



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال دوم | شماره پنجم | زمستان ۱۴۰۰



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر 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 پنجم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
سید یوسف	احدی سرکانی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه، فیروزکوه، ایران
محسن	دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)
حسین	سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
آزیتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمدرضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
فخرالدین	محمدرضایی	استادیار	دانشگاه خوارزمی
علی اکبر	عرب مازار	استاد	دانشگاه شهید بهشتی

نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی

علیرضا خجسته، کاظم وادی‌زاده

۸

تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس

نیوشا مهرانی، بهمن بنی‌مهد

۵۶

بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش

شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

بهزاد بهمن‌دوست، رضا گنجی‌پور، حمید زارعی، حسین جعفری‌جم، علیرضا ممتریان

۷۰

عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی

و عوامل خاص شرکت

پژمان مولائی، غلامرضا کردستانی

۱۰۰

ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری:

دیدگاه حساب‌رسان و خبرگان صنعت بیمه

علی رحمانی، مهناز محمودخانی

۱۲۸

بررسی اثر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و اعضای

کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی

لیلا بختیاری صفا، فرزین رضایی، بابک نژادتولمی

۱۵۸

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)؛

- 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 role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit

Alirezakhojasteh¹, Kazem Vadi Zadeh²

Received: 2021/12/25

Approved: 2022/03/10

Research Paper

Abstract

Criminal activities, such as fraudulent financial reporting and misappropriation of assets; It is a widespread problem that companies around the world face. According to theoretical and empirical research, the most common technique used for fraudulent financial reporting involves the misuse of assets for personal gain, but on the contrary; Fraudulent financial reporting (although it often does not occur) will do the most damage. The main responsibility for preventing and detecting fraud lies with management. However, in addition to management, the board of directors, audit committees, internal auditors and independent auditors all have an important role and responsibility in the ability to rely on reliable financial statements. One of the important tasks of internal auditing is to provide effective assurance services and impartial review of evidence to independently evaluate the processes of corporate governance, internal controls and risk-based detection management to prevent fraud with the aim of minimizing it.

Key Words: Fraud, Internal Audit, Asset Misuse, Fraud Prevention and Detection, Fraudulent Financial Reporting,



10.22034/JPAR.2022.545577.1072

1. Ph.D. Student, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

alirezakhojasteh2010@yahoo.com

2. Ph.D. Student, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran.

karshenas_rasmi@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

نقش بازدارندگی قلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابداری داخلی

علیرضا خجسته^۱، کاظم وادی‌زاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

فعالیت‌های مجرمانه، مانند گزارش‌گری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی‌ها یک مشکل گسترده است که شرکت‌ها در سراسر جهان با آن روبه‌رو می‌باشند. مطابق پژوهش‌های نظری و تجربی رایج‌ترین تکنیک مورد استفاده برای گزارش‌های مالی متقلبانه شامل سوءاستفاده از دارایی‌ها در جهت کسب منافع شخصی می‌باشد. در مقابل گزارش‌گری مالی متقلبانه (هرچند که غالباً بروز پیدا نمی‌کند)، بیش‌ترین زیان را در پی خواهد داشت. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب به مدیریت بستگی دارد اما علاوه بر مدیریت، هیئت مدیره، کمیته‌های حسابداری، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، همگی در قابلیت اتکای صورت‌های مالی قابل اعتماد نقش و مسئولیت مهمی دارند. یکی از وظایف مهم حسابداری داخلی ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی اثربخش و بررسی بی‌طرفانه مدارک به منظور ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک مبتنی بر کشف، پیشگیری تقلب با هدف به حداقل رساندن آن می‌باشد.

کلمات کلیدی: تقلب، حسابداری داخلی، سوءاستفاده از دارایی‌ها، پیشگیری و کشف تقلب، گزارش‌گری مالی متقلبانه.

doi 10.22034/JPAR.2022.545577.1072

۱. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)
alirezakhojasteh1366@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.
karshenas_rasmi@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

تقلب پدیده جدیدی نیست بلکه تاریخچه آن به قدمت تاریخ بشر می‌باشد؛ یعنی: از زمانی که مردمان برای دستیابی به پول، زمین، کالا یا کسب منافع شخصی، از ترفند دست‌کاری و فریب استفاده نموده‌اند. ایجاد حسابداری و حسابرسی در تاریخ اقتصادی با تمایل ویژه از طرف دولت و کلیسا در ارتباط بوده تا از سرقت و سوءاستفاده در امور مالی آن‌ها جلوگیری به عمل آورده شود. آثار پیشینیان حسابرسی را می‌توان به دوران باستان (بابل و مصر) بازگرداند، جایی که یافته‌های باستان‌شناسی وجود برخی از اسناد توجیه‌کننده معاملات تجاری را که امکان شکل‌گیری احتیاطی از تأیید و حسابداری را فراهم کرده است، اثبات می‌نماید. به هنگام شکوفایی معاملات تجاری، نیاز به نگاه‌داشتن سابقه معاملات حتی در سطح ظاهری ابتدایی نیز پدیدار می‌گردد اما با رونق اقتصادی، وسوسه‌ی فریب و دست‌کاری دیگران برای سودآوری نیز به وجود آمد. بنابراین سازوکارهای کنترلی توسط مؤسسات دولتی به منظور تأیید و نظارت بر استفاده از وجوه و مدار معاملاتی ساخته شده است. نمونه اولیه این موضوع در روم باستان زمانی که نمایندگان مردم به دنبال ایفای نقش نظارتی خود بودند، دیده شده است (بوگدان، ۲۰۰۵).

با این وجود، در قرون وسطی تمایل به کنترل اسناد و حساب‌های مالی و نیز تأیید استفاده یا سوءاستفاده از بودجه در اروپای غربی افزایش یافت. هدف اصلی این فرآیند، کشف اشخاصی بود که از پرداخت، تخصیص بودجه، یا سوءاستفاده از پول و اموال استفاده نموده و نهایتاً به عدالت سپرده می‌شدند. سه نهادی مهمی که در اوایل قرن سیزدهم و چهاردهم ایده‌ی تأیید حساب‌ها و پاسخ گوئی به افراد متخلف را معرفی کردند شامل دولت (با نمایندگی سلطنت حاکم)، کلیسای کاتولیک و دانشگاه‌ها (به‌ویژه در شمال ایتالیا)، و راهبان برای حفظ ساختار حسابداری بودند (لی‌گوف، ۱۹۷۷). بنابراین عجیب نیست که مبانی حسابداری در دستگاه‌های مالی و اداری کلیسای کاتولیک یافت می‌شود که علاقه‌مند به داشتن سوابق دقیق و صحیح از حساب‌های آن، معاملات مشکوک و کشف تقلب‌های احتمالی بوده‌اند. بنابراین سلسله‌مراتب پیچیده‌ای از دستگاه‌های مالی، به ریاست وزیر دارایی در کلیسای کاتولیک ایجاد شد که شامل گروهی از متخصصان به نام «نویسندگان ثبت اسناد» می‌باشد. درواقع، می‌توانیم نتیجه بگیریم که حسابداران مسئول ثبت و بررسی مالی بودند (راپ، ۱۹۹۵). بنیان‌گذار حسابداری، لوکا پاچیولو در اواخر قرن پانزدهم حسابداری دو طرفه را برای جلوگیری از سرقت‌ها و اظهارات غلط در اسناد مالی، ابتدا در کلیسا و سپس در سطح دولت ایجاد نمود. جنبه‌ی جالب دیگر در توسعه‌ی حسابداری این است که برخلاف تصویر تجار و بازرگانان، ابعاد منفی کسب‌وکار در جامعه درک نشده و معمولاً به حاشیه رانده می‌شود (لوگاف، ۱۹۹۰). زیرا با مدیریت مناسب دولت و کلیسا (برخوداری از نقش اقتصادی و اقتضایی)، ارتکاب جرم مالی کاهش یافته و مانعی برای تحقق آن خواهد بود. در دوران مدرن، دولت به عنوان اصلی‌ترین نهاد در اجرا و نظارت بر سیستم حسابداری به منظور جلوگیری، کشف و مجازات هرگونه تقلب، چه در ساختارهای خود و چه در بخش عمومی مورد توجه بوده است. همگام با پیچیده‌تر و قدرتمندتر شدن سازمان‌های اقتصادی در جامعه (با هدف حداکثر سازی سود، و جلوگیری از زیان و سرقت)،

دولت‌ها به منظور ورود به حساب‌های مالی تحریف‌شده یا اشتباهات، اقدام به به‌کارگیری خدمات کارشناسان متخصص حسابداری نمودند. انقلاب صنعتی، توسعه اقتصادی سریع به همراه آورد اما همچنین تمایل بیش‌تری به سیستم‌های سرمایه‌ای، سرمایه‌گذاری و کنترل معاملات ایجاد نمود (لسورد و جرارد، ۱۹۸۶).

با رونق اقتصادی نیز تمایل مردم به تحصیل سریع پول مبتنی بر ابزارهای مخرب یا فریبکارانه شکل گرفت. بنابراین افکار عمومی از قرن ۱۸ میلادی نسبت به وجود تقلبات مالی و سایر طرح‌های متقلبانه به منظور کسب اعتماد، مال، کالاها یا قدرت سیاسی آگاهی بیش‌تری پیدا نمود (استارت‌من، ۲۰۱۲). بسیاری از پژوهشگران تمایل فرد به کسب سود مالی، معنوی یا نمادین را مربوط به طمع‌ورزی وی می‌دانند. زیرا باعث ایجاد سناریوهای جدید و خلاقانه برای تحت تأثیر قرار دادن افراد دیگر می‌شود (گلدبرگ، ۱۹۹۵). اگرچه رسوایی‌های بزرگ مربوط به تقلبات مالی در اروپای غربی در اواخر قرون وسطی و اوایل دوره مدرن وجود داشته است (سارنا، ۲۰۱۰) اما در قرون ۱۹ و ۲۰ بیش‌تر مورد تأکید قرار گرفته است. هدف پژوهش‌ها این بود که برای جلوگیری از موقعیت‌های تقلبات آتی مانند مواردی که اتفاق افتاده است، مرتکبین آن مجازات شده و سرانجام اصلاح شوند. از اواسط قرن نوزدهم، گروه حرفه‌ای حسابداران و حسابرسان به‌عنوان گروه تخصصی از افراد درگیر در پیشگیری و کشف تقلبات واقعی یا احتمالی در وضعیت‌های مالی در داخل دولت یا یک نهاد اقتصادی ظاهر شدند. نقش آن‌ها نه تنها بررسی، بلکه ارزیابی خطرات احتمالی و تضمین مسئولیت سازوکارهای کنترل داخلی بود. در اواخر قرن بیستم و آغاز قرن بیست و یکم، حسابرسان برای کارایی و اثربخشی مدیریت یک نهاد اقتصادی، ضروری تشخیص داده شده؛ که می‌تواند از سناریوهای احتمالی ترفند، اختلاس سرمایه یا سرقت جلوگیری به عمل آورد.

شرکت‌ها و بنگاه‌های تجاری به دلیل بروز تغییرات اقتصادی، سازمانی و محیط قانونی نیازمند پیاده‌سازی یک سیستم مناسب مدیریت تجاری می‌باشند. همه ساله میلیاردها دلار در اثر تقلب و فساد از بین می‌رود که منجر به ناکارآمدی، عدم اتمام پروژه‌ها، چالش‌های مالی، عدم موفقیت سازمانی و در موارد شدید فجایع بشردوستانه می‌شود. در واقع، بروز انواع فسادها و سوءاستفاده‌های درون و برون سازمانی بیانگر آن است که برای کارآمدی سیستم مدیریت تجاری نیازمند توجه به ابزارهای مناسب در قالب حسابرسی یا کنترل داخلی خواهیم بود.

بنابراین فقدان حسابرسی داخلی غالباً ناشی از فقدان مقررات قانونی به‌ویژه در بخش خصوصی می‌باشد. به‌عبارت‌دیگر عدم وجود قوانین و مقررات مناسب و اثرگذاری آن بر ماهیت فعالیت سازمانی، اندازه‌ی سازمان، گستره‌ی عملیات، عدم تمایل مدیریت به کنترل بیش‌تر و غیره همگام با افزایش رسوایی‌های مالی در قرن ۲۱ و نیز کشف فسادهای اقتصادی منجر به توجه پژوهشگران و نهادهای حرفه‌ای مانند انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (ACFE) به این حوزه شده است. افزایش حجم تقلب در سال‌های اخیر، نه تنها باعث توجه گسترده به حسابرسی داخلی شده، بلکه اهمیت نظام راهبری شرکتی را علی‌الخصوص در حوزه‌ی قانون‌گذاری افزایش داده است. غالباً، تقلب به دلیل کنترل‌های نادرست حاکمیت شرکتی ضعیف که روند سازمان را تضعیف می‌کند،

رخ خواهد داد. سازمان‌ها برای محدود کردن ریسک تقلب باید رویه‌های کنترل داخلی خوبی داشته باشند و نقش حسابرسی داخلی ارزیابی این کنترل‌ها خواهد بود.

۲- اهمیت و مبانی پژوهش

۲-۱- ضرورت و اهمیت پژوهش

آسیب‌پذیری سازمان‌ها در برابر تقلب منجر به تمرکز فزاینده آن‌ها بر نقش حسابرسی داخلی در توجه به خطر تقلب شده است. از این‌رو هیئت مدیران شرکت‌ها نیازمند توجه به انجام اقدامات گسترده برای پوشش خطر تقلب در حوزه اختیارات حسابرسی داخلی می‌باشند. از زمان آخرین بررسی تقلب در حسابرسی داخلی توسط مؤسسه‌ی حسابرسی دلیوت در سال ۲۰۱۰، وظایف و نقش عملکردهای حسابرسی داخلی در رابطه با مدیریت ریسک تقلب و مسئولیت بررسی به‌طور مستمر در حال افزایش بوده است. مطابق نتایج دومین نظرسنجی دوسالانه‌ی این مؤسسه‌ی حسابرسی (۲۰۱۲)، در حوزه پیشگیری، کشف و بررسی تقلب همواره مستلزم استفاده از رویکردهای متفاوت خواهیم بود. صرف‌نظر از عدم اطمینان اقتصادی در افزایش تمرکز سازمان‌ها بر خطر تقلب، چندان به نظر نمی‌رسد که چنین عدم اطمینانی به‌طور کامل منجر به شکل‌گیری ارزیابی‌های منظم و مستمر نسبت به خطر تقلب شود. فقدان چنین ارزیابی می‌تواند عملکردهای حسابرسی داخلی را در تعیین نحوه‌ی تمرکز مؤثر منابع نسبتاً محدود بر حوزه‌هایی که دارای بالاترین خطر تقلب می‌باشند، دشوار سازد. از این‌رو وجود واحد حسابرسی داخلی در سازمان‌ها که دارای توانایی لازم برای اطمینان بخشی به مدیران نسبت به برقراری کنترل‌های داخلی ضد تقلب بوده و دارای پتانسیل لازم برای کشف بررسی تقلب باشد؛ یکی از مهم‌ترین الزامات توسعه کسب‌وکارهای امروزی خواهد بود. بنابراین روند رو به رشد فشارها و تقاضاها بر عملکرد بازدارندگی تقلب حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر منجر به الزام توجه کسب‌وکارها و نیز پژوهشگران به حوزه‌هایی نظیر بررسی تأثیرات تغییرات مداوم در محیط کسب‌وکارها و پیچیدگی جمع‌آوری داده‌ها بر نقش حسابرسی داخلی در کشف و پیشگیری از تقلب شده است.

۲-۲- نوآوری پژوهش

علی‌رغم این‌که در پژوهش‌های قبلی نقش حسابرسی داخلی از دیدگاه بهترین عملکرد در ارزیابی عملکرد و تشخیص غیر اثربخش بودن فعالیت عملکرد سازمانی در خصوص بازدارندگی تقلب چندان مورد توجه واقع نشده است ولی با این وجود حسابرسی داخلی به منظور بررسی اثربخشی بودن کنترل‌ها داخلی و حوزه عملکردی شرکت بر ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره مدیریتی متمرکز بوده و ابزاری برای پشتیبانی اندازه‌گیری و مدیریت اثربخش‌تر عدم قطعیت‌ها می‌باشد (کیسیل، کوک، ۲۰۰۶). از این‌رو مطالعه‌ی حاضر با هدف توسعه بهترین عملکرد بازدارندگی تقلب واحد حسابرسی، مبتنی بر سه حوزه‌ی اساسی (۱) تعیین مؤلفه‌های اصلی در حوزه‌ی شناسایی و اولویت‌بندی خطرات تقلب، (۲) نحوه‌ی افزایش پوشش خطر تقلب

در محدوده‌ی مورد بررسی‌ها بر مبنای طرح حسابرسی، ۳) نحوه‌ی انجام ارزیابی نسبت به کفایت فرآیند بررسی خطر تقلب سازمان ارائه شده است.

۲-۳- مبانی نظری

طی چند دهه‌ی اخیر تقلبات کشف شده در گزارش‌های مالی شرکت‌ها، بازار سرمایه‌ی کشورهای مختلف را دستخوش نوسانات شدید نموده است (داداشی، کردمنجیری، برادران، ۱۳۹۷). تقلب دارای اثر منفی بر کل اقتصاد بوده و با ایجاد خسارت‌های گسترده مالی، تضعیف ثبات اجتماعی و تهدید ساختارهای دموکراتیک منجر به از دست رفتن اعتماد به سیستم اقتصادی و به خطر انداختن نهادهای اقتصادی و اجتماعی (فساد و به خطر انداختن مؤسسات اقتصادی و اجتماعی) خواهد شد (نیکولسو، ۲۰۰۷). نکته‌ی نو این که سرمایه‌گذاران هم حساسیت بیش‌تری به مسئله‌ی خطرات تقلب پیدا کرده‌اند، چراکه زیان‌های ناشی از تقلب به‌طور قابل‌توجهی موجب زیان‌های مستقیم مالی ناشی از تقلب می‌گردد. این زیان‌ها موجب تصویر ناخوشایند عمومی از شرکت شده و در شهرت آن تأثیر می‌گذارد. بدین طریق اعتماد سرمایه‌گذاران به رهبری سازمان و روش مدیریتی آن از دست می‌رود و این حقیقتی است که در کاهش ارزش سازمان تأثیر می‌گذارد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

تا چند وقت اخیر، شرکت‌ها، پیشگیری از تقلب را به عنوان هدف اصلی در سیستم کنترل داخلی سازمان خود نمی‌دانستند. اقدامات پیشگیری از تقلب به عنوان بخش ضمنی در اهداف کلی، انطباق، کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده، بنابراین در قالب یک برنامه‌ی ساختاری، با اهداف واضح و آشکار در مورد پیشگیری و کشف تقلب تعریف نمی‌گردید (پتراسکو و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این در گذشته سهامداران، هیئت مدیره و مدیریت تمایل داشتند که با پرونده‌های تقلب مقابله کنند. زیرا ناهنجاری‌های صرف ناشی از عملکرد نادرست کنترل‌های داخلی است که به‌ندرت اتفاق می‌افتد. در نتیجه چندین مورد تقلب مشهور که در ابتدای قرن ۲۱ در برخی از معتبرترین شرکت‌های چندملیتی کشف شد، به تغییرات اساسی در دیدگاه مربوط به پیشگیری از تقلب منجر گردید. امروزه تقلب یکی از مهم‌ترین خطراتی است که یک سازمان در معرض آن قرار گرفته که ارتباط بسیار نزدیکی با ریسک‌های بازار، اعتبار، قضایی یا شهرت دارد (مونت‌آنو و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین واقعیت این است که سرمایه‌گذاران نسبت به مشکل ریسک تقلب حساس‌تر شده‌اند. زیرا ریسک‌های ناشی از تقلب می‌تواند دارای تبعات منفی بوده و به‌طور جدی بر اعتبار یک سازمان تأثیر بگذارد. با این روش سرمایه‌گذاران بیش‌ترین اعتماد خود را به رهبری سازمان و نحوه مدیریت آن از دست می‌دهند. چنین، واقعیت بدیهی افت ارزش شرکت را به دنبال خواهد داشت. به عنوان یک واکنش به این وضعیت، سرمایه‌گذاران توسعه‌ی سازوکارهای ضد تقلب را نسبت به اقدامات پیشگیری از تقلب و کشف به‌موقع آن، مورد تمرکز قرار خواهند داد (مونت‌آنو و همکاران، ۲۰۱۰). با توجه به موارد بالا، ذکر این نکته حائز اهمیت است که خطر تقلب می‌تواند جنبه‌های متعددی داشته باشد. به هنگام صحبت درباره‌ی خطر تقلب می‌توان موارد زیر را مورد توجه قرار داد: تقلب مدیریت، تبانی بین کارکنان، استفاده‌ی غیرمجاز از منابع، تضاد منافع، نگهداری نامناسب از

پرونده‌ها یا داده‌های محرمانه (پتراسکو و همکاران، ۲۰۱۳). به‌طور خلاصه، فرصت انجام تقلب در همه‌جا وجود دارد. چگونگی برخورد سازمان‌ها با خطر تقلب ممکن است تحت تأثیر صلاحیت قانونی و ارزیابی ریسک و تمایل خود سازمان باشد. غالباً، تقلب می‌تواند به دادخواست، اخراج و بازبایی دارایی منجر شود. بنابراین به منظور کاهش ریسک نادرست بودن شواهد و کاهش اقدامات حقوقی آتی نیازمند انجام پژوهش می‌باشیم.

بر اساس استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ «تقلب و اشتباه» فدارسیون بین‌المللی حسابداری (IFAC) مصوب سال ۱۹۹۹، اهداف زیر در زمینه‌ی ارزیابی ریسک تقلب مشخص شده‌اند. در مرحله‌ی اول، با توجه به بررسی شاخص‌های احتمالی تقلب و اشتباه در اجرای حسابرسی گزارش‌های مالی، باید قوانین و توصیه‌هایی در مورد مسئولیت حسابرس وضع شود. ثانیاً، هنگام برنامه‌ریزی و اجرای مراحل حسابرسی، و ارزیابی نتایج به دست آمده و حذف گزارش‌های حاوی آن‌ها، حسابرس باید ریسک مربوط به سوء برداشت‌های مهم ممکن در گزارش‌های مالی را که در اثر تقلب یا اشتباه رخ داده است، در نظر بگیرد. بنابراین متقلبان همچنین می‌توانند یک اقدام غیرعمد مدیریت سازمان، کارکنان یا اشخاص ثالث را که منجر به گزارش‌گری مالی نادرست می‌شود، مورد توجه قرار دهند. مطابق استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA)، پیاده‌سازی حرفه‌ای حسابرس داخلی مستلزم دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و شیوه مدیریت آن توسط سازمان می‌باشد (استاندارد ۲۱۲۰. A۲).

در بیش‌تر موارد برای حسابرسی دو نقش عمده و اساسی متصور است. یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتباربخشی به اطلاعات. حسابرسان داخلی باید دارای دانش و تجربه کافی برای شناسایی تقلب احتمالی، مطلع از موارد مربوط به خطر تقلب و آگاه از مسئولیت افراد سازمان و قادر به اتخاذ تدابیر جهت حذف یا کاهش احتمال وقوع تقلب باشند. از طرف دیگر، بحث چرخش حسابرسان در مجامع دانشگاهی، اعضای حرفه‌ی حسابداری، حسابرسان و عموم مردم جایگاه خود را بیش از پیش پیدا کرده است. ابتدا تنها حسابداران و دانشگاهیان درباره این موضوع به بحث و گفتگو می‌پرداختند، اما پس از کشف تقلب‌های عمده و رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام در سال‌های اخیر اتفاق افتاد، ضرورت چرخش حسابرسان و مؤسسات حسابرسی مورد توجه بسیاری از دولت‌ها و نهادهای دیگر مانند کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا قرار گرفت (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

واحد حسابرسی داخلی قادر به پیشگیری کامل از تقلب نمی‌باشد اما امکان تطبیق رویه‌ها و روش‌های کاری جهت افزایش شانس شناسایی و تفسیر صحیح علائم تقلب را دارا می‌باشد. همچنین باید دارای سطح برتر دانش تئوریک و تجربه‌ی عملی جهت انجام موفقیت‌آمیز نقش خود باشد. آن‌ها باید قادر به شناخت طرح‌ها و سناریوهای محتمل تقلب مشخص در حوزه‌ی کاری سازمان بوده و توانایی شناخت علائم طرح احتمالی تقلب را داشته باشند. برای به‌کارگیری موارد فوق نیاز قابل توجه به سرمایه‌گذاری در تخصصی سازی حسابرسی داخلی با تأمین مالی رشته‌های

تحصیلی در حوزه‌های مشخص است. سایر سازمان‌ها با متخصصان خارج از سازمان برای هدایت فعالیت حسابرسی ارتباط برقرار می‌کنند و بدین طریق خدمات تخصصی پیشرفت‌های را با قیمت نسبتاً مناسب دریافت می‌کنند (پتراسکو، اتینو، ۲۰۱۳).

حسابرسی، چه مستقل و چه داخلی، در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می‌کند نقش بازدارندگی دارد و باعث می‌شود که هیچ‌کس نتواند در موقعیتی قرار گیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند. در فرآیند گزارش‌گری مالی، حسابرس داخلی از جهت اعتباردهی به درون سازمان باعث می‌شود که چنانچه اشتباهات و تحریف‌هایی در گزارش‌های مالی صورت گرفته، آن‌ها را کشف و گزارش کند. در عین همسویی هدف حسابرسی داخلی و مستقل، می‌توان وجوه تمایز را نیز برشمرد. نخست این که حسابرس مستقل یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی‌آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می‌آید.

یکی از مهم‌ترین وظایفی که حاکمیت شرکتی می‌تواند بر عهده گیرد، اطمینان دهی نسبت به کیفیت فرآیند گزارش‌گری مالی است. بحث حاکمیت شرکتی مورد توجه این تحقیق‌ها قرار گرفته و از این گذشته، مطالعات علمی نشان داده است که میان حاکمیت شرکتی ضعیف و کیفیت نازل گزارش‌گری مالی، تحریف سود، وجود تقلب در صورت‌های مالی و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه وجود دارد (زارعی و عیدی، ۱۳۸۹).

واحد حسابرسی داخلی با نظر بالاترین مقام مسئول و با رعایت اخلاق حرفه‌ای زمینه فساد را تا حدی زیاد کاهش می‌دهد. حسابرسی داخلی بازدارنده زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی و مانعی مؤثر برای تقلب مدیر است. مسئولیت‌های مربوط به پیشگیری از تقلب در داخل سازمان بین هیئت اجرایی کمیته‌ی حسابرسی و حسابرس داخلی تقسیم می‌شود. در فعالیت‌های ذکرشده حسابرسان داخلی باید دارای دانش کافی برای شناسایی تقلب احتمالی، آگاهی از موارد مربوط به خطر تقلب، امکان بازرسی‌های بعدی یک مورد پرونده، آگاه از مسئولیت افراد سازمان و قادر به اتخاذ تدابیر جهت حذف یا کاهش احتمال وقوع تقلب باشند. در عمل و در اغلب موارد وقتی که حسابرس بر روی موردی به‌عنوان احتمال تقلب و خطا انگشت می‌گذارد بنگاه مسئول سعی در کشف حقیقت نمی‌نماید و با ابزاری در دسترس سعی در پاک کردن صورت مسئله با حذف افراد درگیر در تقلب احتمالی یا سرپوش گذاشتن ضرر با جایگزینی از منابع داخلی می‌نماید (به ندرت طرف‌های مقصر شناسایی می‌شوند) و همه این اقدامات بدین منظور است که نمی‌خواهند اعتبارشان در بازار تیره شود. وجه تمایز بارزی بین حسابرسان داخلی و متخصصان بازرسی تقلب به دلیل نقش و مسئولیت‌های آن‌ها و همچنین نوع آموزش و تخصصشان وجود دارد (داداشی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۷). نقش حسابرسان داخلی همچنین متکی به آموزش‌های حرفه‌ای و مهارت‌های عملی دارد. در عمل نقش حسابرس داخلی شامل مجموعه‌ی مختلفی از مسئولیت‌ها است: حمایت از مدیریت در استقرار مکانیزم‌های ضد تقلب قابل حسابرسی، تسهیل ارزیابی تقلب و خطرات شهرت در رده‌ی یک سازمان و رویه‌های تجاری آن، ارزیابی ارتباطات بین خطرات تقلب و حسابرسی داخلی،

حسابرسی تقلب، حمایت از متخصصین بازرسی تقلب، حمایت از تلاش‌ها برای اصلاح کم‌کاری‌ها و گزارش مسائل مربوط به مکانیزم‌های ضد تقلب ارزیابی خطر تقلب و شهرت و یا موارد مشکوک و پرونده‌های تقلب به کمیته‌ی حسابرسی می‌باشد (پتراسکو، اتینو، ۲۰۱۴).

اگرچه وجود یک سیستم کنترل داخلی و حسابداری مؤثر احتمال گزارش‌های مالی نادرست را به دلیل تقلب و خطا کاهش می‌دهد اما همیشه این خطر وجود دارد که سیستم کنترل داخلی قادر به پیشگیری و یا کشف گزارشات مربوط نباشد. بعلاوه هر سیستم کنترل داخلی و حسابداری به دلیل توافق پنهانی بین کارکنان و یا تخلف صورت گرفته توسط مدیریت در برابر تخلف کارایی خود را از دست می‌دهد. مدیران در رده‌های مشخص می‌توانند برای چشم‌پوشی از کنترلی که باعث پیشگیری از خطا می‌شود فشار وارد نمایند مثلاً به وسیله‌ی علائم و نشانه‌های داده شده توسط زیردستانشان در مورد دست‌کاری اطلاعات حسابداری، ارائه‌ی غلط اسناد حسابداری یا مخفی نمودن اطلاعات مربوط به عملیات اقتصادی (پتراسکو، اتینو، ۲۰۱۳).

۱- پیشینه‌ی پژوهش

تقلب به روش‌های مختلفی قابل تعریف است. انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا (۲۰۱۹) تقلب را به عنوان «هر عمل غیرقانونی که با فریب، پنهان‌کاری یا نقض اعتماد مشخص می‌شود» تعریف می‌کند. علاوه بر این، آن‌ها بیان می‌کنند که تقلب برای انواع خاصی از سازمان‌ها منحصر به فرد نبوده و بیان می‌دارند که هر سازمانی به‌طور بالقوه می‌تواند در معرض تقلب قرار گیرد. انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (۲۰۲۱) به برجسته نمودن تأثیر بالقوه تقلب پرداخته و به این موضوع اشاره می‌کند که تقلب علاوه بر شهرت یک شرکت قادر به اثرگذاری بر خروجی‌ها و نتایج نهایی آن نیز خواهد بود. در واقع خطر تقلب از زمان شیوع بیماری همه‌گیر کرونا افزایش یافته و انتظار می‌رود که با ادامه روند این بیماری خطر تقلب و پیچیدگی آن در آینده شدیدتر گردد (کاروئوف، ۲۰۲۱). اخیراً فدراسیون بین‌المللی حسابداران (آی‌فک، ۲۰۲۰)، دستورالعملی برای حمایت از حسابداران حرفه‌ای در رسیدگی به این خطرات تقلب و سایر فعالیت‌های غیرقانونی در طول همه‌گیری منتشر کرده است که بر پیچیدگی مقابله با تقلب در شرایط کنونی تأکید می‌کند. تمامی این گزارش‌ها و بیانیه‌های اخیر بر شیوع و اهمیت فزاینده تقلب تأکید نموده می‌کنند و این سؤال را مطرح می‌کنند که آیا مسئولیت روشنی در شرکت‌ها وجود دارد تا بتوانند به‌طور مؤثر و کارآمد تقلب را مدیریت کنند؟

انجمن بازرسان رسمی تقلب (۲۰۱۰) بر اساس چندین مورد فعالیت متقلبانه، سه دسته اصلی تقلب را شناسایی کرده است. این‌ها سوءاستفاده‌های دارایی، طرح‌های فساد مالی و طرح‌های تقلب در صورت‌های مالی است. طبق این دیدگاه، سوءاستفاده از دارایی شامل آن دسته از طرح‌هایی است که در آن متقلب، مرتکب سرقت شده یا از منابع سازمان سوءاستفاده می‌نماید. طرح‌های فساد اداری شامل استفاده کارکنان از اثرگذاری خود در معاملات تجاری با هدف فشار بر کارفرما به منظور کسب منافع برای خود یا دیگری می‌باشد. استفاده کارمندان از تأثیر خود

در معاملات تجاری به‌گونه‌ای است که وظیفه خود را در برابر کارفرما به منظور به دست آوردن منافع برای خود یا شخص دیگری نقض می‌کند.

طرح‌های متقلبانه در صورت‌های مالی مبتنی بر اشتباه عمدی یا حذف اطلاعات در گزارش‌های مالی سازمان است. برای اهداف استاندارد بین‌المللی حسابرسی (۲۰۰۹)، اگرچه تقلب یک مفهوم گسترده حقوقی است، دو نوع اشتباه عمدی مربوط به حسابرسی می‌باشد. سوءاستفاده‌های ناشی از گزارش‌گری تقلب مالی و از سوءاستفاده از دارایی‌ها است.

روش‌های دیگری نیز برای طبقه‌بندی تقلب وجود دارد. جانز (۲۰۰۹) به بیان تفکیک تقلب درون و برون سازمان می‌پردازد، یعنی طبقه‌بندی تقلب بر اساس این‌که عامل تقلب در درون شرکت بوده یا در بیرون از آن قرار داشته باشد.

از آنجا که قصد در ارتکاب تقلب ضروری است و «تنها مرزهایی که آن را تعریف می‌کنند، مرزهایی است که موجب محدودیت دانشی انسان می‌شوند» (سینگلتون و همکاران، ۲۰۰۶). بدیهی است که انسان عامل اساسی در شکل‌گیری تقلب می‌باشد. نخستین فردی که به بررسی دلایل بروز تقلب پرداخت، جرم‌شناس آمریکایی دونالد کرزی در سال ۱۹۵۰ بود (کاسم و هایگزون، ۲۰۱۲).

مبتنی بر نتایج پژوهشی وی، مدل «مثلث تقلب» طراحی گردید. فرصت، انگیزه و عقلانیت عناصری که معمولاً در تقلب حضور دارند. استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۲۴۰ این سه عنصر را موردپذیرش قرار داده و بیان می‌دارد که تقلب، اعم از تقلب در گزارش‌های مالی یا سوءاستفاده از دارایی‌ها مستلزم ایجاد انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب، فرصت درک شده برای انجام این کار و توجیه منطقی می‌باشد (استاندارد بین‌المللی حسابرسی، ۲۰۰۹).

رضایی و رایلی (۲۰۱۰) بیان می‌دارند که تقلب در صورت‌های مالی به دلایل مختلفی اتفاق می‌افتد، به‌ویژه زمانی که انگیزه با فرصت ترکیب می‌شود. فرد با انگیزه (قادر توجیه منطقی رفتار خود بوده) و بنابراین راهی برای ارتکاب تقلب پیدا می‌نماید.

به منظور بهبود پیشگیری و تشخیص تقلب، وولف و هرمانسون (۲۰۰۴) علاوه بر عناصر مثلث تقلب، که باعث ایجاد «الماس تقلب» می‌شود، توانایی فرد را به عنوان عنصر چهارم نیز مطرح می‌کنند. پژوهشگران این مدل بر این باورند که قبل از این‌که تقلب صورت بگیرد، شخص مناسب با توانایی‌های مناسب در موقعیت مناسب نیز لازم است. تقلب دارای تأثیرات منفی مالی، شهرت، روان‌شناختی و اجتماعی بر سازمان‌ها می‌باشد (انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۹). تقلب ضررهای گسترده‌ای را به دنیای تجارت وارد می‌نماید (سیتارمن و همکاران، ۲۰۰۴). زلفی و یزدانیان (۱۴۰۰)، یکی از دلایل مهم ارزیابی نامناسب خطر تقلب را عدم مدیریت تعارض در رابطه با تعارض و عملکرد حسابرس دانسته و بیان می‌دارند از آنجا که ارزشیابی ریسک تقلب تحت تأثیر تعارض درک شده حساب‌رسان است. از این‌رو آن‌ها با انتخاب روش‌های مدیریت تعارض می‌توانند تعارض فی‌مابین را کنترل نموده و در ارزشیابی ریسک تقلب به کار گیرند.

با توجه به این‌که بسیاری از طرح‌های تقلب کشف نشده باقی‌مانده‌اند، یا ممکن است ماه‌ها و حتی سال‌ها زمان برای کشف آن‌ها نیاز باشد؛ و با توجه به آنکه غالباً گزارشی از تقلب در دسترس

نیست، محاسبه‌ی خسارات ناشی از تقلب بسیار دشوار است. از سویی دیگر، یکی از بحث‌ها در این حوزه، شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌ها است که با توجه به تحقیقات قبلی و تئوری نمایندگی معاملات با اشخاص وابسته و تنوع محصول، باعث پیچیدگی در حسابرسی‌های مالی مستقل می‌شود. افزایش پیچیدگی اطلاعات شرکت‌ها، شفافیت اطلاعات را کاهش می‌دهد و بنابراین عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حسابرسان را افزایش می‌دهد و موجب افزایش ریسک حسابرسی می‌شود (حجازی، صداقت‌پرست، همتی، ۱۳۹۹) طبق گزارش انجمن بازرسان ویژه تقلب (۲۰۱۴) به‌طور متوسط ضرر سالانه ناشی تقلب برای سازمان‌های معمولی ۵٪ می‌باشد. پژوهش‌های تجربی کمی در زمینه‌ی تقلبات مالی و سوءاستفاده از دارایی‌ها وجود دارد. بخش عمده‌ای از این پژوهش‌ها توسط سازمان‌های حرفه‌ای انجام شده است:

۱. گزارش‌گری تقلب مالی (COSO، ۱۹۸۷-۱۹۹۷): ارائه‌ی تجزیه و تحلیلی جامع در خصوص گزارش‌گری مالی متقلبانه در ۲۰۰ شرکت سهامی عام ایالات متحده در بازه‌ی زمانی ۱۱ ساله. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که میزان تقلب مالی در شرکت‌های کوچک در مقایسه با شرکت‌های بزرگ، نسبتاً زیاد می‌باشد. بیسلی و همکاران (۱۹۹۹) بیان می‌دارند که تکنیک‌های معمول تقلب در صورت‌های مالی منجر به کاهش درآمدها، تغییر قابل توجه در مالکیت، خروج از بورس و تضعیف جایگاه هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی شرکت‌ها خواهد شد،

۲. گزارش‌گری تقلب مالی (COSO، ۱۹۹۸-۲۰۰۰): ارائه‌ی تجزیه و تحلیلی جامع در خصوص گزارش‌گری مالی متقلبانه در ۳۴۷ شرکت سهامی عام ایالات متحده در بازه‌ی زمانی ۳ ساله. برخی از نتایج اصلی این پژوهش عبارتند از: شرکت‌هایی که در آن‌ها تقلب مالی رخ داده است دارای متوسط دارایی و درآمدی کمتر از ۱۰۰ میلیون دلار بوده‌اند. کمیسیون بورس اوراق بهادار ایالات متحده (SEC) بیان می‌دارد که در ۸۹٪ از تقلبات مالی، متداول‌ترین تکنیک کلاهبرداری شامل شناسایی نامناسب دارایی و درآمد یا هزینه‌ها می‌باشد، بین ویژگی‌های هیئت مدیره شرکت‌هایی که درگیر تقلب مالی بوده و سایر شرکت‌ها تفاوت نسبتاً اندکی وجود داشته و نیز در ۲۶٪ از شرکت‌هایی که در آن‌ها تقلبات مالی رخ داده است اقدام به تغییر گزارش حسابرسی نموده‌اند (بیسلی و همکاران، ۲۰۱۰).

۳. از سال ۱۹۹۶ انجمن بازرسان رسمی تقلب به‌طور دوره‌ای روش‌ها، هزینه‌ها و کنشگران تقلب در سازمان را مورد بررسی قرار داده و نتایج را در گزارش بین‌المللی تقلب و سوءاستفاده‌ها انتشار داده‌اند. یکی از مهم‌ترین گزارش‌های آن‌ها مربوط به بزرگ‌ترین پرونده تقلب در ژانویه ۲۰۱۲ است که در سال ۲۰۱۴ انتشار یافت. بر اساس نتایج این گزارش، سوءاستفاده از دارایی رایج‌ترین و البته کم‌هزینه‌ترین نوع تقلب سازمانی (۸۵٪ از موارد) بوده، درحالی‌که تقلب در صورت‌های مالی فقط ۹٪ موارد را شامل می‌شود. اما این موارد بیش‌ترین تأثیر مالی را داشتند. طبق این گزارش، مدت متوسط برای کلیه مقولات تقلب سازمانی ۱۸ ماه می‌باشد. این مطالعه همچنین تأکید می‌نماید که میزان متوسط تقلب با افزایش سن افزایش می‌یابد، درحالی‌که توزیع سنی متقلبان با مدل منحنی نرمال متناسب است. این مطالعه همچنین حاکی از آن است که بزرگ‌ترین گروه کنشگران تقلب بین یک تا پنج سال قبل از ارتکاب جنایات در اهداف خود به

کار گرفته شده‌اند. بر اساس این مطالعه، با بالا رفتن سطح اقتدار، میزان تقلب صورت گرفته توسط مردان در مقایسه با زنان افزایش یافته و منجر به گسترش زیان‌های ناشی از تقلب می‌شود. به عبارت دیگر بین افزایش سطح اقتدار و تأثیر آن بر سطوح تقلب مالی رابطه‌ی مثبت معناداری وجود دارد (انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا، ۲۰۱۰).

۴. مطابق تحلیل مؤسسه‌ی حسابرسی کی. پی. ام. جی. در خصوص ۵۹۶ شرکتی که در آن‌ها تقلب رخ داده است در بین سال‌های ۲۰۱۳-۲۰۱۱: سوءاستفاده از دارایی رایج‌ترین نوع تقلب بوده و تقلب در تهیه و گزارش حقوق و دستمزد نیز غالباً مورد استفاده واقع می‌گردد. بر اساس این گزارش، متقلبان معمولاً در سنین ۳۶ تا ۴۵ سال می‌باشند که عموماً علیه سازمان خود عمل نموده و بیش‌تر در یک حوزه اجرایی، مالی، عملیاتی، فروش یا بازاریابی فعالیت می‌نمایند. این گزارش بیان می‌دارد که متقلبان و سوءاستفاده کنندگان در پست مدیریت ارشد شرکت با حداقل ۶ سال سابقه می‌باشند. همچنین نتایج مطالعه نشان می‌دهد که به دلیل گسترش روزافزون فناوری ارتباطات و اطلاعات، نوع تقلب پیوسته در حال تغییر خواهد بود (مؤسسه‌ی حسابرسی کی. پی. ام. جی، ۲۰۱۳).

۵. گزارش جهانی مؤسسه‌ی پی. دبیلو. سی. (۲۰۱۴) در خصوص بررسی جرائم اقتصادی در بیش از ۵۰۰۰ شرکت: تقلب مالی همواره یکی از بزرگ‌ترین جرائم سازمانی گزارش شده می‌باشد. در سال ۲۰۱۴، بیش از ۲۲٪ شرکت‌ها تحت بررسی بیان داشتند که تقلب مالی را تجربه نموده‌اند. بر اساس نتایج این پژوهش، سوءاستفاده از دارایی متداول‌ترین جرم اقتصادی است که تقریباً در ۶۹ درصد از شرکت‌ها صورت پذیرفته است. همچنین مطابق این گزارش، ۵۶ درصد از عوامل اصلی شکل‌گیری تقلب درون سازمانی و ۴۰ درصد آن برون سازمان بوده و اکثریت مرتکبین تقلب افرادی میان سال، دارای تحصیلات دانشگاهی، با سمت مدیریت و حداقل ۶ سال سابقه کاری یا بیش‌تر می‌باشند (پی. دبیلو. سی، ۲۰۱۴).

بدیهی است که فعالیت‌های متقلبانه مسئله‌ای گسترده است که شرکت‌ها در سراسر جهان با آن روبه‌رو هستند. در مقابله با تقلب، ایجاد سیستم‌های کنترل داخلی قدرتمند ضروری است؛ زیرا کنترل‌های داخلی ناکافی فرصتی برای تقلب را ایجاد می‌نماید. اگرچه مدیریت وظیفه ایجاد یک سیستم کنترل داخلی مؤثر را دارد اما همواره «موقعیت منحصر به فردی برای ارتکاب تقلب وجود دارد، زیرا مبتنی بر آن امکان کاهش کنترل‌ها، نادیده گرفتن سوابق دست‌کاری اسناد و مدارک حسابداری، و تبانی برای اعمال فشار بر کارکنان وجود دارد» (مرکز کیفیت حسابرسی، ۲۰۱۰). بنابراین تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌های مدیریت و سایر ذی‌نفعان اصلی گزارش‌گری مالی در پیشگیری و تشخیص رفتار تقلب در شرکت‌ها ضروری است (کلاموت، ۲۰۱۸).

۴- روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه مبتنی بر رویکرد تحلیل کیفی اقدام به بررسی و نظام‌بندی پیشینه‌ی پژوهشی در زمینه‌ی نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی و نیز قوانین حاکم بر آن در سطح ملی و بین‌المللی پرداخته، و از سویی دیگر بر اساس رویکردی ترکیبی در راستای

بررسی ویژگی‌های حسابرسی داخلی و ارائه‌ی راه‌حل‌های کاربردی برای کاهش محدودیت‌های نقش بازاریاندگی تقلب حسابرسی داخلی، گام بر خواهد داشت.

۵- جرائم اقتصادی

بروز فساد مالی و تقلب به عنوان یک جرم کیفری، و مخاطره و تهدیدی برای حیات اقتصادی سازمان بوده و منجر به سلب اعتماد عمومی خواهند شد. این مخاطرات بر منافع کنشگران اقتصادی تأثیرگذارده و منجر به تضعیف بخش مالی سازمان‌ها و مؤسسات می‌گردد. تعریف فساد اقتصادی مطابق گزارش انجمن بازرسان ویژه تقلب آمریکا (۲۰۰۶) بیانگر «سوءاستفاده از موقعیت برای کسب منفعت شخصی یا سوءاستفاده از دارایی‌های متعلق به سازمان است». این فساد اقتصادی شامل سوءاستفاده‌ها معمولاً به این صورت درک می‌شوند: تقلب عمدی، دست‌کاری داده‌ها، سوءاستفاده منابع به نفع یا ضرر یک شرکت. طبق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ (IAS۲۴۰)، فساد اقتصادی یک اقدام عمدی است که توسط یک شخص حقیقی یا حقوقی مانند مدیریت، کارکنان، اشخاص ثالث و غیره با هدف ایجاد بی‌نظمی در صورت‌های مالی صورت می‌پذیرد. این اقدامات عمدی شامل:

۱. تصرف ملک
۲. دست‌کاری، جعل یا تغییر داده‌ها و اسناد
۳. حذف اثرات معاملات و سوابق حسابداری
۴. استفاده نادرست از رویه‌های حسابداری
۵. ثبت معاملات مشکوک

فهرست تفصیلی از تخلفات اقتصادی در سطح کلان (اقتصاد ملی و بین‌المللی) مانند پیوست توصیه‌های شورای مشورتی اروپا (شماره‌ی R/۸۱/۱۲۸)، جرائم اقتصادی را در سطح خرد شامل می‌کند. جرائم اقتصادی در مقیاس خرد، به‌عنوان مثال در شرکت‌ها شامل: تخلفات مالیاتی و بیمه‌ای کارمندان، جعل ترازنامه و سوابق حسابداری و جرائم رایانه‌ای می‌باشد. آر. پاترسون (۲۰۰۲) فساد اقتصادی را به منزله‌ی تصرف مستقیم و غیرمستقیم اموال مبتنی بر فریبکاری، جعل و سرقت تعریف می‌نماید. وی معتقد است که فساد در حوزه حسابداری، عملی عمدی با هدف فریب و سردرگمی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بوده، و در این راستا تقلب به معنی گمراهی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان با انگیزه کسب منفعت شخصی خواهد بود. یک ویژگی مشترک تمامی جرائم اقتصادی، جنبه‌ی مجرمانه بودن آن به دلیل تحمیل مخاطرات گسترده بر کسب‌وکار مناسب اقتصادی می‌باشد. در واقع وجود قوانین جزایی، بیانگر مسئولیت‌پذیری اشخاص در قبال نقض قوانین و مقررات است. انواع جرائم اقتصادی که غالباً مورد اقدام واقع می‌شوند عبارتند از:

۱. جرائم پول‌شویی
۲. نقض اعتماد ذی‌نفعان

۳. زیان به شرکت
 ۴. جرائم سایبری و الکترونیکی
 ۵. جرائم در بازار سرمایه
 ۶. جرائم مالیاتی، اعتباری، بیمه‌ای و تقلب
 ۷. تخلفات مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم
 ۸. تخلفات بانکی
 ۹. رقابت ناعادلانه
- انواع جرائم اقتصادی با دید کلی در جدول ۱ نشان داده شده است. در سال‌ها اخیر، حجم کشف جرائم به‌ویژه فساد اقتصادی کاهش یافته است. به‌طور کلی، فسادهای اقتصادی در ۳ حوزه‌ی اصلی زیر طبقه‌بندی می‌شوند. بایستی توجه داشت که تعیین مقیاس جرائم اقتصادی دشوار است، زیرا این جرائم به‌سختی قابل تشخیص و کشف می‌باشند.
۱. امور مالی کیفری (صورت حساب ساختگی، فاکتور جعلی، اخاذی مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم، مالیات بر ارزش افزوده و ...)
 ۲. ایجاد مخاطره در منافع کارآفرینان (تقلب اقتصادی، پول‌شویی، نقض اعتماد)
 ۳. جرائم مالی (فساد در بازار سرمایه و تقلب)

جدول (۱) انواع جرائم اقتصادی

جرم اقتصادی	توصیف
سوء مدیریت، سوءاستفاده از اعتماد	سوءاستفاده از اختیارات یا عدم انجام تعهدات مدیران، اقدامات به ضرر شرکت
اختلاس اموال یک سازمان	اقدام به ضرر اعتباردهندگان: برای خنثی کردن یا محدود کردن رضایت طلبکاران
پول‌شویی	تجارت دارایی‌هایی که در اثر جرم و جنایت به دست آمده‌اند
ایجاد گزارش مالی کاذب	ایجاد یا دستیابی به اسناد کاذب و غیرقابل اعتماد و ارسال آن‌ها به منظور تقلب، انتشار اطلاعات تقلبی در مورد وضعیت شرکت توسط مدیران سازمان
فساد	به دست آوردن مزایای مادی یا شخصی برای تصمیم‌گیری‌های مربوط به مدیریت
تقلب در مناقصه	ایجاد مستمر موانع در مناقصه‌ها
نگهداری نامناسب سوابق یا عدم وجود سوابق	نگه‌داشتن سوابق نامناسب یا متناقض با واقعیت، و عدم مستندسازی کسب‌وکار

(منبع: کلاموت، ۲۰۱۸)

۶- مقیاس جهانی جرائم اقتصادی

میزان خسارات ناشی از جرائم اقتصادی به مراتب بالاتر از جرائم جنایی و قاچاق مواد مخدر می‌باشد. برخی از آن‌ها جنبه‌ی درون‌سازمانی داشته، ولی بیش‌تر آن‌ها در حوزه‌ی بین‌المللی گسترش یافته‌اند. در واقع جرائم اقتصادی مانند تقلب به سبب کسب بیش‌ترین منفعت در مقایسه با سایر جرائم از توجه بیش‌تری برخوردار است. یکی از مهم‌ترین موارد تقلب شامل انجام اخاذی در حوزه‌ی مالیاتی و واردات کالای نامرغوب مبتنی بر یک زنجیره‌ی تأمین فاسد است. بایستی توجه داشت که فعالیت‌های تشخیص همواره با چالش‌های عمده‌ای همراه بوده و تلاش برای مجرمانه بودن این قبیل فعالیت‌ها تقریباً غیرممکن است. به عنوان مثال، جرائم یقه‌سفیدها، در اغلب موارد مورد کشف واقع نشده و صرفاً دارای اثرات زمینه‌ای هستند. این قبیل جرائم دارای یک ویژگی مشترک بارز هستند، یعنی: مرتکبین آن دارای سطح بالای حرفه‌ای و جایگاه مناسب اجتماعی می‌باشند. غالباً، این جرائم بر دو گونه می‌باشند:

۱. تقلب شغلی

۲. تقلب سازمانی

اثرات چنین جرائمی برای جامعه می‌تواند بسیار شدید باشد، زیرا آن‌ها غالباً دارای گستره‌ی بین‌المللی می‌باشند. مثال‌هایی متعدد در این زمینه می‌تواند شامل دست‌کاری داده‌ها توسط مدیران ارشد سازمانی به‌ویژه در شرکت‌های بورسی اروپایی مبتنی بر اثرات زیر باشد:

۱. انجام فعالیت‌های اقتصادی بر مبنای آن (تأمین مالی از طریق اعتبارات و وام‌ها)

۲. دسترسی آسان‌تر به منابع اضافی از طریق اتحادیه‌ی اروپا یا برنامه‌ی دولت

۳. ساختارهای سازمانی پراکنده

۴. استفاده از جرائم اقتصادی به عنوان ابزاری برای دستیابی به اهداف

۵. عدم کنترل کارمندان کلیدی

۶. توجه مالی اندک به کارکنان

۷. پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها و کاهش تخصص‌گرایی

۸. ارزیابی مشاغل با کارایی آن (خالص) بدون تجزیه و تحلیل درآمد و هزینه

۹. انتساب نامناسب مسئولیت‌ها و عدم احساس کنترل

غالباً، عدم نظارت کافی و کنترل داخلی فعالیت‌ها باعث عدم آگاهی سهامداران و مدیران از جرائم کارکنان خواهد شد. مارشال کلینارد و پیتر یاگرفرس با بررسی ۱۵۵۳ مورد پرونده وقوع جرم، به این نتیجه رسیدند که در بیش از ۶۰ درصد شرکت‌ها مدیران ارشد سازمانی (یقه‌سفیدها)، مرتکب جرم شدند. ضمناً، گزارش انجمن بازرسان ویژه‌ی تقلب (۲۰۱۴) بیانگر آن است که بخش عمده‌ای از جرائم سازمانی شامل تقلب و سوءاستفاده‌های مالی می‌باشد. در این گزارش آمده است که میانگین هزینه‌ی این جرائم حدود ۴ درصد از ارزش کل درآمد سازمان را شامل می‌شود. در سال‌های اخیر رایج‌ترین نوع تخلف اقتصادی مربوط به کسب و کار اقتصادی

است که عمدتاً شامل ارائه‌ی فاکتورهای جعلی، کسب‌وکار صوری و فرار مالیاتی است (تایل، ۲۰۱۴). گسترش این‌گونه جرائم در کشورهای اروپایی بیانگر نگرانی کمیسیون اروپا در زمینه‌ی کاهش شکاف مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد (گزارش اتحادیه‌ی اروپا، ۲۰۱۲).

اقتصاد غیررسمی تقریباً در هر کشوری وجود داشته و این مهم پیش‌بینی را با مخاطره روبه‌رو می‌سازد. پژوهشگران اروپایی بیان می‌دارند که حجم جرائم اقتصادی در اتحادیه‌ی اروپا تا سال ۲۰۱۳ برابر با ۲.۱۵ میلیارد یورو (اشنایدر و کرنی، ۲۰۱۳) بوده است. البته اندازه این پدیده بسته به هر کشور و میزان توسعه آن متفاوت می‌باشد. به عبارت دیگر می‌توان گفت که جرائم اقتصادی در کشورهای اروپای غربی مانند آلمان، فرانسه در حدود ۱۳ درصد، اتریش و سوئیس در حدود ۸ درصد و کشورهای اروپای مرکزی و شرقی لیتوانی، استونی، بلغارستان در حدود ۳۰ درصد از تولید ناخالص ملی را شامل می‌شود (اشنایدر و کرنی، ۲۰۱۱). مقایسه این جرائم وسیع بوده و نیازمند انجام اقدامات کاربردی برای محدود کردن آن است. حال سؤال این‌که آیا حساب‌برسان داخلی تعداد این جرائم را کاهش می‌دهند. گزارش انجمن بازرسان ویژه تقلب (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که بیش‌ترین سوءاستفاده‌ها یا تقلب‌ها عبارتند از فساد، تأمین مالی از طریق تقلب، جعل صورت‌های مالی، و غیره. در بسیاری از موارد، جرائم تقلب در بیش از یک روش صورت پذیرفته و مصادیق آن مانند کلاهبرداری و سوءاستفاده از اموال در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول (۲) تقلب، رشوه و فساد در برخی از کشورهای آسیایی، آفریقایی و اروپایی

آفریقای جنوبی	نیجریه	هند	روسیه	جمهوری چک	اسپانیا	فساد مالی
٪۷۸	٪۷۲	٪۸۰	٪۶۰	٪۶۱	٪۶۹	رشوه‌خواری / اعمال فاسد به‌طور گسترده رخ می‌دهد،
٪۱۰	٪۳۱	٪۵۲	٪۹	٪۱۶	٪۳۴	ارائه هدایا برای کسب‌وکار (توجیهی برای کمک به بقا در کسب‌وکار)،
٪۱۵	٪۲۱	٪۲۷	٪۱۶	٪۶	٪۱۶	پرداخت نقدی برای به دست آوردن مشاغل (توجیهی برای کمک به بقا در کسب‌وکار)،
٪۴۵	٪۴۷	٪۵۹	٪۴۱	٪۲۹	٪۵۶	شرکت‌ها اغلب عملکرد مالی را بهتر از آنچه هست گزارش می‌دهند،

(منبع: مؤسسه‌ی حسابرسی ارنست اند یانگ (EY)، ۲۰۱۵)

درواقع طبق گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (۲۰۱۸)، بزرگ‌ترین ریسک (تهدید) جرائم اقتصادی شامل تقلب در پرداخت (۲۱٪)، جعل اسناد (۲۰٪)، رشوه (۱۵٪)، سرقت پول (۱۱٪) بوده که (۵۳٪) آن توسط کارکنان، (۲۱٪) توسط مشتریان و (۱۴٪) اشخاص ثالث و مابقی توسط تأمین‌کنندگان، رقبا یا صاحب‌کاران کشف خواهد شد. این اعداد بیانگر آن است که حجم جعل اسناد، رشوه و سرقت در سال‌های اخیر افزایش و در مقابل فساد و تقلب در پرداخت، اندکی کاهش یافته است.

گزارش موسسه ی پی دبیلوسی (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که بیش از ۳۶٪ از اشخاصی که دو سال قبل در لهستان مورد بررسی قرار گرفته‌اند، اقدام به ارتکاب جرائم اقتصادی نموده‌اند.

جدول (۳) فراوانی ارتکاب بیش از یک جرم

درصد	مشخصات
۵۷	سوءاستفاده از دارایی (صرفاً)
۹	صرفاً فساد (صرفاً)
۲۳	سوءاستفاده از دارایی و فساد
۳	سوءاستفاده از دارایی و تقلب در صورت‌های مالی (صرفاً)
۱	تقلب صورت‌های مالی (صرفاً)
۴	فساد اداری، سوءاستفاده از دارایی و تقلب در صورت‌های مالی
۱	فساد و تقلب صورت‌های مالی
۱	سوءاستفاده از دارایی (صرفاً)

(منبع: انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (ACFE)، ۲۰۱۸)

جدول (۴) بیش‌ترین جرائم اقتصادی در اروپای غربی (درصد)

سال ۲۰۱۸	سال ۲۰۱۶	تقلب
۳۶	۴۰	فساد
۱۷	۲۵.۵	غیر نقدی
۲۸	۱۹.۱	صورت‌حساب
۱۳	۱۸.۲	بازپرداخت هزینه
۱۵	۱۷.۳	تقلب صورت‌های مالی
۱۷	۹.۱	پول دستی
۵	۸.۲	حقوق و دستمزد

(منبع: انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (ACFE)، ۲۰۱۸)

۷- چشم‌انداز حسابرانی داخلی

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش عینی و مشاوره‌ای است که برای افزودن ارزش و بهبود عملکرد سازمان طراحی شده است. نقش آن شامل شناسایی، جلوگیری و نظارت بر ریسک‌های تقلب و رسیدگی به آن‌ها می‌باشد. باید در نظر بگیرید که ریسک تقلب در هر کسب‌وکاری وجود داشته و با حسابرسی کنترل‌های حوزه‌ی مربوط، ارزیابی پتانسیل بروز تقلب

و نحوه‌ی برخورد سازمان با ریسک تقلب (استاندارد ۲۱۲۰. A۲)، از طریق ارزیابی ریسک، و برنامه‌ریزی حسابرسی پاسخ مناسب را می‌دهد. مسئولیت مستقیم حسابرسی داخلی جلوگیری از وقوع تقلب در کسب‌وکارها نبوده، بلکه این وظیفه‌ی مدیریت است که در خط اول دفاع به پیشگیری از آن بپردازد. حسابرسی داخلی باید از تخصص خود برای تجزیه و تحلیل مجموعه‌ی داده‌ها استفاده نموده و بر اساس روندها و الگوهای موجود به بیان تقلب و سوءاستفاده‌های مالی بپردازد. در صورت عدم وجود تجربه در تیم حسابرسی داخلی، سازمان باید استخدام یا جذب منابع انسانی با دانش و تخصص کافی را مدنظر قرار دهد. سازمان باید یک برنامه‌ی پاسخگویی ضد تقلب مناسب داشته باشد که به تشریح رویه‌های کلیدی و روش‌های بررسی بپردازد. این طرح باید نقش حسابرسی داخلی را در صورت وجود احتمال خطر تقلب و عدم موفقیت کنترل‌های داخلی روشن نماید. از لحاظ عملیاتی، حسابرسی داخلی باید دانش کافی در مورد تقلب داشته باشد:

۱. پرچم قرمز: با استفاده از پرچم‌های قرمز مناطقی را که در آن‌ها احتمال وقوع تقلب بیش‌تر می‌رود، مشخص می‌شود
۲. درک ویژگی‌های تقلب، تکنیک‌های مورد استفاده در ارتکاب تقلب، طرح‌ها و سناریوهای مختلف تقلب

۳. ارزیابی شاخص‌های تقلب و تصمیم‌گیری در خصوص ضرورت اقدامات بعدی

۴. ارزیابی اثربخشی کنترل‌ها برای جلوگیری و کشف تقلب

در صورت جمع‌آوری شواهد الکترونیکی، حسابرسی داخلی باید اطمینان حاصل کند که آیا دسترسی‌ها و الزامات قانونی لازم حاصل خواهد شد؟ در سازمان‌های که تقلب رخ داده است، حسابرسی داخلی باید درک کند که چگونه این کنترل‌ها شکست خورده و نیز به شناسایی فرصت‌های بهبود بپردازند. باید احتمال اشتباهات بیش‌تر، تقلب یا عدم تعهد در سازمان را در نظر گرفت و هزینه‌ی اطمینان را در رابطه با مزایای احتمالی مجدداً ارزیابی نمود. بسیاری از عوامل (ازجمله منابع موجود) بر نحوه‌ی پاسخگویی سازمان‌ها به تقلب تأثیر می‌گذارند. برخی سازمان‌ها شامل سازوکارهای آگاهی از تقلب (فعال) و واکنش (واکنش‌پذیر) در فعالیت حسابرسی داخلی بوده و برخی از حسابرسان داخلی ممکن است در مورد تقلب بررسی نمایند. مدیریت ریسک تقلب، چیزی است که هر سازمان با آن روبه‌رو است. حاکمیت شرکتی و مدیریت اجرایی می‌توانند به روشن شدن نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک کلاهبرداری کمک نماید. بنابراین سازمان‌ها برای توجه به نقش حسابرسی داخلی بایستی به پنج سؤال اساسی پاسخ دهند:

۱. آیا سازمان، برنامه‌ی پاسخگویی به تقلب را دارد به‌نحوی که خط‌مشی‌های کلیدی و روش‌های بررسی را تشریح نماید؟
۲. چه کسی بررسی مربوط به تقلب را در سازمان انجام می‌دهد؟
۳. آیا حسابرسی داخلی وظیفه‌ی شناسایی ریسک تقلب را در مناطق مختلف سازمانی داشته، و آیا در این مناطق کنترل حسابرسی دارد؟

۴. به هنگام بروز تقلب، آیا حسابرسی داخلی به بررسی نحوه شکست کنترل‌ها و چگونگی بهبود آن‌ها می‌پردازد؟
آیا حسابرسی داخلی وظیفه‌ی بررسی تقلب را دارد، و اگر چنین است، آیا این از مهارت لازم برای انجام چنین بررسی‌هایی برخوردار هستند؟

۷- حسابرسی و کنترل داخلی

طبق گزارش انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی به‌عنوان «فعالیت مستقل و عینی با اهداف اطمینان‌بخشی و مشاوره با هدف ایجاد ارزش‌افزوده در سازمان و به‌منظور دستیابی به اهداف مبتنی بر رویکرد سیستماتیک و نیز روش‌شناختی برای ارزیابی و بهبود اثربخشی ریسک فرآیندهای مدیریتی، کنترلی و ریسک می‌باشد.» بنابراین بایستی نتیجه‌گرفت که حسابرسی داخلی به معنای فعالیت عینی و مستقل مبتنی بر پیشگیری و مشاوره، اطمینان بخشی، سیستماتیک، متمرکز بر مدیریت بحران و بررسی فرآیندهای خواهد بود. حسابرسی داخلی از طریق سازوکارهای مؤثر کنترلی، ارزیابی اثربخش و کارا، و بهبود مستمر، و شناسایی نقاط ضعف و قوت در حوزه مدیریت کسب‌وکار به برنامه‌طراحی شده کمک می‌نماید. در واقع، هدف از حسابرسی داخلی عبارت است از ساده‌سازی فرآیندها، به‌منظور نظارت بر میزان دستیابی به اهداف؛ مسئولیت اجرای آن، و حمایت سیستماتیک و مستقل از منابع برای تعیین وجود فعالیت‌های کنترلی، انطباق نتایج با برنامه‌ریزی انجام شده و نیز بررسی اثربخشی راه‌حل‌ها و تحقق اهداف می‌باشد. بخش ۱۲۵ (۴) C از مفاد عمومی مقررات شماره ۲۰۱۳/۱۳۰۳ اتحادیه‌ی اروپا به بیان اثربخشی اقدامات حسابرسی داخلی و فعالیت‌های متناسب با شناسایی انواع ریسک تقلب‌ها می‌پردازد. علاوه بر آن، در بخش ۵۹ این مقررات به نقش مؤسسات حسابرسی در مورد سیستم‌های مدیریتی و کنترلی، گزارش‌های سالانه و بیانیه‌های کمیسیون اتحادیه‌ی اروپا در راستای «ارزیابی اثربخش ریسک تقلب و اقدامات متناسب با تقلب» می‌پردازد. مقررات دیگر شامل استاندارد IAASB۲۴۰ «مسئولیت حسابرس مستقل در مقابل تقلب»، استاندارد ISSI۲۴۰ «تعهدات حسابرس مستقل در مقابل تقلب به هنگام حسابرسی صورت‌های مالی متناسب با استاندارد» ISA۲۴۰ و نیز راهنمایی بیش‌تر برای حسابرسی بخش دولتی. بر اساس استانداردهای ذکر شده در بالا، هدف حسابرسی داخلی بررسی کارایی و اثربخشی سیستم‌های مدیریت و کنترلی و نیز پیشگیری و اصلاح اشتباهات و تقلب می‌باشد. کنترل صحت عملکردها ضروری بوده و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی منجر به ایجاد «ارزش‌افزوده» برای سازمان خواهد شد، زیرا حسابرسی داخلی اقدام به شناسایی ریسک‌ها شده و پایداری شرکت را موجب خواهد شد. وظایف اصلی حسابرسی داخلی (صرف‌نظر از نوع شرکت) عبارت است از:

۱. کنترل منظم قانونی، کارایی و مناسب بودن فعالیت‌ها

۲. بررسی صحت تحقق فعالیت‌ها و اهداف موردنظر

۳. بررسی اطلاعات عملیاتی و مالی

۴. نظارت بر عناصر کنترل‌ها داخلی و سازمان

۵. گزارش به مدیریت

۶. بازرسی از سیستم حسابداری

مهم‌ترین ویژگی یک حسابرسی داخلی مدرن شامل شناسایی، ارزیابی و آزمون مستقل می‌باشد. در درجه‌ی اول وظایف حسابرسی داخلی برای ارزیابی سیستم و شناسایی راه‌حل‌ها برای کاهش ریسک عبارت است از:

۱. بررسی بی‌طرفانه‌ی فعالیت‌های واقعی و بااهمیت

۲. تهیه‌ی مدارک معتبر و کافی برای ارزیابی نتایج

۳. هدایت منابع به مهم‌ترین مناطق سازمان

۴. اطلاع‌رسانی به مدیریت در مورد نحوه‌ی انجام حسابرسی داخلی مستمر

۵. همکاری با مدیریت و کارکنان برای اطمینان از عملکرد مناسب کنترل‌های داخلی

مطابق دیدگاه انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا (IIA)، حسابرسی داخلی هنوز یک پدیده‌ی جدید بوده و موضوعی است که برای تغییر منظم آن متناسب با نیازهای ضروری، شرایط و اهداف به‌صورت مستمر بایستی مورد تعریف واقع شود. همه‌ی استانداردها در معرض تغییر بوده و هنوز هم نیازمند جستجوی روش‌های دقیق‌تر حسابرسی می‌باشیم. رویه‌های حسابرسی داخلی در جدول ۵ نشان داده شده است. نتایج پژوهشی انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا (۲۰۱۹)، عناصر حسابرسی داخلی در مقابله با تقلب را در پنج طبقه‌ی کلی تقسیم‌بندی می‌نماید:

۱. سازمان‌ها برای محدود کردن خطر تقلب باید رویه‌های کنترل داخلی خوبی داشته باشند، و نقش حسابرسی داخلی ارزیابی این کنترل‌ها است.

