

پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی
سال سوم، شماره شش، بهار ۱۳۹۸، جلد یک
ISSN: 2645-4408

بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه
حسابرسی با کیفیت حسابرسی
محمود ریسی پور زمانی

بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد با نقش
تعدیل کننده سهامداران نهادی
محمد رضا بزرگ زاده

نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی
صادق حجتی، پرویز سعیدی

بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای توسعه یافته
هادی فرحی، سیده شایسته واردی

حضور زنان در کمیته حسابرسی: حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر
حسابرس مستقل
زهره حاجیها، سمیرا سادات هاشمی، امیر صبوری

پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

سال سوم، شماره یک (پیاپی: شش)، بهار ۱۳۹۸

ISSN: 2645-4408

صاحب امتیاز و مدیر مسئول:

مهرداد فتاحی

زیر نظر شورای سردبیری

مدیر داخلی: منیژه ملائی

اعضای شورای علمی تحریریه:

دکتر منصور زراء نژاد، عضو هیئت علمی دانشگاه چمران اهواز

دکتر منصور مهینی زاده، عضو هیئت علمی دانشگاه یزد

دکتر روح اله بیات، عضو هیئت علمی دانشگاه امام خمینی

دکتر عبدالمجید آهنگری، عضو هیئت علمی دانشگاه شهید چمران

دکتر مهدی ذوالفقاری، عضو هیئت علمی دانشگاه تربیت مدرس

دکتر علیرضا عرفانی، عضو هیئت علمی دانشگاه سمنان

دکتر حسین عظیمی، عضو هیئت علمی دانشگاه زنجان

دکتر وحید محمودی، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی قزوین

دکتر اسماعیل رمضان پور، عضو هیئت علمی دانشگاه گیلان

دکتر مسعود طاهری نیا، عضو هیئت علمی دانشگاه لرستان

دکتر بهروز کاردان، عضو هیئت علمی دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر عبدالمحمد کاشیان، عضو هیئت علمی دانشگاه سمنان

دکتر محمدامید اخگر، عضو هیئت علمی دانشگاه کردستان

دکتر محسن حمیدیان، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی تهران

دکتر محبوبه فراهتی، عضو هیئت علمی دانشگاه سمنان

دکتر حسین کاظمی، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی قزوین

دکتر نرجس زمائی، عضو هیئت علمی دانشگاه گیلان



۰۲۱ ۳۳ ۲۰ ۲۴ ۸۷



۰۲۶ ۳۴ ۴۳ ۶۹ ۵۹



۰۲۱ ۴۳ ۸۵ ۷۱ ۲۴

نشانی: کرج، بلوار امام خمینی (باغستان)، بین
خیابان پنجم و ششم، روبروی مجموعه ورزشی
انقلاب، پلاک ۷۳۵، ساختمان پرند، واحد ۱

انتشارات هنر و علوم دانشگاهی

تهران، افسریه، ۱۵ متری اول، کوچه ۲۸،
تلفن: ۰۲۱ ۳۳ ۸۴۰۷ ۹۲ پلاک ۲۹۳

د

فراخوان پذیرش مقاله

دانش اقتصاد پایه اصلی توسعه در این سرزمین است. حسابداری نیز مفاهیم و رویدادهای مالی و اقتصادی را به عدد تبدیل می‌کند؛ از اینرو همواره ارتباط ژرفی میان این دو حوزه کلیدی وجود دارد. در نظریه‌های جدید رشد اقتصادی، دانش به عنوان نوعی متغیر برونزا (در اقتصاد) به شمار نمی‌رود، بلکه بخش اصلی و کلیدی نظام اقتصادی محسوب می‌شود. گذر به اقتصاد دانش‌بنیان جز از مسیر پژوهش نمی‌گذرد و آنچه امروز جامعه علمی و اجرایی کشور بدان نیازمند است انتشار نتایج این پژوهش‌ها است.

با این نگاه نشریه «پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی» با همکاری علمی اساتید برجسته دانشگاه‌های کشور به انتشار مقالات تخصصی در زمینه حسابداری و اقتصاد می‌پردازد. از اینرو از تمام اساتید، صاحب‌نظران، کارشناسان، دانشجویان و پژوهشگران دعوت می‌نماید با ارسال مقالات علمی خود از طریق وبسایت نشریه به نشانی www.Jares.ir در پربارتر کردن این نشریه ما را یاری نمایند.

برای ارسال مقاله به نشریه کافی است تا در وبسایت ثبت‌نام نموده و با ورود به پنل کاربری، مقاله خود را ثبت کنید. پس از بررسی اولیه و داوری علمی از طرف تحریریه جهت انتشار مقاله با نویسندگان رابط تماس گرفته خواهد شد.

محورهای نشریه پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

پژوهش‌های حسابداری:

- تئوری‌ها و نظریات حسابداری

- مباحث نوین در حسابداری و حسابرسی

- پژوهش‌های کاربردی در حسابداری و حسابرسی

- بورس، مدیریت مالی، سرمایه‌گذاری و حسابداری

- جایگاه حسابداری و حسابرسی در توسعه اقتصادی

- آموزش و اخلاق حرفه‌ای در حسابداری، حسابرسی

- سیستم‌های اطلاعات حسابداری

- حسابداری مالیاتی و حسابداری مدیریت

- صنعت، تولید و حسابداری مدیریت

- استانداردهای حسابداری و حسابرسی

- مطالعات میان‌رشته‌ای در حسابداری

پژوهش‌های علوم اقتصادی:

- اقتصاد خرد، اقتصاد کلان و اقتصادسنجی

- اقتصاد اسلامی، برنامه‌ریزی و نظام‌های اقتصادی

- اقتصاد، توسعه و مطالعات اقتصادی ایران

- اقتصاد محیط‌زیست، منابع طبیعی و انرژی

- تاریخ تئوری‌ها، نظریات و سیاست‌های اقتصادی

- مدل‌سازی و پیش‌بینی در بازارهای اقتصادی

- اقتصاد مالی، بانکداری و نظام پولی

- اقتصاد مقاومتی، کارآفرینی و اشتغال‌زایی

- اقتصاد و تجارت الکترونیک و بین‌الملل

- اقتصاد تولید و اقتصاد صنعتی

- مطالعات میان‌رشته‌ای در اقتصاد

فهرست مقالات

عنوان مقاله	صفحه
بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی محمود ریسی پور زمانی	۱
بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد با نقش تعدیل کننده سهامداران نهادی محمد رضا بزرگ زاده	۱۷
نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی صادق حجتی، پرویز سعیدی	۲۹
بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای توسعه یافته هادی فرحی، سیده شایسته واردی	۳۷
حضور زنان در کمیته حسابرسی: حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس مستقل زهره حاجیها، سمیرا سادات هاشمی، امیر صبوری	۴۵

بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۰۴

محمود ریسی پور زمانی^۱

چکیده

از عوامل مهمی که بر کیفیت حسابرسی، تأثیرگذار است، اندازه موسسه حسابرسی، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی هست. در این تحقیق به منظور بررسی این رابطه از تعریف‌های عملیاتی متفاوتی برای اندازه موسسه حسابرسی، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی، نسبت به تحقیقات پیشین استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه مورد نظر تعداد ۱۱۰ شرکت در صنایع متفاوت است که با استفاده از روش حذفی سیستماتیک انتخاب شده اند. روش تحقیق حاضر به لحاظ هدف کاربردی و به لحاظ اجرا توصیفی-همبستگی بوده و داده‌های پژوهش با استفاده از ضریب همبستگی و رگرسیون تک متغیره و چند متغیره مبتنی بر روش پانل دیتا مورد واکاوی قرار گرفته است. سه فرضیه تحقیق عبارت بودند از الف- بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، ب- تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد، ج- بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. نتایج تحقیق در فرضیه اول نشان داد که بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید گردید، همچنین در فرضیه دوم مشخص شد بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد. بررسی فرضیه سوم مشخص شد که بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گستردگی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

واژگان کلیدی: واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی،

صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). در سطح جامعه این تصور وجود دارد که تائید کیفیت حسابرسی توسط محیط اقتصادی، برای تداوم فعالیت بلندمدت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه ای به کیفیت ستانده فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، ادعا می شود که کیفیت، مؤلفه اساسی برای بازی رقابت بین مؤسسات حسابرسی است (هریج، ۲۰۰۱).

از طرفی فرآیند اندازه گیری سود و نتیجه آن، نقش مهمی در اداره شرکت دارد و معمولاً کاربران صورتهای مالی، اهمیت زیادی برای آن قائل اند. از آنجا که محاسبه سود بنگاه اقتصادی، متأثر از روشهای برآوردی حسابداری است و تهیه صورتهای مالی به عهده مدیریت واحد تجاری است، ممکن است بنا به دلایل مختلف، مدیریت اقدام به مدیریت سود نماید (ناظمی، ۱۳۸۹). در واقع، تعریف واحدی از مدیریت سود وجود ندارد و پژوهشگران مختلف با توجه به اهداف خود، تعاریف مختلفی در این زمینه ارائه داده اند. اسکات (۲۰۰۹) مدیریت سود را "انتخاب سیاست ها و رویه های حسابداری برای نیل به اهداف ویژه" تعریف می کند. این سیاست ها به دو طبقه: یکی انتخاب روشهای حسابداری، مثل روش خط مستقیم استهلاک یا روش (FIFO) برای ارزیابی موجودیها و... طبقه دیگر، مربوط به اقلام تعهدی اختیاری تقسیم می گردند، مثلاً هزینه های برآوردی تضمین محصولات، ذخیره مطالبات مشکوک الوصول، ذخیره کاهش ارزش موجودی ها و... (اسکات، ۲۰۰۹).

از حسابرس انتظار می رود، رویه های حسابداری سؤال برانگیز و خطاهای بااهمیت و موارد خلاف را گزارش نماید. در واقع این مسئله، شایستگی حرفه ای و استقلال حسابرس را خاطر نشان می سازد. احتمال کشف موارد نقض قرارداد توسط حسابرس، به شایستگی حسابرس و احتمال گزارش موارد نقض کشف شده، به استقلال وی بستگی دارد. حمایت بازار از حسابرس و در واقع تقاضا برای خدمات حسابرسی تا زمانی تداوم می یابد که وی قادر به کشف و گزارش موارد نقض قرارداد باشد (واتر و زیمرمن، ۱۹۸۶).

منطقی است که پیش بینی نماییم احتمال کشف رویه های حسابداری سؤال برانگیز، توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیشتر است. از آنجا که در بسیاری از تحقیقات، از اندازه مؤسسات حسابرسی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است، پیش بینی می شود مدیریت سود در شرکت هایی با حسابرسان با کیفیت پایین (مؤسسات حسابرسی کوچک)، بیشتر از شرکت های با حسابرسان با کیفیت بالا (مؤسسات حسابرسی بزرگ)، رخ دهد، از طرفی با توجه به اینکه در بیشتر تحقیقات حسابرسی در ایران به پشتوانه تحقیقات خارجی و اثبات کیفیت حسابرسی بالای مؤسسات بزرگ نسبت به مؤسسات کوچک در تحقیقات خارجی، کیفیت حسابرسی مؤسسات بزرگ (سازمان حسابرسی) را نسبت به مؤسسات کوچک بالا در نظر می گیرند،

تئوری نمایندگی بیان می کند که صورت های مالی قابل اتکاء، عدم تقارن اطلاعات بین صاحبان سهام و مدیران را کاهش، اطمینان سرمایه گذاران و قیمت سهام را افزایش و در نتیجه باعث می شود شرکت بتواند با هزینه کمتری اقدام به جذب سرمایه های جدید نموده و رشد بیشتری کند (فروغی، ۱۳۹۰، صفحه ۷۴).

صورت های مالی اولین منبع اطلاعاتی در اختیار بازار است که می بایستی کیفیت مناسبی داشته باشد که بتواند به نحو صحیح به وظیفه اطلاع رسانی خود عمل کند. حسابرس مستقل با بررسی این موضوع که آیا صورت های مالی، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی را به نحو صحیح طبق استانداردهای حسابداری نشان می دهد یا خیر به اعتبار صورت های مالی می افزاید (همان منبع، صفحه ۷۳)

تحقیق حاضر به دنبال بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی است.

۲- بیان مسئله

صورت های مالی حسابرسی شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می دهد (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

اقلام تعهدی برخلاف اقلام نقدی با درجه ای از ابهام همراه هستند که باعث کاهش قابلیت اتکای آنها می شود (محمدزادگان، ۱۳۸۵)؛ اما در این میان، با توجه به مسئله تضاد منافع بین مالکیت و مدیریت، اقلام تعهدی ارایه شده در صورت های مالی می تواند به وسیله مدیران دستکاری شده و قابلیت اتکای آنها زیر سؤال رود. با توجه به مباحث مطرح شده، این سوال مطرح شود که چگونه می توان از سرمایه گذاران در برابر دستکاری اقلام صورت های مالی حمایت کرد؟ یکی از راه های مؤثر در کنترل دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیران و اعمال نظرات مدیریت در انتخاب رویه های حسابداری، فرایند حسابرسی است (ابراهیمی کردلر، ۱۳۸۷).

استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، صورت های مالی را به عنوان ارائه های مدیریت توصیف می کنند. از آنجایی که مدیران نیز بخشی از گروه های ذینفع هستند این احتمال وجود دارد که ارائه های آنها مغرضانه باشد (شین، ۱۹۹۴)؛ بنابراین، حسابرسان مستقل نقش ناظرانی را عمل خواهند کرد که در کاهش این غرض ورزی ها می کوشند. مدیران تاثیر قابل ملاحظه ای در استخدام، ابقا و تغییر حسابرسان دارند. مدیران با بهره گیری از این تاثیر قادرند حسابداری را انتخاب کنند که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می کنند تا بدین وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند (لنوکس، ۱۹۹۸). این تاثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می شود و عواملی را ایجاد می کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود.

استقلال، اساس و روح حسابرسی است و حسابرسی، بدون استقلال هیچ ارزشی ندارد. اعتماد مردم و بازار سرمایه به حسابرس به واسطه استقلال وی است، لذا عوامل تحدید کننده استقلال باید همواره مورد بررسی قرار گیرد؛ در این خصوص یکی از زمینه هایی که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، اندازه موسسه حسابرسی به عنوان عاملی تاثیر گذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰: ۲۱۴). با توجه به نقش کنترلی و اعتباردهی حسابرسان و وجود سطوح متفاوت کیفیت مؤسسات حسابرسی از یک سو و همچنین وجود انگیزه ها و مسایل مختلف در تهیه و ارایه اطلاعات و گزارش های مالی به وسیله مدیریت از سویی دیگر، در این تحقیق، اقلام تعهدی غیر عادی را نماینده ای برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده و آثار متغیر های مستقل (تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی، وسعت موسسه حسابرسی) بر کیفیت حسابرسی، مورد بررسی قرار می گیرد.

با توجه به مطالب ذکر شده در این تحقیق به دنبال پاسخگویی به سوالات اساسی زیر هستیم:

- ۱- آیا بین اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟
- ۲- آیا بین تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟
- ۳- آیا بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟

۳- ضرورت انجام تحقیق

شرکت های بزرگ برای گزارش سود بیشتر و فریب سرمایه گذاران، متوسل به تقلب های حسابداری شده اند، در این راستا تمرکز واحدهای تجاری و شرکت های مشهور و بلند آوازه برای به حداکثر رسانیدن سود، مقابله با چالش های رقابتی، تاکید بر نتایج کوتاه مدت و ارائه خدمات متنوع حسابداری، حسابداران را در محیطی مملو از تضاد و فشار قرار داده اند که باعث شده تا حسابداران مدیران عالی اجرایی، کارگردانان و اداره کنندگان چنین تقلب هایی بوده و در نتیجه منجر به تضعیف تجارت و صنعت گردیده اند (سرلک، ۱۳۸۷، صفحات ۷۴ و ۷۵).

آگاهی از قابل اعتماد بودن اطلاعات مالی به دلایل مختلفی از جمله تضاد منافع، پیچیدگی رویدادهای اقتصادی و... از اهمیت ویژه برخوردار است. براساس تحقیقات گسترده انجام شده در دنیا از جمله دی آنجلو (۱۹۸۱)، لام و چانگ (۱۹۹۴)، چانتانو (۲۰۰۷) و ... عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش های حسابرسی شامل اندازه، تنوع صاحبکار، شهرت و... می باشد و به موجب نظریه های غالب و پذیرفته شده در دنیا، کیفیت گزارشات بر موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به کوچک و موسسات حسابرسی غیر متنوع تخصص گرا نسبت موسسات متنوع بیشتر است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). در تحقیق آذین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی

کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. کارجالانین (۲۰۱۰)، چهار موسسه حسابرسی بزرگ و حسابرسی های مشترک با بیش از یک حسابرس مسئول را به عنوان اندازه موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. اندازه موسسه حسابرسی موضوعی است که با معیارهای مختلف سنجیده شده است از جمله امتیاز کنترل کیفیت موسسات حسابرسی در چهار طبقه الف، ب، ج، د و همچنین تعداد کارکنان، میزان فروش و ... قابل سنجش می باشد برای مثال در تحقیق آذین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ شناخته می شدند و آن دسته از شرکت هایی که حسابرسی آن ها را موسسه های دیگر به جز سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی کوچک تلقی می شدند. امر بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان موسسه حسابرسی و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی امروزه از اهمیت بسیار زیادی برخوردار شده است.

۴- ادبیات موضوع

حسابداری را می توان فرایند شناسایی اندازه گیری طبقه بندی و گزارش اطلاعات مالی به منظور فراهم کردن امکان قضاوت آگاهانه و اتخاذ تصمیمات منطقی توسط استفاده کنندگان مالی تعریف کرد. عملکرد و رویه های حسابداری طی قرون متمادی تغییرات قابل ملاحظه ای داشته است و از ثبات نسبتاً ساده در دوران باستان تا سیستم های حسابداری کامپیوتری و پیچیده امروزی تکامل یافته است؛ اما در جریان این تغییرات و تحولات هدف نهایی حسابداری یعنی تأمین اطلاعات استفاده کنندگان بدون تغییر باقی مانده است. در حقیقت حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که به عنوان مهم ترین زیر مجموعه سیستم های اطلاعاتی مدیریت، وظیفه جمع آوری، طبقه بندی، تلخیص و ارائه گزارش های مربوط به وقایع مالی و اقتصادی یک سازمان را بر عهده دارد. اگر چه بیشتر استفاده کنندگان این اطلاعات سهامداران و مدیران یک بنگاه اقتصادی هستند ولی مدیریت بنابر وظایف و مسوولیت هایی که در قبال گروه های مختلف استفاده کنندگان اطلاعات مالی دارد و همچنین بنابر الزامات قانونی یا درخواست طرف های تجاری یا تأمین کنندگان مالی بنگاه، اطلاعات مختلفی را در اختیار استفاده کنندگان خارج از بنگاه قرار می دهد. این گزارش ها جهت استفاده کنندگان خارجی اطلاعات مالی در چارچوب مشخص ارائه می شود و صحت این اطلاعات و گزارش ها توسط حسابرسان مستقل تأیید می گردد. از سوی دیگر، تجدید ارائه صورت های مالی، اثرات و نتایج منفی به همراه دارد که شامل مواردی مانند تغییر حسابر، افزایش هزینه سرمایه، سلب اطمینان استفاده کنندگان صورت های مالی نسبت به این گزارشات، کاهش بازده سهام و نظایر آن می باشد. مدیران برای کاهش این اثرات منفی، احتمالاً اقدام به تغییر برخی از سیاست های گزارشگری مالی خود می نمایند. (پوربهبهانی، امین، ۱۳۸۷). بر اساس نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی تصمیمات سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان استفاده آنها از اطلاعات دارای گستردگی بسیار بیشتری نسبت به سایر گروه های خارجی می باشد و به همین دلیل تصمیمات آنها دارای تأثیرات عمده ای در تخصیص منابع اقتصادی یک کشور است (هیئت استانداردهای حسابداری و مالی، ۲۰۱۰).

صورت های مالی و هم چنین گزارش های مالی، از مهمترین داده ها و اطلاعات سیستم حسابداری است که از عمده ترین اهداف آن، فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی است. در واقع گزارش های مالی وسیله ای را برای مدیران فراهم می کند تا اطلاعات حاصل از عملکرد شرکت را به استفاده کنندگان صورت های مالی انتقال دهند (اعتمادی و شفاخیری، ۱۳۹۰: ۱۹). سازمان بورس اوراق بهادار ایران نیز در تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات معتمد سازمان بورس اوراق بهادر (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸)، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل مذکور را از پذیرش حسابرسی و بازرسی قانونی یک شرکت، به مدت بیش از ۴ سال منع کرده است. در سازمان حسابرسی نیز حداکثر مدت مجاز انجام حسابرسی توسط یک مدیر ۳ سال و توسط مدیر ارشد ۵ سال می باشد (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰، صفحه ۲۱۴). الزام سازمان بورس اوراق بهادار تهران به تغییر حسابر، شرکت ها مسلماً ناشی از نگرانی دست اندرکاران و مسئولان بازار سرمایه در مورد استقلال، کیفیت حسابرسی و... است (بذرافشان، ۱۳۹۰: ۶۶).

دلیل اصلی تقاضا برای خدمات حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارتی را می توان تضاد منافع موجود بین مالکان و مدیران شرکت ها دانست (والاس، ۱۹۸۷). به طور کلی، سه فرضیه ی عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است که عبارت از فرضیه ی نمایندگی، فرضیه ی علامت دهی، فرضیه ی اعتباربخشی بیمه ای می باشند (لم، ۱۹۹۸ و والاس، ۱۹۸۷).

فرضیه ی نمایندگی: این فرضیه، به نقشی که حسابرسی در کاهش مسائل و خطرات نادیده گرفتن اصول اخلاقی ایفا می کند، اشاره دارد. طبق فرضیه ی نمایندگی، حسابر، در چارچوب روابط بین نماینده -مالک، بخش لاینفک سازوکاری قراردادی است که برای کنترل و نظارت بر هزینه های نمایندگی مدیر ایجاد می شود. هنگامی که نماینده (مدیر) نسبت به مالک، از اطلاعات

بیشتری راجع به عملیات داخلی شرکت برخوردار است، با فرض اینکه مدیر به دنبال منافع شخصی خود است، بیشتر از حد مطلوب از منابع شرکت استفاده کرده، برای انتقال ثروت از مالکان به نفع خود تلاشی کند. بنابراین، سرمایه‌گذاری که از رفتار عقلایی برخوردارند، چنین رفتارهایی را در قیمت گذاری اوراق بهادار شرکت لحاظ خواهند کرد و مبلغ کمتری را برای آن اوراق بهادار می‌پردازند. حتی به عنوان آخرین گزینه ممکن است سرمایه‌ی خود را از شرکت خارج نمایند. در نتیجه، سرمایه‌گذاران برای اجتناب از چنین پیشامدهایی سعی می‌کنند، سازوکارهایی را برقرار سازند که بر رفتارها و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه نظارت و کنترل داشته باشد. وجود حسابرس مستقل، یکی از این ساز و کارها است. بدین ترتیب، در فرضیه‌ی نمایندگی، نقش حسابرس کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و خطرات زیر پا گذاشتن اصول اخلاقی است. بدون وجود حسابرس، ممکن است صورت‌های مالی جانب‌دارانه و نادرست ارائه شوند. بر اساس این تئوری، در سازمان‌هایی که عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر است، حسابرس نیازمند کار و تلاش بیشتری است. به گفته‌ی والاس نزدیک‌ترین مفهوم به عدم تقارن اطلاعاتی، واژه‌ی پیچیدگی است که بیشترین معیاری که محققان برای سنجش آن به کار برده‌اند، تعداد شرکت‌های فرعی واحد مورد رسیدگی است. استاندارد حسابرسی آمریکا تصریح می‌کند: سازمانی که بدون نظارت کافی بر عملیات آن و به صورت غیر متمرکز اداره می‌شود، ریسک بسیار بالایی را خواهد داشت. در واقع، خطر نادیده گرفتن اصول اخلاقی بیشتر در بخش‌های غیر متمرکز دیده می‌شود. (نونهال نهر، علی اکبر و علی نژاد، مهدی، ۱۳۸۷)

فرضیه‌ی علامت دهی: بر اساس این فرضیه، حسابرس به کاهش تصمیمات نادرست در بازار سرمایه کمک می‌کند و سرمایه‌گذار سعی می‌کند حسابرس معتبری را برگزیند تا به بازار سرمایه نشان دهد که عملیات شرکت شفاف و مناسب است. سرمایه‌گذاران بالقوه نیز برای تصمیمات سرمایه‌گذاری خود از این علایم استفاده می‌کنند. توجیه این فرضیه در مورد نحوه‌ی قیمت گذاری خدمات حسابرسی بدین صورت است که مؤسسات حسابرسی بزرگ و معتبر از صاحب کاران خود حق الزحمه‌ی بالاتری را طلب می‌کنند، زیرا چنین مؤسساتی از کیفیت و اعتبار بالایی نزد سرمایه‌گذاران و جامعه برخوردارند و در نتیجه شفافیت و عملکرد مناسب‌تری را برای شرکت به ارمغان می‌آورند. (حساس یگانه، یحیی و بولو، قاسم و فرخی نژاد، فاطمه، ۱۳۸۹)

فرضیه اعتباربخشی: بر اساس این فرضیه که نسبت به دو فرضیه‌ی قبلی، کمتر مورد توجه محققان و تئوری پردازان قرار گرفته است، ممکن است حرفه‌ی حسابرسی مدعی باشد در اعتبار بخشی به نتایج و صورت‌های مالی هیچ مسئولیتی ندارد. ولی در طرف دیگر، سرمایه‌گذاران معتقدند در صورتی که در نتیجه‌ی استفاده از صورت‌های مالی همراه کننده به آن‌ها زیان وارد شود، حسابرسان باید بتوان آن را بپردازند و زیان آن‌ها را جبران کنند. بنابراین، ممکن است در مواردی که به سرمایه‌گذاران زیان وارد می‌شود، حسابرسان مورد بازخواست قرار گیرند. در نتیجه، حسابرسان باید در قیمت گذاری خدمات خود این ریسک را لحاظ کنند و هر چه نتایج عملیات شرکتی ضعیف‌تر باشد (سوددهی پایین یا زیان ده بودن) این ریسک افزایش یافته و به تبع آن حق الزحمه‌ی حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. در عمل، یک یا ترکیبی از این فرضیات متناسب با شرایط فرهنگی و محیط قانونی و قضایی به کار می‌رود و در یک کشور ممکن است یکی از آن‌ها نسبت به بقیه، توجیه بهتری را ارائه نماید. شایان توجه است که خدمات حسابرسی همانند کالا برای صاحبکار است و تابع اصل هزینه و منفعت است. بنابراین، صاحبکار تا جایی این خدمات را طلب می‌کند که منافع آن از هزینه‌های مربوط بیشتر باشد؛ اما طبق فرضیه‌ی نمایندگی، منافع حسابرسی، ادای مسئولیت پاسخگویی مدیر است و بنابراین، یک مدیر به اندازه‌های که خود را در قبال مسئولیت خویش پاسخگو می‌بیند (یا اجبار به پاسخگویی دارد) حاضر است برای خدمات حسابرسی هزینه کند. (اعتمادی، حسین و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر. ۱۳۸۸).

