



فصلنامه‌ی پژوهش‌ها و حساب‌ها در فرهنگ

| سال سوم | شماره یازدهم | تابستان 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 یازدهم

نام خانوادگی	رتبه علمی	سمت / سازمان	نام
پورزمانی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	زهرا
مهرانی	استاد	دانشگاه تهران	ساسان
جهان‌شاد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز	آریتا
مهربان‌پور	استادیار	دانشگاه تهران	محمد رضا
رهنمای رودپشتی	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	فریدون
دستگیر	استاد	دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)	محسن
مشایخی	دانشیار	دانشگاه تهران	بی‌تا
پورعلی	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد چالوس	محمد رضا
بنی‌مهد	دانشیار	دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج	بهمن
سجادی	استاد	دانشگاه شهید بهشتی	سید حسین

تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل

احمد اسکندری، علی بیات، علی محمدی

۸

تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و دیداری‌سازی پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ایران

مصطفی قناد

۳۶

خودشیفتگی حسابرس و اظهارنظر مقبول حسابرسی

نشمین لطفی جو، بهمن بنی مهد، حمیدرضا وکیلی فرد

۶۴

تأثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق‌الزحمه غیرعادی حساب‌رسان و تقلب در صورت‌های مالی

عبدالرسول رحمانیان کوشکچی، غلامعباس غفاری شوشتری

۸۲

ارائه چارچوبی برای الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان:

با رویکرد تحلیل تم و مدل‌سازی بازنمایی سیستمی

نبی زنده دل، علی اکبر فرزین‌فر، حسن قدرتی، حسین جبّاری، مهدی صفری گرایلی

۱۰۲

رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی

و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی

وحید منتی، علی شهبازی

۱۳۲

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 سانتی‌متر می‌باشد.

۵. نمودارها، نگاره‌ها و فرمول‌ها

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

۶. پی‌نوشت‌ها

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

۷. سایر نکات

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

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

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

The effect of audit reports quality, Linguistic structure of the report and Professionalism of auditors on the user behavior: Evidence of substance over form

Ahmad eskandari¹, Ali bayat², Ali Mohammadi³

Received: 2023/01/23

Approved: 2023/04/25

Research Paper

Abstract:

The present study investigates the effect of audit report quality on user behavior. The purpose of this study is to investigate the effect of reporting, legal and language structure of audit reports on user behavior. The present study is an applied research in which descriptive-correlation is used as a methodology. Additionally, data collection is by Delphi method. Audit reports were qualitatively evaluated based on a researcher-made checklist. Finally, to measure the behavior of users of audit reports, both the information inferred from financial reports and data of the returns obtained by investors were used. The structure of audit reports is studied based on the requirements of audit reporting standards, the legal structure is studied based on the provisions of the laws governing the duties of auditors and statutory auditor, and the language structure is studied based on the tone and explicitness of audit reports. Findings show a correlation between user behavior and audit reporting standards and language structure (tone and explicitness). Furthermore, findings show that not only institute's ranking in both securities and exchange organization and association of certified public accountants, but also audits experience, do not effect user behavior. Meanwhile, audit report quality ranking and score is positively related with user behavior. In conclusion, these assumptions confirm the concept of substance over form in audit reports.

Key Words: Audit report, linguistics, audit report quality, user behavior

 10.22034/JPAR.2023.1988163.1136

1 Department of accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran.
(Corresponding Author) ahmad.eskandarie@gmail.com

2 Department of Accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran. ali.bayat22@yahoo.com

3 Department of Accounting, Zanzan branch, Islamic Azad University, Zanzan, Iran.
ali_mohammadi93@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی، ساختار زبانی گزارش و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان: با تأکید بر رجحان محتوای بر شکل

احمد اسکندری^{۱*}، علی بیات^۲، علی محمدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱/۰۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۰۵

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده:

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان می‌پردازد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ساختار گزارشگری، ساختار قانونی و ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی و حرفه‌ای‌گرایی حساب‌رسان بر روی رفتار استفاده‌کنندگان می‌باشد. این پژوهش از لحاظ هدف اجرا کاربردی بوده و روش مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش دلفی خبرگان استفاده شده است. برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی از چک لیست محقق ساخته استفاده شد و در نهایت برای سنجش رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی از معیار محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی و همچنین بازده کسب شده توسط سرمایه‌گذاران استفاده گردید. ساختار گزارشگری در این پژوهش براساس رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و ساختار قانونی براساس رعایت مفاد قوانین ناظر بر وظایف حساب‌رسان و بازرس قانونی و همچنین ساختار زبانی براساس لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی مورد سنجش و ارزیابی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش بیانگر وجود رابطه معنی‌دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و ساختار زبانی (لحن و صراحت) گزارش‌های حسابرسی با رفتار استفاده‌کننده از گزارش‌های حسابرسی می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد، رتبه‌بندی مؤسسات توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حساب‌رسان تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان ندارد. این درحالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا نتایج این فرضیات بیانگر تایید مفهوم رجحان محتوای بر شکل گزارش‌های حسابرسی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: گزارش حسابرسی، زبان‌شناسی، کیفیت گزارش حسابرسی، رفتار استفاده‌کنندگان

doi 10.22034/JPAR.2023.1988163.1136

ahmad.eskandaric@gmail.com

ali.bayat22@yahoo.com

ali_mohammadi93@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. (نویسنده مسئول)

۲. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

۳. گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.

۱- مقدمه

صورت‌های مالی مهمترین مجموعه اطلاعات مالی شرکت‌ها و بیانگر نتایج فعالیت آن‌ها محسوب می‌شود. اما مسأله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است. درجه اتکای استفاده‌کننده صورت‌های مالی به کیفیت حسابرسی انجام شده بستگی دارد. کیفیت پایین حسابرسی باعث کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (حساس‌یگانه و رجبی، ۱۳۸۳، ص ۶۰). در پژوهش‌های دانشگاهی برای سنجش کیفیت حسابرسی از متغیرهای متعددی استفاده شده است، همانند (اقدام تعهدی، چرخش حسابرس، شهرت حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و حق‌الزحمه، تجربه و ...). در این میان موضوعی که پژوهشگران کمتر به آن توجه کرده‌اند، کیفیت گزارش حسابرسی است. گزارش حسابرسی به‌عنوان محصول کار حسابرسی و زنجیره ارتباط بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان است. اگر گزارش حسابرس توان ارائه نتایج حسابرسی را نداشته باشد، در حقیقت اهداف حسابرسی تحقق نیافته و بنابراین حسابرسی فاقد هرگونه ارزش افزوده اقتصادی خواهد بود. علی‌رغم توان و لیاقت حرفه‌ای حسابرس، در صورتی که نتایج حاصل از حسابرسی در قالبی مفید در اختیار استفاده‌کنندگان نیازمند اطلاعات قرار نگیرد، فعالیت‌های وی به‌طور نسبی بی‌ثمر خواهد بود (نیکخواه‌آزاد، ۱۳۹۷، ۸۳). گزارش حسابرس مستقل معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. در واقع حسابرس از گزارش حسابرسی برای ارائه‌ی اظهارنظر خود در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به ذینفعان استفاده می‌کند (ال تونیت، خامس و ال فایومی^۱، ۲۰۰۸). گزارش حسابرس به ارزش و اعتبار صورت‌های مالی می‌افزاید، زیرا اظهارنظر مستقل و بی‌طرفانه حسابرسان را نسبت به ارائه منصفانه صورت‌های مالی، منعکس می‌سازد (انصافی، ۱۳۹۴).

لازم به توضیح است یکی از ویژگی‌های کیفی گزارش‌های حسابرسی، قابل فهم بودن است. در علم زبان شناختی، قابل فهم بودن به معنای درک صحیح متن گزارش توسط استفاده‌کنندگان است. قابل فهم بودن به‌عنوان ویژگی کیفی، به واسطه عوامل متعددی مانند مهارت نوشتن، قابلیت اطمینان ابزار ارتباطی و مهارت خواندن در نظر گرفته می‌شود. (فخفاخ^۲، ۲۰۱۵). پژوهش حاضر در تلاش است ویژگی قابل فهم بودن گزارش‌های حسابرسی را با استفاده از دو متغیر لحن و صراحت حسابرس در گزارشگری مورد بررسی قرار دهد. کلات ورثی و جونز^۳ (۲۰۰۳) با تأکید بر اصطلاح لحن گزارشگری، آن را معیاری تعیین‌کننده برای شرکت‌ها در پاسخگویی به سرمایه‌گذاران و انتخاب رویه استفاده از روش‌های گزارشگری خود مطرح کردند. همچنین بوباکر^۴ و همکاران (۲۰۱۹) معتقدند که با افزایش پیچیدگی گزارش‌های مالی، توانایی سرمایه‌گذاران برای پردازش و تجزیه و تحلیل این گزارش‌ها کاهش می‌یابد.

براساس مطالعه مک^۵ و همکاران (۲۰۱۳) می‌توان پژوهش‌های گزارش حسابرس را به دو گروه تقسیم نمود؛ گروهی از پژوهش‌ها محتوای اطلاعاتی گزارش‌های حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند به عبارتی دیگر به دنبال پاسخ این پرسش بوده‌اند که بایستی چه اطلاعاتی در

گزارش حسابرس گنجانده شود؟ به‌عنوان نمونه گری و همکاران^۶ (۲۰۱۱) دریافتند که درک مفاهیم کلیدی مورد استفاده در گزارش حسابرس نظیر اطمینان نسبی، اهمیت و نمونه‌گیری برای استفاده‌کنندگان مشکل است، بنابراین بسیاری از استفاده‌کنندگان تنها به نوع اظهارنظر حسابرس اکتفا نموده و متن گزارش را مطالعه نمی‌کنند. از طرفی مطالعه انجام شده توسط موسسه تحلیل‌گران مالی رسمی (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که ۹۴ درصد استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس معتقدند بایستی اطلاعات بیشتری در گزارش حسابرسی ارائه گردد.

پژوهش‌های گروه دوم به مطالعه واکنش استفاده‌کنندگان نسبت به اطلاعات مخابره شده توسط حسابرس می‌پردازد. به عنوان مثال مطالعه چرچ، دیویس و مک کراکن^۷ (۲۰۱۱) نشان داد که فاصله انتظاری بین حسابرس و استفاده‌کنندگان گزارش حسابرس پس از انتشار ISA ۷۰۰ و ASA ۵۰ کاهش یافته است. از میان پژوهش‌های داخلی، بهار مقدم جوکار (۱۳۹۷) با مطالعه تأثیر کیفیت حسابرسی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران در بازار، نشان دادند که نوع گزارش‌های حسابرس به همراه رفتارهای احساسی سرمایه‌گذاران به طور مشترک بر قیمت سهام تأثیر می‌گذارند. همچنین نتایج پژوهش حساس یگانه و یعقوبی منش (۱۳۸۲) حاکی از آن است که نوع اظهارنظر حسابرس بر قیمت سهام تأثیرگذار است.

موضوع دیگری که محل مناقشه بین خیلی از پژوهش‌ها بوده ارتباط بین اندازه مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در دنیا نشان می‌دهد اندازه مؤسسات حسابرسی به عنوان یکی از شاخصهای تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی تأثیر بسیار با اهمیتی در کیفیت حسابرسی داشته است. بطوریکه بسیاری از محققان پا را فراتر گذاشته و اندازه موسسه را به عنوان نماینده و جایگزین کیفیت حسابرسی قلمداد کرده و مؤسسات بزرگ را به عنوان مؤسسات با کیفیت و مؤسسات دیگر را به عنوان مؤسسات بی کیفیت تلقی و تحقیقات بسیاری در این حوزه انجام داده‌اند. ولی سوال اصلی این است که آیا طبقه‌بندی اندازه مؤسسات در تحقیقات خارجی و کشور ما قابلیت قیاس دارد؟ بررسی دستورالعمل‌ها و چک لیست‌های طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران توسط نهادهای ناظر بر حرفه حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار) نیز بیانگر تأکید هر دو نهاد ناظر بر اهمیت اندازه مؤسسات در ایران می‌باشد. انواع طبقه‌بندی رسمی مؤسسات حسابرسی در ایران به شرح زیر می‌باشد:

الف) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار

طبق ماده ۲ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب جلسه ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار و اصلاحیه‌های بعدی آن)، سازمان هر سال یکبار مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را براساس اطلاعات یک‌سال اخیر منتهی به تاریخ آخرین پرسشنامه ارسالی و مطابق با معیارهای مندرج، ارزیابی و بر اساس امتیازات کسب شده طبقه‌بندی نموده و نتایج آن را به عموم اعلام می‌نماید. برحسب امتیاز کسب شده، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» قرار می‌گیرند.

جدول شماره (۱): امتیازات مبنای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد

طبقه	امتیاز هر طبقه
اول	حداقل ۷۰۰ امتیاز و ۷۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
دوم	حداقل ۶۰۰ امتیاز و ۶۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
سوم	حداقل ۵۰۰ امتیاز و ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء
چهارم	کمتر از ۵۰۰ امتیاز یا کمتر از ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکاء

ب) طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران
جامعه حسابداران رسمی ایران در راستای نظارت بر فعالیت حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی به موجب ماده ۳۰ قبلی و ماده ۳۱ جدید اساسنامه خود و همچنین براساس ماده ۴ «آیین‌نامه نظارت حرفه‌ای» مصوب ۱۳۸۳/۰۵/۱۲ وزیر امور اقتصاد و دارایی، حداقل هر سال یک‌بار چگونگی فعالیت حرفه‌ای اعضای شاغل را بررسی و نتیجه را در پایگاه اطلاع‌رسانی خود منتشر می‌کند (منصوری، ابطحی‌نائینی، ۱۳۹۵، ۳). امتیاز نهایی مؤسسات از میانگین امتیاز کسب شده مؤسسات از پرسشنامه‌های کنترل کیفیت کار حسابرسی و کنترل وضعیت کار حسابرسی که هر کدام از پرسشنامه‌ها مجموعاً ۱۰۰۰ امتیاز دارند، بدست می‌آید. در اجرای مفاد ماده ۳۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، مبنی بر انتشار سالانه نتایج کنترل کیفیت (در سطح موسسه و کار حسابرسی) انجام شده، امتیاز کسب شده به شرح زیر ارائه می‌گردد:

جدول شماره (۲): نحوه امتیاز دهی رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران

گروه	امتیاز هر گروه
الف	حداقل ۸۰۱ تا ۱۰۰۰ امتیاز
ب	حداقل ۶۵۱ تا ۸۰۰ امتیاز
ج	حداقل ۵۰۱ تا ۶۵۰ امتیاز
د	حداقل ۰ تا ۵۰۰ امتیاز

صلاحیت حرفه‌ای و مراقبت حرفه‌ای دو اصل اولیه در فرآیند حسابرسی و گزارشگری حسابرسی محسوب می‌شود. حسابرسی به عنوان فرآیند اطمینان بخشی گزارش‌های صادر شده از طرف شرکت‌ها و اشخاص را بر عهده دارد. اگر چه شناسایی نارسایی‌های گزارشگری یک مقوله عمومی در بین گزارش‌های مالی است، ولی به نظر می‌رسد برغم این مشکل کلی، نارسایی‌های مربوط به حوزه حسابرسی روشن‌تر است و برای رفع آن‌ها بتوان به‌طور مستقیم چاره‌اندیشی کرد. موارد معنایی گزارش حسابرسی به برداشت معنی و تفسیر گزارش حسابرسی به همان شکلی که موردنظر حسابرس بوده است مربوط می‌شود. هدف گزارشگری مطلوب، دستیابی و برداشت یکسان معنایی و تفسیری از محتوای پیام توسط گیرنده و فرستنده پیام است که این خود به

اثر بخشی گزارشگری مربوط می‌شود. این موضوع می‌تواند تحت تأثیر حرفه‌ای گرای حسابرسان در ابعاد مختلف قرار گیرد. بنابراین اهداف اصلی اول این پژوهش به شرح زیر تبیین می‌گردد:

«تبیین ارتباط بین رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی و حرفه‌ای‌گری حسابرسان»

رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران از سال ۱۳۸۳ مطرح شده است. همچنین مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ توسط این سازمان در ۴ گروه مشخص شدند. از این منظر شرکت‌های بزرگ باید توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شوند چون مؤسسات حسابرسی یکسان و هم اندازه نیستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر این تفکر مدعی است که حسابرسی شرکت‌های بزرگ باید به مؤسسات حسابرسی بزرگ واگذار شود چون این مؤسسات نیروی انسانی و سیستم کنترلی مناسبی دارند (محمدرضائی و یحیایی، ۱۳۹۵، ۱۷۴). با این وجود برخی حسابداران با این استدلال که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در هیچیک از مجامع حرفه‌ای دنیا وجود ندارد و تنها برخی مجلات از جمله بولتن حسابداری مؤسسات حسابرسی بین‌المللی، را تنها براساس درآمد و ظرفیت تحت عنوان چهار بزرگ و متوسط رتبه‌بندی می‌کنند، مخالف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به شیوه فعلی هستند (امانی و دوانی، ۱۳۸۸). با این وجود انتظار می‌رود مؤسسات حسابرسی با رتبه‌بندی بالاتر توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و همچنین جامعه حسابداران رسمی ایران، نسبت به انتشار گزارش‌های حسابرسی با کیفیت بالاتر نسبت به سایر مؤسسات اهتمام بیشتری داشته باشند. پژوهش حاضر در تلاش است با ارزیابی محتوای گزارش‌های منتشر شده توسط مؤسسات حسابرسی محتوای اطلاعاتی و تأثیرگذاری رتبه کیفیت آنها را نیز توانا با کیفیت گزارش‌های آنها بر رفتار استفاده‌کنندگان و صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد ارزیابی قرار دهد، بنابراین فرضیه دوم این پژوهش در راستای رسیدن به هدف اصلی زیر تبیین می‌شود:

«شناخت ارتباط بین رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به کیفیت گزارش‌های حسابرسی و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی»

از معیار سنجش کیفیت پیام در فرآیند گزارشگری حسابرسی، رعایت استانداردهای حسابرسی مرتبط با گزارشگری حسابرسان و همچنین موضع‌گیری درست حسابرسان در خصوص عدم رعایت یا تحریف‌های صورت گرفته در خصوص استانداردهای حسابداری بعلاوه رعایت سایر وظایف قانونی حسابرسان در خصوص رعایت قانون تجارت، قوانین حاکمیت شرکتی و ... به عنوان شاخصی برای سنجش ساختار قانونی و ساختار گزارشگری محصول نهایی حسابرسان یعنی گزارش حسابرسی استفاده می‌شود. ساختار گزارشگری حسابرسی در این پژوهش شامل رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی می‌باشد. استانداردهای گزارشگری حسابرسی شامل رعایت استانداردهای حسابرسی شماره ۷۰۰-۷۰۵-۷۰۶-۷۱۰ می‌باشد. از سوی دیگر با توجه به الزامات قانون تجارت و جامعه حسابداران رسمی که قبولی سمت حسابرسی را به همراه بازرسی قانونی الزامی می‌داند، لذا بخشی از گزارش‌های حسابرسی به درج موارد عدم رعایت مفاد اصلاحیه‌های قانون تجارت اختصاص یافته است. همچنین طبق الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسان

می‌بایست در گزارش خود به رعایت یا عدم رعایت قوانین و مقررات حاکم بر شرکت‌های بورسی از جمله دستورالعمل حاکمیت شرکت، کنترل‌های داخلی، الزامات افشا و ... اشاره نماید. لذا بخشی از گزارش‌های حسابرسی به صورت استاندارد به رعایت /عدم رعایت الزامات قانونی و مقرراتی اختصاص دارد. بنابراین هدف اصلی سوم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

«تبیین رابطه بین ساختار گزارش‌های حسابرسی، ساختار قانونی گزارش‌های حسابرسی و رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی»

لحن گزارشگری براساس مقایسه تعداد واژه‌های مثبت در مقابل واژه‌های منفی موجود در گزارشگری مالی مشخص می‌شود و می‌تواند شاخصی برای تغییر سطح خوش بینی یا بدبینی افشای گزارش باشد. استفاده از لحن بدبینانه دلالت بر این موضوع دارد. مدیران با استفاده از لحن بدبینانه، اطلاعات مربوط تر و آینده‌نگران‌تری در خصوص آنچه در حال حاضر در گزارش‌های سالانه ارائه شده، افشا می‌کنند. لحن بدبینانه گزارشگری مالی از قابلیت اتکا برخوردار بوده است و بدون سوگیری خاصی بیان می‌شود (پورکریم و همکاران، ۱۳۹۸). در این پژوهش جهت سنجش لحن گزارش‌های حسابرسی با استفاده از نظر خبرگان حرفه، از پیچیدگی یا سادگی جمله بندی‌های شرط و تاکید متن گزارش که با تعداد کلمات و جملات هر بند سنجیده می‌شود، استفاده شده است. زبان شناسان و پژوهش‌های زبان شناسی بیان می‌کنند که افزایش میزان صراحت در ارائه گزارش‌های توضیحی موجب افزایش عملکرد جلب توجه‌کنندگی و پردازش آن‌ها می‌گردد. درارتباط با تأثیر (لحن مثبت/ منفی) زبان در یادداشت‌های توضیحی حسابداران بر رفتارهای قضاوتی سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان، توافق نسبتاً کلی در بین پژوهشگران حسابداری وجود دارد و به نظر می‌رسد که نتایج همه‌ی پژوهش‌های انجام شده از این امر دفاع کرده‌اند (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱). در این پژوهش جهت سنجش صراحت گزارش‌های حسابرسی با استفاده از نظر خبرگان حرفه از شاخص‌های تعداد سرفصل‌های درج شده در بندهای گزارش و درج یا عدم درج آثار مالی بندهای گزارش استفاده شده است. در این راستا هدف چهارم پژوهش به شرح زیر تبیین می‌شود:

«تبیین رابطه بین ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی و رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی»

همان‌طوری که بیان شد عمده تحقیقات صورت گرفته در این حوزه، کیفیت حسابرسی یا کیفیت گزارش‌های مالی که صورت‌های مالی شرکت‌ها را در بر می‌گیرد را مدنظر قرار داده‌اند و کمتر تحقیقی به کیفیت گزارش‌های حسابرسی (به عنوان محصول نهایی که در دسترس استفاده کنندگان قرار می‌گیرد) و تأثیر اجزای آن بر رفتار استفاده‌کنندگان پرداخته است. لذا مسأله این تحقیق، پرکردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه از طریق بررسی محتوایی گزارش‌های حسابرسی در چارچوب استانداردهای گزارشگری حسابرسی، الزامات قانونی و لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر آن بر رفتار استفاده‌کننده پس از انتشار گزارش حسابرس می‌باشد.

۳- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

امروزه یکی از حوزه‌های جذاب برای پژوهشگران حسابداری و حسابرسی بررسی کیفیت گزارش‌های مالی و بررسی پیامدهای اقتصادی گزارش‌های مالی و تأثیر آن بر رفتار استفاده‌کنندگان می‌باشد. پژوهش‌گران مختلف در کشورهای مختلف همواره تلاش کرده‌اند معیارهای مناسبی برای ارزیابی کیفیت گزارش‌های مالی طراحی نمایند. این موضوع باعث شکل‌گیری حوزه جذاب پژوهشی و توسعه ادبیات این رشته شده است. وفایی‌پور و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی پرداختند. در پژوهش آنها مدل کیفی پژوهش شامل ۳ سازه اصلی، افشای مسئولیت اجتماعی، اخلاق حرفه‌ای و مدیریت لحن (لحن گزارشگری) بوده است که هر سازه از ۳ معیار تشکیل شده است و هر معیار دارای ۳ زیرمعیار می‌باشد. در بخش اولویت‌بندی (بر مبنای تکنیک ترجیحات غیرخطی فازی)، شاخص‌های مهارت، صلاحیت و گزارشگری حرفه‌ای، مدیریت سود تعهدی، واقعی و گزارشگری متقلبانه، ارائه‌ی اطلاعات صحیح و واقع‌بینانه به ترتیب به عنوان مهمترین شاخص‌های اخلاق حرفه‌ای، مدیریت لحن و افشای مسئولیت اجتماعی، انتخاب شدند. رضایی و نوروزی (۱۳۹۹) به بررسی رابطه‌ی بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان پرداختند. در پژوهش آنها سه مورد از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و مدیران مورد توجه قرار گرفته است. برای بررسی این موضوع از اطلاعات ۶۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طول سال‌های ۱۳۹۲-۱۳۹۸ استفاده شده است. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد. نتیجه‌ی پژوهش حاجیه‌ها و ابراهیمی (۱۳۹۵) نشان داد که تأثیر نوع و بهبود در اظهارنظر حسابرس بر قیمت و حجم معامله‌های سهام شرکت‌ها مثبت است. در زمینه‌ی بررسی خوانایی گزارش‌های مالی، طالبی (۱۳۹۶) رابطه‌ی بین خوانایی صورت‌های مالی و هزینه سرمایه‌ی سهام عادی را بررسی کرد و دریافت که هر چه صورت‌های مالی پیچیده‌تر و در واقع از خوانایی کمتری برخوردار باشد، هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی بیشتر خواهد بود. فغفورمغربی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر دست‌کاری احساس زبانی و خوانایی اطلاعیه‌ی اعلان سود توسط مدیران بر قضاوت و تصمیم سرمایه‌گذاران و میزان این تأثیر توسط سبک پردازش اطلاعات سرمایه‌گذاران (خبرگی) پرداختند و نشان دادند که احساس زبانی مثبت و خوانایی ضعیف اطلاعیه‌ی اعلان سود بر قضاوت سرمایه‌گذاران تأثیر مثبت دارد. پورکریم و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر لحن گزارشگری مالی پرداختند. در مطالعه آنها از شش معیار استقلال هیئت مدیره، مالکیت مدیریتی، دوگانگی وظایف مدیرعامل، کیفیت حسابرسی، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت استفاده شد. پژوهش آنها شواهدی را ارائه می‌دهد که نشان می‌دهد که هرچقدر حاکمیت شرکتی قوی‌تر باشد، لحن بدبینانه در گزارشگری مالی بیشتر خواهد بود. به عبارتی حاکمیت شرکتی قوی‌تر، موجب جلوگیری از فرصت‌طلبی مدیرانی می‌شود که از طریق لحن، به مدیریت ادراک استفاده‌کنندگان می‌پردازند.

بهبزادیان و ایزدی‌نیا (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آنها نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی (از نظر توان برگزاری دوره‌های آموزشی متناسب با سطح آگاهی و توان فنی رده‌های سازمانی حسابرسان) و کیفیت مدیریت گروه حسابرسی (به منظور اطمینان از اجرای کار و اثربخش عملیات گروه حسابرسی)، می‌تواند بر سطح کیفی خدمات حسابرسی تأثیرگذار باشد. از طرفی پژوهش پورعلی (۱۴۰۱) نشان داد هرچه حسابرسان تمرکز بیش‌تری بر صنعت صاحب‌کار و سهم بالاتری از بازار کار آن صنعت داشته باشند، کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و نوع اظهارنظر نیز به سمت اظهارنظر مقبول پیش می‌رود. ضمناً تأثیر اندازه حسابرس نیز بر نوع اظهارنظر مثبت و تأثیر تأخیر در ارائه گزارش حسابرس بر نوع اظهارنظر منفی می‌باشد.

از دیگر عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد که در این راستا رستمی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداختند که نتایج بررسی نشان داد حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت تأثیر منفی و معناداری دارد. مطابق یافته پژوهش با افزایش مبلغ حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی شرکت مذکور کاهش یافته است. همچنین پژوهش تامرادی و همکاران (۱۴۰۱) نشان داد که با افزایش نوسان سود، حق‌الزحمه حسابرسی افزایش پیدا می‌کند. با توجه به اینکه نوسان سود، منجر به افزایش ریسک حسابرسی می‌شود، حسابرسان نیز باید تلاش بیش‌تر در فرایند رسیدگی‌های خود داشته باشند، به همین دلیل افزایش نوسان سود منجر به افزایش حق‌الزحمه خدمات حسابرسی می‌شود.

مقررات حسابرسی به عنوان عامل مؤثر دیگری در سطح کیفی خدمات حسابرسی، در چارچوب کیفیت حسابرسی ارائه شد. ویژگی‌های ارائه شده جهت مقررات حسابرسی که نتیجه عامل مزبور می‌باشند شامل لزوم چرخش دوره‌ای حسابرسی واحدهای مورد رسیدگی، محدودیت ارتباط شخصی و مالی با صاحب‌کار، ممنوعیت ارائه خدمات غیراطمینان‌دهی، لزوم مقررات نظارتی و رتبه‌بندی کیفی و لزوم مقررات در خصوص حق‌الزحمه حسابرسی است. ویژگی‌های مزبور از جهت ارتقای استقلال حسابرسان و نیز ایجاد انگیزه در آنان در راستای اجرای برنامه حسابرسی منطبق با استانداردهای حسابرسی است. مهدوی و رافع (۱۳۸۴) به بررسی تأثیر استانداردهای حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل پرداختند. نتایج به دست آمده از مطالعه آنها نشان می‌دهد که استانداردهای حسابداری که سازمان حسابرسی آن را تدوین و وزارت امور اقتصادی و دارایی رعایت آن را الزامی کرده است، باعث افزایش کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل شده است.

فرضیه‌های پژوهش:

فرضیه اول) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر حرفه‌ای‌گری حسابرس قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر طبقه مؤسسات حسابرسی در سازمان بورس و اوراق بهادار قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه مؤسسات حسابرسی

در جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۳-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر تجربه حرفه‌ای حسابرس قرار می‌گیرد.

فرضیه دوم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رتبه کیفیت گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۳- رتبه کیفیت گزارش حسابرسی در مقایسه با رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه بندی جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی دارد.

فرضیه سوم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار گزارشگری و ساختار قانونی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات قانونی (الزامات بورس و قانون تجارت و ...) گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه چهارم) رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۴-۱- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر لحن گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۴-۲- رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر صراحت زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

جامعه آماری و نمونه پژوهش

در پژوهش حاضر ابتدا با استفاده از رویکرد دلفی به تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی پرداخته می‌شود. در این قسمت از خبرگان حرفه شامل برخی از اعضای فعلی و سابق کمیته پذیرش مؤسسات معتمد بورس، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اعضای شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تعدادی از شرکای مؤسسات معتمد بورس استفاده شده است. لذا در این پژوهش از ۲۶ نفر به‌عنوان خبرگان حرفه استفاده شده است. جدول شماره ۳ خلاصه‌ای از سوابق خبرگان مورد مطالعه در پژوهش حاضر را نشان می‌دهد:

جدول شماره (۳): مصاحبه‌شوندگان (خبرگان حرفه)

مشخصات		زن		مرد		جمع ارشد	
		ارشد	دکتری	ارشد	دکتری	ارشد	دکتری
عضو ارکان جامعه حسابداران رسمی (شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه‌ها)		-	-	۴	۲	۴	۲
عضو کمیته‌های بورس (کمیته پذیرش، کمیته گزارشگری)		۱	-	۵	۲	۶	۲
عضو کمیته‌های سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردها و ...)		-	۱	۲	۲	۲	۳
شرکای مؤسسات حسابرسی		-	-	۳	۴	۳	۴
جمع		۱	۱	۱۴	۱۰	۱۵	۱۱

پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت، با استفاده از این چک لیست به ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های منتخب اقدام گردید. با توجه به آنکه مدل سنجش رفتار استفاده‌کنندگان مبتنی بر مدل شارپ (۱۹۶۴) بوده و بر اساس معیار بازده سرمایه‌گذاران می‌باشد، جهت بررسی تأثیر کیفیت گزارش‌های حسابرسی صادر شده بر رفتار استفاده‌کنندگان در بورس، صرفاً شرکت‌هایی که سهام آن‌ها در بازار بورس و فرابورس معامله می‌شود، استفاده شده است. لذا پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تمامی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در سال ۱۳۹۹ که حداقل یک شرکت بورسی و فرابورسی را حسابرسی کرده‌اند، مورد ارزیابی قرار گرفته‌است. تعداد مؤسسات معتمد بورس و اوراق بهادار در سال مذکور با احتساب سازمان حسابرسی، ۵۸ موسسه بوده که از این تعداد ۳۷ موسسه حداقل یک گزارش بورسی و فرابورسی داشته‌اند و لذا نمونه آماری این پژوهش ۳۷ موسسه و شرکت بوده است. پژوهش حاضر به جهت کنترل متغیرهای مداخله‌گر، و کنترل شاخص بازار و همچنین ریسک‌های سیستماتیک و غیر سیستماتیک به صورت مقطعی و در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. بنابراین حداکثر نمونه در دسترس به روش غربال‌گری مورد انتخاب پژوهشگر قرار گرفته است.

۳- روش شناسی پژوهش

مطالعه حاضر از نوع کاربردی بوده و روش کلی مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. بر حسب هدف در این پژوهش با توجه به اینکه قصد، بررسی رابطه بین رفتار استفاده‌کننده گزارش‌های حسابرسی و ساختار گزارشگری، قانونی و زبانی گزارش حسابرسی می‌باشد، جهت آزمون فرضیه‌ها از روش همبستگی و رگرسیون استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش‌های دلفی خبرگان و روش کتابخانه‌ای استفاده شده است و تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله مجزا انجام شده است. در مرحله نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی

با شاخص‌های میانگین و میانه و انحراف معیار و سایر شاخصه‌های مرتبط پرداخته و در مرحله بعد ابتدا وضعیت نرمال بودن جامعه مورد بررسی قرار گرفته است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس و ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها پرداخته شده است. در بخش اول پژوهش پس از انجام فرآیند دلفی «چک لیست سنجش کیفیت گزارش حسابرسی» با استفاده از مصاحبه و پرسشنامه باز و بسته از خبرگان، به عنوان ابزار ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی به شرح جدول شماره (۴) مورد طراحی قرار گرفت. لذا این چک لیست مبنای ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی مورد مطالعه در این پژوهش قرار گرفت. چک لیست مذکور به شرح زیر می‌باشد:

جدول شماره (۴): چک لیست نهایی (محقق ساخته)

ساختار	بخش	استاندارد	مفاد بند استاندارد	امتیاز	جمع امتیاز
ساختار گزارشگری	اول	۷۰۰	گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی	۷۵	
	دوم	۷۰۰	رعایت اجزای گزارش حسابرسی	۶۵	
	سوم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص نوع اظهار نظر حسابر	۹۵	
	چهارم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای محدودیت	۸۰	
	پنجم	۷۰۵	درج آثار مالی بندهای تحریف	۹۰	
	ششم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای تأکید بر مطلب خاص	۸۰	
	هفتم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص سایر بندهای توضیحی	۶۵	
	هشتم	۷۱۰	رعایت الزامات استاندارد در خصوص موضوعات درج شده در گزارش سال قبل	۸۰	
	نهم	-	موضع‌گیری در خصوص تحریف‌های صورت‌های مالی	۷۵	
ساختار قانونی	دهم	-	رعایت مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (حاکمیت شرکتی، گزارش تفسیری مدیریت، کنترل‌های داخلی، الزامات افشا و)	۶۵	۱۲۵
	یازدهم	-	رعایت سایر قوانین حاکم بر گزارش حسابرسی (قانون تجارت، پولشویی و ...)	۶۰	
ساختار زبانی	دوازدهم	-	تأثیر لحن گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تأکید)	۸۵	۱۷۰
	سیزدهم	-	تأثیر صراحت در گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تأکید)	۸۵	
امتیاز نهایی				۱۰۰۰	۱۰۰۰

– ساختار گزارش‌گری گزارش‌های حسابرانی: جهت سنجش امتیاز ساختار گزارش‌گری کیفیت گزارش‌های حسابرانی، از مجموع امتیاز بخش‌های ۱ الی ۹ چک لیست استفاده شده است. بخش‌های مذکور همان‌طور که در بخش یک نیز اشاره شد از الزامات استانداردهای حسابرانی (۷۰۰، ۷۰۵، ۷۰۶، ۷۱۰) برداشت شده است. مجموع امتیاز تعلق گرفته به این بخش ۷۰۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز کل چک لیست می‌باشد.

– ساختار قانونی گزارش‌های حسابرانی: برای سنجش آثار ساختار قانونی گزارش در چک لیست از مجموع امتیاز بخش‌های دهم و یازدهم چک لیست استفاده شده است. بخش دهم چک لیست مربوط به امتیاز موضع‌گیری حسابرانی در خصوص الزامات افشاء و ... بوده است که ۶۵ امتیاز از کل ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را به خود اختصاص داده است. بخش یازدهم گزارش مربوط به موضع‌گیری حسابرانی در خصوص رعایت یا عدم رعایت الزامات قوانین می‌باشد. عمده امتیاز این بخش به موضع‌گیری مناسب حسابرانی در خصوص معاملات ماده ۱۲۹ اصلاحیه قانون تجارت، در چارچوب دستورالعمل ابلاغی اداره نظارت بر حسابرانی معتمد سازمان بورس تخصیص داده شده است. امتیاز این بخش ۶۰ امتیاز از کل ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را شامل می‌شود. لذا مجموع امتیاز ساختار قانونی گزارش، ۱۲۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز گزارش می‌باشد.

– ساختار زبانی گزارش‌های حسابرانی: برای سنجش آثار ساختار زبانی گزارش در چک لیست از مجموع امتیاز بخش‌های دوازدهم و سیزدهم چک لیست استفاده شده است. بخش دوازدهم چک لیست مربوط به امتیاز لحن (پیچیدگی یا سادگی جمله‌های بندهای شرط و تاکید گزارش حسابرانی که با تعداد کلمات و جملات هر بند مورد سنجش قرار می‌گیرد) و صراحت (تعداد سرفصل‌های درج شده در بندهای گزارش، درج یا عدم درج آثار مالی بندهای گزارش) با امتیاز ۱۷۰ از ۱۰۰۰ می‌باشد.

استخراج مدل‌های پژوهش:

در بخش دوم پژوهش برای آزمون فرضیه‌ها مدل‌های رگرسیونی زیر بر اساس مطالعه ادبیات و مبانی نظری و به کمک فنون اقتصادسنجی طراحی گردید. متغیرهای انتخاب شده مبتنی بر شاخص‌های مطرح شده توسط خبرگان حرفه و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرانی که در چک لیست اولیه به آنها رسیده شده است، به مدل اضافه شده است.

ادبیات دانشگاهی نشان می‌دهد که صلاحیت و تجربه حرفه‌ای (لی^۸، ۱۹۹۲) حسابرانی همواره رابطه مستقیم با ارتقاء کیفیت حسابرانی داشته است. انتظار می‌رود حسابرانی باتجربه به دلیل تخصص در صنعت و آشنایی با رویه‌های به کار گرفته شده در شرکت‌ها توانایی بالاتری در خصوص انتشار گزارش‌های باکیفیت حسابرانی داشته باشند.

به جهت اندازه‌گیری رفتار استفاده‌کنندگان در ادبیات حوزه مالی و سنجش صحت تصمیم‌گیری آنها معمولاً از شاخص بازده کسب شده استفاده می‌شود در این پژوهش نیز از بازده کسب شده در یک هفته کاری پس از انتشار گزارش‌های حسابرانی نسبت به هفته قبل از انتشار

گزارش‌های حسابرسی استفاده گردیده است. ادبیات مالی (فاما و فرنچ، ۱۹۹۲، ۱۹۹۶) نشان می‌دهد که شاخص‌های ریسک همواره رابطه مستقیم با بازده مورد انتظار سرمایه‌گذاران دارند. در این پژوهش ضریب بتا به عنوان شاخص ریسک سیستماتیک، اهرم مالی به عنوان شاخص ریسک مالی و اندازه شرکت به عنوان شاخص سیاسی مورد استفاده قرار گرفته است. از سوی دیگر مطابق پژوهش بال و براون^۱ (۱۹۸۶) شاخص بازده سود حسابداری به عنوان معیار محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی بر روی تصمیم‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران تأثیر خواهد گذاشت، از این رو به عنوان متغیر کنترلی محتوای گزارشگری مالی در این پژوهش به کار گرفته شده است. پژوهش‌های دانشگاهی در حوزه حسابداری و حسابرسی همواره نشان می‌دهند که خوانایی گزارش‌های حسابداری و حسابرسی تأثیر مستقیم بر روی درک و استنباط استفاده‌کنندگان از روی گزارش‌های مالی خواهد داشت. خوانایی گزارش‌های مالی تحت تأثیر لحن و صراحت گزارشگری و پیچیدگی و ابهام در شیوه بیان گزارش‌های مالی توسط حسابرسان و حسابداران قرار می‌گیرد (طالبی، ۱۳۹۶ و فغفور، ۱۳۹۹). از این رو طبق نظر خبرگان و همسو با ادبیات حوزه لحن و صراحت گزارش‌های حسابرسی به عنوان یکی از اجزای کیفیت حسابرسی در این پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

از این رو متغیرهای کنترلی فوق عموماً با توجه به مبانی نظری و تحقیقات صورت گرفته که رابطه آنها با بازده سرمایه‌گذاران و یا کیفیت حسابرسی اثبات شده است، به جهت افزایش روایی مدل‌های پژوهش به مدل‌های رگرسیونی اضافه شده اند:

شماره مدل	شرح مدل	آزمون فرضیه
مدل ۱	$\text{Behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking_bourse} + \beta_2 \text{Ranking_IACPA} + \beta_3 \text{Experience} + \beta_4 \text{Leverage} + \beta_5 \text{size} + \beta_6 \text{beta} + \beta_7 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۱
مدل ۲	$\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Quality_Score} + \beta_2 \text{Leverage} + \beta_3 \text{size} + \beta_4 \text{beta} + \beta_5 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۲
مدل ۳	$\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking_Quality} + \beta_2 \text{Leverage} + \beta_3 \text{size} + \beta_4 \text{beta} + \beta_5 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۲
مدل ۴	$\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ranking-bourse} + \beta_2 \text{Ranking-IACPA} + \beta_3 \text{Ranking-Quality} + \beta_4 \text{Leverage} + \beta_5 \text{size} + \beta_6 \text{beta} + \beta_7 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۲
مدل ۵	$\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{Legal} + \beta_2 \text{standards} + \beta_3 \text{Leverage} + \beta_4 \text{size} + \beta_5 \text{beta} + \beta_6 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۳
مدل ۶	$\text{behavior} = \beta_0 + \beta_1 \text{tone} + \beta_2 \text{Explicit} + \beta_3 \text{Leverage} + \beta_4 \text{size} + \beta_5 \text{beta} + \beta_6 \text{ROE} + \varepsilon_{i,t}$	فرضیه ۴

در جدول شماره ۵ نحوه سنجش متغیرهای پژوهش آورده شده است.

جدول شماره (۵): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

فارسی	متن انگلیسی	حروف اختصاری	نوع متغیر	نحوه سنجش
رفتار استفاده کننده	User Behavior	Behavior	وابسته	قدر مطلق بازده نقدی سهام در روز هفتم پس از بارگذاری گزارش حسابرسی (تعدیل شده بر اساس بازدهی شاخص)
کیفیت گزارش حسابرسی	Quality of Audit Report	Quality	مستقل	از طریق چک لیست طراحی شده و بر اساس عددی از ۱۰۰۰ امتیاز محاسبه شده است.
استانداردهای گزارشگری	Reporting Standards	Standards	مستقل	مجموع امتیاز بخش‌های اول تا نهم چک لیست سنجش کنترل کیفیت گزارش‌های حسابرسی
ساختار قانونی گزارش	Legal Structure of The Report	Legal	مستقل	مجموع امتیاز بخش‌های دهم و یازدهم چک لیست سنجش کنترل کیفیت گزارش‌های حسابرسی
لحن گزارش	Tone of The Report	Tone	مستقل	امتیاز بخش دوازدهم چک لیست کنترل کیفیت گزارش‌های حسابرسی
صراحت گزارش	Explicit Report	Explicit	مستقل	امتیاز بخش سیزدهم چک لیست کنترل کیفیت گزارش‌های حسابرسی
رتبه کیفیت گزارش	Ranking of Report Quality	Ranking_Quality	مستقل	رتبه‌بندی کیفیت گزارش‌های حسابرسی در چهار طبقه
رتبه جامعه حسابداران رسمی	Institution Ranking in the Society of Certified Public Accountants	Ranking-IACPA	مستقل	رتبه مؤسسات در جامعه حسابداران رسمی در سال مورد پژوهش
طبقه موسسه در بورس	Institution ranking in the stock market	Ranking-bourse	مستقل	طبقه مؤسسات در سازمان بورس در سال مورد پژوهش
فارسی	متن انگلیسی	حروف اختصاری	نوع متغیر	نحوه سنجش
تجربه حرفه‌ای حسابر	Auditor's professional experience	experience	مستقل	مجموع سنوات عضویت در جامعه حسابداران رسمی برای مدیر اول و دوم گزارش حسابرسی
اندازه شرکت	Size of The Company	Size	کنترلی	لگاریتم طبیعی فروش شرکت
اهرم مالی	Financial Leverage	Leverage	کنترلی	نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت
بازده حقوق صاحبان سهام	Return on Equity	ROE	کنترلی	نسبت سود خالص شرکت به حقوق صاحبان سهام اول دوره شرکت
بتای شرکت	Beta	Beta	کنترلی	بتای شرکت در ماه بارگذاری گزارش در سامانه کدال

رفتار استفاده‌کننده: همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، رفتار استفاده‌کننده به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شده است. جهت سنجش رفتار استفاده‌کننده از پسماند مدل شارپ (۱۹۸۶) به صورت زیر استفاده شده است:

$$R = R_0 + R_m \beta + \varepsilon_t$$

و یا به عبارت دیگر:

$$\text{Behavior} = \left(\frac{P_7}{P_0} \right) - \left(\frac{\text{TEDPIX}_7}{\text{TEDPIX}_0} * \beta \right)$$

که در آن:

Behavior = رفتار استفاده‌کننده

P_7 = قیمت سهام در روز هفتم پس از بارگذاری گزارش حسابر

P_0 = قیمت سهام قبل از بارگذاری گزارش حسابر

TEDPIX_7 = عدد شاخص در روز هفتم بارگذاری گزارش حسابر

TEDPIX_0 = عدد شاخص در روز قبل از بارگذاری گزارش حسابر

β = بتای سهام

- لحن گزارش: جهت سنجش لحن گزارش در چک لیست سنجش کیفیت گزارش حسابر، از دو شاخص الف-تعداد جملات بندهای شرط و تاکید و ب-تعداد کلمات در هر جمله از بندهای شرط و تاکید استفاده شده است. نحوه سنجش لحن گزارش بدین صورت بوده که در مرحله اول تعداد جملات و کلمات هر گزارش به صورت کامل شمارش شده است. در مرحله بعد میانگین تعداد جملات هر بند و تعداد کلمات هر جمله از کل گزارش‌های مورد بررسی به‌دست آمده است. سپس انحراف معیار هر دو شاخص محاسبه شده و گزارش‌ها در سه سطح طبقه‌بندی و طبق جدول شماره ۶ امتیاز هر گزارش تخصیص داده شده است. لازم به توضیح است امتیاز «لحن گزارش» ۸۵ امتیاز از ۱۰۰۰ امتیاز چک لیست را به خود اختصاص داده است.

جدول شماره (۶): نحوه امتیاز دهی برای لحن گزارشگری

طبقه	معیار	امتیاز
۱	در فاصله یک انحراف معیار از میانگین	۸۵
۲	در فاصله دو انحراف معیار از میانگین	۴۲,۵
۳	در فاصله بیش از دو انحراف معیار از میانگین	صفر

اده‌های جامعه در فاصله یک انحراف معیار از میانگین، ۹۵,۴۵ درصد داده‌ها در فاصله دو انحراف معیار از میانگین و ۹۹,۷۳ درصد داده‌ها در فاصله سه انحراف معیار از میانگین قرار می‌گیرند. لذا در این چک لیست ۶۸ درصد گزارش‌ها امتیاز کامل این بخش (۸۵ امتیاز) و ۲۷ درصد گزارش‌ها نصف امتیاز این بخش (۴۲,۵ امتیاز) را به خود اختصاص دادند و فقط حدود ۵

درصد گزارش‌ها کل امتیاز را از دست می‌دهند.

- صراحت گزارش: جهت سنجش صراحت گزارش از دو شاخص الف- درج آثار مالی بندهای تحریف و ب- تعداد سرفصل‌های ذکر شده در یک بند حسابداری استفاده شده است. به عبارتی درج آثار مالی در بندهای تحریف منجر به اخذ امتیاز این شاخص و عدم درج آثار مالی بندهای تحریف موجب از دست رفتن امتیاز این شاخص شده است. در مواردی که بندهای تحریف بیش از یک بند بوده است، امتیاز به صورت نسبی محاسبه شده است.

در خصوص تعداد سرفصل‌های درج شده در یک بند به این صورت عمل شده که درج یک سرفصل در یک بند منجر به کسب امتیاز کامل گردیده است. در صورتی که یک بند شرط یا تاکید، بیش از یک سرفصل را شامل می‌شوند، به ماهیت موضوعات توجه شده است، اگر موضوعات مشابه و یکسان بوده باز هم بند، امتیاز کامل را اخذ کرده است. در صورتی که سرفصل‌ها از لحاظ ماهیت یکسان نباشد امتیاز را از دست داده است. در صورت تعدد بندها نیز امتیاز به صورت نسبی تخصیص یافته است. لازم به ذکر است سقف امتیاز تعلق گرفته به صراحت گزارش، طبق چک لیست ارزیابی کیفیت ۸۴ امتیاز از ۱۰۰ امتیاز است (بخش سیزدهم چک لیست).

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

جدول شماره (۷): شاخص‌های توصیفی و آزمون نرمال برای متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	آماره جاکر
امتیاز کیفیت	۷۷۸,۲۶	۷۶۲,۵۴	۱۰۰۰,۰۰	۵۷۰,۷۳	۹۰,۷۲	۰,۷۴
رفتار استفاده‌کننده	(۰,۰۲)	(۰,۰۲)	۰,۱۴	(۰,۲۴)	۰,۰۹	۰,۱۵
رتبه‌بندی سازمان بورس	۱,۸۳	۱,۰۰	۴,۰۰	۱,۰۰	۱,۰۳	۴,۷۰
رتبه‌بندی جامعه حسابداران	۱,۱۴	۱,۰۰	۲,۰۰	۱,۰۰	۰,۳۵	۳۴,۵۳
رتبه کیفیت	۱,۹۴	۲,۰۰	۴,۰۰	۱,۰۰	۰,۶۷	۴,۴۱
ساختار قانونی گزارش	۱۰۱,۹۵	۱۰۹,۰۰	۱۲۸,۰۰	۵۱,۴۵	۲۲,۳۴	۳,۸۷
استانداردهای گزارشگری	۵۵۱,۰۱	۵۴۹,۹۲	۷۰۸,۰۰	۳۹۴,۱۳	۶۹,۲۶	۰,۶۸
لحن	۷۷,۸۱	۸۳,۰۰	۸۳,۰۰	۴۲,۰۰	۱۱,۴۶	۴۰,۸۰
صراحت	۴۷,۳۱	۴۲,۰۰	۸۴,۰۰	۲۵,۰۰	۱۵,۶۹	۸,۴۲
بتا	۰,۴۷	۰,۴۵	۱,۷۳	(۲,۳۲)	۰,۷۲	۴۱,۰۴
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۹۷	۰,۳۲	۱۹,۷۸	(۰,۵۱)	۳,۲۷	۱۴۷۰,۷۱
اندازه شرکت	۶,۳۳	۶,۳۴	۷,۹۹	۴,۲۷	۰,۸۰	۱,۸۴
اهرم مالی	۰,۶۱	۰,۵۵	۲,۹۴	۰,۰۶	۰,۴۸	۳۱۸,۲۰

جدول آماره‌های توصیفی (جدول شماره ۸) نشان می‌دهد که حداقل امتیاز کسب شده برای گزارشات حسابرسی توسط موسسات ۵۷۰ امتیاز و حداکثر امتیاز کسب شده ۱۰۰۰ امتیاز می‌باشد. حداقل امتیاز کسب شده برای کیفیت گزارش توسط موسسات بیانگر این است که هیچ کدام از موسسات مذکور در رتبه ۴ بورس قرار نمی‌گیرند، چراکه موسسات رتبه ۴ بورس امتیازشان کمتر از ۵۰۰ می‌باشد.

۴- یافته‌های پژوهش

آزمون فرضیه اول:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر حرفه ای گری حسابررس قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۱- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابررسی تحت تأثیر طبقه مؤسسات حسابررسی در سازمان بورس و اوراق بهادار قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابررسی تحت تأثیر رتبه مؤسسات حسابررسی در جامعه حسابداران رسمی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابررسی تحت تأثیر تجربه حرفه ای حسابررس قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۸): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه اول

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری	vif
رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	۰,۰۲	۰,۰۱	۱,۳۱	۰,۱۹	۱,۴۹
رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی	(۰,۰۲)	۰,۰۵	(۰,۴۴)	۰,۶۵	۱,۷۳
تجربه حرفه‌ای حسابررس	۰,۰	۰,۰۰	(۰,۵۰)	۰,۶۲	۱,۰۷
اهرم مالی	۰,۰۴	۰,۰۳	۱,۴۹	۰,۱۴	۱,۰۹
اندازه شرکت	(۰,۰۱)	۰,۰۲	(۰,۷۲)	۰,۴۷	۱,۴۷
بتا	(۰,۰۱)	۰,۰۲	(۰,۷۵)	۰,۴۵	۱,۲۹
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۱۶	۰,۸۷	۱,۱۲
C	۰,۰۸	۰,۱۸	۰,۴۵	۰,۶۵	
شاخص‌های مدل					
مجذور R	۰,۲۲	میانگین متغیر وابسته		(۰,۰۲)	
آماره f	۱,۱۲	دوربین واتسون		۲,۲۷	
احتمال معنی‌داری f	۰,۳۷				
ناهمسانی واریانس		آماره کای اسکور:		۱۰,۳۹	۰,۱۷

نتایج مربوط به آزمون‌های کلاسیک رگرسیون و آزمون‌های هم خطی، ناهمسانی واریانس، و مانایی در جدول شماره ۸ آورده شده است. نتایج حاکی از آن است که سطح معنی داری رتبه بندی سازمان بورس، رتبه بندی جامعه و تجربه حساب‌رسان به ترتیب ۰,۱۹، ۰,۶۵ و ۰,۶۲ می باشد. این شواهد نشان می‌دهد که بین متغیرهای رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی ایران و تجربه حرفه‌ای حساب‌رس با رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حساب‌رسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد.

آزمون فرضیه دوم:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حساب‌رسی تحت تأثیر کیفیت گزارش حساب‌رسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حساب‌رسی تحت تأثیر امتیاز کیفیت گزارش حساب‌رسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۲- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حساب‌رسی تحت تأثیر رتبه کیفیت گزارش حساب‌رسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۳-۲- رتبه کیفیت گزارش حساب‌رسی در مقایسه با رتبه کسب شده نزد سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه کسب شده توسط جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان گزارش‌های حساب‌رسی دارد.

جدول شماره (۹): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۱-۲

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری
امتیاز کیفیت گزارش حساب‌رسی	۰,۰۰	۰,۰۰	۲,۶۰	۰,۰۱
اهرم مالی	۰,۰۸۰	۰,۰۲	۲,۷۹	۰,۰۰۸
اندازه شرکت	(۰,۰۲۰)	۰,۰۱	(۱,۶)	۰,۱۰
بتا	(۰,۰۲۰)	۰,۰۱	(۱,۱۸)	۰,۲۴
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۰۰	۰,۰۰	(۰,۰۷)	۰,۹۴
C	(۰,۱۹)	۰,۱۵	(۱,۲۶)	
شاخص‌های مدل				
مجذور R	۰,۲۹	میانگین متغیر وابسته		(۰,۰۲)
آماره f	۲,۵۱	دوربین واتسون		۲,۲۶
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۴			

جدول شماره (۱۰): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۲-۲

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری	VIF
رتبه کیفیت گزارش حسابرسی	(۰,۰۶)	۰,۰۲	(۳,۰۴)	۰,۰۰۴	۶,۱۱
اهرم مالی	(۰,۰۷)	۰,۰۲	۲,۸۴	۰,۰۰۷	۵,۹۰
اندازه شرکت	(۰,۰۳)	۰,۰۱	(۱,۹۱)	۰,۰۶	۱,۱۸
بتا	(۰,۰۲)	۰,۰۱	(۱,۲۷)	۰,۲۱	۱,۲۵
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۰۰	۰,۰۰۳	(۰,۰۶)	۰,۹۴	۱,۲۰
C	۰,۲۶	۰,۱۱	۲,۲۳	۰,۰۳	۱,۰۷
شاخص‌های مدل					
مجذور R	۰,۳۳	میانگین متغیر وابسته	(۰,۰۲)		
آماره f	۳,۰۶	دوربین واتسون	۲,۳۶		
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۲				
ناهمسانی واریانس		آماره کای اسکور: ۹,۱۵	۰,۱۷		

جدول شماره (۱۱): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه ۲-۳

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری	VIF
رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار	۰,۰۱	۰,۰۱	۰,۶۰	۰,۵۴	۱,۶۸
رتبه‌بندی جامعه حسابداران رسمی	(۰,۰۲)	۰,۰۵	(۰,۴۵)	۰,۶۵	۱,۶۹
رتبه کیفیت گزارش حسابرسی	(۰,۰۵)	۰,۰۲	(۲,۳۱)	۰,۰۲	۱,۳۷
اهرم مالی	۰,۰۷	۰,۰۳	۲,۲۲	۰,۰۳	۱,۱۹
اندازه شرکت	(۰,۰۳)	۰,۰۲	(۱,۴۵)	۰,۱۵	۱,۵۹
بتا	(۰,۰۲)	۰,۰۲	(۰,۹۹)	۰,۳۲	
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۰۰	۰,۰۰۴	۰,۰۳	۰,۹۷	
شاخص‌های مدل					
مجذور R	۰,۳۳	میانگین متغیر وابسته	(۰,۰۲)		
آماره f	۲,۰۵	دوربین واتسون	۲,۲۶		
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۳				
ناهمسانی واریانس		آماره کای اسکور: ۱۳,۱۴	۰,۰۶		

نتایج آزمون‌های استنباطی مربوط به فرضیه دوم (در جداول شماره ۹، ۱۰ و ۱۱) حاکی از این است بین متغیرهای امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی و رتبه کیفیت گزارش حسابرسی با

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد و رتبه کیفیت گزارش حسابرسی نسبت به طبقه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کننده از گزارش حسابرسی دارد. شواهد بیانگر آن است که امتیاز کیفیت نسبت به رتبه بندی سازمان بورس و رتبه بندی جامعه تأثیر بیشتری روی رفتار استفاده‌کنندگان دارد. همچنین این یافته‌ها نشان می‌دهد که سطح معنی داری رتبه بندی بورس ۵۴٪، رتبه بندی جامعه ۶۵٪، و رتبه کیفیت ۲٪ می‌باشد.