۲. سازمان‌ها باید یک برنامه‌ی پیشگیری و تقلب مناسب داشته باشد تا محدودیت و پاسخ سریع را در شناسایی تقلب و مدیریت اوضاع به وجود آورد. این موضوع باید شامل داده‌های دیجیتال نیز باشد.

۳. مدیر ارشد حسابرسی باید چگونگی مدیریت تقلب در سازمان را در نظر گرفته و میزان مواجهه با خطر تقلب را به‌طور دوره‌ای ارزیابی نماید.

۴. ریسک تقلب باید در برنامه‌ی حسابرسی و هر وظیفه‌ی حسابرسی گنجانده شود تا کفایت کنترل‌های ضد تقلب را ارزیابی نماید.

۵. حساب‌رسان داخلی نباید در مورد تقلب تحقیق نمایند، مگر این‌که تجربه و تخصص خاصی برای انجام این کار داشته باشند.

کنترل داخلی در تمام سطوح اجرا شده و متناسب با ساختار سازمانی در ارتباط با سطوح مختلف مدیریت و اهداف شرکتی است. بخش عمده‌ای از رویدادهای اقتصادی می‌توانند کنترل شوند، اما در برخی از موارد نیازمند فراکنترل می‌باشیم. مدیران ممکن است از قابلیت اجرای کنترل‌های داخلی مطمئن نباشند. در بررسی مطالعات انجام شده برخی از دلایل نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی به‌صورت زیر مورد توجه واقع شده است:

۱. نبود کارکنان کنترلی
۲. فقدان آموزش منظم کارکنان
۳. نبود ساختار مناسب فناوری اطلاعات
۴. فقدان دستورالعمل مناسب در مورد خودکنترلی و روش‌های کنترلی
۵. سیستم کنترل متمرکز بر کنترل پیشگیرانه و پیش‌دستانه

جدول (۵) تغییرات در حسابرسی داخلی

فرآیند حسابرسی	حسابرسی مدرن مبتنی بر تجزیه و تحلیل ریسک	حسابرسی سنتی
حوزه‌ی حسابرسی	کلیه‌ی سیستم‌هایی که اهداف تجاری را پیاده‌سازی می‌کنند.	به‌عنوان یک قاعده، سیستم‌های مالی و حسابداری؛ انطباق نظارتی و فعالیت عملیاتی.
اهداف حسابرسی	تعیین این‌که آیا ریسک‌ها محدود شده است یا خیر؟	ارزیابی سیستم کنترل داخلی، بهبود کارآیی و بهره‌وری.
طرح حسابرسی	حسابرسی که به‌عنوان نتیجه‌ی تحلیل ریسک انتخاب شده است؟	برنامه‌های حسابرسی می‌توانند به نتایج حاصل از تحلیل ریسک ارائه شوند.
انواع حسابرسی	فقط دو مورد وجود دارد: حسابرسی پروژه‌ها و حسابرسی مداوم.	تمایز بین حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت و حسابرسی فناوری اطلاعات.
مشارکت دیگر کارکنان سازمان	مشارکت بالا در تمام مراحل با شروع برنامه‌ریزی. حسابرس صاحب ریسک است و مسئولیت کنترل را بر عهده دارد.	تنها برخی از حسابرسان دارای شناخت نسبت به حسابرسی بوده و صرفاً بر ارزیابی اولیه برای گزارش‌گری و ارائه‌ی یافته‌ها و پیشنهادها اکتفا می‌نمایند.
کارکنان حسابرسی	یک حسابرس می‌تواند هم‌زمان چندین کار را انجام دهد.	حسابرس وظایف حسابرسی را یکی پس از دیگری انجام می‌دهد.
دوره‌ی تکمیل وظیفه‌ی حسابرسی	پیش‌بینی دشوار است. کارهای غیراستاندارد، غالباً با تغییرات سیستم همراه است.	محاسبه‌ی آسان، زیرا به‌عنوان یک قاعده، حسابرسی معمولاً از پیش انجام شده است.

انجام آزمون‌ها	هدف از آزمون‌ها ارزیابی کار کنترل‌های کلیدی است. تجزیه و تحلیل ریسک به شما امکان تعیین و ارزیابی مهم‌ترین کنترل‌ها را می‌دهد.	هدف از آزمون‌ها ارزیابی عملکرد کنترل است. هدف از این آزمون‌ها یافتن اشتباهات است اما بدون توجه به ارتباط آن‌ها.
گزارش	حصول اطمینان حسابرسی از این‌که، ریسک‌ها در سطح قابل قبول قرار دارد. با اشاره به این‌که ریسک‌ها باید محدود باشد.	تأیید این‌که سیستم کنترل داخلی الزامات را برآورده می‌کند. نقاط ضعف موجود در سیستم
حسابرسان	افراد بسیار باانگیزه و دارای تجربه‌ی مدیریتی یا کارشناسی در حوزه‌ی حسابداری و سایر حوزه‌ها، برای حسابرسی ویژه قابل استفاده است.	حسابرسان / حسابداران خبره و حسابرسان حرفه‌ای شاغل پست سازمانی.
انجمن حسابرسان داخلی	ساختار وظیفه‌ای	ساختار سلسله‌مراتبی

(منبع: سی‌زروینسکی، ۲۰۰۵)

در واقع کنترل‌های داخلی برای پیشگیری از اشتباهات، عدم انضباط مالی و تقلب در اقتصاد است. این موارد شامل شناسایی، افشا و ارائه‌ی اهداف است. ارزیابی عدم انضباط مالی در سازمان‌ها و بررسی تقلب معمولاً مبتنی بر کنترل و رعایت قوانین مالی منظم، کسب و کار شرکت، امنیت، گردش منظم اسناد و عملکرد خودکنترلی می‌باشد. بنابراین تمرکز بر کنترل‌های داخلی صلاحیت‌دار خواهد بود. به هنگام کشف تقلب، نه تنها نیازمند کسب شواهدی اطمینان‌بخش به روش حرفه‌ای بوده، بلکه بایستی اقدامات قانونی را نیز مورد توجه قرار دهیم. کنترل داخلی یک سیستم جداگانه نبوده، بلکه بخش جدای‌ناپذیری از سیستم مدیریت سازمان است. کنترل‌های داخلی هم‌راستا با حسابرسی داخلی صورت پذیرفته و اهداف آن عبارت است از (کوک، ۲۰۰۲):

۱. حمایت از سازمان در دستیابی اهداف (اثربخشی و کارآیی فعالیت‌ها، و استفاده کارا از منابع، قابلیت اطمینان از گزارش‌های مالی، رعایت قانون)
 ۲. امکان کسب اطمینان منطقی از تحقق اهداف اقتصادی
 ۳. حفاظت از دارایی
 ۴. شناسایی عدم انضباط مالی و تقلب
- وظایف اصلی کنترل داخلی نیز شامل موارد زیر است (کوک، ۲۰۰۲):
۱. پیش‌بینی و پیشگیری (عوارض جانبی و مناسبت‌ها)
 ۲. شناسایی و کشف (عوارض جانبی و اقدامات اصلاحی)

۳. اصلاح مدیریت (دلایل وقایع موردنظر)
برای بررسی وظایف کنترل داخلی، نیازمند توجه تفاوت‌های بین کنترل داخلی و وظایف حسابرسی داخلی مطابق جدول ۶ خواهیم بود.

جدول (۶) تفاوت بین حسابرسی داخلی و کنترل داخلی

کنترل داخلی	حسابرسی داخلی
در درجه‌ی اول به علائم یک پدیده‌ی منفی پاسخ می‌دهد	تأکید بر علل پدیده‌های جانبی
توجه صرف به اثرات آتی ریسک	اقدامات پیشگیرانه، ریسک‌های احتمالی را نشان می‌دهد
دامنه‌ی محدود مجوز، به خواست طرف سفارش‌دهنده بستگی دارد	تا حد زیادی مستقل است
با تمرکز بر تشخیص مرتکبین عدم انضباط مالی	فعالیت با هدف بهبود کسب‌وکار
بر اساس آیین‌نامه داخلی کار می‌کند	بر اساس استانداردها کار می‌کند

(منبع: کندال و استاسیک، ۲۰۰۵)

اولین دستاورد حسابرسی عملکرد مبتنی بر فرآیند کنترلی (کنترل اشتباهات، کاهش تقلب) در دهه ۱۹۸۰ میلادی مطرح گردید. در واقع، به‌نوعی بسطی از حسابرسی مستقل است. در اواخر دهه ۱۹۸۰ میلادی و نیز در دهه ۱۹۹۰ میلادی دستاوردهای حسابرسی داخلی گسترش یافت و بر مبنای حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مبتنی بر ریسک (برآورد ریسک، ایجاد سیستم‌های هشداردهنده‌ی به‌موقع) با هدف توجه به فرآیندهای اقتصادی و فنی مطرح گردید. بنابراین حسابرسی داخلی با توجه به توسعه وظایف و نقش‌های خود نیازمند توجه به تمام ویژگی‌های شرکت و کنترل امور مالی و حسابداری آن بوده و مبتنی بر تکمیل آیین‌نامه‌های کنترلی (اطمینان بخشی کسب‌وکار اقتصادی، بررسی رعایت قوانین و مقررات، ریسک) بایستی بر اثربخش و مناسب بودن دستورالعمل‌ها تأکید ورزد. حسابرسی داخلی با تمرکز بر وظایف اطمینان بخشی و خدمات مشاوره‌ای اقدام به بررسی نقاط چالش آفرین سیستم مدیریت و توسعه‌ی راه‌حل‌ها مناسب برای حذف آن‌ها خواهد نمود. حسابرسی داخلی، ابزاری برای بهبود امنیت اقتصادی می‌باشد.

۸- حسابرسی داخلی به‌عنوان ابزاری برای بهبود امنیت اقتصادی

اگر حسابرسی داخلی برای بررسی تقلب مورد نیاز باشد، آنگاه حسابرسی داخلی باید مهارت و تجربه‌ی لازم را برای انجام بررسی داشته و مسئولیت حرفه‌ای خود را بدون به خطر انداختن تحقیقات و شواهد مرتبط با آن انجام دهد. این بررسی‌ها، جزء وظایف حسابرسی داخلی نیست. بنابراین حسابرسان داخلی باید با در نظر گرفتن میزان کار مورد نیاز برای دستیابی به اهداف مشارکت و پیچیدگی، اهمیت آن، از مراقبت‌های حرفه‌ای مناسب (استاندارد ۲۱۲۰. A۲)

استفاده نمایند. آن‌ها باید تصمیم بگیرند که آیا در وضعیت مناسبی برای انجام بررسی‌ها بوده یا این‌که برای انجام بررسی و تحقیق نیازمند استفاده از مشاوران حقوقی داخلی، منابع انسانی، بررسی‌کنندگان تقلب، حسابرسی دادگاهی دیجیتال یا تخصص‌های قانونی و بررسی برون سازمان خواهند بود. سازمان‌ها نباید انتظار داشته باشند که مهارت حسابرسی داخلی شامل بررسی مربوط به تقلب باشد. در مقابل، حسابرسی داخلی باید با ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی لازم در مورد کنترل‌های داخلی که برای کشف و جلوگیری از تقلب طراحی شده‌اند، از اقدامات مدیریت ضد تقلب در سازمان پشتیبانی نمایند. در جدول ۷ دیدگاه‌های مختلف در خصوص طبقه‌بندی وظایف و نقش‌های مهم حسابرسی داخلی مورد توجه واقع شده است. متداول‌ترین انواع حسابرسی داخلی عبارتند از: حسابرسی مالی، حسابرسی عملکرد، حسابرسی سیستم‌ها، حسابرسی رعایت. در جدول ۸ هرکدام از انواع حسابرسی و گستره آن مورد تعریف و توجه واقع شده است.

جدول (۷) طبقه‌بندی حسابرسی داخلی مبتنی بر دیدگاه پژوهشگران

پژوهشگر	طبقه‌بندی
سویر، دیت‌هوفر، شاینر	حسابرسی جامع، مدیریت محور گرا، مشارکت‌کننده‌ی حسابرسی برنامه
فایت	بررسی کنترل داخلی، حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی تحقیق، حسابرسی اطلاعات، حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مدیریت، مشاوره داخلی
لوک	حسابرسی مالی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مدیریت، حسابرسی رعایت

(منبع: کندال و استاسیک، ۲۰۰۵)

جدول (۸) حوزه‌های کارکردی انواع حسابرسی

تعریف	کاربرد
حسابرسی مالی - ارزیابی گزارش‌های مالی مطابق استانداردهای حسابرسی مالی	• ارزیابی ساختار حسابداری • بازرسی گزارش‌های حسابداری • بررسی مطالب موجود در گزارش‌های حسابداری • تحلیل و ارزیابی گزارش‌های مالی • ارزیابی روش تأمین مالی کسب‌وکارها • بررسی نقدینگی مالی

• بررسی کارایی کسب‌وکار • بررسی صرفه‌ی اقتصادی • ارزیابی اجرای اهداف عملیاتی • ارزیابی اجرای اهداف بلندمدت	حسابرسی عملکرد - ارزیابی کارایی و اثربخشی اقدامات بر عملکرد سازمان
• ارزیابی سیستم جمع‌آوری و پرداخت وجه • ارزیابی مدیریت بدهی‌ها و مطالبات • ارزیابی تولید، لوازم و فروش	حسابرسی سیستم - نظارت بر سیستم‌های موجود در سازمان
• ارزیابی انطباق موافقت‌نامه‌ها با قانون • ارزیابی انطباق با مقررات حسابداری • ارزیابی کیفیت محصولات با استانداردهای ملی و بین‌المللی • ارزیابی رعایت تاریخ‌های گزارش‌گری • ارزیابی انطباق با قوانین حاکم بر عملکرد سازمان	حسابرسی رعایت - ارزیابی این‌که آیا اقدامات مطابق دستورالعمل‌ها و قوانین هستند
• ارزیابی روابط عمومی • ارزیابی عملکرد واحدهای سازمانی در شرکت • ارزیابی محصولات و فناوری‌ها • ارزیابی امنیت سیستم‌های فناوری اطلاعات • ارزیابی توسعه منابع انسانی و فرهنگ سازمانی	حسابرسی عملیاتی - مطابقت با اهداف سازمان

(منبع: وینارسکا، ۲۰۰۵)

در واقع حسابرسی بیش از اندازه به حسابرسی مالی متصل است، حال آن‌که حسابرسی سیستم‌ها و حسابرسی عملیاتی از اهمیت زیادی برخوردار هستند. بایستی توجه داشت که بیش‌تر جرائم اقتصادی و مخاطرات عدم انضباط مالی و سوء مدیریت‌ها در درون سازمان شکل گرفته و بنابراین به‌طور مستمر نیازمند توجه به نظارت ویژه توسط حسابرسی داخلی می‌باشیم. شاید بهتر باشد از مفاهیم جدید حسابرسی یعنی حسابرسی پروژه یا حسابرسی مستمر استفاده نماییم. از سوی دیگر تحول فرآیندهای مدیریتی نیز به عنوان اصول عملکرد کسب‌وکار دستخوش تغییر بوده و نیازمند حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر، به دلیل رقابت اقتصادی بیش‌تر شرکت‌ها و توسعه یافتن انواع ریسک‌های کسب‌وکار علاوه بر تمرکز حسابرسی داخلی بر حوزه‌ی مالی نیازمند تمرکز آن بر دیگر حوزه‌ها خواهیم بود. از این‌رو نقش حسابرسی داخلی در فرآیندهای مدیریت ریسک رو به افزایش است (شکل ۱). حسابرسی داخلی، برای تأمین خدمات اطمینان‌بخشی، جلوگیری از جرم و تقلب، ارزیابی مخاطرات ریسک به‌ویژه ریسک‌های مالی مورد معرفی واقع شده و به دنبال روش‌های نظارت و تشخیص تقلب (مانند: سازوکارهای پاسخ به عدم انضباط مالی) می‌باشد. حسابرسی داخلی همگام با تغییر رویه‌های مدیریت بایستی توسعه‌یافته و بر حوزه‌های مشکل‌آفرین تمرکز نماید.

شکل (۱) نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک (ERM)

نقش‌هایی که حسابرسی داخلی نباید انجام دهد	نگهداشت و توسعه‌ی چارچوب ERM	نقش‌های اصلی حسابرسی داخلی مبتنی بر مدیریت ریسک (ERM)
• تنظیم تمایل به ریسک • پاسخگویی برای مدیریت ریسک • واکنش به ریسک از طرف مدیریت • تصمیم‌گیری نسبت به واکنش به ریسک • اطمینان بخشی مدیریت نسبت به ریسک • پیاده‌سازی فرآیندهای مدیریت ریسک	• پشتیبانی از استقرار ERM • توسعه‌ی راهبرد ERM برای تأیید گسترده • گزارشگری تلفیقی مبتنی بر ریسک • تسهیل شناسایی و ارزیابی ریسک • فعالیت‌های هماهنگ ERM • هدایت مدیریت در واکنش به ریسک	• بازبینی مدیریت ریسک‌های کلیدی • اطمینان بخشی نسبت به فرآیند مدیریت ریسک • اطمینان بخشی نسبت به ارزیابی صحیح ریسک‌ها • ارزیابی فرآیندهای مدیریت ریسک • ارزیابی گزارشگری ریسک‌های کلیدی

(منبع: کلاموت، ۲۰۱۸)

۹- ارزیابی ریسک تقلب

مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ «تقلب و اشتباه»، برخی از دستورالعمل‌ها در مورد ارزیابی ریسک تقلب ایجاد شده است. در هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرس باید ریسک مربوط به این واقعیت را ارزیابی کند که تقلب و اشتباه، می‌تواند منجر به ناسازگاری‌های قابل‌توجه در گزارش‌های مالی شود و او باید اطلاعات مربوط به تقلب یا اشتباهات کشف شده از مدیریت را مورد درخواست قرار دهد. علاوه بر هرگونه محدودیت ساختاری سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی و همچنین عدم رعایت الزامات مربوط به کنترل داخلی، شرایط و یا حوادثی وجود دارد که ریسک مرتبط با تقلب و اشتباه را افزایش می‌دهند. چنین شرایطی شامل جنبه‌های مربوط به صداقت و صلاحیت مدیریت، شرایط غیرمعمول درون و برون سازمانی است که بر فعالیت اقتصادی، معاملات غیرمعمول یا مشکلات مربوط به اثبات وجود حسابرسی کافی و مناسب تأثیر می‌گذارد. بر اساس ارزیابی ریسک، حسابرس باید برخی از روش‌های حسابرسی را تدوین کند که به‌طور معقول و منطقی تضمین می‌نمایند که تخلفات قابل‌توجه ناشی از تقلب و اشتباه در گزارش‌های مالی به‌طور کلی کشف خواهد شد. بنابراین حسابرس در حسابرسی خود به دنبال اثبات کافی و مناسب نسبت به این موضوع می‌باشد صورت‌های مالی قابل اتکا بوده و در صورت

وجود تقلب یا اشتباه، اقدامات اصلاحی نسبت به آن صورت پذیرفته است. معمولاً احتمال کشف اشتباه بیش‌تر از کشف تقلب است. زیرا تقلب معمولاً با اقدامات پوششی همراه است. محدودیت‌های ذاتی حسابرسی یک موضوع غیرقابل اجتناب است.

مطابق استاندارد حسابرسی ۲۰۰ «هدف و اصول کلی حسابرسی گزارش‌های مالی»، حسابر س باید حسابرسی را با نگرش شک‌گرایی حرفه‌ای انجام داده و اذعان نماید که واقعیت‌ها و وقایع را می‌توان کشف نموده و احتمال وجود تقلب یا اشتباه وجود دارد. اگرچه وجود یک سیستم حسابداری کارآمد و کنترل داخلی امکان عدم ارائه‌ی گزارش‌های مالی به دلیل تقلب و اشتباه را کاهش می‌دهد، اما همیشه این ریسک وجود دارد که سیستم کنترل داخلی ممکن است مانع از کشف سوءتفاهم مربوط نشود. علاوه‌براین، هر سیستم حسابداری و کنترل داخلی می‌تواند در برابر تقلب که به دنبال توافق پنهانی بین کارکنان یا تقلب از طرف مدیریت صورت می‌گیرد، ناکارآمد باشد. مدیران سطوح خاص می‌توانند کنترلی را که مانع ارتکاب تقلب توسط سایر کارکنان شود، تشدید نمایند (به‌عنوان مثال از طریق نشانه‌هایی که توسط افراد زیرمجموعه خود در مورد دست‌کاری در حسابداری، جعل اسناد حسابداری یا پنهان‌کاری ارائه شده است). در ارزیابی ریسک تقلب، حسابر س باید سؤالات زیر را در نظر بگیرد (مونت‌آنو و همکاران، ۲۰۱۰):

- آ. آیا می‌توان با شیوه‌ای که از مدیریت و کارمندان دریافت می‌شود، تقلب کرد؟
- ب. کنترل‌های داخلی چقدر دقیق هستند؟ آیا می‌توان از آن‌ها جلوگیری کرد؟
- ج. چه کسی در سازمان می‌تواند انگیزه ارتکاب تقلب را داشته باشد؟
- د. آیا تغییرات اساسی در سازمان رخ داده است؟
- ه. آیا سازمان در محدوده و منطقه‌ی جغرافیایی با افزایش سطح تقلب فعالیت می‌کند؟
- و. آیا مواردی وجود داشته است که اعضای مدیریت و کارمندان به اتهام تقلب مورد بررسی قرار گیرند؟

توانایی سازمان برای پیشگیری و کشف تقلب بستگی به ارزیابی درست و کامل خطرات تقلب دارد. در عمل، ارزیابی ریسک‌های تقلب فرآیندی هفت مرحله‌ای می‌باشد (مونت‌آنو و همکاران، ۲۰۱۰):

۱. سازمان‌دهی نحوه‌ی ارزیابی ریسک‌های تقلب
۲. تعیین فرآیندها، واحدهای سازمانی و مکان‌هایی که باید مورد ارزیابی قرار گیرند هم از منظر ارزش معاملات و مانده‌های آن‌ها و هم مبتنی بر ریسک‌های خاص شناسایی شده
۳. شناسایی طرح‌ها و سناریوهای تقلب
۴. ارزیابی امکانات ارتکاب تقلب
۵. ارزیابی میزان اهمیت خطرات تقلب شناسایی شده (ارزیابی خسارات احتمالی)
۶. تعیین کنترل‌های داخلی ضد تقلب موجود و سطح پوشش آن‌ها. در این مرحله آسیب‌پذیری‌های سیستم کنترل داخلی شناسایی می‌شود
۷. تدوین یا اصلاح برنامه حسابرسی بر اساس نتایج ارزیابی خطرات تقلب

علاوه بر تمام موارد فوق، حسابرس داخلی باید یک عنصر غیرقابل پیش‌بینی در برنامه‌های کاری خود داشته باشد. نتایج حسابرسی بایستی به ذی‌نفعان سازمان گزارش شده و مورد سازمان‌دهی قرار گیرند (اوپرین و همکاران، ۲۰۰۷). نتیجه‌گیری‌هایی که حسابرسان به آن می‌رسند در گزارش‌هایی که در دسترس علاقه‌مندان باقی می‌ماند خلاصه شده و سیستم سازی می‌شود. به‌عنوان مثال در استاندارد حسابرسی ۲۴۰ «تقلب و اشتباه» به دو روش تشخیص اشتباه عمدی اشاره شده است: گزارش‌گری مالی متقلبانه و اختلاس دارایی‌ها (بوگنت و همکاران، ۲۰۱۱). گزارش‌گری مالی تقلب حاکی از اشتباهات عمدی یا حذف مبالغ یا اطلاعات از وضعیت مالی، با هدف فریب کاربران است. این نوع تقلب می‌تواند شامل موارد زیر باشد: اقدامات فریبکارانه (مانند دست‌کاری، جعل، یا اصلاح داده‌های حسابداری و توجیه اسناد استفاده شده برای ترسیم موقعیت‌های مالی)، تفسیر اشتباه عمدی یا حذف وقایع، معاملات و سایر اطلاعات مهم از وضعیت‌های مالی، استفاده‌ی نادرست از خط‌مشی‌های حسابداری مربوط به ارزیابی، تشخیص، طبقه‌بندی، ارائه یا توصیف اطلاعات. از طرف دیگر، اختلاس دارایی به تقلبی اشاره دارد که به معنای سرقت دارایی از یک سازمان است.

صرف‌نظر از این موضوع، در صورت تقلب در گزارش‌گری مالی یا اختلاس دارایی، تقلب مستلزم ایجاد انگیزه یا فشارهایی است برای ارتکاب است. همه‌ی این جنبه‌ها دشوار است و گاهی اثبات تقریباً غیرممکن است. در برنامه‌ریزی حسابرسی، حسابرسی باید برای تشخیص این‌که آیا اشتباهات مهم نشای از تقلب بوده است یا خیر، مدیر را مورد سؤال قرار دهد. حسابرس نه‌تنها تمایل به ارزیابی انجام شده توسط مدیریت در مورد ریسک تقلب و سیستم موجود در زمینه‌ی پیشگیری و کشف تقلب دارد، بلکه به سیستم حسابداری و کنترل داخلی که برای پیشگیری و تشخیص اشتباه نیز ایجاد شده، توجه نشان می‌دهد (بوگنت و همکاران، ۲۰۱۱).

این سؤالات ممکن است جنبه‌های زیر را در نظر بگیرد: مکان شعب، بخش‌های تجاری، انواع معاملات، مانده حساب‌های قابل توجه، نحوه‌ی مدیریت، فعالیت سازوکارهای حسابرسی داخلی، شناسایی تقلب و یا نواقص بااهمیت در سطح سیستم کنترل داخلی، روش مدیریت برای انتقال دیدگاه خود نسبت به کارها و رفتار اخلاقی مسئولانه به کارکنان (به‌عنوان مثال سیاست‌های اخلاقی یا آیین رفتار حرفه‌ای و غیره). همان‌طور که قبلاً عنوان شد، همه‌ی این موارد جنبه‌های حساسی داشته و بنابراین ردیابی آن دشوار است اما دقیقاً به همین دلیل است که حسابرسی داخلی در اکثر مأموریت‌های خود آن‌ها را مورد توجه قرار می‌دهد. برای درک روشنی از تقلب، شناختن سه عامل مهم مرتبط با ارتکاب تقلب: فرصت، انگیزه و خود توجیهی مهم است. این فرصت به‌طور کلی به دلیل نقص در کنترل‌های داخلی اتفاق می‌افتد و محیطی را ایجاد می‌کند که در آن، این جرائم اتفاق افتاده و کشف نخواهند شد. انگیزه غالباً در نتیجه‌ی محدودیت‌های مالی ناشی از یک سبک زندگی گران‌قیمت، تفاوت بین حقوق و مسئولیت‌ها، فشار برای دستیابی به اهداف مالی خاص، کسب منافع شخصی گسترده یا طمع‌ورزی ایجاد می‌گردد. خود توجیهی بیانگر گفتگوی درونی است که فرد خطاکار برای ایجاد انگیزه در اعمال خود استفاده می‌نماید.

مرتکب تقلب این گونه خود را متقاعد می‌نماید که کارفرما حقوق وی را تملک نموده است.

۱۰- پیشگیری و کشف تقلب

پایه‌سازی مناسب و صحیح آیین رفتار حرفه‌ای بیانگر آن است که یکی از مهم‌ترین سازوکارهای ارتباط با کارکنان معیارهای قابل قبول در فعالیت خود و جلب توجه به تعهدی است که مدیریت به منظور احترام به یکپارچگی و انسجام سازمان انجام داده است (یک ساختار سازمانی شفاف، تدوین سیاستی در مورد تضاد منافع، وجود یک بخش حسابرسی داخلی). همچنین یک برنامه ارتباطی و آموزشی با دقت برنامه‌ریزی شده باعث افزایش درک کارکنان از تعهدات خود در مورد کنترل‌های انجام شده در مورد تقلب و تخلفات حرفه‌ای می‌شود (به عنوان مثال: بحث‌های منظم درباره‌ی اخلاق حرفه‌ای یا ایجاد خط محرمانه برای گزارش تقلب).

روش دیگر پیشگیری و کشف تقلب به شناخت علائم هشدار دهنده‌ی اولیه در مورد تقلب احتمالی اشاره دارد. مدیریت یک نهاد باید به علائم هشدار دهنده‌ی مختلفی که ظهور می‌کند توجه نماید: تغییر در رفتار یک کارمند، تغییر در شیوه زندگی شخصی، اختلافات در مورد مرخصی گرفته شده و غیره. از این نظر، مدیریت می‌تواند یک سیستم پشتیبانی محرمانه برای کارکنان خود که می‌تواند شامل مشاوره خانوادگی، مشاوره اعتیاد و کمک یا مشاوره مالی باشد. یک اقدام مهم در زمینه پیشگیری و کشف تقلب، ایجاد یک سیستم کنترل داخلی مناسب است که دقیقاً با این مسئولیت وظیفه دارد. هدف این است که به اصل عملکردهای جداکننده توجه نماییم. هیچ کارکردی نباید به کارمند اجازه دهد کل چرخه‌ی معاملات را انجام دهد، یعنی کارمند نباید اختیار اجرای هر دو بخش جلو و فعالیت‌های پشتیبان را داشته باشد. بررسی کارکنان در مدارک تحصیلی، شایستگی، تحصیلات، مشاغل قبلی، ارزیابی منظم عملکردهای خود، مرخصی گرفته شده، دسترسی به منابع عمومی برای مقایسه‌ی داده‌های حسابداری با وضعیت فعلی آن‌ها، به طور صحیح در مورد کارمندان و اشخاص ثالث به‌ویژه در مواردی که از سمت‌های مقامات در روند گزارش‌گری مالی برخوردار می‌باشند.

ابزار تجزیه و تحلیل داده‌های فعال در رابطه با شاخص‌های تقلب (مانند: جستجوی اطلاعات در پایگاه‌های داده به منظور شناسایی ارتباطات بین افراد مختلف، غربالگری پیشینه کارکنان از نظر محکومیت، حوادث مالی، وام و...) می‌تواند به تشخیص احتمالی کمک کند. در غیر این صورت، تقلب‌ها و تخلفات حرفه‌ای که ممکن است از سوی مدیریت همچنان ادامه یابد. علاوه بر این، ارزیابی پیچیده از تقلب و ریسک‌های جرائم حرفه‌ای می‌تواند به مدیریت کمک کند تا ریسک‌های منحصربه‌فردی را که شرکت با آن روبه‌رو است، بهتر مورد بررسی قرار داده، شکاف‌ها و نواقص موجود در کنترل‌های خود را مورد شناسایی قرار داده و طرحی را برای شناسایی بهتر منابع و رویه‌های مناسب کنترلی تنظیم نماید. جنبه‌ی دیگری که می‌تواند از تقلب جلوگیری نماید، به نگرش نسبت به کلاه‌برداران اشاره دارد.

یک قدم مهم در ایجاد فرهنگ عدم تحمل به سمت تقلب، اقدام مستمر در هنگام کشف یک

تخلف اقتصادی است. به این ترتیب، کارکنان می‌فهمند که پیامدهای درگیری احتمالی در تقلب چیست و تشخیص آن به سبب وجود سیستم کنترلی و مدیریت ریسک کارآمد، موضوعی مسلم و اجتناب‌ناپذیر است. چنین نگرشی می‌تواند منجر به انصراف بیش‌تر مرتکبین تقلب شود. همچنین این موضوع اساسی است که به کارکنان نشان دهیم که با تمامی مجرمان و مرتکبین تقلب، صرف‌نظر از موقعیتی که در شرکت دارند به همان اندازه رفتار خواهد شد. سرانجام، واکنشی که یک شرکت هنگام کشف تقلب دارد نیز از اهمیت برخوردار است. زیرا باید به روشی مناسب پس از کشف تقلب و جرائم حرفه‌ای آن را افشاء نماید. از این‌رو پس از کشف و افشای تقلب، برای بهبود شرایط شرکت بایستی اقدامات زیر را لحاظ نماییم:

۱. افشاء داوطلبانه نتایج به یک نهاد نظارتی و یا هر مرجع ذی‌صلاح
۲. رفع انگیزش‌های متعهدانه و دلایل شکل‌گیری تقلب برای کاهش ریسک تقلب
۳. بحث و گفتگو میان مدیران شرکت برای جلوگیری و کشف تقلب
۴. اطمینان به کارکنان شرکت نسبت به انجام وظایف مدیران در قبال تقلب
۵. راه‌اندازی یک سیستم انضباطی برای پاسخگویی مناسب، جلوگیری از تقلب و جرائم حرفه‌ای و اطمینان‌بخشی به کارکنان نسبت به در اولویت بودن مدیریت ارزیابی ریسک

۱۱- راه‌های حداقل‌سازی تقلب

رویه‌های ضد تقلب بایستی مرتبط با آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای در هر شرکت بزرگ توسعه یابد. در شرکت‌های بزرگ و متوسط باید رویه‌های مناسب اتخاذ شود تا خطر سوءاستفاده به حداقل برسد. در بسیاری از شرکت‌ها، کارکنان موظف هستند سوءظن‌ها و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های فاسد انگیز یا سوءاستفاده‌های انجام شده توسط مدیریت ارشد یا کارمندان، تأمین‌کنندگان یا سایر نهادهای مرتبط با سازمان را گزارش دهند. کارکنان ممکن است در صورت وجود در این چنین شرکت‌هایی، به‌صورت مستقیم (یا از طریق یک نماینده خویش و یا هر سازوکاری که در شرکت پیش‌بینی شده باشد) واحد حسابرسی داخلی گزارش دهند. مسئولیت تشخیص و جلوگیری از سوءاستفاده بر عهده مدیریت واحد است و هر یک از اعضای مدیریت باید به هرگونه بی‌نظمی در عملکرد توجه ویژه داشته باشند.

این تیم مدیریتی است که باید به‌درستی ریسک‌ها را کنترل کند، یعنی روند شناسایی، ارزیابی و کنترل رویدادها یا موقعیت‌های احتمالی، برای دستیابی منطقی به اهداف شرکت. درواقع، یکی از وظایف حسابرسی داخلی ارائه اطلاعات به مدیریت نسبت به عملکرد صحیح و اثربخش فرآیندهای مدیریت ریسک می‌باشد. علاوه‌براین، باید فرصت‌هایی را برای بهبود این فرآیندها به‌منظور افزایش کارایی کسب‌وکار شناسایی کرد. روند تجزیه و تحلیل عملکرد سیستم مدیریت ریسک مستلزم آن است که حسابرس موارد زیر را مورد شناسایی قرار دهد: قانون، حسابداری، امور مالی، منطقی (حقایق مرتبط)، یافتن پیوندها و تعریف منطقی از هدف جرم و کسب شواهد منبع.

حسابرس داخلی، همان‌طور که در انجمن حسابرسان داخلی آمریکا تعریف شده است؛ موظف است فرآیندهای مدیریت ریسک را ارزیابی کرده و سپس صحت کنترل مدیریت را بررسی نماید. ثانیاً، حسابرسان داخلی بایستی در راستای کاهش ریسک اشتباهات گام بردارند؛ اما مهم‌تر از این‌همه، آن است که تقلب‌های انجام شده توسط کارمندان را محدود کند. حسابرس باید نقاط ضعفی در فرآیندهای مدیریت و کنترل پیدا نموده و سپس تغییرات مناسب را در این سیستم‌ها اعمال نماید. همان‌طور که در پیش‌گفته شد نقطه شروع حسابرسی داخلی شامل ارزیابی اثربخشی، کارآیی و کفایت سازوکارهای کنترلی می‌باشد.

این ارزیابی به شما این امکان را می‌دهد که آیا سازوکارهای کنترلی به شرکت برای دستیابی به بازده، ارزش و موقعیت بازار، و همچنین عملکرد صحیح آن کمک نموده و این‌که آیا از قابلیت اطمینان گزارش‌گری و سازگاری آن، اطمینان بدست می‌دهد. این موضوع در انطباق با مفاد قوانین و مقررات درون و برون سازمان خواهد بود. حسابرسی داخلی، فقط می‌تواند نظر خود را در مورد کیفیت عملکرد مدیریت ریسک و کنترل مدیریت ارائه دهد. در صورت عدم همکاری صحیح همه واحدهای مدیریتی، حسابرسی داخلی اثربخش نخواهد بود. آگاهی مدیریت از لزوم کنترل و مدیریت ریسک، آن را به ابزاری حمایتی و مشورتی تبدیل می‌کند. عملکرد سیستم مناسب و اثربخش برای کنترل تقلب مالی می‌تواند یک عامل پیشگیرانه و یک سازوکار فعال برای جلوگیری و کشف تقلب اقتصادی باشد. توسعه سیستم مناسب مبتنی بر دانش و مهارت‌های به دست آمده، و همچنین تجربه دیگران در مبارزه با جرم و جنایت، به‌طور مؤثر ریسک‌های تقلب و تقلب اقتصادی را به حداقل می‌رساند. البته حسابرسی داخلی تنها راه تشخیص تقلب در شرکت‌ها نمی‌باشد. از کدام روش‌های ضد سوءاستفاده بیش‌تر استفاده می‌شود؟

مطابق پژوهش انجمن بازرسان ویژه تقلب آمریکا (۲۰۱۸)، حدود (۸۰٪) سازمان‌ها قوانین (آیین‌نامه) حاکمیت شرکتی را تدوین نموده و در همان میزان از حسابرسی‌های مستقل صورت‌های مالی استفاده نموده‌اند. واحدهای حسابرسی داخلی تقریباً (۷۳٪) از واحدهای سازمانی را مورد بررسی قرار داده و (۶۶٪) از واحدها توسط مدیریت مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند. روش‌های دیگر اجرا شده در این شرکت‌ها شامل برنامه‌های پشتیبانی کارکنان، آموزش کارآزمایی در زمینه تقلب در مدیریت، سیاست‌های ضد تقلب، بخش‌های ویژه ضد تقلب، نظارت و تحلیل داده‌ها، حسابرسی‌های خاص و همچنین گردش مالی کارکنان (۱۹٪) و پرداخت پاداش مناسب برای اطلاع‌رسانی (۱۲٪) می‌باشد.

ارزیابی کارآیی سرمایه‌گذاری در راه‌های مقابله با تقلب دشوار است، زیرا اندازه‌گیری این تقلب‌ها (اثرات آن‌ها) بر مبنای رویه‌های مناسب مدیریت ریسک امکان‌پذیر نیست. بسیاری از پژوهشگران، اقتصاددانان و متخصصان مبارزه با تقلب ادعا که در این شرکت‌های مستعد تقلب، فرصت اضافی برای توجیه تجاری آن‌ها وجود دارد. لازم است که مجدداً گزارش انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (۲۰۱۸) در خصوص مقایسه اثربخشی کنترل تقلب با ضرر و زیان؛ در سازمان‌هایی که کنترل را انجام داده‌اند و مواردی که آن را اجرا نکرده‌اند، مورد بررسی مجدد قرار

گیرد (جدول ۹). از موارد فوق می‌توان نتیجه گرفت که کنترل تقلب با ضرر و زیان کم‌تری همراه بوده و منجر به کاهش (۵۰٪) مخاطرات ناشی از آن می‌شود. عواملی که در سیستم‌های مدیریت ریسک تقلب به‌عنوان نقاط ضعف قلمداد می‌شوند، عبارتند از: عدم کنترل داخلی (۳۰٪)، عدم بررسی فرآیندهای مدیریت (۱۸٪)، عدم صلاحیت تیم‌های کنترلی (کارکنان)، عدم حسابرسی مستقل، عدم آموزش کارکنان در مواجهه با تقلب، عدم وجود سازوکارهای گزارش‌گری، عدم علاقه به مدیریت و غیره. متأسفانه بسیاری از واحدهای تجاری موارد تقلب را به سازمان‌های اجرای قانون گزارش نمی‌دهند. دلایل این موضوع مطابق پژوهش بازرسان ویژه تقلب آمریکا عبارتند از:

۱. عدم تمایل به تبلیغات نامطلوب (۳۸٪)
۲. عدم کفایت کنترل‌های داخلی (۳۳٪)
۳. روش بسیار گران و وقت‌گیر (۲۴٪)
۴. تسویه حساب شخصی با متخلف (۲۱٪)
۵. فقدان مراحل مدیریت ریسک یا حسابرسی، عدم وجود شواهد (۱۲٪)
۶. عدم وجود مجرم (۲٪)
۷. سایر (۱۲٪)

با نگاهی به نتایج این گزارش می‌توان بیان نمود که شرکت‌های کوچک (کم‌تر از ۱۰۰ کارمند) در مقایسه با شرکت‌های بزرگ، از کنترل کم‌تری استفاده نموده و بنابراین بیش‌تر مستعد تقلب خواهند بود. بیش‌ترین سوءاستفاده در این واحدها عبارتند از: سوءاستفاده از بودجه، فساد، دست‌کاری، رشوه.

جدول (۹) انتخاب روش‌های ضد تقلب و اثر آن بر کاهش ضرر و زیان

کاهش درصد	عدم وجود کنترل (دلار)	وجود کنترل (دلار)	درصد هر یک از موارد	کنترل
۵۶	۲۵۰.۰۰۰	۱۱۰.۰۰۰	۸۰	آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای
۵۲	۱۶۵.۰۰۰	۸۰.۰۰۰	۳۷	نظارت / تجزیه و تحلیل داده‌های فعال
۵۱	۱۵۲۰.۰۰۰	۷۵.۰۰۰	۳۷	حسابرسی ویژه
۵۰	۲۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۶۷	حسابرسی مستقل کنترل‌های داخلی بر گزارش‌گری مالی
۵۰	۲۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۶۶	ارزیابی مدیریت
۵۰	۲۰۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۶۳	خط محرمانه
۴۷	۱۹۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۵۴	رویه‌ی ضد تقلب
۴۶	۲۰۰.۰۰۰	۱۰۸.۰۰۰	۷۳	واحد حسابرسی داخلی

۴۳	۱۹۲.۰۰۰	۱۰۹.۰۰۰	۷۲	گواهینامه‌ی مدیریت صورت‌های مالی
۴۱	۱۶۹.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۵۳	آموزش تقلب به کارکنان
۳۸	۱۶۲.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۴۱	ارزیابی ریسک تقلب
۳۸	۱۶۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۵۴	برنامه‌ی پشتیبانی کارکنان
۳۵	۱۵۳.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۵۲	آموزش تقلب برای مدیران / کارکنان ارشد اجرایی
۳۳	۱۵۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۴۱	تیم ویژه‌ی ضد تقلب و عملکرد آن
۲۹	۱۷۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۸۰	حسابرسی مستقل صورت‌های مالی
۲۳	۱۳۰.۰۰۰	۱۰۰.۰۰۰	۱۹	چرخش شغل / تعطیلات اجباری
۲۰	۱۵۰.۰۰۰	۱۲۰.۰۰۰	۶۱	کمیته‌ی حسابرسی مستقل
۱۲	۱۲۵.۰۰۰	۱۱۰.۰۰۰	۱۲	جایزه برای هشداردهندگان

(منبع: انجمن بازرسان رسمی تقلب آمریکا (ACFE)، ۲۰۱۸)

۱۲- مسئولیت‌های پیشگیری از تقلب

مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف کلاهبرداری بر عهده‌ی هیئت مدیره و مدیریت شرکت می‌باشد (هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی، ۲۰۰۹). هیئت مدیره وظیفه‌ی ارزیابی و مدیریت ریسک‌های تجاری شرکت را دارد، از جمله ریسک تقلب در گزارش‌گری مالی و نظارت بر رعایت کنترل‌های داخلی مناسب برای کاهش این خطرات در حد قابل قبول (مرکز کیفیت حسابرسی، ۲۰۱۰). لازم است که اهمیت نقش مدیر ارشد حسابداری در پیشگیری و کشف گزارش‌های مالی متقلبانه مورد تأکید قرار گیرد. زیرا به‌عنوان عضو مدیریت ارشد سازمان، به تنظیم آیین اخلاق حرفه‌ای کمک نموده و مسئول صورت‌های مالی می‌باشد. معمولاً مسئولیت اصلی طراحی، اجرای و نظارت بر سیستم گزارش‌گری مالی شرکت را بر عهده داشته و به شناسایی موقعیت‌های غیرمعمول در شکل‌گیری گزارش‌گری مالی متقلبانه می‌پردازد (COSO، ۱۹۹۲). مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰، مهم است که مدیریت با توجه به نظام راهبری شرکتی، تأکید جدی بر پیشگیری از تقلب داشته باشد. زیرا این موضوع منجر به کاهش فرصت و یا پیشگیری از تقلب شده و می‌تواند افراد را به عدم ارتکاب تقلب ترغیب نماید. از طرف دیگر، غالباً گزارش‌گری مالی متقلبانه بیانگر غلبه‌ی مدیریت بر کنترل‌های مؤثر می‌باشد. علاوه بر این، از آنجاکه بزرگ‌ترین کلاهبرداری‌ها توسط مدیران و مدیریت عالی انجام شده است (انجمن بازرسان ویژه تقلب، ۲۰۱۴)، تعیین نقش‌ها و مسئولیت‌های سایر ذی‌نفعان گزارش‌گری مالی در پیشگیری و کشف تقلب ضروری خواهد بود. پاسخگویی مدیریت به هیئت مدیره بیانگر وجود نظام راهبری شرکتی کارا، و نیز راهنمایی و نظارت مبتنی بر آن می‌باشد (COSO، ۱۹۹۲). هیئت مدیره مسئولیت مدیریت مؤثر، و پیشگیری و کشف تقلب را بر عهده دارد. وظیفه‌ی این هیئت نظارت بر اقدامات مدیریت برای مدیریت ریسک تقلب (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا،

۲۰۰۹) و نیز نظارت بر شرکت، مدیریت ریسک و فرآیند گزارش‌گری مالی می‌باشد (مرکز کیفیت حسابرسی، ۲۰۱۰). کمیته‌ی حسابرسی به‌عنوان مهم‌ترین عنصر هیئت مدیره بر کار حسابرسان داخلی نظارت و اقدام به همکاری با حسابرس مستقل می‌نماید.

مطابق استانداردهای حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۱۳)، حسابرسان داخلی باید دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و نحوه‌ی مدیریت آن توسط سازمان را داشته باشند اما انتظار نمی‌رود که حسابرسان داخلی به‌عنوان افراد متخصص در زمینه کشف و پژوهش در مورد تقلب باشند. نقش حسابرس داخلی در رابطه با مدیریت ریسک تقلب می‌تواند شامل تحقیقات اولیه یا کامل در مورد تقلب مشکوک، تجزیه و تحلیل علت اصلی و توصیه‌های بهبود کنترل، هشدار دهی سازمانی و ارائه جلسات آموزش اخلاق باشد (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۹). مطابق استانداردهای حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا مدیر ارشد حسابرسی باید به‌صورت دوره‌ای به مدیریت ارشد و هیئت مدیره در مورد قرار گرفتن در معرض ریسک قابل‌توجه و موضوعات کنترل، ازجمله ریسک تقلب، مسائل مربوط به نظام راهبری شرکتی و سایر موارد مورد نیاز یا درخواست مدیریت ارشد و هیئت مدیره گزارش دهد. اهمیت حسابرسی داخلی در پیشگیری و کشف تقلب در مطالعه‌ی جهانی انجمن بازرسان ویژه‌ی تقلب مشخص شده است که بر اساس آن، حسابرسی داخلی برای جلوگیری از ارتکاب تقلب و محدود کردن زیان‌های ناشی از آن بسیار مهم است.

مطابق این پژوهش، متداول‌ترین روش برای تشخیص تقلب سازمانی، مبتنی بر بررسی مدیریت و حسابرسی داخلی می‌باشد. حسابرس مستقل مطابق استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، وظیفه‌ی اطمینان معقول و منطقی در خصوص عاری بودن صورت‌های مالی از تحریفات بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه را دارا می‌باشد. در هنگام دستیابی به اطمینان مناسب، حسابرس وظیفه‌ی حفظ شک‌گرایی حرفه‌ای در تمام حسابرسی را خواهد داشت. زیرا احتمال نادیده گرفتن کنترل‌ها و تشخیص این واقعیت که روش‌های حسابرسی مؤثر برای تشخیص خطا ممکن است در تشخیص کلاهبرداری مؤثر نباشد، همواره وجود دارد. مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰، حسابرس ممکن است مشکوک به وقوع تقلب در شرکت بوده و در مواردی آن را کشف نماید اما هیچ الزام قانونی برای وجود وظیفه‌ی حسابرسی مبتنی بر پیشگیری و کشف تقلب وجود ندارد.

بر اساس مطالعه‌ی جهانی انجمن بازرسان ویژه تقلب (۲۰۱۴) حسابرسان مستقل بسیاری از سازمان‌ها را مورد حسابرسی قرار داده (و در بیش از ۸۰٪ از موارد تقلب حضور داشته) ولی کم‌ترین کنترل را نسبت به کنترل و پیشگیری از تقلب داشته‌اند، به‌طوری‌که آن‌ها موفق به گزارش تنها ۳٪ از موارد تقلب شده‌اند. علاوه بر این، اگرچه استفاده از حسابرسی مستقل صورت‌های مالی با کاهش متوسط زیان و مدت زمان اجرای طرح‌های تقلب همراه است اما این کاهش‌ها از بین کوچک‌ترین کنترل‌های ضد تقلب که در این مطالعه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت، کوچک‌تر بوده‌اند.

این مطالعه نتیجه‌گیری می‌نماید که حسابرسی‌های مستقل نقش مهمی در نظام راهبری

شرکتی دارند اما داده‌ها نشان می‌دهد که نباید به آن‌ها به‌عنوان سازوکار اصلی ضد تقلب در سازمان‌ها اعتماد کرد. مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰، توانایی حسابرس در تشخیص تقلب به عواملی چون مهارت‌پذیری مجرم، دفعات و میزان دست‌کاری، میزان تبانی، اندازه‌ی نسبی مبالغ دست‌کاری شده و همچنین میزان تجربه‌ی افراد بستگی دارد. درحالی‌که حسابرس ممکن است بتواند فرصت‌های بالقوه برای ارتکاب تقلب را شناسایی نماید اما تشخیص و قضاوت نسبت به این‌که تخلف رخ داده ناشی از اشتباه یا تقلب است دشوار است. باین‌حال حسابرسان مستقل به دلیل دانش تخصصی خویش اغلب در موقعیت خوبی قرار دارند تا دیدگاه‌های مفیدی را در مورد بهترین شیوه‌های گزارش‌گری و کنترل‌های مالی ازجمله کاهش ریسک تقلب ارائه دهند (مرکز کیفیت حسابرسی، ۲۰۱۰).

بولسکو (۲۰۰۳) در تشریح حسابرسی داخلی بیان می‌دارد: «بررسی دائمی فعالیت اقتصادی یک بنگاه تجاری، فعالیتی مستقل برای ارزیابی از طرف مدیریت واحد اقتصادی شامل بررسی مالی، حسابداری و به‌طور کلی دیگر فعالیت‌های عملیاتی سازمان. ارزیابی وظایف و انطباق داده‌های حسابداری، گزارش‌ها، دارایی‌ها، سرمایه‌ها و نتایج، تأیید یا گواهی اسناد حسابداری مالی». مسئولیت‌های پیشگیری از تقلب در یک سازمان بین هیئت مدیره، کمیته‌ی حسابرسی و حسابرسی داخلی تقسیم می‌شود (مونت‌آنو و همکاران، ۲۰۱۰).

در مرحله‌ی اول، هیئت مدیره مسئولیت نهایی در مورد اجرای سازوکارهای کشف و جلوگیری از تقلب را بر عهده دارد. اعضای هیئت مدیره کسانی هستند که در صورت کشف موارد خاص تقلب باید توضیحات ارائه دهند. مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰ «تقلب و اشتباه»، هیئت مدیره با اعمال و نگهداری سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، وظیفه‌ی جلوگیری و کشف تقلب و خطا را بر عهده دارد. این سیستم‌ها همچنین می‌توانند احتمال بروز تقلب و خطا را کاهش دهند اما نمی‌توانند آن‌ها را به‌طور کامل از بین ببرند.

ثانیاً، کمیته‌ی حسابرسی نقش نظارت بر مدیریت خطرات تقلب را دارد و به‌طورجدی نظارت بر اقدامات هیئت مدیره در قبال تقلب انجام می‌دهد. ثالثاً، حسابرسی داخلی نمایانگر یک خط دفاع مؤثر در برابر تقلب است که هم در نظارت بر خطرات، و هم در جلوگیری و کشف تقلب نقش دارد. حسابرسی داخلی ابزاری است که در اختیار کمیته‌ی حسابرسی قرار دارد. تنها کسی قادر به ارزیابی مستقل از ریسک‌های تقلب و اقدامات ضد تقلب است که توسط هیئت مدیره انتخاب شده باشد.

حسابرسان داخلی در فعالیت‌های فعلی خود باید: دانش کافی داشته باشند تا علائم تقلب احتمالی را شناسایی کنند. بایستی مراقب مواردی باشید که ریسک تقلب را شامل می‌شود. احتمال وقوع تقلب (مطابق استاندارد حسابرسی ۲۴۰) حسابرس هیچ مسئولیتی ندارد و نمی‌تواند پاسخگوی تقلب و پیشگیری از اشتباه باشد. علاوه بر این، انجام حسابرسی سالانه می‌تواند به‌عنوان ابزاری برای کاهش احتمال بروز تقلب و اشتباه باشد. در عمل اغلب اتفاق می‌افتد که وقتی حسابرسی به مواردی از تقلب یا اشتباه احتمالی اشاره می‌کند، سازمان مسئول وضعیت

را افشا ننموده و سعی می‌کند با استفاده از ابزار خود آن را پاک‌سازی نماید (معمولاً با اخراج افراد مسئول). برای تقلب احتمالی یا پوشش خسارات ناشی از منابع داخلی، همه این‌ها به‌منظور تضعیف اعتبار آن‌ها است. در پی اعلام رسوایی اخیر در مطبوعات، تعداد قابل‌توجهی موارد وجود داشته است که مدیران سازمان‌هایی که دچار تقلب شده‌اند مجبور به اعتراف در مقابل افکار عمومی شده‌اند ولی حسابرسان برای حفاظت از موجودیت خود سکوت خواهند نمود. بین حسابرسان داخلی و کارشناسان تقلب، هم‌از نظر نقش و مسئولیت‌های آن‌ها و هم در مورد آموزش حرفه‌ای و تخصص آن‌ها تمایز روشنی وجود دارد.

نقش حسابرس داخلی البته به آموزشی و توانایی‌های عملی وی نیز بستگی دارد. در عمل نقش حسابرسی داخلی می‌تواند شامل مجموعه‌های متنوعی از مسئولیت‌ها باشد: حمایت از مدیریت در ایجاد سازوکارهای هشداردهنده‌ی تقلب، تسهیل ارزیابی تقلب و ریسک شهرت در سطح یک سازمان و روند کار آن، ارزیابی ارتباط بین ریسک‌های تقلب و کنترل‌های داخلی، حسابرسی تقلب، حمایت از کارشناسان تقلب، حمایت از تلاش برای اصلاح نواقص و گزارش به کمیته‌ی حسابرسی در خصوص مشکلات مربوط به سازوکارهای ضد تقلب، تقلب و ارزیابی ریسک‌های اعتباری یا موارد تقلب و سوءظن‌ها (پتراسکو، ایتنو، ۲۰۱۳).

هنوز بازخوردهای قابل‌توجهی در گزارش‌های مالی که در اثر تقلب رخ داده است، بدون کشف باقی مانده است. حسابرسی داخلی نمی‌تواند به‌طور کامل از تقلب جلوگیری کند اما می‌تواند روش و مراحل کار خود را تطبیق دهد تا بتواند شانس شناسایی و تفسیر صحیح علائم تقلب را افزایش دهد (زوکا، ۲۰۱۰). حسابرسان داخلی برای رسیدن به موفقیت در نقش خود باید از سطح علمی برتر هم از دیدگاه تئوری و تجربه‌ی عملی برخوردار باشند. آن‌ها باید از طرح‌ها و سناریوهای احتمالی تقلب که مختص حوزه کاری یک سازمان است (به‌عنوان مثال بیمه، خرده‌فروشی، ارتباطات از راه دور و غیره) آگاهی داشته و بتوانند علائم یک طرح تقلب احتمالی را تشخیص دهند. برای اجرای کلیه‌ی موارد فوق‌الذکر نیاز به سرمایه‌گذاری در تخصص حسابرسان داخلی با تأمین اعتبار دوره‌های آموزش در زمینه‌های خاص وجود دارد. سازمان‌های دیگر برای انجام وظیفه‌ی حسابرسی با کارشناسان برون سازمان (براساس قرارداد خدمات) تماس گرفته، تصور می‌نمایند که در این روش از خدمات کارشناسان سطح بالای با قیمت نسبی متوسط دریافت برخوردار خواهند شد. در سال‌ها اخیر تمرکز فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر شناسایی و ارزیابی ریسک‌های مالی، بررسی عدم انضباط مالی، تقلب، محافظت از بازده فرآیندهای کنترلی بوده (جدول ۱۰) و به‌طور کلی، گستره‌ی آن بر ۴ حوزه‌ی اصلی IFRS، XBRL، محیط کسب‌وکار و توجه به کیفیت (ISO) شکل یافته است.

جدول (۱۰) حوزه‌های فعالیت حسابرسی داخلی

حوزه‌هایی که کم‌تر مورد توجه حسابرسی می‌باشد	حوزه‌های اصلی مورد توجه حسابرسی
اجرای زبان گزارش‌گیری پیشرفته‌ی تجارت (XBRL)	حسابرسی مبتنی بر عملکرد (عملیاتی)
ارزیابی پاداش مدیریت ارشد	حسابرسی رعایت (ازجمله حفاظت از حریم خصوصی)
اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی (IFRS)	تحقیق در مورد تقلب و بی‌نظمی
فعالیت‌های اجتماعی و زیست‌محیطی (مسئولیت اجتماعی، محیط زیست)	محافظت از کارایی سازه‌های کنترل
حسابرسی با کیفیت / ISO	ریسک مالی

(منبع: کلاموت، ۲۰۱۸)

رتبه‌بندی فعالیت‌های حسابرسی داخلی نشان‌دهنده‌ی وقوع تغییرات گسترده در نقش و وظایف حسابرسی داخلی و توجه به آن به ارزیابی ریسک‌های مالی، اطلاعاتی، فرآیندهای مدیریتی و فعالیت‌های عملیاتی می‌باشد (جدول ۱۱). مطابق استانداردهای بین‌المللی، حسابرسی داخلی برای انجام بهینه‌ی وظایف خویش بایستی مستقل و عینی باشد. در واقع حسابرسی داخلی برای انجام ارزیابی بی‌طرفانه نیازمند شناسایی نقاط مشکل‌آفرین و تلاش برای جلوگیری سوءاستفاده از قدرت بوده و هدف از فعالیت‌های آن (جدای از فرآیندهای کنترلی و رعایت)، ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای برای افزایش ارزش شرکت و بهبود فعالیت‌های عملیاتی آن می‌باشد. حسابرسی داخلی، از یک‌سو در راستای حفاظت از منابع اقتصادی مطابق قوانین و مقررات گام برداشته و از سوی دیگر با انجام خدمات مشاوره‌ای منجر به ایجاد ارزش در شرکت خواهد شد. در واقع ارزش‌آفرینی به‌عنوان نتیجه‌ی بهبود بهره‌وری و پشتیبانی از فرآیندهای مدیریت ریسک قلمداد می‌شود (بدنارک، ۲۰۱۵). در جدول ۱۲ عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی مورد تعریف و شناسایی قرار گرفته است.

جدول (۱۱) رتبه‌بندی فعالیت‌های حسابرسی داخلی

درصد	نوع حسابرسی	درصد	نوع حسابرسی
۵/۴۰	آزمون و پشتیبانی از بازسازی پس از یک فاجعه	۹/۸۸	حسابرسی عملیاتی
۴۰	ارائه‌ی آموزش‌های مربوط به ریسک / کنترل / انطباق کارمندان	۱/۷۵	حسابرسی رعایت با الزام به انجام فعالیت‌ها
۳۵	برون‌سپاری حسابرسی	۶/۷۱	حسابرسی ریسک مالی
۳۲	حسابرسی اخلاقی	۲/۷۱	بررسی تقلب و بی‌نظمی

۶/۲۶	ارزیابی توانایی ادامه کار	۸/۶۸	ارزشیابی کارایی و ریسک‌های کنترلی
۳/۲۵	بررسی روابط بین استراتژی و دستاوردها (کارت امتیازی متوازن)	۷/۶۱	حسابرسی ریسک سیستم‌های اطلاعاتی
۸/۲۴	بررسی میزان دقت در مورد ادغام، اکتساب و غیره	۴/۶۱	حسابرسی ریسک اطلاعاتی
۲۴	حسابرسی کیفیت	۶/۵۶	حسابرسی ریسک فرآیندهای مدیریتی
۶/۱۹	حسابرسی محیط‌زیست و اجتماعی	۴/۵۵	حسابرسی مدیریت فرآیند
۴/۱۹	توجه به MSR/MSSF	۸/۵۲	ارزیابی امنیت و مطالبات
۵/۱۸	پاداش حسابرسی	۵۲	پشتیبانی حسابرسی مستقل
۳/۵	به‌کارگیری XBRL	۹/۴۹	حسابرسی مدیریت

(منبع: الکفاجی، ۲۰۱۰)

جدول (۱۲) عناصر کارایی حسابرسی داخلی

مشخصات	شاخص
عمومی یا خصوصی	وابستگی به بخش
حسابرسی داخلی که مطابق استانداردهای بین‌المللی انجام می‌شود، کیفیت بالای خدمات حسابرسی را تقویت نموده و از این طریق به افزایش کارایی آن کمک می‌نماید.	کیفیت خدمات حسابرسی
تجربه‌ی گسترده، آموزش، مهارت، مهارت‌های بالای حرفه‌ای.	حرفه‌ای بودن تیم حسابرسی
رابطه‌ی واحد حسابرسی داخلی و هیئت مدیره از اهمیت برخوردار است. استقلال سه بعد دارد: برنامه‌ریزی مستقل (نمی‌تواند در معرض هرگونه تلاش برای تحمیل دامنه حسابرسی قرار گیرد)، بررسی مستقل (استقلال مدیریت ممکن است در نحوه‌ی انجام کار تأثیر نگذارد: محدودیت تأمین اعتبار، محدودیت در دسترسی به کارکنان و داده‌ها) و گزارش مستقل (ارائه‌ی مستقیم اطلاعات به هیئت مدیره)	استقلال
استفاده از حساب‌رسان داخلی با مهارت و دانش در سمت هیئت مدیره	فرصت‌های توسعه‌ی شغلی به‌عنوان حساب‌رس داخلی
همکاری با مدیریت سازمان، تمایل به برقراری ارتباط و ارائه‌ی اطلاعات	سطح حمایت از فعالیت‌های حسابرسی توسط هیئت مدیره

(منبع: کلاموت، ۲۰۱۸)

۱۲-۱- نقش حسابرسی دادگاهی در کشف تقلب

در سال‌های اخیر حسابرسی دادگاهی به‌عنوان یک خدمت حسابرسی جدید مورد توجه چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی (دیلویت، ارنست‌اندینگ، پی. دبیلو. سی، کی. پی. ام. جی) واقع شده است. در واقع این نوع حسابرسی بعد از شکل‌گیری بحران مالی انرون و ورلدکامپ در سال ۲۰۰۳ مطرح گردید. حال سؤال این است که چرا حسابرسی دادگاهی مطرح گردید؟ برای پاسخ به آن سؤال بایستی در ابتدا نگاهی به مشخصات قوانین جرائم کیفری بیندازیم:

۱. بیش‌تر اوقات، آن‌ها مربوط به اختلاس اموال هستند (میزان خسارت آن اندک است)،
۲. پدیده‌ی جعل گزارش‌های/ داده‌های مالی (داده‌های مالی) (کم‌تر رایج بوده، ولی خسارت آن بالا است)،

۳. آن‌ها اغلب توسط کارکنان رده پایین مرتکب می‌شود، در صورتی‌که این جرائم توسط کارکنان رده بالا (اعضای هیئت مدیره) انجام شود خسارات آن قابل توجه خواهد بود.

