



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال دوم | شماره ششم | بهار ۱۴۰۱



صاحب امتیاز

انتشارات جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

مدیر مسئول

دکتر سید محمد علوی

سر دبیر

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

مشاور علمی

دکتر فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

مدیر داخلی

دکتر مژده کدخدایی الیادرائی

هیأت تحریریه

دکتر مهدی صالحی

استاد دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر احمد خدای پور

استاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

دکتر حسن یزدی‌فر

استاد حسابداری دانشگاه بورنموث انگلستان

دکتر محمد حسین قائمی

استاد دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر آریتا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر سید حسین سجادی

استاد دانشگاه شهید بهشتی

دکتر علی رضا فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد دانشگاه شهید بهشتی

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

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: article.iacpa.ir

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

به چاپ می‌رسد.

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

فهرست داوران دوره ششم

نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان	نام
دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)	محسن
صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب	فاطمه
پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	زهرا
جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	آزیتا
وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	حمیدرضا
حاجیها	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق	زهره
مهرانی	دانشیار	دانشگاه تهران	ساسان
حیدرپور	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی	فرزانه
مهربان پور	استادیار	دانشگاه تهران	محمد رضا
نوروزی	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد گنبدکاووس	محمد

تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی:

تفاوت دیدگاه حساب‌رسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی

محمد حسین صفرزاده، مجتبی مریدی، عباس هوشمند کاشانی

۸

بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها

مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی

فاطمه ژولانزاد، وحید بخردی نسب

۳۴

تأثیر افشای اختلاف حساب‌رس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حساب‌رس

و حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی پرداخت‌شده به حساب‌رسان جانشین

حسن همتی، محمد محمدی، ابراهیم میر شاهی

۵۶

تحلیل روابط حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسی و ریسک حساب‌رسی در مواجهه با تجدید آرائه و آشفتگی مالی

محمد حسنی، بیستون یونس حمه

۸۲

تأثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگاه تنفسی بر کیفیت حساب‌رسی

مهدی مرادی، ابوالفضل سلیمانی، مهدیه شکران برنجستانی

۱۱۲

تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حساب‌رسی به کمک رایانه

محمد مرفوع، پیمان بایزیدی، عبدالباسط صالح‌پور

۱۳۰

راهنمای نگارش مقالات

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

۱. شکل مقاله

مقاله در محیط نرم‌افزاری Word ۲۰۰۷، در اندازه صفحه A۴ (حاشیه‌ها از بالا ۴، پایین ۶/۵، چپ ۴/۵ و راست ۵ سانتی‌متر)، فونت عنوان: قلم فارسی متن B Titr با اندازه قلم: برای عنوان مقاله ۱۶ و برای نام نویسندگان ۱۲ به صورت پررنگ (Bold) و وسط چین؛ فونت متن: قلم فارسی متن B Zar با اندازه قلم: برای قسمت چکیده ۱۱، متن اصلی مقاله ۱۲، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، واژه‌های کلیدی ۱۰ و محتوای فارسی نگاره‌ها ۱۰؛ فاصله بین خطوط یک سانتی‌متر و تورفتگی ابتدای هر پاراگراف معادل ۰٫۳ سانتی‌متر و ردیف شده (Justify)؛ قلم انگلیسی متن Times New Roman با اندازه قلم: برای عنوان انگلیسی (پررنگ) ۱۴، چکیده انگلیسی ۱۲، فرمول‌ها ۱۱ (چپ‌چین)، پی‌نوشت ۱۱، منابع ۱۱، محتوای انگلیسی نگاره‌ها ۹، طبقه‌بندی موضوعی ۸؛ عناوین نگاره‌ها و نمودارها ایتالیک و پررنگ (Bold)، دارای فاصله ۶ نقطه (pt) قبل و بعد از نگاره و نمودار و به صورت وسط چین؛ حداکثر در ۱۸ صفحه (شامل منابع و مآخذ) و بدون شماره‌گذاری صفحات، حروف‌چینی و فایل اصلی مقاله و فایل بدون نام نویسنده از طریق سامانه‌ی دریافت و داوری مقالات article.iacpa.ir ارسال شود. تا جایی که ممکن است، در متن مقاله از عکس استفاده نشود و در صورت استفاده، عکس با کیفیت بالا و سیاه و سفید باشد.

۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

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

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

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

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

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

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

□.....□

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

سال دوم | شماره ششم | بهار ۱۴۰۱

- 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:

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

۲-۴. مقاله: نام خانوادگی، نام کامل نویسنده. (نقطه و یک فاصله) (تاریخ انتشار). (نقطه و یک فاصله) عنوان مقاله. (نقطه و یک فاصله) نام نشریه با حروف ایتالیک، دوره (شماره) با حروف ایتالیک، (ویرگول و یک فاصله) شماره صفحه شروع - (خط فاصله) پایان مقاله. (نقطه)

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

۳-۴. گزارش‌ها و سایر منابع: در این باره نیز اطلاعات کافی و کامل ارائه شود.

- در فهرست منابع چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود، اسامی آن‌ها با استفاده از نقطه ویرگول (؛) جدا شود.

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

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

۶. پی‌نوشت‌ها

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

۷. سایر نکات

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

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

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

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

The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students

Mohammad Hosein Safarzadeh¹, Mojtaba Moridi², Abbas Hooshmand kashani³

Received: 2021/04/30

Approved: 2021/09/29

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to compare professionalism dimensions (including public interest commitment and the independence commitment) on the ethical judgment between auditors and post graduate students in accounting. The present study is a descriptive- survey research. The statistical sample of this study is comprised of 340 auditors and graduate students in auditing. The data are gathered through a questionnaire. The findings show that there is no significant difference between public interest commitment between students and auditors, and there is no significant difference between public interest commitment, independence commitment and ethical judgment among the auditors' ranking. However, the commitment to the implementation of independence and ethical judgment between students and auditors has a significant difference. In addition, there is a negative significant association between professionalism dimensions and ethical judgment. Research findings, in addition to extending the theoretical foundations of past research, contain valuable concepts to profession and policy makers.

Key Words: Professionalism, Public Interest Commitment, Independence Commitment, Ethical Judgment.



10.22034/JPAR.2022.529330.1030

1. Assistant Professor. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) hosein470@gmail.com

2. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. smmoridi@yahoo.com

3. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. abashoshmand@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت دیدگاه حساب‌رسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی

محمد حسین صفرزاده^۱، مجتبی مریدی^۲، عباس هوشمند کاشانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ابعاد حرفه‌ای‌گری (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) بر قضاوت اخلاقی است. بدین منظور تفاوت در دیدگاه حساب‌رسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته‌ی حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف، کاربردی و از منظر روش و ماهیت توصیفی-پیمایشی می‌باشد. نمونه‌ی آماری این پژوهش را ۳۴۰ نفر حساب‌رسان و دانشجوی تحصیلات تکمیلی حساب‌رسانی تشکیل می‌دهد. روش گردآوری داده‌ها، پرسش‌نامه می‌باشد. یافته‌ها نشان می‌دهد که تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان و حساب‌رسان تفاوت معناداری ندارد. تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی بین رده‌های مختلف حساب‌رسان تفاوت معناداری ندارد اما تعهد به اجرای استقلال و قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حساب‌رسان تفاوت معناداری دارد. همچنین ابعاد حرفه‌ای‌گری تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارد. یافته‌های پژوهش علاوه بر توسعه‌ی مبانی نظری تحقیقات پیشین، حاوی مفاهیم ارزشمندی برای مراجع حرفه‌ای و سیاست‌گذاران در تدوین سرفصل‌های درسی است.

واژه‌های کلیدی: حرفه‌ای‌گری، تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار، حساب‌رسانی، قضاوت اخلاقی.

doi: 10.22034/JPAR.2022.529330.1030

۱. استادیار حسابداری، گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

hosein470@gmail.com

smmoridi@yahoo.com

abashoshmand@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

حرفه‌ی حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد کشورهای جهان دارد. حسابرسان به گزارش عملکرد و وضعیت مالی بنگاه‌های اقتصادی اعتبار می‌بخشند و مبنایی قابل اتکا برای تصمیم‌گیری ذی‌نفعان فراهم می‌سازند. نقش حساس حسابرسان در نظام اقتصادی کشورها، حرفه‌ی حسابرسی را از سایر حرفه‌ها متمایز ساخته است (نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۹۳). شکست‌های حسابرسی مرتبط با رسوایی‌های ابتدای قرن جدید، افزون بر بحران‌های مالی جهانی اخیر به حرفه‌ی حسابرسی و وجهه‌ی عمومی آن و اطمینان به کارکرد حسابرسی خسارات زیادی وارد نموده است. همان‌طور که برخی محققان بیان نموده‌اند، فرهنگ مؤسسات حسابرسی در سال‌های اخیر تغییر نموده و به سمت افزایش سازمان‌دهی اهداف تجاری سوق یافته است (بیکر، ۲۰۱۴؛ گندرون، سودابی، لام، ۲۰۰۶؛ هانلون، ۱۹۹۶) اما تفکر منافع عمومی هنوز در اجرای وظایف حسابرسان نمود دارد و ظاهر می‌شود (ویات، ۲۰۰۴).

در نتیجه، شکست‌های حسابرسی به فقدان شخصیت حرفه‌ای‌گری و فداکاری‌های ناکافی برای ایده‌آل‌های حرفه‌ای در بخش حسابرسی نسبت داده می‌شود (کلیکمن، شوارتز، لاتان، ۲۰۰۱). اعتماد به اطلاعاتی که حسابداران تهیه می‌کنند، بستگی به درجه اعتماد شخصیت آنان دارد و این حرفه‌ای‌گری آن‌ها است که باعث اعتماد می‌شود. حسابداران حرفه‌ای و متعهد باید بیش‌تر مسئولیت‌پذیر بوده و در پیشرفت ارزش‌های حرفه‌ای کوشا باشند. بعلاوه همواره تلاش کنند عملکرد شخصی خود را بهبود ببخشند (لارسون، ۱۹۷۷).

اگرچه حرفه‌ای‌گری در حرفه‌ی حسابرسی مهم است اما پژوهش‌های کمی این مسئله را بررسی نموده‌اند (بامبر، ایر، ۲۰۰۲). در این زمینه برخی محققین آکادمیک (مانند کارینگتون و همکاران، ۲۰۱۳) به محققین پیشنهاد کرده‌اند که در باره‌ی دلایل انتقال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌گری در حوزه‌ی حسابرسی پژوهش نمایند. سودابی و همکاران (۲۰۰۹) سعی کردند از طریق تحلیل تفاوت در ارزش‌ها و طرز نگرش حرفه‌ای‌گری به این سؤال پاسخ دهند. بیش‌تر پژوهش‌هایی که تعهد حرفه‌ای فردی را تحلیل کرده‌اند، تعهد را بر مبنای مشارکت در مؤسسات حرفه‌ای اندازه‌گیری نموده‌اند. این پژوهش‌ها درجه‌ای که حسابرسان ارزش‌های حرفه‌ای را قبول نموده و مورد تصدیق قرار داده‌اند، بررسی نکرده‌اند.

حرفه‌ی حسابرسی و جامعه‌ی آکادمیک بر نیاز به حسابرسانی که ارزش‌های حرفه‌ای را توسعه بخشد و مسئولیت‌های حرفه‌ای خود را نهادینه نمایند (حتی در دوران تحصیل و قبل از این‌که وارد حرفه شوند) تأکید دارد (الیاس، ۲۰۰۶؛ فرگوسن و همکاران، ۲۰۱۱). هدف پژوهش حاضر پر کردن فاصله موجود در ادبیات از طریق تحلیل تعهد به ارزش‌های حرفه‌ای در بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان و مقایسه آن‌ها می‌باشد. رابطه‌ی بین نگرش‌های حرفه‌ای و فرآیندهای تصمیم‌گیری اخلاقی در پژوهش‌های قبلی بررسی شده است (الیاس، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸؛ لرد، دی‌زورت، ۲۰۰۱). پژوهش حاضر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال (به‌عنوان دو بعد از ابعاد حرفه‌ای‌گری) در کار حسابرسی را در بین دانشجویان

تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان مقایسه نموده و تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان (شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس) را بر این دو بعد بررسی و تفاوت بین قضاوت اخلاقی را در بین این دو گروه (دانشجویان و حسابرسان) مورد بررسی قرار خواهد داد. در پایان تأثیر حرفه‌ای‌گری بر قضاوت اخلاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد. در صورت رسیدن به اهداف پژوهش انتظار می‌رود شکاف بین تئوری و عمل (در واقع شکاف بین تئوری و یادگیری دانشجویان و عمل حسابرسان باتجربه) در اعمال قضاوت اخلاقی و حرفه‌ای‌گری تا حد زیادی تبیین شود و در صورت لزوم برای انجام اقدامات اصلاحی لازم پیشنهادهایی صورت پذیرد.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- تعهد خدمت به منافع عمومی

مفهوم تعهد خدمت به منافع عمومی مهم‌ترین اصل در حرفه‌ی حسابرسی است اما پژوهش‌های کمی بر توسعه‌ی فهم و درک این مفهوم تمرکز نموده‌اند (داونپورت، دلاپورتاس، ۲۰۰۹). همچنین محققان متعددی معتقدند که چگونگی پذیرش و تصدیق ارزش‌های حرفه‌ای به‌طور مناسب و کافی مورد تحلیل واقع نشده است (سودابی و همکاران، ۲۰۰۹). در مطالعه‌ای بر روی حسابداران حرفه‌ای کشور استرالیا، داونپورت و دلاپورتاس (۲۰۰۹) تفسیر خود از منافع عمومی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها دریافتند که فرآیند تحصیل حسابداران حرفه‌ای در انتقال مفاهیم و معنای منافع عمومی مؤثر است اما این آموزش‌ها آن‌قدر مؤثر نیست که حسابداران حرفه‌ای را در استفاده‌ی عملی از ایده‌ی منافع عمومی خصوصاً زمانی که تعارض منافع وجود داشته باشد راهنمایی نماید. بنابراین مهم است که بدانیم چه کسانی در آینده وارد حرفه خواهند شد و درک آن‌ها از مفهوم منافع عمومی چیست. تعهد حسابداران به حرفه در طی دوران اجتماعی‌سازی که در طول تحصیلات رسمی اتفاق می‌افتد بهبود می‌یابد (بلین و همکاران، ۱۹۹۱؛ کلیکمن و همکاران، ۲۰۰۱؛ کوهن و همکاران، ۲۰۰۱). این بهبود پس از ورود به حرفه نیز تداوم می‌یابد (فוגارتی، ۱۹۹۲). دانشجویان در دوران آموزشی خود و آموزش‌های مرتبط با حرفه در معرض ارزش‌هایی مانند خدمت به منافع عمومی و به‌کارگیری رفتار اخلاقی قرار می‌گیرند اما شکست‌های حسابرسی به فقدان رفتار اخلاقی نسبت داده می‌شود و موفقیت دانشگاه‌ها در افزایش ارزش‌های حرفه زیر سؤال می‌رود (هلیار، بینگتون، ۲۰۰۴).

هر دو گروه دانشجویان و حسابرسان، تحصیلات رسمی حسابداری و حسابرسی را سپری کرده‌اند اما نگرش حسابرسان درباره‌ی ارزش‌های حرفه از طریق تجارب کاری قبلی و محیط سازمانی که در آن فعالیت داشته‌اند شکل گرفته است. محققین متعددی (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ ویات، ۲۰۰۴) معتقدند که علت تغییر در نگرش به ارزش‌ها در حرفه‌ی حسابرسی از تغییر هدف به بیشینه‌سازی سود ناشی می‌شود که بر نگرش حسابرسان درباره‌ی حرفه تأثیرگذار است. بنابراین حسابرسان نگرش مبتنی بر سود بیش‌تری نسبت به دانشجویان خواهند داشت اما تجربه‌ی حرفه‌ای با تعهد حرفه‌ای بالاتر در حوزه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مستقیم دارد (گندرون و

همکاران، ۲۰۰۶). دلیل این نتیجه ممکن است در ادبیات جامعه‌شناسی حرفه‌ها یافت شود. طبق این ادبیات تعهد حرفه‌ای اشخاص در طی فرآیند اجتماعی‌سازی که با ورود فرد به حرفه شروع می‌شود توسعه پیدا می‌کند (لارسون، ۱۹۷۷). استدلال مشابهی برای تعهد حسابرسان نسبت به ارزش‌های حرفه‌ای مانند خدمات منافع عمومی نیز کاربرد دارد. بنابراین انتظار می‌رود که حسابرسان دارای تجربه‌ی کاری بالا تعهد بالاتری نسبت به دانشجویان و حسابرسان کم‌تجربه‌تر در خدمت به منافع عمومی داشته باشند.

۲-۲- تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی

استقلال عمدتاً به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه‌ی حسابرسی مطرح است (ساموئل و همکاران، ۲۰۰۹). دائماً این بحث وجود دارد که آیا استانداردهای حسابرسی می‌توانند بر رفتار حسابرسان تأثیر بگذارند و این که کدام استانداردهای حسابرسی، بیش‌تر در مدیریت ریسک مرتبط با کار حسابرسی در شرایط عدم استقلال مؤثر هستند. به دلیل رسوایی‌های حسابداری معیارهای مورد استفاده استقلال حسابرسان در عمل و در ظاهر افزایش یافته است مانند: قانون ساربینز اکسلی در کشور آمریکا در سال ۲۰۰۲. در این قوانین ممنوعیت‌های سخت گیرانه و تنبیه‌های سنگینی گنجانده شده تا قانون‌گذاران نقش فعال‌تری داشته باشند (هوم‌فری و همکاران، ۲۰۰۶). فرض این تلاش‌های قانونی آن است که حسابرسان می‌توانند از طریق اجتناب از روابط خاصی، از تضاد منافع آزاد بمانند (تیلور و همکاران، ۲۰۰۳) اما برخی حسابرسان معتقدند استقلال حالتی ذهنی است و ممکن نیست بتوان برای وضعیت‌هایی که باعث تهدید استقلال است قوانینی تعیین نمود (گا، ۲۰۰۶؛ هوم‌فری و همکاران، ۲۰۰۶). بی‌تی و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی که در کشور انگلستان انجام دادند، دریافته‌اند که طبق نظر شرکای مؤسسات حسابرسی، بیش‌تر جنبه‌های قوانین قبل از ساربینز اکسلی قانون محور بوده و تأثیر کمی بر کیفیت واقعی حسابرسی داشته‌اند. گندرون و همکاران (۲۰۰۶) بیان کردند که اگرچه استقلال حسابرسان قبلاً به‌عنوان یک موقعیت اخلاقی رفتاری مورد توجه بوده است اما امروزه به‌طور فزاینده‌ای به‌عنوان مقصودی دیده می‌شود که می‌توان آن را از طریق استانداردهای رسمی در کدهای اخلاقی و قوانین دولتی قانون‌گذاری کرد. آن‌ها اعتقاد دارند که استانداردهای قانونی استقلال حسابرسان (تصویب شده توسط حرفه و دیگر نهادهای قانون‌گذار) باید به شدت حاوی محدودیت‌ها و قیودی باشند که تقاضای عمومی برای حسابداری مرتفع شود. طبق مطالعه‌ی گندرون و همکاران (۲۰۰۶) حسابرسانی که به استقلال کاری تعهد دارند باید دیدگاه مثبتی به قوانین اخلاقی حرفه‌ی حسابداری و استانداردهای استقلال حسابرسان و محدودیت‌های الزام‌آور استقلال داشته باشند.

تغییر در ارزش‌هایی که حسابرسان و زمینه‌های کاری آن‌ها را راهبری می‌نماید، برای مثال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌سازی، ممکن است بر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه تأثیر منفی بگذارد. سودابی و همکاران (۲۰۰۹) ادعا کردند که نرم‌های حرفه‌ای حسابرسان درجه بالا باعث نگرانی بیش‌تر مدیران می‌شود و لذا مدیران کم‌تر

متمایل به تصویب و اجرای قوانین سخت گیرانه مرتبط با استقلال حسابرسان خواهند بود. آن‌ها شواهد تجربی برای ادعای خود نیافتند. با این وجود، کارینگتون و همکاران (۲۰۱۳) گزارش کردند که طول دوره‌ی استخدام در حسابرسی رابطه مثبتی با تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار دارد و گندرون و همکاران (۲۰۰۶) نیز یافتند که حسابرسان مسن‌تر استقلال بالاتری نسبت به حسابرسان جوان از خود نشان می‌دهند. همچنین گندرون و همکاران (۲۰۰۶) نتیجه گرفتند هر زمان حسابرسان با سن بالاتری وارد حرفه شوند، با ارزش‌های اخلاقی مانند استقلال سریع‌تر تطبیق پیدا می‌کنند. تعهد به اجرای استقلال ممکن است در اذهان آن‌ها حتی قبل از ورود به حرفه شکل گیرد.

۲-۳- قضاوت اخلاقی

قضاوت اخلاقی به درجه‌ای اطلاق می‌شود که فرد فعالیت‌های غیراخلاقی را از نظر قابلیت پذیرش آن‌ها بر اساس استانداردهای اخلاقی حرفه مورد توجه قرار می‌دهد. یک روانشناس اخلاقی به نام رست (۱۹۸۶) مدلی چهار عاملی ارائه کرد که از طریق آن عناصر اعمال اخلاقی را توضیح دهد. وی نتیجه گرفت که اعمال اخلاقی محصول زیرفرآیندهای روانشناسی زیر می‌باشند: حساسیت اخلاقی (شناخت)، قضاوت یا استدلال اخلاقی، انگیزش روحی، و شخصیت اخلاقی. طبق این مدل، قضاوت اخلاقی دومین مرحله از فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی است و اشاره به قضاوت‌های اخلاقی دارد که افراد دربارهی تحولات اعمال شناسایی شده انجام می‌دهند.

ممکن است حسابرسان از معضلات اخلاقی حرفه‌ی حسابرسی بیش از دانشجویان آگاهی داشته باشند. زیرا آن‌ها طی دوران کاری در معرض این معضلات اخلاقی قرار داشته‌اند. گلوور و همکاران (۲۰۰۲) پیشنهاد کردند حسابرسان حرفه‌ای باتجربه در وضعیت‌های مشابهی قرار می‌گیرند و ممکن است بیش‌تر از رفتار مورد قبول در آن شرایط آگاهی داشته باشند. از طرف دیگر حسابرسان ممکن است از عواقب منفی رفتارهای غیراخلاقی که بر کیفیت حسابرسی، شهرت حسابرس و حرفه‌ی حسابرسی و مؤسسات حسابرسی نیز تأثیر می‌گذارد آگاهی بیش‌تری داشته باشند. کوهن و همکاران (۲۰۰۱) بیان کردند که حسابرسان حرفه‌ای برخی اعمال قابل تأمل را عمدتاً کم‌تر از دانشجویان، اخلاقی در نظر می‌گیرند. بعلاوه یکی از مهم‌ترین یافته‌های پژوهش‌ها در حوزه‌ی روانشناسی اخلاقی این است که سن یک پیام‌رسان توسعه‌ی اخلاق در فرد است (رست، ۱۹۸۶). طبق تئوری توسعه‌ی اخلاق شناختی کولبرگ (۱۹۸۴) سن متغیری است که به‌طور قابل توجهی بر توسعه‌ی سطح انگیزه‌ی اخلاقی در بین افراد تأثیر می‌گذارد. همچنین رست (۱۹۸۶) نشان داد که انگیزه‌ی اخلاقی با افزایش سن و تحصیلات افزایش می‌یابد. در زمینه‌ی حسابرسی، سن حسابرس ارتباط عمیقی با تجربه‌ی کاری وی دارد. لذا پیرو تئوری کولبرگ (۱۹۸۴)، حسابرسان باتجربه باید توانایی قضاوت حرفه‌ای بالاتری داشته باشند. با این وجود، جوهری و همکاران (۲۰۱۷) در بررسی ادبیات در حوزه‌ی انگیزه‌های اخلاقی حسابرسان نتایج مختلفی را گزارش نمودند که در آن‌ها تأثیر سن متناقض بود. همچنین باراین‌کوا و

اسپینوزا (۲۰۱۸) نتیجه گرفتند که تجربه تأثیر منفی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان دارد.

۲-۴- تأثیر تعهد به منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی

برخی پژوهش‌ها رابطه‌ی بین نگرش‌های حرفه‌ای و فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی را مورد بررسی قرار داده‌اند (الیاس، ۲۰۰۶؛ ۲۰۰۸؛ لورد، دزورت، ۲۰۰۱). نتایج مطالعات در این رابطه نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای بیش‌تر منجر به تصمیم‌گیری اخلاقی‌تر می‌شود. تعهد حسابرسان برای حفظ منافع عمومی، مبنایی برای قضاوت اخلاقی در حسابرسی است. در این راستا، انتظار می‌رود حسابرسانی که اولویتشان منافع عمومی است، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نشوند.

۲-۵- تأثیر تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی

چندین محقق (گندرون و همکاران، ۲۰۰۶؛ سودابی و همکاران، ۲۰۰۹) برای پژوهش‌های بیش‌تر در رابطه با تأثیر تعهدات حسابرسان به اجرای استقلال بر تصمیمات اخلاقی آنان بررسی‌هایی انجام داده‌اند. بر این اساس انتظار می‌رود حسابرسانی که حفظ استقلال در اجرای عملیات حسابرسی برایشان اهمیت دارد، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نشوند.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

تاکنون در پژوهش‌های داخلی که در حوزه‌ی قضاوت اخلاقی حسابرسی انجام شده است، پژوهشی وجود ندارد که تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرسان و ابعاد آن شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی را بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی کند. عمده پژوهش‌های انجام شده تأثیر عوامل رفتاری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان و برخی نیز عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی را بررسی نموده‌اند که در ادامه خلاصه‌ای از آن‌ها ارائه می‌شود.

صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی و رده‌ی سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه‌ی رشد اخلاقی کالبرگ پرداختند. پژوهش آن‌ها سه یافته‌ی عمده داشت. یافته‌ی اول نشان داد که استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در سطح پس‌اقراردادی نظریه‌ی رشد اخلاقی کالبرگ قرار دارد. یافته‌ی دوم حاکی از وجود رابطه‌ی منفی معنادار میان سطوح استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل و اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی است. نهایتاً یافته‌ی پایانی نشان می‌دهد که با افزایش مرتبه‌ی سازمانی حسابرسان مستقل، سطح استدلال‌های اخلاقی آن‌ها کاهش می‌یابد. مهرانی و شهبازی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل انجام دادند. نتایج به شکل‌گیری یک مدل پارادایمی انجامید که در این مدل، ۱۳ مقوله برای شرایط علی، ۵ مقوله در زمینه‌ی بستر، ۸ مقوله برای شرایط مداخله‌گر، ۴ مقوله برای راهبرد و

۵. مقوله در زمینه‌ی پیامد مرتبط با پدیده‌ی اصلی پژوهش که حرفه‌ای بودن قضاوت است، مورد شناسایی قرار گرفت.

سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷) تأثیر تفاوت‌های فردی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس را بررسی نمودند. چهار ویژگی فردی شامل جنسیت، تجربه، خوش‌بینی و اعتماد به نفس بود. نتایج با استفاده از آزمون تی استیودنت نشان داد کلیه‌ی متغیرهای مورد مطالعه منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود.

خوزین و محمدی (۱۳۹۴) به مطالعه‌ی تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پرداختند. نتایج نشان داد که این دو گروه (تهیه‌کننده و استفاده‌کننده) در مورد اصول بی‌طرفی، رازداری و اصول ضوابط حرفه‌ای و رفتار حرفه‌ای دارای دیدگاه مشابه اما در اصول درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، تفاوت‌هایی میان دیدگاه‌های این دو گروه وجود دارد.

فروغی و همکاران (۱۳۹۳) عوامل مؤثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران را بررسی نمودند. نتایج نشان داد یک رابطه‌ی مثبت بین اهمیت آیین رفتار حرفه‌ای و ادراک حسابداران رسمی ایران از محیط اخلاقی سازمان با قضاوت اخلاقی آن‌ها وجود دارد. به عبارت دیگر هرچه حسابداران رسمی محیط اخلاقی سازمان خود را اخلاقی‌تر تصور کنند، در شرایط اعمال قضاوت، اخلاقی‌تر عمل می‌کنند.

نونهال نهر و همکاران (۱۳۹۳) به ارزیابی تأثیر تعاملی مدرک تحصیلی و آموزش ضمن خدمت و تجربه بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در سطوح مختلف پیچیدگی کار پرداختند. نتایج نشان داد در وظایف پیچیده‌تر، آموزش ضمن خدمت به تنهایی و مدرک تحصیلی به همراه تجربه تأثیر بسزایی بر قضاوت حسابرسان دارد. همچنین حسابرسان کم‌تجربه و دارای مدرک تحصیلی پایین در وظایف پیچیده جانشین مطمئنی برای حسابرسان محسوب نمی‌شوند.

حساس یگانه و کاظم‌پور (۱۳۹۲) رابطه‌ی سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش نشان داد حسابرسان ماهر حساسیت اخلاقی بیش‌تری نسبت به منافع افراد ذی‌نفع به‌ویژه مدیران دارند و آگاهی از پیامد تصمیم فقط بر حساسیت اخلاقی و نحوه‌ی تعیین تنبیه‌های انتظامی حسابرسان نیمه ماهر تأثیر دارد.

سلمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲) عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران را نتایج مؤید این بود که آیین رفتار حرفه‌ای مصوب جامعه‌ی حسابداران رسمی و محیط اخلاقی شرکت متغیرهای مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی است. همچنین بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی رابطه‌ی معناداری یافت نشد.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) تأثیر ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. نتایج تحلیل‌های آماری نشان داد آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزش و عملکرد حسابرسان تأثیر معنادار دارد. همچنین زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری اعمال نموده‌اند.

عبدالحق و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مصری پرداختند. نتایج

نشان داد حسابرسانی که در مؤسسات حسابرسی بزرگ اشتغال دارند، معمولاً نسبت به حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط از استدلال‌های اخلاقی ضعیف‌تری برخوردارند. ناستین و استرمارک (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر آگاهی حسابرسان از شهرت حرفه‌ای خود برای قضاوت‌های اخلاقی‌شان پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر وجود رابطه‌ی مثبت و معنادار میان آگاهی حسابرسان از شهرت حرفه‌ای و قضاوت‌های اخلاقی آن‌ها بود.

سانوسی و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر گرایش اهداف، خود اثربخشی و پیچیدگی وظایف بر عملکرد قضاوتی حسابرسان مالزی را بررسی نمودند. نتایج بیانگر این بود که گرایش اهداف تأثیر قوی بر عملکرد قضاوتی حسابرسان دارد. همچنین خود اثربخشی، تأثیر یادگیری گرایش اهداف را به‌طور معناداری تعدیل می‌نماید.

باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرسان بر قضاوت اخلاقی را در بین نمونه‌ای شامل حسابرسان و دانشجویان در کشور اسپانیا بررسی نمودند. نتایج نشان داد تعهد دانشجویان به خدمت به منافع عمومی و اجرای مستقل حسابرسی به‌طور معناداری بیش‌تر از حسابرسان باتجربه است. همچنین حسابرسان قضاوت اخلاقی بهتری در مقایسه با دانشجویان ارائه می‌دهند.

عبدالحلیم و همکاران (۲۰۱۸) عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان را بررسی نمودند. با استفاده از پرسش‌نامه تأثیر عواملی مانند جنسیت، تجربه، سطح موقعیت شغلی، دانش و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای بررسی شد. نتایج نشان داد سطح موقعیت شغلی و تجربه‌ی کاری تأثیر معناداری بر قضاوت حرفه‌ای دارند در حالی که سطح تحصیلات (دانش)، جنسیت و اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر معناداری بر قضاوت حسابرسان ندارند.

یانگ و همکاران (۲۰۱۷) تأثیر هوش هیجانی حسابرسان بر قضاوت وی را بررسی نمودند. نتایج نشان داد نقش هوش هیجانی در کاهش رفتار سوء عملکردی حسابرسان و بهبود کیفیت حسابرسی معنادار است. همچنین نتایج نشان داد هوش هیجانی بر رابطه‌ی بین انواع فشارهای کاری و قضاوت حسابرسان تأثیر گذار می‌باشد.

اسماعیل (۲۰۱۷) رابطه‌ی بین قضاوت اخلاقی و ایدئولوژی اخلاقی را بین حسابداران رسمی و دانشجویان بررسی کرد. نتایج نشان داد تفاوت معناداری بین ایدئولوژی اخلاقی حسابداران رسمی و دانشجویان حسابداری وجود دارد. همچنین نتایج مؤید این بود که تفاوت معناداری بین قضاوت اخلاقی دو گروه وجود دارد.

رئوس فیگیورا و کاردونا (۲۰۱۳) به بررسی رابطه‌ی بین تجربه‌ی حسابرسان و قضاوت حرفه‌ای وی پرداختند. نتایج نشان داد که تجربه‌ی کاری بر قضاوت حسابرسان تأثیر ندارد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:
فرضیه ۱: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، تعهد خدمت

به منافع عمومی بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان شاغل تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۲: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد خدمت به منافع عمومی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۳: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۴: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد آن‌ها به اجرای استقلال در کار تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۵: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، قضاوت اخلاقی بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی تفاوت معناداری دارد.

فرضیه ۶: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین رتبه‌ی حسابرسان و قضاوت اخلاقی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

فرضیه ۷: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین تعهدات حسابرسان و دانشجویان به منافع عمومی و قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه‌ی منفی معنادار وجود دارد.

فرضیه ۸: از دیدگاه حسابرسان و دانشجویان حسابداری تحصیلات تکمیلی، بین تعهد به اجرای استقلال در اجرای عملیات توسط حسابرسان و دانشجویان و قضاوت اخلاقی آن‌ها رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از حیث هدف کاربردی و از دسته پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی است. برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه استفاده شده است. در طراحی پرسش‌نامه، از پرسش‌نامه‌ی بوبک و همکاران (۲۰۱۵) و باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸) برای سنجش متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی، از پرسش‌نامه‌ی گندرون و همکاران (۲۰۰۶) برای سنجش متغیر تعهد به اجرای استقلال و از پرسش‌نامه‌ی کوهن و همکاران (۱۹۹۸) برای سنجش متغیر قضاوت اخلاقی استفاده شده است. پرسش‌های مربوط به هر متغیر در طیف لیکرت پنج گزینه‌ای (بسیار موافق تا بسیار مخالف) طراحی گردید.

جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر حسابداران عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران و دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری شاغل به تحصیل در سال ۱۳۹۸ در دانشگاه‌های سراسری هستند. دلیل انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی و حسابداران رسمی به‌عنوان نمونه‌ی آماری آن است که در این پژوهش به دنبال بررسی تفاوت دیدگاه این دو گروه هستیم. همچنین علت انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی رشته حسابداری به‌عنوان نمونه‌ی آماری افراد دانشگاهی، آن است که دانشجویان تحصیلات تکمیلی به نسبت دانشجویان مقطع کارشناسی به دلیل گذراندن دروس کارشناسی، دیدگاه جامع‌تری نسبت به ضرورت انجام حسابرسی و استانداردها

و قوانین مربوط به انجام حسابرسی دارند. لذا انتخاب دانشجویان تحصیلات تکمیلی به دلیل دانش و آگاهی بیش‌تر نسبت به ضرورت حسابرسی، منافع ذی‌نفعان و تأثیر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان بر منافع ذی‌نفعان مناسب‌تر است.

جامعه‌ی آماری پژوهش حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران که در سال ۱۳۹۸ طبق آمار پایگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران بالغ بر ۲۲۰۰ نفر می‌باشند و دانشجویان تحصیلات تکمیلی در رشته حسابداری که در دانشگاه‌های دولتی مشغول تحصیل می‌باشند در سال ۱۳۹۸، ۸۰۰ نفر در نظر گرفته شده است. برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران به فرم رابطه‌ی ۱ استفاده شده است.

$$n = \frac{NZ_{\alpha/2}^2 p \times (1 - p)}{e^2 (N - 1) + Z_{\alpha/2}^2 p \times (1 - p)} \quad (۱) \text{ رابطه‌ی}$$

در رابطه‌ی فوق: n : حجم نمونه، N : حجم جامعه ۳۰۰۰ نفر می‌باشند، p : نسبت موفقیت در جامعه که ۵۰٪ در نظر گرفته می‌شود، Z : آماره‌ی زد نرمال، e : خطای برآورد نمونه که ۵٪ در نظر گرفته می‌شود، α : احتمال وقوع خطای نوع اول که معادل ۵٪ فرض می‌شود تا نمونه به دست آمده اطمینان ۹۵٪ داشته باشد. بنابراین حجم نمونه ۳۴۰ نفر تعیین شد. هم‌چنین به علت این‌که بتوان میانگین مناسبی از پاسخ‌های حسابداران رسمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی به گزاره‌های پرسش‌نامه به دست آورد و به منظور همگن‌سازی افراد نمونه‌ی آماری، پرسش‌نامه به نسبت مساوی میان حسابداران رسمی و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری توزیع گردید. لذا پرسش‌نامه‌ها میان ۱۷۰ نفر حسابدار رسمی و به همان تعداد یعنی ۱۷۰ نفر دانشجوی تحصیلات تکمیلی حسابداری توزیع گردید. در جدول زیر تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسالی برای هر دو گروه ارائه شده است.

جدول (۱) تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسال شده و برگشت داده شده

تعداد پرسش‌نامه‌ی نهایی	تعداد پرسش‌نامه‌ی مخدوش	تعداد پرسش‌نامه‌ی برگشت داده شده	تعداد پرسش‌نامه‌ی ارسال شده	گروه
۱۵۲	۲۱	۱۷۳	۱۹۱	حسابرسان
۱۵۲	۱۷	۱۶۹	۱۸۹	دانشجویان تحصیلات تکمیلی
۳۰۴	۳۸	۳۴۲	۳۸۰	جمع

پرسش‌نامه حاوی دو بخش اصلی است: بخش اول شامل اطلاعات فردی پاسخ‌گویان شامل (تحصیلات، وضعیت اشتغال، رتبه‌ی کاری، جنسیت) و بخش دوم سؤال‌های اصلی جهت سنجش متغیرهای تعهد خدمت به منافع عمومی، اجرای استقلال در عملیات حسابرسی و قضاوت اخلاقی شامل ۱۶ سؤال. سؤال‌های اول تا پنجم پرسش‌نامه که تعهد خدمت به منافع عمومی، به‌عنوان یکی از مشخصه‌های اصلی حرفه‌ای‌گری حسابرسان می‌باشد را مورد سنجش قرار می‌دهد،

سؤال‌های ششم تا دهم ویژگی استقلال را مورد سنجش قرار داده، در نهایت سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم قضاوت اخلاقی را می‌سنجند. نحوه‌ی عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش با استفاده از گویه‌های (سؤال‌های) پرسش‌نامه بدین شرح است: برای پاسخ هر سؤال اعداد یک تا پنج به گزینه‌های کاملاً موافق تا کاملاً مخالف اختصاص می‌یابد و سپس با توجه به این‌که متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی با پنج سؤال اول، تعهد استقلال در اجرای عملیات با پنج سؤال دوم (سؤال‌های ششم تا دهم) و قضاوت اخلاقی با سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم اندازه‌گیری شده است، برای محاسبه مقدار هر متغیر باید امتیازات تعداد سؤال‌های آن متغیر با هم جمع شده و سپس بر حداکثر امتیازات قابل کسب تقسیم شود تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین صفر تا یک محاسبه شود.

برای تعیین پایایی پرسش‌نامه از آلفای کرونباخ استفاده شد که نتایج آن به شرح جدول ۲ است. اعداد حکایت از پایایی مناسب متغیرهای پژوهش دارد. در بررسی روایی سازه، شاخص HTMT محاسبه گردید. شاخص یاد شده برای تمام متغیرها کم‌تر از ۰/۹ شد که نشان‌دهنده‌ی روایی واگرایی پرسش‌نامه است. برای بررسی روایی همگرا، باید میانگین واریانس استخراج شده بزرگ‌تر از ۰/۵ و پایایی مرکب بزرگ‌تر از ۰/۷ باشد. همچنین میانگین واریانس استخراج شده باید کوچک‌تر از پایایی مرکب باشد تا روایی همگرا وجود داشته باشد (خاکی، ۱۳۸۲). در این پژوهش مقدار میانگین واریانس استخراج شده برابر با ۰/۸۳ و پایایی مرکب برابر با ۰/۹۴ بود. بنابراین شرایط یادشده در بالا برقرار بوده و پرسش‌نامه دارای روایی همگرا است. در این پژوهش به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای اسپاس و ایوبوز، و برای آزمون فرضیه‌ها از آزمون‌های تی استیودنت، تحلیل واریانس و رگرسیون خطی استفاده شد. برای بررسی فرضیه‌ی هفتم و هشتم از رگرسیون استفاده شده است و مدل این فرضیه‌ها به شرح زیر است.

$$EJ = a_0 + a_1 PI_i + a_2 CI_i + a_3 EDU_i + a_4 EI_i + a_5 POS_i + a_6 GEN_i + e_i$$

در مدل فوق:

قضاوت اخلاقی (EJ)، متغیر وابسته است. برای سنجش این متغیر، از سؤال‌های یازدهم تا شانزدهم پرسش‌نامه استفاده شده است.

تعهد خدمت به منافع عمومی (PI)، یکی از متغیرهای مستقل است. برای عملیاتی کردن این متغیر، از پنج گزاره‌ی اول پرسش‌نامه استفاده است.

تعهد استقلال در اجرای عملیات (CI)، یکی دیگر از متغیرهای مستقل است. برای سنجش این متغیر از ۵ گزاره‌ی دوم پرسش‌نامه استفاده شده است.

سایر متغیرهای مورد استفاده در مدل نیز متغیرهای کنترلی هستند که برای سنجش آن‌ها به قرار زیر عمل شد:

سطح تحصیلات (EDU) یک متغیر مجازی است که اگر افراد نمونه دکتری باشند، عدد یک، اگر کارشناسی ارشد باشند عدد دو، در غیر این صورت عدد صفر اختیار می‌کند. وضعیت اشتغال (EI)، بیانگر آن است که فرد دانشجو است یا حسابرس. اگر دانشجو باشد عدد ۱، و اگر حسابرس باشد عدد

صفر اختیار می‌کند. گرید سازمانی حسابرس (POS) یکی دیگر از متغیرهای کنترلی است که برای سنجش آن به شرکا و مدیران حسابرسی، عدد یک و به حسابرسان ارشد و سرپرستان و سرپرست ارشدهای حسابرسی عدد صفر اختصاص داده شد. جنسیت (GEN) نیز یک متغیر مجازی است که اگر پاسخ‌دهنده مرد باشد، عدد یک و اگر زن باشد، عدد صفر اختیار می‌کند.

جدول (۲) آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش به تفکیک دو گروه

متغیر	گروه حسابرسان	گروه دانشجویان
تعهد خدمت به منافع عمومی	۰/۷۶	۰/۸۳
تعهد به اجرای استقلال در کار	۰/۷۱	۰/۷۲
قضاوت اخلاقی	۰/۸۱	۰/۸۴

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

در روش‌های توصیفی تلاش بر آن است که با ارائه‌ی جداول و استفاده از معیارهای آمار توصیفی نظیر شاخص‌های مرکزی و پراکندگی به توصیف داده‌ها پرداخته شود تا این امر به شفافیت موضوع کمک کند. آمار توصیفی در جدول‌های ۳، ۴ و ۵ آورده شده است. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، ۸۱٪ حسابرسان مرد و ۱۹٪ آن‌ها زن بوده‌اند. این آمار درخصوص دانشجویان به ترتیب ۵۵٪ و ۴۵٪ مرد و زن بوده است. ۶۸٪ حسابرسان دارای مدرک کارشناسی ارشد و دکترا بوده‌اند این در حالی است که تمام دانشجویان شرکت‌کننده در پژوهش، مدرک کارشناسی ارشد داشته‌اند. همچنین ۶۵٪ حسابرسان شرکت‌کننده در پژوهش، رتبه‌ی کاری شریک، مدیر یا سرپرست ارشد داشته‌اند و ۳۵٪ رتبه‌ی کاری حسابرسان ارشد و سرپرست داشته‌اند. طبعاً این آمار توصیفی در مورد گروه دانشجویان موضوعیت ندارد.

جدول (۳) آمار توصیفی مربوط به ویژگی‌های حسابرسان

ویژگی	طبقه	فراوانی	درصد فراوانی
جنسیت	مرد	۱۲۳	۸۰٪
	زن	۲۹	۲۰٪
رده‌ی سازمانی	شریک، مدیر و سرپرست ارشد حسابرسی	۹۹	۶۵٪
	سرپرست و حسابرسان ارشد حسابرسی	۵۳	۳۵٪
سطح تحصیلات	کارشناسی	۴۹	۳۲٪
	کارشناسی ارشد	۹۳	۶۱٪
	دکتری	۱۰	۷٪

در جدول ۴ آمار توصیفی مربوط به دانشجویان ارائه گردیده است. همچنین آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح جدول ۵ می‌باشد. در این جدول مقادیر میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار هر یک از متغیرها برای دو گروه حسابرسان و دانشجویان ارائه گردیده است. اعداد حکایت از نزدیکی مقادیر بین دو گروه دارد. برای مثال، میانگین متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین دانشجویان ۰/۷۷ و میانگین این متغیر در بین حسابرسان ۰/۷۸ است. تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار، اندکی بیش‌تر از دانشجویان بوده است. همچنین قضاوت اخلاقی حسابرسان، اندکی بیش‌تر از گروه دانشجویان بوده است.

جدول (۴) آمار توصیفی مربوط به دانشجویان

متغیر	طبقه	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۶۸	٪۴۵
	مرد	۸۴	٪۵۵
مدرک تحصیلی	کارشناسی ارشد	۱۵۲	٪۱۰۰

جدول (۵) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به تفکیک دو گروه حسابرس و دانشجو

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار
تعهد خدمت به منافع عمومی دانشجویان	۰/۷۷	۰/۷۶	۰/۴۴	۱	۰/۱۱
تعهد به اجرای استقلال دانشجویان	۰/۶۵	۰/۶۴	۰/۳۲	۰/۹۶	۰/۱۰
قضاوت اخلاقی دانشجویان	۰/۶۹	۰/۷۳	۰/۲۳	۰/۸۰	۰/۱۴
تعهد خدمت به منافع عمومی حسابرسان	۰/۷۸	۰/۸۰	۰/۴۴	۱	۰/۱۱
تعهد به اجرای استقلال حسابرسان	۰/۶۲	۰/۶۴	۰/۳۶	۱	۰/۱۱
قضاوت اخلاقی حسابرسان	۰/۷۲	۰/۷۳	۰/۳۳	۰/۸۰	۰/۰۸

۲-۶- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آزمون نرمال بودن توزیع متغیرها در نمونه‌ی آماری انجام شد. برای این منظور از آزمون کولموگروف- اسمیرنوف استفاده گردید. سطح معناداری آماره‌ی آزمون برای هر سه متغیر (تعهد خدمت به منافع عمومی، تعهد به اجرای استقلال در کار و قضاوت اخلاقی) در هر دو گروه (حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی) بیش‌تر از ۵ درصد شد که این موضوع بیانگر نرمال بودن توزیع نمونه‌ی آماری است (آذر، مؤمنی، ۱۳۹۵). بنابراین روش‌های آماری مورد استفاده جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش در حوزه‌ی آمار پارامتریک می‌باشد (حبیبی، ۱۳۹۷). بر این اساس، به منظور آزمون فرضیه‌های اول، سوم و پنجم از آزمون مقایسه‌ی میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت)، جهت آزمون فرضیه‌های دوم، چهارم و ششم از آزمون تحلیل

واریانس، و جهت آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم از رگرسیون خطی استفاده گردید. فرضیه‌ی ۱ عنوان می‌کند «تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول (۶) نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی اول	-۰/۳۷	۰/۷۱	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی اول

نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی اول دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی t بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار، تأیید می‌شود. به بیان دیگر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری ندارد.

فرضیه‌ی ۲ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد خدمت به منافع عمومی تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۷ می‌باشد.

جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی دوم	۱/۰۷	۰/۴۱۶	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی دوم

نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی دوم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار، تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر تعهد خدمت به منافع عمومی در بین رده‌های مختلف حسابرسان، تفاوت معناداری ندارد.

فرضیه‌ی ۳ عنوان می‌کند «تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی و حسابرسان تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۸ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از عدم رد فرضیه‌ی سوم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی t پایین‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار رد می‌شود. این بدان معناست که تفاوت معناداری بین تعهد به اجرای استقلال در کار بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی وجود دارد.

جدول (۸) نتایج آزمون فرضیه‌ی سوم

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی سوم	۲/۰۵	۰/۰۱۲	رد فرض صفر	عدم رد فرضیه‌ی سوم

فرضیه‌ی ۴ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و تعهد آن‌ها به اجرای استقلال تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۹ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی چهارم دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر تعهد به اجرای استقلال در بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری ندارد.

جدول (۹) نتایج آزمون فرضیه‌ی چهارم

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی چهارم	۱/۴۹	۰/۱۹۶	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی چهارم

فرضیه‌ی ۵ عنوان می‌کند «قضاوت اخلاقی بین حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی تفاوت معناداری دارد». برای آزمون این فرضیه از مقایسه میانگین‌ها (آزمون تی استیودنت) استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۰ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از عدم رد فرضیه‌ی پنجم دارد؛ زیرا سطح معناداری آماره‌ی t پایین‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار رد می‌شود. این بدان معناست که بین قضاوت اخلاقی حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد.

جدول (۱۰) نتایج آزمون فرضیه‌ی پنجم

شرح	آماره‌ی t	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی پنجم	۲/۵۷	۰/۰۱۰	رد فرض صفر	عدم رد فرضیه‌ی پنجم

فرضیه‌ی ۶ عنوان می‌کند «بین رتبه‌ی حسابرسان و قضاوت اخلاقی آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد». برای آزمون این فرضیه از تحلیل واریانس استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۱ می‌باشد. نتایج آزمون حکایت از رد فرضیه‌ی ششم دارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی F بالاتر از سطح خطای ۰/۰۵ است و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر عدم وجود تفاوت معنادار تأیید می‌شود و فرضیه‌ی مقابل (وجود تفاوت معنادار) رد می‌شود. به عبارت دیگر، قضاوت اخلاقی در بین رده‌های مختلف حسابرسان، تفاوت معناداری ندارد.

جدول (۱۱) نتایج آزمون فرضیه‌ی ششم

شرح	آماره‌ی F	سطح معناداری	نتیجه آزمون	وضعیت فرضیه
فرضیه‌ی ششم	۰/۷۷۳	۰/۵۷۱	تأیید فرض صفر	رد فرضیه‌ی ششم

فرضیه‌های ۷ و ۸ به تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابرسی (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) بر قضاوت اخلاقی آن‌ها می‌پردازد. برای آزمون این فرضیه‌ها از رگرسیون خطی استفاده شده است که نتایج آن به شرح جدول ۱۲ می‌باشد. لازم به ذکر است کلیه پیش‌فرض‌های رگرسیون نیز بررسی گردید و هیچ‌کدام از مفروضات نفی نشد.

جدول (۱۲) نتایج آزمون فرضیه‌های هفتم و هشتم

شرح	ضریب	آماره	معناداری
تعهد خدمت به منافع عمومی	-۰/۰۵۸	-۲/۹۶۰	۰/۰۰۲۵
تعهد به اجرای استقلال در کار	-۰/۲۵۶	-۴/۰۵۲	۰/۰۰۰۱
نوع (حسابرس یا دانشجو)	-۰/۰۰۱	-۰/۰۶۷	۰/۹۴۷۰
عرض از مبدأ	۰/۸۴۵	۱۴/۹۳۰	۰/۰۰۰۰
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۹۲	آماره‌ی کای دو	۴/۶۸۶
آماره‌ی دوربین واتسون	۱/۸۷۰	معناداری کای دو	۰/۰۰۱۰

نتایج آزمون حکایت از تأیید فرضیه‌های هفتم و هشتم دارد. ضریب رگرسیونی متغیر تعهد خدمت به منافع عمومی -۰/۰۵۸- می‌باشد و از نظر آماری سطح معناداری آماره‌ی t این ضریب برابر با ۰/۰۰۲۵ می‌باشد که معناداری ضریب را نشان می‌دهد. همچنین ضریب رگرسیونی متغیر تعهد به اجرای استقلال در کار -۰/۲۵۶- می‌باشد و از نظر آماری سطح معناداری آماره‌ی t این ضریب برابر با ۰/۰۰۰۱ می‌باشد که معناداری ضریب را نشان می‌دهد. بررسی مقدار آماره‌ی F رگرسیون حکایت از معناداری آن دارد و مقدار آماره‌ی دوربین واتسن نیز نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی مدل است. حدود ۹ درصد از تغییرات در متغیر وابسته نیز از طریق متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود. با توجه به این توضیحات می‌توان عنوان کرد که ابعاد حرفه‌ای‌گری (شامل تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار) تأثیر منفی معناداری بر قضاوت اخلاقی دارند.

