



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌ها در فرهنگ

| سال اول | شماره یک | زمستان ۱۳۹۹ |



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر آریتا 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

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 اول

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
فرزین	رضایی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین
محسن	دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)
حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
محمد	حسینی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال
فاطمه	صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
محمد	محمودی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه
محمد	نوروزی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد گنبدکاووس
حسین	بدیعی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
حسین	جباری	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کاشان
آریتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
سید محمد	عبداللهی کیوانی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال

یادداشت مدیر مسئول

۹

تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی

محسن دهمرده قلعه نو، حسن یزدی‌فر، حمید زارعی

۱۰

تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران

رضوان حجازی، الدار صداقت پرست، علیرضا همتی

۳۴

تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت:

شواهدی از گزارش تفسیری مدیریت

روح اله عرب، محمد غلامرضا پور، سید پوریا کاظمی، نرجس امیرنیا

۵۶

مقایسه دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی در تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی

حسابرسی با به کارگیری منطق فازی

محمدرضا نیکبخت، موسی بزرگ اصل، کیهان آزادی، محمدجواد تصدّی کاری

۷۲

تبیین عوامل مؤثر بر اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

علیرضا آقائی قه‌ی، شهره یزدانی، محمد حامد خان‌محمدی

۹۰

تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی و نزدیکی فاصله‌ی جغرافیایی دفتر مؤسسه‌ی حسابرسی به

دفتر مرکزی صاحبکار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسی

محمد حسنی، مهسا محمدی

۱۱۴

بررسی رابطه‌ی بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

فرزین رضایی، نرگس نوروزی

۱۳۸

راهنمای نگارش مقالات

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

۱. شکل مقاله

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

۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

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

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

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

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

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

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

□.....□

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

سال اول | شماره یک | زمستان ۱۳۹۹

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

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

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

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

- فهرست منابع.

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

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

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

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

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

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

۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

۶. پی‌نوشت‌ها

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

۷. سایر نکات

- قبل از نقطه، ویرگول، نقطه ویرگول، دونقطه، علامت سؤال، علامت تعجب و ... نیازی به فاصله نیست، اما بعد از این علائم باید یک فاصله گذاشته شود.
- هنگام استفاده از پرانتز قبل از باز شدن پرانتز و بعد از بسته شدن پرانتز از فاصله استفاده کنید.

- معادل‌های انگلیسی عناوین علمی نویسندگان به شرح نگاره زیر می‌باشد:

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

- * مقاله‌های فرستاده شده نباید به‌صورت هم‌زمان به مجله‌های فارسی‌زبان دیگری در داخل و یا خارج از کشور ارسال شده باشد.
- * فصلنامه از پذیرش مقاله‌هایی که موارد شکلی و ساختاری یاد شده در راهنما در آن‌ها رعایت نشده باشد، معذور است.
- * فصلنامه در ویرایش مقاله‌ها و حذف برخی بخش‌ها، بدون تغییر در محتوای آن، آزاد است و مقاله‌هایی را که دریافت می‌کند، باز نمی‌گرداند.
- * مسئولیت صحت و سقم مطالب مقاله به عهده نویسنده است.
- * فایل ورد را به زبان انگلیسی نام‌گذاری کنید. این نام باید شامل: نام خانوادگی نویسنده اول و تاریخ ارسال مقاله باشد.
- * به‌منظور تسریع در فرایند 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.

بنام خداوند جان و خرد

یادداشت مدیر مسئول

جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بنا به رسالت خویش وظیفه‌ی ارتقای دانش تخصصی اعضای خود را بر دوش دارد. روشن است که انجام این وظیفه مستلزم آگاهی از دانش روز و متناسب کردن این دانش با شرایط بومی کشور است. بدین ترتیب، مجموعه‌ای از دانشگاهیان و کارشناسان آگاه به مسائل حرفه‌ای از سویی وظیفه‌ی انتقال دانش و علم و تکنیک روز را به جامعه‌ی حرفه‌ای برعهده دارند و از سویی دیگر وظیفه‌ی بومی‌سازی این دانش را. بستر این تولید و بومی‌سازی دانش قبل از هر چیز دانشگاه و محیط آکادمیک است و اهل حرفه‌ی حسابداری باید در تعامل دایمی با آکادمی، هم دانش خود را به‌روز کنند و هم به دانشگاه یاری رسانند تا این دانش را با مقتضیات بومی حرفه سازگار کند.

پس تردیدی نیست که به پژوهش‌های بنیادی و کاربردی در خدمت حرفه‌ی حسابدار رسمی نیاز داریم اما این پژوهش‌ها باید با شناخت نیازها و الزامات کوتاه‌مدت و درازمدت حرفه انجام شود تا نتایج آن یاری‌بخش رفع این نیازها و تأمین این الزام‌ها باشد. چنین امری صورت نمی‌پذیرد مگر این که اهل حرفه و اهل آکادمی دست‌در‌دست یکدیگر پیش بروند و بر موانع راه غلبه کنند. انتشار نشریه‌ی علمی - پژوهشی توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران گامی در این مسیر است.

از سویی، بند (پ) ماده‌ی ۲ اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بر بالابردن دانش تخصصی حسابداران رسمی از طریق گسترش و بهبود آموزش، انجام تحقیقات و انتشار نشریات تخصصی و حرفه‌ای تأکید دارد. از سوی دیگر گسترش تحصیلات تکمیلی رشته‌ی حسابداری در سال‌های اخیر و اقبال حسابداران رسمی در ورود به این دوره‌ها ما را بر آن داشت که از این فرصت بهره‌مند شویم تا تلاش کنیم به سهم خود مشعل معرفت و خردورزی را برای پیشرفت و اعتلای دانش و حرفه حسابداری روشن نگاه‌داریم. از همین رو، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران تصمیم گرفت ابزار و بستر مورد نیاز برای بهره‌مندی از سرمایه‌های فکری دانش و حرفه‌ی حسابداری و پیوند و تعامل علمی این دو را فراهم سازد. انتشار نشریه‌ی علمی - پژوهشی، می‌بایست نقش کلیدی در پایش و گردآوری آخرین یافته‌ها و دستاوردهای پژوهشی استادان، پژوهشگران و دانشجویان مقاطع تحصیلات تکمیلی به‌منظور تبادل نظر و ارتقای آگاهی تخصصی و پویایی جامعه‌ی علمی و حرفه‌ای ایفا نماید. انتشار فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی گامی در این راستا است.

بررسی و واکاوی زوایای متعدد دانش و حرفه‌ی حسابرسی، انواع خدمات حسابرسی و محیط گوناگون پیرامونی آن، اخلاق و رفتار حرفه‌ای، آموزش حرفه‌ای مستمر و... از اولویت‌های موضوعی فصلنامه به شمار می‌رود. این نشریه حاصل زحمات و تلاش‌های ارزشمند هیأت تحریریه، سردبیر، مدیر اجرایی، داوران، استادان، دانشجویان، پژوهشگران و اعضای گرانقدر جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشد. روشن است که نخستین شماره‌های آن کاستی‌هایی داشته باشد اما برآنیم که با بهره‌مندی از دیدگاه‌های تمامی اهل حرفه بر ضعف‌ها غلبه کنیم. پیشرفت در این راه، جز با همراهی کلیه‌ی صاحب‌نظران میسر نخواهد شد. از این رو از پژوهشگران حرفه‌ای و دانشگاهی می‌خواهیم با ارسال مقالات بنیادی و کاربردی خود در حوزه‌ی حرفه‌ی حسابرسی به حرکت فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی در مسیر تحقق این اهداف عالی کمک کنند.

علی

The Effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk

Mohsen Dahmarde Ghaleno¹, Hassan Yazdifar², Hamid Zarei³

Received: 2020/11/02

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract

According to the auditing standards, after the entity has disclosed financial and non-financial information about its operation, the auditor should evaluate that information. Social responsibility performance is one of these informatimaon that the independent auditor considers when assessing audit risk. Therefore, the main purpose of this academic paper is to investigate the possible relationship between social responsibility disclosure and audit risk in companies listed on the Tehran Stock Exchange. In this study, the content analysis method is used to measure social responsibility disclosure, and audit risk is calculated by the audit fee index. The research hypothesis was tested for 93 firms during the years 2012–2019 using the ordinary least squares method (OLS). Findings show that there is a significant and positive association between social responsibility disclosure and audit risk, which was confirmed by employing panel data methods with random effects and generalized least squares. As the disclosure of social responsibility increases the audit risk and, consequently, audit fee increases. This issue warns users of financial statements, including investors, not to focus only on the positive aspects of social responsibility disclosure in Iran, as social responsibility disclosure can be used as a mechanism to cover up poor performance.

Key Words: Audit fees, Audit risk, Social Responsibility Disclosure.

 10.22034/ARJ.2021.243327

1. Instructor of Accounting, Faculty of Humanities, Saravan Institute of Higher Education, Saravan, Iran. - (Corresponding Author) Mohsen.dahmard@gmail.com

2. Professor in Accounting, Bournemouth University, Bournemouth, Dorset, UK. - hyazdifar@bournemouth.ac.uk

3. Msc. in Accounting, Faculty of Management and Economics, University of Sistan and Baluchistan. - Hamidzarei@pgs.usb.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی

محسن دهمرده قلعه نو^۱، حسن یزدی‌فر^۲، حمید زارعی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

طبق استانداردهای حسابرسی، پس از آن‌که واحد مورد رسیدگی اطلاعات مالی و غیرمالی در مورد عملیات شرکت را افشا می‌نماید، حسابرس باید این اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد. عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی از جمله این اطلاعات بوده و حسابرس در ارزیابی ریسک حسابرسی به آن توجه می‌نماید. از این‌رو، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش، افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی با استفاده از روش تحلیل محتوا و ریسک حسابرسی با شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اندازه‌گیری شده است. فرضیه‌ی پژوهش برای ۹۳ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ با استفاده از روش حداقل مربعات معمولی آزمون شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد که با استفاده از روش‌های پنل دیتا با اثرات تصادفی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته نیز مورد تأیید قرار گرفت. با افزایش افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر می‌شود. این نتیجه به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران هشدار می‌دهد فقط به جنبه‌های مثبت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران توجه نکنند. چرا که ممکن است افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی ابزاری برای پوشش عملکرد ضعیف باشد.

واژه‌های کلیدی: افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

doi 10.22034/ARJ.2021.243327

mohsen.dahmard@gmail.com

hyazdifar@bournemouth.ac.uk

hamidzareei@pgs.usb.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱. مربی حسابداری، دانشکده علوم انسانی، مؤسسه آموزش عالی سراوان، سراوان، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استاد حسابداری، دانشگاه بورنموت، انگلستان

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه سیستان و بلوچستان، زاهدان، ایران

۱- مقدمه

از زمان اولین مطالعه‌ی کلاسیکی که بوون (۱۹۵۳) انجام داد، پژوهشگران اهمیت مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن را بر جامعه از جنبه‌های مختلف کاوش کرده‌اند. این کاوش‌ها به بروز دیدگاه‌های متفاوتی درباره‌ی مسئولیت اجتماعی و در نهایت توسعه‌ی چارچوب گزارش‌گری و مفهوم مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها منجر شده است (بنگرید: کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها موضوعی مهم در ادبیات و تحقیقات حسابداری به شمار می‌رود و امروزه از جنبه‌های مختلفی مورد توجه سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران، مدیران و پژوهشگران قرار گرفته است. منظور از مسئولیت‌پذیری اجتماعی، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای است که منافع کلیه‌ی ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس شود (فخاری و همکاران، ۱۳۹۵). از جنبه‌ی گزارش‌گری مالی، هدف اصلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی اطمینان از ارائه‌ی اطلاعات مالی شفاف و قابل‌اتکا است (کیم و همکاران، ۲۰۱۷)؛ در همین راستا موسوی و همکاران (۱۳۹۵) به تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی پرداختند و اذعان داشتند بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، افشای اطلاعات مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند انعطاف‌پذیری شرکت‌ها را برای مدیریت اطلاعات فراهم سازد (نخیلی و همکاران، ۲۰۱۷). در همین راستا، ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) بیان می‌کنند که در فضای کسب و کار، کیفیت اطلاعات و شفافیت عملکرد واحدهای تجاری، در تصمیم‌گیری مناسب سرمایه‌گذاران نقش حیاتی دارد و در این رابطه، یکی از مهم‌ترین ارکان ارائه‌ی اطلاعات باکیفیت به سرمایه‌گذاران، حسابرسی است. پیری و قربانی (۱۳۹۶) معتقدند که حسابرسی با ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی، ریسک اطلاعاتی ذی‌نفعان فوق و سرمایه‌گذاران را کاهش داده و کارایی تخصیصی در بازار سرمایه را ارتقا می‌دهد. از آن‌جا که فرآیند حسابرسی برحسب ویژگی‌های واحدهای تجاری، می‌تواند از یک صاحبکار به صاحبکار دیگر متفاوت باشد. به تبع این تفاوت، میزان تلاش، ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز متفاوت است. در این رابطه، شناخت حسابر از ریسک و درستکاری صاحبکار، در فرآیند تدوین برنامه و اجرای حسابرسی، نقش تعیین‌کننده‌ای دارد (پورحیدری و محمدی شورکی، ۱۳۹۴).

کیم و همکاران (۲۰۱۲) ادعا می‌کنند که مسئولان اجتماعی شرکت‌ها، مدیریت سود واقعی را محدود می‌کنند و اطلاعات مالی شفاف و قابل‌اعتمادی را به ذی‌نفعان خود منتقل می‌کنند. آن‌ها معتقدند که این شرکت‌ها، بر پایه‌ی اعتماد و همکاری با ذی‌نفعان خود عمل کرده و این موضوع مانع فرصت‌طلبی آن‌ها می‌شود. پژوهش‌های پیشین نیز نشان دادند که بین افشای داوطلبانه مسئولیت‌پذیری اجتماعی و کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد (دالیوال و همکاران، ۲۰۱۲؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین می‌توان انتظار داشت که تعامل شرکت‌ها در فعالیت‌های مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی، ریسک گزارش‌گری مالی و به تبع آن ریسک

حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش دهد. در مقابل، عدم تعامل شرکت‌ها در فعالیت‌های مربوط به مسئولیت‌پذیری اجتماعی با ریسک‌های دادخواهی و شهرت ارتباط دارد (کری و همکاران، ۲۰۱۷). حساب‌رسان در پاسخ به این ریسک‌ها باید تلاش بیشتری برای جمع‌آوری شواهد پیرامون فعالیت‌های شرکت انجام دهند که این موضوع در ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی بالاتر حسابرسی منعکس می‌شود (هریبار، ۲۰۱۴). علاوه بر این شرکت‌ها ممکن است از افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استفاده کنند تا موقعیت خود را در بازار به نحو مطلوب نشان داده، عملکرد ضعیف خود را پوشش دهند. چن و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا تعهد شرکت‌ها به تأیید صورت‌های مالی حسابرسی شده، اعتبار افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی آن‌ها را افزایش می‌دهد یا خیر؟ به سخن دیگر، چن و همکاران (۲۰۱۶) از سرمایه‌گذاری شرکت در تأیید کیفیت اطلاعات مالی استفاده کردند که با شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر مشخص شده بود و سطوح بالاتر اعتبار افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی را نشان می‌داد. چن و همکاران (۲۰۱۶) اذعان دارند شرکت‌هایی که به افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی روی می‌آورند، به‌دنبال بالا بردن سطح اطمینان حساب‌رسان نسبت به صورت‌های مالی‌شان هستند. بنابراین می‌توان انتظار داشت شرکت‌هایی که به افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌پردازند برای حسابرسی صورت‌های مالی خود هزینه‌ی بیشتری در نظر بگیرند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

با عنایت به مطالب فوق، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی است. برای این منظور، اطلاعات مربوط به ۹۳ شرکت طی بازه‌ی زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ جمع‌آوری گردید. همچنین به پیروی از مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۳)، افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی از روش تحلیل محتوا و بر اساس چک‌لیست اولیه‌ای شامل ۳۹ نوع شاخص زیست‌محیطی و اجتماعی اندازه‌گیری شد. ریسک حسابرسی نیز مشابه با لئو و همکاران (۲۰۱۷) با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی محاسبه شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که بعد از کنترل عوامل مؤثر بر ریسک حسابرسی (از قبیل ویژگی‌های شرکت، ویژگی‌های حساب‌رس و حاکمیت شرکتی) بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. این رابطه در تحلیل حساسیت پژوهش نیز مورد تأیید قرار گرفت.

انجام پژوهش حاضر حائز اهمیت و ضرورت است. چراکه در وهله‌ی نخست این پژوهش از مطالعات پیشگامی است که رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران آزمون می‌نماید و بررسی آن می‌تواند دارای اهمیت و نوآوری در سطح داخلی باشد. شایان‌ذکر است که مطالعات انجام شده در رابطه با افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی به‌طور عمده در کشورهای پیشرفته صورت گرفته است (برای نمونه می‌توانید پژوهش‌های کری و همکاران، ۲۰۱۷ و چن و همکاران، ۲۰۱۶ را ببینید). از این‌رو مشخص نیست که آیا یافته‌های آن‌ها برای کشورهای در حال توسعه از جمله ایران دارای روایی کافی است یا خیر؟ در وهله‌ی دوم، نمازی و مقیمی (۱۳۹۷) اذعان دارند با توجه به جدید

بودن بحث افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در ایران، باید شکاف اطلاعاتی ناشی از اثرات آن بر عملکرد مالی شرکت‌ها و متغیرهای اثرپذیر از عملکرد مالی مورد بررسی قرار گیرد. از همین رو و با توجه به این که ریسک حسابرسی از جمله مواردی است که تحت تأثیر عملکرد مالی شرکت‌ها قرار دارد، انجام پژوهش حاضر می‌تواند ادبیات مربوط به افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی را غنی کند. در وهله‌ی سوم، طبق استانداردهای حسابرسی واحد مورد رسیدگی باید بر اساس الزامات قانونی یا برحسب روال، اطلاعات مالی و غیرمالی شامل گزارش مدیریت یا هیأت‌مدیره و غیره را در مورد عملیات واحد مورد رسیدگی افشا نماید و حسابرس نیز لازم است این گونه اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد. عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار از جمله این اطلاعات است که حسابرس باید به آن توجه کند و در برآورد ریسک حسابرسی دخالت دهد. زیرا عملکرد ضعیف مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار می‌تواند بر ریسک قانونی، شهرت، دعاوی حقوقی (کیم و همکاران، ۲۰۱۲) و سنجش صداقت صاحبکار تأثیر نامطلوب داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به مطالب فوق، از جمله اهداف پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که آیا افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی توسط صاحبکار بر برآورد ریسک حسابرسی در ایران تأثیرگذار است یا خیر؟ پژوهش حاضر نشان می‌دهد که افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی عاملی تأثیرگذار بر ریسک حسابرسی است و به بسط ادبیات موجود در زمینه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی کمک می‌کند.

۲- مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌ی پژوهش

۲-۲- افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به عنوان مسئولیت‌پذیری و ایفای تعهد شرکت‌ها در قبال گروه‌های مختلف ذی‌نفع و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کنند، تعریف می‌شود. گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نشان‌دهنده این موضوع است که شرکت‌های مختلف تا چه اندازه در خصوص مسائل اجتماعی مسئولیت‌پذیر بوده و وظایف اجتماعی خود را انجام داده‌اند. اکثر تعاریف ارائه شده در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دارای ابعاد اقتصادی، محیطی و اجتماعی است. از این رو گزارش‌گری مناسب در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها باید شامل گزارش‌گری ابعاد اقتصادی، محیطی و اجتماعی مسئولیت‌پذیری اجتماعی باشد (الهیاری و همکاران، ۱۳۹۷). پیشینه‌ی تجربی در زمینه‌ی افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و به‌ویژه رابطه‌ی آن با شاخص‌های عملکردی تاریخیچه‌ای طولانی و غنی دارد. بنابراین با توجه به این که ریسک حسابرسی از مواردی است که تحت تأثیر عملکرد مالی شرکت‌ها قرار دارد و از آن جا که احتمال وجود انگیزه‌ی مالی در نوع رفتار شرکت‌ها تأثیرگذار است، انتظار می‌رود افشای مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها و موضع‌گیری شرکت‌ها در حوزه‌ی اخلاق تجاری تحت تأثیر ریسک حسابرسی باشد. در همین راستا می‌توان به شکل‌گیری و تکامل نظریه‌ی ذی‌نفعان (فریمن، ۱۹۸۳) و جنبه‌های خاص آن (جونز، ۱۹۹۵) اشاره نمود که زمینه‌ساز موضع‌گیری اخلاقی شرکت‌ها بود. طرفداران مسئولیت اجتماعی معتقدند بهبود

وضعیت اجتماعی و محیطی شرکت‌ها به ایجاد و تقویت روابط متقابل با کارکنان، مصرف‌کنندگان، شهرداری‌ها، فعالان محیط زیست و سایر شهروندان مرتبط بر پایه‌ی اعتماد کمک می‌کند. چرا که بهبود موضع‌گیری شرکت‌ها در زمینه‌ی زیست‌محیطی، اجتماعی و غیره موجب موفقیت بلندمدت و بهبود وضعیت مالی شده و می‌تواند ریسک حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد (بروکس و اویکونومو، ۲۰۱۷). در همین راستا کشورهای نظیر چین، دانمارک، هنگ‌کنگ، برزیل، مالزی و آفریقای جنوبی افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی را در قالب پایداری الزامی نموده‌اند (ایانائو، سرافیم، ۲۰۱۶). ایالات متحده نیز به دنبال ارائه‌ی مقرراتی الزام‌آور است که به دنبال آن شرکت‌های بزرگ تا سال ۲۰۳۰ به افشای این اطلاعات بپردازند (بروکس و اویکونومو، ۲۰۱۷). در تحقیقات انجام‌شده در زمینه‌ی علل و انگیزه‌های افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی، نظریه‌ی ذی‌نفعان، نظریه‌ی اقتصاد سیاسی و نظریه‌ی نمایندگی، از جمله رایج‌ترین نظریه‌ها در تبیین چرایی انتخاب شرکت‌ها و مدیران آن‌ها برای درگیر شدن در فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی هستند. نظریه‌ی ذی‌نفعان، بیانگر این واقعیت است که اکثر شرکت‌ها دارای مجموعه‌ای یکپارچه و بزرگ از ذی‌نفعان هستند. بنابراین، شرکت‌ها نسبت به آن‌ها تعهد و مسئولیت دارند. از این‌رو، نظریه‌ی ذی‌نفعان تلویحاً نیاز به توازن ادعاهای سهامداران با سایر ذی‌نفعان را بیان می‌دارد (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۳). نظریه‌ی اقتصاد سیاسی به‌عنوان چارچوب اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تعریف گردیده که زندگی انسان در آن واقع شده و بیان می‌کند که جامعه، سیاست و اقتصاد از یکدیگر غیرقابل تفکیک هستند (حساس یگانه، برزگر، ۱۳۹۳). با توجه به نظریه‌ی نمایندگی با بزرگ شدن شرکت‌ها و افزایش تعداد سهامداران، تضاد منافع بین سهامداران و مدیران به وجود می‌آید (جنسن، مک‌لینگ، ۱۹۷۶). به تدریج با کاهش قدرت تسلط و میزان نفوذ سهامداران در شرکت و عدم وجود سازوکارهای کنترل، مدیران دچار زیاده‌خواهی و فرصت‌طلبی می‌شوند. آن‌ها باهدف دستیابی به شهرت و اعتبار شخصی، از طریق استفاده از منابع شرکت، در طرح‌های زیست‌محیطی سرمایه‌گذاری می‌کنند و به اجرای فعالیت‌های اجتماعی می‌پردازند. این امر موجب می‌شود هدف اولیه‌ی شرکت‌ها مورد سؤال واقع شود و احساس امنیت سهامداران در مقابل اعمال و رفتار مدیران کاهش یابد (رضایی، محمدپور، ۱۳۹۶). این موضوع نیز می‌تواند ریسک حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. علاوه بر این، در برخی پژوهش‌های صورت گرفته (نظیر پژوهش یو و ژائو، ۲۰۱۵؛ آکویلانی و همکاران، ۲۰۱۸) از نظریه‌ی ارزش آفرینی برای توصیف تأثیر مثبت افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی بر شاخص‌های عملکردی و ارزش شرکت استفاده شده است. همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد، ریسک حسابرسی از جمله مواردی است که تحت تأثیر شاخص‌های عملکردی است. کمبل (۲۰۰۷) با ارائه‌ی نظریه‌ی کمبود منابع بیان کرد هنگامی که شرکت منابع جاری مازاد داشته باشد، تمایل دارد بخشی از آن را نیز در زمینه‌ی مسائل مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به کار گیرد. مطابق با این نظریه، کیو و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند شرکت‌های سودآور تمایل بیشتری به افشای اطلاعات اجتماعی و زیست‌محیطی دارند. در این راستا کاظمی و همکاران (۱۳۹۵) نیز اذعان دارند میزان و کیفیت سودآوری شرکت‌ها در ایران

بر حق الزحمه‌ی حسابرسی آن‌ها مؤثر است.

۳-۲- ریسک و حق الزحمه‌ی حسابرسی

تالانه و مهرانی (۱۳۷۸) ریسک حسابرسی را با احتمال نظریه‌ی حسابرسی نامناسب در مورد صورت‌های مالی و در صورت وجود اشتباهات با اهمیت یا آشفتگی کشف نشده تعریف می‌کنند. همچنین در تعریفی دیگر ریسک حسابرسی زمانی به وجود می‌آید که حسابرسان نادانسته نظر خود را درباره‌ی صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت، به‌طور مناسبی تعدیل نکنند (مهدوی، نمازی، ۱۳۹۰). مؤسسه‌های حسابرسی عمدتاً با سه ریسک مرتبط در پذیرش کار حسابرسی مواجه هستند: ۱. ریسک تجاری صاحبکار که شامل سودآوری و بقا یا تداوم فعالیت شرکت صاحبکار است. ۲. ریسک حسابرسی، یعنی زمانی که صورت‌های مالی صاحبکار به‌درستی ارائه نشده و حسابرس قادر به تشخیص اشتباهات نیست. ۳. ریسک تجاری حسابرس که شامل هزینه‌های بالقوه‌ی دادخواهی، تحقق حق الزحمه و کاهش اعتبار یا شهرت حسابرس است (استنلی، ۲۰۱۱). رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارش‌گری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل، منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق الزحمه تأمین می‌شود (رحیمیان و همکاران، ۱۳۸۹). هی و همکاران (۲۰۰۶) و ونکاتارامن و همکاران (۲۰۰۸) استدلال می‌کنند که حق الزحمه حسابرسی با ریسک حسابرسی در ارتباط است و حسابرسان برای کاهش ریسک‌های حسابرسی به یک سطح قابل قبول، حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری تعیین می‌کنند، به‌ویژه اگر ریسک حسابرسی شامل مسائل مربوط به گزارش‌گری مالی باشد (هوآنگ و همکاران، ۲۰۱۴). علاوه بر این استانداردهای حسابرسی تأکید می‌کنند که حسابرسان برای کاهش ریسک تجاری صاحبکار به سطح قابل قبول، دامنه‌ی حسابرسی را افزایش دهند (هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۰). افزایش دامنه‌ی حسابرسی منجر به افزایش حجم عملیات و به تبع آن حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. دوگر و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند حق الزحمه‌های حسابرسی در ایالات متحده برای صاحبکاران با ریسک بالاتر حدود ۱۱ درصد افزایش یافته است.

۴-۲- افشای مسئولیت‌پذیری حسابرسی و ریسک حسابرسی

چن و همکاران (۲۰۱۲) اذعان دارند حسابرسان باید تمام اطلاعات مرتبط و موردنیاز را جمع‌آوری نمایند تا ریسک‌های قانونی، دعاوی حقوقی و شهرت صاحبکار را به‌منظور تعیین آستانه‌ی قابل‌پذیرش ریسک حسابرسی ارزیابی کنند. هرچه ریسک حسابرسی بالاتر باشد، آستانه‌ی پذیرش پایین‌تر و نیازمند تلاش بیشتر حسابرس است. مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۷۲۰ ایران، واحد مورد رسیدگی ممکن است براساس الزامات قانونی یا برحسب روال خود، اطلاعات مالی و غیرمالی شامل گزارش مدیریت یا هیأت‌مدیره و غیره در مورد عملیات واحد مورد رسیدگی را افشا کند و حسابرس لازم است این گونه اطلاعات را مورد ارزیابی قرار دهد (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۴). عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار یکی از اطلاعاتی است که در قالب گزارش هیأت‌مدیره افشا می‌شود و حسابرس باید به آن توجه کند. از دیدگاه حسابرسی، شرکت‌هایی که عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی ضعیفی دارند، از

افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک برای انحراف توجه عمومی از سوءرفتارهای احتمالی خود استفاده می‌کنند (کری و همکاران، ۲۰۱۷). اگر عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی صاحبکار ضعیف تعیین شود، لزوماً ریسک قانونی، سوءشهرت و دعاوی حقوقی صاحبکار را افزایش می‌دهد (کیم و همکاران، ۲۰۱۲). در همین راستا ارزیابی ریسک بالاتر منجر به تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌شود (هی و همکاران، ۲۰۰۶؛ ونکاتارامن و همکاران، ۲۰۰۸). علاوه بر این، عملکرد ضعیف مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌تواند نشان‌دهنده عدم صداقت صاحبکار باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۶) و اعتبار سیستم کنترل داخلی را خدشه‌دار سازد (کیم و همکاران، ۲۰۱۷). این موضوع باعث می‌شود حسابرس ارزیابی نامطلوبی از توانایی شرکت برای تولید اطلاعات مالی باکیفیت داشته باشد و می‌تواند ریسک حسابرسی و به‌تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش دهد (دوگار، ۲۰۱۵).

علاوه بر این گری و همکاران (۱۹۹۵) استدلال می‌کنند که اگر شرکت‌ها بخواهند به‌واسطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر مشروعیت رفتار خویش صحنه بگذارند، یکپارچگی مدیریتی مورد سؤال قرار می‌گیرد و منجر به افزایش ریسک حسابرسی خواهد شد. از این‌رو تلاش حسابرسان افزایش‌یافته و منجر به حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری می‌شود. همچنین اگر شرکت صرفاً به افشای اختیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی در قالب نظریه‌ی مشروعیت مبادرت ورزد، انتظار نمی‌رود که به واقع به دنبال انجام مسئولیت‌پذیری اجتماعی خویش و افشای آن باشد. در چنین مواردی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر به جای آن که نشانه‌ای از اطلاعات مالی باکیفیت بالا در نظر گرفته شود، به دلیل ریسک حسابرسی بیشتر ایجاد می‌شود.

۵-۲- پیشینه‌ی پژوهش

پژوهشی که صراحتاً به بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخته باشد، در ایران مشاهده نشد. با این وجود، پاره‌ای از پژوهش‌های تجربی که در زمینه‌ی متغیرهای پژوهش انجام شده و به نحوی به موضوع پژوهش ارتباط پیدا می‌کنند، ارائه می‌شود. افزون بر این، نتایج برخی از پژوهش‌ها به‌منظور ایجاد پشتوانه برای به‌کارگیری متغیرهای این پژوهش بیان شده است.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی نشان دادند سطح افشای مسئولیت اجتماعی تأثیر مثبت معناداری بر نرخ بازده دارایی‌ها، سود هر سهم و ارزش افزوده اقتصادی شرکت‌ها دارد. همچنین سطح افشای مسئولیت اجتماعی تأثیر منفی معناداری بر نرخ هزینه‌ی سرمایه شرکت‌ها دارد. همان‌طور که پیش از این نیز اشاره شد میزان و کیفیت سود شرکت‌ها بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی آن‌ها مؤثر است (کاظمی و همکاران، ۱۳۹۵). گرمسیری و همکاران (۱۳۹۶) نیز دریافتند عامل کیفیت گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی دارای ارتباط مستقیم با شهرت اجتماعی شرکت است و از میان ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، دو گانگی مدیرعامل دارای رابطه‌ای معکوس با شهرت اجتماعی بوده، میزان مالکیت هیأت‌مدیره و عضویت صنعتی دارای رابطه‌ی مستقیم با شهرت اجتماعی هستند. در پژوهش‌های پیشین نیز شواهدی ارائه شده است که نشان می‌دهد شهرت

شرکت با ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها در ارتباط است (کری و همکاران، ۲۰۱۷). رمضان نیا، رضایی (۱۳۹۶) نیز به بررسی تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک سیستماتیک و غیرسیستماتیک پرداختند. آن‌ها دریافتند مسئولیت اجتماعی موجب کاهش ریسک می‌شود. چرا که شرکت‌های دارای سرمایه اجتماعی بالا، دارای توانایی بالایی در مواجهه با شوک‌های داخلی یا خارجی می‌باشند. ایزدی‌نیا و هاشمی دهچی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و چسبندگی هزینه‌ها پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها منجر به افزایش چسبندگی هزینه می‌شود. در همین راستا نیکبخت و دلداری (۱۳۹۵) نیز اذعان دارند چسبندگی هزینه‌ها بر کیفیت و ریسک حسابرسی مؤثر هستند. فخاری و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری پرداختند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی به بهبود کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها می‌انجامد. مطالعات پیشین نیز اذعان دارند فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها می‌تواند ریسک حسابرسی را افزایش دهد (لئو و همکاران، ۲۰۱۷). یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) نشان دادند دانش مالی مدیران عامل منجر به کاهش ریسک مربوط به عملیات حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه‌های حسابرسی می‌شود. عزیز خانی و همکاران (۱۳۹۵) دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌هایی که به‌طور اختیاری حسابرسی خود را تغییر داده‌اند، افزایش داشته است. جمالی و کرمی (۱۳۹۵) نیز دریافتند با افزایش تمرکز مالکیت سهامداران، هزینه‌های نمایندگی کاهش یافته و با کاهش هزینه‌های نمایندگی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال انتخاب مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ نیز کاهش می‌یابد.

چن (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، ریسک حسابرسی و بحران مالی سال ۲۰۰۸ پرداخت. وی دریافت با توجه به افزایش ریسک کلان سیستماتیک در دوران بحران و پسابحران، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش داشته است. دالماسو و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی دریافتند که اولویت‌بندی ذی‌نفعان و تعامل مشترک میان آن‌ها موجب تعدیل رابطه‌ی بین عملکرد زیست‌محیطی و عملکرد مالی شرکت‌ها در جهت مثبت می‌شود. کری و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی و حسابرسی صورت‌های مالی در چین پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌های چینی برای حفظ و بهبود شهرت خود، گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی را مدنظر قرار می‌دهند. حسابرسان نیز حق‌الزحمه‌ی بیشتری را به دلیل افزایش ریسک و تلاش حسابرسی مطالبه می‌کنند که نشأت گرفته از بررسی صحت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی است. لئو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی اثر فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری بر ریسک حسابرسی پرداختند. آن‌ها از شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای محاسبه ریسک حسابرسی استفاده کردند و دریافتند فشارهای مرتبط با سرمایه‌گذاری، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش می‌دهد. الهادی و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی درماندگی مالی شرکت را کاهش می‌دهد و چرخه‌ی عمر شرکت اثر مثبتی بر این رابطه دارد. چن و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی گزارش‌گری مالی حسابرسی شده و افشای اختیاری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها

پرداختند. آن‌ها دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با انتشار مستقل گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی ارتباط دارد و زمانی که مدیرعامل به دنبال کسب اعتبار و شهرت بیشتر باشد، این رابطه نیز تقویت می‌شود. گوی و همکاران (۲۰۱۶) اذعان داشتند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عدم تقارن اطلاعاتی مؤثر است و این رابطه در شرکت‌هایی که مدیران آن‌ها به دنبال کسب شهرت بیشتری هستند، در نتیجه افزایش ریسک حسابرسی شرکت تقویت می‌شود. کیم و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی منجر به افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی شده و بر ریسک حسابرسی تأثیرگذار است. دیوید و ماسون (۲۰۱۶) دریافتند کاهش حقوق و مزایای پرداختی به مدیرعامل، ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را افزایش می‌دهد. اکثرینا و وداری (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که مالکیت مدیریتی بر ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد.

۳- فرضیه‌ی پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌ی فوق، فرضیه‌ی اصلی پژوهش به شرح زیر ارائه می‌شود:
بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

جامعه‌ی آماری پژوهش به تمامی شرکت‌ها به جز بانک‌ها یا مؤسسات مالی، بیمه‌ها، لیزینگ و شرکت‌های سرمایه‌گذاری محدود شده است که حداقل از ابتدای سال ۱۳۹۱ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و اطلاعات آن‌ها در دسترس باشد. با این شرایط، ۹۳ شرکت جامعه آماری پژوهش را تشکیل داد. لازم به ذکر است با توجه به محدودیت افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، برای آزمون فرضیه پژوهش ۶۱۷ مشاهده (سال - شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای تدوین مبانی نظری پژوهش نیز از روش کتابخانه‌ای و برای فراهم کردن داده‌ها از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است. تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز با نرم‌افزار Stata ۱۴ صورت پذیرفت.

۴-۱- مدل پژوهش

برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش به پیروی از پژوهش‌های پیشین در رابطه با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (به‌طور مثال: لاری دشت بیاض، اورادی، ۱۳۹۶؛ لئو و همکاران، ۲۰۱۷؛ اشلیمن، لاوسن، ۲۰۱۷؛ هوآنگ و همکاران، ۲۰۱۶) از مدل زیر استفاده می‌شود:

$$A_RISK_{it} = \beta_0 + \beta_1 CSR_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 REITNA_{it} + \beta_4 ATURN_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LIQ_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 R\&D_{it} + \beta_{10} BUSY_{it} + \beta_{11} CG_{it} + \beta_{12} AUDTYPE_{it} + \beta_{13} AUD-CHANGE_{it} + \beta_{14} B_SIZE_{it} + \beta_{15} B_IND_{it} + \beta_{16} OWNER_{it} + YEAR + IND + \varepsilon_{it}$$

۴-۲- متغیرهای پژوهش

۴-۲-۱- متغیر وابسته

A_RISK_{it} (ریسک حسابرسی): در این پژوهش به پیروی از پژوهش لئو و همکاران (۲۰۱۷) و مطابق با نتایج پژوهش‌های هی و همکاران (۲۰۰۶)، ونکاتارامن و همکاران (۲۰۰۸) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) از لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای اندازه‌گیری ریسک حسابرسی استفاده می‌شود.

۴-۲-۲- متغیر مستقل

CSR_{it} (افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی): در این پژوهش، به پیروی از مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۳) برای اندازه‌گیری سطح افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، از روش تحلیل محتوا بر اساس چک‌لیستی شامل ۳۹ نوع شاخص اطلاعاتی زیست‌محیطی و اجتماعی استفاده شده است. چک‌لیست نهایی به شرح جدول ۱ است. در صورتی که شرکت هر کدام از این معیارها را افشا کند، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد. در نهایت جمع اقلام افشاشده تقسیم بر جمع کل (۳۹ نوع شاخص اطلاعاتی) شده و متغیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت محاسبه می‌شود.

جدول (۱) چک‌لیست افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی

زیربخش	اقلام افشا
کنترل آلودگی، جلوگیری از خسارات زیست‌محیطی، بازیافت یا جلوگیری از ضایعات، حفظ منابع طبیعی، تحقیق و توسعه، سیاست زیست‌محیطی، سرمایه‌گذاری در پروژه‌های زیست‌محیطی، سایر مسائل محیطی.	مسائل محیطی
توسعه‌ی محصول / سهم بازار، کیفیت محصول / ISO، ایمنی و سلامت محصول، توقف تولید، سایر محصولات و خدمات.	محصولات و خدمات
تعداد کارکنان، حقوق ماهانه / پاداش نقدی و مزایا، سهام تحت تملک کارمندان، بازنشستگی و مزایای پایان خدمت، سلامتی و ایمنی در محیط کار، برنامه‌های آموزش و توسعه کارکنان، ورزشی و رفاهی، وام یا بیمه‌ی کارمندان، روحیه و ارتباطات کارمندان، سایر منابع انسانی.	منابع انسانی
سلامتی مشتریان، شکایت‌ها / رضایتمندی مشتریان، سیاست پرداخت دیرتر برای مشتریان خاص، تدارک تسهیلات و خدمات پس از فروش، پاسخگویی به نیاز مشتریان، سایر مشتریان.	مشتریان
سرمایه‌گذاران اجتماعی، حمایت از فعالیت‌های جامعه، هدایا و خدمات خیریه، اقدامات قانونی / دعاوی قانونی، فعالیت‌های مذهبی / فرهنگی، سایر مسئولیت‌های جامعه.	مسئولیت‌های جامعه
حفظ و صرفه‌جویی در انرژی، توسعه و اکتشاف منابع جدید، استفاده از منابع جدید، سایر انرژی	انرژی

۴-۲-۳- متغیرهای کنترلی

$SIZE_{it}$ (اندازه شرکت): لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) نشان دادند که شرکت‌های بزرگ‌تر ریسک حسابرسی بیشتری دارند و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

$REITNA_{it}$ (پیچیدگی شرکت): مجموع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از آن است که بین پیچیدگی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد.

$ATURN_{it}$ (گردش کل دارایی‌ها): فروش خالص تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. هر چه فروش خالص شرکت بیشتر باشد و گردش کل دارایی‌های شرکت افزایش یابد، ریسک حسابرسی و احتمال پرداخت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌رود (هو کانگ، ۲۰۱۳).

LEV_{it} (اهرم مالی): مجموع بدهی‌ها تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) نشان دادند بین اهرم مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری برقرار است. در مقابل لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) دریافتند که بین اهرم مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه معکوسی وجود دارد.

LIQ_{it} (نسبت جاری): دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری. لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که بین نسبت جاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معکوسی وجود دارد.

ROA_{it} (بازده دارایی‌ها): سود قبل از کسر مالیات تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) دریافتند افزایش بازده دارایی‌ها منجر به کاهش ریسک حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود.

$LOSS_{it}$ (زیان): اگر شرکت در سال جاری زیان گزارش کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. هر چه مقدار زیان بیشتر باشد، ریسک حسابرسی شرکت افزایش یافته و به تبع آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر می‌رود (هو، کانگ، ۲۰۱۳).

$R\&D_{it}$ (هزینه‌ی تحقیق و توسعه): مقدار یک را می‌گیرد اگر شرکت در سال جاری هزینه‌ی تحقیق و توسعه گزارش کرده باشد، در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. یافته‌های عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان می‌دهد بین هزینه‌ی تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری برقرار است.

$BUSY_{it}$ (تراکم کاری حسابرس): اگر سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. با توجه به این که دوره گزارش‌گری اکثریت شرکت‌ها ۲۹ اسفند است، فصل کاری شلوغی برای حسابرسان به شمار می‌آید و ممکن است حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌هایی که دوره‌ی گزارش‌گری آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند است، نسبت به سایر شرکت‌ها متفاوت باشد (لاری دشت بیاض، اورادی، ۱۳۹۶).

CG_{it} (اظهارنظر تداوم فعالیت): اگر شرکت بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی سالانه دریافت کند، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) دریافتند بین اظهارنظر تداوم فعالیت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

$AUDTYPE_{it}$ (نوع حسابرس): اگر حسابرسی شرکت را سازمان حسابرسی بر عهده داشته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از رابطه‌ی مثبت و معنادار بین نوع حسابرس (سازمان حسابرسی) و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

$AUDCHANGE_{it}$ (تغییر حسابرگری): اگر حسابرگری نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر خواهد بود. نتایج هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) نشان داد که تغییر حسابرگری منجر به کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرگری می‌شود.

B_SIZE_{it} (اندازه‌ی هیأت‌مدیره): برابر است با تعداد اعضای حاضر در هیأت‌مدیره. یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) حاکی از رابطه منفی بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره با حق‌الزحمه‌ی حسابرگری است. در مقابل هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره و حق‌الزحمه‌ی حسابرگری رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

B_IND_{it} (استقلال هیأت‌مدیره): برابر است با درصد اعضای غیرموظف در هیأت‌مدیره. نتایج هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) حاکی از رابطه‌ی مثبت و معنادار بین استقلال هیأت‌مدیره با حق‌الزحمه‌ی حسابرگری است.

$OWNER_{it}$ (تمرکز مالکیت): برابر است با درصد سرمایه‌گذاران عمده‌ی شرکت (بیش از ۵ درصد). هو و کانگ (۲۰۱۳) دریافتند بین تمرکز مالکیت و حق‌الزحمه حسابرگری رابطه‌ی معنادار و منفی وجود دارد.

در این پژوهش برای کنترل اثرات سال از متغیرهای دامی سال ($YEAR$) و برای کنترل اثرات صنعت از متغیرهای دامی صنعت (IND) استفاده شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل (میانگین، میانه، انحراف معیار، بیشینه و کمینه) در جدول ۲ ارائه شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرسان در شرکت‌های موجود تقریباً ۹۴۷ میلیون ریال است. همچنین، میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرگری ۶/۴۶۱ است. این مقدار با پژوهش تلخابی و همکاران (۱۳۹۶) اختلاف اندکی دارد. میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرگری در پژوهش آن‌ها ۶/۳۹۸ گزارش شده است. از میان ۳۹ مورد مسئولیت اجتماعی، میانگین تعداد افشای اقلام مسئولیت‌پذیری اجتماعی ۱۰/۴۲۳ و بیشترین و کمترین آن ۲۲ و ۲ قلم است. اندازه و پیچیدگی شرکت به ترتیب دارای میانگین ۱۳/۴۱۶ و ۰/۵۰۶ هستند. میانگین گردش کل دارایی‌ها و اهرم مالی ۰/۹۴۵ و ۰/۶۱۲ است. نسبت جاری و بازده دارایی‌ها به ترتیب از میانگین ۱/۴۹۰ و ۰/۱۴۸ برخوردار هستند و تقریباً ۱۰ درصد از مشاهدات زیان گزارش کرده‌اند. میانگین اندازه و استقلال هیأت‌مدیره ۵/۰۲۵ و ۰/۶۳۳ است. ۸۵ درصد از سهامداران دارای سهام بیش‌تر از ۵ درصد (عمده) هستند و میانگین هزینه‌ی تحقیق و توسعه ۰/۰۵۹ است. دوره‌ی گزارش‌گری ۸۹ درصد از مشاهدات منتهی به ۲۹ اسفندماه است (تراکم کاری حسابرگری) و میانگین اظهارنظر تداوم فعالیت ۰/۰۵۵ است. علاوه بر این نتایج نشان می‌دهد تقریباً حسابرگری ۲۷ درصد از شرکت‌های موجود را سازمان حسابرگری بر عهده داشته است و میانگین تغییر حسابرگری تقریباً ۲۲ درصد است.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	نام متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
۱	حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (م ریال)	۹۴۶/۷۱	۶۰۵/۶	۱۰۵۲/۱۷	۶۶۱۲	۱۱۰
	لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۶/۴۶۱	۶/۴۱	۰/۸۵۱	۸/۸	۴/۷
	افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۱۰/۴۲۳	۱۰	۴/۳۴۸	۲۲	۲
	درصد افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	۰/۲۶۷	۰/۲۶	۰/۱۱۱	۰/۵۶۴	۰/۰۵۱
	اندازه‌ی شرکت	۱۳/۶۱۴	۱۳/۵۷	۱/۴۱۸	۱۸/۳۲	۱۰/۲۳
	پیچیدگی	۰/۵۰۶	۰/۵۱	۰/۲۰۳	۰/۸۸	۰/۰۲
	گردش کل دارایی‌ها	۰/۹۴۵	۰/۸۰	۰/۶۳۴	۴/۰۴	۰/۰۸
	اهرم مالی	۰/۶۱۲	۰/۶۲	۰/۲۱۴	۱/۳۲	۰/۱۳
	نسبت جاری	۱/۴۹۰	۱/۲۳	۱/۱۳۹	۸/۶۷	۰/۲۹
	بازده دارایی‌ها	۰/۱۴۸	۰/۱۴	۰/۱۵۰	۰/۵۹	-۰/۲۰
	اندازه هیأت‌مدیره	۵/۰۲۵	۵	۰/۲۲۶	۷	۵
	استقلال هیأت‌مدیره	۰/۶۳۳	۰/۶۰	۰/۱۷۸	۰/۸۵	۰/۲۰
	تمرکز مالکیت	۰/۸۲۰	۰/۸۵	۰/۱۳۵	۰/۹۸	۰/۳۳
فراوانی (درصد)						
۲	زیان	۶۷ (۰/۱۰۸)				
	هزینه‌ی تحقیق و توسعه	۳۷ (۰/۰۵۹)				
	تراکم کاری حسابرس	۵۴۹ (۰/۸۸۹)				
	اظهارنظر تداوم فعالیت	۳۴ (۰/۰۵۵)				
	نوع حسابرس	۱۷۰ (۰/۲۷۵)				
	تغییر حسابرس	۱۳۴ (۰/۲۱۷)				
مشاهدات: ۶۱۷ سال - شرکت						

۲-۵- آزمون فرضیه‌ی پژوهش

جدول ۳ نتایج حاصل از برازش مدل مربوط به فرضیه‌ی پژوهش را نشان می‌دهد. مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده حاکی از آن است که متغیرهای مستقل و کنترلی ۶۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. سطح معناداری آماره‌ی F حاکی از آن است که مدل رگرسیونی به‌طور مناسب برازش شده است. همچنین نتایج آزمون هم‌خطی (تورم واریانس) نشان می‌دهد بین متغیرهای مستقل و کنترلی هم‌خطی وجود ندارد.

با توجه به نتایج رگرسیونی جدول ۲، مشاهده می‌شود متغیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی دارای ضریب (۰/۴۱۶) و مقدار احتمال (۰/۰۷۴) است. بنابراین می‌توان گفت بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی (شاخص: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی) رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. از این رو فرضیه‌ی پژوهش در سطح اطمینان ۹۰ درصد مورد تأیید قرار می‌گیرد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های کری و همکاران (۲۰۱۷) و چن و همکاران (۲۰۱۶) است.

در ارتباط با متغیرهای کنترلی، یافته‌ها نشان می‌دهد بین اندازه‌ی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه مشابه با لاری دشت بیاض و اورادی

(۱۳۹۶) است. پیچیدگی شرکت رابطه‌ای با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد که مخالف با یافته‌های لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. گردش کل دارایی‌ها، موافق با پژوهش هو و کانگ (۲۰۱۳) دارای رابطه‌ی مثبت و معنادار با حق‌الزحمه حسابرسی است. در ادامه نتایج نشان می‌دهد رابطه‌ی بین نسبت جاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی معنادار نیست که مخالف با پژوهش لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) و هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) است. بازده دارایی‌ها و زیان تأثیری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارند. این نتایج مخالف با پژوهش اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) و هو و کانگ (۲۰۱۳) است. علاوه بر این نتایج حاکی از آن است که بین هزینه‌ی تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی وجود دارد. این نتیجه مشابه پژوهش عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) است. همچنین تراکم کار حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی را به میزان ۳۸ درصد افزایش می‌دهد. این نتیجه نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌هایی که دوره گزارش‌گری آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند است، نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است.

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه پژوهش

رگرسیون OLS / متغیر	احتمال	ضریب	انحراف استاندارد	آماره‌ی t	مقدار احتمال	تورم واریانس
مقدار ثابت		۱/۹۷۰	۰/۸۹۵	۲/۲۰	۰۰/۰۲۸	---
افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	+	۰/۴۱۶	۰/۲۳۲	۱/۷۹	۰۰۰/۰۷۴	۱/۳۳
اندازه‌ی شرکت	+	۰/۲۴۹	۰/۰۱۹	۱۲/۴۸	۰/۰۰۰	۱/۵۹
پیچیدگی	+	-۰/۰۱۴	۰/۱۳۹	-۰/۱۱	۰/۹۱۵	۱/۶۰
گردش کل دارایی‌ها	+	۰/۲۰۲	۰/۰۴۵	۴/۴۵	۰/۰۰۰	۱/۶۶
اهرم مالی	؟	-۰/۲۵۹	۰/۱۵۲	-۱/۷۰	۰۰۰/۰۸۹	۲/۱۳
نسبت جاری	-	-۰/۰۲۳	۰/۰۲۲	-۱/۰۳	۰/۳۰۲	۱/۳۴
بازده دارایی‌ها	-	۰/۰۷۴	۰/۲۲۳	۰/۳۳	۰/۷۳۸	۲/۲۵
زیان	+	۰/۰۸۹	۰/۰۹۳	۰/۹۶	۰/۳۳۷	۱/۶۸
هزینه‌ی تحقیق و توسعه	+	۰/۲۵۰	۰/۱۰۴	۲/۳۹	۰۰/۰۱۷	۱/۲۳
تراکم کار حسابرسی	؟	۰/۳۸۰	۰/۰۸۲	۴/۶۲	۰/۰۰۰	۱/۳۲
اظهارنظر تداوم فعالیت	+	-۰/۱۱۰	۰/۱۱۴	-۰/۹۷	۰/۳۳۳	۱/۳۵
نوع حسابر	+	۰/۶۵۲	۰/۰۵۸	۱۱/۱۳	۰/۰۰۰	۱/۳۷
تغییر حسابر	-	-۰/۰۵۴	۰/۰۵۹	-۰/۹۳	۰/۳۵۵	۱/۱۸
اندازه‌ی هیأت‌مدیره	؟	-۰/۱۶۹	۰/۱۰۲	-۱/۶۵	۰/۱۰۰	۱/۰۸
استقلال هیأت‌مدیره	+	۰/۲۹۴	۰/۱۳۰	۲/۲۷	۰۰/۰۲۴	۱/۰۷
تمرکز مالکیت	-	-۰/۰۳۳	۰/۱۷۳	-۰/۱۹	۰/۸۴۸	۱/۰۹
اثرات سال ^۱	کنترل شد.					

اثرات صنعت	کنترل شد.
ضریب تعیین	۰/۶۱۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۸۸
آماره F (سطح معناداری)	۲۸/۵۵ (*۰/۰۰۰)
مشاهدات	۶۱۷

***سطح خطای ۱ درصد ** سطح خطای ۵ درصد * سطح خطای ۱۰ درصد

۱. از نظر منطقی / نظری در بسیاری از پژوهش‌های حسابداری، سال‌ها و صنایع اثر خاص خود را بر روابط بین متغیرها می‌گذارند لذا در مرحله‌ی تجربی پژوهش، متغیرهای ذکر شده (در قالب متغیرهای موهومی) به معادله‌ی رگرسیونی اضافه می‌شود. وقتی اثرات سال‌ها و صنایع در مدل، کنترل می‌شود؛ لزومی در به‌کارگیری رویکرد آزمون‌های انتخاب الگوی مناسب از قبیل چاو و هاسمن در برآورد مدل نیست و مدل مدنظر با روش حداقل مربعات معمولی (OLS) تخمین‌زده می‌شود (افلاطونی، ۱۳۹۷).