پژوهشی جدید در مورد مؤسسه‌ی حسابرسی پی‌دبیلوسی (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که تقریباً ۳۶٪ از شرکت‌ها در دو سال گذشته تحت تأثیر پدیده‌ی تقلب قرار گرفته‌اند. علاوه‌براین ۲۰٪ از این جرائم توسط کارکنان ارشد انجام شده است اما بیش از ۹٪ از خسارات ناشی از فعالیت‌های آن‌ها عामدانه بوده است. یک پژوهشگر آمریکایی که جرم اقتصادی را بررسی می‌کند، توماس جی ولز، با چنین سخنان اظهار داشت: «هر متخصص جرم و تقلب باید دانش و مهارت خود را در چهار زمینه داشته باشد: درک معاملات مالی تقلب، عناصر قانونی تقلب، مفاهیم جرم‌شناسی و مهارت‌های کارآگاهی. در واقع چنین شخصی، تاحدودی پلیس، حسابدار، روانشناس و حقوقدان است». به‌طور معمول، حسابرسان مستقل فقط با عملکرد بررسی گزارش‌های مالی در ارتباط هستند اما گاهی اوقات یکی از زمینه‌های فعالیت آن‌ها حسابرسی دادگاهی است که ماهیتی کمی متفاوت دارد. متأسفانه روش‌های حسابرسی مورد استفاده برای تأیید گزارش‌های مالی قابل استفاده نیست. مبتنی بر الزامات فرآیندهای تشخیص تقلب اقتصادی، حسابرسی فنی با خدمات ممیزی معمولی متفاوت است. این موضوع در جدول ۱۳ مورد توجه واقع شده است. این امر بر تأیید هرگونه سوءظن مربوط به تقلب یا جرم متمرکز است. در صورتی‌که آماده‌سازی اساسی لازم برای کشف جرائم اقتصادی وجود نداشته باشند، آنگاه روش‌هایی که از آن‌ها استفاده می‌شود با الزامات فرآیندهای کشف چنین جرائمی سازگار نخواهد بود.

جدول (۱۳) تفاوت بین حسابرسی دادگاهی و حسابرسی داخلی

حسابرسی مالی	حسابرسی دادگاهی	
اهداف	شناسایی تقلب و بحران اقتصادی، اثبات این که فرد مظنون مقصر است یا این ادعا را رد می‌کند	
فراوانی و شکل	موقتی، در زمان ارتکاب جرم ارتکاب کلاهبرداری	-
بررسی علائم انحراف	سالانه، بررسی گزارش‌های مالی	-
دامنه فعالیت	تجزیه و تحلیل اطلاعات و مدارک جرم، سوءاستفاده، بررسی دقیق	تجزیه و تحلیل گزارش‌های مالی سالانه
ارتباط بین فعالیت‌ها	انجام پنهانی، بدون توانایی تأثیر در مدیریت (استقلال و بی‌طرفی)	همکاری متقابل با مدیریت، کنترل داخلی، حسابرسی داخلی
روش‌شناسی	بسته به نوع جرم، روش‌های مختلفی وجود دارد: دادگاهی، تأیید صحت اسناد، امضاها، دادرسی‌ها و غیره	تکنیک‌هایی برای بررسی داده‌های موجود در گزارش‌های مالی (ارائه در گزارش‌ها، ارزیابی صحیح، بررسی وضعیت منابع دارایی و غیره)

(منبع: کلاموت، ۲۰۱۸)

۱۲-۲- تقلب و نظارت

به‌طور کلی حسابرسی داخلی در حوزه‌ی مالی عمومی مورد استفاده قرار می‌گیرد. تحولات اقتصادی و همچنین جهانی‌شدن متری و افزایش رقابت به معنای این است که شرکت‌ها به‌طور فزاینده در معرض ریسک اقتصادی می‌باشند. سیستم‌های کنترل داخلی اغلب به‌اندازه‌ی کافی برای تشخیص بی‌نظمی در عملکرد سازمان مناسب نمی‌باشند. مقیاس تقلب و سوءاستفاده بسیار زیاد است. همان‌طور که توسط پژوهش‌های مستمر مؤسسه‌ی حسابرسی پی. دبلیو. سی مشهود است بیش از ۳۶٪ از شرکت‌های لهستانی قربانی سوءاستفاده شده‌اند، حدود ۶۵٪ موارد مربوط به سرقت دارایی‌ها، حدود ۳۲٪ از جرائم سایبری و ۲۹٪ سوءاستفاده از حسابداری می‌باشد.

۱۲-۳- تقلب و حسابرسی

مطالعه‌ی قبلی در میزان مورد جرم و جنایات در سال ۲۰۱۱، رقم‌های مشابهی را برای اروپا به ارمغان آورده است (جدول ۱۴).

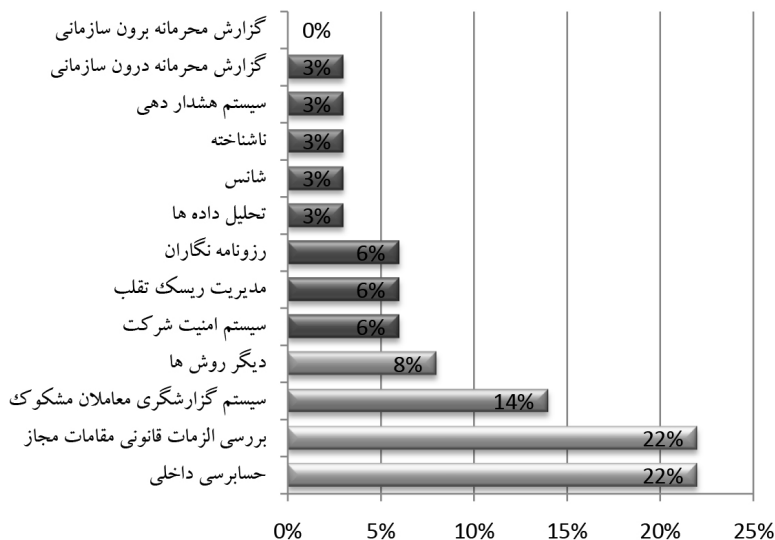
جدول (۱۴) انواع جرائم اقتصادی

انواع جرائم	۲۰۱۱		۲۰۱۶
	اتحادیه‌ی اروپا	جهان	جهان
سوءاستفاده از دارایی	٪ ۶۹	٪ ۷۲	٪ ۶۴
رشوه‌خواری و فساد	٪ ۳۶	٪ ۲۴	٪ ۲۴
کلاهبرداری در حسابداری	٪ ۲۵	٪ ۲۴	٪ ۱۸
جرائم سایبری	٪ ۱۸	٪ ۲۳	٪ ۳۲
تجارت داخلی	٪ ۱۲	٪ ۷	٪ ۷
تقلب منابع انسانی	٪ ۱۰	٪ ۷	٪ ۱۲
پول‌شویی	٪ ۸	٪ ۹	٪ ۱۱
تقلب مالیاتی	٪ ۸	٪ ۴	٪ ۶

(منبع: مؤسسه‌ی حسابرانی پی. دبیلو. سی (PwC)، ۲۰۱۱؛ مؤسسه‌ی حسابرانی ارنست اند یانگ (EY)، ۲۰۱۶)

متداول‌ترین روش تشخیص جرائم در جهان از طریق سیستم گزارش معاملات مشکوک، حسابرانی و گزارش محرمانه‌ی کارکنان و همچنین مدیریت ریسک و تحلیل آن است. در نمودار ۱ میزان کشف جرائم مالی توسط حوزه‌ها و واحدها مورد توجه واقع شده است.

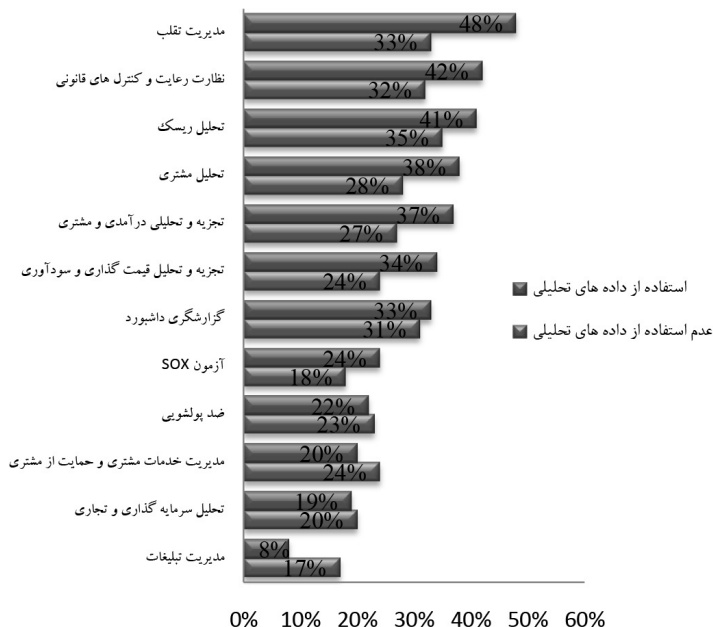
نمودار (۱) نحوه‌ی افشای جرائم اقتصادی در سطح بین‌الملل (درصد)



(منبع: مؤسسه‌ی حسابرانی پی. دبیلو. سی (PwC)، ۲۰۱۴)

در حال حاضر پیشرفت در فناوری و در دسترس بودن ابزارهای مدرن بدان معنی است که حسابرسی به‌طور فزاینده در تعیین مسیرهای استفاده از اطلاعات به روشی که باعث بهبود عملکرد و کنترل عملکرد می‌شود، تمرکز داشته و امکان مکاتبات بیش‌تری را با تهدیدات فراهم می‌کند. بااین‌حال اطلاعات همه‌چیز نیست، لازم است که روش تفکر در مورد نحوه‌ی استفاده از اطلاعات در فرآیند حسابرسی را تغییر داده و از طریق ارزیابی ریسک مبتنی بر برنامه‌ریزی، اجرای، نظارت و گزارش‌گری شروع نماییم. مطالعات انجام شده توسط مؤسسه‌ی حسابرسی پی. دبیلو. سی در زمینه‌ی انجام حرفه‌ی حسابرس نشان می‌دهد که عملکردهای حسابرسی داخلی توسط شرکت‌ها برای شناسایی مؤثرتر تهدید مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌طور فزاینده، دامنه‌ی حسابرسی به منطقه‌ی وسیعی از فعالیت‌های شرکت و اطلاعات به دست آمده توسط حسابرس صرفاً در فعالیت‌های کنترلی مورد استفاده قرار نمی‌گیرند (نگاره‌ی ۳). معمولاً از این اطلاعات در حسابرسی رعایت، نظارت و تحلیل ریسک، و تشخیص تقلب استفاده می‌شود. به‌طور فزاینده، حسابرسی مبتنی بر ابزارهای تحلیلی پیشرفته و استفاده گسترده از اطلاعات مربوط به حوزه‌های کسب‌وکار، صورت خواهد پذیرفت. استفاده از ابزارهای مدرن و تحلیل ریسک در هر یک از زمینه‌های فعالیت شرکت، منجر به موفقیت بیش‌تر شرکت خواهد شد.

نمودار (۲) استفاده حسابرسی داخلی از داده‌های تحلیلی



(منبع: مؤسسه‌ی حسابرسی پی. دبیلو. سی (PwC)، ۲۰۱۴)

۱۳- نتیجه‌گیری

تقلب را می‌توان به‌عنوان هر عمل غیرقانونی که با فریب، پنهان‌کاری یا نقض اعتماد تعریف شود، توصیف نمود. درواقع، اصطلاح «تقلب» در مفهوم وسیع‌تر «عدم رعایت قوانین و مقررات» ظاهر می‌شود. چنین مفهومی دارای اثر منفی بر کل اقتصاد بوده و با ایجاد خسارت‌های گسترده مالی، تضعیف ثبات اجتماعی و تهدید ساختارهای دموکراتیک منجر به از دست رفتن اعتماد به سیستم اقتصادی و به خطر انداختن نهادهای اقتصادی و اجتماعی (فساد و به خطر انداختن مؤسسات اقتصادی و اجتماعی) خواهد شد (نیکولسو، ۲۰۰۷). بنابراین ریسک تقلب یکی از مهم‌ترین چالش‌های حاکمیت شرکتی بوده که تمامی سازمان‌ها بدون توجه به‌اندازه‌ی صنعت یا خود شرکت با آن روبه‌رو خواهند بود. ازاین‌رو تغییرات در اقتصاد جهانی، پیچیدگی فرآیندهای اقتصادی و تشدید رقابت، شرکت‌ها را وادار به پیاده‌سازی مدیریت ریسک کارآمدتر به‌ویژه ریسک تقلب یا وقوع جرم نموده است. شرکت‌های بزرگ‌تر (به‌ویژه در بخش مالی)، بدون در نظر گرفتن حسابرانی داخلی، واحدهای مدیریت ریسک را پیاده‌سازی نموده‌اند. تا چند وقت اخیر شرکت‌ها، پیشگیری از تقلب را به‌عنوان هدف اصلی در سیستم کنترل داخلی سازمان خود نمی‌دانستند. اقدامات پیشگیری از تقلب به‌عنوان بخش محتوایی در اهداف کلی، انطباق، کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده است. بنابراین در قالب یک برنامه‌ی ساختاری با اهداف واضح و آشکار در مورد پیشگیری و کشف تقلب تعریف نمی‌گردید (پتراسکو، اتینو، ۲۰۱۳).

اهمیت اجرای کنترل‌های داخلی در دنیای امروز در واحد اقتصادی غیرقابل‌انکار است. مطابق دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران (۱۳۹۱)، یکی از مهم‌ترین سیاست‌ها، رویه‌ها، وظایف، فعالیت‌ها و سایر جنبه‌های کنترل‌های داخلی کمک به حصول اطمینان معقول نسبت به حفاظت از منابع و دارایی‌های شرکت در برابر اتلاف، تقلب و سوءاستفاده است. بنابراین پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی به‌صورت اثربخش می‌تواند مدیریت را در دستیابی به اهداف و چشم‌اندازهای آتی سازمان کمک نماید. پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مناسب در مورد اهداف حسابداری و مالی باعث مکانیزه شدن سیستم‌های حسابداری و مستند نمودن و جمع‌آوری اطلاعات احتمال رخداد خطا و دسترسی همگان به اطلاعات مالی کاهش یابد و موجب افزایش کنترل و جلوگیری از تقلب گردد. ازاین‌رو با توجه به اهمیت آثار منفی تقلب مالی در شرکت‌ها، آثار مخرب آن بر بازار سرمایه و اعتماد سرمایه‌گذاران و در نهایت تخریب ارزش شرکت‌ها (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷) انتظار می‌رود که ایجاد کنترل‌های داخلی صحیح در سطح سازمان نقش بسیار مهمی در کاهش خطر تقلب و تحریف خطر حسابرانی ایفا نماید.

حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از فرآیند مدیریت سازمان اقدام به کنترل و ارائه‌ی خدمات مشاوره‌ای می‌نماید. حسابرسی داخلی، همراه با تغییر سیاست مدیریت و محیط اقتصادی، در حال تغییر است. ازاین‌رو با نیازهای فعلی مدیریت ریسک سازگار می‌باشد. تاکنون حوزه‌ی اصلی حسابرسی داخلی تشخیص اثرات منفی است که می‌تواند منجر به ضرر شرکت شود. این بدان

معناست که هنوز باید از عملکرد صحیح کنترل داخلی اطمینان حاصل شود. مطابق این اصل که «پیشگیری بهتر از درمان است»، یک حسابرسی داخلی باید در ایجاد یک سیستم نه تنها برای تشخیص اختلاف، بلکه مهم‌تر از همه برای جلوگیری از وقوع سوءاستفاده؛ تلاش نماید. انجام اقدامات کنترل داخلی مناسب که شامل یک برنامه‌ی پاسخ مناسب است، برای مقابله با تقلب اساسی می‌باشد. حسابرسی داخلی دارای دانش کنترلی بهینه‌ی متناسب با اهداف سازمانی است. بنابراین برای درک شکاف کنترل‌ها مبتنی بر کشف و پیشگیری تقلب نیازمند استفاده‌ی روش‌های تضمین ترکیبی می‌باشیم. بررسی تقلب به بهترین وجه توسط افراد باتجربه انجام می‌شود. سازمان‌ها نباید انتظار داشته باشند که مهارت حسابرسی داخلی شامل بررسی مربوط به تقلب باشد. در عوض، حسابرسی داخلی باید با ارائه‌ی خدمات اطمینان‌بخشی لازم در مورد کنترل‌های داخلی که برای کشف و جلوگیری از تقلب طراحی شده‌اند، از اقدامات مدیریت ضد تقلب در سازمان پشتیبانی نماید. در صورت نیاز به خدمات حسابرسی داخلی برای بررسی تقلب، نیازمند توجه به مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی خواهیم بود. در واقع حسابرسی داخلی ابزاری برای کنترل عملکرد سیستم‌های امنیتی در سازمان است.

در واقع مطابق منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران (۱۳۹۱) یکی از مهم‌ترین نقش‌های واحد حسابرسی داخلی، همکاری در فرآیند رسیدگی به فعالیت‌های مشکوک به تقلب در شرکت (و یا فعالیت‌های پول‌شویی) و هشدار به موقع و مناسب به مدیریت شرکت و کمیته‌ی حسابرسی (و یا مسئول مبارزه با پول‌شویی)، می‌باشد. این واحد برای ایفای نقش خود مستلزم برخورداری از دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و شیوه‌ی مدیریت آن توسط سازمان خواهد بود (استاندارد ۲۱۲۰. A۲، انجمن حسابرسان داخلی آمریکا). نتایج پژوهش‌های صورت گرفته بیانگر التزام به شناسایی دقیق و مناسب این مناطق در شرکت‌هایی است که در معرض سوءاستفاده قرار دارند، خواهد بود. یک رویکرد منظم برای نظارت و کنترل تقریباً برای هر فرآیندی ضروری است. استفاده از ابزارهای تحلیلی باید به فعالیت‌های کاهش، پیشگیری و مبارزه با جرائم اقتصادی کمک شایانی نماید. به‌طور متناوب، شرکت‌ها در محاصره‌ی اشخاصی قرار می‌گیرند که خدمات مرتبط با حفظ امنیت اقتصادی شرکت‌ها را ارائه می‌دهند. این‌ها خدماتی مانند هوش اقتصادی، ردیابی از جرائم اقتصادی، محافظت از اطلاعات و رازداری حرفه‌ای می‌باشند. به‌طور گسترده، حسابرسی داخلی به فرآیندهای مدیریت ریسک متعهد است و گزارش‌های آن با الزامات تحلیل ریسک مطابقت داشته، با این حال هنوز کارهای زیادی باید انجام شود تا این همکاری بتواند نتایج ملموس را به همراه آورد. به نظر می‌رسد توجه بسیار کم‌تری توسط محیط برون‌سازمانی نسبت به جرائم اقتصادی و تقلب صورت گرفته و درحالی‌که کارکنان شرکت بیش‌ترین توجه را نسبت به این موضوع صورت می‌دهند. در زمان رقابت شدید، محیط شرکت خطرناک‌تر می‌شود؛ زیرا خطرات بسیار جدی‌تری را به سازمان تحمیل می‌نماید. همچنین نباید نقش صحت، دقت و شفافیت گزارش‌های مالی را هنگام برخورد با پیمانکاران کم ارزیابی کنیم. زیرا آن‌ها اساس امنیت اقتصادی را تشکیل می‌دهند. نیاز همه‌ی ذی‌نفعان درون

و برون‌سازمانی به حسابرسی داخلی مبتنی بر کارایی کسب‌وکار، به معنای مدیریت مناسب، کاهش هزینه‌ها (در چارچوب سازمان‌یافته)، حداکثر سازی سود و دستیابی به اهداف میان‌مدت و بلندمدت می‌باشد. علاوه بر این، این فعالیت را نباید صرفاً به‌عنوان یک فعالیت تولیدکننده‌ی مخارج در نظر گرفت، از منظر منافع و مزایا منجر به مقابله با تقلب و ایجاد ارزش آتی بیش‌تر برای شرکت می‌شود.

دوس‌زا (۲۰۰۲) به نقل از استفان الیفر (اقتصاددان بانک لمان) بیان می‌دارد: «سرمایه‌گذاران از ترس فلج می‌شوند. شما نمی‌توانید شرکت‌ها را باور کنید، نمی‌توانید یک حسابدار را باور کنید، نمی‌توانید به تجار اعتقاد داشته باشید، احتمالاً نمی‌توانید مشاور معنوی خود را باور کنید. چه چیز دیگری می‌تواند رخ دهد؟ متأسفانه، ما این مسئله را چند سال بعد (وقتی بحران مالی جهانی رخ داد) دیدیم». بنابراین نایستی حسابرسی داخلی و سیستم کنترل داخلی به‌عنوان فعالیت هزینه‌بر نگریست بلکه باید به‌عنوان خالق ارزش‌افزوده در آینده مورد نگرش واقع شوند. حسابرسان داخلی نقش عمده‌ای در بهبود اثربخش و ارتقای سیستم کنترل داخلی و صرفه‌ی اقتصادی سازمان داشته و منجر به تحقق سیستم مالی کارا تر خواهد شد.

منابع

حجازی، رضوان؛ صداقت‌پرست؛ الدار؛ همتی، علیرضا. (۱۳۹۹). تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر شکست حسابرسی در تقلب شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱.

داداشی، ایمان؛ کردمنجیری، سجاد؛ برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه‌ی دانش حسابرسی، ۷۰.

زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. فصلنامه‌ی دانش حسابرسی، ۳۹.

زلفی، سوسن؛ یزدانیان، نرگس. (۱۴۰۰). مدیریت تعارض حسابرس در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب. فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳.

Dadashi, Iman, Kordmanjiri, Sajjad and Maryam Baradaran (2018). The Effect of Internal Audit Structure on the Probability of Fraud in the Financial Statements of Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, Auditing Knowledge Quarterly, No. 70, (In Persian).

Hejazi, Rezvan, Sedaghatparašt, Aldar and Alireza Hemmati (2020). The Effect of Complexity on Audit Failure in Corporate Fraud (Tehran Stock Exchange), Quarterly Journal of Auditing Research, 1, (In Persian).

Zarei, Mohsen and Abdi, Saeed. (2010). Internal Controls and Its Problems in the Public Sector, Auditing Knowledge Quarterly, No. 39, (In persian).

Zolfi, Susan, Yazdanian, Narges (2022). Auditor Conflict Management in Relationship between Perceived Conflict and Fraud Risk Assessment, Quarterly Journal of Auditing

Research, No. 3, (In persian).

ACFE. (2020). Report to the Nations: 2020 Global study on occupational fraud and abuse. <https://acfe-public.s3-us-west-2.amazonaws.com/2020-Report-to-the-Nations.pdf>.

Alkafaji, Y., Hussain, S., Khallaf, A., Meldalawieh, M.A. (2010). Characteristics of an Internal Audit Activity. Report I, Institute of Internal Auditors, Altamonte Spring, FL.

Association of Certified Fraud Examiners, 2010. Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse, 2010 Global Fraud Study. ACFE.

Association of Certified Fraud Examiners, 2014. 2014 Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse. ACFE.

Badanie przestępczości gospodarczej Polska 2011, PwC. Retrieved from: <http://www.pwc.pl/>.

Badanie przestępczości gospodarczej Polska 2014, PwC. Retrieved from: http://www.pwc.pl/assets/pwc_polska_badanie_global_economic_crime_survey_2014.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., (1999). Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, An Analysis of U.S. Public Companies. New York: COSO.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., (2010). Fraudulent Financial Reporting: 1998-2007, An Analysis of U.S. Public Companies. New York: COSO.

Bednarek, P. (2015). Wybrane determinanty tworzenia wartości dodanej przez audyt wewnętrzny w jednostkach sektora finansów publicznych – istniejący dorobek i kierunki dalszych zmian. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia nr 76, t. 2.

Bogdan, A.M., Auditul financiar în condițiile armonizării cu standardele internaționale de contabilitate [The Financial Audit in the Context of its Harmonisation to the International Standards on Accounting], Ed. Universitaria, Craiova, 2005.

Boulescu, M., Auditul financiar. Repere normative naționale [The Financial Audit. National Normative Remarks], Ed. Economică, Bucharest, 2003.

Bugnet O.C., Dumitrescu A.C., Deliu D., „Auditul financiar și raportarea fraudelor – partea I [Financial Audit and Reporting Frauds – part I]”, in Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor [Accounting, Expertise, and Business Audit], no. 12, December 2011, pp. 56-62], Ed CECCAR.

Czerwiński, K. (2005). Audyt wewnętrzny, Infoaudit sp. z o.o. Warszawa. Dusza, M., (2002). Globalna wioska finansowa. Bank i kredyt nr 10.

Daniela Petrașcu, Alexandra Tăianu, 2014, The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection, Procedia Economics and Finance 16 (2014) 489 – 497,

Goldberg, M.H., The Complete Book of Greed: The Strange and Amazing History of Human Excess, HarperCollins, New York, 1995.

EY, Fraud and corruption- the easy option for growth, Europe, Middle East, India and Africa Fraud Survey 2015.

Global Economic Crime PwC 2016, PwC. Retrieved from: www.pwc.pl. Irodenko, O., Czynniki efektywności audytu wewnętrznego jako istotnego elementu zarządzania przedsiębiorstwem.

International Federation of Accountants. (2020). Navigating the heightened risks of fraud and other illicit activities during the COVID-19 pandemic. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Navigating-the-Heightened-Risks-of-Fraud-and-Other-Illicit-Activities-During-the-COVID-19-Pandemic_0.pdf.

Jans, M., Lybaert, N., Vanhoof, K., (2009). A Framework for Internal Fraud Risk Reduction at IT Integrating Business Processes: The IFR Framework.

- Karpoff, J. M. (2021). The future of financial fraud. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101694. doi:10.1016/j.jcorpfin.2020.101694.
- Kassem, R., Higson, A., (2012). The New Fraud Triangle Model. *Journal of Emerging Trends in Economics and Management Sciences (JETEMS)*, Vol. 3, 191-195.
- Kendler, K., Stasik, M. (2005). *Audyt wewnętrzny w praktyce*. Łódź: Polska Akademia Rachunkowości. Kruczałek, K. (2004). *Prawo handlowe. Zarys wykładu*, Warszawa.
- KPMG, 2013. Global profiles of the fraudster. White-collar crime – present and future. KPMG.
- Klamut, E. (2018). INTERNAL AUDIT TOOL FOR MINIMIZING THE RISK OF FRAUD, *e-Finance* 2018, vol. 14 / no. 1.
- Le Goff, J., *Pour un autre Moyen Age [The Medieval Imagination]*, vol. 1, Gallimard, Paris, 1977.
- Le Goff, J., *Your Money or Your Life: Economy and Religion in the Middle Ages*, Zone Books, New York, 1990.
- Lesourd, J.A., Gerard, C., *Nouvelle histoire économique [New Economic History]*, vol. 1, Ed. Armand Colin, Paris, 1986.
- Munteanu V., Zuca M., Zuca Ș., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice: Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz [Internal Audit in Public Companies and Institutions: Concepts, Methodology, Regulations, Case Studies]*, Wolters Kluwer, Bucharest, 2010.
- Nadużycia w sektorze finansowym, Raport z badania (2015) EY, KPF Warszawa. Raport Creditreform 2012, www.creditreform.pl.
- Niculescu C., *Spălarea banilor – mai multe repere într-o lume atipică [Money Laundering – Some Remarks in an Atypical World]*, Ed. Universității Lucian Blaga, Sibiu, 2007.
- Oprean I., Popa I., Lenghe R.I., *Procedurile auditului și ale controlului financiar [The Procedures of Audit and Financial Control]*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca, 2007.
- Petrascu D., *Audit intern [Internal Audit]*, Lucian Blaga University Press, Sibiu, 2013.
- PwC, 2014. 2014 Global Economic Crime Survey, *Economic crime: A threat to business globally*. PwC.
- Raport PwC 2018, *Kto i jak okrada polskie firmy? 8. edycja badania przestępczości gospodarczej w Polsce*. Retrieved from: www.pwc.pl.
- Raport PwC, *Ciemna strona mocy, czyli kto i jak oszukuje polskie firmy. Badanie przestępczości gospodarczej 2016*. Retrieved from: www.pwc.pl.
- Rapp, F., *L'Eglise et la vie religieuse en Occident à la fin du Moyen Age [The Church and the Religious Life in the Occident at the End of the Middle Ages]*, Presses Universitaires de France, Paris, 1995.
- Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, The Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), 1996, www.acfe.com.
- Report to the nations 2018 Global study on occupational fraud and abuse ACFE 2018.
- Report to the nations 2016 Global study on occupational fraud and abuse ACFE 2016.
- Sarna, D.E.Y., *History of Greed. Financial Fraud From Tulip Mania to Bernie Madoff*, Wiley Publishing House, New Jersey, 2010.
- Schneider, F., Kearney, A.T. (2013). *The Shadow Economy in Europe*, 2013, Johannes Kepler Universität, Linz. Stępniewski, J. (2001). *Audyt i diagnostyka firmy*. Wrocław: Wydaw. Akademii Ekonomicznej im. O. Langego.
- Seetharaman, A., Senthivelmurugan, M., Periyayagam, R., (2004). *Anatomy of computer*

accounting frauds. *Managerial Auditing Journal*, 19(8), p. 1055-1072.

Singleton, T., Singleton, A., Bologna, J., Lindquist, R., (2006). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*, 3rd edition, John Wiley & Sons, New Jersey.

State of the Internal Audit Profession Study (2015), *Finding True North in a period of rapid transformation*, PwC.

Stratmann, L., *Fraudsters and Charlatans*, History Press, Stroud, Gloucestershire, 2012.

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, 1992. *Internal Control – Integrated Framework. Executive Summary Framework Reporting to External Parties*. COSO.

The Institute of Internal Auditors, 2009. *Internal Auditing and Fraud. IPPF – Practice Guide*. IIA.

The Institute of Internal Auditors, 2013. *Internal Auditing Standards*, IIA.

The International Auditing Standards Board, 2009. *International Standard on Auditing No. 240: the Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements*.

Thiel, R. (2014). Zjawisko „puśtych faktur” jako zagrożenie dla finansów publicznych i przedsiębiorców na wybranych przykładach oszustw podatkowych, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” Wydawnictwo SAN, t. XV, z. 9, cz. 1, Warszawa.

Winiarska, K. (red.) (2005). *Controlling i audyt w usprawnianiu zarządzania*. Szczecin: Uniwersytet Szczeciński. Winiarska, K. (2005). *Teoretyczne i praktyczne aspekty audytu wewnętrznego*. Warszawa: Difin.

Wolfe, D. T., Hermanson, D. R., (2004). *The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud*. *The CPA Journal* 74.12, 38-42.



COPYRIGHTS

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



Effect of Adoption and Innovation Cognition Styles on Professional Skepticism

Niusha Mehrani¹, Bahman Banimahd²

Received: 2022/01/15

Approved: 2022/02/08

Research Paper

Abstract

Professional skepticism in auditing is a behavioral feature emphasized by Legislators of the auditing profession in the application of professional judgment in all steps of auditing operations. Verdict and decision making are also influenced by cognitive biases containing learning styles. Therefore, the purpose of this survey is to assess the adoption of cognitive and innovation cognition among auditors and also to study the impact of those styles on professional skepticism. The theoretical framework of the research was collected through the library method and the research data were collected based on the survey procedures and using a questionnaire. The numeral sample of the present study includes 280 auditors working in private sector audit firms and the audit organization. The test research hypotheses based on correlation methods using multiple regression have been investigated. The results of this article show that adoption cognition has a positive and meaningful (significant) relationship with professional skepticism. But innovation cognition has no significant relationship with professional skepticism.

Key Words: Adoption Cognition, Innovation Cognition, Professional Skepticism.



10.22034/JPAR.2022.546897.1074

1. M.Sc. of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. niushamehrani@gmail.com

2. Associate Professor of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran (Corresponding Author) dr.banimahd@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس

نیوشا مهرانی^۱، بهمن بنی‌مهد^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

تردید حرفه‌ای حسابرس به عنوان یک ویژگی رفتاری مورد تأکید قانون‌گذاران حرفه‌ی حسابرسی در اعمال قضاوت حرفه‌ای در تمام مراحل عملیات حسابرسی است. قضاوت و تصمیم‌گیری نیز تحت تأثیر سوگیری‌های شناختی از جمله سبک‌های یادگیری است. از این‌رو هدف این پژوهش سنجش سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز در میان حسابرسان و همچنین مطالعه‌ی تأثیر آن سبک‌ها بر تردید حرفه‌ای است. مبانی نظری پژوهش، از طریق روش کتابخانه‌ای و داده‌های تحقیق نیز بر اساس روش پیمایشی و با استفاده از پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است. نمونه‌ی آماری تحقیق حاضر شامل ۲۸۰ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی و سازمان حسابرسی است که به‌صورت تصادفی انتخاب شده‌اند. آزمون فرضیه‌های تحقیق بر اساس روش همبستگی با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج این مقاله نشان می‌دهد سبک نوگرا رابطه‌ای مثبت و معناداری با تردید حرفه‌ای دارد اما سبک نوگریز رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای ندارد.

واژه‌های کلیدی: سبک نوگرا، سبک نوگریز، تردید حرفه‌ای، حرفه‌ی حسابرسی.

doi 10.22034/JPAR.2022.546897.1074

niushamehrani@gmail.com

dr.banimahd@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران
۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

قضاوت و تصمیم‌گیری یکی از موضوعات بااهمیت در تحقیقات رفتاری حسابداری و حسابرسی می‌باشد. یکی از مؤلفه‌های تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابر، تردید حرفه‌ای است. این مؤلفه تا آنجا اهمیت دارد که استانداردهای حسابرسی، حسابرسان را ملزم به رعایت تردید و شک‌گرایی در فرآیند رسیدگی‌ها می‌نماید. مطابق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان باید در جریان رسیدگی‌ها و جمع‌آوری شواهد حسابرسی همواره درجه‌ای از مراقبت حرفه‌ای را مدنظر قرار دهند. به بیان دیگر، حسابرسان باید عملیات حسابرسی را با نگرشی آمیخته با تردید حرفه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا کنند تا از عدم تحریف بااهمیت در صورتهای مالی اطمینانی معقول به دست آورد (قاسمی نژاد و بنی مهد، ۱۳۹۹).

در سال‌های اخیر، این پرسش مطرح شده است که آیا تردید حرفه‌ای صرفاً مجموعه‌ای از مهارت‌ها و رفتارها است یا ویژگی‌های فردی نیز در شکل‌گیری آن مؤثرند؟ برخی از پژوهشگران، نقش مؤثر مهارت و برخی، نقش مؤثر خصوصیات فردی را در تردید حرفه‌ای می‌پذیرند اما این باور نیز وجود دارد که ترکیبی از خصوصیات فردی، دانش و مهارت در پیدایش تردید حرفه‌ای نقش دارد. این مطالعات نشان دادند ویژگی‌های شخصیتی، عامل مهمی در شکل‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرسان است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۷). همچنین اختلال‌های شخصیت موجب کاهش تردید حرفه‌ای می‌شود (غلامرضایی، حسنی، ۱۳۹۶). حیدر و همکاران (۱۳۹۶) نیز در تحقیق دیگر دریافتند سبک‌های تفکر حسابرسان با تردید حرفه‌ای رابطه‌ای معنادار دارد. قاسمی نژاد و بنی مهد (۱۳۹۹) دریافتند حسابرسان با ایدئولوژی محافظه‌کارانه‌ی بالا، تردید حرفه‌ای بالاتری دارند.

از طرف دیگر، مطالعات نشان داده‌اند که تردید حرفه‌ای یک ویژگی فردی و رفتاری است که تحت تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان است (هارت، ۲۰۱۰). در علم روانشناسی، سبک‌های شناختی می‌توانند سوگیری‌هایی را در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری فرد ایجاد نمایند. لذا هدف این مقاله، در درجه‌ی اول سنجش سطح سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز در میان حسابرسان و همچنین مطالعه‌ی تأثیر آن سبک‌ها بر تردید حرفه‌ای است. سبک‌شناختی نوگرا و نوگریز^۱ دو سبک متقابل هم هستند که بر خلاقیت در یادگیری تأکید دارند. افرادی که دارای سبک یادگیری نوگرا هستند، افرادی خردگرا و به دنبال ایجاد روش‌های نوآورانه در حل مسائل و پردازش اطلاعات هستند و کارها را به شیوه‌ای متفاوت انجام می‌دهند اما در مقابل، افراد با سبک‌شناختی نوگریز تمایل دارند تا فضا و بستر مسائل موجود را همان‌گونه که هست بپذیرند و در ارائه‌ی راه‌حل‌ها و حل مسائل شیوه‌ای مرسوم و سنتی را دنبال می‌کنند (کرتون، ۱۹۸۹).

به نظر نویسندگان این مقاله، سبک‌های شناختی نوگرا و نوگریز را می‌توان به عنوان سبک‌های شناختی تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای و مؤلفه‌های آن دانست. با توجه به تعریف این سبک‌ها، می‌توان گفت که این دو سبک با مفاهیم پردازش اطلاعات و قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی ازجمله تردید حرفه‌ای ارتباط دارند. این موضوعی است که در تحقیقات قبلی به آن پرداخته نشده است و می‌توان آن را به عنوان نوآوری پژوهش حاضر در نظر گرفت. با توجه به اهمیت مفاهیم روان‌شناختی

در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان، پژوهش در این حوزه می‌تواند منجر به شناسایی اثرات نامساعد مفاهیم و مؤلفه‌های روان‌شناختی در فرآیند ارزیابی و قضاوت حسابرسان گردد. از این رو می‌توان قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها را بهبود بخشید. از طرف دیگر بررسی سبک‌های شناختی نوگرا و نوگریز در حرفه‌ی حسابرسی می‌تواند موجب بسط تحقیقات رفتاری در این حرفه شود. هم‌چنین نتایج این تحقیق می‌تواند دیدگاه‌های جدیدی درباره‌ی تحقیقات رفتاری در حسابداری و حسابرسی روشن نماید. هم‌چنین اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حرفه‌ی حسابرسی قرار دهد.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

۲-۱- تردید حرفه‌ای و سبک‌های نوگرا و نوگریز

تردید حرفه‌ای به عنوان یک ویژگی شخصی حسابرسان شناخته شده و یکی از مؤلفه‌های اساسی فرآیند برنامه‌ریزی و حسابرسی صورت‌های مالی و جزء لاینفک آن است. استانداردهای حسابرسی بر اهمیت تردید حرفه‌ای تأکید دارند و آن را به عنوان نگرشی تعریف می‌نمایند که متضمن ذهن پرسشگر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی توسط حسابرس است. تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک و کشف تقلب در صورت‌های مالی موضوعی مهم است. از این رو یکی از شروط الزام برای احراز شایستگی حرفه‌ای حسابرسان برای ورود به حرفه و باقی ماندن در آن، درک کامل و صحیح چارچوب تردید حرفه‌ای و عمل به آن است. زیرا فقدان تردید حرفه‌ای، ریشه‌ی بسیاری از ضعف‌ها و شکست‌های حسابرسی است (هارت، ۲۰۱۰؛ توبا، ۲۰۱۱). هارت و همکاران (۲۰۱۳) برای تردید حرفه‌ای شش ویژگی و مؤلفه به شرح زیر تعریف می‌کنند. ذهن پرسشگر: تردید حرفه‌ای مستلزم یک پرسش مداوم است، که آیا اطلاعات و شواهد به‌دست‌آمده نشان دهنده‌ی اظهارات نادرست ناشی از تقلب است یا خیر؟ ذهن پرسشگر حسابرس شامل مواردی از قبیل الزام به استدلال، شواهد، برهان و دلیل آوردن یا تأیید نمودن است. وقفه در قضاوت: حسابرس باید در جمع‌آوری شواهد، یک ذهن باز داشته باشد و نباید با شواهد کم‌تر متقاعد کننده، راضی شود. وقفه در قضاوت یک ویژگی است و بیان می‌کند که در خصوص یک مورد مشکوک، شکل‌گیری قضاوت‌ها به کندی صورت می‌گیرد.

جستجوی دانش: همان کنجکاوی است. این که حسابرس ذهنیت کنجکاوانه همراه با علاقه برای جستجوی شواهد داشته باشد.

درک میان فردی: حسابرس باید به درک نگرش‌ها، مقاصد و رفتارهای انسانی اشتیاق داشته باشد. درک میان فردی حسابرس را ملزم می‌نماید تا دلایل و انگیزه‌هایی که صاحب‌کار به یک روش خاص رفتار می‌کند را شناسایی نماید.

اعتماد به نفس: اعتماد به نفس یعنی این که به لحاظ حرفه‌ای به آن درجه از اطمینان برسیم تا بتوانیم ادعا کنیم، قضاوت بر اساس شواهدی است که گردآوری شده است.

خودرأی بودن: ویژگی خودرأیی یعنی حسابرس شجاعانه برای ارزیابی، ارائه و تأیید اظهارنظرهای حسابرسی تصمیم می‌گیرد. خودرأیی یعنی این که نتیجه‌گیری‌های افراد با در نظر گرفتن کفایت

شواهد صورت گرفته است.

نولدر و کادوس (۲۰۱۸) تردید حرفه‌ای را شامل دو مفهوم ساختار فکری و نگرش می‌دانند. به عقیده‌ی آن‌ها ساختار فکری حسابرس برحسب فرآیند شناختی و نگرش نیز بر اساس فرآیند قضاوت اندازه‌گیری می‌شود. یعنی فرآیند شناختی حسابرس بر قضاوت او اثر می‌گذارد. به عنوان نمونه، کسب شناخت واقع‌بینانه و انتقادی از شواهد، منجر به ارزیابی صحیح از ریسک می‌شود و در نهایت این موضوع منجر به قضاوت حسابرس می‌شود. آن‌ها تردید حرفه‌ای حسابرس را متأثر از عوامل فردی و اجتماعی می‌دانند. عوامل فردی ویژگی‌های شخصیتی، دانش، توانایی و انگیزش حسابرس را شامل می‌شود. عوامل اجتماعی نیز شامل فرهنگ سازمانی حاکم بر مؤسسه‌ی حسابرسی، فشار صاحب‌کار، استانداردهای حسابرسی و تکنیک‌های حسابرسی است.

سبک‌های شناختی نوگریز و نوگرا را شیوه‌ی ترجیحی افراد در نحوه‌ی برخورد با حل مسائل، پردازش اطلاعات و قضاوت و تصمیم‌گیری تعریف می‌نمایند. افراد با سبک‌شناختی نوگرا، افرادی خردگرا هستند که به دنبال ایجاد روش‌های نوآورانه در حل مسائل و پردازش اطلاعات هستند و کارها را به شیوه‌ای متفاوت انجام می‌دهند. این افراد رویکردی تصادفی و نامنظم به انجام تکالیف داشته و به‌موقعیت‌های ساختار نیافته گرایش دارند. این افراد، همچنین آرمان‌گرا، غیرقابل‌پیش‌بینی، اهل چالش و ذهنی متفکر دارند. از طرف دیگر افراد با سبک‌شناختی نوگریز فضا و بستر مسائل موجود را همان‌گونه که هست، قبول می‌کنند و در ارائه‌ی راه‌حل‌ها و حل مسائل شیوه‌ای مرسوم و سنتی را دنبال می‌کنند. به‌طور خلاصه می‌توان گفت سبک‌های نوگرا و نوگریز، ویژگی‌های مرتبط با خلاقیت فردی، توانایی فرد در حل مسئله و اتخاذ تصمیم می‌باشند (کرتون، ۱۹۸۹). با توجه به آنچه درباره تردید حرفه‌ای و مؤلفه‌های آن در بالا اشاره شد، می‌توان نتیجه گرفت که این مؤلفه‌ها با ویژگی‌هایی نظیر خلاقیت، توانایی فرد در حل مسئله و اتخاذ تصمیم مطابقت دارد. مطالعات نشان داده است که خلاقیت تأثیر مثبت و معناداری بر تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. خلاقیت حسابرس باعث می‌شود تا حسابرس سؤال‌های بیش‌تری را در ذهن خود جای دهد و به دنبال شواهد بیش‌تری باشد. هم‌چنین خلاقیت، توانایی حسابرس در حل مسائل پیچیده را بهبود می‌بخشد. همه‌ی این موارد در نهایت موجب بهبود و ارتقای تردید حرفه‌ای می‌شود (اسلر، ۲۰۱۷). در پژوهش دیگری نشان داده شد که با بهبود توانایی حل مسئله در حسابرسان، می‌توان تردید حرفه‌ای را بهبود بخشید (گلوور و پراویت، ۲۰۱۳). به نظر می‌رسد مؤلفه‌ها و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای، همگرایی کاملی با ویژگی‌های شناختی سبک نوگرا و نوگریز دارد. به عبارت دیگر، می‌توان نتیجه گرفت حسابرسان با سبک‌شناختی نوگرا، الزاماً دارای ذهنی پرسشگر بوده و وقفه در قضاوت دارند. یعنی با شواهد کم‌تر متقاعدکننده، راضی نمی‌شوند. هم‌چنین کنج‌کار و ذهن جستجوگر و یادگیرنده دارند و دنبال آن هستند که چرا صاحب‌کار به یک روش خاص رفتار می‌کند. دارا بودن اعتماد به نفس و خودرأی بودن نیز از جمله ویژگی‌های حسابرسان دارای سبک نوگرا است. اگر سبک‌شناختی نوگرا و نوگریز را یکی از ویژگی‌های شناختی افراد در قضاوت بدانیم، در آن صورت می‌توان گفت که این سبک‌ها با تعریف نولدر و

کادوس (۲۰۱۸) درباره تردید حرفه‌ای، مطابقت دارد. آن‌ها تردید حرفه‌ای را بر اساس شناخت و نگرش تعریف می‌کنند. به عقیده‌ی آن‌ها کسب شناخت منجر به نگرش یعنی قضاوت می‌شود. اگر سبک‌های نوگرا و نوگریز را به عنوان سبک‌های شناخت افراد تعریف کنیم در آن صورت می‌توان ادعا نمود که سبک‌شناختی نوگرا و نوگریز با تردید حرفه‌ای رابطه‌ای معنادار دارد.

۲-۲- پیشنهادی پژوهش

رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) طی پژوهشی دریافته‌اند ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری بر فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران تأثیر معناداری دارد. کاظمی و همکاران (۱۴۰۰) عقیده دارند جنسیت حسابرس، عاملی مهم و تأثیرگذار در قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی است. امانی و همکاران (۱۳۹۹) رابطه‌ی عواطف فردی و تردید حرفه‌ای حسابرس را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد رابطه‌ی معنادار و مثبت بین عواطف مثبت و تردید حرفه‌ای و همچنین رابطه‌ی معنادار و منفی بین عواطف منفی با تردید حرفه‌ای وجود دارد. حسینی و همکاران (۱۳۹۹) طی تحقیقی دریافته‌اند از میان شش مؤلفه‌ی تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معناداری دارد. همچنین مهارت ارتباطی حسابرس با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. آن‌ها در ادامه‌ی پژوهش خود دریافته‌اند تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد. قاسمی نژاد و بنی مهد (۱۳۹۹) در بررسی تأثیر محافظه‌کاری اجتماعی بر تردید حرفه‌ای نشان دادند محافظه‌کاری اجتماعی موجب افزایش تردید حرفه‌ای حسابرسان و مؤلفه‌های آن شامل ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت، جستجوی دانش، درک میان فردی، اعتماد به نفس و خودرأی بودن می‌شود. قاسمی نژاد و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای دیگر تأثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه را بر تردید حرفه‌ای حسابرس بررسی نمودند. یافته‌های این تحقیق تأیید می‌کند که رابطه‌ی معنادار و منفی بین جنسیت با ذهنیت توطئه و رابطه‌ی معنادار و مثبت میان سطح تحصیلات با ذهنیت توطئه وجود دارد. همچنین هر چه سوگیری ذهنیت توطئه در حسابرسان افزایش یابد، تردید حرفه‌ای حسابرس نیز افزایش می‌یابد. نتایج بررسی‌های غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۸) بیانگر آن است که میان اختلال‌های شخصیتی حسابرسان مستقل و تردید حرفه‌ای آنان، رابطه‌ای منفی و معنادار وجود دارد. آن‌ها دریافته‌اند اختلالات شخصیتی دارای بیش‌ترین رابطه‌ی منفی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای است. حیدر و نیکومرام (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی پرداختند. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که سبک تفکر قانون‌گذار بر تردید حرفه‌ای تأثیر منفی و معنادار و همچنین سبک‌های تفکر اجرایی، قضاوت‌گر، درون‌نگر، برون‌نگر، و آزاداندیش با تردید حرفه‌ای رابطه‌ی معنادار و مثبت دارد. همچنین سبک‌های تفکر کلی‌نگر، جزئی‌نگر و محافظه‌کار با تردید حرفه‌ای

رابطه‌ی معناداری ندارند و در آن تأثیرگذار نیستند. رضایی و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی تأثیر هویت سازمانی و حرفه‌ای بر تردید حرفه‌ای حسابرس مستقل نشان دادند هویت سازمانی و هویت حرفه‌ای تأثیر معنادار و مثبتی بر هر شش بعد تردید حرفه‌ای شامل بعد جستجوی دانش، وقفه در قضاوت، خودرأی بودن، درک میان فردی، اعتماد به نفس و ذهن پرسشگر دارد. هرمزی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی تأثیر سوگیری‌های روان‌شناختی یعنی بیش اطمینانی، نقطه‌ی اتکا و در دسترس بودن بر تردید حرفه‌ای حسابرس را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند هر سه سوگیری مورد بررسی بر تردید حرفه‌ای حسابرسان تأثیر منفی دارند و وجود این سوگیری‌ها توانایی حسابرسان برای اعمال سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای در فرآیند حسابرسی را کاهش می‌دهند. تحریری و همکاران (۱۳۹۵) درک حسابرسان از مفهوم تردید حرفه‌ای در کار حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسان با ویژگی‌های مختلف، درک‌های متفاوتی از مفهوم بنیادی و کلیدی تردید حرفه‌ای دارند و این می‌تواند چالشی برای حرفه‌ی حسابرسی باشد و توجه بیش‌تر در حوزه‌ی آموزش و استانداردگذاری را می‌طلبد.

حسن و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند زنان در مقایسه با مردان در قضاوت درباره‌ی سطح اهمیت حسابرسی، تردید بیش‌تری از خود نشان می‌دهند. هم‌چنین آن‌ها نشان دادند حسابرسان باتجربه و حسابرسان با سبک تفکر انتقادی بالا، قضاوت بهتری درباره‌ی سطح اهمیت حسابرسی از خود نشان می‌دهند. شواهد پژوهش سورنسن و اورتگن (۲۰۲۱) تأیید می‌نماید هرگاه حسابرسان احساس کنند که حضور اجتماعی مدیران شرکت مورد رسیدگی در شبکه‌های اجتماعی بالا است، آن‌ها در رسیدگی‌های خود تردید حرفه‌ای بیش‌تری اعمال می‌نمایند. آن‌ها این حضور را نوعی پوشش ضعف در عملکرد مالی شرکت می‌دانند. فرناختر و همکاران (۲۰۲۱) تأکید دارند هرگاه حسابرسان درگیر چند کار حسابرسی متفاوت برای صاحب‌کاران مختلف هستند، سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها نیز کاهش می‌یابد. به عقیده‌ی آن‌ها حسابرسان باید یک کار حسابرسی را به اتمام برسانند و بعد کار حسابرسی دیگری را قبول کنند تا سطح تردید حرفه‌ای آن‌ها کاهش نیابد. آن‌ها وظایف گوناگون حسابرس را عاملی برای سوگیری‌های شناختی در تردید حرفه‌ای می‌دانند. لامبوگلیا و مانچینی (۲۰۲۱) ویژگی‌های سرمایه‌ی انسانی نظیر تخصص و زمینه‌های فرهنگی و بومی در ارزیابی کنترل داخلی توسط حسابرسان را متغیرهای تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها درباره ارزیابی ریسک تقلب می‌دانند. به نظر آن‌ها ویژگی‌های سرمایه‌ی انسانی می‌توانند در ایجاد سوگیری در فرآیند کسب شواهد حسابرسی بر تردید حرفه‌ای حسابرس نقش داشته باشند. لیو و وو (۲۰۲۰) عواملی چون فرهنگ و محیط قانونی را ازجمله عوامل تأثیرگذار در ایجاد سوگیری‌های شناختی در ارزیابی ریسک تقلب و تردید حرفه‌ای معرفی می‌کنند. به عقیده‌ی آن‌ها متغیرهای فرهنگی مانند جمع‌گرایی و فردگرایی، فاصله‌ی قدرت، افق دید بلندمدت، مذهب را متغیرهای تأثیرگذار بر تردید حرفه‌ای حسابرس می‌دانند که ممکن است در قضاوت او نسبت به کشف تقلب سوگیری ایجاد نمایند.

ماردیجونو و سوبیان‌تو (۲۰۱۹) در پژوهشی رابطه‌ی بین استقلال، حرفه‌گرایی و تردید حرفه‌ای

بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد استقلال حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت دارد اما این رابطه از لحاظ آماری معنادار نیست. هم‌چنین نتایج نشان داد حرفه‌ای بودن حسابرس و تردید حرفه‌ای با کیفیت حسابرس رابطه‌ی مثبت و معنادار دارند. رودگرز و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر انتقال دانش بر تردید حرفه‌ای در حسابرسان و هم‌چنین چگونگی ارتباط صلاحیت و تخصص حسابرسان با فرآیند انتقال دانش را بررسی نمودند. نتایج مطالعه‌ی آن‌ها نشان داد انتقال دانش نقش مهمی در افزایش تردید حرفه‌ای حسابرس و در نتیجه، بهبود صحت تصمیم‌گیری‌های حسابرسان دارد. یافته‌های آن‌ها نشان داد صلاحیت و تخصص حسابرسان منجر به افزایش انتقال دانش می‌گردد. بایک و هوگیمسترا (۲۰۱۸) دریافتند فرهنگ جمع‌گرایی و اعتماد اجتماعی تأثیر منفی بر تردید حرفه‌ای حسابرس در ارزیابی ریسک تقلب می‌گذارد. آن‌ها هم‌چنین نشان دادند مذهب تأثیر معنادار و مثبت با ارزیابی ریسک تقلب دارد. گرک موباکو و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند انتقال دانش، نقش مهمی در بهبود تردید حرفه‌ای حسابرسان بازی می‌کند. بدین طریق درستی و صحت قضاوت‌های حسابرس بهبود می‌یابد. هم‌چنین نتایج پژوهش آنان نشان داد که قضاوت حسابرسان متخصص نسبت به حسابرسان تازه‌کار دقیق‌تر است و سطح بالاتری از تردید حرفه‌ای را نشان می‌دهند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس اهداف و مبانی نظری پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

فرضیه‌ی اول: سبک‌شناختی نوگریز بر تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه‌ی دوم: سبک‌شناختی نوگرا بر تردید حرفه‌ای تأثیر مثبت و معناداری دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است و از نظر فرآیند اجرای پژوهش، کمی. یعنی برای تأیید فرضیه‌ها، داده‌های جمع‌آوری شده به صورت عددی یا کمی تحلیل می‌شوند. از نظر هدف، توصیفی – پیمایشی است و از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی انجام شده است، جزو پژوهش‌های میدانی به شمار می‌رود. از نظر زمان انجام پژوهش، از نوع مقطعی است. جامعه‌ی آماری در این پژوهش، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی می‌باشد و نمونه‌ی آماری شامل ۲۸۰ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی است. روش نمونه‌گیری خوشه‌ای تصادفی است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران با فرض جامعه‌ی آماری نامعلوم استفاده شده است.

$$\text{رابطه‌ی (۱) فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه}$$

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2 pq}{d^2}$$

در این فرمول:

تعداد نمونه $n =$

مقدار نرمال استاندارد یعنی $\frac{\infty}{2} = 1/96$

$P=q=0/5$

$d=0/1$

تعداد نمونه‌ی آماری به دست آمده مطابق فرمول بالا ۹۶ می‌باشد. در این تحقیق حدود ۳۰۰ پرسش‌نامه به صورت تصادفی میان حساب‌برسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی توزیع و در نهایت ۲۸۰ پرسش‌نامه دریافت شد. قلمرو زمانی این پژوهش نیز سال ۱۳۹۹ است. هم‌چنین برای آزمون فرضیه‌ها از روش همبستگی و رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. در این پژوهش تردید حرفه‌ای متغیر وابسته، سبک‌های نوگرا و نوگریز متغیرهای مستقل می‌باشد. تردید حرفه‌ای از طریق پرسش‌نامه هارت (۲۰۱۰) اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌نامه شامل ۳۰ سؤال در طیف لیکرت شش گزینه‌ای است. متغیرهای مستقل شامل سبک‌های شناختی نوگریز و نوگرا بر اساس پرسش‌نامه کرتون (۱۹۶۷) اندازه‌گیری می‌شود. این پرسش‌نامه دارای هجده سؤال سبک‌شناختی نوگریز و پانزده سؤال سبک‌شناختی نوگرا در طیف لیکرت پنج گزینه‌ای است. آلفای کرونباخ پرسش‌نامه تردید حرفه‌ای برابر ۸۷ درصد و پرسش‌نامه سبک‌شناختی نوگریز و سبک شناختی نوگرا برابر ۸۳ درصد در این پژوهش برآورد شده است. هم‌چنین متغیرهای جنسیت، تحصیلات، رتبه‌ی شغلی و سن به عنوان متغیرهای کنترل در این تحقیق انتخاب شده‌اند.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

نتایج مربوط به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش بیانگر آن است که میانگین سبک‌شناختی نوگریز، نوگرا و تردید حرفه‌ای برابر ۶۲/۰۳، ۵۲/۵۹ و ۷۶/۱۱ می‌باشد. تفاوت میانگین‌های دو سبک‌شناختی نوگریز و نوگرا برابر ۹/۴۴ است. تجزیه و تحلیل بیش‌تر با استفاده از آزمون مقایسه‌ی میانگین‌ها نشان می‌دهد که آماره‌ی t این تفاوت برابر با ۱۹/۶۳ می‌باشد. این موضوع بیانگر آن است که تفاوت میانگین‌های دو سبک‌شناختی نوگریز و نوگرا در میان حساب‌برسان بااهمیت و معنادار است. هم‌چنین حدود ۲۸ درصد از مشارکت‌کنندگان این پژوهش را زنان و ۷۲ درصد را مردان تشکیل می‌دهند. از نظر سطح تحصیلات نیز حدود ۳۰ درصد از حساب‌برسان دارای تحصیلات کارشناسی، ۱۲/۵ درصد دانشجوی کارشناسی ارشد، ۳۵ درصد کارشناسی ارشد و ۱۲/۵ درصد دانشجوی دکتری و بقیه نیز مدرک تحصیلی خود را دکتری اعلام نموده‌اند. تجزیه و تحلیل رتبه‌ی شغلی پاسخ‌دهندگان پرسش‌نامه بیانگر آن است که ۳۷ درصد مشارکت‌کنندگان حساب‌برس، ۲۲ درصد حساب‌برس ارشد، ۲۱ درصد سرپرست، ۹ درصد مدیر حسابرسی و بقیه نیز در سطح شریک حسابرسی بودند. هم‌چنین میانگین سنی و سابقه‌ی کار مشارکت‌کنندگان به ترتیب برابر ۳۵/۵۳ و ۱۰/۱۳ سال است.

۵-۲- آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌ها، مدل تحقیق به صورت رابطه‌ی ۱ در نظر گرفته شده است:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + a_5X_5 + a_6X_6 + a_7X_7 + a_8X_8 + a_9X_9 + \mu$$

رابطه‌ی ۱

تردید حرفه‌ای $Y =$

سبک نوگریز $X_1 =$

سبک نوگرا $X_2 =$

جنسیت حسابرس $X_3 =$

تحصیلات حسابرس $X_4 =$

رتبه‌ی شغلی حسابرس $X_5 =$

سن حسابرس $X_6 =$

$\mu =$ خطای مدل

نتایج آزمون فرضیه‌ها نیز در جدول ۱ نشان داده شده است. شواهد این جدول نشان می‌دهد که سطح معناداری سبک نوگریز برابر ۱۷/۴ درصد و بزرگ‌تر از ۵ درصد است. از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود سبک نوگریز رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای ندارد اما از آنجایی که سطح معناداری سبک نوگرا برابر صفر است، می‌توان نتیجه گرفت که سبک نوگرا رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای دارد. بنابراین فرضیه‌ی اول پژوهش رد و فرضیه‌ی دوم تحقیق تأیید می‌شود. هم‌چنین نتایج جدول ۲ بیانگر آن است که در سطح اطمینان ۹۵ درصد هیچ‌کدام از متغیرهای کنترل رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای ندارند اما در سطح اطمینان ۹۰ درصد تحصیلات و رتبه‌ی شغلی رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای دارند. زیرا سطح معناداری آن‌ها کم‌تر از ۱۰ درصد است. از این رو می‌توان ادعا نمود که تحصیلات و رتبه‌ی شغلی حسابرسان در سطح اطمینان ۹۰ درصد، رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای دارد.

جدول (۱) نتایج آزمون فرضیه‌ها

شرح	ضریب	خطای استاندارد	آماره‌ی t	سطح معناداری	آماره‌ی هم خطی
مقدار ثابت	۱۲۷/۳	۱۸/۳۷۱	۰/۱۷۰	۰/۸۶۵	-
سبک نوگریز	۰/۳۷۷	۰/۳۷۶	۱/۳۶۴	۰/۱۷۴	۱/۵۰۴
سبک نوگرا	۱/۳۰۹	۰/۳۰۲	۴/۳۷۷	۰/۰۰۰	۱/۵۰۸
جنسیت	-۲/۸۵۴	۴/۷۰۸	-۰/۶۰۶	۰/۵۴۵	۱/۰۸۳
تحصیلات	-۳/۰۵۷	۱/۶۶۳	-۱/۸۳۸	۰/۰۶۷	۱/۲۲۴
رتبه‌ی شغلی	۳/۹۱۴	۲/۱۷۳	۱/۸۰۱	۰/۰۷۳	۲/۱۱۰
سن	-۰/۳۶۸	۰/۲۹۳	-۱/۲۵۶	۰/۲۱۰	۱/۷۷۶۴
آماره‌ی F	۷/۴۱۵			۰/۰۰۰	
ضریب تعیین = ۰/۱۴			دوربین واتسن = ۲/۰۳۳		

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

این پژوهش رابطه‌ی سبک‌های شناختی نوگرای و نوگرا بر تردید حرفه‌ای را بررسی می‌نماید. این سبک‌ها، نحوه‌ی برخورد افراد با حل مسائل، پردازش اطلاعات و قضاوت و تصمیم‌گیری را نشان می‌دهد. افراد با سبک‌شناختی نوگرا، افرادی خردگرا هستند که به دنبال ایجاد روش‌های نوآورانه در حل مسائل و پردازش اطلاعات هستند و کارها را به شیوه‌ای خلاقانه انجام می‌دهند اما افراد با سبک‌شناختی نوگرایز فضا و بستر مسائل موجود را همان‌گونه که هست، قبول می‌کنند و برای حل مسائل، شیوه‌های مرسوم و سنتی را پذیرفته و به آن عمل می‌کنند. نتایج این مقاله نشان می‌دهد سبک نوگرا رابطه‌ای مثبت و معنادار با تردید حرفه‌ای دارد ولی سبک نوگرایز رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای ندارد. همچنین متغیرهای کنترل در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه‌ای معنادار با تردید حرفه‌ای ندارند اما در سطح ۹۰ درصد تنها تحصیلات رابطه‌ای منفی و رتبه‌ی شغلی رابطه‌ای مثبت با تردید حرفه‌ای دارند.

وجود رابطه‌ی مثبت و معنادار میان سبک نوگرا با تردید حرفه‌ای و عدم ارتباط معنادار سبک نوگرایز با تردید حرفه‌ای با مبانی نظری تحقیق ازجمله تحقیق اسلر (۲۰۱۷) و گلوور و پراویت (۲۰۱۳) مطابقت دارد. نتایج تحقیقات مذکور تأیید می‌نمایند که توانایی‌های مرتبط با سبک‌شناختی نوگرا نظیر خلاقیت رابطه‌ای مثبت و معناداری با تردید حرفه‌ای حسابرس دارد. به عقیده‌ی آن‌ها خلاقیت حسابرس باعث می‌شود تا حسابرس سؤال‌های بیش‌تری را در ذهن خود جای دهد و به دنبال شواهد بیش‌تری باشد. همچنین خلاقیت، توانایی حسابرس در حل مسائل پیچیده را بهبود می‌بخشد و این موضوع موجب بهبود تردید حرفه‌ای می‌شود. یافته‌های مقاله‌ی حاضر نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای، همگرایی کاملی با ویژگی‌های شناختی سبک نوگرا دارد. به بیان دیگر، حسابرسان با سبک‌شناختی نوگرا اکثر ویژگی‌های تردید حرفه‌ای را دارا هستند. یعنی ذهنی پرسشگر و وقفه در قضاوت دارند و با شواهد کم‌تر متقاعدکننده، راضی نمی‌شوند. همچنین کنجکاو و ذهن جستجوگر و یادگیرنده دارند و تمایل دارند تا بدانند چرا صاحب‌کار به یک روش خاص رفتار می‌کند. همچنین دارا بودن اعتماد به نفس و خودرأی بودن نیز ازجمله ویژگی‌های حسابرسان دارای سبک نوگرا است.

نتایج و یافته‌های این مقاله می‌تواند موجب بسط مبانی نظری تحقیقات رفتاری در حوزه‌ی تردید حرفه‌ای شود. این مقاله تأیید می‌نماید که تردید حرفه‌ای، به‌شدت با صفات و ویژگی‌های روان‌شناختی ارتباط دارد. از این‌رو اگر تردید حرفه‌ای را مؤلفه‌ای مهم در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های حسابرسی بدانیم، در آن صورت باید گفت که سبک شناخت نوگرا می‌تواند تأثیر بااهمیتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داشته باشد. این نتایج بیان می‌کنند که هرچه سطح سبک نوگرا در حسابرسان بهبود یابد، قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها در گردآوری شواهد بهبود می‌یابد و در نتیجه کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها ارتقا خواهد یافت و ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد و در نهایت بهبود کیفیت گزارش‌های مالی

را با خود به همراه دارد.

نتایج این تحقیق نشان داد که مفاهیم روان‌شناختی و رفتاری نظیر سبک‌های نوگریز و نوگرا می‌توانند موضوعی مهم و مداخله‌گر در تردید حرفه‌ای حسابرس باشند. بنابراین آگاهی از این موضوع می‌تواند حسابرسان را در شناخت و پیشگیری از سوگیری‌های رفتاری در قضاوت و تصمیم‌گیری یاری نماید. با توجه به اهمیت سلامت روان و ذهن نیروی انسانی در حرفه‌ی حسابرسی به نظر می‌رسد تقویت و تمرکز بیشتر بر برنامه‌های روانشناسی در راستای بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری به‌ویژه تردید حرفه‌ای حسابرسان ضروری است. بر این اساس به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه‌ی حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور ارتقای تردید حرفه‌ای حسابرسان، تمهیدات لازم برای بهبود سبک نوگرا در حسابرسان ازجمله برنامه‌های آموزشی را در نظر بگیرند.