کیفیت حسابرسی: نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته‌ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی درخصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. آنها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نو گرایانه باردیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تامین گزارشگری مالی را مطرح کردند. (ناظمی اردکانی، مهدی، ۱۳۸۹). به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تامین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس مستقل (خارجی) اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد. به‌طوری که توجه به وجود زیرساخت‌های قانونی و نظارتی برای این بخش بسیار مهم است، (فروغی، داریوش، میرشمس شهشهانی، امیر. ۱۳۹۰)، زیرا نتیجه مجموع این اقدامات و فعالیت‌ها در دستیابی به اهداف تدوین شده برای حفظ منافع عمومی تنها از طریق افزایش کیفیت خدمات حسابرسی صورت می‌پذیرد بر همین اساس توجه به کیفیت حسابرسی برای انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و انجمن استانداردهای بین‌المللی به‌طور مستقیم در حمایت از کیفیت خدمات حسابرسی از طریق تدوین استانداردهای حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت، اقدام به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی

می‌کند. به طوری که این استانداردها همواره به عنوان یک بنیاد حمایتی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا به شمار می‌روند. (بنی مهد، بهمن. ۱۳۹۰).

با این حال مهم این مساله است که استانداردهای حسابرسی به عنوان یکی از اجزای موثر بر کیفیت حسابرسی و به عنوان تنها عاملی است که توسط انجمن‌ها و مراجع حرفه‌ای به رسمیت شناخته شده است، مورد توجه ویژه قرار گیرد. اگر چه عوامل دیگری نیز شامل درک، شناخت و برداشت کاربران، مهارت‌ها و شایستگی حسابرسان، اقدامات و ضوابط نظارتی و محیطی به عنوان سایر عوامل و به عنوان سایر بازیگران موثر در کیفیت خدمات حسابرسی شناخته شده‌اند. از آنجا که متون حسابرسی به‌طور مستمر و مداوم در حال تکامل است نیاز به نگهداشتن متناسب خود با تغییرات موجود در محیط کسب و کار، استانداردهای گزارشگری مالی و مقررات و فن‌آوری که خود ذاتاً یکی از عناصر فرآیند حسابرسی است و همواره در حال تکامل و تغییر است و در طول زمان تکامل می‌یابد امری ضروری است زیرا در غیر این صورت و در صورت عدم تطابق‌پذیری و همگن‌سازی خود با تغییرات، امکان دستیابی به کیفیت حسابرسی وجود ندارد و این به این مفهوم است که بهبود در هر عنصر از عناصر کیفیت حسابرسی نباید مانع از تلاش بیشتر برای پیشرفت سایر عناصر دیگر در زمینه کیفیت شود. از طرفی دیگر ذی‌نفعان مختلف به احتمال زیاد دارای دیدگاه‌های مختلف درخصوص کیفیت حسابرسی و چگونگی تلاش آنها برای رسیدن به کیفیت متفاوت هستند. انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی بر این باور است که آنچه مهم است این است که سعی شود برای رسیدن به چشم‌انداز مشترک، از طریق گروه ذی‌نفعان شامل تهیه‌کنندگان، سرمایه‌گذاران، تنظیم‌کنندگان، حسابرسان و دیگر گروه‌های مخالف سیاست‌گذاران دولت و دیگر بنگاه‌های استاندارد از طریق به اشتراک گذاری دیدگاه‌های خود اقدام به جمع‌آوری دیدگاه‌های آنها و درک و اظهار نظر نسبت به دیدگاه‌های دیگران شود (پوربهبهانی، امین. ۱۳۸۷).

اندازه موسسه حسابرسی: درخصوص اندازه موسسه حسابرسی در پژوهش‌های دی آنجلو (۱۹۸۱) و ویلنبورگ (۱۹۹۹)، موسسات به ۲ دسته موسسات ۸ بزرگ (در زمان دی آنجلو) و ۵ بزرگ (در زمان ویلنبورگ) و موسساتی که در زمره ۸ یا ۵ بزرگ نیستند، تقسیم‌بندی شدند (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹: ۸۷).

در پژوهش لوئیس هندک (۲۰۰۵) مشخص شد، موسسات حسابرسی بزرگ تر معمولاً خدمات بهتری را نسبت به موسسات کوچک تر ارائه می‌دهند؛ اما در مواردی هم یافت شد که موسسات حسابرسی کوچک تر مشاوره بهتری را به صاحبکاران خود ارائه می‌دهند.

کیم و همکاران (۲۰۰۷) نشان داده‌اند که تفاوت اثر بخشی موسسات حسابرسی بزرگ با موسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین انگیزه مدیران شرکت‌ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می‌گیرد. هنگامی مدیران انگیزه کافی برای افزایش میزان سود از طریق استفاده از روش‌های حسابداری افزایش سود دارند، حفظ بی‌طرفی حسابرسان، به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان منجر می‌شود. آنها دریافتند موسسات حسابرسی بزرگ در پیشگیری از دستکاری سود، اثر بخشی بیشتری از موسسات کوچک، (با فرض وجود تضاد بین مدیران و حسابرسان) دارند (انصاری و شفیع، ۱۳۸۸). آذین فر و حساس یگانه (۱۳۸۹) در تحقیقی با عنوان رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، موسسات حسابرسی را به دو گروه موسسات حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی کوچک تقسیم کردند و آن را به عنوان معیار اندازه موسسه حسابرسی مورد استفاده قرار دادند. آن دسته از شرکت‌هایی که حسابرسی آن‌ها را سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی بزرگ شناخته می‌شدند و آن دسته از شرکت‌هایی که حسابرسی آن‌ها را موسسه‌های دیگر به جز سازمان حسابرسی انجام داده است به عنوان موسسه حسابرسی کوچک تلقی می‌شدند. در حالی که مراجع تنظیم حسابداری به این نکته اصرار دارند که کیفیت کار حسابرسی، به کوچکی یا بزرگی موسسه بستگی ندارد، بسیاری مدعی هستند که موسسات بزرگ نسبت به موسسات کوچک، کیفیت بیشتری در کار حسابرسی پدید می‌آورند. پژوهش‌های قبلی به نتایجی می‌رسید که ترکیبی از هر دو فرضیه بود، شاید به این دلیل که اندازه‌گیری کیفیت کار حسابرسی ساده نبود (حساس یگانه و آذین فر ۱۳۸۹: ۸۸).

یک تعریف معمول از کیفیت حسابرسی پس از سال‌ها پژوهش در سال ۱۹۸۱ توسط دی آنجلو به این صورت مطرح شده است «سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرسی در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده»، همچنین دی آنجلو تأکید کرده که حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش نماید، حسابرس مستقل به معنای واقعی کلمه است؛ بنابراین طبق تعریف دی آنجلو کیفیت حسابرسی، افزایش توانایی حسابرسی در کشف تحریفات حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال و حسابرس توسط بازار است. وقتی دی آنجلو این مفاهیم را به کار گرفت، فرض اساسی وی این بود که بازار، کیفیت حسابرسی را که نمایانگر کیفیت واقعی حسابرسی است درک می‌کند (مایرز، ۱۹۹۷) البته باید بین مفاهیم کیفیت واقعی حسابرس و کیفیت حسابرسی تمایز قائل شد. چون کیفیت واقعی حسابرس غیر قابل مشاهده است و نمی‌تواند ارزیابی شود مگر تا وقتی که حسابرسی به نتیجه برسد. پالم روس ۲ در سال ۱۹۸۸ کیفیت حسابرسی را بدین گونه تعریف کرد: "ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، کیفیت حسابرسی است و احتمال آن که صورت‌های مالی هیچ گونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد" در عمل این تعریف به عنوان نتیجه حسابرسی استفاده می‌شود (دینج لی، ۲۰۰۴). دی آنجلو همچنین در سال ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را شامل ۲ احتمال

تعریف می‌کند. اول اینکه حسابرس ایرادهای سامانه حسابداری را کشف کند و دوم اینکه آن ایرادها را گزارش کند. کشف ایراد، کیفیت حسابداری را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند در حالی که گزارش آن به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری بستگی دارد. اظهارنظر شریکان به طور کلی جدایی از عملیات اجرا شده به وسیله کارمندان حسابرسی نیست؛ چون شریکان حسابرسی بر اساس پرونده‌های تهیه شده توسط حسابرسان اظهارنظر می‌کنند؛ بنا براین عملکرد حسابرسان بر کیفیت حسابداری تأثیر دارد. کسب موفقیت در سازمان‌ها و موسسات حسابداری تا حدی زیاد به روحیه، تلاش و انگیزش منافع انسانی بستگی دارد. این امر ممکن نیست مگر اینکه چرایی رفتار و علل تمایل افراد برای کارکرد و ماهیت رفتار برای هدایت به سوی تحقق اهداف مشخص شود.

هریچ در سال ۲۰۰۱ پژوهشی تحت عنوان کیفیت حسابداری، رفتار حسابرس و قرار داد روانی را بر اساس یک پژوهش پیمایشی عوامل موثر بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار داد. وی در پژوهش خود تأثیر عوامل نقض یا اجرای قرارداد روانی، تعهدات عاطفی سازمانی، درک کنترل کیفیت در داخل موسسه و کمتر گزارش کردن زمان کاری را بر سه رفتار: ۱) (رفتارهای سرپرستی) ۲) رفتارهای حرفه‌ای ۳) (رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار داده است نتایج پژوهش وی حاکی از این است که آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، روابط مناسب میان کارکنان، فضای مناسب شغلی و درک کنترل کیفیت با رفتارهای حرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابداری رابطه‌ای معنی‌دار دارد و آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار و تعهدات عاطفی سازمانی و زمان کاری را کمتر گزارش کردن با رفتارهای غیر حرفه‌ای کاهنده کیفیت در ارتباط است؛ همچنین آموزش حرفه‌ای، استقلال در کار، فرصت‌های شغلی در داخل و خارج از موسسه و تنوع در کار با رفتارهای سرپرستی نامناسب گروه حسابداری در ارتباط است. کرام و همکاران (۲۰۰۸) در پژوهشی تحت عنوان ضریب اخلاقی فعالیت‌های کاهنده کیفیت حسابداری، ویژگی‌های اساسی فعالیت‌ها و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها بررسی کردند که آیا درک حسابرسان از هفت فعالیت و رفتار مختلف کاهنده کیفیت حسابداری با توجه به سه عامل ۱) اجماع اجتماعی ۲) بزرگی یا اهمیت پیامدها ۳) احتمال تأثیر، فرق می‌کند؟ نتایج نشان داد که در مورد اجماع اجتماعی رفتارهای کاهنده حسابداری با هم تفاوت چندانی ندارند. ولی در ارتباط با احتمال تأثیر و اهمیت پیامدها تفاوتی معنی‌دار بین رفتارهای کاهنده کیفیت حسابداری یافت شده است.

جعفری (۱۳۸۵) مقیاس اندازه‌گیری کیفیت واقعی حسابداری را مجموع شایستگی (کشف تحریفات با اهمیت) و استقلال حسابرسان (گزارش تحریفات کشف شده) عنوان کرده است.

۵- تعریف عملیاتی متغیرها

کیفیت حسابداری: دی‌آنجلو کیفیت حسابداری را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال اینکه حسابرس ۱. موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و ۲. تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند، قلمداد کرده است. دیوید سان و نئو (۱۹۹۳) تعریف متفاوتی از کیفیت حسابداری ارائه کردند: از دیدگاه آنان کیفیت حسابداری به توانایی حسابداری در کشف و رفع تحریف‌های با اهمیت و دستکاری در سود خالص گزارش شده مربوط می‌شود. در این تحقیق، کیفیت حسابداری بوسیله اقلام تعدی غیر عادی سنجیده شده است که می‌توان گفت به تعریف دیویدسون و نئو نزدیکتر است. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابداری را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش تحریفات کشف شده دانست. پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابداری را ایجاد اطمینان از صورت‌های مالی، و احتمال آنکه صورت‌های مالی هیچگونه تحریف با اهمیتی نداشته باشد تعریف نموده است.

اندازه موسسه حسابداری یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابداری اثر دارد. موسسه‌های حسابداری بزرگتر، خدمات حسابداری را با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مندند شهرت بهتری در بازار کار کسب کنند. این موسسه‌ها تلاش می‌کنند که کار با کیفیت بالا انجام دهند، زیرا تصور بر این است که چنین موسسه‌هایی، به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابداری را در اختیار قرار می‌دهند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). کیفیت حسابداری موضوعی است که با معیارهای مختلف قابل بررسی می‌باشد از جمله هزینه سرمایه، تجدید ارائه صورت‌های مالی و دقت پیش‌بینی سود و توانایی رسیدن به سودهای پیش‌بینی شده و ضریب واکنش سود و همچنین اقلام تعدی اختیاری قابل سنجش می‌باشد (فروغی، ۱۳۹۰).

کیفیت حسابداری: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس، در وهله نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و پس از آن تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). در این تحقیق کیفیت حسابداری را از طریق سه معیار: ۱) تخصص حسابداری در صنعت، ۲) اندازه حسابداری، ۳) دوره تصدی‌گری حسابداری، می‌سنجیم.

دوره تصدی گری حسابرسی: مدت زمان رابطه مؤسسه حسابرسی با صاحبکار است؛ که بطور بالقوه از توانایی های فنی حسابرسان برای شناسایی تحریف های موجود در گزارش های مالی و بی طرفی حسابرسان در اصلاح و گزارشگری این تحریف ها تاثیر می پذیرد. این متغیر از طریق لگاریتم تعداد سال هایی که صاحبکار توسط یک مؤسسه حسابرسی، حسابرسی شده است اندازه گیری می شود (لوبو و ژائو، ۲۰۱۳). اغلب تحقیقات انجام شده در این حوزه نشان داده اند که دوره تصدی گری طولانی تر می تواند نشان دهنده کیفیت بالاتر حسابرسی باشد (وودلند و رینولد ۲۰۰۳).

اندازه حسابرسی: بر اساس نظریه های موجود در این زمینه موسسات حسابرسی بزرگ به واسطه استقلال بیشتر و استفاده از تخصص های متنوع تر و مطلوب تر، از توانایی بالاتری در ارائه خدمات حسابرسی برخوردارند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). در این پژوهش، موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در زمره حسابرسی کوچک (موسسات حسابرسی کوچک) و سازمان حسابرسی به دلیل کارکنان زیاد و قدمت بیشتر در زمره حسابرسان بزرگ قرار می گیرد (حساس یگانه و آذین فر ۱۳۸۹).

۶- فرضیه های پژوهش

- فرضیه ۱: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۲: بین تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه ۳: بین تعداد قراردادهای مؤسسه حسابرسی (گسترده گری عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۷- روش تحقیق

این تحقیق از حیث هدف تحقیق، از جمله تحقیقات کاربردی است. تحقیقات کاربردی تحقیقاتی هستند که نظرها، قانون مندی ها، اصول و فئونی که در تحقیقات پایه تدوین می شوند را برای حل مسائل اجرایی و واقعی بکار می گیرد (خاکی، ۱۳۸۷: ۲۰۲). این پژوهش بر حسب طبقه بندی بر مبنای روش از نوع تحقیقات همبستگی است. در تحقیق همبستگی هدف اصلی آن است که مشخص می شود آیا رابطه ای بین دو یا چند متغیر کمی (قابل سنجش) وجود دارد یا نه؟ و اگر وجود دارد اندازه و حد آن چقدر است؟ هدف از مطالعه همبستگی ممکن است که برقراری یک رابطه یا نبود آن و بکارگیری روابط در انجام پیش بینی ها است. مطالعه همبستگی تعدادی از متغیرهایی را که تصور می رود با یک متغیر پیچیده عمده مرتبط هستند ارزیابی می کند (خاکی، ۱۳۸۷، ص ۲۱۸).

۸- تجزیه و تحلیل نتایج بررسی فرضیه ها

در این تحقیق به بررسی ارتباط بین اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی پرداخته می شود. متغیرهای اندازه، گستردگی عملکرد و تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی به عنوان فرضیه های تحقیق به صورت جداگانه مطرح و جهت آزمون فرضیه ها از روش همبستگی بین متغیرها و معادلات رگرسیون از طریق روش پانل دیتا استفاده می شود. در ابتدا آمار توصیفی متغیرهای مورد نظر ارائه می شود و سپس فرضیه های تحقیق آزمون می شود.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرها (نگارنده، ۱۳۹۸)

عنوان	KE	LEV	SIZE	SIZEA	ΔEARN
میانگین	۲۳،۹۶۵	۲،۱۱۲۱۱	۱۴،۰۷۵۶۱	۱،۲۶۴۰۵۹	۸۳،۹۸۲۰۲
میان	۱،۶۳۶۲۷۸	۱،۶۶۲۶۰۳	۱۳،۷۹۲۱۵	۱	۲۴
ماکزیمم	۴۹۱۹،۷۲۳	۱۳،۷۴۰۲	۱۸،۸۱۷۲۶	۴	۷۲۳۵
مینیمم	-۳۳۹،۴۵	۰،۴۸۱۳۴۶	۱۰،۴۹۱۶۶	۱	-۲۸۳۶
انحراف معیار	۲۸۳،۲۰۳۷	۱،۳۸۳۷۳۶	۱،۵۸۷۰۰۱	۰،۵۵۰۱۳۷	۵۶۸،۵۷۶۷

آمار توصیفی در جدول شماره ۱ ارائه گردیده است. به طور کلی، آماره های توصیفی حاکی از آن است که نمونه انتخابی از تنوع زیادی برخوردار است. به عنوان نمونه، آمار توصیفی مربوط اندازه شرکت نشان می دهد که حداکثر و حداقل اندازه شرکت به ترتیب برابر ۱۸۸۱۷ و ۱۰،۴۹۱ و انحراف معیار آن نیز برابر با ۱،۵۸۷ است. در خصوص سایر متغیرها چنین ویژگی وجود دارد که حاکی از تنوع شرکت های انتخابی و در نتیجه قابلیت تعمیم نتایج نمونه به می باشد.

تجزیه و تحلیل فرضیه اول

فرضیه اول: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
این فرضیه در خصوص بررسی وجود اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مطرح شده و با استفاده از مدل زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

$$\text{DEARNE}_{it} = \alpha_i + \alpha_1 \text{SIZE A}_{it} + \alpha_2 \text{SIZE}_{it} + \alpha_3 \text{LEV}_{it} + \varepsilon_{(i,t)}$$

در این پژوهش با توجه به نوع مدل اثرات ثابت مقطعی و زمانی آزمون می‌شود. جدول (۲) و جدول (۳) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانشان می‌دهد. در داده‌های ترکیبی اثرات زمانی و مقطعی داده‌ها و همچنین اثرات همزمان آنها آزمون می‌شود. طبق مدل اثرات ثابت، زمانی برای هر یک از سال‌های یک عرض از مبدا و طبق مدل اثرات ثابت، مقطعی برای هر یک از این شرکت‌ها یک عرض از مبدا ارائه می‌شود. حال برای اینکه ببینیم این عرض از مبداها از لحاظ آماری باهم تفاوت معنادار دارند یا خیر، آزمون چاو را به کار گرفته می‌شود؛ بنابراین فرضیه H_0 و H_1 به صورت زیر مطرح می‌شود:

H_0 عرض از مبداها با هم برابرند $\leftrightarrow$ Pooled

H_1 از مبداها با هم تفاوت دارند $\leftrightarrow$ مدل اثرات ثابت زمانی یا مقطعی یا هر دو که مقادیر ثابت مدل (عرض از مبدا) در هریک از حالت‌های فوق به شرح زیر می‌باشد:

۱- $\alpha_0 \leftrightarrow$ Pooled

۲- $\alpha_t \leftrightarrow$ Panel از نوع اثرات ثابت زمانی

۳- $\alpha_i \leftrightarrow$ panel از نوع اثرات ثابت مقطعی

۴- $\alpha_{i,t} \leftrightarrow$ panel از نوع اثرات ثابت زمانی و مقطعی

با توجه به آماره آزمون چاو اگر احتمال مدل کوچک‌تر از ۰,۰۵ می‌باشد فرضیه H_0 نری بر برابری عرض از مبداها رد شده و مدل اثرات ثابت ارجح است.

جدول ۲. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۱۲,۷۸۱	(۲۱۸,۴۴۰)	۰,۰۰
Cross-section Chi-square	۸۵,۸۱	۲۱۸	۰,۰۰

جدول ۳. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۰,۸۹۲	(۱,۴۰۴)	۰,۰۵۱
Period Chi-square	۲,۹۵۴	۱	۰,۱۸۱

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن کوچکتر از ۰,۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن بزرگتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت زمانی رد شده و مدل اثرات ثابت مقطعی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون هاسمن فرضیه اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test period random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
period random	۱۷,۸۵۴	۳	۰,۰۰۱

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می شود.

جدول ۵- تجزیه و تحلیل فرضیه اصلی اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
۰,۲۱۵۱۴				ضریب تعیین تعدیل شده	
۳۳,۱۲۲۹۲				آماره F	
.				احتمال (Prob)	
۱,۸۹۹۵۳۹				آماره دوربین- واتسون	
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۱۱,۱۷۱۱۲	۲,۲۱۸۶۳۲	۵,۰۳۵۱۴۱	۰	%۹۹
SIZE	۸,۵۵E-۰۷	۲,۲۶E-۰۷	۳,۷۸۳۷۸۶	۰,۰۰۰۲	%۹۹
SIZEA	۲۸,۵۷۶۷	۰,۰۶۷۳۱۶	۴۲۴,۵۱۸	۰	%۹۹
C	۶۳,۸۸۵۴۵	۶,۵۴۴۰۳۶	۹,۷۶۲۳۹۲	۰	%۹۹

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی دار است. نتایج مربوط به آماره دوربین- واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده ها دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می باشد. مطابق با جدول ۵ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۱ می باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر اندازه موسسه حسابرسی دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می باشد. لذا با توجه به معناداری متغیر اندازه موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می باشد می توان ادعا نمود بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید می گردد.

تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

فرضیه ۲: بین تعداد کارکنان مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

$$WACC_{it} = \alpha_i + \alpha_1 SIZEA_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۶) و جدول (۷) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانسان می دهد.

جدول ۶. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۶,۵۲۷	(۲۱۸,۴۴۰)	۰,۰۰۲
Cross-section Chi-square	۱۶۸,۴۱	۲۱۸	۰,۰۴۹

جدول ۷. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۱,۵۴۹	(۱,۴۰۴)	۰,۵۲۶
Period Chi-square	۳,۸۴۳	۱	۰,۰۶۱

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن بزرگتر از ۰,۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت مقطعی رد شده و مدل اثرات ثابت زمانی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸- نتایج آزمون هاسمن فرضیه دوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test Cross-section random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
Cross-section random	۱۵,۸۷۱	۳	۰,۰۰۱۵

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می‌شود. نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹- تجزیه و تحلیل فرضیه دوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
۰,۲۵۹۰۰۷					ضریب تعیین تعدیل شده
۴۷,۱۸۸۰۸					آماره F
۰					احتمال ($Prob$)
۲,۰۳۶۵۴۱					آماره دوربین - واتسون
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۴,۲۹۸۵۳۹	۰,۷۷۲۰۸۷	۵,۵۶۷۴۳۹	۰	۹۹٪
SIZE	-۱,۹۵۲۹۶	۰,۷۴۴۰۷۹	-۲,۶۲۴۶۸	۰,۰۰۹	۹۹٪
SIZEA	۱,۶۰۱۸۱۹	۱,۳۶۹۰۱۵	۱,۱۷۰۰۵۲	۰,۲۴۳۷	بدون معنی
C	۲۳,۱۲۱۷۲	۱۱,۲۵۰۷۶	۲,۰۵۵۱۲۵	۰,۰۴۰۵	۹۵٪

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی‌دار است. نتایج مربوط به آماره دوربین - واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده‌ها دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان‌کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با جدول ۹ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۵ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی دارای احتمال بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد. لذا با توجه به معنادار نبودن متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد.

تجزیه و تحلیل فرضیه سوم

فرضیه ۳: بین تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. این فرضیه در خصوص بررسی تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) بر کیفیت حسابرسی مطرح شده و با استفاده از مدل زیر مورد آزمون قرار می‌گیرد:

$$[LEARN]_{it} = \alpha_i + \alpha_1 [SIZEA]_{it} + \alpha_2 SIZE_{it} + \alpha_3 [LEV]_{it} + \varepsilon_{(i,t)}$$

در این پژوهش با توجه به نوع مدل اثرات ثابت مقطعی و زمانی آزمون می‌شود. جدول (۹) و جدول (۱۰) نتایج آزمون F برای تعیین مناسبت رگرسیون در رابطه با فرضیه رانشان می‌دهد.

جدول ۱۰. نتایج اثرات ثابت مقطعی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test cross-section fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Cross-section F	۱۰,۲۳۱	(۲۰۹,۲۱۱)	۰,۰۰
Cross-section Chi-square	۷۹,۴۲	۱۹۸	۰,۰۰

جدول ۱۱. نتایج اثرات ثابت زمانی (نگارنده، ۱۳۹۸)

Redundant Fixed Effects Tests			
Test period fixed effects			
Effects Test	Statistic	d.f.	Prob.
Period F	۰,۸۷۴	(۱,۲۰۳)	۰,۰۵۶
Period Chi-square	۲,۵۶۱	۱	۰,۱۶۴

با توجه به آماره آزمون چاو در مورد اثرات ثابت مقطعی احتمال آن کوچکتر از ۰,۰۵ و در مورد اثرات ثابت زمانی احتمال آن بزرگتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر برابری عرض از مبداها برای اثرات ثابت زمانی رد شده و مدل اثرات ثابت مقطعی ارجح است.

بعد از انجام آزمون چاو و انتخاب مدل اثرات ثابت زمانی برای انتخاب روش آزمون داده‌ها از بین دو روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود نتایج مربوط به آزمون هاسمن در جدول ۱۱ ارائه شده است.

جدول ۱۲- نتایج آزمون هاسمن فرضیه اول (نگارنده، ۱۳۹۸)

Correlated Random Effects - Hausman Test			
Test period random effects			
Test Summary	Chi-Sq. Statistic	Chi-Sq. d.f.	Prob.
period random	۱۶,۴۳۱	۳	۰,۰۰۱

با توجه به احتمال مربوط به آزمون که کوچکتر از ۰,۰۵ می‌باشد بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد اثرات تصادفی رد شده و اثرات ثابت پذیرفته می‌شود.

جدول ۱۳- تجزیه و تحلیل فرضیه اصلی سوم (نگارنده، ۱۳۹۸)

Cross-section fixed (dummy variables)					
۰,۲۴۶۱۹					ضریب تعیین تعدیل شده
۳۱,۱۱۲۸۵					آماره F
۰					احتمال ($Prob$)
۱,۶۹۵۴۸۱					آماره دوربین-واتسون
متغیر توضیحی	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال	سطح اطمینان
LEV	۱۰,۶۱۸	۲,۲۰۷۳۲	۵,۰۳۴۳۵۱	۰	۹۹٪
SIZE	۸,۴۵E-۰۷	۲,۱۶E-۰۷	۳,۷۴۳۴۵۸	۰,۰۰۰۲	۹۹٪
SIZEA	۲۶,۵۶۶۴	۰,۰۶۵۴۱۵	۴۲۱,۳۱۵	۰	۹۹٪
C	۶۱,۷۷۳۳۱	۶,۵۳۲۰۴۱	۹,۵۶۲۴۹۱	۰	۹۹٪

با توجه به آماره F و احتمال مربوط به آن می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۹٪ معادله رگرسیون معنی‌دار است. نتایج مربوط به آماره دوربین-واتسون (عدم خود همبستگی جملات خطا) برای مدل نشان از استقلال نسبی داده‌ها دارد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان‌کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با جدول ۱۳ ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۴ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌ی عملکرد)

دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

نتیجه‌گیری

در بررسی فرضیه اول: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. مطابق با ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۱ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر اندازه موسسه حسابرسی دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر اندازه موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه اول این پژوهش تأیید می‌گردد.