آزمون فرضیه سوم

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار گزارشگری و ساختار قانونی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات قانونی (الزامات بورس و قانون تجارت و ...) گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۲-۳- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۱۲): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه سوم

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری	VIF
ساختار قانونی گزارش	۰,۰۰	۰,۰۰	(۰,۶۱)	۰,۵۴	۱,۷۸
استانداردهای گزارشگری	۰,۰۰	۰,۰۰	۳,۱۶	۰,۰۰۳	۱,۴۹
اهرم مالی	۰,۰۸	۰,۰۲	۳,۰۲	۰,۰۰۵	۱,۱۹
اندازه شرکت	(۰,۰۱)	۰,۰۲	(۰,۵۶)	۰,۵۷	۱,۹۳
بتا	(۰,۰۳)	۰,۰۲	(۱,۷۴)	۰,۰۹	۱,۴۰
بازده حقوق صاحبان سهام	(۰,۰۰۱)	۰,۰۰۴	(۰,۳۹)	۰,۶۹	۱,۱۳
C	(۰,۳۳)	۰,۱۷	(۱,۹۱)	۰,۰۶	
شاخص‌های مدل					
مجذور R	۰,۳۷	میانگین متغیر وابسته	(۰,۰۲)		
آماره f	۳,۰۴	دوربین واتسون	۲,۴۵		
احتمال معنی داری f	۰,۰۱				
ناهمسانی واریانس		آماره کای اسکور: ۶,۶۴	۰,۳۵		

شواهد جدول شماره ۱۲ نشان می‌دهد که سطح معنی داری ساختار قانونی گزارش ۵۴٪ و رعایت استانداردهای گزارشگری ۰,۳٪ می‌باشد. این یافته‌ها حاکی از این است بین متغیرهای الزامات قانونی و رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد

در حالیکه بین متغیر الزامات استانداردهای گزارش‌گری و رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد. به عبارت بهتر رعایت الزامات گزارش‌گری حساب‌رسان باعث بهبود تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران می‌گردد.

آزمون فرضیه چهارم:

رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر ساختار زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۴- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر لحن گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۲-۴- رفتار استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های حسابرسی تحت تأثیر صراحت زبانی گزارش حسابرسی قرار می‌گیرد.

جدول شماره (۱۳): مدل رگرسیونی برازش داده شده برای آزمون فرضیه

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی‌داری	VIF
لحن	۱,۵۰	۰,۲۵	۵,۹۱	۰,۰۰	۱,۰۹
صراحت	۰,۰۴	۰,۰۱	۳,۵۱	۰,۰۰	۱,۲۰
اهرم مالی	۰,۰۷	۰,۰۳	۲,۲۰	۰,۰۳	۱,۱۶
اندازه	(۰,۰۳)	۰,۰۲	(۱,۵۱)	۰,۱۴	۱,۲۷
بتا	(۰,۰۱)	۰,۰۲	(۰,۶۹)	۰,۴۹	۱,۱۹
بازده حقوق صاحبان سهام	۰,۰۰	۰,۰۰۴	۰,۲۵	۰,۷۹	۱,۰۹
C	۰,۲۳	۰,۱۶	۱,۴۰	۰,۱۷	
شاخص‌های مدل					
مجذور R	۰,۲۵	میانگین متغیر وابسته	(۰,۰۲)		
آماره f	۱,۶۹	دوربین واتسون	۲,۴۵		
احتمال معنی‌داری f	۰,۰۴				
ناهمسانی واریانس		آماره کای اسکور: ۱۲,۷۴	۰,۷۳		

نتایج آزمون‌های استنباطی جدول شماره ۱۳ بیانگر آن است که صراحت گزارش حسابرسی و لحن گزارش حسابرسی هر دو در سطح اطمینان بالای ۹۹ درصد باعث بهبود صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران گردیده‌اند. بنابراین نتایج آزمون فرضیه چهارم حاکی از این است که بین متغیرهای لحن گزارش‌گری و صراحت زبانی گزارش حسابرسی با رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

در تحقیق حاضر در راستای بررسی رابطه بین کیفیت گزارش‌های حسابرسی و رفتار استفاده‌کنندگان، یک چک لیست جامع محقق ساخته طراحی گردید. این چک لیست متشکل از ۱۰۰۰ امتیاز بوده که از آن به عنوان ابزاری برای رتبه‌بندی موسسات حسابرسی معتمد بورس بر اساس کیفیت گزارش‌های حسابرسی استفاده گردید. جهت بررسی دقیق‌تر این رابطه، کیفیت حسابرسی به اجزای فرعی تجزیه و مورد آزمون قرار گرفت. در این راستا اجزای کیفیت شامل ساختار گزارشگری، ساختار قانونی و ساختار زبانی (لحن و صراحت گزارش) مورد بررسی پژوهشگر قرار گرفت. نتایج تحقیق بیانگر وجود رابطه معنی‌دار بین رعایت الزامات استانداردهای گزارشگری حسابرسی و ساختار زبانی (لحن و صراحت) در نگارش گزارش‌های حسابرسی با رفتار استفاده‌کننده می‌باشد. این نتیجه در راستای پژوهش رضایی و نوروزی (۱۳۹۹) است که نتایج نشان داد بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران رابطه‌ی مثبت وجود دارد. نتایج این یافته همسو با یافته بوباگر و همکاران (۲۰۱۹) مبنی بر وجود رابطه بین خوانایی گزارش‌های مالی و نقدینگی سهام می‌باشد. شواهد بیانگر آن است که رعایت الزامات قانونی در گزارش‌نویسی توسط مؤسسات حسابرسی، تأثیری بر رفتار استفاده‌کننده نداشته است. از طرفی در این تحقیق آثار تجربه حسابر، رتبه‌بندی مؤسسات و رتبه و کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کننده مورد آزمون قرار گرفت. طبق نتایج تحقیق مشاهده گردید، رتبه مؤسسات در بورس و جامعه حسابداران رسمی و تجربه حسابر تأثیری بر رفتار استفاده‌کننده ندارد. این در حالی است که امتیاز و رتبه کیفیت گزارش‌های حسابرسی بر روی رفتار استفاده‌کنندگان تأثیر مثبت داشته است. لذا نتایج این فرضیات بیانگر تایید مفهوم رجحان محتوی بر شکل می‌باشد. به‌طوری‌که استفاده‌کنندگان به محتوای گزارش و کیفیت آن توجه بیشتری دارند تا اینکه کدام موسسه یا حسابر و با چه رتبه‌ای گزارش را صادر کرده است. چرا که اساساً در ایران اندازه مؤسسات تفاوت معناداری با هم ندارند. لذا نتایج این پژوهش، تحقیقاتی را که جهت سنجش کیفیت حسابرسی از شاخص‌های جایگزین مانند اندازه و رتبه استفاده کرده‌اند، مورد نقد قرار می‌دهد.

پیشنهادهای پژوهش

صلاحیت حرفه حسابرسی به عنوان فرآیندی جهت اطمینان بخشی نسبت به ادعاهای اقتصادی مدیریت همواره مورد توجه دانشگاهیان و اعضای حرفه و عموم ذینفعان گزارش‌های حسابرسی بوده است. ارکان حاکمیتی و راهبری حرفه شامل جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی همواره تلاش نموده‌اند با طراحی و تدوین ابزارها، چک لیست‌ها، استانداردها و مقررات مختلف سطح کیفی گزارش‌های حسابرسی و اثربخشی فرآیند حسابرسی را بهبود بخشند. سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران همه ساله رتبه‌بندی

مؤسسات حسابرسی را منتشر می‌کنند و تلاش کرده‌اند موسساتی که ساختار حرفه‌ای، مالی، و امکانات بیشتری دارند در رتبه‌های بالاتر قرار بگیرند. به نظر می‌رسد در این راستا توجه به کیفیت محتوایی گزارش‌های حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی همواره مغفول مانده است. پژوهش حاضر تلاش نموده است با تأکید بر اهمیت محتوای گزارش‌های حسابرسی به عنوان محصول نهایی و در دسترس در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، معیار مناسب برای ارزیابی کیفیت محصول نهایی فرآیند حسابرسی و رتبه‌بندی محتوایی گزارش‌های حسابرسی ارائه نماید؛ در راستای رسیدن به این هدف با استفاده از مطالعه مبانی نظری، و دلفی خبرگان با استفاده از تجربیات صاحب‌نظران حرفه و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی، چک لیست ارزیابی کیفیت گزارشات حسابرسی طراحی گردید و بر اساس امتیازهای مربوط به ساختار گزارشگری، ساختار قانونی، و ساختار زبانی گزارش‌های حسابرسی امتیاز داده شده و مورد رتبه‌بندی قرار گرفتند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران تأثیری بر رفتار استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسی ندارد. این در حالی است که رتبه کیفیت و امتیاز کیفیت باعث بهبود صحت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران می‌شود. همچنین از بین اجزای رتبه کیفیت تأثیر ساختار گزارشگری، و لحن و صراحت زبانی حسابرسی تأثیر معنی داری بر رفتار استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی داشته است. بنابراین با توجه به اینکه طبق نتایج این پژوهش کیفیت گزارش‌های حسابرسی تأثیر بیشتری نسبت به اندازه و طبقه مؤسسات بر روی رفتار استفاده‌کننده دارد، لذا پیشنهاد می‌شود وزن مناسبی از امتیاز رتبه‌بندی مؤسسات به کیفیت تخصیص داده شود و سیاست‌های طبقه‌بندی مؤسسات به جای توجه صرف به اندازه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی صادر شده توسط مؤسسات معطوف شود. چرا که توجه به کیفیت گزارش‌های صادر شده در طبقه‌بندی مؤسسات منجر می‌شود که موسساتی که زیرساخت‌های مناسب برای ارائه گزارش‌های باکیفیت دارند، با توجه به کسب رتبه بهتر، امکان انعقاد قرارداد با شرکت‌های بزرگتر را داشته باشند و بتوانند رشد کنند. به عبارتی شاید بتوان گفت اندازه موسسه می‌تواند شرط لازم برای صدور گزارش باکیفیت باشد، لیکن نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که شرط کافی نیست. چراکه اساساً در ایران موسسه بزرگ (به آن معنایی که در تحقیقات خارجی طبقه‌بندی می‌شود) وجود ندارد و کل حرفه حسابرسی در ایران حدود ۵۰ میلیون دلار می‌باشد. لذا مؤسسات رتبه یک بورس و اوراق بهادار نمی‌توانند لزوماً گزارش‌های باکیفیت‌تری نسبت به سایر طبقات مؤسسات صادر نمایند. لذا سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی می‌توانند در طبقه‌بندی‌های خود جدا از معیارهای ارزیابی موجود، جهت تأکید بر اهمیت کیفیت گزارش‌های حسابرسی که تنها اطلاعات در دسترس استفاده‌کننده می‌باشد، اخذ حد نصاب امتیاز کیفیت گزارش حسابرسی را نیز به عنوان شرط ثانویه برای رتبه‌بندی لحاظ نمایند. انتظار می‌رود نتایج این تحقیق توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار، در بازنگری دستورالعمل‌های طبقه‌بندی مؤسسات مورد استفاده قرار گیرد.

منابع

- امانی، علی؛ دوانی، غلامحسین. (۱۳۸۸). خدمات حسابداری حق‌الزحمه حسابداری و رتبه‌بندی حساب‌برسان. حسابدار رسمی، ۳۲-۴۱
- بهارمقدم، مهدی؛ جوکار، حسین. (۱۳۹۷). اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابداری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام، مطالعات تجربی حسابداری مالی.
- بهزادیان، فتاح؛ ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های حسابداری، دوره دهم بهار و تابستان ۱۳۹۷ شماره ۱ (پیاپی ۳/۷۴). ۲۸-۶۰
- پورکریم، محمد؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ بحری‌ثالث، جمال و فلاوندی، حسن. (۱۳۹۸). تأثیر حاکمیت شرکتی بر لحن گزارشگری مالی، حسابداری ارزشی رفتاری، دوره ۴ شماره ۸ صص ۶۲-۳۳
- پورعلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر اظهارنظر حسابداری. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال دوم، شماره هشتم، پاییز ۱۴۰۱، صص ۶۸-۸۶
- تامرادی، علی؛ رجب‌کردی، مجید؛ رضائی، زینب و کیخسروی، مرضیه. (۱۴۰۱). واکنش حساب‌برسان به نوسان سود شرکت‌ها. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال سوم، شماره نهم، زمستان ۱۴۰۱، صص ۲۰-۴۲
- حاجیه‌ها، زهره؛ ابراهیمی، محمدرضا. (۱۳۹۵). بهبود در اظهارنظر حساب‌برس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری. دوره ۸، شماره ۳۰، شهریور ۱۳۹۵، صص ۸۲-۶۱
- حساس یگانه، یحیی؛ رجبی، روح‌اله. (۱۳۸۳). «عوامل مؤثر بر قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل». مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۲: ۸۶-۵۵.
- حساس یگانه، یحیی؛ یعقوبی‌منش، سارا. (۱۳۸۲). تأثیر گزارش‌های حساب‌برس بر قیمت سهام، مطالعات تجربی حسابداری مالی.
- رضایی، فرزین؛ نوروزی، نرگس. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی «گزارش حسابداری و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان». پژوهش‌های حسابداری. زمستان ۱۳۹۹، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۴۵-۱۶۳
- رهنمای‌رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم و نونهال‌نهر، علی اکبر. (۱۳۹۱). ارزیابی تأثیر رویکردهای قضاوتی و شناختی زبان در گزارش‌های توضیحی حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری. دوره ۱۹، شماره ۲. تابستان ۱۳۹۱. صص ۴۷-۷۲
- رستمی، وهاب؛ کارگر، حامد و رضائی، لیل. (۱۴۰۱). تأثیر حق‌الزحمه غیرمنتظره حسابداری بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای. سال دوم، شماره هشتم، پاییز ۱۴۰۱، صص ۱۴۶-۱۶۲

طالبی، بهاره. (۱۳۹۶). بررسی اثر خوانایی صورت‌های مالی بر هزینه‌ی سرمایه‌ی سهام عادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (گروه خودرویی، شیمیایی، دارویی و سیمان)، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشکده‌ی علوم اداری و اقتصاد، دانشگاه مازنداران. فغفورمغربی، یگانه؛ سجادی، حسین؛ اثنی‌عشری، حمیده و رضاییان، علی (۱۳۹۹). تأثیر احساس زبانی، خوانایی و سبک پردازش اطلاعات (خبرگی) بر قضاوت سرمایه‌گذاران: شواهد آزمایشی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۱۶، شماره ۶۵، صص ۱-۳۴

محمدرضائی، فخرالدین؛ یحیایی، منیره. (۱۳۹۵). تجدید ارائه صورت‌های مالی: بررسی اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. دانش حسابرسی. پاییز ۱۳۹۵ دوره ۱۶ شماره ۶۴ صفحات ۱۷۱-۱۸۸

منصوری، مرتضی؛ ابطحی‌نائینی، امیرحسین. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین درآمد و ظرفیت مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران با رتبه‌بندی آن‌ها. دانشگاه فردوسی مشهد. وزارت علوم، تحقیقات و فناوری همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران. بهار ۱۳۹۵ دوره ۱

مهدوی، غلامحسین؛ کارجوی‌رافع، نریمان. (۱۳۸۴). «بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابداری بر کیفیت اظهارنظر حسابرسان مستقل». تابستان ۱۳۸۴، دوره ۲۲، شماره ۲. پیاپی (۴۳)، ویژه نامه حسابداری، صص ۱۳۲-۱۴۶

نیکخواه‌آزاد؛ علی. (۱۳۹۷). «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی». انتشارات سازمان حسابرسان، کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی.

وفایی‌پور، روح‌اله؛ قاسمی، مصطفی و محسنی، عبدالرضا (۱۴۰۰). «مدل کیفی خوانایی گزارشگری مالی مبتنی بر مولفه‌های اخلاق، مسئولیت اجتماعی و مدیریت لحن و اولویت‌بندی شاخص‌ها در مؤسسات حسابداری و حسابرسی». پژوهش‌های حسابرسی. تابستان ۱۴۰۰، دوره ۱، شماره ۳: از صفحه ۹۹ تا صفحه ۱۲۷.

Al-Thuneibat, A., Khamees, A, B and Al-Fayoumi, N, A. (2008). "The Effect of Qualified Auditors' Opinions on Share Prices: Evidence From Jordan". Managerial Auditing Journal. V(23), No(1), pp: 84101-.

Amani, Ali, Davani, GholamHossein (2009). Audit services audit fees and auditor ratings. Official Accountant, 32-41, (in Persian).

Bahram-e-Moqaddam, Mehdi, Jokar, Hossein (2018). The effect of audit quality modulator on investors' tendencies in stock pricing, empirical financial accounting studies. (in Persian)

Ball, R.J.,P. Brown. (1968) ,"An Emperical Evaluation of Accounting Income Numbers ", Journal of Accounting Research, 6.

Behzadian, Fattah, Yazidinia, Nasser (2018). Investigating the factors affecting audit quality from the perspective of independent auditors and financial managers of listed companies in Tehran Stock Exchange. Accounting Improvements, 10th Spring & Summer 2018 No. 1 (Consecutive 3.74). 28-60, (in persian).

Boubaker, S, D, Gounopoulos, and H, Rjiba. 2019, Annual report readability and stock liquidity. Financial Markets, Institutions and Instruments 28(2): 159-186

Clatworthy, M. and Jones, M.J. (2003). "Financial reporting of good news and bad news: evidence from accounting narratives", *Accounting and Business Research*, 33(3): 171-185.

Church, Bryan. Davis, Shawn. McCracken, Susan. (2011). "The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis", *Accounting Horizons*, 22, 1.

Ensafi, Z. (2015). The managerial ability on audit fees and auditor's report. Master's Thesis (Supervisor: Nasirzadeh, F. Advisor: Salehi, M.). *Accounting*, Ferdowsi University of Mashhad. (in Persian)

Fakhfakh, M. 2015. "The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements". *Journal of Economic, Finance and Administrative Science* 20: 21-29

Gray, Glen. Turner, Jerry. Coram, Paul. Mock, Theodore. (2011). "Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors", *Accounting Horizons*, 25, 4

Hajiha, Zohreh, Ebrahimi, Mohammad Reza (2016). Improvement in auditor's comments and its effects on price changes and stock trading volume, *Quarterly Journal of Financial Accounting and Audit Research*. Volume 8, No. 30, September 2016, pp. 82-61, (in Persian).

Hassas Yeganeh, Yahya, Rajabi, Ruhollah. (1383). "Factors affecting the professional power of independent audit". *Empirical Studies of Financial Accounting*. No. 2:86-55. (in Persian).

Hassas Yeganeh, Yahya, Yaghoubi Manesh, Sara (2003). The effect of auditor reports on stock prices, *empirical studies of financial accounting*, (in persian).

Li, D. (1992). "Does auditor tenure affect accounting conservatism?" Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 226-241

Mahdavi, GholamHossein, Karjoo Rafa, Nariman (2005). "Investigating the impact of national accounting standards on the quality of independent auditors' comments." Summer 2005 , Volume 22 , Issue 2 Successive (43), *Accounting Special Issue*, pp. 132-146, (in Persian).

Mansouri, Morteza, Abtahi Naeini, AmirHossein (2016). Investigating the relationship between income and capacity of auditing institutions of iranian society of official accountants and ranking them." Ferdowsi University of Mashhad. Ministry of Science, Research and Technology of National Audit and Financial Supervision Conference of Iran. Spring 2016 Volume 1, (in Persian).

Mock, Theodore. Bédard, Jean. Coram, Paul. Davis, Shawn. Espahbodi, Reza. Warne, Rick. (2013). "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32

Mohammad Rezaei, Fakhr al-Din, Yahyaee, Monireh (2016). Renewal of financial statements: Investigating the effect of rank of trusted auditing institutions of the Securities and Exchange Organization. *Audit knowledge*. Autumn 2016 Volume 16 Issue 64 Pages 171-188, (in Persian).

Nikkhah Azad, Ali (2018). "Statement of Fundamental Concepts of Auditing". Auditor Organization Publications, Audit Guidelines Committee, (in persian).

Pourkarim, Mohammad, Jabbarzadeh Kangarloui, Seid, Bahri Sales, Jamal, Flavandi, Hassan. (2019) The Effect of Corporate Governance on The Tone of Financial Reporting, *Behavioral Value Accounting*, Volume 4 No. 8, pp. 62-33, (in Persian).

Rahnama Rudpeshti, Fereydoon, Nikoumram, Hashem and Nunhal Creek, Ali Akbar (2012). Evaluation of the effect of judgmental and cognitive language approaches on accounting explanation reports. *Accounting and auditing reviews*. course 19 , number two . Summer 2012. pp. 47-72, (in Persian).

Rezaee, Farzin, Norouzi, Narges (2020). Investigating the relationship between the readability of the audit report and the quality of users' decision making". Audit Research. Winter 2020, Volume 1, No. 1, pp. 145-163, (in Persian).

Talebi, Spring (2017). The effect of readability of financial statements on the cost of ordinary equity capital in listed companies in Tehran Stock Exchange (Automotive, Chemical, Pharmaceutical and Cement Group), Master's Thesis, Faculty of Administrative Sciences and Economics, Mazendaran University, in persian.

Vafaeipour, Ruhollah, Qasemi, Mostafa, Mohseni, Abdolreza (1400). "Qualitative model of readability of financial reporting based on ethics, social responsibility and tone management and prioritization of indicators in accounting and auditing institutions". Audit Research. Summer 1400, Volume 1, Issue 3; From page 99 to page 127., (in Persian).

پی‌نویس:

1- Al-Thuneibat, A; Kamees, A, B; Al-Fayoumi
2- Fakhfakh
3- Clatworthy and Jones
4- Boubaker
5- Mock

6- Gray, Glen. Turner, Jerry. Coram, Paul.
Mock, Theodore
7- Church, Bryan. Davis, Shawn.
McCracken, Susan
8- Li
9- Ball, R.J.,P. Brown



COPYRIGHTS

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

Tnalyzing Scientific Collaboration and Visualization among Iranian Audit Fees Papers

Mostafa Ghannad¹

Received: 2023/01/24

Approved: 2023/05/20

review Paper

Abstract:

The present study was conducted to analyze the Scientific Collaboration Networks and visualization the science map of papers on the subject of audit fees published in the journals approved by the MSRT. This research is of applied type and has been done by using co-occurrence analysis of words (network analysis, Co-Word, and Co-authorship). The research community is formed by 245 papers published from 2003-2022, which were analyzed and visualized using VOSviewer, Ucinet, and BibExcel software. The results showed that between 2019 and 2021, with the publication of 108 papers(44%), there was a revolution in the publication of audit fees research in Iran, and the scientific journal of professional auditing research, with 23% of published papers on this topic, had the greatest tendency to audit fees. The writing confusion and diversity in the Persian language have led to the use of 49 written and semantic equivalents for audit fees in previous researches, which warns of the necessity of its optimization by journals and researchers. Co-Word analysis indicates that998keywords are used in the articles, after audit fees (193), the most frequent words are audit quality (34), audit risk (21), and abnormal audit fee (21). The keywords audit quality and audit risk with 24 and 20 co-occurrences had the highest co-occurrence with audit fees. The analysis of co-authorship shows the existence of643authorship roles in papers on the topic of audit fees, and Ali Vaez and Vali Khodadadi with11&10papers published, and the Shahid Chamran University and Ferdowsi University with68&44 repetitions of organizational affiliation among authors can be considered as the most specialized researchers and organizations among others. There was the most co-writing between Mostafa Abdi and Mahdi Kazemi with Five duo collaborations.

Key Words: Audit fees, scientometrics, Visualization of Science map, network analysis, auditing, writing confusin.



10.22034/JPAR.2023.1987968.1138

1. Department of Accounting, Eqbal Lahoori Institute of Higher Education, Mashhad, Iran.
m_ghanad@sbu.ac.ir
<http://article.iacpa.ir>

تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و دیداری سازی پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ایران

مصطفی قناد^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۱/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۲/۳۰

مقاله‌ی مروری

چکیده

مطالعه حاضر باهدف تحلیل شبکه همکاری و نگاشت نقشه علم مقالات با موضوع حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در مجلات مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران انجام شده است. این پژوهش از نوع کاربردی بوده و بااستفاده از تحلیل هم‌رخدادی واژگان (تحلیل شبکه، هم‌واژگانی و هم‌نویسندگی) انجام شده است. جامعه پژوهش را ۲۴۵ مقاله منتشره از سال ۱۳۸۲ تا ۱۴۰۱ شکل می‌دهد که بایه‌رگیری از نرم‌افزارهای Ucinet، VOSviewer و BibExcel تحلیل و مصورسازی شده‌اند. نتایج نشان داد که سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ باانتشار ۱۰۸ مقاله (۴۴٪)، انقلابی در نشر پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ایران شکل گرفته است و نشریه علمی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای بااختصاص ۲۳٪ مقالات منتشره به این موضوع، بیشترین گرایش به حق‌الزحمه حسابرسی را داشته است. آشفته‌گی واژگان و تنوع نگارشی در زبان فارسی منجر به استفاده از ۴۹ معادل نوشتاری و معنایی برای حق‌الزحمه حسابرسی در پژوهش‌های پیشین شده است که لزوم بهینه‌سازی آن توسط مجلات و محققین را هشدار می‌دهد. تحلیل هم‌واژگانی حاکی از آن است که ۹۹۸ کلیدواژه درمقالات بکاررفته است که پس از حق‌الزحمه حسابرسی (با ۱۹۳ تکرار)، پربسامدترین واژگان کیفیت حسابرسی (۳۴)، ریسک حسابرسی (۲۱) و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی (۲۱) می‌باشند. کلیدواژگان کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی با ۲۴ و ۲۰ هم‌رخدادی، بیشترین هم‌رخدادی باحق‌الزحمه حسابرسی را داشتند. تحلیل هم‌نویسندگی نشان از وجود ۶۴۳ نقش نویسنده درمقالات باموضوع حق‌الزحمه حسابرسی دارد که سیدعلی واعظ و ولی خدادادی با انتشار ۱۱ و ۱۰ مقاله و دانشگاه شهیدچمران اهواز و دانشگاه فردوسی مشهد با ۶۸ و ۴۴ مرتبه تکرار وابستگی سازمانی درمیان نویسندگان را می‌توان جزمتخصص‌ترین پژوهشگران و سازمان‌ها درمیان سایرین دانست. بیشترین هم‌نویسی میان مصطفی عبدی و مهدی کاظمی‌علوم با پنج همکاری دوفره وجود داشت.

واژه‌های کلیدی: حق‌الزحمه حسابرسی، علم‌سنجی، مصورسازی نقشه علم، تحلیل شبکه، حسابرسی، آشفته‌گی نگارش.

۱- مقدمه

همزمان با توسعه و گسترش حرفه حسابرسی، در دانشگاه‌ها نیز اقدامات شایان توجهی انجام شده است. از سال ۱۳۹۱ گرایش تحصیلی با عنوان حسابرسی در مقطع کارشناسی ارشد ایجاد شده است (سازمان سنجش و آموزش کشور، ۱۳۹۱). همچنین براساس آخرین فهرست مجلات معتبر علمی وزات علوم، تحقیقات و فناوری در رشته حسابداری به صورت مستقیم در عنوان ۸ نشریه علمی از ۲۰ نشریه موجود (۴۰٪) عبارت «حسابرسی» قید شده است^۱ (پرتال نشریات علمی، ۱۴۰۱)^۲ و همچنین چاپ مقالات و پژوهش‌های حوزه حسابرسی نیز فزونی یافته است (ناطق‌ی و همکاران، ۱۳۹۷؛ حسینی و همکاران، ۱۳۹۸). باتوجه به رشد روز افزون مقالات حسابرسی، مطالعه مروری در حوزه پژوهش‌های حسابرسی ضروری به نظر می‌رسد. مطالعه مروری به ایجاد بینش‌های نوین و مشاهده تصویر جامع از پژوهش‌ها منجر شده و به انبوهی از تحقیقات معنا می‌بخشد، به گونه‌ای که خواننده از مطالعه تک‌تک تحقیقاتی که در خصوص یک موضوع خاص وجود دارد، بی‌نیاز می‌شود (آویارد، ۲۰۱۸).

«حق‌الزحمه حسابرسی» یکی از موضوعات بسیار مهم پژوهشی در حسابداری و حسابرسی می‌باشد. اهمیت حق‌الزحمه حسابرسی در پژوهش‌های جاری حسابرسی تا آنجاست که با مراجعه به وبگاه ۲۰ مجله علمی مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری در رشته حسابداری و مشاهده ابرواژگان آنها در انتهای صفحه مجلات در ۷ مجله از ۱۰ مجله‌ای که نسبت به انتشار ابرواژگان اقدام کرده‌اند، واژه حق‌الزحمه حسابرسی در ابرواژگان به وضوح یافت می‌شود (بالغ بر ۷۰٪ نشریات) که نشان از پررنگ بودن و نقش تحقیقات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در پژوهش‌های جاری حسابرسی در ایران دارد. همچنین پژوهشگران پیشین اذعان داشته‌اند که حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی از جمله پژوهش‌های پرتکرار و پرتربدار در مجلات حسابداری داخل و خارج از ایران می‌باشد (مهربانی و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶؛ ناطقی و همکاران، ۱۳۹۷ و حسینی و همکاران، ۱۳۹۸).

مطالعات علم‌سنجی یکی از بهترین و کاربردی‌ترین روش‌ها برای شناخت و ارزیابی تولیدات علمی، کشورها، افراد و سازمان‌هاست. فنون علم‌سنجی برای ارزیابی فعالیت‌های علمی و میزان بازدهی آنها، به شمارش تعداد تولیدات علمی در زمینه‌های مختلف و تحلیل آنها با استفاده از شاخص‌های مربوطه می‌پردازد و با ارائه ترکیبی مناسب از شاخص‌ها روند تولید علم و بازدهی پژوهش‌های علمی را تبیین می‌کند (جان‌محمدی و همکاران، ۱۳۹۱). ترسیم ساختار علمی و اجتماعی پژوهشگران این حوزه علمی، اطلاعات ارزشمندی پیرامون جایگاه هر یک از پژوهشگران در بدنه آن علم ارائه می‌کند و به نوعی بیانگر قدرت آنها می‌باشد (خاصه و همکاران، ۱۳۹۵). شمار مقالات منتشره در حوزه پژوهشی حق‌الزحمه حسابرسی حاکی از اهمیت ویژه آن برای پژوهشگران و مجلات حسابداری در ایران می‌باشد؛ بنابراین، اولین جنبه دانش‌افزایی پژوهش حاضر، مطالعه علم‌سنجی بر روی مقاله‌های حوزه «حق‌الزحمه حسابرسی» می‌باشد. علی‌رغم اینکه پیش از این پژوهش‌های علم‌سنجی در مجلات معتبر حسابداری دنیا (از جمله اسمیت و

کروگستاد، ۱۹۸۸؛ باکر و همکاران، ۲۰۰۵؛ اندریکوپول و کاستاریز، ۲۰۱۷؛ دامی و همکاران، ۲۰۱۸؛ مک‌میلان و کیسی، ۲۰۱۸ و زنگول و همکاران، ۲۰۲۱) انجام شده است و در ایران نیز به صورت عمومی در کل بدنه رشته حسابداری (فناد و همکاران، ۱۴۰۲) یا با استفاده از روش تحلیل محتوا جهت مرور پژوهش‌های حسابرسی در مجلات معتبر ایران (برای نمونه ساعی و همکاران، ۱۳۹۴؛ مهربانی و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶؛ ناطقی و همکاران، ۱۳۹۷) انجام شده است؛ اما تاکنون پژوهشی با استفاده از رویکردهای نوین علم‌سنجی از جمله دیداری‌سازی اطلاعات در حوزه «حق‌الزحمه حسابرسی» انجام نشده است. از طرفی بهره‌گیری از رویکردهای علم‌سنجی به ویژه دیداری‌سازی اطلاعات و تحلیل شبکه همکاری‌های علمی جهت ارائه بینشی جامع در هر حوزه دانشی پرتعداد اقدامی تازه بوده و امکان درک جامعی از مجموعه گسترده‌ای از مقالات موجود برای محققان را فراهم می‌سازد؛ بنابراین دومین جنبه دانش‌افزایی پژوهش حاضر اینکه این مطالعه جهت تجزیه و تحلیل اطلاعات از نرم‌افزارهای ووس و یور^۳ و افزونه نت‌دراو^۴ از نرم افزار یوسی‌آی‌نت^۵ استفاده می‌کند که ضمن شناسایی الگوهای مختلف، بینش‌های با ارزشی را ارائه می‌دهد (سینگ، ۲۰۲۱) و سوم اینکه پژوهش حاضر قصد دارد تا تصویری جامع از شرایط فعلی پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی در ایران ارائه کند و درعین حال، درکی از روندهای آتی پژوهش حسابرسی را گسترش داده تا این شکاف‌های تحقیقاتی و روندهای در حال ظهور به درستی شناسایی شده تا پژوهشگران و اصحاب دانش بتوانند پژوهش‌های خود را با نیازهای روز این حوزه دانشی هماهنگ کنند. بنابراین، پژوهش حاضر باهدف تحلیل شبکه همکاری‌های علمی و نگاشت نقشه علم مقالات با موضوع حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در مجلات مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران طرح‌ریزی شده است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

پیدایش حسابرسی به لحاظ زمانی با ظهور و معرفی حسابداری همراه بوده است. در واقع، از زمانی که پیشرفت و تحول در تمدن بشر این ضرورت را به وجود آورد تا مسئولیت اداره اموال یک شخص به شخص دیگر تفویض شود، اعمال نوعی نظارت بر پای‌بندی و وفاداری نسبت به تعهدات قراردادی نیز ضرورت یافته است (ریچارد برون، ۱۹۰۵ به نقل از حسینی و همکاران، ۱۳۹۸). حسابرسی حرفه‌ای است که برای آن انگیزه‌های اقتصادی، مقرراتی و نظارتی و انتظام بازار وجود دارد. همچنین مشوق‌هایی که حسابرسان با آن مواجه هستند نیز بسیار گسترده و پیچیده است. به همین دلایل حسابرسی صورتهای مالی برای گروه‌های زیادی از جمله سهامداران فعلی و بالقوه، اعتباردهندگان و سایر استفاده‌کنندگان ارزشمند می‌باشد. افزون بر این، حسابرسی به میزان قابل توجهی متأثر از مقررات حرفه‌ای و دولتی است و این قوانین در کشورهای مختلف متفاوت هستند. باوجود چنین پیچیدگی‌هایی حسابرسی یک کسب و کار پررونق در سراسر جهان است و انجام حسابرسی باکیفیت بالا به عنوان نقشی مهم برای عملکرد مناسب بازارهای سرمایه شناخته شده است. این ویژگی‌ها حسابرسی را به یک حوزه تحقیقاتی جالب و مهم تبدیل کرده

است (سیمونیک، ۲۰۰۹). همچنین به عقیده محققان بسیاری از جمله فلینت (۱۹۸۸) و پورترو همکاران (۲۰۰۵) هدف حسابرسی، پویا و در حال رشد و تغییر است. براون (۱۹۶۲) تأکید می‌کند که هدف و تکنیک‌های حسابرسی در طی چهارصد سال باتوجه به نیازها و انتظارات جامعه به واسطه عوامل محیطی، اقتصادی، سیاسی و جامعه‌شناسی به شدت تحت تأثیر قرار گرفته است. به همین دلیل مرور پیشرفت تاریخی تحقیقات حسابرسی که متأثر از محیط حسابرسی است می‌تواند موجب درک، تحلیل و تفسیر تحول حسابرسی باتوجه به تغییر انتظارات جامعه گردد.

حق‌الزحمه حسابرسی و نحوه تعیین آن با توجه به نقشی که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم‌ترین مباحث محافل حرفه‌ای و قانون‌گذاران است (یاری و همکاران، ۱۴۰۱). سیمونیک (۲۰۰۹) حق‌الزحمه حسابرسی را متشکل از هزینه‌های حسابرسی (شامل بهای منابع بکار گرفته شده توسط حسابر و هزینه‌های مورد انتظار ناشی از زیان‌های دعاوی حقوقی علیه حسابر) به علاوه سود می‌داند. در این راستا، فراتحلیل انجام شده توسط هی و همکاران (۲۰۰۶) عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی را در دو گروه اصلی عوامل مربوط به عرضه‌کنندگان (تخصص حسابر در صنعت و اندازه مؤسسه حسابرسی) و متقاضیان (از جمله: اندازه و ریسک شرکت صاحبکار) خدمات حسابرسی طبقه‌بندی کرده است. بنابراین می‌توان دریافت، حق‌الزحمه حسابرسی از جمله موضوعات مهم در ایران و دنیاست که پژوهشگران متعدد در عمر پژوهشی خود منابع زیادی را صرف انجام پژوهش و سیاست‌گذاری درست در این حوزه دانشی کرده‌اند و این مسیر همچنان که فرآیند حسابرسی توأم با تغییر و رشد است، ادامه دارد.

علم‌سنجی به عنوان یکی از رایج‌ترین روش‌های ارزیابی فعالیت‌های علمی مطرح می‌باشد که از روش‌های آماری و اندازه‌گیری برای تعیین معیارهای رشد و توسعه علوم و سطوح گسترش و تأثیر آن در جوامع بشری استفاده می‌کند. امروزه علم‌سنجی در توصیف، تبیین و پیش‌بینی وضعیت علمی پژوهشگران گروه‌های آموزشی و پژوهشی، دانشگاه‌ها، سازمان‌ها و کشورها در عرصه‌های گوناگون ملی و بین‌المللی کاربردهای فراوانی یافته است (یزدانی و همکاران، ۱۳۹۳). محققان حوزه علم‌سنجی معتقدند تحلیل حوزه‌های موضوعی نیازمند وجود نقشه دانش است؛ نقشه دانش ابزار با ارزشی است که به سیاست‌گذاران علم کمک می‌کند تا به نوعی علاوه بر نمایان کردن استاتیک اجزای یک نظام، منابع و مسیر جریان دانش، محدودیت‌ها و کمبودهای آن را نیز مشخص نمایند (باب‌الحوائجی و همکاران، ۱۳۹۳). از این‌رو، ترسیم نقشه دانش در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی نیز می‌تواند به بسترسازی و هدایت مطالعات در این حوزه و ارتقای کمی و کیفی تولیدات علمی آن کمک نماید. بدیهی است که پیشرفت علمی در هر حوزه‌ای مدیون تلاش‌های محققان و آثار علمی گذشتگان بوده و دانشمندان در هر حوزه‌ای به منظور دیدن فراسوی دانش در حوزه تخصصی، خود آثار اصیل پیشین را مرور نموده و با اتکا به گذشته علم، آینده علمی حوزه تخصصی خود را پیش برده تا به درک و نمایی کلی از چارچوب علمی حوزه مورد نظر دست یابند (سهیلی شعبانی و خاصه، ۱۳۹۴). بنابراین لزوم استفاده از علم‌سنجی و مصورسازی ساختار علم درک خواهد شد. یکی از روش‌های رایجی که برای تحلیل نقشه دانش

در حوزه‌های مختلف رواج دارد، ارتباط بین واژه‌های استفاده شده در بخش‌های مختلف مدارک از جمله عنوان، چکیده، کلیدواژه، متن اصلی و مانند آن است که از آن به هم‌واژگانی^۶ یاد می‌شود. به عبارت دقیق‌تر تحلیل هم‌واژگانی یکی از زیرشاخه‌های تحلیل‌های هم‌رخدادی^۷ است که از روش‌های مهم کتاب‌سنجی^۸ بوده و برای نگاشت روابط میان مفاهیم، اندیشه‌ها و مشکلات در علوم مختلف به کار نمی‌رود (لیو و همکاران، ۲۰۱۲). در تحلیل هم‌واژگانی فرض بر این است که پربسامدترین واژه در مقایسه با واژه‌های کم بسامدتر، تأثیر بیشتری بر یک حوزه دانشی داشته است. همچنین در این نوع تحلیل این امکان فراهم می‌شود تا خوشه‌های موضوعی در حال ظهور و همچنین خوشه‌های توسعه یافته در راستای پیش‌بینی مسیر پژوهش‌های آتی آشکار شود (لی و سو، ۲۰۱۰). تحلیل هم‌واژگانی برای نگاشت رابطه میان مفاهیم، اندیشه‌ها و مشکلات در علوم پایه و علوم اجتماعی به کار می‌رود (لیو، ۲۰۱۱) به عبارتی تحلیل هم‌واژگانی شیوه‌ای از تحلیل محتوا است که از طریق هم‌رخدادی واژه‌ها با مفاهیم در متون و مدارک عمل می‌کند و از طریق آن می‌توان مفاهیم اصلی یک زمینه یا حوزه علمی را شناخته و به واسطه این شناخت الگوها و رویدادهای مفهومی حوزه ترسیم ساختار علمی، شبکه مفهومی، روابط سلسله‌مراتبی مفاهیم و مقولات و مقولات مفهومی مفهومی را کشف و در جهت مدیریت حوزه بکار برد (کینگ، ۱۹۸۷).

یکی از مباحث چالشی در خصوص تحلیل هم‌واژگانی، آشفتگی نگارشی می‌باشد؛ چراکه این آشفتگی می‌تواند تحلیل هم‌واژگانی را با دشواری روبرو کند. نگارش و آشفتگی در زبان فارسی از جمله موضوعات مهم پژوهشی در سال‌های اخیر می‌باشد که مظفری و ورع (۱۴۰۱) با ارائه الگوهای مبتنی بر هوش مصنوعی از جمله الگوریتم جنگل تصادفی^۹ و ساندکس^{۱۰} جهت رفع مشکل آشفتگی و پراکندگی اسامی نویسندگان در مقالات فارسی راهکارهایی را پیشنهاد داده‌اند. این موضوع نه تنها در اسامی نویسندگان بلکه در جستجو برای ادبیات موضوع در حوزه‌های پژوهشی به ویژه مباحث پرتعداد مشکلاتی را ایجاد می‌کند؛ چراکه جستجوی کلیدواژه به محقق برای یافت ادبیات موضوعی کمک می‌کند و محقق نهایتاً قادر به جستجوی چند نمونه محدود از انواع نگارش کلیدواژه تخصصی حوزه موضوعی خود می‌باشد؛ حال آنکه در برخی موارد بیش از ۱۰۰ تنوع نگارش و آشفتگی به ویژه در زبان فارسی وجود دارد؛ چراکه زبان فارسی به دلیل پیچیدگی و نبود یکدستی با چالش‌های نحوی، ریخت‌شناسی و معنایی واژگان مواجه است (ستوده و هنرجویان، ۱۳۹۱). چالش‌های نحوی ریشه در یکسانی علامت نکره و اسم‌ساز و صفت‌ساز، یکسانی نشانه واژه‌بست‌های ربطی فعل «بودن» و «م» مالکیت، اختیاری بودن فاعل، نبود نشانه نوشتاری برای کسره اضافه و آرایش آزاد سازه‌های جمله دارد و باعث می‌شود تشخیص مرز و نقش گروه‌های نحوی برای پردازش خودکار متن یا ترجمه ماشینی با چالش روبه‌رو شود (اسلامی، ۱۳۸۱). ریخت‌شناختی نگارش فارسی به نگارش، عدم نگارش یا تنوع در نگارش حروف، علائم یا اعراب منجر می‌شود.^{۱۱} به نظر می‌رسد حدس زدن و اعمال تمامی این جزئیات برای کاربر در راهبرد جستجو دشوار باشد (ستوده و هنرجویان، ۱۳۹۱) و نهایتاً چالش‌های معنایی را می‌توان

به تنوع واژگان و غنای زبان و همچنین وابستگی به زبان‌های بیگانه نسبت داد. تنوع در کاربرد واژه می‌تواند بر اثربخشی بازیابی اطلاعات تأثیر گذارد. برای نمونه، واژه‌های وام گرفته، مترادف‌ها، آوانویسی واژه‌های خارجی به جای ترجمه آنها و چنددستی در نگارش یا تنوع واژگان بکار گرفته برای تبیین اسامی مشهور یا علمی، می‌تواند جامعیت جستجو را تحت تأثیر قرار دهد.

مسیر علم‌سنجی پس از گذر از تحلیل هم‌واژگانی، نسبت به تحلیل هم‌نویسندگی و ترسیم شبکه همکاری‌های علمی گام می‌نهد. برای تجزیه و تحلیل کمی اطلاعات نویسندگان مقالات و همچنین جهت ارزیابی عملکرد و الگوهای تحقیقاتی نویسندگان و سازمان‌ها می‌توان از روش‌های کتاب‌سنجی استفاده کرد. نویسندگان متخصص موضوعی و شبکه همکاری‌های علمی شکل گرفته میان آنها می‌تواند نشان از خبرگی افراد در حوزه پژوهشی باشد (ون نانن و مکارن، ۲۰۱۸). تحلیل شبکه اجتماعی به روش جدیدی برای سنجش کیفیت همکاری بین عامل‌ها در حوزه‌های مختلف پژوهشی تبدیل شده است. به گفته واسرمن و فاوست (۱۹۹۴) می‌توان یک شبکه اجتماعی را به عنوان مجموعه‌ای از روش‌ها برای تحلیل ساختارهای اجتماعی در بخش‌های مختلف محیط اجتماعی که واحدهای در حال تعاملی در آن وجود دارند، توصیف کرد. تفاوت اصلی بین انواع تحلیل اجتماعی و تحلیل شبکه اجتماعی در این واقعیت است که تحلیل‌های اجتماعی منحصراً بر موجودیت‌های فردی اجتماعی تمرکز می‌کنند، در حالی که تحلیل شبکه‌های اجتماعی بر اهمیت ارتباطات بین واحدهای در حال تعامل تأکید دارند. هدف اصلی تحلیل شبکه اجتماعی کشف و تفسیر الگوهای گره‌های اجتماعی بین عامل‌هاست (واسرمن و فاوست، ۱۹۹۴). اهمیت همکاری‌های پژوهشی و تحلیل شبکه‌های هم‌تألیفی در روند تولید علمی رشته‌های مختلف علوم بر هیچ‌کس پوشیده نیست؛ چنین مطالعاتی کمک خواهد کرد تا حوزه‌های دارای بیشترین و کمترین هم‌تألیفی مشخص شوند (اووال-پراندونز، ۲۰۱۳)؛ شناسایی این موارد می‌تواند در توسعه تولیدات علمی مؤثر باشد.

پیشینه پژوهش در خصوص کاربست روش‌های نوین علم‌سنجی در حوزه دانشی حسابداری و حسابرسی کمتر به چشم می‌خورد. با این حال، از سال‌های دور استفاده از فنون سنتی کتاب‌سنجی از جمله تحلیل محتوا و طبقه‌بندی موضوعی وجود داشته و کماکان در راستای کمک به سیاست‌گذاری علم، انجام می‌شود. برای نمونه، اسمیت و کروگستاد (۱۹۸۸) به تحلیل محتوای ۱۱۳ عنوان پژوهش منتشرشده در چهارده شماره نخست مجله حسابداری: نظریه و عمل^{۱۲} پرداختند. تحلیل محتوای ایشان به ارائه طبقه‌بندی موضوعی از پژوهش‌های حسابرسی شامل هفت طبقه منجر شد. این هفته طبقه شامل مسائل حرفه‌ای، مسائل مربوط به اداره موسسات، فناوری در حسابرسی، فرآیند حسابرسی، گزارش حسابرس، حسابرسی داخلی (عملیاتی) و سایر مسائل می‌باشد. پژوهش ایشان حول محور یک مجله خاص و با استفاده از فنون سنتی علم‌سنجی انجام شده است.

باکر و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیقی با عنوان تحلیل علم‌سنجی از سی سال پژوهش و نظریه در حوزه پاسخگویی و عملکرد اجتماعی شرکت، روند تکاملی حوزه مذکور را در طی سه دهه

بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که جایگاه مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکتی در علوم مدیریتی استحکام قابل ملاحظه‌ای پیدا کرده است. علی‌رغم اینکه پژوهش ایشان مشابه با پژوهش حاضر در یک حوزه موضوعی خاص (پاسخگویی و مسئولیت اجتماعی) انجام شده است لیکن در پژوهش ایشان از ابزارهای نوین علم‌سنجی از جمله دیداری‌سازی اطلاعات بهره گرفته نشده است.

لسیج و وچلر (۲۰۱۲) با استفاده از تکنیک تحلیل محتوای مبتنی بر رایانه، به بررسی چکیده ۳۱۴۳ مقاله چاپ شده در ۲۵ مجله حسابداری در بازه زمانی ۱۹۲۶ تا ۲۰۰۵ پرداختند و براین اساس، مضامین تحقیقاتی حسابرسی را در قالب هشت خوشه و ۱۶ زیرخوشه شناسایی کردند. تمرکز پژوهش ایشان تکنیک تحلیل محتوا بوده است و همچنین به جای تمرکز بر یک حوزه خاص موضوعی، به کل ادبیات پژوهش در حوزه حسابرسی تمرکز کرده‌اند. اندریکوپول و کاستاریز (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان شبکه‌های هم‌تألیفی در تحقیقات حسابداری، ساختار شبکه‌های اجتماعی هم‌نویسندگی را در ۵ نشریه حسابداری بررسی کردند. ایشان علی‌رغم بهره‌مندی از تکنیک مصورسازی اطلاعات، به جای تمرکز بر یک حوزه موضوعی خاص، بر چندین مجله متمرکز بوده‌اند.

دامی و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی انتقادی مقالات پر استناد چاپ شده طی سی سال اخیر در مجله حسابداری، حسابرسی و پاسخگویی^{۱۳} پرداختند. در این پژوهش از مرور ساختاریافته ادبیات پژوهش برای تحلیل ۱۲۶ مقاله پراستناد منتشره در مجله مذکور و ۲۱ مقاله دیگر منتشره در فاصله سال‌های ۱۹۸۸ تا ۲۰۱۶ استفاده شد. نتایج پژوهش نشان داد در سال‌های اخیر از تئوری‌ها، روش‌ها، ریشه‌ها و نواحی تمرکز متنوعی برای انجام مقالات در این مجله استفاده شده است که نشان می‌دهد پروژه‌های بین‌رشته‌ای در حسابداری به بلوغ خود رسیده‌اند.

مک‌میلان و کیسی (۲۰۱۸) در تحقیقی با عنوان بررسی قلمرو ادبیات حسابداری: تحلیل کتاب‌سنجی یک دهه تحقیق، تحقیقات حسابداری منتشره در پنج نشریه برتر را مورد بررسی قرار دادند و نتیجه گرفتند که حسابداری هنوز هم بر ادبیات حسابداری و مالی متکی است. تمرکز ایشان مجلاتی خاص بوده و در یک حوزه موضوعی خاص صورت‌بندی نشده است.

زنگول و همکاران (۲۰۲۱) در پی تعیین موضوعات و گرایش‌های موضوعی مقالات پژوهشی در ۳۰ مجله برتر حسابداری با استفاده از پردازش زبان طبیعی و رویکرد متن‌کاوی موفق به استخراج ۱۵ خوشه مجزا برای ۱۶۴۴۹ مقاله دارای چکیده منتشر شده در ۲۰ سال اخیر در فهرست مجلات معتبر استرالیا شدند. ایشان حوزه‌های پژوهشی (۱) حسابداری، (۲) حسابرسی، (۳) حاکمیت شرکتی، (۴) مسئولیت اجتماعی شرکتی، (۵) تأمین مالی بدهی و (۶) بازارها و پیش‌بینی مالی را به عنوان خوشه‌های رو به رشد، حوزه‌های پژوهشی (۱) بازارهای سرمایه، (۲) گزارشگری مالی، (۳) آموزش حسابداری، حرفه و تنوع‌بخشی خدمات، (۴) سود و بازار، (۵) تاریخ حسابداری و سرمایه‌داری را به عنوان خوشه‌های رو به افول و حوزه‌های پژوهشی (۱) حسابداری مدیریت، (۲) استانداردهای بین‌المللی حسابداری، (۳) مالیات و (۴) حسابداری بخش عمومی را به عنوان

خوشه‌های باثبات در مقالات منتشر شده در مجلات معتبر طبقه‌بندی کردند. مقالات هدف در پژوهش ایشان از مجلات معتبر خارجی گزینش شده است و معطوف به یک حوزه خاص موضوعی نیست و کل ادبیات پژوهش حسابداری را مورد توجه قرار داده است.

در ایران نیز چندین مقاله به بررسی و تحلیل محتوای پژوهش‌های حسابرسی پرداخته‌اند. برای نمونه، ساعی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابرسی طی سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۹۱ پرداختند. ایشان با بهره‌مندی از طبقه‌بندی شانزده گانه لسج و وچلر (۲۰۱۲)، ۱۱۸ مقاله از ۱۶ مجله علمی پژوهشی حسابداری را تحلیل محتوا کرده و دریافتند سال ۱۳۹۱ با انتشار ۴۸ مقاله در حوزه موضوعی حسابرسی بیشترین شمار چاپ مقالات را داشته است. نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی بیشترین علاقه‌مندی به حوزه پژوهشی حسابرسی را دارا بوده است و به لحاظ تنوع مطالعات، پژوهش لسج و وچلر (۲۰۱۲) نسبت به مطالعات داخلی از تنوع بیشتری برخوردار است و عمده پژوهش‌ها روی نمونه نسبتاً کوچکی اجرا شده‌اند و روش پژوهش به کاربرده شده از تنوع خاصی برخوردار نیست. تمرکز پژوهش ایشان تکنیک تحلیل محتوا بوده است و همچنین به جای تمرکز بر یک حوزه خاص موضوعی، به کل ادبیات پژوهش در حوزه حسابرسی تمرکز کرده‌اند.

مهربانی و غلامی جمرانی (۱۳۹۶) در مقاله‌ای به بررسی، طبقه‌بندی و تحلیل پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران پرداختند. هدف نهایی ایشان، تعیین میزان مطالعات انجام شده و ارائه یک بانک اطلاعاتی از مجموعه پژوهش‌های حسابرسی در نشریات علمی ایران است. آنها نسبت به طبقه‌بندی و تحلیل محتوای ۵۰۵ پایان‌نامه و مقاله منتشرشده از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۳ در زمینه حسابرسی اقدام کردند. آنها مطالعات موجود را به چهار دسته حسابرسی مستقل (۸۹٫۹٪)، حسابرسی داخلی (۶٫۷٪)، حسابرسی عملیاتی (۱٫۸٪) و حسابرسی رعایت (۱٫۶٪) تقسیم کرده‌اند. همچنین نتایج پژوهش آنها بیانگر این است که بیشتر پژوهش‌ها به ترتیب در حوزه موضوعی کیفیت حسابرسی، نوع اظهارنظر، تخصص در صنعت، اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی، حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابررس بوده است.

ناطق‌ی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به دنبال ارائه تصویر جامعی از وضعیت فعلی پژوهش‌های حسابرسی در ایران نسبت به بررسی ۴۵۷ مقاله منتشرشده در حوزه موضوعی حسابرسی در ۱۶ نشریه علمی حسابداری و مالی از سال ۱۳۷۱ تا ۱۳۹۶ پرداخته است. به‌منظور تدوین نقشه ادبیات پژوهش، ضمن بررسی چارچوب مفهومی مقاله‌ها، متغیرهای مستقل و وابسته هر پژوهش شناسایی شد. بر اساس ماتریس روابط بررسی شده در مقاله‌ها، چارچوب مفهومی جامعی از پژوهش‌های حسابرسی در ایران به‌دست آمد و ۱۱ حوزه تحقیقاتی همراه با فراوانی روابط بررسی‌شده در هر حوزه، شناسایی شد. بیش از ۶۰ درصد تحقیقات از روش آرشویی و ۳۳ درصد از روش پیمایشی استفاده کرده‌اند. کیفیت حسابرسی بخش عمده مطالعات گذشته (۷۰ درصد) را به خود اختصاص داده است. پس از کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابررس در رتبه‌های دوم و سوم قرار دارند. همچنین محققان به حوزه‌هایی همانند

تردید حرفه‌ای، قضاوت و تصمیم‌گیری، تقلب، اخلاق و رفتار حرفه‌ای کمتر توجه کرده‌اند. این پژوهش نیز مشابه با ساعی و همکاران (۱۳۹۴) و مهربانی و غلامی جمکرانی (۱۳۹۶) با تکنیک تحلیل محتوا از فنون سنتی علم سنجی انجام شده است و همچنین به جای تمرکز بر یک حوزه خاص موضوعی، به کل ادبیات پژوهش در حوزه حسابرسی تمرکز کرده‌اند.

حسینی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی روند پیشرفت تحقیقات حسابرسی در مجلات دنیا از ۱۹۰۰ تا سال ۲۰۲۰ پرداخته‌اند. ایشان ۸۳۵۷ مقاله در حوزه حسابرسی را که در پایگاه استنادی وب علوم^{۱۴} نمایه شده‌اند با رویکرد علم‌سنجی بررسی کرده و یافته‌ها نشان می‌دهد که روند کلی انتشار مقالات صعودی است و بیشترین تعداد مقالات در سال ۲۰۱۸ منتشر شده است. پرتکرارترین کلمات عبارتند از: کیفیت حسابرسی، کمیته حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسان، استانداردهای حسابرسی، ریسک حسابرسی، کنترل داخلی و خدمات غیرحسابرسی. پراستنادترین مقاله، مقاله‌ای است با عنوان «مدیریت سود و ویژگی‌های اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابرسی» که در سال ۲۰۰۲ منتشر شده است. کشور آمریکا در صدر جدول فعالترین منتشران این حوزه قرار دارد. علی‌رغم اینکه ایشان فنون و ابزارهای نوین علم‌سنجی را مورد استفاده قرار داده‌اند؛ لیکن در کل ادبیات پژوهش حوزه حسابرسی متمرکز بوده‌اند و جامعه مورد پژوهش ایشان، مقالات منتشره در مجلات معتبر خارجی بوده است.

قناد و همکاران (۱۴۰۲) در پژوهشی به تجزیه و تحلیل موضوعی مقالات منتشره در مجلات مصوب وزارت عتف در حسابداری از اولین شماره تا پایان سال ۱۳۹۹ با استفاده از فنون متن‌کاوی پرداختند. ایشان ۴۲۰۱ مقاله را به عنوان نمونه انتخاب و جهت طبقه‌بندی موضوعی مورد استفاده قرار دادند. یافته‌ها نشان داد که حوزه‌های موضوعی بازار سرمایه (۲۹٪)، حسابداری مالی (۲۰٪)، راهبری شرکتی (۱۰٪)، گزارشگری مالی و مسئولیت اجتماعی (۹٪)، حسابداری مدیریت (۹٪)، حسابرسی (۸٪)، مالی و سرمایه‌گذاری (۷٪)، حسابداری بخش عمومی (۳٪)، آموزش و پژوهش حسابداری (۳٪)، بانکداری و سیستم‌های اطلاعاتی (۲٪) به ترتیب مهمترین حوزه‌های پژوهشی در مجلات حسابداری ایران هستند. علی‌رغم اینکه ایشان کل مقالات منتشره در مجلات معتبر حسابداری ایران را در کانون توجه قرار داده‌اند، لیکن تمرکزشان بر طبقه‌بندی موضوعی در سطح کلی بوده است و به جزئیات مقالات منتشره در حوزه‌های خاص موضوعی بی‌توجه بوده‌اند.

