



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال اول | شماره چهارم | پاییز ۱۴۰۰



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین المللی 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 چهارم

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
فاطمه	صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
زهره	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
آریتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمد رضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
حمیدرضا	وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
زهره	حاجیها	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق
ساسان	مهرانی	دانشیار	دانشگاه تهران

رابطه‌ی توانمندی‌های حساب‌رسان داخلی با پذیرش پیشنهاد‌های آن‌ها

حمیده اثنی عشری، وحید منتی، فرانہ پاک نژاد

۸

آزمون نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

در بین اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مهدی مران جوری

۳۲

تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام

سید پوریا کاظمی، محمد غلامرضا پور، روح اله عرب، رضا شمگانی

۵۰

تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف:

واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی

ابوالفضل سلیمانی، مهدیه شکران برنجستانی

۷۰

پارادایم‌های حسابرسی نوین

فریدون رهنمای رودپشتی، یاسمن پزشک

۹۶

میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)

در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب اخلاقی

(ساختارگرا و پساساختارگرا)

فرزاد تارپوری، زهرا پورمانی

۱۲۰

راهنمای نگارش مقالات

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

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word ۲۰۰۷، در اندازه صفحه A۴ (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین 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 چهارم | پاییز ۱۴۰۰

- مروری بر پیشینه (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛
- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛
- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛
- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج) (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛
- فهرست منابع.
- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

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

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.
- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.
- در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

۶. پی‌نوشت‌ها

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

۷. سایر نکات

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

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

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

The Impact of Internal Audit Skills on the Implementation of Internal Audit Recommendations

Hamideh Asnaashari¹, Vahid menati², Faraneh paknezhad³

Received: 2021/05/28

Approved: 2022/01/14

Research Paper

Abstract

The present study examines the ability of internal auditors in motivating the audience, conveying the message and oral presentation on the acceptance of their recommendations by the internal auditor, members of the audit committee and members of the board. The present research in terms of purpose is in the category of applied research, In terms of method and nature, it is of descriptive- survey type. The statistical population includes internal auditors, internal audit managers and audit committee members. The research has happened in the first quarter of year 1400. The statistical population of the study is indeterminate and the statistical sample was determined randomly using the Cochran formula of 384 people. For testing our hypotheses we used Structural equation modeling The results of hypothesis testing showed that motivation and message transmission skills have a positive and significant effect on the acceptance of internal auditors' suggestions. The results of the study indicate that the application of persuasive skills by internal auditors can increase the likelihood of accepting their suggestions. The results also indicated that gender, experience and organizational status were associated with acceptance of auditors' recommendations.

Key Words: Persuasion skills, implementing recommendations, Motivate, Educate and Presentation Powerhouse



10.22034/JPAR.2022.539704.1062

1. Assistant Professor of Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran.
hamidehasnaashari@gmail.com

2. Assistant Professor of Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran. v_menati@sbu.ac.ir

3. M.Sc.of Accounting, University of Shahid Beheshti, Tehran, Iran. (Corresponding Author)
faranak.sonya@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

رابطه‌ی توانمندی‌های حسابرسان داخلی با پذیرش پیشنهادهای آن‌ها

حمیده اثنی عشری^۱، وحید منتی^۲، فرانہ پاک نژاد^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی توانمندی حسابرسان داخلی در انگیزش مخاطب، انتقال پیام و ارائه‌ی شفاهی بر پذیرش پیشنهادهای آن‌ها از سوی مدیر حسابرس داخلی، اعضای کمیته‌ی حسابرسی و اعضای هیئت‌مدیره می‌پردازد. از لحاظ هدف از پژوهش‌های کاربردی و از منظر روش و ماهیت از نوع توصیفی-پیمایشی است. جامعه‌ی آماری، حسابرسان داخلی، مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌ی حسابرسی در سه ماه اول سال ۱۴۰۰ است. جامعه‌ی آماری پژوهش نامعین است و نمونه‌ی آماری به روش تصادفی و با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۳۸۴ نفر تعیین شد. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش معادلات ساختاری آزمون شدند. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد مهارت‌های انگیزش و انتقال پیام بر پذیرش پیشنهادهای حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج به‌دست‌آمده از پژوهش حاکی از آن است که به‌کارگیری مهارت‌های متقاعدسازی توسط حسابرسان داخلی می‌تواند سبب افزایش احتمال پذیرش پیشنهادهای آنان شود. همچنین نتایج حاکی از آن بود که جنسیت، تجربه و جایگاه سازمانی با پذیرش پیشنهادهای حسابرسان مرتبط است.

کلمات کلیدی: توانمندی متقاعدسازی، پذیرش پیشنهادهای، انگیزش، انتقال پیام، ارائه‌ی شفاهی، حسابرس داخلی.

doi 10.22034/JPAR.2022.539704.1062

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. hamidehasnaashari@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. v_menati@sbu.ac.ir

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

faranak.sonya@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

اهمیت وجود حسابرسی داخلی کارآمد و وجود کمیته‌ی حسابرسی کارا به‌عنوان پایه‌های حاکمیت شرکتی در سال‌های اخیر و بعد از شکست‌های مالی بزرگ، پررنگ‌تر شده است (بدارد، گندرون، ۲۰۱۰). یکی از وظایف حسابرس داخلی، انجام خدمات مشاوره‌ای علاوه بر خدمات اطمینان‌دهی است. حسابرسی داخلی برای کمک به مدیریت شرکت در دستیابی به اهداف شرکت همکاری می‌کند (ماده‌ی شش، مسئولیت شماره‌ی ۶، منشور حسابرسی داخلی). ارائه‌ی گزارش توسط حسابرسان داخلی و یا به عبارتی ارائه‌ی اطلاعات توسط آنان یکی از حیاتی‌ترین و تأثیرگذارترین فعالیت‌های حسابرسان داخلی است. حسابرسان داخلی در گزارش‌های خود اقدام به ارائه‌ی اظهارنظر در مورد فعالیت‌های سازمان و ارائه‌ی پیشنهادها می‌کنند. آنان همیشه سعی دارند که با ارائه‌ی پیشنهادهایی کارا و سازنده در فعالیت‌های شرکت نقشی پررنگ و تأثیرگذار داشته باشند. حسابرسان داخلی از راه‌های ارتباطی خود استفاده می‌کنند تا این پیشنهادهای را به مدیران و مقام‌های اجرایی برسانند.

بخش بزرگی از ارتباطات روزانه‌ی ما در کسب‌وکار مربوط به انتقال حقایق و نظراتمان به اطرافیان می‌شود، به‌طوری‌که آنان را متقاعد کنیم. برای ارائه‌ی گزارش نیز نیاز است که با مخاطب ارتباط برقرار کرد به‌طوری‌که مفهوم گزارش به‌طور کامل منتقل شود. هدف از ارائه‌ی نتایج به‌دست‌آمده تنها مطلع کردن مخاطبان نیست بلکه هدف حسابرس داخلی جدی گرفتن موانع موجود در شرکت و ایجاد بستری برای تغییرات است. به عبارتی افراد هنگام برقراری ارتباطات می‌خواهند که مخاطبین از اطلاعات ارائه‌شده استفاده کنند. به‌عبارت‌دیگر سعی می‌کنند که آنان را متقاعد کنند. مهم‌ترین دلیل مذاکره جلب رضایت افراد برای پذیرش نتایج، پیشنهادهای و نقطه‌نظرهای فرد مذاکره‌کننده است (هیلارد، ۲۰۱۰).

هنگامی‌که حسابرس داخلی با تشخیص کمبود یا ریسک پیش روی سازمان، موفق به ارائه‌ی یک پیشنهاد ساختارمند و قابل اجرا می‌شود؛ باید بتواند پیام خود را به‌خوبی به مدیر حسابرس داخلی انتقال بدهد. درواقع فرآیند متقاعد کردن افراد از این مرحله آغاز می‌شود که در ابتدا به آنان بفهمانیم که مشکل یا کمبودی وجود دارد. سپس راه‌حل جایگزین را به آنان نشان دهیم و هم در فرآیند گزارش دهی کتبی و هم در جلسات حضوری در انتقال مفهوم موفق عمل کنیم. موضوع موردنظر این پژوهش برگرفته از تحقیقات هیلارد است که استفاده از سه مهارت متقاعدسازی را کلید طلایی متقاعدسازی اثربخش معرفی کرده است. درواقع ترکیبی از ایجاد انگیزه در مخاطب نسبت به اتخاذ تصمیم و انتقال صحیح مفهوم و یک ارائه‌ی اثربخش و حرفه‌ای که درنهایت موجب پذیرش پیشنهادهای حسابرس داخلی توسط مدیر حسابرس داخلی بشود. مطابق تئوری هیلارد استفاده از مهارت‌های متقاعدسازی سبب افزایش اثربخشی افراد در سازمان می‌شود و لازم به ذکر است که حسابرسان داخلی در صورتی اثربخش خواهند بود که پیشنهادهایشان در سازمان اجرا شود و تأثیر مثبتی بر فعالیت‌های شرکت داشته باشد. با توجه به آنچه گفته شد لزوم وجود مهارت‌های نرم یا مهارت‌های ارتباطی در کنار مهارت‌های فنی

حسابرس داخلی و تأثیرگذاری آنان در جلسات حضوری و گزارش‌های کتبی را موضوع اصلی این پژوهش قرار می‌دهیم. تلاش حسابرس داخلی برای متقاعد کردن مدیران بخش مهمی از اتمام وظایف حسابرسان داخلی است. البته پیشنهادهای حسابرسان داخلی باید منطقی، حاصل تحقیق، قابل اجرا، با توجه به منابع در دسترس شرکت و همگام با اهداف مهم شرکت باشد و نه تنها موجب سودآوری و جلوگیری از اسراف منابع شود بلکه جایگاه شرکت را هم در مقابل رقیبانش ارتقا دهد. حسابرس داخلی باید در انتقال مشکلات یا ضعف‌های شرکت توانا باشد و برای بهبود شرایط، نظرات ارزنده‌ای ارائه دهد. مدیران باید دقیقاً بدانند که ضعف چیست و تا چه میزان اهمیت دارد. گاهی حسابرسان داخلی پیشنهادهای ارزنده و بسیار پربازدهی ارائه می‌دهند اما به دلیل ارائه‌ی نادرست آن به مدیران شرکت، به مرحله‌ی اجرا نمی‌رسد و ضعف موجود در سازمان بدون اصلاح باقی می‌ماند و به کاهش بازدهی شرکت می‌انجامد. در این مرحله این تنها مدارک دانشگاهی و تجربه‌ی حسابرس داخلی نیست که او را در امر انجام وظایفش یاری می‌دهد بلکه نیاز به وجود توانایی و مهارت‌هایی است که به دانش افراد از چگونگی برقراری ارتباط و تأثیرگذاری بر آنان مربوط می‌شود. با افزایش اهمیت برقراری ارتباط حسابرسان داخلی و مدیران توانایی آنان در استفاده از مهارت‌های متقاعدسازی و ارتباطی بیش از پیش مورد توجه قرار گرفته است. چراکه حقیقتاً تنها محتوای مهم و تأثیرگذار پیشنهادها اهمیت ندارد بلکه افراد برای شنیدن این محتوا باید نسبت به آن انگیزه داشته باشند و متوجه شوند که دقیقاً چه چیزی مطرح می‌شود و برای فکر کردن به آن باید در خاطر داشته باشند که راهکارهای جدید یا راه‌های جایگزین بیش‌تری وجود دارد که شرایط کنونی را تغییر خواهد داد و به احتمال زیاد به سمت بهتر شدن رونق خواهد گرفت. امری که محققان به آن اشاره می‌کنند این است که اگر شما پیشنهاد بسیار خوبی داشته باشید می‌توانید با ارائه‌ی صحیح و پرتکنیک خود احتمال پذیرفته شدن آن توسط مدیران را بالا ببرید. درواقع این‌طور فرض می‌شود که پیشنهاد شما همچون کالایی است که نیاز به تبلیغ و دیده شدن و معرفی شدن دارد و شما به عنوان ارائه‌کننده‌ی آن کالا از تکنیک‌های متقاعدسازی استفاده می‌کنید تا ایده یا کالای خود را به اصطلاح بفروشید. این روش‌ها از جذب مخاطبان به گوش کردن به گفته‌های شما شروع می‌شود و با آموزش صحیح محتوا توسط شما به آنان و یک ارائه‌ی شفاهی خوب توسط شما به اتمام می‌رسد. به عبارتی برای تأثیرگذاری باید با مخاطب ارتباط درستی برقرار کرد و با او تعامل نمود و از این طریق احتمال پذیرفته شدن را افزایش داد. پژوهش‌های حسابرسی و حسابداری نشان داده‌اند که طیف وسیعی از مهارت‌ها برای حسابرسان داخلی موردنیاز است. ازجمله‌ی این مهارت‌ها به مهارت‌های ارتباطی، مهارت رهبری، مهارت گفتاری و نوشتاری اشاره شده است. تأثیر مهارت‌های متقاعدسازی بر افزایش اثربخشی فعالیت‌های حسابرس داخلی موضوعی است که در کمتر تحقیقی به آن پرداخته شده است. پیش‌تر ویژگی‌هایی که تأثیر آن‌ها بر اثربخشی حسابرسان داخلی سنجیده شده است مربوط به تجربه، مدارک حرفه‌ای و سابقه کاری (و ویژگی‌هایی از این دست) بوده است. در این پژوهش تأثیر مهارت‌های شخصیتی حسابرسان داخلی بر پذیرش پیشنهادهای آنان بررسی می‌شود. سؤال مهمی که پژوهشگر را به سمت بررسی

این موضوع سوق داد آن بود که آیا مهارت‌های ارتباطی حسابرسان داخلی می‌تواند نقش مثبتی را در پذیرش پیشنهادهای آنان از سوی مدیران بازی کند؟ چگونه شرایط و ویژگی‌های مدیران بر تصمیم آنان مبنی بر پذیرفته شدن پیشنهادهای حسابرسان تأثیرگذار خواهد بود؟ آیا راهی وجود دارد که به‌وسیله‌ی آن بتوان توجه مدیران را نسبت به اتخاذ پیشنهادهای حسابرسان داخلی جلب کرد؟ در حقیقت نوآوری این پژوهش در بررسی این موضوع است که چگونه حسابرسان داخلی می‌توانند با استفاده از مهارت‌هایی چون مهارت‌های متقاعدسازی احتمال پذیرش پیشنهادهایشان را بالاتر ببرند و اثبات این موضوع که صرف‌نظر از اهمیت محتوای پیشنهادهای عوامل دیگری نیز بر پذیرش و اجرای پیشنهادهای اثرگذار است و حسابرسان داخلی برای افزایش اثربخشی لازم است که این مهارت‌ها را کسب کنند. چراکه پذیرش و اجرای پیشنهادهای حسابرسان داخلی بالاترین و مهم‌ترین هدف حسابرسان داخلی در سازمان است.

در این پژوهش رابطه‌ی بین استفاده حسابرسان داخلی از مهارت‌های متقاعدسازی بر پذیرش پیشنهادهای آنان توسط مدیران سنجیده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که به‌کارگیری مهارت انگیزش و انتقال پیام رابطه‌ی مثبت و مؤثری با پذیرش پیشنهادهای حسابرسان داخلی دارد اما وجود ارتباط مثبت بین به‌کارگیری مهارت ارائه‌ی شفاهی و پذیرش پیشنهادهای یافت نشد.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- متقاعدسازی

مطالعه‌ی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی به مجموعه‌ای از مهارت‌های فنی و نرم نیاز دارند. مهارت‌های فنی به بعد دانش عمومی و تخصصی مربوط می‌شود؛ همچون تحصیلات دانشگاهی، تجربه و سوابق کاری و مهارت‌های نرم به مواردی از قبیل توانایی برقراری ارتباطات فردی، مهارت‌های گفتاری، شنیداری، نوشتاری، نحوه‌ی واکنش به انتقادات اشاره دارد (رستمی، ودیعی، ۱۳۹۸).

متقاعدسازی یعنی مردم را وادار به انجام کاری کنید که درغیرآن صورت، آن را انجام نمی‌دادند. به عبارت دیگر «متقاعد کردن افراد» راضی کردن آنان است با استفاده از دلیل و منطق (مانینگ، ۲۰۱۲). هیلارد (۲۰۱۰) در کتاب خود از سه مهارت تحت عنوان سه کلید طلایی متقاعد کردن نام برده است که به عقیده‌ی او به‌کارگیری این مهارت‌ها احتمال موفقیت در متقاعد کردن افراد را بالا می‌برد. این سه مهارت به شرح زیر است:

۲-۱-۱- مهارت انگیزش

به توانایی افراد در ایجاد انگیزه در مخاطب گفته می‌شود به‌طوری‌که در زمان مذاکره شنونده نسبت به ادامه‌ی مکالمه یا در زمان ارائه‌ی گزارش، خواننده نسبت به ادامه‌ی مطالعه‌ی گزارش ترغیب شود و پیغام مذاکره‌کننده در خاطر او باقی بماند. حسابرس داخلی در اولین قدم باید در مدیر حسابرسی داخلی نسبت به شنیدن پیشنهادی که در نظر دارد، ایجاد انگیزه کند. در اولین

مرحله باید به نقطه ضعف موجود اشاره کرد و چرایی نسبت به تغییر موردنیاز را به‌طور خلاصه توضیح داد. همچنین باید به منابع موردنیاز و موانع پیش رو نیز اشاره شود. برای مثال اگر نتوانیم مخاطب خود را برای شرکت در یک مناقصه متقاعد کنیم قطعاً مراحل بعدی بی‌فایده خواهد بود. به عبارتی باید برای مخاطب ایجاد نیاز کنیم و توضیح دهیم که چرا نیاز به تغییر و اتخاذ یک روش جدید است، چراکه هیچ‌کس بدون نیاز اقدام به خرید محصولی جدید نمی‌کند. این امر در مورد پیشنهاد حسابرس داخلی نیز صادق است، درواقع در همان ابتدای ارائه‌ی پیشنهاد باید جواب این سؤال را بدهیم که مدیریت از اجرای پیشنهاد ما چه منافعی را کسب خواهد کرد و چقدر برای او فایده و هزینه دارد. ایجاد انگیزش در مخاطب در سه مرحله شکل می‌گیرد که به شرح جدول زیر است (هیلارد، ۲۰۱۰):

ایجاد نیاز در مخاطب	به آن‌ها بقبولانید	مطمئن شوید می‌دانند باید چه کار کنند
فرآیند ایجاد انگیزه		

۲-۱-۲- مهارت انتقال پیام

به توانایی افراد در انتقال مفهوم موردنظرشان گفته می‌شود به‌طوری‌که مخاطب به عمق محتوای پیشنهادها و صحبت‌های مذاکره‌کننده پی ببرد. با توجه به اهمیت توانایی حسابرس داخلی در گزارش دهی کارآمد که منجر به نتیجه‌ی خوب و اثربخش شود، به مهارت انتقال پیام که جزو مهارت‌های فنی حسابرس داخلی است اشاره می‌کنیم. حسابرس داخلی علاوه بر ایجاد انگیزه در مخاطب باید به کسانی که می‌خواهد بر آن‌ها تأثیر بگذارد پیام خود را آموزش دهد. درواقع مخاطب باید اطلاعات منطقی را آموزش ببیند. برای مثال اگر یک مشتری آینده‌نگر در مورد کالای ما به حد کافی نداند، نمی‌تواند در مورد خرید آن تصمیم‌گیری کند (هیلارد، ۲۰۱۰). آموزش مفهوم پیشنهاد یا فرآیند انتقال پیام که در گزارش حسابرس داخلی اتفاق می‌افتد باید شامل توضیحات عمیق و وسیعی پیرامون موضوع مورد بحث، چالش‌های موجود، چگونگی رفع و موانع اجرای طرح، منابع موردنیاز، بیان دقیق مراحل که باید برای رسیدن به هدف طی شود، چگونگی برخورد رقبا نسبت به موانع مشابه، زمان موردنیاز برای اجرا و توضیحات بسیار زیادی باشد که موضوع را به‌طور کامل برای مخاطب روشن کند. بدین ترتیب قدم‌های موردنیاز برای انجام آموزش به شرح زیر است:

۱	۲	۳	۴	۵
معرفی مسئله یا گزینه	معرفی کردن جایگزین	انتخاب بهترین گزینه	برقراری راه‌حل	سنجش تصمیم

۳-۱-۲- مهارت ارائه‌ی شفاهی

به توانایی افراد در ارائه‌ی محتوای موردنظر خود به صورت شفاهی و در حضور افراد گفته می‌شود. این مهارت با استفاده‌ی درست از پاورپوینت، زبان بدن و استفاده از لطفیه برای بهبود جو حاضر بر جلسه، کامل می‌گردد.

در دو مرحله‌ی قبل باید توانسته باشیم به اندازه‌ی کافی توجه مخاطب خود را به گوش دادن و در نظر گرفتن پیشنهادهایمان جلب کنیم و آنان را به ادامه‌ی بحث پیرامون موضوع موردنظرمان ترغیب کنیم. در این مرحله در مورد مهارت سوم قدرت ارائه شفاهی صحبت می‌کنیم. این مرحله، مهم‌ترین مرحله درمقاعد کردن افراد است. درواقع این مرحله بیش‌تر به حالت صحبت کردن، ارتباط برقرار کردن، تغییر تن صدا و حالت دست‌ها و ایستادن و به عبارتی زبان بدن اشاره می‌کند. در این مرحله باید دقت داشت که افراد به مسائلی دقت می‌کنند که به شنیدن آن‌ها علاقه‌مند باشند. متخصصان در حوزه‌ی ارائه‌ی شفاهی بیان می‌کنند که بیش‌تر افراد بعد از گذشت چند دقیقه تمرکز خود را در گوش دادن از دست می‌دهند. پس در این مرحله نیاز است که حسابرس داخلی مخاطب را سرگرم کرده و انرژی او را بالا نگه دارد. می‌توان در اجرا تنوع ایجاد کنیم. برای مثال حالات ایستادن و دستان خود را عوض کنیم و نباید فراموش کرد که مدیریت بیش‌تر تمایل دارد پیشنهادی را بپذیرد که مطابق نیازهای حال حاضر او باشد. فرآیند ارائه‌ی شفاهی به شرح زیر است (هیلارد، ۲۰۱۰):

قدرت ارائه‌ی شفاهی		
مجدداً هفتان را به آنان بیاموزید	با مخاطب ارتباط برقرار کنید	برایشان جذابیت ایجاد کنید

۲-۲- عوامل مؤثر بر پذیرش پیشنهادهای حسابرسان داخلی

مطالعه‌ی نتایج پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد دو عامل اصلی بر پذیرش پیشنهادهای حسابرسان اثرگذار است:

۲-۲-۱- محتوای پیشنهاد: که باید منطقی، حاصل تحقیق، هدفمند، با توجه به منابع سازمان، در جهت نیازهای سازمان و قابل اجرا باشد.

۲-۲-۲- شیوه‌ی ارائه و مطرح کردن پیشنهادها: شامل نگارش پیشنهاد در گزارش کتبی و صحبت پیرامون آن در جلسات حضوری. حسابرسان داخلی هنگام مطرح کردن پیشنهادهای خود باید در عین سادگی و خلاصه بودن عمق مفهوم موردنظر خود را به مخاطب انتقال دهد. البته مسائلی چون حمایت مدیران از حسابرسان داخلی و همچنین پیگیری‌های حسابرسان داخلی در مورد اجرای پیشنهادها نیز می‌تواند در امر اجرای پیشنهادها تأثیرگذار باشد.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

رستمی و همکاران (۱۳۹۸) الگوهای شایستگی مدیران حسابرسان داخلی را بررسی کرده‌اند،

نتایج پژوهش حاکی از آن است که مدیران حسابرسی داخلی به‌منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی، باید دارای مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، فنی، مدیریتی و محیطی باشند.

رازدار و هاشمی (۱۳۹۶) ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی موفق را تحلیل کرده‌اند. مهم‌ترین ویژگی‌ها عبارتند از: عقل سلیم، زمینه‌ی فنی، دانش عمومی از صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، اطلاعات از عملیات و سازمان واحد تجاری، کنجکاوی- مهارت- انگیزه، توانایی و هنر در روابط انسانی و ارتباطات و مهم‌تر از همه آن که مانند یک مدیر بتواند فکر کند.

فانینگ و پیرسه (۲۰۱۴) پژوهشی با عنوان «استفاده‌ی حسابرسان داخلی از دوست‌داشتنی بودن (موردعلاقه بودن)، استدلال و اطلاعات حسابداری خود در تنظیم حاکمیت شرکتی» ارائه کردند که به‌طور کلی یافته‌ها و تئوری آنان نشان می‌دهد حسابرسان داخلی می‌توانند موافقت مدیران را در مسائل مهم حاکمیت شرکتی به دست آورند، اگر بتوانند تکنیک‌های ارائه را به‌خوبی اجرا کنند ولی زمانی که حسابرس داخلی نمی‌تواند اطلاعات قابل‌قبولی برای حمایت از پیشنهادها خود ارائه دهد و احتمال مخالفت مدیران با این پیشنهادها وجود دارد.

چمبرز و مک دونالد (۲۰۱۳) ۷ ویژگی حسابرسان داخلی بسیار کارآمد را در مقاله‌ی خود مطرح کرده‌اند. نتایج آنان نشان می‌دهد که مدیران ارشد حسابرسی ارزش زیادی برای ویژگی‌هایی همچون ذکاوت تجاری، شناسایی ریسک‌ها، مهارت‌های تکنیکی، توانایی در ایجاد روابط و ... قائل هستند. موضوع دوم در این تحقیق آن بود که مدیران ارشد حسابرسی به این موضوع اشاره کردند که آنان مهارت‌های نرم را به‌عنوان مزیت‌های رقابتی می‌بینند که به آن‌ها در راه انجام خدماتشان کمک می‌کند. انجمن حسابرسی داخلی (۲۰۱۰) در مقاله‌ای با عنوان «۹ عنصر لازم برای اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش دولتی» به عواملی پرداخته‌اند که موجب ارزش‌افزایی در سازمان می‌شوند و در این مقاله سه مورد از مهم‌ترین صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را این‌طور عنوان کرده‌اند:

- ۱- قابلیت ارتقای ارزش حسابرسی داخلی در سازمان را داشته باشند
- ۲- مهارت‌های ارتباطی (که شامل ارتباط گفتاری، نوشتاری، تنظیم گزارش و مهارت ارائه شفاهی مطالب) را در سطح خوبی دارا باشند.
- ۳- در جریان بروز تغییرات سازمان و تغییر قوانین و تغییر استانداردها باشند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱: توانمندی حسابرسان داخلی در انگیزش مدیر حسابرسی داخلی، هیئت‌مدیره و اعضای کمیته‌ی حسابرسی با پذیرش پیشنهادهای آنان رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه ۲: توانمندی حسابرسان داخلی در انتقال پیام به مدیر حسابرسی داخلی، هیئت‌مدیره و اعضای کمیته‌ی حسابرسی با پذیرش پیشنهادهای آنان رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد.
- فرضیه ۳: توانمندی حسابرسان داخلی در ارائه‌ی شفاهی به مدیر حسابرسی داخلی، هیئت‌مدیره و اعضای کمیته‌ی حسابرسی با پذیرش پیشنهادهای آن‌ها رابطه‌ی مثبت و معناداری دارد.

۵- روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی، از نظر روش گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات توصیفی و پیمایشی است و بر اساس ماهیت داده در دسته‌ی پژوهش‌های کمی قرار می‌گیرد. متغیرهای مستقل پژوهش شامل: انگیزش، انتقال پیام و ارائه‌ی شفاهی، و متغیر وابسته، پذیرش پیشنهادها، حسابرسان داخلی است.

۶- جامعه، نمونه‌ی آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری پژوهش، کلیه‌ی حسابرسان داخلی، مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌ی حسابرسی، و در نمونه آماری پژوهش، افرادی لحاظ شدند که بیش از دو سال سابقه‌ی کاری در سه ماه ابتدای سال ۱۴۰۰ دارند. انتخاب نمونه با استفاده از روش نمونه‌گیری کاملاً تصادفی انتخاب شد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران برای جوامع نامعین ۳۸۴ نفر تعیین شد. اطلاعات جمعیت شناختی شرکت‌کنندگان در پژوهش به شرح جدول ۱ است.

جدول (۱) اطلاعات جمعیت شناختی

ویژگی	تعداد (۳۸۴)	درصد
جنسیت	زن	۴۱٫۹٪
	مرد	۵۸٫۱٪
سن	کمتر از ۳۵ سال	۷۰٫۸٪
	بین ۳۵ تا ۴۵ سال	۱۸٪
	بیش از ۴۵ سال	۱۱٫۲٪
تحصیلات	کارشناسی	۲۹٫۹٪
	کارشناسی ارشد	۶۷٫۷٪
	دکتر	۲٫۳٪
رشته‌ی تحصیلی	حسابداری	۵۷٫۸٪
	حسابرسی	۲۹٫۷٪
	مدیریت	۱۲٫۵٪
سابقه‌ی کار	کمتر از ۵ سال	۵۱٫۹٪
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۴٫۲٪
	بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۱۳٪
	بیش از ۱۵ سال	۱۰٫۹٪
سمت	حسابرس داخلی	۶۹٪
	عضو کمیته‌ی حسابرسی	۹٫۱٪
	مدیر حسابرسان داخلی	۲۱٫۹٪

۷- تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

به‌منظور اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، طرحی آزمایشی طراحی و در اختیار آزمودنی‌ها قرار گرفت. به‌این‌ترتیب، مشکل سرقت‌های انبار برای آزمودنی‌ها مطرح شد و راه‌حل نصب دوربین‌های امنیتی به‌عنوان بهترین راه ممکن برای کاهش سرقت‌ها عنوان گردید. سپس از آزمودنی‌ها سؤالاتی در خصوص جزئیات طرح پیشنهادی در گزارش‌هایشان پرسیده شد. بر این اساس متغیرهای پژوهش به شرح زیر اندازه‌گیری شدند:

۷-۱- نحوه‌ی سنجش متغیر مستقل

۷-۱-۱- توانمندی حسابرسان داخلی در انگیزش: این متغیر توانمندی حسابرس داخلی در انگیزش مدیران در توجه به مشکل سرقت‌های انبار و اهمیت راه‌حل را می‌سنجد که با گویه‌های زیر اندازه‌گیری شد:

سؤالات پژوهش
۱- در هنگام نگارش گزارش، به دزدی‌های چند وقت اخیر و ارتباط آن با نداشتن دوربین اشاره می‌کنم و این‌گونه اهمیت موضوع را برای مدیر حسابرسی داخلی بالا می‌برم.
۲- در گزارش کتبی ارائه‌شده به مدیر حسابرسی داخلی مشکلاتی که نداشتن دوربین‌های امنیتی ایجاد می‌کنند را به‌طور کامل شرح می‌دهم.
۳- برای افزایش اعتبار پیشنهادم، در گزارش کتبی به موانع اجرای پیشنهادهایم مانند هزینه‌ی بالای خرید و نصب اشاره می‌کنم.
۴- هنگام طرح موضوع با مدیر حسابرس داخلی، در گزارش حسابرسی داخلی به میزان کافی از مدل دوربین موردنظر، قیمت و امکانات آن و حتی محل نصب آن‌ها، اطلاعات می‌دهم.
۵- با اشاره به پیامدهای مثبت اجرای پیشنهادم در گزارش کتبی و توضیح دقیق مراحل که برای خرید و نصب دوربین‌ها باید طی شود، کاری می‌کنم که پیشنهاد من در خاطر مدیر حسابرسی داخلی باقی بماند.
۶- با مطرح کردن تمام جنبه‌های اجرای پیشنهاد در گزارش حسابرسی، سعی می‌کنم که مدیر حسابرسی داخلی به‌طور کامل به محتوای پیشنهاد من پی ببرد.
۷- سعی می‌کنم پیشنهادهایی که در گزارش کتبی مطرح می‌کنم با نیازهای ضروری شرکت هم‌جهت باشد و بدین ترتیب توجه مدیر حسابرسی داخلی را به پیشنهادم جلب می‌کنم.

۷-۱-۲- توانمندی حسابرس داخلی در انتقال پیام: این متغیر توانمندی حسابرس داخلی در افزایش اعتبار راه‌حل ارائه‌شده و ایجاد علاقه‌مندی به آن را می‌سنجد و با گویه‌های زیر اندازه‌گیری شده است:

سؤالات پژوهش
۸- در گزارش ارائه‌شده به مدیر حسابرسی داخلی، شرکت‌های رقیب را مثال می‌زنم که چگونه با نصب دوربین‌های امنیتی در هزینه‌های خود صرفه‌جویی کرده‌اند و آن را جزو سیستم امنیتی می‌دانند.
۹- با شکافتن تمام جنبه‌های موضوع مورد پیشنهاد در گزارش کتبی که به مدیر حسابرسان داخلی ارائه می‌دهم، باعث می‌شوم که اجرای پیشنهاد بسیار راحت بنماید.
۱۰- برای بیان پیشنهاد خود با مدیر حسابرسان داخلی رودررو صحبت می‌کنم و تنها به گزارش کتبی اتکا نمی‌کنم.
۱۱- در هنگام طرح پیشنهاد در جلسات شفاهی مستقیماً میزان صرفه‌جویی و یا سودی که از اجرای این پیشنهاد عاید سازمان می‌شود را مطرح می‌کنم. برای مثال می‌گویم: آیا می‌دانید با این کار در سال ۱۰۰ میلیون تومان صرفه‌جویی می‌کنیم؟
۱۲- در جلسات شفاهی با مدیر حسابرسی داخلی ضمن توضیح دادن در مورد مزایای اجرای پیشنهادم، به چگونگی اجرا و منابع موردنیاز هم اشاره می‌کنم.
۱۳- در جلسه‌ی حضوری با تسلط و اطمینان صحبت می‌کنم تا با ایجاد انگیزه در مدیر حسابرسی داخلی علاوه بر بالا بردن اهمیت مشکل موجود، احتمال پذیرفتن پیشنهاد را افزایش دهم.
۱۴- با شوق و علاقه‌ی بسیار در جلسات شفاهی جنبه‌های مثبت اجرای پیشنهادها را توضیح می‌دهم و این گونه انگیزه‌ی مدیر حسابرسی داخلی را در مورد گوش دادن و فکر کردن به پیشنهادم را افزایش می‌دهم.

۳-۱-۷- توانمندی حسابرسان داخلی در ارائه‌ی شفاهی: این متغیر توانمندی حسابرسان داخلی در جلب‌توجه به مشکل و راه‌حل پیشنهادی در جلسات حضوری را می‌سنجد و با سؤالات زیر اندازه‌گیری شده است:

سؤالات پژوهش
۱۵- در هنگام صحبت کردن در جلسات سعی می‌کنم با یک لطیفه توجه مدیر حسابرسی داخلی به گفته‌هایم را جلب کنم (به عبارتی سعی می‌کنم جذاب صحبت کنم).
۱۶- در هنگام صحبت کردن دائماً تنوع ایجاد می‌کنم؛ برای مثال تن صدا و حالت دستانم را تغییر می‌دهم.
۱۷- در هنگام توضیح پیشنهادم، از مدیر حسابرسی داخلی می‌خواهم که در بحث شرکت کند؛ برای مثال با یک سؤال سعی می‌کنم توجه او را بالا ببرم یا اجازه می‌دهم که او از من سؤال کند.
۱۸- در هنگام صحبت کردن از بکار بردن جملات تخصصی و بسیار پیچیده پرهیز می‌کنم.
۱۹- با تهیه‌ی پرده‌نگار سعی می‌کنم ارتباطم را با مدیر حسابرسی داخلی افزایش دهم.

۲۰- در جلسه با مدیر حسابرسی داخلی با ایجاد یک پرسش و پاسخ هدفمند تمرکز و مشارکت اعضا را بالا می‌برم.
۲۱- برای بالا بردن اثر گفته‌هایم عکس کاتالوگ‌های مختلف و جایگاه‌هایی که سعی دارم در آنان دوربین نصب کنم را به مدیر حسابرسی داخلی نشان می‌دهم.

۷-۲- نحوه سنجش متغیر وابسته

۷-۲-۱- پذیرش پیشنهادها: حساب‌رسان داخلی: این مؤسسه وضعیت پذیرش پیشنهادها: حساب‌رسان داخلی را در شرایط واقعی محیط کار می‌سنجد و با سؤالات زیر اندازه‌گیری شده است:

سؤالات پژوهش
۲۲- چه میزان در متقاعد کردن رؤسای خود نسبت به اجرای پیشنهادها موافق بوده‌اید؟
۲۳- چه میزان موافق به گرفتن منابع برای اجرای پیشنهادها شده‌اید؟
۲۴- اغلب چه میزان از پیشنهادها شما توسط مدیران پذیرفته می‌شود؟
۲۵- آیا معمولاً مدیران پیشنهادها شما را منطقی می‌دانند؟
۲۶- آیا تابه‌حال مدیران بعد از شنیدن پیشنهادها برای اجرا، به واحدهای مربوط دستور اجرا داده‌اند؟
۲۷- آیا پیشنهادها بعد از اجرا توسط مسئولان بازخورد خوبی داشته است؟
۲۸- تمایل مدیران معمولاً برای شرکت در جلسه با شما چقدر است؟

۷-۳- روش گردآوری داده‌ها

در پژوهش حاضر از ابزار پرسشنامه جهت گردآوری داده‌های پژوهش استفاده شده است. سؤالات پژوهش با استفاده از طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای اندازه‌گیری شدند. برای ارزیابی روایی از معیارهای روایی همگرا (شاخص متوسط واریانس استخراج شده (AVE)) و روایی واگرا (شاخص فورنل و لارکر) استفاده شد. شاخص متوسط واریانس استخراج شده که به اندازه‌گیری میزان تبیین متغیرهای پنهان پژوهش توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن (مؤلفه‌ها/سؤالات) می‌پردازد به شرح زیر است:

جدول (۲) روایی همگرا متغیرهای پژوهش

متغیر	روایی همگرا	وضعیت متغیر
ارائه‌ی شفاهی	۰٫۵۵۳	قابل قبول
انتقال پیام	۰٫۶۶۶	قابل قبول
انگیزش	۰٫۵۱۸	قابل قبول
پذیرش پیشنهادها	۰٫۵۳۱	قابل قبول

و شاخص فورنل و لارکر که مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس، از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوط آن بزرگ‌تر است و نشان‌دهنده آن است که مدل اعتبار تشخیص مناسبی دارد و به شرح زیر است:

جدول (۳) روایی تشخیصی فورنل و لارکر

۱- انگیزش	۲- انتقال پیام	۳- ارائه‌ی شفاهی	۴- پذیرش پیشنهادها
۰٫۷۴۴			
۰٫۳۷	۰٫۸۱۶		
۰٫۰۶	۰٫۲۳۸	۰٫۷۲	
۰٫۲۸۳	۰٫۶۶۶	۰٫۳۷۹	۰٫۷۲۸

برای سنجش پایایی از معیارهای ضرایب بارهای عاملی، آلفای کرونباخ، و پایایی ترکیبی (CR) بهره گرفته شد. نتایج بررسی بارهای عاملی و آماره‌ی t به شرح جدول زیر بود:

جدول (۴) بار عاملی و آماره‌ی t سؤالات پژوهش

گویه‌ها	بار عاملی	آماره‌ی تی	گویه‌ها	بار عاملی	آماره‌ی تی
توانمندی در انگیزش			توانمندی در ارائه‌ی شفاهی		
۱	۰٫۳۶۱	۲/۸۵۷	۱۵	۰٫۳۳۳	۱/۸۵۷
۲	۰٫۶۷۵	۹/۶۹۹	۱۶	۰٫۳۴۶	۲/۰۹۵
۳	۰٫۱۶۷	۸/۳۴۷	۱۷	۰٫۴۳۸	۲/۳۶
۴	۰٫۵۷۸	۴/۹۵۸	۱۸	۰٫۷۳۲	۸/۳۹۴
۵	۰٫۵۴۶	۳/۹۶	۱۹	۰٫۵۴۶	۵/۶۲۲
۶	۰٫۶۲۹	۵/۶۴۵	۲۰	۰٫۷۷۲	۹/۰۳۱
۷	۰٫۱۴	۲/۹۶۴	۲۱	۰٫۱۸۴	۰/۹۰۴
توانمندی در انتقال پیام			پذیرش پیشنهادها		
۸	۰٫۷۷۸	۴۶/۶۵۸	۲۲	۰٫۱۸۳۶	۵۰/۳۸۱
۹	۰٫۷۹۹	۳۷/۰۳۹	۲۳	۰٫۶۹۱	۲۱/۱۹۹
۱۰	۰٫۸۱۴	۴۲/۳۵۵	۲۴	۰٫۷۴۷	۲۴/۷۳
۱۱	۰٫۷۹۲	۶۲/۷۲	۲۵	۰٫۷۵۹	۳۱/۶۸۲
۱۲	۰٫۸۳۶	۴۰/۸۳۲	۲۶	۰٫۷۸۱	۳۷/۸۶۱
۱۳	۰٫۸۶۸	۳۵/۹۰۶	۲۷	۰٫۶۲	۱۶/۴۷
۱۴	۰٫۸۲۳	۴۳/۷۹۹	۲۸	۰٫۶۴۱	۱۶/۳۳۳۳

با توجه به مقادیر سطح معناداری برای سؤالات ۱۵ و ۲۱ (برای متغیر ارائه‌ی شفاهی) پایین‌تر از ۱۰۹۶ بود. این گویه‌ها از مدل تحقیق حذف شدند. همبستگی بین دیگر گویه‌ها با متغیرهای پنهان معنادار بود. نتایج آزمون آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش نیز به شرح زیر است:

جدول (۵) آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	آلفای کرونباخ	متغیر
قابل قبول	۰٫۷۸	ارائه‌ی شفاهی
قابل قبول	۰٫۹۱۶	انتقال پیام
قابل قبول	۰٫۷۹۳	انگیزش
قابل قبول	۰٫۸۵۱	پذیرش پیشنهادها

همچنین پایایی مرکب متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰٫۷ می‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت کلیه‌ی متغیرهای پژوهش از وضعیت مناسب و قابل قبولی از نظر پایایی مرکب نیز برخوردار هستند.

۴-۷- روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

به‌منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از رویکرد معادلات ساختاری بهره گرفته شده است. بدین ترتیب، از ضرایب t و سطح معناداری آن‌ها به‌منظور آزمون رابطه‌ی بین متغیرها و از معیارهای ضریب تبیین تعدیل‌شده و شاخص اشتراک برای سنجش توضیح دهنده‌ی مدل استفاده شد. علاوه، کیفیت مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری با شاخص‌های افزونگی و اشتراک و کیفیت کلی مدل با شاخص GOF سنجیده شد. نتایج نشان داد مدل کیفیت اندازه‌گیری و ساختاری مناسبی دارد و شاخص کیفیت کلی معادل ۵۳٪ بود که در سطح قابل قبول است.

۸- یافته‌های پژوهش

۱-۸- شاخص‌های مرکزی و پراکندگی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح زیر است:

جدول (۶) شاخص‌های مرکزی و پراکندگی متغیرها

متغیرهای پژوهش	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
انگیزش	۲/۴۳	۵	۳/۶۵	۰/۵۲
انتقال پیام	۱/۲۹	۵	۳/۴۹	۰/۸۲
ارائه‌ی شفاهی	۱/۴۳	۴/۸۶	۳/۱۸	۰/۵۹
پذیرش پیشنهادها	۲/۵۷	۴/۸۶	۳/۵۹	۰/۵۱

همان‌طور که مشاهده می‌شود انگیزش بیش‌ترین میانگین و متغیر ارائه‌ی شفاهی کمترین میانگین را دارا است. این در حالی است که نظرات آزمودنی‌ها در پاسخ با سؤالات انتقال پیام با

بیش‌ترین پراکندگی همراه بوده است.

۸-۲- توزیع متغیرهای پژوهش

نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در خصوص توزیع متغیرهای پژوهش به شرح زیر است:
جدول (۷) آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای نرمال بودن متغیرهای تحقیق

شاخص‌ها	Z کولموگروف-اسمیرنوف	P-value
انگیزش	۲/۴۷۲	۰/۰۰۱
انتقال پیام	۲/۴۵۸	۰/۰۰۱
ارائه‌ی شفاهی	۱/۴۴۹	۰/۰۰۳
پذیرش پیشنهادها	۱/۶۶۲	۰/۰۰۸

با توجه به این که سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف در جدول فوق برای متغیرهای پژوهش، کمتر از ۰/۵ است، نتیجه می‌شود که توزیع متغیرهای پژوهش نرمال نمی‌باشند که این موضوع در آزمون فرضیه‌های پژوهش لحاظ شد.

۸-۳- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۸-۳-۱- تحلیل نتایج فرضیه‌ی اول

نتایج آزمون فرضیه‌ی اول به شرح جدول زیر است:

جدول (۸) نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی اول

متغیر	شدت تأثیر	مقدار T	سطح معنادار	نتیجه
توانمندی حسابرسان داخلی در انگیزش ← پذیرش پیشنهاد	۰/۲۳۵	۵/۶۲۹	P<0/01	تأیید

از آنجا که سطح معناداری کمتر از ۰/۱ و ضریب متغیر مثبت است نتیجه می‌شود که توانمندی انگیزش رابطه‌ی مثبت و معناداری با پذیرش پیشنهاد حسابرسان داخلی دارد. ضریب تعیین و شاخص اشتراک مدل به شرح زیر است:

جدول (۹) ضریب تبیین و شاخص متوسط اشتراک متغیرهای پژوهش

متغیر	R Square	Communality	وضعیت متغیر
انگیزش	---	۰/۵۱۸	قابل قبول
پذیرش پیشنهادها	۰/۴۹۶	۰/۵۳۱	قابل قبول

با توجه به این که شاخص متوسط اشتراک کلیه‌ی مقادیر نزدیک به ۰/۵ می‌باشد، متوسط اشتراک برای کلیه‌ی متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول است. بعلاوه، متغیر توانمندی در انگیزش توانسته است در حدود ۴۹٪ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد.

۸-۳-۲- تحلیل نتایج فرضیه‌ی دوم

نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش به شرح زیر است:

جدول (۱۰) نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی دوم

نتیجه	سطح معنادار	مقدار T	شدت تأثیر	متغیر پژوهش
تأیید	$P < 0/01$	۱۹,۸۹۳	۰,۵۹۱	توانمندی حسابرسان داخلی در انتقال پیام ← پذیرش پیشنهاد

از آنجا که سطح معناداری کمتر از ۱٪ و ضریب متغیر مثبت است نتیجه می‌شود که توانمندی در انتقال پیام رابطه‌ی مثبت و معناداری با پذیرش پیشنهاد حسابرسان داخلی دارد. ضریب تعیین و شاخص اشتراک مدل در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱۱) ضریب تبیین و شاخص متوسط اشتراک متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	Communality	R Square	متغیر
قابل قبول	۰,۶۶۶	---	انتقال پیام
قابل قبول	۰,۵۳۱	۰,۴۹۶	پذیرش پیشنهادها

با توجه به این که شاخص متوسط اشتراک کلیه مقادیر نزدیک به ۰.۵ می‌باشد، متوسط اشتراک برای کلیه‌ی متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می‌باشد. بعلاوه، متغیر توانمندی در انتقال پیام توانسته است در حدود ۴۹٪ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهد.

۸-۳-۳- تحلیل نتایج فرضیه‌ی سوم

نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم پژوهش به شرح زیر است:

جدول (۱۲) نتایج تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی سوم

نتیجه	سطح معنادار	مقدار T	شدت تأثیر	متغیر پژوهش
رد	$P < 0/05$	۱,۳۱۵	۰,۰۰۵	توانمندی حسابرسان داخلی در ارائه شفاهی ← پذیرش پیشنهاد

از آنجا که سطح معناداری بیش‌تر از ۱٪ است نتیجه می‌شود که توانمندی در ارائه شفاهی رابطه‌ی مثبت و معناداری با پذیرش پیشنهاد حسابرسان داخلی ندارد. ضریب تعیین و شاخص اشتراک مدل به شرح زیر است:

جدول (۱۳) ضریب تبیین و شاخص متوسط اشتراک متغیرهای پژوهش

متغیر	R Square	Communality	وضعیت متغیر
ارائه شفاهی	---	۰,۵۵۳	قابل قبول
پذیرش پیشنهادها	۰,۴۹۶	۰,۵۳۱	قابل قبول

با توجه به این که شاخص متوسط اشتراک کلیه مقادیر نزدیک به ۰.۵ می باشد، متوسط اشتراک برای کلیه‌ی متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می باشد.

۸-۴- بررسی شاخص‌های برازش مدل

آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری و کیفیت مدل ساختاری:

جدول (۱۴) آزمون کیفیت مدل اندازه‌گیری و کیفیت مدل ساختاری

متغیر	شاخص افزونگی CV_red	شاخص اشتراک CV_Com	وضعیت متغیر
ارائه‌ی شفاهی	---	۰,۰۷۵	قابل قبول
انتقال پیام	---	۰,۵۵۲	قابل قبول
انگیزش	---	۰,۰۹۷	قابل قبول
پذیرش پیشنهادها	۰,۲۵۴	۰,۳۷۶	قابل قبول

شاخص CV_Com توانایی مدل را در پیش‌بینی متغیرهای مشاهده‌پذیر از طریق مقادیر متغیر پنهان متناظرشان می‌سنجد. مقادیر مثبت شاخص CV_Com نشان‌دهنده‌ی کیفیت مناسب مدل اندازه‌گیری انعکاسی است. شاخص CV_red معروف‌ترین شاخص اندازه‌گیری کیفیت مدل ساختاری، شاخص استون-گایسلر است. مقادیر بالای صفر نشان‌دهنده‌ی توانایی بالای مدل ساختاری در پیش‌بینی کردن است. با توجه به مقادیر به‌دست‌آمده مشاهده می‌شود که هر دو شاخص دارای مقادیر قابل‌قبولی می‌باشند.

۸-۵- آزمون کلی کیفیت مدل ساختاری

به‌منظور ارزیابی برازش کلی مدل از معیار GOF استفاده شد، این معیار مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. مقادیر ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۵ به ترتیب حاکی از برازش کلی ضعیف، متوسط و قوی است. مقدار GOF در مدل پژوهشی حاضر، به شرح زیر است:

با توجه به این که مقدار GOF برابر با ۰,۵۳ است؛ بنابراین می‌توان گفت سطح برازش کلی مدل در حد عالی و قابل قبول است.

۸-۶- سایر یافته‌های پژوهش

در این بخش به بررسی تفاوت بین متغیرهای جمعیت شناختی در متغیر پذیرش پیشنهادها با استفاده از آزمون‌های تی مستقل و تحلیل واریانس یک‌طرفه مبادرت می‌شود:

۸-۶-۱ اثر جنسیت

این بخش به بررسی اثر جنسیت بر پذیرش پیشنهادهای حساب‌رسان داخلی می‌پردازد که نتایج به شرح جدول زیر است:

جدول (۱۵) آزمون لون جنسیت و پذیرش پیشنهادها

متغیر	تعداد	میانگین	آماره‌ی t	درجه‌ی آزادی	P-value آماره‌ی F	آزمون لون	
						p-value	
پذیرش پیشنهادها	مرد	۲۲۳	۳,۷۵	۳۸۲	۰,۰۰۱	۲,۱۴۳	۰,۱۴۴
	زن	۱۶۱	۳,۳۸				
	مرد	۲۲۳	۳,۷۵	---	---	---	---
	زن	۱۶۱	۳,۳۸				

از آنجایی سطح معناداری آماره‌ی F بزرگ‌تر از ۵/۰ است، لذا فرض همگنی واریانس‌ها رد نمی‌شود؛ بدین ترتیب، با توجه به میزان آماره‌ی T، ۷,۴۵۴ و درجه‌ی آزادی ۳۸۲ که سطح ۵/۰، معنادار است میانگین نمرات مردان و زنان نسبت به پذیرش پیشنهادها تفاوت معناداری دارد. بنابراین میانگین‌های بزرگ‌تر پذیرش پیشنهادهای مردان در مقایسه با زنان نشان می‌دهد پیشنهادهای حساب‌رسان مرد به میزان بیش‌تری مورد پذیرش قرار گرفته است.