در بررسی فرضیه دوم: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۵ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۵ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی دارای احتمال بیشتر از ۰,۰۵ می‌باشد. لذا باتوجه به معنادار نبودن متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد کارکنان موسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه دوم این پژوهش تأیید نمی‌گردد.

در بررسی فرضیه سوم: ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیان کننده میزان مربوط بودن متغیرهای مستقل با متغیر وابسته می‌باشد. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۰,۲۴ می‌باشد؛ بنابراین به طور متوسط ۲۴ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط این مدل تبیین می‌شود. با توجه به نتایج آزمون مدل احتمال مربوط به متغیرها، متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) دارای احتمال کمتر از ۰,۰۱ می‌باشد بنابراین این متغیر در سطح اطمینان ۹۹ درصد در مدل معنی دار می‌باشد. لذا باتوجه به معناداری متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) که متغیر اصلی مدل می‌باشد می‌توان ادعا نمود بین متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد) با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد از طرفی علامت ضریب این متغیر در مدل مثبت می‌باشد بنابراین رابطه بین این دو متغیر مثبت می‌باشد به عبارتی با افزایش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی افزایش و با کاهش متغیر تعداد قراردادهای موسسه حسابرسی (گسترده‌گی عملکرد)، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. لذا با توجه به نتایج مدل، فرضیه سوم این پژوهش تأیید می‌گردد.

نتایج فرضیه‌های و پیشینه تحقیق: نتیجه حاصل از این فرضیه با نتیجه تحقیقات بزرگ اصل و شایسته مند (۱۳۹۰)، شاکلی (۱۹۸۱)، بیتز و همکاران (۱۹۸۲)، دواچ و همکاران (۲۰۰۱)، چانگ (۲۰۰۴)، وانسترالن (۲۰۰۰) و کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) سازگار نیست ولی با نتیجه تحقیقات رجبی (۱۳۸۵)، بذراشان (۱۳۹۰)، مک نیکو لز و همکاران (۱۹۸۸)، جونز (۱۹۹۱)، انسترلن (۲۰۰۰)، والک و همکاران (۲۰۰۱)، گوش و همکاران (۲۰۰۳)، چی دوکار (۲۰۰۵)، فلاتج (۲۰۰۶) و دیویس و همکاران (۲۰۰۰ و ۲۰۰۸) تطابق دارد.

پیشنهادهای جهت تحقیقات آتی: حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات حسابداری به شمار می‌آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه‌گیری این اطلاعات دارد. گسترش روز افزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آنها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. به همین جهت شناسایی تاثیر معیارهای کیفیت حسابرسی بر تجدید ارائه صورت‌های مالی برای گروه‌های مختلف سازمان‌های تدوین‌کننده استاندارد، سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار و انجمن‌های حرفه‌ای حسابداری دارای اهمیت است. همچنین با توجه به وجود رابطه معنادار بین معیار رشد و اندازه شرکتها و به منظور بررسی دقیقتر سایر جنبه‌های آنها موارد زیر برای پژوهش‌های آتی در این حوزه پیشنهاد می‌گردد:

- الف- بررسی و تعیین مناسب ترین دوره تصدی حسابرِس به منظور بهبود کیفیت حسابرِس.
- ب- بررسی تأثیر نوع سهامداران نهادی (حقیقی یا حقوقی) بر رابطه‌ی بین معیارهای کیفیت حسابرِس و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- ج- بررسی تأثیر چرخه عمر و دوره‌های رشد، بلوغ و افول بر رابطه‌ی بین معیارهای کیفیت حسابرِس و احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.
- د- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرِس با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- ه- بررسی رابطه تعداد کارکنان موسسه حسابرِس با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- و- بررسی رابطه گستردگی موسسه حسابرِس با معیارهای سودآوری، بازدهی شرکت و کیفیت سود
- ز- بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرِس، تعداد کارکنان، گستردگی موسسه حسابرِس با متغیرهای وابسته دیگر همچون سابقه شرکت، ویژگی‌های مربوط بودن، تعدیلات سنواتی

منابع

منابع فارسی:

- ۱- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرِس و اندازه مؤسسه حسابرِس". بررسی های حسابداری و حسابرِس، دوره ۱۷، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸.
- ۲- نیکخواه آزاد، ع، (برگرداننده): (۱۳۷۹)، "مفاهیم بنیادی حسابرِس". کمیته تدوین رهنمودهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرِس، ۱۳۱.
- ۳- آذین فر، کاوه. (۱۳۸۶). "رابطه بین کیفیت حسابرِس و اندازه حسابرِس". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۴- انصاری، عبدالمهدی و شفیع، حسین. "بررسی تأثیر متغیرهای حسابرِس داخلی بر برنامه حسابرِس". بررسی های حسابداری و حسابرِس، ۱۳۸۸، شماره ۵۸، صفحات ۳۴ تا ۲۱.
- ۵- بزرگ اصل، موسی و شایسته مند، حمیدرضا، (بهار، ۱۳۹۰)، "رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و مدیریت سود"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، صفحه ۲۲۰-۲۱۴.
- ۶- پوربهیمانی، امین. (۱۳۸۷) "بررسی رابطه حسابرِس، صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرِس و تغییر حسابرِس در ایران". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۷- حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (پاییز ۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس"، بررسی های حسابداری و حسابرِس، دوره ۱۷، شماره ۱۶، صفحه ۸۶ و ۸۷.
- ۸- خاکی، غلام رضا (۱۳۸۷) روش تحقیق با رویکردی به پایان نامه نویسی، چاپ دوم، تهران انتشارات بازتاب.
- ۹- رضایی، فاطمه قالی باف اصل. (۱۳۸۶). "بررسی تأثیر ترکیب هیئت مدیره بر عملکرد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تحقیقات مالی شماره ۲۳.
- ۱۰- رضازاده، جواد و کمال زارعی مروج (۱۳۸۶). "عوامل موثر بر تغییر حسابرسان شرکت های ایرانی"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صفحات ۱۰۵ تا ۸۹.
- ۱۱- علوی طبری، سید حسین، خلیفه سلطان، سید احمد و شهیندیان، نداء، (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرِس و پیش بینی سود". مجله تحقیقات حسابداری، شماره سوم، پاییز ۱۳۸۸، صفحات ۳۵ تا ۲۲.
- ۱۲- فروغی، داریوش، میرشمس شهشهانی، امیر. (پاییز و زمستان ۱۳۹۰)، "کیفیت حسابرِس و معیارهای سنجش آن"، حسابداری و مدیریت مالی، شماره ۷، صفحه ۷۴ و ۷۳.
- ۱۳- مهرانی، ساسان و نعیمی، مهدیس. "تئوری اخلاقی و تأثیر فشار بودجه زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل". بررسی های حسابداری و حسابرِس، ۱۳۸۲، شماره ۳۲، صفحات ۶۱ تا ۴۳.
- ۱۴- نونهال نهر، علی اکبر و جبارزاده کنگرلویی، سعید و یعقوب پور، کریم. (پاییز، ۱۳۸۹)، "رابطه بین کیفیت حسابرِس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی"، بررسی های حسابداری و حسابرِس، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صفحه ۵۶.
- ۱۵- احمدپور، احمد، کاشانی پور، محمد و شجائی، محمد رضا (۱۳۸۹): "بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرِس بر هزینه تأمین مالی از طریق بدهی (استقراض)"، بررسی های حسابداری و حسابرِس، شماره ۶۲، صص ۳۲-۱۷.
- ۱۶- اعتمادی، حسین و عادل آذر و ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). "بررسی نقش تخصص حسابرِس در صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی". مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، صص ۲۸-۹.

- ۱۷- اعتمادی، حسین و ناظمی اردکانی، مهدی و محمدی، امیر. (۱۳۸۸). "بررسی نقش تخصص صنعت حسابرسان بر مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". نشریه پژوهش های حسابداری مالی، شماره ۱، ص ص ۳۲-۱۷.
- ۱۸- ایزدی نیا، ناصر و رسائی، امیر. (۱۳۸۹). "رابطه برخی از ابزارهای نظارتی راهبردی شرکت و معیارهای اقتصادی و مالی ارزیابی عملکرد". مجله دانش حسابداری، شماره ۱، ص ص ۷۲-۵۳.
- ۱۹- بادآور نهندي، یونس و خلیلزاده، محمد. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرسان بر ویژگیهای کیفی سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسان، شماره ۳، ص ص ۱۵-۱۰.
- ۲۰- بزرگ اصل، موسی و شایسته مند، حمیدرضا. (۱۳۸۹). "رابطه بین مدت تصدی حسابرسان و مدیریت سود". فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، ص ص ۲۳۳-۲۱۳.
- ۲۱- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). "بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرسان". فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، ص ص ۸۳-۵۹.
- ۲۲- بولو، قاسم و مهام، کیهان و گودرزی، اسماعیل. (۱۳۸۹). "تغییر حسابرسان مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله دانش حسابداری، شماره ۱، ص ص ۱۳۵-۱۱۱.
- ۲۳- حساس یگانه، یحیی و ولیزاده اعظم. (۱۳۹۱). "بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرسان بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه". شماره ۱۹، ص ص ۶۴-۴۳.
- ۲۴- حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۸۹). "تاثیر آیین رفتار حرفه ای و تجربه بر کیفیت قضاوت حسابرسان". ماهنامه حسابداری رسمی، دوره جدید، شماره ۹، ص ص ۵۷-۴۹.
- ۲۵- حساس یگانه، یحیی و قنبریان، رضا. (۱۳۸۵). "کیفیت حسابرسان از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی". فصلنامه تحلیلی جامعه حسابداران رسمی ایران، شماره ۸، ص ص ۳۸-۱.
- ۲۶- حساس یگانه، یحیی و جعفری، علی. (۱۳۸۴). "عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی". فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰ و ۱۱، ص ص ۱۲۶-۱۰۳.
- ۲۷- رحیمیان، نظام الدین؛ رضایپور، نرگس و اختری، حسین. (۱۳۹۰). "نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسان شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". دانش حسابرسان، شماره ۴۵، ص ص ۸۱-۶۸.
- ۲۸- سجادی، سید حسین و عربی، مهدی. (۱۳۸۹). "تاثیر کیفیت حسابرسان بر مدیریت سود". نشریه حسابداری رسمی، شماره ۱۲، ص ص ۱۰۴-۱۰۴.
- ۲۹- علوی طبری، حسین و بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۲). "کیفیت سود: شواهدی از نقش دوره تصدی حسابرسان و تخصص در صنعت". فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسان، شماره ۷، ص ص ۱۰-۸.
- ۳۰- قیطاسی، روحاله و استا، سهراب. (۱۳۹۰). "بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرسان بر عدم اطمینان اطلاعاتی". پایان نامه دانشگاه ایلام.
- ۳۱- کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه و محمدی، امیر. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود". فصلنامه دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، ص ص ۸۲-۶۵.
- ۳۲- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین. (۱۳۸۳). "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسان مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان". فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسان، شماره ۳۸، ص ص ۷۶-۵۳.
- ۳۳- نمازی، محمد و بایزیدی، انور و جبارزاده، سعید. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسان و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". مجله تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ص ص ۷۸-۶۰.
- ۳۴- نوروش، ایرج و حسینی، سید علی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین کیفیت افشاء و مدیریت سود". فسانامه بررسی های حسابداری و حسابرسان، شماره ۵۵، ص ص ۱۳۴-۱۱۷.

منابع انگلیسی:

- [۱]. Barth, M.Konchitchki,Y.and Landsman, w. (2011),Cost of capital and Financial statement trans parency, Working paper, Stanford university, Palo alto.CA.
- [۲] Behn, B. Chor, J. H, Kang, T, 2007 Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. the Accounting Review 3 (2), 327-359
- [۳]. Bhattacharya. N.Desai,H.and Venkataraman, K, (2011),Earnings quality and in Formation asymmetry: Evidence From trading costs, Working Paper,SSRN Working Paper Series.

- [۴]. Chen, C. J. P. X. Su & X.Wu. (2010). "Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local chinese Firm: A Case Study". Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(1), 41-72.
- [۵]. Davis, L. R.soo.B. 8 Trompeter, G, (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings fore core casts. Conte Mporary Aceounting Research, 26(2), 517-548.
- [۶]. Francis, J. R & Yu, Michael. D, (2009). Big 4 office size and audit Quality, The Accounting Review American accounting Associaion, vol, 84, No, 5 DOI:10.2308/accr.2009,84.5.1521.2009,pp.1521-1552.
- [۷]. Hossain, M. Lim, C. and P.Tan (2010), "Corporate Governance, Legal Environment, And Auditor Ehoice in Emerging Markets", Review of Pacific. Basin Financiel Markets And Policies, vol.13,No.1, PP.91-126.
- [۸]. Kim, J. B.And Yi,C H. (2007). "Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets Korean evidene" working papn cocordia University and Honq konq polytechnic Universit.
- [۹]. Lawrence, A, and p. Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non – Big 4- differences in audit – quality proxies be attributed to client characteristics ? the Accounting Review, Vol, 86, No. 1,pp. 259-286.
- [۱۰]. Lin, Z.j. ; and M. Liu (2009), "The Impact of Corporate Governance on Auditor choice: Evidence from china ", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, PP.44-59.
- [۱۱]. Li, Song Frank M. and Wong Sonia M.L. (2008), "A Continuous Relation between Audit firm size and Audit Opinions Evidence From chinavb, Internatinal Journal of Auditing Int.J.Audit 12:111-127.
- [۱۲]. Niskanen, M.Karjalainan, J.& Niskanen, J. (2009).the role of auditing in small private Family Firms:is it about quahity and credibility ? Family Business Review, 23, (3),230-45.
- [۱۳]. Romanus, R.N, J. J. Mager, and D.M. Fleming. (2008). Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting 413- Restatements. Accounting Horizons 22 (4): 389
- [۱۴]. Wang, Q.Wong T,I.&xia(2008).State ownership, the institutional environment, and audit choice: evidence From China. Journal of Accounting and Economics,46(1).112-134.
- [۱۵]. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011)."Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". The Accounting Review 86 (1), 259.
- [۱۶]. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011)."Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". The Accounting Review 86 (1), 259.
- [۱۷]. Chen, Y. Hsu, J. (2009)."Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
- [۱۸]. Choi, J. –B. Kim, X. Liu, and D. Simunic. (2008). "Audit pricing, legal liability regimes, and Big". Available online at www.sciencedirect.com.
- [۱۹]. Constantinos, C. Clive, L. (2008)."Audit effort and earnings management". Available online at www.sciencedirect.com. Journal of Accounting and Economics 45 ; 116–138.
- [۲۰]. Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman. (2010). "Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?". J. Account. Public Policy 29 (2010) 330–352. Contents lists available at ScienceDirect.
- [۲۱]. Jere,R, Francis. Michael, D, Y. (2009)."Big 4 Office Size and Audit Quality". The Accounting Review 84 (5), 1521 (2009);
- [۲۲]. Jong-H- Ch.Jeong-B-K-V.Chansong-k.Yoonseok-Z. (2009)."Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. Auditing": A Journal of Practice and Theory. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1011096>.
- [۲۳]. Kam-W. (2009). "Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities?".J. Account. Public Policy 28 (2009) 33–50.Contents lists available at ScienceDirect.
- [۲۴]. Kilgore, A. & R.Radich & G.Harrison. (2011). "The Relative Importance of Audit Quality Attributes". Australian Accounting Review, Vol. 21, Issue 3, pp. 253–265

بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد با نقش تعدیل کننده سهامداران نهادی

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۸

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۰۴

محمد رضا بزرگ زاده^۱

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد با نقش تعدیل کننده سهامداران نهادی می باشد. در این پژوهش از دو متغیر محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد به عنوان متغیرهای اصلی و متغیر سهامداران نهادی به عنوان متغیر تعدیل کننده استفاده شده است. در همین راستا ۱۶۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک انتخاب گردید؛ در طی سال های ۹۱ الی ۹۵ مورد بررسی قرار گرفت. این تحقیق دارای یک فرضیه می باشد که با استفاده از مدل رگرسیون خطی و مدل داده های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت. پژوهش حاضر دارای ۱ مدل اصلی برای برآورد فرضیه پژوهش می باشد. نتایج به دست آمده نشان دهنده وجود نقش تعدیل کننده سهامداران نهادی در رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقدی می باشد.

واژگان کلیدی: محافظه کاری حسابداری، ارزش وجه نقد، سهامداران نهادی

۱- کارشناس ارشد حسابداری، واحد لنگرود، دانشگاه غیردولتی-غیرانتفاعی قدیر، ایران. bozorgzadeh.mr7@gmail.com

۱- مقدمه

وجود وجه نقد مازاد برای یک شرکت، می‌تواند نشانه‌ای مبهم برای بازار تلقی شود. زیرا هم می‌تواند دارای جنبه‌های مثبت و هم جنبه‌های منفی باشد. نگهداشت وجه نقد مازاد در شرکت‌ها می‌تواند از سوی بازار نشانه‌ای باشد مبنی بر اینکه اینگونه شرکت‌ها از ریسک کمتری برخوردار هستند زیرا توانایی بیشتری در مواجهه با مشکلات مالی احتمالی آتی دارند. از طرف دیگر، وجود وجه نقد مازاد در شرکت‌ها می‌تواند تاثیر منفی بر عملکرد شرکت‌ها بواسطه بروز مشکلات نمایندگی برای آن‌ها داشته باشد (جنسن، ۱۹۸۶). میکلسون و پارچ (۲۰۰۳) در تحقیق خود نشان دادند که شرکت‌هایی که سطح بیشتری از وجه نقد را نگهداری می‌نمایند، عملکرد بهتری نیز از خود نشان می‌دهند. آنان بر این باورند که سطح بهینه وجه نقد برای شرکت‌ها وجود ندارد و عملکرد شرکت‌ها با افزایش در سطح نگهداشت وجه نقد، افزایش می‌یابد.

به دلیل سطح بالای نوسانات وجوه نقد و یا هزینه‌های تامین مالی پیش‌بینی نشده، بسیاری از شرکت‌ها، رویکرد احتیاطی مدیریت وجه نقد نگهداری شده را سرلوحه عمل خویش قرار داده‌اند (برنشتاین، ۱۹۹۴). طبق مطالعه صورت گرفته توسط بیتس، کائو و استولز (۲۰۰۹)، شرکت‌های آمریکایی که مقدار زیادی وجه نقد نگهداری می‌کنند، در پروژه‌ها سرمایه‌گذاری نکرده و یا این وجوه را بین سهامداران توزیع نمی‌کنند، بنابراین با در نظر گرفتن احتمال سوء استفاده مدیران اجرایی از این وجوه، سوالاتی در مورد عملکرد افزایش وجوه نقد نگهداری شده مطرح می‌شود.

از سوی دیگر، استفاده از اصل محافظه‌کاری در گزارشگری مالی در صورتی که موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی گردد، تأمین مالی را برای شرکت‌ها تسهیل نموده و میزان نگهداری وجه نقد توسط شرکت‌ها را کاهش می‌دهد. برخی از مطالعات انجام شده (فالكندر و ونگ، ۲۰۰۶) نشان می‌دهد که ارزش بازار یک ریال سرمایه‌گذاری در وجه نقد، کمتر از ارزش اسمی یک ریال است؛ یعنی به ازای هر واحد افزایش در وجه نقد، ارزش نهایی به مبلغ کمتری افزایش می‌یابد. این یافته منطبق با فرضیه جریان نقد آزاد جنسن است که عنوان می‌کند جریان‌های نقدی آزاد، دارای اثر معکوسی بر کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری است. مطالعات لوپس و ارکان (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که محافظه‌کاری می‌تواند باعث تعدیل در میزان کاهش ارزش نهایی وجه نقدی شود که به ازای افزایش در موجود نقد اتفاق می‌افتاد. براساس مباحث فوق هدف اصلی این پژوهش پاسخ به این سوال است که آیا بین محافظه‌کاری حسابداری و ارزش وجه نقد با نقش تعدیل کننده سهامداران نهادی رابطه وجود دارد یا خیر؟

۲- مبانی نظری و پیشینه

۲-۱- محافظه‌کاری حسابداری

تاریخچه‌ی محافظه‌کاری مفهومی است که سابقه در حسابداری، محافظه‌کاری ای طولانی دارد. باسو^۱ (۱۹۹۷) معتقد است که محافظه‌کاری طی قرن‌ها تئوری و عمل حسابداری را تحت تاثیر قرار داده است. ثبت‌های تاریخی اوایل قرن پانزدهم میلادی درباره‌ی معاملات مشارکتی و تضامنی نشان می‌دهند که حسابداری در اروپای قرون وسطی محافظه کارانه بوده است. مفهوم محافظه‌کاری زمانی ایجاد شد که ترازنامه مهمترین و اغلب تنها صورت مالی بود و اجزای سود یا سایر نتایج عملیات به ندرت در خارج از شرکت‌ها ارائه می‌شد. اولین کاربرد صورت‌های مالی برای بانکداران و دیگر اعتباردهندگان بوده است. انگیزه‌ی آنها از کاربرد محافظه‌کاری اطمینان از آن بوده که سرمایه‌گذاری‌شان به گونه‌ای مناسب حفظ خواهد شد. از اینرو، کم‌نمایی خالص دارایی‌ها مطلوب، و حتی شرافتمندانه بود؛ چرا؟ برای وام‌ها چون باعث ایجاد حاشیه‌ی ایمنی می‌شد (هیأت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰). محافظه‌کاری به معنای شناسایی سریعتر اخبار بد در سود نسبت به اخبار خوب با توجه به جریان‌های نقدی تعریف می‌شود (مهرانی و همکاران، ۱۳۸۸). از دیدگاه نظری، محافظه‌کاری حسابداری رفتار جانبدارانه مدیر در شناسایی سود را به تأخیر می‌اندازد. از این رو، محافظه‌کاری موجب می‌شود تا مدیر و سایر گروه‌ها نظیر سهامداران مبالغ کمتری از سود را دریافت نمایند. این موضوع موجب افزایش ارزش شرکت می‌شود. ارزش افزایش یافته شرکت، میان همه گروه‌های طرف قرارداد شرکت تقسیم و رفاه هر گروه افزایش می‌یابد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۳).

محافظه‌کاری، در رایج‌ترین تعریف خود، برخورد متمایز با شناسایی سودها و زیان‌ها است. این برخورد نامتقارن، ناشی از قابلیت رسیدگی نامتقارنی است که برای سودها و زیان‌ها در نظر گرفته می‌شود (واتر، ۲۰۰۳). محافظه‌کاری حسابداری با تسهیل نظارت سرمایه‌گذاران و اداره بهتر امور، خوشبینی مدیران را نسبت به عملکرد مالی شرکت محدود می‌کند (جیمی، ۲۰۱۰). اگر محافظه‌کاری حسابداری موجب افزایش نظارت سرمایه‌گذاران شود، در این صورت آن‌ها باید تمایل بیشتری به سرمایه‌گذاری داشته باشند، در این شرایط انتظار بر این است که ارزش نهایی موجودی نقد افزایش یابد (ثقفی و نادری کروندان، ۱۳۹۰). از سوی

دیگر، محافظه‌کاری حسابداری با انتخاب و به کارگیری مستمر رویه‌های حسابداری منجر به گزارش خالص دارایی‌ها به ارزشی کمتر از ارزش اقتصادی خود خواهد شد و با ایجاد ذخایر پنهان، موجب ارائه کمتر سود در سال‌های اولیه عمر دارایی و ارائه بیشتر سود در سال‌های آتی می‌شود. باسو (۱۹۹۷) محافظه‌کاری را گرایش حسابداری به الزام درجه بالاتری از تأییدپذیری برای شناسایی اخبار خوب در مقایسه با میزان تأییدپذیری لازم برای شناسایی اخبار بد تعریف کرده است. که این موضوع منجر به کتمایی سود و در نتیجه دارایی‌ها می‌شود. کمیته فنی سازمان حسابرسی ایران (۱۳۸۶) بیان می‌کند که تهیه کنندگان صورت‌های مالی با ابهاماتی که به گونه ای اجتناب ناپذیر بر بسیاری از رویدادها و شرایط سایه افکنده است، برخورد می‌کنند. نمونه این ابهامات شامل قابلیت وصول مطالبات، عمر مفید احتمالی دارایی‌های ثابت و تعداد و میزان ادعاهای مربوط به ضمانت کالای فروش رفته می‌باشد. چنین مواردی با رعایت احتیاط در صورت‌های مالی و همراه با افشای ماهیت و میزان آنها بررسی می‌شود.

۲-۲- ارزش وجه نقد

در استاندارد حسابداری شماره ۲، وجه نقد این گونه تعریف شده است: «وجه نقد عبارت است از موجودی نقد و سپرده‌های دیداری نزد بانک‌ها و مؤسسات مالی اعم از ریالی و ارزی (شامل سپرده‌های سرمایه‌گذاری کوتاه مدت بدون سررسید) به کسر اضافه برداشت‌هایی که بدون اطلاع قبلی مورد مطالبه قرار می‌گیرد.»

مهم‌ترین عامل نگهداری وجه نقد مازاد، عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات ناشی از آن است. وجود عامل مزبور منجر به تحصیل وجه نقد پر هزینه می‌شود؛ در چنین شرایطی، شرکت ممکن است دارایی‌های جاری خود را به قصد کاهش هزینه‌های تامین مالی برون سازمانی، افزایش دهد. مزیت عمده نگهداری وجه نقد در بازارهای سرمایه ناکارآمد افزایش توانایی شرکت برای استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری ارزشمند و پرهیز از تامین مالی خارجی گران قیمت است، با این وجود، نگهداری وجه نقد هزینه‌هایی نیز در بردارد، برای مثال مدیران و سهامداران کنترلی ممکن است با انگیزه‌های فرصت‌طلبانه و سودجویانه و در راستای دستیابی به اهداف شخصی خود، اقدام به نگهداری وجه نقد نمایند؛ اهدافی که لزوماً منطبق با اهداف شرکت نمی‌باشد (جنی و همکاران، ۲۰۰۹). بر این اساس، نگهداری بیش از اندازه وجه نقد می‌تواند نشانه‌ای از عدم تخصیص کارای منابع بوده و هزینه‌هایی را بر شرکت تحمیل نماید (اوزکان و همکاران، ۲۰۰۴). نتایج پژوهش‌های باتاچاریا و همکاران (۲۰۰۳)، فرانسیس و همکاران (۲۰۰۴ و ۲۰۰۵) و اوزکان و اوزکان (۲۰۰۴) نشان می‌دهد افزایش عدم تقارن اطلاعاتی، انگیزه نگهداری دارایی‌های نقدی بالایی را برای شرکت‌ها ایجاد می‌کند. به عبارت دیگر، وجود عدم تقارن اطلاعاتی باعث افزایش هزینه سرمایه شرکت شده و تامین وجه از بازارهای مالی به نفع شرکت نخواهد بود، بنابراین شرکت‌ها ترجیح می‌دهند دارایی‌های نقدی زیادی نگهداری کنند تا در مواقع لازم وجه مورد نیاز خود را از منابع داخلی تأمین کنند (اوزکان و اوزکان، ۲۰۰۴).