بنابراین پس از مرور پیشینه پژوهش مشخص شد علی‌رغم اینکه پژوهش‌های علم‌سنجی در مجلات معتبر حسابداری دنیا (از جمله اسمیت و کروگستاد، ۱۹۸۸؛ باکر و همکاران، ۲۰۰۵؛ اندریکوپول و کاستاریز، ۲۰۱۷؛ دامی و همکاران، ۲۰۱۸؛ مک‌میلان و کیسی، ۲۰۱۸ و زنگول و همکاران، ۲۰۲۱) انجام شده است و در ایران نیز به صورت عمومی در کل بدنه رشته حسابداری (قناد و همکاران، ۱۴۰۲) یا با استفاده از روش تحلیل محتوا جهت مرور پژوهش‌های حسابرسی در مجلات معتبر ایران (برای نمونه ساعی و همکاران، ۱۳۹۴؛ مهربانی و غلامی جمکرانی، ۱۳۹۶؛

ناطق و همکاران، ۱۳۹۷) انجام شده است؛ اما تاکنون پژوهشی با استفاده از رویکردهای نوین علم‌سنجی از جمله دیداری‌سازی اطلاعات در حوزه «حق‌الزحمه حسابرسی» انجام نشده است که پژوهش حاضر با این هدف طراحی شده است و سؤالاتی که پژوهش حاضر در پی پاسخ به آنهاست، به شرح زیر می‌باشد:

سؤالات پژوهش

سؤال اول: توزیع مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های مختلف به چه صورت است؟

سؤال دوم: توزیع مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در مجلات علمی معتبر رشته حسابداری در ایران به چه صورت است؟

سؤال سوم: آشنفگی نگارش کلیدواژه حق‌الزحمه حسابرسی در مقالات منتشره در مجلات علمی در ایران به چه صورت است؟

سؤال چهارم: نتایج حاصل از تحلیل هم‌واژگانی مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی به چه صورت است؟ (شامل الگوی تعدد کلیدواژه‌ها، رتبه‌بندی و توزیع فراوانی کلیدواژه‌های پرتکرار، تحلیل زوج هم‌واژگانی و ترسیم نقشه ساختار شبکه و چگالی شبکه کلیدواژه‌های پربسامد در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی)

سؤال پنجم: نتایج حاصل از تحلیل هم‌نویسندگی مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی به چه صورت است؟ (شامل الگوی تألیف، رتبه‌بندی و توزیع فراوانی نویسندگان و سازمان‌های پرکار، تحلیل زوج هم‌نویسی و ترسیم نقشه شبکه همکاری‌های علمی حوزه حق‌الزحمه حسابرسی)

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش کاربردی با استفاده از روش‌های رایج در مطالعات علم‌سنجی از جمله تحلیل هم‌رخدادی شامل هم‌واژگانی، هم‌نویسندگی (هم‌تألیفی) و با روش تحلیل شبکه انجام شده است. در پژوهش حاضر کلیه مقالاتی که در مجلات معتبر علمی مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری منتشر شده است که در عنوان، چکیده یا کلیدواژگان آن واژه حق‌الزحمه حسابرسی با انواع تنوع نگارشی و معنایی آن بکار رفته است، استخراج شده است. لازم به ذکر است محقق براساس تجربه مطالعات قبلی (عباس‌زاده، قناد و همکاران، ۱۳۹۶، الف، ب و ث) و مرور پیشینه‌ای که در حوزه مطالعات مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی داشته است، سیاهه‌ای از انواع مترادف‌ها و نگارش‌های متفاوت حق‌الزحمه حسابرسی به شرح جدول شماره ۱ آماده‌سازی کرده و جهت جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی مختلف و وبگاه نشریات از آن بهره گرفته است.

جدول ۱- سیاهه واژگان بکاررفته در ادبیات پژوهش مترادف با حق‌الزحمه حسابرسی

ترکیب واژگانی بکار رفته برای حق‌الزحمه حسابرسی					
واژه اول			واژه دوم (اختیاری)	واژه سوم	واژه‌های افزودنی
حق‌الزحمه (با فاصله یا نیم فاصله)	حق‌الزحمه (با فاصله یا نیم فاصله با ؤ)	حق‌الزحمه‌های (با فاصله یا نیم فاصله)	خدمات	حسابرسی	مستقل
هزینه	هزینه	هزینه‌های (با فاصله یا نیم فاصله)	خدمت	حسابرس	غیرعادی
بها	بهای			حسابرسان	عادی
قیمت	قیمت‌گذاری (با فاصله یا نیم فاصله)				نخستین

استراتژی جستجو برای یافتن نمونه پژوهش بدین صورت بوده است که ابتدا در نمایه استنادی علوم ایران^{۱۵} کلیه واژگان فهرست شده جدول ۱ مورد جستجو قرار گرفت^{۱۶} و خروجی اکسل از آن اخذ شد و با استفاده از ابزارهای اکسل، گزینه‌های تکراری حذف شد^{۱۷}. سپس یکایک مقالات فهرست شده مورد مطالعه و واریسی کرده و در صورتی که مستقیماً مربوط به حق‌الزحمه حسابرسی مستقل نبوده است؛ از نمونه پژوهش حذف شد (برای نمونه انصاری و طالبی، ۱۳۹۰ به حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی پرداخته‌اند که از نمونه پژوهش حذف شد). پس از انجام سه گام بالا، ۱۷۱ مقاله شناسایی شد، محقق در گام ۴ با مراجعه به تارنمای یکایک نشریات علمی فارسی مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری در رشته حسابداری و مالی^{۱۸} و جستجوی عناوین جدول ۱ در این نشریات و همچنین استفاده از تکنیک جستجوی تو در تو^{۱۹} و جستجوی برپایه محقق ممحض^{۲۰} سعی در کامل کردن فهرست اولیه داشت و در این مرحله ۵۳ مقاله به نمونه پژوهش اضافه شد. در آخرین گام به جستجوی معادل‌های انگلیسی حق‌الزحمه حسابرسی^{۲۱} در چهار نشریه حسابداری و مالی مصوب وزارت عتف که به انگلیسی منتشر می‌شوند؛ پرداخته شد و با افزودن ترجمه کامل واژگان و نویسندگان ۲۱ مقاله به فارسی، فهرست نمونه پژوهش کامل شد.

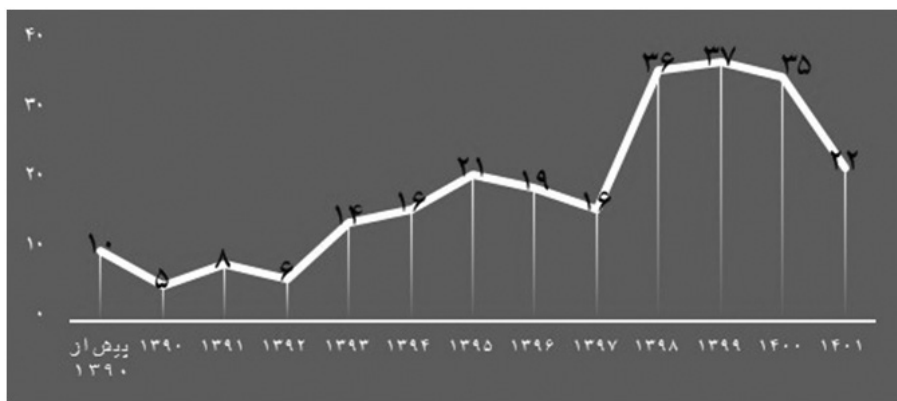
جدول ۲- استراتژی جستجو برای رسیدن به نمونه پژوهش

گام‌ها	شرح	تعداد یافته‌ها
گام اول	جستجو در نمایه استنادی علوم ایران	۲۵۵
گام دوم	حذف گزینه‌های تکراری	(۵۵)
گام سوم	حذف پژوهش‌های غیرمرتبط با حق‌الزحمه حسابرسی	(۲۹)
تعداد نمونه اولیه پژوهش		
گام چهارم	جستجو در پایگاه‌های اطلاعاتی فارسی و جستجو در نشریات فارسی علمی مصوب وزارت علوم در رشته‌های حسابداری (۱۹ نشریه) و مالی (۹ نشریه)	۵۳
گام پنجم	جستجو در چهار نشریه انگلیسی علمی حسابداری و مالی در ایران	۲۱
نمونه نهایی پژوهش		۲۴۵ مقاله

۴- یافته‌های پژوهش

پاسخ به سؤال اول پژوهش: توزیع مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در سال‌های مختلف به چه صورت است؟

پژوهش‌های حوزه حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در ایران از سال ۱۳۸۲ با انتشار مقاله حساس‌یگانه و علوی طبری (۱۳۸۲) در فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی آغاز و در سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ شدت گرفت. در نمودار ۱ روند انتشار مقالات آمده است:

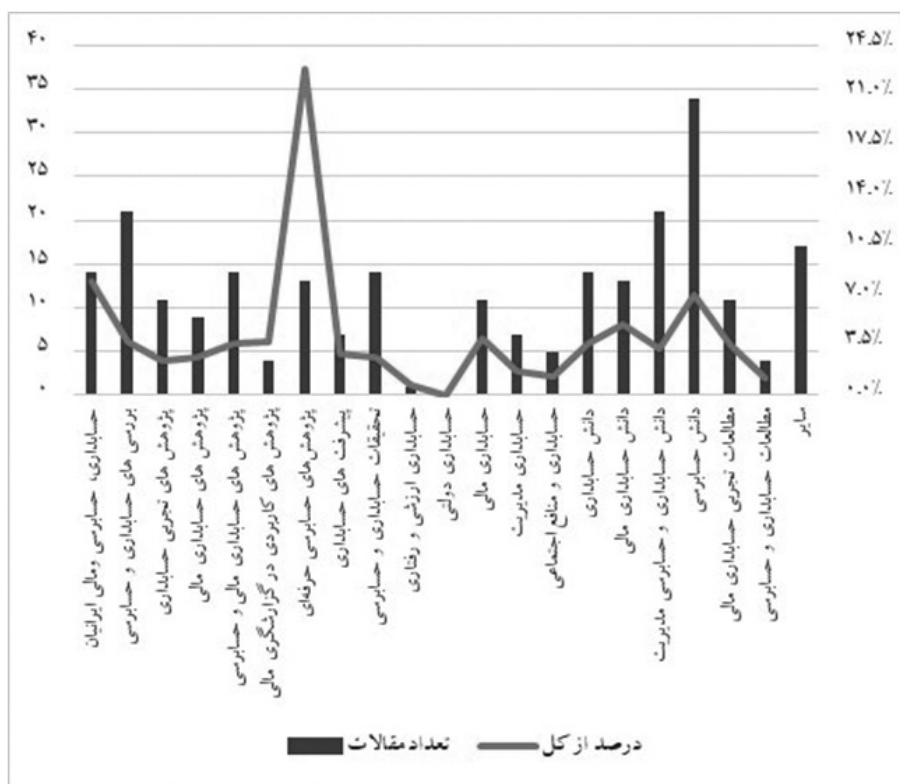


نمودار ۱- روند انتشار مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در بازه زمانی دهه ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۱

پاسخ به سؤال دوم پژوهش: توزیع مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در مجلات علمی معتبر رشته حسابداری در ایران به چه صورت است؟

بخش عمده پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی (۲۲۸ مقاله: ۹۳٪) در نشریات علمی معتبر حسابداری منتشر شده است. در این میان فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای از اولین شماره آن که دهمرده و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر حق‌الزحمه حسابرسی به عنوان شاخصی از ریسک حسابرسی پرداختند تا آخرین شماره منتشره آن در سال ۱۴۰۱ که مشایخ و همکاران (۱۴۰۱) اثر تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند؛ نشان داده است که به مقالات با موضوع حق‌الزحمه حسابرسی گرایش دارد و این نشریه را می‌توان به عنوان نشریه مرجع و بی‌بدیل که آثار نو در این زمینه را منتشر می‌کند در سال‌های آتی شناخت. همچنین نشریه حسابداری دولتی هیچ مقاله مرتبطی منتشر نکرده است و نشریات دانش حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی و دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت با انتشار ۳۴، ۲۱ و ۲۱ مقاله پرشمارترین مجلات جهت نشر مقالات حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشند. در نمودار ۲ فراوانی مقالات منتشره در هریک از نشریات معتبر حسابداری با خط آبی مشخص شده است و درصد از کل مقالات

با نمودار زرد رنگ نمایان است. لازم به ذکر است متوسط سهم مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی از کل مقالات منتشر شده در مجلات حسابداری طی سه دهه اخیر، ۳٫۵٪ می‌باشد و همانطور که در نمودار نیز مشخص است، ده نشریه بیشتر از متوسط نسبت به موضوع حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند و جالب توجه اینکه نشریات تحقیقات حسابداری و حسابرسی، مطالعات حسابداری و حسابرسی و نشریه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت علی‌رغم اینکه حوزه حسابرسی را در کانون توجه دارند، کمتر از متوسط نسبت به چاپ مقالات در این حوزه موضوعی اقدام کرده‌اند؛ اشتراک هر سه این مجلات، صاحب امتیازی آنها توسط انجمن‌های علمی است.



نمودار ۲- فراوانی و سهم انتشار مقالات حق‌الزحمه حسابرسی از کل مقالات در مجلات حسابداری

پاسخ به سؤال سوم پژوهش: آشفتگی نگارش کلیدواژه حق‌الزحمه حسابرسی در مقالات منتشره در مجلات علمی در ایران به چه صورت است؟
آشفتگی زبانی و تنوع نگارشی در زبان فارسی پیش از ترسیم جدول زیر قابل انتظار بود اما تنوع و گستردگی بیش از سطح انتظار وجود دارد. حق‌الزحمه حسابرسی با ۴۹ نحوه نگارش و

مترادف در مقالات حسابداری وجود دارد و زنگ خطری است برای جامعه علمی کشور، چراکه آشفتگی موجود از رویت‌پذیری پژوهش‌های انجام شده می‌کاهد و منجر به دوباره‌کاری‌های علمی خواهد شد. افزون بر جدول ۳ که فراوانی نوشتار حق‌الزحمه حسابرسی با بیش از سه تکرار در آن درج شده است برخی از عبارات از جمله حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی، حق‌الزحمه خدمات حسابرسی، بهای خدمات حسابرسی، هزینه‌های نظارت علی‌رغم اینکه کمتر از سه تکرار داشته‌اند اما کمتر در جستجوی اولیه رویت‌پذیرند.

جدول ۳- فراوانی نگارش و مترادف‌های حق‌الزحمه حسابرسی موجود در مقالات منتشره

ردیف	اصطلاح	فراوانی (تکرار)	درصد
۱	حق الزحمه حسابرسی	۷۴	۳۰٪
۲	حق‌الزحمه حسابرسی	۵۲	۲۱٪
۳	حق‌الزحمه حسابرسی	۱۵	۶٪
۴	audit fees	۱۳	۵٪
۵	قیمت گذاری خدمات حسابرسی	۹	۴٪
۶	حق‌الزحمه حسابر	۷	۳٪
۷	هزینه حسابرسی	۷	۳٪
۸	audit fee	۶	۲٪
۹	حق‌الزحمه‌ی حسابرسی	۵	۲٪
۱۰	حق‌الزحمه	۴	۲٪
۱۱	سایر انواع نوشتار (سی و نه نوع نوشتار دیگر)	۵۳	۲۲٪
جمع		۲۴۵	۱۰۰٪

پاسخ به سؤال چهارم پژوهش: نتایج حاصل از تحلیل هم‌واژگانی مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی به چه صورت است؟

الگوی تعدد کلیدواژه‌ها

بخش قابل توجهی از مقالات (۲۳۳ مقاله معادل ۹۵٪) بین سه تا پنج کلیدواژه استفاده کرده‌اند (مطابق با الزامات بسیاری از نشریات داخلی)؛ لیکن یک مقاله صرفاً دو کلیدواژه استفاده کرده است و عملاً نویسندگان این مقاله و دست‌اندرکاران نشریه مزبور، از ظرفیت رویت‌پذیری برای این مقاله بهره نبرده‌اند. همچنین ۱۰ مقاله با شش کلیدواژه و یک مقاله با هفت کلیدواژه رویت شد. مجموعاً ۹۹۸ کلیدواژه مجموعه واژگان مورد استفاده در پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی را تشکیل دادند. در جدول ۴ الگوی کلیدواژگان موجود در مقالات منتشره حوزه حق‌الزحمه حسابرسی درج شده است:

جدول ۴- الگوی کلیدواژگان موجود در مقالات منتشره حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در ایران

تعداد کلید واژه:	دو	سه	چهار	پنج	شش	هفت	جمع مقالات
تعداد مقالات:	۱	۶۹	۹۸	۶۶	۱۰	۱	۲۴۵
درصد:	<۱٪	۲۸٪	۴۰٪	۲۷٪	۴٪	<۱٪	۱۰۰٪

رتبه‌بندی و توزیع فراوانی کلیدواژه‌های پرتکرار

پرواضح است که پرتکرارترین کلیدواژه، حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد. این کلیدواژه در ۱۹۳ مقاله (۷۹٪) به عنوان کلیدواژه درج شده است. پس از حق‌الزحمه حسابرسی (با تکرار در ۱۹۳ مقاله)، پربسامدترین واژگان کیفیت حسابرسی، ریسک حسابرسی، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تخصص حسابرسان در صنعت با ۳۴، ۲۱، ۲۱ و ۱۶ بار تکرار در مجموعه مقالات می‌باشند. در جدول ۵، کلیدواژگانی که بیش از هشت بار تکرار داشته‌اند به ترتیب فهرست شده است:

جدول ۵- رتبه‌بندی کلیدواژه‌های حوزه حق‌الزحمه حسابرسی براساس فراوانی

رتبه	کلیدواژه	فراوانی	رتبه	کلیدواژه	فراوانی
۱	حق‌الزحمه حسابرسی	۱۹۳	۱۲	مدیریت سود	۱۲
۲	کیفیت حسابرسی	۳۴	۱۳	استقلال حسابرسی	۱۱
۳	حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی	۲۱	۱۴	بیش اعتمادی مدیران	۱۰
۴	ریسک حسابرسی	۲۱	۱۵	اظهارنظر حسابرسان	۱۰
۵	تخصص حسابرسان در صنعت	۱۶	۱۶	کمیت حسابرسی	۱۰
۶	حاکمیت شرکتی	۱۴	۱۷	فرصت رشد	۱۰
۷	تأخیر گزارش حسابرسی	۱۳	۱۸	چسبندگی حق‌الزحمه	۱۰
۸	چرخش حسابرسان	۱۳	۱۹	رقابت بازار محصول	۱۰
۹	کیفیت گزارشگری مالی	۱۳	۲۰	بازار خدمات حسابرسی	۹
۱۰	تئوری نمایندگی	۱۳	۲۱	موسسات حسابرسی	۹
۱۱	اندازه موسسه حسابرسی	۱۲	۲۲	ریسک تجاری	۹

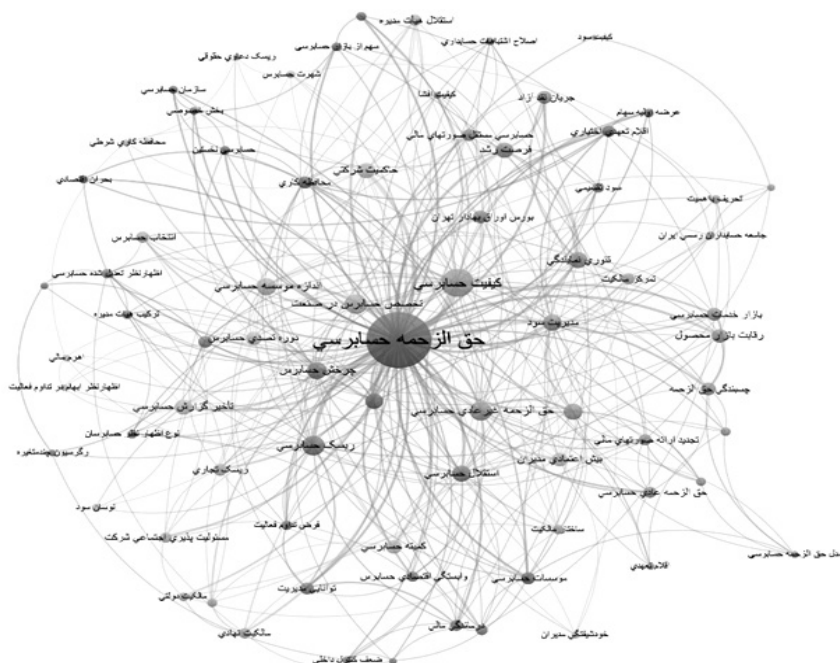
تحلیل زوج هم‌واژگانی

باتوجه به محوریت پژوهش حاضر بر حق‌الزحمه حسابرسی، تحلیل زوج هم‌واژگانی براساس کلیدواژگانی که بیشترین بسامد را با حق‌الزحمه حسابرسی داشته‌اند تحلیل می‌شود. کلیدواژگان کیفیت حسابرسی، ریسک حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و حاکمیت شرکتی به ترتیب با ۲۴، ۲۰، ۱۳ و ۱۳ هم‌رخدادی با حق‌الزحمه حسابرسی بیشترین و زوج هم‌واژگانی را داشتند. جدول ۶ به ارائه ۱۶ کلیدواژه که بیشترین هم‌رخدادی با حق‌الزحمه حسابرسی داشته است را ارائه می‌کند.

جدول ۶- رتبه بندی بیشترین هم‌رخدادی کلیدواژگان با حق الزحمه حسابرسی

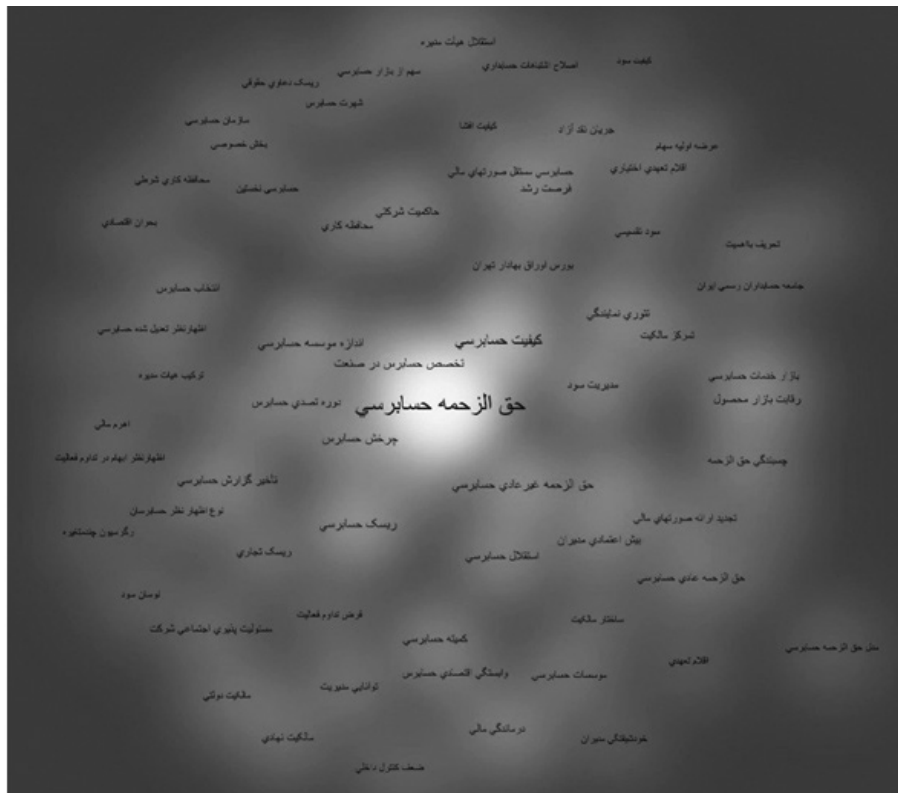
رتبه	زوج هم‌واژگانی	فراوانی	رتبه	زوج هم‌واژگانی	فراوانی
۱	کیفیت حسابرسی	۲۴	۹	رقابت بازار محصول	۱۰
۲	ریسک حسابرسی	۲۰	۱۰	کمیت حسابرسی	۱۰
۳	تخصص حسابرسان در صنعت	۱۳	۱۱	فرصت رشد	۱۰
۴	حاکمیت شرکتی	۱۳	۱۲	استقلال حسابرسی	۹
۵	تأخیر گزارش حسابرسی	۱۱	۱۳	ریسک تجاری	۸
۶	تئوری نمایندگی	۱۱	۱۴	مدیریت سود	۸
۷	اندازه موسسه حسابرسی	۱۱	۱۵	بیش اعتمادی مدیران	۸
۸	چرخش حسابرسان	۱۰	۱۶	اظهار نظر حسابرسان	۸

ترسیم نقشه ساختار و چگالی شبکه کلیدواژه‌های پربسامد در حق الزحمه حسابرسی
شکل ۱ ساختار شبکه و شکل ۲ نقشه چگالی شبکه کلیدواژه‌های پربسامد در حوزه حق الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد.



شکل ۱- ساختار شبکه کلیدواژه‌های پربسامد در حوزه حق الزحمه حسابرسی
همانطور که در شکل ۱ مشخص است حق الزحمه حسابرسی نقش محوری داشته و دایره‌های اطراف حوزه‌های پرتعداد پژوهشی را نمایش می‌دهد. حوزه‌های پژوهشی براساس نزدیکی و

قطر خطوط اتصال، بیشتر مورد توجه بوده است و حوزه‌های پژوهشی که در تصویر نمایان نیست، خلاهای پژوهشی می‌باشند. شکل ۲ که در ادامه آمده است نیز براساس چگالی شبکه، جلب توجه می‌کند تا حوزه‌های پژوهشی پرتعداد نمایان شود.



شکل ۲- چگالی شبکه کلیدواژه‌های پربسامد در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی
پاسخ به سؤال پنجم پژوهش: نتایج حاصل از تحلیل هم‌نویسندگی مقالات منتشره
در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی به چه صورت است؟

الگوی تألیف نویسندگان

الگوی تألیف در مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی نشان داد سه نویسنده‌گی و دونویسنده‌گی با ۴۱٪ (۱۰۱) و ۳۸٪ (۹۲)، الگوی غالب تألیف می‌باشند هرچند مقالات با چهار نویسنده (۱۳٪: ۳۲ مقاله) و تک‌نگاشتها (۷٪: ۱۸ مقاله) در اولویت‌های بعدی قرار دارند. نهایتاً تنها ۲ مقاله با پنج نویسنده مشاهده شد. تحلیل هم‌نویسنده‌گی نشان از وجود ۶۴۳ نقش نویسنده‌گی در مقالات پیشین حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی دارد. در جدول ۷ الگوی تألیف نویسنده‌گان موجود در مقالات منتشره حوزه حق‌الزحمه حسابرسی درج شده است:

جدول ۷- الگوی تألیف موجود در مقالات منتشره حوزه حق الزحمه حسابداری در ایران

تعداد نویسنده:	تک‌نگاشت	دونویسنده	سه نویسنده	چهار نویسنده	پنج نویسنده	جمع مقالات
تعداد مقالات:	۱۸	۹۲	۱۰۱	۳۲	۲	۲۴۵
درصد:	۷٪	۳۸٪	۴۱٪	۱۳٪	۱٪	۱۰۰٪

رتبه‌بندی و توزیع فراوانی رتبه‌بندی و توزیع فراوانی نویسندگان و سازمان‌های پرکار بررسی نویسندگان نشان می‌دهد سیدعلی واعظ، ولی خدادادی، بهمن بنی مهد و محسن رشیدی باغی به ترتیب با انتشار ۱۱، ۱۰، ۸ و ۸ مقاله و دانشگاه شهیدچمران، دانشگاه فردوسی، دانشگاه آزاد علوم تحقیقات با ۶۸، ۴۴ و ۴۲ مرتبه تکرار وابستگی سازمانی در میان نویسندگان را می‌توان جز متخصص‌ترین پژوهشگران و سازمان‌ها در میان سایرین دانست. در جدول ۸ پرکارترین نویسندگان و سازمان‌ها به ترتیب درج شده است.

جدول ۸- پرکارترین پژوهشگران و سازمان‌ها در حوزه موضوعی حق الزحمه حسابداری

پژوهشگران با بیش از ۵ اثر علمی			سازمان‌ها با نقش‌آفرینی در بیش از ۱۵ اثر علمی		
رتبه	نویسنده	فراوانی	رتبه	کلیدواژه	فراوانی
۱	سید علی واعظ	۱۱	۱	دانشگاه شهید چمران اهواز	۶۸
۲	ولی خدادادی	۱۰	۲	دانشگاه فردوسی مشهد	۴۴
۳	بهمن بنی مهد	۸	۳	دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران	۴۲
۴	محسن رشیدی باغی	۸	۴	دانشگاه تهران	۳۹
۵	یحیی حساس یگانه	۷	۵	دانشگاه علامه طباطبائی	۲۹
۶	محمدرضا نیکبخت	۶	۶	دانشگاه الزهرا (س)	۲۳
۷	مهدی صالحی	۶	۷	دانشگاه پیام نور	۲۳
۸	رضا جامعی	۶	۸	دانشگاه مازندران	۱۸
			۹	دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی	۱۶

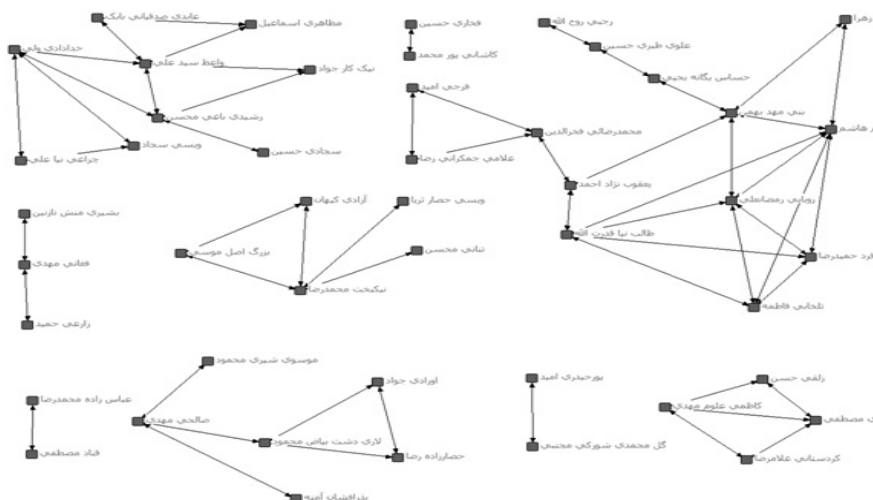
تحلیل زوج هم‌نویسی

در ادامه به تحلیل گروه‌های همکاری با بیش از سه اثر علمی پرداخته شده است. در مجموع شش گروه همکاری دونفره و دو گروه همکاری سه نفره با بیش از سه مقاله یافت شد که مصطفی عبدی و مهدی کاظمی علوم با ۵ کار مشترک، بیش‌تری زوج هم‌نویسی در شبکه را دارا می‌باشند. در جدول ۹ مشخصات تمام این هشت گروه همکاری علمی ذکر شده است:

جدول ۹- زوج‌هم‌نویسی با بیش از سه کار مشترک در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی

تعداد افراد گروه همکاری	تعداد همکاری مشترک	گروه همکاری
دو نفره	۵	عبدی مصطفی؛ کاظمی علوم مهدی
دو نفره	۴	واعظ سید علی؛ عابدی صدقیانی بابک
سه نفره	۳	غلامی جمکرانی رضا؛ فرجی امید؛ محمدرضائی فخرالدین
سه نفره	۳	خدادای ولی؛ چراغی نیا علی؛ ویسی سجاد
دو نفره	۳	عباس زاده محمدرضا؛ فناد مصطفی
دو نفره	۳	تلخابی فاطمه؛ رویایی رضانعلی
دو نفره	۳	مظاهری اسماعیل؛ واعظ سید علی
دو نفره	۳	نیکومرام هاشم؛ وکیلی فرد حمیدرضا

در ادامه با استفاده از افزونه نت دراو از نرم‌افزار یوسی آی نت به ترسیم شبکه همکاری علمی پژوهشگران حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی در ایران پرداخته شده است. نمایه کلی شبکه در شکل ۳ نمایان است. بیشترین مرکزیت درجه متعلق به هاشم نیکومرام با ۶ رابطه و پس از آن بهمن بنی مهد، قدرت الله طالب نیا و رضانعلی رویایی با شاخص مرکزیت ۵ قرار دارند؛ بنابراین قسمت بالای سمت راست نمودار، بزرگترین شبکه همکاری شکل گرفته را نشان می‌دهد که با بررسی وابستگی سازمانی نویسندگان، مشخص می‌شود شبکه مربوط به دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات می‌باشد. پس از آن، شبکه همکاری علمی دانشگاه شهید چمران با مرکزیت سید علی واعظ با شاخص ۵ قرار دارد که در شمال غربی نقشه ترسیم شده است. سایر شبکه‌های همکاری علمی به صورت گسسته و محدود می‌باشند.



شکل ۳- شبکه همکاری علمی پژوهشگران حوزه حق‌الزحمه حسابرسی

۵- بحث و نتیجه‌گیری

هدف اصلی این پژوهش، تحلیل کتاب‌سنجی مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی مستقل در مجلات مصوب وزارت علوم، تحقیقات و فناوری ایران بوده است. با بررسی عمیق پایگاه‌های اطلاعاتی از جمله نمایه استنادی علوم ایران، وبگاه یکایک نشریات حسابداری و مالی مصوب وزارت علوم تحقیقات و فناوری، ۲۴۵ مقاله که حق‌الزحمه حسابرسی را در کانون توجه قرار دادند، فهرست شد. روند انتشار مقالات نشان می‌دهد اولین مقاله در سال ۱۳۸۲ توسط حساس‌یگانه و علوی‌طبری (۱۳۸۲) در فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی منتشر شده است. همچنین روند انتشار سیر صعودی داشته است تا آنجا که در سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰ به اوج خود رسیده است و با متوسط انتشار ۳۶ مقاله در سال، مجموعاً ۴۴٪ مقالات حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی را شکل داده است. نشریات متعددی در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی اقدام به انتشار مقاله نموده‌اند؛ از جمله می‌توان به نشریه علمی پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای که ۲۳٪ مقالات منتشره خود را به این حوزه موضوعی اختصاص داشته، اشاره داشت. نشریه حسابداری دولتی هیچ مقاله‌ای در این موضوع منتشر نکرده است که احتمالاً به دلیل ماهیت تخصصی نشریه که در حوزه حسابداری بخش عمومی است، می‌باشد. همچنین نشریات دانش حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی و دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت با انتشار ۳۴، ۲۱ و ۲۱ مقاله پرشمارترین مجلات جهت نشر مقالات حق‌الزحمه حسابرسی به شمار می‌روند.

مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی مستقل نیز از تنوع نگارش و آشفستگی در زبان فارسی رنج می‌برند چراکه بالغ بر ۴۹ نوع نگارش و مترادف برای حق‌الزحمه حسابرسی در ادبیات پژوهشی مقالات ایرانی یافت شد. پرشمارترین نوشتار حق‌الزحمه حسابرسی (با فاصله) و حق‌الزحمه حسابرسی (با نیم فاصله) با بالغ بر ۷۴ (۳۰٪) و ۵۲ (۲۱٪) مرتبه استفاده گزارش شد.

یافته‌های مربوط در خصوص تحلیل هم‌واژگانی نشان داد که علی‌رغم اینکه عمده مقالات (۲۳۳ مقاله معادل ۹۵٪) بین سه تا پنج کلیدواژه استفاده کرده‌اند؛ لیکن یک مقاله صرفاً دو کلیدواژه استفاده کرده است و عملاً از ظرفیت رویت‌پذیری برای مقاله خود بهره نبرده است. همچنین ۱۰ مقاله با شش کلیدواژه و یک مقاله با هفت کلیدواژه رویت شد. مجموعاً ۹۹۸ کلیدواژه مجموعه واژگان مورد استفاده در پژوهش‌های حق‌الزحمه حسابرسی را تشکیل می‌دهند. پس از حق‌الزحمه حسابرسی (با تکرار در ۱۹۳ مقاله)، پرسامدترین واژگان کیفیت حسابرسی، ریسک حسابرسی، حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی و تخصص حسابر در صنعت با ۳۴، ۲۱ و ۱۶ بار تکرار در مجموعه مقالات می‌باشند. کلیدواژگان کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی به ترتیب با ۲۴ و ۲۰ هم‌رخدادی، بیشترین هم‌رخدادی با حق‌الزحمه حسابرسی را داشتند.

الگوی تالیف در مقالات حوزه حق‌الزحمه حسابرسی نشان داد سه نویسنده‌گی و دونویسنده‌گی با ۴۱٪ (۱۰۱) و ۳۸٪ (۹۲)، الگوی غالب تألیف می‌باشند؛ هرچند مقالات با چهار نویسنده (۱۳٪: ۳۲ مقاله) و تک‌نگاشت‌ها (۷٪: ۱۸ مقاله) در اولویت‌های بعدی قرار دارند. نهایتاً تنها ۲

مقاله با پنج نویسنده مشاهده شد. تحلیل هم‌نویسندگی نشان از وجود ۶۴۳ نقش نویسنده در مقالات پیشین حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی دارد که سیدعلی واعظ، ولی خدادادی، بهمن بنی‌مهد، محسن رشیدی باغی و یحیی حساس یگانه به ترتیب با انتشار ۱۱، ۱۰، ۸، ۷ و ۷ مقاله و دانشگاه شهید چمران اهواز، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشگاه آزاد واحد علوم تحقیقات و دانشگاه تهران با ۶۸، ۴۴، ۴۲ و ۳۹ مرتبه تکرار وابستگی سازمانی در میان نویسندگان را می‌توان جز متخصص‌ترین پژوهشگران و سازمان‌ها در میان سایرین دانست. زوجین مصطفی عبدی و مهدی کاظمی علوم با ۵ مورد هم‌نویسی، بیشترین همکاری مشترک را مجموعه مقالات مورد بررسی داشتند.

دست‌اندرکاران نشریات علمی می‌توانند جهت سیاست‌گذاری‌های آتی از نمودار ۲ استفاده کنند و روند انتشار نشریه در حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی را با نقشه استراتژی نشریه مطابقت دهند تا در خصوص قبول یا رد مقالات حوزه موضوعی مذکور تصمیم‌گیری نمایند. به داوران مجلات از یک سو و به نویسندگان آثار پژوهشی از سویی دیگر توصیه می‌شود از ظرفیت کلیدواژگان به نحو مطلوب استفاده شود و همچنین سعی در استفاده از کلیدواژگان یکسان در اولویت قرار گیرد تا به رویت‌پذیری آثار علمی کمک شود تا سایر پژوهشگران از تکرار پژوهش‌های قبلی اجتناب کرده و موجب تهدید منابع نگردد. برای نمونه علی‌رغم اینکه در پژوهش حسینی و همکاران (۱۳۹۳) از معیار حق‌الزحمه حسابرسی استفاده شده است، اما کلیدواژه حق‌الزحمه حسابرسی نه‌تنها در عنوان، بلکه در کلیدواژه‌ها و چکیده مقاله نیز ذکر نشده است؛ بنابراین نمی‌توان انتظار داشت مورد توجه پژوهشگران حوزه حق‌الزحمه حسابرسی برای استناد صورت گیرد. حل مشکل آشفتگی نگارش در زبان فارسی به ویژه لزوم یکدست‌سازی واژگان تخصصی پرتعداد از مسائل مهم پژوهشی است چراکه به دلیل تنوع فراوان نگارش کلیدواژگان و استفاده از مترادف‌های متعدد در مقالات فارسی، جامعیت بازیابی مدرک در پایگاه‌های استنادی و علمی تحت تأثیر قرار گرفته و در هر جستجو، تعداد زیادی مدرک از بین می‌رود. پژوهشگران حوزه حق‌الزحمه حسابرسی تا مادامی که فکری به حال آشفتگی نگارشی زبان فارسی شود، می‌توانند از جدول ۳ جهت جستجوی کامل ادبیات نظری حوزه حق‌الزحمه حسابرسی در ایران استفاده نمایند. به مجلات پیشنهاد می‌شود باتوجه به شناسایی پژوهشگران متخصص در حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی (جدول ۸)، دآوری کارهای مرتبط را به متخصصین مزبور ارجاع دهند تا بتوانند با جزییات بیشتری دآوری کنند؛ همچنین به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در جهت انجام پژوهش در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی از راهنمایی‌های پژوهشگران متخصص بهره‌مند گردند.

درنهایت به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود باتوجه به فراوانی مقالات منتشره در حوزه حق‌الزحمه حسابرسی به ویژه باتوجه به نقشه هم‌واژگانی و زوج هم‌واژگانی حق‌الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی (۲۴ مورد)، ریسک حسابرسی (۲۰ مورد)، تخصص حسابرس در صنعت (۱۳ مورد) و حاکمیت شرکتی (۱۳ مورد) نسبت به انجام فراتحلیل در این حوزه اقدام نمایند. دومین پیشنهاد پژوهشی تکرار مطالعه حاضر در حوزه‌های موضوعی پرتعداد از جمله کیفیت حسابرسی و کمیته

حسابرسی در ایران می‌باشد. به عنوان سومین پیشنهاد پژوهشی انجام پژوهش حاضر در سطح مجلات معتبر بین‌المللی توصیه می‌گردد تا افزون بر شناسایی خلأهای پژوهشی حق‌الزحمه حسابرسی در سطح مجلات معتبر بین‌المللی، مقایسه‌ای با وضعیت ایران صورت گیرد تا بتوان حوزه‌های پژوهشی جدیدی در این حوزه یافت. آشفتگی نگارش و تنوع واژگانی در برخی از حوزه‌های پژوهشی از جمله درماندگی (با معادل‌های فراوانی همچون آشفتگی، ورشکستگی و حتی بحران و...)، تأخیر در گزارش حسابرسی (با معادل‌هایی همچون وقفه، به‌موقع بودن، زمان‌بندی و...) مشهود است، بنابراین پیشنهاد می‌شود پژوهشگران در جهت انجام مطالعات جامع در حوزه آشفتگی و تنوع زبانی در ادبیات حسابداری تحقیق نمایند تا بتوان در آینده شاهد یکسان‌سازی و کارایی بهتر پژوهشی بود. براساس نقشه چگالی هم‌واژگانی حق‌الزحمه حسابرسی، برخی از حوزه‌های موضوعی کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است، برای نمونه تخفیف حق‌الزحمه حسابرسی (که در آخرین شماره نشریه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای نیز مورد توجه وقفی و همکاران، ۱۴۰۱ قرار گرفته است) همچنین ارتباطات سیاسی، نرخ موثر مالیاتی، خودشیفتگی و ... که می‌تواند در پژوهش‌های آتی مورد توجه پژوهشگران قرار گیرد.

منابع

- اسلامی، محرم (۱۳۸۱). دشواریهای پردازش رایانه‌ای خط فارسی. نشر دانش. ۱۹ (۳): ۲۸-۳۲.
- انصاری، عبدالمهدی؛ طالبی نجف آبادی، عبدالحسین. (۱۳۹۰). بررسی تأثیر اندازه شرکت صاحبکار، اندازه مؤسسه حسابرسی و میزان حق‌الزحمه غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس در شرایط ارائه همزمان خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی از دیدگاه دانشجویان و تحلیلگران بورس اوراق بهادار. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۳ (۱۱)، ۲۰-۳۵.
- باب‌الحوایجی، فهیمه؛ زارعی، فاطمه؛ نشاط، نرگس؛ حریری، نجلا (۱۳۹۳). نقشه دانش علم اطلاعات و دانش‌شناسی بر اساس مقوله‌بندی موضوعی اصلی و فرعی. مطالعات کتابداری و علم اطلاعات، ۲۱ (۱۳)، ۲۴-۲۱.
- جان محمدی؛ ناصر؛ یمین فیروز، موسی؛ نوشین فرد، فاطمه. (۱۳۹۱). تولیدات علمی ایران در حوزه ارتوپدی با روش علم‌سنجی. مجله جراحی استخوان و مفاصل ایران، ۱۰ (۲)، ۸۱-۸۶.
- حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴۱ (۴)، ص ۷۲-۹۶.
- حسینی، سید عبدالرضا، حسینی، سید محمد حسین؛ سید مطهری، سید مهدی. (۱۳۹۳). رابطه‌ی استفاده از فنون مدیریت ریسک با عملکرد شرکت‌های فعال صنایع غذایی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۴ (۳)، ۴۵-۶۰.
- حسینی، سید علی؛ گرامی راد، فاطمه؛ زارع زردینی، طیبه. (۱۳۹۸). تحلیل جریان علمی پژوهش‌های حسابرسی در پایگاه اطلاعاتی وب آو ساینس. دانش حسابداری مالی، ۴ (۴)، ۲۵-۴۶.

خاصه علی اکبر، سوسرایی مسعود، فخار مهدی. (۱۳۹۵). تحلیل خوشه‌های موضوعی و ترسیم نقشه‌های علمی پژوهشگران ایرانی حوزه انگل شناسی با تأکید بر شاخص‌های هم‌تألیفی و شاخص اچ. مجله میکروب شناسی پزشکی ایران. ۱۰ (۲): ۶۳-۷۴.

دهم‌رده قلعه نو، محسن، یزدیفر، حسن؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱۱ (۱)، ۱۰-۳۳.

ساعی، محمدجواد؛ لاری دشت‌بیاض، محمود؛ فاتح‌گوش، حسین. (۱۳۹۴). بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابرسی در دو دهه اخیر. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۲ (۲)، ۲۲۰-۲۰۳.

ستوده، هاجر؛ هنرجویان، زهره. (۱۳۹۱). مروری بر دشواریهای زبان فارسی در محیط دیجیتال و تأثیرات آنها بر اثر بخشی پردازش خودکار متن و بازیابی اطلاعات. کتابداری و اطلاع‌رسانی، ۱۵ (۴)، ص ۵۹-۹۲.

سهیلی، فرامرز؛ شعبانی، علی؛ خاصه، علی اکبر (۱۳۹۴). ساختار فکری دانش در حوزه رفتار اطلاعاتی: مطالعه هم‌واژگانی. فصلنامه مدیریت و پردازش اطلاعات، ۳۰ (۲)، ۳۷۳-۳۹۶. عباس‌زاده، محمدرضا؛ فناد، مصطفی؛ به‌سودی، افشین. (۱۳۹۶الف). رقابت در بازار محصول، معاملات با اشخاص وابسته و بهای خدمات حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۱): ۶۱-۸۰.

عباس‌زاده، محمدرضا؛ فناد، مصطفی؛ غلامی مقدم، فائزه. (۱۳۹۶ب). بررسی اثر میانجی مدیریت سود بر رابطه میان هزینه‌های تحقیق و توسعه و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۸ (۲)، ۸۵-۱۰۴.

عباس‌زاده، محمدرضا؛ فکور، حسین؛ فناد، مصطفی. (۱۳۹۶ث). بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی. دانش حسابداری مالی، ۴ (۳)، ۴۷-۶۴.

فناد، مصطفی؛ عرب مازار یزدی، محمد؛ صفرزاده بندری، محمدحسین؛ حصارزاده، رضا. (۱۴۰۲). کاربست فنون متن‌کاوی در تحلیل جریان موضوعی مقالات منتشره در مجلات حسابداری ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵ (۵۸)، ۱۵۱-۱۷۸.

مشایخ، شهرناز، گنجی، حمیدرضا؛ پیری، فاطمه. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تخصص موسسه حسابرسی در صنعت، کمیته حسابرسی و مالکیت مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳ (۹)، ۹۲-۱۱۹.

مظفری، نیلوفر؛ ورع، نرجس. (۱۴۰۱). بهینه‌سازی آشفستگی اسامی نویسندگان مقالات فارسی با استفاده از روش جنگل تصادفی. پژوهش نامه علم‌سنجی، ۸ (۱۶)، ۲۰۳-۲۲۰.

مهربانی حسین، غلامی جمکرانی رضا. بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران. دانش حسابرسی ۱۳۹۶؛ ۱۷ (۶۶): ۲۴۱-۲۱۷.

ناطق، سمیرا؛ مهرانی، کاوه؛ تحریری، آرش. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۱)، ۱۵۹-۱۷۹.

نیکبخت، محمد رضا؛ مهربانی، حسین. (۱۳۸۵). بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه‌های غیر حسابرسی موسسات حسابرسی بر استقلال حسابرسان. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳(۲)، ۱۲۹-۱۴۷.

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

یزدانی، کامران؛ نجات، سحرناز؛ رحیمی موقر، آفرین؛ قالیچی، لیل؛ خلیلی، ملاحظ (۱۳۹۳). علم‌سنجی: مروری بر مفاهیم، کاربردها و شاخص‌ها. مجله اپیدمیولوژی ایران. ۱۰ (۴)، ۷۸-۸۸. AbbasZadeh, M. R., Ghannad, M., & BehSoodi, A. (2017a). Product Market Competition, Related Party Transactions and Fee of Audit Services. Accounting and Auditing Review, 24(1), 61-80. (In Persian)

Ghannad, M., ArabMazar Yazdi, M., SafarZadeh, M. H., & HesarZadeh, R. (2023). Application of Text Mining Techniques in Analyzing the Topic Flow of Papers Published in Iranian Accounting Journals. Financial Accounting and Auditing Research, Article in Press. (In Persian)

Mozafari, N., & Vara, N. (2022). Optimizing Confusion of Authors' Names in Persian Articles Using Random Forest Algorithm. Scientometrics Research Journal, 8(16), 203-220. (In Persian)

Hosseini, S. A., Hosseini, S. M. H., & Seyedmotahari, S. M. (2014). The Relation between ERM Techniques and Performance of Food Industry firms. Empirical Research in Accounting, 4(3), 45-60.

AbbasZadeh, M. R., Ghannad, M., & Golami Moghaddam, F. (2017b). Effects of Earnings Management Mediator on the Relationship between R&D Costs and Audit Services Fees. Journal of Accounting Knowledge, 8(2), 85-104 (In Persian)

AbbasZadeh, M. R., Fakour, H., & Ghannad, M. (2017c). The Relationship between the audit committee features and Audit services Fees. Financial Accounting Knowledge, 4(3), 47-64. (In Persian)

Ansari, A., & Talebi Najafabadi, A. (2011). Investigating the Impact of Owner Company Size, Audit Firm Size, and Amount of Non-Audit Fee on Auditor Independence in Conditions of Simultaneous Provision of Audit and Non-Audit Services From Academic and Stock Exchange Viewpoints. Accounting and Auditing Research, 3(11), 20-35. (In Persian)

Babalhavaeji, F., Zarei, A., Neshat, N., & Hariri, N. (2014). Mapping of Knowledge and Information Science based on Main and Sub-main Subject Categorization. Journal of Studies in Library and Information Science, 6(Vol.6, No.13), 1-24. (In Persian)

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

Hassas Yeganeh, Y., & Alavi Tabari, S. H. (2003). The Relationship between the Expenditures on Internal Audit Resources and the Expenditures on External Audit Services. Empirical Studies in Financial Accounting, 1(4), 71-96. (In Persian)

Hosseini, S. A., Geramirad, F., & Zare Zardini, T. (2020). Analyze the Scientific Flow of Auditing Research on the Web of Science Database. Financial Accounting Knowledge, 6(4), 25-46. (in persian)

Islami, Muharram (2002). Difficulties in computer processing of Persian script. Publication of knowledge. 19 (3): 28-32.(in persian)

Janmohammadi, N., Yaminfirooz, M., & Nooshinfard, F. (2012). Iran's Scientific Production in Orthopaedic Field: A Scientometric Study. Iranian Journal of Orthopedic Surgery, 10(2), 1-70. (In Persian)

Khasseh A A, Soosaraei M, Fakhar M.(2016). Cluster Analysis and Mapping of Iranian Researchers in the Field of Parasitology:With an Emphasis on the Co-authorship Indicators and H Index. Iran J Med Microbiol. 10(2) :63-74. (In Persian)

Mashayekh, S., Ganji, H., & piri, F. (2022). Investigating the relationship between the expertise of the auditing firm in the industry, the audit committee, and managerial ownership with the audit fee. Journal of Professional Auditing Research, 3(9), 92-119. (In Persian)

Mehrabani H., Gholami Jamkarani, R. Analytical review of research conducted in the field of auditing in Iran. Audit knowledge 2016; 17 (66): 217-241.(In Persian)

Nateghi, S., Mehrani, K., & Tahiri, A. (2018). A Review of Audit Research in Iran. Accounting and Auditing Review, 25(1), 159-179. (In Persian)

Nikbakht, M R., Mehrabani, H. (2006). Investigating the effect of services and the amount of non-audit fees of auditing institutions on the auditor's independence. Accounting and Auditing Review, 13(2),129-147. (In Persian)

Saei, M. J., Lari Dashtbayaz, M., & Fatch Goush, H. (2015). A review and content analyzing of Iranian auditing research: Two recent decades. Accounting and Auditing Review, 22(2), 203-220. (In Persian)

Singh, B. (2021). A bibliometric analysis of behavioral finance and behavioral accounting. American Business Review. 24(2), 10-28.

Sohaili F, Shaban A, Khase A.(2016) Intellectual Structure of Knowledge in Information Behavior: A Co-Word Analysis. Human Information Interaction. 2 (4). 396-373. . (In Persian)

Sotudeh, Hajar; Honarjooyan, Zahra. (2011). An overview of Persian language problems in the digital environment and their effects on the effectiveness of automatic text processing and information retrieval (2012) . Library and Information Sciences, 15(4), 59-92.(in persian)

Yazdani K, Nejat S, Rahimi-Movaghar A, Ghalichee L, Khalili M. (2015) Scientometrics: Review of Concepts, Applications, and Indicators. Irje. 10 (4) :78-88. (In Persian).

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

Aveyard, H. (2018). Doing a literature review in health and social care: A practical guide.

Gramling, A. A., Jenkins, J. G., & Taylor, M. H. (2010). Policy and research implications of evolving independence rules for public company auditors. Accounting Horizons, 24(4), 547-566.

King, J. (1987). A review of bibliometric and other science indicators and their role in research evaluation. Journal of information science, 13(5), 261-276.

Lee, P. C., & Su, H. N. (2010). Investigating the structure of regional innovation system research through keyword co-occurrence and social network analysis. Innovation, 12(1), 26-40.

Lesage, C., & Wechtler, H. (2012). An inductive typology of auditing research. Contemporary Accounting Research, 29(2), 487-504.

Li, J., Wang, M. H., & Ho, Y. S. (2011). Trends in research on global climate change: A Science Citation Index Expanded-based analysis. Global and Planetary Change, 77(1-2), 13-29.

- Liu, G. Y., Hu, J. M., & Wang, H. L. (2012). A co-word analysis of digital library field in China. *Scientometrics*, 91(1), 203-217.
- Ovalle-Perandones, M. A., Gorraiz, J., Wieland, M., Gumpenberger, C., Olmeda-Gómez, C. (2013). The influence of European Framework Programmes on scientific collaboration in nanotechnology. *Scientometrics*, 97(1), 59-74.
- Smith, g., & krogstad, j. L. (1988). A Taxonomy of Content and Citations in Auditing a Journal-of Practice & Theory. *Auditing a Journal of Practice & Theory*, 8(1), 108-117.
- Wasserman S, Galaskiewicz, j. (1994). *Advances in Social Network Analysis: Research in the Social and Behavioral Science*. Thousand oaks: Sage.
- Zengul, F. D., Oner, N., Byrd, J. D., & Savage, A. (2021). Revealing Research Themes and Trends in 30 Top ranking Accounting Journals: A Text mining Approach. *Abacus*.
- Brown, R. G. (1962). Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, 37(4), 696.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. Macmillan Education.
- De Moor, P., & De Beelde, I. (2005). Environmental auditing and the role of the accountancy profession: a literature review. *Environmental Management*, 36(2), 205-219.
- Simunic, D. A., & Wu, X. (2009). China-related research in auditing: A review and directions for future research. *China Journal of Accounting Research*, 2(2), 1-25.
- De Bakker, F. G., Groenewegen, P., & Den Hond, F. (2005). A bibliometric analysis of 30 years of research and theory on corporate social responsibility and corporate social performance. *Business & society*, 44(3), 283-317.
- McMillan, G. S., & Casey, D. L. (2018). Examining the scope of the accounting literature: a bibliometric review of a decade of research. *International Journal of Bibliometrics in Business and Management*, 1(2), 147-159.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary accounting research*, 23(1), 141-191.
- Dumay, J., de Villiers, C., Guthrie, J., & Hsiao, P. C. (2018). Thirty years of Accounting, Auditing and Accountability Journal: A critical study of the journal's most cited articles. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 31(5), 1510-1541.

پی‌نویس:

12. Auditing a Journal of Practice & Theory
13. Accounting, Auditing and Accountability Journal
14. Web of science
15. <https://sci.isc.ac/Search.aspx>
۱۶. حق‌الزحمه حسابرِس در عنوان، چکیده و کلیدواژه مدنظر بود، بنابراین جستجوی واژگان مزبور در بخش «تمامی اقسام» صورت گرفت.
17. Remove Duplicate
۱۸. شامل ۲۰ مجله حسابداری (۱۹ نشریه فارسی) و ۱۲ مجله مالی (۹ مجله فارسی)
۱۹. تکنیک جستجوی تودرتو: تمام منابع مورد استناد توسط پژوهش‌های یافت شده، بررسی شد تا هیچ منبعی در حوزه موضوعی نادیده انگاشته نشود.
۲۰. تکنیک جستجوی برپایه محقق: از طریق پایگاه‌های اطلاعاتی، مجموعه مقالات منتشره محققین پرکار در حوزه موضوعی حق‌الزحمه حسابرسی بررسی شد تا اطمینان حاصل شود، هیچ منبعی در حوزه موضوعی نادیده انگاشته نشود.
۲۱. آشفتگی زبانی به شدت فارسی در انگلیسی نیست بنابراین از طریق جستجوی دو Audit و Audit Fee Fees نیاز پژوهشی تأمین شد.

۱. به ترتیب فهرست پرتال نشریات علمی: ۱- حسابداری، حسابرسی و مالی ایرانیان، ۲- بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳- پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۴- پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۵- تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۶- دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷- دانش حسابرسی و ۸- مطالعات حسابداری و حسابرسی.
۲. پرتال نشریات علمی به آدرس journals.msrt.ir جستجو در تاریخ ۳۰ دی ماه ۱۴۰۱ در مجموعه علوم انسانی و زیرگروه حسابداری.
3. VOSviewer
4. NetDraw
5. Ucinet
6. Co-Word
7. Co-occurrence analysis
8. bibliometric
9. Algorithm Forest Random
10. Soundex
۱۱. مانند همزه پایانی یا میانی، «های» غیرملفوظ، «ی» ک پیش از «ی» وحدت، الف (کوتاه یا بلند)، تایی نقطه‌دار، «ی» صامت میانجی، خط تیره، نقطه، فاصله یا نیم فاصله



COPYRIGHTS

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



The role of Auditor's Narcissism on Unqualified Audit Opinion

Nashmin Lotfiju¹, Bahman Banimahd², Hamidreza Vakilifard³

Received: 2023/04/07

Approved: 2023/06/06

Research Paper

Abstract:

Various factors affect the auditor's professional judgment and decision-making. One of these factors is the auditor's narcissism. Given to role of auditor's judgment and decision-making in audit quality and the impact of auditors' psychological characteristics on their judgment, the purpose of this research is to investigate the role of auditor's narcissism on unqualified audit opinion. The current research is of applied type and has been carried out with a descriptive-correlation methodology and the research data has been collected using the statistical population including 134 companies listed to the Tehran Stock Exchange for the period of 2009 to 2019. We use multivariable binary logistic regression for data statistical analysis. The results of this study show that the auditor's narcissism has a positive and significant relationship with the unqualified audit opinion. Also, the type of auditor and the percentage of shares owned by the major shareholder have a positive and significant relationship with the probability of issuing an unqualified audit opinion. If we assume that unqualified audit report is due to the acceptance of the amendments imposed by the auditor on client; This shows that the auditor's narcissism has a positive effect on audit quality.

