نیومن و ویلکینز<sup>۲۰</sup>، ۲۰۱۲). تخصص حسابرس در صنعت باعث افزایش سهم بازار حسابرس در صنعت هدف می‌شود؛ زیرا مشتریان خواستار خدمات تخصصی حسابرسان هستند (اپلود و جارویی<sup>۲۱</sup>، ۲۰۱۷).

شرکت‌هایی که دارای افراد متخصص هستند، تمایل دارند از یک استراتژی هماهنگی مبتنی بر رفتار استفاده کنند که منجر به برقراری ارتباط مشترک شود. یک شریک دارای تخصص عالی، تأثیر عمده‌ای بر حفظ روابط سازمانی دارد (بونر<sup>۲۲</sup>، ۱۹۹۷). سازمان‌ها می‌توانند با کمک تخصص شریک، به رشد دست یافته و هزینه‌ها را کاهش دهند (مالفورد<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۷). این استدلال حاکی از این است که می‌توان از دانش برتر شرکا برای هماهنگی منابع و قابلیت‌های بین سازمانی مرتبط استفاده کرد (تیس<sup>۲۴</sup>، ۱۹۹۷). تجربه بازار کار یکی از دارایی‌های استراتژیک است که نتیجه مشارکت گذشته در بازارهای محصول است و می‌تواند به‌عنوان دارایی مکمل حاصل شود (نیل و همکاران<sup>۲۵</sup>، ۲۰۰۴). تجربه انباشته شده در حوزه بازار کار به موسسات کمک می‌کند تا بتوانند بر درآمدهای آتی تأثیر بگذارند و احتمال موفقیت در فرآیند ادغام را بهبود بخشند. بنابراین، دستیابی به تجارب مربوط به بازار، تصمیمی است که می‌تواند بر انتخاب مدیران تأثیر بگذارد (نیاگی<sup>۲۶</sup>، ۲۰۱۴). در نتیجه، سازمان‌ها برای تدوین استراتژی‌های هماهنگی با شرکای خود نیاز به تخصص بیشتری برای شرکا خواهند داشت. با توجه به اهمیت تجربه کاری شرکا در بازار، ما این عامل را در تجزیه و تحلیل خود در مورد چگونگی تأثیر آن بر هماهنگی بین سازمانی بنگاه‌ها در موفقیت ادغام بررسی می‌کنیم:

**H<sub>۲</sub>: تخصص شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### قابلیت اطمینان شریک و هماهنگی بین سازمانی

ادغام زمانی موفق خواهد بود که روابط بین شرکا به صورت متقابل تجسم یابد بدین معنی که:

میزان مشارکت یک شریک در روابط متقابل، قابلیت اطمینان بقیه شرکا را تحت تاثیر قرار دهد. تعهد متقابل در یک سازمان اطمینان می‌دهد که شرکا منابع خود را در اختیار یکدیگر گذاشته و همچنین از منابع دیگران نیز استفاده می‌کنند. درک مثبت سازمان از قابلیت اطمینان یک شریک، تأثیر مثبتی بر جهت‌گیری بلندمدت آن (که به طور نزدیکی با تعهد متقابل در ارتباط است) می‌گذارد. هنگامی که فرکانس مبادله افزایش می‌یابد، شرکا فرصت‌های بیشتری برای ادغام و استقرار منابع یکدیگر دارند و در نتیجه برای افزایش سود متقابل با یکدیگر همکاری بیشتری می‌کنند (باسو<sup>۲۷</sup>، ۲۰۰۴). گلائیستر<sup>۲۸</sup> (۱۹۹۹) اظهار داشت که سازمان‌ها در پی یافتن شرکای قابل اعتماد و متحدانی هستند که در مشارکت به دنبال سود متقابل هستند. شرکای قابل اعتماد شرایط کار را بطور مداوم و مؤثر مدیریت کرده و با هم راحت‌تر کار می‌کنند. در این پژوهش قابلیت اطمینان شریک، به عنوان توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا (به طور مداوم و قابل اعتماد) برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف شده است.

قابلیت اطمینان عامل اصلی برای توسعه روابط بین سازمانی مبتنی بر اعتماد و تعهد به شمار می‌رود، نگره‌داشتن احترام و عمل به وعده‌های ضمنی یا صریح از نشانه‌های قابلیت اطمینان محسوب می‌گردد. تعهد متقابل شاخص مهمی از قابلیت اطمینان شریک است و به‌عنوان الگوی مشخصی از مبادلات بین شرکا تعریف می‌شود. قابلیت اطمینان عامل اصلی برای توسعه روابط بین سازمانی مبتنی بر اعتماد و تعهد و همچنین توانایی احترام و نگره داشتن وعده‌های ضمنی یا صریح است (سلنس و گونهاگ<sup>۲۹</sup>، ۲۰۰۰). تعهد متقابل شاخص مهمی از قابلیت اطمینان شریک است و به‌عنوان الگوی مشخصی از مبادلات بین شرکا تعریف می‌شود. بات و پرچیز<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۴)، قابلیت اطمینان شریک را به‌عنوان: توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا و قابل اعتماد برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف می‌کنند و معتقدند که عدم اطمینان را می‌توان از طریق فرآیند هماهنگی؛ بهتر مدیریت کرد. در این فرآیند، هماهنگی بین سازمانی به‌صورت متقابل تجسم می‌یابد؛ بدین معنی که: میزان مشارکت یک شریک در روابط متقابل یا رفتار متقابل در مشارکت‌های گذشته به‌عنوان یک شاخص قابلیت اطمینان مورد استفاده قرار می‌گیرد. با این وجود، تعهد متقابل به افراد اطمینان می‌دهد که بنگاه‌ها موظفند منابع خود را در اختیار یکدیگر گذاشته و از این طریق نیز منابع خود را افزون کنند:

**H<sup>۳</sup>: قابلیت اطمینان شریک تأثیر مثبتی در هماهنگی بین سازمانی دارد.**

### هماهنگی بین سازمانی

همکاری نشان‌دهنده روابطی است که سازمان‌ها را به هم نزدیک کرده و توانایی آنها را برای رقابت در بازار افزایش می‌دهد (تیتاماس<sup>۳۱</sup>، ۲۰۱۲). یک همکاری می‌تواند در قالب‌های متفاوتی شکل گیرد، یکی از متداول‌ترین این قالب‌ها در دنیای مدرن امروز، اتحادهای استراتژیک است. یکی از انواع اتحادهای استراتژیک، ادغام است. نتایج پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که هماهنگی بین سازمانی، عاملی مهم در مدیریت راهبردی ادغامها می‌باشد (ریگس بی<sup>۳۲</sup>، ۲۰۱۲). هماهنگی بین سازمانی به درجه‌ای از ادغام گفته می‌شود که یک موسسه به طور فعال

فعالیت‌های خود را هماهنگ می‌کند، استراتژی‌های خود را بین شرکا همتراز می‌کند و دانش شرکا را طی فرآیند ادغام به اشتراک می‌گذارد (ایرلند و همکاران<sup>۳۳</sup>، ۲۰۰۲). سیواداس و دوایر<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که هماهنگی یکی از جنبه‌های روابط بین سازمانی است که موجب ارتقای مشارکت بین اعضا می‌شود. آنها این مفهوم را بدین صورت تعریف کرده‌اند: «میزان فعالیت افراد، ارتباطات، رویه‌ها و وظایف آنها برای دستیابی به اهداف کلی سازمان که در ارتباط با آن با یکدیگر همکاری می‌کنند». هماهنگی به‌عنوان فرآیندی داخلی توصیف شده است که بر کارایی شرکت‌ها در همکاری با یکدیگر برای ادغام، ترکیب و بکارگیری منابع تمرکز دارد، بر این اساس، هماهنگی موثر برای دستیابی به موفقیت طی فرآیند ادغام مورد نیاز می‌باشد (فانگ<sup>۳۵</sup>، ۲۰۰۸). در حالی که نتایج بسیاری از مطالعات حاکی از اهمیت همکاری برای بهبود عملکرد می‌باشد (دی‌لوکا<sup>۳۶</sup>، ۲۰۰۷). لیکن مطالعات اندکی در مورد میزان و ماهیت تأثیر هماهنگی بر عملکرد شرکا صورت گرفته است (وودساید<sup>۳۷</sup>، ۲۰۰۵). لذا این سوال که آیا شرکا باید برای موفقیت در ادغام با همکاران خود هماهنگ باشند، بازمانده است. براین اساس فرضیه‌ای بشرح ذیل مطرح می‌شود:

#### H۴: هماهنگی بین سازمانی تأثیر مثبتی در موفقیت در ادغام دارد.

#### کیفیت حسابرسی

یکی از ابعادی که مؤسسات حسابرسی را از سایر مؤسسات خدماتی متمایز می‌کند، کیفیت خدمات ارائه شده است. کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به‌عنوان این احتمال تعریف می‌شود که حسابرس، تحریقاتی را که می‌تواند روی صورت‌های مالی تأثیر بگذارد را کشف و آنها را گزارش کند احتمال این که حسابرس موارد تحریقات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس، تحریقات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد (دی‌آنجلو<sup>۳۸</sup>، ۱۹۸۱).

از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. حسابرسان با اعتبار بالاتر، انگیزه بیشتری برای ارائه حسابرسی با کیفیت‌تر دارند، از این‌رو، اگر ادغام در یک مؤسسه بزرگتر باعث افزایش اعتبار شرکت‌ها شود، کیفیت حسابرسی مؤسسات پس از ادغام، بالاتر از قبل از ادغام خواهد بود (تیس و دیگران<sup>۳۹</sup>، ۱۹۹۷). پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص رابطه مثبت بین اندازه و کیفیت حسابرسی آدی‌آنجلو (۱۹۸۱)، سوانبرگ<sup>۴۰</sup> (۲۰۱۶)، نشان‌دهنده آنست که افزایش اندازه موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد، بنابراین ادغام مؤسسات حسابرسی، می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابرسی گردد. کام‌والای و دیگران<sup>۴۱</sup> (۲۰۱۹)، نشان داده‌اند کیفیت حسابرسی مؤسسات ادغام شده در هنگ‌کنگ پس از ادغام بالاتر از قبل از ادغام می‌باشد. سوانبرگ (۲۰۱۶)، به این نتیجه رسید که ادغام مؤسسات حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی شده است؛ به نحوی که هرچه اندازه و اعتبار مؤسسات ناشی از ادغام بیشتر شود، کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

بسیاری از مطالعات انجام شده در ایران نیز، بیانگر رابطه مثبت اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی است. با توجه به تحمیل هزینه‌های اجاره دفتر، هزینه‌های پرسنلی و سایر هزینه‌های یک موسسه حسابرسی و همچنین با توجه به مبلغ پایین قراردادهای حسابرسی در ایران، ادغام و بزرگتر شدن موسسه‌های حسابرسی راه‌حلی مبرم به نظر می‌رسد. تاکنون تحقیقات متعددی در خصوص کیفیت حسابرسی انجام گرفته است. در اکثر این پژوهش‌ها متغیر کیفیت حسابرسی متغیر وابسته بوده و تاثیر متغیرهای مختلفی بر آن مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن تاکنون پژوهشی که در آن تاثیر کیفیت حسابرسی بر متغیر ادغام موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته باشد، در ایران صورت نگرفته است. بنابراین هرچه کیفیت موسسات حسابرسی بالاتر باشد سیاست‌هایی که منجر به حمایت از ادغام آنان می‌شود، افزایش می‌یابد. بر این اساس، فرضیه زیر را مورد بررسی قرار می‌دهیم:

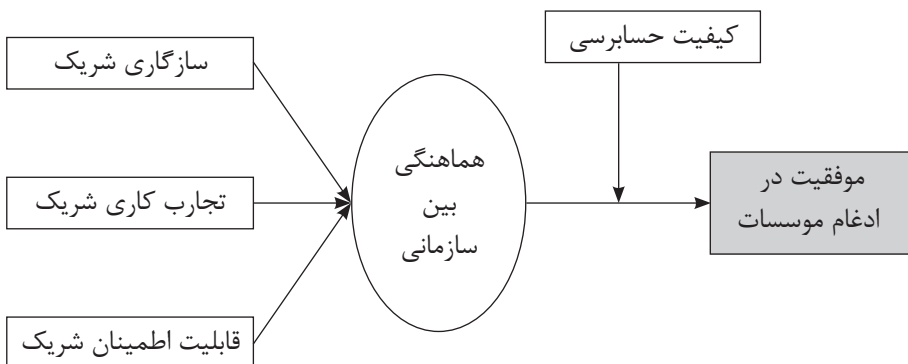
**H۵: کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و ادغام را تعدیل می‌کند.**

### موفقیت در ادغام

موفقیت در ادغام: منعکس کننده اثربخشی و رقابت است که شامل: اثربخشی راه‌اندازی خدمات جدید، مزایای خدمات جدید، عملکرد بیش از حد و سودآوری نسبت به رقبا و دستیابی به اهداف درآمدی شرکت و دستیابی به سود مورد انتظار برای ارایه خدمات جدید (منتور و راث<sup>۴۲</sup>، ۲۰۰۷). موفقیت در ادغام؛ به معنی به حداکثر رساندن پتانسیل ایجاد ارزش هم‌افزایی از طریق مشارکت می‌باشد که این پتانسیل باعث حفظ مزیت رقابتی می‌شود. موفقیت در ادغام از طریق یکپارچه‌سازی مناسب بین عملکردی، بدست می‌آید و با سطح بالایی از همکاری‌های تعاملی و تخصیص مناسب منابع بهبود پیدا می‌کند (تروی<sup>۴۳</sup>، ۲۰۰۸).

از جمله موضوعات مورد بحث در حقوق رقابت، ادغام و تملک سهام یک شرکت توسط شرکتی دیگر است. مرسوم است که شارحین قوانین رقابت، توافقات را به سه دسته اصلی تقسیم می‌کنند؛ نخست، توافقات افقی؛ دوم، توافقات عمودی؛ سوم، ادغام‌ها. اگرچه ادغام در معنای عام تملک دیگر بنگاه‌ها را شامل می‌شود و می‌تواند خود افقی یا عمودی باشد، اما اهمیت و جایگاه ویژه آن موجب شده است تا به‌طور کلی از توافقات افقی و عمودی جدا شده و عنوان مستقلی یابد. غالب نویسندگان، ادغام‌ها را به سبب آنکه معمولاً مقررات و رژیم رقابتی ویژه‌ای بدان‌ها اختصاص داده شده، از شمول توافقات، خارج نموده و مستقلاً مورد بررسی قرار می‌دهند. با این حال نباید تردید کرد که هر ادغام و یا تملکی ماهیتاً توافق بوده و چیزی فراتر از یک قرارداد نیست. در حقوق رقابت، ادغام‌ها به این دلیل ممنوعند که بعضاً موجب ایجاد انحصار<sup>۴۴</sup> در بازار می‌شوند. ادغام‌ها همیشه مضر نیستند بلکه فواید زیادی برای جلوگیری از اتلاف سرمایه و کاهش هزینه‌های تولید نیز دارند. ادغام در مفهوم کلی خود تحت عنوان ترکیب تجاری مطرح می‌شود، به این معنا که کنترل یک، دو یا چند شرکت تجاری و از جمله شرکت سهامی تحت سیطره یک شرکت تجاری می‌توانند شرکت یا شرکت سهامی دیگری را تحت کنترل خود درآورند. کنترل شرکت یا شرکت‌های سهامی به دو طریق به دست می‌آید. اول؛ از طریق محو شخصیت حقوقی آنها و دوم؛

از طریق کنترل شرکت یا شرکت‌های سهامی دیگر بدون محو شخصیت حقوقی آن‌ها. این مقاله به بررسی تاثیر انتخاب شریک در هماهنگی بین سازمانی می‌پردازد و بررسی می‌کند که چگونه هماهنگی بین سازمانی موفقیت در ادغام را تقویت می‌کند. همچنین کیفیت حسابرسی به عنوان یک متغیر تعدیلی در رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام موسسات مورد آزمایش قرار می‌گیرد. شکل ۱ مدل پژوهش را نشان می‌دهد.



شکل ۱: مدل پژوهش

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، جزء پژوهش‌های توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد و از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی بین حسابداران رسمی ایران انجام شده است، جزء پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود. از منظر فرآیند، پژوهشی کمی محسوب می‌گردد و از حیث منطق، قیاسی - استقرایی و از نظر نتیجه، پژوهشی کاربردی است. جمعیت هدف پژوهش حاضر حسابداران رسمی شاغل در حرفه حسابرسی و حسابداری می‌باشد. قلمرو موضوعی این پژوهش در حیطه پژوهش‌های رفتاری حسابداری می‌باشد. در این پژوهش به منظور دستیابی به حقایق مربوط به گذشته، حال و پیش‌بینی وقایع آینده از پرسش‌نامه استفاده شده است. پرسش‌نامه پژوهش حاضر شامل دو بخش اصلی می‌باشد. بخش اول مشخصات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سؤالات اصلی پژوهش برای سنجش متغیرها می‌باشد. مشخصات جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، محل اشتغال، مدرک دانشگاهی و سابقه کاری است. در بخش سؤالات اصلی پژوهش نیز پرسش‌نامه‌ای مشتمل بر تعداد ۶۴ سؤال برای سنجش کل متغیرهای پژوهش توزیع گردید. در این پرسش‌نامه از پاسخ‌دهنده خواسته شد که موافقت خود با هر سازه را بر اساس طیف هفت گزینه‌ای لیکرت (از ۱ = کاملاً مخالفم تا ۷ = کاملاً موافقم) بیان نماید.

### ۳-۱ اندازه‌گیری متغیرها

در این پژوهش متغیر وابسته، «موفقیت در ادغام موسسات» و متغیرهای مستقل «سازگاری

شریک»، «تجارب کاری شریک»، «قابلیت اطمینان شریک» و متغیر میانجی «هماهنگی بین سازمانی» می‌باشد، همچنین متغیر «کیفیت حسابرسی» به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر در نظر گرفته شده است.

### سازگاری شریک

در این مقاله؛ سازگاری به سازگاری فرهنگی و عملیاتی شرکا اشاره دارد. سازگاری فرهنگی به‌عنوان سازگاری بین فلسفه، اهداف و ارزش‌های شرکا تعریف می‌شود. سازگاری فرهنگی، یک پیامد روانشناسی است که با انطباق‌پذیری فرد در ارتباط است و متأثر از عواملی نظیر سازگاری فردی، حمایت احساسی و عملی، رهبری خوب در سازمانها و زیرشاخص‌های این عوامل می‌باشد. سازگاری عملیاتی به‌عنوان نوعی شباهت در وضعیت عملیاتی گفته می‌شود که می‌تواند هماهنگی در توانایی‌های شرکا و نیز رویه کاری آنان را ارزیابی کند (سرکار و همکاران<sup>۴۵</sup>، ۲۰۰۱). سازگاری عملیاتی در جریان فرهنگ‌پذیری<sup>۴۶</sup>، یعنی درحین وقوع تغییراتی صورت می‌گیرد که افراد در پاسخ به محیط فرهنگی خود صادر می‌کنند تا قدرت مواجهه با چالش‌های ناشی از برخورد دو فرهنگ متفاوت را داشته باشند (جان ستوری<sup>۴۷</sup>، ۱۹۹۸).

### کیفیت حسابرسی

یکی از روش‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، پرداختن به ورودی فرآیند حسابرسی می‌باشد. این گروه از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مبتنی بر ویژگی‌های طرف عرضه‌کننده‌ی خدمات حسابرسی (یعنی حسابر) می‌باشند. به بیان دیگر، این نوع معیارها شامل ویژگی‌های موسسه‌ی حسابرسی در فرآیند اجرای حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش معیارهای مربوطه شامل استقلال، صداقت، عینیت (بی طرفی) و محدودیت‌های خارجی (بودجه‌های زمانی، حق‌الزحمه حسابرسی، تلاش‌های حسابرسی و...) می‌باشد (دیفاند و ژانگ<sup>۴۸</sup>، ۲۰۱۴).

### موفقیت در ادغام مؤسسات

در این مقاله موفقیت در ادغام، از سه بعد مالی، کیفیت و رقابت سنجش می‌شود (وانگراسام و همکاران<sup>۴۹</sup>، ۲۰۰۳).

### الف - موفقیت مالی

مهمترین معیار ارزیابی موفقیت واحد تجاری، بعد مالی است (ژانگ و همکاران<sup>۵۰</sup>، ۲۰۱۰). سنجش‌های مالی از مهمترین معیارهای سنجش عملکرد هستند. معیارهای ارزیابی عملکرد توسط استفاده‌کنندگان درون سازمانی و برون سازمانی گزارش‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مدیران جهت رشد و بهبود عملکرد شرکت و نیز به‌عنوان مبنایی جهت محاسبه پاداش از این معیارها استفاده می‌نمایند. استفاده‌کنندگان برون سازمانی نیز جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، تامین مالی و ... از این معیارها بهره‌مند می‌گردند (رودپشتی و همکاران، ۲۰۱۳).

### ب - موفقیت کیفی

بسیاری از شرکت‌های بزرگ و معتبر مانند: جنرال الکتریک و ای.تی.اند.تی (AT & T) و موتوروال، کیفیت را به‌عنوان عامل تمایز خود از رقبایشان برگزیدند و به پیشرفت‌های مهمی در

این مورد دست یافتند. این شرکت‌ها با مزیت کیفیت، رقبای خود را در تنگنا قرار داده، سهم بازار و منافع خود را به صورت چشم‌گیری افزایش دادند. این شرایط در بیشتر دهه‌های گذشته میلادی ادامه داشت ولی از اوایل دهه ۱۹۷۰ پدیده‌هایی در دنیای کسب و کار مشاهده شد که باورهای سنتی «کیفیت برتر مساوی با موفقیت در بازار» است را مورد پرسش قرار داده است. کیفیت عاملی است که توضیح می‌دهد چگونه شرکت‌های پرسابقه با کیفیت خدمات عالی در کسب و کار خود شکست می‌خورند و شرکت‌های کوچک و شرکت‌های کوچک و کم‌سابقه بدون اینکه در کیفیت سرآمد باشند موفقیت را تجربه می‌کنند (غفاریان و جهانگیری، ۱۳۸۷).

### ب- رقابت‌پذیری

رقابت‌پذیری با تعبیر توانمندی و تمایل ورود به رقابت تعریف شده است. رقابت در بازار محصول به‌عنوان یک سازوکار حاکمیتی برون سازمانی و یک عامل مهم و حیاتی در اتخاذ تصمیمات افشای اطلاعات توسط موسسات محسوب می‌شود (پورعلی، ۱۴۰۱). پارک<sup>۵۱</sup> (۱۹۹۷) از منظر اقتصادی: رقابت‌پذیری را مترادف با بهره‌وری و چگونگی استفاده یک سازمان یا ملت از منبع انسانی، سرمایه و منابع طبیعی خود تعریف می‌کنند. در مقیاس خرد، رقابت‌پذیری به ارزشی که یک محصول در مقایسه با رقیب برای مشتری می‌آفریند، باز می‌گردد. این امر به دو عامل مهم بستگی دارد: میزان مطلوبیت‌های برآورده شده از تملک یا تصرف یک محصول برای مشتری (منافع) و میزان هزینه ایجاد شده از تملک یا تصرف آن محصول برای مشتری. سرآمدی در هر یک از این دو عامل، سازمان را رقابت‌پذیر می‌سازد. اگر یک سازمان استراتژی خود را براساس رایج مطلوبیت‌های ویژه و برتر از رقیب، به مشتریان قرار دهد، استراتژی تمایز را برگزیده است و اگر براساس شرایط موجود، رایج قیمت غیر قابل رقابت توسط رقیب را استراتژی خود قرار دهد، استراتژی رهبری هزینه را دنبال می‌کند. استراتژی تمایز از راه مطلوبیت‌های بیشتر رقابت‌پذیری را بهبود می‌بخشد و استراتژی رهبری هزینه از راه کاهش نامطلوبیت‌ها (هزینه‌ها) سازمان را نسبت به رقیب، رقابت‌پذیر می‌سازد. هر یک از این استراتژی‌ها سازمان را در بازار رقابتی محصول، رقابت‌پذیر خواهد کرد (غفاریان و جهانگیری، ۱۳۸۷).

در این مقاله برای اندازه‌گیری متغیرهای سازگاری، تجارب‌کاری (تخصص)، قابلیت اطمینان شریک، هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام موسسات؛ از پرسشنامه آمدن و همکاران (۲۰۰۶) استفاده شده است. همچنین برای اندازه‌گیری متغیر تعدیل‌گر کیفیت حسابرسی از پرسشنامه گیورگی و تیموتی<sup>۵۲</sup> (۲۰۱۸) استفاده شده است.

در این پژوهش، برای تحلیل داده‌ها از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات پژوهش، مدل معادلات ساختاری به کار گرفته شده است. برای انجام تحلیل‌ها از نرم‌افزار اسمارت پی.ال.اس استفاده شده است. به منظور کاهش خطا به میزان مورد نظر و افزایش میزان اعتبار نتایج از تحلیل‌های آماری باید تعداد مناسبی نمونه انتخاب شود. براین اساس حجم نمونه بین ۵ تا ۱۵ مشاهده به ازای هر متغیر اندازه‌گیری شده، تعیین شده است. بنابراین با توجه به اینکه تعداد گویه (سؤال‌های) پرسش‌نامه مورد استفاده

در پژوهش حاضر ۶۸ مورد است، حداقل به تعداد ۳۲۰ مشارکت‌کننده (۵\*۶۴) نیاز است. پرسش‌نامه این پژوهش بعد از تایید روایی صوری و محتوایی طراحی به صورت الکترونیکی و کاغذی بین حسابرسان مورد نظر توزیع شد و ۴۱۳ عدد از پرسش‌نامه‌ها جمع‌آوری گردید که در نهایت ۳۹۰ پرسش‌نامه صحیح، مبنای تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش قرار گرفته است.

#### ۴- یافته‌های پژوهش

جدول شماره ۱ اطلاعات جمعیت شناختی پژوهش حاضر را در برمی‌گیرد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود بیشتر مشارکت‌کنندگان از منظر جنسیت، مرد ۸۱٪ می‌باشند و بازه سنی ۴۱-۵۰ با ۳۸,۷٪ بیشترین مشارکت‌کننده را داشته است. از نظر تحصیلات ۵۲٪ در مقطع کارشناسی ارشد و ۳۸,۲٪ مشارکت‌کنندگان در بازه تجربه‌کاری بالاتر از ۲۰ سال قرار دارد. همچنین شاغلین در سایر موسسات خصوصی با ۳۶,۱٪ بیشترین مقدار را به خود اختصاص داده‌اند.

