



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌های حرفه‌ای

سال سوم | شماره دهم | بهار ۱۴۰۲



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 دهم

نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان	نام
احمدی سرکانی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه	سید یوسف
پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	زهرا
مهرانی	دانشیار	دانشگاه تهران	ساسان
حیدرپور	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	فرزانه
عرب مازار	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	علی اکبر
رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	فریدون
دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)	محسن
وکیلی فرد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	حمیدرضا
پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس	محمد رضا
دارابی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب	رویا
سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	سیدحسین

ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابر

محمد حسین صفرزاده، شمیم محمدی

۸

اثر تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی بر رابطه بین فاصله انتظارات حسابرسی و میزان اعتماد
سهامداران در سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی

محمد محمدی، سامان محمدی، یاسر الیاسی

۲۸

بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم:

روش گروه‌های همسان با استفاده از یادگیری ماشین

پگاه صابری گهروئی، سپیده صابری گهروئی، رضا داغانی

۵۶

تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان

مجید مرادی، رضا جودکی

۷۲

بررسی تکنیک‌های انتخاباتی و تحلیل محتوا فعالیت‌های انتخاباتی داوطلبان عضویت در شورای
عالی جامعه حسابداران رسمی

سید هومن جعفر پور، محمد علی باقرپور ولاشانی، سید حسین اطهری

۹۶

ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی

فرشید کاظم دخت، رسول برادران حسن زاده

۱۱۶

راهنمای نگارش مقالات

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

۱. شکل مقاله

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

۲. ساختار مقاله

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

- عنوان کامل مقاله؛

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

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

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

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

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

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

□.....□

- مروری بر پیشینه (صرفاً پژوهش‌های مرتبط و به ترتیب زمانی یا موضوعی بررسی شود و نتیجه آن در پایان این بخش استخراج ماتریس نظریه و یا مدل مفهومی یا تحلیلی باشد که متغیرهای پژوهش را مستند می‌سازد و تدوین فرضیه‌های پژوهش؛

- روش پژوهش (شامل: روش پژوهش، ابزار گردآوری اطلاعات، فنون تجزیه و تحلیل و مدل آزمون فرضیه‌ها، تعریف متغیرهای مورد مطالعه و تعریف عملیاتی آن‌ها (می‌تواند در همان بخش مدل‌های آزمون فرضیه ارائه شود و در این صورت نیازی به تکرار ندارد)، جامعه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری)؛

- یافته‌های پژوهش (شامل: ارائه یافته‌ها، مقایسه آن با یافته‌های پژوهش‌های مذکور در پیشینه و تفسیر انطباق یا ناسازگاری یافته‌ها با پژوهش‌ها و نظریه‌ها)؛

- نتیجه‌گیری (شامل: خلاصه مسئله، ارائه خلاصه نتایج و نتیجه‌گیری کلی و ارائه پیشنهادها بر مبنای نتایج) (توصیه‌های سیاستی صرفاً در تحقیقات کاربردی ضرورت دارد) و در صورت لزوم پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی با توجه به محدودیت‌های پژوهش یا چگونگی توسعه پژوهش حاضر)؛

- فهرست منابع.

- چکیده انگلیسی (که باید ترجمه مفهوم و روانی از چکیده فارسی باشد).

۳. ارجاع‌های درون‌متنی

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

- نام خانوادگی نویسنده همراه با سال انتشار آن در متن به صورت فارسی ارائه می‌شود و نیازی به ذکر معادل انگلیسی اسامی در پی نوشت نمی‌باشد. چنانچه تعداد نویسندگان بیش از یک نفر بود از ویرگول (،) و چنانچه تعداد منابع مورد استناد بیش از یک عدد بود از نقطه ویرگول (؛) به منظور جدا سازی استفاده شود.

- هر منبعی که در متن مقاله به آن اشاره می‌شود، باید اطلاعات کامل آن در فهرست منابع درج شود و به غیر از این منابع، منبع دیگری در فهرست منابع و ماخذ درج نشود.

در صورت نیاز به توضیحات لازم درباره اصطلاح‌ها و یا ذکر معادل‌های انگلیسی واژه‌های درون متنی (به غیر از اسامی نویسندگان)، از پی‌نوشت استفاده شود. در متن به هیچ عنوان نباید عبارات و اصطلاحات انگلیسی ارائه شود، مگر در مورد فرمول‌ها و معادله‌ها.

۴. فهرست منابع

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

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

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

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

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

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

۶. پی‌نوشت‌ها

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

۷. سایر نکات

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

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

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

Client industry characteristics and auditor change

Mohammad Hosein Safarzadeh¹, Shamim Mohammadi²

Received: 2021/07/29

Approved: 2021/09/18

Research Paper

Abstract

In recent years, the change of auditor in companies listed on the TSE has become a common phenomenon, which can overshadow the professional power and independence of the auditor and have adverse consequences. The change of auditor can often have different reasons. The purpose of this study is to investigate the relationship between the characteristics of the customer industry and the change of auditor in companies listed on the TSE. This research is applied in terms of purpose and descriptive-correlation in terms of nature. In order to achieve the research objective, 178 companies were selected from the companies listed on the TSE during the years 2016 to 2021 by systematic elimination sampling method and a total of 1068 observations. Logistic regression method was used to test the research hypotheses. Findings show that there is a significant inverse relationship between the homogeneity of the customer industry and the change of auditor; There is also a direct and significant relationship between the complexity of accounting information and auditor competition with changes in the auditor; But no significant relationship was found between competition in the client industry and the change of auditor.

Key Words: Change of auditor; Homogeneity of the customer industry; Complexity of accounting information; Auditor competition; Competition in the customer industry.

 10.22034/JPAR.2023.534931.1051

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

2. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. shamim.mohammadi89@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابداری

محمد حسین صفرزاده^۱، شمیم محمدی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

در سال‌های اخیر تغییر حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، به پدیده‌ای مرسوم تبدیل شده است که این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابداری را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد. تغییر حسابداری غالباً دلایل مختلفی می‌تواند داشته باشد. هدف از این پژوهش بررسی رابطه بین ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، توصیفی-همبستگی است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، تعداد ۱۷۸ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب و در مجموع ۱۰۶۸ سال-شرکت جهت انجام تحلیل در نظر گرفته شد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون لجستیک استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابداری رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و رقابت در بازار حسابداری با تغییر در حسابداری رابطه مستقیم و معنادار وجود دارد؛ اما بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابداری رابطه‌ای معناداری یافت نشد.

واژه‌های کلیدی: تغییر حسابداری؛ همگن بودن صنعت مشتری؛ پیچیدگی اطلاعات حسابداری؛ رقابت حسابداری؛ رقابت

در صنعت مشتری.

۱- مقدمه

حسابرسان در فرایند گزارشگری مالی نقش نظارتی را ایفا می‌کنند (اشبو و وایرفلد^۱، ۲۰۰۳). حسابرسان برای انجام وظایف خود همواره با تضاد منافع روبه‌رو هستند؛ زیرا از طرفی باید خواسته‌های مدیران را برآورد کنند و از طرف دیگر به دنبال حفظ استانداردها و چارچوب حرفه‌ای خویش می‌باشند. بنابراین اگر حسابرسان نظری متفاوت با مدیران داشته باشند که این امر موجب تضاد منافع بین آن‌ها می‌شود و در نتیجه، مدیران ممکن است که حسابرس را تغییر دهند (کایرنی و استوارت^۲، ۲۰۱۹) تا به اهداف خود دست یابند.

از طرفی رسوایی‌های مالی اخیر این نگرانی‌ها را افزایش داده است که حسابرسان ممکن است بیش از حد به مدیریت (صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران) اعتماد کنند و با اعتماد بیشتر حسابرسان به مدیریت، ممکن است کیفیت حسابرسی با روابط طولانی مدتی که بین حسابرسان و مشتری ایجاد شده است، کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی رو به زوال برود (دفوند و همکاران^۳، ۲۰۰۵). به عنوان راه حلی برای این ریسک، تنظیم کنندگان استاندارد اشکال مختلف چرخش حسابرسان اجباری را پیشنهاد و اجرا کرده‌اند (اجبار به تغییر حسابرس در ۴ سال). پژوهش‌های پیشین اهمیت ویژگی‌های صنعت مشتری را در بازار خدمات حسابرسی مشخص کرده‌اند (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹؛ وانگ و چو^۴، ۲۰۱۵؛ بیل و همکاران^۵، ۲۰۱۵)، آن‌ها معتقد هستند که ویژگی‌های صنعت مشتری از جمله عواملی هستند که در تغییرات حسابرس نقش دارند. در تغییر حسابرس و یا تصمیم‌گیری برای تغییر حسابرس مواردی زیادی ممکن است دخیل باشد. بیل و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری در صنعت مشتری دارای بیشترین تغییر حسابرس پس از صنایع سرمایه‌گذاری هستند. همچنین صنایع مشابه دارای بیشترین تغییرات حسابرس هستند که این تغییر به دلیل حق‌الزحمه‌های حسابرسی کمتری نسبت به عملکرد مالی شرکت هستند. علاوه بر این صنایع دارای رقابت در محصول با تغییرات حسابرسی بیشتری همراه هستند که مطابق با برخی از ویژگی‌های مشتریان است (بولین و همکاران^۶، ۲۰۰۷؛ رامونوس و همکاران^۷، ۲۰۰۸). از این‌رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که ویژگی‌های صنعت مشتری می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در تغییر حسابرس تلقی شود که در این پژوهش به پیروی از پژوهش کایرنی و استوارت (۲۰۱۹) از چهار معیار همگن بودن صنعت مشتری؛ رقابت در صنعت مشتری؛ رقابت در بازار حسابرسی و پیچیدگی استانداردهای حسابداری به عنوان ویژگی‌های صنعت مشتری استفاده می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اگرچه تعداد تغییرات حسابرس در بازارها نسبتاً اندک است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۴)، کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌ها به طور رسمی تصمیم می‌گیرند که حسابرسان خود را به صورت سالانه ابقا کنند و در برخی از شرکت‌ها نیز به دنبال تایید غیر مستقیم سهامداران هستند (کانینگام^۸، ۲۰۱۷). بنابراین، هر ساله، هزینه‌ها و مزایای تغییر

حسابرس توسط حسابرسان و مشتریان مورد بررسی قرار می‌گیرد و انتظار می‌رود که تغییرات زمانی اتفاق بیفتد که منافع تغییر حسابرس بیش از هزینه‌های یکی از طرفین (حسابرس و مشتری) باشد (دالیوال و همکاران^۹، ۱۹۹۳).

به دلیل استدلال‌های متناقض در مورد اینکه چرخش حسابرس باعث افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (مایرز و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۳) و در رابطه با اینکه مدت ارتباط حسابرس با یک صاحبکار (دوره تصدی) بر استقلال و کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، پژوهش‌های انجام شده است. جان و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۰)، رابطه‌ی و ارتباط بین چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی را در شرکت‌های امارات متحده عربی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها آن‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان امارات متحده عربی ارتباط بین انواع مختلف تغییر حسابرسی (الزامات قانونی، استعفا، تغییر توسط صاحبکار) و کیفیت حسابرسی را به طور قابل توجهی متفاوت درک نمی‌کنند و تغییر حسابرس به طور کلی برای بهبود کیفیت حسابرسی ضروری است و اعتماد به فرایند حسابرسی را افزایش می‌دهد. به همین ترتیب، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تصدی متوسط حسابرسی با اثر کاهش ارزش استقلال حسابرسان همراه است. برخی از مطالعات ارتباط مثبتی بین تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را ثابت می‌کنند (به عنوان مثال مایرز و همکاران، ۲۰۰۳؛ گل و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۹) و برخی دیگر نیز ارتباط منفی بین تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را بیان می‌کنند (کالی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۷؛ مانسی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۴).

کایرنی و استوارت (۲۰۱۹) ویژگی‌های صنعت مشتری را در تغییر حسابرس موثر می‌دانند که از جمله ویژگی صنعت همگن بودن صنعت مشتری می‌باشد. صنایع همگن (متجانس)، به معنی وجود تشابه در عملیات و فعالیت‌ها، هزینه‌ها، درآمدها و در نهایت سود عملیاتی شرکت‌ها می‌باشد. که این عامل در صورتی که یک مؤسسه حسابرسی، سهم قابل توجهی از شرکت‌های موجود در یک صنعت خاص را در مجموع کارهای خدمات حسابرسی خود داشته باشد، منجر به صرفه اقتصادی برای آن مؤسسه حسابرسی می‌گردد (استوارت؛ ۲۰۱۴). زیرا حسابرس به دلیل آشنایی با ویژگی‌های آن صنعت با صرف وقت و زمان کمتر، انجام روش‌های رسیدگی یکسان به اطلاعات مورد نیاز خود دسترسی پیدا می‌کند؛ بنابراین موسسات حسابرسی تمایل کمتری برای از دست دادن بازار حسابرسی صنایع همگن دارند (کاهان و همکاران؛ ۲۰۰۸). با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت‌تر و با بهای کمتر به بازار را بیشتر درک کرده‌اند. همچنین، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ تا علاوه بر حداکثرسازی در آمد خود، بازار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (فیلدز و همکاران^{۱۵}). ریسک تجاری حسابرس مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۴۷ آمریکا به عنوان ریسک هزینه‌های قانونی بالقوه و دیگر مخارج ناشی از رابطه تجاری با صاحبکار صرف نظر از شکست یا ناکامی حسابرسی تعریف می‌شود (بل و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۵). بنابراین به دلیل اینکه در برخی از صنایع که مربوط به ویژگی صنعت مشتری می‌گردد رقابت برای حسابرسی شرکت‌ها

بخصوص بین موسسات حسابرسی زیاد است.

شرکت‌هایی که دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری مانند وجود صورت‌های مالی تلفیقی؛ ابهام در برآورد درآمدها و هزینه‌ها و هستند؛ با توجه به ریسک بالا در صورت‌های مالی و احتمال دعاوی حقوقی علیه حسابرسان با تغییر بیشتر حسابرس مواجه هستند (بیل و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این شرکت‌های موجود در صنایع با درجه رقابتی بیشتر، با ریسک بیشتری مواجه می‌شوند که از جمله این ریسک‌ها درز اطلاعات خصوصی و محرمانه شرکت به خارج از محیط تجاری می‌باشد که در برخی از واحدهای تجاری نقش حیاتی را در موفقیت و غلبه بر رقبا را ایفا می‌کند و با توجه به دسترسی حسابرسان به کلیه اطلاعات شرکت‌های مورد رسیدگی شرکت‌ها به دنبال تغییر حسابرسان هستند که همزمان شرکت‌های رقیب را نیز حسابرسی می‌کنند (دانوس و ایچنشر^{۱۷}، ۱۹۸۲).

چانگ و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۱) معتقد هستند که تغییر حسابرس بر درک سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد تا آنجا که کیفیت حسابرسی پس از تغییر حسابرسان کاهش می‌یابد و سرمایه‌گذاران کمتر به سود حسابرسی شده این شرکت‌ها اعتماد می‌کنند.

مجید و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۱) در پژوهشی با هدف تعیین تأثیر تغییر حسابرس، مدت تصدی حسابرسی، متغیرهای اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی و تعیین متغیرهای حق‌الزحمه حسابرسی در تعدیل اثر بین تغییر حسابرس، دوره حسابرسی و متغیرهای اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که تغییر حسابرس تأثیر منفی و معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. در حالی که تصدی حسابرس و اندازه شرکت تأثیر مثبت و قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد. حق‌الزحمه حسابرسی قادر به تعدیل رابطه بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرسی نیست. برعکس، حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان متغیری تعدیل‌کننده بین اندازه شرکت و کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

این پژوهش به دنبال بررسی رابطه‌ی بین ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرس می‌باشد که از جمله ویژگی‌های صنعت مشتری که در این پژوهش رابطه آن‌ها با تغییر حسابرس بررسی خواهد شد عبارتند از همگن بودن صنعت مشتری؛ رقابت در صنعت مشتری؛ پیچیدگی اطلاعات حسابداری و رقابت در بازار حسابرسی.

صنایع همگن شامل مجموعه شرکت‌هایی می‌شود که اعضای یک صنعت با عملکردهای مشابه و پایدارتر هستند، در حالی که در صنایع ناهمگن تعداد شرکت‌هایی که عملیات یکسانی دارند کمتر هستند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۵).

از آنجا که اعضای یک صنعت دارای عملیات مشابه؛ هزینه‌ها و درآمدهای عملیاتی یکسانی هستند و در بین صنایع آن صنعتی که همگنی بیشتری دارند از ثبات عملکردی و هزینه‌ای بیشتری برخوردار است (بیلز و همکاران، ۲۰۱۵) بنابراین دلیل حسابرسان فعلی و جاری پیش بینی می‌کنند که هزینه‌های حسابرسی پایدار (بالا تر) در صنایع همگن وجود داشته باشد و هزینه خدمات حسابرسی را بهتر برآورد سازند. از آنجا که همگنی در سطح صنعت حاصل می‌شود،

حسابرسان می‌توانند در مورد هزینه‌های مورد انتظار مشتری حسابرِس تعمیم دهند و به دنبال حسابرسی برای سال‌های مالی بعد نیز باشند. علاوه بر این شواهد نشان می‌دهد که شباهت‌ها در عملیات منجر به تمرکز بیشتر حسابرسان می‌شود (کاهان و همکاران، ۲۰۰۸)؛ کایرنی و یانگ، ۲۰۰۶). بنابراین حسابرسان تمایل دارند مشتری‌های خود را حفظ کنند و در نتیجه تعداد بیشتری از حسابرسان باعث تمرکز بیشتر مشتریان می‌شوند؛ بنابراین انتظار می‌رود که موسسات حسابرسی در صنایع همگن نسبت به حفظ مشتری تلاش کنند و تغییر حسابرِس کمتری انجام گیرد. بنابراین فرضیه اول این پژوهش به این صورت تدوین خواهد شد:

فرضیه ۱- بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابرِس رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند، زیرا وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرِس کشف نشود، ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد؛ که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد (آل هارشین، ۲۰۰۸). بنابراین لازم است حسابرسان به منظور کاهش این خطرات شناخت کاملی از واحد اقتصادی و محیط آن داشته باشند. این شناخت، آگاهی از صنعت صاحب‌کار و محیط قانونی و عملیاتی حاکم بر آن را شامل می‌گردد؛ بنابراین پیچیدگی در اطلاعات حسابداری صنایع از جمله مواردی است که می‌تواند در انتخاب حسابرسان مهم باشد (بریگن، ۲۰۱۳). ارائه به موقع اطلاعات می‌تواند راهی برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و کاهش پخش شایعات در مورد سلامت و عملکرد مالی شرکت باشد. عواملی نظیر اندازه موسسه حسابرسی، اندازه شرکت، سطح نظارت خارجی، اخبار خوب و بد و غیره بر فرآیند ارائه اطلاعات تاثیرگذار می‌باشند. اقلام تعهدی نیز از دیدگاه حسابرسی مشکل‌ساز هستند؛ مدیران می‌توانند درجه‌ای از احتیاط را در قبال اقلام تعهدی به کار بگیرند که این احتیاط می‌تواند برای تحت تاثیر قرار دادن درآمدها و هزینه‌های آتی مورد استفاده قرار گیرد (سیریندی و گال، ۲۰۰۷). همچنین در حساب‌های مرتبط با اقلام تعهدی می‌تواند اشتباه نیز روی دهد.

پیچیدگی حسابداری شرکت می‌تواند بر میزان به موقع بودن گزارشات مالی تاثیر گذار باشد. کیفیت پایین گزارشگری مالی و پیچیدگی حسابداری می‌تواند باعث افزایش زمان حسابرسی گردد که در نهایت منجر به افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرِس و همچنین صورت‌های مالی حسابرسی شده خواهد شد (پیکانوی، ۲۰۰۴)؛ که این تاخیر ممکن است این دیدگاه و عقیده را در صاحب‌کار ایجاد کند که با تغییر حسابرِس اقدامی در جهت بهبود و کاهش زمان تاخیر در گزارش حسابرسی کرده باشند. همچنین تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت

زمان لازم برای حسابرسی شرکت مادر تاثیرگذار باشد و زمان انجام حسابرسی را افزایش دهد که این کار موجب یک دیده منفی نسبت به حسابرس شود (کاکس^{۲۴}، ۲۰۰۵) و رزومه یک موسسه را تضعیف کند یا افزایش در زمان حسابرسی به مراتب منجر به بالا رفتن حق الزحمه حسابرسان می‌گردد که برای موسسه حسابرسی مقرون به صرفه نمی‌باشد که در صنایع داری پیچیدگی اطلاعات حسابرسی فعالیت کنند (فارمر و همکاران^{۲۵}، ۱۹۸۴)؛ بنابراین با توجه به موارد ذکر شده انتظار می‌رود که حسابرسان در صنایعی که داری اطلاعات و عملیات پیچیده است نسبت به سایر پروژه به دنبال تغییر صاحبکار باشند. بنابراین فرضیه دوم به این صورت تدوین می‌شود که:

فرضیه ۲- بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بازار حسابرسی از ویژگی‌هایی برخوردار است که آن را از دیگر بازارهای مربوط به خدمات کسب و کار متمایز می‌کند. بال (۲۰۰۱) معتقد است که بازار حسابرسی نقش با اهمیتی در حفظ شفافیت و بهبود عملکرد بازارهای سرمایه ایفا می‌کند.

ساختار بازار نیز نشان دهنده میزان توزیع شرکت‌ها در بازار بوده و اثرگذاری رقابت را تحت تاثیر قرار می‌دهد (شائن و مایجور^{۲۶}، ۱۹۹۷). رقابت موثر نیازمند تعداد کافی تأمین کنندگان بازار و میزان قابل قبولی از تعادل بین آن‌ها است (شائن و مایجور، ۱۹۹۷؛ برسان و ریس^{۲۷}، ۱۹۹۱). ورود حسابرس جدید باعث افزایش حق انتخاب صاحبکار از میان حسابرسان و در نتیجه افزایش رقابت می‌شود (اوکسرا، ۲۰۰۶).

یافته اشلیمن (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که تمرکز بالا در صنعت صاحبکار باعث بی‌ثباتی در بازار حسابرسی شده و در نتیجه رقابت در بازار حسابرسی را افزایش می‌دهد؛ بنابراین رقابت در بازار حسابرسی ممکن است در صنایع خاص و شرکت خاصی بیشتر باشد که این رقابت مربوطه به ویژگی‌های صنعت مشتری می‌باشد.

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت‌تر و با بهای کمتر به بازار را بیشتر درک کرده‌اند. همچنین، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند تا علاوه بر حداکثرسازی در آمد خود، بازار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (جوزف و چادث، ۲۰۱۵). از طرفی در برخی از صنایع به دلیل پایین بود ریسک ذاتی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی رقابت شدیدتری برای فعالیت در آن صنعت را دارا می‌باشند و به دنبال ارائه خدمات در آن صنایع هستند (کاسترال و همکاران، ۲۰۰۴)؛ بنابراین با توجه به این که یکی دیگر از جنبه‌های صنعت مشتری کم ریسک بودن و کم هزینه بودن خدمات حسابرسی آن صنعت است این نکته قابل توجه است که آیا این ویژگی صنعت مشتری تغییر در حسابرسی را افزایش می‌دهند؟ بنابراین فرضیه سوم به شکل ذیل تدوین می‌شود:

فرضیه ۳- بین رقابت در بازار حسابرسی و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جانسون و لایز^{۲۸} (۲۰۱۰) این بحث را مطرح کردند که شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسی باکیفیت‌تر استفاده می‌کنند در زمان فعالیت‌های تأمین مالی (مانند عرضه عمومی سهام یا انتشار اوراق قرضه)، وضعیت بهتری نسبت به رقبای خود دارند، زیرا این شرکت‌ها می‌توانند از مزایای این کیفیت (همچون حسن شهرت حسابرس) بهره ببرند. چون این امر از هزینه‌های اطلاعات یا اعتبار دهندگان و ارزیابی کیفیت حسابرس کاسته و در نتیجه هزینه بدهی را نسبت به شرکت‌های رقبای کاهش می‌دهد. که این موضوع می‌تواند انگیزه برای تغییر به حسابرس با کیفیت‌تر را پیش از فعالیت‌های تأمین مالی، در شرکت ایجاد نماید.

در صنایع با رقابت بیشتر شرکت‌ها، بنگاه‌های اقتصادی منافع (محصول پیشرفته) را در مقابل هزینه‌ها (از دست دادن احتمالی اطلاعات محرمانه) سنجیده و این عامل می‌تواند نسبت به عدم انتخاب حسابرس شرکت‌های رقیب یا تغییر حسابرس مشترک منجر گردد. همچنین انتظار می‌رود یک شرکت در شرایطی که هزینه‌های از دست دادن اطلاعات محرمانه آن زیاد است، موسسه مشترک بین رقبای حسابرسی را انتخاب نکند یا آن را تغییر دهد (دانوس و ایچنشر^{۲۹}، ۱۹۸۲). او در پژوهش خود بیان می‌کند که مشتریان ممکن است بیشتر نگران استخدام حسابرسان رقبای خود در صنایع رقابتی‌تر باشند. همچنین کریشنان^{۳۰} (۲۰۰۵) در پژوهش خود بیان می‌کند که موسسات حسابرسی که خدمات غیر حسابرسی قابل توجهی همراه با خدمات حسابرسی ارائه می‌دهند می‌توانند منبع بالقوه‌ای برای انتقال اطلاعات در بین شرکت‌ها باشد؛ بنابراین با توجه به موارد ذکر شده فرضیه چهارم این پژوهش به شکل ذیل توین می‌گردد:

فرضیه ۴- بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های شبه تجربی است که به لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی، قرار می‌گیرد. اطلاعات موردنیاز شرکت‌ها از طریق نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت رسمی سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری شده‌اند. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اکسل آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزار Eviews ۱۰ تجزیه و تحلیل شده‌اند. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با توجه به دوجویی بودن متغیر وابسته از مدل رگرسیونی لجستیک استفاده شده است.

دوره مورد مطالعه، یک دوره زمانی ۶ ساله بر اساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ است. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. به علت وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه، برای انتخاب نمونه آماری شرایط زیر لحاظ شده است:

برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی منتهی به آخر اسفند ماه هر سال در نظر گرفته می‌شود.

جزء شرکت‌های مالی (مانند بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشد به دلیل اینکه نوع و نحوی فعالیت عملیاتی شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری و سیستم حاکمیت شرکت و راهبری و همچنین نحوی گزارشگری مالی مختلفی دارند. در طی قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد. اطلاعات مورد نیاز مربوط به متغیرها در دسترس باشد. برای شرکت‌های که تغییرات حسابرس آن‌ها در نتیجه الزام شورای عالی بورس و اوراق بهادار هر ۴ سال یکبار بوده است مستثنی شده‌اند. مدل‌های پژوهش، نحوه اندازه‌گیری و تعریف متغیرها با توجه به اینکه متغیر وابسته‌ی پژوهش (تغییر حسابرس) متغیری مجازی است، لذا برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون لجستیک ذیل مشابه مدل به کار رفته در پژوهش کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$\begin{aligned} CHANGE_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 HOM_{i,t} + \beta_2 DIFF_{i,t} + \beta_3 HIPROP_{i,t} \\ & + \beta_4 Complex_{i,t} + \beta_5 HITEN_{i,t} + \beta_6 SPEC_{i,t} \\ & + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} LEV_{i,t} \\ & + \beta_{11} GROWTH_{i,t} \\ & + \beta_{12} Auditor\ change\ industry_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

که در این مدل؛ متغیرها به ترتیب ذیل ارائه می‌شود:

متغیر وابسته: تغییر حسابرس

CHANGE: تغییر حسابرس در سال t در شرکت i که در این پژوهش اگر در سال مورد بررسی تغییر حسابرسی صورت گرفته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌گیرد. لازم به ذکر است با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار که الزام می‌کند: مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند، بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یادشده را بپذیرند. بنابراین تغییرات حسابرس که در نتیجه الزام شورای عالی بورس و اوراق بهادار هر ۴ سال یکبار بوده است، مستثنی شده‌اند.

متغیرهای مستقل: ویژگی‌های صنعت مشتری

متغیر مستقل در این پژوهش ویژگی‌های صنعت مشتری می‌باشد که برای اندازه‌گیری آن طبق پژوهش کایرنی و استوارت (۲۰۱۹) از چهار مولفه، همگن بودن صنعت مشتری، رقابت در صنعت مشتری، رقابت حسابرس و پیچیدگی استانداردهای حسابداری در صنعت استفاده می‌شود. نحوه

اندازه‌گیری هر کدام از متغیرها به شرح زیر می‌باشد:

همگن بودن صنعت مشتری (HOM): برای اندازه‌گیری این معیار ابتدا هزینه‌های عملیاتی را محاسبه کرده و تغییرات سالانه هزینه‌های عملیاتی بر هزینه‌های عملیاتی سال قبل تقسیم می‌شود (کیرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

رقابت در صنعت مشتری (DIFF): رقابت در بازار محصولات بر اساس شاخص هرفیندال-هیرشمن اندازه‌گیری شده است که در پژوهش هو و رابینسون (۲۰۰۶) و مارکاریان و سانتالو (۲۰۱۰) و وانگ (۲۰۱۰) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. لازم به توضیح است که شاخص مذکور میزان رقابت‌پذیری را در سطح صنایع مختلف محاسبه کرده و به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\text{Herfindahl-Hirschman Index (HHI)} = \sum_{i=1}^n \left(\frac{s_i}{s} \right)^2$$

که در این رابطه، s_i درآمد فروش شرکت i و n تعداد شرکت‌های موجود در صنعت موردنظر است. هرچه قدر این شاخص بیشتر باشد، بیانگر تمرکز بیشتر و رقابت کمتر در صنعت است و برعکس.

رقابت حسابرس (HIPROP): در این پژوهش شاخص سنجش رقابت در بازار حسابرسی فشار رقابتی رقبا نزدیک است. که برای اندازه‌گیری رقابت حسابرس در این پژوهش‌های از این معیار نیوتون و همکاران (۲۰۱۶) و نیومن و ویلکنز (۲۰۱۲) استفاده می‌شود و این شاخص اختلاف حق‌الزحمه حسابرسی سال جاری و حق‌الزحمه حسابرسی سال قبل و تقسیم آن بر حق‌الزحمه حسابرسی سال قبل، در بخش صنعت تعریف می‌شود. وقتی رقابت در بازار حسابرسی فشرده باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق‌الزحمه کمتری نسبت به سال قبل، بازار بیشتری را برای خود به دست آورند. هر چه این اختلاف کمتر باشد رقابت بیشتر است و بالعکس. مطابق با پژوهش نیومن و ویلکنز (۲۰۱۲) این اختلاف در (-۱) ضرب می‌شود، تا بتوان اثر رقابت را در مدل مربوطه لحاظ کرد.

پیچیدگی اطلاعات حسابداری صنعت (COMPLEX): برای اندازه‌گیری پیچیدگی اطلاعات حسابداری از سه معیار وجود صورت‌های مالی تلفیقی (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳) و وجود محصولات متنوع در شرکت استفاده شده است.

به شرکت‌های که فقط یک محصول تولید می‌کنند، دارای پیچیدگی عملکرد پایین و برای شرکت‌های که بیش از یک محصول تولید می‌کنند، پیچیدگی عملکرد بالا دارند (اعتمادی و یارمحمد، ۱۳۸۲). بنابراین به شرکت‌های که در مجموع دو معیار بالا یا بیشتر را داشته باشند به عنوان پیچیدگی اطلاعات حسابداری صنعت در نظر گرفته می‌شود که عدد ۱ در غیر این صورت ۰ می‌گیرد.

وجود اقلام تعهدی بیش از سطح میانگین صنعت

کل ارقام تعهدی با استفاده از رابطه زیر به دست می‌آید (بهنام پور و همکاران، ۱۳۹۷):

$$TCA_{i,t} = CA_{i,t} - C_{i,t} - CL_{i,t} + STD_{i,t}$$

$TCA_{i,t}$: کل ارقام تعهدی شرکت i در سال t .

$CA_{i,t}$: دارایی‌های جاری شرکت i در سال t .

$C_{i,t}$: وجه نقد شرکت i در سال t .

$CL_{i,t}$: بدهی جاری شرکت i در سال t .

$STD_{i,t}$: تسهیلات مالی دریافتی کوتاه مدت شرکت i در سال t است.

در صورتی که ارقام تعهدی شرکت i در سال t بیشتر از میانگین صنعت باشد ۱ در غیر این صورت ۰ می‌گیرد. استفاده خواهد شد، در صورتی که صنعتی حداقل دو فاکتور را همزمان دارا باشد، به عنوان صنعت دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری شناسایی شده و عدد یک داده می‌شود و در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود (کرم صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

متغیرهای کنترلی

دوره تصدی حسابرسان (HITEN): به اعتقاد میرز و همکاران (۲۰۰۳) دوره تصدی حسابرسان، تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرسان مسئولیت حسابرسانی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد یا به عبارت دیگر تعداد سال‌های ارتباط حسابرسان با مشتری می‌باشد (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

تخصص حسابرسان (SPEC): اگر حسابرسان متخصص در صنعت باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود. تخصص در صنعت بر حسب سهم از بازار حسابرسان تعریف شده است. یک حسابرسان زمانی متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که بیشترین سهم از کل دارایی‌های صنعت را داشته باشد (یعنی در صنعت بیشترین سهم در اختیار حسابرسان باشد) به این ترتیب مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران هر موسسه حسابرسانی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران در این صنعت شده است. موسساتی که نسبت مزبور آن‌ها بیش از میانه باشد، به پیروی از پالمرز (۱۹۸۶) به عنوان متخصص در نظر گرفته شده‌اند.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ بازده دارایی‌ها (ROA): برابر با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت می‌باشد (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ زیان (LOSS): اگر شرکت دارای گزارش زیان باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ اهرم مالی (LEV): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ رشد شرکت (GROWTH): برابر است با درصد تغییرات کل دارایی‌ها شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ و نسبت تغییر حسابرسان در هر صنعت (auditor change industry): نسبت تغییر حسابرسان در شرکت‌های هر صنعت به تعداد شرکت‌های آن صنعت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

۴- یافته‌های پژوهش

توجه به جدول ذیل بیان‌گر این است که متغیر تغییر حسابرس دارای میانگین ۰/۲۷ می‌باشد که نشان می‌دهد شرکت‌های نمونه به طور متوسط ۲۷٪ سالانه تغییر حسابرس داده‌اند. همگن بودن صنعت مشتری با توجه به این که برای اندازه‌گیری از معیار تغییرات هزینه‌های عملیاتی استفاده شده است، دارایی میانگین ۲۵٪ می‌باشد که این امر نشان می‌دهد، به طور متوسط هزینه عملیاتی شرکت‌ها دارای ۲۵٪ رشد در سال دارند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تغییر حسابرس	۰/۲۷	۰	۱	۰	۰/۴
همگن بودن صنعت	۰/۲۵	۰/۱۸	۲/۶	-۰/۹	۰/۴
رقابت در صنعت	۲/۹۳	۲/۹	۴/۴	۱	۱
رقابت در حسابرسی	۰/۲۳	۰/۱۱	۳/۹۵	-۰/۸	۰/۶۱
پیچیدگی اطلاعات	۰/۳۷	۰	۱	۰	۰/۵
تصدی حسابرس	۲/۲۲	۲	۶	۰	۱/۳
تخصص حسابرس	۰/۵۶	۱	۱	۰	۰/۵
اندازه شرکت	۱۴/۳۸	۱۴/۲	۲۰/۲	۱۱/۱	۱/۵
بازده دارایی‌ها	۰/۰۷	۰/۰۳	۰/۴۹	-۰/۴	۰/۱۱
زیان	۰/۱۴	۰	۱	۰	۰/۳
اهرم مالی	۰/۶۱	۰/۶	۲	۰	۰/۳
رشد شرکت	۰/۲	۰/۱	۱/۸	-۰/۵	۰/۳
نسبت تغییرات حسابرس در هر صنعت	۰/۰۲	۰	۰/۴	۰	۰/۱

در ارتباط با رقابت در صنعت میانگین و میانه به ترتیب برابر ۲/۹۳ و ۲/۹ بوده است که این موضوع بیانگر این است که به طور متوسط رقابت در همه صناعت‌ها متقارن می‌باشد و بیش‌ترین رقابت در صنعت دارویی به میزان ۲/۹۳ براساس شاخص شاخص هرفیندال-هیرشمن می‌باشد. رقابت در حسابرسی دارای ۲/۹۳ میانگین می‌باشد. با توجه به اینکه این متغیر براساس شاخص اختلاف حق‌الزحمه حسابرسی اندازه می‌شود، دارای میانگین ۲/۹۳ می‌باشد که نشان می‌دهد

سالانه حق الزحمه موسسات حسابرسی به میزان ۲/۹۳ رشد داشته است. پیچیدگی اطلاعات حسابداری داری ۳۷٪ میانگین است که نشان دهنده این موضوع است که ۳۷٪ شرکت‌ها داری اطلاعات و صورت‌های مالی پیچیده هستند. همچنین باتوجه به اینکه سازمان حسابرسی می‌تواند بیشتر از ۶ سال به یک شرکت خدمات حسابرسی ارائه دهد، بنابراین بیشترین مقدار برای این متغیر در طی ۶ سال دوره مورد رسیدگی بوده است.

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها

در این پژوهش به منظور بررسی مانایی متغیرهای پژوهش از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو (۲۰۰۲)، استفاده شده است. بر اساس این آزمون، چنانچه معناداری آماره آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرها در طی دوره پژوهش پایا هستند. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای جدول ۲ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌گردد همه متغیرها مانا هستند.

جدول ۲: آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج	لوین، لین و چو		متغیر
	آماره	احتمال	
مانا	-۲۲/۰۵	۰/۰۰۰	تغییر حسابر
مانا	-۴۲/۸۷	۰/۰۰۰	همگن بودن صنعت
مانا	-۱۲/۲۸	۰/۰۰۰	رقابت در صنعت
مانا	-۴۸/۰۷	۰/۰۰۰	رقابت حسابر
مانا	-۱۳/۷۷	۰/۰۰۰	پیچیدگی اطلاعات
مانا	-۵/۰۴۲	۰/۰۰۰	تصدی حسابر
مانا	-۱/۸۶۵	۰/۰۳۱	تخصص حسابر در هر صنعت
مانا	۳/۳۴۶	۰/۰۱	اندازه شرکت
مانا	-۴۷/۸۵	۰/۰۰۰	بازده دارایی‌ها
مانا	-۳/۱۷	۰/۰۰۰	زیان
مانا	-۲۴/۵۵	۰/۰۰۰	اهرم مالی
مانا	-۱۹/۱۶	۰/۰۰۰	رشد شرکت
مانا	-۲۱/۴۷	۰/۰۰۰	نسبت تغییرات حسابر در هر صنعت

آزمون فرضیه‌ها

همان‌طور که بیان شد برای پژوهش حاضر چهار فرضیه طرح شده است که نتایج آزمون آنها در جدول ذیل ارائه شده است:

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ (α_0)	-۰/۷۶۹	۱/۳۹۸	-۰/۵۵	۰/۵۸۲۳	—
همگن بودن صنعت	-۰/۶۵	۰/۳۳	-۱/۹۶	۰/۰۴۹۰	۱/۰۷
پیچیدگی اطلاعات	۰/۶۷	۰/۲۶	۲/۵۶	۰/۰۱۰۳	۱/۱۸
رقابت در صنعت مشتری	-۰/۰۱	۰/۱۲۸	-۰/۰۹	۰/۹۲۰۵	۱/۱۵
رقابت حسابرس	۰/۲۶	۰/۱۳۲	۱/۹۷	۰/۰۴۸۸	۱/۰۲
تصدی حسابرس	-۰/۳۰	۰/۱۱	-۲/۶۰	۰/۰۰۹۳	۱/۲۴
تخصص حسابرس	۰/۲۳	۰/۲۷	۰/۸۷۳	۰/۳۸۲۴	۱/۲۵
اندازه شرکت	-۰/۰۹	۰/۱۰۵	-۰/۹۲	۰/۳۵۳۱	۱/۶۴
بازده دارایی‌ها	-۰/۱۱	۰/۰۵۹	-۱/۸۴	۰/۰۶۴۵	۱/۰۸
زیان	-۰/۴۹	۰/۳۹	-۱/۲۶	۰/۲۰۵۹	۱/۰۷
اهرم مالی	۰/۴۵۶	۰/۵۰	۰/۹۰۵	۰/۳۶۵۴	۱/۲۰
رشد شرکت	۰/۶۷	۰/۳۹	۱/۷۰	۰/۰۸۷۴	۱/۱۷
نسبت تغییرات حسابرس	۱/۸۰	۹/۲۷	۱۰/۸۶	۰/۰۰۰۰	۱/۳۱
R^2 مک فادن	۰/۵۱۷				
آماره نسبت درستمایی (LR)	۵۴/۴۹۲				
سطح معناداری مدل	۰/۰۰۰۰				
آماره هاسمر-لمشو (معناداری با درجه آزادی ۸)	۱۱/۷۲ (۰/۱۶)				

نیکویی برازش مدل‌های رگرسیون لجستیک نیز با استفاده از آزمون‌های هاسمر-لمشو بررسی می‌شود. در این آزمون‌ها که با استفاده از آماره کای دو انجام می‌شود، اگر مقدار معناداری مربوط به آماره آزمون کمتر از ۵٪ درصد باشد، مدل با مشاهدات واقعی برازش ندارد. ولی مقدار معناداری بیشتر از ۵٪ درصد، نشان دهنده نیکویی برازش مدل است (اگر و محمودی، ۱۳۹۷). نتایج آزمون هاسمر-لمشو مربوط به مدل پژوهش در جدول ۴-۴ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، مقایسه سطح معناداری مقدار احتمال آماره هاسمر-لمشو بیشتر از ۵٪ می‌باشد، در نتیجه فرض صفر پذیرفته و قابلیت تبیین مطلوب مدل پذیرفته می‌شود. به‌منظور بررسی معنادار بودن مدل رگرسیونی از احتمال آماره LR در سطح خطای ۵ درصد

استفاده شده است. با توجه به آماره LR (آماره نسبت درست‌نمایی) به‌دست‌آمده (۵۴/۴۹۲) و همچنین سطح معناداری آن (۰/۰۰۰)، با ضریب اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود که مدل معنی‌دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است در نتیجه رگرسیون معنی‌دار است. همچنین به‌منظور بررسی معنادار بودن ضرایب همبستگی از احتمال آماره والد در سطح ۵ درصد استفاده شده است.

معیار دیگر مورد بررسی ضریب تعیین مک فادن است که با علامت R² مک فادن در جدول بالا نشان داده شده است. این معیار بیان می‌کند که چند درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده، مشاهده می‌شود که ضریب تعیین مک فادن مدل تقریباً ۵۱۷/۰ می‌باشد. این نتیجه بیان می‌کند که ۵۱۷/۰ تغییرات متغیر وابسته به‌وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شود.

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای همگن بودن صنعت مشتری به عنوان یکی از متغیر مستقل این پژوهش، ۰/۰۴۹ حاصل گردیده که سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد و باتوجه به ضریب (-۰/۶۵) و آماره والد (-۱/۹۶) منفی می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری و منفی بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابرس وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نیز در جدول ۳ ارائه شده است. ضریب (۰/۶۷) و آماره والد (۲/۵۶) به دست آمده برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری مثبت می‌باشد که نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرس می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم نیز در جدول ۳ ارائه شده است. ضریب (۰/۲۶) و آماره والد (۱/۹۷) به دست آمده برای رقابت حسابرس مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۴۸) می‌باشد که نشان‌دهنده رابطه مثبت و معنادار بین رقابت حسابرس و تغییر حسابرس می‌باشد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه چهارم در جدول ۳ ارائه شده است، سطح معناداری محاسبه شده برای رقابت در صنعت مشتری به عنوان یکی از متغیر مستقل این پژوهش، ۰/۹۲ حاصل گردیده که سطح معناداری آن بیشتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس وجود ندارد. بنابراین فرضیه فرعی سوم این پژوهش رد می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

غالباً تغییر حسابرس موجب بی‌اعتمادی سرمایه‌گذاران و منجر به کاهش اتکاپذیری صورت‌های مالی می‌شود، این موضوع در صورتی اگر تغییر حسابرس با اخبار ناخوشایند، بارمعنایی منفی و تردید به حسابرس جایگزین شود، تشدیدتر نیز می‌شود جان و همکاران (۲۰۲۰). کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران به قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی و یا اعتماد سرمایه‌گذاران نه تنها منجر به ناکامی در اهداف حسابرانی می‌شود؛ بلکه موجب کاهش و افت اعتبار فرایند حسابرانی در ابعاد

کلان می‌شود (کناپ و ایلکای، ۱۹۹۸).

پژوهش‌های پیشین اهمیت ویژگی‌های صنعت مشتری را در بازار خدمات حسابرِس مشخص کرده‌اند (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۵؛ وانگ و لی، ۲۰۲۰؛ بیل و همکاران، ۲۰۱۵) آن‌ها معتقد هستند که ویژگی‌های صنعت مشتری از جمله عواملی هستند که در تغییرات حسابرِس نقش دارند. در تغییر حسابرِس و یا تصمیم‌گیری برای تغییر حسابرِس مواردی زیادی ممکن است دخیل باشد. بیل و همکاران، (۲۰۱۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری در صنعت مشتری دارای بیش‌ترین تغییر حسابرِس پس از صنایع سرمایه‌گذاری هستند.

از آنجا که اعضای یک صنعت دارای عملیات و فعالیت مشابهی هستند، بر این این اساس نوع؛ ریسک؛ نحوی اجرای عملیات حسابرِس و شناخت حسابرِس از یک شرکت قابل تعمیم به کل شرکت‌های آن صنعت می‌باشد؛ همچنین حسابرسان فعلی یک صنعت خاص نیز پیش‌بینی می‌کنند که هزینه‌های حسابرِس پایدار (بالا تر) در صنایع همگن وجود داشته باشد و باتوجه به کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و قابلیت تعمیم به شرکت‌های مشابه، کمتر به دنبال تغییر هستند.

