



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال دوم | شماره هفتم | تابستان 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 هفتم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
سید یوسف	احدی سرکانی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه
محسن	دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)
فاطمه	صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
آزیتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
محمد رضا	پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس
حمیدرضا	وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
زهره	حاجیها	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق
ساسان	مهرانی	دانشیار	دانشگاه تهران
محمد	حسینی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال
فرزانه	حیدریپور	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
علی اکبر	عرب مازار	استاد	دانشگاه شهید بهشتی
آزیتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز
فرزین	رضایی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد قزوین
محمد رضا	مهربان پور	استادیار	دانشگاه تهران

نقش تعدیل کننده زنان کمیته حسابرسی
در بررسی تأثیر تخصص اعضای کمیته بر مدیریت سود
فرشته فیض آبادی

۸

عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
روح اله زارع، رضا غلامی جمکرانی

۳۴

تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت
سید حسین سجادی، وحید منتی، فرامرز وطن خواه

۵۰

تبیین تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی دادگاهی و به کارگیری آن در تشخیص ورشکستگی
محمدحسین قائمی، منیره شاهسونند، ابوالفضل محبی

۸۰

تبیین نقش توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی بر اظهارنظر حسابرس
در مورد تداوم فعالیت

علیرضا مهرآذین، فاطمه یاری، رضا یاریفرد، ابوالقاسم مسیح آبادی

۱۰۶

محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی
عارف فروغی، علیرضا رحیمی، فاطمه شهاب الدینی

۱۳۶

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 moderating role of women in the audit committee and effectiveness of expertise Committee Members to Earnings management

fereshteh feizabadi¹

Received: 2021/05/06

Approved: 2022/02/18

Research Paper

Abstract

The Target of This study is Investigating Effectiveness of Gender and Financial specialization To Earnings management in Tehran Stock Exchange. It is practical in terms of purpose and By gathering evidence From organizational citation in the form of expoſt factor and Solidarity. Statistical Society is Accepted companiesin Tehran Stock Exchange by 144 companies from 2016-2021. The findings showed that Gender in Audit Committee have not significant relationship with Earnings managemen but Expertise Committee Members have significant relationship with Earnings managemen. Concolusion show that women with Expertise have significant relationship on Earnings managemen.The Results of the Research Indicate that Gender and Expertise Committee Members in Audit Committee Influence to Earnings management.

Key words: Audit Finance Committee, Auditing expertise, Gender of Committee Members, Earnings management



10.22034/JPAR.2022.548963.1076

1. Assistant Professor of Accounting, pardis Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

feizabadi_ff@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

نقش تعدیل کننده زنان کمیته حسابر سی در بررسی تأثیر تخصص اعضای کمیته بر مدیریت سود

فرشته فیض آبادی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۰۸

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر جنسیت و تخصص مالی کمیته حسابر سی بر مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس ایران انجام گرفته است. این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و با گردآوری شواهد از اسناد سازمانی به صورت همبستگی و پس رویدادی بررسی شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است که تعداد ۱۴۴ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شده است. محدوده زمانی پژوهش از سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ است. برای تصمیم‌گیری در مورد فرضیه‌های پژوهش دو مدل رگرسیون ترکیبی بررسی و سه فرضیه آزمون شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که جنسیت اعضای کمیته حسابر سی بر مدیریت سود تأثیر معناداری ندارد. تخصص مالی کمیته حسابر سی و همچنین تعامل جنسیت اعضای کمیته حسابر سی و تخصص مالی کمیته حسابر سی بر مدیریت سود تأثیر معکوس و معناداری دارند. بنابراین به طور کلی جنسیت اعضای کمیته حسابر سی و تخصص مالی کمیته حسابر سی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بر مدیریت سود تأثیر معناداری دارند. لذا تعامل دو متغیر جنسیت و تخصص مالی بر مدیریت سود تأثیرگذار است. در واقع افزایش زنان کمیته حسابر سی و تخصص مالی آن‌ها توأماً منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابر سی، مدیریت سود، جنسیت اعضای کمیته حسابر سی و تخصص مالی در کمیته

حسابر سی

۱- مقدمه

بازارهای پول، سرمایه، کالا و کار، چهار رکن اساسی اقتصاد کلان محسوب می‌شوند. بازارهای پول و سرمایه بخش مالی، و بازارهای کالا و کار بخش واقعی اقتصاد را تشکیل می‌دهند. بازارهای پول و سرمایه واسطه وجوه بین پس‌اندازکنندگان و وام‌گیرندگان یا سرمایه‌گذاران است. بنابراین در بخش مالی اقتصاد هزینه تأمین وجوه سرمایه‌گذاری تعیین می‌شود. بازار سرمایه، نقش هدایت و تخصیص منابع اقتصادی را برعهده دارد. در این بازار منابع مالی میان مدت و بلند مدت بین عوامل اقتصادی مبادله می‌شود. ازجمله مهم‌ترین نهادهای فعال در بازار سرمایه بورس اوراق بهادار است که کارکردهای آن موجب اهمیت در اقتصاد کشورها است (انتظاریان، ۱۳۹۲). ایجاد یک بازار سرمایه قوی و کارآمد تشکیل‌دهنده زیرساخت اساسی تأمین مالی بلندمدت هر کشور است که رسمی بودن، شفافیت و برخورداری از پشتوانه محکم قانونی از مهم‌ترین ویژگی‌های آن است. رونق بازار بورس، بازتاب اقتصاد در حال پیشرفت است که در بلندمدت ارتباط مثبت و دو طرفه‌ای میان رشد اقتصادی و شاخص‌های توسعه بازار بورس به وجود می‌آورد. یکی از مهم‌ترین اهداف هر فرد در سرمایه‌گذاری، کسب درآمد و سود است. سرمایه‌گذاری در بورس اگر به‌صورت صحیح و آگاهانه باشد، می‌تواند از طریق دریافت سود نقدی و افزایش قیمت سهام کسب درآمد کند. ازجمله مزایای سرمایه‌گذاری در بورس، امنیت در سرمایه‌گذاری است. علت اهمیت بالای بورس در اقتصاد کشورها، تصویب و اجرای قوانین و مقررات متعدد در زمینه بورس و حمایت از سرمایه‌گذاران این بازار در همه جای دنیا است. پیش‌بینی سود حسابداری و تغییرات آن یک رویداد اقتصادی است که از دیرباز علاقه سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران مالی، پژوهشگران و اعتباردهندگان را به خود جلب کرده است (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵). در دهه‌های اخیر قدرت بازارهای سرمایه از یک‌سو، و افزایش اطلاعات مدیران از روش‌ها و دستورالعمل‌های حسابداری از سوی دیگر باعث ایجاد پدیده‌ای نوظهور به نام مدیریت سود شده است (لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۶). مطالعه مدیریت سود و در شرکت‌های ایرانی از چند بعد حائز اهمیت است، در ابتدا از آن‌جا که ایران جز بازارهای نوظهور است، صورت‌های مالی و اطلاعات استخراج شده از آن‌ها در این شرکت‌ها از شفافیت لازم برخوردار نیست، بازار سرمایه ناکارآمد است، هزینه معاملات در این بازار بسیار بالاست و گزارش‌های مالی، مخصوصاً اطلاعاتی مثل سود مهم‌ترین اطلاعات مورد استفاده برای تصمیم‌گیری‌های افراد ذی‌نفع مختلف در کشور است (مهام و همکاران، ۱۳۹۴).

کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه‌ی حسابرسی و بازار سرمایه است. از دیدگاه تئوری نمایندگی، حضور مدیران غیرموظف مستقل در هیئت‌مدیره شرکت‌ها و عملکرد نظارتی آن‌ها به‌عنوان افرادی مستقل به کاهش تضاد منافع موجود میان سهامداران و مدیران شرکت در جلسات هیئت‌مدیره، کمک شایان توجهی می‌کند. کمیته حسابرسی متشکل از هیئت مدیران است که برخی از مسئولیت‌های هیئت را به عهده می‌گیرند. مسئولیت‌های کمیته حسابرسی عبارتند از: نظارت بر گزارشگری مالی و تضمین صحت گزارشگری مالی، نظارت بر کنترل‌های داخلی و فرایند حسابرسی، نظارت بر فعالیت‌های حسابرس و انتخاب حسابرس مستقل است (ثقفی و همکاران، ۱۳۹۵).

یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی که بین حسابرسان باکیفیت بالا و هم‌تایان خود باکیفیت پایین تفاوت ایجاد می‌کند میزان تخصص شرکت حسابرسی در صنعت مورد نظر است (حبیب و بویان، ۲۰۱۱). شرکت‌ها در حضور متخصص حسابداری در کمیته حسابرسی، راهنمای سود مدیریت دقیق‌تری منتشر می‌کنند. یافته لین و هوانگ ارتباط منفی بین تخصص حسابداری در کمیته حسابرسی و مدیریت سود رو به بالا را نشان داده است که نشان می‌دهد نظارت یک متخصص حسابداری، به کاهش مدیریت سود منجر می‌شود (کر می و همکاران، ۱۳۹۷).

براساس تئوری‌های جنسیتی، وجود زنان در برخی مشاغل موجب ایجاد، رشد و تحولات اقتصادی فراوانی شده است. علاوه بر این در مقایسه با هیئت‌هایی که تمام مدیران آن مرد هستند زن‌ها می‌توانند دیدگاه‌های مختلفی را در هیئت‌مدیره مطرح کنند و تصمیمات آگاهانه‌تری را بگیرند و منجر به افزایش شفافیت در سطح هیئت‌مدیره شوند. با تکیه بر این منطق، گرینبرگ و مولیک^۱ (۲۰۱۷) اصطلاح «انتخاب فعالانه» را ترجیح می‌دهند تا استدلال کنند که تناسب بین فردی احتمالاً برای رهبران زن برجسته‌تر از رهبران مرد است. زنان سبک‌های تصمیم‌گیری متفاوت و دیدگاه‌های مختلفی را دارند و اطلاعات مختلف و بیشتری را در مقایسه با مردها نیاز دارند و می‌توانند ژرفای بحث‌های هیئت‌مدیره را با به چالش کشیدن فعالیت‌ها و سیاست‌های سنتی ارتقا دهند (سریندی و همکاران، ۲۰۱۱). شکی نیست که میزان و مشارکت زنان در حال افزایش است. در عین حال، رسانه‌های عمومی به رهبران زن نیز توجه بیشتری می‌کنند. آیا مشارکت مدیران زن در هیئت‌مدیره روی کیفیت سود تأثیر دارد؟ آیا افزایش سهم مدیران زن بر مدیریت سود شرکت تأثیر می‌گذارد و از این طریق روی محتوای اطلاعات قیمت سهام شرکت تأثیرگذار است (گاوا^۲، ۲۰۱۸).

با استناد به شواهد مختلف در ادبیات و پیشینه نظری، به نظر می‌رسد که جنسیت و تخصص در کمیته‌های حسابرسی بر مدیریت سود تأثیر داشته باشد. با توجه به موارد مطرح شده سؤال پژوهش این است که حضور زنان در کمیته حسابرسی چه نقشی در رابطه بین تخصص مالی در کمیته حسابرسی و مدیریت سود در شرکت ایفا می‌کند.

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

با توجه به این‌که پژوهش‌های پیشین به بررسی کمیته‌های حسابرسی از ابعاد مختلفی به بررسی موضوع پرداخته‌اند. پژوهش حاضر با بررسی تأثیر عوامل جنسیت و تخصص مالی در کمیته حسابرسی و تعامل آن‌ها بر مدیریت سود در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران پرداخته است که بررسی توأماً هر دو متغیر بر مدیریت سود انجام نشده است. در این بخش به ادبیات و پیشینه پژوهش پرداخته شده است.

۲-۱- ادبیات پژوهش

با توجه به اهداف و متغیرهای پژوهش، مباحث مرتبط با ادبیات پژوهش در حول سه مفهوم

اصلی مدیریت سود، تخصص مالی در کمیته حسابرسی و جنسیت در کمیته حسابرسی است. مدیریت سود: هر یک از شرکت‌ها اهداف مشخصی را در فعالیت‌های تجاری خود تعیین می‌کنند، که آن‌ها سعی می‌کنند در طول فعالیت خود به آن‌ها دست یابند. یکی از این اهداف سودآوری است. سود مهم‌ترین مورد در صورت‌های مالی است. صورت‌های مالی هسته اصلی اطلاعات را نشان می‌دهد که نه تنها توسط نهادهای داخلی بلکه خارجی نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد. نقش آن‌ها ارائه دیدگاه واقعی و منصفانه از وضعیت مالی و عملکرد یک تجارت خاص است. بسترهای سودآور، مزایای اقتصادی بسیاری به همراه دارند (پاسکو^۳). اما در عمل ممکن است فرصت‌هایی برای تأثیرگذاری بر اطلاعات حسابداری با استفاده از روش‌ها و تکنیک‌های مختلف وجود داشته باشد و در نتیجه صورت‌های مالی عملکرد خود را از دست داده و داده‌های حسابداری را نادرست نشان می‌دهد و سود را دستکاری می‌کند. با تصمیم‌گیری‌های مالی، مدیران از گزینه‌های احتمالی که سود مورد انتظار برای مشاغل را به حداکثر برساند، انتخاب می‌کنند (والاسکو و همکاران^۴، ۲۰۱۹).

پدیده مدیریت سود همچنین با دستکاری سود نیز سروکار دارد. مدیریت سود موضوعی فزاینده است و بنابراین درک هرچه بیشتر مصرف‌کنندگان داخلی و خارجی صورت‌های مالی ضروری است تا اهمیت مدیریت سود را درک کنند. کارشناسان این حوزه نظرات متفاوتی در مورد مدیریت سود دارند. برخی از آن‌ها این پدیده را یک روش قانونی برای مدیریت می‌دانند، درحالی که برخی دیگر آن را دستکاری غیرقانونی سود می‌دانند. به همین دلیل، بسیاری از مطالعات علمی یا روش‌ها و تکنیک‌های حرفه‌ای توسعه یافته‌اند که مبتنی بر اندازه‌گیری و تشخیص مدیریت سود است. تعداد زیادی مدل برای سنجش و تشخیص مدیریت سود وجود دارد که ماهیت آن تعهدی اختیاری است. مدل‌های مختلف از نظر ماهیت تفاوت‌های زیادی با یکدیگر ندارند، زیرا بین تعهدی کل و تعهدی اختیاری تفاوت قائل نمی‌شوند و بعضی از مدل‌ها نیز به نوبه خود بین تعهدی اختیاری و غیر اختیاری تفاوت قائل می‌شوند. ظن هر مدل با توجه به توسعه بازار سرمایه، شرایط اقتصادی و مالی و ریسک‌های احتمالی مالی در شرایط خاص کشور شکل می‌گیرد. به همین دلیل است که مدل‌ها در هر اقتصادی قابل استفاده نیستند (والاسکو و همکاران^۵، ۲۰۱۹).

مدیریت سود یک پدیده پیچیده و چند وجهی است که بدون در نظر گرفتن حوزه تجارت یا اندازه آن‌ها در مشاغل رخ می‌دهد. ادبیات حاوی تعاریفی از مدیریت سود است که شامل مدیریت سود سفید، سیاه و خاکستری است. این می‌تواند مطلوب، نامطلوب و خنثی باشد. مدیریت سود مطلوب منعکس‌کننده ارزش بلند مدت، مدیریت سود نامطلوب به دنبال پنهان کردن ارزش کوتاه مدت یا بلند مدت است و مدیریت سود بی‌طرف منعکس‌کننده عملکرد واقعی کوتاه مدت است. مدیریت سود به عنوان جمع تصمیمات مدیریتی است که منجر به گزارش واقعی سود کوتاه مدت نمی‌شود (استراکوا^۶، ۲۰۲).

دو شکل از مدیریت سود وجود دارد. اولین روشی که مدیران برای دستکاری درآمدهای خود استفاده می‌کنند از طریق مدیریت درآمد واقعی است، یعنی از طریق مدیریت سود اقتصادی که

مدیران هنگام تصمیم‌گیری در مورد فعالیت‌های عملیاتی یک بنگاه اقتصادی اعمال می‌کنند (جاکوب و همکاران^۷، ۲۰۱۵). مدیرانی آگاه هستند که با استفاده از تاکتیک‌های مدیریت سود اقتصادی، برای رسیدن به نسبت‌های کوتاه مدت موردنیاز، مجبورند برخی از ضررهای جریان نقدی آینده را بپذیرند (فوگاراسی و همکاران^۸، ۲۰۱۸). تشخیص سودآوری اقتصادی دشوارتر است زیرا این امر مستلزم سرمایه‌گذاری و استراتژی‌های تصمیم‌گیری عملیاتی است که در نهایت بر جریان نقدی شرکت تأثیر می‌گذارد. شکل دوم مدیریت سود، مدیریت درآمد مبتنی بر تعهدی و در ترجمه به معنای مدیریت سود حسابداری است. مدیریت سود حسابداری بر اساس تعهدی است که به‌منظور دستیابی به عملکرد واقعی مشاغل با ضبط درآمد و هزینه در دوره‌ای که تحقق یافته است طراحی شده است (کوتاری و همکاران^۹، ۲۰۱۶).

تخصص مالی در کمیته حسابرسی: بخش قابل‌توجهی از پژوهش‌ها و بحث‌های اخیر در حوزه کمیته‌های حسابرسی، بر لزوم تخصص اعضای کمیته در گزارشگری مالی و حسابرسی تأکید می‌کنند. حامیان نظریه نمایندگی معتقدند که حضور اعضای دارای تخصص مالی، توانایی کمیته حسابرسی برای اطمینان از انجام صحیح فعالیت حسابرس، درک اظهارنظرهای حسابرسی و شناخت و رفع اختلافات حسابرس و شرکت را افزایش می‌دهد و نهایتاً از این طریق تأخیر گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد (لاری دشت بیاض و همکاران، ۱۳۹۷).

با توجه به امکان وجود مدیریت سود و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی وجود واحد نظارتی در شرکت‌ها که سبب افزایش اطمینان بخشی نسبت به کیفیت گزارشگری مالی است، ضرورت می‌یابد. کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از کمیته‌های عملیاتی و زیرمجموعه کمیته هیئت‌مدیره، مسئولیت بازبینی و نظارت بر گزارش‌های مالی و افشا را دارد. لذا به نظر می‌رسد اگر اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه و تخصص مالی و حسابداری باشند، میزان اثربخشی کمیته افزایش می‌یابد (تاری وردی و قادری، ۱۳۹۶). پژوهش‌های انجام شده در این زمینه بیانگر این موضوع است که وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی مرتبط است و توجه به مطالب بیان شده در منشور اعضای کمیته حسابرسی برای انجام مؤثر وظایف ذکر شده تخصص فراتر از آشنایی صرف با صورت‌های مالی است (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵).

نظریه‌های جنسیت در تئوری مالی: تفاوت‌های جنسیتی در مشاغل نشان‌دهنده انتخاب متفاوت زن و مرد قبل و بعد از ورود به بازار کار و رفتار متفاوت زنان و مردان در بازار کار است. سیاست به‌طور سنتی بر کاهش تبعیض در بازار کار متمرکز بوده است، اما سیاست‌هایی که تفاوت‌های جنسیتی در تفکیک شغلی، ساعات کار و ویژگی‌های روانشناختی را نیز بر عهده دارند، بسیار مهم هستند. تعداد معدودی از زنان در نردبان شرکت‌ها به بالاترین سکوها می‌رسند. در حال حاضر در اروپا فقط حدود ۱۰٪ اعضای هیئت‌مدیره زن هستند (کوهان^{۱۰}، ۲۰۱۷). بر اساس تئوری جنسیت، زنان سهم درخور توجهی در موفقیت‌های اقتصادی دارند که شامل کارهای باارزشی است و به رفاه و آسایش انسان‌ها کمک می‌کند (رضائی پیتونه‌نوی و محسنی، ۱۳۹۷). تنوع جنسیتی در بین اعضای کمیته حسابرسی، یکی از ویژگی‌های اصلی کمیته حسابرسی در بهبود

سیستم‌های نظام راهبری است. تغییر و تحول سیستم‌های نظام راهبری در برخی از کشورها مانند آمریکا و استرالیا موجب شده است، دولت‌ها و سازمان‌های حرفه‌ای، مبادرت به تصویب قانون یا دستورالعمل‌هایی برای بهبود تنوع جنسیتی در کمیته‌های حسابرسی و دیگر کمیته‌های هیئت‌مدیره نمایند (برناردی و همکاران، ۲۰۰۲).

حضور زنان در کمیته حسابرسی بر اساس تئوری‌های مختلف قابل تبیین و بحث است. تئوری جامعه‌پذیری جنسیت بیان می‌دارد که زنان و مردان در معرض توسعه‌های اخلاقی متفاوت ارزش‌های متفاوتی بروز می‌دهند. چنین ارزش‌هایی به نگرش‌ها و رفتارهای متفاوت در آن‌ها می‌انجامد. از دیدگاه تئوری نمایندگی، حضور زنان نظارت هیئت‌مدیره را بهبود می‌بخشد؛ در نتیجه، نمایندگی زنان در هیئت‌مدیره به افزایش ارزش شرکت منجر می‌شود. نظریه پردازان نمایندگی استدلال می‌کنند که هیئت‌مدیره به انواع مهارت‌ها، اطلاعات و نظارت اجرای مؤثر نیاز دارد و در این زمینه زنان در نظارت هیئت‌مدیره اثری مثبت دارند. بر اساس تئوری نهادی، هیئت‌مدیره‌های با تنوع جنسیتی، مشورت‌های آگاهانه بیشتری را انجام می‌دهند و اغلب موضوعاتی را که در هیئت‌مدیره‌های متشکل از مردان بااهمیت شمرده می‌شود، در هیئت‌مدیره‌های با تنوع جنسیتی مورد توجه قرار می‌گیرد. تئوری وابستگی منابع پیشنهاد می‌دهد که هیئت‌های با تنوع جنسیتی نه تنها به دلایل اخلاقی، بلکه به دلیل حفظ رابطه خوب با محیط خارجی به منظور کسب منابع بسیار مفیدند. طبق این تئوری، شرکت با اعضای هیئت‌مدیره متنوع‌تر دسترسی بیشتری به منابع دارد که به کاهش وابستگی خارجی، کاهش عدم اطمینان و بهبود اعتبار کمک می‌کند و به افزایش عملکرد شرکت منجر می‌شود (خراشادی و همکاران، ۱۳۹۸).

در سال‌های اخیر حضور زنان در هیئت‌مدیره شرکت‌ها و کمیته‌های تحت نظارت آن‌ها، مانند کمیته حسابرسی روند فزاینده‌ای داشته است. بر این اساس تنوع جنسیتی و تفاوت‌های رفتاری بین زنان و مردان نیز در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. به گفته کارتر و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۳) تنوع جنسیتی منابع بااهمیت را برای کمیته‌هایی مانند اطلاعات، سرمایه انسانی، مهارت‌ها و حوزه‌های انتخابی که درک بازار، خلاقیت و نوآوری را تقویت می‌نمایند، افزایش می‌دهد و در نتیجه منجر به بهبود عملکرد کمیته‌های نظارتی و گزارشگری می‌گردد. همچنین معتقدند کمیته‌هایی با تنوع جنسیتی در مورد مسایل شرکت بحث‌های بیشتری انجام می‌دهند و مدیران زن در کمیته‌هایی که دارای تنوع جنسیتی هستند، معمولاً سؤالات بیشتری از مدیران مرد می‌پرسند و اثربخشی ارتباطات بین مدیران را بهبود بخشیده‌اند. بر اساس تحقیقات پیشین، زنان در مقایسه با مردان تمایل کمتری به رقابت دارند و مسئولیت‌پذیرترند (نیدر و وسترلاند^{۱۲}، ۲۰۰۷). مشارکت مدیران زن عملکرد اقتصادی شرکت را تا حد زیادی بهبود می‌بخشد و اعضای هیئت‌مدیره زن استقلال فکری و ذهنی بیشتری دارند که می‌تواند موجب بهبود فرایند نظارتی شود. آن‌ها نشان دادند که سرمایه‌گذاران مایلند اعضای زن به هیئت‌مدیره شرکت‌ها اضافه شوند (آدام و فریرا^{۱۳}، ۲۰۰۹). در زمینه‌های شغلی، زنان در محیط کار اخلاقی‌تر هستند و کمتر برای به دست آوردن پاداش‌های مالی درگیر رفتار غیراخلاقی

می‌شوند. زنان نه تنها از خطر بیشتر و رفتار اخلاقی دوری می‌کنند، بلکه در به دست آوردن اطلاعات داوطلبانه نیز بهتر هستند که ممکن است عدم تقارن اطلاعات بین مدیران زن و مدیران را کاهش دهد. زنان در انواع متناسب با تصمیم‌گیری محتاط‌تر و پرخاشگرتر از مردان هستند و به‌ویژه در محیط تصمیم‌گیری مالی احتمال خطر کمتری دارند. بنابراین، احتمال برخورداری محدودتر از مدیریت سود دارد. کیفیت مدیریت سود برای بنگاه‌هایی که بیشتر خانم‌های مدیر دارند، بالاتر است و استدلال که زنان احتمالاً در قضاوت و رفتار خود از مردان اخلاقی‌تر هستند. از آن‌جا که مردان تمایل دارند بیش از حد از تعصب اطلاعات در هیئت‌مدیره برخوردار باشند (هانگ و کین^{۱۴}، ۲۰۱۳). هنگامی که زنان به گروه تصمیم‌گیری می‌پیوندند، شخصیت زن مکمل مردان است. علاوه بر این زنان هنگام تصمیم‌گیری ایده‌های جدیدی خواهند داشت، به‌گونه‌ای که سیستم تصمیم‌گیری مدیریت شرکت بی‌نقص‌تر و عملکرد شرکت بالاتر می‌رود، تا کیفیت سود شرکت را ارتقا بخشد (کوگات و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۴). هوانگ و شنگ معتقدند که ویژگی‌های پس‌زمینه مدیران دارای محتوای اطلاعات قابل توجهی است. وجود اختلافات جنسیتی در هیئت‌مدیره در واقع می‌تواند باعث افزایش محتوای اطلاعات قیمت سهام شود (هانگ و شنگ^{۱۶}، ۲۰۱۳). در نتیجه، هرچه نسبت مدیران مستقل زن بزرگ‌تر باشد، اطلاعات مشخص‌تری در مورد قیمت سهام موجود است. در این میان، کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده به‌طور قابل ملاحظه‌ای بر اطلاع‌رسانی در مورد قیمت سهام تأثیر می‌گذارد، به این معنی که قیمت سهام شرکت‌های با کیفیت سود بالاتر حاوی اطلاعات خاص شرکت در عین داشتن فاکتورهای دیگر کنترل شده است. مطالعات بیشتر نشان می‌دهد که رابطه بین تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره و سهام وجود دارد است (گاوا^{۱۷}، ۲۰۱۸).

کمیته حسابرسی در فرآیند نظارت بر گزارشگری مالی در نظر گرفته می‌شود، که بر این اساس کلین^{۱۸} در تحقیق خود نشان داد که استقلال بیشتر کمیته حسابرسی، در واقع نسبت مدیران مستقل در کمیته حسابرسی منجر به مدیریت سود تعهدی کم‌تر می‌شود. (کلین، ۲۰۰۲).

منظور از تخصص مالی در کمیته حسابرسی، نسبت حضور اعضای دارای دانش و تخصص حسابداری و مالی در کمیته حسابرسی می‌باشد. بر اساس الزامات نهادهای قانون‌گذار مانند کمیسیون بورس و اوراق بهادار معمولاً کمیته‌های حسابرسی باید حداقل یک عضو باصلاحیت و تخصص حسابداری یا مالی داشته باشند تا بتوانند نقش خود را به‌طور مؤثر اجرا کنند. در ابتدا کمیسیون بورس و اوراق بهادار تنها دانش حسابداری را برای اعضای کمیته‌های حسابرسی الزامی می‌دانست، اما قانون ساربینز-اکسلی مهارت‌های مالی و سرپرستی را نیز در تعریف خود اعمال نمود. شرکت‌های دولتی باید به افشای اطلاعات راجع به مهارت و تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی بپردازند و شرکتی که نتواند چنین کاری انجام دهد.

۲-۲- پیشینه پژوهش

بررسی پیشینه پژوهش حاکی از وجود مطالعات انجام شده در خارج از کشور و در داخل

کشور است. ایناف و همکاران (۲۰۲۲) در مطالعه خود به بررسی رابطه، تنوع جنسیتی و مدیریت سود پرداختند. این مطالعه به‌طور خاص به بررسی تأثیر مدیران خارجی، جنسیت زن، اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره و اندازه شرکت در مدیریت سود پرداخته است. بنابراین این مطالعه از نوع مقیاس سنجش کمی و مقطعی از مؤسسات غیرمالی فهرست شده در بورس اوراق بهادار بوده است. داده‌ها با استفاده از آمار توصیفی، همبستگی و رگرسیون چند متغیره کوچک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. این مطالعه نشان داد که اعضاء هیئت‌مدیره خارجی، جنسیت زن در هیئت‌مدیره و استقلال هیئت‌مدیره با مدیریت سود ارتباط منفی دارند (آلقتمین^{۱۹}، ۲۰۲۲). منصور^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۸) تأثیر تخصص و جنسیت در کمیته حسابرسی را بر مدیریت سود بررسی کرده و نتایج نشان داده است که تخصص در کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود. علاوه بر این یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد تخصص مالی زنان نسبت به مردان در کاهش مدیریت سود اثربخشی بیشتری دارد. سانگ^{۲۱} و همکاران (۲۰۱۸) رابطه تخصص در کمیته حسابرسی را با کیفیت سود طبق روش فرا تحلیل بررسی کردند و یافته‌های آن‌ها حاکی است که تخصص در کمیته حسابرسی با کیفیت سود رابطه مثبتی دارد و البته تخصص حسابداری رابطه قوی‌تری را نشان می‌دهد. پژوهش سانچز و مکا^{۲۲} (۲۰۱۷) حاکی است که حضور اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی در کاهش خطر ورشکستگی بانک‌ها مؤثر است. همچنین، زمانی که مقررات و کنترل داخلی بخش بانکی ضعیف باشد این حضور در کمیته حسابرسی مهم‌تر می‌شود. گینگلسی و آمون (۲۰۱۶) به بررسی اثرات کیفیت هیئت‌مدیره در رابطه بین ورشکستگی شرکت‌ها و اثربخشی کمیته‌ها پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان داده است که اثربخشی کمیته حسابرسی ورشکستگی شرکت‌های بزرگ را کاهش داده است. این نتایج از این تصور که شرکت از کیفیت هیئت‌مدیره از نظر توانایی مدیران برای نظارت بر مدیرعامل شرکت به نمایندگی سهامداران و همچنین مشاوره، و مشروعیت به شرکت فراهم می‌کند را حمایت می‌کند. نتایج بررسی ایمره و الیجه^{۲۳} (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که تخصص مالی رابطه معکوس و معناداری با مدیریت سود دارد. پژوهش سلطانا، سینگ، زان و میچل (۲۰۱۵) در بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی دریافتند که بین تخصص مالی در کمیته حسابرسی، با تأخیر گزارش حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد و ارتباط بین تأخیر گزارش حسابرسی با تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی معنادار نیست. پژوهش پاتریک^{۲۴} و همکاران (۲۰۱۴) در بررسی رابطه بین تخصص مالی در کمیته حسابرسی و مدیریت سود حاکی است که بالا بودن تخصص مالی در کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود.

پوریا کاظمی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر جنسیت بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام پرداختند و به این نتیجه رسیدند که جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام شرکت تأثیر منفی دارد. بر اساس یافته‌ها، سهامداران و سایر رای دهندگان در مجموع عمومی سالیانه شرکت‌ها به‌منظور کاهش ریسک سقوط قیمت سهام در آینده، مؤسسات

حسابرسی که دارای شریک زن هستند را انتخاب کنند. حاجی‌ها و آزادزاده (۱۳۹۸) ویژگی‌های کمیته حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر اندازه موسسه حسابرسی و حاکمیت شرکتی را بررسی کرده و دریافتند که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد و اندازه هیئت‌مدیره بر رابطه بین تخصص در کمیته حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اثر مثبت می‌گذارد. در پژوهش عبدی و همکاران (۱۳۹۸) برای بررسی اثربخشی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی، نتایج حاکی است که بین تخصص و تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد. پژوهش دارابی و اژدری (۱۳۹۷) در بررسی رابطه نظام راهبری و ویژگی‌های حسابرسی با مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان داده است که بین حضور زنان در بین اعضای هیئت‌مدیره و مدیریت واقعی سود رابطه مثبت معناداری وجود دارد. تاری وردی و قادری (۱۳۹۶) تأثیر نقش تخصص مالی در کمیته حسابرسی را بر نگرش کوتاه مدت مدیران بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی تأثیر معناداری ندارد اما بر مدیریت سود از طریق دستکاری در فروش و کاهش مخارج اختیاری تأثیر منفی دارد. قدردان و همکاران (۱۳۹۶) در بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کاهش هزینه نمایندگی ناشی از مدیریت سود تعهدی به این نتیجه رسیدند که بین اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود تعهدی رابطه مثبت و معنادار، و بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و مدیریت سود تعهدی رابطه معکوس و معناداری برقرار است. جامعی و رستمیان (۱۳۹۵) تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده را بررسی و شواهد نشان می‌دهد، تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با صحت پیش‌بینی سود رابطه مثبت دارد. به بیان دیگر می‌توان گفت وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی کیفیت گزارشگری مالی را افزایش می‌دهد و اطلاعات قابل اتکاتری در اختیار مدیریت قرار می‌گیرد و پیش‌بینی سود با دقت بیشتری برآورد می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با پراکندگی پیش‌بینی‌های سود ارتباطی منفی دارد. پژوهش فخاری و همکاران (۱۳۹۴) نشان دادند رابطه معنی‌داری بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و مدیریت سود از طریق اقلام واقعی وجود دارد.

۲-۳- توسعه فرضیه‌های پژوهش

ارائه اطلاعات درباره عملکرد گذشته یک واحد انتفاعی یکی از هدف‌های گزارش‌های مالی است. سودآوری، معیاری از مدیریت مناسب و شایسته است. مدیریت شرکت، تمایلی به ارائه اطلاعات مربوط به کاهش فروش و سود، به‌ویژه زمانی که یک یا چند بخش زیانده است، ندارد. در مقابل، مدیرکل سود را افشاء می‌کند تا روندهای نزولی بخش‌های فرعی در رقم کل، مخفی شود (انصاری، ۱۳۹۴). ابزارهای گوناگونی برای مدیریت سود توسط مدیران وجود دارد که می‌تواند

به صورت مدیریت سود کارا یا فرصت طلبانه استفاده شود. از جمله این ابزارها اقلام تعهدی است. اقلام تعهدی نشانه‌هایی را به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارسال می‌کند که در سیستم نقدی نادیده گرفته شده است (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۴). از وظایف کمیته‌های حسابرسی نظارت بر گزارشگری مالی، مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، رعایت ضوابط اخلاقیات، مدیریت حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی است (نصیرزاده و همکاران، ۱۳۹۶). مطالعات قبلی نشان دادند که مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته در زمینه گزارشگری مالی یک عامل کاملاً آشکار با اثربخشی کمیته حسابرسی است و مهارت‌ها و تجارب حرفه‌ای اعضای کمیته در زمینه گزارشگری مالی یک عامل کاملاً آشکار مرتبط با اثربخشی کمیته حسابرسی است (معینیان و همکاران، ۱۳۹۸). کمیته حسابرسی باید به نحوی مناسب برای انجام وظایف خود ایفای نقش کند. یک منشور شفاف و مکتوب به کمیته و دیگران در درک مسئولیت‌های آن‌ها کمک می‌کند. تخصص و مهارت اعضای کمیته حسابرسی، یکی از ویژگی‌های کمیته حسابرسی است که با اثربخشی کمیته حسابرسی ارتباط تنگاتنگی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵). پژوهش بیلال^{۲۵} و همکاران (۲۰۱۸) در این زمینه بیانگر این موضوع است که وجود اعضای با تخصص مالی در کمیته حسابرسی با کیفیت سود و بهبود فرآیند گزارشگری مالی مرتبط است. بنابراین در این پژوهش انتظار این است که بین تخصص مالی در کمیته حسابرسی با مدیریت سود ارتباط داشته باشد. بنابراین فرضیه زیر طرح شده است:

تأثیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت معنادار است.

بسیاری از محققان به دنبال امور مالی و حسابداری، رابطه مستقیمی را بین تعداد یا نسبت مدیران زن و عملکرد مالی شرکت آزمایش کرده‌اند. نظریه‌های اثربخشی گروهی فرض می‌کنند که ماهیت وظایف انجام شده یک تعدیل‌کننده مهم بین ترکیب تیم و اثربخشی است. این استدلال حاکی از آن است که یک هیئت‌مدیره با ترکیب خاص ممکن است در انجام یک کار بهتر از دیگری باشد زیرا دو مجموعه مشخص از وظایف هیئت‌مدیره برای عملکرد مؤثر خود به مهارت‌های مختلفی نیاز دارند. به همین ترتیب، تحقیقات در مورد تفاوت‌های جنسیتی نشان می‌دهد که زنان ممکن است متفاوت از مردان رفتار کنند و در انجام وظایف خاص نسبت به دیگران مؤثر باشند (نیلسن و هاس^{۲۶}، ۲۰۱۰). حضور مدیران زن در کمیته حسابرسی با مدیریت سود رابطه منفی دارد. با وجود به نظرات متفاوت، در این پژوهش نقش مستقیم و تعدیل‌گر حضور زنان بر مدیریت سود و رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و مدیریت سود مورد بررسی قرار گرفته است. در نتیجه فرضیه‌های زیر طرح شده است:

۱- تأثیر جنسیت در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت معنادار است.

۲- تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت معنادار است

۳- جنسیت تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی را بر مدیریت سود در شرکت تعدیل می‌کند.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش با هدف، کاربردی و با طرح پژوهش همبستگی بر اساس شواهد پس رویدادی اجرا شده است. جامعه آماری پژوهش شرکت های بورس اوراق بهادار تهران است. برای بررسی موضوع تعدادی از شرکت ها و دوره های زمانی به صورت غیرتصادفی و شرکت هایی انتخاب شده است که اطلاعات مالی و بنیادین آنها طی دوره مورد بررسی در دسترس است. دوره زمانی تحقیق نیز با توجه به در دسترس بودن اطلاعات مورد نیاز از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ در نظر گرفته شده و تعداد ۱۴۴ شرکت انتخاب شده است. به منظور انتخاب نمونه تحقیق از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک استفاده شده است. در این روش ابتدا شرایط لازم جهت انتخاب نمونه تعریف شده و سپس نمونه های فاقد شرایط مذکور حذف شده است. در گردآوری شواهد از بانک های اطلاعاتی و اسناد سازمانی استفاده شده است که داده ها به صورت ترکیب و متشکل از داده های سری زمانی و مقطعی است که با تحلیل رگرسیون چند متغیری و به صورت پانل مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. مدل این پژوهش متشکل از یک متغیر وابسته، یک متغیر مستقل، یک متغیر تعدیل گر و سه متغیر کنترلی است که روش سنجش و تعاریف سنجی آنها به صورت زیر است:

EMi_t : مدیریت سود^{۲۷} در نقش متغیر وابسته؛ (پسماند مدل اقلام تعهدی تعدیل شده جونز و کوتاری)

$AUDGENi_t$: جنسیت کمیته حسابرسی^{۲۸} در نقش متغیر مستقل است و شامل: نسبت اعضای که جنسیت زن دارند به کل اعضای کمیته حسابرسی است.

$AUDACi_t$: تخصص مالی در کمیته حسابرسی^{۲۹} در نقش متغیر مستقل است و شامل: نسبت اعضای که تخصص مالی دارند به کل اعضای کمیته حسابرسی است.

$AUDGEN*ACC$: تعامل جنسیت و تخصص مالی در کمیته حسابرسی^{۳۰} در نقش متغیر تعدیل گر است و شامل: حاصل ضرب بین نسبت جنسیت و تخصص مالی در کمیته حسابرسی است.

$SIZEi_t$: اندازه در نقش متغیر کنترلی؛ لگاریتم طبیعی درآمدها (فروش).

$CAPSTi_t$: ساختار سرمایه^{۳۱} در نقش متغیر کنترلی؛ نسبت بدهی ها به دارایی ها.

$MTBi_t$: رشد^{۳۲} در نقش متغیر کنترلی؛ نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام.

بنابراین رابطه بین متغیرها در قالب مدل رگرسیونی زیر مورد بررسی قرار گرفت:

$$EM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AUDGEN_{i,t} + \beta_2 AUDACC_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_4 CAPST_{i,t} + \beta_5 MTB_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$$EM_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AUDGENi*ACC_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 CAPST_{i,t} + \beta_4 MTB_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جهت کاربرد این روش تجزیه و تحلیل، مفروضه های: عدم خودهمبستگی، آزمون ریشه واحد، آزمون ناهمسانی واریانس و نبود رابطه خطی مورد بررسی قرار گرفته و برای انتخاب مدل مناسب از آزمون چاو و هاسمن استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

برای تجزیه و تحلیل شواهد پژوهش از تحلیل‌های توصیفی و استنباطی و نرم‌افزار «ایویوز»^{۳۳} استفاده شده است. شواهد پژوهش به صورت شرکت-سال است که با توجه به تعداد نمونه (۱۴۴) و دوره انتخاب شده (۱۳۹۱-۱۳۹۹) شامل ۱۰۰۸ مشاهده است.

۴-۱- نتایج تجزیه و تحلیل توصیفی

هر یک از متغیرهای پژوهش یکی از چهار نقش: متغیر وابسته، متغیر مستقل، متغیر کنترل و متغیر تعدیل‌گر را به عهده دارد.

مدیریت سود متغیر وابسته پژوهش است که از مقادیر پسماند مدل اقلام تعهدی تعدیل شده جونز و مدل کوتاری استخراج شده است. میانگین مدیریت سود با حدود ۰/۰۰۲۶ بیانگر متوسط مدیریت سود شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که مقادیر آن نشان‌دهنده مدیریت سود در شرکت‌های نمونه آماری است. تخصص مالی در کمیته حسابرسی متغیر مستقل است که از نسبت اعضای دارای تخصص مالی به کل اعضای کمیته حسابرسی استخراج شده است. میانگین تخصص مالی کمیته حسابرسی با حدود ۰/۶۳۶۲ بیانگر متوسط تخصص مالی در کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که بالاتر بودن آن نشان‌دهنده بالا بودن تخصص مالی کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه آماری است. جنسیت کمیته حسابرسی متغیر تعدیل‌گر است که از نسبت اعضای جنسیت زن به کل اعضای کمیته حسابرسی استخراج شده است. میانگین جنسیت کمیته حسابرسی با حدود ۰/۲۱۴۹ بیانگر متوسط جنسیت کمیته حسابرسی شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که بالاتر بودن آن نشان‌دهنده بالا بودن نسبت حضور زنان کمیته حسابرسی در شرکت‌های نمونه آماری است. اندازه شرکت یکی از متغیرهای کنترل است که از لگاریتم طبیعی درآمدها استخراج شده است. میانگین اندازه شرکت با حدود ۱۱/۰۸۸۴ بیانگر متوسط اندازه شرکت شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که بالاتر بودن آن نشان‌دهنده بالا بودن اندازه شرکت شرکت‌های نمونه آماری است. ساختار سرمایه یکی از متغیرهای کنترل است که از نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها استخراج شده است. میانگین ساختار سرمایه با حدود ۰/۲۹۹۵ بیانگر متوسط ساختار سرمایه شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که بالاتر بودن آن نشان‌دهنده بالا بودن نسبت بدهی‌ها به دارایی شرکت‌های نمونه آماری است. رشد شرکت یکی از متغیرهای کنترل است که از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام استخراج شده است. میانگین شاخص رشد شرکت با حدود ۰/۳۹۶۰ بیانگر متوسط شاخص رشد شرکت شرکت‌های نمونه‌گیری شده است که بالاتر بودن آن نشان‌دهنده بالا بودن نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت‌های نمونه آماری است.

جدول ۱: شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی متغیرهای پژوهش در نمونه آماری

شاخص آماری	مدیریت سود	جنسیت در کمیته حسابرسی	تخصص مالی در کمیته حسابرسی	اندازه شرکت	رشد شرکت	ساختار سرمایه
	EM	AUDGEN	AUDAC	SIZE	MTB	CAPST
میانگین	۰.۰۰۲۶۲۰	۰.۲۱۴۹۲۵	۰.۶۳۶۲۸۱	۱۱.۰۸۸۴۲	۰.۳۹۶۰۱۱	۰.۲۹۹۵۳۲
میانه	۰.۰۱۰۶۱۶	۰.۲۰۰۰۰۰	۰.۶۰۰۰۰۰	۱۱.۰۳۳۰۱	۰.۱۵۶۴۱۲	۰.۲۵۱۹۰۰
بیشترین	۰.۶۷۷۹۱۱	۰.۳۶۳۳۳۳	۱.۰۰۰۰۰۰	۱۴.۹۶۰۴۸	۱.۸۷۵۴۱۴	۰.۹۸۷۱۴۳
کمترین	۰.۷۲۳۰۰۰-	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۶.۱۴۳۷۴۶	۰.۰۶۸۵۰۰	۰.۰۰۲۴۹۰
انحراف معیار	۰.۱۰۲۰۵۱	۰.۰۶۴۷۳۳	۰.۱۹۷۵۹۰	۰.۷۳۶۶۸۲	۰.۴۶۳۸۷۳	۰.۲۳۸۵۲۵
چولگی	۰.۳۲۶۶۸۳-	۰.۴۹۵۴۷۷-	۰.۵۱۹۶۰۹-	۰.۱۲۲۷۵۱-	۱.۶۶۰۸۲۶	۰.۷۶۴۵۳۴
کشیدگی	۹.۴۹۶۴۳۶	۳.۲۴۱۵۹۱	۳.۰۱۴۲۵۰	۱۰.۳۵۰۷۲	۴.۵۵۱۶۴۱	۲.۷۱۳۳۷۲
آماره جارکو- برا	۱۷۹۰.۴۸۴	۴۳.۶۹۴۹۰	۴۵.۳۶۷۵۲	۲۲۷۱.۹۲۳	۵۶۴.۵۲۰۶	۱۰۱.۶۴۸۷
احتمال آماره	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰
تعداد مشاهده‌ها	۱۰۰۸	۱۰۰۸	۱۰۰۸	۱۰۰۸	۱۰۰۸	۱۰۰۸

۴-۲- نتایج تجزیه و تحلیل استنباطی پژوهش

در این تحقیق مدل پژوهش از یک متغیر مستقل، یک متغیر تعدیل گر، یک متغیر وابسته و سه متغیر کنترل تشکیل شده است که همه متغیرهای پژوهش دارای مقیاس نسبتی است. با توجه به اهداف تحقیق و روش اندازه گیری، مناسب ترین روش برای تحلیل تحقیق، استفاده از رگرسیون تابلویی است.

مطابق با نتایج ضریب همبستگی پیرسون، رابطه بین مدیریت سود با متغیرهای توضیحی: جنسیت کمیته حسابرسی، تخصص مالی در کمیته حسابرسی و ساختار سرمایه به صورت منفی و معنادار و با متغیر اندازه و رشد مثبت و معنادار است (احتمال آزمون کوچک تر از ۰/۰۵). رابطه بین جنسیت در کمیته حسابرسی با تخصص مالی کمیته حسابرسی و ساختار سرمایه مثبت و معنادار و با اندازه شرکت به صورت منفی و معنادار است. رابطه بین تخصص مالی کمیته حسابرسی با اندازه به صورت منفی و معنادار و با ساختار سرمایه مثبت و معنادار است. رابطه بین اندازه با رشد به صورت منفی و معنادار است. به منظور آزمون پاییی متغیرهای تحقیق از آزمون «لوین لین و چئو»^{۳۴} استفاده شده و با توجه به سطح معناداری کوچک تر از ۰/۰۵ برای همه متغیرهای از پایا بودن آن‌ها در سطح پشتیبانی شده است.

جدول ۲: نتایج آزمون ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای مورد مطالعه پژوهش و نتایج ایستایی متغیرها

متغیرها و شاخص		علامت اختصاری متغیرهای پژوهش						لوین لین و چئو	
مدیریت سود	ضریب	۱	جنسیت در کمیته حسابرسی	تخصص مالی در کمیته حسابرسی	اندازه شرکت	رشد شرکت	ساختار سرمایه	آماره	احتمال خطا
مدیریت سود	ضریب	۱						۱۴۸.۲۰۶-	۰.۰۰۰
	احتمال	-----							
جنسیت در کمیته حسابرسی	ضریب	۰.۲۹۵-	۱					۱۵.۲۶۸-	۰.۰۰۰
	احتمال	۰.۰۰۰	-----						
تخصص مالی در کمیته حسابرسی	ضریب	۰.۳۵۸-	۰.۸۱۲	۱				۱۷.۲۵۹-	۰.۰۰۰
	احتمال	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	-----					
اندازه شرکت	ضریب	۰.۳۱۳	۰.۱۶۴-	۰.۲۰۵-	۱			۲۶.۷۵۰-	۰.۰۰۰
	احتمال	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	-----				
رشد شرکت	ضریب	۰.۰۷۳	۰.۰۳۹-	۰.۰۳۰-	۰.۲۸۷-	۱		۱۶۷.۴۲۱-	۰.۰۰۰
	احتمال	۰.۰۲۰	۰.۲۱۳	۰.۳۴۹	۰.۰۰۰	-----			
ساختار سرمایه	ضریب	۰.۲۴۴-	۰.۱۴۶	۰.۱۸۷	۰.۰۵۹	۰.۰۴۰-	۱	۴۲.۳۱۵-	۰.۰۰۰
	احتمال	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۶۲	۰.۲۰۸	-----		

با توجه به این که داده‌های پژوهش به صورت ترکیبی است، برای انتخاب مدل مناسب و کاربرد یکی از دو روش پولد^{۳۵} و پانل^{۳۶} و در صورت تأیید مدل پانل، از یکی از دو روش اثرات تصادفی^{۳۷} یا اثرات ثابت^{۳۸} از آزمون‌های لیمر^{۳۹} و هاسمن^{۴۰} استفاده شده و بر اساس نتایج آزمون لیمر در هر دو مدل پژوهش (احتمال خطا کوچک‌تر از ۰/۰۵) از کاربرد مدل پانل و با توجه به بزرگ بودن آماره آزمون هاسمن (احتمال خطا کوچک‌تر از ۰/۰۵) از کاربرد اثرات ثابت پشتیبانی شده است. نتایج بررسی‌های مرتبط با انتخاب مدل مناسب جهت بررسی رابطه بین متغیرهای تحقیق در جدول شماره ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳: نتایج آزمون انتخاب مدل های مناسب برای کاربرد مدل پولد یا پانل و نوع اثرات

$_{i,t} \varepsilon + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 CAPST_{i,t} + \beta_3 SIZE_{i,t} + \beta_2 AUDACC_{i,t} + \beta_1 AUDGEN_{i,t} + \beta_0 = EM_{i,t}$					
آزمون هاسمن			آزمون چاو		
نتیجه	سطح خطا	آماره مربع کا	نتیجه	سطح خطا	آماره F
اثرات ثابت	۰.۰۰۰۰	۳۷.۸۰۶۵۸۲	پانل	۰.۰۰۰۰	۵.۴۱۰۷۰۶
$+ \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_3 AUDGEN_i * ACC_{i,t} + AUDACC \beta_2 A + \beta_1 AUDGEN_{i,t} + \beta_0 = EM_{i,t}$ $_{i,t} \varepsilon + \beta_3 MTB_{i,t} + \beta_4 CAPST_{i,t}$					
نتیجه	سطح خطا	آماره مربع کا	نتیجه	سطح خطا	آماره F
اثرات ثابت	۰.۰۰۰۰	۴۰.۹۱۲۸۱۴	پانل	۰.۰۰۰۰	۵.۳۹۳۷۱۴

نتایج مدل اول پژوهش (نتایج فرضیه اول و دوم): نتایج نهایی آزمون مدل اول رگرسیونی تحقیق نشان داده است که روابط خطی معنی داری بین حداقل یکی از متغیرهای توضیحی با متغیر وابسته وجود دارد. قضاوت در مورد معنادار بودن رابطه خطی بر اساس آماره های فیشر مدل (۱۶/۸۸۲) و احتمال آن (۰/۰۰۱) که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، انجام گرفته است. به بیان دیگر این شاخص آزمون از وجود روابط خطی بین متغیرهای مستقل با وابسته در مدل پشتیبانی کرده است. آماره دوربین- واتسون مدل (۱/۵۶۶) در محدوده دامنه بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد که حاکی از استقلال باقیمانده های مدل است و بین باقیمانده های مدل ها مشکل خودهمبستگی وجود ندارد. عامل تورم واریانس تمام متغیرهای موجود در مدل رگرسیون چند متغیری از نظر عددی کمتر از مقدار ۱۰ است که بیانگر عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی مدل است و ورود همزمان متغیرها موجب وقوع هم خطی نشده است (افلاطونی، ۱۳۹۴: ۱۲۹). با آن که آماره آزمون توزیع باقیمانده مدل بزرگتر از مقدار بحرانی و به بیان دیگر سطح معناداری کوچکتر از ۰/۰۵ است و از نرمال بودن توزیع متغیرها پشتیبانی نکرده است، اما به دلیل آن که حجم نمونه بزرگ است و توزیع باقیمانده مدل ها تک نمایی و فاقد چولگی است و به بیان دیگر توزیع شبیه به توزیع نرمال است، در نتیجه نرمال بودن توزیع باقیمانده های مدل قابل توجیه است (همان، ۲۴۲). جهت رفع ناهمسانی احتمالی مدل، اقدام به رفع ناهمسانی شده است. بنابراین نتایج مدل قابل اتکا است. ضرایب تعیین (۰/۷۴۴) و ضرایب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۷۰) نشان دهنده این است که توان توضیحی دهندگی متغیرهای مستقل و کنترل و تعدیل گر در بیان تغییرات متغیر وابسته مدل است.

ضریب تأثیر جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۲۸) و آماره آزمون به

مقدار (۰/۵۷۶) و احتمال آماره تی آن (۰/۵۶۴) است که بزرگ‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معنادار آن حمایت نشده است. نتایج بیانگر این است که افزایش زنان منجر به تغییرات جدی در مدیریت سود نشده است.

ضریب تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار (۰/۱۰۸-) و آماره آزمون به مقدار (۵/۹۷۲-) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچک‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معکوس و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش تخصص مالی در کمیته حسابرسی منجر به کاهش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر اندازه شرکت بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۵۸) و آماره آزمون به مقدار (۸/۸۷۸) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچک‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر مستقیم و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش اندازه شرکت منجر به افزایش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر رشد شرکت بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۱۳) و آماره آزمون به مقدار (۳/۶۲۰) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچک‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر مستقیم و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش رشد شرکت منجر به افزایش در مدیریت سود شده است.

ضریب تأثیر ساختار سرمایه بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۲۲-) و آماره آزمون به مقدار (۲/۵۲۴-) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۱۱) است که کوچک‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معکوس و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش ساختار سرمایه منجر به کاهش در مدیریت سود شده است.

نتایج مدل دوم پژوهش (نتایج فرضیه سوم): نتایج نهایی آزمون مدل دوم رگرسیونی تحقیق نشان داده است که روابط خطی معنی‌داری بین حداقل یکی از متغیرها توضیحی با متغیر وابسته وجود دارد. قضاوت در مورد معنادار بودن رابطه خطی بر اساس آماره‌های فیشر مدل (۱۷/۱۸۹) و احتمال آن (۰/۰۰۱) که کمتر از سطح خطای ۵ درصد است، انجام گرفته است. به بیان دیگر این شاخص آزمون از وجود روابط خطی بین متغیرهای مستقل با وابسته در مدل پشتیبانی کرده است. آماره دوربین-واتسون مدل (۱/۵۶۷) در محدوده دامنه بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد که حاکی از استقلال باقیمانده‌های مدل است و بین باقیمانده‌های مدل‌ها مشکل خودهمبستگی وجود ندارد. عامل تورم واریانس تمام متغیرهای موجود در مدل رگرسیون چند متغیری از نظر عددی کمتر از مقدار ۱۰ است که بیانگر عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای توضیحی مدل است و ورود هم‌زمان متغیرها موجب وقوع هم‌خطی نشده است. با آن‌که آماره آزمون توزیع باقیمانده مدل بزرگ‌تر از مقدار بحرانی و به بیان دیگر سطح معناداری کوچک‌تر از ۰/۰۵ است و از نرمال بودن توزیع متغیرها پشتیبانی نکرده است، اما به دلیل آن‌که حجم نمونه بزرگ است و توزیع باقیمانده مدل‌ها تک‌نمایی و فاقد چولگی است و به بیان دیگر توزیع شبیه به توزیع نرمال است، در نتیجه نرمال بودن توزیع باقیمانده‌های مدل قابل توجیه است. جهت رفع ناهمسانی احتمالی مدل، اقدام به رفع ناهمسانی شده است. بنابراین نتایج مدل قابل اتکا است.

ضرایب تعیین (۰/۷۴۹) و ضرایب تعیین تعدیل شده مدل (۰/۷۰۵) نشان دهنده این است که توان توضیح دهنده متغیرهای مستقل و کنترل و تعدیل گر در بیان تغییرات متغیر وابسته مدل است.

ضریب تأثیر جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۹۶) و آماره آزمون به مقدار (۱/۷۰۵) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۸۸) است که بزرگتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معنادار آن حمایت نشده است. نتایج بیانگر این است که افزایش زنان منجر به تغییرات جدی در مدیریت سود نشده است.