جدول شماره ۱: ویژگی‌های جمعیت شناختی پژوهش

ویژگی	دامنه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۳۰۹	۷۹,۲
	زن	۸۱	۲۰,۸
سن	۲۰ الی ۳۰ سال	۳۷	۹,۵
	۳۱ الی ۴۰ سال	۱۳۰	۳۳,۳
	۴۱ الی ۵۰ سال	۱۵۱	۳۸,۷
	بالای ۵۰ سال	۷۲	۱۸,۵
میزان تحصیلات	لیسانس	۱۳۸	۳۵,۴
	فوق لیسانس دکتری	۲۰۳ ۴۹	۵۲ ۱۲,۶
سابقه کاری	کمتر از ۱۰ سال	۴۱	۱۰,۵
	۱۰ تا ۲۰ سال	۱۳۲	۳۳,۹
	۲۱ تا ۳۰ سال	۱۴۹	۳۸,۲
	بالای ۳۰ سال	۶۸	۱۷,۴
محل خدمت	سازمان حسابرسی	۶۷	۱۷,۲
	موسسه مفید راهبر	۱۹	۴,۹
	موسسات خصوصی ادغام شده	۵۴	۱۳,۸
	سایر موسسات خصوصی سایر شرکت‌ها	۱۴۱ ۱۰۹	۳۶,۱ ۲۸

#### ۴-۱- برازش مدل اندازه‌گیری

در مرحله اول فاز تجزیه و تحلیل داده‌ها، مدل اندازه‌گیری سنجیده می‌شود تا مشخص گردد که مدل دارای سطح قابل قبولی از روایی و پایایی است یا خیر؟ با بررسی مدل اندازه‌گیری،

ارتباط بین متغیرها و نشانگرهای مشاهده شده معین می‌شود. جهت تعیین پایایی سنج‌ها در روش پی.ال.اس، از روایی همگرا، پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. این معیار نشان‌دهنده همبستگی این سنج‌ها در سازه مربوطه می‌باشد. حداقل میزان قابل قبول برای بار عاملی هر یک از سنج‌ها بنا به نظر بسیاری از کتب آماری، برابر با ۰,۵ می‌باشد و سنج‌هایی که بار عاملی آن‌ها کمتر از این میزان باشد، باید از فرایند آزمون کنار گذاشته شوند. همچنین آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی باید از ۰,۷ بزرگتر باشند (رسولی و همکاران، ۱۹۷). جدول ۲ معیارهای روایی و پایایی برای سنج‌های پژوهش حاضر را پس از بررسی بار عاملی گویه‌های مربوط به هر سازه (حداقل ۰,۵) نشان می‌دهد:

جدول شماره ۲: روایی و پایایی مدل بعد از تأیید بارعاملی گویه‌ها

سازه اصلی	زیر سازه‌ها	روایی همگرا	پایایی ترکیبی	آلفای کرونباخ
	<b>سازگاری شریک</b>			
	سازگاری عملیاتی	۰.۶۱۳	۰.۸۸۶	۰.۸۳۶
	سازگاری فرهنگی	۰.۶۴۶	۰.۸۴۵	۰.۷۲۶
<b>تخصص شریک</b>	-	۰.۶۹۲	۰.۹۳۶	۰.۹۴۷
<b>قابلیت اطمینان شریک</b>	-	۰.۵۹۸	۰.۸۸۵	۰.۹۱۱
<b>هماهنگی بین سازمانی</b>	-	۰.۵۰۶	۰.۸۷۶	۰.۸۳۴
	<b>کیفیت حسابرسی</b>			
	استقلال	۰.۵۳۶	۰.۸۵۱	۰.۷۸۳
	صداقت	۰.۶۰۷	۰.۸۸۵	۰.۸۳۵
	عینیت	۰.۵۲۸	۰.۸۴۷	۰.۷۷۵
	محدودیت‌های خارجی	۰.۶۷۲	۰.۹۱۰	۰.۸۷۵
	<b>موفقیت ادغام حسابرسی</b>			
	موفقیت در رقابت	۰.۵۵۴	۰.۸۶۰	۰.۷۹۶
	موفقیت مالی	۰.۷۳۶	۰.۹۱۸	۰.۸۸۱
	موفقیت کیفی	۰.۶۰۱	۰.۸۸۲	۰.۸۳۱

همان گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌گردد، مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس ریشه دوم مقادیر واریانس شرح داده شده از کلیه مقادیر موجود در سطر و ستون مربوطه بزرگ‌تر است که این امر نشان دهنده همبستگی شاخص‌ها با سازه وابسته به آنهاست.

جدول شماره ۳: ماتریس سنجش روایی واگرا به روش فورنل و لارکر متغیرهای پژوهش

	تخصص شریک	سازگاری شریک		کیفیت حسابرسی				قابلیت اطمینان شریک	موفقیت ادغام حسابرسی			همه‌نگی بین سازمانی
		سازگاری عملیاتی	سازگاری فرهنگی	استقلال	صداقت	عینیت	محدودیت‌های خارجی		موفقیت در رقابت	موفقیت مالی	موفقیت کیفی	
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
۱	۰.۸۳۲											
۲	۰.۱۰۹	۰.۷۸۳										
۳	۰.۲۱۳	۰.۶۱۵	۰.۸۰۴									
۴	۰.۱۵۶	۰.۳۲۶	۰.۳۷۶	۰.۷۳۲								
۵	۰.۱۲۳۹	۰.۳۶۴	۰.۴۹۵	۰.۳۷۶	۰.۷۷۹							
۶	۰.۱۷۳	۰.۳۳۳	۰.۴۵۶	۰.۳۳۶	۰.۴۱۹	۰.۷۲۶						
۷	۰.۱۴۹	۰.۲۵۵	۰.۳۵۲	۰.۲۵۳	۰.۲۳۸	۰.۵۵۹	۰.۸۲۰					
۸	۰.۳۱۱	۰.۴۶۰	۰.۵۴۳	۰.۴۴۹	۰.۵۶۴	۰.۵۱۶	۰.۳۴۳	۰.۷۷۳				
۹	۰.۲۶۲	۰.۴۶۲	۰.۵۶۴	۰.۵۵۸	۰.۶۲۸	۰.۵۵۲	۰.۳۵۱	۰.۷۱۲	۰.۷۴۵			
۱۰	۰.۷۴۷	۰.۱۴۸	۰.۲۷۲	۰.۲۱۵	۰.۲۰۵	۰.۲۴۳	۰.۲۳۵	۰.۲۳۹	۰.۲۴۹	۰.۸۵۸		
۱۱	۰.۱۸۰	۰.۴۳۴	۰.۵۰۶	۰.۳۱۴	۰.۴۵۸	۰.۵۴۰	۰.۴۳۵	۰.۵۳۷	۰.۵۱۸	۰.۲۴۲	۰.۷۷۵	
۱۲	۰.۲۵۳	۰.۳۷۵	۰.۴۳۷	۰.۳۲۷	۰.۴۳۶	۰.۵۶۶	۰.۳۸۰	۰.۵۷۰	۰.۵۳۸	۰.۲۵۰	۰.۵۸۱	۰.۷۱۱

#### ۴-۲ برازش مدل ساختاری

مطابق الگوریتم تحلیل داده‌ها در پی.ال.اس، بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری، نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. در این مرحله، مدل ساختاری و روابط بین سازه‌ها مورد بررسی قرار می‌گیرد. برای این منظور از تابع Bootstrapping استفاده شده است. در این پژوهش تعداد ۴۱۳ عدد به‌عنوان نمونه‌های آزمون Bootstrap در نظر گرفته شده است که از این تعداد ۳۹۰ عدد به‌عنوان نمونه آماری مورد آزمون قرار گرفته است. بررسی برازش مدل ساختاری از طریق ۳ معیار ضریب تعیین، استون گیسر و ارزیابی هم‌خطی بررسی شده است.

الف - ضریب تعیین: ضریب تعیین معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰.۲۵، ۰.۵۰ و ۰.۷۵. به‌عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی ضریب تعیین در نظر گرفته می‌شود. مطابق با جدول ۴ مقدار ضریب تعیین به‌دست آمده با توجه به سه مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌نماید.

ب - شاخص پیش‌بینی‌کنندگی (معیار استون گیسر): این شاخص قدرت پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد و در صورتی که شاخص در مورد یک متغیر وابسته (درون‌زا) سه مقدار ۰.۰۲، ۰.۱۵ و ۰.۳۵ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای مستقل (برون‌زا) مربوط به آن متغیر وابسته است. در جدول ۴ مقادیر مربوط به این شاخص؛ با توجه به مقدار ملاک نشان از قدرت مدل برای پیش‌بینی مناسب متغیرهای وابسته و تأیید برازش ساختاری مدل است.

جدول شماره ۴: نتایج حاصل از برآزش مدل ساختاری

متغیرها	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	شاخص پیش‌بینی‌کنندگی
سازگاری شریک	-	-	۰,۳۶۹
سازگاری عملیاتی	۰,۸۸۱	۰,۸۸۰	۰,۴۳۱
سازگاری فرهنگی	۰,۷۲۲	۰,۷۲۱	۰,۲۹۵
تخصص شریک	-	-	۰,۵۹۷
قابلیت اطمینان شریک	-	-	۰,۴۷۰
کیفیت حسابرسی	-	-	۰,۲۴۴
استقلال	۰,۳۸۵	۰,۳۸۳	۰,۳۰۴
صداقت	۰,۴۹۳	۰,۴۹۲	۰,۴۱۲
عینیت	۰,۶۶۷	۰,۶۶۶	۰,۲۹۰
محدودیت‌های خارجی	۰,۵۵۲	۰,۵۵۱	۰,۵۱۲
موفقیت ادغام حسابرسی	۰,۷۶۶	۰,۷۶۱	۰,۲۶۲
موفقیت در رقابت	۰,۶۶۲	۰,۶۶۱	۰,۳۴۲
موفقیت مالی	۰,۳۵۷	۰,۳۵۶	۰,۵۴۸
موفقیت کیفی	۰,۶۷۲	۰,۶۷۱	۰,۴۰۴
هماهنگی بین سازمانی	۰,۳۵۶	۰,۳۵۱	۰,۳۴۹

ج - ارزیابی هم‌خطی: هم‌خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم‌خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد، بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد. یکی از شیوه‌های تشخیص وجود هم‌خطی که کاربرد زیادی دارد، استفاده از شاخص تورم واریانس (VIF) می‌باشد. مقدار این شاخص باید کمتر از ۵ باشد تا وجود هم‌خطی بین سازه‌ها را نادیده گرفت (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). مطابق جدول ۵ مقدار شاخص تورم واریانس از ۵ کمتر می‌باشد.

جدول شماره ۵: نتایج حاصل از ارزیابی هم‌خطی

سازه اصلی	هماهنگی بین سازمانی	موفقیت ادغام حسابرسی
تخصص شریک	۱,۱۰۷	۱,۷۸۶
سازگاری شریک	۱,۴۲۶	۱,۶۰۲
قابلیت اطمینان شریک	۱,۵۳۴	۲,۱۹۴
هماهنگی بین سازمانی	-	۱,۷۵۳
کیفیت حسابرسی	-	۲,۲۲۲

#### ۳-۴ برآزش کلی مدل

مدل کلی هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری را شامل می‌شود و با تأیید برآزش آن، بررسی برآزش در یک مدل کامل می‌شود. برای این امر، از معیاری به نام شاخص نیکویی برآزش<sup>۵۳</sup> (GOF) استفاده می‌شود. برای محاسبه این روش از رادیکال حاصل ضرب میانگین دو معیار ضریب تعیین و شاخص حشو (Communality) استفاده می‌شود.

$$GOF = \sqrt{Communalities \times R^2}$$

رابطه ۱

میانگین Communalities از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل به‌دست می‌آید که مقدار آن برابر با ۰/۳۸۸ است و جذر آن برابر با ۰/۶۲۳ می‌باشد. میانگین مقادیر R Squares متغیرهای درون‌زای مرتبه اول و دوم مدل است که مقدار آن برابر ۰/۵۹۲ است و جذر آن برابر با ۰/۷۷۰ می‌باشد. با جای‌گذاری مقادیر به‌دست‌آمده در رابطه ۱ مقدار GOF برابر با ۰/۴۸۰ می‌باشد. با توجه به سه مقدار ملاک، ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶، به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF [اوتزلس<sup>۵۴</sup> و همکاران (۲۰۰۹)]، حاصل شدن ۰/۴۸۰ برای GOF نشان از برآزش کلی قوی مدل است.

#### ۴-۴ نتایج آزمون فرضیه‌ها

شکل ۲ خروجی مدل ساختاری را نشان می‌دهد. همچنین جدول شماره ۶ نتیجه آزمون فرضیه‌ها را به شرح زیر نشان می‌دهد:

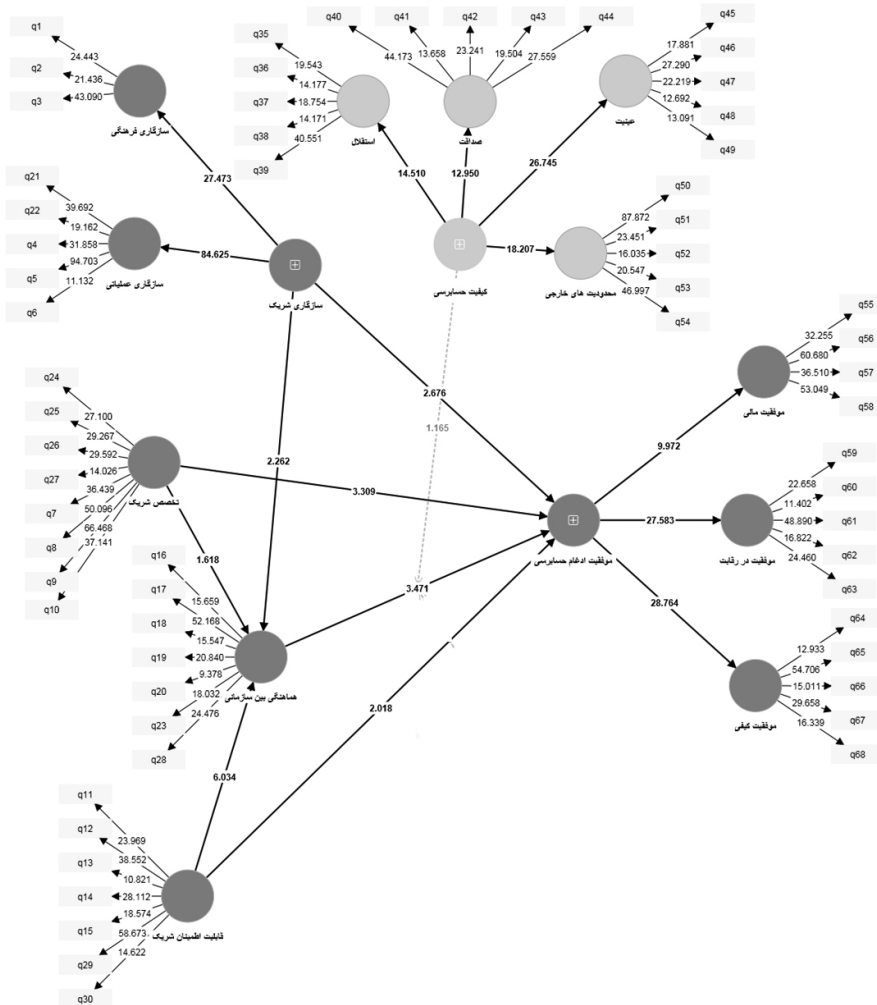
مقدار t-value مسیر میان سازگاری شریک -> هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۸۸ بوده است. لذا نتیجه می‌شود سازگاری شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر مثبت و معنادار دارد. از طرفی با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر میان تخصص شریک -> هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ کوچکتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۰۸۵ بوده است. لذا نتیجه می‌شود تخصص شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر معنادار ندارد.

مقدار t-value مسیر میان قابلیت اطمینان شریک -> هماهنگی بین سازمانی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۴۴ بوده است. لذا نتیجه می‌شود قابلیت اطمینان شریک بر هماهنگی بین سازمانی تاثیر مثبت و معنادار دارد و با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر قابلیت هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ بیشتر از ۱/۹۶ بوده و ضریب مسیر برابر با ۰/۱۴۰ بوده است. لذا نتیجه می‌شود هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام حسابرسی تاثیر مثبت و معنادار دارد. از طرفی با توجه به اینکه مقدار ضریب مسیر مربوط به آن مثبت است، لذا این اثر مستقیم می‌باشد.

مقدار t-value مسیر میان کیفیت حسابرسی X هماهنگی بین سازمانی < موفقیت ادغام حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ کوچکتر از ۱/۹۶ بوده است. لذا نتیجه می‌شود کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت ادغام حسابرسی را تعدیل نمی‌کند.



شکل ۲: مدل ساختاری پژوهش

جدول شماره ۶: نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

شماره	مسیر فرضیه	معناداری	آماره تی	ضریب مسیر	پذیرش/عدم پذیرش
۱	سازگاری شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۰۲۴	۲,۲۶۲	۰,۱۸۸	پذیرش
۲	تخصص شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۱۰۶	۱,۶۱۸	۰,۰۸۵	عدم پذیرش
۳	قابلیت اطمینان شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۰۰۰	۶,۰۳۴	۰,۴۴۱	پذیرش
۴	هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰,۰۰۱	۳,۴۷۱	۰,۱۴۰	پذیرش
۵	کیفیت حسابرسی * هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰,۲۴۴	۱,۱۶۵	-۰,۰۳۰	عدم پذیرش

به‌عنوان مباحث تکمیلی در جدول ۷ نتایج ضریب مسیر فرضیات پژوهش و روابط اصلی در مدل با حضور متغیر تعدیل‌گر و بدون حضور متغیر تعدیل‌گر نشان داده شده است. نتایج جدول نمایان‌گر این امر است که حضور یا عدم حضور متغیرهای کمی تعدیل‌گر در مدل تنها بر ضرایب مسیر یک فرضیه تأثیر محسوس دارد و سایر فرضیات تغییر نخواهند کرد. با توجه به اینکه در فرضیه اثر هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی، ضریب مسیر با حضور متغیرهای تعدیل‌گر ۰,۱۴۰ می‌باشد ولی بدون حضور متغیرهای تعدیل‌گر این ضریب مسیر ۰,۲۷۲ می‌باشد، در نتیجه؛ حضور متغیرهای تعدیل‌گر موجب می‌شود از تأثیر هماهنگی بین سازمانی بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی کاسته شود. از طرفی؛ حضور و عدم حضور متغیرهای تعدیل‌گر بر رابطه تخصص شریک و هماهنگی بین سازمانی تأثیری ندارد.

جدول شماره ۷: نتایج ضریب مسیر فرضیات تحقیق در مدل با حضور و بدون حضور تعدیلی‌ها

مسیر فرضیه	ضریب مسیر بدون نقش تعدیلی	ضریب مسیر با نقش تعدیلی
سازگاری شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۱۸۷	۰,۱۸۸
تخصص شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۰۸۵	۰,۰۸۵
قابلیت اطمینان شریک -> هماهنگی بین سازمانی	۰,۴۴۲	۰,۴۴۱
هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	۰,۲۷۲	۰,۱۴۰
کیفیت حسابرسی * هماهنگی بین سازمانی -> موفقیت ادغام حسابرسی	-	-۰,۰۳۰

همانطور که از مقادیر ارایه شده در جدول ۷ مشاهده می‌شود مقدار ضرایب مسیر متغیرهای مستقل روی متغیر وابسته یعنی موفقیت ادغام حسابرسی بدون حضور تعدیلی‌ها؛ بالاتر و مناسب‌تر می‌باشد. لذا نتیجه می‌گیریم برای موفقیت ادغام حسابرسی بهتر است اولویت توجه به متغیرهایی همچون سازگاری شریک، تخصص شریک، قابلیت اطمینان شریک و هماهنگی بین سازمانی باشد.

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

ادغام موسسات نوعی اتحاد استراتژیک است که در آن یک موسسه، با ترکیب منابع و انتخاب شرکای مناسب ارزش‌آفرینی می‌کند. ادغام نیازمند تعاملات مداوم و ایجاد هماهنگی میان مجموعه‌ای از فعالیت‌هاست که هرچه این فعالیت‌ها پیچیده‌تر و نامتجانس‌تر باشند، شکل‌گیری اتحاد ضرورت بیشتری می‌یابد. با وجود منافع و مزایای ادغام، بسیاری از آن‌ها با شکست روبه‌رو می‌شوند. اگرچه شکست ادغام‌ها می‌تواند دلایل متعددی داشته باشد، اما بی‌تردید انتخاب شریک، نقش پررنگی در این مسئله دارد. انتخاب نامناسب شریک زیربنای بسیاری از شکست‌ها است. به‌همین دلیل طیفی از معیارها که بر جنبه‌هایی از فرهنگ یا بینش شرکا تمرکز می‌کنند در کانون تحقیقات درباره عملکرد ادغام‌ها قرار دارد (دیو، کلاین و فیشر<sup>۵۵</sup>، ۱۹۹۶).

براساس نتایج فرضیه اول: سازگاری شرکا رابطه مثبت و معناداری با هماهنگی بین سازمانی دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد که: چنانچه نرخ بالایی از سازگاری در میان اعضای گروه وجود داشته باشد، سطحی بالا از هماهنگی در میان اعضا به وجود می‌آید و موجب می‌شود آنان به یکدیگر کمک کرده و دانش خود را با دیگران تسهیم کنند. سازگاری می‌تواند از طریق بهبود انسجام گروه، هماهنگی بین سازمانی را ارتقا دهد. زمانی که انسجام گروهی تشکیل شود، افراد تمایل بیشتری به هماهنگی با دیگر افراد به منظور دستیابی به عملکرد شغلی بهتر، خواهند داشت. بر این اساس سازگاری شرکا تاثیر مثبتی بر هماهنگی بین سازمانی دارد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران<sup>۵۶</sup> (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

براساس نتایج فرضیه دوم: تخصص شریک با هماهنگی بین سازمانی رابطه معناداری ندارد. بدین معنی که؛ هرچقدر تخصص شرکا بالاتر باشند دارای هماهنگی بین سازمانی کمتری می‌باشند. پژوهش‌ها نشان می‌دهد هر چه میزان تجربه حسابرسان بیشتر شود، آنان دانش و اطلاعات بیشتری کسب می‌کنند و به دنبال آن نیازها و توقعات آنان از جامعه و شغل مورد نظر بیشتر می‌شود، لذا راضی نگه داشتن حسابرسان با تحصیلات بالاتر نیز سخت‌تر می‌شود. مطالعات نشان داده‌اند که تخصص در صنعت یک دانش ضمنی است که در اثر مرور زمان و با تحمل سختی‌ها بدست آمده و به آسانی قابل انتقال نیست. بر این اساس؛ حسابرسان متخصص تمایل ندارند دانش خود را به اشتراک گذاشته و آن را به راحتی در اختیار دیگر حسابرسان بگذارند. (چین و چی<sup>۵۷</sup>، ۲۰۱۱). بنابراین، شرکای متخصص دارای هماهنگی سازمانی کمتری با دیگر حسابرسان خواهند بود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد.

براساس نتایج فرضیه سوم: قابلیت اطمینان شریک رابطه مثبت و معناداری با هماهنگی بین سازمانی دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد: قابلیت اطمینان شریک به‌عنوان؛ توانایی شریک در مدیریت مؤثر و کارا و به‌طور مداوم و قابل اعتماد برای انجام رفتارهای مشارکتی متقابل تعریف می‌شود. مسلماً در هر سازمانی، هنگامی که کارکنان با مدیر خود در ارتباط متقابل باشند و روابط مبتنی بر اعتماد بین آنها حاکم باشد، می‌توانند اطلاعاتی در مورد رفع مشکلات شغلی و

استراتژی‌های سازمانی دریافت کنند. در چنین سازمانی به کیفیت زندگی شخصی و کاری افراد اهمیت داده می‌شود که خود می‌تواند منجر به بهبود اخلاق کاری کارکنان شود. افراد با اعتمادی که وجود دارد، از خط‌مشی‌ها و رویه‌های سازمان پیروی می‌کنند، مشارکت و کار گروهی تقویت می‌شود، کارکنان به دنبال ارائه کار با کیفیت می‌شوند و خواستار کار کردن با یکدیگر برای رسیدن به اهداف مشترک خواهند بود که این خود باعث می‌شود افراد بیش‌تر به هم‌دیگر اعتماد داشته باشند و در نهایت هماهنگی بین آنان بیشتر شود. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج فرضیه چهارم: هماهنگی بین سازمانی رابطه مثبت و معناداری با موفقیت در ادغام دارد. می‌توان این‌گونه استدلال کرد که: هماهنگی فرآیندی است که طی آن، همه بخش‌های تشکیل‌دهنده یک کل برای کسب هدف مشترک ترکیب می‌شوند و در بردارنده نوعی از تعاملات میان مشارکت‌کنندگانی است که بر این باورند که تحقق اهداف‌شان بدون برقراری تعامل و ارتباط با دیگران امکان‌پذیر نخواهد بود و در حقیقت دستیابی به اهداف خود را که از ماهیتی پیچیده برخوردار است تنها از طریق تعامل با دیگران و بر اساس علایق مشترک و مسیولیت‌پذیری جمعی میسر می‌دانند. بنابراین، شرکا برای به حداکثر رساندن دانش انتقال و ادغام موسسات مختلف، به دنبال هماهنگی بین سازمانی با دیگر شرکا هستند که این خود بر اهمیت همسویی استراتژیک و رابطه با شریک بالقوه برای اطمینان از این انتقال و همچنین پایداری این همکاری تأکید می‌کند. در این مرحله، موسسات با انتقال دانش ضمنی، ایجاد ارزش هم‌افزایی و جمعی را تضمین می‌کنند. از طرفی افزایش رقابت، موفقیت مشارکتی مورد نیاز برای بقای سازمان‌ها را بالا برده و باعث سودآوری پایدار می‌شود. بر این اساس، برای دستیابی به وابستگی‌های متقابل طی فرآیند ادغام، به یک تسهیل‌گر نیاز است که هماهنگی بین سازمانی موثر به‌عنوان یک تسهیل‌گر می‌تواند موجبات دستیابی موسسات ادغام شده به موفقیت را فراهم نماید. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۸)، ربیعی و همکاران (۱۳۹۲) مطابقت دارد.

بر اساس نتایج فرضیه پنجم: کیفیت حسابرسی رابطه هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام را تعدیل نمی‌کند. بدین معنی که؛ ادغام موسساتی که با کیفیت هستند موفق‌تر نخواهند بود. با توجه به نتایج این فرضیه، می‌توان چنین استدلال کرد: ادغام موسسات با کیفیت‌تر با سایر موسسات حسابرسی موفقیت‌آمیز نخواهد بود، چرا که این موسسات تمایلی برای ادغام با موسساتی که دارای درجه صلاحیت پایین‌تر از خود هستند، ندارند زیرا ادغام فاقد هرگونه عایدی برای آنان خواهد بود و چنانچه بخواهند با موسسات هم‌تراز و بالاتر (از لحاظ کیفیت) ادغام شوند؛ مشکلات ناشی از سازگاری و عدم هماهنگی بروز پیدا می‌کند. بدیهی است این مشکلات بر کسب درآمد و رقابت‌پذیری آنان تاثیر گذاشته و فرآیند ادغام را دچار اختلال می‌کند.