Key Words: Auditor's Opinion, Auditor's judgment, Narcissism and Audit Quality



10.22034/JPAR.2023.1999678.1154

1. Ph.D. Student, Faculty of Management and Economics, Islamic Azad University Science and Research Branch, Tehran, Iran. nashminlotfiju@gmail.com
 2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) dr.banimahd@gmail.com
 3. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. vakilifard.phd@gmail.com
- <http://article.iacpa.ir>

خودشیفتگی حسابرس و اظهار نظر مقبول حسابرسی

نشمین لطفی جو^۱، بهمن بنی مهد^۲، حمیدرضا وکیلی فرد^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۶

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

عوامل مختلفی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تاثیر می‌گذارند. یکی از این عوامل خودشیفتگی حسابرس می‌باشد. با توجه به نقش مهم قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در کیفیت حسابرسی و تاثیر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان بر قضاوت آنها، هدف این پژوهش، بررسی نقش خودشیفتگی حسابرس بر اظهار نظر مقبول حسابرسی است. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و با رویکرد توصیفی-همبستگی انجام شده است. داده‌های لازم با استفاده از جامعه آماری شامل ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۸ به روش رگرسیون لجستیک باینری چند متغیره مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان داد که خودشیفتگی حسابرس رابطه مثبت و معنی‌داری با اظهار نظر مقبول حسابرسی دارد. همچنین، نوع حسابرس و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی دارند. اگر فرض کنیم گزارش مقبول حسابرسی ناشی از پذیرش اصلاحات تحمیل شده حسابرس بر صاحبکار باشد؛ این موضوع نشان می‌دهد که خودشیفتگی حسابرس تاثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد.

واژه‌های کلیدی: اظهار نظر حسابرس، قضاوت حسابرس، خودشیفتگی، کیفیت حسابرس

doi: 10.22034/JPAR.2023.1999678.1154

nashminlotfju@gmail.com

dr.banimahd@gmail.com

vakilifard.phd@gmail.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)

۳. دانشیار گروه حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر پژوهش‌های رفتاری در حوزه حسابرسی افزایش یافته است. این مطالعات تاثیر ویژگی‌های روانشناختی حسابرسان را بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها مورد بررسی قرار می‌دهند. مدل‌های قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی با تنوع گسترده‌ای از مسائل روبرو است. حسابرسان با توجه به مدل‌های مناسب قضاوت و تصمیم‌گیری و بر اساس مدل‌های احتمالی، مبانی روانشناسی و فرایندهای ادراکی و شناختی اقدام به قضاوت و تصمیم‌گیری می‌نمایند. اختلالات رفتاری و روانشناختی حسابرس باعث می‌شود تا او در فرایند حسابرسی، توانایی گردآوری شواهد حسابرسی کافی و اتکا پذیر را نداشته باشد. در نتیجه، حسابرس در غیاب شواهد حسابرسی کافی و اتکا پذیر، تصمیمات نادرستی را اتخاذ نموده و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (دانلی^۱ و همکاران، ۲۰۰۳).

یکی از اختلال‌های رفتاری که به مرور زمان بر کار افراد تاثیر می‌گذارد، خودشیفتگی است. خودشیفتگی نوعی اختلال شخصیت و بیانگر عشق افراطی به خود است. افراد خودشیفته، درباره توانایی‌های خود اغراق می‌کنند، محتاج توجه و تایید زیاد هستند و از انتقاد دیگران مضطرب و برآشفته می‌شوند. آن‌ها تصویری از یک انسان برتر از خود نشان می‌دهند و به دنبال آن هستند تا دیگران را تحت سلطه خود درآورند (ویز^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). پژوهش‌های رفتاری منتشر شده در سال‌های اخیر نشان می‌دهند تحقیق درباره خودشیفتگی حسابرسان؛ از توجه روبه رشدی برخوردار بوده است. این پژوهش‌ها ادعا دارند خودشیفتگی، یک ویژگی رفتاری شایع در میان حسابرسان است (امرینیک و کریج^۳، ۲۰۱۰؛ آکرز^۴ و همکاران، ۲۰۱۴). مطالعات اخیر نشان می‌دهند اختلال خودشیفتگی به عنوان یک سوگیری شناختی می‌تواند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس را تحت تاثیر خود قرار دهد. از یک سو، افراد خودشیفته اعتماد به نفس بالایی دارند و معمولاً به طور مستقل تصمیم‌گیری می‌نمایند و کمتر تحت تاثیر نظرات دیگران هستند. این موضوع می‌تواند موجب ارتقای استقلال حسابرس و در نتیجه بهبود کیفیت حسابرسی گردد. اما از سوی دیگر، خودشیفتگی منبع و محرک رفتارها و قضاوت‌های غیر اخلاقی است. لذا این ویژگی رفتاری می‌تواند نقض‌کننده اخلاق حرفه‌ای و در نتیجه کاهنده کیفیت حسابرسی باشد (چو^۵ و همکاران، ۲۰۲۱). از این رو، این تحقیق به دنبال پاسخ به این سؤال است که خودشیفتگی حسابرس تا چه اندازه می‌تواند افزایش دهنده کیفیت حسابرسی و یا بر عکس، کاهنده آن باشد؟

نوآوری این تحقیق در مقایسه با تحقیقات قبلی آن است که در تحقیقات قبلی، عوامل تعیین کننده اظهار نظر حسابرس تنها بر اساس ویژگی‌های موسسات حسابرسی، اعم از اندازه و بزرگی موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس، مدت تصدی حسابرس و هم چنین ویژگی‌های صاحبکار مثلاً اندازه شرکت، ریسک مالی، سودآوری و... بررسی و آزمون شده است. به بیان دیگر، در مطالعات قبلی به ویژگی‌های روانشناختی حسابرس در صدور اظهار نظر حسابرسی توجه‌ای صورت نگرفته است. این در حالی است که طبق مطالعات روانشناسی، ویژگی‌های شخصیتی تاثیر

با اهمیتی بر عملکرد و قضاوت و تصمیم‌گیری افراد دارند. بنابراین برای رفع این خلاء پژوهشی، در این پژوهش رابطه میان ویژگی روانشناختی حسابرس در صدور اظهار نظر حسابرسی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. دستاوردها و ارزش افزوده علمی پژوهش حاضر را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

اولاً یافته‌های این پژوهش می‌تواند موجب بسط و گسترش مطالعات رفتاری در حوزه قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی گردد و می‌تواند شکاف مربوط به ارتباط بین رشته‌ای بین حسابرسی و روانشناسی را تا حدودی بر طرف نماید. ثانیاً شواهد این پژوهش، اطلاعات سودمندی از سطح خودشیفتگی حسابرسان در اختیار موسسات حسابرسی، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. این موضوع می‌تواند آن‌ها را در هنگام انتخاب و آموزش حسابرسان و تدوین دستورالعمل‌های مربوطه یاری دهد. در ادامه، مبانی نظری تحقیق، روش شناسی و یافته‌های تحقیق ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

۲-۱- خودشیفتگی

خودشیفتگی یکی از ویژگی‌های رفتاری انسان است. افراد خودشیفته همواره دنبال برتری جویی و نیاز به توجه هستند. به بیان دیگر آنها نیاز به تحسین دارند و دوست دارند تا همواره توسط دیگران تایید گردند. این افراد انگیزه بالایی در انجام کارها دارند و همواره سعی می‌کنند تا شایستگی‌های خود را ارتقا داده و به موفقیت بیشتری دست یابند. آنها معمولاً از تسلیم در برابر نظرات دیگران اجتناب و سعی دارند تا نظر خود را بر نظر دیگران غالب نمایند (آکرم‌ن و دانلان^۶، ۲۰۱۳).

۲-۲- خودشیفتگی و اظهار نظر حسابرس

خودشیفتگی نوعی سوگیری شناختی است که اثرات متفاوتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری فرد می‌گذارد. خودشیفتگی، در برخی موارد موجب می‌شود تا تصمیم‌گیری افراد دچار خطا گردد. اعتماد به نفس بالای افراد خود شیفته، باعث می‌شود تا آن‌ها تصمیمات ریسک‌پذیری را اتخاذ کنند و در پی آن متضرر شوند. از سوی دیگر، افراد خودشیفته در قضاوت و تصمیم‌گیری مستقل عمل می‌کنند. به بیان دیگر افراد خودشیفته در هنگام تصمیم‌گیری تحت شرایط عدم اطمینان و ابهام، کمتر تحت تأثیر باورها و اطلاعات دیگران قرار می‌گیرند، ترکیبی از بی‌توجهی آنها به اطلاعات خارجی و برتری طلبی آن‌ها، از مزیت‌های خودشیفته‌ها در موقعیت‌های تصمیم‌گیری است (بایرن و ورثی^۷، ۲۰۱۳). بر اساس آنچه که گفته شد خودشیفتگی شرکای حسابرسی می‌تواند اثرات متفاوتی بر اظهار نظر حسابرس و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. از یک سو، حسابرسانی که از درجه بالایی از خودشیفتگی برخوردار هستند، سعی دارند تا با ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی شهرت خود را در حرفه حسابرسی ارتقاء بخشند. خودشیفته‌ها معمولاً خودمحور هستند و نظرات دیگران را قبول ندارند. از این رو، حسابرسانی که این ویژگی

را دارند کمتر متقاعد می‌شوند تا کیفیت پایین صورتهای مالی شرکت مورد رسیدگی را بپذیرند، آنها تلاش بیشتری می‌نمایند تا اشتباهات حسابداری را شناسایی و بر رفع آن اشتباهات پافشاری می‌کنند. این موضوع باعث خواهد شد تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد. اما از سوی دیگر، ویژگی خودشیفتگی حسابرس می‌تواند اثرات منفی بر کیفیت حسابرسی نیز داشته باشد. به این شکل که مدیران و شرکای حسابرسی که دارای ویژگی خودشیفتگی بالایی هستند، ممکن است، در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری به نظرات و اطلاعات سایر اعضای گروه حسابرسی بی‌توجه باشند و آن را بی اهمیت بدانند. این موضوع کشف تقلب و تحریف‌های حسابداری توسط اعضای تیم را تحت‌الشعاع خود قرار می‌دهد و در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین، مطالعات در حوزه اخلاق نشان داده است که یکی از پیامدهای افراد خودشیفته عدم رعایت اخلاق است، از این رو، انتظار بر آن است که افراد خودشیفته اخلاق حرفه‌ای از جمله استقلال را رعایت ننمایند. این امر به نوبه خود بر اظهار نظر حسابرس و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد (چو و همکاران، ۲۰۲۱)

۳-۲- پیشینه پژوهش

۳-۲-۱- پیشینه داخلی

غلامرضایی و حسینی (۱۳۹۸) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که میان اختلالات شخصیتی حسابرسان و تردید حرفه‌ای آنها رابطه منفی وجود دارد و اختلالات شخصیتی با معیار درک میان فردی تردید حرفه‌ای بیشترین رابطه منفی را دارد. صفرزاده و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی در حسابرسان دیوان محاسبات کشور، به این نتیجه رسیدند که نوع شخصیت حسابرسان بر کیفیت حسابرسی آنان موثر است و از میان تیپ‌های شخصیتی، تیپ شخصیتی قراردادی و تیپ شخصیتی جستجوگر به ترتیب بیشترین و کمترین تأثیر را بر کیفیت حسابرسی دارند. اما، جنسیت حسابرسان رابطه بین تیپ شخصیتی و کیفیت حسابرسی را تعدیل نکرده است. بنی‌مهد (۱۳۹۰) در بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرسان طی پژوهشی نشان داد عواملی مانند عملکرد مدیر، تغییر مالکیت، خصوصی بودن موسسه حسابرسی، گزینش اظهار نظر و تغییر حسابرسان از یک موسسه خصوصی به موسسه حسابرسی خصوصی دیگر رابطه مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول دارند. برادران حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۲) در بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی دریافتند ویژگی شخصیتی روان‌رنجوری بر نوع اظهار نظر حسابرسان و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌دار و منفی دارد، ولی بر نوع بند شرط گزارش حسابرسان تأثیری معنی‌دار ندارد. هم‌چنین، برون‌گرایی بر نوع اظهار نظر حسابرسان، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و منفی دارد. هم‌چنین شخصیت توافق‌پذیر، بر نوع اظهار نظر حسابرسان، نوع بند شرط، تعداد بند شرط و تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر معنی‌دار و مثبت دارد. با وجدان بودن بر تعداد بند بعد از اظهار نظر تأثیر

معنی دار و مثبت دارد، ولی بر نوع اظهار نظر، نوع بند شرط و تعداد بند شرط تأثیری معنی دار ندارد. نادری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی A, B, C و D حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی در بین مدیران سازمان حسابرسی و موسسات عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی دریافتند اظهار نظرهای مقبول، مشروط و مردود با تیپ‌های شخصیتی رابطه معناداری دارد.

سعیدی و ناصری (۱۳۹۶) در پژوهشی تفاوت‌های فردی و قضاوت حرفه‌ای حسابرس را تحت تأثیر چهار ویژگی فردی شامل دو ویژگی جمعیت‌شناختی (جنسیت و تجربه) و دو ویژگی روانشناختی (خوش‌بینی و اعتماد به نفس) را بررسی کردند، نتایج پژوهش نشان داد که خوش‌بینی، اعتماد بنفیس، تجربه و جنسیت منجر به وجود تفاوت در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان می‌شود. سعیدی و ناصری (۱۳۹۶)، در مطالعه‌ای دیگر، تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که از میان ویژگی‌های شخصیتی حسابرس، تنها روان‌نجوری با قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت و معنی داری دارد. احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی نشان دادند رابطه معنی داری بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی و ابعاد پنجگانه شخصیت یعنی روان‌رنجوری، برون‌گرایی، انعطاف‌پذیری، دلبپذیر بودن و وجدان کاری وجود دارد.

سیمپاری و بنی‌مهد (۱۳۹۷)، رابطه میان بیش اعتمادی مدیریت صاحبکار و اظهار نظر غیرمقبول حسابرس را بررسی کردند، نتایج پژوهش آنها نشان داد که بیش اعتمادی مدیر با اظهار نظر غیرمقبول حسابرس رابطه منفی و معنی دار دارد.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۸) نشان دادند ویژگی رفتاری اعتماد بیش از حد حسابرسان بر قضاوت حرفه‌ای آن‌ها تأثیر مثبت و معنی دار دارد. هم چنین آن‌ها دریافتند ویژگی شخصیتی ماکیاولیسم بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تأثیر گذار است.

نظامی و همکاران (۱۳۹۹) دریافتند توافق‌پذیری رویکردی موجب کاهش و توافق‌پذیری اجتنابی موجب بهبود کیفیت قضاوت حسابرسان می‌گردد. همچنین حسابرسان با تیپ شخصیتی متفکر در مقابل تیپ شخصیتی احساسی، قضاوت حرفه‌ای تری انجام می‌دهند. نتایج پژوهش آنها تایید کرد که تمام ابعاد شخصیت (به جز با وجدان بودن) با واسطه خودکارآمدی حرفه‌ای بر قضاوت حسابرسان تأثیر معنی داری دارد. کریمی و همکاران (۱۴۰۰) به ارزیابی تأثیر سوگیری‌های روانشناختی فردی و ابعاد شخصیتی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها نشان دادند سوگیری‌های اطمینان بیش از حد، خوش‌بینی و تحمل ابهام و ابعاد شخصیتی برون‌گرایی و مسئولیت‌پذیری اثر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد، اما ابعاد شخصیتی شامل روان‌رنجوری، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. خردیار و همکاران (۱۴۰۰) در بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی بر تعارض حسابرس با نقش واسطه‌ای جنسیت دریافتند روان-رنجوری رابطه معنادار و منفی، و برون‌گرایی رابطه معنادار و مثبت با تعارض میان حسابرس و مدیریت صاحبکار دارد و جنسیت نقش تعدیلگر در رابطه میان

برونگرایی حسابر و تعارض با مدیریت صاحبکار دارد. هم چنین مردان برون‌گرا نسبت به زنان برون‌گرا، بیشتر دچار تعارض با مدیریت صاحبکار می‌شوند. پور علی (۱۴۰۱) نشان داد تمرکز بازار حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابر تأثیر مثبت دارد. به عبارت دیگر، هرگاه حسابرسان تمرکز بیشتری بر بازار صنعت داشته باشند، در آن صورت کیفیت کار حسابرسی افزایش یافته و اظهارنظر مقبول افزایش می‌یابد. یاری و همکاران (۱۴۰۱) طی پژوهشی دریافتند با بهبود فرایندهای مدیریت ریسک سازمانی، اظهار نظر حسابر در باره ابهام در تداوم فعالیت کاهش می‌یابد. هم چنین با افزایش توانایی مدیریت شرکت، رابطه بین مدیریت ریسک سازمانی و اظهارنظر حسابر در خصوص تداوم فعالیت شرکت تقویت می‌گردد.

علیزادگان و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که انواع تیپ‌های شخصیتی حسابرسان، با قضاوت آن‌ها در کشف تقلب، رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. به عقیده آن‌ها شخصیت می‌تواند بر تمایل حسابرسان در جستجوی اطلاعات و کشف تقلب تأثیرگذار باشد.

۲-۳-۲- پیشینه خارجی

دانلی^۸ و همکاران (۲۰۰۳) در پژوهشی اختلالات رفتاری حسابرسان را در عملکرد آنها بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که اختلالات رفتاری در فرایند حسابرسی عملکرد آنها را از گردآوری اطلاعات تا اظهار نظر تحت تأثیر قرار می‌دهد و این موضوع باعث کاهش کارایی آنها می‌شود.

نویکا^۹ و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند که قصور حسابر در گزارش‌گری مالی می‌تواند به شدت اعتبار یک حسابر را خدشه‌دار کند و ریسک دعاوی حقوقی و قضایی علیه حسابر را افزایش دهد. بنابراین شرکای خودشیفته به منظور کاهش ریسک مذکور، انگیزه‌های قوی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا دارند.

نتایج پژوهش رنان و لویز^{۱۰} (۲۰۲۰) نشان می‌دهد که خودشیفتگی حسابر رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با تردید حرفه‌ای او دارد. به عقیده آن‌ها، خودشیفتگی باعث می‌شود تا عزت نفس و توانایی پرسشگری حسابر را افزایش یابد. اما دو ویژگی دیگر تاریک شخصیت یعنی ماکیاولیسم و جامعه‌ستیزی تأثیر معنی‌داری بر تردید حرفه‌ای ندارند.

جانسن^{۱۱} و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند که خودشیفتگی شرکای حسابرسی به طور معنی‌داری بیشتر از سایر حسابر‌ها است و این موضوع باعث شده است تا شرکای حسابرسی، تردید حرفه‌ای بیشتری در مقایسه با سایرین داشته باشند.

به عقیده چرچ^{۱۲} و همکاران (۲۰۲۰) شرکای خودشیفته در حرفه حسابرسی معمولاً نسبت به پنهان کردن اطلاعات از سوی صاحبکار که می‌تواند مانع تصمیم‌گیری‌های گزارش‌دهی آنها شود، حساس‌تر هستند. هم چنین از آنجایی که افراد خودشیفته، ماهیت رقابتی دارند، بنابراین حسابرسان خودشیفته کارایی بیشتری در مقایسه با سایر حسابرسان دارند.

تاکادا^{۱۳} و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای رابطه بین میزان خودشیفتگی شریک حسابرسی و مدیریت سود را بررسی نمودند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که خودشیفتگی شریک حسابرسی

رابطه منفی با مدیریت سود از نوع حداکثرسازی سود دارد. آن‌ها تایید می‌کنند که وقتی یک تیم حسابرِسی بیش از یک شریک خودشیفته دارد، خودشیفتگی تنها در صورتی در محدود کردن مدیریت سود مؤثر است که شریک اصلی تیم، خودشیفته باشد.

چو^{۱۴} و همکاران (۲۰۲۱) با استفاده از اندازه امضای شریک در گزارش‌های حسابرِسی دریافتند که کیفیت حسابرِسی با خودشیفتگی شریک افزایش می‌یابد. آن‌ها نشان دادند تغییرات در کیفیت حسابرِسی ارتباط مثبت و معنی‌داری با تغییرات در خودشیفتگی شریک حسابرِسی دارد. نتایج آن‌ها تایید می‌نماید که خودشیفتگی شریک، کیفیت حسابرِسی را عمدتاً از طریق افزایش استقلال حسابرِس، به جای شایستگی حسابرِس، بهبود می‌بخشد. جانسون^{۱۵} و همکاران (۲۰۲۱) نشان دادند خودشیفتگی حسابرِس، عاملی مهم در ارزیابی ریسک تقلب است. آن‌ها دریافتند هرگاه مدیر مالی دارای خودشیفتگی کلامی بالا باشد، حسابرسان خودشیفته، ریسک تقلب را پایین ارزیابی می‌کنند. هم چنین بی تفاوتی اخلاقی تأثیر منفی و معنی‌دار بر ارزیابی حسابرِس از ریسک تقلب دارد.

کامرون^{۱۶} و همکاران (۲۰۲۲) اعتقاد دارند که ویژگی‌های شرکای حسابرِسی در توضیح تغییرات در قضاوت حسابرِس و هم چنین قیمت‌گذاری خدمات حسابرِسی، ویژگی‌های مهمی هستند. کرچوفر^{۱۷} و همکاران (۲۰۲۲) طی یک بررسی دریافتند خودشیفتگی شرکای حسابرِسی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با حق‌الزحمه حسابرِسی دارد. هم چنین آن‌ها نشان دادند شرکایی که خودشیفتگی بالایی دارند، معمولاً درباره عدم تداوم فعالیت، اظهار نظر بیشتری انجام می‌دهند و قضاوت محافظه‌کارانه‌تری در مقایسه با سایر شرکای حسابرِسی دارند.

ساماگانو و فلیسیو^{۱۸} (۲۰۲۲) در پژوهشی تأثیر شخصیت حسابرِس بر کیفیت حسابرِسی را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش آن‌ها دریافتند که ویژگی‌های توافق‌پذیری، وظیفه‌شناسی و گشودگی به طور مثبت با تردید حرفه‌ای حسابرسان و در نتیجه با کیفیت حسابرِسی رابطه معنی‌داری دارد. اما وظیفه‌شناسی و روان رنجوری تأثیری منفی و معنی‌دار با کیفیت حسابرِسی دارد. پیپر^{۱۹} (۲۰۲۲) نتیجه می‌گیرد که ویژگی‌های شخصیتی تأثیر با اهمیت بر عملکرد شغلی افراد می‌گذارند. به نظر او، ویژگی‌هایی که تأثیر مستقیم بر عملکرد شغلی دارند شامل توافق‌پذیری، برون‌گرایی، خودشیفتگی، ماکیاولیسم و جامعه ستیزی است. فرانسیس^{۲۰} (۲۰۲۳) معتقد است ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی شریکی که تیم حسابرِسی را هدایت می‌کند به همان اندازه در ارزیابی کیفیت حسابرِسی مهم است که اندازه موسسه حسابرِسی و تعداد کارکنان حرفه‌ای مهم است.

صالحی و همکاران (۲۰۲۳) نشان دادند بین ویژگی‌های حسابرِس (مدت تصدی، حق‌الزحمه و تخصص) و خوانایی گزارش حسابرِسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. علاوه بر این، متغیرهای خودشیفتگی، اعتماد به نفس و تغییر اجباری حسابرِس با خوانایی گزارش حسابرِسی ارتباط مثبت و معناداری دارند. چن^{۲۱} و همکاران (۲۰۲۳) دریافتند ویژگی شخصیتی برون‌گرایی با کیفیت حسابرِسی ارتباط مثبت و معناداری دارد. به عقیده او استخدام و بکارگیری افراد با

ویژگی برون‌گرایی می‌تواند عملکرد کاری حسابرسان و در نتیجه قضاوت و کیفیت حسابرسی را بهبود دهد.

۲-۳-۳- تدوین فرضیه پژوهش

بر اساس آن چه که در بالا گفته شد می‌توان نتیجه گرفت که خودشیفتگی نوعی سوگیری شناختی است و می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس تاثیرگذار باشد. مطالعات انجام شده درباره تاثیر خودشیفتگی بر قضاوت و تصمیم‌گیری افراد نتایج متفاوتی را ارائه نموده‌اند. برخی از مطالعات بر این نکته تاکید دارند چون افراد خودشیفته، خودمحور هستند؛ به نظر دیگران توجه نمی‌کنند و به دنبال آن هستند تا نظر و عقیده خود را بر طرف مقابل تحمیل نمایند. از این رو، انتظار بر آن است حسابرسان با درجه بالایی از خودشیفتگی؛ در تلاش هستند تا اشتباهات و تحریف‌های حسابداری را کشف و مدیریت صاحبکار را وادار به رفع آن‌ها کنند. این موضوع باعث افزایش کیفیت حسابرسی و در نتیجه افزایش شهرت حسابرس خواهد شد. هم چنین برخی دیگر از پژوهشگران معتقد هستند به دلیل عدم توجه افراد خودشیفته به نظرات دیگران، خودشیفتگی حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد. شرکای حسابرسی خودشیفته در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری، نظرات و اطلاعات سایر اعضای گروه حسابرسی را بی اهمیت می‌دانند و این موضوع کشف تقلب و تحریف‌های حسابداری توسط اعضای تیم را تحت الشعاع خود قرار می‌دهد و در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (چو و همکاران، ۲۰۲۱)؛ کامرون و همکاران، ۲۰۲۲). اگر اظهار نظر مقبول حسابرسی را شاخصی از کیفیت حسابرسی فرض کنیم (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸)، در آن صورت می‌توان فرضیه پژوهش را به شرح زیر نوشت:

خودشیفتگی حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار با اظهار نظر مقبول حسابرسی دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر با توجه به ماهیت آن، از نوع پژوهش کاربردی و از نظر روش در زمره پژوهش‌های توصیفی-همبستگی می‌باشد. مبانی نظری و داده‌های پژوهش از طریق مطالعات کتابخانه‌ای بدست آمده است. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی یعنی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران انجام شده است، این پژوهش یک مطالعه میدانی نیز محسوب می‌شود. آزمون فرضیه‌های تحقیق بر اساس رگرسیون لاجستیک باینری به کمک نرم‌افزار SPSS شماره ۲۶ انجام شده و جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. دوره زمانی پژوهش یک دوره یازده ساله بین سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۸ می‌باشد. تعداد ۱۳۴ شرکت و در نهایت ۱۴۷۴ سال شرکت مشاهده به عنوان داده گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به روش غربالگری جمع‌آوری و مورد آزمون قرار گرفته‌اند. جدول شماره ۱ نحوه انتخاب نمونه آماری پژوهش را نشان می‌دهد:

جدول ۱- تعیین نمونه آماری

شرح	تعداد شرکت ها
کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس در سال ۱۳۹۸	۴۵۸
شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها ۲۹ اسفند نیست	(۱۲۴)
شرکت‌های بیمه، سرمایه گذاری و هلدینگ و بانک‌ها	(۷۲)
شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش به بورس وارد شده‌اند	(۳۵)
شرکت‌هایی که در دوره زمانی پژوهش از بورس حذف شده‌اند (توقف نماد)	(۳۷)
شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دوره زمانی پژوهش در دسترس نبوده است	(۵۶)
تعداد نمونه آماری	۱۳۴

مدل پژوهش به منظور آزمون رابطه میان خودشیفتگی حسابرس و اظهار نظر مقبول حسابرسی به صورت رابطه شماره ۱ نوشته می‌شود:

$$OP-Audit = a_0 + a_1 Aud-Narcissism_{it} + a_2 Size_{it} + a_3 Lev_{it} + a_4 S-GR_{it} + a_5 OEit + a_6 Roa_{it} + a_7 Aud-type_{it} + a_8 QR_{it} + a_9 Inv-Rec_{it} + a_{10} PC_{it} + a_{11} Industry_{it} + \varepsilon$$

که در آن:

OP-Audit = نشان دهنده اظهار نظر مقبول حسابرسی می‌باشد. این متغیر یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. هرگاه اظهار نظر حسابرس مقبول باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

Aud-Narcissism = خودشیفتگی حسابرس است. این متغیر بر اساس اندازه امضای حسابرس اندازه‌گیری می‌شود. امضای حسابرس از گزارش‌های حسابرسی صورت‌های مالی استخراج شده است. در اطراف هر امضا مستطیلی کشیده شد و مساحت آن بر اساس نرم‌افزار Image J اندازه‌گیری گردید. سپس از مساحت هر امضاء لگاریتم طبیعی گرفته شد. در علم روانشناسی افرادی که خود را مهم می‌پندارند و خودشیفته، مغرور، متکبر و به دنبال تسلط بر دیگران هستند، معمولاً امضای آن‌ها اندازه بزرگی دارد. در پژوهش‌های روانشناسی ابتدا از طریق پرسشنامه سطح خودشیفتگی افراد اندازه‌گیری و سپس همبستگی آن با اندازه امضای افراد مورد مطالعه، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج این مطالعات نشان دادند که همبستگی معنی‌دار و شدیدی میان اندازه امضاء و سطح خودشیفتگی افراد وجود دارد. به عقیده روانشناسان، افرادی که امضای بزرگ‌تر و یا امضای خاصی دارند به دنبال آن هستند تا خود را متمایز از دیگران نشان دهند. بنابراین امضاء می‌تواند نشانه‌ای از نوع شخصیت فرد باشد (زیگن هافت و مارلو^{۲۲}، ۱۹۷۳؛ جورگنسن^{۲۳}، ۱۹۷۷). در پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی نیز از امضای مدیران و حسابرسان به عنوان نشانه‌ای از

خودشیفتگی استفاده شده است (هم^{۲۴} و همکاران، ۲۰۱۸؛ چوو همکاران، ۲۰۲۱ و بذرافشان و همکاران، ۱۳۹۷).

Size = اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس، که از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها اندازه گیری می‌شود.

Lev = ریسک مالی شرکت مورد رسیدگی حسابرس، عبارت است از نسبت جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌ها

S-GR = رشد فروش شرکت مورد رسیدگی حسابرس، عبارت است از فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل

OE = مالکیت سهامدار عمده عبارت است از درصد سهام متعلق به سهامدار عمده در ترکیب سهامداران شرکت مورد رسیدگی حسابرس

Roa = نسبت سود آوری شرکت مورد رسیدگی حسابرس، عبارت است از نسبت سودخالص به جمع دارایی‌ها

Aud-type = نوع حسابرس، این متغیر یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. هرگاه حسابرس سازمان حسابرسی باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

QR = نسبت آنی شرکت مورد رسیدگی حسابرس، عبارت است از دارایی‌های جاری بدون در نظر گرفتن موجودی مواد و کالا و پیش پرداخت‌ها بر دارایی‌های جاری

Inv-Rec = نسبت جمع موجودی کالا و حساب‌های دریافتنی به جمع دارایی‌ها

PC = تغییر شریک حسابرسی، این متغیر یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. هرگاه حسابرس سال جاری تغییر کرده باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

لازم به توضیح است که به غیر از متغیر خودشیفتگی، بقیه متغیرها، متغیرهای کنترل هستند. این متغیرها در پژوهش‌های قبلی از جمله پژوهش چو و همکاران (۲۰۲۱) و سیمپاری و بنی‌مهد (۱۳۹۷) استفاده شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

آمار توصیفی داده‌های پژوهش در جدول شماره ۲ ارائه شده است. این جدول میانگین و میانه متغیرهای کمی پژوهش را نشان می‌دهد. نزدیک بودن میانه و میانگین متغیرها نشان دهنده نرمال بودن متغیرها است. این جدول نشان می‌دهد که میانگین خودشیفتگی حسابرس برابر ۱۰/۳۷ و حداقل آن ۸/۱۲ و حداکثر آن برابر ۲۹/۲۷ است. متوسط ریسک مالی شرکت‌ها برابر ۶۳ درصد است. هم چنین، از کل مشاهدات اظهار نظر حسابرس طی دوره پژوهش، حدود ۴۴ درصد اظهار نظر مقبول حسابرسی و بقیه نیز گزارش غیرمقبول بوده اند.

جدول ۲. آمار توصیفی

نسبت موجودی و دریافتنی به دارایی‌ها	نسبت آنی شرکت	نسبت سودآوری شرکت	مالکیت سهامدار عمده	رشد فروش شرکت	ریسک مالی	اندازه شرکت	خودشیفتگی حسابرِس	
۰/۵۲۷۶	۰/۹۰۸۷	۰/۱۰۸۹	۵۰/۷۲۷۸	۰/۹۳۱	۰/۶۳۵۵۴	۱۳/۹۹۰۹	۱۰/۳۷۲۴	میانگین
۰/۵۲۱۸	۰/۷۹۹۷	۰/۰۹۳۳	۵۱/۰۰۰۰	۰/۸۷۶	۰/۶۱۷۹۰	۱۳/۹۱۸۲	۱۰/۳۹۵۰	میانه
۰/۳۷۴۱	۰/۹۵۲۷	۰/۲۸۵۵	۲۱/۳۰۷۰	۱/۵۲۷	۰/۳۵۳۸۶	۱/۴۹۴۵۵	۰/۸۱۹۰۲	انحراف معیار
۰/۱۷۲	۰/۰۰۰	-۰/۹۱۷	۰/۰۰۰	-۰/۳۷۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۸/۱۲	حداقل
۰/۸۱۳	۱۲/۴۶۸	۰/۸۲۷	۱۰۰/۰۰	۱/۳۲۸	۰/۹۷۶	۲۰/۱۴	۲۹/۲۷	حداکثر

۴-۲- آزمون فرضیه پژوهش

قبل از آزمون فرضیه تحقیق، همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول شماره ۳ همبستگی میان متغیرهای توضیحی مدل پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج جدول مذکور بیانگر آن است که بیشترین همبستگی معنی دار میان ریسک مالی و نسبت آنی شرکت برابر ۴۰- درصد است. از آنجایی که این مقدار کمتر از ۵۰ درصد می‌باشد، می‌توان گفت که همبستگی حاد میان متغیرهای پژوهش وجود ندارد.

جدول ۳. همبستگی میان متغیرها

۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱	
تغییر شریک حسابرسی	نسبت موجودی و دریافتنی به دارایی‌ها	نسبت آنی شرکت	نسبت سودآوری شرکت	مالکیت سهامدار عمده	رشد فروش شرکت	ریسک مالی	اندازه شرکت	خودشیفتگی حسابرِس		
۰/۰۳۸	۰/۰۱۳	-۰/۰۱۶	۰/۰۶۲	-۰/۰۳۳	-۰/۰۰۶	-۰/۰۰۷	-۰/۰۰۶	-۰/۰۴۰	۱	۱
۰/۰۰۱	-۰/۰۱۵۷	۰/۰۱۱	۰/۰۱۳	-۰/۰۲۹	۰/۰۲۳	۰/۰۲۱۲	۰/۰۰۲	۱		۲
۰/۰۰۶۷	۰/۰۳۱	-۰/۰۴۰۹	۰/۰۲۶	-۰/۰۳۸۲	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۵۰	۱			۳
۰/۰۰۴	-۰/۰۱۰	-۰/۰۲۱	۰/۰۰۱	-۰/۰۲۷	-۰/۰۳۳	۱				۴
-۰/۰۰۹	-۰/۰۰۸۵	-۰/۰۲۲	۰/۰۰۵۹	۰/۰۰۲	۱					۵
-۰/۰۴۰	-۰/۰۴۳	۰/۰۱۷۸	۰/۰۰۱۵	۱						۶
-۰/۰۳۶	۰/۰۲۵	-۰/۰۳۶	۱							۷
-۰/۰۲۳	-۰/۰۲۴	۱								۸
۰/۰۲۸	۱									۹
۱										۱۰

* معنی داری در سطح اطمینان ۹۵ درصد

آزمون فرضیه پژوهش براساس رگرسیون چند متغیره لاجستیک باینری انجام شده است. جدول شماره ۴ نتایج آزمون مذکور را نشان می‌دهد. مطابق نتایج این جدول، از آنجایی که سطح معنی‌داری خودشیفتگی حسابر برابر $2/2$ درصد و کمتر از 5 درصد است، بنابراین می‌توان ادعا نمود که در سطح اطمینان 95 درصد میان خودشیفتگی حسابر و اظهار نظر مقبول حسابر رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد و چون ضریب خودشیفتگی مثبت است، می‌توان گفت که این رابطه مثبت است. یعنی با افزایش خودشیفتگی حسابر احتمال صدور گزارش مقبول حسابر توسط حسابر نیز افزایش می‌یابد. از این رو، فرضیه پژوهش تایید می‌شود. هم چنین این جدول نشان می‌دهد که در سطح اطمینان 95 درصد، نوع حسابر و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابر دارند. بقیه متغیرهای پژوهش نیز رابطه‌ای معنی‌دار با احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابر ندارند. هم چنین آماره کای دو مدل برابر $195/202$ و سطح معنی‌داری آن زیر 5 درصد و برابر صفر است. این موضوع به این معنی است که نقش متغیرهای توضیحی مدل در تغییر نسبت احتمالات متغیر اظهار نظر مقبول حسابر با اهمیت و مورد تایید است. هم چنین ضریب تعیین مدل برابر $18/9$ درصد و درصد پیش‌بینی مدل نیز برابر $68/3$ درصد و بالا می‌باشد.

جدول شماره ۴. آزمون فرضیه‌ها

سطح معنی‌داری	ضرایب	آماره والد	سطح معنی‌داری
عرض از مبدا	$-2/718$	$5/412$	$0/20$
خود شیفتگی حسابر	$0/188$	$5/263$	$0/22$
اندازه شرکت	$0/003$	$0/004$	$0/948$
ریسک مالی	$-0/024$	$0/014$	$0/907$
رشد فروش شرکت	$0/000$	$0/123$	$0/726$
مالکیت سهامدار عمده	$0/014$	$21/566$	$0/000$
نسبت سود آوری شرکت	$0/285$	$0/985$	$0/321$
نوع حسابر	$0/424$	$7/541$	$0/006$
نسبت آبی شرکت	$-0/063$	$0/710$	$0/399$
نسبت موجودی و دریافتی به دارایی‌ها	$0/001$	$0/063$	$0/802$
تغییر شریک حسابر	$-0/920$	$0/548$	$0/459$
آماره کای دو	$195/202$	-	$0/000$
ضریب تعیین = $0/189$ درصد پیش‌بینی مدل = $68/3$		اثرات صنعت در آزمون فرضیه لحاظ شده است	

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش رابطه میان خودشیفتگی حسابرس و احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد با افزایش خودشیفتگی حسابرس، احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی افزایش می‌یابد. همان گونه که قبلاً گفته شد، خودشیفتگی حسابرس می‌تواند اثرات متفاوتی بر اظهار نظر حسابرس و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی داشته باشد. خودشیفتگی در حسابرسان، موجب می‌شود تا آن‌ها نظرات خود را در راستای اصلاح حساب‌ها و رفع اشتباهات بر مدیریت شرکت مورد رسیدگی، تحمیل نمایند. این موضوع موجب ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی و صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی خواهد شد. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان و عملکرد آن‌ها به ویژگی‌های شخصیتی وابسته است. یافته‌های این پژوهش را می‌توان همسو با نتایج پژوهش چو و همکاران (۲۰۲۱) دانست. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که ویژگی خودشیفتگی شرکای حسابرسی تاثیر مثبت و معنی‌داری بر اظهار نظر مقبول حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی دارد. هم چنین شواهد مقاله حاضر، یافته‌های پژوهش کرچوفز و همکاران (۲۰۲۲) را تایید می‌نماید. به عقیده آن‌ها شرکای حسابرسی با خودشیفتگی بالا، کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌نمایند. از آنجایی که کیفیت گزارشگری مالی به کیفیت حسابرسی وابسته است، از این رو بر اساس شواهد این پژوهش، می‌توان نتیجه گرفت که کیفیت گزارشگری مالی علاوه بر ارتباط با ویژگی رفتاری مدیران شرکت‌ها به خصوصیات رفتاری حسابرسان نیز وابسته است. یافته‌های پژوهش حاضر اذعان دارد که فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس به ویژگی‌های رفتاری و شخصیتی متکی است. این مقاله تصدیق می‌نماید که سلامت روان حسابرس، می‌تواند بر تمامی مراحل حسابرسی از گردآوری شواهد تا صدور اظهار نظر تاثیرگذار باشد. در واقع می‌توان نتیجه گرفت از آنجایی که قضاوت و تصمیم‌گیری یکی از ارکان اساسی حرفه حسابرسی است، لذا این حرفه به شدت متأثر از ویژگی‌های خلقی و رفتاری حسابرس است. این موضوع می‌تواند ما را در درک بهتر رفتار حسابرسان کمک نماید.

شواهد این پژوهش درک دانشجویان و استادان حسابداری و حسابرسی را از نقش ویژگی‌های روانشناختی شرکای حسابرسی در قضاوت و تصمیم‌گیری آگاه می‌نماید. هم چنین یافته‌های این مقاله می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی قرار دهد. از این رو، به قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران حرفه حسابرسی پیشنهاد می‌گردد تا با بررسی ویژگی‌های رفتاری حسابرسان، برنامه‌ریزی لازم به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی و در نتیجه کیفیت گزارشگری مالی را فراهم آورند.

منابع

احمدزاده، طه، خیراللهی، فرشید، شاه‌ویسی، فرهاد، طاهرآبادی، علی‌اصغر. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. حسابداری

سلامت، (۲)۶، ۱-۲۳.

برادران حسن زاده، رسول، فتاحی اصل، بهرام، ابوالحسن زاده، سودا. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر تیپ‌های شخصیتی حسابرسان بر محتوای گزارش حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۶(۲)، ۱۰۰-۸۹.

بذرافشان، وجیهه؛ بذرافشان، آمنه؛ صالحی، مهدی (۱۳۹۷) بررسی تأثیر خودشیفتگی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۴): ۴۷۸-۴۵۷. بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳.

حیرانی فروغ، وکیلی فرد حمیدرضا، بنی مهد بهمن و رهنمای فریدون (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آنها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم. دانش حسابرسی، شماره ۶۷، دوره ۱۷، صص ۷۱-۹۸.

خردیار، سینا؛ نباوند ساریخانیگلو، بهروز، آزادی، کیهان، اوشک سرائی، مریم. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی بر تعارض حسابرس با نقش واسطه‌ای جنسیت در ایران. مجله سلامت و بهداشت، ۱۲(۳)، ۴۴۵-۴۵۷.

سعدی گراغانی مسلم و ناصری احمد، (۱۳۹۶). تفاوت فردی و قضاوت حرفه ای حسابرس. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. شماره ۳۶، دوره ۹، صص ۱۱۱-۱۳۰.

سعیدی گراغانی مسلم و ناصری احمد (۱۳۹۶). تأثیر تیپ شخصیتی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرس در تخصیص بودجه زمانی به حساب‌های حاوی برآورد. دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، شماره ۳، سال دوم، صص ۱۶۹-۱۸۴.

سمیاری مریم و بنی مهد بهمن (۱۳۹۷). بیش اعتمادی مدیریت صاحبکار و اظهارنظر غیرمقبول حسابرس. پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱، دوره ۸، صص ۱۳۵-۱۵۶.

صفرزاده، سجادی، شعبانی، محیا. (۱۳۹۹). تأثیر تیپ شخصیتی بر کیفیت حسابرسی (مطالعه موردی: حسابرسان دیوان محاسبات ایران). دوفصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۶(۲)، ۱۴۵-۱۵۴.

علی زاده گان، صمدی لرگانی، ایمنی. (۱۴۰۱). تأثیر تیپ شخصیتی و اخلاق حرفه‌ای بر توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه‌ریزی‌شده با نقش تردید حرفه‌ای. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۴(۵۴)، ۴۹-۷۸.

غلامرضایی محسن، حسنی محمد (۱۳۹۸) تأثیر اختلالات شخصیت بر تردید حرفه‌ای حسابرسان مستقل. دانش حسابداری، شماره ۳۷، صص ۴۳-۷۶.

محمدرضائی، 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.

نادری، سپیده، بنی طالبی دهکردی، بهاره، غضنفری، احمد. (۱۳۹۵). تأثیر تیپ‌های شخصیتی بر محتوای گزارش حسابرسی. A, B, C و D؛ دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۵(۲۰)، ۷۱-۸۶.

نظامی احمد، پورحیدری امید و پاکدامن مجید، (۱۳۹۹). بررسی اثر ویژگی‌های شخصیتی (وجدان و توافق پذیری)، احساسات-تفکر و ریسک‌پذیری بر قضاوت حسابرسان با توجه به نقش

میانجی خودکارآمدی. دانش حسابداری مالی، شماره ۲۴، صص ۱-۲۴

Ackerman R. A., Donnellan M. B. (2013). Evaluating self-report measures of narcissistic entitlement. *Journal of Psychopathology and Behavioral Assessment*, 35, 460-474.

Ahmadzadeh, T., Kheirollahi, F., Shahvoisi, F., Taherabadi, A. (2016). Examining the relationship between personality dimensions and gender type with behaviors that reduce audit quality. *Health Accountancy*, 6(2), 1-23. (In Persian)

Akers, M., Giacomino, D.E., Webber, J., (2014) Narcissism in Public Accounting Firms, *Accounting and Finance Research* 3(3) :1-19, DOI:10.5430/afr.v3n3p170

Alizadehgan, L. Samadi-Largani, M. Imeni, M. (2022). The Effect of Personality Type and Professional ethics on Auditors' Ability to Detect Fraud Using the Theory of Planned Behavior by the Role of Professional Skepticism, *Financial Accounting and Audit Research*, 14(54):49-78. (In Persian)

Amernic, J., & Craig, R. (2010). Accounting as a facilitator of extreme narcissism. *Journal of Business Ethics*, 96(1), 79-93. Dpi:10.107/s10551-010-0450-0.

Baradaran-Hassanzadeh, R., Fatahi Asl, B., Abolhassanzadeh, S. (2012). Investigating the influence of auditors' personality types on the content of the audit report. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, Vol. 6(2), 100-89. (in Persian)

Banimahd, B. (2011). Investigating factors affecting the auditor's unqualified opinion. *Stock Exchange Quarterly*, No. 13, pp. 59-83. (In Persian)

Bazarafshan, V; Bazarafshan, A; Salehi, M. (2017). Examining the effect of CEO's narcissism on the quality of financial reporting. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 25(4): 457-478. (In Persian)

Byrne, K.A., Worthy D.A., (2013) Do narcissists make better decisions? An investigation of narcissism and dynamic decision-making performance, *Personality and Individual Differences*, Vol.55(2): 112-117, <https://doi.org/10.1016/j.paid.2013.02.0204>

Cameran, M., Campa, D., & Francis, J. (2022). The relative importance of auditor characteristics versus client factors in explaining audit outcomes. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 37(4), 751-756.

Chen, Y., Wang, K., Liu, S., (2023) How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model, *Sustainability* 2023, 15(2), 1547; <https://doi.org/10.3390/su15021547>

Chou, T. K., Pittman, J. A., & Zhuang, Z. (2021). The importance of partner narcissism to audit quality: Evidence from Taiwan. *The Accounting Review*, 96(6), 103-127.

Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., & Liu, X. (2020). The Role of Auditor Narcissism in Auditor-Client Negotiations: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research*, 37(3), 1756-1787.

Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Auditor acceptance of dysfunctional audit behavior: An explanatory model using auditors' personal characteristics. *Behavioral research in accounting*, 15(1), 87-110.

Francis, J.R., (2023) Going big, going small: A perspective on strategies for researching audit quality, *The British Accounting Review*, Vol.55, 101167 <https://doi.org/10.1016/j.bar.2022.101167>

Gholamrezaei M, Hasani M. (2019) The effect of personality disorders on professional Skepticism of independent auditors. *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 10(2): 43-76(In Persian)

Ham, C., N. Seybert, and S. Wang. 2018. Narcissism is a bad sign: CEO signature size, investment, and performance. *Review of Accounting Studies* 23 (1): 234–264. <https://doi.org/10.1007/s11142-017-9427-x>

Heirani F, Vakilifard. H, Banimahd. b. Rahnama. F. (2016). The effect of auditors' social characteristics on their judgment in resolving the conflict between the auditor and management of selected characteristics: overconfidence and Machiavellian personality. *Auditing knowledge*, No. 67, Vol. 17(1), pp. 71-98 .(In Persian)

Janssen, S., Hardies, K., Vanstraelen, A., & Zhems, K. M. (2021). Auditors' Professional Skepticism: Traits, Behavioral Intentions, and Actions. (working paper)

Johnson, E.N., Lowe. D.J. Reckers, P.M., (2021)The influence of auditor narcissism and moral disengagement on risk assessments of a narcissistic client CFO , *Journal of Accounting and Public Policy* , Vol. 40(4): 84-109 , <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2021.106826>

Jorgenson, D. O. (1977). Signature size and dominance: A brief note. *Journal of Psychology*, 97, 269–270.

Kerckhofs , L., Vandenhaute, M., Hardies, K., (2022) Partner Narcissism in a Private Market Setting: Consequences for Audit Reporting Decisions and Audit Pricing , Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4236397> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4236397>

Kheradyar, S; NebavandSarikhhanbiglou, B, Azadi, K, Useksaraei, M. (2021). Examining the effect of personality traits on auditor conflict with the mediating role of gender in Iran. *Journal of Health* 12(3), 445-457.(In Persian)

Mohammadrezaei, F; Faraji, o. (2019). The Dilemma of Audit Quality Measuring in Archival Studies: Critiques and Suggestions for Iran's Research Setting , *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 26(1), 122-87(In Persian)

Naderi, S., Banitalebi Dehkordi, B. Ghazanfari, A. (2016). The effect of personality types A, B, C and D auditors on the content of the audit report, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(20). 71-86. (In Persian)

Nevicka, B., M. Baas, and F. Ten Velden. 2016. The bright side of threatened narcissism: Improved performance following ego threat. *Journal of Personality* 84 (6): 809–823. <https://doi.org/10.1111/jopy.12223>

Nezami A, Pourhydari and Pakdaman M, (2020). The Effect of Personality Traits (Conscience and Agreeableness), Feeling-thinking and Risk-taking on Auditor's Judgment regarding the Mediating Role of Self-efficacy, *Financial accounting knowledge*, Vol.7(1): 1-24.(In Persian)

Pieper, L. (2022). The effects of personality on skills and job performance of experienced auditors. Working Paper: Maastricht University.

Pourali, M.R., (2022) The Effect of Audit Market Concentration on Audit Opinion, *Journal of Professional Auditing*, Vol. 2(8): 68-86 (In Persian)

Ronan R.M., Luiz, A., (2020) Relationship between Dark Triad personality traits and professional skepticism among independent auditors. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. Vol. 14 I(4)480-500.

Saedigargarhani M and Naseri A, (2016). Individual difference and auditor's professional judgment. *Financial accounting and auditing research* .,Vol. 9 (2) 111-130. (In Persian)

Saedigargarhani M, Naseri A.(2017) The Impact of Personality Type on the Professional Judgment of the Auditor in Allocation of Time Budget on Estimated Accounts. *Journal title*. 2

(3) :169-184. (In Persian)

Safarzadeh, S., Shabani, M. (2020). The effect of personality type on audit quality (case study: auditors of Iran's Audit Court). *Bi-Quarterly Scientific Journal of Government Accounting*, 6(2), 145-154. (In Persian)

Salehi, M., Dalwai, T. and Arianpoor, A. (2023), "The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability", *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, Vol. 41 No. 2, pp. 202-223. <https://doi.org/10.1108/AGJSR-08-2022-0152>

Samagaio, A., Felício, T., (2022) The influence of the auditor's personality in audit quality, *Journal of Business Research* و Vol. 141(5): 794-807

Simyari M and Banimahd B. (2018). CEO's overconfidence and auditor's unqualified, *Iranian Journal of Accounting Experimental Research*, Vol8(1): 156-135. (In Persian)

Takada, T., Lau, D., Casterella, J.R., Wong, N., (2021) There is No 'I' in Team: An Analysis of Audit Partner Narcissism from the Team Aspect, *International Journal of Auditing*, 25(3), 751-768. <https://doi.org/10.1111/ijau.12247>

Weiss, B., Campbell, W. K., Lynam, D. R., & Miller, J. D. (2019). A trifurcated model of narcissism: On the pivotal role of trait antagonism. In *The handbook of antagonism* (pp. 221–235). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-814627-9.00015-3>.

Yari ,F., Mehrazeeen, A., Yarifard, R., Masihabadi, A., (2022) Explain the role of the managerial ability and enterprise risk management on the auditor's opinion on the assumption of Going concern, *Journal of Professional Auditing*, Vol. 2(7): 106-135 (In Persian)

Zweigenhaft, R. L., & Marlowe, D. (1973). Signature size: Studies in expressive movement. *Consulting and Clinical Psychology*, 40(3), 469–473.

پی‌نویس:

- | | |
|-------------------------|---------------------------|
| 1. Donnelly | 13. Takada |
| 2. Weiss | 14. Chou |
| 3. Amernic & Craig | 15. Johnson |
| 4. Akers | 16. Cameran |
| 5. Chou | 17. Kerkhof |
| 6. Ackerman & Donnellan | 18. Samagaio & Felício |
| 7. Byrne & Worthy | 19. Pieper |
| 8. Donnelly | 20. Francis |
| 9. Novick | 21. Chen |
| 10. Ronan & Luiz | 22. Zweigenhaft & Marlowe |
| 11. Janssen | 23. Jorgenson |
| 12. Church | 24. Ham |



COPYRIGHTS

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

The effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements

Abdolrasoul Rahmanian Koushkaki¹, Gholamabbas Ghafari Shooshtari²

Received: 2023/04/26

Approved: 2023/06/07

Research Paper

Abstract:

The purpose of this study is to investigate the effect of reducing the supervisory mechanism on the relationship between auditors' unusual fees and fraud in financial statements. The current research is applied and from the methodological point of view, the correlation is causal type (post-event). The statistical population of the research is all the companies admitted to the Tehran Stock Exchange and using the systematic elimination sampling method, 90 companies were selected as the research sample and were examined in the 10-year period between 2012 and 2021. Finally, the final research hypotheses were tested using Logistic Regression and Eviuse software. The results of the research hypothesis test showed that there is a direct relationship between the auditor's unusual fees and fraud in the financial statements, and also the reduction of the supervisory mechanism (weakness of internal control) aggravates this relationship.

Key words: Fraud in financial statements, unusual auditor's fee, reduction of supervisory mechanism, weak internal control.

 10.22034/JPAR.2023.2000901.1162

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.
(Corresponding Author) abr.rahmanian@pnu.ac.ir

2. MSc.Student of Accounting, Department of Accounting, Payame Noor University.Tehran, Iran.
ghafariabbas67@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تاثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی

عبدالرسول رحمانیان کوشکی^۱، غلامعباس غفاری شوشتری^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۰۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۱۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف مطالعه حاضر بررسی تاثیر کاهش مکانیزم نظارتی بر رابطه میان حق الزحمه غیر عادی حسابرسان و تقلب در صورت‌های مالی است. پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش‌شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۹۰ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب‌شده و در دوره زمانی ۱۰ ساله بین سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفتند. نهایتاً با استفاده از امکانات رگرسیون لجستیک و نرم‌افزار ایویوز آزمون فرضیه‌های نهایی پژوهش انجام پذیرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که میان حق الزحمه غیر عادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی رابطه مستقیم وجود دارد و همچنین کاهش مکانیزم نظارتی (ضعف کنترل داخلی) این رابطه را تشدید می‌کند.