ضریب تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۸۳-) و آماره آزمون به مقدار (۴/۰۳۹-) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معکوس و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش تخصص مالی کمیته حسابرسی منجر به کاهش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر جنسیت کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار (۰/۱۱۷-) و آماره آزمون به مقدار (۲/۱۰۲-) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۳۵) است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معکوس و معنادار تعامل دو متغیر جنسیت کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش زنان در کمیته حسابرسی و تخصص مالی در کمیته حسابرسی منجر به کاهش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر اندازه شرکت بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۵۸) و آماره آزمون به مقدار (۸/۹۱۶) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر مستقیم و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش شرکت منجر به افزایش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر رشد شرکت بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۱۲) و آماره آزمون به مقدار (۳/۵۶۴) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۰۱) است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر مستقیم و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش رشد شرکت منجر به افزایش در مدیریت سود شده است. ضریب تأثیر ساختار سرمایه بر مدیریت سود به مقدار (۰/۰۲۰-) و آماره آزمون به مقدار (۲/۲۶۹-) و احتمال آماره تی آن (۰/۰۲۳) است که کوچکتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از تأثیر معکوس و معنادار آن حمایت شده است. نتایج بیانگر این است که افزایش ساختار سرمایه منجر به کاهش در مدیریت سود شده است.

جدول ۴: نتایج تحلیل رگرسیون و آزمون تأثیر متغیرهای توضیحی بر وابسته طبق مدل اول و دوم پژوهش

شرح مدل: رگرسیون ترکیبی با اثرات ثابت متغیر وابسته: مدیریت سود، شرح مشاهده‌ها: ۱۰۰۸ شرکت- سال شامل مقاطع ۱۴۴ شرکت و دوره‌ها ۷ سال از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷							
متغیرهای توضیحی		مدل اول		مدل دوم			
ضرایب	احتمال	ضرایب	احتمال	ضرایب	احتمال	ضرایب	احتمال
ضریب ثابت	C	-۰.۵۷۹	۰.۰۰۰	-۰.۶۰۰	۰.۰۰۰		
جنسیت در کمیته حسابرسی	AUDGEN	۰.۰۲۷	۰.۵۶۴	۰.۰۹۷	۰.۰۸۹	۳.۰۱۳	
تخصص مالی در کمیته حسابرسی	AUDAC	-۰.۱۰۸	۰.۰۰۰	-۰.۰۸۳	۰.۰۰۰	۲.۵۰۸	
جنسیت* تخصص مالی کمیته حسابرسی	A_A	-	-	-۰.۱۱۷	۰.۰۳۶	۴.۱۶۲	
اندازه شرکت	SIZE	۰.۰۵۸	۰.۰۰۰	۰.۰۵۹	۰.۰۰۰	۱.۰۳۹	
رشد شرکت	MTB	۰.۰۱۳	۰.۰۰۰	۰.۰۱۳	۰.۰۰۰	۱.۰۲۹	
ساختار سرمایه	CAPST	-۰.۰۲۳	۰.۰۱۲	-۰.۰۲۱	۰.۰۲۴	۱.۰۱۶	
ضریب تعیین		۰.۷۴۴۱۶۰		۰.۷۴۹۰۶۳			
ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۷۰۰۰۸۱		۰.۷۰۵۴۸۵			
آماره فیشر		۱۶.۸۸۲۲۵		۱۷.۱۸۹۱۷			
احتمال آماره فیشر		۰.۰۰۰۰۰۰		۰.۰۰۰۰۰۰			
آماره دوربین- واتسون		۱.۵۶۶۴۱۲		۱.۵۶۷۷۸۵			

بر اساس نتایج به دست آمده از مدل دوم تحلیل رگرسیون ترکیبی (با متغیر تعدیل‌گر در مدل)، ضریب تأثیر جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار ۰/۰۹۶ است. آماره آزمون با مقدار ۱/۷۰۵ کوچک‌تر از قدرمطلق نسبت بحرانی ۱/۹۶ است. به بیان دیگر احتمال خطای محاسبه شده آن بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است. درنتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تأثیر از جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت سود رد نشده است. بنابراین بر اساس تئوری احتمالات با عدم رد فرضیه‌های صفر، فرضیه مخالف آن در نقش فرضیه ادعای تحقیق تأیید نشده است. این نتایج بیانگر این است که با افزایش نسبت جنسیت زن در کمیته حسابرسی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت سود افزایش یا کاهش نمی‌یابد. درنتیجه فرضیه اول پژوهش رد شده است. بر اساس نتایج به‌دست آمده از مدل اول تحلیل رگرسیون ترکیبی (بدون متغیر تعدیل‌گر در مدل)، ضریب تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار ۰/۱۰۸- است. آماره آزمون با مقدار ۵/۹۷۲- کوچک‌تر از نسبت بحرانی ۱/۹۶- است. به بیان دیگر احتمال

خطای محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تأثیر از تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود رد شده است. بر اساس نتایج به دست آمده از مدل دوم تحلیل رگرسیون ترکیبی (با متغیر تعدیل گر در مدل)، ضریب تأثیر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار ۰/۰۸۳- است. آماره آزمون با مقدار ۴/۰۳۹- کوچکتر از نسبت بحرانی ۱/۹۶ است. به بیان دیگر احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تأثیر از تخصص مالی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود رد شده است. بنابراین بر اساس تئوری احتمالات با رد فرضیه های صفر، فرضیه مخالف آن در نقش فرضیه ادعای تحقیق تأیید شده است. این نتایج بیانگر این است که با افزایش تخصص مالی کمیته حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت سود کاهش می باید. در نتیجه فرضیه دوم پژوهش به صورت معکوس تأیید شده است.

بر اساس نتایج به دست آمده از مدل دوم تحلیل رگرسیون ترکیبی، ضریب تأثیر تعاملی جنسیت کمیته حسابرسی و تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به مقدار ۰/۱۱۷- است. آماره آزمون با مقدار ۲/۱۰۲- کوچکتر از نسبت بحرانی ۱/۹۶- است. به بیان دیگر احتمال خطای محاسبه شده آن کوچکتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه فرضیه صفر دال بر نبود تأثیر از تعامل جنسیت کمیته حسابرسی و تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در سطح ۹۵٪ اطمینان رد و فرضیه سوم پژوهش تأیید شده است. بنابراین بر اساس تئوری احتمالات با رد فرضیه های صفر، فرضیه مخالف آن در نقش فرضیه ادعای تحقیق به صورت معکوس تأیید شده است و نتیجه بیانگر این است که با افزایش تعامل جنسیت و تخصص مالی در کمیته حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت سود آن ها کاهش می باید.

۵- بحث و نتیجه گیری

این پژوهش با هدف بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی شامل تخصص مالی و جنسیت در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی در شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران انجام است. برای پاسخ به سؤال های پژوهش، یک دوره زمانی نه سال و دامنه بین سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹ و تعداد ۱۴۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده و با کاربرد تحلیل رگرسیون تابلویی مورد بررسی قرار گرفته است.

بر اساس شواهد پژوهش و تئوری احتمالات، تأثیر جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران معنادار نیست. جنسیت در کمیته حسابرسی در این فرضیه مربوط به زنان است. بنابراین افزایش درصد جنسیت زنان در کمیته حسابرسی منجر به تغییرات کاهشی یا افزایش در مدیریت سود نشده است. به بیان دیگر مدیریت سود شرکت های بورس اوراق بهادار تهران قابل پیش بینی از طریق درصد زنان در کمیته حسابرسی نیست. نتیجه فرضیه، مطابق با انتظار پژوهش مشاهده نشده است. نتیجه این فرضیه همسو با یافته خمیرانی (۱۳۹۷) و پوندساک (۲۰۱۹) است که در آن تأثیر تخصص جنسیت کمیته حسابرسی بر مدیریت

سود تأیید نشده است. نتیجه فرضیه مغایر با یافته پژوهش دارایی و اژدري (۱۳۹۷)، مرادی و همکاران (۱۳۹۷) و زالاتا^{۴۱} و همکاران (۲۰۱۸) است که در آن بین جنسیت و مدیریت سود ارتباط معناداری مشاهده شده است.

بر اساس شواهد پژوهش و تئوری احتمالات، تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران به صورت معنادار است. بنابراین افزایش درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی منجر به کاهش در مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌شود. به بیان دیگر مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران قابل پیش‌بینی از طریق درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی است. به عبارتی این ویژگی‌ها می‌تواند بر میزان و جهت مدیریت سود واقعی شرکت اثر داشته باشد. همچنین این ویژگی‌ها به عنوان بخشی از اجزای حاکمیت شرکتی می‌تواند در جهت همسویی منافع سهامداران و مدیران به کار روند. بررسی اثر ویژگی تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود حاکی از این است که تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تأثیر منفی دارد.

نتیجه فرضیه، مطابق با انتظار پژوهش مشاهده شده است. نتیجه این فرضیه همسو با یافته خمیرانی (۱۳۹۷)، مرادی و همکاران (۱۳۹۷)، فرخی و همکاران (۱۳۹۶)، نصیرزاده و همکاران (۱۳۹۶) و زالاتا و همکاران (۲۰۱۸) است که در آن تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود به صورت معکوس تأیید شده است. نتیجه فرضیه مغایر با یافته پژوهش العیسی^{۴۲} و همکاران (۲۰۱۸) در کشور مالزی است که در این پژوهش تأثیر تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود معنادار مشاهده نشده است. نتیجه این فرضیه با دیدگاه نظریه نمایندگی قابل تبیین است.

بر اساس نتایج پژوهش جنسیت در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری ندارد و تخصص مالی دارای تأثیر معنادار بر کمیته حسابرسی می‌باشد در حالی که تأثیر تعاملی جنسیت کمیته حسابرسی و تخصص مالی در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران به صورت معنادار است. بنابراین با افزایش همزمان درصد حضور زنان و افزایش درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی، مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران کاهش می‌یابد. به بیان دیگر مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران قابل پیش‌بینی از طریق تعامل درصد حضور زنان و درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی است. نتیجه فرضیه، مطابق با انتظار پژوهش مشاهده شده است. اما شواهدی دال بر مطالعه اثرات تعاملی دو متغیر در پژوهش داخلی وجود ندارد. نتیجه فرضیه مطابق و همسو با یافته پژوهش زالاتا و همکاران (۲۰۱۸) است که در این پژوهش تأثیر تعاملی حضور جنسیت زن و تخصص مالی کمیته حسابرسی در کاهش مدیریت سود معنادار مشاهده شده است.

نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در زمینه انتخاب و انتصاب اعضای کمیته‌های حسابرسی مد نظر قرار گیرد. همچنین با در نظر گرفتن سابقه محدود تشکیل کمیته‌های حسابرسی در ایران نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به تدوین‌کنندگان منشور کمیته حسابرسی و ماده ۱۰

دستورالعمل کنترل داخلی بورس اوراق بهادار کمک نماید تا به ارزیابی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی کمک نماید.

بنابراین بر اساس یافته‌های پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

- با استناد به فرضیه اول پژوهش درصد جنسیت زن در کمیته حسابرسی منجر به ایجاد تغییرات در مدیریت سود نمی‌شود. بنابراین وجود زنان به‌خودی خود موجب کاهش مدیریت سود نشده است، هرچند ادبیات پیشینه پژوهش اعتقاد دارند که اعضای هیئت‌مدیره زن استقلال فکری و ذهنی بیشتری دارند که می‌تواند موجب بهبود فرایند نظارتی شود. پژوهش آدامز و همکاران (۲۰۱۰) نشان داده است که سرمایه‌گذاران مایلند اعضای زن به هیئت‌مدیره شرکت‌ها اضافه شوند، چرا که اعضای زن تفکرات مستقل‌تری دارند و این موضوع برای اثربخشی فرایند نظارت بسیار حیاتی است. در پیشینه پژوهش داخلی نیز بعضی از پژوهش‌ها از وجود تأثیر از تأثیر و بعضی دیگر از نبود تأثیر از درصد جنسیت زن در کمیته حسابرسی بر مدیریت سود پشتیبانی کرده است، بنابراین به نظر می‌رسد که بررسی‌های بیشتر در این زمینه لازم است.

- با استناد به فرضیه دوم پژوهش تخصص مالی کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود. بنابراین افراد دارای دانش و تخصص مالی در کمیته حسابرسی می‌توانند با اثربخشی مناسب اقدام مدیریت در دستکاری ارقام تعهدی را خنثی کنند. با توجه به نتایج حاصل از پژوهش که ارتباط منفی بین تخصص مالی کمیته حسابرسی و مدیریت سود را نشان داده است، به سرمایه‌گذاران و سهامداران توصیه می‌شود هنگام استفاده از صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری در رابطه با سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها، به تخصص اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها توجه لازم را داشته باشند و با کسب آگاهی از کیفیت کمیته حسابرسی می‌توانند نسبت به وقوع برخی رویدادها از جمله دستکاری سود توسط مدیران شرکت در تصمیمات خود این موضوع را مد نظر داشته باشند. از طرف دیگر تنظیم‌کنندگان و تدوین‌کنندگان مقررات در زمینه کمیته حسابرسی می‌توانند اقدامات و مقررات نظارتی را اعمال کنند تا این کمیته‌ها کار خود را به‌طور دقیق و مناسب انجام دهند. به مدیران و مسئولان سازمان بورس و اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود که در راستای کاهش مدیریت سود و بهبود کارایی سرمایه‌گذاری راهکارهای عملی اتخاذ نمایند و نظارت بیشتری بر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی داشته باشند.

- با استناد به فرضیه سوم پژوهش تعامل درصد جنسیت زن در کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی منجر به کاهش مدیریت سود می‌شود. بنابراین افراد دارای دانش و تخصص مالی با جنسیت زن در کمیته حسابرسی می‌توانند با اثربخشی مناسب مدیریت سود را کاهش دهد و نتایج حاصل از پژوهش می‌تواند در زمینه انتخاب و انتصاب اعضای کمیته‌های حسابرسی مد نظر قرار گیرد. از آن‌جا که کمیته حسابرسی دارای اعضای متخصص مالی می‌توانند به استقرار سیستم‌های گزارشگری کارآمد به‌منظور ارائه اطلاعات شفاف و قابل اتکا با توجه به نیازهای استفاده‌کنندگان و سطح کمی و کیفی اطلاعات منتشر شده کمک کنند، در نتیجه هیئت‌مدیره شرکت‌ها می‌توانند در انتخاب اعضای این کمیته، اثربخشی آن را مد نظر قرار دهند.

بنابراین به سهامداران پیشنهاد می‌شود در انتخاب اعضای کمیته حسابرسی به این مهم توجه کنند. به طور خاص، نتایج می‌تواند ناظران و سیاست‌گذاران را به توصیه تنوع جنسیتی در ترکیب کمیته حسابرسی ترغیب کند. شواهد این پژوهش همچنین می‌تواند به گسترش ادبیات مرتبط با تنوع جنسیتی، هزینه‌های نمایندگی، مدیریت سود و خطر ورشکستگی منجر شود و توسط نهادهای قانون‌گذار مربوط به ترکیب کمیته حسابرسی به کار رود. به سرمایه‌گذاران و سهامداران در ایران نیز توصیه می‌شود هنگام استفاده از صورت‌های مالی جهت تصمیم‌گیری در رابطه با سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌ها، به تخصص اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها و از جنسیت زنان متخصص نیز در کمیته حسابرسی استفاده نمایند.

به پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود که به‌جای مدیریت سود از متغیرهای دیگری مانند: شفافیت حسابداری، پایداری سود، مربوط بودن ارقام حسابداری، واکنش سود و ... استفاده نمایند تا اطلاعات بیشتری در این زمینه استخراج و به پیشینه پژوهش اضافه گردد. همچنین از دیگر متغیرهایی مانند دوره تصدی زنان و تحصیلات زنان در ارتباط تخصص مالی و مدیریت سود استفاده شود و همچنین نقش صنعت را در بررسی موضوع مورد توجه قرار داده و به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌گر مورد بررسی و مطالعه قرار دهند.

در این پژوهش محدودیت‌هایی نیز تجربه شده است که از جمله آن عدم افشای مناسب اطلاعات کمیته حسابرسی از سوی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران است. دیگر محدودیت در این زمینه عدم رعایت مستقل بودن کمیته حسابرسی طبق منشور است که این موضوع می‌تواند بر یافته‌های تحقیق تأثیر بگذارد.

منابع

- انتظاریان، ناهید، (۱۳۹۲)، تأثیر بازار سرمایه بر بهبود فضای کسب‌وکار کشور، ماهنامه اجتماعی، اقتصادی، علمی و فرهنگی کار و جامعه - شماره ۱۷۴.
- پور کاظمی، سید پوریا، غلامرضا پور محمد، عرب روح‌الله و رضا شمگانی (۱۴۰۰)، تأثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره ۴.
- تاری وردی، یداله و قادری، صلاح‌الدین. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر نقش تخصص مالی کمیته حسابرسی بر نگرش کوتاه مدت مدیران، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۴، شماره ۵۴.
- ثقفی، علی؛ برزیده، فرخ و طالبی نجف‌آبادی، عبدالحسین، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین تشکیل کمیته حسابرسی با از مؤسسان بودن مدیرعامل، اندازه و استقلال هیئت‌مدیره در شرکت‌های عرضه اولیه شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱.
- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده. (۱۳۹۵). تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش‌بینی شده، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۲۹.
- خرشادی، محمد؛ مرادی، محمدعلی و پایان، علی، (۱۳۹۸)، اثر حضور زنان در افزایش

اثر بخشی کمیته حسابرسی: شواهدی از هزینه های نمایندگی و خطر ورشکستگی در بورس اوراق بهادار تهران، زن در توسعه و سیاست، دوره ۱۷، شماره ۳.

رضائی پیتونهئی، یاسر؛ محسنی، خدیجه، (۱۳۹۷)، بررسی ارتباط بین حضور زنان در هیئت مدیره و ضعف کنترل داخلی، شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، زن در توسعه و سیاست، شماره ۳، ص ۴۳۹-۴۵.

کرمی، غلام رضا؛ فرجی، امید و رحیم زاده، امین، (۱۳۹۷)، تخصص کمیته حسابرسی و مدیریت انتظارات، پژوهش های حسابداری مالی سال دهم، شماره اول، پیاپی ۳۵.

لاری دشت بیاض؛ محمود، قناد، مصطفی و فکور، حسین، (۱۳۹۷)، ویژگی های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره ۷۳.

معینیان، حسن؛ حیدریان، محسن و معینیان، حسین، (۱۳۹۸)، نقش تجربه و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر کیفیت سود، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال سوم، شماره ۲۳.

مهام، کیهان؛ علی پور، سعید و طالبی، بهمن، (۱۳۹۴)، رابطه مدیریت سود با عملکرد بازار شرکت های توزیع کننده سود سهمی، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۵، شماره ۲ - شماره پیاپی ۱۸.

Adams, R.B. and Ferreira, D. (2009) Women in the Boardroom and Their Impact on Governance. Journal of Financial Economics, 94, 291-309.

Alqatamin, R.M. (2018). Audit Committee Effectiveness and Company Performance: Evidence from Jordan. Accounting and Finance Research, 7(2), 08.

Arun, T. G., Almahrog, Y. E., & Aribi, Z. A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. International review of financial analysis, 39, 137-146.

Arun, T. G., Almahrog, Y. E., & Aribi, Z. A. (2015). Female directors and earnings management: Evidence from UK companies. International review of financial analysis, 39, 137-146.

Bilal, Z. O., Twafik, O. I., & Bakhit, A. K. (2018). The Influence of Internal Auditing on Effective Corporate Governance in the Banking Sector in Oman. European Scientific Journal, ESJ, 14(7).

Carter, D.A., Simkins, B.J. and Simpson, W.G. (2003), 'Corporate Governance, Board Diversity, and Firm Value. Financial Review, 38 (1): 33-53.

Entezarian, Nahid (2013), Effective Capital market on Bussinece Process management , Montely Social, Economic, Science and Job Cultural and society, no 174.[in Persian]

Fogarassy, C., Neubauer, É., Mansur, H., Tangl, A., Oláh, J., & Popp, J. (2018). The main transition management issues and the effects of environmental accounting on financial performance—with focus on cement industry. Administrtie si Management Public (31), 52-66.

GAO, Y. (2018). Board gender diversity, earnings quality and stock price informativeness. American Journal of Industrial and Business Management, 8(2), 306-312.

Gull, A. A., Nekhili, M., Nagati, H., & Chtioui, T. (2018). Beyond gender diversity: How

specific attributes of female directors affect earnings management. The British Accounting Review, 50(3), 255-274.

Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. Journal of international accounting, auditing and taxation, 20(1), 32-44.

Huang, J.C. and Sheng, M.Q. (2013) Do Executive Background Features Have Information Content. Management World, 9, 144-171.

Huang, J.K. and Kisgen, D.J. (2013) Gender and Corporate Finance—Are Male Executives Overconfident Relative to Female Executives. Journal of Financial Economics, 108, 822-839.

Jakub, S., Viera, B., & Eva, K. (2015). Economic Value Added as a measurement tool of financial performance. Procedia Economics and Finance, 26, 484-489.

Jameie Reza and Roštamian Azadeh (2016), Effectiveness of Financial Expertise Member of Auditing Committee on Features Expected Profit, Researches of Auditing and Financial, no 8(29). [in Persian]

Karami gholamreza, Faraji Omid and Rahimzadeh Amin (2018), Expertise of the Audit Committee and Expectations Management, Researches of Auditing and Financial, First Year, no 35. [in Persian]

Kauhanen, A. (2017). Gender differences in corporate hierarchies. IZA World of Labor.

Kharashedi Mohammad, Moradi Mohammadali and Payani (2019), The Effect of Female Presence on Increase in the Effectiveness of the Audit Committee: Evidence from Agency Costs and Bankruptcy Risk in the Tehran Stock Exchange, Women in Development and Politics, no 17(3).

Klein, A. (2002). Audit committee, board of director characteristics and earnings management. Journal of Accounting and Economics 33 (3), 375–400.

Kogut, B., Colomer, J. and Belinkys, M. (2014) Structural Equality at the Top of the Corporation—Mandated Quotas for Women Directors. Strategic Management Journal, 35, 891-902.

Kothari, S. P., Mizik, N., & Roychowdhury, S. (2016). Managing for the moment: The role of earnings management via real activities versus accruals in SEO valuation. The Accounting Review, 91(2), 559-586.

Lari dasht biyaz, Ghand Mostafa and Fakoor Hossein (2018), investigate the relationship between the features of the audit committee and timely audit reports, 10th year, no 73. [in Persian]

Maham Keyhan, Alipour Saeed and Talebi Bahman (2015), Earnings Management and the Market Performance of Stock Dividend Distributing Firms, JOURNAL OF EMPIRICAL RESEARCH IN ACCOUNTING, no 5(18). [in Persian]

Moenian Hassan, heidarian Mohsen and Moenian Hossein (2019), The Role of Audit Committee Members' Experience and Financial Expertise on Earnings Quality, Journal of New Research Approaches in Management and Accounting, 3th year, no 23. [in Persian]

Niederle, M., & Vesterlund, L. (2007). Do women shy away from competition? Do men compete too much? The quarterly journal of economics, 122(3), 1067-1101.

Nielsen, S., & Huse, M. (2010). The contribution of women on boards of directors: Going beyond the surface. Corporate governance: An international review, 18(2), 136-148.

Nielsen, S., & Huse, M. (2010). The contribution of women on boards of directors: Going beyond the surface. Corporate governance: An international review, 18(2), 136-148.

Popescu, G. H. (2018). Participation in the sharing economy: Labor, exchange, and consumption. An empirical analysis. Journal of Self-Governance and Management Economics, 6(1), 122-127.

Pour Kazemi Pouriya, Gholamrezapour Mohammad, Arab Rohollah and Shamgani Reza (2021), The effect of Audit partners gender on the future stock price crash risk, Journal of Professional Auditing Research, no 4.[in Persian]

Rezaee noee, Yaser and Mohseni Khadijeh (2018), The Relationship between Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses in the Tehran Stock Exchange, Women in Development and Politics, no 3. [in Persian]

Saghafi Ali, Najaf Abadi Talebi Abdolhosein (2016), Investigation on Relation between constitutions of auditing committee with manager being among the founders, size and independence of Board of Directors in initial release companies, Accounting Research, no 8(31). [in Persian]

Strakova, L. (2020). Earnings management in global background. Paper presented at the SHS Web of Conferences.

Tariverdi Yadollah und Ghaderi Salahedin (2017), Investigation of The Role of Financial Expert Auditing Commite on Short time Attitude of Management, Emperial Study of Financial Accounting, no 14(54). [in Persian]

Valaskova, K., Bartosova, V., & Kubala, P. (2019). Behavioural aspects of the financial decision-making. Organizacija, 52(1), 22-31.

Valaskova, K., Klieštík, T., & Kovacova, M. (2018). Management of financial risks in Slovak enterprises using regression analysis. Oeconomia Copernicana, 9(1), 105-121.

پی‌نویس:

1. Greenberg and Mollick
2. Gao
3. Popescu
4. Valaskova et al
5. Valaskova et al
6. Strakova
7. Jakub et al
8. Fogarassy et al
9. Kothari et al
10. Kauhanen
11. Carter
12. Niederle & Vesterlund
13. Adams & Ferreira
14. Huang. and Kisgen
15. Kogut et al
16. Huang and Sheng
17. Gao
18. Klein
19. Alqatamin
20. Mansour
21. Song
22. Sanchez & Meca
23. Ayemere & Elijah
24. Patrick
25. Bilal
26. Nielsen & Huse
27. Earnings Management
28. Audit committee GENDER
29. Audit committee expertise
30. Auditor GENDER
31. Capital Structure
32. Growth
33. EXCEL, SPSS AND EVIEWS
34. Levin, Lin & Chu
35. Pooled
36. Panel
37. Cross-section random
38. Fixed Effects
39. Redundant Fixed Effects Tests
40. Hausman
41. Zalata
42. Al-Absy



COPYRIGHTS

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

Lack of professional staff in auditing firms, members of the Iranian Society of Certified Public Accountants

ruhollah zare¹, Reza Gholami-Jamkarani²

Received: 2022/02/20

Approved: 2022/08/02

Research Paper

Abstract

Lack of sustainability and shortage of auditing professionals from the past years until now is one of the main problems of the auditing profession that can be one of the factors reducing the quality of auditing and thus the risk of survival of auditing firms. The purpose of this study is to investigate the reasons for the non-persistence of these forces in auditing firms that are members of the Iranian Society of Certified Public Accountants. This research has been done using thematic analysis method (thematic analysis). The research methodology is descriptive-survey and has been designed and implemented to collect data from unstructured interviews with 9 professional employees of auditing firms. The categories and components affecting the decision of non-retention of professional staff were identified through coding and content analysis of the interviews conducted and the collected data were presented. Also, in order to measure its validity and reliability test, the theoretical saturation method has been used. The risk criteria for auditing staff were as follows. Criteria for non-sharing of knowledge and insignificance of general competencies of employees in the organization include inadequacy of professional training and job promotion stress, criteria of personality dimensions of employees including lack of fixed workplace and high workload and pressure, criteria of inadequate participation of employees in the organization including salaries And job benefits and inappropriate composition of professional teams and criteria for not creating innovative work behavior in the organization and not using technologies include not creating innovative work behavior in the organization and not using technologies include not being innovative activities in auditing. According to the research findings, it can be concluded that not all reasons for leaving professional staff are focused on economic issues and include criteria such as vocational training, career advancement, explaining the working conditions of the auditing profession to students before entering the profession and using New technologies (including the use of computer software) in auditing. The present study can be effective for the relevant competent authorities in preventing the departure of professional staff from auditing firms due to the lack of professional staff.

Keywords: Professional staff of auditing firms, reasons for leaving professional staff, how to promote staff, general qualifications of staff.

 10.22034/JPAR.2022.549202.1080

1 Ph.D. Student of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. rohalah.zare@yahoo.com

2 Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran. (corresponding author)

gholami@qom-iau.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

روح اله زارع^۱، رضا غلامی جمکرانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۱۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

عدم ماندگاری نیروی حرفه‌ای حسابداری یکی از مشکلات اساسی حرفه حسابداری است که می‌تواند یکی از عوامل کاهش کیفیت حسابداری باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی علل عدم ماندگاری نیروهای مزبور در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. برای جمع‌آوری داده‌ها از مصاحبه غیرساختار یافته با ۹ نفر از کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابداری، استفاده شده است. مقوله‌ها و مؤلفه‌های مؤثر بر تصمیم عدم ماندگاری کارکنان حرفه‌ای، از طریق کدگذاری و تحلیل مضمون مصاحبه‌های انجام شده شناسایی و ارائه گردید. معیارهای مخاطرات کارکنان حرفه‌ای حسابداری به شرح زیر به دست آمدند. معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات شامل مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی، معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان شامل نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار، معیارهای عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای و معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابداری می‌باشد. با توجه به یافته‌های تحقیق می‌توان گفت همه دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای معطوف به مسائل اقتصادی نبوده و شامل معیارهایی همچون آموزش حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی، تشریح شرایط کاری حرفه حسابداری برای دانشجویان قبل از ورود به حرفه و استفاده از فناوری‌های نوین (ازجمله استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای) در حسابداری می‌باشد. پژوهش حاضر، می‌تواند برای مراجع ذی‌صلاح مربوطه در خصوص جلوگیری از خروج پرسنل حرفه‌ای از مؤسسات حسابداری با توجه به کمبود نیروی حرفه‌ای مؤثر باشد.

واژه‌های کلیدی: کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابداری، دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی کارکنان، صلاحیت‌های عمومی کارکنان.

doi 10.22034/JPAR.2022.549202.1080

rohalah.zare@yahoo.com

gholami@qom-iau.ac.ir

http://article.iacpa.ir

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

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

۱- مقدمه

عدم ماندگاری و کمبود نیروی حرفه‌ای حسابرسی از سالیان گذشته تاکنون یکی از مشکلات اساسی حرفه حسابرسی بوده، لکن در حال حاضر به پدیده اصلی اکثر مؤسسات حسابرسی تبدیل شده است. حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از مشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده از اعتبار خاصی برخوردار است (لشگری و همکاران، ۱۳۹۰). تداوم این اعتبار و نیز تقویت آن به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (نیکبخت و مهربانی، ۱۳۸۵).

دانش در دنیای پیشرفته امروز به سرعت در حال تبدیل شدن به مزیت رقابت اصلی موسسه‌های حسابرسی است. مؤسسات حسابرسی نیز مبالغ زیادی را برای استخدام و آموزش حسابرسان هزینه می‌کنند، اما حسابرسان بعد از یک یا چند سال، پس از احساس نارضایتی نسبت به شغل خود، استعفا می‌دهند، به مؤسسات دیگر می‌روند و یا به مشاغل دیگری روی می‌آورند. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که میزان قابل توجهی از چرخه استخدام و آموزش حسابرسان تازه‌کار به نارضایتی شغلی و استعفای آن‌ها ختم شده است (بولن و فلامه ولتز، ۱۹۸۵؛ امر و احمد، ۲۰۱۴، لشگری و همکاران، ۱۳۹۰). تعدد استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان می‌تواند هزینه‌های مشهود و نامشهود هنگفتی را بر مؤسسات حسابرسی تحمیل کند؛ لذا خروج حسابرسان باتجربه (استعفا یا جابه‌جایی حسابرسان فعلی و استخدام یا جایگزینی حسابرسان جدید)، بیانگر اتلاف وقت و هزینه در مؤسسات حسابرسی است. (سوینی و بویل، ۲۰۰۵؛ روحی و ایمان زاده، ۱۳۸۸).

طبق اظهارات شرکای مؤسسات حسابرسی، اکثر حسابرسان پس از مدتی فعالیت در این بخش از کار حسابرسی احساس خستگی و عدم رضایت کرده و تمایل دارند در بخش حسابداری فعالیت خود را ادامه دهند. دلایل عدم رضایت می‌تواند شامل عواملی چون پایین بودن حقوق و مزایا، کمبود امکانات و تسهیلات، تکراری بودن و جالب نبودن فعالیت‌ها، فرصت‌های کم ترفیع، عادلانه نبودن ارزیابی عملکردها و... باشد. وجود چنین شرایطی در زمان توسعه اقتصادی و اجتماعی و نیاز بازار کار به کارکنان متخصص منجر به خروج زود هنگام نیروی انسانی از مؤسسات حسابرسی شده و به صورت استعفا، انتقال و ... بروز خواهد کرد (باصری باریکرسفی، ۱۳۸۱). از طرفی با توجه به این‌که این‌گونه اشخاص تجربه و آشنایی زیادی در زمینه سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها دارند و همچنین از بیشتر حوزه‌های مسئولیت خود آگاهی کامل داشته و چه‌بسا در برخی موارد ممکن است شخصاً بسیاری از حسابرسان فعلی را بشناسند گزینه‌های مناسبی برای استخدام در شرکت‌ها و مؤسسات به عنوان مدیر مالی یا کارمند امور مالی محسوب می‌گردند.

با توجه به مطالب فوق، خروج نیروهای حرفه‌ای از مؤسسات حسابرسی می‌تواند به عوامل گوناگونی از جمله شرایط محیطی، حقوق و دستمزد و سایر عوامل بستگی داشته باشد. عواملی که موجب خروج نیروهای حرفه‌ای شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌شوند، سؤال اصلی این پژوهش است. قابل ذکر است منظور از نیروهای حرفه‌ای، کارکنانی می‌باشند که در بخش حسابرسی مستقل مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران

شاغل هستند. همچنین منظور از خروج نیروهای مزبور، عدم فعالیت در حرفه حسابرسی مستقل و انتقال از مؤسسات به سایر شرکت‌ها و فعالیت در بخش‌های حسابرسی داخلی و یا واحد مالی این شرکت‌ها می‌باشد.

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

قابلیت مؤسسات حسابرسی برای بهبود مهارت‌ها، دانش و بهترین تجربیات کادر حرفه‌ای برای دستیابی به دانش به‌منظور استفاده مجدد و به حداقل رسانیدن بار اطلاعاتی، می‌تواند موجب کیفیت، کارایی و کارآمدی خدمات حسابرسی و فعالیت‌های آن‌ها گردد (ورا مونز و همکاران، ۲۰۰۶). همچنین شاخص‌های رویه آموزش و رویه ارتقاء و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران شده و رویه‌ی آموزش و ارتقاء و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان موسسه حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی داشته و تأثیر معناداری در بررسی شاخصه‌ی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به‌کارگیری کارکنان و قدمت موسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مشاهده نگردید (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰).

یافته‌های پژوهش روضه‌ای و منصور (۱۳۹۹) با عنوان «ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا» بیانگر این است که جذب نیروهای متدین، متخصص و باتجربه، توانمندسازی کارکنان حسابرسی، استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری، پایبندی به منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای و منابع مالی کافی از شرایط علی الگوی مطلوب فرایند حسابرسی و نظارت مالی است. به همین منظور تدوین برنامه‌های کیفیت زندگی کاری یکی از مسائل پیچیده و با اهمیت مؤسسات و یکی از مهم‌ترین تدابیری است که برای انگیزش کارکنان در مؤسسات به‌کار گرفته می‌شود. بنابراین می‌توان بیان کرد که رابطه معنی‌داری بین مؤلفه‌های پرداخت منصفانه، محیط کاری بهداشتی کارکنان، مؤلفه قانون‌گرایی در سازمان کارکنان، مؤلفه وابستگی اجتماعی زندگی کاری کارکنان، انسجام عاطفی کارکنان، و عملکرد کارکنان وجود دارد. درنتیجه به‌طور کلی کیفیت زندگی کارکنان با عملکرد کارکنان دارای رابطه معنی‌داری می‌باشد (احمدی و همکاران، ۱۳۸۸). لکن بررسی برنامه‌های زندگی کاری کارکنان حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی می‌تواند از مسائل مهم پیش رو باشد.

از آنجایی‌که تاکنون در زمینه عوامل مؤثر بر عدم ماندگاری کارکنان حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی ایران پژوهشی‌های اندکی انجام شده و در پژوهش‌های خارجی نیز تعداد محدودی پژوهش صورت گرفته است، در ادامه به برخی از پژوهش‌های داخلی و خارجی مرتبط با ویژگی‌های شخصیتی کارکنان حرفه‌ای که می‌تواند در بررسی علل عدم ماندگاری کارکنان در مؤسسات مؤثر باشد، اشاره خواهد شد.

ورا مونز و همکاران (۲۰۰۶) در تحقیقی با عنوان «افزایش تسهیم دانش در شرکت‌های حسابداری عمومی» به بررسی عواملی که باعث افزایش و یا کاهش تسهیم دانش در مؤسسات

حسابرسی می‌شوند، پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که ارتباطات متقابل رسمی و غیررسمی میان حساب‌برسان و سیستم‌های پاداش‌دهی می‌توانند باعث تشویق و بهبود تسهیم دانش شوند. تریولاس و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان «تأثیر فرهنگ تسهیم دانش بر رضایت شغلی در شرکت‌های حسابداری» به بررسی نقش صلاحیت‌های عمومی کارمندان در ارتباط بین فرهنگ تسهیم دانش و نتایج کار رضایت‌مندی در خدمات شرکت‌های حسابداری پرداختند. برای این منظور صلاحیت‌های عمومی به‌عنوان واسطه بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایت‌مندی کارکنان در دفاتر حسابداری در نظر گرفته شد. یافته‌های تجربی از یک نظرسنجی پرسشنامه‌ای از ۸۴ کارمند در دفاتر حسابداری در یونان مرکزی تأیید کرد که صلاحیت‌های عمومی، اثر میانجیگری بر ارتباط بین فرهنگ اشتراک دانش و رضایت شغلی دارد. نتیجه اصلی یافته‌ها برای مدیران حسابداری این است که کارکنان در یک محیط کاری دارای تسهیم دانش و در نتیجه تقویت صلاحیت‌های عمومی، بیشتر احتمال دارد به رضایت شغلی بالاتر و متعاقباً اثربخشی دست یابند.

رامادهان (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان «تأثیر بعد شخصیت بر رفتار شهروندی سازمانی و تأثیر آن بر تسهیم دانش» به بررسی تأثیر ابعاد شخصیتی بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش پرداخته است. ابعاد شخصیتی انتخاب شده در این پژوهش شامل گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری و نمونه مورد استفاده ۸۱ نفر از کارکنان یک شرکت اطلاعات و ارتباطات در سورابای اندونزی از واحدهای مختلف بودند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار SmartPLS انجام شده است. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری تأثیر مثبت بر رفتار شهروندی سازمانی و تسهیم دانش دارد.

یافته‌های پژوهش رحمانی نیا و همکاران (۱۴۰۰) با عنوان «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان» نشان داد که از ویژگی‌های شخصیتی، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند. همچنین ویژگی‌های جمعیت‌شناختی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش و سن بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و جنسیت بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد. شائمی برزکی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش با عنوان «فرآیند درون فردی مشارکت در تسهیم دانش» به دنبال کاوش در فرآیند درون فردی مشارکت کارکنان در تسهیم دانش بوده‌اند. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های عمیق با تعداد ۳۰ نفر از مدیران ارشد، میانی و کارمندان یکی از سازمان‌های دولتی و سازمان‌های خصوصی وابسته به آن که در صنعت برق استان یزد فعال‌اند، به‌دست آمده و از طریق کدگذاری باز و محوری، یافته‌ها در قالب مدل نظری تدوین شده است. سپس بر اساس نتایج حاصله از کدگذاری، پرسشنامه تهیه و در اختیار ۲۴۸ نفر از اعضای سازمان‌های مذکور قرار گرفته است. یافته‌های به‌دست آمده از ۱۶۴ پرسشنامه برگشتی نشان می‌دهد که نگرش مثبت فرد در مورد تسهیم دانش، باورهای کلی فرد، امیال و علاقه‌ها و روحیات

فرد، شخصیت، مشخصات ژنتیکی، خانوادگی و تحصیلی، رفتار گیرنده دانش در ایجاد حس خوب مؤثر است و منجر به میل به تسهیم دانش می‌گردد.

کارگر شورکی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان «بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی بر روی تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه کارکنان مورد مطالعه: پژوهشگاه صنعت نفت» اثر ویژگی‌های شخصیتی کارکنان، تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه، در قالب مدلی یکپارچه در پژوهشگاه صنعت نفت را مورد بررسی قرار دادند. روش پژوهش توصیفی پیمایشی و از نوع همبستگی بوده، ابزار گردآوری استفاده شده (PLS) اطلاعات پرسشنامه و برای آزمون فرضیه‌ها از روش حداقل مربعات جزئی استفاده شده است. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از ۸۴ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از سازمان مورد مطالعه حاکی از اثر مثبت و معنادار ویژگی‌های شخصیتی برون‌گرایی، تطابق‌پذیری و گشودگی بر تسهیم دانش بود. همچنین نتایج تحقیق از تأثیر مثبت و معنادار تسهیم دانش بر رفتار کاری نوآورانه حمایت نمود.

با توجه به تحقیقات مزبور می‌توان بیان کرد از آن‌جا که حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است، این حرفه مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید. برای این منظور، حسابرسان همواره باید اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت نمایند. از این‌رو، انتظارات ذینفعان از حرفه حسابرسی در سطح جهان روبه افزایش بوده و هست. این موضوع در کشور ما نیز بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش مؤسسات حسابرسی در بخش خصوصی تا آن‌جا با اهمیت بوده است که رعایت نکردن آیین رفتار حرفه‌ای، امانت‌داری و اصول اخلاقی از سوی برخی از حسابرسان باعث شده است تا انتظارات سهامداران و سایر ذینفعان از حرفه حسابرسی برآورده نشده و با افزایش انتقاد روبه‌رو شود. (حساس یگانه، ۱۳۹۲). لکن از آنجایی که حرفه حسابرسی دارای اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه می‌باشد، حفظ این اعتماد و اعتبار منوط به وجود نیروی حرفه‌ای متخصص و متعهد به عنوان ابزار اصلی اجرای فرایند حسابرسی می‌باشد. به همین دلیل بررسی علل عدم ماندگاری نیروهای متخصص طی سال‌های اخیر در حرفه حسابداری می‌تواند یکی از چالش‌های جدی مؤسسات حسابرسی باشد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های توصیفی است. داده‌های این تحقیق از طریق مصاحبه غیرساختار یافته با حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به دست می‌آید. روش تحلیل چنین داده‌هایی، روش تحلیل مضمون (تحلیل تماتیک) است. چرا که روش تحلیل مضمون متعارف‌ترین و کاربردی‌ترین روش تحلیل داده‌های کیفی است و در واقع بر مبنای تحلیل استقرایی استوار است، یعنی یافته‌ها هم محصول اهداف تعیین شده توسط محقق است و هم حاصل تجزیه و تحلیل شنیده‌هاست

(رمضانپور نرگسی و همکاران، ۱۳۹۳). تحلیل مضمون در مقایسه با سایر روش‌های کیفی به دقت و زمان بیشتری نیاز دارد (درخشه و همکاران، ۱۳۹۴). در این پژوهش تعداد نمونه از طریق اشباع نظری تعیین می‌شود. اشباع نظری معیاری است برای تعیین نمونه‌ها، که بر اساس آن محقق تا جایی مصاحبه‌ها را ادامه می‌دهد که پاسخ به سؤال‌های عمده تحقیق اشباع شده یا داده‌های جدیدی در فرآیند گردآوری داده، تولید نشود (پیغامی و منصوری، ۱۳۹۵). افراد نمونه به گونه‌ای انتخاب شده‌اند که کارکنان حسابرسی مؤسسات بزرگ و کوچک پوشش داده شود. همچنین افراد نمونه از رتبه‌های گوناگون شامل حسابر، حسابرس ارشد تا مدیر و شریک حسابرسی را دربر می‌گیرد. قابل ذکر است افراد مصاحبه شده شامل افرادی که از حرفه حسابرسی خارج شده‌اند نیز می‌باشند.

جدول (۱) مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	کد مصاحبه‌شونده	رده شغلی	تحصیلات	جنس	سن - سال	سابقه کار - سال	اندازه مؤسسه	وضعیت فعلی
۱	A	شریک	کارشناس ارشد	مرد	بیشتر از ۳۰	بیشتر از ۱۵	متوسط	شاغل در حرفه
۲	B	حسابرس ارشد	کارشناس ارشد	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	متوسط	غیر شاغل در حرفه
۳	C	حسابرس	کارشناس ارشد	زن	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	متوسط	غیر شاغل در حرفه
۴	D	مدیرفنی حسابرسی	کارشناسی	مرد	بیشتر از ۳۰	بیشتر از ۲۰	بزرگ	شاغل در حرفه
۵	E	حسابرس	کارشناسی	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	کوچک	غیر شاغل در حرفه
۶	F	حسابرس ارشد	کارشناسی	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	بزرگ	غیر شاغل در حرفه
۷	G	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	بزرگ	شاغل در حرفه
۸	K	حسابرس	کارشناسی ارشد	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	کوچک	شاغل در حرفه
۹	P	حسابرس	کارشناسی	مرد	کمتر از ۳۰	کمتر از ۱۰	متوسط	شاغل در حرفه

۴- یافته‌های پژوهش:

همان‌طور که از جدول ۱ مشاهده می‌شود، این پژوهش طی ۹ مصاحبه به اشباع نظری رسیده است. هر مصاحبه به صورت مجزا مطابق جداول ۲ و ۳ کدگذاری اولیه شده است. در طول ۹ مصاحبه انجام شده، ۳۹ کد اولیه یا مضامین پایه‌ای به دست آمده است.

جدول: (۲) نمونه مضامین پایه‌ای- فرد A

مضامین پایه‌ای	کد	جملات معنادار استخراج شده از متن مصاحبه
حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی	A۱	حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی نسبت به حرفه حسابداری و نبودن بیمه‌های مناسب
عدم وجود محل کار ثابت در حسابرسی	A۲	بحث شرایط جابجایی شرکت‌ها و نداشتن جای ثابت و دوری از خانواده
وجود آزمون‌های رتبه‌بندی و عدم توجه به تجارب حرفه‌ای	A۳	دشواری کار حسابرسی و آزمون‌های متفاوت رتبه‌بندی و مطالعات مداوم
وجود فشار کاری بالا در زمان پیک کاری	A۴	وجود شرایط کار فشرده در زمان انجام پیک کاری

جدول (۳): نمونه مضامین پایه‌ای - فرد B

مضامین پایه‌ای	کد	جملات معنادار استخراج شده از متن مصاحبه
حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی	B۱	حقوق و مزایای پایین
وجود استرس ناشی از آزمون‌های رتبه‌بندی حرفه‌ای	B۲	وجود استرس بالای کار حسابرسی
وجود فشار کاری بالا در زمان پیک کاری	B۳	حجم بالای کار حسابرسی

بسیاری از مضامین پایه با هم، هم‌پوشانی داشته و یا مفهوم و مضمون مشترکی را می‌رساندند. از این رو آن‌ها در دسته‌بندی جدید قرار داده شده، ۷ کد با عنوان مضامین سازمان‌دهنده به دست آمده است. که مطابق جداول ۴ و ۵ طبقه‌بندی و با نماد L نشان داده شده‌اند.

جدول (۴): نمونه مضامین سازمان‌دهنده

مضامین سازمان‌دهنده	کد سازمان‌دهنده	کد پایه‌ای	مضامین پایه‌ای	تعداد تکرار
حقوق و مزایای شغل	L۱	A۱- B۱- C۱- D۱- E۱- G۱- K۱- p۱- M۱	حقوق و مزایای پایین حرفه حسابرسی	۹

جدول (۵): نمونه مضامین سازمان‌دهنده

مضامین سازمان‌دهنده	کد سازمان‌دهنده	کد پایه‌ای	مضامین پایه‌ای	تعداد تکرار
نبودن محل کار ثابت	L۲	A۲- C۲- D۲- D۴- E۲- F۱- G۲- k۲- p۲- M۲	عدم وجود محل کار ثابت در حسابرسی - ماموریت رفتن برای افراد متاهل	۹

در نهایت مضامین فراگیر با استفاده از جمع‌بندی نظرات مختلف نخبگان، نظر اساتید حوزه

حسابرسی و مطالعات و سوابق پژوهش انجام گرفته توسط پژوهشگر در این زمینه‌ها، مطابق جدول ۶ الی ۹ به‌دست آمده‌اند.

جدول (۶): مضامین فراگیر

تعداد	کد مضامین سازمان‌دهنده	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
۲	L۵	مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای	عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت
	L۳	استرس ارتقا شغلی	صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات

جدول (۷): مضامین فراگیر

تعداد	کد مضامین سازمان‌دهنده	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
۲	L۲	نبودن محل کار ثابت	نوع ابعاد شخصیتی کارکنان
	L۴	حجم و فشار بالای کار	

جدول (۸): مضامین فراگیر

تعداد	کد مضامین سازمان‌دهنده	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
۲	L۱	حقوق و مزایای شغل	عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات
	L۶	ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای	

جدول (۹): مضامین فراگیر

تعداد	کد مضامین سازمان‌دهنده	مضامین سازمان‌دهنده	مضامین فراگیر
۱	L۷	نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی	عدم ایجاد رفتارکاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها

۴-۱- معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات همان‌طور که از مضامین سازمان‌دهنده این معیار مشخص است، مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی از مسائل مهمی است که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نموده‌اند. فرد E (استرس ارتقا شغلی) «آموزش کافی از ناحیه مدیران و سرپرستان در مؤسسات به نحو مناسبی صورت نمی‌گیرد.»

فرد B (نبودن آموزش حرفه‌ای) «در حرفه حسابرسی استرس کار و ارتقا شغلی بر اساس آزمون‌های رتبه‌بندی بسیار بالاست». با توجه به‌مراتب فوق بحث عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات یکی از ارکان مهم از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان است.

۴-۲- معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان

ابعاد شخصیتی عمدتاً شامل گشودگی، وظیفه‌شناسی و سازگاری می‌باشند (رامادهان، ۲۰۱۹). همان‌طور که از مضامین سازمان‌دهنده این معیار مشخص است، نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار از مسائل مهمی است که مصاحبه‌شوندگان به آن اشاره نموده‌اند. فرد A (نبودن محل کار ثابت) «بحث شرایط جابجایی شرکت‌ها و نداشتن جای ثابت و دوری از خانواده».

فرد D (حجم و فشار بالای کار) «ساعت کاری بالا در زمان شلوغی و ارسال گزارشات حسابرسی».

با توجه به مراتب فوق بحث نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار یکی از ارکان مهم از دیدگاه مصاحبه‌شوندگان است.

۴-۳- معیارهای عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات

ابعاد عدم مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات بر اساس مضامین سازمان‌دهنده شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای می‌باشد.

فرد K (حقوق و مزایای شغل) «حقوق و مزایای حرفه حسابرسی نسبت به مشاغل دیگر حرفه حسابداری بسیار کم است».

فرد P (ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای) «عدم وجود تیم‌های حرفه‌ای مناسب در مؤسسات و ناقص بودن رده‌های حرفه‌ای».

همان‌طور که مشهود است از نظر مصاحبه‌شوندگان موضوعات پایین بودن حقوق و عدم ترکیب مناسب کارکنان بسیار حائز اهمیت می‌باشد.

۴-۴- معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از

فناوری‌ها

استفاده از فناوری‌ها در مشاغل گوناگون از جمله حرفه حسابرسی از مسائل جدی به حساب می‌آید. همان‌گونه که در جداول فوق مشخص است ابعاد سازمان‌دهنده عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی می‌باشد.

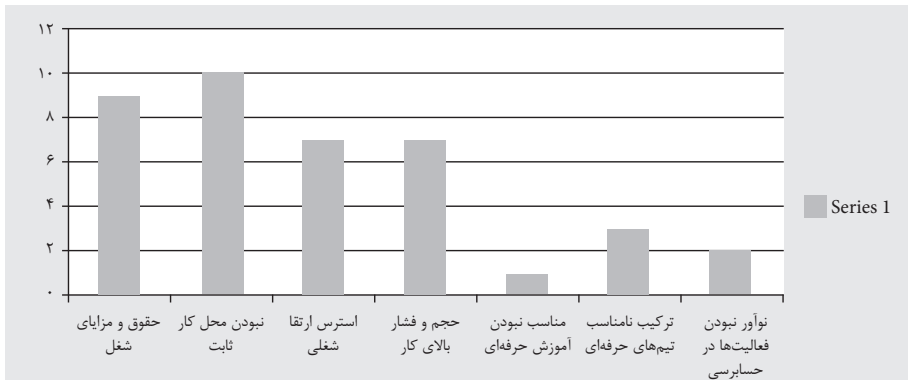
فرد K (نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی) «عدم وجود نوآوری در حرفه و عدم استفاده از نرم‌افزارهای مربوطه در حرفه حسابرسی».

فرد P (نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی) «عدم استفاده از نرم‌افزارهای مربوطه در حرفه حسابرسی».

در این بخش نیز از نظر مصاحبه‌شوندگان موضوع نوآور نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی بااهمیت می‌باشد.

۵-۴- نمودار مربوط به مضامین سازمان‌دهنده

با توجه به یافته‌های تحقیق که در بالا به آن اشاره شده است نمودار فراوانی هریک از معیارهای سازمان‌دهنده به شرح جداول ذیل می‌باشد.



نمودار (۱): مضامین سازمان‌دهنده

همان‌طور که در نمودار بالا مشاهده می‌شود، نبودن محل کار ثابت، استرس شغلی، حجم و فشار بالای کار و حقوق و مزایای شغل از مهم‌ترین مضامین سازمان‌دهنده علل خروج کارکنان حرفه‌ای از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

مسئله اصلی تحقیق بررسی دلایل عدم ماندگاری نیروی کار حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران است. قابلیت مؤسسات حسابرسی برای بهبود زندگی کارکنان، مهارت‌ها، دانش و بهترین تجربیات کادر حرفه‌ای برای دستیابی به دانش به‌منظور استفاده مجدد و به حداقل رسانیدن بار اطلاعاتی، می‌تواند موجب کیفیت، کارایی و کارآمدی خدمات حسابرسی و فعالیت‌های آن‌ها گردد (ورا مونز، هو و چوو، ۲۰۰۶). همچنین شاخص‌های رویه آموزش و رویه ارتقاء و پاداش با کیفیت حسابرسی مرتبط است و اهرم کارکنان مناسب موجب ارائه‌ی کیفیت بالای حسابرسی به صاحبکاران شده و رویه‌ی آموزش و ارتقاء و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابرسی مؤثر بوده و اهرم کارکنان موسسه حسابرسی کیفیت بالای حسابرسی را در پی دارد (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰). لذا در این مسیر پس از نگاهی به مباحث مربوط به خروج پرسنل از مؤسسات در این زمینه، از طریق تحلیل مضمون معیارهای مخاطرات کارکنان حرفه‌ای حسابرسی به شرح زیر به دست آمدند. معیارهای عدم تسهیم دانش و عدم اهمیت صلاحیت‌های عمومی کارکنان در مؤسسات شامل مناسب نبودن آموزش حرفه‌ای و استرس ارتقا شغلی، معیارهای نوع ابعاد شخصیتی کارکنان شامل نبودن محل کار ثابت و حجم و فشار بالای کار، معیارهای عدم

مشارکت مناسب کارکنان در مؤسسات شامل حقوق و مزایای شغل و ترکیب نامناسب تیم‌های حرفه‌ای و معیارهای عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل عدم ایجاد رفتار کاری نوآورانه در مؤسسات و عدم استفاده از فناوری‌ها شامل نبودن فعالیت‌ها در حسابرسی می‌باشد.

با توجه به معیارهای ارائه شده در بالا که همگی از تحلیل مضمون مصاحبه‌های انجام شده با کارکنان حرفه مؤسسات حسابرسی استخراج شده می‌توان نتیجه گرفت همه دلایل خروج کارکنان حرفه‌ای معطوف به مسائل اقتصادی نبوده و مواردی از جمله معیارهایی همچون آموزش حرفه‌ای، نحوه ارتقا شغلی، تشریح شرایط کاری حرفه حسابرسی برای دانشجویان قبل از ورود به حرفه و استفاده از فناوری‌های نوین (از جمله استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای) در حسابرسی نیز دارای اهمیت می‌باشد. قابل ذکر پژوهش فوق می‌تواند برای مراجع ذی‌صلاح مربوطه در خصوص جلوگیری از خروج پرسنل حرفه‌ای حسابرسی از مؤسسات مؤثر باشد.

باتوجه به مشخص شدن برخی از معیارها به‌عنوان دلایل خروج پرسنل حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، انجام پژوهش در خصوص چگونگی رفع مخاطره‌هایی که در قالب هریک از معیارهای فوق به‌دست آمده می‌تواند مفید باشد. همچنین انجام پژوهش در راستای تدوین مدلی نوین در جهت چگونگی جذب نیروی حرفه‌ای حسابرسی کارآمد برای مؤسسات حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد. پژوهش در خصوص عواملی که موجب بهبود زندگی کاری پرسنل حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی گردد می‌تواند کمک شایانی به حرفه حسابرسی در مقطع کنونی باشد.

منابع

احمدی، علی‌اکبر؛ امینی، علی؛ شاهوردی، پروانه. (۱۳۸۸). بررسی و تجزیه و تحلیل کیفیت زندگی کاریو رابطه آن با عملکرد (کارکنان سازمان حسابرسی کل کشور). مدیریت فردا، (۲۱)، ۳۳ - ۲۵.

باصری باریک‌رصفی، سعید. (۱۳۸۱). بررسی رضایت شغلی در میان حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و حسابداران واحدهای تجاری و مقایسه رضایت شغلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، مرکز اسناد و مدارک علمی ایران. بیگ‌پناه، بهزاد؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ هشی، عباس؛ اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تأثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره سوم، ۱۵۲-۱۲۹.

پیغامی، عادل؛ منصوری، سمانه. (۱۳۹۵). برنامه‌ریزی رفاه اجتماعی تاب‌آور، دلالت‌های راهبردی و اعتباربخشی یک مدل ترکیبی برای اقتصاد. اندیشه مدیریت راهبردی، ۱۰ (۲)، ۴۰ - ۵. شائمی برزکی، علی؛ کیان پور، مسعود؛ شاکری، فاطمه. (۱۳۹۷). فرآیند درون فردی مشارکت در تسهیم دانش. فصلنامه مطالعات مدیریت (بهبود و تحول)، ۲۷ (۸۸)، ۱۰۳-۱۴۱.