همچنین از آنجا که همگنی در سطح صنعت حاصل می‌شود، حسابرسان می‌توانند در مورد هزینه‌های مورد انتظار مشتری حسابرِس تعمیم دهند و به دنبال حسابرِس برای سال‌های مالی بعد نیز باشند، داشتن چندین صاحب‌کار در یک صنعت خاص موجب می‌شود که حسابرِس ویژگی‌های خاص آن صنعت، نرم افزارهای مالی مربوط و مشکلات اقتصادی مرتبط با آن صنعت را بهتر بشناسد. نتایج و یافته‌های این فرضیه با پژوهش‌های کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) و کاهان و همکاران (۲۰۰۸) مخالف است که علت عدم همسو بودن با نتایج و یافته‌های آن‌ها ممکن است مربوط به شرایط و ویژگی‌های کلان اقتصادی و تعدد موسسات حسابرِس و ... باشد؛ که با یافته‌های نوروش و محرمی (۱۳۸۷) مطابق دارد. پیچیدگی در اطلاعات حسابداری از دید تهیه کننده باعث ایجاد اشتباهاتی اجتناب‌ناپذیر در گزارشگری مالی می‌شود. همچنین افزایش در پیچیدگی‌های حسابداری به طور مستقیم منجر به افزایش زمان لازم برای حسابرِس شرکت و در نتیجه باعث بالا رفتن بهای تمام شده برای موسسه حسابرِس می‌شود که احتمال کنارگیری حسابرِس در سال آتی را افزایش می‌دهد. افزایش در پیچیدگی اطلاعات حسابداری حسابرسان را مجبور به اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای بیش‌تری را در تمام مراحل حسابرِس می‌کند. بدین دلیل که وقوع اشتباه عمدی و غیر عمدی در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر است، عواملی چون پیچیدگی و متنوع بودن موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرِس کشف نشود ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش دهد. که این موضوع نیز ممکن است، توجیه کننده رابطه مثبت بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرِس باشد. یافته این پژوهش

مخالف با یافته‌های کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) و خوشکار و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد که علت این امر ممکن است مربوط به نحوی اندازه‌گیری متغیر مستقل در پژوهش خوشکار و همکاران باشد. همواره رقابت بین سازمان حسابرسی و حسابرسان بخش خصوصی و همچنین رقابت بین حسابرسان بخش خصوص در سال‌های اخیر افزایش پیدا کرده است که افزایش رقابت در بین حسابرسان منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی که متقابلاً باعث کاهش سود می‌گردد، از طرفی در ساختار متمرکز (غیررقابتی)، قدرت بازار حسابرس افزایش پیدا می‌کند و موسسات حسابرسی می‌توانند با تعیین قیمت بیشتر حق‌الزحمه حسابرسی، سود بیشتری کسب کنند. از سوی دیگر، حسابرسان ممکن است از طریق کاهش قیمت خدمات نسبت به فشار رقبا واکنش نشان دهند. بنابراین هر چقدر رقابت حسابرس بیشتر باشد احتمال اینکه قیمت‌های پیشنهاد برای حسابرسی شرکت‌ها کاهش یابد زیادتر می‌شود و به مراتب باعث تغییرات بیشتر حسابرسان شرکت‌ها می‌گردد که نتایج این فرضیه با پژوهش اشلیمن (۲۰۱۲) و بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) که نشان می‌دهد با خصوصی‌سازی موسسات حسابرسی (افزایش در تغییر حسابرسی) منجر به رقابت شدیدتر و به دنبال آن تغییر بیشتر حسابرس می‌انجامد، همسو و هم‌جهت است. در ارتباط با موضوع پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

بررسی ارتباط بین دلایل تغییرات حسابرس و آثار صنعت می‌تواند در تحقیقات آتی مفید واقع شود. به عنوان مثال ایترگ^{۳۱} و همکاران (۲۰۱۱) مشخص می‌کنند که گزارش‌های حسابرسی نامطلوب اولیه با تغییر در حسابرسان رتبه الف در ارتباط است، بنابراین تحقیقات آتی می‌توانند نتایج به دست آمده از مطالعه جاری را با نتایج خود ترکیب کنند و بررسی کنند که آیا تاثیر متفاوتی در گزارش‌های حسابرسی نامطلوب مشتری‌ها در صنایع با ویژگی‌های مختلف صنعت وجود دارد یا خیر.

به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد تا صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری را مشخص و برای جلوگیری از کاهش کیفیت حسابداری حداقل حق‌الزحمه برای این صنایع مشخص نمایند تا در فضای رقابتی بازار حسابرسی به دلایل کاهش هزینه حسابرسی کیفیت حسابرسی و متعاقباً کیفیت گزارشگری مالی کاهش نیابد.

به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد که توانایی‌های خود در زمینه صنعت مورد فعالیت را افزایش دهند؛ زیرا این امر به آن‌ها امکان می‌دهد تا خدمات با کیفیت‌تری در قیمت‌های رقابتی ارائه نمایند و شانس موفقیت‌شان در مقابل رقبا را افزایش دهند و نظر مجامع جهت انتخاب مجدد به عنوان حسابرس و در نتیجه سهم بیشتری از بازار حسابرسی به دست آورند.

منابع

ایزدی نیا، ناصر، فدوی، محمد حسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابر، دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۴، ۸۷-۱۰۱.

بنی مهد، بهمن، مرادزاده، مهدی، زینالی، مهدی. (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی، دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۰۸.

بیات، جواد. (۱۳۹۲). ارتباط بین تخصص و تمرکز حسابرس با ویژگی‌های صنعت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی.

جعفری، علی؛ جعفری، همت؛ حسینی، محمد؛ رسائیان، امیر. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تغییر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۲-۱۹.

صفرزاده، محمدحسین؛ رضایی نماور، حسین؛ حیدری، مژگان. (۱۴۰۰). رابطه بین تأخیر عادی گزارش حسابرسی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام و اثر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی بر آن، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۱، شماره ۲، صص ۳۵-۵۵.

صفرزاده، محمدحسین؛ مریدی، مجتبی؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۲، شماره ۶، صص ۸-۳۲.

Al-Harshani, M. O. (2008). The Pricing of Audit Services: evidence from Kuwait, *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 34-58.

Anderson, U., Kadous, K. & Koonce, L. (2004). The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11-27.

Ashbaugh, H. & Warfield, T. D. (2003). Audits as a corporate governance mechanism: Evidence from the German market, *Journal of International Accounting Research*, 2, 1- 21.

Banimahd, B., Moradzadeh, M. and Zeinali, M. (2013). The relationship between auditor change and auditor opinion change, *Accounting Knowledge*, 4(14), 91-108. (In Persian)

Bayat, J. (2013). The relationship between audit specialization and concentration in listed firms on TSE, MSc Dissertation, Faculty of Economic Sciences. (In Persian)

Bergen D.V. (2013). Auditor Industry Specialization and Audit Quality, working paper, School of Economics and Management.

Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2015). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. *The Accounting Review*, 90(5), 1721-1754.

Blouin, J., Grein, B.M. and Rountree, B.R. (2007). An analysis of forced auditor change: the case of former Arthur Andersen clients. *The Accounting Review*, 82(3), 621-650.

Bresnahan, T. F., & Reiss, P. C. (1991). Entry and competition in concentrated markets. *Journal of political economy*, 99(5), 977-1009.

Cahan, S., Godfrey, J., Hamilton, J. and Jeter, D. (2008). Auditor specialization, auditor dominance, and audit fees: the role of investment opportunities. *The Accounting Review*, 83(6), 1393-1423.

Chung, H., Kim, Y., & Sunwoo, H. Y. (2021). Korean evidence on auditor switching for opinion shopping and capital market perceptions of audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 71-93.

Cox, C. (2005). Remarks Before the 2005 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments. Speech given by the SEC Chairman, Washington D.C., Dec 5. <http://>

www.sec.gov/news/speech/spch120505cc.htm.

Cunningham, L. (2017). Auditor ratification: can't get no (dis)satisfaction, *Accounting Horizons*, 31(1), 159-175.

Danos, P. and J.W. Eichenseher, (1982). Audit industry dynamics: Factors affecting changes in client-industry market shares", *Journal of Accounting Research*, 20, 604-616.

DeFond, M. L., Hann, R. N., & Hu, X. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors? *Journal of accounting research*, 43(2), 153-193.

Dhaliwal, D.S., Schatzberg, J.W. and Trombley, M.A. (1993). An analysis of the economic factors related to auditor-client disagreements preceding auditor changes, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12(2), 22-38.

Ettredge, M., Heintz, J., Li, C. and Scholz, S. (2011). Auditor realignments accompanying implementation of SOX 404 ICFR reporting requirements, *Accounting Horizons*, 25(1), 17-39.

Farmer, E.W., Hunter, J. and Belyavin, A.J. (1984). Performance under time constraint: the role of personality", *Perceptual and Motor Skills*, 59, 875-884.

Fields, L.P., Fraser, D.R. and Wilkins, M.S. (2004). An investigation of the pricing of audit services for financial institutions, *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(1), 53-77.

Gul, F. A.; Fung, S. and Jaggi, B. (2009). Earnings Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 265-287.

Ismail, SH., Aliahmed, H. (2008). Why Malaysian Second Board Companies Switch Auditors: Evidence of Bursa Malaysia, *International Research Journal of Finance and Economics*, 13(1), 123-130.

Izadinia, N., Fadavi, M.H., and Amininia, M. (2014). Investigation the effect of accounting complexity and financial reporting transparency on audit opinion lag, *Auditing Knowledge*, 14(54), 87-101. (In Persian)

Jafari, A., Jafari, H., Hosseini, M. and Rasaeian, A. (2013). Investigation the effect of audit change on audit quality in the firms listed on TSE, *Auditing Knowledge*, 13(51), 2-19. (In Persian)

Johnson, W. B. and Lys, T. (1990). The Market for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes, *Journal of Accounting and Economics*, 12, 281-308.

Kealy, B. T.; LEE, H. and Steinm, B. (2007), The Association Between Audit-firm Tenure and Audit Fees Paid to Successor Auditors: Evidence from Arthur Andersen, *Auditing: A Journal of Accounting Theory*, 26, 95-116.

Knapp, M., and Eilkai, F. (1988). Auditor changes: a note on the policy implications of recent analytical and empirical researches, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3, 76-86.

Krishnan, G.V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?", *Accounting Horizons*, 17 (Supplement), 1-16.

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

Majid, J., Ratnasari, R., & Tabe, R. (2021). Auditor Switching and Audit Tenure on Audit Quality, Fee Audit on the Indonesia Stock Exchange, *Journal of Islamic Banking and Finance*, 1(1), 22-34.

Mansi, S. A.; Maxwell, W. F. and Miller, D. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market, *Journal of Accounting Research* 42, 755-793.

Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The accounting review*, 78(3), 779-799.

Newton, N., Wang, D. & Wilkins, M. (2012). Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (3), 1 52-36.

Numan W. & Willekens, M. (2012). an empirical test of spatial competition in the audit market, *Journal of Accounting and Economics*, 53 (1-2), 450-465.

Picconi, M. (2004). The perils of pensions: Does pension accounting lead investors and analysts astray? Working Paper, Cornell University.

Romanus, R.N., Maher, J.J. & Fleming, D.M. (2008). Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.

Safarzadeh, M.H., Moridi, M. and Hooshmand Kashani, A. (2022). The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students, *Journal of Professional Auditing Research*, 2(6), 8-32. (In Persian)

Safarzadeh, M.H., Rezaee Namavar, H. and Heidari, M. (2021). Investigation the Relationship between Audit Report Lag and Future Stock Price Crash Risk and the Effect of Internal Audit Performance on It, *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 35-55. (In Persian)

Schaen, M., & Maijoor, S. (1997). The structure of the Belgian audit market: The effects of clients' concentration and capital market activity, *International Journal of Auditing*, 1(2), 151-162.

Srinidhi, B. N., & Gul, F. A. (2007). The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality, *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 595-629.

Tim, C., Errol, G. and Stewart, T. (2019). Client industry characteristics and auditor changes, *Review of Accounting and Finance*, 18(2), 245-267.

پی‌نویس:

1. Ashbaugh & Warfield
2. Cairney & Stewart
3. DeFond et al
4. Wang & Chui
5. Bills et al
6. Blouin et al
7. Romanus et al
8. Cunningham
9. Dhaliwal et al
10. Myers et al
11. John et al
12. Gul et al
13. Kealy et al
14. Mansi et al
15. Fields et al
16. Bills et al

17. Danos & Eichenseher
19. Chung et all
19. Majid et all
20. Al-Harshani
21. Bergen
22. Srinidhi & Gul
23. Picconi
24. Cox
25. Farmer et al
26. Schaen & Maijoor
27. Bresnahan & Reiss
28. Johnson & Lys
29. Danos & Eichenseher
30. Krishnan
31. Ettredge



COPYRIGHTS

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

The study of equalizer's role of financial reporting council in tax service organization and Iranian society of formal accountants on the effect of audit expectations gap on the shareholder's amount of trust

Mohamad Mohamadi¹, Saman Mohamadi², Yaser Elyasi³

Received: 2022/06/26

Approved: 2023/01/09

Research Paper

Abstract:

The trust and assurance of benefactors, shareholders and investors can be achieved through meeting their expectations and filling the audit expectations gap, as an important tool for keeping the trust of shareholders, And the auditor's independence is considered as a basis in accounting profession, because it is assumed to be the basis of the public trust. This research examines the effect of audit expectations gap on the shareholder's amount of trust by the role of financial reporting council modifiers in tax service organization and the Iranian society of formal accountants. This research is based on practical purpose, the type of data is quantitative, and it uses the survey correlation field in descriptive performance. The statistical society in this research are auditors of tax organization and the auditors of formal society of accountants, 379 people were examined as a sample. This research used the structural equation modeling methods by using the LIS software. Results of the study show that the auditor's perceived independence and the improved auditor communication level has a meaningful relation on the shareholder's trust and reducing the auditor's expectations. Also, the moderating role of financial reporting council has a meaningful and positive relation between the audit expectation gap and the trust amount of shareholders and auditor's perceived independence and improved auditor communication level. The results show that there is a meaningful and positive relation between the audit expectations gap and the trust amount of shareholders.

Key Words: Audit expectations gap, shareholder's trust, financial reporting council



10.22034/JPAR.2023.556556.1094

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak Institute of Higher Education, Saveh, Iran.
(Corresponding Author) mkz.mohamadi@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Razi University, Kermanshah, Iran.
s.mohammadi@razi.ac.ir

3. Msc.of Accounting, Parandak, Institute of Higher Education, Saveh, Iran. el.yaser1398@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

اثر تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی بر رابطه بین فاصله انتظارات حسابرسی و میزان اعتماد سهامداران در سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی

محمد محمدی^{۱*}، سامان محمدی^۲، یاسر الیاسی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۰/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تاثیر فاصله انتظارات حسابرسی، استقلال ادراک شده حسابرسی و سطح ارتباطات حسابرسی بر میزان اعتماد سهامداران با نقش تعدیل کنندگی شورای گزارشگری مالی در سازمان امور مالیاتی و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌پردازد. این پژوهش، بر حسب هدف کاربردی، نوع داده‌ها کمی و نحوه اجراء توصیفی از نوع همبستگی پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش مشتمل بر ۳۷۹ نفر از حسابرسان سازمان مالیاتی و حسابرسان جامعه حسابداران رسمی است. در این پژوهش، از روش‌های مدل معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار PIS استفاده گردید. نتایج فرضیه نخست نشان داد که مسئولیت حسابرسی در کشف تقلب، معنی‌داری و سودمندی گزارش حسابرسی، حسابرسان ارائه‌دهنده خدمات غیر حسابرسی، انتظار برای اطمینان بخشی از گزارشگری و انتظار برای سایر خدمات اطمینان‌دهی تاثیر معناداری بر فاصله انتظارات حسابرسی دارد. نتایج فرضیه دوم نشان داد که محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی، چرخش حسابرسی و ارتباط موثر با کمیته حسابرسی فعال، تاثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرسی دارد. نتایج فرضیه سوم نشان داد که سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسی تاثیر معناداری بر توسعه گزارش حسابرسی و اطمینان از آموزش حسابرسی دارد. همچنین سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسی بر فاصله انتظارات حسابرسی تاثیر معناداری دارد. نتایج فرضیه چهارم نشان داد که فاصله انتظارات حسابرسی تأثیر معنادار و منفی بر اعتماد سهامداران دارد. همچنین، استقلال ادراک شده حسابرسی تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد. همچنین سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسی تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد. نتایج فرضیه پنجم نیز نشان داد که نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسی و فاصله انتظارات حسابرسی ندارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود یافته حسابرسی و فاصله انتظار حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسی و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد. نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرسی و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: فاصله انتظارات حسابرسی؛ استقلال ادراک شده حسابرسی؛ سطح ارتباطات حسابرسی اعتماد سهامداران؛ شورای گزارشگری مالی

doi: 10.22034/JPAR.2023.556556.1094

mkz.mohamadi@gmail.com

s.mohammadi@razi.ac.ir

el.yaser1398@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱ استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران. (نویسنده مسئول)

۲ استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.

۳ کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی پرندک، ساوه، ایران.

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی از طریق افزایش و تقویت اعتماد و اطمینان نسبت به گزارشگری مالی، عملکرد اقتصادی کلیدی در راستای خدمت به منافع عمومی انجام می‌دهد (اکثر و ژو^۱، ۲۰۲۰). بر همین اساس، با سقوط غول‌هایی مانند «نرون^۲» و «وردکام^۳»، از زمان تصویب «قانون ساربنز-آکسلی^۴» در سال ۲۰۰۲، تغییرات بی شماری در پیشبرد مسیر حرفه حسابرسی قانونی با هدف بازگرداندن اعتماد به حسابرسی صورت‌های مالی آغاز شده است (هاویسون^۵، ۲۰۱۳ و بیکر و همکاران^۶، ۲۰۱۴). با این حال، برای چندین دهه، حرفه حسابرسی به دلیل عدم رسیدگی حسابرسان به انتظارات جامعه، با دادخواست‌ها و اتهامات زیادی روبرو شده است و یک «فاصله و مغایرت مورد انتظار در حسابرسی» با عنوان «فاصله انتظارات حسابرسی^۷» در آن ایجاد شده است که به نوبه خود، اعتماد به عملکرد حسابرسی را تضعیف کرده و با نقصان مواجه ساخته است (پورتر و همکاران^۸، ۲۰۱۲). شکاف انتظارات حسابرسی در طول دهه گذشته به یک موضوع هیجان‌انگیز در حرفه‌های مالی و حسابداری در کشورهای مختلف تبدیل شده است (دوی و همکاران^۹، ۲۰۲۱). حتی در آغاز سال ۲۰۱۸، به دلیل فروپاشی شرکت ساختمانی کارلیون در انگلیس، یک «فاصله و مغایرت مورد انتظار در حسابرسی» از یک زاویه جدید تشخیص داده شده است و استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی به شدت نگران این مساله هستند (استفان^{۱۰}، ۲۰۱۸). فاصله انتظارات حسابرسی یک نگرانی عمده و بسیار مهم در حرفه حسابرسی بشمار می‌آید و هرچه نقض انتظارات، بیشتر و بزرگتر باشد، اعتبار، قدرت و احترام شرکت با عملکرد ضعیف حسابرسان پایین‌تر خواهد آمد (استیونسون^{۱۱}، ۲۰۱۹). وجود فاصله انتظارات حسابرسی به اعتبار حرفه حسابرسی آسیب رسانده و اعتماد کاربران به نقش حسابرسان را کاهش داده است. فاصله انتظارات حسابرسی، تفاوت در انتظارات و ادراک بین کاربران و حسابرسان و همچنین تفاوت در انتظارات و ادراک مردم، جامعه یا استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌باشد (هیویی و هایویی^{۱۲}، ۲۰۲۲). «مشتریان شرکت‌ها، انتظارات صریح و خاصی از متخصصان در خدمات مردم نهاد مانند حسابداران، وکلا و پزشکان دارند و آن‌ها میزان خدمات دهی را بر مبنای عملکرد نقش ارائه دهنده خدمات ارزیابی می‌نمایند و انطباق با انتظارات آن‌ها، مبنای بسیار مهم ارزیابی کیفیت و اثربخشی خدمات ارائه شده قلمداد می‌شود (اکثر و ژو، ۲۰۲۰). بر مبنای یک گزارش تحقیقاتی از «شورای گزارشگری مالی» در سال (۲۰۱۶)، اطمینان سه‌همداران به حسابرسی با سطح فاصله انتظارات حسابرسی ارتباط نزدیکی دارد و هنگامی که اعتقاد بر این باشد که حسابرسان، مستقل از شرکت‌های مشتری عمل می‌کنند، دارای صلاحیت و شایستگی لازم و موقعیت مطلوب به منظور حسابرسی در سطح بالا هستند که از طریق ترکیبی از اصول و قواعد مرتبط انگیزه می‌شوند و در یک بازار آزاد و منصفانه فعالیت می‌کنند. در این میان مسئولیت‌های شورای گزارشگری مالی عبارتند از: ایجاد الزامات و شروط گزارشگری مالی برای کلیه نهادهای کسب و کار در کشور. شامل تعهد به حمایت از حسابداری و حسابرسی ارائه مجوز به حسابرسان؛ اعتبارسنجی حسابرسان و تأیید مؤسسات حسابرسی؛ مشاهده و ارزیابی گزارشگری مالی شرکت‌ها و اعمال هرگونه مجازات برای نقض قواعد و اصول و همچنین تحمیل رضایت با ضوابط

حسابداری و حسابرسی و الزامات اخلاقی مربوطه (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۷). از این رو و به منظور جلب اعتماد مجدد جامعه در خصوص عملکردهای حسابرسی و کاهش دادخواست و اتهامات حسابرسان، فاصله انتظارات حسابرسی باید از بین برود (علی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۹). مسأله استقلال حسابرسان یکی از مباحث کانونی در خصوص فاصله انتظارات حسابرسی به شمار می‌آید. بر این اساس، به هر میزان که استقلال حسابرسان بیشتر باشد، فاصله انتظارات حسابرسی نیز کمتر و اعتماد به کار حسابرسان بیشتر خواهد شد (صالحی و آذری^{۱۴}، ۲۰۰۹). استقلال حسابرسان به عنوان سنگ بنایی در حرفه حسابرسی تلقی می‌شود زیرا فرض بر این است که پایه اعتماد عمومی می‌باشد (بازمن و مور^{۱۵}، ۲۰۱۱؛ جمال و ساندر^{۱۶}، ۲۰۱۱). استقلال حسابرسان دو بعد مشخص دارد: ۱) «استقلال حسابرسان در واقعیت»^{۱۷} که یک نگرش ذهنی بدون سوگیری خاص از طرف حسابرسان است و ۲) «استقلال حسابرسان در ظاهر»^{۱۸}، که درک یک ناظر منطقی است که بر مبنای آن حسابرسان هیچ ارتباطی با مشتری حسابرسان ندارد که نشان دهنده تضاد منافع می‌باشد؛ با این حال، استقلال، مولفه و شاخصی است که در واقعیت قابل مشاهده نیست (بیتی و دیگران^{۱۹}، ۱۹۹۹). از فاصله انتظاراتی، اغلب به مثابه فاصله ارتباطی بین حسابرسان و مشتریان یاد می‌شود و استفاده‌کنندگان در درک معنای مورد نظر گزارش حسابرسی با مشکل روبرو هستند (موک و همکاران^{۲۰}، ۲۰۱۲). تنظیم‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی در خصوص کاهش هرگونه فاصله ارتباطی با مشتریان دقت نظری بیشتری دارند، زیرا چنین فاصله‌ای می‌تواند اعتماد و اطمینان در گزارش حسابرسی را از بین ببرد و باعث ایجاد دعاوی غیر ضروری شود (گولد و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۲). اگرچه «تئوری نمایندگی»^{۲۲}، بر تداوم قانونی حسابرسی به عنوان مسأله‌ای مهم برای محافظت از سهامداران تأکید دارد، اما هدف حسابرسی‌ها با توجه به «تئوری ذی‌نفعان»^{۲۳} باید با واقعیت در دنیای چند وجهی مطابقت داشته باشد، به این معنی که سازمان‌ها سهامداران دیگری نیز دارند (اکشر و ژو، ۲۰۲۰). در مورد وجود فاصله انتظارات حسابرسی و پیامدهای چنین فاصله‌ای در فضای کسب و کار معاصر با توجه به نظرات سهامداران، یک فاصله تحقیقاتی قابل توجهی وجود دارد. با این حال، با توجه به موضوعات چندگانه، این مطالعه سه سوال مهم تحقیقاتی را معرفی می‌کند، از جمله اینکه چه عواملی در شکل‌گیری فاصله انتظارات حسابرسی نقش دارند؟ آیا فاصله انتظارات حسابرسی تأثیری بر اعتماد سهامداران دارد؟ و چگونه می‌توان فاصله انتظارات حسابرسی را به منظور افزایش اعتماد سهامدار در حسابرسی‌ها کاهش داد؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

بررسی فاصله انتظارات حسابرسی

تعریف مفهوم شکاف انتظار حسابرسی توسط پورتر (۱۹۹۳) عمدتاً به عنوان یک شکاف منطقی از تفاوت بین آنچه‌ی است که مردم معتقدند حسابرسان برای رسیدن به آن تلاش می‌کنند و آنچه‌ی که عملاً می‌توانند به دست آورند، توصیف شده است. شکاف عملکرد شکاف بین استاندارد مورد انتظار برای عملکرد وظایف موجود حسابرسان و عملکرد حسابرسان است، همانطور که

توسط افراد درک می‌شود، و همچنین شکاف استاندارد تفاوت بین آنچه از حساب‌رسان و وظایف موجود حساب‌رسان انتظار می‌رود همانطور که توسط قانون و استانداردهای حرفه‌ای تعریف شده است. با این حال، در این پژوهش، تصویر واضح‌تری از اصطلاح شکاف انتظارات حساب‌رسی از دو الگوی مشخص ارائه شده است: شکاف غیرمعقول و شکاف معقول. شکاف معقول به یک شکاف عملکردی معقول و همچنین یک شکاف استاندارد معقول تقسیم شده است.

شکاف غیرمعقول

شکاف بین آنچه‌ی است که جامعه در ذهن خود بدان باور دارد و اینکه حساب‌رسان چه چیزی را می‌توانند بدست آورند و چه عملی را می‌توانند محقق سازند. همچنین می‌تواند به عنوان عدم درک عموم مردم از هدف و دامنه حساب‌رسی و ایجاد انتظارات غیرمعقول شناخته شود.

شکاف معقول

شکاف عملکردی معقول: آنچه‌ی است که جامعه به طور معقول می‌تواند از حساب‌رسان در مورد سطح واقعی عملکرد حساب‌رسان و استاندارد عملکرد توصیف شده در آیین‌نامه فعلی انتظار داشته باشد.

شکاف استاندارد معقول: آنچه‌ی است که در صورت اصلاح در قانون فعلی براساس تقاضای عادلانه شرکت‌کنندگان و مقرون به صرفه بودن انجام آن، جامعه می‌تواند به طور معقول از حساب‌رسان انتظار داشته باشد (اکثر و ژو، ۲۰۲۰). از آنجا که حساب‌رسی ابزاری قدرتمند برای تقویت اعتماد سهامداران با نتایج عملیات بازرگانی است، بسیاری از انتظارات تحت تأثیر نقشی هستند که حساب‌رسان خارجی در حال انجام آن هستند (اکثر و ژو، ۲۰۱۸). از سوی دیگر، انتظارات کاربران در مورد نقش حساب‌رس در کشف تقلب بسیار زیاد است و محققان بی‌شماری فاصله انتظارات حساب‌رسی را در زمینه‌های مسئولیت حساب‌رس برای کشف تقلب آشکار کرده‌اند (لین و چن، ۲۰۰۴؛ دیکسون و همکاران، ۲۰۰۶؛ استیروبو، ۲۰۱۰؛ روحکه و اشمیت، ۲۰۱۴). اگرچه طبق نظر «هیئت استانداردهای بین‌المللی حساب‌رسی و اطمینان‌دهی» (۲۰۰۹)، روشن است که مسئولیت اصلی در مورد بازرندگی و کشف تقلب، هم به عهده مدیریت و هم نهاد حاکم بر واحد تجاری است؛ حساب‌رس در مورد دستیابی به اطمینان منطقی از اینکه صورت‌های مالی، به طور کلی، از تحریف قابل توجهی عاری هستند، پاسخگو است، اما هنوز انتظارات قابل توجهی در مورد موضوع وجود دارد. با این وجود، یک توجیه نادرست و عملی از شکاف‌های مهم ارتباطی در گزارش حساب‌رسی وجود دارد، و تلاش گسترده‌ای در کاهش این شکاف‌ها شده است (آساری و رایت، ۲۰۱۲). علاوه بر این، فاصله انتظارات حساب‌رسی قابل توجهی نیز در قابلیت اطمینان و سودمندی گزارش حساب‌رسی یافت شده است. کاربران در درک مفاهیم اساسی در گزارش حساب‌رسی مانند اطمینان منطقی، اهمیت و نمونه‌گیری مشکل دارند (گرای و همکاران، ۲۰۱۱). در دیگر سو، اگرچه زنجیره‌ای از اصول اخلاقی مورد حمایت قرار گرفته است، اما انتقادهایی وجود دارد که ترکیبی از خدمات حساب‌رسی و غیر حساب‌رسی را ناسازگار می‌داند (کینی و همکاران، ۲۰۰۴؛ زمان و همکاران، ۲۰۱۱). صالحی و رستمی (۲۰۰۹) ادعا کردند

که زمینه‌های سقوط استقلال حسابرس، وابستگی مالی حسابرس به تنازعات در بازار حسابرسی مشتری، ارائه خدمات غیر حسابرسی و زیرساخت‌های راهبری در بازار است. به دلیل توالی ارائه خدمات آمیخته، حسابرسان نقش متنوعی را در یک زمان مانند مشاور مدیریت و همچنین به عنوان حسابرس آزاد برای سهامداران انجام می‌دهند (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). بحث و تجزیه و تحلیل مدیریت در خصوص گزارش سالانه و در ارتباط با ارائه اطلاعات در پیش‌بینی پیامدهای اقتصادی اجتناب ناپذیر بسیار ارزشمند است. با این حال، استانداردهای جاری حسابرسی، حسابرس را ملزم نمی‌کند که اطلاعات سایر قسمت‌های گزارش سالانه را به عنوان بخشی از حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی نماید (موک و همکاران، ۲۰۱۲). احتمالاً گزارشات پایداری شرکت‌هایی که مایل به افزایش قابلیت اطمینان خود هستند، افزایش یافته و سرمایه‌گذاران تمایل به دریافت اطلاعات مربوط به مسئولیت‌های زیست محیطی و اجتماعی را از یک منبع شخص ثالث دارند، بنابراین، دلایل نگرانی در مورد اعتبار این نوع افشاگری بسیار زیاد است (کوهن و همکاران، ۲۰۱۱).

بررسی استقلال ادراک شده حسابرس

ارائه خدمات غیر حسابرسی تعارضات نقش ایجاد می‌کند و عواقب زیانباری بر عینیت و توانایی انجام حسابرسی بدون پیش داوری دارد. به دلیل پاداش‌های قابل توجه برای خدمات غیر حسابرسی، حسابرسان ممکن است به گونه‌ای عمل کنند که صرفاً منافع خود را محقق سازند. چهار شرکت بزرگ حسابرسی را می‌توان در ارائه خدمات غیر حسابرسی محدود کرد و از همین رو فراخوان بیشتری برای ایجاد شرکت‌های ارائه دهنده خدمات «حسابرسی» به صورت خاص وجود دارد. این فرآیند یک تلاش جامع به منظور تقویت رقابت و از بین بردن تضاد منافع می‌باشد (پیکارد و ماریچ^{۳۳}، ۲۰۱۸). یک دوره حسابرسی پنج ساله یا بیشتر بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد. ارتباط مداوم بین حسابرس و مشتری ممکن است حسابرس را وادار کند که به طور ناخودآگاه با نقص‌های عمده در بررسی حسابداری مالی مشتری مواجه شود و بر همین اساس دستکاری‌های سود عمده را پنهان نماید. نهادهای نظارتی و سیاست‌گذاران در حال بررسی مجدد در مورد تغییر اجباری حسابرس و گام‌های جدی در مورد روند کار هستند. کمیته حسابرسی عملکرد داوری را برای حل ناسازگاری بین حسابرس و مشتری ارائه می‌دهند. عملکرد حسابرسی سه‌گانه، که شامل حسابرسان خارجی، حسابرسان داخلی و کمیته‌های حسابرسی می‌شود، برای حفظ مسئولیت‌پذیری شرکت‌ها ضروری است (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). همچنین، حفظ استقلال ادراک شده حسابرس به عنوان عاملی مهمی در کاهش شکاف انتظارات حسابرسی تلقی می‌شود زیرا بدون استقلال ادراک شده، گزارش حسابرسی چیزی بیش از تلاش تبلیغاتی یک شرکت محسوب نمی‌شود (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). بازمن و همکاران (۱۹۹۷) نتیجه گرفتند که «شکست‌های حسابرسی محصول طبیعی رابطه حسابرسی و مشتری است» و محدود کردن حسابرسان در ارائه کار غیر حسابرسی و افزایش نظارت مستقل حسابرسی برای کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی امری حیاتی است.

بررسی سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس

به دلیل عدم ارتباط صحیح اطلاعاتی با مشتری، ممکن است شکاف‌های انتظاراتی ایجاد شود. تنظیم‌کنندگان استاندارد و حرفه حسابرسی علاقه فراوانی در کاهش شکاف ارتباطی دارند، زیرا یک شکاف می‌تواند اعتماد و اطمینان در گزارش حسابرسی را از بین ببرد، منجر به تصمیم‌گیری‌های ضعیف شود و منجر به دعاوی غیرضروری گردد (پورتر و همکاران، ۲۰۱۲). گزارش حسابرسی موجود صرفاً «بندهای یک سند قانونی» است و برای تشخیص ذینفعان در مورد امور دقیق شرکت فی کافی نیست (موک و همکاران، ۲۰۱۲). مشارکت در امور مهم حسابرسی، افشای عنوان شریک کاری در گزارش حسابرسی و الزام به ارائه بخش نظر گزارش حسابرسی، در آغاز، برخی از تغییراتی است که برای گسترش گزارش حسابرسی اعمال می‌شود (هیئت حسابرسی بین‌المللی و هیأت استانداردهای تضمین، ۲۰۱۵). آموزش نیز می‌تواند یک عملکرد ضروری در کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی باشد. ذی نفعان خبره‌تر، احتمال کمتری در تأیید و اطمینان به حسابرس دارند که می‌توان با تقویت آگاهی‌های لازم در مورد صفات و محدودیت‌های حسابرسی، شکاف پیش‌بینی را کاهش داد. آموزش ممکن است یک تاکتیک مؤثر برای کاهش انتظارات حسابرسی و شکاف ارتباطی باشد (آکثر و ژو، ۲۰۲۰). همچنین نتایج برخی از مطالعات قبلی حاکی از آن است که شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی وجود دارد. تنظیم‌کنندگان حرفه حسابرسی سعی کردند اطمینان حاصل کنند که میان آنچیزی که حسابرس قصد دارد از طریق آن ارتباط برقرار کند و آنچیزی که توسط کاربران به عنوان یک شکاف ارتباطی احساس می‌شود، اختلاف جزیی و نه یک شکاف وجود دارد که همین امر نیز می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسی را از بین ببرد و دعاوی بیهوده‌ای را علیه این حرفه ایجاد کند. از این رو، ارتباط بهتر حسابرسان شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد (آساری و رایت، ۲۰۱۲). اگرچه تئوری نمایندگی اظهار می‌دارد که تداوم قانونی حسابرسی برای محافظت از سهامداران است، اما لازم است هدف از حسابرسی را با توجه به نظریه سهامداران و همراه با واقعیت حل کند چرا که سازمان‌ها ذینفعان دیگری دارند. رسوایی‌های شرکت‌های معاصر شرکت‌ها و خسارات عظیم حسابرسی نشان می‌دهد که بین آنچه که افراد از حسابرسان پیش‌بینی می‌کنند و آنچه‌ای که حسابرسان از خود تصور می‌کنند، تمایز فراوانی وجود دارد و از این تمایزات به عنوان شکاف اعتماد بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی حسابرسی شده یاد می‌شود (هوگان و همکاران، ۲۰۰۸). برآوردن انتظارات جامعه و پر کردن شکاف انتظارات حسابرسی ممکن است به عنوان ابزاری مهم برای حفظ اعتماد به نفس سهامداران عمل کند. طبق یک گزارش تحقیقاتی از شورای گزارشگری مالی در انگلیس، شورای گزارشگری مالی (۲۰۱۶) اطمینان هنگامی وجود دارد که حسابرسان به صورت مستقل از شرکت‌های مشتری کار می‌کنند. برای اینکه یک حسابرسی معتبر و قابل اعتماد باشد، باید توسط شخصی انجام شود که مستقل است و نمی‌تواند تحت تأثیر موقعیت و قدرت قرار گیرد. هرچه استقلال حسابرسی بیشتر

باشد، چشم انداز بیشتری از اعتبار صورت‌های مالی حسابرسی شده نیز وجود دارد. همچنین، گروه ذینفعان گسترده‌تر، به ویژه عموم مردم و رسانه‌ها، در درک هدف و وظایف حسابرسی کوتاهی می‌کنند و بنابراین، برای بهبود درک عمومی از حسابرسی، طرفدار ارتباطات بهتر این حرفه هستند. یک شکاف ارتباطی بین کاربران از نظر ماهیت عملکرد حسابرسی و همچنین معنی گزارش حسابرسی وجود دارد و برای افزایش اطمینان در حسابرسی به یک انجمن برای ایجاد رابط بین حسابرسان، مدیریت و کاربران صورت‌های مالی نیاز است. یک شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی در درک پیام منتقل شده توسط گزارش حسابرسی استاندارد وجود دارد، اگرچه اعتماد بیشتری در مورد سودمندی گزارش‌های حسابرسی به کاربران می‌دهد، بنابراین بهبود در مدل گزارشگری حسابرسی لازم است (آساری و رایت، ۲۰۱۲). شورای گزارشگری مالی می‌تواند به عنوان یک تنظیم‌کننده مستقل در حرفه حسابرسی نقش مهمی داشته باشد. بنابراین، شورای گزارشگری مالی می‌تواند حافظ منافع عمومی باشد و نقش زیادی در اطمینان از شکاف انتظارات حسابرسی کمتر و افزایش اطمینان در حسابرسی داشته باشد. در ادامه به ارائه خلاصه‌ای از پژوهش‌های انجام شده در این حوزه می‌پردازیم.

گاجیرو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: تأثیر مشخصات کمیته حسابرسی بر شکاف انتظار حسابرسی: شواهد شرکت‌های دولتی در کنیا انجام داد. هدف نویسندگان این بود که بررسی کنند آیا آموزش حسابرسی تأثیری در وجود شکاف انتظار حسابرسی دارد یا خیر. برای دستیابی به این هدف، آنها یک نظرسنجی از دانشجویان انجام دادند، که به عنوان متغیری برای گروه‌های مختلف ذینفعان استفاده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که آموزش حسابرسی در پوشش شکاف منطقی حسابرسی تأثیرگذار است. جیانگ و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «رابطه بین خدمات مربوط به عملیات حسابرسی داخلی و عملکرد عملیاتی شرکت» انجام دادند. در این مقاله، به بررسی این موضوع پرداخته شده است که آیا خدمات مربوط به عملیات ارائه شده توسط عملکرد حسابرسی داخلی مزایای اقتصادی برای شرکت‌ها به همراه دارد. نتایج نشان داد که میزان مشارکت خدمات مربوط به عملیات در عملکرد حسابرسی داخلی رابطه معنادار مثبتی با عملکرد عملیاتی دارد. علاوه بر این، با تجزیه عملکرد حسابرسی داخلی به خدمات ارزیابی متداول (به عنوان مثال، حسابرسی عملیاتی) و خدمات تسهیل‌گری کسب و کار محور (به عنوان مثال، مشاوره استراتژی) رابطه معناداری دارد. کوراو و انگ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی و دقت استاندارد حسابداری بر شکاف انتظارات حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه یک آزمایش را با استفاده از کاربران گزارش مالی غیر حرفه‌ای برای بررسی تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی در شکاف انتظار حسابرسی گزارش می‌کند. نتایج نشان می‌دهد که افشای موارد اصلی حسابرسی به خودی خود در گزارش حسابرسی بر شکاف انتظار حسابرسی تأثیری ندارد. سوله و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان: «ادراک کاربران درباره مسئولیت حسابرسان در زمینه جلوگیری از تقلب، کشف و انتظارات حسابرسی در نیجریه» انجام دادند. این مطالعه از یک طرح تحقیق پیمایشی استفاده می‌کند که در آن ۲۰۰ نسخه از پرسشنامه‌ها به دانشجویان، حسابداران، سرمایه‌گذاران، سهامداران و بانکداران در

ایالت‌های کانو و جیگاوا نیجریه ارائه شده است. یافته‌های این مطالعه نشان داد که فاصله انتظارات حسابرسی در زمینه پیشگیری و کشف تقلب در نیجریه وجود دارد. با توجه به این، این مقاله پیشنهاد می‌کند که روشننگری مناسب برای مردم، سرمایه‌گذاران و سرمایه‌گذاران بالقوه در مورد عملکرد حسابرسی و مسئولیت‌های حسابر در مورد پیشگیری و کشف تقلب باید توسط ناظران، نهادهای حسابداری حرفه‌ای و سایر سهامداران انجام شود زیرا این می‌تواند در کاهش اصله انتظارات حسابرسی در نیجریه مثر ثمر باشد.

کهزادی طه‌نه (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی» انجام دادند. این پژوهش از نوع پیمایشی است و نمونه آماری با استفاده از فرمول کوکران با جامعه نامعلوم، تعداد ۳۸۴ نفر تعیین گردید که در نهایت تعداد ۱۶۸ پرسشنامه از حسابرسان و تعداد ۱۸۷ عدد از استفاده‌کنندگان جمع‌آوری گردید نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین نظرات دو گروه در مورد تاثیر تعدیلات صورت‌های مالی بر اهمیت، افشای سطح اهمیت و نحوه فراگیر بودن آثار تحریف‌ها، تفاوت معنی‌داری وجود نداشت و هر دو گروه موافق افشای سطح اهمیت در گزارش حسابرسی و بازنگری معیار و ضرایب مشخص شده در دستورالعمل سطح اهمیت هستند.

فتح الله زاده و علوی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «بررسی تاثیر دوره تصدی حسابر بر ارتباط بین اظهارنظر حسابرسی و رفتار سرمایه‌گذاران» انجام دادند. این پژوهش حاضر تاثیر دوره تصدی حسابر بر ارتباط بین اظهارنظر حسابرسی و رفتار سرمایه‌گذاران را بررسی می‌کند. نمونه پژوهش حاضر شامل ۱۱۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ می‌باشد. برای اندازه‌گیری رفتار سرمایه‌گذاران از بازده غیرعادی تجمیعی ۱۰ روز بعد از ارائه گزارش حسابرسان مستقل استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی چند متغیره و نرم‌افزار اقتصادسنجی Stata بهره گرفته شده است. نتایج تحقیق حاضر اثر معناداری را از سوی اظهارنظر حسابر بر رفتار سرمایه‌گذاران نشان نداد. همچنین نقش دوره تصدی حسابر بر عنوان متغیر تعدیلی بر ارتباط بین اظهارنظر حسابر و رفتار سرمایه‌گذاران مورد تایید قرار نگرفت.

حسینی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «بررسی تاثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابر بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی» انجام دادند. داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه، جمع‌آوری شده و با استفاده از معادلات ساختاری به کمک نرم‌افزار آموس، مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که از میان شش مشخصه تردید حرفه‌ای، تنها دو عامل ذهن پرسشگر و وقفه در قضاوت بر ارزیابی ریسک تقلب معنادار هستند. مهارت ارتباطی با سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی جستجوی دانش، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری مثبت و معنادار دارد. تضعیف اجتماعی بر سه شاخص تردید حرفه‌ای در ارزیابی ریسک تقلب، یعنی ذهن پرسشگر، وقفه در قضاوت و اعتماد به نفس اثر مداخله‌گری منفی و معنادار دارد.

بختیاری و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرسان؛

رویکرد حرفه‌ای گرای» انجام دادند. تعداد ۲۴۹ پرسشنامه میان حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به شیوه تصادفی توزیع و جمع آوری و داده‌های بدست آمده از آنها با استفاده از مدل معادلات ساختاری مورد تحلیل قرار گرفته است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه اجتماعی تأثیر مثبت بر استقلال حسابرسان دارد. امجدی و همکاران (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان: «تأثیر تخصص حسابرسان بر اعتماد اجتماعی با نقش میانجی کیفیت حسابرسی عملکرد» (مطالعه موردی دیوان محاسبات) انجام دادند. جامعه آماری پژوهش حسابرسان در رده‌ها و پست‌های مختلف از حسابرسان تا حسابرسان کل در دیوان محاسبات کشور در پاییز سال ۱۳۹۸ بودند و با توجه به فرمول نمونه‌گیری کوکران حجم نمونه ۲۶۹ نفر تعیین شد این تعداد ۲۱۵ پرسشنامه قابل تجزیه و تحلیل آماری دریافت گردید. یافته‌ها حاکی از آن است که تخصص حسابرسان دیوان محاسبات بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین، تخصص حسابرسان دیوان محاسبات از طریق کیفیت حسابرسی آنها بر اعتماد اجتماعی تأثیر مثبت دارد و به عبارتی کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه تخصص حسابرسان دیوان محاسبات و اعتماد اجتماعی دارد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه (۱) مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب، معنی‌داری و سودمندی گزارش حسابرسان، حسابرسان ارائه‌دهنده خدمات غیر حسابرسی، انتظار برای اطمینان بخشی از گزارشگری و انتظار برای سایر خدمات اطمینان دهی تأثیر معناداری بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه (۲) محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی، چرخش حسابرسان و ارتباط موثر با کمیته حسابرسی فعال، تأثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرسان دارد.

فرضیه فرعی (۱-۲-) استقلال ادراک شده حسابرسان تأثیر معنادار و منفی بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه (۳) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان با توسعه گزارش حسابرسی و اطمینان از آموزش حسابرسی مرتبط است.

فرضیه فرعی (۱-۳-) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان تأثیر معنادار و منفی بر شکاف انتظارات حسابرسی دارد.

فرضیه (۴) شکاف انتظارات حسابرسی تأثیر معنادار و منفی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه فرعی (۱-۴-) استقلال ادراک شده حسابرسان تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه فرعی (۲-۴-) سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان تأثیر معنادار و مثبتی بر اعتماد سهامداران دارد.