۸-۶-۲ اثر تجربه

این بخش به بررسی اثر تجربه بر پذیرش پیشنهادهای حساب‌رسان داخلی می‌پردازد که نتایج به شرح جدول زیر است:

جدول (۱۶) تحلیل واریانس سابقه‌ی خدمت بر پذیرش پیشنهادها

متغیر	تعداد	میانگین	آماره‌ی f	p-value	وضعیت
زیر ۵ سال	۱۹۹	۳/۴	۳۴/۷۴۹	۰/۰۰۱	وجود تفاوت
۵ تا ۱۰ سال	۹۳	۳/۶۶			
۱۰ تا ۱۵ سال	۵۰	۴/۰۹			
بالتر از ۱۵ سال	۴۲	۳/۷۵			

به دلیل تعدد گروه‌های آزمایشی، از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد. از آنجایی سطح معناداری آماره‌ی F کوچک‌تر از ۵/۰ است فرضیه تأیید نمی‌شود و میانگین پذیرش پیشنهادهای حساب‌رسان داخلی در سطوح مختلف سابقه‌ی خدمت به‌طور معناداری با یکدیگر متفاوت است.

۳-۶-۸- اثر جایگاه سازمانی

این بخش به بررسی اثر جایگاه سازمانی بر پذیرش پیشنهادهای حسابرسان داخلی می‌پردازد که نتایج به شرح جدول زیر است:

جدول (۱۷) تحلیل واریانس سمت بر پذیرش پیشنهادهای

متغیر	تعداد	میانگین	آماره‌ی f	p-value	وضعیت
حسابرس داخلی	۲۶۵	۳/۵	۱۶/۹۶۲	۰/۰۰۱	وجود تفاوت
عضو کمیته حسابرسی	۳۵	۳/۶۲			
مدیر حسابرسی داخلی	۸۴	۳/۸۶			

به دلیل تعدد گروه‌های آزمایشی، از آزمون تحلیل واریانس استفاده شد. از آنجایی سطح معناداری آماره‌ی F کوچک‌تر از ۰/۵ است فرض تأیید نمی‌شود و میانگین پذیرش پیشنهادهای حسابرسان داخلی حسابرسان داخلی در جایگاه‌های متفاوت سازمانی به‌طور معناداری با یکدیگر متفاوت است.

از آنجاکه در این قسمت متغیر مستقل ما بیش از دو گروه است و تحلیل واریانس برای مقایسه میانگین‌های دو یا چند گروه بکار می‌رود، برای بررسی تفاوت سمت در پذیرش پیشنهادهای آزمون تحلیل واریانس یک‌طرفه استفاده شده است. به‌این ترتیب، پیشنهادهای ارائه‌شده از سوی مدیران حسابرسی داخلی با پذیرش بیش‌تری همراه بوده است.

۹- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه‌ی توانمندی متقاعدسازی حسابرسان داخلی با پذیرش پیشنهادهای آن‌ها بررسی شد. فرضیه‌ی اول پژوهش نشان داد توانمندی حسابرسان داخلی در انگیزش با افزایش پذیرش پیشنهادهای آن‌ها همراه است. این بدان معنا است که حسابرسان داخلی توانمند در انگیزش می‌توانند توانایی حسابرسان داخلی در استفاده از مهارت انگیزش می‌توانند توجه مدیران را به مطالب ارائه‌شده در گزارش‌ها و مذاکرات خود جلب نمایند. مهارت انگیزش هم ماهیت مهارت فنی و هم ماهیت مهارت نرم دارد به‌طوری‌که حسابرس داخلی هم در نوشتن گزارش‌های کتبی (ازجمله مهارت‌های فنی) و هم با استفاده از توانایی‌های گفتاری (ازجمله مهارت‌های نرم) در جلسات حضوری از آن استفاده می‌کنند تا در مراحل ابتدایی متقاعدسازی انگیزه‌ی فکر کردن به پیشنهادهای آن‌ها را در مدیران بالا ببرد. افرادی که از این مهارت استفاده می‌کنند به‌خوبی می‌توانند با استفاده از کلمات، ضعف موجود را مطرح کنند و بلافاصله با ارائه‌ی یک روش یا جایگزین بهتر انگیزه‌ی مدیران را برای تغییر بالا ببرند و حتی در آن‌ها میل به تغییر ایجاد کنند. طرح یک گزینه‌ی منطقی بیش‌ترین تأثیر را بر مخاطب دارد. یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش تراویس بردبری (۲۰۱۵) که در آن به طرح ۱۵ ویژگی افرادی که متقاعد کردن دیگران را خوب بلدند، پژوهش برون گویچارت (۲۰۲۰) که نسبت به تقویت

مهارت‌های متقاعدسازی در حسابرسان تحقیق انجام داده‌اند، پژوهش برنابی و هاس (۲۰۱۱) که مهارت‌های ارتباطی، تحلیلی، نوشتاری و حل مشکل را از مهم‌ترین مهارت‌های حسابرسان داخلی عنوان کرده‌اند، یافته‌های انجمن حسابرسی داخلی (۲۰۱۰) که در نتایج خود مهارت‌های ارتباطی شامل (ارتباط گفتاری، نوشتاری، تنظیم گزارش و مهارت ارائه‌ی شفاهی مطالب) را برای حسابرسان داخلی مطرح کرده‌اند، پژوهش مشایخی و یزدان (۱۳۹۷) که تعامل صحیح با مدیران را از ویژگی‌های حسابرسان داخلی برشمرده‌اند، پژوهش احمدی پاکدل (۱۳۹۷) که مهارت‌های ارتباطی، خلاقیت، ساده‌سازی پیچیدگی‌ها از ویژگی‌های حسابرسی داخلی است، و نیز پژوهش رحمانی و محمود خانی (۱۳۹۶) که معیارهای اثربخشی حسابرسیان داخلی را داشتن مهارت‌های ارتباط شفاهی، نوشتاری عنوان کرده‌اند، مطابقت دارد.

نتایج فرضیه‌ی دوم نشان داد که توانمندی حسابرسان داخلی در انتقال پیام با پذیرش پیشنهادهای آنان ارتباط معناداری دارد و این ارتباط از نوع مستقیم و مثبت است. به عبارتی با افزایش توانمندی در راستای انتقال پیام می‌توان انتظار پذیرش پیشنهادهای بیش‌تری را داشت. این بدان معنا است که هر چه حسابرس داخلی در برآوردهای خود دقیق‌تر عمل کند و در گزارش کتبی خود مراحل چگونگی اجرای پیشنهادها را کامل‌تر توضیح دهد احتمال پذیرش پیشنهادهایش توسط مدیر حسابرسی داخلی بالاتر خواهد رفت. علت این رابطه‌ی مثبت این است که اگر حسابرس لزوم اجرای یک پیشنهاد را حس کند و بعد به‌خوبی برای مشکل موجود راه‌حل مناسب تهیه و سپس با توجه به امکانات شرکت اقدام به طرح راه‌حل کرده باشد توسط مدیران درک می‌شود و به‌این‌ترتیب اعتماد مدیران به گفته‌های او افزایش می‌یابد. چگونگی نگارش گزارش کتبی به شکلی که تمامی ابعاد پیشنهاد را پوشش دهد ازجمله مهارت‌های فنی حسابرسان داخلی است. یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش رضایی و منتی (۱۳۹۳) که در مورد چگونگی ارائه‌ی گزارش و ارتباط با مدیران با اتخاذ مهارت‌های جدید راهکارهایی ارائه داده‌اند، پژوهش مایا فارکس و رینا هرسچ (۲۰۱۸) که آنان به این نتیجه رسیدند که اشاره‌ی حسابرس داخلی به علت ریشه‌ای در مورد کمبود موجود در سازمان کیفیت گزارش را بالا خواهد برد، پژوهش چمبرز و مک دونالد (۲۰۱۳) که در آن به لزوم وجود مجموعه‌ای از مهارت‌های فنی و نرم در حسابرسان داخلی ازجمله مهارت‌های تکنیکی، ذکاوت تجاری اشاره‌شده است و همچنین یافته‌های انجمن حسابرسی داخلی (۲۰۱۰) که در آن ازجمله مهارت‌های رفتاری مهم برای حسابرس به مهارت‌های ارتباطی (که شامل ارتباط گفتاری، نوشتاری، تنظیم گزارش و مهارت ارائه‌ی شفاهی مطالب) اشاره‌شده است، مطابقت دارد.

نتایج فرضیه‌ی سوم نشان داد که توانمندی حسابرسان داخلی در ارائه‌ی شفاهی با پذیرش پیشنهادهای آنان ارتباط معناداری ندارد. به عبارتی ارائه‌ی شفاهی نمی‌تواند انگیزه‌ای برای پذیرش پیشنهادها باشد و نمی‌تواند توانمندی‌های حسابرسان داخلی را نشان دهد. این بدین معناست که از نظر اکثریت جامعه‌ی آماری این پژوهش استفاده از زبان بدن، داشتن دایره‌ی واژگان وسیع، استفاده از پاورپوینت، سعی در جلب نظر مخاطب به‌وسیله‌ی لطیفه موجب افزایش

احتمال پذیرش پیشنهادهای آنان توسط مدیریت نمی‌شود. از علل عدم تأیید این فرضیه می‌توان این‌گونه بیان کرد که به دلیل کم بودن زمان جلسات حسابرس داخلی، مدیر حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌ی حسابرسی با مدیرانشان، این افراد صرفاً به بیان مشکل موجود، گزینه‌های پیش رو و منابع و منافع و منافعی که از اجرای پیشنهاد عاید سازمان می‌شود بسنده می‌کنند. یکی دیگر از علل محتمل، عدم اهمیت مهارت ارائه‌ی شفاهی از نظر اکثریت جامعه‌ی آماری، عدم آگاهی از تأثیر مثبت و خارق‌العاده‌ی به‌کارگیری این مهارت است. کارمندان عموماً روابط خشک و جدی با مدیرانشان دارند که این امر مانعی است بر اجرای مهارت ارائه‌ی شفاهی خوب. چراکه حسابرس داخلی در این مرحله از مخاطبان می‌خواهد که در بحث شرکت کنند، از آنان در مورد نظریاتشان می‌پرسد و از آنان می‌خواهد که از او به‌عنوان اجراکننده‌ی ارائه، سؤال بپرسند. حال اگر رابطه‌ی حسابرس داخلی و مدیر حسابرسی داخلی خشک و به دور از صمیمیت باشد اجرای این مرحله سخت خواهد بود. نبود حمایت کافی از حسابرسان داخلی و کم بودن پاسخ‌خواهی از آنان نیز از دیگر علت‌ها می‌باشند. دخیل ندانستن حسابرسان داخلی در امور حاکمیت شرکت موجب کم شدن اعتماد به نفس آنان می‌شود چنان‌که تنها به ذکر نکات قابل توجه بسنده خواهند کرد. یافته‌های این پژوهش با نظر و پژوهش سئول، سرکیس و لیفلی (۲۰۱۱) که نشان دادند که مهم‌ترین مهارت‌های لازم برای حسابرسان: مهارت‌های شناختی (مهارت‌های فنی مانند فناوری اطلاعات و مباحث آماری و مهارت‌های تحلیلی)، مهارت‌های رفتاری (مهارت‌های فردی و میان فردی مانند صداقت و درستکاری و ارتباطات، مهارت‌های سازمانی مانند دانش تجاری و تطبیق کار حسابرسی داخلی با سیستم‌های سازمانی و روش‌ها و استانداردها) است، مطابقت دارد.

۱۰- پیشنهادها

با توجه به تأثیرات بسیار مطلوب به‌کارگیری مهارت‌های نرم و فنی برافزایش اثربخشی حسابرسان داخلی و تأثیر مستقیم آن بر بهبود فعالیت‌های شرکت به محققان پیشنهاد می‌شود که بعد از اجرای چند دوره‌ی آموزشی مهارت‌های ارتباطات اثربخش و متقاعدسازی بهبود عملکرد حسابرسان داخلی در سازمان و فرآیندهای سازمان را بررسی کنند. با توجه به نتایج این پژوهش که تأثیر مثبت و معنادار به‌کارگیری مهارت انگیزش و انتقال پیام را نشان می‌دهد به مدیران و استادان دانشگاه‌ها پیشنهاد می‌شود که کارمندان و دانشجویان خود را تشویق به یادگیری و به‌کارگیری این مهارت‌ها کنند. می‌توان با برگزاری کلاس‌های مهارت‌آموزی تأثیر ویژه‌ای بر موفقیت سازمان گذاشت. همچنین به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که مدیران حسابرسی داخلی را در اغلب جلسات داخلی شرکت دهند و از آنان بخواهند که نظرات تخصصی خود را ارائه دهند. با توجه به این‌که رابطه‌ای بین به‌کارگیری مهارت ارائه‌ی شفاهی و پذیرش پیشنهادها یافت نشد به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود که با آموزش و استفاده از این روش از تأثیر فوق‌العاده‌ی آن استفاده کنند.

۱۱- محدودیت‌های پژوهش

۱۱-۱- ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه است که نگرش پاسخ‌دهنده را مورد ارزیابی قرار می‌دهد، بنابراین با محدودیت‌های ذاتی همراه است.

۱۱-۲- با توجه به این که پیرامون موضوع این پژوهش، پژوهش‌های مشابهی انجام نشده است به همین دلیل نمی‌توانیم نتایج حاصل را با سایر تحقیقات به‌طور مناسب مقایسه کنیم.

۱۱-۳- اکثریت نمونه‌ی آماری را حسابرسان داخلی تشکیل می‌دهند درحالی که استفاده از اعضای هیئت‌مدیره‌ی شرکت‌ها و اعضای کمیته‌ی حسابرسی به‌عنوان نمونه، نتیجه‌ی دقیق‌تری به وجود می‌آورد اما به دلیل سخت بودن دسترسی به این افراد، پژوهشگر مجبور به صرف‌نظر از جمع‌آوری اطلاعات از آنان شد.

منابع

آزرمی، فرهاد. (۱۳۹۹). تأثیر و کارایی متقابل مدیریت و واحد حسابرسی داخلی در بنگاه‌های اقتصادی، همایش ملی بهبود و بازسازی سازمان و کسب‌وکار، تهران.

احمدی حصار، فرشاد، پاکدل مغانلو، عبدالمجید، رضایی شریف، علی. (۱۳۹۷). تحلیل عوامل مؤثر روان‌شناختی بر مهارت‌های حسابرسان (مطالعه موردی حسابرسان دیوان محاسبات)، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۲)، ۲۳۱-۲۵۰.

رازدار، محمدرضا، هاشمی، مژگان سادات. (۱۳۹۶). تحلیلی بر ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی موفق، دومین کنفرانس بین‌المللی انسجام مدیریت و اقتصاد توسعه، تهران.

رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، ۵۷-۷۷.

رستمی، امین و ودیعی، محمدحسین و باقرپور ولاشانی، محمدعلی، ۱۳۹۸، تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، <https://civilica.com/doc/1155118>

صادقی، صدیقه. (۱۳۹۸). بررسی نقش آموزش مهارت‌های نرم در توانمندسازی کارآفرینان، نخستین همایش ملی مطالعات جدید در کارآفرینی و مدیریت کسب‌وکار: سمنان.

مؤمن زاده، مرضیه. (۱۳۹۳). بررسی نقش و اثربخشی حسابرسی داخلی در دانشگاه، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا (س)، تهران.

نیک بخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح‌الله، منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابرسی، ۶۹(۱۷)، ۵-۵۷.

ویسمرادی، اکبر، اکبری، پیمان، رستمی، رضا. (۱۳۹۲). تحلیل تأثیر سبک‌های مهارت مذاکره بر سطح فروش شرکت.

Ahmadi, Hesar and Pakdel, Moghanlu and Rezayi, Sharif (1397). Analysis of psychological factors affecting the skills of auditors (Case study of auditors of the supreme Audit Court).

Auditing knowledge 18 (72), pages 231-250. (in Persian)

Azarmi, Farhad (1399). Interaction and efficiency of management and internal audit unit in enterprises, National Conference on improvement and rebuilding of organization and Businesses, Tehran. (in Persian)

Bradberry, Dr. T. (2015). "15 Secrets of Really Persuasive People", LinkedIn website.

Brown, Timothy. Fanning, Kirsten (2019). The Joint Effects of Internal Auditors' Approach and Persuasion Tactics on Managers' Responses to Internal Audit Advice. THE ACCOUNTING REVIEW.

Brown, Timothy. Fanning, Kirsten (2019). The Joint Effects of Internal Auditors' Approach and Persuasion Tactics on Managers' Responses to Internal Audit Advice. THE ACCOUNTING REVIEW.

Burton, F.G., Emett, S.A., Simon, C.A. and Wood, D.A. (2012), "Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31 No. 2, pp. 151-166.

Chambers Richard and McDonald Paul (2013). 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors. The Institute of Internal Auditors.

Dickinson, A. (2017), "3 Common Negotiation Pitfalls And How To Avoid Them". Forbes website and magazine.

Fanning, K., & David Piercey, M. (2014), "Internal auditors' use of interpersonal likability, arguments, and accounting information in a corporate governance setting". Accounting, Organizations and Society .

Farkas, M.; Hirsch, R.; AND Kokina, J. (2018), "Internal auditor communication: an experimental investigation of managerial perceptions", Managerial Auditing Journal, Vol. 34 No. 4, pp. 462-485.

Holler And Beaties (2020). "20 Hand Gestures You Should Be Using and Their Meaning". Science of People.

Momenzadeh, Marziye (1393). Investigating the role and effectiveness of internal audit in the university, master's thesis, Alzahra University. (in Persian)

Newman, W. Alban, M. Midelands, S. (2019), "Literature Review on Non-Implementation of Internal Audit Recommendations in an Organization", Academy of Entrepreneurship Journal, Vol: 25, Issue: 2.

Nikbakht, Mohamad Reza. Rezayi, Zabiholah. Menati, Vahid (1396). Design of internal audit quality model. Journal of Auditing Knowledge, number 69, pages 5-57. (in Persian)

Plant, K. Slippers, J. (2013). "Improving the business communication skills of postgraduate internal audit students: A South African teaching innovation" Innovations in Education and Teaching International, 2015 Vol. 52, No. 3, 310-321.

Plant, Kato. Barac, Karin. Sarens, Gerrit. (2019). "Preparing work-ready graduates – skills development lessons learnt from internal audit practice" Journal of Accounting Education.

Rahmani, Ali. Mahmoud khani, M. (1396). Investigating the components of evaluating the effectiveness of internal audit in Iran. Management accounting and auditing knowledge, Year 6 number (24), 57-77. (in Persian)

Razdar, Mohamad Reza. Hashemi, Mozhghan Saadat (1396). An analysis of the characteristics of a successful internal audit unit. 2nd International Conference on Management Cohesion and Development Economics, Iran, Tehran. (in Persian)

Rostami, Amin and Vadiyi, Mohamad Hossein and Bagherpur Lashani, Mohamad Hossein

(1398). Develop a model of managerial competence of internal audit. (in Persian)

Sadeghi, Sedighe (1398). Investigating the role of soft skills training in empowering entrepreneurs, The first national conference on new studies in entrepreneurship and business management, Semnan. (in Persian)

Seol, I., J. Sarkis, and F. Lefley. (2011). Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing* 15(3): 217-230.

Tang, Fengchun. Yang, Ling. Gan, Huiqi (2017) . Internal auditors' reputation and managers' reliance decision. *Managerial Auditing Journal*.

Trotman, A.J. (2013). Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, Submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Business Bond University, Australia.

Veismoradi, Akbar. Akbari, Peyman. Roštami, Reza (1392). Analysis of the impact of negotiation skills styles on the company's sales level. (in Persian)



COPYRIGHTS

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



A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants

Mehdi Maranjory¹

Received: 2021/06/17

Approved: 2021/12/04

Research Paper

Abstract

The formation of Association of Certified Public Accountants and privatization in the audit market led to the failure of the monopoly of the auditing organization and increased competition in the audit market. Therefore, the concept of marketing and competitiveness became the subject of interest in auditing profession. This article aims to examine the auditors' attitude toward marketing activities among auditors in private sector. A descriptive survey was performed. Questionnaires were distributed among 289 Certified Public Accountants to collect information. The results showed that Iranian auditors' attitude is positive regarding marketing activities. A significant difference is found between auditors' attitude toward marketing activities in terms of professional experience and age, but there is no difference between auditors' attitudes toward marketing activities in terms of job position and gender.

Key Words: Auditors Attitude, Marketing Activities, Certified Public Accountants.



10.22034/JPAR.2022.248650

1. Assistant Professor of Accounting, Chalous Branch, Islamic Azad University, Mazandaran, Iran.
r.maranjory@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیتهای بازاریابی در بین اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مهدی مران جوری^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۹/۱۳

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی و خصوصی‌سازی در بازار حسابرسی، موجب شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی گردید. بر این اساس مفهوم بازاریابی و رقابت‌پذیری در حرفه‌ی حسابرسی مورد توجه قرار گرفت. تحقیق حاضر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیتهای بازاریابی را در میان حسابرسان بخش خصوصی مورد مطالعه قرار می‌دهد. روش تحقیق از نظر ماهیت توصیفی - پیمایشی است و برای جمع‌آوری اطلاعات، پرسشنامه‌ای بین ۲۸۹ نفر از حسابداران رسمی شاغل توزیع گردید. نتایج پژوهش نشان داد نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیتهای بازاریابی مثبت است. همچنین بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیتهای بازاریابی از جنبه‌ی تجربه‌ی حرفه‌ای و سن تفاوت معناداری وجود دارد اما بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیتهای بازاریابی از جنبه‌ی موقعیت شغلی و جنسیت هیچ‌گونه تفاوتی وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: نگرش حسابرسان، فعالیتهای بازاریابی، جامعه‌ی حسابداران رسمی.

۱- مقدمه

مشکلات در حرفه‌ی حسابرسی در سال‌های اخیر سؤالاتی را در مورد این‌که آیا افزایش رقابت در بازار برای ارائه‌ی خدمات حسابرسی، حرفه‌ای بودن و بی‌طرفی حساب‌رسان را از بین می‌برد، مطرح نموده است. مفسران مختلف معتقدند تبلیغ به‌عنوان یک استراتژی بازاریابی، مقررات‌زدایی و جلب توجه، حساب‌رسان را مجبور نموده که به رقابت بپردازند. این موضوع ممکن است همراه با موج اخیر شکست‌های حسابرسی در کل جهان به زیان حرفه کمک نماید (وایت، ۲۰۰۴؛ ایمهوف، ۲۰۰۳؛ زف، ۲۰۰۳؛ هیلی و پالپو، ۲۰۰۳). از طرف دیگر بازاریابی از ارکان اصلی فعالیت‌های هر شرکت یا مؤسسه‌ای است. ساختن محصول یا خدمات مورد ارائه، یک جنبه از فعالیت یک واحد تجاری است و فروش آن جنبه‌ی دیگر. اصولاً فروش مهم‌ترین رکن هر واحد تجاری است. زیرا خدمات مورد ارائه یا محصولات ساخته‌شده هنگامی ارزش دارند که بتوان آن‌ها را به فروش رساند. حرفه‌ی حسابرسی نیز از این امر مستثنا نیست و نیاز به بازاریابی دارد. بازاریابی به‌طور بالاهمیتی تقاضا ایجاد می‌کند یا آن را افزایش می‌دهد، و بدون تقاضا، مشتری وجود ندارد. بنابراین ایجاد استراتژی‌های بازار که نتایج ارزش‌افزوده را به سازمان منتقل می‌کند راه مطمئنی برای حساب‌رسان است تا در آینده موفق باشند (آچیا، آلابار، ۲۰۱۴). براین اساس تعدادی از تحقیقات بررسی کردند که چطور وابستگی‌های مشتری، به دست آوردن مشتری، نگهداشتن ارتباط با مشتری و حفظ مشتری، بخش‌های کارکردی حسابرسی را تشکیل می‌دهد. مطالعات اخیر همچنین نشان داد که حساب‌رسان به صاحب‌کاران مشاوره می‌دهند و می‌خواهند ارزش را از طریق خدمات حسابرسی اضافه نمایند. باین حال آنچه اشاره‌شده به‌طور نسبی ناشی از کارکرد بازاریابی حرفه بوده و به عبارتی تلاش برای ارائه خدمات متفاوت از سایر رقبا است که با مداخله‌ی فعالیت حساب‌رسان در به دست آوردن مشتری و حفظ مشتری به‌وسیله‌ی ابزارهای بازاریابی و تبلیغ بیش‌تر به‌وسیله‌ی شبکه‌های در حال توسعه نمایان می‌شود (های و کنچل، ۲۰۱۰). اگرچه سایر مؤسسات خدمات حرفه‌ای درگیر وظایف بازاریابی هستند اما حساب‌رسان به‌آرامی این‌گونه تغییرات را در حرفه‌شان می‌پذیرند.

تغییر در نگرش حسابرسی به‌سوی فعالیت‌های بازاریابی بعد از تصمیم دادگاهی در آمریکا در سال ۱۹۷۷ آغاز شد و پس‌از آن بیش‌تر رشد کرد. به‌طوری‌که تحقیقاتی زیادی بر نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی تمرکز نمودند (کلو و همکاران، ۲۰۰۹؛ الینگسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ تانگ و همکاران، ۲۰۰۲). کلو و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی را در سال ۱۹۹۳ با نگرش در سال ۲۰۰۴ مقایسه کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که نگرش منفی حساب‌رسان نسبت به بازاریابی در سال ۱۹۹۳ به نگرش مثبت‌تری در سال ۲۰۰۴ تغییر نمود. این تغییر در نگرش حساب‌رسان نسبت به بازاریابی به دلیل کاربرد روزافزون فعالیت‌های بازاریابی است. به‌عنوان مثال حساب‌رسان ارتباط با صاحب‌کاران را بنا نهادند و حفظ کردند. حساب‌رسان نیاز دارند فعالیت‌های بازاریابی مختلفی را در ارتباطاتشان با صاحب‌کاران بگنجانند (مارخام و همکاران، ۲۰۰۵). البته حرکت بازاریابی به‌سوی تحکیم ارتباطات صاحب‌کار

برای تقویت درک صاحب‌کاران، می‌تواند منشأ بحران باشد. به این دلیل که خدمات عرضه‌شده توسط یک حسابرس خاص از خدماتی که توسط سایر حسابرسان ارائه می‌شود، متفاوت است. تحقیقات گذشته نشان داد که هرچند مؤسسات خدمات حرفه‌ای کمی برای فعالیت‌های بازاریابی سازمان‌دهی می‌شوند، شواهدی وجود دارد که آن‌ها از تعدادی اصول بازاریابی فریب‌نده پیروی می‌کنند (هودگس، یانگ، ۲۰۰۹). همچنین تحقیقات نشان می‌دهد که فعالیت‌های بازاریابی فقط توسط کسانی که در بخش بازاریابی کار می‌کنند اجرا نمی‌شود بلکه وظیفه‌ای است که همه‌ی سطوح سازمان با آن درگیر می‌شوند (گوممسون، ۱۹۷۹) و با فعالیت‌های عملیاتی سازمان کامل می‌شود (آشیل و همکاران، ۲۰۰۳). در سال‌های اخیر حرفه‌ی حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیش‌تر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جست‌وجوی درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در کار حسابرسی باشند. در ایران با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰ بر پایه‌ی خصوصی‌سازی این موضوع پررنگ‌تر شد، چراکه تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی پدیدار شدند که این خود منجر به شکست انحصار سازمان حسابرسی و افزایش رقابت در بازار حسابرسی گردید (بنی‌مهد، ۱۳۹۰).

استراتژی‌های بازاریابی ابزاری هستند که اهداف توسط آن‌ها حاصل می‌شود. درواقع استراتژی‌های بازاریابی شامل متغیرهای متفاوتی است که شرکت می‌تواند آن را کنترل کند. متغیرهای قابل‌کنترل استراتژی بازار شامل محصول، قیمت، تبلیغات، کارکنان، دارایی و امکانات فیزیکی است. با توجه به این‌که فلسفه وجودی حرفه‌ی حسابرسی، نقش اعتباردهی است، لذا اصول و ضوابط بازاریابی حرفه‌ی حسابرسی نسبت به مؤسسه‌های خدماتی دیگر کمی متفاوت است. در سال‌های اخیر محققان به مطالعاتی درزمینه‌ی ورود بازاریابی به حرفه‌ی حسابرسی و استراتژی‌های بازاریابی و مشتری‌مداری در حرفه‌ی حسابرسی پرداختند. نگاه مؤسسات حسابرسی به این استراتژی‌ها و استفاده از آن‌ها با توجه به متفاوت بودن شرایط قانونی، اقتصادی و محیطی کشورها متفاوت است. در بازار حسابرسی ایران معیارهای دوگانه باعث شده که شرایط متفاوت کاری بین مؤسسات حسابرسی دولتی (سازمان حسابرسی) و مؤسسات حسابرسی خصوصی و حتی در داخل خود جامعه‌ی حسابداران رسمی که شرایط یک مؤسسه با مؤسسات دیگر متفاوت است، وجود داشته باشد (مران جوری، ۱۳۹۹). در ایران برخی از مؤسسات حسابرسی به دلیل محدود بودن پرتفوی کاریشان در زمان‌های افت کار (به‌عنوان مثال فواصل بعد از مجامع شرکت) به دلیل کاهش زیان ناشی از هزینه‌های سربار ثابت مؤسسه اقدام به قبول پیشنهادهای ارجاع شده با قیمت‌های پایین می‌کنند. این سیاست می‌تواند خطرناک باشد، چون کاهش قیمت گاهی به قیمت از دست رفتن کیفیت تمام می‌شود. سیاست کاهش قیمت برای اعتبار حرفه‌ی حسابرسی دارای ریسک است. این ریسک وجود دارد که مؤسسه‌ی حسابرسی ممکن است اقدام به کاهش هزینه‌ی حسابرسی از طریق کاهش در زمان انجام کار و کاهش یا حذف برخی روش‌های حسابرسی نماید. لذا وظیفه‌ی اعتباردهی حسابرسی به‌شدت تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

بر این اساس مفهوم بازاریابی و رقابت‌پذیری در حرفه‌ی حسابرسی و کسب سهم بیشتر از بازار بیش از پیش مطرح شد. حرفه‌ی حسابرسی از یک‌طرف با وظایف سنتی‌اش، دستورالعمل‌های اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای از طرف دیگر با فعالیت‌های بازاریابی مواجه است که حسابرسان و شرکت‌های حسابرسی باید بیش‌تر از آن‌ها مطلع شوند تا بتوانند در محیط رقابتی بقای خود را حفظ کنند. با توجه به این تغییرات محیطی، اقتصادی و ساختاری در پژوهش حاضر در راستای تکمیل پژوهش‌های مربوط به ورود بازاریابی به حرفه‌ی حسابرسی اولاً برای نخستین بار به آزمون نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی (بر اساس شاخص‌های بومی‌شده) پرداخته می‌شود؛ ثانیاً با رتبه‌بندی فعالیت‌های بازاریابی، تجزیه و تحلیل نتایج حاصل از تحقیق و ارائه‌ی راه کارهایی جهت رفع تنگنای موجود و توسعه‌ی رویکردی نوین، گامی به‌سوی غنای ادبیات موضوع پژوهش در حوزه‌ی حسابرسی برداشته خواهد شد.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

افزایش رقابت به‌واسطه تعداد زیاد شرکت‌های حسابرسی جدید که وارد بازار شده‌اند سبب ایجاد نوعی فرآیند فوق رقابتی در صنعت و همچنین موجب تغییر شکل راه کارها و مباحث مرتبط با مقوله‌ی حسابرسی توسط حسابرسان شده است (کروس و همکاران، ۲۰۱۵). قبل از سال ۱۹۹۷ بازاریابی به‌عنوان یک فرآیند غیراخلاقی قلمداد شده که سبب نقض اصول حرفه‌ای و اخلاقیات می‌گردید (کلو و همکاران، ۲۰۰۹). افزایش فشار رقابتی موجب شده حسابرسان، اهمیت بازاریابی را بفهمند. هلی و پالپو (۲۰۰۳) معتقدند که حرفه باید استانداردهایش را تغییر و به شرکت‌های حسابرسی اجازه بازاریابی دهد. به عبارتی فشار قابل توجه برای حسابرسی تا هزینه‌ها را کاهش دهند و منابع درآمد دیگری جستجو کنند. شواهد تجربی و تحقیقی مطابق با این دیدگاه وجود دارد. به‌عنوان مثال مطالعات قبلی نشان داد که مقررات زدایی (حذف مقررات ممنوعیت بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی) بازارهای حسابرسی باعث کاهش دستمزدها در ایالات متحده (ماهر و همکاران، ۱۹۹۲) و استرالیا (کراسول، ۱۹۹۲) شده است. شروع تغییر نگرش به سمت فعالیت‌های بازاریابی به رأی دادگاه عالی در آمریکا برمی‌گردد. دادگاه عالی در آمریکا در سال ۱۹۷۷ در مورد پرونده‌ی بیتس در آریزونا حکم داد که کدهای اخلاق حرفه‌ای که مانع بازاریابی در حرفه شده‌اند، برای انعکاس تغییرات در قانون بازنویسی شود. به عبارتی سازمان‌های حرفه‌ای نمی‌توانند اعضایشان را از فعالیت‌های بازاریابی و تبلیغات منع کنند. بعد از این حکم نگرش حسابرسی به‌سوی فعالیت‌های بازاریابی آغاز شد و پس از آن بیش‌تر رشد کرد. به‌طوری‌که تحقیقات زیادی به نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی پرداختند. در سال ۱۹۷۸ بلافاصله بعد از تصمیم دادگاه نشان داد، ۷ درصد حسابداران وجود دارند که برنامه‌ریزی برای بازاریابی را بررسی کرده‌اند (مارخام و همکاران، ۲۰۰۵). در سال ۱۹۹۱ تحقیقی دیگری دریافت که مؤسسات حسابرسی و حسابداری که بیش از ۱۰ سال در حرفه فعالیت دارند کمتر برای بازاریابی و تبلیغات برنامه‌ریزی کردند. این در حالی است که مؤسساتی که کمتر از ۵ سال در حرفه فعالیت داشتند، برنامه‌ریزی برای استفاده

از تکنیک‌های بازاریابی بخصوص تبلیغات دارند. این نشان می‌دهد که نگرش برای استفاده از تکنیک‌های بازاریابی در مؤسسات حسابرسی از جنبه‌ی مدت زمان فعالیت (تجربه‌ی حرفه‌ای) متفاوت است (کلو و همکاران، ۲۰۰۹).

دارلینگ (۱۹۹۷) درباره‌ی نگرش نسبت به تبلیغات حرفه‌ای توسط حسابداران، وکلا، دندان‌پزشکان و پزشکان پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد تفاوت‌های مهمی بین نگرش این چهار گروه وجود دارد. اگرچه تمام گروه‌ها دارای نگرش منفی نسبت به تبلیغات بودند اما نگرش حسابداران و وکلا در مورد نقش بالقوه بازاریابی بخصوص تبلیغات مثبت‌تر بود. در این راستا هیت و فراسر (۱۹۸۸) این نگرش منفی را این‌گونه تفسیر می‌کنند که متخصصان نگران هستند که ورود فعالیت‌های بازاریابی به حرفه آن‌ها باعث اثرات منفی بر تصور، اعتبار، مقام و رتبه‌ی احتمالی از سوی دریافت‌کنندگان خدمات گردد. موزر و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهشی تحت عنوان «نگرش مصرف‌کنندگان نسبت به بازاریابی توسط حرفه‌ی حسابداری» پرداختند. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابداران به گسترش استراتژی‌های بازاریابی مناسب برای تبلیغ خدماتشان نیاز دارند. الینگسون و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی یافتند که نگرش منفی حسابرسان به بازاریابی در سال ۱۹۹۰ نسبت به سال ۱۹۹۹ کمتر شده است. هیچمیدت (۲۰۰۲) معتقد است: حسابرسان جوان‌تر که به حرفه‌ی حسابرسی وارد می‌شوند، فعالیت‌های بازاریابی مختلفی را به کار می‌برند تا دیدگاه‌ها و خدماتشان را ترویج دهند. حسابرسان جوان عقیده دارند که یک دیدگاه حرفه‌ای خوب می‌تواند با استفاده مناسب از بازاریابی اجرا و ادامه یابد. این یافته پیشنهاد می‌کند که حسابرسان جوان، تبلیغ را به‌عنوان یک استراتژی بازاریابی مهم می‌بینند که می‌تواند به آن‌ها کمک کند زمینه کارانشان را توسعه دهند.

کلو و همکاران (۲۰۰۹) به پژوهشی تحت عنوان «نگرش حسابداران نسبت به تبلیغ: یک تحقیق طولی» پرداختند. داده‌های پژوهش با استفاده از رویکرد بررسی ایمیل در سال ۱۹۹۳ و ۲۰۰۴ انجام شده است. سؤالات در دو بررسی یکسان بود و یک نمونه تصادفی از حسابداران برای هر تحقیق انتخاب شدند. آزمون‌های آماری برای مقایسه پاسخ‌ها از ۱۹۹۳ با پاسخ‌ها در ۲۰۰۴ مورد استفاده قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان داد که تغییرات مثبت و بااهمیتی در نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی خدمات حسابرسی وجود دارد. نگرش منفی نسبت به جنبه‌های مختلف تبلیغ به وضعیت خنثی (بی‌طرف) و مثبت تغییر کرد. قابل ذکر است که بین دو دوره زمانی تغییرات در استفاده از ابزارهای بازاریابی مختلف (مثل وب سایت‌ها برای جذب صاحب‌کاران جدید) رخ داده است. همچنین محققین دریافتند که حسابرسان با سن کمتر از تبلیغات، حمایت مالی، سمینارها و رسانه‌های الکترونیکی برای ترویج و افزایش آگاهی از نام خود استفاده می‌کنند. لینگ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی نگرش حسابداران نسبت به بازاریابی با استراتژی تبلیغ را مورد مطالعه قرار دادند. برای گسترش مقیاس نگرش حسابداران نسبت به تبلیغ از تحلیل عاملی اکتشافی و برای اعتبار مدل مفهومی پژوهش خود از تحلیل عاملی تأییدی استفاده کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد صاحب‌کاران به استفاده از خدمات حسابدارانی که بازاریابی و تبلیغ

کردند، گرایش قوی‌تری دارند و احتمالاً بیش‌تر تلویزیون، رادیو، روزنامه، بیل‌بورد، تلفن، ایمیل مستقیم، روزنامه‌ی تخصصی، روزنامه‌ی عمومی و اینترنت را ملاحظه کردند.

های و کنچل (۲۰۱۰) به پژوهشی تحت عنوان «اثر بازاریابی با استراتژی تبلیغ بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی» در نیوزلند پرداختند. آن‌ها به‌طور جداگانه اثر هر یک از شکل‌های رقابت بازار بر دستمزد حسابرسی را آزمون کردند. آن‌ها دریافتند که تبلیغ همراه با افزایش در دستمزدها و بر مبنای کیفیت اتفاق می‌افتد نه بر مبنای قیمت. همچنین دریافتند که رقابت در میان مؤسسه‌های حسابرسی در حال افزایش است. بر این اساس پیشنهاد می‌کنند که احتمالاً روابط پیچیده‌تری در میان بازاریابی، تبلیغ، جلب‌توجه و دستمزدها وجود دارد که نیاز به انجام تحقیق‌های بیش‌تری است.

برویرگ و همکاران (۲۰۱۳) به پژوهش تحت عنوان «توازن بین حسابرسی و بازاریابی» در سوئد پرداختند. تعداد نمونه‌ی آماری ۶۷۲ حسابرس سوئدی بود. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که حسابرسان با نگرش مثبت نسبت به بازاریابی در مقایسه با آن دسته از حسابرسانی که نگرش مثبت کمتری دارند، زمان بیش‌تری را برای فعالیت‌های بازاریابی صرف می‌کنند. همچنین حسابرسانی که فعالیت‌های بازاریابی را مهم در نظر می‌گیرند، به‌طور معناداری زمان بیش‌تری را صرف فعالیت‌های بازاریابی می‌کنند.

موزر و همکاران (۲۰۱۵) به پژوهشی تحت عنوان «ارزیابی طولی نگرش مشتریان به تبلیغات حسابداری» پرداختند. محققین نگرش‌ها و عقاید کنونی درباره‌ی تبلیغات حسابداری را بررسی و آن‌ها را با نگرش‌هایی که ۱۰ سال پیش بیان شدند، مقایسه کردند. این مطالعه تکرار پیمایشی است که در سال ۲۰۰۴ انجام شد و از همان پرسشنامه و جامعه‌ی آماری برای مقایسه‌ی طولی پاسخ‌ها استفاده می‌کند. پاسخ‌دهندگان سال‌های ۲۰۰۴ و ۲۰۱۴ تأیید کردند که تبلیغات حسابداران اطلاعات سودمندی را در اختیار عموم جامعه قرار می‌دهد و هر دو گروه نیز معتقد بودند که بهتر است حسابداران تبلیغ کنند. به نظر می‌رسد که این مطالعه باور بسیاری از حرفه‌ای‌های عرصه‌ی بازاریابی را تأیید می‌کند که بازاریابی و تبلیغات به‌وضوح جایگاهی را در آینده‌ی خدمات حسابداری به خود اختصاص می‌دهد.

مشال و محفوظ (۲۰۱۶) تأثیر تبلیغات حسابداران بر ارزش ادراکی دریافت‌کنندگان خدمات حسابداری را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد نگرش نسبت به تبلیغات حسابداران تأثیر معناداری بر ارزش ادراکی دریافت‌کنندگان خدمات حسابداری دارد. نتایج نشان می‌دهد تغییری معنادار در نگرش حسابداران به تبلیغات، سوظن به تبلیغات را کاهش و ارزش ادراکی را افزایش می‌دهد. این مطالعه همچنین نشان‌دهنده‌ی تغییر در ابزارهای تبلیغات نسبت به دوره‌های گذشته است و خواهان استفاده از حرفه‌ای‌ها در تبلیغات است. به‌طور کلی محققین معتقدند حرفه‌هایی مانند حسابداری باید به تبلیغات و بازاریابی اهمیت دهند. در این صورت تبلیغات می‌تواند مطمئن‌تر و معتبرتر باشد و بر این اساس دریافت‌کنندگان خدمات حسابداری واکنش مثبتی به تبلیغات خواهند داشت.

برو برگ و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان «هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان و تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی» به بررسی این امر پرداختند که چگونه هویت‌های حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان با تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی مرتبط است. بر این اساس ۳۷۴ پرسشنامه در میان اعضای انجمن حرفه‌ای حسابداران، حسابرسان و مشاوران حسابرسی در سوئد توزیع گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد که هویت سازمانی حسابرسان با سه جنبه تجاری‌سازی یعنی جهت‌گیری بازار، جهت‌گیری مشتری و جهت‌گیری فرآیندهای شرکت رابطه‌ی مثبت دارد. برخلاف استدلال‌هایی که بر اساس ادبیات پیشین صورت گرفته است، این مطالعه نشان داده است که هویت حرفه‌ای حسابرسان نیز به‌طور مثبت با تجاری‌سازی ارتباط دارد.

مران جوری (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی» به شناسایی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی و رتبه‌بندی استراتژی‌ها بر اساس تکنیک آنتروپی پرداخت. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده، هشت استراتژی به‌عنوان استراتژی‌های بازاریابی و نفوذ برای جذب صاحب‌کار در حرفه‌ی حسابرسی شناسایی شد. این استراتژی‌ها عبارت‌اند از: سیاست قیمت‌گذاری کمتر از واقع خدمات حسابرسی (نرخ‌شکنی یا سیاست کاهش قیمت)، ارائه‌ی خدمات متنوع بیشتر از خدمات اطمینان‌بخشی، ارائه‌ی رزومه‌ی کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده، جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، هلدینگ‌ها، جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها، انجام حسابرسی باکیفیت عالی به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی، تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش) به‌منظور تداوم کار و حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه‌ی حسابرسی. مران جوری و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان «آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی» به این نتیجه رسیدند که نگرش، سطح اهمیت، رفتار فریبنده و سطوح حرفه‌ای بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تأثیر دارد ولی جوان بودن حسابرسان بر توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی تأثیر ندارد. آنان (۱۳۹۷) در پژوهشی دیگر تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد حسابرسانی که تمایل به رفتار فریبنده بیش‌تری دارند نگرش آن‌ها نسبت به استفاده از رویه‌های بازاریابی غیراخلاقی بیش‌تر است.

شجاع و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی نشان دادند که تمایل حسابرسان به فعالیت بازاریابی تحت تأثیر دیدگاه آن‌ها درباره‌ی اهمیت فعالیت بازاریابی، اهمیت فعالیت حسابرسی، قبول داشتن فعالیت حسابرسی و رتبه‌ی شغلی حسابرسان است.

۳- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش، فرضیه‌های تحقیق به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه‌ی اول: نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مثبت است.
فرضیه‌ی دوم: بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس جنسیت تفاوت معناداری وجود دارد.
فرضیه‌ی سوم: بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس تجربه حرفه‌ای تفاوت معناداری وجود دارد.
فرضیه‌ی چهارم: بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس موقعیت شغلی تفاوت معناداری وجود دارد.
فرضیه‌ی پنجم: بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس سن تفاوت معناداری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از دیدگاه هدف، پژوهشی توصیفی محسوب می‌شود. چراکه هدف آن توصیف عینی و واقعی چگونگی نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی است. از دید نتایج پژوهش، در دامنه‌ی پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. از نظر فرآیند اجرای پژوهش، یک پژوهش کمی بشمار می‌رود. زیرا قبل از جمع‌آوری داده‌های پژوهش، ماهیت متغیرها و داده‌ها مشخص است و هدف از انجام پژوهش، اندازه‌گیری متغیر موردنظر یا رابطه‌ی علی دو یا چند متغیر است و به گردآوری، تحلیل و تفسیر داده‌ها بر اساس مشاهده‌ی آنچه در جامعه رخ می‌دهد، می‌پردازد. از دیدگاه منطق اجرا و زمان انجام پژوهش به ترتیب پژوهش استقرایی و مقطعی شمرده می‌شود. چراکه بر اساس یافته‌های حاصل از مشاهدات و استدلال از جزء به کل، درصدد ارائه‌ی الگو و نظریه است و برای توصیف رفتار و نگرش‌های افراد در یک جامعه در مقطعی مشخص از زمان انجام می‌شود.

برای تدوین متون و ادبیات پژوهش از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. در بخش میدانی، از ابزار پرسشنامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده می‌گردد. بخش اول پرسشنامه شامل سؤالات پیشینه (آماری) است که به عنوان متغیرهای زمینه‌ای پژوهش در نظر گرفته می‌شود. باقی‌مانده‌ی پرسشنامه شامل سؤال از حسابرسان درباره‌ی نگرش آن‌ها نسبت به فعالیت‌های بازاریابی است. آزمودنی‌شوندگان به هر سؤال در طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای از کاملاً مخالفم (۱) تا کاملاً موافقم (۵) پاسخ می‌دهند. سؤالات اولیه پرسشنامه برای درک نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی از تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) در قالب یک چک‌لیست انتخاب گردید. با توجه به متفاوت بودن شرایط محیطی و اقتصادی کشور ما و همچنین عدم مقررات‌زدایی در بازاریابی و تبلیغات در حرفه‌ی حسابرسی در ایران، برخی از سؤالات چک‌لیست اولیه با استفاده از نظر خبرگان و مصاحبه‌ی عمیق، اصلاح شد. قبل از توزیع پرسشنامه بین اعضای نمونه، ابتدا با ارسال پرسشنامه برای تعدادی حسابرس باتجربه و اساتید فن همچنین مصاحبه با آن‌ها موارد موجود در چک‌لیست از نظر قابل‌فهم و کافی بودن موردبررسی مجدد قرار گرفت. همچنین سؤالات

پرسشنامه با توجه به موضوع تحقیق تجزیه و تحلیل می‌شوند تا مشخص شود آیا به‌خوبی از سوی آزمون‌شوندگان درک و فهمیده می‌شود یا خیر. در نتیجه پرسشنامه مورد نظر اصلاح گردیده در نهایت پرسشنامه‌ی نهایی تکمیل و برای اعضای نمونه ارسال شد. سؤالات پرسشنامه شامل موارد زیر است: ۱- ارائه‌ی رزومه‌ی کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده ۲- سیاست کاهش قیمت ۳- افزایش تنوع خدمات حرفه‌ای ۴- جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر، ... ۵- جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها ۶- تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، تعدیل بندهای گزارش، ...) به‌منظور تداوم کار ۷- انجام حسابرسی با کیفیت بالا به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی ۸- حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه‌ی حسابرسی.

در این تحقیق برای برآورد پارامترهای مدل‌های موجود در تحقیق و تجزیه و تحلیل و استنباط آماری، از نرم‌افزار اس پی اس اس استفاده گردیده است.

جامعه‌ی آماری تحقیق حاضر حسابداران رسمی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. حسابداران رسمی شاغل انفرادی به‌عنوان اعضای جامعه‌ی آماری تحقیق در نظر گرفته نمی‌شوند. زیرا اولاً) تعداد قابل‌توجهی از آن‌ها با موضوعات حسابرسی بخصوص موضوعات مورد تحقیق، کمتر سروکار دارند؛ ثانیاً) تعداد قابل‌توجهی از آنان درواقع شاغل در حرفه‌ی حسابرسی نیستند یا چنانچه شاغل هستند دسترسی به آنان امکان‌پذیر نیست. با توجه به این‌که امکان کسب نظرات تمام جامعه‌ی آماری وجود ندارد و برخی از اعضای جامعه‌ی آماری نیز اصولاً ممکن است تمایلی به مشارکت در آزمون از خود نشان ندهند، تحقیق با استفاده از نمونه‌گیری انجام می‌شود. با استفاده از جدول مورگان حداقل نمونه‌ی پژوهش حاضر ۲۸۵ نفر می‌باشد. به دلیل این‌که جامعه‌ی مورد نظر بسیار پرمشغله هستند و به تکمیل پرسشنامه تمایل چندانی ندارند، لذا با در نظر گرفتن درصدی برای عدم پاسخ برای دستیابی به تعداد نمونه‌ی آماری، تعداد پرسشنامه‌ی بیشتری توزیع گردید. در نهایت با جمع‌آوری پرسشنامه‌ها تعداد نمونه‌ی نهایی پژوهش حاضر ۲۸۹ نفر می‌باشد. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی گروه نمونه در جدول ۱ ارائه شده است. به‌منظور تأمین روایی (اعتبار محتوایی) ابزار پرسشنامه، بعد از تهیه چک‌لیست اولیه فعالیت‌های بازاریابی، با توزیع آزمایشی تعدادی از پرسشنامه به‌صورت محدود بین خبرگان و اساتید فن، برخی نواقص و اشکال‌های آن شناسایی و مورد بازبینی و تعدیل قرار گرفت. بنابراین، پرسشنامه از اعتبار محتوایی برخوردار است. پایایی ابزار اندازه‌گیری یعنی این‌که ابزار اندازه‌گیری انتخاب‌شده، در صورت تکرار اندازه‌گیری متغیرها در شرایط یکسان، تا چه حد نتایج مشابهی را ارائه می‌کند. ضریب آلفای کرونباخ، یکی از متداول‌ترین روش‌های اندازه‌گیری اعتمادپذیری و پایایی پرسشنامه‌ها است. ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه‌ی حاضر ۷۲ درصد است که نشان می‌دهد سؤالات از پایایی قابل‌قبولی برخوردار است.