درخشه، جلال؛ افتخاری، اصغر؛ ردادی، محسن. (۱۳۹۴). تحلیل مضمونی اعتماد در اندیشه آیت‌الله خامنه‌ای. جستارهای سیاسی معاصر، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، ۶ (۳)، ۷۲-۵۳.

روضه‌ای، منصور. (۱۳۹۹). ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا. نشریه نظارت و بازرسی، ۵۱ (۵۱)، ۱۴-۵۶-۳۳.

روحی، علی؛ ایمان زاده، پیمان. (۱۳۸۸). بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱ (۴)، ۱۸۵-۱۹۸.

رمضانپور نرگسی، قاسم؛ طالقانی، غلامرضا؛ رمضانپور نرگسی، سمیه؛ غفاری، علی. (۱۳۹۳). ارائه مدل کارآفرینی فناورانه در شرکت‌های دانش‌بنیان مستقر در پارک‌های علم و فناوری: رویکرد کیفی. مدیریت دولتی، ۶ (۱)، ۸۵-۱۰۸.

رحمانی‌نیا، احسان؛ پورزمانی، زهرا؛ گلپایگانی، آیدا. (۱۴۰۰). بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری‌شان. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، شماره دوم، ۸۵-۵۷.

حساس یگانه، یحیی؛ غلامزاده لداری، مسعود. (۱۳۹۱). ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی. دهمین همایش حسابداری، دانشگاه الزهرا.

کارگر شورکی، محمدحسین؛ حاجی محمدعلی جهرمی، مقداد؛ ناظری، علی؛ رشیدی، محمدمهدی. (۱۳۹۵). بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی بر روی تسهیم دانش و رفتارکاری نوآورانه کارکنان مورد مطالعه: پژوهشگاه صنعت نفت. مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت، ۱۰ (۲۹)، ۲۸-۷.

لشکری، زهرا؛ حق‌شناس کاشانی، فریده؛ عسکری زیارتی، محسن. (۱۳۹۰). رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با گزارش‌های مالی. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰ (۱۰)، ۳۰۹۰-۷۱.

نیکبخت، محمدرضا؛ مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۴۴.

Ahmadi, Ali Akbar; Amini, Ali; Shahverdi, Parvaneh. (1388). Investigating and analyzing the quality of work life and its relationship with performance (employees of the audit organization of the whole country). Farda Management, (21), pp.25-33. (In Persian).

Baseri Barikarsafi, Saeed. (1381). Examining job satisfaction among auditors working in auditing firms and accountants of business units and comparing job satisfaction, master's thesis in accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Iran Scientific Documentation Center. (In Persian).

Beyg Panah, Behzad; asna Ashari, Hamideh; Hoshi, Abbas; Asadi, Gholamhossein. (1400).

The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. Professional audit research, number three, pp.129-152. (In Persian).

Bullen, M. L. & Flamholtz, E. G. (1985). A Theoretical and Empirical Investigation of Job Satisfaction and Intended Turnover in the Large CPA Firm. Accounting, Organizations and Society, 10(3), PP. 287-302.

derakhsheh, Jalal; Eftekhari, Asghar; Radadi, Mohsen. (1394). Thematic analysis of trust in Ayatollah Khamenei's thought. Contemporary Political Essays, Research Institute of Humanities and Cultural Studies, 6 (3), pp.53-72. (In Persian).

Hassas yeganeh, Yahya; Gholamzade Ledari, Masoud. (1391). Comprehensive assessment of audit quality in Iran: research opportunities. 10th Accounting Conference, Al-Zahra University. (In Persian).

Karegar Shurki, Mohammad Hossein; Haji Mohammad Ali Jahromi, Meqdad; Nazeri, Ali; Rashidi, Mohammad Mahdi. (1395). Investigating the effect of personality traits on knowledge sharing and innovative working behavior of the studied employees: Oil Industry Research Institute. Human resource management in the oil industry, 10(29), pp.7-28. (In Persian)

Lashkari, Zahra; Hagh shenas Kashani, Farideh; Asgari Ziarati, Mohsen. (1390). The relationship between hiring managers and financial staff from former employees of auditing firms with financial reports. Journal of financial accounting and auditing, (10)3, pp.71-90. (In Persian)

Nikbakht, Mohammad Reza; mehrabani, Hossein. (1385). Examining the effect of services and the amount of non-audit fees of auditing institutions on the independence of the auditor. Accounting and auditing reviews, 13th year, number 44. (In Persian)

-Omar, N. & Ahmad, Z. (2014). The Relationship among Ethical Climate, Job Satisfaction, Organizational Commitment, and External Auditor's Turnover Intention. Journal of Modern Accounting and Auditing, 10(2), PP. 164-181.

Peyghami, Adel; Mansouri, Samaneh. (1395). Resilient social welfare planning, strategic implications and validation of a hybrid model for economics. Strategic Management Thought, 10 (2), pp.5-40. (In Persian).

Rouzei, Mansour. (1399). Providing the ideal model of auditing and financial supervision in Naja. Monitoring and Inspection Journal, (51) 14, pp.56-33. (In Persian).

Rouhi, Ali; Imanzadeh, Peyman. (1388). Examining the reasons for changing auditors in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Financial Accounting and Audit Research Quarterly, 1(4), pp. 185-198. (In Persian).

Ramzanpour Nargesi, Qasem; Taleghani, Gholamreza; Ramzanpour Nargesi, Somaye; Ghaffari, Ali. (1393). Presenting the model of technological entrepreneurship in knowledge-based companies located in science and technology parks: a qualitative approach. Public Management, 6 (1), pp.85-108(In Persian).

Rahmani Nia, Ehsan; Pourzmani, Zahra; Golpayegani, Aida. (1400). Investigating the Effect of Personality and Behavioral Traits on the Ethical Decision-Making Process of Professional Accountants. Professional audit research, number two, pp. 57-85. (In Persian).

Ramadhan, D. A. (2019). The Effect of Personality Dimension on Organizational Citizenship Behavior and its Impact on Knowledge Sharing. International Journal of Management and Economics Invention, 5(1), PP. 1994-2002.

Shaemi Barzaki, Ali; Kianpour, Massoud; Shakeri, Fateme. (1397). The intra-individual process of participation in knowledge sharing. Quarterly Journal of Management Studies

(Improvement and Transformation), 27(88), pp.103-141. (In Persian).

Sweeney, B. & Boyle, B. (2005). Supervisory Actions, Job Satisfaction and Turnover Intentions of Irish Trainee Accountants. *The Irish Accounting Review*, 12(2), PP. 47-73.

Trivellas, P., Akrivouli, Z., Tsifora, E. & Tsoutsas, P. (2015). The Impact of Knowledge Sharing Culture on Job Satisfaction in Accounting Firms. *Procedia Economics and Finance*, 19, PP. 238-247.

Vera-Muñoz, S. C., Ho, J. L. & Chow, C. W. (2006). Enhancing Knowledge Sharing in Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 20(2), PP. 133-155.



COPYRIGHTS

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

The Effect Gender Of Diversity In Audit Committee On Performance

Seyed Hossein Sajadi¹, Vahid Menati², Faramarz Vatankhah³

Received: 2022/04/05

Approved: 2022/05/22

Research Paper

Abstract

In this study, the effects of female representation on a firm's audit committees on the financial and non-financial performance of companies listed on the Tehran Stock Exchange have been studied. Therefore, 114 companies from 2013 to 2019 were studied. Financial performance indicators include 5 measures including return on assets, Tobin's Q ratio, return on equity, operating profit growth, and price to profit ratio, and non-financial performance indicators include 4 measures including defect-free rate, market share ratio, product market competition, and Intellectual capital. According to the literature, it was expected that female representation on the audit committee would have a positive and significant effect on the performance of companies. These hypotheses were tested by a multivariate regression test. In sum, the results show that the female representation on the audit committee has a positive and significant effect on the non-financial performance and has a negative effect on the financial performance of companies. Therefore, it is recommended that this issue be considered by shareholders, regulators, and other actors in corporate governance.

Key Words: Audit Committee, Gender Diversity, Financial and Non-Financial Performance.



10.22034/JPAR.2022.551425.1084

1. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. h_sajadi@sbu.ac.ir
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. v_menati@sbu.ac.ir
3. MSc. of Auditing, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (corresponding author) faramarzvatankhah.fv@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت

سید حسین سجادی^۱، وحید منتی^۲، فرامرز وطن خواه^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

این پژوهش بینش جدیدی در مورد تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ارائه می‌دهد تا نقش زنان با توجه به عدم الزام قانونی برای حضور آنان در شرکت‌های ایرانی بررسی شود. هدف پژوهش حاضر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی شرکت‌ها از طریق حضور زنان است. داده‌های ۱۱۴ شرکت که به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده‌اند طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ بررسی شده است. عملکرد شامل عملکرد مالی با پنج شاخص بازده دارایی‌ها، بازده حقوق مالکانه، نسبت کیوتوبین، رشد سود عملیاتی و نسبت قیمت به سود و عملکرد غیرمالی با چهار شاخص نرخ عدم نقص، نسبت سهم بازار، رقابت در بازار محصول و سرمایه فکری اندازه‌گیری شده است. در این پژوهش دو فرضیه در نظر گرفته شده و برای آزمون آن‌ها از رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد حضور زنان در کمیته حسابرسی باعث کاهش بازده دارایی‌ها و افزایش مقدار متغیرهای نسبت سهم بازار و رقابت در بازار محصول شده است. بنابراین، نتایج پژوهش حاکی از آن است که تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی منفی و بر عملکرد غیرمالی مثبت است.

واژه‌های کلیدی: تنوع جنسیتی، عملکرد غیرمالی، عملکرد مالی، کمیته حسابرسی

doi: 10.22034/JPAR.2022.551425.1084

h_sajadi@sbu.ac.ir

۱. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

v_menati@sbu.ac.ir

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

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

faramarvatankhah.fv@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

در دهه گذشته در پژوهش‌های انجام شده در سراسر جهان منافع ناشی از حضور مداوم زنان در سطوح مدیریت ارشد مانند هیئت‌مدیره و کمیته‌های زیرمجموعه آن مورد بررسی قرار گرفته و در بیشتر موارد تأثیر مثبت آن اثبات شده است (گروسر و مون، ۲۰۰۸). تاکنون پژوهش‌های انجام شده در خصوص تنوع جنسیتی غالباً مربوط به هیئت‌مدیره بوده اما جنبه دیگری از رابطه عملکرد شرکت با تنوع جنسیتی که جالب به نظر می‌رسد و توسط پژوهشگران نادیده گرفته شده است، تأثیر مشارکت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت است (گرین و هومروی، ۲۰۱۸). پیامدهای اقتصادی و سیاسی مربوط به موضوعات تنوع جنسیتی به‌طور فزاینده‌ای در کشورهای خارجی به‌خصوص کشورهای اروپایی برجسته شده است، به‌طوری که در سال ۲۰۰۳، نروژ اولین کشوری بود که قوانینی تصویب کرد که به‌موجب آن شرکت‌ها ملزم به تشکیل حداقل ۴۰ درصد از مدیران خود از زنان شدند، اتحادیه اروپا قوانین مشابهی را با هدف ۴۰ درصد تا سال ۲۰۲۰ تصویب کرد. سایر اعضای مستقل اتحادیه اروپا، از جمله فرانسه و ایتالیا نیز قوانین مشابهی را تصویب کردند (وانگ، ۲۰۲۰). در ایران نیز الزاماتی در رابطه با ترکیب جنسیت اعضای کمیته حسابرسی تعیین و وضع نشده است.

پژوهشگران ادعا می‌کنند بیشتر کارهای هیئت‌مدیره از طریق کمیته‌ها انجام می‌شود. بنابراین، نحوه تشکیل کمیته‌های هیئت‌مدیره مهم بوده و بر عملکرد شرکت تأثیر می‌گذارد (گو و ماسولیس، ۲۰۱۵). به دلیل این که کمیته حسابرسی برای انجام وظایف خاص تشکیل شده، زنان منصوب در این کمیته باید از شرایط و تخصص لازم برخوردار و فعالانه در انجام وظیفه کمیته نقش داشته باشند (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹). حضور زنان در کمیته حسابرسی شرکت می‌تواند بر میزان همکاری و مشارکت، بهبود نقش نظارتی و سیستم‌های راهبری شرکتی و افزایش خلاقیت و نوآوری در تصمیم‌گیری‌ها تأثیر داشته باشد (چی جوک و همکاران، ۲۰۲۰). مدیران زن از ویژگی‌های رهبری تحول‌آفرین بهتر از همتایان مرد خود برخوردار هستند. افزون بر این، ویژگی‌های رهبری آن‌ها باعث می‌شود زنان بیشتر با کارکنان زیرمجموعه خود همکاری کنند و ساختارهای سازمانی را قوی کرده و سازوکارهای راهبری شرکتی و نظارتی را بهبود بخشد (نیزام و همکاران، ۲۰۲۰). زنان در کمیته حسابرسی باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی و افزایش کارایی اندازه‌گیری ریسک‌ها و کاهش تحریف‌های مالی و به‌موقع بودن گزارشگری می‌شوند (هیلمن و همکاران، ۲۰۰۲). زنانی که در یک گروه کار می‌کنند می‌توانند راه‌حل‌های بهتری را پیشنهاد کنند. اگرچه مردان راه‌حل‌های بیشتری را برای یک مسئله خاص ارائه می‌کنند، اما راه‌حل‌های دارای کیفیت بهتر غالباً توسط زنان ارائه می‌شوند (عثمان و همکاران، ۲۰۱۹). افزون بر این، طرفداران نظریه نمایندگی معتقدند کمیته حسابرسی می‌تواند به حل مسائل نمایندگی و ایجاد تعادل مناسب و رفع تضاد منافع بین سهامداران و مدیریت کمک کند. برای این منظور، تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی طیف گسترده‌ای از دانش، مهارت، تجربه، ایده‌ها و رفتارها را به ارمغان می‌آورد که باعث بهبود نظارت، افزایش پاسخگویی مدیریت و افشای اطلاعات شده که منجر به کاهش میزان

تضاد منافع شده و تأثیر مثبتی بر عملکرد شرکت می‌گذارد (وانگ، ۲۰۲۰). با توجه به موارد مطرح شده، بررسی تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد از این نظر قابل توجه است که تجزیه و تحلیل حضور زنان کمک می‌کند تا نقش زنان در عملکرد شرکت با توجه به عدم وجود الزام قانونی برای حضور زنان در کمیته حسابرسی شرکت‌ها در ایران بررسی شود. هدف پژوهش حاضر بهبود عملکرد مالی و غیرمالی شرکت از طریق حضور زنان در کمیته حسابرسی است. مسئله اصلی پژوهش را باید این‌گونه مطرح کرد «تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت چیست؟» پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین تفاوت‌هایی دارد از این نظر که در پژوهش‌های خارجی تأثیر تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت در کشورهای پیشرفته و شرکت‌های با عملکرد خوب بررسی شده است و در کشورهای در حال توسعه پژوهش‌های اندکی در این زمینه انجام شده است. در پژوهش‌های داخلی تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی در خصوص عملکرد غیرمالی بررسی نشده است. ضرورت پژوهش حاضر از این حیث است که آمارها و ارقام نشان می‌دهد سهم حضور زنان در سطوح بالای مدیریتی نسبت به مردان در ایران کمتر است و نیاز است که تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی و غیرمالی شرکت مشخص شود تا به توان با ارائه شواهدی مستند به ضرورت کاهش اختلاف سهم حضور زنان و مردان در سطوح مدیریتی و نیل به افزایش کارایی عملکرد شرکت اشاره کرد.

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

مبانی نظری

کمیته حسابرسی: این کمیته از تعدادی مدیر مستقل و غیراجرایی تشکیل شده و مأموریت اصلی کمیته حسابرسی تقویت اعتبار اطلاعات مالی از طریق نظارت بر تهیه صورت‌های مالی و نظارت بر اثربخشی رویه‌های کنترل داخلی است. کمیته حسابرسی به‌عنوان یک عنصر مهم راهبری شرکتی به نظارت بر شیوه‌های مدیریت کمک می‌کند. همچنین، به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش ریسک‌های سازمان کمک می‌کند. کمیته حسابرسی برای محافظت از منافع مالکان نقش مهمی در نظارت بر مدیریت شرکت ایفا می‌کند (اشعری و کریسمیاجی، ۲۰۲۰).

نظریه جامعه‌پذیری جنسیتی: اهمیت درک جامعه‌پذیری جنسیتی در پرداختن به نابرابری جنسیتی و تبعیض جنسی است که پیامدهای زیان‌باری برای افراد جامعه دارد. برابری جنسیتی با شناخت عواملی که هنجارهای اجتماعی جنسیتی ناعادلانه را شکل داده‌اند و آگاهی از این واقعیت اجتماعی که نقش‌ها و هنجارهای جنسیتی طبیعی نیستند و به‌طور محلی ساخته نمی‌شوند، حمایت می‌شود. به‌طور کلی، دیتز (۱۹۹۸) معتقد است جامعه‌پذیری جنسیتی فرایندی است که دختران و پسران را تشویق می‌کند تا ارزش‌ها، رفتارها و ویژگی‌های شخصیتی مردانه و زنانه را به دست آورند و هویت زنان و مردان جامعه را تشکیل دهند. بنابراین، جامعه‌پذیری جنسیتی

کلیشه‌های جنسیتی را ایجاد و تبعیض جنسیتی را تقویت می‌کند (هومین فر، ۲۰۱۹).
نظریه نمایندگی: نظریه نمایندگی یک نظریه اقتصادی است که هدف آن ایجاد قرارداد بین دو طرف کارگزار (مدیران) و کارگمار (مالکان) است. کارگماران مالکانی هستند که دیگر قادر به نظارت بر کار و فعالیت‌های سازمانی برای پشتیبانی لازم به‌منظور کسب موفقیت نیستند. در نتیجه، مالکان مجبور به شناسایی و تفویض کار به مدیران می‌شوند. تا زمانی که منافع هر دو طرف همسو باشد، مشکلات کمی به وجود می‌آید. هنگامی که این منافع ناهماهنگ باشند، مشکلاتی از قبیل تضاد منافع و عدم تقارن اطلاعاتی به وجود می‌آید (دیویس و همکاران، ۲۰۲۰). مالکان برای اطمینان از این که مدیران از طرف آنان عمل می‌کنند، فعالیت‌های نظارتی از جمله حسابرسی مستقل را انجام می‌دهند؛ با این وجود، نظارت دشوار و پرهزینه است. برخی راهکارهای دیگر نیز مانند انعقاد قرارداد بین دو طرف و یک راهکار نهایی برای مالکان راه حل خروج از شرکت، وجود دارد (حساس یگانه، ۱۳۹۶). تشکیل کمیته حسابرسی برای حل مشکل نمایندگی ضروری است و می‌تواند از کیفیت صورت‌های مالی اطمینان کسب کند تا مسائل اطلاعات نامتقارن بین مالکان و مدیران به حداقل برسد و نقش نظارتی را در مکانیسم‌های راهبری شرکتی بهبود ببخشد (اشعری و کریمیاجی، ۲۰۲۰).

نظریه جرم بحرانی: تا زمان دستیابی به آستانه‌ای خاص یا «جرم بحرانی» زنان در یک گروه، اعضای گروه بر توانایی‌ها و مهارت‌های مختلفی که زنان به گروه می‌آورند، تمرکز نمی‌کنند. در نتیجه، گروه‌های دارای چولگی (گروه‌هایی که در آن یک جنسیت غالب (مثلاً مردان)، اقلیت (مثلاً زنان) را کنترل می‌کنند و گروه و فرهنگ آن را در کنترل خود دارند) عملکرد ضعیف‌تری نسبت به گروه‌های یکنواخت و متعادل خواهند داشت. گروه‌های مایل (یعنی گروه‌هایی که به جرم بحرانی ۲۰ تا ۴۰ درصد زنان دست یافته‌اند) نسبت به گروه‌های یکنواخت و دارای چولگی، برتری خواهند داشت (جوئکس و همکاران، ۲۰۱۳).

نظریه وابستگی به منابع: این نظریه بر تعامل بین یک سازمان و محیط آن تمرکز دارد. وابستگی به منابع نشان می‌دهد سازمان‌هایی که از منابع مهم محروم می‌شوند به دنبال منابع جدید خواهند بود. سازمان‌ها برای بقا به منابع و به محیط وابستگی دارند (جائگر و تورنتون، ۲۰۰۵). توجه به سرمایه انسانی بهبود عملکرد را در پی دارد و دانش و تخصص متفاوت کارکنان می‌تواند با ایجاد تفکرات متفاوت در مؤسسه و ارائه بحث‌های ناهمگون علاوه بر رشد و شکوفایی کارکنان، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (بیگ‌پناه و همکاران، ۱۴۰۰). تنوع جنسیتی مدیران مجموعه‌ای ارزشمند از منابع را نشان می‌دهد و ممکن است به دستیابی به نتایج اقتصادی بهتر کمک کند. به‌عنوان مثال، مدیران متنوع به‌عنوان پلی برای حوزه‌های مهم در محیط بیرونی عمل می‌کنند؛ در نتیجه دسترسی بیشتری به منابع بهتر دارند. همچنین، مدیران متنوع دارای اطلاعات منحصر به فردی هستند که می‌تواند به‌طور بالقوه، به تصمیم‌گیری بهتر کمک نماید. افزون بر این، تنوع جنسیتی مدیران سیگنال‌های مثبت مهمی را به بازار محصولات و کار ارسال می‌کنند (هیلمن و همکاران، ۲۰۰۰).

تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد: تغییرات به وجود آمده در نحوه اداره و عملکرد و راهبری شرکت‌ها در سال‌های گذشته در برخی از کشورها مانند آمریکا باعث شده قوانین یا دستورالعمل‌هایی برای بهبود و گسترش تنوع جنسیتی در کمیته‌های زیرمجموعه هیئت‌مدیره از جمله کمیته حسابرسی تصویب شود (ترجسن و سینگ، ۲۰۰۸).

گروه‌های تصمیم‌گیر دارای تنوع جنسیتی تمایل به ارائه پایگاه اطلاعاتی گسترده‌تری در فرآیند تصمیم‌گیری دارند. درحالی‌که جنسیت‌های مختلف دارای پیشینه، تجربه، توانایی، منابع اطلاعاتی متفاوتی هستند، تنوع جنسیتی در مدیریت می‌تواند اطلاعات تصمیم‌گیری بیشتری را ارائه دهد و کیفیت تصمیم را بهبود بخشد. گروه با تنوع جنسیتی می‌تواند اطلاعات را به‌طور جامع‌تری ارزیابی کند (هوانگ و همکاران، ۲۰۲۱). تنوع جنسیتی باعث می‌شود زنان به‌واسطه ویژگی‌های شخصیتی خود در خصوص مشکلات شرکت بحث‌های بیشتری کنند و راهکارهای بیشتری ارائه (گال و همکاران، ۲۰۱۱) و منابع بااهمیت را از طریق خلاقیت و نوآوری افزایش داده و سبب مشارکت بهتر و همبستگی بیشتر در مکانیسم‌های راهبری شرکتی می‌شوند (گو و ماسولیس، ۲۰۱۵). همچنین، زنان تأثیر مستقیم و قوی‌تری بر عملکرد مؤثر کنترل‌های داخلی، کارایی مدیریتی و توانایی انجام اقداماتی برای کاهش تقلب دارند (آدامز و فریرا، ۲۰۰۹). مدیران زن نسبت به رفتار فرصت‌طلبانه مقاومت بیشتری داشته و مدیریت را به‌طور مؤثر زیر نظر می‌گیرند. زنان به دلیل داشتن تفکر مستقل‌تر نسبت به مردان فرایند نظارت اثربخش و بهتری بر گزارشگری مدیران داشته و که باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش سلامت مالی شرکت می‌شوند (گال و همکاران، ۲۰۱۱). افزون بر این، زنان به دلیل ریسک‌گریزی و دقت بیشتر بر برآوردهای مدیریت نظارت بهتری دارند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۶). مطالعات پیشین نشان دادند که زنان در مقایسه با مردان نسبت به مسئولیت‌های خود انتظارات بیشتری دارند و از ریسک‌پذیری اجتناب می‌کنند، در نتیجه به‌منظور جلوگیری از دادخواهی و شکایت علیه آنان، تلاش و زمان بیشتری را برای جمع‌آوری و رسیدگی به شواهد صرف می‌کنند که در نهایت باعث بهبود در ارزش اطلاعات حسابداری می‌شود (کاظمی و همکاران، ۱۴۰۰). تنوع جنسیتی مدیران باعث طراحی سیاست‌های مطلوب برای استفاده کارآمد از منابع فکری و مزیت رقابتی برای شرکت‌ها می‌شود (ندیم و همکاران، ۲۰۱۹).

حضور زنان در کمیته حسابرسی باعث افزایش فعالیت و تعداد جلسات کمیته حسابرسی می‌شود. تکرار جلسات کمیته امکان برقراری ارتباط بهتر بین کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل را فراهم می‌کند، در نتیجه کمیته حسابرسی مؤثرتر عمل می‌کند. هنگامی‌که جلسات به‌طور مکرر برگزار می‌شود، می‌توان موارد بیشتری مانند مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و روند گزارشگری مالی را به‌طور مفصل مورد بحث قرار داد. راقوناندان و همکاران (۲۰۰۱) و سرنس (۲۰۰۹) معتقدند کمیته حسابرسی فعال از فعالیت‌های حسابرسی داخلی پشتیبانی کرده و می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک منبع اطلاعاتی لازم برای انجام مسئولیت‌های نظارت خود در نظر بگیرد (الدمری و همکاران، ۲۰۱۸). زنان در کمیته حسابرسی زمینه‌های لازم

را به دلیل تحول‌گرا بودن برای تغییر سیاست‌های سنتی فراهم می‌کنند و سازوکارهای نظارتی قوی ایجاد کنند که به‌موجب آن پاسخگویی شرکت بهبود می‌یابد (نیزام و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین، حضور زنان می‌تواند باعث بهبود عملکرد کمیته حسابرسی و در نتیجه، باعث افزایش کارایی و بهبود عملکرد شرکت شود.

پیشینه‌ی پژوهش

چن و همکاران (۲۰۱۶) معتقدند طبق نظریه جرم بحرانی مدیران زن قادر به ایجاد هیچ تغییری نیستند، مگر این‌که تعداد آن‌ها به یک آستانه مشخص برسد و برخی شرکت‌ها مدیران زن را به قصد کاهش انتقادات منصوب می‌کنند (اورادی و ایزدی، ۲۰۱۹).

گرین و همروئی (۲۰۱۸)، در پژوهش «مدیران زن، کمیته هیئت‌مدیره و عملکرد شرکت» که در چارچوب شرکت‌های بزرگ اروپایی به این موضوع پرداختند، نشان دادند حضور زنان در هیئت‌مدیره بر عملکرد شرکت تأثیر مثبت داشته است. همچنین، پژوهش مزبور تأثیر مثبت اقتصادی نمایندگی زنان در کمیته‌های هیئت‌مدیره بر عملکرد را نشان داد.

الکتامین (۲۰۱۸)، در پژوهش «اثر بخشی کمیته حسابرسی و عملکرد شرکت: شواهد از اردن» نشان دادند تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی رابطه مثبت معناداری با عملکرد شرکت دارد.

مهاجری و همکاران (۱۳۹۷)، در پژوهش «بررسی رابطه بین تخصص مالی، جنسیت کمیته حسابرسی و مدیریت درآمد» نشان دادند جنسیت کمیته حسابرسی و نسبت کارشناسان مالی زن کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر مدیریت سود ندارد.

کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸)، در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت سود» نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری داشته است، اما در هیئت‌مدیره تأثیر معناداری بر کیفیت سود نداشته است.

ابراهیم و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان «تأثیر تنوع جنسیتی بر عملکرد مالی شرکت‌های بیمه در کنیا» نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر مثبتی بر عملکرد مالی شرکت‌های بیمه در کنیا داشته است.

واکابا (۲۰۱۹)، در پژوهش «تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نایروبی» نشان داد با افزایش تعداد زنان طیف وسیعی از تجربه‌ها و استعدادها به کمیته حسابرسی اضافه شده و باعث بهبود عملکرد شرکت می‌شود.

سدارمن و هدایت (۲۰۱۹)، در پژوهشی با عنوان «کمیته حسابرسی و مدیریت سود: نقش جنسیت» نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی به دلیل خطرپذیری کمتر به‌طور قابل‌توجهی بر مدیریت سود تأثیر مثبت داشته است.

محمودی و همکاران (۱۳۹۹)، در پژوهش «تأثیر کمیته حسابرسی و ویژگی شرکت بر سرمایه فکری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» نشان دادند بین تنوع جنسیتی کمیته حسابرسی و سرمایه فکری رابطه معناداری وجود ندارد.

چی جوک و همکاران (۲۰۲۰)، در پژوهشی با عنوان «بررسی تنوع جنسیتی هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و عملکرد مالی: شواهدی از نیجریه» نشان دادند نمایندگی زنان در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و قابل‌توجهی بر عملکرد مالی شرکت داشته است.

هوانگ و همکاران (۲۰۲۱)، در پژوهشی با عنوان «تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کمیته جبران خسارت، عملکرد شرکت، ریسک و حساسیت پرداخت-عملکرد» نشان دادند چگونه ویژگی‌های زن مانند محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی و تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کمیته جبران خسارت بر عملکرد شرکت، ریسک و حساسیت پرداخت-عملکرد تأثیر می‌گذارد. نتایج نشان داد که هر چه درجه تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بالاتر باشد، عملکرد شرکت بهتر است. افزون بر این، درجه تنوع جنسیتی بیشتر در کمیته جبران خسارت، حساسیت عملکرد مدیریت را کاهش می‌دهد.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مسئولیت‌ها و نقش نظارتی هیئت‌مدیره به‌منظور تسهیل در امر تصمیم‌گیری و افزایش کارایی و اثربخشی هیئت‌مدیره، کمیته‌های گوناگونی زیرمجموعه آن تشکیل شده و فعالیت می‌کنند و هرکدام دارای وظایف و عملکرد خاص خود هستند. یکی از این کمیته‌ها، کمیته حسابرسی است. عضویت زنان در کمیته حسابرسی به‌واسطه آن که موجب افزایش سطح ارتباطات، افزایش سطح مقاومت در قبال رفتارهای فرصت‌طلبانه می‌شود و نیز حضور زنان به‌عنوان روشی مناسب برای نظارت بهتر بر گزارشگری مالی و افزایش اطمینان بخشی صورت‌های مالی، می‌تواند منجر به افزایش سلامت مالی و در نهایت بهبود عملکرد مالی و غیرمالی شرکت شود. همچنین، مطالعات انجام شده طی سال‌های اخیر نشان می‌دهد حضور زنان در کمیته حسابرسی بنا به دلایلی از جمله ایجاد خلل در فرایندهای تصمیم‌گیری، افزایش هزینه‌های نظارتی به دلیل خطرپذیری کمتر، ایجاد اختلافات به دلیل تفاوت در دیدگاه‌ها و... می‌تواند بر عملکرد شرکت تأثیر منفی گذارد (چی جوک و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اول: عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت تأثیر دارد.

فرضیه دوم: عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد غیرمالی شرکت تأثیر دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

مبانی نظری پژوهش از روش مطالعات اسنادی گردآوری و از منابع مختلفی از جمله کتب، مقاله‌ها و منابع موجود در پایگاه‌های اینترنتی استفاده شده است. داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده، اطلاعات اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی در سامانه‌های کدال، Tsetmc و Seo گردآوری شده است. داده‌های مربوط به هر یک از متغیرها به نرم‌افزار اکسل منتقل و برای تجزیه و تحلیل آن‌ها از نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شده که در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ در بورس حضور داشته‌اند. طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ فعالیت کمیته حسابداری در شرکت‌های بورسی از تاریخ تصویب اجباری شده است. حجم نمونه پژوهش حاضر به روش حذف سیستماتیک تعیین شده است. کلیه شرکت‌های دارای شرایط زیر به‌عنوان نمونه آماری این پژوهش در نظر گرفته شده‌اند و شرکت‌های فاقد شرایط زیر، از جامعه آماری حذف شده‌اند:

- (۱) پیش از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرش شده باشند و تا پایان دوره زمانی مورد مطالعه (۱۳۹۸) از لیست شرکت‌های بورسی حذف نشده باشند.
- (۲) برای یکسان بودن و قابل مقایسه بودن شرایط شرکت‌های نمونه، تاریخ سال مالی شرکت‌ها پایان اسفندماه هر سال بوده و این تاریخ در سال‌های بعد تغییر نکرده است.
- (۳) شرکت‌ها، متعلق به صنایع بورسی شامل «بانک‌ها، مؤسسات اعتباری و سایر نهادهای پولی»، «سایر واسطه‌گری‌های مالی»، «سرمایه‌گذاری‌های مالی»، «بیمه و صندوق بازنشستگی»، «انبوه‌سازی، املاک و مستغلات» و «شرکت‌های چند رشته‌ای صنعتی» نباشند تا صورت وضعیت مالی آن‌ها دارای تشابه باشد.
- (۴) برای داشتن قیمت بازار قابل اتکا، طی دوره زمانی پژوهش بیش از سه ماه توقف معاملاتی نداشته‌اند و در تمام دوره پژوهش معامله داشته‌اند.
- (۵) شرکت‌هایی که داده‌های مورد نیاز پژوهش حاضر، طبق تعریف عملیاتی متغیرها در دسترس نباشد.

در نهایت، با اعمال محدودیت‌های مزبور داده‌های تعداد ۱۱۴ شرکت به‌عنوان نمونه آماری برای این پژوهش در نظر گرفته شده است. نحوه انتخاب در نگاره شماره ۱ نشان داده شده است.

نگاره (۱) جامعه و نمونه آماری پژوهش

تعداد شرکت	شرح
۳۲۲	زمان پذیرش در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۲
(۵۸)	پایان سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند نیست.
(۵۱)	شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، واسطه‌گری مالی، چندرشته‌ای، انبوه‌سازی و بیمه‌ها
(۵۵)	نماد بیش از سه ماه متوقف بوده است.
(۴۴)	در بازه زمانی پژوهش اطلاعات مورد نیاز در دسترس نیست.
۱۱۴	تعداد شرکت‌های مورد بررسی در پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

مدل پژوهش

مدل‌های پژوهش با اقتباس از پژوهش چی جوک و همکاران (۲۰۲۰) به شرح زیر است:

$ROA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۱)
$Tobin's\ Q_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۲)
$ROE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۳)
$OPG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۴)
$P/E_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۵)
$Defect-free\ rate_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۶)
$Market\ share\ rate_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۷)
$Product\ market\ competition_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۸)
$IC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$	مدل (۹)

در مدل‌های مزبور متغیرهای پژوهش عبارتند از نسبت بازده دارایی (ROA)، نسبت کیوتوبین (Tobin's Q)، بازده حقوق مالکانه (ROE)، رشد سود عملیاتی (OPG)، نسبت قیمت به سود (P/E)، نرخ عدم نقص (Defect-free rate)، نسبت سهم بازار (Market share rate)، رقابت در بازار محصول (Product market competition)، سرمایه فکری (IC)، زنان عضو کمیته حسابرسی (AuditCom Fem)، اندازه کمیته حسابرسی (AuditComSize)، سن شرکت (FirmAge)، اهرم مالی (Lev)، اندازه شرکت (FirmSize)، ضرایب مدل (β)، خطای مدل (ε)، دوره زمانی (t) و شرکت (i).

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

در پژوهش حاضر، به‌منظور اندازه‌گیری متغیر وابسته (عملکرد شرکت) از نه سنجه؛ عملکرد

مالی شامل پنج سنجه بازده دارایی‌ها، نسبت کیوتوبین، بازده حقوق مالکانه، رشد سود عملیاتی و نسبت قیمت به سود بوده و به‌منظور اندازه‌گیری عملکرد غیرمالی از چهار سنجه نرخ عدم نقص، نسبت سهم بازار، رقابت در بازار محصول و سرمایه فکری استفاده شده است.

متغیر مستقل

متغیر مستقل حضور زنان در کمیته حسابرسی بوده که به صورت مصنوعی صفر و یک اندازه‌گیری شده است. به این معنی که برای کمیته حسابرسی دارای عضو زن عدد یک در غیر این صورت عدد صفر اختصاص یافته است.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی عبارتند از اندازه کمیته حسابرسی، سن شرکت، اهرم مالی و اندازه شرکت. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش نیز در نگاره شماره ۲ ارائه شده است.

نگاره (۲) تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیر	نوع متغیر	نماد	تعریف
نسبت بازده دارایی‌ها	وابسته	ROA	سود خالص تقسیم بر میانگین جمع دارایی‌ها
نسبت کیوتوبین	وابسته	Tobin's Q	مجموع ارزش بازار سهام و ارزش دفتری کل بدهی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری کل دارایی‌ها در پایان دوره
بازده حقوق مالکانه	وابسته	ROE	سود خالص تقسیم بر میانگین حقوق مالکانه
رشد سود عملیاتی	وابسته	OPG	تفاضل سود عملیاتی سال جاری از سود عملیاتی سال گذشته تقسیم بر سود عملیاتی سال گذشته
نسبت قیمت به سود	وابسته	P/E	قیمت معاملاتی هر سهم تقسیم بر سود هر سهم
نرخ عدم نقص	وابسته	Defect-free rate	یک منهای نرخ بازگشت کالا (برگشت از فروش و تخفیفات تقسیم بر فروش)
نسبت سهم بازار	وابسته	Market share rate	حاصل تقسیم خالص فروش محصولات یک شرکت بر مجموع خالص فروش صنعت
رقابت در بازار محصول	وابسته	Product market competition	شاخص هرfindال - هیرشمن (HHI)
سرمایه فکری	وابسته	IC	جمع شاخص‌های کارایی سرمایه انسانی (HCE)، کارایی سرمایه ساختاری (SCE) و کارایی سرمایه به‌کار گرفته شده (CEE)

متغیر	نوع متغیر	نماد	تعریف
حضور زنان در کمیته حسابرسی	مستقل	Fem AuditCom	حضور زنان یک و عدم حضور صفر
اندازه کمیته حسابرسی	کنترل	AuditCom Size	تعداد اعضای کمیته حسابرسی
سن شرکت	کنترل	Firm Age	لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های حضور یک شرکت در بورس
اهرم مالی	کنترل	Lev	نسبت کل بدهی‌های پایان دوره به کل دارایی‌های پایان دوره
اندازه شرکت	کنترل	Firm Size	لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های پایان دوره

۴- یافته‌های پژوهش

در پژوهش حاضر، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره با نرم‌افزار ایویوز نسخه ۱۰ استفاده شده است. به دلیل این که تعداد کل شرکت‌های نمونه ۱۱۴ شرکت بوده و با توجه به دوره زمانی ۷ ساله (۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸)، ۷۹۸ مشاهده (شرکت - سال) به دست آمده است. از ۱۱۴ شرکت نمونه تعداد ۲۸ شرکت از زنان در کمیته حسابرسی طی دوره زمانی پژوهش استفاده کرده‌اند که معادل ۸۵ شرکت-سال می‌شود و تنها تعداد ۱ شرکت (۱ شرکت - سال) از ۲ عضو زن در کمیته حسابرسی بهره برده است.

آمار توصیفی

همان‌طور که در نگاره ۳ قابل مشاهده است، نسبت کیوتوبین که مقدار آن بر اساس داده‌های بازار اندازه‌گیری می‌شود، دارای مقدار حداکثری نسبت کیوتوبین ۶۰/۵۲۲ (برای ۱ شرکت-سال) و حداقل ۰/۶۹۲۱ بوده است. اگر مقدار این نسبت بیشتر از عدد یک باشد، شرکت مستعد رشد و سرمایه‌گذاری بوده و اگر مقدار آن کمتر از عدد یک باشد، احتمال رشد شرکت کاهش می‌یابد. مقدار این نسبت برای ۴۹ شرکت-سال کمتر از ۱ و برای ۲۱۶ شرکت - سال بالاتر از مقدار میانگین است.

نگاره (۳) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نماد	ROA	Tobin's Q	ROE	OPG	P/E	DEFECTFREE	MARKETSHARE
متغیر	بازده دارایی‌ها	نسبت کیوتوبین	بازده حقوق مالکانه	رشد سود عملیاتی	قیمت به سود	نرخ عدم نقص	نسبت سهم بازار
میانگین	۰/۱۳۴	۲/۳۱۷	۰/۱۹۳	۰/۳۸۸	۴۸/۷۱۵	۰/۹۶	۰/۰۷۴
میانه	۰/۱۰۹	۱/۶۵۱	۰/۲۶	۰/۱۳۱	۹/۵۶۱	۰/۹۹	۰/۰۲۰۴
حداکثر	۱/۳۳۵	۶۰/۵۲۲	۴۷/۳۹	۵۱/۵۶	۲۵۷۶	۱	۱
حداقل	-۰/۴۵۳	۰/۶۹۲۱	-۴۸/۲۴	-۲۲/۱۵	-۱۲۱۹	۰/۳۲۵	۰/۰۰۰۱۶
انحراف معیار	۰/۱۶۵	۲/۷۲۴	۲/۸۴۷	۳/۵۴۱	۲۳۴/۵۷	۰/۰۷۶	۰/۱۵۷
چولگی	۱/۰۳۶	۱۳/۱۱۹	-۳/۷۶۸	۶/۴۲۹	۵/۲۰۹	-۳/۴۲۱	۴/۰۵۳
کشیدگی	۷/۴۷۸	۲۴۶/۶۶	۲۴۴/۵۵	۹۷/۸۹	۴۸/۵۵	۱۷/۸۵	۲۲/۱۱۲
نماد	HHI	IC	FEMAUDIT	AUDITCOM	AGE	LEV	SIZE
متغیر	رقابت در بازار محصول	سرمایه فکری	زنان عضو کمیته حسابرسی	اندازه کمیته حسابرسی	سن شرکت	اهرم مالی	اندازه شرکت
میانگین	۰/۰۸۳	۴/۸۱۷	۰/۱۰۵	۳/۰۷۶	۲/۸۷	۰/۵۶۹	۱۴/۳۸
میانه	۰/۰۴۵	۳/۷۶۶	۰	۳	۲/۸۹	۰/۵۵۷	۱۴/۱۷
حداکثر	۱	۸۷/۰۵۸	۱	۵	۳/۸۲۸	۷/۸۲	۲۰/۱۸
حداقل	۰/۰۰۰۰۹	-۱۰۹/۵۷	۰	۳	۱/۳۸	۰/۳۶	۱۱/۰۶۷
انحراف معیار	۰/۱۵۱	۸/۷۴	۰/۳۰۷	۰/۳۷۸	۰/۳۵	۰/۲۲۱	۱/۵۰۴
چولگی	۴/۲۲۹	-۰/۱۶۰۳	۲/۵۷۲	۴/۸۱۵	-۰/۰۹۹	۰/۴۱۷	۰/۹۳۲
کشیدگی	۲۴/۲۸	۶۲/۱۹۷	۷/۶۱۷	۲۴/۳۷	۳/۶۶	۴/۴۳۸	۴/۴۵۶
مشاهده‌ها	۷۹۸	۷۹۸	۷۹۸	۷۹۸	۷۹۸	۷۹۸	۷۹۸

مانایی متغیرها

از آزمون ایم، پسران و شین برای بررسی مانایی متغیرها استفاده شده و فرض صفر مبنی بر وجود ریشه واحد، به دلیل به دست آمدن سطح معناداری صفر (کمتر از سطح معناداری ۵ درصد) رد می‌شود. از این‌رو، متغیرهای مورد استفاده در پژوهش فاقد ریشه واحد و مانا هستند. دلیل استفاده از مانایی اجتناب از رگرسیون جعلی است (باربری، ۲۰۰۹). نتایج آماری در نگاره شماره ۴ ارائه شده است.

نگاره (۴) مانایی متغیرهای پژوهش

نماد	ایم، پسران و شین	مرتبه تفاضل	نتایج
Fem AuditCom	۹/۳۶۴-	بدون تفاضل	مانا
ROA	۹/۳۰۶-	بدون تفاضل	مانا
Tobin's Q	۱۳/۶۸۲-	بدون تفاضل	مانا
ROE	۱۲/۲۰۲-	بدون تفاضل	مانا
OPG	۱۳/۰۴۷-	بدون تفاضل	مانا
P/E	۱۲/۲۱۶-	بدون تفاضل	مانا
Defect-free rate	۸/۶۴۶-	بدون تفاضل	مانا
Market share rate	۸/۳۳۱-	بدون تفاضل	مانا
HHI	۷/۹۹۳-	بدون تفاضل	مانا
IC	۸/۸۲۸-	بدون تفاضل	مانا
AuditCom Size	۹/۸۶۲-	بدون تفاضل	مانا
Lev	۱۰/۶۵۲-	بدون تفاضل	مانا
Firm Age	۷/۸۷۱-	بدون تفاضل	مانا
Firm Size	۸/۷۳۹۶-	بدون تفاضل	مانا

هم خطی متغیرها

هم خطی مشکلی است که مربوط به داده‌ها بوده و وجود آن نشان‌دهنده همبستگی شدید میان متغیرها است که اعتبار نتایج حاصل از برازش مدل را زیر سؤال می‌برد. به‌منظور بررسی آن، از آماره عامل تورم واریانس «VIF» استفاده شده است. اگر مقادیر به‌دست آمده برای آن کوچک‌تر از ۵ (یا در برخی پژوهش‌ها کوچک‌تر از ۱۰) باشد، می‌توان نتیجه گرفت بین متغیرهای پژوهش هم خطی وجود ندارد (سالمر و همکاران، ۲۰۲۰). یافته‌های برازش مدل اول در نگاره شماره ۵ بیانگر آن است که میان متغیرهای پژوهش هم خطی وجود نداشته است.

نگاره (۵) هم خطی متغیرهای پژوهش

نماد	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس	نتیجه
Fem AuditCom	۰/۰۰۰۲۶	۱/۰۱۸	عدم وجود هم خطی
AuditCom Size	۰/۰۰۰۱۹	۱/۱۵۹	عدم وجود هم خطی
Firm Age	۰/۰۰۰۳۳	۱/۰۵۱	عدم وجود هم خطی
Lev	۰/۰۰۰۵۳	۱/۰۷۴	عدم وجود هم خطی
Firm Size	۰/۰۰۰۰۱۲	۱/۱۵۵	عدم وجود هم خطی

همسانی واریانس

قضیه گاوس-مارکوف بیان می‌کند برآوردگر حداقل مربعات (BLUE) نامیده می‌شود، زیرا بهترین برآوردگر خطی نااریب است، به این معنا که کم‌ترین واریانس را برای برآوردگرها فراهم می‌کند. با این حال، وجود ناهمسانی واریانس در یک مدل رگرسیون ممکن است انحراف معیار پارامترهای به‌دست آمده توسط روش حداقل مربعات معمولی (OLS) را اریب جلوه دهد. آزمون وایت آزمونی برای ناهمسانی واریانس در باقیمانده‌های حداقل مربعات معمولی با فرضیه صفر مبنی بر این که هیچ ناهمسانی واریانسی وجود ندارد، است (بیرآئو، ۲۰۱۲). یافته‌های حاصل از آزمون وایت در نگاره شماره ۶ بیانگر آن است که تنها مدل‌های چهارم و پنجم همسانی واریانس دارند.

نگاره (۶) نتایج حاصل از آزمون همسانی واریانس

مدل پژوهش	آماره آزمون	احتمال	نتیجه	روش تخمین
مدل اول	۱۹/۰۱۵	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل دوم	۱۶/۹۶۹	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل سوم	۴/۷۱۹	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل چهارم	۱/۰۴۳	۰/۴	H _۰ رد نمی‌شود	OLS
مدل پنجم	۰/۷۱۶	۰/۸۹	H _۰ رد نمی‌شود	OLS
مدل ششم	۲/۹۵۸	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل هفتم	۸/۰۲۸	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل هشتم	۸/۴۷۷	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS
مدل نهم	۳/۶۱۷	۰	H _۰ رد می‌شود	GLS

عدم وجود خودهمبستگی

به همبستگی سریالی خطاها، خودهمبستگی گفته می‌شود. خودهمبستگی، واریانس برآوردهای حداقل مربعات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و ممکن است منجر به کم‌نمایی فواصل اطمینان شود و کارایی روش حداقل مربعات معمولی (OLS) کاهش می‌یابد (دسوزا و جانکویرا، ۲۰۰۵). در این پژوهش، برای بررسی مشکل خودهمبستگی میان جزء اخلال‌ها، از دو آزمون دوربین-واتسون و براش-گادفری استفاده می‌شود. آزمون دوربین-واتسون در زمان برازش مدل نهایی قابل بررسی بوده که فقط به خودهمبستگی مرتبه اول می‌پردازد؛ اما به‌منظور بررسی مشکل خودهمبستگی در مراتب بالاتر، از آزمون براش-گادفری استفاده شده است (مانتالوس، ۲۰۰۳). به‌منظور رفع خودهمبستگی سریالی باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) و افزودن متغیر مصنوعی (AR) استفاده شود (دسوزا و جانکویرا، ۲۰۰۵). نتایج آماری در نگاره شماره ۷ ارائه شده است.

نگاره (۷) نتایج حاصل از آزمون براش-گادفری برای عدم وجود خودهمبستگی

مدل پژوهش	آماره آزمون	احتمال	نتیجه	روش تخمین
مدل اول	۱۵۰/۳۵	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS
مدل دوم	۱/۵۲۹	۰/۲۱	H۰ رد نمی شود	OLS
مدل سوم	۰/۴۶۱	۰/۶۳	H۰ رد نمی شود	OLS
مدل چهارم	۲/۳۵۹	۰/۰۹	H۰ رد نمی شود	OLS
مدل پنجم	۷/۱۸۶	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS
مدل ششم	۴۴۳/۶۲	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS
مدل هفتم	۱۰۴۸/۸	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS
مدل هشتم	۱۲۳۹/۸۱	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS
مدل نهم	۳۰/۸۱	۰,۰۰۰	H۰ رد می شود	GLS

تخمین مدل های پژوهش

به منظور تعیین نوع داده ها برای برازش مدل های پژوهش، از آزمون F لیمر استفاده شده است. این آزمون نشان می دهد که باید از ساختار تابلویی یا تلفیقی داده ها استفاده نمود. فرض صفر این آزمون برابری عرض از مبدأ در تمام مقاطع است که در صورت رد فرض صفر، می توان از ساختار تابلویی استفاده کرد (پورا و بیمانتارا، ۲۰۲۰). نتایج آماری در نگاره شماره ۸ ارائه شده است.

نگاره (۸) نتایج آزمون F لیمر برای انتخاب روش تلفیقی یا تابلویی

مدل پژوهش	نوع آماره	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
مدل اول	آماره F	۱۳/۵۳۱	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل دوم	آماره F	۳/۸۵۸	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل سوم	آماره F	۱۳/۴۸۸	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل چهارم	آماره F	۱/۰۸۸	(۱۱۳/۶۷۷)	۰/۲۶	روش تلفیقی
مدل پنجم	آماره F	۲/۵۰۸	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل ششم	آماره F	۱۵/۰۴۴	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل هفتم	آماره F	۱۲۹۶۸/۲۹	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل هشتم	آماره F	۱۱۴۲۶/۷	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی
مدل نهم	آماره F	۲/۵۵۷	(۱۱۳/۶۷۷)	۰,۰۰۰	روش تابلویی

انتخاب بین مدل اثر ثابت و مدل اثر تصادفی

در روش معروف به «مدل های اثر ثابت» یا «مدل های کوواریانس» باعث می شود مقدار ثابت

(c) در طول موارد مختلف متفاوت باشد، اما نه با گذشت زمان (زمان ثابت است). فرض مدل‌های اثر ثابت بر این است که ضرایب شیب ثابت هستند، درحالی‌که مقدار ثابت در واحدهای مقطعی متفاوت است. در مدل‌های اثر تصادفی اختلافات فردی در جزء خطا منعکس می‌شود و هیچ ارتباطی بین جزء اخلال‌ها و هیچ خودهمبستگی را در واحدهای مقطعی و سری زمانی نشان نمی‌دهند (گیل-گارسیا و پورن-سید، ۲۰۱۴). اگر احتمال آماره آزمون بیش از ۵ درصد باشد (در برخی پژوهش‌ها بیش از ۱۰ درصد)، در سطح معنی‌داری ۹۵ درصد (یا ۹۰ درصد) می‌توان اثر تصادفی را به اثر ثابت ترجیح داد در غیر این صورت اثر ثابت انتخاب می‌شود. در این آزمون فرضیه صفر بر مدل تابلویی با اثر تصادفی و فرضیه مقابل بر مدل تابلویی با اثر ثابت دلالت دارد (سایفا و رحمت، ۲۰۲۰).

نگاره (۹) نتایج آزمون هاسمن

مدل پژوهش	نوع آماره	مقدار آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
مدل اول	آماره خی‌دو	۱۵/۶۳۰	(۸)	۰/۰۴۸	تابلویی با اثر ثابت
مدل دوم	آماره خی‌دو	۱۲۸/۰۶	(۸)	۰,۰۰۰	تابلویی با اثر ثابت
مدل سوم	آماره خی‌دو	۳/۸۵۳	(۸)	۰/۸۷	تابلویی اثر تصادفی
مدل پنجم	آماره خی‌دو	۱۴/۸۴	(۸)	۰/۰۶	تابلویی با اثر ثابت
مدل ششم	آماره خی‌دو	۳/۶۳۹	(۸)	۰/۸۸	تابلویی اثر تصادفی
مدل هفتم	آماره خی‌دو	۲۳/۱۹۷	(۸)	۰/۰۰۳	تابلویی با اثر ثابت
مدل هشتم	آماره خی‌دو	۱۰/۲۷۰	(۸)	۰/۲۴	تابلویی اثر تصادفی
مدل نهم	آماره خی‌دو	۲۸/۷۵۳	(۸)	۰/۰۰۰۴	تابلویی با اثر ثابت

فرضیه اول

فرضیه اول پژوهش به دنبال بررسی تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت‌ها است. برای آزمون این فرضیه از پنج سنجه استفاده شده و نتایج آن در ادامه تشریح شده است.

نتایج حاصل از برازش مدل اول پژوهش در نگاره شماره ۱۰ ارائه شده است. سطح معناداری آماره F صفر و کم‌تر از سطح معناداری ۵ درصد است و مقدار آماره دوربین - واتسون حاکی از آن است که مدل فاقد خودهمبستگی مرتبه اول بوده و برای رفع خودهمبستگی مراتب بالاتر نیز متغیر مصنوعی (AR) اضافه شده که معنادار است. قدرت توضیح‌دهندگی مدل پژوهش، ۸۹ درصد بوده است. به بیان دیگر، همه متغیرهای مورد استفاده در این مدل توانایی توضیح‌دهندگی ۸۹ درصد تغییرات متغیر وابسته را داشته‌اند. درصد ضریب تعیین تعدیل شده نیز عدد ۸۶ درصد بوده است که نشان‌دهنده تأثیر واقعی متغیرهای مورد استفاده بر متغیر وابسته و مناسب بودن متغیرها است.

نگاره (۱۰) نتایج آزمون مدل اول (متغیر وابسته: بازده دارایی‌ها)

$ROA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
عرض از مبدأ	-۱/۷۱۵	۰/۱۸۸	-۹/۱۰۳	۰.۰۰۰
Fem AuditCom	-۰/۰۱۶	۰/۰۰۸۱	-۱/۹۹۰	۰/۰۴۷
AuditCom Size	-۰/۰۲۱	۰/۰۰۹	-۲/۴۰۷	۰/۰۱۶
Firm Age	۰/۳۶۸	۰/۰۹۹	۳/۶۹۲	۰.۰۰۰
Lev	-۰/۳۱۲	۰/۰۲۸	-۱۱/۰۶۵	۰.۰۰۰
Firm Size	۰/۰۶۸	۰/۰۱۳	۵/۲۷۷	۰.۰۰۰
AR(۱)	۰/۴۸	۰/۰۴۳	۱۱/۱۵۸	۰.۰۰۰
آماره F (احتمال)	۳۷/۷۷۸ (۰.۰۰۰)		ضریب تعیین	۰/۸۹
آماره دوربین - واتسون	۲/۰۸		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۶

نتایج به‌دست آمده از برازش مدل اول نشان می‌دهد متغیرهای عضویت زنان در کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، سن شرکت، اهرم مالی و اندازه شرکت رابطه معناداری با بازده دارایی‌ها داشته‌اند. زیرا مقادیر آماره t به‌دست آمده برای متغیرهای معنادار، از مقدار آماره t در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح معناداری ۵ درصد (یعنی مقدار $\pm 1/96$) بیش‌تر بوده است. در نتیجه، فرض صفر مبنی بر عدم معناداری متغیرها رد شده است. همچنین، میزان اثرگذاری هر متغیر (با فرض ثابت بودن دیگر متغیرها) بر بازده دارایی‌ها به ترتیب $-0/016$ ، $-0/021$ ، $-0/36$ ، $-0/31$ و $0/068$ بوده است. در این میان، متغیرهای سن و اندازه شرکت دارای تأثیر مثبت و سایر متغیرها دارای تأثیر منفی بوده‌اند.

در مدل دوم (نگاره شماره ۱۱) به دلیل بزرگ‌تر بودن مقدار آماره F به‌دست آمده از مقدار آماره F در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح معناداری ۵ درصد، مدل معنادار است. همچنین، مقدار آماره دوربین - واتسون در دامنه $1/5$ تا $2/5$ بوده که حاکی از عدم خودهمبستگی مرتبه اول بوده است. متغیرهای مورد استفاده در این مدل، توانایی توضیح‌دهندگی ۴۲ درصد از تغییرات متغیر وابسته را داشته است و تأثیر واقعی متغیرهای مورد استفاده بر متغیر وابسته و مناسب بودن متغیرها نیز ۳۲ درصد بوده است. نتایج نشان می‌دهد متغیرهای اهرم مالی و اندازه شرکت تأثیر مثبت معنادار بر متغیر نسبت کیوتوبین داشته‌اند و اثرگذاری آن‌ها به ترتیب، $0/489$ و $1/01$ بوده است. به این معنی که با فرض ثابت بودن دیگر متغیرها، اگر اهرم مالی یا اندازه شرکت یک واحد افزایش یابند، به ترتیب نسبت کیوتوبین نیز $0/489$ یا $1/01$ واحد افزایش می‌یابد.