فرضیه (۵) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و فاصله انتظارات حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه فرعی (۱-۵-) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود

یافته حسابرسان و شکاف انتظار حسابرسی تاثیر معناداری دارد.
فرضیه فرعی ۲-۵) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد.
فرضیه فرعی ۳-۵) نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرسان و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

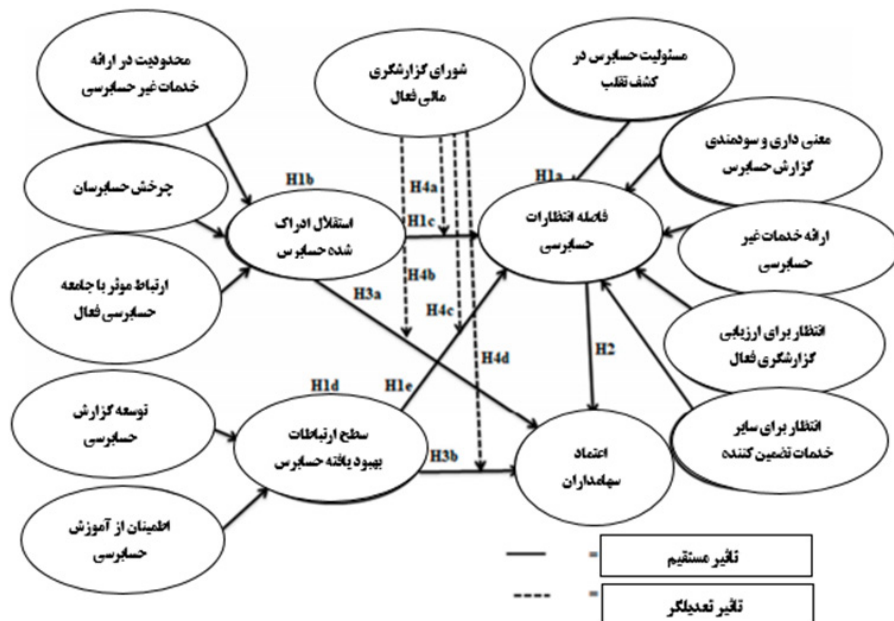
نگاره (۱): اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیرهای پژوهش متغیر وابسته	منابع مورد استفاده شاخص‌های پژوهش	مقیاس	تعداد مولفه‌ها	نوع و تعداد سنجه‌ها
اعتماد سهامداران	اوکافور و اوتالر (۲۰۱۳) و ژیه (۲۰۱۶).	لیکرت	ندارد	۴ سنجه
متغیرهای مستقل		مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه‌های مرتبط و تعداد آنها
فاصله انتظارات حسابرسی	آساری و رایت (۲۰۱۲)؛ کورام و همکاران (۲۰۱۱)؛ گرای و همکاران (۲۰۱۱)؛ موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۵ مولفه	مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب (۴ سنجه) معنی داری و سودمندی گزارش حسابرسان (۵ سنجه) ارائه خدمات غیر حسابرسی (۳ سنجه) انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال (۴ سنجه) انتظار برای سایر خدمات تضمین‌کننده (۳ سنجه)
استقلال ادراک شده حسابرسان	گرای و همکاران (۲۰۱۱)؛ موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۳ مولفه	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی (۴ سنجه) چرخش اجباری حسابرسان (۴ سنجه) ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال (۳ سنجه)
سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرسان	آساری و رایت (۲۰۱۲)؛ کورام و همکاران (۲۰۱۱)؛ گرای و همکاران (۲۰۱۱)؛ موک و همکاران (۲۰۱۲)؛ کوهن و همکاران (۲۰۱۱).	لیکرت	۲ مولفه	توسعه گزارش حسابرسی (۳ سنجه) اطمینان از آموزش حسابرسی (۳ سنجه)
متغیر تعدیلگر		مقیاس	تعداد ابعاد	سنجه‌های مرتبط و تعداد آنها
شورای گزارشگری مالی	احمد (۲۰۱۷).	لیکرت	ندارد	۳ سنجه

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش پژوهش حاضر بر مبنای هدف در دسته پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. بر مبنای ماهیت و روش و در طبقه‌بندی انواع تحقیقات براساس روش، پژوهش حاضر از نوع توصیفی^{۳۵}

مدل مفهومی پژوهش



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش: (آکثر و ژو، ۲۰۲۰).

۴- یافته‌های پژوهش آمار توصیفی

نگاره (۲): بررسی وضعیت پاسخ دهندگان از نقطه نظر جنسیت

جنسیت	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
زن	۱۴۷	۳۸,۸	۳۸,۸
مرد	۲۳۲	۶۱,۲	۱۰۰
مجموع	۳۷۹	۱۰۰	–

نگاره (۳): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر مدرک تحصیلی

تحصیلات	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
لیسانس	۸۵	۲۲,۴	۲۲,۴
فوق لیسانس	۱۸۰	۴۷,۵	۶۹,۹
دکترای بالاتر	۱۱۴	۳۰,۱	۱۰۰
مجموع	۳۷۹	۱۰۰	-

نگاره (۴): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر سن

سن	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
۳۰-۳۵ سال	۷۳	۱۹,۳	۱۹,۳
۳۵-۴۰ سال	۱۱۰	۲۹,۰	۴۸,۳
بالای ۴۰ سال	۱۹۶	۵۱,۷	۱۰۰
مجموع	۳۷۹	۱۰۰	-

نگاره (۵): بررسی وضعیت پاسخ‌دهندگان از نظر سابقه کار

سابقه	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
۵-۱۰ سال	۹۴	۲۴,۸	۲۴,۸
۱۰-۱۵ سال	۱۵۴	۴۰,۶	۶۵,۴
بالای ۱۵ سال	۱۳۱	۳۴,۶	۱۰۰
مجموع	۳۷۹	۱۰۰	-

تحلیل‌های تک متغیره

شاخص‌های توصیفی

در حالت کلی گفته می‌شود چنانچه مقادیر چولگی و کشیدگی یک توزیع در بازه ۲- تا ۲+ قرار گیرد، می‌توان ادعا کرد که این توزیع، نرمال است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، مقادیر جدول زیر شامل قاعده مذکور است لذا می‌توان گفت داده‌های تحقیق دارای توزیع نرمال هستند.

نگاره (۶): شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

میان	چولگی	کشیدگی	تعداد مشاهدات
۰,۳۷۸	-۰,۷۷۹	-۰,۵۹	۳۷۹
-۰,۲۱۳	-۰,۶۵۴	۰,۳۹۵	۳۷۹
-۰,۱۸۳	-۰,۲۵۸	-۰,۰۶۱	۳۷۹
-۰,۰۷۸	-۰,۸۳۳	-۰,۰۱۸	۳۷۹

۳۷۹	-۰.۲	-۱.۴۶۸	۰.۱۱۲	انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال
۳۷۹	-۰.۵۴۷	-۱.۱۴۸	۰.۵۰۸	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۳۷۹	۰.۴۹۱	-۰.۹۱۹	-۰.۰۰۶	توسعه گزارش حسابرسی
۳۷۹	-۰.۱۷۷	-۱.۳۵۲	۰.۲۷۳	شورای گزارشگری مالی
۳۷۹	-۰.۲۱۵	-۱.۵۹۶	۰.۱۳۳	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۳۷۹	-۰.۱۰۳	-۱.۱۹۵	۰.۰۹۳	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۳۷۹	-۰.۱۵۹	-۱.۴۲۲	۰.۰۴۳	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۳۷۹	-۰.۲۸۹	-۱.۴۳۹	۰.۰۸۸	چرخش اجباری حسابرسان

آزمون میانگین

در این بخش به بررسی و تحلیل وضعیت متغیرهای تحقیق پرداخته می شود. درواقع هدف از این امر تعیین وضعیت ادراکی جامعه تحقیق از متغیرها می باشد. برای این منظور آزمون t تک نمونه استفاده شده است.

نگاره (۷): آزمون میانگین متغیرهای پژوهش

مقدار آزمون						
مقدار t	درجه آزادی	عدد معناداری	وضعیت ادراکی جامعه از متغیر	تفاوت میانگین	فاصله اطمینان ۹۵٪ حد پایین حد بالا	
۶/۳۳۴	۳۷۹	۰/۰۰۰	مطلوب	۰/۳۷۹	۰.۲۶۰ ۰.۴۹۷	مسئولیت حسابرس در کشف تقلب
۳۰,۳۰۵	۳۷۹	۰,۰۰۰	مطلوب	۱,۳۷۰	۱.۲۸۰ ۱.۴۶۰	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس
۳۶,۴۵۶	۳۷۹	۰/۰۰۰	مطلوب	۱.۳۳۱	۱.۲۵۹ ۱.۴۰۴	ارائه خدمات غیر حسابرسی
۲۳,۶۲۴	۳۷۹	۰/۰۰۰	مطلوب	۱.۱۷۸	۱.۰۷۹ ۱.۲۷۷	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۱۸,۵۶۲	۳۷۹	۰/۰۰۰	مطلوب	۱.۰۲۹	۰,۹۱۹ ۱.۱۳۹	انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده
۴,۸۳۴	۳۷۹	۰,۰۰۰	مطلوب	۰,۴۲۶	۰,۲۵۱ ۰,۶۰۱	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی

با توجه به اطلاعات جدول فوق می توان گفت چون حدود بالا و پایین برای همه متغیرها مثبت است، پس میانگین جامعه در آن متغیر بیش از مقدار آزمون شده است.

تحلیل‌های چند متغیره آزمون کفایت نمونه‌برداری

یکی از روش‌های سنجش تناسب حجم نمونه جهت تحلیل عاملی، محاسبه شاخص کایزر مایرز (KMO) و آزمون بارتلت است. دامنه مقدار شاخص KMO بین ۰ تا ۱ است. به‌طوری‌که هر چه این مقدار به عدد ۱ نزدیک‌تر باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب قلمداد می‌شود. حداقل مقدار قابل برای این شاخص ۰/۶ توصیه شده است. آزمون بارتلت نیز یک روش دیگر برای تشخیص مناسب بودن داده‌ها می‌باشد و این فرضیه را که ماتریس همبستگی مشاهده شده متعلق به جامعه‌ای با متغیرهای نابسته است، می‌آزماید. مطلوب آن است که فرض صفر رد شود.

نگاره (۸): نتایج حاصل آزمون کفایت نمونه‌برداری

آزمون بارتلت			شاخص KMO	متغیر
عدد معناداری	درجه آزادی	مربع کای تقریبی		
۰/۰۰۰	۳	۲۳۹,۵۱۴	۰/۶۸۵	مسئولیت حسابرسان در کشف تقلب
۰/۰۰۰	۱۰	۱۰۴۴/۰۰۲	۰/۷۷۰	معنی داری و سودمندی گزارش حسابرسان
۰/۰۰۰	۳	۴۴۲,۰۰۵	۰/۷۱۸	ارائه خدمات غیر حسابرسانی
۰/۰۰۰	۶	۹۰۹/۴۲۷	۰/۸۲۹	انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم
۰,۰۰۰	۳	۶۹۷,۷۵۲	۰,۷۵۴	انتظار برای سایر خدمات تضمین‌کننده
۰,۰۰۰	۶	۸۸۲,۳۰۵	۰,۷۵۹	محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسانی
۰,۰۰۰	۳	۱۲۲۱,۴۷۱	۰,۸۳۵	چرخش اجباری حسابرسان
۰,۰۰۰	۳	۱۷۲,۷۰۳	۰,۶۱۴	ارتباط موثر با جامعه حسابرسانی فعال
۰,۰۰۰	۳	۲۰۴,۷۶۲	۰,۶۶۸	توسعه گزارش حسابرسانی
۰,۰۰۰	۳	۲۷۸,۵۶۱	۰,۶۰۴	اطمینان از آموزش حسابرسانی
۰,۰۰۰	۶	۵۷۴,۴۸۷	۰,۷۵۷	اعتماد سهامداران
۰,۰۰۰	۳	۲۹۶,۹۲۵	۰,۶۳۹	شورای گزارشگری مالی

ارزیابی مدل اندازه‌گیری روایی همگرا

روایی همگرا در روش مبتنی بر واریانس، بر اساس میانگین واریانس استخراج شده (AVE) سنجیده می‌شود. نتایج حاصل از این تحلیل در نگاره (۹) آمده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود تمامی مقادیر از حداقل مقدار قابل قبول بالاتر است. لذا می‌توان گفت متغیرهای تحقیق از لحاظ روایی همگرا مناسب است.

نگاره (۹): روایی همگرایی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده
مسئولیت حسابرس در کشف تقلب	۰/۶۵۱
معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس	۰/۶۶۵
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۰/۷۴۷
انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم	۰/۷۶۲
انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده	۰/۸۳۳
محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی	۰/۷۲۶
چرخش اجباری حسابسان	۰/۸۰۹
ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال	۰/۵۹۳
توسعه گزارش حسابرسی	۰/۵۸۳
اطمینان از آموزش حسابرسی	۰/۶۴۰
اعتماد سهامداران	۰/۶۵۷
شورای گزارشگری مالی	۰/۶۵۴
	۰/۸۵۴

سازگاری درونی

آلفای کرونباخ

نتایج حاصل از محاسبه ضرایب آلفای کرونباخ در جدول زیر ارائه شده است. بر اساس مقادیر محاسبه شده، می توان نتیجه گرفت تمامی متغیرهای تحقیق از لحاظ پایایی مطلوب به شمار می روند.

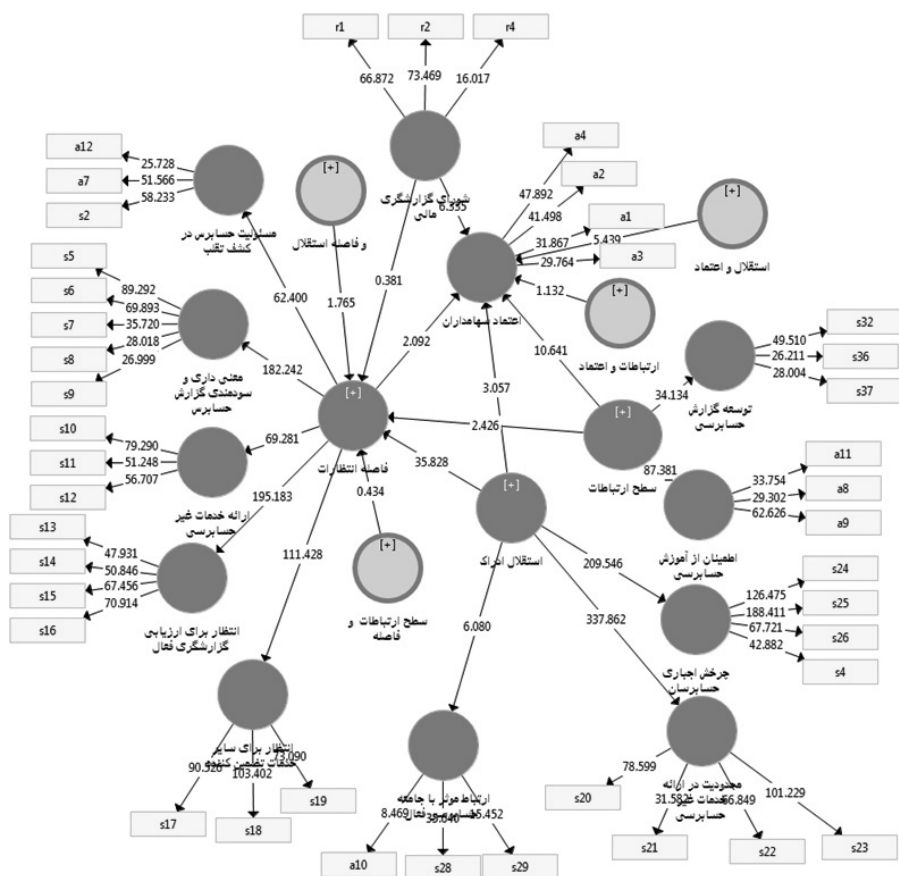
نگاره (۱۰): آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ
مسئولیت حسابرس در کشف تقلب	۰/۷۳۵
معنی داری و سودمندی گزارش حسابرس	۰/۸۳۷
ارائه خدمات غیر حسابرسی	۰/۸۳۴
انتظار برای ارزیابی گزارشگری مداوم	۰/۸۹۶
انتظار برای سایر خدمات تضمین کننده	۰/۹۰۰
محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی	۰/۸۷۲
چرخش اجباری حسابسان	۰/۹۲۰
ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال	۰/۷۷۴
توسعه گزارش حسابرسی	۰/۷۰۴
اطمینان از آموزش حسابرسی	۰/۷۲۵
اعتماد سهامداران	۰/۸۲۵
شورای گزارشگری مالی	۰/۷۴۳

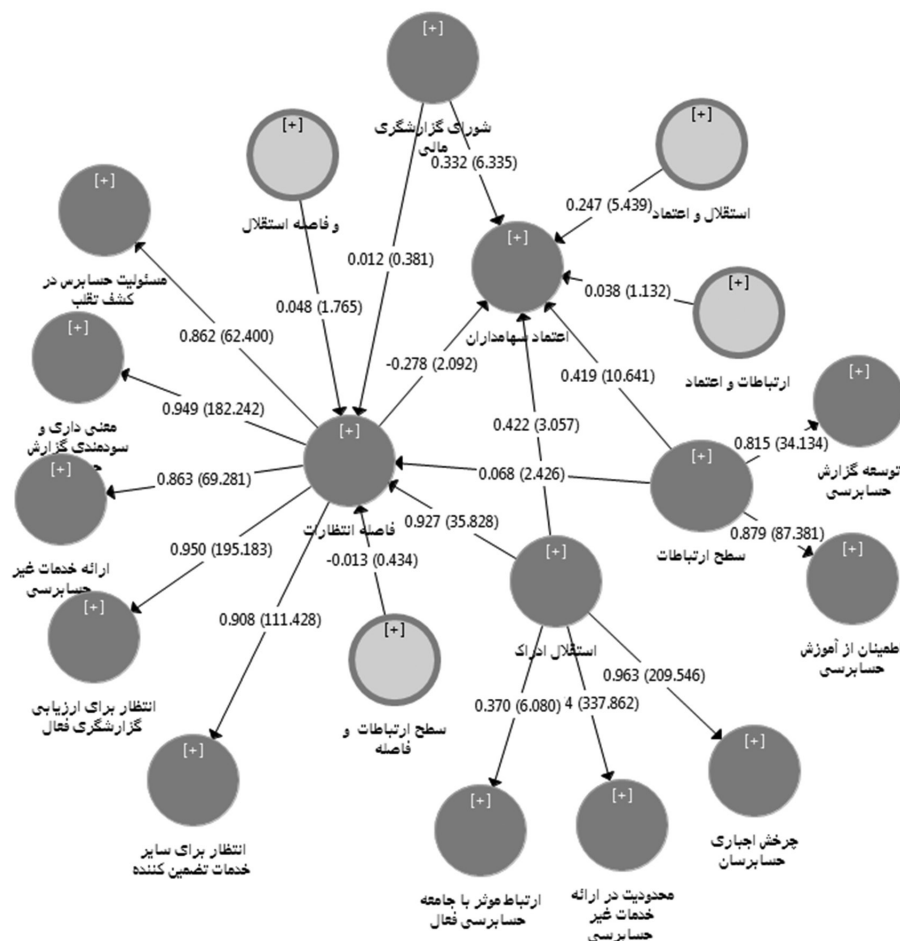
آزمون فرضیه‌های پژوهش

نگاره (۱۱): نتایج حاصل از تحلیل مسیرهای مستقیم برای فرضیه‌های فرعی

ضریب مسیر	آماره تی	سطح معنی‌داری	
۰.۰۳۸	۱.۱۳۲	۰.۲۵۸	ارتباطات و اعتماد -> اعتماد سهامداران
۰.۳۷	۶.۰۸	۰	استقلال ادراک -> ارتباط موثر با جامعه حسابرسی فعال
۰.۴۲۲	۳.۰۵۷	۰.۰۰۲	استقلال ادراک -> اعتماد سهامداران
۰.۹۲۷	۳۵.۸۲۸	۰	استقلال ادراک -> فاصله انتظارات
۰.۹۷۴	۳۳۷.۸۶۲	۰	استقلال ادراک -> محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی
۰.۹۶۳	۲۰۹.۵۴۶	۰	استقلال ادراک -> چرخش اجباری حساب‌رسان
۰.۲۴۷	۵.۴۳۹	۰	استقلال و اعتماد -> اعتماد سهامداران
۰.۸۷۹	۸۷.۳۸۱	۰	سطح ارتباطات -> اطمینان از آموزش حسابرسی
۰.۴۱۹	۱۰.۶۴۱	۰	سطح ارتباطات -> اعتماد سهامداران
۰.۸۱۵	۳۴.۱۳۴	۰	سطح ارتباطات -> توسعه گزارش حسابرسی
۰.۰۶۸	۲.۴۲۶	۰.۰۱۶	سطح ارتباطات -> فاصله انتظارات
-۰.۰۱۳	۰.۴۳۴	۰.۶۶۵	سطح ارتباطات و فاصله -> فاصله انتظارات
۰.۳۳۲	۶.۳۳۵	۰	شورای گزارشگری مالی -> اعتماد سهامداران
۰.۰۱۲	۰.۳۸۱	۰.۷۰۴	شورای گزارشگری مالی -> فاصله انتظارات
۰.۸۶۳	۶۹.۲۸۱	۰	فاصله انتظارات -> ارائه خدمات غیر حسابرسی
-۰.۲۷۸	۲.۰۹۲	۰.۰۳۷	فاصله انتظارات -> اعتماد سهامداران
۰.۹۵	۱۹۵.۱۸۳	۰	فاصله انتظارات -> انتظار برای ارزیابی گزارشگری فعال
۰.۹۰۸	۱۱۱.۴۲۸	۰	فاصله انتظارات -> انتظار برای سایر خدمات تضمین‌کننده
۰.۸۶۲	۶۲.۴	۰	فاصله انتظارات -> مسئولیت حساب‌رس در کشف تقلب
۰.۹۴۹	۱۸۲.۲۴۲	۰	فاصله انتظارات -> معنی‌داری و سودمندی گزارش حساب‌رس
۰.۰۴۸	۱.۷۶۵	۰.۰۷۸	فاصله استقلال -> فاصله انتظارات



شکل (۱): تحلیل مسیرها برای فرضیه‌های پژوهش



شکل (۲): ضرایب مسیرها برای فرضیه‌های پژوهش

در شکل‌های فوق، مقادیر بحرانی بالای ۱/۹۶ و سطح معناداری پایین‌تر از ۰/۰۵ به منزله رد فرض صفر و حفظ ادعای مطرح شده (در قالب فرضیه‌های تحقیق) است. در ادامه به توضیح فرضیه‌ها و نتایج حاصل از تحلیل مسیر پرداخته می‌شود.

نگاره (۱۲): خلاصه نتایج پژوهش

نتیجه	فرضیات پژوهش
تایید فرضیه	فرضیه ۱: مسئولیت حسابرِس در کشف تقلب، معنی دار بودن و سودمندی گزارش حسابرِس، ارائه خدمات غیر حسابرِس، برآورده سازی انتظارات از تضمین گزارشگری مالی و برآورده سازی انتظارات برای سایر خدمات اطمینان بخش، تاثیر معناداری بر فاصله انتظارات حسابرِس دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۲: محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرِس، چرخش حسابرِس و ارتباط موثر با کمیته حسابرِس فعال، تاثیر معناداری بر استقلال ادراک شده حسابرِس دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۱-۲: استقلال ادراک شده حسابرِس تاثیر معنادار بر فاصله انتظارات حسابرِس دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۳: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرِس با توسعه گزارش حسابرِس و اطمینان از آموزش حسابرِس مرتبط است.
تایید فرضیه	فرضیه ۳-۳: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرِس بر فاصله انتظارات حسابرِس تاثیر دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۴: فاصله انتظارات حسابرِس تاثیر معناداری بر اعتماد سهامداران دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۱-۴: استقلال ادراک شده حسابرِس تاثیر معنادار بر اعتماد سهامداران دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۲-۴: سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرِس تاثیر معنادار بر اعتماد سهامداران دارد.
رد فرضیه	فرضیه ۵: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرِس و فاصله انتظارات حسابرِس تاثیر معناداری دارد.
رد فرضیه	فرضیه ۱-۵: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین سطح بهبود یافته حسابرِس و فاصله انتظار حسابرِس تاثیر معناداری دارد.
تایید فرضیه	فرضیه ۲-۵: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین استقلال ادراک شده حسابرِس و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد. می پردازد.
رد فرضیه	فرضیه ۳-۵: نقش تعدیلگر شورای گزارشگری مالی فعال بر رابطه بین بهبود سطح ارتباطات حسابرِس و اعتماد سهامداران تاثیر معناداری دارد..

۵- بحث و نتیجه گیری

بحث و بررسی فرضیه نخست پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه نخست و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می توان عنوان نمود که با توجه به پیچیده شدن کسب و کارها در زمان کنونی، افزایش انتظارات از شرکتها در زمینه های مختلف، رقابتی شدن بازار و بحران های اقتصادی پیش آمده به دلیل عوامل مختلف نظیر اپیدمی کرونا، شرکت های ایرانی باید حساسیت بسیار بالایی در انتخاب حسابرِس خود داشته باشند. چرا که در حال حاضر همانند سال ها و دهه های پیش، وظایف حسابرِس صرفا در گزارشگری مالی خلاصه نمی شود و محدوده بسیار وسیعی از مسئولیت ها را پوشش می دهد. هرچه خبرگی حسابرِس در حوزه های جدید بیشتر باشد، فاصله انتظارات از وی و دیگر حسابرِسان به طبع کاهش خواهد یافت. این وظایف از کشف تقلب و اشتباه در گزارش های مالی تا مشاوره در کسب و کارها و شناسایی رقا در بازار متغیر است. همچنین به هر میزان که خبرگی حسابرِس در گزارشگری مالی و عدم سوگیری بیشتر

باشد، فاصله انتظارات ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران از آنها کاهش خواهد یافت. نتایج با پژوهش‌های فروغی و عسگری ارجنگی (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان: «بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»؛ کهزادی طه‌نه (۱۳۹۹) با عنوان: سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی؛ سوله و همکاران (۲۰۱۹) با عنوان: «ادراک کاربران درباره مسئولیت حسابرسان در زمینه جلوگیری از تقلب، کشف و انتظارات حسابرسی در نیجریه» و آکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی» همسو می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه دوم پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه دوم و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می‌توان عنوان نمود که در وهله اول، ارائه خدمات غیر حسابرسی از آنجا که می‌تواند ذهنیت حسابرس را با مواردی غیر از حرفه کاری وی درگیر نماید، لذا تمرکز وی را از سمت و سوی گزارشگری مالی به موارد دیگر منحرف می‌سازد و روند حسابرسی را با اشتباهات عمده مواجه می‌سازد. همچنین چرخش دوره حسابرسی نیز موضوعی است که استقلال حسابرسان را با تهدید مواجهه می‌سازد. دوره تصدی طولانی حسابرس می‌تواند باعث آشنایی بیشتر و به نوعی ایجاد نوعی صمیمیت بین حسابرس و صاحبکار شده و از این رو حسابرس به دلایل مختلف از بسیاری از تخلف‌ها و تقلب‌ها در صورت‌های مالی چشم‌پوشی نماید و در نهایت باعث از بین رفتن وجهه و اعتبار شرکت در آینده شود. برآیند تمام این اتفاقات، تأثیر معنادار و منفی بر فاصله انتظارات حسابرسی دارد و می‌تواند دیدگاه بسیاری از ذی‌نفعان را نسبت به شرکت منفی نماید. نتایج با پژوهش‌های آکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی»؛ رمان و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان: «آیا استقلال حسابرس تحت تأثیر خدمات غیر حسابرسی است؟ دیدگاه ذینفعان؟» و آستولفی (۲۰۲۱) با عنوان: «آیا استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی شکاف انتظارات حسابرسی را افزایش داده است؟ یک مطالعه اکتشافی» همسو می‌باشد.

بحث و بررسی فرضیه سوم پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده از فرضیه سوم و همچنین از دیدگاه نظری و بر مبنای برآوردهای بیشتر پژوهشگر می‌توان عنوان نمود از آنجا که شکاف ارتباطی بین حسابرسان و کاربران صورت‌های مالی ممکن است ایجاد شود لذا قانونگذاران و متولیان دستورالعمل‌های حرفه حسابرسی بر آن هستند تا اطمینان حاصل کنند که میان آنچیزی که حسابرس قصد دارد از طریق آن ارتباط برقرار کند و آنچیزی که توسط کاربران به عنوان یک شکاف ارتباطی احساس می‌شود، اختلاف جزئی و نه یک شکاف وجود دارد که همین امر نیز می‌تواند اعتماد به گزارش حسابرسی را از بین ببرد و دعاوی بیهوده‌ای را علیه این حرفه ایجاد کند. از این رو، ارتباط بهتر حسابرسان شکاف انتظارات حسابرسی را کاهش می‌دهد. آموزش درست و اصولی حسابرس نیز

یک می تواند در کاهش انتظارات مربوط به حسابرسی در ایران مفید باشد. ذی نفعان خبره تر، احتمال کمتری در تایید و اطمینان به حسابرس دارند که می توان با تقویت آگاهی های لازم در مورد صفات و محدودیت های حسابرسی، شکاف پیش بینی را کاهش داد. آموزش ممکن است یک تاکتیک موثر برای کاهش انتظارات حسابرسی و شکاف ارتباطی باشد.

نتایج با پژوهش های آکثر و ژو (۲۰۲۰) با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی»؛ و فولوپ و همکاران (۲۰۱۹) با عنوان: «نقش آموزش حسابرسی در کاهش شکاف انتظار» همراستا می باشد.

بحث و بررسی فرضیه چهارم پژوهش

در ارتباط با تحلیل ها و استنباط های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می توان بیان داشت که ایجاد شکاف و فاصله انتظارات در خصوص کارکردها از یک طرف و عمل حسابرس در واقعیت از طرف دیگر می تواند به وجهه و جایگاه حسابرس در نزد ذی نفعان، سهامداران و سرمایه گذاران خدشه وارد نماید. از آنجا که حسابرس جایگاه ویژه ای در شرکت دارد و به نوعی نماد صداقت در گزارشگری مالی و عملکرد شرکت محسوب می شود لذا عملکرد درست وی و کاهش فاصله انتظارات از عملکرد مطلوب وی می تواند نتایج سومندی هم برای خود حسابرس و هم شرکت داشته باشد. دو عامل مهم در اینجا یعنی استقلال حسابرس و سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس نیز می تواند تأثیر چشمگیری در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی داشته باشد. استقلال حسابرس باعث افزایش اعتماد بنفیس، تمرکز و دقت بیشتر حسابرس شده و وی را از بسیاری از اشتباهات احتمالی مصون می دارد. سطح ارتباطات بهبود یافته حسابرس با جوامع هدف نیز احتمال بروز بسیاری از سوءظن ها و سوگیری های احتمالی را از بین می برد و به کاهش فاصله انتظارات حسابرسی کمک فراوانی می نماید.

نتایج با پژوهش های ناظمی و جبارزاده کنگرلویی (۱۳۹۳) با عنوان: «بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان گزارش حسابرسی در خصوص نقش و مسئولیت و استقلال حسابرسان»؛ کوراو وانگ (۲۰۱۹) با عنوان: «تأثیر افشای موارد اصلی حسابرسی و دقت استاندارد حسابداری بر شکاف انتظارات حسابرسی» و آکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل کننده شورای گزارشگری مالی» همراستا می باشد.

بحث و بررسی فرضیه پنجم پژوهش

در ارتباط با تحلیل ها و استنباط های بیشتر پژوهشگر و از منظر تئوریک و حسابداری می توان بیان داشت از آنجا که شورای گزارشگری مالی معمولاً از افراد خبره و آگاه به وضعیت حسابرسان تشکیل می شود لذا شناخت کامل تری نسبت به کارکرد حسابرسان و نوع نیازها و ضرورت های آنان دارد. شورای گزارشگری مالی فعال می تواند در صورت بروز اختلافات جدی وارد عمل شده و با استفاده از تجربه خود، از بروز بسیاری از دعاوی احتمالی جلوگیری نماید. شورای گزارشگری مالی فعال از یک سو با دادن اختیارات مشخص به حسابرسان به استقلال آنها احترام گذاشته و

باعث عملکرد بهتر آنها می‌شود و از طرف دیگر با افزایش سطح ارتباطات حسابرسان باعث کاهش فاصله انتظارات ذی‌نفعان از حسابرسان می‌شود.

نتایج با پژوهش‌های اکثر و ژو (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان: «وجود شکاف انتظار حسابرسی و تأثیر آن بر اعتماد سهامداران: نقش تعدیل‌کننده شورای گزارشگری مالی» همراستا می‌باشد.

پیشنهادهای بر اساس نتایج حاصل از پژوهش

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه اول

(۱) با توجه به نتایج حاصل از فرضیه نخست و آثار مثبت مسئولیت حسابرس در کشف تقلب بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی به مدیران پیشنهاد می‌شود در انتخاب حسابرس داخلی، به فاکتورهای تأثیرگذاری نظیر تجربه و صلاحیت‌های فردی دقت نظر فراوانی داشته باشند چرا که این دو عامل احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌ها را کاهش داده و می‌تواند در کاهش فاصله انتظارات حسابرسی از دیدگاه ذی‌نفعان تأثیرگذار باشد.

(۲) از آنجا که تعریف دقیقی از نوع خدمات ممنوع شده و غیرمرتبط توسط نهادهای ذی‌ربط ارائه نشده است پیشنهاد می‌شود که برای هر طبقه از این گونه خدمات نمونه‌های پرکاربردی ارائه گردد. همچنین باید دامنه این خدمات افزایش پیدا کرده و یا باقانون‌های نهایی مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار امریکا (SEC) و ساربینز اکسلی هماهنگ شود.

(۳) افشای اهمیت در گزارشگری حسابرسی یکی از مقوله‌های مهم بشمار می‌آید. از این رو پیشنهاد می‌شود که این شاخص بسیار مهم در گزارش‌های حسابرسی لحاظ شود زیرا باعث افزایش میزان درک بهره‌وران صورت‌های مالی و همچنین کاهش فاصله انتظارات از عملکردهای حسابرس برای سایر خدمات اطمینان بخش می‌شود.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه دوم

(۱) از آنجا که محدودیت در ارائه خدمات غیر حسابرسی می‌تواند باعث افزایش استقلال حسابرسی شود، پیشنهاد می‌گردد تا حد مشخصی که ارائه خدمات غیر حسابرسی به استقلال حسابرسی آسیب وارد ننماید، این دست از خدمات به دلیل بالابردن میزان شناخت و تجربه حسابرس از فرآیندهای مختلف، محدودیتی وجود نداشته باشد.

(۲) از آنجا چرخش و دوره تصدی حسابرسی تأثیر بسزایی بر میزان استقلال حسابرسی دارد لذا به مدیران پیشنهاد می‌گردد نسبت به تدوین ساز و کارهای مشخص و دوره‌های زمانی ویژه برای دوره تصدی حسابرسان به صورتی که دوره‌ها نه بسیار کوتاه و نه بسیار بلندمدت باشند، همت گمارند و حمایت‌های لازم را از حسابرسان در طول دوره کاری آنها فراهم نمایند.

(۳) پیشنهاد می‌گردد ترکیب کمیته‌های حسابرسی، متشکل از افراد خبره و کارآموده باشد تا بتوانند در صورت بروز مشکل برای حسابرسان و پیش از ایجاد دعاوی حقوقی برای آنها، مسائل ایجاد شده را زودتر حل و فصل نمایند.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه سوم

۱) با توجه به نتایج حاصل، به مدیران پیشنهاد می‌شود نسبت به آموزش‌های ضمن خدمت بیشتر برای حسابرسان و کارکنان تلاش بیشتری نشان دهند چرا که موجب بهبود قضاوت حرفه‌ای آنها شده و بسیاری از انتظارات ذی‌نفعان را رفع می‌نماید.

۲) با توجه به پیچیده شدن کار حسابرسی و همچنین حساس شدن ذی‌نفعان و سرمایه‌گذاران نسبت به کار حسابرسان، پیشنهاد می‌شود تا حد امکان کار حسابرسی به افراد خبره و دارای مدارک تحصیلی عالیه محول شود تا ریسک اشتباهات احتمالی پایین بیاید.

۳) پیشنهاد می‌شود در زمان استخدام حسابرس، ویژگی‌های شخصیتی آنها نظیر برون‌گرایی نیز مورد توجه قرار گیرد. چرا که جدیداً ثابت شده ویژگی‌های شخصیتی حسابداران و حسابرسان نظیر برون‌گرایی، تجربه‌پذیری، فعال بودن و غیره می‌تواند تاثیر چشمگیری بر روابط کاری آنها داشته باشد.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه چهارم

۱) پیشنهاد می‌شود به منظور کاهش فاصله انتظارات حسابرسی، روش‌های ساختاریافته حسابرسی استفاده گردد و نسبت به تدوین استانداردهایی برای یکنواختی در اندازه‌گیری اهمیت و درج میزان اهمیت در گزارش حسابرس، تلاش بیشتری صورت گیرد.

۲) پیشنهاد می‌شود به منظور عدم سوء تفاهم‌های احتمالی در آینده، حدود مسوولیت حسابرس در قرارداد حسابرسی به صورت کامل مشخص گردد تا ضمن حفظ استقلال و جایگاه حسابرس، از بروز دعوای جلوگیری شود.

۳) پیشنهاد می‌شود تا حد ممکن نسبت به گسترش مسوولیت‌های حسابرس و افزایش استقلال حسابرس وی تلاش بیشتری صورت گیرد.

پیشنهادهای مرتبط با فرضیه ویژه پنجم

۱) پیشنهاد می‌شود، دستورالعمل و برنامه‌ای مشخص و مدون با توجه به بیانیه شورای گزارشگری مالی انگلستان تدوین و همگام با فرهنگ و محیط کاری ایران بومی‌سازی شود تا آیین‌نامه‌ای جامع برای حسابرسان با توجه به روش‌ها روز دنیا در دسترس باشد.

پیشنهادهای پژوهش‌های آتی

به پژوهشگران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌گردد پژوهش حاضر را در آینده به صورت کمی-کیفی و از طریق مصاحبه عمیق با خبرگان صورت دهند تا بتوان نتایج را در اختیار دیگر مدیران و ذی‌نفعان قرار داد.

به پژوهشگران و تحلیل‌گران پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی در کنار متغیرهای عنوان شده در این پژوهش، دیگر متغیرها نظیر مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسی نیز آورده شود.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از دیگر گروه‌های استفاده‌کننده از گزارش حسابرسان مستقل از جمله سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران مالی نیز به عنوان جامعه آماری استفاده شود.

پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی مضاف بر برآزمون فرضیه گروه‌های مختلف به مقایسه اختلاف انتظارات گروه‌های مورد بررسی از طریق آماره اختلاف معنی دار ضرایب پرداخته شود.

منابع:

- اباذری، زهره، نصیرزاده، فرزانه. (۱۳۹۷). چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۰(۳۹)، ۱۰۷-۱۳۸.
- بختیاری، جواد؛ پورزمانی، زهرا، رویایی، رمضانعلی. (۱۳۹۹). سرمایه اجتماعی و استقلال حسابرسان؛ رویکرد حرفه‌ای گرای. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۷)، ۱۳-۳۶.
- حسینی، سید حسین؛ بنی‌مهد، بهمن؛ صفری، زهرا. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دیدگاه‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب، با توجه به اثر مداخله‌کنندگی مهارت ارتباطی و تضعیف اجتماعی. دانش حسابداری، ۱۱(۲).
- فتح‌اله زاده، زینب و داداشی، ایمان. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسان بر ارتباط بین اظهارنظر حسابرسی و رفتار سرمایه‌گذاران، اولین کنفرانس بین‌المللی چالش‌ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری.
- فروغی، داریوش و عسگری ارجنگی، مجتبی. (۱۳۹۶). بررسی شکاف انتظارات حسابرسی در زمینه کشف تقلب در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، ۶۳-۸۲.
- کهزادی طه‌نه، آزاده. (۱۳۹۹). سطح اهمیت حسابرسی: شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی. مجله چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۴): ۶۸-۵۷.
- محمد، محمدی؛ همتی، حسن؛ میرشاهی، ابراهیم. (۱۴۰۱). تأثیر افشای اختلاف حسابرسان و صاحبکار بر کنارگیری حسابرسان. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۶)، ۵۶-۸۱.
- ناظمی، سلمان و جبارزاده کنگرلوئی، سعید. (۱۳۹۳). بررسی شکاف انتظارات بین حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی در خصوص نقش و مسئولیت و استقلال حسابرسان، کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت، تهران.
- ولیان، حسن؛ عبدلی، محمدرضا؛ اروئی، مهران. (۱۳۹۷). تعدیل شکاف انتظارات حسابرسی بر اساس استراتژی‌های منابع انسانی از طریق رویکرد تئوری راف و تئوری خاکستری. حسابداری مدیریت، ۱۱(۳۹)، ۱۱۵-۱۳۷.
- Abazari, Zohra, Nasir Zadeh, Farzaneh. (2017). Mandatory rotation of audit firms and restrictions on the provision of other audit services: costs and benefits. Financial accounting and auditing research, 10(39), 107-138. (In Persian)
- Akther, T., & Xu, F. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council. International Journal of Financial Studies, 8(1), 4.
- Ali, O. M., & Nesrine, A. (2015). Factors affecting auditor independence in Tunisia: the perceptions of financial analysts. Journal of Finance and Accounting, 3(3), 42-49.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. Accounting

Horizons, 26(2), 193-217.

Astolfi, P. (2021). Did the international financial reporting standards increase the audit expectation gap? an exploratory study. *Accounting in Europe*, 18(2), 166-195.

Baker, C. R., Bédard, J., & dit Hauret, C. P. (2014). The regulation of statutory auditing: an institutional theory approach. *Managerial Auditing Journal*.

Bakhtiari, Javad; Pourzmani, Zahra, Royai, Ramzan Ali. (2019). social capital and independence of auditors; Professional approach. *Management Accounting*, 13(47), 13-36. (In Persian)

Bazerman, M. H., & Moore, D. (2011). Is it time for auditor independence yet?. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 310-312.

Beattie, Vivien, Richard Brandt, and Stella Fearnley. 1999. Perceptions of Auditor Independence: U.K. Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation* 8: 67-107.

Dewi, N., Wulanditya, P., Oktarina, D., & Ardianto, H. (2021). Banking sector lack detection: Expectation gap between auditors and bankers. *Accounting*, 7(6), 1353-1362.

Dixon, R., Woodhead, A. D., & Sohlman, M. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*.

Fetullah Zadeh, Zainab and Dabashi, Iman. (2019). Investigating the effect of auditor's tenure on the relationship between audit opinion and investors' behavior, the first international conference on new challenges and solutions in industrial engineering and management and accounting, Sari. (In Persian)

Foroughi, Dariush and Asgari Arjangi, Mujtaba. (2016).: Examining the audit expectations gap in the field of fraud detection in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Journal of Auditing Knowledge*, 17(68), 63-82. (In Persian)

Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap: Do explanations matter?. *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.

Gray, Glen L., Jerry L. Turner, Paul J. Coram, and Theodore J. Mock. (2011). Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditors Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons* 25: 659-84.

Hieu, P., & Hoai, N. (2022). A new method for measuring audit expectation gap. *Accounting*, 8(3), 367-374.

Hogan, C. E., Rezaee, Z., Riley Jr, R. A., & Velury, U. K. (2008). Financial statement fraud: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 231-252.

Hosseini, Seyed Hossein; Banimahd, Bahman; Safari, Zahra (2019). Examining the impact of auditor's professional skepticism views on fraud risk assessment, considering the intervening effect of communication skills and social weakening. *Accounting Knowledge*, 11(2):56-68. (In Persian)

Howieson, B. (2013). Quis auditoret ipsos auditores? Can auditors be trusted?. *Australian Accounting Review*, 23(4), 295-306.

Jamal, K., & Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality?. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 284-292.

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

Kohzadi Tahneh, Azadeh. (2019). Level of audit significance: the expectation gap between

auditors and audit report users. *Perspective Journal of Accounting and Management*. 3(24): 68-57(In Persian)

Lin, Z. J., & Chen, F. (2004). An empirical study of audit expectation gap in the People's Republic of China. *International Journal of Auditing*, 8(2), 93-115.

Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *AUDITING: A Journal of Practice*, 32(Supplement 1), 323-351.

Mohammad, Mohammadi; Hemmati, Hassan; Mirshahi, Ibrahim. (1401). The effect of disclosing the differences between the auditor and the employer, withdrawing the auditor. *Professional Audit Research Quarterly*, 2(6), 56-81. (In Persian)

Nazimi, Salman and Jabarzadeh Kangarloui, Saeed. (2013). Examining the expectation gap between independent auditors and audit report users regarding the role, responsibility and independence of auditors, *International Accounting and Management Conference*, Tehran (In Persian)

Pickard, J., & Marriage, M. (2018). Labour Consider Breaking up Big Four Accounting Firms. *The Financial Times*. September, 21.

Porter, B., hgartagh, C., & Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008. *International Journal of Auditing*, 16(3), 215-247.

Ruhnke K, Schmidt M (2014) The audit expectation gap: Existence, causes, and the impact of changes. *Accounting and Business Research* 44(5): 572-599.

Salehi, M., & Azary, Z. (2008). Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers. *International Journal of Business and Management*, 3(10), 65-77.

Stephen, K. (2018). Auditings Expectation Gap is Worse than ever *Financial Times*. The Financial Times, 14.

Stevenson, M. (2019). Can auditors close the great expectation gap for good. *Pivot Magazine*. February, 2.

Stirbu, D. A. (2010). Current controversy on audit functions. *Annals of DAAAM & Proceedings*, 1433-1435.

Walian, Hassan; Abdoli, Mohammadreza; Eroï, Mehran. (2017). Adjusting the audit expectation gap based on human resource strategies through rough theory and gray theory approach. *Management Accounting*, 11(39), 115-137. (In Persian)

Zaman, Mahbub, Mohammed Hudaib, and Roszaini Haniffa. (2011). Corporate governance quality, audit fees and nominees of Auditor Independence: Evidence from Hong & Accounting. *Journal of Business Finance & Accounting* 38: 165-97.

پی‌نویس:

1. Akther & Xu
2. Enron
3. WorldCom
4. Sarbanes-Oxley Act قانون آکسلی یا قانون اصلاح حسابداری شرکت عام و محافظت از سرمایه‌گذار
5. Howieson
6. Baker et al
7. Audit expectations gap
8. Porter et al
9. Dewi et al
10. Stephen
11. Stevenson
12. Hieu & Hoai
13. Ali et al
14. Salehi and Azary
15. Bazerman and Moore
16. Jamal and Sunder
17. Independence in-fact
18. Independence in appearance
19. Beattie et al
20. Mock et al
21. Gold et al
22. Agency theory
23. Stakeholder theory
24. Lin and Chen
25. Dixon et al.
26. Stirbu
27. Ruhnke and Schmidt
28. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB)
29. Asare and Wright
30. Gray et al
31. Kinney et al
32. Zaman et al
33. Pickard & Marriage
34. Hogan et al
35. Descriptive Research



COPYRIGHTS

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

Investigating the difference in the quality of audit and profit management in bankrupt and healthy companies: matched groups method using machine learning

Pegah Saberi Gahrouei¹, Sepideh Saberi Gahrouei², Reza Daghani³

Received: 2022/11/10

Approved: 2023/02/21

Research Paper

Abstract:

Investigating the characteristics of bankrupt companies, including profit management and audit quality, is of great importance in investigating the opportunism of management and the reasons for bankruptcy. For this purpose, this research investigates the difference in profit management and audit quality in these two groups by separating the companies into two groups, bankrupt and healthy, with the help of the technique of matched groups using machine learning tools. By examining 237 companies admitted to the Tehran Stock Exchange during the period of 2010 to 2019, it has been determined that there is a significant difference between profit management and audit quality in two groups of bankrupt and healthy companies. The results show that the clustering of companies based on financial ratios increases the power of predicting important corporate events such as bankruptcy. The main purpose of the current research is to investigate the quality of audit and profit management in bankrupt and healthy companies using the technique of matched groups. The results of this research can help to improve bankruptcy prediction models.