۳-۶- سایر یافته‌ها

به‌عنوان یک تحلیل اضافی در این قسمت به بررسی معناداری تفاوت در قضاوت اخلاقی حسابرسان برحسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات پرداخته شده است. برای مقایسه‌ی معناداری تفاوت دیدگاه افراد نمونه، از آزمون‌های تحلیل واریانس و تی استیودنت

(به صورت متناسب) استفاده شده است. نتایج به شرح جدول ۱۳ می‌باشد.

جدول (۱۳) بررسی معناداری تفاوت در قضاوت اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای مختلف

متغیر		آماره‌ی آزمون	معناداری آماره
جنسیت	زن	۳/۹۳	۰/۰۶۷
	مرد		
سابقه‌ی حسابرسی	کم‌تر از ۳ سال	۲/۱۳	۰/۱۲۶
	بین ۳ تا ۷ سال		
	بین ۷ تا ۱۰ سال		
	بیش‌تر از ۱۰ سال		
سطح تحصیلات	کارشناسی و کم‌تر	۳/۷۴	۰/۰۷۴
	کارشناسی ارشد و دکتری		

همان‌طور که مشاهده می‌شود، بین قضاوت اخلاقی حسابرسان بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد. زیرا سطح معناداری آماره‌ی آزمون کم‌تر از ۵ درصد است.

تحلیل مشابهی برای معناداری تفاوت در تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار توسط حسابرسان بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات انجام شد. نتایج نشان داد که بین تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار (توسط حسابرسان) بر حسب متغیرهای جنسیت، سابقه حسابرسی و سطح تحصیلات تفاوت معناداری وجود ندارد.

۷- نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی حسابرسان بود. بدین منظور تفاوت در دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی حسابداری مورد بررسی قرار گرفت. برای رسیدن به اهداف موردنظر پژوهش ۸ فرضیه مطرح گردید. بر اساس نتایج به‌دست آمده در فرضیه‌ی اول، تفاوت تعهد خدمت به منافع عمومی بین دانشجویان و حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه‌ی اول بود و تفاوت معناداری بین دانشجویان و حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی مشاهده نشد. این فرضیه در پژوهش‌های داخل کشور تاکنون بررسی نشده است ولی در پژوهش‌های خارجی از جمله باراین‌کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸) و الیاس (۲۰۰۶) بررسی شده و نتایج این پژوهش مغایر با نتایج وی می‌باشد. طبق مبانی نظری انتظار می‌رفت که نگرش

حسابرسان درباره‌ی ارزش‌های حرفه از طریق تجارب کاری قبلی و محیط سازمانی که در آن فعالیت می‌کنند، شکل گیرد اما عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر دانشجویان و حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی حکایت از عدم تغییر در نگرش به ارزش‌ها در حرفه‌ی حسابرسی دارد. به بیان دیگر نگرش مبتنی بر سود حسابرسان و دانشجویان تفاوت معناداری نداشته است. در فرضیه‌ی دوم تأثیر رتبه‌ی کاری (شغلی) حسابرسان بر تعهد خدمت به منافع عمومی مورد بررسی قرار گرفت که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه‌ی دوم بود. بنابراین تعهد خدمت به منافع عمومی بین رده‌های کاری حسابرس (شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد و حسابرس) تفاوت معناداری ندارد. فرضیه‌ی دوم نیز در پژوهش‌های داخلی مورد بررسی قرار نگرفته است اما باراین کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸) در کشور اسپانیا و الیاس (۲۰۰۶) این فرضیه را مورد بررسی قرار داده‌اند و نتایج آن‌ها مؤید عدم رد فرضیه بوده است. در توضیح دلیل رد این فرضیه می‌توان از استدلال مشابهی با فرضیه‌ی اول استفاده کرد. درواقع عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر رده‌های مختلف حسابرسان در تعهد خدمت به منافع عمومی، حکایت از عدم تغییر در نگرش حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای در نتیجه ارتقای شغلی دارد. به بیان دیگر نگرش مبتنی بر سود بین رده‌های مختلف حسابرسان تفاوت معناداری نداشته است.

در فرضیه‌ی سوم تفاوت بین نظر دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بررسی شد. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه‌ی سوم بود. لذا تفاوت معناداری در به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بین دانشجویان و حسابرسان مشاهده شد و در واقع دانشجویان، تعهد بیش‌تری به اجرای استقلال در کار دارند. نتایج این یافته با نتایج پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) مطابقت دارد. شاید دلیل عدم رد این فرضیه را بتوان در تغییر ارزش‌هایی که حسابرسان و زمینه‌های کاری آن‌ها را راهبری می‌نماید (برای مثال از منطق حرفه‌ای‌گری به منطق تجاری‌سازی) جستجو کرد که می‌تواند بر تعهد حسابرسان به اجرای استقلال در کار به‌عنوان اصلی‌ترین ارزش حرفه تأثیر منفی بگذارد.

در فرضیه‌ی چهارم نیز تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان بر به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار بررسی گردید که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه بود و لذا رتبه‌ی کاری حسابرسان تأثیر معناداری بر به‌کارگیری تعهد به اجرای استقلال در کار ندارد. نتایج این فرضیه مغایر با نتایج پژوهش گندرون و همکاران (۲۰۰۶) و الیاس (۲۰۰۶) است. طبق مبانی نظری انتظار می‌رفت که تعهد به اجرای استقلال در کار بین رده‌های مختلف حسابرسان یکسان نباشد. در توضیح دلیل رد این فرضیه می‌توان گفت که عدم وجود تفاوت معنادار بین نظر رده‌های مختلف حسابرسان در تعهد به اجرای استقلال در انجام کار، حکایت از عدم تغییر در نگرش حسابرسان به ارزش‌های حرفه‌ای در نتیجه ارتقای شغلی دارد.

در فرضیه‌ی پنجم تفاوت بین نظر دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی قضاوت اخلاقی مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه‌ی پنجم بود. نتایج این فرضیه نشان دهنده این است که حسابرسان قضاوت اخلاقی بالاتری از دانشجویان تحصیلات تکمیلی

دارند. توضیح احتمالی برای این نتیجه می‌تواند این باشد که حسابرسان ممکن است معضلات اخلاقی مشابهی را در طول کارشان تجربه کرده و بنابراین ممکن است آگاه باشند که رفتار باید قابل قبول باشد. علاوه بر این حسابرسان احتمالاً آگاهی بیشتری از پیامدهای منفی رفتارهای غیراخلاقی حاصل از رویه‌ی دادرسی و ریسک حسابرسی برای شرکت‌های حسابرسی و خود حسابرسان دارند. لذا تفاوت معناداری در اعمال قضاوت اخلاقی بین دانشجویان و حسابرسان وجود دارد. این یافته با نتایج مطالعات باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸)، عبدالحلیم و همکاران (۲۰۱۸)، اسماعیل (۲۰۱۷)، کوهن و همکاران (۲۰۰۱)، گلوور و همکاران (۲۰۰۲)، سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷)، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۹۳)، شهرابی (۱۳۹۳)، و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) مطابقت دارد.

در فرضیه‌ی ششم نیز تأثیر رتبه‌ی کاری حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی شد که نتایج آزمون‌های آماری مؤید رد فرضیه بود و لذا رتبه‌ی کاری حسابرسان تأثیر معناداری بر قضاوت اخلاقی آن‌ها ندارد. به عبارت دیگر حسابرسان در سطوح مختلف حسابرسی، به شکلی مشابه و یکسان اخلاق را در انجام قضاوت رعایت می‌کنند. نتایج به دست آمده از فرضیه‌ی ششم مغایر با نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی مانند باراین‌کوا و اسپینوسا (۲۰۱۸)، عبدالحلیم و همکاران (۲۰۱۸)، اسماعیل (۲۰۱۷)، سعیدی گراغانی و ناصری (۱۳۹۷)، نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۹۳)، شهرابی (۱۳۹۳)، و حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) است. نتایج این تحقیق از نظریه‌ی رست (۱۹۸۶) حمایت نمی‌کند. طبق نظریه‌ی مذکور، قضاوت اخلاقی باتجربه و سن افزایش می‌یابد.

در فرضیه‌ی هفتم تأثیر تعهد دانشجویان و حسابرسان به حفظ منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها مورد سنجش قرار گرفت. نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد این فرضیه بود. به بیان دیگر تعهد دانشجویان و حسابرسان به حفظ منافع عمومی بر قضاوت اخلاقی آن‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. در فرضیه‌ی هشتم نیز تأثیر تعهد به اجرای استقلال در کار توسط دانشجویان و حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها بررسی شد که نتایج آزمون‌های آماری مؤید عدم رد فرضیه بود. به عبارت دیگر تعهد به اجرای استقلال توسط دانشجویان و حسابرسان بر قضاوت اخلاقی آن‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. نتایج این دو فرضیه با پژوهش‌های باراین‌کوا و اسپینوزا (۲۰۱۸)، گندرون (۲۰۰۶) و اسپیناسو (۲۰۰۱) قابل مقایسه است که نتایج آزمون هر دو فرضیه با پژوهش‌های موردنظر همسو می‌باشد. این یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسانی که اولویتشان حفظ منافع عمومی و حفظ استقلال در اجرای عملیات حسابرسی است، در هرگونه فعالیتی که طبق استانداردهای اخلاقی حرفه‌ای غیرقابل قبول است، درگیر نمی‌شوند.

با توجه به نتایج به‌دست آمده در این پژوهش، پیشنهادهایی بر مبنای یافته‌های پژوهش و همچنین پیشنهادهایی جهت انجام پژوهش‌های آتی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

نتایج این مطالعه پیامدهای مهمی برای سازمان‌های حرفه‌ای، موسسه‌های حسابرسی، قانون‌گذاران و دانشگاه‌ها دارد. ارزش‌ها، اخلاق و نگرش‌هایی که حسابرسان در کار خود استفاده می‌نمایند، عناصر کلیدی کیفیت حسابرسی هستند. در نتیجه، تمام این عوامل باید چالش ارتقای

توانایی‌های استدلال (قضاوت) اخلاقی حسابرسان و نیز تقویت مسئولیت حرفه‌ای آن‌ها در منافع عمومی را داشته باشد. سازمان‌های حرفه‌ای با چالش برای پیاده‌سازی مؤثر برنامه‌های توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر حسابرسان که بر آرمان‌های منافع عمومی متمرکز شده‌اند، روبرو هستند. با این حال، تنها سازمان‌های حرفه‌ای در انجام این کار مسئولیت ندارند، بلکه مؤسسات حسابرسی نقش مهمی در تقویت ارزش حسابرسان ایفا می‌کنند. یک محیط اخلاقی در مؤسسه‌ی حسابرسی که ارزش‌های حرفه‌ای را پرورش می‌دهد، برای حفظ ارزش‌های حرفه‌ای بالا در تمام مراحل زندگی حرفه‌ای اساسی است. طبق نتایج به دست آمده، تفاوت معناداری بین درک و دیدگاه دانشجویان و حسابرسان درباره‌ی اعمال قضاوت اخلاقی و تعهد به اجرای استقلال در کار حسابرسی وجود دارد. لذا پیشنهاد می‌شود در راستای کاهش این فاصله در دیدگاه‌ها که در عمل نیز ممکن است موجب به وجود آمدن مشکلات برای فارغ‌التحصیلانی شود که وارد حرفه‌ی حسابرسی می‌شوند، تمهیداتی اندیشیده شود و از طریق قرار دادن سرفصل‌های درسی مانند آیین رفتار حرفه‌ای و دوره‌ی آموزش عملی فرآیند حسابرسی به صورت کارآموزی برای دانشجویان، آن‌ها را با مفاهیم عملی بیش‌تر آشنا سازند. همچنین ضروری است کوشش‌هایی که در جهت ارتقای آموزش اخلاق حسابداری صورت می‌گیرد، به صورت ساماندهی شده، در برنامه درسی گنجانده شود. چراکه آموزش اخلاقیات، رسیدن به اهداف حرفه حسابداری را به‌طور قابل توجهی افزایش می‌دهد. همچنین با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهادهایی به شرح زیر برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌گردد:

- بررسی راهکارهای ارتقای سطح قضاوت اخلاقی حسابرسان؛
- بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی (مانند اندازه و محیط اخلاقی) بر ارزش‌های حرفه‌ای؛
- بررسی تأثیر ابعاد تجاری‌سازی در مؤسسات حسابرسی بر قضاوت اخلاقی حسابرسان؛
- بررسی تأثیر شهرت و تخصص حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای وی؛
- تأثیر تعهدات حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان بر تعهدات عمومی آن‌ها و تعهد به اجرای استقلال در انجام کار.
- تجزیه و تحلیل چگونگی تأثیر ارزش‌های حرفه‌ای بر پیامدهای رفتاری مانند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسی، تغییر تصمیم یا رفتار ناکارآمد.
- همانند بسیاری از پژوهش‌ها، این پژوهش نیز با محدودیت‌هایی روبه‌رو بوده است. اصلی‌ترین محدودیت این پژوهش به استفاده از ابزار پرسش‌نامه برای گردآوری داده و قابلیت اتکای آن‌ها مربوط است. اگرچه روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری مورد بررسی قرار گرفت اما نیت پاسخ‌دهندگان در تکمیل پرسش‌نامه برای محققین مشخص نبوده است.

منابع

آذر، عادل؛ مومنی، منصور. (۱۳۹۵). آمار و کاربرد آن در مدیریت، انتشارات سمت، چاپ بیستم، تهران.

حبیبی، آرش. (۱۳۹۷). آموزش کاربردی SPSS. نشر جهاد دانشگاهی، چاپ پنجم، تهران.
حساس یگانه، یحیی؛ کاظم‌پور، احسان. (۱۳۹۲). رابطه سطح مهارت حسابرسان با حساسیت و قضاوت اخلاقی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۲)، ۷۰-۵۳.
حساس یگانه، یحیی؛ مقصودی، امیر. (۱۳۹۰). ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، ۶ (۱)، ۶۲-۷۳.
خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۲). روش پژوهش با رویکردی به پایان‌نامه‌نویسی، انتشارات بازتاب، چاپ اول، تهران.

خوزین، علی و جمال محمدی. (۱۳۹۴). مطالعه تطبیقی مفاهیم مندرج در آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران از دیدگاه تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی. دانش حسابرسی، ۱۵ (۶۰)، ۱۶۵-۱۳۹.

سعیدی گراغانی، مسلم؛ ناصری، احمد. (۱۳۹۷). تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۹ (۴)، ۱۱۱-۱۲۹.
سلمان‌پناه، نجمه؛ طالب‌نیا، قدرت اله. (۱۳۹۲). بررسی گزیده عوامل موثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران. حسابداری مدیریت، ۶ (۱۸)، ۸۷-۹۶.
شهبازی، مجید؛ مهرانی، کاوه. (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، ۶۰-۸۶.
شهرابی، شاهرخ. (۱۳۹۳). تاثیر عامل جنسیت بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی. فصلنامه حسابرسی نظریه و عمل، ۱ (۲)، ۱۱۷-۱۳۲.

صفرزاده، محمد حسین؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۳۹۹). تاثیر اندازه موسسه حسابرسی و رده سازمانی حسابرسان بر استدلال‌های اخلاقی حسابرسان مستقل در مراحل مختلف نظریه رشد اخلاقی کالبرگ. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۴)، ۶۴۴-۶۴۸.

فروغی، میثم؛ جعفری، علیرضا؛ نادری بنی، رحمت الله. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. حسابداری مالی، سال ۶ (۲)، ۱۱۴-۱۳۳.
مران جور، مهدی. (۱۴۰۰). آزمون نگرش حسابرسان نسبت به فعالیت‌های بازاریابی در بین اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱ (۴): ۳۲-۴۹.
مهرانی، نیوشا؛ بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۰). تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حسابرس. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای ۲ (۵): ۵۶-۶۹.

نونهال نهر، علی‌اکبر؛ محمدزاده سالطه، حیدر؛ حمدالهی، کبری. (۱۳۹۳). ارزیابی تاثیر آموزش حسابداری (آموزش دانشگاهی و دوره‌های ضمن خدمت) و تجربه بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۴ (۱)، ۱۹۱-۲۰۹.

Abdelhak, E. Elamer, A. Mclaughlin, C. & Alhares, A. (2019). Auditors' ethical reasoning in developing countries: The case of Egypt. International Journal of Ethics and Systems, 35(4), 558-583.

- Abdul-Halim, H. Jaafar, H. & Janudin, E. (2018). Evaluate the impact of accounting training (university education and in-service courses) and experience on auditors' professional judgments. *Empirical Accounting Research*, Year 4 (1), 191-209. (in Persian)
- Azar, A. Momeni, M. (2016). *Statistics and its application in management*, Samat Publications, 20 th edition, Tehran. (in Persian)
- Baker, C. R. (2014). An examination of the ethical discourse of the US public accounting profession from a Foucaultianperspective. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(2): 216–228.
- Bamber, E. M. & Iyer, V. M. (2002). Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2): 21–38.
- Barrainkua, I. and Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting review*, 21(2): 176-187.
- Beattie, V. Fearnley, S. & Hines, T. (2013). Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment. *Accounting and Business Research*, 43(1): 56–81.
- Bline, D. M. Duchon, D. & Meixner, W. F. (1991). The measurement of organizational and professional commitment: An examination of psychometric properties of two commonly used instruments. *Behavioral Research in Accounting*, 3: 1–12.
- Bobek, D. Hageman, A. & Radtke, R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1): 125–141.
- Carrington, T. Johansson, T. Johed, G. & Öhman, P. (2013). An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession. *Behavioral Research in Accounting*, 25(2): 1–20.
- Clikeman, P. M. Schwartz, B. N., & Lathan, M. H. (2001). The effect of the 150-hour requirement on new accountants' professional commitment, ethical orientation and professionalism. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(5): 627–645.
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics*, 30(4): 319–336.
- Davenport, L. & Dellaportas, S. (2009). Interpreting the public interest: A survey of professional accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1): 11–23.
- Elias, R. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relationship to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal*, 23(3): 283–294.
- Elias, R. Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics*, 68(1): 83–90.
- Fogarty, T. J. (1992). Organizational socialization in accounting firms: A theoretical framework and agenda for future research. *Accounting, Organizations and Society*, 17(2): 129–149.
- Forooghi, M. Jafari, A. Naderi, R. (2012). Factors Affecting Ethical Judgments in the Iranian Society of Certified Public Accountants. *Financial Accounting*, 6 (2), 114-133. (in Persian)
- Gaa, J. C. (2006). Integrity, auditor independence, and the protection of investors. *Advances in Public Interest Accounting*, 12: 27–47.
- Gendron, Y. Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(2): 169–193.
- Glover, S. H., Bumpus, M. A., Sharp, G. F., & Munchus, G. A. (2002). Gender differences in

ethical decision-making. *Management Review*, 17(5): 217–227.

Habibi, A. (2018). *SPSS application training*. University Jihad Publishing, Fifth Edition, Tehran. (in Persian)

Hanlon, G. (1996). Casino capitalism and the rise of the commercialized service class An examination of the accountant. *Critical Perspectives on Accounting*, 7: 339–363.

Hasas Yeganeh, Y. Kazempoor, E. (2013). The relationship between auditors' skill level and sensitivity and ethical judgment. *Empirical Accounting Research*, 3 (2), 70-53. (in Persian)

Hasas Yeganeh, Y. Maghsoodi, A. (2011). Ethical Values in Auditing Professional Judgment, *Quarterly Journal of Ethics in Science and Technology*, 6 (1), 62-73. (in Persian)

Helliari, C. & Bebbington, J. (2004). *Taking Ethics to Heart: A Discussion Documentary the Research Committee of the Institute of Chartered Accountants of Scotland*, Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Humphrey, C. Moizer, P. & Turley, S. (2006). Independence and competence? A critical questioning of auditing. *Advances in Public Interest Accounting*, 12: 149–167.

Ismail, S. (2017). Ethical judgment and ethical ideology of accounting professionals and accounting students. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 10: 99-113.

Johari, R. J. Mohd-Sanusi, Z. & Chong, V. K. (2017). Effects of Auditors' Ethical Orientation and Self-Interest Independence Threat on the Mediating Role of Moral Intensity and Ethical Decision-Making Process. *International Journal of Auditing*, 21: 35-58.

khaki, gh. (2003). *Research method with an approach to dissertation writing*, Bazetab Publications, first edition, Tehran. (in Persian)

khazin, A. Mohammadi, J. (2014). A comparative study of the concepts contained in the Code of Professional Conduct for Accountants from the perspective of producers and users of financial statements. *Journal of Audit science*, 15 (60). 139-165. (in Persian)

Kohlberg, L. (1984). *Essays on moral development: Vol II. The Psychology of moral development*. San Francisco: Harper & Row
Lord, A. ,& DeZoort, F. T. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations, and Society*, 26(3):215–235.

Larson, M. S. (1977). *The rise of professionalism: A sociological analysis*, Berkeley: University of Berkeley Press.

Mehrani, N. Banimahd, B. (2022). Effect of Adoption and Innovation Cognition Styles on Professional Skepticism. *Journal of professional Auditing research*. (2) 5: 56-69. (in Persian)

Moran joor, 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)

Nasution, D., & Östermark, R. (2019). The impact of auditors' awareness of the profession's reputation for independence on auditors' ethical judgement. *Social Responsibility Journal*, ahead-of-print, DOI: 10.1108/SRJ-05-2018-0117.

Novnahal nahr, A. Mohammadzadeh, H. Hamdollahi, K. (2013). Evaluate the impact of accounting training (university education and in-service courses) and experience on auditors' professional judgments. *Empirical Accounting Research*, Year 4 (1), 191-209. (in Persian)

Rest, J. (1986). *Moral Development: Advances in Research and Theory*. New York: Praeger
Rios-Figueroa, C. and Cardona, R. (2013). Does Experience Affect Auditors Professional Judgment? Evidence from Puerto Rico. *Accounting and Taxation*, 5(2): 13-32.

Saeid Geraghani, M. Naseri, A. (2017). Individual differences and the professional judgment

of the auditor. *Financial Accounting and Auditing Research*, 9 (4), 111-129. (in Persian)

Safarzadeh, M. Arab mazar, M. Hooshmand kashani, A. (2020). The effect of the size of the auditing firm and the organizational category of the auditors on the ethical arguments of the independent auditors at different stages of Kalberg's theory of ethical growth. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (4), 624_648. (in Persian)

Salman Panah, N. Talebniya, GH. (2012). A selection of factors affecting the ethical judgment of certified public accountants in Iran. *Management Accounting*, 6 (18), 87-96. (in Persian)

Sanusi, Z. M. , Iskandar, T. M. , Monroe, G. & Saleh, N. M. (2019). Effects of Goal Orientation, Self-Efficacy and Task Complexity on the Audit Judgment Performance of Malaysian Auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(1): 75-95.

shahbazi, M. Mehrani, K. (2019). Develop a professional judgment model for independent auditors. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (1), 60-86. (in Persian)

Shahrabi, sh. (2013). The effect of gender on the professional judgment of internal auditors. *Journal of Theory and Practice Auditing*, 1 (2), 117-132. (in Persian)

Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3), 409-427 .

Taylor, M. H., DeZoort, F. T., Munn, E., & Thomas, M. W. (2003). A proposed framework emphasizing auditor reliability over auditor independence. *Accounting Horizons*, 17(3), 257-266.

Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism – They just do not get it. *Accounting Horizons*, 18(1): 45-53.

Yang, L. Brink, A. G. & Wier, B. (2017). The impact of emotional intelligence on auditor judgement. *International Journal of Auditing*, 22(1): 83-97.



COPYRIGHTS

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

Investigating the role of formal accountants ethics in social responsibility of companies based on the theory of political economy

Zholanezhad Fatemeh¹, Bekhradi Nasab Vahid²

Received: 2021/05/06

Approved: 2022/02/18

Research Paper

Abstract

According to the theory of political economy, the focus of corporate executives should not be solely based on organizational interests and equity. Instead, they must be part of a moral affair in order to ensure the well-being, comfort, needs and interests of other sectors of society. Therefore, management decisions should not lead to damages, losses and harm to society and its people. The development of this framework is rooted in ethics in accounting. Therefore, the purpose of this study is to investigate the effect of accounting ethics on corporate social responsibility. The statistical population of this research is the official accountants in 2017, which according to the official account community of 2377, and the sample size based on the Cochran formula was determined from 331 individuals who were asked to receive 350 questionnaires in a healthy way and 337 questionnaires Healthy was received. 337 questionnaires were analyzed. Paired t-test and ANOVA were used to analyze the data using SPSS software version 22. Research evidence suggests that formal professional accountants, honesty and integrity, professional performance, independence and neutrality and the confidentiality of formal accountants increase corporate social responsibility. From other research results, it can be said that individuals with different characteristics have the same viewpoints as expressed. So, finally, it can be said that, with respect to ethics among official accountants, corporate social responsibility improves.

Key Words: Accounting Ethics, Corporate Responsibility, Political Economy Theory, Theory of Law, Theory of Beneficiaries.

JEL classification: A13



10.22034/JPAR.2022.529850.1033

1. Ph.D.Student, Department of Accounting, Najafabad Branch, Najafabad, Iran.

(Corresponding Author) jolanejad1022@gmail.com

2. Ph.D. in Accounting Department of Accounting, Najafabad branch, Islamic Azad University, Najafabad, Iran.

vahid.bekhradinassab@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی

فاطمه ژولانزاد^۱، وحید بخردی نسب^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

بر اساس تئوری اقتصاد سیاسی تمرکز مدیران شرکت‌ها نباید فقط متکی بر تأمین منافع سازمانی و حقوق صاحبان سهام باشد بلکه آن‌ها باید تحت عنوان یک امر اخلاقی در راستای تأمین رفاه، آسایش، نیازها و علایق سایر احاد جامعه نیز مشارکت داشته باشند. پس تصمیم‌های مدیریت نباید منجر به وارد کردن خسارات، زیان و آسیب به جامعه و افراد آن باشد. توسعه‌ی این چارچوب ریشه در پرورش اخلاق در حسابداری دارد. بنابراین هدف از مطالعه‌ی حاضر بررسی تأثیر اخلاق در حسابداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. جامعه‌ی آماری این پژوهش حسابداران رسمی در سال ۱۳۹۹ است که با توجه به داده‌های پایگاه جامعه‌ی حسابداران رسمی بالغ بر ۲۸۱۷ نفر می‌باشند. حجم نمونه بر اساس فرمول کوکران از قرار ۳۳۱ نفر مشخص شد. پرسش‌نامه‌ها طی سه مرحله توزیع و ۳۳۷ مورد به صورت سالم دریافت گردید که مبنای تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت. تجزیه و تحلیل داده‌ها از آزمون t زوجی و تحلیل واریانس با استفاده نرم‌افزار اس پی اس اس نسخه ۲۲ انجام شد. شواهد پژوهش حاکی از آن است که رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و رازداری حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. می‌توان گفت که افراد با مشخصه‌های مختلف، دیدگاه یکسانی نسبت به نظرات ابراز شده دارند. در نهایت توان گفت که با رعایت اخلاق در بین حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بهبود می‌یابد.

واژه‌های کلیدی: اخلاق در حسابداری، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، تئوری اقتصاد سیاسی، تئوری مشروعیت، تئوری ذی‌نفعان.

۱- مقدمه

حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی با یکی از حساس‌ترین موضوعات مرتبط با اشخاص جامعه یعنی مال و دارایی افراد در ارتباط است. حسابداران مانند پزشکان هستند که اعتماد شخص مقابل نقش اصلی را در شغل و حرفه‌ی آنان دارد. بی‌اعتمادی صاحب‌کار آفت سیستم‌های حسابداری است. سیستم آموزش دانشگاهی فعلی به گونه‌ای است که موجب پرورش حسابداران دارای مهارت استدلال قاعده محور می‌شود. دانش‌آموختگان حاضر از مهارت تفکر انتقادی و استدلال تحلیلی برخوردار نیستند و در مواجهه با رویدادهایی که در پوشش قوانین، استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای موضوعه قرار نمی‌گیرند، با مشکلات عدیده روبرو می‌شوند. پس استادان باید به دانشجویان بفهمانند که شخصیت واقعی هر شخص در گرو اخلاق او است. یک حسابدار برتر در وهله‌ی اول شخصی است که اخلاق حرفه‌ای داشته باشد. بسیاری از اندیشمندان بر این باورند که رشد و تعالی جوامع بشری تنها به علم و تکنیک و پیشرفت‌های مادی نیست بلکه از عوامل مهم ترقی یا انحطاط ملت‌ها رعایت موازین اخلاقی و خصلت‌های روحی است. رسوایی‌های مالی سال‌های اخیر به‌ویژه سال‌های ۲۰۰۰ و ۲۰۰۱ برای شرکت انرون نشان داد که بی‌اخلاقی چه بلایی به روز انرون آورد. پس توجه به تقویت مهارت استدلال اخلاقی در کنار مهارت‌های فنی (تخصصی) نقش مهمی در محیط تجاری کنونی بر عهده دارد. بنابراین شایسته است دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی به منظور ایفای رسالت خود جهت تربیت نیروی انسانی متخصص متناسب با نیازهای بازار کار، تدابیر مناسبی را اتخاذ نمایند (رباط میلی و همکاران، ۱۳۹۳).

از طرفی مدیران علاوه بر آن که باید منافع و حقوق سازمان خود را تأمین کنند باید به‌عنوان یک امر اخلاقی در راه تأمین رفاه، آسایش، نیازها و علایق مردم جامعه نیز مشارکت داشته باشند. از جهت دیگر نباید تصمیم‌ها و رفتارهای مدیریتی منجر به واردکردن خسارت، زیان و آسیب به جامعه و افراد آن شود (دارابی، ۱۳۹۵).

مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها شامل تعهدات مداوم اخلاقی از طرف آن‌ها است که در محیط‌های اقتصادی رخ می‌دهد و کیفیت زندگی نیروی کار را بهبود می‌بخشد، همان‌طور که خدمات عمومی برای همه باید انجام گردد. مبتنی بر تئوری مشروعیت و ذی‌نفعان، پیوستگی و اتحاد میان فعالیت‌ها و ارزش‌های سازمان به گونه‌ای که منافع کلیه ذی‌نفعان شامل سهامداران، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران و عموم جامعه، در سیاست‌ها و عملکرد سازمان منعکس گردد را مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌نامند. به عبارت دیگر سازمان باید همواره خود را جزیی از اجتماع بداند و نسبت به جامعه احساس مسئولیت داشته باشد و در جهت بهبود رفاه عمومی به گونه‌ای مستقل از منافع مستقیم شرکت تلاش کند (فروغی و همکاران، ۱۳۸۷).

شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به رعایت و افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند. از این‌رو مسئولیت اجتماعی به‌عنوان یک فاکتور کلیدی در موفقیت و تداوم فعالیت بنگاه‌ها فرض (وکیلی فرد و حسین پور، ۱۳۹۶) و بخش جدایی‌ناپذیری از کتب و مقالات مالی اقتصادی جهان تلقی می‌شود. تمایل به سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی

که اعمال و گزارش‌گری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها دارند، در حال افزایش است. در حالی که اصطلاح مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها نسبتاً جدید به نظر می‌رسد، بررسی آثار و پژوهش‌ها نشان می‌دهد که این مفهوم در طول چندین دهه همگام با توسعه‌های اجتماعی، سیاسی و محیط کسب و کار تکامل یافته است.

مقوله‌ی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها، چالش‌هایی را در سازمان‌های مختلف بین‌المللی، ملی و منطقه‌ای در فرآیند تدوین استانداردها برای گزارش‌گری اطلاعات غیرمالی به همراه داشته است و افشاهای مرتبط با آن پارادایمی تحقیقاتی در طی سال‌های اخیر بوده است. چرا که شرکت‌ها با شک و تردید اقدام به افشای گزارش‌گری مسئولیت‌های اجتماعی می‌نمایند. وجود حرفه‌ای به نام حسابداری و حسابرسی پیامد وجود فعالیت‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری است و بدون آن شکل نخواهد گرفت. صاحبان کار محرکان چرخه‌ی اقتصادی محسوب می‌شوند. بنابراین کسب اعتماد آنان در استفاده از حرفه‌ی حسابرسی و حسابداری، وظیفه‌ی تمامی حسابداران و شاغلان در این حرفه است تا آینده‌ی حرفه‌ی حسابداری تضمین شود. بنابراین آینده‌ی حرفه منوط به داشتن ارزش‌های درستکاری، صداقت و تخصص است. در شرایطی که حرفه‌ی حسابداری هنوز نتوانسته است جایگاهی در جامعه‌ی ایران و به‌ویژه نزد دولتمردان به دست آورد افزایش بی‌اعتمادی به حسابداران به هر دلیل و علت نقش مخربی در توسعه‌ی پایدار حرفه خواهد داشت. انتظار می‌رود که با پیشرفت اخلاق در حرفه‌ی حسابداری، زمینه برای هموارسازی اجرا و رعایت مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها فراهم شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

زندگی اجتماعی انسان همواره با احساس و درخواست تعهد و مسئولیت همراه بوده است. در تاریخ اندیشه‌ی فلسفی، دلایل فراوانی برای این درخواست و لزوم ایجاد این احساس همگانی ارائه شده است. به‌طور ویژه چارچوب نظری مسئولیت اجتماعی از درون فلسفه‌ی اخلاق و با تبیین نقش مناسب افراد در زندگی جمعی ترسیم می‌شود. این نقش‌ها با تعهدات و مسئولیت‌ها توأم است. وجه مشترک مفهوم مسئولیت اجتماعی در همه‌ی گونه‌های فلسفه اخلاق، پذیرش همدلی‌ها و وفاداری‌ها در کنار پیوندها و دلبستگی‌ها بوده است. از دیدگاه مک اینتایر سرشت انسان به موقعیت‌ها و خصلت‌های اجتماعی وابسته است و فاعلان اخلاقی، توانایی‌های خود را در تعهدات و وفاداری‌های اجتماعی جستجو می‌کنند (براتعلی پور، ۱۳۸۶). تعاریف اولیه مسئولیت اجتماعی شرکت به دهه‌ی پنجاه میلادی بازمی‌گردد. در دهه‌ی شصت میلادی اولین کوشش‌ها برای ارائه‌ی یک ایده و تصویر بهتر و دقیق‌تر شروع شد. سه محقق مربوط به موضوع در آن زمان دیویس، فردریک و مک گویر می‌باشند. دیویس اولین فردی بود که به قدرت سازمان‌ها و مسئولیت‌های اجتماعی اشاره کرد. او تکلیف اجتماعی شرکت را تصمیمات و رفتارهای بنگاه که دلایل اتخاذ آن حداقل فراتر رفتن از مرزهای سازمان می‌باشد تعریف کرد. شکست در موازنه کردن قدرت و مسئولیت اجتماعی در نهایت می‌تواند به زوال بنگاه بینجامد. فردریک تکلیف اجتماعی شرکت را وسیله‌ای برای بهبود رفاه

اجتماعی اقتصادی جامعه عنوان می‌کند اما تحقیق جامع‌تر را در این زمینه مک‌گویر در پژوهشی تحت عنوان «تجارت و جامعه» انجام داد و مفهوم تعهد اجتماعی را فراتر از تعهد اقتصادی و قانونی شرکت‌ها دانست (شریت اوغلی و همکاران، ۱۳۸۹).

هرچند برخی معتقدند که فقط کسب سود هر چه بیش‌تر، باید هدف شرکت‌ها و سازمان‌ها باشد اما برخی عقیده دارند شرکت‌ها و سازمان‌ها، علاوه بر کسب سود اقتصادی، وظایف دیگری هم دارند از جمله توجه به قوانین و عرف جامعه مانند رعایت حق کارکنان، سلامت و خواسته‌های مصرف‌کنندگان، حفظ محیط زیست و جلوگیری از آلودگی هوا، کمک به امور عام‌المنفعه و... این وظایف را مسئولیت اجتماعی شرکت گویند. تئوری‌های مطرح در مورد مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها عبارت‌اند از تئوری مشروعیت، تئوری اقتصاد سیاسی و تئوری گروه‌های ذی‌نفع که همگی بیانگر این مطلب هستند که مدیران به دلایل مختلف همچون کسب مشروعیت سازمانی و یا فشار گروه‌های ذی‌نفع مایل به رعایت مسئولیت اجتماعی سازمان هستند (جبارزاده، بایزیدی، ۱۳۸۹).

افزایش میزان کارهای غیراخلاقی، غیرقانونی و غیرمسئولانه در محیط‌های کاری توجه مدیران و صاحب‌نظران را به بحث اخلاق کار و مدیریت اخلاق معطوف ساخته است (اعظمی و همکاران، ۱۳۸۷). حسابداران مانند پزشکان هستند که اعتماد شخص مقابل نقش اصلی را در شغل آنان دارد. بی‌اعتمادی صاحب‌کار آفت سیستم‌های حسابداری و حرفه است. کیم و همکارانش (۲۰۱۲) بر این باورند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت منعکس‌کننده نگرانی‌های اخلاقی مدیران بوده و گزارش شفاف و مورد اطمینانی را از فعالیت‌های مالی ارائه می‌دهد. از طرفی پیامدها و عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری همواره مورد علاقه‌ی سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران و سایرین بوده است (کاشانی‌پور، مؤمنی‌یانسری، ۱۳۹۰). اخلاقیات ارتباط نزدیک و تنگاتنگی با ارزش‌ها دارند و به‌عنوان ابزاری نگرینده می‌شوند که ارزش‌ها را به عمل تبدیل می‌کنند. اخلاق کاری ضعیف بر نگرش افراد نسبت به شغل، سازمان و مدیران مؤثر بوده، می‌تواند بر عملکرد فردی، گروهی و سازمانی اثر بگذارد (رحمان‌سرشت و همکاران، ۱۳۸۸). شرایط امروز جهان و فضاهای جدید کسب و کار ایجاب می‌کند تا رهبران و مدیران سازمان‌ها و شرکت‌های بزرگ که در بازارهای جهانی یا بازارهای در حال جهانی شدن فعال و مؤثر هستند، نوعی تعادل میان بخش‌های اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی کسب و کارشان ایجاد کنند. اطلاعات در رابطه با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت برای سرمایه‌گذاران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. به‌عنوان مثال مدیران حرفه‌ای در ایالات متحده آمریکا تقریباً ۳/۰۱ تریلیون دلار دارایی تعیین شده را تحت سرفصل سرمایه‌گذاری در بخش مسئولیت اجتماعی در سبد پروژه‌های سال ۲۰۱۰ ذخیره کردند. این نکته نشان‌گر آن است که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، تأثیر مستقیمی بر ثروت سرمایه‌گذاران دارد. پژوهش‌های اخیر نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران به دنبال اطلاعات موثق درباره‌ی عملکرد اجتماعی شرکت از طریق مجاری خصوصی و یا عمومی بوده و آن‌ها از این اطلاعات به‌طور گسترده در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری خود استفاده می‌کنند (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱).

افراد با ایده‌آل‌گرایی بالا معتقدند که اعمالشان باید پیامدهای مثبت برای دیگران به همراه

داشته باشد و همواره می‌توان از آسیب رساندن به دیگران جلوگیری کرد (فورسیث، ۱۹۸۰). این گروه به اصول مطلق اخلاقی اعتقاد داشته و برای ارزیابی جنبه‌های اخلاقی یک عمل به اصول اخلاقی پذیرفته شده‌ی جامعه تکیه می‌کنند. افرادی که آرمان‌گرایی پایین تری دارند، به این‌که رفتار و اعمال آن‌ها همواره باید نتایج مثبت برای سایرین در پی داشته باشد باور ندارند. اگر ایده‌آل‌گرایی در یک مقیاس بررسی شود، در یک طرف آن افراد با ایده‌آل‌گرایی پایین قرار دارند که پذیرفته‌اند در انجام یک عمل یا قضاوت اخلاقی، جلوگیری از صدمه زدن به دیگران در تمام شرایط ممکن نیست، حتی در برخی موارد ممکن است برای رسیدن به پیامد مطلوب افرادی زیان ببینند. بنابراین باید کار خوب را حتی اگر به قیمت صدمه دیدن برخی از مردم است، انجام داد. در طرف دیگر مقیاس افراد با آرمان‌گرایی بالا هستند که اعتقاد دارند می‌توان به طریقی عمل کرد که از صدمه دیدن دیگران جلوگیری شود. برای یک آرمان‌گرای بالا عمل اخلاقی از آسیب رساندن به دیگران حاصل نمی‌شود. این افراد تصمیمات اخلاقی خود را بر مبنای کاهش سطح آسیب به تمام طرف‌های درگیر می‌گیرند (آلسوا و همکاران، ۲۰۱۲). این انتظار وجود دارد که مبتنی بر تئوری‌های اقتصادی با رعایت اخلاق مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بهبود یابد. یکی از این تئوری‌های اقتصادی، تئوری اقتصاد سیاسی است. اساس تئوری‌های اقتصادی این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تأثیر آن‌ها بر جامعه آن‌چنان عمیق است که باید برای ایفای مسئولیت خود غیر از سهامداران به بخش‌های بسیار بیش‌تری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. برخی از این راهبردها شامل همراه شدن با انتظارات جامعه، افزایش منابع اجتماعی سازمان نسبت به مخارج اجتماعی آن، قرار دادن سیستم ارزشی سازمان در راستای سیستم ارزشی جامعه، توزیع منافع سیاسی و یا اجتماعی و اقتصادی میان گروه‌های مختلف از مجرای قدرت سازمانی خود، تغییر رفتار سازمان با تغییر انتظارات جامعه، متقاعد ساختن آحاد جامعه در مورد مسئولیت‌پذیر بودن سازمان، تغییر درک و یا انتظارات و یا ارزش‌های اجتماعی، کاهش تضاد منافع گروه‌های مختلف ذی‌نفع در سازمان و تغییر درک عموم جامعه با دور ساختن توجه آن‌ها از موضوعی که باعث نگرانی افراد می‌گردد و جلب توجه آن‌ها به سایر موضوعات است.

۲-۱- تئوری اقتصاد سیاسی

تئوری حسابداری اقتصاد سیاسی در دهه ۱۹۹۰ از نوشته‌های پارکر استخراج شد. این تئوری در مقابل مفهوم قرارداد اجتماعی پیشنهاد می‌کند که وجود یک سازمان بر حمایت کلی جامعه تکیه دارد. اگر مشاهده شود که یک سازمان درگیر فعالیت‌های اجتماعی نامطلوب شده است، جامعه از تأیید آن سازمان صرف‌نظر می‌کند و این منجر به نابودی آن سازمان می‌شود. تئوری اقتصاد سیاسی بحث می‌کند که حسابداری می‌تواند یک نقش محوری در شیوی ساختار سازمانی و محیط پیرامون به‌طور اقتصادی، سیاسی و اجتماعی بازی نماید (علی‌خانی، مرانجوری، ۱۳۹۳). در تئوری اقتصاد سیاسی دو جنبه وجود دارد. به عبارت دیگر تئوری اقتصاد سیاسی را می‌توان از جنبه‌ی کلاسیک و یا از جنبه‌ی طبقه متوسط (غیر کلاسیک) مد نظر قرار داد. اقتصاد سیاسی کلاسیک،

تضاد منافع، نابرابری و نقش دولت را در کانون تجزیه و تحلیل خود قرار می‌دهد. بر عکس اقتصاد سیاسی طبقه متوسط تمایل دارد این موارد را به همان صورتی که هستند در نظر بگیرد و لذا این موارد را از تجزیه و تحلیل، مستثنی و خارج می‌کند. اقتصاد سیاسی کلاسیک مدعی است مادامی که مسئولیت‌پذیری اجتماعی فعالیت واحدهای تجاری به صورت اختیاری انجام می‌شود، تنها بخشی از مشروعیت را تأمین می‌کند. لذا این دیدگاه تمایل روشنی به وضع قوانین رعایت اجباری آن دارد. در این دیدگاه دولت به منظور حفظ مشروعیت سیستم به‌عنوان یک کل می‌باشد (فروغی، ۱۳۸۷). در این میان اقتصاد غیرکلاسیک از اهمیت تضاد و تعارض‌های ساختاری کاسته و چندین دیدگاه جهانی را پذیرفته و به دخالت و فشارهای گروه‌های مختلف جامعه بر واحدهای تجاری اشاره دارد. تئوری غیرکلاسیک اقتصاد سیاسی به دو شاخه: تئوری مشروعیت و تئوری ذی‌نفعان تقسیم می‌شود (علی‌خانی، ۱۳۹۳). به عبارتی منشأ تئوری مشروعیت و تئوری گروه‌های ذی‌نفع یک تئوری بزرگ‌تر و آن تئوری اقتصاد سیاسی است. «تئوری مشروعیت و تئوری گروه‌های ذی‌نفع» درصدد برآمده‌اند در این باره توضیح دهند که چرا سازمان‌ها در گزارش‌های سالانه بر اساس برخی از مسئولیت‌های اجتماعی اقدام به انتشار اطلاعات می‌کنند. مشروعیت پویا است و آن بدین معنی است که گروه‌های ذی‌نفع به صورت مستمر محصولات، روش‌ها و هدف‌های سازمان را مورد ارزیابی قرار می‌دهند. اساس تئوری ذی‌نفع این است که شرکت‌ها بسیار بزرگ شده‌اند و تأثیر آن‌ها بر جامعه آن‌چنان عمیق است که باید برای ایفای مسئولیت خود به غیر از سهامداران به بخش‌های بسیار بیشتری از جامعه توجه کرده و پاسخگو باشند. اگر سازمان در فعالیت‌های خود تجدید نظر نکند، فاصله بین انتظارات تغییر یافته جامعه و محصولات سازمان بیش‌تر خواهد شد و مشروعیت آن دستخوش تهدید قرار خواهد گرفت (مرادی، ۱۳۹۵). مسئله‌های مطرح در زمینه مسئولیت‌های اجتماعی به یک مسئله مالی تبدیل شده است. مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و افشاگرهای مرتبط با آن عامل ضروری است که به تداوم شرکت‌ها منجر می‌شود. زیرا همه‌ی شرکت‌ها ارتباط‌هایی با جامعه دارند. لذا جامعه امکان بقای شرکت‌ها را در دراز مدت فراهم می‌آورد. توسعه‌ی این بعد از رعایت ریشه در تقویت اخلاق حسابداری دارد. به عبارتی با رعایت اخلاق در بین حسابداران، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بهبود می‌یابد.

۲-۲- رویکرد اخلاقی

رویکرد اخلاقی بیان می‌کند که ذی‌نفعان نسبت به فعالیت سازمان‌ها ذی‌حق هستند و مدیریت باید سازمان را در حداکثر کردن منافع همه‌ی ذی‌نفعان اداره کند. طبق این رویکرد، مدیریت باید منافع سهامداران و منافع سایر ذی‌نفعان را به‌طور یکسان مورد توجه قرار دهد و زمانی که میان منافع آن‌ها تضاد وجود دارد سعی کند این تضادها را کاهش داده و تعالی مطلوب بین آن‌ها برقرار نماید. محققان هنجاری معتقدند که تئوری ذی‌نفعان به‌عنوان یک تئوری اخلاق سازمانی هنگامی که توسط تئوری مسئولیت اجتماعی اخلاقی تکمیل شود، سودمند است. مطابق این تئوری توجه به یک ذی‌نفع (به‌عنوان مثال فقط سهامداران) نمی‌تواند به منافع سایر ذی‌نفعان (مثل جامعه یا

کارمندان) فشار وارد کند (دیگان و کوردن، ۱۹۹۶). البته تئوری مشروعیت دورنمای وسیع‌تری را بررسی می‌کند. زیرا این تئوری تمایل دارد که انتظارات جامعه را در کل بررسی کند. در مقایسه با تئوری ذی‌نفعان به نظر می‌رسد تئوری مشروعیت کم‌تر به فرض مجزا کردن، قابل‌شناسایی کردن و دسته‌بندی ذی‌نفعان ارتباط دارد (علی‌خانی، ۱۳۹۳). جدول ۱ اشتراک بین تئوری ذی‌نفع و مشروعیت را در زمینه‌ی رویکرد اخلاقی نشان می‌دهد.

جدول (۱) اشتراک بین تئوری ذی‌نفع و مشروعیت در زمینه‌ی رویکرد اخلاقی

مشروعیت سازمانی	
عملی	اخلاقی
شاخه‌ی مدیریتی تئوری ذی‌نفعان • مبادله • تأثیر • تنظیم	وابسته به اصول عقاید و ارزش‌های جامعه • مفهومی • رویه‌ای • سازمانی

منبع: (دیگان و کوردن، ۱۹۹۶)

۳- پیشینه‌ی پژوهش

در سال‌های اخیر افزایش چشم‌گیر فعالیت‌های اجتماعی شرکت‌ها باعث شده تا تحقیقاتی در مورد رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و رفتارهای اخلاقی پیرامون مسئولیت‌پذیری اجتماعی انجام شود.

جن‌هی و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی تحت عنوان «رابطه‌ی بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت گزارش‌گری مالی» نتیجه‌گیری نمودند که بین مسئولیت اجتماعی شرکت و کیفیت گزارش‌گری مالی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد.

سرواس و تامایو (۲۰۱۳) به پژوهشی با عنوان «تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ارزش شرکت» پرداختند. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که مسئولیت‌پذیری اجتماعی با ارزش شرکت، در شرکت‌هایی که میزان آگاهی مشتریان و یا آگاهی عموم مردم از طریق تبلیغاتی که شرکت انجام می‌دهد بیش‌تر باشد، رابطه‌ی مثبت وجود دارد و برای شرکت‌هایی که آگاهی مشتریان و یا عموم مردم پایین است این رابطه ضعیف یا منفی می‌باشد. همچنین نتایج حاصل از تحقیق نشان داد که تأثیر آگاهی بر رابطه‌ی مسئولیت‌پذیری اجتماعی و ارزش شرکت در مورد شرکت‌هایی که شهرت کمی در اجتماع دارند منفی است.

فرمز و پراکاش (۲۰۱۲) توسعه‌ی گزارش‌گری مسئولیت‌پذیری اجتماعی را بر روی شرکت‌های موجود در کشورهای اروپای شرقی و آمریکای شمالی مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که گزارش‌های اجتماعی منتشرشده‌ی شرکت‌های اروپایی، سطح پاسخ‌گویی اجتماعی

بالاتری نسبت به شرکت‌های آمریکای شمالی دارند. در اروپای شرقی کیفیت گزارش‌های اجتماعی از کشوری به کشور دیگر متفاوت است اما در مقایسه با شرکت‌های مشابه در آمریکای شمالی دارای موضوعات تفصیلی گزارش‌گری اجتماعی می‌باشند.

میشرا و همکاران (۲۰۱۱) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که در افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در گزارش‌های خود سرمایه‌گذاری کرده‌اند هزینه‌ی سرمایه‌ای بالطبع پایین‌تر از شرکت‌هایی داشته‌اند که این افشاگری را انجام نمی‌دادند.

جین و درزدنکو (۲۰۱۰) در پژوهشی درباره‌ی رابطه‌ی بین اخلاقیات، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد سازمانی به این نتیجه رسیدند که مدیران سازمان‌های نظام یافته در مقایسه با سازمان‌های ماشین بنیاد، سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اخلاقیات بالایی دارند.

بسن و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهشی با موضوع «تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر هزینه‌ی سرمایه شرکت‌ها» به بررسی روابط بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌ها پرداخته در نهایت به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های با عملکرد اجتماعی بالا ریسک پایین‌تری دارند و هزینه‌ی سرمایه شرکت‌ها با افزایش عملکرد اجتماعی کاهش می‌یابد.

موسوی و همکاران (۱۳۹۶) به تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی پرداخته‌اند. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و ارزش پیش‌بینی‌کنندگی اطلاعات رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که بین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها با سایر خصوصیات کیفی شامل ارزش تأییدکنندگی، محافظه‌کاری، بی‌طرفی، بیان صادقانه و کامل بودن رابطه‌ای وجود ندارد.

حجامی (۱۳۹۱) در تحقیقی با عنوان «بررسی رابطه‌ی بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی و مالکیت نهادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» نشان داد که بین افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی در تمام ابعاد آن (مشارکت اجتماعی، محیط زیست، روابط کارکنان، ویژگی محصولات) با مالکیت نهادی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، رابطه‌ی منفی وجود دارد. بنابراین لازم است آن دسته از سرمایه‌گذاران نهادی که توجه به سودهای جاری و کوتاه مدت دارند به منظور به حداکثر رساندن سودآوری خود، اولویت را به سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی دهند که کم‌ترین افشای مسئولیت اجتماعی را داشته باشند.