منابع

Auditing standard (2015). Auditor Responsibility for Fraud in Auditing of Financial Statements, pp. 1-67(In Persian)

Amani, K., Nikomram, H., Banimahd, B., (2020). Individual Moods and Auditors' Professional Skepticism, Value and Behavioral Accounting Quarterly, Fifth Year, Ninth Issue, pp.53-35(In Persian)

Aschauer, E., Fink, M., Moro, A., Van Bakel-Auer, K., Warming-Rasmussen, B. (2017). Trust and professional skepticism in the relationship between auditors and clients: Overcoming the dichotomy Myth. Behavioral Research in Accounting, 29(1), 19-42.

Banimahd, B., Rezaei, N., Hosseini, S.H., (2018). The Impact of Organizational and Professional Identity on the Professional Skepticism of an Independent Auditor, Volume 18, Number 7, pp.176-198(In Persian)

-Bik, O., and Hooghiemstra, R., (2018) Cultural Differences in Auditors' Compliance with Audit Firm Policy on Fraud Risk Assessment Procedures." Auditing: A Journal of Practice & Theory 37:4, 25248

Eutsler, J. (2017). Examining Moral Disengagement as a Threat to Professional Skepticism. Working Paper, University of North Texas.

Fehrenbachera, D.D., Trikib, A., Weisner, M.M., (2021) Can multitasking influence professional scepticism? Accounting & Finance , Vol.61(1) : 1277-1306

-Glover, S. M., and D. F. Prawitt. 2013. Enhancing Auditor Professional Skepticism. Available at: [http:// www.thecaq. org/docs/research/skepticismreport.pdf](http://www.thecaq.org/docs/research/skepticismreport.pdf)

Grace M., Waymond R., Laura H.. (2017). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning Computers in Human Behavior . Vol: 70, Page: 564-574 , doi: 10.1016/j.chb.2016.12.069

Ghaseminejad, E., Banimahd, B.,(2020). The Impact of Social Conservatism on the auditor's professional skepticism: A Test of Personality Psychological Theory, Scientific Journal of Financial Accounting Knowledge, Volume 7, Number 3, p. 1-27(In Persian)

Gholamrezaei, M., Hassani, M., (2019). The effect of personality disorders on the professional skepticism of independent auditors, Journal of Accounting Knowledge, Volume 10, Number 2, pp.43-76(In Persian)

Haidar, M., Nikomram, H., (1397) Thinking Styles and auditor's professional skepticism, Two Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting, Third Year, Fifth Issue, pp.151-185(In Persian)

Hosseini, S.H., Banimahd, B., Safari, Z., (2020). Investigating the effect of auditor's professional skepticism on fraud risk assessment, considering the intervening effect of communication skills and social Dominance, Accounting Knowledge, Volume 11, Number 2, pp.71-105(In Persian)

Hasan, B.T., Chand, P., Lu, M., (2021) Influence of auditor's gender, experience, rule observance attitudes and critical thinking disposition on materiality judgements , International Journal of Auditing ,Vol.25(1) : 188-205

Hurt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 29(1), 149–171.

-Hurt, R. K; Brown-Liburd, H; Earley, C. E; and Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32(sp1), 45- 97

Hurt, K. (2010). Development of a scale to measure professional skepticism. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 29(1), 149–171. doi:10.2308/aud.2010.29.1.149

Javidi, K., Royaei, R., Talibnia, G., Banimahd, B.,(2018), The effect of interpretive thinking on the auditor's judgment and decision: based on the theory of interpretation of psychological distance, Financial Accounting Quarterly, Volume 10 , No. 39, p. 141-169(In Persian)

Kazemi S.P., Gholamreza, M., Arab, R., Shamgani R., (2021) The effect of gender of the auditing firm partner on the future stock price crash risk., Auditing research, accepted article and Forthcoming. (In Persian)

Kirton, M. J. (1987). Cognitive styles and creativity. In S. G. Isaksen (Ed.), *Frontiers in creativity research: Beyond the basics* (pp. 282–304). Buffalo, NY: Bearly Limited.

Kirton, M. J. (1999). *Kirton Adaption-Innovation Inventory feedback book* let. Berkhamsted, UK: Occupational Research Centre

Lamboglia, R., Mancini, D., (2021) The relationship between auditors' human capital attributes and the assessment of the control environment • Journal of Management and Governance Forthcoming

Liu, C., Wu, S.S., (2020) National Culture , Legal Environment and Fraud , Corporate Fraud Exposed, Emerald Publishing Limited, pp. 127-147.

Mardijuwono, A.W., and Subianto, Ch. (2018) Independence, professionalism, professional skepticism: The relation toward the resulted auditquality, Asian Journal of Accounting Research, available on Emerald Insight at:

Niles. A N, Byrene H. kate E , Mulvenna . Catherine M , lienerman. Matthew and staton, Annette (2014) Randomize controlled trial of expressive writing for psychological and physical health: the moderating role of emotional expressivity

Nolder , C., kadous, K., (2018) Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward , Accounting, Organizations and Society, Vol.67(1) : 1-14

Peikarnegar Qaleh Roudkhani, S., Banimahd, B., Khordyar, S., Vakilifard, H., (2020). Auditor Thinking Styles and Impartiality, Accounting knowledge and Managrial Auditing, Volume 9, Number 35, pp.69-82(In Persian)

Rahmani Nia, E., Pourzamani Z., and Golpayegani A., (2021) Investigating the Impact of Ethical Decision Making of Professional Accountants on Their Personality and Behavioral

Traits, Auditing Research Volume 1, Number 2, pp. 57-85(In Persian)

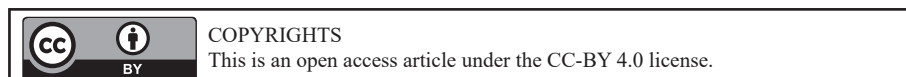
Rodgers, W., Mubako, G.N., and Hall, L. (2018). Knowledge management: The effect of knowledge transfer on professional skepticism in audit engagement planning, Computers in Human Behavior, 70:564-574.

Sorensen, K., Ortegren, M., (2021) The next best thing: Social presence and accountability's impact on auditor professional skepticism , The Journal of Corporate Accounting and Finance , Forthcoming, <https://doi.org/10.1002/jcaf.22484>

-Toba,Y. (2011). Toward a Conceptual Framework of Professional Skepticism in Auditing. Waseda Business & Economic Studies No.47,pp: 110- 124

پی‌نویس:

1. Adaption-Innovation Recognition Styles



Investigating the Moderating Impact of the Audit Clients' Importance on the Relationship between Change of auditor's opinion and Partner-Level Turnover

Behzad Bahmandoošt¹, Reza Ganjipoor², Hamid Zarei³, Hosein Jafari Jam⁴, Alireza Momtazian⁵

Received: 2022/02/18

Approved: 2022/03/12

Research Paper

Abstract

The primary purpose of this study is to investigate the relationship between audit opinion shopping and partner-level turnover in the Tehran Stock Exchange. Next, the moderating impact of the audit clients' importance on this relationship is measured; in the present study, 143 companies of Tehran Stock Exchange have been selected as a statistical sample in the period of 2014–2021 (total of 1143 observations) according to the characteristics of the research. The method of the present study is theoretical, descriptive-documentary which is a post-event study using logistic regression and combined data to explain and measure the assumed models. The key findings of the present study show that audit opinion shopping maintains a significant relationship with the partner-level turnover and thus enriches the basic literature of audit opinion shopping in Iran. Also, audit clients' importance can not moderate this relationship, because of inappropriate disclosure of the audit fee variable in some companies, which carry out an important role in measuring the variable of audit clients' importance.

Key Words: Audit Clients' Importance, Change of auditor's opinion, Audit Fee, Partner Level Turnover, Tehran Stock Exchange

 10.22034/JPAR.2022.549057.1077

1. Msc in Accounting, Hafez Institute of Higher Education in Shiraz, Fars, Iran.

Bahmandoošt_behzad@yahoo.com

2. Msc in Accounting, Marvdasht Branch, Islamic Azad University, Fars, Iran. ganjipoor_r@yahoo.com

3. Msc in Accounting, University of Sistan and Baluchistan, southern Khorasan, Iran, Corresponding Author. hamidzareih@pgs.usb.ac.ir

4. Msc in Accounting, University of Sistan and Baluchistan, southern Khorasan, Iran.

Hjj.accountant@pgs.usb.ac.ir

5. P.H.D of Accounting, Hafez Institute of Higher Education in Shiraz, Fars, Iran.

ar.momtazian@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهار نظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

بهزاد بهمن‌دوست^۱، رضا گنجی‌پور^۲، حمید زارعی^۳، حسین جعفری جم^۴، علیرضا ممতারیان^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف اولیه‌ی پژوهش حاضر، بررسی رابطه‌ی بین تغییر اظهار نظر حسابرسی با چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران است. سپس تأثیر تعدیل‌کننده اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی مذکور سنجش می‌شود. در پژوهش حاضر تعداد ۱۴۳ شرکت بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش حذف سامانمند به‌عنوان نمونه‌ی آماری در بازه‌ی زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ (در مجموع ۱۱۴۳ مشاهده) با توجه به ویژگی‌های پژوهش انتخاب شده است. روش انجام پژوهش از دیدگاه نظری، توصیفی اسنادی و از نظر آماری، کاربردی پس‌رویدادی است و با استفاده از رگرسیون لجستیک و داده‌های ترکیبی به تبیین و سنجش مدل‌های مفروض پرداخته شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد تغییر اظهار نظر حسابرسی با چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی حداقلی (با اطمینان ۹۰ درصد) و معناداری دارد و بدین‌وسیله ادبیات ابتدایی تغییر اظهار نظر حسابرسی را در ایران غنی می‌سازد. هم‌چنین اهمیت صاحب‌کار نمی‌تواند رابطه‌ی مذکور را تعدیل نماید. از مهم‌ترین دلایل عدم تعدیل این رابطه می‌توان به افشای نامناسب متغیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در برخی شرکت‌ها اشاره نمود که در محاسبه‌ی متغیر اهمیت صاحب‌کار نقش بسزایی دارد.

واژه‌های کلیدی: اهمیت صاحب‌کار، تغییر اظهار نظر حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران.

doi: 10.22034/IPAR.2022.549057.1077

bahmandoost_behzad@yahoo.com
ganjipour_r@yahoo.com
hamidzareei@pgs.usb.ac.ir
hjj.accountant@pgs.usb.ac.ir
ar.momtazian@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

۱. کارشناس ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، فارس، ایران
۲. کارشناس ارشد حسابداری، مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، فارس، ایران
۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، فارس، ایران (نویسنده مسئول)
۴. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، خراسان جنوبی، ایران
۵. دکتری حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، فارس، ایران

۱- مقدمه

بسیاری از صاحب‌نظران اذعان دارند حسابداران افرادی حرفه‌ای هستند و در نتیجه موظف‌اند به استانداردها و شیوه‌های اخلاقی پای‌بند باشند. تحقیقات انجام شده توسط روانشناسان نشان می‌دهد مردم برای طیف وسیعی از امور در جستجوی نظرات حرفه‌ای دوم هستند. برای نمونه زمانی که یک بیمار با عمل جراحی بزرگ مواجه است، نظر سایر اهالی حرفه در قالب روش‌های استاندارد نیز ملاک عمل خواهد بود. بدیهی است این سناریو در حرفه‌ی حسابداری نیز اعمال شود (هندریکسون، اسپهبدی، ۱۹۹۱). در همین راستا نقش حسابرسی اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی و در نتیجه بالا بردن تأثیرگذاری گزارش‌های حسابداری است که سیستم اقتصادی هر کشوری به آن وابسته است (گاراچ، ۲۰۰۱؛ بورک و لی، ۲۰۱۵). از این رو می‌توان اذعان داشت صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله‌ی حسابرسان مستقل، وسیله‌ی بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکا است. استقلال حسابرسی می‌تواند به عنوان احتمال توأم این که حسابرسی نقضی را کشف و در گزارش‌های مالی گزارش نماید، تعریف شود و حسابرسی مستقل شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره‌ی قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی می‌باشد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). شایستگی حسابرسی به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد اقلام صورت‌های مالی مطابق استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی اعتبار می‌بخشد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵؛ دهمرده قلعه نو و همکاران، ۱۳۹۸).

اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکای به دست آمده از سیستم گزارش‌گری جامع و مناسب، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد مبادله‌ی اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می‌آید. در جوامع حرفه‌ای امروز از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارش‌گری آن‌ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت‌های مالی نظارت کند. این گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای آن‌ها هستند که عمدتاً در واحدهای تجاری با انجام فرآیند حسابرسی، ساختار کنترل داخلی واحد گزارش‌گر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی، یعنی صورت‌های مالی آن را مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند. حسابرسان مستقل به دلیل ارائه‌ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها می‌تواند به تخصیص اشتباه منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش به عنوان حافظ منافع جامعه مستلزم این است که حسابرسی در مقابل صاحب‌کار خود مستقل باقی بماند. در حقیقت کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی به میزان استقلال حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحب‌کار خود بستگی دارد اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد

رسیدگی بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه‌ی اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه‌های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن‌ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می‌شوند. با این حال، بسیاری از تحقیق‌های تجربی انجام شده نشان داده‌اند که به‌طورمعمول حسابرسان مستقل قادر به کشف اشتباهات و تخلفات در سیستم مالی شرکت مورد رسیدگی هستند (چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ ونس ترانلن، ۲۰۰۰).

انگیزه انجام پژوهش حاضر به‌واسطه‌ی نتایج به‌دست‌آمده از مطالعات انجام شده در سایر کشورها است که نشان می‌دهد اهمیت صاحب‌کار می‌تواند رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰، گاکانیس و همکاران، ۲۰۰۷). در همین رابطه و در سال‌های اخیر موضوع تغییر اظهارنظر حسابرسی، استقلال حسابرسان و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به دلیل رسوایی‌های زیاد حسابداری که در واقع منتسب به ضعف حسابرسی است، بسیار مورد توجه بوده است. نظریه‌های اقتصادی نظیر نظریه‌ی حفظ شهرت و نظریه‌ی وابستگی اقتصادی نیز نشان می‌دهد انگیزه‌ی حسابرسان برای زیر پاگذاری استقلالشان یا فروش اظهارنظر حسابرسی با اهمیت صاحب‌کار مرتبط می‌باشد (امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵؛ چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ زارعی و همکاران، ۲۰۲۰).

با توجه به مطلب فوق در این پژوهش ابتدا به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد؟ بنابراین با توجه به پیشینه‌ی تجربی موجود در خارج از ایران و در زمینه‌ی رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، ابتدا رابطه‌ی بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش سنجش می‌شود. برخی مطالعات پیشین تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر اعتباربخشی مشکوک به صورت‌های مالی را تأیید نموده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۶) که خود گواهی بر نقش‌آفرینی این متغیر بر رابطه‌ی مفروض بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش خواهد بود. از این‌رو با عنایت به این‌که مطالعات بسیار کمی تأثیر اهمیت صاحب‌کار را بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران سنجیده‌اند، پژوهش حاضر این شکاف اطلاعاتی را با ارائه‌ی شواهدی در مورد نقش تعدیل‌کننده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیری تأثیرگذار بر رابطه‌ی میان متغیرهای مستقل و وابسته پر خواهد نمود.

از این‌رو پرسش اصلی پژوهش حاضر به شرح ذیل ارائه می‌شود:

آیا اهمیت صاحب‌کار رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌نماید؟

لزوم انجام پژوهش حاضر از آنجا است که تاکنون کم‌تر پژوهشی تأثیر تغییر اظهارنظر حسابرسی بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را با تأکید بر اهمیت صاحب‌کار مورد آزمون قرار داده و در ایران نیز هر سه متغیر پژوهش حاضر کم‌تر مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین

اعتباربخشی به صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران جهت تداوم فعالیت این شرکت‌ها اهمیت بسزایی دارد، همان‌گونه که جلوگیری از بروز اعمال متقلبانه، نه‌تنها در ایران بلکه در سطوح بین‌المللی نیز شایان توجه بوده است. ازاین‌رو در پژوهش حاضر تلاش می‌شود ضمن غنی نمودن پیشینه‌ی موجود، این شکاف اطلاعاتی نیز پر شود. چراکه در صورت معنادار شدن روابط موردنظر، لزوم توجه به نتایج این پژوهش بیش‌ازپیش احساس می‌شود. هم‌چنین با توجه به این‌که فعالیت مؤسسات حسابرسی در ایران از شفافیت کم‌تری برخوردار است و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به‌جز در موارد چرخش اجباری افشا نمی‌شود، بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش ضرورت خواهد داشت.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- تغییر اظهارنظر حسابرسی

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحب‌کار اظهارنظر می‌کنند. شهادت دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده‌ی حسابر در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. بنابراین مهم‌ترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه‌ای حسابر، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره‌ی مطلوبیت صورت‌های مالی است (التونیت و همکاران، ۲۰۰۸؛ دهمرده قلعه نو و همکاران، ۱۳۹۹). حساس یگانه (۱۳۸۴) اظهارنظر حسابر را مجموع قضاوت‌های حرفه‌ای، تصمیم‌گیری‌ها و توجیه‌های حسابر به‌صورت فشرده به‌عنوان نظر کارشناسی و حرفه‌ای تعریف می‌کند. حسابرسی گردآوری شواهد و انجام قضاوت‌های گسترده در انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته‌ی اعتماد جامعه باشند. ازاین‌رو خدمات حسابداران رسمی از جمله اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند.

شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیش‌تر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرسان، شریک مؤسسه‌های حسابرسی و اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) شده است. هم‌چنین این نگرانی را به وجود آورده است که خصوصی‌سازی حسابرسی، استقلال حسابر را کاهش و باعث ظهور پدیده‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی شود (بنی مهد، ۱۳۹۰). اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بدانیم، در آن صورت ظهور پدیده‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی، می‌تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه‌ی حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی به‌درستی ایفاء نماید، در آن صورت حسابر وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌ویژه سرمایه‌گذاران

بالفعل، بالقوه و تهیه‌کنندگان اطلاعات، عمل ننموده است. موضوع رقابت در حرفه‌ی حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که میان حق‌الزحمه‌ی حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه‌ای مستقیم وجود دارد (کریکس و همکاران، ۲۰۰۷). گریفین و همکاران (۲۰۱۱) اذعان داشته‌اند که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ای معنادار با عواملی چون نوع اظهارنظر حسابرسی، تغییر حسابرس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری و اندازه‌ی صاحب‌کار دارد. بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۱) نشان دادند که میان حق‌الزحمه‌ی حسابرس، اندازه‌ی صاحب‌کار، گزارش زیان توسط صاحب‌کار و سن شرکت مورد رسیدگی با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنادار وجود دارد. به‌بیان‌دیگر، حق‌الزحمه‌ی حسابرس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه‌ی شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد.

۲-۲- چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

پیچیدگی قوانین گزارش‌گری و حسابداری، امکان تضاد بین حسابرسان و صاحب‌کاران را افزایش می‌دهد و اغلب ممکن است به کشانده شدن فرآیند حسابرسی به چانه‌زنی بین دو گروه یاد شده بینجامد. با توجه به این‌که در زمینه‌ی حسابرسی، ترازوی قدرت تقریباً همیشه به طرف صاحب‌کاران است، در صورت وجود مجادله بین حسابرس و صاحب‌کار، مدیریت ممکن است از طریق تهدید به خاتمه‌ی کار با حسابرس، وی را مجبور به پذیرش رویه‌های حسابداری کند. در صورتی‌که مدیریت در انجام این کار موفق نشود، با اعمال قدرت خود ممکن است حسابرس را برکنار کرده و به دنبال حسابرس انعطاف‌پذیرتری باشد. از این‌رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر این‌که افزایش چرخش حسابرس در سال‌های اخیر، به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. از این‌رو بررسی پدیده‌ی چرخش حسابرس و دلایل آن از اهمیت خاصی برخوردار بوده و درک عوامل توجیه‌کننده‌ی تقاضا برای حسابرسی ضروری است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹).

انتخاب حسابرس می‌تواند یک تصمیم مهم در عمر شرکت باشد و چرخش حسابرس می‌تواند نتیجه‌ی تغییر شرایط شرکت (یعنی عواملی که به عملکرد مؤسسه‌ی حسابرسی قبلی ربطی ندارد) مانند تغییر مدیریت عالی یا عدم توافق و مسائل خاصی باشد. بنابراین دلایل چرخش حسابرس الزاماً به ویژگی‌های مؤسسه‌ی حسابرسی مربوط نمی‌شود و نیز الزاماً به انتخاب حسابرس جدید ربطی ندارد (آروند، پازارس، ۱۹۹۷).

نکته قابل توجه این است که بحث در مورد چرخش حسابرس شامل دو مقوله‌ی مجزا است: یکی چرخش در سطح شرکای حسابرسی و دیگری چرخش در سطح مؤسسه‌ی حسابرسی (همیلتون و همکاران، ۲۰۰۵). هرکدام از این اشکال می‌توانند تأثیرهای مثبت و منفی بر اجزای کیفیت حسابرسی داشته باشند. چراکه چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر عناصر متعددی تأثیر می‌گذارد. این عناصر شامل ارتباط با صاحب‌کار و توجه به فرآیند حسابرسی

سال‌های قبل است (لی، ۲۰۰۷). چرخش مؤسسات حسابرسی یا شریک مؤسسه‌ی حسابرسی موجب قطع ارتباط بین حسابر و صاحب‌کار شده و باعث خواهد شد که مدیریت نتواند با ایجاد ارتباط با حسابر و تحت تأثیر قرار دادن حسابر، روی اثربخشی و کارایی فرآیند حسابرسی تأثیرگذار باشد.

۲-۳- چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان از جمله انرون و ورلدکام در آمریکا و پارلامات در اروپا نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. درحالی‌که مسئولیت اصلی تهیه‌ی صورت‌های مالی بر عهده‌ی مدیریت شرکت است اما در پی این وقایع انگشت اتهام به‌سوی حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که به‌طور عمومی از این وقایع به‌عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابر و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. یکی از این قوانین چرخش مؤسسات و شریک حسابرسی بوده است (لی، ۲۰۰۷).

چرخش مؤسسات حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اجرا شد. پس از کشور ایتالیا از سال ۱۹۸۹ چرخش مؤسسات حسابرسی در اسپانیا برای دوره‌ای بیش از ۹ ساله الزامی شد. در کشور ژاپن قوانین جدیدی در مورد حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای این کشور در سال ۲۰۰۳ تصویب و از اول ۲۰۰۴ لازم‌الاجرا شد. بر اساس این قوانین شرکای اصلی و سایر شرکای حسابرسی نمی‌توانند بیش از هفت دوره‌ی متوالی در حسابرسی یک شرکت مشارکت داشته باشند. هم‌چنین در کشور آلمان در سال ۲۰۰۳ به‌منظور حفظ منابع سرمایه‌گذاری بیانیه‌ی ۱۰ بندی را منتشر کرد که شامل کوتاه شدن دوره‌ی تصدی شرکا به پنج سال بود. به‌علاوه در آمریکا چرخش مؤسسات حسابرسی توسط قانون‌گذاران این کشور پذیرفته نشد ولی قانون چرخش شرکای حسابرسی هر ۵ سال یک‌بار توسط قانون‌گذاران این کشور به تصویب رسید (حساس یگانه، جعفری، ۱۳۸۹).

در ایران سازمان بورس اوراق بهادار تهران در راستای حمایت از حقوق و منابع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالیه بر امور بازار سرمایه مطابق مفاد تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۰ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌های مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱: «مؤسسات حسابرسی و شرکا یا مدیران مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابر مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص مذکور پس از سپری شدن حداقل

۲ سال از پایان دوره‌ی ۴ ساله‌ی مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا یا مدیران از مؤسسه‌ی قبلی، شریک یا مدیر مسئول کار در دوره‌ی ۴ سال قبل، نمی‌تواند تا ۲ سال با حضور به‌عنوان شریک یا مدیر در مؤسسه‌ی حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند».

با توجه به مطالب یاد شده می‌توان نتیجه گرفت که پدیده‌ی چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مانند تیغ دو لبه است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه‌ی وجودی حسابرسی را متزلزل کند. استفاده‌ی مفید و مؤثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه نیازمند شناسایی ابعاد وجودی آن و در نظر گرفتن تمهیدات مناسب در رابطه با تکرار این پدیده است.

۲-۴- اهمیت صاحب‌کار

اهمیت صاحب‌کار می‌تواند استقلال و در نتیجه کیفیت کار حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰). طی سنوات گذشته، به دلیل رسوایی‌های زیاد حسابداری که منتسب به ناتوانی‌های حسابرسی شده، موضوع استقلال حسابرسان بسیار مورد توجه قرار گرفته است. نظریه‌های اقتصادی استقلال حسابرس نشان می‌دهد که انگیزه‌ی حسابرسان برای زیر پاگذاری استقلالشان با اهمیت صاحب‌کار مرتبط می‌باشد (چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳). این عقیده وجود دارد که برخی منافع، روابط و فعالیت‌ها می‌توانند تهدیدی واقعی یا متصور برای استقلال حسابرس باشند که از جمله می‌توان به حق انتخاب حسابرس و پرداخت حق الزحمه‌ی وی توسط صاحب‌کار اشاره نمود (فغانی و همکاران، ۲۰۲۰). وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار می‌تواند این تصور را ایجاد نماید که مدیریت صاحب‌کار قدرت نفوذ بر قضاوت‌های وی را دارد. در این ارتباط، گول و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیق خود دریافتند صاحب‌کارانی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان مهم‌تر هستند، کیفیت حسابرسی کم‌تری دارند. هم‌چنین چن و همکاران (۲۰۱۰) با استفاده از یک نمونه از شرکت‌ها در کشور چین برای دوره‌ی قبل از وضع قانون حاکمیتی در سال ۲۰۰۱ نشان دادند که اهمیت صاحب‌کار به‌طور منفی با اظهارنظر تعدیل‌یافته‌ی حسابرس وابسته می‌باشد. از سوی دیگر شواهد متضادی نیز وجود دارد که نشان می‌دهد استقلال حسابرس تحت تأثیر اهمیت صاحب‌کار قرار نمی‌گیرد. ژو و ژیو (۲۰۱۲) با استفاده از داده‌های مالی ۶ کشور آسیایی طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۱، نشان دادند حسابرسان کم‌تر احتمال دارد استقلالشان را برای صاحب‌کاران مهم، بعد از بحران مالی آسیا زیر پا گذارند. بدین ترتیب، دو دیدگاه متضاد در ارتباط با تأثیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان مطرح می‌باشد: نظریه‌ی حفظ شهرت و نظریه‌ی وابستگی اقتصادی.

تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که با دریافت اظهارنظر تداوم فعالیت، صاحب‌کاران واکنش منفی بازار را تجربه می‌نمایند و ریسک ناتوانی تجاری افزایش می‌یابد. در تحقیقی مشخص شد متغیرهای مالی و اظهارنظر حسابرس مستقل هر دو توانایی پیش‌بینی ورشکستگی در دوره‌ی

مالی آتی را دارند اما اظهارنظر حسابرس دارای برتری معناداری نسبت به متغیرهای مالی می‌باشد. در نتیجه صاحب‌کارانی که اظهارنظر تداوم فعالیت دریافت می‌نمایند بیش‌تر احتمال دارد که به امید کسب حسابرس انعطاف‌پذیرتر و دریافت گزارش مطلوب‌تر، حسابرس خود را تغییر دهند (گول و همکاران، ۲۰۰۳؛ لی، ۲۰۰۹). تأثیر از دست دادن یک صاحب‌کار مهم برای مؤسسات حسابرسی با اهمیت می‌باشد. زیرا این امر می‌تواند درآمد این مؤسسات را به‌طور بااهمیتی کاهش دهد. کمیسون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق‌الزحمه‌ی یک حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد آن مؤسسه را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن را از بین ببرد. زیرا امکان دارد وابستگی مؤسسه‌ی حسابرسی به یک صاحب‌کار یا صاحب‌کاران خاص خیلی زیاد شود (سجادی و همکاران، ۱۳۸۶).

۲-۵- نظریه حفظ شهرت

فونگ و همکاران (۲۰۱۶) در یک تحقیق بین‌المللی نشان دادند حسابرسان بیش‌تر احتمال دارد برای صاحب‌کاران به لحاظ اقتصادی مهم اظهارنظر مشروط صادر نماید خصوصاً برای حسابرسان بزرگ، صاحب‌کاران چندملیتی و در کشورهای با قوانین قوی‌تر که نشان می‌دهد حسابرسان نسبت به حفظ شهرتشان توجه دارند. کارسلو و پالمروز (۱۹۹۴) شواهدی ارائه نمودند که برای صاحب‌کاران ورشکسته، گزارش حسابرسی تعدیل‌یافته‌ی گذشته می‌تواند ادعای شکایت علیه حسابرسان را تضعیف نماید. طبق این فرضیه، نتایج تحقیقات گذشته حاکی از عدم تأثیر منفی اهمیت صاحب‌کار بر کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ که به‌وسیله اظهارنظر حسابرس اندازه‌گیری شده است.

۲-۶- نظریه وابستگی اقتصادی

پرتفوی هر مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحب‌کارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت برخوردار می‌باشند و هر حسابرس یا مؤسسه‌ی حسابرسی سعی می‌کند صاحب‌کار خود را حفظ نماید. از آنجاکه اظهارنظر تعدیل‌شده یک خروجی قابل‌مشاهده و واضح از سیستم حسابرسی می‌باشد و به دلیل تأثیرات منفی واکنش بازار و متعاقباً تصمیم صاحب‌کار مبنی بر تغییر حسابرس، حسابرسان ممکن است از انتشار این‌گونه گزارش‌ها جهت حفظ صاحب‌کاران مهم و بزرگ بپرهیزند. در واقع علی‌رغم مسئله‌ی حفظ شهرت برای مؤسسات حسابرسی در عین حال به دلیل برخی فشارهای موجود ممکن است حسابرس برای حفظ صاحب‌کار مطابق میل آن اظهارنظر نماید (بلای، ۲۰۰۵).

چی و همکاران (۲۰۱۲) با استفاده از معیارهای مختلف استقلال حسابرس (شامل مدیریت سود، نوع اظهارنظر حسابرس و تمایل صاحب‌کاران به حصول سود هدف) نشان دادند شرکای مؤسسات حسابرسی استقلال خودشان را به دلیل اهمیت صاحب‌کارانشان نقض می‌نمایند. البته این شواهد فقط در خصوص شرکای مؤسسات حسابرسی غیربزرگ چهار حاصل گردید. حسین

و همکاران (۲۰۱۶) نیز با استفاده از دو معیار اظهارنظر تداوم فعالیت و قدر مطلق اqlام تعهدی اختیاری نشان دادند که وابستگی شریک حسابرسی به حق الزحمه دریافتی از شرکت‌های متعلق به شبکه (شرکت‌هایی که عضو کمیته‌ی حسابرسی و همچنین حسابرسان یکسان دارند) کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. به‌طور کل، این سوءظن وجود دارد که منافع مالی حسابرسان ناشی از صاحب‌کارانشان (وابستگی مالی) بتواند به‌طور منفی استقلال آن‌ها و در نتیجه کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار سازد (چن و همکاران، ۲۰۱۰).

۲-۷- رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

تغییر اظهارنظر حسابرسی در واقع حسابرسان را تشویق می‌کند به‌جای توجه به منافع سرمایه‌گذاران به منافع شرکت‌های حسابرسی شده که حق الزحمه‌ی آن‌ها را پرداخت می‌کنند، توجه نمایند. به لحاظ استراتژیکی شرکت‌ها با حسابرسانی که به‌احتمال کم‌تر فرض تداوم فعالیت را مورد توجه قرار می‌دهند، قرارداد انجام کار حسابرسی می‌بندند. این موضوع نیز اشاره به آن دارد که شرکت‌های ورشکسته به نحوی در خرید نظر حسابرسان درگیر می‌باشند. در همین راستا خرید حسابرسان یا شریک حسابرسی به عمل چرخش حسابرسان، به منظور دریافت اظهارنظر مطلوب در مورد یک رویه‌ی حسابداری خاص یا در مورد کل صورت‌های مالی است (علی‌زاده، ۱۳۹۷؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶). مشتری‌های حسابرسی یا در واقع صاحب‌کار به منظور اعتباربخشی به صورت‌های مالی، به دنبال حسابرسان مستقلی هستند که در زمینه‌ی صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کنند. پژوهش‌های پیشین به این موضوع اشاره دارند که برخی صاحب‌کاران انگیزه‌هایی برای تغییر اظهارنظر حسابرسی به‌منظور موجه جلوه دادن فعالیت‌های شرکت دارند و از طرف دیگر برخی مطالعات صورت گرفته در کشورهایی مانند چین، انگلستان و آمریکا بر وقوع و اهمیت این رخداد صحنه گذاشته‌اند و اذعان نمودند شرکت‌های حسابرسی به‌ویژه در سطح شریک حسابرسی اقدام به فروش اظهارنظر حسابرسی نموده‌اند (لینوکس، ۲۰۰۰؛ چان و همکاران، ۲۰۰۶).

شواهد مطالعات پیشین حاکی از آن است که برخی مدیران می‌توانند شرکت‌های حسابرسی را تحت فشار قرار دهند. برای نمونه، کارل باس یکی از اعضای گروه استانداردهای حرفه‌ای مؤسسه‌ی معروف آرتور اندرسن با اعمال فشار توسط مدیریت شرکت انرون، به‌عنوان شریک از گروه حسابرسی این شرکت حذف شد. زیرا او برخی از رویه‌های حسابداری شرکت بزرگ انرون را زیر سؤال برده بود (رغوان، ۲۰۰۲). قانون‌گذاران نیز به‌احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی اشاره می‌کنند. برای مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی در سال ۲۰۰۳ پیشنهاد افشای نام شریک حسابرسی در شرکت‌ها را داده است. این هیئت حتی پیشنهاد می‌کند شرکت‌های حسابرسی گزارش ویژه‌ای ارائه دهند که مشخص کند به‌غیر از شرایطی که شریک حسابرسی به اجبار باید تغییر کند، در سایر موارد جایگزینی شریک حسابرسی علت و توضیحات آن تشریح شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی، ۲۰۱۱).

شرکای حسابرسی وقت و تلاش قابل توجهی را برای ارزیابی ریسک مشتری، مروری بر ارزیابی‌های انتقادی و برقراری ارتباط با مشتری صرف می‌کنند (هکنبرک، کی نیچیل، ۱۹۹۷) اما آن‌ها در توانایی و تمایل به تردید حرفه‌ای و مقاومت در برابر فشار مشتری متفاوت هستند. این توانایی‌ها و انگیزه‌های متفاوت شرکای حسابرسی، پیامدهای حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اخیراً گول و همکاران (۲۰۱۳) بیان کردند که شرکای فردی در تخصص، توانایی، مشخصات ریسک، سبک‌شناختی و معیارهای اخلاقی تفاوت دارند که در نتیجه منجر به کیفیت حسابرسی متفاوتی می‌شوند. این محققان با استفاده از داده‌های بایگانی‌شده نشان می‌دهند که برخی شرکای حسابرسی نسبت به نتایج حسابرسی کم‌تر محافظه‌کار هستند. به عبارت دیگر این شرکای حسابرسی تمایل بیشتری به اظهارنظر مقبول دارند و لذا امکان دارد که شرکت‌ها نظرات مطلوب‌تری از طریق اعمال نفوذ بر چرخش شریک حسابرسی به دست آورند.

شرکت‌های حسابرسی نیز ممکن است انگیزه‌های نسبتاً ضعیفی برای محدود کردن تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک داشته باشند (چن و همکاران، ۲۰۱۳). از این‌رو شرکت‌ها معمولاً انگیزه‌های قوی برای مطالبه‌ی حسابرسی باکیفیت بالا را ندارند (وانگ و همکاران، ۲۰۰۸). از طرفی تمایل به رقابت برای مشتریان حسابرسی در میان شرکت‌های حسابرسی بسیار زیاد است (یانگ، ۲۰۱۳) و این موضوع حفظ مشتریان را برای شرکت‌های حسابرسی دشوارتر می‌کند. از این‌رو شرکت‌های حسابرسی می‌توانند در صورت بروز اختلافات بین صاحب‌کار و حسابرِس، تحت فشار صاحب‌کار قرار گیرند تا شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را که اظهارنظر مقبول صادر نمی‌کند تغییر دهند. بنابراین شرکت‌های حسابرسی ممکن است انگیزه‌های کم‌تری برای کنترل تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک داشته باشند. زیرا مجازات اظهارنظر حسابرسی اشتباه (خطا) نسبتاً پایین است و چنین جرائمی اغلب شدید نیستند. برای مثال در برخی موارد مجازات مالی یک شرکت حسابرسی که اظهارنظر حسابرسی اشتباه (خطا) داشته است، معادل مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یک سال شرکت بوده است. اگرچه در برخی موارد نیز مجوز فعالیت شرکت حسابرسی باطل شده یا به حالت تعلیق درآمده است اما در این حالت نیز شرکای حسابرسی مؤسسه‌های مذکور غالباً با پیوستن به سایر شرکت‌های حسابرسی و هدایت صاحب‌کار پیشین خود به شرکت‌های جدید این قبیل مجازات را دور زده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

بر اساس استدلال‌های نظری و مروری بر مطالعات گذشته، فرضیه‌ی اول پژوهش به شرح زیر تدوین و در راستای نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) در این فرضیه انتظار وجود رابطه‌ی معنادار بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی وجود دارد. زیرا مطالعات پیشین شواهدی ارائه داده‌اند که شرکت‌ها اقدام به تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌نمایند. بنابراین متغیر تغییر اظهارنظر حسابرسی به عنوان یک متغیر توضیحی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شوند.

فرضیه‌ی اول: تغییر اظهارنظر حسابرسی بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد.

۲-۸- اهمیت صاحب‌کار، تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

با عنایت به این‌که شرکای حسابرسی در ایران موظف‌اند گزارش حسابرسی را امضا کنند و با توجه به نقش‌آفرینی شرکای حسابرسی در اعتباربخشی به صورت‌های مالی شرکت‌ها و همچنین با وجود محرک‌هایی نظیر بازار سرمایه‌ی غیرکارا، اجرای ناکارآمد قوانین و مقررات در بورس نوپای ایران، عدم وجود سازوکار مناسب برای کنترل کیفیت حسابرسی در ایران، وجود مؤسسات متعدد حسابرسی که منجر به شکل‌گیری رقابت شدید برای قرارداد بستن با مشتریان در حوزه‌ی فعالیت‌های حسابرسی در ایران می‌شود، احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی و تأثیرگذاری آن بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد. همچنین در همین زمینه وجود شرکای حسابرسی با سطح سواد، تجربه و کیفیت حسابرسی غیرمشابه در یک شرکت حسابرسی، این امکان را به شرکت‌ها می‌دهد تا اظهارنظر حسابرسی را از طریق تحت فشار قرار دادن شرکت حسابرسی برای جایگزینی شرکای نسبتاً محافظه‌کار با شرکای کم‌تر محافظه‌کار تحت تأثیر قرار دهند. بنابراین انتظار می‌رود تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک در بازار سرمایه‌ی ایران وجود داشته باشد.

همچنین شرکت‌های حسابرسی برای حفظ شهرت خود ممکن است در برابر تغییر اظهارنظر حسابرسی مقاومت نمایند اما احتمالاً میزان این مقاومت به ویژگی‌های صاحب‌کار نیز وابسته است. برای نمونه در بین مشتریان حسابرسی که از نظر اهمیت اقتصادی درجات گوناگونی دارند، این مقاومت می‌تواند متفاوت باشد. برای یک شرکت حسابرسی، وابستگی اقتصادی به یک مشتری خاص می‌تواند استقلال این شرکت حسابرسی را زیر سؤال ببرد (رینولد و فرانچیز، ۲۰۰۰). از این‌رو یک شرکت حسابرسی ممکن است نسبت به مشتریان مهم‌تر از نظر اقتصادی حساسیت بیش‌تری داشته باشد و اهمیت اقتصادی یک مشتری می‌تواند میزان فشار بر یک شرکت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت شرکت‌هایی که از نظر اقتصادی مهم‌تر هستند توانایی بیش‌تری برای تغییر شریک حسابرسی داشته باشند.

تصمیم در مورد چرخش شریک حسابرسی در نهایت توسط شرکت حسابرسی گرفته می‌شود. یک شرکت حسابرسی ممکن است همیشه با جایگزین کردن شریک حسابرسی هنگامی‌که شریک حسابرسی و صاحب‌کار اختلاف‌نظر دارند، موافق نباشد. حتی اگر شرکت حسابرسی به درخواست صاحب‌کار شریک حسابرسی را تغییر دهد، ممکن است لزوماً شریک جدید را با توجه به خصوصیتی که صاحب‌کار ترجیح می‌دهد انتخاب نکند. همچنین از آنجاکه شرکای حسابرسی از یک شرکت حسابرسی واحد هستند، شریک جایگزین به راحتی می‌تواند اطلاعاتی را در مورد امور حسابرسی و یا بی‌نظمی‌های شرکت از شریک قبلی به دست آورد. علاوه بر این با توجه به احتمال تعامل نزدیک بین شرکا، شریک جدید برای اعلام نظر، نظرات حسابرسی شریک قبلی را نیز مورد توجه قرار خواهد داد. از این‌رو صاحب‌کار به راحتی نمی‌تواند به تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مبادرت ورزد (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

مطابق مطالب فوق این احتمال وجود دارد که اهمیت صاحب‌کار برای شرکت حسابرسی حائز اهمیت باشد، چراکه این‌گونه شرکت‌ها بیش‌تر قادر خواهند بود بر شرکت حسابرسی فشار وارد کنند و به‌احتمال‌زیاد در تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک موفق‌تر هستند. از این‌رو به‌عنوان یکی از ویژگی‌های مهم منتسب به مشتریان حسابرسی، تأثیر تعدیل‌کننده‌ی متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی آزمون خواهد شد.

فرضیه‌ی دوم: اهمیت صاحب‌کار رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را شدت می‌بخشد.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

در ادامه به چند مورد از تحقیقات انجام‌شده در داخل و خارج کشور اشاره می‌گردد. در داخل پژوهشی که صراحتاً به بررسی تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در ایران انجام شده باشد، مشاهده نشد. با وجود این پاره‌ای از پژوهش‌های تجربی که در زمینه‌ی متغیرهای پژوهش انجام شده و به نحوی به موضوع پژوهش ارتباط پیدا می‌کنند، ارائه می‌شود. شایان ذکر است نتایج برخی از پژوهش‌های آتی به‌منظور ایجاد پشتوانه برای به‌کارگیری متغیرهای این پژوهش بیان شده است.

سجادی (۱۳۸۶) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان پرداخته است. در این تحقیق تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد از منظر حسابرسان مزبور ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار از عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس می‌باشند.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) پس از بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر اصلاح اشتباه‌های سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی، دریافتند چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

پورحیدری و مسجدی (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اگر اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شود، چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد اما چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. هم‌چنین یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که چرخش مؤسسات حسابرسی بر تعدیلات سنواتی تأثیری ندارد و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی باعث کاهش تعدیلات سنواتی می‌شود.

امیدفر و لاری دشت بیاض (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین اهمیت صاحب‌کار و

گزارش حسابرسی در بازار سرمایه‌ی ایران پرداختند. آن‌ها مطابق فرضیه‌ی حفظ شهرت دریافتند اهمیت اقتصادی صاحب‌کار با اظهارنظر مشروط حسابرسی رابطه‌ای مستقیم دارد. نتایج پژوهش آن‌ها از عدم تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان در بازار سرمایه ایران حمایت می‌نماید. سجادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش حسابرسان در سطح شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند چرخش حسابرسان در سطح شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معنادار و معکوس دارد. به عبارت دیگر کیفیت خدمات حسابرسی مؤسسه‌های جدید در سال‌های ابتدایی پس از چرخش به دلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحب‌کار کاهش می‌یابد اما این رابطه در سطح مؤسسه‌ی حسابرسی نسبت به سطح شریک حسابرسی معنادارتر است.

امیری و فخاری (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرسان مبتنی بر فن تحلیل ممیزی پرداختند. در این پژوهش آن‌ها شاخص ترکیبی جدیدی برای سنجش خرید اظهارنظر معرفی نموده و اذعان نمودند در شاخص ترکیبی پیشنهادی، معیار تغییر شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بیش‌ترین ضریب را به دست آورد. این موضوع نشان می‌دهد که تغییر شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، هزینه کم‌تری را تحمیل کرده و کم‌تر در معرض دید قرار می‌گیرد.

رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی مستقیمی دارد. همچنین با افزایش (کاهش) تغییر اجباری و اختیاری مؤسسه‌ی حسابرسی، تمرکز بازار حسابرسی کاهش (افزایش) می‌یابد. بنابراین اهمیت صاحب‌کار و تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی عاملی مؤثر بر توزیع بازار بین مؤسسه‌های حسابرسی و در نتیجه تمرکز بازار حسابرسی است.

فریت و همکاران (۲۰۱۲) تأثیر چرخش شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در موقعیت‌های اجباری و اختیاری با هم مقایسه کردند. آن‌ها دریافتند بین چرخش شریک حسابرسی به صورت اجباری و چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی به صورت اختیاری با ارائه‌ی گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه‌ی مستقیم وجود دارد. همچنین بین چرخش اختیاری شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی با اظهارنظر اصلاح شده حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

لینوکس و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تأثیر چرخش حسابرسان در سطح مؤسسه و شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند و دریافتند بین چرخش و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معنادار وجود دارد و تغییر اجباری شریک مؤسسه‌ی حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی به‌ویژه در سال‌های نزدیک به چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌شود.

چن و همکاران (۲۰۱۶) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر اهمیت مشتریان حسابرسی بر رابطه‌ی

بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی پرداختند. آن‌ها مطابق روش‌شناسی پژوهش لینوکس (۲۰۰۰) اذعان داشتند شرکت‌های چینی اقدام به تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسات حسابرسی می‌کنند. هم‌چنین در صورتی که اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بیش‌تر باشد، احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی بیش‌تر خواهد بود.

جویی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی مطابق چارچوب روش‌شناسی لینوکس (۲۰۰۰) به بررسی تغییر اظهارنظر حسابرسی به‌منظور دریافت گزارش مقبول و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌هایی که دچار بحران مالی هستند موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی مقبول شده‌اند و این موضوع موجب کاهش کیفیت حسابرسی شده است.

چن و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تغییر اظهارنظر حسابرسی از طریق تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند صاحب‌کاران حسابرسی از طریق تغییر شرکت حسابرسی موفق به دریافت اظهارنظر حسابرسی مقبول می‌شوند. آن‌ها هم‌چنین اذعان داشتند شرکت‌هایی که از این طریق موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌شوند، کیفیت سود بالاتری را افشا می‌کنند. گارسیا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی مطابق روش‌شناسی لینوکس (۲۰۰۰) تغییر اظهارنظر حسابرسی توسط شرکت‌های اسپانیایی را در دو سطح شرکت و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بررسی نمودند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌ها از طریق تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌شوند اما این موضوع در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی صادق نیست.

۴- روش تحقیق

این تحقیق رابطه تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را بررسی می‌کند. ضمن این‌که اثر تعدیل‌کننده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر این رابطه سنجش می‌شود. بنابراین این تحقیق از نظر اجرا توصیفی است. در مطالعه‌ی توصیفی بدون توجه به علل قضا یا در رویدادها، فقط چگونه بودن و کیفیت آن‌ها را بررسی و بیان می‌نمایند. تحقیق حاضر به دنبال کشف علت یک یا چند پدیده نیست بلکه قصد آن دارد که رابطه‌ی بین دو متغیر را با جمع‌آوری داده‌های مربوط توصیف نماید. هم‌چنین این تحقیق از نظر بررسی رابطه‌ی بین متغیرها در شاخه‌ی همبستگی قرار دارد. در این مطالعه هدف آن است که مشخص شود، آیا رابطه‌ای بین دو یا چند متغیر وجود دارد و اگر وجود دارد اندازه و حد آن چقدر است؟ علاوه بر این تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می‌باشد. هدف از پژوهش‌های کاربردی، توسعه‌ی دانش کاربردی در یک زمینه‌ی خاص است و بیش‌تر بر مؤثرترین اقدام تأکید دارند و علت‌ها را کم‌تر مورد توجه قرار می‌دهند. پژوهش حاضر به دلیل این‌که در فاصله‌ی زمانی و طی یک دوره‌ی هشت‌ساله (۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹) انجام خواهد شد، از نظر افق زمانی طولی می‌باشد و به دلیل این‌که داده‌های مورد استفاده، اطلاعات واقعی و تاریخی است می‌توان آن را از نوع پس رویدادی (نیمه تجربی) طبقه‌بندی کرد.

جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

در این پژوهش، برای نمونه‌گیری از روش حذف سامانمند استفاده گردیده و حجم نمونه برابر با تعداد شرکت‌های موجود در جامعه‌ی آماری خواهد بود که دارای شرایط زیر باشند:

۱. قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا سال ۱۳۹۹ در بورس فعالیت داشته‌اند.

۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در طول سال‌های مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.

۳. برخی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس شامل بانکها و مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و مؤسسات بیمه که ساختار گزارش‌گری جداگانه‌ای دارند، از نمونه حذف میشوند.

۴. اطلاعات حسابرسی موردنیاز آن‌ها (به‌خصوص گزارش‌های چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی) در دسترس باشد.

۵. در طول سال‌های مورد بررسی معاملات سهام آن به‌استثنای دوره‌ی معمول برای برگزاری مجمع عمومی، متوقف نشده باشد.

پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد جامعه‌ی آماری به ۱۴۳ شرکت تقلیل یافته و در نهایت تمام اعضای جامعه به‌عنوان نمونه‌ی آماری در نظر گرفته شده است که با توجه به دوره‌ی هشت ساله پژوهش (از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا انتهای سال ۱۳۹۹) تعداد ۱۱۴۳ مشاهده (سال-شرکت) می‌باشد.

۴-۱- روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای تبیین تئوری و ادبیات تحقیق از کتاب‌های درسی، مجلات، وبسایت‌های معتبر و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی مرتبط استفاده شده است. همچنین از آنجایی که روش انجام پژوهش کتابخانه‌ای بوده و با داده‌های واقعی شرکت‌ها سروکار دارد، برای فراهم کردن اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است.

۴-۲- مدل‌های تحقیق و متغیرهای آن‌ها

در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه‌ی اول پژوهش به پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶)، از مدل رگرسیونی ذیل استفاده خواهد شد:

رابطه‌ی (۱)

$$PTRSwit_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Opnshop_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 Loss_{i,t} + \beta_4 Ret_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 Ten_{i,t} + \beta_9 OCF_{i,t} + \beta_{10} ArInv_{i,t} + \beta_{11} Age_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{it}$$

شایان ذکر است مدل آزمون فرضیه‌ی اول پژوهش، پنل دیتای متوازن و رگرسیون لجستیک خواهد بود که در آن:

$PTRSwit_{i,t}$: معرف متغیر وابسته‌ی پژوهش یعنی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی است. در پژوهش حاضر جهت سنجش چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر اساس پژوهش سجادی و همکاران (۱۳۹۶) و سیرگار و همکاران (۲۰۱۲) چرخش در سطح شریک حسابرسی با بررسی امضاهای شرکا در گزارش‌های حسابرسی در نظر گرفته شده است. در صورتی که نام و امضای هر یک از شرکا در گزارش حسابرسی سال t نسبت به گزارش سال $t-1$ تغییر کند یا امضای شریک اول و شریک دوم جابه‌جا شود و این تغییر به دلیل تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی نباشد، چرخش شریک حسابرسی اتفاق خواهد افتاد و بدین ترتیب به متغیر وابسته‌ی پژوهش، ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر نسبت داده خواهد شد.

$Opnshop_{i,t}$: معرف متغیر مستقل پژوهش یعنی تغییر اظهارنظر حسابرسی است. تغییر اظهارنظر حسابرسی زمانی پدید می‌آید که صاحب‌کاران به دنبال حسابرسانی هستند که مایل‌اند گزارش مقبول صادر کنند. به عبارتی ممکن است صاحب‌کاران به دلیل اجتناب از دریافت اظهارنظر نامناسب حسابرسی، در صدد باشند تا حسابرس فعلی خود را جایگزین حسابرس دیگری نموده و بتوانند به راحتی به نتیجه‌ی مطلوب خود برسند. چنانچه چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سال قبل رخ دهد و گزارش حسابرسی سال جاری مقبول باشد، این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود (وجودی نوبخت، غفاریان قدیم، ۱۳۹۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶).

در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش به پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶)، از مدل رگرسیونی ذیل استفاده خواهد شد:

رابطه‌ی (۲)

$$PTRSwit_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Opnshop_{i,t} + \beta_2 CI_{i,t} + \beta_3 Opnshop \times CI_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Ret_{i,t} + \beta_7 Growth_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 SIZE_{i,t} + \beta_{10} Ten_{i,t} + \beta_{11} OCF_{i,t} + \beta_{12} ArInv_{i,t} + \beta_{13} Age_{i,t} + \sum_i YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{it}$$

قابل ذکر است مدل آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش، پنل دیتای نامتوازن و رگرسیون لجستیک خواهد بود. زیرا داده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر اساس حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به دست می‌آید و این حق‌الزحمه برای برخی از شرکت‌ها در برخی از سال‌ها افشا نشده است. در این مدل: $CI_{i,t}$: متغیرهای وابسته و مستقل مانند رابطه‌ی اول محاسبه می‌شوند. برای ارزیابی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به عنوان متغیر تعدیل‌کننده تحقیق، مطابق اکثر تحقیقات انجام‌شده در این زمینه (چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳؛ هانت، لالسجد، ۲۰۰۷؛ لی، ۲۰۰۹؛ امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵)، از نسبت حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابرس در یک سال خاص از یک صاحب‌کار مشخص، نسبت به کل حق‌الزحمه‌ی دریافتی وی در آن سال استفاده می‌شود.

$Opnshop \times CI_{i,t}$: یک متغیر تعاملی بوده که اثر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار را بر رابطه‌ی میان تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد. جهت

تأیید یا رد فرضیه‌ی دوم ضریب بتا و سطح معناداری این متغیر ملاک تصمیم‌گیری قرار خواهد گرفت.

در تحقیق حاضر با توجه به نتایج پژوهش‌های پیشین و به‌ویژه به پیروی از پژوهش‌های (چان و همکاران، ۲۰۰۶؛ بلوین و همکاران، ۲۰۰۷؛ لندسمن و همکاران، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶) از ۱۲ متغیر کنترلی استفاده گردیده که به شرح زیر هستند:

$ROA_{i,t}$: معرف نرخ بازده دارایی شرکت i در سال t می‌باشد.

$Loss_{i,t}$: معرف زیاندهی شرکت i در سال t می‌باشد و اگر شرکت زیان ده باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

$Ret_{i,t}$: معرف بازده سهام شرکت i در سال t می‌باشد.

$Growth_{i,t}$: معرف نرخ رشد فروش شرکت بوده و برابر است با فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل شرکت.

$LEV_{i,t}$: معرف نسبت بدهی شرکت و برابر است با نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$SIZE_{i,t}$: معرف اندازه‌ی شرکت و برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$Ten_{i,t}$: معرف تعداد سال‌های متوالی بوده که یک شرکت حسابرسی، مسئولیت حسابرسی صاحب‌کار خاص را بر عهده داشته است.

$OCF_{i,t}$: معرف جریان‌های نقدی شرکت i در سال t بوده و به‌طور مستقیم از صورت‌های مالی حسابرسی شده قابل استخراج است.

$ArInv_{i,t}$: مجموع حساب‌های دریافتی و موجودی شرکت i در سال t تقسیم بر مجموع دارایی‌ها.

$Age_{i,t}$: معرف سن شرکت بوده و برابر با تعداد سال‌های سپری‌شده از عرضه‌ی اولیه‌ی عمومی سهام شرکت در بورس اوراق بهادار تهران است.

$\sum_j IND$: یک متغیر کنترلی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. این متغیر به‌منظور کنترل اثر تغییرات صنایع بر متغیر وابسته انتخاب شده است.

$\sum_t YEAR$: یک متغیر کنترلی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. این متغیر به‌منظور کنترل اثر تغییرات در طول زمان بر متغیر وابسته انتخاب شده است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی داده‌ها

برای ارائه‌ی یک شمای کلی از ویژگی‌های مهم متغیرهای پژوهش، برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر تعداد مشاهدات، میانگین، میانه و هم‌چنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار،

ضریب چولگی و ضریب کشیدگی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی	بیشینه	کمینه
چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی	<i>PTRSwith</i>	۱۱۴۳	۰/۷۸	۱/۰۰	۰/۴۱	-۱/۳۵	۲/۸۴	۱/۰۰	۰/۰۰
تغییر اظهارنظر حسابرسی	<i>OpnShop</i>	۱۱۴۳	۰/۳۹	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۴۶	۱/۳۱	۱/۰۰	۰/۰۰
اهمیت اقتصادی صاحب‌کار	<i>CI</i>	۱۱۴۳	۰/۳۵	۰/۲۱	۰/۳۵	۰/۹۳	۲/۳۸	۱/۰۰	۰/۰۰
نرخ بازده دارایی‌ها	<i>ROA</i>	۱۱۴۳	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۱۵	-۰/۵۲	۹/۰۸	۰/۶۳	-۱/۰۶
زیان	<i>loss</i>	۱۱۴۳	۰/۱۳	۰/۰۰	۰/۳۴	۲/۱۶	۵/۶۷	۱/۰۰	۰/۰۰
بازده سهام	<i>RET</i>	۱۱۴۳	۰/۵۰	۰/۱۸	۰/۹۶	۲/۶۶	۱۳/۸۰	۸/۱۰	۰-/۶۶
نرخ رشد فروش شرکت	<i>Growth</i>	۱۱۴۳	۰/۱۳	۰/۱۵	۱/۸۳	۲۵/۷۴	۷۶۸/۳۴	۵۶/۰۶	-۱/۰۰
اهرم مالی	<i>LEV</i>	۱۱۴۳	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۸	۳/۰۹	۲۹/۴۹	۴/۰۰	۰/۰۵
اندازه‌ی شرکت	<i>Size</i>	۱۱۴۳	۱۴/۰۶	۱۳/۹۱	۱/۴۶	۰/۷۶	۴/۳۰	۱۹/۳۳	۱۰/۱۷
دوره‌ی تصدی حسابرس	<i>TEN</i>	۱۱۴۳	۰/۲۴	۰/۰۰	۰/۴۳	۱/۲۱	۲/۴۷	۱/۰۰	۰/۰۰
جریان‌های نقدی شرکت	<i>OCF</i>	۱۱۴۳	۰/۲۸	۰/۱۸	۰/۴۴	۲/۷۶	۱۶/۴۲	۳/۹۶	-۱/۶۷
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها	<i>ARNV</i>	۱۱۴۳	۰/۵۴	۰/۵۴	۰/۱۹	-۰/۰۸	۲/۱۹	۰/۹۵	۰/۰۳
سن شرکت	<i>Age</i>	۱۱۴۳	۳/۶۰	۳/۶۹	۰/۳۹	-۰/۶۱	۲/۴۶	۴/۲۲	۲/۳۰

از میان شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان‌دهنده نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی برابر با ۰/۷۸ می‌باشد که نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، میانه‌ی متغیر اهرم مالی برابر با ۰/۶۰ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کم‌تر از این مقدار و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار می‌باشد. نکته مهمی که از مقایسه‌ی میانگین و میانه می‌توان استنباط نمود، موضوع نرمال بودن داده‌ها است. با توجه به نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین می‌توان بیان کرد که متغیرهای پژوهش از توزیع آماری مناسبی برخوردار هستند. همان‌طور که جدول ۱ نشان می‌دهد در تحقیق حاضر متغیر اندازه‌ی شرکت و متغیر نرخ رشد فروش به ترتیب دارای بیش‌ترین و کم‌ترین مقدار میانگین هستند. همچنین توجه به اعداد میانگین و میانه‌ی متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار که به ترتیب برابر ۰/۳۵ و ۰/۲۱ است، نشان می‌دهد این متغیر برای شرکت‌های نمونه‌ی تحقیق در سطح نسبتاً متوسطی قرار دارد.

شاخص‌های پراکندگی به‌طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی که شرط مطلوب برای وارد کردن متغیر به مدل رگرسیونی می‌باشد، انحراف معیار است. همان‌طور که جدول ۱ نشان می‌دهد، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند. بیش‌ترین و کم‌ترین مقدار این پارامتر برابر با $1/83$ و $0/15$ است که به ترتیب مربوط به متغیرهای نرخ رشد فروش و نرخ بازده دارایی‌ها می‌باشد.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیر وابسته براساس گروه‌بندی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

متغیرها	چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی = ۱		چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی = ۰		مجموع	
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
تغییر اظهارنظر حسابرسی	۰/۴۰۴	۰/۴۹۱	۰/۳۳۱	۰/۴۷۱	۰/۳۸۸	۰/۴۸۷
اهمیت اقتصادی صاحب کار	۰/۳۶۲	۰/۳۵۸	۰/۲۹۱	۰/۳۳۱	۰/۳۴۶	۰/۳۵۳
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۱۰۷	۰/۱۵۵	۰/۰۹۹	۰/۱۳۱	۰/۱۰۵	۰/۱۵۰
زیان	۰/۱۳۵	۰/۳۴۱	۰/۱۲۷	۰/۳۳۴	۰/۱۳۳	۰/۳۴۰
بازده سهام	۰/۵۵۳	۱/۰۲۲	۰/۳۰۰	۰/۶۴۵	۰/۴۹۷	۰/۹۵۸
نرخ رشد فروش شرکت	۰/۳۵۰	۲/۰۵۴	۰/۱۵۰	۰/۳۸۲	۰/۳۰۶	۱/۸۲۵
اهرم مالی	۰/۵۹۸	۰/۲۹۶	۰/۵۹۹	۰/۲۱۹	۰/۵۹۸	۰/۲۸۱
اندازه‌ی شرکت	۱۴/۰۴	۱/۴۴۹	۱۴/۲۱۰	۱/۴۹۹	۱۴/۰۵۷	۱/۴۶۲
دوره‌ی تصدی حسابرس	۰/۲۰۴	۰/۴۰۳	۰/۳۷۱	۰/۴۸۴	۰/۲۴۱	۰/۴۲۸
جریان‌های نقدی شرکت	۰/۲۹۲	۰/۴۵۹	۰/۲۴۸	۰/۳۴۴	۰/۲۸۲	۰/۴۳۶
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها	۰/۵۴۰	۰/۱۸۶	۰/۵۶۱	۰/۱۸۹	۰/۵۴۵	۰/۱۸۷
سن شرکت	۳/۵۹۹	۰/۳۹۰	۳/۵۹۲	۰/۳۹۴	۳/۵۹۸	۰/۳۹۱
مجموع	۸۹۲		۲۵۱		۱۱۴۳	

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق بر اساس گروه‌بندی متغیر وابسته‌ی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را نشان می‌دهد. مطابق جدول ۲ با توجه به میانگین به‌دست‌آمده برای چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌توان گفت: تغییر اظهارنظر حسابرسی و اهمیت اقتصادی صاحب کار در شرکت‌هایی که چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی داشته‌اند، بیش‌تر بوده است. هم‌چنین تا حدودی نرخ بازده دارایی‌ها، زیان، بازده سهام و نرخ رشد فروش شرکت برای این شرکت‌ها بیش‌تر بوده است.

۵-۲- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر جهت تخمین مدل‌ها با توجه به ماهیت داده‌ها از روش رگرسیون لجستیک

(LR) یا همان روش حداکثر درست نمایی - لوجیت باینری استفاده شده است؛ چراکه متغیر وابسته‌ی تحقیق به صورت متغیرمجازی (دو وجهی) می‌باشد. نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌های تحقیق در جدول ۳ ارائه شده است.

همان‌گونه که جدول ۳ نشان می‌دهد، متغیر تغییر اظهارنظر حسابرسی، به‌عنوان متغیر مستقل با توجه به سطح معناداری بیش‌تر از ۵ درصد رابطه‌ی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد ندارد (البته این متغیر با سطح معناداری کم‌تر از ۱۰ درصد، رابطه‌ی حداقلی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارد که با توجه به مثبت بودن مقدار ضریب بتا برای آن جهت این رابطه نیز مستقیم است اما منجر به تأیید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد نمی‌گردد). درنتیجه فرض H_1 فرضیه‌ی تحقیق مبنی بر رابطه‌ی معنادار بین متغیر مستقل و وابسته‌ی پژوهش رد و فرض H_2 تأیید می‌گردد.

علاوه بر این مطابق جدول ۳ متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده و متغیر تعاملی تغییر اظهارنظر حسابرسی با اهمیت اقتصادی صاحب‌کار، با توجه به سطح معناداری بیش‌تر از ۵ درصد در مدل فرضیه‌ی دوم تحقیق، رابطه‌ی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد ندارد.

همچنین متغیرهای کنترلی بازده سهام، اهرم مالی، دوره‌ی تصدی حسابرس و نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها در هر دو مدل فرضیه‌ی تحقیق با توجه به سطح معناداری کم‌تر از ۱۰ درصد، روابط معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارند اما سایر متغیرهای کنترلی تحقیق به دلیل سطح معناداری بیش‌تر از ۱۰ درصد، روابط معناداری با متغیر وابسته‌ی تحقیق در سطح اطمینان ۹۰ درصد ندارند. این نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای مذکور نسبت به سایر متغیرهای کنترلی تحقیق، متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را بهتر توجیه می‌کنند.

مطابق جدول ۳ احتمال آماره‌ی LR برای هر دو مدل فرضیه‌ی تحقیق، کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است که نشان می‌دهد این مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. هم‌چنین مقدار ضریب تعیین مک فادن برای مدل‌های لجستیک برآورد شده به ترتیب برابر با ۰/۰۶۷ و ۰/۰۷۸ بوده که نشان می‌دهد متغیرهای توضیحی درصدهای مناسبی از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند. هم‌چنین به‌منظور بررسی نیکویی برازش مدل‌های برآورد شده از آزمون هاسمر - لمشو استفاده شده و با توجه به این‌که احتمال آماره‌ی آزمون هاسمر - لمشو برای مدل‌های لجستیک برآورد شده به ترتیب برابر با ۰/۴۳۸ و ۰/۵۶۷ بوده و بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است، نشان می‌دهد که مدل‌های برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار می‌باشند.