نگاره (۱۱) نتایج آزمون مدل دوم (متغیر وابسته: نسبت کیوتوبین)

Tobin's $Q_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FemAuditCom}_{i,t} + \beta_2 \text{AuditComSize}_{i,t} + \beta_3 \text{FirmAge}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{FirmSize}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
P-Value	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیرهای توضیحی
۰/۰۸	-۱/۷۴۹	۱۰/۷۷۷	-۱۸/۸۵	عرض از مبدأ
۰/۶۱	-۰/۵۱۱	۰/۱۱۲	-۰/۰۵	Fem AuditCom
۰/۵۴	-۰/۶۰۶	۰/۰۹۱	-۰/۰۵	AuditCom Size
۰/۳۱	۱/۰۰۲	۱/۷۵۳	۱/۷	Firm Age
۰/۰۲	۲/۲۳۱	۰/۲۱۹	۰/۴۸۹	Lev
۰/۰۰۴	۲/۸۷۳	۰/۳۵۳	۱/۰۱	Firm Size
۰/۴۲	ضریب تعیین	۵/۶۴۳ (۰.۰۰۰)		آماره F (احتمال)
۰/۳۲	ضریب تعیین تعدیل شده	۱/۵۷		آماره دوربین - واتسون

مدل سوم پژوهش، با متغیر وابسته بازده حقوق مالکانه به صورت تابلویی با اثرات تصادفی برازش شده است. نتایج به دست آمده از مدل حاکی از معناداری مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح معناداری ۵ درصد بوده است و آماره دوربین - واتسون آن به دلیل قرارگیری در محدوده ۱/۵ تا ۲/۵ نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول بوده است. نتایج حاصل از برازش مدل بیانگر این است که هیچ کدام از متغیرهای مورد استفاده در مدل معنادار نبوده و قدرت توضیح دهنده کمی ضعیفی دارند و درصد تأثیر واقعی متغیرهای مورد استفاده بر متغیر وابسته و مناسب بودن متغیرها اندک است. نتایج آماری در نگاره شماره ۱۲ ارائه شده است.

نگاره (۱۲) نتایج آزمون مدل سوم (متغیر وابسته: بازده حقوق مالکانه)

$ROE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FemAuditCom}_{i,t} + \beta_2 \text{AuditComSize}_{i,t} + \beta_3 \text{FirmAge}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{FirmSize}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
P-Value	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیرهای توضیحی
۰/۲	۱/۲۶۸	۰/۷۴۷	۰/۹۴	عرض از مبدأ
۰/۳۶	-۰/۹۰۴	۰/۶۷۶	-۰/۶۱	Fem AuditCom
۰/۵۴	۰/۶	۰/۱۳۴	۰/۰۸	AuditCom Size
۰/۴۵	-۰/۷۵۴	۰/۲۲۴	-۰/۱۶	Firm Age
۰/۶۶	-۰/۴۲۹	۰/۹۵۳	-۰/۴۱	Lev
۰/۴۱	-۰/۸۱۹	۰/۱۱۹	-۰/۰۹۸	Firm Size
۰/۰۲۵	ضریب تعیین	۲/۶۱۶ (۰/۰۰۷)		آماره F (احتمال)
۰/۰۱۵	ضریب تعیین تعدیل شده	۲/۳		آماره دوربین - واتسون

در مدل چهارم پژوهش، از متغیر رشد سود عملیاتی به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. این مدل به صورت تلفیقی برآزش شده و آماره دوربین - واتسون آن به دلیل قرارگیری در محدوده ۱/۵ تا ۲/۵ نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول بوده است. ضریب تعیین مدل نیز بیانگر توضیح دهنده گی ضعیف مدل بوده و تنها متغیر اهرم مالی دارای تأثیر منفی معنادار بر متغیر رشد سود عملیاتی بوده و درصد تأثیر واقعی متغیرهای مورد استفاده بر متغیر وابسته و مناسب بودن متغیرها نیز بسیار اندک بوده است. نتایج آزمون مدل چهارم در نگاره شماره ۱۳ ارائه شده است.

نگاره (۱۳) نتایج آزمون مدل چهارم (متغیر وابسته: رشد سود عملیاتی)

$OPG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
Fem AuditCom	۰/۰۶	۰/۰۹۸	۰/۶۱	۰/۵۴
AuditCom Size	۰/۰۳۸	۰/۰۵۳	-۰/۷۳	۰/۴۶
Lev	-۰/۵۵	۰/۰۷۶	-۷/۲۱۱	۰/۰۰۰
Firm Size	۰/۰۲۸	۰/۰۱۸	۱/۵۴۲	۰/۱۲
آماره دوربین - واتسون	۲/۲		ضریب تعیین	۰/۰۱
			ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۰۱۴

مدل پنجم پژوهش معنادار شده است؛ زیرا مقدار آماره F به دست آمده از مقدار آن بر اساس جدول مقادیر آماره F در سطح اطمینان ۹۵ درصد بیش تر بوده است. همچنین، مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۹۶ شده بیانگر عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول بوده است. قدرت توضیح دهنده گی مدل ۳۴ درصد بوده و درصد تأثیر واقعی متغیرهای مورد استفاده بر متغیر وابسته و مناسب بودن متغیرها نیز ۲۰ درصد بوده است. متغیرهای اهرم مالی و اندازه شرکت تأثیر مثبت معناداری بر متغیر نسبت قیمت به سود دارند. نتایج آزمون مدل پنجم در نگاره شماره ۱۴ ارائه شده است.

نگاره (۱۴) نتایج آزمون مدل پنجم (متغیر وابسته: نسبت قیمت به سود)

$P/E_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FemAuditCom}_{i,t} + \beta_2 \text{AuditComSize}_{i,t} + \beta_3 \text{FirmAge}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{FirmSize}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
عرض از مبدأ	-۲۹۹/۷	۵۹/۲۵۶	-۵/۰۵۷	۰.۰۰۰
Fem AuditCom	-۷/۷	۴/۱۲	-۱/۸۷۳	۰/۰۶
AuditCom Size	۴/۷	۵/۲۲	۰/۷۷۹	۰/۴۳
Firm Age	۳/۷	۱۰/۳۶	۰/۳۶۴	۰/۷۱
Lev	۲۴/۰۳	۷/۷۷	۳/۰۹	۰/۰۰۲
Firm Size	۱۷/۷۲	۳/۹۳	۴/۵	۰.۰۰۰
(۱)AR	۰/۰۳۶	۰/۰۳۶۹	۰/۹۷۹	۰/۳۲
آماره F (احتمال)	۲/۴۱۶ (۰.۰۰۰)		ضریب تعیین	۰/۳۴
آماره دوربین-واتسون	۱/۹۶		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲

در فرضیه اول پژوهش، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر بازده دارایی‌ها تأثیر منفی داشته که مقدار اثرگذاری آن ۰/۰۱۶- بوده اما بر سایر متغیرها تأثیر ندارد. اگرچه عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر چهار معیار تأثیر ندارد و فقط بر یک معیار تأثیر منفی دارد، از لحاظ آماری حتی اگر یک تأثیر جزئی داشته باشد، یعنی بر عملکرد تأثیر دارند. بنابراین، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت تأثیر منفی دارد.

فرضیه دوم

فرضیه دوم پژوهش به دنبال بررسی تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد غیرمالی شرکت‌ها است. برای آزمون این فرضیه از چهار سنج استفاده شده و نتایج آن در ادامه تشریح شده است.

با توجه به مقدار به‌دست آمده در مدل ششم برای آماره F، می‌توان دریافت این مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است؛ زیرا از مقدار آماره F در سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح معناداری ۵ درصد، بزرگ‌تر است. در نتیجه، فرض صفر مبنی بر معناداری مدل رد شده است و می‌توان به تحلیل معناداری متغیرهای پژوهش پرداخت. بر اساس یافته‌های مدل برازش شده، متغیرهای سن و اندازه شرکت تأثیر مثبت معناداری بر متغیر نرخ عدم نقص داشته‌اند. نتایج آزمون مدل ششم در نگاره شماره ۱۵ ارائه شده است.

نگاره (۱۵) نتایج آزمون مدل ششم (متغیر وابسته: نرخ عدم نقص)

$\text{Defect-free rate}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FemAuditCom}_{i,t} + \beta_2 \text{AuditComSize}_{i,t} + \beta_3 \text{FirmAge}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{FirmSize}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
عرض از مبدأ	۰/۹۳	۰/۰۰۹	۱۰۰/۲	۰.۰۰۰
Fem AuditCom	۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۰۹	۰/۵۲۷	۰/۵۹
AuditCom Size	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۸	۰/۶۹۶	۰/۴۸
Age Firm	۰/۰۰۶	۰/۰۰۲۶	۲/۳۸۹	۰/۰۱۷
Lev	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۱۱	-۳/۰۳۰	۰/۳۶
Size Firm	۰/۰۰۰۵	۰/۰۰۰۵	۰/۹۱۲	۰.۰۰۰
AR(۱)	۰/۳۰۳	۰/۱۱۹	۲/۵۳۵	۰/۰۱۱
آماره F (احتمال)	(۰.۰۰۰) ۱۸/۲۸۱		ضریب تعیین	۰/۷۹
آماره دوربین- واتسون	۲/۰۴		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۵

در مدل هفتم سطح معناداری مدل پژوهش صفر بوده که از سطح معناداری ۵ درصد کوچک‌تر بوده است. بنابراین، فرض صفر مبنی بر عدم معناداری مدل رد شده و مدل پژوهش معنادار بوده است. مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۹ بوده که در دامنه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته و نشان‌دهنده عدم خودهمبستگی مرتبه اول بوده است. نتایج حاصل از برازش مدل بیانگر این است که متغیرهای عضویت زنان در کمیته حسابرسی، اندازه و سن شرکت در سطح معناداری ۵ درصد معناداری هستند؛ به‌طوری‌که متغیرهای عضویت زنان در کمیته حسابرسی و اندازه شرکت تأثیر مثبت معنادار و متغیر سن شرکت تأثیر منفی معنادار بر نسبت سهم بازار داشته‌اند. نتایج آماری آزمون مدل هفتم در نگاره شماره ۱۶ ارائه شده است.

نگاره (۱۶) نتایج آزمون مدل هفتم (متغیر وابسته: نسبت سهم بازار)

$\text{Market share rate}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{FemAuditCom}_{i,t} + \beta_2 \text{AuditComSize}_{i,t} + \beta_3 \text{FirmAge}_{i,t} + \beta_4 \text{Lev}_{i,t} + \beta_5 \text{FirmSize}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
عرض از مبدأ	۰/۰۹۷	۰/۰۰۹۸	۹/۸۸۵	۰.۰۰۰
Fem AuditCom	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۰۲	۳/۰۶۴	۰/۰۰۲
AuditCom Size	-۰/۰۰۰۲۷	۰/۰۰۰۲۳	-۱/۱۵۲	۰/۲۴
Firm Age	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۰۹	۴/۵۹۱	۰.۰۰۰

۰/۱۶	-۱/۳۹۹	۰/۰۰۰۲	-۰/۰۰۰۲۹	Lev
۰/۰۰۰	-۳/۶۲۰	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۴	Firm Size
۰/۰۰۰	۱۴/۳۱۵	۰/۰۲۶	۰/۳۷	AR(۱)
۰/۹۸	ضریب تعیین	(۰/۰۰۰) ۱۶۸۸۸۳/۵		آماره F (احتمال)
۰/۹۷	ضریب تعیین تعدیل شده	۱/۹		آماره دوربین - واتسون

مدل هشتم به دنبال بررسی رابطه میان متغیرهای مستقل و رقابت در بازار محصول است و برای رقابت در بازار محصول نیز از شاخص هرفیندال - هیرشمن استفاده شده است. بررسی اولیه مدل حاکی از معناداری مدل و عدم وجود خودهمبستگی مرتبه اول است. در میان متغیرهای مستقل مورد استفاده، متغیرهای عضویت زنان در کمیته حسابرسی و اهرم مالی تأثیر مثبت معناداری بر رقابت در بازار محصول داشته و دیگر متغیرها فاقد تأثیر معناداری بوده‌اند. نتایج آماری آزمون مدل هشتم در نگاره شماره ۱۷ ارائه شده است.

نگاره (۱۷) نتایج آزمون مدل هشتم (متغیر وابسته: رقابت در بازار محصول)

Product market competition _{i,t} = β0+β1 FemAuditCom _{i,t} +β2 AuditComSize _{i,t} +β3 FirmAge _{i,t} +β4 Lev _{i,t} +β5 FirmSize _{i,t} +ε _{i,t}				
P-Value	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیرهای توضیحی
۰/۰۰۰	۷/۷۹۹	۰/۰۰۹۱	۰/۰۷۱	عرض از مبدأ
۰/۰۳	۲/۱۶۸	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۱۶	Fem AuditCom
۰/۱۹	-۱/۳۰۹	۰/۰۰۰۰۴	-۰/۰۰۰۰۵	AuditCom Size
۰/۱۷	۱/۳۶۹	۰/۰۰۲۵	۰/۰۰۳	Age Firm
۰/۰۱۲	۲/۵۰۱	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۲	Lev
۰/۹	-۰/۱۲۰۱	۰/۰۰۰۵۳	-۰/۰۰۰۰۶	Size Firm
۰/۰۰۰	۵/۷۷۳	۰/۰۶۸	۰/۳۹	AR(۱)
۰/۹۸	ضریب تعیین	(۰/۰۰۰) ۶۱۳۴۷/۴۶		آماره F (احتمال)
۰/۹۷	ضریب تعیین تعدیل شده	۱/۸۵		آماره دوربین - واتسون

در مدل نهم که به صورت تابلویی دارای اثرات ثابت برازش شده، نتایج نشان داد مدل پژوهش بدون خودهمبستگی بوده و معنادار بوده است؛ همچنین از قدرت توضیح‌دهندگی قوی برخوردار بوده است. نتایج نشان داد متغیر اندازه کمیته حسابرسی در سطح معناداری ۵ درصد معنادار و دارای تأثیر منفی بر سرمایه فکری بوده و دیگر متغیرها تأثیر معناداری بر سرمایه فکری نداشته‌اند. نتایج آماری آزمون مدل نهم در نگاره شماره ۱۸ ارائه شده است.

نگاره ۱۸. نتایج آزمون مدل نهم (متغیر وابسته: سرمایه فکری)

$IC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FemAuditCom_{i,t} + \beta_2 AuditComSize_{i,t} + \beta_3 FirmAge_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 FirmSize_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیرهای توضیحی	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	P-Value
عرض از مبدأ	۵/۸	۱۱/۷۳۵	۰/۴۹۶	۰/۶۱۹
Fem AuditCom	-۰/۲۷	۰/۲۶۷	-۱/۰۱۲	۰/۳۱
AuditCom Size	-۱/۲	۰/۳۱۶	-۳/۸۵۱	۰/۰۰۰
Age Firm	۱/۳	۰/۸۲۸	۱/۶۶۳	۰/۰۹
Lev	۰/۰۳۷	۰/۶۳۲	۰/۰۵۹	۰/۹۵
Size Firm	۰/۱۰۵	۰/۱۷۴	۰/۶۰۱	۰/۵۴
AR(۱)	۰/۰۵۹	۰/۰۲۰۲	۲/۹۴۸	۰/۰۰۳
آماره F (احتمال)	۵/۲۹۶ (۰/۰۰۰)		ضریب تعیین	۰/۸۸
آماره دوربین - واتسون	۱/۹		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۸۶

در فرضیه دوم نتایج نشان داد عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر شاخص‌های نسبت سهم بازار و رقابت در بازار محصول تأثیر مثبت داشته و میزان اثرگذاری آن به ترتیب ۰/۰۰۰۸ و ۰/۰۰۱۶ بوده است. اگرچه عضویت زنان در کمیته حسابرسی از چهار معیار تعریف شده برای عملکرد غیرمالی، بر دو معیار تأثیر ندارد و بر دو معیار تأثیر مثبت دارد؛ از این رو، از لحاظ آماری بر عملکرد غیرمالی تأثیر دارند. بنابراین، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد غیرمالی شرکت تأثیر مثبت دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش‌های انجام شده در سراسر جهان منافع ناشی از حضور مداوم زنان در سطوح مدیریت ارشد مانند هیئت‌مدیره و کمیته‌های زیرمجموعه آن مورد بررسی قرار گرفته و در بیشتر موارد تأثیر مثبت آن اثبات شده است (گروسر و مون، ۲۰۰۸). تاکنون پژوهش‌های انجام شده در خصوص تنوع جنسیتی غالباً مربوط به هیئت‌مدیره بوده اما جنبه دیگری از رابطه عملکرد شرکت با تنوع جنسیتی که جالب به نظر می‌رسد و توسط پژوهشگران نادیده گرفته شده است، تأثیر مشارکت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت است (گرین و هومروی، ۲۰۰۸). پژوهش حاضر با پژوهش‌های پیشین از این نظر تفاوت دارد که تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی بررسی شده و پژوهش‌های اندکی در خصوص کمیته حسابرسی و عملکرد غیر مالی انجام شده است.

در پژوهش حاضر تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی و غیرمالی شرکت

بررسی شده و شواهدی از شرکت‌های بورسی ارائه نمود که برابری حضور زنان در سطوح بالای مدیریتی شرکت‌ها موضوعی است که کمتر مورد پژوهش قرار گرفته است. به همین منظور، تلاش شد با ارائه شواهدی مستند به کاهش اختلاف سهم حضور زنان و مردان در سطوح مدیریتی و نیل به افزایش کارایی عملکرد شرکت کمک نمود.

در فرضیه اول تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت بررسی شد. متغیرهای مورد استفاده برای سنجش عملکرد مالی در این پژوهش نسبت بازده دارایی‌ها، نسبت کیوتوبین، بازده حقوق مالکانه، رشد سود عملیاتی و نسبت قیمت به سود بوده است. مطابق یافته‌های پژوهش، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر بازده دارایی‌ها تأثیر منفی داشته اما بر سایر متغیرها تأثیر ندارد. بنابراین، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی شرکت تأثیر منفی دارد. نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش مهاجری و همکاران (۱۳۹۷) همسو بوده اما با سایر پژوهش‌های پیشین همسو نیست.

در فرضیه دوم به بررسی تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد غیرمالی شرکت پرداخته شده است. متغیرهای مورد استفاده برای سنجش عملکرد غیرمالی نرخ عدم نقص، نسبت سهم بازار، رقابت در بازار محصول و سرمایه فکری بوده است. عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر شاخص‌های نسبت سهم بازار و رقابت در بازار محصول تأثیر مثبت داشته است. بنابراین، عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد غیرمالی شرکت تأثیر مثبت دارد. پژوهش‌های پیشین غالباً بر عملکرد مالی تمرکز داشته‌اند و پژوهش‌های اندکی در خصوص عملکرد غیرمالی انجام شده است. با این حال نتایج این پژوهش با پژوهش چی‌جوک و همکاران (۲۰۲۰) همسو بوده و در پژوهش محمودی و همکاران (۱۳۹۹) از معیارهای غیرمالی تنها سرمایه فکری مورد بررسی قرار گرفته که نتایج آن با نتایج این پژوهش در خصوص سرمایه فکری همسو است.

دلایل احتمالی تأثیر منفی عضویت زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی در فرضیه اول و نیز عدم تأثیرگذاری زنان بر متغیرهای غیرمالی نرخ عدم نقص و سرمایه فکری در فرضیه دوم، به اعتقاد برخی پژوهشگران شرکت‌ها اعضای زن را برای کاهش انتقاد، ظاهرسازی و تمارض برای حمایت از زنان به‌منظور کسب حسن شهرت برای شرکت استخدام می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۶). طبق نظریه جرم بحرانی تا زمان دستیابی زنان در یک گروه به آستانه‌ای خاص یا «جرم بحرانی»، اعضای گروه بر توانایی‌ها و مهارت‌های مختلف زنان تمرکز نمی‌کنند (جونکس و همکاران، ۲۰۱۳). همچنین، مدیران زن برای به‌دست آوردن جایگاه در هیئت‌مدیره و کمیته‌های زیرمجموعه آن بسیار تلاش می‌کنند و برای کنار آمدن با سایر اعضای هیئت‌مدیره و کمیته‌های آن با فشار قابل‌توجهی مواجه می‌شوند (ایگلی و کارلی، ۲۰۰۳). افزون بر این، تعداد زنان کم در شرکت‌های نمونه پژوهش و هم در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران کم بوده و در نقش اقلیت هستند. بنابراین، یکی از دلایل اصلی که می‌تواند منجر به تأثیر منفی زنان بر عملکرد مالی و عدم تأثیرگذاری آنان در برخی از متغیرهای غیرمالی شود، تعداد کم آنان است. زیرا، حتی اگر زنان در کمیته حسابرسی نقشی مؤثر ایفا کنند، به سبب داشتن حق

رأی کمتر نسبت به مردان ممکن است اثرگذاری آنان به حداقل رسیده و به حاشیه رانده شوند. بنابراین، انتظار می‌رود نادیده گرفتن جایگاه زنان در کمیته حسابرسی، عدم اطمینان به آنان و اعطای مسئولیت‌های کلیدی و نوظهور بودن کمیته حسابرسی و متعاقباً عدم کارکرد اثربخش آن و سیستم‌های راهبری شرکتی در ایران باعث عدم تأثیر قابل زنان بر برخی از متغیرهای مالی و غیرمالی و در نهایت عملکرد شرکت شود. همچنین علت تفاوت نتایج مرتبط با عملکرد مالی این پژوهش با پژوهش‌های پیشین این است که در پژوهش‌های پیشین خارجی تعداد زنان در کمیته حسابرسی به مراتب بیشتر از ایران بوده و می‌توانند نقشی ملموس و مثبت داشته باشند. ضمن آن که پژوهش داخلی انجام شده توسط کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) مرتبط با عملکرد مالی در خصوص مدیریت سود بوده که نشان‌دهنده تأثیر مثبت زنان بوده و علت آن این است که محافظه‌کاری و ریسک‌گریزی زنان می‌تواند به صحت فرایند گزارشگری مالی و افزایش اطمینان بخشی صورت‌های مالی کمک نماید.

از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به این موضوع اشاره نمود که با توجه به این‌که در ایران ارزش بازار شرکت به ارزش روز و ارزش دفتری دارایی‌ها به ارزش تاریخی بوده و مقدار این دو ارزش در ایران با توجه به تورم اختلاف قابل‌توجهی با یکدیگر دارند، مقدار نسبت کیوتوبین در ایران بالا بدست می‌آید.

نتایج پژوهش‌های پیشین نشان داده زمانی که تعداد زنان به دو یا بیشتر افزایش می‌یابد، تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت قوی‌تر می‌شود. همچنین، نمایندگی زنان موجب افزایش ارزش شرکت، کاهش هزینه‌های نمایندگی، افزایش مشروعیت، افزایش نظارت مؤثر و تقویت سیستم‌های ضعیف راهبری شرکتی می‌شود. از این‌رو، پیشنهاد می‌شود قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران کشور در این حوزه با فرهنگ‌سازی از طریق در نظر گرفتن مشوق‌های گوناگون، تدوین قوانین و مقررات الزام‌آور مانند در نظر گرفتن سهمیه‌ای مشخص برای زنان، ایجاد فضایی مناسب و اصلاح شیوه‌هایی که سبب حاشیه‌نشینی زنان می‌شود، از عضویت زنان در سطوح بالای مدیریتی شرکت‌ها حمایت کنند به‌گونه‌ای که تعداد زنان در کمیته حسابرسی افزایش یافته به‌گونه‌ای که کارکردی مؤثر و درست در راهبری شرکتی داشته تا حضور آنان منجر به تأثیر مثبت بر عملکرد شرکت شود. همچنین، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت با تمرکز بر اثربخشی کارکرد راهبری شرکتی در ایران و نیز تأثیر ترکیب بهینه کمیته حسابرسی متنوع جنسیتی بر عملکرد شرکت مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

بیگ‌پناه، بهزاد؛ اثنی‌عشری، حمیده؛ هشی، عباس و اسدی، غلامحسین. (۱۴۰۰). تأثیر وضعیت سرمایه انسانی در مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳)، ۱۲۸-۱۴۹.

حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۶). فلسفه حسابرسی (چاپ یازدهم)، تهران: انتشارات علمی و

فرهنگی، ۱۰۶.

کاظمی، سید پوریا؛ غلامرضا پور، محمد؛ عرب، روح‌الله و شمگانی، رضا. (۱۴۰۰). تأثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۵۰-۶۹.

کاظمی علوم، مهدی؛ ایمانی برندق، محمد و عبدی، مصطفی. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر تنوع جنسیتی در هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت سود. فصلنامه دانش حسابداری، ۱۰ (۱)، ۱۳۷-۱۶۸.

محمودی، ابراهیم؛ غفوریان، امیر و ملکیان، اسفندیار. (۱۳۹۹). تأثیر کمیته حسابرسی و ویژگی شرکت بر سرمایه فکری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه بین‌المللی امام رضا علیه‌السلام. دریافت شده:

<https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/7a5a2ee2dab173a19ff0f939242d7d05>.

مهاجری، عبدالله؛ صدرآرا، مهرداد و نوربخش لنگرودی، محسن محمد. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین تخصص مالی، جنسیت کمیته حسابرسی و مدیریت درآمد. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه غیرانتفاعی غیردولتی راهبرد شمال. دریافت شده:

<https://ganj.irandoc.ac.ir/viewer/07aabc3a7c8ba4cf1fcf6a0f2b166647?sample=1>.

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

Al-Dhamaria, Redhwan, Almagdoub, Almahdi and Al-Gamrh, Bakr (2018). Are audit committee characteristics important to the internal audit budget in Malaysian firms?. *Contaduría y Administración* 63 (3), 1-23.

Alqatamin, Rateb Mohammad (2018). Audit Committee Effectiveness and Company Performance: Evidence from Jordan. *Accounting and Finance Research*, Vol. 7, No. 2, doi.org/10.5430/afr.v7n2p48.

Ashari, Sidiq and Krismiaji, Krismiaji (2020). Audit committee characteristics and financial performance: Indonesian evidence. *Equity*, Vol.22, 139-152.

Barbieri, L. (2009). Panel unit root tests under cross-sectional dependence: An overview. *Journal of Statistics: Advances in Theory and Applications*, 1(2), 117-158.

Beygpanah, Behzad., Asnaashari, Hamideh., Hoshi, Abbas and Assadi, GholamHossein. (2021). The effect of human resource situation on the audit quality in the audit firms. *Professional Auditing Research*, V.1, No3, pp 128-149. (In Persian)

BIRÄU, F. R. (2012). Econometric approach of heteroskedasticity on financial time series in a general framework. *Economy Series*, 4, 74-77.

Carcello, J.V., Hollingsworth, C.W., Klein, A. and Neal, T.L. (2006). Audit committee financial expertise, competing corporate governance mechanisms, and earnings management. Retrieved from <http://ssrn.com/paper=887512>.

Chen, Y., Eshleman, J. and Soileau, J. (2016). Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. *Advances in Accounting incorporating advances in international accounting*, 32(1), 1-9.

Chijoke-Mgbame, Aruoriwo Marian, Agyenim Boateng and Chijoke Oscar Mgbame (2020). Board gender diversity, audit committee and financial performance: evidence from Nigeria,

Accounting Forum.

Davis, Phillip E., Bendickson, Joshua S., Muldoon, Jeffrey and McDowell, William C. (2020). Agency theory utility and social entrepreneurship: issues of identity and role conflict. *Review of Managerial Science*, <https://doi.org/10.1007/s11846-020-00423-y>.

De Souza, S. V. and Junqueira, R. G. (2005). A procedure to assess linearity by ordinary least squares method. *Analytica Chimica Acta*, 552(1-2), 25-35.

Eagly, A. H. and Carli, L. L. (2003). The female leadership advantage: An evaluation of the evidence. *The leadership quarterly*, 14(6), 807-834.

Gil-García, J. R. and Puron-Cid, G. (2014). Using panel data techniques for social science research: an illustrative case and some guidelines. *CIENCIA ergo-sum, Revista Científica Multidisciplinaria de Prospectiva*, 21(3), 203-216.

Green, C. P. and Homroy, S. (2018). Female directors, board committees and firm performance. *European Economic Review*, 102, 19–38.

Grosser, K. and Moon, J. (2008). Developments in company reporting on workplace gender equity? *Accounting Forum*, 32(3), 179–198.

Gul, F. A., Srinidhi, B. and Ng, A. C. (2011). Does board gender diversity improve the informativeness of stock prices? *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 314–338.

Guo, L. and Masulis, R. W. (2015). Board structure and monitoring: New evidence from CEO turnovers. *The Review of Financial Studies*, 28(10), 2770–2811.

Hasas Yeganeh, Yahya (2017). *Philosophy of Auditing* (Eleventh Edition). Tehran: Scientific and Cultural Publications, page 106. (In Persian)

Hillman, A. J., A. A. Cannella Jr. and I. C. Harris: (2002). Women and Racial Minorities in the Boardroom: How Do Directors Differ?, *Journal of Management* 28, 747–763.

Hillman, A. J., Cannella, A. A. and Paetzold, R. L. (2000). The resource dependence role of corporate directors: Strategic adaptation of board composition in response to environmental change. *Journal of Management studies*, 37(2), 235-256.

Hoominfar, Elham (2019). Gender socialization. <http://www.researchgate.net/publication/334830989>.

Huang, Chih-I; Hsu, Hsin-Yu; Wang, Hsin-Wen and Chang, Yuan (2021). Gender Diversity in the Audit and Compensation Committee, Firm Performance, Risk and Pay-Performance Sensitivity. *International Review of Accounting, Banking and Finance*, Vol 13, No. 2, Pages 32-69.

Ibrahim, H. B., Ouma, C., and Koshal, J. N. (2019). Effect of gender diversity on the financial performance of insurance firms in Kenya. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147- 4478), 8(5), 274–285. <https://doi.org/10.20525/ijrbs.v8i5.495>.

Joecks, J., Pull, K. and Vetter, K. (2013). Gender diversity in the boardroom and firm performance: What exactly constitutes a «critical mass?». *Journal of business ethics*, 118(1), 61-72.

Jaeger, Audrey J. and Thornton, Courtney H. (2005). Moving Toward the Market and Away from Public Service? Effects of Resource Dependency and Academic Capitalism. *Journal of Higher Education Outreach and Engagement*, Volume 10, Number 3, p. 53.

Kazemi, Seyed Pouria; Gholamrezapoor, Mohammad; Arab, Rohollah and Shamgani, Reza. (2021). The Effect of Audit Partners Gender on the Future Stock Price Crash Risk. *Professional Auditing Research*, V.1, No4, pp 50-69. (In Persian)

Kazemi Ulum, Mehdi; Imani Brandagh, Mohammad and Abdi, Mustafa. (2019). Investigating the Impact of Gender Diversity on the Board of Directors and the Audit Committee on Profit Quality. *Accounting Knowledge Quarterly*, Volume 10 (1), 137-168. (In Persian)

Mahmoudi, Ibrahim; Ghafourian, Amir and Malekian, Esfandiar. (2020). The effect of the audit committee and the characteristics of the company on the intellectual capital of the companies listed on the Tehran Stock Exchange. Master Thesis, Imam Reza International University. Received: <https://ganj.irandoc.ac.ir/#/articles/7a5a2ee2dab173a19ff0f939242d7d05>. (In Persian)

Mantalos, P. (2003). Bootstrapping the Breusch-Godfrey autocorrelation test for a single equation dynamic model: Bootstrapping the Restricted vs. Unrestricted model.

Mohajeri, Abdullah; Sadrara, Mehrdad and Nourbakhsh Langroudi, Mohsen Mohammad. (2018). Investigating the relationship between financial expertise, gender of the audit committee and revenue management. Master Thesis, Northern Strategy Non-Governmental Institute. Received: <https://ganj.irandoc.ac.ir/viewer/07aabc3a7c8ba4cf1fcf6a0f2b166647?sample=1>. (In Persian)

Nadeem, M., Farooq, M. B., and Ahmed, A. (2019). Does female representation on corporate boards improve intellectual capital efficiency?. *Journal of Intellectual Capital*.

Nizam Ud Din , Xinsheng Cheng , Bashir Ahmad , Muhammad Fayyaz Sheikh ,Olawoyin Gregory Adedigba , Yang Zhao & Shama Nazneen (2020): Gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal control and financial reporting quality, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, DOI: 10.1080/1331677X.2020.1820357.

Oradi, J. and Izadi, Z, D, J. (2019). Audit committee gender diversity and financial reporting: evidence from restatements, *Managerial Auditing Journal*, In Press.

Purba, J. H. V. and Bimantara, D. (2020, May). The Influence of Asset Management on Financial Performance, with Panel Data Analysis. In 2nd International Seminar on Business, Economics, Social Science and Technology (ISBEST 2019) (pp. 150-155). Atlantis Press.

Salmerón, R., García, C. and García, J. (2020). Overcoming the inconsistencies of the variance inflation factor: a redefined VIF and a test to detect statistical troubling multicollinearity. *arXiv preprint arXiv:2005.02245*.

Sudarman, W.A. and Hidayat, W. (2019). Audit Committee and Earnings Management: The Role of Gender. *Jurnal Akuntansi*, Vol. 23 No. 3 (2019), doi.org/10.24912/ja.v23i3.603.

Syifa Aprilia, I. and Rahmat, D. (2020). The effect of company size, liquidity, profitability, and solvency on going concern audit opinions in mining sector companies registered in Indonesia Stock Exchange 2015-2018. *S1 Akuntansi*, 1-25.

Terjesen, S. and Singh, V. (2008). Female Presence on Corporate Boards: A Multi-country Study of Environmental Context. *Journal of Business Ethics*, 83 (1): 55–63.

Usman, M., Farooq, M. U., Zhang, J., Makki, M. A. M. and Khan, M. K. (2019). Female directors and the cost of debt: does gender diversity in the boardroom matter to lenders?. *Managerial Auditing Journal*.

Wakaba, Richard (2014). Effect of audit committee characteristics on financial performance of companies listed at the nairobi securities exchange. University of Nairobi, <http://hdl.handle.net/11295/77116>.

Yu-Hui, Wang (2020). Does Board Gender Diversity Bring Better Financial and Governance Performances? An Empirical Investigation of Cases in Taiwan, *Sustainability*, MDPI, Open Access Journal, vol. 12(8), pages 1-10, April.



COPYRIGHTS

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



Explanation Of Forensic Accounting And Auditing Techniques And Its Application In Bankruptcy Recognize

Mohammadhosein ghaemi¹, Monire shahsavand², abolfazl mohebbi³

Received: 2022/04/25

Approved: 2022/06/26

Review Paper

Abstract

The occurrence of financial crises and scandals in the world has reduced the confidence of investors and has led officials to place significant emphasis on detecting fraud and improving public confidence in financial reports. In response to these issues, forensic accounting has emerged as a new field of accounting. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) describes forensic accounting as the use of specialized knowledge and investigative skills to collect, analyze, and evaluate evidential matter and to interpret and communicate findings in the courtroom, boardroom, or other legal or administrative venues. The present study introduces the different dimensions of forensic accounting and the necessary skills for forensic accountants to explain its application in bankruptcy cases and offers techniques for identifying types of bankruptcy and detecting fraud in bankruptcy that can be used by certified experts of the justice and lead to quality expert opinion in bankruptcy claims and fair trial.

Key Words: Commercial law, Expert Witness, Fraud Detection Techniques, Litigation Services, Testimony Pyramid.



10.22034/JPAR.2022.552665.1087

1. Professor, Department of Accounting, Social Science Faculty, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. ghaemid@ikiu.ac.ir
 2. Ph.D. Student in Accounting. Social Science Faculty, Imam Khomeini International University, Qazvin, Iran. (corresponding author) monire.shahsavand@gmail.com
 3. department of Law, University of judicial sciences and administrative services, Tehran, Iran. mohebbi249@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

تبیین تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی دادگاهی و به کارگیری آن در تشخیص ورشکستگی

محمدحسین قائمی^۱، منیره شاهسونند^۲، ابوالفضل محبی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۰۵

مقاله‌ی علمی- مروری

چکیده

وقوع بحران‌ها و رسوایی‌های مالی در دنیا اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده است و موجب شده مسئولین تأکید قابل توجهی به کشف تقلب‌ها و بهبود اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی داشته باشند. در پاسخ به این موضوعات، حسابداری دادگاهی به عنوان حوزه‌ای نوین از حسابداری ظهور یافته است. انجمن حسابداران رسمی آمریکا حسابداری دادگاهی را استفاده از دانش تخصصی و مهارت‌های تحقیقی برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و ارزیابی مدارک و تفسیر و انتقال یافته‌ها به دادگاه، هیئت‌مدیره یا سایر سازمان‌های حقوقی یا اداری تعریف می‌کند. پژوهش حاضر با معرفی ابعاد مختلف حسابداری دادگاهی و مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی به تبیین کاربرد آن در دعاوی ورشکستگی می‌پردازد و تکنیک‌هایی را برای تشخیص انواع ورشکستگی و کشف تقلب در ورشکستگی ارائه می‌دهد که می‌تواند به کارشناسان رسمی دادگستری برای ارائه نظر کارشناسی با کیفیت در دعاوی ورشکستگی کمک نماید و موجب دادرسی عادلانه گردد.

واژه‌های کلیدی: حسابداری دادگاهی، خدمات پشتیبانی دادرسی، گواه حرفه‌ای، ورشکستگی، تکنیک‌های کشف تقلب.

doi 10.22034/JPAR.2022.552665.1087

۱. استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. ghaemid@ikiu.ac.ir

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه بین المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول) monire.shahsavand@gmail.com

۳. دانشکده حقوق قضایی، دانشگاه علوم قضایی و خدمات اداری، تهران، ایران. mohebbi249@gmail.com
http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

حجم وقوع رسوایی‌ها و بحران‌های مالی و افشای اسناد پانامایی مربوط به بزرگ‌ترین افشاگری فسادهای مالی سیاستمداران جهان، باعث شده است تا توجه به وجود فساد گسترده در سازمان‌ها افزایش یابد (سولنیک^۱، ۲۰۰۸: ۱). این رسوایی‌ها، اعتماد سرمایه‌گذاران را کاهش داده است، به‌طوری که اخیراً تأکید قابل توجهی به بهبود اطمینان سرمایه‌گذاران و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی، صورت گرفته است لذا حسابداری دادگاهی^۲ به‌عنوان یک فرصت شغلی جذاب برای مبارزه با تقلب تبدیل شده است (رضایی، کرامبلی^۳ و المر^۴، ۲۰۰۴: ۲) و در سال‌های اخیر به‌عنوان یک خدمت حسابرسی جدید مورد توجه چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی (دیلویت، ارنست اندینگ، پی. دبیلو. سی، کی. پی. ام. جی) واقع شده است (خجسته و وادی‌زاده، ۱۴۰۰: ۴۶).

شناسایی جرایم مالی اغلب دشوار است زیرا مرتکبان آن جرایم، فعالیت‌های خود را از طریق یک سری معاملات پیچیده که غالباً شامل حجم زیادی از اطلاعات مالی است، پنهان می‌کنند (بروکس^۵، ریلی^۶ و توماس^۷، ۲۰۰۵: ۱۲ و کاهان^۸، ۲۰۰۶: ۳۲). از این‌رو به نظر می‌رسد که این حوزه تخصصی در حرفه‌ی حسابداری که با جرایم مالی و پیچیدگی‌های مربوط به آن سروکار دارد، برای تجزیه و تحلیل معاملات پیچیده مالی نیاز به تخصص بالایی دارد (رضایی و همکاران، ۲۰۰۴: ۲ و دی گابریل^۹، ۲۰۱۰: ۱). حسابداران دادگاهی در کنار کشف تقلب با موضوعات حسابداری، حقوق، مالیاتی و مالی سروکار دارند که همه این موضوعات مستلزم برخورداری از دانش و تجربه حرفه‌ای است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۴: ۲).

در ایالات متحده و بسیاری از کشورها، حسابداری دادگاهی به‌عنوان یک حرفه پذیرفته شده و شرکت‌هایی به‌منظور ارائه این خدمات ایجاد شده است. شاغلین در این حرفه با انعقاد قرارداد با اشخاص و سازمان‌های مختلف، خدمات متنوعی را در زمینه تحقیق و تفحص تقلب و پشتیبانی دادرسی ارائه می‌دهند که در ادامه، محدوده این خدمات به طور کامل تشریح می‌شود. در ایران تنوع خدمات حسابداری دادگاهی مانند آمریکا و سایر کشورها نیست. کارشناسان رسمی دادگستری در حوزه حسابداری و حسابرسی از نظر ماهیت، حسابداران دادگاهی در ایران هستند که خدمات پشتیبانی دادرسی ارائه می‌دهند. در واقع حسابداری دادگاهی محدوده وسیعی دارد و خدمات کارشناسان رسمی دادگستری که در ایران ارائه می‌شود، یکی از انواع خدماتی است که در دنیا توسط حسابداران دادگاهی ارائه می‌شود.

در سند تحول قضایی که در دی ماه سال ۹۹ توسط قوه قضاییه تنظیم و ابلاغ شد، غیرمتقن بودن برخی از آرا و تصمیمات قضایی، یکی از چالش‌های موجود در دستگاه قضا برشمرده شده است. یکی از بندهای این سند به نقش مؤثر کارشناسان رسمی دادگستری در صدور آرای قضایی پرداخته و اشاره شده ایجاد کاربرگ‌های استاندارد برای ارائه نظرات کارشناسی و نیز زمینه‌سازی برای ایجاد مؤسسات تخصصی کارشناسی رسمی دارای مسئولیت تضامنی، از جمله راهکارهایی هستند که موجب صدور نظرات کارشناسی باکیفیت و در نتیجه صدور آرای متقن می‌گردند. قوه قضاییه در راستای تحقق اهداف و اجرای سند تحول قضایی، از اعلام پیشنهادها و اصلاحی برای

ارتقای سند تحول استقبال نموده و آمادگی خود را برای همکاری با سایر قوا و نهادهای حاکمیتی اعلام نموده است.

در پاسخ به این خلأ در حرفه کارشناسان رسمی دادگستری و نیز اثرات آن در صدور آرای منصفانه، مطالعه و بررسی ابعاد مختلف حسابداری دادگاهی به‌ویژه در حوزه پشتیبانی دادرسی می‌تواند کمک مؤثری به افزایش کیفیت نظرات کارشناسی و نیز صدور آرای متقن نماید. با توجه به این‌که دعوای ورشکستگی در حال افزایش است و اظهارنظر در خصوص آن تا حد زیادی به نظر کارشناسان رسمی حسابداری مرتبط است، پژوهش حاضر با مرور ابعاد مختلف حسابداری دادگاهی و معرفی تکنیک‌های لازم برای کارشناسان و نیز مفاهیم مرتبط با ورشکستگی سعی در ایجاد بستری برای کارشناسان جهت ارائه نظرات کارشناسی با کیفیت دارد.

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

۲-۱ تعریف حسابداری دادگاهی

در سطح بین‌المللی انجمن بازرسان خبره ثقلب (۲۰۱۱:۴، ACFE^{۱۰}) که یکی از تأثیرگذارترین تشکلهای حرفه‌ای ضد ثقلب در آمریکا و جهان است، حسابداری دادگاهی را استفاده از مهارت‌های حرفه‌ای حسابداری در دعوای بالقوه یا در جریان حقوقی یا کیفری تعریف می‌کند. کرامبلی، هیتر^{۱۱} و استوسن^{۱۲} (۲۰۱۱: ۱۴) حسابداری دادگاهی را عمل شناسایی، ثبت، استخراج، طبقه‌بندی، گزارش و تأیید اطلاعات مالی گذشته و یا دیگر فعالیت‌های حسابداری برای حل و فصل منازعات فعلی یا آتی می‌دانند.

به‌زعم بولونیا^{۱۳} و لیندکوئیست^{۱۴} (۱۹۹۵: ۳) حسابداری دادگاهی استفاده از مهارت‌های مالی و ذهنیت تحقیقی برای مسائل حل نشده است که در چارچوب قوانین هر کشور انجام می‌شود. تعاریف مختلف حسابداری دادگاهی با سه رویکرد تمرکز محدود، تمرکز گسترده و تمرکز جامع صورت گرفته است. رویکرد محدود بر بعد قانونی تمرکز دارد و روش‌ها و تکنیک‌های حسابداری دادگاهی را برای حل مشکلات حقوقی به‌کار می‌گیرد. روش جامع بیشتر به توصیف نتایج قابل استفاده، نه تنها در زمینه حقوقی بلکه در محیط‌های دیگر می‌پردازد اما هنوز تعاریف را به همان تکنیک‌ها و روش‌های حسابداری دادگاهی محدود می‌کند. روش گسترده نیز تصویری گسترده و عمیق از حسابداری دادگاهی ارائه می‌دهد اما به‌جای تعریف این واژه بیشتر به توصیف آن می‌پردازد و خدمات حسابداری دادگاهی را به خدمات ارائه شده توسط حسابداران رسمی آمریکا (CPA)^{۱۵} یا حسابداران خبره (CA)^{۱۶} محدود می‌کند.

نگاره (۱): رویکردهای مختلف در تعریف حسابداری دادگاهی

رویکرد	نویسندگان	تعریف حسابداری دادگاهی
محدود	سیگل ^{۱۷} و شیم ^{۱۸} (۹۱۶:۲۰۱۰)	دانشی است که با استفاده از حقایق حسابداری که از طریق روش‌ها و رویه‌های حسابداری جمع‌آوری می‌شود، به حل مشکلات حقوقی می‌پردازد.
گسترده	انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۱: ۱)	خدماتی است که با استفاده از دانش تخصصی و مهارت‌های تحقیقی به دست آمده توسط حسابداران رسمی، به جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و ارزیابی مدارک و تفسیر و انتقال یافته‌ها به دادگاه، هیئت‌مدیره یا سایر سازمان‌های حقوقی یا اداری می‌پردازد.
جامع	رضایی و همکاران (۲۰۰۴: ۳)	عمل جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل دقیق داده‌ها برای پشتیبانی دادرسی، مشاوره، گواهی حرفه‌ای و بررسی تقلب است.

۲-۲ خدمات حسابداری دادگاهی

حسابداری دادگاهی شامل دو جزء اصلی «خدمات پشتیبانی دادرسی (پشتیبانی دعوی قضایی)» و «خدمات تحقیق و تفحص» است.

۲-۲-۱ خدمات پشتیبانی دادرسی^{۱۹} (پشتیبانی دعوی قضایی)

طبق تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۰۳: ۱) خدمات دعوی قضایی و حل اختلاف، استفاده از مهارت‌های حسابداری و مشاوره^{۲۰} توسط حسابدار رسمی، برای کمک به کارفرما^{۲۱} است که درگیر یک رسیدگی رسمی بالقوه یا در جریان قانونی یا نظارتی است که توسط یابنده حقیقت^{۲۲} (مانند قاضی، هیئت منصفه، داور، میانجی) برای حل و فصل اختلاف بین دو یا چند طرف انجام می‌شود. خدمات پشتیبانی دادرسی شامل حقیقت‌یابی (از جمله کمک در کشف و تجزیه و تحلیل داده‌ها)، محاسبات تعیین خسارت، ارزشیابی کسب و کار، مدیریت اسناد، شهادت کارشناسان^{۲۳} و سایر خدمات حرفه‌ای مورد نیاز کارفرما است.

در پشتیبانی دادرسی، خدمات مشاوره برای حل اختلافات و دعوی تجاری ارائه می‌شود. در مواردی که بین اشخاص، سازمان‌ها، نهادهای دولتی یا غیردولتی اختلافی ایجاد و منجر به طرح شکایت می‌شود، یکی از طرفین تحت تأثیر قرار می‌گیرد و متحمل زیان پولی یا غیرپولی می‌شود (اوکوئه^{۲۴} و آکاموبی^{۲۵}، ۲۰۰۹: ۴۰)، در این صورت از حسابدار دادگاهی خواسته می‌شود، با ارائه خدمات حرفه‌ای به وکلا در فرآیند دادرسی، به عنوان مشاور عمل نماید (ریستن^{۲۶} و لندر^{۲۷}، ۲۰۰۴: ۵۲) یا ممکن است از آن‌ها خواسته شود زیان متحمل شده توسط طرفین درگیر در اختلافات تجاری را محاسبه کند و با ارائه نظر تخصصی به حل اختلاف کمک کند (اوکوئه و آکاموبی، ۲۰۰۹: ۴۰). انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۰: ۱) پیشنهاد می‌کند که به علت ماهیت پیچیده دعوی و سایر خدمات مورد تقاضا، حسابداران دادگاهی باید از دانش، مهارت، تجربه، توانایی و آموخته‌های خود استفاده کنند تا بتوانند با فراهم نمودن مشاوره ارزشمند برای دادرسی، اقدامات حقوقی و وکلا و قضات را به خوبی پشتیبانی نمایند.

حسابداران دادگاهی می‌توانند اختلافات را قبل از طرح دعوا در دادگاه، حل کنند. با این حال اگر ادامه اختلافات منجر به مراجعه یکی از طرفین به دادگاه و طرح دعوا شود و قضات در زمینه دعوی مطروحه از دانش تخصصی برخوردار نباشند؛ از حسابداران دادگاهی به‌عنوان گواهان حرفه‌ای^{۲۸} استفاده می‌شود (اوکوئه و آکاموبی، ۲۰۰۹: ۴۱). هیئت تدوین استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی حسابداری در سال ۲۰۰۸ با ارائه رهنمودهای روشن در خصوص مقررات، به تبیین تعهدات قانونی و اخلاقی گواهان حرفه‌ای می‌پردازد. گواهان حرفه‌ای مسئولیت کلی دارند که اخلاقی عمل نمایند، حافظ منافع عموم باشند و از آن‌جا که بسته به سطح تخصصشان می‌توانند در هر مورد تأثیر مثبت یا منفی داشته باشند، ضروری است که در این خصوص مسئولیت‌پذیر باشند (رینستن و لندر، ۲۰۰۴: ۵۳). آن‌ها در تصمیمات دادگاه نقش به‌سزایی دارند زیرا بر اساس شواهد و سایر اطلاعاتی که خود یا تیمشان جمع‌آوری کرده‌اند نتیجه‌گیری و اعلام نظر می‌کنند.

۲-۲-۲ خدمات تحقیق و تفحص^{۲۹}

با افزایش جرایم مالی تقاضا برای خدمات حسابداری دادگاهی نیز بیشتر شده است. اکثر شرکت‌هایی که ریسک حسابرسی بالایی دارند به تحقیق و بررسی دقیق نیاز دارند و هدف اصلی حسابداران دادگاهی، شناسایی، تبیین و برقراری ارتباط بین رویدادهای گزارش شده با واقعیت‌های اقتصادی پشت پرده آن است. گوتاچاک^{۳۰} (۲۰۱۱: ۲۳) این جرایم را این‌گونه تعریف می‌کند: جرایم مالی در راستای منافع شخصی یا سازمانی که از طریق پنهان‌کاری یا فریب و اغلب توسط اشخاصی انجام می‌شود که به‌واسطه‌ی ثروت، تحصیلات عالی و ارتباطات اجتماعی خود در یک سازمان استخدام شده‌اند. وی معتقد است به علت ماهیت این جرایم، کشف آن‌ها دشوار است و اغلب حدود ۱۸ ماه تا ۲ سال پس از شروع آن کشف نمی‌شوند. این جرایم حرفه‌ای می‌تواند شامل اختلاس، سرقت کالاها، فرار مالیاتی، دستکاری دفاتر و ... باشد. از طرفی امروزه جرایم اینترنتی یکی از نگرانی‌های عمده سازمان‌هاست و برای کاهش مخاطرات ناشی از این جرایم، به سطح بالاتری از مهارت‌های رایانه‌ای نیاز است (بوکمن^{۳۱}، ۲۰۰۸: ۳۴۹). بنابراین یادگیری مهارت‌های تحقیق از جمله مهارت ارتباطات کتبی و شفاهی، تکنیک‌های مصاحبه، مهارت‌های تخصصی رایانه و توانایی ردیابی معاملات مالی جعلی برای افرادی که امور مربوط به بررسی تقلب را انجام می‌دهند ضروری است.

حسابداران دادگاهی به کارفرما در پیشگیری و کشف تقلب، خدمات مشاوره ارائه می‌دهند. ممکن است در مواردی یافته‌های حسابداران دادگاهی در حوزه تحقیق و تفحص تقلب، مبنای شهادت در فرآیند دادرسی یا اقدام علیه مجرمین در دادگاه یا نهادهای نظارتی مانند بورس اوراق بهادار باشد. در واقع گاهی کارفرما از حسابدار دادگاهی می‌خواهد تقلب کشف شده را گواهی کند و از این گواهی حرفه‌ای برای مقاصد مختلف از جمله ارائه به سازمان‌های نظارتی و مراجع قضایی به‌منظور گزارش جرایم صورت گرفته یا طرح دعوا و مطالبه خسارت استفاده می‌کند. بنابراین حسابداران دادگاهی که در هر یک از حوزه‌های پشتیبانی دادرسی یا تحقیق و تفحص

فعالیت دارند، می‌توانند نقش مشاور^{۳۲} یا نقش گواه حرفه‌ای را ایفا نمایند. در ایران کارشناسان رسمی دادگستری، گواهان حرفه‌ای هستند که در حوزه پشتیبانی دادرسی فعالیت می‌کنند.



شکل ۱: حوزه‌های حسابداری دادگاهی

۲-۳ ویژگی‌های حسابداران دادگاهی

برای بیان ویژگی‌ها و مهارت‌های مورد نیاز حسابداران دادگاهی و تفاوت آن با مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان، ابتدا لازم است اهداف حسابرسی و حسابداری دادگاهی با یکدیگر مقایسه شود. هدف از انجام فرآیند حسابرسی، ارائه اطمینان منطقی از عاری بودن صورت‌های مالی از هرگونه تحریف با اهمیت است و حسابرسان به دنبال پاسخ به این سؤال هستند که آیا صورت‌های مالی یک واحد اقتصادی از تمام جنبه‌های با اهمیت به صورت منصفانه ارائه شده است یا خیر؟ در راستای این هدف، مسئولیت حسابرسان، طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی با دامنه و عمق کافی برای کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و بدون توجه به منشأ یا منبع این تحریف‌ها است. حسابداران دادگاهی دغدغه‌های متفاوتی نسبت به حسابرسان دارند و همین تفاوت، موجب اتخاذ دیدگاه‌ها، فرآیندهای فکری و استفاده از ابزارهای متفاوت توسط آن‌ها نسبت به حسابرسان است. دغدغه‌ی حسابداران دادگاهی این است که در سطح بسیار دقیق‌تر، با بررسی جزئیات رویدادها و اطلاعات واقعی و با استفاده از شواهد مستند^{۳۳} و شواهد گواهی شده^{۳۴} تعیین کنند که چه کسی، چه چیزی، چه زمانی، در کجا، چگونه و چرا مشکوک شناخته شده است. بنابراین در اجرای فرآیندهای حسابداری دادگاهی از مفاهیم نمونه‌گیری و اهمیت در تعیین دامنه رسیدگی استفاده نمی‌شود و تمام شواهد مربوطه جستجو و بررسی می‌شود تا زمانی که اتهام یا سوءظن مطرح شده، تأیید یا رد شود. یافته‌ها و توصیه‌های حسابداران دادگاهی ممکن است مبنای شهادت در فرآیند دادرسی یا اقدامات مجرمانه علیه مجرمان در سازمان‌های دولتی و نظارتی مانند کمیسیون بورس اوراق بهادار باشد بنابراین دامنه تحقیقات و جمع‌آوری و مستندسازی شواهد باید به گونه‌ای باشد که بتواند پاسخگوی چالش‌های ایجاد شده از طرف افراد متضرر یا سازمان‌های نظارتی باشد (توماس^{۳۵}، استیون^{۳۶}، مونا^{۳۷} و جسیکا^{۳۸}، ۲۰۱۲: ۳۸).

حسابداران سنتی برای موفقیت در ایفای خدمات متنوع حسابداری دادگاهی باید به فراگیری مهارت‌های بیشتری بپردازند. آن‌ها باید در جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها مانند کارآگاه عمل

کنند و دارای مهارت‌هایی به شرح ذیل باشند: ۱- پیشینه حسابداری قوی، ۲- آشنایی کامل با رویه‌های حسابرسی، ۳- درک ارزیابی ریسک، ۴- آشنایی با قوانین، ۵- آشنایی با سیستم کنترل‌های داخلی، ۶- آشنایی با تکنیک‌های کشف تقلب و ۷- دارا بودن مهارت‌های ارتباطی قوی (کرامبلی و آپوستولو^{۳۹}، ۲۰۰۲: ۵).

۲-۴ تعیین صلاحیت حسابداران دادگاهی

در ایالات متحده ورود به حرفه حسابداری دادگاهی، به صدور مجوز یا گواهینامه دولتی نیاز ندارد. با این حال، گواهینامه‌های مربوط به حسابداری دادگاهی و تحقیقات کشف تقلب، توسط چندین انجمن حرفه‌ای صادر می‌شود. دو نهاد اصلی در ایالات متحده که گواهینامه تعیین سطح حرفه‌ای ارائه می‌دهند عبارتند از: انجمن بازرسان خبره تقلب (ACFE)^{۴۰} که گواهینامه بازرسان خبره تقلب (CFE)^{۴۱} را صادر می‌نمایند و انجمن حسابداران رسمی آمریکا که گواهینامه حسابداران خبره دادگاهی (CFF)^{۴۲} را صادر می‌کنند. علاوه بر این، تعدادی از نهادها نیز گواهینامه‌هایی صادر می‌کنند مانند گواهینامه‌ی تحلیلگر مالی خبره دادگاهی (CFFA)^{۴۳} که توسط انجمن ملی تحلیلگران خبره ارزش‌گذاری (NACVA)^{۴۴} صادر می‌شود.

در استرالیا برای حسابداران دادگاهی گواهینامه‌ای صادر نمی‌شود و حسابداران با عضویت در نهادهای بین‌المللی CPA، IPA و ICCA می‌توانند برای ورود به این حوزه درخواست صدور گواهینامه نمایند (ون آکرن^{۴۵}، باکبی^{۴۶} و مکنزی^{۴۷}، ۲۰۱۳: ۱۹۳-۱۹۲).