واژه‌های کلیدی: تقلب در صورت‌های مالی، حق الزحمه غیر عادی حسابرس، کاهش مکانیزم نظارتی، ضعف کنترل داخلی

۱- مقدمه

مسئله دست‌کاری ارقام صورت‌های مالی مدت‌هاست که دغدغه اصلی سهامداران و ذینفعان شرکت‌ها در کل دنیا می‌باشد (رحیمیان و حاجی‌حیدری، ۱۳۹۸). تقلب یکی از مهم‌ترین موضوعاتی است که در حسابداری و حسابرسی صورت‌های مالی مورد توجه می‌باشد. افزایش شمار تقلب در گزارشگری مالی و موارد تجدید ارائه صورت‌های مالی که اغلب با ورشکستگی و بحران مالی شرکت‌های بزرگ درآمیخته، نگرانی ذینفعان را درباره صحت ارقام صورت‌های مالی برانگیخته است (یزدانی و همکاران، ۱۴۰۰). صورت‌های مالی برای ارائه اطلاعات منصفانه و واقعی در مورد وضعیت مالی، جریان‌های نقدی و عملکرد عملیاتی شرکت تهیه می‌شود و دلیل این امر این است که صاحبان شرکت‌ها، سرمایه‌گذاران، بستانکاران و نهادهای دولتی بر اساس همین اطلاعات ارائه شده توسط شرکت در مورد توسعه سرمایه‌گذاری و برنامه‌ریزی برای آینده سهام خود در شرکت تصمیم می‌گیرند (عمادالدینی و سعیدی، ۱۳۹۸). اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی با این حال که طبق استانداردهای بین‌المللی داخلی حسابداری و حسابرسی تهیه، تنظیم و ارائه می‌شود، ولی ناخودآگاه یا آگاهانه توسط مدیریت و عوامل شرکتی، در یک موقعیت منحصر به فرد برای ارتکاب تقلب به دلیل اختیارات و منافع و مزایایی که برای آن‌ها می‌تواند داشته باشد، ممکن است تقلب یا دست‌کاری در صورت‌ها با شیوه‌های مختلف انجام گیرد (وفادار و دادبه، ۱۳۹۵). مبنای کیفیت گزارشگری مالی را می‌توان همان کیفیت حسابرسی تعریف کرد و این عمل حساب‌رسان اگر با کیفیت لازم صورت گیرد، مطمئناً صورت‌های مالی از تقلبات و تحریفات با اهمیت مبرا خواهد بود (دی آنجلو^۱، ۱۹۸۱). ددهار و شاکری (۱۴۰۰) در پژوهشی بیان نمودند که چرخش حساب‌رسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار دارند. منافع اقتصادی حساب‌رس از طریق حق الزحمه‌ای تأمین می‌شود که از انعقاد قرارداد با صاحب‌کاران عاید می‌شود. مبنای تعیین حق الزحمه حسابرسی، مدت کارکرد حساب‌رسان مأمور انجام کار است که متناسب با پیشرفت کار، صورت حساب می‌شود. حق الزحمه حسابرسی شامل حق الزحمه ساعت کار مستقیم، سایر هزینه‌های مستقیم (از قبیل هزینه‌های فوق‌العاده مأموریت خارج از مرکز و ایاب و ذهاب) و سربار قابل تخصیص، برآورد می‌شود (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۴). الهادب^۲ (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای نشان دادند که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود تعهدی رابطه مثبت و معنادار و بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود واقعی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در واقع حساب‌رسان نقش حیاتی در ارایه صورت‌های مالی بدون تقلب به بازار را دارند و حق الزحمه ایشان می‌تواند نشان‌دهنده وقایعی در این زمینه باشد. در پژوهش‌های پیشین بیان شده که با افزایش حق الزحمه غیرعادی حساب‌رس، کیفیت گزارشگری مالی کاهش یافته است. بنابراین این سوال در ذهن نقش می‌بندد که آیا حق الزحمه غیرعادی حساب‌رس تأثیری بر افزایش تقلب در صورت‌های مالی دارد؟ مکانیزم‌های نظارتی و بررسی‌های موشکافانه و قوانین و مقررات می‌تواند نوع گزارشگری مالی و اعمال مدیران بر آن را تحت تأثیر قرار دهد (کائو^۳، ۲۰۲۳). در ادبیات پیشین نشان داده شده

است که شرکت‌هایی که از کیفیت کنترل داخلی بالاتری برخوردار می‌باشند، رفتار فرصت طلبانه گزارشگری مالی در مهار تقلب معنادارتر است (طاهری‌نیا و همکاران، ۱۴۰۱). سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه با تکیه بر صورت‌های مالی ارایه شده از شرکت‌ها به بازار تصمیم به سرمایه‌گذاری می‌کنند. حال اگر اطلاعات صادره خالی از تقلب و انحراف باشد مطمئناً نتیجه تصمیم‌گیری بر اساس این گونه اطلاعات پربازده‌تر خواهد بود. مرجعی که جهت اطمینان بخشیدن به این صورت‌های مالی مورد اعتماد سرمایه‌گذار و عوامل بازار سرمایه خواهد بود، حسابرسان هستند که مراجعی ذیصلاح بوده و جهت انجام امور حسابرسی مبلغی به عنوان حق الزحمه از صاحبکار یا مراجع دیگر دریافت خواهند نمود که به طور کلی زمانی که حق الزحمه به صورت غیرعادی نسبت به حق الزحمه‌های مرسوم باشد می‌تواند حرفه را زیر سوال ببرد (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱). در این بین کنترل‌ها و نظارت‌های صاحبکار نیز قادر است رابطه بین حق الزحمه و تقلب در صورت‌های مالی را تحت تاثیر قرار دهد. بنابراین سوال دیگری که در ذهن نقش می‌بندد این مورد است که آیا کاهش مکانیزم کنترلی تاثیری بر رابطه میان حق الزحمه غیرعادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی دارد؟ که با توجه به نبود یافته‌های قطعی راجع به تاثیرات حق الزحمه غیرعادی حسابرس و تقلب در صورت‌های مالی با توجه به نقش نظارت‌های داخلی و ایجاد شکاف پژوهشی در این حیطه پژوهش حاضر برای پاسخ به سوالات فوق طراحی شده است. مبحث حق الزحمه غیرعادی حسابرسان از این منظر که تایید کننده نهایی صورت‌های مالی جامعه حسابرسی است و از طرفی مورد اعتماد ذینفعان می‌باشند و تصمیم‌گیری سرمایه‌گذار بر اساس اعتماد به صورت‌های مالی مورد تایید این جامعه می‌باشد، از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا استقلال حسابرس را ممکن است زیر سوال برده و بحث تقلب را در صورت‌های مالی ممکن است افزایشی نماید و از طرفی ترکیب این بحث با تقلب نوعی نوآوری را در جهت کمک به رفع مشکلات حاصل شده از حق الزحمه غیرعادی حسابرسان خواهد داشت و جامعه حسابرسان با حساسیت بیشتری در مواجهه با حق الزحمه غیرعادی حسابرس برخورد خواهند نمود. بنابراین در ادامه ساختار پژوهش با ارائه مبانی نظری و تجربی به بسط فرضیه پژوهش پرداخته شده و در ادامه روش شناسی پژوهش و نهایتاً یافته‌ها و نتایج آن ارایه شده است.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

یکی از مهم‌ترین موضوعات در حسابرسی صورت‌های مالی، مسئله تقلب می‌باشد (رحیمیان و حاجی حیدری، ۱۳۹۸). کایهان^۴ (۲۰۲۱) در پژوهشی با عنوان حاکمیت شرکتی و تقلب در صورت‌های مالی در نتایج خود این‌گونه بیان کرد که راه‌های ارتکاب تقلب و قانون‌شکنی گسترده‌تر شده ولی در ازای آن نیز قوانین و استانداردهایی در مقابله با این امر تعیین و در استانداردهای گوناگون ارائه شده است. بالا رفتن سطح تقلب در میان شرکت‌ها و موارد تجدید ارائه صورت‌های مالی و ورشکستگی شرکت‌ها نگرانی‌هایی را درباره کیفیت گزارشگری مالی برانگیخته است. آویانتارا^۵ (۲۰۲۳) در پژوهشی بیان نمودند که می‌توان از ارائه مجدد به عنوان سیگنال تقلب در صورت‌های مالی استفاده کرد. تقلب در صورت‌های مالی از راه‌های گوناگون امکان‌پذیر است،

مانند دست‌کاری دارایی‌ها، درآمدها و هزینه‌ها و غیره. تقلب را می‌توان این‌گونه بیان کرد که هرگونه فریبکاری است در جهت اینکه به دیگران آسیب و از منفعت دور کنیم و یا اینکه منافع زیادی را برای خود به دست آوریم. رحیمیان و حاجی حیدری (۱۳۹۸) در پژوهشی اذعان داشتند که نسبت فروش به مجموع دارایی‌ها و نسبت حقوق صاحبان سهام به مجموع دارایی‌ها دو نسبت مالی حساس و مهم در گزارشات به شمار می‌آیند. جیانتی و همکاران^۶ (۲۰۲۱) در پژوهشی بیان کردند که هدف از تحقیق ارزیابی تقلب احتمالی در صورت‌های مالی موجود در نظریه الماس می‌باشد که برخی از مؤلفه‌های اصلی در این نظریه را که منجر به کلاهبرداری در شخص می‌شوند، فرصت ارتکاب تقلب، قابلیت انجام تقلب، منطقی و عادی جلوه دادن تقلب و فشار می‌باشد. درنهایت عوامل فوق نقش مؤثری در ارتکاب تقلب در صورت‌های مالی در شرکت‌ها را دارد. حسابرسان از عوامل اصلی اعتبار بخشی به صورت‌های مالی هستند. جاناتان هوک^۷ (۲۰۲۰) در پژوهشی بیان کردند که شرکت‌های حسابرسی نقش مهمی در اقتصاد جهان دارند زیرا شرکت‌ها برای انجام کارآمد فعالیت‌های تجاری خود به کار خود اعتماد می‌کنند، علاوه بر این، شکست شرکت‌های حسابرسی می‌تواند اثرات مخربی برای خود و مشتریان و سهامداران داشته باشد.

برای استفاده از خدمات حسابرسی عرف است که مبلغی به‌عنوان حق‌الزحمه خدمات حسابرسی پرداخت شود. این مبلغ توسط حسابرسان با توجه به حجم و ریسک حسابرسی تعیین می‌گردد (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱). ایبونیکا و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان باقیمانده حق الزحمه حسابرسی و هموارسازی واقعی درآمد این‌گونه بیان نمودند که نتایج حاکی از تأثیر معنادار باقیمانده حق الزحمه حسابرسی بر هموارسازی جریان نقد عملیاتی (واقعی) و هموارسازی مخارج تولید شرکت‌های غیرمالی است. هاپسورو و سانتوسو^۸ (۲۰۱۸) بیان کردند که تصدی حسابرسان و شهرت حسابرسان اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارند. درحالی‌که حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسان دارای اثر منفی بر کیفیت حسابرسی است. در عوض ممکن است، حق‌الزحمه بالای حسابرسان، آن‌ها را از لحاظ اقتصادی به صاحب‌کاران وابسته سازد (ژائو^۹، ۲۰۲۱). تنگ و هان^{۱۰} (۲۰۲۳) در پژوهشی با عنوان هزینه‌های حسابرسی، تأخیر گزارش حسابرسی و لحن غیرعادی: شواهدی از چین این‌گونه بیان کردند که لحن مثبت غیرعادی بر فرآیند حسابرسی تأثیر می‌گذارد. لحن مثبت غیرعادی در گزارش‌های سالانه با تلاش بیشتر حسابرسان و هزینه‌های حسابرسی بالاتر همراه است. دهدار و شاگری^{۱۱} (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان بررسی تحقق حق الزحمه غیرعادی حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی این‌گونه بیان نمودند که یافته‌های پژوهش حاکی از این است که چرخش حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران تأثیر معناداری دارد. چنین وابستگی موجب عدم استقلال حسابرسان می‌شود و این سبب می‌شود صاحب‌کاران به اطلاعات شرکت اتکاء نکنند و نتیجه چنین عملی، عکس‌العمل منفی بازار نسبت به کیفیت پایین اطلاعات است. مومنی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابداری این‌گونه بیان نمودند که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی در کوتاه مدت اثر منفی و معناداری بر

کیفیت حسابداری دارد. حق الزحمه استاندارد، منعکس کننده هزینه های تلاش و کوشش و ریسک دعاوی قضایی حسابرسان است (پایدار و رحمانی، ۱۳۹۵). چوی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۰)، بیان داشتند حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی مطالبه شده توسط شرکت های حسابرسی را به دو سطح عادی و غیرعادی تقسیم کرده اند. سطح عادی حق الزحمه های حسابرسی اساساً به عوامل رایج در بین مشتریان مانند اندازه شرکت، پیچیدگی، ساختار ریسک و تنوع نسبت داده شده است. در حالی که سطح غیرعادی حق الزحمه های حسابرسی که همان وجه اضافی پرداخت شده توسط مشتریان، جدا از حق الزحمه عادی است و بستگی به ارتباط بین شرکت های حسابرسی و مشتریان شان دارد (ژائو^{۱۲}، ۲۰۲۱). کراب و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۵) ارتباط بین حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بررسی و عنوان داشتند که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرس و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد. واعظ و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر رابطه بین آنتروپی صورت های مالی و بازده سهام این گونه بیان نمودند که یافته های پژوهش نشان می دهد آنتروپی صورت های مالی (عمومی، پیوسته شنون و پیوسته رنی) ارتباط منفی و معناداری با بازده سهام دارد.

در این راستا جهت حفظ بی طرفی فکری حسابرسان حین رسیدگی های خود، آیین رفتار حرفه ای حسابرسی تاکید ویژه ای بر حفظ استقلال حسابرس حین رسیدگی های حسابرس و صدور بعدی گزارش حسابرسی دارد و کنترل های فراوانی بر عدم وابستگی حسابرس به صاحبکاران حین انجام خدمات اعتباردهی مقرر کرده است (واعظ و همکاران، ۱۴۰۱). عمادالدینی و سعیدی (۱۳۹۸) در پژوهشی بیان کردند که رابطه مثبت و معناداری بین حق الزحمه غیرعادی حسابرس با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی وجود دارد. هریبار و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۴) عنوان کردند که حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس در کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است. آن ها بیان داشتند که افزایش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرس موجب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می شود. بنابراین با توجه به مطالب بیان شده فرضیه اول به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه اول: میان حق الزحمه غیر عادی حسابرس و تقلب در صورت های مالی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

مکانیزم های نظارتی و کنترل های داخلی در واقع به عنوان یک عامل نظارتی می تواند کلیه امورات شرکت را تحت کنترل داشته باشد و از تقلب مدیران در صورت های مالی ممانعت به عمل آورد که در صورت کاهش این امر نمی توان به طور کامل به صورت های مالی اعتماد کرد (حاجی ها و همکاران، ۱۳۹۶). طاهری نیا و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با محوریت ضعف کنترل داخلی و گزارشگری مالی متقلبانه این گونه بیان کردند که کنترل های داخلی نقش مهمی در جلوگیری از افزایش ریسک گزارشگری مالی متقلبانه دارند؛ زیرا فرصت های انجام رفتار متقلبانه را کاهش خواهند داد. براساس نظریه تقارن اطلاعاتی، افشا ضعف کنترل داخلی راهکاری جهت بررسی ایفای نقش پاسخگویی مدیریت است. نتایج نشان داد ضعف کنترل های داخلی، بر گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانه تأثیر معناداری دارد. همچنین، تداوم ضعف کنترل های داخلی،

تأثیر مثبت و معناداری بر تشدید رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانانه دارد. با این حال، رابطه معناداری مبنی بر تأثیر ویژگی‌های مدیریت بر رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی و ریسک گزارشگری متقلبانانه در آینده دیده نشد. کنترل‌های داخلی را نمی‌توان به صورت یک گویه یا قانون مصوب تعیین و تعریف کرد و بایستی بگوییم که همه اقدامات کنترلی که در راستای بالا بردن کیفیت امور در شرکت‌ها در حال اجرا می‌باشد نوعی کنترل داخلی در فضای شرکت‌ها می‌باشد (جامعی و همکاران، ۱۳۹۹). جامعی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهش با محوریت ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی این گونه بیان کردند که حسابرسی سبب اعتباربخشیدن به گزارشگری مالی می‌شود و در مقابل، به حساب‌برسان حق الزحمه‌ای پرداخت می‌شود. زیربنای بررسی‌های حساب‌برسان و ارزیابی قابلیت اتکای گزارش‌های مالی از طریق کنترل داخلی صورت می‌گیرد. یافته‌های پژوهش نشان داد بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و ارتباطات سیاسی شرکت، رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می‌کند. به دنبال چندین رسوایی قابل توجه مالی و حسابداری (به عنوان مثال، سقوط شرکت انرون و شرکت حسابداری آرتور اندرسو، دولت ایالات متحده قانون ساربینز و اوکسلی^{۱۵} را در سال ۲۰۰۲ تصویب کرد تا اعتماد سرمایه‌گذاران را به صورت‌های مالی شرکت‌ها برگرداند و هدف آن، این موضوع است که مدیران و حساب‌برسان، به ترتیب در مورد تأثیر سیستم‌های کنترل داخلی برای بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها و بالا بردن کیفیت گزارش‌های مالی اطمینان معقول حاصل می‌کنند که به اهداف خود دست یابند (نامی بسط و رزمی، ۱۳۹۹). ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت این گونه بیان نمودند که در این تحقیق به منظور سنجش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی از گزارش حساب‌برسان مستقل در خصوص کنترل‌های داخلی شرکت‌ها بر مبنای دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ و چک لیست رعایت الزامات کنترل‌های داخلی استفاده شده است. همچنین، اندازه‌گیری عملکرد شرکت از طریق بازده دارایی‌ها انجام شده و ارزش شرکت بر مبنای ارزش بازار سهام شرکت اندازه‌گیری شده است. بر اساس فرضیات تحقیق، انتظار می‌رود نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی داشته باشد و نتیجه آزمون این فرضیات از طریق برآورد مدل‌های رگرسیون مقطعی نیز حاکی از آن است که نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد. همچنین، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد. مطالعات نشان می‌دهد که ضعف در کنترل‌های داخلی و کاهش مکانیزم نظارتی، کیفیت گزارش‌های مالی را کاهش و نهایتاً تقلب در صورت‌های مالی افزایش خواهد یافت و تعامل این عامل با حق الزحمه غیرعادی حساب‌برسان که استقلال حساب‌برس را خدشه دار خواهد نمود احتمالاً می‌تواند عامل تقلب مالی را تشدید نماید. بنابراین فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه دوم: کاهش مکانیزم نظارتی رابطه مثبت میان حق الزحمه غیر عادی حساب‌برس و تقلب

در صورت‌های مالی را تشدید می‌کند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر کاربردی و از بعد روش‌شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) است. جامعه آماری موردبررسی در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و دوره موردبررسی نیز سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ می‌باشد. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای شرایط زیر هستند به‌عنوان نمونه انتخاب شده است، به‌منظور قابل‌مقایسه بودن اطلاعات، پایان سال مالی شرکت‌ها پایان اسفندماه باشد. در دوره (۱۰ ساله) موردبررسی تغییر دوره مالی ن داده باشند. اطلاعات مربوط به متغیرهای انتخاب شده در این پژوهش در دسترس باشد. جزو بانک‌ها، بیمه‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشند. نهایتاً ۹۰ شرکت به‌عنوان نمونه نهایی پژوهش انتخاب شده است. تحلیل داده‌ها با استفاده از روش داده‌های ترکیبی و با رویکرد پنل دیتا و با استفاده از نرم‌افزار ایویوز^{۱۶} و با استفاده از ابزار نیرومند استاندارد در آزمون فرضیه‌ها صورت پذیرفته است.

تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته پژوهش: تقلب در صورت‌های مالی (M-SCORE)

بیشتر مدل‌های کشف تقلب مالی نشان داده‌اند که نسبت‌های مالی سودمندترین و ساده‌ترین ابزار برای پیش‌بینی تقلب در گزارش‌گری مالی هستند. ضرایب این مدل‌ها به‌راحتی در محیط اقتصادی آمریکا طراحی شده است و به‌کارگیری همان مدل در محیط ایران، به علت متفاوت بودن معیار انتخاب شرکت‌های نمونه و قوانین و مقررات آمریکا، می‌تواند به پیش‌بینی‌های دقیقی منجر نشود (کردستانی و تاتلی، ۱۳۹۵) از این‌رو در پژوهش حاضر از مدل تعدیل شده بنیش^{۱۷} طبق پژوهش‌های پیشین مانند کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵)، کارشناسان و همکاران (۱۳۹۸) و رضازاده و محمدی (۱۳۹۸) استفاده شده است که برای محیط ایران طراحی شده است که به پیروی از رزالی و راشد^{۱۸} (۲۰۱۳) و با استفاده از مدل تعدیل شده بنیش که توسط کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵) بومی‌سازی شده است و مطابق رابطه زیر اندازه‌گیری و محاسبه می‌شود. مدل بنیش تعدیل شده بهترین مدل برای سنجش میزان تقلب در صورت‌های مالی است و توسط ۸ متغیر اندازه‌گیری و محاسبه می‌شود که برای کشف تقلب در شرکت‌ها استفاده می‌شود. در این مدل نقطه انقطاع عدد (۰,۵) نیم می‌باشد و اگر مقدار Score-M بیشتر از ۰,۵ باشد، شرکت تمایل به دست‌کاری در سود شرکت دارد یا این کار را انجام داده است و درنهایت شرکت‌هایی که از نقطه انقطاع مدل نمره بیشتری را کسب کنند مشکوک به تقلب و عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ را می‌گیرند (رضازاده و محمدی، ۱۳۹۸).

$$M-Score = 0.002 + 0.665TATA + 0.257LVGI + 0.024SGAI - 0.641DEPI + 0.190SGI + 0.004AQI - 0.032GMI + 0.061DSRI$$

TATA (شاخص کل اقلام تعهدی به کل دارایی‌ها)

$$TATA = \frac{ACC_t}{ASSETS}$$

در بالا: ACC اقلام تعهدی (تفاوت بین سود عملیاتی و جریان نقد عملیاتی) و ASSETS مجموع دارایی‌های سال جاری است.

$$LVGI = \frac{\frac{LTD_t + CL_t}{ASSETS_t}}{\frac{LTD_{t-1} + CL_{t-1}}{ASSETS_{t-1}}}$$

LVGI (شاخص اهرم مالی)

در بالا: LTD جمع بدهی‌های بلندمدت، CL جمع بدهی‌های جاری و ASSETS مجموع دارایی‌ها می‌باشد.

SGAI (شاخص هزینه‌های عمومی، اداری و فروش)

$$SGAI = \frac{\frac{SGA_t, EXP_t}{SALES_t}}{\frac{SGA_{t-1}, EXP_{t-1}}{SALES_{t-1}}}$$

در بالا: SGA, EXP هزینه‌های عمومی، اداری و فروش و SALES فروش سالانه شرکت است. DEPI (شاخص هزینه استهلاک)

$$DEPI = \frac{\frac{DEP_{t-1}}{PPE_{t-1}}}{\frac{DEP_t}{PPE_t}}$$

در بالا: PPE ناخالص اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات است و DEP هزینه استهلاک دارایی‌های ثابت مشهود است.

SGI (شاخص رشد فروش)

$$SGI = \frac{SALES_t}{SALES_{t-1}}$$

در بالا: SALES کل فروش شرکت می‌باشد.

AQI (شاخص کیفیت دارایی)

$$AQI = \frac{1 - (CA_t + PPE_t) / ASSETS_t}{1 - (CA_{t-1} + PPE_{t-1}) / ASSETS_{t-1}}$$

در بالا: CA جمع دارایی‌های جاری، PPE، اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات و ASSETS

مجموع دارایی هاست.

GMI (شاخص حاشیه سود ناخالص)

$$GMI = \frac{\frac{SALESt - 1 - COGt - 1}{SALESt - COGt}}{SALESt}$$

در بالا: SALES فروش سالانه شرکت و COG بهای تمام شده کالای فروش رفته می باشد.

DSRI (نسبت مطالبات (حساب های دریافتنی) به فروش)

که به صورت زیر هر یک از شاخص ها قابل محاسبه می باشند:

DSRI (نسبت مطالبات (حساب های دریافتنی) به فروش شرکت):

$$DSRI = \frac{\frac{RECT/SALESt}{RECT - 1}}{SALESt - 1}$$

RECT: حساب های دریافتنی (مطالبات شرکت)

RECT-1: حساب های دریافتنی (مطالبات شرکت) سال قبل

SALESt: کل فروش شرکت

SALESt-1: کل فروش شرکت سال قبل

متغیر مستقل پژوهش: حق الزحمه غیرعادی حسابرس (Abnormal Audit fee)

برای سنجش حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی نیز به عنوان متغیر مستقل تحقیق به استاندارد

قبلی (چوی و همکاران، ۲۰۱۰، رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و خطیری و همکاران، ۱۴۰۱). از

طریق باقیمانده رگرسیون مدل حق الزحمه عادی حسابرس ارائه شده توسط سیمونیک استفاده

می شود. که از طریق رابطه زیر حاصل خواهد شد:

$$Infee_{it} = \beta_0 + \beta_1 LnTA_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 TEN_{it} + \beta_5 AUDSIZE_{it} + \beta_6 INVERC + \beta_7 ISSUE + \beta_8 LOSS + \beta_9 LIQUID + \beta_{10} CHGSALE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در این رابطه داریم:

$Infee_{it}$ = لگاریتم طبیعی حق الزحمه پرداخت شده به حسابرس شرکت، $LnTA_{it}$ = لگاریتم طبیعی

مجموع دارایی ها شرکت، ROA_{it} = بازده دارایی ها (نسبت کل سود عملیاتی به کل دارایی شرکت)،

LEV_{it} = اهرم مالی (نسبت مجموع بدهی به مجموع دارایی)، TEN_{it} = تداوم انتخاب حسابرس

(لگاریتم طبیعی تعداد سنواتی که مؤسسه حسابرسی به طور متوالی شرکت را حسابرسی نموده

اندازه گیری می شود) شرکت، $AUDSIZE_{it}$ = اندازه مؤسسه حسابرسی (یک متغیر موهومی است که

اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد

صفر را می پذیرد)، $INVERC_{it}$ = نسبت موجودی ها و حساب ها و اسناد دریافتنی به مجموع دارایی ها،

ISSUE_{it} = متغیر مجازی است که در صورت صدور سهام در سال جاری به آن ارزش یک و در غیر این صورت به آن ارزش صفر می‌دهیم، $LOSS_{it}$ = زیان عملیاتی شرکت، $LIQID_{it}$ = نسبت جاری (نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری) شرکت، $CHG\ SALE_{it}$ = تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل شرکت، ε_{it} = باقیمانده مدل رگرسیون (نشان دهنده حق الزحمه غیرمنتظره است).

متغیر تعدیل گر: مکانیزم نظارتی (ضعف کنترل داخلی) (SOX)

متغیری دو ارزشی (۰ و ۱) است که برای سنجش آن از ضعف در کنترل داخلی استفاده می‌شود. ضعف در کنترل داخلی به تبعیت از پژوهش حاجی‌ها و همکاران (۱۳۹۶) و عابدینی و همکاران (۱۳۹۸) از نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می‌آید. کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد حسابرس شرکت مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی نموده و مواردی که حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد. از این رو اگر شرکت حداقل یک ضعف در سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر تعلق خواهد گرفت (حاجی‌ها و همکاران، ۱۳۹۶).

متغیرهای کنترلی پژوهش

استقلال مدیران (Boardind): نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به کل اعضا (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).
زیان ده بودن شرکت (LOSS): متغیر کیفی دو ارزشی که اگر شرکت زیان‌ده باشد کد (۱) و گرنه (۰) است (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).
رشد شرکت (BTMratio): برای محاسبه این متغیر از تقسیم ارزش بازار سرمایه بر ارزش دفتری سرمایه در پایان سال مالی استفاده شده است (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).
نقدینگی (Cash): نسبت وجه نقد عملیاتی به کل دارایی‌ها (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).
عمر شرکت (AGE): لگاریتم طبیعی سال تاسیس شرکت از سال مورد نظر (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).
اهرم مالی (LEV): کل بدهی تقسیم بر کل دارایی‌ها (رستمی و همکاران، ۱۴۰۱ و رحمانیان کوشکی و نویدی، ۱۳۹۹).

مدل‌های رگرسیونی پژوهش

با توجه به پژوهش‌های پیشین در زمینه تقلبات مالی و حق الزحمه غیر عادی حسابرسان و به

تبعیت از پژوهش‌های کردستانی و تاتلی (۱۳۹۵)، رحمانیان کوشکی و نویدی (۱۳۹۹) و رستمی و همکاران (۱۴۰۱) مدل زیر طراحی شده است.

مدل آزمون فرضیه اول پژوهش

$$M\text{-SCORE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Abnormal Auditfee}_{it} + \beta_4 \text{Board Ind}_{it} + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{BTMratio}_{it} + \beta_7 \text{Cash}_{it} + \beta_8 \text{Age}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل آزمون فرضیه دوم پژوهش

$$M\text{-SCORE}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Abnormal Auditfee}_{it} + \beta_2 \text{SOX}_{it} + \beta_3 (\text{SOX}_{it} \times \text{Abnormal Auditfee}_{it}) + \beta_4 \text{Board Ind}_{it} + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{BTMratio}_{it} + \beta_7 \text{Cash}_{it} + \beta_8 \text{Age}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{it}$$

۴- یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جداول ۱ و ۲ ارائه شده است.

جدول (۱). آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
حق الزحمه غیرعادی حسابرس	Abnormal Auditfee	-۰/۰۰۰۴	۱/۵۶	-۱/۵۱	۰/۵۴	۰/۱۱	۳/۱۱
استقلال مدیران	Board ind	۰/۶۷	۱/۰۰	۰/۲۰	۰/۱۷	-۰/۲۵	۲/۹۶
رشد شرکت	BTMratio	۴/۵۵	۱۵/۱۳	۱/۰۱	۳/۹۹	۱/۵۴	۳/۴۳
نقدینگی شرکت	Cash	۰/۱۲	۰/۵۴	-۰/۲۹	۰/۱۴	۰/۴۲	۳/۶۲
عمر شرکت	Age	۳/۵۹	۴/۲۴	۲/۳۰	۰/۳۵	-۰/۵۵	۲/۷۸
اهرم مالی	LEV	۰/۵۳	۱/۱۹	۰/۱۰	۰/۲۰	۰/۱۸	۳/۰۰
تقلب در صورت‌های مالی	M-SCORE	۰/۰۷۵	۱/۸۸	-۲/۹۰	۰/۵۹	-۰/۱۵	۹/۵۶
زیانده بودن	LOSS	۰/۰۹	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۲۹	۲/۷۵	۸/۵۷
کاهش مکانیزم نظارتی	SOX	۰/۴۲	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۲۹	۱/۰۸

اصلی‌ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست. برای مثال طبق جدول ۱ مقدار میانگین برای متغیر اهرم مالی برابر با (۰/۵۳) می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌ها حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. به‌طور 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. مقدار این پارامتر برای متغیر رشد شرکت برابر با ۳/۹۹ و متغیر نقدینگی شرکت برابر با ۰/۱۴ صدم می‌باشد که نشان می‌دهد این دو متغیر به ترتیب دارای بیشترین و کمترین انحراف

معیار هستند. کمینه و بیشینه نیز کمترین و بیشترین را در هر متغیر نشان می‌دهد.

جدول (۲): توزیع فراوانی متغیر تقلب در صورتهای مالی

شرح	کد	فراوانی	درصد فراوانی
ریسک تقلب دارد	۱	۸۰	۸/۸۹
ریسک تقلب ندارد	۰	۸۲۰	۹۱/۱۱
جمع کل	-	۹۰۰	۱۰۰

همان‌طور که در جدول (۲) قابل‌مشاهده است، جمع کل سال - شرکت‌های موردبررسی برابر با ۹۰۰ می‌باشد که تعداد ۸۰ سال - شرکت معادل ۸/۸۹ درصد از سال - شرکت‌ها، دارای ریسک تقلب بالا و تعداد ۸۲۰ سال - شرکت یعنی ۹۱/۱۱ درصد از سال - شرکت‌ها فاقد ریسک تقلب می‌باشند.

جدول (۳): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی

مدل آزمون	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه اول پژوهش	۲/۰۰۵	۰/۱۳	عدم وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه دوم پژوهش	۲/۳۵	۰/۰۹۵	عدم وجود ناهمسانی واریانس
فرضیه اول پژوهش	۱/۵۳	۰/۴۶	عدم وجود خود همبستگی
فرضیه دوم پژوهش	۱/۷۱	۰/۳۵	عدم وجود خود همبستگی

نتایج حاصل در جدول (۳) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون خودهمبستگی و ناهمسانی واریانس در آزمون فرضیه‌های پژوهش بیشتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر عدم وجود ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی در جملات اخلاقی می‌باشد.

جدول (۴): آزمون هم‌خطی (فرضیه (مدل) پژوهش)

فرضیه	نام متغیر	مدل اول پژوهش	مدل دوم پژوهش
		VIF	VIF
Abnormal Auditfee		۱/۰۲	۱/۸۹
SOX		-	۱/۰۷
SOX *AbAuditfee		-	۱/۸۷
Board ind		۱/۰۴	۱/۰۴
LOSS		۱/۱۴	۱/۱۶
BTMratio		۱/۰۳	۱/۰۴
Cash		۱/۰۹	۱/۱۲
Age		۱/۰۶	۱/۰۶
LEV		۱/۱۸	۱/۲۰

نتایج حاصل از آزمون هم خطی طبق جدول (۴)، نشان می دهد که هم خطی بین متغیرهای پژوهش در مدل پژوهش وجود ندارد چون عامل تورم در هر یک از متغیرها واریانس کمتر از عدد ۵ است.

نتیجه آزمون فرضیه های پژوهش جدول (۵): نتیجه آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه دوم		فرضیه اول		نماد	متغیر
سطح معناداری	ضرایب	معناداری	ضرایب		
۰/۴۸	۰/۱۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۸	Abnormal Auditfee	حق الزحمه غیرعادی حسابرس
۰/۹۸	۰/۰۰۲	-	-	SOX	کاهش مکانیزم نظارتی
۰/۰۰۰۸	۰/۷۸	-	-	*AbAuditfee SOX	تعامل حق الزحمه غیرعادی حسابرس* کاهش مکانیزم نظارتی
۰/۵۲	۰/۲۳	۰/۵۴	۰/۲۲	Board ind	استقلال مدیران
۰/۵۴	۰/۱۳	۰/۳۰	۰/۲۲	LOSS	زیانده بودن شرکت
۰/۱۷	۰/۰۲۰	۰/۲۰	۰/۰۱۸	BTMratio	رشد شرکت
۰/۰۰۰۷	-۱/۵۳	۰/۰۰۰۱	-۱/۶۸	Cash	نقدینگی شرکت
۰/۴۴	۰/۱۴	۰/۵۱	۰/۱۲	Age	عمر شرکت
۰/۰۰۱	-۱/۰۸	۰/۰۰۰۶	-۱/۱۰	LEV	اهرم مالی
۰/۰۶۲	-۱/۵۰	۰/۷۸	-۱/۳۶	عرض از مبدأ	
۶۶/۱۶		۵۳/۲۶۰		آماره LR	
۰/۰۰۰۰		۰/۰۰۰۰		سطح معنی داری LR (Prob.)	
۰/۱۲		۰/۰۹۸		ضریب مک فادن	

نتایج جدول (۵) نشان می دهد که حق الزحمه غیر عادی حسابرس با ضریب مثبت (۰/۱۱) و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۰) تاثیر مستقیم بر تقلب در صورت های مالی شرکت دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. متغیرهای کنترلی نقدینگی و عمر شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تاثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند. ضریب مک فادن برابر با ۹/۸ درصد می باشد که نشان می دهد که ۹/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۵۳/۲۶۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می باشد. از این رو می توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است. همچنین تعامل حق الزحمه غیر عادی حسابرس و کاهش مکانیزم نظارتی با ضریب مثبت (۰/۷۸) و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰۸) بر تقلب در صورت های مالی شرکت تاثیر گذار

است و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. متغیرهای کنترلی نقدینگی و عمر شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تاثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند. ضریب مک فادن برابر با ۹/۸ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد که ۹/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته، به احتمال زیاد عددی بین صفر و یک است. آماره LR برابر با ۵۳/۲۶۰ و سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد می‌باشد. از این رو می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

تشخیص درصد صحت پیش‌بینی مدل و برازش مطلوب مدل رگرسیونی

جدول (۶): درصدهای صحت پیش‌بینی مدل‌های و برازش مطلوب مدل پژوهش

نام مدل	نام متغیر وابسته	پیش‌بینی کل
درصد صحت پیش‌بینی مدل اول پژوهش	تقلب در صورت‌های مالی	۹۱/۱۱ درصد
درصد صحت پیش‌بینی مدل دوم پژوهش	تقلب در صورت‌های مالی	۹۱/۲۲ درصد
برازش مطلوبیت مدل اول پژوهش	۱۱/۳۱	۰/۱۸
برازش مطلوبیت مدل دوم پژوهش	۸/۲۸	۰/۴۰

با توجه به نتایج جدول (۶) مشاهده می‌شود که درصد صحت پیش‌بینی مدل در مدل پژوهش بیش از ۵۰ درصد می‌باشد که بیانگر مطلوبیت و صحت مدل است. همچنین سطح معناداری آزمون هاسمر - لمشو برای مدل پژوهش بیش از ۵ درصد می‌باشند و بیانگر برازش مطلوب مدل رگرسیونی می‌باشد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

تقلب در صورت‌های مالی و بحث عدم کیفیت گزارش‌های صادره از شرکت‌ها به بازار که مبنای تصمیم‌گیری ذینفعان جهت سرمایه‌گذاری و ادامه همکاری و شناسایی عملکرد کلی شرکت است از اهمیت بالایی برخوردار است زیرا هر چه کیفیت اطلاعات در سطح نازل‌تری قرار گیرد مطمئناً تصمیم‌گیری بر پایه اطلاعات بی‌کیفیت و ناصحیح نتیجه‌ای جز اتلاف سرمایه را در پی نخواهد داشت. هزینه تقلب و پیامدهای آن بسیار برای شرکت‌ها و ذینفعان شرکت‌ها ناگوار و دشوار است و این افراد دچار ضرر و زیان‌های هنگفتی می‌شوند، زیرا بسیاری از کلاهبرداری‌ها و سوءاستفاده‌ها کشف نشده و همه موارد فاش نمی‌شوند و تاثیر مالی اعمال مجرمانه در کلیه موارد قابل‌اندازه‌گیری نیست. مسئولیت اصلی جلوگیری و تشخیص تقلب و خطا بر عهده مدیریت شرکت‌ها، بنگاه‌ها و سازمان‌ها می‌باشد، اما مسئولیت حسابرسان در تشخیص تقلب، رفتار نامناسب، فساد، تحریف و هرگونه مغایرت بین مقدار و روش طبقه‌بندی که ممکن است به دلیل خطا یا تقلب باشد است. در واقع فرد نهایی که صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار می‌دهد حسابرسان معتمد هستند که ذینفعان با تکیه بر تایید این حسابرسان و گزارش‌های آن‌ها به این صورت‌های مالی اتکا نموده و از آن استفاده می‌نمایند. بنابراین در اینجا بحث استقلال حسابرس

از صاحبکار مطرح می‌شود که اگر این استقلال مورد بحث قرار گیرد می‌تواند از اعتبار صورت‌های مالی کاسته و کیفیت کار حسابرسی را زیر سوال ببرد. همان گونه که در بازار عرف است برای انجام هر خدمتی یک مبلغ در نظر گرفته می‌شود و حرفه حسابرس و حسابرسان مستقل از این امر مستثنی نیستند. زمانی که حق الزحمه معین می‌گردد نرخ قانونی و عرفی در جامعه حسابرسان وجود دارد که مدیران نیز از آن آگاهند و اگر این نرخ به ناگاه زیاد از سطح متوسط فاصله بگیرد در متون اشاره شده است که این امر استقلال حسابرسان را خدشه دار و وابسته به صاحبکار کرده است. همان گونه که در آزمون فرضیه‌ها هم مشاهده شد با افزایش حق الزحمه غیرعادی حسابرسان در واقع تقلب در صورت‌های مالی افزایش یافته است در واقع نوعی رابطه همسو بین دو متغیر وجود دارد که انگار با افزایش حق الزحمه به نوعی از کیفیت کار حسابرسی کاسته شده است و گزارش‌ها قابلیت اتکای خود را از دست داده‌اند.

نظارت رکن جدایی ناپذیر اصول کسب‌وکار در بازار است. در واقع کاری که بدون نظارت مداوم و برنامه‌ریزی شده باشد با شکست مواجه خواهد بود. در پی شکست‌های بین‌المللی در واقع نوعی قوانین را مطرح نمودند که شرکت‌ها تحت عنوان کنترل‌های داخلی می‌بایست رویه‌هایی را ناظر بر اجرای دستورالعمل‌ها و رویه‌های جاری کار داشته باشند و نهایتاً حسابرس نیز از مواردی که زمان حسابرسی به آن به صورت مشروح می‌بایست اشاره کند همین امر کنترل‌های داخلی صاحبکار است که آیا ضعیفی مشاهده شده یا خیر؟ بنابراین وجود ضعف در کنترل داخلی می‌تواند دست مدیران و سایر عوامل را برای ارتکاب تقلب و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی ما بین مدیر و ذینفعان را افزایش دهد. با مشاهده نتایج آزمون فرضیه دوم نیز این موضوع قابل درک است که با تعامل بین حق الزحمه غیرعادی که خود افزایش دهنده سطح تقلب است و کاهش مکانیزم نظارتی در واقع می‌توان گفت که کلیه راه‌های ورودی تقلب در صورت‌ها برا مدیران باز است و با خیال راحت به این امر خواهند پرداخت. نتایج حاصل شده با نتایج پژوهش‌های دهدار و شاکری (۱۴۰۰)، رستمی و همکاران (۱۴۰۱) و الهادب (۲۰۱۸) همخوانی دارد. با توجه به موارد گفته شده پیشنهاد می‌گردد جامعه حسابرسان و ناظران بر این امر نظارت کافی را بر میزان نرخ حق الزحمه حسابرسان به صورت جدی‌تر دنبال نمایند که همین امر باعث کاهش تقلبات مالی خواهد شد. ضمن اینکه مالکان عمده شرکتی و سرمایه‌گذاران بزرگ نیز با بررسی حق الزحمه حسابرس می‌توانند پی به شفافیت کار آن‌ها برده و نظارت نمایند. جامعه حسابرسی با تشکیل سازوکارهایی به جهت ارتقای جایگاه حسابرسان و کار فرهنگی و حمایت حقوقی، معنوی و مادی و تامین حسابرسان می‌تواند از زد و بندهای حسابرس با صاحبکار جلوگیری به عمل آورد. همچنین، جامعه حسابرسان با حساسیت بیشتری در مواجهه با حق الزحمه غیرعادی حسابرس برخورد نمایند. پیشنهاد می‌گردد پژوهشگران آتی به بررسی موضوع پژوهش به طور جداگانه در شرکت‌های دولتی و خانوادگی بپردازند و نتایج را با نتایج پژوهش حاضر مقایسه نمایند. از محدودیت‌های پژوهش می‌توان به عدم افشای حق الزحمه حسابرس توسط برخی شرکت‌های بورسی اشاره کرد که باعث محدود شدن نمونه پژوهش شده است.

منابع

- ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، غواصی کناری، محمد. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. دانش حسابداری مالی، ۵(۳)، ۴۵-۶۸.
- پایدار، غلامعباس، رحمانی، محبوبه. (۱۳۹۵). رابطه ساختار مالکیت، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با کیفیت حسابرسی، کنفرانس بین‌المللی نخبگان مدیریت، همایش بین‌المللی دانشگاه شهید بهشتی، خردادماه.
- جامعی، رضا، کولی وند، زهره، محمدی کلاره، نیلوفر. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۲(۲)، ۹۹-۱۱۴.
- دهدار، فرهاد، شاکری، غلامرضا. (۱۴۰۰). بررسی تحقق حق الزحمه غیر عادی حسابرسان، چرخش حسابرسان و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، ۳(۹)، ۱۷۴-۱۸۷.
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول، نویدی، انسیه. (۱۳۹۹). تأثیر تجربه و نفوذ مدیران بر رابطه صورت‌های مالی متقلبانه و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پیشرفت‌های مالی و سرمایه‌گذاری. ۱(۱)، ۱۰۱-۱۱۸.
- رحیمیان، نظام‌الدین، حاجی حیدری، رضیه. (۱۳۹۸). کشف تقلب با استفاده از مدل تعدیل شده بینش و نسبت‌های مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸(۲۱)، ۴۷-۶۱.
- رستمی، وهاب، کارگر، حامد، رضایی، لیلا. (۱۴۰۱). تأثیر حق الزحمه غیرمنتظره حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۲(۸)، ۱۴۶-۱۶۲.
- طاهری نیا، مسعود، مسلمی، آذر، واشقانی فراهانی، طیبه. (۱۴۰۱). مطالعه تأثیر ضعف کنترل داخلی بر ریسک گزارشگری مالی متقلبانه با تأکید بر نقش تعدیلی ویژگی مدیریت. دانش حسابرسی، ۲۲(۸۶)، ۳۲۰-۳۴۲.
- عمادالدینی، امیر، سعیدی، پرویز. (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین هزینه‌های غیرعادی حسابرسان با مدیریت سود تعهدی و مدیریت سود واقعی. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۲(۹)، ۷۸-۹۷.
- مومنی، علیرضا، گرد، عزیز، روانخواه، طاهره. (۱۳۹۹). حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و کیفیت حسابداری. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. شماره (۴۷)، ۸۷-۱۰۰.
- نامی بسیط، مهدیه، رزمی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای اجباری ضعف کنترل‌های داخلی بر تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری شرکت. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۸)، ۱۱۷-۱۳۲.
- واعظ، سیدعلی، مظاهری، اسماعیل، منتظر حجت، امیرحسین، بنافی، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حق الزحمه غیر عادی حسابرسی بر رابطه بین آنتروپی صورت‌های مالی و بازده سهام. دانش حسابداری. ۱۳(۵۰)، ۱۳۷-۱۶۰.

وفادار، عباس، دادبه، فاطمه. (۱۳۹۵). کتاب جلد حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابداری ایران، انتشارات کیومرث.

یزدانی، بهزاد، لشگری، زهرا، محمدی نوده، فاضل. (۱۴۰۰). بررسی اهمیت اثربخشی کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۰ (۳۷). ۵۹-۶۷.

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

Aviantara, R. (2023), "Scoring the financial distress and the financial statement fraud of Garuda Indonesia with «DDCC» as the financial solutions", *Journal of Modelling in Management*, Vol. 18 No. 1, pp. 1-16. <https://doi.org/10.1108/JM2-01-2020-0017>

Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97.

DeAngelo, L. (1981). Auditor Independence, 'Low Balling,' and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting & Economics*; 3:113-127.

Dehdar, Farhad and Shakeri, Gholamreza (2021) Investigating the realization of auditors' extraordinary fees, auditor rotation and audit quality. *Contemporary researches in management and accounting sciences*, number (9), pp. 174-187 (In persian).

Ebrahimi Kordeler, Ali, Hasan Beigi, Vahid, Ghavasi Kenari, Mohammad (2017) Investigating the effect of internal control weaknesses on company performance and value. *Knowledge of financial accounting*. 5(3), 45-68 (In persian).

Egbunike, C.F., Igbinovia, I.M., Okafor, K.J. and Mmadubuobi, L.C. (2023), "Residual audit fee and real income smoothing: evidence from quoted non-financial firms in Nigeria", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 8 No. 1, pp. 66-79. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0006>

Emadaldini, Amir; Saeedi, Parviz (2018) Investigating the relationship between auditor's abnormal expenses with accrual profit management and real profit management. *Accounting and Management Perspective Quarterly*. Volume 2, Number 9, pp. 78-97 (In persian).

Giyanti, Kartini, Syamsuddin, Arifuddin (2021) Determinants of Financial Statement Fraud: Research Fraud Diamond Theory (Empirical Study on Manufacturing Company listed on the Stock Exchange). *PSYCHOLOGY AND EDUCATION* (2021) 58(1): 302-308

H Zeng, L Yang, J Shi (2020) Does the supervisory ability of internal audit executives affect the occurrence of corporate fraud? Evidence from small and medium-sized listed enterprises in China... of *Accounting & Information Management*, 2020 - emerald.com

Hapsoro, D., Rani Santoso, T. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?. *International Journal of Economics and Financial Issues*, ISSN: 2146-4138, Vol 8, page 143-152.

Jamei, Reza, Kolivand, Zohreh, Mohammadi Kelareh, Niloufer. (2019). Investigating the relationship between weak internal control and audit fees with an emphasis on political connections in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research* 12(2), 114-99 (In persian).

Kraub, P., P. Pronobis & Zulch, H. (2015). Abnormal audit fees and audit quality: initial evidence from the German audit market. *Journal of Business Economics*, Volume 85, Issue 1, pp 45-84.

Momeni, Alireza; Gord, Aziz; Ravankhah, Tahereh (2019) unusual audit fees and accounting quality. Accounting and auditing research. No. (47), pp. 87-100(In persian).

Nami Basit, Mahdieh; Razmi, Hamid (2019) The effect of forced disclosure of internal control weaknesses on the company's investment decisions. Accounting and management perspective, period (3), f, number (28). pp. 117-132(In persian).

Paydar, Gholam Abbas, Rahmani, Mahboubeh, (2015) Relationship between ownership structure, abnormal audit fee and audit quality, International Conference of Management Elites, International Conference of Shahid Beheshti University, Khordad(In persian).

Rahimian, Nezamaldin and Haji Heydari, Razieh (2018) Fraud detection using the adjusted model of insight and financial ratios, Accounting Empirical Research, Year 8, Number 21, pp. 47-61(In persian).

Rahmanian Koushkaki, Abdolrasoul; Navidi, Ensieh (2019) The effect of managers' experience and influence on the relationship between fraudulent financial statements and the quality of financial reporting of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. Financial developments and investment. Volume (1), number (1), pp. 101-118(In persian).

Roštami, vahab; Kargar, Hamed; Rezaei, Leila (1401) The impact of unexpected audit fees on the quality of financial reporting. Professional audit research. Volume (2), number (8), pp. 146-162(In persian).

Taherinia, Massoud; Moslemi, Azar; Vasheghani Farahani, Tayyeb (1401) Studying the effect of weak internal control on the risk of fraudulent financial reporting with emphasis on the moderating role of management characteristics. Audit knowledge, number (86), pp. 320-342(In persian).

Teng, Z.-L. and Han, J. (2023), "Audit fees, audit report lag and abnormal tone: evidence from China", Managerial Auditing Journal, Vol. 38 No. 2, pp. 186-205. <https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2021-3086>

Vaez, Seyyed Ali; Mazaheri, Esmail; Montazerhojat, Amir Hossein; Banafi, Mohammad (2022) Investigating the impact of abnormal audit fees on the relationship between entropy of financial statements and stock returns. Accounting knowledge. No. (50), pp. 137-160(In persian).

Vafadar, Abbas; Dadbeh, Fatemeh (2015) Auditing based on Iran's accounting standards, Kyomarth Publications. Yazdani, Behzad; Lashgari, Zahra; Mohammadi Nodeh, Fazel (1400) Investigating the importance of the effectiveness of the audit committee in reducing the risk of fraud, Journal of Accounting and Management Auditing Knowledge, Year 10, Number 37. pp. 59-67(In persian).

Wanchen Zhao(2021) Researchonthe Relationshipbetween Abnormal Audit Feesof Listed Companiesandthe Risk of Stock Price Crash.<https://doi.org/10.1051/e3sconf/202123503022>

Zhangfan Cao, William Rees, Tatiana Rodionova(2023) Corporate Social Responsibility and Earnings Quality in the Context of Changing Regulatory Regimes and the Financial Crisis. Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review 26 (1) (2023) 124-137

پی‌نویس:

1. D-Anjelo.
2. Alhadab
3. Cao.
4. Kayhan
5. Aviantara.
6. Giyanti et all
7. Jonathan Hucke
8. Hapsoro, Santoso
9. Zhao
10. Tung, Han.
11. Choi et al.
12. Zhao
13. Kraub et al.
14. herbier, Kraver & Wilson
15. Sarbanes-Oxley (SOX)
16. Eviews.
17. Benish
18. Rezali and Rashed



COPYRIGHTS

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



Providing a Framework for Auditors' Analytical Thinking Patterns: Theme Analysis Approach and Systematic Representation Modeling

Nabi Zendeheel¹, Ali Akbar Farzinfar², Hasan Ghodrati³, Hosein Jabbari⁴, Mehdi Safari Gerayli⁵

Received: 2023/04/01

Approved: 2023/07/10

Research Paper

Abstract:

Today, more than ever, audit knowledge is dependent on the development of individual recognition methods of analytical patterns in the audit profession, because the judgment of auditors covers a range of perception to interpretation of evidence and can be considered as a basis for strengthening audit quality. The purpose of this study is framework of auditors' analytical thinking patterns and its systematic drawing in the context of the current functions of the auditing profession. This study is considered to be exploratory and analytically mixed method. Because due to the lack of a coherent framework regarding auditors' analytical thinking patterns in judgment, this study identified the themes of the study through interviews and coding through thematic analysis. Then, using fuzzy Delphi analysis, the reliability of the identified dimensions was analyzed, and finally, in the quantitative part, systemic representation analysis was used to explain the identified organizing themes in the context of the current functions of the auditing profession. In this study, according to the theoretical saturation point in thematic analysis, 12 accounting and auditing experts participated, and in the quantitative part, 22 auditing partners with experience and specialized knowledge participated. The results of the study in the qualitative part during the 12 interviews conducted indicate the existence of 3 overarching themes, 6 organizing themes and 35 basic themes. On the other hand, the results of the system representation as a quantitative analysis showed that the critical thinking method is considered the most stimulating model of the auditors' analytical thinking, which can bring the result of the pragmatist analytical thinking method in the context of the professional auditing functions. This result states that, in order to reach a decision in order to make a professional judgment and prepare an audit report, by modeling the way of critical thinking, they can explore the practices of the owners from different angles and by making different hypotheses, test apply audits for higher reliability of their comments.

Key Words: Analytical Thinking Pattern; Thematic Process; Organizer Themes

doi 10.22034/JPAR.2023.1999301.1149

1. PH.D Student, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran.
amirali.zendeheel@gmail.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran
(Corresponding Author) farzinfar@iaukashan.ac.ir

3. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran
Dr.ghodrati42@Gmail.com

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Kashan Branch, Islamic Azad University, Kashan, Iran
hsnjabbary@yahoo.com

5. Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran
Mehdi.safari83@yahoo.com
<http://article.iacpa.ir>

ارائه چارچوبی برای الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان: با رویکرد تحلیل تم و مدل‌سازی بازنمایی سیستمی

نبی زنده دل^۱، علی اکبر فرزین‌فر^۲، حسن قدرتی^۳، حسین جباری^۴، مهدی صفری گرایلی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۴/۱۹

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف: امروزه، دانش حسابرسی بیش از گذشته به توسعه شیوه‌های شناخت فردی از الگوهای تحلیلی در حرفه حسابرسی وابسته است، زیرا قضاوت حساب‌رسان طیف وسیعی از ادراک تا تفسیر شواهد را در بر می‌گیرد و می‌تواند مبنایی برای تقویت کیفیت حسابرسی تلقی گردد. هدف این مطالعه، ارائه چارچوب الگوهای تحلیلی حساب‌رسان و ترسیم سیستماتیک آن در بستر حرفه حسابرسی می‌باشد.

روش: این مطالعه از نظر روش شناسی اکتشافی و به لحاظ تحلیلی ترکیبی قلمداد می‌شود. زیرا بدلیل فقدان چارچوب منسجم در خصوص الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان در قضاوت، این مطالعه از طریق تحلیل تم نسبت به شناسایی مضامین مطالعه از طریق مصاحبه و کدگذاری اقدام نمود. سپس با استفاده از تحلیل دلفی فازی، پایایی ابعاد شناسایی شده مورد تحلیل قرار گرفت تا در نهایت در بخش کمی، جهت تبیین مضامین سازمان دهنده شناسایی شده در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ی حسابرسی از تحلیل بازنمایی سیستمی بهره برده شد.

یافته‌ها: در این مطالعه باتوجه به نقطه اشباع تئوریک در تحلیل تم، ۱۲ نفر از خبرگان حسابداری و حسابرسی مشارکت داشتند و در بخش کمی نیز ۲۲ نفر از شرکای موسسات حسابرسی دارای تجربه و دانش تخصصی اقدام به مشارکت نمودند. نتایج مطالعه در بخش کیفی طی ۱۲ مصاحبه انجام شده از وجود ۳ مضمون فراگیر و ۶ مضمون سازمان دهنده و ۳۵ مضمون پایه حکایت دارد.

نتایج: از طرف دیگر نتایج بازنمایی سیستمی به عنوان تحلیل بخش کمی نشان داد، شیوه تفکر انتقادی محرک‌آمیزترین الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان تلقی می‌شود که می‌تواند پیامد شیوه‌ی تفکر تحلیلی پراگماتیسم‌گرایانه را در بستر کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی را به همراه داشته باشد.

دانش افزایی: این نتیجه بیان می‌کند، حساب‌رسان می‌توانند برای رسیدن به یک تصمیم جهت انجام عمل قضاوت حرفه‌ای و تهیه گزارش حسابرسی، با الگوبرداری از شیوه تفکر انتقادی، عملکردهای صاحبکاران را از زوایایی مختلف مورد کنکاش قرار دهند و با ساخت فرضیه‌های متفاوت، آزمون‌های حسابرسی را برای اطمینان‌پذیری بالاتر اظهارنظر خود، به کار گیرند.

واژگان کلیدی: الگوی تفکر تحلیلی، تحلیل تم، مضامین سازمان دهنده.

doi 10.22034/JPAR.2023.1999301.1149

amirali.zendehdel@gmail.com

farzinfar@iaukashan.ac.ir

dr.ghodrati42@gmail.com

hsnjabbari@yahoo.com

mehdi.safari83@yahoo.com

http://article.iacpa.ir

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران.

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

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد کاشان، دانشگاه آزاد اسلامی، کاشان، ایران

۵. دانشیار گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران.

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی به عنوان یکی از مشاغل تحلیلی و حل مسئله در تجارت شناخته می‌شود که برحسب مسئولیت‌های قانونی؛ حقوقی و اجتماعی، نیازمند استدلال و ادراک در قضاوت‌های خود برای ارتقاء کیفیت گزارش‌های حسابرسی برای استفاده‌کنندگان می‌باشد. لذا حساب‌رسان به عنوان تدوین‌کنندگان این گزارش‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در ارزیابی و تحلیل‌های مرتبط با عملکردهای صاحبکاران دارند (فری و همکاران، ۲۰۲۳). در واقع حساب‌رسان نیازمند دارا بودن سطحی از الگوهای تحلیلی هستند که براساس آن شواهد و مستندات ارائه شده توسط صاحبکاران را با واقعیت‌های عملکردی تطبیق دهند و براساس الزامات و استانداردهای مدون و آیین رفتار حرفه‌ای نسبت به ارائه گزارش به ذینفعان اقدام نمایند (وُلَف و همکاران، ۲۰۱۹).

مروری بر پژوهش‌های گذشته در زمینه‌ی سبک‌های قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان نشان دهنده‌ی این موضوع است که با آغاز دهه ۱۹۷۰ ماهیت ارائه گزارش‌های حسابرسی براساس روش‌های تحلیلی حساب‌رسان انجام می‌گرفته که این موضوع به دلیل فاصله گرفتن حساب‌رسان از شیوه‌های کلاسیک در ارائه‌ی گزارش‌ها به ایجاد انقلابی در کیفیت حسابرسی منجر گردیده است (ناگیریکاندالاجی و همکاران، ۲۰۲۲). سبک‌های تحلیلی در حساب‌رسان طیفی از توانمندی‌های تخصصی تا ویژگی‌های روانشناختی فردی را در بر می‌گیرد، چراکه عدم تناسب ویژگی‌های درونی حساب‌رسان با دامنه‌ی کار حسابرسی می‌تواند کارکردهای تحلیلی آنان را در ارتقاء کیفیت حسابرسی تحت تأثیر قرار دهد (احمدیان و همکاران، ۱۳۹۹). اما کماکان غربالگری محتوایی پژوهش‌های انجام شده نشان می‌دهد، به دلیل فقدان یک چارچوب مشخص در تفکر تحلیلی حساب‌رسان، این موضوع به منظور ارتقاء کیفیت حسابرسی ابتر مانده است.