جدول (۳) نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌ی اول پژوهش

متغیر وابسته		چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی
متغیرهای توضیحی		مدل فرضیه‌ی اول
		مقدار ضریب سطح معناداری
تغییر اظهارنظر حسابرسی		۰/۲۸۳ ۰/۰۹۱
نرخ بازده دارایی‌ها		۰/۷۴۹ ۰/۴۶۰
زیان		۰/۰۸۶ ۰/۷۵۴
بازده سهام		۰/۲۲۹ ۰/۰۷۶
نرخ رشد فروش شرکت		۰/۲۷۱ ۰/۱۲۸
اهرم مالی		۰/۷۵۴ ۰/۰۸۹
اندازه‌ی شرکت		-۰/۰۷۰ ۰/۲۳۳
دوره‌ی تصدی حسابرس		-۰/۸۵۳ ۰/۰۰۰
جریان‌های نقدی شرکت		۰/۳۱۵ ۰/۱۷۶
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها		-۱/۲۹۳ ۰/۰۱۳
سن شرکت		۰/۱۲۶ ۰/۵۳۵
عرض از مبدأ		۱/۳۹۳ ۰/۲۶۲
ضریب تعیین مک فادن		۰/۰۶۷
آماره‌ی LR		۸۱/۲۹۷
احتمال آماره‌ی LR		۰/۰۰۰
آماره‌ی H-L		۷/۹۴۵
احتمال آماره‌ی H-L		۰/۴۳۸
اثرات سال و صنعت		کنترل شد.

جدول (۴) نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌ی دوم پژوهش

متغیر وابسته		چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی
متغیرهای توضیحی		مدل فرضیه‌ی اول
		مقدار ضریب سطح معناداری
تغییر اظهارنظر حسابرسی		۰/۳۳۸ ۰/۱۴۸
اهمیت اقتصادی صاحب کار		۰/۰۷۸ ۰/۷۹۸
متغیر تعاملی تغییر اظهارنظر حسابرسی با اهمیت اقتصادی صاحب کار		۰/۰۶۶ ۰/۸۹۲
نرخ بازده دارایی‌ها		۰/۵۸۰ ۰/۵۸۳
زیان		-۰/۲۲۲ ۰/۴۵۲
بازده سهام		۰/۲۳۳ ۰/۰۹۳
نرخ رشد فروش شرکت		۰/۲۹۴ ۰/۱۱۴
اهرم مالی		۰/۹۶۶ ۰/۰۵۵
اندازه‌ی شرکت		-۰/۰۵۹ ۰/۳۳۳

۰/۰۰۰	-۰/۸۹۷	دوره‌ی تصدی حسابر
۰/۱۵۱	۰/۳۴۵	جریان‌های نقدی شرکت
۰/۰۲۱	-۱/۲۵۴	نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها
۰/۲۶۰	۰/۲۴۳	سن شرکت
۰/۴۹۹	۰/۹۰۲	عرض از مبدأ
۰/۰۷۸		ضریب تعیین مک فادن
۸۶/۴۲۷		آماره‌ی LR
۰/۰۰۰		احتمال آماره‌ی LR
۶/۷۱۹		آماره‌ی H-L
۰/۵۶۷		احتمال آماره‌ی H-L
کنترل شد.		اثرات سال و صنعت

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

۶-۱- نتیجه‌گیری

رقابت شدید کسب و کار در بین شرکت‌های حسابرسی موجب شده تا قدرت چانه‌زنی بر روی حق‌الزحمه‌ی حسابر برای صاحب‌کاران فراهم شود. اگر مدیری بتواند حسابرسان را تغییر دهد، خرید اظهارنظر حسابرسی می‌تواند به راحتی و بیش‌تر اتفاق بیافتد و البته این موضوع می‌تواند موجب آسیب زدن به منافع سهامداران و یا طلبکاران از شرکت شود. مدیران این شرکت‌ها توانایی این را دارند که با اعمال فشار بر حسابرسان، موفق به عزل حسابرسانی گردند که در برابر خواسته‌های آن‌ها تسلیم نمی‌شوند. شرایط اقتصادی در زمانی که حسابرس وارد بازار کار می‌شود، تأثیر دائمی در قضاوت و تصمیم‌گیری او دارد. به‌طور خاص، شرکای مسئول که کار خود را در حین رکود اقتصادی آغاز کرده‌اند، تعدیلات حسابرسی بیش‌تری انجام می‌دهند. به‌عنوان مثال شرکتی که سال‌ها بدون تعدیلات حسابرسی بوده و در شرایط رکود اقتصادی مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، بیش‌تر احتمال دارد که حسابر، اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده را منتشر کند (چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ ۲۰۱۹).

مطابق مبانی نظری پژوهش، احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی منجر به چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی خواهد شد. درحالی‌که در مدل دوم رگرسیون لجستیک پژوهش متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده‌ی پژوهش تأثیری بر رابطه‌ی بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش نداشت. به‌طور کلی دلایل عدم تأثیرگذاری متغیر تعدیل‌کننده‌ی پژوهش بر رابطه‌ی متغیرهای مستقل و وابسته را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

۱. عدم افشای مناسب اطلاعات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در برخی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران؛ چراکه این متغیر در سنجش اهمیت صاحب‌کار مهم است.

۲. اجباری بودن چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مطابق «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸.

۳. جدید بودن مفهوم متغیرهای تغییر اظهارنظر حسابرسی، چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی و اهمیت اقتصادی صاحب‌کار در ایران.

۴. تأثیرگذاری نوسانات سیاسی و اقتصادی و تغییرات نرخ ارز و مواردی از این قبیل بر متغیرهای پژوهش و در نتیجه کم‌شدن اهمیت صاحب‌کار با گذشت چند سال متوالی از دید جامعه.

نتایج پژوهش برای فرضیه‌ی اول مخالف با نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) بوده و با پژوهش گارسیا اوساما و همکاران (۲۰۱۹) موافق است. همچنین برای فرضیه‌ی دوم نتایج برخلاف پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. شایان‌ذکر است پیشینه‌ی داخلی برای تطبیق نتایج پژوهش یافت نشد.

پژوهش حاضر شواهدی ارائه می‌دهد که مطابق آن امکان دارد برخی مدیران شرکت‌های حسابرسی را تحت فشار قرار دهند و موفق به حذف و برکناری شرکای حسابرسی متعهد از این شرکت‌ها شوند. در همین رابطه افشای نام شریک حسابرسی در شرکت‌ها می‌تواند مبنایی را برای تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و سایر مخاطبان صورت‌های مالی ایجاد کند که در مورد تغییر شریک حسابرسی یا ادامه‌ی فعالیت وی در شرکت از مدیر شرکت تحقیق کنند و در صورت تغییر، علت آن را جویا شوند. چراکه تداوم فعالیت شریک حسابرسی در یک شرکت، از طریق خنثی کردن فشار اعمال شده از جانب مشتریان حسابرسی برای برکناری شریک حسابرسی از گروه حسابرسی آن شرکت، می‌تواند استقلال حسابرسی را بهبود دهد. مطالب اخیر نشان می‌دهد تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک به نوعی چالش، مشکل یا نگرانی در سطح نهادهای نظارتی تبدیل شده است و قانون‌گذاران بر این باورند که در صورت عدم افشای جزییات شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی، ممکن است اثرات سوء ناشی از این موضوع شیوع بیش‌تری پیدا کند.

۶-۲- پیشنهاد

با توجه به وجود رابطه‌ی حداقلی در سطح اطمینان ۹۰ درصد برای فرضیه‌ی اول پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱. توصیه می‌شود قانون‌گذاران به احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی توجه نموده و در این راستا افشای جزییات مربوط به شرکای مؤسسات حسابرسی را اجباری نمایند.

۲. پیشنهاد می‌شود گزارشی خاص مبنی بر علت چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به اجبار یا اختیار توسط مؤسسات حسابرسی ارائه شده و در سایر موارد جایگزینی شریک حسابرسی علت و توضیحات آن تشریح شود.

۳. نتایج این پژوهش مبنی بر وجود رابطه‌ی معنادار حداقلی در فرضیه‌ی اول پژوهش، برخلاف مفاد تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۰ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار است که الزام چرخش

شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بعد از گذشت ۴ سال متوالی در یک شرکت را دارد. درحالی‌که نتایج پژوهش حاضر تأکید دارد تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌تواند از طریق چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی صورت پذیرد. از این رو توصیه می‌شود تغییر اجباری شریک مؤسسه‌ی حسابرسی یا حداقل، میزان استمرار فعالیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در یک شرکت واحد مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

۶-۳- محدودیت‌های تحقیق

در تحقیقات مشابه در سایر کشورها اولاً تعداد خیلی بیش‌تری از شرکت‌ها از نمونه تحقیق ما انتخاب شده‌اند (مثلاً ۱۰۰۰ شرکت به‌عنوان نمونه)، ثانیاً پژوهش‌های آنان تعداد سال‌های بیش‌تری را شامل می‌شود و ثالثاً داده‌های آنان به‌صورت پایگاه داده بوده که منجر به صرف وقت کم‌تر جهت جمع‌آوری و صرف وقت بیش‌تر به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌گردد.

۶-۴- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

در پژوهش‌های آتی می‌توان:

۱. رابطه‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی را با چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار داد.
۲. پژوهش حاضر را با احتساب دوره‌ی تصدی حسابرس به‌عنوان متغیر توضیحی تکرار نمود.
۳. پژوهشی متفاوت با احتساب کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی به‌عنوان متغیر وابسته انجام داد.
۴. آزمون پژوهش را با استفاده از متغیر تعدیل‌کننده کیفیت گزارش‌گری مالی برقرار نمود.
۵. در آزمون‌ی مجدد از طریق سنجش تغییر اظهارنظر حسابرسی با استفاده از شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، پژوهشی جدید انجام داد.

منابع

- امیدفر، مهدی؛ محمود لاری دشت بیاض. (۱۳۹۵). رابطه‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار با اظهارنظر مشروط و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی.
- امیری، اسماعیل؛ حسین فخاری. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. مجله‌ی حسابداری مدیریت، ۱(۲۷): ۱-۳۱.
- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس. فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳): ۵۹-۸۳.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه‌ی حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس. حسابداری مدیریت، ۵(۱۵): ۴۱-۵۴.
- پورحیدری، امید؛ مسجدی، احد. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین چرخش مؤسسات و شریک

حسابرس با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی. پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۲): ۱-۲۴.
حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه‌ی حسابرسی، چاپ اول، تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.

حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌الله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بورس اوراق بهادار، ۳(۹): ۲۵-۴۲.

دهمرد قلع نو، محسن؛ صفری سرچاه، فاطمه؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۸). مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابرس. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۲): ۳۷-۵۶.

دهمرد قلع نو، محسن؛ یزدی فر، حسن؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی. فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی، ۱(۱): ۷-۳۰.

رستگاری، نجمه؛ مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۰(۸۱): ۳۷-۵.

سجادی، حسین؛ فرازمند، حسن؛ دستگیر، محسن؛ دهقان‌فر، دلشاد. (۱۳۸۶). عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، دانشکده علوم انسانی.

علیزاده، الهام. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین ویژگی‌های صاحب‌کار حسابرسی و خرید اظهارنظر، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع).

مهدوی، غلامحسین؛ ابراهیمی، شهلا. (۱۳۸۹). تغییر حسابرس: چراغ سبز یا قرمز؟. فصلنامه‌ی حسابرس، ۱(۴۹): ۱۱۳-۱۲۱.

وجودی نوبخت، نجمه؛ غفاریان قدیم، مهسا. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانون‌گذاران. حسابدار رسمی، ۳۴: ۲۲-۳۲.

Alizadeh, E. (1397). «Investigating the relationship between the characteristics of the audit client and the purchase of comments.» Master Thesis, Imam Reza International University (In Persian).

Al-Thuneibat, A. A., Khomees, B. A., & Al-Fayoumi, N. A. (2008). «The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan». Managerial Auditing Journal, 14 (1), pp. 12-27.

Amiri, I., & Fakhari, H. (1399). «Composite index for purchasing auditor comments based on audit analysis technique». Journal of Management Accounting, 27(1), 1-31 (In Persian).

Arrunada, B., & Paz-Ares, C. (1997). «Mandatory rotation of company auditors: A critical examination». International Review of Law and Economics, 17(1), pp. 31-61.

Bani Mahd, B. (1390). «Study of the factors affecting the auditor's acceptable opinion». Quarterly Journal of the Stock Exchange, 4(13), 59-83 (In Persian).

- Bani Mahd, B., Moradzadeh Fard, M., & Zeinali, M. (1391). «Effect of Audit Fee on Auditor's Opinion», *Management Accounting*, 5(15), 41-54 (In Persian).
- Blay, A. D. (2005). «Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process». *Contemporary Accounting Research*, 22: 759-89.
- Blouin, J.; Grein Barbara M., and Rountree Brian, R. (2007). «An analysis of forced auditor change: The case of former Arthur Andersen clients». *The Accounting Review*, 82(3): 621-650.
- Burke, Jacqueline A., and Lee H. (2015). «Protecting the Public Interest through Mandatory Auditor Firm Rotation: A Controversial Issue». *Sustainability and Governance (Advances in Public Interest Accounting, Volume 18)*: Emerald Group Publishing Limited.
- Carcello, J. V., & Palmrose, Z. (1994). «Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients». *Journal of Accounting Research*, 32 (Supplement): 1-30.
- Chan, H., Lin Kenny, Z., and Phyllis Lai-Lan, M. (2006). «A political economic analysis of auditor reporting and auditor switches». *Review of Accounting Studies*, 11(1): 21-48.
- Chen, F., Francis Jere, R., and Hou, Y. (2019). «Opinion shopping through same-firm audit office switches». Available at SSRN 2899888.
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2016). «Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner-level evidence». *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79-112.
- Chen, Sh., Sun Sunny, Y., and Wu D. (2010). «Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: An office and individual auditor level analysis». *The Accounting Review*, 85(1): 127-158.
- Chen, Z., Ke, B., & Yang, Z. (2013). «Minority shareholders' control rights and the quality of corporate decisions in weak investor protection countries: A natural experiment from China». *The Accounting Review*, 88(4), 1211-1238.
- Chi, W., Douthett, E. B., & Lisis, L. L. (2012). «Client importance and audit partner independence». *Journal of Accounting Public Policy*, 31: 320-336.
- Choi, J., Chung, H., Sonu Catherine, H., and Zang, Y. (2018). «Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality». *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 55-96.
- Chung, H., and Kallapur S. (2003). «Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals». *The Accounting Review*, 78(4): 931-955.
- Deangelo, L. (1981). «Auditor size and audit quality». *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Dehmardeh Ghaleh No, M., Safari Sarchah, F., & Zarei, H. (1398). 'A Review of Evidence of the Impact of International Financial Reporting Standards on the Auditor Profession,' *Accounting Quarterly, and Social Benefits*. 9(2), 56-37 (In Persian).
- Dehmardeh Ghaleh No, M., Yazdifar, H., & Zarei, H. (1399). «The Impact of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk», *Auditing Research Quarterly*. 1(1), 7-30 (In Persian).
- Faghani, M., Saeidi Gharaghani, M., & Zarei, H. (2018). «The Impact of Company's Entrance into Article 141 of the Iranian Trade Act on Audit Fees: Evidence from Tehran Stock Exchange». *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2(3), 61-70.
- Firth, M., Rui Oliver, M., and Wu, X. (2012). «How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China». *The International Journal of Accounting*, 47(1): 109-138.
- Fung, S. Y; Zhou, G; and Zhu, X. (2016). «Monitor objectivity with important clients: Evidence from auditor opinions around the world». *Journal of International Business Studies*,

47: 263-294.

Gaganis, Ch., Pasiouras F., and Doumplos M. (2007). «Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions». *Expert Systems with Applications*, 32(1): 114-124.

Garach, H. (2001). Auditor switching. University of South Africa.

Garcia, O., Beatriz; Gill-De-Albornoz, B., De Las Heras, E., and Rusanescu S. (2019). «Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence». Available at SSRN 2776609.

Griffin, P. A., & Lont, D. H. (2011). «Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence». *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(2), 65-81.

Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). «Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data». *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.

Gul, Ferdinand A., Qiu, A., and Kim J. (2007). «Political economy, client economic importance and auditor independence: some evidence from Chinese non-big 4 auditors». *Client Economic Importance Auditor Independence: Some Evidence from Chinese Non-Big 4*.

Hackenbrack, K., & Knechel, W. R. (1997). «Resource allocation decisions in audit engagements». *Contemporary Accounting Research*, 14(3), 481-499.

Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. J., & Taylor, S. L. (2005). «Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism». *Earnings Quality and Earnings Conservatism* (June 9, 2005).

Hasas Yeganeh, Y., & Jafari, V. (1389). «Study of the effect of the rotation of auditing firms on the quality of audit reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange». *Stock Exchange*, 3(9), 42-25 (In Persian).

Hasas Yeganeh, Y., (1384). *Auditing philosophy*. First Edition. Tehran, Scientific and Cultural Publishing Company (In Persian).

Hendrickson, H., and Espahbodi, R. (1991). «Second opinion, opinion shopping and independence». *The Cpa Journal*, 61(3): 26.

36. Hossain, S., Monroe Gary S., Wilson M., and Jubb Ch. (2016). «The effect of networked clients' economic importance on audit quality». *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 35(4): 79-103.

Hunt, A. K., and Lulseged A. (2007). «Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions». *Journal of Accounting Public Policy*, 26(2): 212-248.

Kirkos, E., Spathis, C., Nanopoulos, A., & Manolopoulos, Y. (2007). «Identifying qualified auditors' opinions: a data mining approach». *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 4(1), 183-197.

Landsman, Wayne R., Nelson Karen K., and Rountree Brian R. (2009). «Auditor switches in the pre-and post-Enron eras: Risk or realignment?» *The Accounting Review*, 84(2): 531-558.

Lennox, C. (2000). «Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK». *Journal of accounting economics*, 29(3): 321-337.

Lennox, Clive S., Wu X., and Zhang T. (2014). «Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? the Accounting Review, 89(5): 1775-1803.

Li, C. (2009). «Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions». *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 201-230.

Li, D. (2007). *Auditor tenure and accounting conservatism* (Doctoral dissertation. Georgia Institute of Technology).

Mahdavi, Gh., & Ebrahimi, E (1389). «Auditor Change: Green or Red Light?» *Auditor*

Quarterly, 1(49), 121-113 (In Persian).

Omidfar, M., & Lari Dasht Bayaz, M. (1395). «The relationship between the economic importance of the client and the conditional comment and the number of conditional clauses of the audit report on the Tehran Stock Exchange». The First National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran, Mashhad, Ferdowsi University (In Persian).

Pourheidari, O., & Masjidi, A. (1392). «Study of the relationship between the rotation of institutions and the auditor partner with the quality of the audit and annual adjustments.» Accounting Advances, 5(2), 1-24 (In Persian).

Public Company Accounting Oversight Board (2011). «Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and Form 2». (Vol. Release No. 2011-007). PCAOB

Raghavan, A. (2002). How a Bright Star at Andersen Burned Out Along With Enron. The Wall Street Journal: May.

Rashtegari, N., & Mahdavi, Gh. (1399). «Investigating the moderating effect of the owner's importance on the relationship between audit firm change and audit market focus.» Auditing Knowledge, 20(81), 37-5 (In Persian).

Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2000). «Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions». Journal of accounting and economics, 30(3), 375-400.

Sajjadi, H., Farazmand, H., Dashtgir, M & Dehghanfar, D. (1386). «Effective factors of conditional audit». Master Thesis, Islamic Azad University, Marvdasht Branch, Faculty of Humanities (In Persian).

Siregar, S. V., Amarullah F., Wibowo A., and Anggraita V. (2012). «Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: the case of Indonesia». Asian Journal of Business Accounting, Auditing Accountability Journal, 5(1): 55-74.

U.S. Congress. (2002). The Sarbanes-Oxley Act of 2002. 107th Congress of the United States of America. H.R. 3763. Washington, D.C.: Government Printing Office.

Vanstraelen, A. (2000). «Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality». European Accounting Review, 9(3), 419-442.

Vojodi Nubakht, N., & Ghaffarian Ghadim, M. (1395). «audit quality; «Audit quality and the concern of legislators.» Certified Public Accountant, 34, 32-22 (In Persian).

Wang, Q., Wong, T. J., & Xia, L. (2008). «State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China». Journal of accounting and economics, 46(1), 112-134.

Yang, Z. (2013). «Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China». Contemporary Accounting Research, 30(3), 891-921.

Zarei, H., Yazdifar, H., & Ghaleno, M. D. (2020). «Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran». Journal of Accounting in Emerging Economies, 10 (3): 425-446.

Zhou, G., Zhu, X. (2012). «Client Importance and Auditor Independence: The Effect of the Asian Financial Crisis». Australian Accounting Review, 22 (4): 371-383.

Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factors

Pezhman molae¹, Gholamreza Kordestani²

Received: 2022/02/18

Approved: 2022/03/19

Research Paper

Abstract

Accounting information is provided to users in the form of financial reports. This information must be provided in a timely manner in order to be useful in decision making. this article investigated the factors affected on delay in the audit report in three categories of factors related to the auditor and the audit, factors related to corporate governance characteristics and factors related to specific characteristics of the company.

In order to investigate the effect of the three factors affecting the delay in the audit report data of 106 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 1390-1396 and a total of 742 observations were analyzed.

The results show that the size and expertise of the auditing firm reduce the delay in submitting the audit report and conditional comment, fee and continuity of the auditor selection and the weakness of internal controls, increase the delay in submitting the audit report. The audit committee's expertise also reduces the concentration of ownership and the size of the board of directors as factors related to corporate governance characteristics. The complexity and size of the company, the presentation of financial statements and financial leverage also increase the delay in submitting the audit report, and profitability and the ratio of market value to book value make the audit report more timely.

Companies should improve their internal control system and their audit quality for timely financial reporting. Furthermore, enhances the corporate governance could increase timely financial reporting.

Key Words: Financial reporting, auditing report, corporate governance.



10.22034/JPAR.2022.549070.1078

1 Msc of Auditing, Suhrawardi Non-Profit Higher Education Institute, Qazvin, Iran. (Corresponding Author) Pezhmanmolaei71@gmail.com

2 Professor of Accounting, Department of Accounting. Faculty of Social Sciences, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran.

kordestani@soc.ikiu.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی از سه بعد حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت

پژمان مولائی^{۱*}، غلامرضا کردستانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

اطلاعات حسابداری در قالب گزارش‌های مالی در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌گیرد. این اطلاعات برای این‌که در تصمیم‌گیری مفید واقع شود باید به‌موقع ارائه شود. این پژوهش تأثیر عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی را در سه دسته عوامل مرتبط با حسابرس و حسابرسی، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت بررسی می‌کند. به منظور بررسی تأثیر عوامل سه‌گانه مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی اطلاعات ۱۰۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی ۱۳۹۰-۱۳۹۶ و در مجموع ۷۴۲ مشاهده مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که اندازه و تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی موجب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی و اظهار نظر مشروط، حق‌الزحمه و تداوم انتخاب حسابرس و ضعف کنترل‌های داخلی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی افزایش می‌دهند. همچنین تخصص کمیته‌ی حسابرسی، تمرکز مالکیت و اندازه‌ی هیئت‌مدیره به عنوان عوامل مرتبط با ویژگی‌های حاکمیت شرکتی تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. پیچیدگی و اندازه‌ی شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و اهرم مالی نیز موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شده و سودآوری و نسبت ارزش بازار به ارزش با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی ارتباط منفی دارد.

شرکت‌ها برای گزارش‌گری مالی به‌موقع باید کیفیت اطلاعات مالی و کنترل‌های داخلی خود را بهبود بخشند. همچنین تقویت نظام حاکمیت شرکتی امکان ارائه‌ی به‌موقع گزارش‌های مالی را افزایش می‌دهد.

واژه‌های کلیدی: گزارش‌گری مالی، گزارش حسابرسی، حاکمیت شرکتی

doi 10.22034/JPAR.2022.549070.1078

pezhmanmolaei71@gmail.com

kordestani@soc.ikiu.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱. کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه غیرانتفاعی حکیم سهروردی، قزوین، ایران (نویسنده مسئول)

۲. استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران

۱- مقدمه

یکی از منابع مهم اطلاعاتی برای استفاده‌کنندگان، صورت‌های مالی حسابرسی شده است. به‌موقع بودن سودمندی اطلاعات را افزایش و تأخیر از ارزش اقتصادی آن می‌کاهد. تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که گزارش مالی به‌موقع باعث افزایش محتوای اطلاعاتی شده و بر ارزش شرکت تأثیر می‌گذارد (بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۴). نظر به اهمیت افشای به‌موقع اطلاعات، عوامل تعیین‌کننده‌ی آن، اهمیت زیادی در پژوهش‌های حسابداری و مالی پیدا کرده است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ عقیفی، ۲۰۰۹). با توجه به این‌که اطلاعات مالی نسبت به گذشت زمان بسیار حساس است و با مرور زمان ارزش و سودمندی خود را در تصمیم‌گیری‌ها از دست می‌دهد (مهدوی، حسینی نیا، ۱۳۹۳)، هر چه فاصله‌ی زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاه‌تر باشد، ارزش اطلاعاتی افزایش و به‌تبع آن کارایی بازار تقویت می‌شود. به‌هنگام بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان یک منبع اطلاعاتی مهم ارزش اقتصادی اطلاعات را افزایش می‌دهد (برزیده، معدنچی‌ها، ۱۳۹۳). حسابرسی مستقل از طریق اعتباربخشی به گزارش‌های مالی اعتماد استفاده‌کننده به اطلاعات مالی را افزایش می‌دهد (صفایی و همکاران، ۱۳۹۵). عموماً انتشار گزارش‌های مالی سالانه قبل از اظهارنظر حسابرس مستقل صورت نمی‌گیرد. یکی از دلایل اصلی عنوان شده از سوی شرکت‌ها برای تأخیر در انتشار گزارش‌های سالیانه نیاز به انجام حسابرسی است، به‌عبارت دیگر طولانی شدن زمان انتشار گزارش‌های مالی و طولانی شدن عملیات حسابرسی درهم پیچیده شده‌اند و به صورت مترادف در ادبیات گزارش‌گری مالی به کار گرفته می‌شوند (چراغکت و همکاران، ۱۹۹۷). همچنین تاریخ انتشار، به‌طور معمول تاریخ امضای گزارش حسابرسی مستقل در نظر گرفته می‌شود و شرکت‌ها می‌توانند پس از تأیید حسابرس، گزارش سالیانه‌ی خود را منتشر کنند. بنابراین می‌توان بیان نمود که تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی ویژگی به‌موقع بودن اطلاعات یا به‌طور کلی ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی را کاهش می‌دهد (خانچل، پاین، ۲۰۰۱). علاوه بر این بامبر و همکاران (۱۹۹۳) به دو دلیل تأخیر گزارش حسابرسی را مهم می‌دانند:

اول) تأخیر گزارش حسابرسی هم بر به‌هنگام بودن حسابرسی مؤثر است و هم بر ارزش اطلاعات. دوم) درک بهتر از عواملی که بر تأخیر گزارش حسابرسی مؤثر است، احتمالاً بینش بیش‌تری درباره‌ی کارایی حسابرسی فراهم می‌کند.

بر این اساس درک عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی دارای اهمیت فزاینده‌ای است. زیرا به‌طور مستقیم بر به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی به عنوان یک ویژگی کیفی مهم اثر می‌گذارد (کارسلو، کاپلان، ۱۹۹۱). در این راستا تأثیر سه دسته از عوامل مؤثر در ارائه‌ی به‌موقع گزارش حسابرس، الف) ویژگی‌های مرتبط با حسابرس و حسابرسی؛ ب) ویژگی حاکمیت شرکتی؛ ج) ویژگی‌های خاص شرکت بررسی شده است.

گروه اول عوامل مربوط به حسابرس و حسابرسی نظیر اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی، اظهار نظر مشروط، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، چرخش حسابرس، فصل

حسابرسی و نقاط ضعف کنترل داخلی را شامل می‌شود که ممکن است بر ارائه به موقع گزارش حسابرسی تأثیرگذار باشند (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹).

گروه دوم مربوط به سازوکارهای حاکمیت شرکتی است. از این جمله تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی، تمرکز مالکیت و اندازه‌ی هیئت‌مدیره مطالعه شده است.

گروه سوم عواملی هستند که به ویژگی‌ها و خصوصیات شرکت گزارش‌گر مربوط می‌شوند و معمولاً بین شرکت‌ها متفاوت هستند. عواملی نظیر پیچیدگی سازمان، اندازه‌ی شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، سطوح بالای حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، سطح پایین سودآوری، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و اهرم مالی در این گروه قرار گرفته است.

اطلاعاتی که توسط شرکت‌ها با زمان‌بندی مشخص در بازار سرمایه منتشر می‌شوند، مورد استفاده‌ی بسیاری از تصمیم‌گیرندگان قرار می‌گیرد اما این اطلاعات تنها زمانی بر تصمیم‌گیری افراد مؤثر است که در زمان مناسب ارائه شوند. از آنجا که دستیابی هم‌زمان و یکسان همه‌ی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی به گزارش‌ها، از ویژگی‌های یک بازار کارا به شمار می‌رود (حبیب و همکاران، ۲۰۱۹)، بازارهای سرمایه نیز به انتشار سریع گزارش پس از دوره‌ی مالی مربوط تأکید فراوانی دارند. در تحقیقاتی که در زمینه‌ی بورس و گزارش‌گری مالی انجام گرفته بیش‌تر بر ماهیت اطلاعات مالی تأکید شده است ولی به زمان ارائه‌ی این اطلاعات و همچنین به عواملی که می‌تواند زمان ارائه‌ی این اطلاعات را کوتاه یا طولانی‌تر کند، کم‌تر توجه شده است. از طرفی تا زمانی که گزارش حسابرسی آماده نشود شرکت‌ها گزارش‌های مالی سالانه را منتشر نمی‌کنند و این گزارش‌ها یکی از مهم‌ترین ابزارها برای تعیین اولویت‌های سرمایه‌گذاری و همچنین ابزاری برای کمک به کارایی بازار است.

بنابراین شناسایی عوامل و درک نوع تأثیر آن‌ها بر تأخیر ارائه‌ی گزارش حسابرسی که در تحقیقات گذشته به‌طور جامع برحسب عوامل حسابرسی، ویژگی‌های خاص شرکت و حاکمیت شرکتی مورد توجه قرار نگرفته، ضروری به نظر می‌رسد. بر این اساس پرسش اصلی این پژوهش این است که عوامل شناسایی شده در سه دسته عوامل مرتبط با حسابرسی و حسابرسی، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت چگونه بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارند. انجام این تحقیق به توسعه‌ی ادبیات مرتبط با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کمک می‌کند و شناخت جامع‌تری از این عوامل فراهم می‌سازد.

۲- پیشینه‌ی پژوهش

به موقع بودن، طبق مفاهیم نظری گزارش‌گری مالی یکی از محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی است. شرکت‌های پذیرفته شده در بورس طبق قوانین و مقررات بازار سرمایه‌ی ایران، ملزم هستند که صورت‌های مالی حسابرسی شده‌ی شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی ارائه کنند. بنابراین هرچقدر زمان ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده کوتاه‌تر باشد، ویژگی به موقع بودن

اطلاعات بهتر صورت می‌گیرد (هارجاتو و همکاران، ۲۰۱۵). موضوع تأخیر گزارش حسابرسی مهم است. زیرا همان‌طور که خانچل و پاین (۲۰۰۱) نشان دادند، ارزش اطلاعاتی صورت‌های مالی حسابرسی شده متناسب با افزایش تعداد روزهایی که طول می‌کشد تا گزارش حسابرسی امضاء شود، کاهش می‌یابد. درک عوامل مؤثر بر تأخیر در گزارش حسابرسی دارای اهمیت فزاینده‌ای است، زیرا به‌طور مستقیم بر به‌موقع بودن گزارش‌های مالی اثر می‌گذارد (کارسلو، کاپلان، ۱۹۹۱). همچنین پیرو فسادهای مالی بین‌المللی اخیر، ویژگی‌های مدیریتی شرکت، عامل مهمی برای توضیح افشای به‌موقع اطلاعات محسوب می‌شود. از این‌رو بسیار ضروری است که علل نهفته‌ی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی شناسایی شود. این پژوهش تأثیر سه دسته از عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است.

۲-۱- عوامل مربوط به حسابر و حسابرسی

۲-۱-۱- اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی

مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر استقلال مالی بیش‌تری دارند و این ویژگی موجب می‌شود که احتمال پذیرش و به کار بردن رویه‌های حسابداری جسورانه (تهاجمی) و تعهدی کم‌تر شود. بنابراین هر چه مؤسسه‌ی حسابرسی بزرگ‌تر باشد کیفیت حسابرسی آن بیش‌تر و موجب افزایش کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده می‌شود (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ فارقر و همکاران، ۲۰۰۱). این انتظار وجود دارد که شرکت‌های بزرگ حسابرسی، خدمات با کیفیت‌تر و سریع‌تری ارائه دهند تا بتوانند خود را از سایر شرکت‌های حسابرسی متمایز نموده و مشتریان بیش‌تری داشته باشند. در این زمینه، بامبر و همکاران بیان می‌دارند: رویکرد حسابرسی نظام‌مندی که توسط شرکت‌های حسابرسی بزرگ به کار می‌رود، منجر به تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳). اگرچه شواهد تجربی حول رابطه‌ی بین اندازه‌ی حسابر و تأخیر در گزارش حسابرسی هماهنگ نیست. جاگوی و تسوی (۱۹۹۹) رابطه‌ی مستقیم و معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه‌ی حسابر و آراد (۱۳۹۶) بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابر و تأخیر در انتشار گزارش‌گری حسابرسی رابطه‌ی منفی و معناداری را نشان دادند. بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) اظهار داشتند که بین ویژگی‌های اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابر و ریسک گزارش دهی، تعداد بندهای گزارش حسابرسی و اندازه‌ی هیئت‌مدیره با تأخیر در گزارش حسابرسی، رابطه‌ی مثبت و بین تمرکز مالکیت و تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی با تأخیر در گزارش حسابرسی، ارتباط منفی برقرار است.

۲-۱-۲- تخصص حسابر و

حسابرسان متخصص صنعت این توانایی را دارند که دانش و تخصص مرتبط با صنعت خاصی را توسعه دهند و خود را به سرعت با فعالیت‌های کسب‌وکار مشتریان آشنا کنند. بنابراین احتمال

دارد حسابرسی را زودتر از همتایان غیرمتخصص در صنعت به پایان برسانند (برزیده، معدنچی‌ها، ۱۳۹۳). مؤسسه‌ی حسابرسی با داشتن تخصص در صنعت قادر به حسابرسی سریع‌تر صورت‌های مالی صاحب‌کار است. با افزایش سرعت در انجام کار حسابرسی، هزینه‌های مرتبط نیز کاهش خواهد یافت و از طرفی با افزایش تخصص حسابرس اعتبار و کیفیت کار او نیز افزایش می‌یابد (ویلنبرگ، ۲۰۰۲). شرکت‌هایی که توسط حسابرس متخصص صنعت حسابرسی می‌شوند، سطح پایین‌تری از ارقام تعهدی اختیاری را گزارش می‌کنند (عبداله‌ص، ۱۹۹۶). چن و همکاران (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که با افزایش تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی در صنعت امکان ارائه‌ی به‌موقع اطلاعات مالی افزایش می‌یابد. در این زمینه محافظه‌کاری میزان تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد (دان، مایهو، ۲۰۰۴).

۲-۱-۳- اظهارنظر مشروط

پیشینه‌ی مرتبط با عوامل تعیین‌کننده‌ی تأخیر در گزارش حسابرسی نشان می‌دهد که تأخیر در گزارش حسابرسی، تابعی صعودی از تعداد قیود و محدودیت‌های موجود در گزارش حسابرسی است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ اسپاتیس، ۲۰۰۳). در این زمینه، هنگامی که حسابرس ناهنجاری در گزارش‌های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود بیان کند اما پیش از این کار باید با مدیریت شرکت صاحب‌کار مذاکره کند تا اقدام‌های اصلاحی متناسب انجام شده و گستره‌ی آزمون‌های حسابرسی را بیش‌تر کند تا بتواند شواهد حسابرسی بیش‌تری در ارتباط با این خطاها جمع‌آوری کند و خود را از دعوای قضایی احتمالی مصون دارد. درنتیجه ضمن این که بروز چنین مسائلی زمان‌بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه‌ی زودهنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیش‌تری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تأخیر در گزارش حسابرسی را افزایش دهد (اسپاتیس، ۲۰۰۳).

۲-۱-۴- حق‌الزحمه‌ی حسابرس

بررسی رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی به درک زمان ارائه‌ی گزارش حسابرسی کمک می‌کند. همچنین بینش بهتری از بازار خدمات حسابرسی را ارائه می‌کند (جانسون، ۱۹۹۸). حق‌الزحمه‌ی حسابرسی باید بر اساس مدت‌زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی اضافی دریافتی به‌وسیله‌ی حسابرس به علت استفاده‌ی بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتبار دهی است (هاگتون، جاب، ۱۹۹۹). افزایش تمرکز بازار حسابرسی منجر به افزایش قدرت بازار حسابرسان و کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسان می‌شود (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷). نظام راهبری شرکت در کاهش عدم اطمینان نقش مهمی دارد و هر چه شرکتی از نظام راهبری ضعیف‌تری برخوردار باشد ریسک شرکت بالاتر و به تناسب عملیات حسابرسی نیز طولانی‌تر می‌شود (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۸). تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه‌ی

بیش‌تری در برداشته باشد. زیرا حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه‌کاری یا افزایش هزینه‌ی فرصت حسابرسی می‌شوند (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵). با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که بر اساس آن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی رابطه‌ی مثبت دارد. زیرا با افزایش حق‌الزحمه می‌زان آزمون‌های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (رابین، ۱۹۹۲). در این زمینه نتایج واعظ و همکاران (۱۳۹۵) رابطه‌ی مثبت بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را نشان می‌دهد و یافته‌های آراد و راسخی ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرس با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را منفی بیان می‌کند.

۲-۱-۵- تداوم انتخاب حسابرس

تداوم انتخاب حسابرس موجب می‌شود تا حسابرس به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند که باعث افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱). آشنایی حسابرس با شرکت مورد رسیدگی باعث می‌شود تا وی درک بهتری از موضوعات و تغییرات ایجادشده داشته باشد. با ورود حسابرس جدید به شرکت تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد زیرا در ابتدای کار مدت‌زمانی برای آشنا شدن حسابرس با پرونده‌های شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام شده در دوره قبل لازم است (اشتون و همکاران، ۱۹۸۷). تصدی بلندمدت حسابرس باعث افزایش کارایی حسابرس و کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌شود. بنابراین با در نظر گرفتن این که در سال‌های اولیه حسابرس زمان بیش‌تری را صرف شناخت عملیات شرکت، ریسک و سیستم‌های حسابداری می‌کند این انتظار وجود دارد که در مقایسه با شرکت‌های با دوره‌ی تصدی طولانی‌تر، شرکت‌های با دوره‌ی تصدی کوتاه‌تر تأخیر در گزارش حسابرسی طولانی‌تری داشته باشند. برخی از پژوهش‌ها رابطه‌ی بین تداوم انتخاب حسابرس و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را تأیید نمی‌کنند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵؛ پاک مرام و همکاران، ۱۳۹۴).

۲-۱-۶- ضعف کنترل‌های داخلی

کینی و شپاردسون (۲۰۱۱) بیان می‌دارند که الزامات گزارش مدیران در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی، می‌تواند برای بهبود گزارش‌گری مالی مؤثر باشد. اتریچ و همکاران (۲۰۰۶) دریافتند که وجود ضعف عمده در کنترل‌های داخلی منجر به افزایش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. دایل و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند که کنترل‌های داخلی اثربخش منجر به ارتقای کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود. فنگ و همکاران (۲۰۰۹) به این نتیجه رسیدند که پیش‌بینی‌های مدیریتی بعد از رفع مشکلات کنترل‌های داخلی، دقیق‌تر می‌شود. یافته‌های جانستون و همکاران (۲۰۱۱) نشان از آن دارد که کنترل‌های داخلی با ارتقای مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی تقویت می‌شود. حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶) نیز بیان کردند که

بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. اعظمی و صالحی (۲۰۱۷) شواهدی ارائه کردند که نشان می‌دهد تأخیر در گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی که فرصت‌های سرمایه‌گذاری بالاتری دارند، بیش‌تر است. شواهد همچنین نشان می‌دهد که شرکت‌های کوچک و شرکت‌هایی که ضعف عمده‌ای در کنترل‌های داخلی دارند، به احتمال زیاد تأخیر بیش‌تری در گزارش حسابرسی دارند. تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت‌هایی که تغییر حسابرس مستقل داشته‌اند، در طول دوره‌ی جاری بیش‌تر است.

۲-۲- عوامل مربوط به ویژگی‌های حاکمیت شرکتی

۲-۲-۱- تخصص کمیته‌ی حسابرسی

بر اساس تئوری نمایندگی کمیته‌ی حسابرسی در صورت وجود درصد بالاتری از مدیران مستقل در انجام نقش‌ها و مسئولیت‌های خود، با ریسک کم‌تری مواجه می‌شوند (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶). در این زمینه یافته‌های سولتنا و همکاران (۲۰۱۴) نیز حاکی از ارتباط منفی بین تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی است. به بیان دیگر تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی باعث کم‌تر شدن تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین اقدام‌های کمیته‌ی حسابرسی با استقلال بیش‌تر، به احتمال بیش‌تر در راستای کاهش زمان صرف شده برای صدور گزارش حسابرسی است. یافته‌های صالحی و همکاران (۱۳۹۶) نشان داد که وجود کمیته‌ی حسابرسی تأثیری بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی نداشته است ولی بین تجربه و تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه‌ی منفی مشاهده می‌شود. لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی همراه است.

۲-۲-۲- تمرکز مالکیت

تضاد منافع بین مدیران و مالکان شرکت باعث شده که مالکان برای نظارت بر عملکرد مدیران از یک سری از سازوکارهای راهبری شرکتی استفاده کنند. بنابر نظریه‌ی نمایندگی، تضادهای احتمالی در منافع مدیریت و سهامداران در شرکت‌هایی که پراکندگی مالکیت بالایی دارند، بیش‌تر است. زیرا سرمایه‌گذارانی که مالک درصد کوچکی از سهام هستند، قدرت کم‌تری برای اعمال نفوذ بر تصمیم‌های مدیریت دارند. همچنین سهامداران به گزارش‌های مالی حسابرسی شده اتکا می‌کنند و در صورتی که پراکندگی مالکیت بیش‌تر شود و قدرت نفوذ سرمایه‌گذاران کاهش یابد، حسابرسان بیش‌تر در معرض ریسک هستند و این موضوع احتمال دعاوی قضایی و ریسک‌های مربوط به کسب‌وکار را برای آن‌ها افزایش می‌دهد (جاگوی، تسویی، ۱۹۹۹). با توجه به این که آزمون‌های محتوای حسابرسی تحت تأثیر مقدار ریسک آن است انتظار می‌رود با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در گزارش حسابرسی کاهش یابد. در این زمینه عقیفی بیان می‌کند با افزایش تمرکز مالکیت، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کاهش می‌یابد. بنابراین انتظار می‌رود

تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی با افزایش تمرکز مالکیت کاهش یابد (عفی‌فی، ۲۰۰۹)

۲-۳- اندازه‌ی هیئت‌مدیره

اعضای هیئت‌مدیره، دامنه‌ی گسترده‌ای از مسئولیت‌ها را بر عهده دارند و نقش محوری و مهمی در فرآیند اداره‌ی شرکت‌ها ایفا می‌کنند (مرادی، پورحسینی، ۱۳۸۸). تعداد اعضای هیئت‌مدیره باید طوری تعیین شود تا از وجود اعضای کافی برای پاسخگویی و انجام وظایف مختلف اطمینان حاصل شود (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۷). در ادبیات مربوط به راهبری شرکتی، اندازه‌ی هیئت‌مدیره به‌عنوان سازوکار مرتبطی در نظر گرفته می‌شود که می‌تواند شفافیت اطلاعات را از لحاظ اعتبار و نیز افشای به‌موقع بهبود بخشد. در این زمینه، هیئت‌مدیره‌های بزرگ‌تر مطلوب‌تر هستند. زیرا میزان تخصص و منابع در دسترس شرکت را افزایش می‌دهند (هیدالگو و همکاران، ۲۰۱۰). از آنجا که هیئت‌مدیره می‌تواند بر روابط شرکت با حسابرسان تأثیر بگذارد این توانایی بر مدت زمان تکمیل کار حسابرسی و به‌موقع بودن انجام آن نیز تأثیر دارد (وو و همکاران، ۲۰۰۸). شواهد فراهم شده توسط محمدنور و همکاران (۲۰۱۰) رابطه‌ی معناداری بین تأخیر در گزارش حسابرسی و اندازه‌ی هیئت‌مدیره را تأیید نمی‌کند.

۲-۳- عوامل مربوط به ویژگی‌های شرکت

۲-۳-۱- پیچیدگی اطلاعات

یکی از مهم‌ترین موضوعات گزارش‌گری مالی پیچیدگی است و در میان آن‌ها ابزارهای مالی از همه پیچیده‌تر است. هیتاش و هیتاش (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای دریافتند که افشای اطلاعات بیش‌تر در حسابداری، کار تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی و حسابرسان را بیش‌تر می‌کند. چن و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند که کیفیت افشا با دقت پیش‌بینی بالاتر و انحراف کم‌تر رابطه دارد. همچنین شواهد نشان می‌دهد پیچیدگی بیش‌تر با دقت پیش‌بینی کم‌تر، پراکندگی پیش‌بینی بیش‌تر و آگاهی بخشی کم‌تر به توصیه‌های تحلیلگران سهام و حساسیت کم‌تر به اعلان سود در ارتباط است (هیتاش و همکاران، ۲۰۱۷). تهیه‌ی صورت‌های مالی تلفیقی، پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به‌طور مستقیم می‌تواند بر مدت زمان لازم برای حسابرسی شرکت مادر تأثیرگذار باشد و زمان انجام حسابرسی را متعاقباً افزایش دهد. در حسابرسی شرکت‌های مادر، حسابرس می‌بایست بر فرآیند حسابرسی شرکت‌های فرعی نیز نظارت مناسب داشته باشد، زیرا تحریف در صورت‌های مالی شرکت‌های فرعی می‌تواند باعث خدشه‌دار شدن صورت‌های مالی تلفیقی گردد (ایزدنیا و همکاران، ۱۳۹۳). برخی از مطالعات از افزایش تعداد محصولات متنوع به‌عنوان عاملی برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری یاد کردند (اعتمادی، فرج زاده دهکردی، ۱۳۹۱). در تحقیق بامبر و همکاران پیچیدگی عملیات شرکت نیز به‌وسیله‌ی تعداد خطوط متفاوت واحد تجاری در یک شرکت خاص تعریف شده است. از نظر حسابرس مستقل ریسک حسابرسی در این‌گونه شرکت‌ها افزایش می‌یابد که در نهایت حسابرسان برای کاستن میزان مسئولیت خود در مقابل دعاوی احتمالی در آینده، رسیدگی کامل‌تری

را برنامه‌ریزی کرده که موجب طولانی شدن زمان تکمیل عملیات حسابرسی و تأخیر انتشار صورت‌های مالی خواهد شد (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳). صالحی و همکاران (۱۳۹۶) دریافتند که پیچیدگی اطلاعات حسابداری باعث افزایش تأخیر در مدت زمان فرآیند حسابرسی می‌گردد اما تأثیر معناداری بر مدت زمان تهیه‌ی صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها ندارد. تخصص حسابرسان در صنعت باعث کاهش مدت زمان فرآیند گزارش حسابرسی شده است.

۲-۳-۲- اندازه‌ی شرکت

وجود رابطه‌ی معنادار بین به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی سالیانه با اندازه‌ی شرکت در بیش‌تر پژوهش‌های انجام شده قبلی مورد تأیید قرار گرفته است. در این زمینه پژوهشگران بر این باورند که شرکت‌های با اندازه‌ی کوچک دیرتر از شرکت‌های بزرگ، عملیات حسابرسی خود را اجرا و تکمیل می‌کنند. زیرا به دلیل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی قوی در شرکت‌های بزرگ، احتمال وقوع اشتباه چه سهوی و چه عمدی در صورت‌های مالی کاهش پیدا می‌کند و به تبع آن حسابرسان می‌توانند اتکای بیش‌تری بر سیستم کنترل داخلی شرکت نموده و به نحو قابل ملاحظه‌ای از حجم آزمون‌های محتوا بکاهند. مدیران شرکت‌های بزرگ تمایل دارند از مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی و گزارش‌گری مالی کاسته شود. زیرا آن‌ها شدیداً از طرف سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، نهادهای قانونی و دیگر استفاده‌کنندگان برای ارائه‌ی به‌موقع صورت‌های مالی خود تحت فشارند. بنابراین فرض می‌شود اندازه‌ی شرکت بر مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی تأثیر دارد (خانچل و پاین، ۲۰۰۱). برخی از پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهند که اندازه‌ی شرکت تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد (احمد، عابدین، ۲۰۱۲؛ کندی و همکاران، ۲۰۱۲). از طرفی دیگر برخی پژوهش‌ها نتیجه گرفتند که بین این دو متغیر رابطه‌ی عکس وجود دارد (الخطیب، مارجیب، ۲۰۱۲؛ رضایی دولت‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۳). بیات و احمدی (۱۳۹۳) نشان دادند بین درصد مالکیت نهادی، تغییر مدیریت، اظهارنظر حسابرسان و اندازه‌ی شرکت با تأخیر حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد.

۲-۳-۳- تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی

افزایش تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بیانگر این موضوع است که صورت‌های مالی منتشر شده‌ی دوره یا دوره‌های قبل توسط مدیریت، دارای خطای بااهمیت است. در واقع، ارائه‌ی مجدد صورت‌های مالی، اعتماد سرمایه‌گذاران را در خصوص بیان صادقانه کاهش می‌دهد (نلسون، ۲۰۰۹). بنابراین شناسایی عوامل مؤثر بر ریسک عدم کشف مربوط به تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی، همواره در کانون توجه حسابرسان، کمیته‌ی حسابرسی، قانون‌گذاران و سرمایه‌گذاران بوده است که یکی از این عوامل بالقوه، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌باشد (بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۴؛ خانچل و همکاران، ۲۰۰۹). به نظر خانچل و همکاران (۲۰۰۹) و تانی و همکاران (۲۰۱۰) پیش‌بینی یک رابطه‌ی منفی بین تأخیر گزارش حسابرسی

و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بر مبنای این استدلال است که تأخیر گزارش حسابرس بیانگر تلاش بیش‌تر حسابرس و احتمال بالاتر کشف تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی است (رضایی دولت‌آبادی و همکاران، ۱۳۹۳؛ تانی و همکاران، ۲۰۱۰). شواهد دیگری وجود دارد که ارتباط بین تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و تأخیر در گزارش حسابرسی در برخی از سال‌های دوره‌ی مورد مطالعه تأیید و در برخی سال‌های دیگر تأیید نمی‌شود (چیودینی و همکاران، ۲۰۱۸).

۲-۳-۴- حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا

اطلاعات مالی از طریق فرآیندهای مبتنی بر حسابداری تعهدی فراهم می‌شود. ارقام تعهدی اغلب بر مبنای برآوردها و فرض‌هایی است که اگر اشتباه باشد، منجر به اصلاح ارقام آتی شده و این اصلاحات باعث کاهش سودمندی ارقام تعهدی می‌شود (اعتمادی و یارمحمدی، ۱۳۸۲). هی (۲۰۱۳) بیان کرد که سطح بالای حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا اغلب موجب افزایش تلاش‌های حسابرسی می‌شود؛ زیرا این موارد نیازمند روش‌های حسابرسی ویژه هستند.

۲-۳-۵- سودآوری

گزارش سود یا زیان می‌تواند حاوی یک خبر خوب یا بد باشد. در شرکت‌های زیان ده، مدیران برای اجتناب از پیامد انتشار یک خبر بد تمایل دارند گزارش‌های مالی با تأخیر منتشر شود. بنابراین آن‌ها تمایل دارند حساب‌های زیان ده از برنامه‌ی زمانی معمول حسابرسی عقب‌تر باشند و عملیات حسابرسی با تأخیر بیش‌تری انجام شود. در این زمینه توان سودآوری به عنوان یک متغیر اثرگذار بر مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. بین توان سودآوری شرکت با مدت زمان تأخیر در اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی یک ارتباط منفی قابل تصور است. به این معنی که شرکت‌های سود ده زودتر از شرکت‌های زیان ده، عملیات حسابرسی خود را شروع و تکمیل می‌کنند (فرست و پاونال، ۱۹۹۴).

۲-۳-۶- نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار

افزایش تولید مستلزم افزایش سرمایه‌گذاری و نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام یکی از معیارهای اندازه‌گیری فرصت‌های سرمایه‌گذاری است (هی، ۲۰۱۳؛ نجوانی، ۱۳۸۲). فاما و فرنچ (۱۹۹۵) دریافتند که هر چه نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام کم‌تر باشد، سودآوری آتی شرکت کم‌تر خواهد بود. بیور و رایان (۲۰۰۰) استدلال کردند که نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام بر سودآوری آتی شرکت مؤثر بوده و شاخص مناسبی برای رشد سود است.

۲-۳-۷- اهرم مالی

اهرم مالی به عنوان یکی از شاخص‌های معمول برای سلامت مالی شرکت مورد استفاده قرار می‌گیرد. استدلال می‌شود که ساختار بدهی شرکت تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی سیستم کنترل

داخلی شرکت‌ها و میزان خطای گزارش مالی دارد (کریشنان، ۲۰۰۵). این احتمال وجود دارد شرکت‌هایی که نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام آن‌ها بالا است تمایل داشته باشند میزان و سطح ریسک خود را پنهان نمایند. در نتیجه حساب‌رسان به صورت‌های مالی شرکت‌های با سیستم کنترل‌های داخلی ضعیف و اهرم مالی بالا بیش‌تر تردید می‌کنند. تحقیقات پیشین شواهدی ارائه می‌کنند که افزایش اهرم مالی باعث تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود (هاو و همکاران، ۲۰۰۳؛ خانچل، شارما، ۲۰۱۲؛ شین و همکاران، ۲۰۱۷).

۳- فرضیه‌های تحقیق

با توجه ادبیات بررسی شده فرضیه‌های زیر تدوین شده‌اند:
فرضیه‌ی اول: عوامل مرتبط با حسابرس و حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، ارتباط معناداری دارد.

در این زمینه تأثیر عوامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی، اظهارنظر مشروط، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی، فصل حسابرسی و نقاط ضعف کنترل داخلی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بررسی شد.

فرضیه‌ی دوم: ویژگی حاکمیت شرکتی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس ارتباط دارد. در این زمینه تأثیر عوامل تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی، تمرکز مالکیت و اندازه‌ی هیئت‌مدیره بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بررسی شد.

فرضیه‌ی سوم: ویژگی‌های خاص شرکت با تأخیر در ارائه گزارش حسابرس ارتباط دارد. در این زمینه تأثیر عوامل پیچیدگی سازمان، اندازه‌ی شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا، سودآوری، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار و اهرم مالی شرکت بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بررسی شد.

۴- روش‌شناسی

نمونه‌ی تحقیق شامل ۱۰۶ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. بر اساس فرضیه‌های تحقیق مدل‌های (۱) تا (۳) به شرح زیر برای آزمون فرضیه‌ها صورت‌بندی و برآورد شده است. در هر سه مدل متغیر وابسته، تأخیر در گزارش حسابرسی است. متغیرهای توضیحی اصلی به ترتیب شامل عوامل مرتبط با حسابرس، عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت در مدل‌های (۱) تا (۳) هستند و برای هر سه مدل مجموعه‌ای از متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

$$ARL_{i,t} = \alpha + \beta_1 \sum Audit\ factor_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۱)$$

$$ARL_{i,t} = \alpha + \beta_1 \sum Governance\ factor_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۲)$$

$$ARL_{i,t} = \alpha + \beta_1 \sum Special\ firm\ factor_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (۳)$$

۱-۴- اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

در این پژوهش متغیر وابسته، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرس (ARL) است که عبارت است از فاصله‌ی زمانی بین تاریخ امضای گزارش حسابرس و تاریخ پایان دوره‌ی مالی.

$Audit\ factor_{i,t}$: عوامل مرتبط با حسابرس و حسابرسی است که عبارتند از:

- اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی ($Audit\ Size$): اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی یک متغیر دوجویی است که اگر سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس شرکت باشد، یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود (۱۱) و (۱۷).

- تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی ($Audit\ Indust-SPC$): سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی استفاده شد. سهم بازار حسابرسان به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران مؤسسه‌ی حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص، تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در آن صنعت است. همچنین مؤسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان بیش از $\frac{1}{1} \times \frac{1}{2}$ (صنعت یک در موجود شرکت‌های) باشد. در این پژوهش مؤسساتی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازارشان بیش از ۱۰٪ باشد. اگر سهم بازار بیش از ۱۰٪ باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند.

- اظهارنظر مشروط ($Qualified$): اگر اظهارنظر حسابرس مشروط باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شد.

- حق الزحمه‌ی حسابرس ($Audit_fee$): برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه‌ی حسابرس.

- تغییر حسابرس ($Audit_Tenure$): اگر تغییر حسابرس اتفاق افتاده باشد یک و در غیر این صورت صفر.

- ضعف در کنترل‌های داخلی (ICW): اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

$Governance\ factor_{i,t}$: عوامل مرتبط ویژگی حاکمیت شرکتی است که عبارتند از:

تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی (Fin_expert): اگر حداقل یک نفر از اعضای

کمیت‌های حسابرسی تخصص مالی داشته باشند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.

تمرکز مالکیت (CON): تمرکز مالکیت نشان می‌دهد چند درصد سهام شرکت در دست عده‌ی محدودی قرار دارد. در این پژوهش درصد سهام در دست سه سهامدار عمده ملاک قرار گرفته است.

اندازه‌ی هیئت‌مدیره (*Board_Size*): اندازه‌ی هیئت‌مدیره عبارت است از لگاریتم طبیعی تعداد اعضای هیئت‌مدیره.

*Special firm factor*_{i,t}: عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت که عبارتند از: پیچیدگی سازمانی (*Complexity*): پیچیدگی سازمانی به پیروی از حبیب و همکاران (۲۰۱۹) برابر است با تعداد شرکت‌های تابعه و فرعی شرکت اصلی. اندازه‌ی شرکت (*FirmSize*): لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها، ارزش بازار حقوق صاحبان سهام و فروش سه روش محاسبه‌ی اندازه‌ی شرکت هستند.

تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی (*Restate*): اگر شرکت در سال جاری تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

نسبت حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا (*Recinv*): برابر است با جمع حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت.

سودآوری (*LROA*): عبارت است از نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌ها. نسبت بالای ارزش دفتری به ارزش بازار سهام (*H_BT*): برابر است با ارزش دفتری سهام تقسیم بر ارزش بازار سهام.

اهرم مالی (*H_LEV*): به صورت نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرها بر اساس مشاهدات در نگاره‌ی ۱ منعکس شده است. با توجه به نتایج به دست آمده، میانگین متغیر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی برابر با ۷۷/۵ روز است که نشان می‌دهد به‌طور متوسط شرکت‌های مورد بررسی ۷۷ روز بعد از پایان سال مالی گزارش حسابرسی خود را منتشر می‌کنند.

نگاره‌ی (۱) آمار توصیفی متغیرهای کمی

نام متغیر	میانگین	میان	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تأخیر در گزارش حسابرسی	۷۷/۵۰۳	۸۱	۱۵۵	۱۷	۲۷/۴۲۴
حق‌الزحمه‌ی حسابرس	۶/۹۰۶	۶/۸۱۹	۱۱/۸۹۰	۲/۵۲۳	۱/۰۳۲
تمرکز مالکیت	۰/۷۱۷	۰/۷۴۸	۱	۰	۰/۱۸۶
اندازه‌ی هیئت‌مدیره	۱/۶۱۱	۱/۶۰۹	۱/۹۴۶	۱/۳۸۶	۰/۰۴۵
پیچیدگی صورت مالی	۱/۹۴۱	۰	۴۲	۰	۵/۷۴۱
اندازه‌ی شرکت	۱۴/۸۹۴	۱۴/۸۱۰	۲۰/۵۳۲	۱۱/۶۱۲	۱/۳۴۳
حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا	۰/۴۸۸	۰/۴۸۴	۰/۹۴۴	۰/۰۰۰	۰/۲۱۲
سودآوری	۰/۰۸۳	۰/۰۷۸	۰/۸۵۱	-۰/۹۳۸	۰/۱۶۶
ارزش بازار به ارزش دفتری	۳/۰۸۸	۲/۵۵۱	۲۰/۱۴۴	-۱۸/۰۳۳	۳/۴۸۴
اهرم مالی	۰/۶۲۸	۰/۶۲۰	۲/۲۲۵	۰/۰۶۶	۰/۲۸۰

نگاره‌ی (۲) آمار توصیفی متغیرهای دو وجهی

نام متغیر	فراوانی	درصد فراوانی
اندازه‌ی حسابرس	۱۸۳	۰/۲۴۷
تخصص حسابرس	۴۳۸	۰/۵۹۱
گزارش مشروط	۳۹۴	۰/۵۳۲
گردش حسابرس	۱۸۳	۰/۲۴۷
ضعف کنترل‌های داخلی	۲۶۵	۰/۳۵۸
تخصص کمیته‌ی حسابرسی	۳۷۲	۰/۵۰۲
تجدید ارائه‌ی صورت مالی	۳۸۹	۰/۵۲۵

فراوانی متغیر اندازه‌ی حسابرس نشان می‌دهد که حسابرس ۱۸۳ مورد از مشاهدات طی دوره‌ی مورد مطالعه توسط سازمان حسابرسی بوده است. تخصص حسابرس با فراوانی ۴۳۸ نشان می‌دهد به‌طور متوسط ۵۹ درصد شرکت‌های نمونه توسط مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت حسابرسی شده‌اند. در نمونه‌ی مورد بررسی ۵۳ درصد مشاهدات گزارش حسابرسی مشروط ارائه داده‌اند. همچنین در طول دوره‌ی مورد بررسی به‌طور میانگین ۲۵ درصد مشاهدات حداقل یک‌بار جایگزینی حسابرس را تجربه کرده‌اند. کمیته‌ی حسابرسی ۵۰ درصد از شرکت‌ها دارای تخصص مالی هستند. به‌طور متوسط ۵۳ درصد شرکت‌ها در طول دوره‌ی مورد بررسی با تجدید ارائه صورت‌های مالی روبه‌رو بوده‌اند.

۵-۲- شناسایی نوع آزمون‌ها

برآورد مدل‌ها بر مبنای داده‌های ترکیبی صورت گرفت. نتیجه‌ی آزمون لیمر و هاسمن در

نگاره‌ی ۲ ارائه شده است.

نگاره‌ی (۳) تشخیص نوع داده‌ها

فرضیه	آزمون لیمر (معناداری)	آزمون هاسمن (معناداری)	نوع داده‌ها
فرضیه‌ی اول	۲۷/۷۹۹ (۰/۰۰۰)	۳۷/۲۸۸ (۰/۰۰۰)	داده‌های تابلویی
فرضیه‌ی دوم	۲۴/۷۴۲ (۰/۰۰۰)	۳۷/۹۶۸ (۰/۰۰۰)	داده‌های تابلویی
فرضیه‌ی سوم	۲۱/۹۶۸ (۰/۰۰۰)	۵۰/۲۵۴ (۰/۰۰۰)	داده‌های تابلویی

با توجه به نتایج به دست آمده آزمون مربوط به داده‌های تابلویی با اثرات ثابت انجام شد.

۵-۲-۱- آزمون فرضیه‌ی اول

برآورد مدل ۱ بر مبنای داده‌های تابلویی نشان می‌دهد معناداری کلی مدل مورد تأیید است، بین متغیرهای توضیحی هم خطی نیز وجود ندارد، برای خودهمبستگی باقی‌مانده‌های مدل نگرانی وجود ندارد و ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۹۷۲ نشان از ارتباط منطقی متغیرهای توضیحی و کنترلی با متغیر وابسته دارد.

نگاره‌ی (۴) ارتباط عوامل مرتبط با حسابرس و حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی

متغیر	ضرایب	آماره‌ی t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	-۰/۰۹۶	-۰/۰۱۵	۰/۹۸۸	-
اندازه‌ی حسابرس	-۲/۰۵۲	-۲/۴۳۴	۰/۰۱۵	۱/۲۰۸
تخصص حسابرس	-۱/۳۴۸	-۲/۰۶۴	۰/۰۳۹	۱/۲۳۴
گزارش مشروط	۰/۸۸۴	۲/۸۵۱	۰/۰۰۵	۱/۱۵۶
حق الزحمه‌ی حسابرس	۰/۶۰۶	۴/۰۲۵	۰/۰۰۰	۱/۵۸۸
گردش حسابرس	۱/۵۰۸	۳/۳۰۵	۰/۰۰۱	۱/۰۵۹
ضعف کنترل‌های داخلی	۱/۳۶۹	۲/۳۱۲	۰/۰۲۱	۱/۱۴۲
R^2	۰/۹۷۶			
R^2 تعدیل شده	۰/۹۷۲			
آماره‌ی دوربین - واتسون	۱/۷۶۶			
آماره‌ی فیشر (معناداری)	۲۲۲/۱۳۳ (۰/۰۰۰)			

نتیجه‌ی تخمین مدل برای آزمون فرضیه‌ی اول نشان می‌دهد ضریب متغیر اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی منفی است و با توجه به سطح معناداری آماره‌ی t که کمتر از ۰/۰۵ است می‌توان گفت که فرض صفر رد شده و نتیجه گرفته می‌شود که بین متغیر مستقل و متغیر وابسته رابطه‌ی معناداری وجود دارد. بنا بر این بین اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. به عبارتی دیگر هرچه مؤسسه‌ی حسابرسی

بزرگ‌تر باشد تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کمتر خواهد بود. در ارتباط با تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی شاهد ضریب منفی هستیم که به معنای وجود رابطه‌ی عکس با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی است و با توجه به سطح معناداری آماره‌ی t معناداری این رابطه را نیز می‌توان تأیید کرد. به دیگر سخن، اگر شرکتی برای حسابرسی از حسابرسان متخصص استفاده نماید تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کمتر خواهد بود. یکی دیگر از متغیرهای مربوط به حسابرس و حسابرسی مؤثر با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی که در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است اظهارنظر مشروط حسابرس است. همان‌طور که شواهد نشان می‌دهد ضریب مربوط به این متغیر مثبت بوده و رابطه‌ی مستقیم با تأخیر گزارش حسابرس را تأیید می‌کند. در رابطه با متغیرهای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تداوم انتخاب حسابرس و ضعف کنترل‌های داخلی نیز چنین رابطه‌ای مشاهده می‌شود. بر این اساس وجود رابطه‌ی معنادار بین عوامل مرتبط با حسابرس و حسابرسی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تأیید می‌شود.

