



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

| سال سوم | شماره نهم | زمستان 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 بین‌المللی امام خمینی (ره)

دکتر سعید همایون

دانشیار حسابداری دانشگاه گاول سوئد

دکتر آریتا جهانشاد

دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر زهرا پورزمانی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

دکتر سید حسین سجادی

استاد دانشگاه شهید بهشتی

دکتر علی رضا فضل زاده

دانشیار دانشگاه تبریز

دکتر علی اکبر عرب مازار

استاد دانشگاه شهید بهشتی

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

خیابان شهید امانی، پلاک چهار، جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران

نمابر: ۸۸۸۰۱۹۱۰

تلفن: ۴۲۹۲۵

سامانه‌ی ارسال مقالات و داوری: article.iacpa.ir

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

به چاپ می‌رسد.

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

فهرست داوران دوره نهم

نام	نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان
سید یوسف	احدی سرکانی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه
زهرا	پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
ساسان	مهرانی	دانشیار	دانشگاه تهران
فرزانه	حیدرپور	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
فریدون	رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
بهمن	بنی مهد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج
محمد حسین	قائمى	استاد	دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)
محسن	دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)
فاطمه	صراف	استادیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب
آریتا	جهانشاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی

تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل

سمانه شفیعی، محمدحامد خان محمدی، امیر محمدی کهکی

۸

واکنش حسابرسان به نوسان سود شرکت‌ها

علی تامرادی، مجید رجب کردی، زینب رضائی، مرضیه کیخسروی

۲۰

تأثیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری

با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان

سید حسام وقفی، صدیقه کامران راد، سکینه برسلانی

۴۴

بررسی رابطه خودشیفتگی مدیران عامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

با توجه به نقش تعدیل‌کننده حسابرسی داخلی

ماندانا طاهری، مهران محمدی

۷۲

بررسی رابطه تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی

با حق‌الزحمه

شهناز مشایخ، حمیدرضا گنجی، فاطمه پیری

۹۲

تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر

تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسان

سهیل مومنی، زهرا پورزمانی

۱۲۰

راهنمای نگارش مقالات

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

۱. شکل مقاله

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

۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

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

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

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

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

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

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

□.....□

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

سال سوم | شماره نهم | زمستان 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.

Auditing Institutions Characteristics and Moral Courage of Auditors

samane shafiee¹, Mohammad Hamed Khanmohammadi², Amir Mohammadi kahki³

Received: 2022/08/06

Approved: 2022/10/07

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the characteristics of audit institutions on the moral courage of auditors in the audit institutions of the Securities and Exchange Organization during the year 2019. Moral courage is an indicator in order to increase the quality and improve moral decisions in facing complex issues. The performance, behavior and moral courage of auditor can affect the overall quality of the financial reporting process. Meanwhile, the characteristics of the auditing firm play a significant role in the auditor's moral courage and achieving the goals set to protect public interests. The independent variables of research include power distance, ambiguity and femininity, which were first operationally defined using the opinion of professional experts and then calculated based on the characteristics of the audit institute. The dependent variable of the research is the moral courage of auditors using the moral courage questionnaire based on the Likert scale, which was answered by 57 auditors of the trusted auditing institutions of the Securities and Exchange Organization. The findings of the research show that the variable of power distance and femininity has a significant relationship with the moral courage of auditor, and the ambiguity space has no significant relationship with the moral courage of auditor.

Key Words: Power Distance, Ambiguity Space and Femininity, Moral Courage of Auditor.



10.22034/JPAR.2022.559753.1106

1. Ph.D. in accounting, Damavand Branch, Islamic Azad university, Damavand, Iran.

samane_shafiee@yahoo.com

2. Associate Professor, Department of Accounting, Damavand Branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran. (Corresponding Author) dr.khanmohammadi@yahoo.com

3. MSc. of accounting, Damavand branch, Islamic Azad University, Damavand, Iran.

amirmohammadi1220@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل

سمانه شفیع^۱، محمدحامد خان محمدی^۲، امیر محمدی کهکی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۷/۱۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی اثر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل در مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران طی سال ۱۳۹۹ می‌پردازد. شجاعت اخلاقی شاخصی است به‌منظور افزایش کیفیت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده، عملکرد، رفتار و شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌تواند بر کیفیت کلی فرآیند گزارشگری مالی اثرگذار باشد. در این میان ویژگی‌های موسسه حسابرسی نقش قابل توجهی در میزان شجاعت اخلاقی حسابرس و دستیابی به اهداف تعیین شده جهت حفظ منافع عمومی دارد. متغیرهای مستقل پژوهش حاضر شامل فاصله قدرت، فضای ابهام و زن منشی می‌باشد که ابتدا با استفاده از نظر خبرگان حرفه‌ای به طور عملیاتی تعریف و سپس بر اساس ویژگی‌های موسسه حسابرسی محاسبه شدند. متغیر وابسته پژوهش، شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل با استفاده از پرسشنامه شجاعت اخلاقی خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) بر اساس طیف لیکرت می‌باشد که ۵۷ نفر از حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به آن پاسخ دادند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که متغیر فاصله قدرت و زن منشی با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معناداری دارد و متغیر فضای ابهام با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: فضای ابهام، فاصله قدرت، زن منشی، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل

doi 10.22034/JPAR.2022.559753.1106

samane_shafiee@yahoo.com

dr.khanmohammadi@yahoo.com

amirmohammadi1220@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دکتری حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

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

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، واحد دماوند، دانشگاه آزاد اسلامی، دماوند، ایران.

۱- مقدمه

گزارشگری مالی نقشی حیاتی در تصمیمات استفاده‌کنندگان بازارهای مالی دارد. کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد. حسابرس مستقل یکی از گروه‌ها و عواملی است که در این زنجیره، نقش اساسی ایفا می‌کند. این انتظار از حسابرس مستقل وجود دارد که به استانداردهایی مانند عینیت، استقلال و صداقت پایبند باشد (بادآورن‌پندی و همکاران، ۱۳۹۲). حسابرس مستقل در جایگاهی از سیستم اجرایی و نظارت بر شرکت، کاهش هزینه‌های نمایندگی را تسهیل می‌نماید (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۳). نتیجه این اقدامات و فعالیت‌ها گامی مهم در دستیابی به اهداف تعیین شده به منظور حفظ منافع عمومی می‌باشد و ویژگی‌های موسسه حسابرسی نقش شایانی در دستیابی به این اهداف دارد. از سویی دیگر حسابرسان مستقل به دلیل وجود فشارهای مختلف، ترس از دست دادن شغل و موقعیت شخصی، قادر به رعایت بی‌طرفی و اظهار نظر واقعی نبوده و عموماً سعی در مخفی نمودن واقعیت‌ها و یا حتی حمایت از مدیران ارشد در جهت تخلفات آنان دارند تا موقعیت خود را حفظ نمایند. این موضوع سبب شده تا حسابرسان مستقل برای حفظ جایگاه و موقعیت شغلی خود، در انجام وظایف کوتاهی نمایند و تخلفات، عدم رعایت و سرپیچی از قوانین و رویه‌ها را مخفی و در گزارشات خود، اطلاع‌رسانی نکنند. براین اساس حسابرسان مستقل برای گزارش حقایق دارای ترس هستند و در تلاش برای حل این مشکل و پیدا نمودن راهی برای غلبه بر ترس و تهدیدها، بایستی شجاعت اخلاقی خود را ارتقا دهند. شجاعت اخلاقی شاخصی است به‌منظور افزایش کیفیت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده. به عبارت دیگر اهمیت شجاعت اخلاقی، عمل به رعایت استانداردهای اخلاقی در شرایط دشوار تصمیم‌گیری‌هاست. عملکرد، رفتار و شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌تواند بر کیفیت کلی فرآیند گزارشگری مالی اثر بگذارد. با عنایت به اهمیت مقوله شجاعت اخلاقی حسابرس در درستی اظهارنظر وی، در این پژوهش بر آنیم که اثر ویژگی‌های موسسه حسابرسی را بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل بررسی کنیم. نتایج این پژوهش می‌تواند راه حلی عملی برای آشکار نمودن تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل به‌منظور بیان حقیقت و ساکت نماندن فراهم نماید.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی

در پژوهش‌های پیشین تاکنون، ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی از جمله فرهنگ سازمانی در تشریح رفتارهای سیستم‌های اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن از بابت تأثیر آن در حسابرسی، مطالعات کمی صورت پذیرفته است. فرهنگ یک کشور تأثیر قابل توجهی در انتخاب‌های رویه‌های حسابداری دارد و می‌تواند بر تحریفات حسابداری تأثیر مستقیم بگذارد (فرنلی و گری، ۲۰۱۵). بلوغ و پیشرفت حسابداری و حسابرسی با عوامل و ساختارهای پیرامونی

خود در ارتباط می‌باشد (بلکویی، ۱۹۸۹). کیفیت گزارشگری مالی و تحریفات حسابداری تحت تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی می‌باشند (گری، کانگ و لین و تانگ، ۲۰۱۵). فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش قابل توجهی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای در یک موسسه حسابرسی داشته باشد (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). در پژوهش حاضر به‌منظور سنجش ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی از متغیرهای فاصله قدرت، فضای ابهام و زن‌منشی استفاده شده است.

فاصله قدرت^۱: فاصله قدرت بیان می‌دارد که در جوامع مختلف، افراد برابر نیستند و اعضای فرودست در سازمان‌ها به چه میزان توزیع نابرابر قدرت را انتظار داشته و می‌پذیرند (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). هافستد فاصله قدرت را به میزان پذیرش و قبول نابرابری نهادها و سازمان‌های درون جامعه توسط افراد عادی (فاقد قدرت) تعریف می‌کند. در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، نبود تمرکز، سلسله‌مراتب سازمانی، پذیرش زیردستان به عنوان مشاور و در سازمان‌هایی با فاصله قدرت بالا، تمرکز و سلسله مراتب بلند وجود دارد. در سازمان‌هایی با فاصله قدرت پایین، زیر دستان وابستگی کمی به روسا و تمایل به مشورت دارند، لذا وابستگی بین رئیس و مرئوس وابستگی درونی می‌باشد و فاصله احساسی بین آن‌ها نسبتاً پایین است. در سازمان‌های با فاصله قدرت بالا، زیر دستان به طور قابل ملاحظه‌ای به روسای خود متکی هستند. در این حالت زیر دستان تمایلی به نزدیک شدن به روسای خود ندارند و مستقیماً در تضاد با آن‌ها می‌باشند (هافستد، ۲۰۰۲). در پژوهش حاضر، جهت سنجش فاصله قدرت با کسب نظر خبرگان حرفه، از نسبت سهام بزرگ‌ترین شریک مؤسسات حسابرسی نسبت به کوچک‌ترین شریک استفاده می‌شود.

فضای ابهام^۲: فضای ابهام میزان خطر پذیرفته‌شده در مؤسسات حسابرسی را بیان می‌کند (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). عدم پرهیز از ابهام با روشی که جامعه با آینده نامعلوم برخورد می‌کند، سر و کار دارد. در جوامع و سازمان‌هایی که شفافیت کم و محدود و ابهام و تردید بالاست، انبوهی از قوانین و مقررات متناقض وجود دارد. در این جوامع و سازمان‌ها، عوامل مؤثر بر شفافیت و پاسخگویی از جمله قوانین شفاف وجود ندارد و در مقابل به دلیل وجود قوانین و رویه‌های گوناگون و متفاوت، فاقد نظام اداری صحیح و کارآمد هستند. در مقابل ساختارهای شفاف و با ابهام و تردید پایین، وضعیت مطلوب‌تری دارند (تقوی، ۱۳۸۶). در پژوهش حاضر طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص فضای ابهام، از نسبت تعداد شرکای خارج شده به جمع شرکاء طی پنج سال، استفاده شده است. به عبارتی نسبت ماندگاری شرکاء در مؤسسات به‌عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است. زن‌منشی^۳: یک جامعه زن‌خو جایی است که در آن «کیفیت زندگی» نشانه موفقیت است و برجسته بودن در بین افراد تحسین‌برانگیز نیست. در زمینه حسابرسی و شجاعت اخلاقی حسابرس، بعد مردمنشی و زن‌منشی نیز مصداق دارد. در حسابرسی، جنسیت عامل تأثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای و فرآیندهای ارزیابی خطر تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهارنظر حسابرسان پیرامون ارزیابی و مدیریت ریسک سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. علی‌رغم تأثیر تفاوت‌های جنسیتی بر پذیرش ریسک، شواهدی که تأیید کند زنان از مردان ریسک‌گریزتر نیستند، بیشتر است (داموداران، ۲۰۰۸). زنان حسابرسی به دلیل داشتن

اصول اخلاقی بالا با تلاش و رسیدگی بیشتر در انجام حسابرسی، نقش مهمی در تقویت شفافیت محیط اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی دارند (کاظمی و همکاران، ۱۴۰۰). در پژوهش حاضر طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص زن منشی مؤسسات حسابرسی، نسبت تعداد شرکای زن به کل شرکاء در ترکیب شرکاء مدنظر قرار گرفته است.

شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل

شجاعت اخلاقی به عنوان رفتاری شجاعانه تعریف می‌شود، که مزیت مهمی در جامعه است، ذاتی نیست و می‌تواند طی فرآیند یادگیری، آموزش داده شود (سیلویا اسوالد و همکاران، ۲۰۱۲). شجاعت اخلاقی به عنوان شاخه‌ای از رفتار اجتماعی در نظر گرفته می‌شود (فری و شفاقر، ۲۰۰۱). محققان شجاعت اخلاقی را قابل انعطاف و تحت تأثیر ویژگی‌های سازمان تلقی می‌کنند (سین هانا و همکاران، ۲۰۱۱). طبق تحقیقات، فشار مدیران یکی از عواملی است که بیشتر مانع شجاعت اخلاقی در محل کار می‌شود، زیرا مدیران قدرت تنبیه کارمندان را دارند (سکرکا، ۲۰۰۷). شجاعت اخلاقی به عنوان شاخصی به منظور افزایش کیفیت مدیریت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده مطرح شده است. اهمیت شجاعت اخلاقی در عمل به معنای رعایت استانداردهای اخلاقی در شرایط دشوار در محل کار می‌باشد (اوتول، ۱۹۸۵). مقوله شجاعت اخلاقی چالشی جدید برای اخلاق کسب و کار است و به عنوان امری ضروری در شرایط فساد و اخاذی در نظر گرفته می‌شود (ماهونی، ۱۹۹۵). به منظور برطرف نمودن معضلات اخلاقی و یافتن روش‌هایی برای کمک به افرادی که در برابر تهدیدهای کاری مقاوم هستند و با رفتار اخلاقی بر ترس غلبه می‌نمایند، توافقی‌های زیادی وجود دارد، و اعتقاد بر آن است که شجاعت اخلاقی افراد باید گسترش یابد. شجاعت اخلاقی توضیح می‌دهد که چرا یک فرد به صورت اخلاقی عمل می‌کند، ولی زمانی که شخص دیگری در همان موقعیت قرار می‌گیرد، به صورت اخلاقی عمل نمی‌کند. شجاعت اخلاقی یک ویژگی است که عامل انگیزش و اقدام افراد بر اساس اخلاق حرفه‌ای می‌شود (سکرکا و همکاران، ۲۰۰۹). محققان بر این باورند که رفتارهای جامعه پسند مانند اعلام نظر، نیاز به شجاعت اخلاقی دارد. چنین شجاعتی نوعی از صلاحیت اخلاقی است که به غلبه بر ترس تکیه می‌کند (مورالس سانچز و کابلیو مدینا، ۲۰۱۳). پژوهش‌ها نشان داده ترس از انتقام، علت اصلی سکوت و عدم گزارش حسابرسان می‌باشد (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). انتقام به چندین شکل از جمله از دست دادن شغل، ارباب، تهدید به مرگ، بدنام کردن و تأثیر منفی بر حرفه فرد خود را نشان داده که می‌تواند موجب خسارات روحی و جسمی بر گزارش دهنده شود (کومر و شوارتز، ۲۰۱۷).

با عنایت به اینکه متغیر مستقل پژوهش حاضر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی و متغیر وابسته، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌باشد، بررسی‌ها نشان داده که تاکنون پژوهش‌هایی در رابطه با هر یک از موضوعات فوق به طور جداگانه انجام شده است، لیکن در رابطه با تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل تاکنون پژوهشی انجام نشده است. در ادامه به ارائه خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه می‌پردازیم.

سجادی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر عضویت زنان در کمیته حسابرسي بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۸ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد حضور زنان در کمیته حسابرسي بر عملکرد مالی اثر منفی و بر عملکرد غیر مالی اثر مثبت دارد.

آقای و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر این موضوع می‌باشد که توازن و سلسله مراتب رابطه منفی و معنادار با تحریفات حسابداری دارد و از سویی دیگر اقتدارگرایی و تسلط رابطه مثبت و معنادار با تحریفات حسابداری دارند.

صفرزاده و کریم‌داد (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقي حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقي آنان دارد.

جزندری و جوادی (۱۳۹۷) در بررسی رابطه ابعاد فرهنگ سازمانی شامل فاصله قدرت کم، جمع‌گرایی و مردانگی با تعهد سازمانی نشان دادند که ابعاد مذکور بر تعهد سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسي پرداختند. نتایج نشان داد در هر دو مقوله شخصیت و جنسیت، عامل مهمی در عملکرد سازمانی و فردی به شمار می‌رود و در پیشبرد اهداف سازمانی اهمیت شایانی دارد. هاربر و کیس فالوی (۲۰۱۴) و گروبر (۲۰۱۱)، در پژوهش خود، شجاعت اخلاقي را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد شجاعت اخلاقي مانند یک نیروی روانی و دارای قدرت اراده، نقش مهمی در فعال کردن رفتار اخلاقي توسط حسابرسان و حسابداران ایفا می‌کند.

هاردیس و بریج (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت‌های جنسیتی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسي مستقل پرداختند. نتایج به‌دست آمده نشان داد که حسابرسان زن قدری ریسک‌گریزتر از مردان هستند. اما در دیگر ویژگی‌های فردی حسابرسان، شواهدی مبنی بر تأثیر تفاوت‌های جنسیتی مشاهده نشد.

هاگس و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی فاصله قدرت، فردگرایی و اجتناب از فضای ابهام در ایالات متحده و مکزیک نشان دادند توانایی استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی ارقام صورت سود و زیان توسط این ابعاد دچار اختلال نشده است، اما پتانسیل بالقوه‌ای برای تأثیر این ابعاد بر پیش‌بینی تغییرات در حساب‌های ترازنامه‌ای موجود است.

آرمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳)، ساختار مدل تصمیم‌گیری اخلاقي را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که شجاعت اخلاقي به عنوان یک فضیلت، ابزاری برای توانایی حسابرسان در اعمال نیت اخلاقي درست و رعایت استقلال است.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و هدف پژوهش مبنی بر بررسی ویژگی‌های مؤسسات حسابرسي بر

شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل، فرضیه‌های پژوهش به شرح ذیل تدوین گردید:

۱. فاصله قدرت در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.
۲. فضای ابهام در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.
۳. زن منشی در مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل اثر معنادار دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر نتیجه اجرا کاربردی، از منظر فرایند اجرا کمی، از منظر منطق اجرا ترکیبی (قیاسی-استقرایی)، از منظر بعد زمانی طولی و گذشته‌نگر و از منظر هدف پژوهش توصیفی-پیمایشی و تحلیلی-همبستگی می‌باشد. مبانی نظری بر اساس مطالعات کتابخانه‌ای و نتایج پایان نامه‌ها و مقالات گردآوری شده است. متغیر وابسته، شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل با استفاده از پرسشنامه شجاعت اخلاقی خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹) به صورت طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) امتیاز بندی شده و در اختیار حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار قرار گرفته است. روش نمونه‌گیری در این پژوهش تصادفی ساده و تعداد پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده، ۵۷ مورد می‌باشد. برای محاسبه متغیر شجاعت اخلاقی امتیازات سوال‌ها با هم جمع و سپس بر تعداد سوالات تقسیم شده تا مقدار متغیر شجاعت اخلاقی بر حسب عددی بین یک تا پنج محاسبه شود. متغیرهای مستقل نیز ابتدا با استفاده از نظر خبرگان حرفه‌ای به طور عملیاتی تعریف و سپس بر اساس ویژگی‌های موسسه محاسبه شدند. در نهایت از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد که در بخش آمار توصیفی به محاسبه جدول فراوانی، میانگین، انحراف معیار و ... پرداختیم و در بخش آمار استنباطی به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون با نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

تعریف عملیاتی متغیرها:

فضای ابهام: در این پژوهش چرخش شرکاء در مؤسسات طی ۵ سال اخیر به عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است. شاخص مذکور از نسبت شرکای خارج شده طی ۵ سال به جمع تعداد شرکاء در پنج سال به دست آمده است.

$$\text{معادله (۱)} \quad A.S = \frac{Q.P}{T.P}$$

فاصله قدرت: در این پژوهش نسبت سهام در اختیار بزرگ‌ترین شریک موسسه به کوچک‌ترین شریک موسسه (از لحاظ نسبت سهم‌الشرکه) به عنوان شاخص فاصله قدرت در نظر گرفته شده است.

$$\text{معادله (۲)} \quad P.D = \frac{B.P}{S.P}$$

زن منشی: این شاخص از تقسیم تعداد شرکای خانم به کل شرکای موسسه در سال صدور

گزارش به‌دست می‌آید.

معادله (۳)

$$M = \frac{B.P}{S.P} \cdot F$$

شجاعت اخلاقی: متغیر وابسته پژوهش شجاعت اخلاقی است. این متغیر، متغیر پاسخ، برون‌داد یا ملاک است و عبارت است از وجهی از رفتار یک ارگانیزم که تحریک شده است. متغیر وابسته، مشاهده یا اندازه‌گیری می‌شود تا تأثیر متغیر مستقل بر آن معلوم و مشخص شود. در پژوهش حاضر به منظور اندازه‌گیری این متغیر از پرسشنامه شجاعت اخلاقی استفاده شده است. در بررسی روایی و اگرایی پرسشنامه از شاخص HTMT و روایی همگرایی از میانگین واریانس استخراج شده و پایایی مرکب استفاده شده است.

مدل پژوهش:

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل زیر استفاده شده است: معادله (۴)

$$\text{Moral courage} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Ambiguity} + \beta_2 \text{ Female} + \beta_3 \text{ Power} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول شماره (۱): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متن فارسی متغیر	نام انگلیسی متغیر	نوع متغیر
شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل	Moral courage	وابسته
فضای ابهام	Ambiguity Space	مستقل
زن منشی	Feminity	مستقل
فاصله قدرت	Power Distance	مستقل

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی و آمار استنباطی:

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش به شرح ذیل می‌باشد:

جدول شماره (۲): جدول شاخص‌های توصیفی و آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

	میانگین	میانه	ماکسیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	آماره جارک
شجاعت اخلاقی حسابرسی	۶۷۸۲۶	۷۵۱،۵۴	۹۱۵،۰۰	۴۷۰،۱۳	۸۵،۴۲	۰،۳۴	۳،۹۲	۰،۶۹
زن منشی	۰،۰۸۶	۰،۰۲	۰،۶۰	۰،۰۰	۰،۱۶	۱،۹۵	۷،۸۴	۵۷،۰۲
فضای ابهام	۰،۰۳	۰،۰۴	۰،۱۴	۰،۰۰	۰،۰۷	۰،۹۹	۳،۱۵	۴،۶۹
فاصله قدرت	۹،۵۳	۶،۵۱	۵۴،۰۰	۱،۰۰	۱۲،۰۶	۱،۹۲	۴،۶۴	۲۰،۰۳

با توجه به جدول فوق، چولگی (یکی از مهمترین شاخص‌های تشخیص نرمال بودن توزیع داد) برای همه متغیرهای پژوهش کمتر از ۵ می‌باشد. لذا بر مبنای مباحث نظری آمار و قضیه حد مرکزی فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیرهای تحقیق رد نخواهد شد. موید این مطلب نیز ناچیز بودن مقادیر چولگی (کمتر از ۵) در تمامی متغیرها می‌باشد.

جدول شماره (۳): مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌های پژوهش

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری
فضای ابهام	۳۵۹,۴۸	۳۸۴,۱۷	-۲,۰۶	۰,۳۲
زن منشی	۲۳۰,۹۱	۸۴,۹۵	۲,۷۱	۰,۰۰
فاصله قدرت	-۲,۱۴	۰,۸۸	-۲,۲۲	۰,۰۴
C	۷۹۵,۷۴	۳۴,۳۸	۲۳,۱۴	۰,۰۰
شاخص‌های مدل				
مجذور R	۰,۱۷	میانگین متغیر وابسته	۶۲۵,۰۴	
آماره f	۱,۷۱	دوربین واتسون	۲,۱۴	
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۴			

با توجه به اینکه مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز این مطلب را تأیید می‌کند. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در محدوده مناسب قرار دارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر فاصله قدرت کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود و بین فاصله قدرت مؤسسات حسابرسی و شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معنی‌دار وجود دارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر فضای ابهام بیشتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه دوم پژوهش رد می‌شود و بین فضای ابهام و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی‌دار وجود ندارد. با توجه به اینکه مقدار sig متغیر زن منشی کمتر از ۰/۰۵ است، لذا فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می‌شود و بین زن منشی و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معنی‌دار وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در پژوهش حاضر به بررسی تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل پرداخته شد. متغیر وابسته پژوهش، شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل می‌باشد که از طریق پرسشنامه شجاعت اخلاقی محاسبه شده است. متغیرهای مستقل پژوهش شامل ویژگی‌های زن منشی، فاصله قدرت، فضای ابهام می‌باشد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین متغیرهای زن منشی و فاصله قدرت با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه معنادار وجود دارد و از طرفی بین متغیر فضای ابهام با شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل رابطه

معناداری وجود ندارد. وجود زن‌ها در ترکیب شرکای مؤسسات منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل شده است که شاید بتوان گفت شخصیت محافظه‌کار و ریسک‌گریز زن‌ها منجر به رعایت بهتر قوانین و مقررات می‌شود. در رابطه با متغیر فاصله قدرت می‌توان نتیجه گرفت در موسساتی که ترکیب مناسب و هموار سهامدارای دارند و کنترل در دست یک نفر نیست، حسابرسان مستقل شجاعت اخلاقی بهتری در عملکرد خود دارند. به عبارتی عدم تمرکز مالکیت در مؤسسات و کم بودن فاصله قدرت بین شرکاء و همچنین پر رنگ بودن جمع‌گرایی در بین شرکاء، منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل می‌گردد. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های جزندری و جوادی (۱۳۹۷)، احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶)، هاربور و کیس فالوی (۲۰۱۴)، گروبر (۲۰۱۱) و آرمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳)، همراسا و در رابطه با اثر تفاوت‌های جنسیتی بر رفتار اخلاقی حسابرس، با پژوهش هاردیس و بریچ (۲۰۱۰) مغایر می‌باشد. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب معرفی موضوع جدیدی در حوزه تحقیقات حسابرسی رفتاری شود و پژوهشگران را به انجام پژوهش‌های رفتاری دیگری ترغیب نماید. همچنین شواهد این پژوهش نشان داد ویژگی‌ها و مشخصه‌های مؤسسات حسابرسی، تا چه اندازه می‌تواند بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل اثر گذار باشد. این موضوع می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی مستقل به منظور تدوین خط‌مشی‌های حسابرسی قرار دهد. همچنین با توجه به نتایج تحقیق و تأثیر معنادار وجود زن‌ها در ترکیب شرکاء بر شجاعت اخلاقی حسابرس مستقل پیشنهاد می‌شود جهت ایجاد ترکیب بهینه شرکاء از وجود زنان در ترکیب شرکاء مؤسسات و ایجاد سیاست‌های تشویقی توسط نهادهای ناظر حرفه مانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده گردد.

منابع:

احمدزاده، طه و همکاران، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، ص. ۱-۲
آقایی، محمدعلی، جواد رضا زاده و مرتضی بیات، (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره سیزدهم
بادآورن‌نندی، یونس و وحید تقی‌زاده خانقاه، (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۰، شماره ۲، ص ۴۲-۱۹
بنی‌مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵)، رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸ شماره ۳۰، ص ۱۱۹-۱۳۷
تقوی، علی، (۱۳۸۶)، تأثیر فرهنگ سازمانی بر فساد اداری، تدبیر، شماره ۱۸۱، ص ۲۷-۳۱
جزندری، زهرا و سیدمصطفی جوادی، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه فرهنگ با تعهد سازمانی براساس مدل فرهنگی هافستد. کنفرانس بین‌المللی علوم انسانی، روانشناسی و علوم اجتماعی. مرکز همایش‌های صدا و سیما.

سجادی، سیدحسین، منتی، وحید، وطن خواه، فرامرز (۱۴۰۱)، تأثیر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی بر عملکرد شرکت، فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، ۲(۷)، ص ۵۰-۷۸
صفرزاده، محمدحسین و کریمداد، علیرضا (۱۳۹۹)، عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، مجله دانش حسابداری مالی، ۷(۱): ص ۱۳۵-۱۵۵.
کاظمی، پوریا، غلامرضا پور، محمد، عرب، روح اله، شمگانی، رضا (۱۴۰۰)، تأثیر جنسیت شریک موسسه حسابرسی بر ریسک سقوط آتی قیمت سهام، فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حسابرسی، ۱(۴) ص. ۵۰-۶۹

Ahmadzadeh, T., Kheirollahi, farshid, Shahveisi, F. Taherabadi, A. (2017) Investigating the Relationship between Personality Dimensions and Gender with Reduced Audit Quality Behaviors, Journal of health accounting, 6(2)18.pp.1-20 (in Persian)

Aghaei, Mohammad Ali, rezazadh, javad, bayat, morteza, (2021), Investigating the Impact of Culture on Accounting Distortions, Journal of accounting advances, 13(in Persian)

Armstrong, M.B., Ket, J.E. and Owsen, D. (2003), "Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior", Journal of Accounting Education, 21(1): 1-16.

Badavar Nahandi, Taghizadeh Khanqah, (2013), The Relationship between Audit Quality and Investment Efficiency, Accounting and auditing review, 20(2)pp.19-42(in Persian)

Belkaoui, A. (1989). Behavioral Accounting. New York: Quorum Books

Comer, D. R., & Schwartz, M. (2017), Highlighting moral courage in the business ethics course, Journal of Business Ethics, 146(4): 703-724.

Damodaran, A., (2008), "Strategic Risk Taking , A framework for risk management", Wharton School Publishing, Upper Saddle River, N.J.

Fearnley, N. and Gray, S. (2015) 'National institutional factors and IFRS Implementation in Europe, International Journal of Accounting and Information Management, 23 (3): 271-288

Frey, D., & Sch€afer, M. (2001). Determinanten der Zivilcourage und des Hilfeverhaltens [Determinants of moral courage and helping behavior]. In H.-W. Bierhoff & D. Fetchenhauer (Eds.), Solidarität, Konflikt, Umwelt und Dritte Welt € (pp. 93-122). Opladen: Leske und Butrich

Gray, S.J., Kang T, Lin, Z. and Tang, Q. (2015) 'Earnings Management in Europe Post IFRS: Do Cultural Influences Persist?', Management International Review, 55 (6): 827-856

Gruber, C. (2011), "The Psychology of Courage: Modern Research on an Ancient Virtue" Integrative Psychological and Behavioral Science, Vol. 45(2): 272-279.

Gun Lee , Silvana Trimi , Changsoo Kim (2013), " The impact of cultural differences on technology adoption", journal of word business 48, pp.20-29

Hofst€ed, G, Van Dusen, C.A, Mueller, C.B, Charles, T.A ,2002,

"What Goals to Business Leaders Pursue? A Study in Fifteen Countries", Journal of International Business Studies, 33, 785 -804.

Harbour, M. and Kisfalvi, V. (2014), "In the eye of the beholder: An exploration of managerial courage", Journal of Business Ethics, Vol.119 No.4, pp. 493-515.

Hardies, K. and Breesch, D. & Branson, J., (2010), "Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality", Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association , Long Branch, NJ

Hughes, S. Sander, J., Higgs, S., & Cullinan, C. (2009). The Impact of Cultural Environment on entry-Level Auditors' abilities to perform analytical procedures. Jornal of International

Accounting, Auditing and Taxation, 18,29-43

Kazemi, Seyed pouria, Gholamrezapoor, Mohammad, Arab, Rohollah, Shamgani, Reza, (2021), The Effect of Audit Partners Gender on the Future Stock Price Crash Risk, Journal of professional auditing research, 1(4), 50-69 (in Persian)

Khelil, I., Akrou, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2018), An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage, International Journal of Auditing, 22(2): 268-284.

Mahoney. J. (1995), "Ethical Attitudes to Bribery and Extortion", in S. Stewart and G. Donleavy, eds, Whose Business Values? Some Asian and Cross- Cultural Perspectives, Hong Kong University Press, pp. 241-242.

Morales-Sánchez, R., & Cabello-Medina, C, (2013), The role of four universal moral competencies in ethical decision-making, Journal of Business Ethics, 116(4): 717-734.

O'Toole James (1985), Vanguard Management: Redesigning the Corporate Future Hardcover, the book of vanguard management.

Safarzadeh, mohammad hossein, Karimdad, alireza (2020), Financial accounting knowledge, 7(1), pp. 135-175 (in Persian)

Seyed Hossein Sajadi, Vahid Menati, Faramarz Vatankhah, (2022), The Effect Gender Of Diversity In Audit Committee On Performance, Journal of professional auditing research, 2(7), 50-78 (in Persian)

Sean T. Hannah, Bruce J. Avolio, and Fred O. Walumbwa (2011), Relationships between Authentic Leadership, Moral Courage, and Ethical and Pro-Social Behaviors, 21(4): 555-578.

Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P. & Charnigo, R, (2009), Facing ethical challenges in the workplace: Conceptualizing and measuring professional moral courage, Journal of Business Ethics, 89(4): 565-579.

Sekerka, Leslie E. (2007) Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act, 16(2): 132-149.

Silvia Osswald, Dieter Frey, Bernhard Streicher (2012), Moral Courage, journal of research gate, Department of Social Psychology, Ludwig-Maximilians-University Munich, Munich, Germany, 3(24): 391-405.

Taghavi, ali, (2007), The effect of organizational culture on administrative corruption, tadbir, 181, pp. 27-31 (in Persian)

Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. Journal of Law & Economics, 26 (3): 613-633.

پی‌نویس:

1. Power Distance
2. Ambiguity Space
3. Femininity

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

Auditors Reaction to Companies Earnings Volatility

Ali Tamoradi¹, Majid rajabkordi², Zeinab Rezaee³, Marziyeh Keikhosravi⁴

Received: 2022/09/05

Approved: 2022/11/21

Research Paper

Abstract

The purpose of this study is to investigate the reaction of auditors to Earnings volatility, for which the effect of earnings fluctuations on the audit report lag and auditing fees of companies listed on the Tehran Stock Exchange was investigated. In this study, to test the hypotheses, the required information related to the research variables was collected from the financial statements of 150 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 1390 to 1399. To test the two research hypotheses, two multivariate regression models with panel data using random effects method were used. The findings of the test of research hypotheses indicate that in companies listed on the Tehran Stock Exchange, Earnings volatility has a significant positive effect on the audit report lag. Also, the research findings showed that Earnings volatility also have an effect on audit fees. Positive has meaning. The results indicate that in Tehran Stock Exchange, with the increase of Earnings volatility, the audit report lag increases. In fact, as profit volatility increases, the inherent risk of auditing increases, and auditors will conduct more content tests to reduce overall risk. Performing more tests by auditors will also increase the delay in submitting the audit report. The results also showed that with increasing Earnings volatility, the audit fee increases. As profit fluctuations increase audit risk, auditors should also be more diligent in their audit process, so increasing Earnings volatility leads to increased audit fees. So far, no research has comprehensively investigated the audit response to the fluctuation of companies' earnings. If auditors perceive Earnings volatility as an effective risk, they will try to respond to it and increase their level of response in order to respond to it. Auditors' response to the risk of profit fluctuations can be twofold. First, more auditors' efforts in audits will lead to more audit report lag, and second, auditors may request higher fees for pricing audit services.

Key Words: Auditors' Reaction, Earnings volatility, Audit Fee, audit report lag, Audit Risk.



10.22034/JPAR.2022.561498.1112

1. Instructor, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Payame Noor university, Ramhormoz, Iran. (Corresponding Author) tamoradi001@pnu.ac.ir

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Sari branch. Islamic Azad University .Sari, Iran. majidrg@yahoo.com

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting, Shoushtar branch. Islamic Azad University, Shoushtar, Iran. ze.rezaei1361@iau.ac.ir

4. M.Sc. of Accounting, Faculty of Accounting, Islamic Azad University, Ahvaz branch. Ahvaz, Iran. keikhosravi@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

واکنش حسابرسان به نوسان سود شرکت‌ها

علی تامرادی^۱، مجید رجب کردی^۲، زینب رضائی^۳، مرضیه کیخسروی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۳۰

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی واکنش حسابرسان به نوسان سود است، که به این منظور تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها، اطلاعات مورد نیاز مرتبط با متغیرهای پژوهش از صورت‌های مالی ۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ جمع‌آوری گردید. برای آزمون دو فرضیه پژوهش از دو مدل رگرسیون چند متغیره با داده‌های تابلویی به روش اثرات تصادفی استفاده شد. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیان‌گر آن است که در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت معناداری دارد، همچنین یافته‌های پژوهش نشان داد که نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی نیز تأثیر مثبت معناداری دارد. نتایج پژوهش بیان‌گر آن است که در بورس اوراق بهادار تهران با افزایش نوسان سود، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. در واقع با افزایش نوسان سود، ریسک ذاتی حسابرسی افزایش پیدا کرده و حسابرسان برای کاهش ریسک کلی، آزمون‌های محتوای بیشتری را اجرا خواهند کرد. اجرای آزمون‌های بیشتر توسط حسابرسان نیز، منجر به افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود. همچنین نتایج نشان داد که با افزایش نوسان سود، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. با توجه به اینکه نوسان سود، منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود، حسابرسان نیز باید تلاش بیشتر در فرایند رسیدگی‌های خود داشته باشند، به همین دلیل افزایش نوسان سود منجر به افزایش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی می‌شود. تاکنون پژوهشی به صورت جامع به بررسی واکنش حسابرسی به نوسان سود شرکت‌ها نپرداخته است. در واقع در صورتی که حسابرسان نوسان سود را به عنوان ریسکی مؤثر درک نمایند، تلاش خواهند کرد که نسبت به آن واکنش نشان داده و در جهت پاسخگویی به آن، سطح رسیدگی‌های خود را افزایش می‌دهند. واکنش حسابرسان به ریسک ناشی از نوسان سود به دو طریق است. نخست آنکه تلاش بیشتر حسابرسان در رسیدگی‌ها منجر به تأخیر بیشتر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود و دوم آنکه حسابرسان در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه بیشتری را درخواست نمایند.

واژه‌های کلیدی: واکنش حسابرسان، نوسان سود، حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی، ریسک حسابرسی.

doi 10.22034/JPAR.2022.561498.1112

tamoradi001@pnu.ac.ir

majidrg@yahoo.com

ze.rezaei1361@iaua.ac.ir

keikhosravi@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. مربی، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، دانشگاه پیام نور، رامهرمز، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد ساری، دانشگاه آزاد اسلامی، ساری، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد شوشتر، دانشگاه آزاد اسلامی، شوشتر، ایران.

۴. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.

مقدمه

در پایان سال مالی سرمایه‌گذاران به شدت نیازمند اطلاعات مالی قابل اتکاء و به موقع هستند تا با استفاده از اطلاعات دریافت شده از گزارش‌های مالی بتوانند در خصوص سرمایه‌گذاری خود پیش‌بینی و تصمیم‌گیری‌های درست نمایند (کارود و همکاران^۱، ۲۰۲۰). از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل اتکاء هستند که یک نهاد مستقل بدون جانبداری بر فرایند گزارشگری مالی شرکت‌ها مانند حسابرسان، نظارت نمایند (صالحی و همکاران^۲، ۲۰۱۸). علی رغم مزایای حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده که بر کسی پوشیده نیست، ولی مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی می‌تواند بر به موقع بودن اطلاعات مالی ارائه شده و در نتیجه بر مربوط بودن آن اثرگذار باشد (مرادی و حسینی‌پور، ۱۳۸۸). زیرا گزارش‌های مالی سالانه شرکت پیش از انتشار، باید توسط حسابرسان رسیدگی و تأیید شوند (روسمین و ایونس^۳، ۲۰۱۷)، بنابراین، هرچه تأخیر گزارش حسابرسی (فاصله بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی) کمتر باشد، صورت‌های مالی به موقع‌تر به دست استفاده‌کنندگان خواهد رسید و آن‌ها به شکلی بهتر و مؤثرتر قادر خواهند بود از اطلاعات منتشر شده شرکت‌ها استفاده نمایند. به موقع بودن گزارش‌های مالی حسابرسی شده، از طریق کاهش اطلاعات خصوصی و محرمانه می‌تواند باعث کاهش احتمال تصمیم‌گیری‌های نادرست توسط سرمایه‌گذاران شود. بنابراین، می‌توان چنین پنداشت که ارائه اطلاعات به موقع باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی میان سرمایه‌گذاران خواهد شد (جعفری‌پور و همکاران، ۱۳۹۶).

تأخیر در ارائه گزارش حسابرس اغلب به عنوان یکی از مهمترین محرک‌های ارائه به موقع گزارش‌های مالی است که نتیجه واکنش حسابرسان به وضعیت و عملکرد شرکت‌ها است (ابر ناشی و همکاران، ۲۰۱۷)، به همین دلیل تاکنون مطالعات زیادی به دنبال شناسایی عواملی بوده‌اند که روی تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر می‌گذارد (سولاتانا و همکاران^۴، ۲۰۱۴). پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که تأخیر گزارش حسابرسی تحت تأثیر اندازه شرکت (حبیب و همکاران^۵، ۲۰۲۰)، سودآوری (فوجیانتی و ساتریا^۶، ۲۰۲۰)، پیچیدگی کار شرکت (حبیب و بویان^۷، ۲۰۱۱)، کیفیت کنترل داخلی شرکت (مونیسف و همکاران^۸، ۲۰۱۲)، نسبت بدهی‌های شرکت (عبیداله و همکاران^۹، ۲۰۱۹) کیفیت سود شرکت‌ها (استانا^{۱۰}، ۲۰۱۵)، فاصله بین دفتر مؤسسه حسابرسی و دفتر مرکزی صاحبکار (حسینی و محمدی، ۱۳۹۹) می‌باشد. دنباله‌رو پژوهش‌های پیشین صورت گرفته در داخل و خارج کشور، پژوهش حاضر به دنبال شناسایی تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی است، چون پژوهش‌های پیشین نشان دادند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی معیار معقولی برای تلاش حسابرسان جهت رسیدگی‌هایشان است و اگر حسابرسان نوسانات سود را به عنوان معیاری از ریسک درک نمایند، سعی خواهند کرد که با رسیدگی‌های بیشتر به ریسک ناشی از نوسانات سود واکنش مناسب داشته باشند (برایان و ماسون^{۱۱}، ۲۰۲۰). علاوه بر تأخیر گزارش حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی نیز عاملی است که می‌تواند به عنوان معیاری از واکنش حسابرسان در نظر گرفت. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که حق‌الزحمه

حسابرسی تحت تأثیر اندازه شرکت (پیتالوکا و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۹)، سودآوری (کمال و یوسف^{۱۳}، ۲۰۱۶)، پیچیدگی کار شرکت (جانورتی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹)، کیفیت کنترل داخلی شرکت (دونگ جی و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۸)، اهرم مالی (باروا و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۹)، خصوصیات صنعت (جونجیان^{۱۷}، ۲۰۲۱) و ویژگی‌های شرکت (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۹؛ مولائی و کردستانی، ۱۴۰۰) قرار می‌گیرد، لیکن علی‌رغم پژوهش‌های صورت گرفته در داخلی و خارج کشور، اما نقش تأثیر نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تاکنون در ادبیات پژوهشی کمتر مورد بررسی قرار گرفت. حسابرسان از طریق حق‌الزحمه می‌توانند نسبت به ریسک ناشی از نوسانات سود واکنش نشان دهند، چرا که حق‌الزحمه حسابرسی نیز به تلاش حسابرسان یا مدت زمانی که حسابرسان برای رسیدگی‌ها جهت اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی نیاز دارند، بستگی دارد (چو و همکاران^{۱۸}، ۲۰۲۰). به اعتقاد بویان و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۰) حق‌الزحمه حسابرسی با توجه به ارزیابی حسابرس از حجم عملیات و ریسک کار حسابرسی تعیین می‌شود. درواقع، حسابرسی حرفه‌ای است که در هنگام انعقاد قرارداد حسابرسی ریسک را برآورد و آن را در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی منعکس نماید (سان و همکاران^{۲۰}، ۲۰۲۰). بر پایه چنین استدلال‌هایی، پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان نوسانات سود را به عنوان معیاری از ریسک در کرده و در زمان انعقاد قرارداد حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. در این راستا برایان و میسون (۲۰۲۱) اعتقاد دارند که حسابرسان می‌توانند سطوح بالا یا پایین نوسانات سود را به عنوان افزایش ریسک درک کنند. آن‌ها خاطرنشان کردند که حسابرسان ممکن است نوسانات بیشتر سود را به عنوان افزایش ریسک در نظر بگیرند، زیرا اولاً سودهایی که نوسان بیشتری دارند، کمتر قابل پیش‌بینی هستند (دیچو و تانگ، ۲۰۰۹) و تفاوت قابل ملاحظه‌ای بین پیش‌بینی حسابرس و سود واقعی شرکت ایجاد می‌کند، دوماً سودی که از نوسان بالایی برخوردار باشد به دلیل اینکه پایداری کمتری برخوردار است و به لحاظ حسابداری از اعتماد کمتری به لحاظ کیفیت برخوردار است. به همین دلیل حسابرسان با افزایش نوسان سود ممکن است با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی پاسخ دهند.