کنگرلویی و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهش خود به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تعهد سازمانی با محافظه‌کاری در گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که رابطه‌ی بین سازه‌های اخلاقی (مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و تعهد سازمانی) و محافظه‌کاری مثبت بوده ولی تنها رابطه‌ی متغیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و محافظه‌کاری از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. بر اساس بررسی‌های انجام شده ظاهراً تحقیقی که در ایران به بررسی رابطه‌ی بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و هزینه‌ی حقوق صاحبان سهام پرداخته باشد تاکنون انجام نشده است. از

این‌رو تحقیق حاضری می‌تواند در این رابطه به دانش حسابداری بیفزاید.

۴- فرضیه‌ها

فرضیه‌ی اصلی: با رعایت اخلاق در بین حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بهبود می‌یابد.

فرضیه‌ی فرعی ۱: رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۲: صداقت و درستکاری حسابداران رسمی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

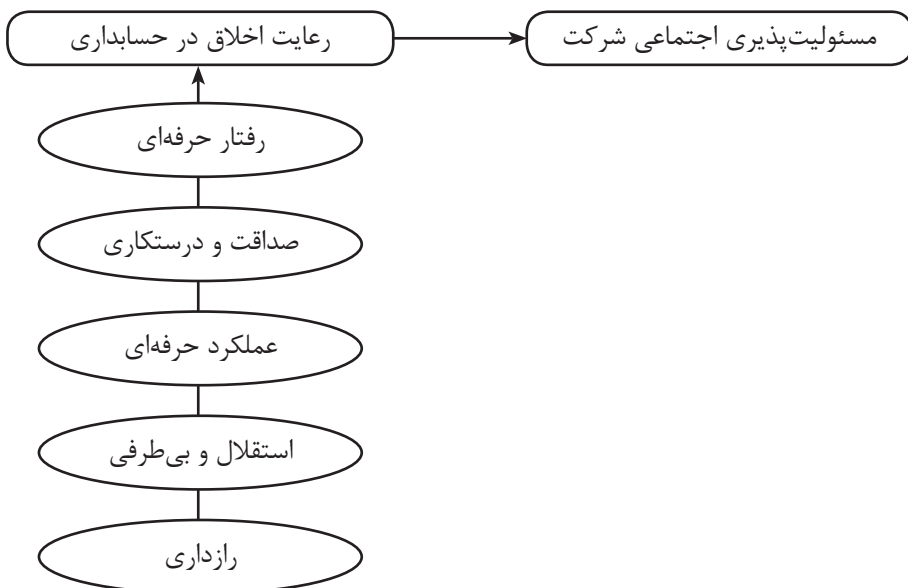
فرضیه‌ی فرعی ۳: عملکرد حرفه‌ای حسابداران رسمی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۴: استقلال و بی‌طرفی حسابداران رسمی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۵: رازداری حسابداران رسمی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

فرضیه‌ی فرعی ۶: افراد با مشخصه‌های مختلف دیدگاه یکسانی نسبت به نظرات ابرازشده دارند.

مبتنی بر فرضیه‌های فوق مدل مفهومی پژوهش به شرح زیر می‌باشد:



بر اساس مدل فوق متغیرهای پژوهش به شرح زیر تعریف می‌گردد:

۵- متغیرهای پژوهش

۵-۱- متغیر وابسته

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها: متغیر وابسته مطالعه‌ی حاضر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. این متغیر با استفاده از پرسش‌نامه‌ی استاندارد سینگاپکدی سنجیده شده است. سؤال ۱ تا ۲۰ پرسش‌نامه ابزاری جهت اندازه‌گیری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد که گویه‌ی این متغیر به شرح جدول ۱ می‌باشد.

سوالات بدین گونه مطرح گردید که: با توجه به اهمیت مسئولیت اجتماعی و توجه به آن با در نظر گرفتن رعایت اخلاق حرفه‌ای حسابداران رسمی و پیشنهادهایی که در زمینه‌ی مسئولیت اجتماعی به شرکت خواهد شد، تا چه اندازه:

جدول (۱) گویه‌های مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها

شرکت به بحث پیرامون مسائل اقتصادی، اجتماعی و محیط زیستی خواهد پرداخت؟
در شرکت سیاست و استراتژی خاصی در خصوص مسئولیت اجتماعی تعریف و معین خواهد گردید؟
شرکت یکی از مدیران ارشد با مسئولیت مشخص و روشن را در خصوص مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها را تعیین خواهد کرد؟
مسائل مسئولیت شرکت با بررسی و ارزیابی عملکرد کارکنان و مدیران در شرکت مشخص خواهد شد؟
در شرکت اولویت‌های اصلی مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تعریف و حتی در سراسر سازمان تعمیم خواهد یافت؟
مدیران شرکت با ذی‌نفعان شرکت در تعامل و گفتگو خواهند بود و نیازهایشان را در نظر خواهند گرفت؟
شرکت در فرآیندهای استخدام، ترفیع، طراحی محصول و خدمات، طراحی ساختار، دفاتر کاری به شاخص‌های مسئولیت اجتماعی توجه خواهد نمود و این شاخص‌ها را وارد فرآیندها می‌نماید؟
شرکت برنامه‌های عملیاتی جهت کاهش تأثیرات زیان‌بار فعالیت‌هایش بر محیط زیست را پایه‌ریزی و اجرا خواهد نمود؟
شرکت سیستمی را جهت اداره، کنترل و بررسی تأثیرات محیط زیستی علی‌الخصوص استفاده منابع آب و انرژی و انتشار کربن برقرار خواهد نمود؟
شرکت یک برنامه کارآموزی جهت آموزش کارکنان به منظور اجرای سیاست‌های مربوط به محیط زیست و برنامه عملیاتی را اجرا خواهد نمود؟
شرکت کاهش کمی انتشار کربن را نسبت به سال گذشته نشان خواهد داد؟
شرکت برنامه بازیافت منابع مصرفی خود را دارا خواهد بود؟
شرکت یک برنامه عملیاتی در خصوص ارزیابی نیروی انسانی به‌طور منظم خواهد داشت؟
کارکنان نماینده رسمی در شرکت خواهند بود؟
شرکت فرآیندی را در خصوص جلوگیری از تکرار مشکلات مربوط به امور سلامتی و ایمنی نشان خواهد داد؟

شرکت روند مؤثری جهت رسیدگی به شکایات خواهد داشت؟
شرکت از طرح‌های در حال اجرا جهت کاهش تأثیرات مضر شغلی استفاده خواهد نمود؟
شرکت فرصت‌هایی را برای کارکنان خود برای مشارکت در فعالیتهای مسئولیت اجتماعی فراهم آورده و این تلاش آنان مورد تشویق قرار خواهد گرفت؟
شرکت برنامه عملیاتی در خصوص تعامل با جامعه خواهد داشت؟
شرکت قوانین و رویه‌هایی در خصوص تحلیل رشوه‌خواری و فساد اعمال خواهد کرد؟

۵-۲- متغیر مستقل

اخلاق در حسابداری: متغیر مستقل مطالعه‌ی حاضر اخلاق در حسابداری می‌باشد. اخلاق در حسابداری با استفاده از پنج معیار رفتار حرفه‌ای، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و رازداری ارزیابی می‌باشد. این متغیر با استفاده از سؤال ۲۱ تا ۵۷ پرسش‌نامه سنجیده شده است. گویه‌های این متغیر به شرح جدول ۲ می‌باشد. سؤالات بدین گونه مطرح گردید که در موقعیت فعلی، حسابداران رسمی تا چه اندازه به ویژگی‌های اخلاقی پای‌بند هستند؟

جدول (۲) اخلاق در حسابداری

تعهد به قواعد اخلاقی و استانداردهای حاکم بر حرفه‌ی حسابرسی	رفتار حرفه‌ای
انجام وظایف حرفه‌ای با مراقبت حرفه‌ای لازم	
عدم انجام اعمال مغایر با شأن و منزلت حرفه	
عدم انجام تبلیغات نادرست	
عدم پرداخت کمیسیون برای یک حسابرسی جدید	
عدم انتقاد از کیفیت کار دیگر حساب‌برسان	
فریب ندادن افراد در رابطه با صلاحیت و تجربه‌ی خود	
بررسی دلایل تغییر حسابرسان قبلی پیش از پذیرش کار	
پای‌بندی به اعتقادات مذهبی	صداقت و درستکاری
اظهارنظر بر اساس شواهد بدون در نظر گرفتن فشارها	
انجام کار درست و صادقانه	
اجرای تعهدات مطابق وعده‌ها و قراردادهای	
عدم انتشار هرگونه گزارش گمراه‌کننده یا تحریف‌شده	
همکاری با دیگران برای بهتر انجام دادن وظایف حرفه‌ای	
توانایی حل مشکلاتی و پذیرش اشتباهات	
عدم دریافت هدیه یا کمک مالی	
ارائه‌ی اظهارنظر شفاف، چه با محتوای مثبت چه منفی	
داشتن عدالت و رفتار یکسان با دستیاران	

داشتن صلاحیت علمی و تجربی عملی	عملکرد حرفه‌ای
پذیرش کار با توجه به توانایی انجام آن	
انجام وظایف حرفه‌ای مطابق استانداردها	
داشتن یک سیستم کنترل کیفیت از کار اعضای تیم	
جمع آوری شواهد کافی و قابل اعتماد	
تهیه گزارش کامل و دقیق	
داشتن استقلال ظاهری و باطنی	استقلال و بی‌طرفی
نداشتن تضاد منافع	
نداشتن یک رابطه‌ی مالی مستقیم یا غیرمستقیم با اهمیت با صاحب‌کار	
نگرفتن وام از صاحب‌کار	
نبودن هزینه‌ی پرداخت نشده به حسابرس توسط صاحب‌کار	
نداشتن سمت اجرایی یا سمت راهبری در شرکت صاحب‌کار	
عدم وجود دعوا له یا علیه حسابرس در دادگاه	
نداشتن مصالح خانوادگی در شرکت	
انجام ندادن خدمات مالی دیگر به صاحب‌کار(مانند دفترداری)	
عدم وجود شرط برای حق الزحمه‌ی حسابرس توسط صاحب‌کار	
عدم افشای اطلاعات صاحب‌کار جز در موارد خاص	رازداری
عدم سوءاستفاده از اطلاعات صاحب‌کار	

۵- جامعه‌ی آماری و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری این پژوهش حسابداران رسمی هستند که تا تاریخ تهیه‌ی پرسش‌نامه تعداد ۲۸۱۷ نفر در سال ۱۳۹۹ می‌باشند. لذا برای محاسبه‌ی حجم نمونه پاسخ‌گویان از فرمول کوکران استفاده شده است. فرمول کوکران به شرح رابطه‌ی ۱ است.

رابطه‌ی (۱)

$$N = \frac{t^2 pq}{d^2} \div \left(1 + \frac{1}{n} \left(\frac{t^2 pq}{d^2} - 1 \right) \right)$$

در این فرمول، N حجم جامعه‌ی مورد مطالعه، n حجم نمونه، t اندازه‌گیری متغیر در توزیع طبیعی، P درصد توزیع صفت در جامعه، q درصد افرادی که فاقد آن صفت هستند، d تفاضل نسبت واقعی صفت در جامعه را نشان می‌دهد (حافظ نیا، ۱۳۸۶). تعداد نمونه‌ی آماری با مفروضات فوق، حدود ۳۳۱ مشارکت‌کننده برآورد می‌گردد. شایان‌ذکر است در مرحله‌ی پایلوت و بررسی اولیه برای بررسی اعتبار پرسش‌نامه برای ۳۰ نفر ارسال و پاسخ‌های مربوط واصل و

آزمون‌های اولیه برای پایایی پرسش‌نامه انجام شد. در گام دوم پرسش‌نامه‌ها از طریق ایمیل، فکس و به صورت حضوری برای حسابداران رسمی ارسال گردید و همچنین ضریب آلفای کرونباخ از نتایج توزیع این پرسش‌نامه‌ها به دست آمد. مقدار Z هم یک عدد ثابت است که به فاصله اطمینان و سطح خطا (α) بستگی دارد. در این پژوهش سطح خطا بر اساس سطح معناداری ۹۰٪، برابر با ۱۰٪ در نظر گرفته شده است. در نتیجه Z برابر با ۱/۶۴۵ است. همچنین مقدار d در این رابطه همان سطح خطا است که برابر با ۰/۱۰ در نظر گرفته شده است. با جای‌گذاری پارامترها در رابطه‌ی ۱، حجم نمونه بالغ بر ۳۳۱ حسابدار رسمی مشخص شد. پرسش‌نامه‌ها طی سه مرحله توزیع شد. در مرحله‌ی نخست تعداد ۳۵۰ پرسش‌نامه توزیع شد و از این مجموع تعداد ۱۷۶ پرسش‌نامه تودیع گردید که از این تعداد ۱۵۱ پرسش‌نامه شرایط سالم بودن را دارا بودند و لذا نیاز بود تعداد پرسش‌نامه بیش‌تری تا رسیدن به تعداد موردنظر توزیع گردد. در مرحله‌ی دوم تعداد ۳۰۰ پرسش‌نامه دیگر توزیع و از این تعداد، ۱۲۳ پرسش‌نامه‌ی سالم استخراج و دریافت شد. در نهایت با توجه به این‌که نیاز به تعداد ۵۷ پرسش‌نامه‌ی دیگر بود، در مرحله‌ی سوم تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه توزیع شد که با پیگیری‌های مکرر، در نهایت ۶۳ پرسش‌نامه دریافت و در مجموع تعداد پرسش‌نامه‌های سالم به ۳۳۷ عدد رسید. نکته‌ای که نیاز به توضیح دارد وجود تفاوت بین تعداد پرسش‌نامه‌ی دریافتی با تعداد پرسش‌نامه‌ی مورد نیاز می‌باشد. با توجه به این‌که حذف ۶ پرسش‌نامه به دلخواه سبب ایجاد تغییرات احتمالی در نتایج پژوهش می‌شد، در این پژوهش این تعداد حذف نگردید تا بتوان از دست‌کاری احتمالی اطلاعات خودداری شده و نتایج نمونه‌ی آماری را با قطعیت بالاتری به جامعه تعمیم داد.

۶- روش پژوهش

از آنجا که در این پژوهش به بررسی وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات از خبرگان و متخصصان اقدام خواهد شد، از نظر ماهیت در ردیف مطالعات توصیفی-پیمایشی طبقه‌بندی می‌گردد و با توجه به این‌که نتایج این پژوهش می‌تواند در زمینه‌ی اطلاعات مورد نیاز حساب‌رسان مورد استفاده قرار گیرد از لحاظ هدف کاربردی است. برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات موضوع و پیشینه‌ی پژوهش از روش‌های مطالعه‌ی کتابخانه‌ای و برای گردآوری اطلاعات و اجرای تحلیل‌های آماری در جهت پذیرش یا رد فرضیه‌ها از روش‌های میدانی پرسش‌نامه استفاده شده است. همچنین علاوه بر سؤال‌های مطروحه در پرسش‌نامه، متغیرهای جمعیت‌شناختی که شامل جنسیت، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی و میزان سابقه می‌باشد نیز به صورت یک مؤلفه‌ی جداگانه در نظر گرفته شده است.

۶-۱- اعتبار و پایایی ابزار جمع‌آوری داده‌ها

برای بررسی اعتبار ابزار، فرآیند طراحی پرسش‌نامه به گونه‌ای بوده که ابتدا گروه سؤالات مربوط به هر فرضیه توسط پژوهشگر تدوین و به نظر چند تن از صاحب‌نظران، شرکای مؤسسات

حسابرسی و استادان رسیده نظرات اصلاحی بعد از اخذ، در متن پرسش‌نامه اعمال گردید. همچنین از آلفای کرونباخ برای تعیین پایایی پرسش‌نامه استفاده شد. مقدار آلفای کرونباخ در این پژوهش ۰/۹۳ به دست آمده است که نشان‌دهنده همگنی و همبستگی درونی زیاد بین سؤالات می‌باشد. لازم به ذکر است که پرسش‌نامه در مجموع شامل ۵۶ گویه به صورت محقق ساخته و از نوع پرسش‌نامه‌ی بسته بوده در قالب طیف لیکرت طراحی گردید.

۲-۶- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

به منظور بررسی آماری و تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از آزمون t زوجی برای آزمون فرضیه‌های اول تا ششم پژوهش و آزمون تحلیل واریانس برای فرضیه‌ی ششم پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. در پردازش اطلاعات نیز از نرم‌افزار اس پی اس نسخه ۲۲ استفاده گردید.

۷- یافته‌های پژوهش

سطح اطمینان در این آزمون ۹۰٪ و سطح خطا ۱۰٪ در نظر گرفته شده است. مطابق جدول ۳ نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های به دست آمده از آماره‌ی t بیانگر آن است که سطح معناداری برای فرضیه‌های یک تا شش کم‌تر از سطح خطای ۰/۱۰ می‌باشد. در نتیجه هیچ‌کدام از این فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۰٪ رد نمی‌شوند.

جدول (۳) خلاصه‌ی آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش	انحراف معیار	مقدار آماره‌ی t (مشاهده‌شده)	درجه آزادی	مقدار P-Value	تأیید یا رد فرضیه‌ی پژوهش
اول	۹۰/۰	+۰۳۵/۳	۳۳۷	۰۰۳/۰	رد نمی‌شود
دوم	۷۵/۰	+۹۲۵/۱	۳۳۷	۰۵۵/۰	رد نمی‌شود
سوم	۰۳/۱	+۸۵۶/۱	۳۳۷	۰۶۴/۰	رد نمی‌شود
چهارم	۸۷/۰	+۸۷۱/۱	۳۳۷	۰۶۲/۰	رد نمی‌شود
پنجم	۱۹/۱	+۲۴۰/۵	۳۳۷	۰۰۰/۰	رد نمی‌شود

برای آزمون فرضیه‌ی ششم پژوهش، از آزمون تحلیل واریانس برای مشخص نمودن یکسانی نظرات افراد و مشخصه‌های فردی (جنسیت، سطح تحصیلات، رشته تحصیلی و سابقه خدمت) آنان استفاده شد. نتایج این آزمون در جدول ۴ نشان داده شده است. بر مبنای نتایج به دست آمده سطح معناداری رفتار حرفه‌ای با جنسیت، عملکرد حرفه‌ای با رشته تحصیلی و استقلال و بی‌طرفی با سطح تحصیلات کم‌تر از سطح خطای ۰/۱۰ که نشان از تفاوت دیدگاه این افراد با آن فرضیه می‌باشد اما در بقیه موارد بیش‌تر از سطح خطای ۰/۱۰ و سطح اطمینان ۹۵ درصد است.

جدول (۴) نتایج آزمون t و تحلیل واریانس

سطح معناداری				
متغیر	جنسیت	سطح تحصیلات	رشته تحصیلی	سابقه خدمت
مسئولیت اجتماعی	۰/۶۶۶	۰/۸۲۰	۰/۴۲۵	۰/۱۶۸
رفتار حرفه‌ای	۰/۰۵۶	۰/۵۲۳	۰/۶۸۹	۰/۷۶۰
صداقت و درستکاری	۰/۵۲۶	۰/۸۵۲	۰/۲۸۲	۰/۲۴۹
عملکرد حرفه‌ای	۰/۲۹۹	۰/۵۱۶	۰/۰۹۸	۰/۱۳۵
استقلال و بی‌طرفی	۰/۴۸۶	۰/۰۶۷	۰/۱۷۹	۰/۹۷۷
رازداری	۰/۴۵۰	۰/۳۷۷	۰/۲۴۹	۰/۱۳۷

۸- نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها است. با توجه به این که نتایج آزمون t زوجی برای فرضیه‌های یک تا پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۰٪ نشان داد که فرضیه‌ها رد نمی‌شود و نشان می‌دهد که تمام عوامل اخلاقی حسابداران رسمی (رفتار حرفه‌ای، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و رازداری) بر مسئولیت اجتماعی مؤثر بوده و این تأثیر به صورت مستقیم و دارای جهت مثبت می‌باشند. نظر به این که تاکنون پژوهشی پیرامون تأثیر اخلاق در حسابداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی صورت نگرفته، امکان مقایسه با پژوهش‌های پیشین وجود نداشت. نتایج برای تک‌تک فرضیه‌ها به شرح زیر می‌باشد.

فرضیه‌ی اول: هدف این فرضیه بررسی تأثیر رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. بر مبنای نتایج به دست آمده می‌توان گفت که رعایت بالای رفتار حرفه‌ای توسط حسابداران رسمی منجر به مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیش‌تر توسط شرکت‌ها می‌گردد و این عامل به‌عنوان یک محرک مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌باشد به‌نحوی که اگر حتی عدم مسئولیت‌پذیری در جهت تضاد با منافع سهامداران باشد، این بخش از اخلاق حسابداران رسمی در جهت منافع سهامداران و همچنین سرمایه‌گذاران و دیگر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی عمل نموده و اطلاعات لازم در جهت تصمیم‌گیری این افراد را در صورت‌های مالی و همچنین سایر گزارش‌های مرتبط کنترل و نسبت به کمیت و کیفیت آن (حتی درج در گزارش حسابرسی یا نامه مدیریت) اظهار نظر می‌نماید. به عبارت دیگر می‌توان گفت که حسابداران رسمی با هدف دستیابی به بهترین اصول و ضوابط حرفه‌ای، اجرای عملیات در بالاترین سطح ممکن، براساس اصول و ضوابط مذکور و به‌طور کلی تأمین منافع عمومی و همچنین تلاش در جهت تأمین اعتبار، برخورد حرفه‌ای، ارائه‌ی خدمات با کیفیت و ایجاد اطمینان بالا اقدام به بررسی و اظهار نظر در خصوص دیگر اطلاعات مفید در جهت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی نموده که یکی از این اطلاعات، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت و اجرای صحیح آن مورد بررسی بوده و در جهت افزایش آن تلاش می‌نمایند.

فرضیه‌ی دوم: هدف این فرضیه بررسی تأثیر صداقت و درستکاری حسابداران رسمی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. بر مبنای نتایج به دست آمده می‌توان گفت که افزایش صداقت و درستکاری حسابداران رسمی منجر به مسئولیت‌پذیری اجتماعی بیش‌تر توسط شرکت‌ها می‌گردد و این عامل به‌عنوان یک محرک مسئولیت‌پذیری اجتماعی می‌باشد به‌نحوی که اگر حتی عدم مسئولیت‌پذیری در جهت تضاد با منافع سهامداران باشد، صداقت و درستکاری حسابداران رسمی همانند رفتار حرفه‌ای آنان، در جهت منافع سهامداران و دیگر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی عمل نموده و اطلاعات لازم در جهت تصمیم‌گیری این افراد را در صورت‌های مالی و همچنین سایر گزارش‌های مرتبط کنترل و نسبت به کمیت و کیفیت آن (در گزارش حسابرسی یا نامه مدیریت) اظهارنظر می‌نماید. به عبارت دیگر می‌توان گفت که حسابداران رسمی با دارا بودن درستکاری در انجام خدمات حرفه‌ای و همچنین جلوگیری از هرگونه پیش‌داوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران در جهت پیشبرد بی‌طرفی خود در ابتدا، حین و انتهای حسابرسی، اطلاعات مفید در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را شناسایی و نسبت به لزوم اجرای صحیح آن و افشا در گزارش‌های مالی اظهارنظر می‌نمایند که یکی از این اطلاعات بر مبنای نتایج پژوهش، مسئولیت‌های اجتماعی شرکت در قبال جامعه و ذی‌نفعان می‌باشد.

فرضیه‌ی سوم: بعد اخلاقی مورد نظر در این فرضیه بیان می‌کند که در صورت وجود و افزایش عملکرد حرفه‌ای حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها افزایش می‌یابد. بر مبنای نتایج به دست آمده می‌توان گفت که این بعد مورد تأیید قرار گرفته و حسابداران رسمی با پیشبرد عملکرد حرفه‌ای خود، سطح مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را ارتقا می‌دهند. به عبارت دیگر با توجه به این که نتایج در سطح اطمینان ۹۰ درصد نشان داد که عملکرد حرفه‌ای حسابداران رسمی عامل و محرک مؤثر در خصوص مسئولیت‌پذیری اجتماعی به ذی‌نفعان و عامه مردم می‌باشد، می‌توان گفت که عملکرد قوی حسابرسان این زمینه را فراهم می‌کند که شرکت با شناخت از اخلاق حسابرسان اقدام به مسئولیت‌پذیری اجتماعی نموده و در صورتی که اطلاعات دیگری علی‌الخصوص در زمینه‌ی مسئولیت اجتماعی مفید تلقی شود، حسابرسان با ایجاد تردید حرفه‌ای در حین کار و ارتقای عملکرد خود، این اطلاعات را شناسایی نموده و اقدام به اظهارنظر و ارائه‌ی راهکارهای مناسب و صحیح در این زمینه بنمایند، علی‌الخصوص در مواردی که این مسئولیت‌پذیری دارای بار مالی بوده که حسابداران رسمی در این زمینه دارای قدرت لازم در خصوص اعمال فشار به شرکت برای اجرای صحیح آن و همچنین افشا در گزارش‌های می‌باشند.

فرضیه‌ی چهارم: این فرضیه به دنبال پاسخ به این سؤال تدوین گردید که آیا استقلال و بی‌طرفی حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد یا خیر. نتایج به دست آمده حاکی از آن است که یکی از خروجی‌های استقلال و بی‌طرفی حسابداران رسمی و افزایش آن، افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌باشد. با توجه به این که افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به‌منزله‌ی تلاش‌های شرکت برای افزایش موقعیت و جایگاه خود در جامعه بوده و همچنین افزایش شهرت و محبوبیت در میان کارمندان، مشتریان، سرمایه‌گذاران (از جمله از دید

منافع مالی) و مردم (برای بهبود تصور عمومی جامعه به شرکت) برای شرکت، زمان و هزینه‌بر بوده لذا حسابداران رسمی با در نظر گرفتن این عوامل بررسی‌های خود را در خصوص افزایش مسئولیت‌پذیر بودن اجتماعی شرکت‌ها افزایش داده و بدون در نظر گرفتن هرگونه نفع و علاقه‌ای، گزارش می‌نمایند. **فرضیه‌ی پنجم:** نتایج به دست آمده برای بعد مورد نظر در این فرضیه بیان می‌کند که حسابداران رسمی با در نظر گرفتن رازداری، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را افزایش می‌دهند. بنابراین رازداری حسابداران رسمی به‌عنوان یک محرک در خصوص مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها عمل می‌نماید. علاوه براین با توجه به این که حسابداران رسمی در خصوص رعایت اخلاق حرفه‌ای می‌بایست به محرمانه بودن اطلاعاتی که در جریان ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای خود به دست می‌آورند توجه نموده و نباید چنین اطلاعاتی را بدون مجوز صریح صاحب‌کار یا کارفرما استفاده و یا افشا کنند مگر آن که از نظر قانونی یا حرفه‌ای حق و یا مسئولیت افشای آن را داشته باشند. لذا نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابداران رسمی علاقه‌مند هستند که مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و افشای آن را افزایش دهند. بنابراین اشخاص با رعایت این اصل، سعی در انعکاس این اطلاعات در گزارش‌ها مالی نموده تا در این زمینه با رعایت رازداری، اطلاعات لازم را از طریق گزارش‌های مالی به استفاده‌کنندگان ارائه نمایند.

فرضیه‌ی ششم: نتایج آزمون تحلیل واریانس نشان می‌دهد که سطح معناداری رفتار حرفه‌ای با جنسیت، عملکرد حرفه‌ای با رشته‌ی تحصیلی و استقلال و بی‌طرفی با سطح تحصیلات کم‌تر از سطح خطای ۰/۱۰ که نشان از تفاوت دیدگاه این افراد با آن فرضیه می‌باشد اما در بقیه موارد پاسخ‌دهندگان بدون توجه به جنسیت، سطح تحصیلات، رشته‌ی تحصیلی و سابقه‌ی خدمت، کم‌تر از سطح خطای ۰/۱۰ بوده و نشان از دیدگاه‌های یکسانی در مورد سؤالات بیان شده است. با توجه به این که تفاوت دیدگاه بین جنسیت حسابداران رسمی به عوامل غیرقابل کنترل و تفاوت دیدگاه مردان و زنان در خصوص رفتار و عکس‌العمل افراد منتهی می‌گردد و همچنین با توجه به این که این نتایج در سطح خطای ۵ درصد حاکی از عدم وجود تفاوت دیدگاه می‌باشد لذا می‌توان از میزان خطا در سطح اطمینان ۹۵ درصد چشم‌پوشی نمود، از طرف دیگر نتایج بیانگر وجود تفاوت دیدگاه در خصوص اشخاص با رشته‌ی تحصیلی متفاوت و عملکرد حرفه‌ای و همچنین استقلال و بی‌طرفی با سطح تحصیلات می‌باشد. با در نظر گرفتن این که این خطا در سطح ۵ درصد وجود ندارد در این موارد نیز تغییری در نتایج به دست آمده ایجاد نمی‌شود.

۱- بر مبنای نتایج پژوهش، به هیئت تدوین کننده استانداردهای حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می‌شود که در خصوص افشای اجباری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و همچنین بررسی آن توسط حسابداران رسمی بررسی‌های خود را انجام و در صورت لزوم اقدام به تدوین استاندارد لازم در این زمینه بنمایند.

۲- به بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود که با تدوین دستورالعمل‌هایی، شرکت‌ها را ملزم به ارائه‌ی اطلاعات ضروری در خصوص مسئولیت‌پذیری اجتماعی نموده و با رتبه‌بندی این شرکت‌ها و در نظر گرفتن اثرات مالی آن برای کشور، شرکت‌ها را در خصوص میزان رعایت و

افشای اطلاعات در این زمینه رتبه‌بندی نمایند.
۳- به حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که پیامدهای عدم مسئولیت‌پذیر بودن اجتماعی شرکت‌ها را بررسی نموده و در صورت وجود بار مالی برای استفاده‌کنندگان آن را در گزارش خود منعکس نمایند.

۹- محدودیت‌های پژوهش

- ۱- با توجه به این‌که دیدگاه، خواسته‌ها و نیازهای افراد مطابق با تغییر شرایط متحول می‌گردد، لذا نتایج به دست آمده قابل تعمیم به شرایط و زمان‌های مختلف نمی‌باشد.
- ۲- با توجه به این‌که از ابزار پرسش‌نامه جهت جمع‌آوری اطلاعات استفاده‌شده، محدودیت‌های مربوط به پرسش‌نامه از جمله برداشت نادرست خواننده از سؤال‌های طرح‌شده و بی‌دقتی در پاسخ به سؤال وجود دارد.
- ۳- عدم همکاری جهت پاسخ به سؤال‌ها به دلایلی نظیر اهمیت ندادن به پژوهش و نداشتن وقت کافی وجود داشت.

منابع

بخردی‌نسب، وحید؛ ژولانژاد، فاطمه. (۱۳۹۹). تأثیر مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر عملکرد مالی شرکت با در نظر گرفتن نقش تعدیل گر ارزش ویژه نام و نشان تجاری. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۰(۴)، ۲۷-۷۲.

حاجی محمدلو بهاره، حاجیه زهره. (۱۳۹۹). ارتباط بین جو اخلاقی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و مدیریت سود. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۵ (۲): ۱۰۷-۱۰۰.

داوودی نصر، مجید؛ طالب نیا، قدرت اله؛ رویایی، رمضانعلی؛ صالحی امیری، سیدرضا. (۱۳۹۷). تبیین الگوی مناسب حسابرسی مسئولیت اجتماعی (اخلاق اجتماعی) شرکت‌ها از دیدگاه حقوق بشر و ارزش‌های اجتماعی با استفاده از رویکرد تحلیل عاملی اکتشافی و مدل‌سازی معادلات ساختاری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۵)، ۹۹-۱۲۲.

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

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

Ali-Khani, R. Maran-Jouri, M. (2013). Application of Social and Environmental Information Disclosure Theory, Quarterly Journal of Accounting and Auditing Studies, No. 9, pp. 36-54 (in persian).

Alsua, J.C, Alas.Ruth., Carneiro. J, (2012), "Moral philosophies and Ethical Across Borders: A study of Brazil, China", Estonia and the United States. Academia, Revista Latinoa mericna

de Administración. PP.30-44.

Azami, A. Esfahani, S. Ruhollah, T. (2008). "Leadership and Management of Islamic Ethics", Islamic Development Magazine Monthly, Year 5, No. 17, pp. 88-71 (in persian).

Barat Ali Pour, M. (2010). "Ethical Endpoint and Social Responsibility", Journal of Theoretical and Contemporary Religious Science, Vol. 6 No. 20 P. 106-81 (in persian).

Bekhradi Nasab, V., Zholanezhad, F. (2020). The Role of value Moderator of the Brand Name on the Relationship between Corporate Social Responsibility and Financial Performance of firms Listed in Tehran Stock Exchange. Journal of Accounting and Social Interests, 10(4), 27-72 (in persian).

Cohen, J., Holder- Webb, L., Nath, L., Wood, D., (2011), " Retail Investors' Perceptions of The Decision-Usefulness of Economic Performance, Governance, and Corporate Social Responsibility Disclosures", Behavioral research in Accounting, PP.109-129.

Dahmarde Ghaleno, M., Yazdifar, H., Zarei, H. (2021). The effect of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk. Journal of Professional Auditing Research, 1(1), 10-33 (in persian).

Darabi, R. Waqfi, S, H. Salmanian, M. (2016). Investigating the Relationship between Corporate Social Responsibility Report and Values and Risks of Tehran Stock Exchange Companies. Quarterly Journal of Valuation and Behavioral Accounting. 1 (2): 193-213 (in persian).

Davoudi Nasr, M., Talebnia, G., Royayi, R., Salehi Amiri, S. (2018). Determining the Appropriate Model of Corporate Social Responsibility Auditing (Corporate Ethics) from the Perspective of Human Rights and Their Social Values Using Exploratory Factor Analysis and Structural Equation Modeling. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 7(25), 99-122 (in persian).

Diegan, G. Anman, J. (2011), Financial Accounting Theory, Ali Parsayian, Second Edition, Terme Publishing (in persian).

Ferns, B. , Prakash S, S. , (2012). Emerging trends in corporate social responsibility (CSR) reporting by large corporations: a comparative analysis of corporate CSR reports by Western European and North American corporations, The Fifth ISBEE World Congress. Warsaw, Poland.

Foroughs, D. Mirhamshah Shahshahani, M. Pourhossein, S. (2007). Attitudes of Managers about Disclosure of Social Accounting Information: Companies Accepted in Tehran Stock Exchange, Quarterly Journal of Accounting and Auditing, Issue 52, pp. 55-70 (in persian).

Forsyth, D. (1980) , "A Taxonomy of Ethical Ideologies, Journal of Personality and Social Psychology. Vol, (39). pp.175-184.

Haghighi, M. (2012). The Relationship between Disclosure of Social Responsibility and Institutional Ownership in Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. Master's thesis. Islamic Azad University, Science and Research Branch of Guilan (in persian).

Haji Mohammadlu, B., Haji, Z. (2020). Relationship between Ethical Climate, Social Responsibility and Earnings Management. Ethics in Science and Technology. 15 (2), 100-107 (in persian).

Jabarzadeh Kengrolui, S. Bayazdi, A. (2009). Investigating the Relationship between Social Responsibility and Organizational Commitment with Conservatism in Financial Reporting of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. Quarterly Journal of the Stock Exchange, Third Year, No. 9, pp. 96-77 (in persian).

Jen Hi, Li; Chiang, Hsiangtsai (2015). Financial Reports Quality and Corporate Social Responsibility, Asian Economic and Financial Review, 2015, vol. (5), 453-467.

Kashanipour, M. Momeni Yansari, A. (2011), "An overview of the factors affecting

information asymmetry and its measurement criteria in capital market research", 9th Iranian Accounting Conference, pp. 383-370 (in persian).

Kim, Y., Park, M., Wier, B. (2012) , " Is Earnings Quality Associated with Corporate Social Responsibility?, The Accounting Review 87,PP.761-796.

Mirhosseini M, Moinuddin M, Hirani F, Hatami Nasab, S H. (2021). Analyzing the most effective indicators of accountant professional ethics: the inevitable necessity for assessing the safe behavior of accountants. Research Center of Industry Related Diseases. 13 (1) :62-80 (in persian).

Mishra, Dev R., Sadok El Ghouli , Omran Guedhami. , Chuk C. Y. Kwok. , (2011). Does Corporate Social Responsibility Affect the Cost of Capital?. Journal of Banking & Finance , Vol. 35, Issue 9, pp. 2388-2406.

Moradi, M. (2016). The Role of Theory of Legitimacy and Theory of Civil Society in Corporate Social Responsibility, Economic Studies, Financial Management and Accounting, Volume 2, Issue 4, Pages 174-186 (in persian).

Mousavi, S, A. Rezaei, F. Shah Wissi, F. (2016). Explaining corporate social responsibility and its impact on the qualitative characteristics of financial information. Management Accounting. Article 6, Volume 10, Issue 33, Pages 89-108 (in persian).

Rahman Sarsht, H, Rafiei, M. Kosha, M. (2008). Social Responsibility, Trans-Organization Ethics, Tadbir Monthly, No. 204 (in persian).

Robat, Mili, M. Asna Ashrabi, H. Mojtahedzadeh, V. (2013). The role of ethics in accounting and the challenges faced by academic education. Quarterly Journal of Accounting, Article 9, Volume 4, Issue 1, Pages 157-179 (in persian).

Servaes, Henri , Tamayo, Ane. (2013). The Impact of Corporate Social Responsibility on Firm Value: The Role of Customer Awareness. Management Science, Vol 59, Issue 5, pp. 1045-1061.

Sohrab Oghili, A. Afshari, D. Najmi M. (2010) "Social Responsibility for Companies Accepted in Tehran Stock Exchange" Journal of Management Management of Iran, Volume 5, Issue 19; Pages: 63-80 (in persian).

Vakili Fard H, R. Hossein Pour F. (2016). Investigating the Effect of Accountants' Religious Attitude on Corporate Responsibility. Quarterly Journal of Valuation and Behavioral Accounting. 2 (3): 185-214 (in persian).

Zarefar, A., & Zarefar, A. (2016). The Influence of Ethics, experience and competency toward the quality of auditing with professional auditor scepticism as a Moderating Variable. Procedia-Social and Behavioral Sciences, 219, 828-832.



COPYRIGHTS

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

The effect of disclosing the difference between the auditor and the client on the dismissal of the auditor and the audit fee paid to the successor auditors in the companies listed on the Tehran Stock Exchange

Hassan Hemmati¹, Mohamad mohamadi², Ebrahim Mir Shahi³

Received: 2021/08/29

Approved: 2022/10/16

Research Paper

Abstract

The financial statements are considered as joint statements by the auditor and management, and are the result of negotiations and bargaining between management and the auditor. Disclosure of the auditor's resignation may be costly for stakeholders because investors react negatively to the auditor's resignation. If management believes that Carter's current conservative auditor is a successor to the auditor, he's dismissing the current auditor and hiring a less conservative auditor instead. In this study, the effect of disclosing the auditor-client dispute on the auditor's resignation and the audit fee paid to the successor auditors in the companies listed on the Tehran Stock Exchange has been investigated. The statistical population of the present study is the companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 1392 to 1398. The sample size according to the screening method and after removing Perth observations is equal to 175 companies.) With fixed effects. The results of analyzing company data using multivariate regression at 95% confidence level show that there is a significant and positive relationship between disclosure of the auditor-client disagreement and the audit fee paid to successor auditors. Also, other research results Indicates that there is a significant relationship between disclosure of the auditor-client dispute and the auditor's resignation.

Key Words: Auditor, Client Dispute, Auditor Withdrawal, Audit Fee, Substitute Auditors.

 10.22034/JPAR.2022.537771.1058

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. hemmati_h433@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. (Corresponding Author) mkz.mohamadi@gmail.com

3. M.Sc.of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. e.marshahi@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین

حسن همتی^۱، محمد محمدی^۲، ابراهیم میر شاهی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

صورت‌های مالی به‌عنوان بیانه‌های مشترک از سوی حسابرس و مدیریت تلقی شود و برآیندی از مذاکرات و چانه‌زنی بین مدیریت و حسابرس می‌باشد. افشای کناره‌گیری حسابرس برای ذی‌نفعان ممکن است هزینه‌بر باشد. زیرا سرمایه‌گذاران نسبت به کناره‌گیری حسابرس واکنش منفی نشان می‌دهند. اگر مدیریت معتقد باشد که حسابرس فعلی محافظه‌کارتر از حسابرس جانشین است حسابرس فعلی را برکنار و به‌جای آن یک حسابرس با محافظه‌کاری کمتر استخدام می‌کند. در این پژوهش به بررسی تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. جامعه‌ی آماری تحقیق حاضر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ بوده که حجم نمونه با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت برابر با ۱۲۰ شرکت می‌باشد. در این تحقیق که از داده‌های پانل (تابلویی) با اثرات ثابت استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که رابطه‌ی معنادار و مثبتی بین افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین وجود دارد. همچنین سایر نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب‌کار و کناره‌گیری حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: اختلاف حسابرس و صاحب‌کار، کناره‌گیری حسابرس، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، حسابرسان جانشین.

doi 10.22034/JPAR.2022.537771.1058

hemmati_h433@yahoo.com

mkz.mohamadi@gmail.com

e.marshahi@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. استادیار گروه حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران.

۱- مقدمه

موضوع پژوهش‌های حسابرسی در سال‌های اخیر به منظور بررسی پیامدهای «تطابق / عدم تطابق» دیدگاه میان حسابر- صاحب‌کار شکل جدی به خود گرفته است. به‌طور کلی مدل‌های بنیادین فرض می‌کنند که شرکت‌های حسابرسی بزرگ‌تر، شرکت‌های بزرگ‌تر و پیچیده‌تری را حسابرسی می‌کنند. به همین ترتیب، عدم تطابق و بروز اختلاف حسابر- صاحب‌کار در مواردی رخ می‌دهد که یک شرکت که انتظار می‌رود در حسابرسی یک شرکت بزرگ فعالیت داشته باشد، درواقع در حسابرسی یک شرکت کوچک درگیر شود و بالعکس (لی و همکاران، ۲۰۲۰). اختلاف حسابر- صاحب‌کار به‌طور عمده در تحقیقات مربوط به مدیریت پورتفوی شرکت‌های حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که عدم تطابق حسابر- صاحب‌کار، ریسک دعوی و احتمال کناره‌گیری حسابر- صاحب‌کار را افزایش می‌دهد. تحقیقات پیشین همچنین نشان می‌دهند هنگامی که یک شرکت از چهار شرکت بزرگ حسابرسی با اختلاف حسابر- مشتری و مشتری و تغییر در استانداردهای حسابرسی و رکود اقتصادی مواجه می‌شود باعث کاهش تعداد مشتری‌های یکسان خواهد شد (شرودر، هوگان، ۲۰۱۳). مطالعات نشان داده‌اند که مشتریان حسابرسی زمانی که افشای مالی آن‌ها با افشای مالی سایر مشتریان در صنعت حسابرسی شده شباهت کم‌تری داشته باشد احتمال بیش‌تری دارد که حسابرسان را تغییر دهند (براون، کنچل، ۲۰۱۶). تفاسیر پیچیده، نادرست و بحث‌برانگیز از استانداردهای گزارش‌گری ممکن است منجر به ابهام در گزارش مالی شود که می‌تواند منجر به اختلاف نظر در گزارش برخی معاملات تجاری گردد. اختلافات ممکن است «اطلاعات فزاینده‌ای» را در اختیار حسابرسان قرار دهد که منجر به ارزیابی مجدد ریسک حسابرسی برای حسابرسی ضروری شود. این احتمال وجود دارد که اطلاعات نامتقارن از اختلاف نظر بین «حسابرسان پیشین» و «حسابرسان جایگزین» باعث شود تا حسابرسان جانشین با قیمت کم‌تری فرآیند حسابرسی را انجام دهند. چنانچه حسابرسان پیشین قیمت‌گذاری پایین‌تر را پیش‌بینی نمایند، ممکن است به‌جای این که متحمل هزینه‌های قیمت‌گذاری پایین شوند، کناره‌گیری نمایند. همچنین اگر «ریسک تحریف عمده» برای حسابرسان پس از اختلاف نظر بیش از حد ارزیابی شود حسابرسان پیشین می‌توانند به دلیل ریسک بالای دادرسی از کار خود کناره‌گیری کنند. از طرف دیگر اختلاف نظر ممکن است منجر به برکناری حسابر- صاحب‌کار شود (لی و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین محققان تأکید کرده‌اند که صورت‌های مالی صرفاً از طریق به‌کارگیری کلیه‌ی اصلاحات پیشنهادشده توسط حسابر- صاحب‌کار نمی‌یابد بلکه نتیجه‌ی مذاکرات بین حسابر- صاحب‌کار است. این مذاکرات با عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابر- صاحب‌کار مشخص می‌شود که ممکن است منجر به نتایج مذاکره غیربهبوده و در نتیجه حسابرسی‌های غیربهبوده شود (مارسک و همکاران، ۲۰۱۹). حسابر- صاحب‌کار در صورت عدم اطمینان از نحوه‌ی استفاده صاحب‌کار از اطلاعات ارائه شده، ممکن است از ارائه‌ی مشاوره خودداری کرده و صرفاً مطابقت فنی صورت‌های مالی با استانداردهای مدنظر را بررسی نماید (بامنز، کولیوئارت، ۲۰۱۴). با توجه به مباحث مطرح شده تبیین مسئله‌ی پژوهش

حاضر بر این مبنا شکل می گیرد که حسابرسان جانشین در هنگام پذیرش مشتریان جدید که با حسابرسان قبلی خود اختلاف دارند، حق الزحمه های حسابرسی خود را تعیین می کنند. مطالعات قبلی نیز نشان می دهند که حق الزحمه های حسابرسی عمدتاً با هزینه ی تلاش های حسابرسی خارجی و ضرر مورد انتظار حسابرس از دعوی قضایی تعیین می شود. در مقایسه با شرکت های موافق، شرکت های غیر موافق به احتمال زیاد به دست کاری های سود می پردازند. بنابراین حسابرسان جانشین به احتمال زیاد از شرکت های غیر موافق با حق الزحمه های حسابرسی بالاتر استفاده می کنند با توجه به این مباحث هدف اصلی پژوهش در وهله ی اول کاهش اختلاف نظرهای حسابرس و صاحب کار که زمینه ساز بسیاری از مشکلات حقوقی و قضایی است یاری رسان باشد. در وهله ی دوم در شناسایی حسابرسان قابل اعتماد و خبره به منظور کاستن از بار حقوقی دعوی های احتمالی و نیز ضررها و ریسک های احتمالی به طرفین کمک کننده باشد. در وهله ی سوم افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی از طریق کاهش نقطه نظراتی که باعث ایجاد سوء تفاهم بین حسابرس و مشتری می شود. بنابراین پژوهش حاضر در تبیین این مسئله ی کلیدی است که آیا حسابرسان جانشین در صورت اختلاف نظر صاحب کار - حسابرس با حسابرسان پیشین خود، از مشتری های خود حق الزحمه های حسابرسی بالاتری دریافت می کنند یا خیر؟ و در صورت وجود چنین مسئله ای، راهکارهای مقابله با آن چیست؟

۲- مبانی نظری پژوهش

موضوع کناره گیری (استعفای) حسابرس در دهه های گذشته موضوعی جذاب و مورد توجه در پژوهش های دانشگاهی بوده است. پژوهش های پیشین نشان می دهد که کناره گیری حسابرس بیش تر از طریق صاحب کاران با ریسک بالا رخ می دهد و باعث واکنش منفی بازار سهام در محدوده ی تاریخ اعلام کناره گیری می شود (خلیل، مازبودی، ۲۰۱۶). ادبیات پژوهشی نشان می دهد که تصمیمات پذیرش صاحب کار و قیمت گذاری در پی کناره گیری حسابرس در درجه ی اول با ریسک مالی و منازعه ی بین طرفین در ارتباط است (کاتاناچ و همکاران، ۲۰۱۱). تحقیقات اخیر حسابرسی ارتباط بین تغییر حسابرس - صاحب کار و کیفیت حاکمیت شرکتی را مستند می کند. به عنوان مثال، کاسل و همکاران (۲۰۱۲) بیان می دارند که تغییر حسابرس در چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در مشتریانی که دارای امتیازات حاکمیت شرکتی پایین تری هستند رخ می دهد، اگرچه تفاوت بین کناره گیری و اخراج ها قابل توجه نیست. کناره گیری حسابرس پایان روابط حسابرسان و مشتری است که به جای صاحب کار توسط حسابرس آغاز می شود. کناره گیری حسابرس به دلایل خاص به عنوان مثال خدمات دهی یا دلایل مربوط به حق الزحمه باید پیش بینی و برنامه ریزی شده باشند. کناره گیری های پیش بینی شده (یا برنامه ریزی شده) حسابرسان معمولاً باید زمانی پس از اتمام حسابرسی اتفاق بیفتد. از سوی دیگر کناره گیری حسابرس ناشی از اختلاف با صاحب کار یا مدیریت به احتمال زیاد به طور ناگهانی یا تصادفی رخ می دهد. با این حال ادبیات پژوهشی در خصوص کناره گیری حسابرس

نشان می‌دهد که کناره‌گیری و تغییر حسابرس اغلب به دلایل نامطلوب رخ می‌دهند که ممکن است نشان‌دهنده افزایش ریسک صاحب‌کار باشد. به‌عنوان مثال شرکت‌هایی که با مشکلات مالی روبرو هستند ممکن است مجبور شوند هنگامی که حسابرسان قبلی تصمیم به ترک کار می‌گیرند یک حسابرس جدید پیدا کنند. علاوه بر این برخی از شرکت‌ها ممکن است به دلیل اختلاف نظرهای جدی در مورد مسائل حسابداری و مالیاتی با حسابرس قطع ارتباط نمایند. در چنین مواردی مدیریت انگیزه دارد تا دلایل واقعی تغییر حسابرس را پنهان کند که این امر به اهمیت استنباط دلیل واقعی از سیگنال‌های مختلف مانند زمان تغییر حسابرس می‌افزاید (هر و همکاران، ۲۰۱۹). پژوهش‌های پیشین در خصوص حل اختلاف حسابرس و صاحب‌کار، بهره‌گیری حسابرسان از استراتژی‌های مختلف مذاکره را که هنگام حل و فصل مسائل گزارش شده‌ی مالی مورد مناقشه استفاده می‌شود، در نظر گرفته است. برخی از مطالعات غیرتجربی در این جریان پژوهشی وجود دارد از جمله: مطالعات مبتنی بر مصاحبه یا نظرسنجی اما در بیش‌تر مطالعات، مذاکره حسابرس و مشتری با استفاده از روش تجربی انجام می‌شود. در طول سال‌ها، این آگاهی رو به رشد ایجاد شده است که حسابرسان و مشتریان برای حل و فصل مسائل گزارش شده‌ی مالی مورد مناقشه مذاکره می‌کنند و تعداد زیادی از مطالعات در مورد این پدیده انجام شده است. نوع‌شناسی توسعه‌یافته در تحقیقات عمومی مذاکره، استراتژی‌ها، تاکتیک‌ها و سبک‌های مذاکره، نمونه‌هایی از راه‌حل‌های رفع تضاد میان حسابرس و صاحب‌کار می‌باشد. برای دستیابی به اهداف مطلوب مذاکره عنوان شده است که طرفین مذاکره از بین پنج استراتژی مختلف شامل حل مسئله، امتیاز دادن، مشاجره، کناره‌گیری و بی‌عملی یک مورد را انتخاب می‌کنند. از اولین استراتژی به‌عنوان یک استراتژی تلفیقی یاد می‌شود در حالی که از چهار استراتژی آخر به‌عنوان استراتژی‌های توزیعی یاد شده است. امتیازدهی، کناره‌گیری و انفعال یک استراتژی ساده است (یعنی با استفاده از تاکتیک‌های مختلف اجرا نمی‌شود). در مقابل استراتژی‌های حل مسئله و مشاجره با استفاده از تاکتیک‌های مختلف (یعنی اشکال مختلف) که با استراتژی کلی سازگار است، اجرا می‌شوند. امتیاز دادن شامل کاهش اهداف، خواسته‌ها یا پیشنهادها می‌شود. در صورت مذاکره‌ی حسابرس و صاحب‌کار بر سر موضوعات حسابداری، حسابرس از استراتژی امتیازدهی استفاده می‌کند. چنانچه حسابرس اطلاعات جدیدی را دریافت کند که باورهای اولیه‌ی حسابرس درباره‌ی راه‌حل حسابداری را تغییر می‌دهد، می‌توان از این استراتژی استفاده کرد. امتیاز دادن شامل کاهش اهداف، خواسته‌ها یا پیشنهادها شخصی است. بنابراین در محیط حسابداری تفکیک بین امتیازاتی که منجر به بهبود گزارش‌گری صورت‌های مالی شده و وضعیت اقتصادی شرکت را بهتر منعکس می‌کند، می‌تواند متمرکز باشد (مشتری پیشنهادی را ارائه داده است که واقعیت را بهتر از راه‌حل حسابرس پیشنهاد می‌کند) و امتیازاتی که منجر به پذیرش برآوردهای حسابرس در قیاس با بهترین برآورد می‌شود (حسابرس توسط صاحب‌کار ترغیب می‌شود) (کالست و استیوارت، ۲۰۱۸).