جدول (۱) ویژگی‌های جمعیت شناختی نمونه

متغیرها	شرح	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۴۴	۱۵/۲
	مرد	۲۴۵	۸۴/۸
تجربه‌ی حرفه‌ای	۱۰ و کمتر از ۱۰ سال	۷۳	۲۵/۲
	۱۱ تا ۲۰ سال	۱۴۵	۵۰/۲
	۲۱ به بالا	۷۱	۲۴/۶
موقعیت شغلی	سرپرست ارشد	۳۲	۱۱/۱
	مدیر	۵۳	۱۸/۳
	شریک	۲۰۴	۷۰/۶
سن	زیر ۳۵ سال	۳۴	۱۱/۸
	بین ۳۶ تا ۴۵ سال	۱۴۶	۵۰/۵
	بین ۴۶ تا ۵۵ سال	۸۶	۲۹/۸
	بالای ۵۵ سال	۲۳	۷/۹

۵- آمار توصیفی

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا آمار توصیفی سؤالات تحقیق در جدول ۲ ارائه و سپس فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفت.

جدول (۲) آمار توصیفی فعالیت‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
ارائه‌ی رزومه‌ی کاری به نهادهای تصمیم‌گیرنده	۳/۸۲	۴/۰	۰/۷۰۷	۱/۷۹۴	-۰/۸۶۲
سیاست کاهش قیمت	۲/۵۱	۲/۰	۱/۱۲۵	-۰/۹۰۵	۰/۲۲۰
افزایش تنوع خدمات حرفه‌ای	۳/۴۶	۴/۰	۱/۷۳	-۰/۴۹۷	-۰/۵۵۰
جذب صاحب‌کار از طریق نفوذ در اعضای هیئت‌مدیره، مدیران مجامع شرکت‌های مادر،...	۲/۸۷	۳/۰	۱/۱۹۱	-۱/۱۲۰	-۰/۸۶
جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها	۲/۶۳	۲/۰	۱/۱۵۰	-۱/۱۳۵	۰/۱۷۴
تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها،...) به‌منظور تداوم کار	۲/۴۶	۲/۰	۱/۲۱۰	-۱/۲۰۶	۰/۲۸۹

انجام حسابرسی باکیفیت بالا به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی	۴/۴۷	۵/۰	۰/۶۷۲	۴/۹۳	۱/۵۰۶
حفظ و جذب صاحب‌کار از طریق چرخش کار بین چند مؤسسه‌ی حسابرسی	۳/۴۲	۴/۰	۱/۷	۰/۹۴	۰/۶۱۸

نتایج جدول ۲ نشان می‌دهد: مقدار میانگین پاسخ‌های داده‌شده به پرسش مربوط به بند شماره‌ی ۷ (انجام حسابرسی باکیفیت بالا به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی) دارای بالاترین میانگین است (برابر با ۴/۴۷). پایین‌ترین میانگین نیز مربوط به پرسش بند شماره‌ی ۶ (تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، ...) به‌منظور تداوم کار) است (برابر با ۲/۴۶). این در حالی است که بالاترین رقم میانه، مربوط به پرسش بند ۷ (انجام حسابرسی باکیفیت بالا به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی) و برابر ۵ است. کمترین مقدار میانه نیز متعلق به پرسش مربوط به بندهای شماره‌ی ۲ (سیاست کاهش قیمت)، بند ۵ (جذب صاحب‌کار به دلیل وجود منافع مشترک از طریق آشنایی یا واسطه‌ها) و بند ۶ (تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، ...) به‌منظور تداوم کار) و برابر ۲ می‌باشد. بیش‌ترین انحراف معیار، متعلق به پرسش مربوط به بند شماره‌ی ۶ (تعامل با صاحب‌کار (چشم‌پوشی از خطاها، ...) به‌منظور تداوم کار) است و کمترین مقدار انحراف معیار نیز متعلق به پرسش مربوط به بند شماره‌ی ۷ (انجام حسابرسی باکیفیت بالا به‌قصد تداوم کار برای صاحب‌کاران فعلی و جذب صاحب‌کاران آتی) است.

۶- یافته‌های پژوهش

در فرضیه‌ی اول بیان شد که نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مثبت است. با توجه به نرمال بودن توزیع جامعه‌ی آماری از آزمون تی تک نمونه‌ای که یک آزمون پارامتریک است، برای استنباط فرضیه‌ی اول استفاده می‌کنیم.

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

مقدار آزمون = ۳						
فاصله‌ی اطمینان ۹۵٪ از تفاوت‌ها		اختلاف میانگین	سطح معناداری	درجه آزادی	t	
حد بالا	حد پایین	۰/۲۰۵	۰/۰	۲۸۸	۵/۷۷۴	نگرش به فعالیت‌های بازاریابی
۰/۲۷۶۰	۰/۱۳۵۷					

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود چون سطح معناداری آزمون ۰/۱۰ و کمتر از ۰/۵ است و میانگین محاسبه‌شده (۳/۲۰۵)، از میانگین ممتنع (۳)، بیش‌تر است ($H_1: \mu < 3$). از این‌رو فرضیه‌ی صفر رد می‌شود و فرضیه‌ی تحقیق مورد تأیید قرار می‌گیرد؛ به‌عبارت‌دیگر

نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مثبت است. لذا فرضیه‌ی اول مورد تأیید قرار می‌گیرد.

در فرضیه‌ی دوم بیان شد که بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس جنسیت تفاوت معناداری وجود دارد. به منظور آزمون این فرضیه و با توجه به نرمال بودن توزیع جامعه‌ی آماری، از آزمون پارامتریک t دو گروه مستقل استفاده گردید.

اولین مرحله در تفسیر نتایج آزمون t با دو نمونه‌ی مستقل، بیان برابری یا عدم برابری واریانس نمرات در بین دو گروه مورد بررسی است. آزمونی که برای این منظور به کار می‌رود، آزمون لون است. در این آزمون ابتدا روی نمرات هر دو گروه تبدیلی به صورت انجام می‌گیرد و به این طریق داده‌های جدیدی برای هر یک از دو گروه محاسبه می‌شود. پس از آن، روی این داده‌های جدید آزمون t صورت می‌گیرد. درواقع، داده‌های جدید مربوط به هر گروه، بیانگر پراکندگی نمرات در آن گروه است. اجرای آزمون t روی این دو دسته از نمرات جدید به ما می‌گوید که آیا نمرات از پراکندگی یکسانی در دو گروه برخوردارند یا خیر. همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، به دلیلی عدم معناداری آزمون لون ($0/632$) با سطح خطای $0/427$ ، از نتایج مربوط به ردیف اول جدول برای تفسیر نتایج آزمون t با دو نمونه‌ی مستقل استفاده می‌کنیم.

جدول (۴) بررسی تفاوت بین جنسیت حسابرسان در نگرش نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

آزمون برای برابری واریانس‌ها		آزمون t برای برابری میانگین‌ها				
فراوانی	سطح معناداری	T	درجه آزادی	سطح معناداری ۲ دنباله	تفاوت میانگین	خطای استاندارد تفاوت
فرض برابری واریانس فعالیت‌های بازاریابی	$0/427$	$-1/29$	۲۸۷	$0/304$	$-1/02110$	$0/9923$
فرض نابرابری واریانس	$0/960$	56377		$0/341$	$-1/02110$	$0/10635$
						$0/110912$

مرحله‌ی دوم، تفسیر نتیجه‌ی آزمون t با دو نمونه‌ی مستقل در خصوص تفاوت نسبت به نگرش حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی در بین دو گروه حسابرسان زن و حسابرسان مرد است. برای این تفسیر، نتایج آزمون t ($-1/29$ و $t = 0/304$) گویای آن است که تفاوت معناداری بین نگرش حسابرسان زن و نگرش حسابرسان مرد با یکدیگر وجود ندارد و این دو گروه با سطح معنادار ۹۵ درصد نگرششان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مشابه است. علاوه بر این، همان گونه که از ستون‌های آخر جدول ۴ ملاحظه می‌شود، اختلاف میانگین در سطح اطمینان ۹۵ درصد

در دو طرف صفر قرار دارد. این نتیجه نشان می‌دهد تفاوت معنادار بین نگرش حسابرسان زن و نگرش حسابرسان مرد درباره فعالیت‌های بازاریابی وجود ندارد.

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم تا پنجم تحلیل واریانس (ANOVA)

سطح معناداری	آماره	میانگین	درجه‌ی آزادی	مجموع مربعات		
۰/۱۶	۴/۱۹۶	۱/۵۰۸	۳	۳/۱۶	بین گروهی	تجربه‌ی حرفه‌ای
		۰/۳۵۹	۲۸۵	۱۰۲/۷۹۷	درون گروهی	
			۲۸۸	۱۰۵/۸۱۳	کل	
۰/۷۹	۲/۵۵۸	۰/۹۳۰	۲	۱/۸۶۰	بین گروهی	موقعیت شغلی
		۰/۳۶۳	۲۸۶	۱۰۳/۹۵۳	درون گروهی	
			۲۸۸	۱۰۵/۸۱۲	کل	
۰/۱۲	۳/۷۰	۱/۳۲۲	۳	۳/۹۶۷	بین گروهی	سن
		۰/۳۵۷	۲۸۵	۱۰۱/۸۴۶	درون گروهی	
			۲۸۸	۱۰۵/۸۱۲	کل	

در فرضیه‌ی سوم بیان شد که بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس تجربه‌ی حرفه‌ای تفاوت معناداری وجود دارد. در این فرضیه حسابرسان بر اساس تجربه‌ی حرفه‌ای به سه طبقه تجربه‌ی کم، میانی و بالا طبقه‌بندی شدند. به‌منظور آزمون این فرضیه، از آزمون ANOVA استفاده گردید. نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معناداری کمتر از ۰/۵ بوده، در نتیجه فرض صفر رد شده و فرض یک تأیید می‌گردد. این بدان معنی است که تفاوت معناداری بین نگرش حسابرسان برحسب تجربه حرفه‌ای آن‌ها وجود دارد. به‌عبارتی دیگر نگرش حسابرسان کم‌تجربه، میانی و بالا در مورد فعالیت‌های بازاریابی متفاوت است. همچنین نتایج نشان داد که نگرش حسابرسان کم‌تجربه نسبت به فعالیت‌های بازاریابی نسبت به گروه‌های دیگر مثبت‌تر است. در فرضیه‌ی چهارم بیان شد که بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس موقعیت شغلی تفاوت معناداری وجود دارد. در این فرضیه حسابرسان بر اساس موقعیت شغلی یعنی سرپرست ارشد، مدیر و شریک طبقه‌بندی شدند. نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معناداری بیشتر از ۰/۵ بوده، در نتیجه فرض صفر تأیید شده و فرض یک رد می‌گردد. این بدان معنی است که تفاوت معناداری بین نگرش حسابرسان برحسب موقعیت شغلی آن‌ها وجود ندارد. به‌عبارتی دیگر نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در موقعیت شغلی سرپرست ارشد، مدیر و شریک با یکدیگر متفاوت نیست.

در فرضیه‌ی پنجم بیان شد که بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس سن تفاوت معناداری وجود دارد. به‌منظور آزمون این فرضیه، از آزمون آنالیز واریانس استفاده گردید. نتایج جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معناداری کمتر از ۰/۵ بوده، در نتیجه فرض صفر رد

شده و فرض یک تأیید می‌گردد. این بدان معنی است که تفاوت معناداری بین نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی برحسب سن آن‌ها وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که نگرش حسابرسان باسن پایین نسبت به فعالیت‌های بازاریابی نسبت به حسابرسان باسن‌های بالاتر مثبت‌تر است.

۷- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

سازمان حسابرسی در سال ۱۳۶۶ به‌عنوان نهاد دولتی و تنها سازمان جهت انجام حسابرسی تأسیس شد لیکن در سال ۱۳۸۰ با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی، به شرکت‌های خصوصی نیز مجوز ورود به بازار حسابرسی داده شد. به‌تدریج باگذشت زمان و افزایش حضور مؤسسات حسابرسی متعدد، رقابت در بازار حسابرسی افزایش یافت. این در حالی است که حسابرسان با یک موقعیت متضاد مواجه‌اند؛ زیرا از یک‌سو آیین‌رفتار حرفه‌ای، حسابرسان را به دلیل رعایت استقلال حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی از تعامل و ارتباط نزدیک با صاحب‌کار منع می‌نماید و از سوی دیگر محیط کسب‌وکار برای خدمات حرفه‌ای، در حال تغییر بوده و رقابت شدید در این صنعت آن‌ها را به سمت بازاریابی و مشتری‌مداری سوق می‌دهد. با توجه به مطالب فوق، در مطالعه‌ی حاضر نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی با در نظر گرفتن متغیرهایی چون موقعیت شغلی، تجربه‌ی حرفه‌ای، جنسیت و سن مورد آزمون قرار گرفت. نتیجه‌ی فرضیه‌ی اول نشان داد که نگرش حسابرسان ایرانی نسبت به فعالیت‌های بازاریابی مثبت است. نتیجه‌ی این فرضیه با یافته‌های تحقیق کلو و همکاران (۲۰۰۹)، تانگ و همکاران (۲۰۰۲)، بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و موزر و همکاران (۲۰۱۵) مطابقت دارد ولی مغایر با یافته‌های دارلینگ (۱۹۹۷) و الینگسون و همکاران (۲۰۰۱) است. نتایج فرضیه‌ی دوم نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در نگرش حسابرسان زن و نگرش حسابرسان مرد نسبت به فعالیت‌های بازاریابی وجود ندارد. از آنجایی که مردان و زنان در پاسخ به مجموعه‌ی مشابهی از شرایط، واکنش‌های متفاوتی دارند فرض می‌شود که مردان و زنان مجموعه‌ای متفاوت از ارزش‌ها را در محیط کار به همراه دارند. دیدگاه مردان پیروزی و موفقیت در رقابت است و تمایل بیشتری نسبت به زنان دارند برای نیل به موفقیت در رقابت، قوانین را زیر پا بگذارند. لذا انتظار داشتیم که تفاوت معناداری در نگرش حسابرسان مرد نسبت به حسابرسان زن در مورد فعالیت‌های بازاریابی وجود داشته باشد ولی نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تفاوت در نگرش حسابرسان زن و مرد در مورد فعالیت‌های بازاریابی وجود ندارد. نتایج فرضیه‌ی چهارم تحقیق هم نشان می‌دهد که تفاوت معناداری در نگرش حسابرسان بر اساس موقعیت شغلی (سرپرست ارشد، مدیر و شریک) در مورد فعالیت‌های بازاریابی وجود ندارد. به‌عبارتی دیگر در سطوح حرفه‌ای متفاوت نگرش حسابرسان نسبت به بازاریابی فرق نمی‌کند. در فرضیه‌های سوم و پنجم نتایج نشان می‌دهد نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی بر اساس تجربه‌ی حرفه‌ای و سن تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج این فرضیه‌ها همسو با نتایج تحقیق بروبرگ و همکاران (۲۰۱۳) و هیچمیدت (۲۰۰۲) است. نتایج نشان می‌دهد که

حسابرسان جوان بر این باورند که یک تصویر حرفه‌ای خوب می‌تواند با استفاده مناسب از بازاریابی برقرار و حفظ شود. به عبارتی حسابرسان جوان فعالیت‌های بازاریابی‌ای را مهم می‌پندارند که می‌تواند به آن‌ها در جذب صاحب‌کار کمک کند. با توجه به این‌که تمرکز زیاد حسابرسان به فعالیت‌های بازاریابی و جذب صاحب‌کار بیش‌تر، این احتمال را می‌دهد که تهدیدی بر استقلال حسابرس باشد، لذا به تدوین‌کنندگان مقررات بازار حسابرسی ازجمله سازمان حسابرسی و جامعه‌ی حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا با تشکیل کمیته‌هایی جهت بررسی دقیق عملکرد حسابرسان جهت اطمینان از حفظ استقلال و کیفیت عملیات حسابرسی در راستای کاهش اثرات سوء این پدیده گام بردارند. جهت انجام تحقیقات آتی پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می‌شود:

۱- بررسی تأثیر نگرش حسابرسان نسبت به تبلیغات و بازاریابی بر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی

۲- بررسی تأثیر رقابت در بازار حسابرسی بر کیفیت صورت‌های مالی

۳- بررسی تأثیر نگرش حسابرسان نسبت به تبلیغات و بازاریابی بر میزان درآمد مؤسسات حسابرسی

۴- بررسی تأثیر ویژگی‌های اخلاق فردی و سازمانی حسابرسان بر نگرش آن‌ها نسبت به فعالیت‌های بازاریابی

منابع

- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳)، ۵۹-۸۳.
- شجاع، نفیسه، بنی‌مهد، بهمن، وکیلی‌فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۷). بررسی دیدگاه حسابرسان درباره‌ی فعالیت‌های بازاریابی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۳۱-۴۶.
- مران جوری، مهدی. (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژی‌های بازاریابی در حرفه‌ی حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱(۲۷)، ۱۱۴-۱۳۱.
- مران جوری، مهدی، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، پورزمانی، زهرا، رئیس زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۷). آزمون رفتار حسابرسان در برقراری توازن بین وظایف ذاتی حسابرسی و فعالیت‌های بازاریابی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۱۵-۲۸.
- مران جوری، مهدی، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، پورزمانی، زهرا، رئیس زاده، سید محمدرضا. (۱۳۹۶). تمایل به رفتار فریبنده و نگرش حسابرسان نسبت به رویه‌های غیراخلاقی بازاریابی، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۲(۴۸)، ۹۹-۱۰۸.
- موسوی شیری، سید محمود، پهلوان، مریم. (۱۳۹۴). توازن بین مسئولیت‌های حسابرسی و عمل بازاریابی توسط اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، پیشرفت‌های حسابداری، ۲(۷)، ۲۱۸-۱۸۳.

- Achua, J. K., & Alabar, T. T. (2014). Imperatives of marketing internal auditing in Nigerian universities. *Social and Behavioral Sciences*, 164, 32- 40.
- Ashill, N. J., Davies, K. M., & Thompson, I. W. (2003). Characteristics of marketing organization in the New Zealand financial services sector. *International Journal of Bank Marketing*, 21(2), 80-93.
- Banimahd, B. (2011). Investigation of some Determinants on Unqualified Audit opinion. *Journal of Securities Exchange*, 4(13), 59-83. (in persian)
- Broberg, P., Umans, T., & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative Study. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 57-70.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. and Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), 374-399.
- Clow, K. E., Stevens, R. E., McConkey, C. W., & Loudon, D. L. (2009). Accountants' attitudes toward advertising: A longitudinal study. *Journal of Services Marketing*, 23(2), 125-132.
- Craswell, A.T. (1992). Audit pricing in Australia 1980-1989. *Australian Accounting Review*, 28-33.
- Darling, J.R. (1977). Attitudes toward advertising by accountants. *The Journal of Accountancy*, 143 (2), 48-53.
- Ellingson, D. A., Hiltner, A. A., Elbert, D. J., & Gillett, J. (2002). Marketing: Where do accountants stand today? *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 1-15.
- Gummesson, E. (1979). The marketing of professional services: An organizational dilemma. *European Journal of Marketing*, 13(5), 308-318.
- Hausman, A.V. (2003). Professional service relationships: a multi-context study of factors impacting satisfaction, re-patronization, and recommendations. *Journal of Services Marketing*, 18 (3), 26-42.
- Hay, D., & Knechel, W. R. (2010). The effects of advertising and solicitation on audit fees. *J. Account. Public Policy*, 29, 60-81.
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003). How the quest for efficiency corroded the market. *Harvard Business Review*, 81(7), 76-85.
- Heischmidt, K., Elfrink, J., & Mays, B. (2002). Professional accounting services: Types of marketing communications used by CPAs. *Services Marketing Quarterly*, 23(3), 63-72.
- Hite, R.E. and Fraser, C. (1988). Meta-analyses of attitudes toward advertising by professionals, *Journal of Marketing*, 52, 95-105.
- Hodges, S., & Young, L. (2009). Unconsciously competent: Academia's neglect of marketing success in the professions. *Journal of Relationship Marketing*, 8(1), 36-49.
- Imhoff, E. A. (2003). Accounting quality, auditing and corporate governance. *Accounting Horizons*, 17, 117-128.
- Kamali, S., & Shorvarzi, M.R. (2021). The effect of strategic orientation of auditing firms on the expectation of continuing customer relationship with respect to the mediating role of customer relationship quality. *Journal of Auditing Review*, 1(3), 5-25. (in persian)
- Kotler, P., & Connor, R. A. (1977). Marketing professional services. *Journal of Marketing*, 41(1), 71-76.
- Kraus, K., Hakansson, H., & Lind, J. (2015). The marketing-accounting interface- problems and opportunities. *Industrial Marketing Management*, 46, 3-10.
- Ling, C. K., Piew, H.T., & Chai, T. L. (2010). The Determinants of Consumers' Attitude

towards Advertising. Canadian Social Science, 6 (4), 114-126.

Maher, M., Tiessen, P., Colson, R., & Broman, A. (1992). Competition and audit fees. The Accounting Review, 67, 199-211.

Maranjory, M. (2020). Identifying and Ranking of Marketing Strategies in auditing profession. Accounting and Auditing Review, 27(1), 114-131.(in persian)

Maranjory M., Vakilifard, H., Poorzamani, Z. & Raiiszadeh, R. (2017). Tendency toward Machiavellianism Behavior & the Auditors' Attitude toward Unethical Marketing Methods Ethics in Science and Technology, 12 (3), 99-108.(in persian)

Maranjory M., Vakilifard, H., Poorzamani, Z. & Raiiszadeh, R. (2019). Test of Auditors Behavior in Making Balance between the inherent Tasks of Auditing and Marketing Activity. Management Accounting and Auditing Knowledge, 7 (28), 15-28.(in persian)

Markham, S., Cangelosi, J., & Carson, M. (2005). Marketing by CPAs: Issues with the American Institute of Certified Public Accountants. Services Marketing Quarterly, 26(3), 71-82.

Meshal, S., & Mahfooz, H. B. (2018). The impact of Advertisement by Accountants on Perceived Value among Accountant Consumers: An Empirical Study in Saudi Arabian Context, Management and Administrative Sciences Review, 5(2), 108-117.

Moser, R. H., Colvard, R.G., & Austin, M. J. (2000). Consumers' attitudes towards advertising by Accounting Professionals. Journal of Professional Services, 20 (2), 5-18.

Moser, H. R., Freeman, G. L., & Loudon, D. (2015). A Longitudinal Assessment of Consumers' Attitudes toward Accounting Advertising, Services Marketing Quarterly, 36(3), 281-297.

Mousavi Shiri, M., & Pahlavan, M. (2016). Balancing between Marketing and Auditing Responsibility by Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. Journal of Accounting Advances, 7(2), 183-218.(in persian)

Shoja, N., Banimahd, B. & Vakilifard, H.R. (2018). Auditors Perspectives about marketing activity. Financial Accounting and Auditing Review, 10(38), 31-46.(in persian)

Tang, T. L.-P., Moser, H. R., & Austin, M. J. (2002). Attitudes toward advertising by accountants. Services Marketing Quarterly, 23(3), 35-62.

Wyatt, A.R. (2004). Accounting professionalism – they just don't get it. Accounting Horizons, 18, 45-53.

Zeff, S. (2003). How the U.S. accountancy profession got where it is today: part II. Accounting Horizons. 17(4), 267-286.



COPYRIGHTS

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



The Effect of Audit Partners Gender on the Future Stock Price Crash Risk

Seyed Pouria Kazemi¹, Mohammad Gholamrezapoor², Rohollah Arab³, Reza Shamgani⁴

Received: 2021/07/18

Approved: 2021/08/07

Research Paper

Abstract

Women auditors have an important role in identifying and preventing opportunistic behaviors of managers, strengthening the transparency of the information environment and the quality of financial reporting due to being risk-averse and having high ethical principles, as well as the high risk of litigation with more effort and diligence in conducting audits. They prevent the accumulation of negative information and news, which can ultimately control the risk of future stock price falls. Therefore, the purpose of this study is to investigate the effect of the gender of the partner of the auditing firm on the risk of future fall of the company's stock price. To test the research hypothesis, the financial information of the companies listed on the Tehran Stock Exchange between 2014 and 2019 and for the final sample consisting of ۱۵۵ companies was selected. After measuring the research variables, multivariate linear regression analysis and control of fixed effects at the industry and year level were used to test the research hypotheses. The research findings indicate that the gender of the auditing firm's partner has a negative effect on the risk of future fall of the company's stock price. Based on the findings, shareholders and other voters in the annual general corporation of companies to reduce the risk of falling stock prices in the future, choose auditing firms that have a female partner. This research, in addition to expanding the limited theoretical foundations in the field of gender of the auditing firm partner by monitoring risk reduction, provides sustainable growth for the company.

Key Words: Gender, auditor partner, future stock price crash risk, negative information and news.

 10.22034/JPAR.2022.248651

1. M.Sc.in Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Babolsar, Iran. pouria_74k@yahoo.com (Corresponding Author)

2. M.Sc.in Accounting, Golestan Institute of Higher Education, Gorgan, Iran.
Mohammad.gh5736@gmail.com

3. Assistant Professor, Faculty of Accounting, Golestan Institute of Higher Education, Gorgan, Iran.
arabroollah@yahoo.com

4. M.Sc.in Accounting, Shahrekord Branch, Islamic Azad University Chahar Mahaal and Bakhtiari, Iran.
shamgani1374@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام

سید پوریا کاظمی^{۱*}، محمد غلامرضا پور^۲، روح اله عرب^۳، رضا شمگانی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۱۶

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

زنان حسابرس به دلیل ریسک‌گریز بودن و داشتن اصول اخلاقی بالا و همچنین ریسک بالای دادرسی با تلاش و رسیدگی بیش‌تر در انجام حسابرسی، نقش مهمی در شناسایی و جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران، تقویت شفافیت محیط اطلاعاتی و کیفیت گزارش‌گری مالی دارند و مانع تجمیع توده‌ای از اطلاعات و اخبار منفی می‌شوند که در نهایت می‌تواند ریسک سقوط آتی قیمت سهام را کنترل کند. هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت است. برای آزمون فرضیه‌ی پژوهش از اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ و برای نمونه‌ی نهایی متشکل از ۱۵۵ شرکت انتخاب گردید. پس از اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش از تجزیه تحلیل رگرسیون خطی چند متغیره و کنترل اثرات ثابت در سطح صنعت و سال، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت تأثیر منفی دارد. بر اساس یافته‌ها، سهام‌داران و سایر رأی دهندگان در مجمع عمومی سالیانه‌ی شرکت‌ها به‌منظور کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در آینده، مؤسسات حسابرسی که دارای شریک زن هستند را انتخاب کنند. این پژوهش علاوه بر گسترش مبانی نظری محدود موجود در زمینه‌ی جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی با نظارت بر کاهش ریسک، رشد پایدار را برای شرکت فراهم می‌آورد.

واژه‌های کلیدی: جنسیت، شریک حسابرس، ریسک سقوط آتی قیمت سهام، اطلاعات و اخبار منفی.

doi 10.22034/JPAR.2022.248651

۱. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران (نویسنده مسئول) ouria_74k@yahoo.com

۲. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران. mohammad.gh5736@gmail.com

۳. استادیار گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی گلستان، گرگان، ایران. arabroohollah@yahoo.com

۴. دانش‌آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی استان چهارمحال و بختیاری، واحد شهرکرد، ایران. shamgani1374@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

یکی از مهم‌ترین مسائل اثبات‌شده در بازارهای مالی پس از رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ در دهه‌های اخیر ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها است که باعث آسیب بزرگ به عملیات اجتماعی و اقتصادی که تحت تأثیر ثبات مالی است وارد می‌شود (مرادزاده فرد، ۱۳۹۹؛ ژائو و هانگ، ۲۰۱۹). با توجه به اهمیتی که سرمایه‌گذاران برای بازده سهام خود قائل هستند، پدیده سقوط قیمت سهام منجر به کاهش شدید بازده سهام می‌شود (فروغی، ساکیانی، ۱۳۹۶). سقوط قیمت سهام شرکت به پدیده‌ای اشاره دارد که در آن قیمت سهام به دلیل اطلاعات و اخبار منفی و ناخوشایند انباشته‌شده بیش‌ازحد توسط مدیران، به‌صورت ناگهانی و یک‌باره در بازار سرمایه افشاء می‌شود (پارک، جانگ، ۲۰۱۷) و به‌عنوان پدیده‌ای مترادف با چولگی منفی در بازده سهام تعریف می‌شود (هاتن و همکاران، ۲۰۰۹). از نظر مفهومی، ریسک سقوط قیمت سهام، بر این استدلال استوار است که مدیران تمایل دارند از افشاء اطلاعات و اخبار منفی برای مدت طولانی خودداری کنند و اجازه دهند اطلاعات و اخبار منفی ذخیره شوند. اگر مدیران با موفقیت مانع از ورود اطلاعات و اخبار منفی به بازار سهام شوند، توزیع بازده سهام نامتقارن می‌شود. وقتی رویدادهای منفی آستانه‌ای رخ می‌دهد، بلافاصله اثر آن در بازار آشکار می‌شود و منجر به افت زیاد قیمت سهام می‌شود (فروغی، ساکیانی، ۱۳۹۶؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۸).

سقوط قیمت سهام نه‌تنها باعث از بین رفتن سریع ثروت سرمایه‌گذاران و سهام‌داران شده بلکه باعث کاهش اشتیاق سرمایه‌گذاری آن‌ها نیز می‌شود و توسعه‌ی پایدار و سلامت اقتصاد واقعی را نیز به خطر می‌اندازد. تحقیقات زیادی، عوامل تعیین‌کننده‌ی ریسک سقوط قیمت سهام را بررسی کردند و این نظر را قبول می‌کنند که وقتی شرکت‌ها گزارش مالی مبهم‌تر و فضای اطلاعاتی شفافیت کمتری دارند، ریسک افزایش می‌یابد. زیرا این عوامل منجر به احتکار اطلاعات و اخبار منفی می‌شود (هاتن و همکاران، ۲۰۰۹). هاتن و همکاران (۲۰۰۹) رابطه‌ی بین شفافیت گزارش‌گری مالی و توزیع بازده سهام را بررسی کردند و دریافتند که شرکت‌هایی که محیط اطلاعاتی آن‌ها از شفافیت برخوردار نیست بیش‌تر در معرض سقوط قیمت سهام قرار دارند. از منظر حاکمیت شرکتی تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی قوی می‌تواند خطر سقوط را کاهش دهد (آندرنو و همکاران، ۲۰۱۷). از آنجاکه مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی تأثیر بسزایی در افشاء مالی و کیفیت گزارش‌گری دارند (لارکر و همکاران، ۲۰۰۷؛ بی دارد و همکاران، ۲۰۰۴؛ زی و همکاران، ۲۰۰۳) حسابرس مستقل به‌عنوان یکی از ویژگی‌های مکانیسم نظارت خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی در جلوگیری از رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران در انباشت اطلاعات و اخبار منفی دارند (هارپر و همکاران، ۲۰۲۰).

حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی خارجی حاکمیت شرکتی نقش مهمی در اعتباردهی به گزارش‌ها و فعالیت‌های هیئت‌مدیره دارند (فنگ و همکاران، ۲۰۰۹؛ لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ هارپر و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسان به‌عنوان اعتباردهندگان به اطلاعات مالی، می‌توانند ریسک سقوط قیمت سهام را از طریق کاهش هزینه‌های نمایندگی، کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه

توسط مدیران، ارتقای تصمیمات عملیاتی و کاهش تضاد منافع تعدیل نمایند (نصیر زاده و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسان به دلیل شکایت و دادخواهی علیه آنان و شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی توسط سهام‌داران یا سایر ذی‌نفعان، تلاش بیش‌تری برای شناسایی رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران به‌منظور کسب مزایای پولی و غیرپولی انجام می‌دهند تا از این طریق با دوری از شکایت علیه آنان و همچنین کاهش ریسک دادرسی، از سقوط قیمت سهام که باعث از دست رفتن سرمایه‌ی سهام‌داران و سایر ذی‌نفعان می‌شود، جلوگیری کند (کیم، ژانگ، ۲۰۱۶).

جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) و واتس و زیمرمن (۱۹۹۰) بیان می‌کنند: حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی وظیفه‌ی مهمی در خصوص اطمینان در ارائه‌ی کیفیت گزارش‌گری مالی و شفافیت در ارائه‌ی اطلاعات ارائه‌شده توسط مدیران به‌منظور کاهش مشکلات نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی بر عهده دارد. همچنین پردازش و قضاوت‌های انجام‌شده در خصوص گزارش و فعالیت‌های هیئت‌مدیره بر اساس جنسیت حسابرسان متفاوت است و بیان نمودند که انجام حسابرسی توسط زنان علاوه بر بهبود شفافیت باعث کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران می‌شود (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ایتونین و همکاران، ۲۰۱۳).

مطالعات پیشین (برناردی و آرنولد، ۱۹۹۷؛ شوبرت، ۲۰۰۶؛ هاس و سولبرگ، ۲۰۰۶؛ گلد و همکاران، ۲۰۰۹) نشان دادند که زنان در مقایسه با مردان نسبت به مسئولیت‌های خود انتظارات بیش‌تری دارند و از ریسک‌پذیری اجتناب می‌کنند در نتیجه به‌منظور جلوگیری از دادخواهی و شکایت علیه آنان، تلاش و زمان بیش‌تری را برای جمع‌آوری و رسیدگی به شواهد صرف می‌کنند که در نهایت باعث بهبود در ارزش اطلاعات حسابداری می‌شود.

شرکای حسابرسی زن رسیدگی‌های خود را باکیفیت بالاتر برای حمایت سرمایه‌گذاران انجام می‌دهند، بنابراین حسابرسان زن به‌طور اخلاقی از منافع سرمایه‌گذاران محافظت می‌کنند و صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط شریک حسابرسان زن، سیگنال‌هایی را در قالب اطلاعات مثبت برای حمایت از منافع سرمایه‌گذاران فراهم می‌آورد (کائو و همکاران، ۲۰۱۶؛ پنگابان، ۲۰۲۰). ژانگ و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که حمایت از سرمایه‌گذاران از سقوط قیمت سهام جلوگیری می‌کند، زیرا مانع از تقلب و پنهان کردن اطلاعات و اخبار منفی توسط مدیران می‌شود. با توجه به استدلال‌های بالا، انتظار می‌رود وجود حسابرسان زن به‌عنوان شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، به دلیل در نظر گرفتن منافع سهام‌داران، ریسک سقوط آتی قیمت سهام در یک شرکت را کاهش دهد. در این پژوهش سعی بر آن است که تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام مورد بررسی قرار گیرد. تحقیق حاضر در پی یافتن شواهد تجربی جهت پاسخ به این سؤال اصلی تحقیق است که آیا جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد؟ این مطالعه به چند روش مشخص، کمک‌کننده‌ی ادبیات مرتبط با جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت است. اول این‌که، پژوهش حاضر از این حیث دارای اهمیت است که ادامه‌دهنده‌ی پژوهش‌های محدود در مورد جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (بیگی،

بخشی‌نژاد، ۱۳۹۶) در ایران می‌باشد و از این‌رو، تکمیل‌کننده‌ی مطالعات قبلی در مورد جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی است و منجر به گسترش ادبیات در ارتباط با تنوع جنسیتی، اخلاق و رفتار زنان در حسابرسی در کشورهای در حال توسعه از جمله بازار سرمایه‌ی نوظهور ایران می‌شود. دوم اینکه، با توجه به تفاوت قوانین و ساختار محیطی کشور ایران نسبت به سایر کشورها و افزایش حضور زنان در حرفه‌ی حسابرسی طی دهه‌ی گذشته، نتایج پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته شود. سوم این‌که، پژوهش‌های گذشته به بررسی تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده (کارجالاین و همکاران، ۲۰۱۸)، مدیریت سود (نخیلی و همکاران، ۲۰۲۱)، کیفیت حسابداری (رونی، ۲۰۲۱)، کیفیت اقلام تعهدی (سوپریانتو، ۲۰۲۰؛ ایتونین و همکاران، ۲۰۱۳)، کیفیت حسابرسی (لی و همکاران، ۲۰۱۹) پرداختند اما تاکنون پژوهشی به بررسی جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام نپرداخته است. چهارم این‌که، نتایج پژوهش نشان‌دهنده این موضوع است که وجود شریک حسابرسی زن در فرآیند حسابرسی تا چه اندازه می‌تواند موجب تقویت حاکمیت شرکتی در حل مشکلات نمایندگی و حمایت بهتر از سهام‌داران و در نهایت ایجاد ارزش در شرکت گردد. پنجم این‌که، مطالعه‌ی حاضر به ادبیات رو به رشدی که عوامل تعیین‌کننده‌ی ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌ها را بررسی می‌کند، می‌افزاید. این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. در نهایت، نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی را برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه تأثیر جنسیت شریک مؤسسات حسابرسی بر برون‌داد مالی شرکت‌ها پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و فرضیه‌ی پژوهش

۲-۱- ریسک سقوط قیمت سهام

ریسک سقوط قیمت سهام به معنای کاهش ناگهانی قیمت سهام در بازار سرمایه است و به‌عنوان یکی از انواع ریسک‌های مرتبط با سهام‌داران، زمانی اتفاق می‌افتد که قیمت سهام از نظر آن‌ها دارای حباب و غیرواقعی باشد (حیدرزاده هنزائی، حسین زاده ظروفچی، ۱۳۹۸). حباب در قیمت سهام از اختلاف بین ارزش بنیادی سهام شرکت و ارزش بازار تعیین‌شده در بازار سهام شرکت ایجاد می‌شود که ناشی از مدیریت اطلاعات محرمانه و خصوصی توسط مدیران است. وقتی مدیران تصمیم می‌گیرند اطلاعات و اخبار منفی شرکت را پنهان کنند این اطلاعات و اخبار منفی انباشته‌شده و هنگامی که اطلاعات و خبر منفی به نقطه اوج خود می‌رسد نگهداری آن برای مدت زمان بیش‌تر به دلیل پرهزینه‌تر بودن آن غیرممکن است. در نتیجه اطلاعات و اخبار منفی یک‌باره وارد بازار سرمایه و منجر به ترکیدن حباب قیمت سهام و سقوط قیمت سهام می‌شود (ولیان و همکاران، ۲۰۲۱)؛ مظاهری سیچانی و محمدی خشویی، ۱۳۹۹). از این‌رو هاتن و همکاران (۲۰۰۹) ریسک سقوط قیمت سهام را به‌عنوان یک تغییر منفی بزرگ و غیرمنتظره در قیمت سهام بدون رویداد مهم اقتصادی تعریف کرده است. مطابق

با تئوری نمایندگی، احتکار اطلاعات و اخبار منفی ناشی از مشکلات نمایندگی است و منجر به عدم تقارن اطلاعات و ریسک سقوط آتی قیمت سهام می‌شود (جین، مایرز، ۲۰۰۶). از نظر مفهومی، ریسک سقوط قیمت سهام، بر این استدلال استوار است که مدیران فرصت‌طلب به‌منظور کسب پاداش بیش‌تر تمایل دارند از افشاء اطلاعات و اخبار منفی برای مدت طولانی خودداری کنند و اجازه دهند خبرهای منفی ذخیره شوند (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۹).

۲-۲- جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی و ریسک سقوط قیمت سهام

مطالعات قبلی نشان دادند حاکمیت شرکتی قوی می‌تواند ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌ها را کنترل کند (آندرو و همکاران، ۲۰۱۷). حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی مؤلفه‌های نظارتی خارجی مکانیسم حاکمیت شرکتی توانایی‌ها و فرصت‌های مدیران را برای نگهداری و عدم افشاء اطلاعات و اخبار منفی محدود کرده و بر ریسک سقوط سهام تأثیرگذار است (هارپر و همکاران، ۲۰۲۰).

اولاً جنسیت شریک حسابرسان با بهبود شفافیت و کیفیت گزارش‌گری مالی منجر به کاهش ریسک سقوط قیمت سهام شرکت می‌شود. به‌طوری‌که شواهد نشان می‌دهد زنان به دلیل ریسک‌گریز بودن تلاش و دقت بیش‌تری از خود نشان می‌دهند و آن‌ها را به درجه بالاتری از مسئولیت پاسخ می‌دهند (آدامز، فریرا، ۲۰۰۹). درنتیجه باید انتظار کیفیت بالاتری از حسابرسی را همراه با افزایش کیفیت اقلام تعهدی را در پی داشت (ایتونین، واهاما، ۲۰۱۳؛ لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ سوپریانتو و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین، مایرز- لویوند، استرن‌تال (۱۹۹۱) بیان می‌کند حسابرسان زن نسبت به حسابرسان مرد در تجزیه و تحلیل اطلاعات موجود و تصمیم‌گیری هوشیارتر هستند، درنتیجه این اقدام آن‌ها باعث افزایش کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات مالی می‌شود. آدامز و همکاران (۲۰۱۰) استدلال می‌کند که حسابرسان زن نسبت به مرد دارای تفکر مستقلی است و از آن‌جا که این ویژگی‌ها برای یک سازوکار نظارتی مهم است درنتیجه داشتن یک شریک حسابرسی زن می‌تواند کیفیت کار تیم حسابرسی را تقویت کند. علاوه بر این، اسچوبرت (۲۰۰۶) بیان می‌کند زنان به دلیل ریسک‌گریز بودن رفتارهای کم‌خطرتری را در زمینه‌ی مالی از خود نشان می‌دهند و مانع کاهش کیفیت اطلاعات مالی می‌شوند. تفاوت در رفتار ریسک‌گریزی ممکن است حاکی از آن باشد که یک شریک حسابرسی زن می‌تواند به‌طور ذاتی گروه را تشویق کند که از روش‌های گزارش‌گری محافظه‌کارانه‌تری در انجام رسیدگی و قضاوت‌های حسابرسی با ریسک کمتری انجام دهند.

ضمن این‌که چانگ و مونرو (۲۰۰۱) دریافتند حسابرسان زن در مقایسه با حسابرسان مرد اطلاعات واحد مورد رسیدگی را به‌طور دقیق‌تر مورد حسابرسی قرار می‌دهند و در قضاوت‌های حسابرسی از کارایی بیش‌تری برخوردار هستند و تحریفات بالقوه بیش‌تری را نسبت به مردان به دلیل توجه بیش‌تر به مسائل اخلاقی کشف می‌کنند (بریش، برانسون، ۲۰۰۹؛ اودانل، جانسون، ۲۰۰۱). همچنین حسابرسان زن کمتر درگیر برخی رفتارهای غیراخلاقی می‌شود که کیفیت کار خود را کاهش دهد و این امر منجر به کاهش استقلال حسابرسان شود (سوئینی و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین، قابل قبول است

که گزارش حسابرسی امضاشده توسط شریک حسابرسی زن موجب بهبود کیفیت اطلاعات مالی شده که این بهبود کیفیت اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری سهام‌داران و سایر ذی‌نفعان در ارزشیابی شرکت، یکی از عوامل تأثیرگذار بر قیمت سهام است (لدمری، چندرن، ۲۰۱۸).

ثانیاً) جنسیت شریک حسابرس با کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران منجر به کاهش ریسک سقوط قیمت سهام شرکت می‌شود. بایرنس و همکاران (۱۹۹۹) نشان دادند زنان به دلیل ریسک‌گریز بودن و داشتن اصول اخلاقی، در انجام حسابرسی محافظه‌کارتر هستند و استقلال بیش‌تری نسبت به مردان دارند و همچنین تمایل بیش‌تری به رعایت قوانین، مقررات و پردازش اطلاعات به‌طور جامع دارند. بنابراین حسابرسان زن عملکرد بهتری داشته و در نتیجه علاوه بر بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی اقدامات حسابرس زن باعث کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران می‌شود (کارلیان، نیسکانن، ۲۰۱۸). علاوه بر این، مطالعات قبلی نشان می‌دهد که زنان هنگام تصمیم‌گیری، سطح مقبولیت کمتری نسبت به فرصت-طلبی دارند (کریشنان، پارسونز، ۲۰۰۸). این موارد از مطالعات دیگری پشتیبانی می‌کنند که نشان می‌دهد زنان در برابر رفتار فرصت‌طلبانه نسبت به مردان تحمل کمتری دارند. با توجه به این ویژگی، یک تیم حسابرسی به سرپرستی یک شریک حسابرسی زن به احتمال زیاد رفتار فرصت‌طلبانه‌ی مدیران را که در صورت‌های مالی منعکس می‌شود، به حداقل می‌رساند (سوپیانتو و همکاران، ۲۰۲۰).

بنابراین، ما از حسابرسان زن انتظار داریم از سبک محافظه‌کارتری برخوردار و نسبت به افشاء اطلاعات مالی حساس‌تر باشند و انگیزه‌ی مدیران واحد مورد رسیدگی را برای پنهان کردن اطلاعات و اخبار منفی مهار کنند. از این‌رو با توجه به مبانی نظری مطرح‌شده انتظار می‌رود وجود زنان در مؤسسات حسابرسی به‌عنوان شریک مؤسسه، ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت را کاهش دهد. لذا فرضیه‌ی پژوهش به‌صورت زیر بیان می‌گردد:

فرضیه: جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، ریسک سقوط آتی قیمت سهام را کاهش می‌دهد.

۳- روش پژوهش

۳-۱- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی زمانی ۱۳۹۸ تا ۱۳۹۳ است. نمونه‌ی آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی است که حائز شرایط ذیل باشند:

- ۱- شرکت‌هایی که تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۲ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۸ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.
- ۲- به‌منظور افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند باشد.
- ۳- طی دوره موردنظر، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند.
- 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 ۱۵۵ شرکت (مطابق جدول ۱) به‌عنوان نمونه‌ی آماری پژوهش انتخاب شدند. داده‌های پژوهش حاضر با مراجعه به‌صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار موجود در سامانه‌ی کدال، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار، جامعه‌ی حسابداران رسمی، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و نرم‌افزار TseClient استخراج شد. جهت تجزیه و تحلیل نهایی داده‌ها نیز از نرم‌افزار اقتصادسنجی Eviews10 استفاده شده است.

جدول (۱) انتخاب نمونه و توزیع صنعت

پنل اول: روند انتخاب نمونه‌ی آماری		
۳۸۴	کل شرکت‌هایی که تا پایان سال ۱۳۹۸ عضو بورس بودند.	
(۴۴)	کسر می‌شود: از ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته نشده باشد.	
(۲۹)	کسر می‌شود: سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نباشد.	
(۲۲)	کسر می‌شود: تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی داده باشد.	
(۱۱۲)	کسر می‌شود: جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی باشد.	
(۲۲)	کسر می‌شود: داده‌ها در دسترس نباشد.	
۱۵۵	تعداد نمونه‌ی آماری انتخاب‌شده	
پنل دوم: توزیع نمونه با توجه به صنعت و جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی		
صنعت	درصد مشاهدات	درصد مشاهدات دارای شرکای حسابرسی زن
خودرو و قطعات	۱۵٪	۱۰٪
دارویی	۱۰٪	۱۰٪
غذایی به‌جز قند و شکر	۹٪	۶٪
فرآورده‌های نفتی و شیمیایی	۱۲٪	۶٪
کاشی و سرامیک	۴٪	۱٪
کانی فلزات معادن	۲۰٪	۵۰٪
لاستیک و پلاستیک	۵٪	۳٪
ماشین‌آلات	۱۴٪	۱۱٪
مصالح ساختمانی	۱۱٪	۳٪
جمع	۱۰۰٪	۱۰۰٪

۲-۳- مدل و متغیر مورد استفاده

به‌منظور آزمون فرضیه‌ی پژوهش از مدل رگرسیون چند متغیره‌ی زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} \sum CRASH_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 Aud_Partner_{i,t-1} + \beta_2 SIZE_{i,t-1} + \beta_3 LEV_{i,t-1} + \beta_4 MT- \\ & Bi_{i,t-1} + \beta_5 ROE_{i,t-1} + \beta_6 CONOWN_{i,t-1} + \beta_7 INSTOWN_{i,t-1} + \beta_8 EARN-VO- \\ & Li_{i,t-1} + \beta_9 SALE-VOL_{i,t-1} + \beta_{10} BETA_{i,t-1} + \beta_{11} RET_{i,t-1} + \beta_{12} SIGMA_{i,t-1} \\ & + \beta_{13} LOSS_{i,t-1} + \sum IND + \sum YEAR + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

در مدل فوق:

۱-۲-۳- متغیر وابسته: ریسک سقوط آتی قیمت سهام: برای سنجش آن از سه سنجه (چولگی منفی بازده سهام، سیگمای حداکثری و نوسان‌های پایین به بالا) زیر استفاده شده است. چولگی منفی بازده سهام (NCSKEW): چن و همکاران (۲۰۰۱)، معتقدند که نشانه‌های سقوط قیمت سهام از یک سال قبل از وقوع این پدیده شکل می‌گیرد و یکی از این نشانه‌ها وجود چولگی منفی در بازده سهام شرکت است. بنابراین شرکت‌هایی که در سال گذشته چولگی منفی بازده سهام را تجربه کرده‌اند، با احتمال بیش‌تری در سال آینده با سقوط سهام مواجه خواهند بود. هانگ و استین (۲۰۰۳) نیز بیان کردند که چولگی منفی بازده سهام یک راه جایگزین برای اندازه‌گیری عدم تقارن در توزیع بازده است. برای محاسبه‌ی چولگی منفی بازده سهام از رابطه‌ی زیر استفاده می‌شود:

$$NCSKEW_{it} = - \left(\frac{N(N-1)^{3/2} \sum_{i=1}^N W_{i\theta}^3}{N(N-1)(N-2) \left(\sum_{i=1}^N W_{i\theta}^2 \right)^{3/2}} \right)$$

$NCSKEW_{it}$: چولگی منفی بازده سهام شرکت i طی سال مالی t

$W_{i\theta}$: بازده ماهانه‌ی خاص شرکت i در ماه θ

N : تعداد ماه‌هایی که بازده آن‌ها محاسبه‌شده، برای شرکت i در هر سال

در این مدل، هر چه مقدار ضریب چولگی منفی بیش‌تر باشد، آن شرکت در معرض سقوط قیمت سهام بیش‌تری قرار دارد. بازده ماهانه‌ی خاص شرکت که با $W_{i\theta}$ نشان داده می‌شود، برابر است با لگاریتم طبیعی عدد ۱ به‌علاوه باقی‌مانده (ε_{it}) که از رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$W_{it} = 1 + \ln(1 + \varepsilon_{it})$$

در رابطه‌ی فوق:

W_{it} : بازده خاص شرکت i طی سال مالی t .

ε_{it} : بازده باقی‌مانده‌ی سهام شرکت i طی سال مالی t است و عبارت است از: باقی‌مانده یا پسماند مدل رابطه‌ی زیر:

$$r_{it} = \beta_0 + \beta_1 r_{m, t-2} + \beta_2 r_{m, t-1} + \beta_3 r_{m, t} + \beta_4 r_{m, t+1} + \beta_5 r_{m, t+2} + \varepsilon_{it}$$

r_{it} : بازده سهام شرکت i در طی سال مالی t .

$r_{m, t}$: بازده بازار در طی سال t است.

برای محاسبه‌ی بازده ماهانه‌ی بازار، از تفاوت شاخص پایان دوره و اول دوره بر شاخص اول دوره به دست می‌آید.