۵-۲-۲- آزمون فرضیه‌ی دوم

مدل ۲ از نظر کفایت کلی مدل و هم خطی و خودهمبستگی مشکلی ندارد. ضریب تعیین تعدیل‌شده ۰/۹۶۹ هم ارتباط قوی متغیرهای توضیحی و کنترلی با متغیر وابسته را تأیید می‌کند.

نگاره‌ی (۵) ارتباط عوامل مرتبط با ویژگی‌های حاکمیت شرکتی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی

متغیر	ضرایب	آماره‌ی t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	۲۹/۵۸۵	۲/۶۵۴	۰/۰۰۸	-
تخصص کمیته‌ی حسابرسی	-۱/۲۱۶	-۲/۸۴۲	۰/۰۰۵	۱/۱۰۶
تمرکز مالکیت	-۱۱/۷۹۰	-۴/۹۰۴	۰/۰۰۰	۱/۰۹۸
اندازه‌ی هیئت‌مدیره	-۹/۳۴۰	-۲/۰۳۱	۰/۰۴۲	۱/۰۲۵
R^2	۰/۹۷۴			
R^2 تعدیل‌شده	۰/۹۶۹			
آماره‌ی دوربین - واتسون	۱/۷۲۸			
آماره‌ی فیشر (معناداری)	۲۰۱/۴۵۹ (۰/۰۰۰)			

نتیجه‌ی تخمین مدل برای عوامل مربوط به حاکمیت شرکتی در فرضیه‌ی دوم نشان می‌دهد سطح معناداری برای متغیر تخصص کمیته‌ی حسابرسی برابر با ۰/۰۰۵ است. بنابراین رابطه‌ی معناداری بین تخصص کمیته‌ی حسابرسی و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی وجود دارد و با توجه به منفی بودن ضریب متغیر می‌توان استدلال کرد که تخصص کمیته‌ی حسابرسی، تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. ارتباط منفی بین تمرکز مالکیت با تأخیر در

ارائه‌ی گزارش حسابرسی هم تأیید می‌شود. اندازه‌ی هیئت مدیره از عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی با ضریب منفی و سطح معناداری ۰/۰۴۳ نیز با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مرتبط است. در مجموع عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی رابطه منفی با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی دارند.

۵-۲-۳- آزمون فرضیه‌ی سوم

در مدل ۳ نیز مسئله‌ای از نظر کفایت کلی مدل و هم خطی و خودهمبستگی وجود ندارد. ضریب تعیین تعدیل شده ۰/۹۷ هم ارتباط قوی متغیرهای توضیحی و کنترلی با متغیر وابسته را تأیید می‌کند.

نگاره‌ی (۶) بررسی ارتباط عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی

متغیر	ضرایب	آماره‌ی t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	۳۸/۶۹۹	۳/۹۲۴	۰/۰۰۰	-
پیچیدگی صورت‌های مالی	۰/۲۸۶	۲/۰۳۰	۰/۰۴۳	۱/۶۹۷
اندازه‌ی شرکت	۳/۹۶۷	۷/۸۱۲	۰/۰۰۰	۲/۴۸۳
تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی	۰/۹۳۷	۳/۰۱۰	۰/۰۰۳	۱/۰۱۷
حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا	-۰/۴۷۲	-۰/۲۳۷	۰/۸۱۳	۱/۰۸۳
سودآوری	-۳/۴۸۰	-۲/۰۱۳	۰/۰۴۵	۱/۹۳۵
ارزش بازار به ارزش دفتری	-۰/۱۶۷	-۲/۱۶۵	۰/۰۳۱	۱/۱۰۴
اهرم مالی	۳/۹۰۶	۲/۶۳۳	۰/۰۰۹	۱/۸۳۴
R^2	۰/۹۷۵			
R^2 تعدیل شده	۰/۹۷۰			
آماره‌ی دوربین - واتسون	۱/۷۳۱			
آماره‌ی فیشر (معناداری)	۲۰۳/۱۶۹ (۰/۰۰۰)			

با توجه به ضریب به دست آمده برای پیچیدگی صورت‌های مالی در نگاره‌ی فوق (۰/۲۸۶) این نتیجه حاصل شد که پیچیدگی صورت‌های مالی باعث بالا رفتن زمان ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌شود و با توجه به سطح خطای محاسبه شده (۰/۰۴۳)، معناداری این رابطه مورد تأیید قرار می‌گیرد. در رابطه با دیگر متغیرهای مربوط به ویژگی‌های خاص شرکت، برای اندازه‌ی شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و اهرم مالی نیز چنین رابطه‌ای مشاهده می‌شود اما در ارتباط با سودآوری شرکت و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام رابطه‌ی منفی و معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. ضریب منفی حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا از نظر آماری تأیید نمی‌شود.

نگاره‌ی (۷) خلاصه‌ی نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نوع عامل	متغیر	نتیجه
عوامل مرتبط با حسابر	۱	اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
	۲	تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی در صنعت تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
	۳	اظهارنظر مشروط تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۴	حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۵	چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۶	نقاط ضعف کنترل داخلی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
عوامل مرتبط با سازمان	۱	تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
	۲	تمرکز مالکیت تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
	۳	اندازه‌ی هیئت‌مدیره تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
عوامل مرتبط با شرکت	۱	پیچیدگی سازمان تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۲	اندازه‌ی شرکت تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۳	تجدید ارائه صورت‌های مالی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۴	ارتباط سطوح بالای حساب‌های دریافتنی و موجودی کالا با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر تأیید نشد.
	۵	سطح کم‌تر سودآوری تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.
	۶	نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار بالاتر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را کاهش می‌دهد.
	۷	اهرم مالی بالا تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابر را افزایش می‌دهد.

۶- نتیجه‌گیری

به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی بر سودمندی اطلاعات مالی می‌افزاید. گزارش حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابر به اطلاعات مالی تهیه شده از سوی مدیریت اعتبار می‌بخشد و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی سودمندی اطلاعات گزارش شده را کاهش می‌دهد. شناسایی و درک عوامل مختلفی که موجب تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود مهم است و مدیریت این عوامل می‌تواند به‌موقع بودن گزارش‌گری را بهبود بخشد.

این پژوهش عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را به سه دسته تقسیم و مورد مطالعه قرار داد. دسته‌ی اول بررسی ارتباط بین عوامل مرتبط با حسابرسی و حسابرسی و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را در بردارد. نتایج نشان داد اندازه و تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی موجب کاهش در تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود. مؤسسات بزرگ حسابرسی، در حالت کلی توانایی فنی و تخصص لازم برای انجام مأموریت حسابرسی و برطرف کردن نیازهای مشتریان را در کوتاه‌مدت دارند. در نتیجه این انتظار وجود دارد که شرکت‌های بزرگ حسابرسی، خدمات باکیفیت‌تر و سریع‌تری ارائه دهند تا بتوانند خود را از سایر شرکت‌های حسابرسی متمایز نموده و مشتریان بیش‌تری داشته باشند. بنابراین افزایش کیفیت حسابرسی به کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کمک می‌کند. اظهارنظر مشروط، حق‌الزحمه‌ی حسابر، تداوم

انتخاب حسابرِس و ضعف کنترل‌های داخلی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرِس تأثیر را افزایش می‌دهد. پژوهش‌های زیادی در این رابطه انجام شده است که تأییدکننده نتایج این پژوهش است. از جمله نتایج هم‌راستا با یافته‌های اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی می‌توان به پژوهش لونتیس و همکاران (۲۰۰۵)، بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) و دهبان و آزاد (۱۳۹۶) اشاره کرد. این نتایج با یافته‌های پژوهش بامبر و همکاران (۱۹۹۳) در تضاد است. در رابطه با تخصص حسابرِس نیز با یافته‌های پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۵)، حبیب و همکاران (۲۰۱۹) و صالحی و همکاران (۱۳۹۶) همخوانی داشته اما نتایج پژوهش واعظ و همکاران (۱۳۹۵) با این یافته‌ها مطابقت ندارد. یافته‌های اظهارنظر مشروط با پژوهش بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد. در رابطه با عامل تداوم انتخاب حسابرِس نتایج پژوهش اعظمی و صالحی (۲۰۱۷) و واعظ و همکاران (۱۳۹۵) هم‌راستا با نتایج این پژوهش است ولی با یافته‌های پژوهش پاک مرام و همکاران (۱۳۹۴) دوگان و همکاران (۲۰۰۷) مطابقت ندارد. یافته‌های مرتبط با ضعف کنترل‌های داخلی نیز با یافته‌های پژوهش اعظمی و صالحی (۲۰۱۷)، اتریچ و همکاران (۲۰۰۶) و حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶) مطابقت دارد.

دسته‌ی دوم عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی است که با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط دارند. تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی باعث کوتاه‌تر شدن تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. در این زمینه با یافته‌های پژوهش حبیب و همکاران (۲۰۱۹)، سولتان و همکاران (۲۰۱۴)، صالحی و همکاران (۱۳۹۶)، لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۷) و بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت دارد. تمرکز مالکیت تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد. یعنی شرکت‌های دارای تمرکز مالکیت بیش‌تر، گزارش حسابرسی خود را با تأخیر کم‌تری ارائه می‌کنند. این یافته با یافته‌های حبیب و همکاران (۲۰۱۹)، عفیفی (۲۰۰۹)، جاگوی و تسویی (۱۹۹۹)، بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) و واعظ و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت دارد. اندازه‌ی هیئت‌مدیره نیز تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد و به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی را بهبود می‌بخشد. این یافته با پژوهش محمدنور و همکاران (۲۰۱۰) و بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۷) مطابقت ندارد.

دسته‌ی سوم عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت که بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تأثیر دارند. از این میان عوامل پیچیدگی عملیات، اندازه‌ی شرکت، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و اهرم مالی تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهند. به عبارتی هرکدام از این عوامل به‌نوعی باعث طولانی‌تر شدن فرآیند حسابرسی شده و تأخیر در گزارش حسابرسی را بالا می‌برند. پژوهش‌هایی که رابطه‌ی بین پیچیدگی صورت‌های مالی و تأخیر گزارش حسابرسی را مطالعه کرده‌اند و یافته‌های مشابهی گزارش کرده‌اند شامل حبیب و همکاران (۲۰۱۹)، صالحی و همکاران (۱۳۹۶) و ایزدی نیا و همکاران (۱۳۹۳) است. پژوهش‌های زیادی در رابطه با اندازه‌ی شرکت و تأخیر گزارش حسابرسی انجام شده است که از جمله این پژوهش‌ها می‌توان به کندی و همکاران (۲۰۱۲)، احمد و عبدین (۲۰۱۲) و پاک مرام و همکاران (۱۳۹۴) اشاره کرد و یافته‌های این پژوهش با آن‌ها مطابقت دارد ولی با یافته‌های پژوهش ایمره و الیجا (۲۰۱۵)، الخطیب و

مارجیب (۲۰۱۲) و رضایی دولت‌آبادی و همکاران (۱۳۹۳) تطابق ندارد.

تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی موجب تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود که با یافته‌های چپودینی و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. اهرم مالی نیز تأخیر گزارش حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین رابطه‌ی منفی بین عوامل دیگر مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مشاهده شد. این عوامل شامل سطح سودآوری و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام یا فرصت‌های سرمایه‌گذاری شرکت است. این یافته‌ها با یافته‌های حبیب و همکاران (۲۰۱۹) و فرست و پاونال (۱۹۹۴) مطابقت دارد.

در مجموع برای بهبود انتشار به‌موقع گزارش‌های مالی باید به سه دسته عوامل مرتبط با حسابرسی، عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت توجه داشت. این تحقیق با بررسی عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی در سه دسته اشاره شده به توسعه‌ی ادبیات این موضوع کمک می‌کند. تحقیقات آتی می‌تواند اهمیت نسبی هر یک از این عوامل را مورد بررسی قرار دهند. برخی از اطلاعات از جمله اطلاعات مرتبط با کمیته‌ی حسابرسی و در نظر گرفتن سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه‌ی بزرگ می‌تواند تعمیم نتایج را با محدودیت همراه سازد.

منابع

آراد، حامد؛ راسخی، محمد. (۱۳۹۵). بررسی رابطه‌ی میان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با تأخیر ارائه‌ی گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، رشت، شهرداری رشت، دانشگاه فنی و حرفه‌ای میرزا کوچک صومعه‌سرا. اعتمادی، حسین؛ یارمحمدی، اکرم. (۱۳۸۲). بررسی عوامل مؤثر بر گزارش‌گری میان‌دوره‌ای به‌موقع در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، ۲(۱۹): ۸۷-۹۹.

اعتمادی، حسین؛ فرج زاده دهکردی، حسن. (۱۳۹۱). تأثیر مدیریت سود و ساختار سرمایه بر محافظه‌کاری سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴(۱۳): ۱-۱۹.

ایزدی نیا، ناصر؛ فدوی، محمدحسن؛ امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارش‌گری مالی شرکت بر تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی. فصلنامه‌ی دانش حسابرسی، ۱۴(۵۴): ۸۷-۱۰۱.

برزیده، فرخ؛ معدنچی‌ها، مجتبی. (۱۳۹۳). تأثیر تخصص مؤسسه‌ی حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی. فصلنامه‌ی حسابرسی، نظریه و عمل، ۱(۱): ۱-۱۹.

بزرگ اصل، موسی؛ رجب دری، حسین؛ خرمین، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به هنگام گزارش حسابرسی. دانش حسابداری، ۹(۱): ۱۱۵-۱۴۶.

بیات، علی؛ احمدی، سعید علی (۱۳۹۳). تأخیر حسابرسی و به‌موقع بودن گزارش‌گری مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۲): ۹۷-۱۲۱.

پاک مرام، عسگر؛ فرشاد، شادباد؛ فتحی، ابوالفضل؛ عبدالحی، احمد. (۱۳۹۴). عوامل مؤثر بر تأخیر گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. کنفرانس بین‌المللی دستاوردهای نوین پژوهشی مدیریت حسابداری اقتصاد، تهران، مؤسسه‌ی آموزش عالی نیکان.

حاجی‌ها، زهره؛ اورادی، جواد؛ صالح‌آبادی، مهری. (۱۳۹۶). ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی. فصلنامه‌ی حسابداری مالی، ۹ (۳۳): ۷۸-۹۶.

حساس یگانه، یحیی؛ شعری، صابر؛ خسرونژاد، سید حسین. (۱۳۸۷). رابطه‌ی سازوکارهای حاکمیت شرکتی، نسبت بدهی‌ها، اندازه‌ی شرکت با مدیریت سود. مطالعات حسابداری، ۶ (۲۴): ۷۹-۱۱۵.

دهبان، ستاره؛ آزاد، حامد. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تأخیر زمانی انتشار گزارش حسابرسی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار. پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، ۲۰، ۱۴۹-۱۶۸.

رضایی دولت‌آبادی، حسین؛ حیدری سلطان‌آبادی، حسن؛ بوستانی، حمیدرضا؛ کریمی سیمکانی، صادق. (۱۳۹۳). بررسی عوامل تأثیرگذار بر تأخیر انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه‌ی حسابداری مالی، ۶ (۲۱): ۵۱-۸۲.

سجادی، سیدحسین؛ حاجی‌زاده، سعید؛ قربانی، رامین. (۱۳۹۱). تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر تأخیر در زمان ارائه‌ی گزارش حسابرس نظریه‌های نوین حسابداری، ۴ (۴): ۵-۲۸. صالحی، اله کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ؛ جنت‌مکان، حسین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۴ (۳): ۸۷-۱۱۶.

صفایی، سید عماد؛ همتی، حسن؛ داغانی، رضا. (۱۳۹۵). ارزیابی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تأخیر در گزارش‌گری مالی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۸ (۳۱): ۱-۲۴. کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰ (۳۶): ۶۵-۸۳.

کردستانی، غلامرضا؛ عبدی، مصطفی؛ کاظمی علوم، مهدی. (۱۳۹۸). تأثیر محافظه‌کاری مشروط و کیفیت نظام راهبری بر کاهش ریسک دعاوی حقوقی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۱ (۴۴): ۲۳-۴۴.

لاری دشت بیاض، محمود؛ قناد، مصطفی؛ فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۳۷): ۲۱۵-۲۴۱.

مرادی، مهدی؛ پور حسینی، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه‌ی بین برخی ویژگی‌های مالی و

غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری، ۱(۱): ۱۶۸-۱۸۵.

مهدوی، غلامحسین؛ حسینی نیا، سمیه. (۱۳۹۳). بررسی رابطه‌ی بین سازوکار حاکمیت شرکتی و کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی. پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌گری مالی، ۳(۲): ۷۵-۹۸.

نخجوانی، احمد. (۱۳۸۲). اقتصاد ایران. انتشارات مرکز آموزش و تحقیقات صنعتی ایران، چاپ اول.

واعظ، سید علی؛ عابدی صدقیانی، بابک؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین برخی شاخص‌های کیفی حسابرسی و ویژگی‌های شرکت با تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۲): ۱۰۱-۱۲۰.

Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt. Journal of Applied Accounting Research, 10(1):56-86.

Ahmad, A. C., & Abidin, S. (2012). Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 65(3): 873-878.

Alkhatib, K., & Marjib, Q. (2012). Audit Reports Timeliness: Empirical Evidence from Jordan. Social and Behavioral Sciences, 62(24): 1342-1349.

Arad, H. & Rasekhi, M. (2016). Investigating the relationship between the auditor's fee and the delay in audit report in the Tehran Stock Exchange. Second International Conference on Accounting and Management in the Third Millennium, Rasht, Rasht Municipality - Mirza Kuchak Soomehsara Technical and Vocational University. (in Persian)

Ashton, R. H. Willingham, J. J. & Elliot, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. Journal of Accounting Research, 25: 275-292.

Ayemere. Ibadin Lawrence, Elijah. Afensimi. (2015). Corporate Attributes and Audit Delay in Emerging Markets: Empirical Evidence from Nigeria. International Journal of Business and Social Research, 5(3):1-10.

Azami, Z., & Salehi, T. (2017). The relationship between audit report delay and investment opportunities. Eurasian Business Review, 7(3): 437-449.

Abdolla, j. y. a. (1996). The timeliness of Bahraini annual reports" advance in international accounting, 9:73-88

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

Barzideh, F. & Madanchiha, M. (2014). The impact of audit firm industry expertise to delay the audit report. Quarterly Journal of Auditing, Theory and Practice, 1(1): 1-19. (in Persian)

Bayat, A. & Ahmadi, A. (2014). Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting. the Financial Accounting and Auditing Researches, 6(22): 97-121. (in Persian)

Beaver, W. H., & Ryan, S. G. (2000). Biases and lags in book value and their effects on the ability of the book-to-market ratio to predict book return on equity. Journal of Accounting Research, 38(1): 127-148.

Bhuiyan, M. and D'Costa, M. (2020). Audit committee ownership and audit report lag: evidence from Australia. *International Journal of Accounting & Information Management*, 28(1): 96-125.

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

Bozorg Asl, M., Rajabdorri, H. & Khoramin, M. (2018). Investigating the Factors Affecting Timely Audit Reports. *Journal of Accounting Knowledge*, 9(1): 115-146. (in Persian)

Carslaw, C. A., & Kaplan, S. E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and business research*, 22(85): 21-32.

Chen, S., Miao, B. and Shevlin, T. (2015). A new measure of disclosure quality: The level of disaggregation of accounting data in annual reports. *Journal of Accounting Research*, 53(5): 1017-1054.

Chiudini, V., da Cunha, P. R., & Marques, L. (2018). Relação entre a republicação das demonstrações contábeis e o Audit Delay. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 17(51).

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

Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82 (5): 1141-1170.

Dehban, S. and Arad, H. (2017). Investigating the relationship between the size of the audit firm and the time delay in publishing audit reports in stock exchange companies. *New Research in Management and Accounting*, 20: 149-168. (in Persian)

Dunn, K. A. & Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of accounting studies*, 9(1): 35-58.

Dogan, M.; Coskun, E.; and O. Celik (2007). "Is Timing of Financial Reporting Related to Firm Performance? An Examination on ISE Listed Company", *International Research Journal of Finance and Economic*, 12: 221-233.

Etemadi, H. & Yarmohammadi, A. (2003). A Study of Factors Effective in Timely Reporting on Companies Listed on Tehran Stock Exchange Market. *Journal of Social Sciences and Humanities of Shiraz University*, 2(19): 87-99. (in Persian)

Etemadi, H. & Farajzadeh Dehkordi, H. (2012). The Impact of Earnings Management and Capital Structure on Earnings Conservatism. *Accounting and Auditing Research*, 4(13): 1-19. (in Persian)

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

Fama, E. F., & French, K. R. (1995). Size and book-to-market factors in earnings and returns. *The Journal of Finance*, 50(1): 131-155.

Fargher, N., Taylor, M. H., & Simon, D. T. (2001). The demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting*, 36(4): 407-421.

Feng, M., Li, C., & McVay, S. (2009). Internal control and management guidance, *Journal of Accounting and Economics*, 48 (2/3): 190-209.

Frost, C. A., & Pownall, G. (1994). Accounting disclosure practices in the United States and the United Kingdom. *Journal of Accounting Research*, 32(1): 75-102.

Hajiha, Z. Oradi, J. and Saleh Abadi, M. (2017). Internal control weaknesses and Audit report

- lag. quarterly financial accounting journal, 9(33): 78-96. (in Persian)
- Hassas Yeganeh, Y. Sheri, S. and Khosrownejad, H. (2008). Corporate Governance Mechanisms, Debt Ratio, Firm Size and Earnings Management. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 6(24): 79-115. (in Persian)
- Haw, I.-M. G., Park, K., Qi, D. & Wu, W. (2003). Audit qualification and timing of earnings announcements: Evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2): 121–146.
- Hay, D. (2013). Further evidence from meta-analysis of audit fee research. *International Journal of Auditing*, 17(2): 162–176.
- Hidalgo, R., García-Meca, E. & Martínez, I. (2010). Corporate governance and intellectual capital disclosure. *Journal of Business Ethics*, DOI 10.1007/s10551-010-0692-x. (1 December 2010):1-13.
- Hoitash, R. & Hoitash, U. (2017). Measuring accounting reporting complexity with XBRL. *The Accounting Review* (forthcoming).
- Hoitash, R., Hoitash, U. & Yezegel, A. (2017). The Effect of Accounting Reporting Complexity on Financial Analysts (forthcoming).
- Houghton, K. A. and Jubb, C. A. (1999). The Cost of Audit Qualification: The Role of Non-Audit Services”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(2): 215-240.
- Habib, A.; Bhuiyan, M. B. U.; Huang, H. J.; & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1) : 20-44.
- Harjoto, M. A., Laksmana, I., & Lee, R. (2015). The impact of demographic characteristics of CEOs and directors on audit fees and audit delay. *Managerial Auditing Journal*, 30(8-9):963-997
- Izadinia, N., fadavi, M. H. & Amini Nia, M. (2014). Investigating the Impact of Accounting Complexity and Financial Reporting Transparency of Firm on the Delay Auditor's Report. *Audit Science*, 14(54) : 87-101. (in Persian)
- Jaggi B. Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: further evidencedence from Hong Kong. *Accomling and Business Research*, 30(1): 17-28.
- Johnson, L. E. (1998). Further Evidence on the Determinants of Local Government Audit Delay. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 10(3): 375- 397.
- Johnstone, K., Li, C., & Rupley, K. H.)2011(. Changes in corporate governance associated with the revelation of internal control material weaknesses and their subsequent remediation, *Contemporary Accounting Research*, 28 (1): 331–383.
- Kennedy, M., Emmanuel, E., & Ohiorenuan, J. (2012). Determinants of Audit Delay in Nigerian Companies: Empirical Evidence. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(6): 46-54.
- Kinney W.R., & Shepardson, M.L. (2011). Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small U.S. Public Companies, 49(2): 413–448.
- Knechel, W. & Pyne, J. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20: 137–146.
- Knechel, W. R. & Sharma, D. S. (2012). Auditor-provided nonaudit services and audit effectiveness and efficiency: Evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4): 85–114.
- Knechel, W. R., Rouse, P., & Schelleman, C. (2009). A modified audit production framework:

Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review*, 84 (5):1607–1638.

Kordestani, Gh., rezazadeh, J., Kazemi Olum, M. & Abdi, M. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Finacial Accounting Research*, 10(36): 65-83. (in Persian)

Kordestani, Gh., Abdi, M. & Kazemi Olum, M. (2019). The impact of conditional conservatism and the Corporate governance quality in reducing litigation risks and audit fees. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 11(44): 23-44. (in Persian)

Krishnan, J. (2005). Audit committee quality and internal control: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 80(2): 649–675.

Lari Dashtbayaz, M., Ghannad, M. & Fakour, H. (2018). Features of the Audit Committee and the Delay in the Audit Report. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 10(37): 215-241. (in Persian)

Leventis, S., Weetman, P. & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens stock exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1): 45-58.

Mahdavi, G., Hoseininia, S. (2015). Investigating the Relationship between Corporate Governance Mechanism and the Reduction of Audit Report Delay for the Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *Applied Research in Financial Reporting*, 3(2): 75-98. (in Persian)

Li, E., and K. Ramesh. (2009). Market reaction surrounding the filing of periodic SEC reports. *The Accounting Review*, 84(4): 1171-1208

Mohamad-Nor, N., Shafie, R. & Wan-Hussin, W. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2): 57-84.

Moradi M. & Pourhosseini S.M. (2009). The Association Between Selected Company Attributes and Audit Delay. *Accounting Research*, 1(1): 168-185. (in Persian)

Nakhjavani, A. (2003). A brief survey of Iranian economic problems. Iran Industrial Education and Research Center. (in Persian)

Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28 (2): 1–34.

Pakmaram, A., Farshad Shadbad, A. & fathi Abdollahi, A. (2015). Factors Affecting the Delay of Auditing Reports in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *International Conference on New Research Achievements in Economic Accounting Management*, Tehran, Nikan Higher Education Institute. (in Persian)

Pham Trung, Dao Mai, L. Brown Veena.(2014). Investment Opportunities and Audit Report Lags: Initial Evidence. *Accounting and Finance Research* . 3(4): 45-58.

Rezaie Dovlatabadi, H., Heydari Soltanabadi, H., Boostani, H.R. & Karimi Simkani, S. (2014). Investigating Factors Affecting Delays in Reporting the Audited Annual Financial Statements of the Firms Listed. *Quarterly Financial Accounting Journal*, 6 (21): 51-82. (in Persian)

Rubin, M. (1992). Municipal Selection of a State or External Auditor for Financial Statement Audits. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11(2): 155-178.

Safaie, E., Hemati, H. & Daghani, R. (2016). Investigation about the effect of audit quality on financial reporting delay. *Journal of Accounting and Auditing Research*, 8(31): 1-24. (in Persian)

Sajjadi, H., Hajizadeh, S. & Ghorbani, R. (2012). The effect of corporate governance

mechanisms on delays in submitting audit reports. *Journal Modern Theories of Accounting*, 4(4): 5-28. (in Persian)

Salehi, A.K., Bozorgmehriyan, Sh. & Jannat Makan, H. (2017). Complexity of accounting information on delay the audited financial statements and information asymmetry with emphasis on the role of audit quality. *Financial Accounting Knowledge*, 4(3): 87-116. (in Persian)

Shin, I.-H., Lee, H.-Y., Lee, H.-A., & Son, M.. (2017). How does human resource investment in internal control affect audit reporting lag? *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(1-2): 195-215.

Soltana, N., Harjinder, S. & Vander, Z. (2014). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19: 57-130.

Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: an empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, 7(1): 1-15.

Samaha, K., H. Khelif (2017). Audit-related attributes, regulatory reforms and timely disclosure: Further evidence from an emerging market. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 151(2): 1-32.

Tanyi, P., Raghunandan, K., & Barua, A. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons*, 24 (4), 671- 688.

Vaez, S., Abedi Sedghiani, B., & Ahmadi, V. (2016). Investigating the relationship between some audit quality indicators and company characteristics with delay in audit reports. *Audit Science*, 16(62): 101-120. (in Persian)

Wermert, J. G. J. L., Dodd, T. & Doucet, A. (1997). An Empirical Examination of Audit Reporting Lag Using Client And Cycle Firm Cycle Times.

Willenborg, M. (2002). Discussion of» brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers». *Contemporary Accounting Research*, 19(1): 111.

Wu, C., Wu, C. & Liu, V. W. (2008). Release timing of annual reports and board characteristics. Retrieved from www.bm.nsysu.edu.tw/.../the%20release%20timing%20full%20text.pdf. [15 Apr. 2014]



COPYRIGHTS

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

The necessity of preparing and assuring sustainability reports: The views of insurance industry experts and auditors

Ali Rahmani¹, Mahnaz Mahmoudkhani²

Received: 2022/02/13

Approved: 2022/03/17

Research Paper

Abstract

The process of preparing and assuring sustainability reports is increasing worldwide. The establishment of the International Sustainability Standards Board by the International Financial Reporting Standards Foundation and the establishment of the Sustainability Department in the Auditing Organization and the publication of its integrated report in 2020 promises a change in the field of sustainability reporting at the international and national levels. Insurance companies do not prepare sustainability or integrated reports in Iran. Leading international companies that have worked with Iran in the field of reinsurance in the past are preparing sustainability reports and these reports are assured by a third party. Therefore, the main purpose of this study is to investigate the views of insurance industry experts and auditors about the need to prepare and assure sustainability reports. Semi-structured interviews were used to examine the views of Iranian insurance industry experts on the components of sustainability reporting, insurance industry stakeholders, sustainability reports, and its assurance. The statistical population of this study was Iranian insurance industry experts and auditors. At first, some interviewees were selected by the purposive sampling method, and then other participants were interviewed using snowball sampling. 39 were present in the research sample. Findings showed that insurance companies consider a wide range of stakeholders as the target of their sustainability reports. Findings indicate that there are different views and approaches regarding the mandatory and optional sustainability reports, the period of sustainability reporting, the unit that prepares sustainability reports, and its assurance. Interviewees emphasized the importance and necessity of providing and assuring sustainability reporting. The results of this study can be used by the Auditing Organization, Iranian Association of Certified Public Accountants, the Central Insurance of the Islamic Republic of Iran, and domestic insurance companies in adopting the necessary policies in the field of sustainability reporting and its assurance.

Key Words: Sustainability Reporting, Assurance, Auditing, Social Responsibility, Insurance Industry

 10.22034/JPAR.2022.550623.1082

1. Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, Corresponding author, (rahmani@alzahra.ac.ir)

2. Ph.D., Department of Accounting, Faculty of Social Sciences & Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, (m.mahmoudkhani@alzahra.ac.ir)

<http://article.iacpa.ir>

ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری: دیدگاه حساب‌رسان و خبرگان صنعت بیمه

علی رحمانی^{۱*}، مهناز محمودخانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۶

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

روند تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری در سطح جهان رو به افزایش است. تشکیل هیئت بین‌المللی گزارش‌گری پایداری توسط بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و نیز تشکیل بخش پایداری در سازمان حسابرسی و انتشار گزارش یک‌پارچه‌ی سال ۱۳۹۹ آن سازمان نویدبخش تحولاتی در سطح بین‌الملل و کشور در حوزه‌ی گزارش‌گری پایداری است. در ایران شرکت‌های بیمه گزارش پایداری یا یک‌پارچه‌ی به‌صورت مستقل تهیه نمی‌کنند. شرکت‌های مطرح بین‌المللی که در زمینه‌ی بیمه‌ی اتکایی با ایران در گذشته همکاری می‌کردند اقدام به تهیه گزارش پایداری می‌نمایند و این گزارش‌ها توسط شخص ثالثی اطمینان بخشی می‌شود. از همین رو هدف اصلی این پژوهش بررسی دیدگاه حساب‌رسان و خبرگان صنعت بیمه نسبت به ضرورت تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری است. برای بررسی دیدگاه خبرگان صنعت بیمه ایران نسبت به مؤلفه‌های گزارش‌گری پایداری، ذی‌نفعان صنعت بیمه، گزارش‌های پایداری و اطمینان بخشی آن از مصاحبه‌ی نیمه ساختاریافته استفاده شد. جامعه‌ی آماری این پژوهش حساب‌رسان و متخصصان صنعت بیمه ایران می‌باشند. در ابتدا تعدادی از مصاحبه‌شوندگان با روش نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند و سپس با استفاده از نمونه‌گیری گلوله برفی با سایر افراد مصاحبه انجام پذیرفت. ۳۹ خبره در نمونه‌ی پژوهش حضور داشتند. یافته‌ها نشان داد که شرکت‌های بیمه طیف وسیعی از ذی‌نفعان را به‌عنوان مخاطبان گزارش‌های پایداری خود در نظر می‌گیرند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که دیدگاه‌ها و رویکردهای متفاوتی در خصوص الزامی و اختیاری کردن گزارش‌های پایداری، دوره‌ی زمانی گزارش‌گری پایداری، واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش‌های پایداری و نهاد اطمینان بخشی به گزارش‌های پایداری وجود دارد. مصاحبه‌شوندگان بر اهمیت و ضرورت تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن تأکید داشتند. نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده سازمان حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران رسمی، بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران و شرکت‌های بیمه‌ی داخلی در اتخاذ خط‌مشی‌های لازم در زمینه‌ی گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: گزارش‌گری پایداری، اطمینان بخشی، حسابرسی، مسئولیت اجتماعی، صنعت بیمه.

doi: 10.22034/JPAR.2022.550623.1082

* این پژوهش مستخرج از رساله دکتری بوده و از حمایت مادی و معنوی پژوهشکده بیمه وابسته به بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران برای انجام استفاده شده است.

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران، نویسنده مسئول
rahmani@alzahra.ac.ir
۲. دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران
m.mahmoudkhani@alzahra.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

در گزارش‌گری پایداری اطلاعاتی در خصوص ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی، راهبری، اقتصادی و عملکرد پایدار افشا می‌شود. مزایای گزارش‌گری پایداری شامل بهبود مزیت رقابتی، پاسخگویی، پوشش زیست‌محیطی، افزایش شهرت و اعتبار و بهبود شفافیت است (هیگینز، کافی، ۲۰۱۶؛ پرز لویز و همکاران، ۲۰۱۵). علی‌رغم مزایای گزارش‌گری پایداری، چالش‌های آموزش، قانون‌گذاری، تهیه‌ی رهنمودها، کارزارهای آگاهی بخشی، فشار ذی‌نفعان و فشار عمومی و بازار برای تهیه‌ی آن در کشورهای درحال توسعه وجود دارد (تارینگانا، ۲۰۲۰).

در طول دهه‌ی گذشته تعداد شرکت‌هایی که گزارش‌های پایداری را منتشر می‌کنند در حال افزایش است. بنابراین سازمان‌های گزارش‌گر به‌طور فزاینده‌ای به اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری روی آورده‌اند (هوج و همکاران، ۲۰۰۹؛ کی پی ام جی، ۲۰۲۰). ادبیات موجود نشان می‌دهد که نتیجه و مزیت کلیدی اطمینان بخشی گزارش پایداری، افزایش اعتبار اطلاعات گزارش شده است (چنان تاپیپات، ۲۰۲۱). درحالی‌که کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی با جزئیات مورد مطالعه قرار گرفته است، اطلاعات نسبتاً کمی در مورد اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری وجود دارد (پرینسلو، مارون، ۲۰۲۰). تعدادی از مطالعات نشان داده‌اند که گزارش‌های پایداری با اطمینان بخشی معتبرتر هستند (سیمینت و همکاران، ۲۰۰۹). سایر پژوهش‌ها نیز این نگرانی را مطرح کرده‌اند که روش اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری به‌گونه‌ای اجرا می‌شود که ممکن است منافع مدیریتی را نسبت به منافع عمومی بیش‌تر تأمین کند و اصل پاسخگویی شرکت‌ها محقق نشود (اسمیت و همکاران، ۲۰۱۱).

اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری می‌تواند به تقویت جایگاه و گسترش بازار خدمات حسابرسی کمک نماید. بازاریابی از ارکان اصلی فعالیت‌های هر شرکت یا مؤسسه‌ای است. ساختن محصول یا خدمات مورد ارائه، یک جنبه از فعالیت یک واحد تجاری و فروش آن جنبه‌ی دیگر است. فروش مهم‌ترین رکن هر واحد تجاری است. زیرا خدمات مورد ارائه یا محصولات ساخته‌شده هنگامی ارزش دارند که بتوان آن‌ها را به فروش رساند. ازاین‌رو حرفه‌ی حسابرسی نیز از این امر مستثنا نیست و نیاز به بازاریابی دارد (مران جوری، ۱۴۰۰).

صنعت بیمه دارای ارتباط گسترده با بخش‌های مختلف است. این صنعت با صدور سالانه میلیون‌ها بیمه‌نامه در سطح جهان نقش مهمی در توسعه پایدار ایفا می‌نماید. نهادهای مختلفی مانند ابتکار اصول بیمه‌ی پایدار و مجمع بیمه‌ی پایدار شکل گرفته است و شرکت‌های مطرح بین‌المللی مانند آلیانز و مونیک ری که در گذشته همکاری‌هایی در زمینه‌ی بیمه اتکایی و مسافرتی با ایران داشته‌اند با این نهاد همکاری می‌کنند. انجمن بین‌المللی ناظران بیمه نیز اصول بیمه‌ی پایدار را مورد تأکید قرار داده است.

علی‌رغم توجه روزافزون به گزارش‌گری پایداری در سطح جهان و نقش مهمی که تهیه گزارش‌گری پایداری در شناخت چالش‌های زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری دارد. تاکنون در ایران، هیچ‌یک از شرکت‌های بیمه اقدام به تهیه گزارش‌های پایداری نکرده است. از همین رو مهم

است که دیدگاه متخصصان صنعت بیمه‌ی ایران نسبت به گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن اخذ شود. در اصل ۵۰ قانون اساسی اشاره شده است که «در جمهوری اسلامی، حفاظت محیط‌زیست که نسل امروز و نسل‌های بعد باید در آن حیات اجتماعی رو به رشدی داشته باشند، وظیفه‌ی عمومی تلقی می‌گردد. از این‌رو فعالیت‌های اقتصادی و غیر آن که با آلودگی محیط‌زیست یا تخریب غیرقابل‌جبران آن ملازمه پیدا کند، ممنوع است». شرکت‌های بیمه به‌واسطه نقش مهم خود در جامعه و ارتباطی که با همه‌ی صنایع و آحاد جامعه دارند می‌توانند در تحقق این اصل هم الگو باشند و هم مروج و در طراحی محصولاتشان نیز این مهم را در نظر بگیرند.

در تحقیقات داخلی نیز پژوهشی مشاهده نشد که به بررسی دیدگاه خبرگان صنعت بیمه نسبت به گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن پرداخته باشد. پژوهش‌های داخلی (مانند عبدی و همکاران، ۱۳۹۸؛ میرمحمدی و تالانه، ۱۴۰۰) با تمرکز بر دیدگاه خبرگان در زمینه‌ی شرایط علی، مداخله‌گر و زمینه‌ای، راهبردها و پیامدهای گزارش‌گری پایداری را به صورت عمومی بررسی نموده‌اند. در این پژوهش تلاش شده است با رویکردی متفاوت نسبت به پژوهش‌های قبلی دیدگاه خبرگان صنعت برحسب دو دیدگاه متفاوت (مثلاً الزامی یا اختیاری بودن تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌گری پایداری) مورد بحث قرار گیرد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- گزارش‌گری پایداری

گزارش پایداری، می‌تواند تصویری کامل و متعادل از عملکرد پایداری شرکت ارائه دهد. گزارش پایداری داوطلبانه مستعد تفسیر و حتی گرایش به سبزشویی است (هان، للفس، ۲۰۱۴). راموس و مونتیل (۲۰۰۵) بیان می‌کنند که سبزشویی، اطلاعات غلطی است که توسط یک سازمان منتشر می‌شود تا از خود یک تصویر عمومی مسئولانه و دوست‌دار محیط‌زیست نشان دهد. در این جا اطلاعات غلط به اطلاعات همراه‌کننده عمدی اشاره دارد.

تأثیر استفاده از دستورالعمل‌ها و قوانین مختلف بر کیفیت و کمیت افشای اطلاعات غیرمالی در پژوهش‌های گذشته مورد بررسی قرار گرفته است. هدف از این مقاله‌ها ارزیابی این موضوع بوده است که آیا تغییر از افشای اطلاعات غیرمالی داوطلبانه (خط‌مشی هویج) به افشای اطلاعات غیرمالی اجباری (خط‌مشی چوب)، کمیت و کیفیت افشای غیرمالی را افزایش داده است یا خیر. به‌طور نمونه برخی پژوهش‌ها اشاره کردند که کمیت و کیفیت افشای اطلاعات غیرمالی پس از اجرای دستورالعمل اتحادیه‌ی اروپا مبنی بر افشای الزامی اطلاعات غیرمالی بهبود یافته است (میو و همکاران، ۲۰۲۰؛ میون، لزوا، ۲۰۱۹). برخی پژوهش‌های دیگر نیز هیچ‌گونه افزایش قابل‌توجهی در کمیت و کیفیت افشای اطلاعات پس از استفاده از دستورالعمل اتحادیه‌ی اروپا نیافتند، به‌نحوی که برخی شرکت‌ها چنین افشائاتی را به حداقل موارد ملزم شده، محدود نموده بودند (کردازو و همکاران ۲۰۲۰). به‌عبارتی دیگر یافته‌های برخی پژوهش‌ها نشان داده است مقررات همیشه از نظر کیفیت گزارش پایداری، پیشرفت‌های بیش‌تری ایجاد نمی‌کند (کاپوتا و

همکاران، ۲۰۱۹).

طرفداران رویکرد گزارش‌گری داوطلبانه استدلال می‌کنند که گزارش اجباری به دلیل تنوع استانداردها بسیار انعطاف‌ناپذیر و پیچیده است و به یک اندازه برای همه‌ی شرکت‌ها مناسب نیست. گزارش‌های داوطلبانه انعطاف‌پذیرتر است. بااین‌حال، سازمان‌ها اغلب منابع کافی ندارند و به استانداردهای گزارش‌گری پای‌بند نیستند. سایر معایب گزارش‌گری اجباری، هزینه‌ی بالای مدیریت و از دست دادن نوآوری و خلاقیت است. حامیان گزارش اجباری عمدتاً سازمان‌های غیردولتی و مردم‌نهاد (NGO) هستند که تردید دارند همه‌ی شرکت‌ها هنگام درخواست تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت داوطلبانه، گزارش دقیقی ارائه دهند. این استدلال منشأ گرفته از مفاهیم سبزشویی است. از سوی دیگر گزارش اجباری دارای مزایای متعددی ازجمله افزایش اعتبار برای ذی‌نفعان، استانداردسازی و قابلیت مقایسه است (اسچالتز و همکاران، ۲۰۱۴).

گزارش‌های پایداری در سطح جهان عمدتاً برای دوره‌ی زمانی یک‌ساله ارائه می‌شود. طبق پژوهش میرمحمدی و تالانه (۱۴۰۰) گزارش‌گری سنجه‌های غیرمالی بر اساس نظر خبرگان ایرانی می‌تواند در یادداشت‌های توضیحی و گزارش تفسیری مدیریت یا به‌صورت مجزا در مجموعه‌ای کامل ارائه شود. دوره‌های گزارش‌گری سنجه‌های غیرمالی هم می‌تواند سه‌ماهه، شش‌ماهه یا سالانه و حتی بلندمدت باشد (میرمحمدی، تالانه، ۱۴۰۰).

۲-۲- اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری

مدیران می‌توانند از گزارش‌های پایداری برای ترویج تصویر پایداری از شرکت‌های خود به غلط (سبزشویی) استفاده کنند (لیون، ماکسول، ۲۰۱۱؛ واکر، وان، ۲۰۱۲). اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری باعث افزایش اعتماد کاربران و درک آن‌ها از اعتبار اطلاعات می‌شود. اطمینان بخشی مستقل اطلاعات غیرمالی، همچون حسابرسی مستقل اطلاعات مالی، می‌تواند عدم تقارن و عدم قطعیت اطلاعات را کاهش داده و منجر به اعتبار بیش‌تر نسبت به اطلاعات غیرمالی شود (دو، وو، ۲۰۱۹). مطالعات نشان می‌دهد که اطمینان بخشی برای حصول اطمینان از قابلیت اعتماد گزارش‌ها ضروری است و ذی‌نفعان، گزارش اطمینان بخشی شده را معتبرتر می‌دانند (چنگ و همکاران، ۲۰۱۵؛ ریمزباخ و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین اعتقاد بر این است که انجام اطمینان بخشی پایداری باعث کاهش سبزشویی می‌شود (لیون، ماکسول، ۲۰۱۱).

در سطح جهان، شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای گزارش‌های غیرمالی (پایداری) منتشر می‌کنند. برخی از این موارد به‌طور مستقل اطمینان بخشی شده‌اند. ارائه دهنده‌گان خدمات اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری ممکن است از حرفه‌ی حسابرسی باشند یا نباشند (سیمینت و همکاران، ۲۰۰۹). به‌عبارتی دیگر بازار خدمات اطمینان بخشی بسیار ناهمگن است. طبق نظر الیوت و جیکوبسون (۲۰۰۲) حرفه‌ی حسابرسی در حال گسترش مهارت‌های خود به‌عنوان متخصصان اطمینان بخشی است. در پژوهش‌های قبلی، مؤسسات حسابرسی به‌عنوان ارائه‌دهنده‌گان خدمات اطمینان بخشی باکیفیت معرفی شده‌اند (مانند پرگو، ۲۰۰۹؛ سیمینت و همکاران، ۲۰۰۹).

حرفه‌ی حسابرسی دارای استانداردهای جهانی، مجموعه‌ای از الزامات اخلاقی، استقلال و همچنین مکانیسم‌های کنترل کیفیت است که مطمئن می‌سازد اطمینان بخشی ارائه‌شده از کیفیت بالایی برخوردار است. در اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط مؤسسات حسابرسی، رویه‌هایی در خصوص استفاده از کارشناسان وجود دارد که باید هنگام استفاده از خدمات آنان مورد توجه قرار گیرد. از سویی حرفه‌ی حسابرسی دارای سابقه و سرمایه معتبر است که به‌خوبی برای جوامع شناخته شده است. این عوامل به افزایش اعتماد عمومی به شایستگی و مشروعیت حرفه‌ی حسابرسی به‌عنوان ارائه‌دهنده‌گان خدمات اطمینان بخشی با کیفیت بالا کمک می‌کند. با این حال معمولاً هزینه‌های بالای مربوط به ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی توسط اعضای حرفه در مقایسه با سایر ارائه‌دهنده‌گان این خدمات وجود دارد. به‌این‌ترتیب صاحب‌کار انتخاب می‌کند که از کدام نوع ارائه‌دهنده خدمات اطمینان بخشی با توجه به اصل هزینه‌ی منفعت استفاده کند (سیمنت و همکاران، ۲۰۰۹).

برای افزایش اعتبار اطلاعات پایداری، اتکا به خدمات اطمینان بخشی مستقل در حال افزایش است (ادگلی و همکاران، ۲۰۱۰؛ جونز، سولومون، ۲۰۱۰). شواهد پژوهشی حاکی از نتایج متفاوتی در مورد اعتبار درک شده از ارائه‌دهنده‌گان خدمات اطمینان بخشی است. به‌عنوان مثال هوج و همکاران (۲۰۰۹) بررسی کردند که آیا اطمینان بخشی و نوع نهاد اطمینان بخشی (حسابرس در مقابل شرکت مشاوره تخصصی) بر ادراک کاربران از قابلیت اعتماد گزارش‌های پایداری تأثیر می‌گذارد یا خیر. آن‌ها دریافتند که اطمینان بخشی، قابلیت اطمینان اطلاعات زیست‌محیطی و اجتماعی را بهبود می‌بخشد. به‌طور دقیق‌تر کاربران گزارش‌ها زمانی اطمینان بیشتری به گزارش‌های پایداری می‌کنند که سطح اطمینان ارائه‌شده معقول باشد (زیاد باشد اما مطلق نباشد) و هنگامی که چنین اطمینان بخشی توسط یک شرکت حسابرسی درجه‌یک در مقایسه با زمانی که این اطمینان بخشی توسط یک شرکت مشاور تخصصی ارائه می‌شود بیشتر است. بااین‌حال هنگامی که سطح اطمینان بخشی ارائه شده برای هر دو نوع گروه ارائه‌ی خدمات اطمینان بخشی محدود باشد، چنین تفاوتی مشاهده نمی‌شود.

اطمینان بخشی گزارش‌گری پایداری می‌تواند برحسب الزام یا اختیار صورت پذیرد. تحقیقات قبلی عوامل تعیین‌کننده تصمیم یک شرکت برای اتخاذ اطمینان بخشی خارجی داوطلبانه در گزارش‌های پایداری را موردبررسی قرار داده است. چنین تصمیمی ناشی از انگیزه‌های شرکت برای بهبود اعتبار و شفافیت اطلاعات غیرمالی است (دو، وو، ۲۰۱۹). ازآنجاکه اطمینان بخشی مستقل یک مکانیسم پرهزینه است، می‌توان استدلال کرد که ارائه‌ی گزارش اطمینان بخشی شده دارای مزایایی چون کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش اطمینان کاربران از صحت اطلاعات گزارش‌شده است (کلک، پرگو، ۲۰۱۰).

۳- پیشینه‌ی پژوهش

سیمنت و همکاران (۲۰۰۹) به دنبال درک بازار اطمینان بخشی داوطلبانه‌ی نوظهور بودند.

آن‌ها با استفاده از نمونه‌ای از ۲۱۱۳ شرکت (از ۳۱ کشور) که بین سال‌های ۲۰۰۲-۲۰۰۴ گزارش‌های پایداری تهیه کرده بودند، برای شناسایی عوامل مرتبط با تصمیم ارائه‌ی داوطلبانه‌ی اطمینان بخشی و انتخاب مؤسسه‌ی ارائه‌دهنده خدمات اطمینان بخشی استفاده کردند. نتایج پژوهش بیانگر این بود که شرکت‌هایی که به دنبال افزایش اعتبار گزارش‌ها و ایجاد شهرت شرکتی هستند، به احتمال زیاد گزارش‌های پایداری خود را اطمینان بخشی می‌کنند، اگرچه مهم نیست که ارائه‌دهنده‌ی اطمینان بخشی از حرفه‌ی حسابرسی باشد. کلک و پرگو (۲۰۱۰) تأثیر عوامل نهادی در سطح کشور را بر پذیرش داوطلبانه‌ی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط نمونه‌ای از ۲۵۰ شرکت بزرگ جهان از سال ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۵ بررسی کردند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که شرکت‌های کشورهای ذی‌نفع محور، احتمال بیش‌تری دارد تا گزارش‌های خود را نسبت به شرکت‌های کشورهای سهام‌دار محور اطمینان بخشی کنند.

بلال و کوپر (۲۰۱۱) به بررسی دلایل عدم تهیه‌ی گزارش پایداری در بنگلادش پرداختند. بدین منظور، ۲۳ مصاحبه نیمه ساختاریافته با مدیران ارشد شرکت‌ها در بنگلادش انجام شد. یافته‌ها نشان داد که دلایل اصلی عدم افشای اطلاعات عبارت‌اند از کمبود منابع، ضرورت سودآوری، فقدان الزامات قانونی، عدم آگاهی، عملکرد ضعیف و ترس از عمومی شدن اطلاعات و تبلیغات نامناسب در خصوص شرکت. ال سهالی و مالاگینو (۲۰۲۱) به بررسی روندهای اطمینان بخشی جهانی گزارش‌های پایداری پرداختند. داده‌ها برای ۱۲۷۸۳ شرکت جمع‌آوری شد و تجزیه و تحلیل توصیفی از شیوه‌های اطمینان بخشی گزارش پایداری انجام شد. یافته‌های این مطالعه نشان داد که رشد اطمینان بخشی از رشد گزارش پایداری عقب است. از نظر نوع ارائه‌دهنده‌گان خدمات اطمینان بخشی، مؤسسات حسابرسی بر بازار تسلط دارند اما شرکت‌های مهندسی به سرعت سهم خود را در بازار اطمینان بخشی پایداری افزایش می‌دهند درحالی‌که سهم شرکت‌های مشاوره‌ای در حال کاهش است.

معصومی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر برخی از عوامل درون‌سازمانی بر میزان گزارش‌گری پایداری شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌ها نشان داد که متغیرهای سودآوری، توزیع مالکیت و سطح پیچیدگی تجاری بر میزان گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارد اما متغیرهای رشد فروش و اهرم مالی بر میزان گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها اثر معناداری ندارد. شاکر طاهری (۱۳۹۷) با استفاده از پرسش‌نامه، چارچوب گزارش‌گری پایداری شرکتی را ارائه نمود. در این پژوهش با استفاده از ۱۱۹ پرسش‌نامه جمع‌آوری‌شده، تهیه‌کنندگان گزارش‌های پایداری، مکانیسم‌ها و روندهای حاکمیتی لازم جهت گزارش‌گری پایداری، چالش‌ها و ریسک‌های گزارش‌گری پایداری، بهره‌مندی از مزایای گزارش‌های پایداری و اطمینان بخشی به گزارش‌های پایداری مورد بررسی قرار گرفتند.

عبدی و همکاران (۱۳۹۸) الگویی برای گزارش‌گری پایداری در شرکت‌ها ارائه نمودند. پژوهش آن‌ها با انجام ۲۳ مصاحبه به روش نمونه‌گیری گلوله برفی انجام پذیرفت. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد مهم‌ترین شرایط که باعث به‌کارگیری گزارش‌گری پایداری می‌شود، الزامات

محیطی، مشوق‌های محیطی، فشارهای محیطی، ویژگی‌های فرهنگی و اجتماعی، ویژگی‌های سیاسی و ویژگی‌های محیط بین‌المللی است. مشایخی و همکاران (۱۴۰۰) وضعیت گزارش‌گری پایداری در شرکت پتروشیمی مروارید را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که رویکرد پتروشیمی مروارید در زمینه‌ی اقدامات پایداری و مسئولیت‌های اجتماعی و گزارش‌گری آن از نوع سازگار می‌باشد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود تاکنون پژوهشی در خصوص گزارش‌گری و اطمینان بخشی پایداری به‌خصوص با تأکید بر صنعت بیمه انجام نشده است. با توجه به خلأ پژوهشی در این زمینه، سؤال‌های این پژوهش به شرح زیر است:

۱. ذی‌نفعان گزارش‌های پایداری شرکت‌های بیمه در ایران چه کسانی هستند؟
۲. اهمیت و ضرورت تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری چیست؟ توضیح دهید.
۳. برای تهیه‌ی گزارش‌های پایداری توسط شرکت‌های بیمه چه زیرساخت‌ها و ملاحظات لازم است؟
۴. دوره‌ی گزارش‌گری پایداری در صنعت بیمه‌ی ایران چه طور باشد؟ دلیل خود را توضیح دهید.
۵. گزارش پایداری شرکت بیمه، توسط امور مالی باید تهیه شود و یا مسئولیت به واحد دیگری باید سپرده شود؟
۶. آیا با الزامی شدن گزارش‌گری پایداری توسط بیمه مرکزی موافقت یا بهتر است این گزارش داوطلبانه (اختیاری) تهیه شود؟ دلیل خود را توضیح دهید.
۷. مزایا و ضرورت‌های اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را شرح دهید.
۸. اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری اختیاری باشد یا الزامی؟ چرا؟
۹. آیا حسابرسان مستقل را برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری واجد شرایط می‌دانید یا این‌که معتقد هستید اطمینان بخشی توسط افراد و نهادهای دیگر باشد؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

در این پژوهش دیدگاه حسابرسان و متخصصان صنعت بیمه در خصوص گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن با استفاده از مصاحبه‌ی نیمه ساختاریافته اخذ شد. فیلمی از هم‌اندیشی گزارش‌گری پایداری در صنعت بیمه که در پژوهشکده‌ی بیمه برگزار شده بود، ضبط و اسلایدها و فیلم هم‌اندیشی پیش از شروع مصاحبه در اختیار مصاحبه‌شوندگان قرار گرفت.

در این پژوهش از دو نوع مصاحبه‌ی فردی و مصاحبه به‌صورت گروه کانونی استفاده شده است. طبق تعریف مرسوم، پژوهش گروه کانونی شیوه‌ای برای جمع‌آوری داده‌های کیفی است که افراد را در یک بحث گروهی پیرامون موضوعی خاص یا مجموعه‌ای از موضوعات وارد می‌کند (حسینی، ۱۳۹۴). یکی از دلایل استفاده از گروه‌های کانونی این است که پویایی گروه می‌تواند افراد را به توصیف دیدگاه‌های خود به شکلی که در یک مصاحبه‌ی فردی کمتر اتفاق می‌افتد

تشویق کند (خسروی، سعیدی، ۱۳۸۹). نظر به این که این پژوهش در شرایط همه‌گیری کرونا انجام و مصاحبه‌ها عمدتاً به شکل آنلاین صورت گرفت تلاش شد مصاحبه‌های گروه کانونی در قالب گروه‌های زیر ۶ نفر انجام شود. لازم به ذکر است که یک مصاحبه‌ی گروه کانونی به شکل حضوری و سایر مصاحبه‌ها به صورت آنلاین انجام شد. در این پژوهش گروه‌های کانونی به شرح جدول زیر تشکیل شد. میانگین زمان جلسات هر گروه کانونی ۱۲۰ دقیقه بوده است.

جدول (۱) اطلاعات گروه‌های کانونی

گروه کانونی	تعداد اعضا	جنسیت	شرکت‌کنندگان
۱	۴	۱ زن و ۳ مرد	مدیران حسابرسی داخلی ۴ شرکت بیمه‌ای مختلف
۲	۳	۲ زن و ۱ مرد	۲ مدیر میانی شرکت بیمه (غیرمالی) و یک عضو هیئت‌علمی
۳	۲	۲ مرد	مدیر حسابرسی داخلی، معاون مالی
۴	۲	۲ مرد	مدیران میانی شرکت بیمه (غیرمالی)
۵	۳	۳ مرد	مدیران مالی ۳ شرکت بیمه‌ای مختلف
۶	۶	۱ زن و ۵ مرد	شرکا و مدیران حسابرسی از سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی و یک عضو هیئت‌علمی

به دلیل این که همه افراد موردنظر امکان شرکت در گروه کانونی را نداشتند از مصاحبه فردی نیز در انجام این پژوهش استفاده شد تا بتوان عمق یافته‌های پژوهش را افزایش داد. ۲۱ مصاحبه به شکل فردی انجام گرفت. یک مصاحبه‌ی فردی حضوری و بقیه به شکل آنلاین انجام شد. میانگین زمان جلسات هر مصاحبه فردی حدوداً ۶۰ دقیقه بوده است.

۴-۱- جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش متخصصان صنعت بیمه‌ی ایران و حسابرسان آشنا به گزارش‌گری پایداری و حسابرسی صنعت بیمه است. با توجه به ماهیت میان‌رشته‌ای بودن حوزه‌ی پایداری و بنا بر سؤالات پژوهش و اهمیت کسب دیدگاه خبرگان و ذی‌نفعان صنعت بیمه نسبت به گزارش‌های پایداری، از تخصص‌های مختلف برای سؤالات پژوهش استفاده شد. لازم به ذکر است بخشی از مصاحبه‌شوندگان قبلاً تجربه‌ی کار در سایر حوزه‌های مرتبط با حسابداری و حسابرسی نیز داشته‌اند. از این رو اطلاعات جمعیت‌شناسی مصاحبه‌شوندگان جدول ۲ برحسب آخرین سمت شغلی مصاحبه‌شوندگان در زمان مصاحبه تدوین شده است. در این پژوهش به منظور انجام مصاحبه‌ها، از روش نمونه‌گیری هدفمند و نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در این روش از شرکت‌کنندگان اولیه که با استفاده از نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شده بودند خواسته می‌شود تا افراد همسان خود را به پژوهشگر معرفی نمایند.

جدول (۲) اطلاعات جمعیت‌شناسی مصاحبه‌شوندگان

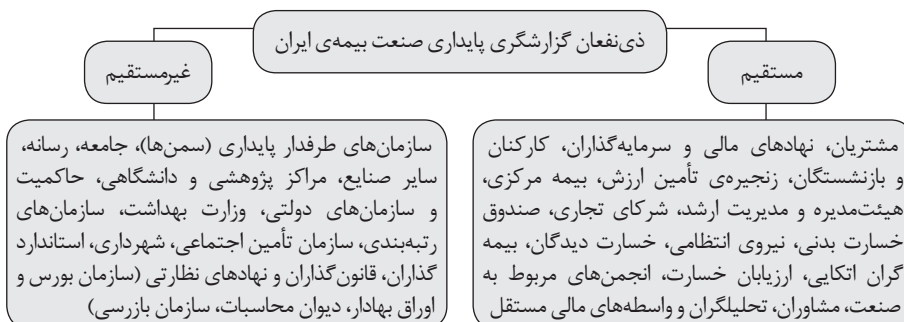
مؤلفه	سنجه	فراوانی	درصد
شغل	مدیرعامل / رئیس و عضو هیئت‌مدیره‌ی شرکت‌های بیمه	۴	۱۰
	مدیر/ معاون واحد مالی و اقتصادی (شامل مدیر و معاون مالی، معاون اقتصادی و سرمایه‌گذاری، مدیر بودجه، مدیر نظارت مالی) شرکت‌های بیمه و بیمه مرکزی	۱۳	۳۳
	مدیر حسابرس داخلی شرکت‌های بیمه	۵	۱۳
	مدیران میانی شرکت‌های بیمه غیر از مالی	۸	۲۱
	حسابرس مستقل (شریک مؤسسه و مدیران حسابرسی) شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی	۶	۱۵
	اعضای هیئت‌علمی	۳	۸
تجربه فقط در	تا ۱۰ سال و کمتر	۱۷	۴۴
	۱۱ تا ۱۵ سال	۶	۱۵
صنعت	۱۶ الی ۲۰ سال	۴	۱۰
بیمه	بیش از ۲۰ سال	۱۲	۳۱

لازم به ذکر است که یکی از نکاتی که باید در خصوص انتخاب مشارکت‌کنندگان مدنظر قرار گیرد، اندازه‌ی نمونه است. میزان انتخاب مشارکت‌کنندگان در رویکرد کیفی معمولاً تا جایی ادامه پیدا می‌کند که پژوهشگر به اشباع نظری برسد. در این پژوهش داده‌های حاصل از مصاحبه در مشارکت‌کننده‌ی ۲۵ حاکی از تکراری بودن کدهای پژوهش داشت. مصاحبه‌ها ادامه یافت و در نمونه‌ی ۳۹ از مناسب بودن یافته‌ها و اشباع کافی و لازم آن اطمینان حاصل گردید و مصاحبه‌ها خاتمه یافت. لازم به ذکر است تلاش شد با توجه به این‌که مصاحبه‌ها عمدتاً به شکل آنلاین برگزار شد تعداد نمونه افزایش یابد تا از صحت و کافی بودن داده‌ها اطمینان حاصل گردد.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- ذی‌نفعان گزارش‌های پایداری در صنعت بیمه

از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا نظر خود را نسبت به ذی‌نفعان گزارش‌های پایداری در ایران بیان دارند. در شکل زیر ذی‌نفعان گزارش‌گری پایداری صنعت بیمه برحسب نظرات مطرح‌شده توسط خبرگان بیان‌شده است.



شکل (۱) ذی‌نفعان گزارش‌های پایداری در صنعت بیمه

۵-۲- ضرورت تهیه‌ی گزارش پایداری

در جدول ۳ ضرورت‌های تهیه‌ی گزارش پایداری بیان شده است. شرکت‌کنندگان این پژوهش معتقد بودند که تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری در صنعت بیمه دارای اهمیت است. شرکت‌کنندگان معتقد بودند بخشی از منافع تهیه‌ی گزارش‌های پایداری برای خود شرکت بیمه به‌عنوان تهیه‌کننده است و بخشی دیگر به استفاده‌کنندگان گزارش برمی‌گردد. در حقیقت تهیه‌ی گزارش پایداری ضمن این‌که در بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان اثرگذار است باعث عملکرد بهینه‌ی شرکت در زمینه‌ی پایداری و تصمیم‌گیری مدیران شرکت نیز می‌شود.