۳- پیشینه پژوهش

نخعی و شاهرخ (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحب کاران (مطالعه ای موردی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. این تحقیق با هدف بررسی تأثیر عوامل مرتبط با حسابرسی بر تغییر حسابرس از دیدگاه صاحب کاران انجام شده است. این تحقیق کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی-همبستگی، مبتنی بر آزمون تی تک نمونه ای است. همچنین از نظر روش اجرا پیمایشی (با تعداد ۱۵۳ پرسش نامه) است. جامعه ای آماری مورد مطالعه در این پژوهش تعداد ۱۵۳ مورد از صاحب کاران (مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره شرکت ها) می باشند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق الزحمه ای حسابرس، اظهار نظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه ای حسابرسی، دامنه ای حسابرسی، اندازه ای مؤسسه ای حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه ای مؤسسه ای حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه ای معناداری دارند.

عبدی و قلندری (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه ای ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. هدف کلی بررسی رابطه ای ضعف کنترل های داخلی و هزینه های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. جامعه ای آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و محدودیت زمانی این پژوهش از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ می باشد. برای تحلیل داده ها از جهت تعیین همبستگی بین متغیرهای کمی از همبستگی و برای آزمون فرضیه ها از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه ها نشان می دهد که بین ضعف کنترل های داخلی با هزینه های حسابرسی رابطه ای مثبت و معناداری وجود دارد و نوع حسابرس بر رابطه ای بین ضعف کنترل های داخلی با هزینه های حسابرسی تأثیر ندارد.

عبداللهی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق الزحمه ای حسابرسی و اظهار نظر حسابرس» انجام داد. سؤال اصلی تحقیق این است که آیا کارایی مدیریتی بر حق الزحمه ای حسابرسی و اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت تأثیر معناداری دارد. برای این منظور داده های مورد نیاز این تحقیق از ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس مورد استفاده جهت آزمون فرضیه ها، رگرسیون چند متغیره با کنترل عوامل تعیین کننده ای حق الزحمه ای حسابرسی و اظهار نظر حسابرس می باشد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری بر اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت دارد. علی آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه ای حسابرسی با ارزش افزوده ای بازار، ارزش افزوده ای اقتصادی و فرصت های رشد شرکت ها» انجام دادند. فرضیه های پژوهش بر مبنای نمونه ای آماری متشکل از ۱۰۶ شرکت طی دوره ای ۱۱ ساله از سال ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۶ و با استفاده از الگوی رگرسیونی چند متغیره با

داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین چرخش اجباری حسابر بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. بعلاوه چرخش اجباری حسابر بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت چرخش اجباری حسابر بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر معناداری ندارد.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی» انجام دادند. هدف از این پژوهش بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی با استفاده از تحلیل رگرسیون با رویکرد داده‌های ترکیبی است. به منظور دستیابی به این هدف، داده‌های ۷۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تمرکز بازار حسابرسی، موجب کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود.

مؤمنی و حسین نژاد (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نزدیکی حسابر-مشتري از نظر جغرافیایی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. حجم نمونه برابر ۳۸۴ نفر بود که با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه بود که روایی آن با استفاده از اعتبار صوری و پایایی آن با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه و مقدار آلفای کل به دست آمده برابر ۰.۸۵۹ بوده است. نزدیکی حسابر-مشتري بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. همچنین نزدیکی حسابر-مشتري بر کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «استقلال حسابر و حسابداری ارزش منصفانه: بررسی هزینه‌های غیرحسابرسی و نقض سرقفلی» انجام دادند. آزمون نامناسب برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، از جمله سرقفلی، اغلب به‌عنوان ناکارآمدی حسابرسی در گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ذکر شده است و در برخی موارد این ناکارآمدی‌ها منجر به اقدامات اجرایی علیه حسابر می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که هزینه‌های غیرحسابرسی که مشتری پرداخت می‌کند، به‌طور معکوس با احتمال نقصان در محیط‌هایی که احتمال دارد سرقفلی دچار نقصان شود، ارتباط دارد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد که رابطه‌ی منفی بین هزینه‌های غیرحسابرسی و استقلال حسابر در مواردی که مشتریان انگیزه‌ی زیادی برای اعمال نفوذ بر حسابر دارند، وجود دارد.

لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفای حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. در این مقاله اثرات افشای اختلاف حسابرس و مشتری بر استعفای حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی که توسط حسابرسان جانشین اعمال می شود، بررسی می شود. با استفاده از یک نمونه ی تطبیق یافته حسابرس در طی دوره ی ۲۰۰۳-۲۰۱۶ نتایج نشان داد که استعفای حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. همچنین حسابرسان چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در صورت عدم توافق با مشتریان خود، از مشاغل خود استعفا می دهند. علاوه بر این حسابرسان جانشین برای نهادهایی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند، حق الزحمه ی حسابرسی بالاتری را دریافت می کنند. حسابرسان جانشین چهار شرکت بزرگ حسابرسی نسبت به حسابرسان چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی، حتی برای شرکت های دارای اختلاف نظر نیز حق الزحمه ی حسابرسی بالاتری می گیرند.

کوسانو و ساکوما (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «اثرات اجاره های سرمایه ای (قراردادهای تأمین مالی- لیزینگ مالی) ثبت شده در مقابل افشا شده بر هزینه و حق الزحمه های حسابرسی: شواهد از ژاپن» انجام دادند. به طور ویژه بررسی می گردد که آیا روابط بین اجاره های سرمایه ای ثبت شده و افشا شده و هزینه ها و حق الزحمه ی حسابرسی متفاوت است و آیا این روابط بین هزینه ها و حق الزحمه ی حسابرسی نیز متفاوت است. با استفاده از یک محیط منحصر به فرد در شرکت هایی که دارای اجاره های سرمایه ای ثبت شده و افشا شده هستند، نتایج نشان می دهد که تلاش های حسابرسی بین اجاره های سرمایه ای ثبت شده و افشا شده تفاوتی نمی کند و یک صرف ریسک برای اجاره های سرمایه ای ثبت شده نسبت به اجاره های مالی افشا شده وجود دارد.

کایرنی و استیوارت (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «ویژگی های صنعت مشتری و تغییرات حسابرس» انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی این موضوع است که آیا ویژگی های مرتبط با صنعت مانند همگن سازی، رقابت محصول، سطح بالای رقابت حسابرسان و پیچیدگی استانداردهای حسابداری با تغییرات حسابرس همراه است یا خیر. آزمون رگرسیون لجستیک برای بررسی اهمیت ویژگی های مرتبط با صنعت در زمینه ی استعفا، اخراج و تغییر حسابرسان از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی پس از کنترل عوامل مرتبط با مشتری، حسابرس و عوامل شغلی انجام شد. نتایج نشان داد احتمال استعفای حسابرس به دلیل پیچیدگی زیاد استانداردهای حسابداری، اندک می باشد. همچنین احتمال اخراج حسابرس به دلیل همگن سازی صنعت، رقابت بیش تر محصول و رقابت بیش تر حسابرس، زیاد می باشد. نتایج همچنین نشان می دهد که پیچیدگی استانداردهای حسابداری رابطه ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی به چهار شرکت غیربزرگ دارد و همگن سازی صنعت رابطه ی قوی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد. همچنین رقابت بیش تر حسابرسان رابطه ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد.

حبیب و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «مدیران مسئله‌دار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه ارتباط بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حضور مدیران «مسئله‌دار» در هیئت مدیره‌ی شرکت‌ها و کمیته‌های حسابرسی را بررسی می‌کند. در این مقاله مدیران «مسئله‌دار» آن دسته از مدیرانی هستند که در گذشته در شکست مالی شرکت‌ها و عدم صداقت مشارکت داشته‌اند. حسابرسان حضور چنین مدیرانی را در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان ریسک حسابرسی لحاظ می‌کنند، و ممکن است مجبور شوند مراحل حسابرسی خود را بهبود بخشند و منجر به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی شود. با استفاده از یک نمونه از ۹۱۷۵ مشاهده‌ی شرکت-سال از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ در شرکت‌های ایالات متحده، نتایج نشان داد که حضور مدیران «مسئله‌دار» در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی با حق‌الزحمه‌های حسابرسی بیش‌تر همراه است. این یافته مفاهیم سیاستی برای مدیران شرکت‌ها دارد که باید به افزایش آگاهی خود از ریسک حسابرسی درک شده‌ی ناشی از ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصی مدیران هنگام استخدام آن‌ها برای خدمت در هیئت مدیره‌ی شرکت توجه داشته باشند.

چن و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «رابطه‌ی بین اعمال تخفیف در هزینه‌های حسابرسی در طول بحران مالی جهانی و کیفیت درآمد و کیفیت حسابرسی» انجام دادند. بحران مالی جهانی موجب ایجاد یک فرصت منحصربه‌فرد برای بررسی نحوه‌ی واکنش حسابرسان به یک شوک خارجی به محیط عملیاتی مشتریان شد. همچنین با توجه به بحران مالی جهانی، حسابرسان توسط مشتریان برای اعمال تخفیف در هزینه‌های حسابرسی تحت فشار بودند. مسئولین نگران بودند که هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر می‌تواند منجر به کاهش اقدامات حسابرسی شود و مهم‌تر از آن کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. یک تحلیل جامع از ویژگی‌های چندگانه کیفیت درآمد شرکت‌های مشتری و کیفیت حسابرسی انجام گردید. به‌طور خلاصه یافته‌ها نشان می‌دهد که بین شرکت‌هایی در طول بحران مالی تخفیف گرفته‌اند با شرکت‌هایی که هیچ‌گونه تخفیفی نگرفته‌اند و شرکت‌هایی که قبل از بحران مالی تخفیف گرفته‌اند، از نظر کیفیت درآمد تفاوت معناداری وجود ندارد. بعلاوه هیچ تفاوت معناداری در احتمال اظهارنظر تداوم فعالیت یا یک اظهارنامه مجدد مالی وجود ندارد.

سو و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان «افشای عمومی حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بین مشتری و حسابر» انجام دادند. با استفاده از هر دو داده‌های هزینه‌ی حسابرسی عمومی و املاک قبل و بعد از افشای عمومی هزینه‌های در چین، مدارکی مطابق با مفروضات پیشین ارائه شده است. نتایج نشان داد که افشای عمومی هزینه‌های حسابرسی دامنه‌ی هزینه‌های حسابرسی را برای مشتریانی که هزینه‌ی زیادی را متحمل شده‌اند تقویت می‌کند و توانایی حسابرسان را برای افزایش هزینه‌های حسابرسی برای مشتریانی که هزینه‌های کمی متحمل شده‌اند، کاهش می‌دهد. این یافته‌ها وجود پیامدهای ناخواسته مقررات افشای عمومی هزینه‌ها را نشان می‌دهد، منطق اصلی این امر نگرانی در مورد شیوه‌های قیمت‌گذاری حسابرسی بود که می‌تواند استقلال حسابر را کاهش دهد.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه ۱: بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و کناره گیری حسابرس رابطه ی معناداری وجود دارد.

۵- متغیرها و نحوه ی اندازه گیری

متغیر وابسته ی نخست کناره گیری حسابرس است که در صورت کناره گیری حسابرس از ادامه ی همکاری با صاحب کار به دلیل اختلاف در حق الزحمه، برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد. به طور خاص ما مدل رگرسیونی زیر را تخمین می زنیم:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Fee}_{i,t} + \beta_3 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_4 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_5 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_6 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_7 \text{GCONCERN}_{i,t} + \beta_8 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_9 \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{10} + \beta_{11} \text{REPLAG}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن:

RESIGN: چنانچه حسابرسان از سمت خود کناره گیری کرده باشند برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

DISAGREE: چنانچه طرفین در خصوص حق الزحمه ی پرداختی، دارای اختلاف نظر باشند برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

FEE: حق الزحمه های پرداخت شده مرتبط با خدمات حسابرسی به حسابرسان جایگزین که به عنوان درصدی از دارایی های کل شرکت محاسبه می شود.

LEVERAGE: نسبت کل بدهی به کل دارایی ها می باشد.

GROWTH: رشد فروش (اندازه گیری شده توسط فروش سال قبل) در سال قبل و پیش از تغییر حسابرس.

TENURE: تعداد سال های دوره ی تصدی حسابرس.

SIZE: لگاریتم طبیعی کل دارایی ها.

GCONCERN: چنانچه اظهار نظر حسابرسان، نسبت به تداوم فعالیت باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

ACCRUALS: اقلام تعهدی غیرعادی شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس.

MODOP: چنانچه نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت تغییر یافته باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

REPLAG: تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت ها تا تاریخ گزارش حسابرسی (لی و همکاران، ۲۰۲۰).

بر مبنای مطالعات پیشین (استایس، ۱۹۹۱؛ جانسون و همکاران، ۲۰۰۲)، متغیرهای TENURE و FEE برای کنترل استقلال و بی‌طرفی حسابرس در نظر گرفته شده است. همچنین تأخیر گزارش حسابرگری (REPLAG) بر اساس مطالعه‌ی ماندی و سان (۲۰۱۱) کنترل می‌شوند. آن‌ها نشان دادند که حسابرسان با تأخیر طولانی در گزارش حسابرگری احتمالاً از کار صاحب‌کار خود استعفا می‌دهند. علاوه بر این با استفاده از مطالعات (استایس، ۱۹۹۱؛ کریشان، ۱۹۹۷؛ دیفوند و همکاران، ۱۹۹۷)، متغیرهایی برای کنترل ریسک کسب و کار مشتری نظیر (LEVERAGE, GROWTH, ACCRUALS) در مدل گنجانده شده است. سرانجام، متغیر SIZE برای کنترل اندازه‌ی شرکت مشتری گنجانده شده است. به منظور بررسی تأثیر عدم توافق بر تصمیم ابقای صاحب‌کار برای حسابرسان، دو متغیر (DISAGREE و Pre_Audi* DISAGREE) در مدل رگرسیون لجستیک اضافه شده است. چنانچه حسابرس شرکت سازمان حسابرگری یا رتبه‌ی الف باشد یک، در غیر این صورت صفر می‌باشد. بنابراین مدل رگرسیونی زیر تخمین برآورد می‌شود:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Pre_Audi}_{i,t} + \beta_3 \text{Pre_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_4 \text{Fee}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_7 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_{10} \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{11} \text{RE-PLAG}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

با استفاده از نمونه‌ای از بنگاه‌های مشخص (بنگاه‌هایی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف نظر دارند) و بنگاه‌های کنترل شده (شرکت‌ها با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند)، چگونگی واکنش حسابرسان جانشین به اختلاف حسابرس- صاحب‌کار در مورد قیمت‌گذاری حسابرگری بررسی می‌گردد. بنابراین با استفاده از حق‌الزحمه‌های حسابرگری به‌عنوان متغیر وابسته دوم، مدل رگرسیونی زیر برآورد می‌شود:

$$\text{Fee} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{SUC_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_3 \text{RESIGN}_{i,t} + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{ROA}_{i,t} + \beta_7 \text{SUC_Audi}_{i,t} + \beta_8 \text{GCONCERN}_{i,t} + \beta_8 \text{MODOP}_{i,t} + \beta_8 \text{REPLAG}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل بالا بررسی می‌گردد که: آیا شرکت‌های دارای اختلاف نظر احتمال دارد حق‌الزحمه‌های حسابرگری بیشتری را به حسابرسان جانشین خود بپردازند یا خیر. همچنین عبارت تقابل SUC_Audi* DISAGREE در مدل گنجانده شده است تا استراتژی قیمت‌گذاری حسابرسان بزرگ در شرکت‌ها که با حسابرسان قبلی خود اختلاف دارند، بررسی گردد. مقیاس‌های اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار و اهرم مالی گنجانده شده است که بر مبنای آن مطالعات قبلی نشان داده‌اند که با حق‌الزحمه‌ی حسابرگری ارتباط مثبتی دارند (سیمونی، ۱۹۸۰؛ نیوتون و آشتون، ۱۹۸۹). همچنین برخی از ویژگی‌های حسابرگری از جمله استعفای حسابرس (RESIGN)، کیفیت حسابرگری (SUC_Audi)، نظر حسابرگری (GCONCERN و MODOP) و ویژگی‌های گزارش‌گری (REPLAG) کنترل می‌گردد.

جدول (۱) تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

نوع متغیر	معادل لاتین	تعریف و چگونگی محاسبه	علامت اختصاری در مدل رگرسیونی
کناره‌گیری حسابرس	RESIGN	چنانچه حسابرسان به دلیل اختلاف در حق‌الزحمه از سمت خود کناره‌گیری کرده باشند، برابر یک و در غیر این صورت، صفر می‌باشد.	RESIGN
حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرس جانشین	audit fee charged by successor auditors	حق‌الزحمه‌های پرداخت‌شده‌ی مرتبط با خدمات حسابرسی به حسابرسان جایگزین که به‌عنوان درصدی از دارایی‌های کل شرکت محاسبه می‌شود.	FEE
متغیر مستقل	معادل لاتین	چنانچه طرفین در خصوص حق‌الزحمه‌ی پرداختی، دارای اختلاف نظر باشند برابر یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	DISAGREE
افشای اختلاف حسابرس و مشتری	auditor-client disagreement disclosure		
حسابرس پیشین	predecessor auditor	اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا رتبه‌ی الف باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد	Pre_Audi
حسابرس جانشین	Successor auditor	اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا رتبه‌ی الف باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد	SUC_Audi
متغیرهای کنترلی	معادل لاتین	تعریف و چگونگی محاسبه	علامت اختصاری
اهرم مالی	LEVERAGE	از طریق نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.	LEVERAGE
رشد فروش	GROWTH	از طریق رشد فروش (اندازه‌گیری شده توسط فروش سال قبل) در سال پیش از تغییر حسابرس محاسبه می‌شود.	GROWTH
دوره‌ی تصدی	TENURE	از طریق تعداد سال‌های دوره‌ی تصدی حسابرس محاسبه می‌شود.	TENURE
اندازه	SIZE	از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.	SIZE
اقلام تعهدی	ACCRUALS	از طریق اندازه‌گیری اقلام تعهدی غیرنرمال شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس محاسبه می‌شود.	Accruals _{i, t}
اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت	Going Concern	چنانچه اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت تغییر یافته باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	GCONCERN

نوع متغیر	معادل لاتین	تعریف و چگونگی محاسبه	علامت اختصاری در مدل رگرسیونی
متغیرهای وابسته			
تغییر نظر حسابرس	Auditor opinion	چنانچه نظر حسابرس در خصوص گزارش‌گری مالی تغییر یافته و یا اصلاح شده باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	MODOP
بازده دارایی‌ها	Return on assets	نرخ بازده دارایی‌ها است و از رابطه‌ی ذیل محاسبه می‌گردد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۳):	ROA
پایان سال مالی	fiscal year-end	از طریق تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت‌ها تا تاریخ گزارش حسابرسی محاسبه می‌شود.	REPLAG

۶- مدل پژوهش

مدل‌های رگرسیونی مورد استفاده در این پژوهش با استفاده از پژوهش‌های جانسون و همکاران (۲۰۰۲)، کریشان و کریشان (۱۹۹۷) و دیفوند و همکاران (۱۹۹۷) و با توجه به موارد مطرح شده پیشین به شکل زیر می‌باشد:

مدل رگرسیونی فرضیه‌ی اول:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 SUC_Audi_{i,t} * DISAGREE_{i,t} + \beta_3 RESIGN_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 SUC_Audi_{i,t} + \beta_8 GCONCERN_{i,t} + \beta_8 MODOP_{i,t} + \beta_8 REPLAG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی فرضیه‌ی دوم:

$$Prob(RESIGN) = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 Pre_Audi_{i,t} + \beta_3 Pre_Audi_{i,t} * DISAGREE_{i,t} + \beta_4 Fee_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t} + \beta_7 TENURE_{i,t} + \beta_8 SIZE_{i,t} + \beta_9 Accrual_{i,t} + \beta_{10} MODOP_{i,t} + \beta_{11} REPLAG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

۷- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر روش‌شناسی، از نوع پژوهش‌های پس رویدادی (چون از ترازنامه و سود و زیان سال‌های استفاده می‌نماید) می‌باشد. از سوی دیگر پژوهش حاضر از پژوهش‌های توصیفی از نوع همبستگی و بر اساس معادلات رگرسیونی بوده و از نظر هدف کاربردی است. همچنین قلمرو تحقیق بازه زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ را در بر گرفته و مکان تحقیق بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جهت انتخاب نمونه از روش حذفی سیستماتیک استفاده خواهد شد و شرکت‌های بورسی که شرایط زیر را دارا باشند به‌عنوان نمونه‌ی آماری انتخاب خواهند شد:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشد.
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد.
۳. شرکت طی دوره‌ی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ تغییر سال مالی نداده باشد.

۴. با توجه به نوع تحقیق و متغیرهای مورد نیاز، شرکت جزء شرکت های واسطه گری مالی و سرمایه گذاری نباشد.

با استفاده از روش حذفی سیستماتیک به وسیله ی شرایط فوق و با توجه موارد عنوان شده در جدول ۲ تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان نمونه ی آماری پژوهش انتخاب و داده های این شرکت ها از صورت های مالی استخراج خواهد شد.

جدول (۲) انتخاب نمونه ی آماری پس از اعمال محدودیت ها و شرایط جامعه

شرکت	محدودیت ها و شرایط
۵۲۱	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۸
۱۹۲	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۲-۹۸ در بورس فعال نبوده اند
۶۸	تعداد شرکت هایی که بعد از سال ۹۲ در بورس پذیرفته شده اند
۶۹	تعداد شرکت هایی که جزء هلدینگ، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانک ها و یا لیزینگ ها بوده اند
۶۴	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
۸	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی پژوهش، اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد.
۱۲۰	تعداد شرکت های نمونه

۸- تحلیل یافته ها

۸-۱- آمار توصیفی

جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
اهرم مالی	۰.۵۷۶	۰.۵۷۵	۱.۵۶۷	۰.۰۳۶	۰.۲۰۳	۰.۱۹۹	۳.۹۸۶
دوره ی تصدی حسابرس	۴.۰۱۹	۳.۰۰۰	۷.۰۰	۱.۰۰۰	۲.۰۳۳	-۰.۰۰۰۳	۱.۷۱۱
نرخ بازده دارایی ها	۰.۱۵۵	۰.۱۱۳	۱.۳۰۶	-۰.۳۹۵	۰.۲۰۱	۱.۴۵۲	۷.۰۱۹
حق الزحمه	۶.۵۷۰	۶.۵۴۳	۸.۹۲۱	۴.۶۷۷	۰.۸۴۲	۰.۲۸۷	۲۶۰.۷
اندازه ی شرکت	۱۴.۴۱۵	۱۴.۲۳۷	۲۰.۱۸۳	۱۱.۰۳۵	۱.۴۰۷	۰.۸۷۴	۴۶۲۳
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت ها تا تاریخ گزارش	۱۴۵.۴۳۲	۱۴۵.۰۰	۲۱۰	۸۵	۳۶۸۶	۰.۰۶۴	۱.۷۷۶
اقدام تعهدی غیرعادی	۰.۰۰۴	-۰.۰۰۰۷	۰.۴۶۶	-۰.۳۸۵	۰.۱۰۵	۰.۴۶۳	۵.۰۳۱
رشد فروش	۰.۱۷۴	۰.۱۱۹	۴.۹۴۸	-۱.۸۶۱	۰.۵۴۲	۲.۸۰۸	۲۲.۶۳۷
اختلاف نظر حسابرس- صاحب کار	۰.۵۱۴	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۵۰۰	-۰.۰۰۵۷	۱.۰۰۳
کنترل داخلی	۰.۳۹۸	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۴۸۹	۰.۴۱۳	۱.۱۷۰

از بین شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان دهنده‌ی نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین، شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر اهرم مالی، برابر $0/576$ می‌باشد که نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود میانه همین متغیر برابر با $0/575$ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کم‌تر از این و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار می‌باشد. نکته مهمی که از مقایسه‌ی میانگین و میانه‌ی متغیرها می‌توان استدلال نمود، وضعیت توزیع متغیرها و نرمال بودن نسبی آن‌ها است. با توجه به این که مقادیر میانگین و میانه‌ی متغیرها به هم نزدیک هستند می‌توان چنین برداشت نمود که توزیع متغیرها به توزیع نرمال بسیار نزدیک است. 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 در جدول (۳) نیز قابل مشاهده است، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند. همچنین نتایج نشان می‌دهد از بین 1078 شرکت حدود $40,91$ درصد شرکت‌ها گزارش مقبول و بقیه گزارش غیر مقبول دارند.

جدول (۴) تحلیل فراوانی داده‌های اسمی پژوهش

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	جواب	فراوانی	درصد فراوانی
حسابرس جانشین	Suc-audit	حسابرس جانشین	بلی (۱)	۲۴۳	۲۲.۸۴
			خیر (۰)	۸۲۱	۷۷.۱۶
اختلاف نظر حسابرس- صاحب‌کار	DISAGREE	اختلاف نظر	بلی (۱)	۵۵۰	۵۱.۶۹
			خیر (۰)	۵۱۴	۴۸.۳۱
کنترل داخلی	ICWEAKNESS	کنترل داخلی	بلی (۱)	۳۸۹	۳۶.۵۶
			خیر (۰)	۶۷۵	۶۳.۴۴
حسابرس نخستین	PREAUDIT	حسابرس نخستین			

۸-۲- پیش‌آزمون‌های مربوط به برآورد مدل رگرسیون ترکیبی

۸-۲-۱- آزمون مانایی

قبل از تخمین مدل باید داده‌ها از لحاظ پایایی مورد آزمون قرار گیرند. مانا نبودن متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در این پژوهش به منظور تشخیص مانایی متغیرها از آزمون لوین، لین و چو و و آزمون ایم، پسران وشین استفاده می‌کنیم. نتایج آزمون پایایی داده‌ها به صورت خلاصه در جدول ۵ گزارش شده است:

جدول (۵) آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار آماری لوین، لین و چو	احتمال آماری لوین، لین و چو
اهرم مالی	LEV	-۱۵.۸۱۶	۰.۰۰۰
دوره ی تصدی	TENURE	-۲۴.۲۴۸	۰.۰۰۰
نرخ بازده دارایی ها	ROA	-۳۳.۸۴	۰.۰۰۰
حق الزحمه	FEE	-۱۳.۵۵۷	۰.۰۰۰
اندازه ی شرکت	SIZE	-۱۵.۱۵	۰.۰۰۰
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت ها تا تاریخ گزارش	REPLAG	-۲۵.۰۸۲	۰.۰۰۰
اقلام تعهدی غیر عادی	ACCRUALS	-۲۵.۳۳	۰.۰۰۰
رشد فروش	GROWTH	-۲۲.۰۸۰	۰.۰۰۰
حسابرِس جانشین	Suc-audit	-۲.۱۲۵	۰.۰۱۶
اختلاف نظر	DISAGREE	-۴.۳۳۷	۰.۰۰۰
اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت	GCONCERN	-۶.۰۰۶	۰.۰۰۰
کنترل داخلی	ICWEAKNESS	-۶.۵۴۴	۰.۰۰۰
تغییر نظر حسابرِس	MODOP	-۲.۹۹۷	۰.۰۰۱
حسابرِس پیشین	PRE_AUDIT	-۲.۴۹۲	۰.۰۰۶

همان طور که از نتایج آزمون لوین، لین و چو مشخص است تمامی داده ها در سطح معناداری ۵ درصد پایا هستند.

۸-۲-۲- آزمون فرضیات

فرضیه ی اول: بین افشای اختلاف حسابرِس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرِس پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معناداری وجود دارد:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 SUC_Audi_{i,t} * DISAGREE_{i,t} + \beta_3 RESIGN_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 SUC_Audi_{i,t} + \beta_8 GCONCERN_{i,t} + \beta_8 MODOP_{i,t} + \beta_8 REPLAG_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

نتایج آزمون انتخاب نوع داده ها برای فرضیه ی اول

جدول (۶) نتایج آزمون - لیمیر و آزمون هاسمن

آزمون	آماره	معناداری	نتیجه
آزمون F لیمیر (چاو)	۵.۰۸۴	(۰.۰۰/۰)	۱۱۹
آزمون هاسمن	۵.۴۷۸	۰.۸۵۷	۱۰

نتایج آزمون لیمیر که در جدول ۶ ارائه شده است، نشان می دهد که احتمال آماری آزمون F

لیمیر کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد و لذا برای تخمین مدل از روش ترکیبی استفاده می‌شود.

جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

نام متغیر	نماد متغیرها	ضریب β	انحراف استاندارد	آماره‌ی t	معناداری Prob	عامل تورم واریانس VIF
عرض از مبدأ	C	۵.۶۵۴	۰.۴۰۷	۱۳.۸۷۸	۰.۰۰۰	-----
اختلاف نظر	DISAGREE	۰.۲۲۹	۰.۰۵۶	۴.۰۴۰	۰.۰۰۰	۱.۴۰۶
اختلاف نظر* حسابرس جانشین	Suc-audit* DISAGREE	-۰.۱۷۳	۰.۱۷۳	-۱.۰۰۲	۰.۳۱۶	۲.۱۱۹
کناره‌گیری حسابرسان	RESIGN	۰.۰۴۲۰	۰.۰۴۱	۱.۰۱۹	۰.۳۰۸	۱.۰۹۸
اندازه‌ی شرکت	SIZE	۰.۰۴۲۶	۰.۰۲۷	۱.۵۶۸	۰.۱۱۷	۱.۰۷۵
اهرم مالی	LEV	۰.۳۷۴	۰.۱۱۲	۳.۳۳۲	۰.۰۰۰	۱.۵۰۹
نرخ بازده دارایی‌ها	ROA	۰.۲۱۸	۰.۲۰۹	۱.۰۴۱	۰.۲۹۸	۱.۵۸۳
حسابرس جانشین	Suc-audit	۰.۱۲۵	۰.۰۶۲	۲.۰۱۰	۰.۰۴۴	۱.۹۰۴
اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت	GCONCERN	-۰.۰۸۳	۰.۰۵۱	-۱.۶۲۹	۰.۱۰۳	۱.۰۱۳
تغییرات نظر حسابرس	MODOP	-۰.۰۷۳۶	۰.۰۴۴	-۱.۶۴۷	۰.۰۹۹	۱.۰۱۱
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت‌ها تا تاریخ گزارش	REPLAG	-۰.۰۰۰۱	۰.۰۰۰۷	-۰.۲۴۶	۰.۸۰۵	۱.۰۰۴
سایر اطلاعات	آماره‌ی F	معناداری (Prob)	ضریب تعیین (R-squared)	ضریب تعیین تعدیل شده Adjusted R-squared	دوربین واتسون (D-W)	
	۲.۳۶۴	۰.۰۰/۰	۰.۴۲	۰.۳۷	۶۷۱/۱	۲.۳۶۴
نوع آزمون	مقدار	احتمال		نوع آزمون	مقدار	احتمال
گادفری	۲.۷۵۹	۰۶۳/۰	وایت	۰.۵۴۰	۹۱۰/۰	۲.۷۵۹

با توجه به نتایج آزمون فرضیه که در جدول ۷ ارائه شده است نشان می‌دهد که مقدار آماره‌ی F برابر ۲,۳۶۴ Prob محاسبه شده برای آماره‌ی F مدل کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و معنادار می‌باشد. معناداری آماره‌ی F نشان‌دهنده معناداری کل مدل است. ضریب متغیر اختلاف نظر برابر ۰,۲۲۹ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰/۰۰۰، که کم‌تر از پنج درصد است، معنادار می‌باشد

و نشان می دهد بین افشای اختلاف حسابرِس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرِس پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معنادار و مثبت وجود دارد. مقدار آماره ی دوربین واتسون برابر ۱/۶۷۱ که در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین جملات خطا در رگرسیون است. میزان ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده به ترتیب ۳۷٪ و ۴۲٪ هستند که نشان می دهد تقریباً ۴۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی قابل تبیین است. با توجه به این که مقادیر آماره ی VIF برای همه ی متغیرها کم تر از ۱۰ می باشد، می توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق هم خطی وجود ندارد. نتایج مربوط به آماره ی F نیز نشان می دهد که مدل در حالت کلی معنادار بوده و با توجه به آماره ی دوربین واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است. همچنین نتایج آزمون گادفری و وایت به ترتیب حاکی از نبود خودهمبستگی سریالی (نوع دوم) و ناهمسانی واریانس در مدل رگرسیونی است. با توجه به این که سطح معناداری بیش تر از ۵ صدم می باشد، ناهمسانی و خودهمبستگی سریالی وجود ندارد.

فرضیه ی دوم:

بین افشای اختلاف حسابرِس - صاحب کار و کناره گیری حسابرِس رابطه ی معناداری وجود دارد:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Pre_Audi}_{i,t} + \beta_3 \text{Pre_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_4 \text{Fee}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_7 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_{10} \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{11} \text{RE-PLAG}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۸) تخمین نهایی مدل رگرسیونی

متغیرها	معادل در مدل رگرسیونی	ضرایب	آماره ی Z	انحراف استاندارد	سطح معناداری
عرض از مبدأ	C	۰.۷۴۳	۰.۷۵۴	۰.۹۸۵	۰.۴۵۰
اختلاف حسابرِس - صاحب کار	DISAGREE	۱.۲۳۷	۷.۲۶۳	۰.۱۷۰	۰.۰۰۰
حسابرِس پیشین	PREAUDIT	-۰.۱۴۶	-۰.۶۲۵	۰.۲۳۴	۰.۵۳۱
حسابرِس پیشین * اختلاف حسابرِس	PREAUDIT* DISAGREE	-۰.۶۶۶	-۱.۹۲۸	۰.۳۴۵	۰.۰۵۳
حق الزحمه ی حسابرِس	FEE	-۰.۰۰۳	-۰.۰۳۴	۰.۰۸۷	۰.۹۷۲
اهرم مالی	LEV	۰.۳۵۲	۰.۹۵۲	۰.۳۷۰	۰.۳۴۱
رشد فروش	GROWTH	۰.۱۹۰	۱.۳۲۳	۰.۱۴۳	۰.۱۸۵
دوره ی تصدی	TENURE	۰.۰۰۲	۰.۰۶۳	۰.۰۳۶	۰.۹۴۹
اندازه ی شرکت	SIZE	-۰.۰۹۴	-۱.۷۸۹	۰.۰۵۲	۰.۰۷۳
اقلام تعهدی	ACCRUALS	-۰.۵۹۳	-۰.۸۴۸	۰.۶۹۹	۰.۳۹۶
تغییرات نظر حسابرِس	MODOP	۰.۰۱۹	۰.۱۳۱	۰.۱۴۸	۰.۸۹۵
تعداد روزهای پایان سال مالی	REPLAG	۰.۰۰۱	۰.۷۰۳	۰.۰۰۱	۰.۷۸۲

طبق نتایج جدول بالا مشاهده می‌شود که متغیر اختلاف حسابرس - صاحب‌کار دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است. از این رو می‌توان گفت بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب‌کار و کناره‌گیری حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود دارد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. در این فرضیه چون از رگرسیون لجستیک استفاده شده، آزمون اف لیمر ندارد.

۹- نتیجه‌گیری

۹-۱- بررسی فرضیه‌ی نخست

نتایج نشان می‌دهد که بین افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین رابطه‌ی معنادار و مثبت وجود دارد. با توجه به نتایج مطرح شده در خصوص فرضیه‌ی اول و همچنین تفسیر یافته‌ها از منظر تئوریک، می‌توان بیان داشت که اکثر اختلافات بین صاحب‌کار و حسابرس مبنی بر افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بوده و در اکثر اوقات با افزایش این حق‌الزحمه، اختلافات میان صاحب‌کار و حسابرس تشدید می‌شود و چنانچه حسابرسان حق‌الزحمه‌های خود را کاهش دهند، این اختلافات کاهش می‌یابد و چنانچه به توافق نرسند، صاحب‌کار به دنبال حسابرس جانشین خواهد بود. با توجه به این موضوع که بازار حسابرسی بیش از پیش رقابتی و حساس شده، به هر میزان که حسابرسان، حق‌الزحمه‌های حسابرسی و هزینه‌های پیشنهادی خود را کاهش دهند، تداوم فعالیت خود را در چند دوره تضمین می‌کنند. همچنین با توجه به بحران‌های اقتصادی و مالی اخیر در کشور و بالارفتن هزینه‌های خدمات حسابرسی انتظار بر آن است که صاحب‌کاران در جستجوی شرکت‌ها و مؤسساتی باشند که حداقل هزینه را بر آن‌ها تحمیل نماید.

در ارتباط با تطبیق دیگر پژوهش‌ها با یافته‌های حاصل از فرضیه‌ی نخست، نخعی و شاه‌رخی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحب‌کاران (مطالعه‌ی موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس، اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه‌ی حسابرسی، دامن‌ی حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تمامی متغیرها به‌جز عامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری دارند. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرس به‌ویژه عامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین، دارای تطابق می‌باشد.

مؤمنی و حسین نژاد (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نزدیکی حسابرس - مشتری از نظر جغرافیایی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. نتایج نشان داد که نزدیکی حسابرس -

مشتری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. همچنین نزدیکی حسابرس - مشتری بر کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب کار بر حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین، به نوعی دارای هم راستایی می باشد. چرا که نتایج ما نشان داد که به هر میزان اختلاف میان حسابرس و صاحب کار کم تر باشد، میزان کیفیت خدمات نیز بالاتر می رود. در خصوص تطبیق پژوهش های خارجی، لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفا ی حسابرس و حق الزحمه های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. نتایج نشان داد که کناره گیری حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. همچنین حسابرسان چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در صورت عدم توافق با مشتریان خود از مشاغل خود استعفا می دهند. علاوه بر این حسابرسان جانشین برای مؤسساتی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند، حق الزحمه های حسابرسی بالاتری را دریافت می کنند. حسابرسان جانشین چهار شرکت بزرگ حسابرسی، نسبت به حسابرسان چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی حتی برای شرکت های دارای اختلاف نظر نیز حق الزحمه ی حسابرسی بالاتری می گیرند. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب کار بر حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین، به نوعی دارای هم راستایی می باشد. چرا که نتایج ما نشان داد که تغییر حسابرس و استفاده از حسابرس جانشین می تواند هزینه های بیشتری را بر شرکت ها تحمیل نماید.

کایرنی و استیوارت (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «ویژگی های صنعت مشتری و تغییرات حسابرس» انجام دادند. نتایج نشان داد احتمال استعفا ی حسابرس به دلیل پیچیدگی زیاد استانداردهای حسابداری اندک می باشد. همچنین احتمال اخراج حسابرس به دلیل همگن سازی صنعت، رقابت بیش تر محصول و رقابت بیش تر حسابرس زیاد می باشد. نتایج همچنین نشان می دهد که پیچیدگی استانداردهای حسابداری رابطه ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی به چهار شرکت غیربزرگ دارد و همگن سازی صنعت رابطه ی قوی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد. همچنین رقابت بیش تر حسابرسان رابطه ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد.

۹-۲- بررسی فرضیه ی دوم

نتایج نشان داد که بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و کناره گیری حسابرس رابطه ی معناداری وجود دارد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می گیرد. با توجه به

نتایج مطرح شده در خصوص فرضیه‌ی دوم و همچنین تفسیر یافته‌ها از منظر تئوریک از نتایج حاصله می‌توان بیان داشت که با توجه به وضعیت نابسامان بازار ایران و بروز پدیده‌های مالی و غیرمالی پیچیده فراوان در دو سال اخیر به دلیل ایجاد اپیدمی کرونا، صورت دادن مذاکرات میان حسابرس و صاحب‌کار به منظور حل و فصل موضوعات مورد اختلاف در گزارش‌گری مالی امری ضروری بنظر می‌رسد و به علت مشارکت فعالانه و تأثیرگذار حسابرس در چگونگی گزینش فرآیندهای گزارش‌گری صاحب‌کار نتیجه‌ی مذاکرات صورت گرفته تأثیر فراوانی بر صورت‌های مالی خواهد گذاشت. در نتیجه شناسایی عوامل تأثیرگذار بر نتایج مذاکره اهمیت زیادی دارد. زیرا قابلیت‌هایی از حرفه‌ی حسابرسی را معرفی می‌کند که در بهبود کیفیت حسابرسی و کاستن از مواجهه‌ی حسابرسان با دعوای حقوقی بر سر موضوعات مورد مناقشه تأثیر بسزایی دارد.

در ارتباط با تطبیق دیگر پژوهش‌ها با یافته‌های حاصل از فرضیه‌ی دوم، نخعی و شاهرخی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرسی مستقل از منظر صاحب‌کاران (مطالعه‌ی موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس، اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه‌ی حسابرسی، دامنه حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تغییر حسابرسی رابطه‌ی معناداری دارند. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرسی به‌ویژه عامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس دارای تطابق می‌باشد. عبداللهی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر حسابرس» انجام دادند. نتایج حاصل از فرضیه‌ی اول تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد، همچنین نتایج تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری نیز بر اظهارنظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت دارد. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرسی با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس دارای هماهنگی نسبی باشد. علی‌آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها» انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین چرخش اجباری حسابرس بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. بعلاوه چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و فرصت‌های رشد

شرکت‌ها اثر معناداری ندارد. در خصوص تطبیق پژوهش‌های خارجی، لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفای حسابرس و حق الزحمه‌های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. نتایج نشان داد که کناره‌گیری حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب کار بر کناره‌گیری حسابرس، دارای هم‌راستایی می‌باشد. سوو و وو (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان «افشای عمومی حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بین مشتری و حسابرس» انجام دادند. پژوهش آنان نشان داد که افشای عمومی هزینه‌های حسابرسی دامنه‌ی هزینه‌های حسابرسی را که برای مشتریانی که هزینه‌ی زیادی متحمل شده‌اند تقویت می‌کند و توانایی حسابرسان را برای افزایش هزینه‌های حسابرسی برای مشتریانی که هزینه‌های کمی متحمل شده‌اند، کاهش می‌دهد.

۱۰- پیشنهاد

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه‌ی اول

- ۱- به حسابرسان و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور جلوگیری از بروز اختلاف و تغییر اجباری حسابرس، حق الزحمه‌های حسابرسی خود را تا حد امکان کاهش داده و از ارائه‌ی مبالغ و هزینه‌های کلان خودداری نمایند. زیرا بر اساس یافته‌های ما یکی از دلایل اصلی بروز اختلاف نظر بین حسابرس - صاحب کار حق الزحمه‌های بالای حسابرس می‌باشد.
- ۲- به حسابرسان و مدیران مؤسسات و شرکت‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به یادگیری فنون مذاکره و حل اختلاف همت بیشتری داشته باشند. چرا که بسیاری از اختلافات ناشی از سوء تفاهم‌های بسیار جزئی بوده و می‌توان با مذاکره آن‌ها را حل و فصل کرد.
- ۳- از آنجا که تغییر حسابرس می‌تواند آثار منفی مالی و غیر مالی و ایجاد وجهه‌ی منفی برای شرکت شود دلایل افشای اختلافات میان نظر حسابرس - صاحب کار به صورت دقیق واکاوی شود تا از بروز موارد مشابه در آینده جلوگیری شود.
- ۴- حسابرسان جایگزین علاوه بر اخذ اطلاعات کافی از حسابرسان قبلی در مورد اختلاف نظر در خصوص موارد مورد اختلاف، به بررسی دقیق و همه جانبه‌ی موارد بپردازند.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه‌ی دوم

- ۱- کاربران صورت‌های مالی و به‌طور ویژه اعتباردهندگان، بانک‌ها و سرمایه‌گذاران لازم است به دلایل تغییر و یا کناره‌گیری حسابرس دقت نظر بیشتری داشته باشند و صرفاً به موارد اعلام شده از سوی مدیریت تکیه نکنند.
- ۲- حسابرسان و مدیران مؤسسات و شرکت‌های حسابرسی در صورت امکان از حسابرسان خبره و دارای تجربه‌ی کافی نیز بهره‌برند تا در صورت بروز اختلاف بتوان از تجربه‌ی آن‌ها به سود شرکت بهره‌برد.

منابع

- آقایانی محمدعلی، ویسی حصار ثریا، فاطری علی. (۱۳۹۸). بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه حسابرسی با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها. فصلنامه حسابداری مالی. ۱۱ (۴۴): ۸۸-۱۱۸
- بهمن دوست، بهزاد، گنجی پور، رضا، زارعی، رضا، جعفری جم، حسین. (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی. پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲ (۵)، ۷۰-۹۸.
- سلیمانی، ابوالفضل؛ شکریانی، مهدیه. (۱۴۰۰). بررسی رابطه تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف: واکاوی نقش تعدیلگری کیفیت حسابرسی. پژوهش حسابرسی حرفه‌ای، ۱ (۴)، ۷۰-۹۵
- عبداللهی، زیبا. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه‌ای و جهانی، تهران.
- عبدی، رسول و قلندری، فرشته. (۱۳۹۹). بررسی رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و هزینه‌های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، تهران.
- عزیزخانی مسعود، داغانی رضا، احمدیان مؤگان. (۱۳۹۸). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران - مسعود عزیزخانی - رضا داغانی - مؤگان احمدیان. دانش حسابرسی. ۱۳۹۵: ۱۶ (۶۴): ۴۳-۶۲
- کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱ (۲)، ۶۵-۸۴.
- مومنی، علیرضا و حسین نژاد، مهناز. (۱۳۹۷). بررسی نزدیکی حسابرس-مشتري از نظر جغرافیایی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی اندیشه‌های نوین و خلاق در مدیریت، حسابداری مطالعات حقوقی و اجتماعی، ارومیه
- نخعی، حبیب اله؛ شاهرخ، جمشید. (۱۳۹۹). تأثیر عوامل مرتبط با ویژگیهای حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحبکاران (مطالعه موردی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران). چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳ (۲۵)، ۱۲۴-۱۴۰
- واعظ، دکتر سید علی؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری سلامت، ۳ (۲)، ۷۷-۹۵.

Abdi, Rasool and Qalandari, Fereshteh. (1399). Investigating the Relationship between Weaknesses in Internal Controls and Auditing Costs with Emphasis on the Type of Auditor in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, 7th International Conference on Accounting, Management and Business Innovation, Tehran. (In Persian).

Abdullah, ziba. (1398). Investigating the Relationship between Managerial Performance and Audit Fees and Auditor Comments, Fourth National Conference on Management, Accounting and Economics with Emphasis on Regional and Global Marketing, Tehran. (In Persian).

Azizkhani Massoud, Daghani Reza, Ahmadian Mojgan. (1398). The Impact of the Auditor's Forced Turnover Policy on Audit Fees, Evidence from the Tehran Stock Exchange - Masoud Azizkhani - Reza Daghani - Mojgan Ahmadian. Auditing knowledge.; 16 (64): 43-62 (In Persian).

Aghaie, Mohammad Ali, Veisi Hesar Soraya, Fateri Ali. (1398). Investigating the effect of auditors' forced rotation on the relationship between audit fees and market value added, economic value added and corporate growth opportunities. Financial Accounting Quarterly. 11 (44): 88-118 (In Persian)

Bahmandoošt, Behzad, Ganjipour, Reza, Zarei, Reza, Jafari Jam, Hossein. (1400). Investigating the moderating effect of the client's importance on the relationship between changing the audit opinion and the rotation of the audit firm partner. Professional Auditing Research, 2 (5), 70-98. (In Persian).

Bammens, Y. and Collewaert, V. (2014), "Trust between entrepreneurs and angel investors: exploring positive and negative implications for venture performance assessment", Journal of Management, Vol. 40 No. 7, pp. 1980-2008.

Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2016). Auditor–client compatibility and audit firm selection. Journal of Accounting Research, 54(3), 725-775.

Cairney, T., & Stewart, E. G. (2019). Client industry characteristics and auditor changes. Review of Accounting and Finance.

Cassell, C. A., Giroux, G. A., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2012). The effect of corporate governance on auditor-client realignments. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(2), 167-188.

Catanach, A., Irving, J.H., Williams, S.P. and Walker, P.L. (2011), "An ex-post examination of auditor resignations", Accounting Horizons, 25(2). 267-283.

Chen, L., Krishnan, G. V., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. Advances in accounting, 43(3), 14-31.

DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. Journal of accounting research, 40(4), 1247-1274.

Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., & Rahman, A. (2019). "Problem" directors and audit fees. International Journal of Auditing, 23(1), 125-143.

Her, Y. W., Howard, J., & Son, M. (2019). Timing of auditor terminations and client firm risk. Managerial Auditing Journal.

Johnson, E., I. K. Khurana, & J. K. Reynolds. (2002). Audit-Firm tenure and the quality of financial reports. Contemporary Accounting Research, 19(4), 637-60.

Khalil, S., & Mazboudi, M. (2016). Client acceptance and engagement pricing following

auditor resignations in family firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 137-158.

Krishnan, J., & J. Krishnan. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *Accounting Review*, 2(5) 39-60.

Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor-client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.

Kurdistani, Gholamreza, Rezazadeh, Javad, Kazemi Ulum, Mehdi, Abdi, Mostafa. (1397). Investigating the effect of audit market focus on remuneration and audit quality. *Financial Accounting Research*, 10 (2), 65-84. (In Persian).

Kusano, M., & Sakuma, Y. (2019). Effects of recognition versus disclosure of finance leases on audit fees and costs: Evidence from Japan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 53-68.

Lei, D., Zhou, Y., & Wang, Y. (2020). Auditor-Client Disagreements, Auditor Resignations, And Audit Fees Charged by Successor Auditors. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 36(1), 15-28.

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

Maresch, D., Aschauer, E., & Fink, M. (2019). Competence trust, goodwill trust and negotiation power in auditor-client relationships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.

Momeni, Alireza and Hosseinnejad, Mahnaz. (1397). Assessing the auditor-client closeness from a geographical point of view on the timeliness of the audit report from the perspective of managers and experts of companies listed on the Tehran Stock Exchange, National Conference on New and Creative Thoughts in Management, Accounting, Legal and Social Studies, Urmia (In Persian).

Nakhai, Habibullah; Shahrokhi, Jamshid. (1399). The effect of factors related to audit characteristics by changing the independent auditor from the perspective of owners (Case study of member companies of Tehran Stock Exchange). *Accounting and Management Perspectives*, 3 (25), 124-140. (In Persian).

Newton, J. D., & R. H. Ashton. (1989). The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(Supplement), 22-49.

Vaez, Seyed Ali; Ahmadi, voria. (1393). Investigating the relationship between the two factors of audit fees and the change of auditor with the delay in submitting the audit report of pharmaceutical companies listed on the stock exchange. *Health Accounting*, 3 (2), 77-95. (In Persian).

Schroeder, J. H., & Hogan, C. E. (2013). The impact of PCAOB AS5 and the economic recession on client portfolio characteristics of the Big 4 audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 95-127.

Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.

Soleimani, Abolfazl; Shokriani, Mahdieh (1400). Investigating the Relationship between Audit Fee Reduction, Probability of Fraud and Disclosure of Distortion: An Analysis of the Audit Quality Adjustment Role. *Professional Auditing Research*, 1 (4), 70-95(In Persian).

Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *Accounting Review*, 516-33.

Su, X., & Wu, X. (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 52(1), 64-76.