به طور کلی تر، وجه نقد شامل مواردی همچون وجه نقد موجود در شرکت (سکه و اسکناس نزد صندوق و تنخواه گردان، وجه نقد شرکت، موجود در حساب‌های جاری نزد بانک، سپرده‌های شرکت نزد بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی که به محض درخواست قابل دریافت باشد، سایر حساب‌هایی که خصوصیات سپرده‌های ذکر شده بند ۳ را دارا می‌باشند، به طوری که شرکت بتواند در هر زمان وجه نقد اضافی را به آن حساب‌ها واریز و یا اینکه وجه نقد مورد نیاز خود را از آن حساب‌ها برداشت کند بدون اینکه نیاز باشد از قبل به بانک یا مؤسسه مالی مربوط اطلاع داده یا جریمه‌ای را متحمل گردد. در برخی از استانداردهای حسابداری، وجه نقد در برگیرنده معادل وجه نقد نیز می‌باشد. معادل وجه نقد عبارت از سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت سریع التبدیل به وجه نقد که احتمال خطر کاهش در ارزش آن ناچیز بوده و به آسانی و بدون اطلاع قبلی قابل تبدیل به مبلغ معینی وجه نقد، می‌باشد (مشکی و مقدم، ۱۳۹۴).

۲-۳- سهامداران نهادی

از عوامل توسعه اقتصادی کشورهای در حال توسعه، توانایی جذب پس اندازها و هدایت آنها به سمت فعالیت‌های سرمایه‌گذاری است. فرآیند اختصاص مؤثر سرمایه در ارتقاء و پیشرفت و سلامت نظام اقتصادی نقش مهمی را ایفا نموده و در پی آن بهره‌وری به وجود خواهد آمد که این امر به نوبه‌ی خود موجب روان شدن و کارایی بازار می‌گردد. ایجاد بورس یک راه مناسب برای جذب سرمایه‌پذیران و سرمایه‌گذاران جامعه است. یکی از ویژگی‌های مهم این بازارهای سرمایه‌ی نوپا، به خصوص در کشورهای در حال توسعه، وجود سرمایه‌گذاران عمده و تملک بخش اعظمی از حقوق مالکانه شرکت‌ها توسط آنان است (حساس یگانه و شهریاری، ۱۳۸۹). (بوشی^۱، ۱۹۹۸) سرمایه‌گذاران نهادی را به صورت سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و نهادها و موسسه‌هایی از این قبیل تعریف می‌کنند. در کشورهای توسعه یافته مانند آمریکا و انگلیس، چهار نوع اصلی از سهامداران نهادی وجود دارد. (حساس یگانه و شهریاری، ۱۳۸۹): ۱) صندوق‌های بازنشستگی؛ ۲) شرکت

های بیمه؛ ۳) شرکت های سرمایه گذاری؛ ۴) بانک ها. در دهه های اخیر سرمایه گذاران نهادی بزرگترین مالکان شرکت ها محسوب می شود و کنترل درصد زیادی از سهام بازار و شرکت ها را در دست دارند. با استناد به بیانیه مطرح شده و نیز با توجه به تقسیم بندی سهامداران براساس درصد مالکیت (سهامداران جزئی، اثر گذار و کنترل کننده) این امکان وجود دارد که سهامداران نهادی با درصد مالکیت کمتر از ۲۰٪ در برخی از شرکت ها تأثیر و نفوذ قابل ملاحظه ای بر تصمیمات و سیاستهای مالی شرکت داشته باشند ولی در برخی دیگر از شرکت ها فاقد چنین تأثیرگذاری باشند به طوری که همانگونه که بیان شد سرمایه گذاران نهادی از لحاظ اندازه سهام، تخصص در جمع آوری اطلاعات و نظارت بر مدیران تفاوت های زیادی با سهامداران جزء دارند آنها منابعی برای نفوذ و نظارت بر مدیران دارند اما اینکه آیا واقعاً از قدرت و منابع خود برای نظارت استفاده می کنند و برمدیران فشارمی آورند سوالی است که در بسیاری از ذهن ها به وجود می آید. هنگامی که سرمایه گذاران نهادی قصد دارند که سهام قابل ملاحظه ای از یک شرکت را خریداری کنند، در هیأت مدیره مشارکت می کنند و هدفشان از این مشارکت نیز بهبود عملکرد شرکت است. در نتیجه برخی سرمایه گذاران نهادی تمایل دارند که در راهبری شرکت ها مشارکت فعال داشته باشند و این کار از طریق اعمال رأی در تصمیمات اتخاذ شده در جلسات عمومی هیأت مدیره و با برقرار کردن ارتباط با شرکت ها و مدیریت آنها صورت می پذیرد. بدین ترتیب می توانند نقش مهمی در تدوین و نظارت بر استراتژی و عملکرد شرکت در طی زمان ایفا کنند.

۳- پیشینه

ایزدی نیا و طباطبایی (۱۳۹۵) تأثیر محافظه کاری غیرشرطی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر میزان نگهداشت وجه نقد را مورد مطالعه قرار دادند. وجه نقد یکی از مهمترین دارایی های نقدی در ترازنامه می باشد، در سال های اخیر میزان نگهداری وجه نقد در حوزه ادبیات مالی مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. در این راستا هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر محافظه کاری غیرشرطی و کیفیت نظام حاکمیت شرکتی نظیر عدم دوگانگی وظیفه مدیرعامل، استقلال هیأت مدیره، سهامداران نهادی و مجموعه ای از این سازوکارها تحت عنوان سازوکارهای حاکمیت شرکتی قوی بر میزان نگهداشت وجه نقد است. نمونه پژوهش حاضر شامل ۱۲۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۴ می باشد. برای آزمون فرضیه های پژوهش از رگرسیون خطی چند متغیره استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که محافظه کاری غیرشرطی بر میزان نگهداشت وجه نقد تأثیر منفی و معناداری دارد. همچنین عدم دوگانگی وظیفه مدیرعامل بر میزان نگهداشت وجه نقد تأثیر معناداری ندارد. از طرفی بین استقلال هیأت مدیره، سهامداران نهادی و حاکمیت شرکتی قوی با میزان نگهداشت وجه نقد رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

خانی و رجبی (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر محافظه کاری حسابداری بر رابطه وجه نقد نگهداری شده و بازده غیر عادی شرکت ها در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این تحقیق از اطلاعات ۶ ساله (۱۳۹۰-۱۳۸۵) شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که ارزش بازار یک ریال وجه نقد نگهداری شده اضافی با ورود محافظه کاری حسابداری در شرکت ها افزایش می یابد و منجر به استفاده کارا از وجوه نقد و کاهش اتلاف ارزش بازار مرتبط با وجه نقد نگهداری شده می شود.

احسانی (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر محافظه کاری حسابداری بر ارزش نگهداشت وجه نقد پرداخت. مدیران شرکت ها به منظور جلوگیری از هزینه عدم نقدینگی در کوتاه مدت و نیز حفظ منافع خود اقدام به نگهداری وجه نقد می نمایند. افزایش نقدینگی شرکت ها احتمال سرمایه گذاری در پروژه های کم ارزش را افزایش می دهد که این موضوع به ایجاد تضاد منافع میان مدیران و مالکان منجر می گردد. در چنین شرایطی، محافظه کاری حسابداری به عنوان مکانیزمی جهت کاهش هزینه های نمایندگی میان مدیران و سهامداران مطرح می گردد. از این رو محافظه کاری حسابداری زیان ناشی از سرمایه گذاری در پروژه های کم ارزش را به موقع گزارش می کند که این امر مانع از سرمایه گذاری مدیر در چنین پروژه هایی می گردد. بدین ترتیب اعمال محافظه کاری حسابداری باعث استفاده کارا تر از وجه نقد و به عنوان جایگزینی برای نظارت خارجی و کاهش هزینه های نمایندگی مطرح می گردد. همچنین در این پژوهش به منظور اندازه گیری محافظه کاری از معیار محافظه کاریگیولی و هاین (۲۰۰۰) و برای آزمون فرضیه ها از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی و مدل داده های ترکیبی استفاده شد. نتایج حاصل از برآورد مدل های پژوهش حاکی از آن است که بین تغییر در ارزش بازار سهام با تغییر در نگهداشت وجه نقد رابطه مستقیم وجود دارد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که با افزایش سطح نگهداشت وجه نقد در شرکت، بازده سهام افزایش می یابد. نتایج همچنین نشان می دهد که تحت تأثیر حسابداری محافظه کارانه، رابطه بین بازده سهام و سطح نگهداشت وجه نقد شدیدتر و رابطه بین بازده سهام و سطح نگهداشت خالص وجه نقد ضعیف تر می شود.

حیدری کوچی زاده و صادقی بهیمنی، (۱۳۹۱) به بررسی اثر محافظه کاری بر ارزش وجه نقد نگهداری شده توسط شرکت ها پرداختند. نمونه ای مشتمل بر ۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در طی سال های ۱۳۸۶-۱۳۹۰ انتخاب

گردید و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. ابتدا با بررسی چگونگی ارتباط تغییرات وجه نقد و بازده سهام شرکت، نشان داده شد که ارزش یک ریال موجود در وجه نقد شرکت، از یک ریال اسمی کمتر می باشد. در ادامه و در پی رسیدن به هدف اصلی تحقیق، با وارد کردن محافظه کاریدر مدل اصلی پژوهش، نشان داده شد که محافظه کاریمی تواند با کاهش هزینه های نایندگی، موجب افزایش ارزش وجوه نقد نگهداری شده ی شرکت شود.

چو-مین لین^۱ و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی رابطه بین ارزش وجه نقد و محافظه کاری حسابداری: نقش سهامداران کنترلی پرداختند. نتایج آنها مشخص کرد که محافظه کاری حسابداری موجب افزایش ارزش نقدی شرکت ها می شود و با در نظر گرفتن سهامداران کنترلی یافته های بدست آمده با توجه به نسبت وابستگی مدیران از مشکل نمایندگی و بحران مالی پشتیبانی نمود. بطور کلی اثر انگیزی سهامداران کنترلی با درصد نسبتا پایین وابستگی مدیریت، پشتیبانی می شود درحالیکه اثر استحکام در درصد نسبتا بالای وابستگی تایید می شود با این حال هنگامی که مشکل نمایندگی و بحران مالی در نظر گرفته می شود اثر استحکام بر روابط مد نظر غلبه نمی یابد.

چن و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تحت عنوان محافظه کاریو ساختار مالکیت نهادی به بررسی روابط بین متغیرها با استفاده از روش آماری پانل دیتا پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان از آن داشت که در بلند مدت محافظه کاری حسابداری نهادی بر روی مالکان نهادی تاثیر منفی گذاشته و امکان دارد با نفوذ بیشتر سهامداران نهادی میزان محافظه کاریمدیران نیز کاهش پیدا کند و همچنین نتایج تحقیق آنها نشان از آن داشت که انتشار گزارش های تامین مالی بلند مدت باعث کاهش میزان محافظه کاریشرطی مدیران خواهد شد.

۴- فرضیه پژوهش

سهامداران نهادی در رابطه بین محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقدی نقش تعدیل کننده ای دارند.

۵- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نوع تحقیقات کاربردی و توصیفی همبستگی است که در آن برای تایید یا رد فرضیه مورد نظر از اطلاعات تاریخی شرکت ها و روش های آماری استفاده شده است. همچنین در این تحقیق، به دو روش توصیفی و استنباطی به تجزیه و تحلیل داده های بدست آمده، پرداخته شده است. در سطح توصیفی با استفاده از مشخصه های آماری نظیر فراوانی، میانگین، انحراف معیار به توصیف ویژگی های عمومی جامعه پرداخته و در سطح استنباطی هم به منظور پاسخ به فرضیات تحقیق و هم به منظور یافتن روابط خاص میان متغیرهای جامعه از آزمون های تحلیل رگرسیون، آزمون معناداری T و آزمون معناداری F استفاده شده است. در این پژوهش برای آزمون فرضیه از نرم افزار Eviews بهره برده شده است.

۵-۱- جامعه آماری

برای درک و روشن شدن هدف هر پژوهش ابتدا باید جامعه مورد مطالعه تعریف شود. در هر بررسی آماری، جامعه، مجموعه ای است که می خواهیم درباره آن استنباطی به عمل آوریم. جامعه ترکیبی از تمام مواردی است که با خصوصیت مشخصی تطبیق می کنند. جامعه باید بر حسب محتوی، حدود و زمان تعیین شود. حدود هر جامعه پژوهش بر پایه تعریفی که از آن ارائه می شود، مشخص می گردد و تعریف با تلفیق ویژگی های مشترکی که عناصر هر جامعه داراست و برای پژوهش مهم و قابل توجه اند، بیان می شود. کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵، جامعه آماری تحقیق حاضر را تشکیل می دهند. براین اساس انتخاب نمونه از میان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با در نظر گرفتن معیارهای زیر انجام می شود:

- (۱) به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت ها جزء شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گری، هلدینگ، لیزینگ و بانک ها بودند.
- (۲) شرکت هایی که پایان سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نشده است و یا در طول دوره پژوهش تغییر سال مالی داشته اند.
- (۳) شرکت های مورد نظر از ابتدای سال ۱۳۹۱ تا انتهای سال ۱۳۹۵ در عضویت بورس اوراق بهادار نبوده اند.
- (۴) طی دوره پژوهش فعالیت مستمر نداشته و معاملات آن ها در بورس دچار وقفه بیش از سه ماه بوده است.
- (۵) اطلاعات مالی شرکت در دوره ی مورد مطالعه در دسترس نبود.

۶- مدل و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه پژوهش از مدل زیر استفاده شده است.

$$CASH_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 CI_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 CI_{i,t} * INST_{i,t} + \beta_4 F_SIZE_{i,t} + \beta_5 D_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن CI نشان دهنده محافظه کاری، CASH نشان دهنده ارزش وجه نقد، INST بیانگر سهامداران نهادی، F_SIZE بیانگر اندازه شرکت، D برابر با سود تقسیمی و LEV برابر با اهرم مالی می‌باشد.

۱-۶- سنجش محافظه کاری

متغیر مستقل در این پژوهش محافظه کاری می‌باشد. برای اندازه‌گیری محافظه کاری از مدل گیولی و هاین استفاده شده است. شاخص محافظه کاری براساس مدل مزبور به صورت زیر محاسبه می‌شود (گیولی و هاین، ۲۰۰۰).

$$CI_{it} = \frac{OA_{it}}{TA_{it-1}} * (-1)$$

که در این مدل CI_{it} نشان دهنده شاخص محافظه کاری در پایان دوره مالی i برای شرکت t ، OA_{it} نشان دهنده اقلام تعهدی عملیاتی در پایان دوره مالی i برای شرکت t ، TA_{it-1} مجموع دارایی‌ها در پایان دوره مالی i برای شرکت t و اقلام تعهدی عملیاتی از تفاوت سود خالص و جریان نقدی عملیاتی به علاوه هزینه استهلاک به دست می‌آید.

۲-۶- سنجش ارزش وجه نقد

ارزش وجه نقد در این پژوهش متغیر وابسته است که از رابطه زیر بدست می‌آید (چومین لین، ۲۰۱۷).

$$\text{ارزش وجه نقد} = \frac{\text{وجه نقد ابتدای دوره مالی} - \text{وجه نقد پایان دوره مالی}}{\text{جمع دارایی‌ها}}$$

۳-۶- سنجش سهامداران نهادی

سهامداران نهادی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده در نظر گرفته شده است که از طریق درصد کل سهام تملیک شده به وسیله سهامداران نهادی به کل سهام سرمایه محاسبه می‌شود. (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۱).

۴-۶- سنجش متغیرهای کنترلی

در این پژوهش از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، سودتقسیمی و اهرم مالی به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده شده است. اندازه شرکت برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام (مشایخ و همکاران، ۲۰۱۶). سود تقسیمی متغیر مجازی است و برای شرکت‌هایی که طی دوره سود تقسیمی داشته اند برابر ۱ و در غیر این صورت صفر می‌باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۱). شرکت‌هایی با اهرم بیشتر تحت فشار مالی بوده و بازده سهام آنها نوسان بیشتری دارد که منجر به همزمانی کمتر می‌شود. به منظور اندازه‌گیری اهرم مالی از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها در پایان سال استفاده شده است (فروغی و قاسم زاده، ۱۳۹۴).

۷- آمار توصیفی و آزمون فرضیه پژوهش

در جدول ۱ شاخص‌های مرکزی و پراکندگی نشان داده شده است. میانگین، پرکاربردترین شاخص مرکزی می‌باشد. ساده ترین شاخص پراکندگی، دامنه تغییرات می‌باشد که اختلاف بین بزرگترین و کوچکترین مقدار داده‌ها است. پرکاربردترین شاخص پراکندگی، انحراف معیار می‌باشد که با جذر گرفتن از واریانس بدست می‌آید.

جدول ۱. آمار توصیفی داده های پژوهش

متغیرها	CI	CASH	INST	SIZE	D	LEV
محافظة کاری حسابداری	ارزش وجه نقد	سهامداران نهادی	اندازه شرکت	سود تقسیمی	اهرم مالی	
میانگین	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	۳۷/۲۹	۱۴/۳۲	۰/۷۹	۰/۵۶
میان	-۰/۰۰۵	۰/۰۰۱	۲۹/۱۶	۱۴/۰۸	۱/۰۰	۰/۵۷
حداکثر	۰/۸۴	۰/۳۴	۹۸/۹۳	۱۹/۱۵	۱/۰۰	۲/۳۲
حداقل	-۰/۷۵	-۰/۲۴	۰/۰۰	۱۰/۶۷	۰/۰۰	۰/۰۱
انحراف معیار	۰/۱۴	۰/۰۴	۳۲/۶۰	۱/۵۱	۰/۴۰	۰/۲۲
چولگی	۰/۱۳	۱/۲۴	۰/۳۹	۰/۷۷	-۱/۴۳	۰/۸۷
کشیدگی	۷/۹۴	۱۵/۱۰	۱/۶۹	۳/۸۵	۳/۰۵	۸/۶۶
جارج برا	آماره	۸۱۶/۹۵	۷۷/۴۸	۱۰۴/۲۱	۲۷۳/۹۹	۱۱۷۲/۱۵
	احتمال	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰

در نهایت آزمون جارج برا با توجه به اینکه سطح خطای محاسبه شده کوچکتر از ۰.۰۵ است، نشان دهنده توزیع غیرنرمال برای متغیرهای تحقیق می باشد، در این ارتباط با توجه به تعداد بالای نمونه و در نتیجه بالا بودن مشاهدات می توان از نرمال نبودن توزیع متغیرها چشم پوشی کرد (سوری، ۱۳۸۹).

۷-۱- آزمون مانایی

به منظور اطمینان از نتایج تحقیق و ساختگی نبودن روابط موجود در رگرسیون و معنی دار بودن متغیرها اقدام به انجام آزمون مانایی و محاسبه ریشه واحد متغیرهای تحقیق در مدل گردید (جدول ۲). آزمون مزبور با استفاده از نرم افزار Eviews7 و روش های آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲)، آزمون ایم، پسران وشین (۲۰۰۳)، آزمون ریشه واحد فیشر - دیکی فولر تعمیم یافته و آزمون ریشه واحد فیشر - فلیپس پرون (۱۹۹۴) انجام گردید. در آزمون ریشه واحد فرضیه صفر بیانگر وجود ریشه واحد بوده و در صورتیکه احتمال جدول کوچکتر از ۰/۰۵ باشد به احتمال ۹۵ درصد فرضیه صفر پذیرفته نمی شود.

جدول ۲. نتایج آزمون مانایی مدل پژوهش

نتیجه آزمون	روش آزمون: Levin,lin&chut		متغیر
	احتمال	آماره	
تایید	۰/۰۰	-۳۱/۹۹	CI (محافظة کاری حسابداری)
تایید	۰/۰۰	-۱۲۹/۷۳	CASH (ارزش وجه نقد)
تایید	۰/۰۰	-۵۶/۱۱	INST (سهامداران نهادی)
تایید	۰/۰۰	-۴۴۸۵/۲۸	CI*INST (متغیر تعاملی)
تایید	۰/۰۰	-۳۲/۹۸	SIZE (اندازه شرکت)
تایید	۰/۰۰	-۴۱/۷۹	D (سود تقسیمی)
تایید	۰/۰۰	-۲۵/۶۲	LEV (اهرم مالی)

باتوجه به نتایج بدست آمده، فرضیه ی صفر مبنی بر ریشه واحد داشتن متغیرها پذیرفته نمی شود و نتایج حاصل از آزمون مانایی نشان می دهد که متغیرها مانا می باشند.

۷-۲- آزمون نرمال بودن جمله خطا

به منظور بررسی نرمال بودن جمله خطا آزمون جارج برا استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳. آزمون نرمال بودن جملات خطا

احتمال	آماره جاک برا	
۰/۰۵۴	۵/۸۱	RESID

مفروضات آماری مربوط به مدل، نتایج آزمون جاک-برا حاکی از این است که باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل تحقیق که دارای احتمال بزرگتر از ۰/۰۵ است در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می‌باشد.

۳-۷ آزمون ناهمسانی واریانس جملات پسماند

یکی از فروض کلاسیک همگن یا همسان بودن توزیع واریانس خطاهاست که در صورت منفی شدن این فرض، اجزای اخلاص دارای ناهمسانی واریانس خواهند بود. ناهمسانی واریانس در واقع، به دلیل برابر نشدن واریانس متغیر وابسته در دوره‌های مختلف به وجود می‌آید. در صورت نابرابری واریانس متغیر وابسته، واریانس اجزای اخلاص نیز در ادوار مختلف یکسان نخواهد بود که در نتیجه، تخمین مدل دچار تورش و عدم کارایی می‌گردد. در این پژوهش آزمون ناهمسانی واریانس اجرا شده، که نتایج این آزمون در جدول (۴) ارائه گردیده است.

جدول ۴. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل	df	ارزش	احتمال
برتلیت	۲	۳۶/۸۲	۰/۰۰
لویین	(۷۹۶، ۲)	۱۲/۰۷	۰/۰۰
برو-فورسای	(۷۹۶، ۲)	۱۱/۸۲	۰/۰۰

با توجه به P-Value های بدست آمده در جدول فوق که دارای احتمال کوچکتر از ۰/۰۵ هستند ما با ناهمسانی واریانس روبرو هستیم که به منظور رفع این ناهمسانی از تخمین‌زن‌های EGLS استفاده می‌کنیم.

۴-۷ برآورد مدل و تجزیه و تحلیل مدل نهایی

در پژوهش حاضر، مدل با استفاده از مدل داده‌های ترکیبی برآورد می‌شوند. بدین ترتیب که چند شرکت در طول زمان مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند. در تجزیه و تحلیل داده‌های ترکیبی یک محیط بسیار غنی از اطلاعات برای گسترش تکنیک‌های تخمین و نتایج قابل تحلیل فراهم می‌گردد. در بسیاری از موارد، پژوهشگران می‌توانند از داده‌های ترکیبی، برای مواردی که نمی‌توان فقط به صورت سری زمانی یا فقط به صورت مقطعی بررسی کرد، بهره بگیرند. همانگونه که در فصل سوم اشاره شد در داده‌های ترکیبی ابتدا به منظور انتخاب بین روش‌های داده‌های تابلویی و داده‌های تلفیقی از "آزمون F لیمر" استفاده می‌شود. اگر p-value محاسبه شده بیشتر از سطح خطای ۵ درصد باشد از داده‌های تلفیقی (Pooled) و در غیر اینصورت از داده‌های تابلویی (Panel) استفاده خواهد شد.

در صورتی که داده‌ها به صورت تابلویی باشند، برای بررسی این موضوع که آیا عرض از مبدأ به صورت اثرات ثابت است یا اینکه در ساختار واحدهای مقطعی به صورت تصادفی عمل می‌کند، از "آزمون هاسمن" استفاده می‌شود. اگر احتمال آزمون هاسمن کوچکتر از ۵ درصد باشد، فرض صفر (اثرات تصادفی) رد می‌شود و اثرات ثابت انتخاب می‌شود و در صورتیکه احتمال آزمون هاسمن بزرگتر از ۵ درصد باشد، فرض صفر رد نمی‌شود و اثرات تصادفی انتخاب می‌شود.

۵-۷ آزمون چاو

جهت آزمون فرضیات تحقیق، ابتدا مدل اثرات ثابت - زمانی برآورد می‌شود سپس برای این که ببینیم این عرض از مبدأها از لحاظ آماری با هم تفاوت معنی‌داری دارند یا خیر از آزمون چاو استفاده شده است.

$$\left\{ \begin{array}{l} \text{مدل Pooled} \Leftrightarrow \text{عدم وجود اثرات ثابت (برابری عرض از مبدأها): } H_0 \\ \text{مدل panel} \Leftrightarrow \text{نابرابری عرض از مبدأها: } H_1 \end{array} \right.$$

نتایج آزمون چاو مربوط به فرضیه تحقیق در جدول زیر آمده است:

جدول ۵. خروجی آزمون چاو

نوع آزمون	آماره آزمون	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال	نتیجه
آزمون F لیمر	F	۱/۰۵	۶۳۴, ۱۵۹	۰/۳۳	نتیجه Pooled مدل

همانطوری که ملاحظه می‌گردد، باتوجه به احتمال بدست آمده فرضیه صفر مبتنی بر برابری عرض از مبدأها در فرضیه پذیرفته می‌شود، بنابراین مدل پولد به عنوان مدل ارجح انتخاب می‌گردد.

۸- نتایج آزمون فرضیه ی پژوهش

جدول ۶. آزمون فرضیه پژوهش

Model: CASH= $\beta_0 + \beta_1 CI_{i,t} + \beta_2 INST_{i,t} + \beta_3 CI*INST_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 D_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف معیار	آماره t	معنی‌داری P-Value
INST (سهامداران نهادی)	۴/۷۶	۱/۶۴	۰/۲۸	۰/۷۷
CI*INST (متغیر تعاملی)	-۷/۲۶	۰/۰۰۱	-۰/۶۷	۰/۵۰
SIZE (اندازه شرکت)	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۳	-۱/۷۴	۰/۰۸
D (سود تقسیمی)	۰/۰۲	۰/۰۰۸	۲/۶۸	۰/۰۰
LEV (اهرم مالی)	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۲	-۲/۳۳	۰/۰۲
C	۰/۰۱	۰/۰۰۵	۲/۳۳	۰/۰۱
آماره F	۲/۲۷	آماره دوربین واتسون	۲/۴۹	
احتمال آماره F	۰/۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۵	

نتیجه گیری و پیشنهادها

همانگونه که نتایج بدست آمده از آزمون‌ها نشان می‌دهد P-value معنی‌داری متغیر $CI*INST$ (متغیر تعاملی) بیشتر از ۰/۰۵ و ضریب آن منفی می‌باشد. نتایج حاصل از آزمون مدل فرضیه تحقیق، حاکی از عدم وجود نقش تعدیل‌کننده سهامداران نهادی در رابطه بین محافظه‌کاری حسابداری و ارزش وجه نقدی می‌باشد. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۱۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. همچنین مقدار آماره دوربین-واتسن می‌بایست مابین عدد ۱/۵ و ۲/۵ باشد که در این پژوهش ۲/۴۹ است که حاکی از این مطلب می‌باشد که در جزء اخلاص آن خود همبستگی وجود ندارد. می‌توان گفت، سهامداران نهادی در رابطه بین متغیر محافظه‌کاری حسابداری و ارزش وجه نقد، نقش تعدیل‌کننده‌ای ندارند و فرضیه دوم پژوهش نیز پذیرفته نخواهد شد. با توجه به نتایج بدست آمده پیشنهاد می‌شود مدیران و سیاست‌گذاران مالی شرکت‌ها به این خط‌مشی مالی توجه نموده و سیاست‌های خود را به این سمت و سوی، سوق دهند تا در زمان بروز مشکلات پیش‌بینی نشده بتوانند واکنش مناسب نشان دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود سرمایه‌گذاران این سیاست مالی را در تصمیم‌های خود تأثیر دهند تا بازدهی مناسب‌تر و با ریسک کم‌تری به دست آورند. بنابراین به سرمایه‌گذاران و سهامداران پیشنهاد می‌شود در تصمیم‌های خود متغیر اخیر را نیز مدنظر قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی این پژوهش در بازه زمانی طولانی‌تر مورد بررسی قرار گیرد تا محافظه‌کاری حسابداری و ارزش وجه نقدی در دوره‌های بلندتر میزان تغییرات آن کاملاً محسوس و قابل اتکا باشد. علاوه بر این، انجام تحقیق در سال‌های آینده با داده‌های مربوط به دوره‌های بیشتر با استفاده از روش شناختی این تحقیق تا برروائی و اعتباری مدل‌های برآوردی افزوده شود.