همچنین یافته‌ها نشان می‌دهد اظهارنظر تداوم فعالیت رابطتهای معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد. این یافته مخالف با پژوهش اشلیمن و لاوسن (۲۰۱۷) است. نوع حسابرس اثر مثبت و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. به‌بیان دیگر، سازمان حسابرسی نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی حق‌الزحمه‌ی بیشتری دریافت می‌کند که مشابه با لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. تغییر حسابرس رابطتهای معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ندارد که مخالف با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۶) است. در ادامه نتایج حاکی از آن است که بین اندازه‌ی هیأت‌مدیره و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطتهای معناداری وجود ندارد. این نتیجه مخالف با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) و لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) است. استقلال هیأت‌مدیره رابطتهای مستقیمی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد که موافق با پژوهش هوآنگ و همکاران (۲۰۱۴) است. درنهایت بین تمرکز مالکیت و حق‌الزحمه حسابرسی رابطتهای معناداری مشاهده نشد که مخالف با پژوهش هو و کانگ (۲۰۱۳) است.

۳-۵- تحلیل حساسیت

در این بخش حساسیت نتایج مدل پژوهش موردبررسی قرار می‌گیرد. بدین صورت که مدل مدنظر بدون کنترل اثرات سال و صنعت و با در نظرگرفتن اثرات شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. ازاین‌رو ابتدا با انجام آزمون چاو اثرات مشترک (پولد) در برابر اثرات ثابت (پنلی) قرار می‌گیرند. در صورت ارجحیت مدل با اثرات ثابت (پنلی)، لازم است مشخص شود الگوی پنلی مورد استفاده، دارای اثرات ثابت است یا اثرات تصادفی. برای این منظور آزمون هاسمن مورد استفاده قرار می‌گیرد. علاوه براین برای بررسی شرط عدم ناهمسانی واریانس از آزمون ویگنز و پوی، و برای بررسی شرط عدم خود همبستگی سریالی از آزمون وولدریج و در صورت وجود این دو مشکل، از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده می‌شود. نتایج آزمون چاو و هاسمن (گزارش نشده) نشان داد داده‌ها از نوع پنل با اثرات تصادفی هستند. نتایج آزمون‌های ویگنز و پوی و وولدریج (گزارش نشده) نیز حاکی از وجود ناهمسانی واریانس و خود همبستگی سریالی در بین جملات اخلال مدل بود. بدین ترتیب مدل پژوهش با استفاده از روش‌های پنل با اثرات

تصادفی و حداقل مربعات تعمیم‌یافته برای رفع ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی برآورد شد. یافته‌های جدول ۴ در هر دو روش مذکور نشان می‌دهد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معنادار و مثبتی وجود دارد. این نتایج نشان می‌دهد نتایج پژوهش حساسیتی به روش برآورد مدل ندارند و یافته‌ها مشابه است.

جدول (۴) نتایج تحلیل حساسیت

متغیر	روش	پنل با اثرات تصادفی		حداقل مربعات تعمیم‌یافته	
		ضریب	آماره	ضریب	آماره
مقدار ثابت		۱/۶۷۰	***۲/۶۴	۱/۸۰۴	*۴/۹۹
افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی	+	۰/۵۵۶	***۱/۷۶	۰/۲۸۷	***۲/۱۴
اندازه‌ی شرکت	+	۰/۳۷۴	*۱۳/۱۰	۰/۳۲۹	*۲۱/۳۱
پیچیدگی	+	۰/۰۷۲	۰/۴۷	۰/۰۱۸	۰/۲۵
گردش کل دارایی‌ها	+	۰/۲۷۶	*۵/۲۱	۰/۲۷۶	*۵/۲۱
اهرم مالی	؟	-۰/۴۴۶	-۰/۲/۶۳	-۰/۳۸۴	-۰/۳/۸۸
نسبت جاری	-	۰/۰۵۰	***۱/۸۳	-۰/۰۰۰۳	-۰/۰/۰۲
بازده دارایی‌ها	-	-۰/۶۵۷	-۰/۲/۶۲	-۰/۳۵۰	-۰/۲/۸۵
زبان	+	۰/۱۷۸	***۱/۹۳	۰/۰۷۹	۱/۴۷
هزینه‌ی تحقیق و توسعه	+	۰/۳۶۵	*۲/۷۶	۰/۲۵۴	*۲/۷۳
تراکم کار حسابرسی	؟	۰/۱۰۲	۰/۶۴	۰/۱۸۵	۳/۴۸
اظهارنظر تداوم فعالیت	+	۰/۱۰۰	۰/۸۴	۰/۰۰۴	۰/۰/۰۷
نوع حسابرس	+	۰/۵۴۷	*۶/۸۳	۰/۶۳۷	*-۱۳/۴۳
تغییر حسابرسی	-	۰/۰۰۹	۰/۱۷	۰/۰۱۸	۰/۷۲
اندازه‌ی هیأت‌مدیره	؟	-۰/۱۴۵	-۱/۵۲	-۰/۰۵۴	-۱/۰/۰۷
استقلال هیأت‌مدیره	+	۰/۱۲۸	۱/۰۵	۰/۰۶۵	۱/۰/۰۲
تمرکز مالکیت	-	-۰/۱۵۳	-۰/۹۷	-۰/۰۱۵	۰/۱۸
ضریب تعیین		۰/۴۷۷		---	
آماره ^۱ Wald		*۳۴۴/۰۱		*۹۱۷/۲۹	
مشاهدات		۶۱۷		۶۱۷	

*سطح خطای ۱ درصد ** سطح خطای ۵ درصد *** سطح خطای ۱۰ درصد
زمانی که در نرم‌افزار Stata از روش پنل با اثرات تصادفی استفاده می‌شود، تنها ضریب تعیین و آماره Wald گزارش می‌شود. همچنین، زمانی که از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده می‌شود، تنها آماره Wald گزارش شده که مبین معناداری مدل است (افلاطونی، ۱۳۹۶).

۶- نتیجه‌گیری

عملکرد مسئولیت‌پذیری اجتماعی یکی از اطلاعاتی است که حساب‌رسان باید به‌منظور تعیین آستانه‌ای قابل‌پذیرش ریسک حسابرسی به آن توجه کنند تا بتوانند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را به‌طور مناسب تعیین نمایند. از این‌رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی از طریق شاخص حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. برای آزمون فرضیه پژوهش، نمونه‌ای متشکل از ۹۳ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ انتخاب شد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. به بیان دیگر زمانی که میزان افشای داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت افزایش پیدا می‌کند، ریسک حسابرسی و دامنه‌ی آن افزایش یافته و در نتیجه تلاش و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر می‌شود. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های کری و همکاران (۲۰۱۷) و چن و همکاران (۲۰۱۶) است و یافته‌های آن‌ها را تکمیل می‌کند. این یافته از دیدگاه عرضه حسابرسی مبنی بر این‌که برخی از شرکت‌ها از افشای داوطلبانه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان یک ابزار استراتژیک برای پوشش عملکرد ضعیف خود استفاده می‌کنند، حمایت می‌کند و ادبیات موجود را پیرامون انگیزه‌ی شرکت‌هایی که فعالیت‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی انجام می‌دهند، غنی می‌کند. همچنین، این نتیجه به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران هشدار می‌دهد تا تنها به جنبه‌های مثبت افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تأثیر مثبت آن بر عملکرد طبق تحقیقات انجام شده در ایران توجه نکنند و به این موضوع که ممکن است افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی ابزاری برای پوشش عملکرد ضعیف باشد نیز توجه نمایند.

این پژوهش برای اولین بار رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و یکی از مؤلفه‌های حسابرسی در شرکت‌های ایرانی را مورد بررسی قرار داد. لذا پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی رابطه‌ی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی با دیگر مؤلفه‌ها مانند تأخیر گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار گیرد. همچنین ممکن است رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ریسک حسابرسی تحت تأثیر عواملی همچون درماندگی مالی باشد. بنابراین پیشنهاد می‌گردد تا با بررسی این موضوع، به این سؤال نیز پاسخ داده شود. یکی از محدودیت‌های اصلی این پژوهش عدم افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی توسط اکثریت شرکت‌های بورسی بود. از آن‌جاکه یکی از شرایط انتخاب نمونه در دسترس بودن داده‌ها بود، چنین شرکت‌هایی از نمونه حذف شدند. این موضوع محدودیتی اساسی در پژوهش حاضر تلقی می‌شود.

منابع

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۶). *تحلیل آماری در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Stata*، انتشارات ترمه، ویرایش اول، چاپ دوم.
- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۷). *اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم افزار Eviews*.

انتشارات ترمه، چاپ اول، ۳۴۲.

ایزدی نیا، ناصر؛ هاشمی دهچی، مجید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و چسبندگی هزینه‌ها، *حسابداری مدیریت*، ۱۰(۳۲)، ۱-۱۲.

پورحیدری، امید؛ گل محمدی شورکی، مجتبی، (۱۳۹۴)، تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۳)، ۳۰۱-۳۱۸.

پیری، پرویز؛ قربانی، ماریه، (۱۳۹۶)، ارزیابی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس مستقل و کیفیت سود، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۴)، ۵۰۲-۴۸۳.

تالانه، عبدالرضا؛ مهرانی، ساسان، (۱۳۷۸)، ریسک حسابرسی، *حسابدار*، شماره ۱۳۴. تلخایی، فاطمه؛ نیکو مرام، هاشم؛ طالب نیا، قدرت اله؛ رؤیایی، رمضانعلی، (۱۳۹۶)، بررسی چسبندگی حق‌الزحمه‌های حسابرسی و عوامل ساختاری مؤثر بر انحراف حق‌الزحمه‌های حسابرسی از مدل استاندارد، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶(۲۴)، ۹۵-۱۱۲.

جمالی، امیرحسین؛ کرمی، محمود. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی بر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۹۸.

حساس یگانه، یحیی؛ برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادایم تحقیقاتی آن در حرفه‌ی حسابداری، *حسابداری مدیریت*، ۷(۲۲)، ۱۰۹-۱۳۳.

رحیمیان، نظام‌الدین؛ قیطاسی، روح الله؛ کریمی، محمدباقر. (۱۳۸۹). اثر چرخه‌ی عمر واحد تجاری بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۸(۲)، ۸۷-۶۳.

رضایی، فرزین؛ محمدپور، مهدیه. (۱۳۹۶). تبیین رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و هزینه‌ی سرمایه‌ی ضمنی آن‌ها، *پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱)، ۱۳۸-۱۱۷.

رمضان نیا، حسن؛ رضایی، فرزین. (۱۳۹۶). بررسی اثر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت بر ریسک سیستماتیک و ریسک غیرسیستماتیک: با استفاده از مدل تحلیل پوششی داده‌ها، *حسابداری/ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۲۱۴-۱۸۹.

عباس زاده، محمدرضا؛ قناد، مصطفی؛ غلامی مقدم، فائزه. (۱۳۹۶). بررسی اثر میانجی مدیریت سود بر رابطه‌ی میان هزینه‌های تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، *دانش حسابداری*، ۸(۲)، ۸۵-۱۰۴.

عزیز خانی، مسعود؛ داغانی، رضا؛ احمدیان، مژگان. (۱۳۹۵). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، *شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی*، ۱۶(۶۴)، ۶۲-۴۳.

فخاری، حسین؛ رضائی پشته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۵). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت بر کارایی سرمایه‌گذاری. *راهبرد مدیریت مالی*، ۴(۴)، ۸۵-۱۰۶.

کاظمی، حسین؛ ترابیان، محسن؛ برجی خانی اوانکی، مرتضی. (۱۳۹۵). محتوای اطلاعاتی کیفیت سود، سیاست تقسیم سود و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۲(۴)، ۱۶۱-۱۴۴.

کردستانی، غلامرضا؛ قادرزاده، سید کریم؛ حقیقت، حمید. (۱۳۹۷). تأثیر افشای مسئولیت اجتماعی بر

معیارهای حسابداری، اقتصادی و بازار ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، پیشرفت‌های حسابداری، ۷۴(۳)، ۲۱۰-۱۸۱. گرمسیری، صدیقه، وکیلی فرد، حمیدرضا؛ طالب نیا، قدرت‌اله. (۱۳۹۶). بررسی اثر کیفیت گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، ویژگی‌های حاکمیت شرکتی، عملکرد مالی، بر شهرت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۵)، ۸۹-۱۰۸. لاری دشت بیاض، محمود؛ اورادی، جواد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین دوره تصدی و دانش مالی مدیرعامل با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۸۱-۱۰۲. مرانجوری، مهدی؛ علی خانی، رضیه. (۱۳۹۳). افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و راهبری شرکتی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳)، ۳۴۸-۳۲۹. موسوی، سیداحمد؛ رضایی، فرزین؛ شاه ویسی، فرهاد. (۱۳۹۵). تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی، حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۳)، ۸۹-۱۰۸. مهدوی، غلامحسین، نمازی، نویدرضا، (۱۳۹۰). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابرسی با استفاده از تکنیک تاپسیس، دانش حسابداری، ۱۱(۴۵)، ۵۰-۲۸. ناطقی، سمیرا؛ مهرانی، کاوه؛ تحریری، آرش. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱)، ۱۷۹-۱۵۹. نمازی، محمد؛ مقیمی، فاطمه. (۱۳۹۷). تأثیر نوآوری و نقش تعدیلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت‌ها در صنایع مختلف، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۲)، ۳۱۰-۲۸۹. نیک‌بخت، محمدرضا؛ دلدار، مصطفی. (۱۳۹۵). بررسی رفتار چسبندگی هزینه‌ها و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۳)، ۱۰۰-۷۷. الهیاری، عباس؛ پورزمانی، زهرا؛ ترابی، تقی. (۱۳۹۷). اثربخشی ابعاد حاکمیت شرکتی بر رابطه‌ی مسئولیت اجتماعی و عدالت مالیاتی. حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۸)، ۴۶-۲۷.

Abbaszadeh, M., Qannad, M. & Gholami Moghaddam, F. (2017). Investigating the mediating effect of profit management on the relationship between research and development costs and auditing services fees. Accounting Knowledge, 8 (2), 85-104. (In Persian)

Aflatoon, A. (2017). Statistical analysis in financial and accounting research with Stata software. Termeh Publications, first edition, second edition. (In Persian)

Aflatoon, A. (2018). Econometrics in financial and accounting research with Eviews software. Termeh Publications, First Edition: 342. (In Persian)

Al-Hadi, A., Chatterjee, B., Yafthian, A., Taylor, G. & Hasan, M, (2017). Corporate social responsibility performance, financial distress and firm life cycle: evidence from Australia. Accounting and Finance, onlinelibrary:doi/10.1111/acfi.12277.

Allahyari, A., Pourzamani, Z. & Torabi, T. (2018). The effectiveness of corporate governance dimensions on the relationship between social responsibility and tax justice. Management Accounting, 10 (38), 27-46. (In Persian)

Aquilani, B., Silvestri, C., Ioppolo, G., & Ruggieri, A. (2018). The challenging transition to bio-economies: Towards a new framework integrating corporate sustainability and value co-creation. Journal of Cleaner Production, 172: 4001-4009.

Azizkhani, M., Daghani, R. & Ahmadian, M. (2016). The impact of the auditor's forced turnover policy on audit fees: evidence from the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge Journal*, 16 (64), 43-62. (In Persian)

Brooks, C., and Oikonomou, I. (2017). The effects of environmental, social and governance disclosures and performance on firm value: a review of the literature in accounting and finance. *The British Accounting Review*.

Carey, P., Liu, L, Qu, W. (2017). Voluntary corporate social responsibility reporting and financial statement auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 13, 244–262.

Carroll, A. B., & Shabana, K. M. (2010). The business case for corporate social responsibility: A review of concepts, research and practice. *International journal of management reviews*: 12(1): 85-105.

Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008. *Asian Review of Accounting*.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., & Yu, W. (2012). Corporate social responsibility, audit fees, and audit opinions. *Audit Fees, and Audit Opinions*.

Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., Yu, W. (2016). Audited financial reporting and voluntary disclosure of corporate social responsibility (CSR) reports. *J. Manage. Account. Res.*

Cui, J., Jo, H., & Na, H. (2018). Does corporate social responsibility affect information asymmetry?. *Journal of Business Ethics*, 148(3), 549-572.

Dal Maso, L., Mazzi, F., Soscia, M., & Terzani, S. (2018). The moderating role of stakeholder management and societal characteristics in the relationship between corporate environmental and financial performance. *Journal of environmental management*, 218: 322-332.

David, B., T, & W., Mason,. (2016). Extreme CEO Pay cuts and audit fees. *Advances in Accounting*, 33: 1–10.

Delmas, M. A., Nairn-Birch, N., & Lim, J. (2015). Dynamics of environmental and financial performance: The case of greenhouse gas emissions. *Organization & Environment*, 28(4): 374-393.

Dhaliwal, D.S., Radhakrishnan, S., Tsang, A., Yong, G.Y. (2012). Nonfinancial disclosure and analyst forecast accuracy: International evidence on corporate social responsibility disclosure. *Account. Rev.* 87, 723–759.

Doogar, R., P. Sivadasan, and I. Solomon. (2010). The Regulation of Public Company Auditing: Evidence from the Transition to AS5. *Journal of Accounting Research* 48 (4): 795–814.

Doogar, R., Sivadasan, P., Solomon, I. (2015). Audit fee residuals: costs or rents? *Rev. Acc. Stud.* 20, 1247–1286.

Eshleman, J, D., & Lawson B, (2017) Audit Market Structure and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 31 (1): 57-81.

Fakhari, H., Rezaeipinenoei, Y. & Norouzi, M. (2016). The impact of corporate social responsibility disclosure on investment efficiency. *Journal of Financial Management Strategy*, 4 (4), 85-106. (In Persian)

Garmsiri, S., Vakilifard, H. R. & Talebnia, G. (2017). Investigating the effect of corporate social responsibility reporting quality, corporate governance characteristics, and financial performance on the social reputation of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting Journal*, 10 (35), 89-108. (In Persian)

Gist, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". *Accounting & Business Research*, 23 (89): 74-79.

Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). Constructing a research database of social and environmental reporting by UK companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2): 78-101.

Greene, W. (2011). *Econometric Analysis*. Seventh ED. United states of America: Prentice-hall publication.

Haffar, M., & Searcy, C. (2017). Classification of trade-offs encountered in the practice of corporate sustainability. *Journal of business ethics*, 140(3): 495-522.

Hasas, Y. & Barzegar, G. (2014). Theoretical foundations of corporate social responsibility and its research paradigm in the accounting profession. *Accounting Management*, 7 (22), 109-133. (In Persian)

Hay, D.C., W. R. Knechel, & N. Wong. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23: 141-191.

Ho, J. L., & Kang, F. (2013). Auditor choice and audit fees in family firms: evidence from the S&P 1500. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (4): 71-93.

Hribar, P., Kravet, T., Wilson, R. (2014). A new measure of accounting quality. *Rev. Acc. Stud.* 19, 506-538.

Huang, H, W, Robert J, P, Yun-Chia A, Y., & Yi-Hung L, (2014). CEO Turnover and Audit Pricing. *Accounting Horizons*, 28(2), 297-312.

Huang, T.C., H. Chang, & J.-R. Chiou. (2016). Audit Market Concentration, Audit Fees, and Audit Quality: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 35(2): 121-145.

Hussain, N., Rigoni, U., & Cavezzali, E. (2018). Does it pay to be really good? Looking inside the black box of the relationship between sustainability performance and financial performance. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.

Ioannou, I. and Serafeim, G. (2016). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting: Evidence from four countries Mimeo. London Business School.

Izadinia, N. & Hashemidehchi, M. (2017). Investigating the relationship between corporate social responsibility and cost stickiness. *Management Accounting*, 10 (32), 1-12. (In Persian)

Jamali, A. H. & Karami, M. (2016). Investigating the effect of agency costs on auditing in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 16 (64), 81-98. (In Persian)

Jensen, M. C., W. H. Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3, 305-360.

Kazemi, H., Torabian, M. & Parjikhani Oranki, M. (2016). Information content of earnings quality, dividend policy and auditing fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Management and Accounting Studies*, 2 (4), 144-161. (In Persian)

Kim, Y. S., Kim, Y, Kim, H, D. (2017). Corporate Social Responsibility and Internal Control Effectiveness, *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 46, 341-372.

Kim, Y., Li, H.D., Li, S.Q. (2014). Corporate social responsibility and stock price crash risk. *J. Bank. Finance*, 43, 1-13.

Kim, Y., Park, M.S., Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Account. Rev.* 87, 761-796.

Kordestani, G., Qaderzadeh, K. & Haghighat, H. (2018). The impact of social responsibility disclosure on accounting, economic and market criteria of corporate performance evaluation. *Journal of Accounting Advances*, 74 (3), 181-210. (In Persian)

Laridasht Bayaz, M. & Oradi, J. (2017). Investigating the relationship between the CEO's tenure and the CEO's financial knowledge and audit fees. *Accounting and Auditing Reviews*,

24 (1), 81-102. (In Persian)

Lu, L, Y., Wu, H, Yu, Y. (2017). Investment-Related Pressure and Audit Risk, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 36 (3): 137-157.

Mahdavi, G. & Namazi, N. R. (2011). Ranking of factors affecting audit risk using the establishment technique. Auditing Knowledge, 11 (45), 28-50. (In Persian)

Maranjouri, M. & Alikhani, R. (2014). Corporate social responsibility disclosure and corporate governance. Accounting and Auditing Reviews, 11 (45), 28-50. (In Persian)

Mousavi, A., Rezaei, F. & Shahveisi, F. (2016). Explaining the performance of corporate social responsibility and its impact on the quality characteristics of financial information. Management Accounting, 10 (33), 89-108 (In Persian)

Namazi, M. & Moghimi, F. (2018). The effect of innovation and the moderating role of social responsibility on the financial performance of companies in various industries. Accounting and Auditing Reviews, 25 (2), 289-310. (In Persian)

Nateghi, S., Mehrani, K. & Tahriri, A. (2018). A review of auditing research in Iran. Accounting and Auditing Reviews, 25 (1), 159-179. (In Persian)

Nekhili, M., Nagati, H., Chtioui, T., Rebolledo, G. (2017). Corporate social responsibility disclosure and market value: Family versus nonfamily firms, Journal of Business Research, 77, 41-52.

Nikbakht, M. R. & Deldar, M. (2016). Investigating cost adhesion behavior and its impact on auditing quality. Financial Accounting Research, 8 (3), 77-100 (In Persian)

Oktorina, M., & Wedari, L. K. (2015). An empirical investigation on ownership characteristics, activities of the audit committee, and audit fees in companies listed on indonesia stock exchange. Applied Finance and Accounting, 1(1): 20-29.

Piri, P. & Ghorbani, M. (2017). Assessing the relationship between the independent auditor's comment type and profit quality. Accounting and Auditing Reviews, 24 (4), 483-502. (In Persian)

Pourheidari, O. & Golmohammadi Shouraki, M. (2015). The impact of company tax risk on audit fees. Accounting and Auditing Reviews, 22 (3), 301-318. (In Persian)

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Report on Observations of PCAOB Inspectors Related to Audit Risk Areas Affected by the Economic Crisis. Release No. 2010-006 (29.09.10).

Rachana, K., & S, Khan, (2016). CEO Financial Background and Audit Pricing. Accounting Horizons: 30(3), 325-339.

Rahimian, N., Qeitasi, R. & Karimi, M. (2010). The effect of business unit life cycle on auditing services pricing. Empirical Studies in Financial Accounting, (28), 63-87. (In Persian)

Ramazannia, H. & Rezaei, F. (2017). Investigating the effect of corporate social responsibility on systematic and non-systematic risk using data envelopment analysis model. Value and Behavioral Accounting Quarterly, 2 (4), 189-214. (In Persian)

Rezaei, F. & Mohammadpour, M. (2017). Explaining the relationship between corporate social responsibility and their tangible capital expenditure. New Research in Accounting and Auditing, 1 (1), 117-138. (In Persian)

Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting and auditor independence, Journal of Accounting Research 22, 679-702.

Stanley, J. (2011). Is the audit fee disclosure a leading indicator of clients' business risk? Turnover: A long-term perspective. The Journal of Finance, 56 (6): 2265-2297.

- Talaneh, A. & Mehrani, S. (2000). Audit Risk. Accountant Journal, No. 134. (In Persian)
- Talkhabi, F., Nikoomaram, H., Talebnia, G. & Royae, R. (2017). Investigating audit fees stickiness and structural factors affecting deviation of audit fees from the standard model. Management Accounting and Auditing Knowledge, 6 (24), 95-112. (In Persian)
- Venkataraman, R., J. Weber, & M. Willenborg. (2008). Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings. The Accounting Review, 83 (5): 1315-1345.
- Yu, M., & Zhao, R. (2015). Sustainability and firm valuation: an international investigation. International journal of accounting and information management, 23(3): 289-307.

پی‌نویس:

1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)



COPYRIGHTS

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

The Impact of Information Complexity on Audit Failures from Corporate Fraud

Alireza Hemmati¹, Dr. Rezvan Hejazi², Dr. Eldar Sedaghatparast³

Received: 2021/02/07

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

One of the important issues in auditing is the failure of auditing in corporate fraud, which according to previous research and the theory of agency representation with related parties and product diversity complicates independent financial audits, increasing the complexity of corporate information, information transparency Reduces and therefore increases the information asymmetry between managers and auditors and increases audit risk. In order to test these hypotheses in the companies listed on the Tehran Stock Exchange, two samples of 97 and 105 companies in the period 1390 to 1397 have been used. The results of estimating logit regression equations do not show any significant relationship between the complexity of information resulting from transactions with related parties, with audit failure. The results of estimating the logit regression equations of the second hypothesis show the existence of significant and positive relationships between the complexity of information resulting from product diversity, with audit failure. In other words, this research shows that when the company has a variety of products, auditors should pay attention to the presentation of professional audit work. Although these results are consistent with the findings of some similar studies in the literature, nevertheless, suggestions have been made for further studies to find variables affecting audit failure in Iran.

Key Words: Audit failure- Corporate fraud- Information complexity -Related-party transactions -Diversification

 10.22034/ARJ.2021.243332

1. Msc.in Accounting, Faculty of Accounting and Management, Khatam University, Tehran, Iran. - (Corresponding Author) alirezahemmati907@gmail.com

2. Professor in Accounting, Faculty of Accounting and Management, Khatam University, Tehran. Iran. - hejazi33@gmail.com

3. PhD student, Organization and Management of Sabanci University. Istanbul, Turkey. - e.sedaghatparast@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران

علیرضا همتی^۱، رضوان حجازی^۲، الدار صداقت پرست^۳

مقاله‌ی پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

چکیده

یکی از بحث‌های مهم در حسابرسی، شکست حسابرسی در ثقلب شرکتهای است که با توجه به تحقیقات قبلی و تئوری نمایندگی معاملات با اشخاص وابسته و تنوع محصول باعث پیچیدگی در حسابرسی‌های مالی مستقل می‌شود. افزایش پیچیدگی اطلاعات شرکتهای، شفافیت اطلاعات را کاهش و بنابراین عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابسان را افزایش می‌دهد و موجب افزایش ریسک حسابرسی می‌شود. به منظور بررسی این فرضیه‌ها در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از دو نمونه ۹۷ و ۱۰۵ تایی از شرکتهای در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بهره گرفته شده است. نتایج تخمین معادلات رگرسیونی لاجیت وجود روابط معناداری را بین پیچیدگی اطلاعات ناشی از معاملات با اشخاص وابسته، با شکست حسابرسی نشان نمی‌دهد. نتایج تخمین معادلات رگرسیونی لاجیت فرضیه دوم وجود روابط معناداری و مثبتی را بین پیچیدگی اطلاعات ناشی از تنوع محصول با شکست حسابرسی نشان می‌دهد. به عبارتی این تحقیق نشان می‌دهد: حسابسان زمانی که شرکت دارای تنوع محصول است، باید به ارائه کار حرفه‌ای حسابرسی توجه کنند. هرچند این نتایج با یافته‌های برخی تحقیقات مشابه در ادبیات همخوانی دارد با این وجود پیشنهاداتی جهت انجام مطالعات بیشتر برای یافتن متغیرهای تأثیرگذار بر شکست حسابرسی در ایران ارائه شده است.

واژه‌های کلیدی: شکست حسابرسی، پیچیدگی اطلاعات، ثقلب شرکتهای، معاملات با اشخاص وابسته، تنوع.

doi 10.22034/ARJ.2021.243332

۱. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی، مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

alirezahemmati907@gmail.com

hejazi33@gmail.com

e.sedaghatparast@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۲. استاد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی، مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

۳. دانشجوی دکتری، گروه سازمان و مدیریت، دانشگاه صباچی، استانبول، ترکیه

۱- مقدمه

استفاده از معامله با اشخاص وابسته^۱ جهت حذف بدهی‌های بزرگ بعد از انرون در سال ۲۰۰۱ رسوایی زیادی از جمله حساب‌سازی را به‌دنبال داشت. سرمایه‌گذاران سراسر جهان شروع به بررسی اطلاعات مالی منتشره توسط شرکت‌ها و این تفکر کردند که این کار می‌تواند شامل چندین مشکل ضمنی همچون معامله با اشخاص وابسته، شیوه‌های مدیریت شرکت و استانداردهای حسابداری ضعیف باشد.

با رشد اقتصاد جهانی، سرمایه‌گذاری و تنوع^۲ محصول به سرمایه‌گذاری بیشتر منجر می‌شود و این نیز باعث مشکلاتی در منابع اطلاعاتی شد. به ویژه، ارتباط شرکت‌های اصلی-فرعی در زمینه‌ی حسابرسی پیچیده‌تر می‌شود. در نتیجه تعهد به سرمایه‌گذاری، امور مالی و دیگر فعالیت‌های اقتصادی بر اعتبار گزارشات مالی شرکت تکیه دارد. ضمناً مؤسسات حسابرسی نقش مهمی در این فعالیت‌های جدید دارند و آن‌ها مسئولیت قانونی را برای گواهی شهادت دهی تقبل می‌کنند (هنگ و چنگ، ۲۰۱۸). به‌طور کلی رسوایی شرکت‌ها به پیچیدگی اطلاعات همچون معامله با اشخاص وابسته مربوط است (هنری و همکاران، ۲۰۱۲؛ بنوری و همکاران، ۲۰۱۵).

امروزه مسئله‌ی تقلب به یکی از مباحث اساسی در اقتصاد کشور تبدیل شده است. با توجه به عضویت سازمان بورس و اوراق بهادار در سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، الزام به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی، توجه ویژه به جذب سرمایه‌گذاران خارجی در شرایط پسابرجام، افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده و استمرار روند خصوصی‌سازی در کشور، توجه به گزارش‌گری مالی متقلبانه اهمیت ویژه‌ای دارد. علی‌رغم اهمیت رسیدگی به مصادیق گزارش‌گری مالی متقلبانه و اطلاع‌رسانی آن، فهرست شرکت‌های متقلب و مصادیق تقلب در صورت‌های مالی توسط هیچ ارگانی یا نهادی در کشور ارائه نمی‌شود (سجادی، کاظمی، ۱۳۹۵). پیچیدگی اطلاعات^۳ حسابداری از عواملی است که ممکن است بر شکست حسابرسی^۴ تأثیرگذار باشد. با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی حسابرسان باید اعمال تردید حرفه‌ای را از ابتدا تا پایان کار حسابرسی رعایت نمایند. زیرا هر گونه خطا در حسابرسی امری اجتناب‌ناپذیر است. طبق استاندارد ۲۴۰ حسابرسی تقلب، هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران اجرایی، ارکان راهبردی، کارکنان یا اشخاص ثالث که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیر قانونی است (کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴). طبق آمارهای بیان شده در سال ۲۰۱۳ ایران از بین ۱۷۷ کشور دنیا با نمره‌ی ۲۵، رتبه‌ی ۱۴۴ را از آن خود کرده بود. در این سال دانمارک با ۹۱ امتیاز اولین کشور بود که در آن کمترین فساد مالی اتفاق می‌افتاد (سایت تحلیلی الف، ۱۳۹۳). در تحقیقی جرائم اقتصادی جهانی در سال ۲۰۰۷ بیان شده است که بیش از ۴۳ درصد از کسب و کار بین‌المللی قربانی تقلب در طی دو سال قبل بوده است (انجمن حسابداران خبره انگلستان، ۲۰۰۸).

معامله با اشخاص وابسته عموماً به صورت «انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه‌ی بهای آن» تعریف می‌شود (استاندارد شماره‌ی ۶ حسابداری).

رسوایی‌های مالی سال‌های گذشته شرکت‌ها در جهان، در آمریکا (آدلفیا، انرون)، اروپا (پارمالت، برمر ولکان) و آسیا (شرکت بان)، معاملات با اشخاص وابسته را زیر ذره بین آورده‌اند (خدای پور، ۱۳۹۲). اگر چه تصاحب منابع شرکت از طریق معاملات با اشخاص وابسته، در کشورهای توسعه یافته مرسوم است اما به دلیل نقص بازارهای خارجی و ضعف راهبری شرکتی، این رخداد در اقتصادهای نو ظهور بیش‌تر مشاهده می‌شود. در بسیاری از موارد معاملات با اشخاص وابسته گریز ناپذیر و سودمند هستند و در چرخه‌ی عملیات شرکت تکرار می‌شوند ولی در شرایط خاص، به سهامداران عمده یا مدیران شرکت‌ها این امکان را می‌دهد که به هزینه‌ی سهامداران خرد، منافع شخصی خود را افزایش دهند (حمیدی، شعری، ۱۳۹۱). نتایج مطالعات پیشین نشان می‌دهند که می‌توان معاملات با اشخاص وابسته را با تئوری نمایندگی^۵ که در آن به نقش مدیریت در مصرف منابع به نفع خود اشاره دارد مرتبط دانست. بر این اساس معاملات با اشخاص وابسته که غالباً به نفع مدیران و به زیان سهامداران است، نوعی مصرف منابع در راستای تأمین منافع مدیران محسوب می‌شود (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵). در رسوایی‌های مالی اخیر نیز معاملات با اشخاص وابسته به عنوان یکی از کانون‌های نگرانی بوده است؛ به گونه‌ای که استفاده‌ی هدفمند از این معاملات و عدم افشای آن‌ها یا ناکافی نبودن افشا از عوامل سقوط شرکت‌ها می‌باشد. معاملات فرصت‌طلبانه از طریق معاملات با اشخاص وابسته می‌تواند زیان‌های شرکت را پوشش دهد که گویای فرضیه‌ی تضاد منافع^۶ می‌باشد (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۶).

با رشد اقتصاد جهانی، سرمایه‌گذاری و تنوع کسب و کار به سرمایه‌گذاری بیشتر منجر می‌شود و این نیز باعث مشکلاتی در منابع اطلاعاتی می‌شود. به ویژه ارتباط شرکت‌های اصلی-فرعی در زمینه‌ی حسابرسی پیچیده‌تر می‌شود. حسابرسان کجا بوده‌اند؟ این سؤال آشنا بعد از فاش شدن تقلب‌های مالی و بروز رسوایی‌ها و بحران‌های مالی در همه جای دنیا است. در ایران نیز پس از بر ملا شدن تقلب بانکی اخیر، برخی کارشناسان ادعای «شکست حسابرسی» را مطرح کردند. ادعای شکست حسابرسی به طور عام و کیفیت پایین حسابرسی به طور خاص مطرح شد (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱). حسابرسان به منظور حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی^۷ هستند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۵). علاوه بر این کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه از عوامل اصلی فرایند تصمیم‌گیری و بهبود اعتبار صورت‌های مالی می‌باشد (حجازی و همکاران، ۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی را استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف و گزارش تخلف در سیستم حسابداری صاحبکار تعریف کرده است (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است (استاندارد حسابرسی شماره ۲۴۰) و حسابرس مسئول برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی برای کسب اطمینان معقول درباره‌ی عاری بودن صورت‌های مالی از اشتباه‌های با اهمیت و فراگیر است که موجب اشتباه یا تقلب می‌شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیر عمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورت‌های مالی منجر می‌شود. تقلب، بر خلاف اشتباه، عمدی و معمولاً

با کتمان حقایق همراه است (اعتمادی، عبدلی، ۱۳۹۶). هم چنین انتظار می‌رود که حساب‌رسان با کیفیت حسابرسی بالا، نقش اطلاعاتی مهم را ایفا کنند که می‌تواند پیچیدگی اطلاعات را از تقلب‌های شرکت‌ها را کاهش دهد. در این میان حسابرسی به عنوان یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی به طور معمول در شرایطی که پیچیدگی اطلاعات حسابداری حاکم است، برای کاهش شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها مطرح می‌شود. مطالعه ادبیات نشان می‌دهد که پیچیدگی اطلاعات می‌تواند یکی از مهم‌ترین عوامل شکست حسابرسی در تقلب محسوب شود. معاملات با اشخاص وابسته از موارد با اهمیتی است که به طور عمده در طرح‌های سوء استفاده از دارایی‌ها، درآمد ساختگی و تحریف دارایی‌ها استفاده می‌شود. مطالعه پرونده‌های تقلب در گزارش‌گری مالی مؤید استفاده وسیع از این نوع معاملات است که به طور عمده طی قراردادهای صوری انجام می‌شوند (سجادی، کاظمی، ۱۳۹۵). ضرورت انجام این تحقیق از چند بعد حائز اهمیت است: ۱- این تحقیق اولین تحقیقی است که به بررسی شکست حسابرسی مرتبط با تقلب شرکت توسط حسابداران رسمی و همچنین همبستگی آن با پیچیدگی اطلاعات شرکت می‌پردازد. این تحقیق به جمع‌آوری پیچیدگی اطلاعات و تقلب شرکت‌ها می‌پردازد تا علت‌های شکست حسابرسی توسط حسابداران رسمی را تحلیل کند. پیچیدگی اطلاعات حسابداری، موضوعی تقریباً جدید است که کمتر در تحقیقات به آن توجه شده است. پژوهش حاضر سعی بر این دارد که تأثیر آن شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها بررسی کند. ۲- نتایج این پژوهش می‌تواند به عنوان یک تحقیق جدید اطلاعات مفیدتری در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار تحلیل‌گران، حساب‌رسان و مدیران قرار دهد. علاوه بر این برآوردن نیازهای اطلاعاتی شرکت‌ها و مدیران و ارائه‌ی نتایج کاربردی در خصوص تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها، به منظور تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و همچنین حساب‌رسان برای حسابرسی‌های مالی صحیح و معقول و به دور از هرگونه مورد غیر عادی و برنامه‌ریزی برای مبارزه با تقلب، جلوگیری از تقلب، اقدامات کشف تقلب، و در پایان کمک به ارائه‌ی گزارش حسابرسی به دور از هرگونه اشتباه در خدشه‌دار شدن اثر بخشی و کارایی حسابرسی کمک می‌کند.

هدف تحقیق این است که با توجه به داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها را تبیین کند. همچنین اهداف ویژه‌ی تحقیق شامل موارد ذیل است:

تأثیر معاملات با اشخاص وابسته بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها.
تأثیر تنوع محصول و کسب و کار بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیق

تقلب اصطلاحی عام و در برگیرنده‌ی توانایی‌های متعددی است که یک فرد قادر است با مهارت به کارگیرد تا مزایایی را با ارائه‌ی نادرست اطلاعات به دیگران به دست آورد. به عبارتی تقلب اصطلاحی است که برای توصیف فرایند فریب دادن، اعتماد و نیرنگ برای به دست آوردن نوعی

منفعت از شخص یا اشخاص دیگر که معمولاً نفع مالی است، به کار برده می‌شود. تقلب با اشتباه غیر عمدی بسیار تفاوت دارد. برای این که تقلب رخ دهد، شخص متقلب باید عمداً و از روی قصد برای به دست آوردن منفعت، دیگران را اغفال کند (همان). انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا^۸ تعریفی فراگیرتر از تقلب را پذیرفته و می‌گوید: تقلب در برگیرنده‌ی تمام ابرازهای گوناگونی است که ساخته انسان است و یک فرد با استفاده از آن مزیتی را نسبت به دیگری از طریق توصیه‌های دروغین یا کتمان حقیقت کسب می‌نماید (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۸۸). تقلب شامل دستکاری یا حذف عمدی مبالغ یا موارد افشا در صورت‌های مالی با قصد فریب استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است. اغلب موارد گزارش‌گری مالی متقلبانه مربوط به تحریف مبالغ است. برای مثال شرکت ورلدکام میلیاردها دلار هزینه راه عنوان دارایی ثابت گزارش کرد. برخی موارد درخور توجه از گزارش‌گری مالی متقلبانه مربوط به عدم کفایت افشا بوده است اما این شیوه تقلب رواج کمتری دارد. به عنوان مثال مسئله‌ی اصلی در مورد شرکت انرون این بود که شرکت تعهدات خود به شرکت‌های تابعه‌ای را که به عنوان واحدهایی با مقاصد خاص شناخته می‌شوند به میزان کافی افشا نکرده بود (رفیعی و همکاران، ۱۳۹۳)

تنوری پیچیدگی چارچوبی برای فکر کردن و در نظر گرفتن جهان ارائه می‌کند. این تنوری رویدادی را پیش بینی نمی‌کند اما قادر است به سازمان جهت شناسایی قابلیت‌ها و یافتن ریسک‌های آن کمک کند. پیچیدگی سیستم ناشی از قواعد پیچیده نمی‌باشد بلکه ناشی از رفتار پیچیده‌ای است که روابط درون سازمانی، تعاملات متقابل و ارتباطات دو جانبه‌ی عوامل در داخل و بین سیستم و محیط به وجود می‌آید. پیچیدگی را می‌توان بر حسب ساختاری و عملیاتی طبقه‌بندی نمود. پیچیدگی ساختاری در رابطه با قابلیت پیش‌بینی بهای تمام شده محصولات، بهای تمام شده‌ی فرایند تولید و بهای تمام شده مواد اولیه و نیروی کار می‌باشد. پیچیدگی عملیاتی به بهای تمام شده‌ی غیرمنتظره‌ی تنوع در محصولات ناشی از عدم اطمینان در تقاضای مشتریان مربوط است. همچنین ممکن است ناشی از زیان تداوم فعالیت سازمان به دلیل کمبودها و کاستی‌ها باشد (العمودی، کومار، ۲۰۱۷). از دیدگاه هیأت تدوین استانداردهای بین‌المللی (۲۰۰۸) حسابداری، مشکلات و پیچیدگی‌ها ناشی از موارد ذیل است: الف) تعداد ابزارهای مالی اندازه‌گیری ب) حسابداری پوشش ریسک ج) دامنه‌ی استانداردهای حسابداری در خصوص ابزارهای مالی و تعریف ابزارهای مالی د) عدم شناخت ابزارهای مالی ه) ارائه و افشا و سایر موضوعات از قبیل واحد حسابداری. برای مثال به کار بستن رویه‌ی صحیح حسابداری تحصیل یک واحد اقتصادی توسط واحد اقتصادی دیگر، مسائل حسابداری نسبتاً پیچیده و مهمی را ایجاد می‌کند و یا افزایش تعداد محصول شرکت می‌تواند منجر به افزایش فرایند مدت زمان تهیه‌ی بهای تمام محصولات گردد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

معامله با اشخاص وابسته عموماً به صورت انتقال منابع، خدمات یا تعهدات بین اشخاص وابسته صرف نظر از مطالبه یا عدم مطالبه بهای آن تعریف می‌شود (استاندارد شماره‌ی ۱۲ حسابداری ایران، ۱۳۹۴). دو نگرش نسبت به معاملات با اشخاص وابسته وجود دارد که هر کدام جنبه‌های

متفاوتی از این گونه معاملات را بیان می‌دارد: (۱) نگرش رفتار فرصت طلبانه (تئوری نمایندگی) که با مفهوم انتقال ثروت مرتبط است و بیان می‌دارد که این گونه معاملات به جهت کسب منافع شخصی برای مدیران به کار گرفته می‌شود و موجب متضرر شدن شرکت و سهامداران می‌گردد و (۲) نگرش رفتار کارا (فرضیه معاملات کارا) که به مفهوم تقویت مرتبط است و این گونه معاملات را بخشی از تقاضای واحد تجاری قلمداد می‌کند و آن را تضمین‌کننده‌ی کار مدیران می‌داند (کامیابی و همکاران، ۱۳۹۳). انگیزه‌ی مدیران از معاملات با اشخاص وابسته این است که شرکت‌ها برای اجتناب از گزارش‌گری زیان، سود را بیش از واقع نشان می‌دهند. از دیدگاه ذی‌نفعان که از تئوری انتظار و روش پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند، شرکت‌ها تمایلی ندارند که زیان، حتی به میزان ناچیزی را گزارش کنند. بنابراین آن‌ها احتمالاً سود را مدیریت می‌کنند تا سود ویژه پس از کسر مالیات را فقط بالای صفر گزارش کنند. در تحقیق بامبر و همکاران (۱۹۹۳)، پیچیدگی عملیات شرکت نیز به وسیله‌ی تعداد خطوط متفاوت واحد تجاری در یک شرکت خاص تعریف شده است. در تحقیق اسوا آنسه (۲۰۰۰) درجه‌ی پیچیدگی عملیات شرکت به تعداد و موقعیت واحدهای عملیاتی (شعب) و تنوع محصولات و بازار آن بستگی دارد. شلیفر و ویشنی (۱۹۹۷) نیز ادعا می‌کنند که رقابت در بازار محصول، به احتمال بسیار زیاد قوی‌ترین نیرویی است که اقتصاد را در جهان به سمت کارایی هدایت می‌کند.

در طول دو دهه‌ی اخیر مسئله‌ی شکایت علیه حساب‌برسان، به یکی از اساسی‌ترین مشکلات حساب‌برسان تبدیل شده است. همچنان که آمار ارائه شده این امر را تأیید می‌کند. برای مثال در آمریکا شش مؤسسه‌ی بزرگ حساب‌رسی در سال ۱۹۸۳ با سه شکایت روبه‌رو بودند. این در حالی است که شکایت علیه همین مؤسسات در سال ۱۹۹۳، ۲۱۰ مورد بوده است. این شش مؤسسه گزارش کرده‌اند: مبالغی که آن‌ها بابت خسارت، کاهش شکایت‌های احتمالی و حفظ اعتبار خود پرداخت کرده‌اند ۲/۶ درصد کل درآمد در سال ۱۹۸۳ بوده و در سال ۱۹۹۳ به ۱۲ درصد افزایش یافته است (شو، ۲۰۰۰). پرات و استیس گزارش کرده‌اند: میزان دادخواهی حساب‌برسان در آمریکا از سال ۱۹۹۴ تا ۱۹۹۵، ۳۰۰ درصد افزایش یافته است (پرات، استیس، ۱۹۹۴). پژوهش‌های قبلی درباره‌ی شکست حساب‌رسی به بحث درباره‌ی رابطه‌ی کیفیت حساب‌رسی و مشخصات صاحبکاران حساب‌رسی شده پرداخته‌اند (هانگ، چنگ، ۲۰۱۸). اقامه دعوی از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حساب‌رسی نه تنها منجر به تحمیل هزینه بر شخص حساب‌برس می‌شود بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد می‌کند. این پیامدهای ناگوار، مسئله ریسک دادخواهی حساب‌برسان را به یکی از اساسی‌ترین دغدغه‌های جامعه حساب‌رسی تبدیل کرده است. به گونه‌ای که حساب‌برسان همواره تلاش می‌کنند تا به‌طور مداوم ریسک دادخواهی خود را ارزیابی کرده و تدابیر لازم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند (قدیم پور و همکاران، ۱۳۹۵). حساب‌رسی با کیفیت‌تر صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به دست آورند (نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). راسمین و همکاران، ۲۰۱۴ بیان می‌کنند نتایج تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که مؤسسات حساب‌رسی بزرگ به منظور حفظ

اعتبار و شهرت خود، تلاش بیشتری در جهت شناسایی میزان استفاده مدیران از اقلام تعهدی اختیاری و در نتیجه جلوگیری از استفاده این اقلام می‌نمایند. لذا با افزایش کیفیت حسابرسی این انتظار وجود دارد که احتمال جلوگیری از مدیریت سود و گزارش‌گری متقلبانه افزایش یابد و کیفیت گزارشات مالی بهبود یابد. نتایج تحقیق راسمین و همکاران (۲۰۱۴) نشان داد که کیفیت حسابرسی رابطه‌ی منفی با مدیریت سود دارد. وان چون و همکاران (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که حسابرسان متخصص در صنعت و حسابرسان بزرگ مدیریت واقعی سود را دچار محدودیت می‌نمایند و زنگین و سردار (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی، تخصص در صنعت و تصدی شرکت حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری را دچار محدودیت می‌کند (ابراهیمی و همکاران، ۱۳۹۶). استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۱۸ بین‌المللی و استاندارد شماره‌ی ۵۵۰ ایران از حسابرسان می‌خواهد تا هر نوع حذف معاملات با اشخاص وابسته را به عنوان خطر ثقلب با اهمیت و فراگیر تلقی کنند (استاندارد حسابرسی شماره‌ی ۵۵۰، ۱۳۸۹). حسابرسان نیازمند اعمال تلاش بیشتر برای اجرای روش‌های حسابرسی ویژه می‌باشند. معامله با شخص وابسته باعث خطراتی همچون ایجاد اشتباه یا ثقلب می‌شود که ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد (حبیب و همکارانش، ۲۰۱۵). ایجاد اشتباه و ثقلب مالی شرکت‌ها با معاملات با اشخاص وابسته‌ی پیچیده می‌تواند باعث عدم تقارن اطلاعاتی غیرمعتبر بین شرکت و حسابداران رسمی و افزایش احتمال شکست حسابرسی از ثقلب شرکت شود. مضافاً از حسابرسان خواسته می‌شود تا به هنگام کار بروی معامله با شخص وابسته تلاش حسابرسی بیشتری اعمال کنند و هزینه‌ی حسابرسی بالایی دریافت کنند (حبیب و همکارانش ۲۰۱۵). به‌علاوه آثار مربوط به صاحبکار-حسابرس نشان می‌دهد که به هنگام تصمیم‌گیری برای طراحی حسابرسی، حسابرسان به ارزیابی خطر کسب و کار صاحبکار می‌پردازند (کاسل، گیروکس، میرز، اوامر ۲۰۱۲). بنابراین احتمال شکست حسابرسی در سطح معامله با شخص وابسته افزایش نمی‌یابد.

بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر شکست حسابرسی در تشخیص ثقلب شرکت‌ها، طی دوره‌ی زمانی ۱۹۹۲ تا ۲۰۱۰ با استفاده از داده‌های ۲۸۸ شرکت از کشور تایوان انجام گرفته است. نتایج نشان می‌دهد افزایش پیچیدگی اطلاعات حسابداری به خصوص معاملات با اشخاص وابسته مرتبط با درآمدها به افزایش شکست حسابرسی می‌انجامد (هانگ و چنگ^۹، ۲۰۱۸).

رقابت محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی، طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۶-۱۳۹۴ با استفاده از داده‌های ۱۱۲ شرکت بورس اوراق بهادار تهران، به روش داده‌های ترکیبی انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد. که میان معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معنادار وجود دارد و رقابت در بازار محصول، موجب کاهش این رابطه نمی‌شود (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

بررسی تأثیر تخصص حسابرس بر رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه حسابرسی طی دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲، با استفاده از روش داده‌های تابلویی با رویکرد اثرهای ثابت انجام گرفت. نتایج پژوهش نشان داده که معاملات با اشخاص وابسته ارتباط مثبت و

معناداری با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. همچنین یافته‌های پژوهش بیانگر این است که تخصص حسابر در صنعت موجب تعدیل رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابر می‌شود (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵).

نتایج پژوهشی در رابطه‌ی معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در یک شرکت چینی طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۳ نشان داد که معاملات با اشخاص وابسته رابطه‌ای مثبت و معنادار با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد و رقابت در بازار محصولات موجب تعدیل این رابطه می‌شود (حبیب و همکاران، ۲۰۱۵).

شهرت حسابر و ناامیدی آن مربوط به معاملات با اشخاص وابسته، طی دوره زمانی ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ با استفاده از داده‌های ۸۵ شرکت فرانسوی انجام گرفت. نتایج حاکی از آن است که شرکت‌های حسابرسی شده توسط چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ، معاملات با اشخاص وابسته‌ای کمتری را افشا کردند. به عبارتی رابطه‌ای منفی بین چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ و معاملات با اشخاص وابسته وجود دارد. همچنین در طول دوره گزارش شفافیت بعد از سال ۲۰۰۵ و با پذیرش استانداردهای گزارش‌گری بین‌المللی همچنان این رابطه برقرار است (بنوری و همکاران، ۲۰۱۵).

نتایج پژوهشی از تأثیر ویژگی‌های فردی حسابر بر احتمال شکست حسابرسی طی دوره‌ی زمانی ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ با استفاده از داده‌های ۱۵۰ شرکت چینی، حاکی از آن است که بین سطح تحصیلات حسابر و شکست حسابرسی رابطه‌ی منفی ضعیف مشاهده شده است (چنگ، گائو، ۲۰۱۴).

تأثیر رقابت بازار محصول بر رابطه‌ی بین تمرکز مالکیت و سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۳، با استفاده از داده‌های ۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از روش داده‌های ترکیبی بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌های با تمرکز بالا در مالکیت، سود نقدی بیشتری را بین سهامداران خود تقسیم کرده‌اند. این تأثیرگذاری مثبت در محیط‌های رقابتی پایین بیشتر بوده است. به بیان دیگر در محیط‌های کمتر رقابتی تأثیر تمرکز مالکیت بر سیاست تقسیم سود بیشتر بوده است (دموری، ایزدی، ۱۳۹۸).

بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه‌ی صورتهای مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴، با استفاده از داده‌های ۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از طریق رگرسیون داده‌های ترکیبی انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد پیچیدگی اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری بر مدت زمان تهیه‌ی صورتهای مالی توسط شرکت‌ها ندارد ولی منجر به افزایش تأخیر در مدت زمان فرآیند حسابرسی می‌گردد. ازسوی دیگر تأخیر در ارائه‌ی صورتهای مالی سبب شده افزایش عدم تقارن اطلاعاتی می‌گردد. تخصص حسابر در صنعت به عنوان معیاری شناخته شده از کیفیت حسابرسی باعث کاهش مدت زمان فرآیند گزارش حسابرسی شده است.

همچنین اثر تعاملی تخصص حسابرِس و پیچیدگی اطلاعات حسابداری با تأخیر مدت زمان فرایند گزارش حسابرسی رابطه‌ی منفی معنادار دارد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۳، با استفاده از داده‌های ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انجام گرفت. نتایج حاکی از آن است که در بازار اوراق بهادار تهران از بین یازده عامل ذکر شده، فقط سه عامل میزان اثر بخشی کنترل داخلی، نسبت استقلال حسابرِس و تمرکز مالکیت، بر حق‌الزحمه‌ی حسابرِس و تمرکز مالکیت، بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر معناداری دارند. به عبارتی دیگر، در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان مستقل به مسئله‌ی ریسک دادخواهی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیشتر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود (قدیم پور، دستگیر، ۱۳۹۵).