Key Words: audit quality, machine learning, earning management, bankruptcy



10.22034/JPAR.2023.562123.1117

1 MSc.of Accounting, Allameh Tabatabai University, Tehran, Iran. (Corresponding Author)
saberi.p1376@gmail.com

2 MSc.of Business Administration (MBA), Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran. sepideh137623.saberi@gmail.com

3 Assistant Professor, Faculty of Management and Accounting, Shahab Danesh University.Qom.Iran.
daghani@post.com
<http://article.iacpa.ir>

بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم: روش گروه‌های همسان با استفاده از یادگیری ماشین

پگاه صابری گهرؤنی^{۱*}، سپیده صابری گهرؤنی^۲، رضا داغانی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۱۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

بررسی ویژگی‌های شرکت‌های ورشکسته از جمله مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در بررسی فرصت‌طلبی مدیریت و دلایل ورشکستگی از اهمیت بالایی برخوردار است. به همین منظور این پژوهش با تفکیک شرکت‌ها به دو گروه ورشکسته و سالم به کمک تکنیک گروه‌های همسان با استفاده از ابزار یادگیری ماشین به بررسی تفاوت مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در این دو گروه می‌پردازد. با بررسی ۲۳۷ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۹ مشخص شده است که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در دو گروه شرکت‌های ورشکسته و سالم تفاوت معناداری وجود دارد. نتایج نشان می‌دهد که خوشه‌بندی شرکت‌ها بر مبنای نسبت‌های مالی، قدرت پیش‌بینی‌کنندگی رویدادهای مهم شرکتی همچون ورشکستگی افزایش می‌دهد. هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم با استفاده از تکنیک گروه‌های همسان است. نتایج این پژوهش می‌تواند به بهبود مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی کمک نماید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابرسی، یادگیری ماشین، مدیریت سود، ورشکستگی

doi 10.22034/JPAR.2023.562123.1117

saberi.p1376@gmail.com

sepidah137623.saberi@gmail.com

daghani@post.com

http://article.iacpa.ir

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. کارشناسی ارشد مدیریت بازرگانی (MBA)، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات، تهران، ایران.

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهاب دانش، قم، ایران.

۱- مقدمه

این روزها رقابت و عدم اطمینان فزاینده در فضای کسب‌وکار منجر شده که تقریباً هر شرکتی با خطر ورشکستگی مواجه باشد؛ بنابراین، ارزیابی ورشکستگی اطلاعات ارزشمندی را ارائه می‌دهد که به‌وسیله آن سرمایه‌گذاران، سهامداران و مدیران می‌توانند تصمیمات مالی خود را بهبود بخشند و از ضررهای احتمالی جلوگیری کنند (باربوزا و همکاران^۱، ۲۰۱۷).

ورشکستگی لزوماً نشان‌دهنده پایان عمر یک تجارت نیست و حتی یک تجارت ورشکسته نیز ممکن است همچنان سرمایه‌گذاران جدید جذب کند و یا تسهیلات تازه دریافت کند. تجارت‌های در مسیر افول که اعلام ورشکستگی نکرده‌اند، ممکن است از این فرصت‌ها استفاده کنند و هزینه‌های اجتماعی بالایی را در قالب زیان به ذینفعان تحمیل نمایند. به‌خصوص در شرایطی که ورشکستگی با حسابداری فرصت‌طلبانه و مدیریت سود همراه باشد؛ هزینه‌های تحمیل‌شده به ذینفعان بسیار قابل‌توجه خواهد بود (بلاگا^۲، ۲۰۲۲).

بدین ترتیب انجام پژوهش در خصوص مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته می‌تواند با شناسایی اینکه آیا اطلاعات حسابداری دستکاری‌شده است یا غیرقابل‌اعتماد است، از زیان بیشتر بستانکاران جلوگیری کند. چنین تحقیقاتی همچنین به نهادهای تصمیم‌گیرنده کمک می‌کند تا رویه‌های حسابداری کارآمدتر و مؤثرتری را اتخاذ نمایند و می‌تواند به حسابرسان نیز این دانش را ارائه دهد که باید توجه و تلاش بیشتری برای حسابرسی شرکت‌های ورشکسته داشته باشند (پارک و همکاران^۳، ۲۰۲۱). کیفیت حسابرسی به‌خصوص در تحقیقات مرتبط با عوامل مؤثر بر ورشکستگی، بسیار مورد تأکید قرار گرفته است (بلاگا، ۲۰۲۲).

بسیاری از تحقیقات نشان دادند که انجام حسابرسی‌های باکیفیت، می‌تواند از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و محدود کردن تعارضات نمایندگی که بین ارائه‌دهندگان صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات وجود دارد، ریسک اطلاعات را برای ذینفعان کاهش دهد (جوانگ و کیم^۴، ۲۰۲۰؛ ویجایا^۵، ۲۰۲۰؛ هاه و همکاران^۶، ۲۰۲۱). درواقع کیفیت حسابرسی می‌تواند اطمینان معقولی را در خصوص هرگونه عدم انحراف قابل‌توجه از استانداردهای حسابداری برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی فراهم آورد و رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریتی را تعدیل نماید (سری و سلیمان^۷، ۲۰۱۹)؛ بنابراین بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی و مدیریت سود بین شرکت‌ها ورشکسته و سالم نهایتاً اطلاعات سودمندی را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار می‌دهد. از طرفی پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها یکی از جمله موارد اصلی در ارزیابی ریسک‌ها و عدم اطمینان در شرکت‌ها بوده و طراحی مدل‌های قابل‌اطمینان برای پیش‌بینی ورشکستگی برای بسیاری از فرآیندهای تصمیم‌گیری امری ضروری و حیاتی است. پیش‌بینی ورشکستگی درواقع به معنای شناسایی مشکلات مالی است که نهایتاً منجر به ورشکستگی می‌شود. پیش‌بینی ورشکستگی حداقل از دهه ۱۹۳۰ مورد مطالعه قرار گرفت. مدل‌های اولیه پیش‌بینی ورشکستگی به صورت تک یا چند متغیره مبتنی بر نسبت‌های مالی بودند. مدل‌های تک متغیره با مدل‌های آماری چند متغیره مانند مدل معروف Z آلتمن^۸ توسعه یافتند. با این‌وجود هنوز بحث‌های بسیاری

بر سر قدرت پیش‌بینی این مدل‌ها برقرار است. به دنبال پیشرفت‌های اخیر در زمینه یادگیری ماشینی؛ اتخاذ الگوریتم‌های یادگیری ماشینی برای پیش‌بینی ورشکستگی بسیار مورد استقبال قرار گرفتند. مطالعات باربوزا و همکاران (۲۰۱۷) و دینگ^۹ (۲۰۱۹) نیز نشان داد که مدل‌های یادگیری ماشین می‌توانند با حاشیه قابل توجهی بهتر از مدل‌های آماری کلاسیک در پیش‌بینی ورشکستگی عمل کنند (ناروکار و گوها^{۱۰}، ۲۰۲۱). تمایز این تحقیق نسبت به مطالعات گذشته در آن است که از الگوریتم خوشه‌بندی K-medians برای پیش‌بینی ورشکستگی و گروه‌بندی شرکت‌ها استفاده شده است. الگوریتم مذکور درواقع یک روش یادگیری ماشین بدون نظارت است که در مطالعات مالی کاربردهای گسترده‌ای دارد. در روش یادگیری ماشین بدون نظارت کاربر نیازی به نظارت بر مدل ندارد، در عوض خود مدل به تنهایی به کشف الگوها و اطلاعاتی که در داده‌ها وجود دارد می‌پردازد. این الگوریتم مجموعه‌ای از مشاهدات را به گروه‌هایی تقسیم می‌کند، به‌طوری که مشاهدات در همان گروه مشابه یکدیگر و متفاوت از مشاهدات در گروه‌های دیگر است. با توجه به هدف پژوهش حاضر، این الگوریتم شرکت‌های دارای نسبت‌های مالی مشابه مرتبط با ورشکستگی را در یک خوشه قرار می‌دهد. مطالعات قبلی نشان داده‌اند که قرار گرفتن هم‌تایان مبتنی بر خوشه‌بندی ذکرشده، می‌توانند به تشخیص ناهنجاری‌های احتمالی مربوط به ورشکستگی شرکت‌ها کمک کنند (دینگ، ۲۰۱۹).

باتوجه به مطالب ارائه‌شده، هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم با استفاده از تکنیک گروه‌های همسان است تا بدین ترتیب مشخص گردد که آیا تفاوت معناداری بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در گروه شرکت‌های ورشکسته و سالم وجود دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

مدیریت سود درواقع دست‌کاری اقلام تعهدی سود گزارش‌شده برای تحقق اهداف معین است. درک مدیریت سود از دو طریق ممکن است. اولاً مدیریت سود به‌عنوان رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت، مطلوبیت عملکرد مدیریت را از نظر ظاهری برای پاداش‌های مبتنی بر سود به حداکثر می‌رساند. ثانیاً، مدیریت سود به مدیریت انعطاف‌پذیری می‌دهد تا از خود و شرکت از نظر پیش‌بینی رویدادهای غیرمنتظره برای منافع طرف‌های مرتبط محافظت کند (اسکات^{۱۱}، ۲۰۱۵). طبق پژوهش انجام شده (فیض آبادی، ۱۴۰۱) بنابراین افزایش درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی منجر به کاهش در مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌شود. به بیان دیگر مدیریت سود شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران قابل پیش‌بینی از طریق درصد افراد متخصص در کمیته حسابرسی است. به عبارتی این ویژگی‌ها می‌تواند بر میزان و جهت مدیریت سود واقعی شرکت اثر داشته باشد. همچنین این ویژگی‌ها به‌عنوان بخشی از اجزای حاکمیت شرکتی می‌تواند در جهت همسویی منافع سهامداران و مدیران به کار روند. از نظر رفتار فرصت‌طلبانه، مدیریت سود تمایل دارد شرایط بد شرکت را مخفی کند. مدیریت سود

فرصت‌طلبانه به منظور افزایش قیمت سهام (کوتاری و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۶) یا پوشش ورشکستگی انجام می‌شود. مدیریت سود فرصت‌طلبانه اعتبار اطلاعات (نوریامن^{۱۳}، ۲۰۱۳) را کاهش می‌دهد و ارزش اقتصادی (فیشر و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۴)، فرصت سرمایه‌گذاری (ورست^{۱۵}، ۲۰۱۶) و رشد آتی را از بین می‌برد (پوترا و فیتوملا^{۱۶}، ۲۰۱۹). بسیاری از مطالعات به بررسی کیفیت اقلام تعهدی و ورشکستگی پرداختند. به عنوان مثال آلدهرای و همکاران^{۱۷} (۲۰۲۰) تأثیر محیط نظارتی را بر دست‌کاری اقلام تعهدی شرکت‌های ورشکسته مطالعه کرده‌اند. آن‌ها بررسی کردند که آیا شرکت‌های ورشکسته در مقایسه با شرکت‌های سالم، اقلام تعهدی اختیاری را دست‌کاری می‌کنند یا خیر. نتایج نشان داد که مدیران در شرکت‌های ورشکسته انگیزه و توانایی بیشتری برای دست‌کاری اقلام تعهدی نسبت به مدیران سایر شرکت‌ها دارند. به طور کلی مدیران تا حد زیادی اقلام تعهدی سود را کنترل می‌کنند. مدیران می‌توانند سود را مدیریت کنند تا عملکرد شرکت را بهتر نشان داده و توانایی پیش‌بینی سودهای آتی را در اقلام تعهدی افزایش دهند. لی و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۰) و راسکی و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۱)، نشان دادند که مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی در شرکت‌های ورشکسته بیشتر از سایر شرکت‌ها می‌باشد. به عقیده هیلی و والن^{۲۰} (۱۹۹۹)؛ مدیران شرکت‌های ورشکسته ممکن است اطلاعات مالی خود را برای پنهان کردن یا به تعویق انداختن وضعیت ورشکستگی دست‌کاری کنند؛ بنابراین، مدیران شرکت‌های ورشکسته انگیزه بیشتری برای مدیریت اقلام تعهدی دارند. با توجه به اهمیت بالای پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی و تخصیص بهینه منابع و همچنین موضوع مدیریت سود در سال‌های گذشته، این پژوهش به بررسی تفاوت مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم بورس اوراق بهادار تهران به کمک تکنیک گروه همسان می‌پردازد.

ورشکستگی از موضوعاتی است که وقوع آن باید توسط مراجع قضایی احراز شود و تا زمانی که دادگاه حکم ورشکستگی را صادر نکرده باشد، ورشکستگی ثابت نمی‌شود. با طرح دعوی ورشکستگی، دادگاه قرار ارجاع امر به کارشناس را صادر می‌نماید و از نظر تخصصی کارشناسانی که دارای صلاحیت در آن زمینه هستند برای بررسی موضوع استفاده می‌نماید. آمارها نشان می‌دهد تعداد دعوی ورشکستگی مطروحه در دادگاه در حال افزایش است (قائم‌ی و همکاران، ۱۴۰۱). حسابرانی با کیفیت با بررسی تحریف‌ها و اقلام تعهدی اختیاری، نقش مهمی در ارائه اطمینان به استفاده‌کننده ایفا می‌کند (دچاو و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۰؛ براتن و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۳، بالسام و همکاران^{۲۳}، ۲۰۰۳، مانسی و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۴). مطالعات بسیاری روابط بین حسابرانی و ورشکستگی را بررسی نمودند (هوپ وود و همکاران^{۲۵}، ۱۹۸۹؛ لنوکس^{۲۶}، ۱۹۹۹؛ گیجر و همکاران^{۲۷}، ۲۰۰۵). استدلال بسیاری از این مطالعات این است که؛ کاربران گزارش‌های مالی، قانون‌گذاران و جامعه از حسابرسان انتظار دارند که هشدارهای به موقعی را در خصوص ریسک ورشکستگی صاحب‌کار و در قالب گزارش‌های حسابرانی ارائه دهند. بطور مثال هوپ وود و همکاران (۱۹۸۹) و لنوکس (۱۹۹۹)، پوسپیتا و همکاران^{۲۸} (۲۰۲۲)، در ایالات متحده و بریتانیا، به ترتیب کیفیت حسابرانی و گزارش‌های حسابرانی را مورد بررسی قرار دادند. حسابرانی

می‌تواند رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت (ریسک غیر سیستماتیک- خطر اخلاقی) را محدود و همچنین ریسک اطلاعاتی را که ناشی از تحریف یا حذف اطلاعات بااهمیت از صورت‌های مالی است، کاهش دهد (آسمایرات و همکاران^{۲۹}، ۲۰۱۸).

اوکتاویا و همکاران^{۳۰} (۲۰۲۲)، نشان دادند که درماندگی مالی می‌تواند مدیریت را برانگیزد تا از انعطاف‌پذیری خود برای مدیریت سود شرکت استفاده کند، در این شرایط نیاز به کیفیت بالای حسابرسی و استقلال حسابرِس به شدت احساس می‌شود. بنابراین استدلال پژوهش این است که احتمالاً به دلیل تأثیر کیفیت حسابرسی در کاهش مشکلات نمایندگی، تحریف‌های مهم و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سهامداران کاهش‌یافته و منجر به بهبود رفتار مدیریت شود و بدین ترتیب انتظار می‌رود شرکت‌هایی که به کمک تکنیک همسان‌ها به‌عنوان ورشکسته پیش‌بینی شدند، کیفیت حسابرسی پایین‌تری داشته باشند. رودکی (۲۰۰۸) بیان می‌کند که تقاضا برای خدمات حسابرسی در ایران نخست بر اساس الزامات قانونی است و بازار حسابرسی به شرکت‌هایی محدود می‌شود که مطابق قانون، به انجام حسابرسی ملزم هستند. تحقیقات دیگر در ایران نظیر عیسایی خوش و ولیزاده (۱۳۸۸) و محمدرضایی و فرجی (۱۳۹۸) نیز بر همین موضوع تأکید دارند.

در بررسی استفاده از یادگیری ماشین در تحقیقات گذشته می‌توان بیان داشت هر چند روش‌های خطی در موضوعات مالی نظیر پیش‌بینی ورشکستگی استفاده می‌شود (باسمن^{۳۱} و همکاران، ۲۰۲۱؛ پاراشیو^{۳۲} و همکاران، ۲۰۲۱، ناروکار و گوها ۲۰۲۱) مشخص شده است مجموعه روش‌های مبتنی بر درخت تصمیم، به‌ویژه XGBoost، می‌توانند به‌دقت بالایی در پیش‌بینی ورشکستگی دست یابند. در این روش‌ها از چندین الگوریتم به اصطلاح ضعیف استفاده می‌شود تا بتوان عملکرد بهتری نسبت به تک تک الگوریتم‌ها به دست آورد و در عمل پیش‌بینی دقیق‌تری انجام داد.

دینگ (۲۰۱۹)، در بررسی روش انتخاب همسان‌ها مبتنی بر یادگیری ماشین با نسبت‌های مالی به بررسی استفاده از طبقه‌بندی K-Medians برای شناسایی معیارهای همسان پرداخته است. نتایج نشان داده است که روش انتخاب همسان با ترکیب این متغیر در یک مدل تشخیص ورشکستگی و تشخیص اشتباه، تأثیر مثبتی داشته است.

سادگالی و همکاران^{۳۳} (۲۰۱۹) به بررسی تکنیک‌های برتر یادگیری ماشین در زمینه کشف و پیشگیری از تقلب مالی پرداختند. در این پژوهش پس از شناسایی تکنیک‌ها و روش‌های مختلف یادگیری ماشین که در کشف تقلب صورت‌های مالی در پژوهش‌های گذشته استفاده شده بودند؛ آنها را از نظر شاخص‌هایی چون دقت، حساسیت، بلادرنگ بودن، بانک اطلاعاتی و مشاهدات مورد مقایسه قرار دادند. نتایج نشان داد که تکنیک‌های کشف تقلب دورگه (هائیردی) نسبت به سایر تکنیک‌ها، عملکرد بهتری دارند بویژه زمانی که آن‌ها چندین روش کشف تقلب سنتی را ترکیب می‌نمایند.

گل سفیدی و همکاران (۱۴۰۰)، کاربرد یادگیری ماشین در ارائه الگویی برای کشف تحریفات

حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج یافته‌ها حاکی از آن است که استفاده از تکنیک یادگیری ماشین و ساخت گروه‌های همسان براساس صنعت و اندازه می‌تواند منجر به بهبود مدل کشف تحریفات حسابداری با افزایش ضریب تشخیص مک فادن گردد.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: کیفیت حسابداری در گروه شرکت‌های با احتمال ورشکستگی و سالم با استفاده تکنیک گروه‌های همسان تفاوت معناداری دارد.

فرضیه دوم: مدیریت سود در گروه شرکت‌های با احتمال ورشکستگی و سالم با استفاده تکنیک گروه‌های همسان تفاوت معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

استفاده از روش‌های یادگیری ماشین به سرعت در بین محققان گسترش یافته و عملکرد بهتر این روش‌ها نسبت به روش‌های خطی در پیش بینی مورد تأیید قرار گرفته است (فاستر و همکاران، ۲۰۲۲). در این پژوهش، به جهت انتخاب همسان مناسب از الگوریتم خوشه‌بندی K-medians استفاده می‌شود. این الگوریتم یک ابزار یادگیری ماشین بدون نظارت است که مجموعه داده‌های مشخص را از طریق به حداقل رساندن ناهمگنی درون گروهی و به حداکثر رساندن ناهمگنی بین گروهی، به خوشه‌های مختلف تقسیم می‌کند. در این روش از «میان» به جای «میانگین» برای هر بُعد استفاده می‌شود. این رویکرد نسبت به داده‌های پرت نیز مقاوم است، زیرا میان معمولاً حساسیت کمتری به مقادیر بسیار بزرگ (بسیار کوچک) موجود در میان داده‌ها دارد. در این پژوهش از خوشه‌بندی بر مبنای نسبت‌های مالی استفاده می‌شود؛ که اثبات‌شده در صورت تشابه در شرکت‌های مختلف منجر به بهبود پیش‌بینی ورشکستگی می‌شوند (دینگ و همکاران، ۲۰۱۹).

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس، جامعه آماری پژوهش حاضر را طی سال‌های ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۹، پس از اعمال محدودیت‌های زیر تشکیل می‌دهند:

۱. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 ۲. شرکت طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹، تغییر سال مالی نداشته باشد.
 ۳. شرکت‌های نمونه باید از ابتدای سال ۱۳۹۰ تا پایان سال ۱۳۹۹ بطور پیوسته در بورس حضور داشته باشند، با توجه به استفاده از انتخاب همسان از الگوریتم خوشه‌بندی به‌بنابر این شرکت‌هایی که بین سال‌های فوق وارد شده باشند به دلیل کاهش در دوره زمانی تحقق و نیز رعایت همسانی از نمونه خارج شده‌اند.
 ۴. جزء بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، مادر شرکت‌ها و لیزینگ‌ها) نباشد؛ زیرا افشای اطلاعات مالی در آن‌ها متفاوت است.
- پس از اعمال محدودیت‌های بالا و حذف سیستماتیک، نمونه‌ی پژوهش شامل ۲۳۷ شرکت

فعال طی دوره ۱۰ ساله با ۲۳۷۰ مشاهده تعیین گردید.

نسبت همسان‌ها: نسبت‌های مورد استفاده به عنوان مبنای خوشه‌بندی برای پیش‌بینی ورشکستگی؛ شامل ۵ نسبت به شرح زیر می‌شود (دینگ، ۲۰۱۹؛ شاموی^{۳۴}، ۲۰۰۱):

WC / TA: نسبت خالص سرمایه در گردش به مجموع دارایی
RE / TA: سود انباشته به مجموع دارایی
EBIT / TA: نسبت سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی
ME / BL: نسبت ارزش بازار سهام به ارزش دفتری بدهی‌ها
SALE / TA: نسبت فروش خالص به مجموع دارایی

در این پژوهش نسبت همسان‌ها تعداد نسبت‌هایی است که از میانگین همسان‌ها کوچک‌تر باشد، زیرا مقادیر کوچک‌تر این پنج نسبت با احتمال بالاتر ورشکستگی یک شرکت در ارتباط است؛ بنابراین با توجه به تعداد نسبت‌ها (عدد ۵) متغیر نسبت همسان‌ها مقداری بین ۰ تا ۵ اختیار می‌کند و مقادیر بالاتر از میانه ۳ به عنوان احتمال بیشتر وقوع ورشکستگی در نظر گرفته می‌شوند. آمار توصیفی متغیرهای محاسبه شده برای کل شرکت‌های نمونه بشرح ذیل می‌باشد:

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سطح کل نمونه

میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	
۰,۰۵۶	۰,۵۸۷	۰,۱۳۴	-۸,۲۸۲	۰,۸۷۶	WC/TA
۰,۰۱۱	۰,۶۳۵	۰,۰۸۱	-۱۰,۰۵۸	۰,۹۳۵	RE/TA
۰,۱۲۴	۰,۲۰۳	۰,۱۱۰	-۱,۸۱۹	۱,۲۲۱	EBIT/TA
۳,۹۰۹	۴۳,۶۴۳	۲,۴۰۴	۰,۰۰۹	۱۵۰۴,۳۵۳	ME/BL
۰,۸۵۵	۰,۷۲۰	۰,۷۲۳	۰,۰۰۰	۷,۷۸۰	SALE/TA
۱۴,۴۵۲	۱,۷۲۸	۱۴,۳۰۶	۹,۲۴۱	۲۰,۷۶۹	SIZE
۰,۶۵۱	۰,۶۲۰	۰,۵۷۲	۰,۰۱۳	۹,۴۵۷	LEV
۰,۱۰۷	۰,۱۹۱	۰,۰۹۶	-۱,۸۲۲	۱,۲۲۱	ROA

نحوه آزمون فرضیه‌ها

به منظور آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش با توجه به وجود دو نمونه مستقل از شرکت‌های ورشکسته و سالم که توسط تکنیک گروه‌های همسان تعیین شده‌اند، از آزمون تی مستقل استفاده می‌شود. این آزمون به مقایسه میانگین‌ها در دو نمونه مستقل می‌پردازد.

در این شرایط، متغیر مستقل یک متغیر دوجویی است که نشان‌دهنده ورشکسته بودن و یا سالم بودن شرکت‌هاست و متغیر وابسته در فرضیه اول کیفیت حسابرسی و در فرضیه دوم مدیریت سود می‌باشد که هر دو متغیرهایی با مقادیر نسبی هستند.

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای وابسته به شرح زیر است:

پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای

EM (مدیریت سود): برای اندازه‌گیری مدیریت سود تعهدی از روش کاسنیک (۱۹۹۹)، استفاده می‌شود. این روش میزان اقلام تعهدی اختیاری را برآورد می‌کند که یکی از رایج‌ترین روش‌ها برای اندازه‌گیری مدیریت سود تعهدی است. در این روش باقیمانده مدل کاسنیک (۱۹۹۹) نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری می‌باشد (نوبخت و آجار، ۱۳۹۹).

$$TA_{it} = \alpha_1 + \alpha_1 (\Delta REV_{it} - \Delta AR_{it}) + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل فوق داریم:

TAit: مجموع اقلام تعهدی شرکت i در پایان سال t

ΔREV_{it} : تغییر در درآمد شرکت i در طی سال t

ΔREC_{it} : تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت i در طی سال t

PPEit: ارزش ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت i در پایان سال t می‌باشد.

ΔCFO_{it} : تغییر در جریان نقد عملیاتی شرکت i در طی سال t

Aud (کیفیت حسابرسی): جهت اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از مابه تفاوت سود خالص قبل از انجام حسابرسی و سود خالص حسابرسی شده تقسیم‌بر مجموع دارایی‌ها در پایان سال t استفاده می‌شود. طبق دستورالعمل‌های سازمان بورس، شرکت‌ها موظف‌اند که ظرف حداکثر ۶۰ روز از پایان سال مالی صورت‌های مالی حسابرسی نشده (برای تلفیقی ۹۰ روز) و ظرف حداکثر ۱۲۰ روز صورت‌های مالی حسابرسی شده را منتشر کنند. این گونه انتشار اطلاعات می‌تواند کیفیت حسابداری را از کیفیت حسابرسی تفکیک کند و خطای اندازه‌گیری بسیار کمی دارد، خاص محیط ایران است و در پژوهش‌های خارج از کشور مشاهده نمی‌شود. هرچه اختلاف سود خالص قبل و بعد از انجام حسابرسی بیشتر باشد، نشان‌دهنده پایین‌تر بودن کیفیت حسابرسی است (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸، علوی و معماریان ۱۳۹۹، کردستانی و همکاران ۱۳۹۳، ابراهیم پورمیبیدی و همکاران ۱۳۹۸)

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش، در جدول ۲ نمایش داده شده است. میانگین اصلی‌ترین شاخص مرکزی بوده و متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد، به‌طوری‌که اگر داده‌ها بر روی یک محور به‌صورت منظم ردیف شوند، مقدار میانگین دقیقاً نقطه تعادل یا مرکز ثقل توزیع قرار می‌گیرد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود، میانگین اقلام تعهدی به‌عنوان شاخص مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته، بیشتر از شرکت‌های سالم است؛ از طرفی میانگین کیفیت حسابرسی در گروه شرکت‌های ورشکسته بیشتر از شرکت‌های سالم است که نشان از کمتر بودن اختلاف سود قبل و بعد از انجام حسابرسی در شرکت‌های سالم دارد. نتایج آمار توصیفی نسبت‌های مالی مربوط به مقایسه همتایان نیز نشان می‌دهد متوسط سرمایه در گردش به کل

دارایی‌ها، سود انباشته به مجموع دارایی، سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی، ارزش بازار سهام به ارزش دفتری بدهی‌ها و فروش خالص به مجموع دارایی در شرکت‌های سالم بیشتر از شرکت‌های ورشکسته می‌باشد. تعداد مشاهدات نیز در شرکت‌های ورشکسته ۵۰۹ سال-شرکت و در شرکت‌های سالم ۱۸۶۱ مورد به کمک تکنیک گروه‌های همسان تعیین شده است.

جدول (۲) آمار توصیفی

شرکت‌های سالم (۱۸۶۱ مشاهده)							
<i>SALE/TA</i>	<i>ME/BL</i>	<i>EBIT/TA</i>	<i>RE/TA</i>	<i>WC/TA</i>	<i>Aud</i>	<i>EM</i>	
۹۰۸/۰	۰۷۹/۱۲	۱۶۹/۰	۱۲۷/۰	۱۷۴/۰	۰/۰۱۸	۰/۰۲۹	میانگین
۷۷۹/۰	۳۱۰/۳	۱۴۷/۰	۱۱۱/۰	۱۸۲/۰	۰/۰۰۰	۰/۱۲۲	میانه
۷۳۲/۰	۹۹۵/۴۸	۱۶۷/۰	۲۵۶/۰	۲۷۶/۰	۰/۰۶۳	۰/۸۹۵	انحراف معیار
شرکت‌های ورشکسته (۵۰۹ مشاهده)							
۶۶۲/۰	۹۷۸/۱	۰۴۴/۰-	۴۱۰/۰-	۳۷۵/۰-	۰/۰۳۴	۰/۳۸۶	میانگین
۵۱۸/۰	۸۶۵/۰	۰۰۶/۰	۰۰۰/۰	۰۸۹/۰-	۰/۰۰۱	۰/۱۹۳	میانه
۶۴۲/۰	۵۹۸/۳	۲۳۰/۰	۱۹۰/۱	۰۴۵/۱	۰/۱۱۸	۰/۸۲۵	انحراف معیار

آمار استنباطی

در آمار استنباطی از آزمون تی بین دو گروه مستقل جهت تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیات استفاده می‌شود.

فرضیه اول: کیفیت حسابرسی در گروه شرکت‌های با احتمال ورشکستگی و سالم با استفاده تکنیک گروه‌های همسان تفاوت معناداری دارد.

جدول (۳) نتایج آزمون تی دو گروه مستقل - کیفیت حسابرسی

نمونه	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
			آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
سالم	۰/۰۲۹	با فرض همسانی واریانس‌ها	۱/۸۷۷	۰/۱۷۱	-۲/۱۸۱	۰/۰۲۹
ورشکسته	۰/۳۸۶	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها			-۲/۲۸۴	۰/۰۲۳

براساس نتایج جدول (۳)، مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۱۷۱ است که باتوجه به بزرگتر بودن این مقدار از ۰/۰۵ لذا فرض همسانی واریانس‌ها رد نمی‌شود و مقدار آماره آزمون تی بالحاظ همسانی واریانس‌ها مدنظر است. بدین ترتیب مقدار آماره تی

برابر ۲/۱۸۱- را نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آن کوچک‌تر از ۰,۰۵ محاسبه‌شده است و در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد و فرض صفر مبنی بر برابر بودن میزان کیفیت حسابرسی در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم تأیید نمی‌گردد. به عبارت دیگر تفاوت معناداری بین کیفیت حسابرسی در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم وجود دارد و باتوجه به میانگین‌ها؛ اختلاف سود قبل و بعد از انجام حسابرسی که نشان‌دهنده پایین‌تر بودن کیفیت حسابرسی است در بین شرکت‌های ورشکسته به طور متوسط بیشتر از شرکت‌های سالم است و لذا فرضیه اول پذیرفته می‌شود.

فرضیه دوم: مدیریت سود در گروه شرکت‌های با احتمال ورشکستگی و سالم با استفاده تکنیک گروه‌های همسان تفاوت معناداری دارد.

جدول (۴) نتایج آزمون تی دو گروه مستقل - مدیریت سود

نمونه	میانگین	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس	
			آماره F	آزمون t
سالم	۰/۰۱۸	با فرض همسانی واریانس‌ها	۳۹/۵۵۷	۳/۹۱۳- /۰۰۰
ورشکسته	۰/۰۳۴	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها		۲/۸۰۵- /۰۰۵

براساس نتایج جدول (۴)؛ مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برابر ۰/۰۰۰ است که باتوجه به کوچکتر بودن این مقدار از ۰/۰۵ لذا فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود و مقدار آماره آزمون تی بالحاظ ناهمسانی واریانس‌ها مدنظر است. بدین ترتیب مقدار آماره تی برابر ۲/۸۰۵- را نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آن کوچک‌تر از ۰,۰۵ محاسبه‌شده است و در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد و فرض صفر مبنی بر برابر بودن میزان مدیریت سود در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم تأیید نمی‌گردد. به عبارت دیگر تفاوت معناداری بین مدیریت سود در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم وجود دارد و باتوجه به میانگین‌ها؛ مدیریت سود در بین شرکت‌های ورشکسته به طور متوسط بیشتر از شرکت‌های سالم است و لذا فرضیه دوم پذیرفته می‌شود.

سایر یافته‌ها

علاوه بر متغیرهای اصلی پژوهش (کیفیت حسابرسی و مدیریت سود) به کمک آزمون تی بین دو گروه مستقل به تجزیه و تحلیل و مقایسه میانگین سایر متغیرهای مورد استفاده در پژوهش در گروه شرکت‌های با احتمال ورشکستگی و سالم با استفاده تکنیک گروه‌های همسان پرداختیم. نتایج آزمون‌های مذکور در جدول (۵) گزارش شده است.

جدول (۵) نتایج آزمون تی دو گروه مستقل - سایر متغیرها

متغیر	برابری یا ناهمسانی واریانس‌ها	آزمون همسانی واریانس		آزمون t برابری میانگین	
		آماره F	معناداری	آماره t	معناداری
WC / TA	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها	۲۸۲/۶۰۱	۰/۰۰۰	۱۱/۷۴۲	۰/۰۰۰
RE / TA	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها	۳۴۶/۹۴۱	۰/۰۰۰	۱۰/۱۱۴	۰/۰۰۰
EBIT / TA	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها	۱۲/۳۷۶	۰/۰۰۰	۱۹/۶۳۸	۰/۰۰۰
ME / BL	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها	۳۳/۳۱۲	۰/۰۰۰	۸/۸۰۷	۰/۰۰۰
SALE/TA	با فرض ناهمسانی واریانس‌ها	۴/۱۲۲	۰/۰۴۲	۷/۴۱۳	۰/۰۰۰

براساس نتایج جدول (۵)؛ مقدار سطح معناداری برای آزمون همسانی واریانس برای تمامی متغیرها کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ بوده و لذا فرض همسانی واریانس‌ها رد می‌شود و مقدار آماره آزمون تی بالحاظ ناهمسانی واریانس‌ها مدنظر است. بدین ترتیب مقدار آماره‌های تی با سطح معنی‌داری کوچک‌تر از ۰/۰۵، در ناحیه رد فرض برابری میانگین‌ها قرار می‌گیرد و فرض صفر مبنی بر برابر بودن میزان متغیرهای؛ متوسط سرمایه در گردش به کل دارایی‌ها، سود انباشته به مجموع دارایی، سود قبل از کسر مالیات به مجموع دارایی، ارزش بازار سهام به ارزش دفتری بدهی‌ها و فروش خالص به مجموع دارایی در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم تأیید نمی‌گردد. به عبارت دیگر تفاوت معناداری بین متغیرهای مذکور در بین شرکت‌های ورشکسته و سالم وجود دارد و باتوجه به میانگین‌های ارائه شده در جدول (۲)؛ مقدار این متغیرها در شرکت‌های سالم بیشتر از شرکت‌های ورشکسته می‌باشد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف پژوهش حاضر بررسی تفاوت متغیرهای کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در گروه شرکت‌های ورشکسته در مقایسه با شرکت‌های سالم به کمک تکنیک گروه‌های همسان بود. به طور خلاصه شرکت‌های همسان؛ گروهی از شرکت‌ها هستند که ویژگی‌های مشابه را به اشتراک می‌گذارند و معمولاً توسط متخصصان و محققان برای تعیین معیار مورد استفاده قرار می‌گیرند. در این پژوهش شباهت شرکت‌ها براساس نسبت‌های مالی مرتبط با ورشکستگی با استفاده از الگوریتم یادگیری ماشین - خوشه‌بندی K-medians تعیین شد و شرکت‌ها به دو گروه ورشکسته و سالم برای آزمون فرضیات تحقیق تفکیک شدند. براساس نتایج به دست آمده، متغیرهای کیفیت حسابرسی و مدیریت سود بین گروه شرکت‌های سالم و ورشکسته دارای تفاوت معناداری هستند. نتایج این پژوهش مطابق با نتایج پژوهش دینگ (۲۰۱۹) نشان می‌دهد که بکارگیری تکنیک یادگیری ماشین برای پیش‌بینی ورشکستگی دارای محتوای اطلاعاتی است و احتمالاً تکنیک خوشه‌بندی K-medians برای تعیین شرکت‌های هم خوشه به لحاظ نسبت‌های مالی می‌تواند مفید بوده و طبقه‌بندی مناسبی از وضعیت مالی شرکت‌ها ارائه دهد. به عبارت دیگر نتایج به طور خلاصه نشان می‌دهد که خوشه‌بندی شرکت‌ها بر مبنای نسبت‌های مالی، قدرت

پیش‌بینی‌کنندگی رویدادهای مهم شرکتی همچون ورشکستگی را افزایش می‌دهد. مشابه با پورمبیدی و همکاران (۱۳۹۸) و ناروکار و گوها (۲۰۲۱)، نتایج به‌دست‌آمده از این استدلال پشتیبانی می‌کنند که نسبت‌های مالی می‌توانند به سرمایه‌گذاران کمک نمایند تا امکان وقوع رویدادهای مهم شرکتی را ارزیابی نمایند. لذا این رویکرد در بسیاری از زمینه‌ها قابل استفاده است به‌عنوان مثال مقایسه هم‌تایان می‌تواند در بهبود مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی مفید واقع گردد و از تحمیل هزینه‌های قابل توجه به ذینفعان جلوگیری نماید و با هشدار به حساب‌رسان زمینه تلاش بیشتر آن‌ها برای حسابرسی شرکت‌های ورشکسته را فراهم آورد. نتایج این پژوهش می‌تواند برای گروه‌های دیگر همچون سازمان بورس اوراق بهادار نیز به‌عنوان نهاد نظارتی مفید واقع گردد. به‌عنوان مثال سازمان بورس اوراق بهادار می‌تواند در هنگام تصمیم به پذیرش شرکت‌های جدید در بورس، از مقایسه نسبت‌های مالی شرکت با هم‌تایان در جهت اطمینان نسبی از سلامت مالی شرکت‌ها استفاده نماید. یک محدودیت این پژوهش آن است که تجدید ارزیابی دارائی‌ها برای بعضی شرکت‌های نمونه می‌تواند باعث کاهش قابلیت مقایسه نسبت‌های مالی گردد اما با توجه به اینکه حذف این شرکت‌ها می‌تواند منجر به کوچک شدن بیش از حد نمونه مورد مطالعه گردد لذا با توجه به نظریه حد مرکزی که بیان می‌دارد اگر تعداد متغیرهای مستقل افزایش یابد، توزیع این متغیرها می‌تواند تقریبی از توزیع نرمال باشد، شرکت‌هایی که تجدید ارزیابی کرده‌اند حذف نگردید.

منابع

- ابراهیم پورمبیدی، محمدکاظم و محمدی، پیمان، (۱۳۹۸)، مفهوم ورشکستگی و روش‌های پیش‌بینی آن، دومین کنفرانس اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان.
- علوی، سید مصطفی؛ معماریان، محسن. (۱۴۰۰). ویژگی‌های حسابرس و احتمال ورشکستگی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۱(۲)، ۱۵۹-۱۸۲.
- قائمی، محمدحسین، شاهسون، منیره، محبی، ابوالفضل. (۱۴۰۱). تبیین تکنیک‌های حسابداری و حسابرسی دادگاهی و به کارگیری آن در تشخیص ورشکستگی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۷)، ۸۰-۱۰۴.
- قابطی، مسلم؛ خدادادی، ولی؛ جرجرزاده، علیرضا و کعب عمیر، احمد. (۱۳۹۹). مدل‌سازی پیش‌بینی ورشکستگی با استفاده از متغیرهای مدیریت سود. فصلنامه علمی مدل‌سازی اقتصادی، ۱۴(۵۰)، ۱۳۱-۱۵۲.
- فیض آبادی، فرشته. (۱۴۰۱). نقش تعدیل‌کننده زنان کمیته حسابرسی در بررسی تأثیر تخصص اعضای کمیته بر مدیریت سود. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۷)، ۸-۳۳.
- محمدزایی، فخرالدین؛ فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های آرشیوی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۲.

نوبخت، یونس؛ آجار، ملک (۱۳۹۹). تأثیر مدیریت سود تعهدی و واقعی بر ارزش شرکت: پژوهشی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات مالی، ۴(۲۲). ۵۶۸-۵۹۳.

هاشمی گل سفیدی، افشین؛ لشگری، زهرا و حاجیه‌ها، زهره. (۱۴۰۰). کاربرد یادگیری ماشین در ارائه الگویی برای کشف تحریفات حسابداری. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۰(۳۷). ۲۷۱-۲۸۳.

Aldahray, A., & Alnori, F. (2020). Impact Of Regulatory Environment on Accruals Manipulation of Bankrupt Firms. Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española De Financiación Y Contabilidad, 50(1), 1–29.

Alsmairat, Y. Y. Y., Yusoff, W. S., Fairuz, M., & Basnan, N. (2018). International Diversification, Audit Quality, And Firm Value of Jordanian Public Listed Firm. Academy Of Accounting and Financial Studies Journal, 22, 1-7.

Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor Industry Specialization and Earnings Quality. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 71–97.

Barboza F, Kimura H, Altman E (2017). Machine Learning Models and Bankruptcy Prediction. Expert Syst Appl 83: 405-417.

Bussmann, N., Giudici, P., Marinelli, D., Papenbrock, J., 2021. Explainable Machine Learning In Credit Risk Management. Computational Economics 57, 203–216.

Bratten, B., Gaynor, L. M., Mcdaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2013). The Audit of Fair Values and Other Estimates: The Effects of Underlying Environmental, Task, And Auditor-specific Factors. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32(sp1), 7–44.

Blaga, S. I. (2022). A Conceptual Model and Hypothesis of Firm Bankruptcy: A Romanian Case Study. Review Of International Comparative Management/Revista De Management Comparat International, 23(1).

Dechow, P., Ge, W., & Schrand, C. (2010). Understanding Earnings Quality: A Review of The Proxies, Their Determinants and Their Consequences. Journal Of Accounting and Economics, 50(2), 344–401.

Ding, K., Peng, X., & Wang, Y. (2019). A Machine Learning-based Peer Selection Method with Financial Ratios. Accounting Horizons, 33(3), 75-87.

Fuster, A., Goldsmith-pinkham, P., Ramadorai, T., Walther, A., 2022. Predictably Unequal? The Effects of Machine Learning on Credit Markets. The Journal of Finance 77, 5–47.

Fisher, T. C. G., Gavius, I., & Martel, J. (2016). Earnings Management and Firm Value In Chapter 11. University of Sydney, Australia, Ben-Gurion University of The Negev, Israel, Essec Business School, France.

Fereshteh Feizabadi , (2022). The moderating role of women in the audit committee and effectiveness of expertise Committee Members to Earnings management, Journal of Professional Auditing Research, 2(7), 8-33. (In Persian)

Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2005). Recent Changes In The Association Between Bankruptcies And Prior Audit Opinions. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 24(1), 21–35.

Mohammadhosein Ghaemi , Monire Shahsavand, Abolfazl Mohebbi, (2022). Explanation Of Forensic Accounting and Auditing Techniques and Its Application In Bankruptcy Recognize, Journal of Professional Auditing Research, 2(7), 80-104. (In Persian)

- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A Review of The Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365-383.
- Hopwood, W., Mckeown, J., & Mutchler, J. (1989). A Test of The Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty. *Accounting Review*, 24(1), 28-48.
- Huang, B., Huan, Y., Xu, L. D., Zheng, L., & Zou, Z. (2019). Automated Trading Systems Statistical and Machine Learning Methods and Hardware Implementation: A Survey. *Enterprise Information Systems*, 13(1), 132-144.
- Huh, B. G., Lee, S., & Kim, W. (2021). The Impact of The Input Level of Information System Audit on The Audit Quality: Korean Evidence. *International Journal of Accounting Information Systems*, 43, 100533.
- Jung, Y. K., & Kim, S. H. (2020). Information Risk and Debtholders' Mispricing by Considering Audit Quality. *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*, 49(3), 463-508.
- Kothari, S. P., Mizik, N., & Roychowdhury, S. (2016). Managing For The Moment: The Role Of Earnings Management Via Real Activities Versus Accruals In Seo Valuation. *The Accounting Review*, 91(2), 559-586.
- Kumar, K. M., & Reddy, A. R. M. (2017). An Efficient K-means Clustering Filtering Algorithm Using Density Based Initial Cluster Centers. *Information Sciences*, 418, 286-301.
- Lennox, C. S. (1999). The Accuracy and Incremental Information Content Of Audit Reports In Predicting Bankruptcy. *Journal Of Business Finance & Accounting*, 26(5-6), 757-778.
- Li, Y., Li, X., Xiang, E., & Djajadikerta, H. G. (2020). Financial Distress, Internal Control, And Earnings Management: Evidence from China. *Journal Of Contemporary Accounting & Economics*, 16(3), 100210.
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F., & Miller, D. P. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence From The Bond Market. *Journal Of Accounting Research*, 42(4), 755-793.
- Narvekar, A., & Guha, D. (2021). Bankruptcy Prediction Using Machine Learning and An Application to The Case of The Covid-19 Recession. *Data Science In Finance And Economics*, 1(2), 180-195.
- Nuryaman, N. (2013). The Influence of Earnings Management on Stock Return And The Role Of Audit Quality As A Moderating Variable. *International Journal of Trade, Economics, And Finance*, 4(2), 73-78.
- Octavia, A. M., Ermaya, H. N. L., & Darmasuti, D. (2022). Pengaruh Audit Quality Dan Independensi Auditor Terhadap Manajemen Laba Riil Melalui Financial Distress. *Jurnal Ekonomi Dan Bisnis*, 25(1), 92-109.
- Park, S. B., Kim, S. K., & Lee, S. (2021). Earnings Management of Insolvent Firms and The Prediction of Corporate Defaults Via Discretionary Accruals. *International Journal of Financial Studies*, 9(2), 17.
- Puspita, M. A. P. W., Ratnadi, N. M. D., Wirakusuma, M. G., & Astika, I. B. P. (2022). The Effect of Good Corporate Governance and Financial Distress on The Integrity Of Financial Statements With Audit Quality As A Mediation Variable. *Budapest International Research and Critics Institute (Birci-journal): Humanities and Social Sciences*, 5(3), 18127-18140.
- Putra, A., & Fitomela, N. (2019). Audit Quality and Earnings Management: Informative and Opportunist Perspective. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(09), 1918-1822.
- Paraschiv, F., Schmid, M., Wahlström, R.r., 2021. Bankruptcy Prediction of Privately Held Smes Using Feature Selection Methods. Working Paper

Roudaki, J. (2008). Accounting Profession and Evolution of Standard Setting In Iran. *Journal Of Accounting, Business & Management*, 15(1), 33–52.

Rusci, V. A., Santosa, S., & Fitriana, V. E. (2021). Financial Distress and Earnings Management In Indonesia: The Role Of Independent Commissioners. *Jiafe (Jurnal Ilmiah Akuntansi Fakultas Ekonomi)*, 7(1), 89-104.

Sadgali, I., Sael, N., & Benabbou, F. (2019). Performance Of Machine Learning Techniques In The Detection Of Financial Frauds. *Procedia Computer Science*, 148, 45-54.

Scott, W. R. (2015). *Financial Accounting Theory Seventh Edition*. United States: Canada Cataloguing.

Shumway, T. (2001). Forecasting Bankruptcy More Accurately: A Simple Hazard Model. *The Journal of Business*, 74(1), 101-124.