۱. احسانی، سید حسین (۱۳۹۱)، تأثیر محافظه کاری حسابداری بر ارزش نگهداشت وجه نقد، پایان نامه دانشگاه : وزارت علوم، تحقیقات و فناوری - دانشگاه اصفهان - دانشکده اقتصاد و علوم اداری.
۲. آزاد، عبدالله، ۱۳۸۸، تعریف و مفهوم محافظه کاری در حسابداری، فصلنامه‌ی حسابداری رسمی شماره ۸ (پیاپی ۲۰)، صص ۱۲۵-۱۲۹.
۳. ایزدی نیا، ناصر؛ طباطبائی، سیده زهرا (۱۳۹۵) "تأثیر محافظه کاری غیرشرطی و کیفیت حاکمیت شرکتی بر میزان نگهداشت وجه نقد"، فصلنامه حسابداری مالی/سال هشتم/ شماره ۲۳/ زمستان ۵۹/صفحات ۱۹۵-۱۱۱
۴. بولو، قاسم، باباجانی، جعفر و محسن ملکی، بهرام " رابطه بین وجه نقد بیشتر و کمتر از حد بهینه، با عملکرد آینده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، ۱۱، ۷-۲۹، ۱۳۹۱.
۵. تاروی وردی، یداله و رضا داغانی (۱۳۸۹). بررسی روش های سود باقیمانده، جریان نقد تنزیل شده و تعدیل سود در تعیین ارزش منصفانه شرکت در بازار سرمایه. فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابداری ۱۷ (۱): ۵۹-۷۹.
۶. حساس یگانه، یحیی و شهریاری، علیرضا. ۱۳۸۹. بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت و محافظه کاری در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پژوهش های حسابداری مالی. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). صص ۹۴-۷۷.
۷. حیدری کوچی زاده، مهدی و فاضل صادقی بهبهانی، ۱۳۹۱، محافظه کاری حسابداری و ارزش وجه نقد نگهداری شده، اولین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقاء مباحث مدیریت، حسابداری و مهندسی صنایع در سازمانها، گچساران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد گچساران
۸. رضازاده، جواد و عبدالله آزاد، ۱۳۸۷، رابطه ی بین عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه کاری در گزارشگری مالی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۸۰-۶۳
۹. رضائی، علی؛ جنائی، محمدحسن، " بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و تغییر در وجه نقدنگهداری شده بابازده غیرعادی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، چهارمین کنفرانس ملی مدیریت و حسابداری، ۱۳۹۴.
۱۰. شباهنگ، رضا (۱۳۸۷)، تئوری حسابداری، جلد اول، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ ششم.
۱۱. شوروزی، محمد رضا و خاندوزی، برزگر (۱۳۸۸)، نبود تقارن اطلاعاتی و نقش اطلاعاتی محافظه کاری، ماهنامه حسابداری، سال بیست و چهارم.
۱۲. علوی طبری، حسین؛ رجبی، روح اله و شهبازی، منصوره. (۱۳۹۰). «رابطه نظام راهبردی و حق الزحمه حسابرسی مستقل شرکت ها». دانش حسابداری. سال دوم، شماره ۵، صص ۱۰۱-۷۵.
۱۳. کاشانی پور، محمد و بیژن نقی نژاد، (۱۳۸۸)، "بررسی اثر محدودیت های مالی بر حساسیت جریان نقدی وجه نقد"، تحقیقات حسابداری، شماره دوم، صص ۷۲-۹۳.
۱۴. کمیته ی فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، نشریه ی ۱۶۰
۱۵. کمیته ی فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶، استانداردهای حسابداری، تهران: سازمان حسابرسی، نشریه ۱۶۰
۱۶. کهندل، علی و همکاران (۱۳۹۰) بررسی رابطه مدیریت سود و حاکمیت شرکتی با اظهارنظر حسابرس عنوان دفاع از پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه ازاد اراک.
۱۷. ماهنامه بانک تجارت. (۱۳۸۹)، "بررسی مدیریت ریسک نقدینگی در بانک های ایرانی"، شماره ۱۶۰، صص ۱۷
۱۸. مهرانی، ساسان، حلاج و حسنی، بررسی محافظه کاری در سود حسابداری و رابطه آن با اقلام تعهدی در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری، شماره سوم، ۱۳۸۸
19. An, H. & Zhang, T. (2013). Stock price synchronicity, crash risk, and institutional investors. Corporate Finance, 21: 1-15.
20. Ball, R, S.P, Kothari (2007); "Econometrics of the Basu asymmetric timeliness coefficient and accounting conservatism"; online; <http://www.ssrn.com>
21. Barclay .M. and Smith .C. Jr. (1995). The Athurity Structure of Corporate Debt Journal of Finance.Vol. 50, pp. 609-31. 13-Drobetz, W, M.Gruninger and S.Hirschvogel. (2010). Information Asymmetry and the Value of Cash, Journal of Banking & Finance, Vol 34, pp. 2168-2184.
22. Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timelines of earnings. Journal of Accounting and Economics 24: 3-37.
23. Basu, S. (2005). Discussion of "Conditional and unconditional conservatism: Concepts and modeling." Review of Accounting Studies 10: 311-321.
24. Bushee, B. J (1998). "The Influence of Institutional Investors on Myopic R&D Investment Behavior", Accounting Review, 73: 305-334.

25. Charia & Ghraham, (2009), the impact of institutional ownership on corporate operating performance, *Journal of Banking & Finance*, 31 (2009)) 1771– 1794 Charfeddine Lanouar .Abdelaziz
26. Chung, H.R., Schafer, U., Jackle, H., Bohm, S. (2002). Genomic expansion and clustering of ZAD-containing C2H2 zinc-finger genes in *Drosophila*. *EMBO Rep.* 3(12): 1158—1162.
27. Cornett, M. M., Marcus, A. J., Saunders, A., & Tehranian, H. (2007). The impact of institutional ownership on corporate operating performance. *Journal of Banking & Finance*, 31(6), 1771–1794.
28. Cueto, Diego C., (2009). Market Liquidity and Ownership Structure with weak protection for minority shareholders: evidence from Brazil and Chile. Working paper. <http://ssrn.com/>
29. Darrough, M.N. ,and N.M. Stoughton. (1990). Financial disclosure policy in an entry game. *Journal of Accounting and Economics* 12: 219-243.
30. Drobetz, W, M.Gruninger, (2007), corporate cash holdings: evidence from switzerland, swiss society for financial market research.
31. Earnhart, D., and Lizal, L. (2006). "Effects of Ownership and Financial Performance on Corporate Environmental Performance". *Journal of Comparative Economics*. 34, PP. 111-129.
32. Elyasiani, E., Jia, J., and Mao, C. X. (2010). Institutional Ownership Stability and the Cost of Debt. *Journal of Financial Markets*. 13(1): 475- 5000.
33. Evans, J.H., and S.S. Sridhar. 2002. Disclosure-disciplining mechanisms: Capital markets, product markets, and shareholder litigation. *The Accounting Review* 77(3): 595-626.
34. Ferreira, M. A., and A. Vilela. (2004). Why Do Firms Hold Cash? Evidence from EMU Countries, *European Financial Management*, Vol. 10, No. 2, 295–319.
35. Financial Accounting Standards Board (FASB), 1980. Statement of Financial Accounting Concepts no. 2, Qualitative Characteristics of Accounting Information. FASB, Norwalk, CT.
36. Folsom, D.M (2009); "Competitive Structure and Conditional Accounting Conservatism"; A thesis submitted in partial fulfillment of the requirements for the Doctor of Philosophy degree in Business Administration in the Graduate College of The University of Iowa"; online; <http://www.proquest.com>
37. Francis, J and et al (2004); "Cost of Capital and Earnings Attributes"; *Accounting Review* vol.79; PP 967-1010.
38. Garcia-Teruel, P. J., P. Martinez-Solano, J. P. Sanchez-Ballesta, (2009). Accruals Quality and Corporate Cash Holdings, *Journal of Accounting and Finance*, Vol 49, pp.95–115. 18- Jani .E. .Hoesli .M. .Bender . A. .w.d. (2004). Corporate Cash Holdings and Agency Conflicts, available: [atwww.ssrn.com](http://www.ssrn.com), id=563863.
- 19- Jensen, M. (1986). Agency costs of free cash flow, corporate finance and takeovers. *American Economic Review*, 76, 323–329.
39. Gigler, F., C. Kanodia, H. Sapra, and R. Venugopalan, 2009, Accounting conservatism and the efficiency of debt contracts. *Journal of Accounting Research* Vol 47 (3) (Jun), 767.
40. Givoly, D., and C.K. Hayn. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics* 29: 287-320.
41. Guay, W., and R. Verrecchia, 2006, Discussion of an economic framework for conservative accounting, *Journal of Accounting & Economics* Vol 42 (1/2) (Oct), 149.
42. Hayne E. Leland, "Insider Trading: Should It Be Prohibited?," *Journal of Political Economy* 100, no. 4 (Aug., 1992): 859-887.
43. Hendriksen, E. S. and McHel F. Van Breda. 1992. *Accounting Theory*. Irwin
44. Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305–360.
45. Kim, C. S., D. Mauer, and A. E. Sherman, (1998). The Determinants of Corporate Liquidity: Theory and Evidence, *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 33, 335–359.
46. Kim, O (1993). "Disagreements among shareholders Over a Firm's Disclosure Policy", *Journal Finance*, 2: 747 – 760.
47. Kumar, J. (2003). "Dose Ownership structure Influence Firm value? Evidence Form India".
48. Laffond, R. and R. L. Watts. 2006. The Information Role of Conservative Financial Statements. Available at: www.SSRN.Com.

نقش و جایگاه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۳

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۳۰

صادق حجتی^۱، پرویز سعیدی^۲

چکیده

این مقاله به دنبال شواهدی درباره دیدگاه حسابرسان، حسابداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان (بانک‌ها) از انجام خدمات غیر حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ که آیا کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی از طریق انجام خدمات غیر حسابرسی آسیب می‌بیند و یا خیر؟ و اگر آسیب می‌بیند چه نوع خدماتی باعث مخدوش شدن استقلال حسابرسی می‌شود و تا چه اندازه بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. هم‌چنین میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی و اثر آن بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. سرانجام این تحقیق با در نظر گرفتن آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران به دنبال این موضوع است که به استاندارد‌گذاران در ممنوعیت یا محدودیت انجام برخی خدمات غیر حسابرسی و میزان حق‌الزحمه‌های غیر حسابرسی راهنمایی لازم را انجام دهد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی، حق‌الزحمه غیر حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

۱- دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی علی‌آباد، ایران
۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد علی‌آباد کتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آباد کتول، ایران

۱- مقدمه

رشد روزافزون شرکت‌ها و افزایش تقاضای این شرکت‌ها از مؤسسات حسابرسی به منظور ارائه خدمات غیر حسابرسی مجامع حرفه‌ای را با این مشکلاتی مواجه ساخته است و این سؤال مطرح می‌شود که آیا خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود ارائه می‌دهند استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند یا خیر؟ چرا که خدمات متعدد ارائه شده از طرف مؤسسات حسابرسی به صاحب‌کاران خود نوعی وابستگی مالی و کاری بین مؤسسات حسابرسی و مشتریان خود ایجاد می‌کند. از آنجا که ارزش اظهارنظر حسابرس به بی‌طرفی حسابرس و عاری بودن او از تضاد منافع می‌باشد از این رو برای رفع این مشکل و نیز جلوگیری از مخدوش شدن استقلال حسابرسان در ارائه خدمات غیر حسابرسی به صاحب‌کاران خود، مجامع حرفه‌ای حسابداری به وجود آمد که به وضع چارچوب‌های حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از متشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده، از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است نظارت لازم را اعمال نماید. تداوم این اعتبار و اعتماد و نیز تقویت آن، به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه از دیدگاه آئین رفتاری حرفه‌ای، حرفه حسابرسی دارای اهداف و اصولی است که این اهداف و اصول جنبه‌ی کلی داشته و ناظر به موارد خاصی نیست. در کنار این اهداف و اصول، احکامی وضع شده تا درباره‌ی نحوه‌ی کاربرد این موارد در رویارویی حسابرسان با موقعیت‌ها رهنمود باشند. بخشی از این احکام در ارتباط با موضوع استقلال حسابرسی است که بیان می‌کند هنگامی که حسابرس مستقل مسئولیت انجام خدمات گواهی بخشی را به عهده می‌گیرد باید فاقد هر گونه نفع و علاقه‌ای، صرف نظر از آثار واقعی آن، باشند که ممکن است بر درستکاری، بی‌طرفی و استقلال ایشان تأثیر گذارد یا به نظررسد که تأثیر می‌گذارد (۳).

موضوع کلی تضاد منافع در حسابرسی و حسابداری از اهمیت خاصی برخوردار است ناتوانایی‌های عمده مالی و رسوایی‌های حسابداری نشانگر تضاد منافع بالقوه‌ای است که اثر بخشی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی و در نهایت اطمینان سرمایه‌گذاران را کاهش می‌دهد. آیین رفتار حرفه‌ای سازمان حسابرسی ایران حسابداران حرفه‌ای را ملزم می‌کند بی‌طرف باشند و نباید اجازه دهند که هرگونه پیشداوری، جانبداری، تضاد منافع یا نفوذ دیگران، بی‌طرفی آن‌ها را در ارائه خدمات حرفه‌ای مخدوش کند. آیین رفتار حرفه‌ای تضاد منافع را به عنوان «یک حالت ذهنی» تعریف می‌کند، یک ویژگی که به خدمات یک موسسه یا حسابدار حرفه‌ای ارزش می‌دهد به عنوان یک ویژگی متمایز حرفه‌ای اصل بی‌طرفی، حسابداران حرفه‌ای را به برخورد منصفانه، درستکارانه و به دور از تضاد منافع ملزم می‌کند (۲).

صرف نظر از نوع یا اندازه‌ی خدمات حرفه‌ای، حسابداران حرفه‌ای در ابعاد مختلف به انجام خدمات حرفه‌ای می‌پردازند باید در ارائه این خدمات، درستکاری را حفظ کنند و در قضاوت خود به رعایت کامل بی‌طرفی پایبند باشند. حسابداران حرفه‌ای اغلب در فرآیند ارائه خدمات حرفه‌ای خود با موضوع تضاد منافع روبرو میشوند. این موارد تضاد منافع ممکن است به شکلهای بسیار متفاوت، از موارد نسبتاً ساده تا مسائل پیچیده‌ای چون تقلب و اعمال غیرقانونی بروز کند. اما حسابدار حرفه‌ای باید همواره نسبت به شرایطی که منجر به بروز تضاد منافع می‌شود آگاه باشد.

یک مشکل اساسی که توسط حرفه باید مهار شود عبارت است از تعارض ارائه خدمات حسابرسی با خدمات مشاوره‌ای. راه حل معمول برای این مشکل عبارتست از وضع محدودیت‌های مناسب بر خدمات مشاوره مدیریت با استفاده از استانداردهای استقلال است.

حسابرسان، باید از پذیرش و انجام فعالیت‌هایی که با ارائه خدمات حرفه‌ای ناسازگاری دارد و ممکن است به درستکاری، بی‌طرفی، استقلال یا حسن شهرت حرفه‌ای آن‌ها لطمه وارد کند، خودداری کنند. آیین رفتار حرفه‌ای بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار حرفه‌ای مستقل، عهده دار ارائه خدمات حرفه‌ای مربوط به «اصلاح حساب» یا «تهیه و نگهداری سوابق حسابداری» صاحبکار است نباید حسابرسی آن دوره‌های مالی خاص توسط او انجام شود. لازم به ذکر است که در آیین رفتار حرفه‌ای از خدماتی که در روال عادی عملیات حسابرسی توسط حسابدار حرفه‌ای به صاحب‌کاران خود ارائه میشود (از قبیل ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارائه نامه مدیریت و پیشنهادهای لازم در مورد رفع آن و ارائه هرگونه تعدیل پیشنهادی و مشاوره‌ای) از مصادیق خدمات مذکور تلقی نشده است. (۲)

هم چنین آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی که از اواخر سال ۱۳۸۲ لازم الاجرا شده بیان می‌دارد در شرایطی که حسابدار رسمی شاغل عهده دار ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای (الف) اصلاح حساب، (ب) تهیه و نگهداری سوابق حسابداری، (پ) خدمات مشاوره‌ای، طراحی سیستم‌های اطلاعاتی، (ت) حسابرسی داخلی و (ج) تنظیم صورتهای مالی باشد نمی‌تواند حسابرسی آن دوره مالی خاص را بر عهده بگیرد. (۱)

هرچند خدماتی که بر استقلال حسابرس تأثیر گذار است در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی آورده شده است، بنابراین تحقیق مزبور در جهت شناسایی نوع خدمات غیرحسابرسی بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. گاه بی‌طرفی و استقلال را به عنوان مهم‌ترین هنجارهای قانونمند حرفه‌ای معرفی می‌کند و از آنجا که استقلال تنها هنجاری است که به نقش

حسابدار حرفه‌ای اشاره دارد مبین و مشخص کننده کنش حسابرس در محدوده کلی حسابرسی می‌باشد (۹). ارتباط بین خدمات حسابرسی و استقلال آسیب پذیر حسابرس موضوع بحث انگیزی است که تورتون به این نتیجه رسید که نمایندگان انجمن حسابداران رسمی آمریکا و سه تا از چهار موسسه بزرگ حسابرسی که در زمینه چنین خدماتی فعالیت دارند نه استقلال ظاهری دارند و نه استقلال باطنی دارند (۹). کنی اشاره می‌کند که در بررسی شواهد تجربی هیچ گونه شواهدی را پیدا نکردم که در آن سرمایه گذاران در زمینه حیطه خدمات با قانون گذاران مشارکت داشته باشند در واقع ذینفعان به وجود هم افزایی مثبت بین حسابرس و مشاوره باور دارند. ذینفعان براین باورند که منافع این هم افزایی مثبت بیش از اثرات منفی آن بر استقلال حسابرس است مادامی که حق الزحمه‌های مشاوره با اهمیت نباشد (۱۲).

۲- مرور بر ادبیات پژوهش

مؤسسات حسابرسی در حال توسعه دامنه ی خدمات غیرحسابرسی به صاحب کاران خود هستند. عده ای معتقدند که بسیاری از مؤسسات حسابرسی، متقبل زیان می شوند به این امید که بتوانند در آینده قراردادهای مشاوره ای پر سود با صاحب کاران خود منعقد کنند. این شرایط، فشار قابل توجهی بر حسابرسان بخصوص در رده ی مدیر و شریک مؤسسه برای حفظ و گردش کسب و کار وارد می آورد و به دنبال آن این نگرانی افزایش می یابد که فشارهای اقتصادی برای حفظ روابط خوب تجاری با صاحب کاران، بی طرفی و استقلال حسابرس را زیر سؤال می برد؛ اما برای کاهش تردید در خصوص استقلال حفاظت هایی همانند بررسی هم پیشگان و روش های کنترل کیفیت در مؤسسات حسابرسی، انجام می پذیرد. (۱۶)

ساختار مرحله به مرحله ی حسابرسی شامل رسیدگی توسط گروه حسابرسی مستقر در واحد مورد رسیدگی، بررسی کار توسط سرپرست، مدیر فنی و شریک مؤسسه در کنار کسب مشورت از دیگران، کمکی است که به ایجاد اطمینان از اینکه گزارش حسابرسی به نحوی مناسب تهیه شده است. مستقل بودن حسابرس این اطمینان را به استفاده کنندگان از اطلاعات مالی میدهد که حسابرسان از نظر فکری، در فرآیند کسب و بررسی شواهد حسابرسی و صدور گزارش، بیطرف هستند. به رغم اهمیتی که استقلال برای حرفه ی حسابرسی دارد، تعریفی جامع و پذیرفته شده از آن ارائه نشده است. استقلال در واقع، مفهومی انتزاعی است که قابل مشاهده مستقیم نیست. اغلب آن را به عنوان حالتی ذهنی توصیف کرده اند که با مفاهیمی همچون بی طرفی، صداقت، امانت و شخصیت ارتباط دارد. در اغلب تعاریف موجود دو بعد برای استقلال ذکر شده است که یکی استقلال واقعی و دیگری استقلال ظاهری می باشد. بارتل استقلال واقعی را به عنوان «فقدان گرایش ذهنی در اجرای عملیات حسابرسی» و استقلال ظاهری را «پرهیز از شرایطی که حسابرس را در تضاد منافع آشکار با صاحب کار نشان دهد» تعریف کرده است؛ بنابراین استقلال واقعی با بی طرفی و استقلال ظاهری به طور معمول با تصور استفاده کنندگان از وجود تضاد منافع حسابرس در یک وضعیت معین ارتباط دارد. (۸)

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در گزارش سالانه ۱۹۵۷ خود، یکی از توجهات اولیه خود را در مورد افزایش خدماتی بکار برد که حسابرسان به صاحب کاران خود ارائه میدادند و این که حسابرسان آنقدر به صاحب کار خود نزدیک شده اند که تصمیماتی را که باید توسط مدیریت گرفته شود آن ها اتخاذ مینمایند. رئیس کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا در ۱۹۵۹، در این زمینه بیان نمود که حسابرسانی که عمیقاً به صاحب کاران خود خدمات مدیریتی ارائه میدهند بی طرفی که برای حسابرسی صورت های مالی مورد نیاز است را از دست می دهند؛ و در سال ۱۹۶۱، ماتز و شرف، خدمات غیر حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند و نتیجه گیری نمودند که خدمات مشاوره مدیریت و مشاوره مالیاتی بر استقلال ظاهری حسابرس تاثیرگذار میباشد. کمیته ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در زمینه اصول اخلاق حرفه ای، بیانیه شماره ۱۲ را در سال ۱۹۶۳ با تاکید بر بیانیه ی ۱۹۴۷ شورای انجمن حسابداران رسمی آمریکا، منتشر نمود که در آن استقلال حسابرس را یک حالت ذهنی دانست. معیذا بیان نمود که برای حفظ اعتماد عمومی باید از ارائه خدماتی که در ظاهر تضاد منافع ایجاد می کنند خودداری شود. بیانیه ۱۲ اضافه نمود تا زمانی که حسابرسان به جای مدیریت تصمیم گیری ننمایند هیچ ممنوعیت اخلاقی برای حسابرسان در ارائه خدمات مشاوره مدیریت پیش نمی آید و بی طرفی آنها مخدوش نمیشود. در سال ۱۹۷۷، بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا مقرراتی را وضع نمود که حسابرسان را از ارائه خدمات استخدام کارمندان اجرایی به صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار ممنوع نمود. کمیته ی انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال ۱۹۶۶، مطالعه و بررسی در خصوص حیطه خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه میدهند را آغاز نمود و گزارش خود را در سال ۱۹۶۹ منتشر نمود؛ اما هیچ گواه و مدرکی مبنی بر اینکه خدمات غیر حسابرسی استقلال واقعی حسابرس را مخدوش سازد را مشاهده نمود. اما به این نتیجه رسید که برخی استفاده کنندگان باور بر آن دارند که چنین خدماتی، استقلال ظاهری حسابرس را مخدوش می سازد؛ و در سال ۱۹۷۴، کمیسیون مستقل کوهن را تشکیل داد که جنبه های مختلف حرفه ی حسابداری را مورد مطالعه و بررسی قرار دهد و یافته های خود را در سال ۱۹۷۸ منتشر نمود. کمیسیون کوهن

در میان دیگر موارد مطرح شده در مورد خدمات غیر حسابرسی توصیه نمود که هیات مدیره (یا کمیته حسابرسی) تمام خدمات ارائه شده توسط حسابرِس به شرکت مورد رسیدگی را مد نظر قرار دهد و حسابرِس نیز هیات مدیره را از تمامی خدمات و ارتباطاتش با شرکت کاملاً مطلع نماید. در همان سال، بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت های عضو را ملزم به افشاء حق الزحمه های غیر حسابرسی در صورتهای مالی نمود. (۱۷)

در مدت زمان کوتاهی پس از این که کمیسیون کوهن شکل یافت، مجلس سنای ایالات متحده، کمیته ی فرعی متکاف را در باب عملیات دولتی و کسب اطلاع از حرفه ی حسابداری ایجاد نمود که از جمله وظایف آن بررسی ماهیت خدماتی بود که توسط مؤسسات حسابرسی انجام می پذیرفت. گزارش نهایی این کمیته در سال ۱۹۷۷ منتشر شد و بیان نمود که خدمات مشاوره مدیریت که به صاحب کاران حسابرسی ارائه میگردد موجب تضاد منافع میگردد؛ و نیز برخی خدمات غیر حسابرسی و طراحی سیستم های اطلاعاتی که برای بهبود رویه کنترل های داخلی شرکت مورد نیاز میباشد نباید توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه گردد. همچنین بیان نمود که انواع مشخصی از خدمات همانند استخدام کارمندان اجرایی، تجزیه و تحلیل بازاریابی، تجزیه و تحلیل محصول و خدمات آماری بیمه، نباید توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه شود. حرفه حسابرسی در پاسخ به گزارشات کمیته فرعی متکالف و کمیته ی فرعی موس با یک برنامه خود تنظیمی از جمله تشکیل بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، تجدید نظر درباره نیاز به بررسی هم پیشگان، تشکیل هیات نظارت عمومی جهت نظارت بر بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار واکنش نشان داد و معیارهایی را جهت حیطه خدمات مورد قبول قرار داد و مشخص نمود که مؤسسات حسابرسی نمیتواند خدمات جمع آوری نظریه های عمومی، کمک در تحصیل و ادغام، استخدام کارمندان اجرایی، خدمات بیمه آماری به شرکت های بیمه ارائه دهند. اعضای بخش قانونگذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، موظف هستند سالانه به کمیته ی حسابرسی در ارتباط با ماهیت و مبلغ خدمات غیر حسابرسی (مشاوره مدیریت) که به صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا ارائه شده، گزارش دهند. هم چنین گزارش سالانه اعضاء به بخش قانون گذاری کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا باید شامل مبالغ خدمات مشاوره مدیریت برای صاحب کاران کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا، با ذکر تعداد صاحب کاران و نیز درصد مبلغ خدمات غیر حسابرسی ارائه شده نسبت به درآمد حسابرسی باشد (۱۷).