با توجه به مطالب فوق، یکی از عواملی که می‌تواند تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسان شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد، نوسان سود است، که این موضوع تاکنون در ادبیات پژوهشی داخلی کمتر مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به اینکه تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان محرکی مؤثر بر زمان ارائه گزارش‌های مالی، از اهمیت بالایی برای سرمایه‌گذاران برخوردار است و همچنین نقش نوسان سود به عنوان سیگنالی که می‌تواند منجر به تأخیر قرار گرفتن تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شود، در این زمینه خلاء پژوهشی وجود دارد. بنابراین توجه به کمبود پژوهشی در این حوزه، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش است که آیا نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر دارد؟ اگر چنین است، این تأثیر مثبت است یا منفی؟ دستیابی به پاسخ این پرسش می‌تواند اطلاعات سودمندتری در مقایسه با پژوهش‌های پیشین در اختیار سرمایه‌گذاران و تحلیل‌گران بازار جهت

تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری قرار دهد، چراکه سود شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های اخیر با نوسانات زیادی همراه بوده و واکنش حسابرسان نسبت به این نوسان سود نامشخص است. از سوی دیگر نتایج این پژوهش به عنوان سیگنالی جهت تلاش مضاعف حسابرسان نسبت به نوسان سود شرکت‌ها را مشخص نماید. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند ایده‌های جدید برای انجام پژوهش‌های آتی در حوزه مالی و حسابداری پیشنهاد نماید. به این منظور در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری پشتوانه فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌گردد، سپس به صورت مختصر پیشینه پژوهش ارائه می‌گردد. پس از آن فرضیه‌ها پژوهش، روش‌شناسی پژوهش، تعریف عملیاتی متغیرها، مدل آزمون فرضیه‌ها، آمار توصیفی متغیرها و آزمون فرضیه‌های آماری ارائه می‌شود. در انتها نیز نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

نوسان سود و تأخیر گزارش حسابرسی

انتشار به موقع گزارش‌های مالی از سوی شرکت‌ها، می‌تواند موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات (باطو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۵)، کاهش پخش شایعات در مورد سلامت و عملکرد مالی (آلن و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۴) و افزایش محتوای اطلاعات مالی گزارش (باطو و همکاران^{۲۳}، ۲۰۱۵) شده شرکت شود (حبیب و محمدی^{۲۴}، ۲۰۱۸). اما آنچه که می‌تواند اعتماد استفاده‌کنندگان به گزارش‌های مالی را افزایش دهد نقش حسابرس در اعتباربخشی به گزارش‌های مالی است (بای و وو^{۲۵}، ۲۰۱۶)، چراکه نظارت حسابرسان مستقل به عنوان یک نهاد خارج شرکت می‌تواند نقش اساسی در افزایش شفافیت گزارشگری مالی و ایجاد اعتماد عمومی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایفا نماید (گنترا و خلیف^{۲۶}، ۲۰۲۱). اما سرعت ارائه گزارش حسابرسی از اهمیت بالایی برای سرمایه‌گذاران برخوردار است و هر چه فاصله زمانی بین پایان سال مالی و تاریخ انتشار گزارش حسابرسی کوتاهتر شود ارزش اطلاعاتی آن بیشتر است (وان حسین و همکاران^{۲۷}، ۲۰۱۸). عوامل گوناگونی ممکن است تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهند (دوراند^{۲۸}، ۲۰۱۹). یکی از ابعاد مهم که زمان ارائه گزارش حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، موضوع سود شرکت‌هاست (استیوارت و کارینی^{۲۹}، ۲۰۱۹). تاکنون پژوهش‌های زیادی در خصوص تأثیر جنبه‌های مختلف سود از جمله کیفیت سود، پایداری سود صورت گرفته است. به طور مثال برایان و همکاران^{۳۰} (۲۰۱۸) در پژوهش خود نشان داد کیفیت سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرس دارد. افزایش کیفیت سود می‌تواند زمینه را برای سهولت در اجرای فرایند حسابرسی (راسلت و وانگ^{۳۱}، ۲۰۱۰)، کاهش ریسک‌های حسابرسی (حبیب و همکاران^{۳۲}، ۲۰۱۹) و در نهایت کاهش بدبینی حسابرسان به واحد مورد رسیدگی (ویتهورس و لامبرت^{۳۳}، ۲۰۱۴) را فراهم آورد. ابرناتی و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۷) نیز نشان دادند که پایداری سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. هر چه پایداری و یکنواختی سود بیشتر باشد، سود از قابلیت پیش‌بینی بیشتر برخوردار بوده و ریسک کمتری را به همراه خواهد داشت. به اعتقاد برایان و ماسون

(۲۰۲۰)، یکی از جنبه‌های سود که کمتر به آن توجه شده است، نوسان سود است. نوسان سود منعکس کننده پراکندگی سود در طول زمان است و ممکن است در برنامه و دامنه رسیدگی‌های حسابرسان تأثیر قابل ملاحظه‌ای داشته باشد (حسن^{۳۵}، ۲۰۱۶). نوسان سود ناشی از دو عامل شوک اقتصادی و یا مسائل مرتبط با سود حسابداری بوده که هر دو عامل قابلیت پیش‌بینی سود را کاهش می‌دهد (براینت و همکاران^{۳۶}، ۲۰۱۳). نوسان سود پیچیدگی کار حسابرسان را افزایش داده و به همین دلیل ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد. به اعتقاد حبیب و هوانگ^{۳۷} (۲۰۱۹) نوسان سود ریسک ذاتی حسابرسی را افزایش داده و در نتیجه تلاش حسابرسان و دامنه رسیدگی حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. برایان و ماسون (۲۰۲۰) ابتدا استدلال کردند که نوسان سود، ممکن است با گسترش دامنه رسیدگی‌های حسابرسان همراه باشد و حسابرسان با استفاده از آزمون‌های محتوا ریسک حسابرسی را کاهش دهند در نتیجه حسابرسان برای آزمون‌های بیشتر مدت زمان حسابرسی را افزایش می‌دهند. اما در نهایت نتایج پژوهش آن‌ها بر خلاف تصوراتشان بود، زیرا نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد نوسان سود، تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. اما در مقابل نتایج پژوهش‌های ژانگ و همکاران^{۳۸} (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که حسابرسان نوسان سود شرکت‌ها را به عنوان معیاری از ریسک مربوط به فعالیت شرکت درک می‌نمایند. آن‌ها در پاسخ به این ریسک درک شده، سطح دامنه رسیدگی‌ها را افزایش می‌دهند تا از این طریق ریسک ناشی از نوسان سود شرکت را کاهش دهند. به همین دلیل با افزایش سطح دامنه رسیدگی مدت زمان جهت رسیدگی به اطلاعات صورت‌های مالی افزایش پیدا می‌کند.

نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی

منافع اقتصادی حسابرسان از طریق حق الزحمه حسابرسی تأمین می‌گردد که از طریق انعقاد قرارداد با شرکت‌ها به دست می‌آید (چن و همکاران^{۳۹}، ۲۰۲۱). حسابرسان جهت تعیین حق الزحمه خدمات حسابرسی، عوامل زیادی را در نظر می‌گیرند و تا کنون پژوهش‌های زیادی در زمینه بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت گرفته است (ایمنی و دریائی، ۱۳۹۹). حسابرسان به‌طور معمول با توجه به وضعیت و ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی باید بهترین برآورد را داشته باشند و بر اساس آن حق الزحمه حسابرسی را تعیین نمایند تا ضمن حفظ کیفیت کار، آن را با معقول‌ترین حق الزحمه انجام دهند، چرا که حسابرسان برای تکمیل فرآیند حسابرسی خود نیازمند زمان کافی هستند و بدون اختصاص زمان مورد نیاز برای انجام امور حسابرسی، دستیابی به کیفیت مورد نظر امکانپذیر نخواهد بود (دمرجان و همکاران^{۴۰}، ۲۰۱۳). مقدار فعالیت‌های حسابرسی مورد نیاز و همچنین بحث پیرامون گزارش حسابرسی به طور معنادار می‌تواند بر دامنه رسیدگی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تأثیر گذار باشد (ناصر و حسن^{۴۱}، ۲۰۱۶). اما اینکه چه عواملی می‌تواند موجب افزایش دامنه رسیدگی حسابرسان شود، هموار در بین پژوهشگران مورد بحث و چالش بوده است (اوکیلی^{۴۲}، ۲۰۲۰). به عقیده اکثر پژوهشگران دامنه رسیدگی حسابرسان به شرایطی که موجب افزایش ریسک حسابرسی

می‌شود، تا حدود زیادی وابسته است، به طور مثال ریسک ناشی از اندازه حسابرسی، ریسک ناشی از پیچیدگی کار و حتی ریسک ناشی از سود شرکت (الهداب^{۴۳}، ۲۰۱۶). در این راستا نیکین و ساهلستروم^{۴۴} (۲۰۱۵) در پژوهش خود تأثیر ریسک بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار انگلستان را بررسی کردند نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ریسک (ریسک مالی، ریسک عملیاتی و ریسک تجاری) بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. چن و همکاران (۲۰۱۹) استدلال می‌کنند که ریسک حسابرسی، تحت تأثیر وضعیت مالی و عملکرد شرکت‌ها قرار دارد، و مبرهن است که در شرکت‌هایی که نوسانات زیادی در سود سالانه خود دارند، ریسک بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها دارند و حسابرسان نیز جهت انعقاد قرار دارد و زمان رسیدگی‌ها به این مورد توجه دارند. برایان و ماسون (۲۰۲۰) نیز اعتقاد دارند که زمان رسیدگی‌های حسابرسی تحت تأثیر نوسانات سود شرکت‌هاست و با افزایش نوسانات سود شرکت، زمان و دامنه رسیدگی‌های حسابرسان افزایش پیدا می‌کند. همچنین تانگ^{۴۵} (۲۰۲۰) استدلال نمود که حسابرسان زمانی که نوسان بالایی از سود را نسبت به سال قبل مشاهده می‌نمایند آن را به عنوان زنگ خطری از ریسک حسابرسی درک کرده، از این رو در پاسخ به ریسک تلاش و رسیدگی‌های خود را نسبت به اقلام صورت‌های مالی افزایش می‌دهند. به همین دلیل با افزایش سطح رسیدگی‌های حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (تانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

پیشینه پژوهش

کیم و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۴۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ژاپن طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های ژاپنی می‌شود.

ایجبونیک و همکاران^{۴۶} (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تأثیر هموارسازی سود به منظور کاهش نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۷۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیجریه طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد هموارسازی سود تأثیر منفی معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد. این بدان معناست که افزایش نوسان سود موجب افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

بالا و همکاران^{۴۷} (۲۰۲۲) در پژوهشی بخشی از پژوهش خود به بررسی رابطه ویژگی‌های حسابرسی و هموارسازی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۳۷۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشورهای آسیایی طی سال‌های ۲۰۱۳ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که دوره تصدی

حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی با هموارسازی سود رابطه معناداری ندارد. چانگ و همکاران^{۴۸} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر هموارسازی بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۲,۸۲۳ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۸ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که هموارسازی سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر منفی معناداری دارد.

دیوید و همکاران^{۴۹} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسان درآمد بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۲,۱۲۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۹ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش به‌طور کلی نشان می‌دهد که حسابرسان نوسان درآمد شرکت‌ها را به منزله سیگنالی برای افزایش ریسک ارزیابی کرده و حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند.

رحمان و وو^{۵۰} (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۷۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین طی سال‌های ۲۰۱۴ تا ۲۰۱۸ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد مؤسسات حسابرسی بزرگ، نوسان سود را در حق‌الزحمه حسابرسی لحاظ می‌نمایند در حالی که مؤسسات حسابرسی کوچک و با قدمت کمتر نوسان سود را در حق‌الزحمه حسابرسی لحاظ نمی‌نمایند.

تانگ (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۴۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایتالیا طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد.

برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر ریسک حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر ریسک حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد.

برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر نوسانات سود بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد نوسانات سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر منفی معناداری دارد. همچنین نتایج نشان داد نوسان سود بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت معناداری دارد.

باسونی و همکاران^{۵۱} (۲۰۱۷) در بخشی از پژوهش خود به بررسی رابطه ویژگی‌های هیئت‌مدیره و به موقع بودن گزارش حسابرسی شده پرداختند. نمونه آماری تحقیق شامل ۲۰۱ شرکت از ۱۱ کشور آسیایی در طی دوره زمانی ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۹ بوده است. نتایج تحقیق حاکی از آن است که اندازه هیئت‌مدیره و استقلال هیئت‌مدیره موجب افزایش به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌شود، اما دوگانگی نقش مدیر عامل موجب کاهش به موقع بودن گزارش حسابرسی می‌شود. بهمنی و نظام طاهری (۱۴۰۱) در پژوهشی به بررسی رابطه هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. بدین منظور اطلاعات مالی ۱۱۸ شرکت، در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ به روش حذفی سیستماتیک به عنوان نمونه آماری پژوهش استخراج و بررسی شده است. یافته‌های پژوهش نشان داد که هموارسازی سود مبتنی بر هر دو معیار نوسانات سود خالص و اقلام تعهدی بر حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌ها تأثیر معنادار دارد.

علی پور زاده و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر معاملات مدیریتی بر رابطه بین نوسانات سود سالانه و حق‌الزحمه حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به‌منظور تعیین نمونه آماری تعداد ۱۵۰ شرکت به روش حذف سیستماتیک از بین کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و طی بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ که شرایط نمونه را داشتند انتخاب گردید. نتایج پژوهش نشان داد که معاملات مدیریتی شدت رابطه مثبت بین نوسانات سود سالانه و حق‌الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کنند.

عباس زاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این تحقیق تعداد ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۹۲ تا ۹۶ مورد تجزیه و تحلیل و بررسی قرار گرفته است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین علامت سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرِس، نوع اظهار نظر حسابرِس، تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) و همچنین بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرِس، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد بندهای شرط در گزارش حسابرسی) رابطه معناداری وجود دارد، ولی بین علامت سود و اندازه موسسه حسابرسی و همچنین بین نوسان پذیری سود و نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشده است.

حیدریان و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرِس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود پرداختند. در این پژوهش از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۵ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که نتایج نشان می‌دهد که تأخیر غیر عادی گزارش حسابرِس بر نوسانات قیمت سهام تأثیر معناداری دارد. همچنین مالی تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرِس بر نوسانات قیمت سهام را تعدیل می‌کند.

نیری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی اثر تأخیر گزارش حسابرسی بر نوسانات قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در بین ۱۱۰ شرکت پذیرفته

شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی بین سال‌های ۱۳۹۶-۱۳۹۱ بررسی شد. نتایج آزمون فرضیات نشان داد تأخیر گزارش حسابرسی بر قیمت سهام تأثیر مثبت معناداری دارد.

سلیمانی امیری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به ارتباط خود همبستگی سود، نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. در این راستا، اطلاعات ۹۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، نشان می‌دهند که بین خودهمبستگی سود و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

جعفری پور و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه آماری تحقیق شامل ۹۳ شرکت در طی دوره زمانی ۱۳۸۶ الی ۱۳۹۰ بوده است. نتایج نشان داد اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، درصد مالکیت سرمایه گذاران نهادی و تمرکز مالکیت بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر منفی معنادار دارند، و دوره تصدی مدیرعامل و نفوذ مدیرعامل بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت معنادار دارند.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه یک: هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

فرضیه دو: هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر زمانی، پس‌رویدادی است، یعنی بر مبنای تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته (داده‌های صورت‌های مالی شرکت‌ها) انجام گرفته است. از آنجایی که پژوهش حاضر در پی یافتن رابطه بین متغیرهای پژوهش در یک جامعه آماری می‌باشد، بنابراین پژوهش از نوع پژوهش‌های همبستگی می‌باشد. از سوی دیگر، در این پژوهش جهت جمع‌آوری مبنای نظری و اطلاعات مرتبط با پیشینه پژوهش، ابتدا از روش کتابخانه‌ای و اسنادکاوی استفاده شد. سپس داده‌های مرتبط با متغیرهای پژوهش با مراجعه به صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی شرکت‌های نمونه و با استفاده از پایگاه‌های اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران، نرم‌افزار اطلاعاتی ره‌آوردنوبین و تارنمای رسمی شرکت‌ها جمع‌آوری شد. آماده‌سازی داده‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزار اکسل انجام شد؛ سپس با استفاده از نرم‌افزار ایویوز نسخه ۹ تجزیه و تحلیل آماری مربوط به آزمون فرضیه‌های پژوهش انجام شد.

کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. به دلیل گستردگی وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه قرارداد شده.

۱. شرکت‌ها باید از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس حضور داشته باشند.

۲. شرکت‌ها جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک، بیمه و لیزینگ نباشد.
 ۳. شرکت‌ها در طول دوره زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداده و سال مالی آن‌ها منتهی به اسفند ماه باشد.
 ۴. شرکت‌ها در طول دوره زمانی پژوهش وقفه عملیاتی قابل ملاحظه‌ای نداشته باشند.
 ۵. اطلاعات مورد نیاز شرکت‌ها به‌منظور استخراج داده‌ها در دسترس باشد.
- با توجه به محدودیت‌های فوق‌الذکر در نهایت از بین جامعه آماری به‌صورت حذف سیستماتیک ۱۵۰ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد. همچنین در این پژوهش متغیرهای موجود در مدل‌های رگرسیونی چند متغیره، از دو جنبه متفاوت مورد بررسی قرار گرفتند. از یک سو، این متغیرها در میان شرکت‌های مختلف (۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران) و از سوی دیگر، در دوره زمانی هشت ساله (سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹) بررسی شدند. بنابراین، جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیون چند متغیره با رویکرد داده‌های ترکیبی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز ابتدا آمار توصیفی متغیرهای پژوهش ارائه شد. سپس آزمون‌های پیش فرض مدل رگرسیون شامل آزمون عدم مشکل هم‌خطی، آزمون عدم خود همبستگی باقی مانده‌ها، آزمون بررسی پایایی متغیرهای پژوهش و آزمون بررسی واریانس باقی‌مانده‌ها انجام شده است. به‌منظور گزینش یکی از روش‌های داده‌های تابلویی و یا داده‌های تلفیقی از آزمون اف لیمر استفاده شد. برای آزمون معناداری ضرایب جزئی متغیرهای مدل‌های رگرسیونی جهت آزمون فرضیه‌ها نیز از آزمون تی در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شد.

اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

نوسان سود (IBVOL): برای اندازه‌گیری نوسان سود از انحراف معیار سود خالص به دارایی‌های ابتدای دوره که با استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی طی یک دوره زمانی پنج‌ساله قابل تخمین است، استفاده گردید (برایان و ماسون، ۲۰۲۰).

متغیرهای وابسته

تأخیر گزارش حسابرسی (ARLAG): برای اندازه‌گیری تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، از لگاریتم فاصله زمانی (تعداد روز) بین پایان سال مال تا تاریخ امضای گزارش حسابرسی استفاده گردید (عبیداله و همکاران، ۲۰۱۹).

حق‌الزحمه حسابرسی (LNAF): برای اندازه‌گیری حق‌الزحمه حسابرسی، از لگاریتم هزینه حسابرسی استفاده گردید (صهبای قرقی، ۱۳۹۸).

متغیرهای کنترلی

اندازه هیئت‌مدیره (BSIZE): برای اندازه‌گیری اندازه هیئت‌مدیره از مجموع تعداد اعضای هیئت‌مدیره (موظف و غیر موظف) استفاده گردید.

استقلال هیئت‌مدیره (BIND): برای اندازه‌گیری استقلال هیئت‌مدیره از نسبت تعداد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به کل اعضای هیئت‌مدیره استفاده گردید.

اندازه شرکت (SIZE): برای اندازه‌گیری اندازه شرکت از لگاریتم مجموع ارزش دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

اهرم مالی (LEV): برای اندازه‌گیری اهرم مالی از نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

بازده حقوق صاحبان سهام (ROE): برای اندازه‌گیری از نسبت سود خالص به مجموع حقوق صاحبان سهام شرکت در پایان سال مالی مورد نظر استفاده گردید.

تلفیقی بودن صورت‌های مالی (ART): برای اندازه‌گیری در صورتی که اطلاعات صورت‌های مالی شرکت تلفیقی باشد، این متغیر برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

همچنین در مدل یک پژوهش حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است و در مدل دوم پژوهش نیز تأخیر گزارش حسابرسی به عنوان متغیر کنترلی استفاده شد.

مدل‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های یک و دو پژوهش به ترتیب از مدل‌های رگرسیون چند متغیره شماره (۱) و (۲) استفاده گردید.

مدل (۱)

$$ARLAG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IBVOL_{i,t} + \beta_2 BSIZE_{i,t} + \beta_3 BIND_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 LNAF_{i,t} + \beta_8 ART_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل (۲)

$$LNAF_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 IBVOL_{i,t} + \beta_2 BSIZE_{i,t} + \beta_3 BIND_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 ROE_{i,t} + \beta_7 ARLAG_{i,t} + \beta_8 ART_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل‌های فوق:

$ARLAG_{i,t}$: تأخیر گزارش حسابرسی شرکت i در سال t ,

$LNAF_{i,t}$: حق‌الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t ,

$IBVOL_{i,t}$: نوسان سود شرکت i در سال t ,

$BSIZE_{i,t}$: اندازه هیئت‌مدیره شرکت i در سال t ,

$BIND_{i,t}$: استقلال هیئت‌مدیره شرکت i در سال t ,

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت i در سال t ,

$LEV_{i,t}$: اهرم مالی شرکت i در سال t ,

$ROE_{i,t}$: بازده حقوق صاحبان سهام شرکت i در سال t .

$ART_{i,t}$: تلفیقی بودن صورت‌های مالی شرکت i در سال t .

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱ منعکس شده است. شاخص‌های مرکزی (میان و میانگین) و شاخص‌های پراکندگی (حداقل، حداکثر و انحراف معیار) برای متغیرهای پژوهش به‌منظور تحلیل توصیفی ویژگی‌های متغیرها قبل از آزمون فرضیه به کار گرفته شد. این اقدام به‌منظور شناخت بیشتر متغیرها و ارائه دیدگاهی کلی نسبت به نمونه آماری صورت گرفته است. با توجه به جدول ۱ میانگین حق‌الزحمه حسابرسی ۲۵۱۰ میلیون رالص بوده است و به این معناست که حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های نمونه به طور میانگین ۳۲۱۰ بوده است. همچنین میانگین لگاریتم تعداد روز تأخیر گزارش حسابرسی نیز ۹۱ بوده است. بیشترین میزان تأخیر گزارش حسابرسی در بین شرکت‌های نمونه نیز ۱۵۵ و کمترین میزان تأخیر گزارش حسابرسی نیز ۳۱ بوده است. انحراف معیار نیز نشان‌دهنده میزان تغییرات مجذور داده‌های متغیر حول میانگین است و هر چه که مقدار آن کمتر باشد، نشان از توزیع نرمال داده‌های مربوط به آن متغیر دارد (عباسی و تامرادی، ۱۳۹۹). همان‌طور که مشاهده می‌شود نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی به ترتیب کمترین (۰/۳۲) و بیشترین (۷۰/۲۱۱) انحراف معیار را در بین متغیرهای پژوهش دارند.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح	تعداد مشاهده	میانگین	میان	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
تأخیر گزارش حسابرسی	۱۵۰۰	۹۱	۹۳	۲۵/۱۴۲	۳۱	۱۵۵
حق‌الزحمه حسابرسی	۱۵۰۰	۲۵۱۰	۲۶۰۰	۷۰۰/۲۱۱	۱۲۰۰	۱۷۴۵۰
نوسان سود	۱۵۰۰	۰/۰۹	۰/۰۸	۰/۰۳۲	۰/۰۱	۰/۶۲
اندازه هیئت‌مدیره	۱۵۰۰	۵/۲۶	۵/۰۰	۰/۱۷۱	۵/۰۰	۷/۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	۱۵۰۰	۰/۴۹	۰/۴۰	۰/۱۲۸	۰/۰۰	۰/۲۰
اندازه شرکت	۱۵۰۰	۱۴/۲۴	۱۴/۱۹	۰/۶۰۳	۱۰/۳۲	۱۹/۲۵
اهرم مالی	۱۵۰۰	۰/۶۳	۰/۶۱	۰/۱۷۴	۰/۱۰۱	۰/۹۴
بازده حقوق صاحبان سهام	۱۵۰۰	۰/۱۱۹	۰/۱۰	۰/۱۳۸	-۰/۵۲	۰/۶۸
متغیر کیفی	تعداد مشاهده	تعداد صفر	تعداد یک			
تلفیقی بودن صورت‌های مالی	۱۵۰۰	۱۱۶۰	۳۴۰			

پیش از آزمون فرضیه‌های پژوهش، آزمون پیش فرض‌های استفاده از مدل‌های رگرسیون انجام می‌شود تا مناسب بودن مدل‌های پژوهش و شیوه برآورد مدل پژوهش بررسی گردد. یکی از پیش‌فرض‌ها در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره، بررسی عدم مشکل هم‌خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل پژوهش است. جهت بررسی مشکل هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده گردید. با توجه به جدول ۲، از آنجا که مقدار عامل تورم واریانس برای کلیه متغیرهای مستقل و کنترلی مورد استفاده مدل‌های یک و دو پژوهش کمتر از ۱۰ است؛ بنابراین مشکل هم‌خطی در بین متغیرهای مستقل و کنترلی مدل‌های پژوهش وجود ندارد.

جدول ۲- آزمون هم‌خطی متغیرهای پژوهش

متغیر	تورم واریانس مدل ۱	تورم واریانس مدل ۱
نوسان سود	۱/۱۴	۱/۰۱۳
اندازه هیئت‌مدیره	۱/۰۰۹	۱/۰۰۹
استقلال هیئت‌مدیره	۱/۰۰۷	۱/۰۰۸
اندازه شرکت	۱/۰۱۳	۱/۰۱۴
اهرم مالی	۱/۰۰۸	۱/۰۰۷
بازده حقوق صاحبان سهام	۱/۰۱۲	۱/۰۱۱
تلفیقی بودن صورت‌های مالی	۱/۰۱۲	۱/۰۱۳
حق‌الزحمه حسابرسی	-	۱/۰۱۲
تاخیر گزارش حسابرسی	۱/۰۱۰	-

از دیگر پیش‌فرض‌ها در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره، بررسی پایایی کلیه متغیرهای وابسته، مستقل و کنترلی به‌کار رفته در مدل‌های پژوهش است. پایایی متغیرهای پژوهش به معنای آن است که میانگین و واریانس متغیرهای به‌کار رفته در مدل پژوهش بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در این پژوهش از آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲) برای بررسی پایایی متغیرهای پژوهش استفاده شده است. با توجه به جدول شماره ۳، سطح خطای آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲) برای تمامی متغیرها به‌کار رفته در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد، بنابراین متغیرهای پژوهش پایا هستند.

جدول ۳- آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	سطح خطا
تاخیر گزارش حسابرسی	۰/۰۰
حق‌الزحمه حسابرسی	۰/۰۰
نوسان سود	۰/۰۰
اندازه هیئت‌مدیره	۰/۰۰
استقلال هیئت‌مدیره	۰/۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۰
اهرم مالی	۰/۰۰
بازده حقوق صاحبان سهام	۰/۰۰

در اقتصاد سنجی یکی از موضوعات مهم بررسی ناهمسانی واریانس مدل پژوهش است. برای بررسی ناهمسانی واریانس در مدل‌های رگرسیون خطی چند متغیره از آزمون بروش پاگان استفاده می‌شود. در واقع آزمون بروش پاگان وابستگی واریانس جملات خطای بدست آمده از رگرسیون خطی را به مقادیر متغیرهای توضیح دهنده مدل، بررسی می‌نماید. با توجه به جدول شماره ۴، از آنجا که سطح خطای آزمون بروش پاگان، برای دو مدل پژوهش کمتر از ۵ درصد

می‌باشد، لذا نتایج آزمون بروش پاگان نشان‌دهنده ناهمسانی واریانس برای مدل‌های پژوهش است. در چنین مواردی برای تخمین مدل‌های رگرسیون از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌گردد.

جدول ۴- آزمون بروش پاگان

مدل	آماره آزمون	سطح خطا
یک	۶/۶۴	۰/۰۰
دو	۷/۵۹	۰/۰۰

آزمون مدل پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی آزمون می‌شوند در مورد داده‌های ترکیبی ابتدا آزمون چاو (F لیمر) به منظور انتخاب شیوه تخمین مدل از بین دو راهکار داده‌های تلفیقی یا تابلویی انجام می‌گردد. اگر سطح خطای آزمون چاو کمتر از ۵ درصد باشد از روش داده‌های تابلویی (عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر نیستند) و اگر بزرگ‌تر از ۵ درصد باشد، از روش داده‌های تلفیقی (عرض از مبدأ در تمام مقاطع برابر هستند) استفاده می‌شود. با توجه به جدول ۵، از آنجا که سطح خطای آزمون چاو برای مدل‌های یک و دو پژوهش از ۵ درصد کمتر است به همین دلیل از روش داده‌های تابلویی استفاده شد. با توجه به اینکه روش داده‌های پنلی انتخاب گردید، این سؤال وجود دارد که آیا تفاوت در عرض از مبدأ واحدهای مقطعی به طور ثابت عمل می‌کند یا اینکه عملکردهای تصادفی می‌توانند به همین دلیل از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. با توجه به اینکه که سطح خطای آزمون هاسمن برای مدل‌های یک و دو پژوهش از ۵ درصد بیشتر است، از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود.

جدول ۵- انتخاب مدل پژوهش

مدل	نوع آزمون	سطح خطا	نتیجه آزمون
یک	آزمون چاو	۰/۰۰	داده تابلویی
	آزمون هاسمن	۰/۱۰	اثرات تصادفی
دو	آزمون چاو	۰/۰۰	داده تابلویی
	آزمون هاسمن	۰/۰۹	اثرات تصادفی

با توجه به جدول ۶، از آنجا که سطح خطای آماره اف برای مدل‌های یک و دو پژوهش کمتر از ۵ درصد است، به دلیل می‌توان پذیرفت نتایج مدل‌های پژوهش در سطح اطمینان بالای ۹۵ دصد معتبر است و برای روابط متغیرهای مستقل و کنترلی با متغیرهای وابسته مدل‌های پژوهش قابل اتکا و اطمینان است. همچنین ضریب تعیین برای مدل‌های یک و دو پژوهش به ترتیب ۰/۶۷ و ۰/۶۲ می‌باشد، بنابراین می‌توان پذیرفت ۶۷ و ۶۲ درصد از تغییرات متغیرهای تأخیر گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل یک و دو تبیین نمود. همچنین مقدار آماره دوربین - واتسون برای مدل‌های یک و دو پژوهش به ترتیب ۱/۸۵ و ۱/۹۰ است و این مقادیر بین ۱/۵ تا ۲/۵ بوده، پس می‌توان پذیرفت خود همبستگی مرتبه اول میان جملات خطای مدل‌های رگرسیونی پژوهش وجود ندارد و فرض وجود همبستگی

بین خطاها رد می‌گردد.

نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در جدول ۶ منعکس شده است. در مدل یک پژوهش سطح خطا برای متغیر مستقل یعنی نوسان سود ۰/۰۰ است، از آنجا که مقدار سطح خطا کمتر از ۵ درصد است، می‌توان پذیرفت نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. در نتیجه می‌توان فرضیه یک پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفت. از آنجا که ضریب متغیر نوسان سود (۰/۰۹) مثبت است، می‌توان با اطمینان قابل قبولی بیان کرد که نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد. در نتیجه هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود. همچنین در مدل دو پژوهش سطح خطا برای متغیر مستقل یعنی نوسان سود ۰/۰۰ است، از آنجا که مقدار سطح خطا کمتر از ۵ درصد است، می‌توان پذیرفت نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر معناداری دارد. در نتیجه می‌توان فرضیه دو پژوهش را در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفت. از آنجا که ضریب متغیر نوسان سود (۰/۰۸) مثبت است، می‌توان با اطمینان قابل قبولی بیان کرد که نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها تأثیر مثبت معناداری دارد. هرچه نوسان سود بیشتر باشد میزان حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بیشتر می‌شود.

جدول ۶- آزمون مدل‌های پژوهش

مدل دو		مدل یک		شرح
ضریب	سطح خطا	ضریب	سطح خطا	متغیر
۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۱۶	۰/۰۰	مقدار ثابت
۰/۰۸	۰/۰۰	۰/۰۹	۰/۰۰	نوسان سود
۰/۰۷	۰/۰۲	-۰/۱۱	۰/۰۰	اندازه هیئت‌مدیره
۰/۰۷	۰/۰۰	-۰/۰۸	۰/۰۰	استقلال هیئت‌مدیره
۰/۰۶	۰/۰۰	۰/۰۷	۰/۰۰	اندازه شرکت
-۰/۰۹	۰/۰۴	۰/۰۷	۰/۰۰	اهرم مالی
۰/۰۹	۰/۰۰	۰/۱۱	۰/۰۰	بازده حقوق صاحبان سهام
۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۱۲	۰/۰۰	تلفیقی بودن صورت‌های مالی
-	-	۰/۱۰	۰/۰۰	حق الزحمه حسابرسی
۰/۰۹	۰/۰۰	-	-	تأخیر گزارش حسابرسی
۰/۶۲	۰/۶۸		ضریب تعیین	
۱/۹۰	۱/۹۲		آماره دوربین - واتسون	
۲۰/۴۳	۲۱/۰۳		آماره اف	
۰/۰۰	۰/۰۰		سطح خطا	

هدف این پژوهش بررسی واکنش حسابرسان به نوسان سود در شرکت‌های پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران بوده است. به این منظور در دو فرضیه جداگانه تأثیر نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی و تأثیر نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه یک پژوهش بیان‌گر آن است که نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این بدان معناست که با افزایش نوسان سود، تأخیر گزارش حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. نتایج حاصل از این فرضیه پژوهش بر خلاف نتایج پژوهش برایان و ماسون (۲۰۲۰) است. برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهش خود با استفاده از اطلاعات صورت‌های مالی ۱۳۰۷۵ سال - شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۵ نشان دادند که نوسان سود تأثیر منفی بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد. به عقیده آن‌ها در شرکت‌هایی که نوسان سود کمتر است، شرکت‌ها با استفاده از روش‌های خاص حسابداری سود را دستکاری نموده و با یکنواخت کردن سود طی دوره‌های زمانی مختلف، هموارسازی سود را انجام می‌دهند. به همین دلیل در چنین شرکت‌هایی حسابر، وقت بیشتری را جهت واقعی نمودن سود صرف خواهند کرد. اما در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نوسان سود تأثیر مثبت بر تأخیر گزارش حسابرسی دارد و دلیل آن می‌تواند ریسک ناشی از نوسان سود باشد. چرا که با افزایش ریسک ذاتی ناشی از نوسان سود، حسابرسان آزمون‌های محتوای بیشتری را انجام خواهند داد و نتیجه نهایی آن افزایش تأخیر گزارش حسابرسی است. همچنین یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دو پژوهش بیان‌گر آن است که نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این بدان معناست که با افزایش نوسان سود، حق الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. نتایج حاصل از این فرضیه پژوهش با نتایج پژوهش برایان و ماسون (۲۰۲۰) همراستا است. برایان و ماسون (۲۰۲۰) در پژوهش خود نشان دادند که نوسان سود بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر مثبت معناداری دارد. همان‌طور که در فرضیه یک اشاره شد، با افزایش نوسان سود، ریسک ذاتی حسابرسی افزایش پیدا می‌کند و حسابرسان برای کاهش ریسک ناشی از نوسان سود باید دامنه رسیدگی‌ها و آزمون‌های حسابرسی بیشتری را اجرا نمایند. در نتیجه تلاش حسابرسان برای کاهش ریسک ناشی از نوسان سود، از طریق افزایش حق الزحمه حسابرسی، برای حسابرسان جبران خواهد شد.

با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، پیشنهادهای کاربردی زیر برای استفاده از نتایج پژوهش به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ✓ با توجه به اینکه نوسان سود ریسک حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، به حسابرسان پیشنهاد می‌شود در زمان انعقاد قرار داد حسابرسی ضمن توجه به سایر عوامل مرتبط با شرکت‌ها، حق الزحمه و همچنین زمانبندی برای رسیدگی‌های خود، آثار ناشی از نوسان سود را مد نظر قرار دهند و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را با توجه به نوسان غیر عادی سود شرکت تعیین نمایند.
- ✓ مدیران شرکت‌هایی که نگران هزینه‌های ناشی از حق الزحمه حسابرسی و همچنین تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی هستند، پیشنهاد می‌شود ضمن حفظ کیفیت گزارشگری مالی از طریق هموارسازی سود، نوسان غیر عادی سود را تا حد امکان خنثی نمایند.

✓ با توجه به تأثیر مثبت نوسان سود بر تأخیر گزارش حسابرسی، به سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی شرکت‌ها که نگران پیامدهای ناشی از تأخیر گزارش حسابرسی هستند پیشنهاد می‌شود در زمان تصمیم‌گیری در خصوص خرید و فروش سهام شرکت‌ها به نوسان سود شرکت‌ها به عنوان یک عامل تأثیرگذار و مهم توجه نمایند.

منابع

- ایمنی، محسن، دریائی، عباسعلی. (۱۳۹۹). حق‌الزحمه حسابرسی: شواهدی بیشتر از نقش اهرم‌های بدهی عملیاتی و مالی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۴)، ۴۹۵-۵۲۲.
- بهمنی، مریم، نظام طاهری، سعیده سادات. (۱۴۰۱). هموارسازی سود و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها. فصلنامه علمی کارافن. https://karafan.tvu.ac.ir/article_152776.html?lang=fa.
- جعفرپور، میثم؛ جوکار، معصومه و مجید گرگی‌زاده (۱۳۹۶)، کنکاش پیرامون تأثیر عوامل حاکمیتی بر تأخیر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۷)، ۱۶۵-۱۸۴.
- حسینی، محمد، محمدی، مهسا. (۱۳۹۹). تأخیر زمانی در ارائه گزارش حسابرسی و نزدیکی فاصله جغرافیایی دفتر مؤسسه حسابرسی به دفتر مرکزی صاحبکار: شواهدی از مزیت اطلاعاتی ناشی از تعامل مشترک و بهبود کارایی حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۱(۱)، ۱۱۴-۱۳۷.
- حیدریان، سجاد، یوسف پور، فاطمه، پوریا فریدی مهر (۱۳۹۹). تأثیر تأخیر غیر عادی گزارش حسابرس بر نوسانات قیمت سهام و نوسانات سود: نقش تعدیلی بحران مالی، پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری دوره دوم پاییز ۱۳۹۹ شماره ۶، صص ۱۲۴-۱۵۲.
- سلیمانی امیری، غلامرضا، خوئینی، مهین، جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۸). خودهمبستگی سود، نوسان سود و حق‌الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۲)، ۱۱۱-۱۲۶.
- صهبای قرقی، المیرا، لاری دشت بیاض، محمود، فکور ثقیه، امیرمحمد. (۱۳۹۸). گزارش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب‌وکار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۴)، ۵۱۷-۵۴۳.
- عباس زاده محمد رضا، نصیرزاده فرزانه، پورحسینی حصار سید مهدی. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی. ۲۰ (۷۸)، ۳۹۲-۴۱۹.
- عباسی، ابراهیم، تامرادی، علی. (۱۳۹۹). تأثیر کوتاه‌بینی سرمایه‌گذاران بر مدیریت سود و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۳)، ۴۱۰-۴۲۸.
- علی پور زاده، زهیر، قنبرزاده بهبهانی، علیرضا، عابدی گشنیگانی، محمد، جباری، آرزو. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر معاملات مدیریتی بر رابطه بین نوسانات سود سالانه و حق‌الزحمه حسابرسی در

بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری، ۲(۴)، ۵۵-۷۲.
مرادی، مهدی. پور حسینی، مهدی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین برخی ویژگی‌های مالی و غیرمالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱(۱)، ۱۶۸-۱۸۵.
مولائی، پژمان، کردستانی، غلامرضا. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر تأخیر در ارائه گزارش حسابداری از سه بعد حسابداری، حاکمیت شرکتی و عوامل خاص شرکت. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۰۰-۱۲۶.

نیری، هاتف، رحیم زاده، فرزاد، شکوهی فرد، سیامک. (۱۳۹۸). بررسی اثر تأخیر گزارش حسابداری بر نوسانات قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۲)، ۸۱-۹۸.
نیکبخت، محمدرضا، بزرگ اصل، موسی، آزادی، کیهان، تصدی کاری، محمدجواد. (۱۳۹۹). مقایسه دیدگاه‌های مدیران سازمان و مؤسسات حسابداری در تعیین عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری با به کارگیری منطق فازی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۱)، ۷۲-۸۹.

Abbasi, E., Tamoradi, A. (2020). The Effect of Investors Myopic on Earnings Management and Companies Investment. Accounting and Auditing Review, 27(3), 410-428. (in persian).

Abbaszadeh, M., Nasirzadeh, F., Pourhosseini Hesar, M. (1399). Investigating the relationship between profit volatility and audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Auditing knowledge. 20 (78). 392-419. (in persian).

Abdillah, M.R., Mardijuwono, A.W. and Habiburrochman, H. (2019), The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. Asian Journal of Accounting Research, 4(1). 129-144. 129-144.

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

Alan, I., Blankley, D., Hurtt, N., & Jason, E. (2014). The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements. A Journal of Practice & Theory, 33 (2), 27-57.

Alhadab, M. (2018). Abnormal audit fees and accrual and real earnings management: evidence from UK. Journal of Financial Reporting and Accounting, 16(3). 395-416.

Alipourzadeh, Z., Ghanbarzade, A., Abbedi, M., & Jabari, A. (2021). Investigating the effect of economic uncertainty on the relationship between comparability of financial statements and the stock price crash riskon Tehran Stock Exchange. Advances in Finance and Investment, 2(4), 72-55. doi: 10.30495/afi.2022.1945982.1070. (in persian).

Asthana, S. (2015). Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA. Journal of Financial Reporting and Accounting 12(1). 23-45.

Baatwah, S., Zalaila, S., & Norsiah, A. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?. Managerial Auditing Journal, 9 (30), 998-1022.

Bae, C. H., & Woo, Y. S. (2016). The effect of CEO turnover on audit report lag and management discretionary report lag: evidence from Korea. Investment Management and Financial Innovation, 13 (1) , 61-66.

Bahmani, M., & NezamTaheri, S. S. (2022). Income Smoothing and Audit Fees. *Karafan Quarterly Scientific Journal*, doi: 10.48301/kssa.2022.332432.2034. (in persian).

Bala, H., Waqar, A., Ghousia, K., & Balarabe, B. (2022). Audit firm attributes and income smoothing: the moderating influence of audit committee accounting expertise, *Cogent Business & Management*, 9:1, 2127194, DOI:10.1080/23311975.2022.2127194

Barua, A., Hossain, S., Dasaratha, V. (2019). Financial versus operating liability leverage and audit fees, *International Journal of Auditing*. 23 (2). 292-307.

Basuony, M., Ehab K.A., Mostaq, H., & Marie, O. (2017). Board characteristics, ownership structure and audit report lag in the Middle East. *International Journal of Corporate Governance*, 7 (2), 180-205.

Bhuiyan, B., Rahman, A., Sultana, N. (2021). Female tainted directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 16(2). 81-109.

Bryan, D., & Mason, T. (2020). Earnings volatility and audit report lag. *Advances in Accounting*. 51(1). 52-67.

Bryan, D., & Mason, T. (2020). Earnings Volatility and Auditor Risk Assessments: Evidence from Auditor Resignations. *Advances in Accounting*. 51(1). 1-12.

Bryan, D., Mason, T., & Reynolds, J. K. (2018). Earnings autocorrelation, earnings volatility, and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 47–69

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

Chang, H., Jennifer, H., Zenghui, L., Bo, O. (2021). Income smoothing and audit fees. *Advances in Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2021.100547>.

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

Chen, H., Jia, W., Li, S. and Liu, Z. (2021). Governmental customer concentration and audit pricing", *Managerial Auditing Journal*, 36(2). 334-362.

Cho, M., Young, S., Krishnan, V. (2020). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2020.106787>.

David, B., Bryan, B., Terry W., (2021). Earnings volatility and auditor risk assessments : evidence from auditor resignations. *Accounting horizons : a quarterly publication of the American Accounting Association*. 34 (1). 32-56.

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

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

Egbunike, C.F., Igbinovia, I.M., Okafor, K.J. and Mmadubuobi, L.C. (2022), Residual audit fee and real income smoothing: evidence from quoted non-financial firms in Nigeria", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0006>

Fujianti, I., Satria, I. (2020). Firm Size, Profitability, Leverage as Determinants of Audit Report Lag: Evidence From Indonesia, *International Journal of Financial Research* 11(2). 61- 75.

Gontara, H. and Khlif, H. (2021). Tax avoidance and audit report lag in South Africa: the moderating effect of auditor type. *Journal of Financial Crime*,. <https://doi.org/10.1108/JFC-09-2020-0197>

- Habib, A. and Huang, H.J. (2019). Abnormally long audit report lags and future stock price crash risk: evidence from China. *International Journal of Managerial Finance*, 15(4). 611-635
- Habib, A., Bhuiyan, B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 20(1). 32-44.
- Habib, A., Bhuiyan, B., Huang, J., Shahin, M. (2021). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*. 23 (1). 20-44.
- Habib, A., & Mohammadi, A. H. (2018). Political connections and audit report lag: Indonesian evidence. *International Journal of Accounting & Information Management*, 26 (1), 59-80.
- Habib, A., Bhuiyan, M., Huang, H., & Miah, M. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23, 20-44.
- Hassan, Y.M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(1). 13-32.
- Hassani, M., & Mohammadi, M. (2021). Audit Report Lag and Auditor-Client Geographic Proximity: Evidences from Information Advantage of Interaction & Improve Audit Efficiency. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(1), 114-137. (in persian).
- Hazeri Niri, H., Rahimzadeh, F., ShokouhiFard, S. (2019). Effect of Audit Report Delay on Fluctuations of Stock Prices of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of accounting and social interests*, 9(2), 81-98. (in persian).
- Heidarian, S., Yousefpour, F., Pouria Faridi, M. (2016). The Impact of Abnormal Delay of the Auditor's Report on Stock Price Fluctuations and Profit Fluctuations: The Adjusting Role of the Financial Crisis. *Contemporary Research in Management and Accounting*, 6(1). 124-152. (in persian).
- Imeni, M., Daryaei, A. (2021). Audit Fees: A Further Evidence of the Role of Financial and Operating Liability Leverage. *Accounting and Auditing Review*, 27(4), 495-522. (in persian).
- Jafaripou, M., Jokar, M., Gorgizadeh, M. (2017). Investigating the effect of government factors on the delay of the audit report of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Auditing knowledge*. 17 (67). 165-184. (in persian).
- Januarti, I., Mutiara, S., Wiryaningrum, M. (2019). The Effect of Size, Profitability, Risk, Complexity, and Independent Audit Committee on Audit Fee, *Jurnal Dinamika Akuntansi*. 10(2). 136-145.
- Junjian , G. (2021). FDI characteristics, industry homogeneity, and audit fees in Japanese multinationals. *Journal of Multinational Financial Management*. <https://doi.org/10.1016/j.mulfin.2021.100678>.
- Kaaroud, M.A., Mohd Ariffin, N. and Ahmad, M. (2020). The extent of audit report lag and governance mechanisms: Evidence from Islamic banking institutions in Malaysia, *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 11(1). 70-89.
- Kamal, N., Yousef , H. (2016). Factors Influencing External Audit Fees of Companies Listed on Dubai Financial Market. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and*
- Lai, k. (2019). Audit report lag, audit fees, and audit quality following an audit firm merger: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 36(1). 254-276.
- Management. 9(3). 142-163.
- Molaei, P., & kordestani, G. (2022). Factors affecting the delay in submitting the audit report from three dimensions of audit, corporate governance and company specific factors. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 100-126. doi: 10.22034/jpar.2022.549070.1078. (in

(persian).

Moradi, M., Pourhosseini, S. (2016). Investigating the Relationship between Some Financial and Non-Financial Characteristics and Duration of Completion and Completion of Audit Operations in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 1(1), 168-185. (in persian).

Munsif, V., Raghunandan, K., & Rama, D. (2012). Internal control reporting and audit report lags: Further evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 203-218.

Naser, K. and Hassan, Y.M. (2016). Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai Financial Market", *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(3). 346-363.

Nikbakht, M., Bozorg Asl, M., Azadi, K., & Tasaddi Kari, M. (2021). Comparison of Organizational and Audit Institutions' Views on Determining the Factors Affecting Audit Fees Using Fuzzy Logic. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(1), 72-89. doi: 10.22034/arj.2021.243328. (in persian).

Nikkinen, J., & Sahlström, P. (2015). Risk in Audit Pricing: The Role of Firm Specific Dimensions of Risk. *Advances in International Accounting*, 19(1). 144-153.

Okaily, J. (2020). The effect of family control on audit fees during financial crisis. *Managerial Auditing Journal*, 35 (5). 645-665.

Pythaloka, A., Rozak, I., Sulistyowati, W. (20219). The Influence of Company Size and Audit Fee on Audit Quality. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 16(1). 371-383.

Rahman, M., & Wu, T. (2021). Volatility of other comprehensive income and audit fees: evidence from China, *International Journal of Disclosure and Governance*, Palgrave Macmillan, vol. 18(1), 1-15.

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

Rusmin, R. and Evans, J. (2017). Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25(2). 191-210. <https://doi.org/10.108/ARA-06-2015-0062>.

Sahbay Ghorghi, E., Lari Dashtebayazi, M., Fakoor Saghih, A. (2020). Auditor Reporting and Audit Fees: The role of Business Strategies. *Accounting and Auditing Review*, 26(4), 517-543. (in persian).

Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M. and Naemi, M. (2018). The effect of CEO tenure and specialization on timely audit reports of Iranian listed companies", *Management Decision*, 56(2). 311-328.

Soleimany Amiri, G., Khoeini, M., Javani Ghalandari, M. (2019). Earning Autocorrelation, earning Volatility, and Audit Fees. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 8(32), 111-126. (in persian).

Stewart, E.G. and Cairney, T.D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity. *Managerial Auditing Journal* 34(8). 1008-1028.

Sultana, N., Singh, S., Zahn, M. (2014). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag. *International Journal of Auditing*. 19 (2). 72-87.

Sun, X., Habib, A., Uddin Bhuiyan, B. (2020). Workforce environment and audit fees: International evidence. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 16(1). 101-124.

Tang, B. (2020). Earnings Volatility and Auditor Fee. *Auditing: A Journal of Practice and*

Theory, 22, 71–97.

Wan Hussin, W.N., Bamahros, H.M. and Shukeri, S.N. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33 (3). 246-266.

Whitworth, J., & Lambert, T. (2014). Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129–152.