سیگما حداکثری (EXTR-SIGMA): سیگمای حداکثری به‌منظور ایجاد یک معیار کمی و پیوسته برای اندازه‌گیری ریسک سقوط قیمت سهام به کار می‌رود. همچنین، سیگمای حداکثری به‌عنوان بازه‌های پرت با توجه به انحراف معیار یک شرکت خاص تعریف می‌شود (بردشاو و همکاران، ۲۰۱۰). برای محاسبه آن از رابطه‌ی زیر استفاده می‌شود:

$$EXTR-SIGMA = - \min \left(\frac{w - \bar{w}}{\sigma_w} \right)$$

در این رابطه:

$\bar{W}$: میانگین بازده ماهانه‌ی خاص شرکت

σ_w : انحراف استاندارد بازده ماهانه‌ی خاص شرکت

نوسان‌های پایین به بالا (DUVOL): به‌منظور محاسبه این معیار، ابتدا میانگین بازده خاص شرکت‌ها به دست می‌آید، سپس داده‌های مربوط به آن به دو دسته‌ی کمتر از میانگین و بیش‌تر از میانگین تفکیک شده و انحراف معیار هر یک به‌طور مجزا محاسبه می‌شود (کائو و همکاران، ۲۰۱۶). برای محاسبه‌ی نوسان‌های پایین به بالا از رابطه‌ی زیر استفاده می‌شود:

$$DUVOL_{it} = \text{Log} \left(\frac{Down_{it}}{Up_{it}} \right)$$

$Down_{it}$: انحراف معیار مشاهدات کمتر از میانگین

Up_{it} : انحراف معیار مشاهدات بیش‌تر از میانگین برای بازده خاص شرکت i طی سال مالی t است.

۲-۳- متغیر مستقل

جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (Aud_Partner): یک متغیر مجازی است و مطابق با پژوهش‌های نخیلی و همکاران (۲۰۲۱) و وانگ و همکاران (۲۰۲۰) و سوپریانتو و همکاران (۲۰۲۰) اگر شرکت مورد رسیدگی توسط مؤسسه‌ی حسابرسی که یکی از شرکای آن زن است مورد حسابرسی قرار گیرد عدد یک، و در غیر این صورت برابر با عدد صفر است.

۳-۲- متغیرهای کنترلی

مهم‌ترین متغیرهایی که بر مبنای مطالعات قبلی (احمدپور و همکاران، ۱۳۹۳؛ رضایی پیتته نوئی و همکاران، ۱۳۹۶؛ فندرسکی، صفری گرایلی، ۱۳۹۷؛ حاجیه‌ها، رنجبر ناوی، ۱۳۹۷؛ معطوفی و همکاران، ۱۳۹۸؛ حیدرزاده هنزائی، حسین زاده ظروفچی، ۱۳۹۸؛ بادآور نهنندی، بابایی، ۱۳۹۸؛ کیقبادی، فتحی، ۱۳۹۸؛ کرمی، مرادی، ۱۳۹۸؛ هاتن و همکاران، ۲۰۰۹؛ کیم و همکاران، ۲۰۱۱؛ چنگ و همکاران، ۲۰۲۰؛ وانگ و همکاران، ۲۰۲۱) به‌طور بالقوه بر ریسک سقوط سهام شرکت‌ها تأثیرگذار بودند، در مدل پژوهش به‌عنوان متغیرهای کنترلی مدنظر قرار گرفتند که این متغیرها عبارت‌اند از:

اندازه شرکت (SIZE): شرکت‌های بزرگ برای تأمین وجوه موردنیاز خود انگیزه دارند که از طریق افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی و فرآیند افشاء اطلاعات، هزینه سرمایه خود را کاهش دهند. از این‌رو در شرکت‌های بزرگ احتمال کمتری برای انباشت و عدم افشاء اطلاعات و اخبار منفی وجود دارد که این موضوع از ورود ناگهانی توده اطلاعات و اخبار منفی به بازار جلوگیری کرده و در نتیجه، ریسک سقوط قیمت سهام را کاهش می‌دهد (ودیدی نوقابی، رستمی، ۱۳۹۳؛ کیم، ژانگ، ۲۰۱۰). همچنین کائو و همکاران (۲۰۱۸) بیان نمودند شرکت‌های بزرگ‌تر و رشدی‌تر با احتمال بیش‌تری در آینده با ریسک سقوط سهام روبرو می‌شوند. در پژوهش حاضر، اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی ارزش بازار شرکت اندازه‌گیری می‌شود.

اهرم مالی (LEV): خان و واتز (۲۰۰۹) و کائو و همکاران (۲۰۱۶) استدلال می‌کنند که در شرکت‌های اهرمی، احتمال بیش‌تری برای اقامه‌ی دعاوی وجود دارد که این مسئله می‌تواند احتمال سقوط قیمت سهام را افزایش دهد. بر این اساس، در پژوهش حاضر اهرم مالی نیز به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده که از تقسیم مجموع بدهی بر ارزش دفتری دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود.

فرصت‌های رشد (MTB): بازده سهام شرکت‌هایی که فرصت رشد بالایی دارند، پرنوسان‌تر است و احتمال بیش‌تری وجود دارد که زیان‌های بزرگی را تجربه کنند و این موارد احتمال سقوط قیمت سهام را افزایش می‌دهد (خان، واتز، ۲۰۰۹). در این پژوهش نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به‌عنوان معیارهای فرصت‌های رشد لحاظ شده است. سودآوری (ROE): در رابطه با سودآوری انتظار می‌رود که شرکت‌های سودآور، ریسک سقوط قیمت سهام پایین‌تری را تجربه کنند (ودیدی نوقابی، رستمی، ۱۳۹۳؛ هاتن و همکاران، ۲۰۰۹). از این‌رو در پژوهش حاضر، بازده حقوق صاحبان سهام نیز به‌عنوان سنجه‌ی سودآوری و یکی دیگر از متغیرهای کنترلی وارد مدل شده که از تقسیم سود خالص بر ارزش حقوق صاحبان سهام محاسبه می‌شود.

مالکیت نهادی (INSTOWN): وجود سرمایه‌گذاران نهادی، رفتار فرصت‌طلبانه و جانب‌دارانه‌ی مدیران را محدود می‌کند و شناسایی سود را به تأخیر می‌اندازد، در نتیجه خالص دارایی‌ها و سود کمتر نشان داده می‌شوند. شناسایی به‌موقع زیان و مشخص بودن شرایط بالقوه‌ی آن برای سهام‌داران و اعتباردهندگان، موجب می‌شود که آن‌ها برای جلوگیری از زیان‌های بیش‌تر، واکنش سریع‌تری انجام دهند. بدین ترتیب وجود سرمایه‌گذاران نهادی می‌توان سازوکار مؤثر بر ریسک سقوط قیمت سهام را کاهش داد (رضایی پسته نوئی و همکاران، ۱۳۹۶). برای محاسبه این متغیر، مجموع سهام تحت تملک بانک‌ها و بیمه‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های بازنشتی، شرکت‌های تأمین سرمایه و صندوق‌های سرمایه‌گذاری و سازمان‌ها و نهادهای دولتی، بر کل تعداد سهام منتشرشده شرکت تقسیم می‌شود.

ریسک سیستماتیک (BETA): بتا (ریسک سیستماتیک) بیانگر میزان حساسیت بازده شرکت نسبت به بازده بازار است که با استفاده از نرم‌افزار رهاورد نوین مورد محاسبه قرار گرفته است. انتظار این است با افزایش ریسک سیستماتیک ریسک سقوط قیمت سهام افزایش یابد. زیان‌دهی شرکت (LOSS): متغیر مجازی است که اگر شرکت در سال مالی مربوط زیان‌ده باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر تعریف می‌شود. زیان‌ده بودن شرکت اخبار منفی در خصوص آینده‌ی شرکت در ذهن سرمایه‌گذاران ایجاد می‌کند و انتظار می‌رود ریسک سقوط قیمت سهام را افزایش دهد.

اثرات صنعت (IND): بیانگر نوع صنعت است که به‌صورت یک متغیر مجازی سنجیده شده است. طبق اکثر تحقیقات صورت گرفته، میزان ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌ها در صنایع مختلف می‌تواند متفاوت باشد.

اثرات سال (YEAR): یک متغیر مجازی است و برای در نظر گرفتن اثرات تصادفی سال وارد الگوی رگرسیونی خواهد شد. به نظر می‌رسد شرکت‌ها در سال‌های مختلف به دلیل مواجهه با اتفاقات مختلف، ریسک سقوط قیمت سهام متفاوتی داشته باشند.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای مورد آزمون که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است را برای نمونه‌ای متشکل از ۹۳۰ شرکت- سال مشاهده در فاصله زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۳ نشان می‌دهد. نتایج پنل نشان می‌دهد میانگین جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی نشان‌دهنده‌ی آن است که حدود ۸ درصد از شرکای مؤسسات حسابرسی را زنان تشکیل می‌دهند و همچنین میانگین اهرم مالی نشان می‌دهد حدود ۵۹ درصد دارایی‌های شرکت‌های نمونه از طریق بدهی، تأمین مالی شده است. با توجه به میانگین مالکیت نهادی حدود ۷۰ درصد شرکت‌های نمونه توسط سهام‌داران نهادی کنترل می‌شود. ضمناً به‌طور میانگین ۱۲ درصد شرکت‌های نمونه از لحاظ مالی دچار درماندگی مالی و زیان‌ده هستند.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل اول: آمار توصیفی متغیرهای کمی						
متغیر	نماد	کمترین	بیش‌ترین	میانگین	میانه	انحراف معیار
ریسک سقوط آتی قیمت سهام	CRASH-NCS	-۳/۳۹۴	۳/۵۵۵	۰/۶۲۱	۰/۹۳۱	۱/۵۳۵
ریسک سقوط آتی قیمت سهام	CRASH-SIGMMA	۰/۳۲۹	۲/۹۵۶	۲/۱۰۶	۲/۱۶۶	۰/۴۷۳
ریسک سقوط آتی قیمت سهام	CRASH-DUVOL	-۳/۹۶۸	۳/۹۹۷	۰/۷۶۱	۰/۸۲۴	۱/۷۳۹
اندازه‌ی شرکت	SIZE	۱۰/۷۳۵	۱۹/۲۴۰	۱۴/۲۷۰	۱۴/۴۱	۱/۵۹۳
اهرم مالی	LEV	۰/۴۶	۱/۷۸۷	۰/۵۸۵	۰/۵۸۳	۰/۲۳۲
فرصت رشد	MTB	۰/۲۲۹	۱۱/۸۸۶	۲/۹۴۶	۲/۴۰۷	۱/۹۶۹
سودآوری	ROE	-۰/۸۵۰	۰/۶۵۵	۰/۹۲	۰/۸۶	۰/۱۸۳
مالکیت نهادی	INSTOWN	۰/۸۶	۰/۹۸۰	۰/۷۰۷	۰/۷۴۵	۰/۱۹۱
ریسک سیستماتیک	BETA	-۰/۲۰۳	۳/۹۴۳	۰/۸۶۴	۰/۷۷۷	۰/۶۳۹
پنل دوم: آمار توصیفی متغیرهای کیفی						
درصد زنان شریک مؤسسه‌ی حسابرسی			۸٪			
درصد شرکت‌های زیان‌ده			۱۲٪			

۴-۲- آمار استنباطی

جدول ۳ نتایج فرضیه‌های پژوهش را بر اساس سه سنجهی ریسک سقوط آتی قیمت سهام نشان می‌دهد. مدل رگرسیون اصلی پژوهش با رویکرد کنترل اثرات سال و صنعت را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که ضریب حاصل از رگرسیون متغیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (Aud_Partner) در سطح خطای ۱ درصد معنادار است. لذا فرضیه‌ی پژوهش رد نمی‌شود و می‌توان گفت جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت تأثیر منفی دارد. ضریب جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (Aud_Partner) در جدول (۰/۳۶۷)، (۰/۳۵۶)، (۰/۳۸۰) است و از نظر آماری معنادار است که نشان می‌دهد با افزایش یک واحد جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی حدود ۰/۳۶ و ۰/۳۵ و ۰/۳۸ ریسک سقوط آتی قیمت سهام کاهش می‌یابد. از بین متغیرهای کنترلی، اندازه‌ی شرکت، اهرم مالی، سودآوری، مالکیت نهادی، ریسک سیستماتیک و زیاده‌دهی شرکت از نظر آماری معنادار است.

جدول (۳) خلاصه‌ی نتایج آماری آزمون مدل پژوهش

CRASH-DUVOL		CRASH-SIGMA		CRASH-NCS		علامت مورد انتظار	نماد متغیر
ضریب	آمارهی t	ضریب	آمارهی t	ضریب	آمارهی t		
۰/۵۷۸***	۵/۳۶۷	۰/۴۸۵***	۴/۲۳۹	۰/۲۷۱***	۶/۸۹۵		C
۰/۳۸۰***	-۲/۸۹۵	۰/۳۵۶***	-۵/۷۲۲	۰/۳۶۷***	-۲/۶۲۸	-	Aud_Partner
۰/۳۲۰***	-۲/۶۸۴	۰/۳۲۰***	-۲/۱۱	۰/۲۹۳***	-۲/۶۶۲	-	SIZE
۰/۲۴۰***	۲/۴۷۹	۰/۲۶۸***	۲/۸۸۰	۰/۲۲۰***	۴/۴۸۱	+	LEV
۰/۱۸۵	۰/۴۳۳	۰/۱۳۷	۰/۶۸۱	۰/۱۵۶	۰/۷۶۱	+	MB
۰/۲۶۸***	-۳/۱۱۰	۰/۲۶۶***	-۶/۸۲۸	۰/۲۵۱***	-۲/۴۳۲	-	ROE
۰/۱۶۶***	-۲/۷۳۹	۰/۱۵۲***	-۳/۱۶۴	۰/۱۴۴***	-۵/۳۰۳	-	INSTOWN
۰/۱۲۶***	۲/۸۰۱	۰/۱۷۳***	۳/۸۲	۰/۱۴۶***	۲/۶۶۲	+	BETA
۰/۲۰۳	۲/۶۵۱	۰/۲۶۷***	۳/۱۸۲	۰/۲۲۹***	۲/۵۸۰	+	LOSS
کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد		IND	
کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد		YEAR	
۲/۴۷		۲/۸		۲/۱۱۴		بیش‌ترین VIF	
۴۶/۶۵۴***		۴۱/۲۷۵***		۴۲/۳۷۵***		آمارهی F فیشر	
۰/۳۷۱		۰/۳۲۴		۰/۳۴۹		ضریب تعیین تعدیل‌شده	
۱/۹۸۱		۲/۱۱۳		۲/۳۸		آمارهی دوربین واتسون	
۹۳۰		۹۳۰		۹۳۰		تعداد مشاهدات	
و به ترتیب بیانگر معناداری آماری در سطح خطای ۵٪ و ۱٪ است.							

۳-۴- آزمون حساسیت

تورم باعث نگرانی در خصوص تورش درون‌زایی می‌شود. تورم از یک‌طرف باعث افزایش رقم ریالی فروش و سود هر ساله شرکت‌ها در طی دوره‌ی مورد رسیدگی می‌شود و ثانیاً بر میزان ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت هم اثر می‌گذارد که نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار می‌دهد و برای کنترل مشکل درون‌زایی اثرات ثابت شرکت کنترل شد که نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ملاحظه می‌شود نتایج حاصل از تحلیل‌های تکمیلی با نتایج اصلی پژوهش مشابه بوده است و نتایج پژوهش به تغییر شیوه برآورد حساس نیست و از استحکام برخوردار است.

جدول (۴) خلاصه‌ی نتایج آماری آزمون مدل پژوهش

نماد متغیر	علامت مورد انتظار	CRASH-NCS		CRASH-SIGMA		CRASH-DUVOL	
		ضریب	آماره‌ی t	ضریب	آماره‌ی t	ضریب	آماره‌ی t
C		۰/۴۲۳***	۴/۲۵۴	۰/۵۰۰***	۴/۳۶۳	۰/۶۰۰***	۸/۷۰۴
Aud_Partner	-	-۰/۳۹۹***	-۶/۲۸۸	-۰/۴۰۶***	-۳/۱۱۱	-۰/۴۱۵***	-۲/۶۲۳
SIZE	-	-۰/۳۳۶*	-۲/۴۱۵	-۰/۳۴۱***	-۸/۵۸	-۰/۳۵۴*	-۲/۴۲۵
LEV	+	۰/۲۳۲*	۲/۲۷۳	۰/۲۰۰***	۳/۲۸۲	۰/۱۹۰*	۲/۴۰
MB	+	۰/۱۳۵	۰/۹۶۷	۰/۱۶۸	۰/۲۶۶	۰/۱۶۶	۰/۷۵۱
ROE	-	-۰/۲۳۳***	-۴/۶۷۴	-۰/۲۶۹***	-۲/۵۹۹	-۰/۲۹۴***	-۲/۷۹۱
INSTOWN	-	-۰/۱۵۷*	-۲/۴۹۶	-۰/۱۷۳***	-۴/۷۸۲	-۰/۱۹۶*	-۲/۳۰
BETA	+	۰/۱۱۶***	۳/۴۴۷	۰/۱۸۹***	۲/۶۱۶	۰/۲۰۳***	۳/۴۰۱
LOSS	+	۰/۲۲۶*	۲/۱۰۴	۰/۲۴۵***	۳/۸۳۵	۰/۲۴۰***	۷/۸۷۰
IND		کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد
YEAR		کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد	کنترل شد
بیش‌ترین VIF		۱/۹۸۴		۱/۹۳۸		۱/۹۴۷	
آماره‌ی F فیشر		۵۳/۴۷۵***		۵۱/۹۷۶***		۵۹/۳۴۵***	
ضریب تعیین تعدیل‌شده		۰/۴۶۲		۰/۴۵۸		۰/۴۸۱	
آماره‌ی دوربین واتسون		۱/۹۱۶		۱/۹۹۷		۱/۹۳۵	
تعداد مشاهدات		۹۳۰		۹۳۰		۹۳۰	
*** و ** به ترتیب بیانگر معناداری آماری در سطح خطای ۵٪ و ۱٪ است.							

۵- نتیجه‌گیری

از آنجایی که مدیران مسئولیت افشاء اطلاعات خاص شرکت را بر عهده دارند، امکان دارد به‌منظور کسب منافع خاص خود از انتشار اطلاعات و اخبار ناخوشایند به‌منظور کسب منافع شخصی تا حدی جلوگیری کند اما هنگامی که این اخبار به حد آستانه‌ی بحرانی خود رسید، مدیر

نمی‌تواند آن را پنهان کنند و افشاء آن برای عموم اجتناب‌ناپذیر می‌شود. این افشاگری به‌نوبه‌ی خود منجر به اصلاح شدید قیمت سهام می‌شود. بنابراین ریسک آتی قیمت سهام از جمله موارد مورد بحث در بازار سرمایه بوده و مطالعات مختلف صورت گرفته به بررسی عوامل مؤثر بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌ها پرداخته و نشان دادند که یکی از این عوامل، جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی است. در پژوهش حاضر تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌ها، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌ی پژوهش بیان‌گر آن است که جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر منفی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت دارد. به عبارتی شرکت‌های که به‌منظور انجام حسابرسی از مؤسسات حسابرسی که دارای شریک زن هستند استفاده می‌کنند، ریسک سقوط آتی قیمت سهام آن‌ها کمتر از سایر شرکت‌ها است. مؤسسات حسابرسی که دارای شریک حسابرس زن هستند عموماً مؤسساتی هستند که نسبت به شهرت خود نسبت به سایر مؤسسات حسابرس حساس‌تر هستند و با توجه به انگیزه بالای رعایت اصول و استدلال اخلاقی در انجام رسیدگی‌های خود انگیزه‌ی بیش‌تری برای مهار ریسک سقوط آتی قیمت سهام دارند. نتیجه‌ی به‌دست‌آمده در این پژوهش با یافته‌ی پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۲۰) که به بررسی جنسیت حسابرس بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام پرداخته است مطابقت دارد. همچنین وجود شریک حسابرسی زن باعث بهبود شفافیت و کیفیت گزارش‌گری مالی و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران را به‌منظور محافظت از منافع سهام‌داران در مقابل کاهش ناگهانی قیمت سهام در پی دارد (لی و همکاران، ۲۰۱۹؛ ایتنونین و همکاران، ۲۰۱۳؛ کائو و همکاران، ۲۰۱۶؛ ژانگ و همکاران (۲۰۱۷). در نتیجه وجود شریک حسابرسی زن در مؤسسه‌ی حسابرسی مطابق پژوهش‌های گذشته بر اظهار نظر حسابرسی-تعدیل شده (کارجالاین و همکاران، ۲۰۱۸)، مدیریت سود (نخیلی و همکاران، ۲۰۲۱)، کیفیت حسابداری (رونی، ۲۰۲۱)، کیفیت اقلام تعهدی (سوپریان‌تو، ۲۰۲۰؛ ایتنونین و همکاران، ۲۰۱۳)، کیفیت حسابرسی (لی و همکاران، ۲۰۱۹) تأثیرگذار است و این عوامل موجب بهبود شفافیت و کیفیت گزارش‌گری مالی و کاهش رفتارهای فرصت‌طلبانه‌ی مدیران شده می‌تواند در مهار ریسک سقوط آتی قیمت سهام مؤثر باشد، همچنین می‌تواند به‌طور غیرمستقیم با یافته‌های این پژوهش مطابقت داشته باشد. با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر، به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود در انتخاب شرکای حسابرسی به ترکیب زن و مرد و جنسیت آن‌ها نیز توجه داشته باشند و حتی‌الامکان از یک عضو زن استفاده نمایند. در پایان به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که عوامل تأثیرگذار بر رابطه‌ی بین جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت را شناسایی و آزمون نمایند. همچنین پیشنهاد می‌شود تأثیر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر هم‌زمانی قیمت سهام شرکت‌ها نیز بررسی شود.

منابع

احمدپور، احمد، حیدری رستمی، کرامت الله، زارع بهمنیری، محمدجواد. (۱۳۹۳). بررسی

تأثیر ویژگی‌های شرکت بر ریسک سقوط قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بورس اوراق بهادار، ۷(۲۸)، ۲۹-۴۵.

بادآور نهندي، یونس، بابایی، قادر. (۱۳۹۸). ارتباط قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی و ریسک سقوط قیمت سهام با تأکید بر نقش عدم تقارن اطلاعاتی. پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌گری مالی، ۸(۱)، ۱۷۳-۲۰۶.

بیگی، فروغ، بخشی‌نژاد، محمود. (۱۳۹۶). اثر جنسیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین در مدیریت و حسابداری.

حاجیها، زهره، رنجبر ناوی، رستم. (۱۳۹۷). تأثیر استراتژی تجاری و بیش‌ارزش‌گذاری سهام بر ریسک سقوط قیمت سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۴۵-۶۴.

حیدرزاده هنزائی، علیرضا، حسین زاده ظروفچی، غزل. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر استراتژی تجاری و بیش‌ارزشیابی بر ریسک سقوط قیمت سهام، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، ۱۲(۴۴)، ۱۱-۲۲. رضایی پیتنه‌نوئی، یاسر، صفری گرایلی، مهدی، نوروزی، محمد. (۱۳۹۶). اعتماد اجتماعی، نظارت خارجی و ریسک سقوط قیمت سهام: آزمون نظریه‌ی جایگزینی و مکمل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۳۴۹-۳۷۰.

فروغی، داریوش، ساکیانی، امین. (۱۳۹۶). تأثیر سررسید بدهی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. حسابداری پاسخگویی و منافع جامعه، ۶(۱)، ۹۹-۱۱۶.

فندرسکی، علی، صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۷). اثربخشی کنترل‌های داخلی و ریسک سقوط قیمت سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۸)، ۱۶۹-۱۸۶.

کرمی، سحر، مرادی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی بر رابطه‌ی بین تأمین مالی از طریق اعتبار تجاری و ریسک سقوط قیمت سهام، دانش حسابداری مالی، ۶(۴)، ۷۷-۹۸.

کیقبادی، امیررضا، فتحی، سمیه. (۱۳۹۸). تأثیر تأخیر غیرعادی گزارش حسابرسی و ضعف در کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابرسی بر ریسک سقوط قیمت سهام، دانش حسابرسی، ۱۹(۷۵)، ۱۴۳-۱۶۸.

مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۹). ساختار رقابت صنعت، قدرت بازار و ریسک سقوط آتی قیمت سهام، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۷)، ۲۱۵-۲۳۸.

مظاهری سیچانی، فرامرز، محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۹۹). نقش نظام راهبری شرکتی در تأثیر سررسید بدهی بر ریسک ریزش آتی قیمت سهام، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲(۴۸)، ۹۵-۱۰۶.

معطوفی، علیرضا، پورداداشی، آریتا، بارانی، زینب. (۱۳۹۸). بررسی اثر عدم تقارن اطلاعاتی بر رابطه‌ی بین موقعیت جغرافیایی شرکت و ریسک سقوط قیمت سهام، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۱(۴۳)، ۷۳-۹۶.

نصیر زاده، فرزانه، ذوالفقار آرانی، محمدحسین، رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۸). بررسی سازوکارهای

پیشگیری از سقوط قیمت سهام، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱(۴۲)، ۳۱-۵۲.
ودیدی نوقابی، محمدحسین، رستمی، امین. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر نوع مالکیت نهادی بر ریسک
سقوط آتی قیمت سهام در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری مالی،
۶(۲۳)، ۴۳-۶۶.

Adams, R. B., & Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of financial economics*, 94(2), 291-309.

Adams, R. B., Gray, S., & Nowland, J. (2010). Is there a business case for female directors? Evidence from the market reaction to all new director appointments. In 23rd Australasian finance and banking conference.

Ahmadpour, A., Heydari Roštami, K., Zare Bahnemiri, M. (2014). Study of the effect of company characteristics on the risk of falling stock prices of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Stock Exchange*. 7 (28), 45-29. (in Persian).

Al-Dhamari, R. A. A., & Chandren, S. (2018). Audit partners gender, auditor quality and clients value relevance. *Global Business Review*, 19(4), 952-967.

Andreou, P. C., Louca, C., & Petrou, A. P. (2017). CEO age and stock price crash risk. *Review of Finance*, 21(3), 1287-1325.

Badavar Nahandi, Y., & Babaei, G. (2019). The relationship between financial statements comparability and stock price crash risk with an emphasis on the role of information asymmetry, *Applied Research in Financial Reporting*, 8(1), 173-206. (in Persian).

Be' dard, J., Chtourou, S. M., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 13-35.

Beigi, F., & Bakhshnejad, M. (2017). Effect of Audit Institute Partner Gender on Audit Quality and Audit Fees in Companies Listed on Tehran Stock Exchange, *National Conference on New Research in Management and Accounting*.

Bernardi, R. A., & Arnold Sr, D. F. (1997). An examination of moral development within public accounting by gender, staff level, and firm. *Contemporary Accounting Research*, 14(4), 653-668.

Bradshaw, M. T., Hutton, A. P., Marcus, A. J., & Tehranian, H. (2010). Opacity, crash risk, and the option smirk curve. Available at SSRN 1640733.

Bresch, D., & Branson, J. (2009). The effects of auditor gender on audit quality. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8.

Byrnes, J. P., Miller, D. C., & Schafer, W. D. (1999). Gender differences in risk taking: a meta-analysis. *Psychological bulletin*, 125(3), 367.

Cao, C., Xia, C., & Chan, K. C. (2016). Social trust and stock price crash risk: Evidence from China. *International Review of Economics & Finance*, 46, 148-165.

Cao, F., Ye, K., Zhang, N., & Li, S. (2018). Trade credit financing and stock price crash risk. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 29(1), 30-56.

Cheng, C. A., Li, S., & Zhang, E. X. (2020). Operating cash flow opacity and stock price crash risk. *Journal of Accounting and Public Policy*, 39(3), 106717.

Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 111-125.

Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance. *Journal of*

accounting and economics, 48(2-3), 190-209.

Foroghi, D., & Sakiani, A. (2016). The Effect of Debt Maturity on Future Stock Price. *Journal of Accounting and Social Interests*, 6(1), 99-116.

Gold, A., Hunton, J. E., & Gomaa, M. I. (2009). The impact of client and auditor gender on auditors' judgments (retracted). *Accounting Horizons*, 23(1), 1-18.

Habib, A., Hasan, M. M., & Jiang, H. (2018). Stock price crash risk: review of the empirical literature. *Accounting & Finance*, 58, 211-251.

Harper, J., Johnson, G., & Sun, L. (2020). Stock price crash risk and CEO power: Firm-level analysis. *Research in International Business and Finance*, 51, 101094.

Heidarzadeh Hanzae, A., & Hosseinzadeh Zorofchi, G. (2019). Investigation the Impact of Business Strategy, Overvalued Equity on Stock Price Crash Risk. *Financial Knowledge of Securities Analysis*, 12(44), 11-22. (in Persian).

Hong, H., & Stein, J. C. (2003). Differences of opinion, short-sales constraints, and market crashes. *The Review of Financial Studies*, 16(2), 487-525.

Huse, M., & Solberg, A. G. (2006). Gender-related boardroom dynamics: How Scandinavian women make and can make contributions on corporate boards. *Women in management review*, 21(2), 113-130.

Hutton, A. P., Marcus, A. J., & Tehranian, H. (2009). Opaque financial reports, R2, and crash risk. *Journal of financial Economics*, 94(1), 67-86.

Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205-228.

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.

Jin, L., & Myers, S. C. (2006). R2 around the world: New theory and new tests. *Journal of financial Economics*, 79(2), 257-292.

Karami, S., & Moradi, M. (2020). The Effect of Information Asymmetry on the Relationship between Trade Credit Financing and Stock Price Crash Risk. *Financial Accounting Knowledge*, 6(4), 77-98. (in Persian).

Karjalainen, J., Niskanen, M., & Niskanen, J. (2018). The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing*, 22(3), 449-463.

Khan, M., & Watts, R. L. (2009). Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism. *Journal of accounting and Economics*, 48(2-3), 132-150.

Kim, J. B., & Zhang, L. (2010). Does accounting conservatism reduce stock price crash risk? firm-level evidence. Unpublished Working Paper, City University of Hong Kong.

Kim, J. B., & Zhang, L. (2016). Accounting conservatism and stock price crash risk: Firm-level evidence. *Contemporary accounting research*, 33(1), 412-441.

Kim, J. B., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 100(3), 639-662.

Kiqbadi, A., & Fathi, S. (2019). The effect of abnormal audit report delay and weakness in internal controls and audit quality on the risk of stock price falls. *Audit Knowledge*, 19(75), 168-143. (in Persian).

Kothari, S. P., Shu, S., & Wysocki, P. D. (2009). Do managers withhold bad news?. *Journal of Accounting research*, 47(1), 241-276.

Krishnan, G. V., & Parsons, L. M. (2008). Getting to the bottom line: An exploration of gender and earnings quality. *Journal of Business Ethics*, 78(1), 65-76.

- Larcker, D. F., Richardson, S. A., & Tuna, I. R. (2007). Corporate governance, accounting outcomes, and organizational performance. *The accounting review*, 82(4), 963-1008.
- Lee, H. S., Nagy, A. L., & Zimmerman, A. B. (2019). Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review*, 94(2), 297-323.
- Matoufi, A., Pourdadashi, A., & Barani Z. (2019). The Effect of Information Asymmetry on the Relationship between Firm Geographical Location and Future Stock Price Crash Risk. *Quarterly Financial Accounting Journal*. 11 (43) .73-96. (in Persian).
- Mazaheri Sichani, F., & Mohammadi Khoshoie, H. (2020). The Effect of Debt Maturity on Future Stock Price Crash Risk by considering Corporate Governance. *Accounting and Auditing Research*, 12(48), 95-106. (in Persian).
- Meyers-Levy, J., & Sternthal, B. (1991). Gender differences in the use of message cues and judgments. *Journal of marketing research*, 28(1), 84-96.
- Moradzadeh Fard, M. (1399). The structure of industry competition, market power and the risk of future stock price falls, *Financial Accounting and Auditing Research*, 12 (47), 238-215. (in Persian).
- Nasirzadeh, F., Zolfaghar Arani, M., & Rajabalizadeh, J. (2019). The Investigation of Mechanisms to Prevent Stock Price Crash Risk. *Accounting and Auditing Research*, 11(42), 31-52. (in Persian).
- Nekhili, M., Javed, F., & Nagati, H. (2021). Audit Partner Gender, Leadership and Ethics: The Case of Earnings Management. *Journal of Business Ethics*, 1-28.
- O'Donnell, E., & Johnson, E. N. (2001). The effects of auditor gender and task complexity on information processing efficiency. *International Journal of Auditing*, 5(2), 91-105.
- Panggabean, R. R. (2020). Audit Partner Gender, Audit Quality, Audit Report, Net Income, Book Value of Equity and Value Relevance. Wintari, T. and Panggabean, RR.
- Park, S. Y., & Jung, H. (2017). The effect of managerial ability on future stock price crash risk: Evidence from Korea. *Sustainability*, 9(12), 2334.
- Rooney, G. (2021). Does Audit Partner Gender and Firm Size Influence Accounting Quality?. *University of Denver Undergraduate Research Journal*, 2(2).
- Safarzadeh, M., Rezaei Namavar, H., & Heidari, M. (2021). Investigation the Relationship between Audit Report Lag and Future Stock Price Crash Risk and the Effect of Internal Audit Performance on It. *Audit Research*, 1(2), 35-55. (in Persian).
- Schubert, R. (2006). Analyzing and managing risks—on the importance of gender differences in risk attitudes. *Managerial Finance*.
- Soepriyanto, G., Krisky, P., Indra, Y., & Zudana, A. (2020). Female audit partners and accruals quality: evidence from Indonesia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
- Vadei Noghabi, M. H., & Roštami, A. (2014). The Impact of Type of Institutional Ownership on Future Stock Price Crash Risk: Evidence from Companies Listed in Tehran Stock Exchange (TSE). *Quarterly Financial Accounting Journal*, 6 (23) ,43-66. (in Persian).
- Valian, H., Jalali, F., Darvishan, M., Mohamadi, M. (2021). To Study The Effect of Investor Protection on Future Stock Price Crash Risk. *Advances in Mathematical Finance and Applications*, 6(2), 393-407(in Persian).
- Wang, L., Dai, Y., Zhang, Y., & Ding, Y. (2020). Auditor gender and stock price crash risk:

evidence from China. *Applied Economics*, 52(55), 5995-6008.

Wang, L., Zhu, W., Peng, T., & Hu, J. (2021). Employee quality and stock price crash risk. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 1-20.

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, 131-156.

Xie, B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of corporate finance*, 9(3), 295-316.

Zhang, H., Wang, M., & Jiang, J. (2017). Investor protection and stock crash risk. *Pacific-Basin Finance Journal*, 43, 256-266.

Zhou, L., & Huang, J. (2019). Investor trading behaviour and stock price crash risk. *International Journal of Finance & Economics*, 24(1), 227-240



COPYRIGHTS

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

Audit Fee Discount, The Possibility of Fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the Moderating Role of Audit Quality

Abolfazl Soleimani¹, Mahdiah Shokrian Berenjestanaki²

Received: 2021/05/29

Approved: 2021/08/19

Research Paper

Abstract

The pressure of international sanctions and poor crisis management has gripped Iran's economy in recent years. In these circumstances, employers expect auditors to share in the economic pain and receive a discount on auditing fees. The purpose of this study is to investigate the effect of auditing fee reduction on the possibility of fraud of business managers and disclosure of significant distortions by auditors and also to investigate the moderating effect of contracting with quality audit firms on these relationships. The data used includes 130 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2016 to 2021. Logistic regression model based on panel data was used to analyze the data and test the hypotheses. The results of testing the research hypotheses show that the reduction of auditing fees has a negative (and positive) effect on the disclosure of material misstatements by auditors (and the likelihood of fraud by business managers). Significance by auditors and the likelihood of fraud by the directors and also confirmation of the adjustment effect of this variable on the relationship between the audit fee reduction on the disclosure of material misstatements by the auditors and the likelihood of fraud by the directors. Additional tests show that the requirement of the certified public accountant to adjust the audit fee by at least 70% in 2021 over the previous year highlights the results.

Key Words: Possibility of Fraud, Disclosure of Significant Distortions, Audit Fee Discount, Association of Certified Public Accountants, Audit Quality.

 10.22034/JPAR.2022.248813

1. M.Sc.of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

a.soleimani.research@gmail.com

2. Instructor of Accounting Department of Farvardin Institute of Higher Education, Ghaemshahr, Iran.

mahdiah.shokrian.berenjestanaki@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی

ابوالفضل سلیمانی^۱، مهدیه شکران برنجه‌ستانکی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۵/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

فشار ناشی از تحریم‌های بین‌المللی و ضعف مدیریت بحران، در سال‌های اخیر گریبان‌گیر اقتصاد ایران بوده است. در این شرایط صاحب‌کاران توقع شریک شدن حسابرسان در درد اقتصادی و دریافت تخفیف در حق الزحمه‌ی حسابرسی را دارند. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی بر احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و همچنین بررسی اثر تعدیل‌گری عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت بر این روابط است. داده‌های به کار گرفته شده، شامل ۱۳۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون لجستیک بر مبنای داده‌های تابلویی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر منفی (و مثبت) بر افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار) دارد، همچنین نتایج نشان‌دهنده رابطه‌ی بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی بر افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق الزحمه‌ی حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند.

واژه‌های کلیدی: احتمال تقلب، افشاء تحریف بااهمیت، تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران رسمی، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

تضادها و درگیری‌های سیاسی و همچنین فشار اقتصادی و تحریم‌های مالی و غیرمالی در چند سال اخیر گریبان‌گیر کشورمان در سطح بین‌المللی بوده است. این تحریم‌ها باعث گردید واردات مواد اولیه و صادرات بسیاری از محصولات به معضلی برای بسیاری از کارخانه‌ها تبدیل گردد و بسیاری از شرکت‌ها با چالش‌های دریافت و پرداخت ارزی و تأمین ارز موردنیاز و خدمات بانکی بین‌المللی مواجه شوند که اثرات اساسی بر سطح و استراتژی فعالیت‌ها و تأمین مالی و وصول مطالبات ارزی آن‌ها وارد و دچار بحران‌های مالی و غیرمالی شدیدی شوند. در نتیجه این بحران‌ها، مؤسسات حسابرسی تحت فشار مشتریان خود قرار گرفتند تا با کاهش حق‌الزحمه‌های حسابرسی، در درد اقتصادی با آن‌ها شریک شوند. هرچند این بحران‌ها و کاهش هزینه‌های حسابرسی منجر به پیامدهای مالی بزرگی از جمله افزایش احتمال رخداد دعاوی حقوقی برای مؤسسات حسابرسی نیز شده است (سرلک و همکاران، ۱۳۹۹)، رویداد اقتصادی فوق‌فرستی برای مطالعه نحوه‌ی پاسخگویی حسابرسان به شوک‌های برون‌زا به محیط کار مشتریان است.

اصالت اطلاعات حسابداری شرکت تضمین مهمی برای عملکرد مؤثر بازار سرمایه است. شیوع مداوم پرونده‌های کلاهبرداری، پایه‌ی اعتباری بازار سرمایه را متزلزل کرده و مانع توسعه سالم و پایدار بازار سرمایه شده است (کین، ۲۰۲۱). در اغلب تقلب‌های کشف‌شده در شرکت‌ها، مدیران آن‌ها به‌عنوان چهره‌های عمومی تقلب در شرکت‌هایشان شناخته می‌شوند (جانسون و همکاران، ۲۰۱۷). تقلب‌های حسابداری و نیز عدم کشف و افشاء آن در دوره‌های مختلف منجر به وارد آمدن زیان‌های بسیار زیاد به سرمایه‌گذاران و سایر گروه‌های ذی‌نفع، همانند هزینه‌ها و جریمه‌های قانونی، از بین رفتن فرصت‌های مالی (برزگر و همکاران، ۱۴۰۰)، و کاهش شدید اعتماد آن‌ها به بازار سرمایه (کین، ۲۰۲۱) و نیز حرفه‌ی حسابرسی شده است و مشروعیت حرفه‌ی حسابرسی را به‌شدت کاهش داده است. شرکت‌هایی که دست به تقلب می‌زنند به‌شدت توسط بازار مجازات و جریمه می‌شوند و احتمال این‌که شرکت‌های متقلب اعلام ورشکستگی کنند (ساوانگایراک، تاناناماتی، ۲۰۲۱)، و به‌صورت غیرداوطلبانه از فهرست شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس خارج شوند و یا پس از آشکار شدن تقلب به دنبال فروش دارایی‌های بااهمیت خود باشند، بسیار زیاد است. لذا تقاضا برای شفافیت بیش‌تر، ثبات رویه و اطلاعات بیش‌تر در صورت‌های مالی، دوش حرفه‌ی حسابرسی را سنگین کرده است. طی انجام حسابرسی، حسابرسان باید با رویکرد تردید حرفه‌ای امکان تقلب مدیریت را در نظر گرفته و تحریف‌های بااهمیت را کشف و درنهایت افشا نمایند.

نهادهای نظارتی نگران تأثیر بالقوه‌ی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرایط اقتصاد بحرانی فعلی هستند. هنگامی‌که حسابرس حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را کاهش می‌دهد، این نگرانی وجود دارد که حسابرس به چندین راه میانبر متوسل شود و ممکن است در فرآیند حسابرسی اشتباه کند یا مراحل مهم را نادیده بگیرد (ویل، ۲۰۰۴). زمانی که مؤسسه‌ی حسابرسی تخفیفاتی در حق‌الزحمه به صاحب‌کار می‌دهد ممکن است از نیروهای باسابقه‌ی کمتر استفاده و از اجرای بسیاری از روش‌های دشوار تحلیلی و کنترلی چشم‌پوشی نماید و جهت همدردی و روحیات

دیگربینی و حفظ مشتری و حمایت کوتاه‌مدت از شرکت‌ها تحریف‌های بااهمیت کمتری را افشا کند. در این راستا اورلیک (۲۰۱۱) بیان می‌دارد که حسابرسان در زمان بحران مالی توسط مجلس اعیان انگلستان به تخلف در انجام وظیفه متهم شده‌اند. همچنین وایتهاوس (۲۰۱۰) بیان می‌کند مؤسسات حسابرسی پس از موافقت با کاهش حق الزحمه، وسوسه می‌شوند تا سختگیری حسابرسی را کاهش دهند و به دنبال کشف و افشاء کمتر تحریفات باشند. از سویی مدیران که به این مسائل حین ارائه‌ی تخفیف از سوی حسابرسان آگاه و نیز به ضعف‌ها و محدودیت‌های هر حسابرسی آشنا و واقف‌اند، و در سطوح بالای سازمان در جایی که کنترل‌ها و سیستم‌ها و نظارت‌های حسابرسان در حداقل اثربخشی خود می‌باشد، در چنین شرایطی با اعتماد به نفس بیش‌تری قادر به گزارش‌گری متقلبانه می‌باشند. در این شرایط انتظار می‌رود انجام حسابرسی توسط مؤسسات باکیفیت، با مجموعه دستورالعمل‌های منظم و سیاست‌های کاری مشخص، که حفظ شهرت و اعتبار از اولویت‌های آن‌ها است می‌تواند سبب کاهش اقدامات متهورانه‌ی مدیران (اسلام‌دوست و همکاران، ۱۴۰۰؛ شکرخواه و همکاران، ۱۴۰۰) و افشاء تحریف‌های بیش‌تر گردد. علی‌رغم وسعت بحران مالی در کشور طی سال‌های اخیر و تخفیفات اعطایی توسط حسابرسان به صاحب‌کاران، شواهد تجربی محدودی در مورد رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات توسط حسابرسان و احتمال تقلب‌مدیریتی و تأثیر تعدیلی کیفیت مؤسسات حسابرسی در این‌باره ارائه گردیده است. لذا به‌طور خاص، هدف از این مطالعه ارائه شواهد تجربی در مورد رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان (دیفوند و همکاران، ۲۰۰۲؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳؛ لیم، تان، ۲۰۰۸) و نیز احتمال تقلب مدیران است. همچنین تأثیر تعدیلی کیفیت مؤسسات حسابرسی در این‌باره را بررسی می‌کنیم.

یافته‌های مطالعه به‌طور بالقوه برای قانون‌گذاران، سرمایه‌گذاران، اعضای کمیته‌ی حسابرسی و سایر شرکت‌کنندگان در بازار سرمایه مفید است. زیرا شواهد تجربی درباره‌ی پاسخ حسابرسان به یک شوک برون‌زا غیرمنتظره به محیط کار مشتریان، و پیامدهای گسترده‌تری که برای نقش حسابرسی در عملکرد بازارهای سرمایه دارد، فراهم می‌کند.

۲- مبانی نظری، پیشینه تجربی و بسط فرضیه‌ها

حق الزحمه‌ی حسابرسی، سبب بهبود پیوند اقتصادی بین حسابرسان و صاحب‌کاران می‌شود (سیدنژاد فهیم، زمانی، ۱۳۹۹)، و شاخص خوبی برای سنجش تلاش حسابرسی و همچنین خطر حسابرسی است (چن و همکاران، ۲۰۱۸؛ الرشیدی و همکاران، ۲۰۲۱؛ غلامی‌گیفان و همکاران، ۱۳۹۸). از این‌رو نگرانی در مورد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی این است که با ثابت نگه‌داشتن ریسک حسابرسی، حسابرسان می‌توانند تلاش خود را برای به حداقل رساندن خسارت‌های ناشی از تعهدات، قراردادهای و هزینه‌های نمایندگی کاهش دهد. در این راستا آلدرومن و دیتریک (۱۹۸۲) دریافتند که حسابرسان ممکن است پیش از موعد، گزارش‌ها را امضا کرده و شواهد کافی برحسب استانداردها و دستورالعمل‌های بودجه‌بندی شده جمع‌آوری نکنند. این مطلب با یافته‌های ریکرز

و همکاران (۱۹۹۷) هم‌خوانی دارد که محدودیت در بودجه‌ی زمانی و عدم تلاش کافی، برخی از دلایل امضای زودهنگام گزارش‌ها هستند و این موارد می‌توانند کیفیت حسابداری و کشف تحریفات را کاهش دهند. چندین مطالعه‌ی اخیر رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابداری و کیفیت انجام حسابداری توسط حسابرسان را بررسی می‌کنند. برای مثال سرلک و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند تخفیف صاحب‌کاران از حسابرسان، خطای حسابداری را افزایش می‌دهد. الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهند که تأمین‌کنندگان مالی هزینه‌های حسابداری را به‌عنوان سیگنال‌هایی از حسابداری باکیفیت بالا می‌بینند که اعتبار صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد و به‌نوبه‌ی خود بر دسترسی شرکت‌ها به منابع مالی تأثیر مثبت می‌گذارد. آلاباسا (۲۰۱۹) دریافت که بانک‌های اردنی از شرکت‌هایی که حق‌الزحمه‌ی حسابداری بالاتری داشته‌اند (که نشان‌دهنده‌ی کیفیت حسابداری بیش‌تر آن‌هاست) حمایت بیش‌تری می‌کنند. سرینده‌ی و گول (۲۰۰۷) نشان دادند که تلاش حسابداری بالاتر با دریافت حق‌الزحمه بیش‌تری همراه است و کیفیت حسابداری و کیفیت سود بهتری خواهیم داشت. کارامانیس و لینوکس (۲۰۰۸) با بررسی ساعات کارکرد حسابداری دریافتند که تلاش کمتر حسابداری با مدیریت سود تهاجمی ارتباط دارد. مطالعات دیگر نیز بررسی می‌کنند که تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابداری، کشف و افشاء تحریفات توسط حسابرسان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. گوپتا و همکاران (۲۰۱۱) شواهدی ارائه می‌کنند مبنی بر این‌که مدیریت سود در شرکت‌هایی که تخفیف بیش‌تری در حق‌الزحمه‌ی حسابداری دریافت می‌کنند و هزینه‌ی حسابداری کمتری را می‌پردازند (یعنی پایین‌تر از سطح هزینه‌ی مورد انتظار نسبت به سایر شرکت‌ها)، بیش‌تر و افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان در آن‌ها کمتر است. به‌طور مشابه، آستانا و بون (۲۰۱۲) دریافتند کیفیت حسابداری با افزایش هزینه‌های حسابداری غیرعادی منفی کاهش می‌یابد. به‌طور خلاصه، تحقیقات قبلی ارتباط مثبتی بین حق‌الزحمه‌ی حسابداری و کیفیت حسابداری و کشف تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان نشان می‌دهد، لذا تخفیف در حق‌الزحمه‌ی حسابداری می‌تواند بر میزان افشاء تحریفات بااهمیت تأثیر منفی بگذارد (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

اهمیت مشتری تا حدی است که حتی جذب و حفظ یک مشتری برای یک مؤسسه‌ی حسابداری ضروری است (فدیلا، فیتیرانی، ۲۰۲۱). حسابرسان از طریق رهبری هزینه و کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابداری مستقل برای مشتریان، در رقابت با یکدیگرند، و تقاضای دریافت حق‌الزحمه کمتر را از طریق انجام کارهای سودآور غیرحسابداری برای مشتریان (مثل مشاوره‌ی مالی و مالیاتی) جبران می‌نمایند. حتی گاهی ممکن است عملیات حسابداری به‌صورت رایگان عرضه شود. چنین قیمت‌گذاری‌هایی ممکن است برای اطمینان از ایجاد قراردادهای خدمات مشاوره باقیمت‌های بالا صورت پذیرد. قانون‌گذاران ادعا دارند رقابت حسابرس برای جذب صاحب‌کار (از طریق کم کردن حق‌الزحمه) تهدیدی جدی برای رد صلاحیت و اعتبار حرفه‌ای مؤسسات حسابداری آن‌ها می‌باشد و کیفیت حسابداری و میزان کشف تحریف‌ها را کاهش می‌دهد (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۷۸). در مقابل برخی از تحقیقات قبلی نشان می‌دهد رقابت حسابرس برای جذب صاحب‌کار (از طریق کم

کردن حق الزحمه) میزان افشاء تحریف‌ها را کاهش نمی‌دهد. دوپوچ و کینگ (۱۹۹۶) دریافتند که تخفیفات حسابرسی کیفیت حسابرسی را کاهش نمی‌دهد و تنها هنگامی که بازار حسابرسی رقابتی نباشد، اثر مهمی دارد. کانودیا و موخرجی (۱۹۹۴) نشان می‌دهند در یک محیط پویا با امکان رد مشتری و قدرت چانه‌زنی، تعادل و موازنه‌ی قیمت‌های حسابرسی از رقابت برای جذب صاحب‌کار حمایت می‌کند. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) نیز نشان داد تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی استقلال وی را کاهش نمی‌دهد و میزان تخفیفات حق الزحمه در دوره‌های آتی کاهش می‌یابد. بر اساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده و وابسته بودن حق الزحمه‌ی حسابرسان به شرایط صاحب‌کار و اقتصاد کشور انتظار می‌رود بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود داشته باشد. از این‌رو فرضیه‌ی اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی اول: تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان رابطه‌ی معنادار دارد.

گزارش‌های مالی وسیله‌ای جهت ارائه اطلاعات حیاتی مدیریت درباره میزان سود و زیان و وضعیت مالی به ذی‌نفعان است (خواجه‌ی، ابراهیمی، ۱۳۹۶)، افزایش تعداد تجدید ارائه‌ها و تقلب در صورت‌های مالی از سوی مدیران شرکت‌های بزرگ که معروف به مجرم‌های یقه بسته در ایران هستند، اطمینان عمومی به فرآیند گزارش‌گری مالی و کارکردهای حسابرسی را خدشه‌دار کرده است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، مدیریت انگیزه خاصی برای بیان حقایق صورت‌های مالی، حداقل درباره‌ی برخی پیامدهای بالقوه‌ی عملکرد که منافع شخصی مدیریت تا حد زیادی تحت تأثیر محتوای صورت‌های مالی قرار می‌گیرد، ندارد (پراون، رانن، ۲۰۱۲). استفاده از مدیریت سود جهت کتمان هزینه‌های ورشکستگی، انحراف از ضوابط گزارش‌گری مالی و به کارگیری سیاست‌های متهورانه نمونه‌هایی از تقلب مدیران است.