جدول (۳) ضرورت‌های تهیه‌ی گزارش پایداری

ردیف	مؤلفه	سنجه
۱	اعتبار و شهرت	افزایش مشروعیت بخشی به عملکرد شرکت و اعتبار نزد ذی‌نفعان بهبود برند و نام تجاری شرکت
۲	تأمین نیازهای اطلاعاتی برای تصمیم‌گیری	بهبود تصمیم‌گیری کلیه ذی‌نفعان جامعه و رفع نیازهای اطلاعاتی آنان بهبود تصمیم‌گیری مدیران و شرکت (به‌خصوص در زمینه کنترل بهینه‌ی ریسک) بهبود تصمیم‌گیری دولت بهبود تصمیم‌گیری بیمه‌گذاران و مشتریان در انتخاب بیمه‌گر تأثیر در تصمیمات سرمایه‌گذاران و عملکرد بازار سهام امکان مقایسه‌پذیری و تطبیق عملکرد شرکت با سایر گزارش‌های شرکت
۳	بهبود تعاملات بین‌المللی	بهبود ارتباطات و همکاری‌های بین‌المللی در حوزه‌های روابط کارگزاری و اتکایی و جذب سرمایه‌گذاری خارجی بهبود رتبه شرکت در سطح جهان
۴	سلامت سازمانی	افزایش شفافیت در خصوص عملکرد پایدار شرکت جلوگیری از فساد و افزایش سلامت کل سازمان روشن شدن عملکرد رقبا و جلوگیری از نرخ شکنی و بهبود تجارت منصفانه جلوگیری از ورشکستگی شرکت بهبود اخلاق‌مداری بین شرکت‌ها پاسخگویی مناسب به ذی‌نفعان و جلب رضایت و انتظارات آن‌ها
۵	تأمین منافع ذی‌نفعان	حفظ منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران خرد و اقلیت حفظ حقوق و منابع نسل‌های آتی حفظ منافع آحاد مختلف جامعه
۶	توسعه‌ی بازار	ایجاد بازاریابی و جذب مشتریان جدید مزیت رقابتی شرکت در مقایسه با سایر رقبا کمک به تحلیل‌های بیمه‌ای و مدیریت بهینه پرتفوی بیمه‌ی شرکت رشد و توسعه صنعت بیمه در سطح کلان

ردیف	مؤلفه	سنجه
۷	پیش و بهبود عملکرد پایدار	بهبود پایداری اقتصادی، زیست‌محیطی و اجتماعی با توجه بر تأثیر صنعت بیمه بر کل جامعه و ارتباط آن با سایر صنایع کشور
		پیش‌بینی پذیری عملکرد آتی شرکت و امکان جلوگیری از وقوع بحران‌های احتمالی آتی
		مدیریت بهینه منابع زیست‌محیطی و جلوگیری از وقوع بحران‌های زیست‌محیطی
		بهبود مدیریت ریسک و توانگری شرکت
		روشن شدن وضعیت پایداری و تداوم فعالیت شرکت با توجه به ملاحظات پایداری
		بهبود عملکرد شرکت در شمول ملاحظات پایداری (زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری) در کسب‌وکار شرکت
		کمک به ایفای مسئولیت اجتماعی توسط شرکت‌ها
		خلق ارزش بلندمدت برای ذی‌نفعان
		کمک به ایفای مسئولیت اجتماعی توسط سایر شرکت‌ها با شمول ملاحظات پایداری در صدور بیمه‌نامه

۳-۵- زیرساخت‌های لازم مورد توجه برای تهیه گزارش پایداری

از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا ملاحظات و زیرساخت‌هایی که برای تهیه گزارش‌های پایداری لازم است بیان نمایند. خلاصه نظرات در جدول زیر بیان شده است.

جدول (۴) زیرساخت‌های تهیه گزارش‌های پایداری

ردیف	مؤلفه	سنجه
۱	توجیه اجرایی	توجیه اهمیت و منافع تهیه گزارش پایداری و رفع نگرانی‌ها بابت هزینه‌زا بودن تهیه گزارش
		توجه به تفاوت در اندازه‌ی شرکت‌ها (شرکت‌های بزرگ و کوچک) در خصوص میزان افشای اطلاعات
		تدوین الزامات و تهیه رهنمود و چارچوب گزارش‌گری پایداری برای افزایش قابلیت مقایسه گزارش‌ها
۲	رهبری	تشکیل شورای پایداری در شرکت با حضور مدیران ارشد
		افزایش تعهد و حمایت مدیران و شرکت‌ها به تهیه گزارش‌های پایداری و افزایش شفافیت و پاسخگویی با توجه به عدم ثبات مدیریتی
		تدوین دستورالعمل‌های پایداری (شرح وظایف و فعالیت‌ها)
		تهیه مقیاس‌ها و شاخص‌های سنجش مؤلفه‌های پایداری (KPI)
۳	آموزش و توسعه	نیاز به نیروی انسانی متخصص
		همکاری صنعت بیمه و دانشگاه برای آموزش و آگاهی بخشی در زمینه پایداری
		آموزش و آشناسازی کارکنان و نیروی انسانی شرکت (شامل شبکه فروش و عرضه)
		آموزش سهامداران و سرمایه‌گذاران در خصوص گزارش پایداری
		آموزش مدیران و آشنایی آن‌ها با گزارش‌های پایداری

ردیف	مؤلفه	سنجه
۴	افزایش ضمانت اجرایی	توجه به الزامات قانونی و ایجاد مصوبات لازم برای تهیه‌ی گزارش‌های پایداری برای تقویت اهمیت گزارش‌گری پایداری بین شرکت‌ها و جلوگیری از مقاومت برای تهیه
		حمایت مقام ناظر (بیمه مرکزی) در خصوص تهیه‌ی گزارش‌های پایداری و اتخاذ سیاست‌های بهینه‌ی لازم در این زمینه
		افزایش هماهنگی بین نهادهای مختلف قانونی (شامل مقام ناظر، سندیکای بیمه‌گران، شرکت‌های بیمه و غیره)
		نیاز به افزایش تعامل و همکاری سایر صنایع در خصوص برخی اطلاعات کلیدی پایداری (مثلاً در خصوص بیمه پایدار و صدور بیمه‌نامه با توجه به وضعیت پایداری شرکت نیاز به اخذ اطلاعات از سایر صنایع است)
		حمایت از تهیه‌ی گزارش‌های پایداری در سطح کلان (حاکمیت و دولت) و سیاست‌گذاری مناسب برای رفع ملاحظات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی در تهیه‌ی گزارش
۵	توسعه‌ی سیستم‌های اطلاعاتی	دارا بودن بانک اطلاعاتی جامع و یکپارچه برای جمع‌آوری اطلاعات
		تجهیز بودن به انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارها و توسعه فناوری اطلاعات
۶	فرهنگ‌سازی	آگاهی بخشی و رفع نگرانی سهامداران و سرمایه‌گذاران برای جلوگیری از سنگ‌اندازی و افزایش آگاهی آن‌ها نسبت به ضرورت تهیه‌ی گزارش
		افزایش حساسیت عموم جامعه به مسائل پایداری
		تشویق و دادن امتیازات (مانند معافیت مالیاتی) به شرکت‌های تهیه‌کننده گزارش پایداری
		رفع نگرانی شرکت‌ها در خصوص از دست دادن مزیت رقابتی و محرمانگی اطلاعات
		تقویت فرهنگ توجه به ملاحظات پایداری و اهمیت آن برای تمام ذی‌نفعان و دید بلندمدت در گزارش‌گری (نه کوتاه‌مدت و صرفاً منافع سهامدار)
		سعی در آمادگی تدریجی شرکت‌ها در تهیه‌ی گزارش‌های پایداری (به‌طور نمونه ملزم کردن شرکت به افشای اطلاعات به‌طور تدریجی)

ازجمله یافته‌های جانبی این قسمت این بوده است که برخی شرکت‌کنندگان معتقد بودند که زیرساخت کافی برای تهیه‌ی گزارش پایداری در صنعت بیمه‌ی ایران به میزان مناسبی فراهم است. این گروه معتقد بودند که با توجه به این‌که هم‌اکنون شرکت‌های بیمه اطلاعات مختلف را بنا بر قوانین و آئین‌نامه‌های مختلف (مثل آئین‌نامه ۸۸ به نام آئین‌نامه‌ی گزارش‌گری و افشای اطلاعات مؤسسات بیمه) تهیه نموده و نیز اطلاعاتی را در سامانه‌های مختلف مانند سامانه‌ی سنهاب بارگذاری می‌نمایند قادر به تهیه‌ی گزارش‌های پایداری هستند و هم‌اکنون نیز اطلاعات پایداری به شیوه‌های مختلف تهیه شده و بیش‌تر شرکت‌های بیمه در بورس و فرابورس هستند و این اطلاعات را دارند. به عبارتی افشای مسائل پایداری در قالب گزارش‌های مختلف به صورت پراکنده انجام می‌شود ولی از انسجام لازم برخوردار نیست. بنابراین نتایج این پژوهش می‌تواند به عنوان چتری برای افشای مسائل پایداری باشد و افشائیات به نحو منسجم‌تری صورت گیرد.

۴-۵- دوره‌ی زمانی تهیه و انتشار گزارش‌گری پایداری

مشابه با تهیه‌ی صورت‌های مالی لازم است که برای تهیه‌ی گزارش‌های پایداری نیز یک دوره‌ی زمانی در نظر گرفت. از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا دیدگاه خود در زمینه‌ی دوره‌ی زمانی تهیه‌ی گزارش‌های پایداری بیان کنند. طبق ۵ پاسخ‌دهندگان به دوره‌های گزارش‌گری میان‌دوره‌ای (فصلی)، سالانه و بلندمدت (بیش از یک سال) تأکید داشتند. لازم به ذکر است اعداد در محاسبات گرد شده است.

جدول (۵) دیدگاه گروه‌های مختلف مصاحبه‌شونده در خصوص دوره‌ی زمانی گزارش‌گری پایداری

مصاحبه‌شوندگان					
فراوانی	درصد	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
میان‌دوره‌ای (فصلی)		سالانه		بلندمدت	
۰	۰	۲	۵	۲	۵
۷	۱۸	۱۲	۳۱	۱	۳
۱	۳	۳	۸	۲	۵
۰	۰	۴	۱۳	۲	۵
۳	۸	۶	۱۵	۲	۶
۰	۰	۳	۸	۲	۵
۱۱	۲۸	۳۰	۷۷	۱۱	۲۸
جمع					

برای هریک از سه دوره‌ی زمانی مذکور، دیدگاه‌ها و استدلال‌های مختلفی مطرح شد. مصاحبه‌شوندگان معتقدند پیش‌بینی‌پذیری عملکرد آینده‌ی شرکت و پیگیری مناسب اهداف و مقایسه‌پذیری عملکرد شرکت نسبت به دوره‌های قبلی و نیز مقایسه‌پذیری گزارش‌ها نسبت به سایر گزارش‌های شرکت با تهیه‌ی گزارش‌های میان‌دوره‌ای و سالانه محقق می‌شود. رویکرد گزارش‌گری میان‌دوره‌ای بیش‌تر بر به‌موقع بودن اطلاعات تأکید دارد. رویکرد گزارش‌گری بلندمدت تأکیدش بر عدم نوسان‌پذیری اطلاعات استوار است. با توجه به دیدگاه مصاحبه‌شوندگان، تهیه‌ی گزارش پایداری به‌صورت سالانه از مقبولیت بیش‌تری برخوردار است.

۵-۵- واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش پایداری

در خصوص واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش پایداری دو دیدگاه مختلف وجود دارد. عده‌ای از مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که واحد مالی بایستی گزارش‌های پایداری را تهیه کند و عده‌ای دیگر مخالف این رویکرد بودند. در جدول ۶ دیدگاه گروه‌های مختلف مصاحبه‌شونده در خصوص واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش پایداری بیان شده است. لازم به ذکر است اعداد در محاسبات گرد شده است.

جدول (۶) دیدگاه گروه‌های مختلف مصاحبه‌شونده در خصوص واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش پایداری

مصاحبه‌شوندگان	فراوانی		درصد	
	واحد مالی		سایر واحدها	
اعضای هیئت‌مدیره	۰	۰	۴	۱۰
افراد شاغل در واحد مالی و معاونت اقتصادی	۵	۱۲	۸	۲۱
حسابرسان داخلی	۳	۸	۲	۵
حسابرسان مستقل	۲	۵	۴	۱۰
مدیران میانی شرکت‌های بیمه غیر از مالی	۱	۳	۷	۱۹
اعضای هیئت‌علمی	۱	۳	۲	۵
جمع	۱۲	۳۱	۲۷	۶۹

در جدول ۷ استدلال‌های مدافعان و مخالفان تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحد مالی بیان شده است. مدافعان رویکرد تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحد مالی معتقد بودند در صورتی که واحد مالی بخواهد عهده‌دار تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری باشد، باید ملاحظات را مورد توجه قرار داد. ازجمله این که کارکنان واحد مالی آموزش لازم را برای تهیه‌ی گزارش پایداری ببینند. همچنین واحد مالی حمایت مدیریت ارشد را داشته باشد تا بتواند در تهیه‌ی گزارش پایداری به نحو بهتری عمل کند و به اطلاعات دسترسی کامل داشته و سایر واحدها با واحد مالی همکاری بهتری داشته باشند. عده‌ای نیز معتقد بودند با توجه به بیش‌تر شدن وظایف واحد مالی لازم است واحد مالی به فناوری‌هایی مجهز شود تا بخشی از وظایف واحد مالی به‌صورت خودکار و سیستمی باشد. بدین ترتیب با در نظر گرفتن این شرایط آن‌ها در مجموع معتقد بودند که واحد مالی برای تهیه‌ی گزارش پایداری مناسب است.

تعدادی از مصاحبه‌شوندگان با تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری توسط واحد مالی مخالف بودند. عمده استدلال‌های این گروه مبتنی بر این بود که واحد مالی دارای دید مالی است و عمده جنبه‌های گزارش‌گری پایداری را برحسب دیدگاه سود و زیانی و با توجه به منافع سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌بیند. واحدهای پیشنهاد شده برای تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به غیر از واحد مالی به ترتیب شامل کارگروه یا واحدی مستقل و متشکل از متخصصان مختلف، واحد برنامه و توسعه/ برنامه‌ریزی، واحد روابط عمومی، معاونت توسعه بازار، مدیریت ریسک، واحد بودجه، ممیزی داخلی/ بازرسی داخلی و امور مربوط به شعب و نمایندگی بودند. باین حال مخالفین تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحد مالی معتقد بودند که باید به‌اندازه‌ی شرکت‌های بیمه نیز توجه شود. در حقیقت ممکن است در یک شرکت بیمه‌ای که چندان بزرگ نیست، ترجیح بر این باشد که به ساختار سازمانی خود دست نزنند؛ مثلاً تهیه‌ی گزارش پایداری را به یکی از واحدهای مربوط (غیر از واحد مالی مانند واحد برنامه و توسعه) بسپارد و لزوماً واحدی جداگانه برای گزارش‌گری پایداری تشکیل ندهد.

جدول (۷) استدلال‌های مدافعان و مخالفان تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری توسط واحد مالی

ردیف	مؤلفه	سنجه
استدلال‌های مدافعان تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری توسط واحد مالی		
۱	کیفیت گزارش‌گری	حفظ بهتر محرمانگی اطلاعات مهم و مزیت رقابتی شرکت
		عملکرد بهتر واحد مالی در ارائه‌ی اطلاعات به‌موقع و پیش‌بینی گرایانه
۲	دامنه‌ی گزارش پایداری	دسترسی به تمام اطلاعات ابعاد مالی و امکان دسترسی به اطلاعات ابعاد غیرمالی گزارش پایداری از سایر واحدها با توجه به تجربه تهیه‌ی سایر گزارش‌های شرکت
۳	تخصص و دانش	تخصص نسبت به ابعاد مالی گزارش و ارزش‌گذاری و کم‌سازی ابعاد غیرمالی
		تجربه در تهیه‌ی سایر گزارش‌های دارای ابعاد غیرمالی
		عدم شناخت منتقدین تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحد مالی از وظایف واحد مالی و تخصص حسابداران
		دید و تجربه‌ی بهتر گزارش‌گری برون‌سازمانی
		عدم نیاز به فرصت و هزینه زیاد برای آموزش و کسب تجربه برای تهیه‌ی گزارش‌گری
		گزارش‌گری پایداری در جهان جزء حیطه‌ی تخصصی و دانشی رشته حسابداری است
۴	سازگاری و یکنواختی	سازگاری و یکنواختی اطلاعات گزارش‌های مختلف با تهیه‌ی آن توسط واحد مالی
استدلال‌های مخالفین تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری توسط واحد مالی		
۱	تفاوت در نوع نگرش به ذی‌نفعان	دیدگاه سود و زیانی و عدم توجه به منافع همه‌ی ذی‌نفعان
۲	کیفیت گزارش‌گری	افزایش کیفیت و صحت اطلاعات گزارش و کاهش نقاط ضعف آن
۳	دامنه‌ی وسیع گزارش پایداری	عدم دسترسی راحت به اطلاعات توسط واحد مالی
۴	تخصص و دانش	سایر واحدها نیز تجربه گزارش‌گری ابعاد غیرمالی را دارند
		عدم شناخت و تخصص واحد مالی نسبت به ابعاد غیرمالی
۵	تداخل در وظایف اصلی	عدم پوشش تمام مؤلفه‌های پایداری در ساختار و سرفصل‌های واحد مالی
		سنگین شدن وظایف واحد مالی با توجه به محدودیت زمانی و تهیه‌ی سایر گزارش‌ها
		اعمال پیچیدگی و تداخل در وظایف فعلی، باعث دور شدن از اصل و انحراف پیاده‌سازی دقیق گزارش‌گری پایداری می‌شود و این نگرانی وجود دارد که گزارش از سر رفع تکلیف تهیه شود.

در مجموع و برحسب نظرات مطرح شده، رویکرد تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحدی غیر از واحد مالی غالب است. به نظر می‌رسد لازم است در تهیه‌ی گزارش پایداری علاوه بر متخصصین واحد مالی، متخصصان سایر حوزه‌ها نیز مشارکت نمایند.

۵-۶- الزامی یا اختیاری بودن تهیه‌ی گزارش‌های پایداری

در جدول ۸ دیدگاه مصاحبه‌شوندگان نسبت به الزامی یا اختیاری بودن تهیه‌ی گزارش‌های پایداری نشان داده شده است. لازم به ذکر است اعداد در محاسبات گرد شده است.

جدول (۸) دیدگاه مصاحبه‌شوندگان نسبت به الزامی یا اختیاری بودن تهیه‌ی گزارش‌های پایداری

مصاحبه‌شوندگان	فراوانی		درصد	
	اختیاری		الزامی	
اعضای هیئت‌مدیره	۳	۸	۱	۳
افراد شاغل در واحد مالی و معاونت اقتصادی	۴	۱۰	۹	۲۳
حسابرسان داخلی	۵	۱۳	.	۰
حسابرسان مستقل	۱	۳	۵	۱۳
مدیران میانی شرکت‌های بیمه غیر از مالی	۳	۸	۵	۱۴
اعضای هیئت‌علمی	۲	۵	۱	۳
جمع	۱۸	۴۶	۲۱	۵۴

در جدول ۹ استدلال مدافعان تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت اختیاری و الزامی بیان شده است. لازم به ذکر است که یکی از نکاتی که مورد اشاره واقع شد این بود که می‌توان گزارش‌های پایداری را الزامی کرد و آمادگی را در طول دوره‌ی اجرا به‌صورت تدریجی کسب نمود. در واقع برخی مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که می‌توان در سال‌های اول شاخص‌های کم‌تری را برای گزارش‌گری پایداری در نظر گرفت و در طول اجرا به مرور آموزش را دستور کار قرارداد. نیروی انسانی متخصص را تربیت کرد و سمن‌ها (سازمان‌های مردم‌نهاد) را نیز توسعه داد.

جدول (۹) استدلال مدافعان تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت اختیاری و الزامی

ردیف	مؤلفه	سنجه
استدلال موافقین تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت اختیاری		
۱	موانع درونی شرکت	بالا بودن هزینه تهیه‌ی گزارش نبود زیرساخت و آمادگی کافی و فرهنگ تهیه‌ی گزارش پایداری
۲	آزادی عمل شرکت	علامت‌دهی در خصوص عملکرد شرکت آزادی شرکت در افشای اطلاعات مفید
۳	اثرات گزارش	به خطر افتادن منافع و مزیت رقابتی شرکت عدم شناخت نسبت به تأثیرات گزارش بر تصمیمات ذی‌نفعان
۴	ماهیت گزارش‌گری	افشای اختیاری است
۵	کیفیت گزارش‌گری	بهبود کیفیت گزارش‌گری

استدلال موافقین تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت الزامی		
۱	فقدان فرهنگ تهیه و دلسردی سایر واحدها	عدم تهیه‌ی گزارش با بهانه‌تراشی و آوردن دلایل مختلف برای عدم تهیه در صورت الزامی نبودن
		عدم تعهد مدیران به تهیه با توجه به کوتاه بودن دوران مسئولیت
		ایجاد ناهماهنگی و دلسردی شرکت‌هایی که در سال‌های ابتدایی گزارش را تهیه می‌کنند.
۲	مزیت درونی و بیرونی	تهیه‌ی گزارش پایداری باعث بهبود جایگاه و اعتبار شرکت می‌شود.
		اطلاعات گزارش‌های پایداری در تصمیمات ذی‌نفعان اثرگذار است.
		با تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری و وجود استاندارد مشخص، امکان مقایسه عملکرد همه شرکت‌ها در خصوص عملکرد پایدار فراهم می‌شود
۴	اهمیت برحسب ماهیت فعالیت	ضرورت روشن شدن عملکرد شرکت در زمینه‌ی پایداری و تأثیرات آن بر محیط‌زیست
		برای شرکت‌های بیمه که در مناطق آزاد فعالیت دارند تهیه‌ی گزارش پایداری به خاطر تأثیر بالای بیمه در حوزه‌ی مربوط دارای اهمیت است.
		شرکت‌ها در حال حاضر بسیاری از اطلاعات گزارش پایداری را به صورت‌های مختلف تهیه می‌کنند.
۵	وجود آمادگی نسبی و در دسترس بودن اطلاعات	آمادگی در طول دوره‌ی الزامی به‌صورت تدریجی به دست می‌آید (الزام به افشای تدریجی مؤلفه‌های پایداری)

با توجه به نزدیک بودن دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در خصوص دو رویکرد الزامی و اختیاری و بنا بر این‌که هم‌اکنون نیز شرکت‌ها بر مبنای ماده‌ی ۴۲ دستورالعمل راهبری شرکتی می‌توانند به‌صورت اختیاری با رویکرد توسعه‌ی پایدار و ایجاد سازوکاری برای سنجش و ارزیابی توان ایجاد ارزش در کوتاه‌مدت و بلندمدت، اطلاعات لازم در زمینه‌ی مسائل مالی، اقتصادی، محیطی و اجتماعی تهیه و در پایگاه اینترنتی خود ارائه نماید. به نظر می‌رسد بهتر است ابتدا فرهنگ تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری ترویج شود تا شرکت‌ها به مزایای آن پی ببرند و بر مبنای نتایج اقدامات انجام شده، اتخاذ خط‌مشی‌های بعدی در دستور کار قرار گیرد.

۵-۷- ضرورت اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری

از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا نظر خویش در خصوص اهمیت و ضرورت اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را بیان فرمایند. در جدول ۱۰ ضرورت‌ها و مزایای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری بیان شده است. اعضای مصاحبه‌شونده بر افزایش اتکای اطلاعات، بهبود ارتباطات بین‌المللی، افزایش شفافیت در عملکرد و بهبود مزیت رقابتی تأکید داشتند. بااین‌حال برخی مصاحبه‌شوندگان علاوه بر تأکید بر ضرورت اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری، معتقد بودند که در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری عوامل محدودکننده‌ای وجود دارد و بایستی به ملاحظات توجه شود که در جدول زیر مشخص شده است.

جدول (۱۰) ضرورت‌ها، ملاحظات و عوامل محدودکننده‌ی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری

ردیف	مؤلفه	شرح
ضرورت‌های اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری		
۱	بهبود کیفیت گزارش‌گری	افزایش قابلیت اتکا و صحت اطلاعات
		اطمینان از تهیه‌ی اطلاعات مطابق استانداردهای مربوط
		اطمینان از انتشار اطلاعات کلیدی و عدم محافظه‌کاری شرکت در ارائه‌ی اطلاعات بااهمیت
		جلوگیری از نمایشی شدن تهیه‌ی گزارش پایداری و عدم ایفای تعهدات توسط شرکت
۲	ارتباطات بین‌المللی	تسهیل در جذب سرمایه‌گذاری خارجی و ارتباط با شرکت‌های بیمه‌ی خارجی
۳	افزایش سلامت سازمانی	تأیید ادعای مدیران در خصوص عملکردشان
		بهبود شفافیت در خصوص عملکرد شرکت
		جلوگیری از فساد
		بهبود رقابت‌پذیری بین شرکت‌ها برای علامت‌دهی به مخاطبان در خصوص عملکرد بهتر
۴	بهبود تصمیم‌گیری	بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان و کاهش ریسک اطلاعاتی
یافته‌های جانبی - ملاحظات و عوامل محدودکننده‌ی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری		
۱	عوامل محدودکننده	هزینه‌ی اطمینان بخشی می‌تواند باعث شود ضرورت آن به چالش کشیده شود
		فرهنگ اطمینان بخشی پائین برای گزارش‌های پایداری
		دشواری اطمینان بخشی با توجه به شرایط اقتصادی کشور و تحریم‌ها
۲	سایر ملاحظات	گزارش پایداری می‌تواند همراه با سایر گزارش‌ها مانند گزارش تفسیری مدیریت باشد و اطمینان بخشی شود.

۵-۸- الزامی یا اختیاری بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری

دو دیدگاه در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری وجود داشت. جدول ۱۱ نظر مصاحبه‌شوندگان در خصوص الزامی یا اختیاری بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را نشان می‌دهد. ۶۴ درصد از مصاحبه‌شوندگان موافق اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری بودند. حتی در بین مصاحبه‌شوندگانی که معتقد به اختیاری بودن تهیه‌ی گزارش‌های پایداری بودند برخی نیز بر این نظر تأکید داشتند که لازم است اطمینان بخشی آن الزامی شود تا نسبت به صحت اطلاعات آن یقین حاصل گردد. لازم به ذکر است اعداد در محاسبات گرد شده است.

جدول (۱۱) دیدگاه مصاحبه‌شوندگان نسبت به الزامی یا اختیاری بودن اطمینان

بخشی گزارش‌های پایداری

مصاحبه‌شوندگان				فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
				اختیاری		الزامی	
اعضای هیئت‌مدیره				۲	۵	۲	۵
افراد شاغل در واحد مالی و معاونت اقتصادی				۴	۱۰	۹	۲۳
حسابرسان داخلی				۴	۱۰	۱	۲

مصاحبه‌شوندگان	فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
	اختیاری		الزامی	
حسابرسان مستقل	۱	۲	۵	۱۲
مدیران میانی شرکت‌های بیمه غیر از مالی	۲	۴	۶	۱۴
اعضای هیئت‌علمی	۱	۲	۲	۵
جمع	۱۴	۳۶	۲۵	۶۴

مدافعان اختیاری بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری معتقد بودند در حال حاضر اولویت به آمادگی شرکت برای تهیهی گزارش‌های پایداری است. ازاین‌رو تا زمان آماده شدن کامل شرکت‌ها نمی‌توان اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را الزامی نمود. مدافعان رویکرد الزامی بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری معتقد بودند به علت تأثیر اطلاعات مندرج در گزارش‌های پایداری بایستی گزارش‌های پایداری اطمینان بخشی شوند تا نسبت به اتکای اطلاعات مندرج در آن اطمینان حاصل نمود. از سویی برخی معتقد بودند که بنا بر فرهنگ اجبار بهتر است اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری الزامی شود چراکه تا وقتی چیزی الزامی نشود شرکت‌ها نسبت به آن اهتمام نمی‌ورزند. جدول ۱۲ دیدگاه مدافعان و مخالفان الزامی بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری بیان شده است.

جدول (۱۲) استدلال‌های مدافعان و مخالفان اختیاری بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری

ردیف	مؤلفه	سنجه
استدلال‌های مدافعان اختیاری بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری		
۱	تمایل شرکت‌ها	طبق تئوری علامت‌دهی شرکت‌ها خودشان اقدام به اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری می‌کنند
۲	ایجاد آمادگی	تقویت فرهنگ اطمینان بخشی با دادن امتیازات به شرکت‌های ارائه‌دهنده گزارش
		نیاز به کسب اطمینان در خصوص این‌که بستر تهیهی گزارش پایداری و آمادگی کامل شرکت‌ها فراهم شده است.
		نیاز به زمان برای تأمین بسترها و آمادگی لازم برای اطمینان بخشی (مثلاً تدوین الزامات قانونی و...)
۳	ابهام در اثرات گزارش	روشن شدن نقاط ضعف و بهبود و اخذ بازخورد
		نیاز به طی زمان برای مشخص شدن اثرات استفاده از گزارش پایداری در تصمیمات ذی‌نفعان
		اطمینان از افزایش قابلیت اتکای اطلاعات با اطمینان بخشی اطلاعات تا صرفاً یک نوع بازاریابی برای خدمات حسابرسان نباشد
۴	نقش غیرمستقیم صنعت بیمه در بهبود محیط‌زیست	فعالیت‌های شرکت بیمه به‌صورت غیرمستقیم بر محیط‌زیست اثرگذار است؛ ازاین‌رو نیاز به اطمینان بخشی به‌صورت الزامی نیست

استدلال‌های موافقین الزامی بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری		
۱	افزایش کیفیت گزارش‌گری	لزوم افزایش اتکا و جلوگیری از دادن اطلاعات همراه‌کننده به ذی‌نفعان
		اهمیت اطلاعات پایداری در تصمیمات ذی‌نفعان
		هیئت‌مدیره به استانداردهای پایداری و گزارش‌گری آن مقید باشد و رعایت نماید.
۲	فرهنگ اجبار	تجربه‌های قبلی نشان داده تا موردی اجبار نشود، ارائه نشده و شرکت‌ها نسبت به آن اهمیتی نمی‌دهند.
۳	توسعه‌ی بازار	بهبود مزیت رقابتی برای شرکت‌ها و جذب مشتریان جدید بر اساس آن

با توجه به دیدگاه مصاحبه‌شوندگان به نظر می‌رسد که اگر تهیه‌ی گزارش پایداری الزامی شود، آن‌گاه اطمینان بخشی آن نیز بیش‌تر ضرورت می‌یابد. باین‌حال در این خصوص باید ملاحظات منفعت - هزینه را هم در نظر گرفت.

۵-۹- نهاد اطمینان بخشی کننده‌ی گزارش پایداری

در بسیاری کشورها گزارش‌های پایداری اطمینان بخشی می‌شوند. اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری هم توسط مؤسسات حسابرسی و هم توسط شرکت‌های مشاوره‌ای و یا مهندسی انجام می‌شود. با توجه به این‌که در ایران اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری رایج نیست از مصاحبه‌شوندگان خواسته شد تا نظر خود در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان را بیان کنند. دو دیدگاه اصلی موافق و مخالف در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان وجود داشت. در جدول زیر فراوانی دیدگاه پاسخ شوندگان ارائه شده است. لازم به ذکر است اعداد در محاسبات گرد شده است.

جدول (۱۳) دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان مستقل

مصاحبه‌شوندگان		فراوانی	درصد	فراوانی	درصد
		موافقان اطمینان بخشی توسط حسابرسان مستقل	مخالفتان اطمینان بخشی توسط حسابرسان مستقل		
اعضای هیئت‌مدیره		۳	۸	۱	۲
افراد شاغل در واحد مالی و معاونت اقتصادی		۶	۱۵	۷	۱۷
حسابرسان داخلی		۲	۵	۳	۷
حسابرسان مستقل		۵	۱۲	۱	۲
مدیران میانی شرکت‌های بیمه غیر از مالی		۱	۲	۷	۱۶
اعضای هیئت‌علمی		۱	۲	۲	۵
جمع		۱۸	۴۶	۲۱	۵۴

رویکرد اول، موافق اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان بودند. طرفداران این رویکرد معتقد بودند که حسابرسان حتی در خصوص ابعاد پایداری می‌توانند از خدمات کارشناسان نیز استفاده نمایند. همچنین تعدادی از مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند حسابرسان

بایستی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را بر عهده بگیرند و با ایجاد پیش‌نیازها و شرایطی قادر به اطمینان بخشی هستند. از نظر مصاحبه‌شوندگان برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری نیاز به ایجاد ساختار و بستر مناسب در مؤسسات حسابرسی، الگوبرداری از مؤسسات خارجی معتبر، ایجاد واحدی در زمینه‌ی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری در مؤسسات حسابرسی، تعیین معیارها و استانداردهای رسیدگی و اندازه‌گیری شاخص‌های پایداری، وجود نیروی انسانی متخصص، آموزش حسابرسان و همکاری سازمان محیط‌زیست است. رویکرد دوم، به هزینه‌بر بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان مستقل اشاره داشته و اعتقاد بر این است که بهتر است توسط نهادهای دیگر (مثلاً نهادهای تحت زیرمجموعه بیمه مرکزی یا تحت نظارت آن، یا نهادهای مستقل با حضور تخصص‌های مختلف)، اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری انجام شود چراکه آن‌ها (نهادهای تحت زیرمجموعه‌ی بیمه مرکزی) دسترسی مناسبی نسبت به اطلاعات دارند و به سایر گزارش‌های شرکت‌های بیمه نیز رسیدگی می‌نمایند که این امر باعث کاهش هزینه می‌شود. در جدول ۱۴ استدلال‌های موافقین و مخالفین اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان بیان شده است.

جدول (۱۴) استدلال‌های موافقین و مخالفین اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان

ردیف	مؤلفه	سنجه
استدلال‌های موافقین اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان		
۱	جایگاه حرفه	جایگاه قانونی حسابرسان مستقل به‌خصوص قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی
		مورد تأیید بودن اظهارنظر حسابرسان توسط مراجع ذی‌صلاح
		مستقل بودن حسابرسان
		فقدان نهاد دیگر دارای صلاحیت لازم و تخصص نسبت به تمام مباحث مالی و غیرمالی
۲	تخصص	توانایی‌های خاص حسابرسان در انجام قضاوت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، دامنه‌ی رسیدگی و اظهارنظر حرفه‌ای در خصوص گزارش
		تجارب حسابرسان در حسابرسی شرکت‌های بیمه و آشنایی با صنعت بیمه
		تجربه‌ی قبلی حسابرسان در خصوص اظهارنظر در مورد رعایت آئین‌نامه‌هایی که بیمه مرکزی دارد و سایر گزارش‌ها که لزوماً همه جنبه مالی ندارد
		استفاده از خدمات کارشناسان در خصوص رسیدگی به ابعادی که لزوماً جنبه مالی ندارد
۳	قابلیت دسترسی و رسیدگی به اطلاعات	گزارش‌های پایداری و ابعاد آن دارای نمود و تأثیر مالی بر عملکرد شرکت است که لازم است حسابرسان به آن ورود نمایند
		امکان به‌کارگیری نیروی انسانی بیش‌تر و رسیدگی بیش‌تر به اطلاعات پایداری برای غلبه بر محدودیت زمانی
۴	جایگاه موضوع	قابلیت دسترسی به اطلاعات و مستندات برای حسابرسان فراهم است
		اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری ازجمله مباحثی است که در جهان توسط حسابرسان انجام می‌شود

استدلال‌های مخالفین اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان		
۱	عدم تخصص	عدم تسلط حسابرسان نسبت به صنعت بیمه عدم تسلط حسابرسان نسبت به ابعاد غیرمالی و مقوله‌های پایداری گزارش‌های پایداری
۲	محدودیت‌های حسابرسی	دشواری دسترسی به اطلاعات محدودیت زمانی حسابرس و فشردگی بودجه‌ی زمانی
۳	گران بودن	هزینه‌ی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حسابرسان بیش‌تر خواهد بود
پیش‌نیازهای اطمینان بخشی گزارش پایداری توسط حسابرسان مستقل		
۱	ایجاد ساختار و بستر مناسب در مؤسسات حسابرسی	الگوبرداری مؤسسات حسابرسی از مؤسسات خارجی معتبر که اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را انجام می‌دهند
		ایجاد واحدی خاص برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی
		بسترسازی مقرراتی و قانونی مناسب در زمینه اطمینان بخشی توسط حسابرسان
۲	تعیین معیارها و استانداردها	تدوین استانداردها و معیارهای رسیدگی برای گزارش‌های پایداری
		نحوه‌ی سنجش و اندازه‌گیری شاخص‌ها و سنجه‌های پایداری مشخص شود
		به‌کارگیری نیروی انسانی متخصص در خصوص گزارش‌گری پایداری توسط مؤسسات حسابرسی
		آموزش دیدن حسابرسان نسبت به مسائل تخصصی صنعت بیمه و گزارش‌های پایداری
۳	همکاری سازمان محیط‌زیست	نیاز به همکاری کارشناسان سازمان محیط‌زیست

گرچه دیدگاه‌های متضادی در خصوص نهاد اطمینان بخشی کننده‌ی گزارش‌های پایداری وجود دارد لیکن از آنجاکه بیش‌تر اطمینان بخشی‌های پایداری در سطح جهان توسط حسابرسان ارائه می‌شود لازم است حسابرسان ایران با توجه به استدلال‌های منتقدین نسبت به ارتقای مهارت‌ها و دانش خود نسبت به گزارش‌گری پایداری گام بردارند. به‌خصوص که هم‌اکنون بنیاد استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به ورود به مباحث پایداری تمایل نشان داده است و در آینده‌ای نه‌چندان دور به استاندارد گذاری در این زمینه هم روی خواهد آورد. آنگاه لازم است حسابرسان علاوه بر اطمینان بخشی صورت‌های مالی تهیه شده بر مبنای استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی به اطمینان بخشی مباحث پایداری هم بپردازند.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف اصلی این پژوهش بررسی دیدگاه خبرگان صنعت بیمه‌ی ایران در خصوص گزارش‌گری و اطمینان بخشی پایداری بوده است. نتایج این پژوهش در زمینه‌ی ضرورت‌های تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری در تطابق با مقاله‌ی پرز لوپز و همکاران (۲۰۱۵) و هیگنیز و کافی (۲۰۱۶) بود. نتایج این پژوهش در خصوص زیرساخت‌های لازم در خصوص تهیه‌ی گزارش پایداری، یافته‌های مطالعات قبلی را مورد تأیید قرار می‌دهد. در این پژوهش بر اهمیت آموزش، تهیه‌ی رهنمودها، ایجاد الزامات قانونی و فرهنگ‌سازی به‌عنوان زیرساخت لازم در تهیه‌ی گزارش پایداری تأکید شد که

در تطابق با یافته‌های بلال و کوپر (۲۰۱۱) و عبدی و همکاران (۱۳۹۸) است. دوره‌ی زمانی مناسب تهیه و انتظار گزارش‌های پایداری از دیدگاه اکثریت مصاحبه‌شوندگان این پژوهش، سالانه بوده است. دوره‌ی زمانی میان‌دوره‌ای و بلندمدت نیز در این پژوهش مورد تأیید برخی از مصاحبه‌شوندگان بود. به نظر می‌رسد دوره‌ی گزارش‌گری به‌صورت سالانه با استقبال بیش‌تری مواجه است. دلیل اصلی می‌تواند این باشد که سایر گزارش‌های شرکت نیز در دوره‌ی سالانه تهیه می‌شود. ضمن این‌که ملاحظات منفعت و هزینه‌ی ارائه‌ی گزارش پایداری به‌صورت سالانه را ایجاب می‌کند. البته در سطح جهان نیز تهیه‌ی گزارش پایداری در دوره‌ی سالانه رواج دارد. لازم به ذکر است نویسندگان در بررسی‌ای که از گزارشات پایداری شرکت‌های بیمه‌ی منتخب (مانند آلیانز و مونیخ ری) که نمره پایداری بالا در پایگاه تامسون رویترز داشتند، مشاهده نمودند که شرکت‌های بیمه‌ی خارجی نیز گزارش پایداری را به‌صورت سالانه تهیه می‌کنند. گزارش آن‌ها عمدتاً توسط مؤسسات حسابرسی معتبر مانند کی پی ام جی اطمینان بخشی می‌شود.

در ادبیات پژوهشی قبلی، در خصوص واحد تهیه‌کننده گزارش پایداری بحثی صورت نگرفته بود. گزارش فعالیت هیئت‌مدیره‌ی شرکت‌های بیمه‌ی ایرانی دارای هر دو جنبه‌ی افشای مؤلفه‌های مالی و غیرمالی است. در برخی شرکت‌های بیمه این گزارش لزوماً توسط واحدهای مالی تهیه نمی‌شود. این امر توسط خبرگان این پژوهش در جلسات مصاحبه حتی مورد تأکید قرار گرفت. از این‌رو در این پژوهش تلاش شد دیدگاه مصاحبه‌شوندگان در خصوص واحد تهیه‌کننده‌ی گزارش‌های پایداری اخذ شود. ۶۹ درصد مصاحبه‌شوندگان معتقد بودند که بایستی تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحدی غیر از واحد مالی انجام شود. به نظر می‌رسد علت اصلی نظر مصاحبه‌شوندگان بر تهیه‌ی گزارش پایداری توسط واحدی غیر از واحد مالی، ابعاد وسیع گزارش‌گری پایداری است. به‌خصوص که مؤلفه‌های غیرمالی زیادی بایستی در گزارش‌های پایداری افشا شود. اگر رشته‌ی حسابداری می‌خواهد در آینده جایگاه بهتری در ارائه‌ی خدمات به جامعه داشته باشد لازم است تخصص خود را در زمینه‌ی مؤلفه‌های غیرمالی بیش‌تر کند. ضمن این‌که لازم است حسابداران دانش خود را به‌روز کرده و نقش و جایگاه حرفه و تخصص خود در زمینه‌ی گزارش‌گری پایداری را نه‌تنها به عموم جامعه بلکه به افراد حرفه بشناسند.

در خصوص الزامی یا اختیار بودن گزارش‌های پایداری شواهد تجربی نشان داده است که با الزام گزارش‌گری پایداری، روند تهیه‌ی گزارش‌های پایداری در سال‌های اخیر رو به فزون بوده است. یافته‌های این پژوهش نیز تأکیدی بر این امر داشت که اگر گزارش‌گری پایداری اختیاری شود، شرکت‌ها، به تهیه‌ی گزارش‌های پایداری توجهی نخواهند داشت. این یافته در تطابق با ادبیات پژوهشی پیشین است (بلال، کوپر، ۲۰۱۱؛ اسپالتز و همکاران، ۲۰۱۴؛ ای انو، سرافیم، ۲۰۱۷). به نظر می‌رسد یکی از دلایلی که باعث شده مصاحبه‌شوندگان این پژوهش به رویکرد اجبار در تهیه‌ی گزارش‌های پایداری تأکید ورزند، تجارب قبلی آن‌ها در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی و نیز سایر استانداردها و قوانینی است که در ابتدا رویکرد اختیاری داشته است ولی نتیجه‌ی اثربخشی اتخاذ این رویکرد در شرکت‌ها نداشته است. به عبارتی طبق

دیدگاه مصاحبه‌شوندگان لازم است در پیاده‌سازی گزارش‌گری پایداری از ابزارهای تشویقی استفاده نمود و از سویی سعی کرد به‌صورت تدریجی گزارش‌گری پایداری را در بین شرکت‌ها ترویج نمود و از ابزارهای قانونی نیز بهره‌برداری کرد. ادبیات پژوهشی قبلی بر تأثیر الزامی شدن گزارش‌گری پایداری بر مقایسه‌پذیری عملکرد شرکت‌ها (اسچالتز و همکاران، ۲۰۱۴)، بهبود جایگاه و اعتبار شرکت (میون، لزوا، ۲۰۱۹)، اولویت و اهمیت مسائل پایداری (ای‌آنو، سرافیم، ۲۰۱۷) تأکید داشتند که این موارد در پژوهش حاضر نیز مورد تأیید قرار گرفت. ازجمله استدلال‌های موافقین تهیه‌ی گزارش پایداری به‌صورت اختیاری به خاطر هزینه‌ی این نوع گزارش‌گری و آزادی شرکت در افشای اطلاعات مفید بود. این یافته در تطابق با یافته‌ی اسچالتز و همکاران (۲۰۱۴) است. طبق یافته‌های این پژوهش تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری به‌صورت اختیاری باعث بهبود کیفیت گزارش‌گری می‌شود و جلوگیری از شکلی شدن تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری می‌شود.

مصاحبه‌شوندگان این پژوهش اشاره کردند که ازجمله ضرورت‌های اطمینان بخشی گزارش پایداری، بهبود کیفیت گزارش‌گری پایداری و افزایش قابلیت اتکای اطلاعات است. ادبیات نظری پیشین نیز به‌کرات تأثیر اطمینان بخشی بر افزایش قابلیت اتکای اطلاعات و اعتماد به آن را مورد تأیید قرار داده‌اند (مانند سیمینت و همکاران، ۲۰۰۹؛ ریزمباخ و همکاران، ۲۰۱۷؛ دو، وو، ۲۰۱۹). مدافعان رویکرد الزام اطمینان بخشی گزارش‌گری پایداری بر افزایش کیفیت گزارش‌گری و ارائه‌ی اطلاعات قابل‌اتکا تأکید کردند. در ادبیات پیشین بیش‌تر بر روی دلایل اطمینان بخشی داوطلبانه از سوی شرکت‌ها متمرکز بوده است. ازجمله این‌که فشار ذی‌نفعان، محیط نهادی و اهمیت اطلاعات قابل‌اتکا باعث ارائه‌ی اطمینان بخشی داوطلبانه شده است. با این حال در این پژوهش نیز ضرورت الزامی نمودن اطمینان بخشی به خاطر اهمیت ارائه‌ی اطلاعات قابل‌اتکا عنوان شد. البته یافته‌های پژوهش‌های اخیر مانند کی پی ام جی (۲۰۲۰) حاکی از افزایش اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری در سطح جهان است که یکی از دلایل آن فشار و الزامات موجود برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری است. در این پژوهش مصاحبه‌شوندگان تأکید داشتند که لازم است برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری فشار نهادی و قانونی لازم را وارد نمود. چراکه در صورت عدم اجبار شرکت‌ها اقدام به اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری نخواهند کرد. سیمینت و همکاران (۲۰۰۹) نیز تأیید کردند که در سیستم حقوقی قوی‌تر گزارش‌های پایداری به‌احتمال‌زیاد اطمینان بخشی خواهند شد.

مدافعان رویکرد اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری به‌صورت اختیاری اشاره می‌کردند که لزومی به الزامی کردن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری نیست چراکه شرکت‌ها خود به این سمت حرکت خواهند کرد. این امر در تطابق با یافته‌ی کلارسون و همکاران (۲۰۱۹) بود. ادبیات پژوهشی پیشین اشاره کردند که اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری لزوماً توسط مؤسسات حسابرسی صورت نمی‌پذیرد (سیمینت و همکاران، ۲۰۰۹؛ السهالی، مالاگینو، ۲۰۲۱). در این پژوهش نیز دو دیدگاه در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری بود. مخالفان اطمینان بخشی گزارش پایداری توسط حساب‌رسان بر هزینه‌بر بودن اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حساب‌رسان

تأکید داشتند که این امر توسط سیمینت و همکاران (۲۰۰۹) نیز اشاره شده بود. به نظر می‌رسد در خصوص خدمات اطمینان بخشی توسط حساب‌رسان شکاف انتظارات وجود دارد. برخی مصاحبه‌شوندگان حساب‌رسان را دارای صلاحیت لازم برای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری نمی‌دانستند و برخی آن‌ها را دارای چنین شرایطی می‌دیدند. از این رو ضرورت می‌یابد که حساب‌رسان نیز همسو با مؤسسات معتبر بین‌المللی، دانش خود را در خصوص گزارش‌گری پایداری بیش‌تر کرده و سعی در بهینه‌سازی ساختار مؤسسات حسابرسی نمایند. الگو گرفتن از مؤسسات حسابرسی خارجی می‌تواند راهکاری بهینه برای این موضوع باشد. با وجود این که مصاحبه‌شوندگان حتی واقف بر این امر بودند که حساب‌رسان می‌توانند در خصوص ابعاد غیرمالی از خدمات کارشناسان استفاده کنند با این حال موافق اطمینان بخشی گزارش پایداری توسط حساب‌رسان نبودند. به نظر می‌رسد لازم است در خصوص نحوه‌ی استفاده از خدمات کارشناسان و راه‌کارهای مؤثر برای همکاری با آن‌ها بررسی‌های بیش‌تری توسط مؤسسات حسابرسی صورت پذیرد.

به پژوهشکده بیمه و بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می‌شود از یافته‌های این پژوهش جهت ترویج گزارش‌گری پایداری در صنعت بیمه استفاده نمایند. همچنین نهاد ناظر می‌تواند از یافته‌های این پژوهش در جهت اتخاذ خط‌مشی مناسب برای تهیه‌ی گزارش‌گری پایداری و اطمینان بخشی آن استفاده کند. مصاحبه‌شوندگان بر وجود استانداردهای اطمینان بخشی تأکید کردند. به سازمان حسابرسی به‌عنوان نهاد استانداردگذار پیشنهاد می‌شود که استانداردهای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری را ارائه نموده تا زمینه‌ی آشنایی بیش‌تر حساب‌رسان و افراد حرفه‌ای با اطمینان بخشی گزارش‌گری پایداری فراهم شود.

اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری به تقویت بازار خدمات حسابرسی کمک می‌نماید. از همین رو، از هم‌اکنون لازم است جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و مؤسسات حسابرسی دوره‌های آموزشی کافی را برای حساب‌رسان برگزار نماید. ضمن این که می‌توان با تقویت مهارت‌ها و زیرساخت‌های لازم، جایگاه مؤسسات حسابرسی را در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری ارتقا داد. همچنین مؤسسات می‌توانند از دانش کارشناسان سایر حوزه‌ها مثلاً در بخش محیط‌زیست و اقلیم نیز بهره‌مند شوند.

در این پژوهش دیدگاه خبرگان نسبت به اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری اخذ شد. چون این پژوهش در سطح صنعت بود و تلاش شده بود دیدگاه خبرگان نسبت به تهیه و اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری اخذ شود همه‌ی ابعاد و زوایای اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری مورد بررسی قرار نگرفت. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری به‌طور وسیع و با جزئیات بیش‌تر مورد بررسی قرار گیرد. توجه به این که طبق تجربه‌های بین‌المللی، حساب‌رسان مستقل در خصوص اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری مورد توجه هستند، پیشنهاد می‌شود که محققان آتی بررسی نمایند که اگر قرار باشد حساب‌رسان مستقل گزارش‌های پایداری را اطمینان بخشی کنند چه الزامات و پیش‌نیازهایی (مثلاً از نظر رهنمودها، دستورالعمل‌ها، شکل و نوع اطمینان بخشی) باید داشته باشند. به عبارتی امکان اطمینان بخشی گزارش‌های پایداری توسط حساب‌رسان مستقل با توجه به شرایط جاری کشور مورد بررسی عمیق قرار گیرد.

۷- ملاحظات اخلاقی

این پژوهش مستخرج از رساله دکتری بوده و از حمایت مادی و معنوی پژوهشکده‌ی بیمه وابسته به بیمه مرکزی جمهوری اسلامی ایران استفاده شده است.

منابع

- حسینی، مریم. (۱۳۹۴). معرفی روش گروه کانونی و کاربرد آن در تحقیقات، انتشارات و اطلاع‌رسانی مرکز پژوهش و سنجش افکار.
- خسروی، شراره؛ عابد سعیدی، ژیلا. (۱۳۸۹). گروه متمرکز روشی در گردآوری اطلاعات، نشریه پرستاری ایران، ۲۳ (۶۸)، ۳۰-۱۹.
- شاکر طاهری، سید حسین. (۱۳۹۷). تدوین چارچوب گزارش‌گری پایداری شرکتی. رساله‌ی دکتری، دانشگاه تهران.
- عبدی، مصطفی؛ کردستانی، غلامرضا و رضازاده، جواد. (۱۳۹۸). طراحی الگوی منسجم گزارش‌گری پایداری شرکت‌ها، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۱ (۴)، ۲۳-۴۴.
- مران جوری، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حساب‌رسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱ (۴)، ۳۲-۴۹.
- مشایخی، بیتا؛ حق، علیرضا و زارع، شهناز. (۱۴۰۰). گزارش‌گری پایداری شرکتی در صنعت پتروشیمی: مطالعه‌ی موردی شرکت پتروشیمی مروارید، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۰ (۳۹)، ۱۱۵-۱۳۵.
- معصومی، سید رسول، صالح نژاد، سید حسن و ذبیحی زرین کلایی، علی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر برخی از عوامل درون‌سازمانی بر میزان گزارش‌گری پایداری شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه‌ی حسابداری سلامت، ۷ (۱)، ۱۰۳-۱۲۶.
- میرمحمدی، زهره، تالانه، عبدالرضا. (۱۴۰۰). شناسایی سنجه‌های غیرمالی با روش تحلیل تم، بررسی‌های حسابداری. ۲۸ (۱)، ۱۶۱-۱۸۰.
- Abdi, M., Kordestani, G., Rezazade, J. (2019). Designing of Corporates' Coherent Sustainability Reporting Model. Journal of Financial Accounting Research, 11(4), 23-44. (In persian).
- Alsahali, K., & Malagueño, R. (2021). An empirical study of sustainability reporting assurance: current trends and new insights. Journal of Accounting and Organizational Change.
- Belal, A. R., & Cooper, S. (2011). The absence of corporate social responsibility reporting in Bangladesh. Critical Perspectives on Accounting, 22(7), 654-667.
- Caputo, F., Leopizzi, R., Pizzi, S., & Milone, V. (2019). The non-financial reporting harmonization in Europe: Evolutionary pathways related to the transposition of the directive 95/2014/EU within the Italian context. Sustainability, 12, 92.
- Channuntapipat, C. (2021). Can sustainability report assurance be a collaborative process and practice beyond the ritual of verification?. Business Strategy and the Environment, 30(2), 775-786.

Cheng, M. M., Green, W. J., & Ko, J. C. W. (2015). The impact of strategic relevance and assurance of sustainability indicators on investors' decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 131-162.

Cordazzo, M., Bini, L., & Marzo, G. (2020). Does the EU directive on nonfinancial information influence the value relevance of ESG disclosure? Italian evidence. *Business Strategy and the Environment*, 29, 3470-3483.

Du, K., & Wu, S. J. (2019). Does external assurance enhance the credibility of CSR reports? Evidence from CSR-related misconduct events in Taiwan. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 101-130.

Edgley, C., Jones, M.J., and Solomon. J.F. (2010). Stakeholder inclusivity in social and environmental report assurance. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 23(4), 532-557.

Elliott, R. K., & Jacobson, P. D. (2002). The evolution of the knowledge professional. *Accounting Horizons*, 16(1), 69-80.

Hahn, R., & Lülfes, R. (2014). Legitimizing negative aspects in GRI-oriented sustainability reporting: A qualitative analysis of corporate disclosure strategies. *Journal of business ethics*, 123(3), 401-420.

Higgins, C., & Coffey, B. (2016). Improving how sustainability reports drive change: a critical discourse analysis. *Journal of cleaner production*, 136, 18-29.

Hodge, K., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2009). Assurance of sustainability reports: Impact on report users' confidence and perceptions of information credibility. *Australian accounting review*, 19(3), 178-194.

Homayoun, S., Al-Thani, F. F., & Homayoun, S. (2016). A Sustainability Accounting: Case Study on Exploration, Production and Midstream Activities at Maersk Oil. *International Journal of Energy Economics and Policy*, 6(1), 20-27.

Hosseini, M. (2016). Introducing the focus group method and its application in research. publications and information of the Research and Thought Center.

Ioannou, I., & Serafeim, G. (2017). The consequences of mandatory corporate sustainability reporting. Harvard Business School research working paper, (11-100).

Jones, M.J., and Solomon, J.F. (2010). Social and environmental report assurance: Some interview evidence. *Accounting Forum*, 34(1), 20-31.

Khosravi, Sh. And Abed saeedi ,Zh.(2011). Focus group, a data gathering method. *IJN*, 23 (68), 19-30. (In persian).

Kolk, A., and Perego, P. (2010). Determinants of the adoption of sustainability assurance statements: An

KPMG. (2020). The time has come: The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020, https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2020/12/The_Time_Has_Come_KPMG_Survey_of_Sustainability_Reporting_2020.pdf

Lyon, T. P., & Maxwell, J. W. (2011). Greenwash: Corporate environmental disclosure under threat of audit. *Journal of Economics & Management Strategy*, 20(1), 3-41.

Maranjory, M. (2021). A Test Auditors' Attitude to Marketing Activities between Members of Iranian Association of Certified Public Accountants. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 32-49. (In persian).

Mashayekhi, B., Mashayekhi, B., Zare, S. (2021). Corporate Sustainability Reporting in the Petrochemical Industry: A Case Study of Morvarid Petrochemical Company. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(39), 115-135. (In persian).

- Masoumi, S., Salehnejad, S., Zabihi Zarinkalaei, A. (2018). Investigating the Impact of Some Inter-organizational Factors on Sustainability Reporting of the Pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Health Accounting*, 7(1), 103-126. (In persian).
- Mio, C., Fasan, M., Marcon, C., & Panfilo, S. (2020). The predictive ability of legitimacy and agency theory after the implementation of the EU directive on non-financial information. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27, 2465-2476.
- Mion, G., & Loza Adaui, C. R. (2019). Mandatory nonfinancial disclosure and its consequences on the sustainability reporting quality of Italian and German companies. *Sustainability*, 11(17), 4612.
- Mirmohammadi, Z., Talaneh, A. (2021). Identification of Nonfinancial Measures through Thematic Analysis Identifying Non-financial Measures Based on Thematic Analysis Method. *Accounting and Auditing Review*, 28(1), 161-180. (In persian).
- Perego, P. (2009). Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study
- Pérez-López, D., Moreno-Romero, A., & Barkemeyer, R. (2015). Exploring the relationship between sustainability reporting and sustainability management practices. *Business Strategy and the Environment*.
- Prinsloo, A., & Maroun, W. (2020). An exploratory study on the components and quality of combined assurance in an integrated or a sustainability reporting setting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*.
- Ramus, C. A., & Montiel, I. (2005). When are corporate environmental policies a form of greenwashing?. *Business & Society*, 44(4), 377-414.
- Reimsbach, D., Hahn, R., & Gürtürk, A. (2017). Integrated reporting and assurance of sustainability information: An experimental study on professional investors' information processing. *European Accounting Review*, 27(3), 559-581.
- Scholtz, B., Calitz, A., Gómez, J. M., & Fischer, F. (2014, September). A Comparison of approaches to integrating sustainability into the enterprise architecture of voluntarily and mandatorily reporting companies. In *Proceedings of the 28th EnviroInfo Conference on Informatics for Environmental Protection* (pp. 10-12).
- Shakir Taheri, SH. (2019). Develop a corporate sustainability reporting framework. Doctoral dissertation, University of Tehran. (In persian).
- Simnett, R., Vanstraelen, A., & Chua, W. F. (2009). Assurance on sustainability reports: An international comparison. *The accounting review*, 84(3), 937-967.
- Smith, J., Haniffa, R., & Fairbrass, J. (2011). A conceptual framework for investigating 'capture' in corporate sustainability reporting assurance. *Journal of Business Ethics*, 99(3), 425-439.
- Taurigana, V. (2020). Sustainability reporting challenges in developing countries: towards management perceptions research evidence-based practices. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
- Walker, K., and Wan, F. (2012), The harm of symbolic actions and green-washing: Corporate actions and communications on environmental performance and their financial implications, *Journal of Business Ethics*, Vol. 109 No. 2, pp. 227-242.



COPYRIGHTS

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

The effect of complexity, reporting, finance on the expertise, accounting of board members and members, audit committee and weak internal control points

Leila Bakhtiari Safa¹, Farzin Rezaei², Babak Nejad Toolami³

Received: 2021/12/22

Approved: 2022/03/06

Research Paper

Abstract

In this study, the effect of financial reporting complexity on the accounting expertise of board members and accounting expertise, members of the audit committee and the weakness of internal control in companies listed on the Tehran Stock Exchange and Securities was investigated.

The sample consisted of 100 companies from 1391 to 1398 and 800 years-company. And because the dependent variables of the hypotheses are bi-quantitative qualitative scale, the regression model of Logit model has been used.

In the first hypothesis, the effect of independent variable effect, financial reporting complexity on the dependent variable, board accounting expertise has a positive and significant effect, and in the second hypothesis, the effect of independent variable, financial reporting complexity has a positive and significant effect on the dependent variable. The effect of independent variable, financial reporting complexity on dependent variable, weak internal control has a positive and significant effect and all three hypotheses were positive and accepted at 95% confidence level.

The more complex the financial reporting, the greater the need for accounting expertise of the board and the audit committee, and the greater the weakness of internal control. As a result, financial complexity is greater.

Key Words: Financial Reporting Complexity, Board Accounting Expertise, Audit Committee Expertise, Weak Internal Control.



10.22034/JPAR.2022.545421.1070

1. Accounting Department, Qazvin Branch, KAR Institute of Higher Education, Qazvin, Iran
leilabakhtiarisafa@gmail.com

2. Accounting Department, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran (Corresponding Author)
farzin.rezaei@qiau.ac.ir

3. Accounting Department, Qazvin Branch, Kar Institute of Higher Education, Qazvin, Iran
babaktoolami@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی اثر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و اعضای کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی

لیلا بختیاری صفا^۱، فرزین رضایی^۲، بابک نژادتولمی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

در این تحقیق، بررسی تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و تخصص حسابداری اعضای کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس و اوراق بهادار تهران پرداخته شد. نمونه‌ی مورد بررسی شامل ۱۰۰ شرکت از سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ و به تعداد ۸۰۰ سال-شرکت بوده است. از آن جا که متغیرهای وابسته‌ی فرضیه‌ها با مقیاس کیفی دو ارزشی می‌باشد، از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شده است. در فرضیه‌ی اول تأثیر متغیر مستقل، تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر متغیر وابسته، تخصص حسابداری هیئت مدیره اثر مثبت و معناداری دارد. در فرضیه‌ی دوم تأثیر متغیر مستقل، پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر متغیر وابسته: تخصص کمیته‌ی حسابرسی اثر مثبت و معناداری دارد. در فرضیه‌ی سوم تأثیر متغیر مستقل، پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر متغیر وابسته، ضعف کنترل داخلی اثر مثبت و معناداری دارد. هر سه فرضیه، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، مثبت و مورد قبول واقع شد. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که هرچه پیچیدگی گزارش‌گری مالی بیش‌تر باشد نیاز به تخصص حسابداری هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی بیش‌تر می‌شود و هرچه ضعف کنترل داخلی هم بیش‌تر باشد، پیچیدگی مالی بیش‌تر است.

واژه‌های کلیدی: پیچیدگی گزارش‌گری مالی، تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره، تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی، ضعف کنترل داخلی.

doi 10.22034/IPAR.2022.545421.1070

leilabakhtiarisafa@gmail.com

farzin.rezaei@qiau.ac.ir

babaktoolami@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد قزوین، موسسه آموزش عالی کار، قزوین، ایران

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

۳. گروه حسابداری، واحد قزوین، موسسه آموزش عالی کار، قزوین، ایران

۱- مقدمه

پیچیدگی یکی از مهم‌ترین موضوعات گزارش‌گری مالی است و در میان آن‌ها ابزارهای مالی از همه پیچیده‌تر است (بوس اوراق بهادار آمریکا، ۲۰۰۸) و از دلایل دیگر پیچیدگی در گزارش‌گری مالی، گزارش‌گری ابزار مالی می‌باشد که نتایج تحقیقات در مورد پیچیدگی این اقلام در صورت‌های مالی نشان می‌دهد که از الزامات افشای طولانی و الزامات اندازه‌گیری شروع می‌شود و در مورد تأخیر در گزارش‌گری مالی می‌تواند دلیل بر پیچیدگی صورت‌های مالی باشد (هیئت تدوین استانداردگذاری بین‌المللی، ۲۰۰۸). در عین حال اطلاعات پیچیده‌ای که برای رفع نیازهای استفاده‌کنندگان تلقی می‌شود، نباید به بهانه‌ی این که در آن برای برخی از استفاده‌کنندگان مشکل است، از صورت‌های مالی حذف شود (علی‌خانی، ۱۳۹۶).

با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حساب‌رسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حساب‌رسی رعایت نمایند. زیرا وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حساب‌رس کشف نشود ممکن است آثار زیان‌باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حساب‌رسان را افزایش می‌دهد. بنابراین لازم است حساب‌رسان به منظور کاهش خطرات، شناخت کاملی از واحد اقتصادی و محیط آن داشته باشند. این شناخت، آگاهی از صنعت صاحب‌کار و محیط قانونی و عملیاتی حاکم بر آن را شامل می‌شود. پیچیدگی گزارش‌گری مالی شرکت مورد بررسی و همچنین کیفیت گزارش‌گری مالی نیز می‌تواند بر میزان به‌موقع بودن گزارشات مالی تأثیرگذار باشد. کیفیت پایین گزارش‌گری مالی و پیچیدگی گزارش‌گری مالی می‌تواند باعث افزایش زمان حساب‌رسی گردد که در نهایت منجر به افزایش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حساب‌رس و همچنین صورت‌های مالی حساب‌رسی شده خواهد شد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۶). همچنین انتظار می‌رود که حساب‌رسان با کیفیت حساب‌رسی بالا، نقش اطلاعاتی مهم را ایفا کنند که می‌تواند پیچیدگی اطلاعات را از تقلب‌های شرکت‌ها را کاهش دهد. در این میان، حساب‌رسی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی، به‌طور معمول در شرایطی که پیچیدگی اطلاعات حسابداری حاکم است، برای کاهش شکست حساب‌رسی در تقلب شرکت‌ها مطرح می‌شود.

یکی از عواملی که ممکن است بر به‌موقع بودن ارائه‌ی صورت‌های مالی حساب‌رسی شده تأثیرگذار باشد، پیچیدگی گزارش‌گری مالی است. (از دیدگاه هیئت تدوین استانداردگذاری بین‌المللی، ۲۰۰۸) پژوهش‌های انجام شده در این زمینه بیانگر این موضوع است که وجود اعضای با تخصص مالی حسابداری در کمیته‌ی حساب‌رسی و هیئت مدیره با ویژگی‌های گزارش‌گری مالی مرتبط است ازجمله پیچیدگی گزارش‌گری مالی (چیچیلای ۲۰۱۸) محافظه‌کاری حسابداری بیش‌تر (کریشنان، ویسوانادن، ۲۰۰۸)، کیفیت بالاتر اقلام تعهدی (هالیوال و همکاران، ۲۰۱۰) مدیریت سود کم‌تر (بدارد و همکاران، ۲۰۰۴، کار سلو و همکاران، ۲۰۰۶) افزایش سطح نگهداری و

مدیریت وجه نقد شرکت (حاجی‌ها، رجب‌دری، ۱۳۹۶) و همچنین وقوع کم‌تر ضعف‌های اساسی کنترل داخلی (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۹) می‌توان نام برد. مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته‌ی حسابرسی در زمینه گزارش‌گری مالی یک عامل کاملاً آشکار با اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی است (پوچتا مارتینز، دیفونتنس ۱۳، ۲۰۰۷). اگر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بالا توسط استانداردها و ضوابط حسابداری اجرایی شود شرکت‌ها در زمینه تخصص حسابداری سرمایه‌گذاری می‌کنند تا خطر نتایج منفی گزارش‌گری کاهش یابد (دیر و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین هرچه کیفیت گزارش‌گری مطلوب و به‌موقع باشد از پیچیدگی گزارش‌گری مالی کم‌تری برخوردار است.

تحقیقات بسیار به بررسی عوامل تعیین‌کننده و آثار و نتایج نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداخته‌اند. تحقیقات اولیه (اسکافی، کولینز، کینی، ۲۰۰۷) ارتباطی بین این نقاط ضعف و ویژگی‌های شرکت همچون پیچیدگی شرکت، تغییرات سازمانی، اندازه‌ی شرکت، سودآوری شرکت و سرمایه‌گذاری منابع روی کنترل‌های داخلی نشان داده‌اند. بنابراین مسئله‌ی مهم در این تحقیق این است که پیچیدگی گزارش‌گری مالی چه تأثیری بر تخصص حسابداری هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی دارد.