پی‌نویس:

1. Kaaroud et al
2. Salehi et al
3. Rusmin & Evans
4. Sultana et al
5. Habib et al
6. Fujianti & Satria
7. Habib & Bhuiyan
8. Munsif et al
9. Abdillah et al
10. Asthana
11. Bryan & Mason
12. Pythalo et al
13. Kamal & Yousef
14. Januarti et al
15. Dongji et al
16. Barua et al
17. Junjian
18. Cho et al
19. Bhuiyan et al
20. Sun et al
21. Baatwah et al
22. Alan et al
23. Baatwah et al
24. Habib & Mohammadi
25. Bae & Woo
26. Gontara & Khelif
27. Wan Hussin et al
28. Durand
29. Stewart & Cairney
30. Bryan et al
31. Reichelt & Wang
32. Habib et al
33. Whitworth & Lambert
34. Abernathy et al
35. Hassan
36. Bryant et al
37. Habib & Huang
38. Zhang et al
39. Chen et al
40. Demerjian et al
41. Naser & Hassan
42. Okaily
43. Alhadab
44. Nikkinen & Sahlström
45. Tang
46. Egbunike et al
47. Bala et al
48. Chang et al
49. David et al
50. Rahman & Wu
51. Basuony et al



COPYRIGHTS

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



The Effect of Audit Fee Discount on its Compensation and the Quality of Accounting Information with an Emphasis on the Role of the Auditor's Expertise

seyed hesam vaghfi¹, sedigheh Kamranrad², Sekine Baraslani³

Received: 2022/09/24

Approved: 2022/11/20

Research Paper

Abstract

The role of the independent auditor in evaluating the quality of the financial statements impartially and in assuring investors of the validity of the financial statements prepared by management is important. However, the quality of audit services provided by auditors is heterogeneous and is affected by factors such as audit fees. The main purpose of this study is to investigate the relationship between auditing fee reduction and compensation and the quality of accounting information with emphasis on the role of auditor expertise in companies listed on Iran's capital market. This research is of descriptive correlation type and is based on an analysis of panel data. The independent variable in this study includes auditing fee reduction and the dependent variable of accounting information quality and auditing fee compensation. The examined sample was obtained by systematic elimination method including 86 companies listed on the Tehran Stock Exchange during a ten-year period from 2011 to the end of 2021. The results show that there is a significant direct relationship between the reduction of the audit fee and its compensation, but the expertise of the auditor has no significant effect on this relationship. Also, the reduction of auditing fees does not have a significant effect on the quality of accounting information.

Key Words: Audit Fee Discount, Accounting Information Quality, Audit Fee Compensation, Auditing Expertise.



10.22034/JPAR.2022.562600.1116

1. Assistant Professor, Department of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) vaghfi@pnu.ac.ir

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Management, Economics and Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran. kamranrad@pnu.ac.ir

3. MSc. of Accounting, Emam Reza International University, Mashhad, Iran. barsalani@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان

سید حسام وقفی^{۱*}، صدیقه کامران راد^۲، سکینه برسلانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۲۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

نقش حسابرسان مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، مورد توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسان ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند حق الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران است. این پژوهش از نوع توصیفی - همبستگی و مبتنی بر تحلیل داده‌های تابلویی است. متغیر مستقل در این پژوهش تخفیف حق الزحمه حسابرسی و متغیر وابسته کیفیت اطلاعات حسابداری و جبران تخفیف حق الزحمه حسابرسی می‌باشد و برای بررسی دقیق‌تر از متغیر تخصص حسابرسان در صنعت به عنوان تعدیل‌گر به روش رگرسیون استفاده شده است. نمونه مورد بررسی که به روش حذف سیستماتیک محاسبه شده است شامل ۸۶ شرکت پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران طی دوره زمانی ده ساله از سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ است. نتایج نشان می‌دهد که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی با جبران آن رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد، اما تخصص حسابرسان بر رابطه مذکور تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کیفیت اطلاعات حسابداری، جبران حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرسان

doi: 10.22034/JPAR.2022.562600.1116

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (نویسنده مسئول) vaghfi@pnu.ac.ir
۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. kamranrad@pnu.ac.ir
۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام رضا، مشهد، ایران. barsalani@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، یکی از موضوع‌های مورد علاقه بسیاری از محققان حسابرسی است و تاکنون مطالعات زیادی در این زمینه انجام شده است. اگرچه روش تحقیق مورد استفاده در این مطالعات تا حدودی با یکدیگر متفاوت است، ولی اکثر آن‌ها یک هدف عمده را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی است. آگاهی از این عوامل هم برای صاحبکار و هم برای حسابرس مفید است. برای بسیاری از صاحبکاران، حق‌الزحمه حسابرسی رقمی درخور توجه است. اگرچه ممکن است در شرکت‌های بزرگ با حجم فروش و نقدینگی بالا یا برخی شرکت‌های دولتی، توانایی پرداخت این هزینه به راحتی میسر باشد، ولی اکثر شرکت‌های تجاری کوچک یا آنهایی که از وضعیت مالی مناسبی برخوردار نیستند، رقم هزینه می‌تواند بسیار بااهمیت و سنگین باشد؛ هزینه‌ای که ناگزیرند آن را پرداخت کنند. در نتیجه، از منظر صاحبکار، با شناخت عوامل مؤثر بر میزان حق‌الزحمه حسابرسی، هم با مذاکره و چانه‌زنی بر سر آنها و هم با کنترل این عوامل در داخل سازمان، می‌توان موجبات کاهش چنین هزینه‌ای را فراهم آورد و تحمل آن را آسانتر نمود (باهویان^۱ و همکاران، ۲۰۲۰).

اهمیت و ضرورت پژوهش از آنجا است که تخفیف اخذ شده ممکن است در سال‌های آتی جبران شود اما زیان‌های احتمالی وارد شده بر کیفیت اطلاعات و کیفیت صورت‌های مالی قابل جبران نباشد. در حال حاضر حسابرسان مستقل اصلی‌ترین گروه حرفه‌ای در جامعه می‌باشند که به عنوان یک عامل نظارتی با اعتبار بخشی به صورت‌های مالی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات، اطمینان نسبی در خصوص شفافیت گزارشگری مالی، فراهم می‌آورند. سرمایه‌گذاران علاوه بر کمیت اطلاعات، کیفیت اطلاعات را نیز مدنظر قرار می‌دهند، از طرف دیگر وظیفه اعتباردهی حسابرسان سبب می‌شود تا حسابرسان در گزارشگری خود به کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی توجه بیشتری نمایند (پیری و همکاران، ۱۳۹۳).

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها حسابرسی و حق‌الزحمه آن

با تشکیل شرکت‌های بزرگ و تفکیک مالکیت از مدیریت، زمینه برای ظهور مفهوم حاکمیت شرکتی فراهم شد. حاکمیت شرکتی قوانین، مقررات، ساختارها، فرآیندها، فرهنگ‌ها و سیستم‌هایی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود (حساس‌یگانه و معیری، ۱۳۸۷). هدف اولیه ارایه اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی در بازار سرمایه، کمک به تصمیم‌گیری و قضاوت مطمئن‌تر ذینفعان است. زیرا، گزارش‌های باکیفیت‌تر، منجر به تصمیمات و قضاوت‌های با کیفیت و مفیدتر برای استفاده‌کنندگان می‌شود. هدف ثانویه کیفیت اطلاعات گزارش شده، پیام‌دهی به مشارکت‌کنندگان در تولید و انتشار اطلاعات است؛ که با چه کیفیتی به ایفای وظایف خود می‌پردازند؛ و البته حسابرسان به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند؛

زیرا، گزارش‌های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها، می‌تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود (دارابی و همکاران، ۱۴۰۰). از سویی حسابرسی توسط حسابرسان حرفه‌ای مستقل، می‌تواند نقش عمده‌ای در بهبود کیفیت اطلاعات مالی ایفا کند، اما حسابرسان زمانی می‌توانند این نقش را به خوبی اجرا کنند که خدمات حسابرسی ارائه شده باکیفیت باشد و مطابق تعریف دی آنجلو، حسابرسان برای ارائه خدمات باکیفیت باید حق الزحمه مناسبی دریافت کنند تا بتوانند بودجه کافی برای کار حسابرسی اختصاص دهند (یاری و همکاران، ۱۴۰۱). موج اخیر رسوایی شرکت‌های سهامی بزرگ دنیا موجب شد شرکت‌ها به بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی و افزایش شفافیت در اطلاعات حسابداری توجه ویژه‌ای داشته باشند. با توجه به ساختار متنوع شرکت‌های سهامی عام، کیفیت نظارت بر فعالیت‌های مدیران در بین شرکت‌های مختلف متفاوت است. برای رقابت به غیر از توجه به کیفیت، مؤسسات حسابرسی به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و ارائه بهترین پیشنهاد برای شرکت‌ها می‌باشند. به همین منظور، آگاهی از تأثیرات حق الزحمه حسابرسی می‌تواند بسیار مفید باشد (چن^۲ و همکاران، ۲۰۱۰).

آنچه برای حسابرس در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی حائز اهمیت می‌باشد عواملی است که می‌تواند بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد. از آنجا که تنها محرک حق الزحمه خدمات حسابرسی، تلاشی است که حسابرس بر مبنای ریسک موجود در هر کار حسابرسی جهت ارزیابی صورت‌های مالی و ارائه اظهارنظر حرفه‌ای خود صورت می‌دهد، بنابراین می‌توان عوامل اثرگذار بر حجم فعالیت‌های حسابرسی را در سطح هر کار حسابرسی به عنوان عوامل اثرگذار بر حق الزحمه خدمات حسابرسی در آن کار دانست. به همین دلیل حسابرسان در عمل برای پذیرش صاحب‌کار در هر دوره چک لیست‌هایی را تهیه می‌نمایند که در آن عوامل اثرگذار بر ریسک و نتیجتاً حجم کار حسابرسی در نظر گرفته شده و پس از کسب اطلاعات مورد نیاز، از این چک لیست‌ها در فرآیند قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند. عواملی که در قالب ویژگی‌های فعالیت‌های اختصاصی واحد مورد رسیدگی قابل شناسایی هستند عبارتند از: نوع صنعت، سیستم حسابداری و کنترل داخلی، وضعیت اقتصادی، تعداد اقلام و سرجمع عناصر صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی از جمله دارایی‌ها، حساب‌های دریافتنی، حساب‌های پرداختنی، درآمدها، شرکت‌های فرعی و وابسته به علاوه دفعات ارائه خدمات حسابرسی به هر واحد مشخص، علت تغییر حسابرس در صورت حسابرسی نخستین؛ غیر از موارد فوق عوامل دیگری همچون پایان سال مالی واحد مورد رسیدگی به واسطه اثرات فصلی کار حسابرسی و یا خدمات مورد نیاز صاحب‌کار هم می‌تواند بر حق الزحمه خدمات حسابرسی اثرگذار باشد (رحیمی و همکاران، ۱۳۹۷).

تخصص حسابرسان در صنعت

نظریه‌های اقتصادی بیانگر آن است که حرفه حسابرسی با یافتن راه‌های جدیدی برای تمایز قائل شدن بین خدمات خاص در موسسه‌های حسابرسی به بلوغ و پیشرفت رسیده است. یکی

از این ابزارها تخصص‌گرایی در صنعت است. هوگان و جتر^۳ (۱۹۹۹) دریافتند که موسسه‌های حسابرسی دارای نام تجاری، تلاش‌هایی را برای افزایش سطح تخصص‌شان انجام می‌دهند. آنها سعی می‌کنند تا بر روی مقررات صنعت و ویژگی‌های صنعتی که ریسک دعوی حقوقی نسبتاً کم، رشد سریع، با صاحبکاران نسبتاً بزرگی دارند متمرکز گردند. واژه تخصص اغلب معادل کیفیت فرض می‌شود. انتظار می‌رود که متخصصین در مقام مقایسه با غیرمتخصصین کیفیت بالاتر و خدمات بیشتری را به همراه حسابرسی عرضه نمایند (پورکریم، ۱۳۸۸). تحقیقات بسیاری در مورد تقاضا برای حسابرسی‌های با کیفیت متفاوت در ادبیات پیرامون انعقاد قراردادهای نمایندگی وجود دارد. استدلالی که در این خصوص مطرح می‌شود این است که هنگامی که هزینه‌های نمایندگی افزایش پیدا می‌کند، تقاضا برای حسابرسی‌های با کیفیت بالا افزایش می‌یابد. این امر یا به طور داوطلبانه توسط مدیران به عنوان یک ساز و کار رابط صورت می‌گیرد یا از بیرون به صورت یک سازوکار کنترلی توسط سهامداران و یا دارندگان بدهی تحمیل می‌شود (واتز و زیمرمن^۴، ۱۹۸۶). به طور کلی، فرض می‌شود تقاضا برای حسابرسی و به طور خاص برای حسابرسی با کیفیت متفاوت، راهکاری کارا برای مسائل پیرامون انعقاد قراردادهای با هزینه‌های هنگفت است. بدون شک، تخصص صنعت بر ماهیت تجربه و کار حسابرسی و دستیابی به مهارت تأثیر می‌گذارد و ممکن است برای متخصصان انفرادی شرایطی را فراهم کند تا بهتر مسائل و موضوع‌های پیرامون خاص صنعت را شناسایی کنند و مورد توجه قرار دهند (سالامان و شیلد^۵، ۱۹۹۵). با افزایش تخصص صنعت در سطح انفرادی، تخصص صنعت در سطح شرکت افزایش می‌یابد. مزایای تخصص حسابرسان در صنعت در سطح شرکت انباشت شده و افزایش می‌یابد، زیرا تخصص صنعت انتقال دانش به دست آمده و فناوری ایجاد شده را از یک صاحبکار به سایر صاحبکاران مشابه تسهیل می‌کند. بنابراین، انتظار می‌رود حسابرسان متخصص صنعت، حسابرسی‌های با کیفیت بالاتری نسبت به غیر متخصصان فراهم کنند (یو^۶، ۲۰۰۸).

کیفیت اطلاعات

امروزه دستگاه‌های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در مجموعه محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای با اهمیت بر عهده دارند. بسیاری از تصمیمات اقتصادی بر اساس اطلاعات حاصل از این دستگاه‌ها اتخاذ می‌شوند و سهم عمده‌ای از مبادلات اوراق بهادار، به خرید و فروش سهام شرکت‌ها اختصاص دارد که آن نیز به نوبه خود، می‌تواند تحت تأثیر ارقام و اطلاعات حسابداری باشد، کیفیت اطلاعات یکی از انتظارات در بازار سرمایه به شمار می‌رود. این اعتقاد به صورت گسترده وجود دارد که کیفیت گزارشگری مالی مستقیماً بر بازارهای سرمایه اثرگذار است. همچنین کیفیت اطلاعات اثر مستقیمی بر عدم تقارن اطلاعاتی دارد و از این طریق، نقش مهمی را در تعیین هزینه سرمایه ایفا می‌کند، پیامد کیفیت ضعیف اطلاعات حسابداری، شامل کاهش کیفیت محیط اطلاعاتی شرکت، افزایش اصطکاک بازار در قالب عدم تقارن اطلاعاتی، اطلاعات ناقص و کاهش نقدشوندگی است؛ بنابراین کیفیت

اطلاعات حسابداری از مهمترین مباحث مطرح در حسابداری و دغدغه همیشگی آن بوده است (خوشکار و همکاران، ۱۴۰۰). گزارشگری مالی با کیفیت بالا، اتخاذ تصمیم‌های آگاهانه‌تر توسط سرمایه‌گذاران را تسهیل و در هدایت این سرمایه‌ها به سمت تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند، پژوهش‌های بسیاری بر این باور تأکید کرده‌اند که بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کاهش ریسک اطلاعات، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران، ارتقای عملکرد و نقدینگی بازارهای مالی و در نهایت کاهش بازده موردانتظار را سبب می‌شود (بارث، لی و مک کلر^۷، ۲۰۲۲، تیموری و همکاران، ۱۴۰۰). بخش عمده اطلاعاتی که در سازمان‌ها جهت تصمیم‌گیری مدیران موردنیاز است، اطلاعات حسابداری است. اطلاعات حسابداری شامل افراد، شیوه‌ها و روش‌های فناوری اطلاعات است. بیشتر تصمیم‌گیری‌های مدیران را تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و انتخاب راه کارهای مناسب برای بهبود عملکرد سازمان تشکیل می‌دهد. از آنجا که حسابداری در پی اندازه‌گیری و ارائه اطلاعات اقتصادی به استفاده‌کنندگان برای قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آگاهانه است، آن را به‌عنوان یک سیستم اطلاعات می‌شناسیم. بنابراین برای موفقیت سازمان‌ها با توجه به اهمیت و تأثیرگذاری گزارش‌های قابل استخراج و ارائه از سیستم اطلاعات حسابداری، مدیران در تصمیم‌گیری‌ها به بهره‌برداری صحیح از اطلاعات باکیفیت این سیستم نیازمند هستند (ثمره‌سندی و همکاران، ۱۳۹۴). فرانسیس^۸ و همکاران (۲۰۰۵) بیان کردند که کیفیت اطلاعات از دو منبع با عناوین «ویژگی‌های ذاتی» و «ویژگی‌های سیستم گزارشگری (اختیاری)» ناشی می‌شود. ویژگی‌های ذاتی ناشی از مدل کسب‌وکار و محیط عملیاتی شرکت است و ویژگی‌های سیستم گزارشگری مالی از سیستم حسابداری و فرآیند گزارشگری مالی شرکت ناشی می‌شود.

تخفیف حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری

حسابرسی موجب کاهش احتمال بروز عدم تقارن اطلاعاتی بین سرمایه‌گذاران و مدیران می‌شود. گزارش حسابرسی عامل کلیدی در واکنش بازار به شمار می‌آید، اما این واکنش به کیفیت حسابرسی بستگی دارد (انورخطیبی و همکاران، ۱۳۸۹). رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، از این رو، می‌بایست حق الزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر گرفته شود. حسابرسی مستقل، مبنایی برای شفافیت اقتصادی، اعتماد مردم و جامعه به بازار سرمایه و پاسخگویی دولت در برابر مردم فراهم می‌آورد. از همین رو، حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه، پایه‌های حرفه حسابرسی را به لرزه درمی‌آورد. وضعیت رقابتی کنونی در حرفه حسابرسی، مؤسسه‌ها و سازمان‌های حسابرسی را به سوی حسابرسی‌های مؤثر سوق داده است؛ اما در حال حاضر، یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، تعیین حداقل بهای حق الزحمه حسابرسی و نرخ‌شکنی برخی از مؤسسه‌های حسابرسی است (سرلک و همکاران، ۱۳۹۹). تخفیف‌دهی روشی برای تعیین حق الزحمه‌های حسابرسی کمتر از هزینه‌های حسابرسی برای رقابت بهتر برای جذب مشتریان بزرگ و معتبر می‌باشد (دسیر^۹ و همکاران، ۲۰۱۴). مدت زیادی

است که نهادهای نظارتی و متخصصین در مورد تأثیر احتمالی تخفیف‌دهی بر استقلال حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری ابراز نگرانی می‌کنند. تخفیف‌دهی ممکن است انگیزه‌ای قوی برای حسابرس ایجاد کند تا مشتری را در سال‌های بعدی حفظ کند و بدین وسیله در آینده برای جبران حق‌الزحمه‌های از دست رفته اولیه، جریان درآمدی مداوم تضمین شده‌ای داشته باشد. حسابرسان تخفیف‌دهنده که سعی در بازگشت حق‌الزحمه‌های اولیه از دست رفته دارند در مقایسه با سایر حسابرسان انگیزه‌های قوی‌تری برای حفظ مشتریان خود دارند. بنابراین، بازگشت حق‌الزحمه‌های اولیه از دست رفته در سال‌های آینده ممکن است به قیمت کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری در نهایت در آن سال‌ها تمام شود. دی آنجلو^{۱۱} (۱۹۸۱) از دیدگاه نظری چنین استدلال می‌کند که به دلیل رقابت حسابرسی بالا یا هزینه‌های بالا در حسابرسی‌های اولیه، حسابرسی‌های اولیه پرهزینه است، حسابرسان فعلی از حسابرسی‌های آتی درآمدی شبیه به رانت کسب می‌کنند. چنین شبهه رانت‌هایی منجر به تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی در سال اول می‌شود. در یک مطالعه نظری دیگر، دای^{۱۲} (۱۹۹۱) بیان می‌کند که عدم تقارن اطلاعاتی باعث تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی اولیه می‌شود. دای (۱۹۹۱) پیش بینی می‌کند که تخفیفات حق‌الزحمه‌های حسابرسی تنها زمانی اتفاق می‌افتد که رقابت بین حسابرسان شدید است، نه زمانی که حق‌الزحمه‌های حسابرسی به طور علنی افشا می‌شود. حسابرسان تخفیف‌دهنده برای بازگشت تخفیفات در حق‌الزحمه‌های اولیه انگیزه کافی دارند، زیرا آنها به امید حفظ مشتریان در سال‌های بعد، حق‌الزحمه‌های پایینی در سال اول پیشنهاد می‌کنند. بنابراین، ممکن است برای حسابرسان فعلی در طول زمان یک انحصار اتفاق بیافتد و با اخذ حق‌الزحمه‌های بالاتر در سال‌های بعد، سعی در جبران حق‌الزحمه‌های از دست رفته اولیه کنند (NASBA، ۲۰۱۰). حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (مجتهدزاده و آقای، ۱۳۸۳). کراس ول^{۱۳} و همکاران (۱۹۹۵) شواهدی را پیرامون این که چنین سرمایه‌گذاری‌هایی می‌توانند با حاشیه حق‌الزحمه‌های حسابرسی جبران شوند، ارائه نموده‌اند. مطالعه آنها مشخص کرد که حسابرسان دارای نام تجاری و متخصص در صنعتی خاص در مقایسه با حسابرسان دارای نام تجاری و غیرمتخصص، ۳۴ درصد حاشیه حق‌الزحمه‌ای بیشتر کسب نموده‌اند (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). هوگان و جتر (۱۹۹۹) با اثبات رابطه مؤسسات معتبر حسابرسی و متخصص در صنعت خاص و افزایش سهم بازار آنها در طول زمان، توضیحات بیشتری را درباره متخصص صنعت ارائه نموده‌اند. همچنین آنان در تلاش برای افزایش کیفیت حسابرسی به طور ضمنی به تخصص‌گرایی در صنعتی خاص اشاره کرده‌اند (حساس‌یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). در تحقیقاتی از جمله مطالعه دیس و گیروکس^{۱۴} (۱۹۹۶) گزارش شده است که علیرغم حق‌الزحمه‌های حسابرسی پایین‌تر، کیفیت حسابرسی و ساعات حسابرسی در آن

سال‌های بیشتر است (جانسون^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی^{۱۶}، ۲۰۰۴؛ گال^{۱۷} و همکاران، ۲۰۰۷). دوپاچ و کینگ^{۱۸} (۱۹۹۱) پژوهش‌هایی را انجام داده و نشان می‌دهند که تخفیف دهی باعث نمی‌شود حسابرسان تلاش کمتری کنند. جانسون و همکاران (۲۰۰۲) استدلال می‌کنند که دانش کمتر در مورد مشتری در سال‌های اولیه حسابرسی ممکن است باعث کاهش احتمال تشخیص تحریف شود، نه ایجاد لطمه به استقلال حسابرسان. به همین ترتیب، دیس و گیروکس (۱۹۹۶) و گال^{۱۹} و همکاران (۲۰۰۹) نتیجه می‌گیرند که ظاهراً کیفیت پایین سود در تحقیقات آن‌ها با فقدان اطلاعات کافی در مورد مشتری مرتبط است، نه با برآورد دسته پایین حق الزحمه حسابرسی. با این حال، استنلی^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۵) شواهدی را نشان می‌دهند مبنی بر اینکه برآورد دسته پایین حق الزحمه حسابرسی کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) را کاهش می‌دهد در نتیجه می‌توان چنین عنوان نمود که یکی از دلایلی که در تحقیقات قبلی بین تخفیف دهی و کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) رابطه معناداری مشاهده نشده است این باشد که حسابرسان تخفیف‌دهنده ممکن است برای حفظ اعتبار خود کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازند. اگر مشوق‌های مبتنی بر بازار، مانند پرهیز از پرونده‌های قضایی و حفظ اعتبار باعث شود حسابرسان تخفیف‌دهنده به حفظ کیفیت حسابرسی در دوره‌های بعدی ترغیب شوند و از کیفیت اطلاعات حسابداری کاسته نشود (چو^{۲۱} و همکاران، ۲۰۲۰).

یاری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین‌نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از برآورد مدل تفاضلی نوع اول نشان می‌دهد که بین حق الزحمه حسابرسی و آیین‌نامه تعیین حق الزحمه، رابطه معناداری وجود ندارد. چنین یافته‌ای با مدل سطح حق الزحمه حسابرسی نیز پشتیبانی شده است. با وجود پیش‌بینی جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین‌نامه تعیین حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان محرکی برای افزایش قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مذاکرات تعیین حق الزحمه، به افزایش سطح حق الزحمه حسابرسی منجر نشده است. چنین یافته‌ای بیانگر رعایت شکلی آیین‌نامه به‌جای رعایت واقعی آن است؛ زیرا به نظر می‌رسد هزینه رعایت واقعی این آیین‌نامه، بیش از سطح حق الزحمه حسابرسی باشد. دارابی و همکاران (۱۴۰۰) به تبیین رابطه بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج به‌دست آمده بیان‌کننده وجود رابطه معنی‌دار و مستقیم (مثبت) بین کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای در ایران می‌باشد.

سلیمانی و شکران برنجستانی به بررسی تخفیف حق الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ پرداختند. نتایج نشان داد تخفیف حق الزحمه حسابرسی تأثیر منفی (و مثبت) بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان (و احتمال تقلب مدیران صاحبکار) دارد، همچنین نتایج نشان‌دهنده رابطه بین به‌کارگیری مؤسسات حسابرسی دارای کیفیت با افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار و نیز تأیید تأثیر تعدیلی این متغیر بر رابطه تخفیف حق الزحمه

حسابرسی بر افشا تحریف‌های بااهمیت توسط حسابرسان و احتمال تقلب مدیران صاحبکار می‌باشد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد الزام جامعه حسابداران رسمی نسبت به تعدیل افزایشی حداقل ۷۰ درصدی حق‌الزحمه حسابرسی در سال ۱۴۰۰ نسبت به سال گذشته، نتایج را برجسته‌تر می‌کند. سرلک و همکاران (۱۳۹۹) به رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی پرداختند. نتایج نشان داد که تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی نوع دوم، رابطه مثبتی دارد. این در حالی است که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی نوع اول، رابطه معناداری وجود ندارد. افزون بر این، رکود اقتصادی بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و خطای حسابرسی تأثیری نمی‌گذارد. همچنین، تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی، کاهش کیفیت سود را به دنبال دارد و رکود اقتصادی، رابطه منفی بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت سود را تشدید می‌کند. مهدی‌زاده و همکاران (۱۳۹۸) در مطالعه‌ای با عنوان آزمون تجربی نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابرسی نخستین: شواهدی از نحوه تأثیر برخی عوامل محیطی با استفاده از از تکنیک رگرسیون چندگانه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دادند که نوع شرکت صاحبکار و طبقه شرکت‌های بورسی در قدرت تبیین نظریه‌های رقیب مؤثر نبوده و در تمامی موارد، پدیده نرخ شکنی به صورت معناداری وجود دارد. در عوض، میزان رقابت تا میزان قابل ملاحظه‌ای در قدرت تبیین نظریه‌ها مؤثر می‌باشد؛ بدین صورت که با افزایش رقابت، پدیده نرخ شکنی کاهش می‌یابد. خلیل^{۲۲} (۲۰۲۲) به بررسی تأثیر انتخاب حسابرس از شرکت‌های حسابرسی بزرگ و شرکت‌های کوچک بر کیفیت گزارشگری مالی در پاکستان پرداخت. نتایج حاکی از آن است که بین کیفیت گزارشگری مالی حسابرسی شده توسط مؤسسات بزرگ و کوچک تفاوت معناداری وجود ندارد. شی‌ای^{۲۳} و همکاران (۲۰۲۲) مطالعه‌ای با عنوان حسابرسان مشترک در ادغام و تملک: تأثیر بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. آنها دریافتند که حسابرسان مشترک، کیفیت گزارشگری مالی پس از کسب شرکت را بهبود می‌بخشند، همانطور که با کاهش احتمال تحریف مشهود است و حق‌الزحمه‌های حسابرسی را کاهش می‌دهند. باهوین^{۲۴} و همکاران (۲۰۲۰) در مقاله‌ای به بررسی رابطه بین حضور مدیران زن با اعتباری کمتر در هیأت مدیره شرکت و کمیته‌های حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه‌های حسابرسی پرداختند. آنها دریافتند که رابطه‌ای بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد، با این حال این رابطه برای شرکت‌هایی با مدیران زن با اعتبار کمتر، قوی‌تر است. مسلماً اگر چنین مدیرانی اعتبار حرفه‌ای خود را لکه‌دار کرده باشند مزایای شهرت و حاکمیت مدیران زن در هیأت مدیره خنثی می‌شود. چو^{۲۵} و همکاران (۲۰۲۰) در مطالعه‌ای با عنوان تخفیف در حق‌الزحمه‌های حسابرسی: عوامل تعیین‌کننده، جبران و کیفیت حسابرسی، نشان دادند که حسابرسان تخفیف‌دهنده معمولاً تخفیفات هزینه‌های اولیه خود را در دوره‌های بعدی از طریق افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی جبران می‌کنند. با استفاده از معیارهای متعدد سنجش کیفیت حسابرسی، دریافت شد که بین بازگشت حق‌الزحمه‌های حسابرسی و کیفیت

حسابرسی آینده رابطه معناداری وجود ندارد. به طور کلی، برخلاف نگرانی‌های نهادهای نظارتی، نتایج نشان داد که تخفیف‌دهی به کیفیت لطمه‌ای وارد نمی‌کند. باروآ^{۲۶} و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا هزینه‌های حسابرسی در سال اول حسابرسی تقلیل می‌یابد؟ نتایج آن‌ها نشان داد هزینه‌های حسابرسی در سال تغییر حسابرسی دارای تخفیف است اما این تخفیف طی سال‌های آتی جبران می‌شود. چن^{۲۷} و همکاران (۲۰۱۸) در مطالعه خود تحت عنوان رابطه بین کاهش هزینه‌های حسابرسی در طول بحران مالی جهانی و کیفیت سود و کیفیت حسابرسی، به این نتیجه دست یافتند که با وجود مواجهه ریسک بالاتر برای حسابرسی، تخفیف حق الزحمه حسابرسی در دوران بحران مالی، تلاش حسابرسی را کاهش می‌دهد. استنلی و همکاران (۲۰۱۵) در مقاله‌ای با عنوان آیا تخفیف حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را مختل می‌کند؟ گزارشی ارائه کردند مبنی بر این که از لحاظ آماری کیفیت حسابرسی حسابرسان تخفیف‌دهنده در سال دوم تفاوت معنی‌داری ندارد. اترج، لی و امیق^{۲۸} (۲۰۱۴) در مطالعه‌ای به بررسی تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که حسابرسان در سال ۲۰۰۸ به برخی از مشتریان امتیاز هزینه داده‌اند و این فشار هزینه با کاهش کیفیت حسابرسی در آن سال همراه بوده است.

باتوجه به مبانی نظری بیان شده فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول: تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن تأثیر معنادار و مستقیم دارد.

فرضیه دوم: تخصص حسابرسی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌دار و معکوس دارد.

فرضیه سوم: بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنادار و معکوس دارد.

فرضیه چهارم: تخصص حسابرسی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنی‌دار و مستقیم دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری و نمونه پژوهش

این تحقیق از نظر نوع کاربردی است. با توجه به ماهیت و روشی که در این تحقیق استفاده می‌شود، تحقیق توصیفی از نوع همبستگی به شمار می‌رود. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران می‌باشد. در این پژوهش برای انتخاب نمونه، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. برای این منظور ۴ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده و مابقی حذف می‌شوند. روند انتخاب نمونه در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

۱- شرکت‌ها تا قبل از سال ۱۳۹۰ در بازار سرمایه پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۹ در بازار سرمایه فعال باشد.

- ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد و شرکت طی بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ سال مالی و نوع فعالیت خود را تغییر نداده باشند.
- ۳- به لحاظ ساختار گزارشگری جداگانه‌ای که شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی (لیزینگ‌ها، بیمه‌ها، هلدینگ‌ها، بانک‌ها و مؤسسات مالی) دارند از نمونه حذف شده‌اند.
- ۴- اطلاعات مالی آنها در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ در دسترس باشند.
- با توجه به جدول ۱، تعداد ۸۶ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ در مجموع ۸۶۰ مشاهده (شرکت - سال) جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، به عنوان نمونه آماری انتخاب شده‌اند.

جدول ۱. نحوه نمونه‌گیری

۵۳۶	تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران در پایان سال ۹۹ (جامعه آماری)
	معیارها:
(۱۸۸)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۹۰-۹۹ از بازار سرمایه خارج شده است. ^{۲۹}
(۷۷)	تعداد شرکت‌هایی که از سال ۹۰ به بعد در بازار سرمایه پذیرفته شده‌اند.
(۵۲)	تعداد شرکت‌هایی که جزء هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها بوده‌اند.
(۴۰)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی موردنظر تغییر سال مالی داده‌اند و ۲۹ اسفند پایان دوره مالی آن‌ها نبوده است.
(۹۳)	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات در مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد. شرکت‌های بسیار زیادی حق‌الزحمه حسابرسی را به صورت مشخص افشا نکرده‌اند.
۸۶	تعداد شرکت‌های نمونه

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش روابط ۱ و ۲ ارائه شده‌اند:

مدل فرضیه اول و دوم

رابطه (۱)

$$ReFeeCuet_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FeeCuet_{i,t} + \beta_2 Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_3 FeeCuet_{i,t} \times Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_4 Dps_{i,t} + \beta_5 Big_{i,t} + \beta_6 Size_{i,t} + \beta_7 Roa_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \beta_9 Mb_{i,t} + \beta_{10} Lev_{i,t} + \beta_{11} Man_{i,t} + \beta_{12} Rsale_{i,t} + \beta_{13} CurrentAssets_{i,t} + \beta_{14} Change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل فرضیه سوم و چهارم

رابطه (۲)

$$AdAcct_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 FeeCuet_{i,t} + \beta_2 Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_3 FeeCuet_{i,t} \times Auditor - Specialization_{i,t} + \beta_4 Dps_{i,t} + \beta_5 Big_{i,t} + \beta_6 Size_{i,t} + \beta_7 Roa_{i,t} + \beta_8 Loss_{i,t} + \beta_9 Mb_{i,t} + \beta_{10} Lev_{i,t} + \beta_{11} Man_{i,t} + \beta_{12} Rsale_{i,t} + \beta_{13} CurrentAssets_{i,t} + \beta_{14} Change_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول ۲. متغیرهای پژوهش

نام	نماد	نوع متغیر
تخفیف حق الزحمه	Fee Cut	مستقل
کیفیت اطلاعات حسابداری	AdAcct	وابسته
جبران حق الزحمه حسابرسی	Re Fee Cut	وابسته
تخصص حسابرسان در صنعت	Auditor-Specialization	تعدیل گر
سود تقسیمی	Dps	کنترلی
کیفیت حسابرسی	Big	کنترلی
اندازه شرکت	Size	کنترلی
بازده دارایی‌ها	Roa	کنترلی
زیان ده بودن	Loss	کنترلی
ارزش شرکت	Mb	کنترلی
اهرم مالی	Lev	کنترلی
نسبت استقلال هیأت مدیره	Man	کنترلی
رشد فروش	Rsale	کنترلی
نسبت آبی	Current Assets	کنترلی
تغییر حسابرسان	change	کنترلی

متغیر مستقل

تخفیف حق الزحمه: حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال t از حق الزحمه‌های حسابرسی شرکت i در سال $t-1$ کسر شده و بر حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال $t-1$ تقسیم می‌شود. سپس تورم سال مذکور از نسبت به دست آمده کسر می‌گردد. اگر عدد حاصل شده منفی باشد نشان‌دهنده تخفیف می‌باشد لذا مقادیر در منفی جهت قرار گرفتن در رگرسیون ضرب می‌شود.

متغیر وابسته

جبران حق الزحمه حسابرسی: در این پژوهش اگر در سال t تخفیف رخ داده باشد و همچنین افزایش حق الزحمه حسابرسی در سال $t+1$ نسبت به سال t بیشتر از نرخ تورم (سایت آمار ایران) باشد به معنای جبران تخفیف می‌باشد و از متغیر مصنوعی ۱ و در غیر این صورت صفر استفاده شده است.

کیفیت اطلاعات حسابداری: در این تحقیق از مدل تعدیل شده جونز جهت محاسبه کیفیت اطلاعات حسابداری استفاده شده است. ابتدا اقلام تعهدی با استفاده از رابطه (۳) محاسبه می‌گردد:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta CL_{i,t} - \Delta CASH_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - \Delta EP_{i,t}$$

رابطه (۳)

پس از محاسبه کل اقلام تعهدی، پارامترهای α_1 ، α_2 و α_3 به منظور تعیین اقلام تعهدی غیراختیاری، از طریق رابطه (۴) برآورد می‌شوند:

رابطه (۴)

$$\frac{H_{i,t}}{A_{i,t-1}} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t}} \right) = \varepsilon_{i,t}$$

پس از محاسبه پارامترهای α_1 ، α_2 و α_3 از طریق روش حداقل مربعات طبق فرمول زیر اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDA) از طریق رابطه (۵) تعیین می‌شود:

$$NDA_{i,t} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \alpha_2 \left[\frac{(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t})}{A_{i,t-1}} \right] + \alpha_3 \left(\frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right)$$

رابطه (۵)

و در نهایت اقلام تعهدی اختیاری (DA) پس از تعیین NDA از طریق رابطه (۶) محاسبه می‌شود:

$$DA_{i,t} = \left(\frac{TA_{i,t}}{A_{i,t-1}} \right) - NDA_{i,t}$$

رابطه (۶)

که در این رابطه:

$TA_{i,t}$: کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t

$\Delta REV_{i,t}$: تغییر در درآمد فروش شرکت i بین سال‌های t و $t-1$

$\Delta REC_{i,t}$: تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت i بین سال‌های t و $t-1$

$PPE_{i,t}$: ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در سال t

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

$\varepsilon_{i,t}$: اثرات نامشخص عوامل تصادفی

α_1 ، α_2 و α_3 : پارامترهای برآورد شده شرکت i

در نهایت از عدد اقلام تعهدی قدرمطلق گرفته شده و در منفی یک ضرب گردید تا اعداد به درستی در رگرسیون جهت تحلیل قرار گیرد.

متغیرهای کنترلی

نسبت سود تقسیمی: از تقسیم سود سهام پرداختی به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است. کیفیت حسابرسی: اگر حسابرس شرکت، مؤسسات رتبه الف و سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیراین صورت عدد صفر قرار گرفته است.

اندازه شرکت: در این تحقیق اندازه شرکت از لگاریتم مجموع فروش محاسبه شده است.

بازده دارایی: از نسبت سود خالص بر مجموع دارایی‌ها به دست آمده است.

زیان ده بودن: اگر شرکت زیان ده باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر لحاظ شده است.

ارزش شرکت: برای محاسبه ارزش شرکت از نسبت کیوتوبین (تقسیم حاصل جمع ارزش بازار شرکت و ارزش دفتری بدهی‌ها بر جمع دارایی‌های شرکت) استفاده شده است.

اهرم مالی: از نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها به دست آمده است.

استقلال هیأت مدیره: از نسبت مدیران غیرموظف به کل اعضای هیأت مدیره حاصل شد.

رشد فروش: از تفاوت فروش سال جاری نسبت به سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل محاسبه گردید.

نسبت آبی: از تقسیم دارایی جاری بر بدهی جاری به دست آمده است.

تغییر حسابرِس: در صورتی که شرکت نسبت به سال قبل تغییر حسابرِس داشته عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر قرار گرفت.

متغیرهای تعدیل گر

تخصص حسابرِس در صنعت: هرچه سهم بازار حسابرِس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرِس نسبت به سایر رقیبان بیشتر است. داشتن سهم غالب بازار اشاره دارد به اینکه حسابرِس به طور موفقیت آمیزی خود را از سایر رقیبان از لحاظ کیفیت حسابرسی متمایز کرده است. سهم بازار حسابرسان به صورت زیر محاسبه می‌شود:

تخصص حسابرِس در صنعت: مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در این صنعت. مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم شرکت‌های موجود در یک صنعت بازارشان بیش از $\frac{1}{2}$ * (شرکت‌های موجود در یک صنعت $\frac{1}{2}$) باشد. اگر حسابرِس شرکت متخصص در صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به این متغیر اختصاص می‌یابد.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، ابتدا اطلاعات مربوط به آماره‌های توصیفی متغیرهای وابسته و توضیحی مورد مطالعه در این پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است تا شمایی کلی از داده‌هایی که در این پژوهش مورد تحلیل واقع شده‌اند، به دست آید.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در مطالعه

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
تخفیف حق الزحمه	-۰/۱۳	۰/۰۶	۱/۱۵	-۲۱/۲۹	۱/۲۶
کیفیت اطلاعات حسابداری	-۰/۱۴	-۰/۰۹	۰/۰۰۰	-۲/۲۶	۰/۱۷
بازده دارایی	۰/۱۸	۰/۱۵	۰/۹۲	-۰/۳۰	۰/۱۶
اهرم مالی	۰/۵۶	۰/۵۷	۲/۰۷	۰/۰۳	۰/۲۲
استقلال هیأت مدیره	۰/۶۷	۰/۶۰	۱/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹
نسبت سود تقسیمی	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰۱	۰/۰۶	۰/۰۰۰	۰/۰۰۳
رشد فروش	۰/۳۳	۰/۲۲	۶/۵۹	-۰/۹۰	۰/۶۴
نسبت آنی	۱/۰۵۷	۱/۳۳	۲۷/۰۹	۰/۱۳	۱/۷۶
اندازه شرکت	۱۳/۹۵	۱۴/۰۳	۱۷/۸۸	۱۰/۱۶	۱/۳۲
ارزش شرکت	۲/۹۶	۱/۷۳	۷۶/۶۳	۰/۶۲	۴/۳۰
تورم	۲۲/۵	۲۶/۵	۳۶	۷	۱۱/۱۴

میانگین استقلال هیأت مدیره بیشتر از ۰/۵ می‌باشد و نشان از این دارد که به‌طور میانگین تعداد اعضای مستقل در هیأت مدیره بیشتر از اعضای غیرموظف است. انحراف معیار نیز به عنوان یکی از شاخص‌های پراکندگی نشان می‌دهد به‌طور میانگین داده‌ها چه مقدار از مقدار متوسط فاصله دارند. بیشترین پراکندگی از میانگین مربوط به ارزش شرکت و کمترین مربوط به نسبت سود تقسیمی می‌باشد. آمار توصیفی متغیر کیفی پژوهش به صورت توزیع فراوانی در جدول ۴ ارائه می‌گردد.

جدول ۴. توزیع فراوانی در مطالعه

متغیر	تعداد	فراوانی نسبی	فراوانی تجمعی
جبران حق الزحمه	۲۲۸	۲۹/۴۶	۲۹/۴۶
عدم جبران حق الزحمه	۵۴۶	۷۰/۵۴	۱۰۰/۰۰
کیفیت حسابرسی	۷۰۶	۸۲/۱۰	۸۲/۱۰
عدم کیفیت حسابرسی	۱۵۴	۱۷/۹۰	۱۰۰/۰۰
زیان‌ده	۹۱	۱۰/۵۹	۱۰/۵۹
سود ده	۷۶۹	۸۹/۴۱	۱۰۰/۰۰
تخصیص حسابرسی	۲۷۲	۳۱/۶۳	۳۱/۶۳
عدم تخصیص حسابرسی	۴۰۸	۶۸/۳۷	۱۰۰/۰۰
تغییر حسابرسی	۲۳۹	۲۷/۸۰	۲۷/۸۰
عدم تغییر حسابرسی	۶۲۱	۷۲/۲۰	۱۰۰/۰۰

نتایج توزیع فراوانی نشان می‌دهد که حدود ۲۹/۴۶ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای جبران حق الزحمه و ۷۰/۵۴ درصد عدم جبران حق الزحمه می‌باشند؛ حدود ۸۲/۱۰ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای کیفیت حسابرسی و ۱۷/۹۰ درصد عدم کیفیت حسابرسی می‌باشند؛ حدود ۱۰/۵۹ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه زیان‌ده و ۸۹/۴۱ درصد سود ده می‌باشند؛ حدود ۳۱/۶۳ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای تخصص حسابر س و ۶۸/۳۷ درصد فاقد حسابر س متخصص می‌باشند و حدود ۲۷/۸۰ درصد از سال-شرکت‌های مورد مطالعه دارای تغییر حسابر س و ۷۲/۲۰ تغییر حسابر س نداشتند.

آزمون وایف (شدت هم خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی)

در آمار، عامل تورم واریانس^{۳۰} شدت همخطی چندگانه را در تحلیل رگرسیون کمترین مربعات معمولی ارزیابی می‌کند. در واقع یک شاخص معرفی می‌گردد که بیان میدارد چه مقدار از تغییرات مربوط به ضرایب برآورد شده بابت هم خطی افزایش یافته است. برای بررسی شدت همخطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی تحقیق از عامل تورم واریانس و تولرانس^{۳۱} استفاده شده است. وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل و کنترلی سبب می‌شود که با وجود بالا بودن ضریب تعیین، اعتبار مدل زیر سؤال برود. همانطور که در جدول شماره ۵ مشخص است.

جدول ۵. آزمون VIF

متغیر	تولرانس	عامل تورم واریانس
تخفیف حق الزحمه	۰/۸۴	۱/۱۹
کیفیت حسابرسی	۰/۳۴	۲/۸۸
بازده دارایی	۰/۵۸	۱/۷۰
زیان‌ده بودن	۰/۷۲	۱/۳۷
اهرم مالی	۰/۵۸	۱/۷۲
استقلال هیأت مدیره	۰/۹۲	۱/۰۸
نسبت سود تقسیمی	۰/۸۴	۱/۱۸
رشد فروش	۰/۸۹	۱/۱۲
نسبتانی	۰/۶۰	۱/۶۴
تخصص حسابر س	۰/۶۹	۱/۴۳
تغییر حسابرسی	۰/۷۴	۱/۳۴
اندازه شرکت	۰/۶۹	۱/۴۳
ارزش شرکت	۰/۹۱	۱/۰۹
تخصص حسابر س*تخفیف حق الزحمه	۰/۳۲	۳/۱۰

آزمون ریشه واحد پایایی

با توجه به اینکه متغیرهای پژوهش از نوع داده‌های پانلی هستند لازم است به نحوی ایستایی جمعی متغیرها آزمون شود. برای این منظور، باید از آزمون لوین، لی و چو^{۳۲} استفاده شود.

جدول ۶. نتایج آزمون مانایی و ریشه واحد متغیرهای پژوهش

متغیر	تفاضل	آماره	مقدار احتمال
تخفیف حق الزحمه	سطح	-۷/۳۱	۰/۰۰۰
کیفیت اطلاعات حسابداری		-۶/۷۰	۰/۰۰۰
بازده دارایی		-۶/۹۶	۰/۰۰۰
اهرم مالی		-۱۳/۷۲	۰/۰۰۰
استقلال هیأت مدیره		-۲/۶۱	۰/۰۰۴
نسبت سود تقسیمی		-۶۳/۸۱	۰/۰۰۰
رشد فروش		-۹/۷۱	۰/۰۰۰
نسبتانی		-۶/۰۰	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس		-۷/۶۲	۰/۰۰۰
تغییر حسابرسی		-۲۴/۲۸	۰/۰۰۰
اندازه شرکت		-۲۹/۳۵	۰/۰۰۰
ارزش شرکت		-۳/۷۵	۰/۰۰۰

همان‌گونه که در جدول شماره ۶ قابل مشاهده است، تمامی متغیرها بر اساس روش لوین مورد استفاده، فرضیه صفر آزمون مبنی بر وجود ریشه واحد رد شده و بر این اساس متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش در سطح مانا می‌باشند. لازم به یادآوری است از آن‌جا که متغیرها در سطح، مانا می‌باشند لذا نیازی به انجام آزمون هم‌انباشتگی برای آن‌ها نخواهد بود.

آزمون ناهمسانی واریانس

مدل رگرسیون	آماره بروش پاگان	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
اول	۰/۹۰	۰/۵۵	همسانی واریانس
دوم	۲/۷۲	۰/۰۰۰	ناهمسانی واریانس

نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس در جدول ۷ ارائه شده است. بررسی آماره آزمون انجام‌شده برای مدل پژوهش نشان می‌دهد که مقدار احتمال محاسبه‌شده مدل اول بیشتر از ۰,۰۵ است بنابراین فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات اخلاص پذیرفته می‌شود. اما برای مدل دوم مقدار احتمال محاسبه‌شده کمتر از ۰,۰۵ است بنابراین فرضیه صفر مبنی بر همسانی واریانس جملات اخلاص پذیرفته نمی‌شود لذا برای تخمین مدل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود.