صداقت، عینیت و استقلال، برخی از ویژگی‌های برجسته‌ی حرفه حسابداری هستند. اعتماد عمومی به قضاوت‌های حسابرسان، سنگ بنای حرفه‌ی حسابداری است (رضایی پشته نوئی، عبداللهی، ۱۳۹۸). اقدامات مختلفی از سوی کنگره (مانند قانون ساربینز-آکسلی)، قانون‌گذاران (کمیسیون بورس و اوراق بهادار) و حرفه‌ی حسابداری (هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی عام و انجمن حسابداران رسمی آمریکا) برای بازگرداندن اطمینان و اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی ارائه‌شده توسط مدیران و حسابرسی‌های مربوطه صورت گرفته است (رضایی، ریلی، ۲۰۱۰). در این راستا یزدانی و همکاران (۱۴۰۰) اثربخشی پایین کمیته‌ی حسابرسی را عامل احتمالی بالا بودن تقلب می‌دانند. ماند و سون (۲۰۱۱) نیز تعامل طولانی مدت بین مشتریان و حسابرسان را عاملی برای افزایش تقلب مدیران در گزارش‌گری نشان دادند. به اعتقاد جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) در چنین موقعیتی حسابرسان در گردآوری شواهد، کمتر به تردید حرفه‌ای متکی خواهند بود و تلاش کمتری از خود نشان می‌دهند که مدیران با آگاهی از این موضوع انگیزه تقلب پیدا خواهند کرد. یکی از شرایط تأثیرگذار بر طولانی شدن این تعاملات به اعتقاد استنلی (۲۰۱۱) و هلیل (۲۰۱۳)، حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌باشد که حسابرسان به خاطر نگرانی از دست دادن کار،

سعی می‌کنند با کاهش هزینه‌های خود از طریق کاهش زمان و کاهش آزمون‌های تحلیلی و به‌کارگیری نیروهای غیرمتخصص بهای تمام‌شده خدمات خود را کاهش داده و به صاحب‌کاران در حق‌الزحمه تخفیف دهند. باین‌حال چارلز و همکاران (۲۰۱۰) شواهد تجربی ارائه می‌دهند که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در پاسخ به افزایش خطر کشف تقلب افزایش می‌یابد. علاوه بر این، هی و همکاران (۲۰۰۶) ابراز می‌کنند که هزینه‌های حسابرسی بالاتر با مشتریان پر ریسک‌تر مرتبط است. به‌این‌ترتیب، بر اساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده انتظار می‌رود بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیران رابطه‌ی معناداری وجود داشته باشد. از این‌رو فرضیه‌ی دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی دوم: تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با احتمال تقلب مدیران رابطه‌ی معنادار دارد. تحریف در ماهیت خود امری پنهان است و کشف آن با روش‌های معمولی حسابرسی، کار سختی است. گرچه حسابرسی می‌تواند یک رویداد پیچیده‌ی کلاهبرداری را تشخیص دهد و یا به آن شک کند اما ممکن است به دلیل کیفیت پایین حسابرسی ناشی از عدم تجربه و تخصص (یاو و همکاران، ۲۰۱۹)، در تشخیص صورت‌های مالی متقلبانه که مدیریت در آن نقش دارد، توانایی محدودی داشته باشد (راویسانکار و همکاران، ۲۰۱۱). همچنین شواهد بسیاری حاکی از این است که شرکت‌های متقلب از حاکمیت شرکتی ضعیف‌تری نسبت به سایر شرکت‌ها برخوردارند. لذا استفاده از حسابرسان باکیفیت، باعث کاهش تقلب مدیران و افزایش کشف و افشاء تحریفات می‌شود (باسلی و همکاران، ۲۰۰۰؛ کروتچلی و همکاران، ۲۰۰۷).

کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک عنصر اساسی مؤثر بر قابلیت اطمینان صورت‌های مالی در نظر گرفته می‌شود (شیخ، صدیقی، ۲۰۲۰) و مرکز ثقل نظارت برون‌سازمانی است (خانی و همکاران، ۱۳۹۹)، که عاملی بازدارنده برای مدیران جهت دست‌کاری سود می‌باشد (قلی‌پور خانقاه و همکاران، ۱۴۰۰). یکی از معیارهای اصلی سنجش کیفیت حسابرسی، تخصص آن‌ها در صنعت است که در پژوهش‌های بسیاری به‌کار گرفته شده است (حبیب و همکاران، ۲۰۱۴؛ هگازی و همکاران، ۲۰۱۵؛ رگوئرا آلوارادو و همکاران، ۲۰۱۹؛ واعظ، درسه، ۱۳۹۵؛ خداداده شاملو، بادآور نهندي، ۱۳۹۶؛ خانی و همکاران، ۱۳۹۹؛ نوبخت، نوبخت، ۱۴۰۰؛ قلی‌پور خانقاه و همکاران، ۱۴۰۰). تخصص حسابرسان در صنعت شامل به وجود آوردن افکار سازنده به‌منظور کمک به صاحب‌کاران و خلق ارزش‌افزوده و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها یا راهکارهای تازه برای موضوع‌هایی می‌شود که صاحب‌کاران در صنایع مربوط به خود با آن‌ها روبه‌رو می‌شوند (توکل‌نیا، ۱۳۹۶). دانش متخصصان در صنعت خاص از طریق تجربه‌ی کار حسابرسی، آموزش کارکنان متخصص و سرمایه‌گذاری‌های گسترده در فناوری اطلاعات توسعه می‌یابد. در مقایسه با حسابرسان غیرمتخصص، حسابرسان متخصص در صنعت می‌توانند خدمات حسابرسی باکیفیت بالاتری برای مشتریان در محدود کردن رفتارهای اختیاری مدیران فراهم نمایند (ممشلی و کارشناسان، ۱۳۹۸). نوبخت و برادران حسن‌زاده (۱۳۹۶) معتقدند استفاده از مؤسسات مجرب حسابرسی (حسابرسان متخصص) به‌عنوان ناظر برون‌سازمانی در کاهش اثرات منفی تصمیمات

مدیران نقش مهمی دارد. دان و می‌هیو (۲۰۰۴) معتقدند تخصص حسابرِس در صنعت به‌عنوان معیاری از کیفیت مؤسسات حسابرسی باکیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ی مثبت دارد و تخصص حسابرسان نقش مهمی در نظارت بر فرآیند گزارش‌گری مالی ایفا می‌کند. ویلن برگ (۲۰۰۲) در تحقیق خود نشان می‌دهد تخصص تأثیر بااهمیتی در ارتقای میزان اثربخشی و کارایی عملیات حسابرسی دارد. این نتایج نشان می‌دهد استفاده از مؤسسات حسابرسی باکیفیت و متخصص در صنعت، به دلیل درک بهتری که آن‌ها از فعالیت‌های صاحب‌کار دارند سبب کشف بیش‌تر موارد بی‌نظمی و نادرستی در صورتهای مالی می‌شود. فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) و ریچلت و وانگ (۲۰۱۰) نشان می‌دهند کیفیت حسابرسی بر میزان کیفیت سود تأثیر مثبت دارد. در همین راستا دان و می‌هیو (۲۰۰۴) بیان کردند که به‌کارگیری حسابرسان متخصص در صنعت بر کاهش هزینه‌های حسابرسی مؤسسات حسابرسی و تخفیف در حق الزحمه‌ی حسابرسی آنان به صاحب‌کار تأثیرگذار بوده، و شناسایی موارد نادرست به‌منظور حمایت از شهرت حرفه‌ای را در پی دارد. کارپ و ایستریت (۲۰۲۱) معتقدند اطلاعات مالی ارائه‌شده‌ی تحت کنترل حسابرِس مستقل متخصص در صنعت، تطابق بالاتری با استانداردهای حسابداری دارد. جنکینز و همکاران (۲۰۰۹) اعتقاد دارند که در زمان بحران اقتصادی تمایل مدیران به دست‌کاری سود کاهش‌یافته و از حسابرسان باکیفیت بهره می‌گیرند. در مقابل گارسیا لارا و همکاران (۲۰۱۲) اعلام می‌دارند که در شرایط بحران اقتصادی، مدیران از مدیریت سود جهت اجتناب از کاهش ارزش و جلب اعتماد سرمایه‌گذاران استفاده می‌کنند. چانگ و چوی (۲۰۱۰) نشان دادند که تخصص حسابرِس می‌تواند بر اظهارنظر وی تأثیر بگذارد. تخصص در صنعت این توانایی را به حسابرِس می‌بخشد تا آزمون‌های حسابرسی را به‌طور کارآمد برای مجموعه‌ی صنعتی به‌صورت مشخص انجام داده و پرچم‌های قرمز تقلب را شناسایی و بررسی کند (بزرگ اصل و همکاران، ۱۴۰۰). در این حالت ممکن است شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی متخصص و بزرگ را انتخاب کنند تا نشانه‌ای از کیفیت بالاتر حسابرسی را به سهام‌داران و تأمین‌کنندگان مالی و کالاها ارائه داده و تضمینی برای مزایای شخصی خود ایجاد کنند (شیخ، صدیقی، ۲۰۲۰). لذا طبق این دسته از شواهد نظری و تجربی انتظار می‌رود همکاری صاحب‌کاران با مؤسسات حسابرسی باکیفیت سبب تعدیل رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با افشاء تحریفات توسط حسابرسان و احتمال بروز تقلب مدیران شود. از این‌رو فرضیه‌ی سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌گردد:

فرضیه‌ی سوم: کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی چهارم: کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیران را تعدیل می‌کند.

۳- روش‌شناسی

پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی، از لحاظ روش پژوهش تجربی، پس‌رویدادی، از لحاظ

ماهیت علی- همبستگی و از لحاظ تئوری، در زمره پژوهش‌های اثباتی قرار دارد. همچنین این پژوهش مبتنی بر اطلاعات واقعی بازار سهام، صورت‌های مالی، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی و گزارش‌های مجامع شرکت‌های بورس اوراق بهادار است. در این تحقیق با برداشت مستقیم اطلاعات موردنیاز از صورت‌های مالی، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت سازمان بورس، مجموع داده‌های موردنیاز برای آزمون فرضیه‌ها جمع‌آوری شده است. در تجزیه و تحلیل اطلاعات، از رگرسیون لجستیک به صورت داده‌های تابلویی و برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است.

۴- جامعه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی پژوهش از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. شرکت‌هایی که دارای شرایط زیر بوده‌اند انتخاب شدند:

۱. شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منطبق با آخرین روز اسفندماه باشد.
 ۲. تغییر سال مالی یا تغییر فعالیت طی دوره مالی پژوهش نداشته باشند.
 ۳. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گرهای مالی، هلدینگ، بانک، بیمه و لیزینگ نباشند.
 ۴. وقفه‌ی معاملاتی بیش‌تر از ۳ ماه نداشته باشند.
 ۵. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب‌شده در دسترس باشند.
- پس از اعمال محدودیت‌های بیان‌شده تعداد ۱۳۰ شرکت به‌عنوان نمونه‌ی پژوهش انتخاب‌شده‌اند. لازم به ذکر است محاسبه‌ی برخی از متغیرهای این پژوهش مبتنی بر اطلاعات بازار سرمایه‌ی ایران است. بنابراین، اگر پایان سال مالی شرکتی با شرکت‌های دیگر متفاوت باشد، از لحاظ تأثیرپذیری از مسائل کلان اقتصادی همگون نخواهند بود. برخی از شرکت‌ها به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت و ساختار سرمایه و افشا نکردن برخی از متغیرهای پژوهش از نمونه حذف شدند. در محاسبه‌ی متغیرهای مبتنی بر بازار، وقفه‌ی معاملاتی بیانگر به‌روز نشدن اطلاعات است، از این‌رو در صورت اعمال نشدن این محدودیت محاسبه‌ی متغیرهای مبتنی بر بازار به‌درستی انجام نمی‌شود.

۵- متغیرهای پژوهش

۵-۱- متغیرهای وابسته

۵-۱-۱- احتمال تقلب مدیریت (MFraudit)

احتمال تقلب مدیریتی در صورت‌های مالی مطابق پژوهش کاناپایکین و گروندین (۲۰۱۵) به‌صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود:

$$P = 1 / (1 + e^{5.768 - 4.263 * INV/TA - 0.029 * SAL/FA - 4.766 * TL/TA - 1.936 * CACH/CL})$$

در اینجا P احتمال تقلب مدیر است که به صورت موهومی به دست می‌آید. P در صورت‌های مالی از ۰ تا ۱ است، وقتی که $P > ۰.۵$ ، صورت‌های مالی جعلی و فریبکارانه هستند و برابر ۱، و زمانی که $P > ۰.۵$ ، صورت‌های مالی غیرفریبکارانه هستند و برابر ۰.

INV/TA: موجودی کالا تقسیم بر جمع دارایی‌ها

SAL/FA: فروش تقسیم بر دارایی‌های ثابت

TL/TA: جمع بدهی‌ها تقسیم بر جمع دارایی‌ها

CACH/CL: وجه نقد تقسیم بر بدهی‌های جاری

۲-۱-۵- افشاء تحریف‌های بااهمیت (Fdit)

برای مشاهده تحریف‌ها و اشتباه‌های رخ داده در شرکت‌ها به گزارش‌های حسابرسی مستقل و بندهای گزارش‌های آن‌ها در دوره‌ی زمانی پژوهش مراجعه گردید. وجود بندهای بااهمیت حسابداری تعدیل‌کننده‌ی گزارش حسابرسی، ملاک اندازه‌گیری متغیر تحریف بااهمیت قرار گرفت. از آنجایی که شرکت‌های دارای تحریف بااهمیت مبنای تعدیل گزارش حسابرسی بودند، این متغیر به صورت مجازی (صفر برای مواردی که هیچ تحریف بااهمیتی که مبنای تعدیل گزارش حسابرسی باشد وجود نداشته باشد و یک برای سایر) وارد مدل شد.

۲-۵- متغیر مستقل

۱-۲-۵- تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی (FeeCutit)

با توجه به شرایط تورمی ایران، حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال t که با نرخ تورم (برگرفته از سایت بانک مرکزی) در سال t تورم‌زدایی شده، از حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت در سال $t-1$ کسر و بر حق الزحمه‌ی حسابرسی شرکت در سال $t-1$ تقسیم می‌شود. سپس مقادیر در منفی یک ضرب می‌شود، هرچه این مقادیر بزرگ‌تر شود تخفیف حسابرسی نیز بیش‌تر باشد (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

۳-۵- متغیر تعدیل‌گر

۱-۳-۵- کیفیت مؤسسات حسابرسی (QAFit)

جهت اندازه‌گیری کیفیت مؤسسات حسابرسی، از شاخص تخصص حسابرسی در صنعت استفاده می‌شود. این متغیر مشابه با پژوهش‌های نیل و ریلی (۲۰۰۴) و رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک مؤسسه‌ی حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرسی متخصص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد.

۴-۵- متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی و نحوه اندازه‌گیری آن در جدول زیر ارائه شده است:

جدول (۱) متغیرهای کنترلی

اندازه‌ی شرکت	Fsize _{it}	برابر با لگاریتم مجموع ارزش بازار دارایی‌های شرکت (پورحیدری و قاسمیان، ۱۳۸۹)
اهرم مالی	Lev _{it}	تقسیم بدهی‌ها بر دارایی‌ها (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۸)
پاداش هیئت‌مدیره	Bbonus _{it}	لگاریتم طبیعی پاداش سالانه‌ی هیئت‌مدیره (واعظ و همکاران، ۱۳۹۶)
نرخ فرصت‌های رشد	Go _{it}	ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (اندرو و همکاران، ۲۰۱۸)

۶- مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

در این پژوهش برای آزمون ۴ فرضیه‌ی اصلی از مدل‌های رگرسیونی زیر استفاده شده است:

۶-۱- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی اول

$$\alpha_2 Fsize + \alpha_3 Lev + \alpha_4 Bbonus + \alpha_5 Go + \varepsilon_{it} Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} +$$

۶-۲- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی دوم

$$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 Fsize + \alpha_3 Lev + \alpha_4 Bbonus + \alpha_5 Go + \varepsilon_{it}$$

۶-۳- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی سوم

$$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \alpha_4 Fsize + \alpha_5 Lev + \alpha_6 Bbonus + \alpha_7 Go + \varepsilon_{it}$$

۶-۴- مدل رگرسیونی فرضیه‌ی چهارم

$$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \alpha_4 Fsize + \alpha_5 Lev + \alpha_6 Bbonus + \alpha_7 Go + \varepsilon_{it}$$

Type_{it} تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، Fd_{it} افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرس، MFraud_{it} احتمال تقلب مدیریت صاحب‌کار و QAF کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی است.

۷- تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها

۷-۱- آماره‌های توصیفی

خلاصه ویژگی‌های مربوط به متغیرهای مورد استفاده در آزمون فرضیات تحقیق در قالب آماره‌های توصیفی در جدول ۲ ارائه شده است. بر اساس نتایج، شرکت‌های مورد پژوهش به‌طور میانگین از ۲۱ درصد تخفیف در خدمات حسابرسی مستقل بهره‌مند گشته‌اند. این میزان با مطالعه‌ی محمدرضایی و محمدصالح (۲۰۱۷) نزدیک می‌باشد. همچنین میانگین متغیر احتمال تقلب مدیران و افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد به‌طور متوسط ۲۵ درصد از مشاهدات در طی دوره زمانی پژوهش احتمال تقلب مدیر در آن‌ها

وجود داشته و در ۴۳ درصد از مشاهدات تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان افشا گردیده و حسابرسی حدود ۳۴ درصد از مشاهدات نیز توسط مؤسسات متخصص در صنعت انجام شده است.

جدول (۲) آماره‌های توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف استاندارد
تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی	-۰/۲۱۷	-۰/۱۷۲	۰/۵۲۱	-۱/۷۵۸	۰/۵۴۹
اهرم مالی	۰/۶۲۸	۰/۶۲۲	۴/۰۳۴	۰/۰۸۹	۰/۲۸۱
پاداش هیئت مدیره	۴/۷۵۴	۶/۵۸۷	۱۲/۰۱۳	۰	۳/۵۷۶
نرخ فرصت‌های رشد	۲/۳۱۹	۲/۰۷۵	۴۳/۴۰۴	-۳۱/۹۱۲	۳/۳۷۹
اندازه‌ی شرکت	۱۴/۵۲۱	۱۴/۲۴۵	۱۹/۹۹۴	۹/۸۵۴	۱/۵۳۲
توزیع فراوانی					
متغیرهای موهومی	صفر		یک		
	٪۷۵		٪۲۵		
	٪۵۷		٪۴۳		
	٪۶۶		٪۳۴		
احتمال تقلب مدیران					
افشاء تحریف‌های بااهمیت					
کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی					

۷-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

با توجه به اینکه متغیرهای وابسته تحقیق حاضر ساختگی و به صورت صفر و یک می‌باشد، لذا از مدل رگرسیون لاجیت (لجستیک) استفاده شده است. در ادامه نتایج مربوط به هریک از فرضیات پژوهش موردبررسی قرار می‌گیرد.

نتایج مربوط به برآورد مدل اول در جدول ۳ ارائه شده است. طبق نتایج مندرج در این جدول، مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است در نتیجه کل الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. با توجه به آماره‌ی Z و سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل (تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی)، کمتر از سطح ۵ درصد می‌باشد، ازاین رو فرض صفر را می‌توان رد کرد. در نتیجه می‌توان اظهار داشت بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان ارتباط معنادار وجود دارد. ضریب متغیر توانایی مدیر (-۰/۵۶۳) نشان‌دهنده‌ی ارتباط منفی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان است که از دیدگاه بدبینانه یا فرصت طلبانه‌ی حسابرسان حمایت می‌کند. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای پاداش هیئت مدیره و اندازه‌ی شرکت، دارای رابطه‌ی منفی و معنادار با تحریف‌های بااهمیت می‌باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با افشاء‌ی تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان ندارند.

جدول (۳) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی اول

$Fd_{it}=\alpha_0+\alpha_1FeeCut_{it}+\sum\alpha_t cont + \varepsilon_{it}$					
نوع رابطه	متغیر وابسته: افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرس				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره z	انحراف معیار	ضریب	
بی‌معنی	۰/۳۴۴	۰/۸۶۳	۰/۲۵۵	۰/۳۴۱	ضریب ثابت
منفی و معنادار	۰/۰۲۶	-۲/۴۱۵	۰/۳۴۲	-۰/۵۶۳	تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی
بی‌معنی	۰/۰۷۹	۱/۸۴۲	۰/۴۱۴	۰/۶۲۳	اهرم مالی
منفی و معنادار	۰/۰۰۶	-۳/۶۸۴	۰/۰۳۵	-۰/۲۶۲	پاداش هیئت‌مدیره
بی‌معنی	۰/۳۲۰	-۱/۳۸۱	۰/۰۴۷	-۰/۰۷۸	نرخ فرصت‌های رشد
منفی و معنادار	۰/۰۱۱	-۲/۲۵۱	۰/۲۸۴	-۰/۵۸۳	اندازه‌ی شرکت
ضریب تعیین مک فادن		احتمال آماره‌ی LR		آماره‌ی LR	
۰/۰۷۴۷		۰/۰۰۰۱		۴۸/۱۱۴	
کنترل شد				سال و صنعت	
۷۸۰				تعداد مشاهدات	

نتایج مربوط به برآورد مدل دوم مربوط به فرضیه‌ی دوم در جدول ۴ ارائه شده است. طبق نتایج ارائه شده در جدول ۳، ضریب تعیین مدل برای رگرسیون لاجیت قابل قبول است و مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است در نتیجه کل الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. با توجه به آماره‌ی Z، سطح معناداری محاسبه شده برای متغیر مستقل احتیاط مدیریتی کمتر از سطح ۵ درصد می باشد، لذا فرض صفر را می توان رد کرد و فرضیه‌ی اول مبنی بر رابطه‌ی معنادار تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیریت تأیید می شود. همچنین مقدار ضریب برآورد شده برای تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (۰/۴۳۷) مبین ارتباط مثبت بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و احتمال تقلب مدیریت است. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای اهرم مالی، پاداش هیئت‌مدیره و اندازه‌ی شرکت، به ترتیب دارای رابطه‌ی مثبت، منفی و مثبت و معنادار با احتمال تقلب مدیریتی می باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با احتمال تقلب مدیریتی ندارند.

جدول (۴) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی دوم

MFraud _{it} =α ₀ +α ₁ FeeCut _{it} +∑α _t cont + ε _{it}					
رابطه	متغیر وابسته: احتمال تقلب مدیریت				متغیرهای توضیحی
	سطح معناداری	آماره z	انحراف معیار	ضریب	
منفی و معنادار	۰/۰۰۰	-۶/۲۴۴	۰/۷۵۳	-۳/۸۸۲	ضریب ثابت
مثبت و معنادار	۰/۰۲۸	۱/۹۰۱	۰/۲۳۴	۰/۴۳۷	تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی
مثبت و معنادار	۰/۰۰۰	۵/۱۱۳	۰/۲۴۱	۰/۴۲۵	اهرم مالی
منفی و معنادار	۰/۰۰۰	-۴/۴۱۲	۰/۱۷۹	-۰/۱۴۳	پاداش هیئت‌مدیره
بی‌معنی	۰/۲۲۱	-۰/۶۳۳	۰/۰۴۱	-۰/۰۵۴	نرخ فرصت‌های رشد
مثبت و معنادار	۰/۰۰۰	۴/۵۷۵	۰/۰۷۲	۰/۴۵۲	اندازه‌ی شرکت
ضریب تعیین مک فادن		احتمال آماره‌ی LR		آماره‌ی LR	
۰/۰۸۱۹		۰/۰۰۰۰		۴۵/۲۶۱	
کنترل شد				سال و صنعت	
۷۸۰				تعداد مشاهدات	

نتایج مربوط به برآورد مدل سوم و چهارم در جدول‌های ۵ و ۶ ارائه شده است. نتایج مندرج در این جداول نشان می‌دهد مقدار سطح معناداری آماره‌ی LR کوچک‌تر از ۵ درصد است، در نتیجه کل هر دو الگوی رگرسیونی معنادار است و از اعتبار بالایی برخوردار است. نتایج حاصل از بررسی ضرایب متغیرها در هر دو الگو به ترتیب نشان می‌دهد که شاخص تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی منفی، (مثبت) و معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران) دارد. همچنین، تخصص حسابرسان در صنعت رابطه‌ی مثبت، (منفی) و معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران) دارد. نتایج مربوط به ضرایب متغیر تعدیلی نیز نشان می‌دهد که تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) تأثیرگذار است و متغیر تعدیلی، سبب تضعیف رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران شده است و در نتیجه، فرضیه‌ی سوم و چهارم پژوهش تأیید می‌شود. همچنین با توجه به ضریب و آماره‌ی Z و سطح معناداری متغیرهای اهرم مالی و اندازه‌ی شرکت، دارای رابطه‌ی منفی و معنادار با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) می‌باشند. سایر متغیرها ارتباط معناداری با افشاء تحریف با اهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران) ندارند.

در ارتباط با مدل‌های تحقیق، نتایج آزمون هاسمر-لمشو در جدول ۷ نشان‌دهنده‌ی نیکویی مدل‌های برازش شده است (آماره‌ها بالاتر از ۵ درصد) و نشان می‌دهد متغیرهای مستقل قدرت توضیح‌دهندگی متغیر وابسته را دارند.

جدول (۵) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی سوم

$Fd_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \sum \alpha_t cont + \varepsilon_{it}$					
نوع رابطه	متغیر وابسته: افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرس				متغیرهای توضیحی
	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی z	سطح معناداری	
ضریب ثابت	۰/۴۵۲	۰/۳۱۸	۲/۴۲۵	۰/۰۵۶	مثبت و معنادار
تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	-۰/۳۴۹	۰/۱۵۴	-۰/۹۸۲	۰/۰۴۵	منفی و معنادار
کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی	۰/۳۷۱	۰/۴۱۲	۱/۷۸۶	۰/۰۴۱	مثبت و معنادار
متغیر تعاملی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی	۰/۳۶۶	۰/۳۵۳	۰/۷۹۶	۰/۰۳۷۲	مثبت و معنادار
اهرم مالی	-۰/۴۳۵	۰/۴۴۱	-۱/۷۴۰	۰/۰۴۸	منفی و معنادار
پاداش هیئت‌مدیره	-۰/۵۷۰	۰/۲۶۱	-۵/۶۲۵	۰/۲۳۵	بی‌معنا
نرخ فرصت‌های رشد	-۰/۲۸۱	۰/۰۵۳	-۲/۱۶۶	۰/۳۳۰	بی‌معنا
اندازه‌ی شرکت	-۰/۲۹۰	۰/۱۹۷	-۳/۴۳۳	۰/۰۴۵	منفی و معنادار
آماره‌ی LR	احتمال آماره‌ی LR				ضریب تعیین مک فادن
۳۵/۲۳۰	۰/۰۰۰۱				۰/۰۶۳
سال و صنعت	کنترل شد				
تعداد مشاهدات	۷۸۰				

جدول (۶) نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ی چهارم

$MFraud_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 FeeCut_{it} + \alpha_2 QAF_{it} + \alpha_3 FeeCut_{it} * QAF_{it} + \sum \alpha_t cont + \varepsilon_{it}$					
نوع رابطه	متغیر وابسته: احتمال تقلب مدیریت				متغیرهای توضیحی
	ضریب	انحراف معیار	آماره‌ی z	سطح معناداری	
ضریب ثابت	۰/۲۱۴	۰/۴۵۱	۰/۲۸۹	۰/۶۳۳	بی‌معنا
تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۰/۲۳۵	۰/۱۷۱	۰/۸۶۲	۰/۰۴۵	مثبت و معنادار
کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۳۴۵	۰/۳۱۱	-۱/۲۸۲	۰/۰۳۳	منفی و معنادار
متغیر تعاملی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت مؤسسه‌ی حسابرسی	-۰/۲۸۲	۰/۵۶۶	-۰/۵۷۳	۰/۰۳۸	منفی و معنادار

اهرم مالی	-۰/۳۵۱	۰/۴۵۹	-۱/۸۳۵	۰/۰۳۵	منفی و معنادار
پاداش هیئت‌مدیره	-۰/۰۴۲	۰/۱۳۲	-۲/۷۹۶	۰/۳۳۶	بی‌معنا
نرخ فرصت‌های رشد	-۰/۰۳۷	۰/۰۸۱	-۱/۹۲۳	۰/۳۸۵	بی‌معنا
اندازه‌ی شرکت	-۰/۲۵۱	۰/۱۳۶	-۲/۴۴۷	۰/۰۲۸	منفی و معنادار
آماره‌ی LR		احتمال آماره‌ی LR		ضریب تعیین مک فادن	
۳۶/۸۲۳		۰/۰۰۰۱		۰/۰۵۲	
سال و صنعت		کنترل شد			
تعداد مشاهدات		۷۸۰			

جدول (۷) آزمون هاسمر - لمشو

آماره‌ی کای دو	احتمال آماره	نتیجه
۵/۱۴۸	۰/۵۸۷	تأیید نیکویی مدل برازش شده
۱۳/۲۱۰	۰/۱۲۱	تأیید نیکویی مدل برازش شده
۱۲/۷۵۳	۰/۱۱۶	تأیید نیکویی مدل برازش شده
۱۲/۵۱۸	۰/۱۱۵	تأیید نیکویی مدل برازش شده

۳-۷- تحلیل حساسیت

براساس الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی عضو، به‌منظور جلوگیری از نرخ‌شکنی و تعیین حق الزحمه واقعی خدمات حسابرسی مستقل صورت‌های مالی و نیز ترمیم حقوق و مزایا و حفظ کارکنان حرفه‌ای اعم از تداوم کارهای قبلی و به‌خصوص در انتخاب به‌عنوان حسابرس جایگزین، موظف به اعمال حداقل ۷۰ درصد افزایش نرخ خدمات نسبت به سال ۱۳۹۹ می‌باشند. لذا ما در این پژوهش متغیر موهومی برای در نظر گرفتن این نکته مهم ایجاد کردیم. به‌طوری‌که چنانچه مشاهدات در سال ۱۳۹۹ قرار گیرد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ خواهد گرفت. به‌منظور استحکام بیش‌تر نتایج تحقیق، این متغیر به‌صورت تعاملی وارد مدل‌های پژوهش و رگرسیون‌ها مجدداً اجرا گردید.

نتایج آزمون حساسیت، نتایج فرضیات پژوهش را پشتیبانی می‌کند. در این راستا با در نظر گرفتن این نکته که میزان حق الزحمه‌ی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی سال ۱۳۹۹ رشد چشمگیر داشته، و میزان تخفیفات حق الزحمه و نرخ‌شکنی‌ها کاهش یافته است، می‌توان ابراز نمود که احتمال تقلب مدیران (و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان)، کاهش (و افزایش) بیش‌تری در طی این دوره‌ی مالی نسبت به سال‌های گذشته یافته است. جداول نتایج تحلیل حساسیت با توجه به حجم و محدودیت در صفحات مقاله، گنجانده نشده است.

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش به این موضوع پرداختیم که آیا نگرانی‌های نهادهای نظارتی و سایر ذی‌نفعان

درباره‌ی تخفیفات در حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأثیراتی که می‌تواند بر احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و کشف و افشاء تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان داشته باشد موجه است؟ و عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت می‌تواند هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد؟ تحریم‌های بانکی و غیر بانکی بین‌المللی و ضعف در مدیریت بحران توسط دولت در سال‌های اخیر گریبان‌گیر اقتصاد ایران در سطح کلان شده است. به‌طوری‌که غالب تولیدکنندگان و ارائه‌دهندگان خدمات توانایی تأمین وجه نقد کافی برای رفع نیازها و بازپرداخت تعهدات خود در سررسید ندارند. در چنین شرایط بحرانی اقتصادی، شرکت‌ها از مؤسسات حسابرسی توقع دارند که در درد اقتصادی آن‌ها شریک شوند و تا حد امکان تخفیفاتی در حق‌الزحمه‌ی حسابرسی قائل شوند. این فشار بر روی حسابرسان، روحیه دیگری و نیز رقابت با سایرین برای جذب و حفظ مشتری در شرایط بحران اقتصادی سبب شده، مؤسسات حسابرسی از طریق کاهش حجم و کیفیت تلاش‌ها و به‌کارگیری کارکنان ارزان‌قیمت و کم‌تجربه و کاهش بهای تمام‌شده خدمات خود، تخفیفاتی به مشتریان بدهند. در نتیجه میزان کشف و افشاء تحریفات بااهمیت توسط حسابرسان کاهش یافته است. شواهد تجربی فرضیه‌ی اول هم نمایانگر همین مطلب است. هرچه تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر باشد، افشاء تحریف بااهمیت توسط حسابرسان کمتر خواهد بود. نتیجه‌ی حاصل با این تصور سازگار است که هزینه‌های حسابرسی نشان‌دهنده‌ی تلاش حسابرسان است. این امر به سه دلیل رخ می‌دهد: اول؛ این‌که حسابرسان درباره افزایش هزینه‌های حسابرسی، از سوی صاحب‌کاران مقصر شناخته می‌شوند و بالخصوص صاحب‌کاران در شرایط اقتصاد بحرانی توقع تخفیف حق‌الزحمه از سوی حسابرسان دارند و آن‌ها را تحت فشار قرار می‌گذارند، دوم؛ از آنجاکه هزینه انجام تخلف برای حسابرسان در ایران پایین است این موضوع منجر به پایین آوردن کیفیت حسابرسی و در نتیجه حق‌الزحمه‌ی حسابرسی از سوی مؤسسات می‌شود. سوم؛ حسابرسان پاسخگویی لازم را ندارند و پاسخ‌خواهی مناسب نیز در نهادهای نظارتی ذی‌ربط انجام نمی‌شود. یافته‌های فرضیه‌ی اول مشابه نتایج پژوهش‌های ویل (۲۰۰۴)، سریندهی و گول (۲۰۰۷)، کارامانیس و لینوکس (۲۰۰۸)، گوپتا و همکاران (۲۰۱۱)، چن و همکاران (۲۰۱۸)، آلابایسا (۲۰۱۹)، الرشیدی و همکاران (۲۰۲۱)، سرلک و همکاران (۱۳۹۹) و برخلاف نتایج، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کانودیا و موخرجی (۱۹۹۴)، دوپوچ و کینگ (۱۹۹۶) می‌باشد.

بر اساس نظریه‌ی نمایندگی تضاد منافع بین مدیران و سایر ذی‌نفعان وجود دارد. آن‌ها به دنبال دور کردن و مخفی سازی اثرات مخرب تحریم‌های اقتصادی از ارقام و اعداد مندرج در گزارش‌های مالی جهت حفظ منافع خود هستند. مدیران صاحب‌کار غالباً بر اساس تجربه و آشنایی با محدودیت‌های هر حسابرسی، از این نکته آگاهی دارند که هنگامی که مؤسسات حسابرسی را متقاعد به اعطای تخفیفات زیاد در حق‌الزحمه می‌نمایند، بر اساس اصل هزینه-منفعت خواسته یا ناخواسته تعدیلاتی در استراتژی‌های رسیدگی خود (از طریق کاهش در حجم و کیفیت) اعمال می‌نمایند. در این شرایط مدیران به کمک مشاوران قوی مالی، جسارت بیش‌تری جهت انجام گزارش‌گری متقلبانه و نشان دادن وضعیت شرکت مطابق میل خود را پیدا

می‌کنند. شواهد تجربی فرضیه‌ی دوم همین موضوع را نشان می‌دهد. می‌توان این‌گونه استدلال نمود شرکت‌هایی بورسی که حق الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری می‌پردازند، تعهد قوی‌تری نسبت به کیفیت حسابداری دارند، و در مقابل شرکت‌هایی که به دنبال تخفیف زیاد در حق الزحمه‌ی حسابرسی هستند در انجام تقلب انفعال‌پذیرتر هستند. نتیجه‌ی حاصل از فرضیه‌ی دوم مشابه نتایج پژوهش‌های جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) ماند و سون (۲۰۱۱)، استنلی (۲۰۱۱)، هلیل (۲۰۱۳) و برخلاف نتایج، هی و همکاران (۲۰۰۶) و چارلز و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد.

از آنجایی‌که اقتصاد، قلب تپنده‌ی جامعه و حسابداری، قلب تپنده‌ی اقتصاد است، لزوم به‌کارگیری یک ناظر متخصص بیرونی مستقل بر فعالیت‌های حسابداری و گزارش‌گری، بسیار ضرورت دارد. مؤسسات حسابرسی باکیفیت دارای یک چارچوب مدیریت داخلی برتر هستند و معمولاً مشتریان بزرگ‌تر و زیادتری دارند و مزایای بیش‌تری از طریق ارائه‌ی خدمات گوناگون برای مشتریان دارند. حفظ شهرت، استقلال، مراقبت و رفتار حرفه‌ای برای آن‌ها بسیار اهمیت دارد و ضرورت ارائه‌ی خدمات باکیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیش‌تر می‌دانند. آن‌ها اعتبار خود را فدای رقابت با سایرین برای حفظ و جذب مشتری نمی‌کنند. دارا بودن کادر حرفه‌ای و متخصص و آموزش‌های حرفه‌ای منظم از فروض اولیه‌ی آن‌هاست. باوجود ارائه تخفیفات در حق الزحمه‌ی حسابرسی خود به صاحب‌کاران در طول بحران مالی حاکم بر اقتصاد، از انگیزه‌های مبتنی بر بازار برای حفظ کیفیت حسابرسی در سطوح بالا برخوردارند. لذا انتظار می‌رود عقد قرارداد با مؤسسات حسابرسی باکیفیت و متخصص در صنعت که از تجربه و دانش کافی نیز برخوردارند از نگرانی نهادهای نظارتی و دیگر ذی‌نفعان جهت کشف و افشاء تحریفات توسط حسابرسان بکاهد. در چنین شرایطی مدیران صاحب‌کار نیز با آگاهی از دانش و تخصص کارکنان مؤسسات حسابرسی باکیفیت و اهمیت حفظ اعتبار و شهرت و پای‌بندی آن‌ها به اصول اولیه حسابرسی، اعتمادبه‌نفس و شجاعت کمتری برای تغییرات متهورانه در صورت‌های مالی خواهند داشت. شواهد تجربی فرضیه‌های سوم و چهارم اشاره به همین مطالب دارد. این یافته‌ها نشان می‌دهند حسابرسان متخصص در صنعت نقش فعال‌تری در نظارت بر شرکت‌های بورسی ایفا می‌کنند. یافته‌های فرضیه‌ی سوم و چهارم مشابه نتایج پژوهش‌های باسلی و همکاران (۲۰۰۰)، دان و می‌هیو (۲۰۰۴)، کروتچلی و همکاران (۲۰۰۷)، ریچلت و وانگ (۲۰۱۰)، راوسینکار و همکاران (۲۰۱۱)، شیخ و صدیقی (۲۰۲۰)، کارپ و ایستریت (۲۰۲۱)، نوبخت و برادران حسن‌زاده (۱۳۹۶)، ممشلی و کارشناسان (۱۳۹۸)، اسلام‌دوست و همکاران (۱۴۰۰)، بزرگ اصل و همکاران (۱۴۰۰)، شکرخواه و همکاران (۱۴۰۰)، قلی‌پور خانقاه و همکاران (۱۴۰۰) و برخلاف نتایج پژوهش گارسیا لارا و همکاران (۲۰۱۲) می‌باشد.

همچنین نتایج آزمون حساسیت نشان داد الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی جهت افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی، راهکار مناسبی به‌منظور جلوگیری از تخفیفات بیش از حد و تأثیرات مخرب آن بوده است که نتایج فرضیات پژوهش را حمایت می‌کند. تحلیل تجربی اثرات مقطعی درمانی این دیدگاه را تأیید می‌کند که آثار مخرب کاهش تلاش حسابرسان و کیفیت

حسابرسی، به علت تخفیفات بیش از حد حق الزحمه، در نتیجه‌ی فداکاری مؤسسه‌های حسابرسی در شرایط بحران اقتصادی برای حفظ مشتریان خود است، و هنگامی که شرکت‌های مشتری نسبت به افزایش هزینه‌های حسابرسی حساس‌تر هستند، پشتیبانی و الزام قانونی جامعه‌ی حسابداران به افزایش نرخ خدمات حسابرسی مستقل، سبب شده مؤسسات حسابرسی واکنش منفعلانه‌ی کمتری به این حساسیت نشان دهند و تخفیف کمتری اعطا نمایند. البته این موضوع سبب می‌شود مؤسسه‌های حسابرسی در کسب سهم بازار با رقابت‌های شدیدتری روبرو شوند و به دنبال تنوع بیش‌تر در مزیت‌های رقابتی باشند.

در راستای نتایج فرضیه‌ی اول و دوم می‌توان به سازمان حسابرسی و جامعه‌ی حسابداران رسمی پیشنهاد داد از آنجایی که تخفیفات اعطایی از سوی حسابرسان، عاملی تأثیرگذار بر میزان تحریفات توسط مدیریت و نیز نرمش حسابرسان می‌گردد به این موضوع در ارزیابی و رتبه‌بندی کیفی مؤسسات حسابرسی و سطح فعالیت آن‌ها توجه نمایند. در این راستا جهت جلوگیری از تخفیفات غیرعادی و نرخ شکنی مؤسسات حسابرسی و تأثیرات منفی آن، میزان پایه‌ی بودجه زمانی را با توجه به حجم و سختی پروژه‌ها به‌طور نظام‌مند و دقیق تعیین نمایند و میزان دستمزد کارکنان مؤسسات حسابرسی را علاوه بر تعیین حداقل حقوق پایه، به‌صورت میزان درصد مشخصی (با توجه به رتبه‌های شغلی حسابرسان) از قراردادهای حسابرسی تعیین و لازم‌الاجرا نمایند تا از این طریق مدیران مؤسسات حسابرسی حین توافق بر مبلغ حق الزحمه با صاحب‌کاران مسئولیت پاسخگویی به کارکنان خود را نیز در نظر بگیرند. همچنین الزاماتی را اتخاذ کند که در طول دوره‌ی بحران اقتصادی، شرکت‌ها توسط حسابرسان بیش‌تر در معرض رسیدگی از طریق روش‌ها و آزمون‌های اضافی قرار گیرند. همچنین در راستای نتایج فرضیات سوم و چهارم به سازمان بورس پیشنهاد می‌شود شرکت‌های بورسی را ملزم به استفاده از حسابرسان باکیفیت و متخصص در صنعت و باتجربه کافی برای تعدیل اثرات منفی تخفیفات حق الزحمه‌ی حسابرسی نماید. همچنین جامعه‌ی حسابداران رسمی اقدام به برگزاری کلاس‌ها و دوره‌های آموزشی برای شناخت چالش‌های حسابرسی هر صنعت خاص نماید و مؤسسات حسابرسی را ملزم به استفاده از نیروهای متخصص و آموزش‌دیده برای هر صنعت نماید. بال (۲۰۰۹) نیز در این راستا استدلال می‌کند که سازوکارهای معتبر حسابرسان را از نقض اعتماد سرمایه‌گذاران، وام‌دهندگان، مشتریان و دیگران باز می‌دارد.

این مطالعه با پرداختن به تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، افشاء تحریفات توسط حسابرسان، تقلب مدیران و کیفیت مؤسسات حسابرسی نقش مهمی را در ادبیات مالی ایفا می‌کند. به احتمال زیاد تقلب مدیران و عدم افشائیات مناسب تحریف‌ها در کشورهایی که حمایت از سرمایه‌گذاران در آن‌ها ضعیف است، رخ می‌دهد زیرا هزینه انجام تخلف و الزام به پاسخگویی و اجرای قوانین در چنین کشورهایی کم‌رنگ است. این مطالعه ادبیات جاری را با استفاده از یک مجموعه داده در مورد تقلب مدیران و کم‌کاری‌های حسابرسان در بازارهای مالی که با بحران مواجه هستند گسترش می‌دهد. همچنین با در نظر گرفتن الزام جامعه‌ی حسابداران رسمی طی بخشنامه ابلاغی

به مؤسسات حسابرسی، نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق الزحمه‌ی حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، اولین مطالعه‌ای است که شواهد تجربی درباره تأثیرات این راهکار بر تقلب مدیران و افشاء تحریفات توسط حسابرسان را بررسی کرده است. تحقیقات آینده می‌توانند نقش ویژگی‌های رفتاری-احساسی مدیران و حسابرسان را در تعدیل رابطه‌ی بین تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی و تقلب مدیران و افشاء آن توسط حسابرسان با درگیر کردن عوامل فرهنگی مختلف بررسی کنند.

منابع

- اسلام‌دوست، مهناز، رنجبر ناوی، رستم، چناری، حسن. (۱۴۰۰). تأثیر سازوکار برون‌سازمانی حاکمیت شرکتی بر مخاطره ریزش قیمت سهام با تأکید بر کیفیت گزارش‌گری مالی و تخصص حسابرسان در صنعت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۸(۲)، ۲۲۶-۲۴۷.
- برزگر، قدرت‌الله، حساس یگانه، یحیی، حسنی همت‌آبادی، نسیم. (۱۴۰۰). پیامدهای گزارش‌گری مالی متقلبان بر منابع انسانی شرکت‌ها، مدیریت منابع انسانی پایدار، ۳(۴)، ۱۵۳-۱۷۵.
- بزرگ‌اصل، موسی، بهشور، اسحاق، احمدی‌پاک، فرشته. (۱۴۰۰). خودشیفتگی مدیرعامل و ریسک تقلب در گزارش‌گری مالی با تأکید بر نقش حسابرسان و کمیته‌ی حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۲(۲)، ۴۵-۱۳۹.
- پورحیدری، امید، قاسمیان سقی، علی. (۱۳۸۹). بررسی رابطه‌ی بین تغییرات جریان‌های نقدی عملیاتی و تغییرات سود تقسیمی با توجه به ویژگی‌های خاص شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت‌های حسابداری، ۲(۱۱)، ۳۹-۶۶.
- توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۶). تخصص حسابرسان در صنعت، جریان نقد آزاد و مدیریت از طریق معاملات با اشخاص وابسته، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۱)، ۴۱-۶۰.
- خانی، ذبیح‌الله، رجب‌دري، حسین، صدری، ندا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی کیفیت حسابرسی (اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و دوره‌ی تصدی حسابرسان) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان با اظهارنظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹)، ۲۴۱-۲۵۸.
- خداداده شاملو، ناصر، بادآور نهندي، یونس. (۱۳۹۶). تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت و دوره‌ی تصدی حسابرسان بر قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه‌ی عمر شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۲)، ۱۰۵-۱۲۷.
- خواجه‌ی، شکراله، ابراهیمی، مهرداد. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسان بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۷(۶۸)، ۴۱-۶۲.
- رستگاری، نجمه، مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). تخصص حسابرسان در صنعت و ساختار بازار حسابرسی، دانش حسابداری. ۱۱(۴)، ۹۷-۱۲۸.

رضایی پیتنه‌نویی، یاسر، عبداللهی، احمد. (۱۳۹۸). قابلیت مقایسه‌ی صورت‌های مالی و احتمال گزارش‌گری متقلبانه، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱(۲)، ۸۹-۱۰۴.

سرلک، نرگس، جودی‌چگنی، زهرا، حیدری‌سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.

سید نژاد فهیم، سید رضا، زمانی، سمانه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر میزان اصلاحات سود حسابرسی، مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی، ۱(۲)، ۱۴۰-۱۵۶.

شکرخواه، جواد، احمدی پاک، فرشته، بهشور، اسحاق. (۱۴۰۰). نقش حسابرسان مستقل و کمیته‌ی حسابرسی در کاهش ریسک تقلب با تأکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیرمالی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۸(۶۹)، ۲۹-۵۴.

غلامی‌گیفان، سعیده، بذرافشان، آمنه، صالحی، مهدی. (۱۳۹۸). بررسی رابطه‌ی انحصار بازار حسابرسی با حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن ماده-ی ۹۹ قانون برنامه پنجم توسعه، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱)، ۳۶۶-۳۹۶.

قلی‌پور خانقاه، مهدی، جعفرپور، هومن، صارمی‌نیا، مهسا. (۱۴۰۰). ارتباط کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۴۰)، ۳۷۹-۳۹۰.

کردستانی، غلامرضا، بهرام‌فر، نقی، امیری، علی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت افشا بر عدم تقارن اطلاعاتی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، ۱۵۹-۱۷۸.

ممشلی، رضا، کارشناسان، علی. (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت حسابرسی بر بیش اطمینانی مدیران و احتمال گزارش‌گری متقلبانه: رویکرد چند بعدی ترکیبی، پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌گری مالی، ۸(۱۵)، ۱۶۹-۲۰۸.

نوبخت، مریم، برادران حسن‌زاده، رسول. (۱۳۹۶). تأثیر جریان نقد آزاد بر مدیریت سود واقعی و تصنعی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۳)، ۴۲۱-۴۴۰.

نوبخت، مریم، نوبخت، یونس. (۱۴۰۰). نقش تعدیل‌گر استقرار کمیته‌ی حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت بر ارتباط بین جریان نقد آزاد و مدیریت سود واقعی. دانش حسابداری، ۱۲(۱)، ۱۱۱-۱۳۱.

واعظ، سید علی، درسه، سید صابر. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه‌ی بین اجتناب از مالیات و خطر سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌های دارویی و غیردارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابداری سلامت، ۵(۱)، ۷۹-۱۰۶.

واعظ، سید علی، منتظر حجت، امیرحسین، بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر دقت و چسبندگی سود بر پاداش هیئت‌مدیره، حسابداری مالی، ۹(۳۴)، ۱۵۰-۱۷۴.

یزدانی، بهزاد، لشگری، زهرا، محمدی‌نوده، فاضل. (۱۴۰۰). بررسی اهمیت اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی در کاهش ریسک تقلب، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۷)، ۵۹-۶۷.

Alderman, C. W., & Deitrick, J. W. (1982). Auditor perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 1(Winter), 54–68.

Alhababsah, S. (2019). Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 35, 71–84.

Alrashidi, R., baboukardos, D., & Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol43, June 2021, 100397

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1978). Commission on auditors' responsibilities: Report, conclusions, and recommendations. New York: AICPA.

Andrew, C. C., Shuping, C., Adam, E., & Bin, M. (2018). Does Long-Term Earnings Guidance Mitigate Managerial Myopia?. www.ssrn.com/abstract=2570037

Asłhana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(August), 1–22.

Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 277–323.

Barzegar, G., Hasas yeganeh, Y., & Hasani Hemmat Abadi, N. (2021). Consequences of fraudulent financial reporting on companies human resources. *Journal of Sustainable Human Resource Management*, 3(4), 175-151. (In Persian)

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Lapides, P. D. (2000). Fraudulent financial reporting: Consideration of industry traits and corporate governance mechanisms. *Accounting Horizons*, 14(4), 441–454.

Bozorgasl, M., Behshour, I., & Ahmadi Pak, F. (2021). Chief Executive Officer (CEO) Narcissism and Risk of Financial Reporting Fraud with Placing Emphasis on the Roles of Auditors and Audit Committees. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(2), 139-155. (In Persian)

Brown, A., & Ronen, J., (2012). "Handbook of Key Global Financial Markets, Institutions, and Infrastructure." 1st edition, Academic Press.

Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116–138.

Carp, M., & Istrate, C. (2021). Audit Quality under Influences of Audit Firm and Auditee Characteristics: Evidence from the Romanian Regulated Market. *Sustainability*, 13, 6924.

Change, W., & Choy, H. (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. Working paper, www.ssrn.com.

Charles, S. L., S. M. Glover., & Sharp, N. Y. (2010), The association between financial reporting risk and audit fees before and after the historic events surrounding SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1), 15-39.

Chen, L., Krishnan, G., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. *Advances in Accounting*, 43(C), 14- 31.