Sri, M., & Solimun, S. (2019). The Relationship Between Audit Quality and Risk Taking Toward Value Creation In Indonesia. *Journal Of Accounting In Emerging Economies*.

Vorst, P. (2016). Real Earnings Management and Long-term Operating Performance: The Role of Reversals In Discretionary Investment Cuts. *The Accounting Review*, 91(4), 1219-1256.

Wijaya, A. L. (2020). The Effect of Audit Quality on Firm Value: A Case In Indonesian Manufacturing Firm.

پی‌نویس:

- | | |
|----------------------|----------------------|
| 1. Barboza et al. | 18. Li et al. |
| 2. Blaga | 19. Rusci et al. |
| 3. Park et al. | 20. Healy & Whalen |
| 4. Jung & Kim | 21. Dechow et al. |
| 5. Wijaya | 22. Bratten et al. |
| 6. Huh et al. | 23. Balsam et al. |
| 7. Sri & Solimun | 24. Mansi et al. |
| 8. Altman Z-Score | 25. Hopwood et al. |
| 9. Ding | 26. Lennox |
| 10. Narvekar & Guha | 27. Geiger et al. |
| 11. Scott | 28. Puspita et al. |
| 12. Kothari et al. | 29. Alsmairat et al. |
| 13. Nuryaman | 30. Octavia et al. |
| 14. Fisher | 31. Bussmann |
| 15. Vorst | 32. Paraschiv |
| 16. Putra & FitoMela | 33. Sadgali et al. |
| 17. Aldahray et al. | 34. Shumway |



COPYRIGHTS

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



The Effect of Organizational Culture, Corporate Governance and Audit Quality on Auditors' Performance

Majid Moradi¹, Reza Jodaki²

Received: 2022/11/19

Approved: 2023/02/20

Research Paper

Abstract:

The culture of any organization is one of the major factors affecting its performance, the impact of organizational culture on the members of the organization is so great that it can be understood by examining its angles regarding the behavior, feelings, views and attitudes of the members of the organization. The purpose of this research is to investigate the impact of organizational culture, corporate governance and audit quality on auditors' performance. The statistical population of this research is all the members of the public accountants society of Iran. Using Cochran's sampling, 196 people were selected as a statistical sample. The current research is in the category of applied research and in terms of research method, it is descriptive and survey type. In this research, the library method was used to collect data and information, and the tool for collecting information was a questionnaire. Smart PLS software was used for statistical analysis. The results of the research show that organizational culture, corporate governance, and audit quality affect auditors' performance.

Key Words: Audit Quality, Corporate Governance, Organizational Culture, Audit Performance

10.22034/JPAR.2023.1973795.1122

1. Assistant professor, Department of Accounting, Naseer Khosrow Higher Education institute, save, iran.
(Corresponding Author) waw1511@yahoo.com

2. Msc.Student of Accounting, Nasser Khosrow Institute of Higher Education, Saveh,Iran.

r.jodaki@hnhk.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری بر عملکرد حسابرسان

مجید مرادی^۱، رضا جودکی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۸/۲۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده‌ی اثرگذار بر عملکرد آن است. تأثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد. هدف این پژوهش، بررسی تأثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری بر عملکرد حسابرسان می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر کلیه اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. که با استفاده از نمونه‌گیری کوکران، تعداد ۱۹۶ نفر به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد و از نظر روش تحقیق، توصیفی و از نوع پیمایشی می‌باشد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و ابزار گردآوری اطلاعات پرسشنامه بوده است. جهت تجزیه و تحلیل آماری از نرم‌افزار Smart PLS استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است.

واژه‌های کلیدی: فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابداری، عملکرد حسابرسان

۱- مقدمه

امروزه، فرهنگ سازمانی دارای اهمیت روزافزونی شده و یکی از مباحث اصلی مدیریت را تشکیل داده است. فرهنگ سازمانی عبارت است از الگوی منحصر به فرد از مفروضات، ارزش‌ها، هنجارهای مشترک که فعالیت‌های جامعه پذیری، زبان، سمبل‌ها و عملیات سازمان را شکل می‌دهد. مقصود از آن سیستمی از استنباط مشترک است که اعضا نسبت به یک سازمان دارند و همین ویژگی موجب تفکیک دو سازمان از یکدیگر می‌شود. آگاهی از فرهنگ برای مدیران اهمیت ویژه‌ای دارد زیرا آنها می‌توانند از نتایج این شناخت بهره ببرند و با آگاهی بیشتر از عناصر فرهنگی، راه مقابله آسان‌تر با تغییرات فرهنگی را دریابند. بی‌تردید تمایز بین فرهنگ‌ها، امری معمول است و توجه به این تمایز، ما را در شناخت بهتر سازمان یاری می‌دهد. علاوه بر این، توجه به این تمایز موجب دسته‌بندی فرهنگ‌ها می‌شود. یکی از مهم‌ترین مزایای دسته‌بندی فرهنگ‌ها این است که توان مقایسه آنها را افزایش می‌دهد. جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت‌های سهامی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از ساختار فعالیت اقتصادی در شرکت‌های سهامی بزرگ و تضاد منافع احتمالی میان مدیران و مالکان ایجاد می‌نماید به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، گزارش‌های تهیه شده توسط مدیریت توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرانی شود. ورشکستگی شرکت‌هایی نظیر انرون، ورلد کام و پارمالات به همراه بانک‌های بزرگی همچون لهمان برادرز، نورتن راک و ... در سال‌های اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حرفه حسابداری شد. در این مورد الزام مؤسسات حسابرانی به تغییر دوره‌ای صاحب‌کاران خود به عنوان راه حلی برای بهبود استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفت. چرا که بسیاری از افراد به ویژه قانون‌گذاران اعتقاد داشتند روابط طولانی مدت حسابرسان و صاحبکار، توان نظارتی حسابرسان و همچنین کیفیت حسابرانی را کاهش می‌دهد (جعفری و همکاران، ۱۳۹۱). حاکمیت شرکتی به عنوان مبحثی که بر موضوع راهبرد شرکت‌ها و حقوق سهامداران تأکید داشت، مطرح گردید و نقش آن در کاهش تضاد بین منافع سهامداران و مدیران است. تحقیقاتی که به طور روتین در مورد حاکمیت شرکتی صورت گرفته است عمدتاً از تئوری نمایندگی پیروی می‌کند، با این استدلال که مدیران با توجه به وظایفی که در قبال سهامداران دارند باید منافع آنها را نسبت به سایر موارد و منافع سایر ذینفعان در اولویت قرار دهند. این دیدگاه سنتی بیان می‌کند که مکانیزم حاکمیت شرکتی تنها برای سهامداران معنا دارد. این موضوع توسط تئوری ذینفعان که شرکت را به عنوان یک منبع مسئولیت در قبال طیف وسیعی از منافع ذینفعان در نظر می‌گیرد به چالش کشیده شده است (یگانه و همکاران، ۱۳۹۱).

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حاکمیت شرکتی سیستمی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذینفعان می‌شود. در این راستا کمیته حسابرانی به عنوان یکی از ارکان حاکمیت شرکتی مسئولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و افشا را بر عهده دارد. شکست مالی شرکت انرون در سال ۲۰۰۱ سرآغاز وضع مقررات گسترده‌ای در ارتباط با کمیته حسابرانی

در ایالت متحده و سایر نقاط بود. واضح ترین پاسخ توسط مجلس نمایندگان ایالات متحده در سال ۲۰۰۲ در قالب قانون ساربینز آکسلی برای حمایت از سرمایه گذاران و متعاقبا ترمیم اعتماد به بازارهای مالی صورت گرفت. در ایران نیز اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران و تصویب منشور کمیته حسابرسی در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ در ۱۴ ماده و ۲ تبصره به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس اوراق بهادار تهران و ماده ۱۵ دستورالعمل حاکمیت شرکتی مصوب ۱۳۹۷/۰۴/۲۷ مبنی بر تشکیل و نظارت بر کمیته های حسابرسی مطابق ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار و اصلاح نهادی حاکمیت شرکتی تاکید مجددی بر نقش و جایگاه کمیته حسابرسی در ساختار حاکمیت شرکتی شرکت ها می باشد. (حیدری نژاد و همکاران، ۱۴۰۰) گروه کثیری از استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، به اطلاعاتی اتکا می کنند که به شکل صورت های مالی و یادداشت های توضیحی توسط مدیران تهیه و ارائه می شوند. در بسیاری از موارد هدف تهیه کنندگان اطلاعات مالی، با استفاده کنندگان آنها یکسان نیست و این موضوع ناشی از تضاد منافع بین گروه های ذینفع در شرکت هاست. بنابراین جهت کاهش تضاد منافع گروه های مذکور، استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری به خدمات افراد صاحب نظر با صلاحیت و مستقل برای اعتباردهی به اطلاعات حسابداری نیاز دارند، به نحوی که اطلاعات مذکور را باور کنند. نیاز به خدمات حسابرسان مستقل در این استدلال نهفته است و فلسفه وجودی حسابرسان مستقل ایفای وظیفه اعتباردهی و اظهار نظر حرفه ای نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات می باشد. بنابراین حرفه حسابرسی از اهمیت و جایگاه ویژه ای برخوردار بوده و جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه ی حسابداری در یک جامعه، مستلزم آن است که اطلاعاتی که حسابداران حرفه ای فراهم می کنند معتبر و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظفند برنامه های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه ای و رفتارهای حرفه ای در ایفای وظایف خود می باشند، زیرا انجام رفتارهای غیر حرفه ای می تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. مجموعه این موارد را می توان در تعهدکاری حسابرسان نسبت به حرفه و ذینفعانی است که از خدمات حرفه ای حسابرسان استفاده می کنند، جستجو نمود. اخلاق حرفه ای، رفتارهای حرفه ای و تعهد کاری حسابرسان می تواند تحت تاثیر عوامل مختلفی نظیر فرهنگ، احساسات، دیدگاه ها و نگرش اعضای سازمان قرار گرفته و نهایتا با تاثیرپذیری از این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه ای و تعهد کاری در بین حسابرسان شود. از بین این عوامل، ارزش های اخلاقی و ارزش های فرهنگی تأثیری متقابل بر یک دیگر دارند. فرهنگ سازمانی، ارزش های اخلاقی را تحت تاثیر خود قرار می دهد. رابطه مستقیم میان ارزش های اخلاقی و فرهنگی سازمان موجب آن می شود که کارکنان سازمان برای تأمین منافع سازمان و ذینفعان آن، رفتاری اخلاق محور داشته باشند (آرمسترانگ، ۲۰۱۶). کیفیت فرآیند حسابرسی می تواند بر توانایی حسابرسان در

تشخیص تحریفات مهم تأثیر بگذارند و اگر یک شرکت کیفیت بالایی از روند حسابرسی را تضمین نکند انتظار می‌رود که این امر موجب کاهش اعتماد سهامداران به ارقام سود و زیان گزارش شده شود. در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاری و هزینه‌ی سرمایه‌ی صاحبان سهام را افزایش می‌دهد (مرادی و همکاران ۱۴۰۱). در شرایط رقابت تنگاتنگ امروزی، یک حسابرس باید همیشه به منظور حفظ کیفیت حسابرسی مراقب عملکرد خودش باشد. حسابرس باید کار را مطابق با استانداردهای حرفه‌ای انجام دهد به نحوی که اعتماد به حسابرس حفظ شود، این استانداردها بر انجام کلیه بخش‌های فرایند حسابرسی اعم از برنامه‌ریزی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، جمع‌آوری و ارزیابی شواهد و نهایتاً گزارشگری حسابرسی حاکم است. رعایت استانداردهای حرفه‌ای زمینه‌ساز را برای ارائه خدمات اثربخش و باکیفیت حسابرسی فراهم می‌نماید علاوه بر موارد ذکر شده، تداوم اعتبار و اعتماد جامعه به حرفه حسابرسی و تقویت آن، به پایداری فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی بستگی دارد. (رستمی و همکاران ۱۴۰۱) 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، بقا 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. (مومنی و پور زمانی، ۱۴۰۱)

هسته اصلی فرهنگ سازمانی را ارزش‌هایی تشکیل می‌دهند که اعضای سازمان همگی با هم در آن مشترک هستند و بر اساس این ارزش‌ها، رفتارهای درون سازمانی شکل می‌گیرند (مرادی، ۱۳۹۷). مورگان معتقد است که فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده‌ی اثرگذار بر عملکرد آن است (مورگان، ۲۰۱۷). از نظر بارون و گرینبرگ، تأثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش‌بینی و هدایت کرد. با اهرم فرهنگ سازمانی، به سادگی می‌توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت‌گیری‌های جدید را در سازمان پایدار کرد. (بارون و گرینبرگ، ۲۰۱۶). سازمان چیزی بیش از سطوح افقی و عمودی، واحدها و سلسله مراتب است. یک سازمان همانند یک فرد دارای شخصیت است، شخصیتی که دارای ویژگی‌های انعطاف‌پذیری، محافظه کاری و نوآوری و ... است در سازمان کارکنان نسبت به یک الگوی خاص رفتاری با هم توافق می‌کنند و این همان فرهنگ سازمانی است، لذا، از آنجا که در هر سازمانی، فرهنگ منحصر به فرد آن سازمان وجود دارد که به افراد شیوه فهم و معنی بخشیدن به رویدادها را نشان می‌دهد، از فرهنگ سازمانی می‌توان به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و تقویت رفتار سازمانی استفاده نمود. از جمله مسایل مهم در سازمان‌های امروزی، کم کاری، تمارض، عدم تعهد کاری، بی‌زاری از کار و سرانجام ترک خدمت کارکنان می‌باشد. ضرورت دارد که مدیران همواره در پی یافتن علت این پدیده‌ها و این که چه

عامل‌هایی موجب دلسردی و بیگانگی کارکنان نسبت به سازمان می‌شوند، باشند. (مصطفوی، ۱۳۸۹). بنابراین فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای یک سازمان یا موسسه حسابرسی داشته باشد. از این رو مساله اصلی تحقیق حاضر تاثیر فرهنگ سازمانی، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان می‌باشد.

در بسیاری از تعریف‌ها از فرایند حسابرسی و موضوع کیفیت حسابرسی، نقش عاملی فردی را مهم پنداشته و تصمیم‌گیری و قضاوت به وسیله این توانایی را پررنگ نشان داده به‌طوری‌که دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، چارچوبی نظری در خصوص کیفیت حسابرسی فراهم داشته؛ و کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال مشترک آنکه حسابرس، تحریفات با در صورت‌های مالی صاحبکاران را کشف و گزارش نماید، تعریف می‌کند. درست‌نمایی آنکه حسابرس، تحریفات با اهمیت را شناسایی نماید، به عنوان تابعی از صلاحیت حسابرس، از جمله تجربه، دانش خاص نسبت به صاحبکار، و توانایی او می‌توان تلقی نمود. همچنین دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را به عنوان فرایندی دوگانه تعریف می‌کند که به موجب آن، حسابرسی، در کشف تحریفات با اهمیت، قرین موفقیت یا مواجه با شکست می‌گردد. (یازدی و همکاران، ۱۴۰۱)

همانند افراد، سازمان‌ها نیز دارای شخصیت‌هایی می‌باشند، که این قالب شخصیتی سازمان را، فرهنگ آن سازمان می‌گویند (قدمی و آذری، ۱۳۸۹). وجود هویت فرهنگی، باورها، ارزش‌ها و هنجارهای رفتاری مشترک اعضای سازمان‌ها، موجب انسجام و یکپارچگی در کوشش‌ها، تعهد درونی به سازمان و درک روشن از فلسفه وجودی و جهت‌گیری اقدامات و در نتیجه موفقیت سازمان‌ها می‌شود. به عبارت دیگر موفقیت چشمگیر سازمان‌ها در عوامل غیرملموس قدرتمند فرهنگ سازمانی، در ارزش‌ها و باورهای کارکنان نهفته است (زاهدی، ۱۳۹۱). در یک سازمان فرهنگ نقش‌های متفاوتی را ایفا می‌کند؛ نخست اینکه فرهنگ، تعیین‌کننده مرز سازمان است. دوم اینکه، نوعی احساس هویت در وجود اعضای سازمان تزریق می‌کند. سوم فرهنگ باعث می‌شود که در افراد نوعی تعهد نسبت به چیزی به وجود آید که بسیار بیشتر از منافع شخصی اهمیت دارد (اعرابی، ۱۳۹۶). هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است. درحالی‌که چرخش اجباری حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است، شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد. اظهار نظر گزارش حسابرسی تحت تاثیر عوامل مختلفی است که در تحقیقات زیادی به آن توجه شده است یکی از این عوامل چرخش حسابرس است. اظهار نظر گزارش حسابرسی تحت تاثیر عوامل مختلفی است که در تحقیقات زیادی به آن توجه شده است یکی از این عوامل چرخش حسابرس است. در یک سازمان چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد. بدین صورت که کیفیت حسابرسی با توجه به افزایش چرخش موسسات حسابرسی کاهش

می‌باید (گنزalez و همکاران^۱، ۲۰۱۴). از طرفی چرخش کوتاه مدت موسسات حسابرسی نیز به دلیل هزینه بر بودن می‌تواند منجر به افزایش عدم تقارن اطلاعاتی شده و بطور منفی بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشد (جانسون و همکاران^۲، ۲۰۱۲). در یک سازمان، فرهنگ نقش‌های متفاوتی ایفا می‌کند و وظایف گوناگونی دارد. این وظایف عبارتند از:

فرهنگ سازمانی به کارکنان سازمانی هویتی سازمانی می‌بخشد: آنچه که سازمان‌های موفق را برجسته می‌سازد و آنها را از دیگران متمایز می‌کند، توانایی آنها در جذب، پرورش و نگهداری کارکنان بالاستعداد و خلاق است و کارکنان نیز به نوبه خود وابستگی عمیقی نسبت به سازمان پیدا خواهند کرد.

فرهنگ سازمانی تعهد گروهی را آسان می‌سازد: سازمان‌هایی که دارای فرهنگ قوی و توانمند هستند، کارکنان نسبت به ارزش‌ها و اهداف سازمانی احساس تعهد و مسئولیت می‌کنند. منظور از تعهد سازمانی، پیوند و وابستگی روانی به سازمان است. که در آن احساس درگیر بودن شغلی، وفاداری و باور به ارزش‌های سازمانی جای دارد (عطایی، ۱۳۹۶). فرهنگ قوی مشخص‌کننده توافقی در میان اعضای یک سازمان در اهمیت به باورها و ارزش‌های فرهنگ است. اگر رضایت و توافق در مورد اهمیت ارزش‌ها و باورها وجود داشته باشد، آن فرهنگ یک فرهنگ قوی و اگر توافق اندک باشد، فرهنگ ضعیف است. بنابراین سازمان‌هایی که در آنها ارزش‌های کلیدی سازمان بیشتر مورد قبول واقع گردد و باعث شود کارکنان تعهدشان به آن ارزش‌ها بیشتر شود، آن فرهنگ قوی‌تر است. تمامی این موارد خود را بایستی در عملکرد حسابرسان نشان دهند؛ به خصوص این موضوع بایستی در عملکرد حسابرسان شرکت نمود داشته باشد (طوسی، ۱۳۹۷). احمدزاده و همکاران (۱۴۰۰) نگرش‌ها و رفتار حرفه‌ای حسابرسان را مورد بررسی قرار داده بودند. نتایج پژوهش آنها حاکی از این بود که تعهد حسابرسان نسبت به منافع عموم می‌تواند عاملی در جهت کاهش رفتارهای غیراخلاقی حسابرسان باشد. همچنین الزام به استقلال در حسابرسان، تعهد این افراد نسبت به منافع عمومی را افزایش می‌دهد.

شیخی گرجان و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین راهبرد تجاری و کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن عوامل محیطی پژوهش پرداختند. نتایج نشان داد که تعیین کیفیت حسابرسی (یا فقدان آن) بدون شناخت محیط حسابرسی و کسب و کار شرکت‌ها ناقص بوده و در مباحث مربوط به تصمیم‌گیری باعث گمراهی خواهد شد. همچنین سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌توانند بینش و آگاهی خود را نسبت به کیفیت حسابرسی شرکت‌ها از طریق ایجاد ارتباطی منطقی با نوع راهبرد کسب و کار شرکت‌ها توسعه دهند.

میرجلیلی (۱۳۹۸) به بررسی رابطه فرهنگ سازمانی با عملکرد سازمان و تاثیر تکنیک کیفیت به عنوان متغیری میانجی بر این رابطه در اداره تعاون، کار و رفاه اجتماعی استان یزد پرداخت. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه پرسنل اداره تعاون، کار و رفاه اجتماعی استان یزد بود که تعداد آنها حدود ۱۲۵ نفر است. با توجه به محدود بودن تعداد اعضای جامعه از فرمول کوکران برای تعیین حجم نمونه استفاده شد. با قرار دادن حجم جامعه در فرمول کوکران، حجم نمونه، ۹۵ نفر تعیین گردید.

باتوجه به این که تمام اعضای جامعه آماری تحقیق در یک سازمان حضور دارند. در این پژوهش پرسشنامه‌ها از طریق نمونه‌گیری تصادفی توزیع گردید. به منظور گردآوری داده‌ها و اطلاعات از هر دو روش میدانی و فیش‌برداری استفاده شد. روش فیش‌برداری شامل مطالعه انواع متون فارسی و انگلیسی در رابطه با ادبیات مربوط به فرهنگ سازمانی، تکنیک‌های کیفیت. و عملکرد بود. برای سنجش هریک از متغیرهای تحقیق به منظور بررسی فرضیات از پرسشنامه استاندارد بیان و همکاران (۲۰۱۵) استفاده شده است. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها و بررسی فرضیات از رویکرد معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS استفاده شد. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان داد فرهنگ سازمانی و عملکرد عملیاتی رابطه معناداری دارند؛ همچنین تکنیک کیفیت. رابطه فرهنگ سازمانی و عملکرد عملیاتی اداره تعاون، کار و رفاه اجتماعی استان یزد را تعدیل می‌کند.

بهارمقدم و جوکار (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران در بازار پرداخته‌اند؛ بدین منظور، نمونه‌ای متشکل از ۵۶۰ سال - شرکت طی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۹۴ با استفاده از رگرسیون چند متغیره تعدیل شده بررسی شده است. نتایج پژوهش نشان داد گزارشات حسابرس اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کند و بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام تاثیر می‌گذارد؛ اما اندازه حسابرس دارای اثر تعدیل‌کنندگی نمی‌باشد و تاثیری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ندارد.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۷) ضمن تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت، به شناسایی علل و راه‌های علاج بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که کم بودن تعداد صاحبکارها، گزینش حسابرس توسط مدیریت و تعدد موسسات حسابرسی کوچک، مهمترین علل ایجاد و افزایش بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان هستند. از سوی دیگر، ادغام موسسات حسابرسی کوچک و تشکیل موسسات بزرگ، ایجاد کمیته حسابرسی مستقل در شرکت و محدودسازی ایجاد موسسات حسابرسی جدید، مهمترین راه‌های کاهش بیم از دست‌دادن صاحبکار حسابرسان می‌باشند.

بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر این واقعیت است که از بین متغیرهای هافستد تنها بین میزان اجتناب از عدم اطمینان با تعهد کاری رابطه وجود دارد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد هر چه اجتناب از عدم اطمینان افزایش یابد، تعهد کاری حسابرس، کاهش می‌یابد. هم چنین هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهد کاری او نیز افزایش می‌یابد. اگر محل کار حسابرس، موسسات خصوصی حسابرسی باشد، تعهد کاری افزایش خواهد یافت. از آنجایی که متغیر سابقه کار، رابطه‌ای مثبت با تعهد کاری دارد، لذا می‌توان نتیجه گرفت که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آن‌ها به کار حسابرسی افزایش می‌یابد.

دو و لای^۳ (۲۰۲۰) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین درماندگی مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری پرداختند. نتایج تحقیقات آنان حاکی از آن بود که بین درماندگی مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری ارتباط معنادار وجود دارد. همچنین کیفیت حسابرسی بر رابطه بین

درماندگی مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری تاثیرگذار است.

خودهایر و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر مشخصات هیئت‌مدیره و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر مکانیسم‌های حکمرانی داخلی و خارجی مانند اندازه هیئت‌مدیره، مستقل بودن کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی و جلسات کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های منتخب است. نتایج نشان می‌دهد که بین کیفیت حسابرسی و درصد مدیران غیر اجرایی در کمیته حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

سامی و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی، حاکمیت شرکتی و فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است. حاکمیت شرکتی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است. فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است.

هایتاش و همکاران^۴ (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف از این پژوهش بررسی رابطه بین حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان و کیفیت حسابرسی طی دوره زمانی ۲۰۰۰ الی ۲۰۱۷ می‌باشد. طبق تحلیل‌ات انجام شده نتایج پژوهش بیانگر این مطلب است که همبستگی معنادار آماری و مثبتی بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در طول سال مورد مطالعه وجود داشته است. بطور کلی این نتایج با توجه به مسائل اقتصادی، عامل تعیین‌کننده رفتار حسابرسان بدون توجه به نگرانی درباره اعتبار و شهرت حسابرسان می‌شود.

ایکرو و مت^۵ (۲۰۱۹) تاثیر متغیر فرهنگ سازمانی را بر وفاداری و عملکرد مشتریان در بانک تایلند جنوبی بررسی کرده‌اند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که اولاً، فقط متغیر فرهنگ سازمانی اثر مستقیم بر وفاداری مشتریان دارد. ثانیاً فرهنگ سازمانی تاثیر مثبتی بر رضایت مشتریان دارد. ثالثاً فرهنگ سازمانی، تاثیر مثبت بر تعهد دارند.

دیمترادز^۶ (۲۰۱۸) در تحقیقات خود عنوان می‌کند که فرهنگ سازمانی تاثیر مثبتی بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد. همچنین، فرهنگ سازمانی به طور محسوسی با کیفیت حسابرسی ارتباط دارد. سایروس و سایمونیک^۷ (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی با توجه به اهمیت تکنولوژی حسابرسی پرداختند.

هدف از این پژوهش بررسی چگونگی ارتباط کیفیت حسابرسی با اندازه حسابرسی و ساختار صنعت حسابرسی می‌باشد. همچنین در این پژوهش مدل رقابت شرکت حسابرسی ارائه می‌شود که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی درون زا هستند. طبق تحلیل‌ات انجام شده نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنادار وجود داشته و تکنولوژی و فناوری در حسابرسی نقش مرکزی و بالاهمیتی در این رابطه ایفا می‌کند.

با توجه به مبانی نظری، پیشینه پژوهش (داخلی و خارجی) و چارچوب نظری پژوهش و برای دستیابی به اهداف پژوهش، فرضیات پژوهش به شرح زیر تدوین شدند:

- فرضیه ۱: کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است.
فرضیه ۲: حاکمیت شرکتی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است.
فرضیه ۳: فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است.

۳- روش شناسی پژوهش

از نظر تئوری این پژوهش مربوط به حوزه تحقیقات حسابرسی می باشد که درصدد تاثیر کیفیت حسابرسی، حاکمیت شرکتی و فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان می باشد. قلمرو مکانی تحقیق شامل مدیران، سرپرستان و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و حسابداران مستقلی که به عنوان شریک یا مدیر و یا حسابرس ارشد در موسسات حسابرسی خصوصی معتبر شاغل هستند و لیست اسامی آنها از طرف سازمان حسابرسی ایران منتشر شده است می باشد. قلمرو زمانی مورد مطالعه در این تحقیق، سال ۱۴۰۰ می باشد. این تحقیق با توجه به تقسیم بندی تحقیقات بر حسب نحوه گردآوری داده ها از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی محسوب می گردد.

جامعه آماری تحقیق به مدیران، سرپرستان و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و حسابداران مستقلی که به عنوان شریک یا مدیر و یا حسابرس ارشد در موسسات حسابرسی خصوصی معتبر شاغل هستند و لیست اسامی آنها از طرف سازمان حسابرسی ایران منتشر شده است محدود می شود. جامعه آماری (محدود) شامل ۸۱ نفر مدیر، ۳۶۵ نفر سرپرست و ۳۲۸ نفر حسابرس ارشد که جمعاً ۷۷۴ نفر می باشد.

اگر نسبت موفقیت یا تأیید فرضیه های تحقیق ۶۰٪ و نسبت شکست یا رد و آنها ۴۰٪ (۶۰٪ = P و ۴۰٪ = P) بر آورد شود با سطح اطمینان ۹۵٪ و خطای برآورد ۱۰٪ می توان تعداد نمونه مورد نظر را از فرمول زیر بدست آورد

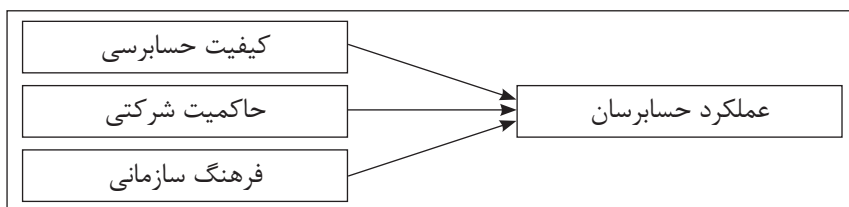
$$n = \frac{N Z^2_{\alpha/2} P^{\wedge} q^{\wedge}}{e^2 (N-1) + Z^2_{\alpha/2} P^{\wedge} q^{\wedge}} \quad \text{که در این فرمول:}$$

N= اندازه جامعه که بر اساس اطلاعات کسب شده از سازمان حسابرسی در فهرست اسامی ارائه شده در سایت سازمان حسابرسی مدیر ۸۱ نفر، سرپرست ۳۶۵ نفر و حسابرس ارشد ۳۲۸ نفر که جمعاً ۷۷۴ نفر می باشد.

n= اندازه نمونه P = نسبت موفقیت فرضیه ها و q = نسبت شکست فرضیه ها
e- خطای بر آورد نمونه

$$n = \frac{774 \times 1 / 96^2_{0/5} \times 0 / 5 \times 1 - 0 / 5}{(0.01)^2 (774 - 1) + 1 / 96^2_{0/5} \times 0 / 5 \times 1 - 0 / 5}$$

با توجه به نتیجه فرمول فوق تعداد نمونه انتخابی حدود ۱۹۶ نفر می باشد.
مدل تحقیق



شکل ۱ - مدل مفهومی تحقیق

تعریف متغیرهای تحقیق

عملکرد حسابرسی: عملکرد حسابرسی هم به معنای رفتارها و هم به معنای نتایج است. رفتارها؛ از اجراکننده (حسابرس) ناشی می‌شوند و عملکرد وی را از یک مفهوم انتزاعی به عمل تبدیل می‌کنند. رفتارها فقط ابزارهایی برای نتایج نیستند، بلکه به نوبه خود نتیجه به حساب می‌آیند (محصول تلاش فیزیکی و ذهنی که برای وظایف اعمال شده است) و می‌توان جدای از نتایج در مورد آنها قضاوت کرد (کاظمی و همکاران، ۱۳۸۹).

حاکمیت شرکتی: حاکمیت شرکتی، شامل ترتیبات حقوقی، فرهنگی و نهادی می‌شود که سمت و سوی حرکت و عملکرد شرکت‌ها را تعیین می‌کند. عناصری که در این صحنه حضور دارند، عبارتند از سهامداران و ساختار مالکیت ایشان، اعضای هیئت‌مدیره و ترکیب آن، مدیریت شرکت که توسط مدیرعامل یا مدیر ارشد اجرایی هدایت می‌شود و سایر ذینفع‌ها که امکان اثرگذاری بر حرکت شرکت را دارند (حساس یگانه و معیری، ۱۳۸۷).

کیفیت حسابرسی: احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آنها را کشف و گزارش کند، را کیفیت حسابرسی می‌گویند (اردوف و همکاران، ۲۰۱۲).

فرهنگ سازمانی: در یک تعریف کلی فرهنگ سازمانی مجموعه‌ای از باورها و ارزش‌های مشترکی است که بر رفتار و اندیشه‌های اعضای سازمان اثرگذار است (یگانه و همکاران، ۱۳۹۳). یکی از نقش‌های حاکمیت شرکتی کاهش تضاد منافع بین سهامداران و مدیران است. ساختار مالکیت در حاکمیت شرکتی باعث کاهش مدیریت سود و در نتیجه باعث کاهش هزینه‌های نظارت و کاهش تضاد منافع بین سهامداران و مدیران می‌شود. درصد مالکیت بیشتر باعث افزایش اختیارات می‌گردد. رفتار و ساختار هیئت‌مدیره در شرکت، تمرکز مالکیت و ترکیب سهامداران عمده و نظارت آنها بر رفتار شرکت و نقش سهامداران نهادی در مدیریت می‌تواند بر سیاست‌های مالی شرکت تاثیرگذار باشد. (مهدوی و تقوی، ۱۳۹۴) توزیع سهام بین سهامداران و نیز انواع سهامداران می‌تواند بر تصمیمات شرکت تاثیر بگذارد. سهامداران بسته به نوعشان اهداف متفاوتی را دنبال می‌کنند، گروهی معتقدند که تعداد اعضای هیئت‌مدیره باید محدود باشد تا امکان بحث و تبادل نظر در خصوص مسائل و مشکلات شرکت مهیا گردد و هیئت‌مدیره بزرگتر از قدرت کمتری برخوردارند و در این‌گونه هیئت‌مدیره‌ها توافق و اجماع در مورد یک موضوع خاص بسیار دشوار است. درصد ترکیب هیات‌مدیره نیز بستگی به درصد مالکیت سهام شرکت دارد و در شرکت‌هایی تعداد اعضای هیات‌مدیره آن محدودتر باشد اختیارات بیشتری نیز دارند.

(صبوحی و محمدزاده، ۱۳۹۷) با توجه به آنکه سهامداران نقش اساسی در مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی دارند ترکیب مختلف آنها در شرکت‌ها می‌تواند اثرهای متفاوتی را بر عملکرد شرکت‌ها، همچنین نحوه‌ی انعکاس اطلاعات شرکت در بازار داشته باشد. سهامداران نهادی به حاکمیت شرکتی به صورت کاملاً متفاوت از سهامداران حقیقی می‌نگرند، زیرا موسسه‌ها اساساً ملاک‌های ارزشمندتری نسبت به اشخاص حقیقی داشته و انگیزه‌های لازم، برای توسعه، گسترش و نظارت بر سرمایه‌گذاری‌ها را با منظری کارشناسانه دارند و در صورتی که شرکت دچار مشکل گردد و رو به افول باشد، تغییراتی را در ترکیب هیات‌مدیره به وجود می‌آورند. (ملکیان و دریایی، ۱۳۹۰)

جزئیات ابعاد پرسشنامه

ابعاد پرسشنامه	تعداد گویه‌ها	شماره گویه‌ها	منبع
فرهنگ سازمانی	۳	۱-۳	دنيسون و همکاران (۲۰۰۳)
	۳	۴-۶	
	۳	۷-۹	
	۳	۱۰-۱۲	
حاکمیت شرکتی	۴	۱۳-۱۶	دوانی (۱۳۹۳)
	۴	۱۷-۲۰	
	۴	۲۱-۲۴	
کیفیت حسابرسی	۵	۲۵-۲۹	بهدانی (۱۳۹۵)
عملکرد حسابرسان	۷	۳۰-۳۶	باقرپور و عارف‌نیا (۱۳۹۳)

روش و ابزار گردآوری داده‌ها

جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز برای این پژوهش به دو صورت کتابخانه‌ای، مراجعه به اسناد و مدارک و میدانی است. روش کتابخانه‌ای شامل بررسی و مطالعه انواع متون فارسی و انگلیسی (کتاب، مقالات و ...) در رابطه با سواد مالی، اختلافات مالی مدیران می‌باشد. برای کسب اطلاعات و مدارک مربوطه مراجعه شده است و در روش میدانی، محقق با طراحی پرسشنامه و توزیع آن در بین نمونه آماری، داده‌های مورد نیاز برای انجام تحقیق را، جمع‌آوری کرده است. سپس با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار گرفته است. پرسشنامه^۹

برای گردآوری اطلاعات در این تحقیق از روش کتابخانه‌ای مانند پایان نامه‌ها، مقالات علمی-پژوهشی، کتاب‌ها، فصلنامه‌ها، مجلات و ... به منظور تدوین مبانی نظری تحقیق استفاده شده است. همچنین برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است. - روایی (اعتبار)

برای بررسی روایی محتوا (به رغم اعتبار پرسشنامه‌های مورد استفاده) در اختیاران صاحب‌نظران

مرتبط با موضوع تحقیق از اساتید و خبرگان (قبل از انجام پیش مطالعه). تا نظرات و پیشنهادات خود را درباره پرسشنامه متناسب با هدف تحقیق ارائه دهند. اگر سوال‌های ابزار اندازه‌گیری معرف ویژگی‌ها و مهارت‌های ویژه‌ای باشد که محقق قصد اندازه‌گیری آن‌ها را داشته باشد، آزمون دارای روایی محتوا است.

- پایایی

در این مطالعه نیز همانند بسیاری از مطالعات دیگر برای سنجش پایایی ابزار اندازه‌گیری از آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ عددی است بین صفر و یک. ضریب آلفای کمتر از ۰/۶ نشان‌دهنده‌ی پایایی ضعیف است. آلفای بالای ۰/۷ تا ۰/۸ نشان‌دهنده‌ی پایایی نسبتاً خوب و آلفای بالاتر از ۰/۸ نشان از پایایی بالای ابزار اندازه‌گیری دارد (سکاران، ۱۳۸۰).

جدول ۱ - ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

متغیرهای تحقیق	تعداد سئوالات	ضریب آلفای کرونباخ
کیفیت حسابداری	۵	۰.۹۱۹
حاکمیت شرکتی	۱۲	۰.۸۸۰
فرهنگ سازمانی	۱۲	۰.۹۰۲
عملکرد حسابرسان	۷	۰.۹۰۱

۴- یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

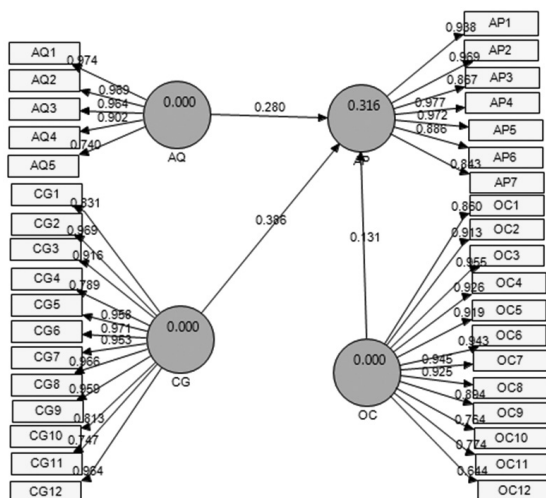
از میان پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از لحاظ جنسیت، ۸۳ درصد مرد و ۱۷ درصد زن بوده‌اند. از لحاظ سطح تحصیلات، ۵۸ درصد لیسانس و ۳۲ درصد فوق لیسانس و ۱۰ درصد دکترا بوده‌اند. از لحاظ سابقه کار، ۳۳ درصد زیر ۱۰ سال، ۵۴ درصد بین ۱۱ تا ۲۰ سال، ۱۴ درصد ۲۱ سال بیشتر بوده‌اند. از لحاظ سن، ۶ درصد کمتر از ۳۰ سال، ۸۱ درصد بین ۳۱ تا ۴۵ سال، ۱۳ درصد بیش از ۴۵ سال بوده‌اند.

بررسی مدل نظری تحقیق

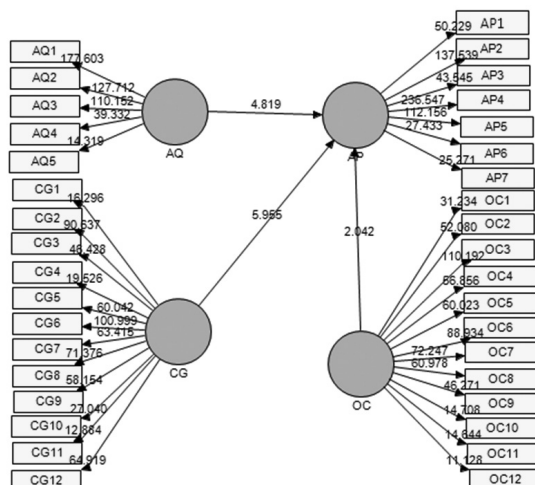
برای آزمون صحت مدل نظری تحقیق و محاسبه ضرایب تأثیر از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری بوسیله نرم افزار PLS استفاده شده است. مدل‌یابی معادلات ساختاری یک تکنیک تحلیل چند متغیری بسیار کلی و نیرومند از خانواده رگرسیون چند متغیری و به بیان دقیق‌تر بسط «مدل خطی کلی»^{۱۱} است که به پژوهشگر امکان می‌دهد مجموعه‌ای از معادلات رگرسیون را بگونه همزمان مورد آزمون قرار دهد. مدل‌یابی معادله ساختاری یک رویکرد جامع برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط متغیرهای مشاهده شده و پنهان است. در میان تمامی شیوه تحلیل چند متغیره تنها روش معادلات ساختاری است که همزمان هم از تحلیل رگرسیون چندگانه و هم از تحلیل عاملی استفاده می‌کند. برای پاسخ به پرسش اصلی این تحقیق، از روش معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار PLS استفاده شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	علامت اختصاری	تعداد مشاهده	کمترین	بیشترین	میانگین		انحراف معیار	واریانس
					آماره	خطای معیار		
کیفیت حسابرسی	AQ	۱۹۶	۱.۰۰	۵.۰۰	۲.۶۸۸۸	۰.۶۸۲۰	۰.۹۵۴۸۱	۰.۹۱۲
حاکمیت شرکتی	CG	۱۹۶	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۰۷۲۳	۰.۶۷۹۳	۰.۹۵۱۰۶	۰.۹۰۵
فرهنگ سازمانی	OC	۱۹۶	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۱۱۳۱	۰.۷۴۹۱	۱.۰۴۸۷۹	۱.۱۰۰
عملکرد حسابرسان	AP	۱۹۶	۱.۰۰	۵.۰۰	۳.۰۱۵۳	۰.۶۹۷۵	۰.۹۷۶۴۸	۰.۹۵۴



شکل ۱- مدل ساختاری فرضیه تحقیق همراه با ضرایب بارهای عاملی



شکل ۲- مدل ساختاری فرضیه تحقیق همراه با ضرایب معناداری

برازش مدل

جهت بررسی برازش مدل، از برازش مدل اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش کلی مدل استفاده می‌کنیم.

برازش مدل‌های اندازه‌گیری پایایی^{۱۲}

به منظور بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری تحقیق، به بررسی ضرایب بارهای عاملی، ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی^{۱۳} می‌پردازیم. سنجش بارهای عاملی

جدول ۳- ضرایب بارهای عاملی

عامل	شاخص	بار عاملی
کیفیت حسابداری	AQ1	۰.۹۷۴
	AQ2	۰.۹۸۹
	AQ3	۰.۹۶۴
	AQ4	۰.۹۰۲
	AQ5	۰.۷۴۰
حاکمیت شرکتی	CG1	۰.۸۳۱
	CG2	۰.۹۶۹
	CG3	۰.۹۱۶
	CG4	۰.۷۸۹
	CG5	۰.۹۵۶
	CG6	۰.۹۷۱
	CG7	۰.۹۵۳
	CG8	۰.۹۶۶
	CG9	۰.۹۵۹
	CG10	۰.۸۱۳
	CG11	۰.۷۴۷
	CG12	۰.۹۸۴
فرهنگ سازمانی	OC1	۰.۸۵۰
	OC2	۰.۹۱۳
	OC3	۰.۹۵۵
	OC4	۰.۹۲۶
	OC5	۰.۹۱۹
	OC6	۰.۹۴۳
	OC7	۰.۹۴۵
	OC8	۰.۹۲۵
	OC9	۰.۸۹۴
	OC10	۰.۷۶۴
	OC11	۰.۷۷۴
	OC12	۰.۶۴۴

۰.۹۸۸	AP1	عملکرد حسابرسان
۰.۹۵۹	AP2	
۰.۸۵۷	AP3	
۰.۹۷۷	AP4	
۰.۹۷۲	AP5	
۰.۸۸۶	AP6	
۰.۸۴۳	AP7	

مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰,۴ می باشد. در جدول فوق تمامی اعداد ضرایب بارهای عاملی سوالات از ۰,۴ بیشتر است که نشان از مناسب بودن این معیار دارد.

جدول ۴- نتایج معیار آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	ضریب آلفای کرونباخ (Alpha>0.7)	ضریب پایایی ترکیبی (CR>0.7)
کیفیت حسابرسی	AQ	۰.۹۱۹	۰.۹۶۲
حاکمیت شرکتی	CG	۰.۸۸۰	۰.۸۹۲
فرهنگ سازمانی	OC	۰.۹۰۲	۰.۹۶۵
عملکرد حسابرسان	AP	۰.۹۰۱	۰.۹۵۶

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی ۰,۷ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیارها در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، می توان مناسب بودن وضعیت پایایی پژوهش را تأیید نمود.
روایی همگرا^{۱۴}

معیار دوم از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری، روایی همگرا است که به بررسی میزان همبستگی هر سازه با سوالات (شاخص‌ها) خود می‌پردازد.

جدول ۵- نتایج روایی همگرا متغیرهای پنهان تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	میانگین واریانس استخراجی (AVE>0.5)
کیفیت حسابرسی	AQ	۰.۸۳۶
حاکمیت شرکتی	CG	۰.۸۲۲
فرهنگ سازمانی	OC	۰.۷۶۸
عملکرد حسابرسان	AP	۰.۸۵۲

با توجه به اینکه مقدار مناسب برای AVE^{۱۵}، ۰,۴ است و مطابق با یافته‌های جدول فوق این معیار در مورد متغیرهای مکنون مقدار مناسبی را اتخاذ نموده‌اند، در نتیجه مناسب بودن روایی

همگرایی پژوهش تأیید می‌شود.

برازش مدل ساختاری

ضرایب معناداری (مقادیر t_values)

با توجه به شکل شماره ۴-۲، چون ضرایب t برای فرضیه‌های تحقیق بیشتر از ۱٫۹۶ بدست آمده‌اند، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار بودن آنها تأیید می‌شود.

معیار R^2 یا R Squares

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و سه مقدار ۰٫۱۹، ۰٫۳۳ و ۰٫۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شود. مطابق با شکل ۴-۱، مقدار R^2 برای سازه‌های درون‌زای پژوهش محاسبه شده است که با توجه به سه مقدار ملاک، می‌توان مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید ساخت.

جدول ۴-۱۳- نتایج معیار R^2 برای سازه درون‌زا

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	R^2
عملکرد حساب‌رسان	AP	۰٫۳۱۶

برازش مدل کلی

معیار $GOF^{۱۶}$

برای بررسی برازش مدل کلی از معیار GOF استفاده می‌شود که سه مقدار ۰٫۰۱، ۰٫۲۵ و ۰٫۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شده است. این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\overline{communalities} \times R^2}$$

$\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان پژوهش به دست می‌آید.