پژوهش‌های متعددی نشان می‌دهند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، خدمات حسابرسی با کیفیت‌تری ارائه می‌کنند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در اکثر این پژوهش‌ها متغیر کیفیت حسابرسی متغیری وابسته بوده و تاثیر متغیرهای مختلفی بر آن مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن در

پژوهش حاضر، تاثیر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک متغیر تعدیلی بر روی متغیر وابسته ادغام موسسات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است که نتایج نشان دهنده آن است که کیفیت رابطه بین هماهنگی بین سازمانی و موفقیت در ادغام را تعدیل نمی‌کند.

اگر بخواهیم اصلی‌ترین پیامد ادغام را برای حسابرسی نام ببریم، عبارت است از اینکه؛ ادغام، پاسخگوی نیازهای جامعه خواهد شد. این امر، شامل ابعاد کمی و کیفی تربیت نیروی انسانی، ایجاد تعادل بین ترکیب انواع افراد موسسه، تربیت نیروی انسانی در نزدیک‌ترین مکان، توجه به همه موضوعات مرتبط با پویایی موسسات، نوآوری در کاربرد روش‌های آموزشی و درگیر شدن کار حسابرسی در معماری نظام عرضه خدمات حسابرسی می‌شود. پیامد مهم ادغام برای خدمات حسابرسی، تحقق تدریجی عدالت، کیفیت، دسترسی و هزینه اثربخشی خدمات می‌باشد. این پیامدها حاصل رفتارهایی است که در نظام ادغام یافته باید قابل مشاهده باشند.

منطبق بر نتایج فرضیه‌های اول و سوم پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی جهت دستیابی به موفقیت در فرآیند ادغام؛ ضمن کسب آگاهی از خصوصیات رفتاری شرکا بر ویژگی‌های سازگاری و قابلیت اطمینان آنان توجه کافی داشته و این امر را مورد آزمون و خطا قرار دهند و با شناخت کافی در خصوص این ویژگی، نسبت به انتخاب شرکا و ادغام با موسسات آنان، اقدام کنند.

منطبق بر نتیجه فرضیه چهارم، هماهنگی بین سازمانی رابطه مثبت و معناداری با موفقیت در ادغام دارد، لذا بر اساس نتیجه فرضیه پیشنهاد می‌گردد: شرکای موسسات حسابرسی در فرآیند ادغام؛ به ویژگی هماهنگی بین سازمانی شرکا توجه کافی داشته و شرکایی را برای ادغام انتخاب کنند که با آنان هماهنگ باشد.

به‌دلیل اهمیت ساختار بازار حسابرسی، پیامدها و عوامل مؤثر بر آن، انجام پژوهش‌های بیشتری در خصوص سایر متغیرهای تاثیرگذار بر عملکرد حساب‌رسان، قبل و بعد از رویدادهای خاص در این بازار مانند تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، ادغام موسسات حسابرسی و... پیشنهاد می‌شود.

با توجه به اینکه موفقیت در ادغام موسسات متغیری است که تحت تاثیر عوامل فرهنگی متعددی قرار می‌گیرد، می‌توان موارد زیر را به‌عنوان پیشنهادی برای انجام پژوهش‌های آتی در نظر گرفت: ۱- تاثیر سایر متغیرهای فرهنگی موثر بر هماهنگی بین سازمانی در موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۲- تاثیر متغیرهای غیر فرهنگی موثر بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۳- تاثیر نوع مذهب و قومیت‌های مختلف و خرده فرهنگ‌ها بر موفقیت ادغام موسسات حسابرسی. ۴- با توجه به اینکه بیشتر ادغام‌های صورت گرفته در ایران مربوط به سازمان‌های دولتی می‌باشد پیشنهاد می‌شود متغیرهای موثر در ادغام موسسات بخش خصوصی، در سازمان‌های دولتی نیز مورد بررسی قرار گیرد. ۵- به قانون‌گذاران پیشنهاد می‌گردد؛ مشوق‌های لازم را برای تشویق ادغام موسسات حسابرسی شامل تخفیف در نرخ مالیاتی، ارتقای درجه صلاحیت، تسهیل در پذیرش بعنوان حساب‌رسان معتمد بورس و... را فراهم نمایند. ۶- به نهادهای ناظر حرفه‌ای

پیشینه‌ها و شایستگی‌های حساب‌رسان برای عرضه خدمات حسابرسی با کارایی و اثر بخشی بالا می‌شود، تلاش نمایند.

عدم وجود پیشینه تجربی غنی درباره ادغام موسسات در داخل کشور و ضعف مطالعات حوزه کسب و کار در خصوص نقش ادغام در ارتباطات تجاری این موسسات، محدودیت‌هایی را برای مقایسه و استنتاج بر مبنای مشاهدات داخلی پدید آورده است

مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های خارجی باید با احتیاط انجام شود. زیرا در بیشتر پژوهش‌های خارجی که از نسبت تمرکز برای محاسبه تمرکز بازار حسابرسی استفاده شده است، چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی مدنظر بوده است. به دلیل فعالیت نداشتن این چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی در ایران، امکان محاسبه شاخص تمرکز با همان مؤسسه‌های حسابرسی مورد نظر در پژوهش‌های خارجی وجود ندارد.

### فهرست منابع

- آقایی، علیرضا؛ یزدانی، شهره؛ خان‌محمدی، محمد حامد، ۱۳۹۹، «مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران»، دانش حسابرسی، جلد ۲۰ شماره ۸۰ صفحات ۳۸۲-۳۵۷
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی، عبدالحسین، ۱۳۹۰، بررسی تاثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان حق الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابر، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۳، شماره ۱۱، صفحه ۲۰-۳۵
- انیژ، رویا (۱۳۹۸) «تأثیر ادغام بر رضایت شغلی و عملکرد سازمانی، مطالعه‌ای موردی، ۱۳۹۷، نشریه: مطالعات بین رشته‌ای دانش راهبردی، سال: ، دوره: ۸، شماره: ۳۱، صص: ۲۸۳-۲۹۶
- پور علی محمد رضا، ۱۴۰۱، «تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسی»، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال دوم، شماره هشتم، پاییز، ۱۴۰۱ صص ۶۸-۸۶.
- علیسلطانی، سحر؛ عالی، احمد؛ امیرخانی، طیبه؛ ۱۴۰۰، مطالعه تطبیقی تاثیر ادغام بر مشروعیت سازمانی و هویت سازمانی کارکنان، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۴، شماره ۲، صفحه ۶۱-۸۶
- طالبی، یاسمن، ۱۳۹۷، تأثیر ارزش‌های سازمانی و رهبری دانش‌گرا بر عملکرد نوآوری با تبیین نقش تسهیم دانش، ابتکار و خلاقیت در علوم انسانی، دوره ۸، شماره ۳، صص ۴۳-۷۴.
- طبرسا، غلامعلی و نظریوری، امیر هوشنگ نظرپوری (۱۳۹۳). مدیریت مبتنی بر هوشمندی سازمانی، تهران: انتشارات مهربان نشر، چاپ اول.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ افتخاری علی آبادی، اکبر؛ ۱۳۸۹، تدوین استراتژی با رویکرد ارزش آفرینی در موسسات مالی، دوره ۱، شماره پیاپی ۴، صص ۱۲۹-۱۴۸.
- خلیل ارجمندی، زینب؛ طاهری نیا، مسعود؛ احمدیان، اعظم؛ سرلک، احمد؛ ۱۴۰۰، ادغام و ریسک اعتباری، فصلنامه مهندسی مالی و مدیریت اوراق بهادار، شماره چهل و نه / زمستان ۱۴۰۰،

۲۳۰-۲۴۷.

غفاريان، وفا؛ جهانگيري، آناهيتا، ۱۳۸۷، كيفيت و رقابت پذيري، نشريه تدبير، شماره ۱۹۹، صص ۲۳-۵۰.

مشايخي فرد، سعيد؛ پور زماني، زهرا؛ جهانشاد، آزيتا، ۱۳۹۸، نقش ميانجي ذهني فلسفي حسابرسي بر تأثير اعتماد اجتماعي و هويت اجتماعي روي قضاوت حرفه‌اي حسابرسي، دو فصلنامه حسابداري ارزشي و رفتاري، سال چهارم، شماره هفتم، صص ۲۳-۶۲

محمدرضايي، فخرالدين؛ فتاحي دولت‌آبادي، فروزان؛ فرجي، اميد؛ ۱۴۰۱، ادغام مؤسسات حسابرسي و تاخير در گزارش حسابرسي: بررسي استدلالي‌هاي متناقض، مجله پيشرفت‌هاي حسابدري شيراز، دوره چهاردهم، شماره اول، بهار و تابستان ۱۴۰۱، صص ۲۷۷-۳۰۹.

مرادي، مجيد؛ جودكي، رضا؛ ۱۴۰۱، تأثير فرهنگ سازماني، حاكميت شرڪتي و كيفيت حسابرسي بر عملکرد حسابرسيان، فصلنامه پژوهش‌هاي حسابرسي حرفه‌اي، سال سوم، شماره دهم، بهار ۱۴۰۲، صص ۹۵-۷۲.

Aghaei, Alireza; Yazdani, Shahreh; Khan Mohammadi, Mohammad Hamed, (2019), "Conceptual Model of Factors Affecting Audit Quality in Iran", Danesh Hasairsi, Volume 20, Number 80, Pages 382-357(in persian).

Ali Sultani, Sahar; Aali, Ahmed; Amirkhani, Tayyaba; A comparative study of the effect of integration on organizational legitimacy and organizational identity of employees, Management Research in Iran, Volume 24, Number 2, July 2019, Page 86-61(in persian).

Anizh, Roya (2018) "The effect of merger on job satisfaction and organizational performance, a case study, 2018, Publication: Interdisciplinary Studies of Strategic Knowledge, Year:, Volume: 8, Number: 31, pp: 283-296(in persian).

Ansari, Abdul Mahdi, Talebi, Abdul Hossein, 2013, investigating the effect of the size of the owner's company, the size of the audit firm and the amount of non-audit fees on the auditor's independence, Accounting and Auditing Research, Course 3, No. 11, page 20-35(in persian).

Ardalan, Mohammadreza; Ghanbari, Siros and Manafi of Sharafabad. (2015). Cultural development in the framework of educational systems, Hamedan: Boali Sina University Publications, first edition(in persian).

Australian government departments Accounting, Auditing and Accountability Journal, 19(4), pp. 592-612.

Balsam, S. ,Krishnsn, J., Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. Auditing: A Journal of practice & Theory: 22(2), 71-97.

Basu, S. , (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. Journal of Accounting and Economics, No. 24, p. 3-37.

Batt, P. J. & Purchase, S. (2004). Managing collaboration within networks and relationships. Industrial Marketing Management, 33(3), 16.

Billett a, Matthew ,T. Ke Yang, Bond tender offers in mergers and acquisitions, Journal of Corporate Finance

Bonner, S. E. (1990). Experience effects in auditing: The role of task-specific knowledge. Accounting Review, 72-92

Chi, H, Y. , Chin, C, L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory: 30 (2) , 201-229.

- Chung, J., J. Cohen, and G. S. Monroe. (2000). The effect of moods on auditors' inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2): 137–159
- Craswell, A. T. , Francis, J. R. , Taylor, S. L. (1995). Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics*: 20 (3) , 297–322.
- Creasey, T. & Stise, R. (2016). *Best Practices in Change Management* (9th Edition). Prosci Inc.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. No3,p183-199
- De Luca, L. M. & Atuahene-Gima, K. (2007). Market knowledge dimensions and cross-functional collaboration: Examining the different routes to product innovation performance. *Journal of Marketing*, 71(1), 95–112.
- DeFond, M and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, No 58, p. 275-326.
- Dev, Chekitan S., Klein, Saul and Fisher, Reed A. (1996). A MarketBased Approach for Partner Selection in Marketing Alliances. *Journal of Travel Research* 35(1):11–17
- Elaoud, A., Jarbouï, A. (2017). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, 42, 616-629.
- Emden, Z. Roger, J. Calantone. Droge Cornelia.(2006), Collaborating for New Product Development: Selecting the Partner with Maximum Potential to Create Value, 2006 *Product Development & Management Association*,23: 330–341.
- Fang, E., Palmatier, R. W., Scheer, L. K., & Li, N. (2008). Trust at different organizational levels. *Journal of Marketing*, 72(2), 80–98.
- George K. Baah, Timothy J. Fogarty,2018,What Auditors Think about Audit Quality - A New Perspective on an Old Issue, *JOURNAL OF MANAGERIAL ISSUES* Vol. XXX Number 4 Winter.
- Ghaffarian, Wafa; Jahangiri, Anahita, 2017, quality and competitiveness, *Tadbir magazine*, number 199. pp. 50-23 (in persian).
- Glaister, Keith W. (1996). UK–Western European Strategic Alliances: Motives and Selection Criteria. *Journal of Euromarketing* 5(4):5–35.
- Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L .(2021)*Audit Firms' Mergers and Audit Report Lag: Examining Contradictory Arguments*, Volume 14, Issue 1 - Serial Number 1,June 2022,Pages 277-309
- Guide to Rudpashti, Fereydon; Eftekhari Aliabadi, Akbar; 2019, strategy formulation with value creation approach in financial institutions, period 1, serial number 4, pp. 129-148(in persian).
- Hofstede, G. H. (1998). Performance measure and resource -expenditure choices in a teamwork environment: the effects of national culture. *Management Accounting Research*, 2, pp. 556-596.
- Ireland, R. D., Hitt, M. A., & Vaidyanath, D. (2002). Alliance management as a source of competitive advantage. *Journal of Management*, 28(3), 413–446
- Johne, A. & Storey, C. (1998). New service development: A review of the literature and annotated bibliography. *European Journal of Marketi*
- Joshua L. Gunn , Brett S. Kawada , Paul N. Micha, (2023). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients, *Journal of Accounting and Public Policy* ,November, Volume 38, Issue.
- Joshua L. Gunn, (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of*

Accounting Research, No. 29, p. 193-228.

Khalil Arjamandi, Zeinab; Taheri Nia, Massoud; Ahmadian, Azam; Sarlak, Ahmed; 1400, integration and credit risk, financial engineering and securities management quarterly, number 49/winter,230-247(in persian).

Mashaikhi Fard, Saeed; Pour Zamani, Zahra; Jahanshad, Azita, 2018, the mediating role of the auditor's philosophical mindset on the impact of social trust and social identity on the auditor's professional judgment, two quarterly journals of value and behavioral accounting, 4th year, 7th issue, pp. 62-23(in persian).

Mentor, L. J., Tatikond, M. V., & Sampson, S. E. (2002). New service development: Areas for exploitation and exploration. *Journal of Operations Management*, 20(2), 135-157

Mohammad Rezaei, Fakhreddin; Fatahi Dolatabadi, Forozan; Faraji, Omid; 1401, integration of audit institutions and delay in audit report: investigation of conflicting arguments, Shiraz Accounting Progress Journal, 14th volume, first issue, spring and summer 1401, pp. 277-309 (in persian).

Moradi, Majid; Jodaki, Reza; 1401, the effect of organizational culture, corporate governance and audit quality on the performance of auditors, *Professional Audit Research Quarterly*, third year, number 10, spring, 1402, pp. 72-95(in persian).

Nagy, A. (2014). Audit partner specialization and audit fees. *Managerial Auditing Journal*: 29 (6) , 513 – 526

Neal, T.L., Riley, R.R. (2004) Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 169-177.

Numan, W., Willekens, M. (2012). An empirical test of spatial competition in the audit market. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1-2), 450-456.

Palmrose, Z., (1998). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, No. 63, p. 55-73.

Park, S. H. & Ungson, G. R. (1997). The effect of national culture, organizational complementarity, and economic motivation on joint venture dissolution. *Academy of Management Journal*, 40(2), 279-307.

Peterson, B. (2004). *Cultural intelligence: A guide to working with people from other cultures*. Yarmouth, ME: Intercultural Press.

Rahmat lim,(2021), does Malaysia have a merger control regime?,an overview of merger control in Malaysia 29 september.

Rigsbee, E. R. (2000). *Developing strategic alliances*. Mississauga, Canada: Crisp Learning.

Sarkar, M., Echambadi, R., Cavusgil, S. T., & Aulakh, P. S. (2001). The influence of complementarity, compatibility, and relationship capital on relationship capital on alliance performance. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 29(4), 358-373.

Selnes, F. & Gonhaug, K. (2000). Effects of supplier reliability and benevolence in business marketing. *Journal of Business Research*, 49(3), 259

Sivadas, E. & Dwyer, R. F. (2000). An examination of organizational factors influencing new product success in internal and alliance-based process. *Journal of Marketing*, 64(1), 31-49.

Svanberg, J., Ohhman, P., Neidermeyer, P. E. (2018). Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2018.10.001>

Tabarsa, Gholam Ali and Nazarpuri, Amirhoshang Nazarpuri (2013). *Management based on organizational intelligence*, Tehran: Mehraban Eshar Publishing House, first edition(in persian).

Talebi, Yasman, 2017, The effect of organizational values and knowledge-oriented leadership on innovation performance by explaining the role of knowledge sharing, innovation and creativity in humanities, volume 8, number 3, pp. 43-74(in persian).

Teece, D. J., Pisano, G., & Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509-533.

Titmas, K. (2012). Coopetition Amongst Hotels in South Africa: A Case Study of Coopetition Amongst Five-Star Hotels in Cape Town, South Africa, Research report presented in partial fulfilment of the requirements for the degree of Master of Business Administration at the University of Stellenbosch.

Troy, L. S., Hirunyawipada, T., & Paswan, A. K. (2008). Crossfunctional integration and new product success: An empirical investigation of the findings. *Journal of Marketing*, 72(6), 132-146.

Volume 40, October 2016, Pages 128-141

Wang, Q. , Wong, T. J. and Xia, L. , (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, No. 46, p. 112-134.

Wonggrassam G. P. D., Simmons J. (2003) "Performance measurement tools: The balanced scorecard and the EFQM excellence model", *Measuring Business Excellence*, 7 (1): 14-28.

Woodside, A. G. (2005). Firm orientations, innovativeness, and business performance: Advancing a system dynamics view following a comment on Hult, Hurley, and Knight's 2004 study. *Industrial Marketing Management*, 34(3), 275-279.

Zheng W., Yang B., McLean G. N. (2010) "Linking organizational culture, structure, strategy, and organizational effectiveness", *Journal of Business Research*, 63(7): 763-771.

1. Joshua L. Gunn
2. Emden, Z. Roger, J. Calantone. Droge Cornelia
3. reliability
4. antecedent
5. interorganizational coordination
6. partner compatibility
7. Joshua L. Gunn , Brett S. Kawada , Paul N. Michas
8. Philna Coetzee.Houdini Fourie
9. Gong, Q., Li, O. Z., Lin, Y., & Wu, L .
10. Rahmat lim
11. Matthew T. Billett a, Ke Yang
12. mack miking
13. chung
14. Palmrose, Z
15. compatibility
16. partner expertise
17. Balsam, S. ,Krishnsn, J., Yang, J. S
18. Craswell, A. T., Francis, J. R. & Taylor, S. L
19. Peterson, B
20. Numan, W., Willekens, M
21. Elaoud, A., Jarboui, A.
22. Bonner, S. E
23. Mulford, C.L. & Rogers D.L.
24. Teece et al
25. Neal, T.L., Riley, R.R
26. Nagy, A
27. Basu, S
28. Glaiſter, Keith W
29. Selnes, F. & Gonhaug, K
30. Batt & Purchase
31. Titmas
32. Rigsbee
33. Ireland, R. D., Hitt, M. A., & Vaidyanath, D
34. Sivadas, E. & Dwyer, R. F
35. Fang
36. De Luca
37. Woodside
38. De Angelo
39. Teece
40. Svanberg, J., Ohhman, P., Neidermeyer, P. E
41. Kam-Wah Lai
42. Mentor, L. J., Tatikond, M. V., & Sampson, S. E
43. Troy
44. monopoly
45. serkar
46. Acculturation
47. Johne, A. & Storey, C
48. DeFond, M and Zhang, J
49. Wongrassam G. P. D., Simmons J
50. Zheng W., Yang B., McLean G. N
51. Park
52. George K. Baah, Timothy J. Fogarty
53. Goodness of Fit
54. Wetzels
55. Dev, Chekitan S., Klein, Saul and Fisher
56. Wang, Q., Wong, T. J. and Xia, L
57. Chi, H, Y., Chin, C, L



COPYRIGHTS

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



## Ownership Stakes and Remuneration in Merged Audit Firms

Shahla Torkani<sup>1</sup>, Fakhroddin Mohammadrezaei<sup>2</sup>

Received: 2023/07/24

Approved: 2023/09/09

Research Paper

### Abstract:

Little is known about the governance systems of audit firms, especially after mergers. Considering the prevalence of audit firms' mergers in Iran over the last few years and the failure of several mergers, the present qualitative study addresses two challenging governance issues: determining ownership stakes and allocating profits and benefits between partners of merged audit firms. Content analysis of in-depth interviews with 28 partners from several merged audit firms revealed that when the merging firms have similar conditions, ownership stakes are divided equally; otherwise, the larger acquiring firm receives a larger percentage. At the individual partner level, the most commonly implemented method is to divide the shares of the merged firm according to the percentage of shares held by each partner in the pre-merger firms. Other approaches include: a comprehensive model, equal distribution of new stakes, more stakes for acquiring firm's partners, and assigning the majority of shares to a select group of main partners (senior and founding) based on their decision. Six firms shared profits by ownership stakes, three used a hybrid approach (performance and ownership), and two used stakes for principals and fixed salaries for non-principals. Such findings are contrary to the prevailing trend observed in audit firms worldwide, where there has been a shift from equal profit sharing and sharing based solely on partners' ownership stake to a hybrid approach incorporating performance-based criteria alongside ownership stake. The results of this research, which sheds light on the governance system of merged audit firms and the interests of partners, have important implications for both audit firms and professional supervisory bodies. Specifically, these findings can help to create and maintain the motivation of audit partners in professional partnerships, ultimately contributing to the success of the merger in practice.

**Key Words:** Audit Firm Mergers; Ownership Stakes; Audit Partner Compensation; Profit Sharing.

 10.22034/JPAR.2023.2007781.1191

1. Ph.D. Student in Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
sh\_torkani@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Finance, Kharazmi University, Tehran, Iran.  
(Corresponding Author) fakhroddin.mr@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## سهام‌الشرکه و توزیع منافع در مؤسسات حسابرسی ادغامی

شہلا ترکانی<sup>۱</sup>، فخرالدین محمدرضایی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۸

مقاله پژوهشی

چکیده:

دانش کمی در مورد سیستم حاکمیتی مؤسسات حسابرسی به‌ویژه مؤسسات حسابرسی ادغام شده وجود دارد. باتوجه‌به داغ‌شدن تنور ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران طی چند سال اخیر و شکست چندین ادغام، پژوهش حاضر با رویکرد کیفی به مطالعه دو مورد از چالش‌برانگیزترین موضوعات سیستم حاکمیتی یعنی چگونگی تعیین سهم‌الشرکه و تقسیم سود و پاداش بین شرکای مؤسسات حسابرسی ادغام شده می‌پردازد. بینش‌های حاصل از تحلیل محتوای مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسسات حسابرسی ادغامی (۲۸ مصاحبه)، بیانگر آن است که زمانی که دو مؤسسه درگیر ادغام شرایط یکسانی دارند، تقسیم سهم‌الشرکه بین دو مؤسسه حسابرسی مساوی است و در غیر این صورت اغلب مؤسسه ادغام‌کننده به‌عنوان مؤسسه بزرگ‌تر، درصد سهم‌الشرکه بیشتری را تصاحب می‌کند. در مورد چگونگی تقسیم سهم‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی، تقسیم سهم‌الشرکه به نسبت درصدهای سهم‌الشرکه هر شریک قبل از ادغام بیشترین تکرار و اشکال دیگر شامل تقسیم سهم‌الشرکه بر اساس یک مدل جامع، تقسیم سهم‌الشرکه به طور مساوی، تخصیص سهم‌الشرکه بیشتر برای شرکای مؤسسه ادغام‌کننده و تخصیص اکثریت سهم‌الشرکه با نظر چند شریک اصلی به خود این شرکا صورت گرفته است. هم‌چنین، تقسیم منافع در شش مؤسسه بر اساس درصد سهم‌الشرکه، سه مؤسسه بر اساس رویکرد ترکیبی (عملکرد و درصد سهم‌الشرکه) و دو مؤسسه برای شرکای اصلی بر اساس درصد سهم‌الشرکه و شرکای غیراصلی فقط حقوق ثابت صورت می‌گیرد. چنین یافته‌هایی بر خلاف تغییر جریان تقسیم سود مساوی و مبتنی بر سهم‌الشرکه به رویکرد ترکیبی تقسیم منافع (عملکرد و درصد سهم‌الشرکه) در مؤسسات حسابرسی در سطح جهانی است. یافته‌های این پژوهش، با باز کردن جعبه سیاه سیستم حاکمیتی مؤسسات حسابرسی ادغامی در بعد منافع شرکا، دستاوردهایی برای مؤسسات حسابرسی و نهادهای ناظر حرفه در راستای ایجاد و حفظ انگیزه شرکای حسابرسی در شراکت حرفه‌ای و نهایتاً موفقیت ادغام در عمل، به همراه دارد.

واژه‌های کلیدی: ادغام مؤسسات حسابرسی، سهم‌الشرکه، پاداش شرکای حسابرسی و تقسیم سود

۱- مقدمه

قانون‌گذاران و نهادهای ناظر حسابداری (ASIC 2014؛ PCAOB 2011؛ EC 2010؛ SEC 2002) به تبع شکست‌های بزرگ حسابداری (از جمله ورشکستگی انرون و فروپاشی مؤسسه حسابداری آرتور اندرسن) و عدم اطمینان به بازار مالی در دوران بحران مالی، خواستار شفافیت و افشای بیشتر در زمینه حاکمیت داخلی مؤسسات حسابداری شدند (هدارات، ۲۰۱۳). قانون‌گذاران معتقدند شفافیت بیشتر در حاکمیت داخلی مؤسسات حسابداری، به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی مؤسسات حسابداری و فعالان بازار سرمایه کمک می‌کند، خدمات حسابداری باکیفیت را حفظ می‌کند و در نهایت ثبات بازار سرمایه را برقرار می‌کند (الینگر، ۲۰۱۰؛ دیومز و همکاران، ۲۰۱۲). گزارش‌های شفافیت مؤسسات حسابداری، اطلاعات خاص مربوط به حاکمیت داخلی مؤسسات حسابداری شامل اطلاعاتی مانند ساختار حقوقی و مالکیت مؤسسات حسابداری، سیستم‌های کنترل داخلی و حق الزحمه شریک ارایه می‌شود، اما به این اطلاعات محدود نمی‌شود (لاروسا و همکاران، ۲۰۱۹). اخیراً شورای گزارشگری مالی بریتانیا<sup>۱</sup> در سال ۲۰۱۶ در گامی فراتر از گزارش‌های شفافیت مؤسسات حسابداری، دستورالعمل حاکمیت شرکتی مؤسسات حسابداری<sup>۲</sup> را تصویب کرد. اهداف اصلی کد حاکمیت شرکتی مؤسسات را، ارتقای کیفیت حسابداری، کمک به مؤسسات حسابداری در راستای افزایش اعتبار خود و کاهش ریسک شکست مؤسسات حسابداری بیان نمودند.