تخمین مدل آزمون فرضیه اول و دوم

جدول ۸ نتایج آزمون رگرسیون لجستیک مربوط به فرضیه اول و دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول ۸. نتایج حاصل از تخمین مدل اول به روش رگرسیون لجستیک

متغیر وابسته: جبران حق الزحمه حسابرسی				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره z	مقدار احتمال
تخفیف حق الزحمه	۴/۶۳	۰/۵۰	۹/۱۵	۰/۰۰۰
تخصص حسابرِس	-۰/۰۲۶	۰/۲۹	-۰/۰۹	۰/۹۲
تخصص حسابرِس* تخفیف حق الزحمه	۰/۸۵	۰/۹۹	۰/۸۵	۰/۳۹
نسبت سود تقسیمی	۸۸/۹۸	۴۵/۶۳	۱/۴۰	۰/۱۶
کیفیت حسابرسی	-۰/۱۰۰	۰/۲۵	-۰/۳۹	۰/۶۹
اندازه شرکت	-۰/۰۰۷	۰/۰۹	-۰/۰۸	۰/۹۳
بازده دارایی	۰/۴۴	۰/۸۱	۰/۵۴	۰/۵۸
زیان ده بودن	۰/۰۳	۰/۳۵	-۰/۰۹	۰/۹۲
ارزش شرکت	۰/۰۵	۰/۰۳	۱/۵۰	۰/۲۴
اهرم مالی	۰/۰۸	۰/۵۲	۰/۱۶	۰/۸۶
استقلال هیأت مدیره	-۰/۵۷	۰/۵۰	-۱/۱۵	۰/۲۴
رشد فروش	۰/۰۷	۰/۱۵	۰/۴۹	۰/۶۱
نسبتانی	-۰/۰۰۷	۰/۰۷	-۰/۰۸	۰/۹۸
تغییر حسابرِس	-۰/۰۰۱	۰/۰۲	-۰/۰۶	۰/۹۴
عرض از مبدأ	-۱/۴۷	۱/۳۸	-۱/۰۶	۰/۲۸
سایر آماره‌های تخمین				
آماره LR		۲۶۴/۱۶		
سطح معنی داری LR		۰/۰۰۰		
ضریب مک فان		۰/۲۸		

ضریب مک فادن برابر با ۲۸ درصد است و نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل توانسته‌اند ۲۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند، یا به بیان صحیح‌تر می‌توان گفت که ۲۸ درصد تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۲۶۴ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان عنوان نمود که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. با توجه به نتایج جدول مشاهده می‌گردد که ضریب تخفیف حق الزحمه مثبت و سطح معنی‌داری آن (۰/۰۰۰) کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین بین حق الزحمه و جبران حق الزحمه حسابرسی رابطه مستقیم معنی‌داری وجود دارد.

سطح معنی‌داری تخصص حسابرس (۰/۹۲) بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین بین دوره تخصص حسابرس و جبران حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس * تخفیف حق‌الزحمه (۰/۳۹) بیشتر از ۵ درصد است. بنابراین تخصص حسابرس بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌داری ندارد.

جدول ۹. نتایج حاصل از آزمون هاسمر-لمشو

مدل رگرسیون	مقدار آماره	مقدار احتمال
اول	۲/۸۶	۰/۹۶

یکی از آزمون‌هایی که برای خوبی برازش مدل‌های انتخاب باینری استفاده می‌شود، آزمون هاسمر-لمشو است. در آزمون هاسمر-لمشو و آندروز اگر سطح معناداری آزمون بیشتر از ۵ درصد باشد بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی است در غیر این صورت مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار نخواهد بود.

تخمین مدل آزمون فرضیه سوم و چهارم

با توجه به ماهیت فرضیه‌های تحقیق، در این پژوهش از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. به منظور تعیین مدل مناسب برای آزمون فرضیات از آزمون‌های چاو (آزمون F لیمر) استفاده شده است. اولین آزمون برای تشخیص انتخاب بین پولینگ و پنل بودن فرضیه‌های تحقیق، آزمون F لیمر بوده است. بنابراین باید فرض الگوی مقدار ثابت مشترک که همان همگن بودن مقاطع مختلف مورد مطالعه می‌باشد را بیازماییم، برای آزمون این فرض از آزمون F لیمر استفاده شده است. در صورت رد روش تلفیقی، محقق باید از داده‌های تابلویی استفاده کند و برای تعیین نوع داده‌های تابلویی (انتخاب الگوی اثرات ثابت یا الگوی اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

نتایج مربوط به آزمون F برای مدل رگرسیونی دوم پژوهش در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰. آزمون F لیمر مدل رگرسیونی دوم پژوهش

مدل رگرسیون	F آماره	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
دوم	۳/۶۷	۰/۰۰۰	رد فرض صفر
			مدل پانل

همانطور که در جدول ۱۰ قابل مشاهده است، از آن‌جا که میزان احتمال محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ می‌باشد، لذا فرض صفر این مدل مربوط به پولینگ بودن رد می‌شود؛ و مدل پانل به مدل پولینگ ارجحیت دارد. لذا از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی استفاده می‌شود.

آزمون هاسمن

بر اساس نتایج آزمون اف لیمر، ماهیت پانل بودن داده‌ها برای مدل اول تأیید شد، آن‌گاه با استفاده از آزمون هاسمن برای انتخاب بهترین روش تخمین از میان روش‌های اثرات ثابت و اثرات تصادفی تصمیم‌گیری می‌شود.

نتایج آزمون هاسمن مربوط به مدل رگرسیونی دوم پژوهش در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۱. نتایج آزمون هاسمن مدل رگرسیونی دوم پژوهش

مدل رگرسیون	آماره کای اسکوئر	مقدار احتمال	نتیجه آزمون
دوم	۳۰/۴۱	۰/۰۰۰	رد فرض صفر اثرات ثابت

همان طور که در جدول ۱۱ قابل مشاهده است، چون مقدار احتمال محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ است لذا برای برآورد مدل، روش اثرات ثابت به روش اثرات تصادفی ارجحیت دارد.

جدول ۱۲ نتایج آزمون رگرسیون مربوط به فرضیه سوم و چهارم پژوهش را نشان می دهد.

جدول ۱۲. نتایج حاصل از تخمین مدل دوم به روش پانل (اثرات ثابت)

متغیر وابسته: کیفیت اطلاعات حسابداری				
متغیر	ضریب	انحراف استاندارد	آماره T	مقدار احتمال
تخفیف حق الزحمه	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۴	-۰/۶۶	۰/۵۰
تخصص حسابرِس	۰/۰۱	۰/۰۱	۱/۱۵	۰/۲۴
تخصص حسابرِس* تخفیف حق الزحمه	۰/۰۰۴	۰/۰۰۴	۱/۰۱	۰/۳۱
نسبت سود تقسیمی	-۰/۰۶	۲/۴۵	-۰/۰۲	۰/۹۷
کیفیت حسابرسی	۰/۰۰۸	۰/۰۰۷	۱/۰۷	۰/۲۸
اندازه شرکت	-۰/۰۲	۰/۰۰۶	-۳/۲۲	۰/۰۰۱
بازده دارایی	-۰/۰۹	۰/۰۴	-۲/۲۴	۰/۰۲
زیان ده بودن	-۰/۰۰۸	۰/۰۱	-۰/۶۸	۰/۴۹
ارزش شرکت	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	-۱/۱۲	۰/۲۶
اهرم مالی	-۰/۱۰	۰/۰۱	-۶/۳۰	۰/۰۰۰
استقلال هیأت مدیره	۰/۰۱	۰/۰۲	۰/۴۷	۰/۶۳
رشد فروش	-۰/۰۱	۰/۰۰۷	-۱/۲۹	۰/۱۹
نسبت آنی	-۰/۰۲	۰/۰۰۴	-۴/۴۷	۰/۰۰۰
تغییر حسابرسی	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	۳/۱۸	۰/۰۰۱
عرض از مبدأ	۰/۲۲	۰/۰۶	۳/۲۷	۰/۰۰۱
ضریب تعیین				
ضریب تعیین تعدیل شده				
آماره F				
سطح احتمال				
آماره دوربین واتسون				

مقدار احتمال آماره F (کمتر از ۰/۰۵) مدل بیانگر معنی‌داری کلی ضرایب می‌باشد و آماره دوربین و اتسون با عدد ۲/۱۰ نشان‌دهنده نبود خودهمبستگی در بین اجزای اخلال است. ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل‌شده مدل فوق به ترتیب ۳۰ درصد و ۲۱ درصد است؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، ۲۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل تبیین می‌شوند. با توجه به نتایج جدول مشاهده می‌گردد سطح معنی‌داری حق‌الزحمه حسابرس (۰/۵۰) بیشتر از ۵ درصد و ضریب آن منفی می‌باشد. بنابراین بین دوره حق‌الزحمه حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس (۰/۲۴) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین بین تخصص حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. سطح معنی‌داری تخصص حسابرس* تخفیف حق‌الزحمه (۰/۳۱) بیشتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین تخصص حسابرس بر رابطه بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معنی‌داری ندارد. از بین متغیرهای کنترلی فقط متغیر تغییر حسابرسی با توجه سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب مثبت آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی‌دار مستقیمی با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد و متغیرهای اندازه شرکت، بازده دارایی، متغیر اهرم مالی و نسبت آبی با توجه سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۵ و ضریب منفی آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معنی‌دار معکوسی با کیفیت اطلاعات حسابداری دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

وجود اطلاعات باکیفیت برای ارائه گزارش‌های مالی که مد نظر استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی است حائز اهمیت می‌باشد. مفاهیم نظری گزارشگری مالی محصول نهایی حسابداری را که صورت‌های مالی می‌باشد، به‌عنوان ابزاری می‌داند که از طریق ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی‌شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری از یک‌سو استفاده‌کنندگان، به‌ویژه سرمایه‌گذاران را در امر تصمیم‌گیری یاری کرده و از سوی دیگر مدیریت را در امر ایفای مسئولیت مباشرت خود کمک می‌کند. جایگاه ارزشمند اطلاعات در توسعه اقتصادی و سرمایه‌گذاری مورد اتفاق صاحب‌نظران علوم اقتصادی است (دنگ^{۳۳} و همکاران، ۲۰۱۴). نقش حسابرس مستقل در ارزیابی بی‌طرفانه کیفیت صورت‌های مالی و اطمینان دادن به سرمایه‌گذاران در خصوص اعتبار صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت، مورد توجه است. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است و تحت تأثیر عواملی مانند تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی قرار می‌گیرد. نتایج این تحقیق که از آزمون اطلاعات مالی ۸۶۰ شرکت - سال طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۹ حاصل شد در فرضیه اول نشان داد که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی و جبران آن رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. رسالت حسابرسی، اعتباربخشی به گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی است، از این رو، می‌بایست حق‌الزحمه درخور شأن حرفه حسابرسی و متناسب با اهمیت عملیات در نظر

گرفته شود. حق الزحمه پایین و رقابت ناسالم در این زمینه، پایه‌های حرفه حسابرسی را به لرزه د رمی آورد. وضعیت رقابتی کنونی در حرفه حسابرسی، مؤسسه‌ها و سازمان‌های حسابرسی را به سوی حسابرسی‌های مؤثر سوق داده است. نتایج پژوهش نشان داد که اگر شرکت‌های صاحبکار از حسابرسی خود اخذ تخفیف نمایند، این تخفیف در سال آتی جبران خواهد شد. نتایج این فرضیه با یافته‌های چو و همکاران (۲۰۲۰) و باروآ و همکاران (۲۰۲۰) همسو می‌باشد و در ایران پژوهش مرتبط با این تحقیق یافت نشد.

در فرضیه دوم پژوهش نشان داده شد که تخصص حسابرسی بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و جبران آن تأثیر معنی‌داری ندارد. نتایج این مدل هم بیانگر این بود نه تنها تخصص حسابرسی بر جبران حق الزحمه تأثیر معنی‌داری نداشت بلکه بر رابطه بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و جبران آن نیز تأثیر معنی‌داری ندارد. در تحلیل نتایج می‌توان بیان کرد حسابرسان متخصص در سال مورد رسیدگی احتمالاً از تخصص خود در تعیین حق الزحمه مناسب استفاده می‌کنند و به دلیل تجربه و تخصص و به تبع آن کیفیت بالا اقدام به ارائه تخفیف به صاحبکار نمی‌کنند که نیازی به جبران آن در سال‌های آتی باشد. با بررسی به‌عمل آمده پژوهشی مرتبط که تأثیر تخصص را با جبران تخفیف حق الزحمه مورد ارزیابی قرار دهد یافت نشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که بین تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد. حسابرسی مستقل این اطمینان را به سهامداران و سرمایه‌گذاران می‌دهد که صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت عاری از اشتباه بااهمیت مطابق استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است. به کارگیری کارشناسان با مهارت و صلاحیت برای بهبود خدمات انجام شده ضروری است. در نتیجه نتایج حاکی از این مطلب است که اگر شرکت صاحبکار از موسسه حسابرسی اخذ تخفیف نماید حداقل در کوتاه‌مدت کیفیت اطلاعات حسابداری خدشه‌دار نمی‌شود. دوپاچ و کینگ (۱۹۹۱) نشان دادند که تخفیف‌دهی باعث نمی‌شود حسابرسی تلاش کمتری کند. نتایج این فرضیه با یافته‌های چو و همکاران (۲۰۲۰) همسو و با یافته‌های سرلک و همکاران (۱۳۹۹) که نشان دادند در شرایط بحران مالی تخفیف حق الزحمه حسابرسی کیفیت سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد ناهمسو می‌باشد.

همچنین در فرضیه چهارم این پژوهش، نشان داده شد که تخصص حسابرسی بر رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد، لذا شاید بتوان بیان کرد که به احتمال زیاد حسابرسان متخصص، از ارائه تخفیف به شرکت صاحبکار خودداری می‌نمایند در نتیجه در شرایط تخصص، تخفیفی اتفاق نیفتاده است که کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر قرار گیرد و همچنین طبق مبانی نظری نیز می‌توان بیان کرد، یکی از دلایلی عدم وجود رابطه معناداری بین تخفیف‌دهی و کیفیت حسابرسی (کیفیت اطلاعات حسابداری) این باشد که حسابرسان تخفیف‌دهنده ممکن است برای حفظ اعتبار خود، کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازند. زیرا که مشوق‌های مبتنی بر بازار، مانند پرهیز از پرونده‌های قضایی و حفظ اعتبار، حسابرسان تخفیف‌دهنده را به حفظ کیفیت حسابرسی در دوره‌های بعدی ترغیب کنند و از

کیفیت اطلاعات حسابداری کاسته نشود (چو و همکاران، ۲۰۲۰). نتایج این پژوهش با تحقیق کارسون و فارگر (۲۰۰۷) مخالف و با نتایج جانسون و همکاران (۲۰۰۲) و گال و همکاران (۲۰۰۹) مطابق می‌باشد.

با بهره‌گیری از نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که به دنبال اخذ تخفیف از مؤسسات حسابرسی هستند باید به این نکته توجه داشته باشند که در سال‌های آتی تخفیف احتمالی دریافت‌شده نسبت به تورم توسط مؤسسات حسابرسی جبران می‌گردد لذا بدین منظور اقدام به تغییر حسابرسی به‌ویژه حسابرسان با کیفیت پایین‌تر ننمایند و در نهایت پیشنهاد می‌شود از حسابرسان با کیفیت پایین به منظور کاهش هزینه حسابرسی استفاده نشود چون حق‌الزحمه حسابرسی قابل جبران است اما طبقات کیفیت پایین در اکثر مواقع غیرقابل جبران می‌شود. همچنین با توجه به اینکه در حین انجام این پژوهش مشخص گردید، شرکت‌های زیادی مبلغ حق‌الزحمه حسابرسی خود را جداگانه افشا نمی‌کنند، لذا با توجه به اینکه حق‌الزحمه حسابرسی دارای محتوای اطلاعاتی می‌باشد پیشنهاد می‌گردد دستورالعملی در این زمینه از طرف بورس اوراق بهادار تهران صادر گردد. با توجه به موضوع تحقیق حاضر، جهت انجام پژوهش‌های آتی، موارد زیر پیشنهاد می‌گردد:

- ۱- نقش ساختار مالکیت دولتی بر کیفیت گزارشگری مالی در حضور متغیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسان
- ۲- نقش تخفیف حق‌الزحمه بر اظهارنظر و کیفیت حسابرسی با تأکید بر نقش معیارهای نظارتی.

منابع

- انور خطیبی، سعید؛ برادران حسن‌زاده، رسول؛ متقی، علی‌اصغر و تقی‌زاده، هوشنگ. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی از دیدگاه گروه‌های مختلف بر کیفیت گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۳۱)، ۲۴۵-۲۵۹.
- پورکریم، یحیی. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت اتکای اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تبریز.
- پیری، پرویز؛ دیدار، حمزه و خدایاریگانه، سیما. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی در طول چرخه عمر شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۶(۳)، ۹۹-۱۱۸.
- تیموری، زهرا؛ هاشمی، سید عباس و امیری، هادی. (۱۴۰۰). تدوین مدل کیفی عوامل اثرگذار بر قیمت‌گذاری کیفیت اطلاعات حسابداری در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۸(۳)، ۴۳۵-۴۵۹.
- ثمره‌سندی، جواد؛ عبادی، فرح‌دخت و جباری، حسین. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات

حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری. حساس‌یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). کیفیت حسابداری از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی. حسابدار رسمی، ۸ و ۹، ۳۹-۴۰.

حساس‌یگانه، یحیی و معیری، مرتضی. (۱۳۸۷). حاکمیت شرکتی و کمیته حسابداری. ماهنامه حسابدار، ۲۳(۵)، ۵۷-۶۶.

خوشکار، فرزین؛ گرمی، مهین و مردانی، زهرا. (۱۴۰۰). تأثیر کیفیت اطلاعات مالی بر رابطه بین شاخص‌های سرمایه‌فکری و مدیریت سود. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۸۳)، ۳۰۲-۳۱۹.

دارابی، رؤیا؛ پسندیده پارسا، بهرام و حاجی رضا، محمدرضا. (۱۴۰۰). تبیین رابطه بین کیفیت حسابداری، استقلال حسابرس، حق‌الزحمه حسابداری با کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های بیمه‌ای. (پژوهش‌های حسابداری) پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۲)، ۱۳۷-۱۶۱.

رحیمی، محمدمهدی؛ برزگری‌خانقاه، جمال و الهیاری، رضا. (۱۳۹۷). مروری بر مبانی نظری حق‌الزحمه حسابداری. پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی، ۳، ۴۳-۵۰.

سرلک، نرگس؛ جودکی‌چگنی، زهرا و حیدری‌سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). رابطه تخفیف حق‌الزحمه حسابداری با خطای حسابداری و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۷ (۳)، ۳۸۰-۳۶۰.

سلیمانی، ابوالفضل و شکریان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۰). تخفیف حق‌الزحمه حسابداری، احتمال تقلب و افشا تحریف بااهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۴۴۸۸۱۳

مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۱(۴)، ۷۶-۵۳.

مهدی‌زاده، زهره؛ حصارزاده، رضا و لاری‌دشت‌بیاض، محمود. (۱۳۹۸). آزمون تجربی نظریه‌های رقیب قیمت‌گذاری در حسابداری نخستین: شواهدی از نحوه تأثیر برخی عوامل محیطی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۱(۴۲)، ۱۲۲-۹۳.

یاری، مهدی؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید و محمدرضائی، فخرالدین. (۱۴۰۱). حق‌الزحمه حسابداری: نقش آیین‌نامه تعیین حق‌الزحمه پایه خدمات حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲.

Ai, X., Doucet, A., Myers, L. A., & Schmardebeck, R. (2022). Common Auditors in Mergers and Acquisitions: The Impact on Post-Acquisition Financial Reporting Quality and Audit Fees. Available at SSRN 3589811.

Anvarkhatibi, S., Baradaran Hassan zadeh, R., Mottaghi, A., & Taghizadeh, H. (2019). Review the Effect of audit quality from the perspective of different groups on financial reporting quality. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 8(31), 245-260. (In Persian)

Barua, A., Lennox, C., & Raghunandan, A. (2020). Are audit fees discounted in initial year

audit engagements?. *Journal of Accounting and Economics*, 69(2-3), 101282.

Barth, M. E., Li, K., & McClure, C. (2022). Evolution in value relevance of accounting information.

Bhuiyan, M. B. U., Rahman, A., & Sultana, N. (2020). Female tainted directors, financial reporting quality and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(2), 100189.

Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19, 651- 668.

Chen, C. J., Su, X., & Wu, X. (2010). Auditor changes following a Big 4 merger with a local Chinese firm: A case study. *Auditing: A journal of practice & theory*, 29(1), 41-72.

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

Cho, M., Kwon, S. Y., & Krishnan, G. V. (2021). Audit fee lowballing: Determinants, recovery, and future audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106787.

Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995). Auditor Brand Name Reputations and Industry Specialization. *Journal of Accounting and Economics*, 20, 297-322. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3).

Darabi, R., Pasandideh parsia, B., & Hajireza, M. (2021). Explain the Relationship between Audit Quality, Auditor Independence, Audit Fee, and Financial Reporting Quality in Insurance Companies. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 137-161. (In Persian)

DeAngelo, L. , (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3, 183-199.

Deis Jr, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *Accounting review*, 462-479.

Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2014). Do joint audits improve or impair audit quality?. *Journal of Accounting research*, 52(5), 1029-1060.

Desir, R., Casterella, J. R., & Kokina, J. (2014). A reexamination of audit fees for initial audit engagements in the post-SOX period. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 59-78.

Dopuch, N., & King, R. R. (1991). The impact of mas on auditors' independence: An experimental markets study. *Journal of Accounting Research*, 29, 60-98.

Dye, R. A. (1991). Informationally motivated auditor replacement. *Journal of accounting and economics*, 14(4), 347-374.

Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.

Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics*, 39(2), 295-327.

Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117-142.

Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265-287.

Hasass Yeganeh, Y., & Ghanbarian, R. (2006). Audit quality from a theoretical perspective and empirical research. *Certified Accountant Magazine*, 8 & 9, 39-40. (In Persian)

Hasass Yeganeh, Y., & Moaeyeri, M. (2008). Audit corporate governance and audit

committee. Accountant's Monthly, 23(5), 57-66. [In Persian]

Hogan, C. E., & Jeter, D. C. (1999). Industry specialization by auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 1-17.

Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.

Khalil, U. F. (2022). Auditor choice and its impact on financial reporting quality: A case of banking industry of Pakistan. *Asia Pacific Management Review*.

Khoshkar, F., Garmi, M., & Mardani far, Z. (2021). The effect of financial information quality on the relationship between intellectual capital indicators and earnings management. *New research approaches in management and accounting*, 5(83), 302-319. [In Persian]

Mehdizadeh, Z., Hesarzadeh, R., & Iari dashtebayaz, M. (2019). Empirical test of competing theories of pricing in primary audit: evidence of the influence of some environmental factors. *Financial Accounting and Auditing Research*, 11(42), 93-122. (In Persian)

Mojtahedzade, V., & Aghaei, P. (2004). Factors affecting the quality of independent auditing from the point of view of independent auditors and users. *Accounting and Auditing Review*, 11(4), 53-76. (In Persian)

National Association of State Boards of Accountanc;. (2010). Audit fees and engagement profitability: A threats and safeguards approach to strengthen compliance with standards of ethical behavior. Discussion paper. (NASBA).

Piri, P., Didar, H., & KHodayar Yeganeh, S. (2014). Investigating the Effect of Management Ability on the Financial Reporting Quality during Life Cycle, of the Companies Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 6(3), 99-118. (In Persian)

Sarlak, N., Joudaki Chegeni, Z., & Heidari Surshjani, Z. (2020). The Relationship between Audit Fee Discount and Audit Error and Earnings Quality in Times of Recession. *Accounting and Auditing Review*, 27(3), 360-380. doi: 10.22059/acctgrev.2020.291983.1008298. (In Persian)

Soleimani, A., & Shokrian Berenjestanaki, M. (2021). Audit Fee Discount, The possibility of fraud and Disclosure of Significant Distortions: Analyzing the moderating role of audit quality. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 70-95. doi: 10.22034/jpar.2022.248813. (In Persian)

Solomon, I., & Shields, M. D. (1995). research in auditing. *Judgment and decision-making research in accounting and auditing*, 137.

Stanley, J. D., Brandon, D. M., & McMillan, J. J. (2015). Does lowballing impair audit quality? Evidence from client accruals surrounding analyst forecasts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 34(6), 625-645.

Teymoori, Z., Hashemi, S., & Amiri, H. (2021). Developing the Qualitative Model of the Factors Affecting the Accounting Information Quality Pricing in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 28(3), 435-459. doi: 10.22059/acctgrev.2020.303615.1008380. (In Persian)

Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory.

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

Yu, W. (2008). Accounting-based earnings management and real activities manipulation. Georgia Institute of Technology.

پی‌نویس:

1. Bhuiyan
2. Chen
3. Hogan & Jeter
4. Watts & Zimmerman.
5. Solomon & shields
6. Yu
7. Barth, Li & McClure
8. Francis
9. Desir
10. DeAngelo
11. Dye
12. National Association of State Boards of Accountancy
13. Craswell
14. Deis & Giroux
15. Johnson
16. Carcello & Nagy
17. Gul
18. Dopuch & King
19. Gul
20. Stanley
21. Cho
22. Khalil
23. Xi Ai
24. Bhuiyan
25. Cho
26. Barua
27. Chen
28. Ettredge, Li & Emeigh
۲۹. با توجه به اینکه جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، این شرکت‌ها ممکن است در بازار فرابورس ادامه فعالیت داشته باشند، اما از نمونه مد نظر حذف شده‌اند.
30. Variance inflation factor
31. Tolerance
32. Levin, Lee and Chu
33. Deng



COPYRIGHTS

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

Investigating the Relationship between CEO Narcissism and Social Responsibility: The Moderating Role of Internal Audit

Mandana Taheri¹, Mehran Mohammadi²

Received: 2022/10/27

Approved: 2022/12/25

Research Paper

Abstract

The CEO's narcissism is one of their important personality traits, which has a significant impact on the firm's behavior and performance. On the other hand, the internal audit unit is one of the important corporate governance mechanisms that can influence the firm's activities and decisions, especially reporting. Based on this, the aim of the current research is to investigate the relationship between the narcissism of CEOs and social responsibility with regard to the moderating role of internal audit. In order to achieve the purpose of the research, the financial information of 163 firms listed on the Tehran Stock Exchange in the period of 2013-2021 and multiple regression method and combined data were used to test the hypotheses. The findings showed that CEO narcissism has a positive and significant effect on corporate social responsibility. Also, it was found that the size and experience of the internal audit unit as the most important characteristics of the internal audit strengthen the positive relationship between CEO narcissism and social responsibility.

Key Words: Corporate Social Responsibility, CEO's Narcissism and Internal Audit.

 10.22034/JPAR.2022.1971452.1119

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) mandanataheri@atu.ac.ir

2. MSc.of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. 7m.mohamadi@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه خودشیفتگی مدیران عامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت با توجه به نقش تعدیل‌کننده حسابداری داخلی

ماندانا طاهری^۱، مهران محمدی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۰۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

خودشیفتگی مدیرعامل، بیانگر یکی از ویژگی‌های مهم شخصیتی آن‌ها است که بر روی رفتارهای شرکت و عملکرد آن تأثیر بسزایی دارد. از طرف دیگر، واحد حسابداری داخلی، یکی از سازوکارهای مهم حاکمیت شرکتی است که می‌تواند بر فعالیت‌ها و تصمیمات شرکت، به‌ویژه گزارشگری، تأثیرگذار باشد. بر این اساس، هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه خودشیفتگی مدیران عامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی با توجه به نقش تعدیل‌کننده حسابداری داخلی است. برای نیل به هدف پژوهش، از اطلاعات مالی ۱۶۳ شرکت پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۹ و برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون چندگانه و داده‌های ترکیبی استفاده شد. یافته‌ها نشان داد که خودشیفتگی مدیرعامل، تأثیر مثبت و معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها دارد. همچنین، مشخص شد که اندازه و تجربه واحد حسابداری داخلی به‌عنوان اهم ویژگی‌های حسابداری داخلی رابطه مثبت بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی را تقویت می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، خودشیفتگی مدیرعامل و حسابداری داخلی.

10.22034/JPAR.2022.1971452.1119

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

mandanataheri@atu.ac.ir

7m.mohamadi@gmail.com

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به‌عنوان یک دیدگاه غالب در دنیای تجارت مطرح شده است. بسیاری از شرکت‌ها، تعهدهایی را در این حوزه مطرح، طرح‌های مربوط به آن را آغاز و علاوه بر این، کمیته‌های مربوطه را شکل داده‌اند. سپس، گزارش‌هایی را در این راستا ارائه نموده‌اند. مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها اشاره به اقدام‌های داوطلبانه مدیریتی دارد که برای پیشبرد برخی از مسائل اجتماعی و فراتر از منافع شرکت، موردنیاز است. دیدگاه‌های مدیران رده‌بالای سازمان، تأثیر قابل توجهی در اخذ چنین تصمیم‌های اختیاری و در نتیجه تمایل شرکت به افشای اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت دارد که متأثر از ترجیحات، اولویت‌ها، ارزش‌ها و شخصیت مدیران است.

افراد و مدیران خودشیفته واقعیت را در خود تفسیر و تصویر کرده و به گونه مداوم دنبال توجه و تقویت دیدگاه‌های مثبت خود و دیگران در رابطه با خود هستند (لیدر و همکاران، ۲۰۲۱). در این زمینه، پروژه‌های مسئولیت اجتماعی یک سازمان و برداشت خارجی صورت گرفته، اغلب به شکل ستایش و یا انتقاد به گونه مستقیم بر مدیرعامل شرکت اثر می‌گذارد. در این رابطه چن و همکاران (۲۰۲۱)، سه دلیل عمده را مطرح نمودند: اول اینکه به نظر می‌رسد توجه به مسئولیت اجتماعی برای پیشبرد برخی از جنبه‌های خوب اجتماعی مناسب است و فرصتی برای نشان دادن خود در مسیر اصول اساسی اخلاقی و رفتارهای اجتماعی قابل قبول است. دوم اینکه مسئولیت اجتماعی شرکت نظر مخاطبان حساس را که به نکته‌های مثبت درج شده در رسانه‌ها توجه می‌کنند را به خود جلب می‌کند. در نهایت اینکه، مسئولیت اجتماعی شرکت، شیوه‌های متنوعی برای تغییر وضع موجود را مهیا می‌سازد؛ بدین ترتیب، مدیران اجرایی این فرصت را می‌یابند که خود را نشان دهند و در برابر مخاطبان، خود را پاسخگو جلوه دهند. در نتیجه، می‌توان دریافت که خودشیفتگی مدیران اثر قابل توجهی بر سطح افشای اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت دارد. یافته برخی از پژوهش‌های اخیر، از این ادعا پشتیبانی می‌کند. به‌عنوان مثال، یافته‌های یوک و همکاران (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیران، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. در حالیکه، الشماری و همکاران (۲۰۱۹) به این نتیجه رسیدند که خودشیفتگی مدیران، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را کاهش می‌دهد. باین‌حال، آهن و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که خودشیفتگی مدیران تأثیر معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها نداشته است. حال این سؤال پیش می‌آید که آیا خودشیفتگی مدیران در محیط اقتصادی ایران که یک محیط در حال توسعه بوده بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی که امری نوپا برای شرکت‌ها است، تأثیر دارد یا خیر؟ از سوی دیگر، نقش حسابرسی داخلی در شرکت‌ها بر کسی پوشیده نیست و پژوهش‌های زیادی وجود دارند که نشان داده‌اند حسابرسی داخلی در ایفای مسئولیت شرکت‌ها در قبال ذینفعان نقش مهمی دارد. به‌عنوان مثال، سیمپسون و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند که حسابرسی داخلی منجر به افزایش مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها در قبال ذینفعان می‌شود. همچنین، یافته‌های آکرس (۲۰۱۶) استدلال کرد که حسابرسی داخلی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را تضمین

می‌کند. یافته‌های دینوا (۲۰۱۹) نیز از این واقعیت پشتیبانی می‌کند. بر این اساس، انتظار بر این است نظام حسابرسی داخلی تأثیر بسزایی در ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها داشته باشد و انتظار می‌رود حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فرایند درون شرکتی، از طریق تأثیرگذاری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی را تحت تأثیر قرار دهد، اما این مسأله در بازار سرمایه ایران هنوز یک چالش است و به‌صورت تجربی بررسی نشده است. بر این اساس، هدف دوم پژوهش حاضر، پاسخگویی به این سؤال است که: آیا حسابرسی داخلی به‌عنوان یک نظام درون شرکتی، رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

دنیای امروز، دنیای سازمان‌ها است و مدیریت به‌عنوان قلب تپنده هر سازمان شناخته می‌شود. ضعف عملکردی مدیریت در سازمان باوجود منابع، فناوری و نیروی انسانی مطلوب موجب سوء عملکرد و شکست سازمان در نیل به اهدافش خواهد شد و پرورش و انتخاب مدیران کارآمد، از مهم‌ترین دغدغه‌های سازمان‌های پیشرو در عصر حاضر است. در این راستا، رفتارهای مدیران که برگرفته از خصوصیات شخصیتی آنان است بر نتایج سازمان تأثیرگذار است و دراین‌بین، تأثیر شخصیت بر رفتار مدیر از یک‌سو و تأثیر رفتار مدیر بر عملکرد و گزارش‌های سازمان از سویی دیگر، اهمیت این موضوع را آشکار می‌سازد که ویژگی‌های شخصیتی مدیران باید مورد مطالعه قرار گیرد. یوک و لی (۲۰۲۰) بیان می‌کنند که رفتار افراد، به منشأها و خصوصیات شخصیتی آنان بستگی دارد و ویژگی‌های شخصیتی، زمینه‌ساز بروز برخی از رفتارها در سازمان‌ها است. یکی از این عوامل شناسایی‌شده، پدیده خودشیفتگی در بین مدیران است.

خودشیفتگی در مقایسه با دیگر خصوصیات شخصیتی، مدیران را در جهت انجام اقداماتی سوق می‌دهد که از عرف سرباز زده و در پی توجه و ستایش دیگران هستند و این اقدامات درنهایت عملکرد سازمان را تحت تأثیر قرار خواهد داد. افراد خودشیفته نیز در اهمیت خود اغراق کرده و این مسئله باعث می‌شود که این افراد در مورد دستاوردها و توانمندی‌های خود اغراق نمایند. آنان تمایل به انجام اقدامات بزرگ و نمایان کردن فعالیت‌های خوددارند و بر عملکرد سازمان نیز تأثیرگذارند (پترنکو و همکاران، ۲۰۱۶). در این ارتباط لین و همکاران (۲۰۱۸) بیان می‌کنند که مدیران به دلایل مختلفی همچون کسب مشروعیت سازمانی با فشار گروه‌های ذی‌نفع، مایل به افشای اطلاعات اجتماعی سازمان هستند و ممکن است از فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان ابزاری برای جلب رضایت سهامداران استفاده نمایند. دنگ و همکاران (۲۰۱۳) نیز بیان می‌کنند که از بین عوامل مهم شناسایی‌شده مرتبط و وابسته به مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها، «اعتبار و شهرت مدیریت» از اهمیت نسبتاً بالایی برخوردار است. همچنین، مشاهده می‌شود که مدیران خودشیفته در پی بزرگنمایی اقدامات مرتبط با

استراتژی شرکت به دنبال ستایش (تحسین) اجتماعی هستند. پژوهش‌های اخیر، حداقل دو دلیل را برای ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی مدیران بیان می‌کنند که با خودشیفتگی آنان در ارتباط است: الف. مسئولیت‌پذیری اجتماعی به وجود آورنده ارزش در جهت پیشبرد برخی از رفتارهای خوب اجتماعی و فرصتی برای به نمایش گذاشتن (در نظر گرفتن) اصول اساسی اخلاق در رفتار اجتماعی است؛ و ب. مسئولیت‌پذیری اجتماعی دربرگیرنده مجموعه‌ای از ارزش حساس مخاطبان در مدح، توجه رسانه‌ای و ستایش است (پترنکو و همکاران، ۲۰۱۶). از این رو، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها به‌طور قابل توجهی از خودشیفتگی مدیران تأثیرپذیر است. از سویی دیگر، پژوهشگران معتقدند که خودشیفتگی مدیران می‌تواند بر استقرار مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و اجرای بهینه آن تأثیر داشته باشد (چن و همکاران، ۲۰۲۱؛ ارناوان و دانیل، ۲۰۱۹). مسئولیت‌پذیری اجتماعی شامل اقداماتی است که شرکت انجام می‌دهد تا به‌واسطه آن، سطح رفاه ذی‌نفع اجتماعی خود را به‌صورت محسوسی متأثر سازد. همچنین، مسئولیت‌پذیری اجتماعی به مشارکت داوطلبانه شرکت‌ها برای توسعه پاینده فراسوی الزامات قانونی اشاره دارد و یک روش برای کاهش شکاف بین شرکت‌ها و انتظارات ذی‌نفعان در قالب گزارشگری و افشاء اطلاعات اضافی با رویکرد پایندگی به شمار می‌رود. لذا، یک بخش اصلی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها شامل انگیزه‌های آماده‌سازی واحدهای تجاری برای پاسخ به مشروعیت انتظارات ذی‌نفعان جهت افزایش ارزش شرکت است. به این ترتیب، با توجه به مطالب یادشده مرتبط با خودشیفتگی مدیران و تأثیر آن بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی، می‌توان فرضیه اول پژوهش را به‌صورت زیر مطرح کرد.

فرضیه اول: بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت رابطه معناداری وجود دارد.

حسابرسی داخلی، خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت

از طرف دیگر، پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به‌منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. از مهم‌ترین سازوکارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل‌های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی اخیراً از حوزه مالی فراتر رفته و تلاش می‌کند تا به نیازهای کسب‌وکار نزدیک‌تر باشد و همه حوزه‌های آن را پوشش دهد. یکی از وظایف مهم حسابرسی داخلی ارائه خدمات اطمینان بخشی اثربخش و بررسی بی طرفانه مدارک به منظور ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک مبتنی بر کشف، پیشگیری قلب با هدف به حداقل رساندن آن می‌باشد (خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰). هیأت مدیره برای آن که بتواند از نزدیک ناظر بر عملکرد مدیران باشد از خدمات حسابرسی داخلی استفاده می‌کند (برخوردار و همکاران، ۱۴۰۰). همه ویژگی‌های ذاتی متمایز، سطح بالایی

از بلوغ حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد که بر این اساس، مسئولیت اجتماعی شرکت در داخل شرکت نیز تکامل می‌یابد. از بخش‌ها تا سیستم‌های کامل، از ابتکارات پراکنده تا مدیریت جامع و اجرای استراتژی‌های خاص که در استراتژی کلی شرکت تعمیم داده شده و هماهنگ شده است، در هر مرحله از این تکامل، حسابرسی داخلی باید نقشی در برآوردن نیازهای حسابرسی مسئولیت اجتماعی شرکت و نقش تشویق‌کننده انتقال آن به درجه بالاتر بلوغ داشته باشد. جدا از این ویژگی عمودی، نقش حسابرسی داخلی می‌تواند در یک جنبه افقی و با توجه به مراحل مختلف استراتژی مسئولیت اجتماعی شرکت بررسی شود.

دینوا (۲۰۱۹) بیان می‌کند که حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در استراتژی‌های مسئولیت اجتماعی داشته باشد. این نقش به میزان بلوغ سازمان از جمله بلوغ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و همچنین میزان بلوغ حسابرسی داخلی بستگی دارد. ضروری است که حسابرسی داخلی از راهبردهای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی اطمینان حاصل کند. درعین حال، حسابرسی داخلی می‌تواند یک محرک باشد که ایجاد و توسعه استراتژی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی را تحریک می‌کند. در ایفای این نقش، حسابرسی داخلی از رویکردی همه‌شمول استفاده می‌کند. بر این اساس، انتظار می‌رود حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فرایند درون شرکتی، از طریق تأثیرگذاری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی را تحت تأثیر قرار دهد. با توجه به مطالب بیان‌شده، می‌توان فرضیه دوم پژوهش را به‌صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه دوم: حسابرسی داخلی، رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

الشماری و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی تجربی رابطه U شکل معکوس بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد یک رابطه U شکل معکوس بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت وجود دارد. آنان استدلال کردند که اگرچه مدیران عامل خودشیفته ممکن است در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت، شرکت کنند اما مدیران عامل بسیار خودشیفته ممکن است به سمت اقداماتی کشیده شوند که توجه بیشتری را به خود جلب کند و ممکن است تمایل کمتری به مشارکت در مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت داشته باشند.

چن و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیرعامل بر مسئولیت اجتماعی شرکت پرداختند. یافته‌های آنان نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیرعامل به‌طور مثبت با مسئولیت اجتماعی شرکت محیطی و ارتباط منفی با مسئولیت اجتماعی شرکت در سطح کلی دارد. نتایج نشان می‌دهد که مالکیت خانواده رابطه منفی بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تضعیف می‌کند. علاوه بر این، دوگانگی مدیرعامل، رابطه مثبت بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت محیطی را تقویت می‌کند و رابطه منفی بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تقویت می‌کند.

آهن و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان «خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت

اجتماعی شرکت با تأکید بر نقش تعدیلی مدیران مستقل» به بررسی نقش تعدیلی مدیران مستقل بر رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت پرداخته شد. یافته‌ها نشان داد که خودشیفتگی مدیرعامل تأثیر معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها نداشته است. باین‌حال، وجود مدیران مستقل، رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت اجتماعی شرکت را تعدیل می‌کند.

دینوا (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر مسئولیت اجتماعی شرکت پرداخت. وی بر اساس یافته‌ها بیان کرد که حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در استراتژی‌های مسئولیت اجتماعی داشته باشد. این نقش به میزان بلوغ سازمان ازجمله بلوغ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و همچنین میزان بلوغ حسابرسی داخلی بستگی دارد.

در تحقیقات داخلی امامی فر (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش میانجی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین خودشیفتگی مدیران و ارزش شرکت پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیرعامل اقدامات ابتکاری مسئولیت اجتماعی را ارتقا می‌دهد و مسئولیت اجتماعی ارزش شرکت در بازار سرمایه را افزایش می‌دهد.

مرانجوری و علیخانی (۱۳۹۹) در پژوهشی، به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین عدم اطمینان محیطی و افشای مسئولیت‌های اجتماعی پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر این مطلب است که بین عدم اطمینان محیطی و افشای مسئولیت اجتماعی رابطه منفی معنادار وجود دارد. همچنین خودشیفتگی مدیران بر رابطه بین عدم اطمینان محیطی و افشای مسئولیت اجتماعی اثر مثبت دارد.

خواجوی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی، به بررسی نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران در تبیین رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان داد که رابطه مستقیم و معناداری بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی و عملکرد مالی وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر توصیفی و از نوع همبستگی و ازلحاظ هدف، کاربردی است. به‌منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون ساده و رگرسیون چندمتغیره، استفاده شده است. جهت گردآوری داده‌های پژوهش از روش کتابخانه‌ای، به‌منظور تدوین مباحث نظری و برای داده‌ها و اطلاعات مالی از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین بانک‌های اطلاعاتی نظیر ره‌آورد نوین، استفاده شده است. بر این اساس، صورت‌های مالی شرکت‌های بورسی برای یک دوره ۵ ساله از ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹، موردبررسی قرار گرفته است. در این پژوهش انتخاب نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک صورت گرفته است. بر این اساس، با در نظر گرفتن معیارهای زیر تعداد ۱۶۳، شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران به‌عنوان نمونه جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش، انتخاب‌شده‌اند:

شیوه انتخاب جامعه آماری در دسترس

شرح	تعداد	تعداد
تعداد کل شرکت‌های موجود در جامعه آماری پژوهش از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۹	۳۶۱	
شرکت‌هایی که مجموعه کامل صورت‌های مالی آن‌ها در دسترس نیست یا وقفه معاملاتی بیش از سه ماه داشته‌اند.	۳۲۲	(۳۹)
بانک‌ها، بیمه‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها و نظیر آن‌ها	۲۶۳	(۵۹)
تغییر سال مالی در دوره پژوهش	۲۳۶	(۲۷)
شرکت‌های پذیرفته شده در بورس پس از سال ۱۳۹۰	۱۶۳	(۷۳)
مجموع شرکت‌های باقی‌مانده (جامعه آماری در دسترس)	۱۶۳	

پس از استخراج اطلاعات موردنیاز و تجمیع داده‌ها در اکسل به محاسبه متغیرهای پژوهش پرداخته شد و با استفاده از نرم‌افزار ایویوز، فرضیات پژوهش مورد آزمون قرار گرفت.

مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

معرفی مدل‌های پژوهش

در پژوهش حاضر با پیروی از پژوهش پترنکو و همکاران (۲۰۱۶)، تانگ و همکاران (۲۰۱۸) و الشماری و همکاران (۲۰۱۹) برای آزمون فرضیه اول از مدل ۱ استفاده می‌شود.

مدل ۱

$$CSR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CEO_narcissism_{i,t} + \beta_2 Gender_{i,t} + \beta_3 Age_{i,t} + \beta_4 Tenure_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 Size_{i,t} + \beta_8 MO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

همچنین، برای آزمون فرضیه دوم، از مدل ۲ به شرح زیر استفاده می‌شود. ضریب و علامت β_3 نشان‌دهنده تأیید یا رد فرضیه دوم است.

مدل ۲

$$CSR_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CEO_narcissism_{i,t} + \beta_2 ER_{i,t} + \beta_3 CEO_narcissism * ER_{i,t} + \beta_4 Gender_{i,t} + \beta_5 Age_{i,t} + \beta_6 Tenure_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 Size_{i,t} + \beta_{10} MO_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

معرفی متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته

مسئولیت‌پذیری اجتماعی (CSR): مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت شامل چهار بعد میزان افشای اطلاعات مربوط به کارکنان ($EMPD$)؛ میزان افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی ($COMD$)؛ میزان افشای اطلاعات مربوط به تولید ($PROD$)؛ و میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط‌زیست (ENV) است. برای تجزیه و تحلیل محتوا از جملات در متن یادداشت‌های پیوست

صورت‌های مالی استفاده شد. ارزش کلی افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها از جمع ارزش جزئی ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها به دست می‌آید و به کمک رابطه ۱ قابل محاسبه است (صالح^۱ و همکاران، ۲۰۱۰ و فرجی و همکاران، ۱۳۹۹).

$$\text{رابطه (۱)} \quad CSR = EMPD + COMD + PROD + ENVD$$

نمره کل افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها برای بُعد با استفاده از رابطه ۲ محاسبه می‌شود.

$$\text{رابطه (۲)} \quad CSR_{i,t} = \frac{\sum_{j=1}^{n_j} X_{i,j}}{n_j}$$

که در آن $CSR_{i,t}$: نمره افشای CSR شرکت i ؛ n_j : تعداد موارد برآورد شده برای شرکت i ؛ $X_{i,j}$: اگر موارد افشا به صورت کمی و جزئیات آن به صورت اعداد شرح مفصلی از فعالیت و در صورت امکان تصاویر و نمودارها و جداول باشد، نمره افشا ۳، اگر اطلاعات به صورت غیر کمی و توضیحات به صورت شرح بند باشد، نمره افشا ۲، اگر موارد افشا به صورت کیفی و توضیحات به صورت جمله یا پاراگراف باشد، نمره افشا ۱ است؛ و اگر موردی افشا نشود، نمره افشا صفر است.

• میزان افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان ($EMPD$):

برای نشان دادن میزان افشای اطلاعات مربوط به روابط کارکنان به شش معیار زیر نیاز است که شامل سلامت محیط کارکنان، آموزش کارکنان، مزایای کارکنان، مشخصات کارکنان، مالکیت سهم کارکنان و ایمنی و بهداشت کارکنان (ایزو ۱۸۰۰۰)، است. نمره افشای بعد روابط کارکنان از طریق فرمول زیر به دست می‌آید.

$$EMPD = \frac{\sum A}{6}$$

$EMPD$: نمره افشای روابط کارکنان A؛ نمره افشا برای هر یک از معیارهای روابط کارکنان در شرکت i؛ عدد شش در مخرج نشان‌دهنده شش معیار مربوط به میزان افشای روابط کارکنان می‌باشد.

• میزان افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی ($COMD$):

برای نشان دادن میزان افشای اطلاعات مربوط به مشارکت اجتماعی به شش معیار زیر نیاز است که شامل برنامه اهداء وجه نقد، برنامه خیریه، برنامه بورس تحصیلی، حامیان مالی برای فعالیت‌های ورزشی، حامیان غرور ملی، پروژه‌های عمومی، است. نمره افشای بعد مشارکت اجتماعی از طریق فرمول زیر به دست می‌آید.

$$COMD = \frac{\sum B}{6}$$

$COMD$: نمره افشای مشارکت اجتماعی B؛ نمره افشا برای هر یک از معیارهای مشارکت اجتماعی در شرکت i؛ عدد شش در مخرج نشان‌دهنده شش معیار مربوط به میزان افشای مشارکت اجتماعی می‌باشد.

میزان افشای اطلاعات مربوط به تولید (PROD) برای نشان دادن میزان افشای اطلاعات مربوط به تولید به ۴ معیار زیر نیاز است که شامل ایمنی محصول، کیفیت محصول (ایزو ۹۰۰۰)، توسعه محصول و خدمات پس از فروش، است. نمره افشای بعد تولید از طریق فرمول زیر به دست می آید.

$$EMPD = \frac{\sum C}{4}$$

PROD: نمره افشای تولید؛ C: نمره افشا برای هر یک از معیارهای تولید در شرکت i؛ عدد چهاردر مخرج نشان دهنده چهار معیار مربوط به میزان افشای تولید می باشد.

میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست (ENVD) برای نشان دادن میزان افشای اطلاعات مربوط به محیط زیست به ۴ معیار زیر نیاز است که شامل کنترل آلودگی هوا، برنامه پیشگیری و جبران خسارت، حفاظت و استفاده از محصولات ناشی از بازیافت و جایزه در زمینه محیط زیست (ایزو ۱۴۰۰۰)، است. نمره افشای بعد محیط زیست از طریق فرمول زیر به دست می آید.

$$EMPD = \frac{\sum D}{4}$$

PROD: نمره افشای محیط زیست؛ D: نمره افشا برای هر یک از معیارهای محیط زیست در شرکت i؛ عدد چهاردر مخرج نشان دهنده چهار معیار مربوط به میزان افشای محیط زیست می باشد.

متغیر مستقل

خودشیفتگی مدیران (CEO_narcissism)

برای اندازه گیری خودشیفتگی مدیرعامل با پیروی از پژوهش هام و همکاران (۲۰۱۸) که توسط بزرگ اصل و همکاران (۱۴۰۰) در محیط اقتصادی ایران نیز به کار گرفته شده است، استفاده می شود. طبق این تعریف، معیار خودشیفتگی مدیرعامل بر اساس نسبت امضا به تعداد حروف نام مدیرعامل محاسبه می شود. لازم به ذکر است امضاء مدیران عامل از گزارش های واقع در سایت کدال، یعنی گزارش فعالیت هیئت مدیره و همچنین صورت های مالی شرکت های مورد مطالعه جمع آوری می شود.

متغیر تعدیلی

حسابرسی داخلی (ER)

برای اندازه گیری حسابرسی داخلی در این پژوهش، از دو معیار زیر استفاده می شود. بدین صورت که مدل (۲) یک بار با معیار اول که تجربه مدیر واحد حسابرس داخلی است و یک بار دیگر نیز با اندازه واحد حسابرسی داخلی برازش خواهد شد.

• تجربه مدیر واحد حسابرس داخلی (Int_AUDSPE): برابر است با تعداد سال هایی که مدیر واحد حسابرسی داخلی تا سال t تجربه مدیریت حسابرسی داخلی در شرکت i را داشته است.

• اندازه واحد حسابرسی داخلی ($Int_AUDSIZE$): از لگاریتم طبیعی تعداد اعضای واحد حسابرسی داخلی استفاده می‌شود.

لازم به ذکر است که اثر تعاملی خودشیفتگی مدیرعامل و ویژگی‌های حسابرسی داخلی ($CEO_narcissism * ER_{it}$) از طریق ضرب متغیر خودشیفتگی مدیرعامل در ویژگی‌های حسابرسی داخلی به دست می‌آید که معنادار شدن ضریب آن (β_2) حاکی از تأیید فرضیه دوم می‌باشد. سایر متغیرها قبلاً تعریف شده‌اند، بنابراین، از تکرار آن‌ها خودداری شد.

متغیرهای کنترلی

Gender: اگر بین اعضای هیئت‌مدیره حداقل یک عضو زن حضور داشته باشد ۱، در غیر این صورت، صفر می‌گیرد. مام صالحی و اسکندری (۱۳۹۸) نشان داد که تنوع جنسیتی مدیران، علاوه بر تأثیر مثبت بر ارزش شرکت، منجر به افزایش ارتباط ارزشی گزارشگری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها شده است.

Age: لگاریتم طبیعی سن شرکت از تاریخ ورود به بورس. یافته‌های والیو^۲ (۲۰۱۷) و هان و کیم^۳ (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که افزایش در سن شرکت‌ها، به دلیل حسن شهرت و فعالیت گسترده آن‌ها در بازارها، منجر به افزایش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها شده است.

Tenure: چرخش مدیرعامل که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های حضور متوالی یک مدیرعامل اندازه‌گیری می‌شود. داهر^۴ و همکاران (۲۰۲۲) بیان می‌کند که دوره تصدی مدیرعامل هرچقدر بیشتر باشد، منجر به کاهش مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها می‌شود.

ROA: بازده دارایی‌ها؛ نسبت سود عملیاتی به متوسط دارایی‌ها؛ یافته‌های ایمانی و همکاران (۱۳۹۶) نشان می‌دهد که پایداری سود و سودآوری بر سطح افشاء مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر بسزایی دارد و آن را افزایش می‌دهد.

LEV: اهرم مالی که از طریق نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود؛ اوواری^۵ و همکاران (۲۰۱۹) نشان داد که اهرم مالی بالاتر، منجر به افشای کمتر اطلاعات مسئولیت اجتماعی توسط شرکت‌ها می‌شود.

Size: اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها شرکت؛ یافته‌های والیو^۶ (۲۰۱۷) و هان و کیم^۷ (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که اندازه شرکت رابطه مستقیمی با مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها دارد.

MO: درصد مالکیت مدیریتی؛ نتایج اونگساکول^۸ و همکاران (۲۰۲۱) و چو و ریو^۹ (۲۰۲۲) بیان می‌کنند که مالکیت مدیریتی، تأثیر زیادی بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها دارد.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است. آمار توصیفی، نتایج مربوط به متغیرهای پژوهش را که شامل برخی شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است، نشان می‌دهد. میانگین

مسئولیت پذیری اجتماعی شرکت، ۷/۶۳۹ است. متوسط خودشیفتگی مدیرعامل ۰/۸۱۵ است. میانگین لگاریتم اندازه حسابرس داخلی شرکت های عضو نمونه پژوهش، ۰/۴۱۵ است. آمار توصیفی مربوط به لگاریتم طبیعی سن شرکت، میانگین ۲/۸۷۱ را نشان می دهد. همچنین، دوره تصدی مدیرعامل نیز که از طریق لگاریتم طبیعی تعداد سال های دوره تصدی مدیرعامل اندازه گیری شده است، ۰/۸۱۶ است. میانگین بازده دارایی ها ۰/۱۷۹ است که بیانگر به کارگیری دارایی ها برای کسب سود عملیاتی است. میانگین اهرم مالی، ۰/۵۵۲ است و نشان می دهد که تقریباً ۵۵ درصد سمت چپ ترازنامه از بدهی ها تشکیل شده و حدود ۴۵ درصد آن از حقوق مالکانه تشکیل شده است. میانگین اندازه شرکت ها با تعریف عملیاتی لگاریتم طبیعی دارایی ها، معادل ۱۴/۵۴۷ است. میانگین مالکیت مدیریتی (۰/۵۷۵) نشان می دهد که ۵۷ درصد از سهام شرکت ها، در اختیار مدیران قرار دارد.

بخش بعدی جدول آمار توصیفی (۲) بیانگر درصد فراوانی متغیرهای دو ارزشی (۰ و ۱) است. بر اساس مشاهدات، درصد فراوانی تجربه قبلی حسابرس داخلی ۷۶ درصد است. به این معنا که ۷۶ درصد از اعضای حسابرسان داخلی شرکت های عضو نمونه پژوهش، تجربه مدیریت حسابرسی داخلی در شرکت i در سال t-1 را نیز داشته اند. همچنین، میانگین مربوط به جنسیت هیئت مدیره نشان می دهد که تنها ۷ درصد از شرکت های عضو نمونه بررسی شده در ساختار هیئت مدیره دارای اعضای زن بوده اند.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش (متغیرهای پیوسته)

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
مسئولیت اجتماعی شرکت	۷/۶۳۹	۷/۹۱۶	۹/۰۸۳	۰/۷۵۰	۰/۷۱۹
خودشیفتگی مدیرعامل	۰/۸۱۵	۰/۶۹۳	۲/۳۰۲	۰/۰۰۰	۰/۶۶۶
اندازه حسابرس داخلی	۰/۴۱۵	۰/۰۰۰	۲/۳۹۷	۰/۰۰۰	۰/۶۱۴
سن شرکت	۲/۸۷۱	۲/۸۹۰	۴/۱۵۸	۱/۰۹۸	۰/۴۲۱
دوره تصدی مدیرعامل	۰/۸۱۶	۰/۶۹۳	۲/۳۰۲	۰/۰۰۰	۰/۶۶۵
بازده دارایی ها	۰/۱۷۹	۰/۱۴۲	۱/۴۱۱	-۰/۵۹۹	۰/۱۷۹
اهرم مالی	۰/۵۵۲	۰/۵۵۵	۲/۰۷۷	۰/۰۱۲	۰/۲۲۴
اندازه شرکت	۱۴/۵۴۷	۱۴/۳۳۳	۲۰/۷۶۸	۱۰/۴۹۱	۱/۶۳۹
مالکیت مدیریتی	۰/۵۷۵	۰/۶۵۰	۰/۹۹۰	۰/۰۰۰	۰/۲۷۸

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش (متغیرهای دو ارزشی)

متغیر	حداقل	حداکثر	درصد فراوانی حداقل	درصد فراوانی حداکثر
تجربه قبلی حسابرس داخلی	۳۵۴	۱۱۱۳	۲۴ درصد	۷۶ درصد
جنسیت هیئت مدیره	۱۳۶۳	۴۲	۹۳ درصد	۷ درصد

آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

یکی از فرض‌های اولیه مدل‌های رگرسیون چندمتغیره، پایایی متغیرهای پژوهش است. در این پژوهش، از آزمون لوین، لین و چو جهت بررسی پایایی متغیرهای پژوهش استفاده شده است. جدول ۳ و ۴ نتایج این آزمون را نشان می‌دهند. همان‌طور که مشاهده می‌شود، در اکثر متغیرهای پژوهش، سطح معناداری در آزمون ریشه واحد، کوچک‌تر از ۰/۰۵ به دست آمده که نشان می‌دهد این متغیرها پایا هستند و استفاده از این متغیرها در مدل‌ها باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. با این وجود، متغیرهای اندازه حسابرس داخلی و اندازه شرکت مانا نیستند. بر این اساس، از آزمون هم‌جمعی کائو استفاده شد. نتایج آزمون هم‌جمعی کائو نشان می‌دهد که متغیرها به صورت دسته‌جمعی مانا بوده و بنابراین، نگرانی بابت ایجاد رگرسیون کاذب وجود ندارد.

جدول (۳) نتایج آزمون لوین، لین و چو برای متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
مسئولیت اجتماعی شرکت	-۱۱/۳۶۶	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
خودشیفتگی مدیرعامل	-۴۲/۲۱۸	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
اندازه حسابرس داخلی	-۰/۳۷۱	۰/۳۵۵	متغیر مانا نیست.
سن شرکت	-۴۷/۱۱۴	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
دوره تصدی مدیرعامل	-۴۲/۶۱۵	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
بازده دارایی‌ها	-۲۰/۶۷۰	۰/۰۰۰	متغیر مانا نیست.
اهرم مالی	-۱۵/۵۹۶	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.
اندازه شرکت	۱۶/۶۴۲	۱/۰۰۰	متغیر مانا نیست.
مالکیت مدیریتی	-۳۱/۰۲۸	۰/۰۰۰	متغیر مانا است.

جدول (۴) آزمون هم‌جمعی متغیرها

آزمون هم‌جمعی	آماره	سطح معناداری	نتیجه
آزمون هم‌جمعی کائو	-۱۷۸/۱۲	۰۰۰/۰	متغیرها مشکل مانایی ندارند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه اول

نتایج مربوط به آزمون فرضیه اول در جدول (۵) ارائه شده است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل آزمون شده ۰/۶۷۷ است و نشان می‌دهد که تقریباً ۶۸ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. همچنین، با توجه به مقدار آماره اف ۱۸/۲۳۳ و سطح معناداری آن می‌توان گفت که مدل آزمون شده در سطح کلی معنادار است. مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۷۹۰ است و بر این اساس می‌توان گفت خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلال وجود ندارد. بر اساس نتایج، عامل تورم واریانس برای متغیرهای بکار گرفته شده در مدل‌های پژوهش کمتر

از ۱۰ می‌باشد؛ بنابراین، بین متغیرهای توضیحی، هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. نتایج آزمون وایت برای بررسی فرض همسانی واریانس در اجزای اخلاص مدل‌های پژوهش حاکی از وجود ناهمسانی واریانس است؛ بنابراین، با توجه به سطح معناداری کمتر از (۰/۰۵) در مدل‌ها، جملات خطا دارای ناهمسانی واریانس است که برای رفع آن از تصحیح وایت و مدل GLS استفاده شد. سطح معناداری آماره اف لیمر، عدد (۰/۰۰۰) است که این مقدار، بیانگر پذیرش فرضیه صفر (کارایی روش تابلویی) بوده و حکایت از آن دارد که برای تخمین آن باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. با توجه به تابلویی بودن مدل، بایستی برای تعیین نوع داده‌ها تابلویی (روش اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده شود. سطح معناداری آزمون هاسمن، در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد است که این مقدار حاکی از برتری روش اثرات ثابت در مقابل روش تصادفی است. یافته‌ها نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیرعامل، تأثیر مثبت و معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها دارد (ضریب = ۰/۰۲۲ و سطح خطای معناداری = ۰/۰۰۰). بر این اساس، می‌توان فرضیه اول پژوهش را تأیید کرد.

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
خودشیفتگی مدیرعامل	۰/۰۲۲	۰/۰۰۲	۸/۸۹۶	۰/۰۰۰
جنسیت هیئت‌مدیره	۰/۰۰۰	۰/۰۰۶	۰/۰۵۶	۰/۹۵۶
سن شرکت	۰/۰۸۱	۰/۰۱۵	۵/۴۴۱	۰/۰۰۰
دوره تصدی مدیرعامل	-۰/۳۷۸	۰/۰۱۸	-۲۰/۵۱۳	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	۰/۰۱۷	۰/۰۱۰	۱/۷۷۴	۰/۰۷۶
اهرم مالی	-۰/۰۳۳	۰/۰۱۹	-۱/۷۳۴	۰/۰۸۳
اندازه شرکت	-۰/۰۱۰	۰/۰۰۸	-۱/۲۶۱	۰/۲۰۸
مالکیت مدیریتی	۰/۰۴۴	۰/۰۲۲	۲/۰۰۴	۰/۰۴۵
ضریب تعیین	۰/۱۷۶			
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۶۷۷			
آماره دوربین واتسون	۱/۷۹۰			
آماره F	۱۸/۲۲۳ (۰/۰۰۰)			
آزمون لیمر	۱۰/۷۲۶ (۰/۰۰۰)			
آزمون هاسمن	۲۵/۴۰۶ (۰/۰۰۰)			
واریانس ناهمسانی	۳/۲۵۶ (۰/۰۰۰)			

آزمون فرضیه دوم

نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم در جدول (۶) ارائه شده است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل آزمون شده ۰/۶۰۶ است و نشان می‌دهد که تقریباً ۶۱ درصد تغییرات در متغیر وابسته، توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است. همچنین، با توجه به مقدار آماره اف ۱۷/۷۸۳ و سطح معناداری آن می‌توان گفت که مدل آزمون شده در سطح کلی معنادار است. مقدار آماره دوربین واتسون ۱/۷۹۳ است و بر این اساس می‌توان گفت خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلاقی وجود ندارد. بر اساس نتایج، عامل تورم واریانس برای متغیرهای بکار گرفته شده در مدل‌های پژوهش کمتر از ۱۰ می‌باشد؛ بنابراین، بین متغیرهای توضیحی، هم‌خطی شدیدی وجود ندارد. نتایج آزمون وایت برای بررسی فرض همسانی واریانس در اجزای اخلاقی مدل‌های پژوهش حاکی از وجود ناهمسانی واریانس است؛ بنابراین، با توجه به سطح معناداری کمتر از (۰/۰۵) در مدل‌ها، جملات خطا دارای ناهمسانی واریانس است که برای رفع آن از تصحیح وایت و مدل GLS استفاده شده است. سطح معناداری آماره اف لیمر، عدد (۰/۰۰۰) است که این مقدار، بیانگر پذیرش فرضیه صفر (کارایی روش تابلویی) بوده و حکایت از آن دارد که برای تخمین آن باید از روش داده‌های تابلویی استفاده شود. با توجه به تابلویی بودن مدل، بایستی برای تعیین نوع داده‌ها تابلویی (روش اثرات ثابت یا اثرات تصادفی) از آزمون هاسمن استفاده شود. سطح معناداری آزمون هاسمن، در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد است که این مقدار حاکی از برتری روش اثرات ثابت در مقابل روش تصادفی است.

یافته‌ها نشان می‌دهد که اندازه و تجربه قبلی حسابرسی داخلی، تأثیر معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها داشته است. همچنین، تعامل اندازه حسابرسی داخلی و خودشیفتگی مدیرعامل و تعامل تجربه قبلی حسابرسی داخلی و خودشیفتگی مدیرعامل، در سطح خطای ۵ درصد، رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را تقویت کرده است. به این معنا که اندازه حسابرسی داخلی و تجربه قبلی حسابرسی داخلی به‌عنوان اهم ویژگی‌های حسابرسی داخلی، رابطه بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را تعدیل (تقویت) می‌کنند.

جدول (۶) نتایج آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره تی	سطح معناداری
خودشیفتگی مدیرعامل	۱/۱۶۸	۰/۰۱۸	۹/۲۲۱	۰/۰۰۰
اندازه حسابرسی داخلی	۰/۵۹۰	۰/۰۲۹	۲۰/۴۷۳	۰/۰۰۰
تجربه قبلی حسابرسی داخلی	۰/۰۰۷	۰/۰۰۳	۲/۲۸۴	۰/۰۲۳
تعامل اندازه حسابرسی داخلی و خودشیفتگی مدیرعامل	۰/۰۳۵	۰/۰۰۸	۴/۶۰۸	۰/۰۰۰

تعامل تجربه قبلی حسابرس داخلی و خودشیفتگی مدیرعامل	۰/۰۶۰	۰/۰۱۷	۳/۶۱۹	۰/۰۰۰
جنسیت هیئت مدیره	۰/۰۱۵	۰/۰۲۲	۰/۶۷۶	۰/۴۹۹
سن شرکت	۰/۶۲۱	۰/۰۱۹	۶/۸۴۱	۰/۰۰۰
دوره تصدی مدیرعامل	-۰/۰۵۱	۰/۰۰۷	-۷/۴۴۶	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	۰/۰۶۷	۰/۰۳۹	۱/۷۰۴	۰/۰۸۹
اهرم مالی	-۰/۰۳۴	۰/۰۱۹	-۱/۷۵۶	۰/۰۷۹
اندازه شرکت	-۰/۰۳۸	۰/۰۶۳	-۰/۵۵۹	۰/۵۵۰
مالکیت مدیریتی	۰/۳۳۷	۰/۰۸۱	۴/۱۴۲	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۶۵۴			
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۰۶			
آماره دوربین واتسون	۱/۷۹۳			
آماره F	۱۷/۷۸۳ (۰/۰۰۰)			
آزمون لیمر	۱۰/۶۸۷ (۰/۰۰۰)			
آزمون هاسمن	۲۹/۵۷۹ (۰/۰۰۰)			
واریانس ناهمسانی	۱/۹۴۸ (۰/۰۰۰)			

۵- بحث و نتیجه‌گیری

فرضیه اول پژوهش حاکی از آن بود که خودشیفتگی مدیران، تأثیر مثبت و معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها دارد. به عبارتی، مدیران عامل خودشیفته، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را در اولویت قرار می‌دهند و این موضوع باعث شده که اثر مثبت خودشیفتگی مدیران عامل این شرکت‌ها بر روی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها نمایان باشد. این یافته‌ها همسو با نتایج الشماری و همکاران (۲۰۱۹) و یوک و همکاران (۲۰۲۰) است؛ زیرا یافته‌های آنان نیز نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیران، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. از سوی دیگر، یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول در پژوهش حاضر، با یافته‌های آهن و همکاران (۲۰۲۰) در تضاد است؛ زیرا یافته‌های آنان نیز نشان می‌دهد که خودشیفتگی مدیران تأثیر معناداری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها نداشته است.

تئوری‌های مطرح در زمینه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها شامل تئوری مشروعیت، تئوری گروه‌های دینفع و تئوری اقتصاد سیاسی، بیانگر این مطلب هستند که مدیران به دلایل مختلفی همچون کسب مشروعیت سازمانی با فشار گروه‌های ذی‌نفع، مایل به افشای اطلاعات اجتماعی

سازمان هستند. مدیران شرکت‌ها ممکن است از فعالیت‌های مرتبط با مسئولیت‌پذیری اجتماعی به‌عنوان ابزاری برای جلب رضایت سهامداران استفاده نمایند و در این میان، مدیران خودشیفته در پی بزرگنمایی اقدامات مرتبط با استراتژی شرکت هستند. بنابراین، خودشیفتگی مدیران می‌تواند بر استقرار مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و اجرای بهینه آن تأثیر داشته باشد. از طرف دیگر، یافته‌ها در آزمون فرضیه دوم نشان داد که اندازه و تجربه قبلی حسابرسی داخلی به‌عنوان ویژگی‌های حسابرسی داخلی، رابطه مثبت بین خودشیفتگی مدیرعامل و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را تقویت می‌کنند. حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است و می‌تواند محرکی برای ایجاد و توسعه استراتژی مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی باشد. حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فرایند درون شرکتی، از طریق تأثیرگذاری بر مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی، رابطه بین خودشیفتگی مدیران و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی را تعدیل می‌کند. به‌عبارتی، مدیران عامل خودشیفته، به دلیل فرآیند نظارتی حسابرسان داخلی، خود را زیر ذره‌بین قوی نظارتی دیده و اهداف ذینفعان و مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت را در اولویت قرار می‌دهند. یافته‌های آزمون فرضیه دوم با نتایج پژوهش دینوا (۲۰۱۹) در تطابق است. دینوا در پژوهش خود بیان کرد که حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در استراتژی‌های مسئولیت اجتماعی داشته باشد که البته این نقش به میزان بلوغ سازمان ازجمله بلوغ مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی و همچنین، میزان بلوغ حسابرسی داخلی بستگی دارد.

منابع

- امامی‌فر، فاطمه‌سادات. (۱۴۰۰). نقش میانجی مسئولیت اجتماعی شرکت بر رابطه بین خودشیفتگی مدیران و ارزش شرکت، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس.
- ایمانی، پدram؛ حاجی‌ها، زهره و امیرحسینی، زهرا. (۱۳۹۶). آزمون تأثیر پایداری سود و سودآوری بر سطح افشاء مسئولیت اجتماعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابداری مدیریت، ۱۰(۳۳)، ۷۳-۸۸.
- برخوردار، کتایون، ناظمی، امین، نمازی، نویدرضا. (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.
- خجسته، علیرضا، وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.
- مام صالحی، پرویز و اسکندری، طاهر. (۱۳۹۸). تنوع جنسیتی اعضای هیأت مدیره و ارتباط ارزشی گزارش‌گری مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۲)، ۳۷۲-۳۵۱.
- مران جوری، مهدی و علیخانی، رضیه. (۱۳۹۹). نقش تعدیل‌کنندگی خودشیفتگی مدیران بر

رابطه بین عدم اطمینان محیطی و افشای مسئولیتهای اجتماعی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۳۵(۳)، ۲۶۳-۲۷۲.

Ackers, B. (2016). An exploration of internal audit's corporate social responsibility role—insights from South Africa. *Social Responsibility Journal*.

Ahn, J. S. Assaf, A. G. Josiassen, A.

Al-Shammari, M. Rasheed, A. & Al-Shammari, H.A. (2019). CEO narcissism and corporate social responsibility: Does CEO narcissism affect CSR focus?. *Journal of Business Research*, 104, 106-117.

Baker, M. A. Lee, S. Kock, F. & Tsionas, M. G. (2020). Narcissistic CEOs and corporate social responsibility: does the role of an outside board of directors matter?. *International Journal of Hospitality Management*, 85, 102350.

Barkhordar, K. Nazemi, A. & Namazi, N.R. (1400). Examining the effective factors on the effectiveness of internal audit and evaluating the role of internal audit in risk management and internal controls of Agricultural Bank. *Professional audit researches quarterly*, 1(2), 8-35. (In Persian)

Chen, J. Zhang, Z. & Jia, M. (2021). How CEO narcissism affects corporate social responsibility choice?. *Asia Pacific Journal of Management*, 38(3), 897-924.

Cho, J., & Ryu, H. (2022). Impact of Managerial Ownership on Corporate Social Responsibility in Korea. *Sustainability*, 14(9), 5347.

Deng, X. Kang, J. K. & Low, B. S. (2013). Corporate social responsibility and stakeholder value maximization: Evidence from mergers. *Journal of financial Economics*, 110(1), 87-109.

Dhar, B. K., Harymawan, I., & Sarkar, S. M. (2022). Impact of corporate social responsibility on financial expert CEOs' turnover in heavily polluting companies in Bangladesh. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*.

Dineva, V. (2019). The Role of Internal Audit in Corporate Social Responsibility Strategies. *Economic Alternatives*, (2), 287-295.

Emami-far, F. (1400). The mediating role of corporate social responsibility on the relationship between managers' narcissism and value of the company, Master's thesis, Tarbiat Modares University. (In Persian)

Ernawan, K. & Daniel, D.R. (2019). The influence of CEO narcissism on Corporate Social Responsibility disclosure. *Jurnal Akuntansi*, 23(2), 253-268.

Gerstner, W. C. König, A. Enders, A. & Hambrick, D. C. (2015). CEO narcissism, audience engagement, and organizational adoption of technological discontinuities: Corrigendum.

Ham, C. Seybert, N. & Wang, S. (2018). Narcissism is a bad sign: CEO signature size, investment, and performance. *Review of Accounting Studies*, 23(1), 234-264.

Han, H., & Kim, Y. (2020, May). The impact of firm age on corporate social responsibility. In *Proceedings of the 49th annual EMAC Conference*, Budapest, Hungary (pp. 26-29).

Imani, P. Hajiha, Z. & Amir Hosseini, Z. (1396). Examining the impact of profit stability and profitability on the level of social responsibility disclosure of companies listed in the Tehran Stock Exchange. *Management Accounting*, 10(33), 73-88. (In Persian)

KHojašteh, A. R. & Vadizadeh, K. (1400). The role of fraud prevention of internal controls and the internal audit unit. *Professional audit researches quarterly*, 2(5), 8-55. (In Persian)

Leder, J. Schneider, S. & Schütz, A. (2021). Testing the Relationships Between Narcissism, Risk Attitude, and Income With Data From a Representative German Sample. *Personality*

Science, 2, 1-23.

Lin, H. Sui, Y. Ma, H. Wang, L. & Zeng, S. (2018). CEO narcissism, public concern, and megaproject social responsibility: Moderated mediating examination. *Journal of Management in Engineering*, 34(4), 04018018.

Mamsalehi, P. & Eskandari, T. (1398). Gender diversity of board members and the value connection of corporate social responsibility reporting. *Experimental researches of accounting*. 9(2), 351-372. (In Persian)

Maranjoori, M. & Alikhani, R. (1399). The moderating role of managers' narcissism on the relationship between environmental uncertainty and social responsibility disclosure, *Knowledge of management accounting and auditing*, 9(35), 263-272. (In Persian)

Ongsakul, V., Jiraporn, P., & Treepongkaruna, S. (2021). Does managerial ownership influence corporate social responsibility (CSR)? The role of economic policy uncertainty. *Accounting & Finance*, 61(1), 763-779.

Oware, K. M., & Mallikarjunappa, T. (2019). Corporate social responsibility investment, third-party assurance and firm performance in India: the moderating effect of financial leverage. *South Asian Journal of Business Studies*.

Pincus, A. L. & Lukowitsky, M. R. (2010). Pathological narcissism and narcissistic personality disorder. *Annual review of clinical psychology*, 6, 421-446.

Waluyo, W. (2017). Firm size, firm age, and firm growth on corporate social responsibility in Indonesia: The case of real estate companies.

Yook, K. H. & Lee, S. Y. (2020). Chief executive officer narcissism and firm value: The mediating role of corporate social responsibility in the South Korean context. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 27(4), 1709-1718.

پی‌نویس:

1. Saleh
2. Waluyo
3. Han & Kim
4. Dhar
5. Oware

6. Waluyo
7. Han & Kim
8. Ongsakul
9. Cho & Ryu



COPYRIGHTS

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

Investigating the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and managerial ownership with the audit fee

shahnaz mashayekh¹, Hamidreza Ganji², fatemeh piri³

Received: 2022/11/30

Approved: 2022/12/25

Research Paper

Abstract:

Due to the competitive conditions created in the profession, auditing firms have realized the need to provide better quality services and lower prices to the market and because of the impact of fees on audit quality, the study of factors affecting the audit fee is of particular importance. The purpose of this study is to investigate the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and, managerial ownership with the audit fee. For this purpose, a sample of 160 companies listed on the Tehran Stock Exchange in the period 2013 to 2020 was selected. The method of this research is a correlation. Using regression tests, statistical hypotheses were examined and data analysis was performed using EViews software. The results show that there is no significant relationship between the expertise of the auditing firm in the industry and the audit fee. While the existence of the audit committee and managerial ownership has a positive and significant relationship with the audit fee.

Key Words: Specialization of Auditing Institute in Industry, Audit Committee, Managerial Ownership, Audit Fee



10.22034/JPAR.2022.1975651.1125

1. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. mashayekh@alzahra.ac.ir
 2. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) h.ganji@alzahra.ac.ir
 3. MSc.of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran. pirifatemeh97@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

بررسی رابطه تخصص موسسه حسابداری در صنعت، کمیته حسابداری و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه

شهناز مشایخ^۱، حمیدرضا گنجی^۲، فاطمه پیری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۰۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

با توجه به شرایط رقابتی ایجاد شده در حرفه حسابداری، موسسه‌های حسابداری ضرورت ارائه خدمات باکیفیت هرچه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند و به دلیل تأثیر حق الزحمه بر کیفیت حسابداری، مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابداری از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. هدف پژوهش حاضر بررسی ارتباط بین تخصص موسسه حسابداری در صنعت، کمیته حسابداری و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابداری است. بدین منظور نمونه‌ای از ۱۶۰ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ انتخاب شد. روش این پژوهش همبستگی می‌باشد که با استفاده از آزمون رگرسیون به بررسی فرضیه‌های آماری پرداخته شد و تحلیل داده‌ها با کمک نرم افزار Eviews انجام شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین کمیته حسابداری و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابداری ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. در حالیکه ارتباط معناداری بین تخصص موسسه حسابداری در صنعت و حق الزحمه حسابداری مشاهده نگردید.

واژه‌های کلیدی: تخصص موسسه حسابداری در صنعت، کمیته حسابداری، مالکیت مدیریتی، حق الزحمه

حسابداری

doi 10.22034/JPAR.2022.1975651.1125

mashayekh@alzahra.ac.ir

۱. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

h.ganji@alzahra.ac.ir

۲. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

pirifateme97@gmail.com

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران.

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

نگرانی‌های شدید فعالان حرفه، نهادهای ناظر و قانون‌گذاران و فضای رقابتی شدید میان حساب‌رسان، در ارتباط با حق‌الزحمه‌های حسابرسی اهمیت پرداختن به این موضوع را دو چندان کرده است. مبلغ قرارداد و حق‌الزحمه حسابرسی، معمولاً براساس ویژگی‌های صاحبکار، موسسه حسابرسی و شرایط حاکم بر حرفه، اجتماع و محیط تعیین می‌شود. بنابراین، آگاهی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه، می‌تواند بسیار مفید باشد (چوی^۱ و همکاران، ۲۰۰۸).

همچنین مطالعه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، حائز اهمیت است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود، زیرا در بازار سرمایه، حق‌الزحمه حسابرسی تحت تأثیر ریسک صاحبکار نیز قرار دارد، از این رو می‌تواند شاخصی برای اثربخشی اعتماد ایجاد شده در عرصه کسب‌وکار باشد. کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود. با رشد رقابت در حرفه، موسسه‌های حسابرسی به طور فزاینده‌ای به ضرورت ارائه خدمات با کیفیت بهتر و قیمت‌های رقابتی‌تر به بازار پی برده‌اند. موسسه‌های حسابرسی برای رقابت علاوه بر از کیفیت و متمایز کردن خدمات خود، به دنبال بهینه‌سازی حقوق و دستمزد و ارائه بهترین پیشنهادها نیز هستند. به این ترتیب آنها هم درآمد خود را به حداکثر می‌رسانند و هم در فضای رقابتی بازار خود را از دست نمی‌دهند. هدف پژوهش حاضر بررسی سه عامل مهم و تأثیرگذار بر حق‌الزحمه حسابرسان شامل تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی است.

داشتن تجربه در صنعت یکی از عواملی است که می‌تواند بر جبران خدمات مؤسسه حسابرسی تأثیر بگذارد. این ویژگی می‌تواند در تولید گزارش‌های حسابرسی با کیفیت کمک کند. تخصص حسابرسان در صنعت توسط موسسه‌های حسابرسی برای ایجاد تمایز با رقبا در رابطه با پاسخ به تقاضای صاحبکاران در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، مورد استفاده قرار می‌گیرد. در واقع فرض بر این است که تخصص بیشتر در زمینه حسابرسی، می‌تواند منجر به قیمت‌گذاری بالاتر خدمات حسابرسی گردد. بررسی مطالعات مختلف؛ نشان‌دهنده نتایج متناقض در این زمینه است و این موضوع هنوز در کشور ما دارای ابهام می‌باشد. این مسئله یکی از چالش‌هایی است که پژوهش حاضر قصد دارد آن را مورد بررسی قرار دهد که آیا استفاده از خدمات حساب‌رسان متخصص در صنعت، منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی خواهد شد یا خیر؟

بعد دیگری که پژوهش حاضر قصد دارد به آن بپردازد، بررسی تأثیر کمیته حسابرسی بر هزینه‌های حسابرسی می‌باشد. کمیته حسابرسی به‌عنوان یکی از سازوکارهای اصلی حاکمیت شرکتی، وظیفه نظارت بر فعالیت‌های مالی شرکت، تنظیم روابط بین مدیریت و حساب‌رسان مستقل و حساب‌رسان داخلی، بررسی برنامه اولیه حسابرسی و تعامل با حساب‌رسان مستقل در فرایند حسابرسی مالی را بر عهده دارد. بنابراین، انتظار می‌رود بر دامنه حسابرسی و میزان تلاش

حسابرس و به تبع آن، بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد. بنابراین سوالی که مطرح می‌شود اینست آیا وجود کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرس مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ بطور کلی در این زمینه هم پژوهش‌های انجام شده دارای ابهام و نتایج ناسازگار می‌باشند.

بعد سومی که پژوهش حاضر به آن می‌پردازد، رابطه بین مالکیت مدیریتی و حق الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند. وقتی صحبت از مالکیت مدیریتی به میان می‌آید، موضوع نمایندگی و تضاد منافع مطرح می‌شود. در نتیجه تضاد منافع، ذینفعان باید هزینه‌های نمایندگی را متحمل شوند تا منافع دیگران را با منافع خود هماهنگ کنند یا اثرات تضاد منافع را به حداقل برسانند. تئوری نمایندگی، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اطمینان و مرتبط بودن اطلاعات تهیه و ارائه شده توسط مدیران واحدهای تجاری می‌شناسد. اما از آنجایی که کار حسابرسی مستلزم آن است که حسابرس با مدیران واحدهای تجاری ارتباط داشته باشد، در این نظریه فرض می‌شود که حسابرسان ممکن است استقلال خود را در انجام کار خود حفظ نکنند و آن را به درستی انجام ندهند و به عبارت دیگر همسو با منافع مدیران عمل کنند (شان^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). در این مورد نیز در واقع، هنوز بطور قطع نمی‌توان رابطه متغیرهای مذکور را منفی در نظر گرفت. این مسئله سؤال دیگری است که پژوهش حاضر قصد دارد آن را مورد بررسی قرار دهد و اینکه آیا مالکیت مدیریتی، منجر به افزایش هزینه‌های حسابرسی خواهد شد یا خیر؟

در رابطه با بررسی امکان افزایش حق الزحمه حسابرسی به دلیل تجربه حسابرس در صنایع خاص و همچنین وجود مالکیت مدیریتی و کمیته حسابرسی، تاکنون مطالعات داخلی کمی انجام شده است و در واقع، مسأله حاضر با یک شکاف مطالعاتی مواجه است. این پژوهش قصد دارد به این سؤال پاسخ دهد که در میان شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران، چه ارتباطی بین تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق الزحمه حسابرسی وجود دارد؟ پاسخ به این سؤال می‌تواند به گسترش مبانی نظری در این حوزه بیانجامد و ممکن است برای درک اهمیت اقتصادی سرمایه‌گذاری در زمینه تخصص در صنعت مفید باشد. همچنین نتایج پژوهش حاضر می‌تواند مورد توجه حسابرسان، مدیران، استفاده کنندگان صورت‌های مالی و ... و همچنین پژوهش‌های آتی باشد. در ادامه، پس از بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌ها و روش‌های به کار گرفته شده جهت آزمون فرضیه‌ها ارائه می‌گردد. در پایان نیز پس از ارائه یافته‌های پژوهش، به بحث و نتیجه‌گیری پیرامون موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حق الزحمه حسابرسی، مبلغی است که حسابرسان برای خدمات حرفه‌ای خود بر اساس عواملی مانند پیچیدگی خدمات و سطح تجربه دریافت می‌کنند. علاوه بر این، میزان حق الزحمه حسابرسی به سطح تخصص لازم برای انجام خدمات، طول کار و ارزش خدمات ارائه شده به

صاحبکار و سطح مهارت مورد نیاز بستگی دارد. بنابراین، میزان حق الزحمه حسابرسی، بسته به عوامل مختلف بسیار متفاوت است (ساریناتو^۳، ۲۰۱۴). مطالعات مختلفی به بررسی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی نظیر ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، ویژگی‌های صاحبکار، شرایط حرفه، استفاده‌کنندگان، شرایط رقابتی، محیط و ... پرداخته‌اند. آگاهی از عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی هم برای صاحبکاران و هم برای حسابرسان مفید است. از طرفی، صاحبکاران با آگاهی از این عوامل می‌توانند شرایطی را فراهم کنند که تحمل این هزینه برای آنها راحت‌تر باشد و بتوانند این هزینه را مدیریت کنند و از سوی دیگر، حسابرسان هم با داشتن آگاهی در این زمینه می‌توانند خدمات خود را به نحوی مناسب قیمتگذاری کنند. این مورد به ویژه با رقابتی شدن بازار خدمات حسابرسان، اهمیت بیشتری پیدا می‌کند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹). با افزایش رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی علاوه بر ارتقای کیفیت خدمات خود، به دنبال ارائه بهترین قیمت ممکن به واحد مورد رسیدگی (صاحبکار) هستند.

حسابرس متخصص در صنعت

تخصص حسابرسان، به عنوان توانایی حسابرسان برای درک جامع شیوه‌ها، عملکردها و عملیات حسابرسی از طریق آگاهی و شناخت کامل و دقیق ویژگی‌های شرکت، مشاغل و صنایع تعریف می‌شود؛ که صلاحیت‌ها، شایستگی‌ها، قابلیت‌ها و روش‌های حسابرسان را برای تشخیص خطاهای غیرمنتظره اطلاعات، بهبود و ارتقا می‌بخشد (کورنچای^۴ و همکاران، ۲۰۱۹). تخصص حسابرسان محرک اصلی برنامه‌ریزی حسابرسی، کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسی، است. حسابرسان باید نه تنها در حسابرسی و حسابداری، بلکه در مورد ویژگی‌های صنعت صاحبکاران نیز آگاهی داشته باشند. شناخت صنعت واحد مورد رسیدگی، شناسایی و ارزیابی بهتر معاملات و رویدادهای مرتبط با آن صنعت، را فراهم می‌کند. در نتیجه، حسابرسان با تمرکز بر یک صنعت خاص برای ارائه خدمات بهتر، خود را از سایر رقبا متمایز می‌سازند. این تمایز به حسابرسان این امکان را می‌دهد که به جای داشتن تنها یک گزینه جذاب (قیمت کمتر در هر حسابرسی) به طور همزمان دو گزینه قیمت پایین‌تر و کیفیت خدمات بالاتر (کیفیت افشای بهتر) داشته باشند تا توجه سهامداران را جلب نمایند (واعظ و همکاران، ۱۳۹۵). از نظر سرمایه‌گذاران، حسابرسان طبقه‌بندی شده به عنوان متخصصان صنعت، حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند و تخصص صنعت حسابرسان یک شاخص کیفیت حسابرسی است. موسسه‌های حسابرسی با تمرکز بر منابع موجود و سرمایه‌گذاری در حوزه فناوری، می‌توانند در یک صنعت خاص یا تعداد مشخصی از صنایع، به کارایی لازم از نظر اقتصادی دست پیدا کرده و شهرت لازم را به عنوان متخصص در صنعت بدست آورند. در این صورت انتظار می‌رود که شهرت حسابرسان به عنوان متخصص، باعث ایجاد مزیت رقابتی و افزایش قدرت موسسه حسابرسی در بازار شده و این وضعیت امکان مطالبه حق الزحمه بیشتر را برای خدمات حسابرسی فراهم می‌نماید. (های و جیتر^۵، ۲۰۱۱). البته، هنوز بطور واضح مشخص نیست که آیا تخصص حسابرسان در صنعت، در ارتباط با فعالیت خاص شرکا یا در سطح موسسه حسابرسی به عنوان یک کل ایجاد می‌شود. (موحدکارودین^۶ و همکاران، ۲۰۱۸). با این

حال، استنباط در مورد مزایای تخصص صنعت حسابرسی عموماً بر اساس تجزیه و تحلیل‌هایی است که از نمونه‌های بزرگ جمع‌آوری شده است. (کسل^۷ و همکاران، ۲۰۱۹). از طرف دیگر، رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص در صنعت می‌تواند به سه صورت مثبت، منفی و عدم ارتباط باشد (پالمر^۸، ۱۹۸۸). بسیاری از مطالعات انجام شده تاکنون نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت بین تخصص حسابرسی در صنعت و حق‌الزحمه‌های حسابرسی بوده است، نتیجه پژوهش موحدکارودین و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که تخصص حسابرسی با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی رابطه دارد. واعظ و همکاران (۱۳۹۳) نیز دریافتند که بین حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص مؤسسات حسابرسی معناداری در ارتباط وجود دارد. اما برخی مطالعات انجام شده در این رابطه نشان‌دهنده نتایج ضعیف‌تر یا یافته‌های بی‌اهمیت بوده و شواهد متناقض در این حوزه داشته، یا نشان‌دهنده کاهش حق‌الزحمه حسابرسی برای استفاده از خدمات حسابرسان غیر متخصص بوده است. بنابراین فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

• تخصص موسسه حسابرسی در صنعت با حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، ارتباط معنی‌دار دارد.

کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی یکی از کمیته‌های تخصصی هیئت‌مدیره شرکت‌ها است که در نهایت وظیفه نظارت بر فعالیت‌های مالی شرکت را بر عهده دارد. اعضای کمیته از بین اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره انتخاب می‌شوند و در بهترین حالت از مدیران مستقل خارجی تشکیل می‌شوند و حداقل یکی از اعضای آن باید کارشناس مالی باشد. در این راستا وجود کمیته حسابرسی ارتباط بین مدیریت شرکت و حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی را حفظ کرده و با توجه به مسئولیت نظارتی خود می‌تواند به عنوان یک عامل بازدارنده در جلوگیری از کاستی‌های کنترل داخلی در شرکت نقش موثری ایفا کند. این کمیته؛ همچنین در مواردی که رویه‌های حسابداری مشکل‌ساز یا مشکوک هستند یا در مورد مسائل جدی مرتبط با کارکنان، این اختیار را دارد که تحقیقات ویژه‌ای را آغاز کند. رابطه بین کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل پیچیده است و از درخواست خدمات حسابرسی توسط صاحبکار و از سوی دیگر ارائه این خدمات توسط حسابرسان مستقل نشأت می‌گیرد. از جنبه درخواست خدمات، حضور کمیته حسابرسی می‌تواند منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی شود، زیرا کمیته باید اطمینان حاصل کند که زمان حسابرسی در سطحی است که کیفیت حسابرسی را به خطر نیندازد (کمیته کادبری^۹، ۱۹۹۲). از نظر ارائه خدمات، دخالت کمیته حسابرسی در تقویت کنترل‌های داخلی، ممکن است حسابرسان مستقل را مجبور به کاهش سطح ارزیابی ریسک حسابرسی کند که به نوبه خود ارزیابی‌های اصلی حسابرسان و به تبع آن هزینه‌های حسابرسی کاهش می‌یابد. در واقع کمیته حسابرسی بخشی ضروری از ساختار کنترل داخلی مؤثر است و مسئولیت نظارت بر اطلاعات مالی را بر عهده دارد. کمیته حسابرسی توانایی اعمال نفوذ بر مدیریت اجرایی برای درخواست دامنه حسابرسی بیشتر، به منظور کسب اطمینان از کیفیت حسابرسی را دارد. در واقع کمیته حسابرسی برای حفظ جایگاه خود در شرکت و با توجه به مسئولیت نظارتی خود می‌تواند اقداماتی

در جهت بالا رفتن سطح کیفیت کار حسابرسی و افزایش سطح اطمینان بخشی حسابرسی انجام دهد که کمیته حسابرسی برای این منظور، خواهان انجام کار بیشتر توسط تیم حسابرسی است که سبب افزایش حجم عملیات حسابرسی و دامنه حسابرسی می‌شود و نهایتاً منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود (لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۵). دروگلاس^{۱۰} و همکاران (۲۰۲۰)، از رابطه مذکور حمایت کردند و لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵)، نیز دریافتند برخی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر است. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

- وجود کمیته حسابرسی با حق الزحمه خدمات حسابرسی، ارتباط معنی‌دار دارد.

مالکیت مدیریتی

شرکت‌ها به عنوان واحدهای اقتصادی همواره به دنبال سودآوری و دسترسی بیشتر به منابع هستند. با افزایش منابع در دسترس برای مدیریت، منافع ذینفعان در شرکت افزایش می‌یابد و در نتیجه تضاد منافع ایجاد می‌شود. مدیران اغلب در موقعیتی هستند که می‌توانند از منابع شرکت به نفع خود استفاده کنند. مدیری که در مرکز این تضاد منافع قرار دارد با ارائه اطلاعات مالی به شرکت سعی در کاهش هزینه‌های نمایندگی دارد. اما به دلیل اختیارات مدیریتی، نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر و قضاوت تخصصی حسابرس مستقل پیدا می‌شود (گول^{۱۱} و همکاران، ۲۰۱۸). در واقع حسابرسی و حسابداری در بعد نظارتی هر سیستمی لازم است و به طور گسترده مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ چرا که هر سیستمی برای پایداری نیاز به نظارت و بازخورد دارد. از طرفی، بر اساس تئوری نمایندگی، حسابرسی می‌تواند به عنوان کالایی برای واحد مورد رسیدگی در نظر گرفته شود که بر اساس اصل هزینه و فایده است. بنابراین حسابرسی به میزانی برای واحد مورد رسیدگی مطلوب است که منافع آن بیشتر از هزینه‌های آن باشد (حبیب^{۱۲} و همکاران، ۲۰۲۰). مالکیت مدیریتی نشان‌دهنده درصد سهام اعضای هیئت‌مدیره است. مالکیت مدیریتی مکانیزمی است که هزینه‌های کنترلی تحمیل شده توسط سهامداران را کاهش می‌دهد، زیرا مالکیت مدیریتی به کاهش رفتار فرصت طلبانه مدیران کمک می‌کند. با این حال، بر اساس نظریه سوگیری مدیریتی، مالکیت مدیریتی بسیار بالا گاهی اوقات مشکل ساز است، زیرا حذف مدیران حتی اگر عملکرد آنها رضایت بخش نباشد، دشوار خواهد بود. بنابراین، داشتن درصد بالایی از حق رأی توسط مدیران، فرآیند نظارت توسط سهامداران خارجی را ضعیف می‌کند و به مدیران اجازه می‌دهد تا ارقام حسابداری را تعدیل کنند (چن^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۵). تضاد منافع موجب نگرانی مالکان (سهامداران) شده است تا جایی که آنها، عملکرد مدیران را بررسی و ارزیابی می‌کنند تا از تخصیص بهینه منابع خود توسط مدیران اطمینان حاصل کنند. بنابراین، هنگامی که درصد مالکیت مدیریت افزایش می‌یابد، مالکیت مدیریتی می‌تواند منجر به سوگیری مدیریتی شود و با فرض تضاد منافع بین مدیران و مالکان، با افزایش مالکیت مدیریتی، ریسک حسابرسی نیز افزایش یافته و افزایش حق الزحمه حسابرسی را به دنبال خواهد داشت. اما زمانی که مالکیت مدیریت همسو با منافع باشد، مدیران کمتر دست به رفتار فرصت طلبانه می‌زنند و تمایل دارند اطلاعات

با کیفیتی را در صورت‌های مالی شرکت گزارش کنند. به عبارت دیگر مالکیت مدیریتی به همسو شدن منافع مدیران و سهامداران و کاهش انگیزه مدیران برای پیشبرد منافع شخصی کمک می‌کند. مدیرانی که مالکیت شرکت را دارا هستند، انگیزه دارند تا کارآمدتر کار کنند، که به نوبه خود منجر به استفاده سودآور از دارایی‌ها می‌شود. در واقع، زمانی که سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران منطبق باشد، چون تضاد منافع بین مدیران و سهامداران کاهش می‌یابد، مدیران از تصمیماتی که تأثیر منفی بر ارزش شرکت دارد اجتناب می‌کنند و انگیزه بیشتری برای افزایش ارزش شرکت و گزارش اطلاعات با کیفیت در نتایج صورت‌های مالی دارند، در نتیجه، ریسک ذاتی تحریف بااهمیت احتمالاً در صورت‌های مالی به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد و حسابرسان در چنین شرایطی انتظار سطوح پایین‌تری از ریسک را دارند و در نتیجه سطح بررسی و ارزیابی اهمیت آنها کاهش می‌یابد و منجر به کاهش در حق‌الزحمه دریافتی می‌شود و متعاقباً هزینه‌های حسابرسی در این شرکت‌ها کمتر است (شان و همکاران، ۲۰۱۹). مطالعات انجام شده در این حوزه نیز بیانگر نتایج متناقض بوده است. پژوهش‌هایشان و همکاران (۲۰۱۹) و همچنین یوسف وند و انصاری (۱۳۹۸) نشان دادند که با افزایش مالکیت مدیریتی، حق‌الزحمه حسابرسان کاهش می‌یابد. بنابراین فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

- درصد مالکیت مدیریتی با حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، ارتباط معنی‌دار دارد.