در ایران پروانه کارشناسی از طریق دو نهاد کانون کارشناسان رسمی دادگستری و مرکز کارشناسان قوه قضاییه صادر می‌شود و هر یک از این دو نهاد به صورت مجزا اقدام به برگزاری آزمون و صدور پروانه کارشناسی برای افراد واجد شرایط می‌نمایند.

۲-۵ پیشینه‌ی پژوهش

حسابداری دادگاهی حوزه‌ای نوین در حسابداری محسوب می‌شود، به همین دلیل بخش عمده‌ای از مطالعات انجام شده در این حوزه به معرفی حسابداری دادگاهی، دلایل پیدایش آن و مهارت‌های لازم برای حسابداران دادگاهی پرداخته است. تحقیقات زیادی در سراسر جهان در راستای شناسایی خدمات حسابداری دادگاهی صورت گرفته است (کرانچار^{۴۸}، موریس^{۴۹}، پیرسن^{۵۰} و ریلی^{۵۱}، ۲۰۰۸، کندلیز^{۵۲}، ۲۰۰۹، دی گابریل، ۲۰۱۰ و گوتاچاک، ۲۰۱۱) تا به این پرسش پاسخ دهد که حسابداران دادگاهی به چه مهارت‌ها و دانشی نیاز دارند، چه گواهینامه‌های حرفه‌ای برای فعالیت در این حوزه مورد نیاز است (اوکوئه و آکاموبی، ۲۰۰۹، دی گابریل، ۲۰۱۰ و کارپنتر^{۵۳}، گوتچی^{۵۴} و گینور^{۵۵}، ۲۰۱۱) و فارغ‌التحصیلان برای ورود به این حوزه از حسابداری باید دارای چه ویژگی‌هایی باشند؟ (باکوف^{۵۶} و شریدر^{۵۷}، ۲۰۰۰، راماسوامی^{۵۸} و هوستون^{۵۹}، ۲۰۰۷، هیتگر و هیتگر، ۲۰۰۸ و مک‌مولن^{۶۰} و سانچز^{۶۱}، ۲۰۱۰، ون آکرن، باکبی و مکنزی، ۲۰۱۳). یافته‌های این تحقیقات نشان داد که انجام طیف پیچیده‌ای از خدمات حسابداری دادگاهی به طیف گسترده‌ای

از مهارت‌های حرفه‌ای و ویژگی‌های فردی نیاز دارد و به همین دلیل شرکت‌های ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابداری دادگاهی انتظار دارند که دانشگاه‌ها هنگام طراحی و ارائه‌ی واحدها و دوره‌های حسابداری دادگاهی، این مهارت‌ها را در آن بگنجانند.

رضایی (۲۰۰۲) با نظرسنجی از اساتید دانشگاه و شاغلین در حرفه، اهمیت آموزش حسابداری دادگاهی را مورد مطالعه قرار داد. نتایج نظرسنجی این بود که تقاضا و علاقه به حسابداری دادگاهی در حال افزایش است و دانشگاه‌های بیشتری در حال برنامه‌ریزی برای ارائه‌ی آموزش حسابداری دادگاهی هستند. هر دو گروه از پاسخ‌دهندگان، آموزش حسابداری دادگاهی را برای دانشجویان حسابداری، جامعه تجاری، حرفه‌ی حسابداری و برنامه‌های حسابداری مرتبط و مفید می‌دانستند اما در مورد محتوای آموزشی حسابداری دادگاهی بین دانشگاهیان و شاغلین در حرفه اختلاف نظر معناداری وجود داشت.

ون‌آکرن و بابکی (۲۰۱۵) وضعیت حسابداری دادگاهی در استرالیا را مطالعه کردند، هدف آن‌ها این بود که میزان پاسخگویی شرکت‌های حسابداری دادگاهی به مشتریان را بررسی کرده و مطابق با آن به دانشگاه‌ها اطلاع‌رسانی نمایند تا واحدهای درسی مناسب را برای تربیت فارغ‌التحصیلان با مهارت و دانش کافی تعریف نمایند تا در آینده بتوانند انتظارات صنعت را برآورده کنند. آن‌ها ۳۲ مصاحبه با متخصصان حسابداری دادگاهی انجام دادند و یافته‌های آن‌ها این بود که خدمات حسابداری دادگاهی گسترده و پیچیده است. از نظر آن‌ها حسابداران دادگاهی علاوه بر دارا بودن صلاحیت حسابداری و مهارت‌های فردی مانند اشتیاق، هوش، توانایی انجام مستقل امور باید مهارت‌های حرفه‌ای مانند مهارت‌های ارتباطی شفاهی و کتبی، فن‌آوری و مهارت‌های تحلیلی را نیز داشته باشند و در حال حاضر کمبود مهارت‌های حرفه‌ای در حسابداران دادگاهی مشهود است.

هویر^{۶۲} (۲۰۱۲) در پژوهشی قابلیت حسابداری دادگاهی به‌عنوان مطرح شدن به‌عنوان یک حرفه را در ایالات متحده مطالعه کرد. از نظر او حسابداری عمومی در ایالات متحده یک حرفه است، نه تنها به این دلیل که طبق قانون به‌عنوان یک حرفه تعریف شده است، بلکه به این دلیل که تعداد قابل توجهی از معیارهای جامعه شناختی را برای پذیرفته شدن به‌عنوان یک حرفه برآورده می‌کند. حسابداری دادگاهی اغلب به‌عنوان یک گرایش از حسابداری عمومی شناخته می‌شود، درحالی‌که افزایش اخیر در تقاضا برای حسابداران دادگاهی منجر به رشد قابل توجهی در تعداد گواهینامه‌ها و نیز تعداد شرکت‌های صادرکننده‌ی این گواهینامه‌ها شده و به نظر می‌رسد حسابداری دادگاهی دارای بسیاری از ویژگی‌های لازم برای تعریف به‌عنوان یک حرفه است و می‌تواند به‌تنهایی یک حرفه تلقی شود.

چالاکي و قادری (۱۳۹۴) مفهوم و ماهیت حسابداری قضایی، چارچوب مفهومی، فعالیت‌ها و خدمات، مهارت‌ها و دانش اصلی حسابداری قضایی را به‌عنوان حرفه‌ای نوپا تشریح نموده و ایجاد چنین حرفه‌ای را ابزاری برای تحقق بخشیدن به اهداف اقتصاد مقاومتی، شفاف‌سازی اقتصادی و جلوگیری از زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و گامی در راستای بهبود نظام

مالی و اداری کشور دانستند.

رحمانی و غلامزاده لداری (۱۳۹۰) با معرفی حسابداری دادگاهی و تبیین ارزش و جایگاه حرفه‌ای آن، به‌جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران اشاره کردند و اذعان داشتند وقت آن رسیده است که دانشگاه‌های ایران، حسابداری دادگاهی را به‌عنوان یک گرایش مجزا از رشته‌ی حسابداری به گرایش‌های دیگر حسابداری اضافه کنند. البته ضرورت دارد قبل از این کار، دیدگاه‌های دانشگاهیان (استادان رشته‌های حسابداری و حقوق و افراد شاغل در حرفه (حسابرسان با تجربه، کارشناس رسمی دادگستری و قوه‌ی قضاییه، مدیران سازمان بازرسی و دیوان محاسبات و حقوق‌دان‌ها) در خصوص روش‌های یکپارچه‌سازی حسابداری دادگاهی با سرفصل‌های آموزشی حسابداری و محتوای موضوعی آموزش حسابداری دادگاهی در یک تحقیق جامع گردآوری شود. خروجی این تحقیق، طراحی مدلی برای برنامه‌ی آموزشی رشته‌ی حسابداری دادگاهی خواهد بود.

بر اساس مطالعات و بررسی‌های صورت گرفته تحقیقی که به طور مستقیم حسابداری دادگاهی و کاربرد آن در دعاوی ورشکستگی را مورد مطالعه قرار دهد در داخل و خارج کشور انجام نشده است و پژوهش حاضر از این حیث دارای نوآوری است که به تبیین نقش حسابداران دادگاهی در تشخیص ورشکستگی و معرفی تکنیک‌های کاربردی حسابداری دادگاهی در این زمینه می‌پردازد و مفاهیم ارائه شده در آن می‌تواند مبنایی برای پژوهش‌های آتی باشد.

۳- ورشکستگی در قانون

مطابق ماده ۴۱۲ قانون تجارت، «ورشکستگی تاجر یا شرکت تجاری در نتیجه توقف از تأدیه وجوهی که بر عهده او است حاصل می‌شود. حکم ورشکستگی تاجری را که حین القوت در حال توقف بوده تا یک سال بعد از مرگ او نیز می‌توان صادر نمود». در ماده ۴۱۳ قانون تجارت تصریح شده که «تاجر باید در ظرف سه روز از تاریخ وقفه که در تأدیه قروض یا سایر تعهدات نقدی او حاصل شده است، توقف خود را به دفتر محکمه بدایت محل اقامت خود اظهار نموده و صورت حساب دارایی و کلیه دفاتر تجاری خود را به دفتر محکمه مزبوره تسلیم نماید».

بنا بر مفاد ماده ۴۱۲، برای رسیدگی به ادعای ورشکستگی، احراز دو امر تاجر بودن و توقف از پرداخت دین، برای دادگاه رسیدگی کننده لازم است. یعنی باید برای دادگاه احراز شود شخصی که تقاضای ورشکستگی او شده تاجر است و در تأدیه وجوهی که بر عهده او است، توقف ایجاد شده است.

در این ماده مفهوم ورشکستگی صرفاً ناظر بر اشخاص تاجر بوده اما قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴ مجمع تشخیص مصلحت نظام، در جهت گسترش اشخاص مشمول ورشکستگی گام برداشته و ماده ۱۵ این قانون، اشخاص حقوقی غیرتاجر را نیز مشمول قوانین ورشکستگی قرار داده است. با معیار مندرج در این ماده، غیر از سازمان‌های مرکزی کشور

و مؤسسات عمومی غیردولتی (مانند شهرداری)، می‌توان اشخاص حقوقی غیر تاجر در حقوق خصوصی، شرکت‌های دولتی، نهاد وقف (عام یا خاص)، مؤسسات عام‌المنفعه و دانشگاه آزاد اسلامی را مشمول ورشکستگی دانست (علی‌زاده و علی‌زاده، ۱۳۹۶: ۱۳۴، ۱۱۷-۱۱۴). در حال حاضر قانون تجارت مصوب ۱۳۱۱، قانون اداره تصفیه امور ورشکستگی مصوب ۱۳۱۸ و قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی مصوب ۱۳۹۴، قوانین حاکم بر حقوق ورشکستگی هستند.

از جمله شرایط صدور حکم ورشکستگی احراز توقف تاجر است. توقف را اصولاً به‌عنوان وضعیتی می‌دانند که در آن اشخاص حقیقی یا حقوقی دیگر قادر به پرداخت دیون خود به طلبکارانشان نمی‌باشند. نظر به این‌که مفهوم و شرایط احراز توقف به نحو دقیق توسط قانون‌گذار تعیین نگردیده است، در دکترین حقوقی و به‌تبع آن در رویه قضایی اختلاف نظر وجود دارد (رضایی و ملائی خاص، ۱۳۹۹: ۶۳). در رابطه با مفهوم توقف سه دیدگاه وجود دارد:

الف) دیدگاه مداخله فوری: ناتوانی در پرداخت حتی یک بدهی حال شده موجب توقف می‌شود. ب) دیدگاه مستلزم مداخله پس از احراز ناتوانی واقعی: اگر بدهی شرکت از دارایی شرکت بیشتر باشد موجب توقف می‌شود.

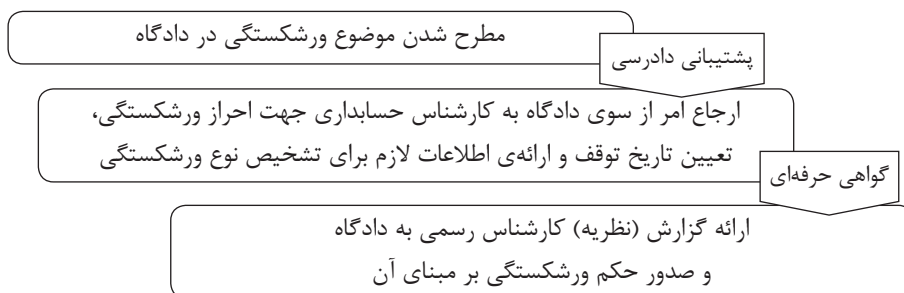
پ) دیدگاه میانه: عدم تعادل مستمر درآمد و هزینه بنگاه موجب توقف می‌شود. مثلاً در برهه‌ای از زمان درآمد شرکت هشتاد درصد کمتر از هزینه‌ها باشد (رشیدی نسب، ۱۴۰۰/۲: ۲۲۱). در رویه قضایی ایران، مفهوم توقف، موضع ثابتی نداشته است با این توضیح که برخی از آراء مبتنی بر احراز توقف با بررسی اجمالی وضعیت دارایی تاجر بوده و در برخی نیز توقف واقعی را ملاک دانسته‌اند (رضایی و ملائی خاص، ۱۳۹۹: ۶۳).

پس از مطرح شدن دعوای ورشکستگی، دادگاه بنا بر مواد ۲۵۷ و ۲۵۸ قانون آیین دادرسی مدنی (شمس، ۱۳۹۷: ۷۹) و به علت تخصصی بودن موضوع، قرار ارجاع امر به کارشناسان حسابداری و حسابرسی را صادر می‌نماید و از نظر تخصصی کارشناسانی که دارای صلاحیت در این زمینه هستند برای بررسی موضوع و صدور حکم ورشکستگی استفاده می‌کند. حکم ورشکستگی صادره توسط دادگاه حاوی مندرجاتی است که آثار و تبعات حقوقی بسیاری دارد. این مندرجات عبارتند از:

- ۱- احراز شرایط توقف (مطابق ماده ۴۱۲ قانون تجارت).
- ۲- تعیین تاریخ توقف (مطابق ماده ۴۱۶ قانون تجارت).
- ۳- تعیین مسئولان تصفیه (مطابق ماده ۴۴۰ قانون تجارت).
- ۴- تعیین اقدامات احتیاطی برای حفظ منافع طلبکاران (مطابق مواد ۴۳۳ و ۴۳۵ قانون تجارت).
- ۵- تعیین نوع ورشکستگی از حیث عادی، به تقصیر و به تقلب (مطابق مواد ۴۱۲، ۴۱۳، ۵۴۱، ۵۴۲ و ۵۴۹ قانون تجارت).
- ۶- تعیین مواعد اعتراض به حکم ورشکستگی (مطابق مواد ۵۳۶ و ۵۳۷ قانون تجارت و ۳۰۶ و ۳۳۶ قانون آیین دادرسی مدنی).

دادگاه از نظر تخصصی کارشناسان برای احراز شرایط توقف، تعیین تاریخ توقف، احراز ورشکستگی و کسب اطلاعات لازم برای تشخیص نوع ورشکستگی استفاده می‌کند. کارشناس

حسابداری با ارائه نظریه کارشناسی به دادگاه، وقوع ورشکستگی و تاریخ توقف را گواهی می‌کند و اطلاعات لازم برای تشخیص نوع ورشکستگی را در اختیار قضات قرار می‌دهد. این نظریه یا گواهی کارشناس حسابداری به‌عنوان یک فرد متخصص، مبنای صدور احکامی است که دارای آثار حقوقی و جزایی متفاوتی است و افراد متعددی را در سطح جامعه تحت تأثیر قرار می‌دهد که این نشان‌دهنده نقش مهم کارشناسان رسمی حسابداری و حسابرسی در فرآیند صدور احکام ورشکستگی است. این فرآیند در شکل ۲ خلاصه شده است.



شکل ۲: نقش حسابداران دادگاهی در دعاوی ورشکستگی

۳-۱ تعیین تاریخ توقف

قانون‌گذار در ماده ۴۱۶ قانون تجارت بیان می‌کند «محکمه باید در حکم خود تاریخ توقف تاجر را معین کند و اگر در حکم معین نشد تاریخ صدور حکم، تاریخ توقف محسوب می‌شود». تاریخ توقف در واقع همان تاریخی است که یک تاجر یا شرکت تجاری بعد از آن تاریخ، دیگر توانایی ادای دیون و انجام تعهدات خود را ندارد. تعیین تاریخ توقف آثار حقوقی بی‌شماری دارد و به همین دلیل یکی از مهم‌ترین مواردی است که باید در حکم ورشکستگی قید شود. بررسی صحت و یا بطلان معاملات تاجر ورشکسته پس از صدور حکم ورشکستگی بر اساس دو تاریخ توقف و تاریخ صدور حکم ورشکستگی صورت می‌پذیرد و از طرفی مطابق رأی وحدت رویه شماره ۱۵۵ مورخ ۱۳۴۷/۱۲/۱۴ از تاریخ توقف به بعد، خسارت تأخیر تأدیه به طلبکاران تاجر ورشکسته تعلق نمی‌گیرد.

۳-۲ احراز ورشکستگی

کارشناس با استفاده از دفاتر و اسناد و مدارک تاجر، دارایی‌ها و بدهی‌های وی را بررسی و درباره ورشکستگی اظهار نظر می‌کند.

۳-۳ تعیین نوع ورشکستگی

ورشکستگی را نه فقط از منظر حقوقی به‌عنوان یک پدیده حقوقی، بلکه باید از منظر اخلاقی نیز مورد توجه قرار داد. بعد اخلاقی موضوع آن است که اخلاق حکم به پرداخت بدهی می‌کند و سوءاستفاده از اعتماد را منع می‌کند و خیانت نسبت به اعتماد دیگری را مذموم می‌شمارد.

شخصی که ادعای ورشکستگی عادی می‌کند، مراجع عمومی اختیار اموال وی را به دست می‌گیرند و آن‌ها را بین طلبکاران وی تقسیم می‌کنند و اگر اموال وی کفاف پرداخت دیون وی را بنماید موضوع خاتمه می‌یابد و گرنه ثابت می‌شود که وی واقعاً ورشکسته شده است. ولی چنین شخصی اخلاقاً هم قابل سرزنش نخواهد بود، چون تقصیری متوجه او نیست و تقلبی نیز از وی سرزنزه است. مشکل وقتی است که شخصی با تقلب یا تقصیر باعث اضرار به افرادی می‌شود که به قصد سود و فعالیت اقتصادی در جامعه دارایی خود را در اختیار او قرار داده‌اند. چنین شخصی هم از نظر اخلاقی قابل سرزنش است و هم از نظر حقوقی. حتی اگر با توسل به حيله از زیر بار مجازات رهایی یابد اخلاق وی را سرزنش خواهد کرد (رحمدل، ۱۳۸۶: ۱۱۴).

اعلام ورشکستگی مزایایی برای ورشکسته دارد از جمله این‌که مطابق رأی وحدت رویه شماره ۱۵۵ مورخ ۱۳۴۷/۱۲/۱۴ دیوان عالی کشور، شخص ورشکسته از پرداخت خسارت تأخیر تأدیه معاف می‌شود و از طرفی مطابق با مفاد قانون تجارت، تاجر با بستن قراردادهای ارفاقی با بستنکاران، دوباره می‌تواند به فعالیت‌های عادی خود برگردد و به تدریج بدهی‌های خود را پرداخت کند، با این کار تاجر می‌تواند دوباره کسب‌وکار خود را رونق دهد و بستنکاران نیز پول خود را به تدریج دریافت خواهند کرد. آمارها نشان می‌دهد که طرح دعاوی ورشکستگی برخلاف گذشته رو به افزایش است. در بسیاری از موارد بنا به دلایلی، از جمله استفاده شرکت بدهکار یا شخص تاجر از حمایت‌های قانونی و معافیت از پرداخت جرائم دیرکرد دیون ورشکسته، در تقاضای صدور حکم ورشکستگی اختلاف نظر وجود دارد (نجفی، ۱۳۹۳: ۱۴۱). برخی تجار به منظور استفاده از این حمایت‌ها و ایجاد وقفه در ایفای تعهدات خود، به طرق مختلف سعی در وانمود کردن ورشکستگی می‌نمایند. از این‌رو از جمله موارد دیگری که برای دادگاه اهمیت بسیاری دارد تشخیص نوع ورشکستگی است.

۳-۴ عناصر مهم در تشخیص انواع ورشکستگی

قانون‌گذار بین رفتار و اقدامات تاجر که منجر به ورشکستگی می‌شود تمایز قائل شده است و بر همین اساس ورشکستگی را به سه نوع تقسیم کرده است. در شرایط نامناسب اقتصادی که تاجر بدون ارتکاب هرگونه رفتار مجرمانه یا خلاف اخلاق و به دلیل مشکلات و نوسانات اقتصادی موجود در جامعه، توانایی خود برای پرداخت دیون را از دست می‌دهد ورشکستگی عادی رخ می‌دهد. اما در برخی موارد ممکن است قصور تاجر موجب ورشکستگی شود و یا تاجر با توسل به اقدامات متقلبانه خود را ورشکسته نشان دهد. در این حالات واکنش قانون‌گذار متفاوت از زمانی است که ورشکستگی عادی رخ داده و برای تاجر مجازات‌هایی را در نظر گرفته است. مجازات تاجر زمانی که قصور او موجب ورشکستگی شده ملایم‌تر از زمانی است که با ارتکاب اقدامات متقلبانه وانمود به ورشکستگی می‌کند.

به نظر برخی از حقوقدانان «در ورشکستگی به تقصیر تاجر سوءنیت نداشته بلکه ورشکستگی او در اثر بی‌مبالائی و یا افراط در اداره امور تجاری و خانوادگی او به وجود آمده و در نتیجه قسمتی و یا تمام سرمایه او که وثیقه طلب طلبکارها است از بین رفته است» (قائم مقام فراهانی، ۱۳۷۵: ۱۳۷۵).

۱۵۰). قانون‌گذار برای قصور تاجر نیز درجات مختلفی قائل شده و در موارد مذکور در ماده ۵۴۱ صدور حکم ورشکستگی به تقصیر را اجباری اعلام می‌کند اما در موارد مذکور در ماده ۵۴۲ صدور حکم ورشکستگی به تقصیر را برای دادگاه اختیاری می‌داند.

برای تشخیص ورشکستگی به تقصیر اجباری باید موارد ذیل مورد توجه قرار گیرد:

۱. در صورتی که محقق شود مخارج شخصی یا مخارج خانه تاجر در ایام عادی، بالنسبه به عایدی او فوق‌العاده بوده است. متناسب یا غیرعادی بودن مخارج شخصی تاجر با توجه به تناسب آن با میزان عایدی وی و زمان صرف مخارج (در ایام عادی یا ایام غیرعادی مانند زمان بیماری و یا حوادث غیرمترقبه) و منطقی بودن آن در عرف مشخص می‌شود.

۲. در صورتی که محقق شود تاجر نسبت به سرمایه خود، مبالغ عمده صرف معاملاتی کرده که در عرف تجارت موهوم یا نفع آن منوط به اتفاق محض است. در این حالت حجم معاملات و بزرگی و کوچکی آن با توجه به میزان سرمایه تاجر تعیین می‌شود. منظور از عرف تجارت نیز عرفی است که بین تجار معمول است، بر این اساس ممکن است معامله‌ای که در عرف غیرتجار متعارف تلقی می‌شود در عرف تجار غیرمتعارف تلقی شود و بالعکس. منظور از معامله موهوم نیز معامله‌ای است که تنها بر اساس وهم و خیال صورت بگیرد و نتوان برای آن مبنای معقولی پیدا کرد. به‌طور مثال خرید ملکی با این تصور که اگر در آینده بزرگرایی در کنار آن احداث شود و سود کلانی حاصل شود.

۳. اگر به‌قصد تأخیر انداختن ورشکستگی خود، خریدی بالاتر یا فروشی نازلتر از مظنه روز کرده باشد یا اگر به همان قصد، وسائلی که دور از صرفه است به‌کار برده تا تحصیل وجهی نماید اعم از این که از راه استقراض یا صدور برات یا به طریق دیگر باشد. در این حالت تاجر که متوجه ورشکستگی خود شده است به امید نجات یافتن از ورشکستگی و یا برای این که در نظر مشتریان خود را عادی جلوه دهد و به فعالیت تجاری خود ادامه دهد دست به اقداماتی می‌زند و این اقدامات عملاً موجب نجات او از ورشکستگی نمی‌شود.

۴. اگر یکی از طلبکارها را پس از تاریخ توقف بر سایرین ترجیح داده و طلب او را پرداخته باشد. از نظر قانون‌گذار ایجاد حق تقدم توسط تاجر برای یکی از طلبکاران نوعی تبانی برای تضییع حقوق طلبکاران دیگر است. ممکن است تاجر برای خود طلبکاری صوری ایجاد کند و برای از دسترس خارج کردن مقداری از اموال خود، آن‌ها را در اختیار طلبکار صوری قرار دهد یا ممکن است برخی از طلبکاران به دلایل مربوط به خویشاوندی یا آشنایی مقدم داشته شوند.

برای تشخیص ورشکستگی به تقصیر اختیاری باید به این موارد توجه کرد:

۱. اگر به حساب دیگری و بدون آنکه در مقابل عوضی دریافت نماید تعهداتی کرده باشد که نظر به وضعیت مالی او در حین انجام آن‌ها آن تعهدات فوق‌العاده باشد. از مصادیق تعهدات فوق‌العاده می‌توان به تعهد پرداخت دین دیگری، سپردن وثیقه برای تضمین حضور متهم در مراجع قضایی یا قبولی کفالت متهم اشاره کرد.

۲. اگر عملیات تجاری او متوقف شده و مطابق ماده ۴۱۳ این قانون رفتار نکرده باشد.

۳. اگر از تاریخ اجرای قانون تجارت مصوب ۲۵ اول ۱۳۰۳ و ۱۲ فروردین و ۱۲ خرداد ۱۳۰۴ دفتر نداشته یا دفاتر او ناقص یا بی‌ترتیب بوده یا در صورت دارایی وضعیت حقیقی خود را اعم از قروض و مطالبات به‌طور صریح معین نکرده باشد (مشروط بر این‌که در این موارد مرتکب تقلبی نشده باشد). نداشتن دفتر یا ناقص یا بی‌ترتیب بودن دفاتر می‌تواند ظن انجام اعمال و اقدامات جانبدارانه از طرف تاجر به نفع برخی از طلبکاران و به ضرر برخی دیگر را ایجاد یا تقویت نماید (رحمدل، ۱۳۸۶: ۱۳۶-۱۲۱).

از نظر انجمن بازرسان خبره تقلب، اقدامات متقلبانه در ورشکستگی یکی از انواع جرایم یقه‌سفید^{۶۳} است که اشکال مختلفی دارد و در قالب طرح‌های مختلف تقلب در ورشکستگی^{۶۴} انجام می‌شود، این طرح‌ها عبارتند از:

۱. پنهان کردن دارایی‌ها^{۶۵} و انتقال دارایی‌های پنهان شده به اعضای خانواده یا دوستان و یا انتقال دارایی‌های نقدی به حساب‌های خارج از کشور.

۲. ارسال نادرست یا ناقص فرم‌های ورشکستگی یا ارسال هم‌زمان فرم‌ها^{۶۶} در چندین ایالت به‌طور عمدی. در این حالت نیز افراد از فهرست کردن تمام دارایی‌ها خودداری می‌کنند.

۳. طرح‌های مشاوره متقلبانه^{۶۷} که در آن فردی تظاهر می‌کند که مشاور مالی یک شرکت مشاوره است و قول می‌دهد مشکلات مالی فردی که در تنگنای مالی قرار دارد را حل کند. قربانیان تصور می‌کنند که برای جلوگیری از ورشکستگی کمک دریافت می‌کنند در حالی که شرکت مشاوره تقلبی برای خدمات مشاوره خود مبالغ قابل توجهی پول از آن‌ها دریافت می‌کند و سپس ناپدید می‌شود.

به گزارش این انجمن پنهان کردن دارایی‌ها رایج‌ترین نوع تقلب در ورشکستگی است. در ماده ۵۴۹ قانون تجارت، مفقود نمودن دفاتر، پنهان نمودن دارایی‌ها، مواضعه و انتقال صوری دارایی‌ها به دیگران و مدیون قلمداد نمودن خود به صورت متقلبانه، مصادیق تقلب در ورشکستگی هستند.

۱. در مورد مفقود کردن دفاتر، هدف قانون‌گذار منع تاجر ورشکسته از دسترس خارج کردن دفاتر است. در صورتی که تاجر ورشکسته به هر نحوی دفاتر خود را از بین ببرد مثل سوزاندن آن‌ها، در آب انداختن یا پاره کردن، تبانی با افراد دیگر برای سرقت دفاتر و به‌طور کلی هر اقدامی که باعث عدم مراجعه به آن‌ها شود مشمول عنوان مفقود کردن خواهد بود. منظور از دفاتر، دفتر روزنامه، دفتر کل، دفتر دارایی، دفتر کپی و هر دفتری است که وزارت عدلیه تعیین می‌کند.

۲. منظور از اخفا دارایی از دسترس خارج ساختن اموال است. با توجه به این‌که مطابق ماده ۴۷۷ قانون تجارت، بعد از تاریخ توقف تاجر از مداخله در اموال خود ممنوع می‌شود، ممکن است تاجر قسمتی از اموال خود را به افراد دیگر منتقل کند و یا بدون انتقال به دیگران آن‌ها را در جایی مخفی کند.

۳. منظور از مواضعه تبانی تاجر با اشخاص دیگر جهت از دسترس خارج کردن اموال و منظور از معامله صوری معاملاتی است که در آن طرفین فاقد قصد معامله هستند و تاجر با هدف از دسترس خارج کردن اموال اقدام به این معامله نموده است.

۴. منظور از تقلب تاجر ورشکسته در اسناد، صورت دارایی و قروض برای مدیون قلمداد کردن خود به میزان غیرواقعی، ایجاد اسناد غیرواقعی و ساختگی است. تاجر ممکن است اقرارنامه‌هایی در اختیار اشخاص ثالث قرار دهد تا جز طلبکاران او قرار گیرند و یا یک بدهی را به کرات در دفاتر درج نماید (رحمدل، ۱۳۸۳: ۱۵۷).

تاجر با استفاده از حسابداری خارج از ترازنامه و نیز گزارشگری مالی متقلبانه که با استفاده نادرست از تفاوت زمانی، کم‌نمایی درآمدها، بیش‌نمایی هزینه‌ها و بدهی‌ها و ارزیابی نامناسب دارایی‌ها صورت می‌گیرد می‌تواند به اهداف متقلبانه خود جامعه عمل ببوشاند. موارد ذیل از جمله مواردی است که تاجر با استفاده از آن می‌تواند اقدام به تقلب نماید:

۱. استفاده از حقه‌های دستکاری سود با هدف انتقال سودهای جاری به دوره‌ای در آینده و انتقال هزینه‌های آتی به دوره جاری

۲. استفاده از حقه‌های صورت جریان وجوه نقد و بازی با جریان وجوه نقد با معاملات بوم‌رنگی و فعالیت‌های ناپایدار یا یک مرتبه‌ای. معاملات بوم‌رنگی معاملاتی هستند که ظاهر معاملات متفاوت از محتوای اقتصادی آن است و سرمایه‌گذاران را در مورد محتوای اقتصادی قرارداد سردرگم می‌کنند.

۳. استفاده از حقه‌های سنجه‌های کلیدی و نمایش سنجه‌های گمراه‌کننده‌ای که جایگزین درآمد، سود و جریان وجوه نقد می‌شوند. امروزه به‌منظور ارائه بهتر عملکرد و وضعیت شرکت و صنعت، استفاده از سنجه‌های کلیدی غیر GAAP^{۶۸} که خارج از قالب صورت‌های مالی سنتی ارائه می‌شود، افزایش یافته است. شرکت‌ها در محاسبه و گزارشگری این سنجه‌ها از آزادی عمل بیشتری برخوردارند و طبیعتاً این موضوع فرصتی برای ایجاد حقه فراهم می‌کند.

۴. استفاده از حقه‌های حسابداری تحصیل در شرکت هدف برای بازی با درآمد، سود، جریان نقدی گزارش شده و سنجه‌های کلیدی.

۵. استفاده از حسابداری خارج از ترازنامه با کاربرد نادرست حسابداری ارزش ویژه، حسابداری اجاره‌ها، حسابداری مزایای بازنشستگی و ایجاد واحدهای تجاری با اهداف خاص.

۶. استفاده از ظرفیت‌های قانونی برای انعقاد قراردادهای مختلف با اشخاص ثالث حقیقی یا حقوقی با هدف انتقال دارایی‌ها به آن‌ها یا مدیون قلمداد کردن خود به آن اشخاص و کوتاه ماندن دست طلبکاران.

۳-۵ نقش حسابداران دادگاهی در تشخیص انواع ورشکستگی

استانداردهای حرفه‌ای انجمن حسابداران رسمی آمریکا و ماده ۷۰۲ قانون جمع‌آوری شواهد فدرال، فرآیند و الزامات انجام گواهی حرفه‌ای^{۶۹} را در قالب هرم گواهی^{۷۰} بیان کرده است. بر این اساس گواهی یا شهادت حرفه‌ای باید مبتنی بر حقایق یا داده‌های کافی و محصول اصول و روش‌های قابل اتکا باشد و این اصول و روش‌ها به‌طور قابل اتکا در حقایق پرونده به‌کار گرفته شوند تا در نهایت بتواند مبنایی برای ارائه نظر کارشناسی معتبر گردد.

مطابق ماده ۱۹ قانون کانون کارشناسان رسمی دادگستری «اظهاری نظر کارشناسی باید مستدل و صریح باشد و کارشناسان رسمی مکلفند نکات و توضیحاتی که برای تبیین نظریه ضروری است یا توسط شورای عالی کارشناسان مشخص می‌گردد را به طور کامل در آن منعکس نمایند. کارشناس رسمی موظف است در حدود صلاحیت خود نظر کارشناسی را به‌طور کتبی و در مهلت مقرر به مراجع ذی‌ربط تسلیم و نسخه‌ای از آن را تا مدت حداقل پنج سال بعد از تاریخ تسلیم نگهداری نماید».



شکل ۳: هرم گواهی

حسابداران دادگاهی برای تشخیص انواع ورشکستگی باید بر قوانین مرتبط با ورشکستگی و روش‌های حسابرسی مسلط باشند، با تکنیک‌های تحقیق و کشف تقلب که در ادامه تشریح می‌شود آشنایی داشته باشند و در جریان بررسی‌های خود از این تکنیک‌ها استفاده نمایند، مهارت‌های ارتباطی کافی برای همکاری با قضات، مشورت با آن‌ها در مباحث حقوقی و گزارش مناسب نتایج به آن‌ها را داشته باشند. کسب نتیجه مطلوب در تحقیقات کشف تقلب، مستلزم استفاده حسابداران دادگاهی از تکنیک‌های مذکور با روش‌ها و نگرش‌های خاص است. به‌طور کلی این رویه‌ها و نگرش‌های کلیدی شامل موارد زیر است:

الف) تمام مراحل باید با نگرش شک و تردید حرفه‌ای^{۷۱} انجام شود. اعتماد شود اما با تأیید. ب) در هنگام بررسی مستندات^{۷۲}، تکنیک‌های فریبکارانه^{۷۳}، از جمله احتمال اسناد جعلی^{۷۴} در نظر گرفته شود.

پ) با پرچم‌های قرمز^{۷۵} احتمالی که شاخص‌های احتمالی بی‌نظمی‌ها و مناطقی هستند که نیاز به تجزیه و تحلیل بیشتر دارند آشنایی کامل داشته باشند و نسبت به آن‌ها هوشیار باشند.

ت) در انجام مسئولیت‌های حسابرسی، مستندات بیشتری درخواست شود. در تحقیقات حسابداری دادگاهی بحث آستانه اهمیت و نمونه‌گیری برای جمع‌آوری شواهد مطرح نیست و کفایت مدارک به میزانی است که موضوع مشکوک رد یا تأیید شود.

تکنیک‌های تحقیق و تکنیک‌های کشف تقلب که حسابداران دادگاهی در جریان تحقیقات استفاده می‌کنند در ادامه بیان می‌شود.

۳-۵-۱ تکنیک‌های تحقیق^{۷۶}

تکنیک‌های تحقیق، توانایی گردآوری و یکپارچه‌سازی حجم زیادی از اطلاعات، دارا بودن مهارت‌های عمومی سازماندهی و مدیریت، توانایی استفاده از ریزرایانه‌ها و درک قابلیت آن‌ها و استفاده از مهارت‌های بین‌فردی توسط حسابداران دادگاهی است.

۱. زمان‌بندی مناسب برای انجام تحقیقات باکیفیت و اجتناب از صرف‌نظر کردن از انجام تحقیقات به علت محدودیت زمان.

۲. داشتن ارتباط مؤثر، مستمر و به‌موقع با قضات برای درک و بیان شفاف انتظارات طرفین.

۳. توجه به مواردی که احتمال وقوع تقلب در گذشته یا آینده را نشان می‌دهد مانند گزارش مراجع نظارتی مانند بورس اوراق بهادار، مشکلات گزارشگری مالی و افشا، مسائل مربوط به مشتریان و فروشندگان، سبک زندگی مدیران یا کارکنان، گزارشات دریافتی از منابع ناشناس مبنی بر وقوع تقلب و تضاد منافع.

۴. برنامه‌ریزی برای جمع‌آوری و حفظ اطلاعات (تعیین امکان استفاده از روش‌های مختلف اعم از بازدید میدانی، استفاده صورت‌های مالی حسابرسی شده و کاربرگ حسابرسان، گزارش حسابرسی داخلی، ایمیل، سرور و رایانه‌های شخصی، سوابق عمومی و اطلاعات شرکت، مصاحبه، نحوه انعکاس موضوع به رسانه‌ها).

۵. هماهنگی با اعضای تیم تحقیق برای تبادل نظر.

۶. تمرکز بر موارد مشکوک و استثنائات زیر آستانه اهمیت حسابرسی (تمرکز بر زمان انجام، تکرار، مکان انجام، مبلغ و اشخاص معامله، نتایج خیلی خوب، نقض کنترل‌های داخلی توسط مدیران، به‌روزرسانی یا تغییر سیستم، سطح انگیزه و رضایت شغلی کارکنان، فرهنگ‌سازمانی و سیستم پاداش مشوق رفتارهای غیراخلاقی کارکنان، فروشندگان، مشتریان و ...).

۷. ملاحظات مربوط به تحقیقات بین‌المللی (تقویت مهارت‌های ارتباطی و یادگیری زبان، آشنایی و انعطاف‌پذیری فرهنگی، آشنایی با قوانین کشور مقصد به‌ویژه در زمینه حفظ حریم خصوصی، توانایی انجام کار گروهی و داشتن شجاعت و پشتکار).

۸. توجه به موضوعات حسابداری.

۸-۱. تأیید مطابقت صورت‌های مالی واحد خارجی با دفاتر محلی.

۸-۲. پرس‌وجو درباره شهرت حسابرسان محلی و دریافت گزارش‌های قانونی و سایر گزارش‌ها از حسابرسان محلی.

۸-۳. ردیابی نقل و انتقالات نقدی و مقصد آن.

۸-۴. تمرکز بر پرداخت‌های مربوط به خدمات دریافت شده مانند هزینه‌های حقوقی، فناوری اطلاعات، بازاریابی، تبلیغات، سفر و کمیسیون‌های پرداختی.

۸-۵. تمرکز بر هزینه هدایا.

۸-۶. تمرکز بر تنخواه‌گردان و توجه به میزان گردش وجه نقد در قالب تنخواه‌گردان و نه مانده آن.

۸-۷. بررسی تهیه به‌موقع صورت مغایرت حساب‌ها.

۸-۸. در صورت انجام تحقیقات در خارج از کشور، شناخت طرح‌های رایج تقلب در آن منطقه با مشورت با منابع محلی.

۹. استفاده از داده‌کاوی^{۷۷} برای کشف ناهنجاری‌ها.

۱۰. بررسی اسناد و مدارک^{۷۸} (مانند فاکتورهای ارائه خدمات، بلیت هواپیمای ارائه شده برای سفر، رسیدهای پرداخت، چک‌ها و ...) و دقت به جزئیات آن‌ها برای کشف فاکتورهای ساختگی و پرداخت‌های تکراری.

۲۰-۳-۵. تکنیک‌های کشف تقلب^{۷۹}

۱. درک انگیزه افراد از ارتکاب تقلب.

۲. آشنایی کامل با طرح‌های تقلب^{۸۰} (روش مشخصی که برای ارتکاب، مخفی کردن و بهره‌برداری از اقدام متقلبانه انجام می‌شود).

۳. بررسی مثلث تقلب (انگیزه و فشار^{۸۱}، فرصت^{۸۲} و توجیه عقلانی^{۸۳}).

۴. ارزیابی ریسک تقلب که یکی از مهم‌ترین امور حساب‌رسان است (زلفی و یزدانیان، ۱۴۰۰: ۹۱).

۵. شناسایی و ارزیابی عوامل ریسک تقلب.

۵-۱. عوامل ریسک تقلب در گزارشگری مالی عبارتند از ویژگی‌های مدیریت، ویژگی‌های صنعت و ویژگی‌های عملیاتی و ثبات مالی.

۵-۲. عوامل ریسک تقلب مربوط به سوءاستفاده از دارایی‌ها عبارتند از مستعد بودن دارایی‌ها برای تقلب و کفایت کنترل‌های داخلی.

۶. بررسی میزان پیچیدگی فن‌آوری اطلاعات مورد استفاده در سازمان، به‌طوری که هرچه محیط سیستمی شرکت پیچیده‌تر باشد، بیشتر مستعد تقلب است.

۷. شناسایی و تفسیر پرچم‌های قرمز (روابط غیرمعمول، حوادث، شرایطی یا عواملی که نشان‌دهنده افزایش احتمال تقلب است مانند ناهنجاری‌های حسابداری، ناهنجاری‌های تجزیه و تحلیلی، علائم رفتاری، ضعف کنترل‌های داخلی، مسائل مربوط به سبک زندگی، نکات یا شکایات و روابط غیرمعمول). این علائم ابزاری برای کشف زودتر فعالیت متقلبانه محسوب می‌شود.

۸. جمع‌آوری اطلاعات: استفاده از هنر مصاحبه^{۸۴} در پرس‌وجو از مدیریت درباره تقلب، با ترکیبی از سؤالات باز و بسته برای درک دیدگاه مدیریت درباره تقلب و درخواست از او برای ارائه مستندات برای پاسخ‌های خود، پرس‌وجو از اعضای کمیته حسابرسی و حساب‌رسان داخلی، کارکنان درگیر در امور عملیاتی با ترکیبی از سؤالات باز و بسته، استفاده از گزارش مطبوعات و رسانه‌ها، تحلیل‌گران، اطلاعات مربوط به دعاوی حقوقی، داده‌کاوی و ...

۹. استفاده از روش‌های تحلیلی^{۸۵}:

۹-۱. مقایسه داده‌های دوره جاری شرکت با داده‌های دوره یا دوره‌های قبل شرکت.

۹-۲. مقایسه داده‌های شرکت با داده‌های بودجه شده یا پیش‌بینی شده شرکت.

۹-۳. مقایسه داده‌های شرکت با داده‌های صنعت، شرکت‌های مشابه یا هر دو.

۹-۴. مقایسه داده‌های مالی شرکت با داده‌های عملیاتی شرکت مانند سطح تولید، تعداد

کارکنان و مساحت.

۵-۹. مقایسه داده‌ها به صورت تفکیک شده مانند داده‌های بر اساس بخش، محصول، مکان یا کارمند.

۶-۹. مقایسه داده‌های شرکت در برابر نتایج مورد انتظار تعیین شده توسط حسابرس.

۱۰. استفاده از تکنیک‌های تحلیلی^{۸۶} (تجزیه و تحلیل روابط مالی).

۱۰-۱. تجزیه و تحلیل افقی.

۱۰-۲. تجزیه و تحلیل عمودی یا مقیاس مشترک.

۳-۱۰. مقایسه جزئیات یک مانده با جزئیات مانده آن در سال‌های قبل.

۱۱. ارزیابی اثر احتمالی فاکتورهای ریسک تقلب: حسابرس باید قضاوت حرفه‌ای خود را هم در تعیین تئوری ریسک تقلب و هم در تعیین ویژگی‌های ریسک از جمله نوع ریسک موجود در خصوص انواع طرح‌های تقلب، میزان ریسک، احتمال و فراگیر بودن ریسک به کار گیرد.

۱۲. ارزیابی کنترل‌های داخلی با چارچوب مثلث تقلب.

۱۳. اجرای آزمون‌های حسابرسی غیرقابل پیش‌بینی: فرصت یک ضلع مثلث تقلب است و قابل پیش‌بینی بودن آزمون‌های حسابرسی موجب می‌شود فرد فرصت تأثیرگذاری در کار حسابرس و دستکاری شواهد را پیدا کند.

۱۴. مشاهده و بازرسی^{۸۷}: نشانه‌های ریسک تقلب در هر مرحله از حسابرسی ممکن است بروز پیدا کند و حسابرس باید نسبت به رویدادها و شرایطی که موجب ارزیابی مجدد ریسک تقلب می‌شود هوشیار باشد. بررسی فیزیکی و دستی اسناد و مدارک، داده‌ها و دارایی‌ها شامل گرفتن تأییدیه، ردیابی و انجام شمارش فیزیکی کالا یا مشاهده آن، بخش اصلی هر کار حسابرسی است و هیچ جایگزینی برای آن وجود ندارد. بسیاری از ناهنجاری‌ها مانند معاملات، نسبت‌ها و روابط مالی غیرمحمول، مغایرت در سوابق حسابداری، موارد متناقض یا مفقود شده و رویدادهای مشکل‌دار یا غیر عادی که اصطلاحاً عوامل ریسک متکی بر شواهد و مدارک تلقی می‌شوند از این طریق قابل کشف هستند (توماس و همکاران، ۲۰۱۲: ۲۹۱-۲۳۱).

۱۵. هوش تجاری^{۸۸}: حسابرسی سنتی از تکنیک‌های نمونه‌گیری تصادفی برای کشف خطا استفاده می‌کند با این حال تکنولوژی کامپیوتری می‌تواند به صورت کارآمد برای جستجوی کامل داده‌ها جهت بررسی و کشف ناهنجاری‌ها، روندها و تقلب استفاده شود. کشف تقلب با استفاده از این تکنولوژی شامل ابزارهای مختلف است که استفاده از آن‌ها نیازمند تسلط بر تکنیک‌های داده‌کاوی، فرمت‌های داده، پایگاه داده و اصول امنیتی و کدگذاری است. هوش تجاری امکان استفاده خودکار از فرمت‌ها و پایگاه‌های مختلف داده را فراهم می‌کند و پیاده‌سازی اصول و روش‌های حسابداری را بدون اجبار حسابرسان به داشتن دانش در حوزه فناوری اطلاعات ممکن می‌سازد (ونا^{۸۹}، ۲۰۱۷: ۳۴۹).

۴- بحث و نتیجه‌گیری

حسابداری دادگاهی از حوزه‌های نوین حسابداری است که خدمات آن شامل دو حوزه تحقیق

و تفحص تقلب و پشتیبانی دادرسی می‌شود. در ایران کارشناسان رسمی دادگستری در رشته حسابداری و حسابرسی از نظر ماهیت، حسابداران دادگاهی هستند که خدمات پشتیبانی دادرسی ارائه می‌کنند. در دعاوی با موضوعات تخصصی، دادگاه جهت بررسی ابعاد مختلف موضوع، پرونده را به کارشناسان ارجاع می‌دهد و آن‌ها با ارائه نظر کارشناسی، ابعاد مختلف موضوع را برای دادگاه تبیین می‌کنند و موجب اتخاذ تصمیمات عادلانه توسط قضات می‌شوند.

کارشناسان رسمی دادگستری دانش آموخته حسابداری هستند که پس از قبولی در آزمون ورودی و بدون گذراندن آموزش‌های کافی و فراگیری دانش روز حسابداری دادگاهی به این حرفه وارد می‌شوند. از طرفی ارتقای سطح کیفی نظرات کارشناسی و در نتیجه اتفاق آرا از جمله اهداف ذکر شده در سند تحول قضایی منتشر شده توسط قوه قضاییه است که همواره مورد تأکید مسئولین قوه بوده است. دستیابی به این هدف مستلزم انجام تحقیقات مستمر در این زمینه و استفاده از نتایج تحقیقات در فرآیندهای کارشناسی است. کارشناسان رسمی حسابداری باید با ابعاد حقوقی دعاوی مختلف مالی که به آنان ارجاع می‌شود آشنا باشند، بر دانش و تکنیک‌های روز حسابداری دادگاهی مسلط باشند و با به‌کارگیری مهارت‌های ارتباطی قوی، نظر کارشناسی خود را در بالاترین سطح کیفی به دادگاه ارائه نمایند.

ورشکستگی از موضوعاتی است که وقوع آن باید توسط مراجع قضایی احراز شود و تا زمانی که دادگاه حکم ورشکستگی را صادر نکرده باشد، ورشکستگی ثابت نمی‌شود. با طرح دعاوی ورشکستگی، دادگاه قرار ارجاع امر به کارشناس را صادر می‌نماید و از نظر تخصصی کارشناسانی که دارای صلاحیت در آن زمینه هستند برای بررسی موضوع استفاده می‌نماید. آمارها نشان می‌دهد تعداد دعاوی ورشکستگی مطروحه در دادگاه در حال افزایش است. پژوهش حاضر ضمن ارائه‌ی پیشینه، تعاریف و خدمات حسابداری دادگاهی، به‌مرور ابعاد حقوقی دعاوی ورشکستگی در قانون تجارت، نقش حسابداران دادگاهی در این دعاوی و تکنیک‌های مورد استفاده برای کشف انواع ورشکستگی پرداخته است. نتایج این تحقیق و نیز انجام پژوهش‌های تجربی در این زمینه‌ها می‌تواند راهنمای عمل کارشناسان در پرونده‌های ورشکستگی و دعاوی مشابه مانند اعسار، کلاهبرداری، پولشویی، فرار از دین، فرار مالیاتی و سایر جرائم اقتصادی باشد.

با پیشرفت فناوری اطلاعات و شکل‌گیری کسب‌وکارهای اینترنتی و در نتیجه تنوع دعاوی تخصصی مطروحه در مراجع قضایی، انجام تحقیقات پژوهشی در خصوص پشتیبانی دادرسی می‌تواند به کارشناسان حسابداری در ارائه نظر کارشناسی دقیق و در نتیجه متقن بودن آرای صادره در دادگاه کمک نماید.

منابع

چالاکي، پری؛ قادری، بهمن. (۱۳۹۴). حسابداری قضایی و نقش آن در پیشگیری و کشف تقلب. مطالعات حسابداری و حسابرسی. انجمن حسابداری ایران. ۴ (۱۶)، ۵۷-۴۴.
خجسته، علیرضا؛ وادی‌زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد

- حسابرسی داخلی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۲ (۵)، ۸-۵۵.
- رحمانی، علی؛ غلام‌زاده لداری، مسعود. (۱۳۹۰). جای خالی آموزش حسابداری دادگاهی در ایران. مجله حسابداری. ۲۶ (۲۳۴)، ۶۸-۷۳.
- رحمدل، منصور. (۱۳۸۳). ورشکستگی به تقلب. مرکز پژوهش‌های حقوقی. مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی. ۳ (۶)، ۱۵۵-۱۷۳.
- رحمدل، منصور. (۱۳۸۶). ورشکستگی به تقصیر. فصلنامه حقوق. دانشکده حقوق و علوم سیاسی. ۳۷ (۲)، ۱۱۳-۱۳۸.
- رشیدی نسب، رضا. (۱۴۰۰). حقوق تجارت به روش ساده، اسناد تجاری و ورشکستگی. جلد ۲. چاپ ۱۲. تابستان ۱۴۰۰: مؤسسه مشاهیر دادآفرین.
- رضایی، علی؛ ملائی خاص، میلاد. (۱۳۹۹). توقف تاجر از پرداخت دیون در نظام حقوقی ایران و آمریکا. فصلنامه قضاوت. ۲۰ (۱۰۲)، ۶۳-۸۵.
- زلفی، سوسن؛ یزدانیان، نرگس. (۱۴۰۰). مدیریت تعارض حسابرس در رابطه‌ی بین تعارض درک شده و ارزیابی ریسک تقلب. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۲ (۳)، ۷۷-۹۷.
- شمس، عبدالله. (۱۳۹۷). قانون آیین دادرسی مدنی قانون تشکیل دادگاه‌های عمومی و انقلاب و آیین‌نامه آن. تهران: نشر دراک.
- علی‌زاده، امیرحسین؛ علی‌زاده، قاسم. (۱۳۹۶). اثر قانون نحوه اجرای محکومیت‌های مالی بر قواعد ورشکستگی اشخاص. دعوای اعسار آن‌ها و معامله به قصد فرار از دین. فصلنامه قضاوت. ۱۷ (۹۲)، ۱۰۳-۱۳۶.
- قائم‌مقام فراهانی، محمدحسین. (۱۳۷۵). حقوق تجارت «ورشکستگی و تصفیه». تهران: نشر دادگستر.
- منصور، جهانگیر. (۱۳۹۶). قانون تجارت. تهران: نشر دیدار.
- نجفی، حمیدرضا. (۱۳۹۳). گزارش نشست نقد رأی: طرف دعوای ورشکستگی (نقد رویه قضایی دادگاه‌های تجدیدنظر استان تهران). فصلنامه رأی. مطالعات آرای قضایی. ۳ (۹)، ۱۳۳-۱۵۱.

ACFE. (2011). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, Association of Certified Fraud Examiners, available at: www.securitymanagement.com.au/content/file/Fraudreport-2010.pdf?asm%453412582634094a30692d739eb1f5b88.

AICPA. (2003). litigation services and applicable professional standards; consulting services special report, 03-1, AICPA historical collection, university of Mississippi.

AICPA. (2004). Forensic and Litigation Services Committee and Fraud Task Force: Discussion Memorandum. Forensic Services, Audits, and Corporate Governance: Bridging the Gap, American Institute of Certified Public Accountants, New York, NY.

AICPA. (2010). Characteristics and Skills of Forensic Accountants, American Institute of Certified Public Accountants, FVS Section, New York, NY.

AICPA. (2011). The 2011 forensic and valuation services (FVS) trend survey, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), available at: <https://www.aicpa.org/>

InterestAreas/ForensicAndValuation/Resources/PractAidsGuidance/Downloadable Documents/2011%20FVS%20Trend%20 Survey. pdf.

Alizadeh, A; Alizadeh, Gh. (2017). The Effect Of The Law On The Execution Of Financial Sentences On The Rules Of Bankruptcy Of Persons, Judgment Quarterly, 17 (92): 103- 136 (In Persian).

APESB.(2008). APES 215: Forensic Accounting Services, Accounting Professional and Ethical Standards Board, available at: [www.apesb.org.au /attachments/ APES% 20215% 20Standard.pdf](http://www.apesb.org.au/attachments/APES%20215%20Standard.pdf).

Bologna, G.J. & Lindquist, R.J. (1995). Fraud Auditing and Forensic Accounting, 2nd ed., Wiley, New York, NY.

Bookman, Z. (2008). Convergences and omissions in reporting corporate and white collar crime, DePaul Business and Commercial Law Journal, Vol. 6: 347-392.

Brooks, R.C, Riley, R.A. & Thomas, J. (2005). Detecting and preventing the financing of terrorist activities: a role for government accountants, The Journal of Government Financial Management, 54 (1): 12-18.

Buckoff, T.A. & Schrader, R.W. (2000). The teaching of forensic accounting in the United States, Journal of Forensic Accounting, Vol. 1:135-146.

Candilis, P.J. (2009). The revolution in forensic ethics: narrative, compassion, and a robust professionalism, Psychiatric Clinician North America, Vol. 32: 423-435.

Carpenter, T.D; Curtsch, C & Gaynor, L.M. (2011). The incremental benefits of a forensic accounting course on skepticism and fraud-related judgments, Issues in Accounting Education, 26 (1): 1-21.

Chalaki, P & Ghaderi, B. (2015). Forensic Accounting And Its Role In Prevention And Detection Of Fraud, Journal Of Accounting And Auditing Studies, 4 (16): 44-57 (In Persian).

Crumbley, D.L; Apostolou, Ni. (2002). forensic accounting: A New Growth Are Accounting, Ohio CPA Journal, 16 (3), July – September.

Crumbley, D.L; Heitger, L & Stevenson, S. (2011). Forensic and Investigative Accounting, Fifth Edition, Published by Cch Inc.

DiGabriele, J.A. (2010). An empirical view of the transparent objectivity of forensic accounting expert witnesses, available at: <http://ssrn.com/abstract/41534705>.

Ghaem Magham Faragani, M. (1996). Bankruptcy And Liquidation, Tehran: Dadgoštar (In Persian).

Gottschalk, P. (2011). Prevention of white-collar crime: the role of accounting, Journal of Forensic and Investigative Accounting, 3 (1): 23-48.

Heitger, L.E. & Heitger, D.L. (2008), Incorporating forensic accounting and litigation advisory services into the classroom, Issues in Accounting Education, 23 (4): 561-572.

Huber, W. (2012). Is forensic accounting in the United States becoming a profession?, Journal of Forensic and Investigative Accounting, 4 (1): 248-255.

Kahan, S. (2006). Sherlock Holmes enters accounting: dramatic increase in fraud brings more CPA sleuths into the industry, Accounting Today, 20 (8): 32-33.

Khojaste, A. & Vadizade, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and internal audit unit, professional auditing research, 2(5): 8-55 (in Persian).

Kranacher, J.J, Morris, B.W, Pearson, T.A. & Riley, R.A. (2008), A model curriculum for education in fraud and forensic accounting, Issues in Accounting Education, 23(4): 505-519.

Mansour, J. (2017). Commercial Law, Tehran: Didar (In Persian).

McMullen, D & Sanchez, M. (2010), A preliminary investigation of the necessary skills, education requirements, and training requirements for forensic accountants, *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 2 (2): 30-48.

Najafi, H. (2014). Report of the vote critique meeting, *Voting Quarterly*, 3 (9): 133-151 (in Persian).

Okoye, E.I. and Akamobi, N.L. (2009). The role of forensic accounting in fraud investigation and litigation support, *The Nigerian Academic Forum*, 17 (1): 39-44.