۳- روش شناسی

این تحقیق، از جنبه‌ی هدف، از نوع تحقیقات کاربردی به شمار خواهد رفت، زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند در تصمیمات حسابرسان و شرکت‌ها مورد استفاده قرار گیرد. همچنین از بعد نحوه‌ی استنباط در خصوص فرضیه‌های پژوهش، در گروه توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد، زیرا برای کشف روابط بین متغیرهای تحقیق، از فنون رگرسیون و همبستگی استفاده خواهد شد که به این ترتیب، از نظر استدلالی، استدلال استقرایی است. همچنین، از آن‌جا که نتیجه‌گیری از طریق آزمایش داده‌های موجود است، تحقیق در گروه نظریه‌های اثباتی قرار خواهد گرفت.

۳-۱- مدل‌ها

فرضیه‌ی اول: پیچیدگی معاملات با اشخاص وابسته بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها اثر دارد.

$$p(\text{sanction}_{i,t} | X) = G(\text{RPT}_{i(\text{or } i-1)}, \text{size}_{i,t-1}, \text{AR}_{i,t}, \text{Inv}_{i,t}, \text{ZFC}_{i,t-1},$$

$$\text{Growth}_{i,t-1}, \text{Big4}_{i,t}, \text{Independent}_{i,t}, \text{Tenure}_{i,t}, \text{Specialist}_{i,t}$$

$$\text{year fixed - effect, industry fixed - effect, } \varepsilon_{i,t}$$

فرضیه‌ی دوم: پیچیدگی تنوع محصول بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها اثر دارد.

$$p(\text{sanction}_{i,t} | X) = G(\text{Diversification}_{i,t}, \text{Inv}_{i,t}, \text{AR}_{i,t-1},$$

$$\text{ZFC}_{i,t-1}, \text{Growth}_{i,t-1}, \text{Big4}_{i,t}, \text{Independent}_{i,t}, \text{Tenure}_{i,t},$$

$$\text{year fixed - effect, industry fixed - effect, } \varepsilon_{i,t})$$

۳-۱-۱- متغیر وابسته

متغیر وابسته یک متغیر مجازی است برای نشان دادن این که آیا حسابرسان مجازاتی را دریافت کرده است: ۱ به معنی بله و ۰ به معنای خیر است که با توجه به محدودیت دسترسی به اطلاعات محرمانه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی کشور از ۴ شاخص کیفیت حسابرسی که اگر ۲ شاخص یا بیشتر از ۲ شاخص کیفیت حسابرسی رعایت نگردیده بود، عدد یک به منزله‌ی این

است که مؤسسه‌ی حسابرسی شکست خورده و در غیر این صورت صفر.

۳-۱-۲- متغیر مستقل

معاملات با اشخاص وابسته: برای سنجش متغیر معامله با اشخاص وابسته، به پیروی از کوآن و همکاران (۲۰۱۰)، واعظ و همکاران (۱۳۹۵)، حبیب و همکاران (۲۰۱۵)، کامیابی و همکاران (۱۳۹۳) از جمع کل مبالغ معاملات با اشخاص وابسته‌ی افشا شده در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی سالانه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تقسیم بر مجموع دارایی‌های ابتدای دوره‌ی شرکت استفاده می‌شود.

تنوع محصول: در این پژوهش برای اندازه‌گیری رقابت در بازار محصولات از شاخص هرفیندال هیرشمن استفاده شده است که نحوه‌ی محاسبه‌ی آن از حاصل جمع توان دوم سهم بازار تمام بنگاه‌های فعال در صنعت، مطابق با رابطه‌ی ذیل به دست می‌آید:

$$\text{Diversification} = 1 - \sum_{i=1}^n s_i^2$$

در این رابطه، شاخص هرفیندال هیرشمن، n تعداد بنگاه‌های فعال در بازار و S سهم بنگاه‌ها از کل اندازه‌ی بازار است که از طریق رابطه‌ی ذیل محاسبه می‌شود:

$$S_i^2 = \frac{X_i}{\sum_{i=1}^n X_i}$$

X نشان دهنده‌ی فروش شرکت و i معرف نوع صنعت است. شاخص هرفیندال هیرشمن، میزان تمرکز صنعت را اندازه‌گیری می‌کند. هرچه این شاخص بزرگ‌تر باشد میزان تمرکز بیشتر بوده و رقابت کمتری در صنعت وجود دارد و برعکس اگر تعداد بی شماری بنگاه با اندازه‌های نسبی یکسان در بازار باشند، شاخص هرفیندال بسیار کوچک و نزدیک به صفر است و اگر تعداد کمی بنگاه و با اندازه‌های نسبی نابرابر در بازار وجود داشته باشند، این شاخص نزدیک به ۱ خواهد بود. لازم به ذکر است که این شاخص در پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۱۲)، چن و همکاران (۲۰۱۳)، چنگ هنگ (۲۰۱۸)، نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۱)، خواجه‌ی و همکاران (۱۳۹۲)، و نمازی و رضایی (۱۳۹۳) استفاده شده است.

۳-۱-۳- متغیرهای کنترلی

اندازه‌ی شرکت: لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌ها (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۵).
نسبت موجودی مواد و کالا به کل دارایی: از حاصل تقسیم موجودی مواد و کالا به کل دارایی شرکت
نسبت حساب‌های دریافتنی به کل دارایی‌ها: از حاصل تقسیم حساب‌های دریافتنی به کل دارایی شرکت

وضعیت مالی: در این تحقیق برای اندازه‌گیری ریسک ورشکستگی از مدل پیش‌بینی ورشکستگی زمی جو اسکی استفاده شده است. (زمی جواسکی، ۱۹۸۴).

در این فرمول ZFC شاخص تخمین وضعیت مالی به وسیله زمی جواسکی است.
ROA بازده دارایی‌ها است (نسبت سود خالص به کل دارایی‌ها)
FIN اهرم مالی است (نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها)
LIQ نسبت نقدینگی است (نسبت دارای جاری به بدهی جاری)
$$ZFC = -4.336 - 4.513 (ROA) + 5.679 (FINL) + 0.004 (LIQ)$$

نسبت رشد فروش: از حاصل تفاضل فروش سال جاری و سال ما قبل تقسیم بر فروش سال ما قبل (آنترنی و رامش، ۱۹۹۲).

چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ: اگر حسابرس شرکت در پایان دوره مالی از مؤسسات حسابرسی معتمد بورس اوراق بهادار گروه الف باشد، برابر با ۱، در غیر این صورت صفر (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۵).

حسابرس مستقل: در این پژوهش مطابق دستگیر و قدیم پور (۱۳۹۵) و چنگ و هانگ (۲۰۱۸) برای اندازه‌گیری متغیر استقلال حسابرس از رابطه‌ی ریز استفاده می‌شود:

RI: نسبت استقلال حسابرس

HC: حق الزحمه‌ی حسابرسی در سال مورد نظر

I: کل درآمد مؤسسه‌ی حسابرسی در سال مورد نظر.

در این مدل فرض بر این است که هر اندازه میزان دریافتی‌های حسابرس از محل یک صاحبکار کمتر باشد، حسابرس توانایی بیشتری برای مقاومت در برابر رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی صاحبکار خواهد داشت.

دوره تصدی حسابرسان: اگر در پایان سال مالی دوره‌ی تصدی حسابرس شرکت ۴ سال باشد، برابر با ۱ است در غیر این صورت، صفر (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۵).

تخصص حسابرس در صنعت: در این پژوهش مطابق چنگ‌هانگ (۲۰۱۸) برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت از فروش مشتریان حسابرسی شده توسط یک مؤسسه‌ی حسابرسی در صنعت خاص تقسیم بر فروش کلی همه‌ی شرکت‌های ذکر شده در یک صنعت مشابه است.

۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه‌ی آماری تحقیق شامل برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که دارای ویژگی‌های زیر باشد:

۱- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت‌ها منتهی به اسفند باشد.

۲- بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداشته باشد.

۳- دستیابی به اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها، مقدور باشد.

۴- برای انتخاب نمونه، جزء شرکت‌های هلدینگ نباشند.

جدول (۱) تعداد شرکت مورد استفاده فرضیه‌ی اول

ویژگی	تعداد شرکت‌ها	تعداد شرکت‌ها
تعداد کل شرکت‌های عضو در بورس تهران در پایان ۱۳۹۶	۴۹۷	
دوره‌ی مالی شرکت‌ها منتهی به اسفند ماه نباشد	۵۷	
بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داشته باشد	۴۸	
دستیابی به اطلاعات مورد نیاز مقدور نباشد	۲۴۵	
جزء شرکت‌های هلدینگ و سرمایه‌گذاری باشند	۵۰	
تعداد شرکت‌های حذف شده	۴۰۰	۹۷

۵- تجزیه و تحلیل

برای تجزیه و تحلیل اطلاعات گردآوری شده از روش‌های آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است. استفاده از آمار توصیفی به منظور تلخیص اطلاعات جمع‌آوری شده و شناخت بیشتر جامعه‌ی مورد بررسی صورت پذیرفته است. زیرا هدف آمار توصیفی، توصیف، استخراج نکات اساسی و ترکیب اطلاعات به کمک زبان اعداد است. هدف آمار استنباطی، به طور کلی انجام استنباط درباره‌ی پارامترهای جامعه از طریق تجزیه و تحلیل اطلاعات موجود در داده‌های نمونه و همچنین سنجش عدم اطمینانی است که در این استنباط‌ها وجود دارد. در این راستا فرضیه‌های تحقیق با روش‌های مناسب آماری توسط نرم‌افزار EVEIWS10, EXCEL2016 مورد آزمون قرار گرفته است.

جدول (۲) شاخص‌های توصیفی متغیرهای تحقیق (در فرضیه‌ی اول)

میانگین	معاملات با اشخاص وابسته	اندازه‌ی شرکت	نسبت موجودی کالا	نسبت حساب‌های دریافتنی	ریسک ورشکستگی	رشد فروش	استقلال حسابرسان	تخصص حسابرسان در صنعت
۰,۶۱۶	۲۷,۷۷۲	۰,۲۴۳	۰,۲۸۴	-۱,۳۸۷	۰,۱۹۰	۰,۹۷۲	۰,۲۶۳	
۰,۱۵۱	۲۷,۶۹۴	۰,۲۲۰	۰,۲۵۹	-۱,۲۸۵	۰,۱۴۲	۰,۹۸۵	۰,۱۰۱	
۱۱,۱۲۵	۳۲,۹۸۷	۰,۷۳۰	۰,۸۱۱	۸,۵۸۹	۶,۱۱۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	
۰,۰۰۰	۲۴,۰۴۲	۰,۰۱۵	۰,۰۰۲	-۵,۷۹۱	-۲,۸۲۶	۰,۶۷۴	۰,۰۰۰	
۱,۲۸۴	۱,۳۵۷	۰,۱۳۲	۰,۱۷۸	۱,۵۴۵	۰,۴۱۷	۰,۰۳۸	۰,۳۱۳	
۴,۳۸۰	۰,۶۹۶	۰,۹۳۵	۰,۵۸۱	۰,۳۰۰	۴,۲۲۴	-۲,۸۸۵	۱,۱۹۵	

ضرب کشیدگی	۲۶,۵۲۹	۴,۵۹۸	۳,۷۱۱	۲,۷۲۶	۵,۸۰۰	۶۱,۴۳۶	۱۴,۸۹۵	۳,۰۰۴
مشاهدات	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶	۷۷۶

همان‌گونه که در جدول فوق مشاهده می‌کنیم به عنوان مثال متغیر RPT به عنوان متغیر مستقل مدل رگرسیونی تحقیق دارای میانگین ۰/۶۱۶، میانه ۰/۱۵۱، مینیمم و ماکسیمم به ترتیب ۰/۰۰ و ۱۱/۱۲۵. چولگی ناچیز ۴/۳۸ می‌باشد که نشانگر تقارن نسبی داده‌ها و بالا بودن نسبی کشیدگی نشانگر تجمع داده‌ها در محدوده مرکز ثقل داده‌ها یعنی میانگین می‌باشد. برای سایر متغیرها نیز می‌توان بر اساس جدول زیر استنباط‌های مشابهی در نظر گرفت.

جدول (۳) شاخص‌های توصیفی متغیرهای تحقیق (در فرضیه‌ی دوم)

میانگین	تنوع محصول	نسبت موجودی کالا	نسبت حساب‌های دریافتنی	ریسک ورشکستگی	رشد فروش	استقلال حسابرس
۰.۹۴۸	۰.۲۴۷	۰.۲۸۷	-۱.۴۱۸	۰.۲۱۰	۰.۹۶۸	
۰.۹۹۶	۰.۲۲۴	۰.۲۵۳	-۱.۲۸۹	۰.۱۵۰	۰.۹۸۵	
۱	۰.۷۳۰	۰.۸۲۱	۸.۵۸۹	۶.۱۱۰	۱.۰۰۰	
۰.۳۱۴	۰.۰۲۵	۰.۰۰۲	-۶.۱۲۳	-۰.۷۴۰	۰.۱۷۷	
۰.۱۲۱	۰.۱۳۰	۰.۱۸۳	۱.۵۹۱	۰.۴۵۵	۰.۰۵۸	
-۲.۹۹۱	۰.۹۴۰	۰.۶۰۳	۰.۱۸۲	۴.۹۱۲	-۶.۷۷۹	
۱۱.۶۴۲	۳.۷۴۲	۲.۶۶۲	۵.۲۸۶	۵۱.۳۱۹	۷۱.۵۶۰	
۸۴۰	۸۴۰	۸۴۰	۸۴۰	۸۴۰	۸۴۰	

همچنین در جدول زیر مشاهده می‌شود که متغیر تنوع به عنوان متغیر مستقل مدل رگرسیونی تحقیق دارای میانگین ۰/۹۴۸، میانه ۰/۹۹۶، مینیمم و ماکسیمم به ترتیب ۰/۳۱۴ و ۱، انحراف معیار ۰/۱۲۱ چولگی ناچیز ۲/۹۹۱ - می‌باشد که نشانگر تقارن نسبی داده‌ها می‌باشد. مقدار کشیدگی که برابر ۱۱/۶۴۲ شده نشانگر تجمع داده‌ها در محدوده‌ی مرکز ثقل داده‌ها یعنی میانگین می‌باشد. برای سایر متغیرها نیز می‌توان بر اساس جدول زیر استنباط‌های مشابهی در نظر گرفت.

جدول (۴) ضرایب مدل رگرسیون لجستیک (فرضیه اول)

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره Z	احتمال معناداری
معاملات با اشخاص وابسته	-۰.۰۴۳	۰.۰۷۵	-۰.۵۷۱	۰.۵۶۸
اندازه‌ی شرکت	-۰.۰۴۳	۰.۰۹۸	-۳.۵۹۶	۰.۰۰۰
نسبت موجودی مواد و کالا	-۰.۳۵۳	۰.۷۹۸	-۰.۱۸۳	۰.۸۵۵
نسبت حساب‌های دریافتنی	-۰.۱۴۶	۰.۶۲۹	-۳.۰۱۹	۰.۰۰۳

۰.۳۶۸	-۰.۹۰۱	۰.۰۶۷	-۱.۸۹۷	ریسک ورشکستگی
۰.۹۶۳	۰.۰۴۷	۰.۲۲۶	-۰.۰۶۰	رشد فروش
۰.۰۰۰	-۷.۶۶۹	۰.۲۵۰	۰.۰۱۱	مؤسسات حسابرسی بزرگ
۰.۱۶۸	-۱.۳۷۹	۲.۹۷۶	-۱.۹۲۰	استقلال حسابرسی
۰.۰۰۰	-۱۰.۳۹۵	۰.۲۸۸	-۴.۱۰۳	چرخش حسابرسی
۰.۲۳۴	-۱.۱۹۰	۰.۴۰۰	-۲.۹۹۳	تخصص حسابرسان در صنعت
۰.۰۰۰	۳.۸۸۱	۴.۱۵۹	-۰.۴۷۶	C
۰.۴۳۲۹۹	میانگین متغیر وابسته		۰.۳۸۸۴۹۲	ضریب تعیین مک فادن
-۰.۴۱۸۳۵۷	انحراف از رگرسیون		۴۱۲.۴۹۴۴	آماره‌ی نسبت درست نمایی
			۰.۰۰۰	احتمال معناداری مدل

با توجه به جدول مدل رگرسیونی، همان‌گونه که مشاهده شد مقدار ضریب به‌دست آمده برای متغیر معامله با اشخاص وابسته RPT برابر $0/043$ - شده که مقدار آماره‌ی Z برای آزمون معناداری ضریب این متغیر برابر $0/571$ شده است و قدر مطلق آن از مقدار $1/96$ کمتر می‌باشد. همچنین به‌صورت متناظر مشاهده می‌شود که سطح احتمال معناداری متناظر با این متغیر برابر 0 می‌باشد که بیشتر از مقدار آلفای تحقیق ($0/05$) می‌باشد. لذا فرضیه مورد نظر بر اساس این نتایج از نظر آماری مورد حمایت قرار نمی‌گیرد و لذا ارتباط بین دو متغیر معنادار نمی‌باشد. در مدل فوق مشاهده می‌شود که مقدار آماره‌ی مک فادن مجذور آر برابر $0/388$ می‌باشد که قابل قبول می‌باشد (میزان همبستگی مانده‌های مدل). همچنین مقدار آماره‌ی درستی LR برابر $412/4944$ شده که احتمال معناداری مدل بر اساس این نسبت درست‌نمایی برابر $0/000$ می‌باشد. نتیجه این که مدل برازندگی کافی بر داده‌ها را دارا می‌باشد. جهت آزمون این که آیا مدل ارائه شده به داده‌ها مناسب می‌باشد یا خیر؛ از آماره‌ی نیکویی برازش هاسمر لمشو (Hosmer-Lemeshow Goodness-of-Fit Statistic) استفاده شده است. در این آزمون برای سطوح معناداری بزرگ‌تر از آلفای تحقیق ($0/05$) مناسب مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که این آماره دارای توزیع خی دو می‌باشد و سطح معناداری آن از این توزیع استخراج می‌گردد. در این آزمون فرض صفر معادل قابلیت تبیین مطلوب مدل و فرض مقابل قابلیت تبیین ضعیف مدل می‌باشد که بر اساس نتیجه بدست آمده در جدول زیر فرض صفر رد نمی‌گردد.

جدول (۵) نتایج آزمون هاسمر لمشو

آماره آزمون	احتمال معناداری
۴,۵۶۶۳	۰,۸۰۲۸

جدول (۶) ضرایب مدل رگرسیون لجستیک (فرضیه دوم)

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره Z	احتمال معناداری
تنوع محصول	۲.۲۰۳۲۴۷	۸۴۸۶۵۷۶.	۲.۶۰	۰.۰۰۹
نسبت موجودی مواد و کالا	۱.۰۵۸۰۰۳	۷۲۵۸۹۸۳.	۱.۴۶	۰.۱۴۵
نسبت حساهای دریافتنی	-۱.۰۶۲۲۷۴	۵۳۵۴۳۹۶.	-۱.۹۸	۰.۰۴۷
ریسک ورشکستگی	-۰.۷۶۲۰۵۶	۰۵۷۱۹۴۹.	-۱.۳۳	۰.۱۸۳
رشد فروش	۰.۰۶۹۳۴۵.	۱۸۲۱۶۹۳.	۰.۰۴	۰.۹۷۰
مؤسسات حسابرسی بزرگ	-۱.۶۰۴۲۹۱	۲۱۰۲۱۴۲.	-۷.۶۳	۰.۰۰۰
استقلال حسابرسی	-۵.۱۱۷۱۸۴	۱.۹۱۱۶۳۷	-۲.۶۸	۰.۰۰۷
چرخش حسابرسی	-۲.۶۹۱۲۱۶	۲۲۹۳۵۵۹.	-۱۱.۷۳	۰.۰۰۰
C	۴.۵۰۷۳۶۴	۲۰۲۲۹۲۳	۲.۲۳	۰.۰۲۶
ضریب تعیین مک فادن	۰.۳۳۲۲	میانگین متغیر وابسته		۰.۴۶۵۴۷۶
آماره نسبت درست‌نمایی	۳۸۵.۵۶	انحراف از رگرسیون		۰.۳۸۹۶۶۳
احتمال معناداری مدل	۰.۰۰۰۰۰۰			

با توجه به جدول مدل رگرسیونی، همان‌گونه که مشاهده شد مقدار ضریب به‌دست آمده برای متغیر تنوع محصول (Diversification) برابر $2/203$ شده که مقدار آماره Z برای آزمون معناداری ضریب این متغیر برابر $2/60$ شده است. همچنین مشاهده می‌شود که سطح احتمال معناداری متناظر با این متغیر برابر $0/09$ می‌باشد که کمتر از مقدار آلفای تحقیق ($0/05$) می‌باشد. لذا فرضیه مورد نظر بر اساس این نتایج از نظر آماری مورد حمایت قرار می‌گیرد. نتیجه این که ارتباط بین دو متغیر معنادار می‌باشد. یعنی می‌توان چنین گفت که پیچیدگی تنوع محصول بر شکست حسابرسی در قلب شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد.

جدول (۷) نتایج آزمون هاسمر لمشو

آماره آزمون	احتمال معناداری
آزمون هاسمر لمشو	۹/۲۱۳۷
	۰/۳۲۴۶

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

با توجه به مقاله‌ی مبنای پژوهش که مبنای فرضیه‌های پژوهش حاضر است و پژوهش‌های قبلی که رابطه‌ی معناداری بین معاملات با اشخاص وابسته و تنوع محصول با شکست حسابرسی در قلب شرکت‌ها وجود دارد و با توجه به تحلیل‌های انجام شده ارتباط معناداری بین فرضیه‌ی اول برقرار نمی‌باشد. دلیل این امر احتمالاً عدم کارایی بورس اوراق بهادار تهران در سطح ضعیف،

طبق تحقیق (قالیباف اصل، ناطقی، ۱۳۸۷) است که به بررسی کارایی در سطح ضعیف در بورس اوراق بهادار تهران (بررسی زیر بخش‌های بازار) پرداخته است و رابطه‌ی همبستگی بین معاملات با اشخاص وابسته و شکست حسابرسی برقرار بوده است. نتایج تخمین معادلات رگرسیونی لاجیت فرضیه‌ی دوم وجود روابط معنادار و مثبت را بین پیچیدگی اطلاعات ناشی از تنوع محصول، با شکست حسابرسی نشان می‌دهد. به عبارتی این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان زمانی که شرکت دارای تنوع محصول است، باید به ارائه‌ی کار حرفه‌ای حسابرسی توجه کنند. یعنی می‌توان چنین گفت که پیچیدگی تنوع محصول بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها اثر معنادار و مثبت دارد.

در این تحقیق برای محاسبه‌ی تنوع محصول و کسب و کار از شاخص هرفیندال - هیرشمن استفاده شده است. بنابراین در پژوهش‌های آتی از سایر شاخص‌ها نظیر شاخص لرنر و شاخص لرنر تعدیل شده، توبین و نسبت تمرکز n بنگاه نیز به عنوان شاخص رقابت و تنوع کسب و کار و محصول استفاده شود تأثیر تنوع محصول بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها با توجه به شاخص‌های مذکور بررسی شود.

در این تحقیق برای محاسبه معاملات با اشخاص وابسته از اطلاعات صورت‌های مالی جداگانه استفاده شده است. لذا پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در آینده از معاملات با اشخاص وابسته شرکت‌های گروه استفاده و تأثیر آن را بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها بسنجند. برای پیچیدگی اطلاعات از معیارهای صورت‌های مالی تلفیقی، معیارهای تعداد محصولات و استفاده از تکنیک‌ها و ماشین آلات نوین و تأثیر آن بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها استفاده کنند.

پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در آینده مدیریت سود فرصت طلبانه بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها را بررسی و با نتایج تحقیق حاضر مقایسه نمایند. همچنین عدم تقارن اطلاعاتی بر شکست حسابرسی در ثقلب شرکت‌ها را بررسی و با نتایج تحقیق حاضر مقایسه نمایند.

برای محاسبه‌ی معیار شکست حسابرسی پیشنهاد می‌شود از حسابرسان دادگاهی و محکوم به مجازات از طرف مراجع قضایی و یا مراجع ذی صلاح شده‌اند استفاده شود و تأثیر آن بر معاملات بر اشخاص وابسته و تنوع محصول و کسب و کار بررسی و با نتایج این تحقیق مقایسه گردد.

منابع

- اعتمادی، عبدلی. (۱۳۹۶). کیفیت حسابرسی و ثقلب در صورت‌های مالی. *دانش حسابداری مالی*، ۴(۴)، ۲۳-۴۳.
- ابراهیمی، سیدکاظم؛ بهرامی نسب، علی؛ باغیان، جواد، (۱۳۹۶). تأثیر کیفیت حسابرسی و رعایت حقوق سهامداران بر احتمال گزارش‌گری متقلبانه، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۹)، ۱۲۵-۱۴۹.
- بختیاری، مهدی، سلامی دهخوارقانی، محسن (۱۳۹۷). تأثیر گزارش‌گری مالی متقلبانه بر بحران مالی با

تأکید بر معاملات با اشخاص وابسته، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۱۷-۳۰: (۳)۱۷-۳۰.

صالحی، اله کرم، بزرگمهریان، شاهرخ، جنت مکان. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۴(۳)، ۸۷-۱۱۶.

سجادی، سید حسین و کاظمی، توحید. (۱۳۹۵). الگوی جامع گزارش‌گری مالی متقلبان در ایران به روش نظریه پردازی زمینه بنیان، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۱): ۱۸۵-۲۰۴.

سجادی، سید حسین، نیک کار، حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۷). بررسی جنبه‌های گوناگون فرایند رشد شرکت در دوره‌های متفاوت تنوع بخشی محصول، *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۰(۱): ۹۵-۱۲۱.

سایت الف. (۱۳۹۳). رتبه بندی جهانی ایران در فساد اقتصادی.

سازمان حسابرسی ایران. (۱۳۹۴). مسئولیت حسابرسان در ارتباط با تقلب و اشتباه، در حسابرسی صورت‌های مالی *استاندارد حسابرسان*، تهران.

سازمان حسابرسی ایران. (۱۳۹۴). الزامات جدید افشا به منظور شفافیت بیشتر در مورد معاملات با اشخاص وابسته *استاندارد حسابداری*، تهران.

شعری صابر، حمیدی الهام. (۱۳۹۱). شناسایی انگیزه‌های معاملات با اشخاص وابسته، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲(۶): ۴۹-۶۷.

واعظ، سید علی، بنافی، محمد، ویسی، سجاد. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرسان بر رابطه‌ی بین معاملات با اشخاص وابسته و حق‌الزحمه‌ی حسابرسان، *بررسی‌های حسابداری*، ۳(۱۲): ۱۱۱-۱۳۰.

واعظ سیدعلی، انواری ابراهیم، بنافی محمد. (۱۳۹۵). تأثیر ساختار مالکیت بر رابطه بین معاملات با اشخاص وابسته و کارایی سرمایه‌گذاری، *حسابداری مالی*، ۸(۳۱): ۱۰۱-۱۳۲.

کامیابی، اسکو، وحید، بوژمهرانی، احسان. (۱۳۹۶). تأثیر اخبار خوب و بد بر رابطه‌ی بین افشای اطلاعات مربوط به معاملات با اشخاص وابسته و واکنش بازار، *دانش حسابداری مالی*، ۴(۲): ۹۵-۱۱۴.

کامیابی، بوژمهرانی، احسان، نادری پلنگی، فاضل. (۱۳۹۳). خطای پیش بینی سود، معاملات با اشخاص وابسته و نسبت اعضای غیرموظف هیأت مدیره، *مطالعات تجربی حسابداری مالی* ۱۱(۴۳): ۱۳۱-۱۵۱.

حساس یگانه، یحیی، غلامزاده لداری. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسان در ایران، *فرصت‌های تحقیقاتی*، دهمین همایش حسابداری، دانشگاه الزهراء.

رحیمیان نظام‌الدین، تقوی فرد محمدتقی، جوادی صوفیانی سپیده. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسان و ارزش‌گذاری بالای حقوق صاحبان سهام، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۳(۵۲): ۱۳۹-۱۱۱.

رفیعی، افسانه حمیدی، الهام؛ مکارم، ناصر. (۱۳۹۳). *اصول حسابرسان*، جلد اول، نشریه شماره ۲۰۶ سازمان حسابرسان: ۴۹۵-۵۲۹.

رضایی، فرزین، یزدی سحر، (۱۳۹۸). تأثیر کوتاه بینی مدیریت بر رابطه بین رقابت در بازار محصول و ریسک تصمیمات عملیاتی مدیریت، *رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری*، ۳(۱۳): ۱۳۶-۱۴۹.

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ علیخانی، راضیه؛ مران جوری، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی کاربرد مدل‌های

پیش‌بینی ورشکستگی آلتمن و فالمر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره شانزدهم شماره ۳۴، ۵۵-۳۴، ۱۹.

دموری داریوش؛ ایزدی، مینو. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر رقابت بازار محصول بر رابطه‌ی بین تمرکز مالکیت و سیاست تقسیم سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۲): ۲۴۹-۲۲۹.

عباس‌زاده، قناد، به‌سودی، (۱۳۹۶)، رقابت در بازار محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۸۰-۶۱.

قدیم پور جواد؛ دستگیر محسن؛ ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی. ۱۶(۶۵): ۹۶-۷۷.

قدیم پور جواد؛ دستگیر، محسن، (۱۳۹۵)، بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۴): ۵۴-۳۷.

قناد، عباس زاده؛ کاردان. (۱۳۹۷). معاملات با اشخاص وابسته و ارتباط آن با رفتار کارا یا فرصت‌طلبانه‌ی مدیریت سود، اقتصاد پولی مالی، ۲۵(۱۶): ۱۰۵-۱۳۳.

وکیلی فرد، حمیدرضا؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۸۸). بررسی ویژگی‌های تقلب در صورت‌های مالی، حسابداری، ۲۴(۲۱۰): ۴۱-۳۶.

نمازی، محمد؛ بایزدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه‌ی بین کیفیت، حسابرسی و مدیریت سود، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۲(۹): ۲۲-۴.

نعمتی، حمید. (۱۳۹۸). نقش کیفیت حسابرسی در رابطه‌ی بین معاملات اشخاص وابسته و مدیریت سود، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۳(۱۱): ۱۱۵-۱۳۳.

ناطق، محبوبه؛ قالباف اصل، حسن (۱۳۸۷). بررسی کارایی در سطح ضعیف در بورس اوراق بهادار تهران (بررسی زیر بخش‌های بازار). تحقیقات مالی، ۸(۲۲).

Abbaszadeh, Ghannad, & Behsoodi. (2017). Competition in the product market, transactions with affiliates and the price of auditing services. Journal of Accounting and Auditing Reviews, 24 (1), 61-80. (In Persian)

Anthony, J. H., & Ramesh, K. (1992). Association between accounting performance measures and stock prices: A test of the life cycle hypothesis. Journal of Accounting and economics, 15(2-3), 203-227.

Bakhtiari, M. & Salami Dehkhah Ghani, M. (2018). The Impact of Fraudulent Financial Reporting on the Financial Crisis with Emphasis on Trades with Affiliates. Accounting and Management Perspectives, 1 (3): pp. 17-30. (In Persian)

Bennouri, M., Nekhili, M., & Touron, P. (2015). Does auditor reputation "discourage"

Blazenko, G., & Scott, W. (1986). A model of standard setting in auditing. Contemporary Accounting Research, 3(1), 68-92.

Cassell, C. A., Giroux, G. A., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2012). The effect of corporate.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. Journal of accounting and Economics, 3(2), 113-127.

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

Demuri, D & Izadi, M. (2019). Investigating the effect of product market competition on the relationship between ownership concentration and dividend policy in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting and Auditing Research*, 11 (42): 229-249. (In Persian)

Ebrahimi, Kazem., Bahrami Nasab, A. & Baghian, J. (2017). The impact of audit quality and shareholder rights on the probability of fraudulent reporting. *Journal of Auditing Knowledge*, 17 (69), 125-149. (In Persian)

Etemadi, A. (2017). Audit quality and fraud in financial statements. *Knowledge of Financial Accounting Journal*, 4 (4), 23-43. (In Persian)

Ghadimpour, J. & Dashtgir, M. (2016). Investigating the Impact of Auditors' Litigation Risk Factors on Audit Fees. *Journal of Financial Accounting Research*, 8 (4), 37-45. (In Persian)

Ghadimpour, J., Dashtgir, M. & Izadinia, N. (2016). Investigating the Relationship between Factors Affecting Auditors' Litigation Risk and Modified Audit Commentary. 16 (65), 77-96. (In Persian)

Ghannad, Abbaszadeh, & Kardan. (2018). Dealing with Affiliates and Its Relationship to Efficient Behavior with Opportunistic Earnings Management. *Journal of Monetary and Financial Economics*, 25 (16): 105-133. (In Persian)

Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2015). Related-party transactions and audit fees: Evidence from China. *Journal of International Accounting Research*, 14(1), 59-83.

Hasas, Y. & Gholamzadeh Ladari, Y. (2012). Comprehensive Assessment of Audit Quality in Iran: Research Opportunities. 10th Accounting Conference, Al-Zahra University. (In Persian)

Henry, E., Gordon, E. A., Reed, E., & Louwers, T. (2012). The role of related-party transactions in fraudulent financial reporting. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 4, 186-213.

Hung, Y. S., & Cheng, Y. C. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis. *Asia Pacific Management Review*, 23(2), 72-85.

International Accounting Standards Board (2008), *Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments*, available at.

Iran Auditing Organization, (2015). *New Disclosure Requirements for More Transparency in Transactions with Related Parties {Accounting Standard 12}*, Tehran. (In Persian)

Iran Auditing Organization. (2015). *Audit Responsibility in Relation to Fraud and Error in Auditing Financial Statements {Auditing Standard 240}*, Tehran. (In Persian)

Kamyabi, Bojmehrani, E. & Naderi Palangi, F. (2014). Profit forecast error, transactions with affiliates and the proportion of non-executive board members. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11 (43), 131-151. (In Persian)

Kamyabi, Esco, V., Bojmehrani, E. (2017). The effect of good and bad news on the relationship between disclosure of information related to transactions with related parties and the reaction of the knowledge market. *Journal of Financial Accounting*, 4 (2), 95-114. (In Persian)

Kumar A (2017) Information System Complexity and Business Value, *International Journal of Economics & Management Sciences* : 400.

Namazi, M., Bayazdi, A. & Jabbarzadeh Kongerlou, S. (2011). Investigating the Relationship between Audit Quality and Profit Management. *Accounting and Auditing Research*, 2(9), pp.

4-22. (In Persian)

Nateghi, M. & Qalibaf Asl, H. (2008). Assessing poor performance at the Tehran Stock Exchange (review of sub-segments of the market). *Journal of Financial Research*, 8 (22). (In Persian)

Nemati, H. (2009). The Role of Audit Quality in the Relationship between Transactions with Affiliates and Profit Management. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 3 (11), 15-133. (In Persian)

Pratt, J., and J. Stice. (1994). The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence and Recommended Audit Fees. *The Accounting Review*. Vol. 69, Pp. 639-656.

Rafiei, A., Hamidi, E. & Makarem, N. (2014). Principles of Auditing. *Journal of the Auditing Organization*, 1(206), 495-529. (In Persian)

Rahimian, N., Taghavi Fard, M. T. & Javadi Sofiaei, S. (2016). Audit Quality and High Valuation of Equity. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 52(13), 11-139. (In Persian)

Rahnamay Roodposhti, F., Alikhani, R., & Maranjori, M. (2009). Investigating Application of Altman and Falmer bankruptcy prediction models in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, 16(19), 34-55. (In Persian)

Rezaei, F. & Yazdi, S. (2019). The effect of management short-sightedness on the relationship between competition in the product market and the risk of management operational decisions. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 3 (13) 136-149. (In Persian)

Sajjadi, H. & Kazemi, T. (2016). Comprehensive model of fraudulent financial reporting in Iran with grounded theorizing method. *Empirical Accounting Research Journal*, 6 (1), 185-204. (In Persian)

Sajjadi, H. & Nikkar Hajizadeh, S. (2018). Examining the various aspects of the company's growth process in different periods of product diversification. *Accounting Advances*, 10 (1): 95-121. (In Persian)

Salehi, A. K., Bozorgmehrian, S. & Jannat, M. (2017). Investigating the effect of complexity of accounting information on the delay in submitting audited financial statements and information asymmetry with emphasis on the role of auditing quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 4 (3), 87-116. (In Persian)

Sheri, S. & Hamidi, E. (2012). Identifying Motives for Dealing with Affiliates. *Empirical Accounting Research*, 2 (6): 49-67. (In Persian)

Shu, S. Z. (2000). Auditor resignations: Clientele effects and legal liability. *Journal of Accounting and Economics*, 29(2), 173-205.

Site A. (2014). Iran's global ranking in economic corruption. (In Persian)

Vakili Fard, H. & Jabbarzadeh Kongerloo, S. (2009). Investigating the characteristics of fraud in financial statements. *Accountant Journal*, 24 (210), 36-41. (In Persian)

Waez, A., Anwari, E & Banafi, M. (2016). The Impact of Ownership Structure on the Relationship between Deals with Affiliates and Investment Efficiency. *Financial Accounting Quarterly*, 8 (31), 101-132. (In Persian)

Waez, A., Banafi, M. & Veisi, S. (2016). Investigating the effect of auditor expertise on the relationship between transactions with related parties and auditing fees. *Accounting Reviews*, 3 (12), 11-130. (In Persian)

Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How individual auditor characteristics impact the

likelihood of audit failure: Evidence from China. *Advances in accounting*, 30(2), 394-401.

Zmijewski, M. E. (1984). Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models. *Journal of Accounting research*, 59-82.

پی‌نویس:

1. Related-party transactions
2. Diversification
3. Information complexity
4. audit failures
5. Representation theory
6. Conflict of interest
7. audit quality
8. ACFE
9. Hung& Cheng



COPYRIGHTS

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

The Impact of the Audit Committee's Financial Expertise on the Abnormal Tone of Management Discussion and Analysis Report (MD&A): Evidence from Management Interpretation Report

Rohollah Arab¹, Mohammad Gholamrezapoor²,
Seyed Pouria Kazemi³, Narjes Amirnia⁴

Received: 2021/01/19
Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

Since the tone of the managers influences the decision-making of the users of financial reports, the existence of independent and specialized committees in the company such as the audit committee can be effective as one of the pillars of corporate governance to monitor such actions of managers. Therefore, The main purpose of this study is to investigate the effect of the financial expertise of the audit committee on the abnormal tone of the management review and analysis report (management interpretive report) in companies listed on the Tehran Stock Exchange. To test the research hypothesis, the financial information of companies listed on the Tehran Stock Exchange in the period between 1396 to 1397 has been used, so that after applying the restrictions in this study, the final sample consisting of 168 companies was selected. After measuring the research variables, multivariate linear regression analysis was used to test the research hypothesis. The hypothesis was also tested using Eviews econometric software and statistical techniques of integrated data. The results of the statistical tests of the research show that the financial expertise of the audit committee leads to a reduction in the unusual tone of the management interpretative report.

Key Words: Audit Committee Financial Expertise, Abnormal Tone, Management Management Discussion and Analysis Report, Management Interpretation Report.



10.22034/ARJ.2021.243331

1. Assistant Professor, Faculty of Accounting, Golestan Institute of Higher Education, Gorgan, Iran. arabroohollah@yahoo.com
 2. Msc.in Accounting, Golestan Institute of Higher Education, Gorgan, Iran. Mohammad.gh5736@gmail.com (Corresponding Author)
 3. Msc.in Accounting, Faculty of Economics and Administrative, Mazandaran University, Babolsar.Iran.
 4. Msc.in Auditing, Bandargaz branch, Islamic Azad Univerdity, Bandargaz, Iran. narjes.amirniya@yahoo.com
- <http://article.iacpa.ir>

تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت (شواهدی از گزارش تفسیری مدیریت)

روح اله عرب^۱، محمد غلامرضا پور^۲، سید پوریا کاظمی^۳، نرجس امیرنیا^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۳۰

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

از آن جایی که لحن مدیران بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی مؤثر است وجود کمیته‌های مستقل و دارای تخصص در شرکت همانند کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند به عنوان یکی از ارکان حاکمیت شرکتی، برای نظارت بر اقدام مدیران مؤثر باشد. هدف اصلی این پژوهش بررسی تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت (گزارش تفسیری مدیریت) در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش از اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ استفاده شده است، به طوری که پس از اعمال محدودیت‌های موردنظر در این پژوهش، نمونه‌ی نهایی متشکل از ۱۶۸ شرکت انتخاب گردید. پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره، برای آزمون فرضیه پژوهش استفاده شد. آزمون فرضیه نیز با استفاده از نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews و تکنیک‌های آماری داده‌های تلفیقی با کنترل اثرات سال و صنعت صورت پذیرفته است. نتایج حاصل از آزمون‌های آماری پژوهش نشان می‌دهد که تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی منجر به کاهش لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی، لحن غیرعادی، گزارش بررسی و تحلیل مدیریت، گزارش تفسیری مدیریت.

doi 10.22034/ARJ.2021.243331

arabroohollah@yahoo.com

Mohammad.gh5736@gmail.com

pouria_74k@yahoo.com

narjes.amirniya@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران

۲. کارشناس ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران (نویسنده مسئول)

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

۴. کارشناس ارشد حسابرسی، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران

۱- مقدمه

درخصوص گزارش پیش‌بینی سود، طی بررسی‌های به عمل آمده مشخص شد که غالب کشورها، نه تنها الزامی برای پیش‌بینی سود ندارند بلکه حتی در برخی، ارائه‌ی سود پیش‌بینی شده منع شده است. در کنار مطالعات بین‌الملل، انحراف سود پیش‌بینی شده در ابتدای سال مالی با سود محقق شده و همچنین تعدیل مکرر پیش‌بینی سود از جانب شرکت‌ها، سازمان را به این نتیجه رساند که نه تنها گزارش پیش‌بینی سود ابزاری جهت تحلیل شرکت نیست بلکه ممکن است به‌عنوان ابزاری برای دستکاری بازار نیز مورد سوء استفاده قرار گیرد. نتایج این مطالعات در نشست‌ی با فعالان بازار نیز مورد بررسی قرار گرفت و نظرات ایشان درباره‌ی حذف گزارش پیش‌بینی سود اخذ شد. در نهایت در اواخر آذر ۹۵ پیشنهاد حذف ماده‌ی ۱۶ دستورالعمل اجرایی نحوه‌ی انجام معاملات در بورس اوراق بهادار تهران و بند ۲ ماده‌ی ۱۱ دستورالعمل اجرایی نحوه‌ی انجام معاملات اوراق بهادار در فرابورس ایران همراه با تغییرات اساسی مصادیق اطلاعات با اهمیت و نحوه‌ی گزارش‌گری آن به هیأت‌مدیره‌ی سازمان ارائه شد. با در نظر گرفتن این نکته که گزارش پیش‌بینی سود مورد توجه بازار است، مقرر شد مطالعات دیگری برای دستیابی به جایگزین‌های این گزارش نیز صورت گیرد. بررسی‌های گسترده‌ای در میان کشورهای مختلف، از کشورهای توسعه یافته، در حال توسعه و کشورهایی که بازاری حدوداً مشابه بازار کشور داشتند، برای یافتن جایگزینی برای گزارش پیش‌بینی سود صورت گرفت. در میان این بررسی‌ها، مشخص شد تمامی ناشران پذیرفته شده در غالب کشورها، همراه با صورت‌های مالی گزارشی ارائه می‌کنند که مدیریت شرکت از طریق این گزارش تلاش می‌کند تا سهامداران فعلی و سرمایه‌گذاران را نسبت به وضعیت گذشته، جاری و آینده‌ی شرکت مطلع سازند. در کشورهای آمریکایی (مانند ایالات متحده و کانادا) از این گزارش به‌عنوان گزارش بحث و تجزیه و تحلیل مدیر^۱، غالب کشورهای اروپایی به‌عنوان تفسیر مدیریت^۲، در کشور انگلیس از آن به گزارش بررسی وضعیت مالی و عملیاتی^۳ و در آلمان با عنوان گزارش مدیران^۴ یاد می‌شود. بررسی‌های بیشتر نشان داد که هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابداری^۵ با جمع‌بندی رویه‌های غالب کشورهایی که از این گزارش استفاده می‌کردند ذیل یک گزارش واحد، از آن به‌عنوان گزارش تفسیری مدیریت یاد کرده است. مطالعات بیشتر سازمان‌ها را به این نتیجه رساند که گزارش تفسیری مدیریت قابلیت جایگزینی با گزارش پیش‌بینی سود را دارد. لذا به منظور جلوگیری از بروز خلأ اطلاعاتی، گزارش تفسیری مدیریت که همراه صورت‌های مالی ارائه می‌شود، در دستورالعمل اجرایی افشای اطلاعات شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان، الزامی شد.

ادبیات موجود بیان می‌کنند اطلاعات کیفی و در واقع اطلاعات به غیر از صورت‌های مالی در مورد شرکت‌ها، باعث بهبود محیط اطلاعات می‌شود. این مطالعات معتقدند که اطلاعات کیفی، اطلاعات مالی را تکمیل کرده و افزایش محتوای اطلاعات را برای سرمایه‌گذاران فراهم می‌کند. از طرف دیگر برخی از مطالعات ادعا می‌کنند که افشای کیفی به دلیل سطحی بودن یا پیچیدگی زبان، فاقد اطلاع‌رسانی است (تاوکار، ۱۹۹۸). مطالعات اخیر همچنین نشان می‌دهد که مدیران

شرکت‌ها اطلاعات کیفی را برای منافع شخصی خود دستکاری می‌کنند. به عنوان مثال، مدیران ممکن است سعی کنند با دستکاری لحن زبانی که در افشای کیفی مورد استفاده قرار می‌گیرد، واکنش‌های مطلوب بازار را القا کنند (دیویس و تاما- سوئیت، ۲۰۱۲؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴). از آن جایی که نحوه‌ی لحن مدیران بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی مؤثر است وجود کمیته‌ای مستقل در شرکت همانند کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند به عنوان یکی از ارکان حاکمیت شرکتی، برای نظارت چنین اقدام مدیران مؤثر باشد (ذاکری، فیلسرای، ۱۳۹۹). این کمیته، جهت حفظ منافع سهامداران باید نگرش جست وجو گران‌های برگزیند و قضاوت‌های مدیریت را مورد سؤال قرار دهد (تاری وردی، قادری، ۱۳۹۶). کمیته‌ی حسابرسی به عنوان یکی از کمیته‌های عملیاتی و زیر مجموعه‌ی کمیته‌ی هیأت‌مدیره، مسئولیت بازبینی و نظارت بر گزارش‌های مالی و افشا را دارد (همان).

تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که توانایی متخصصان مالی برای نظارت بر مدیران شرکت‌ها نقش نظارتی کمیته‌های حسابرسی را تقویت می‌کند (باغومیان، محمدی، ۱۳۹۷؛ تاری وردی، قادری، ۱۳۶۹۶؛ ابوت و همکاران، ۲۰۰۴). با توجه به نقش کمیته حسابرسی در بررسی و بحث در مورد محتوای بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت (کارسلو و نیل، ۲۰۰۳؛ کینات، والو، ۲۰۰۸) این احتمال وجود دارد که متخصصان مالی کمیته‌های حسابرسی با کاهش مدیریت لحن فرصت‌طلبانه، کیفیت گزارش‌گری در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت را بهبود بخشند. انتظار می‌رود متخصصان مالی استانداردهای بالاتری را نسبت به افراد بدون تخصص داشته باشند. چرا که آن‌ها نگرانی بیشتری در مورد شهرت و ریسک دادخواهی دارند (کریشنان، ویسواناتان، ۲۰۰۸). اعضای کمیته‌ی حسابرسی با تخصص مالی انگیزه‌هایی را برای محدود کردن مدیریت لحن مثبت به منظور تأمین اعتبار خود و کاهش خطر دادخواهی دارند و تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی مدیریت لحن مثبت را در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت کاهش می‌دهد و رابطه‌ی منفی بین تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی و لحن غیرعادی بررسی و تحلیل ریسک مدیریت وجود دارد (لی و پارک، ۲۰۱۸). بنابراین انتظار می‌رود که تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی موجب کاهش لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت گردد. با این حال در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری و حسابرسی برای تحقیق در این باره وجود دارد که انجام مطالعه‌ی تجربی، برای درک بهتر نقش تخصص مالی کمیته حسابرسی شرکت‌ها بر لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت آن‌ها ضروری است. در پژوهش حاضر سعی بر آن است که رابطه‌ی بین تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی با لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت مورد بررسی قرار گیرد.

نتایج پژوهش حاضر می‌تواند دستاوردها و ارزش افزوده علمی به‌همراه داشته باشد: اول این که نقطه‌ی متمایز این پژوهش آن است که قوانین و ساختار محیطی ایران نسبت به سایر کشورها کاملاً متفاوت است و با توجه به این که ارائه‌ی گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت یا گزارش تفسیری

مدیریت در اواخر آذر ۱۳۹۵ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران الزامی شد، نتایج پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری در مورد گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت یا گزارش تفسیری مدیریت شرکت‌ها در کشورهای در حال توسعه نظیر بازار سرمایه‌ی ایران شود. دوم این‌که پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که در زمره نخستین تحقیقات داخلی است که به بررسی لحن پرداخته است. سوم این‌که پژوهش حاضر به بررسی رابطه‌ی تخصص مالی کمیته حسابرسی با لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت پرداخته که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. درنهایت، نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه‌ی لحن غیرعادی و گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت پیشنهاد نماید.

۲- چارچوب نظری

۲-۱- لحن زبان در گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت

بخش نوشته شده توسط مدیران، بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت از گزارش‌های مالی شرکت‌ها، مروری بر عملکرد گذشته شرکت‌ها و چشم‌انداز آینده دارد و در مورد جنبه‌های مختلف کسب و کار بحث می‌کند. ادبیات قبلی با مطالعه‌ی محتوای اطلاعات بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت دریافته‌اند که لحن زبانی آن اطلاعات مفیدی را به سرمایه‌گذاران ارائه می‌دهد. لی (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که لحن اظهارات آینده‌نگر در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت قدرت توضیح در پیش‌بینی سود آینده شرکت را دارد. فلدمن و همکاران (۲۰۱۰) رابطه‌ی مثبتی بین تغییر لحن در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت و بازده اضافی بازار پیدا کردند. آن‌ها استدلال می‌کنند که لحن بررسی و تحلیل ریسک مدیریت منعکس‌کننده چشم‌انداز مدیران برای عملکرد شرکت در آینده است و اطلاعاتی را ارائه می‌دهد که در صورت‌های مالی به طور کامل در دسترس نیست.

با این حال مطالعات اخیر شواهدی ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد لحن بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت ممکن است مربوط به رفتار فرصت‌طلبانه‌ی مدیران با هدف گمراه‌کننده سرمایه‌گذاران باشد. دیویس و تاما- سوئیت (۲۰۱۲) نشان می‌دهند که مدیران لحن بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت و پیش‌بینی سود به طور استراتژیک و برای کسب واکنش مطلوب از سمت بازار مدیریت می‌کنند. به طور خاص، مدیران از کلمات خوش‌بینانه‌تر و کلمات بدبینانه‌ی کمتری در گزارش پیش‌بینی سود نسبت به بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت استفاده می‌کنند و انتظار واکنش‌های بزرگی از سمت بازار در مقابل انتشار گزارش پیش‌بینی سود دارند. همچنین هوانگ و همکاران (۲۰۱۴) با بررسی گزارش‌های پیش‌بینی سود شواهدی ارائه می‌دهد مبنی بر این‌که مدیران به‌طور فرصت‌طلبانه لحن مورد استفاده را مدیریت می‌کنند. آن‌ها نشان می‌دهند که مدیران وقتی انگیزه‌ای برای افزایش قیمت سهام، تأثیرگذاری بر پیش

بینی‌های تحلیلگران و یا مخفی کردن عملکرد عملیاتی ضعیف دارند، احتمالاً تمایل به مدیریت لحن به سمت مثبت دارند. علاوه بر این نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران با مدیریت استراتژیک لحن گمراه می‌شوند. به طور خلاصه لحنی که در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت استفاده می‌شود، حاوی اطلاعات مهمی است که بر محیط اطلاعات شرکت تأثیر می‌گذارد. در عین حال مدیران انگیزه‌هایی برای مدیریت لحن بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت به صورت فرصت طلبانه برای گمراهی سرمایه‌گذاران و القای واکنش‌های مطلوب بازار دارند.

۲-۲- تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی و لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل

مدیریت

یکی از اجزای بسیار مهم نظام راهبری واحد تجاری که نقش بسیار با اهمیتی در بهبود اعتباردهی گزارش‌ها و فعالیت‌های هیأت‌مدیره و حفظ منافع گروه‌های مختلف از جمله شرکت، سهامداران، اعتباردهندگان و دولت دارد وجود کمیته‌ی حسابرسی به منظور اثربخشی فعالیت‌های هیأت‌مدیره در شرکت‌ها است (فخاری، رضائی پیتهنوئی، ۱۳۹۷). براساس منشور کمیته‌ی حسابرسی مصوبه‌ی ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ سازمان بورس اوراق بهادار تهران، اعضای هیأت‌مدیره با انتخاب و انتصاب اعضای دارای صلاحیت در کمیته‌ی حسابرسی به منظور عزم خود در استقرار نظام راهبردی شرکتی مصمم‌تر تشکیل می‌شود (باغوییان و محمدی، ۱۳۹۷؛ فخاری، رضائی پیتهنوئی، ۱۳۹۷؛ جامعی، رستمیان، ۱۳۹۴). از آن جایی که اثربخشی فعالیت کمیته‌ی حسابرسی مطابق با نظر هیأت حسابداری شرکت‌های سهامی عام در وهله‌ی اول وابسته به تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی در حوزه‌ی حسابداری و گزارش‌دهی مالی است (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶) تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی به عنوان یکی از برجسته‌ترین ویژگی کمیته‌ی حسابرسی که ارتباط تنگاتنگی با اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی دارد در سال‌های اخیر توجه تنظیم‌کنندگان را به خود جلب کرده است (باغومیان، محمدی، ۱۳۹۷). مطابق ماده‌ی ۱ منشور کمیته‌ی حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی را داشتن مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در مسائل مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت یا گرایش‌های مالی یا اقتصاد) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل صورت‌ها و گزارش‌گری مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی تعریف کرده است.

تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی به عنوان بخش مهمی از سیستم نظارت داخلی، قدرت کمیته‌ی حسابرسی را تقویت کرده که می‌تواند باعث افزایش کیفیت و شفافیت گزارشات هیأت‌مدیره شود (صالح و همکاران، ۲۰۱۷). شواهد زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد کمیته‌های حسابرسی به طور فعال در بررسی بخش‌های بررسی و تحلیل ریسک مدیریت مشارکت می‌کنند. گوه (۲۰۰۹) بیان می‌کند شرکت‌هایی که اعضای کمیته‌ی حسابرسی آن‌ها تخصص مالی

دارند، هیأت‌مدیره گزارش مالی شفاف و قابل فهم برای ذی‌نفعان مختلف ارائه و افشاء می‌نمایند. از آن جایی که در گزارش‌های هیأت‌مدیره علاوه بر اطلاعات کمی، شرح نوشتاری نیز ارائه می‌شود (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸) مدیران با استفاده از شرح نوشته‌های موجود در گزارش‌های مدیریتی می‌توانند بر جنبه‌ی متقاعدکنندگی تمرکز می‌کنند. یکی از روش‌های مهم متقاعدکنندگی این است که بر انعکاس و تکرار واژه‌های خاصی از اطلاعات در متن تأکید شود. این روش از متقاعدکنندگی، بر لحن افشای اطلاعات تأکید دارد که یکی از عوامل مهم مؤثر بر سبک بیان و نحوه‌ی افشای اطلاعات کیفی در گزارش‌های مدیریتی است (کاشانی پور و همکاران، ۱۳۹۸). در واقع یکی از ویژگی‌های بسیار مهم افشای اطلاعات نوشتاری در گزارش‌های هیأت‌مدیره، کاربرد لحن توسط مدیران در انتقال پیام به ذی‌نفعان مختلف است که وجود کمیته‌ی حسابرانی می‌تواند بر نحوه‌ی لحن گزارش‌گری مالی تأثیرگذار باشد. هانگ و همکاران (۲۰۱۴) از مدیریت نوشتار به عنوان ابزاری برای مخفی کردن اطلاعات بنیادی بیان نموده و مدیریت نوشتار را به عنوان لحن غیرعادی نوشتار، یعنی سطح لحنی غیرهمسان با اطلاعات بنیادی شرکت می‌دانند. لحن غیرعادی نوشتاری می‌تواند به صورت فرصت طلبانه‌ای برای بهبود فهم گزارش‌های مالی و در نتیجه گمراه کردن سرمایه‌گذاران با استفاده از کلمات مثبت برای مخفی کردن عملکرد ضعیف شرکت به کار گرفته شود. این موضوع می‌تواند یک وضعیت دشوار ایجاد کند. زیرا استفاده‌کنندگان از گزارش‌های سالانه ادراک کمتر دقیقی درباره‌ی شرکت دارند (رهنمای رودپشتی، محسنی، ۱۳۹۵). کردیت سوئیس^۶ مشخص می‌کند کمیته‌ی حسابرانی خود باید وضوح و قوام افشاگری‌ها و توضیحات موجود در صورت‌های مالی و بررسی و تحلیل ریسک مدیریت را ارزیابی کند. به عنوان مثال مک مولن و راغونندان (۱۹۹۶) گزارش دادند که بعید است شرکت‌هایی که دارای مشکلات مالی هستند اعضای کمیته‌ی حسابرانی با تخصص مالی داشته باشند. شواهد مطرح شده حاکی از آن است که تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرانی ممکن است روند بررسی را تقویت کند. این نکته به نوبه‌ی خود، بر کیفیت بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت گزارش‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

به دو دلیل انتظار می‌رود تخصص مالی کمیته‌ی حسابرانی به‌طور منفی بر لحن غیرعادی تأثیرگذار باشد: اول) متخصصان مالی دانش و مهارت‌های گسترده‌ای در زمینه‌ی حسابداری و امور مالی دارند. این امر آن‌ها را قادر می‌سازد تا ارزیابی کنند که آیا بررسی و تحلیل ریسک مدیریت اطلاعات مناسب را مطابق با وضعیت مالی شرکت ارائه می‌دهد. با توجه به این که مدیران انگیزه‌هایی برای مدیریت لحن بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت به سمت مثبت دارند (دیویس، تاما-سوئیت، ۲۰۱۲؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴)، متخصصان مالی می‌توانند کمیته‌ی حسابرانی را در تعیین این که آیا توضیحات بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت بسیار خوش بینانه هستند یا خیر کمک کنند. علاوه بر این نظارت مؤثر متخصصان مالی کمیته‌ی حسابرانی همچنین می‌تواند با جلوگیری از تلاش‌های مدیریتی برای مدیریت لحن به سمت مثبت، به عنوان یک اقدام پیشگیرانه عمل کند. دوم) مدیریت لحن بررسی و تحلیل ریسک مدیریت مربوط به فرصت‌طلبی مدیریتی

است و این باعث افزایش نگرانی در مورد خطر شهرت و دادخواهی برای اعضای کمیته‌ی حسابرسی می‌شود. به عنوان مثال: فیچ و شیووداسانی (۲۰۰۷) دریافتند که در نتیجه دعاوی مربوط به گزارش‌گری مالی متقلبانه مانند تحریف عمدی، منجر به کاهش به کارگیری چنین مدیرانی در سایر شرکت‌ها می‌گردد. مطالعات قبلی تأیید می‌کنند که چنین نگرانی‌هایی از نظر متخصصان مالی بسیار بیشتر است. زیرا آن‌ها به خاطر توانایی برتر برای نظارت مؤثر بر شرکت‌ها، شهرت کسب می‌کنند و انتظار می‌رود استانداردهای بالاتری را نسبت به سایر مدیران غیرمتخصص داشته باشند (کریشنان، ویسواناتان، ۲۰۰۸). نگرانی‌های اعضای کمیته‌ی حسابرسی در مورد اعتبار آن‌ها و خطر احتمالی دادخواست، انگیزه‌ای برای کاهش مدیریت لحن مثبت در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت ایجاد می‌کند که این انگیزه برای اعضای دارای تخصص مالی برجسته‌تر است و تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی مدیریت لحن به سمت مثبت را محدود می‌کند و در نتیجه منجر به بازتاب بهتر وضعیت مالی شرکت در بخش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت می‌گردد (لی و پارک، ۲۰۱۸). بنابراین فرضیه‌ی پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی منجر به کاهش لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت می‌گردد.

۳- روش‌شناسی تحقیق

۳-۱- انتخاب نمونه و منابع گردآوری داده

با توجه به این‌که گزارش بررسی و تحلیل ریسک مدیریت یا گزارش تفسیری مدیریت در اواخر آذر ۱۳۹۵ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران الزامی شد و شرکت‌ها از سال ۱۳۹۶ اقدام به ارائه‌ی این گزارش کردند، جامعه‌ی آماری تحقیق شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ است. نمونه آماری تحقیق شامل شرکت‌هایی است که حائز شرایط زیر باشند:

۱- شرکت‌هایی که تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۶ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۷ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.

۲- به منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد.

۳- طی دوره‌ی مورد نظر، تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشد.

۴- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه‌ی شرکت‌ها، در جامعه‌ی آماری منظور نشده‌اند).

پس از اعمال محدودیت‌های یادشده، تعداد ۱۶۸ شرکت (طبق جدول ۱) به عنوان نمونه‌ی آماری پژوهش انتخاب شدند. داده‌های تحقیق با مراجعه به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار موجود در سامانه‌ی کدال، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار، و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استخراج شد. جهت تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها نیز از نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews استفاده شده است.

جدول (۱) انتخاب نمونه و توزیع صنعت

پنل اول: روند انتخاب نمونه آماری	
۶۸۲	مشاهدات اولیه (۳۴۱ شرکت اصلی بورس در سال ۱۳۹۷، ضرب در عدد ۲)
(۱۳۴)	کسر می‌شود: از ابتدای سال ۱۳۹۶ در بورس پذیرفته نشده باشد.
(۵۰)	کسر می‌شود: سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نباشد.
(۳۸)	کسر می‌شود: تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده باشد.
(۱۲۴)	کسر می‌شود: جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی باشد.
۳۳۶	تعداد مشاهده‌ی نمونه‌ی آماری انتخاب‌شده

جدول (۲) توزیع نمونه با توجه به صنعت

صنعت	لحن غیرعادی منفی	لحن غیرعادی مثبت	جمع
خودرو و قطعات، ماشین آلات	۸	۶۸	۷۶
فلزات اساسی و کانه‌ها	۱۸	۴۴	۶۲
فرآورده‌های نفتی و شیمیایی	۱۵	۳۷	۵۲
دارویی و غذایی	۴۰	۳۶	۷۶
ساختمانی	۳	۴۳	۴۶
سایر	۹	۱۵	۲۴
جمع	۹۳	۲۴۳	۳۳۶

۲-۳- مدل و متغیر مورد استفاده

به منظور آزمون فرضیه‌ی تحقیق مدل تعدیل‌شده‌ی زیر بر مبنای مطالعه لی و پارک (۲۰۱۸) مورد استفاده قرار می‌گیرد:

$$AbTone_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 ACFEXPT_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Earn_{i,t} + \beta_4 Loss_{i,t} + \beta_5 SaleGrwth_{i,t} + \beta_6 Lev_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 StdSale_{i,t} + \beta_9 StdCash_{i,t} + \beta_{10} BDSIZE_{i,t} + \beta_{11} BDInd_{i,t} + \sum IND + \sum YEAR + \varepsilon_{i,t} \quad (مدل ۱)$$

در مدل فوق:

لحن غیرعادی گزارش تحلیل و بررسی ریسک مدیریت (AbTone): متغیر لحن از دو بخش تشکیل شده است که هر یک از آن‌ها ویژگی‌های مختلفی از انتخاب زبان مدیران را به خود اختصاص می‌دهد. بخش اول، لحن عادی، صرفاً منعکس‌کننده‌ی اصول شرکت است و تصویری بی‌طرف از عملکرد و ریسک فعلی و پیش‌بینی شده‌ی شرکت را ارائه می‌دهد. بخش دیگر، لحن غیرعادی، لحن زبانی است که با وضعیت مالی شرکت مطابقت ندارد و منعکس‌کننده‌ی میزان اعمال اختیار مدیران و انتخاب اطلاعات کمی است. برای محاسبه‌ی لحن غیرعادی بر اساس مطالعات قبلی (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴؛ لی، ۲۰۱۰؛ لی، پارک، ۲۰۱۸) از مدل رگرسیون

استفاده می‌شود. در رگرسیون ذکر شده بعضی از متغیرها مربوط به تحلیلگران مالی به دلیل عدم وجود داده از مدل حذف شدند و مدل زیر با توجه به شرایط محیطی ایران تعدیل شده است:

$$\text{Tone}_t = \beta_0 + \beta_1 \text{Earn}_t + \beta_2 \text{ChgEarn}_t + \beta_3 \text{Loss}_t + \beta_4 \text{Ret}_t + \beta_5 \text{StdEarn}_t + \beta_6 \text{StdRet}_t + \beta_7 \text{BTM}_t + \beta_8 \text{Size}_t + \beta_9 \text{Age}_{it} + \sum \text{IND} + \sum \text{YEAR} + \varepsilon_t \quad (\text{مدل ۲})$$

در مدل فوق:

Tone، با استفاده از رویکرد شمارش کلمه و از طبقه‌بندی کلمات ایجاد شده توسط لوفران و مک دونالد^۶ (۲۰۱۱) برای طبقه‌بندی مثبت یا منفی بودن کلمات استفاده می‌کنیم. سپس تعداد کلمات مثبت را از تعداد کلمات منفی کم می‌کنیم و سپس تقسیم بر تعداد کل کلمات موجود در گزارش تحلیل و بررسی مدیریت می‌کنیم. مقادیر به‌دست آمده بالاتر نشان‌دهنده‌ی لحن مثبت بیشتر در گزارش تحلیل و بررسی مدیریت است.

Earn، برابر با نسبت سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی ابتدای سال شرکت
ChgEarn، برابر با تغییر نسبت سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی ابتدای سال شرکت
Loss، در صورتی که در سال مورد نظر شرکت زیان داشته باشد برابر عدد یک و در غیر این صورت برابر عدد صفر
Ret، بازده سالانه سهام

StdEarn، انحراف استاندارد سال جاری و ۴ سال قبل نسبت سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی ابتدای سال شرکت

StdRet، انحراف استاندارد بازده ماهانه طی ۱۲ ماه منتهی به تاریخ پایان سال مالی،

BTM، نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار آن،

Size، از لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت،

Age، برابر است با فاصله‌ی زمانی بین تاریخ پذیرش در بورس تا پایان دوره زمانی پژوهش،

IND، بیانگر نوع صنعت و

YEAR، بیانگر سال است.

پس از محاسبه‌ی مدل رگرسیونی فوق برای هر صنعت-سال به طور جداگانه، مقادیر جمله خطای مدل فوق نشان‌دهنده لحن غیرعادی است.

۱-۲-۳- متغیر مستقل

تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی (ACFEXPT): مطابق با پژوهش فخاری و رضائی پیتته نوئی (۱۳۹۶) برابر با نسبت تعداد اعضای دارای مدرک مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی و اقتصاد) عضو کمیته‌ی حسابرسی به کل اعضای کمیته‌ی حسابرسی شرکت است.

۲-۲-۳- متغیرهای کنترلی

برای اطمینان از این که نتایج تحقیق تحت تأثیر عوامل دیگری که با روش‌های افشای شرکت‌ها

در ارتباط هستند، قرار نمی‌گیرند، از متغیرهای کنترل مختلفی که در مطالعات قبلی (دیچو و دیچف، ۲۰۰۲؛ دالیول و همکاران، ۲۰۱۰؛ لی، پارک، ۲۰۱۸) مورد استفاده قرار گرفتند، استفاده شده شامل ویژگی‌های مالی شرکت مانند اندازه‌ی شرکت، عملکرد عملیاتی (سود شرکت، زیان شرکت و رشد فروش)، ریسک مالی (اهرم مالی)، پتانسیل رشد (نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار) و نوسانات عملیاتی (نوسانات فروش و وجه نقد) و ویژگی‌های هیأت‌مدیره نظیر اندازه و استقلال هیأت‌مدیره می‌باشند که در ادامه به معرفی آن‌ها می‌پردازیم.

اندازه‌ی شرکت (Size): برای سنجش اندازه‌ی شرکت از لگاریتم طبیعی فروش خالص شرکت استفاده شده است.

سود شرکت (Earm): برابر با نسبت سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی ابتدای سال شرکت است. زیان شرکت (Loss): یک متغیر مجازی است، در صورتی که در سال مورد نظر شرکت زیان داشته باشد برابر عدد یک و در غیر این صورت برابر صفر است.

رشد فروش (SaleGrwth): از طریق فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل محاسبه می‌شود.

اهرم مالی (LEV): در این پژوهش، نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها به عنوان ابزاری برای اندازه‌گیری اهرم مالی به کار می‌رود.

نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار (BTM): از طریق نسبت ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش بازار آن محاسبه می‌گردد.

نوسانات فروش (StdSale): برابر با انحراف استاندارد نسبت فروش به کل دارایی سال جاری و ۴ سال قبل است.

نوسانات سود (StdCash): از طریق انحراف استاندارد سال جاری و ۴ سال قبل نسبت وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی به مجموع دارایی محاسبه می‌شود.

اندازه هیأت‌مدیره (BDSize): در این پژوهش اندازه هیأت‌مدیره برابر با تعداد اعضای هیأت‌مدیره است.

استقلال هیأت‌مدیره (BDInd): برابر با تعداد اعضای غیر موظف هیأت‌مدیره تقسیم بر کل اعضای هیأت‌مدیره است.

اثرات صنعت (IND): بیانگر نوع صنعت می‌باشد که به صورت یک متغیر مجازی سنجیده شده است. اثرات اثرات سال (YEAR): یک متغیر مجازی است و برای در نظر گرفتن اثرات تصادفی سال وارد الگوی رگرسیونی خواهد شد.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است که برای نمونه‌ای متشکل از ۳۳۶ شرکت - سال مشاهده در فاصله‌ی زمانی سال‌های ۱۳۹۶-

۱۳۹۷ نشان می‌دهد. همان‌گونه که در این جدول ملاحظه می‌شود میانگین متغیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی برابر با ۰/۶۴۹ بوده و بیانگر آن است که حدود ۶۴ درصد اعضای کمیته‌ی حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی، دارای تخصص مالی هستند. همچنین میانگین متغیر زیان شرکت نشان می‌دهد به طور میانگین ۱۴ درصد شرکت‌های نمونه زیان‌ده هستند. میانگین متغیر اهرم مالی نشان می‌دهد ۵۶ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی را بدهی و استقراض تشکیل می‌دهد و نکته‌ی قابل توجه دیگر این جدول، کمتر بودن ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام اغلب شرکت‌های نمونه از ارزش بازار آن است که ملاحظه مقدار میانگین متغیر نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار (۰/۳۱۸) گواه این مدعاست. حدود ۶۲ درصد اعضای هیأت‌مدیره شرکت‌های مورد بررسی را اعضای غیرموظف و مستقل تشکیل می‌دهند.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	کمترین	بیشترین	میانگین	میانه	انحراف استاندارد
لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت	AbTone	-۰/۲۲۱	۰/۲۸۳	۰/۰۲۹	۰/۰۱۱	۰/۰۷۹
تخصص مالی کمیته حسابرسی	ACEXPT	۰	۱	۰/۶۴۹	۰/۶۶۷	۰/۲۳۹
اندازه‌ی شرکت	Size	۹/۶۹۲	۱۹/۹۳۲	۱۴/۵۶۸	۱۴/۳۶۹	۱/۶۹۵
سود شرکت	Earn	-۰/۵۴۱	۰/۵۲۹	۰/۰۹۴	۰/۰۸۴	۰/۱۴۴
زیان شرکت	Loss	۰	۱	۰/۱۴۳	۰	۰/۳۵۰
رشد فروش	SaleGrwth	-۰/۸۲۶	۱/۴۰۲	۰/۲۶۹	۰/۲۲۲	۰/۳۶۶
اهرم مالی	Lev	۰/۰۱۴	۱/۳۴۳	۰/۵۶۶	۰/۵۶۶	۰/۲۲۷
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BTM	-۰/۸۵۷	۱/۶۹۴	۰/۳۱۸	۰/۲۷۴۶	۰/۲۷۰
نوسانات فروش	StdSale	۰/۰۳۱	۱/۸۴۳	۰/۲۱۸	۰/۱۴۲	۰/۲۲۷
نوسانات سود	StdCash	۰/۰۱۲	۰/۲۹۳	۰/۰۸۴	۰/۰۷۳	۰/۰۴۵
اندازه هیأت‌مدیره	BDSIZE	۵	۷	۵/۱۱۶	۵	۰/۳۶۴
استقلال هیأت‌مدیره	BDInd	۰/۲۰۰	۱	۰/۶۲۱	۰/۶۰۰	۰/۱۵۱

۲-۴- آمار استنباطی

جدول ۳ نتایج فرضیه‌ی پژوهش را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب حاصل از رگرسیون متغیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی (ACEXPT) منفی و در سطح خطای ۵ درصد معنادار است. لذا فرضیه پژوهش در سطح خطای ۵ درصد تأیید می‌شود. می‌توان گفت تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی منجر به کاهش لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت می‌گردد.

جدول (۳) خلاصه نتایج آماری آزمون مدل پژوهش

متغیر	نماد	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	معناداری	VIF
عرض از مبدأ	B ₀	-۰/۰۴۳	۰/۰۸۳	-۰/۵۲۰	۰/۶۰۴	---
تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی	ACEXPT	-۰/۱۸۱	۰/۰۷۷	-۲/۳۴۶	۰/۰۲۰	۱/۱۵۰
اندازه‌ی شرکت	Size	-۰/۰۶۱	۰/۰۲۰	-۳/۰۹۴	۰/۰۰۲	۱/۳۲۸
سود شرکت	Earn	-۰/۱۹۶	۰/۰۳۹	-۴/۹۹۵	۰/۰۰۰	۱/۸۶۱
زیان شرکت	Loss	-۰/۰۲۰	۰/۰۱۵	-۱/۳۴۰	۰/۱۸۱	۱/۵۲۸
رشد فروش	SaleGrwth	-۰/۰۰۲	۰/۰۱۲	-۰/۱۹۷	۰/۸۴۴	۱/۳۴۱
اهرم مالی	Lev	۰/۱۰۴	۰/۰۲۳	۴/۵۹۸	۰/۰۰۰	۲/۱۴۳
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BTM	۰/۰۱۸	۰/۰۱۷	۱/۰۵۹	۰/۲۹۰	۱/۳۴۹
نوسانات فروش	StdSale	۰/۰۴۹	۰/۰۲۰	۲/۳۹۵	۰/۰۱۷	۱/۱۴۶
نوسانات سود	StdCash	۰/۱۱۳	۰/۰۹۷	۱/۱۶۴	۰/۲۴۵	۱/۱۰۱
اندازه‌ی هیأت‌مدیره	BDSIZE	۰/۰۰۴	۰/۰۱۲	۰/۲۹۸	۰/۷۶۶	۱/۰۷۴
استقلال هیأت‌مدیره	BDInd	-۰/۰۰۶	۰/۰۲۹	-۰/۲۲۲	۰/۸۲۴	۱/۱۱۷
اثرات سال	YEAR	کنترل شد				
اثرات صنعت	IND	کنترل شد				
آماره‌ی F فیشر	۳/۹۱۱		ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۶۰	
معناداری آماره‌ی F	۰/۰۰۰		آماره دوربین واتسون		۲/۰۱۶	

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

مسئله‌ی مورد بررسی در پژوهش حاضر، بررسی تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله‌ی زمانی بین سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۷ استفاده شده است، به طوری که پس از اعمال محدودیت‌های موردنظر در این پژوهش، نمونه‌ی نهایی متشکل از ۱۶۸ شرکت انتخاب گردید. پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از تجزیه تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره برای آزمون فرضیه پژوهش استفاده شد.

فرضیه‌ی پژوهش تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت را آزمون نموده است. نتیجه‌ی حاصل از آزمون این فرضیه حاکی از آن است که تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی منجر به کاهش لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت می‌گردد.

فرصت‌طلبی مدیران از دلایل مدیریت لحن و لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت است. متخصصان مالی دانش و مهارت‌های گسترده‌ای در زمینه‌ی حسابداری و امور مالی داشته و قادر به ارزیابی متناسب بودن لحن گزارش تفسیری مدیریت با وضعیت مالی شرکت هستند و با نظرات مؤثری که دارند از تلاش‌های مدیریتی برای مدیریت لحن پیشگیری می‌کنند. همچنین، مدیریت لحن باعث افزایش نگرانی در مورد خطر شهرت و دادخواهی برای اعضای کمیته حسابرسی می‌گردد و انتظارات بیشتری نسبت به متخصصان مالی به دلیل توانایی برتر وجود دارد. لذا نگرانی‌های اعضای متخصص مالی کمیته حسابرسی در مورد اعتبار آن‌ها و خطر احتمالی دادخواست منجر به افزایش انگیزه برای نظارت بیشتر و کاهش مدیریت لحن گزارش تفسیری مدیریت می‌گردد. نتیجه به دست آمده در این پژوهش با یافته پژوهش لی و پارک (۲۰۱۸) مبنی بر وجود رابطه منفی بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و لحن غیرعادی گزارش بررسی و تحلیل مدیریت مطابقت دارد.

با توجه به این‌که جدید بودن مفهوم گزارش تفسیری مدیریت و این‌که این گزارش در اواخر آذر ۱۳۹۵ برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران الزامی شد و شرکت‌ها از سال ۱۳۹۶ اقدام به ارائه این گزارش کردند به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی پیشنهاد می‌گردد که هنگام ارزیابی شرکت‌ها، علاوه بر تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی به گزارش تفسیری مدیریت نیز توجه داشته باشند. همچنین به سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران مالی پیشنهاد می‌گردد که هنگام ارزیابی شرکت‌ها، به تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی هریک از شرکت‌ها توجه نموده و به عنوان عوامل تأثیرگذار بر لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت در نظر بگیرند تا بتوانند پرتفوی مناسبی را برای سرمایه‌گذاری انتخاب نمایند. علاوه بر این، به هیأت‌مدیره شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود در انتخاب اعضای کمیته‌ی حسابرسی به تخصص آن‌ها نیز توجه داشته باشند و حتی‌الامکان از اعضای دارای تخصص مالی در این کمیته استفاده نمایند.

در فرآیند انجام پژوهش علمی، شرايطی وجود دارد که خارج از کنترل محقق است ولی به طور بالقوه می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. با توجه به این‌که گزارش تفسیری مدیریت از مباحث جدید در کشور ما می‌باشد، مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، نبود مبانی نظری متغیر گزارش تفسیری مدیریت می‌باشد. نبود بعضی از اطلاعات مربوط به تحلیل‌گران مالی در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران باعث شد مدل لحن غیرعادی با تعدیلاتی همراه باشد. به پژوهشگران آتی نیز توصیه می‌شود که رابطه‌ی بین سایر ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی و لحن غیرعادی گزارش تفسیری مدیریت را مورد بررسی قرار دهند.

منابع

باغومیان، رافیک؛ محمدی، عرفان. (۱۳۹۹). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه‌ی میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۷ (۶۷): ۵۷-۸۷. تاری وردی، یداله؛ قادری، صلاح‌الدین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر نقش تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی بر نگرش کوتاه مدت مدیران، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۴ (۵۴): ۱۴۱-۱۶۵.

- جامعی، رضا؛ رستمیان، آزاده. (۱۳۹۴). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابداری بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری*، ۸ (۲۹): ۱-۱۷.
- ذاکری، جواد، فیلسرابی، مهدی. (۱۳۹۹). تأثیر کمیته‌ی حسابداری و کمیته‌ی هیأت‌مدیره بر لحن گزارش‌گری مالی، *پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری*، ۲ (۶): ۷۸-۱۰۰.
- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ محسنی، عبدالرضا. (۱۳۹۷). مدیریت نوشتار و مدیریت سود، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸ (۴): ۲۱-۵۲.
- فخاری، حسین؛ رضائی پشته نوئی، یاسر. (۱۳۹۶). تأثیر تخصص مالی کمیته‌ی حسابداری بر محیط اطلاعاتی شرکت، *دانش حسابداری*، ۸ (۳): ۸۱-۱۱۲.
- کاشانی پور، محمد؛ آقائی، محمد علی؛ محسنی نامقی، داود. (۱۳۹۸). لحن افشای اطلاعات و عملکرد آتی، *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۶ (۴): ۵۷۰-۵۹۴.
- لاری دشت بیاض، محمود؛ اورادی، جواد. (۱۳۹۵). ویژگی‌های کمیته‌ی حسابداری و حق‌الزحمه‌ی حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶ (۴): ۶۹-۹۴.
- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87.
- Baghomian, R. & Mohammadi, E. (2020). The Effect of Financial Expertise of Audit Committee Members on the Relationship between Company Environmental Risks and Audit Fees. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 117 (67), 57-87 (In Persian)
- Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee independence and disclosure: Choice for financially distressed firms, *Corporate Governance: An International Review*, 11(4), 289-299.
- Davis, A. K., & Tama-Sweet, I. (2012). Managers' use of language across alternative disclosure outlets: Earnings press releases versus MD&A, *Contemporary Accounting Research*, 29(3), 804-837.
- Dechow, P. M., & Dichev, L. D. (2002). The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors, *The Accounting Review*, 77(s-1), 35-59.
- Dhaliwal, D., Naiker, V., & Navissi, F. (2010). The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees, *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 787-827.
- Fakhari, H. & Rezaeipitenoci, Y. (2017). The Impact of the Financial Expertise of the Audit Committee on the Company's Information Environment. *Journal of Accounting Knowledge*, 8 (3), 81-112. (In Persian)
- Feldman, R., Govindaraj, S., Livnat, J., & Segal, B. (2010). Management's tone change, post earnings announcement drift and accruals, *Review of Accounting Studies*, 15(4), 915-953.
- Fich, E. M., & Shivdasani, A. (2007). Financial fraud, director reputation, and shareholder wealth, *Journal of Financial Economics*, 86(2), 306-336.
- Goh, B. W. (2008). Audit committees, boards of directors, and remediation of material weaknesses in internal control, *Contemporary Accounting Research*, Forthcoming.
- Huang, X., Teoh, S. H., & Zhang, Y. (2014). Tone management, *The Accounting Review*, 89(3), 1083-1113.
- Huang, X., Teoh, S. H., & Zhang, Y. (2014). Tone management, *The Accounting Review*, 89(3), 1083-1113.
- Jamei, R. & Rostamian, A. (2015). The Impact of Financial Expertise of Audit Committee

Members on Predicted Profit Characteristics. Financial Accounting and Auditing Research, 8 (29), 1-17. (In Persian)

Kashanipour, M., Aghaei, M. A. & Mohseni Namaghi, D. (2019). The tone of information disclosure and future performance. Journal of Accounting and Auditing Reviews, 26 (4), 570-594. (In Persian)

Keinath, A. K., & Walo, J. C. (2008). Audit committee responsibilities disclosed since Sarbanes-Oxley, The CPA Journal, 78(6), 32-37.

Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors' accounting expertise and accounting conservatism, Contemporary Accounting Research, 25(3), 827-858.

Lari Dasht Bayaz, M. & Oradi, J. (2016). Characteristics of the Audit Committee and Audit Fee: Evidence from the Tehran Stock Exchange. Journal of Empirical Accounting Research, 6 (4), 69-94. (In Persian)

Lee, J., Park, J. (2018): The Impact of Audit Committee Financial Expertise on Management Discussion and Analysis (MD&A) Tone, European Accounting Review, 28(6):1-22

Li, F. (2010). The information content of forward-looking statements in corporate filings – A naïve Bayesian machine learning approach, Journal of Accounting Research, 48(5), 1049-1102.

Loughran, T., & McDonald, B. (2016). Textual analysis in accounting and finance: A survey, Journal of Accounting Research, 54(4), 1187-1230.

McMullen, D.A. & Raghunandan, K. 1996. Enhancing audit committee effectiveness, Journal of Accountancy 182(2): 79-81.

Rahnamay Roodposhti, F. & Mohseni, A. (2018). Management, writing management and profit management. Journal of Empirical Accounting Research, 8 (4), 21-52. (In Persian)

Salleh, Z., Baatwah, S. R., & Ahmad, N. (2017). Audit committee financial expertise and audit report lag: Malaysia further insight, Asian Journal of Accounting and Governance, 8, 137-150.

Tari Verdi, B. & Qaderi, S. (2017). Investigating the Impact of the Role of Audit Committee Financial Expertise on Short-Term Attitudes of Managers. Empirical Studies in Financial Accounting, 14 (54), 141-165. (In Persian)

Tavcar, L. R. (1998). Make the MD&A more readable, The CPA Journal, 68(1), 10.

Zakeri, J. & Filsarai, M. (1990). The Impact of the Audit Committee and the Board of Directors on the Tone of Financial Reporting. Quarterly Journal of Contemporary Research in Management and Accounting, 2 (6), 78-100. (In Persian)

پی‌نویس:

1. (MD&A) Management Discussion & Analysis

2. (MC) Management Commentary

3. (OFR) Operating and Financial Review

4. Management Reporting

5. IASB

۶. کردیت سوئیس، (به انگلیسی Credit Suisse) شرکت خدمات مالی و بانکداری سوئیسی و چندملیتی است که شعبه مرکزی آن در شهر زوریخ قرار دارد. این مؤسسه، بانک کردیت سوئیس و چندین شرکت سرمایه‌گذاری و خدمات مالی را در کشور سوئیس مدیریت می‌کند.

7. Loughran & McDonald



COPYRIGHTS

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

Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic

Mohammad Reza Nikbakht¹, Musa Bozorg Asl²,
Azadi Keyhan³, Mohammad Javad Tasaddi Kari⁴

Received: 2021/01/19

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

The present research seeks to determine the mental priorities of the managers of the organization and the audit firms in determining the audit fees and compare these views with regard to the conditions (monopoly or competitive) of each of them in the pricing of audit services. Based on the analysis of the content of theoretical literature and audit experts, 17 factors were identified as effective in determining audit fees. The statistical sample consists of 15 managers of organization and 15 managers of audit firms. The required data were collected by means of a paired comparison questionnaire and the verbal indices were extracted from the questionnaire to determine the factors affecting the audit fees paid from the perspective of the audit firm's managers and the managers of organization by the Expert Choice software. The basis of the fuzzy logic is made. After the phase-out phase, and the comparison of factors weights from both groups, 9 factors of 17 factors were identified as the most important factors influencing audit fees. Although there was no significant difference between the two groups in determining the most important factors affecting audit fees, but the priority of the weight of the nine factors was different from the viewpoint of the two groups in determining audit fees. The 9 factors which are effective in the determination of audit fees are: the volume of operations, the complexity of the operation, the quality and effectiveness of the internal controls of the entity under investigation, the geographical distribution of the audit operation, the size of the unit reviewed, the initial audit, the employer's risk, the characteristics of the auditor and the duration of the auditor's responsibility in an employer firm.

Key Words: Audit Fees, Audit Organization, Audit Institutions, Fuzzy Logic.

 10.22034/ARJ.2021.243328

1. Associate Professor, Faculty of Management, Tehran Univerdity, Tehran, Iran. mnikbakht@ut.ac.ir

2. Associate Professor, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. bozorgasl@audit.org.ir

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad Univerdity, Rasht, Iran. ka.cpa2012@yahoo.com

4. Ph.D. Student in Accounting, Rasht Branch, Islamic Azad Univerdity, Rasht, Iran. (Corresponding Author) mjtasaddikari.acc@gmail.com

مقایسه دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی در تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با به کارگیری منطق فازی

محمدرضا نیکبخت^۱، موسی بزرگ اصل^۲، کیهان آزادی^۳، محمدجواد تصدّی کاری^۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر درصدد تعیین اولویت‌های ذهنی مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و مقایسه دیدگاه‌های آن‌ها در قیمت‌گذاری می‌باشد. بر اساس تحلیل محتوای ادبیات نظری و خبرگان حسابرسی، ۱۷ عامل بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مشخص شدند. نمونه شامل ۱۵ نفر از مدیران سازمان و مدیران مؤسسه‌های حسابرسی می‌باشد. داده‌های مورد نیاز به‌وسیله پرسشنامه‌ی مقایسات زوجی گردآوری و شاخص‌های کلامی استخراج شده جهت تعیین عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از منظر طرفین بر اساس منطق فازی به‌وسیله نرم‌افزار اکسپرت چویس تحلیل شد. پس از فازی‌زدائی و مقایسه‌ی اوزان عوامل از هر دو گروه، نه عامل به‌عنوان مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر حق‌الزحمه‌ی شناسایی شدند. اگرچه از نظر هر دو گروه تفاوت معناداری در تعیین مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر حق‌الزحمه وجود نداشت ولی اولویت وزن عوامل نه گانه از دیدگاه دو گروه در تعیین حق‌الزحمه متفاوت است. نه عامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه عبارتند از: حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، پراکندگی جغرافیایی عملیات، اندازه‌ی واحد صاحبکار، حسابرسی نخستین، ریسک کارفرما، ویژگی‌های حسابرس و مدت دوره تصدّی مسئولیت حسابرس در واحد صاحبکار.

کلیدواژه‌ها: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، منطق فازی.

doi 10.22034/ARJ.2021.243328

mnikbakht@ut.ac.ir

bozorgasl@audit.org.ir

ka.cpa2012@yahoo.com

mjtasaddikari.acc@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۳. استادیار حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران (نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از جمله مهم‌ترین مباحث مطرح شده در ارائه‌ی خدمات حسابرسی است. چرا که حق‌الزحمه‌ی بالا در حسابرسی می‌تواند منجر به ایجاد وابستگی مالی میان حسابرس و صاحبکار گردد (بنی‌مهد، مرادزاده فرد، زینالی، ۱۳۹۱). این امر منجر به ایراد خدشه در استقلال حسابرس می‌گردد. تعیین حق‌الزحمه‌ی پائین نیز می‌تواند بار مالی گزافی را بر واحد حسابرسی تحمیل نماید. همچنین به دلیل اجتناب از زیان حاصل از اجرای عملیات حسابرسی با حق‌الزحمه‌های کم، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. بنابراین ارزیابی از ارائه‌ی خدمات برای بهایابی و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی باید به درستی انجام گردد. بر اساس ادبیات پیشین پژوهش، تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به موارد مختلفی از جمله پیچیدگی عملیات، نوع حسابرسی، مدت اجرای پروژه، افراد درگیر در پروژه، ریسک حسابرس و غیره بستگی دارد. به طور منطقی برای تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، لازم است عوامل تأثیرگذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به درستی شناسائی و تعیین گردد. در هر حال حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از دو منظر بر کیفیت کارایی حسابرس اثر می‌گذارد: (۱) هر چه مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرس بیشتر باشد، حسابرس انگیزه‌ی بالایی برای بالا بردن کیفیت خدمات حسابرسی خود دارد (نیکبخت، تنانی، ۱۳۸۹) اما همان‌طور که اشاره شد، حق‌الزحمه‌ی بالا می‌تواند منجر به ایجاد وابستگی مالی میان حسابرس و صاحبکار گردیده در نتیجه استقلال حسابرس دچار خدشه شود (بنی‌مهد، مرادزاده فرد، زینالی، ۱۳۹۱). (۲) به تبع حالت اول و به دلیل وجود وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران، و نگرانی ناشی از دست دادن کار، ممکن است حسابرسان با انگیزه‌های پائین کار خود را انجام دهند که همین امر می‌تواند پیامدهای مالی سنگینی را در بر داشته باشد (نیکبخت، تنانی، ۱۳۸۹). بنابراین همان‌طور که اشاره شد، در تعیین مبنای عقلایی و منطقی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تمامی موارد یاد شده بر حق‌الزحمه و کیفیت کار حسابرسی تأثیر می‌گذارد و بسیار حائز اهمیت است.

بهایابی ارائه‌ی خدمات حسابرسی طی فرآیند زیر صورت می‌گیرد (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹):
مرحله اول ارزیابی زیان‌های آتی که ممکن است بر اساس قضاوت نهایی حسابرس گریبانگیر حسابرسان شود؛

مرحله‌ی دوم مخارج ناشی از اجرای خدمات حسابرسی که معادل منابع مصرف شده نهائی ناشی از اجرای حسابرسی می‌باشد؛

و در نهایت، مبلغ حاشیه‌ی سود حسابرسی بابت خدمات حسابرسی ارائه شده است؛
این پژوهش با در نظر گرفتن متفاوت بودن شرایط سازمان حسابرسی از نظر اندازه، انحصار در بازار خدمات حسابرسی نسبت به مؤسسات حسابرسی در ایران، دولتی بودن و سایر ویژگی‌های تبعی، ملاک مقایسه با سایر مؤسسات حسابرسی قرار گرفته است و هدف آن مقایسه‌ی دیدگاه‌های مدیران سازمان با توجه به شرایط عنوان شده با مدیران مؤسسات حسابرسی در تعیین عوامل مؤثر در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و ارائه‌ی الگوهای مقایسه‌ای می‌باشد.

۲- مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌ها

۲-۱- حق الزحمه‌ی حسابرسی

به قیمت‌گذاری یا تعیین بهای ارائه‌ی خدمات حسابرسی حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌گویند. در تعریفی دیگر حق الزحمه‌ی حسابرسی به منافع اقتصادی حسابرسی گفته می‌شود که ماحصل عقد قرارداد بین حسابرس و صاحبکار است و منجر به ارائه‌ی خدمات و دریافت حق الزحمه‌ی ارائه خدمات می‌باشد (بادآور نهندي، درخشی، شیرمحمدلو، ۱۳۹۳).

۲-۲- مبنای تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی

تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی از ابعاد گوناگونی حائز اهمیت می‌باشد. از جمله مهم‌ترین این عوامل می‌توان به کیفیت خدمات حسابرسی اشاره نمود. زیرا قضاوت حسابرس که بر اساس شناخت وی اتخاذ می‌شود می‌تواند ثروت و رفاه جامعه را تحت تأثیر خود قرار دهد و اظهارنظر وی دارای پیامدهای اقتصادی زیادی باشد. بنابراین تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسان بسیار مهم است. چنانچه حق الزحمه بالا باشد، از دید حسابرس یک منبع درآمد تلقی شده و منجر به وابستگی مالی حسابرس به واحد مورد رسیدگی خواهد شد. همچنین اگر این مبلغ کمتر از واقع برآورد شود، ممکن است هزینه‌های هنگفتی به واحد حسابرسی تحمیل شود و یا حسابرس از انگیزه، زمان و نیروی کافی برای رسیدگی استفاده نکند. همین امر می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و از دست دادن مشتریان و نهایتاً پیامدهای اقتصادی منفی برای حسابرسان در پی داشته باشد. مبنای تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی به عوامل متعددی وابسته است که از جمله آن می‌توان به مواردی نظیر سابقه حسابرس، پیچیدگی عملیات، مدت اجرای پروژه، تعداد افراد درگیر در پروژه، شناخت به نوع صنعت مورد رسیدگی و غیره اشاره کرد (نیکبخت، بزرگ اصل، آزادی، ۱۳۹۵).

با توجه به این که صاحبکار بنا به دلایل مختلفی از جمله اطمینان بخشی، ایفای تعهدات قانونی و غیره مجبور به دریافت خدمات حسابرسی است آگاهی از عوامل مؤثر بر خدمات حسابرسی می‌تواند تعیین صحیحی از بهای ارائه خدمات حسابرسی و حفظ کیفیت این خدمات را در بر داشته باشد.

۲-۳- تئوری زیربنایی

با جدایی مدیریت از مالکیت، جنسن و مک لینگ نظریه نمایندگی را مطرح نمودند (رضازاده، ۱۳۹۷). آن‌ها بیان می‌کنند که تئوری نمایندگی عبارت است از این که یک یا چند نفر از مالکین، یک یا چند مدیر را جهت اداره‌ی شرکت انتخاب و به آن‌ها اختیاراتی تفویض نمایند (جنسن، مک‌لینگ، ۱۹۷۶). تئوری نمایندگی که ریشه در جدایی مالکیت از مدیریت دارد به این امر اشاره می‌کند که همواره مدیران دارای اطلاعاتی هستند که مالکان از آن بی‌خبر هستند بنابراین تئوری عدم تقارن اطلاعاتی مطرح می‌شود. از این رو یکی از دلایل توجیه تقاضا برای ارائه‌ی خدمات حسابرسی، همان تضاد منافع است (والاس، ۱۳۹۴). کمیته‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، (۱۹۷۳) ریشه در جدایی مدیریت از مالکیت دارد. جدایی مالکیت از مدیریت، منجر به تضاد منافع شد و تضاد منافع منجر به ظهور مفهومی تحت عنوان عدم تقارن اطلاعاتی که این وضعیت عدم تقارن اطلاعاتی، کاهش شفافیت‌های مالی را در بر دارد. از این رو وجود فردی آگاه، مطلع و ذی صلاح جهت رسیدگی

و اظهار نظر نسبت به گزارش‌های منتشر شده توسط واحدهای گزارشگر را ضروری می‌سازد. دلایل زیادی در توجیه الزام به خدمات حسابرسی بیان شده است. از جمله این دلایل می‌توان به پیامدهای اقتصادی، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم اشاره کرد (همان منابع). همچنین فرضیه‌ی اطلاعات، فرضیه‌ی بیمه، دستاوردهای مشترک یا فرعی، اقتصاد اطلاعات از جمله دیگر عوامل مؤثر بر تقاضا برای ارائه‌ی خدمات حسابرسی است (والاس، ۱۳۹۴).
با توجه به موارد بالا و نظر به اهمیت کیفیت گزارش‌های حسابرسی و کیفیت گزارش‌های ارائه شده و با تأکید بر این نکته که درآمد مؤسسات حسابرسی از طریق رسیدگی حاصل می‌شود، تبیین الگویی جهت تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز حائز اهمیت می‌شود.

۴-۲- پیشینه‌ی پژوهش

کالیر و گرگوری (۱۹۹۶) بیان می‌کنند که هنگامی که واحدهای مورد رسیدگی در کشور انگلستان از مزیت کمیته‌ی حسابرسی بهره می‌برند، حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری نیز پرداخت می‌کردند. آن‌ها همچنین بیان می‌کنند که شواهدی دال بر این که نشان دهد کمیته‌ی حسابرسی منجر به بهبود محیط کنترل داخلی می‌شود و منجر به کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی شود، در دست نیست. سیمونیک در پژوهشی به بررسی قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در ایالات متحده آمریکا پرداخت. نتایج پژوهش وی حاکی از این بود که حق الزحمه‌ی حسابرسی تابع سه عامل مخارج فعالیت حسابرسی، سود مورد انتظار حسابرسان از خدمات ارائه شده و ریسک آتی خدمات حسابرسی می‌باشد. اوسولیوان نیز در پژوهشی که بر روی ۱۴۶ واحد گزارشگر انگلیسی انجام داد، شواهدی دال بر اثرگذاری ویژگی‌های هیأت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی پیدا نکرد. سالیوان (۲۰۰۰) در پژوهش خود به این نتیجه دست می‌یابد که حق الزحمه‌های حسابرسی تحت تأثیر میزان سهام در دست مدیران اجرائی است.

نیکنن و پتری هم در پژوهشی دیگر به بررسی تأثیر ریسک خدمات حسابرسی بر قیمت‌گذاری حق الزحمه‌ی حسابرسی در انگلستان پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حق الزحمه‌ی حسابرسی تحت تأثیر ریسک‌های مختلفی از جمله ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری می‌باشد. تایلور و همکاران در پژوهشی، اثر عوامل خرد مانند ویژگی‌های حسابرسان و واحد مورد رسیدگی بر ویژگی‌های کلان مانند میزان افشا، دعاوی مطرح شده علیه حسابرسان، قانون‌گذاری و غیره را بر روی حق الزحمه‌ی حسابرسی در ۲۰ کشور مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که رابطه‌ی مثبت و معناداری میان متغیرهای کلان محیطی با حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. در پژوهشی دیگر در بنگلادش، کریم به بررسی رابطه بین قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نوع حسابرسی پرداخت و دریافت که اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، ریسک و نوع حسابرسی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مؤثر می‌باشد.

اومویو در تحقیق خود به بررسی رابطه‌ی بین نظام راهبری شرکتی و حق الزحمه‌ی حسابرسی در واحدهای بورسی کشور کنیا پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که استقلال هیأت‌مدیره با حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیمی دارد اما متغیرهای مربوط به شایستگی، تجربه و

اندازه‌ی هیأت‌مدیره با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ارتباطی ندارد. همچنین نتایج پژوهش وی نشان داد که اندازه‌ی واحد گزارشگر و اهرم مالی نیز بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان تأثیر می‌گذارد.

سو نیز در پژوهشی مشابه به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان در کشور سوئد پرداخت و دریافت که اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، وجود کمیته‌ی حسابرسی و سایر حق‌الزحمه‌ها، اثر مثبت و مستقیمی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارند.

داروغه حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که میان مدیریت سود و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ارتباط وجود دارد. علت این امر را می‌توان به فرضیه‌ی بیمه ارجاع داد. این فرضیه بیان می‌کند که طبق قوانین اوراق بهادار، حسابرس همانند مدیران در قبال هرگونه خسارت احتمالی به اشخاص ثالث دارای مسئولیت می‌باشد (رضازاده، ۱۳۹۷). بنابراین انتظار می‌رود با افزایش مخاطرات ناشی از رسیدگی، حسابرسان حق‌الزحمه‌ی بیشتری را برای صرف مخاطره طلب نمایند (سلطانیان).

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، پیچیدگی عملیات صاحبکار، نوع مالکیت (خصوصی یا سازمان حسابرسی) بر تعیین حق‌الزحمه‌های حسابرسی نقش مهمی ایفاء می‌کند. آن‌ها همچنین دریافتند که ریسک حسابرسی بر خلاف ادبیات موضوعی بین‌المللی در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نقشی ندارد که می‌توان علت آن را در فقدان بازار آزاد ریشه‌یابی نمود. همچنین ریسک و تحصیلات حسابداران صاحبکار نیز بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی اثری ندارد احتمال می‌رود این به دلیل عدم اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابداران واحد مورد رسیدگی باشد.

مهرانی و جمشیدی اوانکی (۱۳۸۹) در پژوهشی مشابه، به بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداختند. آن‌ها در این پژوهش ۶۰ نمونه را به صورت تصادفی مورد بررسی قرار دادند و نتایج آن‌ها نشان داد که کیفیت حسابرسی، شهرت صاحبکار، تخصص صنعتی، بودجه زمانی صرف شده برای فرآیند حسابرسی، جمع دارایی‌های جاری واحد مورد رسیدگی و سابقه‌ی مؤسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی دریافتی از صاحبکار، و بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیری مستقیم و مثبت دارد. آن‌ها همچنین دریافتند که ریسک واحد مورد رسیدگی، تعداد کارکنان آن واحد، تعداد پرسنل مشغول در رسیدگی، جمع درآمد حسابرسی مؤسسه‌ی حسابرسی و تعداد واحدهای بورسی هر مؤسسه در تعیین حق‌الزحمه نقشی ندارند.

فرجی امیری (۱۳۹۳) در تحقیق خود نیز به تأثیر رقابت حق‌الزحمه حسابرسی مستقل بر کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی در بخش‌های عمومی و خصوصی پرداخت. نتایج وی حاکی از این است که بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی، زمان حسابرسی، تجربه‌ی حسابرِس، تعداد حسابرسان و غیره، ارتباط معناداری وجود دارد.

واعظ، احمدی و رشیدی باغی (۱۳۹۳) در پژوهش خود به این نتیجه دست یافتند که کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد.

نیکبخت، بزرگ اصل و آزادی (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان «ارائه‌ی مدلی جامع برای

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی» دریافتند که مهم‌ترین عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی نه عامل هستند که به ترتیب اولویت عبارتند از: حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، پراکندگی جغرافیایی عملیات، اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، حسابرسی نخستین، نوع اظهارنظرهای ادوار قبلی یا ریسک کارفرما، سنوات تصدی مسئولیت حسابرسی واحد مورد رسیدگی و ویژگی‌های آن.

۳- جامعه و نمونه‌ی آماری پژوهش

جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل مدیران حسابرسی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، سال ۱۳۹۷ می‌باشد که شامل ۱۵ نفر از میان مدیران و شرکای مؤسسات حسابرسی و ۱۵ نفر نیز از مدیران و خبرگان سازمان حسابرسی هستند که به صورت هدفمند و غیرتصادفی انتخاب شدند. در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها، از پرسشنامه‌ی مقایسات زوجی با استفاده از طیف نه‌گانه ساعتی بهره گرفته‌ایم. پس از جمع‌آوری پرسشنامه‌ها، ماتریس مقایسه زوجی برای پاسخ‌دهندگان شکل گرفت و سپس پرسشنامه‌ها با به‌کارگیری میانگین هندسی و از طریق نرم‌افزار اکسل به یک پرسشنامه که در آن شاخص‌ها دارای وزن‌های فازی هستند، تبدیل شد. سپس داده‌ها را بر اساس روش میانگین، به اعداد قطعی تبدیل کردیم. در ادامه نیز با استفاده از تحلیل سلسله مراتبی توسعه یافته چانگ (۱۹۹۶)، وزن‌ها و نرخ سازگاری هر یک از عوامل را در مقایسه‌های زوجی در نرم‌افزار اکسپرت چویس محاسبه نمودیم.

۳-۱- آمار توصیفی

بر اساس نتایج حاصل از پرسشنامه‌های گردآوری شده، ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان در جدول ۱ ارائه گردیده است.