Crutchley, C. E., Jensen, M. R. H., & Marshall, B. B. (2007). Climate for scandal: Corporate environments that contribute to accounting fraud. *Financial Review*, 42(1), 53–73.

Deangelo, L. (1981). Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(August), 113–127.

- Defond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(September), 1247-1274.
- Dopuch, N., & King, R. (1996). The effects of lowballing on audit quality: An experimental market study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(1), 45-68.
- Dunn, K. A. & Mayhew, B. W. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality, *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.
- Eslamdoost, M., Ranjbar Navi, R., & Chenari, H. (2021). The Effect of External Corporate Governance Mechanism on the Stock Price Crash Risk with Emphasis on Financial Reporting Quality and Auditor Expertise in the Industry. *Accounting and Auditing Review*, 28(2), 226-247. (In Persian)
- Fadilah, R. A., & Ftriany, F. (2021). The influence of client importance on the audit quality: A study to understand external auditor's role as the guardians of strong and justice organizations (Goal 16 sustainable development goals). *IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science*, 716, 012117
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The Market Pricing of Accruals Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 39, 295 – 327.
- Francis, J., Michas, P., & Yu, M. (2013). Office size of big 4 auditors and client restatements. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1626-1661.
- García-Lara, J. M., Beatriz, G., & Penalva, F. (2012). Accounting conservatism and the limits to earnings management. Available at <http://ssrn.com/abstract>
- Gholami gifan, S., bazrafshan, A., & Salehi, M. (2019). Relation of Audit Market Concentration to Audit Fees and Audit Quality according to Article 99 of Fifth Development Plan Law. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 366-396. (In Persian)
- Gholipour, M., jafarpoor, H., & sareminia, M. (2021). The Relationship between Audit Quality and Earnings Management in Companies Accepted Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(40), 379-390. (In Persian)
- Gupta, P., Krishnan, G., & Yu, W. (2011). Do auditors allow earnings management when audit fees are low? Working paper: Lehigh University.
- Habib, A., Jiang, H., & Zhou, D. (2014). Audit quality and market pricing of earnings and earnings components in China. *Asian Review of Accounting*, 22(1), 20-34.
- Halil, P., Wan Tahir, W, M, M., & Abd Jaber, F. (2013). Risk, Audit Fees and Fraud. Conference: IEBMC 2013 At: Kuantan
- Hay, D. C., Knechel, W.R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes, *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.
- Hegazy, M., Al Sabagh, A., & Handy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4), 143-164.
- Hejazi, R., Sedaghatparast, E., & hemmati, A. (2021). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud. *Audit Research*, 1(1), 31-51. (In Persian)
- Jenkins, D. S., and Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservatism earnings? *Journal of Accounting and public policy*, Vol 27, 115-132.
- Jenkins, D. S., Kane, G. D., & Velury, U. (2009). Earnings Conservatism and Value Relevance Across the Business Cycle. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 36, 1041 – 1058.
- Johnson, E.N., Kidwell, L.A., Lowe, D.J., & Reckers, P.M.J. (2017). Who follows the

unethical leader? The association between followers' personal characteristics and intentions to comply in committing organizational Fraud. *Journal of Business Ethics*; forthcoming.

Kanapickiene, R., & Grundiene, Z. (2015). The Model of Fraud Detection in Financial Statements by Means of Financial Ratios. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol 213. 321 – 327

Kanodia, C., & Mukherji, A. (1994). Audit pricing, lowballing and auditor turnover: A dynamic analysis. *The Accounting Review*, 69(4), 593–615.

Khajavi, S., & Ebrahimi, M. (2017). Investigating the effect of audit variables on the probability of fraud in financial statements: Evidence from companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*, 7 (68), 41-62. (In Persian)

Khani, Z., Rajabudari, H., & Sadri, N. (2020). Relationship between audit quality (size of auditing firm, auditor specialization in industry and auditor tenure) and the auditor's unusual fee with the auditor's comments on the continuity of the activity. *Auditing knowledge*, 20 (79), 241-258. (In Persian)

Khodadadeh Shamloo, N., & Badavar Nahandi, Y. (2017). The Effect of Auditor Industry Specialization and Auditor Tenure on Comparability of Financial Statements by Emphasis on Firm's Life-Cycle. *Journal of Financial Accounting Research*, 9(2), 105-127. (In Persian)

Kordestani, G., Bahramfar, N., & Amiri, A. (2019). The effect of disclosure quality on information asymmetry. *Financial accounting and auditing research the financial Accounting and Auditing Researches*, 11(42), 159-178. (In Persian)

Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2008). Non-audit service fees and audit quality: The impact of auditor specialization. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 199–246.

Mamashli, R., & karshenasan, A. (2020). The Effect of Audit Quality on Managerial Over Confidence and the possibility of Fraudulent Reporting: Multi-Dimensional (Hybrid) Approach. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 169-208. (In Persian)

Mande, V., & Son, M. (2011). Do audit delays affect client retention? *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.

Mohammad Rezaei, F. & Mohd-Saleh, N. (2017). Auditor switching and audit fee discounting: the Iranian experience. *Asian Review of Accounting*, 25 (3), 335-360.

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

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., & Tasaddi Kari, M. (2021). Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic. *Audit Research*, 1(1), 71-90. (In Persian)

Nobakht, M., & Baradaran Hassanzadeh, R. (2017). Impact of Free Cash Flow on Real and Artificial Earnings Management. *Accounting and Auditing Review*, 24(3), 421-440. (In Persian)

Nobakht, M., & Nobakht, Y. (2021). The Moderating Role of Establishing the Audit Committee and Auditor's Expertise in the Industry on the Relationship between Free Cash Flow and Real Earnings Management. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 111-131. (In Persian)

Orlik, R. (2011). Lords accuse auditors of "dereliction of duty" accountancy age, march 30. Available at <http://www.accountancyage.com/aa/news/2038452/lords-accuseauditors-dereliction-duty>.

Pourhaidari, O. & Gasemian, A. (2010). The Impact of Firm-Specific Attributes on the Relevance of Cash Flow and Dividend Changes. *Journal of Accounting Advances*. 2(1), 39-66.

(In Persian)

Qin, R. (2021). Identification of Accounting Fraud Based on Support Vector Machine and Logistic Regression Model. *Hindawi Complexity*. Article ID 5597060, 11 pages <https://doi.org/10.1155/2021/5597060>

Rashtegari, N., & Mahdavi, G. (2020). Auditor Specialization in the Industry and Audit Market Structure. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(4), 97-128. (In Persian)

Ravisankar, P., Ravi, V., Rao, G. R., & Bose, I. (2011). Detection of financial statement fraud and feature selection using data mining techniques. *Decis. Support Syst*, 50, 491-500.

Reckers, P. M., Wheeler, S. W., & Wing, B. W. (1997). A comparative examination of auditor premature sign-offs using the direct and the randomized response methods. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 16 (Spring.), 69-78.

Reguera-Alvarado, N., Fuentes, P., & Laffarga, J. (2019). Do auditors mitigate earnings management during economic crisis? *Spanish Accounting Review*, 22(1), 6-20.

Reichelt, K. J., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48, 3, 647-686.

Rezaee, Z., & Riley, R. (2010). *Financial Statement Fraud-Prevention and Detection*. 2nd edition, John Wiley & Sons, Inc.

Rezaei Pitenoei, Y., & Abdollahi, A. (2019). Financial statements comparability and the likelihood of fraudulent reporting. *Journal of Financial Accounting Research*, 11(2), 89-104. (In Persian)

Sarlak, N., Joudaki Chegeni, Z., & Heidari Surshjani, Z. (2020). The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 360-380. (In Persian)

Sawangarreearak, S., & Thanathamath, P. (2021). Detecting and Analyzing Fraudulent Patterns of Financial Statement for Open Innovation Using Discretization and Association Rule Mining. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7, 128.

Seyed Nezhad Fahim, S., & Zamani, S. (2020). The Effect of Audit Quality on the Audit Adjustments to Earnings. *Innovation Management and Operational Strategies*, 1(2), 140-156. (In Persian)

Sheikh, A. Q., & Siddiqui, D. A. (2020). Impact of Audit Fees and Audit Firm's Reputation on Audit Quality: Evidence from Listed Companies from Pakistan. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3681321>

Shekarkhah, J., ahmadi pak, F., & Behshour, I. (2021). The Role of Independent Auditors and Audit Committees in Mitigating the Fraud Risks with Emphasis on the Reduction of In Consistencies between Financial and Non-Financial Measures. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(69), 29-54. (In Persian)

Srinidhi, B., & Gul, F. (2007). The differential effects of auditors' non-audit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research*, 24 (Summer), 595-629.

Stanley, J. D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Client's Business Risk? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 157-179.

Tavakolnia, E. (2017). Auditor Industry Specialization, Free Cash Flow and Earning Management through Related Party Transactions. *Accounting and Auditing Review*, 24(1), 41-60. (In Persian)

Vaez, S, Ali., Montazer Hoojjat, A, H., & Bonabi Ghadim, R. (2017). Investigating the effect of accuracy and profit stickiness on board-reward. *Financial Accounting Quarterly*, 9 (34), 150-

174. (In Persian)

Vaez, S., Dorseh, S. (2016). Investigating the Effect of Auditor Specialization in Industry on the Relationship between Tax Avoidance and the Risk of Future Stock Price Crash of Pharmaceutical and Non-pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Health Accounting*, 5(1), 79-106. (In Persian)

Weil, J. (2004). Tracking the numbers. Outside audit: Fannie paid little for its audits. *Wall Street Journal* (October 6: C1).

Whitehouse, T. (2010). Audit firms told to step up their scrutiny. <http://www.complianceweek.com/audit-firms-told-to-step-up-their-scrutiny/article/192994/>

Willenborg, M. (2002). Discussion of brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-big 8 and 6 mergers. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 91-115.

Yao, J., Pan, Y., Yang, S., Chen, Y., & Li, Y. (2019). Detecting Fraudulent Financial Statements for the Sustainable Development of the Socio-Economy in China: A Multi-Analytic Approach. *Sustainability*, 11(6), 1579.

Yazdani, B. (2021). Investigating the importance of audit committee effectiveness in reducing fraud risk. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 59-67. (In Persian)



COPYRIGHTS

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



Modern Auditing Paradigms

Fraydoon Rahnamy Roodposhti¹, Yasaman Pezeshk²

Received: 2021/12/25

Approved: 2022/02/18

Review Paper

Abstract

The aim of creation of the paradigm in modern auditing is to provide a framework for solving scientific problems. Therefore, the aim of this study is to introduce the concept of paradigm and its description in the field of modern auditing. Paradigm, as a way of seeing the world, is a common scientific field among certain group of scientists which results in knowledge creation, increase abilities to obtain financial facilities and resources for scientific activities, and scientists cultural behaviourism in each discipline. It is the paradigm that determines what questions are asked and how to answer these questions.

Tapping into a specialised profession that requires decision - making needs distinctive features and the most important of which is the ability to make professional judgments. Auditors' duty as specialised practitioners are to express an opinion on the financial statements, which requires them to have and express an objective judgment. Moving towards a more digital economy is under way, thus the attitude towards Auditing paradigms and obtaining work and clients are also changing. The concept of digital economy and auditing in the current age is changing significantly. Modern way of working is replacing the old traditional methods. As such, auditors relationship with their clients are evolving, and on the other hand, the auditor's professional independence evolving along side of the changes and it is currently creating a new form.

Key Words: Paradigm, Modern Auditing, Audit Judgment, Digital Economy, Operational Audit



10.22034/JPAR.2022.545540.1071

1. Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) roodposhti.Rahnama@gmail.com

2. Ph.D. Student of Accounting, Sciences and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

Ys_pezashk@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

پارادایم‌های حسابرسی نوین

فریدون رهنمای رودپشتی^۱، یاسمن پزشکی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

مقاله‌ی ترویجی

چکیده

هدف از تدوین پارادایم در حسابرسی نوین، ارائه چارچوبی برای حل مسائل علمی است. لذا هدف از این مطالعه، معرفی مفهوم پارادایم و شرح آن در حوزه حسابرسی نوین است. پارادایم به‌عنوان یک شیوه دیدن جهان که میان گروهی از دانشمندان یک رشته علمی مشترک است، هدایتگر جریان‌های علمی اعم از تولید دانش، جذب تسهیلات و منابع برای فعالیت‌های علمی، و رفتارهای دانشمندان در هر رشته‌ی علمی است. در هر رشته، این پارادایم است که تعیین می‌کند چه سؤال‌هایی پرسیده شود و چگونه به این سؤال‌ها پاسخ داده شود.

ورود به یک حرفه‌ی تخصصی که نیازمند تصمیم‌گیری است، مستلزم مشخصه‌ها و ویژگی‌های متمایزی است که مهم‌ترین آن توانایی اتخاذ قضاوت‌های حرفه‌ای است. وظیفه‌ی حسابرسان به‌عنوان شاغلین یک حرفه‌ی تخصصی، اظهارنظر درباره صورت‌های مالی است، که این امر مستلزم بی‌طرفی حسابرس در قضاوت است. تغییرات در رویکرد اقتصاد دیجیتال در حال انجام است. از این‌رو نوع نگرش به پارادایم حسابرسی و کسب‌وکار نیز در حال تغییر است. نوع رویکرد اقتصاد دیجیتال و حسابرسی در عصر حاضر در حال تغییر چشمگیری است. جایگزینی روش‌های مدرن با روش‌های سنتی گذشته در حال انجام است. از این‌رو بخش مشارکت حسابرسان در بازار کسب‌وکار با کارفرمایان در حال شکل‌گیری است و از طرفی استقلال مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان نیز در حال تغییر شکل و ایجاد ماهیتی جدید است.

واژه‌های کلیدی: پارادایم، حسابرسی نوین، قضاوت حسابرسی، اقتصاد دیجیتال، حسابرسی عملیاتی.

doi 10.22034/JPAR.2022.545540.1071

۱. استاد گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

roodposhti.Rahnama@gmail.com

Ys_pezashk@yahoo.com

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

امروزه ارائه‌ی اطلاعات شفاف و روشن یکی از ارکان اساسی پاسخگویی و تصمیم‌گیری‌های اقتصادی آگاهانه محسوب می‌شود. اطلاعات افشاشده‌ی شرکت‌ها یکی از منابع مهم و ارزشمند اطلاعاتی برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و سایر ذی‌نفعان است. هرچه سرعت نشر اطلاعات در اقتصاد بیش‌تر باشد، امکان اتخاذ تصمیمات آگاهانه و پاسخگویی بخش خصوصی و دولتی در مورد چگونگی تحصیل و مصرف منابع بیش‌تر شده و باعث کاهش فساد مالی می‌گردد (ایورلی و همکاران، ۲۰۱۴)

حرفه‌ی حسابرسی در تلاش است تا از جهانی‌شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات دور نباشد و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در چنین شرایطی، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مالی قابل اتکا نیاز دارند. نقش حسابرسان در ارزیابی کیفیت صورت‌های مالی، به‌عنوان مهم‌ترین مجموعه‌ی اطلاعات مالی مورد استناد عموم ذی‌نفعان بسیار حیاتی و تأثیرگذار است. ویژگی‌های فردی حسابرسان می‌تواند در کیفیت این تأثیرگذاری مؤثر باشد. ازجمله مؤلفه‌های فردی، انعطاف‌پذیری رفتاری است. انعطاف‌پذیری رفتاری حسابرس بیان‌گر یک ویژگی شخصیتی است که ممکن است پتانسیل مشابهی برای کاهش تأثیر پیامدهای منفی عوامل استرس‌زا نقش فردی و سازمانی داشته باشد (کوئو، ۲۰۰۲)

حسابرسی به‌طور کلی فرآیندی است که طی آن شخصی مستقل و با صلاحیت حرفه‌ای بر مبنای شواهد جمع‌آوری شده، تطابق اطلاعات کسب شده را با معیارهای از قبل تعیین شده، مشخص می‌سازد. در حسابرسی مالی مندرجات صورت‌های مالی بر مبنای معیارهای از قبل تعیین شده از اصول متداول حسابداری ارزیابی می‌شوند.

رشد فزاینده سرمایه‌داری جهانی و سرعت فرآیند جهانی‌شدن حسابرسی را با مشکل مواجه کرده است. هر چه سرعت جهانی‌شدن شدت یابد پروسه ادغام و تجزیه شرکت‌ها نیز سرعت می‌یابد. در این پروسه احتمال فساد و تقلب دوچندان می‌گردد. همه حرفه‌ها، بدون در نظر گرفتن زمینه‌ی فعالیتشان، دارای قوانین، اصول، استانداردها و دستورالعمل‌هایی هستند که باید به‌منظور انجام آن شغل خاص رعایت شوند. بسیاری از کارشناسان، ازجمله حسابداران و حسابرسان، تابع استانداردها، مقررات و ضابطه‌های فنی، اخلاقی و رفتاری سخت‌گیرانه هستند که در چارچوب آن‌ها برای انجام هر چه بهتر وظایف از دانش، شایستگی، مهارت و تجربه و به‌عبارت دیگر قضاوت حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند. بسیاری از رشته‌ها از مفهوم قضاوت حرفه‌ای بهره می‌برند. کارشناسان می‌گویند بسیاری از تصمیمات اتخاذشده با توجه به قضاوت حرفه‌ای‌شان انجام می‌گیرد، ولی معمولاً قادر به تبیین یا تشریح آن نیستند. به‌این‌ترتیب، موقعیت‌هایی به وجود می‌آید که تصمیم‌گیری‌های غیرحرفه‌ای یا اشتباه بدون ارائه‌ی دلایل منطقی پذیرفته می‌شود. از این‌رو عواقب ناشی از استفاده نامناسب از قضاوت حرفه‌ای می‌تواند به مشکلات جدی با پیامدهای منفی اقتصادی، مالی و اجتماعی منجر شود (فلاح و همکاران، ۱۳۹۵).

در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، به‌طوری‌که تمام مراحل

حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است (کمیت‌های تجدیدنظر حسابرسی، ۱۳۷۸).

این مطالعه در حوزه‌ی حسابرسی و ارتباط قضاوت حسابرسی و اقتصاد دیجیتال به بررسی و تدوین پارادایم در حسابرسی نوین برای حل مسائل علمی با ارائه چارچوبی است. لذا هدف از این مطالعه، معرفی مفهوم پارادایم و شرح آن در حوزه حسابرسی است. ضرورت انجام این پژوهش آن است که اگر بخواهیم حسابرسی پیشرفت نماید و جامعه‌ی حرفه‌ای توسعه‌یافته‌ای داشته باشیم، نیازمند پارادایم روشن در حسابرسی هستیم. یعنی باید طرز فکرمان را عوض نماییم. به عبارت دیگر می‌بایست بدانیم، اساس و مبانی فکری که بر طبق آن جامعه‌ی حرفه‌ای فعلی شکل گرفته مطابق با تفکر و برداشت جهانی از حسابرسی نیست نتایج این پژوهش می‌تواند ایده و دستاورد علمی برای حسابرسی نوین باشد.

۲- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، مبتنی بر رویکرد فلسفی و علمی به پارادایم حسابرسی نوین می‌پردازد. روش‌شناسی پژوهش حاضر از نوع شناخت علمی و رویکرد ترویجی (مهارت حرفه‌ای و دانشی) است. در این راستا از مبانی نظری و پیشینه‌ی تحقیقات به روش کتابخانه‌ای استفاده شده است.

۹- مبانی علمی و ادبیات موضوع

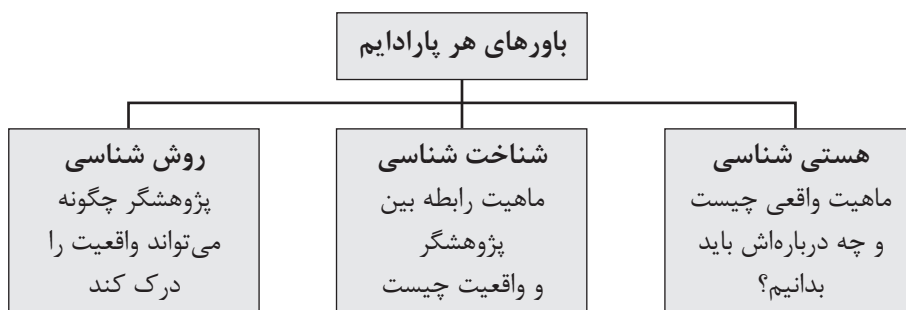
۱-۳- پارادایم

کوهن برای اولین بار بحث پارادایم را مطرح و این واژه را در مورد تاریخ علم در رشته فیزیک این‌طور تعریف نمود: پارادایم یک پرتو و لایه‌ای از حقیقت است که محدوده‌ای از عالم هستی و قواعد آن را برای ما باز می‌کند و پیش‌فرض‌ها و باورها و برداشت‌های ما را نسبت به موضوعات تعیین می‌کند (کوهن، ۱۳۸۷).

پارادایم مثل نقشه‌ای است که راه را به ما نشان می‌دهد ولی خودش واقعیت راه نیست. با ظهور هر پارادایم و حاکمیت آن، قواعد و قوانینی بر محیط کسب‌وکار و زندگی حاکم می‌شود که قواعد قبلی را از بین می‌برد و یا خیلی محدود می‌کند. البته تا زمانی که پارادایم حاکم است، قواعد خاص خودش را دارد و بایستی به آن عمل شود. با شروع هر پارادایم همه به نقطه صفر می‌رسند و اگر یک کشور و یا یک شرکت بتواند یک پارادایم نو ظهور را قبل از دیگران کشف و ضوابط و روابط آن را درک کند، خواهد توانست کشورها یا شرکت‌های رقیب را از صحنه رقابت حذف و یا به‌طور کلی از بین ببرد (رضایی نایه، ۱۳۹۸).

هنگامی که پارادایم جدیدی از راه می‌رسد، پای‌بندی به قواعد و ضابطه‌های پارادایم قبلی، مسیری شکننده و نابودکننده است و تنها کشورها و شرکت‌هایی در فضای جدید موفق و پیشتاز خواهند بود که قبل از دیگران علائم و نشانه‌های نزدیک شدن پارادایم را تشخیص داده و خود را با مقررات و قواعد پارادایم جدید وفق داده و از فرصت‌های موجود در بطن آن حداکثر استفاده

را کرده و با آینده‌نگری و آینده‌نگاری مطلوب، حتی‌الامکان مسیر حوادث و تحولات پیش رو را در جهت دلخواه خود سوق داده و یا با آن همسو و هماهنگ شوند. به‌طور کلی می‌توان پارادایم را مجموعه‌ای از باورها و پیش‌فرض‌های بنیادی تصور کرد که در هستی‌شناسی، شناخت‌شناسی و روش‌شناسی متجلی می‌شود (دانایی‌فرد، ۱۳۸۶).



شکل (۱) باورهای هر پارادایم (دانایی‌فرد، ۱۳۸۶)

یان ترنر استاد کالج مدیریت هنلی می‌گوید: «استراتژیست‌ها باید با پارادایم جدید حرکت کنند. استراتژی اثربخش، تنها بر پایه تغییر قواعد و منطق موجود میسر خواهد بود. پارادایم‌های آینده‌ساز استراتژی‌های بدیع خلق می‌کنند، قواعد جدیدی را از هستی‌رمزگشایی کرده و انسان را به سطح بالاتری از معارف هستی رهنمون می‌سازند.

هدف از تدوین پارادایم در هر علم و موضوعی، ارائه‌ی چارچوبی برای حل مسائل علمی در محدوده‌ای مشخص است. درواقع پارادایم، جهت‌گیری کلی کلیدی‌تئوری‌ها و نظریات را بر عهده دارد (چالمرز ۱۳۷۹).

پارادایم‌ها، ایجاد ساختاری برای پیش‌فرض‌ها، باورها و برداشت‌های مشترک است. پارادایم‌ها دیدگاه انسان نسبت به حقیقت را بنا و طریق درک مسائل را نشان می‌دهند. پارادایم‌ها به انسان قدرت تجزیه و تحلیل مسائل پیچیده و نظم دهی به اجرای آن را می‌بخشند و مبنایی برای قضاوت‌های او را فراهم می‌آورند. صحیح و یا غلط بودن و چگونگی رسیدن به این نتایج نیز زائیده‌ی پارادایم حاکم است. پارادایم‌ها اگرچه کامل نیستند ولی حتی در چنین شرایطی نیز برای انسان‌ها راهگشا خواهند بود (یزدانی زاده، حبیبی، ۱۳۸۹).

از خصوصیات پارادایم این است که هنگام ظهور یک پارادایم جدید توانمندی‌هایی که متکی بر پارادایم گذشته شکل گرفته‌اند از بین خواهند رفت و همه صرف‌نظر از جایگاه خود و پارادایم قبلی می‌بایستی از صفر شروع کنند. بدین ترتیب در بستر یک پارادایم جدید فرصت‌های جدیدی برای همه و ازجمله سازمان‌هایی که حتی از قبل نامی از آن‌ها نبوده نیز به وجود خواهد آمد. بنابراین دوران انتقال پارادایم یک دوران استثنایی برای شکار فرصت‌ها است. خصوصیات مهم دیگر پارادایم‌ها این است که با ایجاد یک چارچوب نگرشی، بر برداشت‌ها و پیش‌فرض‌های انسان

به‌شدت تأثیر می‌گذارند، تا حدی که پای بندگان به پارادایم را از درک حقایق خارج از پارادایم محروم می‌سازند (رضایی نایه، ۱۳۹۸).

این ویژگی سبب می‌شود تا نوآوری و خلاقیت در فضای پارادایم تنها به مرزهای آن محدود گردد. نتیجه این‌که مادامی‌که پارادایم حاکم است، قواعد اثربخشی را برای درک و حل مسائل بشر در اختیار می‌گذارد و هرگاه از این کار بازماند زمان مرگ آن فرارسیده و با پارادایم جدیدی جایگزین خواهد شد. با ظهور هر پارادایمی مجموعه‌ای از قواعد و فرصت‌های بدیع ظهور می‌یابد و فرصت‌های پارادایم‌های گذشته را بی‌اعتبار می‌سازد (یزدانی زاده، حبیبی، ۱۳۸۹).

۳-۲- حسابرسی

برای یافتن مفهوم حسابرسی، دیدگاه‌های تنی چند از صاحب‌نظران، موردبررسی قرار خواهد گرفت:

حسابرسی عبارت از رسیدگی به‌طورکلی مالی واحد تجاری توسط حسابداران مستقل است. حسابرسی شامل بررسی و تحقیق در مورد ثبت‌های حسابداری و سایر مدارکی است که صورت‌های مالی متکی به آن‌هاست. حسابرسی از طریق انجام مطالعه و ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تجاری، بازرسی مدارک، مشاهده‌ی دارایی‌ها، استعلام و پرسش در واحد تجاری و خارج از آن و اعمال سایر روش‌های حسابرسی، مدارکی فراهم می‌سازد که برای تعیین این‌که صورت‌های مالی نشان‌گر تصویر مطلوب و معقولی از وضعیت مالی واحد تجاری و نتایج فعالیت آن در طی دوره‌ی مورد رسیدگی است، ضرورت دارد (وحیدی الیزهای، ۱۳۷۲).

حسابرسی را رسیدگی و اظهارنظر درباره‌ی صحت نسبی و قابلیت قبول اقلام مربوط به وضع مالی و نتایج حاصل از فعالیت‌های مالی (مندرج در ترازنامه و صورت سود و زیان) مؤسسه‌ها نیز تعریف کرده‌اند (نبوی، ۱۳۶۸).

یکی از جامع‌ترین تعاریف حسابرسی را در نشریه شماره‌ی ۷۸ سازمان حسابرسی می‌توان دید: «حسابرسی عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت‌های مالی است. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده‌ی دارایی‌ها، پرسش از منابع داخلی و خارجی شرکت و اجرای سایر روش‌های رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین این‌که صورت‌های مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره‌ی مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند» (ارباب سلیمانی، نفری ۱۳۷۱).

در اغلب متون تخصصی حسابرسی، تعریف ارائه‌شده در مورد حسابرسی فقط جنبه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی (آنچه مدنظر این پژوهش است) را در برمی‌گیرد اما برای درک بهتر حسابرسی نیاز به داشتن تعریف جامع از آن است، این تعریف را کمیته‌ی مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداران آمریکا ارائه نموده است.

حسابرسی فرآیندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه‌ی شواهد درباره‌ی ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه‌ی انطباق

این ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به‌منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷). این تعریف آن‌چنان جامع است که حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت و حسابرسی جامع را در برمی‌گیرد. حسابرسی فرآیند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود که بر مبنای آن مجموعه‌ای از شواهد مربوط جمع‌آوری و ارزیابی می‌گردد و به این طریق هدف‌های حسابرسی تحقق می‌یابد.

«جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد»، شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور «جمع‌آوری و ارزیابی شواهد» متمرکز است. موضوع مورد رسیدگی از یک سری «ادعاهای (اظهارات) مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی» تشکیل شده است. این ادعاها «اطلاعات اقتصادی» نامیده می‌شود. در اینجا کلمه-ی «اقتصادی» نمایانگر هرگونه شرایطی است که منجر به تصمیم‌گیری در تخصیص منابع محدود می‌شود.

۳-۳- حسابرسی عملیاتی

بررسی اسناد و مدارک و شواهد تاریخی نشان می‌دهد که نیاز به انجام حسابرسی عملیاتی و فلسفه‌ی وجود آن موضوع جدیدی نیست (حساس یگانه، ۱۳۸۳). کوتنز و دونیل (۱۹۸۷) در کتاب مبانی مدیریت بیان می‌کنند: «از دیگر ابزارهای مؤثر کنترل‌های مدیریتی، حسابرسی داخلی یا عنوانی که امروزه آن را به آن نام می‌شناسند، حسابرسی عملیاتی است.

مبادی این نوع حسابرسی، ریشه در کشورها و دوره‌های زمانی مختلف دارد و در فرآیند شکل‌گیری آن تشکلهای حرفه‌ای متعددی هم‌همچون حسابرسی داخلی، مستقل و دولتی نقش داشته‌اند. براین اساس، بررسی اجمالی تعاریف ارائه‌شده در کتاب‌ها و نشریه‌های مختلف نمایانگر استفاده از واژه‌های متنوعی بر پایه این نوع حسابرسی است. برای نمونه، در کانادا به حسابرسی جامع و در کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا به حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی معروف است (فلشر، زارسکی، ۲۰۰۲).

برخی دیگر ترجیح می‌دهند واژه‌های حسابرسی عملکرد مدیریت، حسابرسی داخلی جدید، حسابرسی عملیات، حسابرسی عملکرد و حسابرسی مدیریت را برای این نوع حسابرسی به‌کار گیرند. از آنجاکه هر کلمه‌ای بار معنایی خاص خود را به همراه دارد، عدم همسانی این واژه‌ها نیز می‌تواند ناشی از گوناگونی خدمات ارائه‌شده توسط حسابرسان و منحصر به فرد بودن دامنه‌ی رسیدگی آن خدمات در برخی از سازمان‌ها باشد (کسلر و کرکت، ۱۹۸۲). ولی به‌طور کلی حسابرسی صرفه‌جویی، کارایی و اثربخشی بیش‌تر در بخش دولتی مصطلح است و دیگر واژه‌های ذکرشده را هم در بخش دولتی و هم در بخش خصوصی مورد استفاده قرار می‌دهند (کسیرات، ۲۰۰۵).

در ایران کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، تعریفی برای حسابرسی عملیاتی

ارائه کرده است که برگرفته از تعریف کسلر و کرکت (۱۹۸۲) است: «حسابرسی عملیاتی» فرآیند منظم و روشمند ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه‌ی اقتصادی عملیات سازمان و گزارش نتایج ارزیابی، همراه با پیشنهادهای عملی به اشخاص ذی‌صلاح برای بهبود عملیات است (بختیاری، ۱۳۸۶). اثربخشی معرف میزان دستیابی به هدف‌ها است. کارایی عبارت از نتایج به‌دست‌آمده از عملیات (ستانده) به منابع مصرف‌شده (داده) است و صرفه‌ی اقتصادی عبارت از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه‌ی تحصیل و استفاده از منابع واحد اقتصادی با حفظ کیفیت مناسب است (کمیت‌ی حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰).

تأکید حسابرسی عملیاتی همواره بر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است. حسابرسی عملیاتی با تأکید بر بهبود عملیات آتی از حسابرسی مالی و حسابرسی رعایت متمایز می‌شود، که گذشته‌نگر هستند (کسلر و کرکت، ۱۹۸۲).

طراحی و اجرای حسابرسی عملیاتی همواره از طریق انتخاب هدف‌های خاص صورت می‌گیرد. زیرا این کار، موضوع را برای افراد ذی‌نفع بسیار معنادارتر و مفیدتر می‌سازد (رحیمیان، ۱۳۸۳). هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی بر اساس گزارش کمیته‌ی حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۸۲ شامل: الف) ارزیابی عملکرد، ب) شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات، ج) ارائه‌ی پیشنهادهایی برای بهبود عملیات یا لزوم انجام بررسی‌ها و اقدامات بیش‌تر است (صفار، ۱۳۷۶).

جدول (۱) کارایی و اثربخشی در نگرش‌های مختلف (بنی فاطمی کاشی، ۱۳۸۲)

نوع نگرش	تعریف اثربخشی	تعریف کارایی
سیستمی	ارزیابی نتایج به‌دست‌آمده (ستانده‌ها) با نتایج هدف‌های مورد انتظار	توانایی به دست آوردن ستانده‌های بیش‌تر با حداقل داده‌ها
سازمانی	میزان گام برداشتن در جهت هدف‌های سازمان	به‌کارگیری منابع سازمان جهت تحقق اهداف آن
نیروی انسانی	میزان دستیابی به هدف‌ها و رضایت نیرو انسانی از تلاش‌های انجام‌شده	انجام کار به بهترین روش، به‌وسیله افراد حائز شرایط در بهترین محل و مناسب‌ترین زمان
تولید	مقایسه‌ی بازدهی کالا با خدمات ایجادشده با یک مقدار یا استاندارد از پیش تعیین‌شده	تحصیل حجم معین کالا و خدمات باکیفیت مطلوب در کمترین زمان ممکن و با کمترین ضایعات

۳-۴- قضاوت حسابرسی

قضاوت حرفه‌ای از دو کلمه قضاوت و حرفه‌ای تشکیل شده است. معنای قضاوت در بحث ما «حکم کردن در مسئله‌ای» (معین، ۱۳۷۹)، «اظهارنظر معقول یا اتخاذ تصمیم‌های عاقلانه» (آکسفورد، ۱۹۹۶) و «فتوا» (آریانپور کاشانی، ۱۳۸۱) است. حرفه نیز که در معنای عام پیشه

و کاری است که شخص به‌طور تمام‌وقت به آن اشتغال دارد، معنای والاتری نیز دارد، به‌گونه‌ای که در فرهنگ اصطلاحات حسابداری سجادی نژاد-اکبری (۱۳۸۵) بر اساس تعریف انجمن حسابداران انگلستان به «شغلی که اشتغال به آن عمدتاً مستلزم به کار گرفتن توانایی‌های فکری به‌دست‌آمده از تحصیلات و تجارب نسبتاً طولانی باشد» گفته می‌شود. بنابراین اگرچه معنای عام «حرفه‌ای» کسی است که کاری را پیشه تمام‌وقت خود قرار دهد، «حرفه‌ای» معنای خاصی نیز دارد و به شخصی گفته می‌شود که «تجربه‌ی گران‌قدر و استانداردهای حرفه‌ای بالا دارد» (پراکتر، ۱۹۸۱).

«قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به معنای اظهارنظر معقول و حکم کردن مستدل درباره‌ی موضوعات حسابداری و حسابرسی به‌وسیله‌ی شخصی است که هم تحصیلات و تجربه‌ی ارزشمندی دارد و هم ویژگی‌های لازم برای اظهارنظرهای بی‌طرفانه را دارا است».

قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به‌کارگیری دانش مربوط و تجربه در محدوده‌ای است که به‌وسیله‌ی استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای تعیین شده، تا زمانی که می‌توان بین اقدام‌های جایگزین، یکی را انتخاب کرد، تصمیم مناسبی گرفته شود. حسابرسی حرفه‌ای است که شباهت زیادی به قضاوت در دادگاه‌ها دارد. هم قاضی و هم حسابرس با ادعاهایی مواجه هستند، شواهد پشتوانه‌ی ادعا را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و نهایتاً بر اساس معیارهایی که در اختیار آن‌ها قرار داده‌شده نظر می‌دهند و قضاوت می‌کنند. هر دوی آن‌ها در اظهارنظر و قضاوت خود باید انصاف را رعایت کنند (ماتز و شرف، ۱۹۶۱).

رویکرد استاندارد برای اعمال قضاوت حرفه‌ای وجود ندارد اما اعمال قضاوت حرفه‌ای درست در انجام وظیفه یک حسابرس، عامل برجسته‌ای است و افزایش مهارت در قضاوت برای حسابرسان اساسی است.

قضاوت حسابرس یکی از موضوعات مهم حوزه‌ی تحقیقات حسابرسی است. برخی از کارهای حرفه‌ای مانند قضاوت، پزشکی و حسابرسی متکی به قضاوت فرد حرفه‌ای است. اگر بخواهیم حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز کنیم، می‌توانیم دو ویژگی استقلال و بی‌طرفی حسابرس و دیگری قضاوت حسابرس را برشماریم. این دو موضوع به حسابرس شخصیت می‌دهد. وظیفه اصلی حسابرسان گواهی دادن نسبت به این موضوع است که صورت‌های مالی صاحب‌کار از تمام جنبه‌های بااهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی باشد. این امر که مستلزم بی‌طرفی در قضاوت حسابرس است (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱).

عوامل مختلفی در مطالعات کتابخانه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مؤثر تشخیص داده شد. همچنین عواملی که محقق بر اثر تجربه شناسایی کرده بود، در قالب ویژگی‌های شخصی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی و عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی به شرح زیر طبقه‌بندی شد (خوش‌طینت و همکاران، ۱۳۸۷).

جدول (۲) عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان (خوش‌طینت و همکاران ۱۳۸۷)

دسته	ویژگی	گروه اصلی	توضیحات
اول	ویژگی شخصی	خبرگی	توانایی انجام کار باکیفیت خوب در یک حوزه.
		بی‌طرفی	یک حالت بدون سوگیری فکری است که دستیابی کامل به این حالت غیرممکن است ولی پیگیری برای دستیابی به حداکثر بی‌طرفی، قابلیت اتکا را افزایش می‌دهد.
		اخلاق	مجموعه ایده‌آل‌های جامعه است. پرهیزکاری و پاک‌دامنی تمایل فرد را به رعایت اخلاق نشان می‌دهد.
		شخصیت فردی و اجتماعی	در حوزه‌ی روان‌شناسی است و ارزش‌های شخصی فرد است.
دوم	عوامل محیطی	شرایط بازار حسابرسی	حسابرسی فعالیت اقتصادی در بازار است و مؤسسات حسابرسی به‌عنوان بنگاه اقتصادی کار می‌کنند.
		پاسخگویی	حسابرسان در معرض پاسخگویی در مقابل ارکان ناظر حرفه‌ای و یا شکایاتی از طرف ذی‌نفعان دارند.
		استانداردهای حرفه‌ای	استانداردهای با توجه به شرایط هر کشور باز و خلاصه و یا بسته و تشریحی می‌باشند.
		ابزارهای تصمیم‌گیری	تجربه‌ی حسابرسان و برنامه و چک‌لیست‌های آن‌ها

۵-۳- اقتصاد دیجیتال

تغییرات ذاتی ایجادشده در ساختار کسب‌وکارها و شیوه‌های بازرگانی و مبادله در اثر شکل‌گیری فناوری‌های جدید، یک نظم اقتصادی نوین را تشکیل می‌دهد. در این نظم نوین، اقتصادها با بهره‌گیری از مزایای اقتصاد شبکه سهم خود را از بازار جهانی افزایش و روند الگوهای تجارت و جریان سرمایه را به‌طور اساسی تغییر خواهند داد (کستلز، ۱۹۹۶) و (یامول، ۲۰۰۲). از سوی دیگر، افزایش میزان و سطح فعالیت‌های آنلاین، ضرورت شکل‌گیری یک پلتفرم دیجیتال بین افراد و کسب‌وکارها را در سطح جهانی ایجاد نموده که منجر به بهبود و شخصی‌سازی مبادلات شده است، این تغییرات فرصت‌های فراوانی را به وجود آورده که می‌تواند منجر به رشد اقتصادی پایدارتر شود. همچنین فناوری‌های جدید، مانند هوش مصنوعی می‌توانند عملیات مالی را در بازارها بسیار سریع‌تر و سفارشی‌تر و با کاهش هزینه‌ها به نفع مشتریان انجام دهد. در سطح بین‌المللی نیز انجام پروژه‌های سرمایه‌گذاری تسهیل شده و فرصت‌های جدید کسب‌وکار را با در اختیار گرفتن و نزدیک‌تر کردن بازارهای محلی و جهانی افزایش داده است. بنابراین اقتصاد دیجیتالی و با ابزار اینترنت، رفتار اقتصادی و تولیدی جوامع را به‌صورت بنیادین تغییر داده است (اسعدی، ۱۳۹۸).

پلتفرم محور توسعه‌ی اقتصاد دیجیتالی است و عبارت است از نظامی که نهادها بر پایه‌ی آن

ساخته شده و برای همه دسترس پذیر است (کاستیلو، ۲۰۱۳). پلتفرم را ابزار توانمندسازی افراد، افزایش نوآوری، توسعه‌ی کسب و کارها، و پرورش ایده‌های جدید تعریف می‌کند که با سهولت در ارتباطات و مبادلات، بازارها و جامعه را تغییر می‌دهد. هر پلتفرم به عنوان یک عنصر کلیدی در انقلاب صنعتی چهارم، شامل شش گروه کاری با محوریت‌های معماری مرجع، استانداردها و هنجارها، تحقیق و نوآوری، امنیت سیستم‌های شبکه، چارچوب قانونی و آموزش و مهارت‌آموزی است (شواب، ۲۰۱۷).

۳-۶- حسابرسی نوین در ایران

اندیشه‌ی حسابرسی واحدهای اقتصادی در ایران زاده‌ی تغییرات و تحولات اقتصادی کشور نبوده است، به عبارت دیگر، پیدایش و گسترش شرکت‌های سهامی و توسعه‌ی بازار سرمایه، نیاز به حسابرسی را پدید نیاورده بلکه در الگوبرداری بدون مضمون از روابط اقتصادی - اجتماعی غرب، در قانون تجارت سال ۱۳۱۰ که به اقتباس از قانون تجارت بلژیک تهیه و تصویب شده در مبحث راجع به شرکت‌های سهامی مقرر گردیده که مجمع عمومی هر شرکت سهامی یک یا چند بازرس را از بین صاحبان سهام یا از خارج انتخاب کند تا با رسیدگی به حساب‌ها و اسناد و مدارک شرکت، درباره‌ی اوضاع عمومی شرکت و صورت‌های مالی که توسط مدیریت تهیه می‌شود گزارشی به مجمع عمومی صاحبان سهام در سال بعد بدهد (ماده‌ی ۶۱ قانون تجارت) (ارباب سلیمانی، نفری، ۱۳۷۱).

جدول (۳) تاریخچه‌ی حسابرسی نوین در ایران (ارباب سلیمانی، نفری، ۱۳۷۱)

سال	موضوع
۱۳۴۵	تأسیس انجام حسابداری ایران با هدف توسعه حرفه حسابداری و حسابرسی
۱۳۴۵	تشکیل کانون حسابداران و تصویب آیین‌نامه انتخاب حسابداران رسمی و اساسنامه کانون
۱۳۴۷	طبق ماده‌ی ۲۴۲ قانون تجارت، شرکت‌های سهامی عام موظف به حساب‌های سود و زیان و ترازنامه‌ی شرکت، گزارش حسابداران رسمی را نیز ضمیمه کنند.
۱۳۵۰	شرکت سهامی حسابرسی که سهام آن تماماً متعلق به دولت بود، به منظور انجام خدمات حسابرسی شرکت‌های دولتی تشکیل شد.
تا ۱۳۵۷	الزام قوانین دیگری مثل قوانین مربوط به بورس اوراق بهادار یا شرکت‌های تعاونی، حسابرسی
۱۳۶۱-۱۳۵۹	تشکیل مؤسسه‌های حسابرسی سازمان صنایع ملی و سازمان برنامه، بنیاد مستضعفان و بنیاد شهید
۱۳۶۲	تصویب ادغام مؤسسه‌های حسابرسی بخش عمومی مطرح و قانون تشکیل سازمان حسابرسی
۱۳۶۶	تصویب اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی

۱۳۶۶	تعیین سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی
۱۳۷۲	قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید.
۱۳۷۴	تصویب آیین‌نامه‌ی تعیین صلاحیت حرفه‌ای حسابداران رسمی
۱۳۷۷	سازمان حسابرسی موفق گردید طی دو کتاب مجزا استانداردهای حسابداری و حسابرسی را به جامعه‌ی حرفه‌ای عرضه دارد.
۱۳۷۸	کلیه‌ی حسابداران و حسابرسان ملزم به رعایت اصول و ضوابط عنوان‌شده در استانداردها شدند.
۱۳۷۸	تصویب اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی توسط هیئت محترم وزیران
۱۳۷۹	تصویب آیین‌نامه‌ی چگونگی استفاده از خدمات و گزارش‌های حسابداران رسمی و مؤسسه‌های حسابرسی مورد تصویب هیئت محترم وزیران

۷-۳- پارادایم نوین حسابرسی

پارادایم یعنی یک چارچوب فکری شامل ارزش‌ها و برداشتها و نظامات موردقبول جامعه به‌نحوی که جامعه‌ی موردنظر، واقعیات و حوادث و انتظارات خود از آینده را در آن چارچوب تحلیل و توصیف و جمع‌بندی می‌کند. پارادایم رایج حسابرسی، حسابرسی را به‌عنوان بخشی از نظام نظارتی تلقی کرده و آن را مقوله‌ای فنی و تکنیکی تصور می‌کند. تقلیل‌گرایی خصوصیت اصلی پارادایم فعلی است و به همین جهت کارکردهای اجتماعی، جایگاه سیاسی و موقعیت بالقوه حرفه در سلسله مراتب اجتماعی و سیاسی نادیده گرفته می‌شود. در پارادایم مسلط فعلی دلایل عدم موفقیت و در حاشیه بودن حسابرسی به‌عنوان یک حرفه این است که حسابرسی به‌اندازه‌ی کافی شناخته‌شده نیست. به همین دلیل، شناساندن حرفه همواره برنامه جاودان نامزدهای عضویت در شورای عالی و بخش اصلی برنامه‌های هیئت‌مدیره و شورای عالی جامعه است. این پارادایم که امتداد آن حتی در سیاست‌های تدوین استانداردهای حسابداری و فرآیند پذیرش و اجرای IFRS نیز به‌خوبی قابل‌مشاهده و ردیابی است، پارادایمی نادقیق و ناکام است، چنانچه تاکنون بوده و بعدازاین نیز نخواهد توانست به توسعه آتی حرفه مساعدت نماید.

نظام حسابرسی فعلی ما در تمام ابعاد نیازمند تجدیدنظر بر اساس پارادایم نوین است اما در این زمینه فاقد اجماع تئوریک هستیم و می‌بایست تلاش گردد تا در سطح حرفه به یک جمع‌بندی نظری روشن از حسابرسی برسیم. این جمع‌بندی حاصل نمی‌شود مگر این که سند توسعه‌ی پایدار حرفه‌ی حسابرسی تدوین شود.

سند توسعه‌ی پایدار حرفه اگر بر مبنای درک جهانی و مدرن از حسابرسی و با توجه کامل به کارکرد و جایگاه اجتماعی حرفه و وظایف و انتظارات فعلی و آتی از حرفه و درک روشن از محتوی تغییرات و پیشرفت‌های علمی و فنی آتی حرفه تدوین شود، می‌تواند به جمع‌بندی تئوریک و فهم

مشترک از حسابرسی منجر شود. چنین سندی، منبع مناسب و عامل ترازکننده‌ی قانون جامع حسابرسی و سپس اساسنامه‌ی جامعه حرفه‌ای خواهد بود (محامی، ۱۳۹۶).

صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله‌ی حساب‌رسان مستقل، وسیله‌ی بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکا است و حساب‌رسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی. شایستگی حساب‌رسان به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حساب‌رسان به ادعاهایی اعتبار می‌دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کاررفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷).

حسابرسی به‌طور تدریجی تکامل قابل‌ملاحظه‌ای داشته است. در ابتدا هدف حسابرسی به ارائه‌ی اطمینان درباره‌ی صحت و دقت اطلاعات حسابداری واحد تجاری محدود بود که با گذشت زمان و رشد و توسعه‌ی اقتصادی و انتظارات گروه‌های مختلف، دامنه‌ی حسابرسی گسترش بیشتری پیدا کرده است. با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی از نیمه‌ی دوم سال ۱۳۸۰ و نیز الزامی شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی در این سال گام مهمی در جهت رشد حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی انجام گرفت، به‌طوری‌که پژوهش‌های انجام گرفته ساختارمند شدند. از زمان لازم الاجرا شدن استانداردهای حسابداری و حسابرسی، پژوهش‌های مختلفی در رابطه با ابعاد مختلف و متنوع حسابرسی انجام شده است. بیش‌تر این پژوهش‌ها در قالب پایان‌نامه‌های دانشگاهی و برخی از آن‌ها به‌صورت مقالات در مجلات علمی به چاپ رسیده است. هرچند تعداد مقالات چاپ شده در رابطه با حسابرسی در مقایسه با موضوعات حسابداری و بازار سرمایه دارای سهم اندک است اما این امر در سال‌های اخیر نسبت به سال‌های قبل افزایش بیشتری داشته است. در این مقاله تلاش شده پژوهش‌های انجام گرفته تاکنون جمع‌آوری و سپس در طبقه‌بندی‌های موضوعی قرار گیرد. این کار از دو جنبه دارای اهمیت است: اولاً مشخص می‌شود که تاکنون محققین بر روی چه موضوعاتی کار کرده‌اند و از نظر آن‌ها چه موضوعاتی دارای اهمیت بیش‌تری بوده است؛ ثانیاً با مطالعه این پژوهش، چشم‌اندازی برای پژوهش‌های آتی ترسیم می‌گردد به‌طوری‌که کسانی که علاقه‌مند به انجام پژوهش در حسابرسی هستند از موضوعات و نتایج آن اطلاع یافته و مرزهای دانش برای آن‌ها مشخص می‌گردد و می‌توانند در جهت گسترش آن اقدام نمایند. هرچند جامعه‌ی حسابداران رسمی از ابتدای سال ۱۳۹۰ در قالب سامانه‌ی سحر اطلاعات مربوط به کلیه‌ی قراردادهای گزارش‌های حسابرسی، درآمد مؤسسات حسابرسی و غیره را به‌صورت پیوسته جمع‌آوری می‌نماید اما به سبب محرمانه تلقی نمودن این اطلاعات و نیز کوچک بودن بازه زمانی این اطلاعات، ارائه‌ی پژوهش‌های علمی که دارای قابلیت اتکا و تعمیم باشد در عمل انجام نگرفته است. بنابراین جمع‌آوری داده در ارتباط با حسابرسی دارای دشواری‌های خاص خود است. این امر باعث گردیده که در برخی از زمینه‌های حسابرسی پژوهش خاصی انجام نپذیرد (مهربانی، جمکرانی، ۱۳۹۶).