علی‌رغم ادبیات روبه‌رشد حسابداری، هنوز در زمینه ابعاد حاکمیت مؤسسات حسابداری اطلاعات شفاف و قابل اتکایی در دسترس نیست. به عبارت دقیق‌تر، ادبیات مرتبط با حاکمیت شرکتی، بیشتر بر شرکت‌های با مسیولیت محدود مانند شرکت‌های سهامی عام متمرکز است و سایر ساختارهای حاکمیت مانند شراکت حرفه‌ای، تقریباً نادیده گرفته شده است (گرین‌وود و ایمپسون، ۲۰۰۳). دی فاند و ژانگ (۲۰۱۴) خواستار پژوهش‌های آتی در مورد ویژگی‌های مؤسسات حسابداری مانند انتخاب ساختار مالکیت، سیستم‌های حاکمیتی، سیستم‌های کنترل کیفیت حسابداری و طرح‌های جبران خدمات شرکا است. همچنین پیشینه پژوهش تا حد زیادی درباره رسیدگی به مسایل کنترل، مشوق‌ها و انگیزه‌ها در مؤسسات خدمات حرفه‌ای ساکت مانده است (برک و همکاران، ۲۰۲۱).

مطابق ادبیات گسترده حاکمیت شرکتی و یافته‌های هارلاچر و رهلین (۲۰۱۴)، مفهوم حاکمیت دارای سه بعد اصلی، منافع، حقوق کنترلی و پاسخگویی است. در سیستم‌های مختلف حاکمیت مؤسسات حسابداری، سازوکارهای تعیین و توزیع منافع شرکا شواهد بسیار ناچیزی وجود دارد (نکل و همکاران، ۲۰۱۳، برک و همکاران، ۲۰۲۱). پژوهش‌های موجود (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ دانارو و همکاران، ۲۰۲۱؛ وان‌دنهاوت و هاردیس، ۲۰۲۲) هم هر کدام به یک جنبه از این مزایا و فقط بر پیامدهای آنها بر کیفیت حسابداری پرداخته‌اند. در این راستا، برک و همکاران (۲۰۲۱) بیان می‌کنند که ما نتوانستیم نحوه تقسیم سود میان شرکای مسن‌تر و جوان‌تر را تشخیص بدهیم و نکل و همکاران (۲۰۱۳) تاکید می‌کند که شواهد ناچیزی درباره چگونگی تعیین کارانه شرکا، وجود دارد.

نبود دانش کافی نه تنها در مورد ابعاد حاکمیت مؤسسات حسابرسی مشهود است، بلکه در ارتباط با فرایند ادغام مؤسسات حسابرسی و چگونگی تعیین و توزیع منافع بین شرکا در مرحله ادغام، تقریباً دانشی در دسترس نیست. فیر کلاو و فیر کلاو (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که دلیل و نحوه ادغام و تملک مؤسسات حسابرسی به خوبی درک نشده است. اگرچه شواهد نشان داده‌اند که ادغام و تملک عاملی مهم در شکل‌گیری مؤسسات حسابرسی بزرگ است (ووتون و همکاران، ۲۰۰۳)، ولی پژوهش‌های انجام‌گرفته در زمینه ادغام و تملک مؤسسات حسابرسی محدود بوده است (امپسون ۲۰۰۰؛ اودوایر، ۱۹۹۵). ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰، بستر مناسبی برای پژوهش‌های محققان در ارتباط با این پدیده نوع ظهور فراهم آورده است. کاوش ادبیات پژوهشی مرتبط با ادغام نشان می‌دهد که این ادبیات در سه جریان مجزا توسعه یافته‌اند، پژوهش‌های مرتبط با مرحله پیش از ادغام، مرحله ادغام و پس از ادغام، پژوهش‌های مرتبط با مرحله قبل از ادغام که تمرکز اصلی‌شان بر محرک و موانع ادغام مؤسسات حسابرسی است، بسیار ناچیز هستند. در ارتباط با مرحله ادغام هم پژوهش‌های ناچیزی (گرینوود و همکاران، ۱۹۹۴؛ آشکانسی و هولمز، ۱۹۹۵) در دسترس است. این دو جریان نحیف و نارس از پژوهش‌ها اغلب ماهیت کیفی و اکتشافی و مطالعه موردی، دارند. جریان مرتبط با پیامدهای ادغام مؤسسات حسابرسی بیشترین تمرکز محققان را به خود جلب کرده (آی و همکاران، ۲۰۲۲، هی و همکاران، ۲۰۲۲، کیتو، ۲۰۲۳، کریستنسن و همکاران، ۲۰۲۳) و شواهد ناچیزی در مورد دلایل شکست ادغام‌ها در دسترس است. بنابراین، با توجه به متمایز بودن ساختار حاکمیت مؤسسات حسابرسی با شرکت‌های تجاری به شکلی که مالکان (شرکای دارای سهم) علاوه بر سهام‌داران مؤسسه، کارکنان آن نیز هستند؛ آگاهی از سازوکارهای حاکمیت مؤسسه در بعد منافع شرکا برای تعیین درصد مالکیت (سهام‌الشرکه) و چگونگی محاسبه جبران خدمات شرکا و تقسیم سود در راستای ایجاد و حفظ انگیزه شرکای حسابرسی در شراکت حرفه‌ای و نهایتاً موفقیت ادغام بسیار حیاتی است (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ برک و همکاران، ۲۰۲۱). این موضوع بسیار مهم است؛ چرا که توزیع ناعادلانه منافع بین شرکای مؤسسات حسابرسی به‌ویژه در فاز ادغام می‌تواند فعالیت ادغام را به شکست بکشاند (کیهانی، ۱۳۹۹).

در ایران نیز با اجرایی‌شدن دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از سال ۱۳۹۱ و تخصیص بالاترین رتبه (طبقه اول) به مؤسسات حسابرسی بزرگ و محول کردن حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی به این مؤسسات، انگیزه برای ادغام مؤسسات حسابرسی فراهم گردید (کیهانی، ۱۳۹۹). هم‌چنین، معاف‌شدن مؤسسات حسابرسی دارای ۲۰ شریک و بیشتر از تغییر اجباری می‌توانست یکی دیگر از انگیزه‌های ادغام مؤسسات حسابرسی در بازار حسابرسی ایران باشد. به عبارت دیگر، مؤسسات کوچک و متوسط، سریع‌ترین راهکار برای بزرگ‌شدن و تبدیل شدن به مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول را ادغام با مؤسسات دیگر می‌دانستند. هم‌چنین، جامعه حسابداران رسمی ایران سعی کرده است با صدور و اعمال برخی دستورالعمل‌ها زمینه افزایش کیفیت خدمات حسابرسی آرایه شده توسط مؤسسات حسابرسی تحت نظارت خود را

افزایش دهد. یکی از این اقدامات، تشویق مؤسسات حسابرسی به ادغام جهت تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به‌منظور به افزایش شایستگی و استقلال مؤسسات حسابرسی است (آقایی قهی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۹۴ شروع شده و تاکنون ۲۳ مؤسسه ادغامی تشکیل شده و درعین حال، ۸ مورد شکست رخ داده است که درصد بسیار بالایی است. در چنین فضایی، پژوهش حاضر به دنبال مطالعه چگونگی تعیین و تقسیم سهم‌الشرکه در زمان ادغام و توزیع پاداش و سود بین شرکای حسابرسی به‌عنوان دو مورد از چالش‌برانگیزترین موارد در توفیق یا شکست ادغام مؤسسات حسابرسی است.

به‌منظور رسیدن به اهداف پژوهش، ابتدا به طور نظری سیستم حاکمیتی مؤسسات حسابرسی، شامل منافع، حقوق کنترلی و پاسخ‌گویی (تعهدات)، برجسته شدند. منافع اصلی در سیستم حاکمیتی مؤسسات حسابرسی شامل سهم‌الشرکه، پاداش و تقسیم سود و ارتقا است. در این پژوهش ارتقا بررسی نشد، چرا که ارتقا در مرحله ادغام مطرح نیست و معمولاً بعد از چندین سال از زمان ادغام، مطرح می‌گردد. بدین منظور، دو سؤال اصلی مطرح گردید. ۱. سهم‌الشرکه در زمان ادغام چگونه بین مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام و شرکای آن‌ها توزیع می‌گردد؟ و ۲. چگونه پاداش و سود بین شرکا تقسیم می‌گردد؟ به‌منظور دستیابی به هدف اول پژوهش، مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسساتی که ادغام داشته‌اند (۲۸ مصاحبه)، صورت گرفت است و بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها از طریق تحلیل محتوا استخراج گردید.

پژوهش حاضر دانش‌افزایی قابل توجهی برای ادبیات پژوهشی ادغام مؤسسات حسابرسی و سیستم حاکمیتی آن‌ها دارد. اول، تاکنون هیچ شواهدی در ارتباط با تقسیم سهم‌الشرکه بین دو مؤسسه درگیر ادغام در دسترس نیست. یافته‌های پژوهش حاضر نشان می‌دهد که زمانی که دو مؤسسه شرایط یکسانی دارند، تقسیم سهم‌الشرکه بین دو مؤسسه مساوی است و در غیر این صورت اغلب مؤسسه ادغام‌کننده به‌عنوان مؤسسه بزرگ‌تر، درصد سهم‌الشرکه بیشتری را تصاحب می‌کند. دوم، در بحث تعیین سهم‌الشرکه بین شرکای حسابرسی فقط در دو مورد نحوه تخصیص با مطالعه در آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) مطابقت دارد، یعنی تخصیص بر اساس یک مدل جامع بر اساس ویژگی‌های شرکا، صورت گرفته است. پژوهش حاضر، اشکال بدیعی از توضیح سهم‌الشرکه بین شرکا مانند تخصیص بر اساس سهم‌الشرکه شرکا قبل از ادغام (بیشترین تکرار)، تخصیص سهم‌الشرکه بیشتر به شرکای مؤسسه ادغام‌کننده، تقسیم مساوی سهم‌الشرکه و تخصیص اکثریت سهم‌الشرکه به چند شریک اصلی مستند شده است. در ارتباط با چگونگی تعیین پاداش و تقسیم سود ادبیات پژوهشی در ارتباط با دو رویکرد تقسیم فقط سود و طرح ترکیبی تقسیم سود و پاداش شواهدی را مستند کرده است مانند (لنوکس و همکاران، ۲۰۲۰). اما پژوهش حاضر با ارائه اشکال مختلفی از تقسیم سود و تخصیص پاداش به شرکای حسابرسی موجب بسط ادبیات پژوهشی شده است. طرح‌های مختلفی همچون طرح فقط پاداش مبتنی بر عملکرد و در برخی مؤسسات حسابرسی طرح چندگانه (تقسیم سود برای شرکای اصلی و پرداخت فقط حقوق ثابت برای شرکای غیراصلی) مستند شده است.

## ۲- پس‌زمینه، مبانی نظری و مرور پیشینه

### ۲-۱- ادغام در بازار حسابرسی ایران

بازار حسابرسی ایران دارای ویژگی‌های منحصر به فردی است که یک فضای پژوهشی جالب و غنی برای مطالعه، سازوکار تعیین سهم‌الشرکه و جبران خدمات شرکای درگیر در فاز ادغام از بعد سازوکارهای حاکمیت شرکتی فراهم می‌کند. در بازار حسابرسی ایران، مؤسسات حسابرسی بین‌المللی فعالیت نمی‌کنند، رقابت در بازار حسابرسی بالاست، مشوق‌های طرف تقاضا و عرضه برای خدمات حسابرسی باکیفیت، به اندازه کافی نیستند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸). در چنین فضایی جامعه حسابداران رسمی ایران سعی کرده است با صدور و اعمال برخی دستورالعمل‌ها زمینه افزایش کیفیت خدمات حسابرسی ارایه شده توسط مؤسسات حسابرسی تحت نظارت خود را افزایش دهد. یکی از این اقدامات، تشویق مؤسسات حسابرسی به ادغام جهت تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به منظور به افزایش شایستگی و استقلال مؤسسات حسابرسی است (آقایی قهپی و همکاران، ۱۳۹۹)؛ بنابراین، ادغام انجام شده در چنین فضایی، ادغام دو یا چند مؤسسه محلی است. در حالی که اغلب پژوهش‌های قبلی در این حوزه، ادغام مؤسسات بزرگ را مطالعه کرده‌اند. از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹، تعداد ۵۵ مؤسسه درگیر ادغام شده‌اند و ماحصل آن تشکیل ۲۳ مؤسسه پس از ادغام است. این در حالی است که تا سال ۱۴۰۲ تعداد هشت مؤسسه حاصل از ادغام در جدول (۱)، از همدیگر جدا شده‌اند (سه مورد ادغام از مؤسسات حسابرسی بزرگ و پنج مورد ادغام مؤسسات حسابرسی متوسط به شکست انجامیده است). لازم به ذکر است که اغلب مؤسسات ادغام شده پس از ادغام به دلیل بزرگ شدن، تبدیل به مؤسسات حسابرسی طبقه اول شده‌اند و فقط چهار مؤسسه پس از ادغام علی‌رغم این که جز مؤسسات معتمد بورس هستند جز حسابربان طبقه اول نیستند. این موضوع می‌تواند بیانگر آن باشد که تبدیل شدن به مؤسسه حسابرسی معتمد بورس طبقه اول، یکی از مهم‌ترین مشوق‌ها برای ادغام در ایران است. جدول (۱) خلاصه‌ای از ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران را نشان می‌دهد.

جدول (۱): ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران

ردیف	سال	تعداد مؤسسات حسابرسی ادغام شده	تعداد مؤسسات حسابرسی پس از ادغام
۱	۱۳۹۴	۹	۳
۲	۱۳۹۵	۱۱	۴
۳	۱۳۹۶	۱۵	۷
۴	۱۳۹۷	۱۲	۵
۵	۱۳۹۸	۲	۱
۶	۱۳۹۹	۶	۳
	جمع	۵۵	۲۳

\*منبع: جامعه حسابداران رسمی ایران

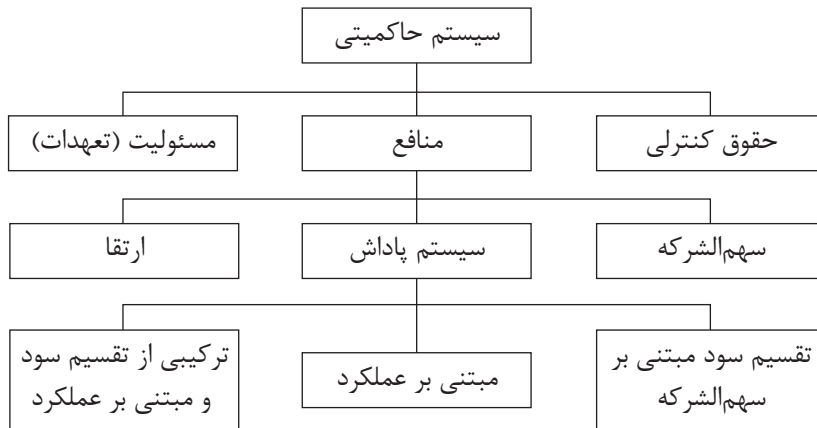
## ۲-۲- مفهوم حاکمیت در مؤسسات حسابرسی و ابعاد آن

«حاکمیت به ترتیباتی اشاره دارد که مشخص می‌کند سازمان در راستای منافع چه کسی باید کنترل شود» (گرین‌وود و ایمپسون، ۲۰۰۳، ۹۱۲). مفهوم حاکمیت دارای سه بعد اصلی؛ منفعت، قدرت و مسیولیت‌پذیری است (ملون، ۱۹۹۵). به عبارت دیگر: شرکت به چه منظور و به نفع چه کسی عمل می‌کند؟ چه کسی فعالیت‌های شرکت را تعیین و کنترل می‌کند؟ و چه کسی مسیول عواقب این اقدامات است (ایمپسون، ۲۰۱۲، ۳)؟ در حالی که این مفهوم مطابق ادبیات گسترده حاکمیت شرکتی و یافته‌های هارلاچر و ره‌لین (۲۰۱۴) دارای سه بعد اصلی؛ منافع، حقوق کنترلی و پاسخ‌گویی است.

علی‌رغم ادبیات روبه‌رشد حسابرسی، هنوز در زمینه ابعاد حاکمیت مؤسسات حسابرسی اطلاعات شفاف و قابل اتکایی در دسترس نیست. به عبارت دقیق‌تر، ادبیات مرتبط با حاکمیت شرکتی، بیشتر بر شرکت‌های با مسیولیت محدود مانند شرکت‌های سهامی عام متمرکز است و سایر ساختارهای حاکمیتی مانند شراکت حرفه‌ای (مانند مؤسسات حسابرسی با مسیولیت تضامنی)، تقریباً نادیده گرفته شده است (گرینوود و ایمپسون، ۲۰۰۳). ساختار شراکت حرفه‌ای در مؤسسات خدمات حرفه‌ای، یک سیستم حاکمیتی است که شرکا را برای حفظ استانداردهای کیفیت در سطح کارهای هریک از شرکا و توجه به کیفیت کار شرکای دیگر تشویق می‌کند؛ چرا که هریک از شرکا در ریسک اعمال شرکای دیگر قرار دارند که می‌تواند منجر به ایجاد تعهدات مالی و قانونی برای شرکت شود (گرینوود و ایمپسون، ۲۰۰۳).

مبانی نظری حاکی از آن است که تقسیم سود، مشارکت در مدیریت مؤسسه، مسیولیت نامحدود، وسوسه مالکیت ناشی از شراکت حرفه‌ای به متخصصان انگیزه داده است تا دانش و روابط خود با مشتریان را در راستای منافع مؤسسه به اشتراک گذاشته و نظارت بر خود و کنترل هم‌پیشگان را تشویق کنند که به کاهش مسیولیت‌گریزی و تضمین کیفیت خدمات می‌انجامد (ایمپسون و چپمن، ۲۰۰۶؛ گرینوود و ایمپسون، ۲۰۰۳). توسعه سالم بازارهای مالی کاملاً به سطح شفافیت در مورد مسایل مربوط به حاکمیت شرکتی بستگی دارد (OECD، ۲۰۱۵؛ کومار و زاتونی، ۲۰۱۴؛ مالین، ۲۰۰۲) لذا از همه بازیگران اصلی از جمله مؤسسات حسابرسی انتظار می‌رود که با پذیرش مسیولیت در قبال جامعه که لازمه آن رعایت منافع عمومی در آرایه خدمات اطمینان‌بخشی است، با اتخاذ سازوکارها و مکانیزم‌های مناسب برای حاکمیت شرکتی خود به ارتقای کیفیت حسابرسی تلاش کنند.

بنابراین، نبود دانش کافی نه‌تنها در مورد اجزای حاکمیتی مؤسسات حسابرسی مشهود است، بلکه یک شکاف دانشی بزرگ در مورد استراتژی‌های تعیین منافع شرکا در مؤسسات حسابرسی وجود دارد (نکل و همکاران، ۲۰۱۳؛ برک و همکاران، ۲۰۲۱). بنابراین ما یک تصویر و چارچوبی از منافع شرکای مؤسسات حسابرسی در نگاره (۱) ارائه می‌دهیم. در یک شراکت حرفه‌ای، سیستم حاکمیت از بعد منافع شرکای مؤسسه حسابرسی شامل سه جزء: درصد سهم‌الشرکه، سیستم پاداش‌دهی و سیستم ارتقا است.



نگاره (۱): چارچوب حاکمیت مؤسسات حسابرسی

## ۲-۳- مرور پیشینه

### ۲-۳-۱- ادغام مؤسسات حسابرسی

ادغام مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی در دهه ۱۹۸۰، بستر مناسبی را برای پژوهش محققان در ارتباط با این پدیده نوظهور فراهم آورده است. کاوش ادبیات پژوهشی مرتبط با ادغام نشان می‌دهد که این ادبیات در سه جریان مجزا توسعه یافته‌اند، پژوهش‌های مرتبط با مرحله پیش از ادغام، مرحله ادغام و پس از ادغام. تمرکز اصلی پژوهش‌های مرتبط با مرحله قبل از ادغام که بر محرک و موانع ادغام مؤسسات حسابرسی است. در ارتباط با محرک‌ها، شواهد ناچیز و آن هم عمدتاً از نوع حکایتی موجود است؛ مانند محامی (۱۳۹۵) و کیهانی (۱۳۹۹). رحمانی و اروجه (۱۳۹۰)، شواهد پژوهشی در ارتباط با موانع تشکیل مؤسسات حسابرسی بزرگ در ایران از طریق ادغام فراهم کرده‌اند.

در حوزه پژوهش‌های مرتبط با مرحله ادغام نیز، پژوهش‌های ناچیزی که اغلب ماهیت کیفی و اکتشافی و مطالعه موردی دارند، در دسترس هست؛ مانند گرینوود و همکاران (۱۹۹۴) به اهمیت «تناسب سازمانی» در ادغام مؤسسات حسابرسی می‌پردازد. در این راستا، آشکانسی و هولمز (۱۹۹۵) شواهدی برای پشتیبانی از یک مدل چهارمرحله‌ای فرایند ادغام شامل ایجاد یک دوره شوک، عقب‌نشینی و سپس انطباق سریع و تغییر را فراهم می‌کند. نتایج پژوهش ترکانی و همکاران (۱۴۰۰) بر اساس ارزیابی ادغام مؤسسات از جنبه‌های فیزیکی، رویه‌ای و عملیاتی، نشان می‌دهد که اکثر ادغام‌های صورت‌گرفته در ایران از نوع شکلی (سمبلیک) هستند.

بیشترین و قابل‌اتکاترین شواهد موجود در مورد ادغام مؤسسات حسابرسی در مورد پیامدهای ادغام این مؤسسات است. این مطالعات نقش ادغام مؤسسات حسابرسی بر عواملی چون کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، بازار خدمات حسابرسی، کارایی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی مورد مطالعه قرار داده‌اند (دینگ و جیا، ۲۰۱۲؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۷؛ کاهان و همکاران، ۲۰۲۱؛ آی

و همکاران، ۲۰۲۲؛ هی و همکاران، ۲۰۲۲؛ کیتو، ۲۰۲۳؛ کریستنسن و همکاران، ۲۰۲۳). نتایج پژوهش محمدرضایی و همکاران (۱۴۰۱) نشان می‌دهد که ادغام شکلی میان مؤسسات حسابرسی نه تنها باهدف سوداگری و افزایش سهم بازار صورت گرفته، بلکه تنها منتفع این رویداد مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام بوده‌اند و صاحب‌کاران و سهام‌داران از بابت دریافت گزارش حسابرسی به‌موقع منتفع نگردیده‌اند. در ارتباط با دلایل شکست ادغام، سینکین و پوتنی (۲۰۰۹) مهم‌ترین دلایل شکست ادغام در مؤسسات حسابرسی را عدم تمایل شرکای هر دو طرف برای انطباق با رویه‌های جدید، عدم توافق بر سرنام مؤسسه ایجاد شده پس از ادغام، فرهنگ متفاوت شرکت‌های درگیر ادغام، انجام تغییرات سریع، ظرفیت ناکافی مؤسسه ادغام‌کننده، انتقال نامناسب کارکنان، برنامه‌ریزی ضعیف دوره گذار، بی‌صبری یا بی‌طاقتی و ارتباط ضعیف بین تیم‌های مدیریتی بیان می‌کند. خلاصه این که مرور پیشینه نشان می‌دهد که تاکنون دانشی در زمینه چگونگی تعیین و توزیع سهم‌الشرکه و جبران خدمات بین شرکا در مرحله ادغام مؤسسات حسابرسی در دسترس نیست.

### ۲-۳-۲ منافع شرکای مؤسسات حسابرسی

لنووکس و همکاران (۲۰۲۰) بیان می‌کند که در بیشتر کشورهای، داده‌های مرتبط با درصد سهام‌داری هریک از شرکا، در دسترس نیست. آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) پیش‌بینی می‌کنند که شرکای با سهم مالکیت بیشتر در مؤسسه حسابرسی به طور معمول، دوره تصدی طولانی‌تر و نقش راهبری در مؤسسه حسابرسی خود دارند؛ در مؤسسات چهار بزرگ یا سایر مؤسسات حسابرسی که نیاز به مجوزهای خارجی دارند، فعالیت داشته‌اند؛ آنها سابقه حسابرسی طولانی‌تر، تخصص بیشتر و شهرت حرفه‌ای بیشتر و نهایتاً با ریسک دادخواهی بالاتری روبرو هستند. آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) تأکید می‌کنند که درصد مالکیت شریک به تدریج با افزایش دوره تصدی و عملکرد شریک، افزایش پیدا می‌کند. اما شرکای جوان (مسیول کار) درصد مالکیت کمتری در مؤسسات حسابرسی دارند. در این راستا آماره‌های توصیفی לנוوکس و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که درصد سهام‌داری شرکای ناظر ۳۱٪ و شرکای جوان (مسیول کار) ۱۵٪ است. آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) و לנוوکس و همکاران (۲۰۲۰) شواهدی فراهم کردند که درصد مالکیت بیشتر شرکا، رابطه مثبتی باکیفیت حسابرسی دارد. همچنین یافته‌های پژوهش واندنهاوت و هاردیس (۲۰۲۲) حاکی از آن است که مشوق‌های مالکیت سهام به طور قابل توجهی بر رفتار شرکای حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. مرور پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که در مورد نحوه تعیین درصد مالکیت و چگونگی افزایش یا کاهش آن به‌مرورزمان، دانشی در دسترس نیست.

ابود (۱۹۹۰) بیان می‌کند انتقاد بدیهی که بر روش‌های تقسیم مساوی سود وارد شده، عدم وجود انگیزه فردی است. به دلیل اینکه پاداش شرکا تحت تأثیر بهره‌وری آنها قرار نمی‌گیرد، شرکا تشویق به تلاش کمتر می‌شوند که ممکن است به عملکرد کل شراکت لطمه بزند. شواهد قابل توجهی مبنی بر فاصله‌گرفتن مؤسسات حسابداری و حسابرسی بزرگ از رویکردهای تقسیم سود مساوی وجود دارد (بروز و بلک، ۱۹۹۸؛ هولمز و زیمر، ۱۹۹۸؛ نکل، نایمی و زرنی، ۲۰۱۳؛ فو و

همکاران، ۲۰۱۵). طرح‌های تقسیم سود مرحله‌ای<sup>۴</sup> اغلب در مؤسسات حسابرسی بیشتر کشورها (لنووکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ کورام و رابینسون، ۲۰۱۷؛ بروز و بلک، ۱۹۹۸؛ هولمز وزیمر، ۱۹۹۸) مورد استفاده قرار می‌گیرد که معمولاً ترکیبی از سود سهام و پرداخت مبتنی بر عملکرد (کارانه) است. به عبارت دیگر، شرکای دارای سهم، علاوه بر درصد مالکیت خود، بر مبنای عملکردشان در سود مؤسسه سهم می‌شوند. شرکا معمولاً بر مبنای معیارهای مهمی از جمله حق‌الزحمه‌هایی که کسب کرده‌اند، مشتریان جدیدی که به مؤسسه آورده‌اند، و سهمی که در توسعه مؤسسه داشته‌اند، ارزیابی می‌شوند. شراکت‌ها از توافقات تقسیم سود برای پاداش دادن به عملکرد خوب شرکا استفاده می‌کنند. باین حال، نکل و همکاران (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که شواهد محدودی درباره نحوه تعیین کارانه شرکا وجود دارد. در این راستا، برک و همکاران (۲۰۲۱) بیان می‌کنند که ما نتوانستیم نحوه تقسیم سود میان شرکای مسن‌تر و جوان‌تر را تشخیص دهیم.

چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ به طور تاریخی از سیستم ارتقای «ارتقا کن یا برو»<sup>۵</sup> استفاده می‌کنند (والدمن، ۱۹۹۰). مطابق این سیستم، کارکنانی که در مدت‌زمان معینی نتوانند شریک شوند، باید مؤسسه را ترک کنند (هارلاچر و رهلین، ۲۰۱۴). اما در سال‌های اخیر مؤسسات حسابرسی تغییراتی در مسیر شغلی کارکنان ایجاد کرده‌اند تا از خروج بیشتر افراد باتجربه از طریق ایجاد سمت مدیر<sup>۶</sup> جلوگیری کنند (کارتر و اسپنس، ۲۰۱۴؛ گالان‌تر و هندرسون، ۲۰۰۸). در ابتدا، مدیران شانس برای تبدیل به شریک شدن نداشتند، اما اخیراً مسیر ارتقا نیز برای مدیران فراهم شده است که شریک شوند (دائر و همکاران، ۲۰۲۱). شواهد فراهم شده توسط دائر و همکاران (۲۰۲۱) در ارتباط با ویژگی‌های حسابرسان برای شریک شدن در چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ آلمان نشان می‌دهد که شرکایی که سرمایه نهادی، اقتصادی و اجتماعی بیشتری دارند، به احتمال بیشتری شریک می‌شوند، اما حسابرسان خارجی و زن، شانس کمتری برای شریک شدن دارند.

مرور پیشینه نشان می‌دهد که شواهد ناچیزی در ارتباط با توزیع منافع شرکا در مؤسسات حسابرسی، وجود دارد و پژوهش‌های موجود (کورام و رابینسون، ۲۰۱۷؛ לנוوکس و همکاران، ۲۰۲۰؛ دائر و همکاران، ۲۰۲۱؛ واندهاوت و هاردیس، ۲۰۲۲) هم هر کدام به یک جنبه از این مزایا پرداخته‌اند. به طور دقیق‌تر، بیشتر این پژوهش‌ها به نحوه تعیین این مزایا نپرداخته‌اند، بلکه پیامدهای آنها بر کیفیت حسابرسی را مطالعه کرده‌اند؛ بنابراین، مزایای شرکای حسابرسی، به طور کامل احصاء نشده است و در مورد استراتژی‌های تعیین آن‌ها بین شرکای حسابرسی نیز دانش کمی در دسترس است. بنابراین، با توجه به نبود دانش کافی در زمینه‌ساز و کارهای توزیع منافع بین شرکا به عنوان یکی از ابعاد حاکمیت مؤسسات حسابرسی، با مطالعه ادبیات نظری حاکمیت مؤسسات خدمات حرفه‌ای، اجزای تشکیل‌دهنده منافع شرکا را مطابق نگاره (۱) آرایه شد و با توجه به این که این مطالعه به دنبال کسب بینش‌هایی در این زمینه در مرحله ادغام است؛ پرداختن به دو جز اصلی و منشأ سایر منافع شرکا؛ چگونگی تعیین درصد سهم‌الشرکه و نحوه جبران خدمات و تقسیم سود بین شرکا در فاز ادغام از اهمیت بسزایی برخوردار است چرا که جزء دیگر منافع شرکا؛ ارتقا شرکا مؤسسات حسابرسی در مرحله ادغام اتفاق نمی‌افتد (در سال‌های پس از ادغام مطرح می‌شود). بدین منظور پژوهش حاضر

برای فهم بهتر چگونگی تعیین درصد مالکیت و نحوه جبران خدمات و تقسیم سود بین شرکا از رویکرد کیفی (از طریق مصاحبه با شرکای مؤسسات درگیر در ادغام) بهره خواهد برد.

### ۳- روش شناسی پژوهش ۳-۱ طرح پژوهش

به‌منظور نیل به اهداف پژوهش، از رویکرد کیفی بر اساس داده‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسسات حسابداری درگیر ادغام در ارتباط با چگونگی توزیع سهم‌الشرکه و جبران خدمات بین شرکا در فاز ادغام بهره برده شده است. با مرور پژوهش‌های پیشین در خصوص ابعاد ادغام مؤسسات حسابداری عمدتاً مزایا، موانع و پیامدهای ادغام را برجسته کرده‌اند و عدم بلوغ ادبیات پژوهشی مرتبط با حاکمیت مؤسسات حسابداری و ابعاد آن مشهود است؛ لذا با علم به محدود بودن پژوهش‌های قبلی در این حوزه و ماهیت اکتشافی مطالعه حاضر، از رهنمود مصاحبه نیمه‌ساختاریافته استاندارد، برای پاسخگویی به سؤال پژوهش خود، مطابق با رویکرد به‌کاررفته در سایر مطالعات کیفی در ادبیات حسابداری استفاده می‌کنیم (مانند، وسترن، بدارد، و ارلی ۲۰۱۵؛ بیلز، هاین، و استین ۲۰۱۸؛ وستیرمن، کوهن و ترومپاتر ۲۰۱۸) و از این رهنمود در مصاحبه با شرکای<sup>۷</sup> مؤسسات درگیر در ادغام، استفاده شد.

مبنای اصلی برای طراحی سؤالات مصاحبه، چارچوب حاکمیت مؤسسات حسابداری که در بخش ۲ بر اساس ادبیات پژوهشی موجود استخراج شده است. این سؤالات طوری طراحی شده‌اند که ما را برای رسیدن به هدف پژوهش، چگونگی توزیع منافع بین شرکا در فاز ادغام یاری رسانند. هم چنین به دلیل ماهیت نیمه‌ساختاریافته مصاحبه‌ها، شرکا مجاز بودند خارج از سؤالات هم نظرات و مطالب خود را بیان کنند. سؤالات اصلی مصاحبه شامل ۳ سؤال اصلی و هر سؤال اصلی از چندین سؤال فرعی تشکیل شده است. سؤالات اصلی مصاحبه شامل: سازوکار تعیین سهم‌الشرکه چگونه است؟ تقسیم سود بین شرکا چگونه است؟ سازوکار پرداخت پاداش بین شرکا چگونه است؟ پاسخ‌های به‌دست‌آمده از مصاحبه‌ها در برخی موارد (برخی از مؤسسات همکاری عالی داشته و مدارک و مستندات اضافی مانند اساسنامه و فرم‌های اداری و توافق‌نامه ادغام را در اختیار پژوهشگران قرار دادند) با مستندات تکمیل و تأیید شدند. در نهایت برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، ما از آنالیز محتوا، به دنبال مراحل توصیه شده توسط کروزول (۲۰۰۳، ۲۰۰۵) برای کدگذاری داده‌ها استفاده کردیم.<sup>۸</sup> به‌عبارت‌دیگر، ما بر اساس مضامین مشترکی که در طی مصاحبه‌ها به دست آوردیم، برای هر سؤال کدی ایجاد کردیم. در طول دوره تجزیه و تحلیل، ما متن‌ها را بررسی و بازخوانی کردیم تا ببینیم آیا بینش‌های جدیدی پدیدآمده است (کنو و همکاران ۲۰۱۷) و به ترتیب طرح کدنویسی را به ترتیب تصحیح کردیم (مایلز و همکاران ۲۰۱۴). در نهایت دو پژوهشگر در مورد کدگذاری نهایی توافق کردند. سرانجام، همان‌طور که در راهنماهای انجام پژوهش‌های کیفی پیشنهاد شده است، ما یک نسخه از متن خود در اختیار برخی مصاحبه‌شوندگان قرار دادیم، بنابراین به مصاحبه‌شوندگان اجازه دادیم که اظهارات خود را بیان کنند یا اصلاحات یا توضیحاتی

را در این زمینه انجام دهند (کنو، مک کراکن و سالتریو ۲۰۱۷). چهار نفر از شرکای حسابرسی پاسخ دادند و همه از حمایت‌های جدی برای نتایج گزارش خبر دادند. یکی از مخاطبان اظهار داشت که این گزارش‌ها «فوق‌العاده صادقانه و دقیق» بودند.

### ۳-۲- گردآوری داده‌ها

این پژوهش مبتنی بر مصاحبه با شرکای مؤسسات مورد مطالعه درگیر در ادغام است. با توجه به هدف پژوهش، مصاحبه‌ها کلاً پس از ادغام، انجام شده‌اند. مطابق جدول (۱) داده‌های ما از طریق مصاحبه‌های عمیق با ۲۸ شریک با سمت‌های مختلف از ۱۱ مؤسسه برآمده از دل ادغام که اغلب پس از ادغام به مؤسسات بزرگ و طبقه اول تبدیل شده‌اند، جمع‌آوری گردیده است. مصاحبه‌ها، تا جایی ادامه یافت که دیگر مصاحبه‌های جدید از مؤسسات ادغامی بیشتر، یافته جدیدی را به پژوهش اضافه نمی‌کرد.

همان‌طور که جدول (۱) نشان می‌دهد، تلاش شده است که ترکیب مصاحبه‌شونده‌ها هم در برگیرنده شرکای مؤسسات ادغام‌کننده و هم شرکای مؤسسات ادغام‌شونده باشد. دفعات مصاحبه‌ها تقریباً یک‌بار بوده به جز دو بار مصاحبه‌ای که با رییس هیئت‌مدیره و مدیرعامل مؤسسه حسابرسی F۱۱، شده است. هم‌چنین در مصاحبه اول، با چهار شریک اصلی مؤسسه مذکور به صورت یک جا مصاحبه شده است. تمامی مصاحبه‌ها به جز سه مورد (دو مورد تلفنی، یک مورد هم از طریق ایمیل)، حضوری بوده و به طور میانگین یک ساعت به طول انجامیده است. برای حفظ محرمانه بودن، اطلاعاتی که احتمالاً یک شریک یا مؤسسه را شناسایی می‌کند، ارایه نشده است و تنها به هر مؤسسه بر اساس حروف الفبا یک کد از F۱۱ تا F۱۱ تخصیص داده شده است. هم‌چنین، برای ارتباط نقل‌قول‌های مستقیم انجام شده با خلاصه جدول اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه‌شونده‌ها، به هر یک شریک به ترتیب کد P۱ تا P۲۸ اختصاص یافته است. به طور مثال، نقل‌قول P۱۲ مربوط به شریک شماره ۱۲ در جدول (۱) است. از ۱۱ مؤسسه‌ای که با شرکای آنها مصاحبه شده است، نه مؤسسه جزء مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول طبق رتبه‌بندی سال ۱۳۹۹، هستند. در این پژوهش در برخی موارد با چند شریک یک مؤسسه حسابرسی، مصاحبه شده است. اگر نحوه مصاحبه در جدول (۱)، مشترک ذکر شده است، یعنی به طور هم‌زمان چند شریک در مصاحبه شرکت کرده‌اند. اما در برخی موارد هم با چند شریک یک مؤسسه به طور جداگانه مصاحبه شده است که این موارد اغلب برای مؤسساتی بوده است که برخی از شرکا به دلایل مختلفی، مؤسسه را ترک کرده بودند و امکان مصاحبه مشترک وجود نداشت یا بین پاسخ‌های یک شریک و شریک دیگر از همان مؤسسه تناقض وجود داشت که برای رفع تناقض به شریک سوم یا چهارم، برای مصاحبه، مراجعه می‌شد. با توجه به هدف پژوهش مصاحبه‌ها کلاً پس از ادغام انجام شده‌اند. پاسخ تمامی شرکای مصاحبه شده (صدای مصاحبه‌شوندگان) به جز یک مورد (که اجازه ضبط صدا را ندادند)، ضبط شدند. قبل از شروع مصاحبه، از مصاحبه‌شونده اجازه استفاده از دستگاه ضبط گرفته شد. ضبط مصاحبه به تفسیر پاسخ‌ها با کمترین میزان خطا، کمک

می‌کند. علاوه بر این، ما به همه مصاحبه‌شوندگان اطمینان دادیم که پاسخ‌های آنها محرمانه باقی می‌ماند و تمام نقل‌قول‌های مورداستفاده در مقاله تحقیق نهایی عاری از هرگونه اطلاعات شناسایی است. مصاحبه‌های ضبط شده رونویسی، خلاصه و مبنای تجزیه و تحلیل داده‌ها قرار گرفت. برخی از اطلاعات به طور مستقیم از صحبت مصاحبه‌شوندگان نقل‌قول و برخی دیگر از پاسخ‌ها، استنباط شده‌اند. جدول (۲) اطلاعات مربوط به مصاحبه‌ها و مصاحبه‌شونده‌ها را با جزئیات ارائه داده است.

نحوه مستندکردن	مدت انجام مصاحبه - دقیقه	دفعات مصاحبه	کد اختصاص یافته به مؤسسه حسابداری	کد اختصاص یافته به شرکای مصاحبه شده
ضبط صدا	۵۰ دقیقه	۱	F۱	P۱
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۲	P۲
ضبط صدا	۵۰ دقیقه	۱	F۲	P۳
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۲	P۴
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۲	P۵
ضبط صدا	۳۵ دقیقه	۱	F۳	P۶
ضبط صدا	۴۰ دقیقه	۱	F۳	P۷
ضبط صدا	۴۵ دقیقه	۲	F۳	P۸
ضبط صدا	۵۰ دقیقه	۱	F۴	P۹
ضبط صدا	۷۰ دقیقه	۲	F۴	P۱۰
ضبط صدا	۴۵ دقیقه	۱	F۴	P۱۱
تلفنی	۷۰ دقیقه	۱	F۵	P۱۲
ضبط صدا	۱۱۰ دقیقه	۱	F۵	P۱۳
ضبط صدا	۱۱۰ دقیقه	۱	F۵	P۱۴
ضبط صدا	۸۰ دقیقه	۱	F۵	P۱۵
یادداشت برداری	-	۱	F۵	P۱۶
یادداشت برداری	۷۰ دقیقه	۱	F۵	P۱۷
ضبط صدا	۶۵ دقیقه	۱	F۶	P۱۸
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۶	P۱۹
ضبط صدا	۳۵ دقیقه	۱	F۶	P۲۰
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۷	P۲۱
ضبط صدا	۵۰ دقیقه	۱	F۸	P۲۲
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۹	P۲۳
ضبط صدا	۱۵۰ دقیقه	۱	F۹	P۲۴
ضبط صدا	۷۰ دقیقه	۲	F۱۱	P۲۵
ضبط صدا	۱۰۰ دقیقه	۱	F۱۱	P۲۶
ضبط صدا	۵۰ دقیقه	۱	F۱۱	P۲۷
ضبط صدا	۶۰ دقیقه	۱	F۱۱	P۲۸

#### ۴. یافته‌های پژوهش

##### ۴-۱- بینش‌های حاصل از مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام

در این بخش با تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه با شرکای مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام به بررسی چگونگی تعیین سهم‌الشرکه و نحوه تعیین پاداش شرکا و چگونگی توزیع سود بین شرکا پرداخته شده است. در بعد سهم‌الشرکه به موضوع چگونگی تعیین درصد و میزان سهم‌الشرکه بین مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام و بین شرکای حسابرسی مؤسسات ادغامی پرداخته شده است. همچنین در بعد توزیع منافع، به بررسی سیاست‌های توزیع پاداش شرکا و چگونگی تعیین و تقسیم سود مؤسسه بین شرکا در مرحله ادغام پرداخته شده است. در ادامه سؤالات ذکر می‌شوند. هر سؤال اصلی و سؤالات فرعی مرتبط در قالب یک زیر بخش جداگانه سازماندهی شده است.

##### ۴-۱-۱- چگونگی تعیین سهم‌الشرکه در زمان ادغام

در این قسمت سؤالاتی در مورد چگونگی تعیین سهم‌الشرکه شرکا در زمان ادغام پرسیده شده است. کسب اطلاع از چگونگی تعیین سهم‌الشرکه در شرکت‌های خدمات حرفه‌ای هم از نظر حاکمیتی و هم از بابت اقتصادی (تقسیم سود) اهمیت دارد. از بعد حاکمیتی به نظر می‌رسد که سهم‌الشرکه اهمیت بیشتری داشته باشد. توجه به نحوه تعیین سهم‌الشرکه بسیار جالب و حیاتی است، چرا که در برخی از مؤسسات توزیع منافع مبتنی بر سهم‌الشرکه است؛ بنابراین علت بیشتر ناکامی ادغام در مؤسسات خدمات حرفه‌ای می‌تواند تعیین سهم‌الشرکه‌های غیرشفاف و غیرعادلانه و عدم پذیرش آن از طرف تعدادی از شرکا باشد که نهایتاً در ادامه حیات شرکت ایجاد شده از ادغام را به مخاطره بیندازد. سؤالات و پاسخ شرکای مؤسسات مورد مطالعه در ادامه آورده شده که تجارب و رویه‌های جالبی را با ما به اشتراک می‌گذارد. در این قسمت دو سؤال مطرح شده‌اند: سهم‌الشرکه شرکای مؤسسات ادغام شده در مؤسسه جدید به چه شکلی تعیین می‌شود؟ آیا سهم‌الشرکه یکسان است یا خیر؟ آیا میزان سهم‌الشرکه شرکا در مؤسسه قبل از ادغام، بر درصد سهم‌الشرکه پس از ادغام تأثیرگذار است؟ بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها، در دودسته بندی کلی، تقسیم سهم‌الشرکه در سطح مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام و تقسیم سهم‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی، آرایه می‌گردند:

##### ۴-۱-۲- تقسیم سهم‌الشرکه در سطح مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام

از ۱۱ مؤسسه ادغامی مورد مطالعه، هشت مورد در ارتباط با چگونگی تقسیم سهم‌الشرکه در سطح مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام، مطالبی را به اشتراک گذاشته‌اند که در قالب دو زیربخش آورده شده‌اند:

تقسیم مساوی سهم‌الشرکه بین مؤسسات حسابرسی درگیر ادغام:

مؤسسات حسابرسی F۴، F۶، F۸ و F۹ سهم‌الشرکه را به طور مساوی بین دو مؤسسه درگیر ادغام تقسیم کرده‌اند. به طور نمونه شرکای مؤسسات حسابرسی F۴ و F۶ اظهار داشتند: «چون دو مؤسسه تقریباً از نظر اندازه مساوی بودیم، بنابراین گفتیم هر مؤسسه هر چه شریک

داره بین خودشان ۵۰ درصد شراکت آنها است. یعنی هر نسبتی که شرکا در قبل از ادغام داشتند، حفظ شد. به طور مثال ۵۰ درصد بین شرکای ادغام شونده و به همین ترتیب ۵۰ درصد بعدی هم بین شرکای ادغام کننده توزیع شد».

تخصیص بیشتر سهم‌الشرکه به مؤسسه حسابرسی ادغام کننده:

مؤسسات حسابرسی F۳، F۵، F۱۰ و F۱۱، بیشتر سهم‌الشرکه را به مؤسسه ادغام کننده تخصیص داده‌اند (که با نتایج پژوهش آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) مطابقت دارد). به طور نمونه یکی از شرکای مؤسسه F۱۰ بیان داشت:

«چون مؤسسه ادغام کننده دوبرابر مؤسسه ادغام شونده درآمد داشت؛ بنابراین ۶۶ درصد به آنها تخصیص داده شد و ۳۳ درصد هم به ادغام شونده توزیع شد».

۳-۱-۴ تقسیم سهم‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی در مرحله ادغام

بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها در ارتباط با تقسیم سهم‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی در مرحله ادغام در قالب چهار زیربخش آورده شده است:

تقسیم سهم‌الشرکه بر اساس مدل جامع تعیین سهم‌الشرکه:

مؤسسات حسابرسی F۱ و F۲ سهم‌الشرکه شرکای حسابرسی را در مرحله ادغام بر اساس یک مدل جامعی تخصیص داده‌اند تا عدالت و شفافیت در تخصیص سهم‌الشرکه، وجود داشته باشد. به طور نمونه مدیرعامل مؤسسه F۱ بیان داشت:

«بر اساس مطالعه تجارب و مشورت با خبرگان (ارزیابان حرفه‌ای)، یک مدلی چندمعیاره برای تعیین سهم‌الشرکه نوشته شد و در این مدل سعی کردیم که در چارچوب دستورالعمل شورای عالی جامعه حسابداران رسمی حرکت کنیم. معیارهایی که در مدل گنجانده شده‌اند شامل این بود که شریک مورد ارزیابی تا حالا کجا بوده است؟ چه سوابقی دارد؟ چه ارتباطاتی تو جامعه حسابداران رسمی دارد؟ تو دو دهه قبلی چه کارهایی داشته و فعالیت داشته است؟ آیا در کارگروه‌های جامعه حسابداران رسمی عضویت داشته؟ تو هیئت‌های جامعه حسابداران رسمی یا سایر هیئت‌های مرتبط عضو بوده؟ تو کمیته‌های حسابرسی بوده؟ کارشناس رسمی دادگستری هست؟ چند تا مقاله نوشته؟ سود و زیان پنج سال قبل شریک چقدر بوده؟ سهم‌الشرکه پنج سال قبل در مؤسسه قبلی‌اش چقدر بوده؟ چقدر می‌تواند کار جذب کند؟ برای تعیین سهم‌الشرکه هر یک از شرکا بر اساس این معیارها، به هر یک از معیارها امتیاز داده شد تا به یک عدد کمی دست یابیم و نهایتاً جمع امتیازات کسب شده برای هر شریک، سهم‌الشرکه آن شریک را مشخص می‌کند و در آخر هم سهم‌الشرکه هر یک از شرکا به تصویب مجمع عمومی مؤسس (مجمع ادغام) رسید».

تقسیم سهم‌الشرکه بر اساس سهم‌الشرکه قبل از ادغام هر یک از شرکا:

مؤسسات حسابرسی F۳، F۵، F۹ و F۱۱ سهم‌الشرکه شرکای حسابرسی را در مرحله ادغام به نسبت بر اساس سهم‌الشرکه آن‌ها قبل از ادغام تخصیص داده‌اند. به طور نمونه یکی از شرکای مؤسسه حسابرسی F۱۱ بیان داشت:

«درصد مالکیت قبل از ادغام در هر مؤسسه رعایت شده است. چون ادغام کننده از لحاظ

میانگین مجموع قراردادهای و کارها در طی سه سال گذشته از ادغام شونده بزرگ‌تر بود، بنابراین درصد مالکیت شرکای ادغام‌کننده دوبرابر ادغام‌شونده است. اما درصد مالکیت شرکای در هر مؤسسه نسبت به قبل از ادغام رعایت شده است.»

تقسیم سهام‌الشرکه توسط شرکای اصلی:

فقط در مؤسسه حسابرسی F۷، سهام‌الشرکه شرکای حسابرسی توسط شرکای اصلی تخصیص داده شده است. اکثریت سهام متعلق به جمع قلیلی از شرکای اصلی و اقلیت سهام‌الشرکه متعلق به جمع کثیری از شرکای جوان و غیراصلی است. مدیرعامل مؤسسه حسابرسی F۷ بیان داشت:

«شرکای مهم و شناخته شده با تعداد کار بالا با همدیگر بر اساس یک‌سری معیارها طی جلساتی توافق کردند که شورای راهبردی تشکیل شود و ۷۰ درصد از سهام‌الشرکه مؤسسه جدید به اعضای شورای راهبردی (۵ نفر) تخصیص یافت که لزوماً تمامی شرکای اصلی مؤسسات قبل از ادغام عضو شورا نبودند و مابقی سهام‌الشرکه بین سایر شرکا (۱۷ نفر) مؤسسات درگیر در ادغام توزیع شد.»

تقسیم مساوی سهام‌الشرکه بین شرکا:

فقط در مؤسسه حسابرسی F۸، سهام‌الشرکه به طور مساوی بین شرکا تقسیم شده است. یکی از شرکای مؤسسه حسابرسی F۸ اظهار داشت:

«درصد سهام‌الشرکه به طور مساوی بین شرکای مؤسسات درگیر در ادغام توزیع شد. چون مکانیزم تقسیم سود برای ما درصد مالکیت نیست و مشارکتی کامل هست، لذا درصد مالکیت تأثیر خیلی کمی دارد.»

#### ۴-۲- تقسیم منافع بین شرکا

از آنجایی که در مؤسسات حسابرسی، مالکان (شرکای دارای سهام) علاوه بر سهام‌داران مؤسسه، کارکنان آن نیز هستند، چگونگی تعیین و تقسیم پاداش و سود بین شرکا در مؤسسات حسابرسی می‌تواند چالش‌برانگیز باشد. در این راستا، سؤالات پرسیده شده از شرکای حسابرسی عبارت‌اند از: نحوه تعیین و توزیع سود بین شرکا چگونه است؟ آیا تقسیم سود بخشی از پاداش شرکا است؟ آیا تقسیم سود بین شرکا به طور مساوی است یا بر مبنای سهام‌الشرکه است؟ آیا تقسیم سود بین شرکا بر حسب ساعات کارکرد (مبتنی بر عملکرد) یا بر حسب درآمدی که هر یک از شرکا برای مؤسسه کسب می‌کنند (مبتنی بر عملکرد) یا مبتنی بر ارزشدیت آنها تعیین و توزیع می‌شود؟ آیا برای تقسیم سود بین شرکا از طرح‌های ترکیبی مبتنی بر سهام‌الشرکه و عملکرد استفاده می‌شود؟ به عبارت دقیق‌تر، چنانچه پاداش شرکا و سود مؤسسه به شیوه‌ای مناسب و شفاف بین شرکا تقسیم نشود، موجب اختلاف شده و نهایتاً ممکن است، موفقیت ادغام مؤسسات را به چالش بکشد. در ادامه بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها در ارتباط با توزیع منافع بین شرکا در مرحله ادغام در قالب چهار زیربخش آورده شده است. بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها در ارتباط با تقسیم سهام‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی در مرحله ادغام در قالب چهار (رویکرد) زیربخش آورده

شده است:

تقسیم سود مبتنی بر سهم‌الشرکه  
 مؤسسات حسابرسی  $F_2, F_4, F_5, F_6, F_{10}, F_{11}$  سود مؤسسه را بر اساس درصد سهم‌الشرکه توزیع می‌کنند. به طور نمونه مدیرعامل مؤسسه ( $F_4$ ) بیان داشتند:  
 «شرکا با هم توافق کردیم که حقوق بر اساس همان چیزی که تعیین کردیم، پرداخت شود حتی اگر کسی اضافه‌کار هم بایستد؛ ولی تقسیم سود مؤسسه بر اساس درصد مالکیت هستش». عضو هیئت‌مدیره مؤسسه ( $F_6$ ) بیان داشت:  
 «تقسیم سود بر اساس سهم‌الشرکه است».