Rahmani, A, gholamzadeh ledari, M. (2012). Vacancy in forensic accounting training in Iran, *journal of accountant*, 26 (234): 68-73 (In Persian).

Rahmdel, M. (2004). Fraudulent Bankruptcy, *Journal Of Legal Research*, 3 (6): 155-173 (In Persian).

Rahmdel, M. (2007). Clupable Bankruptcy, *Private Law Studies Quarterly*, 37 (2): 113-138 (In Persian).

Ramaswamy, V & Houston, T. (2007). New frontiers: training forensic accountants within the accounting program, *Journal of College Teaching and Learning*, 4(9): 31-38.

Rashidinasab, R. (2021). *Commercial Law In Simply Way*, Tehran: Dadafarin (In Persian).

Reinstein, A & Lander, G.H. (2004). Estimating economic loss in personal injury cases: certified public accountant, *The CPA Journal*, 74 (1): 52-56.

Rezaee, Z. (2002). Forensic accounting practices, education, and certifications. *Journal of Forensic Accounting*, 3(2): 207-223.

Rezaee, Z, Crumbley, D.L. and Elmore, R.C. (2004). Forensic accounting education: a survey of academicians and practitioners, working paper, Social Sciences Research Network, available at: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4518263.

Rezaee, A, Molayi Khas, M. (2020). Bankruptcy In The Iranian And American Legal Systems, *Judgment Quarterly*, 20 (102): 63-85 (In Persian).

Shams, A. (2018). *Code De Procedure Civil Iranien*, Tehran: Derak (In Persian).

Siegel, J.G. & Shim, J.K. (2010). *Accounting Handbook*, 5th ed., Barron's Educational Series, Hauppauge, NY.

Solnik, C. (2008). Bad times bode well for forensic accounting, *Long Island Business News*, 24 October, available at: <http://libn.com/2008/10/24/bad-times-bode-well-forforensic-accounting/>.

Thomas w. G; Steven L. S; Mona M. C & Jessica S. P. (2012). *A Guide to forensic accounting investigation*, second edition, Print ISBN:9780470599075 |Online ISBN:9781119200048 |DOI:10.1002/9781119200048.

Van Akkeren, J; Buckby, Sh & Mackenzie, K. (2013). A Metamorphosis Of The Traditional Accountant: An Insight Into Forensic Accounting Services In Australia, *Pacific Accounting Review*, 25 (2):188-216 .

Van Akkeren, J & Buckby, S. (2015). Perceptions on the causes of individual and fraudulent co-offending: views of forensic accountants, *Journal of Business Ethics*, 146 (2): 383-404, doi: 10.1007/s10551-015-2881-0.

Vona, L. W. (2017). *Fraud Data Analytics Methodology: The Fraud Scenario Approach to Uncovering Fraud in Core Business Systems*. John Wiley & Sons.

Zolfi, S. & Yazdanian, N. (2022). Auditor Conflict Management In Relationship Between Perceived Conflict And Fraud Risk Assessment, *Professional Auditing Research*, 2(3): 77-97 (In Persian).

1. Solnik
2. Forensic Accounting
3. Crumbley
4. Elmore
5. Brooks
6. Riley
7. Thomas
8. Kahan
9. Digabriele
10. Association Of Certified Fraud Examiners
11. Heitger
12. Stevenson
13. Bologna
14. Lindquist
15. Certified Public Accountants
16. Certified Accountants
17. Siegel
18. Shim
19. Litigation Services
20. Consulting
21. Client
22. Trier Of Fact
23. Expert Testimony
24. Okoye
25. Akamobi
26. Reinstein
27. Lander
28. Expert Witnesses
29. Investigation Services
30. Gottschalk
31. Bookman
32. Consultant
33. Documentary Evidence
34. Testimonial Evidence
35. Thomas
36. Steven
37. Mona
38. Jessica
39. Apostolou
40. Association Of Certified Fraud Examiners
41. Certified Fraud Examiners
42. Certified In Financial Forensics
43. Certified Forensic Financial Analyst
44. National Association Of Certified Valuation Analysts
45. Van Akkeren
46. Buckby
47. Mackenzie
48. Kranacher
49. Morris
50. Pearson
51. Riley
52. Candilis
53. Carpenter
54. Curtschi
55. Gaynor
56. Buckoff
57. Schrader
58. Ramaswamy
59. Houston
60. McMullen
61. Sanchez
62. Huber
63. White Collar Crimes
64. Bankruptcy Fraud Schemes
65. Concealment Of Assets
66. Multiple-Filing Schemes
67. Petition Mills Schemes
68. Generally Accepted Accounting Principles
69. Expert Testimony
70. Testimony Pyramid
71. Professional Skepticism
72. Documentation
73. Deception
74. Falsified Documentations
75. Red Flags
76. Investigative Techniques
77. Data Mining
78. Document Review
79. Fraud Detection Techniques
80. Fraud Schemes
81. Incentive And Pressure
82. Opportunity
83. Rationalization And Attitude
84. Interview
85. Analytic Procedures
86. Analytic Techniques
87. Observation And Inspection
88. Business Intelligence
89. Vona



COPYRIGHTS

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

Explain the role of the managerial ability and enterprise risk management on the auditor's opinion on the assumption of Going concern

fatemeh yari¹, Alireza Mehrazeen², reza yarifard³, abolghasem masihabadi⁴

Received: 2022/06/23

Approved: 2022/06/08

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to explain the role of the ability to manage and manage organizational risk on the auditor's opinion on the assumption of Going concern of member companies of the Tehran Stock Exchange. In the present study, 180 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2008 to 2020 (12 years) were examined. In other words, 2160 years - the company has been analyzed. Data envelopment analysis model was used to measure the management ability index and Gordon model was used to measure the organizational risk management variable. In this research, least squares regression has been used to test the research hypothesis. The results of the studies confirm that as the company improves its organizational risk management processes, there is no ambiguity in the audit report regarding the continuity of operations. In addition, the higher the management ability, the stronger the relationship between organizational risk management and the auditor's opinion about the continuity of the company. In fact, management ability has led to better organizational risk management and the auditor has not stated the challenge of Going concern the company's operations.

Key Words: managerial ability, enterprise risk management (ERM), auditor's opinion, Going-concern

 10.22034/JPAR.2022.556349.1092

1. Department of Accounting, Neishabour Branch, Islamic Azad University, Neishabour, Iran.
yari.fy@gmail.com

2. Department of Accounting, Neishabour Branch, Islamic Azad University, Neishabour, Iran.
(corresponding author) mehrazeen@gmail.com

3. Department of Accounting, East Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
ryarifard@gmail.com

4. Department of Accounting, Sabzevar Branch, Islamic Azad University, Sabzevar, Iran.
massihabadi@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تبیین نقش توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی بر اظهار نظر حسابرس در مورد تداوم فعالیت

فاطمه یاری^۱، علیرضا مهرآذین^۲، رضا یاريفرد^۳، ابوالقاسم مسیح آبادی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر، تبیین نقش توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی بر اظهار نظر حسابرس با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران است. در پژوهش حاضر تعداد ۱۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۸ (۱۲ سال) مورد بررسی قرار گرفت. به عبارت بهتر ۲۱۶۰ سال- شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. برای اندازه‌گیری شاخص توانایی مدیریت از مدل تحلیل پوششی داده‌ها و برای اندازه‌گیری متغیر مدیریت ریسک سازمانی از طریق مدل گوردون استفاده شده است. در این پژوهش از رگرسیون حداقل مربعات برای آزمون فرضیه پژوهش استفاده گردیده است. نتایج بررسی‌ها مؤید این موضوع است که هرچه شرکت فرآیندهای مدیریت ریسک سازمانی را بهبود دهد، در گزارش حسابرسی بندی در خصوص ابهام در تداوم فعالیت وجود ندارد. علاوه بر این هرچه توانایی مدیریت بالاتر باشد، رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت تقویت می‌شود. در واقع توانایی مدیریت منجر به ایجاد مدیریت ریسک سازمانی بهتر شده و حسابرس بندی در خصوص چالش تداوم فعالیت شرکت بیان نموده است.

واژه‌های کلیدی: توانایی مدیریت، مدیریت ریسک سازمانی، اظهار نظر حسابرس، تداوم فعالیت

doi: 10.22034/JPAR.2022.556349.1092

yari.fy@gmail.com

mehrazeeen@gmail.com

ryarifar@gmail.com

massihabadi@gmail.com

http://article.iacpa.ir

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

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

۳. گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۴. گروه حسابداری، واحد سبزوار، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران.

۱- مقدمه

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن حسابر س نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار اظهارنظر می‌کنند. شهادت‌دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده‌ی حسابر س در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. بنابراین مهم‌ترین و بالارزش‌ترین خدمت حرفه‌ای حسابر س، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره‌ی مطلوبیت صورت‌های مالی است (بهمن دوست، و همکاران، ۱۴۰۰؛ التونیبیت و همکاران، ۲۰۰۸؛ دهمرده قلعه‌نو و همکاران، ۱۳۹۹). این اظهارنظر یک قضاوت حرفه‌ای بوده، لذا همواره با میزانی از ریسک مواجه است که به آن ریسک حسابرسی می‌گویند (حنیفه و محمودی، ۱۳۸۸). به‌علاوه، بر اساس فرضیه اعتباربخشی، حرفه حسابرسی ممکن است مدعی عدم مسئولیت در خصوص محتوای اطلاعات صورت‌های مالی باشد، اما سرمایه‌گذاران بر این باورند در صورتی که به دلیل استفاده از صورت‌های مالی گمراه‌کننده‌ی زبانی به آن‌ها برسد، حسابرسان مسئول بوده و باید در صدد جبران برآیند (سایمونیک، ۱۹۸۰). در این میان تعدیل گزارش حسابرسی به دلیل ابهام در تداوم فعالیت صاحبکار می‌تواند از جمله راهکارها در راستای پوشش ریسک عملیات حسابرسی به حساب آید (کریشن‌ان و وانگ، ۲۰۱۵). از طرف دیگر، مدیریت شرکت با تأثیرگذاری مستقیم بر سیاست‌های کلی، نقش مهمی را در کیفیت و اعتبار اطلاعات ارائه شده در گزارش‌های مالی ایفا کرده و در صورت عملکرد ضعیف مدیریت، ممکن است تداوم فعالیت شرکت با ابهام مواجه شده و این خود موجب تعدیل اظهارنظر حسابر س^۱ می‌گردد.

علی‌رغم وجود تحقیقات گستره پیرامون تمایل حسابرسان به تعدیل اظهارنظر به دلیل ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری (سایمونیک، ۱۹۸۰؛ کارسون و همکاران، ۲۰۱۳) بسیاری از این تحقیقات، بر عوامل تعیین‌کننده در سطح شرکت تمرکز نموده‌اند، در خصوص اثر ویژگی‌های خاص مدیریتی شرکت بر تعدیل اظهارنظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت واحد تجاری شواهد تجربی اندکی برای حسابرسان وجود دارد.

از طرفی توانایی مدیریت^۲ و ویژگی‌های وی در واکنش به سطح ریسک قابل پذیرش شرکت در بازار سرمایه، همواره از موضوعات مورد بحث در دهه اخیر و به‌طور خاص بعد از وقوع بحران مالی در بازارهای مالی جهان بوده است. بحران مالی آمریکا در بین سال‌های ۲۰۰۸ - ۲۰۰۷، بحران اخیر بدهی یونان ۲۰۱۳ - ۲۰۱۰ و بحران مالی بازار سرمایه ایران، نگاه‌ها را به‌سوی مدیریت سوق داده و زمینه لازم را برای بررسی و پژوهش درباره توانایی‌های مدیریت و نیز ویژگی‌های وی در نحوه مقابله وی با ریسک‌های مرتبط با شرکت از منظر تداوم فعالیت شرکت را فراهم نموده است (خواجوی و قدیریان آرانی، ۱۳۹۸).

تحقیقات انجام شده در مورد توانایی مدیریت بیشتر به موضوعات حسابداری پرداخته است. این تحقیق، رابطه توانایی مدیریت را به موضوعات حسابرسی تعمیم می‌دهد و افزون بر آن همچنین پژوهش‌های اخیر (مانند پژوهش استادی و همکاران، ۱۳۹۶) نشان می‌دهد که ریسک و مدیریت

ریسک سازمانی^۲ (ERM) جنبه مهمی است که در سال‌های اخیر مورد توجه زیادی قرار گرفته است. مدیر توانمند در واکنش به ریسک نیز توانایی خود را به خوبی به نمایش می‌گذارد. چگونگی رویارویی با ریسک‌های متعدد تجاری می‌تواند سنجه‌ای از توان مدیریت باشد. از این دید چگونگی واکنش به ریسک و مدیریت ریسک شرکت، میدان آزمایشی برای ارزیابی توان مدیریت است که می‌توان بازتابی از آن را در اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت مشاهده نمود. در این خصوص این سؤال در ذهن شکل می‌گیرد که توان مدیریت چگونه می‌تواند ریسک‌های مرتبط با شرکت را تحت تأثیر قرار دهد. در راستای این مهم پژوهش حاضر درصدد است تا مدیریت ریسک شرکت را از جهت تأثیرگذاری بر رابطه توان مدیریت و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت مورد بررسی قرار دهد.

آخرین پژوهش‌های حوزه مدیریت ریسک نشان می‌دهد که دستیابی به هدف‌های استراتژیک شرکت، افزایش کارایی و اثربخشی فعالیت‌های شرکت، بهبود سطح گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات، هدف غایی مجموع فرایندهای مدیریت ریسک سازمانی هستند. شرکت برای دستیابی به اهداف فوق بایستی فرآیند مدیریت ریسک را توسط مدیریت و تمامی کارکنان در سرتاسر سازمان پیاده‌سازی نماید (قادری و همکاران، ۱۳۹۷).

تاکنون ادبیات گسترده‌ای در خصوص عوامل تعیین‌کننده مدیریت ریسک سازمانی و تمایل حسابرسان به انتشار گزارش حاوی بند تداوم فعالیت شرکت‌ها وجود ندارد، با این حال، بخش عمده پژوهش‌های پیشین بر عوامل تعیین در سطح شرکت تمرکز کرده‌اند و شواهد تجربی بسیار اندکی در خصوص تأثیر ویژگی‌های مدیریت شرکت صاحبکار بر مدیریت ریسک سازمانی و گزارش حسابرس انجام شده است.

همچنین تاکنون در ایران پژوهشی که توانایی مدیریت در رسیدن به اهداف چهارگانه مدیریت ریسک سازمانی (استراتژی، بهره‌وری، گزارشگری و تطابق) را بررسی کرده باشد، انجام نشده است و از این بابت در نوع خود جزء اولین پژوهش‌هایی است که تأثیر توانایی مدیریت را بر مدیریت ریسک سازمانی مورد آزمون قرار می‌دهد. به منظور اعمال ناگر توانایی مدیریت از معیارهای تدوین شده توسط دمرجیان، لو و مک‌لی (۲۰۱۲) استفاده می‌شود. این پژوهشگران، کارایی شرکت‌ها به نسبت سایر شرکت‌ها در صنعت‌های یکسان را، بر پایه تبدیل منابع شرکت به درآمد، اندازه‌گیری می‌کنند. سپس امتیاز مختص به کارایی مدیریت شرکت را برآورد کرده و از آن به عنوان معیار توانایی مدیریت استفاده می‌کند (نمازی و غفاری، ۱۳۹۴). پژوهش‌های دیگری نیز، اعتبار این اندازه‌گیری را به عنوان ناگر توانایی مدیریت، تأیید می‌کنند (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۳؛ اندرو و همکاران، ۲۰۱۳؛ وانگ، ۲۰۱۳).

تحقیق حاضر، به چند روش، به ادبیات موجود حسابرسی، می‌افزاید. اول، این که این تحقیق، از پژوهش‌هایی است که عاملی تعیین‌کننده و مؤثر در اظهارنظر حسابرس را بررسی می‌کنند. دوم، این که شرکای حسابرسی، عملکرد مدیریت را به عنوان عامل مهمی می‌دانند که بر تصمیم تهیه گزارش آنان اثر می‌گذارد و مطالعات آرشیوی درباره گزارش حسابرسی تعدیل شده در خصوص

تداوم فعالیت به صورت قابل توجهی، خصوصیات مدیریت را به عنوان عامل قابل توجه اظهار نظر حسابرسان، بررسی نکرده‌اند. تجزیه و تحلیل نقش مدیریت، تا حدودی در مقالات، یک حفره خالی است زیرا دانش حسابرسان از مدیریت، انتزاعی بوده و مدل سازی آن، دشوار است (کریشان و وانگ (۲۰۱۵)).

در وهله دوم، این تحقیق تلاش می‌کند، اهمیت مدل سازی تعاملات، در میان متغیرها را در هنگام بررسی گزارش حسابرسان مشخص کند. مطالعات آزمایشگاهی و نظری، به صورت قابل توجهی نشان می‌دهند که حسابرسان، با اطلاعات مرتبط با ریسک در تعامل بوده و آن‌ها را اولویت بندی می‌کند و در شرایط مختلف، از اطلاعات، بهره برداری متفاوتی دارد (براون و سالمون (۱۹۹۰)؛ راسمن و همکاران (۱۹۹۹)؛ بونور (۲۰۰۸)).

هدف پژوهش حاضر با توجه به خلأ پژوهشی موجود، بررسی این موضوع است که آیا افزون بر ویژگی‌های سطح شرکت، ویژگی‌های مدیریت شرکت صاحبکار نیز دارای اطلاعاتی مفیدی برای حسابرسان می‌باشد یا خیر؟

لذا مسأله اصلی پژوهش تبیین نقش توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی بر اظهار نظر حسابرسان در خصوص ابهام در تداوم فعالیت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

۲- مبانی نظری و توسعه‌ی فرضیه‌ها

۲-۱ توانایی مدیران در پیاده سازی و اجرای مدیریت ریسک سازمانی

فلسفه اصلی کوزو (COSO) ۲۰۱۷ در تدوین مجموعه مدیریت ریسک سازمانی بر این مطلب استوار است که ارزش ناشی از فعالیت‌های شرکت زمانی حداکثر می‌شود، که مدیریت، مجموعه‌ای از استراتژی‌ها را برای ایجاد توازن مطلوب بین بازده و ریسک‌های مرتبط بکار برده و به منظور دستیابی به اهداف، منابع سازمان را به طور مؤثر و کارآمد بکار گیرد (پاسچ، ۲۰۲۰). با توجه به این که شرکت‌ها به طور مداوم با ریسک‌های جدیدی که اهداف آن‌ها را تهدید می‌کند، مواجه می‌شوند توسعه علمی مدیریت ریسک شامل؛ فرآیندها، تکنیک‌ها و ابزارهای نوین بسیار حیاتی شده است. علاوه بر این قانون گذاران و سایر سازمان‌های ذی ربط به توصیف بهتری از فرآیندهای مدیریت ریسک سازمان، از جمله نظارت هیئت مدیره نیاز دارند (یاری و همکاران، ۱۴۰۰)

نقش هیئت مدیره یکی از عوامل اصلی در پیاده سازی و اجرای مدیریت ریسک سازمانی اثربخش است. هیئت مدیره و مدیرعامل در تدوین استراتژی سازمانی نقش اصلی را ایفا می‌کنند. از طرفی فرهنگ سازمانی نیز متأثر از فرهنگ مدیران ارشد آن است. بنابراین، هیئت مدیره و مدیران ارشد باید قبل از اتخاذ تصمیمات، میزان ریسک قابل تحمل را در تصمیمات خود در نظر بگیرند. علاوه بر آن توانایی مدیران ارشد سازمان در اتخاذ تصمیمات آنان، مبتنی بر بازده تعدیل شده به ریسک نیز که یکی از چالش‌های کلیدی در مدیریت ریسک سازمانی است بسیار تعیین کننده می‌باشد (جوانا کیت، ۲۰۱۴؛ یاری و همکاران، ۱۴۰۰).

توانایی مدیریت در ارتقاء فرهنگ سازمانی موجب تقویت مدیریت ریسک سازمانی است، همان‌گونه که برخی از پژوهش‌ها نشان داده‌اند که رویه‌های ضعیف مدیریت ریسک می‌تواند مرتبط با فرهنگ ناسالم سازمانی باشد (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۲). با توجه به تأثیر توانایی مدیریت بر مدیریت ریسک سازمانی، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: بین توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۲-۲ توانایی مدیران و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت

بررسی موضوع تداوم فعالیت شرکت برای حسابرسان از اهمیت بالایی برخوردار است. استاندارد حسابرسی شماره ۵۷۰، به موضوع تداوم فعالیت می‌پردازد. هدف این استاندارد، ارائه استانداردها و راهنمایی‌های لازم درباره مسئولیت حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی نسبت به استفاده از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی، شامل بررسی ارزیابی مدیریت از توانایی واحد تجاری به ادامه فعالیت است. حسابرس در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن باید مناسب بودن استفاده مدیریت از فرض تداوم فعالیت در تهیه صورت‌های مالی را بررسی کند.

مدیریت باید توان ادامه فعالیت واحد تجاری را ارزیابی کند. صورت‌های مالی باید بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شود مگر این‌که مدیریت قصد انحلال یا توقف عملیات واحد تجاری را داشته باشد، یا عملاً ناچار به انجام این امر شود. در مواردی که مدیریت از رویدادها و شرایطی آگاهی باید که ممکن است ابهام اساسی نسبت به توانایی تداوم فعالیت واحد تجاری ایجاد کند، این ابهام باید افشا شود. چنانچه صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه نشود، این واقعیت باید همراه با مبنای تهیه صورت‌های مالی و این‌که چرا واحد تجاری فاقد تداوم فعالیت تلقی شده است، افشا شود. مدیران، مسئولیت حفظ توانایی سازمان را بر عهده دارند تا سازمان بتواند به‌طور مستمر به عملیات خود ادامه دهد. مدیریت تداوم فعالیت، موجب می‌شود ریسک‌هایی که متوجه عملیات و یا کسب‌وکار سازمان می‌گردند شناسایی شده و نتایج آن ریسک‌ها، بررسی شود (یاری و همکاران، ۱۴۰۰).

توانایی مدیران ارشد در بکارگیری مدیران اجرایی جهت همکاری با برنامه تداوم فعالیت، موضوعی حیاتی است (منسول، آلوی و ایسمیل، ۲۰۱۶). بنابراین یکی از عوامل تعیین‌کننده وضعیت تداوم فعالیت، توانایی مدیریت در اجرا و کنترل عملیات شرکت است (پاریس، ۲۰۱۶). با توجه به تأثیر توانایی مدیریت بر اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم: بین توانایی مدیریت و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۳-۲ مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس

اهداف کلان ERM به‌عنوان چارچوب یکپارچه مدیریت ریسک سازمانی را می‌توان به شرح ذیل برشمرد:

۱. ایجاد آمادگی مناسب در برابر تهدیدهای آتی و استفاده مؤثر از فرصت‌های پیش رو؛
۲. ارتقای سطح اطمینان معقول درباره تحقق اهداف شرکت؛
۳. ارتقای ثبات تصمیم‌ها و تسهیل در تصمیم‌سازی و تصمیم‌گیری در سطوح مختلف شرکت؛
۴. ایجاد ثبات در رشد ارزش حقوق صاحبان سهام و سایر ذینفعان شرکت.
هر چهار هدف فوق مستقیماً بر برنامه‌های مدیریت تداوم فعالیت شرکت اثرگذار هستند. علاوه بر این مدیریت تداوم فعالیت بخشی از مدیریت ریسک سازمانی، و از عوامل مهم رقابت‌پذیری شرکت در شرایط بحرانی است (ابراهیمی، رخیده و خمش آیا، ۱۳۹۷) و توسعه و پیاده‌سازی فرآیندهای مدیریت تداوم فعالیت به‌منظور اطمینان از عملکرد صحیح فرآیندهای حیاتی شرکت در مواقع بحرانی، جزء کلیدی موفقیت چارچوب مدیریت ریسک شرکت است (شاتر و فرانک، ۲۰۱۹؛ فائرس، ۲۰۱۵). از طرف دیگر تحقیقات نشان داده‌اند که چارچوب مدیریت ریسک سازمانی یکی از اجزای اصلی و الزامات مدیریت تداوم فعالیت استاندارد است (کوزلوسکی، ۲۰۱۶). با توجه به موارد فوق این تئوری به ذهن متبادر می‌گردد که عملکرد مدیریت ریسک سازمانی به‌طور مستقیم بر مدیریت تداوم فعالیت شرکت مؤثر است. با توجه به این موضوع و اهمیت مدیریت تداوم فعالیت برای حسابرسان که در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی با هم می‌پردازند فرضیه سوم به شرح ذیل تدوین می‌گردد:
فرضیه سوم: بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

۲-۴ تأثیر توانایی مدیریت بر رابطه مدیریت ریسک و اظهارنظر حسابرسان

تحقیقات چن، پودولسکی و ویراراگوان (۲۰۱۵) نشان می‌دهد که توانایی مدیریت بر سطح ریسک‌پذیری شرکت تأثیر معنی‌داری دارد. آن‌ها با بررسی شاخص‌های متعدد نشان دادند که مدیران توانا تر توانسته‌اند به‌منظور دستیابی به اهداف شرکت ریسک‌های بالاتری را مدیریت نمایند. در واقع مدیران توانا با گسترش ابزارهای مدیریت ریسک در شرکت، سطوح بالاتری از ریسک را پذیرفته و مدیریت نموده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۵).

بررسی‌های گذشته نشان می‌دهد که به‌کارگیری فرآیندهای مدیریت ریسک توسط مدیران توانا (افراد با پیشینه آموزشی بهتر و هوش بالاتر) به‌طور قابل‌توجهی بسیار گسترده‌تر از سایر مدیران است. (اسزوبرگ و دروتز ۱۹۹۱؛ بوهوم، ۱۹۹۸؛ کالور، بورک، یاسوئی، دورفی و پرس، ۲۰۰۱). سازمانی که دارای مشخصات مناسبی از مدیریت ریسک تداوم فعالیت می‌باشد، می‌تواند از فرصت‌های به وجود آمده با ریسک بالا نیز به بهترین نحو استفاده نماید (استولن، دنبابر، دمیتراخوس، فردریکسن، گرن، هومب و آجدال، ۲۰۰۲).

شایان ذکر است مطالعاتی مانند (ونگ، ژئو و چنگ، ۲۰۱۳) نشان داده است که بین سوابق تحصیلی مدیران شرکت‌ها و ریسک‌پذیری شرکت‌ها در چین رابطه منفی معنی‌داری وجود داشته است. مطالعه اخیر نشان داده است که در سال‌های مورد بررسی، مدیران با سوابق تحصیلی بالاتر نسبت به سایر مدیران محتاطانه‌تر عمل نموده‌اند (وانگ و همکاران، ۲۰۱۳). نکته قابل تأمل در

مورد فوق این است که این تحقیق در سال‌هایی که بحران جهانی ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ اتفاق افتاده می‌باشد. در واقع فرآیندهای مدیریت ریسک به‌منظور اطمینان از تداوم فعالیت شرکت حکم به تدوین سطح پایین‌تری از اشتباهات ریسک در آن سال‌ها نموده است. مدیران با تحصیلات بالاتر با به‌کارگیری فرآیندهای مدیریت ریسک در آن سال‌های بحرانی، اقدام به عملکرد محتاطانه‌تری نموده‌اند. این موضوع با توجه به نتایج بررسی‌های بیکر و وارگلر (۲۰۰۲) تأیید می‌گردد. بیکر و وارگلر (۲۰۰۲) نشان می‌دهند توانایی مدیریت در تعیین مناسب سطح اشتباهات ریسک متناسب با شرایط محیطی، موجب کاهش ریسک تداوم فعالیت می‌شود. بنابراین با وجود این که پژوهش وانگ و همکاران (۲۰۱۳)، رابطه منفی بین سطح ریسک‌پذیری و توانایی مدیران را بیان نموده است اما با توجه به شرایط بحرانی آن سال‌ها در واقع مطالعه‌ی ایشان نشان داده است که مدیران توانا با درک شرایط محیطی، ریسک تداوم فعالیت شرکت را کاهش داده‌اند.

پژوهش انجام شده در سال ۲۰۱۲ توسط ارنست و یانگ نشان داد که شایع‌ترین چالش در کاهش ریسک تداوم فعالیت، عدم حمایت مدیران ارشد در بیان مأموریت‌ها و وظایف مشخص مدیران اجرایی برای همکاری با برنامه مدیریت تداوم فعالیت شرکت می‌باشد (منسول، آلوی و ایسمیل، ۲۰۱۶). مدیریت ریسک تداوم فعالیت تحت تأثیر توانایی و پاسخگویی مدیریت، شناخت و ارزیابی نیازهای سازمان، اقدامات و مراحل مدیریت ریسک و شیوه اجرا و کنترل عملیات است (پاریس، ۲۰۱۶).

با توجه به مطالب فوق و آنچه که در بیان فرضیه‌های اول و سوم آمده است می‌توان این نظریه را بیان نمود که توانایی مدیریت موجب تقویت رابطه مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت می‌شود؛ بنابراین فرضیه چهارم به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه چهارم: توانایی مدیریت بر رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت اثر معنی‌داری دارد.

۲-۵ پیشینه پژوهش

مطالعات انجام شده در داخل از کشور

برخوردار، ناظمی و نمازی در سال (۱۴۰۰) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی پرداختند. برای این منظور داده‌های مورد نیاز از ۷۸ نفر از صاحب‌نظران بانکی در رده‌های مختلف سازمانی شامل حسابرسان داخلی و بازرسان، مدیران ارشد و کارشناسان مسئول بانک کشاورزی به‌وسیله پرسش‌نامه در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شده است. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که عوامل استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت معناداری دارند. همچنین اثربخش بودن حسابرسی داخلی باعث بهبود کنترل‌های داخلی بانک می‌شوند اما بر بهبود مدیریت ریسک بانک تأثیر معناداری ندارد. بر اساس نتایج پژوهش

آن‌ها ضمن مشارکت حسابرسان داخلی با مدیریت ریسک در فرایند ارزیابی ریسک، تنظیم برنامه حسابرسی داخلی با نگرش مبتنی بر ریسک برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسان داخلی، زمینه اثربخشی مؤثرتر حسابرسی داخلی را در بانک کشاورزی فراهم نمودند.

رضایی، فیروز علیزاده و نورمحمدی در سال (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین توانایی مدیریت با اجزاء مدیریت ریسک یکپارچه و اجزای آن پرداختند. برای این منظور، با توجه به اطلاعات ۷۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به برآورد الگو کردند. نتایج آزمون فرضیات پژوهش آن‌ها نشان داد که تأثیر توانایی مدیریت بر مدیریت ریسک یکپارچه مثبت و معنادار بوده است. ولی تأثیر توانایی مدیریت بر اجزاء مدیریت ریسک، ریسک استراتژی، قوانین و مقررات، عملیاتی و گزارشگری به‌تنهایی تأثیرگذار نبوده و تنها بر مدیریت ریسک عملیاتی تأثیر مثبت و معنادار داشته است.

فرج زاده دهکردی و حیدری (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی چگونگی ارتباط توانایی مدیریت با حق‌الزحمه و تعدیل اظهارنظر حسابرسی به دلیل ابهام در تداوم فعالیت نمونه‌ای از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۲ پرداختند. به‌منظور سنجش توانایی مدیریت از نمره توانایی مدیریت منتج از مدل دومرحله‌ای تحلیل پوششی داده‌های ارائه‌شده توسط دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) استفاده شده است. ضمن این که حق‌الزحمه و اظهارنظر حسابرسان در مورد ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری به‌عنوان شاخص‌هایی از ریسک حسابرسی در نظر گرفته شده‌اند. نمونه مورد مطالعه این پژوهش شامل ۹۴ شرکت و ۱۰۳۴ مشاهده سال- شرکت است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که با افزایش میزان توانایی مدیران، حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی واحد تجاری کاهش می‌یابد. به‌صورت کلی، یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که توانایی مدیریت، عاملی تأثیرگذار بر تصمیمات حسابرسان است. این نتایج از آن‌رو اهمیت دارد که شواهد تجربی چندانی در خصوص رابطه بین خصوصیات مدیریت و تصمیمات حسابرسان وجود ندارد.

انصافی بریوانلو (۱۳۹۴) به بررسی رابطه‌ی توانایی مدیریت با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر مشروط حسابرسان پرداخت. جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در بر می‌گیرد. نتایج نشان داد که رابطه معناداری بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی وجود ندارد. همچنین حق‌الزحمه حسابرسی با اندازه شرکت و اندازه موسسه حسابرسی رابطه مثبت معناداری دارد و بین توانایی مدیریت و اظهارنظر مشروط حسابرسان نیز رابطه معناداری وجود ندارد یعنی توانایی مدیریت بر ارائه اظهارنظر مشروط حسابرسان تأثیر ندارد و بر اساس نتایج آنچه با اظهارنظر مشروط حسابرسان رابطه مثبت معناداری دارد، ریسک مالی واحد مورد حسابرسی می‌باشد.

مطالعات انجام شده در خارج از کشور

یاتاوا و یان (۲۰۱۷) به بررسی ماهیت ساختاری رابطه بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه

حسابرس بر روی نمونه‌ای متشکل از ۴۱۲۱۲ سال - شرکت طی دوره ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۲ پرداختند. در این مطالعه، تأثیرات سه عامل ساختاری تعدیل‌کننده دعای حقوقی علیه حسابرس، آشنایی حسابرس با واحدهای مورد رسیدگی و تغییرات در محیط بررسی شد. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد رابطه منفی بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی احتمالاً برای مشتریانی که ابهام درباره تداوم فعالیت آن‌ها وجود دارد یا در دوره پس از یک بحران مالی فعالیت می‌کنند، ضعیف‌تر است. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد هر چه دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر باشد، رابطه منفی بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی قوی‌تر است. رابطه منفی بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه حسابرسی نیز، بعد از تصویب قانون ساربینز-اکسلی نسبت به قبل از آن قوی‌تر است.

چن و همکاران (۲۰۱۵) نشان دادند که توانایی مدیریت بر سطح ریسک‌پذیری شرکت تأثیر معنی‌داری دارد. آن‌ها با بررسی شاخص‌های متعدد نشان دادند که مدیران توانا تر توانسته‌اند به‌منظور دستیابی به اهداف شرکت ریسک‌های بالاتری را مدیریت نمایند. در واقع مدیران توانا با گسترش ابزارهای مدیریت ریسک در شرکت، سطوح بالاتری از ریسک را پذیرفته و مدیریت نموده‌اند.

کریشنان و وانگ (۲۰۱۵) به بررسی ارتباط بین توانایی مدیریت و حق‌الزحمه و اظهارنظر حسابرس در خصوص ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۱ پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که میزان توانایی مدیریت ارشد شرکت که برابر با نمره توانایی مدیریت منتج از مدل دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) است، در تصمیم‌گیری حسابرس دارای محتوای اطلاعاتی است. آن‌ها بر این باورند که پس از کنترل ویژگی‌های واحد تجاری، با افزایش توانایی مدیریت، حق‌الزحمه حسابرسی و احتمال تعدیل اظهارنظر حسابرسی به دلیل ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری کاهش می‌یابد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع پژوهش‌های شبه تجربی و روش‌شناسی آن از نوع پس‌رویدادی است. به لحاظ هدف، این پژوهش از نوع پژوهش‌های کاربردی است. برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره استفاده خواهد شد. البته برای اندازه‌گیری متغیر توانایی مدیریت از تحلیل پوششی داده‌ها (DEA^۴) و برای بدست آوردن متغیر گزارشگری در مدیریت ریسک سازمانی از مدل تعدیل شده جونز^۵ (Modified Jones) استفاده می‌شود. در گردآوری داده‌ها از نرم‌افزار ره‌آورد نوین و بانک اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال) و پایگاه‌های اینترنتی مرتبط با بورس استفاده خواهد شد. آزمون فرضیه‌ها نیز پس از گردآوری داده‌های مورد نیاز، به کمک نرم‌افزار Stata MP ۱۷٫۰ انجام شده است.

۳-۱ جامعه، چگونگی نمونه‌گیری و نمونه

جامعه آماری در این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

دوره مورد بررسی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۸ (۱۲ ساله) بوده است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش روش غربالی یا شرطی است. این غربال‌ها یا شرط‌ها در هر مرحله عبارتند از:

۱. فقط شرکت‌های تولیدی و صنعتی عضو نمونه آماری ما هستند. یعنی شرکت‌های هلدینگ، شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و بیمه‌ها عضو نمونه آماری ما نیستند.
دلایلی که برای حذف شرکت‌های مالی از نمونه می‌توان ذکر کرد به‌صورت زیر است: (فاما و فرنچ، ۱۹۹۲)

الف) نسبت‌های اهرمی بالای شرکت‌های غیرمالی نشانگر ریسک مالی این شرکت‌هاست، درحالی‌که برای شرکت‌های مالی این مسئله کاملاً عادی است، لذا اگر شرکت‌های مالی نیز در این تحلیل مورد بررسی قرار گیرند منجر به استنتاج‌های اشتباه خواهد شد.

ب) روش‌های حسابداری مورد استفاده در شرکت‌های مالی با روش‌های مورد استفاده در بررسی رابطه بین ریسک و بازده در بورس تهران برای شرکت‌های غیرمالی متفاوت است بنابراین تفسیرها و توجیه‌های به‌کاربرده شده برای این دو گروه هم متفاوت است.

۲. تعداد روزهای وقفه معاملاتی آن‌ها بیش از پنج روز در سال باشد.

۳. حداقل از سال ۱۳۸۶ عضو بورس شده باشند.

۴. پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ یا ۳۰ اسفند هر سال باشد. برای همگن بودن متغیرهای سالانه در پژوهش.

۵. اطلاعات مورد نیاز شرکت به‌خصوص یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی در دسترس باشد.
از ۸۷۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار در تاریخ ۲۸ آبان ۱۳۹۹ تعداد ۱۸۰ شرکت (پیوست شماره ۱) به‌عنوان نمونه از ۲۹ صنعت (پیوست شماره ۲) متفاوت در این پژوهش انتخاب شد، لذا برای هر یک از متغیرهای تحقیق درمجموع ۲۱۶۰ مشاهده وجود دارد. به عبارت دیگر، ۲۱۶۰ سال - شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

۳-۲ متغیر اظهارنظر حسابر斯基 در خصوص تداوم فعالیت^۶ (AO)

به‌منظور دستیابی به شاخص اظهارنظر حسابر斯基 در خصوص تداوم فعالیت شرکت با توجه به پژوهش‌های پیشین (فرج‌زاده دهکردی و حیدری، ۱۳۹۶؛ بهارمقدم، صالحی و اعظمی، ۱۳۹۶؛ مرادی، اصولیان و نوروزی، ۱۳۹۳؛ گیلبرت و همکاران، ۱۹۹۰) در صورتی‌که برای شرکتی هر یک از حالت‌های ذیل (یک یا چند حالت) اتفاق افتاده باشد شاخص اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت را یک (۱) در نظر گرفته و اگر هیچ‌یک از حالت‌های ذیل اتفاق نیفتاده باشد این شاخص را صفر (۰) در نظر گرفته‌ایم.

۱. حسابر斯基 به هر نحوی از انحاء و به دلیل خاصی صراحتاً بندی در خصوص چالش شرکت در تداوم فعالیت، در گزارش حسابر斯基 خود آورده باشد.

۲. اگر حسابر斯基 صراحتاً نسبت به عدم توانایی شرکت در پرداخت دیون خود در بندی اظهارنظر نموده باشد.

۳. حسابر斯基 در بندی نسبت به رویداد بسیار با اهمیتی مانند زیان‌های شناسایی نشده، دعاوی

حقوقی و ... که مبالغ آن بیش از مجموع درآمدهای ناخالص شرکت در یک سال باشد، اظهارنظر نموده باشد.

۴. حسابرس بندی در خصوص تعارضات و تخلفات قانونی شرکت آورده باشد مشروط بر این که حسابرس بند فوق گزارش حسابرسی را عدم اظهارنظر یا نظر مردود ارائه کرده باشد.

۵. شرکت‌هایی که سه سال متوالی نتیجه عملیات مالی آن‌ها به زیان ختم شده باشد.

۶. شرکت‌هایی که دو سال متوالی ۸۰ درصد هزینه بهره آن‌ها بیش از سود قبل از بهره و مالیات بوده باشد.

علاوه بر موارد فوق در تحقیقات محققین، موارد دیگری نیز وجود دارد من جمله:

پایان یافتن موضوع شرکت - پروژه که با توجه به نمونه‌های بررسی شده در پژوهش ما از این موارد استفاده نشده است.

۳-۳ توانایی مدیریت (MA)

متغیر توانایی مدیریت (Managerial Ability)، اندازه‌گیری توانایی مدیریت است که توسط دمرجیان، لو و مک وی (۲۰۱۲) تدوین شده است.

در پژوهش حاضر، به منظور اندازه‌گیری توانایی مدیریت از مدل دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲)، استفاده خواهد شد. در این مدل، با استفاده از اندازه‌گیری کارایی شرکت و سپس وارد کردن آن در رگرسیون خطی چند متغیره به عنوان متغیر مستقل و کنترل ویژگی‌های ذاتی شرکت، توانایی مدیریت محاسبه می‌شود.

به منظور اندازه‌گیری کارایی شرکت، دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲)، از مدل تحلیل پوششی داده‌ها (DEA) استفاده کرده‌اند. مدل تحلیل پوششی داده‌ها، نوعی مدل آماری است که برای اندازه‌گیری عملکرد سیستم با استفاده از داده‌های ورودی و خروجی، کاربرد دارد.

$$\text{Max}_v \theta = \frac{\text{sales}}{v_1 \text{ COGS} + v_2 \text{ SG\&A} + v_3 \text{ net PPE} + v_4 \text{ OpsLease} + v_5 \text{ R\&D} + v_6 \text{ Goodwill} + v_7 \text{ Intan}}$$

در این مدل COGS، بهای کلای فروش رفته در سال SG&A، هزینه‌های عمومی، اداری و فروش در سال Net PPE، مانده خالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در ابتدای سال OpsLease، هزینه اجاره عملیاتی در سال R&D، هزینه تحقیق و توسعه در سال Goodwill، سرقفلی خریداری شده در ابتدای سال t و Intan، مانده خالص دارایی نامشهود در ابتدای سال t.

در این مدل برای هر کدام از متغیرهای ورودی ضریب خاص، v ، در نظر گرفته شده است زیرا اثر همه متغیرهای ورودی بر خروجی (فروش) یکسان نیست. مقدار محاسبه شده برای کارایی شرکت در محدوده صفر تا ۱ قرار می‌گیرد که حداکثر کارایی برابر ۱ و هرچه مقدار به دست آمده کمتر باشد یعنی کارایی شرکت پایین‌تر است.

هدف ما از محاسبه کارایی شرکت، اندازه‌گیری توانایی مدیریت است و از آنجا که در محاسبات

مربوط به کارآیی ویژگی‌های ذاتی شرکت نیز دخالت دارند، نمی‌توان توانایی مدیریت را به‌درستی اندازه‌گیری کرد زیرا متأثر از این ویژگی‌ها، بیشتر یا کمتر از مقدار واقعی محاسبه می‌شود. دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) به‌منظور کنترل اثر ویژگی‌های ذاتی شرکت در مدل خود کارآیی شرکت را به دو بخش جدا یعنی کارآیی بر اساس ویژگی‌های ذاتی شرکت و توانایی مدیریت، تقسیم کرده‌اند. آن‌ها این کار را با استفاده از کنترل پنج ویژگی ذاتی شرکت (اندازه شرکت، سهم بازار شرکت، جریان نقدی شرکت، عمر پذیرش شرکت در بورس و فروش خارجی (صادرات)) انجام داده‌اند. هرکدام از این پنج متغیر به‌عنوان ویژگی‌های ذاتی شرکت، می‌توانند به مدیریت کمک کنند تا تصمیمات بهتری اتخاذ نمایند یا در جهت عکس عمل کرده و توانایی مدیریت را محدود کنند. در مدل زیر که توسط دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) ارائه شده، این پنج ویژگی کنترل شده‌اند.

$$\text{Firm Efficiency} = a_0 + a_1 \text{ Size} + a_2 \text{ Market Share} + a_3 \text{ Free Cash Flow Indicator} + a_4 \text{ Age} + a_5 \text{ Foreign Currency Indicator} + \varepsilon$$

که در آن size، اندازه شرکت و برابر با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت، Market Share، سهم بازار شرکت و برابر با نسبت فروش شرکت به فروش کل صنعت، Free Cash Flow Indicator، متغیری مجازی که در صورت مثبت بودن جریان‌های نقدی عملیاتی برابر یک و در صورت منفی بودن برابر صفر در نظر گرفته شده است، Age، عمر پذیرش شرکت در بورس اوراق بهادار و برابر با لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که شرکت در بورس پذیرفته شده است، Foreign Currency Indicator، نیز متغیر مجازی است و برای شرکت‌هایی است که حجم صادرات (فروش با ارز خارجی) از واردات بیشتر باشد برابر ۱ در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌گردد و باقی‌مانده مدل (ε) نیز نشان‌دهنده میزان توانایی مدیریت است. مدل بالا نیز مانند مدل تحلیل پوششی داده‌ها باید در سطح صنعت ارزیابی شود به همین دلیل در آن متغیرهای مربوط به سطح کل بازار در مدل اثر داده نشده‌اند (دمرجیان و همکاران، ۲۰۱۲).

۳-۴ مدیریت ریسک سازمانی (ERM)

در این پژوهش اثربخشی مدیریت ریسک به‌عنوان متغیر مستقل معرفی می‌شود که جهت اندازه‌گیری آن از چهار عامل بهره گرفته شده است. این عوامل برگرفته از پژوهش‌های (گوردون، لوب و تسینگ، ۲۰۰۹؛ رضایی و همکاران، ۲۰۲۱) می‌باشد. این عوامل بر اساس توانایی آن‌ها در رسیدن به اهداف تعیین شده شرکت‌ها شناسایی شده‌اند.

$$ERM_{it} = \text{Strategy risk}_{it} + \text{Operational risk}_{it} + \text{Reporting risk}_{it} + \text{Compliance risk}_{it}$$

• مدیریت ریسک استراتژیک:

اشاره به راهکارهای اتخاذی توسط شرکت‌ها به‌منظور ماندن در شرایط رقابتی بازار دارد. در این حالت شرکت سعی می‌کند وضعیت رقابتی خود را نسبت به سایر شرکت‌های فعال در این عرصه حفظ نماید (قادری و همکاران، ۱۳۹۷). حفظ استراتژی رقابتی موجب کاهش هزینه‌های

شکست و افزایش ارزش شرکت خواهد شد. شرکت‌های فعال در یک صنعت سعی می‌کنند از فرصت‌های فروش به‌وجود آمده حداکثر استفاده را نمایند. فروش بیشتر شرکت i نسبت به میانگین فروش صنعت نشان از حفظ استراتژی رقابتی خواهد بود (گوردون و همکاران، ۲۰۰۹). در واقع رقابت‌پذیری را می‌توان توانایی افزایش سهم بازار، سود دهی، رشد ارزش افزوده و ماندن در صحنه رقابت عادلانه برای یک دوره طولانی معرفی کرد (بنی‌مهد، یعقوب نژاد و وحیدی کیا، ۱۳۹۴). از طرق دیگر اندازه‌گیری اثربخشی مدیریت ریسک، اندازه‌گیری توانایی شرکت‌ها در کاهش ریسک سیستماتیک است. مزیت عمده پیاده‌سازی سیستم مدیریت ریسک، کاهش ریسک از طریق مدیریت کردن ریسک منابع موجود از طریق اتخاذ سیاست پورتفولیو است (رضایی و همکاران، ۲۰۲۱؛ هویت و لیبنبرگ، ۲۰۰۹، نوکو و استولز، ۲۰۰۶). جهت اندازه‌گیری ریسک استراتژیک می‌توان از رابطه زیر استفاده کرد:

$$\frac{\text{Sales}_{i,t} - \mu \text{sales}}{\sigma \text{sales}} = \text{Strategy}$$

$\text{Sales}_{i,t}$ = فروش شرکت i در سال t

μsales = میانگین فروش صنعت

σsales = انحراف معیار فروش شرکت‌ها در صنعت

• مدیریت ریسک عملیاتی:

به‌عنوان ارتباط ورودی و خروجی‌های شرکت در فرآیند عملیات شرکت اندازه‌گیری می‌شود. هراندازه خروجی‌های شرکت در سطح معینی از ورودی‌ها بیشتر باشد نشان از عملکرد بهتر شرکت خواهد بود. افزایش بهره‌وری شرکت‌ها منجر به کاهش ریسک و افزایش ارزش شرکت خواهد شد. جهت اندازه‌گیری ریسک عملیاتی از شاخص بهره‌وری استفاده می‌کنیم. که از درآمد عملیاتی تقسیم بر هزینه عملیاتی به‌دست می‌آید. (قادری و همکاران، ۱۳۹۷، رضایی و همکاران، ۲۰۲۱).

• مدیریت ریسک گزارشگری مالی:

هدف، ارائه گزارش‌های مالی قابل اعتماد است. مدیریت سود با هدف تحریف حقایق و تقلب مالی نشان از گزارشگری مالی ضعیف است. گزارشگری مالی ضعیف ریسک شرکت را بالا برده و باعث کاهش ارزش شرکت خواهد شد. جانسون، کورانو و رینولدز (۲۰۰۲) جهت اندازه‌گیری ضعف در گزارشگری مالی از قدر مطلق اقلام تعهدی غیر واقعی استفاده کرده‌اند. جهت اندازه‌گیری متغیر ریسک گزارشگری از رابطه زیر می‌توان استفاده کرد: (قادری و همکاران، ۱۳۹۷)

$$\text{Reporting} = |\text{Normal Accrual}| / |\text{Normal Accrual} + \text{Abnormal Accrual}|$$

که در آن:

Normal Accrual : اقلام تعهدی اختیاری است که جهت محاسبه آن از مدل جونز تعدیل

شده (۱۹۹۱) به‌شرح رابطه زیر استفاده خواهد شد:

$$TA_t / A_{i,t-1} = \alpha_1 \left(1 / A_{i,t-1} \right) + \alpha_2 \left(\Delta REV_t / A_{i,t-1} \right) + \alpha_3 \left(PPE_t / A_{i,t-1} \right) + \varepsilon_t$$

Abnormal Accrual: اقلام تعهدی غیر اختیاری که نحوه محاسبه آن به شرح رابطه زیر می‌باشد:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(1 / A_{i,t-1} \right) + \alpha_2 \left(\Delta REV_t - \Delta REC_t / A_{i,t-1} \right) + \alpha_3 \left(PPE_t / A_{i,t-1} \right)$$

که در آن:

TA_t : معرف مجموع اقلام تعهدی در سال t می‌باشد.

NDA_t : اقلام تعهدی غیر اختیاری در سال t

$A_{i,t-1}$: کل دارایی‌های شرکت i در سال $t-1$

ΔREV_t : تفاوت فروش سال جاری نسبت به سال قبل

ΔREC_t : تفاوت خالص حساب‌های دریافتنی سال جاری نسبت به سال قبل

PPE_t : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص سال t

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ پارامترهای خاص شرکت است.

• مدیریت ریسک رعایت قوانین و مقررات (ریسک تطبیق):

افزایش انطباق با قوانین و مقررات ریسک را کاهش داده و باعث افزایش ارزش شرکت خواهد شد. اوکیف، کینگ و گاور (۱۹۹۴) دریافتند که رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابداری مستلزم تقبل هزینه‌های حسابداری خواهد بود. مطابق با پژوهش (رضایی و همکاران، ۲۰۲۱؛ گوردون و همکاران، ۲۰۰۹؛ چایز و همکاران، ۲۰۱۴؛ عرب صالحی و هاشمی، ۱۳۹۴) جهت اندازه‌گیری متغیر ریسک تطبیق از معیارهای اجتناب مالیاتی^۷ استفاده شده است. بر اساس پژوهش‌های پیشین برای محاسبه شاخص اجتناب مالیاتی از معیار نرخ مؤثر مالیات نقدی شرکت i در سال t و از طریق تقسیم مالیات نقدی پرداختی بر سود قبل از کسر مالیات ضربدر ۱- محاسبه شده است (رضایی و همکاران، ۲۰۲۱).

۳-۵ متغیرهای کنترلی:

۱. SIZE، اندازه شرکت t در سال t که با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت برابر است. (قادری و همکاران، ۱۳۹۷)
۲. AGE، سن شرکت بر اساس سال‌های پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران (بهار مقدم و همکاران، ۱۳۹۶)
۳. CASH، سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت و نقدینگی نسبت به کل دارایی‌ها در پایان سال، (گو و همکاران ۲۰۱۳، کریشنان و وانگ ۲۰۱۴)
۴. LEV، اهرم مالی، کل بدهی‌ها نسبت به کل دارایی‌ها در انتهای سال (گو و همکاران ۲۰۱۳،

کریشنان و وانگ (۲۰۱۴)

۵. LOSS، در صورت منفی بودن رقم سود خالص، معادل ۱ و در غیر این صورت معادل صفر تعریف می‌شود، (زلقی و همکاران، ۱۳۹۶)

۶. OCF، جریان نقدینگی عملیاتی نسبت به کل بدهی‌ها در انتهای سال (گو و همکاران ۲۰۱۳، کریشنان و وانگ (۲۰۱۴)

۴- یافته‌های پژوهش

آماره‌های توصیفی

در جدول ۱ آماره‌های توصیفی متغیرهای اصلی تحقیق گزارش شده است. از آنجا که در این تحقیق، از ۸۷۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار در تاریخ ۲۸ آبان ۱۳۹۹ تعداد ۱۸۰ شرکت به‌عنوان نمونه از ۲۹ صنعت متفاوت در یک بازه‌ی زمانی ۱۲ ساله (۱۳۸۷-۱۳۹۸) مورد مطالعه قرار گرفته است، لذا برای هر یک از متغیرهای تحقیق درمجموع ۲۱۶۰ مشاهده وجود دارد. به عبارت دیگر، ۲۱۶۰ سال- شرکت مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. جدول مذکور، شامل تعداد مشاهدات، میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه است.

جدول (۱): شاخص‌های توصیفی متغیرهای اصلی تحقیق

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
اظهارنظر حسابرس	AO	۲۱۶۰	۰.۶۶۳۱۳۱۳	۱.۰۴۷۲۷۵۹	۰	۱
توانایی مدیریت	MA	۲۱۶۰	۰.۰۰۰۰۵۱۴	۰.۱۹۶۵۳۲۲	-۰.۴۵۶۳۲۴۴	۰.۶۹۷۱۸۴۲
مدیریت ریسک سازمانی	ERM	۲۱۶۰	۱.۱۴۸۴۰۸	۱.۱۲۰۵۳۷	۰.۱۲۳۲۳	۶.۹۶۸۶۰۳
سایز شرکت	Size	۲۱۶۰	۱۴.۳۰۰۴۴	۱.۶۸۱۹۶	۱۰.۰۳۱۲۲	۱۹.۰۵۰۶۵
سن شرکت	Age	۲۱۶۰	۳.۵۳۴۷۱۲	۰.۴۵۸۶۹۳۸	۲.۱۹۷۲۲۵	۴.۲۰۴۶۹۳
نقدینگی	Cash	۲۱۶۰	۶.۶۶۸۷۳۵	۷.۸۰۸۳۲۶	۰.۱۴۳۳۶۷۸	۴۲.۳۷۴۴۹
اهرم مالی	Lev.	۲۱۶۰	۰.۵۸۷۸۹۴۶	۰.۲۰۶۲۱۸۵	۰.۰۶۱۰۶۲۵۸	۲.۰۷۷۵۰۶
وجه نقد عملیاتی	OCF	۲۱۶۰	۰.۳۱۷۹۹۹۸	۰.۵۲۵۱۶۱۴	-۱.۰۴۰۸۶۳	۳.۶۴۳۲۴۲
زبان	Loss	۲۱۶۰	۰.۱۰۳۵۳۵۴	۰.۳۰۴۷۳۳۸	۰	۱

همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌شود آماره‌های توصیفی شامل میانگین، انحراف معیار، کمینه و بیشینه می‌باشد که معروف‌ترین و درعین حال پرمصرف‌ترین شاخص‌های آمار توصیفی‌اند. میانگین، متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد. با توجه به مطالب فوق و با نگاهی به جدول (۱) می‌توان

دریافت که در بین متغیرها، اندازه شرکت با مقادیر ۱۴/۳ دارای بیشترین میانگین می‌باشد. با در نظر گرفتن انحراف معیار متغیرها مشخص می‌شود که توزیع متغیر وجه نقد با مقدار ۷/۸، از پراکندگی بیشتری نسبت به توزیع سایر متغیرها برخوردار هستند و این بدان معنا است که این متغیر نوسان شدیدتری نسبت به سایر متغیرها دارد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول:

فرضیه اول: بین توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

$$ERM_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 CASH_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 LOSS_{it} + \beta_6 OCF_{it} + \varepsilon_{it}$$

ابتدا مدل را با اثرات ثابت برآورد می‌نماییم. جدول (۲) خروجی نرم‌افزار را نمایش می‌دهد. در این مدل فرض شده است هر شرکت عرض از مبدأ مشخصی برای خود دارد. اگر این فرض رد شود آنگاه به جای مدل با اثرات ثابت باید مدل با داده‌های تلفیقی را در نظر گیریم چرا که فرض منحصربه‌فرد و مشخص بودن عرض از مبدأ رد می‌شود.