شان و همکاران (۲۰۱۹)، پژوهشی در رابطه با مالکیت مدیریتی، اندازه و حق‌الزحمه مؤسسات حسابرسی انجام دادند. آنها ارتباط بین مالکیت مدیریتی و اندازه موسسه و هزینه‌های حسابرسی را در نمونه‌ای از شرکت‌های استرالیایی بین سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵ بررسی کردند. وقتی سطح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران سازگار باشد (به عنوان مثال «همگرایی منافع»)، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه موسسه حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی منفی است. برعکس، وقتی سطوح مالکیت مدیریتی با منافع سهامداران مغایرت داشته باشد (به عنوان مثال «تحکیم»)، رابطه مثبت است. نتایج تا حد زیادی با ادبیات قبلی مطابقت دارد، اما به طور خاص سطوح مالکیت که در آن همگرایی منافع و حصارکشی در بازار استرالیا رخ می‌دهد، را مستند می‌کند. موحدکارودین و همکاران (۲۰۱۹)، در پژوهشی به بررسی تأثیر تخصص شریک حسابرسی در صنعت بر حق‌الزحمه حسابرسی در انگلستان پرداختند. مطالعه آنها اثرات تخصص صنعت شریک حسابرسی بر قیمت‌گذاری حسابرسی در بازار انگلستان را بررسی می‌کند. افشای اجباری نام شریک در گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های دولتی در انگلیس از آوریل ۲۰۰۸ الزامی شد. با توجه به اینکه هویت شریک حسابرسی اکنون برای کاربران صورت‌های مالی قابل مشاهده است، می‌توان ادعا کرد که ممکن است انگیزه‌ای برای تمایز در کیفیت حسابرسی در سطح شریک وجود داشته باشد. این پژوهش بررسی می‌کند که آیا تخصص صنعت حسابرسی در انگلستان توسط تخصص سطح موسسه، دفتر جغرافیایی یا شریک انجام می‌شود. تخصص صنعت از نظر دانش و تجربه حاصل از شرکت‌های حسابرسی در یک صنعت خاص، منحصراً به سرمایه انسانی شریک

حسابرسی مربوط است.

هوانگ^{۱۴} و همکاران (۲۰۲۰)، پژوهشی را در مورد کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و ساختار سازمانی انجام دادند. مطالعه آنها به بررسی رابطه مذکور در صنعت بیمه عمر ایالات متحده با استفاده از یک سیستم معادلات همزمان می‌پردازد. آنها دریافتند که بیمه‌گران با ریسک اهرمی بالاتر و ریسک مازاد بیشتر احتمال دارد از حسابرسان بزرگ استفاده کنند و هزینه‌های بالاتری بپردازند. در مقابل، بیمه‌گرانی که حسابرس بزرگی را استخدام نمی‌کنند و هزینه‌های حسابرسی کمتری می‌پردازند، ریسک اهرم و ریسک مازاد کمتری دارند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که بیمه عمر نسبت به سایر بیمه‌ها دارای ریسک اهرمی و مازاد ریسک بالاتری است. این یافته‌ها با شواهد شرکت‌های بیمه مسئولیت در تضاد است. همچنین بیمه‌گران پس از اجرای قانون SOX حسابرسان بزرگ کمتری را استخدام می‌کنند و هزینه‌های حسابرسی کمتری می‌پردازند.

حبیب و همکاران (۲۰۲۰)، پژوهشی در رابطه با ساختار سرمایه و هزینه‌های حسابرسی انجام دادند. آنها با استفاده از یک نمونه بین‌المللی از ۴۰ کشور در بازه زمانی ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۷، ملاحظه نمودند که شرکت‌هایی با سطح بالای سرمایه هزینه‌های حسابرسی بالایی را پرداخت می‌کنند. یافته‌ای که هم با ریسک و هم با استدلال‌های نمایندگی برای قیمت گذاری حسابرسی مطابقت دارد. علاوه بر این، نتایج نشان داد که رابطه مثبت بین سرمایه و هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌هایی با ریسک‌های تجاری مشخص و مشکلات نمایندگی تقویت می‌شود، در حالی که در کشورهای دارای قانون محافظت از کارکنان این رابطه نسبتاً ضعیف است.

دروگالاس و همکاران (۲۰۲۱)، پژوهشی در زمینه رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی انجام دادند. آنها رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی و غیرحسابرسی پرداخت شده به حسابرسان را در طول اولین سال اجرای قانون مربوط در یونان بررسی می‌کنند. با استفاده از نمونه‌ای از ۱۲۶ شرکت ذکر شده در بورس اوراق بهادار آتن، نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی (به عنوان مثال اندازه، تعداد دفعات جلسات و حضور حداقل یک عضو با تجربه قبلی در موقعیت مشابه) با هزینه‌های حسابرسی رابطه مثبت دارد. همچنین، آنها شواهدی ارائه می‌دهند که کمیته‌های حسابرسی با درصد بالایی از اعضای با سابقه ممکن است تمایل کمتری برای ارائه نامتناسب خدمات غیرحسابرسی در رابطه با کل هزینه‌ها داشته باشند.

گو^{۱۵} (۲۰۲۱)، پژوهشی با عنوان ویژگی‌های سرمایه‌گذاری خارجی، تخصص در صنعت و هزینه‌های حسابرسی در شرکت‌های چندملیتی ژاپنی انجام داد. در آنها اثرات ویژگی‌های سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بر هزینه‌های حسابرسی و تأثیر همگنی صنایع بر این اثرات را بررسی نموده و مشاهده کردند که شرکت‌هایی که در تعداد نسبتاً بالایی از کشورهای پیشرفته و کشورهای در حال توسعه سرمایه‌گذاری می‌کنند، هزینه‌های حسابرسی نسبتاً بالایی دارند. همچنین، هرچه فاصله کلی جغرافیایی بین کشور اصلی صاحبکار و کشورهای میزبان بیشتر

باشد، هزینه‌های حسابرسی نیز بالاتر است. بعلاوه، تخصص در صنعت صاحبکار، روابط فوق را منفی می‌کند. تجزیه و تحلیل مقطعی نشان داد که روابط تحت تأثیر رسوایی شرکت‌های بزرگ حسابرسی، فاجعه مالی، اندازه حسابرسی و شرکت‌های تابعه صاحبکار است.

نونهال نهر و اکبرپور (۱۳۹۸) مطالعه‌ای در مورد تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. این پژوهش به بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک تعداد ۹۵ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند و دوره زمانی آنها بین سال‌های ۱۳۸۸-۱۳۹۳ می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تجربه حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. یعنی هر چه حسابرس با تجربه تر باشد، حقوق بیشتری دریافت می‌کند و تجربه حسابرس تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی میزان حق الزحمه حسابرسی بر اساس مراحل چرخه عمر شرکت‌ها پرداختند و داده‌های مربوط به ۸۱ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران را برای دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۳ مورد تحلیل قرار دادند. آنها برای تفکیک مراحل چرخه عمر شرکت از روش الگوی جریان‌های نقدی دیکینسون (۲۰۱۱) استفاده و با روش داده‌های تابلویی بارویکرد اثرات ثابت، به آزمون دو فرضیه خود پرداختند. نتایج نشان داد که ورود شرکت به مرحله رشد تأثیر منفی و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارتی دیگر، شرکت‌ها در مرحله رشد حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌کنند. همچنین، ورود شرکت به مرحله بلوغ تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، شرکت‌ها در مرحله بلوغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌کنند.

تلخابی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عدم تقارن در حق الزحمه حسابرسی، تعدیلات مربوط به تفاوت‌های افزایشی و کاهشی آن در بلندمدت، عامل تخصص حسابرس مستقل و چرخش اجباری حسابرس بر انحراف حق الزحمه حسابرسی از مدل استاندارد آن در نمونه‌ای متشکل از ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج آنها بیانگر آن است که میزان افزایش در حق الزحمه حسابرسی، هنگام انتظار افزایش در آن، بیشتر از میزان کاهش در هزینه حسابرسی، هنگام انتظار کاهش در آن است که به معنای چسبیده بودن هزینه حسابرسی است. همچنین چسبندگی حق الزحمه حسابرسی از یک روند مشخص تبعیت نمی‌کند و در دوره‌های زمانی بلندمدت متغیر است. از طرف دیگر، تخصص حسابرس در صنعت و چرخش اجباری حسابرس، انحراف از مدل استاندارد حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد.

خانی و همکاران (۱۳۹۹) مطالعه‌ای را در مورد رابطه بین کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس و دوره تصدی حسابرس) و حق الزحمه غیرعادی حسابرس با بازخورد حسابرس در مورد تداوم فعالیت انجام داد. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۸۵ شرکت

پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که در فاصله ۱۳۹۲-۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفته‌اند. نتایج نشان داد که کیفیت بالاتر حسابرسی باعث کاهش ابهام در تداوم کسب و کار می‌شود. همچنین بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم عملیات با اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین بین تجربه حسابرس در صنعت و ابهام در تداوم کسب و کار در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی معناداری مشاهده شد. با این حال، هیچ شواهد قابل اعتمادی مبنی بر کاهش ابهام در ادامه عملیات، یافت نشد که دوره تصدی حسابرس هزینه‌های حسابرسی غیرعادی باشد. یافته‌های پژوهش اهمیت ابهام تداوم کسب و کار و لزوم توجه بیشتر به آن را در محیط حسابرسی کشور تأیید می‌کند.

وقفی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرس طی دوره زمانی ده ساله از سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که بین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی با جبران آن رابطه معنادار مستقیمی وجود دارد، اما تخصص حسابرس بر رابطه مذکور تأثیر معنی‌داری ندارد. همچنین تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد.

محمدی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحبکار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ پرداختند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آن‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره نشان داد که رابطه معنادار و مثبت بین افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحبکار و حق‌الزحمه حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین وجود دارد. همچنین بین افشای اختلاف حسابرس - صاحبکار و کناره‌گیری حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از دیدگاه هدف اجرا، از نوع همبستگی است. زیرا به منظور یافتن رابطه بین متغیرها (نظیر تخصص حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی) انجام شده است. همچنین این مقاله از نوع پژوهش‌های توصیفی می‌باشد، زیرا در این نوع پژوهش‌ها محقق می‌تواند شرایط، وضعیت پدیده و روش‌های کار را ارزیابی کرده و روابط بین متغیرهای مورد مطالعه را بررسی و شناسایی کند. از طرفی این پژوهش از نظر منطق اجرا، قیاسی و استقرایی می‌باشد. زیرا، پژوهشگر ابتدا بر اساس تئوری‌های مطرح در حسابداری و حسابرسی در خصوص رابطه تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی، در راستای اهداف پژوهش به بررسی می‌پردازد (رویکرد قیاسی)، سپس تلاش می‌کند تا از طریق گردآوری داده‌های شرکت‌های حاضر در نمونه، نشان دهد که چه ارتباطی بین این متغیرها وجود دارد (رویکرد استقرایی). از نظر رویکرد پژوهش، مطالعه حاضر در حوزه طبیعت گرایی است، زیرا فرض مورد

تاکید این است که واقعیت مشاهده شده به تفسیر افراد و ذهنیت آنها بستگی دارد و همچنین واقعیت مشاهده شده و ناظر بر یکدیگر تأثیر می‌گذارند و ارزش‌های محقق نیز، به نحوی بر روند پژوهش تأثیر می‌گذارد.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری

جامعه مورد مطالعه در این پژوهش تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران^{۱۶} است که از روش غربالگری، برای نمونه‌گیری از آنها استفاده شد. به این ترتیب محقق شرایط انتخاب نمونه مورد نظر را مشخص می‌کند و در صورتی که هر یک از اعضای جامعه یکی از شرایط را نداشته باشند، از جامعه حذف می‌شوند و در نهایت بقیه اعضا، نمونه را تشکیل می‌دهند:

- ۱- در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۹ در عضویت بورس اوراق بهادار تهران باشد.
- ۲- برای یکسان بودن مقیاس‌های اندازه‌گیری، سال مالی شرکت‌های نمونه باید ۲۹ اسفند ماه باشد.

- ۳- شرکت‌هایی که شرایط تداوم در بورس اوراق بهادار تهران را نداشته‌اند و یا در دوره زمانی مطالعه از بورس اوراق بهادار تهران خارج شده باشند، از رسیدگی خارج می‌شوند.
- ۴- شرکت‌ها در دوره مورد رسیدگی تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ۵- شرکت‌ها صرفاً تولیدی باشند، به دلیل تفاوت در نوع صنعت شرکت‌های تولیدی با شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تفاوت در ماهیت عملکرد، شرکت‌های مالی، هلدینگ، بیمه و سرمایه‌گذاری از بررسی مستثنی می‌باشند.

پس از در نظر گرفتن تمامی معیارهای فوق، نمونه‌ای از ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان یک جامعه فیلتر شده، باقی ماند که همگی به عنوان نمونه انتخاب شده‌اند.

تعداد کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۹۹ ۵۳۶
شاخص:

تعداد شرکت‌هایی که در دوره ۹۹-۹۲ در بورس فعالیت نکرده‌اند (۱۸۸)
تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس از سال ۱۳۹۲ (۶۶)
تعداد شرکت‌های غیرتولیدی (۶۷)
تعداد شرکت‌هایی که سال مالی آنها در ۲۹ اسفند به پایان نرسیده است
یا سال مالی خود را در محدوده تحقیق تغییر داده‌اند (۵۴)
تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در محدوده تحقیق در دسترس نیست (۱)
تعداد شرکت‌های نمونه ۱۶۰

روش‌ها و ابزار جمع‌آوری داده‌ها

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از روش کتابخانه‌ای به صورت میدانی استفاده شد. از این

منظر، پژوهش حاضر در دسته آرشیوی قرار می‌گیرد، زیرا اطلاعات مربوط را از سوابق موجود در پایگاه‌های داده موجود و شبکه‌های اینترنتی اخذ می‌کند. در این راستا از کتب، مقالات مجلات و پایان‌نامه‌ها به منظور گردآوری ادبیات و پیشینه پژوهش و از اسناد موجود در پایگاه ایرانداک^{۱۷}، سایت جهاد دانشگاهی^{۱۸}، سایت مگ ایران^{۱۹}، سایت امرالد^{۲۰} و همینطور کدال^{۲۱} و نرم افزار ره آورد نوین برای جمع‌آوری داده‌های موردنیاز استفاده شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. آمار توصیفی با هدف جمع‌آوری، سازماندهی و ارائه اطلاعات به صورت شفاف و محاسبه پارامترهای جامعه و در صورت لزوم تعیین شرایط موجود استفاده می‌شود. کلیه محاسبات و عملیات ریاضی این پژوهش شامل ۱۲۸۰ سال-شرکت (۸ سال و ۱۶۰ شرکت)، با استفاده از نرم افزارهای Excel و Eviews انجام شد و نهایتاً با استفاده از آزمون رگرسیون به بررسی فرضیه‌های آماری پرداخته شد.

مدل و متغیرهای پژوهش

بر اساس پژوهش موحد کارودین و همکاران (۲۰۱۹)، برای بررسی فرضیه اول از رابطه ۱ استفاده می‌گردد:

$LAF_{it} = \alpha_{0it} + \beta_1 PARTNER_{it} + \beta_2 LTA_{it} + \beta_3 ROI_{it} + \beta_4 DE_{it} + \beta_5 FOREIGN_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 CATA_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} INITIAL_{it} + \varepsilon_{it}$	رابطه ۱
--	---------

همچنین برای بررسی فرضیه دوم از رابطه ۲ استفاده گردید (موحد کارودین و همکاران، ۲۰۱۹):

$LAF_{it} = \alpha_{0it} + \beta_1 AC_{it} + \beta_2 LTA_{it} + \beta_3 ROI_{it} + \beta_4 DE_{it} + \beta_5 FOREIGN_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 CATA_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} INITIAL_{it} + \varepsilon_{it}$	رابطه ۲
---	---------

نهایتاً مطابق موحد کارودین و همکاران (۲۰۱۹)، برای بررسی فرضیه سوم از رابطه ۳ استفاده می‌گردد:

$LAF_{it} = \alpha_{0it} + \beta_1 MO_{it} + \beta_2 LTA_{it} + \beta_3 ROI_{it} + \beta_4 DE_{it} + \beta_5 FOREIGN_{it} + \beta_6 CURRENT_{it} + \beta_7 CATA_{it} + \beta_8 OPINION_{it} + \beta_9 LOSS_{it} + \beta_{10} INITIAL_{it} + \varepsilon_{it}$	رابطه ۳
---	---------

که متغیرهای موجود در رابطه‌های فوق در ادامه تعریف می‌شوند.

متغیر وابسته:

متغیر وابسته این پژوهش **حق الزحمه حسابرسی (LAF)** می‌باشد. قیمت خدمات حسابرسی تابعی از هزینه خدمات ارائه شده در فرآیند حسابرسی به اضافه برآورد زبان‌های آتی ناشی از بدهی حسابرس در قبال گزارش صادر شده یا ریسک حسابرسی است (باسیودیس و فرانسیس^{۲۲}، ۲۰۰۷). در این مطالعه حق الزحمه حسابرسی معادل لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی

(موحدکارودین و همکاران، ۲۰۱۹) از صورت‌های مالی استخراج و محاسبه شده است.

متغیرهای مستقل:

الف- تخصص موسسه حسابرسی در صنعت (PARTNER): تخصص در صنعت حسابرسی، دانش خاص صنعت است که حسابرسان مستقل را قادر می‌سازد تا خطاها و تحریفات موجود در صورت‌های مالی را بهتر تشخیص دهند و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (دان و میهویو^{۲۳}، ۲۰۰۴). در این پژوهش برای اندازه‌گیری تخصص موسسه حسابرسی در صنعت از رویکرد سهم بازار و با مشاهده سهم نسبی بازار مؤسسات حسابرسی در صنعت خاص که در پژوهش اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸)، و حاجیها و همکاران (۱۳۹۲)، نیز این رویکرد مورد تأکید قرار گرفته است، استفاده شده است. سهم بازار حسابرسان مطابق با رابطه ۴ محاسبه می‌شود:

$$\left(\frac{1}{(IF)} \right) * \left(\frac{1}{(I)} \right) * \left(\frac{EA}{(EAT)} \right) \begin{cases} < \left(\frac{EA}{(EAT)} \right) \Rightarrow = 1 \\ > \left(\frac{EA}{(EAT)} \right) \Rightarrow = 0 \end{cases}$$

رابطه ۴

که در رابطه فوق مجموعه دارایی‌های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص (EA^{۲۴}) تقسیم بر مجموع دارایی‌های کل صاحبکاران در این صنعت (EAT^{۲۵})، می‌شود. با پیروی از پالم رز (۱۹۸۸) موسساتی در این پژوهش به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازار آن‌ها (یعنی عبارت سمت راست معادله) بیش از عبارت یک بر روی تعداد شرکت‌های موجود در یک صنعت (IF^{۲۶}) ضرب بر یک تقسیم بر دو (یعنی عبارت سمت چپ معادله) باشد. تخصص حسابرسی در صنعت متغیر مجازی است که اگر موسسه حسابرسی متخصص در صنعت باشد، یک و در غیر اینصورت برابر با صفر است (موحدکارودین و همکاران، ۲۰۱۹).

ب- کمیته حسابرسی (AC): کمیته حسابرسی، جز کمیته‌های تخصصی هیأت مدیره یک شرکت است که مسئولیت نظارت بر گزارشگری و افشای اطلاعات مالی را بر عهده دارد. کمیته حسابرسی نیز یک متغیر مجازی است که اگر شرکت کمیته حسابرسی داشته باشد، برابر با یک است و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد (دروگالاس و همکاران؛ ۲۰۱۹).

ج- مالکیت مدیریتی (MO): سطوح مالکیت مدیریتی متفاوت است. این سطوح را می‌توان به عنوان معیاری برای تضاد منافع بین مدیران و مالکان در نظر گرفت (فابسیک^{۲۷} و همکاران، ۲۰۲۱). در این مطالعه مالکیت مدیریتی میزان درصد سهامی شرکتی است که مدیرعامل را بعنوان نماینده خود انتخاب است.

متغیرهای کنترل:

بر اساس مطالعه موحدکارودین و همکاران، (۲۰۱۹)، انتظار می‌رود متغیرهای کنترل زیر بر حق‌الزحمه حسابرسی اثر داشته باشند.

- اندازه صاحبکار (LTA): برابر با لگاریتم کل دارایی‌های شرکت است.
 - سودآوری (ROI): برابر با نسبت سود عملیاتی به کل دارایی‌ها است.
 - نسبت بدهی بلندمدت (DE): برابر با نسبت کل بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌های شرکت است.
 - درصد فروش صادراتی (FOREIGN): برابر با نسبت فروش صادراتی شرکت به کل فروش شرکت است.
 - نسبت جاری (CURRENT): برابر با نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری است.
 - درصد دارایی‌های جاری (CATA): برابر با نسبت دارایی‌های جاری به کل دارایی‌های شرکت است.
 - نوع اظهارنظر حسابرسان (OPINION): اگر حسابرسان نظر خود را تعدیل (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) نموده باشد، برابر با یک است و در غیر اینصورت (اظهار نظر تعدیل نشده) صفر می‌گیرد.
 - زیان مالی (LOSS): اگر شرکت زیان گزارش نموده باشد، برابر با یک است و در غیر اینصورت (سود ده بودن شرکت) صفر می‌گیرد.
 - تغییر حسابرسان (INITIAL): اگر شرکت حسابرسان خود را در کمتر از چهار سال تغییر داده باشد، برابر با یک است و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد.
- مطابق با پژوهش‌های قبلی (باسیدیوس و فرانسیس^{۲۸}، ۲۰۰۷؛ چوئی، کیم، کیم و ژانگ^{۲۹}، ۲۰۱۰؛ ویسنتانت^{۳۰} و همکاران، ۲۰۰۳) انتظار می‌رود متغیرهای اندازه صاحبکار (LTA)؛ صاحبکاران با پیچیدگی حسابرسانی (فروش صادراتی FOREIGN) بیشتر؛ صاحبکاران با ریسک حسابرسانی بیشتر (درصد دارایی‌های جاری CATA، نسبت بدهی بلندمدت DE، زیان مالی LOSS)؛ نوع اظهارنظر حسابرسان (OPINION)، با حق الزحمه حسابرسانی بالا، مرتبط باشند. از سوی دیگر، برای متغیرهای نسبت جاری (CURRENT)، سودآوری (ROI) و تغییر حسابرسان (INITIAL) هزینه‌های حسابرسانی کمتری انتظار می‌رود. به عبارت دیگر مقادیر بالاتر متغیرهای مذکور، نشان‌دهنده میزان کم بودن حق الزحمه حسابرسانی خواهد بود.

۴- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی

به منظور بررسی ویژگی‌های کلی متغیرها برای برآورد مدل، تحلیل دقیق آنها و شناسایی مشخصات جامعه آماری مورد مطالعه، ارائه آمار توصیفی مربوط به متغیرها ضروری است. خلاصه‌ای از داده‌های آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش در جدول ۱ و آمار توصیفی متغیرهای مجازی پژوهش در جدول ۲، برای ۱۲۸۰ مشاهده (سال-شرکت) ارائه شده است.

جدول ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	حق الزحمه حسابرسی	مالکیت مدیریتی	اندازه صاحبکار	سودآوری	نسبت بدهی بلندمدت	درصد فروش صادراتی	نسبت جاری	درصد دارایی‌های جاری
نماد	(LAF)	(MO)	(LTA)	(ROI)	(DE)	(FOREIGN)	(CURRENT)	(CATA)
میانگین	۵.۱۰۱	۰.۱۸۱	۶.۳۷۹	۰.۱۹۴	۰.۰۶۲	۰.۰۸۷	۱.۵۰۳	۰.۶۶۱
میانه	۶.۶۸۲	۰.۰۰۰	۶.۲۷۰	۰.۱۶۴	۰.۰۳۹	۰.۰۲۴	۱.۳۵۶	۰.۶۸۲
حداکثر	۹.۹۳۳	۰.۹۵۰	۹.۰۲۰	۰.۷۰۳	۰.۲۰۷	۰.۳۱۱	۲.۸۷۰	۰.۹۸۶
حداقل	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۴.۵۷۴	۰.۳۱۰-	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۲۶۲	۰.۰۶۵
انحراف معیار	۳.۳۰۳	۰.۲۶۸	۰.۷۰۳	۰.۱۵۸	۰.۰۵۹	۰.۱۱۵	۰.۶۵۲	۰.۱۹۲
چولگی	۰.۸۰۰-	۱.۲۲۱	۰.۸۲۴	۰.۵۲۴	۱.۲۴۸	۱.۰۹۳	۰.۷۲۵	۰.۴۶۷-
کشیدگی	۱.۸۴۸	۳.۰۸۶	۳.۹۷۰	۳.۳۲۸	۳.۴۸۷	۲.۵۷۴	۲.۷۵۱	۲.۴۲۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در میان نمونه حاضر، ۶۵/۲ درصد از سال شرکت‌های مورد مطالعه، از حسابرسان متخصص در صنعت، استفاده کرده‌اند و ۹۰،۹ درصد از سال شرکت‌های حاضر در نمونه، دارای کمیته حسابرسی بوده‌اند. همچنین بیشترین میزان مالکیت مدیریتی با مقدار ۹۵ درصد مربوط به شرکت کاشی حافظ در سال ۱۳۹۶ و کمترین میزان مالکیت مدیریتی با مقدار صفر مربوط به شرکت‌های متعددی از جمله کارتن ایران در سال ۱۳۹۴، پالایش نفت تبریز در سال ۱۳۹۶ است.

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای مجازی پژوهش

متغیر	مقدار متغیر	درصد فراوانی	درصد معتبر
تخصص موسسه حسابرسی در صنعت	PARTNER	۰	۳۴.۸
		۱	۶۵.۲
کمیته حسابرسی	AC	۰	۹.۱
		۱	۹۰.۹
نوع اظهارنظر حسابرسان	OPINION	۰	۵۶.۰
		۱	۴۴.۰
زیان مالی	LOSS	۰	۹۰.۴
		۱	۹.۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین با در نظر گرفتن قانون حد مرکزی مشاهده می‌شود که پارامترهای انحراف معیار، چولگی و کشیدگی برای تمامی متغیرها در محدوده مربوطه و نرمال قرار دارند.

۲-۶- آزمون فرضیه‌ها و تخمین مدل

۱-۲-۶- آزمون مانایی

اگر احتمال آزمون لیون، لین و چو برای سنجش مانایی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ باشد؛ فرض صفر آزمون رد و داده‌ها معتبر خواهند بود و در غیر این صورت داده‌ها مانا نیستند. نتایج این آزمون

برای هریک از متغیرها در جدول ۳ منعکس شده است.

جدول ۳ آزمون مانایی

نام متغیر	نماد	احتمال	نام متغیر	نماد	احتمال
حق‌الزحمه حسابرسی	LAF	۰/۰۰	نسبت بدهی بلندمدت	DE	۰/۰۰
تخصص موسسه حسابرسی در صنعت	PARTNER	۰/۰۰	درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۰/۰۰
کمیت حسابرسی	AC	۰/۰۰	نسبت جاری	CURRENT	۰/۰۰
مالکیت مدیریتی	MO	۰/۰۰	درصد دارایی‌های جاری	CATA	۰/۰۰
			نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۰/۰۰
اندازه صاحبکار	LTA	۰/۰۰	زیان مالی	LOSS	۰/۰۰
سودآوری	ROI	۰/۰۰	تغییر حسابرس	INITIAL	۰/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که ملاحظه می‌شود، سطح احتمال تمامی متغیرها، کمتر از ۰,۰۵ بوده و داده‌ها مانا می‌باشند.

۲-۶- آزمون هم خطی

نتایج آماره VIF برای آزمون هم خطی رابطه خطی بین متغیرهای توضیحی پژوهش در جدول ۴ منعکس شده است.

جدول ۴ نتیجه آزمون هم خطی

فرضیه اول			فرضیه دوم			فرضیه سوم		
متغیر	نماد	VIF	متغیر	نماد	VIF	متغیر	نماد	VIF
تخصص موسسه حسابرسی در صنعت	PARTNER	۱,۲۷۷	کمیت حسابرسی	AC	۱,۱۱۴	مالکیت مدیریتی	MO	۱,۰۶۵
اندازه صاحبکار	LTA	۱,۲۸۱	اندازه صاحبکار	LTA	۱,۲۴۰	اندازه صاحبکار	LTA	۱,۱۷۵
سودآوری	ROI	۲,۰۷۶	سودآوری	ROI	۲,۰۴۰	سودآوری	ROI	۲,۰۵۵
نسبت بدهی بلندمدت	DE	۱,۲۰۶	نسبت بدهی بلندمدت	DE	۱,۱۹۸	نسبت بدهی بلندمدت	DE	۱,۱۹۷
درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۱,۰۷۰	درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۱,۰۷۲	درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۱,۰۷۱
نسبت جاری	CURRENT	۱,۷۹۴	نسبت جاری	CURRENT	۱,۶۸۲	نسبت جاری	CURRENT	۱,۷۳۹
درصد دارایی‌های جاری	CATA	۱,۳۲۶	درصد دارایی‌های جاری	CATA	۱,۳۲۳	درصد دارایی‌های جاری	CATA	۱,۳۳۳
نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۱,۰۷۶	نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۱,۱۰۸	نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۱,۰۸۷
زیان مالی	LOSS	۱,۲۸۸	زیان مالی	LOSS	۱,۲۹۲	زیان مالی	LOSS	۱,۲۸۵
تغییر حسابرس	INITIAL	۱,۰۰۸	تغییر حسابرس	INITIAL	۱,۰۱۰	تغییر حسابرس	INITIAL	۱,۰۰۹

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی مقادیر آماره VIF کمتر از ۱۰ بوده و در نتیجه، بین متغیرهای توضیحی معادله اول تا سوم، هم خطی وجود ندارد.

۳-۲-۶- آزمون F لیمر

با توجه به ساختار داده‌ها که هم شامل مقاطع و هم شامل زمان می‌باشد، برای انتخاب بین روش داده‌های پانلی یا تلفیقی از آزمون F لیمر استفاده شد که نتایج در جدول ۵ منعکس شده است.

جدول ۵ نتیجه آزمون لیمر

مدل	آماره	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
فرضیه ۱	Cross-section F	۲۲۰۰۱۸	(۱۵۹,۱۱۱۰)	۰.۰۰۰	ترکیب داده‌های پانلی (Panel)
	Cross-section Chi-square	۱۸۲۲.۷۷۷	۱۵۹	۰.۰۰۰	
فرضیه ۲	Cross-section F	۲۱.۸۳۳	(۱۵۹,۱۱۱۰)	۰.۰۰۰	ترکیب داده‌های پانلی (Panel)
	Cross-section Chi-square	۱۸۱۴.۵۹۲	۱۵۹	۰.۰۰۰	
فرضیه ۳	Cross-section F	۲۱.۹۴۰	(۱۵۹,۱۱۱۰)	۰.۰۰۰	ترکیب داده‌های پانلی (Panel)
	Cross-section Chi-square	۱۸۱۹.۳۳۵	۱۵۹	۰.۰۰۰	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتیجه جدول ۵ و بدلیل این که احتمال آماره F لیمر، برای مدل‌های اول تا سوم، کمتر از ۰/۰۵ است، کاربرد داده‌های پانلی (Panel) برای مدل‌ها پذیرفته می‌شود، بنابراین از مدل رگرسیون حداقل مربعات تلفیقی استفاده می‌شود.

۴-۲-۶- آزمون هاسمن

پس از ملاحظه نتایج آزمون F لیمر و تأیید کاربرد داده‌های پانلی، برای انتخاب بین مدل تخمین اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود که نتایج در جدول ۶ منعکس شده است.

جدول ۶ نتیجه آزمون هاسمن

مدل	آماره	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
فرضیه ۱	Cross-section random	۲۵.۸۲۸	۱۰	۰.۰۰۴۰	استفاده از روش اثرات ثابت
فرضیه ۲	Cross-section random	۲۹.۳۱۸	۱۰	۰.۰۰۱۱	استفاده از روش اثرات ثابت
فرضیه ۳	Cross-section random	۲۴.۸۹۵	۱۰	۰.۰۰۵۵	استفاده از روش اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج جدول ۶ و بدلیل اینکه نسبت احتمال، برای مدل اول تا سوم، کمتر از ۰/۰۵ است، فرض اول آزمون هاسمن، یعنی استفاده از روش اثرات ثابت؛ پذیرفته شد.

۵-۲-۶- ناهمسانی واریانس

برای بررسی ناهمسانی واریانس، از آزمون نسبت احتمال^{۳۱} استفاده می‌شود که نتایج در جدول ۷ منعکس شده است.

جدول ۷ نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل	آماره	میزان آماره	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
فرضیه ۱	Likelihood ratio	۲۱۴۲.۰۳۱	۱۶۰	۰.۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه ۲	Likelihood ratio	۲۱۵۸.۷۲۷	۱۶۰	۰.۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه ۳	Likelihood ratio	۱۴۰.۶۵۰	۱۶۰	۰.۰۰۰۰	وجود ناهمسانی واریانس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتیجه جدول ۷ و بدلیل این که میزان احتمال آماره آزمون مذکور، کمتر از ۰,۰۵ است وجود همسانی واریانس در مدل‌های پژوهش پذیرفته می‌شود. بنابراین برای کاهش ناهمسانی واریانس، از روش حداقل مربعات تعمیم یافته^{۳۲} استفاده شد.

۳-۶- تخمین مدل‌ها و آزمون فرضیه‌ها

۱-۳-۶- نتایج آزمون فرضیه اول

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول ۸ منعکس شده‌اند.

جدول ۸ نتیجه تحلیل مدل فرضیه اول

نام متغیر	نماد	ضریب بتا	انحراف استاندارد خطا	آماره t	احتمال
تخصص موسسه حسابرسی در صنعت	(PARTNER)	۰.۰۰۱	۰.۰۲۰	۰.۰۲۸	۰.۹۷۸
اندازه صاحبکار	(LTA)	۰.۱۴۶	۰.۰۳۳	۴.۴۳۴	۰.۰۰۰
سودآوری	(ROI)	۰.۱۸۶	۰.۰۵۵	۳.۳۹۴	۰.۰۰۱
نسبت بدهی بلندمدت	(DE)	۰.۳۴۶	۰.۱۴۰	۲.۴۶۸	۰.۰۱۴
درصد فروش صادراتی	(FOREIGN)	۰.۰۵۱	۰.۰۴۵	۱.۱۴۰	۰.۲۵۵
نسبت جاری	(CURRENT)	۰.۰۲۹-	۰.۰۲۴	۱.۱۹۱-	۰.۲۳۴
درصد دارایی‌های جاری	(CATA)	۰.۰۰۳	۰.۰۳۹	۰.۰۶۹	۰.۹۴۵
نوع اظهارنظر حسابرسی	(OPINION)	۰.۰۰۷-	۰.۰۰۸	۰.۹۰۴-	۰.۳۶۶
زیان مالی	(LOSS)	۰.۰۲۶	۰.۰۰۹	۲.۹۵۳	۰.۰۰۳
تغییر حسابرسی	(INITIAL)	۰.۰۰۰	۰.۰۰۲	۰.۱۵۵-	۰.۸۷۷
ضریب ثابت		۴.۱۵۰	۰.۲۲۵	۱۸.۴۶۰	۰.۰۰۰
آماره F		۳۲۷۵.۹۴۹**			
R2 تعدیل شده		۰.۶۹۷			
آماره دوربین واتسون		۲.۱۲۶۴۴۸			

** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

آماره F فیشر برای پذیرش فرض معناداری کل مدل یا به عبارتی وجود رابطه خطی معنادار

بین متغیرهای مستقل و وابسته استفاده می‌شود. نتایج جدول ۸ با سطح معناداری صفر حاکی از آن است که بین متغیرهای مستقل و وابسته ارتباط معنی داری وجود دارد و مدل از اعتبار لازم برای تحلیل نتایج برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده در تحلیل مدل نشان می‌دهد که ۶۹,۷ درصد از تغییرات متغیر حق‌الزحمه حسابرسی، ناشی از متغیرهای توضیحی حاضر در مدل، می‌باشد. با توجه به آماره تی و سطح معناداری برای متغیر تخصص موسسه حسابرسی با مقادیر (۰,۰۲۸ و ۰,۹۷۸)، می‌توان مشاهده کرد که بین تخصص موسسه حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه معناداری وجود ندارد.

۲-۳-۶- نتایج آزمون فرضیه دوم

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول ۹ منعکس شده‌اند.

جدول ۹ نتیجه تحلیل مدل فرضیه دوم

نام متغیر	نماد	ضریب بتا	انحراف استاندارد خطا	آماره t	احتمال
کمیته حسابرسی	AC	۰,۰۵۰	۰,۰۱۸	۲,۷۶۵	۰,۰۰۶
اندازه صاحبکار	LTA	۰,۱۷۲	۰,۰۳۹	۴,۳۹۶	۰,۰۰۰
سودآوری	ROI	۰,۱۷۹	۰,۰۶۰	۳,۰۰۸	۰,۰۰۳
نسبت بدهی بلندمدت	DE	۰,۳۶۵	۰,۱۶۵	۲,۲۱۷	۰,۰۲۷
درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۰,۰۸۷	۰,۰۵۱	۱,۶۹۸	۰,۰۹۰
نسبت جاری	CURRENT	۰,۰۳۱-	۰,۰۲۷	۱,۱۷۱-	۰,۲۴۲
درصد دارایی‌های جاری	CATA	۰,۰۳۶-	۰,۰۳۹	۰,۹۲۵-	۰,۳۵۵
نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۰,۰۰۴-	۰,۰۰۹	۰,۵۱۳-	۰,۶۰۸
زیان مالی	LOSS	۰,۰۲۲	۰,۰۰۹	۲,۵۴۷	۰,۰۱۱
تغییر حسابرس	INITIAL	۰,۰۰۰	۰,۰۰۳	۰,۰۲۱-	۰,۹۸۴
ضریب ثابت		۳,۹۵۹	۰,۲۶۹	۱۴,۷۳۰	۰,۰۰۰
آماره F		۳۳۰۳,۷۵۴**			
R2 تعدیل شده		۰,۷۹۸			
آماره دوربین واتسون		۲,۱۳۱۶۳۹			

** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۹ با سطح معناداری صفر حاکی از این است که به طور کلی بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه معناداری وجود دارد و مدل از اعتبار لازم برای تحلیل نتایج برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده در تحلیل مدل نشان می‌دهد که ۷۹,۸ درصد از تغییرات متغیر حق‌الزحمه حسابرسی، ناشی از متغیرهای توضیحی حاضر در مدل، می‌باشد. با توجه به آماره تی و سطح معناداری برای متغیر وجود کمیته حسابرسی با مقادیر (۲,۷۶۵ و ۰,۰۰۶)، می‌توان چنین نتیجه گرفت که بین وجود کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد.

همینطور با توجه به مقدار ضریب متغیر مذکور (۰,۰۵۰)، می‌توان چنین نتیجه گرفت که بین وجود کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۳-۶- نتایج آزمون فرضیه سوم

یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول ۱۰ منعکس شده‌اند.

جدول ۱۰ نتیجه تحلیل مدل فرضیه سوم

نام متغیر	نماد	ضریب بتا	انحراف استاندارد خطا	آماره t	احتمال
درصد مالکیت مدیریتی	MO	۰,۰۷۷	۰,۰۲۹	۲,۶۷۵	۰,۰۰۸
اندازه صاحبکار	LTA	۰,۱۵۲	۰,۰۳۸	۴,۰۲۲	۰,۰۰۰
سودآوری	ROI	۰,۲۲۰	۰,۰۶۳	۳,۴۶۵	۰,۰۰۱
نسبت بدهی بلندمدت	DE	۰,۳۷۸	۰,۱۳۷	۲,۷۵۰	۰,۰۰۶
درصد فروش صادراتی	FOREIGN	۰,۱۲۰	۰,۰۴۷	۲,۵۵۸	۰,۰۱۱
نسبت جاری	CURRENT	۰,۰۳۱-	۰,۰۲۴	۱,۲۵۵-	۰,۲۱۰
درصد دارایی‌های جاری	CATA	۰,۰۱۴	۰,۰۳۹	۰,۳۵۶	۰,۷۲۲
نوع اظهارنظر حسابرس	OPINION	۰,۰۰۱-	۰,۰۰۷	۰,۱۱۹-	۰,۹۰۵
زیان مالی	LOSS	۰,۰۳۵	۰,۰۰۸	۴,۳۱۹	۰,۰۰۰
تغییر حسابرس	INITIAL	۰,۰۰۱-	۰,۰۰۲	۰,۳۲۲-	۰,۷۴۸
ضریب ثابت		۴,۰۸۱	۰,۲۶۴	۱۵,۴۴۶	۰,۰۰۰
آماره F		۳۳۸۵,۱۲۱**			
R2 تعدیل شده		۰,۷۹۸			
آماره دوربین واتسون		۲,۱۱۱۹۴۹			

** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج جدول ۱۰ با سطح معناداری صفر نشان می‌دهد به طور کلی بین متغیرهای مستقل و وابسته رابطه معناداری وجود دارد و مدل از اعتبار لازم برای تحلیل نتایج برخوردار است. همچنین تحلیل ضریب تعیین تعدیل شده در مدل نشان می‌دهد که ۷۹,۸ درصد از تغییرات متغیر حق‌الزحمه حسابرسی، ناشی از متغیرهای توضیحی حاضر در مدل، می‌باشد. با توجه به آماره تی و سطح معناداری برای متغیر درصد مالکیت مدیریتی با مقادیر (۲,۶۷۵ و ۰,۰۰۸)، می‌توان چنین نتیجه گرفت که بین درصد مالکیت مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه معناداری وجود دارد. همینطور با توجه به مقدار ضریب متغیر مذکور (۰,۰۷۷)، می‌توان چنین نتیجه گرفت که بین درصد مالکیت مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بنابراین، انتظار می‌رود هنگامی که درصد مالکیت مدیریت افزایش می‌یابد، ریسک حسابرسی نیز افزایش یافته و بنابراین حق‌الزحمه دریافتی از طرف حسابرس نیز افزایش می‌یابد.

بحث و نتیجه گیری

مطالعه عوامل مؤثر بر حق الزحمه از نظر تأثیری که بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد، از اهمیت بسزایی برخوردار است، چرا که حق الزحمه در برنامه‌ریزی و اجرای با کیفیت کار حسابرسی اثرگذار است. کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها دستیابی به اهداف حسابرسی را مختل می‌کند، بلکه سبب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان می‌شود و از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار جلوگیری می‌کند و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی را موجب می‌شود. صاحبکار برای استفاده از خدمات حسابرسی باید مبلغی را به عنوان حق الزحمه به حسابرس بپردازد. این مبلغ توسط حسابرس و با توجه به ارزیابی وی از حجم و ریسک کار حسابرسی مشخص می‌شود. حسابرس برای آرایه یک نظر کارشناسانه اقدام به بررسی ادعاهای مدیریت در قالب صورت‌های مالی می‌نماید. در صورتی ادعاها برای حسابرس به اثبات میرسند و اطمینان معقولی برای اظهار نظر ایجاد می‌کنند که او بتواند مستندات چنین ادعاهایی را ارزیابی کند. هر چه میزان عینیت این مستندات کمتر باشد و نسبت اقلام ذهنی و برآورد شده توسط مدیریت افزایش یابد، فرآیند حسابرسی پیچیده‌تر می‌شود و ریسک حسابرسی بیشتر می‌شود و به تبع آن، حق الزحمه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (احمدپور و سعیدی، ۱۳۹۷).

فرضیه اول این پژوهش به بررسی تأثیر تخصص موسسه حسابرسی در صنعت بر حق الزحمه حسابرسی پرداخت و به این نتیجه رسید که بین تخصص موسسه حسابرسی در صنعت و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های تقیپور (۱۳۹۴) و زارعی (۱۳۸۶) همسو نیست و مطابقت ندارد. از دلایل عدم همسویی این یافته با پژوهش‌های داخلی را می‌توان به الزام مقرراتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس‌ها برای تصویب حق الزحمه حسابرس توسط مجمع عمومی صاحبان سهام و موارد روش شناسی از جمله متفاوت بودن دوره زمانی پژوهش‌های صورت گرفته در این زمینه و یا متفاوت بودن نحوه محاسبه تخصص در صنعت (استفاده از روشهای مختلف در محاسبه تخصص در صنعت) دانست. فرضیه دوم تأثیر وجود کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی را آزمون کرد. نتایج حاکی از آن بود که بین وجود کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه با پژوهش لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵)، همسو است و مطابقت دارد. اما با نتیجه پژوهش عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) مطابقت ندارد. کمیته حسابرسی توانایی اعمال نفوذ بر مدیریت اجرایی برای درخواست دامنه حسابرسی بیشتر، به منظور کسب اطمینان از کیفیت حسابرسی را دارد. در واقع کمیته حسابرسی برای حفظ جایگاه خود در شرکت و با توجه به مسئولیت نظارتی خود می‌تواند اقداماتی در جهت بالا رفتن سطح کیفیت کار حسابرسی و افزایش سطح اطمینان بخشی حسابرسی انجام دهد که کمیته حسابرسی برای این منظور، خواهان انجام کار بیشتر توسط تیم حسابرسی است که سبب افزایش حجم عملیات حسابرسی و دامنه حسابرسی می‌شود و نهایتاً منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. فرضیه سوم به بررسی تأثیر درصد مالکیت مدیریتی بر حق الزحمه حسابرسی پرداخت نتایج نشان داد هنگامی که درصد مالکیت مدیریت افزایش می‌یابد، ریسک

حسابرسی نیز افزایش یافته و بنابراین حق‌الزحمه دریافتی از طرف حسابرس نیز افزایش می‌یابد. یکی از دلایل این است که مدیران درصد هستند که حسابرسان را از لحاظ مالی وابسته خود سازند تا استقلال آنها را مخدوش کنند. بر همین اساس نتیجه فرضیه مذکور به طور کلی با نتایج پژوهش‌هایشان و همکاران (۲۰۱۹) و احمدپور و سعیدی (۱۳۹۷) که نشان داد بین مالکیت سهام مدیریتی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، همسو است و مطابقت دارد. اما با نتیجه پژوهش خدادادی و همکاران (۱۳۹۲) همسو نیست و مطابقت ندارد.

با توجه به یافته‌های این مطالعه پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار مقرراتی را برای افشای حق‌الزحمه‌های حسابرسی و غیرحسابرسی موسسه‌های حسابرسی انجام دهنده خدمات اطمینان بخشی تنظیم کند. هم چنین به سرمایه‌گذارانی که قصد سرمایه‌گذاری دارند، توصیه می‌شود به درصد مالکیت مدیریتی توجه کنند چرا که مالکیت مدیریتی بالا ارزش شرکت را کاهش می‌دهد و امکان تعدیل ارقام حسابداری توسط مدیران وجود دارد. از طرف دیگر می‌توان اثر عوامل کلان از جمله نرخ تورم و عوامل اقتصادی که می‌توانند بر حق‌الزحمه مؤثر باشد و در این پژوهش به آن پرداخته نشده را مورد بررسی قرار داد.