جدول ۶- میزان $Commuality$ و R^2 متغیرهای تحقیق

متغیرهای مکنون	علامت اختصاری	$Commuality$	R^2
کیفیت حسابرانی	AQ	۰٫۸۳۶	۰٫۰۰۰
حاکمیت شرکتی	CG	۰٫۸۲۲	۰٫۰۰۰
فرهنگ سازمانی	OC	۰٫۷۶۸	۰٫۰۰۰
عملکرد حساب‌رسان	AP	۰٫۸۵۲	۰٫۳۱۶

جدول ۷- نتایج برازش مدل کلی

GOF	R ²	Communalities
۰.۵۰۹	۰.۳۱۶	۰.۸۲۰

با توجه به مقدار بدست آمده برای GOF به میزان ۰/۵۰۹، برازش بسیار مناسب مدل کلی تأیید می‌شود.

جدول ۸- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات فرعی مدل پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	علامت اختصاری مسیر (β)	ضریب معناداری (T-Value)	نتیجه آزمون
اول	کیفیت حسابرسی ← عملکرد حسابرسان	AQ---AP	۰.۲۸۰	تأیید فرضیه اول
دوم	حاکمیت شرکتی ← عملکرد حسابرسان	CG---AP	۰.۳۹۶	تأیید فرضیه دوم
سوم	فرهنگ سازمانی ← عملکرد حسابرسان	OC---AP	۰.۱۳۱	تأیید فرضیه سوم

۵- بحث و نتیجه گیری

فرضیه اول

با توجه به شکل ۱ و ۲، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان) $\beta=0/280$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=4/819$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد معنادار است. بنابراین فرضیه H_1 رد و فرضیه H_0 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است. حسابرسان برای اعتباردهی و اظهار نظر موظفند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود می‌باشند، زیرا انجام رفتارهای غیر حرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. نتایج این پژوهش با تحقیقات هایتاش و همکاران (۲۰۱۹) و سایروس و سایمونیک (۲۰۱۸) و ساوان و آلساکا (۲۰۱۷) همسو می‌باشد.

فرضیه دوم

با توجه به شکل ۱ و ۲، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (حاکمیت شرکتی بر عملکرد حسابرسان) $\beta=0/396$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t=5/955$ بوده (بیشتر از قدرمطلق ۱,۹۶) که نشان می‌دهد معنادار است. بنابراین فرضیه H_1 رد و فرضیه H_0 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت حاکمیت شرکتی

بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است. حاکمیت شرکتی سیستمی است که موجب دستیابی به هدف‌های پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق دینفعان می‌شود. در این راستا کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان حاکمیت شرکتی مسئولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی و افشا را بر عهده دارد. حاکمیت شرکتی با وجود کمیته‌های حسابرسی فعال و کوشا تر نقش مهمی را در تاثیرگذاری بر فرآیند حسابرسی ایفا می‌کند؛ چرا که کمیته حسابرسی ضمن داشتن تخصص و قدرت کافی در انجام وظایف محوله، نقش مهمی را در نظارت بر کنترل‌های داخلی، تمرکز بر کیفیت گزارشگری، شناسایی ریسک، پرسیدن سؤالات چالش برانگیز و نظارت بر فرآیند افشا بر عهده دارد و لذا بر این اساس حسابرسان هنگام ارزیابی ریسک حسابرسی تحت تاثیر مباحث و جلسات برگزار شده با کمیته حسابرسی قرار می‌گیرند. نتایج این پژوهش با تحقیقات سامی و همکاران (۲۰۱۹) حیدری نژاد و همکاران (۱۴۰۰) همسو می‌باشد.

فرضیه سوم

با توجه به شکل ۱ و ۲، می‌توان گفت ضریب استاندارد شده (ضریب مسیر) بین دو متغیر (فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان) $\beta = 0/131$ می‌باشد. و ضریب معناداری (آماره تی) بین این دو متغیر نیز $t = 2/042$ بوده (بیشتر از قدرمطلق $1,96$) که نشان می‌دهد معنادار است. بنابراین فرضیه H_1 رد و فرضیه H_2 تأیید می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان تاثیرگذار است. فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده‌ی اثرگذار بر عملکرد آن است از نظر بارون و گرینبرگ، تاثیر فرهنگ سازمانی بر اعضای سازمان به حدی است که می‌توان با بررسی زوایای آن نسبت به چگونگی رفتار، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان پی برد و واکنش احتمالی آنان را در قبال تحولات مورد نظر ارزیابی، پیش‌بینی و هدایت کرد. با اهرم فرهنگ سازمانی، به سادگی می‌توان انجام تغییرات را تسهیل کرد و جهت‌گیری‌های جدید را در سازمان پایدار کرد. از آنجا که در هر سازمانی، فرهنگ منحصر به فرد آن سازمان وجود دارد که به افراد شیوه فهم و معنی بخشیدن به رویدادها را نشان می‌دهد، از فرهنگ سازمانی می‌توان به عنوان یک اهرم قدرتمند برای هدایت و تقویت رفتار سازمانی استفاده نمود. از جمله مسایل مهم در سازمان‌های امروزی، کم کاری، تمارض، عدم تعهد کاری، بیزاری از کار و سرانجام ترک خدمت کارکنان می‌باشد. ضرورت دارد که مدیران همواره در پی یافتن علت این پدیده‌ها و این که چه عامل‌هایی موجب دلسردی و بیگانگی کارکنان نسبت به سازمان می‌شوند، باشند. بنابراین فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش بسزایی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای یک سازمان یا موسسه حسابرسی داشته باشد. نتایج این پژوهش با تحقیقات ایکرو و مت (۲۰۱۹)، دیمترادز (۲۰۱۸) و میر جلیلی (۱۳۹۸) همسو می‌باشد.

پیشنهادهای مبتنی بر نتایج

بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه اول، «کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان

تاثیرگذار است.» باتوجه به رقابتی بودن فضای کاری مؤسسات حسابرسی و نیز تأثیر کیفیت حسابرسی بر عملکرد حسابرسان، کیفیت حسابرسی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اندازه موسسه حسابرسی، تنوع، تخصص و شهرت موسسه می‌تواند بر عملکرد حسابرسان تأثیر بگذارد. بنابراین به شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد از مؤسسات حسابرسی بزرگتر که شهرت خوبی هم دارند در انجام امور حسابرسی استفاده نمایند.

بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه دوم، «حاکمیت شرکتی بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است.» از نتایج این تحقیق می‌توان در تدوین آیین‌نامه راهبری شرکت‌ها در ایران بهره برد. نتایج این تحقیق می‌تواند مورد توجه مجامع و هیئت‌مدیره‌های شرکت‌ها جهت شناخت راهکارهای افزایش سطح عملکرد قرار گیرد. به سهامداران پیشنهاد می‌گردد در هنگام سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی که تعداد اعضای هیات‌مدیره کمتری دارند و سهامداران نهادی بیشتری دارند، توجه بیشتری گردد. زیرا این شرکت‌ها اختیاران بیشتری دارند و تضاد منافع در آنها کمتر می‌باشد.

بر اساس نتایج به دست آمده از فرضیه سوم، «فرهنگ سازمانی بر عملکرد حسابرسان تأثیرگذار است.» با توجه به یافته‌های حاصل از تحقیق، می‌توان گفت: سازمان یا گروه و جامعه‌ای با اجتناب از عدم اطمینان بالا، سازمان یا گروهی است که در آن نظم، انسجام، ثبات رویه، قوانین و رویه‌های مدون و دستورالعمل‌های مشخص برای کاهش ریسک و عدم اطمینان‌ها وجود دارد و در انجام امور بر آنها تأکید می‌شود. در چنین سازمان‌هایی به تنوع افکار و آزادی در رفتار اهمیت داده نمی‌شود. حرفه حسابرسی نیز این گونه است. حرفه حسابرسی، اساساً برای کاهش ریسک‌های مرتبط به کار حسابرسی، دستورالعمل‌های مدون و مشخصی دارد و آزادی رفتار را از حسابرسان سلب می‌نماید. بنابراین با افزایش اجتناب از عدم اطمینان، انتظار بر آن است که آزادی رفتار حسابرسان کاهش یابد و این موضوع احتمالاً موجب کاهش تعهدکاری به حرفه توسط حسابرسان شود. از این رو به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا به منظور ارتقاء فرهنگ سازمانی، کارکنان به میزان بیشتری در کارها و فعالیت‌ها مشارکت داشته باشند. تیم‌های کاری قوی ایجاد شود و پروژه‌های کاری بر اساس هماهنگی و تخصص تیم‌های انجام شود.

پیشنهادهای آتی

پیشنهاد می‌گردد عوامل موثر فرهنگ سازمانی بر خروج حسابرسان از حرفه بررسی شود. پیشنهاد می‌گردد نقش فرهنگ سازمانی بر اظهارنظر حسابرس بررسی شود. پیشنهاد می‌گردد ویژگی‌های ساختار هیات‌مدیره بر عملکرد حسابرسان بررسی شود.

منابع

احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۴۰۰). تأثیر تعهد نسبت به منافع عموم و الزام به استقلال بر ارزش‌های حرفه‌ای (ارزش‌های اخلاقی) در مؤسسات حسابرسی. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۷، شماره ۷، صص ۱۲۳-۱۳۸.

اعرابی، محمد (۱۳۹۶). طراحی ساختار سازمانی، تهران. دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ هفتم.

بایزیدی، پیمان؛ مرفوع، محمد و صدیقی، روح اله (۱۴۰۱). تأثیر بهره‌هوشی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۹، شماره ۳، صص ۴۲۵-۴۴۶.

بنی مهد، بهمن، نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰)، ۱۱۹-۱۳۸.

بهارمقدم، مهدی، & جوکار، حسین. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵ (۵۷)، ۱۲۳-۱۴۶.

جعفری، علی؛ جعفری، همت؛ حسینی محمد و رسائیان، امیر (۱۳۹۱). بررسی تأثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های بورس، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۲۵-۴۲.

حساس یگانه، یحیی؛ ملکیان کله‌بستی، اسفندیار و توکل نیا، اسماعیل (۱۳۹۷). نگرشی به بیم از دست دادن صاحبکار حسابرسان، با تأکید بر حسابرسی عملکرد مدیریت؛ نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۶، صص ۲۰۹-۲۲۰.

حساس یگانه، یحیی؛ سلیمی، محمد جواد (۱۳۹۱). مدلی برای رتبه‌بندی حاکمیت شرکتی در ایران، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۹، شماره ۳۰، صص ۱-۳۵.

حیدری نژاد، قدرت اله، جمشیدی نوید، بابک، قنبری، مهرداد (۱۴۰۰). ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی و ریسک حسابرسی، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۲، صص ۱۸۵-۲۰۶.

رستمی نیا، رضا؛ حجازی، رضوان؛ برادران حسن زاده، رسول و طالب نیا، قدرت اله (۱۴۰۱). الگوی رفتار ناکارآمد حسابرسی. مجله دانش حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۴، صص ۹۱-۱۱۵.

زاهدی، شمس السادات. (۱۳۹۱). بهبود عملکرد سازمان از طریق هماهنگی استراتژیک بین استراتژی‌های منابع انسانی، تصمیم‌گیری اخلاقی و فرهنگ سازمانی: پژوهشی در سازمان‌های تحقیقاتی وزارت جهاد کشاورزی. مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی.

صبوچی، نسترن، محمدزاده، امیر (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین عملکرد اجتماعی، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۱، صص ۱۵۱-۱۲۷.

عطایی، مهدی؛ پشالآبادی، میکائیل و رنگریز، حسن (۱۳۹۶). نقش ابعاد سرمایه اجتماعی در عوامل موثر بر خلاقیت سازمانی با تأکید بر تعهد سازمانی؛ دو فصلنامه پژوهش‌های روان‌شناختی در مدیریت، سال ۳، شماره ۱، صص ۷۹-۱۰۷.

مهدوی، سهیلا، تقوی، زهره (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و ساختار مالکیت با مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال ۷، شماره ۲۸، صص ۱۰۰-۱۲۰.

قدمی، م و آذری، م (۱۳۸۹). ارائه الگوی مدیریت توسعه فرهنگی در راستای سند چشم‌انداز ۱۴۰۴، مجله مدیریت فرهنگی، سال ۴، شماره ۷.

مصطفوی راد، فرشته؛ بهرنگی، محمدرضا؛ عسکریان، مصطفی و فرزاد، ولی الله (۱۳۸۹). بررسی

رابطه‌ی فرهنگ سازمانی، کیفیت زندگی کاری، تعهد سازمانی با بیگانگی از کار مدیران؛ مجله علوم تربیتی دانشگاه شهید چمران اهواز، بهار دوره ۶، صص ۴۵-۷۸.

مرادی، مجید (۱۳۹۷). نقش فرهنگ سازمانی در انتخاب استراتژی‌های مالی توسط مدیران مالی. فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶، صص ۹۲-۷۷.

مرادی، مهدی، سلیمانی، ابوالفضل، شکریان، مهدیه (۱۴۰۱). تاثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگاه تنفسی بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۲، شماره ۶، صص ۱۱۲-۱۲۸.

مومنی، سهیل، پورزمانی، زهرا (۱۴۰۱). تأثیر تفکر انتقادی وجودی، تولید معنای شخصی، آگاهی متعالی و بسط خودآگاهی حسابرسان بر تکوین نظریه سرمایه فکری در حرفه حسابرسی، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۳، شماره ۹، صص ۱۴۵-۱۲۰.

Atai, Mehdi; Pashabadi, Mikael and Rangriz, Hassan (2016). The role of social capital dimensions in factors affecting organizational creativity with an emphasis on organizational commitment; Two quarterly journals of psychological research in management, year 3, number 1, pp. 79-107. (In Persian)

Ahmadzadeh, Zahid; Yaqubnejad, Ahmed Vokili Fard, Hamidreza (1400). The effect of commitment to the public interest and the requirement of independence on professional values (ethical values) in audit institutions. Journal of accounting knowledge, volume 17, number 7, pp. 123-138. (In Persian)

Arabi, Mohammad (2016). Organizational structure design, Tehran. Cultural Research Office, 7th edition. (In Persian)

Bayazidi, Pacman; Marfoo, Mohammad and Sadighi, Ruhollah (1401). The effect of the intelligence of the accountant on the quality of the audit. Accounting and auditing studies, volume 29, number 3, pp. 425-446. (In Persian)

Bani Mahd, Bahman, Nejati, Amir. (2015). The relationship between organizational culture and auditors' work commitment. Financial accounting and auditing research, 8(30), 119-138. (In Persian)

Baharmghaddam, Mehdi, & Jokar, Hossein. (2017). The moderating effect of audit quality on investors' tendencies in stock pricing. Empirical studies of financial accounting, 15(57), 123-146. (In Persian)

Baron, A. , Greenberg , (2016) , " Behavior in Organizations Third Edition " , Prentice Hall.

Du, X., & Lai, S. (2020). Financial distress, investment opportunity, and the contagion effect of low audit quality: Evidence from china. Journal of Business Ethics, 147 (3), 565-593.

Khudhair, D., Al-Zubaidi, F., & Raji, A. (2019). "The effect of board characteristics and audit committee characteristics on audit quality". Management Science Letters, 9(2), 271-28

Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. Managerial Auditing Journal, 22(8), 761-786.

González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2014), "Auditor Tenure and Audit Quality in Spanish State-owned Foundations", Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review, (18) 2, PP. 115-126.

Morgan, K., (2017). Financial Accounting: Introduction to Concepts, Methods, and Uses. 10th edition, The Dryden Press.

Jafari, Ali; Jafari, Hammet; Hosseini Mohammad and Tashchan, Amir (2019). Investigating the impact of auditor rotation on the quality of auditing of stock companies, year 13, number 51, pp. 42-25. (In Persian)

Johnson V. E., Khurana, I. k., & Reynolds, J. k. (2012). Audit-firm tenure and the quality financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), 637-660

The only sensitive, Yahya; Malekian Kale Bašti, Esfandiar and Tawakalna, Ismail (2017). An approach to the fear of losing the auditors' employer, with an emphasis on management performance audit; *Danesh Journal of Accounting and Management Auditing*, Volume 7, Number 26, pp. 209-220. (In Persian)

The only sensitive, Yahya; Salimi, Mohammad Javad (2011). A model for ranking corporate governance in Iran, *Quarterly Journal of Experimental Financial Accounting Studies*, Year 9, Number 30, pp. 1-35. (In Persian)

Heydari Nejad, Elah Elah, Navid Jamshidi, Babak, Ghanbari, Mehrdad (1400). The relationship between audit committee effectiveness and audit risk, *Accounting and Audit Research Quarterly*, No. 52, pp. 185-206. (In Persian)

Roštaminia, Reza; Hijazi, Rizvan; Hasanzadeh brothers, Rasul and Talibnia, God's power (1401). Inefficient audit behavior pattern. *Journal of accounting knowledge*, volume 13, number 4, pp. 91-115. (In Persian)

Zahedi, Shams al-Sadat. (2011). Improving organizational performance through strategic coordination between human resource strategies, ethical decision-making and organizational culture: a study in research organizations of the Ministry of Agricultural Jihad. *Scientific journal "Organizational Culture Management"*. (In Persian)

Sabohi, Nاسترن, Mohammadzadeh, Amir (2017). Investigating the relationship between social performance, ownership structure and corporate governance, *financial accounting knowledge magazine*, volume 5, number 1, pp. 151-127. (In Persian)

Sirois, L& Simunic, D. (2011). Auditor size and audit quality revisited: the importance of audit technology. Available at www.ssrn.com

Mahdavi, Sahila, Taqvi, Zahra (2014). Investigating the relationship between corporate governance and ownership structure with profit management in Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Research Quarterly*, Year 7, Number 28, pp. 100-120. (In Persian)

Gadami, M. and Azari, M., (2009). Presenting the cultural development management model in line with vision document 1404, *cultural management magazine*, year 4, number 7. (In Persian)

Mostafavi Rad, Angel; Behrangi, Mohammad Reza; Askarian, Mustafa and Farzad, Waliullah (2009). Examining the relationship between organizational culture, quality of work life, organizational commitment and managers' alienation from work; *Journal of Educational Sciences of Shahid Chamran University of Ahvaz*, Spring Volume 6, pp. 45-78. (In Persian)

Moradi, Majid (2017). The role of organizational culture in choosing financial strategies by financial managers. *Accounting and Auditing Studies Quarterly*, No. 26, pp. 77-92. (In Persian)

Moradi, Mehdi, Soleimani, Abolfazl, Shokrian, Mahdia (1401). The impact of the crisis caused by the epidemic of the respiratory tract virus on the quality of auditing, *Quarterly Journal of Professional Audit Research*, Year 2, Number 6, pp. 112-128. (In Persian)

Momeni, Sohail, Pourzmani, Zahra (1401). The effect of existential critical thinking, production of personal meaning, transcendental awareness and the development of auditors' self-awareness on the development of the theory of intellectual capital in the auditing profession, *Fasnamah of Professional Auditing Research*, Year 3, Number 9, pp. 120-145. (In Persian)

Malekian, Esfandiar and Mariya, Abbas Ali (2018). Explaining the relationship between ownership and corporate characteristics with corporate governance structure (companies admitted to the Tehran Stock Exchange), Journal of Accounting Advances of Shiraz University, year 3, number 1, pp. 121-143. (In Persian)

Mirjalili, Maleeha (2018). Investigating the relationship between organizational culture and quality techniques and its impact on operational performance, Work and Society Journal, No. 235. Armstrong, M., (2016), Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. Journal of Accounting Education, 21(1), 1. (In Persian)

پی‌نویس:

- | | |
|---------------------|--------------------------------|
| 1. Gonzalez et al | 9. questionnaire |
| 2. Janson et al | 10. Sekaran |
| 3. Dou & Lai | 11. General Linear Model |
| 4. Hoitash et al | 12. Reliability |
| 5. Eikru & Mat | 13. Composite Reliability |
| 6. Dimetrads | 14. Convergent Validity |
| 7. Sirois & Simunic | 15. Average Variance Extracted |
| 8. Ordud et al | 16. Goodness of Fit |



COPYRIGHTS

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



Investigating Electoral Techniques and Analyzing the Content of Election Campaign Candidates for the Supreme Council of Certified Public Accountants

Seyed Hooman Jafarpour¹, Mohammad Ali Bagherpour Velashani², Seyed Hossein Athari³

Received: 2022/12/12

Approved: 2023/02/21

Review Article

Abstract:

The purpose of this Research is to study the election programs and promises of the candidates, their propaganda methods and to examine the election techniques used by the candidates of the seventh round of the Supreme Council elections in order to determine the methods affecting the audience for voting and also to introduce the election methods to the voters. It is logical and far from emotional. In order to analyze the data extracted from the speeches, election brochures and the activities of the studied candidates in the context of cyberspace, the summary content analysis approach was used. The results show that the use of comparative advertising techniques has been very effective and negative techniques have been inefficient in attracting votes. Also, the research findings show that electoral lists play an essential role in elections and cyberspace is a suitable platform for the candidate's activities and propaganda. Also, the results show that the activities of candidates with previous experience in previous councils are reviewed by voters and this issue plays an important role in their selection.

Key Words: Supreme Council of Certified Public Accountants, Electoral Techniques, Electoral Marketing, Rational Choice, Voting Behavior.

 10.22034/JPAR.2023.1972543.1127

1. Msc.of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. hooman1610@gmail.com

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative sciences, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad. Iran. (Corresponding Author) bagherpour@um.ac.ir

3. Associate Professor, Department of Political Science, Faculty of Law and Political Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad. Iran. athari@um.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

بررسی تکنیک‌های انتخاباتی و تحلیل محتوا فعالیت‌های انتخاباتی داوطلبان عضویت در شورای عالی جامعه حسابداران رسمی

سید هومن جعفر پور^۱، محمد علی باقرپور ولاشانی^۲، سید حسین اطهری^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۹/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۲

مقاله‌ی مروری

چکیده

شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران نقش کلیدی در اعتلای حرفه دارد. مجمع عمومی جامعه هر سه سال یکبار (حداکثر تا پایان شهریور ماه سال مربوط) جهت انتخاب اعضای شورای عالی تشکیل می‌شود. هدف این پژوهش، بررسی و مطالعه برنامه‌ها و وعده‌های انتخاباتی نامزدها، شیوه‌های تبلیغاتی آن‌ها و بررسی تکنیک‌های انتخاباتی استفاده شده توسط داوطلبان هفتمین دوره انتخابات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی به منظور تعیین شیوه‌های اثرگذار بر مخاطب جهت رای‌آوری و همچنین، شناساندن روش‌ها و تکنیک‌های انتخاباتی به رای‌دهندگان جهت انتخاب منطقی و دور از احساسات می‌باشد. به منظور تحلیل داده‌های استخراج شده از سخنرانی‌ها، بروشورهای انتخاباتی و فعالیت نامزدهای مورد مطالعه در بستر فضای مجازی، از رویکرد تحلیل محتوای تلخیصی استفاده گردید. نتایج حاصله نشان می‌دهد که استفاده از تکنیک تبلیغات مقایسه‌ای اثربخشی زیاد و تکنیک‌های منفی در جذب آراء کارایی کمی داشته است. همچنین، یافته‌های پژوهش نشان داد که لیست‌های انتخاباتی، نقش اساسی در انتخابات داراست و فضای مجازی بستری مناسب برای فعالیت کاندیدا و تبلیغ ایشان می‌باشد. ضمناً، نتایج نشان‌دهنده این است که فعالیت کاندیدهای با سابقه حضور در شوراها قبل، توسط رای‌دهندگان مورد بازبینی قرار می‌گیرد و این موضوع در انتخاب ایشان نقش بسزایی دارد.

واژه‌های کلیدی: شورای عالی جامعه حسابداران رسمی، تکنیک‌های انتخاباتی، بازاریابی انتخاباتی، انتخاب عقلایی، رفتار رای‌دهی

doi 10.22034/JPAR.2023.1972543.1127

hooman1610@gmail.com

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. دانشیار، گروه علوم سیاسی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

athari@um.ac.ir

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

حرفه حسابرانی نقش به‌سزایی را در احقاق منافع عمومی ایفا می‌کند. جامعه حسابداران رسمی ایران با نظارت بر این حرفه به منظور افزایش کیفیت کارها، در سلامت اقتصادی کشور تأثیر اساسی دارد. ایجاد حاکمیت قوی برای همه سازمان‌های حرفه‌ای بسیار مهم بوده و به هر سازمان کمک می‌کند تا مأموریت خود به نحو احسن انجام دهد. بدین منظور حاکمیت باید برای اعضا خلق ارزش کرده و منافع ایشان را تأمین کند. همچنین، باید درک درستی از مدل کسب و کار و محیط عملیاتی داشته باشد و منابع را در جهت استراتژی‌های سازمان بکار برده و بطور متناوب چشم‌اندازهای سازمان را با عملیات سازمان مقایسه و ارزیابی کند (IFAC, ۲۰۱۸). جامعه حسابداران رسمی ایران متشکل از ۴ رکن مجمع عمومی، شورای عالی، هیأت‌مدیره و هیأت عالی نظارت جهت اعتلای حرفه حسابداری و حسابرانی و نظارت حرفه‌ای در سال ۱۳۸۰ تأسیس شد. شورای عالی بعنوان بالاترین رکن جامعه حسابداران رسمی محسوب می‌شود و مجمع عمومی جامعه هر سه سال یکبار (از سال ۱۳۸۰) به منظور انتخاب ۱۱ عضو شورای عالی تشکیل می‌گردد («اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران»، ۱۳۷۸).

مجمع عمومی جامعه حسابداران رسمی طی انتخابات شورای عالی، افرادی را در بالاترین و مهم‌ترین رکن جامعه منصوب می‌کند و با رای خویش، تأثیر بالقوه‌ای بر تصمیمات آتی و در نتیجه آینده حرفه می‌گذارد. با توجه به نقش شورای عالی جامعه و از همه مهم‌تر نقش انتخاب‌کنندگان، در جهت افزایش شناخت جامعه از تکنیک‌های مورد استفاده نامزدها، ضروری است نحوه رقابت نامزدها و برگزیده شدن آن‌ها مورد بررسی قرار گیرد تا اعضای جامعه برای گزینش نمایندگان خود، انتخابی منطقی و به دور از احساسات داشته و در جهت پیشرفت جامعه با کفایت‌ترین افراد را برای این جایگاه مهم انتخاب کنند. نتایج این تحقیق برای نامزدها طی کارزار انتخاباتی قابل استفاده و بهره‌گیری است. آن‌ها می‌توانند با انتخاب کارآمدترین شیوه‌های انتخاباتی، تبلیغات و برنامه‌های خود را به گونه‌ای توزیع کنند تا با صرفه‌جویی در هزینه، بر تعداد آرای خود بیافزایند.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی و نظارت بر آن

از نظر کمیته مفاهیم بنیادی حسابرانی، حسابرانی عبارت است از فرآیند منظم جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به رویدادهای اقتصادی، به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به استفاده‌کنندگان ذینفع (رفیعی و همکاران، ۱۳۹۳).

از آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقع‌بینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می‌گیرد، موسسات حسابرانی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرانی عرضه می‌کنند، سیستم کنترل کیفیت داشته باشند. نظارت حرفه‌ای بایستی از سوی نهادی انجام گیرد که دارای اعضای متخصص و همچنین افرادی بی‌طرف باشد

که باعث جلب اعتماد موسسه و کارکرد بهتر حسابرسی گردد (استیگلر^۱، ۱۹۷۱). طبق ماده ۲۹ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی در ایران، نظارت حرفه‌ای بر موسسات، تنها در صلاحیت جامعه حسابداران رسمی بوده و مرجع دیگری این صلاحیت را ندارد. هم اکنون این امر توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی و همه‌ساله به شکل بررسی هم‌پیشگان انجام می‌شود.

جامعه حسابداران رسمی ایران

جامعه حسابداران رسمی ایران به منظور یاری رساندن به دولت در اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدمات، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذینفع تشکیل شده است. هدف از تشکیل جامعه عبارت است از تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی در کشور و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی از طریق تشکیل حسابداران رسمی، بهبود و گسترش خدمات حرفه‌ای از طریق کمک در تهیه، تدوین، اشاعه و ارتقا اصول و استانداردهای حسابداری، حسابرسی، خدمات مالی و آیین‌نامه رفتار حرفه‌ای، بالا بردن دانش تخصصی حسابداران رسمی از طریق گسترش و بهبود آموزش، انجام تحقیقات و انتشار نشریات تخصصی و حرفه‌ای، حمایت از حقوق حرفه‌ای اعضا، برقراری ارتباط مستمر فنی و حرفه‌ای بین اعضا و ارتباط با موسسات و تشکلهای حرفه‌ای منطقه‌ای و بین‌المللی و در صورت نیاز عضویت در آن‌ها (برگرفته از مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۸).

انتخابات و رقابت انتخاباتی

انتخابات یک جریان تصمیم‌گیری رسمی است که در آن آحاد جامعه برای اداره امور عمومی خویش، فرد یا افرادی را انتخاب می‌کنند (گیبینز^۲ و همکاران، ۲۰۰۹).

در ایام انتخابات، نامزدها، گروه‌ها و احزاب سیاسی و حامیان ایشان برای پیروزی و کسب قدرت، با سیاستی متفاوت با هم به رقابت می‌پردازند. این فعالیت‌ها قبل از برگزاری فرآیند انتخابات مبارزه و کوششی را میان داوطلبان رقیب شکل می‌دهد که طی آن داوطلبان و ستادها و پایگاه‌های تبلیغاتی آن‌ها تلاش می‌کنند تا با بهره‌گیری از برترین روش‌ها و حربه‌های انتخاباتی، آرای بیشتری را جذب و از نامزدهای رقیب پیشی گیرند (محمدیان و شمسی، ۱۳۸۸).

بازاریابی انتخاباتی

بازاریابی انتخاباتی عبارت است از تلاش جهت حفظ یا تغییر طرز تفکر و برداشت رقیبان و رای‌دهندگان نسبت به نامزد، حزب یا یک گروه (کوینتلیر^۳ و همکاران، ۲۰۱۲). در واقع تعاریف بازاریابی انتخاباتی تمایل به اتخاذ یک دیدگاه کلی‌تر و تاکید بیشتر بر اهمیت روابط مبادله با رای‌دهندگان دارد (مک دانیل^۴ و همکاران، ۲۰۱۴). مبارزه سیاسی مشابه توسعه و فرآیند عرضه محصول در بازار است و می‌توان آن را به روشی یکسان توصیف و مدیریت کرد. به عقیده کاتلر، در بازار سیاست کاندیدها و حزب‌هایشان به دنبال فروش عقاید و ایده‌های خود به مشتریان (رای‌دهندگان) هستند (باتلر^۵ و همکاران، ۱۹۹۴). در بازاریابی انتخاباتی و کارزار انتخاباتی مهم‌ترین ابزار مبارزه که در اختیار طرفین قرار دارد، فعالیت‌های تبلیغاتی و شیوه‌های مختلف

متنوع آن است (قجری و نهاوندی، ۱۳۸۸).

بازاریابی در مدیریت رفتار رای‌دهی

رویکرد بازاریابی در فرآیند مدیریت رفتار رای‌دهی به خاطر سابقه گسترده در خصوص رفتارشناسی و آشنایی کامل با نحوه پژوهش‌های مدیریت رفتار و همچنین توانایی ترغیب افراد، می‌تواند کمک شایانی به نامزدهای انتخاباتی کند.

مهم‌ترین هدف احزاب در به‌کارگیری بازاریابی انتخاباتی، تلاش در جهت هدایت باورهای عمومی، پیشرفت ایدئولوژی‌های سیاسی، کامیابی در انتخابات و رقابت‌های سیاسی، تدوین قوانین و تشکیل همه‌پرسی مرتبط با احتیاجات، گرایش‌ها و خواسته‌های بازار هدف می‌باشد. در واقع میان فردی به نام «مصرف‌کننده» و دیگری به عنوان «رای‌دهنده» تنها تفاوت معنایی وجود دارد. بنابراین، مفهوم رفتار مصرف‌کننده یا رفتار رای‌دهی، نقطه‌ی کانون بازاریابی تجاری و سیاسی خواهد بود (یوسفی، ۱۳۹۷).

ائتلاف

ائتلاف، نوعی اتحاد گذرای میان افراد، گروه‌ها و سازمان‌های سیاسی جهت رسیدن به هدف‌های انتخاباتی است (بابایی، ۱۳۹۱). تشکیل یک ائتلاف ثمره تصمیم‌گیری کاندیدا به روش عقلایی و با ملاحظه منافع خویش برای حداکثر کردن آن است (بشریه، ۱۳۸۱).

مدل‌های رفتار انتخاباتی

پژوهشگران رفتار انتخاباتی را به مدل‌های زیر تقسیم می‌کنند (دهقانی، ۱۳۹۸):

الف) مدل طبقاتی (مکتب کلمبیا): انتخاب رای‌دهنده به طبقه اجتماعی، خانواده و نحوه اجتماعی شدن سیاسی وی بستگی دارد.

ب) مدل میشیگان (هویت حزبی-جناحی): رای‌دهنده به نامزدی رای می‌دهد که به لحاظ ایدئولوژی و حزبی با او هم‌راستا باشد.

ج) مدل هم‌جواری یا داونزی (انتخاب عقلایی): رای‌دهنده به کسی رای می‌دهد که سیاست‌های وی بیشترین سودمندی را برایشان به همراه دارد.

تشریح راهبردهای انتخاباتی

به طور کلی راهبردهای مبارزات انتخاباتی را می‌توان به دو گروه تبلیغات سنتی و مدرن تقسیم کرد. استراتژی‌های تبلیغات سنتی یا استاندارد شامل موارد زیر است (مارلند، ۲۰۰۳):

۱. تبلیغات مقایسه‌ای: بر نقاط قوت خود و نقاط ضعف نامزد رقیب تأکید دارد.
۲. تایید افراد مشهور: به‌کارگیری شخصیت یا نهادی که بتواند بخشی از شهرت، اعتبار و محبوبیت خویش را به سازمان یا فرد سیاسی منتقل کند.
۳. میج‌گیری: تفتیش خصوصیات رقیبان (شامل زندگی خصوصی، منابع مالی آن‌ها و مواضع عمومی اعلام شده) با هدف یافتن سوابق منفی که اعتبار وی را مخدوش کند.
۴. طرح‌های تبلیغاتی تخریبی: اقداماتی برای تخریب وجهه‌ی نامزد رقیب برای بهبود موقعیت خود؛ به نحوی که رقبا و هواداران آن‌ها در موضع تدافعی قرار گیرند.

۵. کمپین‌های دائم (رقابت‌های پیش‌انتخاباتی): گسترش دوره‌ی زمانی کارزار انتخاباتی. روش‌های نوین نیز شامل این موارد می‌شوند:
 ۱. کمپین‌های اینترنتی: استفاده از زیرساخت‌های شبکه‌ای فناوری اطلاعات برای رساندن پیام تبلیغاتی.
 ۲. پیام‌های خودکار: استفاده از سامانه‌های پیام‌رسان گروهی.
 ۳. نظرسنجی‌های ساختگی: بکارگیری پرسش‌نامه‌های غیرعلمی به منظور جمع‌آوری اطلاعات اشتباه و اعلان عمومی آن، با هدف برقراری ارتباط با عموم یا جمع‌آوری مساعدت‌های مالی برای برطرف کردن اشکالات ساختگی مطرح شده.
 ۴. تصویرسازی ویدئویی: به‌کارگیری ترفندهای تصویرسازی با استفاده از نرم‌افزارهای پیشرفته‌ی طراحی گرافیکی و انیمیشنی.
- در واقع راهبردهای انتخاباتی بیانگر سیاست‌هایی است که یک گروه درگیر رقابت به کار می‌گیرد تا بتواند در حصول هدف‌های انتخاباتی خویش موفقیت‌های افزون‌تری داشته باشد (سیلان اردستانی، ۱۳۸۸).

نقش تبلیغات در رقابت‌های انتخاباتی

تبلیغات ابزارپست برای تغییر دیدگاه افراد و جذب رای که در هر دوره انتخاباتی مورد استفاده کاندیدها قرار می‌گیرد (بناگر و همکاران، ۱۳۹۸). تبلیغات از مهمترین عواملی است که موجب شکل‌گیری افکار عمومی پیرامون موضوع خاصی می‌شود. با گسترش امکانات ارتباطی و هزینه مبالغ قابل توجه از سوی نامزدها و حامیان آن‌ها، تبلیغات به یکی از ابزارهای مسلط ارتباطی نامزدها در کارزار انتخاباتی تبدیل شده است (وست^۷، ۱۹۹۴). به طور کلی می‌توان تبلیغات انتخاباتی را به دو دسته‌ی رسانه‌ای و غیررسانه‌ای تقسیم کرد. تبلیغات رسانه‌ای شامل رسانه‌های چاپی (مانند کتاب، روزنامه و مجله)، رسانه‌های پخش (مانند تلویزیون، رادیو)، رسانه‌های رایانه‌ای (مانند اینترنت، شبکه‌های اجتماعی و پیام کوتاه) و تبلیغات غیررسانه‌ای که شامل سخنرانی نامزدها و تبلیغات دهان به دهان می‌باشند (سیدی و طاهرخانی، ۱۳۹۱). تبلیغات انتخاباتی بر اساس محتوای تبلیغات به دو دسته تبلیغات سیاسی مثبت و منفی تقسیم می‌شود. هر تبلیغ سیاسی که تنها شامل نام نامزد مورد نظر یا حامیان او باشد و در آن اسمی از رقیب وی برده نشود در زمره تبلیغات سیاسی مثبت قرار می‌گیرد (ریدوت^۸ و همکاران، ۲۰۱۴). اما تبلیغات سیاسی منفی معمولاً شامل یک حمله‌ی یک طرفه به رقیب است که به منظور جلب توجه به نقاط ضعف حریف طراحی می‌شود (مریت^۹، ۱۹۸۴).

نقش فضای مجازی در تبلیغات کاندیدا

امروزه، اینترنت جایگاه ویژه‌ای را در جامعه به عنوان یکی از ابزارهای اطلاعاتی، ارتباطی و سرگرمی به خود اختصاص داده است (مهدی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶). رسانه‌های اجتماعی، امکاناتی دارند که مردم با استفاده از آن نظرات، محتوا، دیدگاه‌ها، افکار و تجربیات خود را به اشتراک می‌گذارند. در این رسانه‌ها، تولید محتوا مشارکتی و رابطه‌ها تعاملی است (خانیکی

و خجیر، ۱۳۹۷). این شبکه‌ها در زمان انتخابات برای پوشش رخدادهای سیاسی بسیار فعال هستند و به عنوان یکی از راه‌های اصلی دسترسی به اخبار و اطلاعات مورد استفاده قرار می‌گیرند (نصیری، ۱۳۹۰). شبکه‌های اجتماعی به تنوع شناختی رای‌دهندگان درباره کاندیدای انتخاباتی و مواضع و سیاست‌هایشان منجر شده و در حقیقت رسانه‌ها به اصلی‌ترین ابزارهای آگاهی‌بخش انتخاباتی تبدیل شده‌اند (اوون^{۱۰}، ۲۰۱۷).

رای‌دهندگان تمامی بخش‌های حوزه انتخاباتی از تاثیر بالای بازاریابی سیاسی آگاهند، اما تحت تاثیر قرار گرفتن خود را انکار می‌کنند. نتایج پژوهش‌های گذشته نشان داد که اثر نظرسنجی در جهت مثبت، قوی‌تر است (پیستولاس، ۲۰۰۹ و دالگارد و همکاران، ۲۰۱۶).

یافته‌های پژوهش‌های پیشین نشان داد که ابزارهای سنتی و نوین بازاریابی انتخاباتی بر نظر و توجه رای‌دهندگان تاثیر معنی‌دار دارد. به علاوه، اختلاف تاثیرات ابزارهای سنتی و نوین معنی‌دار بوده و استراتژی‌های نوین تبلیغات سیاسی تاثیرات بالاتری داشته است. همچنین به کارگیری ابزارهای سنتی بازاریابی سیاسی، تاثیر معکوس و معناداری بر مشارکت همگانی رای‌دهندگان دارد، ولی بهره‌گیری از ابزارهای مدرن بازاریابی سیاسی تاثیر مستقیم و معناداری بر این مشارکت می‌گذارد (خیری و همکاران، ۱۳۹۰؛ ناصح و همکاران، ۱۳۹۵؛ فضل‌زاده و همکاران، ۱۳۹۷ و نرگیان و همکاران، ۱۳۹۳).

نتایج پژوهش‌های گذشته نشان داد که فضای مجازی در سه سطح ترغیب به مشارکت، رای‌دهی فهرستی و تقویت یا تعدیل گرایش جناحی نقش‌آفرینی می‌کند. همچنین استفاده از رسانه‌ها، شبکه‌های اجتماعی و ارتباط با نهادهای اجتماعی برای تبلیغ و بازاریابی کاندیدها ضروری و غیرقابل انکار است و استفاده از آن رابطه معناداری با رفتار انتخاباتی دارد (سیلان اردستانی، ۱۳۹۰؛ پریویدودو، ۲۰۱۹؛ غفاری ساروی، ۱۳۹۸؛ موسوی و همکاران، ۱۳۹۸؛ نجفی و همکاران، ۱۳۹۲؛ مهدی‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶ و جیدکا و همکاران، ۲۰۱۹).

یافته‌های پژوهش‌های پیشین نشان داد که زمان تبلیغ یکی از مسائل کلیدی و مهم در رقابت‌های انتخاباتی است و میان نزدیکی تبلیغ به زمان انتخابات و درصد تاثیرگذاری تبلیغ رابطه مستقیم وجود دارد. همچنین نتایج پژوهش‌های گذشته نشان داد که فقط کسانی توانستند در انتخابات برنده شوند که اسامیشان در لیست گروهی بود و تبلیغات حمله‌ای تاثیر مستقیم و مثبت بر میزان اخذ رای داشته است (پاناگولوپولوس، ۲۰۱۱؛ رسولی قهرودی و همکاران، ۱۳۹۸ و صدیق سروستانی و همکاران، ۲۰۰۷).

تحلیل آرای انتخابات هیات مدیره سازمان نظام پزشکی مشهد نشان داد که سن، تخصص و عضو هیات علمی بودن در انتخاب نامزدها تاثیر مستقیم و عوامل جنسیت و نوع استخدام در نتیجه انتخابات بی‌تاثیر بوده است (افشاری، ۱۳۹۲).

۳- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر، از نوع کاربردی بوده و برای پردازش داده‌ها از تحلیل محتوا (با رویکرد تلخیصی)

بهره گرفته خواهد شد. تحلیل محتوا را معمولاً به دو روش تحلیل محتوای کمی و کیفی تقسیم‌بندی می‌کنند و محقق باید بر اساس طرح موضوع و با توجه به نوع استفاده از تحلیل محتوا و روال استفاده از آن در پژوهش خود، از این دو نوع روش بهره برد (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰). شی‌یه و شانون (۲۰۰۵) روش‌های تحلیل محتوای کیفی را به سه دسته تحلیل محتوای عرفی و قراردادی، تحلیل محتوای جهت‌دار و تحلیل محتوای تلخیصی یا تجمعی تقسیم کردند. تحلیل محتوا با رویکرد تلخیصی جهت شناسایی و کمی‌سازی مضامین خاص بکار رفته در متن استفاده می‌شود و هدف آن، درک چگونگی کاربرد کلمات و محتوای مضامین در متن است. در این رویکرد از تفسیر محتوا جهت درک کاربرد مستقیم یا غیرمستقیم (اصطلاحات جایگزین) برای مضامین ویژه استفاده می‌شود. در تحلیل محتوای تلخیصی، واژه‌های مربوط به اصطلاحات بکار رفته در سخنان هر شخص چه به صورت مستقیم و چه به صورت غیرمستقیم شمارش می‌شوند تا بر اساس آن‌ها، به مضمون‌سازی کلیدواژه‌ها پرداخته شود و در مرحله بعد، مضامین مربوط به هم مقوله‌ها را ایجاد می‌کنند.

جامعه مورد مطالعه این پژوهش، تمام کاندیدهای هفتمین دوره انتخابات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران که در سال ۱۳۹۸ برگزار شده می‌باشند (تعداد نامزدهای دوره مذکور ۵۳ نفر بوده است).

داده‌های مورد نیاز این پژوهش اهداف، برنامه‌ها و شعارهای انتخاباتی کاندیدها می‌باشد که از سایت جامعه و گروه‌های تلگرامی و متن بروشورهای تبلیغاتی استخراج شده است. همانطور که در بخش مبانی نظری بیان شد، راهبردهای انتخاباتی شامل استراتژی‌های تبلیغات سنتی (تبلیغات مقایسه‌ای، تایید افراد مشهور، مچ‌گیری و طرح‌های تبلیغاتی تخریبی و کمپین‌های دائم) و استراتژی‌های نوین تبلیغاتی (کمپین‌های اینترنتی، پیام‌های خودکار، نظرسنجی‌های ساختگی و تصویرسازی ویدئویی) می‌باشد. روش تحلیل راهبردهای بکار رفته در انتخابات مذکور به شرح ذیل می‌باشد:

الف) تبلیغات مقایسه‌ای، طرح‌های تبلیغاتی تخریبی و مچ‌گیری جهت تجزیه و تحلیل کیفی این داده‌ها از تحلیل محتوای تلخیصی (تجمعی) استفاده خواهد شد. به این منظور برنامه‌های نامزدها خلاصه‌وار به دو بخش وعده‌ها و راهکارهای ارائه شده برای رسیدن به اهداف و برنامه‌هایشان تقسیم می‌گردد (فشرده‌سازی). سپس با بررسی و خواندن مکرر وعده‌ها و راهکارهای مزبور، رموزها از شعارهایشان استخراج شده و با دسته‌بندی نمودن کلیدواژه‌ها، مقوله‌بندی انجام می‌پذیرد. نهایتاً مقوله‌های مرتبط به تم تبلیغات مقایسه‌ای شمارش خواهند شد تا فراوانی آن‌ها و میزان استفاده از تکنیک‌های مزبور مشخص شود.

ب) تایید افراد مشهور

برای سنجش تاثیر این استراتژی بر جذب آراء، از لیست‌های انتخاباتی نامزدها و انجمن‌های حامی ایشان استفاده می‌شود. جهت تحلیل، به نامزدی‌هایی که به عنوان عضو اصلی، عضو علی‌البدل وزن داده شد و با تقسیم مجموع وزن‌های هر یک از لیست‌های انتخاباتی بر مجموع وزن‌ها، تاثیر

هر لیست در رای‌دهی رای‌دهندگان اندازه‌گیری می‌گردد.

(ج) کمپین‌های اینترنتی

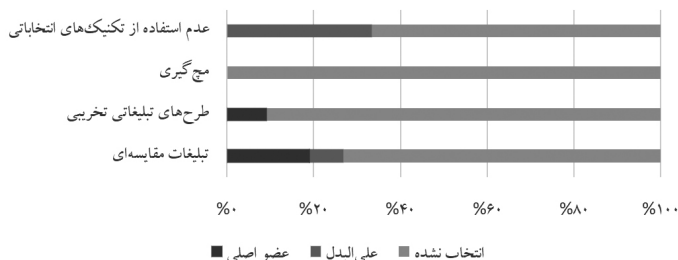
برای تعیین میزان استفاده از این تکنیک، تعداد پیام‌های ارسالی هر کاندید در بستر فضای مجازی (گروه تلگرامی) مورد شمارش قرار می‌گیرد.