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

Analysis the relationship between Audit Fees & Audit Risk considering Restatement and Financial Distress

Mohammad Hassani¹, Beštun Yunes Hama²

Received: 2022/02/03

Approved: 2022/06/07

Research Paper

Abstract

Audit fee is a measure of auditor's economic dependence on clients which its assessment and determination requires a focus on the auditor's effort and related risks. This study analyzed the relationships between audit fee and audit risk in confronting with restatement and financial distress conditions. This research is an applied, descriptive and post-event study. Using the systematic method, 127 firms listed in Tehran Securities & Exchange during the March 2012 to March 2020 selected as statistical samples. The required data have extracted from the Stock Exchange Organization databases and Codal website; and Eviews software is used to perform statistical analysis. The research findings indicate that financial distress as a measure of client's business risk has a significant and positive effect on audit fee; also, restatement of financial statements as a measure of audit risk has a significant and positive effect on audit fee. These results document that both those potential risk factors play a decisive role in determining audit fees. The results indicate that financial restatement and financial distress as potential risk factors can affect auditors' perceived risk and this event leads to change in auditors' behavior and change in audit fees. In client firms facing to financial restatement and financial distress, auditors assess the risk as high and therefore, to control the risks in these firms try to increase the audit efforts, which in turn increases the audit fee. It was also theoretically argued that in distressed firms, the financial restatement could be a more serious signal of perceived audit risk and change auditors' behavior by increasing the audit effort to identify material misstatement that would increase audit fees. Contrary to expectations, however, no significant evidence was found to confirm the stronger impact of audit risk on audit fees in firms facing to financial distress condition.

Key Words: Audit Fee, Audit Risk, Restatement, Financial Distress.



10.22034/JPAR.2022.548146.1075

1. Assistant Professor in Accounting, Department of Accounting & Auditing, Faculty of Management, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

(Corresponding Author) m_hassani@iau-tnb.ac.ir

2. MSc. of Accounting, Faculty of Management & Economics, Science & Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. beštun.yunes2@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تحلیل روابط حق الزحمه‌ی حسابرسی و ریسک حسابرسی در مواجهه با تجدید ارائه و آشفته‌گی مالی

محمد حسینی^۱، بیستون یونس حمه^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کار است که ارزیابی آن مستلزم تمرکز بر میزان تلاش حسابرسان و ریسک‌های مربوط است. در این مقاله روابط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و ریسک حسابرسان در مواجهه با تجدید ارائه و آشفته‌گی مالی مورد تحلیل قرار گرفته است. مقاله حاضر مطالعه‌ی کاربردی، توصیفی و پس‌رویدادی است. با به‌کارگیری روش حذفی سیستماتیک، تعداد ۱۲۷ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ از جامعه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران غربال شده‌اند. داده‌های مورد نیاز شرکت‌ها از بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس و پایگاه کدال استخراج شده‌اند و جهت اجرای تحلیل‌های آماری از نرم‌افزار ایویوز استفاده شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که آشفته‌گی مالی به عنوان معیاری از ریسک تجاری صاحب‌کار تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان دارد. همچنین تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به عنوان معیاری از ریسک حسابرسان تأثیر معنادار و مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان دارد. نتایج حاکی از آن است که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و بروز آشفته‌گی مالی به عنوان عوامل بالقوه‌ی ریسک می‌توانند بر ریسک درک شده‌ی حسابرسان اثر بگذارند و این رخداد تغییر رفتار حسابرسان و تغییر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان را به دنبال دارد. حسابرسان در شرکت‌های مشمول تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفته‌گی مالی، ریسک را بالا ارزیابی کرده و از این‌رو جهت کنترل ریسک‌ها در شرکت‌های صاحب‌کار سعی می‌کنند دامنه، حجم و حوزه‌ی تلاش حسابرسان را افزایش دهند. این موارد افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسان را به همراه دارد. همچنین طبق استدلال نظری انتظار می‌رفت در شرکت‌های مواجه با آشفته‌گی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بتواند نشانه‌ای جدی‌تری از ریسک حسابرسان درک شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش تلاش حسابرسان برای شناسایی انحراف با اهمیت باشد که سبب می‌شود حق‌الزحمه‌ی حسابرسان افزایش یابد. در عین حال بر خلاف انتظار شواهد معناداری در تأیید تأثیر قوی‌تر ریسک حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسان در شرکت‌های مواجه با آشفته‌گی مالی مشاهده نشد.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه‌ی حسابرسان، ریسک حسابرسان، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، آشفته‌گی مالی.

doi: 10.22034/JPAR.2022.548146.1075

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

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.
bestun.yunes2@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارش‌گری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی است و در مقابل منافع اقتصادی حسابرس از طریق حق‌الزحمه تعیین می‌شود. در صورت تعیین هزینه‌ی حسابرسی طبق الگوی منطقی، هم صاحب‌کار با رضایت بیش‌تری این هزینه را قبول می‌کند و هم حسابرسان برای تعیین هزینه‌ی حسابرسی مستقل، مبانی مناسبی را در اختیار دارند و با شکل‌دهی قضاوت حرفه‌ای خود، از پیشنهاد هزینه‌ی حسابرسی مستقل با تفاوت‌های فاحش خودداری می‌کنند. عوامل گوناگونی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیرگذار هستند. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر اساس ریسک برآوردی حسابرس از صاحب‌کار، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکره بین حسابرس و صاحب‌کار تعیین می‌شود (بل و همکاران، ۲۰۰۱). حسابرس هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید ریسک تحریف با اهمیت را شناسایی و برآورد کند. این عوامل بر توانایی حسابرس در کشف تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد. حسابرسان به منظور کاهش ریسک عدم کشف تحریف با اهمیت، شواهد بیش‌تری جمع‌آوری می‌کنند که این موضوع سبب افزایش هزینه‌ی حسابرسی می‌شود. با افزایش ریسک حسابرسی، حسابرسان حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری مطالبه می‌کنند و این هزینه را به صاحب‌کاران تحمیل می‌نمایند (سیمونیک، ۱۹۸۰). از طرفی در شرایط آشفته‌ی مالی، احتمال انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران افزایش می‌یابد که این اقدامات در نهایت می‌تواند منجر به کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی گردد. با کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی ریسک برآوردی حسابرس درباره‌ی شرکت افزایش یافته و سبب افزایش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. استدلال این است که وقتی شرکت‌ها در شرایط آشفته‌ی مالی قرار می‌گیرند، با توجه به افزایش احتمال رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت، تلاش حسابرسی به دلیل افزایش ارزیابی ریسک بیش‌تر می‌شود و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد (گول و همکاران، ۲۰۱۸). لذا انتظار است که مواجهه با آشفته‌ی مالی شرکت‌ها تأثیر معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی داشته باشد.

بعلاوه تجدید ارزیابی صورت‌های مالی به‌عنوان نتیجه کیفیت نامناسب حسابداری و کیفیت ضعیف حسابرسی مطرح می‌شود که ریسک ذاتی و ریسک کنترل شرکت را افزایش می‌دهد. طبق مدل ریسک حسابرسی در صورت افزایش ریسک ذاتی و ریسک کنترل، می‌توان سطح ریسک حسابرسی را بالا دانست. بنابراین هزینه‌ی کار حسابرسی که نیازمند افزایش نیرو و ساعت کار است، افزایش می‌یابد. حسابرسان برای مشتریانی که صورت‌های مالی را تجدید ارائه می‌کنند، زمان بیش‌تری صرف می‌کنند تا نظرات خود را ارائه دهند (دائو، پام، ۲۰۱۴). انتظار است تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به دلیل این‌که ارزیابی ریسک شرکت را توسط حسابرسان افزایش می‌دهد، بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر داشته باشد. همچنین در شرکت‌هایی که با آشفته‌ی مالی مواجه هستند، به دلیل احتمال کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی، ممکن است صورت‌های مالی سال گذشته تجدید ارائه شود که این موضوع می‌تواند ناشی از وجود رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیران باشد که ریسک شناسایی تحریف با اهمیت را افزایش می‌دهد و می‌تواند

بر حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز مؤثر باشد. انتظار بر آن است در شرکت‌هایی که با آشفتگی مالی همراه هستند، وجود تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تأثیر قوی‌تری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی نسبت به شرکت‌های سالم داشته باشد.

مطالعه‌ی ادبیات موضوعی نشان داده است بین برخی مفاهیم ریسک و حق الزحمه‌ی حسابرسی ارتباط وجود دارد. بنابراین حسابرسان در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی، مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق الزحمه‌های بالاتر جبران می‌کنند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). همچنین نتایج نشان داده‌اند حسابرسان نباید صرفاً بر ریسک مربوط به صورت‌های مالی تأکید کنند بلکه باید دید وسیع‌تری داشته باشند (بنتلی و همکاران، ۲۰۱۳). این مطالعه با ارائه‌ی شواهدی در مورد نحوه‌ی تأثیر یک عامل ریسک سیستمی مانند مواجهه با آشفتگی مالی بر ریسک درک‌شده حسابرسان و تغییر رفتار آن‌ها در حسابرسی و به دنبال آن تغییر هزینه‌های حسابرسی، به توسعه‌ی ادبیات فعلی کمک می‌کند. این موضوع می‌تواند درک مدیریت ریسک حسابرسی و مکانیزم‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسان را نزد جامعه‌ی علمی و تحلیل‌گران بهبود بخشد. علاوه بر این بررسی پاسخ و واکنش حق الزحمه‌ی حسابرسی به تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان یک عامل افزایش ریسک حسابرسی درک‌شده در شرکت‌های با آشفتگی مالی می‌تواند یافته‌های جالب توجهی ارائه دهد که تاکنون در مطالعات داخلی مورد توجه نبوده است. بررسی این موضوع کمک می‌کند تا ریسک درک‌شده حسابرسان و نحوه قیمت‌گذاری آن‌ها در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گیرد. به‌طور کلی فواید نظری این مطالعه در توسعه‌ی ادبیات موضوع با کسب شواهد تجربی در محیطی در حال توسعه و فواید عملی آن استفاده از نتایج مطالعه‌ی در افزایش درک حسابرسان و مدیران و نیز بهبود دانش تحلیل‌گران و محققان در زمینه‌ی مکانیزم قیمت‌گذاری خدمات و تلاش حسابرسان در مواجهه با شرایط متفاوت می‌باشد. نتایج مورد انتظار تحلیل‌ها می‌تواند توسط استفاده‌کنندگان مختلف به‌عنوان مبنایی برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری مورد استناد قرار گیرد. از یک سو مدیران و اعضای هیئت مدیره‌ی شرکت‌های صاحب‌کار و از طرفی حسابرسان و مؤسسات حسابرسی که طبق قراردادهای حسابرسی اقدام به نرخ‌گذاری خدمات حسابرسی می‌نمایند، می‌توانند با آگاهی از چگونگی تأثیر عوامل یاد شده از جنبه‌ی ریسک‌های مطرح در انجام حسابرسی به‌ویژه ریسک‌های مرتبط با صاحب‌کار، ارزیابی‌های بهتری انجام دهند. از این‌رو حسابرسان، مؤسسات حسابرسی، سازمان حسابرسی، جامعه‌ی حسابداران رسمی، مدیران و هیئت مدیره‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی و تحلیل‌گران اقتصادی بسته به دیدگاه خود می‌توانند از نتایج پژوهش بهره‌مند شوند.

۲- مبانی نظری پژوهش

حق الزحمه‌ی حسابرسی معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی بین حسابرس و صاحب‌کار است و در این راستا هزینه‌ی تلاش حسابرس و ریسک‌ها کنترل می‌شوند (سیمونیک، ۱۹۸۰؛

چوی و همکاران، ۲۰۱۰). طبق مبانی نظری فرضیه‌های مختلفی در مورد نیاز به حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مطرح شده‌اند که شامل فرضیه‌ی نظارت نمایندگی، فرضیه‌ی اعتباربخشی و فرضیه‌ی علامت‌دهی هستند که متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی کشورها ترجیحات مختلفی برای آن‌ها وجود دارد (لم، ۱۹۹۸). یافته‌های مطالعاتی در حوزه‌ی شناسایی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی ارائه‌ی خدمات حسابرسی حاکی از آن است که تفاوت بین محیط نظارتی در کشورهای مختلف دلیل اصلی تفاوت در میزان تقاضا برای خدمات حسابرسی است. این امر می‌تواند پیامدهایی برای ارائه‌ی خدمات حسابرسی و به پیروی از آن نقش بالقوه در تبیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی داشته باشد. با این حال نقش عوامل بالقوه مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در اقتصادهای در حال توسعه به‌ویژه با تمرکز بر رویکردهای عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی دارای ابهام است (های و همکاران، ۲۰۰۶). در مطالعات گذشته عوامل بالقوه مختلفی در تعیین حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی معرفی شده‌اند که از جمله می‌توان به عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی و عوامل مربوط به تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی اشاره کرد. عواملی مانند نرخ‌شکنی، رقابت در بازار خدمات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، شهرت و اعتبار حسابرس، اندازه‌ی حسابرس، دوره‌ی تصدی حسابرس، ریسک حسابرسی، اظهارنظر حسابرس، بودجه‌ی زمانی حسابرسی، دعاوی حقوقی حسابرس، اندازه‌ی صاحب‌کار، شهرت و اعتبار صاحب‌کار، پیچیدگی عملیاتی صاحب‌کار، فصل شلوغی کار صاحب‌کار، دعاوی حقوقی صاحب‌کار، راهبری شرکتی و مواردی از این قبیل را می‌توان در زمره عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دانست. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پیامدی از راهبری شرکتی است که علامتی برای سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان مبنی بر میزان قابل اتکا بودن صورت‌های مالی و درجه‌ی ریسک صاحب‌کار و فرآیند حسابرسی می‌باشد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۲). از این‌رو آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بسیار اهمیت دارد (کاسل و همکاران، ۲۰۱۲). از این‌رو در این مطالعه نقش ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار و ریسک تجاری ناشی از آشفتگی مالی صاحب‌کار در زمینه‌ی ارزیابی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

حسابرسان در قبال ادعاهای خود بر روی صورت‌های مالی صاحب‌کاران، حق‌الزحمه‌ی دریافت می‌کنند. با فرض ثابت بودن سایر شرایط، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به موازات ریسک‌های قانونی افزایش می‌یابد. حسابرسان ممکن است به دلیل وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله‌ی آن‌ها یا در پی مشکلات مالی یا ورشکستگی صاحب‌کاران خود مورد پیگرد قانونی قرار بگیرند. احتمال رویارویی حسابرس با مورد اول را ریسک حسابرسی نامند درحالی که احتمال رویارویی حسابرس با شرایط دوم، ریسک کسب و کار قلمداد می‌شود. حق‌الزحمه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معناداری با ریسک حسابرسی و ریسک کسب و کار صاحب‌کار دارد. ریسک کسب و کار شامل دو عنصر اصلی ریسک صاحب‌کار و ریسک کسب و کار حسابرس است. ریسک صاحب‌کار با تداوم فعالیت و سلامت صاحب‌کار در ارتباط است در حالی که ریسک کسب و کار حسابرس

به صورت ریسک هزینه‌های قانونی بالقوه و سایر مخارج مربوط به ارتباط حسابرسان با صاحب‌کار تعریف می‌شود. بر این اساس ارتباط نزدیکی بین ریسک کسب و کار صاحب‌کار و ریسک کسب و کار حسابرسان برقرار است (مورگان، استاکن، ۱۹۹۸؛ بل و همکاران، ۲۰۰۱).

در محیط پرنوسان اقتصاد کنونی که چالش‌های زیادی در زمینه‌ی بقای شرکت‌ها در بازارهای رقابتی وجود دارد ارزیابی سلامت مالی و آشفته‌گی مالی از اهمیت برخوردار است. کمبود منابع از یک سو و از سوی دیگر ضعف مدیریت در به‌کارگیری این منابع و همچنین وضعیت نابسامان اقتصادی کشورها از جمله عواملی هستند که باعث می‌شوند بعضی از شرکت‌ها نتوانند در زمان معین به تعهدات خود عمل کرده و بنابراین در آستانه‌ی حذف از رقابت قرار بگیرند. برای تداوم فعالیت شرکت‌ها موانعی وجود دارد که منجر به عدم موفقیت شرکت‌ها می‌گردد. یکی از مشخصه‌های عدم موفقیت و شکست شرکت‌ها، آشفته‌گی مالی است. آشفته‌گی مالی شرکت، نشان‌دهنده نظام راهبری ضعیف شرکت، مانند تصمیمات نامناسب اتخاذشده توسط مدیریت یا عدم وجود نظارت مناسب بر وضعیت مالی شرکت می‌باشد (فؤاد، ۲۰۱۷). آشفته‌گی مالی اصطلاحی است برای اشاره به شرایطی که شرکت در ایفای تعهدات و پرداخت بدهی‌هایش ناتوان باشد و یا با مشکل مواجه شود. ممکن است آشفته‌گی مالی شرکت‌ها موقتی باشد اما در صورتی که وضعیت مالی شرکت بهبود نیابد ممکن است به ورشکستگی شرکت منجر شود. آشفته‌گی مالی شرکت‌ها همواره منجر به ورشکستگی نمی‌شود اما بدون استثنا همه‌ی شرکت‌ها قبل از ورشکستگی دچار آشفته‌گی مالی می‌شوند (وو، ۲۰۱۰). آشفته‌گی مالی شرکت‌ها شرایطی را برای مدیران فراهم می‌کند تا به صورت فرصت‌طلبانه رفتار کنند. شرایط نابسامان مالی شرکت‌ها، مدیران را تحت تأثیر قرار می‌دهد تا اقداماتی را انجام دهند که انتظارات بازار و تحلیل‌گران را پوشش داده و منافع کوتاه‌مدت خود را افزایش دهند (بیسانست، ورائسنا، ۲۰۰۹). در چنین وضعیتی لازم است حسابرسان این‌روند را به‌عنوان مقیاسی از ریسک در ارزیابی‌ها و برنامه‌ریزی‌های حسابرسی مدنظر قرار دهند. در این مطالعه واکنش حسابرسان در مواجهه با آشفته‌گی مالی شرکت‌های صاحب‌کار مورد بررسی قرار گرفته است. استدلال این است که آشفته‌گی مالی در شرکت‌ها به‌طور سیستمی ریسکی ایجاد می‌کند که این ریسک در شرکت‌های سالم وجود ندارد و یا به‌طور قابل‌توجهی پایین‌تر است. حسابرسان در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی، ریسک ذاتی بیش‌تری را ارزیابی کرده و ریسک‌ها را در این شرکت‌ها کنترل می‌کنند و بنابراین دامنه و تلاش حسابرسی را افزایش می‌دهند که هر دو منجر به افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. طبق مدل ریسک حسابرسی، بین ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف ارتباط وجود دارد و در حسابرسی به آن‌ها توجه می‌شود. مطالعات گذشته نشان داده‌اند تغییر در ریسک ذاتی و ریسک کنترل بر ادراک حسابرسان و ارزیابی آن‌ها از ریسک حسابرسی تأثیر دارد و در نهایت این موضوع بر رفتار آن‌ها برای کاهش ریسک عدم کشف مؤثر است (کاهان، ژانگ، ۲۰۰۶؛ الدر و همکاران، ۲۰۰۹). در این مطالعه مواجهه‌ی شرکت‌ها با آشفته‌گی مالی، محیطی برای آزمون تغییر ریسک حسابرسی ادراک شده است تا بررسی شود آیا در مواجهه با آشفته‌گی مالی، حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد یا خیر؟

سپس رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بررسی شده است که می‌تواند با مدل ریسک حسابرسی توضیح داده شود. یک رویکرد عینی برای آزمون کیفیت حسابرسی در زمینه‌ی ریسک حسابرسی، ارزیابی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی است و یکی از دلایل زیربنایی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها است (الیفسن، میزیر، ۲۰۰۰). تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی نشانگر شکست کیفیت گزارش‌گری مالی بوده که نگرانی درباره‌ی قابلیت اعتماد به محیط گزارش‌گری مالی را بر می‌انگیزد (یوهو، سان، ۲۰۱۴). دلایل زیربنایی تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در برخی پژوهش‌ها مورد بحث قرار گرفته‌اند (پلاملی، یوهن، ۲۰۱۰). مطالعات انجام شده، اصلاح اشتباه را به‌عنوان شایع‌ترین دلیل تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ذکر نموده‌اند. همچنین عوامل مختلفی در ارتباط با تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی از اهمیت برخوردارند که از جمله می‌توان به ساختار محیطی، شرایط فعالیت شرکت، ویژگی‌های مدیریتی، ساختار راهبری شرکتی، ویژگی‌ها و پیچیدگی‌های استانداردهای حسابداری، کیفیت گزارش‌گری مالی و کیفیت حسابرسی اشاره کرد. مطالعات قبلی نشان داده‌اند تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حسابرسان از ریسک ذاتی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۱؛ ماند، سان، ۲۰۱۳). تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ممکن است بیانگر کیفیت پایین گزارش‌گری مالی شرکت و یا کیفیت حسابرسی پایین باشد. در نتیجه ریسک حسابرسی درک شده‌ی بالا، به دنبال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود. بنابراین در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته‌اند، افزایش در هزینه‌های حسابرسی قابل انتظار است (چن و همکاران، ۲۰۱۹). پیرو این استدلال، یکی دیگر از ابعاد مطالعه بررسی رابطه‌ی ریسک حسابرسی از طریق تمرکز بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است.

به‌طور کلی در این مطالعه تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفتگی مالی به‌عنوان دو عاملی که می‌تواند ریسک حسابرسی درک‌شده را برای حسابرسان افزایش دهد، در نظر گرفته شده‌اند که می‌تواند بر دامنه و تلاش حسابرس اثرگذار باشد و هزینه‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. طبق فرضیه‌ی ریسک دعاوی حقوقی و حق‌الزحمه‌ی حسابرس (سیتاماران و همکاران، ۲۰۰۲)، با توجه به این که حسابرسان همواره از اطلاعات داخلی شرکت‌ها برای ارزیابی ریسک پروژه حسابرسی استفاده می‌کنند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و آشفتگی مالی می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار حسابرسان در این زمینه قرار دهد (محمدي و همکاران، ۱۳۹۹). از طرفی در این مطالعه رابطه‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گرفته است تا مشخص شود که آیا در شرکت‌هایی که آشفتگی مالی دارند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند نشانه جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک‌شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش دامنه و تلاش حسابرسی باشد یا خیر؟ درواقع تأیید این موضوع می‌تواند بیانگر این باور حسابرسان باشد که در شرکت‌های مواجه با آشفتگی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند دلیل قوی‌تری برای وجود ریسک ذاتی در شرکت باشد.

در نتیجه تلاش بیش‌تری برای شناسایی انحراف با اهمیت نیاز دارند و این موضوع هزینه‌های حسابرسی شرکت را افزایش می‌دهد. لذا جنبه‌ی دیگر مطالعه‌ی حاضر بررسی رابطه‌ی ریسک حسابرسی درک‌شده و حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی است. با توجه به این مطالب، مسائل اصلی پژوهش این‌گونه مطرح می‌شود که چه ارتباطی بین مواجهه با آشفتگی مالی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان دو عامل ارزیابی از ریسک حسابرسی با حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد؟ و ارتباط بین ارزیابی ریسک حسابرسی و حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی به چه صورت است؟

۳- پیشینه‌ی پژوهش

ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) دریافتند مؤسسات حسابرسی با افزایش تلاش و حق الزحمه‌ی حسابرسی به افزایش مسئولیت قانونی پاسخ می‌دهند و افزایش تلاش حسابرسی برای مشتریان پر ریسک، بارزتر است. طبق شواهد افزایش تلاش و حق الزحمه‌ی حسابرسی برای صاحب‌کارانی که در وضعیت درماندگی مالی هستند و اقدام تعهدی اختیاری بالاتری دارند، بیش‌تر است. آلن و وینترز (۲۰۲۱) نشان دادند حسابرسان حق الزحمه‌ی خود را برای ریسکی‌ترین طبقه دارایی‌ها هنگام سقوط بازارها در طول بحران مالی افزایش می‌دهند. آکدا و هارتو (۲۰۱۹) نشان دادند ویژگی‌های ریسک حسابرسی مانند ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف تأثیر معنادار در تعیین هزینه‌های حسابرسی ندارند. چن و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی به دنبال ریسک سیستمی ناشی از بحران مالی افزایش می‌یابد. همچنین بین هزینه‌های حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان شاخص ریسک حسابرسی درک‌شده توسط حسابرسان، رابطه‌ی مثبت وجود دارد. با این حال در دوره‌ی بحران مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تغییر قابل توجهی در هزینه‌های حسابرسی ایجاد نمی‌کند. دو و همکاران (۲۰۱۹) نشان دادند صاحب‌کار با پشتوانه و مالکیت دولتی به‌طور مؤثری ریسک حسابرسی را کاهش داده و در نتیجه هزینه‌ی حسابرسی را کاهش می‌دهد. علاوه بر این زمانی که مشتری ثابت است یا از طرف دولت مرکزی آمده است، این رابطه مشهودتر است. همچنین در شرایط وجود سطوح بالای محدودیت‌های مالی، رابطه‌ی قوی‌تری قابل مشاهده است. پایک و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند حق الزحمه‌ی حسابرسی در پاسخ به تجدید ارائه‌ی ناشی از تقلب حسابداری و اشتباهات حسابداری افزایش می‌یابد و میزان افزایش هزینه‌ی حسابرسی بستگی به شدت تجدید ارائه دارد. گول و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند توانایی مدیریتی باعث افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی در بنگاه‌های اقتصادی با آشفتگی مالی و کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسی در بنگاه‌های اقتصادی سالم می‌شود. همچنین شرکت‌های با آشفتگی مالی که مدیرانی با توانایی بالاتر دارند، کیفیت اقدام تعهدی پایین‌تری را نشان می‌دهند و احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در این شرکت‌ها بالاتر است. علاوه بر این توانایی مدیران در شرکت‌های با آشفتگی مالی باعث می‌شود در گزارش‌گری مالی به صورت فرصت طلبانه رفتار کنند تا هم‌زمان پاداش مبتنی بر حقوق صاحبان سهام را به حداکثر برسانند و با فشارهای مجدد بدهی مقابله کنند که باعث افزایش ریسک‌های

حسابرسی و در نهایت هزینه‌های حسابرسی بیش‌تر می‌شود. جی و همکاران (۲۰۱۸) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی با ریسک کنترل داخلی ارتباط مثبت دارد. همچنین گزارش داوطلبانه‌ی کنترل داخلی می‌تواند هزینه‌ی حسابرسی بالاتر مربوط به ریسک کنترل داخلی را کاهش دهد. سونو و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند هزینه‌های حسابرسی در طول دوران بحران مالی به‌طور قابل توجهی کاهش یافته است. بعلاوه حساب‌رسان هنگام مواجهه با فشار برای کاهش هزینه‌های حسابرسی، پاسخ متفاوتی به مشتریان کوچک و مشتریان پر ریسک دارند. سرانجام مشخص شد این روابط هنگامی قوی‌تر است که شرکت برای کاهش مخارج خود تحت فشار شدید باشد. شایی و جیاراج (۲۰۱۷) دریافتند ریسک ذاتی و ریسک کنترل تأثیر مثبت بر هزینه‌های حسابرسی دارند. همچنین حساب‌رسان هنگام تصمیم‌گیری در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی شرکت‌های مالی، ریسک تجاری را در نظر نمی‌گیرند ولی برای شرکت‌های غیرمالی نه‌تنها سودآوری شرکت بلکه نقدینگی، سطح فعالیت، توانایی پرداخت بدهی و احتمال ورشکستگی را زمان تصمیم‌گیری در مورد قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در نظر می‌گیرند. لنوکس و کوثر (۲۰۱۷) دریافتند در شرایطی که ریسک ورشکستگی مالی صاحب‌کاران بالاتر باشد احتمال ارائه‌ی بند ابهام تداوم فعالیت در گزارش حساب‌رس و انصراف از کار حسابرسی بیش‌تر است. همچنین در این شرایط حساب‌رسان حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری از صاحب‌کاران دریافت می‌کنند. گروف و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند بحران مالی بر هزینه‌های حسابرسی تأثیر منفی دارد. به نظر می‌رسد این اثر منفی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ناشی از کاهش تقاضا و افزایش رقابت بیش‌تر از اثر مثبت بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ناشی از افزایش تعهد حسابرسی باشد. نیکینن و پتری (۲۰۱۵) دریافتند ریسک مالی و ریسک تجاری رابطه‌ی مثبتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارند. دیفوند و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند حساب‌رسان برای صاحب‌کاران محافظه‌کارتری که ریسک ذاتی و تجاری کم‌تری دارند، کم‌تر اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت صادره کرده و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کم‌تر مطالبه می‌کنند. آلسکیوا و سوانستروم (۲۰۱۵) دریافتند حساب‌رسان در دوره‌ی بحران اقتصادی به دلیل افزایش ریسک صاحب‌کاران، ریسک ورشکستگی یا عدم رعایت قرارداد بدهی حق‌الزحمه‌ی بیش‌تری دریافت می‌کنند. طبق شواهد حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی با بحران اقتصادی رابطه‌ی مثبت دارد و این ارتباط با توجه به شرایط مختلف اقتصادی تحت تأثیر قرار نمی‌گیرد به‌طوری‌که حق‌الزحمه در طول دوران بحران افزایش یافته است و در طول دوران پس از بحران نیز به افزایش خود ادامه داده است. هریبار و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند هزینه‌های حسابرسی بالاتر با کیفیت پایین اطلاعات حسابداری صاحب‌کار و پیش‌بینی تجدید ارائه‌ی بعدی صورت‌های مالی به دلیل تقلب مرتبط است. کریشنان و ژانگ (۲۰۱۴) دریافتند صاحب‌کاران به دلیل وضعیت مالی نامناسب در زمان بحران اقتصادی، به فرآیند چانه‌زنی با حساب‌رسان جهت کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ورود می‌کنند. بلانکلی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در دوره‌ی قبل از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌طور غیرعادی کاهش می‌یابد. کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌تواند به دلیل کاهش تلاش حسابرسی یا تخمین کم‌تر از حد حساب‌رس از ریسک باشد. هر و همکاران (۲۰۱۰) دریافتند در

شرکت‌هایی که با تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی از جنبه‌های مختلف مواجه بوده‌اند، حق الزحمه‌ی حسابرسی بالاتر است. چوی و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند در محیط‌هایی که ریسک دعاوی حقوقی کم است، حق الزحمه‌ی حسابرسان بزرگ بیش‌تر از حسابرسان کوچک است.

یاری و همکاران (۱۴۰۱) دریافتند با وجود پیش‌بینی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی به‌عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق الزحمه، به افزایش سطح حق الزحمه‌ی حسابرسی منجر نشده است. چنین یافته‌ای بیانگر رعایت شکلی آیین‌نامه به‌جای رعایت واقعی آن است. حسینی (۱۴۰۰) نشان داد بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و وقوع خطای نوع دوم به‌عنوان مقیاسی از ریسک حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد. از طرفی شواهد حاکی از آن است که بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و سهم بازار خدمات حسابرسی به‌عنوان مقیاسی از محیط رقابتی بازار حسابرسی رابطه‌ی مثبتی وجود دارد. سایر شواهد نشان دادند حق الزحمه‌ی حسابرسی تابعی مستقیم از اظهارنظر مقبول حسابرسان، شهرت حسابرسان، پیچیدگی حسابرسان، استقلال کمیته‌ی حسابرسان، رهبری هیئت‌مدیره و گزارش زیان اما تابعی معکوس از چرخش حسابرسان، استقلال هیئت‌مدیره، تمرکز مالکیت و اهرم مالی مشاهده‌ها است. در عین حال حق الزحمه‌ی حسابرسی تابعی از سطح فعالیت هیئت‌مدیره نیست. عطایی‌شریف و همکاران (۱۴۰۰) نشان دادند توانایی مدیریت دارای اثر کاهنده بر حق الزحمه‌ی حسابرسی است. همچنین این ارتباط تحت تأثیر درماندگی مالی شرکت قرار گرفته و کاهش می‌یابد. با توجه به یافته‌ها می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که توانایی مدیریت موجب کاهش دست‌کاری اطلاعات حسابداری و کاهش حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل می‌شود که این موضوع موجب کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسان مستقل می‌شود. با این وجود توانایی مدیریت در محیط‌های همراه با بحران مالی در راستای کاهش حق الزحمه‌ی حسابرسان از اثر بخشی کافی برخوردار نیست. سلیمانی و شکریان برنجستانی (۱۴۰۰) نشان دادند تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر منفی (مثبت) بر افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار) دارد. همچنین نتایج نشان‌دهنده‌ی رابطه‌ی بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسان با افشای تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحب‌کار است. بخردی‌نسب (۱۴۰۰) نشان داد طبق نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسان، مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی به دلیل حق الزحمه‌ی پایین تحت فشار حق الزحمه، زمان کافی جهت کشف انحرافات با اهمیت در صورت‌های مالی صاحب‌کار را صرف نمی‌کنند و با افزایش فشارهای نزولی بر حسابرسان، انحرافات موجود در گزارش‌گری مالی افزایش می‌یابد. فروغی ابری و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند افزایش ریسک برآورد خطر ورشکستگی صاحب‌کار، بر صدور بند ابهام در تداوم فعالیت صاحب‌کار، در گزارش حسابرسان تأثیر مثبت دارد اما افزایش این ریسک، تأثیری بر حق الزحمه‌ی حسابرسان نداشته است. محمدی و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند رابطه‌ی معکوس بین توانایی مدیریت و

حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. از طرفی رابطه‌ی مثبت بین آشفتگی مالی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. با این حال آشفتگی مالی، رابطه‌ی منفی بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را تضعیف می‌کند. باغومیان و محمدی (۱۳۹۹) دریافتند افزایش تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی موجب تضعیف شدت رابطه‌ی مستقیم میان ریسک‌های محیطی شرکت (شامل ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نشده است. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) نشان دادند تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم رابطه‌ی مثبتی دارد اما با خطای حسابرسی نوع اول رابطه‌ی ندارد. افزون بر این رکود اقتصادی بر رابطه‌ی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. همچنین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه‌ی منفی بین تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شامل حجم عملیات، پیچیدگی عملیات، کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، پراکندگی جغرافیائی عملیات، اندازه‌ی واحد صاحب‌کار، حسابرسی نخستین، ریسک کارفرما، ویژگی‌های حسابرسان و دوره‌ی تصدی مسئولیت حسابرسان در واحد صاحب‌کار هستند. محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند بحران اقتصادی رابطه‌ی مثبتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد و حسابرسان با افزایش حق‌الزحمه‌های خود نسبت به ریسک حسابرسی افزایش یافته ناشی از بحران اقتصادی واکنش نشان می‌دهند. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند رابطه‌ی نسبی قوی بین ریسک مالی و عملیاتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد. البته شواهدی مبتنی بر وجود رابطه‌ی بین ریسک تجاری و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یافت نشد. ثقفی و عالی فامیان (۱۳۹۸) دریافتند درماندگی مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر ندارد. همچنین برخلاف انتظار درماندگی مالی شرکت رابطه‌ی بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و توانایی مدیران را تعدیل نمی‌کند. ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۸) دریافتند عدم رعایت قانون مبارزه با پول‌شویی منجر به افزایش ریسک تجاری صاحب‌کار و ریسک حسابرسی می‌شود. پس حسابرسان تلاش خود را بیش‌تر کرده و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری درخواست می‌شود. اعتمادی و همکاران (۱۳۹۷) دریافتند افزایش حق‌الزحمه‌ی مؤسسات حسابرسی، احتمال تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی سال قبل را کاهش می‌دهد. سرخانی مقدم و پاکدل (۱۳۹۷) نشان دادند درصد بالایی از تجدید آرائه‌ها در ایران به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری است. بعلاوه شواهد بیانگر عدم ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی غیرعادی حسابرسی و تجدید آرائه‌ی صورت‌های مالی است. بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند توانایی مدیریت با حق‌الزحمه‌ی حسابرسان و همچنین با احتمال انتشار گزارش حسابرسان حاوی بند تداوم فعالیت حسابرسان رابطه‌ی منفی دارد. قدیم‌پور و دستگیر (۱۳۹۵) نشان دادند میزان اثربخشی کنترل داخلی و استقلال حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر دارند. با این حال حسابرسان مستقل به مسئله‌ی ریسک دادخواهی توجه چندانی نمی‌کنند و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تر بر اساس حجم عملیات رسیدگی تعدیل می‌شود.

۴- فرضیه‌های پژوهش

حق الزحمه‌ی حسابرسی از معیارهای ارزیابی کیفیت حسابرسی و معیاری برای بررسی وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار است و در ارزیابی و تعیین آن هزینه‌ی تلاش حسابرس و ریسک‌های مربوطه کنترل می‌شوند (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰؛ بلانکی و همکاران، ۲۰۱۲). یافته‌های مطالعاتی در حوزه‌ی شناسایی عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی حاکی از آن است که تفاوت محیط نظارتی در کشورهای مختلف دلیل اصلی تفاوت تقاضا برای خدمات حسابرسی است. حق الزحمه‌ی حسابرسی از طریق ارزیابی ریسک حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی و مذاکرات حسابرسان با مشتریان و تعادل قدرت چانه‌زنی آن‌ها تعیین می‌شود (هوگان، ویلکینز، ۲۰۰۸). در این مطالعه بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و مواجهه با آشفتگی مالی به‌عنوان دو عامل مؤثر بر ریسک حسابرسی درک شده حسابرسان تمرکز شده است و بررسی این عوامل به دلیل تأثیر بر دامنه و تلاش حسابرس و در نهایت هزینه‌های حسابرسی اهمیت دارد. در این مطالعه رابطه‌ی حق الزحمه‌ی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در مواجهه با آشفتگی مالی مورد بررسی قرار گرفته تا مشخص شود در شرکت‌هایی که آشفتگی مالی دارند، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به چه میزان می‌تواند نشانه جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک‌شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش دامنه و تلاش حسابرسی باشد. تأیید این امر نشان می‌دهد که در شرکت‌هایی مواجه با آشفتگی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند دلیل قوی‌تری برای وجود ریسک ذاتی در شرکت باشد. این امر مستلزم تلاش بیش‌تر حسابرسان برای شناسایی انحراف با اهمیت است و حق الزحمه‌ی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در برخی مطالعات نقش ریسک ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی مورد تأیید قرار گرفته است (هر و همکاران، ۲۰۱۰؛ پایک و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). از طرفی مطالعات دیگری نقش ریسک تجاری صاحب‌کار به واسطه وقوع شرایط آشفتگی مالی در تعیین حق الزحمه‌ی حسابرسی تأیید شده است (آلکسیوا، سوانستروم، ۲۰۱۵؛ لنوکس و کوثر، ۲۰۱۷؛ گول و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). با استناد به مطالعات پیشین مبنی بر ضرورت توجه به مبنای ریسک در تعیین حق الزحمه‌ی خدمات حسابرسی، به‌ویژه از منظر تمرکز بر ویژگی‌های ریسکی صاحب‌کار و فرآیند حسابرسی، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه‌ی اول: ریسک تجاری صاحب‌کار با تمرکز بر آشفتگی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی دوم: ریسک حسابرسی با تمرکز بر تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی صاحب‌کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی سوم: ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌هایی با آشفتگی مالی، تأثیر قوی‌تری دارد.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش یک مطالعه‌ی کاربردی است که پیامدهای واقعی یک یا چند رویداد را مورد بررسی قرار می‌دهد و با استفاده از آن دانش مربوط در این زمینه را توسعه می‌دهد. بر حسب نوع داده‌ها، این مطالعه یک مطالعه‌ی کمی است که با داده‌های واقعی به آزمون فرضیه می‌پردازد و از آنجا که این داده‌ها مربوط به گذشته است، مطالعه را می‌توان در گروه مطالعات پس رویدادی قرار داد. داده‌ها با ماهیت ترکیبی به شکل مشاهده‌های شرکت-سال هستند. همچنین به جهت این که با استفاده از داده‌های واقعی به توصیف شرایط جامعه‌ی آماری پرداخته می‌شود، مطالعه‌ی توصیفی است. علاوه پژوهش حاضر را بر حسب نحوه‌ی اجرا می‌توان در دسته مطالعات همبستگی قرار داد. زیرا جهت بررسی روابط متغیرها، از تکنیک‌های رگرسیون و همبستگی استفاده شده است. از روش کتابخانه‌ای برای جمع‌آوری اطلاعات در زمینه‌ی ادبیات و پیشینه‌ی پژوهش استفاده شده است. لذا با مطالعه‌ی مقالات و جستجو در پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات جمع‌آوری شده است. جهت جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از روش اسنادکاوی استفاده شده است. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از نرم‌افزارهای ره‌آورد نوین، سامانه کدال و مرکز پردازش اطلاعات مالی ایران بر اساس منابع صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش حسابرس و گزارش هیئت مدیره انجام شده است. همچنین برای آماده‌سازی متغیرهای لازم جهت استفاده در مدل‌های مربوط به آزمون فرضیه‌ها، از نرم‌افزار صفحه گسترده اکسل استفاده شده است. ابتدا اطلاعات گردآوری شده در صفحات کاری محیط این نرم‌افزار وارد گردید و سپس محاسبه‌های لازم برای دستیابی به متغیرهای این پژوهش انجام شده است. در نهایت تحلیل‌های آماری با بهره‌گیری از نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز شکل گرفته‌اند.

۶- مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

مدل‌های آماری پژوهش جهت آزمون فرضیه‌ها از مطالعات چن و همکاران (۲۰۱۹) و گول و همکاران (۲۰۱۸) اقتباس شده‌اند.

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 FD_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 CR_{it} + \beta_7 ARLAG_{it} + \beta_8 ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۱)

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 RES_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 MB_{it} + \beta_6 CR_{it} + \beta_7 ARLAG_{it} + \beta_8 ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۲)

$$AFEE_{it} = \alpha + \beta_1 FD_{it} + \beta_2 RES_{it} + \beta_3 FD \times RES_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 INVREC_{it} + \beta_7 MB_{it} + \beta_8 CR_{it} + \beta_9 ARLAG_{it} + \beta_{10} ATENR_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل (۳)

نحوه‌ی اندازه‌گیری متغیرهای مندرج در مدل‌ها در جدول ۱ شرح داده شده‌اند.

جدول (۱) متغیرها و نحوه‌ی اندازه‌گیری آن‌ها

متغیر	نماد متغیر	نام متغیر	نحوه اندازه‌گیری
وابسته	AFEE	حق الزحمه‌ی حسابرسی	لگاریتم طبیعی مجموع هزینه‌های حسابرسی
مستقل	RES	ریسک حسابرسی	اگر صورت‌های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد، کد یک، در غیر این صورت کد صفر
مستقل / تعدیل‌گر	FD	آشفته‌گی مالی	برای ارزیابی ابتدا شاخص زیر محاسبه می‌شود. نقطه‌ی تمیز شرکت‌های دارای آشفته‌گی مالی عدد ۸۹۰۷/۱۵ است. اگر شاخص در هر سال-شرکت کم‌تر از نقطه تمیز باشد، آن‌گاه شرکت موردنظر با احتمال آشفته‌گی مالی در نظر گرفته می‌شود و کد یک می‌گیرد و در غیر این صورت کد صفر (محمدی و همکاران، ۱۳۹۹). $P = 3.20784K_1 + 1.80384K_2 + 1.61363K_3 + 0.50094K_4 + 0.16903K_5 - 0.39709K_6 - 0.12505K_7 + 0.33849K_8 + 1.42363K_9$ K_1 نسبت سود عملیاتی به دارایی K_2 نسبت سود انباشته به دارایی K_3 نسبت سرمایه در گردش به دارایی K_4 نسبت حقوق صاحبان سهام به بدهی K_5 نسبت سود قبل از مالیات به فروش K_6 نسبت دارایی جاری به بدهی جاری K_7 نسبت سود خالص به فروش K_8 نسبت بدهی به دارایی K_9 اندازه‌ی شرکت
کنترلی	SIZE	اندازه‌ی شرکت	لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها
کنترلی	LEV	اهرم مالی	نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها
کنترلی	INVREC	موجودی‌ها و دریافتنی‌ها	نسبت مجموع موجودی‌ها و دریافتنی‌ها به مجموع دارایی‌ها
کنترلی	MB	ارزش بازار به دفتری	نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق مالکانه
کنترلی	CR	نسبت جاری	نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری
کنترلی	ARLAG	تأخیر گزارش حسابرسی	لگاریتم طبیعی فاصله بین تاریخ پایان دوره‌ی مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی
کنترلی	ATENR	دوره‌ی تصدی حسابرس	لگاریتم طبیعی سال‌های متوالی همکاری حسابرس با صاحب‌کار

۷- جامعه‌ی آماری پژوهش

در این مطالعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ به‌عنوان جامعه‌ی آماری مدنظر هستند. به‌لاوه با اعمال معیارهایی به شرح جدول ۲ جامعه‌ی آماری غربال و شرکت‌ها انتخاب شده‌اند:

جدول (۲) شرکت‌های حائز شرایط و انتخاب شده به‌عنوان جامعه‌ی آماری غربال شده

شرح	حذفی	باقیمانده
مجموع شرکت‌های عضو جامعه‌ی آماری شرکت‌های حذف شده بر اساس معیارهای زیر:		۵۰۶
تعداد شرکت‌هایی که طبق تاریخ ورود یا خروج به‌طور کامل در بورس حضور نداشته‌اند.	۱۷۶	
تعداد شرکت‌هایی در قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی داده‌اند.	۳۱	
تعداد شرکت‌های واسطه‌گری، سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ، بانک و بیمه	۷۳	
تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز از جمله افشای حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را نداشته‌اند.	۹۹	
تعداد شرکت‌هایی که از جامعه‌ی آماری غربال و انتخاب شدند:		۱۲۷

به این ترتیب تعداد ۱۲۷ شرکت در دوره‌ی زمانی ۹ ساله به‌عنوان جامعه‌ی آماری غربال شده انتخاب شدند. فهرست جامعه‌ی در دسترس، فراوانی و نحوه توزیع آن‌ها در صنایع مختلف در جدول ۳ ملاحظه می‌شود:

جدول (۳) فراوانی شرکت‌های جامعه‌ی آماری غربال شده به تفکیک صنایع

فراوانی شرکت‌ها		صنعت	فراوانی شرکت‌ها		صنعت
درصد	تعداد		درصد	تعداد	
۱/۵۷	۲	فرآورده‌های نفتی	۰/۷۹	۱	استخراج سایر معادن
۴/۷۲	۶	فلزات اساسی	۴/۷۲	۶	استخراج کانی‌های فلزی
۰/۷۹	۱	فنی و مهندسی	۰/۷۹	۱	استخراج نفت گاز بجز اکتشاف
۳/۱۵	۴	قند و شکر	۳/۹۴	۵	انبوه‌سازی املاک و مستغلات
۲/۳۶	۳	کاشی و سرامیک	۰/۷۹	۱	حمل و نقل انبارداری و ارتباطات
۶/۳۰	۸	کانی غیرفلزی	۱۰/۲۴	۱۳	خودرو و قطعات
۳/۱۵	۴	لاستیک و پلاستیک	۹/۴۵	۱۲	دارویی
۴/۷۲	۶	ماشین‌آلات و تجهیزات	۳/۱۵	۴	دستگاه‌های برقی
۰/۷۹	۱	محصولات چوبی	۰/۷۹	۱	رایانه
۳/۱۵	۴	محصولات فلزی	۰/۷۹	۱	زراعت و خدمات وابسته
۰/۷۹	۱	محصولات کاغذی	۱۳/۳۸	۱۷	سیمان، آهک و گچ
۱/۵۷	۲	منسوجات	۶/۳۰	۸	شیمیایی
۱۰۰	۱۲۷	کل نمونه	۱۱/۸۱	۱۵	غذایی بجز قند و شکر

۸- یافته‌های پژوهش

جهت توصیف متغیرهای مورد بررسی پژوهش و شناخت مشخصات شرکت‌های مورد بررسی، نسبت به ارائه‌ی آمار توصیفی متغیرهای پیوسته بر اساس شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و توزیع

در جدول ۴ اقدام شده است. از آنجایی که طبق غربال شرکت‌ها بر اساس داده‌های در دسترس، تعداد ۱۲۷ شرکت بورسی طی دوره‌ی ۹ ساله از سال ۱۳۹۰ تا سال ۱۳۹۸ انتخاب شده‌اند، در نتیجه تعداد کل مشاهدہ‌های در دسترس برابر با ۱۱۴۳ مشاهده شرکت-سال است. طبق نتایج ارائه شده، لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسی که معرف حق الزحمه‌ی حسابرسی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۲۰/۶۳۵ واحد لگاریتمی است. از آنجا که متغیر دارای چولگی نزدیک به صفر و کشیدگی نزدیک به عدد ۳ است، از توزیع نرمال برخوردار است. همچنین شواهد ارائه شده بیانگر آن است که لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت که معرف اندازه‌ی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۲۸/۷۸۷ واحد لگاریتمی است. نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها که معرف اهرم مالی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۵۶/۵۳ درصد است. نسبت مجموع موجودی‌ها و دریافتنی‌ها به مجموع دارایی‌ها که معرف پیچیدگی حساب‌ها در گزارش‌گری مالی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۵۰/۷۰ درصد است. نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق مالکانه که معرف رشد بازار مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۳/۵۲۹۰ برابر است. نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری که معرف نقدینگی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۱/۶۵۱۷ برابر است. فاصله‌ی زمانی بین تاریخ پایان دوره‌ی مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی که معرف تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین ۷۷ روز و معادل ۴/۲۸۱۹ واحد لگاریتمی است. تعداد سال‌های متوالی همکاری حسابرِس با صاحب‌کار که معرف دوره‌ی تصدی حسابرِس مشاهدہ‌های مورد بررسی است، به‌طور میانگین حدود ۴ سال و معادل ۰/۹۹۴۷ واحد لگاریتمی است.

جدول (۴) آمار توصیفی متغیرهای پیوسته

شرح	AFEE	SIZE	LEV	INVREC	MB	CR	ARLAG	ATENU
میانگین	۲۰/۶۳۵	۲۷/۷۸۷	۵۶۵۳/۰	۵۰۷۰/۰	۵۲۹۰/۳	۶۵۱۷/۱	۲۸۱۹/۴	۹۹۴۷/۰
میانه	۲۰/۶۲۸	۲۷/۷۳۴	۵۶۶۲/۰	۵۰۲۸/۰	۳۶۸۶/۲	۳۱۶۱/۱	۳۸۲۰/۴	۰۹۸۶/۱
بیش‌ترین	۲۳/۷۴۹	۳۳/۷۳۷	۰۷۷۵/۲	۹۷۱۴/۰	۵۵۹۹/۷	۳۲۰/۲۲	۱۹۳۰/۵	۸۹۰۴/۲
کم‌ترین	۱۷/۱۸۳	۲۳/۹۸۲	۰۳۷۰/۰	۰۲۷۲/۰	-۰۴/۲۹۰	۱۳۷۴/۰	۷۷۲۶/۲	۰۰۰۰/۰
انحراف معیار	۰/۸۶۷۸	۱/۴۵۵۳	۲۱۸۰/۰	۱۹۵۸/۰	۳۹۸/۱۱	۳۸۸۸/۱	۳۸۶۶/۰	۸۲۱۴/۰
چولگی	۰/۰۶۱۷	۰/۶۸۱۳	۸۲۵۵/۰	۰۰۵۹/۰	-۲۴۳/۱۴	۹۳۵۵/۵	-۶۰۹۵/۰	۵۵۱۵/۰
کشیدگی	۳/۱۷۷۷	۴/۴۳۳۷	۵۵۴۱/۷	۲۰۲۹/۲	۱۱/۳۹۸	۷۳۸/۶۲	۶۲۵۲/۲	۴۸۹۱/۲
تعداد مشاهده‌ها	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳	۱۱۴۳

با توجه به این که در این پژوهش، دو متغیر گسسته در نظر گرفته شده‌اند، فراوانی این متغیرها در جدول ۵ ارائه شده‌اند. اولین متغیر مستقل، معرف ریسک حسابرسی است که برای ارزیابی آن از شاخص تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی استفاده شده است. نتایج نشان داده‌اند تعداد ۴۳۴ مشاهده برابر با ۳۷/۹۷ درصد مشاهدہ‌ها، تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی داشته‌اند. از سویی تعداد ۷۰۹ مشاهده برابر با ۶۲/۰۳ درصد مشاهدہ‌ها مشمول تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی

نشده‌اند. شواهد مطالعاتی حاکی از آن است که در شرکت‌های دارای تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حساب‌رسان از ریسک تحت تأثیر قرار می‌گیرد. دومین متغیر مستقل و تعدیل‌گر، معرف آشفته‌گی مالی است. نتایج نشان داده‌اند تعداد ۲۸ مشاهده برابر با ۲/۴۵ درصد مشاهده‌ها با احتمال آشفته‌گی مالی مواجه بوده‌اند. از سویی تعداد ۱۱۱۵ مشاهده برابر با ۹۷/۵۵ درصد مشاهده‌ها در محدوده‌ی آشفته‌گی مالی قرار نگرفته و دارای سلامت مالی هستند.