در فرایند پژوهش علمی، مجموعه شرایطی وجود دارد که خارج از کنترل محقق است، اما می‌تواند نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. برخی از این محدودیت‌ها ذاتی و برخی ناشی از شرایط محیطی و زمانی پژوهش می‌باشد، که در واقع نتایج پژوهش علمی، باید با در نظر گرفتن محدودیت‌های موجود، مورد تحلیل قرار گیرد. محدودیت‌های این پژوهش عبارتست از:

- با توجه به اینکه در ایران درصد سهام مدیر عامل به عنوان شخص حقیقی افشا نشده، پژوهش حاضر از درصد مالکیت شرکتی که مدیرعامل را بعنوان نماینده خود انتخاب کرده، استفاده می‌نماید.
- نحوه محاسبه تخصص موسسه حسابرسی (حسابرس مستقل) در صنعت، که در برخی پژوهش‌ها روش محاسبه تخصص حسابرس در صنعت متفاوت است.
- در نظر نگرفتن عوامل محیطی و اقتصادی که ممکن است بر نتیجه پژوهش مؤثر باشد.
- در برخی اندازه‌گیری‌های متغیرهای عمدتاً کنترلی اگر شرکتی تجدید ارزیابی کرده باشد نسبت‌ها و متغیرهای مربوط تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

منابع

- احمدپور سمیرا و هادی سعیدی، (۱۳۹۷)، «تأثیر مالکیت سهام مدیریتی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق‌الزحمه حسابرسی»، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، <https://civilica.com/doc/785051>
- احمدی، سیدمجتبی و مهدی آقابیک زاده نایینی، (۱۳۹۵)، «بررسی تأثیر اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت بر حق‌الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، دومین کنفرانس بین‌المللی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد، تهران، <https://civilica.com/doc/610921>

اعتمادی، حسین و مهدی امیر ناظمی اردکانی، (۱۳۸۸)، «بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال اول، شماره ۱، صص ۱۷-۳۲.

تقی پور، مرجان، (۱۳۹۴)، «بررسی تأثیر تخصص حسابرسی در صنعت بر حق الزحمه حسابرسی در صنایع همگن و غیرهمگن در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت.

تلخابی، فاطمه، طالب نیا، قدرت اله و رمضانعلی رؤیایی، (۱۳۹۹)، «بررسی عدم کاربرد الگوهای حق الزحمه حسابرسی مستقل در برآورد و پیش‌بینی»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، صص ۱۶۳-۲۰۲.

حاجی‌ها، زهره و علی قانع، (۱۳۹۲)، «بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر فرصت سرمایه‌گذاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، دانش حسابرسی، سال شانزدهم، شماره ۶۳، صص ۱۰۳-۱۲۷.

حسنی القار، مسعود و مهدی سدیدي، (۱۳۹۶)، «بررسی تأثیر توانایی مدیریت بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ششم، شماره ۲۴، صص ۷۹-۹۴.

خانی، ذبیح الله، رجب دری، حسین و ندا صدري، (۱۳۹۹)، «رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و دوره تصدی حسابرسی) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با اظهارنظر حسابرسی نسبت به تداوم فعالیت»، دانش حسابرسی، شماره ۷۹، صص ۲۴۲-۲۵۶.

خدادادی، لی، چراغی نیا، علی و سجاد ویسی، (۱۳۹۸)، «بررسی حق الزحمه حسابرسی براساس مراحل چرخه عمر شرکت (منتج شده از الگوهای جریان نقد)»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، صص ۲۳-۴۲.

خدادادی، ولی؛ قربانی، رامین و نیکو خوانساری، (۱۳۹۲)، «بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۱، صص ۵۷-۷۲.

سجادی، سید حسین و رضا زارعی، (۱۳۸۶)، «تأثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۳، صص ۶۷-۹۰.

عباس زاده، محمدرضا؛ فکور، حسین و مصطفی قناد، (۱۳۹۶)، «بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی: دانش حسابداری مالی، شماره ۳، صص ۴۷-۶۴.

لاری دشت بیاض، محمود و جواد اورادی، (۱۳۹۵)، «ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ششم، شماره ۴، صص ۶۹-۹۴.

محمدی، محمد، همتی، حسن، میرشاهی، ابراهیم، (۱۴۰۱)، «تأثیر افشای اختلاف حسابرسی و صاحبکار بر کناره‌گیری حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۵۶-۸۱.

مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین و وحید منتی، (۱۳۹۵)، «تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل»، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۱(۸)، ۴۱-۵۶.

مشایخی، بیتا؛ عمرانی، حامد و امید آخوندی، (۱۳۹۷)، «تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی: نقش استراتژی‌های صاحبکار»، پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۴، صص ۱۰۵-۱۲۶.

نونهال نهر، علی اکبر و سعید اکبرپور، (۱۳۹۸)، «بررسی تأثیر تجربه حسابرسان بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، چشم انداز حسابداری و مدیریت، سال دوم، شماره ۶، صص ۱-۱۶.

نیک‌بخت، محمدرضا و محسن تنانی، (۱۳۸۹)، «آزمون عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی»، پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۲، صص ۱۱۱-۱۳۲.

واعظ سیدعلی، رمضان احمدی، محمد و محسن رشیدی باغی، (۱۳۹۳)، «تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها»، دانش حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.

واعظ، دکتر سید علی و سید صابر درسه، (۱۳۹۵)، «بررسی تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه بین اجتناب از مالیات و خطر سقوط آتی قیمت سهام شرکت‌های دارویی و غیردارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، حسابداری سلامت، ۵ سال پنجم، شماره ۱، صص ۷۹-۱۰۶.

وقفی، سید حسام، کامران راد، صدیقه، برسلانی، سکینه. (۱۴۰۱). تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، آنلاین

یوسف وند، داوود، انصاری، شهریار و سعیده حق پرست، (۱۳۹۸)، «تأثیر مالکیت مدیریتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، دومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، مهندسی صنایع، اقتصاد و حسابداری، <https://civilica.com/doc/897528>

AbbasZadeh, M., fakour, H., Ghannad, M. (2017), "The relationship between the audit committee features and Audit services Fees", Financial Accounting Knowledge, 4(3): 47-64. (in Persian)

Ahmadi, Seyed Mojtaba and Aghabikzadeh Naeini, Mehdi, (2016), "Investigating the Impact of Auditor Size and Auditor Expertise in Industry on Unusual Audit Fees in Companies Listed on Tehran Stock Exchange", Second International Conference on Management, Accounting and Economics, Tehran, (in Persian)

Ahmadpour, Samira and Saeedi, Hadi, (2018), The Impact of Management Share Ownership on the Relationship between Weaknesses in Internal Control and Audit Fees, Fifth National Conference on Applied Research in Management and Accounting, Tehran, (in Persian)

Ali, M. J., Singh, R. K. S., & Al-Akra, M. (2018), The impact of audit committee effectiveness on audit fees and non-audit service fees: Evidence from Australia. Accounting Research Journal.

Basioudis, I. G., & Francis, J. R. (2007), Big 4 audit fee premiums for national and office-level industry leadership in the United Kingdom. Auditing: A Journal of Practice & Theory,

26(2): 143-166.

Cadbury, A. (1992), Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance. London: Gee & Co.

Cassell, C., Hunt, E., Narayanamoorthy, G., & Rowe, S. P. (2019), (A hidden risk of auditor industry specialization: evidence from the financial crisis. Review of Accounting Studies, 24(3): 891-926.

Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010), Do abnormally high audit fees impair audit quality? Auditing: a journal of practice & theory, 29(2): 115-140.

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

Drogalas, G., Nerantzidis, M., Mitskinis, D., & Tampakoudis, I. (2021), The relationship between audit fees and audit committee characteristics: evidence from the Athens Stock Exchange. International Journal of Disclosure and Governance, 18(1): 24-41.

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

Etemadi, Hussein; Mohammadi, Amir and Nazemi Ardakani, Mehdi, (2009), A Study of the Relationship between Audit Industry Expertise and Profit Quality in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange. Financial Accounting Research, 1 (1): 17-32. (in Persian)

Fabisik, K., Fahlenbrach, R., Stulz, R. M., & Taillard, J. P. (2021), Why are firms with more managerial ownership worth less?. Journal of Financial Economics, 140(3): 699-725.

Farooq, M. U., Kazim, I., Usman, M., & Latif, I. (2018), Corporate governance and audit fees: Evidence from a developing country. Pakistan Journal of Commerce and Social Sciences (PJCSS), 12(1): 94-110.

Gu, J. (2021), FDI characteristics, industry homogeneity, and audit fees in Japanese multinationals. Journal of Multinational Financial Management, 61, 100678.

Gul, F. A., Khedmati, M., Lim, E. K., & Navissi, F. (2018), Managerial ability, financial distress, and audit fees. Accounting Horizons, 32(1): 29-51.

Habib, A., Hasan, M. M., & Sun, X. S. (2020), Organization capital and audit fees around the world. International Journal of Auditing, 24(3): 321-346.

Hajiha Zohreh and Ghaneh Ali. (2013), The effect of audit quality on investment opportunities of companies listed on the Tehran Stock Exchange, Auditing Knowledge, 16 (63): 103-127. (in Persian)

Hasani Alghar, M., Sadidi, M. (2017), The Impact of Managerial Ability on Audit Fees in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 6(24): 79-94. (in Persian)

Hay, D., & Jeter, D. (2011), The pricing of industry specialisation by auditors in New Zealand. Accounting and business research, 41(2): 171-195.

Huang, L. Y., Lai, G. C., Lu, E., & McNamara, M. (2020), Auditor quality, audit fees, organizational structure, and risk taking in the US life insurance industry. Risk Management and Insurance Review, 23(2): 151-182.

Jha, A., & Chen, Y.(2015), Audit fees and social capital. The Accounting Review, 90(2): 611-639.

Khani Zabihullah, Rajab Dori Hussein and Sadri Neda. (1399), Relationship between audit quality (size of auditing firm, auditor specialization in industry and auditor tenure) and the

auditor's unusual fee with the auditor's comments on the continuity of the activity. Auditing knowledge, 20 (79). (in Persian)

Khodadadi, V., Ghorbani, R., Khansari, N. (2013), Investigating the Effect of Ownership Structure on Audit Fees. Accounting and Auditing Review, 21(1): 57-72. (in Persian)

Khodadadi, Vali, Cheraghinia, Ali, Veisi, Sajjad. (2019), Examining audit fees based on company life cycle stages (resulting from cash flow patterns). The Financial Accounting and Auditing Research, 11 (41), 23-42. (in Persian)

Kornchai, P. (2019), Effects of Audit Specialization on Audit Planning, Audit Quality and Audit Performance: A Comparative Study of Certified Public Accountants and Tax Auditors in Thailand. Business Administration Journal, Project Faculty of Commerce and Accountancy, 2(4): 125-134.

Lari Dasht Bayaz, M. (2017), Audit Committee Characteristics and Audit Fee: Evidence from Tehran Stock Exchange. Empirical Research in Accounting, 6(4): 69-94. (in Persian) doi: 10.22051/jera.2016.9939.1283

Mashayekhi, B., Omrani, H., Akhoundi, O. (2018), Auditor Industry Specialization and Audit Quality: The Role of Client Strategy. Empirical Research in Accounting, 8(4): 105-126. (in Persian) doi: 10.22051/jera.2018.16354.1726

Mashayekhi, Bit, Hassanzadeh, Shadi, Amini, Yasin, Manti, Vahid. (2016), The Impact of Internal Audit Quality on Independent Audit Fees. The Financial Accounting and Auditing Research, 8 (31), 41-56. (in Persian)

Mohd Kharuddin, K. A., & Basioudis, I. G. (2018), Big 4 audit fee premiums for national- and city-specific industry leadership in the UK: Additional evidence. International Journal of Auditing, 22(1): 65-82.

Mohd Kharuddin, K. A., Basioudis, I. G., & Hay, D. (2019), Partner industry specialization and audit pricing in the United Kingdom. Journal of International Accounting Auditing and Taxation, (35) : 57-70.

Nikbakht, M., Tanani, M. (2010), Test of Factors Influencing Financial Audit Fees. Journal of Financial Accounting Research, 2(2): 111-132. (in Persian)

Nonahal nahr, A., akbarpour, S. (2019), Investigating the Effect of Auditor's Experience on Audit Fees and Audit Quality in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. Journal of Accounting and Management Vision, 2(6): 1-16. (in Persian)

Palmrose, Z. (1988), An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. The Accounting Review, 63: 55-73.

Priana, G. N., Suciwati, D. P., Ayuni, N. W. D., & Pratiwi, N. M. W. D. (2021), Pengaruh Audit Fee, Audit Tenure, Workload, Dan Due Professional Care Terhadap Kualitas Audit Pada Kantor Akuntan Publik Di Bali. Prosiding Simposium Nasional Akuntansi Vokasi-[SNAV], 9(1): 158-163.

Sajjadi, Seyed Hossein and Zarei, Reza. (1386), The effect of the characteristics of the auditing firm and the client on auditing fees, accounting and auditing reviews, 14 (3).(in Persian)

Shan, Y. G., Troshani, I., & Tarca, A. (2019), Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 35: 18-36.

Suryanto, T. (2014), Determinants of audit fee based on client attribute, auditor attribute, and engagement attribute to control risks and prevent fraud: a study on public accounting firms in Sumatra-Indonesia. International Journal of Economics & Business Administration, 2(3): 27-39.

Taghipour, Marjan. (2015), Investigating the effect of auditor expertise in industry on auditing fees in homogeneous and inhomogeneous industries in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Master Thesis, Faculty of Humanities, Islamic Azad University, Marvdasht Branch. (in Persian)

Talkhabi, Fatemeh, Talibnia, Ghodratollah, Royae, Ramazan Ali. (2020), Investigating the non-application of independent audit fee patterns in estimation and forecasting. The Financial Accounting and Auditing Research, 12 (46), 163-202. (in Persian)

Vaez Seyed Ali, Ramadan Ahmadi Mohammad, Rashidi Baghi Mohsen, (2014), The effect of audit fees on audit quality in Companies Listed in Stock Exchange. Financial Accounting Knowledge, 1(1): 87-107. (in Persian)

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

Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S., & Raghunandan, K. (2003), Evidence on the joint determination of audit and non-audit fees. Journal of accounting research, 41(4): 721-744.

Yousefvand, Davood and Ansari, Shahriar and Haghparašt, Saeedeh, (1398), The Impact of Managerial Ownership on the Relationship between Audit Quality and Audit Fees in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, 2nd International Conference on Management, Industrial Engineering, Economics and Accounting, <https://civilica.com/doc/897528> (in Persian)

پی‌نویس:

1. Choi
2. Shan
3. Suryanto
4. Kornchai
5. Hay & Jeter
6. Mohd Kharuddin
7. Cassell
8. Palmrose
9. Cadbury
10. Drogas
11. Gul
12. Habib
13. Chen
14. Huang
15. Gu
17. <http://irandoc.ir>
18. <http://sid.ir>
19. <http://magiran.com>
20. <http://emeraldinsight.com>
21. <http://codal.ir>
22. Basioudis & Francis
23. Dunn & Mayhew
24. Employer Assets
25. Employer Assets Total
26. Industry Firms
27. Fabisik
28. Basioudis & Francis
29. Choi, Kim, Kim, & Zang
30. Whisenant
31. Likelihood Ratio
32. Generalized Least Squares

۱۶. با توجه به بازار اوراق بهادار در ساختار بازار سرمایه ایران که شامل بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است، در این مطالعه صرفاً شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته‌اند.



COPYRIGHTS

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

The Impact of Auditors' Existential Critical Thinking, Production of Personal Meaning, Transcendental Awareness and Expansion of Self-awareness on the Development of the Theory of Intellectual Capital

Sohail Momeny¹, Zahra Poorzamani²

Received: 2022/12/16

Approved: 2022/12/28

Research Paper

Abstract

The present research was conducted with the aim of studying, analyzing and modeling the role of psychological components of existential critical thinking, personal meaning generation, transcendental awareness and expansion of self-awareness on intellectual capital. The psychological components of existential critical thinking, personal meaning generation, transcendental awareness, and self-awareness development, may, through interaction with other variables, affect auditors' intellectual capital. This research is applied in terms of purpose and descriptive survey in terms of data collection method. The statistical population of the research includes all auditors working in audit institutions and audit organizations in Iran during the year 2021, 319 people were randomly selected as a sample based on Cochran's formula. A standard questionnaire with a 5-level Likert scale was used to collect data. The analysis of the collected data as well as the testing of the hypotheses was done in the form of descriptive analysis and inferential statistics using SPSS26 and SmartPLS3 software by applying the new generation of SEM using PLS method. The results showed that the psychological components of existential critical thinking, production of personal meaning, transcendental awareness and expansion of self-awareness have a positive and significant effect on intellectual capital. The results of this research are a novel turning point for increasing attention and development of acquired skills training related to the those psychological components among auditors, which can lead to a great increase in intellectual capital in the auditing profession.

Key Words: Existential Critical Thinking, Production of Personal Meaning, Transcendental Consciousness, Expansion of Self-Awareness, Intellectual Capital

 10.22034/JPAR.2022.1982930.1128

1. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.
sohail.m.info@gmail.com

2. Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

(Corresponding Author) membership.reg@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حساب‌رسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی

سهیل مومنی^۱، زهرا پورزمانی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر با هدف مطالعه، تحلیل و مدلیابی نقش مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی بر سرمایه فکری انجام گرفته است. مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی، ممکن است، از طریق تعامل با سایر متغیرها، بر سرمایه فکری حساب‌رسان تأثیر داشته باشد. این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، توصیفی پیمایشی است. جامعه آماری پژوهش شامل تمامی حساب‌رسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در کشور ایران طی سال ۱۴۰۰ هجری شمسی است که براساس فرمول کوکران تعداد ۳۱۹ نفر به عنوان نمونه و به روش تصادفی انتخاب شدند. برای گردآوری داده‌ها از پرسش‌نامه استاندارد دارای طیف لیکرت ۵ سطحی استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده‌های جمع‌آوری شده و نیز آزمون فرضیه‌ها، در قالب تحلیل توصیفی و آمار استنباطی با استفاده از دو نرم‌افزار SPSS26 و SmartPLS3 با به‌کارگیری نسل جدید مدلیابی معادلات ساختاری (SEM) به روش حداقل مربعات جزئی (PLS) صورت گرفت. نتایج حاصل نشان داد مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی تأثیر مثبت و معناداری بر سرمایه فکری دارند. نتایج این پژوهش نقطه عطفی بدیع برای توجه روزافزون و توسعه هر چه بیشتر آموزش مهارت‌های اکتسابی مرتبط با مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی در بین حساب‌رسان است که می‌تواند منجر به افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی گردد.

واژه‌های کلیدی: تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی، بسط خودآگاهی، سرمایه فکری

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، با تغییر پارادایم اقتصادی حاکم از اقتصاد صنعتی ماشین‌محور به اقتصاد دانشی ذهن‌محور، بسیاری از سازمان‌ها و نهادهای حرفه‌ای (از جمله حرفه حسابرسی) در شرایطی قرار گرفته‌اند که صرفاً توجه به منابع فیزیکی و مالی نمی‌تواند بقای آن‌ها را تضمین کند؛ بلکه، استفاده هم‌زمان از سرمایه‌های فیزیکی و مالی در کنار سرمایه فکری و منابع انسانی بهره‌مند از توانایی‌های ذهنی است که امروزه می‌تواند مزیت رقابتی پایدار ایجاد کند و حتی موجبات بقای حرفه حسابرسی را فراهم آورد. تکوین و تکامل سرمایه فکری و منابع انسانی در ارتقای اثربخشی و بهره‌وری حرفه حسابرسی نقش مؤثری را ایفا می‌کند. حسابرسانی که دارای سطوح بالایی از توانایی ذهنی هستند باعث ارتقای سرمایه فکری در حرفه حسابرسی می‌شوند و با القای دانش و ایده‌های جدید و افزایش نگرش‌های فلسفی عمیق منجر به بروز و ایجاد مزیت رقابتی پایدار در حرفه حسابرسی می‌گردند. به بیان دیگر، تعاملات سازنده بین مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی که بر سرمایه فکری حسابرسان موثرند از طریق بسط ابعاد سرمایه فکری، حسابرسان را قادر به ایفای تعهدات خود در سطوح بالاتر و خلق ارزش و تحولات اقتصادی-اجتماعی پایدار در سطوح مختلف می‌سازد که به کارگیری عوامل یادشده در تحقق توسعه پایدار هر کشور سهم بسزایی خواهد داشت و این خود منجر به تحقق مفهوم پاسخگویی نیز می‌گردد.

در جوامعی از افراد با هوش بالا، نوآوری و سرمایه فکری بیشتری وجود دارد. افراد باهوش، افق فکری و درک بالایی دارند که آن‌ها را قادر می‌سازد با رفتارهای نوآورانه و اتخاذ تصمیمات مناسب، سرمایه فکری را در جامعه توسعه دهند. افراد باهوش حاضرند چالش‌های عقلانی بیشتری را مرتبط با سرمایه فکری داشته باشند. فعالیت حسابرسان با هوش بالا در حرفه حسابرسی موجب استفاده بیشتر از ایده‌ها و فرصت‌های موجود و انطباق پذیری بهتر با محیط پیرامون خود و افزایش زمینه برای توسعه بستر سرمایه فکری می‌شود. ارتقاء مهارت‌های هوش معنوی می‌تواند به افزایش و در نهایت بسط سرمایه فکری در ابعاد مختلف و ایجاد توسعه پایدار کمک نماید؛ یعنی هوش معنوی با توجه به اکتسابی بودن باید در سیاست‌های مدیریت منابع انسانی از استخدام و آموزش گرفته تا حفظ و نگهداشت و ارتقاء به کار گرفته شود. از جمله موضوعاتی که امروزه به طور وسیعی در پاسخ به محیط‌های متلاطم و پیچیده در سازمان‌ها به آن توجه می‌شود معنویت، حل اختلافات و عدالت همراه آن است. فرایند افزایش اعتماد در کارکنان بر اساس انتظار مثبت از عدالتی است که باید همراه حل اختلاف مورد نظر باشد و هوش معنوی مسئله‌ای است که با توجه به وضعیت فرهنگی که در کشور ما وجود دارد به دنبال نگرش نسبت به عدالت سازمانی و تعارضات سازمانی شکل می‌گیرد. از طرفی، فلسفه وجودی حرفه حسابرسی نیاز جامعه و مردم کشور می‌باشد و همان‌طور که مردم برای دریافت خدمات اعتبار بخشی به حسابرسان نیاز دارند، حسابرسان نیز برای حفظ، بقاء و ادامه فعالیت خود به جامعه و مردم نیازمند هستند. بنابراین، حسابرسان جزئی متشکل از افراد جامعه می‌باشند که از آن تأثیر پذیرفته و بر آن تأثیر می‌گذارند.

در نتیجه، عملکرد حساب‌رسان در بخش‌های مختلف، علاوه بر تأثیر آن بر سایر زمینه‌های مختلف حسابداری و گزارشگری و ...، موجب تأثیرات مستقیم یا غیرمستقیم در تمامی بخش‌های جامعه می‌شود. بنابراین، حرفه حسابرسی می‌بایست جهت دستیابی به اهداف خود، به گونه‌ای نیروی انسانی خود (که مهم‌ترین منابع و در واقع سرمایه فکری ارزشمندی به شمار می‌روند) را انتخاب و تربیت نماید که کیفیت هوش و سرمایه فکری آن‌ها نه تنها اثرات مضر برای جامعه در بر نداشته باشد بلکه همه افراد جامعه از اثرات مثبت آن در دستیابی به اهداف حسابرسی در کشور و جامعه منتفع شوند.

امروزه، سازمان‌ها و به ویژه نهادهای حرفه‌ای از جمله حرفه حسابرسی با تغییرات گسترده و فزاینده در مسائل اقتصادی، اجتماعی، منابع انسانی، آموزشی و فناوری و حتی آموزه‌ها و باورهای معنوی و دینی روبه‌رو شده‌اند. چنانچه حساب‌رسان بتوانند در مقابل تغییرات و تحولات واکنش خوبی نشان دهند، می‌توانند مسائل و مشکلات پیش رو را حل کنند. یکی از عوامل بسیار مهمی که در حرفه حسابرسی باید مورد توجه قرار بگیرد، منابع انسانی است که باید در تأمین و ارتقای نیروی انسانی مورد نیاز به مدیریت سرمایه فکری توجه و آن را با ویژگی‌های شخصیتی و توانایی‌های ذهنی (هوش) حساب‌رسان همسو کنند. همان‌گونه که انیشتن هشدار داده بود، ما نخواهیم توانست با به‌کارگیری ساختارها، طرز تلقی‌ها و دانشی که در گذشته مفید بوده است، با مسائل جدید برخورد مؤثری داشته باشیم (مارکوارت، ۲۰۰۲). پس به‌کارگیری و تمرکز بر مولفه‌های هوش معنوی می‌تواند موجب تحول شگرف در حرفه حسابرسی بشود. با وجود اهمیت بسیار زیاد این مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی در ایجاد سرمایه فکری، می‌بایست به نقش آن‌ها بیش از پیش توجه شود، زیرا آگاهی از توانایی‌های ذهنی می‌تواند کمک کند تا در فرایند استخدام، انتقال و ارتقای کارکنان بهتر عمل شود که این کار نیز خود موجب خواهد شد که جابه‌جایی کارکنان کاهش و در نهایت رضایت شغلی و عملکرد آنان افزایش یابد (رابینز، ۱۹۹۸). از سوی دیگر، امروزه سرمایه فکری به عنوان یک دارایی راهبردی برای عملکرد بهتر شناخته می‌شود و مدیریت سرمایه فکری برای رقابت‌پذیری سازمان‌ها مهم و حیاتی است (مقیمی و همکاران، ۲۰۱۱).

به طور کلی، حساب‌رسان مراحل جامعه‌پذیری و ورود به جامعه را از طریق تجربیات خود در نظام‌های رسمی و غیر رسمی آموزشی و اجتماعی حرفه کسب می‌کنند (هوسامی، ۲۰۰۱). به همین دلیل در بسیاری مواقع، انتظارات جامعه از حساب‌رسان بیش از آنکه به توسعه حرفه‌ای افراد مرتبط باشد، به توسعه اخلاقیات و معنویات، رشد سرمایه اجتماعی آن‌ها ارتباط دارد. معنویت و به تبع آن مولفه‌های روان‌شناسانه آن‌ها؛ یعنی مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی می‌تواند بر سرمایه فکری اثرگذار باشند. این عوامل نه تنها می‌توانند در بهبود عملکرد نهادهای حرفه‌ای (از جمله حرفه حسابرسی)، بلکه در کمک به پیشرفت‌های اجتماعی و اقتصادی و حتی سیاسی حرفه حسابرسی (مانند ارتقای جایگاه و منزلت حسابداران و حساب‌رسان در اذهان عمومی و ایفای نقش فعالانه حرفه حسابداری

و حسابرسی و مشارکت دادن هر چه بیشتر و موثرتر اعضای حرفه در تصمیم سازی‌های کلان کشوری از سوی دولتمردان) نیز، نقشی مهم و کلیدی ایفا نمایند. بر اساس تئوری اقتصاد سیاسی تمرکز مدیران شرکت‌ها نباید فقط متکی بر تأمین منافع سازمانی و حقوق صاحبان سهام باشد. بلکه آن‌ها باید تحت عنوان یک امر اخلاقی در راستای تأمین رفاه، آسایش، نیازها و علایق سایر آحاد جامعه نیز مشارکت داشته باشند. پس تصمیم‌های مدیریت نباید منجر به وارد کردن خسارات، زیان و آسیب به جامعه و افراد آن باشد. توسعه این چارچوب ریشه در پرورش اخلاق در حسابداری دارد. رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی، صداقت و درستکاری، عملکرد حرفه‌ای، استقلال و بی‌طرفی و رازداری حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها را افزایش می‌دهد. با رعایت اخلاق در بین حسابداران رسمی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها بهبود می‌یابد. (ژولانژاد و همکاران، ۱۴۰۱)

در سال‌های اخیر پژوهش‌گران نشان داده‌اند که سرمایه فکری می‌تواند منشاء رفتاری و روان‌شناسانه داشته باشد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۹) و ویژگی‌های مرتبط با خلق‌و‌خو، یا همان صفات شخصیتی، بر آن تأثیر می‌گذارند (آزجن، ۲۰۰۵). محیط حرفه حسابرسی به دلیل مسئولیت‌هایی که بر عهده دارد، عرصه‌ای بسیار پیچیده و پرتلاطم می‌باشد. چراکه ضمن تحمل فشارهای موجود در این حرفه، می‌بایست قابلیت‌های روان‌شناختی و رفتاری و عملکردی را برای مقابله با نفوذ و واسطه‌گری‌های ذی‌نفعان داشته باشد تا استقلال خود را حفظ نماید. (عبدی و همکاران، ۱۴۰۱) همچنین، با توجه به توضیحات قبلی و پژوهش‌های پیشین، یکی از مهم‌ترین مولفه‌های روان‌شناسانه مؤثر بر سرمایه فکری، هوش^۱ و انواع آن است که برای تعریف و تبیین دقیق مفهوم آن، تلاش‌های بسیاری از سوی اندیشمندان و پژوهش‌گران رشته‌های مختلف صورت گرفته ولی تا به امروز، کماکان محل بحث و بررسی و انجام پژوهش‌های مختلف بوده و اجماعی در مورد تعریف آن حاصل نشده است. نقش سازه هوش در جنبه‌های گوناگون زندگی فردی و اجتماعی، باعث گردیده به عنوان یک موضوع بدیع و مورد علاقه پژوهش‌گران مطرح شود. همچنین، گروهی دیگر از پژوهش‌ها همچون نادلر و کادئوس؛ بک آف و همکاران و همچنین، پیتچووا و همکاران بر نقش محیط‌های اخلاقی و فرهنگ کلان یک جامعه اشاره داشتند و آن را عامل مهمی در توسعه سرمایه فکری مطرح نمودند. اینکه چه عواملی بر سرمایه فکری حسابرسان تأثیر می‌گذارد تا در برابر خواسته‌های صاحب‌کار رویکرد مطلوب و مناسبی نشان دهند همیشه مورد بحث پژوهش‌گران بوده است. موسوی و نظریور ابعاد فردی سرمایه معنوی را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر سرمایه فکری حسابرسان پیشنهاد و آزمون نموده و دریافتند که مباحث مرتبط با معنویات نیز می‌تواند به تعدیل آن بیانجامد (موسوی و همکاران، ۱۳۹۶).

بررسی نتایج پژوهش‌های پیشین در خصوص سرمایه فکری نشان می‌دهند که در کشور ایران هنوز به نحو شایسته‌ای در این حوزه، فعالیت و اقدامات موثری انجام نشده و کارهای پراکنده و محدود انجام گرفته در این خصوص حاکی از آن است که سرمایه فکری در ابعاد مختلف تحت تأثیر عواملی نظیر فرهنگ سازمانی، ویژگی‌های فردی و مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی

وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی و ... قرار می‌گیرد. از آنجا که انگیزه‌های اعتقادی و ارزش‌های معنوی نیز در کشور ایران می‌توانند نقش مهمی در توجه به جنبه‌های انسانی سرمایه فکری ایفاء کنند، انتظار می‌رود که سازمان‌ها و شرکت‌ها و نهادهای حرفه‌ای مختلف از جمله حرفه حسابرسی در راستای تقویت سرمایه فکری به وظایف خود به نحو شایسته و مناسب و حتی بهتر عمل نمایند اما آنچه که عملاً بر کشور ایران حاکم است و در همان ابتدا در اذهان عموم مردم و جامعه و ذی‌نفعان خطور می‌کند، وضعیت نامناسب سرمایه فکری و مؤلفه‌های آن‌ها در کشورمان است. در همین راستا، برای پی بردن به وضعیت سرمایه فکری در میان حسابرسان، به دنبال بررسی هم‌زمان نقش مؤلفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی بر سرمایه فکری هستیم که مشابه آن در هیچ یک از پژوهش‌های گذشته (چه در داخل و چه در خارج کشور) یافت نشد.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه هوش معنوی و کاربرد آن، رشد فزاینده‌ای یافته و توجه به تلفیق و کاربرد معنویت در عملکرد و اثربخشی سازمان رو به افزایش است. جایگاه هوش معنوی در روان‌شناسی دین است و همان‌طور که از عنوان آن مشخص است این مفهوم متشکل از مفاهیم هوش و معنویت است. هوش معنوی سازه‌های معنویت و هوش را درون یک سازه جدید ترکیب می‌کند و به افراد کمک می‌کند کارکرد و سازگاری فرد را پیش‌بینی کنند و در محیط کار نقش بارزی در افزایش عملکرد مطلوب کارکنان ایفا می‌کند. با وجود پیچیدگی مفهوم هوش معنوی بسیاری از نظریه پردازان در صد ارائه تعریفی از آن برآمده‌اند. به کارگیری معنویت به منظور حل مسائل سازمانی و فردی به نوعی توانایی اشاره دارد که هوش معنوی نامیده می‌شود (قربانی و همکاران، ۲۰۱۱). برخی پژوهش‌گران هوش معنوی را مجموعه‌ای از ظرفیت‌های عقلی می‌دانند که به آگاهی کامل و کاربرد انطباقی از جنبه‌های معنوی و جهان مافوق وجودی شخص کمک می‌کند و منجر به خروجی‌هایی مثل تفکر وجودی عمیق، افزایش معنا، شناسایی عالم مافوق و سلطه حالت‌های معنوی می‌شود (کینگ، ۲۰۰۸). صاحب‌نظران دیگر هوش معنوی را توانایی بکارگیری و بروز منابع، ارزش‌ها و کیفیت‌های معنوی به گونه‌ای که بتواند کارکرد روزانه سلامت جسمی و روحی را ارتقاء دهد، تعریف کرده است (آمرام، ۲۰۰۹). هوش معنوی به زندگی درونی، ذهن، و نفس ارتباط می‌یابد این هوش ظرفیت فهم عمیق سؤالات وجودی را همراه با بینش نسبت به سطوح چندگانه هوشیاری را شامل می‌شود (ذبیحی و همکاران، ۲۰۱۱). مدل‌های زیادی برای هوش معنوی ارائه شده است یکی از مهم‌ترین مدل‌ها، مدل کینگ است؛ این مدل دارای ۴ مؤلفه بشرح ذیل است:

۱. تفکر انتقادی وجودی^۲: ظرفیت فکر کردن به صورت انتقادی در مورد ماهیت هستی، واقعیت، جهان، فضا، زمان، مرگ و دیگر موضوعات وجودی یا متافیزیکی. تفکر انتقادی در کلیت خود، قدرت تنظیم کلیت پذیرفتن احتمالات نوین، پرهیز از پیش داوری و توقف داوری (تردید

بی طرفانه، پرهیز از تعجیل در قضاوت و تصمیم‌گیری) را برای فرد به وجود می‌آورد. هم‌چنین، با استفاده از این بعد از تفکر فرد قادر خواهد بود که افکار خود و دیگران را از بنیان مورد تردید و سؤال قرار داده و از طریق مشاهده، آزمایش، ارزیابی کنترل شده و بی طرفانه به منظور یافتن حقیقت، افکار را مورد تجزیه، تحلیل، ترکیب و ارزیابی قرار دهد.

۲. تولید معنای شخصی^۲: توانایی ایجاد مفهوم و هدف شخصی در تمامی تجارب فیزیکی و ذهنی، ظرفیت خلق و تسلط بر یک هدف زندگی، داشتن درک درستی از مسیر، درک نظم و ترتیب و دلیلی برای وجود. این بعد ناظر بر توانایی افراد در مشخص کردن اهداف زندگی و تسلط بر آن است. رفتار آدمی تحت تأثیر اهداف و انگیزه‌ها هستند. اهداف و انگیزه به عنوان نیازهای بیرونی و درونی بر همدیگر اثر متقابل داشته و رفتار آدمی را مشخص می‌کند. اهداف بلند و والا انگیزه بیشتر و اهداف پایین‌تر و پست‌تر انگیزه کم‌تری را ایجاد می‌کنند. هم‌چنین، افراد با انگیزه، اهداف بلندتر و والتری را انتخاب نموده ولی افراد بی انگیزه اهداف پایین و پست‌تری را انتخاب می‌کنند. از این رو هدف گذاری والاتر به افراد با انگیزه نیاز دارد.

۳. آگاهی متعالی^۳: ظرفیت شناسایی ابعاد تعالی فرد، دیگران و جهان مادی، همراه با ظرفیت شناسایی ارتباط آن‌ها با خود فرد و جسم او. این بعد توانایی شناخت ابعاد برتر و متعالی خود و دیگران است. غیر از شناختی که انسان به وسیله حواس پنجگانه به دست می‌آورد، در انسان نوع دیگری شناخت مستقیم نفس با عین خارجی وجود دارد که شهودی است و حواس پنجگانه در آن نقشی ندارد و نمونه آن، شناخت انسان از من «خود» و ذهن و باطن «خود» است که حتی در نبود حواس هم برای انسان کاملاً حاصل و روشن است.

۴. بسط خودآگاهی^۴: ظرفیت ورود به موقعیت‌های معنوی بالاتر مانند هوشیاری محض، یگانگی مانند تفکر عمیق، نیایش و مراقبه و خروج از آن. خود آگاهی بر شناخت دقیق و درست از خود، به عبارتی دیگر شناخت نگرش‌ها، آراء، عقاید، اندیشه‌ها، هیجانات، توانایی‌ها، مهارت‌ها و کاستی‌های خود تأکید دارد. رشد خودآگاهی به فرد کمک می‌کند تا اطلاعاتی را در حوزه شخصیتی خود به دست آورد.

نظریه سرمایه فکری در دهه اخیر توسط «جان کنت کالبریت» مطرح و به طور گسترده به کار برده شد (چنگ و همکاران، ۲۰۱۰). در تعاریف اولیه، «اقدام فکری» چیزی فراتر از مفهوم تفکر به عنوان «تفکر محض» است. به کارگیری این نگرش به این معناست که سرمایه فکری فرایندی ایدئولوژیک و پویاتر از شکل ثابت سرمایه است (جان، ۲۰۰۹). سرمایه فکری یک مفهوم چندرشته‌ای است و فهم و درک آن در رشته‌های مرتبط با کسب و کار و تجارت متنوع است (هوانگ لی، ۲۰۱۰). در تعریف سرمایه فکری می‌توان بیان کرد که قابلیت‌های منابع غیر ملموس برای ایجاد و نگهداری مزیت رقابتی است. در واقع سرمایه فکری، دانش موجود در سازمان است و در دو سطح فردی و سازمانی مطرح می‌شود که سطح فردی شامل دانش، مهارت و استعداد است و سطح ساختاری مواردی مانند پایگاه داده خاص هر مشتری، فناوری، روش‌ها و فرایندهای سازمانی و فرهنگ را دربرمی‌گیرد (جشی و همکاران، ۲۰۰۹). در مجموع می‌توان گفت که سرمایه فکری

نماینده مجموعه دارایی‌های ناملموسی است که هم‌چنین به عنوان دارایی‌های دانش معروفاند (سودارسنام و همکاران، ۲۰۰۶). این نوع سرمایه فراهم کننده یک پایگاه منابع جدید است که از طریق آن سازمان می‌تواند به رقابت بپردازد (بونتیس و همکاران، ۲۰۰۲) و شامل آن بخش از کل سرمایه یا دارایی شرکت است که مبتنی بر دانش بوده و شرکت دارنده و مالک آن به شمار می‌آید (انوری رستمی و همکاران، ۲۰۰۵). سرمایه فکری از لحاظ منابع سازمانی، مربوط به ثروت آفرینی از راه سرمایه گذاری در دانش، اطلاعات، دارایی فکری و تجربه تعریف می‌شود. از نظر استوارت سرمایه فکری دارای ابعاد سرمایه انسانی و ساختاری و مشتری یا رابطه‌ای است. (استوارت، ۱۹۹۷). بسیاری از صاحب‌نظران از جمله تایلز و همکاران و همچنین، مرر سرمایه فکری را به سه جزء تقسیم می‌کنند: ۱. سرمایه انسانی شامل دانش و مهارت‌ها و تجربه‌های حرفه‌ای، تخصص، سطح آموزش و خلاقیت کارکنان؛ ۲. سرمایه ساختاری شامل سرمایه نوآوری، پایگاه داده‌ها، سیستم‌های نرم‌افزاری، شبکه توزیع، چارت سازمانی، فرهنگ مشترک، استراتژی‌ها و سیاست‌ها؛ ۳. سرمایه ارتباطی شامل شبکه‌های بازاریابی، ارتباطات مشتری، وفاداری مشتری شبکه‌های دولتی و صنعتی و رابطه‌ها یا شرکا (تیلز و همکاران، ۲۰۰۷ و مور، ۲۰۰۸).

یافته‌های پژوهش آسیائی و همکاران (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که عناصر سرمایه فکری سبز (سرمایه انسانی سبز، سرمایه ساختاری سبز و سرمایه ارتباطی سبز) با حسابداری مدیریت زیست محیطی و عملکرد زیست محیطی مرتبط هستند. علاوه بر این، یافته‌ها از این فرضیه حمایت می‌کنند که استفاده از حسابداری مدیریت زیست محیطی رابطه بین سرمایه فکری سبز و عملکرد محیطی را واسطه‌گری می‌کند و بینش‌های تازه‌ای در مورد چگونگی برخورد یک سازمان با همسویی مؤثر (یعنی هماهنگ‌سازی) منابع سبز مختلف، به عنوان مثال، سرمایه فکری سبز و حسابداری مدیریت زیست محیطی، برای ارتقای عملکرد محیطی ارائه می‌دهد.

نتایج پژوهش الامش و همکاران (۲۰۲۲) نشان می‌دهد که سرمایه فکری به طور قابل توجهی بر چابکی زنجیره تأمین، ایجاد دانش مشارکتی و پایداری شرکت تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، یافته‌ها تأیید می‌کنند که ایجاد دانش مشترک و چابکی زنجیره تأمین به طور قابل توجهی بر پایداری شرکت در طول بحران COVID-19 تأثیر می‌گذارد که به توسعه ادبیات سرمایه فکری، مدیریت زنجیره تأمین و مدیریت دانش و نقش این قابلیت‌ها در حفظ پایداری شرکت در طول بحران‌های بی‌سابقه کمک می‌کند.

یافته‌های پژوهش سعیدی و همکاران (۱۴۰۱) حاکی از آن است که بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با تأخیر در گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود داشته است اما بین سرمایه اجتماعی و سرمایه فکری با نوع اظهارنظر حسابرس (گزارش مقبول) رابطه مثبت و معناداری برقرار بوده است.

نتایج پژوهش ایمانی و همکاران (۱۴۰۰) نشان‌دهنده آن است که هوش هیجانی بالا، تفکر تحلیلی و نوآورانه، مهارت‌های دیجیتالی، تطبیق پذیری و ... الگوهای ذهنی مدیران در راستای

شایسته‌گزینه منابع انسانی در عصر پسا کرونا می‌باشند. نتایج پژوهش عیوضی نژاد و همکاران (۱۴۰۰) نشان داد که تأثیر هوش معنوی بر سرمایه انسانی قرارگاه، مثبت و معنادار بوده است؛ در بین ابعاد هوش معنوی شاخص آگاهی متعالی دارای بیشترین تأثیرگذاری بوده و تأثیر شاخص بسط حالت هوشیاری در سطح خطای ۵ درصد مورد تأیید قرار نگرفت. هم‌چنین، نقش متغیر تعدیل‌گر تناسب فرد- سازمان بر تأثیر هوش معنوی بر سرمایه انسانی قرارگاه مورد تأیید قرار گرفت.

نتایج حاصل از پژوهش خداکریمیان و همکاران (۱۴۰۰) نشان داد که بین مدیریت منابع انسانی با پاسخگویی اخلاقی و هوش معنوی رابطه معناداری وجود داشت. از طرفی مولفه‌های مدیریت منابع انسانی از جمله انتخاب و استخدام، آموزش و توسعه، نظام پاداش مبتنی بر عملکرد، توانمندسازی کارکنان و امنیت شغلی با پاسخگویی اخلاقی و نیز هوش معنوی دارای رابطه معناداری بودند. هم‌چنین، مشخص شد که مولفه‌های مدیریت منابع انسانی از جمله آموزش و توسعه و امنیت شغلی؛ توانایی پیش‌بینی پاسخگویی اخلاقی را داشتند. هم‌چنین، مولفه‌های آموزش و توسعه توانایی پیش‌بینی هوش معنوی را داشتند. نتایج پژوهش حدادنیا و شهیدی (۱۳۹۸) در میان اعضای هیئت علمی دانشگاه نشان داد که رابطه مثبت و معناداری بین هوش معنوی و سرمایه فکری وجود دارد. بین هوش معنوی و جو اخلاق سازمانی رابطه مثبت و معناداری وجود داشت و هم‌چنین، جو اخلاق سازمانی با کنترل هوش معنوی، سرمایه فکری را پیش‌بینی می‌کند و معیارهای اخلاقی از قدرت پیش‌بینی‌کننده بیشتری برخوردار است و نقش واسطه‌ای جو اخلاق سازمانی نیز در ارتباط بین هوش معنوی و سرمایه فکری مورد تأیید قرار گرفت.

نتایج پژوهش مجتبی زاده و همکاران (۱۳۹۶) نشان داد که بین سرمایه فکری، اخلاق سازمانی و عملکرد سازمانی رابطه معنادار وجود دارد. هم‌چنین، سرمایه فکری و اخلاق سازمانی توان پیش‌بینی عملکرد سازمانی را دارد. اخلاق سازمانی و سرمایه‌های فکری موسسه/سازمان، جزء مهم‌ترین دارایی‌های سازمانی محسوب شده و یکی از منابع حیاتی برای کسب مزیت رقابتی در مؤسسات/سازمان‌ها می‌باشند (بیورسون و همکاران، ۲۰۰۸). یافته‌های پژوهش طبرسا و زرین پور (۱۳۹۶) نشان داد که ضریب همبستگی پیرسون میان هوش معنوی و سرمایه فکری ۰/۶۵۳ می‌باشد بیان‌گر آن است که میان هوش معنوی و سرمایه فکری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش‌های زاده و همکاران (۱۳۹۵) با عنوان «تأثیر نقش هوش معنوی بر سرمایه فکری و اجتماعی در بهبود عملکرد» نشان داد که به منظور قرار گرفتن در مسیر دستیابی به قله‌های پیشرفت و تعالی در جوامع و سازمان‌ها، وجود سرمایه فکری و اجتماعی به عنوان الزامات اساسی، برای پیمودن این راه، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

یافته‌های پژوهش رضوی زاده و نونهال‌نهر (۱۳۹۴) نشان داد که برآوردهای تصمیم و نیت مدیران بر حساسیت اخلاقی و قضاوت اخلاقی حسابرسان دارای سرمایه فکری بالا، تأثیر داشته است. در نهایت، با وجود برآوردهای تصمیم و نیت مدیران، سرمایه فکری حسابرس بر

انتخاب مجازات علیه سایر حسابرسان تأثیر نداشته است. از آنجایی که نیروی انسانی متخصص، کمیاب‌ترین و گران‌ترین سرمایه‌های سازمان محسوب می‌شوند، معمولاً کارکنان یکی از مشکلات سازمانی است. با وجود یک فرهنگ قوی و منسجم و وجود خلاقیت افراد، ضمن کسب آگاهی بیشتر پیرامون اهداف و استراتژی‌های سازمان، نسبت به ارزش‌ها و هنجارها احساس مسئولیت بیشتری شکل خواهد گرفت که این امر در کنار مدیریت قوی، موجب بهبود روحیه، انگیزش، افزایش عملکرد سازمان و بهره‌وری کارکنان می‌شود. ساندارا و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهش خود به وجود رابطه مثبت و معنادار بین فرهنگ سازمانی و سرمایه فکری اشاره داشته است. تریلو و سانچز (۲۰۰۲) در پژوهش خود به وجود رابطه بین فرهنگ و به ویژه فرهنگ سازمانی و سرمایه فکری تأکید داشته‌اند. نتایج پژوهش نصیری پور و همکاران (۱۳۹۲) نشان‌دهنده وجود رابطه معنادار بین فرهنگ سازمانی و سرمایه فکری بود. بنابراین، بهبود مدیریت سرمایه‌های فکری ضروری است و در این راستا فرهنگ سازمانی به عنوان زیر ساخت اساسی مطرح است که باعث به‌کارگیری مفیدتر و کارآتر نیروی انسانی می‌گردد.

با توجه به مبانی نظری، پیشینه پژوهش (داخلی و خارجی) و چارچوب نظری پژوهش؛ در ادامه قصد داریم به مطالعه تأثیر مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر سرمایه فکری در حرفه حسابرسی بپردازیم، لذا، پژوهش حاضر در پی پاسخی منطقی به این سؤال اصلی است که آیا سرمایه فکری متأثر از مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان است یا خیر؟ برای دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیات پژوهش (با توجه به مطالعات اکتشافی و بر اساس پرسش‌های مطرح شده) به شرح زیر تدوین شدند:

- فرضیه ۱: بین تفکر انتقادی وجودی حسابرسان و سرمایه فکری رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۲: بین تولید معنای شخصی حسابرسان و سرمایه فکری رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۳: بین آگاهی متعالی حسابرسان و سرمایه فکری رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۴: بین بسط خودآگاهی حسابرسان و سرمایه فکری رابطه معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای نوع هدف از نوع کاربردی است. این گونه پژوهش‌ها با استفاده از زمینه فراهم شده از طریق مبانی نظری برای رفع نیازمندی‌ها و بهبود و بهینه‌سازی ابزارها و روش‌ها در جهت توسعه و ارتقای موضوعات مربوطه مورد استفاده قرار می‌گیرند.