جدول (۱) آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

جنسیت	فراوانی
مرد	۲۸
زن	۲
تحصیلات پاسخگویان	فراوانی
لیسانس	۸
فوق لیسانس	۱۹
دکترای تخصصی	۳
رشته تحصیلی	فراوانی
حسابداری	۲۶
مدیریت، اقتصاد و سایر رشته‌ها	۴
سوابق فعالیت‌های حرفه‌ای	فراوانی
۱۰ تا ۱۵ سال	۳
۱۵ تا ۲۰ سال	۳
۲۰ تا ۲۵ سال	۳

۲۱	بالتر از ۲۵ سال
فراوانی	محل کار پاسخگویان
۱۵	شاغل در سازمان
۱۵	شاغل در مؤسسات حسابرسی

بر اساس تحلیل محتوای متون و نظر خبرگان حسابرسی ۱۷ عامل به شرح زیر به عنوان عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مشخص شد:

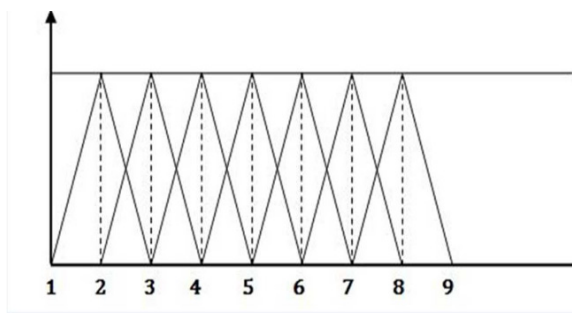
جدول (۲) عوامل شناسائی شده از ادبیات پیشین پژوهش و نظر خبرگان به کمک روش تحلیل

محتوای کیفی			
ردیف	نوع متغیر	نام عامل	منبع
۱	کمی	وجود کمیته‌ی حسابرسی	سو (۲۰۱۲)
۲	کمی	اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی بر اساس ارزش دفتری دارایی‌ها	مهرانی، جمشیدی اوانکی (۱۳۸۹) و کیخیا (۲۰۱۵)
۳	کمی	اهرم مالی - ریسک حسابرسی	کیخیا (۲۰۱۵)
۴	کمی	نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارایی‌ها	خدادادی (۱۳۹۵)
۵	کمی	تورم	نظرخبرگان
۶	کیفی	منطبق بودن سال مالی با ۲۹ اسفند هر سال	همان منبع
۷	کیفی	پیچیدگی عملیات	کیخا (۲۰۱۴) و نیکبخت، تنانی (۱۳۸۹)
۸	کیفی	شهرت واحد مورد رسیدگی	مهرانی، جمشیدی اوانکی (۱۳۸۹)
۹	کیفی	کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی	حساس یگانه، علوی تبار (۱۳۸۲)
۱۰	کیفی	ویژگی‌های حسابرسان (اندازه، شهرت، تخصص صنعتی، تجربه و تحصیلات حسابرسان)	نیکتن و همکاران (۲۰۰۵)
۱۱	کیفی	حسابرسی نخستین	نظرخبرگان
۱۲	کیفی	نوع اظهارنظر ادوار قبل (ریسک کارفرما)	همان منبع
۱۳	کمی	مدت دوره تصدّی مسئولیت حسابرسان در یک واحدگزارشگر	بنی مهد، مرادزاده فرد، زینالی (۱۳۹۱)
۱۴	کیفی	رقابت (تعدد واحدهای حسابرسی)	نظرخبرگان
۱۵	کیفی	پراکندگی جغرافیایی عملیات حسابرسی	همان منبع
۱۶	کمی	حجم عملیات حسابرسی (میزان فروش و درآمد)	همان منبع
۱۷	کمی	حاشیه‌ی سود مورد نظر حسابرسان	سیمونیک (۱۹۸۰)

طیف فازی و شاخص‌های زبانی استفاده شده و همچنین اعداد فازی مثلی به شرح جدول شماره سه ارائه شده است:

جدول (۳) طیف فازی و شاخص‌های زبانی طیف ساعتی (حبیبی، ایزدیار، سرافرازی، ۱۳۹۳)

طیف فازی معادل مقیاس نه درجه ساعتی در تکنیک AHP (حبیبی، ایزدیار و سرافرازی، ۱۳۹۳)		
عبارت کلامی وضعیت مقایسه i نسبت به j	معادل فازی	معادل فازی معکوس
ترجیح یکسان ^۱	۱، ۱، ۱	۱، ۱، ۱
بینابین	۱، ۲، ۳	۰/۱، ۰/۵، ۰/۳۳۳
کمی مرجح ^۲	۴، ۳، ۲	۰/۲۵، ۰/۳۳۳، ۰/۵
بینابین	۵، ۴، ۳	۰/۳۳۳، ۰/۲۵، ۰/۲
خیلی مرجح ^۳	۶، ۵، ۴	۰/۲۵، ۰/۲، ۰/۱۶۶
بینابین	۷، ۶، ۵	۰/۲، ۰/۱۶، ۰/۱۴۲
خیلی زیاد مرجح ^۴	۸، ۷، ۶	۰/۱۶۶، ۰/۱۴۲، ۰/۱۲۵
بینابین	۹، ۸، ۷	۰/۱۴۲، ۰/۱۲۵، ۰/۱۱۱
کاملاً مرجح ^۵	۹، ۹، ۹	۰/۱۱۱، ۰/۱۱۱، ۰/۱۱۱



نرخ سازگاری، تکنیکی است که سازگاری مقایسات را مشخص می‌کند. این تکنیک نشان می‌دهد که تا چه اندازه می‌توان به اولویت‌های حاصل از پاسخگویی اعضای نمونه و یا اولویت‌های جدول‌های ترکیبی اعتماد کرد. براساس تجربه، چنانچه نرخ سازگاری کمتر از ۰/۱۰ باشد، سازگاری مقایسات قابل پذیرش است، در غیر این صورت باید ارزش اولیه در ماتریس مقایسه‌های زوجی را عوض کرد. برای تعیین سازگاری داده‌ها، ابتدا در اولین مرحله باید اعداد فازی مثلثی با عبارات کلامی در مقایسات زوجی انجام شده برای هر پرسشنامه را جایگزین نمود و سپس نرخ سازگاری را تعیین کرد. پس از مقایسه‌های زوجی بردار، وزن شاخص‌ها با استفاده از رابطه‌ی شماره‌ی یک محاسبه می‌شود:

$$W = A \cdot \lambda_{\max} \quad \text{رابطه‌ی (۱)}$$

W ، بردار ویژه یا وزنی مربوط به ماتریس A و $\lambda_{\max}$ بزرگ‌ترین مقدار ویژه ماتریس A است. سپس در مرحله دوم شاخص سازگاری ماتریس برای اطمینان از انسجام قضاوت‌ها در مقایسه زوجی، کنترل می‌شود. CI نیز نشان‌دهنده شاخص سازگاری و CR هم بیانگر نرخ سازگاری است که به صورت روابط دو و سه به صورت زیر تعریف می‌شوند:

$$CI = (\lambda_{\max} - n) / (n - 1) \quad \text{رابطه‌ی (۲)}$$

$$CR = CI / R.I.K \quad \text{رابطه‌ی (۳)}$$

۳-۳- یافته‌های پژوهش

بر اساس محاسبات صورت گرفته در نرم‌افزار اکسپرت چویس که حاصل ورود داده‌های مربوط به پرسشنامه‌های مقایسات زوجی می‌باشد، وزن نسبی هر یک از عوامل به شرح جدول ۵ آمده است:

جدول (۵) اهمیت نسبی متغیرها

نام عامل	ردیف	عامل	رتبه	فراوانی	درصد نسبی	درصد تجمعی
حجم عملیات	۱	۱۶	۱	۰/۱۶۹	۱۶/۹	۱۶/۹
پیچیدگی عملیات	۲	۷	۲	۰/۱۴	۱۴	۳۰/۹
کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی	۳	۹	۳	۰/۱۰۹	۱۰/۹	۴۱/۸
پراکندگی جغرافیایی عملیات حسابرسی	۴	۱۵	۴	۰/۱۰۸	۱۰/۸	۵۲/۶
اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی بر اساس ارزش دفتری دارایی‌ها	۵	۲	۵	۰/۰۷۳	۷/۳	۵۹/۹
حسابرسی نخستین	۶	۱۱	۶	۰/۰۶	۶	۶۵/۹
نوع اظهارنظر ادوار قبل (ریسک کارفرما)	۷	۱۲	۷	۰/۰۵۱	۵/۱	۷۱
ویژگی‌های حسابر	۸	۱۰	۸	۰/۰۴۲	۴/۲	۷۵/۲
مدّت دوره تصدّی مسئولیت حسابر در یک واحدگزارشگر	۹	۱۳	۹	۰/۰۳۹	۳/۹	۷۹/۱
شهرت واحد مورد رسیدگی	۱۰	۸	۱۰	۰/۰۳۷	۳/۷	۸۲/۸
حاشیه سود مورد نظر حسابر	۱۱	۱۷	۱۱	۰/۰۳۶	۳/۶	۸۶/۴
رقابت	۱۲	۱۴	۱۲	۰/۰۲۹	۲/۹	۸۹/۳
تورم	۱۳	۵	۱۳	۰/۰۲۸	۲/۸	۹۲/۱
اهرم مالی - ریسک حسابرسی	۱۴	۳	۱۴	۰/۰۲۲	۲/۲	۹۴/۳
منطبق بودن سال مالی با ۲۹/اسفند هر سال	۱۵	۶	۱۵	۰/۰۲۲	۲/۲	۹۶/۵
نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به جمع دارائی‌ها	۱۶	۴	۱۶	۰/۰۲	۲	۹۸/۵
وجود کمیته‌ی حسابرسی	۱۷	۱	۱۷	۰/۰۱۵	۱/۵	۱۰۰
*****	***	***	**	۱	۱۰۰	*****

اوزان اولیه محاسبه شده بر اساس بردار ویژه به شرح جدول ۶ می‌باشد:

جدول (۶) اوزان اولیه محاسبه شده بر اساس بردار ویژه

عزل	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶	۱۷
وزن	۰/۰۱	۰/۰۷	۰/۰۲	۰/۰۲	۰/۰۳	۰/۰۲	۰/۱۴	۰/۰۴	۰/۱۱	۰/۰۴	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۰۳	۰/۱۱	۰/۱۷	۰/۰۴

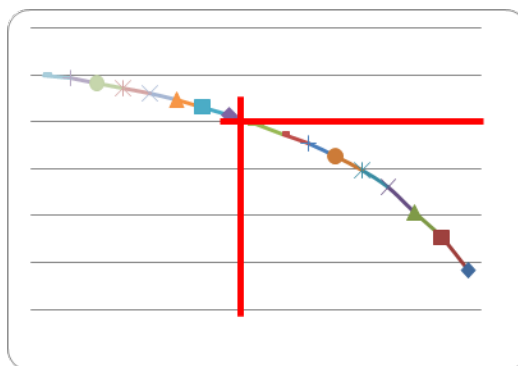
۳-۴- تعیین مهمترین عوامل اولیه

برای شناسایی مهم‌ترین عوامل اولیه، از رویکرد پارتو استفاده می‌شود. به عبارت دیگر آن دسته از عواملی که در محاسبه‌ی اولیه، ۸۰ درصد وزن را به خود اختصاص داده‌اند انتخاب می‌شوند:

جدول (۷) فراوانی اوزان

عامل	ردیف	وزن نسبی	وزن تجمعی
عامل ۱۶	۱	۰/۱۸	۰/۱۸
عامل ۷	۲	۰/۱۳	۰/۳۱
عامل ۱۵	۳	۰/۱۰	۰/۴۱
عامل ۲	۴	۰/۰۹	۰/۵۰
عامل ۹	۵	۰/۰۹	۰/۵۸
عامل ۱۱	۶	۰/۰۶	۰/۶۴
عامل ۱۰	۷	۰/۰۴	۰/۶۹
عامل ۱۲	۸	۰/۰۴	۰/۷۳
عامل ۱۳	۹	۰/۰۴	۰/۷۷
عامل ۸	۱۰	۰/۰۴	۰/۸۱
عامل ۱۴	۱۱	۰/۰۴	۰/۸۴
عامل ۱۷	۱۲	۰/۰۴	۰/۸۸
عامل ۵	۱۳	۰/۰۳	۰/۹۱
عامل ۶	۱۴	۰/۰۲	۰/۹۴
عامل ۳	۱۵	۰/۰۲	۰/۹۶
عامل ۴	۱۶	۰/۰۲	۰/۹۹
عامل ۱	۱۷	۰/۰۱	۱/۰۰
مجموع	***	۱۰۰	*****

شکل (۱) فراوانی اوزان و نمودار پارتو



اوزان به دست آمده برای عوامل مهم شناسایی شده به شرح جدول ۸ می‌باشد:

جدول (۸) اوزان به دست آمده برای عوامل مهم شناسایی شده

عامل	F 02	F 07	F 09	F 10	F 11	F 12	F 13	F 15	F 16	Inconsistency
وزن	۰/۰۹	۰/۱۹	۰/۱۳	۰/۰۵	۰/۰۶	۰/۰۵	۰/۰۵	۰/۱۳	۰/۲۵	۰/۰۱

براساس محاسبات انجام شده، مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از دیدگاه دو گروه عبارتند از: عوامل حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، پراکندگی جغرافیایی عملیات حسابرسی، اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، حسابرسی نخستین، ریسک کارفرما، ویژگی‌های حسابرِس و مدّت دوره تصدّی مسئولیت حسابرِس در یک واحدگزارشگر و میزان نرخ سازگاری آن‌ها نیز برابر با ۰/۰۱ می‌باشد که حاکی از مناسب بودن ماتریس مقایسات زوجی است:

شکل (۲) تعیین مهم‌ترین عوامل بر اساس دیدگاه مدیران سازمان حسابرسی



Inconsistency = 0.01
with 0 missing judgments.

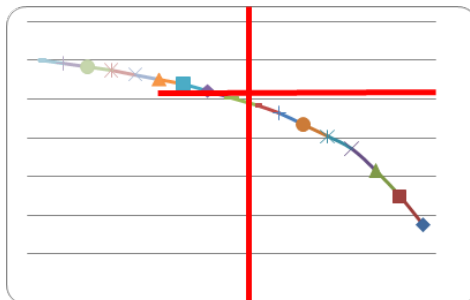
همچنین جدول فراوانی اوزان و نمودار پارتو براساس دیدگاه مدیران سازمان به شرح جدول ۹ می‌باشد:

جدول (۹) فراوانی اوزان بر اساس دیدگاه مدیران سازمان

عامل	ردیف	وزن نسبی	ردیف	وزن تجمعی
عامل ۱۶	۱	۰/۱۷	۱	۰/۱۷
عامل ۷	۲	۰/۱۴	۲	۰/۳۱
عامل ۹	۳	۰/۱۱	۳	۰/۴۱
عامل ۱۵	۴	۰/۱۱	۴	۰/۵۲
عامل ۲	۵	۰/۰۷	۵	۰/۵۹
عامل ۱۱	۶	۰/۰۶	۶	۰/۶۶
عامل ۱۲	۷	۰/۰۵	۷	۰/۷۱
عامل ۱۰	۸	۰/۰۴	۸	۰/۷۵
عامل ۱۳	۹	۰/۰۴	۹	۰/۷۹
عامل ۸	۱۰	۰/۰۴	۱۰	۰/۸۳
عامل ۱۷	۱۱	۰/۰۴	۱۱	۰/۸۶
عامل ۱۴	۱۲	۰/۰۳	۱۲	۰/۸۹
عامل ۵	۱۳	۰/۰۳	۱۳	۰/۹۲
عامل ۳	۱۴	۰/۰۲	۱۴	۰/۹۴
عامل ۶	۱۵	۰/۰۲	۱۵	۰/۹۷
عامل ۴	۱۶	۰/۰۲	۱۶	۰/۹۹
عامل ۱	۱۷	۰/۰۱	۱۷	۱/۰۰
مجموع	***	۱۰۰	***	*****

۵-۳- تعیین مهم‌ترین عوامل بر اساس دیدگاه مدیران مؤسسه‌های حسابرسی
جدول فراوانی اوزان و نمودار پارتو بر اساس دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی به شرح زیر می‌باشد:

شکل (۴) فراوانی اوزان و نمودار پارتو



جدول (۱۰) فراوانی اوزان بر اساس دیدگاه مدیران مؤسسات حسابرسی

عامل	ردیف	وزن نسبی	ردیف	وزن تجمعی
عامل ۱۶	۱	۰/۱۵	۱	۰/۱۵
عامل ۷	۲	۰/۱۵	۲	۰/۳۰
عامل ۹	۳	۰/۱۳	۳	۰/۴۳
عامل ۱۵	۴	۰/۱۱	۴	۰/۵۴
عامل ۱۱	۵	۰/۰۶	۵	۰/۶۱
عامل ۲	۶	۰/۰۶	۶	۰/۶۷
عامل ۱۲	۷	۰/۰۶	۷	۰/۷۳
عامل ۱۰	۸	۰/۰۴	۸	۰/۷۷
عامل ۱۳	۹	۰/۰۴	۹	۰/۸۱
عامل ۸	۱۰	۰/۰۴	۱۰	۰/۸۴
عامل ۱۷	۱۱	۰/۰۴	۱۱	۰/۸۸
عامل ۵	۱۲	۰/۰۲	۱۲	۰/۹۰
عامل ۱۴	۱۳	۰/۰۲	۱۳	۰/۹۳
عامل ۳	۱۴	۰/۰۲	۱۴	۰/۹۵
عامل ۶	۱۵	۰/۰۲	۱۵	۰/۹۷
عامل ۴	۱۶	۰/۰۲	۱۶	۰/۹۹
عامل ۱	۱۷	۰/۰۱	۱۷	۱/۰۰
مجموع		۱۰۰		

بر اساس محاسبه‌ی ضریب همبستگی پیرسون در محیط نرم‌افزار SPSS، فرض صفر مبنی بر یکسان بودن میزان اهمیت عوامل اولیه‌ی قابل ملاحظه در زمینه‌ی قیمت‌گذاری خدمات توسط سازمان حسابرسی و مدیران مؤسسات حسابرسی در سطح خطای ۰/۰۱ تأیید می‌گردد (جدول ۱۱).

همچنین در جدول ۱۲ بر اساس آزمون ضریب همبستگی پیرسون مبنی بر یکسان بودن عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از دیدگاه مدیران سازمان و مدیران مؤسسات، نتایج حاکی از تأیید عوامل مهم شناسایی شده می‌باشد.

جدول (۱۱) محاسبه‌ی همبستگی پیرسون فرض صفر بر اساس ۱۷ عامل

پاسخ دهندگان	ضریب همبستگی
مدیران مؤسسات حسابرسی	۰/۹۲
معناداری (دو طرفه)	۰/۰۰۰
تعداد	۱۷

جدول (۱۲) محاسبه‌ی همبستگی پیرسون فرض صفر بر اساس عوامل مهم شناسایی شده

پاسخ دهندگان	ضریب همبستگی
مدیران مؤسسات حسابرسی	۰/۸۴
معناداری (دو طرفه)	۰/۰۰۵
تعداد	۹

محاسبه همبستگی رتبه‌های (اسپیرمن) بر اساس ۱۷ عامل اولیه و نه عامل مهم به ترتیب در جداول ۱۳ و ۱۴ نشان می‌دهد که فرض صفر مبنی بر یکسان بودن نحوه‌ی رتبه‌بندی عوامل توسط سازمان حسابرسی و مدیران مؤسسات در سطح خطای ۰/۰۱ تأیید می‌گردد.

جدول (۱۳) محاسبه‌ی همبستگی رتبه‌ای (اسپیرمن) بر اساس ۱۷ عامل

پاسخ دهندگان	ضریب همبستگی
مدیران مؤسسات حسابرسی	۰/۹۵
معناداری (دو طرفه)	۰/۰۰۰
تعداد	۱۷

جدول (۱۴) محاسبه‌ی همبستگی رتبه‌ای (پیرسون) بر اساس عوامل مهم شناسائی شده

پاسخ دهندگان	ضریب همبستگی
مدیران مؤسسات حسابرسی	۰/۹
معناداری (دو طرفه)	۰/۰۰۰۹۴
تعداد	۹

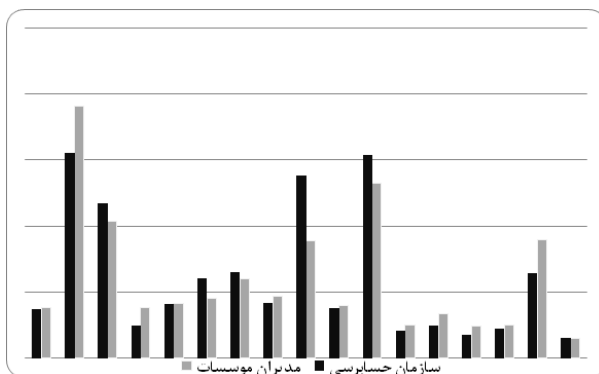
در جدول ۱۵، تفاوت نحوه‌ی رتبه‌بندی مدیران مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در زمینه‌ی عوامل مهم در قیمت‌گذاری آمده است:

جدول (۱۵) عوامل مهم قیمت‌گذاری از نظر مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مؤسسات حسابرسی

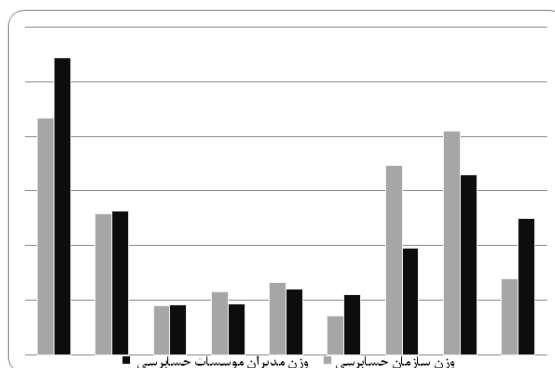
رتبه سازمان حسابرسی	وزن سازمان حسابرسی	رتبه مؤسسات حسابرسی	وزن مدیران مؤسسات حسابرسی	عامل
۵	۰/۰۷	۴	۰/۱۲۵	عامل ۲
۲	۰/۲۰۵	۲	۰/۱۶۵	عامل ۷
۳	۰/۱۷۳	۵	۰/۰۹۸	عامل ۹
۹	۰/۰۳۶	۷	۰/۰۵۵	عامل ۱۰

عامل ۱۱	۰/۰۶	۶	۰/۰۶۶	۶
عامل ۱۲	۰/۰۴۷	۸	۰/۰۵۸	۷
عامل ۱۳	۰/۰۴۶	۹	۰/۰۴۵	۸
عامل ۱۵	۰/۱۳۲	۳	۰/۱۲۹	۴
عامل ۱۶	۰/۲۷۲	۱	۰/۲۱۷	۱

همچنین گراف تفاوت دیدگاه مدیران سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی در شکل پنج و شش، به ترتیب بر اساس عوامل ۱۷ گانه و عوامل مهم برگزیده به تصویر کشیده شده است: شکل (۵) نگرش مدیران سازمان و مؤسسات در تعیین قیمت‌گذاری حق‌الزحمه‌ی حسابرسی براساس عوامل ۱۷ گانه



شکل (۶) تفاوت اولویت عوامل مؤثر بر قیمت‌گذاری حق‌الزحمه حسابرسی از نظر مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی



۴- نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر در صدد ارائه الگویی برای تعیین اولویت‌های ذهنی مدیران سازمان حسابرسی و مدیران مؤسسات حسابرسی در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی هستیم. برای این امر ماتریس مقایسات زوجی هر یک از مجموعه‌ها را بر اساس اوزان به دست آمده تشکیل داده و سپس از فرمول مربوطه برای تعیین نزدیکی تصمیمات سازمان و مؤسسات حسابرسی استفاده شد. بر

اساس این فرمول، درایه‌ی ماتریس اول در درایه‌ی متناظر ترانسپوز ماتریس دوم ضرب و پس از محاسبه مجموع، بر مجذور تعداد عوامل (۸۱)، تقسیم گردیدند. بر این اساس عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از دید دو واحد مورد بررسی به ترتیب بر اساس درجه‌ی اهمیت بود (اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی، پراکندگی جغرافیائی عملیات حسابرسی، پیچیدگی عملیات، حجم عملیات حسابرسی، حسابرسی نخستین، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی، مدت دوره تصدّی مسئولیت حسابرس در یک واحد، نوع اظهارنظر ادوار قبلی و ویژگی‌های حسابرس). با توجه به تحلیل‌های صورت گرفته به وسیله‌ی نرم‌افزار اکسپرت چویس و خروجی نرم‌افزار می‌توان نتیجه گرفت که دو مجموعه در خصوص عوامل مؤثر بر تعیین نرخ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با یکدیگر همسو هستند اما با توجه به جداول شماره‌ی ۱۲ و ۱۳ درمی‌یابیم که اولویت‌بندی دو گروه در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یکسان نیست. بنابراین چنین استنباط می‌شود که در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از دید دو واحد مورد بررسی، عوامل نه‌گانه یاد شده دارای اهمیت بیشتری بوده و در تصمیم‌گیری‌های مربوط لحاظ می‌شوند.

منابع

- بادآور نهندی، یونس؛ درخش، رضا؛ شیرمحمدلو، رضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی، دومین همایش ملی رویکردی بر حسابداری، مدیریت و اقتصاد. بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). «اثر حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، شماره ۱۵: ۴۱-۵۴.
- حبیبی، آرش؛ ایزدی‌ار، صدیقه؛ سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳). تصمیم‌گیری چند معیاره فازی، انتشارات گیل کتبه. حساس یگانه، یحیی؛ علوی طبری، سید حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل، *مطالعات حسابداری*، شماره ۴: ۷۲-۹۶.
- خدادادی، ولی. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر سیاست سود بر رابطه بین کیفیت سود و حق‌الزحمه حسابرسی، *دانش حسابداری مالی*، دوره سوم، شماره ۱(۸): ۱۱۱-۱۳۳.
- داروغه حضرتی، فاطمه؛ پهلوان، زهرا. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، *حسابداری مدیریت*، شماره ۱۴: ۲۴-۱۳.
- رضازاده، جواد. (۱۳۹۷). *نظریه‌های حسابرسی*، انتشارات ترمه، چاپ سوم.
- سلطانیان، حمید، بررسی رابطه بین حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه امام رضا (ع).
- فرجی امیری، کیوان. (۱۳۹۳). تأثیر رقابت حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل بر کیفیت حسابرسی و گزارش‌گری مالی در بخش‌های عمومی و خصوصی، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه پیام نور تهران.
- مهرانی، ساسان؛ جمشیدی اوآنکی، کورش. (۱۳۸۹). *بررسی عوامل مؤثر بر تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی*، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، گروه حسابداری.
- نیکبخت، محمّدرضا؛ تنانی، محسن. (۱۳۸۹). آزمون عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های

مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۲(۴): ۱۱۱-۱۳۲.
 نیکبخت، محمدرضا؛ بزرگ اصل، موسی؛ آزادی، کیهان. (۱۳۹۵). ارائه مدلی جامع برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی با استفاده از منطق فازی. دانش حسابداری مالی، شماره ۳(۱۰): ۹۷-۱۱۶.
 واعظ، سیدعلی؛ احمدی، محمدرضا؛ رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، شماره ۱: ۸۷-۱۰۷.
 والاس، وندا. ای، ترجمه امیر اصلانی. (۱۳۹۴). نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۵۱، چاپ هشتم.

Banimahd, B., Moradzadeh Fard, M. & Zeinali, M. (2012). The effect of auditor's fee on the auditor comments. Management Accounting Quarterly, 15, 41-54. (In Persian)

Collier, P. and Gregory, A. (1999). "Audit Committee Activity and Agency Costs". European Accounting Review, No:5(2), PP:177-198.

Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement of Basic Auditing Concepts (Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1973).

Darogheh Hazrati, F. & Pahlavan, Z. (2012). The Relationship between the Quality of Audit Reports and Audit Fees in Companies Listed on the Stock Exchange. Management Accounting Quarterly, 14, 13-14. (In Persian)

Faraji Amiri, K. (2014). The Impact of Financial Reporting Fee Competition in Public and Private Sectors. Master Thesis, Payame Noor University of Tehran - Center. (In Persian)

Habibi, A., Izadiar, S. & Sarafrazi, A. (2014). Fuzzy multi-criteria decision making. Gil Katibeh Publications. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y. & Alavi Tabari, H. (2003). Relationship between resources spent for internal audit and independent audit expenses. Quarterly Journal of Accounting Studies, 4, 72-96. (In Persian)

Jensen, M; and Meckling, W. (1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure". Journal of Financial Economics 3(4), PP:305-360.

Karim, W. A. (2010). "Audit Pricing, Audit Concentration and Big4 Premium in Bangladesh", Working Paper, Saint Marys College of California, Available on: www.ssrn.com.

Khodadadi, V. (2016). Investigating the effect of earnings policy on the relationship between earnings quality and auditing fees. Journal of Financial Accounting, Volume 3, 1 (8), 111-133. (In Persian)

Kikhia, H. Y. (2015). "Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan". Accounting and Finance Research, Vol. 4, No. 1. www.sciedu.ca/afr.

Mehrani, S. & Jamshidi Avanki, K. (2010). Study of Factors Affecting the Determination of Audit Fees. Master Thesis, University of Tehran, Faculty of Management, Department of Accounting. (In Persian)

Nikbakht, M. R. & Tanani, M. (2010). Testing the Factors Affecting the Audit Fee of Financial Statements. Financial Accounting Research, 2 (4), 111-132. (In Persian)

Nikbakht, M. R., Bozorgasl, M. & Azadi, K. (2016). Providing a comprehensive model for pricing audit services using fuzzy logic. Scientific-Research Journal of Financial Accounting Knowledge, 3 (10), 97-116. (In Persian)

Nikkinen, J. and Petri, S. (2005). "Riskin audit pricing the role of firm specific dimensions

of risk”, *Advances in international Accounting*. Vol:19, PP:141-151.

O’Sullivan, N. (1999). “Board Characteristics and Audit Pricing Post- Cadbury: A Research Note. *European Accounting Review*, No8(2), PP:253-263.

Omwoyo, W, N. (2012). “The relationship between Corporate Governance and audit fees”. Master Thesis in Strathmore University.

Rezazadeh, J. (2018). *Audit theories*. Termeh Publications, third edition. (In Persian)

Simunic, D. (1980). “The Pricing of Audit Services: Theory and evidence”. *Journal of Accounting Research*, Vol: 18(1), PP: 161-190.

Soltanian, H. Investigating the Relationship between Unusual Audit Fees and Audit Quality. Master Thesis, Imam Reza University. (In Persian)

Sullivan, M. W. (2000). “The Effect of the Big Eight Accounting Firm Mergers on the Market for Audit Services. US Department of Justice- Economic Analysis Group”. Working Paper No. EAG 00-02.

Thu, V. (2012). “Determinations of Audit Fees for Swedish listed non- financial firms in nasdaq omx Stockholm”. Master Thesis in Lund University.

Waez, A., Ahmadi, M. R. & Rashidi Baghi, M. (2014). The Impact of Audit Quality on Companies’ Audit Fees. *Scientific-Research Journal of Financial Accounting Knowledge*, 1, 87-107. (In Persian)

Wallace Wanda, E. (2015). *The Economic Role of Auditing in Open Markets and Supervised Markets*. Translated by Amir Aslani, *Journal of Auditing Organization*, 151, Eighth Edition. (In Persian)

Yadavar Nahandi, Y., Derakhshi, R. & Shirmohammadloo, R. (2014). Investigating the Impact of Auditor Size and Auditor Expertise in Industry on Audit Fees. The Second National Conference on Approach to Accounting, Management and Economics. (In Persian)

پی‌نویس:

1. Preferred Equally
2. Preferred Moderately
3. Preferred Strongly
4. Preferred Strongly Very
5. Preferred Extremely

Explaining the Effective Factors on the Size of the Audit Institutions of the Iranian Association of Certified Public Accountants

Alireza aghaie ghehie¹, Shohreh Yazdani², Mohammad Hamed Khanmohammadi³

Received: 2020/11/07

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

The size of auditing firms is one of the most important and controversial issues in the auditing profession Which is mentioned as one of the factors affecting the audit. The most important variable in audit research deals with the quality of the audit. The present study seeks to assess the determinants of the size of the audit firms of the Iranian Association of Certified public Accountants. The time period of the present study is from 1391 to 1397. The statistical population of this study is data related to 229 member institutes of the Iranian Association of Certified Public Accountants, including the amount of income, number of certified public accountants in employment, number of partners of audit firms, quality control score by the Iranian Association of Certified Public Accountants and stock exchange and securities organization ranking. The results show that quality control score, number of certified public accountants in employment, stock exchange rank of institutions and the number of partners of institutions affect the size of institutions. Also, the results of Granger's causality test show that the quality control score of the Society of Certified Public Accountants is the reason for the ranking of auditing firms by the Tehran Stock Exchange and Securities Organization.

Key Words: Audit quality, Financial reporting quality, Audit size, SEC Ranking

 10.22034/ARJ.2021.243329

1. Ph.D. student in Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. (Corresponding Author) aghaie64@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. yazdani_82@yahoo.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. dr.khanmohammadi@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تبیین عوامل مؤثر بر اندازهی مؤسسات حسابداری جامعهی حسابداران رسمی ایران

علیرضا آقائی قه‌ی^۱، شهره یزدانی^۲، محمد حامد خان‌محمدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

اندازهی مؤسسات حسابداری یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابداری است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر حسابداری یاد شده است. مهم‌ترین متغیری که در پژوهش‌های حسابداری به آن پرداخته می‌شود، کیفیت حسابداری است. پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کنندهی اندازهی مؤسسات حسابداری جامعهی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد. بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. جامعهی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به ۲۲۹ مؤسسه‌ی عضو جامعهی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای مؤسسات حسابداری، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعهی حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، رتبه‌ی بورسی مؤسسات و تعداد شرکای مؤسسات بر اندازهی مؤسسات تأثیرگذار است. همچنین نتایج آزمون علیت گرنجر نشان می‌دهد امتیاز کنترل کیفیت جامعهی حسابداران رسمی علت رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابداری، کیفیت گزارش‌گری مالی، اندازهی حسابداری، رتبه‌ی بورسی

doi 10.22034/ARJ.2021.243329

aghaie64@yahoo.com

yazdani_82@yahoo.com

dr.khanmohammadi@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد دماوند، دماوند، ایران

۱- مقدمه

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی یکی از موضوعات مهم و مورد مناقشه در حرفه‌ی حسابرسی است که از آن به عنوان یکی از عوامل اثرگذار بر حسابرسی یاد شده است. با اتکا به این موضوع که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی بهتر می‌شود، پژوهش‌هایی در این راستا انجام شده است که دلیل بر استناد این مهم بر کیفیت حسابرسی است. کیفیت حسابرسی یا حسابرسی به طور ذاتی ملموس و قابل مشاهده نیست و ارزیابی کیفیت حسابرسی یا حسابرسی مشکل، زمان‌بر و هزینه‌بر است. دی آنجلو (۱۹۸۱) اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را به عنوان نماینده‌ی کیفیت حسابرسی معرفی کرده است. براساس این دیدگاه، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ از مؤسسات حسابرسی کوچک بالاتر است. زیرا مؤسسات بزرگ علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و از آن جا که تعداد صاحبکاران زیاد است، نگران از دست دادن صاحبکاران نشان نیستند.

پژوهش‌های زیادی در خصوص اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی انجام شده است. نتایج این پژوهش‌ها نشان داده که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل وجود امکانات بیشتر و دسترسی‌های بالاتر به بازار کار حسابرسی به دلیل اهمیت برند این مؤسسات، زمان و هزینه‌ی بیشتری را صرف آموزش و کیفیت کار حسابرسی می‌نمایند. با وجود اهمیتی که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی دارد که کیفیت حسابرسی برای ثبات بازارهای سرمایه دارد، هنوز هم بخش بزرگی از پژوهش‌هایی که این موضوع را بررسی می‌کنند و همچنین قانونگذاران، سرمایه‌گذاران و محققان همچنان درباره‌ی تعریف، اجزا و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی بحث دارند (بدارد، جانستون و اسمیت ۲۰۱۰ و...). تعریف و اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، بخش‌های ذی‌نفع را قادر می‌سازد که بررسی کنند که آیا کیفیت حسابرسی در طول زمان در حال بهبود است یا خیر و بنابراین می‌توانند حسابرسی‌های بی‌کیفیت را شناسایی کرده و در عین حال انگیزه‌ها و مشوق‌هایی برای مؤسسه‌های حسابرسی به وجود می‌آورد تا در طرح‌هایی که کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشند، سرمایه‌گذاری نمایند. پروژه‌هایی که به دنبال تعریف، اندازه‌گیری و ارزیابی کیفیت حسابرسی هستند در دستور کار هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۳، IAASB)، هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (۲۰۱۴، ۲۰۱۳، ۲۰۱۲، PCAOB)، انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۴، AICPA) و مرکز کیفیت حسابرسی (۲۰۱۴، ۲۰۱۳، ۲۰۱۲، CAQ) و همچنین خود مؤسسه‌های حسابرسی (۲۰۱۴، PwC، ۲۰۱۱، KPMG) قرار گرفته‌اند. این پروژه‌ها نشان‌دهنده‌ی علاقه‌ی گسترده به درک کیفیت حسابرسی هستند اما هنوز در مراحل اولیه‌ی توسعه قرار دارند.

تأمین نیروی ماهر و متخصص از ابزارهای مهم و ضروریات اثربخش در ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخش و گزارش‌های مرتبط است که این نیاز می‌تواند با بزرگی و اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی و استفاده‌ی مطلوب از نیروهای توانمند موجود در آن‌ها مرتفع گردد. این موضوع مهم‌ترین دلیل بر بزرگی مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود. طی سال‌های گذشته تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی بین‌المللی نظیر پی دبلیو سی، ارنست اند یانگ، دیلیوت، کی پی ام

جی و ادغام شده مؤسسات بزرگ قبلی بوده‌اند و بزرگ‌تر شده‌اند. آثار این ادغام به داخل کشور نیز کشیده شده است؛ به گونه‌ای که طی چند سال اخیر تعدادی از مؤسسات بزرگ، متوسط و یا حتی کوچک با یکدیگر ادغام شده و لقب مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ را به خود گرفته‌اند. امروزه یکی از بحث‌های چالشی حرفه اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی از لحاظ نمره‌ی کنترل کیفیت و رتبه‌بندی مؤسسات در جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. یکی از معیارهای ارزیابی امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات اندازه‌ی مؤسسات از لحاظ تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد کارکنان و... می‌باشد. دی آنجلو معتقد است مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. از این‌رو پژوهش حاضر به ارزیابی عوامل تعیین‌کننده‌ی اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌پردازد و به دنبال این موضوع است که آیا امتیاز کنترل کیفیت مؤسسات، تعداد شرکا، رتبه بورسی و تعداد حسابداران رسمی در استخدام با اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی رابطه دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی یکی از مهم‌ترین موضوعات در مباحث کیفیت حسابرسی محسوب می‌شود و می‌توان به تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی اشاره کرد که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی را عاملی اثرگذار بر کیفیت حسابرسی مطرح ساخته‌اند. برای نمونه می‌توان به پژوهش‌های دیان دونسولو (۲۰۲۰) در حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و حسابرسی مؤسسات حسابرسی بزرگ، پژوهش جاشوا و همکاران (۲۰۲۰) در خصوص تغییر مؤسسات حسابرسی و اندازه مؤسسات حسابرسی در نحوه‌ی تغییر حسابرسی و کاسلین هاریس و تایلر ویلام (۲۰۲۰) در خصوص اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی و نوع اظهار نظر می‌توان اشاره کرد. در نتیجه با استناد به اهمیت اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش حاضر به دنبال آثار اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی بر درآمد مؤسسات حسابرسی است و با توجه به این‌که کیفیت حسابرسی را موضوعی جامع می‌داند و بخشی از این موضوع ارتباط مستقیم با اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی دارد، مفهوم اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی را با تکیه بر کیفیت حسابرسی ارزیابی می‌کند. کیفیت حسابرسی مفهوم پیچیده‌ای دارد تعاریف گوناگونی از این مفهوم ارائه شده است. این تعاریف جامع و کامل نمی‌باشد. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های فردی (مانند توانایی، تجربه، ارزش‌های اخلاقی و طرز تفکر حسابرسی)، روش شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و فنون کافی است. خروجی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی گزارش حسابرسی و برآورده‌سازی نیازهای جامعه از حسابرسی است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی است (IAASB, ۲۰۱۱). نیکل و همکاران (۲۰۱۳) پنج ویژگی مختلف را که بر کیفیت فرایند حسابرسی تأثیر می‌گذارد به شرح زیر تشریح می‌کند:

۱- موضوع انگیزه: یک حسابرس باوجود انگیزه‌های صرفه‌ی اقتصادی با ریسک برخورد می‌کند.
۲- موضوع عدم اطمینان: خروجی فرآیند حسابرسی یک گزارش است اما نتیجه‌ی حاصل از آن نامعلوم و غیر قابل مشاهده است.
۳- موضوع ماهیت منحصر به فرد هر قرارداد: کیفیت هر فرآیند حسابرسی به دلیل ویژگی‌های خاص صاحبکار، تیم حسابرسی و زمانبندی کار متفاوت است.
۴- موضوع ماهیت فرآیند: هر کار حسابرسی شامل اجرای مجموعه‌ای از روش‌های تعیین شده طبق استانداردهای حسابرسی است.
۵- موضوع قضاوت حرفه‌ای: اجرای هر فرآیند حسابرسی مستلزم استفاده‌ی بهینه از دانش و مهارت متخصصان حسابرسی است.
انجمن گزارش‌گری مالی انگلیس (۲۰۰۸) چارچوب مفهومی به شرح زیر را برای کیفیت حسابرسی تدوین کرده است:

- ۱- دانش و مهارت تیم حسابرسی
- ۲- فرهنگ مؤسسه‌ی حسابرسی
- ۳- عوامل خارج از کنترل حسابرس
- ۴- قابل اتکا بودن و قابل فهم بودن گزارش حسابرسی
- ۵- اثر بخشی فرایند حسابرسی

هیأت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (IAASB, ۲۰۱۴) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی مستقل شامل ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، تعاملات میان ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرس، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارش‌گری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارش‌گری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارش‌گری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیأت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB, ۲۰۱۳) نیز با این چارچوب مشابه است.

برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی نیز دو مقوله‌ی متفاوت است. اگرچه توجه به کیفیت واقعی حسابرسی به جای برداشت از کیفیت مفهومی حسابرسی از اهمیت بیشتری برخوردار است اما نباید فراموش کرد که اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی به سادگی میسر نیست. زیرا کیفیت واقعی حسابرسی غیرقابل مشاهده است و فقط می‌توان آن را پس از اجرای حسابرسی ارزیابی کرد. برای نمونه، پالمروس برای اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی از ادعای حقوقی بر علیه حسابرسان استفاده می‌کند. شوئر مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابرسی را گزارش عدم رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری در صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان عنوان کرده است (مای دآو و همکاران، ۲۰۱۸).

در خصوص کیفیت حسابرسی تحقیقات زیادی در داخل و خارج انجام شده است. اولین تحقیقی که در خصوص کیفیت حسابرسی انجام شده توسط دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ بوده که

به عنوان مهم‌ترین تحقیق در خصوص کیفیت حسابرسی انجام و به عنوان پایه‌ای برای تحقیقات بعدی بوده است. تعریف زیبایی که دی آنجلو از کیفیت حسابرسی کرده به شرح زیر است:

«سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده». همچنین دی آنجلو تأکید کرده که حسابرِس مستقل توانایی کشف و گزارش تحریفات را دارد. بنابراین طبق تعریف دی آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرِس توسط بازار است. وقتی دی آنجلو این مفاهیم را به کار گرفت، فرض اساسی وی این بود که بازار کیفیت حسابرسی را که نمایانگر کیفیت واقعی حسابرسی است درک می‌کند. البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابرِس و کیفیت حسابرسی تمایز قابل شد. چون کیفیت واقعی حسابرِس غیرقابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد.

البته این تعریف سودمندی کمتری از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. دامنه‌ی کیفیت حسابرسی از کشف و گزارش انحرافات از استانداردهای حسابداری به سوی اطمینان بخشی به کیفیت گزارش‌گری مالی افزایش یافته است. بنابراین حسابرسی با کیفیت بالا علاوه بر اظهار نظر در مورد مطابقت رویه‌های حسابداری صاحبکار با استانداردهای حسابداری در مورد ارائه‌ی منصفانه گزارش‌های مالی شرکت نیز اظهار نظر می‌کند (دیوفند، ژانگ، ۲۰۱۴).

تعریف دیگری که توسط محققین در خصوص کیفیت حسابرسی ارائه شده مربوط به پال مروس در سال ۱۹۸۸ می‌باشد. آن‌ها کیفیت حسابرسی را این‌گونه تعریف کرده‌اند: «ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ تحریف با اهمیتی نداشته باشد». در عمل این تعریف به عنوان نتیجه‌ی حسابرسی استفاده می‌شود.

تیتمن و ترومن در سال ۱۹۸۶ کیفیت حسابرسی را به عنوان صحت اطلاعاتی که حسابرِس به سرمایه‌گذار ارائه می‌دهد، تعریف کردند. دیوید سان و نئو در سال ۱۹۹۳ تعریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه کردند: «کیفیت حسابرسی به توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریفات با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود». در خصوص اندازه هم در پژوهش‌های دی آنجلو و ویلنبورگ مؤسسات را به ۲ دسته تقسیم کردند: ۸ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان دی آنجلو و ۵ مؤسسه‌ی بزرگ در زمان ویلنبورگ و مؤسساتی که در زمره‌ی ۵ یا ۸ مؤسسه‌ی بزرگ نیستند، تقسیم‌بندی شدند. در پژوهش لوئیس هنوک در سال ۲۰۰۵ مشخص شد، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه می‌دهند اما مواردی هم یافت شد که مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مشاوره‌ی بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند (حساس یگانه، آذین‌فرد، ۱۳۸۹).

دیان کونسلو و همکاران (۲۰۲۰) طی پژوهشی به بررسی درآمدهای مؤسسات حسابرسی بزرگ پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بخش زیادی از درآمدهای مؤسسات بزرگ از حوزه‌ی خدمات مشاوره‌ای و غیراطمینان بخشی است و موجب می‌شود کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. البته این موضوع با شرکت‌هایی ارتباط دارد که مؤسسات حسابرسی هم خدمات اطمینان بخشی

ارائه می‌دهند و هم خدمات مشاوره‌ای. این در حالی است که مؤسسات کوچک‌تر خدمات بهتری ارائه می‌دهند و باید تفکیک بین خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای حوزه‌ی مؤسسات خارج و توسط مؤسسات جداگانه‌ای انجام شود.

جاشوا و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تغییرات مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که مؤسسات بزرگ‌تر به دلیل ارتباطات با مشتریان خود تغییرات دوره‌ای حسابرسی بر درآمد آن‌ها اثرگذار نمی‌باشد و این در شرایطی رخ می‌دهد که مؤسسات بزرگ‌تر با تغییر حسابرسی کیفیت حسابرسی پایین‌تری ارائه می‌دهند.

کونبرگر و پلیزچ (۲۰۱۹) طی پژوهشی بر اهمیت عقاید پیشین در زمینه‌ی سازگاری حسابرسان و مشتری پرداختند. آن‌ها پی بردند سازگاری بالا بین مشتری و حسابرسی به طور کلی با راندمان بالا در فرآیند حسابرسی مشخص می‌شود و بدین معنی است که تلاش حسابرسی به طور مؤثر به کیفیت حسابرسی اثرگذار است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بالاترین سازگاری بهترین نتیجه برای فرآیند حسابرسی را تضمین می‌کند. با این حال، از دیدگاه پیشین، سازگاری حسابرسی و مشتری برای همه‌ی افراد حاضر نظیر سرمایه‌گذاران، شرکت مشتری و همچنین حسابرسی در بازار شناخته شده است. مدل آن‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان با سازگاری نامطلوب می‌توانند حسابرسی را با یک سازگاری مشخص‌تر بهبود بخشند. بنابراین اگر دادرسی یا بررسی حسابرسی مستقل نقشی نسبتاً متوسط داشته باشد، حسابرسانی با سازگاری نامطلوب بیشتر، انگیزه‌های قوی‌تری برای اعمال تلاش دارند و انتظار می‌رود کیفیت حسابرسی بالاتر و همچنین ارزش افزوده‌ی حسابرسی را تولید کنند.

ابدیا و همکاران (۲۰۱۹) طی پژوهشی به ورودی‌های مهم بر حسابرسی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین‌کننده بر کیفیت حسابرسی بر اساس شاخص‌های PCAOB و منافع حاصل از آن پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که ترکیب تیم حسابرسی مهم‌ترین عامل بر کیفیت حسابرسی است. پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد تقسیم کار بین کارکنان حسابرسی، مدیران حسابرسی و شرکاء حسابرسی و تعامل بین تیم حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی موجب گسترش روابط تجربی بین آن‌ها و بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. همچنین آن‌ها پی بردند که بیش‌ترین زمان حسابرسی به تکمیل پرونده‌های حسابرسی جهت ارائه به بازرسان PCAOB می‌شود که خود نشان از افزایش کیفیت حسابرسی است. زیرا موارد مورد ارزیابی بازرسان PCAOB خود نشان از ارتقای سطح کیفیت حسابرسی است.

اریک راپلی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به تأثیر آشکار کردن مسائل مهم حسابرسی و حصول اطمینان حسابرسان بر تصمیمات سرمایه‌گذاران براساس الزامات PCAOB پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که یکی از مسائل مهم در بالابردن کیفیت حسابرسی الزام حسابرسان به ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی است که چندی پیش توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام الزامی شده است. آن‌ها در پژوهش خود به این نتایج دست یافتند که الزام ارائه‌ی گزارش مسائل با اهمیت حسابرسی موجب می‌شود سرمایه‌گذاران نسبت

به اطلاعات گزارش شده واکنش نشان دهند. لذا ارائه صحیح این گزارش و تأثیر اطلاعات مندرج در آن موجب می‌شود حسابرسان برای تهیه‌ی این گزارش حساسیت بیشتری به خرج دهند. در نتیجه حسابرسی با کیفیت تری را انجام دهند.

مای دآ او و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به دنبال تأثیر افشای گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در پی اجرای الزامات PCAOB بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها با استفاده از ارقام تعهدی غیرعادی و احتمال شناسایی ضعف‌های مادی کنترل داخلی به این نتایج دست یافتند که در صورتی حسابرسان مجبور به ارائه‌ی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی باشند می‌بایست حسابرسی با کیفیت تری انجام دهند تا توانایی گزارش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را داشته باشند. این موضوع سبب می‌شود که شرکت‌ها نسبت به این موضوع حساس باشند و نسبت به استقرار کنترل‌های داخلی مناسب واکنش نشان دهند. این موضوع سبب کاهش ارقام تعهدی غیرعادی می‌شود و علاوه بر افزایش کیفیت حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی نیز می‌شود.

کردساجیا و ولتی (۲۰۱۸) در پژوهشی با استفاده از تحلیل بازار حسابرسی اقدام به بررسی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی ایالات متحده پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود با استفاده از مدل‌سازی ویژگی‌های ساختاری کیفیت حسابرسی، قیمت‌گذاری حسابرسی و بازار حسابرسی از ۱۳۸ منطقه بین سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ میلادی را بررسی کردند. پژوهش آن‌ها ارتباط مثبت (منفی) بین تمرکز حسابرسی و کیفیت حسابرسی (قیمت‌گذاری حسابرسی) را نشان می‌دهد. با این حال، پیشرفت در کیفیت حسابرسی در بازارهای بزرگ، در خصوص مؤسساتی که تعداد بیشتری از مشتریان را دارند حتی در زمانی که تمرکز پایین است، کمتر است. با توجه به قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، تمرکز بیشتر منجر به رفاه هزینه‌های رقابتی (هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر) به دلیل بهبود اقتصاد در مقیاس می‌شود. با این حال، این تنها زمانی است که بازارهای حسابرسی کوچک هستند. هنگامی که بازارها بزرگ و متمرکز هستند، تمرکز بیشتر بازار حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی بالاتر (انحصاری) مرتبط است. این نشان می‌دهد که تجارت بین اقتصاد مقیاس و سلطه بر بازار است. ری نولدز و فرنسیس (۲۰۰۱) رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی به‌عنوان معیاری از استقلال حسابرس مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی بزرگ در صدور گزارش مقبول بیشتر محتاط هستند.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) با نمونه‌ای بزرگ از مؤسسات حسابرسی طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۵ به بررسی رابطه‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی دارای ارتباط مثبت می‌باشد. علت این امر این است که مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ‌تر از نظر مالی وابستگی کمتری به یک صاحبکار خاص دارد. بنابراین بهتر می‌تواند در برابر فشارهای صاحبکار مبنی بر صدور گزارش جانبدارانه یا خلاف واقع مقاومت نماید.

ژو و همکاران (۲۰۱۳) با انجام تحقیقی در مؤسسات استرالیایی به این نتیجه رسیدند که چهار مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ در مقایسه با سایر مؤسسات حسابرسی، با صدور گزارش مشروط با بند ابهام در تداوم فعالیت به بحران مالی جهانی سریع‌تر نسبت واکنش نشان داده‌اند. الستیر و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه‌ی این موضوع پرداختند که آیا می‌توان تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه‌ی بزرگ در مقابل چهار مؤسسه غیربزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، هزینه‌ی حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی شده و صحت پیش‌بینی تحلیل‌گر استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که تفاوت در این موارد بین چهار مؤسسه‌ی بزرگ و چهار مؤسسه‌ی غیربزرگ حسابرسان تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است. جری و مایکل (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد حجم کاری بالا، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می‌کند. آنان اشاره می‌کنند که اگرچه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر وجود دارد ولی این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچک‌تر، کیفیت حسابرسی پایین وجود دارد.

حساس یگانه و آدین فر (۱۳۸۹) رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی را از طریق اندازه‌ی حسابر و خطا در گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحبکاران مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد، بین اندازه‌ی حسابر و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بدین معنا که مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند و در کشف تحریفات با اهمیت توانا‌تر هستند. نتایج پژوهش آن‌ها با پژوهش لام و چانگ (۱۹۹۱)، تات (۲۰۰۱) کیم و دیگران، (۲۰۰۳) لوئیس هنوک (۲۰۰۳) و باود و ویلکینز (۲۰۰۴) مطابقت دارد.

هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲) با بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل داشتن نیروهای متخصص و امکانات بیشتر و اعتقاد به حفظ نام و برند مؤسسه و حفظ استقلال نسبت به مؤسسات کوچک‌تر خدمات حسابرسی بهتری ارائه می‌دهند.

اسدی و اشکانی (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین کیفیت مؤسسات حسابرسی و اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسی و مدیریت سود برای ۲۰۷ شرکت از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۹ پرداختند. در پژوهش آن‌ها کیفیت مؤسسات حسابرسی از طریق کیفیت واقعی حسابرسی براساس نتایج بررسی‌های انجام گرفته توسط کارگروه کنترل کیفی جامعه‌ی حسابداران رسمی و نیز از طریق اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی که بر اساس درآمد بوده اندازه‌گیری شده است. یافته‌های پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که مدیریت سود به کیفیت حسابرسی بستگی ندارد لیکن ارتباط معناداری بین اظهار نظر حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد و با افزایش میزان مدیریت سود در شرکت‌ها احتمال دریافت اظهار نظر تعدیلی حسابرسی افزایش می‌یابد.

علوی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران پرداختند. نمونه‌ی پژوهش آن‌ها متشکل از ۱۴۲ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۱ می‌باشد. در این پژوهش، شش فرضیه مورد آزمون قرار گرفته و به بررسی ارتباط بین تعداد شرکا، تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد کارها، درآمد سالیانه و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی پرداخته شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه‌ی مثبت و معنادار بین متغیرهای کیفیت حسابرسی شامل تعداد حسابداران رسمی تحت استخدام، تعداد کارکنان حرفه‌ای و قدمت مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی و رابطه‌ی منفی معنادار میان متغیرهای تعداد شرکا و تعداد کارهای مؤسسه‌ی حسابرسی با امتیاز کنترل کیفیت حسابرسی است. همچنین بین درآمد سالیانه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معنادار وجود ندارد.

محمدرضایی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) با بررسی نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی، اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه‌ی "اول" گزارشات مشروط بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند اما یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حسابرسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حسابرسان سایر طبقات بیشتر است.

نیکبخت و خوش‌رو (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که بیش‌ترین تأثیر بر کیفیت حسابرسی، از شاخص‌های میانگین سوابق کاری، تخصص و تجربه‌ی صنعت، زمان‌بندی و ساعات کار شرکا، مدیران و بازبینی‌های کیفی به نسبت کل کار حسابرسی، شاخص‌های مرتبط با استقلال و رعایت آن شاخص‌ها، انتشار مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر بازار، حجم کار شرکا و کارکنان و جابه‌جایی مکرر شرکا و مدیران ارشد مؤسسه نشأت می‌گیرد. این ۸ شاخص در مجموع نزدیک به ۸۰ درصد از درصد تجمعی شاخص‌های مطالعه‌ی کنونی را به خود اختصاص می‌دهند.

محمد رضائی و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی اقدام به نقد نظری و روش پژوهش‌های داخلی پیشین براساس نظریه‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که سازمان حسابرسی فاقد اکثر ویژگی‌های حسابرس بزرگ طبق نظریه‌ی اندازه مؤسسه‌ی حسابرسی است. همچنین نقد روش پژوهش نشان می‌دهد که مشکل انتخاب درون‌زای حسابرس توسط پژوهشگران ایرانی کنترل نشده است. متغیر درون‌زا متغیری است که حداقل از یک متغیر دیگر در مدل یا الگوی طراحی شده اثر می‌پذیرد. زمانی که متغیر مستقل درون‌زا باشد مشکلات عمده‌ای از لحاظ آماری در برآورد مدل ایجاد می‌کند. پژوهش آن‌ها برای رفع مشکل نظری پژوهش‌های این حوزه در ایران، دو نظریه‌ی متناقض "فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی" و "حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی" را مطرح می‌کند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

پژوهش حاضر در نظر دارد عوامل مؤثر بر درآمد مؤسسات حسابرسی را به عنوان معیاری برای اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی بررسی کند. لذا با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش فرضیات زیر طرح و مورد آزمون قرار می‌گیرند:

فرضیه‌ی اول: رابطه‌ی معناداری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد مؤسسات وجود دارد.
فرضیه‌ی دوم: رابطه‌ی معناداری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات با درآمد مؤسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی سوم: رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات وجود دارد.

فرضیه‌ی چهارم: رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات وجود دارد.