جدول (۲): برآورد مدل با اثرات ثابت

ERM	Coef.	Std. Err.	t	p> t
MA	۰.۵۸۷۶۷۱۹	۰.۰۸۳۳۲۵۵	۷.۰۵	۰.۰۰۰
Size	۰.۶۴۵۵۲۴۶	۰.۰۲۷۸۴۳۴	۲۳.۱۸	۰.۰۰۰
Age	-۰.۲۱۵۱۲۱۶	-۰.۲۱۵۱۲۱۶	-۲.۸۲	۰.۰۰۵
Cash	۰.۰۱۰۵۵۵۸	۰.۰۰۲۶۶۰۹	۳.۹۷	۰.۰۰۰
Lev	-۰.۳۵۸۳۱۲۳	۰.۱۳۱۰۰۲۹	-۲.۷۴	۰.۰۰۶
Ocf	-۰.۰۳۲۹۶۱۴	۰.۰۳۹۱۵۱۶	-۰.۸۴	۰.۴۰۰
loss	۰.۰۱۰۶۰۸۸	۰.۰۶۴۸۶۳۲	۰.۱۶	۰.۸۷۰
آزمون F = ۹۹.۰۴				احتمال = ۰.۰۰۰

در جدول (۲) آزمون F بیانگر این است که حداقل یکی از عرض از مبدأها اختلاف معناداری از صفر دارد از آنجاکه p-value آزمون کمتر از ۰.۵٪ شده می‌توان گفت فرض صفر مبنی بر بی‌تأثیر بودن تمامی متغیرهای مجازی مربوط به شرکت‌ها رد نشده و حداقل یکی از آن‌ها معنادار می‌باشد. لذا مدل با اثرات ثابت بر مدل با داده‌های تلفیقی مرجح می‌باشد.

در مرحله بعد مدل را با اثرات تصادفی برآورد می‌نماییم. جدول (۳) خروجی نرم‌افزار را نمایش می‌دهد. در این تخمین فرض آن است که اختلاف در عرض از مبدأ شرکت‌ها به صورت تصادفی توزیع شده است.

جدول (۳): برآورد مدل با اثرات تصادفی

ERM	Coef.	Std. Err.	z	p> z
MA	۰.۵۶۸۰۲۱۵	۰.۰۸۴۳۵۴۳	۶.۷۳	۰.۰۰۰
Size	۰.۴۹۳۷۹۷۸	۰.۰۱۹۹۸۰۴	۲۴.۷۱	۰.۰۰۰
Age	۰.۰۴۱۸۱۸۸	۰.۰۶۳۰۲۰۵	-۰.۶۶	۰.۵۰۷
Cash	۰.۰۰۹۵۵۲۴	۰.۰۰۲۶۰۵۱	۳.۶۷	۰.۰۰۰
Lev	-۰.۴۹۴۰۹۴۵	۰.۱۲۲۵۳۳۵	-۴.۰۳	۰.۰۰۰
Ocf	-۰.۰۶۵۸۵۲۴	۰.۰۳۸۵۶۶۴	-۱.۷۱	۰.۰۸۸
loss	۰.۰۱۹۴۵۶	۰.۰۶۴۳۹۰۹	۰.۳	۰.۷۶۳
آزمون $\chi^2 = ۷۴۳.۸۷$				احتمال = ۰.۰۰۰

فرض صفر در این آزمون صفر بودن واریانس اثرات تصادفی می‌باشد. با توجه به این که احتمال آزمون کمتر از ۵٪ است، فرض صفر رد شده و مدل با اثرات تصادفی بر مدل تلفیقی ترجیح دارد. برای بررسی این که آیا اصلاً تفاوتی بین مدل با اثرات تصادفی و داده‌های تلفیقی برای نمونه مورد بررسی می‌باشد از آزمون بروش و پاگان استفاده می‌نماییم.

در دو بخش قبل دیدیم که اثرات ثابت بر مدل تلفیقی و همچنین مدل اثرات تصادفی بر مدل تلفیقی ترجیح دارد. در واقع نتیجه می‌گیریم که وجود اثرات شرکتی ملموس است و مدل داده‌های پانل می‌باشد اما استفاده از اثرات ثابت یا تصادفی جای سؤال دارد. به همین جهت در این بخش آزمون هاسمن را برای این که ببینیم از اثرات ثابت باید استفاده شود یا اثرات تصادفی انجام می‌دهیم. برای توضیح منطق این آزمون باید گفت در مدل با اثرات تصادفی ما فرض نمودیم که جزء تصادفی اضافه شده به مدل برای پوشش اثرات فردی، با بقیه متغیرهای مستقل همبستگی ندارد. در صورتی که این جزء با متغیرهای مستقل همبستگی داشته باشد، مدل با اثرات تصادفی سازگار نخواهد بود و باید از رگرسیون با اثرات ثابت استفاده نمود. در صورتی که این جزء با متغیرهای مستقل رابطه نداشته باشد، مدل با اثرات تصادفی سازگار خواهد بود. در این شرایط رگرسیون با اثرات ثابت همچنان سازگار است اما کارایی کمتری نسبت به رگرسیون با اثرات تصادفی دارد چرا که باید پارامترهای بیشتری نسبت به اثرات تصادفی برآورد نماید. حال اگر جزء تصادفی فردی با متغیرهای مستقل رابطه داشته باشد باید ضرایب در دو مدل با اثرات ثابت و متغیر تفاوت فاحش داشته باشد. در واقع آزمون هاسمن تفاوت در ضرایب این دو رگرسیون را بررسی می‌نماید. که نتایج این دو آزمون در جدول (۴) به‌طور خلاصه نشان داده شده است.

همچنین از آنجاکه بنا به فرض وجود ناهمسانی واریانس گروهی در داده‌های پانل با اثرات تصادفی وجود دارد، برای رفع چنین مشکلی در تفسیر ضرایب از انحراف معیار روباست استفاده می‌نماییم. جدیداً در کارهای عملی متداول شده است که رگرسیون را اجرا نموده و بجای آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی جزء اخلاص از انحراف معیار روباست شده برای این دو مشکل

استفاده می‌نمایند (وولدریج ۲۰۱۲). جدول (۴) نتایج برآورد را با انحراف معیار روبااست را نشان می‌دهد.

جدول (۴): نتایج رگرسیون فرضیه اول با انحراف معیار روبااست

p> z	z	Robust Std. Err.	Coef.	ERM
۰,۰۰۰	۴,۹۲	۰,۱۱۵۴۷۳۹	۰,۵۶۸۰۲۱۵	MA
۰,۰۰۰	۱۱,۷۹	۰,۰۴۱۸۷۲۴	۰,۴۹۳۷۳۷۸	Size
۰,۶۸۲	-۰,۴۱	۰,۱۰۲۲۱۰۳	-۰,۰۴۱۸۱۸۸	Age
۰,۰۱۱	۲,۵۵	۰,۰۰۳۷۴۸۴	۰,۰۰۹۵۵۲۴	Cash
۰,۰۲۳	-۲,۲۷	۰,۲۱۷۲۶۵۷	-۰,۴۹۴۰۹۴۵	Lev
۰,۱۴۰	-۱,۴۸	۰,۰۴۴۶۴۰۸	-۰,۰۶۵۸۵۲۴	Ocf
۰,۷۵۲	۰,۳۲	۰,۰۶۱۵۱۲	۰,۰۱۹۴۵۶	loss
R ^۲ = ۰,۳۳		احتمال = ۰,۰۰۰		آزمون $\chi^2 = ۱۷۴,۵۳$
		احتمال = ۰,۱۹۰۴		آزمون Husman = ۷,۴۲
		احتمال = ۰,۰۰۰		آزمون بروش پاگان = ۱,۲۵

با توجه به این که آماره آزمون هاسمن بیش از ۵٪ شده است، می‌توان گفت فرض صفر مبنی بر عدم تفاوت سیستماتیک در ضرایب رد نشده و بنابراین مدل با اثرات ثابت کارایی کمتری نسبت به اثرات تصادفی دارد و در ادامه ما از رگرسیون با اثرات تصادفی استفاده می‌نماییم.

با توجه به مقادیر آماره حاصل از آزمون بروش پاگان طبق جدول (۴)، می‌توان نتیجه گرفت که روش ادغام شده فاکتورهای زمانی برای برازش مدل مناسب می‌باشد.

ضریب تعیین کلی مدل در جدول (۴) برابر با ۳۳٪ شده که بیانگر آن است که ۳۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته (مدیریت ریسک سازمانی - ERM) توسط متغیرهای مستقل مدل توضیح داده شده است. از آنجا که p-value آزمون معناداری ضریب MA کمتر از ۵٪ شده، می‌توان گفت فرض صفر مبنی بر بی‌معنی بودن ضریب در سطح معناداری ۵٪ رد شده و بنابر این ضریب از لحاظ آماری معنادار می‌باشد (فرضیه تأیید می‌شود). عدد آن به این معنی است که اگر یک واحد MA افزایش یابد، ERM به میزان ۰,۵۶ واحد افزایش می‌یابد. از آنجا که p-value آزمون معناداری ضریب age, loss و ocf بیش از ۵٪ شده می‌توان گفت با سطح اطمینان ۹۵٪ فرض صفر مبنی بر بی‌معنی بودن ضریب رد نشده و بنابر این ضریب از لحاظ آماری تفاوت چندانی با صفر ندارد. در نتیجه می‌توان گفت متغیرهای سن، زیان ده بودن و جریان نقد عملیاتی بر روی ERM بی‌تأثیر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم:

مدل فرضیه دوم: بین توانایی مدیریت و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

$$AO_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 CASH_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 OCF_{it} + \varepsilon_{it}$$

این مدل از آنجاکه مدل لاجیت پنل است تنها برآورد با انحراف معیار روباست در آن لحاظ شده است. دستاورد حاصل از تخمین مدل در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۵): نتایج رگرسیون فرضیه دوم با انحراف معیار روباست

AO	Coef.	Robust Std. Err.	z	p> z
MA	۱,۴۱۷۴۰۳	۰,۳۲۴۶۳۹۶	۴,۳۷	۰,۰۰۰
Size	۰,۰۸۸۰۷۰۴	۰,۰۴۹۵۳۸۸	۱,۷۸	۰,۰۷۵
Age	۰,۱۰۶۷۸۳۵	۰,۱۶۸۲۰۳۷	۰,۶۳	۰,۵۲۶
Cash	-۰,۰۰۳۹۹۹	۰,۰۰۸۳۰۵۶	-۰,۴۸	۰,۶۳۰
Lev	۰,۱۸۳۷۹۶۹	۰,۴۴۴۹۳۵۲	۰,۴۱	۰,۶۸۰
Ocf	-۰,۲۲۱۷۱۵۷	۰,۱۲۳۵۴۹۳	-۱,۷۹	۰,۰۷۳
loss	۰,۰	-	-	-
آزمون $\chi^2 = ۲۹,۵۵$				احتمال = ۰,۰۰۰

پیش از بررسی مدل، لازم است نکویی مدل برازش شده ارزیابی گردد. در رگرسیون لاجیت با رویکرد اثر ثابت دو معیار برای بررسی نکویی برازش استفاده می‌شود که مهم‌ترین آنها wald است. این معیار مانند آماره F در رگرسیون معمولی است. مقدار χ^2 مربوط به این آماره با درجه آزادی شش برابر ۲۹,۵۵ است و احتمال مربوط به آن صفر است. بنابراین فرض عدم معناداری مدل رد می‌شود و مدل معنادار و قابل تکیه است. معیار دیگری که برای ارزیابی به کار می‌رود Log Likelihood است. مقدار این آماره منفی است و هر چه قدر مطلق آن بزرگتر باشد، حاکی از مناسب بودن مدل است. مقدار بدست آمده برای این مدل عدد ۱۱۲۱- است و بیش از ۵- است، بنابراین، بر این اساس نیز مدل معنادار و قابل اعتماد است.

از آنجا که p-value آزمون معناداری ضریب MA کمتر از ۵٪ شده می‌توان گفت فرض صفر مبنی بر بی‌معنی بودن ضریب در سطح معناداری ۵٪ رد شده است. عدد آن به این معنی است که اگر یک واحد MA افزایش یابد، AO یا اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت به میزان ۱/۴۱۷ واحد کاهش می‌یابد. ارتباط بین توانایی مدیریت با اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت رابطه‌ای معکوس و معنادار است.

از آنجا که p-value آزمون معناداری ضریب cash و lev بیش از ۵٪ شده می‌توان گفت با سطح اطمینان ۹۵٪ فرض صفر مبنی بر بی‌معنی بودن ضریب رد نشده و بنابراین ضریب از لحاظ آماری تفاوت چندانی با صفر ندارد. در نتیجه می‌توان گفت متغیرهای cash و lev روی AO بی‌تأثیر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم:

مدل فرضیه سوم: بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.

$$AO_{it} = \beta_0 + \beta_1 ERM_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 CASH_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 OCF_{it} + \varepsilon_{it}$$

دست‌آورد حاصل از تخمین مدل در جدول (۶) ارائه شده است.

جدول (۶): نتایج رگرسیون فرضیه سوم با انحراف معیار روباست

p> z	z	Robust Std. Err.	Coef.	AO
۰.۸۹۱	۰.۱۴	۰.۰۶۵۵۱۲۲	۰.۰۰۸۹۴۲۳	ERM
۰.۱۶۱	۱.۴۰	۰.۰۵۷۶۴۸۷	۰.۰۰۸۰۸۵۶۵	Size
۰.۴۶۵	۰.۷۳	۰.۱۶۸۳۶۳۲	۰.۱۲۳۰۹۶۸	Age
۰.۸۶۴	-۰.۱۷	۰.۰۰۸۳۰۱۸	-۰.۰۰۱۴۲۴۹	Cash
۰.۵۹۸	۰.۵۳	۰.۴۴۶۳۱۹۷	۰.۲۳۵۰۶۷۸	Lev
۰.۱۳۷	-۱.۴۹	۰.۱۲۳۷۴۳	-۰.۱۸۴۲۴۴۵	Ocf
-	-	-	۰.۰	loss
احتمال = ۰.۱۱۷۴				آزمون $\chi^2 = ۱۰.۱۸$

از آنجا که p-value آزمون معناداری ضریب کلیه متغیرها بیش از ۵٪ شده، می‌توان گفت با سطح اطمینان ۹۵٪ فرض صفر مبنی بر بی‌معنی بودن ضریب رد نشده و بنابراین ضریب از لحاظ آماری تفاوت چندانی با صفر ندارد. در نتیجه می‌توان گفت کلیه متغیرها روی AO بی‌تأثیر است. بنابراین فرضیه تحقیق مبنی بر ارتباط معنادار بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رد می‌شود. همان‌طوری که در جدول فوق مشاهده می‌شود رابطه بین ERM و AO در سطح ۹۵٪ رد شده است. اما با توجه به این که ضریب بدست آمده ۰/۰۸۹۱ در واقع این ارتباط در سطح ۹۰٪ قابل اثبات است. به عبارتی بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌دار ضعیفی وجود دارد. (پارامتر P معادل ۰/۰۸۹ از ۰/۰۵ بیشتر ولی از ۰/۱ کمتر است.)

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم:

مدل فرضیه چهارم: توانایی مدیریت بر رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت اثر معنی‌داری دارد.

$$AO_{it} = \beta_0 + \beta_1 MA_{it} * ERM_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 AGE_{it} + \beta_4 CASH_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 OCF_{it} + \varepsilon_{it}$$

دست‌آورد حاصل از تخمین مدل در جدول (۷) ارائه شده است.

جدول (۷): نتایج رگرسیون فرضیه چهارم با انحراف معیار روباست

p> z	z	Robust Std. Err.	Coef.	AO
۰.۶۵۳	-۰.۴۵	۰.۰۶۷۳۱۱۵	-۰.۰۳۰۲۶۷۸	ERM
۰.۰۰۳	۲.۹۶	۰.۲۲۴۲۹۴۳	۰.۶۶۳۲۷۶۴	MA*ERM
۰.۰۸۹	۱.۷۰	۰.۰۵۶۶۰۸۸	۰.۰۹۶۴۰۵۸	Size
۰.۵۰۲	۰.۶۷	۰.۱۶۹۱۱۰۳	۰.۱۱۳۵۱۲۶	Age
۰.۶۵۴	-۰.۴۵	۰.۰۰۸۲۲۵۶	-۰.۰۰۳۶۸۹۸	Cash
۰.۶۹۰	۰.۴۰	۰.۴۴۶۶۳۸۱	۰.۱۷۷۸۹۹۹	Lev
۰.۰۸۴	-۱.۷۳	۰.۱۲۴۵۱۹۲	-۰.۲۱۴۹۴۶۶	Ocf
-	-	-	۰.۰	loss
احتمال = ۰.۰۰۳۷				آزمون % = ۲۱.۰۲

باتوجه به این‌که p-value آزمون معناداری ضریب تقاطعی دو متغیر ERM و MA کمتر از ۵٪ شده است (۰/۰۰۳) بنابراین ضریب در سطح معناداری ۵٪ معنادار می‌باشد. تفسیر این ضریب آن است که هرچه MA افزایش یابد رابطه بین ERM و AO بیشتر می‌شود. در واقع می‌توان گفت به ازای افزایش ۱ واحد MA، ۱ واحد افزایش در ERM، به‌اندازه ۰,۶۶ واحد اثر بیشتری بر AO دارد.

عدد ۰/۰۳۰- نشان‌دهنده این است که هرچه شرکت دارای مدیریت ریسک سازمانی کاراتری است، حسابرس اظهارنظر بهتری در خصوص ریسک تداوم فعالیت دارد. به عبارتی هرچه شرکت فرآیندهای مدیریت ریسک سازمانی را بهتر بهبود داده است در گزارش حسابرسی بندی در خصوص ریسک تداوم فعالیت وجود ندارد.

عدد ۰/۶۶ یعنی هرچه توانایی مدیریت بالاتر بوده است، رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس تقویت شده است. در واقع توانایی مدیریت منجر به ایجاد مدیریت ریسک سازمانی بهتر شده و حسابرس بندی در خصوص چالش تداوم فعالیت شرکت بیان نموده است.

جدول (۸): خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

شرح	متغیر مستقل	متغیر وابسته	نتیجه آزمون	سطح اطمینان	R ^۲	میزان تأثیر
فرضیه اول: بین توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی رابطه معنی‌داری وجود دارد.	توانایی مدیریت	مدیریت ریسک سازمانی	اثبات شد	۹۵ درصد	۰/۳۳	۵۶/۰
فرضیه دوم: بین توانایی مدیریت و اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.	توانایی مدیریت	اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت	اثبات شد	۹۵ درصد	لاجیت پانل	-۱/۴۲
فرضیه سوم: بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌داری وجود دارد.	مدیریت ریسک سازمانی	اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت	در سطح ۹۵٪ رد شد اما در سطح ۹۰٪ اثبات شد	لاجیت پانل	لاجیت پانل	ضرب از لحاظ آماری تفاوت چندانی با صفر ندارد
فرضیه چهارم: توانایی مدیریت بر رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت اثر معنی‌داری دارد.	توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی	اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت	اثبات شد	۹۵ درصد	لاجیت پانل	۰/۶۶

۵- بحث و نتیجه‌گیری

فلسفه اصلی کوزو در تدوین مجموعه مدیریت ریسک سازمانی بر این مطلب استوار است که ارزش ناشی از فعالیت‌های شرکت زمانی حداکثر می‌شود، که مدیریت مجموعه‌ای از استراتژی‌ها را برای ایجاد توازن مطلوب بین بازده و ریسک‌های مرتبط بکار برده و به‌منظور دستیابی به اهداف، منابع سازمان را به‌طور مؤثر و کارآمد بکار گیرد (پاسچ، ۲۰۲۰). با توجه به این‌که شرکت‌ها به‌طور مداوم با ریسک‌های جدیدی که اهداف آن‌ها را تهدید می‌کند، مواجه می‌شوند توسعه علمی مدیریت ریسک شامل؛ فرآیندها، تکنیک‌ها و ابزارهای نوین بسیار حیاتی شده است. علاوه بر این قانون‌گذاران و سایر سازمان‌های ذی‌ربط به توصیف بهتری از فرآیندهای مدیریت ریسک سازمان، از جمله نظارت هیئت‌مدیره نیاز دارند.

ممکن است مواقعی وجود داشته باشد که سازمان نیاز به استراتژی مدیریت ریسک داشته باشد تا در یک محیط تجاری متغیر پیروی از مدیریت ریسک برای سازمان مفید واقع گردد (لیانگ، وانگ، ژو و لئو، ۲۰۲۰). در هنگام ناپایداری شرایط محیطی مانند زمان شیوع بیماری

همه‌گیر COVID-۱۹ و یا هنگام عدم اطمینان به نظارت مؤثر در انتخابات و ایجاد وقایع مهم بحث‌برانگیز ناشی از آن، ممکن است شرکت اقدام به تغییر سطح پذیرش ریسک نماید (انج و همکاران، ۲۰۲۰). تغییر سطحی از ریسک در شرکت به‌منظور استفاده از فرصت‌های رشد، متناسب با تحولات شرایط بازار صورت می‌گیرد (لیانگ و همکاران، ۲۰۲۰). خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها به شرح زیر است:

فرضیه اول:

در این فرضیه به بررسی رابطه معناداری بین توانایی مدیریت و مدیریت ریسک سازمانی پرداختیم. در پژوهش‌های که در این راستا بودند تأثیر توانایی مدیریت بر مدیریت ریسک سازمانی مثبت و معنادار بود. بر اساس پژوهش رضایی و همکاران در سال ۱۳۹۹ توانایی مدیریت بر اجزاء مدیریت ریسک سازمانی (ریسک استراتژیک، عملیاتی، گزارشگری مالی و قوانین و مقررات) به‌تنهایی تأثیرگذار نبوده و تنها بر مدیریت ریسک عملیاتی تأثیر مثبت و معنادار داشته است. بر این اساس می‌توان ادعا کرد که هرچه میزان توانایی مدیریت در شرکت‌ها بالاتر باشد، توانایی مدیریت ریسک سازمانی شرکت افزایش می‌یابد و مدیران شرکت‌ها توانایی شناسایی تهدیدات پیش رو شرکت و تبدیل آن‌ها را به فرصت‌های در راستای اهداف کلی شرکت فراهم می‌آورند. این نتایج مطابق انتظارات (رضایی، فیروز علیزاده و نورمحمدی، ۱۳۹۹؛ کاظمی و نمک‌آورانی، ۱۳۹۷؛ گوردون و همکاران، ۲۰۰۹؛ فروغی و همکاران، ۱۳۹۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۵) می‌باشد.

فرضیه دوم:

در این فرضیه به بررسی رابطه معناداری بین توانایی مدیریت و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت پرداختیم. در پژوهش‌های که در این راستا بودند احتمال انتشار گزارش حسابرسی حاوی بند ابهام نسبت به تداوم فعالیت شرکت به‌موازات افزایش توانایی مدیریت شرکت کاهش می‌یابد. پس از آزمون فرضیه ما نیز به این نتیجه رسیدیم که ارتباط معکوس معناداری بین توانایی مدیریت و اظهارنظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت وجود دارد. این نتایج مطابق انتظارات (کریشان و وانگ، ۲۰۱۵؛ بهارمقدم، صالحی و اعظمی، ۱۳۹۶؛ قاسمی نژاد و گرکز، ۱۳۹۳؛ علیمردادی و عبدی، ۱۳۹۹؛ کیم، ۲۰۱۶؛ حیدری و دهکردی، ۱۳۹۴؛ اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۴؛ کپلان و همکاران، ۲۰۱۲) می‌باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند برای سرمایه‌گذاران نهادی و هیئت‌مدیره مفید باشد. از آنجا که بر اساس نتایج پژوهش (کیم، ۲۰۱۶؛ حیدری و دهکردی، ۱۳۹۴) توانایی مدیران بر کاهش بندهای تداوم فعالیت تأثیر معناداری داشته است پیشنهاد می‌شود از مدیران توانمند در سازمان‌ها بهره گرفته شود. همچنین بر اساس پژوهش ابراهیم‌خانی و بشکوه در سال ۱۳۹۹ می‌توان ادعا کرد که بین توانایی مدیران و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی معنادار برقرار است به عبارت بهتر شرکت‌هایی که از مدیران توانمندتری برخوردارند، نسبت به سایر شرکت‌ها حق‌الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند.

فرضیه سوم:

در این فرضیه به بررسی رابطه معناداری بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرس

در خصوص تداوم فعالیت پرداختیم. در پژوهش‌های که در این راستا بودند تأثیر مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت معکوس و معنادار بود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه حاکی از این است که بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت رابطه معنی‌دار ضعیفی وجود دارد. نتایج نشان می‌دهند که رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت در سطح ۹۵٪ رد، اما در سطح ۹۰٪ اثبات شده است. به عبارتی هرچه شرکت فرآیندهای مدیریت ریسک سازمانی را بهتر بهبود داده است در گزارش حسابرسان بندی در خصوص ریسک تداوم فعالیت با احتمال ۹۰٪ وجود ندارد. مطابق با پژوهش اکبری و حاجیه‌ها در سال (۱۳۹۵) که به بررسی رابطه ریسک ورشکستگی مالی و اظهارنظر حسابرسان در مورد ابهام در تداوم فعالیت پرداختند، نتایج بررسی آن‌ها نشان داد که بین ریسک ورشکستگی مالی و اظهارنظر حسابرسان در مورد ابهام در تداوم فعالیت ارتباط مستقیم و معنادار وجود دارد.

فرضیه چهارم:

در این فرضیه به بررسی رابطه تأثیر توانایی مدیریت بر رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت پرداختیم. مطابق با نتایج پژوهش هرچه شرکت دارای مدیریت ریسک سازمانی کاراتری است، حسابرسان اظهارنظر بهتری در خصوص ریسک تداوم فعالیت دارد. به عبارتی هرچه شرکت فرآیندهای مدیریت ریسک سازمانی را بهتر بهبود داده است در گزارش حسابرسان بندی در خصوص ریسک تداوم فعالیت وجود ندارد. علاوه بر این یعنی هرچه توانایی مدیریت بالاتر بوده است، رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابرسان تقویت شده است. در واقع توانایی مدیریت منجر به ایجاد مدیریت ریسک سازمانی بهتر شده و حسابرسان بندی در خصوص چالش تداوم فعالیت شرکت بیان ننموده است. این نتایج مطابق انتظارات (رضایی، و همکاران، ۱۳۹۹؛ کاظمی و نمک‌آورانی، ۱۳۹۷؛ گوردون و همکاران، ۲۰۰۹؛ فروغی و همکاران، ۱۳۹۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۵) و همچنین (کریشنان و وانگ، ۲۰۱۵؛ بهارمقدم، صالحی و اعظمی، ۱۳۹۶؛ کیم، ۲۰۱۶؛ حیدری و دهکردی، ۱۳۹۴؛ اسوانبرگ و اومان، ۲۰۱۴؛ کیلان و ویلیامز، ۲۰۱۳) می‌باشد.

همچنین به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود که در حوزه مدیریت ریسک سازمانی به بررسی موارد زیر بپردازند:

۱. بررسی عوامل مؤثر بر شکل‌گیری و اثربخشی کمیته ریسک از طریق پژوهش کیفی
 ۲. بررسی وضعیت به‌کارگیری و چالش‌های مدیریت ریسک سازمانی در صنایع غیر تولیدی اعم از بانکی، بیمه و سرمایه‌گذاری
 ۳. شناسایی ریسک‌های عمده شرکت‌های تولیدی به تفکیک صنایع از طریق پژوهش کیفی و روش‌های ارزیابی و برخورد مناسب با ریسک‌ها
 ۴. بررسی چالش‌های شناسایی ریسک‌های عمده شرکت‌های تولیدی
- به‌منظور دستیابی به پیش‌بینی‌های بهتر تفکیک شرکت‌ها بر اساس نوع صنعت و استفاده از

دوره‌های بررسی کوتاه‌تر مانند شش ماهه می‌تواند مفید باشد.

منابع

- استادی، بختیار، خزایی، سجاد و علی حسین زاده کاشان (۱۳۹۶). «ارزیابی ریسک عملیاتی با استفاده از روش استنتاج بیزی و با در نظر گرفتن ترکیب منابع داده‌ای و فرض وابستگی بین نظرات کارشناسان و داده‌های زبان داخلی». مجله راهبرد مدیریت مالی، ش ۲۰، صص ۵۳-۷۲
- اکبری، سپیده. حاجی‌ها، زهره (۱۳۹۵). رابطه حق الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس در مورد ابهام در تداوم فعالیت در شرکت‌هایی با ریسک ورشکستگی مالی. ششمین کنفرانس ملی و چهارمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران، شرکت خدمات برتر.
- انصافی بریوانلو، زینب (۱۳۹۴). بررسی رابطه‌ی توانایی مدیریت با حق الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر مشروط حسابرس. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد.
- بهارمقدم، مهدی؛ صالحی، تابنده، اعظمی، زینب (۱۳۹۶). رابطه بین توانایی مدیریت، حق الزحمه حسابرسی و تداوم فعالیت در شرکت‌های پذیرفته شه در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال نهم، شماره دوم، صص ۲۳-۴۴.
- برخوردار، کتایون؛ ناظمی، امین؛ نمازی، نوید رضا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۸-۳۵.
- بهمن دوست، بهزاد؛ گنجی پور، رضا؛ زارعی، حمید؛ جعفری جم، حسین؛ ممتازیان، علیرضا. (۱۴۰۰). «بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک موسسه‌ی حسابرسی». فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. سال ۲، شماره ۵، ۷۰-۹۸.
- بزرگ اصل، موسی؛ صالح‌زاده، بیستون. (۲۰۱۴). «توانایی مدیریت و کیفیت اقلام تعهدی». مجله دانش حسابداری، ۵(۱۷)، ۱۱۹-۱۳۹.
- بنی مهد، بهمن؛ یعقوب نژاد، احمد؛ وحیدی کیا، الهام. (۱۳۹۴). توان رقابتی محصول و هزینه حقوق صاحبان سهام. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۰۷-۱۱۸.
- حنیفه، مسعود، محمودی، شهناز. (۱۳۸۸). ریسک حسابرسی و اجزای تشکیل‌دهنده آن. مجله حسابرس، زمستان ۱۳۸۸، شماره ۴۷، ۵۹-۵۴.
- خواجه‌ی، شکراله؛ قدیریان آرانی، محمدحسین. (۱۳۹۶). «نقش توانایی مدیریت در پیش‌بینی بحران مالی». پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹(۴)، ۸۳-۱۰۲.
- دهمرد قلعهنو، محسن؛ صفری سرچاه، فاطمه؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۹). «تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی». فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۱(۱): ۷-۳۰.

رحمانی، علی؛ جعفری نسب، ندا. (۱۳۹۷). تداوم فعالیت در مدل جدید گزارش حسابرس. مجله حسابداری، شماره ۳۱۱.

رضایی، فرزین؛ فیروز علیزاده، اکرم؛ نورمحمدی، الهام. (۱۳۹۹). رابطه توانایی مدیریت با اجزاء مدیریت ریسک یکپارچه. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱۲(۴۸)، ۲۳-۴۲.
فرج زاده دهکردی، حسن، حیدری، ناهید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق الزحمه و اظهارنظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۳)، ۲۲۱-۲۳۹.
قادری، کاوه، قادری، صلاح‌الدین، قادری، سامان. (۱۳۹۷). تأثیر عامل رفتاری اطمینان بیش از حد مدیران بر اثربخشی مدیریت ریسک. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۷)، ۲۴۳-۲۷۲.

نمازی، محمد؛ محمود جواد غفاری. (۱۳۹۴). بررسی اهمیت و نقش اطلاعات توانایی مدیران و نسبت‌های مالی به‌عنوان معیاری در انتخاب سبد بهینه سهام در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (با استفاده از تحلیل پوششی داده‌ها)، حسابداری مالی، سال هفتم، شماره ۲۶، صص ۱-۲۹.

مرادی، محمد، اصولیان، محمد، نوروزی، محمد. ۱۳۹۳. اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۳، پاییز ۱۳۹۳، صص ۳۱۸-۳۲۸.

یاری، فاطمه؛ مهرآذین، علیرضا؛ یاریفرد، رضا؛ مسیح آبادی، ابوالقاسم. (۱۴۰۰). اشتباهات ریسک ریسک تداوم فعالیت، توانایی و پاسخگویی مدیریت. حسابداری و منافع اجتماعی، ۱۱(۲)، ۱-۲۰.

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

Andreou, P., Ehrlich, D., Louca, C. (2013). Managerial ability and firm performance: Evidence from the global financial crisis. Working Paper, Available at <http://www.mfsociety.org>.

Barkhordar, Cataion; Nazemi, Amin; Namazi, Navid Reza. (1400). Investigating the effective factors on the effectiveness of internal audit and evaluating the role of internal audit in risk management and internal controls of Keshavarzi Bank. Journal of Professional Auditing Research, 1 (2), 8-35. (In Persian)

Bahmandoošt, Behzad; Ganjipour, Reza; Zarei, Hamid; Jafari Jam, Hussein; Mamtarian, Alireza (1400). «Investigating the moderating effect of client importance on the relationship between changing the audit opinion and the rotation of the audit firm partner». Quarterly Journal of Professional Auditing Research. Year 2, No. 5, 70-98. (In Persian)

BaniMahd, Bahman; Yaqub Nejad, Ahmad; Vahidi Kia, Elham. (1394). Product competitiveness and cost of equity. Financial Accounting and Auditing Research, 7 (26), 107-118. (In Persian)

Bozorg asl, Moses; Salehzadeh, Bišton. (2014). «Ability to manage and quality of accruals». Journal of Mougholding Knowledge, 5 (17), 119-139. (In Persian)

Bahar Moghaddam, Mehdi; Salehi, Tabandeh, Azami, Zeinab (1396). Relationship between

management ability, auditing fee and continuity of activities in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Financial Accounting Research, Year 9, Issue 2, pp. 23-44. (In Persian)

Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Auditor reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32 (Suppl.1), 353-384.

COSO. (2017). Enterprise risk management integrating with strategy and performance. <www.erm.coso.org> accessed 02.05.2018. (pp. 1-10): Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission.

Chen, Y., Podolski, E. J., & Veeraghavan, M. (2015). Does managerial ability facilitate corporate innovative success? Journal of empirical finance, 34, 313-326.

Dehmardeh Ghaleh No, M., Yazdifar, H., & Zarei, H. (1399). «The Impact of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk», Auditing Research Quarterly. 1(1), 7-30 (In Persian).

Demerjian P., Lev B, McVay S. (2012). Quantifying managerial ability: A new measure and validity tests. Management Science, Vol 58(7), pp: 1229-1248

Demerjian P., Lev B, Lewis MF, McVay SE. (2013). Managerial ability and earnings quality. Accounting Review, Vol 88(2), pp: 463-498.

Fama, E. and French, K., (1993). Common risk factor in the returns on stocks and bonds, Journal of Finance, 33, pp. 3-56.

Farajzadeh Dehkordi, Hassan, Heidari, Nahid. (1396). Investigating the relationship between management ability and remuneration and auditing comments on the continuation of the activity. Empirical Accounting Research, 6 (3), 221-239. (In Persian)

Faertes, D. (2015). Reliability of supply chains and business continuity management. Procedia Computer Science, 55, 1400-1409.

Ghaderi, Kaveh, Ghaderi, Salahuddin, Ghaderi, Saman. (1397). The effect of behavioral factor on managers' overconfidence on the effectiveness of risk management. Financial Accounting and Auditing Research, 10 (37), 243-272. (In Persian)

Gordon Lawrence A. Martin P. Loeb A, Chih-Yang Tseng.(2009).Enterprise risk management and firm performance: a contingency perspective. Account. Public policy, 123-159.

Hanifa, Massoud, Mahmoudi, Shahnaz. (1388). Audit risk and its components. Auditor Magazine, Winter 2009, No. 47, 59-54. (In Persian)

Hoyland, A., & Rausand, M. (2009). System reliability theory: models and statistical methods (Vol. 420). John Wiley & Sons.

Insafi Barivanlu, Zeinab (1394). Investigate the relationship between management ability and the auditor's fee and the auditor's conditional comment. Master Thesis, Faculty of Economics, Ferdowsi University of Mashhad. (In Persian)

Johnson, V.E. Khurana, I.K. Reynolds, J.K..2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. Contemporary Accounting Research, 423-449.

Krishnan, G., & Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. Auditing: A Journal of Practice & Theory, August, Vol. 34, No. 3, pp. 139-160.

Khajavi, thanksgiving; Ghadirian Arani, Mohammad Hussein (1396). «The role of management ability in predicting financial crisis». Financial Accounting Research, 9 (4), 83-102. (In Persian)

Kaplan, S. N., Klebanov, M. M., & Sorensen, M. (2012). Which CEO characteristics and abilities matter? The Journal of Finance, 67(3), 973-1007.

- Moradi, Mohammad, Osulian, Mohammad, Nowruzi, Mohammad. 2014. Auditor and profit management comments with emphasis on ambiguity in the continuation of activities. *Accounting and Auditing Reviews*, Volume 21, Number 3, Fall 2014, pp. 318-328. (In Persian)
- Mansol, N. H., Alwi, N. H. M., & Ismail, W. (2016). Managing organizational culture requirement for Business Continuity Management (BCM) implementation using Goal-Question-Metric (GQM) approach. *Jurnal Teknologi*, 78(12-3), 13-22.
- Namazi, Mohammad; Mahmoud Javad Ghaffari (1394). Investigating the importance and role of information on the ability of managers and financial ratios as a criterion in selecting the optimal portfolio of shares in companies listed on the Tehran Stock Exchange (using data envelopment analysis), *Financial Accounting*, Year 7, No. 26, pp. 1- 29. (In Persian)
- Oštadi, Bakhtiar, Khazaei, Sajjad and Ali Hosseinzadeh Kashan (1396). «Operational risk assessment using Bayesian inference method and considering the combination of data sources and the assumption of dependence between expert opinions and internal loss data.» *Journal of Financial Management Strategy*, Vol. 20, pp. 53-72. (In Persian)
- O'Keefe, T.B. King R.D. Gaver, K.M.(1994). Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAs reporting standards. *Auditing*, 22-63.
- Posch, A. (2020). Integrating risk into control system design: The complementarity between risk-focused results controls and risk-focused information sharing. *Accounting, organizations and society*, 86, 101-126.
- Parise, G., et al. (2016). «Switching procedures and business continuity management: the flock logic of multiple source systems.» *IEEE Transactions on Industry Applications*, 52(1), 60-66.
- Rezaei, Farzin; Firooz Alizadeh, Akram; Noor Mohammadi, Elham. (1399). Relationship between management ability and integrated risk management components. *Financial Accounting and Auditing Research* 12 (48), 23-42. (In Persian)
- Rahmani, Ali; Jafari Nasab, Neda. (1397). Continuation of activity in the new model Auditor report. *Journal of Accountant*, No. 311.
- Rahman, M. T., Nielsen, R., Khan, M. A., & Ankamah-Yeboah, I. (2020). Impact of management practices and managerial ability on the financial performance of aquaculture farms in Bangladesh. *Aquaculture Economics & Management*, 24(1), 79-101.
- Rokhideh, M.R; Ebrahimi, A; khamshaya, A. (2018). Interpretive structural modeling of effective factors in managing business continuity in small and medium enterprises. *Business Reviews*, 17 (97), 114-130. (In persian)
- Simunic, D. A. (1980). «The pricing of audit services: theory and evidence». *Journal of Accounting Research* 18:161-190.
- Stolen, K., den Braber, F., Dimitrakos, T., Fredriksen, R., Gran, B. A., Houmb, S. H., ... & Aagedal, J. O. (2002). Model-based risk assessment—the CORAS approach. In *iTrust Workshop*.
- Schätter, Frank, et al. (2019), «A decision support methodology for a disaster-caused business continuity management.» *Decision Support Systems*, 118, 10-20.
- Sjöberg L, Drott-Sjöberg BM (1991) Knowledge and risk perception among nuclear power plant employees. *Risk Anal* 11,607-618.
- Wang Y, Zhou W, Chang K-C (2013) Effect of decision makers' education level on their corporate risk taking. *Soc Behav Personal Int J*, 41, 1225-1229
- Yutao, L., and L. Yan. (2017). The Contextual Nature of the Association Between Managerial Ability and Audit Fees. *Review of Accounting and Finance*, Vol. 16, No. 1, Pp.2-20.
- Yari, Fatemeh; Mehrazeeen, Alireza; Yarifard, Reza; Masihabadi, Abolghasem (1400). Risk

appetite, risk of continuing activity, ability and accountability of management. Accounting and Social Benefits, 11 (2), 1-20.

پی‌نویس:

- | | |
|-------------------------------------|-----------------------------|
| 1. Auditor's Opinion (AO) | 5. The Modified Jones model |
| 2. Managerial Ability (MA) | 6. Auditor's Opinion |
| 3. Enterprise Risk Management (ERM) | 7. Tax Avoidance |
| 4. Data Envelopment Analysis (DEA) | |



COPYRIGHTS

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

Control environment and auditing Public Sector

Aref Forughi¹, alireza rahimi², fatemeh shabadini³

Received: 2022/07/02

Approved: 2022/07/21

Research Paper

Abstract

Effective internal control reduces the risk of asset loss and helps ensure that plan information is complete and accurate, financial statements are reliable and the plan's operations are conducted in accordance with the provisions of applicable laws and regulations. The purpose of this research is to review and rank factors influencing control environment in internal control systems in public sector in Kerman province. This is an analytical descriptive study including 180 participants from public executive organizations. Research data was collected using a questionnaire. To test and analyse the hypotheses Pearson correlation, linear regression and Friedman ranking test were used in SPSS software. Findings indicate that the integrity and ethical values, commitment to competences, conducive leadership, organizational structure, delegation of authority and responsibility, human resources policy and practice, and the effective role of government internal supervision apparatus, are the factors influencing the control environment in internal control systems in public sector. Moreover integrity and observance of ethical values is the most influencing factor in control environment, requiring specific attention to improve the control environment.

Key Words: Internal control system, Auditing Public sector, Control environment.



10.22034/JPAR.2022.557019.1096

1. Ph.D.Student of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran .(corresponding author)
forughiaref@aem.uk.ac.ir

2. Assistant Professor of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran.

a.rahimi@uk.ac.ir

3. MSc.of Accounting, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran.

sh1024@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

محیط کنترلی و حسابرسی بخش عمومی

عارف فروغی^۱، علیرضا رحیمی^۲، فاطمه شهاب‌الدینی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۱۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۴/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

اثربخشی کنترل‌های داخلی ریسک از دست رفتن دارایی‌ها را کاهش می‌دهد، اطمینان نسبت به اطلاعات ارایه شده را بالا برده و از تطابق عملیات با الزامات از پیش تعیین شده اطمینان حاصل می‌کند. هدف این مقاله بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی، به‌عنوان یکی از مهم‌ترین اجزای سیستم‌های کنترل داخلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشد. این مقاله از نوع توصیفی تحلیلی بوده و شامل ۱۸۰ نفر از مدیران دستگاه‌های اجرایی استان کرمان در سال ۱۴۰۰ می‌باشد. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسشنامه گردآوری و از روش‌های آماری توصیفی و استنباطی از قبیل آزمون همبستگی پیرسون، آزمون رگرسیون خطی ساده و آزمون رتبه‌بندی فریدمن^۱ جهت تحلیل استفاده شده است. یافته‌ها حاکی از آن است که عوامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت، از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی می‌باشند. به عبارتی توجه و تقویت عوامل مؤثر بر محیط کنترلی به‌منظور حصول اطمینان از ارائه منصفانه و قابل قبول صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، تحقق اهداف از پیش تعیین شده و حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و دارایی‌ها، تقویت سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی و افزایش اطمینان بخشی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت. همچنین بر اساس اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در بخش عمومی درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی دارای بیشترین اهمیت است که در جهت تقویت محیط کنترلی باید به آن توجه ویژه کرد.

واژه‌های کلیدی: محیط کنترلی، سیستم کنترل داخلی، حسابرسی بخش عمومی.

doi 10.22034/JPAR.2022.557019.1096

forughiaref@aem.uk.ac.ir

a.rahimi@uk.ac.ir

sh1024@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران.

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران.

مقدمه

در هر سازمانی به‌منظور کسب اطمینان معقول نسبت به حرکت در جهت اهداف نیازمند سیستم‌های کنترل داخلی هستیم. این امر به‌ویژه در سازمان‌های بخش عمومی که با منافع عموم جامعه سروکار دارند از اهمیت بالایی برخوردار است. در غیاب سیستم کنترل داخلی اثربخش تحقق اهداف و کمینه کردن رویدادهای غیرمنتظره بسیار مشکل خواهد بود. همچنین کنترل‌های داخلی مناسب باعث کارایی، کاهش ریسک و افزایش اعتمادپذیری صورت‌های مالی و اطمینان نسبت به رعایت قوانین و مقررات خواهد شد. بنابراین، شناسایی عوامل مؤثر بر سیستم‌های کنترل داخلی حائز اهمیتی ویژه است. کنترل داخلی، یک رویداد نیست، بلکه مجموعه‌ای از عملیات و فعالیت‌ها بر پایه ستانده است. در سامانه‌هایی که جهت رسیدن به اهداف نیاز به هماهنگی و همسویی فعالیت‌ها وجود دارد کنترل اجتناب‌ناپذیر است (چارچوب یکپارچه کنترل داخلی^۱، ۱۹۹۲). با این مفهوم، کنترل داخلی کنترل مدیریت است تا به مدیران در انجام وظایف و دستیابی به اهداف کمک کند. لذا عامل کلیدی جهت دستیابی به هدف و کاهش مشکلات، اجرای مناسب کنترل داخلی است (کرباسی‌یزدی، ۱۳۸۴). کنترل‌های داخلی بخش مهمی از اداره یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های قابل اجرا برای رسیدن و دستیابی به وظایف، اهداف و مقاصد و به‌عبارت‌دیگر پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد می‌باشد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۰).

مسئولیت پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه در بخش عمومی بر عهده مدیران است. مدیران با استقرار کنترل‌های داخلی و به‌کارگیری مستمر سیستم‌های مناسب حسابداری این مسئولیت را ایفا می‌کنند (لین^۲ و همکاران، ۲۰۱۱). کنترل داخلی فرایندی جامع و فراگیر است که به‌وسیله مدیریت و کارکنان سازمان جریان پیدا می‌کند و برای شناسایی خطرات احتمالی برنامه‌ریزی می‌شود و اطمینانی معقول ایجاد می‌کند که در اجرای مأموریت‌های سازمان، اهداف عمومی عملیات محقق خواهد شد و مسئولیت پاسخگویی و حسابداری ایفا گردیده و حفاظت از منابع در مقابل آسیب و سوءاستفاده‌های احتمالی انجام می‌گیرد (صابری، ۱۳۸۸).

اثربخشی کنترل داخلی در سازمان به‌وسیله محیط کنترلی تعیین می‌شود (ایبنو^۳، ۲۰۰۹). در حالی که محیط کنترلی در سازمان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت می‌باشد (یودی^۴، ۲۰۱۰). لذا لازم است در جهت تقویت و افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی در بخش عمومی به این عوامل توجه شود.

از این‌رو، هدف این پژوهش بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی در دستگاه‌های اجرایی استان کرمان می‌باشد. بدین منظور از هفت عامل که توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابداری و اطمینان‌بخشی ۲۷ (۲۰۰۹) در استاندارد بین‌المللی حسابداری شماره ۳۱۵ و چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (COSO، ۲۰۱۳) مؤثر تشخیص داده شده است استفاده می‌شود. این موارد عبارتند از: ۱. درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، ۲. صلاحیت حرفه‌ای، ۳. مدیریت، ۴. ساختار سازمان، ۵. تفویض اختیار و

مسئولیت، ۶. سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و ۷. نظارت. در ادامه، پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی پژوهش و یافته‌های پژوهش بیان می‌شود و در نهایت بر طبق یافته‌های پژوهش، نتیجه‌گیری و پیشنهادها مطرح می‌شود.

مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

محیط کنترلی

محیط کنترلی مجموعه‌ای از استانداردها، فرآیندها و ساختارهایی است که پایه و اساس تداوم سیستم کنترل داخلی در سازمان را تشکیل می‌دهد. بر طبق چارچوب کوزو پایه و اساس سیستم کنترل داخلی کارا، محیط کنترلی قوی است که این محیط در چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (COSO, ۲۰۱۳) شامل ۵ اصل می‌باشد که عبارتند از؛ اثبات تعهد به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی، اعمال مسئولیت نظارت عالی، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، صلاحیت حرفه‌ای و وادار کردن به حساب‌دهی است که از جمله عوامل مؤثر بر محیط کنترلی می‌باشند (مک نالی، ۲۰۱۳). محیط کنترلی مناسب باعث هماهنگی در سازمان می‌شود به گونه‌ای که افراد مختلف در سازمان بر اهمیت آن واقف می‌شوند. جوهره اصلی کنترل داخلی اثربخش ویژگی‌های اخلاقی حاکم بر افراد در سازمان (کنترل‌های نرم)^۷ است که توسط مدیریت تعیین می‌شوند. مدیریت ارشد نقش مهمی در ایجاد کنترل‌های مؤثر ایفا می‌کند. به گونه‌ای که اگر مدیریت ارشد بر این باور باشد که کنترل داخلی در سازمان از اهمیت بالایی برخوردار است، سایر کارکنان در سازمان نیز اهمیت آن را درک خواهند کرد. با این حال مسئولیت نظارت بر کنترل‌ها نه تنها بر عهده مدیریت ارشد، بلکه بر عهده همه کارکنان در سازمان است. در واقع کنترل وظیفه همه کارکنان است و هر فردی که در سازمان مسئولیت دارد باید با کنترل داخلی در سازمان هماهنگ شود (ریزالدی، ۲۰۱۵).

با توجه به مطالعات پیشین، ایجاد محیط کنترلی مناسب برای اثربخشی عملیات سازمان ضروری است (بادارا و سعیدین، ۲۰۱۳). در همین راستا تئوفانیس^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۱) در تحقیقات خود دریافتند که محیط کنترلی مهم‌ترین بخش مدیریت سازمان است چرا که منعکس‌کننده سیاست‌ها و نگرش‌های مدیریت است. علاوه بر این آمادو و نیانگوا^{۱۱} (۲۰۰۹) اظهار داشتند که محیط کنترلی منجر به کاهش فعالیت‌های متقلبانه در سازمان می‌شود. تئودور^{۱۲} (۲۰۰۶) سازمان‌های بخش عمومی کشور رومانی را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که مدیریت مسئول ایجاد محیط کنترلی مؤثر از طریق وضع مقررات اخلاق محور، حذف عوامل زمینه‌ساز رفتار نامناسب، کسب اطمینان از کارکنان و توسعه سطح صلاحیت برای انجام وظایف کارکنان و همچنین مشخص کردن حوزه‌های کلیدی مسئولیت هر یک از کارکنان می‌باشد. علاوه بر این راموس^{۱۳} (۲۰۰۴) نیز سیستم‌های کنترل داخلی را در ایالات متحده آمریکا در ارتباط با قانون ساربنز-آکسلی^{۱۴} مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که محیط کنترلی یک فعالیت ساختاری فراگیر است که بسیاری از فرآیندهای کسب‌وکار را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مؤثرترین عوامل بر آن مدیریت و ارزش‌های اخلاقی در سازمان، نوع عملیات سازمان و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان می‌باشد. توماس

و مترجمین^{۱۵} (۲۰۱۳) در مطالعه‌ای به این نتیجه رسیدند که نبود محیط کنترلی باعث ایجاد فرصت‌هایی برای رفتار متقلبانه در سازمان می‌شود. در همین حال ریتنبرگ و سچویگر^{۱۶} (۲۰۰۵) ابراز داشتند که محیط کنترلی شامل کارکنان و مدیریت می‌شود که روح حاکم بر سازمان را از طریق خطمشی، رفتار و حاکمیت مؤثر تعیین می‌کند. کوهن^{۱۷} و همکاران (۲۰۰۰) در پژوهشی بر اهمیت حفاظت از محیط کنترلی در جهت اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان تأکید کردند. محیط کنترلی قلب کنترل داخلی اثربخش است. محیط کنترلی جو یک سازمان را بیان و هوشیاری کنترلی کارکنان آن سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این عنصر بنیادی برای تمام عناصر دیگر کنترل داخلی بوده و نظم و ساختار سازمان را فراهم می‌سازد. باوجود اهمیت بالای شناسایی شده (هسکینز^{۱۸}، ۱۹۸۷ و باسو^{۱۹} و همکاران، ۱۹۹۷) تأکید زیادی بر محیط کنترلی در چارچوب کوزو شده است. محیط کنترلی تأثیر نافذی بر ارزیابی ریسک، تدوین اهداف، فعالیت‌های کنترلی، سامانه‌های اطلاعاتی و ارتباطی و فعالیت‌های پیشگیری دارد (کوزو، ۱۹۹۴). اجرای محیط کنترلی اثربخش بر مدیریت و ایجاد راهبری اثر می‌گذارد. همان‌طور که در ادبیات حرفه‌ای آمده است، روش‌های مدیریت نوین تغییر در فلسفه‌ی کنترل را به سمت اتکال بیشتر بر کنترل‌های غیر رسمی سوق می‌دهد که این امر انگیزه و رفتار کارکنان را متأثر می‌سازد. هوکز^{۲۰} و همکاران (۱۹۹۴) محیط کنترلی را تا اندازه‌ای به صورت عملیاتی‌سازی فرهنگ سازمانی تعریف می‌کنند. ازامل^{۲۱} و همکاران (۱۹۹۷) کنترل درونی مربوط به موضوعات سازمانی را از طریق کاهش اثرگذاری کنترل سلسله مراتبی سرزده به شکل خود نظم یافتند. بنابراین ایجاد اختیار و مسئولیت در دست تعداد اندکی از کارکنان می‌تواند با کنترل از طریق تأکید بیشتر بر محیط کنترلی مطابقت داده شود. کوهن (۲۰۰۲) بر اهمیت محیط کنترلی با یافته‌های نظرسنجی از حساب‌رسان تصریح می‌کند که جو بالای سازمان و مفهوم آن برای رفتار کارکنان مهم‌ترین جزء کنترل اثربخش است. محیط کنترلی با مدیریت آغاز می‌شود که جو سازمانی را از طریق خطمشی‌ها، رفتارها و راهبری اثربخش تنظیم می‌کند (ریتنبرگ و همکاران، ۲۰۰۵). اگر جو سازمانی که توسط مدیریت ایجاد می‌شود ناپایدار باشد، احتمال وقوع گزارشگری مالی متقلبانه بیشتر است. کوزو بر اهمیت درستکاری مدیریت تأکید می‌کند. اثربخشی کنترل‌های داخلی نمی‌تواند به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی افرادی که کنترل‌ها را ایجاد، اجرا، و پایش می‌کنند منجر شود. درستکاری و ارزش‌های اخلاقی عناصر ضروری محیط کنترلی هستند که بر طراحی، اجرا و پیشگیری سایر عناصر کنترل داخلی اثر می‌گذارند (کوزو، ۱۹۹۴). در نگاره (۱) شرح کلی از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی آورده شده است.

نگاره (۱) - عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی

ردیف	عوامل مؤثر	تعریف
۱	درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	اثربخشی کنترل داخلی نمی‌تواند فراتر از صداقت و ارزش‌های اخلاقی افرادی باشد که آن را ایجاد، اداره و نظارت می‌کند. صداقت و ارزش‌های اخلاقی محصول رعایت معیارهای اخلاقی و رفتاری کارکنان، نحوه ارتباط آن‌ها و چگونگی تقویت این معیارها در عمل است. اجرای درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، شامل نمونه‌ای از اقدامات مدیریت برای از بین بردن یا کاهش انگیزه‌ها و وسوسه‌هایی است که ممکن است کارکنان را به سمت انجام اقدامات نامشخص، غیرقانونی یا غیراخلاقی سوق دهد. درحالی‌که ارتباط با نهادهای سیاسی و اظهارات سیاسی ممکن است بر رعایت معیارهای اخلاقی و رفتاری کارکنان تأثیرگذار باشد.
۲	صلاحیت حرفه‌ای	شایستگی علمی و مهارت‌های (دانش و تخصص) لازم را برای انجام وظایف شغلی خود را داشته باشند.
۳	مدیریت	فلسفه و نوع عملکرد مدیریت طیف وسیعی از خصوصیات را در بر می‌گیرد. به‌عنوان مثال، نگرش و اقدامات مدیریتی در قبال گزارشگری مالی ممکن است از طریق انتخاب سیاست‌های محافظه‌کارانه یا تهاجمی از اصول حسابداری موجود یا وجدان کاری و محافظه‌کاری که ارزیابی حسابداری به‌وسیله آن‌ها صورت می‌پذیرد، تجلی یابد.
۴	ساختار سازمان	سازماندهی یک ساختار سازمانی مناسب شامل در نظر گرفتن زمینه‌های مهم اقتدار سازمان، مسئولیت و مسیر مناسب گزارشگری است. تناسب ساختار سازمانی یک نهاد، تا حدودی به‌اندازه و ماهیت فعالیت‌های آن بستگی دارد.
۵	تفویض اختیار و مسئولیت	تفویض اختیار و مسئولیت ممکن است شامل سیاست‌هایی در ارتباط با فعالیت‌های تجاری مناسب، دانش و تجربه کارکنان و منابع فراهم شده برای انجام وظایف باشد. علاوه بر این، ممکن است شامل سیاست‌ها و ارتباطاتی جهت دستیابی به اطمینان از اینکه کلیه کارکنان اهداف واحد سازمان را درک می‌کنند و فهم اینکه که چگونه اقدامات فردی آن‌ها با هم مرتبط بوده و به آن‌ها در رسیدن به این اهداف کمک می‌کند. همچنین فهم اینکه چگونه و برای چه چیزی پاسخگو خواهند بود.
۶	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی غالباً موضوعات مهمی را در رابطه با فهم کنترل داخلی نشان می‌دهد. به‌عنوان مثال، معیارهای استخدام افراد واجد شرایط - با تأکید بر سوابق تحصیلی، تجربه کار قبلی، رزومه گذشته و شواهد صحیح و رفتارهای اخلاقی مناسب - نشانگر تعهد یک نهاد نسبت به افراد شایسته و قابل اعتماد است. خط‌مشی‌های آموزشی که وظایف و مسئولیت‌های آینده را با یکدیگر ارتباط می‌دهد و شامل شیوه‌هایی مانند آموزش مدارس و سمینارها هستند، که سطح عملکرد و رفتار مورد انتظار را نشان می‌دهند. ترفیع کارکنان که از طریق ارزیابی عملکرد دوره‌ای انجام می‌شود، تعهد نهاد را نسبت به پیشرفت کارکنان واجد شرایط به سطوح بالاتر از مسئولیت قبلی‌شان را نشان می‌دهد.
۷	نظارت	کارایی کنترل داخلی در یک سازمان به‌طور قابل‌توجهی تحت تأثیر افرادی است که بر آن سازمان حکومت می‌کند و بر طبق قوانین و مقررات مسئولیت حفاظت از منابع سازمان را برعهده دارد و از دیگر مسئولیت‌های مرتبط با حاکمیت، نظارت بر طراحی و عملیات مؤثر رویه‌ها و فرآیند بررسی اثربخشی کنترل داخلی است.