تقسیم سود مبتنی بر گروه شرکا (فقط برای شرکای اصلی مبتنی بر سهم‌الشرکه است) در مؤسسات حسابرسی  $F_7$  و  $F_3$  برای شرکای اصلی تقسیم سود مبتنی بر سهم‌الشرکه است و برای شرکای غیراصلی تنها حقوق ثابت به آنان پرداخت می‌شود که تقسیم سود مؤسسه را شامل نمی‌شود. شریک مؤسسه  $F_7$  بیان داشت:  
 «همه شرکا حقوق دریافت می‌کنند و سود برای شرکای اصلی بر اساس درصد مالکیت توزیع می‌شود».

تقسیم سود مبتنی بر طرح ترکیبی  
 مؤسسات حسابرسی  $F_1, F_8$  و  $F_5$  از این روش استفاده می‌کنند. یعنی سود مؤسسه بر مبنای عملکرد و سهم‌الشرکه بین شرکا توزیع می‌گردد. مدیرعامل مؤسسه  $F_1$  بیان داشت:  
 «ابتدا تمام حقوق و کارانه (پاداش) در هر برد [بر اساس عملکرد] توزیع می‌شود و ۲۰ درصد سود از هر قرارداد بر اساس درصد سهم‌الشرکه بین شرکا تقسیم می‌شود».

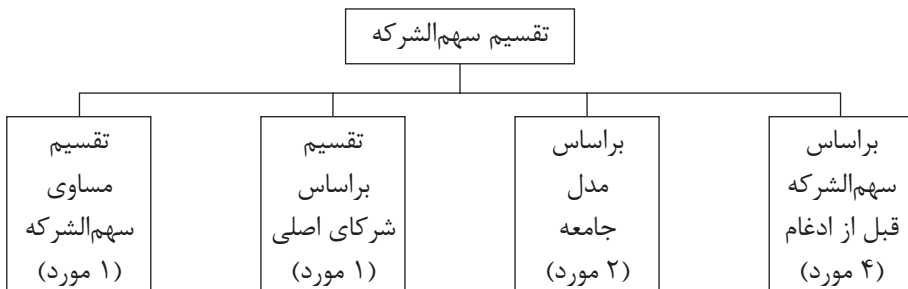
## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

امروزه قانون‌گذاران و نهادهای ناظر به تبع شکست‌های بزرگ حسابرسی، خواستار افشای بیشتر در مورد حاکمیت داخلی مؤسسات حسابرسی هستند. در این راستا، علاوه بر الزامی شدن گزارش‌های شفافیت مؤسسات حسابرسی در کشورهای پیشرفته، دستورالعمل حاکمیت شرکتی مؤسسات حسابرسی در بریتانیا به تصویب رسیده است. با این حال، ادبیات پژوهشی موجود حاکمیت شرکتی شرکت‌های با مسئولیت محدود (شامل منافع، حقوق کنترلی و پاسخ‌گویی) را نادیده گرفته است و پژوهش‌های نادر موجود نیز هر کدام بر یکی از ابعاد ساختار حاکمیتی مؤسسات حسابرسی، تمرکز کرده‌اند. علاوه بر این، در ارتباط با فرایند ادغام مؤسسات حسابرسی و چگونگی تعیین و توزیع منافع به‌عنوان یکی از اجزای اصلی ساختار حاکمیتی مؤسسات حسابرسی در مرحله ادغام، تقریباً دانشی در دسترس نیست.

تقسیم نامناسب سهم‌الشرکه می‌تواند پایه‌گذار عدم توفیق ادغام و شکست آن باشد. عدم رضایت

شرکا از تقسیم سهم‌الشرکه و توزیع منافع بر اساس آن می‌تواند اختلاف‌ها و تضادها بین شرکا را افزایش دهد و نهایتاً منجر به شکست ادغام گردد. هم‌چنین تقسیم نامناسب سود و پاداش بین شرکای حسابرسی می‌تواند بر انگیزه فردی شرکا، تلاش و بهره‌وری آنها و نهایتاً عملکرد کل مؤسسه حسابرسی لطمه وارد کند؛ بنابراین پژوهش حاضر به دنبال مطالعه چگونگی تعیین و تقسیم سهم‌الشرکه در زمان ادغام و توزیع پاداش و سود بین شرکای این مؤسسات است. بنابراین، پژوهش حاضر از طریق تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌های عمیق با شرکای مؤسسات ادغامی، شواهدی دست‌اول برای فهم بهتر چگونگی تعیین سهم‌الشرکه و تقسیم سود و پاداش بین شرکای مؤسسات حسابرسی ادغامی فراهم آورده است. تحلیل بینش‌های حاصل از مصاحبه‌ها عمیق (۲۸ مصاحبه)، بیانگر آن است که تقسیم سهم‌الشرکه در سطح مؤسسه به دو صورت توزیع می‌گردد به عبارت دیگر زمانی که دو مؤسسه درگیر ادغام شرایط یکسانی دارند، تقسیم سهم‌الشرکه بین دو مؤسسه حسابرسی مساوی است و در غیر این صورت اغلب مؤسسه ادغام‌کننده به‌عنوان مؤسسه بزرگ‌تر (شروع‌کننده ادغام)، درصد سهم‌الشرکه بیشتری را تصاحب می‌کند. مطابق نگاره (۲)، در مورد چگونگی توزیع سهم‌الشرکه در سطح شرکای حسابرسی چهار حالت به ترتیب فراوانی شامل تقسیم سهم‌الشرکه به نسبت درصدهای سهم‌الشرکه قبل از ادغام، بر اساس یک مدل جامع، به طور مساوی و تخصیص اکثریت سهم‌الشرکه با نظر چند شریک اصلی، شناسایی شدند. تاکنون هیچ پژوهشی به مطالعه نحوه تقسیم سهم‌الشرکه در مرحله ادغام مؤسسات حسابرسی نپرداخته است. اما به نظر می‌رسد تقسیم سهم‌الشرکه بر اساس مدل جامع و بر اساس درصد سهم‌الشرکه قبل از ادغام در مؤسسات حسابرسی ایرانی، تا حدودی قابل توجهی با یافته‌های آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) مطابقت داشته باشد. یافته‌های آکسو و دمیرکان (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که تقسیم سهم‌الشرکه بر اساس قابلیت‌ها و شایستگی‌های شرکای حسابرسی است به طوری که شرکایی که دوره تصدی طولانی‌تر و نقش راهبردی در مؤسسه حسابرسی خود دارند؛ در مؤسسات چهار بزرگ یا سایر مؤسسات حسابرسی که نیاز به مجوزهای خارجی دارند، فعالیت داشته‌اند؛ سابقه حسابرسی طولانی‌تر، تخصص بیشتر و شهرت حرفه‌ای بیشتر داشته‌اند، سهم مالکیت بیشتری در مؤسسه حسابرسی را تصاحب می‌کنند.

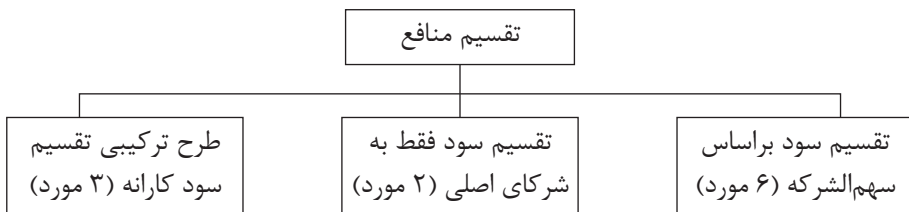
نگاره (۲): تقسیم سهم‌الشرکه در مرحله ادغام



هم چنین، مطابق نگاره (۳) در مورد توزیع منافع، چهار روش به ترتیب فراوانی شامل فقط تقسیم سود بر اساس سهم‌الشرکه برای تمامی شرکا، رویکرد ترکیبی (تقسیم سود بر اساس سهم‌الشرکه و پرداخت پاداش مبتنی بر عملکرد) و تقسیم سود فقط به شرکای اصلی بر اساس سهم‌الشرکه، شناسایی شدند. یافته‌های ما در راستای پژوهش‌های قبلی است. باروز و بلک (۱۹۹۸) و هولمز و زیر (۱۹۹۸) نتیجه‌گیری می‌کنند که سه رویکرد برای تقسیم منافع در یک شراکت وجود دارد: (۱) تقسیم سود میان شرکا، به‌طوری که هریک از شرکای دارای سهم بر مبنای درصد مالکیت خود بخشی از سود مؤسسه را دریافت می‌کنند. این یعنی با تمام شرکا به یک‌شکل یا به طور برابر برخورد می‌شود که معمولاً مبتنی بر طول مدت شراکت فرد در مؤسسه یا ویژگی‌های ثابت دیگر (تقسیم سود ثابت) است؛ (۲) تقسیم سود بر مبنای عملکرد فردی شرکا و (۳) طرح‌های ترکیبی مبتنی بر سهم شرکا، عوامل ثابت و عملکرد.

در مجموع مطابق پاسخ‌های دریافتی از شرکای مصاحبه شده دو مورد از ادغام‌ها واقعی مورد مطالعه در نهایت با شکست مواجه شده است. در یک مورد به طور عمده‌ای نحوه توزیع نامناسب منافع بین شرکا می‌تواند یکی از دلایل اصلی فروپاشی ادغام باشد. ولی در مورد دوم، توزیع منافع عادلانه به نظر می‌رسد و شکست ادغام لزوماً قابل انتساب به توزیع ناعادلانه منافع بین شرکا نیست.

### نگاره (۳): توزیع منافع بین شرکا



این مطالعه با باز کردن جعبه سیاه سیستم حاکمیتی مؤسسات حسابرسی در بعد منافع (چگونگی تعیین درصد سهم‌الشرکه و پاداش شرکا و تقسیم سود) می‌تواند دستاوردهای برای مؤسسات حسابرسی و نهادهای ناظر حرفه در راستای ایجاد انگیزه و حفظ شرکای حسابرسی در شراکت حرفه‌ای و نهایتاً موفقیت ادغام فراهم آورد. هم چنین، رویه‌های مختلف تقسیم منافع نه تنها می‌تواند برای مؤسسات حسابرسی در شرف ادغام، چراغ راهی باشد، بلکه می‌تواند توسط مؤسسات غیر ادغامی نیز به‌عنوان الگوی در دسترس، به کار گرفته شود. هم چنین، برای افزایش موفقیت ادغام‌ها و کاهش احتمال شکست، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران، الگوی مناسب ادغام مؤسسات حسابرسی را تهیه نماید. الگویی که تمامی مراحل پیش از ادغام، حین ادغام و پس از ادغام را شامل گردد. به‌علاوه، به‌منظور جلوگیری از تضاد بین شرکا که آثار زیان‌باری می‌تواند بر کیفیت حسابرسی و شکست مؤسسه حسابرسی بگذارد، پیشنهاد می‌شود که نهادهای ناظر یک کد حاکمیت شرکتی مؤسسات حسابرسی مانند آنچه که FRC<sup>۱</sup> در بریتانیا اجبار کرده، تجویز شود. به مؤسسات حسابرسی ادغامی پیشنهاد می‌شود الگوهای تقسیم سهم‌الشرکه و منافع

را طوری طراحی کنند که بیشترین انگیزه و عدالت را فراهم کرده که نهایتاً ماحصل آن افزایش عملکرد مؤسسه حسابرسی و نفع آن برای همگان خواهد بود.

این پژوهش پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی در حوزه ادغام مؤسسات حسابرسی، ارایه می‌کند. محققان می‌توانند چگونگی تعیین و توزیع سایر منافع شرکای حسابرسی شامل ارتقا که در این تحقیق جز دامنه تحقیق نبوده (در فاز ادغام مطرح نبود) را مطالعه کنند. هم چنین پیشنهاد می‌شود سایر ابعاد حاکمیت شرکتی که توسط این مطالعه تعریف شده است را با جمع‌آوری داده‌ها بررسی کنند. به‌عنوان مثال محققان می‌توانند حاکمیت شرکتی مؤسسات را از بعد حقوق کنترل بررسی کنند. با توجه به نبود شواهد تجربی کافی در مورد تأثیر هر کدام از رویکردهای تقسیم پاداش شرکا و سود بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های آتی می‌توانند این شکاف دانشی را تکمیل کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود به دلیل تعداد بالای شکست ادغام‌ها با انجام پژوهش کیفی و مصاحبه با شرکای مؤسسات شکست‌خورده، دلایل شکست ادغام بررسی شود.

پژوهش حاضر از محدودیت‌های مشابه پژوهش‌های کیفی از این دست رنج می‌برد. از محدودیت‌های پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیش‌فرض‌ها و سوگیری‌های پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه‌دار نماید که البته در این پژوهش، پژوهشگر تلاش نموده است با در اختیار گذاشتن یک نسخه از متن به برخی از مصاحبه‌شوندگان و امکان بازبینی و انجام اصلاحات توسط آنان، تا حد امکان بدون سوگیری عمل کند و صرفاً اقدام به رصد تجارب شرکا درگیر در ادغام نماید. همچنین پژوهش حاضر رویکرد اکتشافی صرف دارد و از آرایه پیشنهادی کاربردی قوی، بازمانده است. با توجه به این محدودیت، پژوهش‌های آتی می‌توانند با ترکیب داده‌های اولیه و ثانویه رابطه بین انواع سیستم‌های تقسیم سهم شرکتی و تقسیم سود در مؤسسات حسابرسی را با کیفیت و حقایق حصره حسابرسی مطالعه کنند.

## منابع

- آقایی قهی، علیرضا، یزدانی، شهره و خان‌محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). تبیین عوامل مؤثر بر اندازه مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۱۱(۱)، ۹۰-۱۱۳
- ترکانی، شهلا، محمدرضایی، فخرالدین و یعقوب‌نژاد، احمد. (۱۴۰۰). نوع ادغام مؤسسات حسابرسی در ایران: شکلی یا واقعی. دانش حسابرسی. ۲۱(۸۴)، ۳۴۹-۳۸۱.
- رحمانی علی، محمدی اروجه فایزه. (۱۳۹۰). بررسی موانع تشکیل مؤسسات بزرگ در ایران. دانش حسابرسی. ۱۱(۴۵)، ۸۲-۱۰۳
- کیهانی، حمیدرضا. (۱۳۹۹). ادغام مؤسسات حسابرسی کی؟ چگونه؟ چرا؟ و موانع آن. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۵۰.
- محامی، ناصر. (۱۳۹۵). ضرورت ادغام مؤسسات حسابرسی، دنیای اقتصاد. ۲۳ آبان‌ماه.
- محمدرضایی، فخرالدین، فرجی، امید و فتاحی دولت‌آبادی، فروزان. (۱۴۰۱). ادغام مؤسسات

حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی: بررسی استدلال‌های متناقض. پیشرفت‌های حسابداری. ۱۴(۱)، ۲۷۷-۳۱۰.

Abowd, J. M. (1990). Does performance-based managerial compensation affect corporate performance? *Industrial and Labor Relations Review* 43 (3): 52-73. *Accounting, Business and Finance Journal*, 6 (3): 65-84.

Aghaei, Q.A., Yazdani, S. and Khanmohammadi, M.H. (2021). Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian Association of Certified Public Accountants. *Journal of Professional Auditing Research*. 1(1), 90-113 (In Presian).

Ai, X., Doucet, A., Myers, L. A., & Schmardebeck, R. (2022). Common Auditors in Mergers and Acquisitions: The Impact on Post-Acquisition Financial Reporting Quality and Audit Fees. Available at SSRN 3589811.

Aksu, M and Demir Kan, S. (2018.) Engagement partner attributes and audit quality: Does the partner's ownership stake matter? <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3300770>.

Ashkanasy, N. M., and Holmes, S. (1995). "Perceptions of Organizational Ideology Following Merger: A Longitudinal Study of Merging Accounting Firms." *Accounting, Organizations and Society*, 20/1: 19-34.

Australian Securities and Investments Commission (ASIC). (2014). Report 397: Audit inspection program report for 2012-13. Available at: <http://download.asic.gov.au/media/1344614/rep397-published-27-June-2014.pdf> (Accessed 25 January 2015).

Bills, K. L., C. Hayne, and S. E. Stein. (2018). A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality. *The Accounting Review*. (forthcoming). <https://doi.org/10.2308/accr-52003>.

Burke, J. J., Hoitash, R., Hoitash, U., Xiao, S. (2021). The costs and benefits of retirement policies at U.S. audit firms. *Journal of Accounting and Public Policy*, forthcoming.

Burrows, G., and C. Black. (1998). Profit sharing in Australian Big 6 accounting firms: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society* 23 (5): 517-530.

Carter, C., and Spence, C. (2014). Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big 4. *Contemporary Accounting Research*, 31(4), 949-981.

Choi, J. H., Kim, S., and Raman, K. K. (2017). Did the 1998 merger of Price Waterhouse and Coopers & Lybrand increase audit quality? *Contemporary Accounting Research*, 34(2), 1071-1102.

Christensen, B., Smith, K. W., Wang, D., & Williams, D. (2023). The audit quality effects of small audit firm mergers in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.

Coram, P. J., and Robinson, M. J. (2017). Professionalism and Performance Incentives in Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 31(1): 103-123.

Creswell, J. (2003). *Research Design*. Thousand Oaks, CA: Sage.

Creswell, J. (2005). *Educational Research*. Upper Saddle River, NJ: Pearson.

DeFond, M., and J. Francis. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (Supplement): 5-30.

DeFond, M., and J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58(2-3): 275-326.

Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V., and Vanstraelen, A. (2012), "Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31 (4), 193-214.

Ding, R., and Jia, Y. (2012). Auditor mergers, audit quality and audit fees: Evidence from the PricewaterhouseCoopers merger in the UK. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), 69-85.

Downar, B., Ernstberger, J., and Koch, C. (2020) Who makes partner in Big 4 audit firms? - Evidence from Germany. *Accounting, Organizations and Society*, 91, 101176.

Ehlinger, A. (2010). Determinants of the Extent of Disclosure in Transparency Reports According to Article 40 of the 8th Company Law Directive: First Evidence from Austria, Germany and the Netherlands. *The Maastricht Accounting, Auditing & Information Management Research Center*, pp. 46-72.

Empson, L. (2000). Mergers between professional service firms: Exploring an undirected process of integration. In C. Cooper, & A. Gregory (Eds.), *Advances in mergers & acquisitions* (Vol. 1, pp. 205–237). New York: JAI Press.

Empson, L. (2012). Beyond dichotomies: A multi-stage model of governance in professional service firms. In M. Reihlen, & A. Werr (Eds.), *Handbook of research on entrepreneurship in professional service firms* (pp. 274–295). Cheltenham, United Kingdom: Edgar Elgar.

Empson, L. and Chapman, C. (2006). 'Partnership versus corporation: Implications of alternative forms of governance in professional service firms. *Research in the Sociology of Organizations*, 24, 145-176.

European Commission (EC). (2010). Audit policy: Lessons from the crisis. Available at: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM: 2010:0561: FIN: EN:PDF> (Accessed 25 January 2015).

Fairclough, N. C. and Fairclough, S. (2012). *The Oxford handbook of mergers and acquisitions* (pp.593-618), Chapter: 24, Oxford University Press, Editors: David Faulkner, Satu Teerikangas, Richard J. Joseph.

Fontaine, R., Letaifa, B.S., and Herda, D. (2013). An Interview Study to Understand the Reasons Clients Change Audit Firms and the Client's Perceived Value of the Audit Service. *Current Issues in Auditing*, 7(1), 1-14.

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2): 125–152.

Fu, Y., (2015), *Transparency Reporting and Partner Remuneration in Australian Audit Firms*, Master Thesis, The University of New South Wales, Australia.

Galanter, M., and Henderson, W. (2008). The elastic tournament: A second transformation of the big law firm. *Stanford Law Review*, 60(6), 1867-1929.

Greenwood, R. and Empson, L. (2003). The professional partnership: Relic or exemplary form of governance? *Organization Studies*, 24(6), 909-933.

Greenwood, R., Hinings, C.R. and Brown, J. (1994). Merging professional service firms. *Organization Science*, 5 (2), 237-259.

Harlacher, D., and Reihlen, M. (2014). Governance of professional service firms: A configuration approach. *Business Research*, 7, 125–160. Doi: 10.1007/s40685-014-0006-8.

He, X., Kothari, S.P.; Xiao, T., and Zuo, L. (2022). Industry-Specific Knowledge Transfer in Audit Firms: Evidence from Audit Firm Mergers in China. *The Accounting Review*. 97(3):249-277.

Holmes, S., and I. Zimmer. 1998. The structure of profit sharing schemes in accounting partnerships. *Accounting and Finance* 38(1):51-70.

Huddart, S. (2013). Discussion of empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big 4 audit partnerships. *Journal of Accounting Research*, 51(2), 389-397.

International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2009). *Transparency of*

Firms That Audit Public Companies. Consultation Report. Available at: <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.pdf>

Kenno, S. A., S. A. McCracken, and S. E. Salterio. (2017). Financial reporting interview-based research: a field research primer with an illustrative example. *Behavioral Research in Accounting*, 29 (1): 77-102.

Keyhani, H. (2020). Audit firm mergers: Where? How? Why? And its barriers. *Journal of Certified Accountants*. 50. 27-31. (In Persian)

Kitto, A. R. (2023). The effects of non-Big 4 mergers on audit efficiency and audit market competition. *Journal of Accounting and Economics*, 101618.

Knechel, W., Niemi, L., and Zerni, M. (2013b). Empirical evidence on the implicit determinants of compensation in Big 4 audit partnerships. *Journal of Accounting Research*, 51(2), 349-387.

Kumar, P. & Zattoni, A. (2014). Corporate governance, information, and investor confidence, *Corporate Governance: An International Review*, 6: 437-439.

Lennox, C., Wang, C., and Wu, X. (2020). Opening up the 'Black Box' of Audit Firms: The Effects of Audit Partner Ownership on Audit Adjustments. *Journal of Accounting Research*, 58(5), 1299-1341

Mahami, N. (2016). Necessity of integration of auditing institutions, the world of economics. November 14. (In Persian)

Mallin, C. (2002). The relationship between corporate governance, transparency and financial disclosure, *Corporate Governance: An International Review*, 10: 253-255.

Mellon, E. (1995). Governance. In N. Nicholson (Ed.), *The Blackwell encyclopaedic dictionary of organizational behaviour (Blackwell encyclopaedia of management)*. Oxford: Wiley Blackwell.

Miles, M. B., A. M. Huberman, and J. Saldana. (2014). *Qualitative data analysis: a methods sourcebook*. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, Inc.

Mohammad Rezaei, F. and Mohd-Saleh, N., (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. *Accounting and Finance*, 58, 885-920.

Mohammadrezaei, F., Faraji, O. and Fatahi Dolatabadi, F. (2022). Audit Firms' Mergers and Audit Report Lag: Examining Contradictory Arguments, *Journal of Accounting Advances*. 14(1), 277-310 (In Persian)

O'Dwyer, J. N. (1995). Managing law firm mergers. Unpublished PhD Thesis, Western Business School—University of Western Ontario. of the big law firm'. *Stanford Law Review*, 60, 102-164. professional service firm. Paper presented at the Annual Meeting of the Academy of Management.

OECD. (2015). *G20/OECD Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2009). Auditing Standard No. 7 - Engagement Quality Review and Conforming Amendment to the Board's Interim Quality Control Standards. (Release No. 2009-004). July 28. Washington, D.C.: PCAOB.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011). Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. PCAOB Release No. 2011- 007. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from [http://pcaob.us.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB\\_Release\\_2011-007.pdf](http://pcaob.us.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB_Release_2011-007.pdf)

Rahmani, A and Mohammadi, O.F. (2011). Examining the obstacles to the establishment of large institutions in Iran. *Journal of Audit Science*. 11(45), 82-103 (In Persian)

Rosa, F. L., Caserio, C., and Bernini, F., (2018). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe wide analysis. *Corporate Governance: An International Review*, 27 (1), 14-32.

Sinkin, J, and Putney, T, (2009). Succession Planning: The Available Strategies and How They Work. *CPA Prac.Mgmt.f.*,5,5.

Torkani, S., MohammadRezaei, F., and Yaghoubnhezah, A. (2021). Types of Audit firm mergers in Iran: Substantive vs. Symbolic, *Journal of Audit Science*, 21 (84), 349-381. (In Presian)

United States Securities and Exchange Commission (SEC). (2002). Sarbanes-Oxley Act Section 201(a). Available at: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm> (accessed 25 January 2015).

Vandenhoute ,M.L., and Hardies, K.(2022).Equity Incentives and Audit Partner Reporting Decisions for Private Company Audits (Working paper). <https://doi.org/10.2139/ssrn.4136402>.

Waldman, M. (1990). Up-or-out contracts: A signaling perspective. *Journal of Labor Economics*, 8(2), 230e250. <https://doi.org/10.1086/298221>

Weßermann, K. D., J. C. Bedard, and C. E. Earley. 2015). Learning the “craft” of auditing: a dynamic view of auditors’ on the job learning. *Contemporary Accounting Research*, 32(3): 864-896.

Weßermann, K. D., J. R. Cohen, and G. Trompeter. (2018). PCAOB inspections: Public accounting firms on “trial”. *Contemporary Accounting Research*. Forthcoming. Online early at <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12454>.

Wootton C.W., C.M. Wolk, and C. Normand. (2003). An Historical Perspective on Mergers and Acquisitions by Major US Accounting Firms. *Accounting History*, 8(1),25-60.

#### پی‌نویس:

۸. مطابق پژوهش‌های از این دست مانند فونتاین و همکاران (۲۰۱۳)، در این پژوهش از نرم‌افزارهای موجود مانند MAXQDA یا NVivo برای تحلیل محتوای مصاحبه‌ها استفاده نکردیم چرا که بدهی است که نرم‌افزار فقط می‌تواند در سازماندهی و بازبایی داده‌ها و اطلاعات به پژوهشگر کمک کند و به تنهایی نمی‌تواند درباره داده‌ها قضاوت کند. با این حال با بررسی مجموعه این نرم‌افزارها متوجه شدیم که هنوز زبان فارسی را پشتیبانی نمی‌کنند.

۹. برای مشارکت‌کننده‌ای که نمی‌خواست مصاحبه ضبط شود، محقق در طول مصاحبه یادداشت برداری کرد، و یادداشت‌ها قبل از کدگذاری با مصاحبه‌های سایر شرکای همان موسسه مقایسه و تلفیق شد.

10. Financial Reporting Council

۱. قانون‌گذاران نگران هستند که آیا نحوه دریافت جبران خدمات شرکای حسابرسی با ارائه حسابرسی باکیفیت بالا، مطابقت دارد (به‌عنوان مثال، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده (SEC ۲۰۰۲) ۱۶ (SEC)، کمیسیون اروپا (EC ۲۰۱۰) ۱۷ (EC) و کمیسیون سرمایه‌گذاری اوراق بهادار و استرالیا (ASIC ۲۰۱۴) ۱۸ (ASIC)).

2. Financial Reporting Council

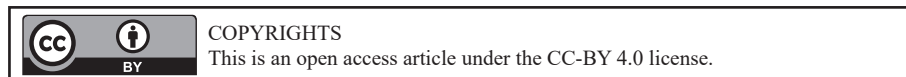
3. Audit Firm Governance Code

4. Step profit -sharing Schemes

5. Up- or-Out

6. Director

۷. دیفاند و فرنسیس(۲۰۰۵) و فرنسیس (۲۰۱۱) بر انجام تحقیقات بیشتر در زمینه شرکای حسابرسی تأکید دارند.