جدول (۵) فراوانی متغیرهای گسسته

FD		RES		شرح
درصد	تعداد	درصد	تعداد	
۹۷/۵۵	۱۱۱۵	۶۲/۰۳	۷۰۹	کد صفر
۲/۴۵	۲۸	۳۷/۹۷	۴۳۴	کد یک
۱۰۰	۱۱۴۳	۱۰۰	۱۱۴۳	کل مشاهده‌ها

جهت بررسی نرمال بودن توزیع متغیرها به‌ویژه متغیر وابسته از آزمون جارک-برا استفاده شده و نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده‌اند. این آزمون با توجه به شاخص‌های تقارن چولگی و کشیدگی، مطابقت با توزیع نرمال را سنجش می‌کند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی جارک-برا برای حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسانی (متغیر وابسته) بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه این متغیر توزیع نرمال دارد اما معناداری آماره‌ی جارک-برا سایر متغیرهای پیوسته (متغیرهای کنترلی) کم‌تر از خطای ۵ درصد است. در نتیجه این متغیرها دارای توزیع نرمال نیستند که البته این موضوع به دلیل تعداد زیاد مشاهده‌های مورد بررسی طبق قضیه حد مرکزی، مشکلی ایجاد نمی‌کند. همچنین به منظور بررسی پایایی متغیرهای پیوسته جهت جلوگیری از رگرسیون‌های کاذب از آزمون لوین، لیو و چو استفاده شده است و نتایج آن در جدول ۶ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده، معناداری آماره‌ی آزمون متغیرهای پیوسته کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو طی قلمرو زمانی پژوهش متغیرها دارای مانایی از درجه‌ی یک در مقیاس سطح بوده‌اند. بنابراین نتایج آماری مدل‌های رگرسیونی پژوهش که در ادامه مورد بررسی قرار گرفته‌اند، قابل اتکا است.

جدول (۶) آزمون نرمال بودن و پایایی متغیرها

شرح	AFEE	SIZE	LEV	INVREC	MB	CR	ARLAG	ATENU
آماره‌ی جارک-برا	۲/۲۲۸۸	۱۸۶/۳۳	۱۱۱/۷۶	۳۰/۲۶۹	۷۴۷/۳۴	۱۷۶/۶۷	۷۷/۶۴۵	۷۰/۳۶۳
معناداری	۰/۳۲۸۱	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
آماره‌ی تی	-۴/۶۰۹۱	-۱۲/۲۹۷	-۲۲/۱۷۲	-۱۱/۴۹۵	-۲/۴۵۸۳	-۲۵/۰۵۳	-۲۱/۵۹۲	-۳۷/۹۳۱
معناداری	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۷۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰

نتایج آزمون همبستگی به‌عنوان یکی از روش‌های تعیین میزان همبستگی متغیرها در جدول ۷ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی تی آزمون همبستگی برخی از زوج متغیرها کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو همبستگی معنادار بین برخی متغیرها وجود دارد. از نکات قابل مشاهده این است که بین حق‌الزحمه‌ی حساب‌رسانی و آشفته‌گی مالی همبستگی مثبت

و معناداري وجود دارد. بدین ترتیب با افزایش (کاهش) احتمال وقوع آشفتگی مالی حق الزحمه‌ی حسابرسي در جهت مستقیم افزایش (کاهش) می‌یابد. علاوه بین حق الزحمه‌ی حسابرسي و ريسك حسابرسي بر حسب تجديد ارائه‌ی صورتهای مالی همبستگی مثبت و معناداري وجود دارد. به این ترتیب با افزایش (کاهش) تجديد ارائه‌ی صورتهای مالی به‌عنوان معيار ريسك حسابرسي، حق الزحمه‌ی حسابرسي در جهت مستقیم افزایش (کاهش) می‌یابد. به‌طور کلی همبستگی بین متغیرهای توضیحی پژوهش شدید و قوی نیستند. در نتیجه مشکل هم‌خطی بین متغیرها قابل مشاهده نیست و احتمال ایجاد رگرسیون کاذب وجود ندارد. با این حال برای اطمینان از این موضوع هنگام برآورد مدل‌های رگرسیون در بخش بعدی عامل تورم واریانس متغیرها بررسی شده است.

جدول (۷) آزمون همبستگی متغیرها

ضرایب آماره‌ی تی معناداري	AFEE	FD	RES	SIZE	LEV	INVREC	MB	CR	ARLAG	ATENU
AFEE	۱/۰۰۰ ----- -----									
FD	۰/۲۱۳ ۷/۳۶۳ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----								
RES	۰/۱۷۷ ۶/۰۶۱ ۰/۰۰۰	۰/۰۰۴ ۰/۱۴۵ ۰/۸۸۵	۱/۰۰۰ ----- -----							
SIZE	۰/۶۸۷ ۳۱/۹۷ ۰/۰۰۰	-۰/۲۷۴ -۹/۶۰۵ ۰/۰۰۰	۰/۱۰۹ ۳/۶۹۱ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----						
LEV	-۰/۰۱۸ -۰/۶۲۵ ۰/۵۳۲	۰/۲۲۳ ۷/۷۲۲ ۰/۰۰۰	-۰/۰۶۸ -۲/۳۱۸ ۰/۰۲۱	۰/۰۰۱ ۰/۰۳۱ ۰/۹۷۶	۱/۰۰۰ ----- -----					
INVREC	۰/۶۵ ۲/۱۸۴ ۰/۰۲۹	-۰/۱۱۳ -۳/۸۴۹ ۰/۰۰۰	۰/۰۵۹ ۲/۰۰۹ ۰/۰۴۵	-۰/۰۷۹ -۲/۶۸۸ ۰/۰۰۷	۰/۱۵۰ ۵/۱۱۵ ۰/۰۰۰	۱/۰۰۰ ----- -----				
MB	۰/۰۳۵ ۱/۱۹۷ ۰/۳۳۱	-۰/۱۰۴ -۳/۵۲۲ ۰/۰۰۰	۰/۰۴۵ ۱/۵۰۹ ۰/۱۳۲	-۰/۰۰۴ -۰/۱۴۲ ۰/۸۸۷	-۰/۰۶۹ -۳۴۸/۲ ۰/۰۱۹	-۰/۰۳۹ -۱/۳۲۰ ۰/۱۸۷	۱/۰۰۰ ----- -----			
CR	-۰/۱۵۴ -۵/۲۷۷ ۰/۰۰۰	-۰/۰۷۹ -۲/۶۷۸ ۰/۰۰۸	۰/۰۷۰ ۲/۳۶۹ ۰/۰۱۸	-۰/۰۹۲ -۳/۱۰۸ ۰/۰۰۲	-۰/۵۷۷ -۲۳/۸۳ ۰/۰۰۰	۰/۱۹۰ ۶/۵۲۳ ۰/۰۰۰/۰	۰/۰۰۵ ۰/۱۵۳ ۰/۸۷۸	۱/۰۰۰ ----- -----		
ARLAG	-۰/۰۲۶ -۰/۸۷۱ ۰/۳۸۴	۰/۰۶۵ ۲/۱۹۹ ۰/۰۲۸	-۰/۰۵۰ -۱/۶۷۵ ۰/۰۹۴	۰/۰۱۶ ۰/۵۲۸ ۰/۵۹۷	۰/۰۳۶ ۱/۲۲۱ ۰/۲۲۲	-۰/۰۳۸ -۲۷۰/۱ ۰/۲۰۴	۰/۰۳۳ ۱/۱۰۶ ۰/۲۶۹	۰/۰۳۹ ۱/۳۰۵ ۰/۱۹۲	۱/۰۰۰ ----- -----	
ATENU	۰/۲۵۹ ۹/۰۷۲ ۰/۰۰۰	-۰/۰۱۵ -۰/۵۲۳ ۰/۶۱۰	۰/۱۳۶ ۴/۶۳۳ ۰/۰۰۰	۰/۱۷۱ ۵/۸۸۰ ۰/۰۰۰	۰/۱۱۳ ۳/۸۳۸ ۰/۰۰۰	-۰/۰۰۷ -۰/۲۴۵ ۰/۸۰۷	-۰/۰۲۸ -۹۴۵/۰ ۰/۳۴۵	-۰/۱۰۸ -۳/۶۶۳ ۰/۰۰۰	۰/۰۰۴ ۰/۱۵۱ ۰/۸۸۰	۱/۰۰۰ ----- -----

قبل از برآورد مدل‌های رگرسیون لازم است وجود رابطه‌ی بلندمدت بین متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون هم‌انباشتگی مورد بررسی قرار گیرد. برای این منظور از آزمون کائو استفاده شده و نتایج آن در جدول ۸ ارائه شده است. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی آزمون کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد شده است. بنابراین وجود هم‌انباشتگی بین متغیرها تأیید می‌شود و می‌توان نسبت به وجود رابطه‌ی بلندمدت بین متغیرها اطمینان حاصل کرد.

جدول (۸) آزمون هم‌انباشتگی متغیرها

معناداری	آماره‌ی	آزمون
۰/۰۰۰۰	-۵/۹۶۷۸	آزمون هم‌انباشتگی کائو (رابطه‌ی بلندمدت سری متغیرها)

جهت بررسی موضوع پژوهش سه فرضیه تدوین شده‌اند و جهت اظهارنظر در مورد آن‌ها از تحلیل مدل‌های رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. ابتدا جهت برآورد مناسب مدل‌ها نتایج آزمون‌های چاو، هاسمن و وایت در جداول ۹، ۱۱ و ۱۳ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی اف لیمر در آزمون چاو کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا روش داده‌های ترکیبی پذیرفته شده است. معناداری آماره‌ی کای‌دو در آزمون هاسمن کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا روش اثرات ثابت پذیرفته شده است. همچنین معناداری آماره‌ی اف آزمون وایت کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. از این‌رو مشکل ناهمسانی واریانس باقی‌مانده‌ها وجود دارد و در انجام آزمون‌ها از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است.

در ادامه نتایج برآورد مدل‌های پژوهش طبق الگوی داده‌های ترکیبی با اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته در جداول ۱۰، ۱۲ و ۱۴ ارائه شده‌اند. طبق نتایج ارائه شده معناداری آماره‌ی فیشر کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است و شواهد بیانگر وجود روابط خطی بین متغیرها است. طبق ضرایب تعیین تعدیل شده حدود ۹۰ درصد تغییرات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده شده‌اند. طبق آماره‌ی دوربین واتسون، خودهمبستگی سریالی بین باقی‌مانده‌ها وجود ندارد و استقلال باقی‌مانده‌ها برقرار است. نتایج نشان داد عامل تورم واریانس همه‌ی متغیرها کم‌تر از ۵ است و هم خطی بین متغیرهای توضیحی وجود ندارد و ضمن حصول اطمینان از عدم ایجاد رگرسیون کاذب می‌توان به نتایج اتکا کرد.

جدول (۹) نتایج آزمون‌های تشخیص الگوهای مدل فرضیه‌ی اول

معناداری	درجه آزادی	مقدار	آماره‌ی	آزمون
۰/۰۰۰۰	۱۲۶ و ۱۰	۱۳/۵۰۴	اف لیمر	آزمون چاو (رگرسیون ترکیبی یا تلفیقی)
۰/۰۰۰۰	۸	۱۰۴/۴۵	کای‌دو	آزمون هاسمن (اثرات ثابت یا تصادفی)
۰/۰۰۰۰	۴۳ و ۱۰۹	۲/۴۶۶۴	اف	آزمون وایت (ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها)

جدول (۱۰) نتايج آزمون نهايي مدل فرضيه‌ي اول

متغير وابسته: AFEE					
متغيرهاي توضيحي	ضريب	خطاي استاندارد	آماره‌ي تي	معناداري	عامل تورم واريانس
C	۲/۰۹۴۳	۰/۷۳۲۶	۲/۸۵۸۷	۰/۰۰۴۳	-
FD	۰/۱۹۱۱	۰/۰۴۶۹	۰/۷۳۴/۴	۰/۰۰۰۰	۱/۲۰۹۴
SIZE	۰/۶۴۸۳	۰/۰۲۳۲	۲۷/۹۲۵	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۰۷
LEV	-۰/۰۷۳۸	۰/۰۵۱۲	-۱/۴۴۲۰	۰/۱۴۹۶	۱/۸۲۳۳
INVREC	۰/۵۵۱۵	۰/۰۹۶۳	۵/۷۲۵۲	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۷۳
MB	-۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۳	-۰/۸۸۴۹	۰/۳۷۶۴	۱/۰۱۹۵
CR	-۰/۰۲۹۹	۰/۰۰۳۹	-۷/۶۷۰۹	۰/۰۰۰۰	۱/۷۴۴۶
ARLAG	۰/۷۸۷	۰/۰۴۲۵	۱/۸۴۸۸	۰/۰۶۴۸	۱/۰۱۶۸
ATENU	-۰/۰۰۲۶	۰/۰۱۱۲	-۰/۲۳۱۲	۰/۸۱۷۲	۱/۰۴۵۷
آماره‌ي فيشر		۸۲/۵۲۷	ضريب تعيين تعديل شده		۰/۹۰۵۴
معناداري آماره‌ي فيشر		۰/۰۰۰۰	آماره‌ي دوربين-واتسن		۱/۵۱۲۹

در فرضيه‌ي اول پژوهش تأثير آشفتگي مالي بر حق الزحمه‌ي حسابرسي مورد بررسي قرار گرفته است. نتايج حاكي از آن است كه آماره‌ي تي مربوط به آشفتگي مالي بيش‌تر از مقدار بحراني و معناداري آماره‌ي تي كم‌تر از سطح خطاي ۵ درصد است. در نتيجه شواهد بيانگر تأييد فرضيه‌ي اول پژوهش است. در چنين شرايطي جهت علامت ضريب بيانگر تأثير مثبت و معنادار آشفتگي مالي بر حق الزحمه‌ي حسابرسي است. بر اين اساس مي‌توان بيان كرد در شركت‌هايي كه با وضعيت آشفتگي مالي مواجه بوده‌اند، حسابرسان در واكنش به افزايش سطح ريسك كسب و كار تجاري شركت صاحب‌كار، حق الزحمه‌ي حسابرسي بالاتري دريافت کرده‌اند. از طرفي كاهش آشفتگي مالي كه بيانگر وضعيت سلامت مالي شركت‌هاي صاحب‌كار است، سبب شده است ضمن كاهش ريسك تجاري صاحب‌كار، حسابرسان نيز مبالغ كم‌تري بابت حق الزحمه‌ي حسابرسي دريافت نمايند.

جدول (۱۱) نتايج آزمون‌هاي تشخيص الگوهاي مدل فرضيه‌ي دوم

آزمون	آماره	مقدار	درجه آزادي	معناداري
آزمون چاو (رگرسيون تركيبی يا تلفيقي)	اف ليمر	۱۳/۱۸۳	۱۲۶ و ۱۰	۰/۰۰۰۰
آزمون هاسمن (اثرات ثابت يا تصادفي)	كاي‌دو	۸۷/۷۶۴	۸	۰/۰۰۰۰
آزمون وايت (ناهمساني واريانس باقيمانده‌ها)	اف	۲/۰۵۵۳	۴۳ و ۱۰۹	۰/۰۰۰۱

جدول (۱۲) نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه‌ی دوم

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره‌ی تی	معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲/۳۹۴۹	۰/۴۵۲۲	۵/۳۰۵۸	۰/۰۰۰۰	-
RES	۰/۰۴۱۶	۰/۰۱۷۴	۲/۳۹۱۵	۰/۰۱۷۰	۱/۱۳۲۷
SIZE	۰/۶۳۵۳	۰/۰۱۶۳	۳۹/۰۱۱	۰/۰۰۰۰	۱/۰۹۱۴
LEV	-۰/۰۰۲۲	۰/۰۵۸۹	-۰/۰۳۷۴	۰/۹۷۰۱	۲/۰۹۰۲
INVREC	۰/۵۴۱۸	۰/۰۶۶۷	۸/۱۱۸۱	۰/۰۰۰۰	۱/۳۳۵۰
MB	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۷	-۰/۹۲۳۴	۰/۳۵۶۰	۱/۰۳۵۰
CR	-۰/۰۲۸۸	۰/۰۰۹۱	-۳/۱۷۷۳	۰/۰۰۱۵	۲/۰۱۲۴
ARLAG	۰/۰۸۱۳	۰/۰۳۷۶	۲/۱۶۰۳	۰/۰۳۱۰	۱/۰۵۱۱
ATENU	-۰/۰۰۴۶	۰/۰۱۱۵	-۰/۳۹۸۴	۰/۶۹۰۴	۱/۰۸۷۵
آماره‌ی فیشر	۸۴/۸۷۵		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۰۷۸	
معناداری آماره‌ی فیشر	۰/۰۰۰۰		آماره‌ی دوربین-واتسن	۱/۵۰۱۷	

در فرضیه‌ی دوم پژوهش تأثیر ریسک حسابرسی در قالب تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از آن است که آماره‌ی تی مربوط به ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بیش‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آماره‌ی تی کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه شواهد بیانگر تأیید فرضیه‌ی دوم پژوهش است. در این شرایط جهت علامت ضریب بیانگر تأثیر مثبت و معنادار تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی است. بر این اساس می‌توان بیان کرد در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی انجام شده است، حسابرسان در واکنش به افزایش سطح ریسک حسابرسی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری دریافت کرده‌اند. از طرفی عدم تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی که بیانگر کیفیت نسبی و قابلیت اتکای اطلاعات مالی صاحب‌کار است از طریق کاهش ریسک حسابرسی منجر به کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شده است.

در فرضیه‌ی سوم تأثیر ریسک حسابرسی در قالب تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی بررسی شده است. نتایج حاکی از آن است که آماره‌ی تی حاصل ضرب آشفتگی مالی و ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی کم‌تر از مقدار بحرانی و معناداری آماره‌ی تی بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است. در نتیجه شواهد بیانگر آن است که فرضیه‌ی سوم پژوهش رد شده است. از این‌رو ادعای مربوط به تأثیر قوی‌تر ریسک حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی مورد تأیید قرار نگرفت.

جدول (۱۳) نتایج آزمون‌های تشخیص الگوهای مدل فرضیه‌ی سوم

آزمون	آماره	مقدار	درجه آزادی	معناداری
آزمون چاو (رگرسیون ترکیبی یا تلفیقی)	اف لیمر	۱۳/۲۲۸	۱۲۶ و ۱۰	۰/۰۰۰۰
آزمون هاسمن (اثرات ثابت یا تصادفی)	کای دو	۹۴/۸۰۱	۱۰	۰/۰۰۰۰
آزمون وایت (ناهمسانی واریانس باقیمانده‌ها)	اف	۱/۹۶۱۷	۵۹ و ۱۰۸	۰/۰۰۰۰

جدول (۱۴) نتایج آزمون نهایی مدل فرضیه‌ی سوم

متغیر وابسته: AFEE					
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره‌ی تی	معناداری	عامل تورم واریانس
C	۲/۲۷۰۰	۰/۴۵۸۶	۴/۹۵۰۰	۰/۰۰۰۰	-
FD	۰/۲۴۴۰	۰/۱۱۶۱	۲/۱۰۲۴	۰/۰۳۵۸	۲/۲۴۵۵
RES	۰/۰۴۱۳	۰/۰۱۷۵	۲/۳۶۱۷	۰/۰۱۸۴	۱/۱۹۲۵
FD*RES	۰/۱۸۳۱	۰/۱۶۹۱	۱/۰۸۲۷	۰/۲۷۹۲	۲/۱۳۶۶
SIZE	۰/۶۴۰۴	۰/۰۱۶۵	۳۸/۷۴۴	۰/۰۰۰۰	۱/۲۱۳۱
LEV	-۰/۰۴۶۰	۰/۰۶۶۲	-۰/۶۹۴۴	۰/۴۸۷۶	۲/۱۰۰
INVREC	۰/۵۴۵۵	۰/۰۶۷۰	۸/۱۴۰۴	۰/۰۰۰۰	۱/۴۶۰۷
MB	-۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۷	-۰/۷۵۲۸	۰/۴۵۱۸	۱/۰۵۱۹
CR	-۰/۰۲۹۷	۰/۰۰۸۵	-۳/۵۰۰۷	۰/۰۰۰۵	۱/۹۳۴۱
ARLAG	۰/۰۸۲۸	۰/۰۳۷۵	۲/۲۰۶۳	۰/۰۲۷۶	۱/۰۶۰۷
ATENU	-۰/۰۰۴۴	۰/۰۱۱۷	-۰/۳۷۵۵	۰/۷۰۷۴	۱/۰۸۶۷
آماره‌ی فیشر	۸۴/۸۷۵		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۹۰۷۸	
معناداری آماره‌ی فیشر	۰/۰۰۰۰		آماره‌ی دوربین-واتسن	۱/۵۰۱۷	

به‌طور کلی نتایج نشان دادند معناداری آماره‌های تی اندازه‌ی شرکت، نسبت موجودی‌ها و دریافتنی‌ها، نسبت جاری و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد هستند. با توجه به علامت ضرایب متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد، اندازه‌ی شرکت، نسبت موجودی‌ها و دریافتنی‌ها و تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند اما نسبت جاری تأثیر منفی و معنادار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. البته آماره‌ی تی تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی در مدل اول بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد اما کم‌تر از سطح خطای ۱۰ درصد است. از این‌رو تنها در سطح اطمینان ۹۰ درصد، این متغیر تأثیر معنادار و مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. در عین حال معناداری آماره‌ی تی اهرم مالی نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری و دوره‌ی تصدی حسابرسی بیش‌تر از سطح خطای ۵ درصد است و این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری بر حق الزحمه‌ی حسابرسی ندارند.

۹- نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت فرآیند حسابرسی و تمرکز بر عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر حسب دامنه‌ی تلاش‌ها و ریسک‌های مربوط، در این پژوهش تأثیر ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی و آشفتگی مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته اس نشان دادند حسابرسان هر دو این عوامل را به‌عنوان معیارهای ریسک در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در نظر گرفته‌اند. طبق شواهد به دست آمده آشفتگی مالی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. این موضوع حاکی از واکنش حسابرسان نسبت به وضعیت مالی شرکت‌ها به‌ویژه در شرایط آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار هستند و این موضوع را به‌عنوان یک عامل ریسک در برآورد حجم و دامنه‌ی تلاش خود قیمت‌گذاری کرده و در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مد نظر قرار می‌دهند. از این‌رو به موازات افزایش احتمال آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار، میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یافته است. از طرفی در نقطه مقابل به موازات کاهش احتمال آشفتگی مالی شرکت‌های صاحب‌کار، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کاهش یافته است. همچنین طبق شواهد به دست آمده تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی به‌عنوان ریسک حسابرسی تأثیر مثبتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد. این موضوع حاکی از واکنش حسابرسان نسبت به رخدادهای ریسک در فرآیند حسابرسی شرکت‌های صاحب‌کار هستند و این موضوع را در برآورد حجم و دامنه‌ی تلاش خود قیمت‌گذاری کرده و در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مد نظر قرار می‌دهند. از این‌رو به موازات افزایش احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های صاحب‌کار، میزان حق‌الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یافته است. از طرفی در نقطه مقابل به موازات کاهش احتمال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی شرکت‌های صاحب‌کار، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی کاهش یافته است. در عین حال شواهدی در تأیید تأثیر قوی‌تر ریسک حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفتگی مالی به دست نیامد.

طبق مبانی نظری پیش‌بینی شده است: تلاش حسابرسی منتج به هزینه‌ی خدمات حسابرسی و تجدید ارائه‌ی گزارش مالی باید به‌طور منفی با هم مرتبط باشند. زیرا تلاش بیش‌تر حسابرسی به این معنی است که حسابرسان تمایل دارند اشتباه یا مسائل دیگری که می‌تواند منجر به تجدید ارائه‌های بعدی شود را جستجو و کنترل کنند (شیبانو، ۱۹۹۰؛ لوبو، ژائو، ۲۰۱۳). با این حال بسیاری از مطالعات یا ارتباط مثبتی یا عدم ارتباط بین هزینه‌های حسابرسی و تجدید ارائه‌های بعدی پیدا کرده‌اند (کینی و همکاران، ۲۰۰۴؛ استنلی، دزورت، ۲۰۰۷؛ کائو و همکاران، ۲۰۱۲؛ هریبار و همکاران، ۲۰۱۴). طبق نتایج برخی مطالعات قبلی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی، ادراک حسابرسان از ریسک را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۱؛ ماند و سان، ۲۰۱۳). استدلال این است که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی می‌تواند بیانگر کیفیت پایین گزارش‌گری مالی شرکت صاحب‌کاران و یا کیفیت پایین فرآیند حسابرسی حسابرسان باشد. در نتیجه ریسک بالای حسابرسی به دنبال تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود. از این‌رو

در شرکت‌هایی که تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی داشته‌اند، افزایش در حق الزحمه‌ی حسابرسی وجود دارد (چن و همکاران، ۲۰۱۹). نتایج پژوهش حاضر ضمن تأیید این استدلال نظری نشان داد که ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی تأثیر مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. نتایج حاصله با نتایج مطالعات چن و همکاران (۲۰۱۹)، پایک و همکاران (۲۰۱۸) و هر و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت اما با نتایج مطالعات بلانکلی و همکاران (۲۰۱۲)، سرخانی مقدم و پاکدل (۱۳۹۷) مغایرت دارد.

آشفته‌گی و درماندگی مالی از عواملی است که سبب تحریک مدیران در انجام رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌شود. درواقع زمانی که احتمال وقوع درماندگی مالی بالا است، مدیران انگیزه و تمایل زیادی دارند اطلاعات حسابداری را دست‌کاری کنند. این امر موجب افزایش ریسک رسیدگی به اطلاعات حسابداری صاحب‌کار می‌شود و در نتیجه‌ی این فرآیند، دامنه‌ی رسیدگی و حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد (گول و همکاران، ۲۰۱۸). مواجهه با آشفته‌گی مالی به‌عنوان عامل ریسک سیستمی می‌تواند بر ریسک درک شده‌ی حسابرسان اثر گذارد و این رخداد تغییر رفتار حسابرسان در فرآیند حسابرسی و تغییر حق الزحمه‌ی حسابرسی را به دنبال دارد. حسابرسان در شرکت‌های مشمول آشفته‌گی مالی، ریسک ذاتی را بالا ارزیابی کرده و از این‌رو به دلیل ارتباط بین ریسک‌های مختلف، جهت کنترل ریسک‌ها در شرکت‌های صاحب‌کار سعی می‌کنند دامنه، حجم و حوزه‌ی تلاش حسابرسی را افزایش دهند که این موارد افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی را به همراه دارد. نتایج پژوهش حاضر ضمن تأیید استدلال نظری نشان داد آشفته‌گی مالی تأثیر مثبتی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی دارد. نتایج حاصله با نتایج مطالعات ژانگ و همکاران (۲۰۲۲)، چن و همکاران (۲۰۱۹)، گول و همکاران (۲۰۱۸)، لنوکس و کوثر (۲۰۱۷)، آلکسیو و سوانستروم (۲۰۱۵)، محمدی و همکاران (۱۳۹۹) مطابقت اما با نتایج مطالعات سونو و همکاران (۲۰۱۷)، گروف و همکاران (۲۰۱۷)، عطایی‌شریف و همکاران (۱۴۰۰)، فروغی ابری و همکاران (۱۳۹۹)، ثقفی و عالی فامیان (۱۳۹۸) مغایرت دارد.

در این پژوهش همچنین طبق استدلال نظری انتظار می‌رفت در شرکت‌های مواجهه با آشفته‌گی مالی، تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی بتواند نشانه‌ی جدی‌تری از ریسک حسابرسی درک شده و تغییر رفتار حسابرسان در افزایش تلاش حسابرسی باشد. در نتیجه ارزیابی این موضوع مستلزم انجام تلاش بیش‌تری برای شناسایی انحراف با اهمیت از سوی حسابرسان است که سبب می‌شود حق الزحمه‌ی حسابرسی افزایش یابد. طبق نتایج پژوهش حاضر، ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی تأثیر نداشت. در نتیجه تأثیر قوی ریسک حسابرسی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های با آشفته‌گی مالی تأیید نگردید. نتایج حاصله با نتایج مطالعه‌ی چن و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

با توجه به تأثیر مثبت آشفته‌گی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی به مدیران شرکت‌های صاحب‌کار پیشنهاد می‌شود با اتخاذ تصمیمات مناسب مالی و جلوگیری از بروز آشفته‌گی مالی بستر لازم برای سلامت مالی محیط تجاری را فراهم سازند و از آنجا که این موضوع از طریق

تأثیر بر ریسک تجاری صاحب‌کار در نهایت بر ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی اثر می‌گذارد با پرهیز از بروز آشفتگی مالی، شرايطی را در قراردادهای توافق با حسابرسان ایجاد کنند که مبالغ حق‌الزحمه‌ی پرداختی به حسابرس به گونه‌ی مناسب تعیین گردد. همچنین از آنجا که قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی به ریسک صاحب‌کار وابسته است، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در تعیین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به‌عنوان معیاری از وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار، عامل آشفتگی مالی صاحب‌کاران خود را در ارزیابی ریسک و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مدنظر قرار دهند. همچنین با توجه به تأثیر مثبت ریسک حسابرسی ناشی از تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، به مدیران شرکتهای صاحب‌کار پیشنهاد می‌شود از اقدامات فرصت‌طلبانه‌ای که می‌تواند زمینه‌ساز کاهش کیفیت گزارش‌گری مالی، یا به‌قصد تقلب و یا بروز اشتباهات حسابداری باشد، پرهیز نمایند. زیرا طبق نتایج حاصله درگیر شدن مدیران در چنین فرآیندهایی در نهایت سبب افزایش ریسک حسابرسی و همچنین بالاتر رفتن حق‌الزحمه‌ی حسابرسی می‌شود. از طرفی به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در اجرای حسابرسی خود کیفیت ارائه‌ی خدمات را لحاظ کرده و با تمرکز بر رسیدگی به جنبه‌های منتج به تعدیلات حسابداری یا تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی نسبت به ارزیابی و کنترل ریسک اقدام نمایند. همچنین این موضوع را در تعیین حجم و دامنه رسیدگی‌ها و در نهایت ارزیابی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی متناسب با ریسک اعمال نمایند. با توجه به ماهیت موضوع مورد بررسی و ادامه مطالعات آتی پیشنهاد می‌شود تأثیر اجرای رویه‌های اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر رفتارهای ناکارآمد و انحراف‌های رفتاری حسابرسان بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر ریسک‌های ذاتی، کنترل و عدم کشف در فرآیند حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، تأثیر ریسک اطلاعاتی صاحب‌کاران از نظر دست‌کاری اطلاعات مالی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تأثیر ریسک‌های محیطی ناشی از عدم قطعیت سیاست‌های کلان اقتصادی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مورد بررسی و تحلیل قرار گیرند.

منابع

آذین‌فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس، نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت‌گذاری حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۱۵۵-۱۷۴.
ابراهیمی‌کردلر، علی، تحریری، آرش، محمدی، علی. (۱۳۹۸). عدم رعایت قانون مبارزه با پول‌شویی و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۰(۴)، ۶۳-۸۸.
اعتمادی، حسین، ساری، محمدعلی، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه‌ی صورتهای مالی با تأکید بر نقش حسابر، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۸۵-۱۰۶.

باغومیان، رافیک، محمدی، عرفان. (۱۳۹۹). اثر تخصص مالی اعضای کمیته‌ی حسابرسی بر رابطه‌ی میان ریسک‌های محیطی شرکت و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری

مالی، ۱۷(۶۷)، ۵۷-۸۷.

بخردی‌نسب، وحید. (۱۴۰۰). نقش فشارهای نزولی بر حسابرس در انحرافات موجود در گزارش‌گری مالی مبتنی بر نظریه‌ی فشار حق الزحمه‌ی حسابرسی، نظریه‌ی حسابرسی شونده و حسابرسی‌کننده‌ی دولتی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۱۶۳-۱۹۳.

بهارمقدم، مهدی، صالحی، تابنده، اعظمی، زینب. (۱۳۹۶)، رابطه‌ی بین توانایی مدیریت، حق الزحمه‌ی حسابرسی و تداوم فعالیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۲)، ۲۳-۴۴.

ثقفی، علی، عالی‌فامیان، مجتبی. (۱۳۹۸)، رابطه‌ی بین توانایی مدیریت و حق الزحمه‌ی حسابرسی با تأکید بر نقش درماندگی مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۳۱)، ۲۲۱-۲۴۴.

حسینی، محمد. (۱۴۰۰). ارزیابی روابط میان ریسک عدم کشف اشتباه‌های ناشی از احتمال خطای حسابرسی، سهم بازار خدمات حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، دانش حسابداری، ۱۲(۱)، ۴۵-۶۸.

سرخانی مقدم، داریوش، پاکدل، عبدالله. (۱۳۹۷). بررسی رابطه‌ی حق الزحمه‌ی غیرعادی حسابرسی و تجدید ارائه‌ی صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳۷، ۱۳۳-۱۴۶.

سرلک، نرگس، جودکی‌چگنی، زهرا، حیدری سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه‌ی تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۳۶۰-۳۸۰.

سلیمانی، ابوالفضل، شکریان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشای تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵.

عطایی‌شریف، عباس، لشگری، زهرا، خسروی‌پور، نگار. (۱۴۰۰)، اثر تعاملی توانایی مدیریت و درماندگی مالی بر حق الزحمه‌ی حسابرسی در چارچوب نظریه‌ی نمایندگی (شواهد تجربی: در بورس اوراق بهادار تهران)، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰(۳۹)، ۲۹-۴۲.

فروغی ابری، میثم، فروغی، داریوش، کاظمی، ایرج. (۱۳۹۹). تحلیل تأثیر ریسک برآورد خطر ورشکستگی بر محافظه‌کاری حسابرس، دانش حسابداری، ۱۱(۳)، ۶۷-۹۷.

قدیم‌پور، جواد، دستگیر، محسن. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر عوامل ریسک دادخواهی حساب‌رسان بر حق الزحمه‌ی حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، ۸(۴): ۳۷-۵۴.

محمدرضائی، فخرالدین، موسایی فراهانی، مهناز، صلاحی، حامد. (۱۳۹۸)، بحران اقتصادی و حق الزحمه‌ی حسابرسی، حسابداری مالی، ۱۱(۴۳)، ۲۷-۴۶.

محمدی، علی، رنجبرپور، زهرا، سعیدآبادی، سمانه. (۱۳۹۹). تأثیر تعدیل‌کنندگی آشفستگی مالی بر رابطه‌ی بین توانایی مدیریت و حق الزحمه‌ی حسابرسی، دانش حسابرسی، ۲۰(۷۸)، ۹۷-۱۲۳.

نیکبخت، محمد رضا، بزرگ اصل، موسی، آزادی، کیهان، تصدی کاری، محمد جواد. (۱۳۹۹). مقایسه‌ی دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابرسی در تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه‌ی حسابرسی با به‌کارگیری منطق فازی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۱)، ۷۲-۸۹.

یاری، مهدی، محمدرضائی، فخرالدین، غلامی جمکرانی، رضا، فرجی، امید. (۱۴۰۱). حق الزحمه‌ی حسابرسی: نقش آیین‌نامه‌ی تعیین حق الزحمه‌ی پایه‌ی خدمات حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

Achda, Y., & Harto, P., (2019), The Influence of Audit Risk on Audit Fees in Indonesia (Empirical Evidence in Manufacturing Public Companies listed on Indonesia Stock Exchange for Period 2015-2017), Undergraduate Thesis, Fakultas Ekonomika dan Bisnis.

Alexeyeva, I., & Svanström, T., (2015), The impact of global financial crisis on audit and non-audit fees, Managerial Auditing Journal, 30(4-5): 302-323.

Allen, K.D., & Winters, D.B., (2021), Auditor response to changing risk: money market funds during the financial crisis, Review of Quantitative Finance and Accounting, 56 (3), 1057-1086.

Ataei Sharif, A., Lashgari, Z., & Khosravi, N., (2021), Interactive Effect of Management Ability and Financial Distress on Audit Fees (Empirical Evidence: Tehran Stock Exchange), Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 10(39), 29-42 (in Persian).

Azinfar, K., Ghodrati Zavarem, A., & Norouzi, M., (2019), The effect of risk dimensions on audit pricing, Financial Accounting and Auditing Researches, 11 (44), 155-174 (in Persian).

Baghoomian, R., & Mohammadi, E., (2020), The Effect of Audit Committee Member's Financial Expertise on the Relationship between Environmental Risks and Audit Fee, Empirical Studies in Financial Accounting, 17(67), 57-87 (in Persian).

Bahar Moghaddam, M., Salehi, T., & Azami, Z., (2017), The Relationship between Management Ability, Audit Fee, and Going Concern among Firms Listed on Tehran Stock Exchange, Journal of Financial Accounting Research, 9(2), 23-44 (in Persian).

Bekhradi Nasab, V., (2021), The Role of Downward Pressure on Audit in Financial Reporting Misstatement Based on audit fee pressure theory, auditor theory and government auditor theory, Journal of Professional Auditing Research, 1(2), 156-185 (in Persian).

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

Bentley, K.A., Omer, T.C., & Sharp, N.Y., (2013), Business strategy, financial reporting irregularities, and audit effort, Contemporary Accounting Research, 30(2), 780-817.

Besancenot, D., & Vranceanu, R., (2009), Strategic managerial dishonesty and financial distress, Research in Economics, 63 (1), 11-21.

Blankley, A. I., Hurtt, D.N., & MacGregor, J.E., (2012), Abnormal audit fees and restatements, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31 (1), 79-96.

Cahan, S., & Zhang, W., (2006), After enron: auditor conservatism and ex-anderson clients, The Accounting Review, 81(1), 49-82.

Cao, Y., Myers, L.A., & Omer, T.C., (2012), Does company reputation matter for financial reporting quality? Evidence from restatements, Contemporary Accounting Research, 29 (3): 956-990.

Chen, H., Hua, Sh., Liu, Z., & Zhang, M., (2019), Audit fees, perceived audit risk, and the

financial crisis of 2008, *Asian Review of Accounting*, 27 (1), 97-111.

Chen, H., Zhang, M., & Ling, H., (2011), Restatement and audit risk, *Financial Decisions*, 23(1), 1-14.

Choi, J-H., Kim, J-B., & Zng, Y., (2010), Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (2), 115-140.

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

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

DeFond, M.L., Lim, C.Y., & Zang, Y., (2015), Client conservatism and auditor-client contracting, *The Accounting Review*, 91(1), 69-98.

Dou, Ch., Yuan, M., & Chen, X., (2019), Government-background customers, audit risk and audit fee, *China Journal of Accounting Studies*, 7(3): 385-406.

Ebrahimi Kordlar, A., Tahriri, A., & Mohammady, A., (2020), Audit Fees and Non-Compliance with Anti-Money Laundering Law, *Journal of Accounting Knowledge*, 10 (4): 63-88 (in Persian).

Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J., & Zhou, N., (2009), Internal control weaknesses and client risk management, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 24(4), 543-579.

Etemadi, H., Sari, M.A., javani Ghalandari, M., (), Possibility of financial restatement with emphasis on the role of the auditor, *Financial Accounting and Auditing Researches*, 10 (37): 85-106 (in Persian).

Foroughi Abari, M., Foroughi, D., & Kazemi, I., (2020), Analysis of the Impact of Bankruptcy Risk Estimation on Auditor Conservatism, *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 67-97 (in Persian).

Fuad, N.S., (2017), The Impact of Audit Committe Characteristics on Financial Distress, *Diponegoro Journal of Accounting*, 6(2), 1-9.

Ghadimpoor, J., & Dashtghir, M., (2016), Investigating the Effects of Litigation Risk Factors on Audit Fee, *Journal of Financial Accounting Research*, 8(4), 37-54 (in Persian).

Groff, M.Z.; Trobec, D. & Igličar, A., (2017), Audit fees and the salience of financial crisis: evidence from Slovenia, *Economic Research*, 30 (1), 922-938.

Gul, F.A., Khedmati, M., Lim, E., & Navissi, F., (2018), Managerial Ability, Financial Distress, and Audit Fees, *Accounting Horizons*, 32(1), 29-51.

Hassani, M., (2021), Assessing the Relation among Audit Detection Risk, Audit Market Competition Environment and Audit Services Fee, *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 45-68 (in Persian).

Hay, D.C., Knechel, W.R., Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.

Her, Y.W., Lim, J., & Son, M., (2010), The Impact of Financial Restatements on Audit Fees: Consideration of Restatement Severity, *International Review of Accounting, Banking & Finance*, 2 (4), 1-22.

Hogan, C., & Wilkins, M., (2008), Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?, *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 219-242.

Hribar, P., Kravet, T., & Wilson, R., (2014), A new measure of accounting quality, *Review of*

Accounting Studies, 19 (1): 506-538.

Ji, X.D., Lu, W., & Qu, W., (2018), Internal control risk and audit fees: Evidence from China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 14(3): 266-287.

Kinney, W.R., Palmrose, Z.V., & Scholz, S., (2004), Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right?, *Journal of Accounting Research* 42 (3), 561-588.

Krishnan, G.V., & Zhang, Y., (2014), Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks' financial reporting quality?, *Journal of Accounting and Public Policy* 33: 279-300.

Lam, K.C., (1998), Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. Ph.D Thesis, University of Toronto

Lennox, C.S., & Kausar, A., (2017), Estimation risk and auditor conservatism, *Review of Accounting Studies*, 22(1): 185-216.

Lobo, G.J., & Zhao, Y., (2013), Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements, *The Accounting Review*, 88 (4), 1385-1412.

Mande, V., & Son, M., (2013), Do financial restatements lead to auditor changes?, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(2), 119-145.

Mohammadi, A., Ranjbar, Z., & Saeedabadi, S., (2020), The moderating effect of financial distress on the relationship between management ability and audit fees, *Journal of Audit Science*, 20 (78): 97-123 (in Persian).

MohammadRezaei, F., Moosaee, M., & Salahi, H., (2019), Economic Crisis and Audit Fees, *Quarterly Financial Accounting Journal*, 11 (43): 27-46 (in Persian).

Morgan, J., & Stocken, P., (1998), The Effects of Business Risk on Audit Pricing, *Review of Accounting Studies*, 3, (December), 365-385.

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., Tasaddi Kari, M., (2021), Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic, *Journal of Professional Auditing Research*, 1 (1), 72-89 (in Persian).

Nikkinen, J., & Petri, S., (2015), Risk in Audit Pricing: The Role of Firm Specific Dimensions of Risk, *Advances in International Accounting*, 19: 141-151.

Paik, D.G., Kim, T., Krumwiede, K., and Lee, B.B., (2018), The Association Between Audit Fees and Accounting Restatement Resulting from Accounting Fraud and Clerical Errors, *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, 10 (3): 332-356.

Plumlee, M., & Yohn, T.L., (2010), An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements, *Accounting Horizons*, 24(1), 41-64.

Saghafi, A., & Alifamian, M., (2019), Managerial Ability and Audit Fees: Role of Financial Distress, *Empirical Research in Accounting*, 9(3), 221-244 (in Persian).

Sarkhani Moghadam, D., & Pakdel, A., (2018), The Relationship Between of Abnormal Audit Fees and Restatements of Listed Companies in Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Research*, 10(37): 133-146 (in Persian).

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

Seetharaman, A., Gul, F., & Lynn, S., (2002), Litigation risk and audit fees: Evidence from U.K. firms crosslisted on U.S. markets. *Journal of Accounting & Economics*, 33 (1), 91-115.

Shibano, T., (1990), Assessing audit risk from errors and irregularities, *Journal of Accounting Research*, 28 (3): 110-140.

Shiyi, F., & Jeyaraj, S.S., (2017), Relation between audit risk and audit fees: evidence from listed firms in the US, *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 15(5): 78-110.

Soleimani, A., Shokrian Berenjestanaki, M., (2021), Audit Fee Discount, The possibility of fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the moderating role of audit quality, *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 70-95 (in Persian).

Sonu, C. H., Ahn, H., & Choi, A., (2017), Audit fee pressure and audit risk: evidence from the financial crisis of 2008, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24: 127-144.

Stanley, J.D., DeZoort, F.T., (2007), Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy* 26, 131-159.

Wu, Y., (2010), Does Financial Distress Risk Drive the Momentum Anomaly? Evidence from the U.S. Market, Master's thesis, Aalto University

Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O., (2022), Audit Fees: The Role of Regulation of Audit Services Fees, *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 146-172 (in Persian).

Yu-Ho, C., & Sun, H., (2014), Reoccurrence of Financial Restatements: The Effect of Auditor Change, Management Turnover and Improvement of Internal Control, *Journal of Accounting and Finance*, 14(2), 28-44.

Zhang, X., Cao, L., Li, W., Zhao, Q., & Li, L., (2022), Does litigation risk increase audit effort?, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Published online.



COPYRIGHTS

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

The Impact of the Respiratory Virus Pandemic Crisis on Audit Quality

Mehdi Moradi¹, abolfazl soleimani², mahdieh shokrian berenjestanaki³

Received: 2022/04/02

Research Paper

Approved: 2022/06/07

Abstract

The current emerging respiratory virus outbreak and its pandemic effects are severely affecting the global economy and will be one of the most challenging challenges for auditors and business owners in the years to come. The main purpose of this study was to investigate the effect of an pandemic of a respiratory virus with continuous ductility and high infectivity and lethality called Covid-19 on audit quality from the perspective of auditors who are members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. In this research, a quantitative method has been used by surveying the questionnaire. Auditors were asked to comment on the quality of the audit by answering questions on a five-point Likert scale. Out of 236 auditing institutes ranked A to D of the Iranian Association of Certified Public Accountants, questionnaires were sent to 185 institutes and 146 usable answers were received. Our study examined some important outcomes and concepts that, according to auditors, have had a significant impact on audit quality, mainly due to the current pandemic of respiratory disease. Digital is recommended to reduce the negative effects of this crisis.

Key Words: Audit Quality, Covid-19, Pandemic.



10.22034/JPAR.2022.551241.1083

1. Professor of Accounting, Faculty of Administrative and Economic Sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Corresponding Author) mhd_moradi@um.ac.ir
2. MSc. of Auditing, Faculty of management, University of Tehran, Tehran, Iran.
a.soleimani.research@gmail.com
3. Instructor of Accounting, Farvardin Qaemshahr Institute of Higher Education, Qaemshahr, Iran.
mahdieh.shokrian.berenjestanaki@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگاه تنفسی بر کیفیت حسابداری

مهدی مرادی^{۱*}، ابوالفضل سلیمانی^۲، مهدیه شکریان برنجستانکی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

شیوع ویروس تنفسی نوظهور کنونی و اثرات همه‌گیری آن اقتصاد جهانی را بشدت تحت‌الشعاع قرار داده و از سخت‌ترین چالش‌های پیش روی حساب‌رسان و صاحب‌کاران در طی سال‌های آتی خواهد بود. هدف اصلی این مطالعه بررسی تأثیر همه‌گیری نوعی ویروس تنفسی با تغییر شکل‌پذیری مداوم و قدرت سرایت و کشندگی بالا به نام کووید-۱۹ بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حساب‌رسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران است. در این پژوهش از یک روش کمی به وسیله‌ی پیمایش پرسش‌نامه، استفاده شده است. از حساب‌رسان خواسته شد نظر خود را درباره‌ی کیفیت حسابداری از طریق پاسخ به سؤالات بر اساس مقیاس پنج امتیازی لیکرت اعلام کنند. از میان ۲۳۶ مؤسسه‌ی حسابداری دارای رتبه‌ی الف تا د جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، برای ۱۸۵ مؤسسه‌ی پرسش‌نامه ارسال گردید که ۱۴۶ پاسخ قابل استفاده دریافت شد. مطالعه‌ی ما برخی از نتایج و مفاهیم مهم را مورد بررسی قرار داد که بر اساس نظر حساب‌رسان عمدتاً همه‌گیری بیماری تنفسی فعلی بر کیفیت حسابداری تأثیر قابل توجهی داشته است. در این راستا رعایت پروتکل‌های بهداشتی و استفاده از برنامه‌های دیجیتالی جهت کاهش اثرات منفی این بحران پیشنهاد می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: کووید-۱۹، کیفیت حسابداری، همه‌گیری.

doi 10.22034/JPAR.2022.551241.1083

۱. استاد حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول) mhd_moradi@um.ac.ir
۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. a.soleimani.research@gmail.com
۳. مربی گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی فروردین قائمشهر، قائمشهر، ایران. mahdiah.shokrian.berenjestanaki@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

در طی تاریخ جهان شاهد همه‌گیری بیماری‌های واگیرداری مثل وبا، طاعون، سل و آنفولانزا بوده که بشر را دچار بحران‌های بهداشتی، اقتصادی و اجتماعی نگران‌کننده‌ای کرده بود. فائض و همکاران (۱۳۹۹) بحران را به صورت یک اتفاق برنامه‌ریزی نشده که باعث سردرگمی سیستم و اجزای آن خواهد شد تعریف می‌کنند. سازمان جهانی بهداشت در تاریخ ۱۱ مارس ۲۰۱۹ میلادی شیوع بیماری واگیردار جدیدی با نام کروناویروس (کووید-۱۹) را در دنیا به صورت پاندمی اعلام کرد. این پاندمی ابتدا از ووهان چین آغاز شد و به سرعت در تمامی جهان گسترش یافت و موجب شیب نزولی در اقتصاد جهانی شد. میرزایی (۱۳۹۹) شیوع این بیماری را در نتیجه‌ی تعامل نامناسب انسان با طبیعت می‌داند که به واسطه‌ی تماس‌های حاصل از مدرنیته به‌ویژه حمل‌ونقل در جهان گسترش یافته است. کرونا ویروس تأثیرات منفی فوری بر روی کسب و کارها و خدمات غیرصنعتی مثل حمل و نقل، آموزش و پرورش، گردشگری و هتل داری، پارک‌های تفریحی و ... گذاشته است. گرچه اکثر اقتصادها در اوایل شیوع کووید-۱۹ به حفظ الگوی متوسط رشد خود ادامه دادند اما این رشد تقریباً در همه جای جهان با همه‌گیری کروناویروس متوقف شد. بسیاری از دولت‌ها به محدودیت‌های مربوط به فعالیت‌های اقتصادی که در تاریخ اخیر بی‌سابقه بوده واکنش نشان داده‌اند: از ایجاد وقفه در کسب و کار به صورت روزانه تا بستن کامل برخی صنایع و فعالیت‌ها. این پاندمی تاکنون آثار اقتصادی و مالی قابل توجهی در سراسر جهان داشته است (گودل، ۲۰۲۰). از جمله آثار منفی اقتصادی ناشی از محدودیت‌های کروناویروس، می‌توان به سقوط بازارهای مالی بین‌المللی، کند شدن تجارت، ورشکستگی مشاغل و افزایش بی‌کاری اشاره کرد (صراف و همکاران، ۱۳۹۹). در ایران نیز به دلیل نبود داروی مؤثر، عدم استفاده کارآمد از ظرفیت فناوری اطلاعات در مدیریت افکار عمومی، فقدان نگاه فرابخشی به مسئله‌ی سلامت، و به‌طور کلی ضعف مدیریت بحران این بیماری به یک فراپاندمی تبدیل گردید (خمرنیا و همکاران، ۱۳۹۹) و فعالیت‌های اقتصادی کشور از موارد مختلفی مانند کاهش رفت و آمدها، نااطمینانی و احتیاط مصرف‌کنندگان، کاهش تقاضای بسیاری از صنایع و خدمات و مسدود شدن راه‌های ارتباطی با سایر کشورها شدیداً تحت تأثیر قرار گرفت (پرمه، ۱۳۹۸). اساساً این آشفتگی‌های اقتصادی همراه با عدم قطعیت بازارها می‌تواند بر اعتماد سرمایه‌گذاران به عملکرد مالی شرکت‌ها تأثیر بگذارد و در نتیجه ممکن است منجر به مشکلات مالی مختلف شود که به‌نوبه‌ی خود پیامدهای منفی زیادی بر اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی داشته است.