۴- پیشینه‌ی پژوهش

محمّدی نوره و همکاران در سال ۱۴۰۰ در پژوهشی اقدام به بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی در ایران نمودند. آنان از روش کدگذاری سه مرحله‌ای باز، محوری و انتخابی در کل مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و انتخاب خبرگان تعداد ۲۰ مصاحبه‌ی ساختار نیافته در ۱۳ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران انجام دادند. نتایج کیفی پژوهش نشان می‌دهد که دیجیتالی شدن موجب بهبود نقش و تأثیرگذاری حسابرسان به‌عنوان یک سازوکار حاکمیتی، بهبود فرآیندها و روش‌های رسیدگی، بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان، بهبود روش‌ها و سیاست‌های استخدامی و تغییر استانداردها و الزامات قانونی متناسب با تحولات دیجیتال می‌گردد. همچنین دیجیتالی شدن از یک‌سو، به‌واسطه‌ی حذف بایگانی کاغذی، بهبود دسترسی و تسهیل در انتقال اطلاعات موجب بهبود امنیت اطلاعات و از سوی دیگر، به‌واسطه تسهیل در افشا و سوءاستفاده‌های شبکه‌ای موجب کاهش امنیت اطلاعات شده و در نتیجه این موضوع، لزوم ایجاد بسترهای امنیتی را ضروری می‌سازد.

بهرامی و همکاران در سال ۱۴۰۰ در پژوهشی به تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش دلالت بر تأثیر منفی پنج عامل مهم استرس بر استقلال ظاهری و باطنی حسابرسان دارد. همچنین یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص در صنعت و تجربه‌ی حسابرسان باعث تأثیر بر رابطه‌ی بین استرس و استقلال باطنی می‌شود و بر رابطه‌ی بین استرس و استقلال ظاهری تأثیری ندارد.

اثنی عشری در سال ۱۳۹۹ به بررسی تأثیر اطلاعات بر گزارش‌گری مالی پرداخت. این مطالعه معرفی اثرات تغییرات فناوری و تحولات آن در آینده‌ی گزارش‌گری مالی است. این مطالعه ابتدا ابزارهای فن‌آوری را معرفی می‌کند و سپس نمای کلی از مزایا و تهدیدهای تغییرات فناوری را در گزارش‌گری مالی ارائه می‌دهد.

اسعدی در سال ۱۳۹۸ در پژوهشی به بررسی ابعاد اثرگذاری انقلاب صنعتی چهارم و اقتصاد دیجیتال بر رشد اقتصادی پایدار و تغییرات بنیادین در نظام اقتصادی کلاسیک پرداخته است. این مطالعه استدلال می‌کند که نظام اقتصادی نوین ایجادشده با کاهش هزینه‌های تولید و مبادله، رفاه اقتصادی جامعه را افزایش می‌دهد. همچنین اثر فناوری و یادگیری مرکب بر اصل محدودیت منابع در اقتصاد غلبه نموده و با تغییر ساختاری در فضای کسب‌وکارها، رشد اقتصادی درون‌زا و پایدار را تسریع می‌نماید. درنهایت نیز نقش دولت‌ها در سیاست‌گذاری و تأمین زیرساخت‌های ضروری برای استقرار و تکامل فرآیند گذار به انقلاب صنعتی چهارم و اقتصاد دیجیتال بررسی و تبیین شده است.

زهره محمود دهنوی در سال ۱۳۹۵ به بررسی استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل در ایران، موانع و مشکلات آن پرداخته است. امروزه بر اثر افزایش کارایی و اثربخشی فناوری

اطلاعات، افزایش هزینه‌های حسابرسی، فعال شدن بازار سرمایه و ضرورت نیاز به اطلاعات دقیق و بهنگام، استفاده از فناوری اطلاعات در حرفه‌ی حسابرسی مقرون به صرفه شده است و شرکت‌های حسابرسی به‌منظور همراه شدن با این شرایط، نیازمند تغییر تکنیک‌ها و روش‌های سنتی خود هستند. حرفه‌ی حسابرسی ایران، گرچه تأثیر فناوری اطلاعات بر حرفه و اهمیت آن را درک می‌کند اما به‌کندی به آن واکنش می‌دهد و متأسفانه در حال حاضر عمدتاً حسابرسی بر اساس شیوه سنتی صورت می‌گیرد و کارهای حسابرسی به‌طور عمده دستی و بر اساس شیوه‌های قدیمی انجام می‌شود. فلاح و همکاران در سال ۱۳۹۵ به بررسی قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابرسان پرداختند. در این مقاله مهم‌ترین عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابرسان مورد شناسایی قرار گرفته است. شناسایی این عوامل موجب بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان می‌شود و کیفیت خدمات حسابرسان را افزایش می‌دهد. حسابرسان برای آن‌که بتوانند از عهده‌ی وظایفی که عراً یا به‌موجب قوانین و مقررات بر عهده‌ی او گذاشته شده است، به نحوی رضایت‌بخش و قابل‌اطمینان برآید، لازم است از مهارت کافی در امور مربوط به حسابداری و حسابرسی برخوردار باشد تا قضاوت حرفه‌ای مناسب ارائه دهد.

موسی زاده و همکاران در سال ۱۳۹۳ به بررسی تأثیر آگاهی و مهارت حسابرسان از مبانی و روش‌های فناوری اطلاعات بر اجرای مطلوب عملیات حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد، علی‌رغم وجود رابطه‌ی همسو بین تمامی متغیرهای مستقل و وابسته، تنها چهار عامل اساسی مشتمل بر آگاهی از سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، شناخت سطوح امنیت سیستم، آشنایی در خصوص پردازش داده‌ها و آشنایی و کار با نرم‌افزارهای حسابداری دارای تأثیر معنادار بر ارزیابی کنترل داخلی و اجرای عملیات حسابرسی می‌باشند.

اسکندری در سال ۱۳۹۲ اقدام به بررسی آموزش حسابرسی و اقتصاد دیجیتال نمود. در این مقاله، به توصیف و تعریف تغییرهای موردنیاز در آموزش حسابرسی در حرکت به‌سوی اقتصاد با پردازش بی‌درنگ و حسابرسی مستمر پرداخته شده است. همچنین عوامل انگیزشی مهارت‌های ویژه و دیگر ابزار آموزشی که به سه وضعیت اصلی اقتصاد دیجیتالی با پردازش بی‌درنگ معروف اشاره شده است.

خوش‌طینت و همکاران در سال ۱۳۸۷ به بررسی قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که دانش، تجربه، درستکاری، استقلال، پایبندی به مبانی اخلاقی، تردید حرفه‌ای و استقلال میدانی مهم‌ترین ویژگی‌های شخصی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابرسان، وجود شرایطی که حسابرسان خود را ملزم به پاسخگویی نسبت به قضاوت‌های حرفه‌ای انجام‌شده بدانند، وجود برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی و غیرقابل تفسیر بودن استانداردهای حسابداری و حسابرسی مهم‌ترین عوامل محیطی مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی است.

دانایی‌فرد در سال ۱۳۸۶ به تشریح پارادایم‌های رقیب در علم سازمان و مدیریت با رویکرد تطبیقی به هستی‌شناسی، شناخت‌شناسی و روش‌شناسی پرداخت. در این مقاله با شرح هر پارادایم، ارکان سه‌گانه آن موردبررسی قرار گرفته و با اشاره به کاربرد آن‌ها در علم سازمان و

مدیریت نتیجه‌گیری می‌شود که در پژوهش‌های مدیریتی، همه پارادایم‌های مذکور می‌توانند در حوزه‌های مختلف مورد استفاده قرار گیرند.

حساس یگانه در سال ۱۳۸۳ به بررسی چالش‌های حسابرسی عملیاتی پرداخت. او اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش‌های احتمالی را بیان نمود. رفتار اخلاقی و پرهیز از روش‌های انتقادی و خرده‌گیری بی‌مورد، دوری جستن از جزئی‌نگری، از عوامل دیگری است که مؤثر است. حسابرسان باید همواره این موضوع را به خاطر داشته باشند که موفقیت آن‌ها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شونده‌گان وابسته است و بدون آن، حسابرسی عملیاتی غیرعملی است و چنانچه اجباری باشد، اثربخشی لازم را ندارد.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- پارادایم اقتصاد دیجیتال

اقتصاد دیجیتال به طیف وسیعی از فعالیت‌های اقتصادی اشاره دارد که از طریق ابزارهای دیجیتال مورد استفاده قرار می‌گیرد. زبان گزارش‌گری تجاری توسعه‌پذیر به‌عنوان یک زبان واحد گزارش‌گری امکان مبادله، خواندن و پردازش اطلاعات در بستر دیجیتال فراهم آورده، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به‌عنوان یک چارچوب واحد جهت ارائه‌ی اطلاعات واحد تجاری مورد استفاده قرار می‌گیرد (دقیق روحی، ۱۳۹۶).

پارادایم‌های غالب اقتصاد دیجیتال را می‌توان به شرح موارد ذیل طبقه‌بندی و تعریف نمود:

۱- استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی: حسابداری و حسابرسی به‌عنوان زبان تجارت و سیستم اطلاعاتی باید خود را در با فناوری‌های جدید هماهنگ سازد تا بتواند در خدمت استفاده‌کنندگان مالی باشد (دهقان، گلی، افسای، ۱۳۹۱). حسابرسی کامپیوتری فرآیند کاربرد هر نوع سیستم مبتنی بر فناوری اطلاعات در راستای کمک به حسابرسان در فرآیند برنامه‌ریزی، اجرا تکمیل و هدایت عملیات حسابرسی است (مهدوی، منصوری، ۱۳۸۹). در تعامل بین حسابرسی و فناوری اطلاعات، فرض اساسی قبول این واقعیت است که فناوری اطلاعات بیش از هر چیز دیگر، نقش یک ابزار مؤثر در فرآیند حسابرسی را بر عهده داشته و تحت هیچ شرایطی جایگزین نقش انسان نمی‌شود.

۲- نقش فناوری اطلاعات در شفافیت اطلاعات: با استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌توان شفافیت اطلاعات ایجاد کرد. واحدهای اقتصادی می‌توانند با بهره‌گیری از قابلیت‌ها و امکانات فراهم آمده توسط زیرساخت‌های فناوری اطلاعات و با ایجاد بهبود در ارائه خدمات آنلاین، زیرساخت‌های مخابرات و به‌کارگیری سرمایه انسانی متخصص در حوزه فناوری اطلاعات به پیاده‌سازی و توسعه الکترونیک و افزایش شفافیت اطلاعات کمک شایانی نمایند (عبدالهی، توکلی، ۱۳۹۳).

۳- نقش فناوری در گزارش‌گری مالی: با استفاده از هوش مصنوعی، حسابداران بر تصمیم‌گیری بیش‌تر از جمع‌آوری داده‌ها و تجزیه و تحلیل دستی آن‌ها تمرکز می‌کنند و علاوه بر این، مدیریت و کنترل داخلی مؤثرتر و بیش‌تر خواهد بود. استفاده گسترده از فناوری اطلاعات در شرکت روند

مردن توسعه‌ی کسب‌وکار است. برخی از مزایای استفاده از فناوری در گزارش‌گری مالی عبارت است از: دسترسی شبانه‌روزی به داده، حسابداری به‌صورت آنلاین، هزینه‌ی ترافیک کمتر و اهمیت گزارش‌گری مالی در سطح جهانی در حال افزایش است. سیستم اقتصادی سرمایه‌گذاران نیاز به اطمینان کامل در گزارش مالی شرکت‌ها دارند (اثنی عشری، ۱۳۹۹).

۴- استفاده از ابزار فناوری: فناوری اطلاعات عنصری کلیدی در حذف محدودیت زمانی و مکانی، دسترسی بهتر و سریع‌تر به اطلاعات، به‌روز بودن و... است. فناوری، روش انجام کارها را دگرگون ساخته و باعث شده بستری که بر کاغذ بناشده بود به بسترهای الکترونیکی تبدیل شود که آن را در اصطلاح تبادل الکترونیکی اطلاعات می‌نامند (موسی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۳).

۲-۴- محیط حسابداری اقتصاد دیجیتال

اقتصاد دیجیتال می‌تواند به راهی برای تغییر محیط حسابداری منجر شود. برای حساب‌رسان دستیابی به پیشرفت‌های فزاینده‌ی فناوری به‌عنوان اساس اقتصاد دیجیتال الزامی است. بنابراین آنان باید در روش‌های انجام کار حسابداری خود تجدیدنظر کنند. آموزش‌دهندگان حسابداری نیز باید آموزش‌هایی را ارائه دهند که نه‌تنها برای تأمین نیازهای این محیط جدید کافی باشد بلکه به حساب‌رسان هم قدرت پذیرش تغییرهای سریع در اقتصاد جدید را بدهد. درنتیجه در این خصوص نیز می‌بایست به سه مؤلفه قابل‌پذیرش بودن، پذیرش تغییرها، آیین رفتار پیشگیرانه نیز توجه کرد (اسکندری، ۱۳۹۲).

سه وضعیت اصلی اقتصاد دیجیتالی در این محیط و تقابل بین دستگاه‌های اطلاعاتی مدیریت با ابزار سنتی حسابداری عبارت است از:

۱- نگرش‌ها: به مجموعه‌ای از دیدگاه‌ها اطلاق می‌شود که در جهان به‌طور فزاینده در حال ورود به حرفه‌ی حسابداری هستند. نگرش‌ها، حسابداری سنتی را به‌صورت پویا به‌سوی الگوی اقتصاد دیجیتال هدایت می‌کند. بنابراین، بیان موضوع‌هایی مانند: پذیرش فناوری و مدیریت تغییر که در اقتصاد دیجیتالی با آن مواجه می‌شویم.

جدول (۴) نگرش‌ها در اقتصاد دیجیتال با حسابداری (اسکندری، ۱۳۹۲)

مهارت	رویکرد سنتی	رویکرد اقتصاد دیجیتال
آیین رفتار حرفه‌ای	رویکرد بخشی به رفتار حرفه‌ای	نگرش پیشگیرانه به سمت رفتار حرفه‌ای و توجه به بحران‌های جدید مربوط به اقتصاد دیجیتال
پذیرش فناوری	رویکرد مبتنی بر صفحه گسترده	تحقیق‌های مداوم در ارتباط با فناوری‌های جدید مربوط
تغییر به‌سوی بهبود	تغییرهای محدود با توجه به قوانین و مقررات تطبیق محتوایی از طریق حسابداری غیرقابل انعطاف و استانداردهای حسابداری	استقبال از تغییر قابل‌پذیرش بودن اعتباردهی بر مبنای ریسک و حسابداری بر مبنای اصول

۲- رفتارها: بر ماهیت تعامل بین حسابرسان و مشتریان، قانون‌گذاران، گروه‌های حسابرسی و فناوری دلالت می‌کند.

جدول (۵) رفتارها در اقتصاد دیجیتال با حسابرسی (اسکندری، ۱۳۹۲)

مهارت	رویکرد سنتی	رویکرد اقتصاد دیجیتال
تعامل با مشتریان	تعامل چهره به چهره	تعامل سنتی با مشتریان همراه با تعامل از راه دور
کارگروهی	گروه‌های پای کار	مدیریت گروه از راه دور
مدیریت اجرای کار حسابرسی	برنامه‌ریزی جهت حسابرسی از پیش تعیین شده حسابرسی‌های مداوم تأکید بر اصول پذیرفته‌شده حسابداری	اجرای حسابرسی به‌صورت پویا توافق‌های شبیه‌سازی شده از راه دور ملاحظات سریع‌تر سنجش فرآیند کسب و کار
یادگیری فناوری شغل	تأکید بر آموزش‌های وسیع	توانایی خودآموزی با ابزار فناوری جدید

۳- دانش فکری: مشتمل بر دانش خاص و مهارت‌های موردنیاز برای تبیین مفاهیم، ایجاد و اجرای حسابرسی در اقتصاد دیجیتال است.

جدول (۶) دانش فکری در اقتصاد دیجیتال با حسابرسی (اسکندری، ۱۳۹۲)

مهارت	رویکرد سنتی	رویکرد اقتصاد دیجیتال
داشتن پایه‌ی فناوری	آشنایی با فناوری اولیه	شناخت مفاهیم و روش‌های بنیادی فناوری اطلاعات
حسابرسی فناوری اطلاعات	حسابرسی فناوری اطلاعات پایه	تأکید بیش‌تر بر حسابرسی فناوری اطلاعات
ابزار حسابرسی مبتنی بر فناوری	استفاده‌ی محدود از ابزار نرم‌افزار خاص	استفاده از کار برگ‌هایی که به‌صورت خودکار تهیه‌شده استخراج داده‌ها و استفاده از تجزیه و تحلیل آماری شناخت و درک سیستم جامع برنامه‌ریزی منابع شناخت و درک مناسبی از برنامه‌های حسابداری
دانش حسابداری و حسابرسی	ثبت و به خاطر سپردن واقعیت‌ها	توجه به مجموعه‌ای از دانش‌های عمومی وسیع برای بهبود تحقیق‌ها و مهارت‌های تحصیل اطلاعات
گواهینامه‌ها	تأکید اولیه بر قبولی در امتحان حسابدار رسمی	موفقیت در امتحان‌های حرفه‌ای مختلف جهت اخذ گواهینامه‌های مربوط، توانایی دستیابی به اطلاعات به‌موقع و منابع موجود، دانش منابع روز

در این محیط، حسابرسان باید دارای مهارت‌هایی باشند که در تأمین نیازهای اقتصاد دیجیتال به آنان کمک کند. به‌کارگیری و ترکیب مناسبی از دانش‌ها به آن‌ها یاری می‌رساند تا حدی به

شناخت فناوری پردازش که انتظار دارند در زمان اجرای حسابرسی‌ها، آن را مورد استفاده قرار دهند. توانایی حسابرسی منسجم در رفتار حساب‌رسان، نشان داده می‌شود. مجموعه مهارت‌های حسابرس فعال در اقتصاد دیجیتال، کلیدی برای موفقیت بوده که سه وضعیت نگرش، رفتار و دانش‌های فکری، وجه تمایز حسابرس جدید را با حسابرس سنتی تشکیل می‌دهند.

جدول (۷) مجموعه مهارت‌های حساب‌رسان در اقتصاد دیجیتال (اسکندری، ۱۳۹۲)

دینگاه تاریخی	اجرای استخراج اطلاعات	دینگاه آینده‌نگر	مدیریت کمک به هدایت افکار
	دارا بودن مدرک حسابدار رسمی		داده‌های معاملاتی با ارزش
	ارزیابی سیستم‌های موجود		حسابرسی منسجم
	کمک‌های مدیریت		حسابرسی داخلی توانمند
	صورت‌های مالی دوره‌ای		آگاهی بخشی بهتر به ذی‌نفعان
	تنوع مدارک حرفه‌ای		

۵- بحث و نتیجه‌گیری

تئوری‌ها و پیش‌فرض‌ها، منظرهای دید عالمان را می‌سازند. پارادایم حاکم بر هر حوزه علمی کل جریان‌های علمی اعم از تولید دانش، جذب تسهیلات و منابع برای فعالیت‌های علمی-پژوهشی، شیوه‌ی یک‌پارچگی افراد و سازمان‌های علمی و رفتارهای اندیشمندان و پژوهشگران در زندگی علمی خود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بر همین مبنا توسعه‌ی علمی به شیوه‌های متفاوت صورت می‌پذیرد. یک شیوه ممکن است حوزه‌های معینی از پژوهش را ترجیح دهد یا نادیده بگیرد. سبک‌های معین علم را تقویت کند یا از بین ببرد، مانع حرفه‌ای شدن گردد یا آن را ترجیح دهد یا نادیده بگیرد، سبک‌های معین علم را تقویت کند یا از بین ببرد، مانع حرفه‌ای شدن گردد یا آن را ترویج نماید و جهان‌بینی‌هایی را تحمیل کند که راه‌های معین تحقیق و الگوهای علمی را تسهیل کند یا عقب اندازد. به هر صورت، شیوه‌ی حاکم بر حوزه‌ی علمی بر تجزیه و تحلیل مناسبات علوم و محیط آن، ادراکات متفاوت از آموزش و دانش، مناسبات علم با سیاست، و پیوندهای علم و سایر قلمروهای اجتماعی مؤثر است (قانع‌ی راد، ۱۳۸۱).

قضاوت حسابرس یکی از موضوعات مهم حوزه‌ی تحقیقات حسابرسی است. برخی از کارهای حرفه‌ای مانند قضاوت، پزشکی و حسابرسی متکی به قضاوت فرد حرفه‌ای است. اگر بخواهیم حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز کنیم، می‌توانیم دو ویژگی استقلال و بی‌طرفی حسابرس و دیگری قضاوت حسابرس را برشماریم. این دو موضوع به حسابرس شخصیت می‌دهد. وظیفه‌ی اصلی حساب‌رسان گواهی دادن نسبت به این موضوع است که صورت‌های مالی صاحب‌کار از تمام جنبه‌های بااهمیت عاری از هرگونه تحریف اساسی است. این امر مستلزم بی‌طرفی در قضاوت حسابرس است (جانستون و همکاران، ۲۰۰۱).

نوع رویکرد اقتصاد دیجیتال و حسابرسی در عصر حاضر در حال تغییر چشمگیری است.

جایگزینی روش‌های مدرن با روش‌های سنتی گذشته در حال انجام است. از این رو بخش مشارکت حسابرسان در بازار کسب و کار با کارفرمایان در حال شکل‌گیری است و از طرفی استقلال مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان نیز در حال تغییر شکل و ایجاد ماهیتی جدید است. از دیدگاه حسابرسی در عصر دیجیتال، کسب و کارها و اقتصاد به صورت رقابتی شده‌اند. در نتیجه این امر موجب افزایش مسئولیت‌پذیری حسابرسان در محیط رقابتی پیش رو را ایجاد می‌کند. این موضوع یکی از پارادایم‌های حسابرسی عملیاتی است. از طرفی نگاه بودجه‌ریزی و برنامه در حسابرسی عملیاتی تغییر می‌نماید و حسابرسی سنتی و کلیشه‌ای کمرنگ‌تر و حسابرسی نوین جایگاه جدید را به دست خواهد آورد.

منابع

- اثنی عشری، الهام. (۱۳۹۹). تأثیر اطلاعات بر گزارش‌گری مالی، پژوهشنامه اورمزد، ۵۳ (ب).
- ارباب سلیمانی. (۱۳۸۰). اصول حسابرسی، تهران: سازمان حسابرسی.
- اسعدی، مرضیه. (۱۳۹۸). انقلاب صنعتی چهارم و اقتصاد دیجیتال، مطالعات کاربردی در علوم مدیریت و توسعه، ۴ (۳).
- اسکندری، کیوان. (۱۳۹۲). آموزش حسابرسی و اقتصاد دیجیتال، حسابرسی، ۸.
- اکبری، فضل‌الها. (۱۳۸۵). فرهنگ اصطلاحات حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی.
- بختیاری، مهرداد. (۱۳۸۶). حسابرسی عملیاتی، حسابدار رسمی، ۲۲ (۱۹۰).
- بنی فاطمی کاشی، سید محمدرضا. (۱۳۸۲). آشنایی با برخی مفاهیم اساسی عملیاتی (کارایی)، حسابرسی، ۵ (۲۰).
- بهرامی، تورج، بحری ثالث، جمال، جبارزاده کنگرلوئی، سعید، حق ویردی زاده، محسن. (۱۴۰۰). تأثیر استرس بر استقلال حرفه‌ای حسابرسان، پژوهش‌های حسابرسی، ۲.
- چالمرز، آلن. فی. (۱۳۷۴). چپستی علم (درآمدی بر مکاتب علم‌شناسی فلسفی)، ترجمه‌ی سعید زیباکلام، تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۳). حسابرسی عملیاتی، حسابدار، ۱۶۰.
- خوش‌طینت، محسن، بستانیان، جواد. (۱۳۸۷). قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی، مطالعات حسابداری، ۱۸.
- دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۸۶). پارادایم‌های رقیب در علم سازمان و مدیریت: رویکرد تطبیقی به هستی‌شناسی، شناخت‌شناسی و روش‌شناسی، دوماهنامه علمی و پژوهشی دانشگاه شاهد، ۲۶، ۸۹-۱۰۴.
- دقیق روحی، حمید. (۱۳۹۶). نقش حسابداران مدیریت در اقتصاد دیجیتال، شانزدهمین همایش ملی حسابداری.
- دهقان، مهدی، گلی، عباس، افسای، اکرم. (۱۳۹۱). بررسی نقش فناوری اطلاعات در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، همایش منطقه‌ای حسابداری در عصر فناوری اطلاعات در دانشگاه آزاد

- اسلامی واحد مینودشت.
رایدر، هری آر. (۱۳۸۰). راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی، مترجمان محمد مهیمنی و محمد عبدالهر پور، تهران: سازمان حسابرسی.
رحیمیان، نظام الدین. (۱۳۸۳). انتخاب موضوع حسابرسی عملیاتی، مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران.
رضایی نایه، فاطمه. (۱۳۹۸). پارادایم و کاربردهای آن در سازمان و مدیریت، ششمین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران.
صفار، محمدجواد. (۱۳۷۶). حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه‌ی اقتصادی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی آمریکا، تهران: سازمان حسابرسی.
عبداللهی، علی، توکلی جوشقانی، نازنین. (۱۳۹۳). بررسی نقش شفافیت اطلاعات در شفافیت سازی و کاهش فساد، چشم‌انداز مدیریت دولتی، ۵(۱۸).
فلاح، علی و ذولفعلیزاده، آریتا و حاتمی داودی، مراد، ۱۳۹۵، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابرسان، دومین کنفرانس ملی رویکردهای نوین در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، <https://civilica.com/doc/554858>، بابل.
قانع‌ی راد، محمدامین. (۱۳۸۱). نهادینه شدن علم، نگهداری و استقرار مغزها، رهیافت، ۲۸، ۷۱-۸۶.
کوهن، توماس.س. (۱۳۶۹). ساختار انقلاب‌های علمی، ترجمه‌ی احمد آرام، تهران: سروش.
محامی، ناصر. (۱۳۹۶). پارادایم حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، شماره‌ی ۹۴.
محمدی نوره، شاکر، رحیمیان، نظام الدین، احمدی دهرشید، جمیل. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی در ایران، پژوهش‌های حسابرسی، ۳، ۱۵۳-۱۸۱.
محمود دهنوی، زهره. (۱۳۹۵). استفاده از فناوری اطلاعات در حسابرسی مستقل در ایران، موانع و مشکلات، پژوهش حسابداری، ۶(۲۱).
موسی زاده، سید محمد، طالب تبار آهنگر، میثم، حسین فتحه، محمد. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر آگاهی و مهارت حسابرسان از مبانی و روش‌های فناوری اطلاعات بر اجرای مطلوب عملیات حسابرسی، پژوهش‌های نوین در حسابداری، ۱(۴)، ۵۸-۶۸.
مهدوی، غلامحسین، منصوری، شعله. (۱۳۸۹). فناوری اطلاعات و تأثیر آن بر بهبود کیفیت حسابرسی، حسابرس، ۱۲ (۵۱)، ۸۲-۸۸.
مهربانی، حسین، غلامی جمکرانی، رضا. (۱۳۹۶). بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه‌ی حسابرسی در ایران، دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶).
نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۷). بیانیه‌ی مفاهیم بنیادی حسابرسی، تهران: انتشارات شب چله.
وحیدی الیزه‌ای، ابراهیم. (۱۳۷۲). اصول حسابرسی، تهران: انتشارات کتابخانه فروردین.
یزدانی زاده، محسن، حبیبی، ناصر. (۱۳۸۹). پارادایم جهانی شدن و سهم و نقش جمهوری

- اسلامی ایران در آن، مطالعات راهبردی سیاست‌گذاری عمومی، ۱(۱)، ۱۲۵-۱۵۲.
- Abdollahi.A, Tavakoli.N (2014) "Evaluate the role of information transparency in role transparency and Corruption reduction", Public Administration Perspective, Vol 5, No 18. (in persian)
- Akbari.F, (2006), "nejad, Akbari's dictionary of Accounting Terms", Audit Organization, No 1. (in persian)
- Asaadi.M (2019), "Applied Studies in Management Sciences and Development", Fourth industrial revolution and digital economy, Vol 4, No 3. (in persian)
- Asniaashari.E (2021), "Impact of Information on Financial Reporting", Ourmazd Journal, Vol 53.(in persian)
- Bahrani.T, Bahri sales. J, Jabbarzadeh Kangar Louie.S, Haghvardi Zadeh.M (2021), "The Effect of Stress on the Audits' Professional Independence", The Auditing Researchs, Vol 1, No2. (in persian)
- Bakhtiyari.M (2007), "Operational Auditing", Iranian Association of Certified Public Accountants Journal, Vol 22, No 190. (in persian)
- Bani fatemi.M (2004), "Operational (Effectiveness)", Audit Journal, Vol 5, No 20. (in persian)
- Baumol, W, J, (2002), The Free-market Innovation Machine: Analyzing the Growth Miracle of Capitalism, Princeton: Princeton University Press.
- Castells, M, (1996), the Rise of the Network Society, Blackwell, Oxford.
- Chalmers, Alan Francis (1995), what is this thing called science? An assessment of the nature and status of science and its methods, The Center for Studying and Compling University Books in Humanities (SAMT) (in persian)
- Coutu, D.L. (2002). How resilience works. Harvard Business Review, 80, 46-51.
- D. Koontz, Harold and O'Donnell, Cyril. (1978). Essentials of Management. McGraw-Hill.
- Danayefard.H (2007), "The Paradigms in the Science of Organization and Management: A Comparative Approach to Ontology", Epistemology and Methodology, Shahed University Audit Journal, No 26. (in persian)
- Dehghan.N, Abbas, G, (2013) "The Role of Information Technology in Professional Accounting and Auditing", Regional Seminar on Accounting in the Age of Information Technology. (in persian)
- Dehnavi.Z (2016), "Utilization of the Information Technology in External Audit in Iran", Problems and Constraints, The Financial Accounting Researches, Vol 6, No 21. (in persian)
- Ebrahimi.V (1993), "Principles of auditing, Farvardin Library Publication, Vol 2. (in persian)
- Eskandari, K (2014), "Auditing education and Digital Economy", Audit Journal, No 8. (in persian)
- Everly, G. S. McCabe, O, L, Semon, N., Thompson, C. B., & LINK, J. (2014). The development of a model of psychological first aid (PFA) for non-mental health trained public health personnel: The Johns Hopkins RAPID-PFA Journal of public Health Management and Practice ,20, S24-S29.
- Fallah.A, Zolfalizadeh.A, Hatami moradi.M, (2016) "Auditor judgment and Audit Profession Decision making", The Second National Conference on New Management, Economics and Accounting. (in persian)
- Ghaneirad.M, (2002) "institutionalization of the science", maintenance and settlement brains, Rahyaf Journal, No 28. (in persian)

- Gholamhossein.M, Mansori.SH (2011), "Information Technology and The Effect of Auditing Quality", Audit Journal, No 51. (in persian)
- Hasass Yeganeh.Y (2004), "Operational Auditing", Hesabdar Magazine, No 160. (in persian)
- Johnstone, K. M., M. H. Sutton, T. D. Warfield. (2001). Antecedents and consequences of independence risk: Framework for analysis. Accounting Horizons 15 (1): 1-18
- Khoshtinat.M, Boštānian.J (2008), "Professional Judgment in Auditing", Journal of Accounting Studies, No 18. (in persian)
- Kuhn, Thomas Samuel (1369), the structure of scientific revolutions, Soroush Publication. (in persian)
- Mahami.N, (2017), "Audit Paradigm, Iranian Association of Certified Public Accountants", Vol 94. (in persian)
- Mautus, R. k. and H.A. Sharaf, (1961), The Philosophy of Auditing, Sarasota FL, American Accounting Association.
- Mehrabani.H (2017), "Evaluate of research Review of Auditing in Iran, Journal of Audit Science", Vol 17, No 66. (in persian)
- Mohammady Navareh.SH, Rahimian.N, Ahmadi Dehrashid.J (2021), "Investigating the Impact of Digitalization on Independent Auditors and Auditing firms in Iran", The Auditing Researchs, Vol 1, No3. (in persian)
- Musa zadeh A. (2014), "Investigating the Effect of Auditors Knowledge and Expertise about Accounting Information Systems on Planning and Performing of Auditing Process", New Researches in Accounting, Vol 1, No 4. (in persian)
- Nickkhah.A (1998), "Principles of auditing", Audit Organization, Vol 1. (in persian)
- Procter, Paul, (1981), Dictionary of Contemporary English. Longman, Germany.
- Rahimian.N (2004), "Operational Auditing, The first National Conference on Accounting and Management", Iranian Association of Certified Public Accountants. (in persian)
- Reider, Horry R (2001), "The complete guide to operational Auditing", Audit Organization, No 149. (in persian)
- Rezaeinayeh.F (2019), "The paradigm and its applications in organization and management", 6th National Conference on Management & Humanistic Science Research in Iran. (in persian)
- Roohi.D, (2017), "The Role of Management Accountants in Digital Economy", 16th Iranian National Conference on Accounting. (in persian)
- Safar.M (1997), "American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Operational and Management Auditing", Audit Organization Services, Vol 112, No 1. (in persian)
- Soleimani, A (2001), "Principles of auditing", Audit Organization, Vol 1. (in persian)
- W. Cosserat, Graham. (2005). Modern auditing, second edition McGraw-Hill.
- Yazdani zadeh.M, habibi. N (2011), "The paradigm of globalization and the contribution and role of the Islamic Republic of Iran", Strategic Studies Quarterly, Vol 1, No 1. (in persian)



COPYRIGHTS

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

The Achievement of International Financial Reporting Standards (IFRS) Achieve the Ethical Goals in the Ethics and Professional Conduct of Certified Public Accountants in Iran, from the Perspective of Ethical Schools (Structuralist and Poststructuralist)

Received: 2021/12/25

Approved: 2022/02/23

Research Paper

Abstract

The growing pace of change, technology, knowledge, insight, etc. have created various laws and regulations that inevitably affect human action and reaction. The collapse of large corporations, the enactment of new laws, the emergence of slogans of transparency, sustainability, accountability, etc. have all had a profound effect on the scope of the etiquette and professional behavior of accountants. The aim of the present study is to investigate The achievement of International Financial Reporting Standards (IFRS) achieve the ethical goals in the ethics and professional conduct of certified public accountants in Iran, from the perspective of ethical schools (structuralist and poststructuralist). To do so, a number of accounting experts, professors and members of the Iranian Society of Certified Public Accountants (N=23) participated in the research. A Likert-scale questionnaire was applied for the collection of data. Then, SPSS software was employed for summarizing and analyzing the collected data and Matlab software was used to analyze the fuzzy logic. Findings of the present action research reveal that the compilers of e international financial reporting standards have a clear tendency to exert the structuralism schools perspectives; moreover, the goals of structuralism ethical perspective are more prominent in the context of ethics and professional conduct of developing international financial reporting standards. Finally, the results of the study indicate that The influence of the thoughts and way of thinking of the compilers of ethics and professional conduct of certified public accountants in Iran is more inclined towards structuralist ethical schools and this leads to greater correlation with the ethical goals of International Financial Reporting Standards.

Key Words: International Financial Reporting Standards (IFRS), Ethics and professional behavior of official accounting in Iran, Structuralism, Post-structuralism, Professional Ethics.

 10.22034/JPAR.2022.549126.1079

1. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran ft.tt.ba@gmail.com
2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) zahra.poorzamani@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پساساختارگرا)

فرزاد تارپوری^۱، زهرا پورزمانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

آهنگ رو به رشد تغییرات، تکنولوژی، دانش، بینش و ... قوانین و مقررات گوناگونی را پدید آورده‌اند که خواه‌ناخواه بر کنش و واکنش انسان‌ها اثر دارد. فروپاشی بنگاه‌های بزرگ، وضع قوانین جدید، پیدایش شعارهای شفافیت، پایداری، پاسخگویی و ... همه و همه بر گستره‌ی آئین و رفتار حرفه‌ای حسابداران اثر فراوان گذاشته است. در این راستا هدف اصلی این تحقیق بررسی میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، از دیدگاه مکاتب اخلاقی ساختارگرا و پساساختارگرا است. جامعه‌ی آماری، شامل خبرگان حوزه‌ی حسابداری، استادان و اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق، پرسشنامه و بر مبنای طیف لیکرت است که بر مبنای داده‌های جمع‌آوری و تلخیص شده‌ی آماری توصیفی با نرم‌افزار SPSS و تحلیل منطق فازی با استفاده از نرم‌افزار Matlab موردبررسی قرار گرفته است. آزمون فرضیات نشان داد تأثیر افکار و طرز تفکر تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیش‌تر به سمت مکاتب اخلاقی ساختارگرا تمایل داشته و این امر موجب همبستگی بیش‌تر با اهداف و اخلاق استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداری رسمی ایران، ساختارگرایی، پساساختارگرایی، اخلاق حرفه‌ای.

۱- مقدمه

اخلاق حسابداری برای کنترل دشوار به نظر می‌رسد درحالی‌که حسابداران و حساب‌برسان باید منافع عموم مردم را در نظر بگیرند. باید در نظر بگیرند که چگونه به بهترین نحو استانداردهای حسابداری را به کار ببرند حتی زمانی که با مسائلی روبرو شده‌اند که می‌تواند باعث شود یک شرکت شکست قابل توجهی را متحمل یا حتی منحل گردد. از دهه ۱۹۸۰ تاکنون رسوایی‌های متعدد حسابداری وجود داشته‌اند که به صورت گسترده توسط رسانه‌ها گزارش شده‌اند و اتهامات تقلب، درخواست‌های حمایت از ورشکستگی، و بسته شدن شرکت‌ها و نیز شرکت‌های حسابداری را به وجود آورده‌اند. رسوایی‌ها نتیجه‌ی حسابداری خلاق، تحلیل مالی همراه‌کننده، و همچنین رشوه‌خواری بودند. شرکت‌های متعدد مسائلی در رابطه با کلاهبرداری در حسابرسی داشته‌اند، از جمله WorldCom، Phar-Mor، Nugan Hand Bank، و AIG. یکی از گسترده‌ترین نقص‌های اخلاق حسابداری دربرگیرنده Enron بود، یک شرکت چندملیتی، که برای چندین سال یک دیدگاه درست یا عادلانه در خصوص صورت‌های مالی خود نشان نداده بود.

ماهیت کار انجام‌شده توسط حسابداران و حساب‌برسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. با توجه به وقایع اتفاق افتاده در دنیای حسابداری که پایه عدم رعایت اخلاق حرفه‌ای دارد بحث اخلاق با در نظر گرفتن جهانی‌شدن و استانداردهای لازم‌الاجرا می‌تواند بحث مهمی در این زمینه باشد. نکته مهم دیگر این موضوع است که تدوین‌کنندگان آئین‌نامه‌های اخلاقی و رفتار حرفه‌ای کشورها تحت تأثیر کدام مکاتب اخلاقی بوده و آیا استانداردهای تعیین‌شده با اهداف گزارش‌گری بین‌الملل همخوانی دارد؟ در این پژوهش به منظور آشنایی بیشتر با اهداف سیستم گزارش‌گری مالی بین‌الملل و اهداف اخلاقی آن و میزان دستیابی به این اهداف در ایران از دیدگاه مکاتب مختلف اخلاقی آشنا می‌شویم. این بحث بیش‌تر بر اساس و پایه آئین‌نامه تدوینی اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بحث قرار می‌گیرد.

استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)، به مجموعه‌ای از استانداردهای حسابداری گفته می‌شود که توسط هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی (IASB) تدوین شده‌اند. هدف این استانداردها، تهیه صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی در قالب یک استاندارد جهانی است. با پذیرش IFRS، یک شرکت می‌تواند صورت‌های مالی خود را با اصول مشابه شرکت‌های رقیب خارجی ارائه کند. در نتیجه قابلیت مقایسه بین اطلاعات این شرکت‌ها وجود داشته و علاوه بر آن شرکت‌های مادری که شرکت‌های تابعه‌ی آن‌ها در سایر کشورهایی وجود دارند که IFRS را پذیرفته‌اند، قادر خواهند بود تا یک زبان مشترک حسابداری داشته باشند. همچنین به کارگیری IFRS می‌تواند برای شرکت‌هایی که قصد افزایش سرمایه‌گذاری خارجی دارند، سودمند باشد.

تدوین آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی با پیدایش و گسترش تشکلهای حرفه‌ای حسابداران رسمی در پهنه‌ی جهان قرین بوده است. در مواردی نیز مراجع دولتی یا عمومی، رأساً آیین رفتار حسابداران حرفه‌ای را تدوین و یا آیین رفتار تهیه‌شده توسط تشکلهای حرفه‌ای را تأیید یا تصویب نموده‌اند. این امر، در مورد ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران رسمی در

خصوص حسابرسی اطلاعات و صورت‌های مالی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته‌شده در سازمان بورس و اوراق بهادار، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. رفتار حرفه‌ای قاعداً در شاخه اخلاق کاربردی قرار می‌گیرد و حاوی یک نظام ارزشی است که بر اساس آن، بد و خوب، و درست و نادرست رفتار صاحبان یک حرفه تعریف و بیان می‌شود.

ساختارگرایی یکی از اندیشه‌های رایج در علوم اجتماعی است. بر پایه این طرز فکر تعدادی ساختار باطنی و ناملموس، چارچوب اصلی در پشت پدیده‌های ظاهری اجتماع را تشکیل می‌دهند. ساختارگرایی به دنبال راهی است برای شرح و گزارش پیوند در دنیایی که از طریق آن معنایی در یک فرهنگ ساخته می‌شود. کاربرد دوم آن که به‌تازگی دیده شده است در فلسفه ریاضی است. بر پایه اندیشه ساختارگرا معنا در یک فرهنگ از راه پدیده‌ها و کارکردهای گوناگونی که سامانه‌ی معنایی را می‌سازند، بارها پدیدار می‌شود. ساختارگرایی می‌تواند به پژوهش در ساختارهای نشانه‌مندی مانند آیین‌های پرستش، بازی‌ها، نوشتارهای ادبی و غیرادبی، رسانه‌ها و هر چه که در آن معنایی از درون فرهنگی به دست آید، بپردازد و ساختار آن را بررسی نماید.

پساساختارگرایی به مجموعه‌ای از افکار روشنفکرانه‌ی فیلسوفان اروپای غربی و جامعه‌شناسانی گفته می‌شود که با گرایشات فرانسوی، مطلب نوشته‌اند. تعریف دقیق این حرکت و تلخیص آن کار دشواری است ولی به شکل عمومی می‌توان گفت که افکار این دانشمندان، توسعه و پاسخ به ساختارگرایی بوده است و به همین دلیل پیشوند «پسا» را به آن اضافه کرده‌اند. پاساساختارگرایی و پسامدرنیسم بعضاً به‌جای یکدیگر به کار می‌روند.

اخلاق حرفه‌ای یکی از شعبه‌های جدید اخلاق است که می‌کوشد به مسائل اخلاقی حرفه‌های گوناگون پاسخ داده و برای آن اصولی خاص متصور است (هارتوگ، ۲۰۰۷). مقصود از اخلاق حرفه‌ای مجموعه قواعدی است که باید افراد داوطلبانه و بر اساس ندای وجدان و فطرت خویش در انجام کار حرفه‌ای رعایت کنند، بدون آن که الزام خارجی داشته باشند یا در صورت تخلف، به مجازات‌های قانونی دچار شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

مبانی نظری گزارش‌گری مالی به‌عنوان یک منشور اهداف و مقاصد گزارش‌گری مالی، ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی و معیارهای شناخت و اندازه‌گیری در گزارش‌های مالی را تعیین می‌کند و به‌عنوان راهنمای تدوین استانداردهای حسابداری و گزارش‌گری مالی محسوب می‌شود. زیرا تدوین استانداردهای حسابداری بدون بهره‌مندی از مبانی نظری، در محیط پیچیده و چالش‌برانگیز امروز، بی‌محتوا، سلیقه‌ای، متناقض و غیرقابل دفاع خواهد بود (نیکومرام، بادآورنهندي، ۱۳۸۸). نقش اطلاعات مالی در تصمیم‌گیری مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه اساسی و غیرقابل انکار است. موفقیت بازار سرمایه، تحت تأثیر کیفیت افشای اطلاعات و گزارش‌گری مالی است و هرچه گزارش‌گری مالی و افشای اطلاعات شرکت‌ها مبتنی بر استانداردها و مقررات باکیفیت باشد، اعتماد سرمایه‌گذاران و دیگر مشارکت‌کنندگان بازار به قابلیت اتکای اطلاعات مالی افزایش خواهد

یافت. انتشار عمومی اطلاعات مهم از سوی مدیریت در صورتی که به‌هنگام و قابل اتکا باشد، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌شود و بر اساس مطالعه‌های تجربی و نظری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به‌نوبه‌ی خود به کاهش هزینه‌ی سرمایه و کاهش ریسک اطلاعاتی منجر می‌شود که این موارد از جمله مهم‌ترین کارکردهای بازار سرمایه هستند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۴). انتشار عمومی اطلاعات مهم از سوی مدیریت در صورتی که به‌هنگام و قابل اتکا باشد، باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیریت و دیگر استفاده‌کنندگان از اطلاعات می‌شود و بر اساس مطالعه‌های تجربی و نظری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی به‌نوبه‌ی خود به کاهش هزینه و کاهش ریسک اطلاعاتی منجر می‌شود که این موارد از جمله مهم‌ترین کارکردهای بازار سرمایه هستند (بیدل و همکاران، ۲۰۰۹).

از آنجایی که شرکت‌ها در سراسر جهان به دنبال افزایش سرمایه در کشورهای خارجی هستند، و برای افزایش اثربخش سرمایه در بازار خارجی نیز صورت‌های مالی واحد تجاری چندملیتی باید برای سرمایه‌گذاران خارجی قابل درک باشد، استفاده از یک مجموعه‌ی واحد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی برای واحدهای تجاری چندملیتی، فرصت پذیرش اوراق بهادار آن‌ها در بورس‌های مختلف جهان، استفاده از فعالیت‌های تأمین مالی گسترده‌تر و تأمین نیازهای بالقوه اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران، صرف‌نظر از محل اقامت آن‌ها را فراهم می‌سازد. همسان‌سازی استانداردهای بین‌المللی در اقتصاد جهانی ضروری است. حداقل از جنبه‌ی نظری این توافق وجود دارد که داشتن مجموعه‌ی واحدی از استانداردهای باکیفیت بالا، منافع سرمایه‌گذاران را تأمین می‌کند و هزینه‌های دسترسی به بازارهای سرمایه در سراسر جهان را کاهش می‌دهد. حسابداری زبانی مشترک است و جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی به‌طور فزاینده‌ای نیازمند استفاده از این زبان مشترک است. استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، همان زبان مشترک برای جهانی‌سازی فعالیت‌های مالی است. ضمن این که همسان‌سازی بین‌المللی بر راهبری شرکت‌ها، حسابرسی، استانداردهای اخلاقی و سازوکارهای نظارتی نیز تأثیرگذار است (سازمان بورس بهادار ایران، ۱۳۹۵). می‌توان مزایای زیر را برای پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، برشمرد:

۱- افزایش شفافیت: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، باعث افزایش قابلیت مقایسه و کیفیت صورت‌های مالی می‌شوند و به سرمایه‌گذاران و سایر مشارکت‌کنندگان بازار در اتخاذ تصمیمات آگاهانه‌ی اقتصادی کمک می‌کنند.

۲- تقویت پاسخگویی: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، با کاهش شکاف اطلاعاتی بین دارندگان اطلاعات و سرمایه‌گذاران، موجب تقویت پاسخگویی می‌شوند. استانداردهای مذکور، به‌عنوان منبع اطلاعات قابل‌مقایسه‌ی جهانی برای قانون‌گذاران نیز اهمیت ویژه‌ای دارند.

۳- مشارکت در کارایی اقتصاد: استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)، با کمک به سرمایه‌گذاران در شناسایی فرصت‌ها و تهدیدهای سرمایه‌گذاری در سرتاسر جهان، موجب

تخصیص بهینه‌ی منابع می‌شوند. برای شرکت‌ها نیز، استفاده از یک زبان حسابداری قابل اعتماد، هزینه‌ی سرمایه و هزینه‌های گزارش‌گری بین‌المللی را کاهش می‌دهد (سازمان بورس بهادار ایران، ۱۳۹۵).

از دیدگاه حرفه‌ی حسابداری، منافع عمومی عبارت است از سعادت و رفاه جمعی اشخاص و مؤسسه‌ای که حسابداران حرفه‌ای به آن‌ها خدمت می‌کنند و به‌طور مشخص، صاحب‌کاران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت، کارکنان، کارفرمایان، جوامع و نهادهای تجاری و مالی و سایر اشخاصی را دربر می‌گیرد که به درست‌کاری و بی‌طرفی حسابداران حرفه‌ای در انجام خدمت و فراهم کردن زمینه کارکرد منظم عملیات تجاری اتکا می‌کنند. به‌این‌ترتیب، مسئولیت حسابداران حرفه‌ای به تأمین نیازهای یک صاحب‌کار یا کارفرما منحصر نمی‌شود (کمیتة اخلاق، ۱۹۹۶). در نتیجه، در تدوین استانداردهای حسابداری، منافع عمومی به‌شدت لحاظ می‌شود.

اساسنامه‌ی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، در بند ۳ ماده‌ی ۸، تدوین و تصویب «آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای» حسابداران رسمی را ازجمله وظایف شورای عالی مقرر کرده است. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در اجرای وظایفی که طبق اساسنامه‌ی قانونی خود به عهده دارد، به‌منظور ارتقای اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابداری و بهبود رفتار حسابداران رسمی، آیین رفتار و اخلاق حرفه‌ای را بر اساس متن مصوب هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای رفتار حرفه‌ای برای حسابداران حرفه‌ای (نشر سال ۲۰۱۶)، با اجازه‌ی رسمی فدراسیون بین‌المللی حسابداران و با نگرش به فرهنگ، قوانین و مقررات، عرف، آداب و سنن ایران تدوین کرده است (مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، ۱۳۹۷).

اخلاق حرفه‌ای به بررسی چالش‌های اخلاقی که توسط شاغلین حرفه‌های مختلف تجربه می‌شوند پرداخته و به دنبال مطالعه و درک مبانی ارزش‌ها و الزامات حرفه‌ای است. بر این اساس می‌توان این‌طور بیان نمود که اخلاق حرفه‌ای، مجموعه‌ای از اصول و استانداردهای سلوک بشری است که رفتار افراد و گروه‌ها را تعیین می‌کند. در حقیقت اخلاق حرفه‌ای، یک فرآیند تفکر عقلانی است که هدف آن محقق ساختن این امر است که در سازمان چه ارزش‌هایی را چه موقع باید حفظ و اشاعه نمود (بهرامی، میرطاهری، بی‌تا).

مبانی اخلاق حرفه‌ای و انتظارات اجتماعی عبارت‌اند از: صداقت و راست‌گویی، انصاف و برابری، امانت‌داری، وفاداری و احساس مسئولیت اجتماعی. ویژگی اخلاق حرفه‌ای در مفهوم امروزی آن عبارت است از: دارای هویت علم و دانش بودن، داشتن نقشی کاربردی، ارائه‌ی صیغه‌ای حرفه‌ای، بومی و وابسته بودن به فرهنگ، وابستگی به یک نظام اخلاقی، ارائه‌ی دانش انسانی دارای زبان روشن انگیزشی، ارائه روی آوردی میان‌رشته‌ای (قراملکی، ۱۳۸۲).

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذی‌حق و ذی‌نفع ایجاد می‌کند که آنان اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه‌ی جنبه‌ها رعایت و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پای‌بند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه‌ی فعالیت در هر حرفه‌ی تخصصی است، به دست آورند (علی مدد، ۱۳۸۳). هرچند که

آیین اخلاق حرفه‌ای ممکن است ذهن حسابداران را به مشکلات و مسائل اخلاقی معطوف نماید ولی چیزی که حرفه‌ی حسابداری بیش از پیش به آن نیازمند است، کسب شاخصه‌ی اخلاقی و برخورداری از استدلال اخلاقی خواهد بود.