مطالعات زیادی در ارتباط با اثر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرسی انجام پذیرفته است لاو و پنی با بررسی دیدگاه اعتباردهندگان نسبت به ارائه خدمات غیر حسابرسی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود ارائه میدهند دریافتند زمانی که موسسه حسابرسی به شرکت مورد رسیدگی وابستگی شدیدی داشته باشند استقلال حسابرِس مخدوش میگردد همچنین اگر حق الزحمه های غیر حسابرسی پایین باشد استقلال ظاهری حسابرِس مخدوش نمیشود (۱۳) و این در حالی است که گیر به این نتیجه دست یافت زمانی که مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود خدمات حسابرسی داخلی ارائه مینمایند استقلال آنها بیشتر مخدوش میگردد به هر حال دیدگاه استفاده کنندگان نسبت به ارائه هریک از خدمات غیر حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود فرق می کند. الزامات سال ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا شرکت ها را ملزم به افشاء خدمات غیر حسابرسی که توسط حسابرسان به آنها ارائه شده بود، نمود. بعد از جلسات متعددی که توسط کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا برگزار شد این کمیسیون در سال ۲۰۰۳، ده نوع خدمات غیر حسابرسی را شناسایی نمود که ارائه آن توسط حسابرسان به صاحب کاران خود موجب مخدوش شدن استقلال حسابرِس می گردد. که این ۱۰ نوع خدمات بشرح ذیل میباشد:

۱. دفترداری یا هر گونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی صاحب کار
۲. طراحی و اجرای سیستم های اطلاعات مالی
۳. خدمات ارزیابی یا ارزشیابی، اظهار نظر درباره ی مطلوبیت یا گزارش آورده های غیرنقدی
۴. خدمات کارشناسی بیمه
۵. خدمات حسابرسی داخلی
۶. وظایف مدیریتی
۷. منابع انسانی
۸. دلال یا معامله گر، مشاور سرمایه گذاری
۹. خدمات قانونی
۱۰. خدمات کارشناسی غیر مرتبط با حسابرسی که هدف کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا از این کار، افزایش اطمینان سرمایه گذاران نسبت به استقلال حسابرِس می باشد.

بورس اوراق بهادار آمریکا و قانون ساربینز- اُکسلی هر دو خدماتی را ممنوع نموده اند که در ارتباط با مشاوره مدیریت بوده و ممکن است برای استقلال حسابرس تضاد منافع به وجود بیاورد (۵) مجموعه خدماتی را که ارائه آن توسط حسابداران مستقل به صاحب کار خود ممنوع نمود مجدداً در قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ تجدید نظر شد که خلاصه تفاوت های موجود بین خدمات غیر حسابرسی در قانون ساربینز - اُکسلی ۲۰۰۲، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۰، قانون بورس اوراق بهادار آمریکا ۲۰۰۳ و انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیان شده است (۱۱)

۳- مروری بر پیشینه تحقیق

همانطور که در بالا اشاره گردید این مقاله مروری بر خدمات غیر حسابرسی پرداخته و شواهد نشانگر آن است که ارائه خدمات غیر حسابرسی اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی، خدمات حسابرسی داخلی و خدمات وظایف مدیریتی (تصمیم گیری به جای مدیریت) و خدمات مشاوره ی مدیریت توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود در همان سالی که حسابرسی آن شرکت را بر عهده داشته اند، استقلال حسابرس را مخدوش می نماید که آیین رفتار حرفه ای نیز ارائه خدمات اصلاح حساب و خدمات دفترداری یا هرگونه خدمات مرتبط با ثبت های حسابداری یا صورتهای مالی را توسط حسابدار حرفه ای ممنوع نموده است. هم چنین ارائه خدمات طراحی و اجرای سیستم های اطلاعاتی و خدمات منابع انسانی (استخدام کارکنان اجرایی) از دیدگاه حسابداران، اعتباردهندگان و مدیران سرمایه گذاری استقلال حسابرس را مخدوش مینماید و از دیدگاه مدیران سرمایه گذاری و اعتباردهندگان کمک به ادغام و تحصیل می تواند استقلال حسابرس را مخدوش کند و خدمات اظهارنظر درباره ی آورده ی غیرنقدی سهامداران و مشاوره مالیاتی از دیدگاه اعتباردهندگان استقلال حسابرس را نقض می کند که در نهایت تجزیه و تحلیل همه داده های جمع آوری شده در ارتباط با این مقاله نشان می دهد که خدمات غیر حسابرسی در مجموع استقلال حسابرس را نقض نمیکند و اگر بخواهیم دیدگاه چهار گروه را با هم مقایسه کنیم به این نتیجه دست خواهیم یافت که ترتیب محافظه کاری این چهار گروه به ترتیب اعتباردهندگان، مدیران سرمایه گذاری، حسابداران و حسابرسان میباشد و این تحقیق نشان میدهد که دیدگاه همه استفاده کنندگان نسبت به خدمات غیر حسابرسی غیراز مواردی تقریباً شبیه به همدیگر است. (۳)

یافته های دیگر به بررسی میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی و اثر آن بر استقلال حسابرس می پردازد که از دیدگاه حسابداران، حسابرسان، مدیران سرمایه گذاری و اعتباردهندگان عدم افشاء نسبت حق الزحمه های غیرحسابرسی به حق الزحمه های حسابرسی در صورتهای مالی صاحبکار و بالا بودن درصد حق الزحمه های غیرحسابرسی نسبت به حق الزحمه های حسابرسی استقلال حسابرس را نقض می کند. (۵)

در مقاله دیگر به تأثیر همزمان انجام خدمات حسابرسی و غیرحسابرسی از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس اوراق بهادار، بر استقلال حسابرس مستقل پرداخته و به این نتیجه میرسد که با توجه به لزوم (استقلال ظاهری و باطنی) برای حسابرسان و اهمیت آن در رابطه با اعتبار بخشیدن به کار حسابرسی، ارائه ی برخی خدمات غیرحسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی به صاحب کاران خود، این تصور را در استفاده کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می کند که حسابرسان در جامعه مستقل به نظر نرسند. آنچه مسلم است اگر حسابرسان از نظر جامعه، مستقل به نظر نرسند، استفاده کنندگان به گزارشهای حسابرسی اتکا نمیکند و در این صورت کسی جز حسابرسان متضرر نخواهد شد. لذا در این تحقیق به بررسی تأثیر میزان خدمات غیر حسابرسی، انجام خدمات غیرحسابرسی توسط گروهی غیر از گروه مسئول انجام حسابرسی و کسب مجوز از یک نهاد مطمئن مانند کمیته حسابرسی بر استقلال حسابرس از دیدگاه دانشگاهیان و تحلیل گران بورس پرداخته ایم و نتایج تحقیق حاکی از آن است که میزان و اندازه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرس تأثیر دارد.

همچنین مشخص گردید اگر یک گروه دیگر از موسسه ی حسابرسی به غیر از گروهی که وظیفه ی انجام خدمات حسابرسی در شرکت صاحبکار را بر عهده دارند، مسئول انجام خدمات غیرحسابرسی گردد استقلال حسابرس خدشه دار نمیشود. اگر موسسه ی حسابرسی تمایل دارد علاوه بر ارائه ی خدمات حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی هم انجام دهد، لازم است برای حل این موضوع یک سری نهادها عهده دار نظارت بر این امر گردند که با اخذ این مجوز استقلال حسابرس خدشه دار نمی گردد. در مقاله دیگر به اثر انجام خدمات غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر گزارش حسابرس پرداخته (۶)

نتایج بدست آمده را می توان اینگونه تجزیه و تحلیل کرد مؤسسات حسابرسی اولاً با سازمان حسابرسی و با دیگر مؤسسات حسابرسی رقابت شدیدی دارند و این امر باعث شده که حسابرسان در گزارشات خود با احتیاط بیشتری رفتار کنند ثانیاً حسابرسان برای ماندن در صحنه رقابت و جذب این جریان اقتصادی برای مدت طولانی تمایل به از دست دادن مشتریان شان ندارند و سعی می کنند گزارشی ارائه دهند که نه مشتریان شان را از دست بدهند و نه موقعیت شغلی شان زیر سؤال برود. درواقع حسابرسان به جای آنکه سعی و تلاش بیشتری در جهت بهبود کیفیت حسابرسی انجام دهند تلاش می کنند گزارش محافظه کارانه تری ارائه دهند؛

یعنی اینکه حسابرس گزارش غیر مشروط ارائه دهد کاهش می‌یابد. لذا نتایج این پژوهش با نتایج تحقیق دریک کی چان در سال ۲۰۰۴ یکسان می‌باشد. (۶)

باتوجه به تجزیه و تحلیل داده ها، از میان انواع خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان و ارتباط آن‌ها با نتایج گزارشهای ارائه شده توسط حسابرسان، حسابرسی مالیاتی دارای بیشترین ارتباط میباشد؛ به طوری که ارائه ی هرچه بیشتر حسابرسی مالیاتی همراه با صدور هرچه بیشتر گزارش حسابرسی مشروط بوده است. این ارتباط مستقیم را میتوان به صورتی قابل اتکا به درآمد ناشی از ارائه ی این خدمات نسبت داد و ارتباط بیشتر حسابرسی مالیاتی را نیز میتوان با درآمد بیشتر آن نسبت به سایر خدمات برای حسابرسان توجیه نمود. نتایج پژوهش حاضر شواهدی فراهم نمود که پیشنهادات زیر ارائه گردد. گرچه آئین رفتار حرفه‌ای انجام برخی خدمات غیر حسابرسی را در ضمن حسابرسی ممنوع اعلام نموده است اما تعریف دقیقی از نوع خدمات ممنوع شده ارائه ننموده است و لازم به نظر میرسد که برای هر طبقه از این گونه خدمات نمونه های کاربردی ارائه دهد. همچنین باید دامنه این خدمات را افزایش دهند و یا با قانون های نهایی SEC و ساربینز اکسلی هماهنگ نماید.

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهاد می شود چهارنوع خدمات طرح توجیهی افزایش سرمایه، حسابرسی عملکرد، حسابرسی مالیاتی و بررسی اجمالی را از جزو خدماتی محسوب نماید که ارائه همزمان آن با حسابرسی صورتهای مالی ممنوع باشد. خصوصاً در مورد حسابرسی مالیاتی (۶)

نتیجه گیری

با بررسی مبانی تئوری و ادبیات موضوع نظرات جدیدی مطرح می‌گردد در واقع انجام خدمات غیرحسابرسی درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آن‌ها برای شناسایی مسائل را بهبود می‌بخشد بدون آنکه استقلال حسابرسان آسیب ببیند. مرور ادبیات نشان می‌دهد که افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص باعث می‌گردد که استقلال حسابرسان به چالش کشیده شود. (simunic, 1984) از منظر حرفه‌ای انجام خدمات غیر حسابرسی خدماتی را بهبود می‌بخشد که موجب درک حسابرسان از مشتریان و شناسایی قدرت انجام تقلبات در صورت‌های مالی می‌باشد؛ یعنی باید با افزایش خدمات فوق بدون آسیب رساندن به کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی را پیشنهاد می‌کند. (استقلال حسابرسان، ۱۹۹۹ Arru~nada) از منظر دیگر محدودیت‌های اقتصادی به معنای وابستگی رو به رشد ناشی از بیش از درصد بالای خدمات غیرحسابرسی می‌گردد؛ که موجب افزایش فشار بر حسابرسان و جلوگیری از ابراز حقایق می‌گردد. با جمع‌بندی نظرات فوق در یک روش عادلانه و عینی حسابرسان به علت ترس از دست دادن درآمد بیشتر موجب می‌گردد که استقلال حسابرسان در معرض خطر قرار گیرد. (simunic, 1984) فرانکل و همک) موافقان انجام خدمات غیر حسابرسی پیشنهاد می‌دهند که اگر درصد هزینه‌های خدمات غیر حسابرسی بیش از حد بالا باشد، حسابرس‌ها احتمالاً به مشتریان در مورد از دست دادن درآمد متمرکز، موجب می‌شود که استقلال حسابرسان به این ترتیب، از دست برود. درحالی‌که مخالفان ادعا می‌کنند که تقاضا برای خدمات غیر حسابرسی به‌طور طبیعی افزایش می‌یابد.

ازاین‌رو، استقلال حسابرسان افزوده می‌شود. در واقع، خدمات غیر حسابرسی، درک حسابرسان از مشتریان و توانایی آن‌ها برای شناسایی مسائل را بهبود می‌بخشد که بدین ترتیب کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد بدون اینکه استقلال حسابرسان آسیبی ببیند. در واقع افزایش خدمات غیر حسابرسی است که باعث افزایش وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان خاص می‌گردد، درعین‌حال موجب به چالش کشیدن استقلال حسابرسان می‌گردد (Simunic, 1984). به‌طور کلی اینکه هرگونه ابهام و اقدام در انجام خدمات غیر حسابرسی منجر به اثرات کاهش کیفیت حسابرسی شود در وجه اول ایجاب می‌کند مؤسسات حسابرسی از آن پرهیز کنند و به سمت پیشگیری از هرگونه تداخل حرفه‌ای و عارضه احتمالی آن شود. ثانیاً مؤسسات حسابرسی حرفه‌ای باید نظارت کامل را در جهت رفع این اقدامات انجام دهند.

منابع

۱. جامعه حسابداران رسمی ایران، (۱۳۸۲) آیین رفتار حرفه‌ای. جامعه حسابداران رسمی ایران، صص ۱۲-۱۱
۲. کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۷۸) اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی: آیین رفتار حرفه‌ای. سازمان حسابرسی (لازم الاجرا از ۱۳۷۸/۱/۱)
۳. مهربانی، حسین (۱۳۸۴) «بررسی اثر خدمات و میزان حق‌الزحمه‌های غیرحسابرسی مؤسسات حسابرسی براستقلال حسابرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه تهران
۴. میگز و دیگران (۱۳۷۵) «اصول حسابرسی» ترجمه عباس ارباب سلیمانی؛ محمد نفری، تهران: سازمان حسابرسی، چاپ چهارم

۵. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی - سال دهم - شماره ۳۶ - زمستان ۱۳۹۱ ص ۷۰-۷۱
 ۶. اثر خدمات غیر حسابرسی موسسات حسابرسی، بر نوع گزارش حسابرس (فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال اول / ۱۳۹۱ شماره دوم / تابستان)

7. Banham, Russ (2003). Period of adjustment. Journal of Accountancy (February), 43-48.
8. Bartlett, R.W. (1993), "A Scale of Perceived Independence: New Evidence on an Old Concept", Accounting, Auditing & Accountability Journal, 6(2), pp.52-67.
9. Gaa, James (1992). The auditor's role: The philosophy and psychology of independence and objectivity. School of Business, University of Kansas, Lawrence, KS.
10. ISB (2001). Staff Report: A Conceptual Framework for Auditor Independence, Independence standards Board.
11. John M. Thornton (2002). The effect of nonaudit services on auditor independence: evidence from the
12. Kinney, W (1999). Auditor independence: A burdensome constraint or core value? SEC'S independence hearing. Proceedings, AAA Annual Meeting
13. Lowe, D.J. and Pany, K. (1995), 'CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effects on Financial Statement Users' Perceptions and Decisions', Auditing: A Journal of Practice & Theory, 14(2).
14. Lee, Hoseoup(2003). Effect of Sarbanes-Oxley Act of 2002 and SEC Final Rulings on Auditor Independence.
15. Vivian, Li. and David, Hay. And Robert, Knechel. (2003). Non-audit services and auditor independence:
16. Vinci Guerra. Barbara, Marie(2001). Auditor independence: an examination of the effect of self- interest threats and organization safeguards on auditor judgment. UMI proquest digital dissertation. Degree: PHD, school: Drexel universityNew Zealand Evidence, Department of Accounting and Finance, University of Auckland.
17. www.pobauditpanel.org: Appendix D-prior considerations of non-audit services, pp:203-204.

بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای توسعه یافته

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۲/۲۰

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۳/۲۳

هادی فرحی^{۱*}، سیده شایسته واردی^۲

چکیده

متغیرهای زیادی، رشد اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند که یکی از متغیرهای تأثیرگذار بر رشد اقتصادی، جهانی شدن است. جهانی شدن به مفهوم باز بودن اقتصاد، به تجارت و سرمایه‌گذاری آزاد و تقویت عوامل رشد کمک می‌کند. یکی از عوامل رشد اقتصادی، هدایت نهاده‌ها به سوی مطلوب‌ترین فعالیت‌های اقتصادی است. در فرایند جهانی شدن، منابع داخلی با توجه به مزیت‌های نسبی اقتصاد و میزان اثربخشی سرمایه‌گذاری‌ها، به مطلوب‌ترین فعالیت‌های اقتصادی منجر می‌شود. آزادسازی، اقتصاد را به بازارهای بزرگ‌تر پیوند می‌دهد. از آدام اسمیت تا اقتصاددانان دیگر بر این باورند که اندازه بازار در رشد مؤثر است. بازار بزرگ‌تر دسترسی به دیدگاه‌های بیشتر، امکان فعالیت‌های با هزینه ثابت بزرگ‌تر و تقسیم کار مطلوب‌تر را فراهم می‌کند. بازار بزرگ‌تر در نهایت رقابت را بهبود می‌بخشد و به نوبه خود به ارتقای خلاقیت کمک می‌کند. از آنجایی که جهانی شدن در مفهوم کلی آن می‌تواند از راه‌های مختلفی از جمله آزادسازی تجارت، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و جریان‌های سرمایه، ارتباطات فردی و گردشگری بین‌المللی، جریان اطلاعات و روابط سیاسی، بر رشد اقتصادی تأثیر بگذارد. در این پژوهش برای نشان دادن جهانی شدن، از شاخص KOF که ۳ بعد اصلی جهانی شدن (اقتصادی، اجتماعی و سیاسی) را در نظر می‌گیرد، استفاده شده است. هدف اصلی از انجام این تحقیق بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای توسعه یافته می‌باشد. بدین منظور اطلاعات مربوط به ۱۵ کشور توسعه یافته در بازه زمانی ۲۰۰۲-۲۰۱۳ جمع‌آوری گردید. نتایج نشان می‌دهد که شاخص جهانی شدن دارای رابطه مثبت و معناداری با نرخ رشد اقتصادی کشورهای توسعه یافته بوده است.

واژگان کلیدی: واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی، واژه کلیدی،

۱- کارشناسی ارشد، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر، ایران (نویسنده مسئول)

Hadi.farahi1370@gmail.com

۲- استادیار، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر، ایران

۱- مقدمه

با رویکردی نظری، یکی از متغیرهای تأثیرگذار بر رشد اقتصادی، جهانی شدن است. یکی از نتایج جهانی شدن این است که کشورها می‌توانند از امکانات تولیدی یکدیگر استفاده کرده و از انزوای تجاری خارج شوند و به‌این‌ترتیب از سطح کارایی تولید و رفاه اجتماعی برخوردار شوند. برای بررسی علل و عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی، الگوهای فراوانی طراحی شده است. (جعفری صمیمی و بحرینی، ۱۳۹۴)

اگر فرایند جهانی شدن را وجهه بارز تحولات حوزه‌های انسانی و اطلاعاتی در سه دهه اخیر در نظر بگیریم، به اذعان بسیاری از صاحب‌نظران آنچه هسته مرکزی این فرایند را تشکیل می‌دهد، درهم‌تنیدگی اقتصادی و تغییر سطح و کیفیت رشد اقتصادهاست. تاکنون تعاریف متعددی از مفهوم جهانی شدن ارائه گردیده، که یکی از برداشت معمول از جهانی شدن اقتصاد، معادل "آزادسازی"^۱ ملاحظه شده است. در این نگرش، جهانی شدن به "فرایند حذف محدودیت‌های تحمیل شده از ناحیه دولت بر روابط خارجی کشورها به‌منظور دستیابی به یک اقتصاد جهانی باز و بدون مرز" اشاره دارد (شولته^۲، ۲۰۰۰).

جهانی شدن به‌عنوان فرایندی چندوجهی، قیدهای جغرافیایی و مرزهای کشوری حاکم بر روابط اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی را کمرنگ می‌کند و شکل تازه‌ای از روابط را میان مردمان و ملت‌های مختلف به‌وجود می‌آورد. تأثیر ابعاد جهانی شدن بر رشد اقتصادی یکی از مهم‌ترین مباحث ادبیات اقتصادی در هزاره سوم است. امیدها، بیم‌ها، فرصت‌ها و تهدیدهای پیوستن به اقتصاد باز جهانی، مجموعه‌ای از فرایندهای پیچیده‌ای است که ابعاد و زمینه‌های متعددی را در بر می‌گیرد که از میان آن‌ها، ابعاد اقتصادی، اجتماعی و سیاسی دارای اهمیت ویژه‌ای است که موجب افزایش وابستگی کشورهای جهان به یکدیگر می‌شود. از آنجاکه همه ابعاد جهانی شدن بر رشد اقتصادی اثر می‌گذارند، جهانی شدن یکی از عوامل مؤثر بر رشد اقتصادی به شمار می‌رود. (جعفری صمیمی و بحرینی، ۱۳۹۴)

از جمله مهم‌ترین شاخص‌های اقتصاد کلان که در ارزیابی عملکرد اقتصادی کشورها استفاده می‌شود، رشد اقتصادی است و از جمله عواملی که می‌تواند بر رشد اقتصادی اثر بگذارد نیز جهانی شدن می‌باشد. صندوق بین‌المللی پول، جهانی شدن را به صورت رشد وابستگی متقابل اقتصادی کشورها در سراسر جهان از طریق افزایش حجم و تنوع مبادلات کالا و خدمات و جریان سرمایه در ماورای مرزها و همچنین از طریق گسترش فناوری تعریف می‌کند. (ساچز و وارنر، ۱۹۹۵)

رشد تجارت و سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی با رشد سریع‌تر اقتصادی ارتباط مستقیم دارد. فرایند جهانی شدن موجب پیشرفت اساسی در زمینه ارتباطات، حذف موانع تجاری، رشد سریع اقتصاد، بالا رفتن سطح زندگی، سرعت گرفتن نوآوری و ارتقای فناوری می‌شود. (دلار و کرای، ۲۰۰۱)

در این مطالعه آثار جهانی شدن بر رشد اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. هدف از انجام این تحقیق بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای توسعه‌یافته می‌باشد. از این رو، به‌منظور تخمین مدل تحقیق لازم است تا نوع روش تخمین داده‌های ادغامی تعیین شود. بنابراین ابتدا برای تعیین وجود یا عدم وجود عرض از مبدأ جداگانه برای هر یک از کشورها از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. پس از مشخص شدن این که عرض از مبدأ برای کشورهای مختلف یکسان نیست، باید این فرضیه را آزمون کنیم که برای تخمین مدل از روش اثرات ثابت استفاده کنیم یا از روش اثرات تصادفی. بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. برای سازماندهی داده‌ها از نرم افزار اکسل و برای برآورد مدل و تجزیه و تحلیل نتایج از نرم افزار ایوبوز استفاده می‌شود. جامعه آماری این تحقیق مربوط به کشورهای توسعه‌یافته می‌باشد. در واقع از میان این کشورها، کشورهایی که اطلاعات مورد نیاز برای برآورد مدل و متغیرهای تحقیق را بین سالهای ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۳ در اختیار دارند، انتخاب شدند. کشورهای مورد مطالعه عبارتند از: انگلستان، اتریش، آمریکا، بلژیک، کانادا، فنلاند، فرانسه، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، هلند، نیوزلند، سوئد، استرالیا و دانمارک.

۲. عوامل اساسی پیش برنده اقتصاد جهانی

با بهره‌گیری از نظریات مختلف، می‌توان عناصر اصلی پیش برنده جهانی شدن اقتصاد را به شکل زیر برشمرد (شولت، ۱۳۸۲):

- گسترش عقلگرایی به‌عنوان چارچوب دانش اقتصاد
- برخی انعطاف‌ها و بازنگری‌ها در شیوه رشد سرمایه‌داری
- نوآوریهای تکنولوژیکی در ارتباطات و داده‌پردازی
- تشکیل چارچوب نظارتی توانمند و سازمان نظم بخش جهانی

1 - Liberalization

2 - Scholte

بنابراین می‌توان گفت که امروزه اقتصاد جهانی در سه حوزه اصلی، اقتصادهای ملی را تحت تاثیر قرار داده و آن‌ها را با شرایط متفاوت و پویایی مواجه کرده است: اول تجارت جهانی، دوم شیوه تولید نوین جهانی و سوم گسترش اعتبارات و بازارهای مالی. هر سه وجه جهانی‌شدن اقتصاد، در دو زمینه اشتراک دارند (گرچی، ۱۳۸۴):

۱. آزادسازی فعالیت‌های اقتصادی در کلیه زمینه‌ها در داخل و فراسوی مرزهای ملی،
 ۲. تغییر پارادایم در فناوری‌های غالب و درهم‌تنیدگی‌های جهانی ناشی از آن.
- در ادامه برای تکمیل مباحث، به دو سرفصل کلیدی دیگر در اقتصاد جهانی اشاره می‌کنیم:

الف. فناوری و تولید در اقتصاد جهانی

«جیمز روزناتو» در کتاب فراملی شدن، در تبیین روندهای جهانی‌شدن و نقش فعال عوامل فناوری و اقتصادی چنین می‌گوید که تحولات پویا که حاصل نوآوری‌های فناورانه بوده و با پیشرفت ارتباطات و حمل‌ونقل تقویت شده، تشکلهای سازمان‌های جدیدی را به صحنه سیاسی آورده است. تلاش این تشکلهای نو برای دسترسی به منابع خارجی یا تعامل با همگان خود در خارج از کشور، به تشدید و گسترش پویایی‌های جهانی منجر شده است (واترز، ۱۳۸۲).

گرچه گسترش محصولات و فرایندهای نوین همیشه عاملی کلیدی در رقابت میان بنگاه‌ها بوده است اما در شرایط جدید تجارت جهانی، مدیریت فناوری به سلاخی مهم در رقابت بین بنگاه‌ها و کشورها نیز تبدیل شده است. علیرغم عقب ماندن علم اقتصاد، اگر مدیریت فناوری در سطح اقتصاد ملی با زمینه‌ها و سیاست‌های مکمل همراه شود، آنگاه بر رشد بلندمدت کشور اثر چشمگیر دارد (میچی و اسمیت، ۱۹۹۸).

می‌توان پیش‌بینی کرد که با توجه به نظریات امثال شومپیتر در مورد امواج بلند تحولات جهانی، فناوری‌های عمومی سرانجام به صورت عواملی درخواهد آمد که از سرمشق‌های تکنولوژیکی جدید فراتر خواهد رفت و پیوسته به‌عنوان محرک چرخه‌های جدید رشد اقتصادی و سرمشقهای تکنولوژیکی جدید عمل خواهد کرد. به عبارت دیگر روند تحول فناوری‌های اساسی به عامل توسعه ثروت ملل تبدیل می‌شود.

ب. عدالت توزیعی و ابهام در اقتصاد جهانی

از مناقشه‌برانگیزترین موضوعات اقتصاد جهانی که البته نقش مهمی در تکمیل شناخت این فرایند دارد، به جریان‌های توزیع برمی‌گردد. جهانی‌شدن تاثیرات قابل توجهی بر انواع گوناگون قشربندی‌های اجتماعی از جمله در ارتباط با طبقه اجتماعی، کشور، جنسیت، نژاد، تقسیم‌بندی شهری - روستایی و سن گذاشته است.

جهانی‌شدن دست‌کم از چهار طریق کلی و مهم در روند شکافهای ناعادلانه نقش داشته است (همان: ص ۴-۲۹۱):
طبقات اجتماعی و کشورها و گروههای جنسیتی و روستایی - شهری، برای دستیابی به فضاهای جهانی ظاهراً آزاد و باز، فرصت‌های نابرابری دارند.

جهانی‌شدن با جریان عمدتاً نولیبرال، اغلب سازوکارهای توزیع مجدد را که طی قرن بیستم از سوی دولت‌ها تدارک شده، تضعیف کرده است.

حکومت‌های جهانی (مقررات و سازمانهای فراملی) تاکنون به‌طور کلی تخصیص منافع و ضررها را به‌گونه‌ای تامین می‌کنند که همواره به نفع پیشروان توسعه و طبقات ثروتمند تمام می‌شوند.

جهانی‌شدن به تضعیف قابل توجه توانایی‌های جنبش‌های اجتماعی سنتی و مبتنی بر قلمرو مانند اتحادیه‌های کارگری، ضداستعمار و عدالت جویانه منجر شده است.