کیفیت فرآیند حسابرسی می‌تواند بر توانایی حسابرسان در تشخیص تحریفات مهم تأثیر بگذارد (لنز، هان، ۲۰۱۵) و اگر یک شرکت کیفیت بالایی از روند حسابرسی را تضمین نکند انتظار می‌رود که این امر موجب کاهش اعتماد سهامداران به ارقام سود و زیان گزارش شده شود. در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاری و هزینه‌ی سرمایه‌ی صاحبان سهام را افزایش می‌دهد (گرگد و همکاران، ۲۰۲۰). به دلیل این عدم اطمینان سرمایه‌گذاران، درآمدها ناپایدارتر خواهند بود و الگوی با شیب کاهشی در دوره‌ی آشفتگی اقتصادی نشان می‌دهند (کوسنیدیس و همکاران،

۲۰۱۳؛ آرتور و همکاران، ۲۰۱۵). با نزدیک شدن به پایان سال مالی شرکت‌های کشورهای مختلف جهان، نیاز مبرم به ارزیابی تأثیرات شیوع بیماری کروناویروس بر گزارش‌های مالی خود که منبع اصلی اطلاعات برای گروه‌های مختلف و ابزار کلیدی برای فرآیند تصمیم‌گیری در نظر گرفته می‌شود دارند (شهزاد و همکاران، ۲۰۱۸). حسابرسان به این ترتیب در بسیاری از زمینه‌ها با چالش‌های عملی بی‌سابقه‌ای روبه‌رو هستند و بسیاری از شرکت‌ها ممکن است در این شرایط استثنائی ورشکسته شوند یا دست‌کاری در ارقام سود و زیانی خود را آغاز کنند (آلبیتار و همکاران، ۲۰۲۰). با توجه به اهمیت حسابرسی برای اطمینان از کیفیت صورت‌های مالی که تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و یکپارچگی بازارهای مالی را تقویت می‌کند (تارک و همکاران، ۲۰۱۷؛ شهزاد و همکاران، ۲۰۱۸؛ گرگد و همکاران، ۲۰۲۰) انجمن گزارش‌گری مالی یک اطلاعیه مربوط به تأثیر شیوع کرونا ویروس بر کیفیت حسابرسی منتشر کرده است که راهنمای حسابرسان درباره‌ی مواردی است که باید در رابطه با تأثیر اقدامات فاصله‌گذاری اجتماعی بر کیفیت حسابرسی مورد توجه قرار دهند (انجمن گزارش‌گری مالی، ۲۰۲۰).

اگرچه تعداد بسیار محدودی از مطالعات اخیر تأثیرات اقتصادی و اجتماعی کروناویروس را بررسی می‌کنند (همانند: گودل، ۲۰۲۰؛ منتی، ۱۳۹۹) اما تاکنون، مطالعه‌ای تجربی در مورد تأثیر احتمالی این بحران نوظهور بر کیفیت حسابرسی انجام نشده است. بنابراین هدف ما پرداختن به این شکاف پژوهشی با بررسی تجربی اثرات احتمالی شیوع کروناویروس بر کیفیت حسابرسی است. از آنجا که کیفیت حسابرسی به‌طور مستقیم قابل مشاهده نیست برای اندازه‌گیری آن معیارهای متفاوتی معرفی شده است (مهدوی، حسینی‌نیا، ۱۳۹۴). لذا ما به‌طور خاص تأثیر بالقوه این بیماری همه‌گیر را بر پنج جنبه‌ی بااهمیت مؤثر بر کیفیت حسابرسی (بر اساس نظر استادان دانشگاه، شرکا و مدیران مؤسسات حسابرسی) شامل: حقالزحمه‌ی حسابرسی، قضاوت درباره‌ی تداوم فعالیت، اعتبار اطلاعات، رویه‌های حسابرسی، آموزش سرمایه‌انسانی و حقوق پرسنل حسابرسی تشریح و بررسی می‌نماییم.

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

حسابرسان واحد تجاری را به مانند هسته‌ای در نظر می‌گیرند که متأثر از عوامل مختلف می‌باشد. تغییرات ناگهانی شرایط اقتصادی برای شرکت‌های حسابرسی و مشتریان آن‌ها چالش برانگیز است. زیرا این تغییرات بر نقدینگی، ریسک و عملکرد شرکت و در نهایت بر حوالزحمه‌ی حسابرسی که شاخصی برای تلاش و کیفیت حسابرسی است تأثیر می‌گذارد (چن و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۰۱۹؛ الرشیدی و همکاران، ۲۰۲۱). به‌طور دقیق‌تر این احتمال وجود دارد که شرکت‌ها شرایط مندرج در قراردادهای بدهی و تأمین مالی را نقض کنند. بنابراین برخی از شرکت‌ها ممکن است ورشکسته شوند. سطح ریسک بالاتر و نگرانی‌های رو به رشد طلبکاران، حسابرسان را مجبور می‌کند تا هنگام ارزیابی مفروضات تداوم فعالیت شرکت‌ها، روش‌های حسابرسی وسیع‌تر و سرمایه‌گذاری بیش‌تری را اتخاذ کنند (گوش، پاولویسز، ۲۰۰۹؛ نوح و همکاران، ۲۰۱۷؛ ژانگ،

هانگ، ۲۰۱۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). در طول این همه‌گیری افزایش تقاضا برای اطمینان و افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان باعث افزایش تلاش و ساعات کاری حسابرسان خواهد شد (کریم، زیجل، ۲۰۱۳؛ یوئن و همکاران، ۲۰۱۳). لذا حسابرسان به منظور پوشش این موارد خواستار حق الزحمه‌ی حسابرسی بیش‌تری می‌باشند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). ژو و همکاران (۲۰۱۳) نیز در مطالعه‌ی خودشان از افزایش هزینه‌های حسابرسی در طول بحران مالی خبر دادند. آن‌ها استدلال می‌کنند دلیل این امر افزایش ریسک تجاری مشتریان است که سبب تلاش اضافی حسابرسی می‌شود.

با این وجود برخی از مطالعات نشان داده‌اند که در طول بحران مالی جهانی شرکت‌ها در مورد قیمت کم‌تر خدمات حسابرسی مذاکره می‌کنند (کریشن، ژانگ، ۲۰۱۴؛ الکسایوا، سوانستروم، ۲۰۱۵؛ بوزک، دیا، ۲۰۱۷؛ چن و همکاران، ۲۰۱۸؛ ۲۰۱۹؛ آلبیتار و همکاران، ۲۰۲۰؛ سلیمانی، شکرین برنجستانی، ۱۴۰۰). در این خصوص فرگوسن و همکاران (۲۰۱۱) بیان می‌دارند در صورتی که صاحب‌کاران، افزایش در حق الزحمه‌ی حسابرسی را به‌عنوان افزایش در کیفیت حسابرسی در نظر بگیرند، آن‌ها ممکن است نسبت به افزایش در حق الزحمه‌ی مقاومت کم‌تری نشان دهند. اکریمی (۲۰۲۱) نیز معتقد است فاصله اجتماعی ناشی از کووید-۱۹ باعث افزایش ساعات کار و تلاش‌های حسابرسی می‌شود. با این وجود شرکت‌ها به احتمال زیاد کماکان درخواست تخفیف در حق الزحمه‌ی حسابرسی را می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). در چنین مواردی حسابرسان ممکن است تلاش‌های خود را به منظور حداقل سازی ضرر و زیان ناشی از تعهدات کاهش دهند (آلبیتار و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین بدون شک به دلیل این شوک برون‌زا به بازار ممکن است حسابرسان تحت فشار مشتریان قرار گیرند تا هزینه‌های حسابرسی را در طول دوره‌ی بحران کاهش دهند (سلیمانی، شکرین برنجستانی، ۱۴۰۰). در این خصوص دی‌آنجلو (۱۹۸۱) ابراز می‌دارد که رقابت حسابرسان برای جذب صاحب‌کار (از طریق کم کردن حق الزحمه) کیفیت حسابرسی را مختل نمی‌کند بلکه یک پاسخ منطقی و رقابتی به انتظارات ناشی از مزایای تکنولوژیکی فعلی و این‌که بسیاری از هزینه‌های اولیه حسابرسی در آینده دیگر وجود نخواهند داشت، می‌باشد. در نتیجه بر استقلال و کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد. با این حال این مطلب در شرایط عادی می‌تواند درست باشد. به نظر می‌رسد این کاهش هزینه‌های حسابرسی تا حد زیادی بر کیفیت حسابرسی در زمان شیوع کرونا ویروس مؤثر باشد. لذا فرضیه‌ی اول پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: همه‌گیری کرونا ویروس حق الزحمه‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. قضاوت نقش بااهمیتی در حسابرسی صورت‌های مالی ایفا می‌کند و تمام مراحل حسابرسی با قضاوت همراه است (سیرانی و همکاران، ۱۳۸۸). در این خصوص عوامل محیطی حسابرسی می‌تواند بر هدایت و شکل‌گیری قضاوت حسابرس به‌عنوان اساس حسابرسی مؤثر واقع گردد. در همه‌گیری کنونی کرونا، از آنجا که بسیاری از شرکت‌ها تعطیل شده‌اند و سطح فروش را نیز

کاهش داده‌اند، ممکن است برای حسابرسان قضاوت این نکته دشوار است که آیا وضعیت فعلی تردیدهای مهمی در توانایی شرکت برای ادامه‌ی فعالیت ایجاد کرده یا با توجه به شدت وخامت شرایط، آیا فرض تداوم فعالیت همچنان به‌عنوان مبنایی برای تهیه‌ی صورت‌های مالی مناسب است. علاوه بر این سؤالات زیادی وجود دارد که آیا شرکت‌ها و حسابرسان برای بررسی کامل تأثیر این همه‌گیری به زمان بیشتری نیاز دارند؟ آیا عدم تجربه‌ی چنین شرایطی ممکن است سبب شود حسابرسان اطلاعات نامربوط را در قضاوت‌های خود دخیل نمایند؟ وجود اطلاعات نامربوط سبب تأثیر کاهنده‌ی کاربرد اطلاعات مربوط شود (نیسبت و همکاران، ۱۹۸۱). پژوهش‌های قبلی در مورد پاسخ حسابرسان به بحران مالی ژو و همکاران (۲۰۱۳) نشان می‌دهند که حسابرسان در طول بحران مالی اقدامات محافظه‌کارانه‌ای را انجام داده‌اند و نه تنها مسئولیت خود را نسبت به قضاوت‌های مربوط به آینده‌ی مشتری کاهش داده بلکه تلاش‌های حسابرسی را نیز افزایش داده‌اند تا از خود در معرض ریسک بیش‌تر در طول بحران جهانی محافظت نمایند. با این حال مارکو و همکاران (۲۰۱۷) دریافته‌اند که درصد گزارش‌های منتشر شده درباره‌ی تداوم فعالیت پیش و حین بحران مشابه می‌باشد. ضروری است که حسابرسان هنگام ارزیابی تداوم فعالیت تردید حرفه‌ای داشته باشند و زمان کافی را جهت قضاوت در این‌باره صرف نمایند و مدارک مستند شده‌ی آن‌ها باید شواهدی از چنین تردید و زمان صرف شده را نشان دهد. آن‌ها باید بپذیرند که این کار برای مشتریان بیش‌تر از حد معمول زمان می‌برد. کلاته رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) استفاده از تکنیک تحلیل پوششی داده‌ها برای ارزیابی تداوم فعالیت را توصیه می‌نمایند. مأموریت حسابرسان در طول شیوع کرونا ممکن است پیچیده‌تر باشد. زیرا سطح عدم قطعیت بیش‌تر است که استفاده از سطح مناسب کارکنان و ارائه‌ی پشتیبانی کافی از حسابرسان ضرورت اساسی دارد. با توجه به رشد سریع این بحران برای حسابرسان نیز مهم است که اطمینان حاصل کنند که رویدادها و فعالیت‌های مشتریان تا امضای گزارش حسابرسی ادامه می‌یابد. در طول همه‌گیری کرونا ویروس شایع‌ترین دلیل برای صدور گزارش‌های حسابرسی با عدم قطعیت، تردید در مورد تداوم فعالیت شرکت است. این عدم قطعیت ناشی از کمبود نقدینگی و کاهش توسعه‌ی اقتصادی فعالیت‌های شرکت و نیز بحران اقتصادی است (کی پی ام جی، ۲۰۲۰). این شرایط باعث گردیده که بسیاری از شرکت‌ها ریسک تجاری بالاتری داشته باشند. بنابراین انتظار می‌رود این پاندمی تأثیر بسزایی در قضاوت حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت داشته باشد که به نظر می‌رسد با کیفیت حسابرسی مرتبط است (صالحی و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین فرضیه‌ی دوم به شرح زیر بیان شده است:

فرضیه‌ی دوم: همه‌گیری کرونا ویروس بر قضاوت مربوط به تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارد. رویه‌های حسابرسی و اعتبار اطلاعات حاصل از به‌کارگیری آن‌ها مسئله دیگری است که می‌تواند تحت تأثیر همه‌گیری فعلی قرار گیرد. انعطاف‌پذیری در رویه‌های حسابرسی در شرایط اپیدمی از طریق ابزارهای اشتراک کار و کار از راه دور، افزایش اتکا به فناوری‌ها از طریق تبدیل

حسابرسی‌های میدانی به بررسی‌های مبتنی بر تحلیل، استفاده از اهرم اشخاص ثالث برای پشتیبانی از فناوری‌ها، استفاده از منابع جایگزین (مانند تصویربرداری) برای کسب شواهد به‌جای اجرای رویه‌های حسابرسی در محل بسیار حائز اهمیت شده است. در این بین پرکاربردترین رویه‌ها انجام روش‌های تحلیلی است که بخش جدایی ناپذیر فرآیند حسابرسی می‌باشد (مسیر و همکاران، ۲۰۱۳). روش‌های تحلیلی به‌عنوان فرآیندی استنباطی-شناختی (رحیمیان، ۱۳۸۷) در برنامه‌ریزی حسابرسی، کار میدانی، نتیجه‌گیری، مراحل مختلف ارزیابی و گزارش‌دهی استفاده می‌شود (ترومپیتز، وراگت، ۲۰۱۰؛ مسیر و همکاران، ۲۰۱۳؛ نوح و همکاران، ۲۰۱۷). در طول همه‌گیری از آنجاکه بسیاری از شرکت‌ها می‌توانند در این بحران ورشکسته شوند و یا درآمدهای گزارش شده خود را دست‌کاری نمایند، حسابرسان مجبورند استفاده از روش‌های تحلیلی را افزایش دهند. زیرا روش‌های تحلیلی کم‌ترین هزینه را دارند و محاسبه آن‌ها نسبتاً آسان است. این روش‌ها معمولاً شامل یک فرآیند تشخیصی است که علت نوسانات غیرمنتظره‌ی حساب‌ها یا خطر تحریف عمده‌ی ناشی از تقلب در طول برنامه‌ی حسابرسی را مشخص (رز و همکاران، ۲۰۱۹) و حسابرسان را در شناسایی حوزه‌های حسابرسی با ریسک بالا یاری می‌رساند (خدای پور، سعیدی‌گراغانی، ۱۳۹۰). تهدید بالقوه‌ای برای کیفیت حسابرسی وجود دارد که با در نظر گرفتن خطرات تقلب تفسیرات زیادی را ایجاد می‌کند (رز و همکاران، ۲۰۱۹). با توجه به این نکته، ایجاد بسیاری از تفسیرات متناوب و به‌طور مداوم، تفکر انتقادی را فعال نمی‌کند و حتی ممکن است تأثیر عکس داشته باشد (هیرت و همکاران، ۲۰۰۴؛ کادوس و همکاران، ۲۰۰۶). علاوه بر این به علت این‌که اغلب ارتباطات در طول کرونا توسط ایمیل صورت می‌گیرد، حسابرسان سعی خواهند کرد بیش‌تر بر روی روش‌های تحلیلی تکیه کنند که به آن‌ها کمک می‌کند از وضعیت مالی شرکت‌ها درک کاملی داشته باشند و به این طریق تعداد آزمون‌های مفصل و با جزئیات را که بسیار هزینه‌بر است کاهش دهند. تکیه زیاد بر روش‌های تحلیلی و کاهش آزمون‌های محتوا ممکن است ریسک عدم کشف حسابرسی را مقداری افزایش دهد.

کیفیت شواهد حسابرسی برای اطمینان از صحت نتایج بسیار مهم است. اگر اطلاعات گزارش شده خیلی قوی و مطمئن نباشند یا کیفیت پایین باشد، در این صورت ریسک حسابرسی برای اعلام نظر حسابرسی اشتباه، زیاد است (رز و همکاران، ۲۰۱۷). کیفیت شواهد حسابرسی عمدتاً به شکل و منبع شواهد بستگی دارد. به دلیل پاندمی موجود حسابرسان بیش‌تر به شواهد منابع خارجی مانند شواهدی که مستقیماً از طرف‌های خارجی مانند مشتریان، تأمین‌کنندگان یا بانک‌ها به دست آمده، اعتماد می‌کنند که نسبت به مواردی که از صاحب‌کاران دریافت می‌شود قابل اطمینان‌تر هستند. به‌عنوان مثال: تأییدیه‌ی حساب‌های دریافتی دریافت شده از مشتریان صاحب‌کار نسبت به سوابق و مدارک تهیه شده توسط صاحب‌کاران معتبرتر است. با این حال میزان قابلیت اطمینان شواهد به دست آمده از صاحب‌کاران با قابلیت اطمینان کنترل داخلی آن‌ها تعیین می‌شود (رز و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر همه‌گیری کرونا و پروس استفاده از فرم‌های اصلی را کاهش داده است (به‌عنوان مثال: فاکتورهای اصلی که برای پشتیبانی از

تراکنش‌های پرداخت استفاده می‌شود و از فاکتورهای کپی ارسال شده توسط ایمیل معتبرتر است). بنابراین تکیه‌ی زیاد بر برنامه و روش‌هایی مثل کار از راه دور و روش‌های تحلیلی و کاهش شدید آزمون‌های محتوا می‌تواند بر عملکرد و اعتبار اطلاعات حسابرسی تأثیر بگذارد و در نتیجه ممکن است کیفیت حسابرسی را نیز تعدیل نماید. بر این اساس فرضیه‌ی سوم ما به شرح زیر ارائه شده است:

فرضیه‌ی سوم: همه‌گیری کروناویروس، اعتبار اطلاعات رویه‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

منبع اصلی مزیت رقابتی هر مؤسسه‌ی حسابرسی پرسنل آن می‌باشند. مهارت‌ها، ویژگی‌های شخصی و آموزش شرکای حسابرسی و کارکنان از عوامل مهم در تعیین کیفیت حسابرسی است و باعث کاهش فاصله بین انتظارات حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌شوند (آقایی و همکاران، ۱۳۹۰). در این رابطه فرانسیس (۲۰۱۱) معتقد است که آموزش حسابرس، سنگ بنای حرفه‌ی حسابرسی است. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری منابع انسانی ممکن است کیفیت حسابرسی را افزایش دهد (آلدایزر و همکاران، ۱۹۹۵؛ چن و همکاران، ۲۰۰۸؛ ۲۰۰۹؛ آنتونیو، رودریگز، ۲۰۱۶). با توجه به این موضوع به نظر می‌رسد سرمایه‌گذاری حسابرسی پتانسیل بالایی برای ایفای نقش حیاتی در فرآیند حسابرسی داشته و با درجه‌ی بالا بر کیفیت این فرآیند تأثیرگذار است. احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) سرمایه‌ی انسانی را یک دارایی ارزشمند برای مؤسسات حسابرسی می‌دانند. دانش و معلومات از ویژگی‌های کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون وجود آموزش و دانش لازم افراد حرفه نمی‌توانند نیازهای صاحب‌کاران یا استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. دانش حرفه‌ای حسابرسان ارتباط خصوصی با افراد داشته و می‌تواند یادگیری و عملکرد را در فرآیند حسابرسی بهبود بخشد (بیانچی و همکاران، ۲۰۱۹). تخصص و دانش حرفه‌ای را می‌توان از طریق تجربیات غیرمستقیم مانند آموزش، کارگاه‌ها و تجربه‌ی مستقیم مانند تعامل بیشتر با مشتریان در صنایع خاص به دست آورد (لنوکس، لو، ۲۰۱۸). در این راستا چن و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که تجربه‌ی حرفه‌ای به‌دست آمده در طول آموزش شغلی می‌تواند به‌طور قابل توجهی باعث بهبود عملکرد حسابرسی شود و لذا کیفیت حسابرسی را نیز به میزان قابل توجهی بهبود بخشد. بیگ‌پناه و همکاران (۱۴۰۰) نیز بیان می‌دارند که آموزش حین کار منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. گرچه مؤسسات حسابرسی تمایل دارند که جلسات آموزشی ماهانه، کارگاه‌ها و فعالیت‌های مشابه توسعه‌ی حرفه‌ای را برای کارکنان ترتیب دهند، شیوع کروناویروس و برنامه‌های فاصله‌گذاری اجتماعی و قرنطینه و احتمال از دست دادن پرسنل به دلیل این بیماری، همه‌ی شرکت‌های حسابرسی را مجبور کرده است که تمام آموزش‌های ماهانه، کارگاه‌ها و سایر برنامه‌های توسعه‌ی حرفه‌ای خود را برای حسابرسان در تمامی سطوح لغو کنند. این روند می‌تواند بر صلاحیت حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. بنابراین چهارمین فرضیه‌ی پژوهش ما به صورت زیر توسعه داده می‌شود:

فرضیه‌ی چهارم: همه‌گیری کرونا ویروس بر آموزش منابع انسانی مؤسسات حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

دستمزد تقریباً برای همه‌ی گروه‌های شغلی یکی از مهم‌ترین شرایط کاری به شمار می‌آید. در سال‌های اخیر مسئله‌ی دستمزد حسابرسان نیز به دلیل تغییرات عمده در صنعت حسابداری عمومی که منجر به پیچیدگی بیش‌تر و افزایش مسئولیت‌ها و حجم کاری حسابرسان شده، به یک موضوع مهم تبدیل گردیده است (پرسلین و همکاران، ۲۰۱۸). گرچه ممکن است حقوق پرسنل حسابرسی به‌طور قابل ملاحظه‌ای به کیفیت حسابرسی نسبت داده شود اما مطالعات کمی رابطه‌ی بین حقوق و دستمزد حسابرس را که عمدتاً ناشی از محدودیت در جمع‌آوری اطلاعات بوده، مورد بررسی قرار داده است. از زمان شروع بحران کرونا، برخی اقدامات استثنایی برای کمک به کارکنان و شرکت در طول دوره‌ی همه‌گیری وضع شده است اما برخی از شرکت‌ها شروع به صحبت در مورد کاهش حقوق یا ارائه‌ی مرخصی بدون حقوق به پرسنل کردند که این موضوع با نگرانی‌هایی درباره‌ی کیفیت حسابرسی همراه است. در این راستا هوپس و همکاران (۲۰۱۸) طبق نظریه‌ی دستمزد-کارایی، در پژوهش خود نشان دادند حقوق بیش‌تر عملکرد کارکنان حسابرسی را از طریق تشویق به تلاش بیش‌تر افزایش می‌دهد که بر کیفیت کار حسابرسی آن‌ها تأثیر مثبت خواهد داشت. همچنین کاس‌شرایمن (۲۰۰۸) و مولیوان و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش‌های خود نشان دادند که میزان دستمزد با رضایت شغلی رابطه‌ی معنادار و مثبتی دارد که می‌توان تصور داشت که بر کارایی پرسنل تأثیر خواهد داشت. بنابراین انتظار می‌رود که بحران ویروس کرونا بر دستمزد کارکنان حسابرسی تأثیر بگذارد که متقابلاً می‌تواند بر کارایی کارکنان حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. زیرا ممکن است انگیزه‌های کمی برای به عهده گرفتن مسئولیت‌های خود به بهترین نحو داشته باشند. بنابراین فرضیه‌ی پنجم به شرح زیر مورد بررسی قرار می‌گیرد:

فرضیه‌ی پنجم: همه‌گیری کرونا ویروس بر دستمزد کارکنان مؤسسات حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

۳- روش‌شناسی

جامعه‌ی پژوهش ما متشکل از حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران طی سال ۱۴۰۰ است. در این پژوهش از رویکرد توصیفی تحلیلی استفاده شده است. ابزار گردآوری اطلاعات پرسش‌نامه‌ی چند امتیازی به سبک لیکرت بوده است. پرسش‌نامه‌های ما به نمونه‌ای انتخاب شده از جامعه‌ی حسابداران رسمی از طریق ایمیل توزیع شد و تأکید ما بر این مطلب بود که پرسش‌نامه‌ها توسط مدیرعامل یا یکی از شرکای مؤسسات حسابرسی تکمیل گردد. بدین صورت ما از بین ۲۳۶ مؤسسه‌ی حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی پرسش‌نامه‌ها را از طریق ایمیل برای ۱۸۵ مؤسسه‌ی ارسال کردیم که در نهایت از میان پاسخ‌های دریافتی ۱۴۶ مورد (مطابق با حجم نمونه‌ی مورد قبول بر اساس فرمول کوکران) برای تحلیل و آزمون معتبر

و به‌طور کامل تکمیل شده بود. بر اساس تحقیقات قبلی بحث‌های علمی با استادان دانشگاه در رشته‌های حسابداری و حسابرسی و مصاحبه انجام شده با همکاران مؤسسات حسابرسی از مقیاس پنج امتیازی لیکرت برای سنجش درک حساب‌رسان از تأثیر همه‌گیری کروناویروس بر کیفیت حسابرسی استفاده شده است. محدوده‌ی مقیاس به صورت ۱- کاملاً مخالف ۲- مخالف ۳- خنثی ۴- موافق ۵- کاملاً موافق تدوین گشته است. برای سنجش سازگاری درونی پرسش‌نامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ سطح پایایی قابل قبولی (۰,۷) را نشان می‌دهد.

۴- یافته‌های پژوهش

اطلاعات جمعیت شناختی حساب‌رسان شرکت‌کننده در پژوهش از لحاظ جنسیت، میزان تحصیلات و سن حساب‌رسان شرکت‌کننده در پژوهش در جدول ۱ مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.

جدول (۱) فراوانی نمونه بر حسب جنسیت، میزان تحصیلات و سن حساب‌رسان

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی
مرد	۱۳۷	۹۳,۸۳
زن	۹	۶,۱۷
میزان تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی
لیسانس	۳۲	۲۲
فوق لیسانس	۹۴	۶۵
دکتری	۲۰	۱۳
سن حساب‌رسان	فراوانی	درصد فراوانی
۴۰-۵۰	۷۴	۵۱
۵۰-۶۰	۵۳	۳۶
۶۰-۷۰	۱۹	۱۳

یافته‌های جدول فوق نشان می‌دهد که ۱۳۷ نفر از کل نمونه‌ی مورد مطالعه (۹۳/۸۳ درصد) مرد و مابقی (۶/۱۷ درصد) زن، ۳۲ نفر از شرکت‌کنندگان (۲۲ درصد) دارای مدرک لیسانس و ۹۴ نفر (۶۵ درصد) دارای مدرک فوق لیسانس و ۲۰ نفر (۱۳ درصد) دارای مدرک دکتری می‌باشند. همچنین حدود ۷۴ نفر از شرکت‌کنندگان (۵۱ درصد) دارای سن بین ۴۰ الی ۵۰، ۵۳ نفر (۳۶ درصد) دارای سن ۵۰ الی ۶۰ و ۱۹ نفر (۱۳ درصد) دارای سن ۶۰ الی ۷۰ سال می‌باشد. یافته‌های پژوهش در جدول ۲ نشان می‌دهد که بر اساس درصد پاسخ‌ها، اکثر حساب‌رسان بر این مهم کاملاً توافق دارند که شیوع کرونا ویروس بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی (۶۵,۴۳٪)، قضاوت مربوط به تداوم فعالیت (۶۲,۹۶٪)، اعتبار اطلاعات رویه‌های حسابرسی (۵۵,۵۵٪)، آموزش

منابع انسانی مؤسسات حسابرسی (۶۴,۱۹٪) و دستمزد پرسنل مؤسسات حسابرسی (۵۱,۸۵٪) تأثیرگذار است. در نتیجه هر پنج فرضیه این پژوهش پذیرفته می‌شود.

جدول (۲) برداشت‌های پاسخ‌دهندگان از تأثیر همه‌گیری کروناویروس بر کیفیت حسابرسی

گویه	کاملاً مخالف	مخالف	خنثی	موافق	کاملاً موافق	(SIG)
۱- همه‌گیری کروناویروس احتمالاً بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی تأثیر می‌گذارد.	۰	۰	۶.۱۷٪	۲۸.۴۰٪	۶۵.۴۳٪	*۰.۰۰۰
۲- همه‌گیری کروناویروس احتمالاً بر قضاوت مربوط به تداوم فعالیت تأثیر می‌گذارد.	۰	۰	۹.۸۸٪	۲۷.۱۶٪	۶۲.۹۶٪	*۰.۰۰۰
۳- همه‌گیری کروناویروس احتمالاً بر اعتبار اطلاعات رویه‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارد.	۰	۰	۱۳.۵۹٪	۳۰.۸۶٪	۵۵.۵۵٪	*۰.۰۰۰
۴- همه‌گیری کروناویروس احتمالاً بر آموزش منابع انسانی مؤسسات حسابرسی تأثیر می‌گذارد.	۰	۰	۳.۷۱٪	۳۲.۱۰٪	۶۴.۱۹٪	*۰.۰۰۰
۵- همه‌گیری کروناویروس احتمالاً بر دستمزد کارکنان مؤسسات حسابرسی تأثیر می‌گذارد.	۰	۰	۲۵.۹۲٪	۲۲.۲۲٪	۵۱.۸۵٪	*۰.۰۰۰

*معناداری در سطح ۵ درصد

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

در حالی که بسیاری بر این باورند که شیوع کروناویروس هنوز یک بحران مالی نیست و در مقایسه با اثرات بحران مالی جهانی تأثیر کوتاه‌مدت دارد، برعکس ما معتقدیم که این بحران سلامت می‌تواند به چیزی بدتر از بحران مالی جهانی طی سال‌های ۲۰۰۷-۲۰۰۹ تبدیل شود. این بیماری یک پدیده‌ی تجربه‌نشده در دنیای مدرن و اقتصاد به‌هم‌پیوسته‌ی جهانی است و اخبار جدیدی که هر روز درباره‌ی تغییرات این ویروس منتشر می‌شود منعطف بودن برای سازمان‌ها و بنگاه‌ها در این شرایط بیش از پیش اهمیت دارد. در این دوران مدیریت زمان برای مدیران، اهمیت دوچندان دارد. زیرا هر روز باید بخشی از توان عملیاتی و زمان خود را برای کسب آخرین اطلاعات و چالش‌های نوین بگذارند (صراف و همکاران، ۱۳۹۹). تأثیر همه‌گیری کروناویروس سخت‌ترین چالش برای حساب‌رسان و مشتریان آن‌ها از بحران مالی جهانی ۲۰۰۷-۲۰۰۸ خواهد بود. از نظر تئوری انتظار داریم که در نتیجه‌ی این همه‌گیری، شاهد کاهش حق‌الزحمه‌های حسابرسی، چالش‌هایی در ارزیابی‌های مربوط به قضاوت درباره‌ی تداوم فعالیت‌ها، سطح پایینی از قابلیت اطمینان و کفایت شواهد و رویه‌های حسابرسی، احتمال زیاد از دست دادن پرسنل به

دلیل بیماری یا قرنطینه و کاهش فعالیت‌های آموزشی مؤسسات، و نیز کاهش دستمزد پرسنل حسابرسی باشیم که به نوبه‌ی خود انتظار می‌رود بر کیفیت فرآیند حسابرسی تأثیر بگذارد. یافته‌ها سطح توافق بالایی را برای تأثیر همه‌گیری کروناویروس بر جنبه‌های کیفیت حسابرسی مورد مطالعه نشان داد. طبق نظر حسابرسان این پاندمی تأثیر قابل توجهی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، قضاوت درباره‌ی تداوم فعالیت، اعتبار اطلاعات رویه‌های حسابرسی، آموزش منابع انسانی و دستمزد کارکنان حسابرسی دارد. در نتیجه این همه‌گیری تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد. یافته‌های این پژوهش مشابه نتیجه‌ی پژوهش‌های آلبیتار و همکاران (۲۰۲۰) و اکریمی (۲۰۲۱) می‌باشد. در محیط کنونی یادآوری اصول بنیادین مستندسازی قضاوت‌ها و گفتگوها، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد حسابرسی و اعمال شک و تردید حرفه‌ای مهم است. در نتیجه‌ی شیوع کروناویروس و فاصله‌گذاری اجتماعی به مؤسسات حسابرسی جهت افزایش بهره‌وری و کیفیت خدمات حسابرسی توصیه می‌شود بر حسابرسی مبتنی بر ریسک و برنامه‌های دیجیتال از جمله هوش مصنوعی، بلاک‌چین، امنیت شبکه و توسعه‌ی عملکرد داده‌ها سرمایه‌گذاری کنند که در نهایت به آن‌ها کمک خواهد کرد تا کارایی و انعطاف‌پذیری ارتباط بین حسابرسان و مشتریان خود را افزایش دهند. همچنین نیاز به ارزیابی مجدد قضاوت‌های گذشته‌ی مدیریت، همراه با رویکرد حسابرسی خود در این شرایط را در نظر داشته باشند. با توجه به اجرای جهانی استراتژی قرنطینه که تصور می‌شود ساعات کار و تلاش حسابرسان را افزایش دهد به بازارهای سهام و سایر ارگان‌های دولتی توصیه می‌کنیم آرامش موقت در الزامات انطباق را به شرکت‌ها ارائه دهند. برای مثال بازارهای مالی می‌توانند زمان افشای نتایج مالی را تمدید کنند. انتظار می‌رود این‌روش به شرکت‌هایی کمک کند که استراتژی کار از راه دور و در خانه را برای گزارش ارقام سود و زیان بهتر برای خود انتخاب کرده‌اند و ظاهراً با کیفیت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط مثبتی دارد. همچنین مقامات مالیاتی باید مهلت ارائه‌ی اظهارنامه و پرداخت مالیات را تمدید کنند و اقدامات ویژه‌ای برای مؤدیان مالیاتی که بیش‌تر از همه‌گیری کروناویروس آسیب دیده‌اند اعمال کنند تا به آن‌ها در کاهش تأثیرات این بحران کمک شود. پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در مطالعات آتی چگونگی تأثیر بیماری‌های همه‌گیر بر کیفیت حسابرسی و همچنین درک و برداشت‌های گروه‌های دیگر مانند سرمایه‌گذاران و مدیران نسبت به تأثیر همه‌گیری بر متغیرهای مالی و غیرمالی را مورد نظر قرار دهند. علاوه بر این چالش‌های جدید و مهمی را که بیماری‌های همه‌گیر برای فعالیت‌های مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها می‌تواند ایجاد کند، بررسی کنند.

منابع

آقایی، محمدعلی، موسی‌زاده عباسی، نورالدین، جهان آرا، تورج. (۱۳۹۰). نقش آموزش حسابرسی در فاصله‌ی انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، حسابداری مالی و حسابرسی، ۳(۱۰)، ۴۷-۶۹.

- احمدزاده، طه، خیراللهی، فرشید، شاه‌ویسی، فرهاد، طاهرآبادی، علی‌اصغر. (۱۳۹۶). بررسی رابطه‌ی بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده‌ی کیفیت حسابرسی، حسابداری سلامت، ۲۳-۱، ۲۳-۱.
- بیگ‌پناه، بهزاد، اثنی‌عشری، حمیده، هشی، عباس، اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۴۹-۱۲۸، ۳(۱).
- پرمه، زورار. (۱۳۹۸). ارزیابی اثرات شیوع بیماری کووید-۱۹ بر بخش صنعت ایران: کاربرد چارچوب ماتریس حسابداری اجتماعی، فصلنامه پژوهش‌های اقتصاد صنعتی، ۹۳-۷۹، ۳(۸).
- خدامی‌پور، احمد، سعیدی‌گراغانی، مسلم. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر نتایج روش‌های تحلیلی بر میزان تلاش حسابرسان در حسابرسی برآوردهای حسابداری، تحقیقات حسابداری، ۳(۱۰)، ۱۱۸-۱۳۱.
- خمرنیا محمد، پیوند مصطفی، ستوده زاده فاطمه. (۱۳۹۹). همه‌گیری جهانی ویروس کرونا و تأثیر تحریم‌های سیاسی و اقتصادی علیه ایران، پایش، ۴(۱۹)، ۴۶۹-۴۷۱.
- رحیمیان، نظام‌الدین. (۱۳۸۷). کاربرد روش‌های تحلیلی در حسابرسی صورت‌های مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۳)، ۵۳-۶۶.
- سلیمانی، ابوالفضل، شکران برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشای تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵.
- سیرانی، محمد، خواجوی، شکراله، نوشادی، میثم. (۱۳۸۸). تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابر، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۶(۵۵)، ۳۵-۵۰.
- صراف، فاطمه، پسندیده پارسا، بهرام، حاجی رضا، محمدرضا، غریب، مهدی. (۱۳۹۹). استراتژی‌ها و راهکارهای مقابله با کرونا، نشریه‌ی حسابداری، ۳۳۳، ۴-۱۷.
- فائز، علی، صالحی، اله‌کرم، قانع، سعید. (۱۳۹۹). طراحی مدل کنترل شوک مالی در شرایط شیوع ویروس کرونا در صنعت هتل‌داری (مورد مطالعه: هتل‌های پنج ستاره‌ی کلان شهر مشهد مقدس)، اقتصاد و مدیریت شهری، ۹(۳۳)، ۱۴۳-۱۶۲.
- کلاته رحمانی، راحله، انواری رستمی، علی اصغر، آقایی، محمدعلی، آذر، عادل. (۱۳۹۴). رویه‌های تحلیلی در حسابرسی: کاربردی از رویکرد تحلیل پوششی داده بوت استرپ شده، فصلنامه‌ی حسابداری مالی، ۷(۲۵)، ۴۹-۷۰.
- منتی، حسین. (۱۳۹۹). بررسی اثرات ویروس کرونا - کووید ۱۹ بر اقتصاد جهانی، فصلنامه‌ی ارزیابی تأثیرات اجتماعی، ۱(۲)، ۱۶۳-۱۸۱.
- مهدوی، غلامحسین، حسینی‌نیا، سمیه. (۱۳۹۴). بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ۶(۲۱)، ۷-۳۱.

میرزایی، خلیل. (۱۳۹۹). علت‌ها و پیامدهای همه‌گیری و عالم‌گیری ویروس کرونا - کووید ۱۹، فصلنامه‌ی ارزیابی تأثیرات اجتماعی. ۱(۲)، ۱۳-۴۱.

Aghaei, M.A., Mousazadeh Abasi, N., & Jahan Ara, T. (2011). The role of audit training in the expectation gap between auditors and users of financial statements, *Journal of Financial Accounting and Auditing*, 3(10): 47-69. (In Persian)

Ahmadzadeh, T., kheirollahi, F., Shahveisi, F., & Taherabadi, A. (2018). Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors, *Journal of Health Accounting*, 6(2), 1-23. (In Persian)

Akrimi, N. (2021). The impact of coronavirus pandemic on audit quality: the perceptions of Saudi auditors, *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. 25(1):1-7.

Albitar, K., Gerged, A.M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality, *International Journal of Accounting and Information Management*. In Press.

Aldhizer, G.R., Miller, J.R. & Moraglio, J.E. (1995). Common attributes of quality audits, *Journal of Accountancy*. 179(1): 61-68.

Alexeyeva, I., & Svanström, T. (2015). The impact of the global financial crisis on audit and non-audit fees: Evidence from Sweden, *Managerial Auditing Journal*. 30(4/5): 302-32.

Alrashidi, R., baboukardos, D., & Arun, T. (2021). Audit fees, non-audit fees and access to finance: Evidence from India, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 43: 1-15.

Antonio, S., & Rodrigues, R. (2016). Human capital and performance in young audit firms, *Journal of Business Research*. 69(11): 5354-5359.

Arthur, N., Tang, Q., & Lin, Z. (2015). Corporate accruals quality during the 2008–2010 Global Financial Crisis, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 25(c): 1-15.

Beygpanah, B., asnaashari, H., Hoshi, A., & Assadi, G. (2021). The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms, *Journal of Professional Auditing Research*. 1(3): 128-149. (In Persian)

Bianchi, P., Carrera, N., & Trombetta, M. (2019). The Effects of Auditor Social and Human Capital on Auditor Compensation: Evidence from the Italian Small Audit Firm Market, *European Accounting Review*. In press.

Bozec, R., & Dia, M. (2017). Monitoring function of the board and audit fees: contingent upon ownership concentration, *International Journal of Accounting & Information Management*. 25(1): 70-90.

Chang, H., Guo, Y., & Mo, P. L. (2019). Market Competition, Audit Fee Stickiness, and Audit Quality: Evidence from China, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 38(2): 79-99.

Chen, H., Hua, S., Liu, Z., & Zhang, M. (2019). Audit fees, perceived audit risk, and the financial crisis of 2008, *Asian Review of Accounting*. 27(1): 97-111.

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

Chen, Y.S., Chang, B.G. and Lee, C.C. (2008). The association between continuing professional education and financial performance of public accounting firms, *International*

Journal of Human Resource Management. 19(9): 1720-37.

Cheng, Y., Liu, Y., & Chien, C. (2009). The association between auditor quality and human capital, *Managerial Auditing Journal*. 24(6): 523-541.

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

Faez, A., Salehi, A.K., & Ghane, S. (2020). Designing a Financial Shock Control Model in the Condition of Corona Virus Outbreak in the Hotel Industry (Case Study: Five Star Hotels in Holy Mashhad), *Scientific Quarterly of Economics and Urban Management*. 9(33): 143-162. (In Persian)

Ferguson, A., Lennox, C., & Taylor, S. L. (2011). Are Audit Fees Sticky? Evidence and Implications, Working paper, University of Technology, Sydney.

Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 30(2):125-152.

Financial Reporting Council. (2020). Guidance on audit issues arising from the Covid-19 (Coronavirus) pandemic, Available at [https://www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-COVID-19](https://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-COVID-19). (access on 22 August 2020)

Gerged, A. M., Mahamat, B. B., & Elmghaamez, I. K. (2020). Did corporate governance compliance have an impact on auditor selection and quality? Evidence from FTSE 350, *International Journal of Disclosure and Governance*. 17(2):15-60.

Ghosh, A. & Pawlewicz, R. (2009). The impact of regulation on auditor fees: evidence from the Sarbanes-Oxley Act, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 28(2):171-197.

Goodell, W. J. (2020). COVID-19 and finance: Agendas for future research, *Finance Research Letters*. In press.

Hirt, E., F. Kardes, & K. Markman. (2004). Activating a mental simulation mindset through the generation of alternatives: Implications for debiasing in related and unrelated domains, *Journal of Experimental Social Psychology*. 40(3): 374-383.

Hoopes, J.L., Merkley, K.J., & Pacelli, J. (2018). Audit personnel salaries and audit quality, *Review of Accounting Studies*. 23(3): 1096-1136.

Kadous, K., Krische, S., & Sedor, L. (2006). Using counter-explanation to limit analysts' forecast optimism, *The Accounting Review*. 81(2): 377-397.

Kalate Rahmani, R., Anvary Roostami, A.A., Aghaei, M.A., & Azar, A. (2015). Analytical Procedures in Auditing: An Application of Bootstrapped Data Envelopment Analysis Approach, *quarterly financial accounting journal*. 7 (25): 49-70. (In Persian)

Karim, A.K.M.W., & Zijl, T.V. (2013). Efficiency and opportunism in auditor quality choice in emerging audit services markets: the case of Bangladesh, *International Journal of Accounting and Information Management*. 21(3): 241-256.

Kass-Shraibman, F. (2008). An Examination of the Job Satisfaction of Certified Public Accountants as It Relates to Their Area of Practice and Their Locus of Control, Phd thesis, New York University, Dissertation Abstracts International Section A. 69: 855.

Khammarnia, M. Peyvand, M. & Setoodehzadeh, F. (2020). Global epidemic of the coronavirus and the impact of political and economic sanctions against Iran, *Payesh*. 19 (4): 469-471. (In Persian)

Khodamipour, A., & Saiedi Goraghani, M. (2011). Investigating the Impact of Analytical Results on Auditors' Efforts to Audit Accounting Estimates, *Accounting and Auditing Research*. 3(10): 118-131. (In Persian)

Kousenidis, D.V., Ladas, A.C., & Negakis, C.I. (2013). The effects of the European debt crisis on earnings quality, *International Review of Financial Analysis*. 30(c): 351-362.

KPMG. (2020). COVID-19: Potential impact on financial reporting, Accessed on the 27th of April 2020 at <https://home.kpmg/xx/en/home/insights/2020/03/covid-19-financial-reporting-resource-centre.html>

Krishnan, G.V. & Zhang, Y. (2014). Is there a relation between audit fee cuts during the global financial crisis and banks' financial reporting quality?, *Journal of Accounting and Public Policy*. 33(3): 279-300.

Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners, *Accounting Horizons*. 32(2): 1-35.

Lenz, R., & Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*. 30(1). 5-33.

Mahdavi, G., & Hosseini Nia, S. (2015). Investigating Effectiveness of Audit Quality on Reduction of Audit Report Delay in Companies Listed in Tehran Stock Exchange, *Journal of Accounting Knowledge*. 6(21): 7-31. (In Persian)

Mareque, M., López-Corrales, F., & Pedrosa, A. (2017). Audit reporting for going concern in Spain during the global financial crisis, *Economic Research Ekonomika Istraživanja*. 30(1): 154-183.

Menati, H. (2020). Investigating the effects of Coronavirus Covid-19 on the global economy, *Social Impact Assessment Quarterly*. 1(2): 163-181. (In Persian)

Messier, W.F., Simon, C.A. & Smith, J.L. (2013). Two decades of behavioural research on analytical procedures: what have we learned?, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(1): 139-181.

Mirzaei, K. (2020). Causes and consequences of the epidemic and Coronavirus (covid-19) pandemic, *Social Impact Assessment Quarterly*. 1(2): 13-41. (In Persian)

Muliawan, A.D., Green, P., & Robb, D.A. (2009). The turnover intentions of information systems auditors, *International Journal of Accounting Information Systems*. 10: 117-136.

Nisbett, R. E., Zukier, H., & Lemley, R. E. (1981). The dilution effect: Nondiagnostic information weakens the implications of diagnostic information, *Cognitive Psychology*. 13(2): 248-277.

Noh, M., Park, H., & Cho, M. (2017). The effect of the dependence on the work of other auditors on error in analysts earnings forecasts, *International Journal of Accounting & Information Management*. 25(1): 110-136.

Perme, Z. (2019). Evaluation the Impacts of Covid19 Outbreaking on Iran's Manufacturing sector: Application of Social Accounting Matrix, *Quarterly journal of Industrial Economic Researches*. 3(8), 79-93. (In Persian)

Persellin, J., Schmidt, J.J., Vandervelde, S.D., & Wilkins, M. (2018). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction, *S.S.R.N. Electronic Journal*. DOI: 10.2139/ssrn.2534492

Rahimian, N. (2009). Usage of Analytical Procedures in Financial Statements Auditing, *Accounting and Auditing Review*. 15(4): 53-66. (In Persian)

Rose, A. M., Rose, J. M., Suh, I., & Thibodeau, J. C. (2019). Analytical Procedures: Are More Good Ideas Always Better for Audit Quality?, *Behavioral Research in Accounting*. 32(1): 37-49.

Rose, A., Rose, J., Sanderson, K., & Thibodeau, J. (2017). When should audit firms introduce

- analyses of Big Data into the audit process?, *Journal of Information Systems*. 31(3): 81–99.
- Salehi, M., Mahmoudi, M. R. F., & Gah, A. D. (2020). A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality, *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 9(2): 287-312.
- Sarraf, F., Pasandideh Parsa, B., Haji Reza, M.R., & Gharib, M. (1399). Strategies and Corona coping solutions, *Journal of Accountant*. 333: 4-17. (In Persian)
- Shahzad, K., Pouw, T., Rubbaniy, G., & El-Temtamy, O. (2018). Audit quality during the global financial crisis: The investors' perspective, *Research in International Business and Finance*. 45(c): 94-105.
- Sayrani, M., Khajavi, S., & Noshadi, M. (2009). An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments, *Accounting and Auditing Review*. 16(2): 35-50. (In Persian)
- Soleimani, A., & Shokrian berenjestanaki, M. (2021). Audit Fee Discount, The possibility of fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the moderating role of audit quality, *Journal of Professional Auditing Research*. 1(4): 70-95. (In Persian)
- Tarek, M., Mohamed, E.K., Hussain, M.M., & Basuony, M.A. (2017). The implication of information technology on the audit profession in developing country: extent of use and perceived importance, *International Journal of Accounting and Information Management*. 25(2): 237-255.
- Trompeter, G., & Wright, A. (2010). The world has changed: have analytical procedure practices?, *Contemporary Accounting Research*. 27(2): 669–700.
- Xu, Y., Carsona, E., Fargherb, N., & Jiang, L. (2013). Responses by Australian auditors to the global financial crisis, *Accounting and Finance*. 53(1): 303-338.
- Yuen, D.C.Y., Law, P.K.F., Lu, C., & Guan, J.Q. (2013). Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau, *International Journal of Accounting & Information Management*. 21(3): 209-226.
- Zhang, T. & Huang, J. (2013). The risk premium of audit fee: evidence from the 2008 financial crisis, *China Journal of Accounting Studies*. 1(1): 47-61.



COPYRIGHTS

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

Organizational and Environmental Influences on the Adoption of Computer-Assisted Audit Tools and Techniques (CAATs)

Mohammad Marfou¹, Peyman Bayazidi², Abdulbaset Salehpour³

Received: 2022/04/02

Approved: 2022/06/15

Research Paper

Abstract

Despite the usefulness of computer-assisted auditing tools and techniques in increasing audit productivity, their use by audit firms in less developed countries is low. Therefore, the present study aimed to investigate the effect of organizational and environmental factors on the acceptance of computer-aided audit tools and techniques. To collect research data, a questionnaire was used which was distributed among 650 auditors working in the auditing organization and auditing firms, members of the Society of Certified Public Accountants, of which 375 questionnaires were submitted and finally 372 questionnaires were finalized. Structural equation modeling was used to test the research hypotheses. The results showed that the complexity of client information systems and competitive pressure as environmental factors as well as the size of the firm and the commitment of senior management as organizational factors have a positive and significant effect on the acceptance of audit tools and techniques by computer. Also, the level of support of accounting professional institutions and IT competence of employees in accepting computer-assisted auditing tools and techniques is not statistically significant.

Key Words: Digitization, CAATs, Organizational and environmental factors.



10.22034/JPAR.2022.553858.1089

1. Assistant Professor «Department of Accounting, Faculty of management and accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. www.marfoua@gmail.com

2. Ph.D. Student of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. bayazidipeyman@outlook.com

3. MSc.of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)

basetsalehpour@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه

محمد مرفوع^۱، پیمان بایزیدی^۲، عبدالباسط صالح‌پور^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۲۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

علی‌رغم سودمندی ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه در افزایش بهره‌وری حسابرسی، به‌کارگیری آن توسط مؤسسات حسابرسی در کشورهای کم‌تر توسعه‌یافته کم است. پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه انجام شده است. جهت جمع‌آوری داده‌های پژوهش از پرسش‌نامه استفاده شده که بین ۶۵۰ حسابرس شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی توزیع شد و از این تعداد ۳۷۵ پرسش‌نامه واصل گردید و در نهایت ۳۷۲ پرسش‌نامه نهایی شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شد. نتایج نشان داد که پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی صاحب‌کار و فشار رقابتی به‌عنوان عوامل محیطی و همچنین اندازه‌ی مؤسسه و تعهد مدیریت ارشد به‌عنوان عوامل سازمانی، تأثیر مثبت و معناداری در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارند. همچنین میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری و صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه از لحاظ آماری تأثیرگذار نمی‌باشد.

واژه‌های کلیدی: دیجیتالی شدن، ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه، عوامل سازمانی و محیطی.

doi 10.22034/JPAR.2022.553858.1089

www.marfoua@gmail.com

bayazidipeyman@outlook.com

basetsalehpor@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.
دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران.
دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابرسی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

سرعت دیجیتالی شدن مدل‌های تجاری موجود در همه‌ی صنایع را به‌طور قابل‌توجهی به چالش می‌کشد (لئوبکی، پیکوت، ۲۰۱۵). پیشرفت سریع دیجیتالی شدن و خودکار شدن کارها را شامل می‌شود. همان‌طور که ماشین‌ها در طول انقلاب صنعتی جایگزین نیروی کار فیزیکی شدند (برینجلفسون، مکفی، ۲۰۱۴). از آنجاکه این تحولات هم می‌تواند کل صنعت حسابرسی را تهدید و هم فرصت‌هایی را ایجاد کند، این امر برای حساب‌رسان و گروه‌های ذی‌نفع آن‌ها بسیار مهم است. دیجیتالی شدن مداوم اقتصاد، چالش‌ها و فرصت‌هایی را برای حرفه‌ی حسابرسی ایجاد می‌کند که مستلزم انطباق حساب‌رسان با صاحب‌کارهای آن‌ها است. باتوجه به تحولات فعلی فناوری، تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، هوش مصنوعی، فناوری بلاک‌چین و اینترنت اشیا شیوه‌هایی هستند که از حساب‌رسان انتظار می‌رود در طی ۵ تا ۱۰ سال آینده مورد بررسی قرار دهند (تایروس، هیرت، ۲۰۱۹).