لذا شناخت تحلیلی حساب‌رسان به عنوان یکی از مهمترین مصادیق حرفه حسابرسی تلقی می‌شود که امکان تقویت قضاوت‌های حرفه‌ای را ممکن می‌سازد. شناخت تحلیلی در واقع الگوهای مشخص از سبک‌های تفکر حساب‌رسان است که در مواجهه با موقعیت‌ها و عملکردهای صاحبکاران مختلف تلاش می‌نماید تا با استطاعت از آن بررسی جامع تری را به کار گیرند (دوو و همکاران، ۲۰۲۳). اما مسئله‌ای که وجود دارد چرایی اهمیت شناخت الگوهای تحلیلی حساب‌رسان می‌باشد. در واقع همانطور که استانداردهای حسابرسی شماره ۵۶ بیان می‌نماید، الگوهای تحلیلی، فرآیندی از کارکردهای ذهنی تا آزمون‌های اطمینان حسابرسی را شامل می‌شود که هدف آن کاهش شکاف انتظارات می‌باشد. گروهی از اندیشمندان حوزه دانش حسابرسی، الگوهای رویه‌های تحلیلی را صرفاً فرآیندی تکنیکال قلمداد می‌کنند که حساب‌رسان از طریق مقایسه مبالغ ثبت شده با واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران، تلاش می‌نمایند تا قضاوت خود را براساس شواهد کمی، انجام دهند. لذا محققانی همچون نورالدین و همکاران (۲۰۲۲)؛ اسمیت (۲۰۲۲) و چن و تالها (۲۰۲۱) الگوهای تحلیلی حسابرسی را مجموعه از تکنیک‌های تحلیل پوششی داده؛ تحلیل تمایزی و مدل‌های شبکه‌های عصبی مصنوعی معرفی می‌نمایند. در حالیکه گروه دیگر از اندیشمندانی همچون کاروالیهو و همکاران (۲۰۱۷)؛ کادئوس و ژئو (۲۰۱۸) و فولر و کاپلان

(۲۰۰۴) الگوهای تحلیلی در حسابرسی را صرفاً شیوه‌هایی از سبک‌های شناختی حسابرسان معرفی می‌نمایند و اعتقاد به تناسب تجربه با کارراهه فردی حسابرسان دارند. به عبارت دیگر این گروه معتقد هستند که شیوه‌های تحلیلی حسابرسان می‌تواند طیفی از کارکردهای شهودی تا استقرایی را در حسابرسان شامل شود.

باتوجه به ماهیت اهمیت این مفهوم در حرفه حسابرسی، در خصوص ضرورت انجام این پژوهش باید به طور مصداقی به این موضوع در وهله‌ی اول اشاره نمود که همسو با توضیح‌های فوق، اولاً هیچ پژوهشی در گذشته نسبت به چارچوب الگوهای تحلیلی حسابرسان پژوهشی مبتنی بر ایجاد یک پارادایم رفتاری مشخص در تصمیم‌گیری و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان انجام نشده است و این مطالعه می‌تواند به پُر نمودن شکاف ادبیات نظری در حوزه تفکر تحلیلی در حسابرسان منجر شود. ثانیاً به لحاظ استاندارد هم‌انطور که بیان گردید، به دلیل ساختارهای ذهنی و درونی استدلال‌های تحلیلی در حسابرسان، عملاً استانداردها نمی‌توانند نقش پُر رنگی در ایجاد الزام به تحلیل فکر کردن حسابرسان داشته باشند و انجام چنین پژوهشی به ارائه‌ی راهکارهای آموزشی و فرهنگی در بین حسابرسان کمک می‌نماید.

در وهله‌ی دوم در رابطه با نوآوری انجام این پژوهش باید بیان نمود، براساس تحلیل نظری داده بنیاد ایجاد یک چارچوب نظری یکپارچه می‌تواند در پیوند بین ادبیات تئوریک با واقعیت‌های عملکردی حسابرسان موثر باشد و زمینه برای پویایی ادراک فردی در تقویت قضاوت‌های حرفه‌ای را ایجاد نماید. چراکه عدم واکاوی در این موضوع باعث گردیده است تا غالباً حسابرسان بر مبنای رویکردهای ذهنی و پیش‌فرض‌های تجربی قبلی خود اقدام به اظهارنظر در رابطه با عملکردهای صاحبکاران نمایند و این امر می‌تواند به طور فزاینده‌ای، کیفیت گزارشگری مالی را در معرض خطر قرار دهد، با درک این موضوع، این پژوهش در تلاش است تا رویه‌های الگوهای تحلیلی در حرفه حسابرسی را تقویت نماید. باید توجه داشت، اتکاء بیش از حد حسابرسان به فرآیندهای تجربی قبل، بخشی از ویژگی‌های ساختاری از چارچوب حسابرسی با عقلانیت محدود مورد تاکید سایمون (۱۹۷۲) می‌باشد، رویکردی که کوتاه‌ترین مسیر و رضایت‌بخش‌ترین رویکرد را در تصمیم‌گیری انتخاب می‌کند و صرفاً شواهد و مستندات دلیلی برای اظهارنظر می‌باشد و کمتر از بینش و قدرت استدلالی در این رابطه استفاده می‌شود. اما زمانیکه تفکر تحلیلی در بررسی‌های حسابرسی با تخصص حسابرس تلفیق گردد، شواهد و مستندات بر حسب استدلال و منطق ذهن آگاهی حسابرسان مورد ارزیابی قرار می‌گیرد و در کنار تصمیم‌گیری و قضاوت برای عملکردهای مالی صاحبکاران، فلسفه‌های حرفه‌ای به منظور توسعه شفافیت‌ها را توسعه می‌بخشد (اولسن و گولد، ۲۰۱۵). براین مبنا و براساس تجزیه و تحلیل خطاهای خاصی که حسابرسان ممکن است در ارائه‌ی گزارش حسابرسی مرتکب شوند، نیاز دارند تا با گسترده‌تری الگوهای تفکر تحلیلی را دنبال نمایند و اطلاعات مربوط به شرکت‌ها را از منابع متنوع و گوناگونی بدست آورند تا بتوانند از این طریق کیفیت حسابرسی را برای آن دسته از حساب‌های با اهمیت بهبود دهند. لذا این پژوهش باور دارد، ارائه چارچوب الگوهای تحلیلی حسابرسان به عنوان یک مبنای

استدلال در تصمیم‌گیری قبل از قضاوت‌های حرفه‌ای، می‌تواند ظرفیت‌های کیفی حسابرسی را براساس تمیز دادن مستندات و شواهد واقعی از دستکاری شده، توسعه بخشند و به بهبود توانایی در شناسایی و ترکیب اطلاعات متناقض از واقعیت‌های عملکردی صاحبکاران، به کیفیت حسابرسی کمک نمایند.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

الگوهای تحلیلی به عنوان یک مفهوم برآمده از روانشناسی قلمداد می‌شود که به مجموعه فرآیندهایی از ادراک شواهد و درونی سازی ذهنی اطلاعات اشاره دارد که می‌تواند مبنایی برای اتخاذ تصمیم و نوع تفکر در خصوص پدیده‌ی مورد بررسی قلمداد شود. به عبارت دیگر طبق این مفهوم، افراد با کسب اطلاعات از پیرامون یک موضوع، نسبت به تفسیر آن اقدام می‌نمایند و واکنش متناسب با درک خود از آن موضوع را نشان می‌دهند. معمولاً الگوی تحلیلی هر فرد منحصر به فرد و دارای ثبات رویه‌ای است که به افراد کمک می‌کند در مواجهه با یک موضوع، به شیوه‌ی خود نسبت به آن واکنش نشان دهد. لذا همانطور که استرنبرگ و گریگورینکو (۱۹۹۷) مطرح نمودند، الگوهای تحلیلی یک رویکرد از روی عادت و روش ترجیحی تلقی می‌شود که می‌تواند به نظم بخشی، سازمان دهی، تحلیل و پردازش اطلاعات منجر شود. از طرف دیگر راینر و رایدینگ (۱۹۹۷) الگوی تحلیلی را به عنوان یک روش درونی و خودکار جهت حل مسئله تلقی می‌نمایند که می‌تواند پاسخ دهی براساس اطلاعات و تفسیرهای ذهنی فرد از واقعیت‌ها را به همراه داشته باشد. کولز و وندن بروئک (۲۰۰۷) نیز الگوی تحلیلی را به عنوان روشی که افراد محرک‌ها را دریافت و اینکه چگونه اطلاعات را برای هدایت رفتارشان مورد استفاده قرار می‌دهند، تعریف می‌نمایند. در یکی از مهمترین مدل‌های الگوی تحلیلی، می‌بایست به مدل یادگیری تجربی اشاره نمود که توسط کولب (۲۰۰۵) ارائه شد. همانطور که در شکل (۱) مشخص شده است این مدل بر روی یک ماتریس چند بعدی بنا نهاده شده است که از چهار محور تجربه عینی؛ مشاهده تأملی؛ مفهوم سازی و آزمایشگری فعال تشکیل شده است.

نگاره (۱) ماتریس الگوی تحلیلی (منبع: کولب: ۲۰۰۵)



طبق این ماتریس، یک فرد براساس تجربه عینی، عملی را انجام می‌دهد، براساس مشاهده تأملی، به تفکر درباره‌ی موضوع می‌پردازد؛ در مفهوم سازی انتزاعی نسبت به موضوع از استدلال انتزاعی و نظریه پردازی بهره می‌برد و براساس آزمایشگری فعال، به شناخت علی از یک موضوع تلاش می‌نماید، دستیابد (کوهن، ۲۰۲۲). لذا از تقاطع ۴ بعد اشاره شده، همانطور که مشخص شده است، ۴ سبک واگرا؛ انطباق یابنده؛ جذب کننده و همگرا ایجاد می‌شود که به تفکیک نسبت به تشریح آن اقدام می‌شود. به طور کلی بایستی بیان شود، انطباق یابنده‌ها و واگراها بر سبک عینی متکی هستند، درحالیکه همگراها و جذب کننده‌ها دارای یک سبک انتزاعی قلمداد می‌شوند. اما به طور جزئی هریک از انواع الگوهای تحلیلی به تفکیک زیر مورد بحث قرار می‌گیرد (مانولیز و همکاران، ۲۰۱۳).

● اولین بعد ماتریس، الگوی تحلیلی همگرا می‌باشد که از تقاطع ماتریس مفهوم سازی و آزمایشگری ایجاد می‌شود و بیان کننده‌ی ویژگی‌هایی از افراد می‌باشد که در حل مسئله به دنبال استفاده از تئوری‌های عملگرایانه هستند و معمولاً زمانی این سبک کارایی دارد که از قبل یک راه حل صحیح و واحد برای یک مسئله وجود داشته باشد و در زمانی حل مسئله‌ی جدید با اندک تغییر در آن، نسبت به راه حل جدید اقدام شود (جیاناکولا و همکاران، ۲۰۲۲).

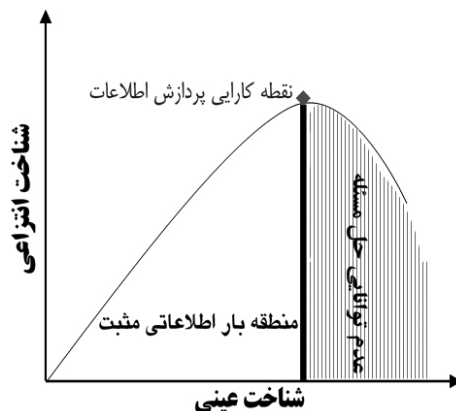
● دومین ماتریس، سبک جذب کننده یا برنامه‌ریز می‌باشد که این بعد، از تقاطع مفهوم سازی به عنوان محور عمودی با مشاهده تأملی به عنوان محور افقی ایجاد می‌شود و بیان کننده‌ی استفاده از استدلال قیاسی و توانایی افراد در خلق مدل‌های نظری حکایت دارد. لذا فرد براساس این سبک تلاش می‌نماید تا با یکپارچه نمودن شواهد، نسبت به ایجاد یک تئوری منسجم اقدام می‌نماید (برون و همکاران، ۲۰۱۹).

● سومین ماتریس، انطباق یابنده (عمل‌گرا) می‌باشد که از تقاطع تجربه عینی و آزمایشگری، ایجاد می‌شود و فرد تحت تأثیر این الگوی تحلیلی، در تفسیر مسائل، تلاش می‌نماید تا از قدرت شهودی بهره‌ی بیشتری ببرد و برای کسب اطلاعات، به دیگران وابسته باشد (اکلاند و همکاران، ۲۰۲۱).

● چهارمین ربع ماتریس، واگرا (مبتکر) می‌باشد که از تقاطع تجربه عینی و مشاهده تأملی حاصل می‌شود بیان کننده‌ی این موضوع است که افراد براساس این سبک در حل مسائل به دنبال خلق ایده‌ها و راه حل‌های جایگزین برای یک مسئله می‌باشند که بیشتر این ایده‌ها باید از نتایج ملموسی برخوردار باشد تا به راه حل تبدیل گردد (یوآن و همکاران، ۲۰۲۱).

از طرف دیگر، شرودر و همکاران (۱۹۷۶) سبک شناخت عینی و انتزاعی را مطرح نمودند که براساس یک فرآیند «» شکل، مکانیزم شناخت را اینگونه تشریح نمودند که وجود افزایش محتوای اطلاعاتی، سطح کارایی پردازش اطلاعات را تا نقطه اشباع ارتقاء می‌دهد، و پس از آن دیگر، اطلاعات جهت پردازش، از کارایی لازم برای حل مسئله نمی‌تواند برخوردار باشد.

نگاره (۲) ماتریس الگوی انتزاعی و عینی



افراد با سبک شناخت انتزاعی، اطلاعات بیشتری نسبت به نوع عینی مورد استفاده قرار می‌دهند و افراد دارای سبک شناخت انتزاعی نسبت به سبک شناخت عینی ابعاد مختلف اطلاعات را با استفاده از طرح‌های ترکیبی پیچیده پردازش می‌نمایند. در واقع پایه مدل شرودر و همکاران (۱۹۷۶) از مدل هاروی و همکاران (۱۹۶۱) تشکیل شده بود که الگوی تحلیلی انتزاعی و عینی را دو بعد برای رشد شناخت و یادگیری معرفی نمودند. سبک شناختی در حسابرسی، چارچوب فکری حسابرسان را تعیین می‌کند و کمک می‌کند تا در بررسی عملکردهای مالی صاحبکاران، فرآیندی دقیق و جزء به جزء طی شود تا در نهایت مبنایی برای قضاوت حرفه‌ای ایجاد شود. به عبارت دیگر، الگوهای تحلیلی ادراک حسابرسی را ایجاد می‌کند و به پردازش و انتقال اطلاعات، در قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان کمک می‌نماید تا باتوجه به نحوه ادراک و پردازش اطلاعات، نسبت به نیازهای اطلاعاتی دینفعان اقدام لازم صورت گیرد و شکاف انتظارات در این عرصه کاهش یابد. لذا از آنجاییکه استانداردهای حسابرسی، براهمیت نظارت کافی و طرح‌ریزی مناسب در فرایند حسابرسی تأکید دارند، لزوم توجه به الگوهای تحلیلی باعث می‌شود تا فرآیند نظارت، کنترل و تنظیم قضاوت‌های حرفه‌ای تابعی از واقعیت‌های ادراک شده‌ای باشد که به تصمیم‌گیری دینفعان کمک می‌کند تا واقعیت‌های خلق شده به وسیله‌ی چارچوب‌های فکری حسابرسان را بهتر درک نمایند. باتوجه به توضیح مباحث نظری در خصوص الگوهای شناختی، می‌بایست در ادامه براساس ترکیبی بودن ماهیت جمع‌آوری داده‌ها، نسبت به تدوین سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

سوال‌های بخش کیفی

- مضامین پایه الگوهای تحلیلی حسابرسان کدامند؟
- مضامین سازمان دهنده الگوهای تحلیلی حسابرسان کدامند؟
- مضامین فراگیر الگوهای تحلیلی حسابرسان کدامند؟

سوال بخش کمی

پیامدها و محرک‌های الگوهای تحلیلی حسابرسان در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ی حسابرسی کدامند؟

همانطور که مشاهده می‌شود، سه سوال اول این مطالعه از طریق تحلیل تم به دنبال تعیین ابعاد چارچوب الگوهای شناختی حسابرسان می‌باشد و سوال چهارم این مطالعه تلاش دارد تا از طریق تحلیل سیستماتیک بازنمایی سیستمی، پیامدها و محرک‌های شناسایی شده‌ی الگوهای تحلیلی حسابرسان را در حرفه حسابرسی مورد بررسی قرار دهد.

پیشینه پژوهش

راشید و همکاران (۲۰۲۳) مطالعه‌ای با عنوان «دیدگاه حسابرسان از نظر شیوه تفکر تحلیلی در مورد ثقل مالی در پاکستان: ارزیابی جسارت و نیاز به مشروعیت» انجام دادند. در این مطالعه که از نظر روش شناسی کیفی بودند، از طریق مصاحبه با ۵۰ حسابرس در پاکستان، تلاش گردید تا با جمع‌آوری دیدگاه‌ها در مورد ماهیت و شیوه‌ی شناخت تحلیلی حسابرسان در خصوص ثقل مالی فراگیر شرکت‌های پاکستانی، مدلی مبتنی بر جسارت و مشروعیت حرفه‌ی حسابرسی ایجاد گردد. مدل ارائه شده گویایی این موضوع است که کاهش جسارت‌های حرفه‌ای در حسابرسی از یک سو سبب ضمن اینکه کاهش شناخت تحلیلی حسابرسان را در بر داشته است در عین حال مشروعیت حرفه‌ای را تحت تأثیر قرار داده و باعث گسترش فراگیر ثقل‌های مالی از طریق ضد و بند صاحبکاران با حسابرسان گردیده است. این نتایج نشان می‌دهد حرفه حسابرسی در پاکستان از نقش نظارت مؤثر و مبتنی بر جسارت‌های حرفه‌ای فاصله گرفته است که این موضوع مشروعیت حرفه حسابرسی تا حد زیادی تحت تأثیر قرار داده است. استیس و همکاران (۲۰۲۲) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر کیفیت حسابرس فردی بر نتایج حسابرسی: آزمون جعبه سیاه در کیفیت حسابرسی» انجام دادند. نتایج نشان داد، موسسات حسابرسی با کیفیت بالا، از یک سو احتمال کمتری برای تجدید ارائه صورت‌های مالی خواهد داشت و از سویی دیگر اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد و این موضوع می‌تواند تداوم فعالیت صاحبکاران را تقویت نماید. از طرف دیگر این پژوهش با تفکیک حسابرسان موسسات حسابرسی براساس عنوان شغلی به سطوح پایین؛ متوسط و بالا، بررسی نمود که حسابرسان با کیفیت بالاتر می‌تواند به ارتقاء جایگاه رقابتی موسسه حسابرسی کمک نمایند و باعث گردند تا کیفیت حسابرسی نیز تقویت شود. همچنین این پژوهش شواهدی دال بر اثرگذاری تیم‌های حسابرسی با کیفیت بالا بر تمام جنبه‌های کیفیت حسابرسی مورد تأیید قرار گرفت. بنتلی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر سطح تفکر انتقادی حسابرسان در اظهارنظر بر تصمیم‌گیری‌های عملیاتی مدیران» انجام دادند. این پژوهش که با مشارکت ۲۱۷ نفر از حسابرسان دارای تجربه و سوابق حرفه‌ای صورت پذیرفته بود نشان داد، بکارگیری سطح تفکر انتقادی حسابرسان در اظهارنظر می‌تواند به افزایش قدرت تصمیم‌گیری مدیران کمک نماید و باعث گردد تا سطح ریسک‌های احتمالی شرکت در مواجهه با عدم اطمینان‌ها تا حدی تحت کنترل قرار گیرد و منافع ذینفعان حفظ گردد. وجود این رویکرد به عنوان مزیت بازار حسابرسی تلقی می‌شود و این موضوع باعث افزایش سطح پویایی مخابره‌ی

اطلاعات شفاف به تصمیم‌گیرندگان و سهامداران می‌گردد.

مهدویان‌راد و همکاران (۱۴۰۱) پژوهشی تحت عنوان «سبک تفکر و سبک اسنادی حساب‌رسان مستقل و رابطه آن با سبک تصمیم‌گیری» انجام دادند. در این پژوهش رابطه سبک‌های تفکر (قانونی، اجرایی، قضاوتگر، کلی، جزئی، آزاداندیش، محافظه‌کار، سلسله‌مراتبی، سلطنتی، الیگارشی، آنارشی، درونی و بیرونی) و سبک اسنادی (خوش‌بینانه و بدبینانه) با سبک‌های تصمیم‌گیری (اجتنابی، وابسته، شهودی، عقلایی، آنی) مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بدست آمده بیانگر آن است که سبک‌های تفکر و سبک اسنادی رابطه مثبت و معنی‌داری با سبک تصمیم‌گیری حساب‌رسان مستقل دارند. نعمتی‌کشتلی و همکاران (۱۳۹۹) مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر الگوهای تحلیلی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)» انجام دادند. نمونه آماری پژوهش شامل ۵۳۹ نفر حساب‌رسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی واقع در محدوده جغرافیای شهر تهران در سال ۱۳۹۸ است که با روش نمونه‌گیری تصادفی ساده در دسترس انتخاب شدند. نتایج تجزیه و تحلیل و یافته‌ها بیانگر این است که الگوهای تحلیلی حساب‌رسان بر ارزیابی ریسک تقلب تأثیر معنادار در سطح اطمینان ۹۹ درصد دارند. بنابراین الگوهای تحلیلی انتزاعی-تصادفی، انتزاعی-متوالی، عینی-متوالی و عینی-تصادفی به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی متغیر ارزیابی ریسک تقلب دارند. نتایج این تحقیق می‌تواند موجب بسط و گسترش موضوعات مرتبط با قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی و نهایتاً ارتقاء کیفیت حسابرسی گردد.

مرور مطالعه‌های مشابه در خصوص موضوع نشان می‌دهد، هیچ پژوهشی در گذشته از طریق دسته‌بندی و تفکیک الگوهای تحلیلی در حرفه حسابرسی اقدام به انجام مطالعه نکرده است و به همین دلیل این مطالعه جزء نخستین پژوهش‌هایی دسته‌بندی می‌شود که برای اولین بار از طریق تحلیل محتوایی تلاش دارد تا از طریق ارائه یک مدل منسجم، ارزیابی مناسبی از ابعاد شناسایی شده در بسترهای واقع‌گرایانه‌ی حسابرسی ایجاد نماید.

۳- روش شناسی پژوهش

ماهیت روش شناسی این مطالعه به لحاظ نتیجه، توسعه‌ای محسوب می‌شود، به دلیل اینکه هیچ مطالعه‌ای در گذشته اقدام به ارائه‌ی یک چارچوب از الگوهای تحلیلی حساب‌رسان ننموده است و انجام این مطالعه می‌تواند به یکپارچگی مفهومی پدیده مورد بررسی کمک نماید. همچنین این مطالعه بر مبنای هدف، در دسته مطالعه‌های اکتشافی قرار می‌گیرد که براساس مصاحبه با خبرگان و کدگذاری سه مرحله‌ای به دنبال تعیین مضامین پایه؛ سازمان‌دهنده و فراگیر در راستای الگوهای تحلیلی حساب‌رسان می‌باشد. در آخر نیز از منظر ماهیت جمع‌آوری داده‌ها، باید بیان نمود، این مطالعه ترکیبی از شیوه‌های تحلیل کیفی و کمی است. فلسفه‌ی مطالعه‌ی حاضر براساس تقاطع اراده‌گرایی در فلسفه عالم با ساختارگرایی در فلسفه علم، مبنایی تلقی می‌شود. لذا ماهیت فلسفه‌ی مبنایی در پژوهش، ترکیب رویکرد استقرائی-قیاسی است.

نگاره (۳) ماتریس استراتژی‌های تحقیق

SRP ₂	اراده‌گرایی	مبنایی*	عملی
	فلسفه عالم	موردی	پیمایشی
	جبرگرایی		
SRP ₁			
	ساختارگرایی	فلسفه علم	اثبات‌گرایی

در واقع به این دلیل مطالعه‌ی حاضر استقرائی است که به بررسی پدیده‌ای می‌پردازد که چارچوب جامع‌ایی در خصوص ماهیت الگوهای تحلیلی حسابرسان در حرفه حسابرسی وجود ندارد و این مطالعه در تلاش برای تقویت و توسعه انسجام نظری در کارکردهای حرفه حسابرسی می‌باشد. از طرف دیگر این مطالعه قیاسی است، چراکه از طریق یک فرآیند سیستماتیک در پی تعیین محرک‌ها و پیامدهای ابعاد شناسایی شده الگوهای تحلیلی حسابرسان در بستر کارکردهای حرفه‌ای این حوزه می‌باشد.

جامعه آماری و نحوه انتخاب نمونه

همسو با ماهیت تشریح شده در انجام این مطالعه از نظر روش شناسی، برای شناسایی ابعاد چارچوب الگوهای تحلیلی حسابرسان در بخش کیفی از مصاحبه استفاده شد تا نسبت به شناسایی مضامین پدیده مورد بررسی، اقدام لازم صورت گیرد. لذا ابتدا تلاش گردید تا رسیدن به جامعه هدف دارای اصالت، معیارهای در خصوص انجام مصاحبه شوندگان تدوین گردد. این معیارهای عبارتند از:

دارا بودن شناخت مفهومی در حوزه‌های رفتاری حسابرسی
 احاطه کامل به شیوه‌های پژوهش‌های کیفی و آشنایی با روند مصاحبه‌گری و تحقیق‌های مرتبط با حوزه تفکر تحلیلی حسابرسان
 آشنایی با ماهیت استانداردهای حسابرسی

بر اساس سه معیار فوق جستجو برای رسیدن به افراد مطلع و متمایل به انجام مصاحبه آغاز گردید. برای این منظور ابتدا محققان این پژوهش، لیستی از خبرگان پژوهشی در حوزه تفکر تحلیلی حسابرسان که در دسترس بودند، مشخص نمودند که برای این منظور از جستجو در سایت‌های معتبر علمی و پژوهشی در داخل و خارج از کشور استفاده شد. سپس از طرق مختلف

تلاش گردید تا با گزینه‌های اولیه برای انجام فرآیند مصاحبه هماهنگی لازم در خصوص تمایل به انجام مصاحبه و تشریح موضوع پژوهش، صورت گیرد. تعداد تماس‌های اولیه با ۳۰ نفر به عمل آمد و از آن‌ها خواسته شد، تا در صورت تمایل، مقدمات انجام مصاحبه مهیا گردد. از مجموع ارتباطات با افراد، بر اساس مولفه‌هایی همچون مسافت؛ عدم آمادگی در رابطه با انجام مصاحبه و عدم تمایل، ۱۸ نفر در مرحله اولیه اعلام آمادگی نمودند که باتوجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان فرآیند اتمام مصاحبه‌ها، با ۱۲ نفر از افراد انتخاب شده به عنوان خبرگان دانش حسابداری و حسابرسی، مصاحبه در بازه زمانی شش ماه صورت پذیرفت. نکته قابل توجه این است که به منظور انتخاب خبرگان تلاش گردید تا از افرادی استفاده شود که در کنار دانش علمی از تجربه و سوابق حرفه‌ای حسابرسی نیز برخوردار باشند. لذا بیشتر افراد مشارکت‌کننده یا حسابدار رسمی بودند یا به عنوان عضو تدوین‌کننده استانداردهای حسابرسی و آموزش حرفه‌ای بودند، استفاده شد. در فرآیند رسیدن به نقطه اشباع تئوریک، مصاحبه اول تا مصاحبه هشتم از طریق مصاحبه‌های مستقیم کدهای باز متنوع ایجاد می‌شد و از مصاحبه هشتم تا مصاحبه دهم عموماً کدهای ایجاد شده مشابه کدهای قبلی بودند و از مصاحبه دهم تا دوازدهم، فرآیند مصاحبه باهدف رسیدن به نقطه اشباع تئوریک صورت پذیرفت که در پایان مصاحبه دوازدهم مشخص گردید، کد جدیدی از مصاحبه‌ها ایجاد نمی‌شود. نکته حائز اهمیت این است باتوجه به محدودیت‌های انجام مصاحبه حضوری، تا حد امکان از راه کارهای جایگزین همچون تماس تلفنی و نرم‌افزارهای ارتباطی اجتماعی استفاده شود. بر این مبنا ۴ مصاحبه به صورت تلفنی و نرم‌افزارهای ارتباطی (واتساپ) و ۸ مصاحبه به صورت حضوری صورت پذیرفت. ذکر این نکته حائز اهمیت است که رعایت اصول اخلاقی در حفظ مباحث و دیدگاه‌های آن‌ها در همان ابتدا تاکید می‌شد، تا اطمینان و اعتماد آن‌ها برای انجام مصاحبه‌ها جلب گردد. روش نمونه‌گیری در این بخش، نمونه‌گیری نظری بود و در این فرآیند تلاش شد تا انتخاب نمونه‌ها در جهت به وجود آوردن یک نظریه به گونه‌ای انجام گیرد که شناخت نظری در خصوص موضوع مورد مطالعه وجود داشته باشد. در واقع در این روش نمونه‌گیری، از موارد مشابهی که در یک جامعه هدف وجود دارند، اطلاعات جمع آوری شد تا مشخص شود که تئوری‌های رفتاری در زمینه‌ی مورد بررسی تقویت شود (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). تکنیک رسیدن به خبرگان پژوهش، تکنیک دروازبانان اطلاعات بود. در واقع باتوجه به شناسایی خبرگان پژوهش براساس معیارهای تعیین شده، تکنیک حاضر به محقق کمک می‌نمود تا در هماهنگی‌های لازم برای مصاحبه از نفوذ افراد نزدیک به خبرگان بهره برده شود (جلالی، ۱۳۹۱).

جامعه هدف در بخش کمی نیز شامل ۲۲ نفر از شرکای حسابرسی دارای بیش از ده سال سابقه حرفه‌ای بود که باتوجه به الزام تحلیل بازنمایی سیستمی در این بخش، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. به عبارت دیگر باتوجه به اینکه این تحلیل، مبتنی بر تجزیه و تحلیلی سیستمی در سطوحی از پیوندهای درونی مشخص از مشارکت‌کنندگان می‌باشد، می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی مشارکت‌کنندگان، انجام می‌گرفت. لذا از نظر حجم نمونه همانطور که پژوهش‌های پلنت و همکاران (۲۰۱۷)؛ نرث‌کات و مک‌کوی

(۲۰۰۴) حد مطلوب جامعه‌ی آماری در این مطالعه را ۱۵ تا ۲۵ نفر عنوان نمودند، ۲۲ نفر به عنوان نمونه در این مطالعه، مورد تأیید است.

فرآیند گردآوری داده‌های پژوهش

در این مطالعه در بخش کیفی جهت جمع‌آوری داده‌های مصاحبه با خبرگان حسابداری و حسابرسی، از مصاحبه‌های باز و سپس از مصاحبه‌های نیمه‌ساختارمند با زمان متوسط یک ساعت استفاده شد. سوالات مصاحبه‌ها شامل موقعیت‌های واقعی بودند که مصاحبه‌شوندگان برحسب تجربه و یا تحصیلات با آن مواجه شده بودند. در آغاز فرآیند تحقیق مصاحبه‌ها عموماً بدون ساختار انجام می‌شد چراکه این موضوع به ایجاد دیدگاه‌های متفاوت در مورد موضوع پژوهش به محقق کمک می‌نمود، اما در مراحل بعدی فرآیند تحقیق، بدلیل معنا پیدا کردن مفاهیم، مصاحبه‌ها به سمت نیمه‌ساختار یافته هدایت شد، تا چارچوب نظری هدفمندی به منظور تولید محتوای اثربخش‌تر ایجاد شود. این کار می‌تواند به کاهش تأثیرگذاری گرایش یا جهت ناشی از تئوری‌های مبتنی بر ادبیات تحقیق در حین گردآوری داده‌ها، کمک شایانی نماید. یکی از مهمترین بخش‌های تحلیل‌های کیفی همچون تحلیل مضمون، اتمام مصاحبه‌ها می‌باشد، که رسیدن به نقطه اشباع به عنوان یک فرآیند و استراتژی در این تحلیل بسیار حائز اهمیت بود. محققان پس از هر مصاحبه، شروع به کدگذاری باز و تا حدی کدگذاری انتخابی می‌نمودند تا مفاهیم و اشتراکات‌شان مشخص گردد و بر این اساس در هر مرحله کدهای ایجادشده از مرحله کدگذاری انتخابی باهم مورد مقایسه قرار می‌گرفتند. چراکه استفاده از مقایسه دائمی سبب کنترل پی‌درپی مفاهیم جدید، بسط و توسعه و مقایسه طبقه‌بندی‌ها و تصمیم‌گیری درباره کافی بودن یا نبودن طبقه‌بندی‌های موجود می‌شود (واستل، ۲۰۰۱). در واقع در مرحله کدگذاری محوری، محقق هرگونه ایده نوظهور، کدها و طبقه‌بندی‌های احتمالی و روابط بین طبقه‌بندی‌های اصلی و فرعی را بر مبنای مشابهت ثبت و ضبط می‌کند. در مرحله کدگذاری انتخابی طبقه‌بندی‌های فرعی و طبقه‌بندی اصلی بر مبنای چارچوب نظری ساخته می‌شوند.

سپس در بخش کمی پس از مشخص شدن ابعاد الگوی تحلیلی حسابرسان از چک لیست‌های ماتریسی برای انجام تحلیل بازنمایی سیستمی استفاده شد. این چک لیست به صورت مقایسه زوجی سطر « » با ستون « » تدوین می‌شود و از طریق طی نمودن فرآیندهای تحلیلی موردنظر، اقدام به جمع‌آوری داده‌های پژوهش شد. سپس مباحثه با محوریت تعیین محرک‌ها و پیامدهای مربوط به ابعاد مؤثر شناسایی شده (پیوندهای درونی) ادامه می‌یابد تا براساس خروجی و ورودی‌های مربوط به تحلیل ماتریسی، مشخص گردد، هریک از ابعاد شناسایی شده، محرک هستند یا در دسته پیامدهای بازنمایی سیستمی قرار می‌گیرند. در واقع در این مرحله ابعاد ایجاد شده در بخش کیفی، براساس روابط پیوندهای درونی () و بازنمایی سیستم () در قالب نمودارهای خطی، جزء محرک‌های سیستمی و پیامدهای سیستمی، قرار می‌گیرند. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌دهیم. برای این منظور بر اساس تحلیل جهت فلش‌ها عمل می‌نماییم. در

نمودار فوق فلش‌های سمت ورودی‌های سیستم و فلش‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرک سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مؤلفه را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

اعتباریابی جمع‌آوری داده‌ها

در این بخش باهدف سنجش اعتبار کدگذاری‌های صورت گرفته، از طریق روش مثلث‌سازی در پژوهش‌های کیفی استفاده می‌شود. مثلث‌سازی در واقع با الهام از علم هندسه، سنجش اعتبار در پژوهش‌های کیفی را از طریق حداقل سه منبع مورد سنجش قرار می‌دهد تا مشخص شود، کدهای ایجاد شده از اعتبار و اعتماد کافی برخوردار است و مطالعه اصطلاحاً «سوگیری ذاتی» دچار نشده است (جانسون و جان، ۲۰۰۹). لذا در این مطالعه برای محقق‌شدن این امر، در ۴ بعد نسبت به مرور نظرات خبرگان پس از پایان کدگذاری اقدام به اعتبارسنجی در بخش کیفی شد.

جدول (۱) اعتبارسنجی مثلث‌سازی ابعاد شناسایی شده

ابعاد مثلث‌سازی	تشریح
مثلث‌سازی منابع داده‌ها ^۱	در این بعد هدف ارزیابی تناسب تئوریک یا همراستایی مفهومی مضامین فراگیر با منابع علمی در پژوهش‌های گذشته می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه در این مطالعه براساس ماهیت تحلیل، مضامین فراگیر از دل پژوهش‌های قبلی استخراج می‌شوند، اعتبار داده‌ای کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد. زیرا همراستایی مضامین فراگیر با مفاهیم شناسایی شده در پژوهش‌های گذشته صورت گرفته است.
مثلث‌سازی همکاران محقق ^۲	در این بعد هدف ارزیابی فرآیند جمع‌آوری داده‌ها در مصاحبه و کدگذاری بود. در واقع تفاسیر ذهنی مشارکت‌کننده در کدگذاری و طراحی سوالات در جریان مصاحبه مبنای اعتبارسنجی می‌باشد. در این مطالعه باتوجه به مشارکت چندین محقق در کنارهم، ضمن نزدیک‌نمودن تفاسیر ناشی از کدها، هرگونه انحراف در مسیر مصاحبه‌ها و کدها مورد بحث قرار می‌گرفت.
مثلث‌سازی روش ^۳	در این بعد هدف روش جمع‌آوری داده‌ها در مطالعه کیفی می‌باشد. به عنوان مثال نحوه رسیدن به نقطه اشباع تئوریک از دل مصاحبه‌ها مورد توجه می‌باشد. لذا براساس اینکه در جریان مصاحبه از مصاحبه باز (عمیق) و نیمه باز برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک بهره برده شد، لذا می‌توان بیان نمود روش جمع‌آوری داده‌ها از تک بعدی بودن خارج و براساس مجموع شیوه‌های مصاحبه و کدگذاری اولیه در محل مصاحبه نسبت به اعتبار مطالعه کمک نموده است.
مثلث‌سازی نظریه ^۴	در این بعد که دارای مرز خاکستری به لحاظ اجرا با مثلث‌سازی منابع می‌باشد، هدف لینک نمودن مضامین سازمان دهنده و مضامین فراگیر از مرحله کدگذاری محوری و انتخابی می‌باشد. لذا باتوجه به اینکه فرآیند تعیین اسامی تئوریک برای مضامین سازمان دهنده براساس تئوری‌های وابسته در سایر دانش بین رشته‌ای همچون مدیریت صورت گرفت، لذا از منظر مثلث‌سازی نظریه نیز کدهای شناسایی شده مورد تأیید می‌باشد.

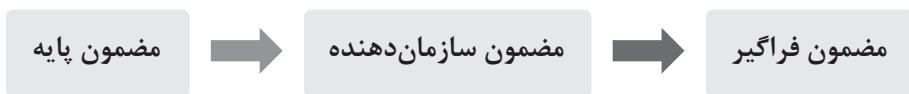
اما در بخش کمی به منظور سنجش اعتبار از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. در واقع برای رسیدن به کفایت نظری در جامعه هدف در باب ابعاد و مولفه‌های شناسایی شده، تحلیل

دلفی انجام می‌شود تا سطح بکارگیری مفاهیم در جامعه هدف مورد بررسی قرار گیرد. نتایج در این بخش در قالب جدول (۳) در بخش دوم تحلیل یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

۴- یافته‌های پژوهش

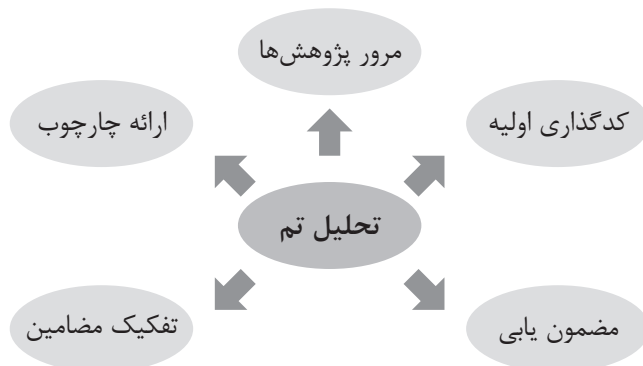
باتوجه به ماهیت استقرائی/قیاسی مطالعه حاضر، ابتدا در بخش کیفی از طریق تحلیل مضمون، نسبت به تعیین مضامین اصلی الگوهای تحلیلی حساب‌رسان اقدام می‌شود و در ادامه از طریق تحلیل دلفی فازی ابتدا پایایی ابعاد شناسایی شده مورد بررسی قرار می‌گیرد و سپس براساس تحلیل ماتریس پیوندی نسبت به شناسایی محرک‌ها و پیامدهای چارچوب نظری در بستر کارکردهای حرفه‌ای حسابرسی اقدام می‌گردد. لذا در گام اول جهت تعیین مضامین مربوط به الگوهای تحلیلی حساب‌رسان، از تحلیل مضمون (تماتیک) استفاده شد. تحلیل مضمون به عنوان فرآیند اجرایی تحلیل محتوا محسوب می‌شود که اقدام به تجزیه و تحلیل مبانی و مفاهیم موضوع حاضر از طریق واکاوی محتوایی همزمان در مطالعات مشابه و انجام مصاحبه برای تعیین ابعاد آن می‌نماید. در این مطالعه از نوع شناسی تحلیل مضمون براساس سبک آترید-استرلینگ (۲۰۰۱) بهره برده می‌شود. ساختار این تحلیل شامل سه بُعد مورد تأکید زیر به عنوان مبنای تحلیل می‌باشد.

نگاره (۴) ساختار تحلیل مضمون آترید-استرلینگ (۲۰۰۱)



با پیروی از این روش، مضمون پایه مبین نکته مهمی در متن است و با ترکیب آن‌ها، مضمون سازمان‌دهنده ایجاد می‌شود. مضمون سازمان‌دهنده واسط مضامین فراگیر و پایه شبکه است و مضمون فراگیر در کانون شبکه مضامین قرار می‌گیرد. نکته حائز اهمیت این است برای رسیدن به ابعاد الگوی تحلیلی حساب‌رسان، می‌بایست از رویکرد استقرایی در تحلیل محتوا استفاده شود. لذا با ایجاد نقشه راه مطالعاتی براساس پژوهش براون و کلارک (۲۰۰۶) نسبت به شروع انجام پژوهش اقدام می‌گردد.

نگاره (۵) نقشه راه تحلیل



با شناخت فرآیندهای قابل اجرا در این تحلیل، در ادامه بخش به بخش تلاش می‌شود تا ابعاد الگوهای تحلیلی حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد.

مرور پژوهش‌ها

در این بخش ابتدا می‌بایست از طریق واکاوی در پژوهش‌های مشابه، ابتدا مضامین فراگیر مرتبط با الگوهای تحلیلی حسابرسان می‌بایست از طریق غربالگری محتوایی مشخص گردد. برای این منظور ابتدا طی سه مرحله اولیه ارزیابی محتوایی؛ عنوان و تحلیل نسبت به تعیین میزان پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۸ تا ۲۰۲۳ اقدام شد. لذا باهدف شناسایی مضامین فراگیری، لیستی از مفاهیمی که در شناسایی پژوهش‌های مشابه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد ابتدا طبق جدول (۲) ارائه شد تا براساس آن نسبت به شناسایی پژوهش‌ها برای تعیین مضامین فراگیر اقدام شود.

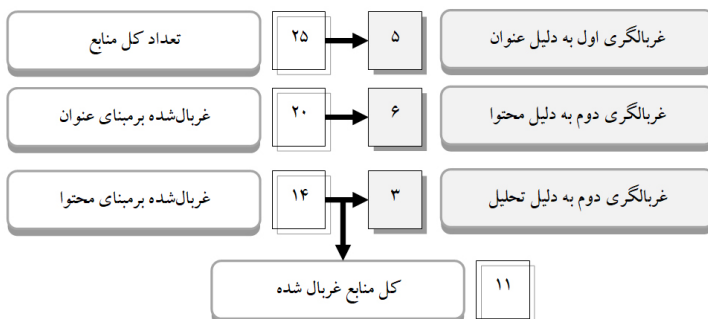
جدول (۲) جستجوی کلمات کلیدی در انتخاب پژوهش‌های مشابه

کلمات کلیدی جستجو در پژوهش‌های داخلی	کلمات کلیدی جستجو در پژوهش‌های خارجی
■ تفکر انتقادی ■ تحمل ابهام ■ کانون کنترل درونی ■ تورش‌های ادراکی ■ تردید حرفه‌ای ■ اینرسی رفتاری	■ Critical Thinking ■ Ambiguity Tolerance ■ Control Internal Locus ■ Perceptual Biases ■ Professional Skepticism ■ Behavioral Inertia

کلید واژگان الگوهای تحلیلی حسابرسان

لذا با عنایت به تعیین کلید واژگان الگوهای تحلیلی حسابرسان در ادامه، به منظور یافتن مطالعه‌های مشابه جهت تعیین مضامین فراگیر از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی بین‌المللی و داخلی، استفاده شد.

شکل (۶) غربالگری پژوهش‌های اولیه



همانطور که در در شکل (۶) مشخص شده است، کلیه منابع اولیه شناسایی شده ۲۵ مورد می‌باشند که پس از چند مرحله فرآیند غربالگری از نظر محتوا، عنوان و تحلیل در نهایت، ۱۱ پژوهش متناسب با محتوا، عنوان و فرآیندهای تحلیلی موردنظر این پژوهش انتخاب شدند. در این مرحله می‌بایست مفاهیم را براساس مضامین فراگیر تفکیک نمود، تا براساس آن از طریق مصاحبه، مضامین پایه و سازمان دهنده ایجاد شوند. در این تحلیل و به واسطه روش ارزیابی انتقادی با مشارکت خبرگان پژوهش براساس ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و براساس کلید واژه‌های پژوهش که در زیر ارائه شده است، اقدام به تعیین ابعاد و مضامین گزاره‌ای می‌شود.

جدول (۳) فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مولفه‌های پژوهش

معیارهای ارزیابی انتقادی										
هدف	روش	طرح	نمونه‌گیری	جمع‌آوری	تعمیم	اخلاقی	تحلیل	تئوریک	ارزش	جمع
۳	۲	۱	۲	۲	۳	۴	۳	۲	۳	۲۵
۴	۳	۴	۳	۲	۳	۴	۵	۴	۳	۳۵
۲	۱	۲	۳	۲	۲	۳	۳	۳	۳	۲۳
۴	۳	۴	۵	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳۶
۳	۲	۳	۴	۵	۴	۳	۴	۳	۳	۳۵
۱	۲	۳	۲	۴	۳	۲	۲	۲	۳	۲۵
۵	۳	۳	۴	۴	۴	۳	۴	۳	۳	۳۵
۶	۲	۱	۳	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۲۵
۷	۵	۵	۴	۳	۴	۳	۴	۳	۴	۳۹
۸	۴	۵	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۳	۳۴
۹	۲	۳	۲	۲	۳	۲	۲	۲	۲	۲۳
۱۰	۳	۳	۴	۳	۳	۲	۴	۴	۳	۳۱
۱۱	۴	۳	۳	۴	۳	۲	۳	۳	۳	۳۱

براساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۴ پژوهش که امتیاز لازم (بیشتر از ۳۰ امتیاز) را کسب نکردند، از دور بررسی خارج شدند. در ادامه به منظور تعیین مضامین فراگیر الگوهای تفکر تحلیلی حساب‌رسان از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «□» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر □ در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

جدول (۴) واکاوی مولفه‌های پژوهش

شماره	محققان / مضامین فراگیر	۱ ابن‌وحید و تان (۲۰۲۲)	۲ نگین (۲۰۲۱)	۳ فرزیزی و همکاران (۲۰۲۱)	۴ سویونو و فاروق (۲۰۱۹)	۵ السن و گولد (۲۰۱۸)	۶ اشرفی و همکاران (۱۴۰۱)	۷ حیدر و نیکومرام (۱۳۹۸)	جمع
۱	الگوی تفکر تحلیل هوش مصنوعی	□	-	-	□	-	-	-	۲
۲	الگوی تفکر تحلیل پوششی داده‌ها	-	□	-	-	□	-	-	۲
۳	الگوی تفکر تحلیل شهودی	□	-	□	□	-	□	-	۴
۴	الگوی تفکر تحلیل شواهد	-	-	□	-	-	□	□	۳
۵	الگوی تفکر تحلیل استقرائی	□	□	□	-	□	-	-	۴
۶	الگوی تفکر تحلیل عقلایی	-	-	-	□	-	-	□	۲
۷	الگوی تفکر تحلیل تفسیری	□	□	-	□	□	□	-	۵
۸	الگوی تفکر تحلیل رضایت بخش	-	-	□	-	□	-	□	۳

باتوجه به تأیید هفت مطالعه از مرحله ارزیابی انتقادی، جهت تعیین مضامین فراگیر جهت تمرکز بر سوال‌های مصاحبه برای رسیدن به مضامین پایه و سازمان دهنده، ابعاد اصلی که بیش از نصف پژوهش‌های تأیید شده را کسب نمودند، به عنوان مضامین فراگیر الگوهای تفکر تحلیلی شناسایی شدند که در ادامه ابتدا این ابعاد طبق جدول (۵) تعریف تئوریک می‌شوند.

جدول (۵) تعاریف مضامین فراگیر

مضامین فراگیر	تعریف
الگوی تفکر شهودی حساب‌رسان	از منظر شهودی، الگوی یادگیری حساب‌رسان شامل تمرکز بر قدرت اشراق؛ قابلیت‌های معنوی و وجدان‌گرایانه جهت انجام وظایف حساب‌رسانی می‌باشد. در واقع الگوی تفکر تحلیل شهودی، احتمالاً در فرآیند حرفه حساب‌رسانی، متکی به شناخت فلسفی فرد از ماهیت اثرگذار حرفه حساب‌رسانی بر محیط بیرون و مجموع توانمندی‌هایی درونی را شامل می‌شود که می‌تواند با ترکیب دانش و تجربه تقویت شود و به افزایش کیفیت گزارش حساب‌رسانی کمک نماید.
الگوی تفکر استقرائی/اکتشافی حساب‌رسان	از منظر استقرائی یا اصطلاحاً اکتشافی، الگوی یادگیری جنبه‌هایی از تفکر عینی و تفکر انتقادی را در بر می‌گیرد تا با ترکیب ذهن منتقدگرایانه و آزمایشگر، یک حساب‌رسان بتواند نسبت به انجام درست وظایف حرفه‌ای خود اقدام نماید. در این الگو از تفکر تحلیلی یک حساب‌رسان بدون توجه به شهود و حس‌های درونی محرک، صرفاً بر ظرفیت‌های شناختی قابل لمس و قابل مشاهده برای تصمیم‌گیری و قضاوت حرفه‌ای اتکاء می‌نماید. این الگوی تفکر تحلیلی مبتنی بر ذهنیت حساب‌رسانی جستجوگر می‌باشد که از طریق طرح سوالات پی در پی به دنبال رسیدن به واقعیت در قضاوت می‌باشد.
الگوی تفکر تفسیری حساب‌رسان	از منظر تفسیری الگوی تفکر تحلیلی، جنبه‌هایی از تجربه فردی را به صورت عملی و تردیدگرایی حرفه‌ای را در بر می‌گیرد. از منظر عملگرایی، تفکر تحلیل تفسیری به واسطه قابلیت‌های حساب‌رسان مبنی بر تفسیر گزارش‌ها، تطبیق عملکردها، اظهارنظرهای قبلی و فرآیندهای کیفی صاحبکاران حاصل می‌شود، در حالیکه از منظر تردیدگرایی حرفه‌ای، شناخت به واسطه ویژگی‌های فردی دارای ثبات به وجود می‌آید که در زمان قضاوت حرفه‌ای فارغ از فشارهای احتمالی و عواطف از یکسو و فراتر از چارچوب‌های ذهنی مرجع و متعصبانه از سوی دیگر، اقدام به اظهارنظر و تهیه گزارش حساب‌رسانی می‌نماید.

لذا در ادامه براساس سه مضمون فراگیر، همسو با نقشه راه این تحلیل که با اتکاء به پژوهش براون و کلارک (۲۰۰۶) ایجاد گردید، نسبت به شناسایی مضامین پایه و سازمان دهنده اقدام می‌شود. لذا در این مرحله به تشریح خلاصه‌ی فرآیندهای طی شده از مصاحبه تا کدگذاری برای ارائه‌ی چارچوب نظری طبق جدول (۶) پرداخته می‌شود.

جدول (۶) فرآیند شناسایی مضامین پایه و سازمان دهنده

فرآیند	تشریح
• مرحله کدگذاری	در این مرحله، باتوجه به مضامین فراگیر، مصاحبه با خبرگان براساس برنامه‌ریزی‌های انجام‌شده و تعیین وقت قبلی، به صورت انفرادی آغاز گردید و در حین مصاحبه مباحث مطرح شده یادداشت‌برداری شد. مدت زمان اجرای مصاحبه‌ها تقریباً ۱۳ ساعت بود. لازم به توضیح است، برای افزایش اطمینان در فرآیند کدگذاری باز مفاهیم ایجاد شده، تلاش شد تا سوالات در مصاحبه‌ها تاحد ممکن مجدداً پرسیده شود تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد. به عبارت دیگر، در این مرحله، محققان با طراحی پروتکلی مبتنی بر ایجاد فضای باز در سوالات اولیه، تلاش نمودند تا رسیدن به کدهای تفکیک شده، سوالات به صورت رفت و برگشت مطرح گردد تا با جلورفتن مصاحبه‌ها، دست محققان این پژوهش برای تخصیص کدهای تعیین‌شده به مضامین پایه و سپس مضامین سازنده باز باشد و در ادامه نسبت به طرح سوالات نیمه‌ساختار یافته برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک اقدام لازم صورت پذیرد. منظور از رفت و برگشتی در کدگذاری باز، بدین معنا است که با استخراج کدهای مفهومی مشترک و با پالایش و حذف موارد تکراری، با بهره‌گیری از مبانی نظری و تطبیق آن‌ها، عمل کاهش این مفاهیم در قالب مقوله‌های فرعی، سازماندهی شود. لذا این فرآیند آنقدر ادامه یافت تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد و پس از آنکه اطمینان حاصل می‌شد، مصاحبه‌ها کد جدیدی ایجاد نمی‌کنند، پایان مصاحبه اعلام گردید.

در این مرحله، مضامین پس از کدگذاری براساس مرتبط‌نمودن کدهای مشابه، در مضامین سازمان دهنده جایگذاری شدند. مضامین سازمان‌دهنده شامل مضامین حاصل از ترکیب و تلخیص مضامین پایه‌ای است که براساس کدگذاری و از طریق مصاحبه‌ها ایجاد شده‌اند. براساس مرور مفاهیم مشابه در کدهای پایه زمینه تشخیص و تخصیص مضامین هم مفهوم به یک مفهوم مشترک در یک کد مشخص، این مرحله به سرانجام می‌رسد.	• مرحله مضمون‌یابی
در این مرحله، مضامین فراگیر شناسایی شده در فرآیند مرور پژوهش، مجدداً براساس مضامین سازمان دهنده بررسی می‌شود که آیا مصاحبه‌ها این مضامین را تأیید می‌نمایند و یا مضامین جدیدی امکان ایجاد دارند. لذا می‌بایست بیان نمود، کلیه ابعاد مضامین سازمان‌دهنده به واحدی بزرگتر در قالب مضامین فراگیر تفکیک می‌شوند و انتخاب نام آن‌ها براساس ابعاد نظری یا استانداردهای مرتبط با پدیده مورد بررسی ملموس می‌گردد.	• مرحله‌ی تفکیک مضامین

پس از تشریح فرآیند تحلیل تم، در گام آخر طبق چارچوب نظری شکل (۷) نسبت به ارائه‌ی ابعاد الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان اقدام می‌شود.

شکل (۷) چارچوب الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان



باتوجه به چارچوب نظری پژوهش همانطور که مشخص است، این مدل شامل ۳ مضمون فراگیر و ۶ مضمون سازمان دهنده و ۳۵ مضمون پایه مفهومی می‌باشد که طبق جدول (۷) می‌توان نحوه تفکیک و درصد فراوانی سه مرحله کدگذاری نیز مشخص شود.

جدول (۷) تفکیک کدهای ایجاد شده از مصاحبه‌های انجام شده

مضامین فراگیر	مضامین سازمان دهنده	مضامین پایه	مجموع سطری	درصد فراوانی
الگوی تفکر تحلیل شهودی	شیوه تفکر معنوی	۶	۱۲	۳۴٫۲۸٪
	شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	۶		
الگوی تفکر تحلیل استقرائی	شیوه تفکر تحلیل عینی	۵	۱۲	۳۴٫۲۸٪
	شیوه تفکر انتقادی	۷		
الگوی تفکر تحلیل تفسیری	شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم گرایانه	۶	۱۱	۳۱٫۴۴٪
	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۵		
مجموع ستونی	شش مضمون سازمان دهنده شناسایی شده	۳۵	۱۰۰٪	

تحلیل دلفی به عنوان حلقه پیوند بین تحلیل کیفی و کمی محسوب می شود، چراکه از طریق ارزیابی پایایی ابعاد مدل طراحی شده، اجازه تبیین مولفه‌های مدل را در قالب ابزارهای مورد نظر پژوهش در جامعه هدف در بخش کمی می دهد. در این مطالعه جهت برازش پایایی مولفه‌های اصلی مدل ارائه شده از تحلیل دلفی فازی استفاده شده است. این تحلیل براساس حد فاصل دو میانگین فازی، نسبت به ارزیابی ابعاد مدل اقدام می نماید. این تحلیل پنج مقیاس زبان فازی را پوشش می دهد و از خبرگان خواسته شده تا به هریک از مولفه‌ها براساس مقوله‌ی آن امتیاز داده شود.

جدول (۸) تحلیل دلفی مولفه‌های اصلی پژوهش

نتیجه	اختلاف میانگین	میانگین غیرفازی	Min	Max	ارزش زبانی					ارزش عددی	معیارها	الگوی تفکر تحلیلی حسابرس
					خیلی کم	کم	متوسط	زیاد	خیلی زیاد			
					۱	۳	۵	۷	۹			
					(۰٫۱۳)	(۱٫۳۵)	(۳٫۵۷)	(۵٫۷۹)	(۹٫۷۱۰)		ارزش زیرمعیارها - ارزش فازی	
تأیید	۰/۱۷	۸/۱۰	۷/۳۰	۹/۴۵	۰	۰	۰	۲	۱۰		شیوه تفکر معنوی	
تأیید	۰/۱۲	۷/۲۵	۶/۹۰	۸/۷۵	۰	۰	۲	۲	۸		شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	
تأیید	۰/۱۴	۷/۳۰	۷/۰۵	۸/۸۰	۰	۰	۰	۳	۹		شیوه تفکر تحلیل عینی	
تأیید	۰/۱۵	۸/۰۸	۷/۲۵	۹/۴۵	۰	۰	۰	۲	۱۰		شیوه تفکر انتقادی	
تأیید	۰/۱۱	۷/۲۵	۷/۰۲	۸/۷۰	۰	۰	۰	۴	۸		شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم گرایانه	
تأیید	۰/۰۳	۹/۲۵	۷/۷۵	۹/۵۵	۰	۰	۰	۱	۱۱		شیوه تفکر تردید گرایانه	

با توجه به دیدگاه‌های ارائه شده در مرحله اول و مقایسه آن با نتایج این مرحله، در صورتی که اختلاف بین دو مرحله کمتر از حد آستانه ۰/۲ باشد در این صورت فرآیند نظرسنجی متوقف می شود. همانگونه که جدول (۸) مشاهده می شود، مشخص گردید، تمامی مولفه‌های شناسایی شده در مرحله کیفی مورد تأیید می باشد و اجماع نظری حاصل شده است. باتوجه به این نتیجه در ادامه می بایست جهت تعیین محرک‌ها و پیامدهای ابعاد شناسایی و مورد تأیید قرار گرفته از تحلیل بازنمایی سیستماتیک بهره برده شود. به عبارت دیگر، پس از مشخص کردن ابعاد الگوهای تفکر تحلیلی حسابرسان می بایست نسبت به مشخص نمودن پیوند درونی بین محورها جهت پاسخ به

سوال چهارم مطالعه مبنی بر تعیین پیامدها و محرک‌های الگوهای تحلیلی حساب‌رسان در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ی حسابرسی، از این تحلیل استفاده نمود. در واقع روابط پیوندهای درونی براساس تعیین جهت تاثیرگذاری ابعاد بر یکدیگر براساس چک‌لیست ماتریسی انجام می‌پذیرد و در تحلیل روابط درونی سیستمی محقق با استفاده از تفسیر جهت رابطه از پیکان رو به بالا یا رو به چپ استفاده می‌نماید. از دو علامت پیکان به سمت رو به بالا و رو به چپ به عنوان یک مبنای تحلیلی و دارای بار معنایی استفاده می‌کنند. بر این اساس دو جهت یادشده پیکان دارای معنا و مفهومی مشخص در این تحلیل می‌باشد که تعریف آن در جدول (۹) ارائه شده است:

جدول (۹) تعریف جهت پیکان‌های در تحلیل روابط درونی پیوندها

جهت پیکان	تشریح جهت
↑ جهت پیکان رو به بالا	جهت پیکان در سمت رو به بالا نشان دهنده خروجی‌های سیستم می‌باشد و بیان‌کننده سطر عامل و دلالت‌کننده بر ستون می‌باشد.
← جهت پیکان رو به سمت چپ	جهت پیکان در سمت چپ نشان‌دهنده ورودی‌های سیستم می‌باشد و بیان می‌کند معیار ستون عامل و دلالت‌کننده بر سطر می‌باشد.