با توجه به مفروضات پژوهش برای هریک از طبقه‌بندی‌های مؤسسات براساس اندازه‌ی مدل پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

$$\alpha_1 \text{np}_{it} + \alpha_2 \text{rse}_{rit} + \alpha_3 \text{nca}_{rit} + \alpha_4 \text{sqc}_{it} + \varepsilon + \text{inc}_{it} = \alpha$$

inc = میزان درآمد مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_1 \text{np}_{it}$ = تعداد شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_2 \text{rse}_{rit}$ = رتبه‌ی بورسی مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_3 \text{nca}_{rit}$ = تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

$\alpha_4 \text{sqc}_{it}$ = امتیاز کنترل کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی I در دوره‌ی T

ε = میزان خطای مدل

۴- متغیرهای پژوهش

۴-۱- متغیر وابسته:

اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی: در این پژوهش اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی در قالب چهار نوع و به صورت خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک تعیین می‌شود. اندازه‌ی مؤسسات از طریق میزان درآمد مؤسسات حسابرسی تعیین می‌شود. مبلغ درآمد مؤسسات براساس انحراف چارکی محاسبه شده است. به عبارتی مؤسسات حسابرسی براساس میزان درآمد از خیلی بزرگ به کوچک تقسیم‌بندی می‌شود که به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود.

۴-۲- متغیرهای مستقل:

۴-۲-۱- امتیاز کنترل کیفیت: در این پژوهش امتیاز کسب شده‌ی کنترل کیفیت که هر سال بعد از رسیدگی و تکمیل چک لیست‌های مربوط توسط کارگروه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران

رسمی تعیین می‌شود. امتیاز کنترل کیفیت از بالاترین امتیاز عدد ۴ و پایین‌ترین امتیاز عدد ۱ را به خود اختصاص داده است.

۲-۴- تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات: در این پژوهش تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات بر اساس تعداد آن‌ها در آخرین سال تحقیق که سال ۱۳۹۷ می‌باشد تعیین می‌شود.

۳-۴- تعداد شرکاء مؤسسات حسابرسی: تعداد افرادی که به عنوان شرکا در هر مؤسسه‌ی حسابرسی در طول سال‌های فعالیت حضور داشته‌اند.

۴-۴- رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار: رتبه‌بندی که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار هر ساله بر اساس امتیازات کسب شده از چک لیست رعایت قوانین مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تعیین و ابلاغ می‌شود. رتبه‌بندی مؤسسات معتمد بورس از بالاترین رتبه عدد ۴ و به پایین‌ترین رتبه عدد ۱ و به مؤسساتی که معتمد بورس نیستند عدد صفر اختصاص داده شده است.

۵- روش پژوهش

این پژوهش از دیدگاه تقسیم‌بندی پژوهش‌ها بر حسب هدف، پژوهشی کاربردی و براساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی (غیرآزمایشی) است. با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف پژوهش‌های توصیفی، پژوهش حاضر از نوع همبستگی خواهد بود. همچنین در این پژوهش به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته می‌شود که برای محاسبه آن از آزمون علیت گرنجر استفاده شده است.

۶- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش داده‌های مربوط به همه‌ی مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران شامل میزان درآمد، تعداد حسابداران رسمی در استخدام، تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی، امتیاز کنترل کیفیت توسط جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد.

بازه‌ی زمانی تحقیق حاضر از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. قلمرو مکانی تحقیق نیز کشور ایران و شامل تعداد ۲۵۹ مؤسسه عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشند که تعداد ۲۵ مؤسسه به دلیل نبود امتیاز کنترل کیفیت و اطلاعات شرکا و مدیران مؤسسات از جامعه حذف و مابقی به تعداد ۲۲۹ نمونه مورد ارزیابی قرار گرفته است. دلیل این‌که نمونه از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ استفاده شده است تغییرات ساختاری مؤسسات و جامعه‌ی حسابداران رسمی و دسترسی به اطلاعات درخواستی می‌باشد. تعداد نمونه‌ها باید شامل شرایط زیر باشند:

- ۱- مؤسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران باشند.
- ۲- مؤسسات دارای امتیاز کنترل کیفیت باشند.
- ۳- مؤسسات دارای اطلاعات لازم در فرضیه‌ها باشند.

۴- مؤسسات در همه‌ی ۷ سال انجام پژوهش وجود داشته باشند. با توجه به این‌که تعدادی از مؤسسات در چند ساله‌ی اخیر با یکدیگر ادغام شده‌اند اطلاعات درآمدی و تعداد کارهای آن‌ها با یکدیگر جمع شده است. دسته‌بندی مؤسسات و همچنین بالاترین، میانگین و پایین‌ترین درآمد مؤسسات در دسته‌بندی انجام شده به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به دسته‌بندی مؤسسات

دسته‌بندی مؤسسات	تعداد مؤسسات	جمع کل درآمد مؤسسات میلیون ریال	بالاترین میلیون ریال	میانگین میلیون ریال	پایین‌ترین میلیون ریال
خیلی بزرگ	۹	۱,۷۵۵,۰۰۰	۵۵۱,۷۱۹	۱۹۵,۰۰۰	۱۱۰,۲۸۵
بزرگ	۲۹	۱,۷۲۷,۰۰۰	۱۰۷,۹۵۹	۵۹,۵۰۰	۳۶,۸۰۶
متوسط	۶۲	۱,۷۰۸,۰۰۰	۳۵,۴۳۰	۲۷,۵۰۰	۱۹,۹۲۴
کوچک	۱۲۹	۱,۶۳۴,۰۰۰	۱۹,۴۴۵	۱۲,۰۰۰	۱۰
جمع کل	۲۲۹	۶,۸۲۴,۰۰۰			

۷- روش و ابزار جمع‌آوری و آماده‌سازی داده‌ها

برای گردآوری اطلاعات از طریق مکاتبات انجام شده با جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران اطلاعات مؤسسات حسابداری شامل درآمدهای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ و تعداد حسابداران رسمی در استخدام و تعداد شرکا بدون ذکر نام مؤسسات دریافت شده است. رتبه‌ی بررسی مؤسسات از طریق سایت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران دریافت شده است. سپس با روش کتابخانه‌ای مطالب مربوط به پیشینه‌ی پژوهش و تعریف فرضیه‌ها اقدام شد. با توجه به ماهیت پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله‌ی مجزا اقدام شده است. در مرحله‌ی نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی با شاخص‌های چندک‌ها، میانگین، میانه، انحراف معیار و سایر شاخص‌های مرتبط پرداخته و در مرحله‌ی بعد ابتدا به بررسی وضعیت نرمال بودن جامعه‌ی مورد بررسی پرداخته شده است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس، آزمون مقایسه زوجی، ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته به نحوی که نتایج قابل تعمیم به کل جامعه مورد بررسی باشد. برای پردازش و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای EXCEL و Eviews استفاده شده است.

۸- بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

توزیع نرمال یکی از مهم‌ترین توزیع‌ها در علم احتمال و تحلیل‌های آماری است. آزمون‌های آمار پارامتریک زمانی به کار می‌روند که متغیرها کمی و توزیع داده‌ها نرمال باشد. در پژوهش

حاضر میزان درآمد مؤسسات براساس اندازه‌ی آن‌ها به عنوان متغیر وابسته تعیین می‌شود. برای نرمال بودن متغیر وابسته از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به این آزمون H_0 توزیع داده‌ها نرمال است و H_1 توزیع داده‌ها نرمال نیست. با توجه به آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در صورتی که سطح معناداری بالاتر از ۵٪ باشد توزیع داده‌ها نرمال یا نزدیک به نرمال است.

با توجه به این‌که سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف بالای ۵٪ برای هر ۴ طبقه مؤسسه محاسبه شده است نشان می‌دهد که فرض H_0 تأیید می‌شود و متغیر وابسته نرمال می‌باشد.

جدول (۲) آمار توصیفی مربوط به متغیرها برای کل مؤسسات: ۱۳۹۷-۱۳۹۱

رتبه جامعه	تعداد حسابداران رسمی	رتبه بورسی	تعداد شرکا
میانگین	۳,۲۳	۱,۰۵۹	۴,۴۷۵
میانه	۳	۱	۴
بالاترین	۴	۲۹	۲۴
پایین ترین	۱	۰	۲
انحراف معیار	۰,۰۸۵۵۶	۲,۱۹۶۸	۱,۸۶۹۳
ضریب چولگی	-۰,۷۰۹۷	۸,۲۹۴	۶,۹۸۲۹
ضریب کشیدگی	۳,۲۴۲۷	۹۹,۶۱۵	۵۸,۶۵

جدول (۳) ماتریس عدم همخطی بین متغیرهای پژوهش

درآمد	درآمد	تعداد شرکا	رتبه بورسی	تعداد CPA	رتبه جامعه
درآمد	۱				
تعداد شرکا	۰/۲۹۳	۱			
رتبه بورسی	۰/۲۷۲	۰/۱۸۱	۱		
تعداد CPA	۰/۲۴۲	۰/۲۲۱	۰/۱۷۰	۱	
رتبه‌ی جامعه	۰/۲۲۷	۰/۱۳۵	۰/۲۲۳	۰/۲۴۴	۱

هم‌خطی به معنای وجود رابطه‌ی خطی بین متغیرهای مستقل است. یکی از راه‌های شناسایی رابطه همخطی یا عدم همخطی، بررسی رابطه‌ی همبستگی بین متغیرهای مستقل می‌باشد. در صورتی که همبستگی بین متغیرهای مستقل شدید نباشد مشکل هم خطی پیش نمی‌آید. در مطالعه‌ی حاضر برای بررسی رابطه‌ی هم خطی از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شد نتایج نشان داد در همه‌ی متغیرهای مستقل میزان همبستگی بین متغیرها ضعیف (کمتر از ۰/۳) و این مسئله نشان‌دهنده‌ی عدم هم خطی بین متغیرهای مستقل است.

جدول (۴) آمار مؤسسات

متغیر وابسته: اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی (میزان درآمد مؤسسات حسابرسی)

کل مؤسسات							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۲۹	۰.۰۰۰۰	۰.۰۳۲۰	۶.۸۹	۰.۴۷	۱۳۲.۳۵	۱.۷۴	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۸۱	۶.۱۱۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۲۷	۰.۰۱۷۰	۱۳.۹۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۱۳۷	۳.۰۱				تعداد شرکا
مؤسسات خیلی بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۹	۰.۳۳۹۶	۰.۰۳۷۸	۰.۹۶	۰.۶۷	۳۰.۹۶	۱.۸۷	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۱۸	۱۴.۶۳				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۲۴۷۸	۰.۰۱۸۳	۱.۱۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۲۵۳	۰.۰۰۳۲	۲.۲۶				تعداد شرکا
مؤسسات بزرگ							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۲۹	۰.۲۰۱۸	۰.۰۱۱۰	۱.۲۸	۰.۴۶	۳۷.۸۷	۱.۷۱	رتبه‌ی جامعه
	۰.۰۰۰۰	۰.۰۰۵۹	۶.۶۱				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۱	۰.۰۰۵۴	۲.۸۲				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۴۸۲	۰.۰۰۶۹	۱.۹۸				تعداد شرکا
مؤسسات متوسط							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۶۲	۰.۱۸۹۱	۰.۰۰۸۳	۱.۳۲	۰.۴۷	۲۸.۷۷۳	۱.۸۹	رتبه‌ی جامعه
	۰.۳۳۹۲	۰.۰۰۹۲	۰.۹۶				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۸۴	۰.۰۰۸۵	-۲.۶۶				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۰۸۲	۰.۰۰۳۷	۲.۶۷				تعداد شرکا
مؤسسات کوچک							متغیرها
تعداد	احتمال	درصد خطا	آماره t	ضریب تعیین- r^2	فیشر-f	دوربین واتسون-dw	
۱۰۰	۰.۱۸۷۱	۰.۰۳۶۷	۱.۳۲	۰.۱۱	۶.۲۹	۱.۷۳	رتبه‌ی جامعه
	۰.۶۵۶۷	۰.۰۴۵۶	۰.۴۴				تعداد حسابداران رسمی در استخدام
	۰.۰۰۵۳	۰.۰۳۲۲	۲.۸۱				رتبه‌ی بورسی
	۰.۰۹۵۱	۰.۰۷۴۲	۱.۶۷				تعداد شرکا

۹- خلاصه‌ی یافته‌های پژوهش

۹-۱- نتایج آزمون فرضیه اول:

رابطه‌ی معناداری بین امتیاز کنترل کیفیت با درآمد مؤسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با ۶/۸۹ در سطح آلفای ۵ صدم، برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار

است همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی جامعه‌ی حسابداران رسمی با کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با ۰/۴۷ می‌باشد. این میزان R^2 بیانگر این است که ۶۲/۱ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان $F(5, 55/0.7)$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با ۱/۷۴ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد.

به عبارتی در مجموعه‌ی کل مؤسسات هرچقدر امتیاز کنترل کیفیت بالا باشد بر سطح درآمد مؤسسات تأثیرگذار است و موجب بزرگ شدن مؤسسات و درآمد مؤسسات می‌شود. نتایج این فرض با نتایج پژوهش علوی و همکاران همراستا نیست. به این دلیل که نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه‌ی معناداری بین درآمد مؤسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد ولی نتایج تحقیق با نتایج تحقیق لوئیس هونک، چوی و همکاران، لای و همکاران، باود و ویلیکنز و هشی و مظاهری فرد همراستا است.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رابطه‌ی معناداری بین درآمد مؤسسات و کیفیت حسابرسی وجود ندارد. نتایج این فرض با لحاظ نمودن ۴ طبقه‌ی مؤسسات از خیلی بزرگ به کوچک همراستا با نتایج تحقیق علوی و همکاران می‌باشد.

۹-۲- نتایج آزمون فرض دوم:

رابطه‌ی معناداری بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام مؤسسات با درآمد مؤسسات وجود دارد.

بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آنجایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با ۶,۱۱۴ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد حسابداران رسمی در استخدام با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با ۰/۴۷ باشد، این میزان R^2 بیانگر این است که ۶۲/۱ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان $F(5, 55/0.7)$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با ۱/۷۴ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد.

به عبارتی در مجموعه‌ی کل مؤسسات هرچقدر تعداد حسابداران رسمی در استخدام زیادتر باشد درآمد مؤسسات بالاتر رفته و مؤسسات بزرگ‌تر می‌شوند. به عبارتی بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در استخدام نشان دهنده کیفیت بالاتر مؤسسات بوده که کیفیت بالاتر با توجه به فرضیه‌ی اول موجب رشد درآمدی مؤسسات می‌شود.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هر یک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران

رسمی در مؤسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $۱۴/۶۳$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۶۵% و برای مؤسسات بزرگ با آماره t برابر $۶/۶۱$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۴% بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره t در متغیر تعداد حسابداران رسمی در استخدام نسبت به سایر متغیرها تأثیرگذاری بیش‌تری بر درآمد مؤسسات بزرگ و خیلی بزرگ دارد.

همچنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد بالاتر بودن تعداد حسابداران رسمی در مؤسسات متوسط و کوچک بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیری ندارد و هیچ‌گونه رابطه‌ای ندارد.

۳-۹- نتایج آزمون فرضیه سوم:

رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات وجود دارد. بر اساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $۱۳/۹۱$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $۰/۴۷$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $۶۲/۱$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان $F ۵۵/۰۷$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $۱/۷۴$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی می‌باشد.

به عبارتی رتبه‌بندی بالاتر مؤسسات معتمد بورس بر رشد درآمدی آن‌ها تأثیرگذار است. علت افزایش درآمد مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر مؤسسات وجود بازار کار بیشتر و سهم بیشتر از بازار کار حسابرسی می‌باشد. بنابراین مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار تهران دارای درآمد بیشتر می‌باشند.

همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هریک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار در مؤسسات بزرگ با آماره‌ی t برابر با $۲/۸۲$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۶% و برای مؤسسات متوسط با آماره t برابر با $۲/۶۶$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۴۵% و برای مؤسسات کوچک با آماره‌ی t برابر با $۲/۸۱$ و ضریب تعیین R^2 به میزان ۸% بر میزان درآمد این گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. با توجه به بالاتر بودن آماره‌ی t در متغیر رتبه‌ی بورسی مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به سایر متغیرها تأثیرگذاری بیشتری دارد. شایان ذکر است رابطه‌ی فوق برای مؤسسات متوسط منفی بوده است. به عبارتی اگرچه رابطه‌ی معناداری بین رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار با درآمد مؤسسات توسط وجود دارد لیکن این رابطه‌ی منفی می‌باشد. یعنی مؤسسات متوسط معتمد بورس درآمد کمتری دارند. علت این موضوع تعداد زیاد مؤسسات رده متوسط به عنوان مؤسسات معتمد بورس می‌باشد.

۹-۴- نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم:

رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات وجود دارد. براساس نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ی اول طبق جدول ۲ از آن جایی که احتمال آماره‌ی t برابر است با $3/1$ در سطح آلفای ۵ صدم برای همه‌ی متغیرها در سنجش کل مؤسسات معنادار است. همچنین با توجه به جهت رابطه می‌توان گفت بین تعداد شرکای حسابرسی با درآمد مؤسسات رابطه وجود دارد و فرض فوق پذیرفته می‌شود. همچنین میزان R^2 تعدیل شده برابر با $0/47$ باشد این میزان R^2 بیانگر این است که $62/1$ درصد از تغییرات مربوط کیفیت حسابرسی شرکت توسط متغیرهای داخل مدل تبیین شود. در مجموع کل مدل با میزان f $55/07$ در سطح آلفای ۵ صدم معنادار است. در ضمن آماره‌ی دوربین واتسون برابر با $1/74$ می‌باشد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص می‌باشد.

به عبارتی تعداد شرکای بیشتر در مؤسسات موجب افزایش درآمد مؤسسات می‌شود. علت افزایش درآمد مؤسسات حسابرسی که شرکای بیشتری دارند ناشی از بزرگی مؤسسات است. همچنین بر اساس نتایج به‌دست آمده به تفکیک برای هریک از سطوح مؤسسات با در نظر گرفتن سطح مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ، متوسط و کوچک نشان می‌دهد تعداد شرکای بیشتر در مؤسسات خیلی بزرگ با آماره‌ی t برابر با $2/26$ و ضریب تعیین R^2 میزان 65% و برای مؤسسات بزرگ با آماره t برابر با $1/98$ و ضریب تعیین R^2 میزان 44% و برای مؤسسات متوسط با آماره‌ی t برابر با $2/68$ و ضریب تعیین R^2 میزان 45% بر میزان درآمد این‌گونه مؤسسات تأثیرگذار و رابطه‌ی مثبتی با درآمد آن‌ها دارد. به عبارت دیگر تعداد شرکای بالاتر در مؤسسات خیلی بزرگ، بزرگ و متوسط موجب رشد بیشتر درآمدها می‌شود.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم رابطه‌ی معناداری بین تعداد شرکا در مؤسسات حسابرسی کوچک با درآمد آن مؤسسات وجود ندارد.

۱۰- آزمون علیت گرنجر

فرض بر این است که رتبه بورسی مؤسسات علت رتبه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست، اگر مقدار احتمال f کوچک‌تر از ۵ صدم باشد در این صورت فرضیه فوق رد می‌شود. این بدان معنی است که رتبه‌ی بورسی مؤسسات علت رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی است. با توجه به این که در این تحقیق به بررسی رابطه‌ی علت و معلولی امتیاز کنترل کیفیت با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار نیز پرداخته شده، نتایج آزمون گرنجر به شرح زیر تبیین شده است:

جدول (۵) نتایج آزمون علیت گرنجر

فرضیه علیت	فیشر - f	احتمال	نتیجه
رتبه‌ی بورسی علت رتبه کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی نیست	۸,۹۳۳۸	۰,۰۰۲۹	رد
رتبه‌ی کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بورسی نیست	-۷۶۶,۰۸	۱,۰۰	تأیید

با توجه به جدول بالا مشخص شده است که امتیاز کنترل کیفیت جامعه‌ی حسابداران رسمی علت رتبه بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است. به عبارتی علت این که مؤسسات حسابرسی از کیفیت بالاتری برخوردارند این است که موقعیت خود را در سازمان بورس حفظ کنند. به عبارت دیگر با توجه به این که طبق دستورالعمل مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مؤسسات برای ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی به شرکت‌های بورسی باید از امتیاز متناسب برخوردار باشند (شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر از لحاظ میزان سرمایه ثبت شده باید حساب‌رسان خود را از مؤسسات درجه یک انتخاب کنند). این موضوع سبب می‌گردد مؤسسات امتیاز کنترل کیفیت خود را در سطح مناسبی حفظ کنند تا از امتیاز انجام حسابرسی شرکت‌های بورسی بزرگ‌تر برخوردار باشند.

۱۱- نتیجه‌گیری

با توجه به آزمون‌های هر یک از فرضیه‌های تحقیق مشخص شد روابط زیر در خصوص متغیرهای تحقیق در بین هریک از سطوح مؤسسات بر قرار است:

جدول (۶) خلاصه نتایج پژوهش

رده بندی مؤسسات از لحاظ اندازه					عنوان متغیرهای پژوهش
کوچک	متوسط	بزرگ	خیلی بزرگ	کل	
-	-	-	-	*	رتبه‌ی کنترل کیفیت در جامعه‌ی حسابداران رسمی
-	-	*	*	*	تعداد حسابداران رسمی در استخدام
*	-*	*	-	*	رتبه‌ی مؤسسات در سازمان بورس
-	*	*	*	*	تعداد شرکا مؤسسات

*: وجود رابطه‌ی مثبت و قبول فرضیه

*-: وجود رابطه‌ی منفی و قبول فرضیه

-: نبود رابطه و رد فرضیه

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که در کل بالاتر بودن رتبه‌ی کنترل کیفیت مؤسسات بر درآمد آن‌ها تأثیر گذار است. کیفیت بالاتر کارهای حسابرسی موجب افزایش سطح درآمدی مؤسسات می‌شود. به این دلیل که صاحبکاران به دنبال مؤسساتی هستند که گزارشات با کیفیت تر ارائه دهند. گزارشات با کیفیت تر به این معنا نیست که گزارش‌های حساب‌رسان مستقل تعداد بندهای حسابرسی زیادتری داشته باشد بلکه به این معناست که گزارش‌های حسابرسی اطمینان معقول برای استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی فراهم کند و نقاط ضعف کنترل‌های داخلی را در قالب نامه مدیریت به اطلاع مدیریت برساند.

وجود تعداد بالاتر حسابدار رسمی در استخدام موجب افزایش کیفیت کارهای حسابرسی و در نتیجه افزایش سطح درآمدی مؤسسات می‌شود. با توجه به این که تعداد حسابداران رسمی در مؤسسات متوسط و کوچک نسبت به مؤسسات بزرگ‌تر کمتر است سبب می‌گردد این گونه

مؤسسات در انجام کارهای حسابرسی بزرگ ناتوان بوده و بازار کار خود را از دست بدهند. با توجه به این‌که اخیراً شاهد افزایش چشمگیر ادغام مؤسسات بزرگ حسابرسی در جهان و نیز ایران بوده‌ایم شاید به دلیل افزایش سهم بیش‌تر مؤسسات کوچک و متوسط از بازار باشد که به سمت ادغام گام برداشته‌اند تا از این طریق تعداد کم حسابداران رسمی تحت استخدام را کاهش دهند. تعداد بالاتر حسابداران رسمی در استخدام موجب می‌شود بنیه‌ی مؤسسات در انجام حسابرسی‌های با کیفیت‌تر و سریع‌تر که رضایت جامعه را ارتقا می‌بخشد، قوی‌تر شود. این موضوع نیز به مراتب سبب افزایش سطح درآمد مؤسسات می‌شود.

بزرگی مؤسسات حسابرسی موجب می‌شود امکان ارائه‌ی خدمات ویژه‌ی تخصصی و سودآوری بیشتر فراهم شود و می‌توان با ادغام مؤسسات حسابرسی و تجمیع متخصصین حرفه در مؤسسات ادغام شونده، امکان ارائه‌ی خدمات تخصصی، جذب فرصت‌های بیشتر و کسب مشتریان جدید بیشتر شده و در واقع کسب درآمد بیشتر را به دنبال خواهد داشت. تغییر در نگرش خدمات حرفه‌ای در محدوده‌ای فراتر از جغرافیای مؤسسات حسابرسی باعث ایجاد ارتباط با مؤسسات بین‌المللی و دسترسی بیشتر آن‌ها به بازارهای جهانی و در نتیجه درآمد بالاتر خواهد شد لیکن متأسفانه با توجه به شرایط تحریم این موضوع فعال در ایران ساکت و غیرفعال است.

رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران در رده‌بندی مؤسسات معتمد نشان از آن دارد که مؤسسات فرصت جذب سهم بیشتر از حسابرسی شرکت‌های بورسی را دارند. طبقه‌بندی مؤسسات معتمد بر اساس رتبه امتیازی اعلامی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران ملاک ارجاع حسابرسی شرکت‌های بزرگ بورسی است. از این رو مؤسسات سعی در حفظ و ارتقای جایگاه خود در سازمان بورس هستند. این طبقه‌بندی شرایطی را برای مؤسسات فراهم می‌کند که سهم درآمد خود را از شرکت‌های بورسی ارتقا بخشند.

تعداد شرکای بالاتر نشان از بزرگی مؤسسات است. مؤسسات حسابرسی‌ای که بالاتر از ۲۰ شریک حسابرسی معتمد بورس داشته باشند می‌توانند کارهای حسابرسی را در درون مؤسسه تغییر دهند و نیازی ندارد که مؤسسه را تغییر دهند. افزایش تعداد شرکا از طرفی موجب ارتقا و بزرگی مؤسسات و از طرف دیگر تغییر ویژگی‌های شراکتی مؤسسات شود. مؤسسات حسابرسی اگرچه باید بزرگ‌تر شوند و خود را به دنیا معرفی نمایند لیکن باید ساختارهای سازمانی مناسب‌تری برای مؤسسات تعریف شده تا ساختار شراکتی از ساختار کارمندی برخی از شرکای مؤسسات خارج شوند.

۱۲- محدودیت‌ها و پیشنهادها

با توجه به این‌که اطلاعاتی در خصوص میزان درآمدهای ناشی از خدمات اطمینان بخشی و سایر خدمات مالی و مشاوره‌ای مؤسسات حسابرسی در اختیار قرار داده نشده است، این موضوع سبب می‌شود نتایج پژوهش نسبت به درآمدهای خدمات مالی و خدمات مشاوره‌ای به عنوان عامل درآمد که در این پژوهش به عنوان اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی تعریف شده، چشم پوشی نماید.

با استناد به نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود هم‌راستا با مؤسسات بزرگ بین‌المللی مؤسسات حسابرسی ایران نیز فرآیند ادغام را در پیش گرفته و از طریق حذف مؤسسات کوچک و متوسط و ادغام این‌گونه مؤسسات با یکدیگر تعداد مؤسسات کوچک و متوسط را کاهش دهند تا از این طریق فرآیند بزرگ شدن را در پیش بگیرند. ادغام مؤسسات می‌تواند موجب شود مؤسسات به امر آموزش کارکنان حرفه‌ای توجه بیشتری کنند که خود سبب ارتقای کیفیت حسابرسی‌ها می‌شود. این امر موجب کاهش بسیاری در هزینه‌های آموزشی تک تک مؤسسات خواهد شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد مؤسسات بزرگ عموماً دارای امتیازهای کنترل کیفیت بالاتر و رتبه‌ی بورسی بهتر در جامعه هستند. این موضوع نشان دهنده اعتماد بیشتر جامعه به این‌گونه مؤسسات است. اعتماد بیشتر و ارائه خدمات اطمینان بخش باکیفیت بیشتر موجب رشد درآمدی مؤسسات می‌شود.

استفاده از خدمات ارزنده حسابداران رسمی غیرشریک در مؤسسات موجب ارتقای کیفیت کارهای حسابرسی می‌شود. مؤسسات متوسط و کوچک به دلیل عدم برخورداری از حسابداران رسمی در استخدام که عموماً به دلیل بالا بودن هزینه‌های پرسنلی می‌باشد سبب می‌گردد رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه برای این‌گونه مؤسسات از حد مطلوبی برخوردار نباشد. در نتیجه سبب ارجاع کار کمتری به این‌گونه مؤسسات می‌گردد. مضافاً این‌که باعث می‌شود مؤسساتی که از رتبه‌های کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی پایین‌تری برخوردارند از اعتماد سازمان بورس به این‌گونه مؤسسات برخوردار نباشند.

تعامل شرکا و ایجاد رابطه‌ی شریکی متناسب امری بدیهی است لیکن باید برای سطح ارتقای مؤسسات و مطرح شدن مؤسسات ایرانی در سطح مؤسسات بین‌المللی شرکا روابطی ارزشمند و حساب شده برقرار نمایند. ایجاد رابطه‌ی گروهی و استقرار هریک از شرکا در ساختارهای کلیدی مؤسسات و تعریف زیر مجموعه‌های اداری قوی در مؤسسات از قبیل واحدهای آموزش، اداری، نیروی انسانی و کارگزینی، حسابداری، کمیته‌ی فنی، کنترل کیفیت و سایر قسمت‌های مورد نیاز مؤسسات موجب رشد ساختاری و اداری مؤسسات می‌شود. اغلب مؤسسات بزرگ، متوسط و کوچک از این‌گونه ساختارها برخوردار نیستند و این نشان از ضعف ساختاری مؤسسات دارد.

منابع

- بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۵)، *پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری*، چاپ اول. انتشارات ترمه.
- حساس یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه‌ی بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷ (۶۱) ص ۸۵ - ۹۸.
- حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، علی. (۱۳۸۶). کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات مجله بورس، ۶۶ ص ۳۸-۴۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ غام زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). *ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران*:

فرصت‌های تحقیقاتی، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، خرداد ۱۳۹۱.

سپاسی، سحر؛ رجب‌زاده، علی؛ رضایت، محیا. (۱۳۹۵). طراحی مدل حسابرسی اجتماعی با استفاده از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابرسی، ۶۵: ۹۷-۱۱۹.

علوی، محمد؛ قربانی، بهزاد؛ رستمی، وهاب. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی، پاییز ۱۳۹۴، ۱۵ (۶۰): ۴۷-۷۰.

محمدرضائی، فخرالدین؛ یعقوب‌نژاد؛ احمد. (۱۳۹۶). اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه‌ی پیشنهادات، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم: ۳۱-۶۰.

مشایخی، بیتا؛ مهرانی، کاوه؛ رحمانی، علی؛ مداحی، آزاده. (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، بورس اوراق بهادار، ۶ (۲۳): ۱۰۳-۱۳۷.

محمد رضایی؛ فخرالدین؛ مهربان‌پور، محمدرضا. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵ (۱۷): ۶۵-۷۷.

نیکبخت، محمدرضا؛ محمودی خوشرو؛ امید. (۱۳۹۶). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۳): ۴۴۱-۴۶۲.

ابوالعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی/از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.

هشی، عباس؛ مظاهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴ (۱۷): ۱-۲۶.

Adam Esplin, Karim Jamal, Shyam Sunder (2018) Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies Abacus, Vol. 54, Issue 3, pp. 319-352, 201834 Pages Posted: 17 Sep 2018.

Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? The Accounting Review 86 (1), 259.

Alavi, M., Ghorbani, B. & Roostami, W. (2015). A Study of Factors Affecting Audit Quality in Auditing Institutions as Members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. Journal of Auditing Knowledge, 15(60), 47-70. (In Persian)

Banimahd, B., Arabi, M. & Hassanpour, S. (2016). Experimental and Methodological Research in Accounting. First Edition. Termeh Publications. (In Persian)

Bing, J., Huang, C.X., Li, A. & Zhu, X. (2014). Audit Quality Research Report. Australian National Centre for Audit and Assurance Research. Hanna Neumann Building #21. Canberra ACT 0200 Australia.

Chen, Y. Hsu, J. (2010). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. SSRN Working Paper Series 126-148.

Chuntao Li, Frank M Song, Sonid M Wong (2007). "Audit Firm Size and Perception of Audit

Quality: Evidences from a competitive Audit market in china"; 1-17.

Constantinos, C. Clive, L.(2008). "Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com . Journal of Accounting and Economics 45 ; 116–138.

Dain C.Donelsona MatthewEgebAndrew J.ImdiekecEldarMaksymov(2020), Supplemental datasets for the examination of the revival of large consulting practices at the big 4 and audit quality Data in Brief Volume 32, October 2020, 106132

Daniel Aobdia, Preeti Choudhary, Noah Newberger (2018) Which Audit Input Matters? An Analysis of the Determinants of Audit Quality, Profitability, and AuditFees Using PCAOB Data66 Pages Posted: 28 Dec 2018, 86-136.

David Castillo-Merino., osepe Garcia-Blandon•Monica Martinez-Blasco(2019) Auditor Independence, Current and Future NAS Fees and Audit Quality: Were European Regulators Right? European Accounting Review (Forthcoming) 48 Pages Posted: 4 Feb 2019 Last revised: 21 Feb 2019.

Davidson. R. A. and D. Neu. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". Contemporary Accounting Research. Vol . 9. No . 2: 479- 488.17.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.

DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality". Journal of Accounting & Economic (December): 183-199. S.

DeFond, M., and J. Jambalvo, (1994). "Debt covenant violations and manipulations of accruals". Journal of Accounting and Economics 17 (1-2): 145-176.

Fung, S.Y.K., Raman, K.K. & Zhu, X. (2017). Does the PCAOB international inspection program improve audit quality for non-US-listed foreign clients? Journal of Accounting and Economics, 64(1), 15-36.

Hasas Yeganeh, Y. & Azinfar, K. (2010). The Relationship between Audit Quality and Size of the Auditing Institute. Journal of Accounting and Auditing Reviews, 17(61), 85-98. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y. & Gholamzadeh Ladari, M. (2012). Comprehensive Assessment of Audit Quality in Iran: Research Opportunities. 10th National Accounting Conference of Iran, June 2012. (In Persian)

Hasas Yeganeh, Y. & Jafari, A. (2007). Audit Quality: Review of Literature and Research. Stock Exchange Magazine, 66, 38-45. (In Persian)

Hashi, A. & Mazaherifard, K. (2013). A Study of the Relationship between Audit Institute Size and Audit Quality. Journal of Accounting and Auditing Research, 4 (17), 1-26. (In Persian)

Henock Louis(2005). "Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect", Journal of accounting and economics 2005 .18-52

Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman.(2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330–352. Contents lists available at ScienceDirect.45-96.

Jeffrey Pittman, Sarah E. Stein, Delia F. Valentine(2019) Audit Partners' Risk Tolerance and the Impact on AuditQuality56 Pages Posted: 8 Jan 2019.

Jere, R, Francis. Michael, D, Y.(2009). "Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009); 85-123.

Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z.(2009). "Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.

M. KathleenHarrisL. TylerWilliamsb, (2020) Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees, *Advances in Accounting* Volume 50, September 2020, 100485.

Mashayekhi, B., Mehrani, K., Rahmani, A. & Madahi, A. (2013). Development of Audit Quality Model. *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, 6(23), 103-137. (In Persian)

Mohamed Samy Eldeeb, Mohamed A. Hegazy (2019) The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of Audit Clients. *Accounting though Journal Ain-Shams University, Faculty of Commerce*. Volume No.1, year 20, ISSN: 2356-8402.

Mohammad Rezaei, F. & Mehrabanpour, M. R. (2016). Type of Auditor's Report and Number of Audit Sections: The Effect of Rank of Trusted Auditing Institutions of the Exchange and Securities Organization. *Journal of Accounting Knowledge and Management Auditing*, 5(17), 65-77. (In Persian)

Mohammad Rezaei, F. & Yaghoubnejad, A. (2017). Audit Institute Dimensions and Audit Quality: Theoretical Critique, Critique of Research Methodology and Suggestions. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9, 31-60. (In Persian)

Murat Ocak (2018) The Impact of Auditor Education Level on the Relationship Between Auditor Busyness and AuditQuality in Turkey *Cogent Business and Management*, Forthcoming Posted: 24 Sep 2018.

Nikbakht, M. R. & Mahmoudi Khoshrou, O. (2017). A Study of Factors Affecting Audit Quality in Iran According to the Indicators of Public Accounting Supervision Board (PCAOB). *Accounting and Auditing Reviews*, 3(24), 441- 462. (In Persian)

Panel Hao Xionga FeiHoub Hanwen Lic Huabing Wang(2020), Does rice farming shape audit quality: Evidence from signing auditors level analysis, *Economic Modelling* Volume 91, September 2020, Pages 403-420 .

Panel Joshua O.S.Hunta David M.Rosserb Stephen P. Rowe(2020), Using machine learning to predict auditor switches: How the likelihood of switching affects audit quality among non-switching clients, *Journal of Accounting and Public Policy*, Available online 11 September 2020, 106785.

Phong Truong, (2018) The Impact of Audit Employee Job Satisfaction on AuditQuality54 Pages Posted: 19 Oct 2018.

Sepasi, Sa., Rajabzadeh, A. & Rezayat, M. (2016). Designing a social audit model using structural equation modeling. *Journal of Auditing Knowledge*, 65, 97-119. (In Persian)

Valmaali, K. (2012). Qualitative research from theory to practice. Elm Publications, Tehran, first edition. (In Persian)

W. Robert Knechel (2016) Audit Quality and Regulation *International Journal of Auditing*, Int. J. Audit. 20: 215–223.



COPYRIGHTS

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

Audit Report Lag and Auditor-Client Geographic Proximity: Evidences from Information Advantage of Interaction and Improve Audit Efficiency

Mohammad Hassani^{1*}, Mahsa Mohammadi²

Received: 2020/11/01

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

The purpose of this article is to investigate the relationship between auditor-client geographic proximity and audit report lag. Research data include 917 firm-year observations which consist of 131 sample firms listed on the Tehran Securities & Exchange over the period 2013 to 2019. Research hypotheses analyzed using multivariate regression models based on panel data with fixed effect and generalized least squares method. The results indicated that auditor-client geographic proximity caused to decrease the audit report lag. Because such auditors are able to interact more frequently with the client and obtain client-specific news, which increases their ability to monitor the client effectively; so it leads to decrease in the auditor report lag. According to the findings, some client characteristics, auditor characteristics, board and audit committee characteristics had an impact on audit report lag. Modified audit opinion, board financial expertise, bad news, financial distress position, reporting risk and complexity, external financing and product market competition had a direct impact on auditor report lag; auditor rotation, auditor quality rank, audit committee independence and firm size had an inverse impact on auditor report lag. But audit fee, board independence, institutional ownership, ownership concentration, audit committee financial expertise, financial leverage, capital expenditure and loss had no impact on auditor report lag.

Key Words: Audit Report Lag, Geographic Proximity, Auditor-Client Distance, Audit Efficiency.

 10.22034/ARJ.2021.243326

1. Assistant Professor, Department of Management, North of Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) m_hassani@iau-tnb.ac.ir

2. MSc. in Auditing, Department of Management, North of Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (m_mohammadi@iau-tnb.ac.ir)

تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسي و نزديكي فاصله‌ی جغرافيايي دفتر مؤسسه‌ی حسابرسي به دفتر مرکزی صاحبکار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسي

محمد حسینی^{۱*}، مهسا محمدی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۸/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف این مقاله بررسی رابطه‌ی بین تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسي و نزديكي فاصله‌ی جغرافيايي دفتر مؤسسه‌ی حسابرسي به دفتر مرکزی صاحبکار است. داده‌های پژوهش شامل ۹۱۷ مشاهده شرکت-سال است که طبق شرایط غربالگری تعداد ۱۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ را در بر گرفته است. از مدل‌های رگرسیون چندمتغیره داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که نزديكي موقعیت جغرافيايي دفتر مؤسسه‌ی حسابرسي به دفتر مرکزی صاحبکار سبب کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسي شده است. زیرا حسابرسان نزديك به صاحبکار تعامل بیشتری با صاحبکار داشته و اخبار خاص صاحبکار را با سهولت بیشتری دریافت می‌کنند. این موضوع سبب افزایش نظارت مؤثر حسابرسان بر صاحبکار، افزایش کارایی حسابرسي و کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسي می‌شود. طبق سایر نتایج، برخی ویژگی‌های حسابرسي، شرکت، هیأت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسي بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسي تأثیر دارند. اظهارنظر تعدیل شده حسابرسي، تخصص مالی هیأت‌مدیره، اخبار بد، شرایط درماندگی مالی، پیچیدگی و ریسک گزارش‌گری، رقابت در بازار محصول و تأمین مالی از طریق بدهی و سهام تأثیر مستقیمی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسي دارند. از طرفی چرخش حسابرسي، رتبه‌ی کیفی حسابرسي، استقلال کمیته‌ی حسابرسي، اندازه‌ی شرکت تأثیر معکوسی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسي دارند اما حق‌الزحمه‌ی حسابرسي، استقلال هیأت‌مدیره، مالکیت نهادی، تمرکز مالکیت، تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسي، اهرم مالی، مخارج سرمایه‌ای و گزارش زبان تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسي ندارد.

واژه‌های کلیدی: تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسي، نزديكي جغرافيايي، فاصله‌ی بین دفتر مؤسسه‌ی

حسابرسي و دفتر مرکزی صاحبکار، کارایی حسابرسي

doi 10.22034/ARJ.2021.243326

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

۲. کارشناس ارشد حسابرسي، دانشکده مدیریت، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران m_mohammadi@iau-tnb.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

یکی از معیارهای بررسی محتوای گزارش‌گری مالی و حسابرسی گزارش‌های مالی، به موقع بودن است که می‌تواند برای تهیه‌کنندگان اطلاعات، استفاده‌کنندگان اطلاعات و حسابرسان از اهمیت برخوردار باشد. به موقع بودن اطلاعات از سوی مراجع حرفه‌ای، مراجع قانون‌گذار، تحلیلگران مالی، مدیران و سرمایه‌گذاران مهم تلقی شده است و از این رو انتشار اطلاعات مالی باید بدون وقفه انجام شود. وقتی فاصله‌ی زمانی بین تاریخ صورت‌های مالی و تاریخ انتشار آن‌ها کوتاه باشد، استفاده‌کنندگان بهتری می‌توانند از اطلاعات منتشرشده استفاده کنند. سرعت انتشار اطلاعات مالی طبق سرعت کار حسابرسی و ارائه‌ی گزارش حسابرسی تعیین می‌شود (آبدین، احمدزالوکی، ۲۰۱۲). تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تعداد روزهای تقویمی از پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی است (کریشان، یانگ، ۲۰۰۹؛ ویتورث، لامبرت، ۲۰۱۴). عوامل گوناگونی ممکن است تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند (آبرناتی، بارنز، استفانیاک، ویسبارث، ۲۰۱۷). از این رو شناسایی عوامل مؤثر بر تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی و درک عوامل کاهنده‌ی آن جهت بهبود به موقع بودن اطلاعات اهمیت دارد. یکی از ابعاد مهم مرتبط با کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی حسابرس به صاحبکار است (دونگ، رابینسون، ژو، ۲۰۱۸). هرچند حسابرسان محلی ممکن است کیفیت سود مشتریان را بهبود بخشند اما مشخص نیست آیا این امر سبب ارائه به موقع گزارش حسابرسی می‌شود یا خیر. به نظر می‌رسد حسابرسان نزدیک به صاحبکار می‌توانند بیشتر با مشتری تعامل داشته باشند و اخبار خاص مشتری را با سهولت بیشتری دریافت کنند. این امر به دلیل آگاهی بیشتر از محیط اقتصادی و مقرراتی منطقه و تأثیر آن بر مشتری سبب می‌شود توانمندی حسابرسان در نظارت مؤثر و کارا بر مشتری افزایش یابد و با افزایش کارایی حسابرس، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد (چوی، کیم، کیو و ژانگ، ۲۰۱۲). با توجه به اهمیت این مباحث، مقاله به ارزیابی رابطه‌ی بین تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی و نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار پرداخته است. جست‌وجوی موضوعی حاکی از آن است که پژوهشی منسجم در این حوزه در داخل کشور انجام نشده است.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

یکی از مفاهیم کلیدی در ارزیابی کیفیت گزارش‌گری مالی و حسابرسی آن بحث به موقع بودن گزارش‌های مالی و گزارش حسابرسی است. تأخیر در ارائه‌ی گزارش مالی و گزارش حسابرسی ارتباط نزدیکی با هم دارند و به موقع بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی در کنار به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی بحث می‌شود. عدم ارائه‌ی به موقع گزارش حسابرسی سبب تأخیر در انتشار اطلاعات می‌گردد. بنابراین مفید بودن اطلاعات افشاء شده در صورت‌های مالی با عدم ارائه‌ی به موقع گزارش حسابرسی رابطه‌ی عکس داشته و سبب کاهش سودمندی اطلاعات می‌شود. به موقع بودن اطلاعات عامل مهم ارزیابی سودمندی گزارش‌های مالی حسابرسی شده است و نگرانی دیرینه‌ی قانون‌گذاران، سهامداران، تحلیلگران، مدیران و حسابرسان است. شواهد حاکی از واکنش بازار به گزارش‌های مالی

حسابرسی شده و اعمال جریمه برای شرکت‌های دارنده‌ی تأخیر در گزارش‌گری مالی حسابرسی شده است. چون به موقع بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده تابعی از به موقع بودن گزارش حسابرسی است، بهبود به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌تواند تأثیر قابل توجه بر به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی داشته باشد. با این حال تغییرات اخیر محیط گزارش‌دهی قانونی و شرکتی، دشواری ارائه‌ی گزارش‌های مالی حسابرسی شده به‌موقع را افزایش داده است (کریشنان و یانگ، ۲۰۰۹). به موقع بودن گزارش حسابرسی ویژگی مهمی در بازارهای نوظهور است (لونتیس، ویتمن و کارامانیس، ۲۰۰۵) و تحت تأثیر چند عامل است. درک این عوامل می‌تواند به بهبود فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی و افزایش اثربخشی حسابرسی کمک کند (جاگی و تسوی، ۱۹۹۹). هر چه تاریخ گزارش حسابرسی به تاریخ پایان سال مالی نزدیک‌تر باشد، گزارش حسابرسی به موقع‌تر ارائه شده است. در نتیجه مدت زمان ارائه‌ی گزارش حسابرسی طبق فاصله‌ی زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی در نظر گرفته می‌شود (کریشنان، یانگ، ۲۰۰۹؛ آبدین، احمدزالوکی، ۲۰۱۲، ویتورث، لمبرت، ۲۰۱۴). تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی بحثی مهم در ارزیابی به موقع بودن اطلاعات مالی گزارش شده و حسابرسی آن است. تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به دلیل مسائل مبهم و مناقشه‌های بین حسابرسان و مشتریان است و مکانیزم معینی می‌تواند ضمن حل مناقشه‌ها، تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش دهد (بلانکلی، هارت، مک گرگور، ۲۰۱۴). در برخی مطالعات تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی معیار سنجش کارایی حسابرسی در نظر گرفته شده است. تمرکز اصلی مطالعات پیشین بر تعیین عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی است که طبق آن ویژگی‌های حسابرسی و حسابرس (وابستگی حسابرس، سرپرستی حسابرس، خدمات غیرحسابرسی و تغییر حسابرس)، متغیرهای بنیادی خاص شرکت (پیچیدگی حسابرسی، عملیات خارجی یا تعداد شرکت‌های تابعه)، وضعیت مالی مشتری (وجود زیان یا ریسک) و ریسک سازمانی (اهرم)، تأخیر حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۷). در زمینه ویژگی‌های شرکت مواردی مانند اندازه‌ی شرکت، سودآوری، اهرم مالی، نوع صنعت، محتوای اطلاعات مالی و ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی بررسی شده‌اند (اترج، لی و سان، ۲۰۰۶؛ مانسیف، راقوناندان و داساراتا، ۲۰۱۲؛ بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۴). یکی دیگر از عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس است. در این زمینه نقش اندازه‌ی حسابرس، ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی، ساختار حسابرسی، فناوری شرکت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، جابه‌جایی شریک حسابرسی، ریسک حسابرسی، پیچیدگی حسابرسی، تخصص حسابرسان و تغییر حسابرس بررسی شده‌اند (بامبر، بامبر، شودریک، ۱۹۹۳؛ جاگی، تسوی، ۱۹۹۹؛ لی، ماند، سون، ۲۰۰۹؛ تانی، راقوناندان، باروا، ۲۰۱۰؛ وی، ۲۰۱۲؛ راسمین، ایوانس، ۲۰۱۷). در مطالعاتی نیز تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به نحوه‌ی ارتباط حسابرس و صاحبکار مرتبط شمرده شده است (دونگ و همکاران، ۲۰۱۸).

علی‌رغم مطالعات بسیار در مورد عوامل تعیین‌کننده‌ی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی، مطالعات محدودی در زمینه پیامدهای ناخوشایند تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی وجود دارد. تسریع در انجام فرآیند حسابرسی در مهلت تعیین شده باعث کاهش کیفیت سود و افزایش تجدید

ارائه‌ی صورت‌های مالی آتی می‌گردد و تسریع در انجام فرآیند حسابرسی در مهلت تعیین شده ممکن است بر توانایی حسابرسان در تشخیص تحریف‌های مالی تأثیر گذارد (لامبرت و همکاران، ۲۰۱۱). تأخیر طولانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی بیانگر آن است که به احتمال بالا شرکت اظهارنظر حسابرسی غیراستاندارد دریافت کرده یا صورت‌های مالی سال آتی تجدید ارائه خواهد شد. از این رو تأخیر غیرعادی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی بیانگر مشکلات حسابداری و افزایش عدم اطمینان سرمایه‌گذاران است (حبیب، هوانگ، ۲۰۱۹). تأخیر غیرعادی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مربوط به فشار زمانی بر حسابرسان برای تکمیل کار حسابرسی در چارچوب زمانی است و یا ممکن است به دلیل مذاکرات طولانی مدت حسابرس و صاحبکار برای حل اختلافات قابل توجه بین حسابرس و صاحبکار باشد (بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۴)؛ چنین اختلاف نظرهایی اغلب در ارتباط با کیفیت سود ضعیف و رویه‌های حسابداری نادرست است (چن، گول، ترونک، ویرااقاوان، ۲۰۱۶). برخی مطالعات نشان داده‌اند تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به میزان کار حسابرسی مورد نیاز و انگیزه شرکت جهت مهیاکردن اطلاعات به موقع بستگی دارد. تأخیر در انتشار گزارش حسابرس ممکن است نشانه‌ی جود مشکلات در سیستم حسابداری صاحبکار باشد که منجر به کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. این ویژگی را نمی‌توان به راحتی جزء شایستگی یا استقلال حسابرس قرار داد. زیرا تأخیر در انتشار گزارش حسابرس ممکن است به توانایی حسابرس در کشف خدشه‌های موجود در حساب‌های صاحبکار ارتباط داشته یا نداشته باشد (کریشنان، یانگ، ۲۰۰۹).

مطالعات نشان داده‌اند یکی از عواملی که ممکن است با به موقع ارائه شدن گزارش حسابرسی مرتبط باشد، نزدیکی جغرافیایی حسابرس به صاحبکار است. در این مطالعات قرارگیری دفتر مؤسسه‌ی حسابرسی و دفتر مرکزی صاحبکار در منطقه جغرافیایی یکسان به مفهوم نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار است (دونگ و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان محلی به دلیل داشتن مزیت اطلاعاتی، کیفیت گزارش‌های مالی مشتریان را نسبت به حسابرسان غیرمحلی بهبود می‌بخشند. حسابرسان محلی اطلاعات بهتری در مورد کسب و کارهای مشتریان، انگیزه‌ها و خطر دارند و قادرند عملیات رسیدگی را به راحتی اجرا نمایند. علاوه بر این، حسابرسان محلی بیشتر از محیط اقتصادی و نظارتی در منطقه و تأثیر چنین محیطی بر مشتریان آگاه هستند. این مزیت اطلاعات، برنامه‌ریزی کارآمدتر و اجرای حسابرسی با کارایی بیشتر را نشان می‌دهد. منافع کارایی برای حسابرسی به واسطه‌ی نزدیکی حسابرس و مشتری، به موقع بودن گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد (چوی و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسانی که از بعد جغرافیایی به مشتری نزدیک هستند، دارای مزیت اطلاعاتی هستند و از این رو عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مشتری را کاهش می‌دهند. حسابرسان محلی می‌توانند راحت‌تر دانش خاص مشتری را نسبت به حسابرسان غیرمحلی به‌دست آورند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن، کیم، یی، ۲۰۱۵). به علاوه، حسابرسان محلی می‌توانند بیشتر با مشتری تعامل داشته و اخبار خاص مشتری را از رسانه‌های محلی دریافت کنند که توانایی آن‌ها برای نظارت مؤثر بر مشتری را افزایش می‌دهد (پیترسن، راجان، ۲۰۰۲؛ کانگ، کیم، ۲۰۰۸؛ آگروال، هوسوالد، ۲۰۱۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۲). به نظر می‌رسد راحتی نسبی در دسترسی به اطلاعات مشتری و آگاهی بیشتر از محیط اقتصادی و مقرراتی در منطقه و تأثیر آن بر

مشتری، باید کارایی حسابرس محلی را افزایش و تأخیر در حسابرسی را کاهش دهد. بر عکس، نزدیکی جغرافیایی حسابرس به مشتری ممکن است با توجه به وجود فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد و شیوه معمول تسهیم دانش در بین شرکت‌های حسابرسی، بازده حسابرسی را بهبود نبخشد. به علاوه، در حالی که حسابرسان محلی کیفیت گزارش‌های مالی مشتریان خود را بهبود می‌بخشند، واضح نیست که آیا این امر سبب افزایش به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌شود یا خیر. برخی مطالعات وجود رابطه‌ی بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی را نشان داده‌اند (راسمین، ایوانس، ۲۰۱۷). نتایج برخی مطالعات حاکی از این است که سرعت انجام فرآیند حسابرسی توسط حسابرسان به کاهش کیفیت حسابرسی مربوط می‌شود (بریانت کوتچر، پنگ و وبر، ۲۰۱۳، دوئل، مگیلک، ۲۰۱۳). همچنین برخی مطالعات وجود رابطه بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس به مشتری و کیفیت حسابرسی را نشان داده‌اند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). مطالعاتی حاکی از وجود رابطه بین به موقع بودن گزارش حسابرسی و نزدیکی جغرافیایی حسابرس به مشتری است (دونگ و همکاران، ۲۰۱۸). در این پژوهش این موضوع بررسی می‌شود که آیا نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی مرتبط است یا خیر. با توجه به وجود فناوری، استفاده از برنامه‌های حسابرسی استاندارد، و عملکرد رایج اشتراک دانش در شرکت‌های حسابرسی، نزدیکی جغرافیایی به مشتریان ممکن است مزیت خاصی ایجاد نکند. با این حال، مطالعات اخیر بهبود کیفیت گزارش‌های مالی مشتریان حسابرسی شده توسط حسابرسان محلی را نسبت به حسابرسان غیرمحلی مستند کرده‌اند (چوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن و همکاران، ۲۰۱۵؛ لوپز، ریچ، ۲۰۱۷).