اقتصاد دیجیتالی نحوه‌ی انجام مشاغل و ارائه‌ی اطلاعات مالی را به‌طور چشمگیری تغییر داده است. تعداد زیادی از سازمان‌ها فعالیت‌های خود را با سرعت بالا انجام می‌دهند و در این راستا گزارش‌های تجاری و مالی را به‌صورت آنلاین و در زمان واقعی تهیه و منتشر می‌کنند. گزارش مالی در زمان واقعی احتمالاً برای ایجاد اطمینان مستمر در مورد کیفیت و اعتبار اطلاعات ارائه شده، نیاز به حسابرسی مستمر دارد. فرآیند حسابرسی ضرورتاً از حسابرسی دستی معمولی به حسابرسی مبتنی بر رایانه تکامل یافته است و اکنون با حسابرسی الکترونیکی مستمر روبرو شده است. فناوری اطلاعات با ظهور سریع و ارتباط آن با اطلاعات به‌موقع مورد نیاز ذی‌نفعان، حساب‌رسان را ملزم به ابداع روش‌های جدید برای نظارت مداوم، جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل شواهد حسابرسی می‌کند (آلبرکت، ساک، ۲۰۰۰). بنابراین مؤسسات حسابرسی و حساب‌رسان نیز به‌طور بالقوه تحت تأثیر پیشرفت سریع فناوری اطلاعات قرار گرفته‌اند به‌خصوص در تجزیه و تحلیل داده‌های بزرگ، هوش مصنوعی، فناوری بلاک‌چین و اینترنت اشیا. ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه یکی از جنبه‌های ارتقا یافته‌ی فناوری اطلاعات در حرفه‌ی حسابرسی است که در استانداردهای حسابرسی نیز به استفاده از آن توصیه شده است (ژانورن و همکاران، ۲۰۰۸). دیجیتالی شدن موجب بهبود نقش و تأثیرگذاری حساب‌رس به‌عنوان یک ساز و کار حاکمیتی، بهبود فرآیندها و روش‌های رسیدگی، بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری، بهبود تصمیم‌گیری ذی‌نفعان، بهبود روش‌ها و سیاست‌های استخدامی و تغییر استانداردها و الزامات قانونی متناسب با تحولات دیجیتالی می‌گردد (محمدی نوره و همکاران، ۱۴۰۰). ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه را می‌توان به معنی هرگونه استفاده از فناوری اطلاعات برای انجام حسابرسی تعریف کرد. این تعریف گسترده دربرگیرنده‌ی کاربرگ‌های خودکار، برنامه‌های کاربردی واژه‌پرداز، یا استفاده از هر نرم‌افزار خاص است که حساب‌رس می‌تواند برای اجرای رسیدگی‌ها و دستیابی به اهداف حسابرسی از آن‌ها استفاده کند (پدروسا، کاستا، ۲۰۱۲). همچنین در تعریفی دیگر ابزارها و فنون حسابرسی به کمک رایانه به‌صورت ابزارها و فنون به‌کاررفته در برنامه‌های رایانه‌ای حسابرسی و بهره‌برداری شده در تجزیه و تحلیل داده‌ها محدود شده است (براون، دیویس، ۲۰۰۳). علی‌رغم سودمندی ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه در

افزایش بهره‌وری حسابرسی، کاهش هزینه‌ها و کاربرد گسترده آن‌ها در کشورهای توسعه‌یافته لیکن به‌کارگیری آن‌ها توسط مؤسسات حسابرسی در کشورهای درحال توسعه کم است. اکثر مطالعات پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را از دیدگاه شخصی حسابرسان و نه از دید مؤسسات حسابرسی به‌عنوان یک دیدگاه سازمانی بررسی کرده‌اند. این در حالی است که پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه ابتدا از تصمیم سازمان برای به‌کارگیری فناوری، آموزش، سرمایه‌گذاری اولیه و فراهم آوردن تسهیلات لازم برای استفاده حسابرسان از فناوری شروع می‌شود (سیو و همکاران، ۲۰۲۰).

۲- مبانی نظری و پیشینه‌ی پژوهش

گرچه روش‌های سنتی دیگر پاسخگوی حسابرسی سازمان‌های بزرگ و پیچیده امروزی نیست و به‌کارگیری فناوری اطلاعات و ابزارهای نوین اطلاعاتی در ارائه‌ی اطلاعات به لحظه و دقیق جریان مالی این سازمان‌های بزرگ، امری حیاتی به نظر می‌رسد ولی متأسفانه در ایران در حال حاضر عمدتاً حسابرسی بر اساس شیوه‌های سنتی یعنی اجرای آزمون‌های محتوا صورت می‌پذیرد و حسابرسی مبتنی بر ریسک که لازمه‌ی اجرای صحیح آن استفاده از فناوری اطلاعات است به‌ندرت انجام می‌شود (اسدی، ناظمی اردکانی، ۱۳۹۰). در حرفه‌ی حسابرسی مستقل ایران برخلاف محیط حسابداری شرکت‌ها که با نرم‌افزار عجین شده است و کار حسابداری از روز اول با نرم‌افزار شروع می‌شود پیش نرفته‌ایم و هنوز کارهای حسابرسی شامل کارهای عملیاتی که در محیط صاحب‌کار و هم کارهای پشتیبانی که در دفتر مؤسسات حسابرسی انجام می‌شود به‌طور عمده دستی و به روش‌های قدیمی انجام می‌شود. حسابرسان بیش‌تر تمایل دارند از روش‌هایی که آموخته‌اند یا بر اساس تجربه به دست آورده‌اند (روش‌های سنتی) در حسابرسی استفاده کنند که حتی در این خصوص توافق و ثبات رویه‌ی کمی در بین حسابرسان وجود دارد به‌طوری‌که هر حسابرسان یا مؤسسه‌ی حسابرسی در ایران دستورالعمل خاص خود را به کار می‌برد (فرقان‌دوست حقیقی و عبداللهی، ۱۳۸۸).

چارچوب محیط، سازمان و تکنولوژی (TOE) یک چارچوب نظری است که تصویب فناوری و تکنولوژی در سازمان‌ها را توضیح می‌دهد و همچنین چگونگی روند پذیرش و اجرای نوآوری‌های تکنولوژیکی را با میزان تأثیرپذیری از سه عنصر محیط، سازمان و تکنولوژی توصیف می‌کند (تورناتسکی، فلیشر، ۱۹۹۰). در این پژوهش عوامل محیطی و سازمانی را به‌عنوان متغیرهای مؤثر بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه مورد بررسی قرار داده تا مشخص شود که این عوامل بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه مؤثر است یا خیر.

۲-۱- عوامل محیطی

محیط حسابرسی از دو جنبه قابل بررسی است: محیط تجاری و محیط حقوقی. محیط تجاری حسابرسی دستخوش تغییرات زیادی می‌باشد و معمولاً با فشارهای زیادی که از جوانب مختلف تحمیل می‌شود قابل توصیف است. ازجمله مسائلی که مؤسسات حسابرسی با آن مواجه‌اند، افزایش رقابت و در نتیجه نرخ پایین خدمات می‌باشد. در این شرایط ممکن است مؤسسات مجبور شوند

برای جذب مشتریان جدید خدمات خود را حتی زیر قیمت ارائه نمایند و بعلاوه برای آن‌ها دشوار خواهد بود تا مشتریان قبلی خود را برای مدت طولانی نگه دارند. مؤسسات حسابرسی حتی در این شرایط باید بتوانند عدم وابستگی خود به مشتریان را نیز حفظ نمایند (تورناتسکی، فلیشر، ۱۹۹۰). محیط حقوقی با میزان دعاوی مطرح شده از طرف حسابرسان قابل توصیف است و معمولاً هنگامی که خدمات حسابرسی جهت صاحب‌کاران جدید ارائه می‌شود، از نظر حقوقی با افزایش ریسک توأم است. در اغلب کشورها هنگام ورشکستگی و به‌وجود آمدن بحران‌های مشابه، مؤسسات حسابرسی هستند که به‌عنوان ساده‌ترین راه، در تیررس طلبکاران و سرمایه‌گذاران ناراضی قرار می‌گیرند (کاتامبا، ۲۰۱۷).

برای اندازه‌گیری متغیر محیط، سه عامل منحصربه‌فرد یعنی: پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار، فشار رقابتی و میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری را و این که آیا آن‌ها بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه‌ها تأثیر دارند، مورد بررسی قرار داده‌ایم:

الف) پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار: به این مفهوم می‌باشد که تا چه اندازه صاحب‌کار حسابرسی دارای سیستم‌های حسابداری پیچیده است یا به این معنی است که چه میزان از صاحب‌کاران با توجه میزان پیچیدگی، دشواری و ماهیت معاملات پردازش شده توسط سیستم اطلاعاتی حسابداری در سازمان‌های خود، دارای سیستم‌های گزارش‌دهی مالی کاملاً رایانه‌ای هستند (احمی، کنت، ۲۰۱۳). در سیستم‌های حسابداری رایانه‌ای سوابق مالی به‌صورت الکترونیکی پردازش و ذخیره می‌شوند. بنابراین دستیابی به شواهد حسابرسی از این اسناد به‌صورت دستی در مقایسه با پیشرفت‌های اخیر در فناوری مانند بلاک‌چین کار دشواری است (هال، ۲۰۱۱؛ کاتامبا، ۲۰۱۷؛ کارائوویچ، ۲۰۱۹). همچنین ماهیت محیط تجارت و صنعت صاحب‌کار از دیگر جنبه‌های پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری است. به‌عنوان مثال: صاحب‌کاران شرکت‌های صنعت بانکداری ممکن است معاملات پیچیده‌ای داشته باشند که مستلزم اجرای سیستم اطلاعاتی حسابداری پیشرفته و پیچیده برای پردازش چنین معاملاتی است (سیریچینیدی، ۲۰۰۰).

ب) فشار رقابت: فشارهای رقابتی ممکن است بر تصمیم‌سازمان برای اتخاذ یک فناوری تأثیر بگذارد (بردفورد و فلورین، ۲۰۰۳). به‌عنوان مثال: وقتی مؤسسه‌ی حسابرسی متوجه می‌شود که سایر مؤسسات حسابرسی از طریق فناوری از بهبود کیفیت حسابرسی و بهره‌وری حسابرسی بهره می‌برند، ممکن است از این مزیت استفاده کند که مزایای مشابهی را به دست آورد. بنگاه اقتصادی با فشار رقبا خود که تا حد زیادی فناوری جدید را پذیرفته‌اند، باید همان فناوری را اتخاذ کند تا فرآیندهای تجاری خود را بهبود ببخشد یا رضایت مشتری خود را حفظ کند (مارتینز، الیویرا، ۲۰۰۹؛ ونکاتش، بالا، ۲۰۱۲). از این‌رو مؤسسات حسابرسی به‌احتمال زیاد ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را به کار می‌گیرند تا حسابرسی خود را کارآمدتر کنند و از این طریق هزینه‌های حسابرسی را کاهش داده و حسابرسی را نیز مؤثرتر ساخته و کیفیت آن‌ها را بهبود بخشند (کورتیس، پاپین، ۲۰۱۴). ج) میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری: پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری به

درجه‌ای گفته می‌شود که استانداردها، رهنمودها و پشتیبانی این نهادها، شرکت‌های حسابرسی را به تصویب ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه تشویق می‌کند. نهادهای حرفه‌ای حسابداری‌هایی که مؤسسات حسابرسی را هدایت می‌کنند در سطح بین‌الملل شامل انجمن حسابداران رسمی آمریکا، فدراسیون بین‌المللی حسابداران و در ایران جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران می‌باشد. نهادهای نظارتی در کشورهای در حال توسعه برای ایجاد آگاهی از نوآوری‌های فناوری در بین مؤسسات حسابرسی مهم هستند (سیو و همکاران، ۲۰۲۰). ویدوری و همکاران (۲۰۱۶) پژوهشی در خصوص عواملی که می‌تواند بر ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه تأثیر بگذارد انجام دادند که پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری را به‌عنوان یکی از آن‌ها شناسایی کرد. به گفته‌ی مهزان و لیمر (۲۰۰۹)، توصیه‌های نهادهای حرفه‌ای از جمله معیارهایی است که حسابرسان هنگام انتخاب ابزار و تکنیک‌های حسابرسی به آن توجه می‌کنند.

۲-۲- عوامل سازمانی

دومین عنصر چارچوب محیط؛ سازمان و تکنولوژی (TOE)، عوامل سازمانی است که از خصوصیات و منابع سازمان‌ها تشکیل شده است که در این پژوهش اندازه‌ی شرکت نمایانگر منابع سازمان است و صلاحیت فناوری اطلاعات کارکنان و تعهد مدیریت ارشد ویژگی‌های سازمان را تشکیل می‌دهد (تورناتسکی و فلیشر، ۱۹۹۰). برای آن که حرکت به‌طرف حسابرسی رایانه‌ای به‌گونه‌ای موفقیت‌آمیز صورت پذیرد، لازم است که ساختار سازمانی مؤسسات حسابرسی به‌گونه‌ای باشد که بتواند پشتیبان لازم برای حسابرسی رایانه‌ای را در خود مؤسسه تأمین کند (فرقاندوست، ۱۳۷۳).

جهت اندازه‌گیری متغیر سازمان، سه عامل خاص یعنی اندازه‌ی مؤسسات، توانایی استفاده از فناوری اطلاعات کارمندان و تعهد مدیریت ارشد و با میزان تأثیر آن‌ها بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه مورد بررسی قرار گرفته است.

الف. اندازه‌ی مؤسسات: پژوهش‌ها در کشورهای توسعه‌یافته نشان می‌دهد که اندازه‌ی مؤسسات حسابرسی در تعیین میزان استفاده از حسابرسی فناوری اطلاعات تأثیر دارد (لاو و همکاران، ۲۰۱۷). مؤسسات بزرگ‌تر در مقایسه با مؤسسات کوچک‌تر توانایی مالی بیشتری دارند که به آن‌ها این امکان را می‌دهد تا کارمندان بیشتری را استخدام کنند و در فناوری‌های جدید سرمایه‌گذاری کنند (ژو، ۲۰۰۳ و لاو و همکاران، ۲۰۱۷). پژوهش‌های لاو و همکاران (۲۰۱۷) نشان داد که مؤسسات بزرگ ایالات متحده تقریباً همان ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را بکار می‌گیرند که چهار مؤسسه حسابرسی بزرگ جهان دارند و مؤسسات کوچک‌تر از فناوری‌های حسابرسی که قبلاً توسط مؤسسات بزرگ‌تر مورد استفاده قرار گرفته شده، بهره می‌برند. مطالعات نشان می‌دهند که شرکت‌های بزرگ عمده‌تأ دارای ابزاری برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و طبقه‌بندی مجموعه داده‌ها و همچنین ذخیره میزان زیادی از داده می‌باشند (ژانورن و همکاران، ۲۰۰۸ و پدروسا و کاستا، ۲۰۱۲).

مؤسسات بزرگ به‌احتمال زیاد صاحب‌کارهایی با سیستم اطلاعاتی حسابداری پیچیده‌تر دارند (لاو و همکاران، ۲۰۱۷). زیرا این مؤسسات معمولاً توانایی انجام حسابرسی پیچیده و

ارائه‌ی کیفیت بالاتری از کارهای حسابرسی را دارند (فرانسیس و یو، ۲۰۰۹ و گول و همکاران، ۲۰۰۹). از طرف دیگر، مؤسسات کوچک‌تر ممکن است از منابع کافی برای اتخاذ فناوری جهت حسابرسی شرکت‌هایی که دارای سیستم‌های پیچیده هستند، برخوردار نباشند (لاو و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین ممکن است سرمایه‌گذاری قابل‌توجه در فناوری اطلاعات برای ارائه‌ی خدمت به این مشتریان، مقرون‌به‌صرفه نباشد (اکسلسن و همکاران، ۲۰۱۷)؛ بنابراین می‌توان ادعا کرد که مؤسسات بزرگ به دلیل داشتن صاحب‌کارهای بزرگ‌تر و پیچیده‌تر در مقایسه با مؤسسات کوچک‌تر بیش‌تر از ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه استفاده می‌کنند.

ب. توانایی استفاده از فناوری اطلاعات کارمندان ۱۴: توانایی فناوری اطلاعات حسابرسان، عاملی برای تأثیرگذاری در به‌کارگیری ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه است (اکسلسن و همکاران، ۲۰۱۷). به‌کارگیری ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه مستلزم این است که حسابرسان مهارت‌های فناوری اطلاعاتی کافی را برای کار با این ابزارها داشته باشند و مهم‌تر از آن این است که نتایج را تفسیر کنند. برای ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه‌های پیشرفته مانند داده‌های آزمون ۱۵، امکانات آزمون یکپارچه ۱۶، شبیه‌سازی موازی و ماژول‌های حسابرسی جاسازی شده ۱۷، حسابرسان باید زبان برنامه‌نویسی رایانه را بلد باشند و بتوانند کدهای منبع صاحب‌کار را بررسی کنند. برای تفسیر نتایج، حسابرسان باید «توانایی درک سیستم‌های مهم» و «توانایی شناسایی کنترل‌های عمومی رایانه» را داشته باشند (اکسلسن و همکاران، ۲۰۱۷). مهارت «روش‌های حسابرسی مبتنی بر رایانه» یکی از تخصص‌های پایه‌ای موردنیاز حسابرسان است. داشتن این مهارت‌های فنی و ابزاری، حسابرسان را به امکان جستجو و کاوش منظم و قاعده‌مند در داده‌های واحدهای مورد رسیدگی مجهز می‌کند. حسابرسان مستقل و به‌خصوص حسابرسان داخلی با کسب این مهارت، قادر خواهند بود تا نتایجی تحلیلی‌تر از بررسی‌ها و پیگیری‌های خود نسبت به گذشته داشته باشند. این‌روش در هر کسب و کاری، به‌خصوص در محیط‌های صنعتی، بسیار کارآمد بوده و حسابرسان را در اجرای حسابرسی قانونی و با قدرت تحلیل بالا یاری می‌رساند (عدالت، ۱۳۹۵).

ج. تعهد مدیریت ارشد: تعهد سازمان به‌عنوان سطح حمایتی که مدیر ارشد حسابرسی از پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه ارائه می‌دهد، تعریف شده است. پشتیبانی مدیریت ارشد در تصمیم‌گیری‌ها برای پذیرش فناوری در سازمان بسیار مهم است (بردفورد و فلورین، ۲۰۰۳ و مهزان و لیمر، ۲۰۰۹). زیرا فراهم‌آوردن امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و توسعه‌ی فنی تخصص به پشتیبانی مدیریت ارشد و همچنین شامل تمایل مدیریت برای تأمین منابع مالی برای پذیرش فناوری بستگی دارد (بردفورد و فلورین، ۲۰۰۳)؛ بنابراین، اگر مدیریت مؤسسه حسابرسی از استفاده فناوری جدید حسابرسی پشتیبانی کند، حسابرسان این مؤسسه نیز از این فناوری استفاده بیش‌تری خواهند کرد (کورتیس و پاین، ۲۰۰۸ و هوانگ و همکاران، ۲۰۰۸).

۲-۳- ویژگی‌های فناوری

ویژگی‌های فناوری در چارچوب TOE به ویژگی‌هایی اشاره دارد که می‌توانند در تصمیم‌گیری در مورد پذیرش یا عدم پذیرش فناوری‌ها، سازمان‌ها را تحت تأثیر قرار دهند. با این حال

چارچوب TOE به‌صراحت این ویژگی‌ها را تعریف نمی‌کند. بنابراین پنج ویژگی فناوری یعنی: مزیت نسبی، سازگاری، پیچیدگی، قابلیت مشاهده و قابلیت آزمایش را در این پژوهش به‌عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفتیم (راجرز، ۲۰۰۳).

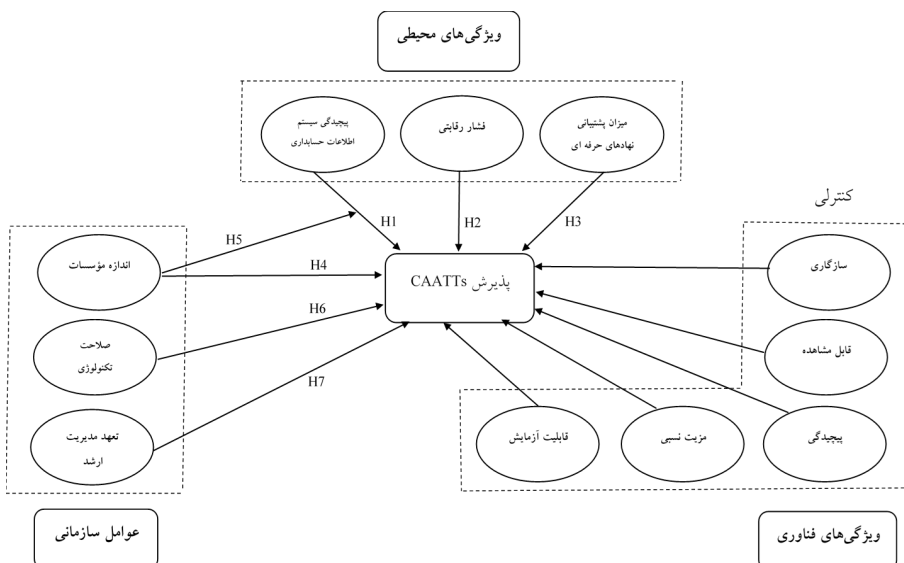
۳- فرضیه‌های پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAATs) می‌باشد و در صدد پاسخگویی به سؤالات زیر می‌باشد:
آیا عوامل محیطی منحصربه‌فرد یعنی: پیچیدگی سیستم‌های حسابداری صاحب‌کار، فشار رقابتی و میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری برای ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه به‌طور مستقیم بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه تأثیر می‌گذارد؟

تا چه اندازه عوامل سازمانی یعنی: اندازه شرکت، تعهد مدیریت ارشد و توانایی به‌کارگیری فناوری اطلاعات کارکنان تأثیر مستقیمی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارند؟

اندازه شرکت چه مقدار رابطه‌ی پیچیدگی صاحب‌کار و پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را تعدیل می‌کند؟

با بررسی هر یک از مؤلفه‌های عوامل سازمانی، ویژگی‌های محیطی و ویژگی‌های فناوری در بخش مبانی نظری، مدل مفهومی پژوهش به شرح شکل ۱ ارائه می‌گردد:



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش

طبق مدل مفهومی فوق، این سؤال مطرح می‌شود که هر یک از عوامل سازمانی و ویژگی‌های محیطی چه تأثیری بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAATs) می‌گذارد. بنابراین برای اخذ پاسخ به این سؤال، فرضیه‌های شماره ۱ تا ۷ به شرح ذیل تدوین شده‌اند:

فرضیه‌ی اول: پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.

فرضیه‌ی دوم: فشار رقابتی تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.

فرضیه‌ی سوم: میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.

فرضیه‌ی چهارم: اندازه‌ی مؤسسات تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.

فرضیه‌ی پنجم: اندازه‌ی مؤسسه رابطه‌ی بین پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار و پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را تعدیل می‌کند.

فرضیه‌ی ششم: صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان شرکت حسابرسی تأثیر مثبتی در تصویب ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه خواهد داشت.

فرضیه‌ی هفتم: تعهد مدیریت ارشد تأثیر مثبت بر تصویب ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه خواهد گذاشت.

۴- روش‌شناسی

راهبرد پژوهش: این پژوهش، دومین مرحله از پژوهشی با راهبرد روش همبستگی-پیمایشی محسوب می‌شود. هدف اصلی از انجام این راهبرد پژوهشی کاوش یک پدیده‌ی جدید است و استفاده از آن زمانی مناسب است که پژوهشگر به دنبال آزمون مؤلفه‌های نظریه‌ای نوظهور است (مورگان، ۱۹۸۸).

ابزار سنجش، نمونه و فنون آماری: به‌منظور گردآوری داده‌های پژوهش، پرسش‌نامه‌ای استاندارد برگرفته از پرسش‌نامه سیو و همکاران (۲۰۲۰) متناسب با محیط اقتصادی، حقوقی، حسابداری و حسابرسی کشور ایران تدوین شد؛ جامعه‌ی آماری پژوهش شامل حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی می‌باشد که تعداد آن‌ها در سال ۱۳۹۹ حدود ۱۲,۰۰۰ نفر (طبق اعلام شورای عالی جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران) و بر اساس جدول مورگان (مورگان، ۱۹۸۸)، تعداد نمونه‌ی آماری ۳۸۴ نفر می‌باشد. انتخاب نمونه در پژوهش حاضر از نوع تصادفی ساده و هدفمند می‌باشد. در این روش پژوهشگر با شناخت جامعه‌ی هدف پژوهش و با آگاهی دست به انتخاب هدفمند نمونه‌ی موردنظر پژوهش می‌زند که در این خصوص حدود ۶۵۰ پرسش‌نامه در سال ۱۳۹۹ توزیع گردید. از این تعداد ۳۷۵ پرسش‌نامه واصل گردید که در نهایت

۳۷۲ پرسش‌نامه نهایی شد. از تعداد افرادی که پرسش‌نامه را پاسخ دادند، ۱۲/۶ درصد شریک، ۱۹/۷ درصد مدیر، ۲۶/۷ درصد سرپرست و ۴۱ درصد آن‌ها حسابرسان ارشد می‌باشند.

۵- متغیرهای پژوهش

هر یک از متغیرهای پژوهش به همراه نقش آن در پژوهش و گویه مربوط در جدول ۱ بیان شده است:

جدول (۱) متغیرهای پژوهش

پرسش‌نامه	نوع متغیرها	گویه‌ها	متغیرهای پژوهش
طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت	وابسته	۸-۱۳	پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAATs)
	مستقل	۱۴-۱۷	پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار
		۱۸-۲۰	فشار رقابتی
		۲۱-۲۴	میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری
		۲۵-۲۷	صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان شرکت
	مستقل/ تعديل گر	۲۸-۳۲	تعهد مدیریت ارشد
		۷	اندازه‌ی مؤسسات
	کنترل	۳۳-۳۶	سازگاری
		۳۷-۳۹	قابل مشاهده
		۴۰-۴۴	پیچیدگی
		۳۳-۳۶	مزیت نسبی
		۴۸-۵۱	قابلیت آزمایش (سهولت)
	ویژگی‌های محیطی		ویژگی‌های محیطی
			عوامل سازمانی
	ویژگی‌های فناوری		ویژگی‌های فناوری

منبع: سیو و همکاران (۲۰۲۰)

۶- یافته‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌یابی معادلات ساختاری طبق رویکرد دو مرحله‌ای اندرسون و گربینگ (۱۹۸۸) و با استفاده از نرم افزار Smart-PLS نسخه‌ی ۲ استفاده گردید. در رویکرد مزبور نخست با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، روایی مدل‌های اندازه‌گیری بررسی و سپس از طریق تحلیل مسیر، داده‌ها به معادلات ساختاری برازش می‌گردد. در ابتدا به سبب نقض نرمال بودن چند متغیره در مدل‌های اندازه‌گیری خودگردان سازی اجرا می‌شود. خودگردان سازی روشی مبتنی بر باز نمونه‌گیری با جای‌گذاری از نمونه‌ی مورد مطالعه می‌باشد که در صورت نقض مفروض نرمال بودن چند متغیره قابل انجام است (اندرسون، گربینگ، ۱۹۸۸). در ادامه معناداری مدل اندازه‌گیری، روایی و پایایی آن بررسی شده است.

۶-۱- آزمون مدل اندازه‌گیری

در این پژوهش برای آزمودن مدل اندازه‌گیری از آلفای کرونباخ و جهت بررسی پایداری مدل اندازه‌گیری از پایداری مرکب و جهت بررسی آزمون روایی مدل اندازه‌گیری از آزمون روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شده است. نتایج به شرح زیر می‌باشد:

۶-۱-۱- آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش برخی مقادیر بالاتر از ۰,۷ می‌باشد که نشان دهنده وضعیت قابل قبول متغیر می‌باشد. بنابراین می‌توان بیان کرد آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش تأیید می‌شود اما برخی دیگر از متغیرها تعهد مدیریت ارشد و سازگاری دارای آلفای کرونباخ کم‌تر از ۰/۷ می‌باشد که برخی سؤالات این متغیرها اصلاح شد.

۶-۱-۲- پایداری مرکب (p دلونین - گلدشتاین)

پایداری مرکب متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰,۷ می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت برخی متغیرهای پژوهش از وضعیت مناسب و قابل قبولی از نظر پایداری مرکب برخوردار هستند.

۶-۱-۳- روایی همگرا

این شاخص که به اندازه‌گیری میزان تبیین متغیرهای پنهان پژوهش توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر آن (مؤلفه‌ها/سؤالات) می‌پردازد توسط شاخص AVE (متوسط واریانس استخراج شده) مورد سنجش قرار می‌گیرد و حداقل مقدار قابل قبول برای روایی همگرا ۰/۵۰ می‌باشد. با توجه به این که مقادیر بالاتر از ۰,۵ می‌باشد و نشان‌دهنده وضعیت قابل قبول متغیرها می‌باشد، بنابراین می‌توان بیان کرد: روایی همگرا متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می‌باشد.

۶-۲- بارهای عاملی

بارهای عاملی از طریق محاسبه مقدار همبستگی شاخص‌های یک سازه با آن سازه محاسبه می‌شوند که اگر این مقدار برابر و یا بیش‌تر از مقدار ۰/۴ باشد (هالند، ۱۹۹۹) مؤید این مطلب است که واریانس بین سازه و شاخص‌های آن از واریانس خطای اندازه‌گیری آن سازه بیش‌تر بوده و پایداری در مورد آن مدل اندازه‌گیری قابل قبول است. در غیر این صورت باید آن شاخص‌ها (سؤالات پرسش‌نامه) را اصلاح یا از مدل پژوهش حذف نمود (ریوارد و هاف، ۱۹۸۸). با اجرای مدل پژوهش مقادیر بارهای عاملی استخراج گردید که با توجه به نتایج حاصل ارائه شده در جدول زیر، برخی از بارهای عاملی مقادیر قابل قبولی را دارا می‌باشند که نشان از پایداری مناسب مدل از منظر این معیار است. برخی دیگر که مقداری پایین‌تر از ۰/۴ داشتند، سؤالات حذف می‌گردد.

جدول (۲) شاخص‌های برازش مدل

متغیرها	شماره‌ی سوالات	بار عاملی	روایی همگرا (AVE)	پایایی مرکب (CR)	آلفای کرونباخ
اندازه‌ی مؤسسات	۷	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰
انواع ابزارهای حسابرسی به کمک رایانه	۸	۰.۷۷۴	۰.۴۰۸	۰.۶۲۵	۰.۷۰۸
	۹	۰.۴۵۲			
	۱۰	۰.۷۷۶			
	۱۱	۰.۶۶۵			
	۱۲	۰.۶۸۴			
	۱۳	۰.۳۶۳			
پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری مشتری	۱۴	۰.۸۹۷	۰.۵۷۹	۰.۸۴۲	۰.۸۵۶
	۱۵	۰.۵۶۶			
	۱۶	۰.۶۵			
	۱۷	۰.۸۷۷			
فشار رقابتی	۱۸	۰.۸۶۱	۰.۷۸۹	۰.۹۱۸	۰.۸۸
	۱۹	۰.۸۸۹			
	۲۰	۰.۹۱۴			
میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای	۲۱	۰.۲۳۶	۰.۳۲۶	۰.۴۸	۰.۷۸۷
	۲۲	۰.۷۰۱			
	۲۳	۰.۸۱۹			
	۲۴	۰.۲۹۴			
تعهد مدیریت ارشد	۲۵	۰.۲۰۲	۰.۳۱۹	۰.۷۶۷	۰.۵۷۱
	۲۶	۰.۳۰۷			
	۲۷	۰.۸۹۵			
توانایی استفاده از فناوری اطلاعات	۲۸	۰.۸۴۱	۰.۷۰۳	۰.۹۲	۰.۸۹۷
	۲۹	۰.۹۱۴			
	۳۰	۰.۹۶۱			
	۳۱	۰.۵۶۸			
	۳۲	۰.۷۳۸			
مزیت نسبی	۳۳	۰.۰۳۱	۰.۴۱۹	۰.۶۸۴	۰.۷۴۵
	۳۴	۰.۷۲۱			
	۳۵	۰.۵۹۹			
	۳۶	۰.۸۹۳			
سازگاری	۳۷	۰.۱۴۱	۰.۴۴۲	۰.۶۳۵	۰.۷۷۵
	۳۸	۰.۱۳۷			
	۳۹	۰.۹۹۳			
پیچیدگی	۴۰	۰.۸۹۳	۰.۵۵۹	۰.۶۳	۰.۸۳۷
	۴۱	۰.۵۹۷			
	۴۲	۰.۶۹۶			
	۴۳	۰.۳۵۲			
	۴۴	۰.۴۲			
مشاهده	۴۵	۰.۲۷۹	۰.۵۷۳	۰.۶۴۷	۰.۷۲۸
	۴۶	۰.۹۰۵			
	۴۷	۰.۹۰۶			

۰.۹۱۹	۰.۹۳۴	۰.۷۸	۰.۹۲۷	۴۸	قابلیت سهولت
			۰.۸۷۲	۴۹	
			۰.۹۱۶	۵۰	
			۰.۳۱۳	۵۱	

منبع: یافته‌های پژوهش

۳-۶- روایی واگرا (تشخیصی)

این شاخص توانایی یک مدل را در میزان افتراق مشاهده‌پذیرهای متغیر پنهان آن مدل با سایر مشاهده‌پذیرهای موجود در مدل می‌سنجد. جهت سنجش روایی واگرا از شاخص بار مقطعی (Cross Loading) استفاده می‌شود. با توجه به سطح معناداری برای روابط بین متغیرهای پژوهش مشاهده می‌شود که تمامی روابط بین متغیرها معنادار می‌باشد. روایی همگرا به این معنا است که مجموعه‌ی معرف‌ها، سازه‌ی اصلی را تبیین می‌کنند. برای اطمینان از اعتبار افتراقی، AVE هر متغیر مکنون باید بیش‌تر از توان دوم همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای مکنون باشد. در نتیجه هر متغیر مکنون پراکندگی بیش‌تری را با بلوکی از معرف‌هایش تقسیم می‌کند تا با معرف‌های سایر متغیرهای مکنون یا جذر AVE برای هر متغیر مکنون بیش‌تر از همبستگی آن متغیر با سایر متغیرهای مکنون موجود در مدل باشد.

جدول (۳) روایی واگرا بر اساس بار مقطعی

متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲
پذیرش	۰.۶۳۹											
پیچیدگی سیستم اطلاعاتی مشتری	۰.۳۵۹	۰.۷۶۱										
فشار رقابتی	۰.۰۶	۰.۶۲۴	۰.۸۸۸									
میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای	۰.۳۹۳	۰.۲۹	۰.۵۲۳	۰.۵۷								
اندازه‌ی مؤسسات	-۰.۲	-۰.۰۴۴	۰.۰۱۳	۰.۰۱۸	۱.۰۰۰							
تعهد مدیریت ارشد	۰.۵۳۴	۰.۴۱۶	۰.۲۷	۰.۶۸۷	-۰.۱۶۱	۰.۵۶۵						
توانایی استفاده از فناوری اطلاعات	۰.۷۰۸	۰.۳۳۹	۰.۰۱۴	۰.۲۳۷	۰.۲۹۱	۰.۶۶۴	۰.۸۳۸					
مزیت نسبی	۰.۲۷	۰.۱۷۱	۰.۲۰۸	۰.۱۶۹	-۰.۰۳۳	۰.۰۹۱	۰.۱۶	۰.۶۴۷				
سازگاری	-۰.۰۱	-۰.۰۲۸	۰.۳۰۶	۰.۱۵۴	۰.۲۶۱	۰.۱۴	-۰.۰۵	۰.۲۷۸	۰.۶۶۵			
پیچیدگی	۰.۲۵۶	۰.۲۶	۰.۵۶۷	۰.۶۲۴	-۰.۰۱	۰.۴۳۳	۰.۱۷۵	۰.۱۴۴	۰.۲۹۲	۰.۷۴۸		
مشاهده	۰.۰۷	۰.۳۹	۰.۴۷۱	۰.۴۲۳	-۰.۰۹۳	۰.۲۷	۰.۱۷۷	۰.۱۰۲	۰.۱۷	۰.۴۰۲	۰.۷۵۷	
قابلیت سهولت	۰.۱۴۳	۰.۲	۰.۱۵۵	۰.۱۷۸	۰.۰۹۸	۰.۲۵۲	۰.۱۷	۰.۳۳۷	۰.۰۱	۰.۰۱	۰.۴۵۶	۰.۸۸۳

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج اجرای مدل پژوهش حاضر در جدول ۴ نشان داده می‌شود:

جدول (۴) بررسی فرضیه‌ها در مدل پژوهش

روابط مفاهیم با شاخص‌ها در مدل	شدت تأثیر	مقدار T	سطح معناداری	نتیجه
فرضیه‌ی اول: پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار، تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.	۰.۷۶۴	۳.۱۳۴	$P < ۰.۰۵$	تأیید فرضیه
فرضیه‌ی دوم: فشار رقابتی تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.	-۰.۳۸۳	۲.۴۵۴	$P < ۰.۰۵$	تأیید فرضیه از نظر آماری
فرضیه‌ی سوم: میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.	۰.۳۵۲	۱.۶۳۸	$P > ۰.۰۵$	رد فرضیه
فرضیه‌ی چهارم: اندازه‌ی مؤسسه تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد.	-۰.۸۱۶	۲.۸۲۸	$P < ۰.۰۵$	تأیید فرضیه از نظر آماری
فرضیه‌ی پنجم: اندازه‌ی مؤسسه رابطه‌ی بین پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار و پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه را تعدیل می‌کند.	-۰.۵۶۸	۱.۵۹۶	$P > ۰.۰۵$	رد فرضیه
فرضیه‌ی ششم: صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان شرکت حسابرسی، تأثیر مثبتی در تصویب ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه خواهد داشت.	-۰.۲۵۵	۰.۹۸۹	$P > ۰.۰۵$	رد فرضیه
فرضیه‌ی هفتم: تعهد مدیریت ارشد تأثیر مثبت بر تصویب ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه خواهد گذاشت.	۰.۵۶۲	۴.۴۹۴	$P < ۰.۰۱$	تأیید فرضیه

شدت تأثیر، میزان شدت ارتباط بین متغیرهای مورد بررسی را نشان می‌دهد و طیف این ضریب بین ۰ تا ۱ می‌باشد. هر چه این میزان به ۱ نزدیک‌تر باشد، نشان‌دهنده قوی‌تر بودن روابط بین متغیرهای مورد بررسی می‌باشد. مقادیر T که حاصل تقسیم شدت تأثیر بر خطای استاندارد است نشان‌دهنده معناداری رابطه‌ی بین متغیرهای مورد بررسی است. مقادیر T بین ۱/۹۶- و ۱/۹۶ نشان دهنده‌ی عدم وجود اثر معناداری میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر T بین ۱/۹۶ و ۲/۵۷۶ نشان دهنده‌ی اثر معناداری با بیش از ۹۵٪ اطمینان میان بین متغیرهای مورد بررسی است. مقادیر T مساوی و بزرگ‌تر از ۲/۵۷۶ نشان دهنده‌ی اثر معناداری با بیش از ۹۹٪ اطمینان میان بین متغیرهای مورد بررسی است.

۴-۶- آزمون مدل ساختاری

۴-۶-۱- اعداد معناداری t

مقادیر بالای ۱/۹۶ نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد است که مقادیر آن در جدول ۴ نشان داده شده است.

۴-۶-۲- معیار R2

این معیار برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد. با توجه به این که مقدار R2 متغیر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (۰/۷۰۸) در حد تقریباً بالایی می‌باشد، می‌توان گفت: برازش ساختاری مدل به وسیله‌ی R2 در حد بالا می‌باشد.

۴-۶-۳- معیار Q2

این معیار توسط استون و گایزر (۱۹۷۵) معرفی شد و قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. یعنی: مدل‌هایی که دارای برازش بخش ساختاری قابل قبول هستند باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. مقادیر ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۲۵ به ترتیب نشان از قابلیت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی دارند. با توجه به این که مقدار Q2 برای تمامی متغیرهای وابسته بالاتر از ۰/۲۳۹۵ هستند، می‌توان گفت: مدل ساختاری از قدرت پیش‌بینی بالایی برخوردار است و در حد قابل قبول می‌باشد.

۵-۶- ارزیابی برازش کلی مدل

۵-۶-۱- معیار GOF

این معیار مربوط به بخش کلی مدل‌های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. مقادیر ۰/۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۵ به ترتیب حاکی از برازش کلی ضعیف، متوسط و قوی می‌باشد. مقدار GOF در مدل پژوهشی حاضر، به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{Communality} * \bar{R}^2} = 0.638$$

با توجه به این که مقدار GOF برابر با ۰/۶۳۸ می‌باشد، می‌توان گفت: سطح برازش کلی مدل در حد عالی و قابل قبول می‌باشد.

۷- نتیجه‌گیری

بیش‌تر پژوهش‌های پیرامون پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه در کشورهای توسعه‌یافته انجام شده است و باتوجه‌به شرایط پیش‌آمده در جهان و وجود ویروس

کرونا و از طرفی اهمیت بالای پذیرش این ابزارها، تاکنون در کشورهای در حال توسعه رونق چندانی نیافته است. این مقاله با هدف بررسی عوامل سازمانی و محیطی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه (CAATs) به بررسی خلأ پژوهشی موجود می‌پردازد.

با بررسی آزمون مدل نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که پیچیدگی سیستم اطلاعاتی حسابداری صاحب‌کار به عنوان یکی از متغیرهای عوامل محیطی، تأثیر مثبتی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد که این تأثیر در حدود ۸۰ درصد می‌باشد. همچنین فشار رقابتی نیز به عنوان دیگر متغیر عوامل محیطی بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی تأثیر معناداری دارد. همچنین تأثیر فشار رقابتی مثبت می‌باشد. یعنی: در شرایط به وجود آمده بازار رقابتی توانسته است اثر مثبتی بر توسعه‌ی استفاده از ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه داشته باشد.

از عوامل سازمانی اندازه‌ی مؤسسه دارای تأثیر مثبت و معناداری بر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی می‌باشد. همچنین تعهد مدیریت ارشد دیگر عامل سازمانی، تأثیر مثبت و معناداری در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه دارد و این تأثیر در حدود ۵۸ درصد می‌باشد. بررسی سایر فرضیه‌های پژوهش نشان داد که میزان پشتیبانی نهادهای حرفه‌ای حسابداری، اندازه‌ی مؤسسه (تعدیل‌گر) و صلاحیت فناوری اطلاعات کارمندان شرکت حسابرسی در پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه از لحاظ آماری تأثیرگذار نمی‌باشد. در نتیجه عوامل محیطی به عنوان یکی از عناصر چهارچوب محیط، سازمان و تکنولوژی (TOE) نشان می‌دهد که به وسیله‌ی افزایش رقابت بین مؤسسات، همچنین تدوین رهنمودهای مرتبط با ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه توسط نهادهای حرفه‌ای حسابداری و قبول صاحب‌کاران با سیستم اطلاعاتی پیچیده توسط مؤسسات حسابرسی احتمال پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه افزایش می‌یابد. همچنین عوامل سازمانی به عنوان دیگر عنصر چهارچوب TOE نشان می‌دهد که با بزرگ‌تر شدن مؤسسات حسابرسی، استخدام حسابرسان (کارمندان) با توانایی بالای استفاده از فناوری اطلاعات و تمایل پیدا کردن مدیران ارشد به پذیرش تکنولوژی مرتبط با حسابرسی، مسیر پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه هموارتر می‌گردد.

نتایج حاصل از این پژوهش با پژوهش‌های کورتیس و پاین (۲۰۰۸؛ ۲۰۱۴)، هوانگ و همکاران (۲۰۰۸)، ژانورن و همکاران (۲۰۰۸)، مهزان و لیمر (۲۰۰۹)، احمی و کنت (۲۰۱۳)، اکسلسن و همکاران (۲۰۱۷)، سیو و همکاران (۲۰۲۰) و عدالت (۱۳۹۵) همسو می‌باشد.

با توجه به اهمیت عوامل سازمانی و محیطی انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند در راستای تصویب و پذیرش ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی به کمک رایانه در مؤسسات حسابرسی از طریق هماهنگ‌سازی و متناسب کردن عوامل سازمانی از جمله افزایش توانایی استفاده از فناوری اطلاعات کارکنان و تغییر دیدگاه مدیریت ارشد و همچنین بهبود و سازگاری عوامل محیطی به عنوان مثال: ایجاد فشار رقابتی مناسب توسط نهادهای ناظر یاری رساند و همچنین

دیدگاه جدیدی را در پژوهش‌های آتی ایجاد کند. پیشنهاد می‌شود از نتایج این پژوهش جهت عملیاتی کردن ابزارها و تکنیک‌های حسابرسی باتکیه بر موارد مؤثر در محیط کاری ایران استفاده شود.

منابع

اسدی، مرتضی، ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۹۰). ارزیابی ریسک و حسابرسی مبتنی بر ریسک، بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی، ۱۱، ۱۳۵-۱۳۸.

عدالت، احمد. (۱۳۹۵). حسابرسی به کمک نرم افزار، رویکرد ای سی ال: قسمت دوم، روش‌ها و ابزار حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر، حسابر، ۴(۸۳)، ۷۸-۸۴.

فرقان دوست حقیقی، کامبیز، مجید عبدالمهدی. (۱۳۸۸). بررسی موانع استفاده از منطق فازی در حسابرسی ایران، دانش و پژوهش‌های حسابداری، ۵(۱۹)، ۴-۹.

فرقان دوست حقیقی، کامبیز. (۱۳۷۳). نظری به دو اصل پیشنهادی تازه در حسابداری، حسابداری، ۷ و ۸.

محمدی نوره، شاکر، رحیمیان، نظام‌الدین، احمدی دهرشید، جمیل. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی در ایران، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۱۵۰-۱۷۶.

Ahmi, A., & Kent, S. (2013). The utilization of generalized audit software (GAS) by external auditors. *Managerial Audit Journal*. 28 (2), 88-113.

Albrecht, W.S. & Sack, R.J. (2000). *Accounting Education: Charting the Course through a Perilous Future*. Accounting Education Series. Sarasota, FL: American Accounting Association.

Anderson, J. C., & Gerbing, D. W. (1988). Structural equation modeling in practice: A review and recommended two-step approach. *Psychological Bulletin*. 103(3). 411-23.

Asadi, M., & Nazemi Ardakani, M. (2011). Risk assessment and risk-based auditing. *Economic Journal - Monthly review of economic issues and policies*. 11, 135-138 [In Persian].

Axelsen, M., Green, P., & Ridley, G. (2017). Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 24, 15-31.

Bradford, M., & Florin, J. (2003). Examining the role of innovation diffusion factors on the implementation success of enterprise resource planning systems. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 4(3), 205-225.

Braun, R.L., & Davis, H.E. (2003). Computer-assisted audit tools and techniques: analysis and perspectives *Managerial Audit Journal*. 18(9), 725-731.

Brynjolfsson, E., & McAfee, A. (2014). *The Second Machine Age*. New York & London: W. W. Norton & Company.

Curtis, M.B., & Payne, E.A. (2008). An examination of contextual factors and individual characteristics affecting technology implementation decisions in auditing. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 9(2), 104-121.

Curtis, M.B., & Payne, E.A. (2014). Modeling voluntary CAAT utilization decisions in auditing. *Managerial Audit Journal*. 29 (4), 304-326.

Edalat, A. (2016). Software-assisted auditing; ECL Approach - Part II; Computer-based auditing methods and tools. *Hesabrar Analytical, Information and Research Quarterly*. 4(83), 78–84 [In Persian].

Farghandust Haghighi, K. (1994). A Theory of Two New Proposed Principles in Accounting. *Hesabdar Journal*. No. 7 and 8, July [In Persian].

Farghandust Haghighi, K., & Abdollahi, M. (2009). Investigating the barriers to the use of fuzzy logic in Iranian auditing. *Journal of Accounting Knowledge and Research*. 5(19), 4-9 [In Persian].

Francis, J.R., & Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *Account. Rev.* 84 (5), 1521–1552.

Gul, F.A., Fung, S.Y.K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *J. Account. Econ.* 47 (3), 265–287.

Hall, J.A. (2011). *Information Technology Auditing*. 3rd ed. Cengage Learning, USA.

Huang, S.-M., Hung, Y.-C., T& sao, H.-H. (2008). Examining the determinants of computer-assisted audit techniques acceptance from internal auditors' viewpoints. *International Journal of Services and Standards*. 4 (4), 377–392.

Hulland, J. (1999). 'Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: A review of four recent studies. *Strategic Management Journal*, 20(2), 195–204.

Isabel Pedrosa., & Carlos J. Cošta. (2012). Computer Assisted Audit Tools and Techniques in Real World: CAATT's Applications and Approaches in Context. *International Journal of Computer Information Systems and Industrial Management Applications*. 4(2012), 161-168.

Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, D.J. (2008). An examination of audit information technology use and perceived importance. *Account. Horiz.* 22 (1), 1–21.

Karajovic, M., Kim, H., & Laskowski, M. (2019). Thinking Outside the Block: Projected Phases of Blockchain Integration in the Accounting Industry. *Australian Accounting Review*. 29(2), 319-330.

Katamba, A.B., Voon, A.Y.S., Min, H.S., & Seow, H.V. (2017). The impact of information systems on financial audit: an over view of external auditors' preparedness to tackle clients automated environment. *Adv. Sci. Lett.* 23(11), 10692–10695.

Loebbecke, C., & Picot, A. (2015). Reflections of societal and business model transformation arising from digitalization and big data analytics: A research agenda. *The Journal of Strategic Information Systems*. 24(3), 149–157.

Lowe, D.J., Bierstaker, J.L., Janvrin, D.J., & Jenkins, J.G. (2017). Information technology in an audit context: have the big 4 lost their advantage? *J. Inf. Syst.* 32(1), 87–107.

Mahzan, N., & Lymer, A. (2009). Examining Adoption of Computer Assisted Audit Tools and Techniques (CAATTs) by Internal Auditors: Cases of UK Internal Auditors. In *Proceedings of 12th International Business Information Management Association (IBIMA) Conference* (pp. 1–46). Kuala Lumpur, Malaysia.

Martins, M. D. R. F. D. O., & Oliveira, T. A. G. F. D. (2009). Determinants of e-Commerce Adoption by Small Firms in Portugal. In D. Remenyi, J. Ljungberg, & K. Grunden (Eds.), *3rd European Conference on Information Management and Evaluation* (pp. 328-338). Academic Conferences.

Mohammady Navareh, S., Rahimian, N., Ahmadi Dehrashid, J. (2021). Investigating the Impact of Digitalization on Independent Auditors and Auditing firms in Iran. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 150-176[In Persian].

- Morgan, N. A. (1988). Successful Growth by Acquisition. *Journal of General Management*, 14(2), 5–18.
- Rivard, S., & Huff, S. L. (1988). Factors of success for end-user computing. *Communications of the ACM*, 31(5), 552- 561.
- Rogers, E.M. (2003). *Diffusion of Innovations*. 5th ed. Free Press, New York.
- Siew, E.-G., Rosli, K., & Yeow, P. H. (2020). Organizational and environmental influences in the adoption of computer-assisted audit tools and techniques (CAATTs) by audit firms in Malaysia. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36, 100445.
- Siriginidi, S.R. (2000). Enterprise resource planning in reengineering business. *Bus. Process. Manag. J.* 6 (5), 376–391.
- Stone, M., & Geisser, F. (1975). Cross validatory choice and assessment of statistical predictions. *Journal of the Royal Statistical Society*. 36(2), 111-147.
- Tornatzky, L.G., & Fleischer, M. (1990). *The Processes of Technological Innovation*. Lexington Books, Lexington MA.
- Venkatesh, V., & Bala, H. (2012). Adoption and impacts of inter organizational business process standards: role of partnering synergy. *Inf. Syst. Res.* 1–27.
- Victor Tiberius., & Stefanie Hirth. (2019). Impacts of Digitization on Auditing: A Delphi Study for Germany. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 37(2019).
- Widuri, R., O'Connell, B., & Yapa, P.W. (2016). Adopting generalized audit software: an Indonesian perspective. *Manag. Audit. J.* 31(8/9), 821–847.
- Zhu, K., Kraemer, K., & Xu, S. (2003). Electronic business adoption by European firms: a cross-country assessment of the facilitators and inhibitors. *Eur. J. Inf. Syst.* 12(4), 251–26



COPYRIGHTS

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