لذا باتوجه به پرسشنامه ارائه شده در جدول (۱۰) می‌بایست نسبت به سنجش روابط پیوندهای درونی معیارهای شناسایی شده اقدام نمود.

جدول (۱۰) چک‌لیست ماتریسی روابط هریک از ابعاد پژوهش

نماد	M1	M2	M3	M4	M5	M6
M1						
M2						
M3						
M4						
M5						
M6						

براساس چک لیست طراحی شده، از هریک از مشارکت‌کنندگان خواسته شد تا براساس فرآیند تحلیلی ارتباط مولفه‌ی سطر « » با مولفه‌ی ستون « » را براساس سه ماهیت اعداد ترتیبی «۱»؛ «۲»؛ «۳» امتیاز بندی نمایند. عدد «۱» به معنای اثر مستقیم سطر « » بر ستون « » می‌باشد؛ عدد «۲» به معنای اثر معکوس یا اثر ستون « » بر سطر « » می‌باشد و عدد «۳» به معنای عدم وجود تأثیر در سطر « » و ستون « » با یکدیگر می‌باشد. پس از تعیین بالاترین توزیع فراوانی مربوط به ارتباط هریک از مولفه‌ها، اعداد به صورت فلش مشخص می‌شوند. به طوریکه اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۱» بود، از علامت فلش « » استفاده می‌شود؛ اگر بالاترین توزیع فراوانی یک مولفه در سطر و ستون عدد «۲» بود، از علامت فلش « » استفاده می‌شود و اگر بالاترین توزیع فراوانی در مورد مولفه‌ای عدد «۳» بود از علامت « » استفاده می‌شود. لذا با عنایت به توضیح‌های ارائه شده، در این مرحله می‌بایست به شناسایی

پیوندهای درونی اقدام نمود و نیز جدول (۱۱) تأثیرگذاری‌های سیستمی را ترسیم کرد. کدگذاری مفاهیم پیوندهای درونی نیز در همین مرحله انجام شد. در این بخش براساس توضیح‌های داده شده و با استناد به ابعاد شناسایی شده، اقدام به انجام تحلیل روابط پیوندهای درونی جهت مشخص نمودن محرک‌ترین و پیامدترین مضامین سازمان دهنده می‌شود.

جدول (۱۱) روابط پیوندی مضامین سازمان دهنده الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان

■ سطح اول/تحلیل شیوه تفکر معنوی					
شاخص سطر	سطر بر ستون	ستون بر سطر	بدون ارتباط	شاخص ستون	فراوانی
شیوه تفکر معنوی	←	→	○	شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	۱۷
شیوه تفکر معنوی	←	-	-	شیوه تفکر تحلیل عینی	۱۶
شیوه تفکر معنوی	-	→	-	شیوه تفکر انتقادی	۱۹
شیوه تفکر معنوی	-	→	-	شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه	۱۸
شیوه تفکر معنوی	-	→	-	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۱۷
■ سطح دوم/تحلیل شیوه تفکر تحلیل انتزاعی					
شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	-	→	-	شیوه تفکر تحلیل عینی	۱۶
شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	-	→	-	شیوه تفکر انتقادی	۱۹
شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	←	-	-	شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه	۱۷
شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	←	-	-	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۱۶
■ سطح سوم/تحلیل شیوه تفکر تحلیل عینی					
شیوه تفکر تحلیل عینی	-	→	-	شیوه تفکر انتقادی	۱۵
شیوه تفکر تحلیل عینی	←	-	-	شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه	۱۹
شیوه تفکر تحلیل عینی	-	→	-	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۱۸
■ سطح چهارم/تحلیل شیوه تفکر انتقادی					
شیوه تفکر انتقادی	←	-	-	شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه	۱۷
شیوه تفکر انتقادی	←	-	-	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۱۸
■ سطح پنجم/تحلیل شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه					
شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم‌گرایانه	-	→	-	شیوه تفکر تردیدگرایانه	۱۵

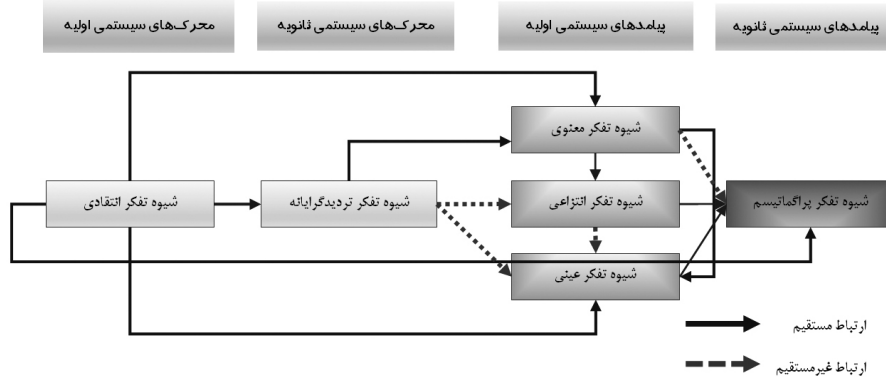
باتوجه به ارتباط درونی بین مضامین سازمان دهنده الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان، اقدام به ایجاد روابط پیوند درونی براساس اختصاص کدهایی از تا می‌شود تا براساس آن پیامدها و محرک‌ها مشخص گردد.

جدول (۱۲) خروجی و ورودی مضامین سازمان دهنده الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان

	V1	V2	V3	V4	V5	V6	خروجی	ورودی	دلتا	مبین
شیوه تفکر معنوی	۰	↑	↑	←	←	←	۲	۳	-۱	پیامد
شیوه تفکر تحلیل انتزاعی	←	۰	←	←	↑	↑	۲	۳	-۱	پیامد
شیوه تفکر تحلیل عینی	←	↑	۰	←	↑	←	۲	۳	-۱	پیامد
شیوه تفکر انتقادی	↑	↑	↑	۰	↑	↑	۴	۰	۴	محرك
شیوه تفکر تحلیل پراگماتیسم گرایانه	↑	←	←	←	۰	←	۱	۴	-۳	پیامد
شیوه تفکر تردیدگرایانه	↑	←	↑	↑	↑	۰	۳	۲	۱	محرك

در آخرین مرحله تجزیه و تحلیل مضامین سازمان دهنده الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان نتایج اثرگذاری‌های سیستمی در نمودار ترسیم می‌شود. برای ترسیم این نمودار، نخست محرک‌های سیستم را در یک سمت و پیامدهای سیستم را در سمت دیگر در قالب جعبه‌های پیوندهای درونی قرار می‌گیرند. برای این منظور براساس تحلیل جهت پیکان‌ها عمل می‌شود. در جدول (۱۲) پیکان‌های سمت ورودی‌های سیستم و پیکان‌های رو به بالا خروجی‌های سیستم خوانش می‌شوند. تفریق مجموع تعداد خروجی‌های سیستم از ورودی‌های سیستم دلتای سیستم را نشان می‌دهد که در صورتی که این عدد مثبت باشد و خروجی‌ها بیش از ورودی‌ها باشد، آن عدد محرك سیستمی خوانش می‌شود و در صورتی که تعداد ورودی‌ها بیش از تعداد خروجی‌ها باشد و دلتای سیستم منفی شود، به این عدد پیامد سیستمی گفته می‌شود. در واقع این عدد میزان اثرگذاری مضامین را در کلیت سیستم نشان می‌دهد و فهم آن در خوانش مبتنی بر واقعیات سیستمی سهم به سزایی خواهد داشت. مرحله بعدی، پس از چینش مناسب این جعبه مؤلفه‌های پیوند درونی، نشان دادن ارتباط بین آن‌ها با خطوط نمایانگر ارتباط است که این خطوط می‌توانند به دو دسته نمایانگر ارتباط مستقیم و نمایانگر ارتباط غیرمستقیم تقسیم شوند.

نگاره (۸) مدل بازنمایی سیستماتیک مضامین سازمان دهنده الگوی تفکر تحلیلی حسابرسان



براساس الگوی بازنمایی سیستماتیک مشخص گردید، شیوه تفکر انتقادی محرک‌آمیزترین الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان تلقی می‌شود که می‌تواند پیامد شیوهی تفکر تحلیلی پراگماتیسم‌گرایانه را در بستر کارکردهای حرفه‌ای حساب‌رسانی را به همراه داشته باشد. همانطور که مشخص است، پیوند ارتباطی بین محرک‌ها و پیامدها از شدت اثر بالایی برخوردار است، زیرا به غیر از سه رابطه پیوندی که دارای اثر غیرمستقیم می‌باشند، باقی روابط پیوندی از اثرگذاری مستقیم بر روی یکدیگر برخوردار هستند. همچنین مشخص شد، تمامی محرک‌های اولیه و ثانویه، بر پیامدهای سیستمی اولیه اثرگذار است که نشان می‌دهد، شیوه تفکر انتقادی هر سه عامل پیامد اولیه و پیامد ثانویه را در بر می‌گیرد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

هدف این مطالعه ارائه چارچوب الگوهای تحلیلی حساب‌رسان و ترسیم سیستماتیک آن در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ای حساب‌رسانی می‌باشد. در این مطالعه با توجه به فقدان ترکیب منسجم از الگوهای تحلیلی حساب‌رسان در مطالعه‌های گذشته، تلاش گردید تا از طریق تحلیل تم نسبت به شناسایی ابعاد این حوزه اقدام شود. لذا طی فرآیندهای این تحلیل مجموعاً سه مضمون فراگیر؛ شش مضمون سازمان دهنده و سی و پنج مضمون پایه از ۱۲ مصاحبه انجام شده شناسایی شد. در ادامه باهدف سنجش پایایی مضامین سازمان دهنده شناسایی شده، جهت تبیین آن در بستر کارکردهای جاری حرفه حساب‌رسانی، از تحلیل دلفی فازی بهره برده شد و براساس ارزیابی میانگین فاز اول و دوم دلفی، مشخص گردید تمامی ابعاد به دلیل اینکه اختلاف کمتر از ۰/۲ را داشتند، مورد تأیید قرار گرفتند و از این طریق امکان سنجش آن از طریق تحلیل بازنمایی سیستمی مهیا گردید. لذا براساس سوال چهارم پژوهش تلاش شد تا پیامدها و محرک‌های الگوهای تحلیلی حساب‌رسان در بستر کارکردهای جاری حرفه‌ای حساب‌رسانی مشخص گردد. بنابراین از طریق تحلیل ماتریس روابط پیوندی و مشخص نمودن ورودی و خروجی الگوهای تحلیلی حساب‌رسان، نمودار بازنمایی سیستمی ترسیم گردید تا بتوان براساس آن، بحث و استدلال لازم در این حوزه صورت گیرد.

یافته‌های ناشی از کسب نتیجه در بخش کمی نشان داد، محرک‌ترین بعد الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان، شیوهی تفکر انتقادی است که محرکی برآمده از الگوی تحلیلی استقرایی قلمداد می‌شود. براساس این نوع از الگوی تحلیلی، حساب‌رسان برای رسیدن به یک تصمیم جهت انجام عمل قضاوت حرفه‌ای و تهیه گزارش حساب‌رسانی، همواره تلاش می‌نماید تا عملکردهای صاحبکاران را از زوایایی مختلف مورد کنکاش قرار دهند تا بتوانند با ساخت فرضیه‌های متفاوت، آزمون‌های حساب‌رسانی را برای اطمینان‌پذیری بالاتر اظهارنظر خود به کارگیرند. در این فرآیند حساب‌رسان می‌بایست با تقویت کانون کنترل در خود و استفاده از شیوهی اشتراک اطلاعات بین خود با سایر حساب‌رسان به عنوان فرآیندی از ارتقاء مهارت بین‌الذهانی، سطح یادگیری در حرفه حساب‌رسانی را تقویت کند و با نگاهی فراگیرتر قادر باشند تا از ظرفیت‌های اکتشاف و انتفاع به عنوان شیوه تفکر دوسوتوانی بهره‌ای لازم را ببرند. وجود چنین محرکی در حساب‌رسان از منظر

الگوی تفکر تحلیلی می‌تواند زمینه‌ساز تفکر عملگرایانه یا پراگماتیسمی در حساب‌رسان گردد. یعنی تفکر انتقادی به حساب‌رس کمک نماید تا عملکردهای صاحبکاران را به گونه‌ای تفسیر نماید که بتواند واقعیت‌ها آنطور که هست به اطلاع ذینفعان رسانده شود. لذا محتمل‌ترین پیامد در کارکردهای الگوی تفکر تحلیلی حساب‌رسان، تفسیرهایی است که می‌توان یک حساب‌رس از لحن گزارش ارائه شده توسط صاحبکاران داشته باشد تا اظهارنظرهای حساب‌رسان قبلی مبنی بر ارتقاء سطح شناخت حساب‌رس از صاحبکاران قرار گیرد. به عبارت دیگر یک حساب‌رس با الگوبرداری از شیوهی تفکر پراگماتیسم‌گرایانه همواره در پی رسیدن به ارتباط منطقی بین مستندات با تجارب قبلی خود است تا بتواند هرگونه تحریف و یا تقلب‌های مالی صاحبکاران را شناسایی و گزارش نماید. از طرف دیگر بررسی تعدد پرونده‌های حقوقی و شکایات یا مستندات شرکت‌ها در دفاعیه‌ها نیز همگی بخشی از شیوهی تفکر عملگرایانه‌ای است که حساب‌رسان می‌توانند بکارگیرند تا از طریق آن به گونه‌ای منسجم‌تر نسبت به عملکردهای صاحبکاران اظهارنظر نمایند. نتیجه کسب شده می‌تواند به لحاظ توسعه ادبیات الگوی تفکر تحلیلی با پژوهش‌هایی همچون ابدوید و تان (۲۰۲۲)؛ نگوین (۲۰۲۱)؛ هنرزی و همکاران (۲۰۲۱)؛ سویونو و فاروق (۲۰۱۹)؛ اولسن و گولد (۲۰۱۸) و اشرفی و همکاران (۱۴۰۱) مطابقت داشته باشد.

از آنجاییکه شیوه تفکر تحلیلی نقش مهمی در کارکردهای حرفه‌ای حساب‌رسی دارد، به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان آیین رفتار حرفه‌ای و آموزش‌های حساب‌رسی توصیه می‌شود تا به موضوع الگوی تفکر تحلیل در این عرصه به طور جدی‌تری توجه نمایند تا حساب‌رسان با وجود افزایش سطح آگاهی و شناخت ایجاد شده، تحت تأثیر فشارهای بیرونی قرار نگیرند و با نظارت کامل بر فرآیندهای طی شده، نسبت به دقت در قضاوت حرفه‌ای خود از کیفیت بالاتری برخوردار باشد. همچنین به حساب‌رسان به عنوان اهرم اجرایی کارکردهای مصوب و استانداردهای حساب‌رسی توصیه می‌شود، تا نسبت به سرعت بخشیدن به فرآیندهای ادراکی از عینیت‌های بیرونی تا قدرت تصمیم‌گیری‌های ذهنی از طریق توسعه توانمندی‌های شناختی و تخصصی اقدام نمایند تا در مواجهه به چالش‌ها و فشارهای شغلی، ظرفیت‌های اثرگذار خود را از دست ندهند.

منابع

- احمدیان، عباس، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۳۹۹). سنخ‌شناسی الگوهای تفکر حساب‌رسان در قضاوت‌های حرفه‌ای براساس روش تحلیل کیو، دانش حساب‌رسی، ۲۰(۷۸): ۱۷۶-۱۴۲
- اشرفی، ملیحه، ولیان، حسن، عبدلی، محمدرضا. (۱۴۰۱). تحلیل میک‌مک جهت شناخت رویکرد سایکودینامیک در کارکردهای کیفی حساب‌رسان: تحلیل ماتریس قطبی، دانش حسابداری و حساب‌رسی مدیریت، ۱۱(۴۲): ۲۸۱-۳۰۲.
- بنی‌مهد، بهمن، مهرانی، نیوشا. (۱۴۰۱). تأثیر سبک‌های شناخت نوگرا و نوگریز بر تردید حرفه‌ای حساب‌رس، نشریه پژوهش‌های حساب‌رسی حرفه‌ای، ۲(۵): ۵۶-۶۹.
- جلالی، رستم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، مجله تحقیقات کیفی در علوم

سلامت، ۱(۴): ۳۱۰-۳۲۰.

حیدر، مجتبی، نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۸). سبک‌های تفکر و تردید حرفه‌ای در حسابرسی (آزمون نظریه خود حکومتی ذهن)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۳(۵): ۱۸۵-۱۵۱. رنجبر، هادی، حق دوست، علی اکبر، صلصالی، مهوش، خوشدل، علیرضا، سلیمانی، محمدعلی، بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع، مجله دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران، ۳(۱۰): ۲۳۸-۲۵۰. مهدویان‌راد، خداداد، ذبیحی، علی، فغانی‌ماکارانی، خسرو. (۱۴۰۰). سبک تفکر و سبک اسنادی حسابرسان مستقل و رابطه آن با سبک تصمیم‌گیری، مطالعات رفتاری در مدیریت، ۱۲(۲۶): ۸۷-۱۰۳.

نعمتی‌کشتلی، رضا، حمیدیان، محسن، جعفری، سیده‌محبوبه، صراف، مریم. (۱۳۹۹). تأثیر سبک‌های شناختی حسابرسان بر ارزیابی ریسک تقلب (آزمون نظریه انرژی گریگورک)، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۹): ۱-۳۳.

Ahmadian, Abbas, Abdoli, Mohammadreza, Valian, Hassan. (2019). Genealogy of auditors' thinking patterns in professional judgments based on Q analysis method, Danesh Audit, 20(78): 142-176. (In Persian)

Ashrafi, Maleeha., Valian, Hassan., Abdoli, Mohammadreza. (2022). Micmac analysis to understand the psychodynamic approach in the qualitative functions of auditors: polar matrix analysis, Accounting Knowledge and Management Audit, 11(42): 281-302. (In Persian)

Ab Wahid, R. and Tan, P.-L. (2022). QMS external quality auditors' competency requirements: perspectives from accredited certification bodies in Malaysia, International Journal of Quality & Reliability Management, <https://doi.org/10.1108/IJQRM-04-2021-0127>

Attride-Stirling, J. (2001). Thematic Networks: An Analytic Tool for Qualitative Research, Qualitative Research, 1(3): 385-405. <https://doi.org/10.1177/146879410100100307>

Bentley, J. W., Lambert, T. A., Wang, E. Y. (2020). The Effect of Increased Audit Disclosure on Managers' Real Operating Decisions: Evidence from Disclosing Critical Audit Matters, The Accounting Review, <https://doi.org/10.2308/tar-2017-0486>

Braun, V, Clarke, V (2006). Using thematic analysis in psychology, Journals, Qualitative Research in Psychology, 3(2): 77-101

Brown, Sh, C., Tenbrink, A, P., LaMarre, G. (2019). Performance while distracted: The effect of cognitive styles and working memory, Personality and Individual Differences, 138(1): 380-384 <https://doi.org/10.1016/j.paid.2018.10.025>

Banimahd, Bahman., Mehrani, Nyusha. (2022). The effect of innovative and innovative cognitive styles on the auditor's professional doubt, Journal of Professional Auditing Research, 2(5): 56-69. (In Persian)

Carvalho Júnior, C., Cornacchione, E. B., da Rocha, A., Fábio, R. (2017). Cognitive Brain Mapping of Auditors and Accountants in Going Concern Judgments. Revista de Contabilidade e Finanças, 28(73): 132-147. <https://ssrn.com/abstract=2900999>

Chen, J., Talha, M. (2021). Audit Data Analysis and Application Based on Correlation Analysis Algorithm, Computational and Mathematical Methods in Medicine, 2(16): 1-11. <https://doi.org/10.1155/2021/2059432>

Cohen, J.A. (2022). The purposeful use of Kolb's learning styles in online learning design,

Development and Learning in Organizations, <https://doi.org/10.1108/DLO-06-2022-0111>

Cools, E., & Van den Broeck, H. (2007) Development and validation of the Cognitive Style Indicator, *The Journal of Psychology: Interdisciplinary and Applied*, 141(4): 359-387

Cyr, D., Héroux, S. and Fontaine, R. (2020). Auditors' judgment subordination and the theory of planned behavior, *Managerial Auditing Journal*, 35(8): 1189-1211. <https://doi.org/10.1108/MAJ-12-2018-2110>

Du, M, N., Wing, B., Yang, D. (2023). Cross-Cultural Differences in Perceived Control Effectiveness: The Role of Cognition, *Behavioral Research in Accounting*, 34(2): 49-68. <https://doi.org/10.2308/BRIA-2020-057>

Eklund, A, R., Aguiar, U, N., Amacher, A. (2021). Design thinking as sensemaking: Developing a pragmatist theory of practice to (re)introduce sensibility, *Journal of Product Innovation Management*, 39(1): 24-43. <https://doi.org/10.1111/jpim.12604>

Ferry, L., Hamid, K. and Hebling Dutra, P. (2023). An international comparative study of the audit and accountability arrangements of supreme audit institutions, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-10-2022-0164>

Fuller, L., Kaplan, S, E. (2004). A Note about the Effect of Auditor Cognitive Style on Task Performance, *Behavioral Research in Accounting*, 16(1):131-143. <https://doi.org/10.2308/bria.2004.16.1.131>.

Giancola, M., Palmiero, M., Piccardi, L., D'Amico, S. (2022). The Relationships between Cognitive Styles and Creativity: The Role of Field Dependence-Independence on Visual Creative Production, *behavioral sciences*, 12(2): 212-229. <https://doi.org/10.3390/bs12070212>

Giancola, M., Palmiero, M., Piccardi, L., D'Amico, S. (2022). The Relationships between Cognitive Styles and Creativity: The Role of Field Dependence-Independence on Visual Creative Production, *behavioral sciences*, 12(2): 212-229. <https://doi.org/10.3390/bs12070212>

Harvey, O. J., Hunt, D. E., & Schroder, H. M. (1961). Conceptual systems and personality organization.

Henrizi, P., Himmelsbach, D. and Hunziker, S. (2021). Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland, *Journal of Applied Accounting Research*, 22(4): 598-621. <https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2020-0011>.

Haider, Mojtabi., Nikumram, Hashem. (2018). Thinking styles and professional doubts in auditing (a test of the self-governance theory of the mind), *two quarterly journals of value and behavioral accounting*, 3(5): 151-185. (In Persian)

Jalali, Roštam. (2012). Sampling in qualitative research, *Journal of Qualitative Research in Health Sciences*, 1(4): 310-320. (In Persian)

Jonsen, K. and Jehn, K.A. (2009). Using triangulation to validate themes in qualitative studies, *Qualitative Research in Organizations and Management*, 4(2): 123-150. <https://doi.org/10.1108/17465640910978391>

Kadous, K., Zhou, Y. (2018). How Does Intrinsic Motivation Improve Auditor Judgment in Complex Audit Tasks? *Contemporary Accounting Research*, 36(1): 108-131. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12431>

Kolb, A, A. (2005). Learning styles and learning spaces: Enhancing experiential learning in higher education. *Acad Manag Learn Edu*, 4(2):193-212

Manolis, Ch., Burns, D, J., Assudani, R., Chinta, R. (2013). Assessing experiential learning styles: A methodological reconstruction and validation of the Kolb Learning Style Inventory, *Learning and Individual Differences*, 23(2): 44-52. <https://doi.org/10.1016/j.lindif.2012.10.009>.

Mahdovianrad, Khodadad., Zabihi, Ali., Faghani Makarani, Khosro. (2021). Thinking style and documentation style of independent auditors and its relationship with decision-making style, *Behavioral Studies in Management*, 12(26): 87-103. (In Persian)

Nematikashali, Reza., Hamidian, Mohsen., Jafari, Sayede Mahboboh., Saraf, Maryam. (2019). The effect of auditors' cognitive styles on fraud risk assessment (testing Grigorek's energetic theory), *Value and Behavioral Accounting Quarterly*, 5(9): 1-33. (In Persian)

Nagirikandalage, P., Binsardi, A. and Kooli, K. (2022). Audit sampling strategies and frauds: evidence from Africa, *Managerial Auditing Journal*, 37(1): 170-192. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2020-2695>

Nguyen, H.T.L. (2021). A conceptual framework for wisdom-based decision-making process in audit profession, *Library Hi Tech*, <https://doi.org/10.1108/LHT-10-2020-0256>

Noordin, N, A., Hussainey, kh., Hayek, A, F. (2022). The Use of Artificial Intelligence and Audit Quality: An Analysis from the Perspectives of External Auditors in the UAE, *Journal of Risk and Financial Management*, 15(8): 339-369. <https://doi.org/10.3390/jrfm15080339>

Northcutt, N., McCoy, D. (2004). *Interactive Qualitative Analysis: A Systems Method for Qualitative Research*, US: Sage.

Olsen, C., Gold, A. (2018). Future research directions at the intersection between cognitive neuroscience research and auditors' professional Skepticism. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.006>

Plant, K., K. Barac, and H. De Jager. (2017). Developing early career professional auditors at work: what are the Determinants of success? *Meditari Accountancy Research*, <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0119>

Rashid, M., Khan, N.U., Riaz, U. and Burton, B. (2023). Auditors' perspectives on financial fraud in Pakistan – audacity and the need for legitimacy, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(1): 167-194. <https://doi.org/10.1108/JAEE-04-2021-0135>

Ranjbar, Hadi., Haqdoost, Aliakbar., Salsali, Mahosh., Khushdel, Alireza., Soleimani, Mohammad Ali., Bahrami, Nasim. (2011). Sampling in qualitative research: a guide to getting started, *Journal of the University of Medical Sciences of the Islamic Republic of Iran Army*, 3(10): 238-250. (In Persian)

Rayner, S., and R. Riding. (1997). Towards a Categorization of Cognitive Styles and learning Styles. *Educational Psychology* 17(1/2): 5-27.

Schroder HM, Driver M.J, Streufert S. (1976). *Human Information Processing: Individuals and Groups Functioning in Complex Social Situations*. New York: Holt. Rinehart and Winston Inc.

Smit, Ch. (2022). The role of audit styles in financial statement comparability: South African evidence, *International Journal of Auditing*, 26(4): 572-589. <https://doi.org/10.1111/ijau.12296>

Sternberg, R. J., and E. L. Grigorenko. (1997). Are Cognitive Style Still in Style? *American Psychologist* 52(7): 700-712.

Stice, D., Stice, H. and White, R. (2022). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality, *Managerial Auditing Journal* <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3235>

Suyono, E. and Farooque, O.A. (2019). Auditors' professionalism and factors affecting it: insights from Indonesia, *Journal of Asia Business Studies*, 13(4): 543-558. <https://doi.org/10.1108/JABS-03-2018-0073>

Tiron-Tudor, A. and Deliu, D. (2022). Reflections on the human-algorithm complex duality perspectives in the auditing process, *Qualitative Research in Accounting & Management*,

19(3): 255-285. <https://doi.org/10.1108/QRAM-04-2021-0059>

Wastell, D. G. (2001). Barriers to effective knowledge management: Action research meets grounded theory. *Journal of Systems & Information Technology*, 5(2): 21–35

Wolfe, Ch, J., Christensen, B, E., Vanderveld, S, D. (2019). Intuition versus Analytical Thinking and Impairment Testing. *Contemporary Accounting Research*, 37(3): 1598-1621. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12568>

Yuan, H., Lu, K., Yang, C., Hao, N. (2021). Examples facilitate divergent thinking: The effects of timing and quality, *Consciousness and Cognition*, 93(2): 33-51. <https://doi.org/10.1016/j.concog.2021.103169>

پی‌نویس:

- | | |
|-------------------------------|--------------------------|
| 1. Data Source Triangulation | 6. Tiron-Tudor and Deliu |
| 2. Investigator Triangulation | 7. Nguyen |
| 3. Method Triangulation | 8. Henrizi et al |
| 4. Theory Triangulation | 9. Cyr et al |
| 5. Ab Wahid and Tan | 10. Suyono and Farooque |



COPYRIGHTS

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

The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities

Vahid Mennati¹, Ali Shahbazi²

Received: 2023/05/16

Approved: 2023/06/12

Research Paper

Abstract:

The purpose of this research is to investigate the association between the audit committee's oversight of the internal audit function (IAF) and the nature of IAF activities. In this paper, it is assumed that regarding the role of the audit committee in preventing financial misstatements leads to an increase in the focus of IAF on internal controls. Based on the survey of 140 Chief Audit Executives (CAE) of Tehran Stock Exchange listed companies in 2020, research variables have been measured. A regression model is used to test the research hypothesis. Based on the opinions of CAEs participating in this research, the results show that the audit committee's oversight of the internal audit function leads the IAF toward a more internal-controls-oriented focus. Also, the size of the company, financial leverage, ratio of inventories and the significant weakness in internal controls have a positive and significant effect on the IAF internal-controls-oriented focus. Finally, the results show that the sales growth rate and operating cash flow do not have a significant effect on the IAF internal-controls-oriented focus.

Key Words: Internal audit, Audit committee, Internal controls, Monitoring of internal audit performance

 10.22034/JPAR.2023.2002506.1165

1. Assistant Professor. Department of Accounting. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) v_mennati@sbu.ac.ir

2. MSc. of Auditing. Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. alishahbazi2491@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی

وحید منتی^۱، علی شهبازی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۳/۲۲

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف این پژوهش بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی می‌باشد. در این پژوهش، فرض بر آن است که تمایل کمیته حسابرسی برای جلوگیری از تحریف مالی منجر به افزایش تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی می‌شود. جهت سنجش نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین برای سنجش ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی از پرسشنامه استفاده شده است. در این راستا، نظر ۱۴۰ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۴۰۰ جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفته است. برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که بر اساس نظرات مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌کننده در این پژوهش، نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود. همچنین، اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت موجودی‌ها و وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی دارند. در نهایت، نتایج نشان می‌دهد که نرخ رشد فروش و جریان نقد عملیاتی تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی ندارند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی، کنترل‌های داخلی، نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی

۱- مقدمه

در پاسخ به افزایش ارتباط مسئولیت‌های نظارتی کمیته حسابرسی و فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی، انجمن حساب‌رسان داخلی^۱ (۲۰۰۳) تفسیری در مورد استانداردهای مرتبط با کمیته حسابرسی شرکت‌های سهامی عام منتشر کرد. در این تفسیر، انجمن حساب‌رسان داخلی بیان می‌کند که کمیته حسابرسی باید از حسابرسی داخلی انتظار داشته باشد که کفایت و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی شرکت را بررسی و ارزیابی کند. برای اطمینان از اینکه حساب‌رسان داخلی این مسئولیت‌های کنترل داخلی را انجام می‌دهند، کمیته حسابرسی باید برنامه زمان‌بندی کارکنان و بودجه مالی حسابرسی داخلی را بررسی و تصویب نماید. با انجام این کار، کمیته حسابرسی می‌تواند تعیین کند که آیا محدودیت‌های بودجه، مانع توانایی حسابرسی داخلی برای اجرای برنامه‌های حسابرسی خود می‌شود یا خیر؟ این نیازها توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۲ (۲۰۰۴) و سایر ذینفعان حسابرسی نیز منعکس شده است (ارنست و یانگ، ۲۰۰۶؛ کی پی ام جی، ۲۰۰۸). به طور خاص، استاندارد حسابرسی شماره ۲ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، اهمیت کفایت فعالیت‌های حسابرسی داخلی و اینکه آیا حسابرسی داخلی مستقیماً به کمیته حسابرسی در ارزیابی ریسک کنترل‌های داخلی گزارش می‌دهد یا خیر را برجسته می‌کند (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی، ۲۰۰۴).

استفاده از حسابرسی داخلی در برآورده کردن انتظارات نظارتی کمیته حسابرسی ممکن است با اهداف مدنظر مدیریت از تشکیل حسابرسی داخلی در تضاد باشد (گری، ۲۰۰۴). به طور خاص، مدیریت ممکن است حسابرسی داخلی را به عنوان وسیله‌ای برای دستیابی به اهداف عملیاتی و ایجاد صرفه‌جویی در هزینه‌ها در نظر بگیرد (اندرسون، ۲۰۰۳)؛ در مقابل، نگرانی‌های حقوقی و اعتباری کمیته حسابرسی می‌تواند تقاضای حسابرسی داخلی را ایجاد کند تا تلاش‌های خود را بر ارزیابی کنترل‌های داخلی مرتبط با صورت‌های مالی متمرکز نماید (برایوتا، ۲۰۰۰). در حالی که مدیرعامل و مدیر مالی مسئولیت نهایی کنترل‌های داخلی را بر عهده دارند، این افراد دارای انگیزه‌های شخصی در گزارشگری مالی و مزایای متمایزی هستند که لزوماً با اهداف و انگیزه‌های اعضای کمیته حسابرسی همسو نیست (ارنست و یانگ، ۲۰۰۶)؛ بنابراین، امکان دارد مواردی رخ دهد که در آن دو مصرف‌کننده اصلی منابع حسابرسی داخلی در مورد تخصیص این منابع اختلاف نظر داشته باشند (اندرسون، ۲۰۰۳). در نتیجه، در پژوهش حاضر، این مسئله مطرح می‌شود که تا چه حد نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی در مقایسه با نظارت مدیریت بر عملکرد آن می‌تواند منابع اختصاص یافته به حسابرسی داخلی را به سمت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی هدایت کند؟

این پژوهش به بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌پردازد. سه انگیزه اصلی برای انجام این مطالعه وجود دارد. اول، دستورالعمل‌های نظارتی و بهترین شیوه‌ها و آیین‌نامه‌ها، وظایف کمیته حسابرسی

را در مورد چگونگی نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی را به صراحت مشخص نکرده‌اند. دوم، پژوهش‌های پیشین بسیار اندکی در مورد ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی یا میزان نسبی نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی در مقابل مدیریت انجام شده است. سوم، علیرغم افزایش درخواست‌ها برای تقویت رابطه بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، شواهد تجربی کمی در مورد اینکه چگونه مشوق‌های کمیته حسابرسی ممکن است ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی را شکل داده باشد، وجود دارد.

با بررسی‌های صورت گرفته، مشخص شد که تاکنون در محیط پژوهشی داخل کشور پژوهشی که رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی را بررسی کرده باشد، انجام نشده است. همچنین، تاکنون پژوهشی که میزان نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی را به صورت نسبی (نظارت مدیریت و نظارت کمیته حسابرسی) مورد بررسی قرار داده باشد، ملاحظه نشد. این موارد را می‌توان جنبه نوآوری و تمایز پژوهش حاضر دانست. واضح است که هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌باشد. لذا، انجام این پژوهش، از سه طریق به ادبیات فعلی کمک می‌کند. اول، می‌تواند سرآغازی برای در نظر گرفتن سهم نظارت مدیریت و کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی به صورت مجزا باشد؛ این موضوع می‌تواند دستاوردهای فراوانی را در زمینه نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی به همراه داشته باشد. چراکه مدیریت و کمیته حسابرسی به عنوان دو مصرف‌کننده و ذینفع اصلی و نهایی منابع حسابرسی داخلی به شمار می‌روند و لزوماً منافع و اهداف آن‌ها از این نظارت همسو نیست. دوم، علاوه بر اندازه بودجه، تخصیص بودجه به حسابرسی داخلی نیز مورد بررسی قرار می‌گیرد و معیار دقیق‌تری از میزان مشارکت کمیته حسابرسی در فرآیند بودجه‌بندی منابع حسابرسی داخلی ارائه می‌شود. سوم، این پژوهش، شواهد تجربی اولیه‌ای در مورد میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد که می‌تواند برای سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران مهم باشد. لذا پرسش اصلی این پژوهش این است که آیا در دنیای واقعی سطوح بالاتر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (در مقایسه با سطوح نظارت مدیریت بر آن) منجر به اختصاص درصد بالاتری از منابع حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود یا خیر.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های آن

حسابرسی داخلی نقش بسیار مهمی در حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی نقش و مسئولیت مهمی در مبارزه با تقلب و قابلیت اتکای گزارشگری مالی بر عهده دارند (خجسته و وادی زاده، ۱۴۰۰)؛ بنابراین، نه تنها لازم است که حسابرسان داخلی فعالیت‌های مرسوم اطمینان‌بخشی را انجام دهند، بلکه باید به یک شریک راهبردی برای شرکت

تبدیل شوند و با ایجاد ارزش افزوده، فرآیندهای حاکمیتی را بهبود بخشیده و از کارایی آن‌ها اطمینان یابند (ساوچوک، ۲۰۰۷).

مأموریت‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های مختلف بسیار متفاوت است. به عنوان مثال، در برخی شرکت‌ها، حسابرسی داخلی در زمینه مدیریت ریسک بسیار فعال است و حتی زیرمجموعه‌ای از حسابرسی داخلی وجود دارد که بر مدیریت ریسک متمرکز است. در عین حال، در برخی دیگر از شرکت‌ها، حسابرسی داخلی فعالیت‌های حداقلی در حوزه ریسک دارد. حسابرسی داخلی در برخی شرکت‌ها بر فعالیت‌های (آزمون‌های) رعایت تمرکز می‌کند، در حالی که ممکن است حسابرسی داخلی در سایر شرکت‌ها بر حسابرسی‌های عملیاتی، امنیت فناوری اطلاعات، یا پیشگیری و کشف تقلب تمرکز داشته باشد. به عبارت دیگر، در همه شرکت‌ها مأموریت حسابرسی داخلی یکسان نیست و اغلب از حسابرسان داخلی خواسته می‌شود که برای مأموریت‌های مختلفی در داخل یک شرکت خدمت کنند (اندرسون و همکاران، ۲۰۱۰).

افزون بر این، از یک طرف شرکت‌های مختلف می‌توانند از طریق تطبیق منابع قابل استفاده با بهترین فرصت‌های ممکن، ارزش قابل توجهی ایجاد کنند (لوینتال، ۲۰۱۷). از سوی دیگر، تخصیص منابع در شرکت‌های مختلف مسئله‌ای چالش برانگیز است و به برخی ناکارآمدی‌ها و محدودیت‌ها بستگی دارد (کومار، ۲۰۰۹). این ناکارآمدی‌ها می‌تواند منجر به عدم تطابق بین منابع و فرصت‌ها شود (آرفلت و همکاران، ۲۰۱۵)؛ بنابراین، تکامل فعالیت‌های حسابرسی داخلی به وضوح تأکید دارد که صرفاً انجام وظایف اطمینان بخشی برای حسابرسی داخلی کافی نیست؛ بلکه برای بقا و عضویت در شرکت، حسابرسی داخلی باید به فعالیت‌های شرکت حسابرسی شده، ارزشی بیفزاید، اما در عین حال استقلال و واقع بینی (بی طرفی) خود را حفظ نماید. افزایش اهمیت عملکرد حسابرسی داخلی و تکامل فعالیت‌های آن، فقط حسابرسی داخلی کارآمد را می‌طلبد که می‌تواند واحد ارزشمندی را ایجاد نموده تا وظایف خود را به خوبی انجام دهد (ساوچوک، ۲۰۰۷). ماده (۱) و ماده (۲) منشور فعالیت حسابرسی داخلی منتشر شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال (۱۳۹۱)، مأموریت و دامنه عملیات حسابرسی داخلی را به شرح زیر اعلام داشته است:

- مأموریت حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه، به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات شرکت می‌باشد. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل را ارزیابی نموده و بهبود بخشد.
- دامنه عملیات حسابرسی داخلی باید به نحوی تعیین شود که از شبکه فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل که توسط مدیریت شرکت طراحی و ارائه شده است، اطمینان فراهم آورد. همچنین در ماده (۶) منشور فعالیت حسابرسی داخلی منتشر شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران در سال (۱۳۹۱)، اهم مسئولیت‌های کمیته حسابرسی نسبت به کنترل‌های داخلی به عنوان اولین مسئولیت کمیته حسابرسی شرح داده شده است.

کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

رابطه میان کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی با تقویت متقابل عملکرد یکدیگر، رابطه‌ای مهم است (گودوین و یئو، ۲۰۰۱). اهداف این دو واحد بسیار درهم آمیخته شده‌اند (اسکاربرو و همکاران، ۱۹۹۸) و همان‌طور که بیشاپ و همکاران (۲۰۰۰) استدلال کرده‌اند، گسترش تعامل بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی می‌تواند کیفیت کلی حاکمیت شرکتی را افزایش دهد. یک کمیته حسابرسی مؤثر می‌تواند جایگاه حسابرسی داخلی را از طریق عمل کردن به صورت یک گروه مستقل برای حسابرسان داخلی، تقویت نماید (گودوین و یئو، ۲۰۰۱). درعین حال، حسابرسی داخلی می‌تواند به کمیته حسابرسی در «نظارت بر گزارشگری و مدیریت و کنترل ریسک» کمک قابل توجهی کند (بیشاپ و همکاران، ۲۰۰۰). به طور خاص، حسابرسی داخلی می‌تواند به غلبه بر مشکل عدم تقارن اطلاعاتی بین اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت که به طور اجتناب‌ناپذیری وجود دارد، کمک کند؛ زیرا کمیته حسابرسی، دسترسی مستقیمی به همان سطح از اطلاعات که در اختیار مدیریت است، ندارد اما حسابرسی داخلی این دسترسی را دارد (راغوناندان و همکاران، ۲۰۰۱). لذا، برای دستیابی شرکت به حداکثر منفعت از استفاده از حسابرسی داخلی گفته می‌شود که باید خطوط ارتباطی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی وجود داشته باشد تا اطمینان حاصل شود که حسابرسان داخلی به طور منظم و محرمانه به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

کمیته حسابرسی، برای اجرای مؤثر بخشی از وظایف حاکمیت شرکتی خود به حسابرسی داخلی متکی است (گراملینگ و هرمانسون، ۲۰۰۶). بسیاری از ناظران حاکمیت شرکتی، به رابطه همزیستی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی اشاره کرده‌اند و اظهار داشته‌اند که با کارایی کمیته حسابرسی، وضعیت حسابرسی داخلی و کمک آن به کمیته حسابرسی برای جلوگیری از تحریف مالی افزایش می‌یابد (مک‌هاق و راغوناندان، ۱۹۹۴)؛ اما هنوز پژوهش‌های انجام شده، این موضوع را مشخص نکرده‌اند که چگونه حسابرسی داخلی می‌تواند این کار را انجام دهد؛ هرچند که برخی از پژوهش‌های اخیر نشان داده‌اند که بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی احتمال وقوع تحریف مالی را کاهش می‌دهد (جی و مک‌وی، ۲۰۰۵). با این حال، توانایی حسابرسی داخلی برای برآورده ساختن نگرانی‌های کمیته حسابرسی ممکن است از طریق محدودیت‌های بودجه‌ای و رقابت با مدیریت برای هدایت منابع کمیاب، محدود شود (ولز، ۲۰۰۴). به طور مستقیم، محدودیت‌های بودجه‌ای می‌تواند منجر به کاهش آزمون‌های کنترل و همچنین کاهش پوشش جغرافیایی (دامنه) حسابرسی شود. به طور غیرمستقیم، حسابرسی داخلی که زمان نسبتاً کمتری را برای کنترل‌های داخلی صرف می‌کند، ممکن است بازگشت سرمایه‌گذاری را در برنامه‌های آموزشی تخصصی، شامل برنامه‌های پردازش الکترونیکی داده‌ها و پس از آن، حسابرسی داده‌های اطلاعاتی، مشاهده نکند؛ بنابراین، کمیته حسابرسی برای حمایت از تخصیص منابع به فعالیت‌های کنترل‌های داخلی، دارای انگیزه‌ای مضاعف می‌باشد (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

مدیریت و حسابرسی داخلی

حسابرسان داخلی اغلب توسط مدیران ارشد استخدام می‌شوند، اما در عین حال، آن‌ها نمایندگان هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی هستند. با این حال، حسابرسان داخلی ممکن است انگیزه‌های مختلفی برای اقدام علیه منافع هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی داشته باشند؛ انگیزه‌هایی مانند دریافت پاداش مالی از مدیران، تقویت روابط شخصی با مدیران و جلب نظر مدیران ارشد برای شکل‌دهی بهتر جایگاه شغلی خود در آینده و افزایش حقوق و مزایای دریافتی. در چنین محیط کاری، حسابرسان داخلی به‌عنوان نمایندگان، ممکن است انگیزه‌ای برای جانبداری جریان اطلاعات داشته باشند که منجر به ایجاد نگرانی‌های جدید در اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی در مورد اعتماد آن‌ها به واقع‌بینی (بی‌طرفی) حسابرسان داخلی می‌شود؛ جلوگیری از چنین تهدیدهایی در خصوص واقع‌بینی (بی‌طرفی)، برای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی ضروری است (اندایا و هانفاه، ۲۰۱۳).

به طور ویژه، مدیریت ممکن است تلاش کند تا حسابرسی داخلی توجه بیشتری را به حسابرسی عملیاتی و سایر خدمات دارای ارزش افزوده مرتبط با مشاوره، معطوف کند. به‌علاوه، ممکن است مدیریت در تخصیص منابع اضافی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی که لزوماً صرفه‌جویی فوری در هزینه‌ها ایجاد نمی‌کند، اکراه داشته باشد (گری، ۲۰۰۴). این موضوع نشان می‌دهد که مدیریت و کمیته حسابرسی ممکن است نه تنها در مورد بودجه حسابرسی داخلی، بلکه در تمرکز فعالیت‌های آن نیز اختلاف‌نظر داشته باشند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش

کارسلو و همکاران (۲۰۰۵)، با استفاده از اطلاعات ۲۱۷ شرکت سهامی عام متوسط در ایالات متحده و داده‌های نظرسنجی شده از مدیران ارشد حسابرسی داخلی آن‌ها، یک رابطه مثبت بین بودجه‌بندی حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی و اندازه بودجه آن‌ها را مستند نمودند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تنها از نظر ۵۹ درصد از مدیران ارشد حسابرسی داخلی مورد مطالعه، کمیته‌های حسابرسی بودجه سالانه این واحدها را بررسی می‌کنند. این موضوع ممکن است نشان‌دهنده عدم تمایل کمیته‌های حسابرسی در به چالش کشیدن مدیریت منابع اختصاص یافته به حسابرسی داخلی باشد.

آبوت و همکاران (۲۰۱۰)، به بررسی رابطه میان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های این آن پرداختند. آن‌ها به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش خود از داده‌های مالی ۱۳۴ شرکت فعال در فورچن ۱۰۰۰ و داده‌های نظرسنجی شده از مدیران ارشد حسابرسی داخلی این شرکت‌ها در سال ۲۰۰۵ استفاده نمودند. این پژوهشگران، ابتدا در مورد میزان منابع اختصاص یافته به انواع فعالیت‌های حسابرسی داخلی سؤال پرسیدند. سپس، یک معیار ترکیبی از نظارت کمیته حسابرسی و نظارت مدیران بر عملکرد حسابرسی داخلی ایجاد نمودند. معیار طراحی شده توسط آن‌ها ترکیبی از سه جنبه اصلی رابطه بین کمیته حسابرسی

و حسابرسی داخلی می‌باشد که عبارت‌اند از: (۱) گزارش وظایف، (۲) حقوق فسخ و اخراج و (۳) کنترل بودجه. آن‌ها یک ارتباط قوی و مثبت بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و میزان بودجه اختصاص یافته حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی، یافتند.

ریچارد (۲۰۲۰)، در مطالعه‌ای به تعیین شیوه‌های کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی در بهبود حاکمیت شرکتی در میان شرکت‌های غنا، با توجه خاص به تجزیه و تحلیل تأثیر کمیته حسابرسی بر بهبود عملکرد حسابرسی داخلی پرداخت. وی به شناسایی رابطه بین حسابرسی داخلی و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی و همچنین تجزیه و تحلیل اثربخش حسابرسی داخلی و ویژگی‌های اعضای کمیته حسابرسی بر راهبرد مدیریت ریسک شرکت‌ها پرداخت. نتایج پژوهش وی با استفاده از داده‌های جمع‌آوری شده از حساب‌رسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسی به روش پیمایشی به دست آمد؛ آن‌ها در مجموع ۷۰ پرسشنامه (۴۰ پرسشنامه برای حساب‌رسان داخلی و ۳۰ پرسشنامه برای اعضای کمیته حسابرسی) توزیع نمودند که در نهایت از ۶۸ پرسشنامه برای تحلیل استفاده کردند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که کمیته حسابرسی در بهبود فعالیت‌های حسابرسی داخلی شرکت‌ها تأثیر دارد. همچنین، یافته‌ها نشان‌دهنده سطح تأثیر کار تیمی بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بر بهبود حاکمیت شرکتی بود. همچنین، مشخص شد که کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی گاهی اوقات در راهبرد مدیریت ریسک نقش دارند.

اولریچ و همکاران (۲۰۱۹) در بررسی عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی ۶۸۳ نفر از مدیران ارشد اجرایی حسابرسی داخلی (مدیر حسابرسی داخلی) استرالیا، آلمان و سوئیس را مورد پیمایش قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که هنگامی که هدف برنامه‌ها و گزارش‌های حسابرسی داخلی مربوط به کارایی کنترل‌های داخلی و برنامه‌های راهبردی است، مدیران اجرایی بیشتر از کار حساب‌رسان داخلی استفاده می‌کنند. همچنین نتایج آن‌ها نشان داد که وقتی که برنامه‌ها و گزارش‌های حسابرسی داخلی مربوط به برنامه‌های راهبردی و مدیریت ریسک است، اعضای کمیته حسابرسی بیشتر از کار آن‌ها استفاده می‌کنند. این شواهد نشان می‌دهد که ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی یعنی مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی علائق متفاوتی دارند و باعث می‌شود، تمرکز آن‌ها بیشتر بر جنبه‌های خاصی از کار واحد حسابرسی داخلی باشد. الزبان^۳ (۲۰۲۰)، نقش کمیته حسابرسی را در روشن کردن اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی به‌عنوان تسهیل‌کننده دستیابی به اهداف سازمانی بررسی نمود؛ وی این موضوع را آزمود که آیا کمیته حسابرسی واسطه رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و عملکرد شرکت است یا خیر؟ وی دریافت که استقلال و دانش مالی (حسابداری و حسابرسی) اعضای کمیته حسابرسی نقش میانجی در تأثیر اندازه واحد حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت دارند؛ اما چنین نقش میانجی در ارتباط با اثر صلاحیت حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت یافت نکرد. به‌علاوه، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، اثر عملکرد حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت را واسطه نمی‌کند.

وجیننت و همکاران (۲۰۲۱) بر اساس نظرسنجی از ۱۶۷ نفر از اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های بزرگ سهامی عام ایالات متحده، بینش‌های دقیقی را در مورد فرآیند زیربنایی نظارت کمیته حسابرسی بر کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه دادند. آن‌ها دریافتند که کمیته‌های حسابرسی بیشترین زمان را در فعالیت‌های نظارتی و حوزه‌های محیط کنترلی صرف می‌کنند. بر اساس یافته‌ها، آن‌ها اولویت‌ها و تمرکز کمیته حسابرسی را بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به ترتیب شامل ۱- فعالیت‌های نظارتی، ۲- محیط کنترلی، ۳- ارزیابی ریسک، ۴- اطلاعات و ارتباطات و ۵- فعالیت‌های کنترلی، رتبه‌بندی کردند. ذکر این نکته ضرورت دارد در این پژوهش، آن‌ها نظارت بر واحد حسابرسی داخلی و یافته‌های آن در بخش فعالیت‌های نظارتی طبقه‌بندی کرده بودند. به بیان ساده یافته‌های آن‌ها نشان می‌دهد که تمرکز بر فعالیت‌های نظارت به‌ویژه موضوعات مربوط به حسابرسی داخلی (که خود جزئی از نظام کنترل داخلی است که نقش ناظر بر آن را دارد) بیشتر مورد تمرکز اعضای کمیته حسابرسی قرار دارد.

بابائیان (۱۴۰۰) در «بررسی عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی» ۱۳۸ نفر از مدیران حسابرسی داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را مورد پیمایش قرار داد. یافته‌های پژوهش ایشان، نشان داد که بین هدف حسابرسی داخلی (ارزیابی کارایی و اثربخشی کنترل‌ها) و استفاده کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد.

توسعه و تدوین فرضیه پژوهش

آبوت و پارکر (۲۰۰۰) معتقدند که کمیته‌های حسابرسی به دو دلیل می‌خواهند از تحریف مالی اجتناب کنند. اول، نگرانی‌های افزایش یا حفظ سرمایه شهرت است. به طور خاص، مدیران کمیته‌های حسابرسی ممکن است مدیریت را به‌عنوان ابزاری برای افزایش شهرت خود به‌عنوان افرادی متخصص در تصمیم‌گیری ببینند که این امر احتمالاً تابعی از کنترل‌های داخلی اثربخش است. هرچند خدمات کمیته‌های حسابرسی باعث افزایش سرمایه شهرت این مدیران می‌شود، اما ممکن است در صورت وقوع تحریف مالی، آسیب شهرت را تشدید کند (اسرینیواسان^۴، ۲۰۰۵). دلیل دوم، مربوط به مسئولیت است که آن هم تابعی از احتمال تحریف مالی است. در نتیجه، کمیته‌های حسابرسی اقداماتی را برای افزایش کیفیت کلی حسابرسی انجام می‌دهند؛ از جمله این اقدامات می‌توان به تلاش‌های حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل برای کاهش خطر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی اشاره نمود (آبوت و پارکر، ۲۰۰۰). علاوه بر این، کافی (۲۰۰۵) پیشنهاد می‌کند که آسیب‌پذیری دعاوی کمیته‌های حسابرسی به طور اساسی توسط اطلاعات مازاد ارائه‌شده توسط کنترل‌های داخلی که کمیته‌های حسابرسی دریافت می‌کنند، تغییر می‌کند. این موضوع به‌ویژه در صورتی مهم است که شرکت گزارش کنترل‌های داخلی نامطلوب را دریافت کند؛ زیرا هرگونه کاهش بعدی در قیمت سهام یا موضوع گزارشگری مالی،

اقدامات کمیته‌های حسابرسی مربوط به گزارش نامطلوب را تحت نظارت شدید قرار می‌دهد؛ بنابراین، انتظار می‌رود کمیته‌های حسابرسی برای جلوگیری از ضعف‌های بااهمیت کنترل‌های داخلی یا واکنش فعالانه برای افزایش کنترل‌های داخلی پس از گزارش نامطلوب، تأکید بیشتری بر نظارت بر حسابرسی داخلی داشته باشند.

یکی از ابزارهای کاهش احتمال تحریف و اظهارنظر کنترل‌های داخلی نامطلوب، افزایش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی یک شرکت است (جی و مک‌وی، ۲۰۰۵؛ بختیاری صفا و همکاران، ۱۴۰۰). فرض بر آن است که استفاده از حسابرسی داخلی می‌تواند کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی را از دو طریق افزایش دهد. اول، حسابرسی داخلی می‌تواند منابع قابل توجهی را به ارزیابی کنترل‌های داخلی و در موارد ضعف برای بهبود آن اختصاص دهد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۲). دوم، فراگیر بودن سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی^۵ در تهیه صورت‌های مالی، تقاضا برای افزایش قابلیت اتکا و آزمون کنترل‌های کاربردی مرتبط با پردازش داده‌های الکتریکی توسط حسابرسان داخلی را ایجاد می‌کند (چان، ۲۰۰۴). این به نوبه خود تقاضا برای کنترل‌های داخلی و کارشناسان حسابرسی پردازش داده‌های الکتریکی را افزایش می‌دهد. هر دو ارزیابی کنترل‌های داخلی و حسابرسی پردازش داده‌های الکتریکی تحت طبقه‌بندی فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی قرار می‌گیرند (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰).

از سوی دیگر، مدیریت ممکن است جنبه ارزش افزوده فعالیت‌های مربوط به کنترل‌های داخلی را نادیده بگیرد و تمرکز حسابرسی داخلی را از چنین فعالیت‌هایی دور کند و بیشتر به سمت فعالیت‌هایی بکشد که صرفه‌جویی سریع و آنی در هزینه‌ها را ایجاد می‌کنند (گری، ۲۰۰۴). این امر بدان دلیل است که مدیران اجرایی (مدیرعامل / مدیر مالی) دارای انگیزه‌های گزارشگری مالی و جبران خدمات (پاداش) هستند که برای اعضای کمیته‌های حسابرسی این انگیزه‌ها وجود ندارد یا بسیار کم‌رنگ‌تر است. به عنوان مثال، از نظر انگیزه‌های گزارشگری مالی، گراهام و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند که اکثر مدیران اجرایی از شروع یک پروژه با ارزش فعلی خالص به دلیل آثار مالی کوتاه‌مدت (کاهش سود سه ماهه ابتدای شروع پروژه) اجتناب می‌کنند.

به طور کلی استدلال می‌شود که ارزیابی اثربخشی کمیته‌های حسابرسی به مسئولیت‌ها و عملکرد اقتصادی شرکت‌ها هیچ ارتباطی ندارد اما به شدت به قدرت ساختار کنترل‌های داخلی و محیط گزارشگری مالی شرکت‌ها ربط داده می‌شود. بدین ترتیب، هر چند اعضای کمیته‌های حسابرسی از به حداقل رساندن ریسک‌های نامطلوب از طریق فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی سود می‌برند اما انگیزه‌های اقتصادی آنان بسیار کمتر از انگیزه‌های اقتصادی مدیران اجرایی در استفاده از حسابرسی داخلی است (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)؛ بنابراین، فرض می‌شود که کمیته حسابرسی با نظارت نسبتاً بیشتر بر عملکرد حسابرسی داخلی قادر خواهد بود که تمرکز حسابرسی داخلی را بیشتر به سمت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی بکشد. این مطالب و بررسی پیشینه تجربی پژوهش منجر به تدوین فرضیه زیر می‌شود:

فرضیه پژوهش

سطوح بالاتر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (در مقایسه با سطوح نظارت مدیران اجرایی بر آن) منجر به اختصاص درصد بالاتری از منابع حسابرسی داخلی به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی می‌شود.