منابع و مأخذ: ^{۲۲} International Federation of Accountants (IAASB, 2009)

سیستم کنترل داخلی و مدیریت

مدیران به‌منظور جلوگیری از احتمال وقوع سوء جریان، سوءاستفاده و تقلب در سازمان و انجام وظایف خود به نحو احسن، سیستم کنترل‌های داخلی را طرح‌ریزی و اجرا می‌کنند (آقای و همکاران، ۱۳۹۴). وجود سیستم کنترل داخلی مطلوب، کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست رفتن دارایی‌ها را کاهش می‌دهد و همچنین، اطمینان معقولی نسبت به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل می‌نماید (محمدی، ۱۳۸۷). زیرا مدیران به‌خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی سازمان، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیرمنتظره بسیار دشوار خواهد بود، در واقع وجود سیستم کنترل داخلی موجب می‌شود که مدیران نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری داشته باشند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آن‌ها را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل سازمان به‌طور کامل اجرا می‌شود (کمیته نظارت بر بانکداری بال^{۲۳}، ۱۹۹۸). بنابراین سیستم کنترل داخلی قوی منجر به بهترین کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. کیفیت کنترل داخلی موجب کاهش در هزینه سرمایه و مدیریت سود و همچنین منجر به افزایش شهرت و اعتبار و ایجاد ارزش برای سازمان خواهد شد (لی^{۲۴}، ۲۰۱۵). مدیران دارای کارایی بیشتر بهتر از سایرین شرایط داخلی و خارجی سازمان را درک می‌کنند (دمیرجان^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۳).

با توجه به مطالعات پیشین، سیستم کنترل داخلی تحت تأثیر اثربخشی مدیریت در سازمان‌ها قرار دارد. بر طبق تئوری مدیریت، اثربخشی مدیریت نتیجه دو عامل است: نوع مدیریت و میزان نفوذ مدیریت. درحالی‌که نوع مدیریت به‌طور مستقل تعیین می‌شود، ولی نفوذ مدیریت توسط سه عامل (۱) روابط مدیر- کارکنان، (۲) نوع وظایف و (۳) قدرت مدیران ایجاد می‌شود. روابط مدیر- کارکنان نشان‌دهنده سطح اعتماد کارکنان به مدیریت است. بنابراین مدیر قابل‌اعتماد وضعیت مطلوبی را ایجاد خواهد کرد. نوع وظایف، مسئولیتی است که توسط مدیریت به کارکنان واگذار می‌شود. واضح است که وظایف سازماندهی شده شرایط مطلوبی را نسبت به وظایف غیر سازماندهی شده ایجاد می‌کند. قدرت مدیریت میزان قدرت متعلق به مدیر برای هدایت کارکنان و نیز توانایی در پرداخت پاداش و مجازات کارکنان است. بنابراین مدیران قدرتمند موقعیت مطلوب‌تری در سازمان دارند که منجر به تقویت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی در سازمان می‌شود (دونالدسون^{۲۶}، ۲۰۰۶).

اوگنوا^{۲۷} و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی ضعف کنترل داخلی و هزینه سرمایه در شرکت‌هایی که برای نخستین بار گزارش بخش ۴۰۴ قانون ساربینز- آکسلی را به کمیته بورس اوراق بهادار ارائه می‌دادند، پرداختند. نتایج بیانگر این بود که وجود ضعف در کنترل‌های داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی در شرکت می‌شود. آشباغ^{۲۸} و همکاران (۲۰۰۸) در مطالعه‌ای به بررسی اصلاح ضعف‌های کنترل داخلی و تأثیر آن بر کیفیت اقلام تعهدی در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج حاکی از این بود که وجود و الزام کنترل‌های داخلی طبق قانون کوزو و ساربینز - آکسلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. هاچ‌برگ^{۲۹} و همکاران (۲۰۰۹) در ارزیابی

قانون ساربنز- آکسلی در شرکت‌های بخش عمومی آمریکا به این نتیجه رسیدند که وجود کنترل داخلی منجر به گزارشگری مالی قابل‌فهم، دقیق و صحیح می‌شود. این امر برای سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان حیاتی است و اعتماد آن‌ها را نسبت به گزارش‌های ارائه شده افزایش می‌دهد.

آلتومور و بتی^{۳۰} (۲۰۱۰) به بررسی چگونگی تأثیر کنترل‌های داخلی بر گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه پرداختند. نتایج خود را این‌گونه گزارش کردند که بحران‌های مالی اخیر نیاز جامعه اقتصادی را به وجود یک قانون کنترل داخلی در بخش عمومی که از پشتوانه قانونی قوی برخوردار باشد آشکار می‌کند. پتروویست^{۳۱} و همکاران (۲۰۱۱) به مطالعه علل گزارشگری مالی متقلبانه و ضعف کنترل‌های داخلی در بخش غیرانتفاعی (موسسه‌های خیریه عمومی) در دوره زمانی ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۷ پرداخت. نتایج نشان‌دهنده این بود که اگر کنترل‌های داخلی در بخش عمومی ضعیف نباشند و به‌طور قوی تعبیه شده باشند منجر به ارائه گزارش‌های مالی اتکاپذیر خواهد شد. لین و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی به بررسی عملکرد حسابرسی داخلی شرکت در افشای ضعف‌های مادی بخش ۴۰۴ قانون ساربنز- آکسلی، با استفاده از داده‌های ۲۱۴ شرکت در ایالات متحده آمریکا پرداختند. نتایج خود را این‌گونه بیان کردند که کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل داخلی قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در شرکت می‌شوند.

اوسیفویه^{۳۲} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی نظام کنترل داخلی در بیمارستان‌های کوچک و متوسط آفریقای جنوبی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که از نظر مدیران و مالکان بیمارستان‌ها اثربخشی کنترل‌های داخلی برای موفقیت تجاری یک امر ضروری است. سیلای^{۳۳} (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اثر کنترل‌های داخلی بر جمع‌آوری درآمد در سطح پنج بیمارستان شهر ناکارو در کشور کنیا پرداخت. نتایج پژوهش وی شواهدی مبنی بر اثرگذاری محیط کنترلی بر درآمد را نشان نداد.

کوو^{۳۴} (۲۰۱۷) به بررسی اثر اجرای کنترل‌های داخلی و عملکرد مدیریت بر پاسخ‌گویی دولت‌های محلی در اندونزی پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد که اجرای کنترل‌های داخلی بر پاسخ‌گویی مالی تأثیر دارد. همچنین، عملکرد مدیر بر پاسخ‌گویی مالی در دولت‌های محلی اندونزی تأثیر دارد. فرانسیس و ایمیت^{۳۵} (۲۰۱۸) تأثیر سیستم کنترل داخلی بر مدیریت مؤثر بودجه دانشگاه‌ها در ایالت بیلینس نیجریه را مورد بررسی قرار دادند و این‌گونه بیان کردند که معرفی روش‌های حسابرسی داخلی بر مدیریت منابع مالی در دانشگاه‌ها، ارائه امکانات زیربنایی کافی و مدیریت مناسب بودجه جهت دستیابی به اهداف دانشگاه از جمله مهم‌ترین راه‌حل‌ها برای مدیریت مؤثر بودجه است.

چن و همکاران^{۳۶} (۲۰۲۰) ابعاد کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و نگهداشت وجه نقد را بررسی کردند. آنان دریافتند که شرکت‌هایی با کیفیت کنترل داخلی بالاتر، دارای پول نقد غیرعادی کمتر هستند و این اثر تحت تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی نیست. افزون براین، شرکت‌های دارای کیفیت کنترل داخلی بالاتر، سود سهام را افزایش می‌دهند و احتمال سرمایه‌گذاری‌های آنان افزایش می‌یابد. همچنین، چن و همکاران^{۳۷} (۲۰۲۱) نقش کنترل‌های داخلی در کارایی

سرمایه‌گذاری را مورد واکاوی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که کنترل‌های داخلی رابطه‌ی بین توانایی مدیریتی و سرمایه‌گذاری بیش از حد را مهار می‌کند اما رابطه‌ی بین توانایی مدیریتی و سرمایه‌گذاری کم را ارتقا می‌دهد.

باباجانی (۱۳۸۱) در مطالعه‌ای به بررسی مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی پرداخت. ایشان مفهوم مسئولیت پاسخگویی و اهمیت آن و ویژگی‌های اختصاصی ساختار و کنترل داخلی در بخش عمومی، اهداف کنترل‌های داخلی دولت را تشریح کرده و ارتباط مسئولیت پاسخگویی با ویژگی‌های اختصاصی کنترل‌های داخلی و ویژگی‌های محیط فعالیت‌های غیرانتفاعی مؤسسات مورد نظر را بیان نمود.

ودیدی و کوچکی (۱۳۸۷) در مطالعه‌ای به بررسی ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر عملیات حسابرسی سازمان حسابرسی ایران پرداخت. نتایج تحقیق وی نشان داد که کنترل‌های داخلی در شرکت‌های مورد مطالعه اثربخش نبوده و بیش از ۸ دسته از عوامل بر روی کنترل‌های داخلی این شرکت‌ها، اثر منفی برجای می‌گذارند. زارعی و عبدی (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی کنترل داخلی و مشکلات آن در بخش عمومی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی و نیروی انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می‌باشد. عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی ضرورت وجود کنترل داخلی در بخش عمومی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که اگر سیستم کنترل داخلی به‌درستی طراحی و اجرا شود، باعث دقت عمل و کارایی سیستم‌های اطلاعاتی می‌شود و کیفیت گزارشگری بخش عمومی را بهبود می‌بخشد. فروغی‌راد و تنانی (۱۳۹۲) در پژوهشی نقش کنترل داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر وجود رابطه مستقیم بین کنترل داخلی و بهبود حسابرسی بود.

حضور و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل مالی در دستگاه‌های اجرایی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی و نارسایی قانونی در ایجاد ضعف در سیستم کنترل مالی دستگاه‌های اجرایی مؤثر هستند. حاجیه‌ها و محمد حسین‌نژاد (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که ضعف‌های بااهمیت موجود در گزارش حسابرسان از بعضی معیارهای مالی تأثیر می‌پذیرد. ملکیان و همکاران (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای به بررسی شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در مؤسسات غیرانتفاعی پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که پیچیدگی سازمانی، وجود کسری، حفظ تداوم فعالیت، سطح ریسک و کوچک بودن موسسه حسابرسی از علائم بااهمیت وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی مؤسسات غیرانتفاعی قلمداد می‌شود. رضایی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو در بیمارستان‌های دولتی شیراز پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که در نظام کنترل‌های داخلی بیمارستان‌ها و درمانگاه‌های

دولتی شیراز اجرای کنترل‌های داخلی شامل محیط کنترلی، ارزیابی خطر، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و ارزیابی و نظارت به‌طور اثربخش عمل نمی‌کند.

احمدی و رهایی (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به بررسی نقش اجرای نظام نوین مالی در بهبود کنترل‌های داخلی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان پرداختند. نتایج نشان‌دهنده این بود که در دانشگاه علوم پزشکی اصفهان سیاست‌هایی ازجمله تشکیل واحد حسابرسی داخلی در جهت حمایت از کنترل‌های داخلی اثربخش طراحی و بکار گرفته شود. علیراده فروتقه و همکاران (۱۳۹۵) به مطالعه تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی پرداختند. نتایج بیانگر این بود که تمامی عوامل و ابعاد مورد بررسی و در نهایت کل دستورالعمل کنترل‌های داخلی از دیدگاه استفاده‌کنندگان دارای تأثیر افزایشی (مثبت) بر اعتماد بوده و همچنین تمامی موارد مذکور حائز اهمیت می‌باشند. بکلو و محمدی (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی در استان آذربایجان غربی پرداختند. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که هزینه استقرار کنترل داخلی و کلیه اجزای کنترل داخلی به جزء اطلاعات و ارتباطات بر تخلفات مالی تأثیر دارد. برخوردار و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش این واحد در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عوامل استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت معناداری دارند. همچنین اثربخش بودن حسابرسی داخلی باعث بهبود کنترل‌های داخلی بانک می‌شوند اما بر بهبود مدیریت ریسک بانک تأثیر معناداری ندارد. با توجه به پیشینه نظری و تجربی مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود: فرضیه اول: درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه دوم: صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه سوم: مدیریت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه چهارم: ساختار سازمان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه پنجم: تفویض اختیار و مسئولیت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه ششم: سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

فرضیه هفتم: نظارت بر کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از حیث گردآوری داده‌ها توصیفی تحلیلی است. همچنین روش گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه، ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش چارچوبی

مناسب برای موضوع فراهم و در روش میدانی از طریق ابزار پرسشنامه اطلاعات مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها گردآوری شده است. در پرسشنامه ذکر شده از طیف لیکرت و گزینه‌های کاملاً مخالف، مخالف، نه موافق و نه مخالف، موافق و کاملاً موافق برای پاسخگویی استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش سال ۱۴۰۰ و قلمرو مکانی دستگاه‌های اجرایی استان کرمان است. ۴۱ سؤال پرسشنامه به گونه‌ای تنظیم شده که برای فرضیه اول ۹ سؤال، فرضیه دوم ۶ سؤال، فرضیه سوم ۷ سؤال، فرضیه چهارم ۶ سؤال، فرضیه پنجم ۴ سؤال، فرضیه ششم ۶ سؤال و فرضیه هفتم ۳ سؤال در نظر گرفته شده است.

ابزار گردآوری و روش تجزیه و تحلیل اطلاعات

در این پژوهش داده‌ها با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری شده است که جهت تعیین روایی، سؤالات پرسشنامه بر اساس چارچوب پژوهش بررسی و سپس به تأیید چند نفر از صاحب‌نظران دانشگاهی در این زمینه رسیده است. جهت سنجش پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شده که مقدار آن برای هر گروه از سؤالات در نگاره (۲) نشان داده شده است. مقادیر موجود در نگاره (۲) بیانگر قابلیت اعتماد پرسشنامه می‌باشد. تجزیه و تحلیل داده‌ها توسط نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۶ صورت گرفته است. برای بررسی فرضیه‌های پژوهش با توجه به نرمال بودن داده‌ها از آزمون‌های پارامتریک در سطح اطمینان ۹۹ درصد استفاده شده است.

نگاره (۲) - سنجش پایایی هر گروه از سؤالات

گروه سؤالات	تعداد سؤالات	آلفای کرونباخ
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۹	۰/۸۲۱
صلاحیت حرفه‌ای	۶	۰/۷۰۹
مدیریت	۷	۰/۷۱۸
ساختار سازمان	۶	۰/۷۳۸
تفویض اختیار و مسئولیت	۴	۰/۶۹۱
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۶	۰/۷۵۹
نظارت	۳	۰/۷۲۰
مجموع سؤالات	۴۱	۰/۹۲۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه مورد نظر مدیران دستگاه‌های اجرایی استان کرمان (مدیران عالی و میانی) را شامل می‌شود. با توجه به اینکه تعداد اعضای جامعه مشخص نیست برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص مطابق با پژوهش شمس‌الدینی و همکاران (۱۳۹۷) و نمازی و ابراهیمی (۱۳۹۶) از رابطه

(۱) استفاده شد.

$$\text{رابطه (۱)} \quad n = \frac{(Z_{\alpha} \times \delta)^2}{\varepsilon} = \frac{(1.96 \times 0.0667)^2}{0.01} = 170$$

$$\text{رابطه (۲)} \quad \delta = \frac{\max(\delta) - \min(\delta)}{6} = 0.0667$$

در روابط فوق δ ، انحراف معیار برای داده‌های طیف لیکرت ۵ درجه‌ای، در رابطه (۲) برابر با ۰/۶۶۷ است (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۸۹). سطح خطا یا سطح معناداری برابر ۰/۰۱ در نظر گرفته شده است. با توجه به رابطه (۱) حجم نمونه ۱۷۰ تعیین شد. از تعداد ۳۰۰ پرسشنامه توزیع شده در سطح دستگاه‌های اجرایی استان کرمان تعداد ۱۸۰ نفر نسبت به تکمیل و تحویل پرسشنامه اقدام نموده‌اند.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

یافته‌های توصیفی حاصل از این پژوهش شامل میانگین در سطح معیار و سؤال، میانه، میانگین خطای استاندارد، بیشینه و کمینه است که در نگاره (۳) ذیل ارائه شده است.

نگاره (۳)- نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین در سطح معیار	میانگین در سطح سؤال	میانه	انحراف معیار	SEM	بیشینه	کمینه
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۳۲/۲۷۷	۳/۵۸۶	۳۳	۶/۷۴۱	۰/۵۰۲	۴۵	۱۶
صلاحیت حرفه‌ای	۲۱/۹۲۷	۳/۶۵۴	۲۳	۴/۶۱۷	۰/۳۴۴	۳۰	۹
مدیریت	۲۲/۹۷۸	۳/۲۸۲	۲۳	۵/۰۳۰	۰/۳۷۴	۳۵	۷
ساختار سازمان	۱۹/۶۲۲	۳/۲۷۰	۱۹	۴/۷۷۸	۰/۳۵۶	۳۰	۶
تفویض اختیار و مسئولیت	۱۲/۶۶۷	۳/۱۶۷	۱۳	۳/۴۵۶	۰/۲۵۷	۲۰	۴
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۲۳/۳۱۷	۲/۹۱۴	۲۳	۶/۷۶۶	۰/۵۰۴	۴۰	۸
نظارت	۱۰/۲۳۳	۳/۴۱۱	۱۱	۲/۸۸۷	۰/۲۱۵	۱۵	۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های حاصل از نگاره (۳) نشان می‌دهد که صلاحیت حرفه‌ای در محیط کنترلی دارای بالاترین میانگین در سطح سؤال (۳/۶۵۴) و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در محیط کنترلی دارای کمترین میانگین در سطح سؤال (۲/۹۱۴) هستند. همچنین درستکاری و رعایت

ارزش‌های اخلاقی در محیط کنترلی دارای بالاترین انحراف معیار (۶/۷۴۱) و نظارت در محیط کنترلی دارای کمترین انحراف معیار (۲/۸۸۷) هستند.

آمار استنباطی

آزمون نرمال بودن داده‌ها

برای اطمینان از نرمال بودن داده‌ها، ضمن توجه به آمار توصیفی از آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (k-s) استفاده شد.

نگاره (۴)- نتایج نرمال بودن داده‌ها

یافته‌ها	مؤلفه‌ها
۲/۵۰	انحراف استاندارد
۰/۷۱	کولموگروف-اسمیرنوف (k-s)
۰/۶۸	سطح معناداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۴) مشاهده می‌شود سطح معناداری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف (k-s) در سطح اطمینان ۹۹ درصد بیشتر از ۰/۰۱ است که نشان‌دهنده نرمال بودن داده‌های پژوهش است.

آزمون همبستگی

برای بررسی وجود همبستگی بین متغیرهای پژوهش از آزمون پیرسون استفاده شده است که نتایج آن در نگاره (۵) نشان داده شده است.

نگاره (۵)- نتایج همبستگی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیر	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
۱	درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۱						
۲	صلاحیت حرفه‌ای	۰/۷۲**	۱					
۳	مدیریت	۰/۴۳**	۰/۴۶**	۱	۰/۳۷			
۴	ساختار سازمان	۰/۴۸**	۰/۵۱**	۰/۶۲**	۱			
۵	تفویض اختیار و مسئولیت	۰/۲۰**	۰/۳۰**	۰/۵۶**	۰/۶۴**	۱		
۶	سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۰/۱۷*	۰/۲۶**	۰/۴۴**	۰/۶۱**	۰/۶۵**	۱	
۷	نظارت	۰/۵۵**	۰/۴۷**	۰/۲۸**	۰/۴۹**	۰/۳۵**	۰/۳۷**	۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر * معناداری در سطح ۰/۰۵ ** معناداری در سطح ۰/۰۱

همان‌طور که در نگاره (۵) مشاهده می‌شود متغیرهای پژوهش از همبستگی مطلوبی برخوردار می‌باشد. همچنین بین متغیرهای مستقل و وابسته همبستگی مثبت وجود داشته که حاکی از رابطه معناداری بین آن‌ها است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول که «درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۶) نشان داده شده است.

نگاره (۶) - نتایج تأثیر درستکاری و ارزش‌های اخلاقی بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۰/۷۱۹	۰/۱۹۴	۱۳/۸۰۱	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۱۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۱۴
آماره F	۱۹۰/۴۷۸	F سطح معناداری		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۶) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه اول کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۷) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	ارتقاء و تنزل کارکنان بر اساس عملکرد آنان.	۶/۰۵
۲	در نظر گرفتن پاداش جهت درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی.	۵/۶۱
۳	اطلاع‌رسانی مناسب از پیامدهای نقض قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی.	۵/۲۸
۴	اخذ تعهد مبنی بر رعایت قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در محیط کار.	۴/۹۳
۵	اطلاع‌رسانی به مدیریت در موارد ضعف کنترل‌های داخلی در کوتاه‌ترین زمان ممکن.	۴/۸۳
۶	ایجاد و تقویت زمینه درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی توسط رئیس سازمان	۴/۸۰
۷	اعمال اقدامات سخت‌گیرانه علیه نقض قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی توسط مدیریت سازمان.	۴/۶۰
۸	تحت فشار قرار ندادن کارکنان توسط مدیریت.	۴/۵۱
۹	تدوین قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در بخش عمومی توسط دولت.	۴/۳۸
Chi= ۷۳/۱۴۶		df=۸
		Sig=۰/۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۷) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر ارتقاء و تنزل کارکنان بر اساس عملکرد آنان (۶/۰۵) بیشترین تأثیر و تدوین قوانین و مقررات رفتاری و اخلاقی در بخش عمومی توسط دولت (۴/۳۸) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم که «صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۸) نشان داده شده است.

نگاره (۸) - نتایج تأثیر صلاحیت حرفه‌ای بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
صلاحیت حرفه‌ای	۰/۷۳۵	۰/۲۶۷	۱۴/۴۶۴	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۴۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۳۸
F آماره	۲۰۸/۲۰۹	F سطح معناداری		۰/۰۰۱

مآخذ: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۸) نشان داده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه دوم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین صلاحیت حرفه‌ای کارکنان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۹) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر صلاحیت حرفه‌ای بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	آموزش‌های دوره‌ای جهت بهبود و حفظ مهارت، تخصص و توانایی کارکنان.	۹۴/۳
۲	مشخص نمودن دانش، مهارت و تخصص مورد نیاز برای هر جایگاه شغلی.	۸۶/۳
۳	تعیین جایگاه شغلی کارکنان بر اساس توانایی آنان.	۸۳/۳
۴	کسب اطمینان از دانش، مهارت و تخصص کارکنان هنگام استخدام.	۶۰/۳
۵	ارزیابی عملکرد کارکنان بر اساس عوامل عینی.	۰۷/۳
۶	مدیران دولتی از دانش، مهارت و تخصص لازم برخوردار باشند.	۷۰/۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi= ۸۶/۳۹۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۹) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار صلاحیت حرفه‌ای در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان

نبوده است. به عبارت دیگر آموزش‌های دوره‌ای جهت بهبود و حفظ مهارت، تخصص و توانایی کارکنان (۳/۹۴) بیشترین تأثیر و برخوردار بودن مدیران دولتی از دانش، مهارت و تخصص لازم (۲/۷۰) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم که «مدیریت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۰) نشان داده شده است.

نگاره (۱۰) - نتایج تأثیر مدیریت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مدیریت	۰/۷۴۹	۰/۲۴۸	۱۵/۷۷۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۶۱	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۵۸
آماره F	۲۲۷/۳۱۶	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۰) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه سوم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین مدیریت در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۱) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر مدیریت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	وجود حسابداری و بودجه‌بندی در سازمان در جهت کنترل فعالیت و ارزیابی عملکرد.	۵۸/۴
۲	اعمال اقدامات لازم جهت محافظت از دارایی‌های سازمان و حفاظت از اطلاعات توسط مدیریت.	۳۰/۴
۳	در نظر گرفتن خطرات احتمالی توسط مدیریت هنگام تصمیم‌گیری.	۹۱/۳
۴	تکیه بر سیستم اطلاعاتی سازمان برای بدست آوردن اطلاعات عملیاتی سازمان.	۸۹/۳
۵	تأکید بر نتایج بلند مدت در کنار نتایج کوتاه مدت.	۸۷/۳
۶	توجه لازم توسط مدیریت به منابع انسانی سازمان.	۷۷/۳
۷	ارتباط نزدیک مدیران سطوح بالا با مدیران سطوح پایین.	۶۸/۳
Chi= ۳۱/۳۰۱		df=۶
		Sig=۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۱) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل

تأثیرگذار مدیریت در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر وجود حسابداری و بودجه‌بندی در سازمان در جهت کنترل فعالیت و ارزیابی عملکرد (۴/۵۸) بیشترین تأثیر و ارتباط نزدیک مدیران سطوح بالا با مدیران سطوح پایین (۳/۶۸) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم که «ساختار سازمان در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۲) نشان داده شده است.

نگاره (۱۲) - نتایج تأثیر ساختار سازمان بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
ساختار سازمان	۰/۸۴۸	۰/۲۰۹	۱۵/۷۷۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۷۱۹	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۱۷	
آماره F	۴۵۴/۴۰۹	سطح معناداری F	۰/۰۰۱	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۲) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه چهارم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین ساختار سازمان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۳) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر ساختار سازمان بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	مشخص بودن وظایف تمامی کارکنان در سازمان.	۸۱/۳
۲	مطابقت قوانین و مقررات با ساختار سازمان.	۶۰/۳
۳	نعامل مناسب مدیریت سازمان‌های دولتی مختلف.	۶۰/۳
۴	همسو کردن ارزیابی و تغییرات مربوط به ساختار سازمانی و تغییرات استراتژیک محیطی.	۴۲/۳
۵	وجود زمان کافی جهت انجام وظایف مدیریت.	۳۶/۳
۶	درک کامل مدیریت از کنترل داخلی در سازمان.	۲۲/۳
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi=۱۴/۶۷۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۳) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار ایجاد ساختار سازمانی مناسب در اثرگذاری بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی

بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر مشخص بودن وظایف تمامی کارکنان در سازمان (۳/۸۱) بیشترین تأثیر و درک کامل مدیریت از کنترل داخلی در سازمان (۳/۲۲) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه پنجم که « تفویض اختیار و مسئولیت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۴) نشان داده شده است.

نگاره (۱۴) - نتایج تأثیر تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
تفویض اختیار و مسئولیت	۰/۶۹۸	۰/۳۹۰	۱۲/۹۸۹	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۴۸۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۸۴
آماره F	۱۶۸/۷۰۸	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۴) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه پنجم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین تفویض اختیار و مسئولیت کارکنان در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۵) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	همخوانی قدرت و مسئولیت اعطا شده و کنترل داخلی سازمان.	۲/۷۰
۲	درک مناسب کارمندان از قدرت و سطح اختیارات اعطا شده.	۲/۶۰
۳	بهره‌گیری از معیارهای مؤثر برای نظارت بر سطح اختیارات و مسئولیت‌های کارکنان.	۲/۴۸
۴	همخوانی مسئولیت و اختیارات با سطح توانایی‌های کارکنان.	۲/۲۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۳	Chi=۱۹/۵۸۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۵) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار تفویض اختیار و مسئولیت بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر همخوانی قدرت و مسئولیت اعطا شده و کنترل داخلی سازمان (۲/۷۰) بیشترین تأثیر و همخوانی مسئولیت و اختیارات با سطح توانایی‌های کارکنان (۲/۲۲) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ششم که «سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۶) نشان داده شده است.

نگاره (۱۶) - نتایج تأثیر سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۰/۷۱۵	۰/۲۵۹	۱۳/۶۳۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۵۱۱	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۰۸
آماره F	۱۸۵/۹۴۸	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۶) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است، و همچنین سطح معناداری در فرضیه ششم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۷) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	وجود یک برنامه جامع برای کارکنان جدید و یک برنامه آموزشی ثابت برای همه کارکنان.	۸۴/۳
۲	فراهم آوری، راهنمایی، ارزیابی و آموزش مناسب در محیط کار به‌منظور اطمینان از صحت انجام کار و کاهش خطا.	۷۹/۳
۳	استفاده از ارزش‌های اخلاقی در معیار ارزیابی عملکرد.	۷۰/۳
۴	حصول اطمینان از درک صحیح کارکنان نسبت به وظایف و انتظارات مدیریت.	۴۹/۳
۵	مناسب بودن سیاست‌ها و روش‌های استخدام در سازمان.	۲۵/۳
۶	تناسب مزایا و عملکرد کارکنان.	۹۲/۲
Sig=۰/۰۰۰	df=۵	Chi=۴۲/۳۴۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۷) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار است، رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان نبوده است. به عبارت دیگر وجود یک برنامه جامع برای کارکنان جدید و یک برنامه آموزشی ثابت برای همه کارکنان (۳/۸۴) بیشترین تأثیر و تناسب مزایا و عملکرد کارکنان

(۳/۸۴) کمترین تأثیر را داشته است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه هفتم که «نظارت در بخش عمومی بر محیط کنترلی اثرگذار است» در نگاره (۱۸) نشان داده شده است.

نگاره (۱۸) - نتایج تأثیر نظارت بر محیط کنترلی

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری
نظارت	۰/۶۴۶	۰/۴۹۷	۱۱/۲۹۶	۰/۰۰۱
ضریب تعیین	۰/۴۱۷	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۱۴
آماره F	۱۲۷/۵۱۴	سطح معناداری F		۰/۰۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همان‌طور که در نگاره (۱۸) مشاهده می‌شود، با توجه به آماره F به دست آمده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱) می‌توان گفت که در سطح اطمینان ۹۹ درصد فرضیه پژوهش معنادار است و همچنین سطح معناداری در فرضیه هفتم کمتر از ۰/۰۱ می‌باشد، بنابراین وجود نظارت در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی عامل مؤثر بر محیط کنترلی است.

نگاره (۱۹) - مقایسه رتبه‌بندی تأثیر نظارت بر محیط کنترلی

ردیف	عوامل مؤثر	میانگین رتبه
۱	عملکرد مستقل بخش بازرسی در انجام وظایف نظارتی.	۲/۰۴
۲	وجود نظارت در سازمان.	۲/۰۴
۳	وجود مکانیسم‌های هشدار هنگام تخطی از کنترل داخلی.	۱/۹۲
Sig=۰/۲۲۱	df=۲	Chi=۲/۹۴۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نگاره (۱۹) آماره آزمون فریدمن در سطح ۰/۰۱ معنادار نیست، بنابراین رتبه‌بندی عوامل تأثیرگذار نظارت بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی یکسان بوده است. به عبارت دیگر، عملکرد مستقل بخش بازرسی در انجام وظایف نظارتی، وجود نظارت در سازمان و وجود مکانیسم‌های هشدار هنگام تخطی از کنترل داخلی تأثیر نسبتاً یکسانی بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی داشته است.

اولویت‌بندی مؤلفه‌ها

برای اولویت‌بندی و تعیین تقدم و تأخر هریک از ابعاد مورد بررسی از آزمون فریدمن ۲۶ استفاده شد. نگاره (۲۰) یافته‌های آزمون فریدمن برای هر یک از مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی را نشان می‌دهد.

نگاره (۲۰) - یافته‌های آزمون فریدمن در رابطه با مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی

متغیر	تعداد	آماره خی دو	درجه آزادی	سطح معناداری
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۱۸۰	۳۳۳/۸۲	۲۹	۰/۰۰۰
صلاحیت حرفه‌ای کارکنان	۱۸۰	۴۳۳/۷۶	۲۰	۰/۰۰۰
مدیریت	۱۸۰	۳۳۳/۸۸	۲۴	۰/۰۰۰
ساختار سازمان	۱۸۰	۵۵۶/۷۰	۲۱	۰/۰۰۰
تفویض اختیار و مسئولیت	۱۸۰	۸۰۳/۱۰۱	۱۶	۰/۰۰۰
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۱۸۰	۸۴۴/۵۷	۲۱	۰/۰۰۰
نظارت	۱۸۰	۱۲۳/۶۵	۱۲	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های نگاره (۲۰) نشان می‌دهد که سطح معناداری هر هفت مؤلفه مؤثر بر محیط کنترلی ۰/۰۰۰ است. که نشان از رد شدن فرض صفر دارد. بنابراین مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی مورد بررسی دارای اولویت‌های متفاوت است، که در نگاره (۲۱) اولویت هر کدام از مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی نشان داده شده است.

نگاره (۲۱) - اولویت‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی

متغیر	میانگین رتبه	رتبه
درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی	۶/۸۶	۱
مدیریت	۵/۳۵	۲
صلاحیت حرفه‌ای	۴/۷۳	۳
ساختار سازمان	۴/۱۲	۴
تفویض اختیار و مسئولیت	۳/۶۸	۵
سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی	۱/۹۵	۶
نظارت	۱/۳۱	۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌های نگاره (۲۱) نشان می‌دهد که در رتبه‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی بخش عمومی، درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در اولویت اول قرار دارد و مدیریت در اولویت دوم، صلاحیت حرفه‌ای در اولویت سوم، و ساختار سازمان در اولویت چهارم، و تفویض اختیار و مسئولیت در اولویت پنجم، و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت به ترتیب در اولویت‌های ششم و هفتم قرار دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در حسابرسی بخش عمومی است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تا هفتم پژوهش نشان می‌دهد که هفت عامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت بر محیط کنترلی در بخش عمومی اثرگذار هستند. از بین عوامل مؤثر بر محیط کنترلی ساختار سازمان با ضریب تأثیر (۰/۸۴۸) بیشترین و نظارت با ضریب تأثیر (۰/۶۴۶) کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارند و مدیریت با ضریب تأثیر (۰/۷۴۹)، صلاحیت حرفه‌ای با ضریب تأثیر (۰/۷۳۵)، درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی با ضریب تأثیر (۰/۷۱۹)، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی با ضریب تأثیر (۰/۷۱۵) و تفویض اختیار و مسئولیت با ضریب تأثیر (۰/۶۹۸) در جایگاه بعدی قرار دارند. با توجه به نتایج بدست آمده در تقویت محیط کنترلی در سیستم‌های کنترلی داخلی بخش عمومی می‌بایست به این هفت عوامل که از دیدگاه افراد مورد مطالعه از عوامل مؤثر بر محیط کنترلی می‌باشند توجه شود. به عبارتی توجه و تقویت عوامل مؤثر بر محیط کنترلی به منظور حصول اطمینان از ارائه منصفانه و قابل قبول صورت‌های مالی، رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی، تحقق اهداف از پیش تعیین شده و حراست و استفاده بجا و مطلوب از اموال و دارایی‌ها، تقویت سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی و افزایش اطمینان بخشی حسابرسی را به دنبال خواهد داشت.

هرچند طبق یافته‌ها مشخص شد که هفت عامل اثرگذار بر محیط کنترلی در محیط دستگاه‌های اجرایی مورد بررسی در این پژوهش نیز مهم تلقی می‌شوند، اما رتبه‌بندی منعکس شده در نگاره (۲۱) نگاه عمیق‌تری به این عوامل دارد. از عوامل فوق، همان‌گونه که در نگاره (۲۱) ذکر شده است عامل درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی و عامل نظارت به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارند.

در توجیه اهمیت کمتر نظارت در محیط کنترلی می‌توان این احتمال را مطرح کرد که از دست رفتن بخشی از اعتماد عمومی به سیستم‌های نظارتی در پی افشای اختلاس‌های عمده در کشور باعث نگرش منفی پاسخ‌دهندگان به این مکانیسم در محیط کنترلی دستگاه‌های اجرایی بخش عمومی شده است. البته در کنار این توجیه و برای منعکس نمودن وزن مکانیسمی که احتمالاً در نبود یا فساد مکانیسم‌های نظارتی بتواند بر محیط کنترلی اثرگذاری بالایی داشته باشد پاسخ‌دهندگان به نقش درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی به عنوان مهم‌ترین عامل اثرگذار بر محیط کنترلی اشاره کرده‌اند.

پس از نظارت کمترین تأثیرگذاری بر محیط کنترلی را عامل سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی به خود اختصاص داده است. این یافته از آن جهت درخور توجه است که در حال حاضر به منظور استخدام افراد جهت احراز مسئولیت‌های دولتی بیش از آن که بر تخصص افراد تکیه شود بر سایر مسائل تأکید می‌شود. البته مشاغل دولتی به تبع نوع مدیریت دولتی نیز بیش از آنکه حالت کارشناسی داشته باشد به سمت کارمندی (انجام کارهای یکنواخت و تکراری) گرایش دارند.

عدم توجه لازم به تخصص جهت استخدام در مشاغل دولتی احتمالاً به این منجر شود که شاغلین به جای توصل به تخصص به منظور کسب درآمد مدنظر خود به سایر راه‌های کسب درآمد از شغل خود روی آورده و باعث ضعف محیط کنترلی شوند.

سومین عاملی که کمترین تأثیر را بر محیط کنترلی دارد تفویض اختیار و مسئولیت است. در حالتی که سیستم‌های نظارتی ضعیف عمل کرده و توجه چندانی به سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی نمی‌شود بدیهی است انتظار داشته باشیم تفویض اختیار بدون نظارت به افرادی که تخصص لازم را دارا نیستند با احتمال بیشتری به ضعف محیط کنترلی منجر شود.

دومین عامل اثرگذار بر محیط کنترلی طبق یافته‌ها، مدیریت است که با یافته‌های ریزالدی (۲۰۱۵) که بر اهمیت مدیریت در بهبود محیط کنترلی تأکید دارد سازگار است. به این صورت که مدیریت با توجه به اینکه مسئولیت یک سازمان را به طور مستقیم بر عهده دارد قادر است با احراز ویژگی‌های مثبت مدیریتی تأثیرگذاری مناسبی بر محیط کنترلی داشته باشد. پس از درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی و مدیریت، صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و ساختار سازمان در رده‌های بعدی اهمیت در محیط کنترلی قرار می‌گیرد.

مقایسه نتایج فرضیات پژوهش با نتایج مطالعات نظری

نتایج حاصل از پژوهش با یافته‌های راموس (۲۰۰۴) که بیان می‌دارد؛ محیط کنترلی یک فعالیت ساختاری فراگیر است که بسیاری از فرآیندهای کسب و کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد و مؤثرترین عوامل بر آن مدیریت و ارزش‌های اخلاقی در سازمان، نوع عملیات سازمان و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان می‌باشد و یافته‌های کوهن و همکاران (۲۰۰۰) که بر اهمیت حفاظت از محیط کنترلی در جهت اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان تأکید می‌کند و یافته‌های مطالعه لین و همکاران (۲۰۱۱) که بیان می‌دارند؛ کارکنان صادق و شایسته در اعمال کنترل داخلی قوی بر گزارش‌دهی مالی به مدیریت کمک کرده و باعث کاهش مشکلات در اعمال کنترل‌های داخلی در شرکت می‌شوند و همچنین یافته‌های مطالعه زارعی و عبدی (۱۳۸۹) که آموزش‌های کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترل‌های داخلی و نیروی انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می‌داند و پژوهش حضوری و همکاران (۱۳۹۴) که عوامل انسانی، سیستم حسابداری دولتی و نارسایی قانونی را در ایجاد ضعف در سیستم کنترل داخلی مؤثر می‌داند، و همچنین نتایج پژوهش یودی (۲۰۱۰) که بیان می‌دارد محیط کنترلی در سازمان تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت حرفه‌ای، مدیریت، ساختار سازمان، تفویض اختیار و مسئولیت، سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی و نظارت می‌باشد، سازگار است. همان‌طور که از نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد محیط کنترلی در بخش عمومی از هفت عاملی که توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی ۲۷ (۲۰۰۹) در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۳۱۵ و چارچوب یکپارچه کنترلی داخلی (COSO, ۲۰۱۳) مؤثر تشخیص داده شده است تأثیر می‌پذیرد.

همان‌طور که در بخش نتایج ذکر گردید در محیط اجرایی مورد بررسی در این پژوهش

پاسخ‌دهندگان هرچند هفت عامل معمول را بر محیط کنترلی تأثیرگذار می‌دانند اما وزن نظارت و سیاست‌ها و روش‌های توسعه منابع انسانی را کمتر از سایرین ارزیابی کرده‌اند. بنابراین لازم است دستگاه‌های اجرایی در صورت تمایل به داشتن محیط کنترلی مناسب به تقویت این موارد بپردازند. البته با توجه به چالاک نبودن محیط دولتی ایران انتظار اصلاحات مؤثر در این حوزه در کوتاه مدت دور از انتظار است. هرچند راهکارهایی که لازم است نه تنها به منظور رفع چنین ایراداتی که اصلاح بسیاری از امور دولتی از جمله اقتصاد دولتی بر آن تأکید شود حرکت واقعی به سمت اقتصاد خصوصی و تکیه بر رقابت آزاد به عنوان اساس اصلاح چنین اموری است.

با توجه به نتایج پژوهش، ضرورت توجه به عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی حائز اهمیت است، زیرا تقویت سیستم کنترل داخلی باعث دقت عمل و افزایش کارایی دستگاه‌های اجرایی خواهد شد. از این رو پیشنهاد می‌شود برای اجرای مناسب کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی (بخش عمومی) در جهت اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های پیش‌بینی شده، حسن اجرای فعالیت‌ها در کلیه زمینه‌ها و جلوگیری از هرگونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و دارایی‌ها، با تأکید بر عوامل مؤثر بر محیط کنترلی اقدام به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی کنند.

با توجه به نتایج آزمون فریدمن و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم کنترل داخلی به کلیه دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود برای تقویت کنترل داخلی به عوامل؛ درستکاری و رعایت ارزش‌های اخلاقی در بین کارکنان، مدیریت و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان توجه داشته باشند.

- با توجه به نتایج پژوهش، در جهت انجام پژوهش‌های آتی پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می‌شود؛
- ۱- بررسی تمایل مدیران دستگاه‌های اجرایی نسبت به ارائه گزارش کنترل‌های داخلی
 - ۲- بررسی تأثیر افزایش کنترل‌های داخلی در راستای کاهش انگیزه سوءاستفاده مالی با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و تأمین نیازهای مادی افراد شاغل.
 - ۳- بررسی تأثیر ارائه گزارش کنترل داخلی بر کاهش سوء جریان‌ات در دستگاه‌های اجرایی.
 - ۴- بررسی تأثیر صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و درستکاری آنان بر گزارش کنترل داخلی در دستگاه‌های اجرایی.

۵- بررسی تأثیر تقویت کنترل داخلی بر تحقق مسئولیت پاسخگویی دستگاه‌های اجرایی.

در این پژوهش عوامل مؤثر بر محیط کنترلی در سیستم‌های کنترل داخلی بخش عمومی مورد بررسی قرار گرفت. اگرچه اعتقاد بر این است که پژوهش به اهداف خود دست یافته است و سؤال‌های پژوهش پاسخ داده شده‌اند؛ لیکن لازم است که نتایج آن با در نظر گرفتن برخی محدودیت‌ها تفسیر شوند. محدودیت اصلی این پژوهش، محدود بودن متغیرهای مورد مطالعه به تعدادی متغیر خاص است. محدودیت دوم استفاده از پرسشنامه و تعداد پاسخ‌دهندگان در این پژوهش بوده است و همچنین محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی از جمله خطاهای انسانی، نادیده گرفتن کنترل‌های داخلی به وسیله مدیران، تبانی مدیران و کارکنان و فزونی منافع بر مخارج کنترل داخلی می‌تواند بر

طراحی و اجرای کنترل داخلی تأثیر داشته باشد که در این پژوهش امکان بررسی آن‌ها وجود نداشت. از این‌رو، امکان دارد این محدودیت‌ها بر یافته‌های پژوهش تأثیر داشته باشد.

منابع

- آقای، محمد؛ گلجاریان، محمدعلی؛ نظری، کیانوش؛ اسدالهی، امین. (۱۳۹۴). کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حسابرسان مستقل. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۵۵-۷۲، (۱)۵.
- برخوردار، کتیون، ناظمی، امین، نمازی، نوید رضا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۲)، ۸-۳۵.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۸۱). بررسی مسئولیت پاسخگویی و کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. ماهنامه حسابداری، ۱۴۶(۱۶)، ۷۱-۲۲.
- بکلو، محمدی؛ محمودی، عبدالله. (۱۳۹۵). تأثیر کنترل‌های داخلی بر تخلفات مالی دستگاه‌های اجرایی، دانش حسابرسی، ۶۵(۱۶)، ۱۵۸-۱۴۳.
- چارچوب یکپارچه کنترل داخلی، (COSO، ۲۰۱۳). www.coso.org
- حضور، محمدجواد؛ گرد، عزیز؛ گلدوست، مجید. (۱۳۹۴). بررسی عوامل مؤثر بر بروز نارسایی در سیستم کنترل‌های مالی دستگاه‌های اجرایی. دانش حسابرسی، ۹۸(۱۵)، ۱۹-۴۱.
- حاجی‌ها، زهره؛ محمد حسین‌نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تأثیرگذار بر نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.
- رضایی، غلامرضا؛ کاظم‌نژاد مصطفی؛ زراعت‌گری، امین؛ بلوری، امین. (۱۳۹۵). ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی مؤسسات غیرانتفاعی بر اساس چارچوب کوزو: مطالعه مورد بیمارستان‌های دولتی شیراز. حسابداری سلامت، ۴(۴)، ۴۱-۲۶.
- زارعی، محسن؛ عبدی، سعید. (۱۳۸۹). کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی. دانش حسابرسی، ۱۰(۱)، ۱۲۹-۱۰۲.
- صابری، محمد. (۱۳۸۹). رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی (چاپ اول). تهران: انتشارات دیوان محاسبات.
- شمس‌الدینی، کاظم؛ فروغی، عارف؛ قناد، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی و رتبه‌بندی مؤلفه‌های مؤثر بر پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی در بین فعالان حرفه حسابداری، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۱(۴۲)، ۱۶۷-۱۳۶.
- عباس‌زاده، محمدرضا؛ محمدی، جمال؛ محمدی، کامران. (۱۳۹۰). ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی. مجله حسابر، ۱۳(۵۶)، ۱۴۴-۱۳۷.
- علی‌احمدی، سعید؛ رهایی، سید اصغر. (۱۳۹۵). نقش اجرای نظام نوین مالی در بهبود کنترل‌های داخلی دانشگاه علوم پزشکی اصفهان. حسابداری سلامت، ۵(۲)، ۹۰-۷۱.

علیزاده فروتقه، زهرا گل؛ باقر پور، محمد علی، نوغانی، محسن. (۱۳۹۵). تأثیر اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی بر سطح اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۸(۵)، ۸۱-۶۳.

فروغی‌راد، حسین؛ تنانی، محسن. (۱۳۹۲). نقش کنترل‌های داخلی بر بهبود حسابرسی یگان‌های تابعه نیروی زمینی ارتش جمهوری اسلامی ایران. فصلنامه مدیریت نظامی، ۵۳(۱۳)، ۲۰۲-۱۶۸. کرباسی‌یزدی، حسین. (۱۳۸۴). استانداردهای کنترل داخلی در دولت. دانش حسابرسی، ۱۷(۲۶)، ۱۳-۴.

مؤمنی، منصور؛ فعال‌قیومی، علی. (۱۳۸۹). تحلیل آماری با استفاده از SPSS (چاپ سوم) تهران: انتشارات کتاب نو.

ملکیان، اسفندیار؛ توکل‌نیا، اسماعیل؛ خواجه‌وند، منصور. (۱۳۹۴). شناسایی علائم هشداردهنده وجود مشکلات کنترل داخلی در مؤسسات غیرانتفاعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۶(۷)، ۸۷-۶۷.

محمدی، جمال. (۱۳۸۷). اصول حسابرسی، تهران، انتشارات رسپینا. ودیعی، محمد حسین؛ کوچکی، مجید. (۱۳۸۷). ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی. مجله توسعه و سرمایه، ۲(۱)، ۱۴۸-۱۲۷. نمازی، محمد، ابراهیمی، فهیمه. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر سازه‌های فردی و اجتماعی بر شدت اخلاقی ادراک شده توسط حسابداران. فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۲(۴)، ۱۲۱-۹۷.

Amudo, A., & Inanga, E. L. (2009). Evaluation of internal control systems: A case study from Uganda. International Research Journal of Finance and Economics, 27(1), 124-144.

Aghaei, M., Goljaryan, M., Nazari, K., asadollahi, A. (2015). Effective's internal controls in Investment companies from the viewpoint of independent auditors. Empirical Research in Accounting, 5(3), 1-12. (in Persian)

Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. Journal of accounting and Economics, 49(1-2), 58-74.

Ali Ahmadi, S., Rahaie, S. (2017). The Role of Performing New Financial System in the Improvement of Internal Controls in Isfahan University of Medical Sciences. Journal of Health Accounting, 5(No 2), 71-90. (in Persian)

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. W., Kinney Jr, W. R., & LaFond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. The Accounting Review, 83(1), 217-250.

Abbaszadeh, M, R; Mohammadi, J; Mohammadi, K. (2011). The necessity of internal controls in the public sector. Auditor Journal, 13(56), 144-137. (in Persian)

Badara, M. A. S., & Saidin, S. Z. (2013). Impact of the effective internal control system on the internal audit effectiveness at local government level. Journal of Social and Development Sciences, 4(1), 16-23.

Barkhordar, K., Nazemi, A., Namazi, N. (2021). Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and

Internal Controls of Keshavarzi Bank. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 8-35. (in Persian)

Babajani, J. (2002). Investigating accountability and internal controls in the public sector. *Accountant Monthly*, 146(16), 22-71. (in Persian)

Baklo, M; Mahmoudi, A. (2016). The effect of internal controls on financial violations of executive bodies, *Auditing Knowledge*, 65 (16), 158-143. (in Persian)

Basu, P., & Wright, A. (1997). An Exploratory study of control environment risk factors: Client contingency considerations and audit testing strategy. *International Journal of Auditing*, 1(2), 77-96.

COSO. (2013). Internal Control — Integrated Framework, Available at: www.coso.org.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), (1994). Internal Control – Integrated Framework. USA: AICPA, 157.

Cox, C. (2007). Testimony concerning reporting on the internal controls of small businesses under section 404 of the Sarbanes–Oxley act of 2002. Washington, DC.

Chen, H., Yang, D., Zhang, J. H., & Zhou, H. (2020). Internal controls, risk management, and cash holdings. *Journal of Corporate Finance*, 64, 101695.

Chen, S., Li, Z., Han, B., & Ma, H. (2021). Managerial ability, internal control and investment efficiency. *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 100-523.

Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). (1992). Internal Control Integrated Framework, COSO Report, 3-42.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary accounting research*, 19(4), 573-594.

Donaldson, L. (2006). The contingency theory of organizational design: challenges and opportunities. In *Organization Design* (pp. 19-40). Springer, Boston, MA.

Demerjian, P., B. Lev, M. Lewis, & S. MacVay. (2013). Managerial ability and Earnings quality. *The Accounting Review*, 88 (2), 463-498.

Ezzamel, M., Lilley, S., & Willmott, H. (1997). Accounting for management and managing accounting: reflections on recent changes in the UK. *Journal of Management Studies*, 34(3), 439-463.

Francis, S., & Imiete, B. U. (2018). Internal control system as a mechanism for effective fund management of universities in Bayelsa State, Nigeria. *Global Journal of Social Sciences*. 17(1), 77-91.

Forughiard, H. Tanani, M. (2014). Role of Internal Control in Improving Auditing System (the case of the Iranian Ground Force Units). *MILITARY MANAGEMENT QUARTERLY*. 13(52). 168-202. (in Persian)

Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations. (1998). Basle Committee on Banking Supervision, Basle.

Golalizadeh foroutagheh, Z., Bagherpour Velashani, M., Noghani, M. (2016). The effect of implementing internal controls instruction on the level of financial statements users' trust. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(18), 63-81. (in Persian)

Hozouri, M, J; Goldost, M. (2015). Investigating factors affecting the occurrence of failure in the financial control system of executive bodies. *Audit Knowledge*, 98(15), 19-41. (in Persian)

Hajiha, zohre; Mohammad Hossein Nejad, Soheila. (2014). Factors affecting weaknesses with the importance of internal control, *Financial Accounting and Audit Research*, 7(26), 119-137.

Hochberg, Y. V., Sapienza, P., & Vissing Jørgensen, A. (2009). A lobbying approach to evaluating the Sarbanes Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting Research*, 47(2), 519-583.

Haskins, M. E. (1987). Client control environments: An examination of auditors' perceptions. *Accounting Review*, 542-563.

Hooks, K. L., Kaplan, S. E., Schultz Jr, J. J., & Ponemon, L. A. (1994). Enhancing communication to assist in fraud prevention and detection; Comment: Whistle-blowing as an internal control mechanism: Individual and organizational considerations. *Auditing*, 13(2), 86.

Ibnu, A. (2009). Efektivitas Sistem Pengendalian Intern Pemerintah dalam palayanan publik untuk memperkuat ketahanan nasional. Studi di kementerian Negara Pemuda dan olahraga RI (Doctoral dissertation, Master's thesis, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, Indonesia).

Integrated Internal Control Framework, (COSO, 2013), .www.coso.org.

IAASB. (2009). Handbook of IAS 315, International Federation of Accountants.

Kewo, C. L. (2017). The influence of internal control implementation and managerial performance on financial accountability local government in Indonesia. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(1), 293-297.

Karbasi Yazdi, H. (2005). Internal control standards in government. *Audit knowledge*. 17& 18 (26), 4-13. (in Persian)

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1), 287-323.

Li, H. (2015). Managerial Ability and Internal Control Quality: Evidence from China. *International Journal of Financial Research*, 6 (2), 54-66.

McNally, J. S. (2013). The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One approach to an effective transition. *Strategic Finance*, 2013, 45-52.

Momeni, M; Qayyumi, A. (2010). Statistical analysis using SPSS (3rd edition) Tehran: Ketab Nou Publications. (in Persian)

Mohammadi, J. (2008). Principles of Auditing, Tehran, Respina Publications. (in Persian)

Malekian, E; Tavakolnia, I; Khajevand, Ma. (2015). Identifying warning signs of internal control problems in non-profit organizations. *Financial Accounting and Audit Research*. 26(7). 67-87. (in Persian)

Namazi, M, Ebrahimi, F. (2016). Investigating the influence of individual and social structures on the moral intensity perceived by accountants. *Value and Behavioral Accounting Quarterly*. 2(4), 121-97. (in Persian)

Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review*, 82(5), 1255-1297.

Oseifuah, E. K. (2015). Internal control systems in small and medium-sized medical practices in the Thulamela municipality. South Africa. *Problems and Perspectives in Management*. 13(4). 215-222.

Petrovits, C., Shakespeare, C., & Shih, A. (2011). The causes and consequences of internal control problems in nonprofit organizations. *The Accounting Review*, 86(1), 325-357.

Rizaldi, A. (2015). Control environment analysis at government internal control system: Indonesia case. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 211, 844-850.

Rezaie, G., Kazemnezhad, M., Zeraatgari, R., Bolouri, A. (2015). Evaluating the Internal Controls System in Non-profit Institutions Based on COSO Framework (A Case Study: Shiraz Public Hospitals). *Journal of Health Accounting*, 4(4), 26-41. (in Persian)

Ramos, M. (2004). Evaluate the control environment. *Journal of Accountancy*, 197(5), 75.

Rittenberg, L., & Schwieger, B. (2005). Auditing: Concepts for a changing environment.

(657.64/R61a).

Sillai, D. K. (2017). Assessment of Internal Control Systems Effects on Revenue Collection at Nakuru Level Five Hospital (Doctoral dissertation, COHRED-JKUAT).

Saberi, M. (2010). INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards in the Public Sector (1st Edition). Tehran: Diwan Arishut Publications. (in Persian)

Shamsadini, K., forughi, A., Ghannad, M. (2018). Identify and Rank the Factors Affecting the Use of Accounting Profession Activists from the International Financial Reporting Standards (IFRS). Journal of Securities Exchange, 11(42), 136-167. (in Persian)

Tudor, A. T. G. (2006). Concept of Control within the Public Entity- Romania Case Study. Article.

Thomas, G. N., and Metrejean, E. (2013). The Importance of the Control Environment: Expense Account Fraud at Blue Grass Airport. Journal of Business & Economic Research. 11(2), 97-106.

Theofanis, K., et al. (2011). Evaluation of the effectiveness of Internal Audit in Greek Hotel Business. International Journal of Economic Sciences and Applied Research. 4(1), 19-34.

Vadiei, Ph.D, M., Koocheki, S. (2008). Evaluating the effectiveness of internal control in the firm on base viewing independence auditors & its effect on auditing process. Journal of Development and Capital, 1(2), 127-148. (in Persian)

Yudi. (2010). SPIP Pondasi Reformasi Birokrasi, Warta Pengawasan. XVII(2) 76-77.

Zarei, M; Abdi, S. (2010). Internal controls and its problems in the public sector. Auditing Knowledge, 10(1), 102-129. (in Persian)

پی‌نویس:

1. Fridman
2. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO)
3. Lin
4. Ibnu
5. Yudi
6. McNally
7. Soft Control
8. Rizaldi
9. Badara & Saidin
10. Theofanis
11. Amudo and Inanga
12. Tudor
13. Ramos
14. Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)
15. Thomas and Metrejean
16. Rittenberg & Schwieger
17. Cohen
18. Haskins
19. Basu

20. Hooks
21. Ezzamel
22. International Federation of Accountants (IAASB)
23. Basle Committee on Banking Supervision, Basle.
24. Li
25. Demerjian
26. Donaldson
27. Ogneva
28. Ashbaugh-Skaife
29. Hochberg
30. Altamuro & Beatty
31. Petrovits
32. Oseifuah
33. Sillai
34. Kewo
35. Francis & Imiete
36. Chen, Yang, Zhang, Zhou
37. Chen, Li, Han, Ma



COPYRIGHTS

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