۳. نظریه توان رقابت اقتصاد ملی

توان رقابت اقتصاد را می‌توان در دو سطح خرد و کلان تعریف کرد، که در سطح خرد توان رقابت به ظرفیت یک بنگاه برای سودآوری، توسعه و رقابت در بازار آزاد دلالت دارد، و در سطح کلان بطور کلی دستیابی به جایگاه مناسب در بازارهای بین‌المللی برای محصولات تولیدی کشور مورد توجه است.

تغییرات نرخ ارز و دستمزدهای واقعی و همچنین کاهش هزینه‌های تولیدی بر سطح توان رقابت کالاها و خدمات اثر دارند.

۴. مفهوم‌شناسی توان رقابت اقتصاد

مجمع جهانی اقتصاد (WEF) توان رقابت را توانایی اقتصاد ملی در پایداری رشد و یا حفظ سطح استاندارد زندگی (درآمد سرانه) می‌داند. از نظر سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD) توان رقابت یعنی توانایی یک ملت در تولید کالا و خدمات برای ارائه در بازارهای بین‌المللی و به طور همزمان حفظ یا ارتقاء سطح درآمد شهروندان در درازمدت. (بهکیش، ۱۳۸۱)

۵. رابطه توسعه اقتصادی با توان رقابت

توسعه اقتصادی موفق فرایندی است از ارتقاء متوالی که در طی آن فضای کسب و کار ملی در جهت پشتیبانی و ترغیب روزافزون راه‌های رقابت انعطاف‌پذیر و مطابق بهره‌وری عمل می‌کند. ملت‌ها در مراحل مختلف توسعه با چالش‌های متمایزی روبه‌رو هستند. اگر کشوری بخواهد توسعه اقتصادی موفق داشته باشد ناگزیر باید شرکت‌های آن در زمینه رقابت ارتقاء یابند. شرکت‌های درون اقتصاد باید از رقابت در مزیت نسبی (منابع طبیعی و انسانی ارزان) به رقابت بر مزیت‌های رقابتی و خلق مزایا رو بیاورند و همچنین کانال‌های توسعه و فناوری را درونزا کنند. (پورتر، ۲۰۰۳)

۶. ابعاد جهانی‌شدن

جهانی‌شدن دارای ابعاد و لایه‌های متعددی است که از میان آن‌ها ابعاد اقتصادی، اجتماعی و سیاسی دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشند.

۶-۱- بعد اقتصادی

جهانی‌شدن اقتصاد را می‌توان فرآیندی در نظر گرفت که در آن مرزهای اقتصادی میان کشورها هر روز کم رنگ‌تر می‌شود و تحرک روزافزون منابع، فناوری، کالا، خدمات، سرمایه و حتی نیروی انسانی در ماورای مرزها، آسان‌تر صورت می‌گیرد و در نتیجه به افزایش تولید و مصرف در کشورها می‌انجامد. (بهکیش، ۱۳۸۰)

۶-۲- بعد اجتماعی

بعد اجتماعی جهانی‌شدن به اثر جهانی‌شدن بر زندگی و کار مردم، خانواده و جوامع اشاره دارد و فراتر از دنیای کسب و کار، بعد اجتماعی جهانی‌شدن شامل فرهنگ و هویت، همبستگی خانواده‌ها و جوامع است. بطور کلی، جهانی‌شدن اجتماعی مربوط به تعامل انسان‌ها در جوامع فرهنگی مختلف و در ارتباط با موضوعاتی مانند خانواده، مذهب، کار و تحصیلات می‌باشد.

۶-۳- بعد سیاسی

بعد سیاسی جهانی‌شدن موجب می‌شود که افراد و گروه‌ها قدرتمند شوند و بتوانند به‌عنوان گروه‌های ذی‌نفع بر دولت‌ها تأثیر بگذارند و آن‌ها را تحت تأثیر تصمیم‌ها، برنامه‌ها و خواسته‌های خود قرار دهند. در این بعد از جهانی‌شدن پرسش از نقش دولت و حکومت در فرآیند جهانی‌شدن است (میرمحمدی، ۱۳۸۱).

۷. مبانی نظری تأثیر جهانی‌شدن بر رشد اقتصادی

تأثیر متقابل جهانی‌شدن و رشد اقتصادی یکی از مهم‌ترین مباحث اقتصادی در هزاره سوم است. متغیرهای زیادی، رشد اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند که از جمله این متغیرها می‌توان به مخارج دولت، اشتغال، سرمایه‌گذاری، تورم، صادرات، واردات و ... اشاره کرد. با رویکردی نظری یکی از متغیرهای تأثیرگذار بر رشد اقتصادی، جهانی‌شدن است. یکی از نتایج جهانی‌شدن، این است که کشورها می‌توانند از امکانات تولیدی یکدیگر استفاده کرده و از انزوای تجاری خارج شوند و به‌این‌ترتیب از سطح کارایی تولید و رفاه اجتماعی برخوردار شوند. جهانی‌شدن در مفهوم کلی آن می‌تواند از راه‌های مختلفی از جمله آزادسازی تجارت، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و جریان‌های سرمایه، ارتباطات فردی و گردشگری بین‌المللی، جریان اطلاعات و روابط سیاسی، بر رشد اقتصادی تأثیر بگذارد.

۷-۱- تأثیر جهانی شدن اقتصادی بر رشد اقتصادی از طریق آزادسازی تجارت

تفسیر اقتصاددانان کلاسیک از رابطه بین تجارت خارجی و رشد و توسعه اقتصادی این است که تجارت خارجی عاملی برای رشد اقتصادی است. جان استورات میل اثر تجارت را به دو شکل مستقیم و غیرمستقیم تفکیک می‌کند. اثر مستقیم تجارت، استفاده بیشتر از عوامل تولید و کارآیی بیشتر در سطح بین‌المللی و اثر غیرمستقیم آن مربوط به گسترش بازار کالاها و خدمات، افزایش ابداعات و بهره‌وری و افزایش انباشت سرمایه است. وی درباره منافع حاصل از تجارت و تأثیر آن بر رشد اقتصادی معتقد است تجارت فرصتی ایجاد می‌کند که کشورها در تولید کالاهایی که عوامل تولید آن کالاها در آن کشور موجود است، تخصص کسب کنند. همچنین تجارت، کشورهای در حال توسعه که دارای بازارهای کوچک و هزینه‌های بالای تولید می‌باشند را به صرفه‌های مقیاس اقتصادی مواجه می‌کند و با استفاده از روابط تجاری، صادرات را افزایش داده و صرفه‌های اقتصادی، هزینه‌ها را کاهش می‌دهد. بطور کلی می‌توان گفت اقتصاددانان کلاسیک، تجارت را عامل اصلی رشد اقتصادی می‌دانند (عاشورزاده و همکاران، ۱۳۹۲).

۷-۲- تأثیر جهانی شدن اقتصادی بر رشد اقتصادی از طریق سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و

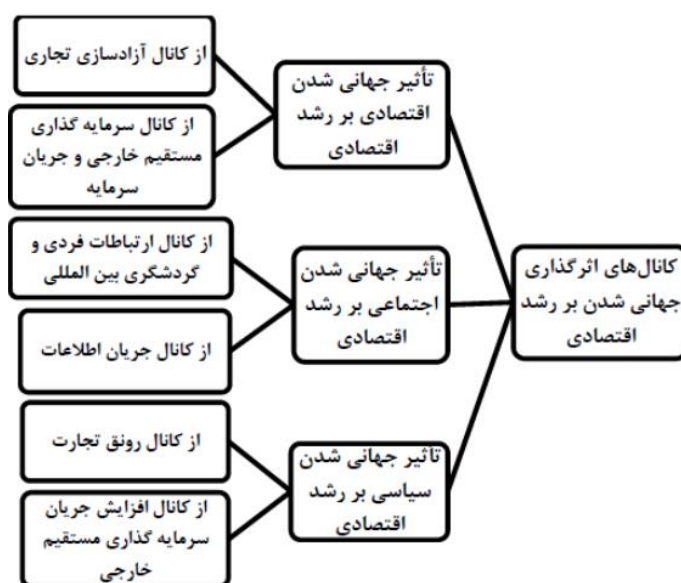
جریان‌های سرمایه

طیف اثرگذاری سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی بسیار گسترده است؛ مانند تسریع آهنگ رشد اقتصادی، ایجاد اشتغال، انتقال فناوری و تکنیک‌های تولید، تقویت و گسترش منابع مهم مالی و بین‌المللی، افزایش تحقیق و توسعه، افزایش بهره‌وری، تأثیر بر واردات و صادرات و تراز پرداخت‌ها، افزایش قدرت رقابت و رشد فناوری ملی و ظرفیت کار و رشد مؤسسه‌ها و شرکت‌های داخلی (کميجانی و قويدل، ۱۳۸۵). به لحاظ تاریخی نقش و جایگاه سرمایه‌گذاری، در فرآیند رشد و توسعه به حدی است که سرمایه‌گذاری را موتور محرکه رشد اقتصادی نامیده‌اند.

۷-۳- تأثیر جهانی شدن اجتماعی بر رشد اقتصادی از طریق ارتباطات فردی و گردشگری

بین‌المللی

ظرفیت‌های صنعت گردشگری مانند ایجاد فرصت‌های شغلی، توسعه زیرساخت‌ها، ورود گردشگران خارجی، افزایش تقاضا برای کالاهای داخلی، افزایش صادرات و افزایش امکان سرمایه‌گذاری خارجی بر رشد اقتصادی تأثیر می‌گذارد، که این امر توجه ویژه‌ای را می‌طلبد. با درک موقعیت برتر صنعت گردشگری در الگوهای مختلف توسعه اقتصادی، می‌توان رشد اقتصادی کشورها را تقویت کرد (شریفی رنانی و همکاران، ۱۳۸۹).



نمودار ۱- محورهای اثرگذاری جهانی شدن بر رشد اقتصادی (منبع: مطالعات انجام شده توسط محقق)

با استفاده از شاخص جدید جهانی شدن KOF که توسط موسسه اقتصادی KOF که در سویس ارائه شده و داده‌های آماری سالهای ۲۰۰۰-۲۰۱۲ و روش اقتصاد سنجی داده‌های تابلویی به این نتیجه دست یافتند که ابعاد سه گانه جهانی شدن تأثیر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی در کشورهای مورد مطالعه داشته و به ترتیب ابعاد اجتماعی، اقتصادی و سیاسی دارای بیشترین تأثیر بر رشد اقتصادی در کشورهای مورد مطالعه بودند.

۸. روش تحقیق

این تحقیق بر اساس اهداف، از نوع تحقیقات کاربردی است که هدف از آن توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است، به عبارت دیگر تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می شود (سرمد، بازرگان، حجازی، ۱۳۸۵). البته این مطالعه از نظر روش کار از نوع علی پس از وقوع (پس رویدادی) می باشد.

۹. ارائه مدل و معرفی متغیرهای تحقیق

به منظور تشخیص اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی الگوی زیر بر اساس مطالعه (جعفری صمیمی و بحرینی، ۱۳۹۴) برای گروه کشورهای منتخب توسعه یافته معرفی می شود:

$$GDP_{it} = \beta_0 + \beta_1 KOF_{it} + \beta_2 LF_{it} + \beta_3 INV_{it} + \varepsilon_{it}$$

در الگوی مورد نظر متغیرها به شرح زیر هستند:

GDP: تولید ناخالص داخلی

KOF: شاخص جهانی شدن

LF: نرخ مشارکت نیروی کار، درصدی از کل جمعیت بالای ۱۵ سال

INV: سرمایه گذاری کل، درصدی از تولید ناخالص داخلی

ε_{it} : جزء اخلاص

I و t به ترتیب بیانگر کشور و زمان داده‌های آماری می باشد.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل‌های انجام شده بر مبنای طرح پژوهش ارائه می شود. با بهره گیری از تکنیک‌های آماری مناسب که با روش تحقیق و نوع متغیرها سازگاری دارند، داده‌های جمع آوری شده دسته بندی، و تجزیه و تحلیل می شود. به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها، همچنین برآورد مدل و تجزیه و تحلیل دقیق آن‌ها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. آمار توصیفی به محاسبه پارامترهای جامعه می پردازد و شامل شاخص‌های مرکزی و پراکندگی جامعه و ... می باشد. در جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، میانه، بیشینه، کمینه، انحراف معیار و ... آورده شده است. به عنوان مثال برای متغیر نرخ رشد اقتصادی (GDP) در گروه کشورهای منتخب توسعه یافته، میانگین، میانه، ماکزیمم، مینیمم و انحراف معیار به ترتیب ۱،۴۸، ۱،۹۱، ۶،۷۲، ۸،۲۶- و ۲،۳۵ می باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

	INV	LF	KOF	GDP
میانگین	۲۰،۱۶	۵۴،۲۹	۸۴،۳۰	۱،۴۸
میانه	۲۰،۵۳	۵۵،۹۰	۸۵،۹۹	۱،۹۱
بیشترین	۲۹،۰۴	۶۲،۱۰	۹۲،۶۳	۶،۷۲
کمترین	۹،۸۳	۳۶،۴۰	۶۰،۰۷	۸،۲۶-
انحراف معیار	۳،۳۸	۶،۳۷	۶،۹۵	۲،۳۵
ضریب چولگی	-۰،۱۷	-۱،۰۶	-۱،۳۵	-۱،۱۷
ضریب کشیدگی	۴،۱۷	۳،۵۳	۴،۸۹	۵،۲۱
مشاهدات	۱۸۰	۱۸۰	۱۸۰	۱۸۰

باید از مانایی متغیرها مطمئن شویم تا دچار رگرسیون کاذب نشویم. برای بررسی این موضوع از آزمون ایم-پسران-شین (IPS) استفاده شده است. نتایج این آزمون برای کشورهای منتخب در جدول ۲ منعکس شده است. اگر سطح احتمال آزمون برای متغیرهای مورد نظر مدل کمتر از ۵ درصد باشد فرضیه صفر این آزمون که مبنی بر مانا بودن (عدم وجود ریشه واحد) متغیرهای تحقیق است در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. اما اگر سطح احتمال بیشتر از ۵ درصد بود باید با تفاضل گیری از آن متغیر آن را مانا نموده و سپس برای برآورد وارد مدل نماییم.

جدول ۲- نتایج آزمون مانایی IPS

متغیر	آماره آزمون	سطح احتمال
GDP	-۲,۴۷	۰,۰۶۷
INV	-۲,۰۵	۰,۰۴۶۲
LF	-۱,۸۶	۰,۰۱۲۸
KOF	-۲,۲۳	۰,۰۳۷۱

منبع: محاسبات نرم افزاری

همان‌طور که مشخص است نتایج آزمون ریشه واحد انجام شده نشان دهنده عدم وجود ریشه واحد و بدین ترتیب مانا بودن متغیرهای مورد بحث تحقیق در کشورهای منتخب تحقیق می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز برای برآورد مدل از بانک جهانی برای سالهای ۲۰۰۲-۲۰۱۳ و برای ۱۵ کشور منتخب توسعه یافته جمع‌آوری شده است.

جدول ۳: خلاصه نتایج آماری آزمون مدل پژوهش (متغیر وابسته: GDP)

متغیر	ضرایب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
C	-۵,۲۰	۱۳,۱۶	-۰,۳۹	۰,۶۹۳۲
INV	۰,۴۷	۰,۰۷	۶,۶۲	۰,۰۰۰۰
KOF	۰,۴۰	۰,۱۳	۲,۹۲	۰,۰۰۴۰
LF	۰,۶۷	۰,۱۴	۴,۸۴	۰,۰۰۰۰
آماره F فیشر	۵,۲۹	سطح معنی‌داری آماره F		۰,۰۰۰۰
ضریب تعیین	۰,۷۵	آماره دوربین واتسن		۱,۸۹

منبع: خروجی نرم افزار ایویوز

طبق نتایج بدست آمده و ارائه شده در جدول (۳) چهار متغیر مستقل (در سطح اطمینان ۹۵ درصد) معنادار می‌باشند. ضریب تعیین مدل نیز نشان می‌دهد که ۷۵ درصد از رفتار متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شوند. بر اساس نتایج بدست آمده، متغیر سرمایه‌گذاری کل (INV) رابطه مثبت و معناداری با نرخ رشد اقتصادی دارد. این رابطه با توجه به سطح معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شود. در نتیجه با بهبود در این شاخص بر نرخ رشد اقتصادی نیز به طور متوسط افزوده شده است. شاخص جهانی شدن (KOF) مطابق با نتایج بدست آمده تأثیر مثبت و معناداری بر رشد اقتصادی داشته است. شاخص مشارکت نیروی کار (LF) نیز اثر مثبت و معناداری بر نرخ رشد اقتصادی داشته است. در نتیجه با افزایش مشارکت نیروی کار بر نرخ رشد اقتصادی نیز به طور متوسط افزوده شده است.

نتیجه گیری

در این مطالعه به بررسی و اندازه گیری میزان اثر شاخص جهانی شدن بر روی نرخ رشد اقتصادی در گروه منتخب کشورهای توسعه یافته پرداختیم. از جمله مواردی که پایه‌های تئوری و اقتصاد سنجی آن بررسی شد می‌توان به مانایی و آزمون های آن، آزمون هاسمن و F، چگونگی برآورد مدل اشاره نمود. سپس با استفاده از آزمون های مختلف و شیوه های گوناگون اقتصاد سنجی به تجزیه تحلیل اطلاعات موجود پرداخته شد و بعد از تایید مانایی متغیرهای تحقیق به برآورد یا برازش مدل پرداخته شد و به

تبع آن نتایج به دست آمده تجزیه و تحلیل شد. سطح احتمال متغیر جهانی شدن نشان می‌دهد که شاخص جهانی شدن دارای رابطه مثبت و معناداری با نرخ رشد اقتصادی کشورهای توسعه‌یافته بوده است.

متغیرهای زیادی، رشد اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند که از جمله این متغیرها می‌توان به مخارج دولت، اشتغال، سرمایه‌گذاری، تورم، صادرات و واردات اشاره کرد. با توجه به نتایج بدست آمده یکی از متغیرهای تأثیرگذار بر رشد اقتصادی، جهانی شدن است. یکی از نتایج جهانی شدن، این است که کشورها می‌توانند از امکانات تولیدی یکدیگر استفاده کرده و از انزوای تجاری خارج شوند و به این ترتیب از سطح کارایی تولید و رفاه اجتماعی برخوردار شوند.

جهانی شدن، به مفهوم باز بودن اقتصاد، به تجارت و سرمایه‌گذاری آزاد و تقویت عوامل رشد کمک می‌کند. یکی از عوامل رشد اقتصادی، هدایت نهاده‌ها به سوی مطلوب‌ترین فعالیت‌های اقتصادی (با توجه به مزیت نسبی) است. در فرآیند جهانی شدن، منابع داخلی با توجه به مزیت‌های نسبی اقتصاد و میزان اثربخشی سرمایه‌گذاری‌ها، به مطلوب‌ترین فعالیت‌های اقتصادی منجر می‌شوند. آزادسازی، اقتصاد را به بازارهای بزرگ‌تر پیوند می‌دهد. بازار بزرگ‌تر دسترسی به دیدگاه‌های بیشتر، امکان فعالیت‌های با هزینه ثابت بزرگ‌تر، و تقسیم‌کار مطلوب‌تر را فراهم می‌کند. بازار بزرگ‌تر در نهایت رقابت را بهبود می‌بخشد و به نوبه خود به ارتقای خلاقیت کمک می‌کند.

جهانی شدن در مفهوم کلی آن می‌تواند از راه‌های مختلفی از جمله آزادسازی تجارت، سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و جریان‌های سرمایه، ارتباطات فردی و گردشگری بین‌المللی، جریان اطلاعات و روابط سیاسی، بر رشد اقتصادی تأثیر بگذارد.

منابع

۱. بهکیش، محمد مهدی. اقتصاد ایران در بستر جهانی شدن، تهران: نشرنی، ۱۳۸۱.
۲. جعفری صمیمی، احمد و بحرینی، نصرت (۱۳۹۴) مقایسه تأثیر ابعاد سه گانه (اقتصادی، اجتماعی و سیاسی) جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای منتخب منطقه خاور میانه و شمال آفریقا، فصلنامه راهبرد اقتصادی، سال چهارم، شماره سیزدهم، صص: ۷۷-۱۱۰.
۳. سرمد، بازرگان، حجازی، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری، نشر آگه، ۱۳۸۵.
۴. شریفی رنانی، حسین و همکاران (۱۳۸۸) بررسی اثر گردشگری بر رشد اقتصادی ایران
۵. شولت، یان آرت. نگاهی موشکافانه برپدیده جهانی شدن، ترجمه مسعود کرباسیان. تهران: انتشارات علمی فرهنگی، ۱۳۸۲.
۶. عاشور زاده و همکاران (۱۳۹۲) اثر جهانی شدن اقتصاد و تجارت بر رشد اقتصاد و تجارت، مدل خود توضیح برداری، اولین همایش الکترونیکی ملی چشم انداز اقتصاد ایران.
۷. کمبجانی، اکبر و قوبدل، صالح (۱۳۸۵) اثر سرریز سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی در اشتغال ماهر و غیرماهر بخش خدمات ایران
۸. فرحی، هادی (۱۳۹۶). بررسی اثر جهانی شدن بر رشد اقتصادی در کشورهای درحال توسعه و توسعه‌یافته با رویکرد پانل دیتا، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد قائمشهر.
۹. گرجی، ابراهیم. جهانی شدن، صنعت ملی و راهکارهای توسعه تجارت خارجی. تهدیدها و فرصتهای صنعت ملی، تهران: مرکز تحقیقات استراتژیک، ۱۳۸۴.
۱۰. میرمحمدی، داود (۱۳۸۱) "جهانی شدن، ابعاد و رویکردها، فصلنامه مطالعات ملی"، سال سوم، شماره ۱۱
۱۱. واترز، مالکوم. جهانی شدن. ترجمه اسماعیل مردانی گیوری. تهران: انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، ۱۳۸۲.
12. Dollar, D., and Kraay, A. 2001. "Trade, Growth, and Poverty", The Economic Journal, No.114, pp. 22-49.
13. Michie, J and Smith, J.G. (1998). Globalization, Growth and Governance. New York: Oxford University Press.
14. Sachs, J., and Warner, A. M. 1995. "Economic Reform and the Process of Global Integration", Brookings Papers on Economic Activity, Vol. 1, pp. 1- 118.
15. Samimi, P., and Jenatabadi, H.S. 2014. "Globalization and Economic Growth: Empirical Evidence on the Role of Complementarities", Plos One, 9(4): e87824, Doi: 10.1371/Journal. Pone.0087824, pp 1-7.
16. Scholte, J.A. Globalization, London: Palgrave, 2000.

حضور زنان در کمیته حسابرسی: حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس مستقل

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۱/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۲۸

زهره حاجیه‌ها، سمیرا سادات هاشمی^۲، امیر صبوری^۳

چکیده

این پژوهش تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل را بررسی می‌کند. این پژوهش اولین مقاله‌ای است که شواهدی را در مورد اثر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل فراهم می‌سازد. ویژگی‌های ثابت کمیته حسابرسی همچون استقلال، تخصص مالی و آموزش ازجمله ویژگی‌های مؤثر بر اثربخشی فعالیت کمیته حسابرسی است ویژگی‌های رفتاری چون وجود زنان در این کمیته نیز می‌تواند باعث تغییر این اثربخشی شود. پژوهش حاضر در فضایی منحصر به فرد و خاص پژوهش ایران، صورت گرفته است. جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ است. با در نظر گرفتن روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۱ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان داد حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل تأثیر معناداری دارد و شرکت‌هایی که در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی خود از زنان استفاده می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می‌نمایند و همچنین نوع اظهارنظرشان نسبت به سایر شرکت‌ها غیرمقبول می‌باشد.

واژگان کلیدی: حضور زنان در کمیته حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس مستقل، بورس اوراق بهادار تهران

۱- دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی (نویسنده مسئول) samira.hashemi2015@yahoo.com

۳- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی

۱- مقدمه

ساختار و اثربخشی هیات مدیره و کمیته‌های فرعی آن از مهم‌ترین و شناخته‌شده‌ترین معیارهای حاکمیت شرکتی به شمار می‌رود. به‌طور خاص، کمیته حسابرسی به عقیده‌ی بسیاری یکی از کمیته‌های فرعی هیات مدیره محسوب می‌شود که دارای قدرت بالایی در فرآیند گزارشگری مالی است (دی لسی^۱، ۲۰۰۵، کلین^۲ ۱۹۸۸، ژای و همکاران^۳ ۲۰۰۳). کمیته حسابرسی به بررسی هدف کلی گزارشگری مالی و فرآیند تهیه آن، نظارت بر فرآیندهای کنترل داخلی و مدیریت ریسک داخلی پرداخته و خدمات غیر حسابرسی نیز به هیات مدیره ارائه می‌کند (کلین ۱۹۹۸، آلدمن^۴ ۲۰۱۰). ویژگی‌های ثابت کمیته حسابرسی همچون استقلال، تخصص مالی، آموزش ازجمله ویژگی‌های موثر بر اثربخشی کمیته حسابرسی است (کلین ۲۰۰۲، ابوت و همکاران^۵ ۲۰۰۴، کریشنن^۶ ۲۰۰۵). بااین‌حال اخیراً، تنوع جنسیتی در هیات مدیره و کمیته حسابرسی به‌عنوان عاملی اثربخش بر کمیته حسابرسی مورد توجه قرار گرفته است. سوال پژوهش این است که آیا وجود زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس موثر است؟ اعضای زن هیات مدیره نفوذ زیادی در ریسک‌گریزی و ایجاد رویه‌های محافظه‌کارانه در شرکت خواهند داشت (گول و همکاران^۷ ۲۰۱۳). به نظر می‌رسد مشارکت زنان در کمیته‌های فرعی مانند کمیته حسابرسی صرفاً یک مسئله برابر جنسیتی نیست بلکه موضوعی است که در ادبیات حاکمیت شرکتی به آن توجه شده است. تحقیقات گذشته به بررسی رابطه بین حضور زنان در هیات مدیره و کمیته حسابرسی با ویژگی‌های خاص شرکتی همچون ارزش شرکت (کارتر و همکاران^۸ ۲۰۰۳)، بازده سهام (کامپل و مینگز^۹ ۲۰۱۰)، مدیریت سود (اران و همکاران، ۲۰۱۵)، کیفیت سود (سیریندهی و همکاران^{۱۰} ۲۰۱۱)، تجدید ارائه صورت‌های مالی (ابوت و همکاران^{۱۱} ۲۰۱۲) پرداخته‌اند. این پژوهش به‌طور اخص به ارتباط وجود زنان در کمیته حسابرسی و میزان حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل پرداخته است. از دید این نظریه وجود زنان در کمیته حسابرسی باعث کاهش میزان حق الزحمه و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسان مستقل می‌شود. فرضیات پژوهش با داده‌های تمامی شرکت‌ها (به‌جز صنعت مالی) آزمون شده‌اند (با استفاده از داده‌های در دسترس شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار برای دوره بین ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵)، این دوره ۵ ساله از زمان آغاز الزام سازمان بورس اوراق بهادار برای داشتن کمیته حسابرسی است.