(د) تاثیر سابقه نامزدها در پیروزی آنها

علاوه بر موارد بالا، در این تحقیق به بررسی تاثیر سابقه کاندیدا در انتخاب مجددشان پرداخته خواهد شد. بدین منظور شانس انتخاب شدن نامزدی که در دوره‌های گذشته سابقه حضور در شورای عالی داشتند مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

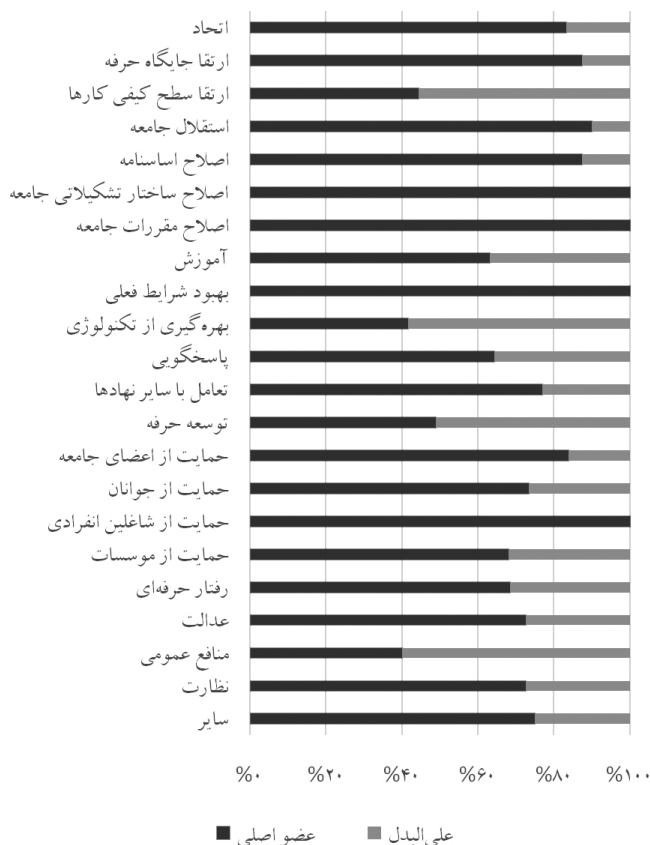
۴- یافته‌های پژوهش

الف) بررسی استراتژی تبلیغات مقایسه‌ای، طرح‌های تبلیغات تخریبی و مچ‌گیری طبق بررسی انجام شده، کاندیدها جهت استفاده از راهبردهای فوق‌الذکر، روش‌های تبلیغاتی خود را که دربرگیرنده اهداف، برنامه‌ها و راهکارهای پیاده‌سازی آنها می‌باشد را در میان رای‌دهندگان نشر داده، در جلسه سخنرانی که برای نامزدها در نظر گرفتند شرکت نموده و در تلگرام فعالیت داشته‌اند. روش‌های انتخاباتی در میان کاندیدها نسبت به سایر ابزارهای رقابت انتخاباتی مورد استقبال بیشتری قرار گرفت و از میان ۵۳ کاندید این دوره (بدون در نظر گرفتن نامزدهای انصراف داده)، ۴۲ تن از آن استفاده کردند (۷۹٪/۲). ۳۸ نفر سخنرانی کرده (۷۱٪/۷) و تنها ۱۴ نامزد (۲۶٪/۴) در گروه تلگرام فعالیت داشته‌اند. ضمناً، لازم به ذکر است که در بین کاندیدها، سه نفر از تکنیک‌های یاد شده در انتخابات دوره مورد مطالعه استفاده ننموده‌اند. در ادامه به بررسی تاثیر استراتژی‌ها پرداخته می‌شود:



نمودار ۱. تکنیک‌های بکار رفته شده در هفتمین دوره انتخابات شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران به تفکیک وضعیت انتخاب نامزدها

همانطور که نمودار ۱ نشان می‌دهد، تبلیغات مقایسه‌ای تاثیر معناداری در موفقیت کاندیدها دارد و روش‌های منفی (طرح‌های تبلیغاتی تخریبی و مچ‌گیری) راهبرد مناسبی جهت رقابت بنظر نمی‌آید. ضمناً عدم استفاده از تکنیک‌های انتخاباتی منتج به شکست نامزد در کارزار انتخابات شده است.



نمودار ۲. پرکاربردترین مقوله‌های استفاده شده توسط کاندیدها به تفکیک وضعیت انتخاب نامزدها

مقایسه مقوله‌های پرتکرار رفته در انتخابات مورد مطالعه نشان می‌دهد که مضامینی منجمله اتحاد، اصلاح ساختار تشکیلاتی جامعه، اصلاح مقررات جامعه، پاسخگویی، حمایت از اعضای جامعه و رفتار حرفه‌ای از اثربخشی بیشتری نسبت به سایر مقوله‌ها برخوردار می‌باشند.

(ب) بررسی تاثیر استراتژی تایید افراد مشهور

یکی از راهبردهای محبوب نامزدها و حامیان ایشان در انتخابات مورد مطالعه، راهبرد تایید افراد مشهور جهت انتقال اعتبار بوده که در قالب لیست توسط کاندیدها و حامیان‌شان ارائه شده است. نام ۴۰ تن از افراد در لیست ائتلاف‌ها و حامیان، جای گرفته (۷۵٪/۵) که بعضاً نام تعدادی در بیش از یک لیست قرار داشته است.

جدول ۱ نشان‌دهنده قدرت لیست در انتخابات مورد مطالعه می‌باشد. تمام کاندیدهایی که در لیست ائتلاف شفاف بوده‌اند انتخاب شدند. در این میان حمایت انجمن حسابداران خبره ایران از نامزدهای این لیست بی‌تاثیر نبوده است.

جدول ۱. مقایسه تاثیر لیست‌ها در جذب رای

نام لیست	تعداد نامزد	جمع امتیاز ^{۱۱}	درصد پیروزی لیست ^{۱۲}	درصد پیروزی لیست در اتخاذ کرسی شورای عالی ^{۱۳}
اعتدال	۱۰	۱	۱۰	۷/۱
ائتلاف شفاف	۱۱	۱۱	۱۰۰	۷۸/۶
توسعه حرفه حسابرسی	۱۱	۴/۵	۴۰/۹	۳۲/۱
حسابداران جوان	۱۱	۳/۵	۳۱/۸	۲۵
عدالت	۱۱	۳/۵	۳۱/۸	۲۵
همبستگی	۱۱	۴	۳۶/۴	۲۸/۶
گروه رنج‌ج	۱۲	۳	۲۵	۲۱/۴
مدیر حسابرسان جدید	۱۱	۴/۵	۴۰/۹	۲۳/۱
انجمن حسابداران خبره ایران	۱۱	۱۰	۹۰/۹	۷۱/۴
مؤسسات کوچک و متوسط و افراد مستقل	۱۱	۳/۵	۳۱/۸	۲۵

جدول ۱ نشان دهنده قدرت لیست در انتخابات مورد مطالعه، بعضاً اسامی کاندیدها در چندین لیست مشاهده شدند. به منظور مشخص شدن تاثیر شرکت در چند لیست، اسامی نامزدها و تعداد تکرار نام ایشان در لیست‌ها با هم مقایسه می‌گردد:

جدول ۲ نشان دهنده این موضوع است که شرکت در چند لیست برای رای دهنده‌گان جذابیتی ندارد و نامزدها برای انتخاب ائتلاف خود، باید دقت کافی را داشته باشند. البته قابل ذکر است که این روش می‌تواند اقبال کاندید را برای جذب رای افزایش دهد. نکته قابل توجه در جدول بالا این است که کاندیدهای مستقل هیچ شانس در این انتخابات نداشته‌اند.

ج) بررسی تاثیر کمپین‌های اینترنتی

با توجه به پیشرفت تکنولوژی و گسترش آن در میان جوامع، انتظار می‌رفت نقش تلگرام به عنوان رسانه ارتباط جمعی در این انتخابات پررنگ باشد ولی حتی با وجود محدود بودن گروه‌های تلگرامی مربوط به حرفه، استقبال چندانی از آن صورت نگرفت و تنها ۱۴ تن از نامزدها از آن استفاده کردند (۴/۲۶٪).

برای تحلیل این راهبرد، به نامزدها بر اساس میزان موفقیتشان در انتخابات، امتیاز داده شد که با تقسیم مجموع امتیازها بر کل امتیازها، تاثیر این تکنیک مشخص می‌شود: می‌تواند اقبال کاندید را برای جذب رای افزایش دهد. نکته قابل توجه در جدول بالا این است که کاندیدهای مستقل هیچ شانس در این انتخابات نداشته‌اند.

ج) بررسی تاثیر کمپین‌های اینترنتی

با توجه به پیشرفت تکنولوژی و گسترش آن در میان جوامع، انتظار می‌رفت نقش تلگرام به عنوان رسانه ارتباط جمعی در این انتخابات پررنگ باشد ولی حتی با وجود محدود بودن گروه‌های تلگرامی مربوط به حرفه، استقبال چندانی از آن صورت نگرفت و تنها ۱۴ تن از نامزدها از آن

استفاده کردند (۲۶٪/۴).

برای تحلیل این راهبرد، به نامزدها بر اساس میزان موفقیتشان در انتخابات، امتیاز داده شد که با تقسیم مجموع امتیازها بر کل امتیازها، تاثیر این تکنیک مشخص می‌شود:

جدول ۲. تاثیر تکرار نام داوطلبین در لیست‌های انتخاباتی

تعداد تکرار نام کاندیدها در لیست‌های انتخاباتی	تعداد نامزدهای انتخاب شده بعنوان عضو اصلی	تعداد نامزدهای انتخاب شده بعنوان عضو علی‌البدل	تعداد نامزدهای انتخاب نشده
شرکت بعنوان نامزد مستقل	۰	۰	۱۳
شرکت در ۱ لیست	۱	۰	۸
شرکت در ۲ لیست	۱	۲	۶
شرکت در ۳ لیست	۳	۱	۵
شرکت در ۴ لیست	۴	۱	۴
شرکت در ۵ لیست	۲	۲	۰
مجموع	۱۱	۶	۳۶

جدول ۳. بررسی تاثیر فعالیت تلگرامی نامزدها بر موفقیتشان

ردیف	نام و نام خانوادگی کاندید	وضعیت در دوره هفتم	امتیاز	تعداد پیام‌های ارسالی	امتیاز * تعداد پیام
۱	غلامرضا شجری	عضو اصلی	۱	۱۴	۱۴
۲	حمیدرضا کیهانی	انتخاب نشده	۰	۸	۰
۳	مصطفی باتقوا	عضو اصلی	۱	۸	۸
۴	بهرام همتی	انتخاب نشده	۰	۷	۰
۵	ابوالفضل اکبری	انتخاب نشده	۰	۵	۰
۶	حسن حاجیان	انتخاب نشده	۰	۴	۰
۷	علیرضا مهرادفر	عضو اصلی	۱	۳	۳
۸	فیروز عرب زاده	انتخاب نشده	۰	۳	۰
۹	سعید امینی	انتخاب نشده	۰	۲	۰
۱۰	پرویز شایسته شجاعی	انتخاب نشده	۰	۱	۰
۱۱	حسین بخشی	عضو اصلی	۱	۱	۱
۱۲	علیرضا اسعدی	انتخاب نشده	۰	۱	۰
۱۳	کاظم وادی زاده	عضو اصلی	۱	۱	۱
۱۴	محبوب مهدی پور بهمیری	انتخاب نشده	۰	۱	۰
جمع			۵	۵۹	۲۷

نتیجه حاصل از تقسیم جمع امتیازات به تعداد نامزدهایی که در فضای مجازی فعال بودند این است که فضای مجازی ۳۵/۷ درصد در موفقیت آن‌ها موثر می‌باشد. ضمناً با تقسیم پیام‌های نامزدهای منتخب بر تعداد کل پیام‌های ارسالی نشان از این دارد که فعالیت در این بستر ۴۵/۸ درصد در جذب آرا تاثیرگذار است.

د) بررسی تاثیر سابقه حضور در دوره‌های گذشته شورای عالی جامعه ۶ نفر از کاندیدهای این دوره از انتخابات، سابقه حضور در دوره‌های قبل را داشته‌اند که در ادامه تاثیر این موضوع در انتخاب شدنشان بررسی می‌شود:

جدول ۴. رابطه سابقه حضور کاندیدها در دوره‌های گذشته شورای عالی بر انتخاب مجدد ایشان

ردیف	نام و نام خانوادگی کاندید	دوره‌های حضور	تعداد دوره‌های حضور	وضعیت در دوره هفتم	امتیاز ۱۴
۱	سعید جمشیدی فرد	دوره چهارم و پنجم	۲	عضو اصلی	۱
۲	سید محمدرضا بنی فاطمی کاشی	دوره ششم	۱	انتخاب نشده	۰
۳	علی اکبر عرب مازار	دوره چهارم و پنجم	۲	عضو اصلی	۱
۴	مجید روحانی نیا	دوره ششم	۱	انتخاب نشده	۰
۵	محمدعلی زاهدی	دوره چهارم و ششم	۲	عضو علی البدل	۰/۵
۶	مرتضی اسدی	دوره ششم	۱	عضو علی البدل	۰/۵
۳	جمع کل امتیازات				

تقسیم جمع امتیازات به تعداد نامزدهای دارای سابقه حضور در دوره‌های گذشته شورای عالی، نشان می‌دهد که این عامل ۵۰ درصد در انتخاب مجدد آن‌ها موثر است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش بررسی و مطالعه برنامه‌ها و وعده‌های انتخاباتی، شیوه تبلیغ و تکنیک‌های مورد استفاده نامزدها در جهت برجسته‌سازی شیوه‌های اثرگذار بر مخاطب به منظور رای‌آوری می‌باشد. نتایج تحقیق می‌تواند در گزینش کارآمدترین روش انتخاباتی به نامزدها کمک کند و همچنین شناخت رای‌دهندگان را از تکنیک‌های انتخاباتی بالا برده تا شخصی با صلاحیت بیشتر را به دور از احساسات بعنوان نماینده خویش انتخاب کنند.

با توجه به مطالعات انجام شده، استفاده از تکنیک‌های منفی در جذب آراء کارایی کم‌تری داشته و تبلیغات مقایسه‌ای بهترین نقش را در انتخاب نامزد بازی می‌کند.

یافته‌های تحقیق نشان داد که مقوله‌هایی مانند اتحاد، استقلال جامعه، اصلاح ساختار تشکیلاتی جامعه، اصلاح مقررات جامعه، پاسخگویی، حمایت از اعضای جامعه و رفتار حرفه‌ای توسط کاندیدهای منتخب بیشتر بکار رفته و مقوله‌های بهبود شرایط فعلی و حمایت از شاغلین انفرادی بیشتر مدنظر نامزدهای انتخاب نشده بوده‌اند. مقایسه جذابیت مقوله‌ها از منظر رای‌دهندگان نشان از این دارد که خواست اعضای جامعه، بهبود وضع موجود می‌باشد.

قرار گرفتن مقوله «بهبود شرایط فعلی» (مربوط به تکنیک طرح‌های تبلیغاتی تخریبی) در میان مقوله‌های شکست خورده حاکی از آن است که نوع بیان و ادای کلمات نقش موثری در جذب آرا دارد. مضافاً، جامعه به شعارهای سلبی رای نداده و داشتن راهکار برای تغییر و یا بهبود وضع موجود از اهمیت بالایی در میان رای‌دهندگان برخوردار می‌باشد.

همچنین، پژوهش حاضر نشان داد که لیست‌های انتخاباتی، نقش اساسی در تعیین ترکیب شورای آتی دارند و تعداد تکرار نام کاندید در لیست‌های مختلف تاثیر قابل ملاحظه‌ای نداشته ولی شرکت نکردن در هیچ لیستی به شکست منجر می‌شود. این موضوع نشان می‌دهد که اعضای جامعه افرادی را به عنوان مرجع خود پذیرفته‌اند. علاوه بر مرجعیت افراد، فاکتور یکدست بودن شورا نیز مورد توجه رای‌دهندگان بوده است. ایشان شورایی هماهنگ و با کم‌ترین تضاد آراء را لازمه عملی شدن خواسته‌ها و تحقق اهداف جامعه می‌دانند.

بررسی‌های انجام شده در حوزه فضای مجازی نیز نشان‌دهنده آن بود که این بستر جای مناسبی برای فعالیت انتخاباتی است و فعالیت بیشتر در این رسانه‌ها، مضامین پاسخگویی و در کنار اعضا بودن را در رای‌دهندگان تداعی می‌کند. با توجه به قرار گرفتن مقوله پاسخگویی در میان مقوله‌های جذاب، اهمیت این بستر بیش از پیش نمایان می‌شود.

در رابطه با سابقه حضور داوطلبین در دوره‌های گذشته شورا قابل ذکر است که این مولفه، در رای‌آوری نامزدها موثر بوده است. انتخاب مجدد اعضای شورای سنوات گذشته نشان‌دهنده این است که رای‌دهندگان عملکرد قبلی نامزدهای مذکور را مورد بازبینی قرار می‌دهند و صرف بکار بردن شعارهای جذاب برای رای‌آوری کافی نمی‌باشد.

بدین ترتیب، به افرادی که قصد شرکت در انتخابات شورای عالی را دارند توصیه می‌شود در ائتلاف‌های قدرتمند شرکت نمایند و از تکنیک‌های منفی انتخاباتی و کلیدواژه‌هایی که این تکنیک‌ها را در ذهن رای‌دهنده تداعی می‌کند بپرهیزند. با توجه به نقش تاثیرگذار فضای مجازی، پیشنهاد می‌شود که نامزدها در این بستر فعالیت خود را افزایش دهند. در ضمن، به اعضای شورای عالی که قصد حضور در انتخابات‌های آتی شورای عالی را دارند توصیه می‌شود وعده‌های خود را تا حد امکان عملی سازند؛ زیرا نتایج تحقیق نشان می‌دهد که رای‌دهندگان، فعالیت اعضای شورا را زیر نظر دارند و انتخاب مجدد ایشان به این موضوع وابسته است. همچنین، به رای‌دهندگان نیز توصیه می‌شود اطلاعات و دانش خود را در زمینه بازاریابی انتخاباتی و ابزارهای مورد استفاده نامزدها در دوران انتخابات افزایش دهند تا شعارها و وعده‌های نامزدها، احساسات ایشان را تحت تاثیر قرار ندهد تا در امر رای‌دهی انتخاب منطقی داشته باشند.

- با توجه به اهمیت انتخابات شورای عالی و تاثیر آن بر آینده حرفه، لازم است تحقیق‌هایی در این حیطه صورت گیرد و عوامل مختلف تاثیرگذار از منظرهای متنوع و گوناگون مورد بررسی قرار گیرند؛ لذا ایده‌های ذیل برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد:
۱. بررسی تاثیر رزومه حرفه‌ای و کاری نامزدها در جذب آرا؛
 ۲. مطالعه و بررسی میزان عملی‌سازی وعده و شعارهای انتخاباتی و تاثیر آن بر انتخاب مجدد کاندیدها؛
 ۳. بررسی میزان تاثیرپذیری رای‌دهندگان از نمادهای انتخاباتی و زبان بدن؛
 ۴. بررسی تاثیر فضای مجازی (توییتر، کلاب‌هاوس و ...) بر میزان مشارکت جامعه

منابع

- اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۷۸). معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات. تهران، ایران. <https://qavanin.ir>
- افشاری، رضا. (۱۳۹۲). تحلیل آرای ششمین دوره انتخابات هیات مدیره سازمان نظام پزشکی مشهد در سال ۱۳۹۱. مجله سازمان نظام پزشکی مشهد، ۱۷(۱)، ۲۶-۲۹.
- ایمان، محمدنقی؛ نوشادی، محمودرضا. (۱۳۹۰). تحلیل محتوای کیفی. فصلنامه پژوهش، ۳(۲): ۴۴-۱۵
- آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲). مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، تهران ایران. <https://www.iacpa.ir>
- بابایی، پرویز. (۱۳۹۱). فرهنگ اصطلاحات و مکتب‌های سیاسی چاپ اول، انتشارات نگاه. تهران، ایران
- بشیریه، حسین. (۱۳۸۱)، آموزش دانش سیاسی، چاپ ششم، موسسه نگاه معاصر، تهران، ایران
- بناگر، علیرضا؛ کیاکجوری، داوود؛ اسلامی، سعید و تقی پوریان، محمدجواد. (۱۳۹۸). فراترکیب متغیرهای گفتمان‌های استعاری مدیریتی رؤسای جمهور ایران در رقابت‌های انتخاباتی. پژوهشنامه علوم سیاسی، ۱۴(۴): ۷-۳۵
- خانیکی، هادی؛ خجیر، یوسف. (۲۰۱۸). رسانه‌های اجتماعی و مشارکت سیاسی؛ فراتحلیل مشارکت سیاسی کاربران رسانه‌های اجتماعی. فصلنامه مطالعات میان‌رشته‌ای در علوم انسانی، ۱۱(۱): ۱۰۱-۱۲۸
- خیری، بهرام؛ قاسمی، بهروز؛ میرابی، وحیدرضا و قلی‌پور سنگلجی، پویا. (۱۳۹۰). بررسی تاثیر ابزارهای سنتی بازاریابی سیاسی بر رفتار رای‌دهندگان. مدیریت بازرگانی، ۶(۱۲): ۹۹-۱۱۲
- دستورالعمل نحوه برگزاری مجمع عمومی و انتخابات اعضای شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۹۲. مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، تهران ایران <http://www.iacpa.ir>
- دهقانی، حمید. (۱۳۹۸). تبیین رفتار انتخاباتی شهروندان اصفهانی با تأکید بر مدل کلمبیا

و میشیگان: یک مطالعه موردی. مطالعات راهبردی سیاستگذاری عمومی، ۹(۳۳): ۱۷۰-۱۹۱

رسولی قهرودی، علوی تبار، زابلی ساحل. (۲۰۱۹). تأثیر تبلیغات سیاسی منفی بر رفتار رای‌دهی و مشارکت انتخاباتی (مطالعه موردی: دهمین دوره انتخابات مجلس شورای اسلامی در تهران). دو فصلنامه علمی دانش سیاسی، ۱۵(۲): ۴۴۳-۴۶۴

رفیعی، افسانه؛ حمیدی، الهام و مکارم، ناصر. (۱۳۹۳). اصول حسابرسی. مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی. تهران، ایران

سیلان اردستانی، حسن. (۱۳۸۸). تبلیغات سیاسی (با تأکید بر فنون تبلیغات). موسسه کتاب مهربان نشر. تهران، ایران

سیلان اردستانی، حسن (۱۳۹۰). نقش رسانه‌ها در فرایند جلب مشارکت سیاسی. پژوهشنامه علوم اجتماعی، مرکز تحقیقات کامپیوتری علوم اسلامی (نور)، ۵۰: ۱۳-۶۲

سیدی، امیر و طاهرخانی، ساناز (۱۳۹۱). بررسی چگونگی تأثیر تبلیغات انتخاباتی بر رفتار گروه‌های مخاطب در انتخابات یازدهمین دوره ریاست جمهوری (مطالعه موردی: شهروندان شهر تهران). پژوهشگر (مدیریت)، ۱۰(۳۱): ۱-۱۴

صدیق سروستانی، رحمت ا...؛ ایمانی جاجرمی، حسین و فیروزآبادی، سید احمد. (۲۰۰۷). تحلیلی بر وضعیت تبلیغات در سومین دوره انتخابات شوراهای اسلامی شهر تهران. مجله جهانی رسانه-نسخه فارسی، ۲(۴): ۴-۲۸

غفاری ساروی. (۱۳۹۷). نقش فضای مجازی در چارچوب‌سازی برای رای‌دهندگان: مطالعه انتخابات مجلس دهم در تهران. مطالعات رسانه‌های نوین، ۵(۱۹): ۱۹۱-۲۲۶

فضل‌زاده، علیرضا؛ انبیایی، محمدرضا و متفکرآزاد، محمدعلی. (۱۳۹۷). تبیین استراتژی‌های تبلیغات سیاسی داوطلبان انتخابات ریاست جمهوری. نشریه علمی (وزارت علوم)، ۳۳: ۱۱۵-۱۳۰

قجری، علی‌رضا و نهاوندی، نسیم. (۱۳۸۸). ارائه یک مدل برنامه‌ریزی ریاضی برای تعیین استراتژی مناسب در مبارزات انتخاباتی در ایران. پایان‌نامه منتشر شده کارشناسی ارشد، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.

محمدیان و شمسی، محمود و جعفر (۱۳۸۸). مبانی نظری بازاریابی و تبلیغات سیاسی در غرب، انتشارات موسسه کتاب مهربان نشر. تهران، ایران

مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران (۱۳۸۸). مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، تهران ایران. <https://www.iacpa.ir>

مهدی‌زاده طالشی، سیدمحمد؛ خالدیان، اقبال و فردوسی، مهراوه (۱۳۹۶). نقش نرم‌افزار اجتماعی «تلگرام» در تبلیغات دوازدهمین دوره انتخابات ریاست جمهوری از منظر رای‌دهندگان. نشریه علمی (وزارت علوم)، ۳(۱۰): ۱-۳۹

موسوی، یعقوب؛ مهدوی، محمدصادق و قربانپور، گنجی. (۱۳۹۸). عوامل اجتماعی موثر بر رفتار انتخاباتی: مورد انتخابات ریاست جمهوری در استان مازندران. مجله علمی پژوهشی مطالعات توسعه اجتماعی فرهنگی، ۸(۱): ۱۸۷-۲۱۵

- ناصح افسانه و قدسی مسعود. (۱۳۹۵). مقایسه تطبیقی ابزارهای سنتی و نوین بازاریابی سیاسی و نقش آن در نگرش رای‌دهندگان نسبت به کاندیدا. کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، یاسوج، ایران
- نجفی، داوود؛ محموداوغلی، رضا، صادقی نقدعلی، زهرا و ابراهیمی، شهرزاد. (۱۳۹۲). رابطه شبکه‌های اجتماعی و مشارکت سیاسی در میان دانشجویان دانشگاه اصفهان. فصلنامه علمی راهبرد. ۲۲(۶۶): ۲۶۳-۲۸۴
- نرگسیان، عباس؛ دیندار، یاشار و طهماسبی آقبلاغی، داریوش. (۱۳۹۳). مطالعه تاثیر ابزارهای بازاریابی سیاسی بر مشارکت عمومی. مدیریت دولتی، ۶(۳): ۶۰۳-۶۲۴
- نصیری، بهاره. (۱۳۹۰). بررسی نقش مشارکتی رسانه‌ها در انتخابات، پایگاه مجلات تخصصی نور. ۵۰: ۹۵-۱۱۴
- یوسفی رامندی. (۱۳۹۷). الگوی رفتار رای‌دهی مردم در انتخابات جمهوری اسلامی ایران مبتنی بر رویکرد بازاریابی سیاسی. دو فصلنامه علمی دانش سیاسی، ۱۴(۲): ۶۳-۹۵
- Afshari, R. (2013). Analysis of The Voted In The 6th Election of Board of Directors of Mashhad Medical Council In 2013. Journal of Mashhad Medical Council, 17(1), 26-29.)In Persian(
- Babaei, Parviz. (2011). Dictionary of terms and political schools, first edition, Negah publications. Tehran Iran.)In Persian(
- Banagar, A.R., kiakojori, D., Eslamee, S. and Taghipourian, M.J. (2019). Beyond composition, discourse, structural metaphor, directional, existential, critical. Research Letter of Political Science, 14(4), 7-36.)In Persian(
- Bashiriyah, Hossein. (2002), Teaching Political Knowledge, 6th Edition, Negah Mazares Institute, Tehran, Iran.)In Persian(
- Butler, P. and Collins, N. (1994). Political marketing: Structure and process. European journal of marketing, 28(1), 19-34.
- Collection of Laws and Regulations of the Society of Official Accountants of Iran (2010). Professional Accounting and Auditing Education and Research Center, Tehran, Iran. <https://www.iacpa.ir>)In Persian(
- Dehghani, H. (2020). Explaining the Electoral Behavior In Citizens of Isfahan by Emphasizing on Columbia and Michigan Model (Case Study: the Fifth Election of City Councils of Isfahan, 2016). Strategic Studies of public policy, 9(33), 170-191.)In Persian(
- Fazlzadeh, A.R., Anbiaei, M.R. and Motafker Azad, M.A. (2018). Explaining the Political Propaganda Strategies of Presidential Candidates. Strategic Management Studies, 9 (33), 115-130.)In Persian(
- Ghaffari Saravi, M. (2019). The Role of Cyberspace in Framing the Decisions of the Voters: A Study of the Tenth Majles Elections in Tehran. New Media Studies, 5(19), 191-226.)In Persian(
- Ghajari, A.R. and Nahavandi, N. (2009). Designing a Mathematical Programming Model for Developing Strategy in Election Campaigns in Iran. Published Master's Thesis, Tarbiat Modares University, Tehran.)In Persian(
- Gibbs R., Webb D., Eulau H. (2009). Election (political science). Encyclpoedia Britanica Online, Retrieved 18 August 2009. Chicago
- Hsieh, H.F. and Shannon, S.E. (2005). Three approaches to qualitative content analysis. Qualitative health research, 15(9), 1277-1288.

Iman, Mohammadnaghi; Noshadi, Mahmoudreza. (1390). Qualitative content analysis. Research Quarterly, 3(2), 15-44.)In Persian(

International Federation of Accountants (IFAC) (2018). FOCUSING ON PERFORMANCE: Principles for Effective PAO Governance. <https://www.ifac.org>

Jaidka, K., Ahmed, S., Skoric, M. and Hilbert, M. (2019). Predicting elections from social media: a three-country, three-method comparative study. Asian Journal of Communication, 29(3), 252-273.

Khaniki, H. and Khojir, Y. (2019). Social Media and Political Participation; Meta-analysis of Political Participation of Social Media Users. Journal of Interdisciplinary Studies In The Humanities, 11(1), 101-127.)In Persian(

Kheiry, B., Ghasemi, B., Mirabi, V.R. and Gholipoor Sangelaji, P. (2011). A Study on the Effects of Traditional Political Marketing Tools on the Voters Behavior. Journal of Marketing Management, 6(12), 100-112. (In Persian)

Mahdizadeh taleshi, S.M., khaledian, E., ferdosi, M. (2017). The Role of "Telegram" as a Social Network In Advertising about the 12th Presidential Election Iran. New Media Studies, 3(10), 9-42. (In Persian)

Marland, A. (2003). Political marketing in modern Canadian federal elections. In Canadian Political Science Association Conference. Working paper, England.

McDonnell, J. and Taylor, P.J. (2014). Value Creation in Political Exchanges: A Qualitative Study. Journal of Political Marketing, 13(3), 213-232.

Merritt, S. (1984). Negative political advertising: Some empirical findings. Journal of advertising, 13(3), 27-38.

Mohammadian, M. and Shamsi, J. (2009). Theoretical Foundations of Marketing and Political Propaganda in the West. Tehran: Nashr Mehraban Book Publishing. Tehran, Iran. (In Persian)

Mosavi, Y., Mahdavi, M.S. and Ghorbanpourganji, Y. (2019). Social factors affecting electoral behavior: Presidential election in Mazandaran province. Quarterly Jornal of Socio-Cultural Development Studies, 8(1), 187-215. (In Persian)

Najafi, D., MahmoudOghli, R., Sadeghi, Z. and Ebrahimi, Sh. (2013). Review of Relationship between Social Networks and Political Activities Among Students at Isfahan University. The Scientific Journal of Strategy, 22(1). (In Persian)

Nargesian, A., Dindar, Y., Tahmasebi Aghbelaghi, D. (2016). The Impact of Modern Political Marketing Tools on Political Participation, Public Trust and National Cohesion (Study: Citizens of Region Six in Tehran, Iran). Organizational Culture Management, 13(4), 995-1017. (In Persian)

Naseh Afsana and Qudsi Masoud. (2015). Comparative comparison of traditional and new political marketing tools and its role in voters' attitude towards the candidate. International Conference on New Researches in Management, Economics and Accounting, Yasouj, Iran. (In Persian)

Nasiri, B. (2011). Investigating the Participatory Role of the Media in Elections. Noor Specialized Magazines Website, 50, 95-114. (In Persian)

Owen, D. (2017). New media and political campaigns. Oxford handbook of political communication. Oxford, England

Pistolas, A. (2009). Political marketing and its impact on voting behaviour in Greece: An analysis of the Greek electorate's voting behaviour. 1-25

Priyowidodo, G., Inggrit, I., Sari, Y. D. and Gunawan, S. (2019). Digital Media Technology as an Instrument for Promotion and Political Marketing in the Era of Industrial Revolution 4.0. In

Proceedings of the 2019 3rd International Conference on Education and Multimedia Technology (pp. 327-331).

Quintelier, E., Stolle, D. and Harell, A. (2012). Politics in peer groups: Exploring the causal relationship between network diversity and political participation. *Political Research Quarterly*, 65(4), 868-881.

Rafii, legend; Hamidi, Elham and Makarem, Nasser. (2013). Principles of auditing. Accounting and auditing specialized research center of the audit organization. Tehran Iran. (In Persian)

Rasouli Ghahroudi, M., Alavitarbar, A., Zaboli, S. (2019). The impact of Negative Political Advertising and Election Participation. *Political Knowledge*, 15(2), 443-464. (In Persian)

Ridout, T. N., Franz, M. M. and Fowler, E. F. (2014). Advances in the study of political advertising. *Journal of Political Marketing*, 13(3), 175-194.

Code of professional conduct of the society of certified accountants of Iran, (2012). Professional Accounting and Auditing Education and Research Center, Tehran, Iran. <https://www.iacpa.ir>. (In Persian)

Sabilan Ardestani, Hassan (2010). The role of the media in the process of attracting political participation. *Journal of Social Sciences*, Computer Research Center for Islamic Sciences (Noor), 50: 13-62. (In Persian)

SabilanArdestani, H. (2010). Political propaganda (with Emphasis on Propaganda Techniques). Tehran: Mehraban Nashr Book Institute. Tehran, Iran. (In Persian)

Sediq Sarostani, Rahmat A...; Imani Jajermi, Hossein and Firozabadi, Seyyed Ahmed. (2007). An analysis of the state of advertising in the third period of elections of Islamic councils in Tehran. *World Journal of Media-Persian Edition*, 2(4): 4-28. (In Persian)

Sidi, A. and Taherkhani, S. (2013). Investigating the Effect of Election Campaign on the Behavior of Target Groups In the 11th Presidential Election (Case Study: Citizens of Tehran). *Journal of Industrial Strategic Management*, 10(31), 1-14. (In Persian)

Statutes of the Society of Official Accountants of Iran 2000 Deputy for compiling, revising and publishing laws and regulations. Tehran, Iran. <https://qavanin.ir>. (In Persian)

Stigler, G.J. (1971). The theory of economic regulation. *The Bell journal of economics and management science*, Routledge, Washington, United States. 3-21.

Wešt, D.M. (1994). Television advertising in election campaigns. *Political Science Quarterly*, 109(5), 789-809.

Yousefi Ramandi, R. (2019). The Pattern of People's Voting Behavior in Iran Based on Political Marketing Approach. *Political Knowledge*, 14(2), 63-95. (In Persian)

Instructions on how to hold a general meeting and election of members of the Supreme Council of the Certified Public Accountants Society of Iran, (2013). Accounting and Professional Auditing Research and Education Center, Tehran, Iran <http://www.iacpa.ir>. (In Persian)

1. Stigler
2. Gibbins
3. Quintelier
4. McDonnell
5. Butler
6. Marland
7. West
8. Ridout
9. Merritt
10. Owen

۱۱. به منظور اندازه‌گیری تاثیر لیست‌ها بر انتخاب داوطلبین عضویت در هفتمین دوره شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران، ابتدا به نامزدهای انتخاب شده بعنوان عضو اصلی عدد ۱ و به اعضا علی‌البدل عدد ۵/۰ اختصاص و با تقسیم مجموع این امتیازات بر تعداد کاندیدهای لیست، تاثیر این موضوع به تفکیک هر لیست اندازه‌گیری شده است.

۱۲. منظور از درصد پیروزی لیست، میزان استقبال از لیست بوده که از تقسیم مجموع امتیازات لیست بر تعداد نفرات لیست به دست می‌آید.

۱۳. درصد پیروزی لیست در اتخاذ کرسی شورای عالی، بیانگر میزان جذب رای افراد لیست است که از تقسیم مجموع امتیازات لیست بر تعداد کل منتخبین حاصل می‌شود.

۱۴. جهت اندازه‌گیری تاثیر سابقه کاندیدها در دوره‌های قبل شورای عالی، به افراد انتخاب شده به عنوان عضو اصلی عدد ۱ و به اعضای علی‌البدل عدد ۵/۰ اختصاص داده شد.



COPYRIGHTS

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

The relationship between Fee Pressure and Audit Quality

Farshid Kazemdokht¹, Rasoul Baradaran Hassanzadeh²

Received: 2022/07/25

Approved: 2023/02/26

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to investigate the relationship between fee pressure and audit quality. Audit increase the credibility of information for users is that it would further enhance audit quality will be realized. Audit fees to auditee and the auditor is considered to be one of the most important issues that require research on this subject. The aim of this study was to investigate the relationship between Fee Pressure and audit quality. In this study, the companies listed in Tehran Stock Exchange during 2016-2020 were studied. The study sample consisted of 94 companies that were selected using systematic elimination. In this study, the pressure of audit fees through level difference between the actual audit fees and normal audit fees are calculated. In this study, the pressure of audit fees through level difference between the actual audit fees and normal audit fees are calculated and the criteria for measuring the quality of auditing, auditor size, auditor tenure, auditor industry specialization and auditor independence requirements. Research results show a significant association between audit fee pressures with auditor size, auditor tenure and auditor industry specialization does not exist while there is a negative meaningful relationship between audit fee pressure and auditor independence.

Key Words: fee pressure, audit quality, auditor size, auditor tenure, auditor industry specialization, auditor independence

 10.22034/JPAR.2023.1988181.1137

1. Msc.of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz. Iran. farshidkazemdokht@yahoo.com

2. Associate Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, Tabriz. Iran.

(Corresponding Author) baradaran313@iaut.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی

فرشید کاظم دخت^۱، رسول برادران حسن زاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۵/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف از این تحقیق تعیین ارتباط بین فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. حسابرسی موجب افزایش اعتبار اطلاعات برای استفاده‌کنندگان می‌گردد که با افزایش کیفیت حسابرسی این امر بیشتر محقق می‌شود. حق الزحمه حسابرسی نزد صاحب کار و حسابرس یکی از موضوعات مهم تلقی می‌شود که نیازمند تحقیق پیرامون این مطلب است. هدف از این تحقیق بررسی رابطه بین فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. در این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۵-۱۳۹۹ مورد مطالعه قرار گرفت. نمونه پژوهش شامل ۹۴ شرکت می‌باشد که با استفاده از روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است. در این تحقیق فشار حق الزحمه حسابرسی از طریق تفاوت سطح عادی حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه واقعی حسابرسی محاسبه شده است و معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس می‌باشند. نتایج تحقیقات نشان می‌دهد ارتباط معنی داری بین فشار حق الزحمه حسابرسی با اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت وجود ندارد در حالی که یک رابطه منفی معنی دار بین فشار هزینه‌های حسابرسی و استقلال حسابرس وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: فشار حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، تخصص حسابرس، استقلال حسابرس

doi 10.22034/JPAR.2023.1988181.1137

farshidkazemdokht@yahoo.com

۱ کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تبریز، تبریز، ایران.

۲ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تبریز، تبریز، ایران. (نویسنده مسئول)

baradaran313@iaut.ac.ir

<http://article.iacpa.ir>

مقدمه

در سال‌های اخیر که رقابت در تمام زمینه‌های اقتصادی تشدید شده، تنها کسانی از توان رقابت برخوردار باشند در بازار باقی می‌مانند، ارائه خدمات حسابرسی نیز از این امر مستثنا نبوده است. کیفیت حسابرسی، یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت مطلوب است. این ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است (یگانه و مقصودی، ۱۳۸۹).

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت‌ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده‌کنندگان است (سجادی و ناصح، ۱۳۸۲).
وتن با عنوان پژوهش در مورد کیفیت حسابرسی در مجله حسابداران رسمی آمریکا منتشر کرد. به عقیده وی کیفیت حسابرسی از دیدگاه افراد مختلف، دارای معانی متفاوتی است. به عنوان مثال بررسی بیانگر این است که ۷۰ درصد از سرمایه‌گذاران عقیده دارند که حسابرسان باید در گزارش‌های خود اطمینان کاملی از نبود تحریفات بااهمیت به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه کنند. همچنین حسابرس باید ریسک تجاری واحد مورد رسیدگی خود را مورد ارزیابی قرار دهد تا بدین وسیله خطر ناشی از دعاوی و نارضایتی مشتریان را کاهش دهد و از خدشه‌دار شدن شهرت خود جلوگیری کند زیرا پیامد ناشی از کیفیت به سرعت قابل مشاهده نیست (وتن، ۲۰۰۳).

پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد تقاضا برای حسابرسی پیش از آنکه الزام قانونی مطرح باشد، وجود داشته است. نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از آنجا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و سرمایه‌گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آنجا که بحث قیمت‌گذاری سهام شرکت مطرح است، حسابرسی یکی از راه‌های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت‌های مالی است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات خود با کیفیت هر چه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند و برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از حق‌الزحمه، مؤسسات حسابرسی به دنبال متفاوت کردن خدماتشان هستند (دانگ، ۲۰۰۹). پژوهش حاضر درواقع تلاشی در جهت

تعیین ارتباط بین فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی است.

۲. مبانی نظری و توسعه پژوهش

تاریخچه پژوهش‌ها در زمینه کیفیت حسابرسی را می‌توان به دو دسته اصلی تقسیم کرد. پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان صورت گرفته است و پژوهش‌هایی که از دیدگاه تقاضاکنندگان به عمل آمده است. پژوهش‌هایی که از دیدگاه عرضه‌کنندگان انجام شده است، عمدتاً بر عواملی تأکید دارد که بر توانایی‌های حسابرسی در ارائه حسابرسی با کیفیت بیشتر تأثیر می‌گذارد. برعکس، پژوهش‌هایی که از دیدگاه متقاضیان خدمات حسابرسی انجام شده است به طور عمده با عواملی سروکار دارد که بر کاربران گزارش‌های حسابرسی از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحبکاران تأثیر می‌گذارد. از دیدگاه حسابرسان توانایی حسابرسان و انگیزه‌های اقتصادی بر کیفیت حسابرسی مؤثر است. همچنین، حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباهات مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این موضوع می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (مهرانی و نعیمی، ۱۳۸۲).

وقوع بحران‌های مالی اخیر، نقش حیاتی و مهم گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت را پررنگ نموده است. علاوه بر این، بحران‌های اخیر ضرورت توجه به نقشی که «کیفیت حسابرسی» در ارتقای گزارشگری مالی دارد را بیش از پیش نمایان نموده است. دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (IAASB¹, ۲۰۱۱).

پالمروس کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتبار دهی حسابرسان تعریف می‌کند. از آنجا که هدف حسابرسان، ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات بااهمیت است. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد، یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند. این تعریف به طرح پرسش زیر منتهی می‌شود: «چگونه استفاده‌کنندگان میزان قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی می‌کنند؟» این تعریف از کیفیت حسابرسی مبتنی بر حسابرسی‌های انجام شده است، زیرا سطح اطمینان صورت‌های مالی حسابرسی شده را نمی‌توان قبل از انجام حسابرسی تعیین کرد. در نتیجه، تعریف پالمروس بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد (پالمروس، ۱۹۸۸).

حق الزحمه پرداختی به حسابرسان شامل دو قسمت مجزا است: اول هزینه‌های مربوط به تلاش حسابرسان و ریسک تأمین مالی را نشان می‌دهد، که حق الزحمه‌های عادی حسابرسان نامیده می‌شود، حق الزحمه حسابرسی عادی یا مورد انتظار با توجه به عواملی مانند اندازه صاحبکار، پیچیدگی عملیات صاحبکار و ریسک خاص صاحبکار تعیین می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰).

حق الزحمه حسابرسان بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی به علاوه

تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابر در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابر از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابر که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، به کارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرسی قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابر نقش مهمی در تعیین قیمت دارد (استنلی، ۲۰۱۱).

بررسی پیشینه پژوهشی در زمینه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی حاکی از آن است که عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی در بسیاری از پژوهش‌ها به دو گروه اصلی تقسیم شده است: الف) عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان خدمات حسابرسی مانند تخصص صنعتی موسسه حسابرسی، شهرت و اعتبار موسسه حسابرسی، استقلال حرفه‌ای موسسه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. ب) عوامل مربوط به متقاضیان خدمات حسابرسی مانند دعوای حقوقی شرکت صاحب‌کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار، اندازه شرکت صاحب‌کار، ریسک شرکت صاحب‌کار (Al-Harshani, ۲۰۰۸).

پیشینه پژوهش

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹)، در پژوهشی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. برای بررسی کیفیت معیار پژوهشگران، مقایسه تحریفات کشف شده و گزارش شده در گزارش‌های حسابرسی به تفکیک پنج نوع تحریف، از طریق مقایسه گزارش حسابرسی سال جاری و گردش سود و زیان انباشته سال آتی انجام شده است. روش مورد استفاده، روش پژوهش دو وجهی بوده و تحلیل‌های آماری صورت گرفته در این پژوهش مبین رابطه معنادار و معکوس کیفیت حسابرسی و اندازه حسابر (مؤسسه حسابرسی) است.

پیری و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۸۹ پرداختند که نتایج پژوهش نشان می‌دهد اندازه موسسه حسابرسی رابطه منفی معناداری با کیفیت حسابرسی دارد. این ارتباط منفی نشان می‌دهد مؤسسات حسابرسی بزرگ و دارای تعداد صاحبکار بالا، در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک و دارای تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسی پایین‌تری برخوردارند.

واعظ و همکاران (۱۳۹۳)، به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها پرداختند. معیارهای کیفیت حسابرسی در این پژوهش اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابر در صنعت و تداوم انتخاب حسابر در نظر گرفته شده است. یافته‌ها نشان داد بین تخصص مؤسسات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابر و اندازه موسسه

حسابرسی رابطه مثبت و معنی داری با حق الزحمه حسابرسی دارند. وقفی و همکاران (۱۴۰۱) طی پژوهشی با عنوان تأثیر تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر جبران آن و کیفیت اطلاعات حسابداری با تأکید بر نقش تخصص حسابرسان، به این نتیجه رسیدند که تخفیف حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر معناداری ندارد.

چن و هسو (۲۰۰۹) برای بررسی اینکه آیا ارتباط مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود دارد و بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی را از سرمایه انسانی (تحصیلات، تجربه، گواهی، آموزش، تلاش) استخراج کردند و اندازه حسابرسی را در سه سطح (بزرگ، متوسط، کوچک) تجزیه کردند. آن‌ها یافتند که رابطه مثبتی بین اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد، اما این تفاوت در مورد مؤسسات حسابرسی متوسط نسبت به کوچک صدق نمی‌کند. همچنین آن‌ها بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ حسابرسی نسبت به مؤسسات کوچک حسابرسی رابطه مثبت بالایی یافتند، اما این موضوع بین مؤسسات حسابرسی متوسط و کوچک تفاوتی ندارد. در هر صورت شواهد تجربی آن‌ها از اندازه حسابرسی به عنوان مبنایی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی حمایت می‌کند و نشان می‌دهد که مؤسسات بزرگ حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالا، حق الزحمه اضافی دارند.