با توجه به تحقیق صورت گرفته در تشخیص برطرف کردن موانع و عوامل ایجاد پیچیدگی گزارش‌گری مالی علی‌رغم مزایا و کاربردها، چالش‌هایی دارند. در این تحقیق از یک رویکرد مبتنی بر تخصص حسابداری هیئت مدیره و تخصص کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی استفاده خواهد شد. بنابراین مهم‌ترین جنبه‌ی نوآوری این تحقیق رابطه‌ی تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌ها برای برطرف کردن عوامل ایجاد پیچیدگی گزارش‌گری مالی می‌باشد.

نتایج پژوهش از لحاظ نظری موجب غنی شدن ادبیات نظری موضوعی می‌شود و ابعاد مؤثر در مسئله‌ی پیچیدگی را گسترده می‌کند و از نظر عملی هم می‌تواند مورد توجه نهادهای حرفه‌ای در تدوین استانداردها قرار گیرد. از بابت کاهش پیچیدگی‌های غیرضرور و از طرفی مورد توجه ارکان راهبری و نظارتی بنگاه‌ها می‌گردد تا به مسئله‌ی پیچیدگی و اثرات آن بر تخصص هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی توجه ویژه نمایند.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

۲-۱- پیچیدگی گزارش‌گری مالی

پیچیدگی را می‌توان به‌عنوان وضعیتی دشوار برای درک مسائل و پیش‌بینی‌ها توصیف نمود. بنابراین پیچیدگی صورت‌های مالی نشان‌دهنده‌ی افزایش دشواری در فهم تفسیر و صورت‌های مالی می‌باشد (فیلزن، پترسون، ۲۰۱۵). به‌طور کلی پیچیدگی در گزارش‌گری مالی می‌تواند ناشی از پیچیدگی در عملیات یک واحد تجاری، استانداردهای گسترده‌ی حسابداری و اختیارات مدیریتی

در مورد نوع و میزان زبان استفاده شده در گزارش‌های مالی باشد. پیچیدگی گزارش‌گری مالی یک مسئله نوظهور و جدید در حرفه‌ی حسابداری می‌باشد. این مسئله، حرفه‌ی حسابداری را از نظر ابعاد و مسائل مختلف تحت تأثیر قرار داده، به‌طوری‌که بروز پیچیدگی گزارش‌گری مالی در صورت‌های مالی، حسابداری را به چالش می‌کشاند و باعث تقلب و به تأخیر انداختن گزارش‌گری مالی و مخفی کردن سود توسط مدیران می‌شود. بحث و نگرانی‌هایی در خصوص پیچیدگی در نظام‌های گزارش‌گری مالی جاری در کل دنیا برای استانداردگذاران بین‌المللی اهمیت فزاینده‌ای یافته است. پیچیدگی سیستم ناشی از قواعد پیچیده نمی‌باشد بلکه ناشی از رفتار پیچیده‌ای است که از روابط درون‌سازمانی، تعاملات متقابل و ارتباط‌های دوجانبه عوامل در داخل و بین سیستم و محیط به وجود می‌آید (العمودی، کومار، ۲۰۱۷). دیدگاه رایج این است که پیچیدگی گزارش‌گری مالی در درجه‌ی اول یک انتخاب مدیریتی است. پیچیدگی گزارش‌گری مالی توسط مدیران برای پنهان کردن اطلاعات منتقل شده به سهامداران شرکت‌هایشان استفاده می‌شود (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸). لی (۲۰۰۸) معتقد است که مدیران پیچیدگی گزارش‌گری مالی را افزایش می‌دهند تا با افزایش هزینه‌های پردازش اطلاعات، اطلاعات نامطلوب را به‌طور استراتژیک پنهان کنند. در چندین مقاله معاصر استدلال می‌کنند: پیچیدگی گزارش‌گری مالی عمدتاً توسط عملیات تجاری و استانداردها و مقررات پیچیده‌ی حسابداری هدایت می‌شود (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸).

بر اساس تحقیقات (گای و همکاران، ۲۰۱۶) مدیران شرکت‌های دارای پیچیدگی گزارش‌گری مالی بالا، افشاگری داوطلبانه را برای کاهش تأثیر منفی پیچیدگی گزارش‌گری مالی در محیط اطلاعاتی خود افزایش می‌دهند. همچنین ورهرامی و محمدی در سال ۱۳۹۹ به تأثیر دوره‌ی همکاری بین مدیرعامل و مدیر حسابرسی داخلی بر پیچیدگی گزارش‌گری مالی پرداختند که در این صورت هرچه دوره‌ی همکاری بین آن‌ها طولانی‌تر باشد، دست به تبانی می‌زنند و به‌منظور پنهان ساختن عملکرد ضعیف مدیریت گزارش‌های طولانی‌تر (صفحات بیش‌تر و پیچیده‌تر) منتشر می‌کنند. فرهنگ دوست در سال ۱۳۹۳ به‌دست آورد که اگر پیچیدگی گزارش‌گری مالی دارای شفافیت نباشد باعث تأخیر در گزارش‌گری مالی می‌شود.

۲-۲- ارتباط پیچیدگی گزارش‌گری مالی با تخصص حسابداری هیئت مدیره

بنا بر تئوری‌هایی که متخصصان حسابداری برای شرکت‌های پیچیده مؤثر می‌دانند (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸) شرکت‌ها با سرمایه‌گذاری در تخصص حسابداری به دنبال کاهش اثرات سوء پیچیدگی گزارش‌گری مالی هستند. بنا بر تحقیق دیر و همکاران (۲۰۱۷) اگر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بالا توسط استانداردها و ضوابط حسابداری قابل اجرا هدایت شود شرکت‌ها در زمینه‌ی تخصص حسابداری سرمایه‌گذاری می‌کنند تا خطر نتایج منفی گزارش‌گری کاهش یابد. گای و همکاران (۲۰۱۶) بررسی می‌کنند که آیا افشاگری‌های داوطلبانه باعث بهبود فضای اطلاعاتی ضعیف شرکت‌ها در هنگام بالا بودن پیچیدگی گزارش‌گری مالی می‌شود، تخصص حسابداری در شرکت‌ها برای کارکنان در نقش‌های اصلی گزارش‌گری مالی، از جمله اعضای هیئت مدیره، می‌تواند

به‌طور مؤثری پیچیدگی گزارش‌گری مالی که نیاز به درک عمیق استانداردها و مقررات مربوط دارند، را مدیریت کنند. تخصص حسابداری به‌طور کامل اثرات منفی پیچیدگی گزارش‌گری مالی را بر روی احتمال مشکلات کنترل داخلی، و سطح بالایی از تخصص حسابداری در هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی اثرات سوء پیچیدگی گزارش‌گری مالی را کاهش می‌دهد. بنا بر تحقیقات چیچپلا و همکاران (۲۰۱۸) سطح تخصص حسابداری در هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی را برای سطح کلی تخصص حسابداری یک شرکت استفاده می‌کنند. از این‌رو یافته‌های این تحقیق بر نقش تخصص حسابداری در اداره‌ی یک شرکت تأکید دارد. تحقیقات نشان می‌دهد که تخصص هیئت مدیره مربوط به گزارش‌گری مالی است. به همین ترتیب، هم تخصص حقوقی در هیئت مدیره (کریشان و همکاران ۲۰۱۱) دارد و هم صنعت و حسابداری در کمیته‌ی حسابرسی (کوهن و همکاران ۲۰۱۴) ارتباط مثبتی با کیفیت گزارش‌گری مالی. از عواملی که کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد و موجب تمایز بین حسابرسان با خدمت‌دهی با کیفیت بالا و حسابرسان با خدمت‌دهی با کیفیت پایین می‌شود، حسابداران متخصص هستند. اعضای هیئت مدیره برای مدیریت مؤثر پیچیدگی گزارش‌گری مالی نیازمند درک عمیق استانداردها و مقررات مربوط می‌باشند. بنابراین باید تعدادی از اعضای هیئت مدیره دارای تخصص حسابداری باشند. بنا بر بررسی چیچپلا و همکاران (۲۰۱۸) پیچیدگی گزارش‌گری مالی عمدتاً انتخاب عمدی مدیران برای منافع شخصی، برای دست‌کاری معاملات پیچیده‌ی تجارت، استانداردها و مقررات افشای مربوط است و می‌توان گفت در مورد دوم، شرکت‌ها تلاش می‌کنند پیچیدگی گزارش‌گری مالی را مدیریت کنند. کیفیت گزارش‌گری مالی ضوابطی است که اطلاعات مفید و سودمند را از سایر اطلاعات منفک کرده و سودمندی اطلاعات را افزایش می‌دهد. به‌موقع بودن گزارش‌های مالی، یکی از مهم‌ترین ارکان کیفیت ارائه اطلاعات مالی شرکت‌ها است؛ زیرا به‌هنگام بودن اطلاعات است که می‌تواند به استفاده بهتر و مفیدتر استفاده‌کنندگان اطلاعاتی منجر شود که محصول نهایی سیستم حسابداری مخابره می‌کند (مدهانی، ۲۰۱۳). اگر کارشناسانی به دلایلی غیر از مدیریت پیچیدگی گزارش‌گری مالی به هیئت مدیره اضافه شوند و شرکت تخصص حسابداری داخلی را افزایش ندهد بعید است که افزایش تخصص حسابداری در هیئت مدیره با کاهش نتایج منفی گزارش‌گری همراه باشد (چیچپلا و همکاران ۲۰۱۸). پیچیدگی گزارش‌گری مالی به‌طور مثبت با تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره شرکت و کمیته‌ی حسابرسی مرتبط است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که تخصص حسابداری رابطه‌ی بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و نتایج منفی گزارش را کاهش می‌دهد. به‌طور خلاصه، درک ما از فعالیت‌های شرکت‌ها برای کاهش پیامدهای منفی پیچیدگی گزارش‌گری مالی و نقش تخصص حسابداری در این زمینه را افزایش می‌دهد. طبق تئوری و تحقیقات می‌توان فرضیه‌ی تأثیر و رابطه‌ی بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری را مطرح کرد. در ایران هم بنا بر تحقیق فلاح و متولی (۱۳۹۹) بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری هیئت مدیره رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

۲-۳- ارتباط پیچیدگی گزارش‌گری مالی با تخصص مالی کمیته‌ی حسابرسی

تأثیر وجود کمیته‌ی حسابرسی بر بهبود گزارش‌گری مالی به‌طور واضح مشهود است. به‌طوری‌که کمیته حسابرسی مسئول ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره و حساب‌رسان داخلی و حساب‌رسان مستقل شرکت می‌باشد و به‌عنوان عامل بازدارنده، از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت ارشد نقش مؤثری ایفا می‌کند. همچنین کمیته‌ی حسابرسی باعث اثربخشی بیش‌تر گزارش‌گری مالی و اعتباردهی به آن می‌باشد. پیچیدگی گزارش‌گری مالی را به حداقل ممکن می‌رساند (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸). میزان پیچیدگی گزارش‌گری مالی به‌طور مستقیم، پیچیدگی استانداردها و مقررات حسابداری حاکم بر افشای گزارش سالانه شرکت‌ها را نشان می‌دهد. (ابوت و همکاران، ۲۰۰۴؛ چادها، آگراول، ۲۰۰۵) دریافتند که تخصص مالی در کمیته‌ی حسابرسی با احتمال کم‌تری از تجدید اظهارات همراه است. در منشور کمیته‌ی حسابرسی باید وظایف به‌طور مناسب و دقیق انجام شود. بر اساس منشور کمیته‌ی حسابرسی مصوب ۱۳۹۱ سازمان بورس اوراق بهادار تهران کمیته‌ی حسابرسی از ۳ تا ۵ عضو که اکثریت آن‌ها مستقل و تخصص مالی دارند با انتخاب و انتصاب هیئت مدیره تشکیل می‌شود. تخصص مالی و مهارت اعضای کمیته‌ی حسابرسی، یکی دیگر از ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی است که اعضای کمیته‌ی حسابرسی برای انجام مؤثر وظایف خود باید داشته باشند. این تخصص فراتر از آشنایی صرف با صورت‌های مالی است (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). طبق ماده‌ی ۱ کمیته‌ی حسابرسی، تخصص مالی این‌گونه تعریف می‌شود: مدرک دانشگاهی یا مدرک حرفه‌ای داخلی یا معتبر بین‌المللی در مسائل مالی (حسابداری، حسابرسی، مدیریت مالی، اقتصاد، سایر رشته‌های مدیریت با گرایش مالی یا اقتصادی) همراه با توانایی تجزیه و تحلیل گزارش‌گری مالی و صورت‌های مالی و کنترل داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی.

در پژوهش‌های داخل و خارج از کشور اصلاً به بررسی هم‌زمان پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری کمیته‌ی حسابرسی پرداخته نشده است ولی به‌صورت جداگانه متغیرهای مذکور مورد بررسی قرار گرفتند و از تئوری رویکرد استقرایی برای متغیرهای مذکور استفاده شده که تجربی و قابل آزمون می‌باشد (صالحی و همکاران، ۱۳۹۵). اбот و همکاران (۲۰۰۰) در یک بررسی به مطالعه رابطه‌ی بین کیفیت گزارش‌گری مالی و ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی پرداختند. آن‌ها با انجام پژوهشی دیگر دریافتند که آرائه‌ی نادرست صورت‌های مالی در شرکت‌های دارای کمیته‌ی حسابرسی مستقل، با متخصصان مالی، کم‌تر است (تختائی و همکاران، ۲۰۰۰). با توجه به نتایج پژوهش‌های انجام شده، به نظر می‌رسد که باید از طریق اقداماتی از قبیل استقلال کمیته‌ی حسابرسی، وجود افرادی با تخصص مالی و حسابداری و حسابرسی در کمیته‌ی حسابرسی و افزایش بهبود اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی به‌منظور اطمینان از آرائه‌ی صادقانه‌ی فرآیند گزارش‌گری مالی و گسترش پژوهش‌های انجام شده در زمینه‌ی کمیته‌ی حسابرسی و ویژگی‌های آن، تأکید بیش‌تری در زمینه‌ی بهبود آثار کمیته‌ی حسابرسی بر فرآیند گزارش‌گری مالی انجام گیرد. پیچیدگی گزارش‌گری مالی اساساً ناشی از گرفتگی عمدی نیست بلکه ناشی

از پیچیدگی استانداردهای تجارت و حسابداری است. بعلاوه، نتایج پژوهش ما نقش تخصص حسابداری در حاکمیت شرکت‌ها را برجسته می‌کند و متون رو به رشد در مورد عوامل تعیین‌کننده و عواقب تخصص هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی را تکمیل می‌کند. در نتیجه، میزان پیچیدگی گزارش‌گری مالی به‌طور مستقیم پیچیدگی استانداردها و مقررات حسابداری حاکم بر افشای گزارش سالانه شرکت‌ها را نشان می‌دهد. به همین ترتیب، اقدامات پیچیدگی موجود را تکمیل می‌کند (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸). به‌طور کلی سطح بالایی از تخصص حسابداری در هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی اثرات سوء پیچیدگی گزارش‌گری مالی را کاهش می‌دهد. تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی به‌عنوان بخش مهمی از سیستم نظارت داخلی، قدرت کمیته‌ی حسابرسی را تقویت کرده که می‌تواند باعث افزایش کیفیت و شفافیت گزارش‌های هیئت مدیره شود (صالح و همکاران، ۲۰۱۷).

از آنجایی که پیچیدگی گزارش‌گری مالی موضوع نسبتاً جدیدی است که کم‌تر در تحقیقات خارجی و داخلی به آن پرداخته شده است، همچنین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و عدم شفافیت اطلاعات برای کلیه ذی‌نفعان شرکت به‌خصوص سهامداران بالفعل و بالقوه همیشه از اهمیت خاصی برخوردار بوده است و می‌تواند به‌عنوان عامل مؤثری در انتخاب سرمایه‌گذاری مطلوب مورد استفاده قرار گیرد. چون سرمایه‌گذاران همواره نگران منافع خود در شرکت هستند و کیفیت بهتر حسابرسی همواره موجب بالا رفتن اطمینان بخشی به گزارش‌های مالی می‌شود و تا حدود زیادی عدم تقارن اطلاعاتی، نگرانی و ریسک برآوردن نیازهای اطلاعاتی شرکت‌ها، مدیران و ارائه‌ی نتایج کاربردی در خصوص، سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. علاوه بر این تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری کمیته‌ی حسابرسی به سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه و نیز به مدیران شرکت‌ها به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های مالی صحیح و معقول کمک می‌کند.

۲-۴- ارتباط پیچیدگی گزارش‌گری مالی با ضعف کنترل داخلی

تحقیقات بسیار به بررسی عوامل تعیین‌کننده و آثار و نتایج نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی و ارتباط با پیچیدگی گزارش‌گری مالی پرداخته‌اند. در تحقیقاتی که یازوا (۲۰۱۰) انجام داد به بررسی عوامل مؤثر بر نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی، ارتباط بین نقاط ضعف مواد و کیفیت سود و واکنش بازار سهام به افشای نقاط ضعف بااهمیت پرداخت. او دریافت که شرکت‌های دارای ضعف‌های کنترل داخلی شرکت‌هایی کوچک، پیچیده‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر و دارای کاهش رشد هستند و نقاط ضعف کنترل داخلی در آن‌ها تأثیری بر قیمت سهام ندارد. از سوی دیگر دریافتند این شرکت‌ها ممکن است نقاط ضعف عمده را شناسایی نکنند. ژانگ، جیان ژو و نان ژو (۲۰۰۶) نمونه‌هایی شامل شرکت‌های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی را بر اساس نوع صنعت، اندازه و عملکرد شرکت طبقه‌بندی کرده و این شرکت‌ها را با نمونه‌هایی از شرکت‌های بدون نقاط ضعف کنترل داخلی مقایسه کردند. تحلیل‌های انجام شده نشان داد که میان کیفیت کمیته‌ی حسابرسی، استقلال حسابرس و نقاط ضعف کنترل‌های

داخلی رابطه وجود دارد.

همچنین شواهدی وجود دارد که پیچیدگی گزارش‌گری مالی منجر به نتایج منفی گزارش‌گری مالی می‌شود. دوئل و همکاران (۲۰۰۷) عوامل تعیین‌کننده نقاط ضعف کنترل داخلی را بررسی کرده و دریافتند که پیچیدگی با بروز ضعف‌های کنترل داخلی ارتباط مثبت دارد. پیترسون (۲۰۱۲) دریافت که پیچیدگی تشخیص درآمد احتمال تعدیل مجدد را افزایش می‌دهد. دی‌ال‌جی و مکسوی (۲۰۰۷) نشان دادند که کنترل‌های داخلی اثربخش باعث کیفیت بالای گزارش‌گری مالی می‌گردد. ریچ (۲۰۰۹) معتقد است بسیاری از ضعف‌های کنترل داخلی، عامل بسیاری از گزاره‌های متقلبان می‌باشد. به‌طوری‌که رسوایی‌های دهه‌های اخیر نشان می‌دهد از دست‌کاری در یک یا چند جزء گزارش‌های مالی برای مقاصد متقلبان رسوایی‌های مالی به بار می‌آورد از جمله پس از فروپاشی شرکت انرون، جهان شاهد گزارش‌گری مالی متقلبان زیادی بود و یکی از تهدیدات بازارهای سرمایه گزارش‌گری مالی متقلبان می‌باشد که از ضعف کنترل‌های داخلی ناشی می‌شود. در ایران نیز زارعی در سال ۱۳۷۱ در تحقیقی به بررسی تحلیلی توصیفی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های سهامی خاص تولیدی ایرانی و با حداقل ۱۰ سال فعالیت از منظر حسابر مستقل پرداخت. نتایج تحقیق حاکی از وجود نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی در بخشی از شرکت‌های تحت بررسی کشور است. چنین نارسایی‌هایی می‌تواند زمینه‌ساز ناکارآمدی، بی‌برنامگی، اختلاس و تبانی و سایر مشکلات ساختاری و عملکردی شرکت‌ها گردد. صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی‌نفع در واحدهای اقتصادی، کنترل‌های داخلی را ابزاری برای دستیابی به اهداف واحد اقتصادی در نظر می‌گیرند.

۲-۵- پیشینه‌ی پژوهش

پایک و همکاران (۲۰۲۰)، به بررسی اثرات پیچیدگی سازمانی بر افشای داوطلبانه، مسیری که از طریق آن بر افشاگری تأثیر می‌گذارد، پرداختند. به‌طور کلی، یافته‌ها حاکی از آن است که مدیران شرکت‌های پیچیده برای تقاضای بیش‌تر اطلاعات با افزایش میزان پیش‌بینی درآمد به تقاضای بازار پاسخ می‌دهند. رومن و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی شرکت‌ها به دنبال کاهش اثرات نامطلوب پیچیدگی گزارش‌گری مالی با سرمایه‌گذاری در تخصص حسابداری پرداختند و دریافتند شورای گزارش‌گری مالی به‌طور مثبتی با تخصص حسابداری هیئت مدیره و کمیته‌ی حسابرسی شرکت ارتباط دارد. لینگ لی لیسچ لیندا و همکاران (۲۰۱۹) به این تحقیق پرداختند که آیا مهارت حسابداری کمیته‌ی حسابرسی با ایجاد انگیزه در حسابرسان برای انجام ممیزی‌های کنترل داخلی دقیق و انجام ارزیابی‌های کنترل داخلی مناسب، به ارتقای حسابرسی کیفیت ممیزی کمک می‌کند؟ شرکت‌هایی که ضعف‌های اساسی کنترل داخلی موجود و احتمالی دارند هنگامی که کمیته‌ی حسابرسی تخصص حسابداری بیش‌تری دارد احتمال کم‌تری از اخراج حسابرسان با نظر حسابرسی کنترل داخلی منفی را دارد.

چاپالا و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی «پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری»

پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که پیچیدگی گزارش‌گری مالی به‌طور مثبت با تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره شرکت و کمیته‌ی حسابرسی مرتبط است. همچنین نتایج نشان می‌دهد که تخصص حسابداری رابطه‌ی بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و نتایج منفی گزارش را کاهش می‌دهد. به‌طور خلاصه، این مطالعه درک ما از فعالیت‌های شرکت‌ها برای کاهش پیامدهای منفی پیچیدگی گزارش‌گری مالی و نقش تخصص حسابداری در این زمینه را افزایش می‌دهد.

هانگ و چنگ (۲۰۱۸) به بررسی «بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات بر احتمال وقوع تقلب» پرداختند. این نتایج از فرضیه نامتقارن اطلاعات حمایت می‌کند. یعنی: افزایش پیچیدگی اطلاعات شرکت‌ها، شفافیت اطلاعات را کاهش می‌دهد و بنابراین عدم تقارن اطلاعات بین مدیران و حساب‌برسان، و ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد. این تحقیقات نشان می‌دهد زمانی که شرکت دارای معاملات پیچیده مرتبط و تنوع محصول است، حساب‌برسان باید به ارائه‌ی کار حرفه‌ای حسابرسی توجه کنند.

هیتاش و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه‌ی بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و رفتار تحلیل‌گر پرداختند. نتایج نشان دادند که تحلیلگران مالی، پیچیدگی گزارش‌گری مالی را کم‌تر پوشش می‌دهند. همچنین نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که پیچیدگی اطلاعات حسابداری منجر به افزایش تأخیر در ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی نشده توسط شرکت‌ها نمی‌شود. اندازه‌ی شرکت، حق‌الزحمه حساب‌برس، تعداد بندهای گزارش حساب‌برس، درصد اقلام غیرمترقبه و عدم اطمینان در گزارش حساب‌برس به‌طور معناداری بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیرگذار نیست. در گزارش‌گری‌های مالی و اعلان سود شرکت‌ها، هدف بررسی تخصص و استقلال کمیته‌ی حسابرسی می‌باشد. استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی به‌منظور تعیین مبنایی برای تصمیمات مهم اقتصادی و سرمایه‌گذاری خود متقاضی دریافت اطلاعات به‌موقع درباره سود شرکت می‌باشند (حقانی، ارزنگ نیا، ۱۴۰۰).

هدف تحقیق رحیمی و همکاران (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر هم حرکتی سهام، عوامل ریسک تأخیر حسابداری و غیرحسابداری و کارایی قیمت‌گذاری سهام در میان سهامداران کوچک و بزرگ در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. نتایج نشان داد میزان هم حرکتی سهام در بین شرکت‌های دارای پیچیدگی گزارش‌گری مالی بالا، بیش‌تر از شرکت‌های با پیچیدگی‌های گزارش‌گری پایین می‌باشد.

هدف مسعود جامی (۱۳۹۹) از انجام تحقیق بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها می‌باشد. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌ها تأثیر بسزایی داشته و نقشی کلیدی و مهم ایفا می‌نماید. فلاح و متولی (خرداد ۱۳۹۹) رابطه پیچیدگی گزارش‌گری مالی با تخصص حسابداری را بررسی کرده نتایج تحقیق نشان داد که بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی با تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره رابطه‌ی مثبت و معنادار وجود دارد.

۳- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه‌ی اصلی: بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی و ضعف کنترل داخلی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

فرضیه‌ی فرعی اول: بین تخصص حسابداری اعضای هیئت مدیره و پیچیدگی گزارش‌گری مالی رابطه‌ی معنادار و مستقیم وجود دارد.

فرضیه‌ی فرعی دوم: بین تخصص حسابداری اعضای کمیته‌ی حسابرسی و پیچیدگی گزارش‌گری مالی رابطه‌ی معنادار و مستقیم وجود دارد.

فرضیه‌ی فرعی سوم: بین ضعف‌های کنترل داخلی و پیچیدگی گزارش‌گری مالی ارتباط معنادار و مستقیم وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع کاربردی و شبه تجربی است. همچنین از رویکرد پس رویدادی و طرح پس‌آزمون استفاده می‌شود. این تحقیق از نظر فرآیند اجرا (نوع داده‌ها) یک تحقیق کمی است، تحقیق حاضر با بررسی وجود رابطه‌ی بین چند متغیر و توصیف روابط بین آن‌ها در زمره‌ی تحقیق‌های توصیفی قرار می‌گیرد.

۴-۱- جامعه‌ی آماری پژوهش

در تحقیق حاضر به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و برای انتخاب نمونه‌ی آماری مناسب از روش غربالگری استفاده شده است بشرطی که دارای توقف نماد بیش از ۶ ماه نباشد، طی دوره‌ی زمانی تحقیق از بورس بیرون نرفته باشد، سال مالی آن منتهی به آخر اسفند باشد و اطلاعات مورد نیاز در بانک‌های اطلاعاتی در دسترس و جزء مؤسسات مالی و اعتباری، بانک‌ها، بیمه‌ها و صندوق‌های سرمایه‌گذاری نباشند.

جدول (۱) غربالگری

ردیف	عنوان	تعداد شرکت‌ها
۱	تعداد کل شرکت‌ها بورسی	۶۳۵
۲	تعداد شرکت‌های واسطه‌گری مالی	(۲۲۰)
۳	تعداد شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نمی‌باشد	(۱۴۲)
۴	تعداد شرکت‌های کم‌تر از ۱۸۰ روز فعالیت داشته‌اند	(۸۱)
۵	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها در دسترس نیست	(۹۲)
۶	جمع	۱۰۰

با توجه به شرایط و محدودیت‌های ذکرشده از تعداد ۸۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار طی دوره‌ی زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ در نمونه‌ی آماری از داده‌های ۱۰۰ شرکت برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

۲-۴- مدل‌های تحقیق

مدل فرضیه‌ی اول:

$$AE_{i,t} = \gamma_0 + \gamma_1 \text{Complexity}_{i,t} + \gamma_2 \text{Age}_{i,t} + \gamma_3 \text{Loss}_{i,t} + \gamma_4 \text{BR}_{i,t} + \gamma_5 \text{Growth}_{i,t} + \gamma_6 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل فرضیه‌ی دوم:

$$ACE_{i,t} = \gamma_0 + \gamma_1 \text{Complexity}_{i,t} + \gamma_2 \text{Age}_{i,t} + \gamma_3 \text{Loss}_{i,t} + \gamma_4 \text{BR}_{i,t} + \gamma_5 \text{Growth}_{i,t} + \gamma_6 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل فرضیه‌ی سوم:

$$\text{Intauweak}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Complexity}_{i,t} + \beta_3 \text{Lnsales}_{i,t} + \beta_4 \text{Ages}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_5 \text{Leve}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

۳-۴- تعریف متغیرهای تحقیق و نحوه‌ی اندازه‌گیری آن‌ها

۳-۴-۱- متغیرهای وابسته:

تخصص حسابداری هیئت‌مدیره (*Accounting Experts*): هرگاه اعضای هیئت‌مدیره دارای حداقل مدرک کارشناسی در حسابداری یا عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی و یا سوابق حرفه‌ای در حسابداری باشد برای آن شرکت عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد (چیچایلا و همکاران، ۲۰۱۸).

تخصص کمیته‌ی حسابرسی (*ACE*): بیانگر تعداد اعضای کمیته‌ی حسابرسی است که در زمینه‌ی حسابداری و حسابرسی مالی فعالیت دارند و دارای علم و دانش هستند عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته خواهد شد (رویایی، ابراهیمی، ۱۳۹۳).

ضعف کنترل داخلی (*Intauweak*): ضعف‌هایی است که حسابرس در گزارش‌های خود به آن اشاره می‌کند و معمولاً طی سال مالی برطرف می‌شود و در برخی موارد برطرف نمی‌گردد. در صورتی که شرکت ضعف کنترل داخلی داشته باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود (این اطلاعات از گزارش کمیته‌ی حسابرسی دریافت می‌شود).

۳-۴-۲- متغیر مستقل:

پیچیدگی گزارش‌گری مالی (*Complexity*): در این تحقیق برای اندازه‌گیری پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر اساس تحقیق بیگلر خانی و طالب نیا (۱۳۹۹) صورت‌های مالی تلفیقی، وجود بیش از یک نوع محصول و وجود اقلام تعهدی بیش از سطح میانگین اقلام تعهدی شرکت‌های

نمونه باشد، استفاده خواهد شد. در صورتی که شرکت‌ها هر یک فاکتور را دارا باشند، به عنوان شرکت‌های دارای پیچیدگی و در صورت هر سه فاکتور دارای پیچیدگی بیش‌تر شناسایی و در آن صورت مقدار متغیر پیچیدگی برابر ۱ می‌باشد و در غیر این صورت متغیر تحقیق برابر صفر است.

۳-۳-۴- متغیرهای کنترلی:

عمر شرکت (*Age*): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های عمر شرکت (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸).
ریسک ورشکستگی (*BR*): ریسک ورشکستگی، به وسیله‌ی مدل سوم شاخص آلتمن محاسبه می‌شود هر زمان $Z < 1.2$ گردید مقدار *BR* معادل یک می‌شود و در غیر این صورت عدد صفر می‌گردد (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸).

زیان شرکت (*Loss*): اگر شرکت در سال گذشته یا سال جاری زیان داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر می‌گیرد (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸).

رشد شرکت (*Growth*): تغییر نسبی در کل فروش نسبت به سال قبل. کل فروش در سال جاری تقسیم بر کل فروش سال گذشته منهای یک (چیچلا و همکاران، ۲۰۱۸).

ارزش شرکت (*MTB*): نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در پایان سالی.

لگاریتم فروش (*Lnsales*): لگاریتم طبیعی مجموع فروش‌های شرکت.

بازده دارایی‌ها (*ROA*): از تقسیم سود خالص پس از کسر مالیات به ارزش دفتری دارایی‌ها

به دست می‌آید.

اهرم مالی (*Lev*): بدهی کل دفتری ارزش تقسیم بر دارایی کل دفتری ارزش

۴-۳-۴- اقلام تعهدی

$$ACC_{i,t} = OI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

ACC اقلام تعهدی

OI سود عملیاتی

CFO جریان نقد عملیاتی

مدل آلتمن

$$Z = 0.717 * X1 + 0.84 * X2 + 3.1 * X3 + 0.42 * X4 + 0.998 * X5$$

X1 سرمایه در گردش به کل دارایی

X2 سرمایه‌ی انباشته به کل دارایی

X3 سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی

X4 ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری بدهی

X5 فروش به کل دارایی

با این تفسیر که

حالت ورشکستگی کامل: مقدار Z کوچک‌تر از ۲.۱
حالت مابین ورشکستگی و غیر ورشکستگی: مقدار Z بین ۲.۱ و ۲.۲
حالت سلامت کامل: مقدار Z بزرگ‌تر از ۲.۲

۴-۴- تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

۴-۴-۱- آمار توصیفی

مهم‌ترین ویژگی استفاده از آمار توصیفی برای خلاصه کردن اطلاعات جمع‌آوری شده تحقیق که حجم بزرگی را تشکیل می‌دهد. جدول ۲، شاخص‌های مرکزی شامل: میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی شامل: انحراف معیار، ضریب کشیدگی و ضریب چولگی داده‌ها را نشان می‌دهد. میانگین رشد شرکت ۲۴.۰۰ که نشان دهنده این است که مقدار متوسط رشد شرکت‌ها ۲۴ صدم است و میانه‌ی ۲۰.۰۰ یعنی نیمی از شرکت‌ها کم‌تر از ۲۰٪ رشد داشتند و نیمی دیگر ۲۰٪ رشد داشتند. در جدول طبق خروجی داده‌ها، اهرم مالی و رشد شرکت و لگاریتم فروش به نرمال نزدیک می‌باشد و متغیرهای سن شرکت، ارزش شرکت و بازده دارایی‌ها از توزیع نرمال فاصله دارند.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	میانگین	میانه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
		<i>Mean</i>	<i>Median</i>	<i>Std.DEV</i>	<i>Skew-ness</i>	<i>Kurtosis</i>
پیچیدگی گزارش‌گری مالی	COM- PLEXITY	۰/۹۱۵۰	۱/۰۰۰۰	۰/۲۷۹۰	-۲/۹۷۶۲	۹/۸۵۷۶
تخصص حسابداری هیئت مدیره	AE	۰/۷۷۶۲	۱/۰۰۰۰	۰/۴۱۷۰	-۱/۳۲۵۷	۲/۷۵۲۵
تخصص کمیته‌ی حسابرسی	ACE	۰/۸۴۱۲	۱/۰۰۰۰	۰/۳۶۵۷	-۱/۸۶۷۶	۴/۴۸۷۹
ورشکستگی شرکت‌ها	BR	۰/۱۹۲۵	۱/۰۰۰۰	۰/۳۹۴۵	۱/۵۵۹۹	۳/۴۳۳۲
ضعف کنترل داخلی	intaweak	۰/۷۴۸۷	۱/۰۰۰۰	۰/۴۳۴۰	-۱/۱۴۷۰	۲/۳۱۵۷
زیان شرکت	loss	۰/۱۳۶۳	۱/۰۰۰۰	۰/۳۴۳۳	۲/۱۲۰۷	۵/۴۹۷۱
سن شرکت	AGE	۳/۶۴۱۶	۳/۷۶۱۲	۰/۳۴۱۹	-۰/۷۰۴۴	۲/۴۰۴۵
اهرم مالی	LEVER- AGE	۰/۵۷۶۸	۰/۵۷۶۹	۰/۱۷۲۹	-۰/۰۹۳۸	۲/۰۸۷۹
رشد شرکت	Growth	۰/۲۳۹۵	۰/۱۹۸۶	۰/۳۲۰۱	۰/۴۴۳۸	۲/۵۱۸۵
لگاریتم فروش	Lansales	۴/۱۵۶۰	۱۴/۰۳۹۵	۱/۳۲۷۲	۰/۴۳۷۶	۲/۹۷۲۹
ارزش شرکت	MTB	۶/۰۵۸۲	۳/۷۱۶۰	۶/۰۱۲۱	۱/۸۲۳۵	۵/۵۹۴۷
بازده دارایی	ROA	۰/۱۳۱۲	۰/۱۰۶۵	۰/۱۰۷۲	۰/۵۳۸۳	۲/۴۸۱۲

۴-۵- آزمون فرضیه‌ها

با توجه به متغیرهای وابسته دوارزشی در مدل‌های تحقیق باید از آزمون مدل لاجیت استفاده کرد و این مدل رگرسیونی باینری می‌باشد که با استفاده از آزمون لاجیت برای برآورد مدل و صحت متغیرهای مدل انجام می‌شود.

۴-۵-۱- آزمون فرضیه‌ی اول:

طبق مشاهدات جدول ۴-۳، آماره‌ی Z در متغیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی ۸/۲۳۱۱۲ و آماره‌ی معنادار آن ۰/۰۰۰۰ است که فرض صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد گردید یعنی مدل فرضیه‌ی اول مورد قبول و معناداری می‌باشد و چون ضریب رگرسیون و آماره‌ی Z هر دو مثبت هستند رابطه‌ی مثبت و معنادار دارند و مقدار آماره‌ی LR ۱۹۱/۹۶۲۸ و سطح معنادار آن تقریباً ۰/۰۰۰۰ است که از ۵ درصد کمتر می‌باشد و بر معناداری کلی مدل صحت می‌گذارد و ضریب مک - فادن، که نشان دهنده توان توضیح دهنده‌ی بیش‌تر مدل می‌باشد و در نقطه‌ی مطلوبی می‌باشد که طبق آزمون فرضیه‌ی اول ضریب مک فادن ۰/۲۳ که برای این مدل مناسب است و برای درصد صحت پیش‌بینی مدل را محاسبه تا از نیکویی برازش آن اطمینان حاصل نمایید (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷) و درصد کلی پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی اول ۷۵/۱۲ درست می‌باشد. در نتیجه مدل فرضیه‌ی اول مورد قبول و قوی و معنادار و مثبت می‌باشد.

جدول (۳) برآورد رگرسیون باینری فرضیه‌ی اول

$AE_{i,t} = \gamma_0 + \gamma_1 Complexity_{i,t} + \gamma_2 Age_{i,t} + \gamma_3 Loss_{i,t} + \gamma_4 BR_{i,t} + \gamma_5 Growth_{i,t} + \gamma_6 MTB_{i,t} + \epsilon_{i,t}$					
نام متغیر	مقدار ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره‌ی Z	سطح معناداری	نتیجه
عرض از مبدأ	۴/۴۲۳۷۷۱	۱/۱۶۰۶۹۸	-۳/۸۱۱۳۰۲	۰/۰۰۰۱	-
پیچیدگی گزارش‌گری مالی	۴/۳۶۶۸۱۱	۰/۵۳۱۰۴۱	۸/۲۳۱۱۲	۰/۰۰۰۰	رد H_0
عمر شرکت	۰/۴۷۵۱۲۴	۰/۳۰۲۵۳۶	۱/۵۷۰۴۷۱	۰/۱۱۶۳	-
زیان شرکت	-۰/۵۴۰۰۱۵	۰/۳۰۳۴۲۶	-۱/۷۷۹۷۲۸	۰/۰۷۵۱	-
ریسک ورشکستگی	۰/۶۴۰۵۸۳	۰/۳۱۰۲۰۹	۲/۰۶۵۰۰۷	۰/۰۳۸۹	-
رشد شرکت	۰/۱۷۱۶۰۲	۰/۳۳۷۸۰۵	۰/۵۰۷۹۹۱	۰/۶۱۱۵	-
ارزش شرکت	-۰/۰۱۰۹۹۲	۰/۰۱۷۲۸۱	-۰/۶۳۶۰۸۶	۰/۵۲۴۷	-
سطح معناداری راست‌نمایی LR	۰/۰۰۰۰	آماره‌ی راست‌نمایی LR	۱۹۱/۹۶۲۸	ضریب مک- فادن	۰/۲۲۵۶۸۴
نتایج محاسبه‌ی درصد صحت پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی اول					
تعداد مشاهدات کل	۸۰۰	درصد پیش‌بینی مشاهدات درست کل	۷۵/۱۲		

۴-۵-۲- آزمون فرضیه‌ی دوم

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌کنید آماره‌ی Z در متغیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی ۹/۹۱۴۵ و آماره‌ی معنادار آن ۰/۰۰۰۰ است که فرض صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد گردید. یعنی مدل فرضیه‌ی اول مورد قبول و معنادار می‌باشد و چون ضریب رگرسیون و آماره‌ی Z هر دو مثبت

هستند رابطه‌ی مثبت و معنادار دارند مقدار آماره‌ی LR ۱۵۰/۵۶۳۲ و سطح معنادار آن تقریباً ۰/۰۰۰۰ است که از ۵ درصد کمتر می‌باشد و بر معناداری کلی مدل صحه می‌گذارد و ضریب مک - فادن که نشان‌دهنده توان توضیح دهنده‌ی بیش‌تر مدل می‌باشد و در نقطه‌ی مطلوبی می‌باشد که طبق آزمون فرضیه‌ی دوم ضریب مک فادن ۰/۲۲ که برای این مدل مناسب است و برای درصد صحت پیش‌بینی مدل را محاسبه تا از نیکویی برازش آن اطمینان حاصل نمایید (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷) و در صد کلی پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی دوم ۸۰/۲۱ درست می‌باشد. در نتیجه مدل فرضیه‌ی دوم هم مورد قبول و قوی، معنادار و مثبت می‌باشد.

جدول (۴) برآورد رگرسیون باینری فرضیه‌ی دوم

$ACE_{i,t} = \gamma_0 + \gamma_1 Complexity_{i,t} + \gamma_2 Age_{i,t} + \gamma_3 Loss_{i,t} + \gamma_4 BR_{i,t} + \gamma_5 Growth_{i,t} + \gamma_6 MTB_{i,t} + \epsilon_{i,t}$						
نام متغیر	مقدار ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره‌ی Z	سطح معناداری	نتیجه	
عرض از مبدأ	-۳/۲۷۹۹۶۹	۱/۱۶۸۲۷۰	-۲/۸۰۷۵۴۴	۰/۰۰۵۰	-	
پیچیدگی گزارش‌گری مالی	۳/۲۴۶۸۹۶	۰/۳۲۷۴۸۷	۹/۹۱۴۵۹۰	۰/۰۰۰۰	رد H_0	
عمر شرکت	۰/۵۱۲۸۷۱	۰/۳۳۰۶۳۴	۱/۵۵۱۱۷۶	۰/۱۲۰۹	-	
زیان شرکت	-۰/۵۱۲۰۵۷	۰/۳۴۳۳۳۲	-۱/۴۹۱۴۳۴	۰/۱۳۵۸	-	
ریسک ورشکستگی	۰/۳۷۳۲۸۵	۰/۳۲۹۴۶۰	۱/۱۳۳۰۲۰	۰/۲۵۷۲	-	
رشد شرکت	-۰/۱۵۷۳۳۰	۰/۳۷۴۵۶۶	-۰/۴۲۰۰۳۴	۰/۶۷۴۵	-	
ارزش شرکت	۰/۰۶۹۵۳۶	۰/۰۳۳۷۸۲	۲/۹۲۳۹۴۹	۰/۰۰۳۵	-	
سطح معناداری راست‌نمایی LR	۰/۰۰۰۰	آماره‌ی راست‌نمایی LR	۱۵۰/۵۶۳۲	ضریب مک- فادن	۰/۲۱۵۰۴۵	
نتایج محاسبه‌ی درصد صحت پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی اول						
تعداد مشاهدات کل	۸۰۰	درصد پیش‌بینی مشاهدات درست کل	۸۰/۲۱			

۴-۵-۳- آزمون فرضیه‌ی سوم

بنابر مشاهدات در جدول ۴-۵، آماره‌ی Z در متغیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی ۷/۹۱۱۴۰۷ و آماره‌ی معنادار آن ۰/۰۰۰۰ است که فرض صفر با اطمینان ۹۵ درصد رد گردید. یعنی مدل فرضیه‌ی اول مورد قبول و معنادار می‌باشد و چون ضریب رگرسیون و آماره‌ی Z هر دو مثبت هستند رابطه‌ی مثبت و معنادار دارند مقدار آماره‌ی LR ۱۷۱/۴۱۲۱۳ و سطح معنادار آن تقریباً ۰/۰۰۰۰ است که از ۵ درصد کمتر می‌باشد و بر معناداری کلی مدل صحه می‌گذارد و ضریب مک - فادن که نشان‌دهنده توان توضیح دهنده‌ی بیش‌تر مدل می‌باشد و در نقطه‌ی مطلوبی می‌باشد که طبق آزمون فرضیه‌ی سوم ضریب مک فادن ۰/۱۹ که برای این مدل مناسب است و برای درصد صحت پیش‌بینی، مدل را محاسبه تا از نیکویی برازش آن اطمینان حاصل نمایید (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷) و درصد کلی پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی سوم ۷۱/۴۳ درست می‌باشد. در نتیجه مدل فرضیه‌ی سوم هم مورد قبول و قوی، مثبت و معنادار می‌باشد.

جدول (۵) برآورد رگرسیون باینری فرضیه‌ی سوم

Intauweak $i,t = \beta_0 + \beta_1 \text{ Complexity } i,t + \beta_3 \text{ Lnsales } i,t + \beta_4 \text{ Ages } i,t + \beta_5 \text{ ROA } i,t + \beta_5 \text{ Leve } i,t + \varepsilon_{i,t}$						
نام متغیر	مقدار ضریب رگرسیون	خطای استاندارد	آماره‌ی Z	سطح معناداری	نتیجه	
عرض از مبدأ	-۴/۳۹۳۴۱۰	۱/۴۷۵۴۵۸	-۲/۹۷۷۶۵۸	۰/۰۰۲۹	-	C
پیچیدگی گزارش‌گری مالی	۴/۲۲۱۴۴۰	۰/۵۳۳۵۸۹	۷/۹۱۱۴۰۷	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	COMPLEXITY
فروش شرکت	۰/۰۴۵۲۲۸۰	۰/۰۷۳۹۹۰	۰/۶۱۱۹۷۲	۰/۵۴۰۶	-	LNSALS
عمر شرکت	۰/۳۰۹۷۳۲	۰/۲۷۸۴۳۷	۱/۱۱۲۳۹۵	۰/۲۶۶۰	-	AGE
بازده دارایی	-۱/۵۷۱۸۴۰	۱/۰۹۱۰۴۲	-۱/۴۴۰۶۷۸	۰/۱۴۹۷	-	ROA
اهرم مالی	۰/۱۲۵۱۷۰	۰/۶۷۶۸۸۸	۰/۱۸۴۹۲۰	۸۵۳۳/۰	-	LEV
سطح معناداری راست‌نمایی LR	۰/۰۰۰۰	آماره‌ی راست‌نمایی LR	۱۷۱/۴۱۲۳	ضریب مک-فادن	۰/۱۹۰۰۵۱	
نتایج محاسبه‌ی درصد صحت پیش‌بینی مدل فرضیه‌ی اول						
تعداد مشاهدات کل	۸۰۰	درصد پیش‌بینی مشاهدات درست کل	۷۱/۴۳			

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

۵-۱- بحث و نتیجه‌گیری

در فرضیه‌ی اول به این مطلب پرداخته شده است که بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره رابطه‌ای وجود دارد که در این تحقیق نتیجه شده است که رابطه‌ی مثبت و معناداری بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره وجود دارد یعنی هرچه پیچیدگی گزارش‌گری مالی بیشتر باشد نیاز بیشتری به تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره است یعنی اثر مثبت معناداری باهم دارند که این نتیجه با مبانی نظری مبنی بر این که اعضای هیئت‌مدیره برای مدیریت مؤثر، پیچیدگی گزارش‌گری مالی نیاز به درک عمیق استانداردها و مقررات مربوطه می‌باشد. بنابراین با این تئوری که تعدادی از اعضای هیئت‌مدیره دارای تخصص حسابداری باشند منطبق است و همچنین با تحقیقات چایچالا و همکاران (۲۰۱۸) تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی به‌طور مثبت با پیچیدگی گزارش‌گری مالی ارتباط دارد و با نظر رومن و همکاران (۲۰۱۹) شورای گزارش‌گری مالی به‌طور مثبتی با تخصص حسابداری هیئت‌مدیره ارتباط دارد و نتایج منفی گزارش‌گری مالی را کاهش می‌دهد، رابطه همسو و هماهنگ دارد.

در فرضیه‌ی دوم بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی رابطه وجود دارد. در این تحقیق نتیجه شده است که رابطه‌ی مثبت و معناداری بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی وجود دارد یعنی هرچه پیچیدگی گزارش‌گری مالی بیشتر باشد نیاز بیشتری به تخصص اعضای کمیته‌ی حسابرسی است یعنی اثر مثبت و معناداری باهم دارند که این نتیجه با مبانی نظری مبنی بر تأثیر وجود کمیته‌ی

حسابرسی بر بهبود گزارش‌گری مالی به‌طور واضح مشهود است به‌طوری‌که کمیته‌ی حسابرسی به ایجاد ارتباط مناسب بین هیئت مدیره و حساب‌رسان داخلی و مستقل شرکت می‌باشد و بر مدیریت ارشد شرکت به‌عنوان بازدارنده مدیریت از زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی که تحت نظر هیئت مدیره می‌باشد، نقش مؤثری ایفا می‌کند و کمیته‌ی حسابرسی باعث اثربخشی بیش‌تر گزارش‌گری مالی و اعتباردهی به آن می‌باشد و پیچیدگی گزارش‌گری مالی را به حداقل ممکن می‌رساند منطبق است و همچنین با تحقیقات (بنی م‌هد، ۱۳۹۷) کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارش‌گری مالی ارتباط مستقیم و معناداری دارد و تحقیق هان و گوآ (۲۰۲۱) حسابداری الکترونیکی در حال حاضر می‌تواند داده‌کاوی و تجزیه و تحلیل داده‌ها را از چند بعد بکار گیرد و این فناوری به اهداف حسابرسی که یکی از این اهداف، گزارش‌گری مالی بدون مانع و پیچیدگی باشد کمک کند و تحقیق تختائی و همکاران (۲۰۰۰) وجود افرادی با تخصص مالی و حسابداری و حسابرسی در کمیته‌ی حسابرسی و افزایش بهبود اثربخشی کمیته‌ی حسابرسی به‌منظور اطمینان از ارائه صادقانه فرآیند گزارش‌گری است. در نتیجه کمیته‌ی حسابرسی بر کیفیت و بدون پیچیدگی گزارش‌گری مالی ارتباط مثبت و معناداری دارد، و همسو و هماهنگ می‌باشد.

در فرضیه‌ی سوم بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و ضعف کنترل داخلی رابطه وجود دارد که در این تحقیق نتیجه شده است که رابطه‌ی مثبت و معناداری بین پیچیدگی گزارش‌گری مالی و ضعف کنترل داخلی وجود دارد یعنی هرچه پیچیدگی گزارش‌گری مالی زیاد باشد در نتیجه ضعف کنترل داخلی بیش‌تری در گزارش‌های مالی وجود دارد، یعنی یک رابطه‌ی مثبت و معناداری باهم دارند. این نتیجه با مبانی نظری مبنی بر گزارش‌های مالی متقلبانه نه‌تنها از نظر اخلاقی در سطح افراد و شرکت‌ها موجب نگرانی‌هایی بلکه تحمیل زیان مالی بسیاری به افراد و جامعه می‌شود. این پدیده روند افزایشی داشته و امری اجتناب‌ناپذیر است که بازار سرمایه‌ی ایران نیز در معرض چنین تهدیدی است. این یکی از تهدیدات بازارهای سرمایه گزارش‌گری مالی متقلبانه می‌باشد که از ضعف کنترل‌های داخلی ناشی می‌شود و همچنین با تحقیقات پرویزلو و همکاران (۱۳۹۹) سیستم کنترل‌های داخلی در شرکت اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را افزایش می‌دهد. رضایی و مرتضی (۱۳۹۹) بین دوگانگی مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره و ضعف کنترل‌های داخلی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. ژانگ، جیان ژو و نان ژو (۲۰۰۶): اغلب شرکت‌های طبقه‌بندی شده به‌عنوان شرکت‌های دارای نقاط ضعف کنترل داخلی، اعضای کمیته‌ی حسابرسی با دانش مالی کم‌تری داشتند. در ایران نیز زارعی در سال (۱۳۷۱) نتایج تحقیق حاکی از وجود نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی در بخشی از شرکت‌های تحت بررسی کشور است. فنگ و همکارانش (۲۰۰۵) ارتباط مثبت میان اثربخشی کنترل داخلی و عملیات شرکت ارائه می‌دهند. (هویتاش ۲۰۱۸) ارتباط مثبتی بین نقاط ضعف کنترل داخلی، و پیچیدگی گزارش‌گری مالی وجود دارد. همسو و هماهنگ است.

۵-۲- پیشنهاد کاربردی

با توجه به پژوهش حاضر بنا بر فرضیه‌ی اول تحقیق اثر مثبت و معناداری پیچیدگی گزارش‌گری

مالی بر تخصص هیئت مدیره، پیشنهاد می‌شود: ۱- شرکت‌های بورسی دارای پیچیدگی باید هیئت مدیره دارای تخصص حسابداری داشته باشد. ۲- برای مدیران متخصص در این شرکت‌ها با برنامه‌ریزی دوره‌های ضمن خدمت و آموزش‌هایی در حوزه تخصصی حسابداری جهت به‌روز بودن در زمینه استانداردها، قوانین مقررات تدوین گردد.

بنا بر فرضیه‌ی دوم تحقیق اثر مثبت و معناداری پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر تخصص حسابداری کمیته‌ی حسابرسی، پیشنهاد می‌شود: ۱- در انتصاب اعضای کمیته‌ی حسابرسی به تخصص حسابداری اعضای کمیته‌ی حسابرسی توجه شایان شود. ۲- برای اعضای کمیته دوره‌های ضمن خدمت در زمینه‌ی تخصص‌های حسابداری در نظر گرفته شود.

بنا بر فرضیه‌ی سوم تحقیق با توجه به اثر مثبت و معناداری پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر ضعف کنترل داخلی پیشنهاد می‌شود: ۱- برای درک پیچیدگی‌ها و انتخاب راهکارهای مناسب برای برخورد با پیچیدگی‌ها از متخصصان در ارکان حاکمیتی استفاده گردد تا موجب کاهش نقاط ضعف گردد. ۲- از حسابرسی داخلی برای پیش‌گیری از نقاط ضعف به‌طور کارا و اثربخش استفاده گردد و در شرکت‌های با پیچیدگی به این واحد توجه خاص گردد.

۵-۳- پیشنهاد برای تحقیقات بعدی

انتظار می‌رود محققان آینده تأثیر پیچیدگی گزارش‌گر مالی بر محافظه‌کاری حسابداری، حاکمیت شرکتی و بررسی تأثیر تورم سود، کارایی سرمایه‌گذاری شرکت‌ها، ساختار سرمایه، تأثیر جنسیت هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی مورد و بررسی قرار دهند. همچنین تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر ساختار سرمایه و ضعف کنترل داخلی و تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر ورشکستگی شرکت از ضعف کنترل داخلی.

منابع:

افلاطونی، عباس. (۱۳۹۶). اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار ایویوز، تهران: ترمه.

بیگلرخانی، غلامرضا؛ طالب‌نیا، قدرت‌اله. (۱۴۰۰). بررسی اثرات کاهش پیچیدگی گزارش‌گری مالی با مسئولیت اجتماعی و مدیریت سود، فصلنامه‌ی علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۰ (۳۸): ۱-۲۱.

بنی مهد، بهمن؛ عربی، مهدی؛ حسن‌پور، شیوا. (۱۳۹۷). پژوهش‌های تجربی و روش‌شناسی در حسابداری، تهران: ترمه.

بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۵). اثرگذاری کیفیت کمیته‌ی حسابرسی بر تحقق اهداف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی. فصلنامه‌ی مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۳ (۵۲): ۱۷۱-۱۹۶.

پیشوایی، سید تقی. (۱۳۹۵). سیر تکاملی حسابرسی در جهان و ایران. کنفرانس جامع علوم مدیریت و حسابداری، تهران: ۱-۱۵.

حقانی، علی؛ ارژنگ نیا، مائده. (۱۴۰۰). بررسی تخصص و استقلال کمیته‌ی حسابرسی در

گزارش‌گری‌های مالی و اعلان سود شرکت‌ها. پنجمین کنفرانس بین‌المللی چشم‌اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، تهران: ۱-۱۳.

حاجیه‌ها، زهره؛ محمدحسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۶): ۱۱۹-۱۳۷.

خوشکار، فرزین؛ نظری، فرشته؛ عباسی، سمیه. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی بر تغییر حسابرِس. فصلنامه‌ی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴ (۴۴): ۴۰-۵۹.

خالقی کسبی، پروانه؛ آقایی، محمدعلی؛ رضایی، فرزین. (۱۳۹۹). تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر پدیده‌ی برجستگی. حسابداری مدیریت، ۱۳ (۴۵): ۷۷-۸۹.

سرهنگی، حجت؛ ابراهیمی، سعید؛ اله یاری ابهری، حمید. (۱۳۹۳). بررسی پیچیدگی گزارش‌گری مالی بر رفتار معاملاتی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۷ (۲۷)، ۵۹-۷۸.

رضایی، مرتضی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه‌ی بین ویژگی‌های هیئت مدیره و ضعف کنترل‌های داخلی. پنجمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، تهران: ۲۹-۱.

رشیدی، سعید؛ جلیلیان، امید. (۱۳۹۶). مطالعه تأثیر پیچیدگی حسابداری بر ساختار سرمایه. کنفرانس ملی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی، کازرون. ۱۰-۱.

رشیدی، سعید. (۱۳۹۶). مطالعه تأثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارش‌گری مالی بر ساختار سرمایه. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد کرمانشاه.

الحی، اله کرم؛ بزرگمهریان، شاهرخ؛ جنت‌مکان، حسین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر پیچیدگی اطلاعات حسابداری بر تأخیر ارائه‌ی صورت‌های مالی حسابرسی شده و عدم تقارن اطلاعاتی با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۱۴ (۳): ۸۷-۱۱۶.

علی پناه، حکیمه. (۱۳۹۹). مطالعه‌ی رابطه‌ی بین افشای ضعف کنترل داخلی و ویژگی‌های کمیته‌ی حسابرسی بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. اولین کنفرانس علمی پژوهشی مدیریت، اقتصاد و حسابداری: ۱-۲۵.

فتحی، وحید. (۱۴۰۰). تأثیر ویژگی‌های مالکیتی بر نقاط ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. هشتمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و بانکداری: ۱-۱۱.

فلاح، رضا؛ متولی، خدیجه. (۱۳۹۹). پیچیدگی گزارش‌گری مالی و تخصص حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. اولین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، استانبول: ۱-۱۳.

فرهنگ دوست، شایان. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر پیچیدگی‌های حسابداری، واحد تجاری و اطمینان بخشی حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه امام رضا (ع).

کیوانی، رجب‌علی؛ درویشی، فرشته. (۱۳۹۹). تأثیر کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه‌ی میان کیفیت گزارش‌گری مالی و ارزش سهامداران. چهارمین کنفرانس ملی پژوهش در حسابداری و مدیریت، تهران: ۱-۱۱۲.

کاشانی پور، محمد؛ حجازی، رضوان؛ جندقی، غلامرضا؛ فلاح برندق، مهدی. (۱۳۹۹). تأثیر پیچیدگی گزارش‌گری ابزارهای مالی بر مؤلفه‌های شناختی و قضاوتی سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی در چارچوب نظریه‌ی بارشناختی. پژوهش‌های کاربردی در گزارش‌گری مالی. ۱۷: ۱۹۱-۲۲۶.

مهربان پور، محمدرضا؛ جندقی قمی، محمد؛ محمدی، منصور. (۱۳۹۶). بررسی اثر روابط سیاسی شرکت‌ها بر به‌کارگیری معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته. حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۳): ۱۴۷-۱۶۸.

ورهرامی، ویدا؛ محمدی، پویان. (۱۳۹۹). تأثیر دوره‌ی همکاری مدیرعامل و مدیر حسابرسی داخلی بر پیچیدگی گزارش‌گری مالی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰ (۳): ۲۱۳-۲۳۴.

Ali Panah, Hakimeh. (2020). Study of the relationship between revealing the weakness of internal control and the characteristics of the audit committee on profit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange, the first scientific research conference on management, economics and accounting, 1-25. (In Persian)

Aphlatoni, Abbas. (2017). Econometrics in Financial and Accounting Research with Ivy News Software, Tehran: Termeh. (In Persian)

Biglerkhani, Gholamreza; Talibnia, the power of God (2021). nvestigating the effects of reducing the complexity of financial reporting with social responsibility and profit management. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge. 10 (38). 21-1. (In Persian)

Banimahd, Bahman; Arabi, Mehdi; Hassanpour, Shiva. (2018). Experimental Research and Methodology in Accounting, Tehran: Termeh. (In Persian)

Bloomfield, R. (2008). Discussion of annual report readability, current earnings, and earnings persistence. Journal of Accounting and Economics 45 (2-3): 248-252.

Fathi, Vahid. (2021). The effect of ownership characteristics on the weaknesses of internal control in companies listed on the Tehran Stock Exchange. 8th International Conference on New Research in Management, Economics, Accounting and Banking. 1-11. (In Persian)

Fallah, Reza; Motavi, Khadijeh. (2020). The complexity of financial reporting and accounting expertise in companies listed on the Tehran Stock Exchange. First International Conference on Accounting and Management, Istanbul. 1-13. (In Persian)

Farhang Doošt, Shayan (2014). Investigating the Impact of Accounting Complexities, Business Unit, and Auditors' Assurance on Audit Fees. Master Thesis, Imam Reza University. (In Persian)

Haqqani, Ali; Arjang Nia, Maedeh. (2021). Review of the Expertise and Independence of the Audit Committee in Financial Reporting and Profit Announcement of Companies, Fifth International Conference on New Perspectives in Management, Accounting and Entrepreneurship. Tehran. 13-1. (In Persian)

Filzen, J. J. & Peterson, K. (2015). Financial Statement Complexity and Meeting Analysts' Expectations. Contemporary Accounting Research Vol. 32 No. 4. 1560-1594.

Hajiha, Zohreh; Mohammad Hossein Nejad, Soheila (2015). Factors affecting weaknesses with the importance of internal control. Financial accounting and auditing research. 7 (26), 119-137. (In Persian)

Khoshkar, Farzin; Theoretical, angel; Abbasi, Somayeh. (2020). Investigating the effect of accounting information complexity and audit quality on auditor change. Journal of New Research Approaches in Management and Accounting. 4 (44), 40-59. (In Persian)

Khalegh kasab, Parvane; Aghaei, Mohammad Ali; Rezaei, Farzin (2020). The effect of quality of accounting information on the phenomenon of prominence. Journal of Management Accounting, 13(45).89-77. (In Persian)

Kiwani, Rajab Ali; Darwish, Fereshteh (2020). The effect of the audit committee on the relationship between the quality of financial reporting and the value of shareholders. Fourth National Conference on Research in Accounting and Management, Tehran.1-112. (In Persian)

Kashanipour, Mohammad; Hejazi, Rezvan; Gholamreza, Jandaghi; Fallah Brandaq, Mehdi. (2020). The Impact of Financial Instrument Reporting Complexity on Investors' Cognitive and Judicial Components: Experimental Evidence in the Framework of Cognitive Load Theory. Applied research in financial reporting. (17), 191-226. (In Persian)

-Mehrabanpour, Mohammad Reza; Jandaghi Qomi, Mohammad; Mohammadi, Mansour. (2017). Investigating the effect of corporate political relations on the use of unusual transactions with affiliates. Bi-Quarterly Journal of Value and Behavioral Accounting, 2 (3), 147-168. (In Persian)

-Mikhail A. Gorshunov a, Achilles A. Armenakis b, Stanley G. Harris b, H. JackWalkerb (2021). Quad-qualified audit committee director: Implications for monitoring and reducing financial corruption Practice 21 (2), 72-86.

Pishvaei, Seyed Taqi. (2015). Evolution of Auditing in the World and Iran, Comprehensive Conference on Management and Accounting Sciences. Tehran. 15-1. (In Persian)

-Paul N. Tanyi :David B. Smith(2014). Busyness, Expertise, and Financial Reporting Quality of Audit Committee Chairs and Financial Experts , A Journal of Practice & Theory (2015) 34 (2): 59–89.

Rezaei, Morteza. (2020). Investigating the relationship between the characteristics of the board and the weakness of internal controls. Fifth International Conference on Modern Management and Accounting Studies in Iran, Tehran.29-1. (In Persian)

Rashidi, Saeed; Jalilian, Omid. (2017). Study of the effect of accounting complexity on capital structure. National Conference on New Research in Management, Economics and Humanities, Kazerun. 10-1. (In Persian)

Rashidi, Saeed. (2017). Study of the effect of accounting complexity and financial reporting transparency on capital structure. Master Thesis, Azad University, Kermanshah Branch. (In Persian)

Roman Chychyla, R Chychyla, AJ Leone, M Minutti-Meza (2018). Complexity of Financial Reporting Standards and Accounting Expertise, Journal of Accounting and Economics, 67 (1), 226-253

Robert Felix ;Mikhail Pevzner ; (2021). Cultural Diversity of Audit Committees and Firms' Financial Reporting Quality Mengxin Zhao Accounting Horizons ,35(9): 143-159

Rani Hoitash, Udi Hoitash & Ari Yezegel (2021). Can sell-side analysts' experience, expertise and qualifications help mitigate the adverse effects of accounting reporting complexity? volume 95, issue 3. 1 – 32

Salehi, Allah Karam; Bozorgmehrian, Shahrokh; Janat Makan, Hussein (2017). Investigating the effect of complexity of accounting information on the delay in submitting audited financial statements and information asymmetry with emphasis on the role of audited quality. *Journal of Financial Accounting Knowledge*. 14 (3), 116-87. (In Persian)

Sarhangi, Hojjat; Ebrahimi, Saeed; Allah Yari Abhari, Hamid. (2014). Investigating the complexity of financial reporting on the trading behavior of investors in the Iranian capital market. *Quarterly of the stock exchange*. 7 (27), 59-78. (In Persian)

Varhrami, Vida; Mohammadi, Pouyan. (2020). The Impact of the CEO and Internal Audit Course on the Complexity of Financial Reporting. *Empirical Accounting Research*, 10 (3), 213-234. (In Persian)

Yu-Tzu, Changa; Hanchung, Chenb; Rainbow K. Chengc; Wuchun Chia (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, vol. 15(1), pages 1-19.

Yubi Gao; Lirong Han. (2021). Received Objectives of Auditing Financial Statements and Ways to Achieve Them, *Microprocessors and Microsystems* <https://doi.org/10.1016/j.micpro.2021.104036>.

Yu-Shun, Hung, Yu-Chen, Cheng. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis, *Asia Pacific Management Review*, Volume 23, Issue 2, 72-85.

Yu-Tzu, Changa; Hanchung, Chenb; Rainbow K. Cheng; Wuchun Chi (2019) The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, vol. 15(1), 1-19.



COPYRIGHTS

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