۳- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه پارادایم اثباتی طبقه‌بندی می‌شود. با عنایت به آن که به آزمون نظریه‌های موجود می‌پردازد در زمره پژوهش‌های فرضی-قیاسی قرار می‌گیرد. همچنین، این پژوهش از داده‌های تاریخی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌کند؛ لذا، یک پژوهش پس‌رویدادی (گذشته‌نگر) محسوب می‌شود. علاوه بر این، از آنجایی که پژوهش حاضر به دنبال کشف رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های آن و همچنین توصیف این رابطه می‌باشد، در گروه پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد. علاوه بر این، از آنجایی که برای جمع‌آوری پاره‌ای از داده‌های موردنیاز جهت اندازه‌گیری برخی از متغیرهای پژوهش از پرسشنامه استفاده می‌شود، می‌توان پژوهش حاضر را از نوع پیمایشی دانست.

جامعه آماری و شرایط غربالگری آن

جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۹ می‌باشد. جامعه آماری به روش حذف سیستماتیک غربال می‌شود. در این راستا، شرکت‌هایی که شرایط زیر را احراز نمایند، مورد مطالعه قرار می‌گیرند:

۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۹ در بورس پذیرفته شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۹ از بورس خارج نشده باشد.

۲) شرکت در صنعتی به جزء صنایع مالی فعالیت داشته باشد.

۳) پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفندماه باشد.

۴) پرسشنامه ارسالی برای شرکت به صورت قابل اتکایی تکمیل و به دست پژوهشگران رسیده باشد.

۵۳۲ شرکت قبل از آغاز سال ۱۳۹۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده‌اند که پس از اعمال شرایط فوق، ۱۴۰ شرکت به عنوان جامعه آماری غربالگری شده، مورد مطالعه قرار می‌گیرد. لازم به ذکر است که داده‌های مربوط به متغیرهای پژوهش از دو طریق جمع‌آوری شده است. در گام اول، پرسشنامه مربوط به سنجش نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین پرسشنامه مربوط به سنجش ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی برای تمامی شرکت‌های واجد شرایط ارسال گردید و از آن‌ها خواسته شد که برای تکمیل پرسشنامه فقط و فقط پرسشنامه را برای مدیر حسابرسی داخلی (به دلیل داشتن اطلاعات کامل در خصوص حوزه‌های مورد پرسش) ارسال نمایند؛ این فرآیند از ابتدای اردیبهشت تا پایان اسفند سال ۱۳۹۹

به طول انجامید. آراء و نظرات مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی درباره نحوه نظارت کمیته و مدیران اجرایی به این دلیل مورد استناد قرار می‌گیرد چراکه آن‌ها مطلع‌ترین افراد در درون سازمان نسبت به پدیده مورد مطالعه تلقی می‌گردند. با عنایت به آنکه داده‌های مربوط به نظارت کمیته و مدیران اجرایی بر واحد حسابرسی داخلی در یک مقطع از زمان به دست آمده است لذا اطلاعات تجربی شرکت‌ها (اطلاعات قابل استخراج از صورت‌های مالی) نیز صرفاً در یک مقطع می‌تواند مورد مطالعه قرار گیرد. در گام بعدی، صورت‌های مالی حسابرسی شده منتهی به ۲۹ اسفندماه سال مالی ۱۳۹۹ برای شرکت‌های منتخب تهیه و از اطلاعات آن‌ها برای اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی استفاده شد. لذا، تمامی اطلاعات مالی و غیرمالی که در پژوهش حاضر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد مربوط مقطع سال ۱۳۹۹ است.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از یک رویکرد رگرسیونی چند متغیره استفاده می‌شود. این رویکرد قبل‌تر توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است که از یک چارچوب مرتبط با نظریه نمایندگی برای توصیف تقاضا برای خدمات حسابرسی داخلی استفاده می‌کند. فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) به عنوان متغیر وابسته و نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان متغیر مستقل وارد مدل می‌شوند. متغیرهای کنترلی استفاده شده در مدل پژوهش، عموماً مبتنی بر مسائل نمایندگی هستند؛ دلیل انتخاب این متغیرها آن است که افزایش هزینه‌های نمایندگی، سازوکارهای نظارتی بیشتری را طلب می‌کند. اندازه شرکت (SIZE) و اهرم مالی (LEVERAGE) به عنوان نماینده‌ای برای هزینه‌های نمایندگی هستند. نسبت موجودی‌ها (INVRATIO) نماینده‌ای برای پیچیدگی شرکت است. نرخ رشد فروش (GROWTH) به عنوان نماینده‌ای برای فشار بیشتر جهت کنترل‌های داخلی در نظر گرفته شده است؛ زیرا شرکت‌هایی که نرخ رشد سریعی را تجربه می‌کنند ممکن است در کنترل‌ها دچار وخامت شوند و همین امر کمیته حسابرسی را تشویق می‌کند تا برای امور کنترل محور فشار بیشتری را به حسابرسی داخلی بیاورد. تأثیر تمایل به صرفه‌جویی در هزینه و تمرکز بر فعالیت‌های دور از کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی با افزودن متغیر جریان نقد عملیاتی (OPCASH) کنترل می‌شود. از آنجایی که انتظار می‌رود وجود ضعف در کنترل‌های داخلی، منابع حسابرسی داخلی را به سمت اصلاح این ضعف‌ها هدایت کند، یک متغیر دووجهی تحت عنوان وجود ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی (MW) نیز به مدل رگرسیونی اضافه می‌شود. لذا، مدل رگرسیونی مورد استفاده در این پژوهش به صورت معادله (۱) تدوین می‌شود.

معادله (۱)

$$IACONTROL_i = \beta_0 + \beta_1 AC_OVRSGHT_i + \beta_2 SIZE_i + \beta_3 LEVERAGE_i + \beta_4 INVRATIO_i + \beta_5 GROWTH_i + \beta_6 OPCASH_i + \beta_7 MW_i + \epsilon$$

در معادله (۱)، عناصر به شرح زیر تعریف شده‌اند که در این اندازه‌گیری از کار آبوت و همکاران

(۲۰۱۰) پیروی شده است:

IACONTROL: فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرگری داخلی (اندازه‌گیری به‌وسیله پرسشنامه)؛ AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرگری بر عملکرد حسابرگری داخلی (اندازه‌گیری به‌وسیله پرسشنامه)؛ SIZE: اندازه شرکت (برابر است با لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ LEVERAGE: اهرم مالی (برابر است با نسبت بدهی‌های بلندمدت به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها (برابر است با نسبت موجودی مواد و کالا به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ GROWTH: نرخ رشد فروش (برای محاسبه این متغیر میزان تغییرات فروش سال جاری نسبت به فروش سال قبل بر فروش سال قبل تقسیم می‌شود)؛ OPCASH: جریان نقد عملیاتی (برابر است با نسبت خالص وجوه نقد حاصل از عملیات شرکت در طول سال مالی به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی)؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (اگر شرکت ضعف بااهمیتی در کنترل داخلی را در طول سال گزارش کرده باشد، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌پذیرد)؛

برای سنجش متغیر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرگری داخلی (IACONTROL)، از پرسشنامه طراحی‌شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است. پس از طراحی اولیه، پرسشنامه به‌صورت آزمایشی (پایلوت) برای ۵ نفر از مدیران حسابرگری داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارسال گردید و با توجه به پاسخ‌های آنان، ابهامات مندرج در پرسشنامه مرتفع شد. جدول (۱)، سؤالات این پرسشنامه را نشان می‌دهد. متغیر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرگری داخلی با استفاده از معادله (۲) اندازه‌گیری می‌شود. لازم به ذکر است که به پیروی از آبوت و همکاران (۲۰۱۰)، فعالیت‌های مرتبط با حسابرگری رعایت، مدیریت ریسک، ارزیابی کنترل‌های داخلی و حسابرگری تقلب به‌عنوان فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرگری داخلی در نظر گرفته می‌شود.

معادله (۲)

$$\text{درصد فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی} = \sum + \frac{\text{ساعات خدمات واحد حسابرگری داخلی} * \text{فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی}}{\text{مجموع ساعات خدمات برون‌سپاری شده و خدمات واحد حسابرگری داخلی}}$$

مجموع ساعات خدمات برون‌سپاری شده و خدمات واحد حسابرگری داخلی

جدول (۱): سؤالات مربوط به ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی (آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)

سؤال	پاسخ
۱. در طول سال مالی ۱۳۹۹، تقریباً چند ساعت خدمات حسابرسی داخلی توسط هر یک از موارد زیر ارائه داده شده است؟	 ساعت
الف) ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات حسابرسی داخلی (برون‌سپاری شده)	 ساعت
ب) ارائه‌دهندگان درون‌سازمانی خدمات حسابرسی داخلی (واحد حسابرسی داخلی)	 ساعت
۲. از کل ساعات خدمات ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی (برون‌سپاری شده)، همان‌طور که در بخش الف سؤال ۱ ذکر شده است، لطفاً درصد تقریبی توزیع فعالیت‌ها را مشخص نمایید (لطفاً توجه داشته باشید که مجموع درصدها نباید از ۱۰۰ تجاوز کند):	 درصد
الف) حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	 درصد
ب) پروژه‌های مشاوره خاص	 درصد
پ) حسابرسی رعایت	 درصد
ت) مدیریت ریسک	 درصد
ث) ارزیابی کنترل‌های داخلی	 درصد
ج) کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	 درصد
چ) حسابرسی تقلب	 درصد
ح) حسابرسی عملیاتی	 درصد
خ) سایر فعالیت‌ها (در صورت وجود توضیح داده شود)	 درصد
۳. از کل ساعات خدمات ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان درون‌سازمانی (واحد حسابرسی داخلی)، همان‌طور که در بخش ب سؤال ۱ ذکر شده است، لطفاً درصد تقریبی توزیع فعالیت‌ها را مشخص نمایید (لطفاً توجه داشته باشید که مجموع درصدها نباید از ۱۰۰ تجاوز کند):	 درصد
الف) حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	 درصد
ب) پروژه‌های مشاوره خاص	 درصد
پ) حسابرسی رعایت	 درصد
ت) مدیریت ریسک	 درصد
ث) ارزیابی کنترل‌های داخلی	 درصد
ج) کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	 درصد
چ) حسابرسی تقلب	 درصد
ح) حسابرسی عملیاتی	 درصد
خ) سایر فعالیت‌ها (در صورت وجود توضیح داده شود)	 درصد

برای اندازه‌گیری متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) نیز از پرسشنامه ارائه‌شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است. پرسشنامه استفاده شده در این پژوهش، نسبت به نسخه طراحی‌شده توسط آبوت و همکاران (۲۰۱۰) کمی متفاوت است. دلیل اعمال این تغییرات جزئی، محیط متفاوت تجاری، فرهنگی و تحقیقاتی ایران و همچنین شرایط خاص حاکم بر شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. این پرسشنامه نیز پس از طراحی اولیه، به صورت آزمایشی (پایلوت) برای ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارسال گردید و با توجه به پاسخ‌های آنان، ابهامات مندرج در پرسشنامه مرتفع شد. جدول (۲)، سؤالات این پرسشنامه را نشان می‌دهد.

متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) به گونه‌ای طراحی شده است که میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی را نسبت به نظارت مدیریت (مدیرعامل و مدیر مالی) بر حسابرسی داخلی، نشان می‌دهد. به طور مشخص برای سنجش میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی، مجموع امتیازات سؤالات مربوط به نظارت کمیته حسابرسی (سؤالات ۱، ۴، ۷، ۱۰ و ۱۳) بر مجموع امتیازات کل سؤالات تقسیم می‌شود؛ بنابراین، این متغیر می‌تواند مقداری از صفر (یعنی عدم نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی) تا یک (یعنی نظارت کامل کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی) را بپذیرد. توجه داشته باشید که اگر مدیر حسابرسی داخلی به تمام سؤالات، پاسخ کاملاً موافق را بدهد، کمیته حسابرسی به عنوان یک شریک سه‌گانه برابر با مدیرعامل و مدیر مالی شرکت در نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته می‌شود و متغیر AC_OVRSGHT مقدار ۰/۳۳ را دریافت می‌کند که نشان‌دهنده ۳۳ درصد نظارت نسبی کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی در مقابل نظارت مدیریت بر آن است. حال اگر مدیر حسابرسی داخلی به شدت با هر رابطه‌ای با مدیرعامل و مدیر مالی مخالف باشد (یعنی به سؤالات مربوط به نظارت مدیریت پاسخ کاملاً مخالف را بدهد) و به شدت با تمام روابط کمیته حسابرسی موافق باشد (یعنی پاسخ کاملاً موافق را به سؤالات مربوط به نظارت کمیته حسابرسی بدهد)، متغیر AC_OVRSGHT مقدار یک را به خود می‌گیرد که نشان‌دهنده نظارت کامل کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی است.

جدول (۲): سؤالات مربوط به نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی (منبع: آبوت و همکاران، ۲۰۱۰)

ردیف	سؤال	کلمه مخالف	مخالف	موافق	کلمه موافق
۱	حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳
۲	حسابرسی داخلی به مدیرعامل گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳
۳	حسابرسی داخلی به مدیر مالی گزارش می‌دهد.	۰	۱	۲	۳
۴	کمیته حسابرسی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳
۵	مدیرعامل مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳
۶	مدیر مالی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۰	۱	۲	۳
۷	کمیته حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۸	مدیرعامل حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۹	مدیر مالی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۱۰	کمیته حسابرسی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۱۱	مدیرعامل حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۱۲	مدیر مالی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۰	۱	۲	۳
۱۳	استخدام حسابرسان داخلی با نظر اعضای کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳
۱۴	استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیرعامل صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳
۱۵	استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیر مالی صورت می‌گیرد.	۰	۱	۲	۳

پایداری درونی پرسشنامه‌های فوق، به‌وسیله ضریب آلفای کرونباخ سنجیده می‌شود. در مورد متغیرهایی با تعداد سؤالات اندک مقدار $0/6$ به‌عنوان سرحد ضریب آلفای کرونباخ معرفی می‌شود. با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه مربوط به ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی $0/806$ و برای پرسشنامه مربوط به نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی $0/832$ می‌باشد، می‌توان اذعان داشت که ابزار اندازه‌گیری این متغیرها از پایایی درونی بالایی برخوردارند.

۴- یافته‌های پژوهش

آمار جمعیت‌شناسی (دموگرافیک)

در این بخش سعی بر آن است که فراوانی پاسخ‌دهندگان از نظر جنسیت، سن، رشته تحصیلی، سطح تحصیلات و میزان تجربه کاری مشخص گردد. جمعاً اطلاعات ۱۴۰ پرسشنامه در پژوهش حاضر مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد.

از بین پاسخ‌دهندگان، ۱۲۸ نفر مرد و ۱۲ نفر زن بوده‌اند.

۱۴ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی کمتر از ۳۰ سال، ۷۲ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی

۳۵-۳۰ سال، ۴۷ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۴۰-۳۵ سال، ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی ۴۵-۴۰ سال و ۵ نفر از پاسخ‌دهندگان در رده سنی بیشتر از ۴۵ سال قرار داشته‌اند. از بین پاسخ‌دهندگان، ۸۶ نفر در رشته حسابداری، ۱۳ نفر در رشته حسابداری مدیریت و ۴۱ نفر در رشته حسابرسی تحصیل نموده‌اند. ۳۸ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی، ۱۰۰ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۲ نفر دیگر دارای مدرک دکتری هستند. پاسخ‌دهندگان از نظر تجربه کاری، در گروه‌های کمتر از ۳ سال (۵ نفر)، ۳-۷ سال (۳۶ نفر)، ۷-۱۰ سال (۴۳ نفر)، ۱۵-۱۰ سال (۳۷ نفر) و ۲۰-۱۵ سال (۱۵ نفر) و بیشتر از ۲۰ سال (۴ نفر) گروه‌بندی می‌شوند. پیش‌تر هم به این موضوع اشاره شد که حرفه حسابرسی داخلی در ایران یک حرفه نوپا است. شاید دلیل اینکه حدود ۶۰ درصد (۸۴ نفر) از پاسخ‌دهندگان، سابقه کاری ۱۰ سال یا کمتر از ۱۰ سال در این حرفه دارند همین نوپایی و جدید بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران باشد. جدول (۳) آمار جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه پژوهش را ارائه می‌دهد.

جدول (۳): آمار جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

جنسیت	تعداد نفرات	رده سنی	تعداد نفرات	تجربه کاری	تعداد نفرات
مرد	۱۲۸	کمتر از ۳۰ سال	۱۴	کمتر از ۳ سال	۵
زن	۱۲	۳۰-۳۵ سال	۷۲	۳-۷ سال	۳۶
		۳۵-۴۰ سال	۴۷	۷-۱۰ سال	۴۳
		۴۰-۴۵ سال	۲	۱۰-۱۵ سال	۳۷
		بیشتر از ۴۵ سال	۵	۱۵-۲۰ سال	۱۵
				بیشتر از ۲۰ سال	۴
رشته تحصیلی	تعداد نفرات	مجموع نفرات پاسخ‌دهنده به پرسشنامه		میزان تحصیلات	تعداد نفرات
حسابداری	۸۶	۱۴۰ نفر		کارشناسی	۳۸
حسابداری مدیریت	۱۳			کارشناسی ارشد	۱۰۰
حسابرسی	۴۱			دکتری	۲

آمار توصیفی

در این بخش به توصیف داده‌ها پرداخته می‌شود. جدول (۴) آمار توصیفی فعالیت‌های مربوط به خدمات حسابرسی داخلی را برای ۱۴۰ شرکت ارائه می‌دهد. بخش (۱) از جدول (۴) تفکیک اندازه بودجه و ساعات تخصیص داده شده به عملکرد واحد حسابرسی داخلی و خدمات حسابرسی برون‌سپاری شده را ارائه می‌دهد (تقریباً ۱۱ درصد از شرکت‌های نمونه از ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات حسابرسی

داخلی استفاده می کنند). بودجه خدمات حسابرسی داخلی با میانگین (میانۀ) ۲۷۸۲ (۲۰۰۰) نسبت به بودجه استاندارد بین المللی بسیار کوچک است. این امر می تواند به دلیل نوپا بودن این حرفه در ایران باشد. همچنین، عدم درک فزونی منافع بر مخارج استفاده از حسابرسی داخلی توسط مدیران شرکت های ایرانی می تواند مزید بر علت کوچک بودن بودجه خدمات حسابرسی داخلی در ایران باشد.

بخش (۲) و بخش (۳) از جدول (۴) به تفکیک فعالیت های ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و واحد حسابرسی داخلی می پردازد. بیشتر خدمات حسابرسی داخلی ارائه شده، هم توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و هم توسط واحد حسابرسی داخلی، بیشتر به «ارزیابی کنترل های داخلی» اختصاص داده شده است؛ به نظر می رسد این مورد از اهمیت بیشتری نسبت به سایر موارد برخوردار است. بعد از آن، بیشترین خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی به «حسابرسی صورت های مالی شرکت های تابعه» و بیشترین خدمات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی به «پروژه های مشاوره خاص» اختصاص یافته است. به همین ترتیب سهم هر یک از موارد در بخش (۲) و بخش (۳) از جدول (۴) ارائه شده است. به نظر می رسد انتظارات کمیته حسابرسی و مدیریت، از واحد حسابرسی داخلی و ارائه دهندگان برون سازمانی خدمات بسیار متفاوت است.

جدول (۴): آمار توصیفی فعالیت های مربوط به خدمات حسابرسی داخلی

بخش (۱): ساعات خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی و واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میانۀ	چارک سوم	بیشینه
خدمات ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی	۱۴۳	۰	۰	۰	۰	۱۸۰۰
خدمات ارائه شده توسط واحد حسابرسی داخلی	۲۶۳۹	۵۰۰	۱۲۰۰	۲۰۰۰	۳۵۷۵	۹۰۰۰
مجموع خدمات ارائه شده	۲۷۸۲	۵۰۰	۱۵۰۰	۲۰۰۰	۳۵۷۵	۹۰۰۰

بخش (۲): تفکیک فعالیت های ارائه شده توسط ارائه دهندگان برون سازمانی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میانۀ	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت های مالی شرکت های تابعه	۲۸	۰	۰	۰	۰	۶۰۰
پروژه های مشاوره خاص	۱۲	۰	۰	۰	۰	۲۴۰
حسابرسی رعایت	۱۱	۰	۰	۰	۰	۲۴۰
مدیریت ریسک	۱۲	۰	۰	۰	۰	۱۸۰
ارزیابی کنترل های داخلی	۳۰	۰	۰	۰	۰	۴۸۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت های مالی	۱۲	۰	۰	۰	۰	۲۷۰
حسابرسی تقلب	۹	۰	۰	۰	۰	۱۸۰
حسابرسی عملیاتی	۱۴	۰	۰	۰	۰	۳۶۰
سایر فعالیت ها	۱۴	۰	۰	۰	۰	۴۳۲

بخش (۳): تفکیک فعالیت‌های ارائه‌شده توسط واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میان	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	۳۶۸	۰	۱۴۳	۲۹۴	۴۴۸	۲۲۵۰
پروژه‌های مشاوره خاص	۴۵۸	۰	۱۲۲	۳۰۰	۵۵۰	۲۷۰۰
حسابرسی رعایت	۲۵۱	۰	۲۶	۱۷۸	۳۰۰	۳۰۰۰
مدیریت ریسک	۱۵۹	۰	۰	۲۵	۲۰۰	۱۵۰۰
ارزیابی کنترل‌های داخلی	۵۳۲	۰	۲۰۰	۳۷۵	۶۰۰	۲۷۰۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	۲۱۵	۰	۷۳	۱۵۵	۲۴۸	۲۰۰۰
حسابرسی تقلب	۲۰۴	۰	۰	۷۵	۲۰۰	۳۱۵۰
حسابرسی عملیاتی	۱۹۲	۰	۰	۱۵۰	۲۴۰	۱۳۵۰
سایر فعالیت‌ها	۲۵۹	۰	۰	۱۶۴	۳۹۸	۲۰۰۰

بخش (۴): تفکیک فعالیت‌های ارائه‌شده توسط ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی و واحد حسابرسی داخلی - (تعداد مشاهدات: ۱۴۰)

نوع فعالیت	میانگین	کمینه	چارک اول	میان	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه	۳۹۶	۰	۱۷۶	۳۰۰	۵۲۵	۲۲۵۰
پروژه‌های مشاوره خاص	۴۷۰	۰	۱۵۳	۳۰۰	۵۵۰	۲۷۰۰
حسابرسی رعایت	۲۶۲	۰	۳۶	۲۰۰	۳۰۸	۳۰۰۰
مدیریت ریسک	۱۷۱	۰	۰	۷۰	۲۲۰	۱۵۰۰
ارزیابی کنترل‌های داخلی	۵۶۲	۰	۲۴۰	۴۰۰	۶۰۰	۲۷۰۰
کمک به حسابرس مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی	۲۲۸	۰	۱۰۰	۱۸۰	۲۹۵	۲۰۰۰
حسابرسی تقلب	۲۱۲	۰	۰	۱۰۰	۲۳۰	۳۱۵۰
حسابرسی عملیاتی	۲۰۶	۰	۰	۱۶۵	۲۷۰	۱۳۵۰
سایر فعالیت‌ها	۲۷۴	۰	۴	۲۰۰	۴۰۰	۲۰۰۰

جدول (۵)، آمار توصیفی مربوط به سؤالات سنجش متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهد. مطابق با یافته‌های توصیفی می‌توان دریافت که حسابرسان داخلی بیشتر به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند. همچنین، استخدام حسابرسان داخلی بیشتر با نظر مدیریت صورت می‌گیرد اما قطع همکاری با حسابرسان داخلی بیشتر با نظر کمیته حسابرسی صورت می‌پذیرد. علاوه بر این، سهم کمیته حسابرسی نسبت به مدیریت در تنظیم بودجه زمانی برای انجام حسابرسی داخلی بیشتر است. همچنین، می‌توان دریافت که میزان حقوق و مزایای حسابرسان داخلی بیشتر با نظر مدیران اجرایی تعیین می‌گردد.

جدول (۵): آمار توصیفی مربوط به سؤالات سنجش نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی

سؤال	میانگین	کمینه	چارک اول	میانه	چارک سوم	بیشینه
حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهد.	۲/۷۴	۰/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
حسابرسی داخلی به مدیرعامل گزارش می‌دهد.	۲/۳۷	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
حسابرسی داخلی به مدیر مالی گزارش می‌دهد.	۱/۲۱	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۲/۷۵	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۲/۳۹	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی مجوز اخراج حسابرسان داخلی را دارد.	۱/۱۴	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۳/۰۸	۰/۰۰	۳/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل حسابرسی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۶۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی بودجه سالانه حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
کمیته حسابرسی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۲/۱۸	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۵۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیرعامل حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۲/۷۹	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
مدیر مالی حقوق و مزایای حسابرسان داخلی را تعیین می‌کند.	۱/۴۹	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر اعضای کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.	۲/۶۶	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیرعامل صورت می‌گیرد.	۲/۷۴	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۲/۰۰	۴/۰۰
استخدام حسابرسان داخلی با نظر مدیر مالی صورت می‌گیرد.	۱/۴۵	۰/۰۰	۲/۰۰	۳/۰۰	۴/۰۰	۴/۰۰

تعداد مشاهدات: ۱۴۰ مشاهده

جدول (۶)، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را ارائه می‌دهد. میانگین متغیر نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که شرکت‌ها به طور متوسط ۴۱ درصد از فعالیت‌های حسابرسی داخلی خود را به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی

اختصاص می‌دهند. مقادیر کمینه و بیشینه برای این متغیر نشان می‌دهد که شرکت‌ها حداقل ۱۰ درصد و حداکثر ۷۷ درصد از فعالیت‌های حسابرسی داخلی خود را به فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی اختصاص می‌دهند.

میانگین متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (۰/۴۴) نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی تقریباً یک شریک با سهم برابر با مدیران اجرایی در نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی محسوب می‌شود. کمترین مقدار برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی کاملاً به عهده مدیران اجرایی است. بیشترین مقدار برای این متغیر برابر با یک است که نشان می‌دهد نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی کاملاً بر عهده کمیته حسابرسی است.

میانگین متغیر اهرم مالی نشان می‌دهد که به طور متوسط ۵ درصد از دارایی‌های شرکت‌ها از محل بدهی‌های بلندمدت تأمین شده است. مقدار کمینه برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد شرکتی وجود دارد که سیاست‌های تأمین مالی آن تنها بر بدهی‌های کوتاه‌مدت متمرکز است. مقدار بیشینه برای این متغیر برابر با ۰/۲۹ است که نشان می‌دهد حداکثر بدهی‌های بلندمدت برای شرکت‌ها، ۲۹ درصد دارایی‌های آن‌ها است.

میانگین متغیر نسبت موجودی‌ها نشان می‌دهد که به طور متوسط میزان موجودی مواد و کالای شرکت‌ها ۲۷ درصد جمع دارایی‌های آن‌ها است. مقدار کمینه برای این متغیر برابر با صفر است که نشان می‌دهد شرکت یا شرکت‌هایی وجود دارند که در پایان سال مالی ۱۳۹۹ هیچ موجودی مواد و کالایی نداشته‌اند. مقدار بیشینه این متغیر برابر با ۰/۹۰ است که نشان می‌دهد حداکثر نسبت موجودی مواد و کالای نگهداری شده به جمع دارایی‌ها در پایان سال مالی ۱۳۹۹ توسط شرکت‌ها برابر با ۹۰ درصد است.

میانگین متغیر نرخ رشد فروش نشان می‌دهد که فروش سال مالی ۱۳۹۹ شرکت‌ها نسبت به فروش سال مالی ۱۳۹۸ آن‌ها به طور متوسط ۸۰ درصد رشد داشته است. مقدار کمینه این متغیر نشان می‌دهد که شرکتی بوده است که فروش سال مالی ۱۳۹۹ آن نسبت مدت مشابه در سال مالی ۱۳۹۸، ۹۱ درصد کاهش یافته است. مقدار بیشینه این متغیر نیز نشان می‌دهد که بیشترین رشد در فروش سال مالی ۱۳۹۹ نسبت به سال مالی ۱۳۹۸ به میزان ۳۷۹ درصد بوده است. میانه این متغیر نشان‌دهنده آن است که فروش سال مالی ۱۳۹۹ بیشتر شرکت‌ها نسبت به سال مالی ۱۳۹۸ افزایش داشته است.

میانگین متغیر جریان نقد عملیاتی نشان می‌دهد که به طور متوسط شرکت‌ها به میزان ۱۴ درصد جمع دارایی‌های خود جریان نقد عملیاتی مثبت کسب نموده‌اند. کمترین مقدار برای این متغیر نشان‌دهنده وجود شرکتی با جریان نقد عملیاتی منفی به میزان ۳۷ درصد جمع دارایی‌های خود می‌باشد. بیشینه این متغیر برابر با ۰/۵۲ می‌باشد که نشان می‌دهد شرکتی بوده است که در طول سال مالی ۱۳۹۹ به صورت خالص از عملیاتش به میزان ۵۲ درصد جمع دارایی‌های خود جریان نقد کسب نموده است. از آنجایی که مقدار میانه برای این متغیر مثبت است می‌توان نتیجه

گرفت که جریان نقد عملیاتی ورودی اکثر شرکت‌ها در طول سال مالی ۱۳۹۹ از جریان نقد عملیاتی خروجی آن‌ها بیشتر بوده است. میانگین متغیر ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی نشان می‌دهد که ۱۵ درصد از شرکت‌ها (۲۱ شرکت) ضعف بااهمیتی در کنترل داخلی را در طول سال مالی ۱۳۹۹ گزارش کرده‌اند.

جدول (۶): آمار توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش

نماد متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	کمینه	بیشینه	انحراف معیار
IACONTROL	۱۴۰	۰/۴۱	۰/۴۰	۰/۱۰	۰/۷۷	۰/۱۴
AC_OVRSGHT	۱۴۰	۰/۴۴	۰/۴۲	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۲۱
SIZE	۱۴۰	۱۵/۸	۱۵/۴	۱۳/۰	۲۰/۸	۱/۷۲
LEVERAGE	۱۴۰	۰/۰۵	۰/۰۳	۰/۰۰	۰/۲۹	۰/۰۷
INVRATIO	۱۴۰	۰/۲۷	۰/۲۳	۰/۰۰	۰/۹۰	۰/۱۸
GROWTH	۱۴۰	۰/۸۰	۰/۷۰	-۰/۹۱	۳/۷۹	۰/۵۷
OPCASH	۱۴۰	۰/۱۴	۰/۱۰	-۰/۳۷	۰/۵۲	۰/۱۷
MW	۱۴۰	۰/۱۵	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۰/۳۶

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛
OPCASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛

ضریب همبستگی

در این بخش با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون به بررسی نوع و شدت رابطه موجود بین متغیرهای پژوهش پرداخته می‌شود. به پیروی از بسیاری از پژوهش‌های انجام شده در حیطه دانش مالی و حسابداری، سطح آستانه‌ای ۰/۶ به عنوان سطحی برای تشخیص قوی بودن ضریب همبستگی در نظر گرفته می‌شود. بدین ترتیب، اگر مقدار ضریب همبستگی بین دو متغیر (بدون در نظر گرفتن مثبت یا منفی بودن ضریب آن)، بیشتر از ۰/۶ باشد، همبستگی بین دو متغیر قوی تشخیص داده می‌شود. ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش در جدول (۷) ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌شود، ضریب همبستگی بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیونی پژوهش قوی نمی‌باشد و به احتمال فراوان مشکل همخطی وجود نخواهد داشت.

جدول (۷): ضریب همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش

نماد متغیر	IACONTROL	AC_OVRSGHT	SIZE	LEVERAGE	INVRATIO	GROWTH	OPCASH	MW
IACONTROL	۱							
AC_OVRSGHT	*** ۰/۵۲	۱						
SIZE	*** ۰/۳۰	*** ۰/۳۰	۱					
LEVERAGE	*** ۰/۴۴	*** ۰/۳۸	** ۰/۲۱	۱				
INVRATIO	*** ۰/۳۲	* ۰/۱۴	*** ۰/۰۲	*** ۰/۲۸	۱			
GROWTH	-۰/۰۷	-۰/۰۷	۰/۱۳	-۰/۰۷	*** -۰/۲۲	۱		
OPCASH	-۰/۰۲	۰/۰۱	۰/۰۹	۰/۱۰	-۰/۰۱	۰/۰۴	۱	
MW	*** ۰/۴۰	*** ۰/۲۱	۰/۰۶	*** ۰/۳۷	*** ۰/۳۰	-۰/۱۳	-۰/۰۲	۱

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛
OPCASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛ ***: معنادار در سطح
اطمینان ۹۹ درصد؛ **: معنادار در سطح اطمینان ۹۵ درصد؛ *: معنادار در سطح اطمینان ۹۰ درصد؛

آزمون فرضیه پژوهش

قبل از برآورد مدل رگرسیونی پژوهش، فروض کلاسیک رگرسیون مربوطه بررسی می‌شود تا از ایجاد رگرسیون کاذب جلوگیری شود و نتایج برآورد مدل از قابلیت اتکای معقولی برخوردار باشد. این فروض عبارت‌اند از همسانی واریانس در مقادیر خطا، عدم خودهمبستگی مقادیر خطا، نرمال بودن توزیع مقادیر خطا و عدم وجود همخطی بین متغیرهای توضیحی.

جهت آزمون همسانی واریانس در این پژوهش از آزمون وایت بهره برده می‌شود؛ فرض صفر در این آزمون نشان‌دهنده وجود همسانی واریانس در مقادیر خطا می‌باشد. نتیجه این آزمون نشان‌دهنده وجود همسانی واریانس در مقادیر خطای مدل رگرسیونی است. لذا، برای برآورد مدل رگرسیونی پژوهش از روش حداقل مربعات معمولی^۶ (OLS) استفاده می‌شود.

از رایج‌ترین روش‌هایی که برای تشخیص وجود یا عدم وجود خودهمبستگی از آن استفاده می‌شود، آزمون بروش-گادفری می‌باشد؛ فرض صفر این آزمون این است که مشکل خودهمبستگی وجود ندارد. با توجه به احتمال آماره F که کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر رد می‌شود و وجود خودهمبستگی در بین مقادیر خطا تأیید می‌شود؛ برای رفع این مشکل، جزء خودرگرسیونی مرتبه اول [AR(۱)] به مدل رگرسیونی اضافه می‌شود.

در پژوهش حاضر، نرمال بودن توزیع مقادیر خطا با بهره‌گیری از آزمون جاک-برا^۷ بررسی می‌شود که فرض صفر آن نشان‌دهنده توزیع نرمال مقادیر خطا است. نتایج این آزمون نشان‌دهنده نرمال بودن توزیع مقادیر خطا می‌باشد.

جامع‌ترین روش برای کشف همخطی بین متغیرهای توضیحی مدل، عامل تورم واریانس^۸ (VIF) می‌باشد. این معیار نشان‌دهنده میزان تورم واریانس ضرایب برآوردی مدل رگرسیونی در صورت وجود همخطی نسبت به نبود همخطی، می‌باشد. در صورت عدم وجود همخطی، مقدار عامل تورم واریانس برابر با یک می‌باشد. به‌صورت کلی، اگر مقدار عامل تورم واریانس برای هر یک از ضرایب برآوردی، کوچک‌تر از ۱۰ باشد، مشکل همخطی قابل‌چشم‌پوشی است. مقدار عامل تورم واریانس برای ضرایب برآوردی، به همراه نتایج برآورد مدل پژوهش ارائه می‌شود.

جدول (۸): بررسی فروض کلاسیک برای مدل رگرسیونی پژوهش

نام آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری	نتیجه
وایت	۱/۱۳۱	(۳۴، ۱۰۵)	۰/۳۱	وجود همسانی واریانس در مقادیر خطا
بروش-گادفری	۷/۹۶۴	(۲، ۱۳۰)	۰/۰۰	وجود خودهمبستگی در مقادیر خطا
جاک-برا	۲/۲۵۹	-	۰/۳۲	نرمال بودن توزیع مقادیر خطا

جدول (۹): نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه پژوهش

$IACONTROL_i = \beta_0 + \beta_1 AC_OVRSGHT_i + \beta_2 SIZE_i + \beta_3 LEVERAGE_i + \beta_4 INVRATIO_i + \beta_5 GROWTH_i + \beta_6 OPCASH_i + \beta_7 MW_i + \varepsilon$					
نماد متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	۰/۰۸۶	۰/۰۷۷	۱/۱۰۷	۰/۲۷	-
AC_OVRSGHT	۰/۲۲۵	۰/۰۴۵	۵/۰۱۸	۰/۰۰	۱/۶۱۵
SIZE	۰/۰۱۰	۰/۰۰۵	۱/۹۷۳	۰/۰۵	۱/۳۳۵
LEVERAGE	۰/۳۴۸	۰/۱۴۴	۲/۴۱۰	۰/۰۱	۱/۵۳۷
INVRATIO	۰/۱۳۰	۰/۰۵۴	۲/۴۰۵	۰/۰۱	۱/۲۰۶
GROWTH	۰/۰۱۲	۰/۰۱۵	۰/۷۸۷	۰/۴۳	۱/۲۸۳
OPCASH	-۰/۰۵۰	۰/۰۵۳	-۰/۹۳۰	۰/۳۵	۱/۱۸۷
MW	۰/۰۸۲	۰/۰۳۰	۲/۷۳۷	۰/۰۰	۱/۲۸۳
AR(1)	۰/۲۲۰	۰/۰۸۰	۲/۷۳۴	۰/۰۰	۱/۲۳۶
آماره F (معناداری)	۱۲/۴۵۸ (۰/۰۰)				
ضریب تعیین تعدیل‌شده	۰/۴۲۵				
دوربین-واتسون	۲/۰۹۶				

IACONTROL: نسبت فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی؛
AC_OVRSGHT: نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی؛ SIZE: اندازه شرکت؛
LEVERAGE: اهرم مالی؛ INVRATIO: نسبت موجودی‌ها؛ GROWTH: نرخ رشد فروش؛ OP-
CASH: جریان نقد عملیاتی؛ MW: ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی؛

جدول (۹)، نتایج برآورد مدل رگرسیونی چند متغیره برای آزمون فرضیه پژوهش را نشان می‌دهد. آماره F و سطح معناداری آن برای مدل برآورد شده، به ترتیب برابر با ۱۲/۴۵۸ و ۰/۰۰ می‌باشد؛ این مقادیر نشان می‌دهد که مدل برآورد شده در کل معنادار است.

مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده نشان می‌دهد که ۴۲/۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط تغییرات متغیرهای توضیحی، توضیح داده می‌شود. مقدار ۴۲/۵ درصد برای ضریب تعیین تعدیل‌شده، نیکویی برازش مدل برآورد شده را تأیید می‌کند.

مقدار دوربین-واتسون برابر با ۲/۰۹۶ است؛ با توجه به اینکه این مقدار اختلاف چندانی با مطلوب‌ترین حالت ممکن (دوربین-واتسون برابر با دو) ندارد، می‌توان نتیجه گرفت که پس از افزودن جزء خود رگرسیونی مرتبه اول $[AR(1)]$ به مدل، مشکل خودهمبستگی در مقادیر خطای مدل مرتفع شده است.

عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرهای توضیحی مدل کوچک‌تر از ۱۰ می‌باشد (اختلاف چندانی با یک ندارند). لذا می‌توان اذعان داشت که مدل برآورده شده، مشکل همخطی ندارد.

ضریب برآوردی برای تأثیر متغیر نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی (AC_OVRSGHT) بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL)، مثبت و معنادار است که با فرضیه پژوهش مطابقت دارد؛ این تأثیر مثبت و معنادار، رابطه فرض شده بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی در این پژوهش را رد نمی‌کند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های راغوناندان و همکاران (۱۹۹۸)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵)، آبوت و همکاران (۲۰۰۷ و ۲۰۱۰) مطابقت دارد. اعتقاد بر این است که نظارت کمیته حسابرسی می‌تواند از طریق سازوکارهای مختلفی بر تمرکز بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. اول، کمیته حسابرسی می‌تواند در طول بررسی برنامه و بودجه اولیه حسابرسی داخلی، نگرانی‌های خود را در مورد میزان ساعات تخصیص یافته به فعالیت‌های کنترل‌های داخلی، ماهیت برنامه آن‌ها و دامنه حسابرسی داخلی بیان کند. دوم، کمیته حسابرسی در طول بررسی نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌تواند از حساب‌رسان داخلی درخواست کند تا اقداماتی را برای بهبود ساختار کنترل‌های داخلی موجود یا افزایش میزان پوشش در موارد پریسک انجام دهند. درنهایت، مدیران حسابرسی داخلی در طول مذاکرات با مدیران اجرایی بر سر برنامه و بودجه حسابرسی داخلی می‌توانند به طور غیرمستقیم از کمیته حسابرسی به عنوان یک ابزار چانه‌زنی استفاده کنند و نگرانی‌های مربوط به کنترل‌های داخلی کمیته حسابرسی را به مدیر مالی یا مدیرعامل شرکت اطلاع دهند.

اندازه شرکت (SIZE) و اهرم مالی (LEVERAGE) بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های

داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) تأثیر مثبت و معناداری دارند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های رامامورثی (۲۰۰۳)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) و آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد. این دو متغیر مبتنی بر مسائل نمایندگی هستند و از آنجایی که افزایش در هزینه‌های نمایندگی نیاز به نظارت بیشتر دارد، می‌توان این اثرات مثبت را توضیح داد. در واقع، فرض بر این است که تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی با نقش آن در اطمینان بخشی نسبت به اثربخشی سیستم‌های کنترل مدیریت سازگار است؛ در نتیجه، هزینه‌های نمایندگی که از طریق اندازه شرکت و اهرم مالی منعکس شده‌اند، تأثیر مثبتی بر تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی دارند.

نسبت موجودی‌ها (INVRATIO) تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) دارد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش‌های رامامورثی (۲۰۰۳)، کارسلو و همکاران (۲۰۰۵) و آبوت و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. اگر نسبت موجودی‌ها را یک پراکسی برای میزان پیچیدگی شرکت دانست به راحتی می‌توان تأثیر آن بر تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی را توضیح داد؛ چراکه پیچیدگی بیشتر، نیاز به نظارت و کنترل بهتر را افزایش می‌دهد.

نرخ رشد فروش (GROWTH) تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) ندارد. این نتیجه با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مغایرت دارد. همچنین، جریان نقد عملیاتی (OPCASH) تأثیر معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) ندارد. این نتیجه با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) مطابقت دارد. این متغیرها نماینده‌ای برای انعکاس وضعیت عملیاتی شرکت هستند. شاید دلیل عدم معناداری این متغیرها، عدم پایداری وضعیت اقتصادی و تجاری در سطح کلان و عدم اطمینان در مورد وضعیت سیاسی حاکم بر شرایط تجاری ایران باشد.

وجود ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی (MW)، تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی (IACONTROL) دارد. این نتیجه مطابق با نتیجه پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) می‌باشد. بدیهی است که شرکت‌هایی که ضعف بااهمیتی در کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کنند، ممکن است منابع را به سمت اصلاح این نقاط ضعف هدایت کنند. لذا، وجود یک ارتباط مثبت و معنادار بین ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی و فعالیت‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی حسابرسی داخلی قابل توضیح است؛ زیرا حسابرسی داخلی برای بهبود و از بین بردن چنین نقاط ضعفی تشکیل شده است.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی می‌پردازد. انگیزه اصلی انجام این پژوهش روش ساختن تأثیر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی است. در گذشته تأثیر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با

نظارت مدیران اجرایی کمتر مورد پژوهش قرار گرفته است. در ادبیات گذشته به‌ویژه ادبیات داخل کشور کمتر به رقابت دو ذینفع اصلی (کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی) بر سر منابع واحد حسابرسی داخلی پرداخته شده است.

واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره فعالیت می‌کند و با مدیران ارشد اجرایی نیز تعامل و همکاری دارد. این‌گونه نقش دوگانه حسابرسی داخلی، تضادهای برای آن به وجود می‌آورد. کمیته حسابرسی مسئولیت کمک به هیئت‌مدیره برای ایفای وظیفه نظارتی بر عهده دارد و در مرکز این نقش، حصول اطمینان از قابل‌اتکا بودن گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل داخلی قرار دارد. در این پژوهش به دنبال بررسی این موضوع بودیم که آیا نظارت بیشتر کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی، به تمرکز بیشتر کار واحد حسابرسی داخلی مرتبط با کنترل‌های داخلی، منتج می‌شود یا خیر.

برای اجرای پژوهش به کمک طراحی پرسشنامه برگرفته از کار پژوهشی آبوت و همکاران (۲۰۱۰) و در نظر گرفتن شرایط کشور از جمله حاکمیت شرکتی در شرکت‌های ایرانی، ۱۴۰ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در سال ۱۴۰۰ مورد پیمایش قرار گرفتند و داده‌های پژوهش گردآوری شد. نتیجه پژوهش نشان می‌دهد که هرچقدر نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی بیشتر باشد، تمرکز کاری واحد حسابرسی بر کنترل‌های داخلی افزایش می‌یابد.

مسئولیت اصلی کمیته حسابرسی کمک به ایفای وظیفه نظارتی هیئت‌مدیره از طریق انجام وظیفه در حوزه‌هایی نظیر حسابرسی مستقل، گزارشگری مالی، مدیریت ریسک، کنترل، حسابرسی داخلی، است. کنترل‌های داخلی در این حوزه‌ها نقش اساسی دارد، لذا، مطابق انتظار و فرضیه پژوهش، نتایج نشان داد که هرچقدر نظارت کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با مدیران اجرایی بیشتر باشد، تمرکز کار واحد حسابرسی داخلی بر کنترل‌های داخلی تقویت می‌شود. بررسی‌های بیشتر نشان می‌دهد که متغیرهای دیگری که به‌عنوان نماینده ریسک و پیچیدگی شرکت تلقی می‌گردند (نظیر اندازه شرکت، اهرم مالی، ضعف در کنترل‌های داخلی) نیز بر تمرکز کاری واحد حسابرسی داخلی بر کنترل‌های داخلی، اثرگذار است.

یافته‌های این پژوهش با پژوهش آبوت و همکاران (۲۰۱۰) که ۱۳۴ نفر از مدیران (روسای) حسابرسی داخلی شرکت فورچن ۱,۰۰۰ که میزان منابع اختصاص یافته واحدهای حسابرسی داخلی در سال مالی ۲۰۰۵ را مورد مطالعه قرار داده بودند، همخوانی دارد. آن‌ها بر اساس پژوهش خود گزارش دادند که ارتباط مثبت و قوی میان نظارت کمیته حسابرسی و میزان بودجه حسابرسی داخلی اختصاص یافته به فعالیت‌های مرتبط با کنترل داخلی، وجود دارد. همچنین یافته‌های این پژوهش به‌طور کلی با یافته‌های اولریچ و همکاران (۲۰۱۹)، وجیننت و همکاران (۲۰۲۱) و بابائیان (۱۴۰۰) که نشان داده‌اند نقاط تمرکز کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی متفاوت است، مطابقت دارد.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استاندارد‌گذاران، تنظیم‌کنندگان و وضع‌کنندگان قوانین

و مقررات باید انگیزه‌های دینفعان مختلف هنگام تعیین خط‌مشی‌های حسابرسی داخلی را در نظر بگیرند. اگر سیاست‌گذاران محدود کردن یا گسترش نقش‌های نظارتی خاص را مدنظر قرار دهند، باید اثرات هم‌زمان بر عملکرد حسابرسی داخلی و مشوق‌های متفاوتی که کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی با آن مواجه هستند را در نظر بگیرند. علاوه بر این، از آنجایی که کمیته‌های حسابرسی و مدیران اجرایی به طور مشترک بر کار حسابربان داخلی نظارت می‌کنند، این دو شریک نظارتی باید توجه داشته باشند که چگونه مشوق‌های آن‌ها به طور بالقوه به تمرکز بخش حسابرسی داخلی جهت‌دهی می‌کند و ترکیبی بهینه از فعالیت‌هایی که حسابرسی داخلی به آن مشغول است، به وجود می‌آورد. در حقیقت این خواسته‌های دو دینفع اصلی حسابرسی داخلی که به طور مشترک بر کار واحد حسابرسی داخلی نظارت می‌کنند یا با واحد حسابرسی داخلی در تعامل هستند، می‌تواند فعالیت‌های حسابرسی داخلی را دچار سوگیری و انحراف به سمت فعالیت‌های خاص نماید و کار آن‌ها را که طبق استانداردهای حسابرسی داخلی و منشور فعالیت حسابرسی داخلی که باید بر ترکیب بهینه‌ای از خدمات مختلف مشاوره‌ای و اطمینان بخشی برای شناسایی و گزارش ریسک‌های واحد تجاری متمرکز باشد، دچار انحراف نماید. یافته‌های این پژوهش برای حسابربان مستقل نیز می‌تواند سودمند باشد. حسابربان مستقل که بر اساس استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (استفاده از کار حسابربان داخلی) می‌توانند از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند. بخش قابل توجهی از حوزه‌هایی که حسابربان مستقل می‌توانند از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند در حوزه کنترل‌های داخلی است. برخی از این موارد اشاره‌شده در استاندارد حسابرسی مزبور شامل آزمون اثربخشی کارکرد کنترل‌ها، نظارت بر شمارش موجودی‌ها، آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی، است. برای استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی استاندارد حسابرسی ۶۱۰ ارزیابی «جایگاه سازمانی»، «صلاحیت» و «روش کار» واحد حسابرسی داخلی را توسط حسابربان مستقل را الزامی دانسته است. نظارت کمیته حسابرسی بر کار واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان تأمین‌کننده استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی) حسابربان داخلی می‌تواند در ارزیابی «جایگاه سازمانی» واحد حسابرسی داخلی موردتوجه حسابربان مستقل قرار گیرد. همچنین حسابربان مستقل طبق استاندارد حسابرسی ۳۱۵ (تشخیص و ارزیابی خطرات‌های تحریف بااهمیت از طریق شناخت واحد تجاری و محیط آن) در «تشخیص و ارزیابی خطر تحریف‌های بااهمیت» که این خطرها عمدتاً مرتبط با کنترل‌های داخلی است می‌توانند کار واحد حسابرسی داخلی در این حوزه را موردتوجه قرار دهند.

پژوهشگران می‌توانند از نتایج این پژوهش برای محک زدن تخصیص منابع حسابرسی داخلی و میزان نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی استفاده نمایند. با انجام این کار، می‌توان درک کامل‌تری از علیت این رابطه به دست آورد و پژوهش‌های کاربردی دیگری را انجام داد. در این راستا، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که رابطه نظارت مدیریت بر عملکرد حسابرسی داخلی را برای درک عوامل تعیین‌کننده ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی بررسی کنند. همچنین، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود که تأثیر ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر

ارزش شرکت‌ها را مورد بررسی قرار دهند تا مشخص شود که چه ترکیبی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی بیشترین ارزش را برای شرکت خلق می‌کند.

هرچند که نتایج نشان می‌دهد که تقاضای کمیته حسابرسی برای کنترل‌های داخلی بهتر ممکن است منجر به تمرکز بیشتر حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مبتنی بر کنترل‌های داخلی شود؛ با این حال، توانایی پژوهشگران برای ایجاد پیوندهای علی، حداقل توسط سه عامل محدود شده است. اول و مهم‌تر از همه، ابزار نظرسنجی پژوهش، درک مدیران حسابرسی داخلی از نظارت کمیته حسابرسی را نشان می‌دهد و ممکن است روابط پیچیده بین ذینفعان مختلف حسابرسی داخلی را نشان ندهد. دوم، همه پاسخ‌دهندگان نظرسنجی، مدیران حسابرسی داخلی بوده‌اند؛ شاید نظر روسا، سرپرست‌ها و کارشناس‌های حسابرسی داخلی متفاوت از نظر مدیران حسابرسی داخلی باشد. لذا، ممکن است نتایج قابل تعمیم نباشد یا تعمیم نتایج با محدودیت‌های جدی روبرو باشد. سوم، سوگیری در پاسخ‌دهی به پرسشنامه‌ها ممکن است تعمیم‌پذیری نتایج را کاهش دهد. در نهایت، ممکن است مسائل درون‌زایی وجود داشته باشد. به‌ویژه، مدیران اجرایی که به شدت به کنترل‌های داخلی توجه دارد، ممکن است به طور هم‌زمان نظارت بیشتری بر حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی داشته باشد و تمرکز بیشتر حسابرسی داخلی را به سمت کنترل‌های داخلی معطوف کند.

منابع

بابائیان، سمانه. (۱۴۰۰). عوامل مؤثر بر استفاده مدیران اجرایی و اعضای کمیته حسابرسی از کار واحد حسابرسی داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران.

بختیاری صفا، لیلا، رضایی، فرزین، نژادتولمی، بابک. (۱۴۰۰). اثر پیچیدگی گزارشگری مالی بر تخصص حسابداری اعضای هیئت‌مدیره و اعضای کمیته حسابرسی و نقاط ضعف کنترل داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲(۵)، ۱۵۸-۱۸۰.

خجسته، علیرضا، وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. فصلنامه پژوهش‌های حسابر حرفه‌ای، ۲(۵)، ۸-۵۵.

Abbott, L.J., & Parker, S., (2000). Audit Committee Characteristics and Auditor Choice. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 19(2): 47-66.

Abbott, L.J., Parker, S., & Peters, G.F., (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. Accounting Horizons, 24(1), 1-24.

Abbott, L.J., Peters, G., & Rama. D., (2007). Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. The Accounting Review, 82(4): 803-835

Alzeban, A., (2020). The Relationship between the Audit Committee, Internal Audit and Firm Performance. Journal of Applied Accounting Research.

Anderson, U., (2003). Assurance and Consulting Services. Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Anderson, U.L., Christ, M.H., Johnstone, K.M., & Rittenberg, L., (2010). Effective Sizing of Internal Audit Departments. Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Arrfelt, M., Wiseman, R.M., Mcnamara, G., & Hult, G.T.M., (2015). Examining a Key Corporate Role: The Influence of Capital Allocation Competency on Business Unit Performance. *Strategic Management Journal*, 36(7), 1017-1034.

Babaeian, S.(2022). Factors affecting the use of executive managers and audit committee from the work of the internal audit function, Master's thesis, Faculty of Management & Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.)in Persian)

Bakhtiari Safa, L., REZAEI, F., & Nejad Toolami, B. (2022). The effect of complexity, reporting, finance on the expertise, accounting of board members and members, audit committee and weak internal control points. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 158-180.)in Persian)

Bishop, I.I.I.W.G., Hermanson, D.R., Lapides, P.D., & Rittenberg, L.E., (2000). The Year of the Audit Committee. *Internal Auditor*, 57(2), 46-46.

Braiotta, L., (2000). *The Audit Committee Handbook*. 2nd Edition. New York, NY: John Wiley.

Carcello, J.V., Hermanson, D.R., & Raghunandan, K., (2005). Factors Associated with US Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19(2), 69-84.

Chan, S., (2004). Sarbanes-Oxley: The IT Dimension. *The Internal Auditor*, (February): 31-33.

Coffee, J.C.Jr., (2005). The Scarlet Letter: What Happens after an Adverse Opinion on Internal Controls? *The Corporate Governance Advisor*, 13(1): 1-6.

Endaya, K.A., & Hanefah, M.M., (2013). Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(10), 92-102.

Ernst & Young, (2006). *Board Members on Risk-Leveraging Frameworks for the Future*. New York, NY: Ernst & Young LLC.

Eulerich, M. , Kremin, J. and Wood, D. A. 2019. Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, Volume 45, June 2019, 100410.

Ge, W., & Mcvay, S., (2005). The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. *Accounting Horizons*, 19(3), 137-158.

Goodwin, J., & Yeo, T.Y., (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.

Graham, J.R., Harvey, C.R., & Rajgopal, S., (2005). The Economic Implications of Corporate Financial Reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 3-73.

Gramling, A.A., & Hermanson, D.R., (2006). What Role Is Your Internal Audit Function Playing in Corporate Governance? *Internal Auditing-Boston-Warren Gorham and Lamont Incorporated*, 21(6), 37.

Gray, G.L., (2004). *Exploring the Effects of the Sarbanes-Oxley Act on Internal Auditors*. Working Paper, California State University.

Institute of Internal Auditors (IIA), (2002). *The IIA's Recommendations to the Conference Committee on H.R. 3703*. Altamonte Springs, FL: IIA.

Institute of Internal Auditors (IIA), (2003). *The IIA's Position Statement on Audit Committees*. Altamonte Spring, FL: IIA.

Khojasteh, A., & VadiZadeh, K. (2022). The role of fraud prevention of internal controls and Internal audit unit. *Journal of Professional Auditing Research*, 2(5), 8-55.(in Persian)

KPMG, (2008). The Audit Committee Journey: Charting Gains, Gaps, and Oversight Priorities: A Global View. Albany, NY: Audit Committee Institute–KPMG International.

Kumar, M.S., (2009). The Relationship between Product and International Diversification: The Effects of Short-Run Constraints and Endogeneity. *Strategic Management Journal*, 30(1), 99-116.

Levinthal, D., (2017). Resource Allocation and Firm Boundaries. *Journal of Management*, 43(8), 2580-2587.

Mchugh, J., & Raghunandan, K., (1994). Internal Auditors' Independence and Interactions with Audit Committees: Challenges of Form and Substance. *Advances in Accounting*, 12: 313–333.

Public Company Auditing Oversight Board (PCAOB), (2004). An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements. Auditing Standard No. 2, Washington, D.C.: PCAOB.

Raghunandan, K., & Mchugh, J., (1994). Internal Auditors' Independence and Interactions with Audit Committees: Challenges of Form and Substance. *Advances in Accounting*, 12(1), 313-33.

Raghunandan, K., Rama, D.V., & Read, W.J., (2001). Audit Committee Composition, "Gray Directors," and Interaction with Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 15(2), 105-118.

Ramamoorti, S., (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. Research Opportunities in Internal Auditing. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Richard, W., (2020). The Influence of the Audit Committee on the Internal Audit Department in the System of Corporate Governance in Ghana. *Business economics, Accounting and Taxes*.

Savčuk, O., (2007). Internal Audit Efficiency Evaluation Principles. *Journal of Business Economics and Management*, (4), 275-284.

Scarbrough, D.P., Rama, D.V., & Raghunandan, K., (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51-62.

Srinivasan, S., (2005). Consequences of Financial Reporting Failures for Outside Directors: Evidence from Restatements. *Journal of Accounting Research*, 43(2): 291–334.

Weickgenannt, A. B. , Hermanson, D. R. and Sharma, V. D. 2021. How U.S. audit committees oversee internal control over financial reporting, *International Journal of Auditing*, 2021; 25: 233– 248. <https://doi.org/10.1111/ijau.12218>

Wells, J., (2004). The Right Stuff: Seven Key Principles for Building an Effective Audit Committee. New York, NY: Jefferson Wells International.

پی‌نویس:

- | | |
|--|---------------------------------------|
| 1. Institute of Internal Auditors (IIA) | 5. Enterprise Resource Planning (ERP) |
| 2. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) | 6. Ordinary Least Squares (OLS) |
| 3. Alzeban | 7. Jarque-Bera Test |
| 4. Srinivasan | 8. Variance Inflation Factors (VIF) |



COPYRIGHTS

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