جونگ و همکاران (۲۰۰۹) از نمونه بزرگی از شرکت‌های صاحبکار حسابرسی در ایالات متحده برای دوره ۲۰۰۰-۲۰۰۵ استفاده کردند، آن‌ها رابطه اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی و قیمت‌گذاری حسابرسی را بررسی کردند. نتایج نشان می‌دهد که پس از کنترل اندازه موسسه حسابرسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح موسسه، اندازه موسسه ارتباط مثبت بااهمیتی با کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی دارد، این ارتباط مثبت از این نظریه حمایت می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک، کیفیت حسابرسی بالایی دارند و این تفاوت کیفیت در بازار برای خدمات حسابرسی دارای ارزش است. گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرسان رابطه‌ای معنی‌دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسی، تغییر حسابرسان، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد.

چن و همکاران (۲۰۱۲) نشان دادند که کیفیت بالای حسابرسی که با تخصص صنعت حسابرسان اندازه‌گیری شده باشد، با اطلاعات مالی به موقع رابطه مثبت معنی‌داری دارد. فشار حق الزحمه حسابرسی زمانی رخ می‌دهد که سطح عادی حق الزحمه حسابرسی از حق الزحمه واقعی حسابرسی برابر یا بیشتر باشد (اترج و همکاران، ۲۰۱۴).

متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل

فشار حق الزحمه حسابرسی (AUPRF): فشار حق الزحمه حسابرسی از طریق تفاوت سطح

عادی حق‌الزحمه حسابرسی و حق‌الزحمه واقعی حسابرسی قابل محاسبه می‌باشد؛ یعنی اگر سطح عادی حق‌الزحمه حسابرسی از حق‌الزحمه واقعی حسابرسی برابر یا بیشتر باشد، فشار حق‌الزحمه حسابرسی رخ می‌دهد و در غیر این صورت فشار حق‌الزحمه حسابرسی رخ نمی‌دهد. در این پژوهش فشار حق‌الزحمه حسابرسی یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که فشار حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت در سال مورد نظر اتفاق افتاده باشد، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد. به پیروی از پژوهش اترج و همکاران (۲۰۱۴) سطح

عادی حق‌الزحمه حسابرسی از طریق الگوی زیر محاسبه شده است :

$$\text{LnAUFEE} = \beta_0 + \beta_1 \text{LnAT} + \beta_2 \text{LOSS} + \beta_3 \text{CRATIO} + \beta_4 \text{ZSCORE} + \beta_5 \text{CFO} + \beta_6 \text{ARIN} + \beta_7 \text{FOREIGN} + \beta_8 \text{SQEMPLOY} + \beta_9 \text{RLAG} + \beta_{10} \text{GC} + \beta_{11} \text{RESTATE} + \beta_{12} \text{IOS} + \beta_{13} \text{BIG4} + \beta_{14} \text{AUDCHG} + \beta_{15} \text{POWER} + \beta_{16} \text{ACOMP} + \epsilon_i$$

LnAUFEE: لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی،

LnAT: لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت،

LOSS: یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که شرکت در سال مورد نظر زیان ده باشد،

متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،

CRATIO: نسبت جاری (دارایی‌های جاری / بدهی‌های جاری)،

ZSCORE: نمره احتمال ورشکستگی که با استفاده از مدل زیمسکی (۱۹۸۴) به این صورت

محاسبه می‌شود:

$$\text{ZSCORE} = -4.3 - 4.5\text{ROA} + 5.7\text{LEV} - 0.004\text{LIQ}$$

که در آن؛

ROA: بازده دارایی (سود خالص / کل دارایی)،

FINL: اهرم مالی (کل بدهی / کل دارایی)،

LIQ: نقدینگی (دارایی جاری / بدهی جاری)،

CFO: جریان نقد عملیاتی / کل دارایی،

ARIN: (حساب‌های دریافتنی + موجودی‌های کالا) / کل دارایی،

FOREIGN: یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که شرکت در سال مورد نظر معاملات

خارجی داشته باشد، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،

SQEMPLOY: جذر تعداد کارکنان شرکت،

RLAG: ارائه به موقع گزارش حسابر (لگاریتم طبیعی تفاوت تاریخ پایان سال مالی و تاریخ

گزارش حسابر)،

GC: تداوم فعالیت، یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که حسابرس شرکت در سال مورد نظر به مشکل تداوم فعالیت اشاره کند، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،

RESTATE: یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که صورت‌های مالی شرکت در سال مورد نظر تجدید ارائه شود، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،

IOS: مجموعه فرصت‌های سرمایه‌گذاری؛ در این پژوهش، نسبت کیو توبین به عنوان معیار اندازه‌گیری مجموعه فرصت‌های سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شده است که به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$Q = \frac{\text{سهم صاحبان حقوق بازار ارزش} + \text{بدهی‌ها دفتری ارزش}}{\text{ارزش دفتری دارایی‌ها}}$$

لازم به ذکر است که ارزش بازار سهام از طریق رابطه (تعداد سهام * قیمت سهام پایان سال) به دست می‌آید.

BIG: یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی و مفید راهبر باشد، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،
AUDCHG: یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که حسابرس شرکت در سال مورد نظر تغییر کرده باشد، متغیر مجازی برابر با عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد،

POWER: قدرت چانه زنی مشتری [لگاریتم (فروش / مجموع فروش صنعت)] (کاسترلا و همکاران، ۲۰۰۴)،

ACOMP: رقابت حسابرس که با استفاده از شاخص هرفیندال به صورت زیر قابل محاسبه می‌باشد (نیوتن و همکاران، ۲۰۱۳):

$$ACOMP = \sum_{i=1}^N \left[\frac{S_i}{S} \right]^2$$

N: تعداد شرکت‌های حسابرسی شده در صنعت

S_i : اندازه حسابرسی شرکت i (حق الزحمه حسابرسی)

S: اندازه بازار حسابرسی شرکت (کل حق الزحمه حسابرسی صنعت)

متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی (AQ): دی آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را ارزیابی بازار از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرس اولاً تحریفات با اهمیت را کشف کند و ثانیاً تحریف کشف شده را گزارش نماید که بر این فرض استوار است که درک استفاده‌کنندگان از کیفیت حسابرسی (استنباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی می‌باشد. معیار اندازه‌گیری کیفیت

حسابرسی در این پژوهش عبارت است از: (اترج و همکاران، ۲۰۱۴)

اندازه حسابرس (AUSIZE): در این پژوهش سازمان حسابرسی، مفید راهبر و هشیار بهمند به عنوان موسسه بزرگ و دارای اعتبار و شهرت بالا و سایر مؤسسات حسابرسی (مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی) که اندازه آن‌ها نسبت به سازمان حسابرسی کوچک‌تر است، به عنوان مؤسسات دارای اعتبار و شهرت پایین در نظر گرفته شده است. در این پژوهش اندازه حسابرس یک متغیر مجازی می‌باشد؛ در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار در طی دوره پژوهش، سازمان حسابرسی، مفید راهبر و هشیار بهمند بوده است، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرس برابر با عدد یک و در صورتی که حسابرس شرکت صاحبکار در طی دوره پژوهش، مؤسسات حسابرسی باشد، مقدار متغیر مجازی اندازه حسابرس برابر با عدد صفر در نظر گرفته می‌شود.

دوره تصدی حسابرس (AUTEN): دوره تصدی حسابرس، مدت زمانی که یک حسابرس کارهای حسابرسی یک شرکت را انجام می‌دهد. به عبارتی دوره تصدی حسابرس، تعداد سال‌هایی که حسابرس در استخدام یک شرکت واحد است. در این پژوهش دوره تصدی حسابرس با استفاده از تعداد سنوات حسابرسی توسط یک موسسه حسابرسی معین است اندازه‌گیری می‌گردد. به عنوان مثال؛ می‌توان به تصویب قانون ساربینز- آکسلی^۲ در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. بخش ۲۰۳ این قانون مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند.^۳ (U.S. Congress, ۲۰۰۲)

تخصص حسابرس در صنعت (AUSP): تخصص حسابرس در صنعت شامل توسعه ایده‌های سازنده به منظور کمک به صاحبکاران در خلق ارزش افزوده، همچنین فراهم کردن دیدگاه‌ها و پراهمکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی می‌شود که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن روبرو می‌شوند. حسابرسان برای اینکه به عنوان حسابرس متخصص صنعت شناخته شوند باید؛ (۱) مسائل خاص صنعت را بشناسند و درک کنند، (۲) سازمان‌های کلیدی در آن صنعت را بشناسند، (۳) در آن صنعت فعال باشند و (۴) چگونگی تأثیر مسائل خاص صنعت بر بخش‌های مختلف صنعت را بدانند.

در این پژوهش از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری تخصص صنعت حسابرس بهره گرفته می‌شود، که از طریق زیر قابل محاسبه می‌باشد (پالمروس، ۱۹۸۶):

مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص
در یک صنعت خاص

مجموع دارایی‌های صاحبکاران کل آن صنعت = سهم بازار حسابرسان

استقلال حسابرس (AUIND): در این پژوهش به پیروی از پژوهش کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) از مدیریت سود به عنوان شاخص معکوسی از استقلال حسابرس استفاده می‌شود. معیار

اندازه‌گیری مدیریت سود، اقلام تعهدی اختیاری (DA) می‌باشد که از مدل تعدیل شده جونز^۴ (۱۹۹۱) استفاده می‌شود. لازم به ذکر است که از قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری (DA) به عنوان شاخص معکوسی از استقلال حسابرسی استفاده می‌شود.

متغیرهای کنترل

اندازه شرکت (SIZE): اندازه شرکت یکی از عوامل مؤثر در سودآوری و ارزش شرکت‌ها به شمار می‌رود (محسنی، ۱۳۸۹). در این پژوهش اندازه شرکت از طریق لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت محاسبه می‌شود.

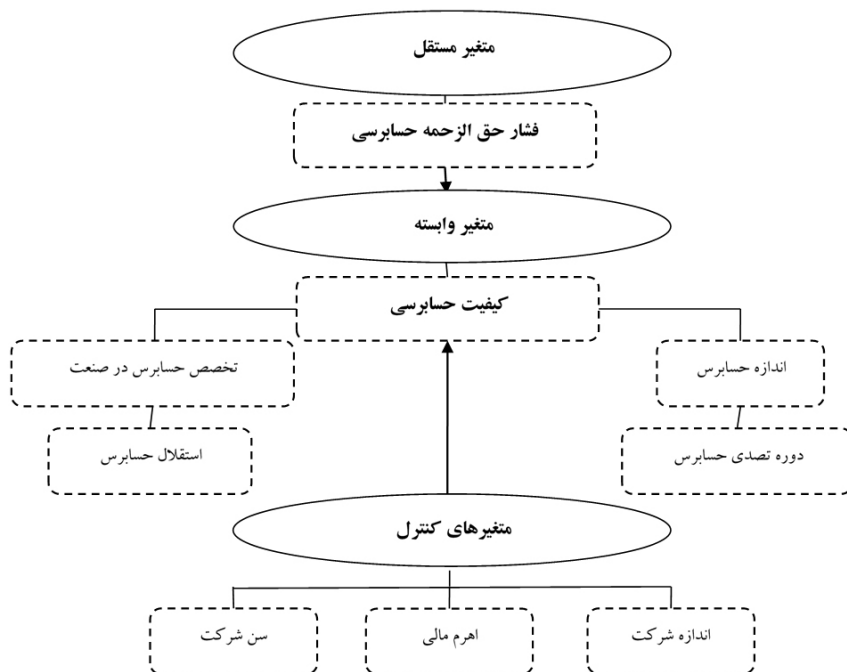
اهرم مالی (LEV): منظور از اهرم مالی میزان بدهی‌های شرکت‌ها است. هر اندازه درجه اهرم مالی بزرگ‌تر باشد، درجه ریسک مالی بیشتر می‌شود. در این پژوهش اهرم مالی از طریق رابطه زیر به دست می‌آید (همان منبع):

$$LEV = \frac{\text{کل بدهی‌ها}}{\text{کل دارایی‌ها}}$$

سن شرکت (AGE): سن شرکت، عبارت است از تعداد سال‌هایی که از تأسیس شرکت می‌گذرد و به عبارتی سن شرکت، تفاوت بازه‌های زمانی مختلف پژوهش و تاریخ تأسیس شرکت می‌باشد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است و به دلیل اینکه از طرح پس از واقعه استفاده می‌کند و متغیرهای مستقل یا علت آن قابل دستکاری نمی‌باشد از لحاظ روش، علی (پس از وقوع) و از نوع همبستگی می‌باشد. بعد از جمع‌آوری داده‌ها از طریق سایت بورس و نرم افزار ره آورد نوین، با ورود داده‌ها به نرم افزار اکسل از توابع این نرم افزار برای محاسبه متغیرهای پژوهش استفاده می‌شود و نتایج حاصل از اندازه‌گیری متغیرها به منظور محاسبات آماری وارد نرم‌افزارهای اس پی اس اس (SPSS) و ایوی یوز (EViews) می‌شود و با استفاده از این نرم افزار، رابطه بین متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد.



فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی تحقیق: بین فشار حق الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری ارتباط وجود دارد.
فرضیه جزئی اول تحقیق: بین فشار حق الزحمه حسابداری و اندازه حسابداری ارتباط وجود دارد.
فرضیه جزئی دوم تحقیق: بین فشار حق الزحمه حسابداری و دوره تصدی حسابداری ارتباط وجود دارد.

فرضیه جزئی سوم تحقیق: بین فشار حق الزحمه حسابداری و تخصص حسابداری در صنعت ارتباط وجود دارد.

فرضیه جزئی چهارم تحقیق: بین فشار حق الزحمه حسابداری و استقلال حسابداری ارتباط وجود دارد.

جامعه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و برای دوره زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. در این پژوهش با توجه به شرایط متغیرها از روش نمونه‌گیری غربالگری نظام‌مند برای رسیدن به نمونه استفاده گردیده که معیارهای اعمال شده برای انتخاب نمونه به شرح زیر است:

۱. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌ها، لیزینگ‌ها و بیمه‌ها نباشند.

۲. پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ باشد.

۳. در بازه زمانی پژوهش، توقف معاملاتی بیش از شش ماه نداشته باشند.
 ۴. در بازه زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداشته باشند.
 ۵. در بازه زمانی پژوهش، از بورس خارج نشده باشند.
 ۶. در بازه زمانی پژوهش، ارزش دفتری سهام منفی نداشته باشند.
 ۷. در بازه زمانی (۱۳۹۹-۱۳۹۵)، اطلاعات مالی آن‌ها در دسترس باشد.
 ۸. اطلاعات مربوط به حق الزحمه حسابرسی افشاء شده باشد.
- با توجه به اعمال محدودیت‌های فوق، تعداد ۹۴ شرکت به عنوان نمونه آماری در بازه زمانی ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ انتخاب شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

نگاره شماره ۱ شاخص‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد:

نگاره شماره ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص‌ها	AUTEN	AUIND	SIZE	LEV	AGE
میانگین	۲.۲۸۵	۰.۱۳۳	۱۳.۶۶	۰.۵۵۶	۳.۴۸۰
میانه	۳.۰۰۰	۰.۰۹۱	۱۳.۵۹	۰.۵۷۸	۳.۵۸۳
ماکزیمم	۳.۰۰۰	۱.۱۰۸	۱۸.۳۶	۰.۹۳۷	۴.۱۲۷
مینیمم	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰۶	۹.۹۴۹	۰.۰۱۷	۲.۱۹۷
انحراف معیار	۰.۸۴۱	۰.۱۳۶	۱.۴۰۸	۰.۱۸۵	۰.۴۳۸
چولگی	-۰.۵۷۶	۲.۵۵۰	۰.۶۰۲	-۰.۴۹۱	-۰.۷۰۲
کشیدگی	۱.۶۵۷	۱۳.۵۶	۴.۲۱۶	۲.۷۱۳	۲.۶۳۸

در جدول فوق؛

- اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال مقدار میانگین برای متغیر دوره تصدی حسابررس برابر با (۲,۲۸۵) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند.

- میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. میانه متغیر دوره تصدی حسابررس برابر با (۳,۰۰۰) است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند.

- به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است؛ از مهم‌ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. مقادیر انحراف معیار متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد اندازه شرکت و استقلال حسابررس به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می‌باشند.

- میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه

کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد، چولگی به چپ دارد. با توجه به اینکه ضریب چولگی متغیرهای پژوهش غیر از اندازه شرکت و استقلال حسابرس منفی می‌باشند؛ بنابراین توزیع دارای چوله به چپ است که از نظر قرینگی دارای تفاوت کمی با توزیع نرمال است و برای متغیرهای مذکور، توزیع دارای چوله به راست است که از نظر قرینگی دارای تفاوت زیادی با توزیع نرمال است.

- میزان کشیدگی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی می‌نامند. اگر کشیدگی حدود صفر باشد، یعنی منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضع متعادل و نرمالی دارد، اگر این مقدار مثبت باشد، منحنی برجسته و اگر منفی باشد، منحنی پهن می‌باشد. به عبارتی، مثبت بودن ضرایب کشیدگی حکایت از این مطلب دارد که توزیع متغیرها از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده‌ها حول میانگین متمرکزتر شده‌اند. با توجه به اینکه ضرایب کشیدگی تمامی متغیرها مثبت می‌باشند، می‌توان چنین اظهار نمود که توزیع متغیرها از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده‌ها حول میانگین متمرکزتر شده‌اند.

نگاره شماره ۲: جدول فراوانی متغیر فشار حق الزحمه حسابرسی (AUPRF)

		فراوانی	درصد	درصد معتبر	درصد تجمعی
معتبر	۰	۲۴۷	۵۲.۶	۵۲.۶	۵۲.۶
	۱	۲۲۳	۴۷.۴	۴۷.۴	۱۰۰.۰
	کل	۴۷۰	۱۰۰.۰	۱۰۰.۰	

جدول فوق نشان می‌دهد که کل داده‌های مربوط به متغیر فشار حق الزحمه حسابرسی (AUPRF)، شامل ۴۷۰ سال شرکت می‌باشد که از این تعداد ۲۴۷ مشاهده شامل صفر (فشار حق الزحمه حسابرسی رخ نداده است)، و ۲۲۳ مشاهده شامل یک (فشار حق الزحمه حسابرسی رخ داده است).

آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

در این پژوهش با استفاده از آزمون جاک-برا^۵ به بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود که یکی از شرایط انجام رگرسیون چند متغیره^۶ می‌باشد. نتایج آزمون جاک-برا در نگاره شماره ۲ ارائه شده است:

نگاره شماره ۳: نتایج آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیرها	آماره J-B	احتمال
AUTEN	۵.۸۲۶	۰.۰۵۴۲
AUIND	۵.۹۱۵	۰.۰۵۱۹
SIZE	۵۷.۴۳	۰.۰۰۰۰
LEV	۲۰.۵۳	۰.۰۰۰۰
AGE	۴۱.۲۵	۰.۰۰۰۰

در این آزمون فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیر مورد بررسی می‌باشد. به عبارت دیگر داریم:

H_0 : متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال می باشد.

H_1 : متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال نمی باشد.

در نگاره فوق احتمال آزمون جارک- برا برای متغیرهای وابسته بیشتر از ۵ درصد است و لذا فرض صفر پذیرفته می شود و می توان بیان کرد که متغیرهای وابسته از توزیع نرمال پیروی می کند و در نهایت اعمال رگرسیون بر روی آن ها بلامانع است.

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرهای پژوهش

برای بررسی مانایی (پایایی) متغیرهای پژوهش، از آزمون لیون، لین و چوی^۷ استفاده شده است، که نگاره شماره ۳ مانایی تمامی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد.

نگاره شماره ۴: نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیرها	آماره F	احتمال	تشخیص
AUPRF	-10.7	۰,۰۰۰۰	مانا
AUSIZE	-10.4	۰,۰۰۰۰	مانا
AUTEN	-13.5	۰,۰۰۰۰	مانا
AUSP	-9.88	۰,۰۰۰۰	مانا
AUIND	-36.06	۰,۰۰۰۰	مانا
SIZE	-55.2	۰,۰۰۰۰	مانا
LEV	-21.09	۰,۰۰۰۰	مانا
AGE	-31.6	۰,۰۰۰۰	مانا

در نگاره فوق، با توجه به اینکه احتمال متغیرهای پژوهش در آزمون لیون، لین و چوی کمتر از ۵ درصد است، بنابراین تمامی متغیرهای پژوهش مانا می باشند؛ این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال های مختلف ثابت بوده است. . در نتیجه شرکت های مورد بررسی تغییرات ساختاری نداشته و استفاده از این متغیرها در مدل باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی شود.

نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش

بین فشار حق الزحمه حسابرسی و اندازه حسابرسی ارتباط وجود دارد.

مدل فرضیه مذکور عبارت است از:

$$AUSIZE = \alpha + \beta_1 AUPRF + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 AGE + \epsilon_i$$

برای فرضیه فرعی اول پژوهش از آزمون رگرسیون لاجیت استفاده شده است. زمانی از این آزمون استفاده می شود که متغیرهای وابسته دو حالت باشند. نتایج آزمون رگرسیون لاجیت^۸ (لجستیک) برای فرضیه مذکور در نگاره شماره ۴ ارائه شده است:

نگاره ۵: خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی اول پژوهش

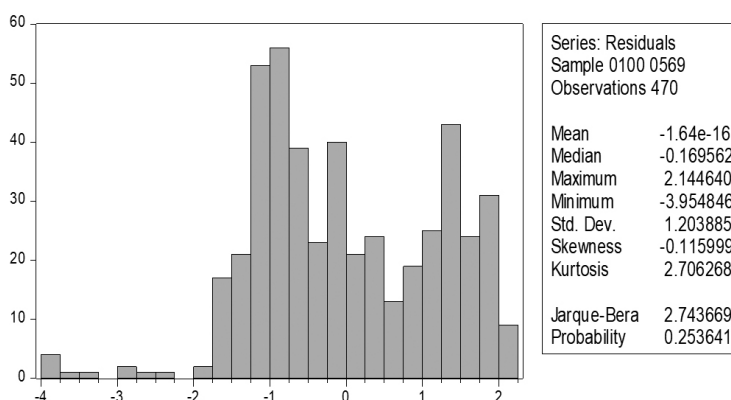
متغیرها	نماد	β	آماره Z	احتمال
مقدار ثابت	α	-۸.۵۱۴	-۵.۸۶۷	۰.۰۰۰۰
فشار حق الزحمه حسابرسی	AUPRF	۰.۲۶۹	۱.۲۹۷	۰.۱۹۴۴
اندازه شرکت	SIZE	۰.۲۳۵	۳.۱۶۸	۰.۰۰۱۵
اهرم مالی	LEV	۱.۰۰۸	۱.۷۵۶	۰.۰۷۹۱
سن شرکت	AGE	۱.۰۷۸	۴.۱۵۷	۰.۰۰۰۰
احتمال هاسمر و لمشو		۰.۴۴۱۰		
ضریب تعیین		۰.۰۶۰		
آماره مدل		۳۵.۱۷		
احتمال مدل		۰.۰۰۰۰		

- ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. مقدار احتمال آزمون هاسمر و لمشو ۹ بیشتر از ۵ درصد می‌باشد؛ لذا مدل از نیکویی برازش برخوردار می‌باشد. مقدار احتمال متغیر مستقل نشان می‌دهد که بین فشار حق الزحمه حسابرسی و اندازه حسابرسی ارتباط وجود ندارد. بین اندازه شرکت و سن شرکت و اندازه حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد و بین اهرم مالی و اندازه حسابرسی ارتباط وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش

بین فشار حق الزحمه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی ارتباط وجود دارد. مدل فرضیه مذکور به صورت زیر می‌باشد:

$$AUTEN = \alpha + \beta_1 AUPRF + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 AGE + \epsilon_i$$



نمودار ۱: آزمون نرمال بودن جملات پسماند فرضیه فرعی دوم پژوهش

یکی از فروض مورد بررسی در روش حداقل مربعات معمولی^{۱۰}، نرمال بودن توزیع مقادیر

باقیمانده‌های تخمین است. در برازش رگرسیون وقتی که فقط هدف برازش مقادیر باشد، عدم نرمال بودن توزیع مقادیر باقیمانده‌ها، تأثیری بر نتایج برآورد ندارد. نمودار شماره ۱، آزمون هیستوگرام جملات پسماند و آماره جارک-برا برای نرمال بودن، به اضافه یک سری آمارهای توصیفی ساده جملات پسماند برای فرضیه فوق را نشان می‌دهد.

نمودار شماره ۱ بیانگر این است که باقیمانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند که آماره جارک-برا نیز تأییدکننده این مطلب است.

نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه مذکور در نگاره شماره ۵ ارائه شده است:

نگاره ۶: خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	احتمال	VIF
مقدار ثابت	α	۰.۹۳۵	۱.۶۷۵	۰.۰۹۴۷	-
فشار حق الزحمه حسابرسی	AUPRF	۰.۱۱۰	۱.۱۳۸	۰.۲۵۵۶	۱.۰۰۷
اندازه شرکت	SIZE	۰.۰۳۰	۰.۹۸۳	۰.۳۲۶۱	۱.۰۱۶
اهرم مالی	LEV	-۰.۱۰۸	-۰.۴۵۸	۰.۶۴۶۷	۱.۰۱۵
سن شرکت	AGE	۰.۲۶۸	۲.۷۸۹	۰.۰۰۵۵	۱.۰۰۷
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F		
۲.۴۸۱	۰.۲۵۹	۱.۳۴۵	۰.۰۲۷		
آزمون ناهمسانی واریانس	احتمال: ۰.۰۸۵۸	F: ۲.۰۵۴	آزمون بروش- پاگان- گادفری		
	احتمال: ۰.۱۵۸۵	F: ۱.۳۹۳	آزمون وایت		
آماره F لیمر : ۱,۳۰۶		آزمون F لیمر			
احتمال: ۰,۰۴۳۹					
آماره هاسمن : ۸,۹۲۹		آزمون هاسمن			
احتمال: ۰,۰۶۲۹					

همان طور که در نگاره فوق ملاحظه می‌شود؛- یکی از شروط استفاده از رگرسیون، استقلال باقیمانده‌هاست. از آنجایی که آماره دوربین-واتسون^{۱۱} بین ۱.۵ و ۲.۵ می‌باشد، بنابراین فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۲۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. آماره F، حاوی تحلیل واریانس رگرسیون به منظور بررسی قطعیت وجود رابطه خطی بین دو متغیر است. از آنجایی که مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. مقدار احتمال آزمون ناهمسانی واریانس بیشتر از ۵ درصد است؛ بنابراین فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود. مقدار احتمال آزمون F لیمر^{۱۲} کمتر از ۵ درصد است؛ از روش داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. مقدار احتمال آزمون هاسمن^{۱۳} بیشتر از ۵ درصد است؛ از اثرات تصادفی استفاده می‌شود. تمام مقادیر مربوط به عامل تورم واریانس^{۱۴} (VIF) کمتر از عدد ۱۰ است و هم خطی شدید در معادله رگرسیون وجود ندارد.

- با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، می‌توان بیان کرد که بین فشار حق‌الزحمه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان ارتباط وجود ندارد. بین اندازه شرکت و اهرم مالی و دوره تصدی حسابرسان ارتباط وجود ندارد و بین سن شرکت و دوره تصدی حسابرسان ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد.

آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش

بین فشار حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت ارتباط وجود دارد. مدل فرضیه مذکور عبارت است از:

$$AUSP = \alpha + \beta_1 AUPRF + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 AGE + \epsilon_i$$

نتایج آزمون رگرسیون لاجیت (لجستیک) برای فرضیه مذکور در نگاره شماره ۶ ارائه شده است:

نگاره ۷: خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم پژوهش

متغیرها	نماد	β	آماره Z	احتمال
مقدار ثابت	α	-۱۴.۱۴	-۷.۴۰۹	۰.۰۰۰۰
فشار حق‌الزحمه حسابرسی	AUPRF	-۰.۱۷۱	-۰.۷۶۹	۰.۴۴۱۹
اندازه شرکت	SIZE	۱.۰۲۶	۸.۳۹۶	۰.۰۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰.۵۱۷	۰.۸۴۳	۰.۳۹۹۰
سن شرکت	AGE	۰.۲۵۰	۱.۰۰۱	۰.۳۱۶۴
احتمال هاسمر و لمشو			۰.۰۸۶۰	
ضریب تعیین			۰.۱۹۱	
آماره مدل			۱۱۴.۸	
احتمال مدل			۰.۰۰۰۰	

- ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۱۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. مقدار احتمال آزمون هاسمر و لمشو بیشتر از ۵ درصد می‌باشد؛ لذا مدل از نیکویی برازش برخوردار می‌باشد. مقدار احتمال متغیر مستقل نشان می‌دهد که بین فشار حق‌الزحمه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت ارتباط وجود ندارد. بین اندازه شرکت و تخصص حسابرسان در صنعت ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد و بین اهرم مالی و سن شرکت با تخصص حسابرسان در صنعت ارتباط وجود ندارد.

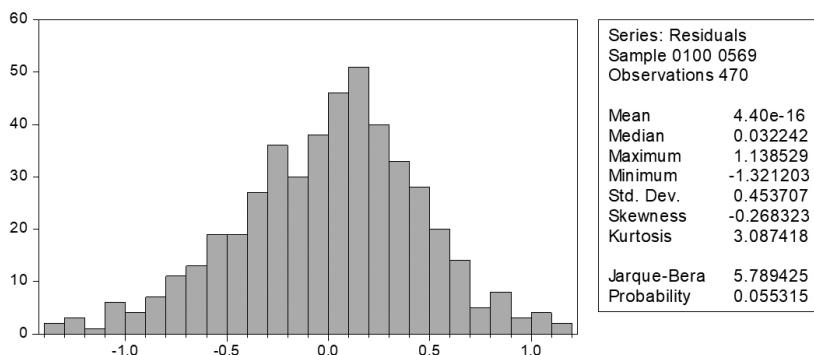
آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش

بین فشار حق‌الزحمه حسابرسی و استقلال حسابرسان ارتباط وجود دارد. مدل فرضیه ذکر شده به صورت زیر می‌باشد:

$$AUIND = \alpha + \beta_1 AUPRF + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 AGE + \epsilon_i$$

یکی از فروض مورد بررسی در روش حداقل مربعات معمولی، نرمال بودن توزیع مقادیر

باقیمانده‌های تخمین است. در برازش رگرسیون وقتی که فقط هدف برازش مقادیر باشد، عدم نرمال بودن توزیع مقادیر باقیمانده‌ها، تأثیری بر نتایج برآورد ندارد. نمودار ۲، آزمون هیستوگرام جملات پسماند و آماره جاک-برا برای نرمال بودن، به اضافه یک سری آمارهای توصیفی ساده جملات پسماند برای فرضیه فوق را نشان می‌دهد.



نمودار ۲: آزمون نرمال بودن جملات پسماند فرضیه فرعی چهارم پژوهش

نمودار ۲ بیانگر این است که باقیمانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند که آماره جاک-برا نیز تأیید کننده این مطلب است. نتایج آزمون رگرسیون خطی چندمتغیره برای فرضیه مذکور در نگاره ۷ ارائه شده است:

نگاره ۸: خلاصه نتایج آزمون فرضیه فرعی چهارم پژوهش

متغیرها	نماد	ضریب β	آماره t	احتمال	VIF
مقدار ثابت	α	۰.۰۷۴	۰.۹۷۰	۰.۳۳۲۴	-
فشار حق الزحمه حسابرسی	AUPRF	-۰.۰۲۱	-۱.۷۳۵	۰.۰۸۳۲	۱.۰۰۷
اندازه شرکت	SIZE	-۰.۰۰۰۷	-۰.۱۷۶	۰.۸۵۹۶	۱.۰۱۶
اهرم مالی	LEV	۰.۰۰۰۱	۴.۰۰۶	۰.۰۰۰۱	۱.۰۱۵
سن شرکت	AGE	۰.۰۲۲	۱.۵۷۲	۰.۱۱۶۶	۱.۰۰۷
آزمون دوربین- واتسون	ضریب تعیین	آماره F	احتمال F		
۱.۸۵۵	۰.۰۴۲	۵.۲۱۲	۰.۰۰۰۴		
آزمون ناهمسانی واریانس	احتمال: ۰.۴۹۹۲	F: ۰.۸۴۱۷	آزمون بروش- پاگان- گادفری		
	احتمال: ۰.۳۴۸۱	F: ۱.۱۰۹	آزمون وایت		
آماره F لیمر: ۲,۳۰۴	آزمون F لیمر				
احتمال: ۰,۰۰۰۰					
آماره هاسمن: ۳۲,۷۷	آزمون هاسمن				
احتمال: ۰,۰۰۰۰					

همان طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود؛ یکی از شروط استفاده از رگرسیون، استقلال باقیمانده‌هاست. از آنجایی که آماره دوربین- واتسون بین ۱,۵ و ۲,۵ می‌باشد، بنابراین فرض عدم همبستگی بین خطاها پذیرفته می‌شود. ضریب تعیین مدل بیانگر این است که حدوداً ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترل قابل توجیه است. مقدار احتمال مدل کمتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین مدل کلی رگرسیون معنادار می‌باشد. مقدار احتمال آزمون ناهمسانی واریانس بیشتر از ۵ درصد است؛ بنابراین فرض ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود. مقدار احتمال آزمون F لیمر کمتر از ۵ درصد است؛ از روش داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. مقدار احتمال آزمون هاسمن کمتر از ۵ درصد است؛ از اثرات ثابت استفاده می‌شود. تمام مقادیر مربوط به عامل تورم واریانس (VIF) کمتر از عدد ۱۰ است و هم خطی شدید در معادله رگرسیون وجود ندارد.

- با توجه به سطح معناداری و ضریب رگرسیون ارائه شده برای متغیر مستقل پژوهش، می‌توان بیان کرد که بین فشار حق الزحمه حسابرسی و استقلال حسابر در سطح اطمینان ۹۰ درصد ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد. بین اندازه شرکت و سن شرکت با استقلال حسابر ارتباط وجود ندارد و بین اهرم مالی و استقلال حسابر ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به نتایج حاصله از تحلیل فرضیه‌های پژوهش، می‌توان این گونه بیان نمود که؛ بین فشار حق الزحمه حسابرسی و اندازه حسابر ارتباط وجود ندارد. طبق مبانی نظری پژوهش تصور بر این است که معمولاً میزان حق الزحمه حسابرسی مؤسسات بزرگ‌تر از سایر مؤسسات بیشتر است و در نتیجه فشار حق الزحمه حسابرسی در چنین مؤسساتی نیز بالاتر است. هرچه فشار حق الزحمه حسابرسی در یک شرکت بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی پایین‌تر خواهد بود و در نتیجه این فشار می‌تواند حتی مرجع حسابرسی را نیز تحت تأثیر قرار دهد. اما مطالب مذکور با نتایج پژوهش تضاد دارد؛ چرا که با توجه به نتایج پژوهش، اندازه حسابر تحت تأثیر فشار حق الزحمه حسابرسی قرار نمی‌گیرد. بنابراین فشار حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه ایران نمی‌تواند نقش پررنگی در تبیین و توصیف اندازه حسابر شرکت ایفا نماید و در نتیجه نمی‌تواند اهمیت و تأثیرگذاری خودشان را بر اندازه حسابر نشان دهند. دلیل این امر نشان دهنده عدم عکس‌العمل بازار و سرمایه‌گذاران نسبت به فشار حق الزحمه حسابرسی می‌باشد و این موضوع نشان دهنده عدم شناخت کافی سرمایه‌گذاران و فعالین بازار سرمایه ایران از این مفهوم می‌باشد.

- بین فشار حق الزحمه حسابرسی و دوره تصدی حسابر ارتباط وجود ندارد.

در صورت بالاتر رفتن فشار حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی حسابر نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد. حسابرسان شرکت‌ها به منظور اجتناب از این فشار، سعی می‌کنند تداوم همکاری خودشان را با شرکت پایین بیاورند. نتایج پژوهش از عدم ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و دوره تصدی حسابر حکایت می‌کند. دلیل این امر می‌تواند ناشی از عدم توجه به فشار

حق الزحمه حسابرسی از جانب سهامداران، مدیران و سایر ذینفعان شرکت‌ها در بازار سرمایه ایران باشد که هیچ واکنشی از جانب آنان در خصوص درک مفهوم فشار حق الزحمه حسابرسی صورت نگرفته است.

بین فشار حق الزحمه حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت ارتباط وجود ندارد. تخصص حسابرسان در صنعت تحت تأثیر فشار حق الزحمه حسابرسی قرار نمی‌گیرد. به عبارتی، در بازار سرمایه ایران، تخصص حسابرسان در صنعت مورد هجوم فشار حق الزحمه حسابرسی قرار نگرفته است که این موضوع به کم توجهی و عدم آگاهی و شناخت کامل سهامداران، مدیران و سرمایه‌گذاران شرکت‌های ایرانی نسبت به قضیه فشار حق الزحمه حسابرسی برمی‌گردد.

بین فشار حق الزحمه حسابرسی و استقلال حسابرسان ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد. چنین به نظر می‌رسد در بازار سرمایه ایران، استقلال حسابرسان از ناحیه فشار حق الزحمه حسابرسی تأثیر می‌پذیرد. و هرگونه فشار وارده از جانب حق الزحمه حسابرسان، موجب افزایش استقلال آن‌ها می‌شود. یعنی اگر سطح واقعی حق الزحمه حسابرسی از سطح عادی حق الزحمه حسابرسی پایین‌تر باشد، فشار حق الزحمه حسابرسی رخ داده و این امر با توجه به نتایج پژوهش موجب افزایش استقلال حسابرسان خواهد شد. از سویی دیگر رقابت بین موسسات حسابرسی و فشار رو به پایین حق الزحمه را نشان می‌دهد.

نتایج این پژوهش مغایر با یافته اترج و همکاران (۲۰۱۴) ارتباط منفی و معنادار فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌باشد.

با توجه به اینکه بعضی از شرکت‌ها در دوره پژوهش افزایش سرمایه از محل تجدید ارزیابی دارایی‌ها انجام داده‌اند، لذا متغیر تخصص حسابرسان در صنعت بر اساس شاخص پالمروس می‌تواند محدودیت‌هایی را در تحلیل و تفسیر یافته به همراه داشته باشد. در این پژوهش تعداد نمونه ۹۴ شرکت می‌باشد. عدم وجود داده‌های مورد نیاز و قابل اتکا برای محاسبه متغیرهای پژوهش در مورد برخی از شرکت‌ها علی‌الخصوص داده حق الزحمه حسابرسی که موجب حذف آن‌ها از جامعه مورد بررسی شد. اگر این محدودیت وجود نداشت، امکان بررسی شرکت‌های بیشتری وجود داشت و با اطمینان بیشتری نتایج حاصل به کل جامعه قابل تعمیم بود.

پیشنهادها

پیشنهادهای ناشی از یافته‌های پژوهش

۱. با توجه به نتایج فرضیه‌های پژوهش، به استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پیشنهاد می‌گردد در اتخاذ تصمیمات اقتصادی، فشار حق الزحمه حسابرسی را به عنوان عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مدنظر قرار ندهند.

۲. نتایج پژوهش از عدم ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی حکایت می‌کند. اکثر شرکت‌های ایرانی نسبت به افشای حق الزحمه حسابرسی بی‌توجه هستند و هیچ واکنشی از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار نشان داده نشده است و احتمالاً این مسئله به دلیل

عدم افشای هزینه حسابرسی در بازه زمانی پژوهش باشد. لذا به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد به صورت سطحی از این مسئله گذر نکند و شرکت‌ها را موظف به افشای هزینه حسابرسی در یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی کند.

۳. با توجه به ارتباط مثبت بین فشار حق الزحمه حسابرسی و استقلال حسابر، به حسابرسان شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد به منظور حفظ استقلال و اعتبار حرفه‌ای‌شان در جامعه، نسبت به پیامدهای فشار حق الزحمه حسابرسی بی‌تفاوت نباشند.

۴. پیشنهاد می‌گردد که با گسترش مطالعات و ادبیات نظری وابستگی اقتصادی حسابرس فعالان بازار بورس، اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها، سهامداران، شرکت‌های حسابرسی، پژوهشگران با مباحث فشار حق الزحمه حسابرسی بیشتر آشنا شده تا بتوانند به نحو مناسبی به ایفای نقش در فشار حق الزحمه حسابرسی و نتیجتاً تأثیر بر کیفیت حسابرسی بپردازند.

پیشنهادهای برای پژوهش‌های آتی

۱. فشار حق الزحمه حسابرسی متغیری است که تاکنون مورد توجه پژوهشگران داخلی قرار نگرفته است. به محققان در مطالعات آتی پیشنهاد می‌گردد ضمن تفهیم مبانی نظری فشار حق الزحمه حسابرسی، به بررسی چگونگی ارتباط آن با عملکرد شرکت در بازار سرمایه ایران پرداخته شود.

۲. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران و فعالان بازار بورس در تصمیم‌گیری‌های خود به فشار حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بی‌توجه هستند. پیشنهاد می‌گردد به بررسی علل عدم توجه کافی به متغیر مذکور در بازار سرمایه ایران پرداخته شود.

۳. بررسی شناسایی عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی در بازار سرمایه ایران.

۴. پیشنهاد می‌گردد ارتباط بین فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دارای عدم تقارن اطلاعاتی را مورد آزمون و بررسی قرار دهند.

منابع

- پیری، پرویز؛ شیخ محمدی، امیر؛ جوادی، نعمت اله. (۱۳۹۲)، بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۲۴-۵.
- حساس یگانه، یحیی و آذینفر، کاوه، (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.
- حساس یگانه، یحیی و مقصودی امید، (۱۳۸۹)، تأثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسی، مجله حسابداری رسمی، شماره ۹، ص ۱.
- سجادی، سید حسین؛ ناصح، لادن، (۱۳۸۲)، سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی،

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی؛ ۹۱-۶۵: ۳۳.
کردستانی، غلامرضا؛ همکاران؛ (۱۳۹۷)، بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۰، شماره ۲ - شماره پیاپی ۳۶، صص ۸۴-۶۵.

مجتهدزاده، ویدا؛ آقایی، پروین. (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابربان مستقل و استفاده‌کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.

مهرانی، ساسان؛ نعیمی، مهدیس؛ (۱۳۸۲)، تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۲، صص ۴۳-۶۱.
واعظ، سید علی. رمضان احمدی، محمد. رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.

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، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۳ شماره ۹، صص ۴۴-۷۰، ۲۲۰۳۴، ۱۰، JPAR/۱۱۱۶، ۵۶۲۶۰۰، ۲۰۲۲.

Al-Harshani, M. O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing* (Journal, 23(7)).

Cameran, M. (2005). Audit fees and the large auditor premium in the Italian market. *International Journal of Auditing*, 21, 129-46.

Chen, F. Hou, Y. Richardson, G. Ye, M. (2012). Auditor industry expertise and the timeliness and usefulness of litigation loss contingency disclosures. Retrieved from <http://www.ssrn.Com>.

Chen, Y., & Hsu, J. (2009). Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession. Retrieved from <http://www.ssrn.Com>.

Choi, J., Kim, J., Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *A. Journal of Practice & Theory* 29, 115- 140.

De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, 189-199.

Dong Yu, M. (2009). The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality. *The Accounting Review*, 5, 1521-1552.

Ettredge, Michael., Emeigh Fuerherm, Elizabeth., Li, Chan. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39, 247-263.

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

Hassas Yeganeh, Yahya., & Azinfar, Kaveh. (2010). The relationship between audit quality and auditor size. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 61, 85-98. (in persian)

Hassas Yeghaneh, Yahya., & Maghsoudi, Omid. (2010). the effect of the Regulations professional behavior and experience on the quality of Audit judgments. *Journal of formal Accountant*, 9, 62-73. (in persian)

IAASB. (2011). Audit Quality an IAASB perspective. Retrieved from <http://www.iaasb.org>.

Jong, H. Ch., Jeong, BKV., Chansong, k., Yoonseok, Z. (2009). Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing: A Journal of Practice and Theory. Retrieved from SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.

Kend, M. (2008). Client Industry Audit Expertise: Towards a Better Understanding. Pacific Accounting Review, 20, 49-62.

Kimberly, A. Dunn., & Brian, W. Mayhew. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. Review of Accounting Studies, 9, 35-58.

Loghman, Pakravan. (2011). Independence in auditing. Journal of auditor, 54, 125-125.

Mehrani, Sasan., & Naemi, Mahdis. (2003). The ethical theory and the impact of time budget pressure on the behavior of Auditors. Journal of Accounting and Auditing Review, 32, 43-61. (in persian)

Mohseni Sharif, Mohsen., & Banimahd, Bahman. (2010). Study factors affecting the ranking of Tehran Stock Exchange companies in terms of disclosure quality and timeliness. Journal of Management Accounting, 7, 51-63.

Mojtahedzadeh, Vida., & Aghaee, Parvin. (2004). Factors affecting on the independent audit quality from independent auditors and users viewpoint. Journal of Accounting and Auditing Review, 38, 53-76. (in persian)

Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. Journal of Accounting Research, 1, 97-110.

Piri, Parviz., Sheikh mohammadi, Amir., Javadi, Nematollah. (2013). Investigate the relationship between auditor size and audit quality in companies listed in Tehran Stock Exchange. Journal of Audit Knowledge, 51, 5-24.

Sajjadi, seyed hosein., & Naseh, Ladan. (2003). Usefulness of the independent audit of financial statements. Journal of Accounting and Auditing Review, 33, 65-91. (in persian)

Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1987). Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues. The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Research Monograph Number 13. British Columbia, Canada: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.

Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. Journal of Accounting Research 18 (1) : 161-190.

Stanley Jonathan, D. (2011). Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? A Journal of Practice & Theory, 3, 157- 179.

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

Vaez, Seyed Ali., Ramezan Ahmadi, mohammad., Rashidi Baghi, Mohsen. (2014). Effect of Audit Quality on corporates audit fee. A Quarterly Journal of Empirical Research of Financial Accounting, 1, 87-107.

Vaghfi seyed hesam, Sedigheh Kamranrad., Sekine Baraslani(2023) . 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. Journal of Professional Auditing Research.3(9),44-70 . (in persian).

Wooten, Thomas, C. (2003). Research About Audit Quality. The CPA Journal, 1, 48-64.

- | | |
|---|-------------------------------|
| 1. International Auditing and Assurance Standards Board | 8. Logistic regression |
| 2. The Sarbanes-Oxley | 9. Hosmer and Lemeshow test |
| 3. United States Congress | 10. Ordinary Least Squares |
| 4. Jones | 11. Durbin-Watson test |
| 5. Jarque-Bera test | 12. F Limer test |
| 6. Multiple linear regression | 13. Hausman test |
| 7. Levin, Lin & Chu test | 14. variance inflation factor |



COPYRIGHTS

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