ماهیت کار انجام‌شده توسط حسابداران و حساب‌رسان نیاز به سطح بالایی از اخلاق دارد. سهام‌داران، سهام‌داران بالقوه، و دیگر کاربران از اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری آگاهانه در مورد سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. شناخت اخلاق می‌تواند حسابداران و حساب‌رسان را برای غلبه بر معضلات اخلاقی کمک کند. همچنین به آن‌ها برای انتخاب صحیح کمک می‌کند، اگرچه ممکن است به نفع شرکت نباشد اما برای سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعانی که از این اطلاعات استفاده می‌کنند، مفید است (سارویی و همکاران، ۱۳۹۵).

اخلاق حسابداری یا اخلاق حرفه‌ای در حسابداری در درجه‌ی اول یک زمینه‌ای از اخلاق کاربردی، مطالعه‌ی ارزش‌های اخلاقی و قضاوت است که در حسابداری و حسابرسی اعمال می‌شود. این یک نمونه از اخلاق حرفه‌ای است.

با توجه به طیف وسیعی از خدمات حسابداری و فروپاشی و ورشکستگی اخیر شرکت‌های بزرگ، توجه به استانداردهای اخلاقی در حرفه حسابداری پذیرفته‌شده است. این فروپاشی و ورشکستگی در نتیجه‌ی بی‌توجهی گسترده به شهرت حرفه‌ی حسابداری بوده است. برای مبارزه با انتقاد و جلوگیری از کلاهبرداری در حسابرسی‌ها، سازمان‌های حسابداری مختلف و دولت‌ها مقررات و راه‌حلی را برای بهبود اخلاق در حرفه‌ی حسابداری وضع کرده‌اند (قاسم‌پور، ۱۳۹۷). از آنجاکه استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به‌منظور ایجاد وحدت رویه در کشورهای مختلف و برای یکسان‌سازی نحوه‌ی برخورد حسابداران و ارائه اطلاعات یکسان به بازارهای سرمایه‌ای بین‌الملل تدوین گردیده گاهی بر اساس فرهنگ و سایر عوامل دخیل در نحوه‌ی استاندارد‌گذاری داخلی کشورها نبوده و این موضوع باعث ایجاد نوعی دوگانگی در نحوه‌ی برخورد و تأمین اهداف اخلاقی گزارش‌های مالی می‌گردد. لذا به جهت یکسان‌سازی و مطابقت اهداف اخلاقی بایستی عواملی چون فرهنگ و تأثیر آن بر جوامع، نوع اقتصاد و حاکمیت مالی کشورها با سطح فرهنگی و اخلاقی و موقعیت جغرافیایی کشورهای تطبیق داده شود تا امکان ایجاد بستری برای مقایسه‌ی اطلاعات مالی شرکت‌های مختلف در کشورهای متفاوت گردد.

در ایران بر اساس آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای به جهت ایجاد وحدت رویه و تعیین اصول و ضوابط حرفه‌ای به‌منظور دستیابی به اهداف اخلاقی مشخص شده نسبت به تهیه و تدوین آئین‌نامه اخلاق و رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی اقدام نموده‌اند که در این پژوهش به میزان دستیابی اهداف اخلاقی این آئین‌نامه و تطابق آن با اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌الملل پرداخته و مشخص گردیده است که بر اساس نوع نگرش مکاتب اخلاقی آئین‌نامه‌ی اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران با کدام مکاتب اخلاقی اعم از ساختارگرا و پس‌ساختارگرا نزدیک‌تر و دیدگاه تدوین‌کنندگان آن به کدام محور اخلاقی سوق داشته است. دیدگاه ساختارگرایانه به‌قدری عام و فرانگر است که نمی‌توان از آن به‌سادگی مرکزیت‌زدایی

کرد. همین عام و فراتر بودن است که ساختارگرایی را از حد و اندازه‌ی یک نظریه خارج و آن را به‌مثابه‌ی پارادایم مطرح می‌کند؛ پارادایمی که دیدگاهی کلی برای چارچوب بخشیدن به نظریات علمی فراهم می‌کند و مفروضات و مفاهیم خاص خود را دارد و مانند سایر پارادایم‌ها در درون خود، نظریه‌های گوناگونی را از رشته‌های مختلف علمی می‌دهد. پارادایم‌ها، به گفته‌ی کوهن، با روابطی که میان اجزای آن‌ها وجود دارد کلیت همبسته‌ای را شکل می‌دهند؛ درست مانند آنچه سوسور خودارجاعی نظام زبان می‌خواند. لذا پژوهش فوق بر اساس دیدگاه مکاتب و استفاده از دیدگاه خبرگان مالی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی موردبررسی قرار گرفته است.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

در رابطه با موضوع اصلی پژوهش، مطالعات چندانی صورت نگرفته است. وفایی پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «مدل کیفی خوانایی گزارش‌گری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی» به این نتیجه دست یافتند که پای‌بند نبودن به اصول اخلاق حرفه‌ای حسابداری، می‌تواند منجر به دست‌کاری گزارش‌های مالی و ارائه‌ی اطلاعات غیرواقعی شود. واضح است که صرف تدوین قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری شرط لازم است اما کافی نیست. این استانداردهای حسابداری هنگامی که با اخلاق حرفه‌ای همراه شوند، می‌تواند به بهبود خوانایی گزارش‌گری مالی منجر شود. مدیریت لحن گزارش‌گری مالی (نوع نوشتار در گزارش‌های مالی و تن صدا و لحن در جلسات در هنگام ارائه‌ی گزارش‌ها)، به‌صورت خوش‌بینانه یا بدبینانه می‌تواند منجر به گمراه شدن ذی‌نفعان شود. مدیریت لحن گزارش‌گری مالی، ابزار قدرتمندی در دستان مدیران شرکت‌ها است که با به‌کارگیری آن می‌توانند بر خوانایی گزارش‌گری مالی تأثیر عامدانه و آگاهانه‌ای به نفع اهداف موردنظر خود بگذارند. همچنین یکی از مهم‌ترین وظایف شرکت‌ها که در قالب مسئولیت اجتماعی محقق می‌گردد، کمک به بهبود وضعیت اقتصادی و رفاه جامعه است. از سوی دیگر گزارش‌گری مالی نیز با هدف ارائه‌ی اطلاعات صحیح برای تصمیم‌گیری درست مالی ذی‌نفعان و در نتیجه رشد اقتصادی انجام می‌شود. به نظر می‌رسد که عمل کردن شرکت‌ها در حوزه‌ی مسئولیت اجتماعی می‌تواند ابزاری مهم و کارگشا در راستای بهبود خوانایی گزارش‌های مالی آن‌ها باشد (وفایی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

یافته‌های حاصل از پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان» که توسط رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) صورت گرفته نشان می‌دهد که ویژگی‌های شخصیتی، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبت‌گرایی اخلاقی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد. این شواهد حاکی از آن است که تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران حرفه‌ای تحت تأثیر ویژگی‌های شخصیتی آن‌ها قرار می‌گیرد. همچنین ویژگی‌های رفتاری، نتیجه‌ی تصمیم غیراخلاقی و اجماع اجتماعی برای یک تصمیم غیراخلاقی

بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر همین اساس مشخص می‌شود که ویژگی‌های رفتاری از جمله سهیم دانستن افراد در تصمیم غیراخلاقی و اجماع اجتماعی برای یک تصمیم غیراخلاقی نیز از جمله مؤلفه‌هایی است که فرد در صورت مواجه شدن با آن پشیمان شده و سعی می‌کند دیگر در فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی دقت بیشتری داشته و به دنبال چارچوب تصمیم‌گیری مثبت باشد (رحمانی نیا و همکاران، ۱۴۰۰).

شکر اله خواجه‌ویی و همکاران (۱۳۹۹) در تحقیقی، چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارش‌گری مالی با تأکید بر چارچوب مفهومی فعلی مورد استفاده نهادهای استانداردگذار بر منافع گروه‌های معدودی از استفاده‌کنندگان و ضرورت توجه به تأثیر مطلوب ارزش‌های اخلاق بر حسابداری و گزارش‌گری مالی ارائه‌ی یک چارچوب مفهومی برای حسابداری و گزارش‌گری مالی مبتنی بر ارزش‌های اخلاقی را مدنظر قرار داده‌اند. نتیجه بیانگر این است که مبنا قرار دادن ارزش‌های اخلاقی در حسابداری و گزارش‌گری مالی می‌تواند منجر به ایفای نقش اصلی حسابداری، یعنی شفاف‌سازی شود (خواجه‌ویی و همکاران، ۱۳۹۹).

جهانشاد و واحدی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «بررسی آثار به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی طبق دستورالعمل بانک مرکزی بر شاخص‌های مالی و مدیریت سود در بانک‌ها با بررسی میزان تأثیرگذاری استانداردهای گزارش‌گری بر کیفیت شاخص‌های بانکی» به این نتیجه دست یافته‌اند که با توجه به اهمیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، حرکت بانک‌ها به سمت اجرای این استانداردها ضروری است. زیرا این مورد از منظر مالی منجر به شفاف‌سازی صورت‌های مالی، افزایش اعتبار در سطح بین‌المللی، کاهش هزینه‌ی حضور در بازارهای مالی و تسهیل ارتباطات بین‌المللی می‌شود.

مهدی خلیل پور (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «تأثیر رویکردهای اخلاقی حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیل‌کنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت» به این نتیجه دست یافته است که به‌طور کلی در شرکت‌های کوچک‌تر، اخلاق فردی و شرکتی اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های بزرگ‌تر این اثرگذاری کمتر شده و یا این‌که در برخی مواقع منفی می‌شود. همچنین به‌طور کلی، در شرکت‌های با اهرم پایین‌تر نیز اخلاق، اثر مستقیمی بر کیفیت اطلاعات حسابداری دارد اما در شرکت‌های با اهرم بالاتر این اثرگذاری کمتر شده و یا این‌که در برخی مواقع منفی می‌شود. بر اساس نتایج به‌دست‌آمده مشخص است که اندازه شرکت و اهرم از مهم‌ترین پارامترهای تعدیل‌گر روابط بین اخلاق فردی و شرکتی بر کیفیت اطلاعات حسابداری محسوب می‌گردد. بنابراین لازم است مدیران شرکت‌ها و نیز مؤسسات تأمین سرمایه این مقوله را با تدوین و ارزیابی به‌روزتر و جامع‌تری مدنظر قرار دهند.

فرزانه حیدرپور و همکارانش (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «بررسی امکان ارائه‌ی چارچوب نظری گزارش‌گری مالی اسلامی بر پایه‌ی منصفانه بودن؛ همگرا با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)» امکان تعدیل چارچوب فعلی گزارش‌گری متناسب با اهداف حسابداری اسلامی و انطباق فرآیند شناخت و گزارش رویدادهای مالی با شریعت را مورد مطالعه قرار داده‌اند

که برخی از مؤلفه‌های چهارچوب نظری گزارش‌گری مالی بین‌الملل در دو بخش فقهی و تخصصی راجع به استفاده از ارزش‌های منصفانه به‌جای ارزش‌های تاریخی و کنارگذاشتن روش‌های محافظه‌کارانه و بیان صادقانه‌ی وضعیت مالی اجماع و اتفاق نظر وجود دارد.

محسن دهمرده قلعه نو و همکارانش (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابرسی با بررسی تأثیر استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حسابرسی» به این نتیجه دست یافته است که از یک‌طرف استانداردهای پیش‌گفته موجب پیچیده‌تر شدن گزارش‌گری مالی شده است و همین موضوع منجر به تشدید ریسک حسابرسی و متعاقباً افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شده است. اما از طرف دیگر بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی موجب کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. رؤیا دارابی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری با بررسی جایگاه اخلاق در استانداردهای گزارش‌گری مالی» به این نتیجه دست یافتند که اخلاق در تمامی مراحل پیاده‌سازی دخیل است و می‌توان در نوشتاری کوتاه اهمیت جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را چنین بیان کرد: رعایت اصول، ارزش‌ها و هنجارهای اخلاقی در تمامی مراحل پیاده‌سازی این استانداردها امری ضروری است و می‌توان آن را از طریق آموزش‌های اخلاقی تئوری و حرفه‌ای نهادینه نمود.

اونوما، سیمپسون و وارتنگ (۲۰۲۱) تأثیر آموزش اخلاق در برنامه‌های حسابداری و نقش تعدیل‌کننده‌ی عوامل جمعیت شناختی بر نگرش‌های اخلاقی حسابداران را در غنا بررسی نمودند. نتایج نشان داد که گنجاندن دوره‌های مرتبط با اخلاق، روش‌های آموزش اخلاق، روش‌های ارزیابی اخلاق و روش‌های اخلاقی تأثیرات مثبت و معناداری بر اخلاق حسابداران حرفه‌ای دارد. افزون بر این، عوامل جمعیت شناختی مانند تجربه و سن رابطه‌ی مثبت بین آموزش اخلاق و نگرش اخلاقی را تعدیل می‌کنند.

کیم برلی و جینگ (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان «IFRS و کیفیت حسابداری: شواهد تکمیلی از کره» با بررسی کیفیت حسابداری در کره جنوبی پس از تغییر استانداردهای حسابداری کشور در سال ۲۰۱۱ از استانداردهای حسابداری داخلی به استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS) به این نتیجه دست‌یافته‌اند که تأیید و گسترش تحقیقات اولیه نشان می‌دهد که IFRS اثرات مثبتی بر بازارهای سرمایه کره و محیط حسابرسی آن داشته است.

الحلالی و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی با موضوع «نظریه انتشار فساد ملی و پذیرش IFRS در سراسر جهان»، استانداردهای بین‌المللی گزارش‌دهی مالی (IFRS) را به‌طور گسترده در سراسر جهان مورد استفاده قرار داده‌اند. باین‌حال، درحالی‌که شواهد زیادی در مورد پیامدهای اقتصادی اتخاذ IFRS وجود دارد (به‌عنوان مثال، سرمایه‌گذاری‌های مستقیم خارجی، توسعه‌ی بازارهای مالی، کیفیت حسابداری مالی، دسترسی به سرمایه و نقدینگی بازار سهام) به‌ویژه در سطح شرکت، مطالعات کمی عوامل ملی را بررسی می‌کنند که ممکن است مانع یا تسهیل پذیرش IFRS در سطح کشور شوند. در این مقاله با بررسی تأثیر فساد ملی بر (i) سرعت و (ii)

میزان پذیرش IFRS در سراسر جهان، به دنبال ایجاد دو مشارکت جدید در ادبیات حسابداری بین‌المللی موجود است. با استناد به نظریه‌ی راجرز (۱۹۶۲) در مورد انتشار نوآوری (به‌عنوان مثال: پذیرندگان اولیه، اکثریت اولیه، اکثریت آخر، و لاجر) که از داده‌های مربوط به ۸۹ کشور عضو اتحادیه‌ی غیروپایی در دوره‌ی ۲۰۰۳-۲۰۱۴ استفاده می‌کند. پیشنهاد ما مبتنی بر شواهد نظری و تجربی است که نشان می‌دهد تصمیمات اتخاذ IFRS در سطح کشور، تابعی از محیط نهادی یک کشور، از جمله سطح فساد است. یافته‌ها نشان می‌دهند که سطح (کنترل) فساد به‌طور منفی (مثبت) با سرعت (i) کشور و (ii) میزان پذیرش IFRS در ارتباط است.

رومن چیچیلو و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «پیچیدگی گزارش‌دهی مالی و تخصص حسابداری» این موضوع را مورد بررسی قرار می‌دهند که آیا شرکت‌ها به دنبال کاهش اثرات نامطلوب پیچیدگی گزارش‌دهی مالی (FRC) با سرمایه‌گذاری در تخصص حسابداری هستند. آن‌ها دریافتند که FRC به‌طور مثبت با تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره شرکت و کمیته‌ی حسابرسی مرتبط است. همچنین دریافتند که تخصص حسابداری رابطه‌ی بین FRC و نتایج منفی گزارش را کاهش می‌دهد. به‌طور خلاصه این مطالعه درک ما از فعالیت‌های شرکت‌ها برای کاهش پیامدهای منفی FRC و نقش تخصص حسابداری در این زمینه را افزایش می‌دهد. فرانچسکو مازی و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیق دیگری با عنوان «فساد در سطح کشور و انتخاب حسابداری تحقیق در مورد توسعه سرمایه‌گذاری تحت IFRS» با طرح این موضوع که استاندارد ۳۸ حسابداری بین‌المللی دارایی‌های نامشهود بیان می‌کند که هزینه‌های توسعه باید در صورتی که شرایط خاصی در استاندارد مشخص شده باشد، سرمایه‌گذاری شوند. با این وجود، این مورد نیاز به تصمیم‌گیری مدیریتی دارد و از این‌رو ممکن است به فرصت‌طلبی منجر شود. فساد یک ویژگی حکومت غیررسمی نفوذپذیر است که در رفتارهای شرکت‌ها نفوذ می‌کند و سوء رفتارهای سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ما گمان می‌کنیم محیطی با فساد زیاد، مدیریت را در توجیه مجموع معیارهای سرمایه‌گذاری دارایی‌هایی که باید هزینه شوند (کامل یا بخشی)، تسهیل می‌کند. این دارایی‌های سرمایه‌ای مزایای اقتصادی آتی را که از طریق به رسمیت شناختن آن‌ها به‌طور ضمنی انتقال می‌یابد ایجاد نخواهد کرد. با این حال، این به رسمیت شناختن، سیگنال‌های بازاری مثبت (حتی تحریف‌شده) را برای درآمدهای آینده ارسال می‌کند و درآمد گزارش‌شده در سال جاری را افزایش می‌دهد. آن‌ها دریافتند که بین فساد در سطح کشور و میزان هزینه‌های توسعه که در یک سال معین سرمایه‌گذاری شده، رابطه مثبت وجود دارد. علاوه بر این، بالاتر از سطح فساد کشور، سهم هزینه‌های توسعه‌ای سرمایه‌گذاری شده در یک سال معین نسبت به سودآوری آینده پایین‌تر است. در نهایت، این ارتباط توسط سطوح بین‌المللی سازی شرکت‌ها تعدیل می‌شود.

مارک دیفایند و همکاران (۲۰۱۸) در تحقیقی با «موضوع پذیرش IFRS در چین و سرمایه‌گذاری‌های نهادی خارجی» اثربخشی اتخاذ IFRS چین را از دیدگاه مجموعه‌ی مهمی از کاربران گزارش مالی، سرمایه‌گذاران نهادی خارجی بررسی کردند. آن‌ها دریافتند که سرمایه‌گذاری نهادی خارجی بعد از اتخاذ IFRS چین افزایش نمی‌یابد، و شواهدی وجود دارد که در واقع کاهش

نیز می‌یابد به‌ویژه در شرکت‌هایی که انگیزه‌های ضعیف‌تری برای اجرای استانداردهای IFRS دارند یا توانایی بیش‌تری برای دست‌کاری در قوانین ارزش منصفانه‌ی IFRS‌ها دارند. همچنین دریافتند که پس از اتخاذ IFRS رابطه‌ی بین درآمد و بازده هم‌زمان با کاهش کیفیت درآمد به‌طور کلی کاهش می‌یابد. علاوه بر این دریافتند که بازده سرمایه‌گذاران نهادی خارجی پس از اتخاذ قوانین IFRS چین کاهش می‌یابد. در نهایت، کاهش سرمایه‌گذاری نهادی خارجی در میان سرمایه‌گذاران کشورهای دارای نهادهای ضعیف که IFRS را نیز پذیرفته‌اند، بیش‌تر است. روی هم رفته، شواهد نشان می‌دهد که زیرساخت‌های سازمانی ضعیف در اقتصاد در حال تغییر چین، اهداف مشخص IFRS را در راستای جذب سرمایه‌گذاری‌های نهادی از طریق بهبود کیفیت گزارش‌گری مالی کاهش می‌دهد. علاوه بر این، نهادهای داخلی استفاده‌کننده از اطلاعات مالی و تجربه‌ی پذیرش IFRS کارایی اتخاذ IFRS را تحت تأثیر قرار می‌دهند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

به‌منظور دستیابی به اهداف پژوهش و بر مبنای پیشینه‌های نظری و تجربی ارائه‌شده، دو فرضیه‌ی اصلی و سه فرضیه‌ی فرعی به‌صورت زیر تدوین شده است:

۴-۱- فرضیه‌ی اصلی اول: اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با اهداف آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

فرضیه‌های فرعی مربوط به فرضیه‌ی اصلی اول

۱- هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۲- هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۳- هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد.

۴-۲- فرضیه‌ی اصلی دوم: دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در ایران از منظر مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پساساختارگرا) با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران رابطه‌ی معناداری دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

با توجه به هدف تحقیق در بررسی میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران، از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پساساختارگرا)، این تحقیق مبتنی بر استدلال‌ها و تحلیل‌های منطقی اقدام به ارائه الگوی نوین از ویژگی‌های اخلاقی در آئین رفتار حرفه‌ای نموده که به مجموعه دانش

در این حوزه می‌افزاید. پس می‌توان آن را از حیث روش دارای متدولوژی توسعه دانست و از حیث اجرا از نوع تحقیق عملی یا مدل‌سازی پیمایشی. همچنین از لحاظ روش گردآوری داده‌ها از نوع پیمایشی و از نظر زمانی جزو تحقیقات پیمایشی طولی و از نظر نوع تحقیق، بنیادی نظری است. در این تحقیق سؤالات از نوع چند ارزشی (طیف لیکرت) است. در گردآوری اطلاعات از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی استفاده شده است. در روش میدانی پس از بررسی روش‌های مختلف و جمع‌آوری نظر استادان، ابزار پرسشنامه مناسب‌ترین روش تشخیص داده شد. اطلاعات این پژوهش به دلیل شیوع پاندمی COVID19 از طریق پرسشنامه‌ی الکترونیکی آماده و توزیع شده است. پرسشنامه‌ی مذکور، دربرگیرنده شاخص‌هایی مربوط به ارزیابی اخلاق حرفه‌ای و تأثیرپذیری آئین رفتار حرفه‌ای از مکاتب اخلاقی است.

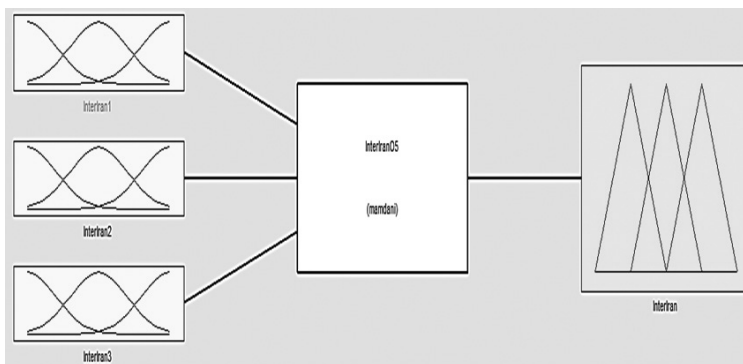
به‌منظور تجزیه و تحلیل اطلاعات به‌دست‌آمده، برای آزمون فرضیه‌ی اصلی اول و فرضیه‌های فرعی آن از سیستم استنتاج فازی (FIS) بر مبنای منطق دلفی - فازی با کمک نرم‌افزار Matlab و برای آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. جامعه‌ی آماری این تحقیق در فرآیند استخراج مدل مفهومی، اعتبارسنجی آن و همچنین طراحی سیستم استنتاج فازی شامل ۲۳ نفر از خبرگان در حوزه‌ی حسابداری و اعضای جامعه رسمی حسابداران می‌باشد.

با عنایت به این‌که حداقل ضریب پایایی با استفاده از روش آلفای کرونباخ حداقل ۰/۷ است، در تحقیق حاضر ضریب آلفای به‌دست‌آمده برای تک‌تک متغیرها بیش‌تر از ۰/۷ است و این نشان‌دهنده این است که همسانی درونی بالایی بین پرسش‌ها (پایایی مطلوب) وجود دارد.

۶- یافته‌های پژوهش

استنتاج فازی (FIS) میزان سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
FIS سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۳ ورودی است که در جدول ۱ به آن‌ها اشاره شده است. جدول (۱) ورودی‌های سازگاری اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

ورودی‌ها	کد
میزان سازگاری هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran1
میزان سازگاری هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran2
میزان سازگاری هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	InterIran3



شکل (۱) نمای FIS: اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

در جدول ۲ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است. جدول (۲) مقادیر ورودی و خروجی اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها			اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
InterIran05	InterIran3	InterIran2	InterIran1	
۳	۳.۶۵	۳.۳۵	۳.۴۳	

خروجی دیفازی شده اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این که اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد، تأیید می‌گردد.

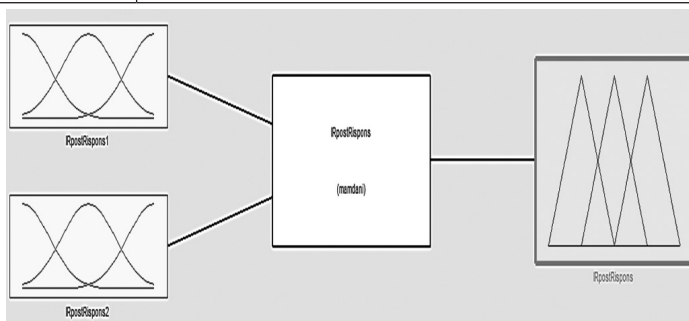
جدول (۳) نتایج آزمون اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳	

استنتاج فازی (FIS) میزان هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری

مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران:
FIS هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که در جدول ۴ آورده شده است.
جدول (۴) ورودی‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

ورودی‌ها	کد
آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بر صراحت در افشاء اطلاعات و روابط حرفه‌ای تأکید می‌نماید.	IRpostRispons 1
در آئین رفتار حرفه‌ای نحوه طبقه‌بندی و گزارش‌گری مالی براساس مشخصه‌های اخلاقی و فرهنگی جامعه تدوین گردیده است.	IRpostRispons 2



شکل (۲) نمای FIS: هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
در جدول ۵ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است.

جدول (۵) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		پاسخگویی در حسابداران رسمی ایران با دیدگاه مکاتب پسااخترگرا
IRpostRispons	IRpostRispons 2	IRpostRispons 1	
۳.۰۸	۳.۲۶	۳.۶۱	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳.۰۸ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی اول از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر

این‌که هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تا حدودی رعایت می‌شود، تأیید می‌گردد.

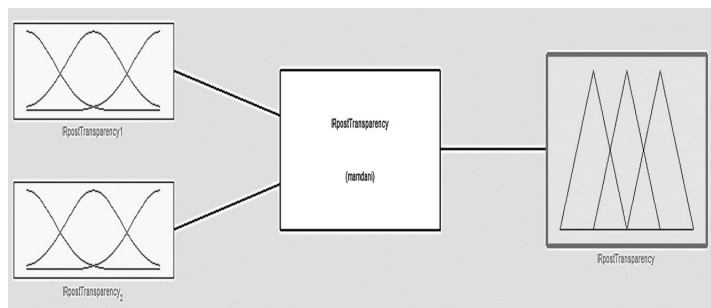
جدول (۶) نتایج هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	هدف اخلاقی پاسخگویی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳.۰۸	

استنتاج فازی (FIS) هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران: FIS هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که در جدول ۷ آورده شده است.

جدول (۷) ورودی‌های هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

کد	ورودی‌ها
IRpostTransparency 1	ایجاد قابلیت مقایسه‌ی اطلاعات ارائه‌شده در بازارهای مالی بر اساس اهداف اخلاقی موردبررسی قرار می‌گیرد.
IRpostTransparency 2	استانداردهای اخلاقی راهکارهای مناسب جهت تعیین سطوح اقتصادی بین‌الملل و تعاملات مالی جهانی را تبیین می‌نماید.



شکل (۳) نمای FIS: هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

در جدول ۸ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های شفافیت حسابداران رسمی ایران با دیدگاه مکاتب پساساختارگرا هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین

اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است. جدول (۸) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
IRpostTrans- parency	IRpostTrans- parency 2	IRpostTrans- parency 1	
۳	۳.۳۹	۳.۳۵	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی دوم از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این که هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تا حدودی رعایت می‌شود، تأیید می‌گردد.

جدول (۹) نتایج آزمون هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

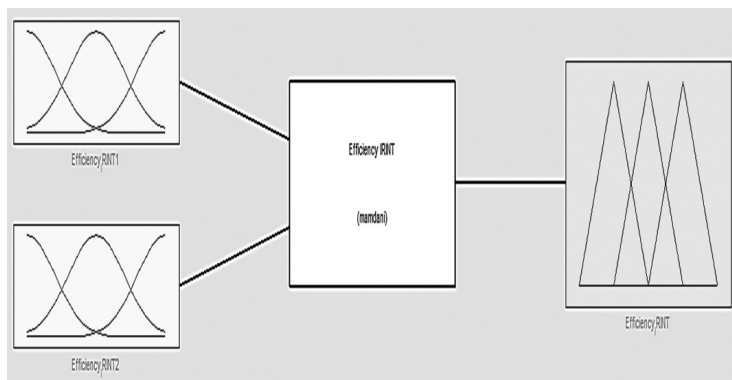
نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)	هدف اخلاقی شفافیت استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
تأیید فرضیه	۰.۶	۳	

استنتاج فازی (FIS) هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران:

FIS هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران دارای ۲ ورودی است که عبارت‌اند از:

جدول (۱۰) ورودی‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

ورودی‌ها	کد
استانداردهای اخلاقی بستری مناسب جهت انتخاب و تصمیم‌گیری در خصوص نحوه سرمایه‌گذاری در بازارهای مالی را فراهم می‌آورد.	Efficiency IRINT 1
استانداردهای اخلاقی می‌تواند موجب حضور در بازارهای بین‌الملل و امکان دستیابی به اهداف فراملیتی شرکت‌ها گردد.	Efficiency IRINT 1



شکل (۴) نمای FIS: هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
در جدول ۱۱ مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران نشان داده شده است.

جدول (۱۱) مقادیر ورودی و خروجی مؤلفه‌های هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

خروجی قطعی	ورودی‌ها		هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
	Efficiency IRINT 2	Efficiency IRINT 1	
Efficiency IRINT			
۳.۱۳	۳.۷	۳.۶۱	

خروجی دیفازی شده هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران برابر با ۳.۱۳ (از عدد ۵) است و از آنجایی که این عدد از مرز قابل قبول در این پژوهش (۰.۶ درصد نمره طیف ۳) بیش‌تر است، لذا فرضیه‌ی فرعی سوم از فرضیه‌ی اصلی اول تأیید می‌شود. این بدان معناست که ادعای محقق مبنی بر این‌که هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران سازگاری دارد، تأیید می‌گردد.

جدول (۱۲) نتایج آزمون هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

هدف اخلاقی کارایی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی با آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران		
نتیجه	معیار	عدد خروجی (از ۵)
تأیید فرضیه	۰.۶	۳

۱-۶- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی اول

همان‌گونه که در بالا اشاره گردید اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی مشتمل بر پاسخگویی، شفافیت و کارایی است و از طرفی این اهداف به طرق و یا عناوین دیگر در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی گنجانده شده است. با توجه به تحلیل‌های آماری صورت گرفته مشخص گردید تمامی اهداف اخلاقی مدنظر در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران لحاظ شده و این آئین‌نامه تمامی اهداف را پوشش می‌دهد. با توجه به نتایج به‌دست‌آمده از تحلیل‌های آماری می‌توان نشان داد میزان پوشش این اهداف برای حضور در عرصه‌های بین‌الملل کافی نبوده و نیاز به اصلاح و تطبیق با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد.

۲-۶- آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم

بین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از منظر مکاتب ساختارگرا و پساساختارگرا با اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر مکاتب ساختارگرا و پساساختارگرای رابطه وجود دارد.

به‌منظور آزمون فرضیه‌ی اصلی دوم از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده نشان می‌دهد ضریب همبستگی بین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا و همچنین اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب ساختارگرا برابر با ۰.۷۷۲ است که این ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار است و نشان می‌دهد که بین اهداف اخلاقی این دو مکتب در اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) همبستگی مثبتی وجود دارد و نشان از تکامل و تغییر رویکرد این اهداف به سمت پساساختارگرایی دارد. همچنین ضرایب به‌دست‌آمده نشان داد که بین ضریب همبستگی بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا در اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا برابر با ۰.۶۵۵ است که در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار است. لذا می‌توان این‌گونه تحلیل کرد که آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای ایران در حال به‌روزرسانی و سیر تکاملی است.

نتایج نشان داد که بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا و اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) در دیدگاه مکاتب ساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۵۴۹ و بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) با دیدگاه مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۶۴ است که هر دو ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار هستند. از طرفی نتایج نشان داد

که بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) با دیدگاه مکاتب ساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۳۵ است که در سطح احتمال ۰.۰۵ معنادار نیست و لذا بین این دو متغیر رابطه‌ای وجود ندارد ولی بین اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از دیدگاه مکاتب پساساختارگرا ضریب همبستگی برابر با ۰.۵۶۴ است که هر دو ضریب در سطح احتمال ۰.۰۱ معنادار هستند.

جدول (۱۳) نتایج ضریب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

اهداف اخلاقی	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	متغیرها
اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌المللی	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران	اهداف اخلاقی و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران
			۱	۰,۷۷۲**	اهداف اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی مکاتب پساساختارگرا
		۱	۰,۶۴۰**	۰,۵۴۹**	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مکاتب ساختارگرا
	۱	۰,۶۵۵**	۰,۵۶۴**	۰,۳۵۰	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مکاتب پساساختارگرا
۱	۰,۴۸۷*	۰,۶۳۳**	۰,۹۴۱**	۰,۹۴۱**	اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌المللی
۰,۶۱۵**	۰,۹۱۴**	۰,۹۰۵**	۰,۶۶۳**	۰,۴۹۱**	اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران

در مجموع می‌توان با توجه به آزمون‌های صورت گرفته به این نتیجه دست یافت که اهداف اخلاقی که در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران مورد تأکید است، از اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) اقتباس شده است. به بیان دیگر مابین اهداف اخلاقی که در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران با اهداف اخلاقی

استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) همبستگی وجود دارد، این همبستگی بر اساس آزمون ضریب همبستگی پیرسون ۰.۶۱۵ است که نشان از همبستگی متناسبی در میان این اهداف اخلاقی است.

اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) از منظر مکاتب ساختارگرا نیز دارای رابطه‌ی معنادار و ضریب همبستگی آن ۰.۵۴۹ دارای همبستگی متوسطی است.

درنهایت با تفسیر نتایج به‌دست‌آمده مشخص گردید که اهداف اخلاقی آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران از منظر دیدگاه مکاتب ساختارگرا با اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS) رابطه‌ی معنادار داشته و متأثر از دیدگاه‌های مکاتب اخلاقی ساختارگرا است.

حال با در نظر گرفتن دیدگاه‌های ساختارگرا و اهداف آن‌ها (پاسخگویی، شفافیت، رازداری و واقع‌بینی) می‌توان استدلال کرد که تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران تمایلی مشخص به استفاده از دیدگاه‌های مکاتب ساختارگرا داشته و اهداف آن دیدگاه اخلاقی در پس‌زمینه تدوین آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران پررنگ‌تر است.

۷- نتیجه‌گیری

درنهایت خروجی حاصل از تحلیل‌های آماری و ضرایب همبستگی پیرسون و اعداد فازی دو بخش استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران با مکاتب اخلاقی ساختارگرا و پس‌اساختارگرا نشان داد تأثیر افکار و طرز تفکر تدوین‌کنندگان آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران بیش‌تر به سمت مکاتب اخلاقی ساختارگرا تمایل داشته و این امر موجب همبستگی بیش‌تر با اهداف اخلاق استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد. قابل‌ذکر است با توجه به این‌که در برخی از آیتم‌های اخلاقی میزان این رابطه در سطح پائینی قرار دارد و این امر نشان‌دهنده شکندگی این آئین اخلاقی بوده می‌بایست نسبت به تحقق حداکثری اهداف اخلاقی و رعایت آن در حسابداران رسمی بیش‌تر مدنظر قرار گرفته و یا با ایجاد تغییراتی در مؤلفه‌های اخلاقی آن حداکثر تلاش در راستای دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی هم‌زمان با توسعه کارکرد آن در حسابداری ایران را شاهد باشیم.

۸- پیشنهادهای پژوهش

نتایج حاصله در این پژوهش، نکات مهمی برای جامعه‌ی حسابداران رسمی و کمیته‌های تدوین آئین‌نامه‌های اخلاقی حرفه به همراه دارد. اولاً این پژوهش تأکیدی بر همگرایی ایران در پذیرش و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی دارد، چراکه با توجه به حساسیت‌های و

سیاسی و اقتصادی در این برهه از زمان برای کشور به‌منظور جذب حداکثری سرمایه‌های خارجی و توسعه اقتصاد کلان نیاز به ایجاد بسترهای مناسب به لحاظ هماهنگی با نحوه گزارش‌گری و ایجاد قابلیت مقایسه و شفاف‌سازی و استفاده از زبان مشترک در گزارش‌گری نسبت به دوره‌های قبلی مستلزم توجه و رسیدگی بیش‌تری است. ثانیاً طبق نتایج به‌دست‌آمده، توصیه می‌گردد به لحاظ ایجاد بستری مناسب جهت پذیرش و استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی نسبت به آموزش این استانداردها در دانشگاه‌ها و مجامع حرفه‌ای حسابداری اقدام گردد؛ چراکه با آموزش و شناخت بیش‌تر این استانداردها امکان تسری آن به بخش‌های دیگر وجود دارد. لذا با آموزش‌های مستمر و حضور در مجامع بین‌المللی و حرفه‌ای و ایجاد بستر مناسب جهت حضور در بازارهای مالی بین‌الملل و استفاده از منابع آن‌ها موجبات تقویت بازارهای مالی داخلی فراهم و گام‌های نخست در ایجاد بازار مالی بین‌الملل برداشته خواهد شد. ثالثاً طبق نتایج حاصله و بررسی شرایط موجود اقتصادی به دلیل عدم همگرایی کشور با مجامع معتبر بین‌المللی امکان استفاده از فرصت‌های بالقوه خارجی فراهم نگردیده و این امر موجبات سکون و عدم رشد و هماهنگی با آخرین استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی را دارد. چراکه در صورت ورود به بازارهای بین‌المللی و الزام به رعایت استانداردهای یکپارچه موجبات رشد و توسعه و به‌روز شدن دیدگاه‌های اقتصادی را فراهم می‌آورد. از طرف دیگر به دلیل پایین بودن سطح مبادلات خارجی این امکان فراهم نگردیده است. درواقع دستیابی به منابع خارجی مستلزم رعایت استانداردهای اخلاقی در تهیه اطلاعات مالی و رعایت نکات مشتمل بر درستکاری، شفافیت، کارایی و واقع‌بینی است. از طرفی با توجه به فرهنگ و اعتقادات و باورهای اخلاقی آئین رفتار حرفه‌ای باید بر مبنای اهداف اخلاقی مدنظر در استفاده از استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باشد. به‌بیان‌دیگر همپوشانی اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی می‌تواند اولین گام در پذیرش و اجرای کامل استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی باشد. این امر با تهیه آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی شروع گردیده است. این گام نخست بایستی طوری برداشته شود که حداقل‌های اهداف اخلاقی موردنظر در استانداردهای موردبحث را رعایت نماید. حال با عنایت به این طرز تفکر لازم به نظر می‌رسد در بخشی از مؤلفه‌ی اخلاقی تغییراتی ایجاد گردد. رابعاً با توجه به نفوذ برخی شرکت‌های بزرگ و بانک‌ها در حوزه اقتصاد و هزینه‌بر بودن اجرای این استانداردها برایشان موجبات تعلل در پذیرش و اجرای این استانداردهای بین‌المللی را فراهم آورده است. چراکه با توجه به هدف اخلاقی شفافیت در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و آثار اجرای آن بر صورت‌های مالی و ایجاد هزینه‌های سنگین برای این دسته از مؤسسات با اصول اخلاقی حرفه منافات داشته و موجبات ایجاد تردید در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌گردد. به‌طور واضح با توجه به نحوه‌ی گزارش‌گری مالی مؤسسات مالی و شرکت‌های بزرگ و تغییر روش‌ها در استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی امکان تغییر وضعیت یک مؤسسه از حالت سوددهی به زیان‌دهی را داشته که این امر موجب ایجاد شک و تردید در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌گردد. لذا با توجه به پیشنهاد فوق مبنی بر آموزش مستمر تهیه‌کنندگان

و نفوذ از در لایه‌های استفاده‌کننده از صورت‌های مالی امکان‌پذیرش و تغییر در دیدگاه افراد را دارد. از طرفی با توجه به کارایی و مینا قرار دادن صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری‌ها، در صورت عدم رعایت مؤلفه‌های اخلاقی باعث ایجاد شک و تصمیم‌گیری نامناسب و در نهایت ایجاد زیان برای استفاده‌کنندگان می‌گردد که می‌تواند موجب از بین رفتن ماهیت یک مؤسسه گردد. پیشنهاد می‌شود که در مرحله اول مؤسسات مالی به‌عنوان یکی از بزرگ‌ترین و کلیدی‌ترین اهرم‌های اقتصادی کشور با به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی، در افزایش شفافیت گزارشگری مالی خود قدم بردارند.

پیشنهاد می‌شود نهادهای قانون‌گذار، تلاش حداکثری در راستای ایجاد بستر مناسب و هماهنگ جوامع مالی بین‌الملل فراهم نمایند که این امر موجب می‌شود فعالیت‌ها و رویه‌های مالی و عملیاتی به‌صورت شفاف‌تری افشا کنند، تا اطلاعاتی مفید و قابل‌اتکا برای استفاده‌کنندگان داخلی و بین‌المللی صورت‌های مالی فراهم شود.

با توجه به نتایج بیان شده، به نظر می‌رسد دقت نظر و اعمال کنترل‌های اضافی و تغییراتی اساسی در آئین اخلاق و رفتار حرفه‌ای بر اساس مبانی اخلاقی استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌الملل می‌تواند زمینه‌ساز پذیرش و انتقال از استانداردهای ملی به سمت استانداردهای بین‌الملل باشد. بنابراین، مسئولین بازار سرمایه باید با وضع قوانین و مقررات سخت‌گیرانه‌تری در جهت بهبود کیفیت گزارش‌های مالی گام بردارند. افزون بر این، مؤسسه‌های حسابداری می‌توانند همگام با ایجاد تغییر در استانداردهای گزارش‌گری مالی نسبت به آموزش و افزایش توان کنترل و نظارت به جهت دستیابی به اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی گام بردارند. باید در نظر گرفت که نتایج حاصل از این پژوهش در خصوص آئین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و به بررسی عوامل اهداف اخلاقی گزارش‌گری مالی بین‌الملل با توجه به نظر خبرگان شاغل در رده‌ی کارشناسی ارشد به بالا، پرداخته شده است. بررسی دیدگاه‌های مؤثر بر نحوه‌ی تهیه و تدوین استانداردهای اخلاقی و آئین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی و تأثیر آن بر اطمینان گزارش‌گری مالی می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی در این خصوص قرار گیرد.

منابع

بهرامی، حسین، میرطاهری، لیلا. (۱۳۹۸). اخلاق حرفه‌ای، تهران: انتشارات ادیبان روز.
جهان‌شاد، آریتا، واحدی، مجید. (۱۳۹۹). بررسی آثار به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی طبق دستورالعمل بانک مرکزی بر شاخص‌های مالی و مدیریت سود در بانک‌ها، *مطالعات حسابداری و حسابرس*، ۹(۳۴).

حیدرپور، فرزانه، حسینی‌الاصل، محسن، تاری وردی، یدالله. (۱۳۹۸). بررسی امکان ارائه‌ی چارچوب نظری گزارش‌گری مالی اسلامی بر پایه‌ی منصفانه بودن همگرا با استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS)، *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۷(۴)، ۳۴۳-۳۸۰.
خلیل‌پور، مهدی، کامیابی، یحیی، نبوی‌چاشمی، سید علی. (۱۳۹۸). تأثیر رویکردهای اخلاقی

حسابداران بر کیفیت اطلاعات حسابداری با نقش تعدیلکنندگی اندازه و اهرم مالی شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۳)، ۹۱-۱۱۷.

خواجوی، شکرالله، سרمدی نیا، عبدالمجید، پورگودرزی، علیرضا. (۱۳۹۹). چارچوب مفهومی مبتنی بر اخلاق برای حسابداری و گزارش‌گری مالی، دانش حسابداری مالی، ۷ (۱) پیاپی ۲۴، ۲۵-۴۴.

دارابی، رؤیا، مخمل باف، احمد، هادی نیا، فریبا. (۱۳۹۷). جایگاه اخلاق در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی حسابداری، مطالعات نوین کاربردی در مدیریت اقتصاد و حسابداری، ۱۱(۱)، ۴۹-۶۲.

دهمرده قلعه نو، محسن، صفری سرچاه، فاطمه، زارعی، حمید. (۱۳۹۸). مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابر، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۹(۲).

رحمانی نیا، احسان، پورزمانی، زهرا، گلپایگانی، آیدا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان، پژوهش‌های حسابرسی، ۱۱(۲)، ۵۷-۸۵.

رحیمیان، نظام‌الدین، مجدی اوغولبیک، محمود، ملکی، علیرضا. (۱۳۹۴). ضرورت به‌کارگیری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی در ایران و جنبه‌های مثبت آن، حسابر، ۸۰. سارویی، سمیه، محمد اصغری، مژده، طهماسبی، مریم. (۱۳۹۵). اخلاق در حسابداری و گزارش‌گری اجتماعی شرکت‌ها CSR، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت و چهارمین کنفرانس کارآفرینی و نوآوری‌های باز، تهران. سازمان بورس بهادار ایران. (۱۳۹۵). استانداردهای گزارش‌گری مالی بین‌المللی (IFRS) چیست؟

علی مدد، مصطفی. (۱۳۸۳). درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه‌ای، حسابر، ۲۷(۱۱)، ۲۷-۳۷.

قاسم پور، الهام. (۱۳۹۷). اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و حسابرسی، دومین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری ایران، تهران.

قراملکی، احد فرامرز. (۱۳۸۲). اخلاق حرفه‌ای، تهران: مجنون، چ سوم. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای. (۱۳۹۷). آئین رفتار حرفه‌ای، تهران: جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران.

نیکومرام، هاشم، بادآور نهندی، یونس. (۱۳۸۸). تبیین و ارائه‌ی الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارش‌گری مالی در ایران، رساله‌ی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران.

وفایی پور، روح‌الله، قاسمی، مصطفی، محسنی، عبدالرضا. (۱۴۰۰). مدل کیفی خوانایی گزارش‌گری مالی مبتنی بر مؤلفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی

شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری، ۱(۳)، ۹۹-۱۲۷.

Ali Madad, Mustafa (2005). An Introduction to the Ethics and Conduct of Professional Accountants. Auditor - No. 27 (11 pages - from 27 to 37). (In persian)

Bahrami, Hussein Mir Taheri. Leila. (Undated). Ethics. Adiban Rooz Publications. ISBN: 978-600-8190-09-7. (In Persian).

Biddle, G. C., Hilary, G., & Verdi, R. S. (2009). How does financial reporting quality relate to investment efficiency? Journal of accounting and economics. 48 (2) , 112-131.

Darabi, Roya., Makhmal Baf, Ahmad., Hadi Nia, Fariba. (2019). The place of ethics in the implementation of international accounting standards. New Applied Studies in Economics and Accounting Management, 1 (1), pp.49-62. (In persian)

Dehmardeh Ghaleh No, Mohsen. Safari Sarchah, Fatemeh. Zarei, Hamid (2020). A review of the evidence for the impact of International Financial Reporting Standards on the auditing profession. Accounting and auditing research. Ninth Volume No. 2 (33 consecutive). (In persian)

El-Helaly. Moataz, (2020). Collins G. Ntim, Manar Al-Gazzar., Diffusion theory, national corruption and IFRS adoption around the world. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.

Ethics committee, (1996). international federation of accountant, Code of Ethics for professional Accountants. IFAC. Revised 1998 – 2001.

Francesco Mazzi, Richard Slack, Ioannis Tsalavoutas, Fanis Tsoligkas, (2019). Country-level corruption and accounting choice: Research & development capitalization under IFRS. The British Accounting Review 51

Gharamaleki, Ahmad Faramarz, (2002). Professional ethics, Tehran, (In persian).

Haidarpour, Farzaneh., Hosseini Al-Asl, Mohsen., Tari Verdi, Yadollah. (2020). Examining the possibility of providing a theoretical framework for Islamic financial reporting based on fairness; Converged with International Financial Reporting Standards (IFRS). Journal of Value and Behavioral Accounting. number 7. (In Persian).

Hartog, mary and Winstanley, Diana, (2007). Ethics and Human Resource, "Management: Professional Development and Practice", Journal of Business & Professional Ethics, V21, N2,

Iran Stock Exchange Organization, (2017). What are International Financial Reporting Standards (IFRS). (In persian)

Jahanshad, Azita. Vahedi, Majid. (2021). Investigating the effects of applying international financial reporting standards according to central bank instructions on financial indicators and earnings management in banks. Accounting and auditing studies. Ninth Year No. 34. (In Persian)

Khajavi, Shakraleh., Sarmadinia, Abdolmajid., Pourgoodarzi, Alireza. (2021). Ethical conceptual framework for financial accounting and reporting. Knowledge of Financial Accounting, 7 (1 (consecutive 24) pp.25-44. (In persian)

Khalilpour, Mehdi., Kamyabi, Yahya., Nabavi Chashmi, Seyed Ali. (2020). The effect of accountants' ethical approaches on the quality of accounting information with the role of moderating the size and financial leverage of the company. Financial accounting and auditing research. Journal of Financial Accounting and Auditing. 11 (43), pp.91-117. (In persian).

Kimberly G. Key., Jeong Youn Kim, (2020). IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 39

Mark DeFond, Xinzi Gao, Oliver Zhen Li, Lijun Xia., (2019). IFRS adoption in China and foreign institutional investments. *China Journal of Accounting Research* 12 - 1-32

Nikomram, Hashem and Younes Badavar Nahandi. (2010). Explain and present a model for determining and evaluating the factors affecting the selection of financial reporting quality in Iran, PhD thesis, Accounting, Islamic Azad University, Tehran Science and Research Branch. (In persian)

Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y., & Kwarteng, A. (2021). The effects of ethics education interventions on ethical attitudes of professional accountants: evidence from Ghana. *Accounting Education*, 1-25.

Professional Accounting and Auditing Training and Research Center, (2019). Ritual of professional behavior. Publication: Iranian Society of Certified Public Accountants. (In persian)

Qasempour, Elham, (2019). Professional Ethics in Accounting and Auditing, The Second National Conference on Sustainable Development in Management and Accounting Sciences of Iran, Tehran. (In persian)

Rahimian, Nizamuddin Majdi Oghulbek, Mahmoud. Maleki, Alireza (2016). The need to apply international financial reporting standards in Iran and its positive aspects. *Auditor Journal*, No. 80. (In persian)

Rahmaninia, Ehsan., And Pourzamani, Zahra., And Golpayegani, Aida. (2022). Investigating the effectiveness of professional accountants' ethical decisions on their personality and behavioral characteristics. *Audit Research*, 1 (2), 57-85. (In persian)

Roman Chychyla, Andrew J. Leone*, Miguel Minutti-Meza. (2019). Complexity of financial reporting standards and accounting expertise. *Journal of Accounting and Economics* 67 (2019) 226-253.

Saroei, Somayeh and Mohammad Asghari, Mojdeh and Tahmasebi, Maryam, (2017). Ethics in Corporate Accounting and Social Reporting CSR, 7th International Conference on Accounting and Management and 4th Conference on Entrepreneurship and Open Innovation, Tehran, (In Persian).

Vafaeipour, Ruhollah., And Ghasemi, Mustafa., And Mohseni, Abdolreza. (2022). Qualitative model of financial reporting based on the components of ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing firms. *Audit Research*, 1 (3), 99-127. (In persian)



COPYRIGHTS

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