در ادامه به پشتوانه‌ی مطالعات تجربی انجام شده در حوزه‌ی موضوع مورد بررسی شواهدی ارائه شده‌اند. پرادیتا (۲۰۲۰) نشان داد حسابرسان متخصص در صنعت جهت حسابرسی گزارش‌های مالی صاحبکار به زمان بیشتری نیاز داشته و این موضوع بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی اثر دارد. حبیب، بوئیان، هوانگ و میاح (۲۰۱۹) دریافتند اظهارنظر حسابرس، فصل شلوغ حسابرسی، دوره‌ی تصدی حسابرس، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، چرخش حسابرس و ضعف کنترل داخلی سبب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی اما بزرگی حسابرس و ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند. تخصص صنعت حسابرس بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی تأثیر ندارد. تخصص مالی و اندازه‌ی کمیته حسابرسی، استقلال هیأت‌مدیره و تمرکز مالکیت تأثیر منفی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و جلسات کمیته حسابرسی و دوگانگی وظایف مدیر عامل تأثیر مثبت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارند اما اندازه‌ی هیأت‌مدیره و جلسات هیأت‌مدیره تأثیری بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ندارند. پیچیدگی شرکت سبب افزایش و سودآوری سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند. دوران (۲۰۱۹) نشان داد سودآوری، اهرم مالی، پیچیدگی شرکت، وضعیت مالی و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی سبب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند. به علاوه، اندازه‌ی شرکت، اخبار مثبت در مورد سود، دوره‌ی تصدی طولانی حسابرس و ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی سبب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شوند. لای (۲۰۱۹) نشان داد پس از ادغام مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های حسابرسی شده تأخیر کمتر در

ارائه گزارش حسابرانی داشته‌اند اما شواهدی از افزایش حق‌الزحمه یا کاهش کیفیت حسابرانی به دنبال ادغام مؤسسات حسابرانی به‌دست نیامد. اوساک و اوزدن (۲۰۱۸) نشان دادند جنسیت و سطح تحصیلات حسابرسان و نوع اظهارنظر حسابرانی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرانی تأثیر مثبتی دارند؛ اما بزرگی مؤسسه‌ی حسابرانی تأثیر منفی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد. با این حال، حضور حسابرسان زن در مؤسسات حسابرانی بزرگ سبب افزایش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی می‌شود. دونگ و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند نزدیکی جغرافیایی حسابران و مشتری تأثیر منفی، همچنین اندازه‌ی حسابران، تغییر حسابران، اظهارنظر غیرمقبول حسابران تأثیر مثبتی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارند. بدوی و الای (۲۰۱۸) دریافتند تخصص حسابران در صنعت اثر منفی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد اما رابطه‌ی مثبتی بین حسابرسان غیردولتی و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی وجود دارد و با افزایش بندهای اظهارنظر حسابران، تأخیر بیشتری در ارائه‌ی گزارش حسابرانی ایجاد می‌شود. راسمین و ایوانس (۲۰۱۷) نشان دادند شرکت‌های حسابرانی شده توسط حسابران متخصص تأخیر کمتری در گزارش حسابرانی داشته‌اند. همچنین حسابرسان بزرگ در مقایسه با سایر حسابرسان، سرعت بیشتری در ارائه‌ی گزارش حسابرانی داشته‌اند. به علاوه پیچیدگی حسابرانی و ریسک حسابرانی ارتباط معنادار با به موقع بودن گزارش حسابرانی دارند. مکفسل و سلرز (۲۰۱۷) نشان دادند بهره‌گیری از نظرات مشاوره‌ای حسابران بزرگ تأثیر مثبتی بر تأخیر گزارش حسابرانی دارد. فخرالدین و نورمن (۲۰۱۶) نشان دادند حسابرسان خصوصی در مقایسه با حسابرسان دولتی تأخیر کمتر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارند. همچنین افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرانی از تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی می‌کاهد. چن و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند در شرکت‌هایی که دوره‌ی تصدی حسابران طولانی‌تر و نزدیکی جغرافیایی حسابرسان کمتر است، نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی آن‌ها کمتر است. علاوه بر این، ارتباط مثبتی بین فاصله جغرافیایی حسابران و صاحبکار با دوره طولانی تصدی حسابران و نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی برقرار است. سرکار (۲۰۱۶) نشان داد نزدیکی جغرافیایی حسابران به صاحبکار بر کیفیت حسابرانی تأثیر ندارد. جنسن و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند پس از کنترل هزینه‌های نظارت شامل حق‌الزحمه و انتخاب حسابران، نزدیکی جغرافیایی حسابران و صاحبکار سبب بهبود کیفیت اقلام تعهدی می‌شود. به علاوه، مزیت اطلاعاتی حسابرسان با افزایش فاصله‌ی جغرافیایی حسابران و صاحبکار از بین می‌رود. بلانکلی و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابران و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی رابطه مثبت وجود دارد. به علاوه وابستگی اقتصادی حسابران به صاحبکار، رابطه‌ی مثبت بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابران و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی را تشدید می‌کند اما شواهدی مبنی بر تأثیر تخصص صنعت حسابران بر رابطه بین تأخیر غیرعادی گزارش حسابران و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌ها یافت نشد. دائو و فام (۲۰۱۴) دریافتند دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت حسابران اثر مثبتی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابران دارد همچنین تخصص حسابران (در سطح منطقه‌ای یا ملی) سبب تضعیف رابطه مثبت بین دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت حسابران و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابران می‌شود. آپادور و محمدنور (۲۰۱۳) دریافتند اندازه‌ی کمیته حسابرانی با تأخیر گزارش حسابرانی رابطه دارد ولی استقلال، جلسات و

تخصص کمیته‌ی حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و نوع حسابرس با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه‌ی ناچیزی دارند. تیمرمانس (۲۰۱۳) دریافت نزدیکی فاصله‌ی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد. ریپهول، کانقم و وربروگن (۲۰۱۳) دریافتند بین تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد. وی (۲۰۱۲) دریافتند هرچه ریسک حسابرسی و پیچیدگی کار حسابرسی بالاتر و تخصص و مهارت حسابرسان پایین‌تر باشد، گزارش حسابرسی با تأخیر بیشتری صادر می‌شود. همچنین تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسان احتمال نتایج نامطلوب مانند اظهارنظر نادرست و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی از سوی حسابرسان را بالا می‌برد. چوی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند حسابرسان محلی نزدیک به صاحبکار به دلیل مزیت اطلاعاتی، کیفیت گزارش مالی مشتریان را بهبود بخشیده و سبب محدود شدن انگیزه مدیران جهت مدیریت سود شود. آبدین و احمدزالوکی (۲۰۱۲) دریافتند بین تخصص صنعت حسابرس و به موقع بودن گزارش‌گری رابطه وجود ندارد. اما اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارند. همچنین، در شرکت‌های دریافت‌کننده گزارش حسابرسی مشروط، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی بیشتر است. حبیب، بوئیان و برهان (۲۰۱۱) دریافتند شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس متخصص تأخیر کمتر در انتشار گزارش‌های خود دارند. همچنین استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی توسط حسابرسان به استثنای حسابرسان متخصص سبب طولانی شدن زمان انتشار گزارش حسابرسی می‌شود. لی و جانگ (۲۰۱۱) دریافتند بین تأخیر ارائه‌ی گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه پرداختی به حسابرس بابت خدمات غیرحسابرسی و اندازه‌ی حسابرس رابطه‌ی عکس وجود دارد، اما با تداوم انتخاب حسابرس رابطه ندارد. لی و همکاران (۲۰۰۹) دریافتند تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی با تداوم انتخاب حسابرس و خدمات غیرحسابرسی توسط حسابرسان مستقل رابطه عکس دارد. لونتیس و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند اندازه‌ی حسابرس، حق‌الزحمه‌ی حسابرس، تعداد بندهای گزارش حسابرس و عدم اطمینان در گزارش حسابرس بر تأخیر گزارش حسابرس تأثیر دارند. فعال بودن واحد حسابرسی داخلی یا پرداخت مطلوب‌تر حق‌الزحمه به حسابرس، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرس کاهش می‌یابد. احمد و کامارودین (۲۰۰۳) دریافتند تأخیر در گزارش حسابرس در شرکت‌های با گزارش حسابرسی غیرمقبول و با ریسک بالا بیشتر است.

صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸) دریافتند بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی رابطه وجود ندارد. همچنین ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی ارتباط پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کند. جمالی‌هنجی و پورزمانی (۱۳۹۸) دریافتند روابط سیاسی هیأت‌مدیره، استقلال هیأت‌مدیره و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر منفی اما اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده تأثیر مثبت بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. محمدرضایی، تنانی و علی‌آبادی (۱۳۹۷) دریافتند تأخیر در گزارش حسابرسی با خطای حسابرسی نوع اول رابطه ندارد اما با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه منفی دارد. همچنین مالکیت خانوادگی رابطه‌ی تأخیر در گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی نوع دوم را تعدیل نمی‌کند. بزرگ اصل، رجب‌دروی و خرمین (۱۳۹۷) دریافتند اندازه‌ی مؤسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس، ریسک گزارش‌دهی و تعداد بندهای گزارش حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی

رابطه‌ی مثبت دارند. صفری گرایلی (۱۳۹۶) دریافت تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس، احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. به علاوه وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار اثر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرس بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی را تشدید می‌کند اما تخصص صنعت حسابرس بر این رابطه تأثیر ندارد. کرمی، کریمیان و سلاطی (۱۳۹۶) دریافتند بین دوره تصدی و تأخیر در گزارش حسابرس رابطه وجود ندارد همچنین تخصص حسابرس در صنعت سبب تعدیل رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی و تأخیر گزارش حسابرس نشده است. واعظ، عابدی صدقیانی و احمدی (۱۳۹۵) دریافتند بین تداوم انتخاب حسابرس و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد اما بین تخصص حسابرس در صنعت و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه وجود ندارد. صفایی، همتی و داغانی (۱۳۹۵) دریافتند میان اندازه، اظهارنظر و دوره‌ی تصدی حسابرس با تأخیر در گزارش‌گری مالی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد اما بین تغییر شریک یا مدیر امضاءکننده‌ی گزارش حسابرسی و رتبه‌ی کیفی مؤسسات حسابرسی با تأخیر گزارش‌گری مالی رابطه مشاهده نشد. مهدوی و حسینی‌نیا (۱۳۹۴) نشان دادند بین نوع گزارش حسابرس با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد اما بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با تأخیر ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه وجود ندارد. پورحیدری، برهانی‌نژاد و محمدرضاخانی (۱۳۹۴) دریافتند بین تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرس رابطه‌ی مثبت وجود دارد اما بین اندازه‌ی حسابرس و به موقع بودن گزارش حسابرس ارتباط وجود ندارد. بنی‌مهد و بهاری (۱۳۹۳) نشان دادند هر چه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرس و مدت تصدی مدیر عامل افزایش یابد، صورت‌های مالی با تأخیر بیشتر ارائه می‌شود. همچنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس و اندازه‌ی صاحبکار بر ارائه‌ی به موقع صورت‌های مالی حسابرسی شده اثر دارند. دستگیر و احمدی (۱۳۹۳) دریافتند نوع گزارش حسابرسی و نوع شرکت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی تأثیری ندارند. بیات و علی‌احمدی (۱۳۹۳) دریافتند بین اظهار نظر حسابرس و تأخیر حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد. بین وجود حسابرس داخلی و تأخیر حسابرسی رابطه‌ی مثبت وجود دارد اما اندازه‌ی حسابرس، تغییر حسابرس و دوره‌ی تصدی حسابرس با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه ندارند. علوی طبری و عارف‌منش (۱۳۹۲) دریافتند تخصص حسابرس در صنعت تأثیر منفی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی دارد اما دوره‌ی تصدی حسابرس تأثیری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی ندارد.

۳- فرضیه‌ی پژوهش

در ادبیات نظری حوزه‌ی حسابرسی از معیار تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به عنوان یکی از متغیرهای خروجی قابل مشاهده جهت ارزیابی بهره‌وری و کارایی حسابرسی یاد شده است (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳) که از عوامل گوناگونی نیز تأثیر می‌پذیرد (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۷). طبق نتایج برخی مطالعات، موقعیت جغرافیایی حسابرس نسبت به شرکت صاحبکار می‌تواند بر این موضوع سایه افکند (کریشن، یانگ، ۲۰۰۹؛ دونگ و همکاران، ۲۰۱۸). شواهد حاصل از بررسی نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار در ارتباط با کیفیت اطلاعات مالی و کیفیت

حسابرسی نشان داده‌اند که نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار سبب بهبود کیفیت اطلاعات مالی می‌شود. از این رو این حسابرسان از طریق نزدیکی جغرافیایی شرکت مورد حسابرسی خود دارای مزیت اطلاعاتی هستند و این مزیت اطلاعاتی با افزایش فاصله‌ی جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار از بین می‌رود (جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). برخی شواهد حاکی از این است که نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری تأثیر منفی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی دارد و حسابرسان دارای نزدیکی جغرافیایی به صاحبکار از گزارش حسابرسی به موقع‌تر برخوردار هستند (دونگ و همکاران، ۲۰۱۸). در نتیجه فرضیه‌ی اول پژوهش به شرح زیر طراحی شده است:

بین نزدیکی فاصله‌ی جغرافیایی دفتر مؤسسه‌ی حسابرسی به دفتر مرکزی صاحبکار و تأخیر زمانی در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

ماهیت پژوهش حاضر از نوع کاربردی، توصیفی، علی و پس‌رویدادی است. اجرای پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها مستلزم استفاده از مدل رگرسیون است. گردآوری داده‌ها مبتنی بر منابع ثانویه و روش‌های کتابخانه‌ای و اسنادکاوی است. داده‌های گردآوری شده با استفاده از اکسل تلخیص و طبقه‌بندی شده و با استفاده از نرم‌افزار ایویوز تحلیل شدند. برای آزمون فرضیه پژوهش به پیروی از مطالعات چوی و همکاران (۲۰۱۲)، ویتورث و لمبرت (۲۰۱۴)، بلانکلی و همکاران (۲۰۱۴)، جنسن و همکاران (۲۰۱۵)، راسمین و ایوانس (۲۰۱۷)، دونگ و همکاران (۲۰۱۸)، حبیب و همکاران (۲۰۱۹)، دوراند (۲۰۱۹) از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. نوع، ماهیت و نحوه‌ی اندازه‌گیری متغیرها در جدول ۱ بیان گردیده‌اند:

جدول (۱) مدل و متغیرهای پژوهش

$ART_{it} = \alpha + \beta_1 ACP_{it} + \beta_2 AF_{it} + \beta_3 AR_{it} + \beta_4 AO_{it} + \beta_5 AQ_{it} + \beta_6 BI_{it} + \beta_7 BE_{it} + \beta_8 IO_{it} + \beta_9 O-C_{it} + \beta_{10} ACI_{it} + \beta_{11} ACE_{it} + \beta_{12} SIZE_{it} + \beta_{13} LVG_{it} + \beta_{14} BN_{it} + \beta_{15} FC_{it} + \beta_{16} CI_{it} + \beta_{17} LOSS_{it} + \beta_{18} FCR_{it} + \beta_{19} ISSUE_{it} + \beta_{20} PMC_{it} + \varepsilon_{it}$		
نماد	نام متغیر	نحوه‌ی اندازه‌گیری
ART_{it}	تأخیر ارائه‌ی گزارش حسابرسی	لگاریتم طبیعی تعداد روزها از پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی
$ACGP_{it}$	نزدیکی جغرافیایی دفتر مؤسسه‌ی حسابرسی و دفتر مرکزی صاحبکار	اگر دفتر مؤسسه‌ی حسابرسی و دفتر مرکزی صاحبکار در منطقه جغرافیایی یکسانی قرار داشته باشد (استان مشخص، استان‌های همجوار)، کد یک و در غیر این صورت کد صفر در نظر گرفته شده است.
AF_{it}	حق‌الزحمه‌ی حسابرس	نسبت حق‌الزحمه‌ی حسابرس به ارزش دفتری دارایی‌ها
AR_{it}	چرخش حسابرس	در صورت تغییر حسابرس کد یک و در غیر این صورت کد صفر
AO_{it}	اظهار نظر حسابرس	در صورت ارائه‌ی اظهار نظر تعدیل شده کد یک و در غیر این صورت کد صفر
AQ_{it}	رتبه‌ی کیفی حسابرس	حسابرسی شدن توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی با رتبه الف کنترل کیفی جامعه‌ی حسابداران رسمی کد یک و در غیر این صورت کد صفر

نسبت تعداد اعضای غیرموظف به کل اعضای هیأت‌مدیره	استقلال هیأت‌مدیره	BI _{it}
نسبت تعداد اعضای متخصص مالی به کل اعضای هیأت‌مدیره	تخصص هیأت‌مدیره	BE _{it}
نسبت تعداد سهام در مالکیت سهامداران نهادی به کل سهام منتشر شده	مالکیت نهادی	IO _{it}
جمع توان دو درصد سهام هر یک از مالکین نهادی (هرفیندال-هیرشمن)	تمرکز مالکیت	OC _{it}
نسبت تعداد اعضای مستقل به کل اعضای کمیته حسابرسی	استقلال کمیته‌ی حسابرسی	ACI _{it}
نسبت تعداد اعضای متخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی	تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی	ACE _{it}
لگاریتم طبیعی کل درآمدهای فروش	اندازه	SIZE _{it}
نسبت ارزش دفتری بدهی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌ها	اهرم مالی	LVG _{it}
کمتر بودن سود واقعی دوره نسبت به قبل کد یک و در غیر این صورت صفر	اخبار بد	BN _{it}
در معرض درماندگی مالی قرار گرفتن کد یک و در غیر این صورت صفر	شرایط مالی	FC _{it}
نسبت اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به ارزش دفتری دارایی‌ها	سرمایه‌گذاری دارایی مشهود	CI _{it}
گزارش زیان خالص کد یک و در غیر این صورت کد صفر	گزارش زیان	LOSS _{it}
نسبت جمع دریافته‌ها و موجودی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌ها	پیچیدگی و ریسک گزارش‌گری	FCR _{it}
اگر تأمین مالی جدید از طریق بدهی‌ها و سهام از پنج درصد دارایی‌ها بیشتر باشد کد یک و در غیر این صورت صفر	تأمین مالی از طریق بدهی و سهام	ISSUE _{it}
طبق نسبت سهم بازار حاصل جمع توان دو نسبت درآمد فروش هر شرکت به جمع درآمد فروش شرکت‌ها در صنعت است (شاخص هرفیندال-هیرشمن)	رقابت در بازار محصول	PMC _{it}

جامعه‌ی آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه‌ی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ است. شرکت‌های مورد بررسی طبق روش حذفی سیستماتیک و با اعمال شرایطی غربال شده‌اند. شیوه غربال شرکت‌های جامعه آماری پژوهش به همراه معیارهای حذفی در جدول ۲ بیان شده‌اند. با این شرایط، تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره‌ی ۷ ساله گزینش و بررسی گردیده‌اند.

جدول (۲) نحوه‌ی غربال شرکت‌های جامعه آماری پژوهش

تعداد شرکت‌ها	شرح
۵۰۵	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان دوره زمانی پژوهش (به استثنای فرابورسی)
(۱۷۶)	حذف شرکت‌های غیرفعال، خارج شده از بورس یا وارد شده طی دوره زمانی پژوهش
(۳۱)	حذف شرکت‌های مشمول تغییر سال مالی در قلمرو زمانی پژوهش
(۷۳)	حذف هلدینگ‌ها، سرمایه‌گذاری‌ها، تأمین سرمایه، واسطه‌گری‌ها، بانک‌ها، بیمه‌ها و لیزینگ‌ها
(۹۴)	حذف شرکت‌های فاقد داده‌های کلیدی در تمام سال‌های قلمرو زمانی پژوهش
(۳۷۴)	شرکت‌های حذف شده از نمونه‌ی پژوهش
۱۳۱	تعداد شرکت‌های انتخابی غربال شده از جامعه آماری پژوهش

۵- یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش در جدول ۳ و نتایج بررسی فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش در جدول ۴ ارائه شده‌اند.

جدول (۳) توصیف متغیرهای پیوسته پژوهش

متغیر	مشاهده‌ها	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
ART _{it}	۹۱۷	۴/۷۹۹	۴/۷۵۴	۰/۵۴۵	۰/۱۹۱	۱/۸۴۱
AF _{it}	۹۱۷	۲۰/۵۴	۲۰/۵۲	۰/۸۴۲	۰/۰۳۸	۲/۹۰۸
BI _{it}	۹۱۷	۰/۶۷۴	۰/۶۰۰	۰/۲۰۰	-۰/۲۸۴	۲/۷۸۶
BE _{it}	۹۱۷	۰/۳۵۱	۰/۴۰۰	۰/۰۹۷	-۱/۹۷۱	۶/۲۹۰
IO _{it}	۹۱۷	۰/۷۱۵	۰/۷۴۸	۰/۱۹۱	-۱/۳۹۱	۵/۳۵۸
OC _{it}	۹۱۷	۰/۵۴۷	۰/۵۵۹	۰/۲۲۹	-۰/۴۰۸	۲/۵۴۶
ACI _{it}	۹۱۷	۰/۲۵۶	۰/۳۳۳	۰/۲۳۷	۱/۱۹۳	۵/۱۲۸
ACE _{it}	۹۱۷	۰/۵۲۹	۰/۶۶۷	۰/۴۳۶	-۰/۱۲۶	۱/۲۷۷
SIZE _{it}	۹۱۷	۲۷/۴۸	۲۷/۴۷	۰/۴۲۴	۰/۳۲۸	۳/۸۵۲
LVG _{it}	۹۱۷	۰/۵۹۴	۰/۵۹۴	۰/۱۹۷	۰/۲۹۶	۴/۰۳۹
CI _{it}	۹۱۷	۰/۲۷۲	۰/۲۳۹	۰/۱۷۴	۰/۷۱۸	۲/۷۵۲
FCR _{it}	۹۱۷	۰/۴۹۷	۰/۵۱۰	۰/۱۹۵	-۰/۰۲۲	۲/۱۵۸
PMC _{it}	۹۱۷	۰/۱۸۳	۰/۰۷۴	۰/۲۶۰	۱/۹۹۹	۶/۰۳۵

جدول (۴) فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش

متغیر	مشاهده‌ها	کد طبقه	تعداد	درصد	کد طبقه	تعداد	درصد
ACGP _{it}	۹۱۷	۰	۱۲۶	۱۳/۷۴	۱	۷۹۱	۸۶/۲۶
AR _{it}	۹۱۷	۰	۶۶۱	۷۲/۰۸	۱	۲۵۶	۲۷/۹۲
AO _{it}	۹۱۷	۰	۴۲۶	۴۶/۴۶	۱	۴۹۱	۵۳/۵۴
AQ _{it}	۹۱۷	۰	۳۱۳	۳۴/۱۳	۱	۶۰۴	۶۵/۸۷
BN _{it}	۹۱۷	۰	۵۲۰	۵۶/۷۱	۱	۳۹۷	۴۳/۲۹
FC _{it}	۹۱۷	۰	۷۶۶	۸۳/۵۳	۱	۱۵۱	۱۶/۴۷
LOSS _{it}	۹۱۷	۰	۷۹۵	۸۶/۷۰	۱	۱۲۲	۱۳/۳۰
ISSUE _{it}	۹۱۷	۰	۴۱۹	۴۵/۶۹	۱	۴۹۸	۵۴/۳۱

متغیر وابسته پژوهش، به موقع بودن گزارش حسابرانی است که بر اساس وجود تأخیر کمتر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی ارزیابی شده است. میانگین تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی مشاهده‌ها ۴/۷۹۹ واحد لگاریتم طبیعی است. متغیر مستقل پژوهش، نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری است و در ۸۶/۲۶ درصد مشاهده‌ها (۷۹۱ مشاهده شرکت-سال) نزدیکی جغرافیایی حسابرس و مشتری مشاهده شد اما در ۱۳/۷۴ درصد مشاهده‌ها (۱۲۶ مشاهده شرکت-سال) دفتر مؤسسه‌ی حسابرانی و دفتر مرکزی شرکت صاحبکار در منطقه‌ی جغرافیایی نزدیک قرار نداشتند. همچنین متغیرهای کنترل پژوهش در قالب ویژگی‌های شرکت صاحبکار، ویژگی‌های حسابرس، ویژگی‌های هیأت‌مدیره و ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرانی و ساختار مالکیت بررسی شده‌اند. میانگین اندازه مشاهده‌ها ۲۷/۴۸ واحد لگاریتم طبیعی فروش است. بدهی‌ها به طور میانگین ۵۹/۴ درصد دارایی‌ها است. سرمایه‌گذاری در دارایی‌های مشهود شامل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات به طور میانگین ۲۷/۲ درصد دارایی‌ها است. جمع دریافتنی‌ها و موجودی‌ها به‌طور میانگین ۴۹/۷ درصد دارایی‌ها است که بیانگر پیچیدگی حساب‌ها جهت حسابرانی است. رقابت در بازار محصول طبق سهم بازار شرکت‌های موجود در صنعت به طور میانگین ۱۸/۳ درصد است. در ۴۳/۲۹ درصد مشاهده‌ها (۳۹۷ مشاهده شرکت-سال) اخبار بد ناشی از کاهش سود واقعی دوره نسبت به دوره قبل مشاهده شده است. در ۱۶/۴۷ درصد مشاهده‌ها (۱۵۱ مشاهده شرکت-سال) شواهدی از وقوع درماندگی مالی و وضعیت نامساعد مالی ملاحظه شده است. در ۱۳/۳۰ درصد مشاهده‌ها (۱۲۲ مشاهده شرکت-سال) زیان در دوره مالی گزارش شده است. در ۵۴/۳۱ درصد مشاهده‌ها (۴۹۸ مشاهده شرکت-سال) تأمین مالی جدید از طریق بدهی‌ها و سهام بیشتر از پنج درصد دارایی‌ها است. میانگین لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه‌ی حسابرانی ۲۰/۵۴ واحد است. در ۲۷/۹۲ درصد مشاهده‌ها (۲۵۶ مشاهده شرکت-سال) چرخش حسابرس رخ داده است. در ۵۳/۵۴ درصد مشاهده‌ها (۴۹۱ مشاهده شرکت-سال) حسابرس اظهارنظر تعدیل‌شده ارائه نموده است. در ۶۵/۸۷ درصد مشاهده‌ها (۶۰۴ مشاهده شرکت-سال) حسابرانی توسط سازمان حسابرانی یا مؤسسات حسابرانی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی با رتبه‌ی کیفی الف انجام گرفته است. به طور میانگین ۶۷/۴ درصد اعضای هیأت‌مدیره مشاهده‌ها غیرموظف هستند. به طور میانگین ۳۵/۱ درصد از اعضای هیأت‌مدیره مشاهده‌ها تخصص مالی دارند. به طور میانگین ۲۵/۶ درصد اعضای کمیته‌ی حسابرانی مستقل هستند. به‌طور میانگین ۵۲/۹ درصد اعضای کمیته‌ی حسابرانی مشاهده‌ها دارای تخصص مالی هستند. به طور میانگین ۷۱/۵ درصد سهام مشاهده‌ها متعلق به مالکین نهادی است. تمرکز مالکیت سهام مشاهده‌ها به طور میانگین ۵۴/۷ درصد است. نزدیکی شاخص به یک بیانگر تمرکز مالکیت و نزدیکی به صفر بیانگر تنوع مالکیت است.

نتایج آزمون همبستگی بین متغیرها در جدول ۵ ارائه شده‌اند. این آزمون جهت بررسی میزان و شدت همبستگی بین متغیرها در تحلیل‌های آماری اهمیت دارد. طبق نتایج ارائه شده، همبستگی بین متغیرها به اندازه‌های قوی نیست که منجر به بروز مشکل هم‌خطی در اجرای مدل‌های رگرسیون شود. نتایج بررسی آزمون ریشه واحد دیکی فولر تعمیم‌یافته در جدول ۶ ارائه شده‌اند. احتمال آماره‌های تی آزمون کمتر از سطح خطای ۵ درصد هستند و متغیرها در مقیاس سطح پایا هستند و مشکل ریشه‌ی کاذب در آن‌ها وجود ندارد.

جدول (۶) پایایی متغیرهای پژوهش

نماد	مشاهده‌ها	آماره تی	احتمال
ART _{it}	۹۱۷	-۶/۳۹۹	۰/۰۰۰
AF _{it}	۹۱۷	-۶/۰۲۴	۰/۰۰۰
BI _{it}	۹۱۷	-۸/۳۳۱	۰/۰۰۰
BE _{it}	۹۱۷	-۹/۴۰۸	۰/۰۰۰
IO _{it}	۹۱۷	-۹/۲۴۵	۰/۰۰۰
OC _{it}	۹۱۷	-۹/۲۲۳	۰/۰۰۰
ACI _{it}	۹۱۷	-۸/۸۱۰	۰/۰۰۰
ACE _{it}	۹۱۷	-۱۱/۲۷	۰/۰۰۰
SIZE _{it}	۹۱۷	-۷/۱۷۴	۰/۰۰۰
LVG _{it}	۹۱۷	-۱۴/۷۹	۰/۰۰۰
CI _{it}	۹۱۷	-۸/۵۹۰	۰/۰۰۰
FCR _{it}	۹۱۷	-۷/۵۲۲	۰/۰۰۰
PMC _{it}	۹۱۷	-۱۰/۵۲	۰/۰۰۰

نتایج آزمون‌های اولیه پیش برآزش مدل رگرسیون پژوهش در نگاره‌ی ۷ بیان شده‌اند. طبق آماره اف لیمر مدل در آزمون چاو (۱/۹۴۳) با احتمال کمتر از سطح خطای ۵ درصد، استفاده از مدل داده‌های ترکیبی پنل (در قیاس با داده‌های تلفیقی پولد) مناسب‌تر است. طبق آماره‌ی کایدو مدل در آزمون هاسمن (۶۸/۵۳) با احتمال کمتر از سطح خطای ۵ درصد، استفاده از روش اثرات ثابت (در قیاس با اثرات تصادفی) مناسب‌تر است. طبق آماره‌ی اف مدل در آزمون برئوش-پاگان، گادفری (۱/۶۸۰) با احتمال کمتر از سطح خطای ۵ درصد، استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (در قیاس با روش حداقل مربعات معمولی) جهت رفع ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها مناسب‌تر است.

جدول (۷) بررسی اولیه شرایط مدل رگرسیون پژوهش

شرح	آزمون	آماره	مقدار	درجه آزادی	احتمال
ترکیب‌پذیری	چاو	اف لیمر	۱/۹۴۳	(۱۳۰،۷۶۶)	۰/۰۰۰
اثرپذیری	هاسمن	کایدو	۶۸/۵۳	۲۰	۰/۰۰۰
همسانی واریانس‌ها	برئوش-پاگان، گادفری	اف	۱/۶۸۰	(۲۰،۸۹۶)	۰/۰۳۱

نتایج برازش نهایی مدل رگرسیون پژوهش در جدول ۸ بیان شده‌اند. طبق آماره فیشر مدل (۴/۵۳۶) با احتمال کمتر از سطح خطای ۵ درصد، روابط خطی معنادار بین برخی متغیرهای توضیحی با متغیر وابسته وجود دارد. آماره‌ی دوربین واتسون مدل (۱/۶۶۱) بیانگر این است که باقیمانده‌های مدل رگرسیون مشکل خودهمبستگی ندارند. طبق عامل تورم واریانس متغیرهای مدل که کمتر از ۵ است، بین متغیرهای توضیحی هم‌خطی وجود ندارد. ضریب تعیین مدل (۰/۴۷۰) حاکی از توان متوسط متغیرهای توضیحی در تعیین تغییرات متغیر وابسته است.

جدول (۸) نتایج نهایی آزمون مدل رگرسیون فرضیه پژوهش

متغیر وابسته: $ART_{i,t}$					
متغیرهای توضیحی	ضرایب	خطای استاندارد	آماره تی	احتمال	عامل تورم واریانس
C	۶/۳۱۳	۱/۰۳۶	۶/۰۹۱	۰/۰۰۰	-
ACGP _{i,t}	-۰/۱۱۳	۰/۰۵۳	-۲/۱۴۳	۰/۰۳۲	۱/۱۴۴
AF _{i,t}	-۰/۰۲۱	۰/۰۴۷	-۰/۴۴۹	۰/۶۵۴	۱/۷۲۲
AO _{i,t}	۰/۱۵۷	۰/۰۲۴	۶/۴۰۴	۰/۰۰۰	۱/۱۳۱
AR _{i,t}	-۰/۰۶۸	۰/۰۲۹	-۲/۳۴۵	۰/۰۱۹	۱/۰۵۱
AQ _{i,t}	-۰/۰۹۰	۰/۰۱۷	-۵/۲۰۷	۰/۰۰۰	۱/۱۹۹
BI _{i,t}	۰/۰۵۱	۰/۰۴۹	۱/۰۲۷	۰/۳۰۵	۲/۶۸۷
BE _{i,t}	۰/۴۵۶	۰/۱۵۶	۲/۹۱۴	۰/۰۰۴	۲/۶۲۳
IO _{i,t}	۰/۰۳۲	۰/۴۰۶	۰/۰۷۸	۰/۹۳۷	۱/۸۰۵
OC _{i,t}	۰/۲۶۹	۰/۳۰۶	۰/۸۷۸	۰/۳۸۰	۱/۷۹۲
ACI _{i,t}	-۰/۳۴۲	۰/۱۰۳	-۳/۳۱۵	۰/۰۰۱	۱/۷۶۲
ACE _{i,t}	-۰/۰۴۷	۰/۰۵۴	-۰/۸۶۷	۰/۳۸۶	۱/۷۲۸
SIZE _{i,t}	-۰/۰۵۴	۰/۰۱۵	-۳/۵۸۷	۰/۰۰۰	۱/۶۲۶
LVG _{i,t}	-۰/۱۰۵	۰/۰۶۵	-۱/۶۱۰	۰/۱۰۸	۱/۳۷۲
BN _{i,t}	۰/۰۶۵	۰/۰۲۶	۲/۴۶۱	۰/۰۱۴	۱/۰۹۶
FC _{i,t}	۰/۲۰۳	۰/۰۴۹	۴/۱۵۹	۰/۰۰۰	۱/۰۸۷
CI _{i,t}	-۰/۲۳۲	۰/۲۳۸	-۰/۹۷۵	۰/۳۲۹	۱/۹۰۳
LOSS _{i,t}	-۰/۰۲۳	۰/۰۵۹	-۰/۳۸۲	۰/۷۰۲	۱/۲۶۵
FCR _{i,t}	۰/۴۲۹	۰/۱۴۶	۲/۹۳۰	۰/۰۰۳	۱/۹۵۳
ISSUE _{i,t}	۰/۰۵۸	۰/۰۱۰	۵/۶۱۰	۰/۰۰۰	۱/۱۱۲
PMC _{i,t}	۰/۳۵۶	۰/۱۱۸	۳/۰۲۲	۰/۰۰۳	۱/۱۰۴
ضریب تعیین	۰/۴۷۰	آماره فیشر	۴/۵۳۶		
آماره دوربین واتسون	۱/۶۶۱	احتمال آماره فیشر	۰/۰۰۰		

طبق آماره‌ی تی نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار (-۲/۱۴۳) با احتمال (۰/۰۳۲) کمتر

از سطح خطای ۵ درصد و ضریب تأثیر منفی (۰/۱۱۳-)، شواهد حاکی از تأیید فرضیه‌ی پژوهش است و بین نزدیکی جغرافیایی حسابرس و صاحبکار و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی رابطه‌ی معکوس وجود دارد. به این ترتیب، هرچه دفتر مؤسسه‌ی حسابرانی از نظر فاصله‌ی جغرافیایی نزدیک به دفتر مرکزی صاحبکار باشد حسابرس تأخیر کمتری در ارائه‌ی گزارش حسابرانی داشته و گزارش حسابرانی به موقع‌تر ارائه شده است اما نزدیک نبودن فاصله‌ی جغرافیایی حسابرس نسبت به صاحبکار سبب افزایش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی شده و به موقع بودن ارائه‌ی گزارش حسابرانی کاهش می‌یابد.

از میان ویژگی‌های حسابرانی حق‌الزحمه‌ی حسابرس تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی و به موقع بودن گزارش حسابرانی ندارد. اظهارنظر تعدیل شده حسابرانی تأثیر مستقیمی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد. بدان معنی که در صورت انتشار اظهارنظر تعدیل شده حسابرانی، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی افزایش اما به موقع بودن گزارش حسابرانی کاهش می‌یابد. چرخش حسابرس و رتبه‌ی کیفی حسابرس تأثیر معکوسی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارند. بدان معنی که در صورت تغییر دوره‌های حسابرس و انجام حسابرانی صاحبکار توسط حسابرسان با رتبه‌ی کیفی مناسب، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی کاهش یافته اما به موقع بودن گزارش حسابرانی افزایش می‌یابد. از ویژگی‌های هیأت‌مدیره، استقلال هیأت‌مدیره تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی و به موقع بودن گزارش حسابرانی ندارد. تخصص مالی هیأت‌مدیره تأثیر مستقیمی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد. بدان معنی که با افزایش تعداد اعضای با تخصص مالی در هیأت‌مدیره، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی افزایش یافته اما به موقع بودن ارائه‌ی گزارش حسابرانی کاهش می‌یابد. از میان معیارهای ساختار مالکیت، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت تأثیر معنادار بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی و به موقع بودن گزارش حسابرانی ندارند. از ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرانی، تخصص مالی کمیته حسابرانی تأثیری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی و به موقع بودن گزارش حسابرانی ندارد. استقلال کمیته‌ی حسابرانی تأثیر عکس بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد. بدان معنی که با افزایش اعضای مستقل در کمیته حسابرانی، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی کاهش اما به موقع بودن گزارش حسابرانی افزایش می‌یابد. از میان ویژگی‌های شرکت صاحبکار، اهرم مالی، مخارج سرمایه‌ای و گزارش زیان تأثیر معناداری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی و به موقع بودن گزارش حسابرانی ندارند. اندازه‌ی شرکت تأثیر معکوس بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارد. بدان معنا که در شرکت‌های بزرگ‌تر، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی کاهش یافته اما به موقع بودن گزارش حسابرانی افزایش می‌یابد. اخبار بد، شرایط درماندگی مالی، پیچیدگی و ریسک گزارش‌گری، تأمین مالی از طریق بدهی و سهام، و رقابت در بازار محصول تأثیر مستقیمی بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرانی دارند. بدان معنی که در صورت وقوع اخبار بد ناشی از کاهش در سود دوره نسبت به دوره قبل، قرار گرفتن شرکت در وضعیت درماندگی مالی، وجود حساب‌های با پیچیدگی بیشتر، تأمین مالی

خارجی جدید از طریق بدهی و سهام و افزایش سهم بازار شرکت در محیط رقابتی صنعت، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش یافته اما به موقع بودن گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

عوامل گوناگونی ممکن است تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند (آبرناتی و همکاران، ۲۰۱۷). این مطالعات عواملی مانند ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های حسابر، مکانیزم‌های راهبری شرکتی و سایر موارد را به عنوان عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شناسایی کرده‌اند (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹).

هدف این مقاله، ارزیابی رابطه‌ی نزدیکی جغرافیایی دفتر حسابر به دفتر مرکزی صاحبکار و تأخیر زمانی در ارائه گزارش حسابرسی است. بررسی فرضیه‌ی پژوهش با استناد به روابط آزمون شده در مدل رگرسیونی انجام شده است. شواهد پژوهش به این نکته اشاره دارد که نزدیکی جغرافیایی حسابر و صاحبکار تأثیر معنادار و منفی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارد. در حقیقت، به موقع بودن ارائه گزارش حسابرسی بیشتر در شرکت‌هایی نمود دارد که از حسابرسانی در موقعیت جغرافیایی نزدیک به شرکت خود بهره برده و حسابرسی آن‌ها را عهده‌دار باشند. حسابرسان برخوردار از موقعیت جغرافیایی نزدیک به صاحبکار با داشتن مزیت اطلاعاتی و برخورداری از دانش خاص مشتری نسبت به حسابرسان دیگر سبب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابر و مشتری می‌شوند. این نوع حسابرسان می‌توانند از طریق تعامل بیشتر با صاحبکاران، اطلاعات بهتری در مورد کسب و کارهای مشتریان، انگیزه‌ها و ریسک‌های مربوط به دست آورده و با درک بیشتر از محیط اقتصادی و نظارتی و آگاهی از تأثیر چنین محیطی بر مشتریان قادر هستند عملیات رسیدگی را راحت‌تر اجرا نمایند. از این‌رو نزدیکی جغرافیایی حسابر به مشتری می‌تواند زمینه‌ساز بهبود کیفیت حسابرسی باشد (جوی و همکاران، ۲۰۱۲؛ جنسن و همکاران، ۲۰۱۵). چنین فرآیندی سبب ارائه‌ی به موقع‌تر گزارش حسابرسی شده و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد (دونگ و همکاران، ۲۰۱۸). نتایج پژوهش حاضر در مورد تأثیر منفی نزدیکی جغرافیایی حسابر و مشتری بر تأخیر ارائه گزارش حسابرسی با نتایج مطالعات دونگ و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد.

طبق یافته‌های پژوهش به سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، حسابرسان و تحلیلگران پیشنهاد می‌شود در ارزیابی نقش عوامل بالقوه‌ی مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به نتایج پژوهش حاضر توجه کنند. زیرا درک این موضوع می‌تواند جنبه‌های مفیدی از کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده، ماهیت عملیات و فعالیت شرکت‌ها و نحوه‌ی حسابرسی آن‌ها را نمایان سازد و در برنامه‌ریزی‌ها و تصمیمات گروه‌های مختلف مؤثر باشد. همچنین با توجه به این که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی یکی از معیارهای بررسی کیفیت و کارآمدی برنامه‌ریزی‌های حسابرسی و اجرای هدفمند آن است، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود جهت اطمینان‌بخشی به ذی‌نفعان در رعایت حقوق آن‌ها و ارائه اطلاعات به موقع به عنوان

یکی از ارکان مهم کیفیت اطلاعات مالی مؤثر در تصمیم‌گیری‌های سودمند، از حسابرسانی جهت انجام امور حسابداری استفاده کنند که از نظر بعد جغرافیایی نزدیک‌تر به صاحبکار خود باشند. زیرا این رویه سبب می‌شود شناخت و تعامل بیشتر این حسابرسان نسبت به صاحبکار سبب بهبود رویه‌های حسابداری، نظارت بیشتر آن‌ها، کارآمدی اجرای فرآیند حسابداری و در نهایت ارائه‌ی به موقع‌تر گزارش حسابداری شود. از آن‌جا که دسترسی به موقع به اطلاعات حسابداری شده شرکت‌ها می‌تواند زمینه‌ساز تصمیمات مفیدی برای استفاده‌کنندگان مختلف باشد، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود جهت اطمینان بخشی مناسب به گروه‌های استفاده‌کننده از اطلاعات مالی نسبت به افزایش اثربخشی حسابداری اقدام نمایند و ضمن ارتقای مراقبت‌های حرفه‌ای و صلاحیت حرفه‌ای خود زمینه‌ی نظارت دقیق‌تر بر روند گزارش‌گری مالی شرکت‌ها را فراهم سازند تا گزارش حسابداری خود را با تأخیر کمتر ارائه نمایند. اجرای این پژوهش دستخوش محدودیت‌هایی نیز بوده، ردیابی برخی اطلاعات شرکت‌ها در مواردی با ابهام مواجه شد. از جمله این موارد می‌توان به عدم افشای حق‌الزحمه‌ی حسابداری برخی شرکت‌ها و سختی دسترسی به حوزه‌ی جغرافیایی فعالیت مؤسسات حسابداری و دفتر مرکزی صاحبکار اشاره کرد که وقوع این رخداد منجر به حذف برخی شرکت‌ها از جامعه مورد بررسی شد. با توجه به نقش مهم حسابداری شرکت‌ها و لزوم توجه به نحوه، میزان فعالیت و پیامدهای ناشی از ارائه‌ی این خدمات، به محققین پیشنهاد می‌شود جهت شناسایی جنبه‌های با اهمیت مرتبط با موضوع، موارد مهمی از جمله نقش کیفیت اطلاعات مالی شرکت‌ها، مدیریت سود، هموارسازی سود، تحریف و تقلب در گزارش‌گری مالی، اجتناب مالیاتی، پیچیدگی‌های فعالیت شرکت‌ها، معاملات با اشخاص وابسته، تنوع محصولات و گستره جغرافیایی بازار محصولات، رقابت بازار خدمات حسابداری بین مؤسسات حسابداری، ریسک‌های حسابداری و انواع خطای مربوط، تردیدهای حرفه‌ای حسابداری، حجم کاری حسابداری، پیچیدگی‌های حسابداری و استرس کاری حسابداری را در پژوهش خود مورد توجه قرار دهند.

منابع

- بزرگ اصل، موسی؛ رجب‌دري، حسین؛ خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابداری، *دانش حسابداری*، ۹ (۱): ۱۱۵-۱۴۶.
- بنی‌مهد، بهمن؛ بهاری، امیر. (۱۳۹۳). رابطه‌ی بین تعداد بندهای حسابداری و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورت‌های مالی، *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۳ (۲): ۵۳-۶۲.
- بیات، علی؛ علی‌احمدی، سعید. (۱۳۹۳). تأخیر حسابداری و به موقع بودن گزارش‌گری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۶ (۲۲): ۹۷-۱۲۱.
- پورحیدری، امید؛ برهانی‌نژاد، سعیده؛ محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر به موقع بودن گزارش حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری*، ۱۴ (۵۸): ۸۵-۱۰۴.

- جمالی‌هنجی، نیکی؛ پورزمانی، زهرا. (۱۳۹۸). تأثیر رابطه‌ی سیاسی هیأت‌مدیره شرکت بر تأخیر گزارش حسابرسی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸ (۳۱): ۳۵-۴۴.
- دستگیر، محسن و احمدی، زینب. (۱۳۹۳). بررسی عوامل مؤثر بر رتبه‌بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از نظر به موقع بودن گزارش حسابرسی، *بررسی‌های حسابداری*، ۱ (۴): ۲۳-۳۶.
- صفایی، سیدعماد؛ همتی، حسن؛ داغانی، رضا. (۱۳۹۵). ارزیابی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تأخیر در گزارش‌گری مالی، *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۸ (۳۱): ۶۸-۸۵.
- صفرزاده، محمدحسین؛ محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). اثر ویژگی کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶ (۶۲): ۴۵-۷۶.
- صفری‌گرایلی، مهدی. (۱۳۹۶). تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی آتی: نقش تعدیلی وابستگی اقتصادی و تخصص صنعت حسابرس، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۶ (۲۳): ۱۵۵-۱۶۸.
- علوی طبری، سیدحسین و عارف‌منش، زهره. (۱۳۹۲). بررسی رابطه‌ی تخصص صنعت حسابرس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، ۴ (۱۴): ۷-۲۶.
- کریمی، غلامرضا؛ کریمیان، طاهره؛ سلاطی، صبا. (۱۳۹۶). دوره‌ی تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و تأخیر گزارش حسابرسی: شواهدی از ایران، *مطالعات مدیریت ایران*، ۱۰ (۳): ۶۴۱-۶۶۶.
- محمدرضایی، فخرالدین؛ تنانی، محسن؛ علی‌آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). خطای حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل‌گر مالکیت خانوادگی، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵ (۱): ۵۱-۷۰.
- مهدوی، غلامحسین؛ حسینی‌نیا، سمیه. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری*، ۶ (۲۱): ۷-۳۱.
- واعظ، سیدعلی؛ عابدی صدقیانی، بابک؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط شاخص‌های کیفی حسابرسی و ویژگی‌های شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، *دانش حسابرسی*، ۱۵ (۶۲): ۱۰۱-۱۲۰.

Abernathy, J.L., M., Barnes, C., Stefaniak, & A., Weisbarth, (2017). An international perspective on audit report lag: A synthesis of the literature and opportunities for future research. *International Journal of Auditing*, 21 (1), 100-127.

Abidin, S., & N.A., Ahmad-Zaluki, (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65: 873-878.

Agarwal, S., & R., Hauswald, (2010). Distance and private information in lending. *Review of Financial Studies*, 23, 2757-2788.

Ahmad, R.A.R., & K.A., Kamarudin, (2003). Audit delay and the timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence. *International Conference on Business*. University of Hawaii-West Oahu, Honolulu, Hawaii, June 18-21.

Alavi Tabari, H. & Arefmanesh, Z. (2013). Investigating the relationship between the

expertise of the auditor industry and the delay in submitting the audit report of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 4 (14): 7-26. (In Persian)

Apadore, K., & M., Mohd Noor, (2013). Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia. *International Journal of Business and Management*, 8 (15), 151-163.

Badawy, H., & A., Aly, (2018). The Impact of Auditor Industry Specialization, Type of Auditor and Audit Opinion on ARL: The Case of Egypt. *International Journal of Accounting Research*, 6(2), 1-8.

Bamber, E.M., L.S., Bamber, & M.P., Schoderbek, (1993). Audit structure and other determinants of ARL: An empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 12 (Spring): 1-23.

Banimahd, B. & Bahari, A. (2014). Relationship between the number of audit sections and the term of office of the CEO with the timely submission of financial statements. *Accounting Knowledge and Management Audit*, 3 (2): 53-62. (In Persian)

Bayat, A. & Ali Ahmadi, S. (2014). Audit delay and timely financial reporting. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6 (22): 97-121. (In Persian)

Blankley, A., D., Hurtt, & J., MacGregor, (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (2), 27-57.

Bozorg Asl, M., Rajabdari, H. & Khorramin, M. (2018). Investigating the factors affecting publication at the time of the audit report. *Accounting Knowledge*, 9 (1): 115-146. (In Persian)

Bryant-Kutcher, L., E., Peng, & D., Weber, (2013). Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32, 475-494.

Chen, Y., F.A., Gul, C., Truong, & M., Veeraraghavan, (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12 (2), 121-140.

Choi, J.H., J.B., Kim, A.A., Qiu, & Y., Zang, (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2), 43-72.

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

Dastgir, M. & Ahmadi, Z. (2014). Investigating the effective factors on the ranking of Tehran Stock Exchange companies in terms of the timeliness of the audit report. *Accounting Reviews*, 1 (4): 323-36. (In Persian)

Dong, B., D., Robinson, & L.E., Xu, (2018). Auditor-Client Geographic Proximity and Audit Report Timeliness. *Advances in Accounting*, 40, 11-19.

Doyle, J., & M., Magilke, (2013). Decision usefulness and accelerated filing deadlines. *Journal of Accounting Research*, 51 (3), 549-581.

Durand, G. (2019). The determinant of audit report lag: a meta analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34 (1), 44-75.

Ettredge, M.L., C., Li, & L., Sun, (2006). The impact of SOX Section 404 internal control quality assessment on audit delay in the SOX era. *Journal of Practice and Theory*, 25 (1): 1-23.

Fakhroddin, M., & M.S., Norman, (2018). Audit Report Lag: The Role of Auditor Type and Increased Competition in the Audit Market. *Accounting and Finance*, 58 (3), 885-920.

Habib, A., & M.B.U., Bhuiyan, (2011). Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20 (1), 32-44.

Habib, A., M.B.U., Bhuiyan, H.J., Huang, & M.S., Miah, (2019). Determinants of audit

report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23 (1), 20-44.

Habib, A., & H.J., Huang, (2019), Abnormally long audit report lags and future stock price crash risk: evidence from China, *International Journal of Managerial Finance*, 15 (4), 611-635.

Jaggi, B., & J., Tsui, (1999). Determinants of audit report lag: further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 30 (1), 17-28.

Jamali Hanjani, N. & Pourzamani, Z. (2019). The effect of political relationship of the company's board of directors on the delay of audit report. *Accounting Knowledge and Management Audit*, 8 (31): 35-44. (In Persian)

Jensen, K., J.M., Kim, & H., Yi, (2015). The geography of US auditors: Information quality and monitoring costs by local versus non-local auditors. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 44, 513-549.

Kang, J.K., & J.M., Kim, (2008). The geography of block acquisitions. *The Journal of Finance*, 63 (6), 2817-2858.

Karami, G., Karimian, T. & Solati, S. (2017). Auditor tenure, auditor expertise in the industry, and audit report delay: Evidence from Iran. *Iran Management Studies*, 10 (3): 641-666. (In Persian)

Krishnan, J., & J.S., Yang, (2009). Recent trends in audit report and earnings announcement lag. *Accounting Horizons*, 23, 265-288.

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*, 36, 1-21.

Lambert, T.A., K.L., Jones, & J.F., Brazel, (2011). Unintended Consequences of Accelerated Filings: Are Mandatory Reductions Associated with Reductions in Earnings Quality?. Working Paper, University of Massachusetts.

Lee, H.Y., & G.J., Jahng, (2011). Determinants of audit report lag: Evidence from Korea-an examination of auditor-related factors. *Journal of Applied Business Research*, 24 (2): 27-44.

Lee, H.Y., V., Mande, & M., Son, (2009). Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags?. *International Journal of Auditing*, 13 (2): 87-104.

Leventis, S., P., Weetman, & C., Caramanis, (2005). Determinants of Audit Report Lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9 (1): 45-58.

Lopez, D. M., & K.T., Rich, (2017). Geographic distance and municipal internal control reporting. *Advances in Accounting*, 36 (March), 40-49.

Mahdavi, G. & Hosseininia, S. (2015). Investigating the effectiveness of audit quality on reducing delay in reporting the audit of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 6 (21): 7-31. (In Persian)

Meckfessel, M., & D., Sellers, (2017). The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. *Managerial Auditing Journal*, 32 (1): 19-49.

Mohammad Rezaei, F., Tanaci, M. & Aliabadi, A. (2018). Audit error: Delay in audit report and the moderating role of family property. *Accounting and Auditing Reviews*, 25 (1), 51-70. (In Persian)

Munsif, V., K., Raghunandan, & V.R., Dasaratha, (2012). Internal Control Reporting and Audit Report Lags: Further Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 203-218.

Ocak, M., & E.A., Özden, (2018). Signing Auditor-Specific Characteristics and Audit Report Lag: A Research from Turkey. *The Journal of Applied Business Research*, 34 (2): 277-294.

Petersen, M.A., & R.G., Rajan, (2002). Does distance still matter? The information revolution in small business lending. *The Journal of Finance*, 57 (6): 2533-2570.

Pourheidari, O., Borhaninejad, S. & Mohammad Rezakhani, V. (2015). Investigating the effect of audit quality on the timeliness of audit reports in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing Knowledge*, 14 (58): 85-104. (In Persian)

Pradipta, A. (2020). Audit Report Lag: Specialized Auditor and Corporate Governance, *GATR Journals gjbssr555*. Global Academy of Training and Research (GATR) Enterprise.

Reheul, A.M., T.V., Caneghem, & S., Verbruggen, (2013). Audit report lags in the Belgian nonprofit sector: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 43 (2), 138-158.

Rusmin, R., & J., Evans* (2017). Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25 (2), 191-210.