# The effect of interpersonal intelligence of auditors on audit quality with the mediating role of entrepreneurial behavior

Babak Pourbahrami<sup>1</sup>

Received: 2023/08/07

Approved: 2023/10/08

Research Paper

## Abstract:

In this research, an attempt has been made to examine the personality characteristics of special auditors regarding the type of communication that auditors have and having an entrepreneurial outlook and applying it in reports in order to increase the quality. The current research is applied in terms of purpose and descriptive-survey in terms of nature and method. The statistical population of the present study was 1700 working auditors who are working in audit institutions. In order to estimate the sample size, Cochran's formula was used, and the sample size was calculated as 313 people. A simple random method, which is a subset of probability sampling, was used for sampling. This study has collected data using a standard questionnaire whose validity and reliability have been confirmed. SPSS and PLS software and structural equation modeling were used to test the hypotheses. The findings showed that auditors' interpersonal intelligence has a positive and significant effect on audit quality and entrepreneurial behavior. In addition, entrepreneurial behavior has a positive and significant role in mediating the relationship between auditors' interpersonal intelligence and audit quality.

The results indicate that an audit institution in the form of an organizational structure will provide quality reports when, based on psychological characteristics and entrepreneurial behavior, it creates the ability to create a long-term interaction between auditors and others. In fact, it can achieve a sustainable competitive advantage in a constantly changing environment.

**Key Words:** Interpersonal intelligence, audit quality, entrepreneurial behavior

 10.22034/JPAR.2023.2009801.1208

1. Department of Accounting, Parand Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.  
babakpourbahrami@gmail.com  
<http://article.iacpa.ir>

## تأثیر هوش میان فردی حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی با نقش میانجی رفتار کارآفرینانه

بابک پوربهرامی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۱۶

مقاله‌ی پژوهشی

### چکیده:

در این پژوهش سعی شده به بررسی ویژگی‌های شخصیتی حساب‌رسان ویژه در مورد نوع ارتباطاتی که حساب‌رسان دارند و داشتن نگاه کارآفرینی و به کارگیری آن در گزارشات تا بتواند میزان کیفیت را بالا ببرد، پرداخته شده است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش توصیفی-پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش حاضر ۱۷۰۰ نفر حسابرس شاغل که در موسسات حسابرسی مشغول به فعالیت هستند انتخاب شد. به منظور برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران استفاده شده است که حجم نمونه برابر با ۳۱۳ نفر محاسبه گردید. برای نمونه‌گیری از روش تصادفی ساده که زیرمجموعه‌ای از نمونه‌گیری احتمالی است، استفاده گردید. این مطالعه داده‌ها را با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد که روایی و پایایی آن تایید شده است، جمع‌آوری نموده است. از نرم‌افزار spss و pls و مدل‌سازی معادلات ساختاری برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که هوش میان فردی حساب‌رسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی و رفتار کارآفرینانه دارد. علاوه بر این، رفتار کارآفرینانه نقش مثبت و معناداری در میانجیگری رابطه بین هوش میان فردی حساب‌رسان و کیفیت حسابرسی دارد. نتایج پژوهش حاکی از آن است یک موسسه حسابرسی در قالب ساختار سازمانی زمانی گزارش‌های با کیفیت ارائه خواهد کرد که براساس ویژگی‌های روانشناختی و داشتن رفتار کارآفرینانه قابلیت لازم برای ایجاد یک تعامل بلندمدت بین حساب‌رسان با دیگران را ایجاد نماید. در واقع می‌تواند موجب دستیابی یک مزیت رقابتی پایدار در محیط دایما در حال تغییر باشد.

واژه‌های کلیدی: هوش میان فردی، کیفیت حسابرسی، رفتار کارآفرینانه

## ۱- مقدمه

ارایه اطلاعات حسابداری معتبر برای بهبود تخصیص منابع و قراردادهای کارآمد بسیار مرتبط است و می‌توان از طریق حسابرسی به آن دست یافت (دی فوند و ژانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). کیفیت پایین حسابرسی باعث کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد. (اسکندری و همکاران، ۱۴۰۲) محرمانه بودن اطلاعات حسابرسی که در بسیاری از کشورها جاری است، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را از دسترسی به کیفیت کار انجام شده توسط حسابرسان باز می‌دارد. با این حال، نمی‌توان شرایطی را که در آن حسابرسان می‌توانند کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازند، پیش‌بینی کرد. کریستینا و برهمانا<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) بیان می‌کنند که، حتی اگر برخی از مطالعات تفاوت‌های فردی در حسابرسان را به کیفیت حسابرسی مرتبط می‌کنند، نتایج هنوز سازگار نیستند. برخی از مطالعات بر روی تأثیر چندین عامل اثرگذار بر حسابرسان متمرکز بودند، اما بر شخصیت حسابرس تمرکز نکردند. (گول و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۶) مطالعاتی که بر تأثیر شخصیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی متمرکز بودند، رابطه معناداری بین آنها پیدا کردند (گاندیری و لیاناراچچی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷؛ کریستینا و برهمانا، ۲۰۱۹؛ بالاسینگام و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹). بیشتر مطالعات در مورد شخصیت حسابرس از مدل منبع کنترل (کریستینا و برهمانا، ۲۰۱۹) یا در مورد تیپ شخصیتی A و B (کلی و مارگه‌ایم<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶؛ مالون و رابرتز<sup>۷</sup>، ۲۰۱۷) استفاده می‌کنند. علاوه بر این، دی فوند و ژانگ (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که برخی از ابعاد صلاحیت‌های حسابرس کمتر مورد تحقیق قرار گرفته‌اند. گاندیری و لیاناراچچی (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که «تحقیقات بیشتر در مورد تیپ شخصیتی و تأثیرات آن، مؤسسات حسابرسی را بهتر قادر می‌سازد تا نیازهای آموزشی و توسعه کارکنان را شناسایی کرده و به طور مؤثر به این نیازها رسیدگی کنند». یکی از این ویژگی‌های شخصیتی داشتن هوش بین فردی است که می‌تواند با حسابرسان در داشتن کیفیت درست در حسابداری کمک کند.

بسیاری از مقالات منتشر شده بر قضاوت‌ها و تصمیمات حسابرسان تک تک تمرکز دارند. با این حال، بسیاری نیز تعاملات بین (۱) حسابرسان و سایر حسابرسان، (۲) حسابرسان و مشتریان آنها، و (۳) حسابرسان و سایر شرکت کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی را بررسی می‌کنند. حسابرسان با یکدیگر تعامل دارند. این فعل و انفعالات می‌توانند از نظر کیفیت حسابرسی منجر به دستاوردهای فرآیند شوند، اما همچنین می‌توانند منجر به زیان فرآیند شوند. به عنوان مثال، بدارد و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) شواهدی را ارائه می‌دهند که حسابرسان زمانیکه تخصص خود را با یکدیگر به اشتراک می‌گذارند می‌تواند دستاوردهای فرآیندی زیادی را به دست بیاورند اما زمانی که از بیان کامل اطلاعات به اعضا منصرف شوند زیان‌های فرآیندی را دریافت می‌کنند. (نلسون و تان<sup>۹</sup>، ۲۰۱۹) یکی از رایج‌ترین اشکال تعاملات درون شرکتی، فرآیند بررسی حسابرسی، مکانیزم کنترل کیفیت مهمی است که در مؤسسات حسابرسی استفاده می‌شود. معمولاً به شکل یک حسابرس ارشدتر است که کیفیت کار را ارزیابی می‌کند و برای یک حسابرس جوان‌تر راهنمایی می‌کند. از آن زمان،

چیزهای زیادی در مورد دستاوردهای فرآیندی که بازبین مستقیماً بر حسابرسی تأثیر می‌گذارد، آموخته شده است. اولین مورد به این سؤال مربوط می‌شود: «حسابرس در برابر چه کسی پاسخگو است؟ حسابرس عموماً به چند بازبین یا ذینفعان با ترجیحات متفاوت و شاید متضاد پاسخگو است، جنسن<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که در شرایط متضاد پاسخگویی، حسابربان به احتمال زیاد زمان بیشتری را صرف می‌کنند، با دیگران مشورت می‌کنند و تصمیمات افراطی کمتری می‌گیرند.

هدف فعالیت کارآفرینی کسب سود است که نتیجه یک نیروی انسانی ویژه - توانایی کارآفرینی است. از جمله تجلی ابتکار ترکیب عوامل مادی و انسانی برای تولید کالاها و خدمات، اتخاذ تصمیمات فوق‌العاده در مدیریت شرکت، سازماندهی نیروی کار و معرفی نوآوری‌ها در قالب تولید نوع جدیدی از کالا یا تغییر قابل توجهی در فرآیند تولید است. (کیزز<sup>۱۱</sup>، ۲۰۲۱) حسابرسی نقش مهمی در بهبود و افزایش شفافیت محیط کسب و کار ایفا کرده است، با پوشاندن لباس یک کارآفرین به حسابربان، به طور خودکار تمام علایم فعالیت کارآفرینانه را به حسابربان میتوان اعطا کرد و حسابربان مالی پویا و مسیولیت‌پذیر، در نهایت نقش کارآفرینان را به عنوان یک فرد حرفه‌ای ایفا می‌کنند، که یک الزام ضروری برای هر شرکتی با در نظر گرفتن تأثیری که نظر آنها (اظهار نظر مطابق با چارچوب قانونی مرجع) بر عادلانه بودن گزارشگری مالی دارد، است. حسابرس مالی باید یک کارآفرین باشد تا سرنوشت خود را در دستان خود بگیرد و براساس ماهیت مستقل، با نظم بودن که توسط استعداد کارآفرینی بودن تضمین می‌شود، تاثیر بسزایی در کسب سود دارد (پاسکو و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۲۰۱۹). حسابربان کارآفرین با نگرش مثبت به فعالیت‌های بازاریابی می‌توانند تأثیر مثبتی بر توازن حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی داشته باشند. با این حال، با افزایش تجربه حسابربان، تعادل بین حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی کاهش می‌یابد. با توجه به نقش مهم حسابربان کارآفرینی در بهینه انجام وظایف تعیین شده در زمینه حسابرسی و بازاریابی، شرکای شرکت‌های حسابرسی توصیه می‌شود ویژگی‌های کارآفرینی در استخدام را مورد توجه قرار دهند. (صمدی و فاضل‌فر، ۱۳۹۷)

در این مقاله سعی شده به بررسی این موضوع که شخصیت حسابربان آیا می‌تواند در کیفیت گزارش‌های حسابرسی نقش داشته باشند بپردازد و بیان این موضوع که نوع ارتباطات حسابربان با افراد مختلف و نگاه کارآفرینی در تهیه گزارشات چقدر می‌تواند در کیفیت گزارش‌ها نقش داشته باشد پرداخته می‌شود این در حالی است که در سایر پژوهش‌های موجود تقریباً می‌توان گفت به طور مستقیم این موضوع مورد بررسی قرار نگرفته است البته که در پیشینه‌های مورد مطالعه می‌توان این موضوع را تایید کرد که مفهوم کارآفرینی بر کیفیت گزارشات نقش دارد و داشتن تعاملات بین فردی به نوعی زمینه کارآفرین بودن را هموار می‌کند زیرا مشخصه افراد دارای هوش بین فردی حساسیت آنها نسبت به خلق، خلق و خو، انگیزه‌ها و احساسات دیگران است. که می‌تواند منجر به شناسایی احتمالات و عملی کردن ایده‌ها خوب باشد در نتیجه سوال اصلی پژوهش این هست که آیا هوش بین فردی با رویکرد رفتار کارآفرینانه بر کیفیت حسابرسی اثر دارد یا خیر؟

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

هوش میان‌فردی: هوش بین فردی براساس پیشینه نظریه هوش‌های چندگانه گاردنر شکل گرفت. این نوع از هوش‌ها را از دو جنبه بررسی می‌کنند یکی مولفه شناختی و دیگری مولفه احساسی، اولی استنتاج فرد از دیگران و پیش بینی رفتار آنها که از آن به عنوان نظریه ذهن یاد میشود اما دومی مربوط به اشتراک گذاری احساسات افراد با یکدیگر می‌باشد. (هرپرتز<sup>۱۲</sup>، ۲۰۲۲) هوش بین فردی توانایی درک دیگران است. گاردنر استدلال می‌کند که اطلاعات بین فردی توانایی درک دیگران است، آنچه آنها را برانگیخته می‌کند که چگونه کار می‌کنند و چگونه با آنها کار کنند. محققان به این نتیجه رسیدند که هوش بین فردی توانایی درک دیگران، دیدن و درک تفاوت در خلق و خو، انگیزه و تمایل دیگران است. به عنوان توانایی رفتار و برقراری ارتباط و اجتماعی شدن در بین بسیاری از افراد. ابعاد هوش بین فردی شامل سه جنبه است که عبارتند از (۱) حساسیت اجتماعی، (۲) بینش اجتماعی، (۳) ارتباطات اجتماعی. (گاسونگ و تودینگ<sup>۱۴</sup>، ۲۰۲۰)

**کیفیت حسابرسی:** کیفیت حسابرسی به مواردی اطلاق می‌شود که به این احتمال کمک می‌کند که حسابرسان (۱) دستیابی به هدف اساسی کسب اطمینان معقول از اینکه گزارش مالی به عنوان یک کل عاری از تحریف با اهمیت است، و (۲) اطمینان حاصل شود که کاستی‌های با اهمیت کشف شده از طریق گزارش حسابرسی رسیدگی یا ابلاغ می‌شود. این شامل برآوردها و رفتارهای کلیدی حسابداری چالش برانگیز است که می‌تواند به طور با اهمیتی بر وضعیت مالی گزارش شده و نتایج تأثیر بگذارد. این دیدگاه با هدف حسابرسی سازگار است. (لی و مور<sup>۱۵</sup>، ۲۰۲۳) کیفیت حسابرسی شامل عناصر کلیدی است که محیطی را ایجاد می‌کند که احتمال انجام ممیزی‌های کیفی را به طور ثابت به حداکثر می‌رساند. مسیولیت انجام حسابرسی کیفی صورت‌های مالی بر عهده حسابرسان است. با این حال، کیفیت حسابرسی به بهترین وجه در محیطی حاصل می‌شود که در آن حمایت و تعاملات مناسب بین شرکت کنندگان در زنجیره تامین گزارشگری مالی وجود دارد. (آلتی و فلایح<sup>۱۶</sup>، ۲۰۲۲)

**رفتار کارآفرینانه:** رفتار کارآفرینانه کارکنان یک رفتار در سطح فردی است و یک اصطلاح جامع است که تمام اقدامات انجام شده توسط اعضای سازمان را که به شدت با کشف، ارزیابی و بهره برداری از فرصت‌ها مرتبط است را در بر می‌گیرد. رفتار کارآفرینانه از نظر مفهومی از ساختارهای کارآفرینی در سطح شرکت از جمله کارآفرینی سازمانی (CE) و جهت‌گیری کارآفرینی (EO) متمایز است. CE به فعالیت‌های سطح شرکت مربوط به ایجاد یک کسب‌وکار جدید (سرمایه‌گذاری شرکتی) یا رفتارهای فرصت‌طلبی و مزیت‌جویی برای دستیابی به عملکرد بهبود یافته (کارآفرینی استراتژیک) اشاره دارد. (دل و سگارو، ۲۰۲۳) عواملی که بر رفتار کارآفرینانه تأثیر می‌گذارند بسیار هستند و ممکن است بسته به دیدگاه هر فرد یا تجربه شخصی و حرفه‌ای متفاوت باشند، از این رو محدود کردن این عوامل و یافتن اینکه هر یک از این عوامل تا چه اندازه بر رفتار کارآفرینانه تأثیر می‌گذارد برای به حداقل رساندن عدم اطمینان و افزایش کارایی برای کارآفرینان و شرکت‌های کارآفرین به

طور یکسان از از اهمیت حیاتی برخوردار است. (شاهن و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۲۳) در ذیل به برخی از مطالعاتی که در زمینه هوش بین فردی در کیفیت حسابرسی با رویکرد رفتار کارآفرینانه انجام شده است اشاره می‌شود:

ردیف	نویسندگان	عنوان پژوهش	نتیجه
۱	کیز <sup>۱۹</sup> (۲۰۲۱)	تعادل عنصر حرفه‌ای و کارآفرینی در حسابرسی	نتایج حاکی از آن است که داشتن روحیه کارآفرینی در افراد حسابرسی بسیار در تصمیماتی که اتخاذ می‌شود اهمیت دارد.
۲	بین یوسف و همکاران <sup>۲۰</sup> (۲۰۲۱)	مسایل مربوط به رفتار حسابرسان داخلی در دولت‌های محلی در استان ریوا: پیامدهایی برای کیفیت حسابرسی	نتایج کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان خارجی دولت بررسی خواهد شد. نظرات حسابرسان خارجی بیانگر عملکرد حسابرسان داخلی است. مشکلی که حسابرسان داخلی دولت با آن مواجه هستند این است که دو کار متناقض انجام می‌دهند: نظارت و ارایه مشاوره. با این شرط حسابرسان داخلی دولت نشانه‌ای از وقوع تعارض نقش، ابهام نقش، وضوح نقش و رفتار دانش‌جویی در انجام وظایف است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.
۳	پاپسکو و همکاران <sup>۲۱</sup> (۲۰۱۹)	نقش کارآفرین در رشد عملکرد فعالیت حسابرسی مالی در رومانی	نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تعداد حسابرسان مالی، رشد مستمری را تجربه کرده‌اند که از یک سو نشان‌دهنده جذابیت حرفه جدید و از سوی دیگر نقش الگوسازی بر حرفه‌های جدید به‌ویژه اثرات اقدامات سازمانی یا نظارتی یا توانایی بهره‌برداری از فرصت‌های کارآفرینی اجتماعی و اقتصادی ناشی از بحران اقتصادی و مالی که لزوم تجدید ساختار را برای واحدهای حسابرسی تحمیل کرد.
۴	کاسانسکی و همکاران <sup>۲۲</sup> (۲۰۱۸)	فناوری اطلاعات و ارتباطات در حسابرسی: تأثیر هنجارهای کیفیت حسابرسی بر تعاملات بین فردی	نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان برتر تمایل دارند اعتماد رایج به ابزار ICT را نسبت به حسابرسان زیردست تجربه کنند، که در آن چنین شرایطی فرصت تجربه راحتی توسط زیردستان را کاهش می‌دهد، در حالی که مافوق هنوز به دلیل راحت بودن با روش‌هایی که توسط ابزار اجرا می‌شود، راحتی را درک می‌کنند. در نهایت، این مکانیسم بیشتر شرایطی را ایجاد می‌کند که در آن ضرورت برقراری تعاملات و روابط بین حسابرسان رده‌های مختلف کاهش می‌یابد.
۵	آلوبادی <sup>۲۳</sup> (۲۰۲۲)	تأثیر رفتار کارآفرینانه بر کیفیت کنترل یک تحقیق میدانی در هیئت عالی حسابرسی فدرال	این تحقیق با تعدادی از نتایج به دست آمد. که بارزترین آن وجود اثر با اهمیت آماری برای رفتار کارآفرینانه در کیفیت کنترل به وضوح و در سطح ابعاد بود.

ردیف	نویسندگان	عنوان پژوهش	نتیجه
۶	کاردینالز <sup>۲۴</sup> (۲۰۲۰)	بررسی ادبیات - تأثیر تعاملات حسابرس بر کیفیت حسابرسی	حسابرسان به تنهایی کار نمی‌کنند. آنها با سایر حسابرسان در کارهای حسابرسی و با سایر شرکت‌کنندگان در فرآیند گزارشگری مالی تعامل دارند. به همین دلیل، محققان خواستار تحقیقات بیشتر در مورد اینکه چگونه افراد، وظایف و محیطی که حسابرسان با آنها تعامل دارند، بر عملکرد آنها و در نتیجه کیفیت حسابرسی کارشان تأثیر می‌گذارند.
۷	اینگرام و همکاران <sup>۲۵</sup> (۲۰۱۸)	هوش هیجانی، اثربخشی فرآیند بین فردی و عملکرد کارآفرینی	نتایج نشان می‌دهد که هوش هیجانی هم تأثیر مستقیم بر عملکرد سرمایه‌گذاری دارد و هم تأثیر غیرمستقیم بر عملکرد سرمایه‌گذاری از طریق فرآیندهای بین فردی.
۸	سرحدی و همکاران (۱۴۰۱)	الگوسازی کیفی / تعاملی مضامین قراردادهای روانکاوانه‌ی تعاملات فردی حسابرس با شرکا	نتایج در بخش کمی نشان داد، در رابطه با مضامین تلویحی قراردادهای روانکاوی، محرک‌ترین گزاره کاربزماتیک بودن سبک شریک در تعامل با حسابرس می‌باشد که در نهایت به پیامدی همچون دستیابی به جایگاه هویت حرفه‌ای حسابرسان منتهی می‌گردد.
۹	کریمی و همکاران (۱۴۰۰)	ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی	نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که سوگیری‌ها اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی خواهد گذاشت، اما ابعاد شخصیتی اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی نخواهد گذاشت.
۱۰	حامد و همکاران (۱۳۹۹)	بررسی سطوح تاب آوری فردی، استرس حسابرس و روش‌های تقلیل‌دهنده کیفیت در حرفه حسابرسی	نتایج نشان داد که موضوع تاب آوری در حرفه حسابرسی بر رفتارهای شخصی و کارکرد حسابرسان اثرگذار است. این مولفه می‌تواند زمینه‌ای برای کاهش کیفیت کار حسابرسان و ایجاد فرسودگی و برانگیختگی استرس آنان شود.
۱۱	صمدی و فاضل‌فر (۱۳۹۷)	بررسی مقایسه‌ای نگرش حسابرسان کارآفرین و غیر کارآفرین به عوامل مؤثر بر استقلال آن‌ها	نتایج نشان داد که رابطه مثبت معناداری نگرش نسبت به فعالیت حسابرسی در حسابرسان کارآفرین نسبت به دیگران با تعادل زمانی نشان می‌دهد که با توجه به ویژگی‌های کارآفرینی در حسابرسان، نگرش آن‌ها نسبت به فعالیت‌های حسابرسی، رابطه بین این نگرش و تعادل زمان حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی.
۱۲	امان و همکاران (۱۴۰۲)	ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسی	نتایج بدست آمده از تحقیق نشان داد ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر تأخیر در گزارش حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارند.

### فرضیه‌های پژوهش:

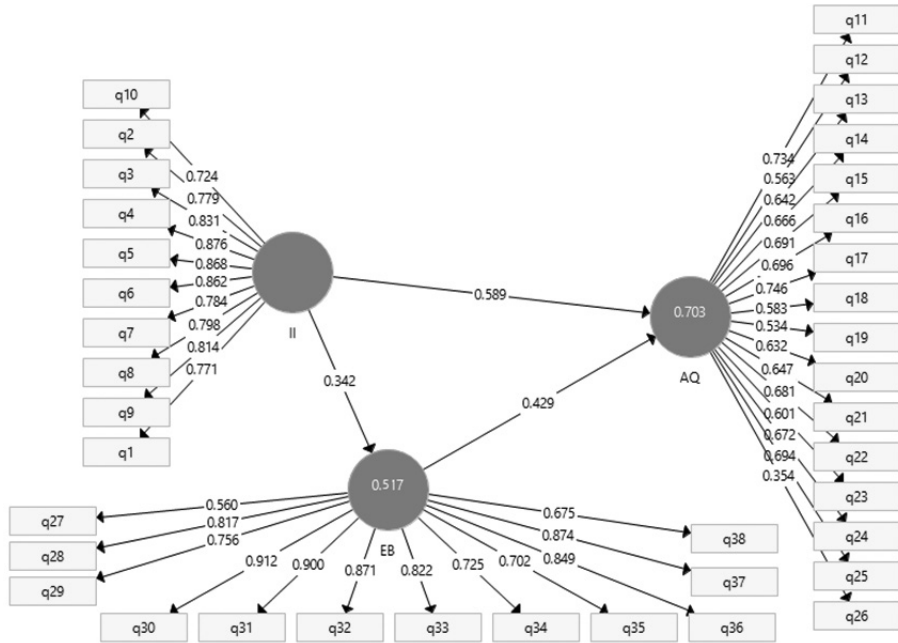
- H۱: هوش بین فردی بر کیفیت گزارشات حسابرسی اثر معناداری دارد.
- H۲: هوش بین فردی بر رفتار کارآفرینانه اثر معناداری دارد.
- H۳: رفتار کارآفرینانه بر کیفیت گزارشات حسابرسی اثر معناداری دارد.
- H۴: رفتار کارآفرینانه بین هوش بین فردی بر کیفیت گزارشات حسابرسی را واسطه میکند.

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع توصیفی-همبستگی می‌باشد. جامعه پژوهش حاضر ۲۸۰۰ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. که از این بین ۱۷۰۰ نفر شاغل و ۱۱۰۰ نفر غیرشاغل می‌باشند. برای پژوهش حاضر جامعه را ۱۷۰۰ نفر حسابرس شاغل که در موسسات حسابرسی مشغول به فعالیت هستند انتخاب شد. برای نمونه‌گیری از روش تصادفی ساده که زیرمجموعه‌ای از نمونه‌گیری احتمالی است، استفاده گردید. که براساس فرمول کوکران ۳۱۳ پرسشنامه توزیع گردید. مجموع سؤالات پرسشنامه ۳۸ سؤال بود. بخش اول پرسشنامه داده‌های جمعیت شناختی و در بخش دوم به‌منظور سنجش متغیر هوش بین فردی از پرسشنامه استاندارد سوهایمی و همکاران (۲۰۱۴) که براساس پژوهش حاضر بومی‌سازی شده است، برای سنجش متغیر کیفیت حسابرسی از پرسشنامه استاندارد کرونه و همکاران (۱۹۹۱) و کنچل و همکاران (۲۰۱۳) و برای متغیر رفتار کارآفرینانه از پرسشنامه استاندارد لیونیداس و واسیلیس (۲۰۰۷) استفاده شد و روایی و پایایی آن از منظر ۱۰ نفر از اساتید دانشگاه‌های مختلف کشور بررسی شده است. برای سنجش روایی از نسبت روایی محتوایی (CVR) استفاده گردید و مقدار هر گویه بالای ۰,۴۲ بود و برای سنجش پایایی نیز آلفای کرونباخ محاسبه شد. آلفای کرونباخ کلی پرسشنامه ۰,۷۹۶ محاسبه شد. ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها نرم‌افزارهای اس پی اس ویرایش ۲۲ و اسمارت پی ال اس ویرایش ۳، روش تجزیه و تحلیل آن‌ها الگوسازی معادلات ساختاری است.

### ۴- یافته‌های پژوهش

جهت آزمون فرضیات تحقیق از معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS انجام شد در ابتدا بررسی روایی مدل در دو مرحله انجام شد بررسی برازش الگوی اندازه‌گیری و سنجش بار عاملی. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی ۰/۳ می‌باشد. در شکل زیر تمامی اعداد مربوط به ضرایب بارهای عاملی سؤالات از ۰/۳ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.