پژوهش حاضر، از لحاظ طبقه‌بندی بر اساس روش پژوهش از نوع توصیفی-پیمایشی است و با استفاده از پرسش‌نامه‌های استاندارد با طیف لیکرت ۵ امتیازی (از ۱=کاملاً مخالف تا ۵=کاملاً موافق) دارای مجموعاً ۶۶ سؤال انجام گرفت. از پرسش‌نامه هوش معنوی کینگ (۲۰۰۸) با ۲۴ گویه جهت سنجش مولفه‌های تفکر انتقادی وجودی (۷ گویه)، معناسازی شخصی (۵ گویه)، آگاهی متعالی (۷ گویه) و بسط خودآگاهی (۵ گویه) استفاده شد. همچنین، برای سنجش متغیر

وابسته، از پرسش‌نامه سرمایه فکری بونتیس (۲۰۰۲) با ۴۲ گویه برای سنجش ابعاد انسانی (۱۵ گویه)، ساختاری (۱۳ گویه) و ارتباطی (۱۴ گویه) استفاده شد. در پژوهش توصیفی آنچه که هست بدون دخل و تصرف، توصیف و تفسیر می‌شود. این نوع از پژوهش شامل جمع‌آوری داده‌ها برای آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤالات در وضعیت فعلی موضوع مورد مطالعه است.

در این پژوهش از روش مطالعه کتابخانه‌ای برای مطالعه ادبیات و پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی استفاده شد. منابع علمی پژوهش شامل پایان‌نامه‌های قبلی داخل و خارج کشور، کتب و نشریات حرفه‌ای معتبر اعم از ماهنامه‌ها و فصلنامه‌های داخلی و خارجی و همچنین، پایگاه‌های اطلاعاتی پژوهشی معتبر است. همچنین، برای پردازش داده‌ها و انجام آزمون‌های آماری از نرم‌افزارهای Excel و SPSS26 و SmartPLS3 استفاده گردید.

قلمرو مکانی این پژوهش سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی مستقر در کشور ایران و قلمرو زمانی پژوهش نیز، سال ۱۴۰۰ (هجری شمسی) و ضمناً، قلمرو موضوعی پژوهش حاضر در خصوص ارزیابی تأثیر مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر سرمایه فکری در حرفه حسابرسی از طریق طراحی الگویی روان‌شناسانه به روش معادلات ساختاری است.

جامعه آماری این پژوهش عبارت از کلیه حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی مستقر در کشور ایران طی سال ۱۴۰۰ (هجری شمسی) است که دارای اطلاعات مرتبط لازم جهت محاسبه متغیرهای پژوهش طی دوره مورد بررسی می‌باشند. برای بررسی جامعه آماری، نمونه‌گیری با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی صورت گرفت و نسبت به ارسال پرسش‌نامه و جمع‌آوری پاسخ‌ها جهت انجام تحلیل‌های آماری اقدام گردید. با توجه به اینکه امکان تعیین حجم نمونه به صورت روشن و واضح وجود نداشت و آمار دریافتی همگی تقریبی بود لذا، برای تعیین حجم نمونه از فرمول کوکران طبق رابطه زیر استفاده شد:

$$n = \frac{z^2 \times p \times (1-p)}{e^2}$$

n: حجم نمونه

Z: آماره توزیع نرمال در سطح اطمینان ۹۵ درصد برابر با ۱/۹۶ است.

p: نسبت موفقیت برابر است با ۰/۵

e: خطای برآوردی نمونه که برابر است با ۵ درصد

لذا، بر اساس رابطه فوق؛ حجم نمونه برابر با ۳۸۵ نفر می‌شود که به منظور افزایش اعتبار نتایج پژوهش، پرسش‌نامه‌های ناقص و فاقد اطلاعات کافی از فرایند تحلیل حذف و خارج گردیدند، که سرانجام تعداد ۳۱۹ پرسش‌نامه کامل، برای تجزیه و تحلیل آماری پژوهش حاضر مورد استفاده قرار گرفت.

۴- یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل توصیفی یافته‌ها (جمعیت‌شناختی)

موضوع آمار توصیفی تنظیم و طبقه‌بندی داده‌ها، نمایش ترسیمی، و محاسبه مقادیری از قبیل نما، میانگین، میانه و ... می‌باشد که حاکی از مشخصات یکایک اعضای جامعه مورد بحث است. در آمار توصیفی اطلاعات حاصل از یک گروه، همان گروه را توصیف می‌کند. در ادامه توصیف پاسخ‌گویان در سطوح هر یک از متغیرهای جمعیت‌شناختی آمده است:

جدول ۱ - فراوانی و درصد فراوانی پاسخ‌گویان بر اساس متغیرهای جمعیت‌شناختی

نام متغیر	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۲۸/۸
	مرد	۷۱/۲
سن	کم‌تر از ۲۰ سال	۰/۹
	۲۰ تا ۳۰ سال	۲۴/۸
	۳۰ تا ۴۰ سال	۳۲/۶
	۴۰ تا ۵۰ سال	۳۰/۴
	بیشتر از ۵۰ سال	۱۱/۳
	لیسانس	۳۹/۲
سطح تحصیلات	فوق لیسانس	۴۲
	دکتری	۱۸/۲
	کم‌تر از ۱۰ سال	۳۶/۴
میزان تجربه کاری در حرفه حسابرسی	۱۰ تا ۱۵ سال	۲۲/۹
	۱۵ تا ۲۰ سال	۱۹/۱
	بیشتر از ۲۰ سال	۲۱/۶
	حسابرس	۱۳/۵
آخرین عنوان شغلی	حسابرس ارشد	۲۲/۹
	سرپرست	۲۵/۷
	سرپرست ارشد	۱۷/۹
	مدیر / شریک / هیئت عامل	۲۰/۱
	جمع کل	۱۰۰

در جدول (۲) آماره‌های توصیفی شاخص‌های پژوهش شامل تعداد پاسخ‌گویان، کم‌ترین مقدار، بیشترین مقدار، میانگین، انحراف معیار، ضرایب کشیدگی و چولگی گزارش شده است.

جدول ۲ - توصیف پاسخ‌گویان بر اساس شاخص‌های پژوهش

نام متغیر	تعداد	کم‌ترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
تفکر انتقادی وجودی	۳۱۹	۲	۵	۴/۱۳۷	۰/۵۳	-۰/۵۷۴	۱/۵۶۳
معناسازی شخصی	۳۱۹	۲	۵	۴/۱۵۳	۰/۵۰۶	-۰/۸۴۷	۱/۸۲۴
آگاهی متعالی	۳۱۹	۱/۲۸۶	۵	۳/۹۳۱	۰/۵۶۹	-۱/۰۴۴	۲/۴۴۹
بسط خودآگاهی	۳۱۹	۱	۵	۲/۹۷۰	۰/۷۸۶	۰/۲۹۱	۰/۱۹۱
هوش معنوی	۳۱۹	۱/۹۶۴	۵	۳/۷۹۸	۰/۴۲۶	-۰/۵۷۴	۲/۴۱۳
انسانی	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۱۹	۰/۶۱۱	-۰/۶۹۷	۱/۴۵۶
ساختاری	۳۱۹	۱	۵	۳/۵۵۱	۰/۶۷۷	-۰/۶۸۲	۰/۹۲۷
ارتباطی	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۴۵	۰/۶۲۷	-۰/۹۳۸	۱/۹۱۶
سرمایه فکری	۳۱۹	۱	۵	۳/۶۰۵	۰/۵۷۲	-۰/۸۳۴	۱/۸۵۸

با توجه به جدول (۲)، میانگین اکثر متغیرهای پژوهش در میان حساب‌رسان بالاتر از میانگین نظری بوده است.

تحلیل‌های آماری جهت بررسی اعتبار مدل‌ها

برای بررسی نرمال بودن داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف استفاده می‌شود. هنگام بررسی نرمال بودن داده‌ها فرضیه صفر مبتنی بر اینکه توزیع داده‌ها نرمال است در سطح خطای ۵ درصد تست می‌شود. بنابراین، اگر مقدار معناداری آزمون بزرگتر مساوی ۰/۰۵ بدست آید، در این صورت دلیلی برای رد فرضیه صفر مبتنی بر اینکه داده‌ها نرمال است، وجود نخواهد داشت.

جدول ۳ - نتایج آزمون نرمال بودن داده‌ها

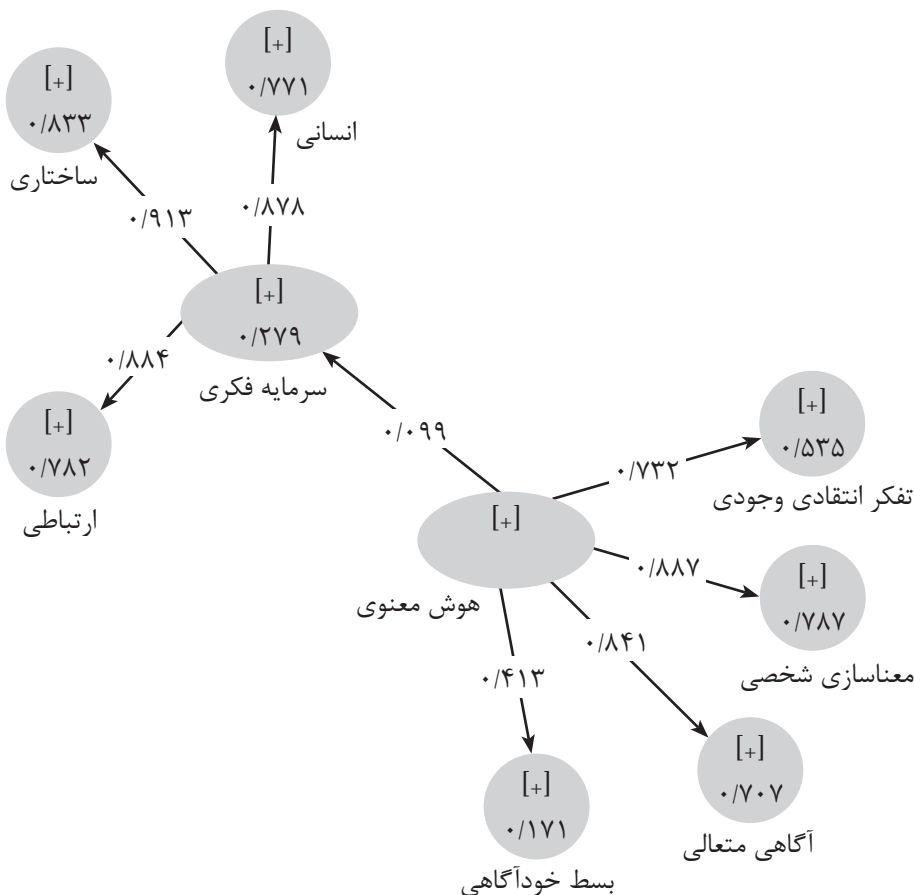
نام متغیر	آماره آزمون	مقدار معناداری
تفکر انتقادی وجودی	۰/۱۷۶	۰/۰۰۰
معناسازی شخصی	۰/۱۴۳	۰/۰۰۰
آگاهی متعالی	۰/۱۸۸	۰/۰۰۰
بسط خودآگاهی	۰/۱۴۳	۰/۰۰۰
هوش معنوی	۰/۰۸۲	۰/۰۰۰
انسانی	۰/۰۹۲	۰/۰۰۰
ساختاری	۰/۰۹۴	۰/۰۰۰
ارتباطی	۰/۱۰۹	۰/۰۰۰
سرمایه فکری	۰/۰۸۳	۰/۰۰۰

همان‌طور که در جدول (۳) مشخص است، داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش نرمال نیستند. بنابراین، برای بررسی فرضیه‌های پژوهش، از روش حداقل مربعات جزئی (PLS) با

نرم افزار SmartPLS3 استفاده شده است.

بررسی برازش مدل پژوهش

مدل یابی معادلات ساختاری به روش حداقل مربعات جزئی برخلاف روش کواریانس محور (نرم افزارهای لیزرل، آموس) فاقد شاخص های برازش مدل مبتنی بر کای دو، جهت بررسی میزان مطابقت مدل نظری با داده های گردآوری شده می باشد. این امر به ماهیت پیش بین محور روش حداقل مربعات جزئی بستگی دارد. بنابراین، شاخص های برازش که به همراه این رویکرد توسعه یافته اند مربوط به بررسی کفایت مدل در پیش بینی متغیرهای وابسته می شوند، مانند شاخص های افزونگی^۶ می باشد. در واقع جمیع پژوهش گران از یک چارچوب واحد برای برازش آزمون مدل یابی معادلات ساختاری واریانس محور یا همان روش حداقل مربعات جزئی پیروی نموده اند که عبارتند از: ارزیابی مدل اندازه گیری (مدل بیرونی)^۷ انعکاسی یا ترکیبی؛ آزمون مدل ساختاری (مدل درونی)^۸؛ آزمون مدل کلی.



نمودار ۱- مدل ضرایب استاندارد - مدل اصلی

ارزیابی مدل اندازه‌گیری

یک مدل اندازه‌گیری مربوط به بخشی از مدل کلی می‌شود که در برگیرنده یک مؤلفه به همراه سؤالات مربوط به آن مؤلفه است. برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده می‌شود که نتایج حاصل به شرح زیر است:

جدول ۴- بررسی پایایی و روایی همگرا

نام متغیر	تعداد گویه‌ها	ضرایب بارهای عاملی برای هر گویه	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	AVE
تفکر انتقادی وجودی	۷	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۰۹	۰/۹۳۱	۰/۶۶۵
معناسازی شخصی	۵	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۸۰۱	۰/۸۶۳	۰/۵۵۷
آگاهی متعالی	۷	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۰۳	۰/۹۲۵	۰/۶۴۲
بسط خودآگاهی	۵	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۰۹	۰/۹۳۲	۰/۷۳۴
انسانی	۱۵	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۲۹	۰/۹۴	۰/۵۲۴
ساختاری	۱۳	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۲۸	۰/۹۳۹	۰/۵۴۶
ارتباطی	۱۴	بزرگ‌تر از ۰/۴	۰/۹۳۱	۰/۹۴	۰/۵۳

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۴ می‌باشد. در پژوهش حاضر ضرایب بارهای عاملی مربوط به عامل‌های پژوهش از ۰/۴ بیشتر می‌باشد. با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ ۰/۷، برای پایایی ترکیبی ۰/۷ و برای AVE، ۰/۵ می‌باشد و تمامی معیارها در قسمت سنجش بارهای عاملی مقدار مناسبی دارند، می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای پژوهش را تأیید ساخت.

جدول ۵- بررسی روایی واگرای مولفه‌های اصلی پژوهش به روش فورنل و لارکر

نام متغیر	تفکر انتقادی وجودی	معناسازی شخصی	آگاهی متعالی	بسط خودآگاهی	انسانی	ساختاری	ارتباطی
تفکر انتقادی وجودی	۰/۸۱۶						
معناسازی شخصی	۰/۵۶	۰/۷۴۶					
آگاهی متعالی	۰/۴۲۲	۰/۶۷۶	۰/۸۰۱				
بسط خودآگاهی	۰/۱۰۶	۰/۲۱۳	۰/۲۴۴	۰/۸۵۷			
انسانی	-۰/۰۲۶	۰/۲۰۳	۰/۲۴۸	۰/۲۵۵	۰/۷۲۴		
ساختاری	-۰/۰۶۳	۰/۱۳	۰/۱۳۴	۰/۲۵۳	۰/۷۲۶	۰/۷۳۹	
ارتباطی	-۰/۰۰۷	۰/۱۲۷	۰/۱۴۷	۰/۲۴۹	۰/۶۴	۰/۷۱۶	۰/۷۲۸

همان گونه که در جدول (۵) مشخص شده است، در جاهایی که با رنگ تیره مشخص شده است مقدار جذر AVE هر عامل از مقدار همبستگی دو عامل بیشتر است. بنابراین، روایی و اگرایی پژوهش را به روش فورنل و لارکر تأیید می‌کنیم.

هنسler و همکاران (۲۰۱۵) شاخص جدیدی به نام HTMT^۹ برای ارزیابی روایی و اگرایی ارائه کرده‌اند. حد مجاز معیار HTMT میزان ۰/۸۵ تا ۰/۹ می‌باشد. اگر مقادیر این معیار کمتر از ۰/۹ باشد روایی و اگرایی قابل قبول است. مطابق مندرجات جدول (۶)، معیار HTMT برای همه جفت متغیرها کمتر از ۰/۹ به‌دست آمده است.

جدول ۶ - بررسی معیار HTMT

نام متغیر	تفکر انتقادی وجودی	معناسازی شخصی	آگاهی متعالی	بسط خودآگاهی	انسانی	ساختاری	ارتباطی
تفکر انتقادی وجودی	-						
معناسازی شخصی	۰/۶۶۲	-					
آگاهی متعالی	۰/۴۷۴	۰/۷۹۸	-				
بسط خودآگاهی	۰/۱۱۷	۰/۲۴۸	۰/۲۶۷	-			
انسانی	۰/۱۰۶	۰/۲۴۵	۰/۲۷۲	۰/۲۸	-		
ساختاری	۰/۱۴۳	۰/۱۶۷	۰/۱۵۶	۰/۲۸	۰/۷۸۹	-	
ارتباطی	۰/۰۸۶	۰/۱۶۸	۰/۱۶۹	۰/۲۷۵	۰/۶۹۴	۰/۷۶۹	-

در مجموع با بررسی انجام شده به ۳ روش جدول بارهای متقاطع، فورنل لارکر و معیار HTMT روایی و اگرایی مدل پژوهش تأیید می‌شود.

آزمون مدل ساختاری

بعد از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری نوبت به برازش مدل ساختاری پژوهش می‌رسد. بخش مدل ساختاری بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به سؤالات (متغیرهای آشکار) کاری ندارد و تنها عامل‌های پنهان همراه با روابط میان آن‌ها بررسی می‌گردد.

برای بررسی برازش مدل پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و اساسی‌ترین معیار، ضرایب معنی‌داری t یا همان مقادیر t -value می‌باشد. مهم‌ترین معیار برای سنجش رابطه بین عامل‌ها در مدل، اعداد معنی‌داری t است. در صورتی که مقدار این اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه بین عامل‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. البته باید توجه داشت که اعداد فقط صحت رابطه را نشان می‌دهند و شدت رابطه بین عامل‌ها را نمی‌توان با آن سنجید.

جدول ۷ - بررسی روابط درون مدل ساختاری

Value P	Value T	خطای استاندارد	ضرایب استاندارد	بررسی رابطه‌ها درون مدل ساختاری پژوهش
۰/۰۰۰	۱۷/۵۷۹	۰/۰۴۲	۰/۷۳۲	هوش معنوی ← تفکر انتقادی وجودی
۰/۰۰۰	۶۲/۲۶۴	۰/۰۱۴	۰/۸۸۷	هوش معنوی ← معناسازی شخصی
۰/۰۰۰	۴۰/۹۰۱	۰/۰۲۱	۰/۸۴۱	هوش معنوی ← آگاهی متعالی
۰/۰۰۰	۴/۵۵۱	۰/۰۹۱	۰/۴۱۳	هوش معنوی ← بسط خودآگاهی
۰/۰۰۱	۲/۰۷۲	۰/۰۴۸	۰/۰۹۹	هوش معنوی ← سرمایه فکری
۰/۰۰۰	۵۵/۵۶۴	۰/۰۱۶	۰/۸۷۸	سرمایه فکری ← انسانی
۰/۰۰۰	۹۴/۱۷۶	۰/۰۱	۰/۹۱۳	سرمایه فکری ← ساختاری
۰/۰۰۰	۵۶/۳۰۲	۰/۰۱۶	۰/۸۸۴	سرمایه فکری ← ارتباطی

با توجه به مندرجات جدول (۷) که برای همهٔ رابطه‌ها نشان داده شده است بین متغیرهایی رابطه معنی‌داری برقرار است که مقدار t-value برای این رابطه‌ها بیشتر از ۱/۹۶ باشد (نشان از صحت رابطهٔ بین عامل‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است).

معیارهای R^2 و Q^2

در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به عامل‌های پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک عامل برون‌زا بر یک عامل درون‌زا دارد و سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک‌هایی برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. مقدار R^2 برای عامل‌های برون‌زا یا مستقل برابر صفر است.

جدول ۸ - بررسی معیارهای R^2

نام متغیر	R^2
تفکر انتقادی وجودی	۰/۵۳۵
معناسازی شخصی	۰/۷۸۷
آگاهی متعالی	۰/۷۰۷
بسط خودآگاهی	۰/۱۷۱
انسانی	۰/۷۷۱
ساختاری	۰/۸۳۳
ارتباطی	۰/۷۸۲
سرمایه فکری	۰/۲۷۹

با توجه به مندرجات جدول (۸) معیار R^2 برای متغیرهای وابسته در حد متوسط و قوی است. برای بررسی کیفیت یا اعتبار مدل از بررسی اعتبار که شامل شاخص بررسی اعتبار حشو یا افزونگی^{۱۰} می‌باشد استفاده شده است. شاخص حشو که به آن Q^2 استون - گیسر نیز می‌گویند، با در نظر گرفتن مدل اندازه‌گیری، کیفیت مدل ساختاری را برای هر بلوک درون‌زا اندازه‌گیری

می‌کند. در صورتی که مقادیر این شاخص‌ها در مورد یک عامل وابسته صفر و یا کمتر از صفر شود، نشان از آن دارد که روابط بین عامل‌های دیگر مدل و آن عامل وابسته به خوبی تبیین نشده است و در نتیجه مدل احتیاج به اصلاح دارد. این معیارها قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار این شاخص در مورد یکی از عامل‌های درون‌زا سه مقدار $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ را کسب نماید، به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی عامل یا عامل‌های برون‌زای مربوط به آن دارد.

جدول ۹- بررسی معیارهای Q2

نام متغیر	SSO	SSE	Q ² (=1-SSE/SSO)
تفکر انتقادی وجودی	۲۲۳۳	۱۵۰۱/۶۵۸	۰/۳۲۸
معناسازی شخصی	۱۵۹۵	۹۳۷/۵۹۶	۰/۴۱۲
آگاهی متعالی	۲۲۳۳	۱۳۰۴/۴۴۶	۰/۴۱۶
بسط خودآگاهی	۱۵۹۵	۱۴۱۴/۰۲۸	۰/۱۱۳
انسانی	۴۷۸۵	۳۰۴۸/۳۲۳	۰/۳۶۳
ساختاری	۴۱۴۷	۲۴۳۰/۰۷۸	۰/۴۱۴
ارتباطی	۴۴۶۶	۲۷۶۸/۹۸۴	۰/۳۸
سرمایه فکری	۹۵۷	۷۵۷/۴۵۴	۰/۲۰۹

با توجه به مندرجات جدول (۹) معیار Q² برای متغیرهای وابسته در حد متوسط و قوی است.

معیار F²

این معیار شدت رابطه میان سازه‌های مدل را تعیین می‌کند (کوهن، ۱۹۸۸). معیار اندازه تأثیر از شاخص R² که در بالا توضیح داده شد، برای تحلیل رابطه میان سازه‌ها کمک می‌گیرد. مقادیر $0/02$ ، $0/15$ و $0/35$ به ترتیب نشان از اندازه تأثیر کوچک، متوسط و بزرگ یک سازه بر سازه دیگر است.

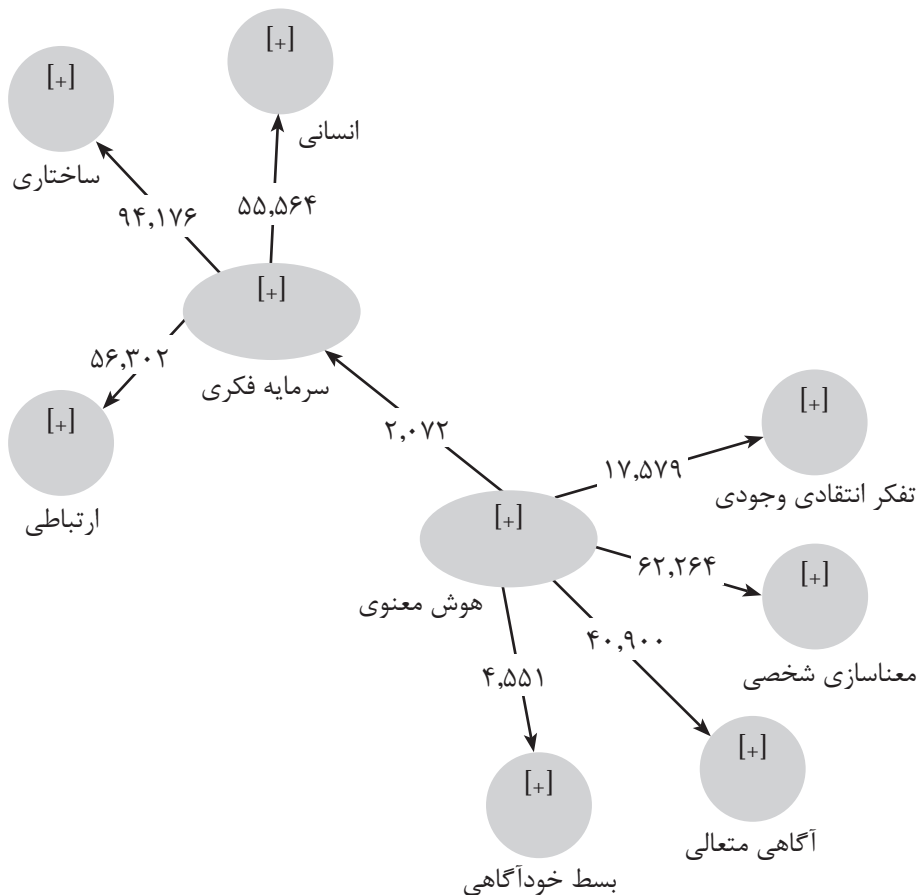
جدول ۱۰- بررسی معیار f2

نام متغیر	f ²
اندازه اثر هوش معنوی بر تفکر انتقادی وجودی	۱/۱۵۲
اندازه اثر هوش معنوی بر معناسازی شخصی	۳/۶۸۴
اندازه اثر هوش معنوی بر آگاهی متعالی	۲/۴۰۸
اندازه اثر هوش معنوی بر بسط خودآگاهی	۰/۲۰۶
اندازه اثر هوش معنوی بر سرمایه فکری	۰/۲۱۳
اندازه اثر سرمایه فکری بر انسانی	۳/۳۷۲
اندازه اثر سرمایه فکری بر ساختاری	۴/۹۹۲
اندازه اثر سرمایه فکری بر ارتباطی	۳/۵۹۴

با توجه به مندرجات جدول (۹) معیار f2 برای متغیرهای وابسته در حد قوی است.

آزمون مدل کلی

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و مدل ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. معیار GOF مربوط به بخش کلی مدل‌های ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار پژوهش‌گر می‌تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه‌گیری و بخش مدل ساختاری پژوهش خود، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. معیار GOF توسط تننهاوس و همکاران^{۱۱} (۲۰۰۴) ابداع گردید. با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است و حصول مقدار ۰/۷۳۸ برای GOF، نشان از برازش مناسب مدل دارد.



نمودار ۲ - مدل ضرایب معناداری - مدل اصلی

در مجموع با عنایت به نتایج به‌دست آمده باید گفت با توجه به مراحل که جهت تصدیق مدل اندازه‌گیری و محاسبات روایی سازه و تشخیصی و به‌دنبال آن آزمون روابط بین سازه‌های پژوهش

انجام شد، باید گفت مدل ارائه شده توسط پژوهش‌گر تأیید می‌شود، حال می‌توان به بررسی فرضیات پژوهش پرداخت.

نتایج حاصل از بررسی فرضیات پژوهش

برای بررسی روابط مستقیم بین متغیرهای پژوهش از ضریب استاندارد و مقادیر t-value استفاده شده است که اگر مقدار t-value برای یک رابطه بزرگتر از ۱/۹۶ باشد نشان‌دهنده رابطه معنادار بین آن دو متغیر است. جهت بررسی فرضیات پژوهش از جدول ذیل استفاده شده است:

جدول ۱۱- نتایج بررسی فرضیه‌های پژوهش

بررسی رابطه‌ها درون مدل ساختاری پژوهش	ضرایب استاندارد	T-Value	P-Value	نتیجه
فرضیه ۱: تفکر انتقادی وجودی ← سرمایه فکری	۰/۲۴۳	۳/۶۲۴	۰/۰۰۰	تأیید
فرضیه ۲: معناسازی شخصی ← سرمایه فکری	۰/۲۶۸	۴/۸۳۷	۰/۰۰۰	تأیید
فرضیه ۳: آگاهی متعالی ← سرمایه فکری	۰/۳۶۲	۵/۱۷۳	۰/۰۰۰	تأیید
فرضیه ۴: بسط خودآگاهی ← سرمایه فکری	۰/۲۱۷	۳/۶۸۴	۰/۰۰۰	تأیید

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در خصوص ارتباط تفکر انتقادی وجودی و سرمایه فکری حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین تفکر انتقادی وجودی و سرمایه فکری حساب‌برسان برابر با ۰/۲۴۳ و مقدار آماره t برابر با ۳/۶۲۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است، لذا، بین تفکر انتقادی وجودی و سرمایه فکری حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در خصوص ارتباط معناسازی شخصی و سرمایه فکری حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین معناسازی شخصی و سرمایه فکری حساب‌برسان برابر با ۰/۲۶۸ و مقدار آماره t برابر با ۴/۸۳۷ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. لذا، بین معناسازی شخصی و سرمایه فکری حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید گردید.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش در خصوص ارتباط آگاهی متعالی و سرمایه فکری حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین آگاهی متعالی و سرمایه فکری حساب‌برسان برابر با ۰/۳۶۲ و مقدار آماره t برابر با ۵/۱۷۳ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. لذا، بین آگاهی متعالی و سرمایه فکری حساب‌برسان رابطه معناداری وجود ندارد و فرضیه سوم پژوهش تأیید می‌گردد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش در خصوص رابطه بسط خودآگاهی و سرمایه فکری حساب‌برسان در جدول ۱۱ نشان داد که ضریب استاندارد شده مسیر بین بسط خودآگاهی و سرمایه فکری حساب‌برسان برابر با ۰/۲۱۷ و مقدار آماره t برابر با ۳/۶۸۴ بوده و در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است. لذا، بین بسط خودآگاهی و سرمایه فکری حساب‌برسان رابطه مثبت و معناداری

وجود دارد و فرضیه چهارم پژوهش نیز تأیید شد.

لذا، نتایج حاصل از آزمون‌های آماری و تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش حاضر نشان داد که تأثیر هوش معنوی و مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی بر سرمایه فکری مثبت بوده و این تأثیر از نظر آماری در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار است که در نتیجه جستجوی مقالات و پژوهش‌های مرتبط، موارد دقیقاً مشابهی با جامعه آماری و متغیرهای مورد استفاده پژوهش حاضر یافت نشد. با این وجود، می‌توان گفت نتایج حاصل از پژوهش حاضر، با یافته‌های نسبتاً مرتبط پژوهش‌های خداکریمیان و همکاران (۱۴۰۰)، حدادینیا و شهیدی (۱۳۹۸)، طبرسا و زرین پور (۱۳۹۶)، هادی زاده مقدم و همکاران (۱۳۹۵) مطابقت داشته و در یک راستا می‌باشد. لذا، تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی از دیدگاهی روان‌شناسانه با الگویابی معادلات ساختاری مثبت و معنادار است. لذا، بین ابعاد مختلف هوش معنوی با سرمایه فکری ارتباط معناداری وجود دارد و از طرفی، مشخص شد که سرمایه‌های فکری موسسه/سازمان حسابرسی، جزء مهم‌ترین دارایی‌های موسسه/سازمان حسابرسی محسوب شده و یکی از منابع حیاتی برای کسب مزیت رقابتی در حرفه حسابرسی می‌باشد. بنابراین، بهبود مدیریت سرمایه‌های فکری در حرفه حسابرسی ضرورتی انکارناپذیر است و در این راستا، ابعاد مختلف هوش معنوی به عنوان زیر ساختی اساسی است که باعث به کارگیری مفیدتر و کارا تر نیروی انسانی در حرفه حسابرسی می‌گردد. لذا، به منظور پیشرفت و تعالی هر چه بیشتر حرفه حسابرسی و حسابرسان در سطح اجتماع، وجود سرمایه فکری به عنوان یکی از الزامات اساسی، برای پیمودن این راه، از اهمیت بسیار ویژه‌ای برخوردار است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

نتایج پژوهش حاضر، نشان می‌دهد که مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی تأثیر مثبت و معناداری بر سرمایه فکری دارند. لذا، به طور خلاصه می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که تقویت و توسعه روزافزون مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی از طریق آموزش‌های مختلف دانشگاهی و حرفه‌ای و ... موجب افزایش سرمایه فکری در حرفه حسابرسی خواهد شد. از آنجا که مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی نوعی مهارت اکتسابی هستند و از طریق تمرین و آموزش تا مقدار قابل توجهی قابل بهبود است، در برنامه‌های آموزشی مراکز آموزش آکادمیک (دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی و هنرستان‌ها و...) و مراکز آموزش حرفه‌ای (مرکز آموزش حسابداران رسمی (ماحر)، مرکز آموزش حسابداران خبره، دوره‌های بازآموزی ضمن خدمت و...)، به مقوله‌های معنوی و ابعاد آن‌ها و تبیین و ارتقای سطح حسابرسان در سطوح مختلف حرفه‌ای توجه ویژه‌ای مبذول شود. هم‌چنین، اساتید محترم ضمن آموزش محتواهای تخصصی دروس

حسابرسی؛ می‌بایست به رشد و ارتقای شاخص‌های معنوی حسابرسان نیز توجه کنند. نهادهای فرهنگی در محور دانشگاهها، برنامه‌های ویژه‌ای را در زمینه رشد و آموزش ارزش‌های انسانی و معنوی و اجتماعی در بین حسابرسان اجرا کنند. لازم است جهت‌گیری دروس مرتبط بر روی رشد و ارتقای مولفه‌های روان‌شناسانه تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی و پرورش آن‌ها در حسابرسان متمرکز شود.

جنبه اعتماد یکی از اصلی‌ترین عناصر سرمایه اجتماعی حسابرسان است که به دلیل حساسیت بالا همیشه در معرض تخریب قرار دارد و عنصری است که روابط اجتماعی و سایر ابعاد سرمایه اجتماعی را تشکیل می‌دهد و زمینه‌ساز مشارکت است. به منظور اعتمادسازی حرفه حسابرسی نزد اذهان عمومی جامعه، می‌توان به انجام اموری نظیر سمینار و کنفرانس و میزگردهای تلویزیونی و مطبوعاتی و انتشار مقالات قابل فهم برای آشنایی آحاد مردم با حرفه حسابرسی و... اجرا کرد که از طرفی باعث بسترسازی مناسب در مؤسسات/سازمان حسابرسی برای انجام فعالیت‌های گروهی و دخالت و مشارکت دادن وسیع حسابرسان در امور معنوی و اخلاقیات و ... به صورت تشکیلاتی و سازمان‌یافته باشد و از سوی دیگر، موجب شود حسابرسان عملاً با بسیاری از ملاحظات، الزامات و حتی محدودیتهای مرتبط با فعالیت‌های جمعی و گروهی آشنا شده، نهایتاً توان سرمایه فکری خود را در قبال عملکرد بروز و ارتقا دهند.

با توجه به نتایج و یافته‌های حاصل از این پژوهش، انجام پژوهش‌های بیشتر در زمینه تأثیر مولفه‌های هوش معنوی بر کیفیت حسابرسی و عملکرد حسابرسان، ارتباط سرمایه فکری حسابرسان با کیفیت گزارشگری مالی و ریسک عدم تقارن اطلاعاتی در ایران ضروری و مفید خواهند بود.

منابع

بنی مهد، بهمن، احسان قاسمی نژاد، مهدی بشکوه، (۱۳۹۹). تأثیر جنسیت، تحصیلات و ذهنیت توطئه بر تردید حرفه‌ای حسابرس: آزمونی از نظریه نگرش، فصلنامه دانش حسابرسی، ۲۰(۱)، ۲۶۱-۲۸۱.

حدادینیا، سیروس، نیما شهیدی. (۱۳۹۸) نقش واسطه‌ای جو اخلاق سازمانی در رابطه بین هوش معنوی و سرمایه فکری در واحدهای دانشگاه آزاد اسلامی استان فارس. مجله توانمندسازی سرمایه انسانی. دوره ۲، شماره ۱ - شماره پیاپی ۴ بهار ۱۳۹۸ صفحه ۷۱-۸۱

خداکریمیان، وحید، مجید سلیمانی، (۱۴۰۰). رابطه مدیریت منابع انسانی با پاسخگویی اخلاقی و هوش معنوی کارکنان اداره کل ورزش و جوانان استان همدان، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۵(۸۳)، ۲۳۵-۲۵۸.

رضوی زاده نفیسه، نونهال نهر علی اکبر. تأثیر سرمایه فکری و برآیندهای محیطی بر رفتار اخلاقی حسابرسان. اخلاق در علوم و فناوری. ۱۳۹۵؛ ۱۲۳(۱۱): ۲-۱۳۴.

ژولانژاد، فاطمه، بخردی نسب، وحید. (۱۴۰۱). بررسی نقش اخلاق حسابداران رسمی در

مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها مبتنی بر تئوری اقتصاد سیاسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲(۶)، ۳۴-۵۴. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲۰۳۴.۲۰۲۲.۵۲۹۸۵۰

ساعدی، عبدالله، فرحناز آهنگ، عبدالمجید ایمانی، (۱۴۰۰). تحلیل و ارزیابی ذهنیت مدیران در راستای شایسته‌گزینی منابع انسانی در عصر پساکرونا (مورد مطالعه: سازمان‌های دولتی استان لرستان)، فصلنامه پژوهش‌های مدیریت منابع انسانی، ۱۳(۴)، ۱۹۱-۲۱۹.

سعیدی، فاطمه، صالحی، مهدی، یعقوبی، نور محمد. (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین سرمایه اجتماعی و فکری با خروجی‌های حسابر حرفه‌ای. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲(۸)، ۳۰-۶۷. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲۰۳۴.۲۰۲۲.۵۵۹۰۴۰

طبرسا، غلامعلی، زرین پور، امید. (۱۳۹۶). بررسی هوش معنوی با سرمایه فکری. کنفرانس سالانه پارادایم‌های نوین مدیریت در حوزه هوشمندی

عبدی، رسول، اربابی، سعید. (۱۴۰۱). تأثیر مؤلفه‌های روانشناختی پیگمالیون بر توسعه ویژگی‌های اخلاقی حسابرسان. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲(۸)، ۸۸-۱۱۵. doi: ۱۰.۲۲۰۳۴/jpar/۱۰.۲۲۰۳۴.۲۰۲۲.۵۵۹۵۲۹

عیوضی نژاد، سلمان، علی پریشانی، (۱۴۰۰). سنجش هوش معنوی بر سرمایه انسانی با نقش تعدیل گر تناسب فرد- سازمان، مجله مدیریت منابع انسانی پایدار، ۳(۴)، ۶۱-۸۹.

مجتبی زاده، محمد، نقی کمالی، هادی رنجی حاجی بابا. (۱۳۹۶). بررسی رابطه سرمایه فکری و اخلاق سازمانی با عملکرد سازمانی از دیدگاه معلمان مقطع ابتدایی. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات دبستان و پیش دبستان. دوره ۳، شماره ۱۰ زمستان ۱۳۹۶ صفحه ۱-۲۰

نسل موسوی، سید حسین، محمود نظریور، (۱۳۹۶). تأثیر جنبه فردی سرمایه معنوی بر قضاوت حسابرسان مستقل (مطالعه مورد عدم ثبت بدهی مالیاتی توسط شرکت مورد حسابرسی)، پژوهشنامه مالیات، ۲۵(۸۱)، ۱۹۵.

نصیری پور امیراشکان، ریسی پوران، مسعودی اصل ایروان، نظری اصلان. (۱۳۹۲) رابطه فرهنگ سازمانی و سرمایه فکری در ستاد معاونت سلامت کمیته امداد امام خمینی (ره). پی‌اورد سلامت. ۱۳۹۲؛ ۷(۱): ۸۰-۹۰.

نماین، فرشید و صادق فیض اللهی. (۱۳۹۴). تأثیر فرهنگ سازمانی بر عملکرد سازمانی با نقش میانجی نوآوری (مطالعه موردی: شهرک صنعتی ایلام)، فرهنگ ایلام، شماره ۴۶ و ۴۷.

هادی زاده مقدم، اکرم و رحمانی، فاطمه و مؤمن مایانی، زهرا، ۱۳۹۵، تأثیر نقش هوش معنوی بر ارتقای سرمایه فکری و اجتماعی در بهبود عملکرد، نخستین کنفرانس بین‌المللی پارادایم‌های نوین مدیریت هوشمندی تجاری و سازمانی، تهران.

Abdi, R., Arbabi, Saeed. (2022). The influence of Pygmalion's psychological components on the development of auditors' ethical characteristics. Professional Auditing Research Quarterly, 2(8), 115-88. doi: 10.22034/jpar.2022.559529.1103 (In Persian)

Al-Omoush, K. S., Palacios-Marqués, D., & Ulrich, K. (2022). The impact of intellectual capital on supply chain agility and collaborative knowledge creation in responding to unprecedented pandemic crises. Technological Forecasting and Social Change, 178, 121603.

Amram JY. (2009). the contribution of emotional and spiritual intelligences to effective business leadership. Institute of Transpersonal Psychology

Anvari Roštami, A. A. & Seraji, H. (2005). Measuring intellectual capital and intellectual capital of the relationship between the market value of stock market companies in Tehran Stock Exchange, Journal of Accounting and Auditing, 39; 49-62.

Asiaei, K., Bontis, N., Alizadeh, R., & Yaghoubi, M. (2022). Green intellectual capital and environmental management accounting: Natural resource orchestration in favor of environmental performance. Business Strategy and the Environment, 31(1), 76-93.

Ayozhinejad, S., Ali Sadasah, (2021). Measuring spiritual intelligence on human capital with the moderating role of person-organization fit, Sustainable Human Resource Management Journal, 3(4), 61-89. (In Persian)

Azjen, I. (2005). Attitudes, personality, and behavior. Berkshire: Open University Press.

Bani Mahd, B., Ehsan Ghasminejad, Mehdi Bashkoh, (2019). The effect of gender, education and conspiracy mentality on auditor's professional skepticism: a test of attitude theory, Audit Knowledge Quarterly, 20(1), 261-281. (In Persian)

Bjornson, F. O., & Dingsøyr, T. (2008). Knowledge management in software engineering: A systematic review of studied concepts, findings and research methods used. Information and Software Technology, 50(11), 1055-1068.

Bontis, N., Crossan, M. and Hulland, j. (2002). Managing an organizational learning system by aligning stocks and flows. Journal of Management Studies, 39(4); 437-466.

Chan, K. H. (2009). Impact of intellectual capital on organizational performance: An empirical study of companies in the Hang Seng index. Learn Organ. 16(1): 22-39.

Cheng, M., Lin, J., Hsiao, T., & Lin, T. (2010). Invested resource, competitive intellectual capital, and corporate performance. Journal of Intellectual Capital, 11 (4): 433- 450.

Cohen J. E. (1988). Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc

Ghorbani M, Haghghi M, Tajrishi I, RasteMoghadam A. (2011). The relationship between spiritual intelligence and organizational commitment in a government organization. Development Management Process; 25 (3): 78-67

Hadadanya, S., Nima Shahidi. (2018) The mediating role of organizational ethical climate in the relationship between spiritual intelligence and intellectual capital in Islamic Azad University units in Fars province. Journal of Human Capital Empowerment. Volume 2, Number 1 - Serial Number 4, Spring 2018, Pages 71-81 (In Persian)

Hadizadeh M., Akram and Rahmani, Fatemeh and Momen Mayani, Zahra, (2015), the effect of the role of spiritual intelligence on the development of intellectual and social capital in improving performance, the first international conference on new paradigms of business and organizational intelligence management, Tehran. (In Persian)

Henseler, J., Ringle, C. M., and Sarstedt, M. (2015). A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-based Structural Equation Modeling., Journal of the Academy of Marketing Science, 43(1): 115-135.

Hussami, M. (2001). "The Effects of Undergraduate Nursing Student faculty Interaction Outside the Classroom on College Grade Point Average". Nurse Educ Pract, 11(5): 320-6.

Hwang Lee, S., (2010), uses fuzzy AHP to develop intellectual capital valuation model for assessing their performance contribution in a univer-y, Expert Systems with Applications, 37, 41-47.

- Jolanjad, F., Bekhardi Nesab, Vahid. (2022). Investigating the role of ethics of certified accountants in corporate social responsibility based on political economy theory. *Professional Auditing Research Quarterly*, 2(6), 34-54. doi: 10.22034/jpar.2022.529850.1033 (In Persian)
- Joshi, M. & Ubha, S. (2009), Intellectual Capital Disclosures: the Search for a new Paradigm in Financial Reporting by the Knowledge Sector of Indian Economy, *Electronic Journal of Knowledge Management*, 7(5); 75- 582.
- Khodakarimian, V., Majid Soleimani, (2021). The relationship between human resources management and moral accountability and spiritual intelligence of the employees of the General Department of Sports and Youth in Hamadan province, *New Research Approaches in Management and Accounting Quarterly*, 5(83), 258-235. (In Persian)
- King DB. (2008). rethinking claims of spiritual intelligence: A definition, model, measure. (MA thesis) Peterborough, Ontario: Trent University.
- Marquardt, M. (2002). Learning organization. Publication of Tehran University
- Marr, B. (2008). Intangible asset measurement, accountants today. Kuala Lumpur, Malaysia.
- Moghimi, S. M., & Ramezan, M. (2011). Bulletin management, organizational psychology. Vol.4, Tehran: Rahdan Publication
- Mojtabazadeh, M., Naghi Kamali, Hadi Ranji Hajibaba. (2016) Investigating the relationship between intellectual capital and organizational ethics with organizational performance from the perspective of elementary school teachers. *Scientific research quarterly of elementary school and preschool studies*. Volume 3, Number 10, 2016, Page 1-20 (In Persian)
- Namamian, F., Sadeq Faizullahi. (2014). The effect of organizational culture on organizational performance with the mediating role of innovation (case study: Ilam Industrial City), *Ilam Culture*, No. 46 and 47. (In Persian)
- Nasiripour A., Raisipouran, Masoudi Asl Yerevan, Nazari Aslan. (2012) The relationship between organizational culture and intellectual capital in the deputy health headquarters of the Imam Khomeini Relief Committee (RA). *health benefits* 2012;7(1):80-90. (In Persian)
- Nesl Mousavi, S. H., Mahmoud Nazarpour, (2016). The effect of the individual aspect of intellectual capital on the judgment of independent auditors (a case study of non-registration of tax liability by the audited company), *Tax Research Journal*, 25(81), 195. (In Persian)
- Razavizadeh Nafisa, Noonhal Nahar Ali Akbar. The impact of intellectual capital and environmental outcomes on auditors' ethical behavior. *Ethics in science and technology*. 2015; (11)2:123-134. (In Persian)
- Robbins, S. P. (1998), *Organizational behavior: Concepts, controversies & applications*, Tehran: Publication Cultural Research Bureau
- Saedi, A., Farhanaz Ange, Abdulmajid Imani, (2021). Analyzing and evaluating the mentality of managers in the direction of merit selection of human resources in the post-corona era (case study: Lorestan province government organizations), *Human Resource Management Research Quarterly*, 13(4), 191-219. (In Persian)
- Saedi, F., Salehi, Mahdi, Yaqoubi, Noor Mohammad. (2022). Investigating the relationship between social and intellectual capital with audit outputs. *Professional Auditing Research Quarterly*, 2(8), 30-67. doi: 10.22034/jpar.2022.559040.1100 (In Persian)
- Stewart, T. A. (1997). *Intellectual Capital: The New Wealth of Organizations*, Currency Doubleday, New York, NY.
- Sudarsanam, S., Sorwar, G. & Marr, B. (2006). Real options and the impact of intellectual capital on corporate value. *Journal of Intellectual Capital*, 7(3): 291 – 308.

Tabarsa, Gh., Zarinpour, Omid. (2016) Investigating spiritual intelligence with intellectual capital. Annual conference of new management paradigms in the field of intelligence (In Persian)

Tayles, M., Pike, R. H., & Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance: Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20 (4) 522-548.

Tenenhause, M., Amato, S. and Vinzi, V.E. (2004) A Global Goodness-of-Fit Index for PLS Structural Equation Modelling. *Proceedings of the XLII SIS Scientific Meeting*, 1, 739-742.

Zabihi MR, Saghravani S. (2011). Spiritual intelligence and organizational commitment. *Quarterly Journal of Public Administration Outlook*; 12 (1):143-107.

پی‌نویس:

- | | |
|----------------------------------|--------------------------------|
| 1. Intelligence | 7. Outer Model |
| 2. Critical Existential Thinking | 8. Inner Model |
| 3. Personal Meaning Production | 9. Heterotrait-Monotrait Ratio |
| 4. Transcendental Awareness | 10. CV Red |
| 5. Conscious State Expansion | 11. Tenenhaus et al |
| 6. Communalilty | |



COPYRIGHTS

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