Safaei, E., Hemmati, H. & Daghani, R. (2016). Assessing the Impact of Audit Quality on Delays in Financial Reporting. *Accounting and Auditing Research*, 8 (31): 68-85. (In Persian)

Safarigar Ili, M. (2017). Abnormal delays in auditing reports and restatements of future financial statements: The adjusting role of economic dependence and the expertise of the auditing industry. *Accounting Knowledge and Management Auditing*, 6 (23): 155-168. (In Persian)

Safarzadeh, Mo. H. & Mohammadi, E. (2009). The Effect of Audit Committee Characteristics on the Relationship between Audit Complexity and Delays in Audit Reporting. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16 (62): 45-76. (In Persian)

Sarkar, H.F. (2016). The Impact of Geographic Proximity between Auditor and Client on Audit Quality: Empirical Evidence from Australia. Master Thesis, Curtin Business School, School of Accounting, Curtin University,

Tanyi, P., K., Raghunandan, & A., Barua* (2010). Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes. *Accounting Horizons*, 24 (4), 671-688.

Timmermans, M. (2013). The Effect of Auditor-Client Distance on Audit Quality. Master Thesis, Department of Accountancy, Tilburg University.

Waez, A., Abedi Sadeghiani, B. & Ahmadi, V. (2016). Investigating the Relationship between Qualitative Audit Indicators and Company Characteristics with Delays in Reporting. *Journal of Accounting Knowledge*, 15(62): 101-120. (In Persian)

Wei, L. (2012). Determinants and Implications of reporting Lags in china. A thesis for Degree of Master of Philosophy in Business, Lingnan University

Whitworth, J., & T., Lambert, (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33 (3), 129-152.

پی‌نویس:

1. Whitworth & Lambert
2. Choi, Kim, Qiu & Zang
3. Lambert, Jones & Brazel



COPYRIGHTS

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



The Relationship between Auditing Report Readability and Users' Decision Making Quality

Farzin rezaei¹, Narges norozi²

Received: 2024/01/04

Approved: 2021/02/16

Research Paper

Abstract:

The auditing report as the outcome of auditing and, in fact, the report that shows the result of the review of the financial statements, should be understandable in to users and be a source of information. In other words, the auditing report should be able to influence the users' decision. Auditing report readability means that it is understandable for users. Improving the auditing report readability is expected to improve the users' decision making quality. In other words, it is expected that the more readable the audit report, the greater the investment by investors and the easier it will be to receive facilities from creditors, and reducing the conflict of interests between managers and owners. The purpose of this study is to investigate the effect of auditing report readability on the users' decision making quality. In this paper, three of the most important users, including investors, creditors and managers, have been considered. To investigate this issue, data from 61 firms listed on the Tehran Stock Exchange during the years 1392 to 1398 have been used. In general, the results indicate that there is a positive relationship between auditing report readability and investors' decision making quality.

Key Words: Auditing report readability, Users of auditing report, Investors' decision making quality, creditors' decision making quality, Managers' decision making quality.

 10.22034/ARJ.2021.243330

1. Associate Professor, Department of Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. (Corresponding Author) Farzin.rezaei@qiau.ac.ir.

2. Msc.in Accounting, Qazvin branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran. n.norozi4752@gmail.com.
<http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه‌ی بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان

فرزین رضایی^۱، نرگس نوروزی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۰/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۱/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

گزارش حسابرسی به عنوان نتیجه‌ی کار حسابرسی و در واقع گزارشی که نتیجه‌ی بررسی صورت‌های مالی را نشان می‌دهد باید از دید استفاده‌کنندگان قابل فهم باشد و منبع اطلاعاتی محسوب گردد. به عبارت دیگر گزارش حسابرسی باید بتواند بر تصمیم استفاده‌کنندگان تأثیر بگذارد. خوانایی گزارش حسابرسی به معنای قابل فهم بودن آن برای استفاده‌کنندگان است. انتظار می‌رود با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بهتر شود. به عبارت دیگر این انتظار وجود دارد که هرچه گزارش حسابرسی خواناتر باشد، سرمایه‌گذاری از سوی سرمایه‌گذاران و دریافت تسهیلات از اعتباردهندگان با سهولت بیشتری انجام شود و همچنین تضاد منافع بین مدیران و مالکان کاهش یابد.

هدف این پژوهش بررسی تأثیر خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است. در این پژوهش سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ استفاده شده است. به‌طورکلی نتایج نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: خوانایی گزارش حسابرسی، استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران،

کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان، کیفیت تصمیم‌گیری مدیران

۱- مقدمه

بر اساس مفاهیم نظری اثربخشی گزارش‌گری مالی متکی به گزارش‌های سالانه است که خواندن و تفسیر اطلاعات مالی را آسان می‌کند. بنابراین لازم است از طریق کاهش اصطلاحات تخصصی و تهیه‌ی متنی که توسط بیشتر افراد قابل درک است، اطلاعاتی خوانا به بازار داده شود. خوانایی مفهومی زبان شناختی بر اساس چند فرضیه‌ی نظری (مانند ساختار متن، سبک نوشتن و روش ارائه اطلاعات) است (ایمن و همکاران، ۲۰۱۸). تعاریف متعددی از خوانایی ارائه شده است. مارنل (۲۰۰۸) خوانایی را در بافت زبانی مطرح کرده و بر این باور است که منظور از خوانایی، قابل درک بودن یا قابل فهم بودن متن است و چن (۲۰۱۲) خوانایی را میزان آسان فهمیده شدن نوشته می‌داند (صدیقی‌فر، ۱۳۹۶). در تعریفی دیگر، دوبایی (۲۰۰۴) خوانایی یک نوشته را موفقیت در تحت تأثیر قراردادن خوانندگان می‌داند که این موفقیت شامل درک، سرعت مطلوب خواندن و علاقه‌مند شدن به متن است.

از جمله ویژگی‌های کیفی گزارش‌های حسابرسی، قابل فهم بودن است. در زبان شناختی، قابل فهم بودن به معنای درک صحیح متن است. قابل فهم بودن به عنوان ویژگی کیفی، به واسطه‌ی عوامل متعددی مانند مهارت نوشتن، قابلیت اطمینان ابزار ارتباطی و مهارت خواندن در نظر گرفته می‌شود (فخفاخ، ۲۰۱۵). استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی نیاز به اطلاعات حسابرسی مربوط، قابل فهم و قابل اطمینان دارند. در رابطه با قابل فهم بودن گزارش‌های حسابرسی، نتیجه‌ی پژوهش فخفاخ (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که گزارش‌های حسابرسی که بر اساس استانداردهای بین‌المللی تهیه می‌شود، به‌طور کامل توسط استفاده‌کنندگان قابل فهم نیست. بنابراین حسابرسان باید به دنبال راهی برای افزایش قابلیت فهم اطلاعات حسابرسی باشند.

درک صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان موجب می‌شود تا آن‌ها بتوانند تصمیم‌های باکیفیتی اتخاذ کنند (آسای و همکاران، ۲۰۱۶). بنابراین صورت‌های مالی و همچنین گزارش حسابرسی که یکی از گزارش‌های مالی است و نتیجه‌ی بررسی صورت‌های مالی را نشان می‌دهد، باید خوانا باشد تا در تصمیم‌گیری مناسب و باکیفیت به استفاده‌کنندگان کمک کند. در این رابطه لی (۲۰۰۸) دریافت که هرچه گزارش‌های مالی خواناتر باشد، پایداری سود بیشتر خواهد بود.

انتظار می‌رود سهولت سرمایه‌گذاری از سوی سرمایه‌گذاران و دریافت تسهیلات از اعتباردهندگان و همچنین کاهش تضاد منافع بین مدیران و مالکان بستگی به قابل فهم بودن گزارش حسابرسی دارد و در واقع گزارش حسابرسی در فرایند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان مذکور به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می‌شود. ازین‌رو در این پژوهش به این موضوع پرداخته شده است که آیا خواناتر بودن گزارش حسابرسی می‌تواند موجب بهبود کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران - که سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی هستند - شود؟ این موضوع تاکنون در ایران بررسی نشده است. بنابراین نتایج این پژوهش می‌تواند مشخص کند که آیا تلاش برای بهبود خوانایی گزارش حسابرسی فایده‌ای دارد یا خیر. به عبارت دیگر آیا تلاش در جهت خواناتر شدن گزارش حسابرسی می‌تواند به پیشرفت اقتصاد کشور کمک کند یا خیر.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

اطلاعات شفاف به حفظ تعادل بازارهای مالی کمک می‌کند و گسترش رسوایی مالی، اهمیت آن را برجسته کرده است. تنها یک سیاست ارتباط خوب می‌تواند اعتماد بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان را تضمین کند (ایمن و همکاران، ۲۰۱۸). آسای و همکاران (۲۰۱۶) معتقدند که تصمیم‌گیری مناسب و با کیفیت از سوی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، مستلزم این است که آن‌ها بتوانند این صورت‌ها را درک کنند. با توجه به این که حسابرسی نتیجه‌ی بررسی صورت‌های مالی را در گزارش حسابرسی ذکر می‌کند و در واقع گزارش حسابرسی راه ارتباطی بین حسابرسی و استفاده‌کنندگان است، این انتظار وجود دارد که خوانانتر بودن این گزارش موجب شود استفاده‌کنندگان بتوانند راحت‌تر و با کیفیت‌تر تصمیم‌گیری کنند. از طرف دیگر گزارش حسابرسی مانند صورت‌های مالی یکی از گزارش‌های مالی است و انتظار می‌رود در تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین از این جهت هم، اهمیت خوانایی گزارش حسابرسی مشخص است.

یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، سرمایه‌گذاران هستند. به نظر آسای و همکاران (۲۰۱۶) هر چه خوانایی صورت‌های مالی کمتر باشد، تحلیل و ارزیابی آن برای سرمایه‌گذاران سخت‌تر خواهد بود و در نتیجه کمتر به آن توجه می‌کنند. آن‌ها دریافتند که اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات خوانانتر بیشتر است و منابع اطلاعاتی خارج از شرکت را نمی‌پذیرند. همچنین بوباکر و همکاران (۲۰۱۹) معتقدند که با افزایش پیچیدگی (کاهش خوانایی) گزارش‌های مالی، توانایی سرمایه‌گذاران برای پردازش و تجزیه و تحلیل این گزارش‌ها کاهش می‌یابد. زیرا به صرف زمان و تلاش بیشتری نیاز خواهد بود و این موضوع باعث کاهش معامله‌ی سهام می‌شود. بنابراین گزارش حسابرسی که نتیجه‌ی بررسی صورت‌های مالی را نشان می‌دهد، در صورتی بر تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت خواهد داشت که توسط آن‌ها قابل درک باشد. در این رابطه یو و ژانگ (۲۰۰۹) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که پیچیدگی گزارش‌های مالی، واکنش کمتر از حد سرمایه‌گذاران را در پی خواهد داشت. در پژوهشی دیگر میلر (۲۰۱۰) دریافت که با افزایش پیچیدگی گزارش‌های مالی، میزان سرمایه‌گذاری از سوی سرمایه‌گذاران کاهش می‌یابد. چون هر چه گزارش‌های مالی پیچیده‌تر باشد، هزینه و زمان بیشتری برای تجزیه و تحلیل آن لازم است. لاورانس (۲۰۱۳) سرمایه‌گذاران خرد را مورد توجه قرار داد و به این نتیجه رسید که هر چه خوانایی گزارش‌های مالی بیشتر باشد، سرمایه‌گذاری از سوی سرمایه‌گذاران خرد بیشتر می‌شود. دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۳) خوانایی گزارش تحلیل‌گران را بررسی کردند و نشان دادند که با افزایش خوانایی گزارش تحلیل‌گران، حجم معامله‌های سهام افزایش می‌یابد. اخیراً بوباکر و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه‌ی بین خوانایی گزارش‌های مالی و نقدینگی سهام پرداختند و به این نتیجه رسیدند که هر چه گزارش‌های مالی خوانانتر باشد، نقدینگی سهام بیشتر می‌شود.

در ایران نتیجه‌ی پژوهش حاجی‌ها و ابراهیمی (۱۳۹۵) نشان داد که تأثیر نوع و بهبود در

اظهار نظر حسابرس بر قیمت و حجم معامله‌های سهام شرکت‌ها مثبت است. در زمینه‌ی بررسی خوانایی گزارش‌های مالی، طالبی (۱۳۹۶) رابطه‌ی بین خوانایی صورت‌های مالی و هزینه سرمایه‌ی سهام عادی را بررسی کرد و دریافت که هر چه صورت‌های مالی پیچیده‌تر و در واقع از خوانایی کمتری برخوردار باشد، هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی بیشتر خواهد بود. در پژوهشی دیگر باقری ازغندی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که تأثیر خوانایی صورت‌های مالی بر حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری منفی است. آن‌ها در توضیح نتیجه‌ی پژوهش خود بیان کرده‌اند که با افزایش خوانایی صورت‌های مالی، حساسیت سرمایه‌گذاران بر اطلاعات متن صورت‌های مالی بیشتر و بر اعداد و ارقام حسابداری ارائه شده در صورت‌های مالی کمتر می‌شود. سجادی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر دست کاری احساس زبانی و خوانایی اطلاعاتی اعلان سود توسط مدیران بر قضاوت و تصمیم سرمایه‌گذاران و میزان این تأثیر توسط سبک پردازش اطلاعات سرمایه‌گذاران (خبرگی) پرداختند و نشان دادند که احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت دارد. همچنین احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعاتی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذارانی که از خبرگی کمتری برخوردارند و از سبک شهودی برای پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند، تأثیر مثبت و بر قضاوت سرمایه‌گذارانی که از خبرگی بیشتری برخوردارند و از سبک تحلیلی، برای پردازش اطلاعات استفاده می‌کنند، تأثیر منفی دارد.

با توجه به مطالب ذکر شده، فرضیه‌ها به صورت زیر مطرح می‌شود:

فرضیه‌ی اول: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد.

در این پژوهش از دو شاخص برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و همچنین دو شاخص برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران استفاده شده (که در ادامه معرفی شده است) و بنابراین سؤال اول در چهار حالت مورد آزمون قرار گرفته است.

گزارش‌های حسابرسی ارتباط مالی و اطمینان اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کند. استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، محتوای گزارش‌های حسابرسی و کیفیت آن را تعیین می‌کند. از لحاظ نظری استانداردهای حسابرسی باید برای خوانندگان، گزارش‌هایی خوانا که قابل فهم و روشن است، ارائه دهد. در عمل، اثربخشی این گزارش‌ها مورد انتقاد قرار می‌گیرد. زیرا کاربران، اطلاعات حسابرسی را درک نمی‌کنند (فخفاخ، ۲۰۱۵). نتیجه‌ی پژوهش گزارش‌شده توسط فخفاخ (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که گزارش‌های حسابرسی تهیه‌شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی از قابلیت فهم کاملی برخوردار نیست و باید به دنبال راهی برای رفع این مشکل بود. مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان نیز از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی هستند. به نظر ایمن و همکاران (۲۰۱۸) خوانایی گزارش‌های مالی، کیفیت اطلاعات را افزایش می‌دهد و به رفع نیازهای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی کمک می‌کند. بنابراین وقتی کیفیت اطلاعات بیشتر می‌شود، انتظار می‌رود کیفیت تصمیم‌گیری

استفاده‌کنندگان از جمله اعتباردهندگان نیز افزایش یابد. نتیجه‌ی کار حسابرسی در تصمیم‌گیری اعتباردهندگان برای اعطای تسهیلات به شرکت‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد که این موضوع نشان‌دهنده‌ی اهمیت گزارش حسابرسی برای اعتباردهندگان است. بنابراین انتظار می‌رود هرچه گزارش حسابرسی قابل‌فهم‌تر و در واقع خواناتر باشد، اعتباردهندگان بتوانند با کیفیت بیشتری تصمیم‌گیری کنند. در این رابطه شاه‌یو و همکاران (۲۰۱۴) رابطه‌ی بین خوانایی گزارش‌های مالی و هزینه‌ی بدهی را بررسی کردند و دریافتند که افزایش خوانایی گزارش‌های مالی، کاهش هزینه‌ی بدهی را در پی دارد. در پژوهشی دیگر ایمن و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند که هر چه گزارش‌های مالی خواناتر باشد، توجه تحلیل‌گران مالی به این گزارش‌ها بیشتر می‌شود. بنابراین با توجه به نتیجه‌ی پژوهش ایمن و همکاران (۲۰۱۸) می‌توان گفت که با افزایش توجه تحلیل‌گران به گزارش‌های مالی، تصمیم‌گیری اعتباردهندگان راحت‌تر می‌شود.

فرضیه‌ی دوم: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان افزایش می‌یابد.

با توجه به استفاده از دو شاخص برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی (که در ادامه معرفی شده است) فرضیه‌ی دوم در دو حالت مورد آزمون قرار گرفته است.

یکی دیگر از استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی، مدیران هستند. با توجه به نظریه‌ی نمایندگی، منافع مدیران و مالکان همسو نیست. بنابراین احتمال اتخاذ تصمیم‌هایی از سوی مدیران که در راستای حداکثرسازی ثروت مالکان نباشد، وجود دارد. طبق نشریه‌ی ۱۵۹ سازمان حسابرسی، استفاده از ابزارها و روش‌هایی که موجب کاهش احتمال بروز رفتارها و اقدام‌های نامطلوب از سوی مدیران می‌شود، از مطلوبیت زیادی برخوردار و دارای ارزش اقتصادی است. از چنین ابزارهایی با نام فعالیت‌های نظارتی یاد می‌شود و ناگزیر حسابرسی را نیز به عنوان یکی از روش‌های پیشگیری و کشف اقدام‌های نامطلوب مدیران دربر می‌گیرد.

ایمن و همکاران (۲۰۱۸) معتقدند که با افزایش خوانایی گزارش‌های مالی، هزینه‌های نمایندگی کاهش می‌یابد. بنابراین این انتظار وجود دارد که هرچه گزارش حسابرسی خواناتر باشد، این حس در مدیر ایجاد شود که درک کارهای او توسط مالکان راحت‌تر است و در نتیجه اقدام‌های فرصت‌طلبانه‌ی خود را کاهش دهد که این کار نشان‌دهنده‌ی کاهش تضاد منافع بین مدیران و مالکان است. لی (۲۰۰۸) در پژوهشی نشان داده است که با کاهش سود، گزارش‌های مالی ناخواناتر می‌شود. او همچنین مشاهده کرده است که افزایش خوانایی گزارش‌های مالی موجب افزایش پایداری سود می‌شود. در پژوهشی دیگر آژینا و همکاران (۲۰۱۶) دریافته‌اند که هر چه مدیریت سود بیشتر باشد، خوانایی گزارش‌های مالی کمتر خواهد بود. لو و همکاران (۲۰۱۷) و در ایران صفری گرایلی و همکاران (۱۳۹۶) نیز به نتیجه‌ای مشابه با آژینا و همکاران (۲۰۱۶) دست یافته‌اند.

فرضیه‌ی سوم: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری مدیران افزایش می‌یابد. مانند فرضیه‌ی دوم، با توجه به استفاده از دو شاخص برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی

(که در ادامه معرفی شده است) فرضیه‌ی سوم نیز در دو حالت مورد آزمون قرار گرفته است.

۳- روش‌شناسی

این پژوهش از نظر ماهیت و محتوا از نوع همبستگی است که برای کشف همبستگی بین متغیرها به روش پس‌رویدادی عمل شده است. از نظر هدف نیز این پژوهش در حوزه‌ی پژوهش‌های کاربردی قرار دارد. دوره‌ی مورد مطالعه سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ و جامعه‌ی آماری، بورس اوراق بهادار تهران است. برای نمونه‌گیری از روش حذفی استفاده و برای حضور یک شرکت در نمونه شرایط زیر اعمال شده است:

- ۱- قبل از آغاز سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 - ۲- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، هلدینگ، بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی نباشد.
 - ۳- پایان سال مالی ۲۹ اسفند باشد و طی دوره‌ی زمانی موردنظر تغییر سال مالی نداشته باشد.
 - ۴- بیش از شش ماه وقفه معاملاتی در سال نداشته باشد.
 - ۵- داده‌های مورد استفاده در پژوهش برای آن در دسترس باشد.
 - ۶- دارای گزارش حسابداری شرکت اصلی باشد.
- بعد از اعمال محدودیت‌ها ۶۱ شرکت از ۱۰ صنعت به عنوان نمونه انتخاب شد. داده‌های مورد نیاز از پایگاه‌های اطلاعاتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی وابسته به سازمان بورس اوراق بهادار^۱، ناشران اوراق بهادار (کدال^۲) و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران^۳ و نرم‌افزار ره‌آورد نوین گردآوری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها مدل‌های رگرسیونی با استفاده از داده‌های ترکیبی روش حداقل مربعات معمولی و نرم‌افزار Eviews برآورد شده است. قبل از برآورد هر مدل آزمون‌های F «لیمر» و «هاسمن» به ترتیب برای تعیین نوع و اثر مدل انجام شده و همچنین در مورد هر مدل مشکلات خودهمبستگی و واریانس ناهمسانی در اجزای اخلال نیز بررسی شده است. همچنین پایایی متغیرها با استفاده از آزمون «دیکی فولر تعمیم‌یافته» مورد آزمون قرار گرفته است.

۴- متغیرها

۴-۱- متغیرهای وابسته

یکی از متغیرهای وابسته در این پژوهش کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است که با نماد QODI نشان داده شده است. طبق متون حسابداری، بازده و سود هر سهم از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر سرمایه‌گذاری در شرکت‌ها است. لذا برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از ضریب واکنش به سود استفاده می‌گردد. این ضریب از یک رابطه‌ی رگرسیونی به دست می‌آید که در آن بازده (عادی یا غیرعادی) به عنوان متغیر وابسته و سود هر سهم به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته می‌شود. ضریب واکنش به سود همان ضریب سود هر سهم در این معادله است. هرچه ضریب واکنش به سود بیشتر باشد، نشان دهنده‌ی بالاتر بودن کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است.

برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از دو شاخص استفاده شده است. یکی از شاخص‌ها ضریب واکنش بازدهی عادی به سود است که نماد ERC_R برای آن مورد استفاده قرار گرفته است. این شاخص به طور مستقیم کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را نشان می‌دهد و به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$R_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (۱)}$$

نمادهای مدل (۱) به شرح زیر است:

R : بازدهی عادی (به‌طورساده برای محاسبه‌ی بازدهی عادی، ارزش سهم در ابتدای دوره از ارزش آن در پایان دوره کسر و عدد به‌دست‌آمده بر ارزش سهم در ابتدای دوره تقسیم می‌شود)، EPS : سود هر سهم، ε : ضریب، خطا، i : شرکت و t : زمان. در این مدل ضریب واکنش بازدهی عادی به سود است.

شاخص دیگری که برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران استفاده شده، ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود است که با نماد ERC_AR نشان داده شده است. روش‌های متفاوتی برای محاسبه‌ی بازدهی غیرعادی سهام وجود دارد. در این پژوهش برای محاسبه‌ی بازدهی غیرعادی سهام، میانگین بازده صنعت از بازدهی عادی کسر شده است. این شاخص نیز به طور مستقیم کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران را نشان می‌دهد و به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$AR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EPS_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad \text{مدل (۲)}$$

در مدل (۲) AR نماد بازدهی غیرعادی، نماد ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود و سایر نمادها مانند مدل (۱) است.

یکی دیگر از متغیرهای وابسته در این پژوهش کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان است که با نماد $QODC$ نشان داده شده است. مهم‌ترین شاخص برای اندازه‌گیری توان پرداخت بدهی توسط شرکت، اهرم مالی است. پایین بودن اهرم مالی برای اعتباردهندگان ارزشمند است. افزایش تفاوت اهرم مالی شرکت و صنعت، نشان‌دهنده‌ی کاهش کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان است.

برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان، اهرم مالی صنعت از اهرم مالی شرکت کسر شده و سپس عدد به‌دست‌آمده معکوس شده است تا حاصل به طور مستقیم کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان را نشان دهد. در ضمن اهرم مالی از طریق تقسیم جمع بدهی‌های بهره‌دار بر جمع دارایی‌ها محاسبه شده است.

کیفیت تصمیم‌گیری مدیران، سومین متغیر وابسته در این پژوهش است. نماد استفاده شده برای معرفی این متغیر $QODM$ است. بازدهی دارایی‌ها پرکاربردترین شاخص برای اندازه‌گیری عملکرد واحد اقتصادی یا عملکرد مدیر است. سود هنگامی ایجاد می‌شود که شرکت به صورت اثربخش عمل کند. در نتیجه می‌توان گفت گروه مدیریت کار خود را به خوبی انجام داده است. بازدهی دارایی‌های شرکت به شدت به صنعت وابسته است. بنابراین هرچه تفاوت بازدهی دارایی‌های شرکت با بازدهی دارایی‌های صنعت بیشتر باشد، نشان‌دهنده‌ی کمتر بودن کیفیت تصمیم‌گیری مدیران است.

برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری مدیران نیز مانند اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان، به اثر صنعت توجه شده است. یعنی ابتدا بازدهی دارایی‌های شرکت منهای بازدهی دارایی‌های صنعت و سپس معکوس شده است. عدد به‌دست‌آمده شاخص مستقیم کیفیت تصمیم‌گیری مدیران است. در ضمن برای محاسبه‌ی بازدهی دارایی‌ها، سود عملیاتی بر جمع دارایی‌ها تقسیم شده است.

۲-۴- متغیر مستقل

متغیر مستقل در این پژوهش خوانایی گزارش حسابرسی است که با نماد RED نشان داده شده است. برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی از دو شاخص استفاده شده است. «شاخص فاگ»^۱ یکی از این دو شاخص است که از نماد FOG برای آن استفاده شده است. این شاخص توسط لی (۲۰۰۸) معرفی شده و مراحل محاسبه‌ی آن به صورت زیر است:

حذف اعداد، اسامی خاص و عنوان‌ها از گزارش

شمارش تعداد جمله‌های گزارش

شمارش تعداد کلمه‌های گزارش

شمارش «تعداد کلمه‌های دارای بیش از دو بخش» (کلمه‌های پیچیده) در گزارش

تقسیم تعداد کلمه‌های گزارش بر تعداد جمله‌های گزارش (محاسبه‌ی میانگین تعداد کلمه‌ها در هر جمله)

تقسیم «تعداد کلمه‌های دارای بیش از دو بخش» (کلمه‌های پیچیده) در گزارش بر تعداد کلمه‌های گزارش و سپس ضرب در ۱۰۰ (محاسبه‌ی درصد کلمه‌های پیچیده)

ضرب حاصل جمع «نتیجه‌ی مراحل ۵ و ۶» (میانگین تعداد کلمه‌ها در هر جمله و درصد کلمه‌های پیچیده) در ۰/۴

هر چه شاخص فاگ بیشتر باشد نشان‌دهنده‌ی کم‌تر بودن خوانایی است. در این پژوهش این شاخص در منفی یک ضرب شده تا حاصل به طور مستقیم خوانایی را نشان دهد.

دومین شاخص استفاده‌شده برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی، طول سند نام دارد که با نماد LENGHT معرفی شده است. این شاخص به صورت لگاریتم طبیعی تعداد کلمه‌های گزارش محاسبه شده است. شاخص طول سند نیز مانند شاخص فاگ به طور معکوس خوانایی را نشان می‌دهد. بنابراین در منفی یک ضرب شده است تا حاصل به طور مستقیم نشان‌دهنده‌ی خوانایی باشد.

۲-۴- متغیرهای کنترلی

اندازه‌ی شرکت: به صورت لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها محاسبه و با نماد SIZE نشان داده شده است.

سن شرکت: برای محاسبه‌ی سن شرکت در هر سال، تعداد سال‌های پس از پذیرفته شدن

شرکت در بورس اوراق بهادار تهران تا آن سال شمارش شده است. برای این متغیر از نماد AGE استفاده شده است.

اهرم مالی: از تقسیم جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها محاسبه و با نماد LEV نشان داده شده است.

دارایی‌های ثابت مشهود: از تقسیم جمع دارایی‌های ثابت مشهود بر جمع دارایی‌ها محاسبه و با نماد TANG نشان داده شده است.

فرصت رشد: به صورت نسبت ارزش بازار سهام به جمع حقوق صاحبان سهام محاسبه و با نماد MTB نشان داده شده است.

۵- مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم به ترتیب از مدل‌های (۳)، (۴) و (۵) استفاده شده که به شرح زیر است:

مدل (۳)

$$QIDI_{it} = \beta_0 + \beta_1 RED_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 TANG_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۴)

$$QIDC_{it} = \beta_0 + \beta_1 RED_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 TANG_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۵)

$$QODM_{it} = \beta_0 + \beta_1 RED_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 TANG_{it} + \beta_6 MTB_{it} + \varepsilon_{it}$$

نمادهای موجود در مدل‌های (۳)، (۴) و (۵) به شرح زیر است:

QODI: کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران (برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران از دو شاخص شامل «ضریب واکنش بازدهی عادی به سود» و «ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود» استفاده شده و این دو شاخص به ترتیب با نمادهای ERC_R و ERC_AR نشان داده شده است)، **QODC:** کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان، **QODM:** کیفیت تصمیم‌گیری مدیران، **RED:** خوانایی گزارش حسابرسی (برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی از دو شاخص شامل «فاگ» و «طول سند» استفاده شده و این دو شاخص به ترتیب با نمادهای FOG و LENGHT نشان داده شده است)، **SIZE:** اندازه شرکت، **AGE:** سن شرکت، **LEV:** اهرم مالی، **TANG:** دارایی‌های ثابت مشهود، **MTB:** فرصت رشد، **ضریب:** ε ، خطا، **i:** شرکت و **t:** زمان

۶- یافته‌ها

۶-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرها در جدول ۱ آورده شده است. میانگین متغیر اهرم مالی (۰/۶۴) نشان می‌دهد که در شرکت-سال‌های مورد بررسی، به طور میانگین بیش از نیمی از دارایی‌ها از طریق

بدهی‌ها تأمین مالی شده است. با توجه به میانگین متغیر دارایی‌های ثابت مشهود (۰/۲۹) مشخص است به طور میانگین ۲۹ درصد دارایی‌ها را دارایی‌های ثابت مشهود تشکیل می‌دهد. ضریب چولگی متغیرها نشان می‌دهد که عدم تقارن متغیر فرصت رشد نسبت به منحنی نرمال، از سایر متغیرها بیشتر است. ضریب کشیدگی متغیر ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود (۳/۸۴) از سایر متغیرها بیشتر است که نشان‌دهنده‌ی بیش‌ترین برجستگی نسبت به منحنی نرمال، بین همه‌ی متغیرهای پژوهش است.

جدول (۱) آمار توصیفی

متغیر	نماد	تعداد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI): وابسته	ERC_R	۲۳۴	۰/۰۵	۰/۰۴	۰/۳۸	-۰/۲۲	۰/۱۱	۰/۴۵	۳/۵۷
	ERC_AR	۲۳۴	۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۲۱	-۰/۱۸	۰/۰۷	۰/۳۳	۳/۸۴
وابسته	QODC	۲۳۴	-۴/۳۶	-۴/۷۸	۲۳/۰۲	-۳۲/۵۳	۱۱/۶۷	-۰/۱۰	۳/۱۶
وابسته	QODM	۲۳۴	۱/۵۳	۳/۱۷	۴۶/۳۷	-۵۰/۷۴	۲۲/۱۰	-۰/۰۶	۲/۲۹
شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسانی» (RED): مستقل	FOG	۲۳۴	-۲۶/۱۹	-۲۶/۳۴	-۲۲/۲۶	-۳۰/۰۲	۱/۵۳	۰/۲۶	۲/۷۰
	LENGHT	۲۳۴	-۶/۸۵	-۶/۸۶	-۶/۳۰	-۷/۴۳	۰/۲۶	-۰/۰۱	۲/۵۳
کنترلی	SIZE	۲۳۴	۱۱/۹۶	۱۱/۹۶	۱۳/۱۸	۱۰/۶۳	۰/۴۷	-۰/۰۷	۳/۴۰
کنترلی	AGE	۲۳۴	۱۵/۴۴	۱۵	۲۵	۸	۴/۲۳	۰/۲۱	۲/۲۲
کنترلی	LEV	۲۳۴	۰/۶۴	۰/۶۷	۰/۹۲	۰/۲۲	۰/۱۵	-۰/۵۱	۲/۲۶
کنترلی	TANG	۲۳۴	۰/۲۹	۰/۲۶	۰/۷۲	۰/۰۳	۰/۱۷	۰/۶۹	۲/۸۲
کنترلی	MTB	۲۳۴	۱/۸۳	۱/۶۰	۳/۹۴	۰/۸۹	۰/۷۳	۱/۰۲	۳/۱۲

۶-۲- پایایی

جدول ۲ نتایج بررسی پایایی متغیرها را با استفاده از آزمون دیکی فولر تعمیم‌یافته نشان می‌دهد. نتایج نشان‌دهنده‌ی پایابودن همه‌ی متغیرها در سطح اطمینان ۹۹ درصد است.

جدول (۲) پایایی

متغیر	نماد	سطح معناداری آماره‌ی آزمون دیکي فولر تعمیم‌یافته
شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI): وابسته	ERC_R	۰/۰۰۰۰
ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود	ERC_AR	۰/۰۰۰۰
وابسته	QODC	۰/۰۰۰۰
کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان	QODM	۰/۰۰۰۲
وابسته	FOG	۰/۰۰۰۱
شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED): مستقل	LENGHT	۰/۰۰۰۱
شاخص فاک	SIZE	۰/۰۰۵۲
کنترلی	AGE	۰/۰۰۰۰
اندازه‌ی شرکت	LEV	۰/۰۰۰۰
کنترلی	TANG	۰/۰۰۰۰
سن شرکت	MTB	۰/۰۰۰۰
کنترلی		
اهرم مالی		
دارایی‌های ثابت مشهود		
فرصت رشد		

۷- آزمون فرضیه‌ها

نتیجه‌ی آزمون فرضیه اول پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران (برآورد مدل ۳) با استفاده از شاخص‌های «فاگ» (FOG) و «طول سند» (LENGHT) برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و شاخص‌های «ضریب واکنش بازدهی عادی به سود» (ERC_R) و «ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود» (ERC_AR) برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران که در مجموع چهار حالت می‌شود، در بخش‌های (الف-۱)، (الف-۲)، (ب-۱) و (ب-۲) جدول ۳ آورده شده است.

با توجه به نتیجه‌ی آزمون‌های F لیمر و هاسمن مشخص است که مدل در بخش‌های (الف-۱) و (ب-۱) از نوع تابلویی و با اثر تصادفی و در بخش‌های (الف-۲) و (ب-۲) از نوع تابلویی و با اثر ثابت است. آماره‌ی F و معناداری آن در هر چهار حالت (چهار بخش) نشان‌دهنده‌ی معناداری مدل از نظر کلی است. ضریب تعیین تعدیل‌شده در بخش‌های (الف-۱)، (الف-۲)، (ب-۱) و (ب-۲) نشان می‌دهد که به ترتیب ۱۱ درصد، ۴۳ درصد، ۱۱ درصد و ۴۴ درصد از تغییرات کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران با استفاده از خوانایی گزارش حسابرسی و سایر متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. آماره‌ی دوربین واتسون^۱ در هر چهار حالت بین ۱/۵ و ۲/۵ است که نشان‌دهنده‌ی عدم وجود خودهمبستگی مرتبه‌ی اول در اجزای اخلال است. در ضمن در همه‌ی حالت‌ها مشکل واریانس ناهمسانی در اجزای اخلال (در صورت وجود) برطرف شده است. ضریب متغیر خوانایی گزارش حسابرسی در حالت‌های «شاخص فاک برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و ضریب واکنش بازدهی عادی به سود برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (۰/۰۴) و «شاخص طول سند برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود برای اندازه‌گیری کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (۰/۰۴) که در

بخش‌های (الف-۱) و (ب-۲) آمده، مثبت و معنادار است که نشان می‌دهد فرضیه اول پژوهش در این دو حالت تأیید می‌شود.

جدول (۳) فرضیه اول پژوهش: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد

بخش (الف). شاخص فاگ (FOG): یکی از شاخص‌های «خوانایی حسابرسی» (RED)		بخش (ب). شاخص طول سند (LENGHT): یکی از شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED)		نماد	متغیر
بخش (الف-۱). ضریب واکنش بازدهی عادی به سود (ERC_R): یکی از شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI)	بخش (الف-۲). ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود (ERC_AR): یکی از شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI)	بخش (ب-۱). ضریب واکنش بازدهی عادی به سود (ERC_R): یکی از شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI)	بخش (ب-۲). ضریب واکنش بازدهی غیرعادی به سود (ERC_AR): یکی از شاخص‌های «کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران» (QODI)		
سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	ضریب		
۰/۰۰۰۱	۰/۵۸	۰/۴۶۰۳	-۰/۱۹	C	عرض از مبدأ
۰/۰۴۱۳	۰/۰۴	۰/۳۲۵۹	-۰/۰۳	RED	خوانایی گزارش حسابرسی
۰/۴۹۳۶	-۰/۰۱	۰/۵۶۰۸	۰/۰۱	SIZE	اندازه‌ی شرکت
۰/۱۰۶۷	-۰/۰۰۳	۰/۷۹۵۷	۰/۰۰۰۴	AGE	سن شرکت
۰/۰۲۰۵	۰/۱۵	۰/۱۶۰۳	-۰/۰۸	LEV	اهرم مالی
۰/۷۲۵۹	-۰/۰۱	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۹	TANG	دارایی‌های ثابت مشهود
۰/۷۲۴۹	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۲	MTB	فرصت رشد
۴/۰۲		۴/۳۳		F	آماره‌ی F
۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰		F	سطح معناداری آماره‌ی F
۰/۴۴		۰/۱۱			ضریب تعیین تعدیلشده
۱/۵		۱/۵۷			آماره‌ی دوربین واتسون
۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰		F	سطح معناداری آماره‌ی آزمون F لیمر
۰/۰۰۶۴		۰/۱۶۸۵			سطح معناداری آماره‌ی آزمون هلسمن
۲۳۴		۲۳۴			تعداد

※: سطح اطمینان ۹۹ درصد، ※※: سطح اطمینان ۹۵ درصد، ※※※: سطح اطمینان ۹۰ درصد

نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش مبنی بر تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان (برآورد مدل ۴) با استفاده از شاخص‌های «فاگ» (FOG) و «طول سند» (LENGHT) برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و در واقع در دو حالت،

به ترتیب در بخش‌های (الف) و (ب) جدول ۴ ارائه شده است. نتیجه‌ی آزمون‌های F لیمر و هاسمن نشان می‌دهد که در هر دو حالت، مدل از نوع تابلویی و با اثر ثابت است. آماره‌ی F و معناداری آن در هر دو حالت نشان‌دهنده‌ی معناداری مدل از نظر کلی است. ضریب تعیین تعدیل‌شده در بخش‌های (الف) و (ب) نشان می‌دهد که به ترتیب ۵۴ درصد و ۵۳ درصد از تغییرات کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان با استفاده از خوانایی گزارش حسابرسی و سایر متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. با توجه به این‌که آماره‌ی دوربین واتسون در هر دو حالت بین ۱/۵ و ۲/۵ است، مشخص است که مشکل خودهمبستگی مرتبه‌ی اول در اجزای اخلاص وجود ندارد. برای آزمون این فرضیه نیز مشکل واریانس ناهمسانی در اجزای اخلاص (در صورت وجود) برطرف شده است. ضریب متغیر خوانایی گزارش حسابرسی در هر دو حالت، مثبت و غیرمعنادار است که نشان‌دهنده‌ی عدم تأیید فرضیه‌ی دوم است.

جدول (۴) فرضیه دوم پژوهش: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان افزایش می‌یابد

متغیر	نماد	بخش (الف). شاخص فاگ (FOG): یکی از شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED)		بخش (ب). شاخص طول سند (LENGHT): یکی از شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED)	
		ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری
عرض از مبدا	C	۶۶/۶۶	۰/۲۹۵۴	۴۷/۶۶	۰/۴۳۸۵
خوانایی گزارش حسابرسی	RED	۰/۷۰	۰/۱۸۹۰	۱/۱۱	۰/۷۰۱۷
اندازه‌ی شرکت	SIZE	-۸/۱۸	۰/۱۶۳۱	-۷/۲۷	۰/۳۰۷۰
سن شرکت	AGE	*۲/۶۶	۰/۰۰۰۹	*۲/۵۴	۰/۰۰۱۲
اهرم مالی	LEV	۴/۶۶	۰/۷۰۸۰	۳/۹۰	۰/۷۵۶۷
دارایی‌های ثابت مشهود	TANG	۶/۲۸	۰/۴۶۰۵	۶/۳۴	۰/۴۷۰۷
فرصت رشد	MTB	-۰/۰۶	۰/۹۵۷۴	-۰/۱۰	۰/۹۳۷۹
آماره‌ی F		۵/۱۵		۵/۰۷	
سطح معناداری آماره‌ی F		۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰	
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۵۴		۰/۵۳	
آماره‌ی دوربین واتسون		۲/۴۱		۲/۳۹	
سطح معناداری آماره‌ی آزمون F لیمر		۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰	
سطح معناداری آماره‌ی آزمون هاسمن		۰/۰۰۰۱		۰/۰۰۰۱	
تعداد		۲۳۴		۲۳۴	

*: سطح اطمینان ۹۹ درصد - منبع: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌ی سوم مبنی بر تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری مدیران (برآورد مدل ۵) با استفاده از شاخص‌های «فاگ» (FOG) و «طول سند» (LENGHT) برای اندازه‌گیری خوانایی گزارش حسابرسی و در واقع در دو حالت، به ترتیب در بخش‌های (الف) و (ب) جدول ۵ ارائه شده است.

نتیجه‌ی آزمون‌های F لیمر و هاسمن نشان می‌دهد که در هر دو حالت، مدل از نوع تابلویی و با اثر تصادفی است. آماره‌ی F و معناداری آن در هر دو حالت نشان‌دهنده‌ی معناداری مدل از نظر کلی است. ضریب تعیین تعدیل‌شده در بخش‌های (الف) و (ب) نشان می‌دهد که ۷ درصد از تغییرات کیفیت تصمیم‌گیری مدیران با استفاده از خوانایی گزارش حسابرسی و سایر متغیرهای مدل توضیح داده می‌شود. با توجه به این که آماره‌ی دوربین واتسون در هر دو حالت بین ۱/۵ و ۲/۵ است، مشخص است که مشکل خودهمبستگی مرتبه‌ی اول در اجزای اخلاص وجود ندارد. برای آزمون این فرضیه نیز مشکل واریانس ناهمسانی در اجزای اخلاص (در صورت وجود) برطرف شده است. ضریب متغیر خوانایی گزارش حسابرسی در هر دو حالت، مثبت و غیرمعنادار است که نشان‌دهنده‌ی عدم تأیید فرضیه‌ی سوم است.

جدول (۵) فرضیه سوم پژوهش: با افزایش خوانایی گزارش حسابرسی، کیفیت تصمیم‌گیری مدیران افزایش می‌یابد

متغیر		نماد	بخش (الف). شاخص فاگ (FOG): یکی از شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED)		بخش (ب). شاخص طول سند (LENGHT): یکی از شاخص‌های «خوانایی گزارش حسابرسی» (RED)	
			ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری
عرض از مبدا		C	۶۲/۶۶	۰/۲۰۲۱	۷۰/۱۷	۰/۲۹۱۵
خوانایی گزارش حسابرسی		RED	۰/۴۹	۰/۲۹۵۳	۴/۰۴	۰/۵۴۷۰
اندازه‌ی شرکت		SIZE	-۳/۱۸	۰/۴۵۹۵	-۲/۵۵	۰/۵۵۴۳
سن شرکت		AGE	***-۰/۷۸	۰/۰۷۹۴	***-۰/۸۲	۰/۰۵۲۶
اهرم مالی		LEV	۲/۸۱	۰/۸۰۴۶	۳/۲۱	۰/۷۷۶۸
دارایی‌های ثابت مشهود		TANG	°-۱۸/۹۶	۰/۰۰۰۳	°-۱۸/۸۰	۰/۰۰۰۲
فرصت رشد		MTB	۳/۰۲	۰/۲۳۲۱	۳/۰۸	۰/۲۰۸۹
آماره‌ی F			۲/۹۰		۲/۹۲	
معناداری آماره‌ی F			۰/۰۰۲۹		۰/۰۰۲۷	
ضریب تعیین تعدیل‌شده			۰/۰۷		۰/۰۷	
آماره‌ی دوربین واتسون			۱/۷۸		۱/۸۰	
سطح معناداری آماره‌ی آزمون F لیمر			۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰	
سطح معناداری آماره‌ی آزمون هاسمن			۰/۱۸۳۹		۰/۲۰۵۶	
تعداد			۲۳۴		۲۳۴	
*: سطح اطمینان ۹۹ درصد، **: سطح اطمینان ۹۵ درصد، ***: سطح اطمینان ۹۰ درصد - منبع: یافته‌های پژوهش						

۸- نتیجه و پیشنهاد

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برای این که بتوانند تصمیم‌های مناسب و باکیفیتی اتخاذ کنند، باید بتوانند آن را درک کنند (آسای و همکاران، ۲۰۱۶). با توجه به حجم صورت‌های مالی و استفاده از روش‌ها و برآوردهای مختلف و همچنین واژه‌های تخصصی در آن، طبیعی است که درک آن برای

استفاده‌کنندگان دشوار است. در این رابطه ایمن و همکاران (۲۰۱۸) بیان کرده‌اند که لازم است از طریق کاهش اصطلاحات تخصصی و تهیه متنی که توسط بیشتر افراد قابل درک است، اطلاعاتی خوانا به بازار داده شود. با توجه به این که حسابرسان صورت‌های مالی را بررسی و نتیجه‌ی بررسی را در گزارش حسابرسی ذکر می‌کنند که پل ارتباطی بین حسابرسی و استفاده‌کنندگان است و همچنین با توجه به این که گزارش حسابرسی یکی از گزارش‌های مالی است، انتظار می‌رود هر چه گزارش حسابرسی قابل فهم‌تر و در واقع خواناتر باشد، کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بیشتر شود. به عبارت دیگر و به طور خاص انتظار می‌رود خواناتر شدن گزارش حسابرسی موجب آسان‌تر شدن سرمایه‌گذاری از سوی سرمایه‌گذاران و دریافت تسهیلات از اعتباردهندگان شود و همچنین تضاد منافع بین مدیران و مالکان کاهش یابد. در این پژوهش تأثیر خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران بررسی شد.

نتیجه‌ی آزمون فرضیه‌ی اول مبنی بر وجود رابطه‌ی مثبت بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، به‌طور کلی نشان‌دهنده‌ی تأیید این فرضیه است. با توجه به این نتیجه مشخص است که در بورس اوراق بهادار تهران، سرمایه‌گذاران گزارش حسابرسی را مطالعه و از آن در تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. این نتیجه با مبانی نظری موجود و همچنین نتایج پژوهش‌های یو و ژانگ (۲۰۰۹)، میلر (۲۰۱۰)، لاورنس (۲۰۱۳)، دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۳)، آسای و همکاران (۲۰۱۶)، بوباگر و همکاران (۲۰۱۹)، حاجی‌ها و ابراهیمی (۱۳۹۵) و طالبی (۱۳۹۶) مطابقت دارد.

طبق فرضیه دوم تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری اعتباردهندگان بررسی شد که رابطه‌ی مثبت اما غیرمعنادار به دست آمد و در واقع این فرضیه مورد تأیید قرار نگرفت. در رابطه با این نتیجه می‌توان گفت شاید در شرکت-سال‌های مورد بررسی، اعتباردهندگان بیشتر به نظر تحلیل‌گران توجه کرده و توجه چندانی به گزارش حسابرسی نداشته‌اند. نتیجه‌ی مشاهده‌شده بدون توجه به سطح معناداری و فقط با توجه به جهت رابطه که مثبت است با مبانی نظری و همچنین نتیجه‌ی پژوهش شاهپور و همکاران (۲۰۱۴) مطابقت دارد. این نتیجه همچنین تا حدودی با نتیجه‌ی به‌دست‌آمده توسط فخفاخ (۲۰۱۵) که نشان داد گزارش‌های حسابرسی تهیه‌شده بر اساس استانداردهای بین‌المللی، به طور کامل توسط استفاده‌کنندگان قابل درک نیست، همراستا است.

تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری مدیران، در فرضیه‌ی سوم مطرح شد. نتیجه‌ی بررسی این فرضیه نیز مانند فرضیه دوم مثبت و غیرمعنادار بود و بنابراین فرضیه‌ی سوم پژوهش تأیید نشد. در مورد عدم وجود رابطه‌ی مثبت و معنادار بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری مدیران می‌توان گفت احتمالاً مدیران با توجه به اهداف خود به گزارش حسابرسی توجه می‌کنند و خوانایی این گزارش اهمیتی برایشان ندارد. این نتیجه بدون در نظر گرفتن سطح معناداری و فقط با توجه به مثبت بودن جهت رابطه‌ی به‌دست‌آمده، با

مبانی نظری موجود مطابقت دارد. با توجه به عدم گزارش پژوهش‌های مربوط، این نتیجه قابلیت مقایسه ندارد.

با توجه به تأثیر مثبت خوانایی گزارش حسابرسی بر کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، به نهادهای مربوط پیشنهاد می‌شود با تلاش بیشتر برای خواناترشدن گزارش حسابرسی، به سرمایه‌گذاری بیشتر و در نتیجه بهبود شرایط اقتصادی کشور کمک کنند. پژوهشگران می‌توانند تأثیر خوانایی استانداردهای حسابرسی و همچنین خوانایی استانداردهای حسابداری را به ترتیب بر کیفیت گزارش حسابرسی و کیفیت افشاء صورت‌های مالی بررسی کنند.

منابع

- باقری ازغندی، ابوطالب؛ حصارزاده، رضا؛ عباس‌زاده، محمدرضا. (۱۳۹۷). خوانایی صورت‌های مالی و حساسیت سرمایه‌گذاران به استفاده از اطلاعات حسابداری. چشم‌انداز مدیریت مالی، ۸ (۲۳): ۸۷-۱۰۳.
- حاجیه‌ها، زهره؛ ابراهیمی، محمدرضا. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حسابر و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰): ۶۱-۸۱.
- صدیقی‌فر، زهره؛ سجادی، شهره سادات؛ علوی مقدم، سید بهنام. (۱۳۹۶). خوانایی سنجی کتاب فارسی پایه هفتم سال تحصیلی ۹۵-۹۶ به سه شیوه فوگ، فرای و فلش، نوآوری‌های آموزشی، ۱۶ (۶۲): ۱۰۵-۱۲۴.
- صفری گرایلی، مهدی؛ رضایی پسته نوئی، یاسر؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۶). مدیریت سود و خوانایی گزارش‌گری مالی: آزمون تجربی رویکرد فرصت‌طلبانه، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹): ۲۳۰-۲۱۷.
- طالبی، بهاره. (۱۳۹۶). بررسی اثر خوانایی صورت‌های مالی بر هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (گروه خودرویی، شیمیایی، دارویی و سیمان)، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشکده‌ی علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه مازنداران.
- فغفور مغربی، یگانه؛ سجادی، حسین؛ اثنی عشری، حمیده؛ رضاییان، علی. (۱۳۹۹). تأثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی، فصلنامه علمی - مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۶ (۶۵): ۱-۳۴.
- والاس، وندا ای. (۱۳۹۴). نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، ترجمه‌ی حامی امیراصلانی، نشریه ۱۵۹ سازمان حسابرسی، چاپ هشتم، تهران.

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

Asay, H. S., W. B. Elliott, and K. M. Rennekamp. 2016. Disclosure readability and the sensitivity of investors' valuation judgments to outside information. The Accounting Review 92(4):1-25.

Aymen, A., B.S. Sourour, and M. Badreddine. 2018. The effect of annual report readability on financial analysts' behavior. Journal of Economics, Finance and Accounting 5(1): 26-37.

Bagheri Azghandi, A., Hesarzadeh, R. & Abbaszadeh, M. Reza. (2018). Readability of financial statements and sensitivity of investors to the use of accounting information. *Financial Management Perspective*, 8 (23): 87-103. (In Persian)

Boubaker, S., D. Gounopoulos, and H. Rjiba. 2019. Annual report readability and stock liquidity. *Financial Markets, Institutions and Instruments* 28(2): 159-186.

Chen, J. 2012. A Survey of New Readability Formulas. *US-China Foreign Language* 10(12): 1779-1783.

De Franco, G., Hope, K., Vyas, G. and Zhou, Y. 2013. Analyst report readability. Forthcoming. *Contemporary Accounting Research*, Institutional investor.

Dubay, W. H. 2004. *The Principles of Readability*.

Faghfor Maghribi, Y., Sajjadi, H., Asna Ashari, H. & Rezaian, A. (2010). The Impact of Language Sense, Readability and Information Processing Style (Expertise) on Investors' Judgments: Experimental Evidence. *Scientific Quarterly of Empirical Studies in Financial Accounting*, 16 (65): 1-34. (In Persian)

Fakhfakh, M. 2015. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economic, Finance and Administrative Science* 20: 21-29.

Hajiha, Z. & Ebrahimi, M. R. (2016). Improvements in the auditor's comments and their effects on changes in stock trading prices and volume. *Financial Accounting and Auditing Research*, 8 (30): 61-81. (In Persian)

Lawrence, A. 2013. Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics* 56:130-147.

Li, F. 2008. Annual report readability, current earnings and earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics* 45: 221-247.

Lo, K., F. Ramos, and R. Rogo. 2017. Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics* 63: 1-25.

Marnell, G. 2008. Measuring readability: Part 1: The spirit is willing but the Flesch is weak. *Southern Communicator* 14: 12-18.

Miller, B. 2010. The effects of reporting complexity on small and large investor trading. *The Accounting Review* 85(6): 2107-2143.

Safari Graili, M., Rezaeipitenoei, Y. & Norouzi, M. (2017). Earnings Management and Financial Reportability: An Empirical Test of the Opportunistic Approach. *Journal of Auditing Knowledge*, 17 (69): 217-230. (In Persian)

Sedighifar, Z., Sajjadi, S. & Alavi Moghadam, B. (2017). Readability assessment of the seventh grade Persian book of the 2016-2017 academic year in three ways: fugue, fry and flash. *Journal of Educational Innovations*, 16 (62): 105-124. (In Persian)

Talebi, B. (2017). Investigating the effect of readability of financial statements on the capital cost of ordinary shares in companies listed on the Tehran Stock Exchange (Department of Automotive, Chemical, Pharmaceutical and Cement). Master Thesis, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Mazandaran University. (In Persian)

Wallace Wanda, E. (2015). The Economic Role of Auditing in Open Markets and Supervised Markets. Translated by Hami Amiraslani, Journal 159 of the Auditing Organization, 8th Edition, Tehran. (In Persian)

Xiaohua, F., Y Li, B. Xin, and W. Zhang. 2014. The effect of annual report readability on cost of debt. Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference.

You, H., and X. Zhang 2009. Financial reporting complexity and investor underreaction to 10-K information. Review of Accounting Studies 14: 559-586.

پی‌نویس:

1. www.rdis.ir
2. www.codal.ir
3. www.fipiran.com
4. FOG Index
5. Durbin-Watson



COPYRIGHTS

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