شکل ۱: مدل آزمون شده پژوهش (ضریب مسیر)

جدول ۱: معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی روایی همگرا متغیرهای پنهان پژوهش

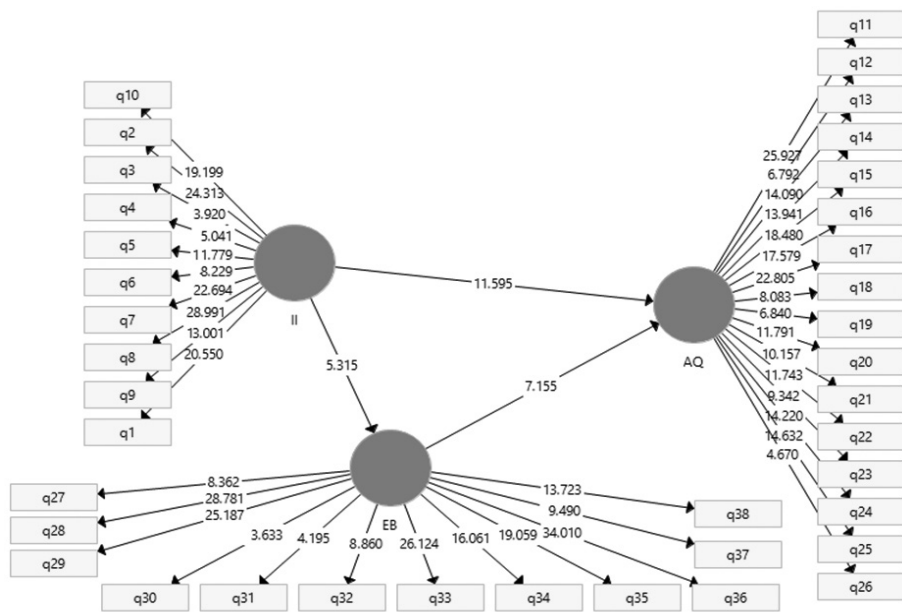
متغیر	نماد	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	میانگین واریانس استخراجی
هوش بین فردی	II	۰,۹۰۲	۰,۸۱۶	۰,۵۱۰
کیفیت حسابرسی	AQ	۰,۸۴۵	۰,۸۵۳	۰,۶۳۲
رفتار کارآفرینانه	EB	۰,۹۰۱	۰,۸۹۷	۰,۶۶۰

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰/۷ است می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تایید نمود. در ادامه برای تعیین برازش الگوی اندازه‌گیری از دو معیار روایی همگرا و روایی واگرایی مدل استفاده شد. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE برابر ۰/۵ است در نتیجه مناسب بودن روایی همگرای پژوهش تایید شد.

جدول ۲: ماتریس مقایسه جذر AVE و ضرایب همبستگی شاخص‌ها

متغیر	هوش بین فردی	کیفیت حسابرسی	رفتار کارآفرینانه
هوش بین فردی	۰,۷۱۴		
کیفیت حسابرسی	۰,۶۳۵	۰,۷۹۴	
رفتار کارآفرینانه	۰,۳۴۲	۰,۶۳۰	۰,۸۱۲

برای بررسی میزان همبستگی شاخص‌های مدل با متغیرهای آن از جذر میانگین واریانس استخراج شده (AVE) و مقدار همبستگی این متغیرها باهم استفاده می‌کنیم. همان‌گونه که در جدول ۵ برگرفته از روش فورنل و لارکر مشخص می‌باشد، مقدار جذر میانگین واریانس استخراج شده متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند از مقدار همبستگی میان آن‌ها که در خانه‌های زیرین و راست قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر، تغییرهای مکنون در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند. به بیان دیگر، روایی و اگرایی مدل در حد مناسبی است. برای بررسی برازش مدل ساختاری چهار معیار به کار می‌روند که عبارت‌اند از: ضرایب معناداری Z، مقادیر Square R، معیار اندازه تأثیر (F2)، معیار افزونگی و در نهایت معیار Q. با توجه به شکل زیر برازش مدل ساختاری با استفاده از ضرایب Z به این صورت است که ضرایب باید از ۱/۹۶ بیشتر باشند تا بتوان در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آن‌ها را تایید نمود که کلیه ضرایب بیشتر از ۱/۹۶ هستند.



شکل ۲: مدل آزمون شده پژوهش (آماره تی)

جدول ۳: معیار  $R^2$  و  $Q^2$  برای سازه‌های درون‌زا

$Q^2 = 1 - SSE/SSO$	SSE	SSO	$R^2$	متغیرها
۰,۲۶۰	۳۷۰۷/۴۱۳	۵۰۰۸/۰۰۰	۰,۷۰۳	کیفیت حسابرسی
۰,۴۱۶	۱۸۱۸/۵۲۴	۳۱۱۹/۱۱۱	۰,۵۱۷	رفتار کارآفرینانه

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در این پژوهش ضرایب R مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به‌عنوان مقدار مالک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R در نظر گرفته می‌شود. در مورد معیار Q که در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را که به ترتیب مقادیر ضعیف، متوسط و قوی قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا را نشان می‌دهد.

جدول ۴: آزمون اندازه اثر

متغیرها	$R^2_{included}$	$R^2_{excluded}$	$F^2$
هوش بین فردی به کیفیت حسابرسی	۰,۷۰۳	۰,۶۱۳	۰,۳۰۳
هوش بین فردی به رفتار کارآفرینانه	۰,۵۱۷	۰,۱۳۴	۰,۷۹۲

جدول ۵: معیار افزونگی متغیرهای درون‌زا

متغیرهای پژوهش	$R^2$	Communality	Redundancy (CV Red)
کیفیت حسابرسی	۰,۷۰۳	۰,۶۳۲	۰,۴۴۴
رفتار کارآفرینانه	۰,۵۱۷	۰,۶۶۰	۰,۳۴۱

معیار افزونگی سنجش کیفیت مدل ساختاری برای هر متغیر درون‌زا با توجه به مدل اندازه‌گیری می‌کند، هر چه مقدار معیار افزونگی بیشتر باشد، نشان از برازش مناسب‌تر بخش ساختاری مدل در یک پژوهش دارد. و در نهایت متغیر هوش بین فردی از متغیرهای برون‌زای کیفیت حسابرسی و رفتار کارآفرینانه تأثیر می‌پذیرد که همین امر اجازه محاسبه معیار اندازه تأثیر را می‌دهد. کوهن سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به ترتیب نشان از اندازه تأثیر ضعیف، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر معرفی نموده است.

جدول ۶: برازش مدل کلی

متغیرها	$R^2$	Communalities
هوش بین فردی	-	۰,۵۱۰
کیفیت حسابرسی	۰,۶۳۲	۰,۶۳۲
رفتار کارآفرینانه	۰,۶۶۰	۰,۶۶۰
میانگین	۰,۶۴۶	۰,۶۰
GOF		۰,۶۲۲

برای بررسی مدل کلی پژوهش از معیار نیکویی برازش GOF استفاده می‌شود برای این شاخص برازش مقدار ۰/۰۱ و ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی شده است. با توجه به اینکه مقدار به‌دست‌آمده شاخص نیکویی برازش ۰/۶۲۲ (بیشتر از ۰/۳۶) می‌باشد، می‌توان گفت مدل از برازش قوی برخوردار می‌باشد.

### آزمون فرضیه‌های پژوهش

مقادیر t-values از ۱,۹۶ بالاتر بوده و می‌توان با اطمینان ۹۵ درصد معنادار بودن مسیرهای مدل را تایید کرد. برای تعیین شدت اثر غیرمستقیم از طریق متغیر میانجی از آماره‌ای به نام VAF استفاده شد که مقداری بین ۰ و ۱ را اختیار می‌کند و هرچه این مقدار به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان از قوی‌تر بودن تأثیر متغیر میانجی دارد. برای محاسبه مقدار T-Value از آزمون سوبل استفاده شده است. اگر مقدار آماره آزمون به دست آمده از مقدار ۱,۹۶ بیشتر باشد نشان‌دهنده این است که فرض صفر (مبنی بر این‌که متغیر میانجی نقشی در میان رابطه متغیر مستقل و وابسته دارد)، در سطح خطای ۰,۰۵ رد شده و تأثیر میانجی در این رابطه معنی‌دار است.

جدول ۷: نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	متغیر مستقل	تأثیر	متغیر وابسته	ضریب مسیر	آماره T	نتیجه
H <sub>۱</sub>	هوش بین فردی	←	کیفیت حسابرسی	۰,۵۸۹	۱۱,۵۹۵	پذیرش
H <sub>۲</sub>	هوش بین فردی	←	رفتار کارآفرینانه	۰,۳۴۲	۵,۳۱۵	پذیرش
H <sub>۳</sub>	رفتار کارآفرینانه	←	کیفیت حسابرسی	۰,۴۲۹	۷,۱۵۵	پذیرش
H <sub>۴</sub>	هوش بین فردی	←	رفتار کارآفرینانه	۰,۱۹۸	۶,۸۴۰	پذیرش

### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

در ارتباط با ویژگی‌های حسابرس، می‌توان گفت بسیاری از کارهای آینده برای بررسی چگونگی توسعه و به کارگیری دانش حسابرسان نه تنها با توجه به مسایل فنی، بلکه همچنین مسایل مدیریت کارفرما و مشتری ادامه خواهد یافت. درک اینکه چگونه ویژگی‌های فردی حسابری بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد، موضوع مهمی است که به اندازه کافی مورد تحقیق قرار نگرفته است. جهت مهم دیگر درک بهتر این است که چگونه موسسات حسابرسی می‌توانند به تصمیم‌گیری‌ها برای تمرکز تخصص در جایی که نیاز است و افزایش استقلال کمک کنند. اولاً، در مقایسه با مقوله حسابرس، مقوله تعامل بین فردی در حسابرسی بسیار محدود است. کارهای مربوط به وظایف حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس دارای سنت طولانی در ادبیات حسابداری است، در حالی که تعاملات اخیراً به کانون تحقیقات تبدیل شده است. در نتیجه، موضوعات مهم‌تر اما نادیده گرفته شده که فرصت‌هایی را برای تحقیقات تعاملی فراهم می‌کنند.

حسابرسان به صورت مجزا کار نمی‌کنند، بنابراین بسیار مهم است که بدانیم چگونه افراد، وظایف و محیطی که حسابرسان با آنها تعامل دارند بر عملکرد حسابرسان تأثیر می‌گذارد. برای مثال، علیرغم اهمیت فزاینده کمیته‌های حسابرسی در حاکمیت شرکتی، ما اطلاعات کمی در مورد نحوه تعامل کمیته‌های حسابرسی با حسابرسان یا نحوه اتکا (یا عدم اتکا) آن‌ها به کار حسابرسان در مذاکراتشان نداریم. ما معتقدیم که فشارها و شکست‌های تعاملی زمینه ساز بسیاری از مشکلاتی است که در

سال‌های اخیر در عملکرد حسابرسی با آن مواجه شده است. تعاملات بین حسابرسی در مرکز کنترل کیفیت و توسعه کارکنان قرار دارد و فرصت‌های از دست رفته برای تعاملات بین حسابرسی با شکست استقلال همراه است. تعاملات حسابرسی و مشتری برای حفظ کیفیت حسابرسی اساسی است، زیرا این تعاملات شامل مذاکرات بر سر تغییرات صورت‌های مالی است که برای اظهار نظر غیرمجاز حسابرسی ضروری است. تعاملات حسابرسی با سایر شرکت‌کنندگان گزارشگری مالی نیز بسیار مهم است، که شامل تعامل کمیته حسابرسی، شکل‌گیری شهرت حسابرسی، و دعاوی است. در نهایت، مسائلی مربوط به وظیفه، ویژگی‌های حسابرسی، و تعاملات بین فردی به صورت مجزا رخ نمی‌دهد. تأثیرات تعاملات بین فردی احتمالاً به ویژگی‌های شخصی حسابرسی که با دیگران تعامل دارد و به چه وظایفی بستگی دارد. در همین راستا، عملکرد حسابرسان به ماهیت کار انجام شده توسط حسابرسی و همچنین به تعامل دیگران با حسابرسی در داخل و خارج از تیم حسابرسی بستگی دارد. بنابراین، در حالی که ما این سه حوزه را برای اهداف بررسی خود از هم جدا می‌کنیم، می‌دانیم که وابستگی‌های متقابل آنها مهم است و فرصت‌های خود را برای کار آینده ارایه می‌دهد. ما معتقدیم که تردیدی وجود ندارد که تحقیقات آتی که وظیفه بررسی وظایف، ویژگی‌های حسابرسی و تعاملات حسابرسی را بررسی می‌کند، انگیزه خوبی خواهد داشت و پتانسیل آن را دارد که سهم مهمی در عملکرد حسابرسی داشته باشد.

یک موسسه حسابرسی در قالب ساختار سازمانی زمانی موفق عمل خواهد نمود که براساس ویژگی‌های روانشناختی قابلیت لازم برای ایجاد یک تعامل بلندمدت بین حسابرسان با شرکاء را ایجاد نماید. در واقع شناخت ویژگی‌های روانشناختی منابع انسانی می‌تواند موجب دستیابی یک مزیت رقابتی پایدار در محیط دایما در حال تغییر باشد. محیطی که اگر یک موسسه حسابرسی بتواند تناسب مناسبی بین توانمندی‌های خود با آن ایجاد نماید، قادر خواهد بود به موفقیت دست یابد. در واقع ایجاد تعاملات بین فردی یک ساختار منسجم را ایجاد خواهد نمود، که این ساختار باعث شکل‌گیری نگرش‌ها و ادراک‌های منسجم از فرآیندهای متعهدانه و مسیولانه‌ی شرکت‌ها خواهد شد. حال نتایج نشان می‌دهد که در صورتی که حسابرسی دارای روحیه کارآفرینی نیز باشد می‌تواند این تعاملات را به نحوه موثری در جهت کیفیت گزارشات حسابرسی به کار ببرد.

به طور خاص، جنبه‌های تکرارشونده‌ای که به عنوان تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی شده‌اند عبارتند از: لحن ناشی از رفتار برتر و الگو، کیفیت نظارت و آموزش، تعاملات تیمی، و میزانی که شرکت محیطی را ترویج می‌کند که به نفع صحبت در مورد مسائلی احتمالی است. در این زمینه، نقش رفتار کارآفرینانه را برجسته می‌کنیم که در برخی موارد می‌تواند برای کیفیت حسابرسی ارایه شده مفید باشد. به‌ویژه اگر حسابرسان ارشد که به‌عنوان یک الگو عمل می‌کنند، «نمونه درست» را ارایه کنند، یا اگر افراد در یک تیم به بیان نظرات خود، بپردازند. برای مؤسسات حسابرسی مهم است که این پدیده‌ها را بشناسند، به طوری که آنها همچنین می‌توانند رویه‌هایی را برای به کارگیری از تأثیرپذیری حسابرسی‌ها توسط رفتار کارآفرینانه موثر طراحی کنند.

## منابع

- اسکندری، احمد، بیات، علی، و محمدی، علی. (۱۴۰۲). تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زمانی گزارش، و حرفه‌ای‌گرایی حسابرسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۱)، ۳۵-۸.
- امان، پیمان، همتی، هدی، کردلویی، حمیدرضا. (۱۴۰۲). ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان و تاخیر در گزارش حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۱۰۶-۱۲۷.
- آراد، حامد؛ مشعشعی، سیدمحمد؛ اسکندری، دل‌آرا (۱۳۹۹) بررسی سطوح تاب‌آوری فردی، استرس حسابرس و روش‌های تقلیل‌دهنده کیفیت در حرفه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۱۵۴-۱۷۹.
- سرحدی، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ دهدار، فرهاد (۱۴۰۱) الگوسازی کیفی/تعاملی مضامین قراردادهای روانکاوانه‌ای تعاملات فردی حسابرس با شرکا، نشریه علمی حسابداری مدیریت، دوره ۱۵، شماره ۲، ص ۶۳-۸۸.
- صمدی، محمودی، فاضل‌فر، ناهید (۱۳۹۷) بررسی مقایسه‌ای نگرش حسابرسان کارآفرینی و غیرکارآفرین به عوامل موثر بر استقلال آن‌ها، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۷، شماره ۲۷، صفحه ۸۳-۹۴.
- کریمی، زهرا؛ یعقوب‌نژاد، احمد؛ صمدی، محمود؛ پورعلی، محمدرضا (۱۴۰۰) ارزیابی تاثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴، صفحه ۲۳ تا ۵۲.
- Al-tae, S. H. H., & Flayyih, H. H. (2022). The impact of the audit committee and audit team characteristics on the audit quality: mediating impact of effective audit process. *International journal of economics and finance studies*, 14(03), 249-263.
- Alubadi, S. A. (2022). The impact entrepreneurial behavior on Quality of control A field research in the Federal Board of Supreme Audit. *Tikrit Journal of Administration and Economics Sciences*, 18(60 part 3).
- Aman, Peyman, Hemti, Hoda, and Kordloi, Hamidreza. (2023). Psychological characteristics of auditors and delay in audit report. *Professional audit research quarterly*. (In Persian)
- Arad, Hamed; Mashashai, Seyyed Mohammad; Eskandari, Delara (2019) Investigating the levels of individual resilience, auditor stress and quality reduction methods in the auditing profession. *Accounting and auditing studies*, 27(2), 179-154. (In Persian)
- Balasingam, S., Arumugam, D., & Sanatova, A. (2019). Auditors acceptance of dysfunctional behaviour in Kazakhstan. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 7(5S), 134-140.
- bin Yusoff, M. N. H., & binti Abdullah, T. (2021). A Conceptual Paper on Issues in Internal Auditors Behavioral in Local Governments in Riau Province: Implications for Audit Quality. *Nasrul Aiman Bin Abd Aziz Web designer*, 458.
- Cardinaels, E., Goris, J., Reusen, E., & Stouthuysen, K. (2020). Literature Review-The impact of auditor interactions on audit quality.
- Cervone D, Jiwani N, Wood R (1991) Goal setting and the differential influence of self-

- regulatory processes on complex decision-making performance. *J Pers Soc Psychol* 61:257–266.
- Christina, V., & Brahmana, S. S. (2019). The influence of individual differences on the quality of investigative audits. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 6(5), 156–166.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2018). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- Delle, M. T., & Segaro, E. L. (2023). Workplace spirituality and entrepreneurial behavior among employees in organizations: the role of psychological ownership. *Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy*, (ahead-of-print).
- Eskandari, Ahmed, Bayat, Ali, and Mohammadi, Ali. (2023). The influence of audit report quality, report linguistic structure, and auditors' professionalism on users' behavior: emphasizing the primacy of content over form. *Professional Audit Research Quarterly*, 3(11), 8-35. (In Persian)
- Gasong, D., & Toding, A. (2020). Effectiveness of humanistic learning models on intra and interpersonal intelligence. *Utopía y praxis latinoamericana: revista internacional de filosofía iberoamericana y teoría social*, (6), 491-500.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993–2023.
- Gundry, L. C., & Liyanarachchi, G. A. (2017). Time budget pressure, auditors' personality type, and the incidence of reduced audit quality practices. *Pacific Accounting Review*, 19(2), 125–152.
- Herpertz, S. C. (2022). Interpersonal intelligence. In *Intelligence-Theories and Applications* (pp. 147-160). Cham: Springer International Publishing.
- Ingram, A., Peake, W. O., Stewart, W., & Watson, W. (2018). Emotional intelligence and venture performance. *Journal of Small Business Management*, 57(3), 780-800.
- Jensen, K. 2004. The effects of conflicting pressures on auditors' resolution of ambiguous audit issues. Working paper, University of Oklahoma.
- Kacanski, S. (2018). ICT in auditing: Impact of audit quality norms on interpersonal interactions. *European Financial and Accounting Journal*, 11(4), 39-64.
- Karimi, Zahra; Yaqub Nejad, Ahmed; Samadi, Mahmoud; Pourali, Mohammad Reza (2021) Evaluation of the impact of individual psychological biases and personality dimensions of auditors on audit quality, *Financial Accounting and Audit Research*, Volume 13, Number 4, Pages 23 to 52. (In Persian)
- Kelley, T., & Margheim, L. (2016). The impact of time budget pressure, personality, and leadership variables on dysfunctional auditor behavior. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(2), 21–42.
- Kiz, V. (2021). The balance of professional and entrepreneurial element in audit. *SOCIAL AND ECONOMIC CHALLENGES AND REGIONAL DEVELOPMENT*, 255.
- Knechel WR, Krishnan GV, Pevzner M, Shefchik LB, Velury UK (2013) Audit quality: insights from the academic literature. *Audit J Pract Theory* 32:385–421.
- Le, B. and Moore, P.H. (2023), "The impact of audit quality on earnings management and cost of equity capital: evidence from a developing market", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 21 No. 3, pp. 695-728.
- Leonidas, Zampetakis & A. Vassilis Moustakis. (2007). Entrepreneurial behaviour in the Greek public sector. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*. Vol. 13 Iss 1 pp. 19 – 38.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. (2017). Factors associated with the incident of reduced audit quality behaviors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 49–64.

Nelson, M., & Tan, H. T. (2019). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A journal of practice & theory*, 24(s-1), 41-71.

Popescu, C., Popescu, V., & Popescu, G. (2019). The entrepreneur's role in the performance growth of the financial audit activity in Romania. *The Economic Amphitheatre (Amfiteatru Economic) Journal*, 17(38), 228-246.

Samadi, Mahmoudi; Fadelfar, Nahid (2017) Comparative study of the attitude of entrepreneurial and non-entrepreneurial auditors to the factors affecting their independence, *Knowledge Quarterly of Accounting and Management Auditing*, Year 7, Number 27, Pages 83-94.(In Persian)

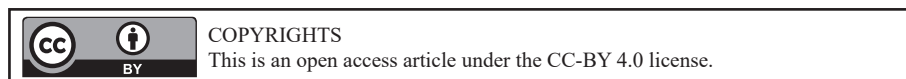
Sarhadi, Hassan; Abdali, Mohammadreza; Dehdar, Farhad (2022) Qualitative/interactive modeling of the themes of psychoanalytical contracts of auditor's individual interactions with partners, *Scientific Journal of Management Accounting*, Volume 15, Number 2, pp. 88-63.(In Persian)

Shaheen, N., Al-Haddad, S., Marei, A., & Daoud, L. (2023). The Effect of Creativity on Entrepreneurial Behavior: The Moderating Role of Demographics. *Information Sciences Letters*, 12(3), 1365-1372.

Suhaimi, A. W., Marzuki, N. A., & Mustafa, C. S. (2014). The relationship between emotional intelligence and interpersonal communication skills in disaster management context: A proposed framework. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 155, 110-114

پی‌نویس:

- |                             |                     |
|-----------------------------|---------------------|
| 1. DeFond and Zhang         | 14. Gasong&Toding   |
| 2. Christina and Brahmana   | 15. Lee&More        |
| 3. Gul&etal                 | 16. Al-tace&Flayyih |
| 4. Gundry and Liyanarachchi | 17. Delle&Sagaro    |
| 5. Balasingam&etal          | 18. Shaheen&etal    |
| 6. Kelley and Margheim      | 19. Kiz             |
| 7. Malone and Roberts       | 20. Bin Yusoff      |
| 8. Bedaed&etal              | 21. Papescu&etal    |
| 9. Nelson&Tan               | 22. Kacanski&etal   |
| 10. Jensen                  | 23. Alubadi         |
| 11. Kizz                    | 24. Cardinaels      |
| 12. Papescu&etal            | 25. Ingram&etal     |
| 13. Herpertz                |                     |





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

Abdollah Azad<sup>1</sup>, Mahmoud Lari Dashtbayaz<sup>2</sup>, Seyed Sadegh Hadian<sup>3</sup>, Morteza Bagheri<sup>4</sup>

Received: 2023/08/22

Approved: 2023/09/25

Research Paper

## Abstract:

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

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

10.22034/JPAR.2023.2008629.1196

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

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

عبداله آزاد<sup>۱</sup>، محمود لاری دشت بیاض<sup>۲</sup>، سید صادق هادیان<sup>۳</sup>، مرتضی باقری<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۷/۰۳

مقاله پژوهشی

چکیده:

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

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

10.22034/JPAR.2023.2008629.1196

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

## ۱- مقدمه

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

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

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

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

## ۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

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

جدول (۱): روش حذف هدفمند

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

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

مدل (۱)

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

مدل (۲)

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

متغیرهای مدل‌های بالا به شرح زیر است:

**متغیرهای وابسته:**

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

مدل (۳)

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

در مدل بالا:

CFO: جریان‌های نقدی عملیاتی،

ASSETS: جمع دارایی‌های شرکت، و

SALE: جمع درآمد فروش کالا و خدمات است.

RPEXS: هموارسازی هزینه‌های واقعی تولید

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

مدل (۴)

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

در مدل بالا:

PROD: بهای تمام‌شده کالای فروش رفته،

ASSETS: جمع دارایی‌های شرکت، و

SALE: جمع درآمد فروش کالا و خدمات است.

متغیر مستقل

RAF: حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی

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

باقیمانده مدل (۵)

مدل (۵)

$$auditfees_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 BIG_{i,t} + \beta_2 LNASSETS_{i,t} + \beta_3 MB_{i,t} + \beta_4 SG_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 NEGROA_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 Z\_SCORE_{i,t} + \beta_9 ARINV_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

در مدل بالا:

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

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

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

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

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

#### متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی مدل‌های ۱ و ۲ به شرح زیر است (متغیرهای کنترلی مربوط به مدل فرعی ۵، زیر مدل یاد شده تعریف شده است):

BiG: یک متغیر مجازی است در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی یا موسسه مفید راهبر باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر،

ADLY: تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی که برابر است با لگاریتم بازه زمانی پایان سال مالی تا زمان انتشار گزارش حسابرسی

LNASST: اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت

LEV: اهرم مالی که برابر است با نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها،

ROA: بازده دارایی‌ها که برابر است با نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها،

BIND: استقلال هیئت‌مدیره که برابر است با نسبت اعضای غیرموظف به کل اعضای هیئت‌مدیره

#### ۴- یافته‌های پژوهش

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

## آمار توصیفی

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

جدول (۲): آماره‌های توصیفی پژوهش

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

منبع: یافته‌های پژوهش

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

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

جدول (۳): جدول توزیع فراوانی متغیر نوع حسابرسی

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

منبع: یافته های پژوهش

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

#### نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

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

#### نتایج آزمون فرضیه نخست پژوهش

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

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

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

منبع: یافته های پژوهش

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

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

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌های اول پژوهش

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

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

منبع: یافته‌های پژوهش

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

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

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

### نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

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

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

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

منبع: یافته‌های پژوهش

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

جدول (۷): نتایج آزمون فرضیه‌های دوم پژوهش

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

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

منبع: یافته‌های پژوهش

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

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

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

## ۵- بحث و نتیجه‌گیری

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

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

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

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

## منابع

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

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

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

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

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

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

پی‌نویس:

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



COPYRIGHTS

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