این پژوهش به طرق مختلف نوآوری‌هایی را برای متون حسابداری به همراه دارد. اول، پژوهش‌های پیشین عمدتاً اثر ویژگی‌های خاص شرکتی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. بنابراین پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که شواهدی را در مورد وجود زنان در کمیته حسابرسی بر میزان حق الزحمه و نوع اظهارنظر حسابرسان مستقل فراهم می‌کند. دوم، علی‌رغم اینکه پژوهش‌های پیشین عوامل مرتبط با کمیته‌های فرعی را بررسی کرده‌اند، وجود زنان در کمیته حسابرسی که به‌طور اخص از کمیته‌های فرعی موجود در شرکت‌ها است، می‌تواند باعث تغییراتی در میزان حق الزحمه و نوع اظهارنظر حسابرسان شود. ذکر این نکته ضروری است که علی‌رغم اینکه الزام افشا اطلاعات مربوط به میزان حق الزحمه حسابرسان در گزارش‌ها وجود دارد ولیکن دسترسی به این اطلاعات در بعضی از موارد جهت این پژوهش میسر نگردید. در ادامه مقدمه‌ای در مورد وجود زنان در هیات مدیره و کمیته حسابرسی فراهم شده و فرضیه‌های پژوهشی تدوین می‌شود. قسمت سوم، نمونه‌گیری، تدوین مدل و متغیرهای کنترلی را شامل می‌شود. قسمت چهارم، یافته‌های مربوط به اماره‌های توصیفی، آماره تحلیلی را ارائه می‌کند. قسمت پنجم شامل بحث و نتیجه‌گیری است.

۲. مبانی نظری و پیشینه تحقیق

وجود زنان در هیات مدیره و کمیته‌ها منجر به نظارت بیشتر بر مدیریت (آدامز و فریزر^{۱۲}، ۲۰۰۹) شده و احتمال ورشکستگی در شرکت کاهش می‌یابد (بورگس و همکاران^{۱۳}، ۲۰۱۵). شرکت‌هایی که دارای هیات مدیره زن هستند دارای سود محافظه‌کارانه بیشتری بوده و دارای اقلام تعهدی اختیاری کمتری می‌باشند (باروا و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۰). رابطه بین عملکرد شرکت و تنوع جنسیتی به‌طور گسترده‌ای در سال‌های اخیر مورد توجه و تحقیق قرار گرفته است و رابطه مثبتی نیز مشاهده شده است. آدامز و فریزر

- 1 - De Lacy
- 2 - Klein
- 3 - Xie et al
- 4 - Aldamen
- 5 - Abbott et al
- 6 - Krishnan
- 7 - Gul et al
- 8 - Carter
- 9 - Campbell and Minguez
- 10 - Srinidhi et al
- 11 - Abbott et al
- 12 - Adams and Ferreira
- 13 - Burgess et al
- 14 - Barua et al

(۲۰۰۹) نشان دادند که اعضای هیات مدیره زن نسبت به اعضای هیات مدیره دارای فعالیت و حضور بیشتری در جلسات داشته و در این زمینه تلاش بیشتری دارند. آنان بیان کرده‌اند که حضور اعضای زن در هیات مدیره منجر به افزایش عملکرد شرکت خواهد شد. روس^۱ (۲۰۰۷) بیان کرد که در دانمارک حضور زنان در هیات مدیره بسیار اندک بوده و بر عملکرد شرکت تأثیری ندارند. تحقیقات اندکی در خصوص تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. برخی از تحقیقات بر حضور و تأثیر زنان در کمیته حسابرسی بر اثربخشی آن یاد کرده‌اند (کارتر و همکاران^۲ ۲۰۱۰، سان و همکاران^۳ ۲۰۱۱). آنان تأثیر جنبه‌های مختلف حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی کرده‌اند (کارکو و همکاران^۴ ۲۰۰۲، لارکر و ریچاردسون^۵ ۲۰۰۴، بوو و شارما^۶ ۲۰۰۸، گریفین و همکاران^۷ ۲۰۰۸، بلیش^۸ ۲۰۱۱). با توجه به صفات زنان در حاکمیت شرکتی به نظر می‌رسد این امر قابل قبول باشد که حضور زنان در کمیته حسابرسی منجر به افزایش کارایی و اثربخشی آن می‌شود. مطالعه سیراوادی و هانگ^۹ (۲۰۱۱) نشان دادند بین حضور زنان در کمیته حسابرسی و اثربخشی کمیته حسابرسی ارتباط مثبت وجود دارد. ویژگی زنان ازجمله سعی و تلاش، استقلال، محافظه‌کاری، ریسک‌گریزی آنان در مطالعات قبلی بررسی شده است و نشان می‌دهد که حضور زنان در کمیته حسابرسی منجر به افزایش تقاضا برای کار حسابرسی باکیفیت می‌شود. این امر منجر به بالا رفتن حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌هایی می‌شود که دارای افراد زن در کمیته حسابرسی می‌باشند.

با این حال در عمده مطالعات داخلی صورت گرفته این موضوع نادیده انگاشته شده و یک فضای خالی در ادبیات حسابداری و حسابرسی برای تحقیق در این باره وجود دارد که این خود، انگیزه‌ای جهت انجام پژوهش حاضر است. از این رو، تحقیق حاضر به دنبال پاسخی برای این سؤال است که آیا حضور زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس مستقل شرکت‌ها اثرگذار است یا خیر؟ یافته‌های پژوهش ضمن آن که موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در حوزه حسابرسی می‌شود، می‌تواند مورد استفاده سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه، تدوین‌کنندگان مقررات بازار حسابرسی و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار گرفته و در امر تصمیم‌گیری آنان راهگشا باشد.

آلدامن و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۶) تحقیقی با عنوان اعضای زن کمیته حسابرسی و تأثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی انجام دادند. تعداد ۶۲۴ شرکت را در دوره زمانی ۲۰۱۱ انتخاب و نشان دادند که حضور زنان در کمیته حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معناداری دارد. آنان همچنین نشان دادند که حضور زنان در کمیته حسابرسی ارتباط بین اندازه شرکت و حق الزحمه حسابرسی را قوی‌تر می‌کند؛ و همچنین حضور زنان در کمیته حسابرسی ارتباط بین ریسک و حق الزحمه حسابرسی را نیز بهبود می‌بخشد. بانسل و شارما^{۱۱} (۲۰۱۶) به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی پرداختند. تعداد ۲۳۵ شرکت در دوره زمانی ۲۰۰۴ الی ۲۰۱۳ از بین شرکت‌های بورس هند انتخاب گردید. نتایج تحقیق نشان داد، اندازه هیات مدیره و دوگانگی وظیفه مدیرعامل با عملکرد مالی (نرخ بازده دارایی‌ها و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام) رابطه معناداری داشته و متغیرهای کمیته حسابرسی شامل استقلال کمیته حسابرسی و تعداد جلسات با عملکرد مالی (نرخ بازده دارایی‌ها و نرخ بازده حقوق صاحبان سهام) رابطه معناداری نداشته‌اند. دینا و ندلکو^{۱۲} (۲۰۱۵) تحقیقی با عنوان رابطه بین کمیته حسابرسی و عملکرد مالی انجام دادند. در این تحقیق از تعداد مشاهدات ۶۵۴۰ سال - شرکت در دوره زمانی ۲۰۰۱ الی ۲۰۱۳ استفاده گردید. جامعه آماری شرکت‌های بورس رومانی بوده است. نتایج تحقیق نشان داد، متغیرهای استقلال کمیته حسابرسی و اندازه کمیته حسابرسی با عملکرد مالی رابطه معناداری داشته و تخصص مالی اعضای کمیته منجر به افزایش عملکرد مالی نمی‌شود. نلسون و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۵) تحقیقی با عنوان تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی انجام دادند. دوره زمانی آنان از ابتدای سال ۲۰۱۰ الی پایان ۲۰۱۲ بوده و تعداد شرکت‌های نمونه نیز تعداد ۴۰۰ شرکت بوده است. نتایج آنان نشان داد، بین مالکیت مدیریتی و حق الزحمه رابطه مثبت معناداری وجود ندارد. همچنین بین مالکیت سرمایه‌گذاران خارجی و حق الزحمه رابطه معناداری وجود دارد. همدان و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۳) تحقیقی با عنوان تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی در شرکت‌های اردنی انجام دادند. نتایج تحقیق آنان که در بین سال‌های ۲۰۰۸ الی ۲۰۰۹ انجام شد نشان داد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر عملکرد مالی در شرکت‌های اردنی تأثیر معناداری دارند. آلدامن و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۲) تحقیقی با عنوان ویژگی‌های کمیته حسابرسی و عملکرد مالی در طی بحران مالی

- 1 - Rose
- 2 - Sun et al
- 3 - Carcello et al
- 4 - Larcker and Richardson
- 5 - Boo and Sharma
- 6 - Griffen et al
- 7 - Bliss
- 8 - Thiruvadi and Huang
- 9 - Aldamena et al
- 10 - Bansal and Sharma
- 11 - Dinu and Nedelcu
- 12 - Nelson et al
- 13 - Hamdan et al
- 14 - Aldamen et al

انجام دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که کمیته‌های حسابرسی کوچک‌تر با داشتن اعضای با تخصص مالی بیشتر دارای رابطه معناداری مثبتی با عملکرد مالی هستند. نتایج آنان نشان داد با افزایش اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی در طول زمان عملکرد مالی نیز بهبود می‌یابد. رشید و همکاران^۱ (۲۰۱۳) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، انگیزه‌های پاداش و حق الزحمه حسابرسی پرداختند. جامعه آماری آنان شرکت‌های بورس پاکستان در دوره زمانی ۲۰۰۷ الی ۲۰۱۱ و تعداد نمونه آنان ۱۸۳ شرکت بود. نتایج تحقیق آنان با به کارگیری داده‌های پانل نشان داد متغیرهای کمیته حسابرسی از جمله استقلال کمیته حسابرسی و اندازه آن منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی شده و همچنین به کارگیری کمیته حسابرسی در شرکت‌ها منجر به ایجاد برنامه‌های پاداش برای مدیران می‌شود. خان و ویتو^۲ (۲۰۱۳) تحقیقی با عنوان جنسیت مدیرعامل و عملکرد شرکت انجام دادند. نتایج تحقیق آنان نشان داد که شرکت‌هایی که دارای مدیریت عامل زن هستند نسبت به شرکت‌هایی که مدیریت عاملشان مرد است دارای ریسک کمتر و عملکرد بهتری هستند. آدامز و فریرا (۲۰۰۹) در تحقیق خود بیان نموده‌اند که رفتار حضور و غیاب از دیدگاه حاکمیت شرکتی مهم است زیرا راه و روش اصلی است که در آن مدیران اطلاعات لازم برای انجام وظایف خود را با حضور در جلسات هیئت‌مدیره به دست می‌آورند و همچنین رفتار حضور و غیاب تنها معیار سنجش رفتار فردی مدیر است که در دسترس عموم است و به این نتیجه رسیدند که زنان نسبت به مردان حضور بهتری داشته‌اند و در این مقاله استدلال می‌شود که تنوع جنسیت در عملکرد هیئت‌مدیره تأثیر داشته و مدیران زن نسبت به مدیران مرد حداقل در برخی جنبه‌ها رفتار متفاوت دارند و تنوع جنسیت در هیئت‌مدیره یکی از موضوعات مهم و اصلی حاکمیت شرکتی در سراسر جهان است. فرخ زاده دهکردی و حیدری (۱۳۹۶) تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین توانایی مدیریت با حق الزحمه و اظهارنظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت انجام دادند. دوره زمانی تحقیق از ابتدای سال ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ بوده است. به منظور سنجش توانایی مدیریت از نمره توانایی مدیریت منتج از مدل دومرحله‌ای تحلیل پوششی داده‌های ارائه‌شده توسط دمرجیان و همکاران (۲۰۱۲) استفاده شده است. نمونه مورد مطالعه این پژوهش شامل ۹۴ شرکت و ۱۰۳۴ مشاهده سال - شرکت بود. نتایج حاصل از آزمون فرضیه هانشان داد که با افزایش میزان توانایی مدیران، حق الزحمه حسابرسی و احتمال وجود بند ابهام در تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی واحد تجاری کاهش می‌یابد. خدادادی و همکاران (۱۳۹۶) تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی انجام دادند. برای این منظور تعداد ۶۰ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ با استفاده از روش داده‌های تابلویی با رویکرد اثرهای ثابت مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان داد که تمرکز مشتری ارتباط منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد. سجادی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیات مدیره پرداختند. نمونه‌ی آماری تحقیق شامل ۷۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی زمانی ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۸ بود که سهام آن‌ها به‌طور فعال در بورس معامله شده است. نتایج حاکی از این بود بین حق الزحمه‌ی حسابرسی و پاداش هیئت‌مدیره رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد. افزایش پاداش پرداختی به مدیران به علت افزایش پیچیدگی‌ها و عملیات شرکت است که نیازمند حسابرسی باکیفیت بالاتر و در نتیجه حق الزحمه‌ی پرداختی بالاتری نیز است. هاشمی راد (۱۳۹۴) ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داد. داده‌ها از سال ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ برای ۸۴ شرکت بورس اوراق بهادار تهران که کمیته حسابرسی دارند استفاده می‌شود. در این پژوهش از مدل تعدیل‌شده کاسنیک بهره گرفته شده است. این پژوهش یک ارتباط مثبت و معنادار میان استقلال، داشتن تخصص حسابداری اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. در این تحقیق هم‌چنین شواهدی یافت شد که سایر ویژگی‌ها یعنی تعداد اعضای کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی و اشتغال داشتن به بیش از دو مدیریت در سایر شرکت‌ها ارتباط معناداری با کیفیت صورت‌های مالی ندارند. خدادادی و حاجی‌زاده (۱۳۹۰) در تحقیقی با عنوان نظریه نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد به بررسی تأثیر هزینه‌های نمایندگی ناشی از فرضیه جریان‌های نقد آزاد بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. تحقیق برای دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۸ و به‌صورت الگوی رگرسیون داده‌های تلفیقی انجام گرفت و نتایج کلی آن مؤید وجود ارتباط مثبت و معنی‌دار بین هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریان‌های نقد آزاد شرکت و حق الزحمه حسابرسی بود. همچنین شواهد نشان داد در شرکت‌های دارای جریان‌های نقدی آزاد زیاد، بین سطح بدهی و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معنی‌دار و بین نسبت فرصت‌های رشد آتی و حق الزحمه حسابرسی، ارتباط منفی و معنی‌دار وجود دارد. روش آماری در این تحقیق، تحلیل همبستگی از طریق روش تخمین داده‌های تلفیقی (پانل) بوده است. یافته‌های این تحقیق نشان داد متغیرهای حجم عملیات (اندازه) شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسی و تورم ارتباط معنی‌داری با حق الزحمه حسابرسی دارند. لذا فرضیه‌های پژوهش به شکل زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها دارد.

فرضیه دوم: حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر نوع اظهارنظر حسابرسی مستقل شرکت‌ها دارد.

1 - Rashid et al

2 - Khana and Vieito

۳. روش‌شناسی تحقیق

۳-۱. گردآوری داده‌ها

جدول الف فرایند انتخاب نمونه را توضیح می‌دهد و در قسمت دوم اطلاعاتی در مورد نوع صنعت شرکت‌های نمونه فراهم می‌کند. داده‌های جمع‌آوری شده از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ می‌باشد که نسخه الکترونیکی گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های بورسی در وبسایت مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس و اوراق بهادار در دسترس می‌باشد. دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ انتخاب شده (چراکه اجبار سازمان بورس به داشتن کمیته حسابرسی از ابتدای سال ۱۳۹۱ می‌باشد). شرایط انتخاب نمونه شامل:

- ۱- شرکت‌هایی که تاریخ پذیرش آن‌ها در سازمان بورس اوراق بهادار قبل از سال ۱۳۹۱ بوده و تا پایان سال ۱۳۹۵ نیز در فهرست شرکت‌های بورسی باشند.
 - ۲- طی دوره‌های مورد نظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند.
 - ۳- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری‌های مالی نباشند (شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت تفاوت ماهیت فعالیت با بقیه شرکت‌ها در جامعه آماری منظور نشدند).
- پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد ۱۰۱ شرکت به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند.

پنل الف: فرایند گردآوری داده‌ها

شرح	تعداد مشاهدات
مشاهدات اولیه در دسترس بعد از الزام بورس به داشتن کمیته حسابرسی	۵۸۴
کسر می‌شود: مشاهدات مربوط به صنعت مالی	۱۲۱
کسر می‌شود: شرکت‌هایی که تغییر دوره مالی داشته‌اند	۶۷
کسر می‌شود: مشاهدات بدون اطلاعات مکفی مرتبط	۲۹۵
تعداد مشاهدات در تجزیه و تحلیل نهایی	۱۰۱

پنل ب: توزیع مشاهدات بر حسب صنعت

نوع صنعت	تعداد مشاهدات	درصد مشاهدات
استخراج کانه‌های فلزی و استخراج سایر معادن	۲۰	۴
حمل و نقل انبارداری و ارتباطات	۱۰	۱
خودرو و ساخت قطعات	۹۰	۱۸
سایر محصولات کانی غیر فلزی و کاشی و سرامیک	۵۵	۱۱
سیمان، آهک و گچ	۸۵	۱۷
فرآورده‌های غذایی و آشامیدنی و قند و شکر	۴۵	۹
رایانه و فعالیت‌های رایانه‌ای	۵	۱
فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی	۴۰	۸
لاستیک و پلاستیک	۱۵	۳
محصولات چوبی	۵	۱
ماشین‌آلات و دستگاه‌های برقی و ماشین‌آلات و تجهیزات	۴۰	۸
کشاورزی و خدمات وابسته به آن	۵	۱
محصولات کاغذی و منسوجات	۱۰	۲
محصولات شیمیایی	۲۵	۵
مواد و محصولات دارویی	۵۵	۱۱
تعداد کل مشاهدات	۵۰۵	۱۰۰

۳-۲. تدوین مدل

به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق، از مدل رگرسیونی چندمتغیره زیر که برگرفته از پژوهش آلدان و وهمکاران (۲۰۱۶) است، استفاده شده است:

مدل اول

$$AUD-FEES_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 FEM-CODE_{i,t} + \beta_2 AC-INDEP_{i,t} + \beta_3 AC-EXP_{i,t} + \beta_4 Inverce_{i,t} + \beta_5 CR_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + \beta_9 ROA_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل دوم

$$Opinion_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 FEM-CODE_{i,t} + \beta_2 AC-INDEP_{i,t} + \beta_3 AC-EXP_{i,t} + \beta_4 Inverce_{i,t} + \beta_5 CR_{i,t} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \beta_7 LEV_{i,t} + \beta_8 BIG_{i,t} + \beta_9 ROA_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

در مدل‌های فوق؛

$AUD-FEES_{i,t}$ ، برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس مستقل بابت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت i در سال t

$Opinion_{i,t}$ ، متغیری مجازی است اگر اظهارنظر حسابرس مستقل شرکت نسبت به صورت‌های مالی مقبول باشد عدد یک و در غیر این صورت صفر است.

$FEM-CODE_{i,t}$ ، متغیری مجازی است اگر در کمیته حسابرسی شرکت i در سال t حداقل یک زن وجود داشته باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

$AC-INDEP_{i,t}$ ، استقلال کمیته حسابرسی شرکت i در سال t که برابر است با تعداد اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی تقسیم بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی

$AC-EXP_{i,t}$ ، تخصص مالی کمیته حسابرسی شرکت i در سال t که برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی و حسابداری تقسیم بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی

$Inverce_{i,t}$ ، نسبت موجودی کالا و حساب‌های دریافتی به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t

$CR_{i,t}$ ، نسبت جاری شرکت i در سال t که برابر است با مجموع دارایی‌های جاری تقسیم بر مجموع بدهی‌های جاری

$SIZE_{i,t}$ ، اندازه شرکت i در سال t که از طریق لگاریتم فروش خالص سالیانه شرکت اندازه‌گیری می‌شود.

$LEV_{i,t}$ ، نسبت بدهی‌های شرکت i در سال t که برای اندازه‌گیری آن مجموع بدهی‌های پایان سال بر مجموع دارایی‌های پایان سال تقسیم می‌شود.

$BIG_{i,t}$ ، برابر است با اندازه موسسه حسابرسی شرکت i در سال t و متغیری مجازی است اگر حسابرس مستقل شرکت سازمان حسابرسی باشد عدد یک گرفته و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

$ROA_{i,t}$ ، برابر است با نرخ بازده دارایی‌های شرکت i در سال t که برای اندازه‌گیری آن سود پایان سال بر مجموع دارایی‌های پایان سال تقسیم می‌شود.

۳-۳. متغیرهای کنترلی

رابطه بین عملکرد شرکت و تنوع جنسیتی به‌طور گسترده‌ای در سال‌های اخیر مورد توجه و تحقیق قرار گرفته است و رابطه مثبتی نیز مشاهده شده است. آدامز و فریرا (۲۰۰۹) نشان دادند که اعضای هیات مدیره زن نسبت به اعضای هیات مدیره دارای فعالیت و حضور بیشتری در جلسات داشته و در این زمینه تلاش بیشتری دارند. ما حضور زنان در کمیته حسابرسی را در این پژوهش بررسی و کنترل می‌کنیم. برای کنترل نسبی عوامل موثر بر رابطه مورد پژوهش متغیرهایی از جمله تخصص مالی کمیته حسابرسی، اندازه شرکت، نسبت جاری؛ اندازه شرکت و نرخ بازده دارایی‌ها بر نوع اظهار نظر حسابرس مستقل را نیز مورد بررسی قرار می‌دهیم.

۴. آمار توصیفی

در جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش شامل میانگین، بیشینه، کمینه، انحراف معیار و کشیدگی آورده شده است. همچنین نوع اظهارنظر حسابرسی نشان می‌دهد حدود ۵۳ درصد از کل مشاهدات دارای اظهارنظر مقبول بوده‌اند. میانگین لگاریتم

حق الزحمه حسابرسي برابر با ۲۰/۷۱۳ و ميزان پراكندگي اين متغير نسبت به ميانگين برابر با ۸۰ درصد است. مقادير توصيفي نشان مي دهد حداقل ۸ درصد از مشاهدات داراي حداقل يك نفر زن در هيات مديره هستند، بالا بودن ميزان پراكندگي اين متغير نشان از عدم پايداري سياست شركت ها در استفاده از اعضاي هيات مديره زن است. استقلال كميته حسابرسي نشان مي دهد حدود ۴۰ درصد از اعضاي كل كميته حسابرسي در بين مشاهدات داراي اعضاي غيرموظف بوده اند. همچنين تخصص مالي كميته حسابرسي نشان مي دهد حدود ۵۵ درصد از اعضاي كميته حسابرسي داراي سود مالي و مهارت مالي هستند. نسبت بدهي ها بيانگر استفاده ۶۲ درصدی شرکت ها از بدهی ها در تامین دارایی ها است و نرخ بازده دارایی ها برای كل مشاهدات حدود ۱۰ درصد است و اندازه موسسه حسابرسي نشان مي دهد حدود ۲۵ درصد از كل مشاهدات توسط سازمان حسابرسي رسيدگي شده است.

جدول ۱. آمار توصيفي متغيرها

شرح	ميانگين	بيشترين	كمترين	انحراف معيار	كشيدگي
حق الزحمه حسابرسي	۲۰/۷۱۳	۲۳/۳۲۳	۱۸/۴۹۷	۰/۸۰۶	۰/۱۹۱
نوع اظهار نظر حسابرسي	۰/۵۳۴	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰/۴۹۹	-۰/۱۳۸
حداقل يك زن در هيات مديره	۰/۰۸۳	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰/۲۷۶	۳/۰۱۹
استقلال كميته حسابرسي	۰/۴۴۱	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰/۳۷۳	-۰/۱۳۷
تخصص مالي كميته حسابرسي	۰/۵۵۶	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰/۴۴	-۰/۲۶۹
نسبت موجودي و حسابهاي دريافتي	۰/۵۲۷	۰/۹۳۱	۰/۰۷۴	۰/۱۹۴	-۰/۰۷۹
نسبت جاري	۱/۳۷۷	۵/۰۹۱	۰/۲۷۰	۰/۶۷۷	۱/۸۵۵
اندازه شركت	۲۷/۳۲۹	۳۲/۱۳۵	۲۲/۸۲۲	۱/۱۷۷	-۰/۰۳۸
نسبت بدهي ها	۰/۶۲۴	۲/۳۱۵	۰/۱۳۱	۰/۲۳۶	۱/۷۹۱
اندازه موسسه حسابرسي	۰/۲۵۱	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰/۴۳۴	۱/۱۴۵
نرخ بازده دارايي ها	۰/۰۹۵	۰/۶۲۶	-۱/۰۳۸	۰/۱۵۸	-۰/۸۸۹
تعداد مشاهدات	۵۰۵	۵۰۵	۵۰۵	۵۰۵	۵۰۵

۵. آزمون ناهمساني واريانس

به منظور بررسي ناهمساني واريانس در اين تحقيق از آزمون بروش پاگان گادفري استفاده شده است. بنابر نتايج حاصل از اين آزمون كه در جدول شماره (۲) آورده شده است، در مدل هاي پژوهش مشكل ناهمساني واريانس وجود دارد (زيرا احتمال يا p -value محاسبه شده کمتر از ۰,۰۵ است)، به منظور رفع اين مشكل، از روش حداقل مربعات تعميم يافته برآوردی (EGLS) استفاده شد.

جدول ۲. آزمون ناهمساني واريانس

مدل	فرضيه صفر (H_0)	آماره χ^2 دو	p-value	نتيجه آزمون
مدل اول	واريانس ها همسانند	۲/۱۴۱	۰,۰۲۴۸	H_0 رد مي شود (نا همساني واريانس وجود دارد)
مدل دوم	واريانس ها همسانند	۲/۹۳۶	۰,۰۰۲۱	H_0 رد مي شود (نا همساني واريانس وجود دارد)

۶. آزمون خودهمبستگي جملات اخلاص

براي كشف خودهمبستگي يكي از آزمون هاي موجود، آزمون Xtserial مي باشد. اين آزمون توسط ولدريج ارائه شده و در مواقعي كه داده ها از نوع تركيبي باشند، اين آزمون نيز قابل استفاده است. در جدول (۳) نتايج آزمون خودهمبستگي براي آزمون مدل ها آمده است. با توجه به اينكه P-Value مندرج در جدول براي فرضيه هاي پژوهش، کمتر از سطح معني دار ۵٪ است، مدل در اين فرضيه ها داراي خودهمبستگي مي باشد. به منظور رفع اين مشكل، از روش حداقل مربعات تعميم يافته برآوردی (EGLS) استفاده شد.

جدول ۳. نتايج آزمون نرمال بودن توزيع اجزاي اخلاص در مدل ها

Wooldridge Test			فرضيه ها
نتيجه	احتمال آماره	آماره F	
خودهمبستگي	۰,۰۰۲۶	۹/۵۳۴۷	اول
خودهمبستگي	۰,۰۰۰۰	۱۰۸/۵۵۷	دوم

۷. آزمون F لیمر

جدول شماره (۴) نتایج آزمون F لیمر (آماره F) مربوط به فرضیه یادشده را در مورد مدل‌های تحقیق نشان می‌دهد، نتایج نشان می‌دهد که باید از روش داده‌هایی پانل استفاده گردد لذا بحث انتخاب از بین مدل‌های اثرات ثابت و تصادفی پیش می‌آید که برای این منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

جدول ۴. نتایج آزمون F (لیمر) برای انتخاب روش ترکیبی (Pooling) یا تلفیقی (Panel)

مدل	فرضیه صفر (H_0)	آماره	درجه آزادی	p-value	نتیجه آزمون
مدل اول	اثرات خاص شرکت معنی‌دار نیستند (روش Pooling مناسب است)	۶/۵۷۲	(۱۰۰ و ۳۹۵)	۰,۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود (روش داده‌های پانل انتخاب می‌شود)
مدل دوم	اثرات خاص شرکت معنی‌دار نیستند (روش Pooling مناسب است)	۱۴/۰۸۹	(۱۰۰ و ۳۹۵)	۰,۰۰۰۰	H_0 رد می‌شود (روش داده‌های پانل انتخاب می‌شود)

۸. آزمون هاسمن

نتایج آزمون هاسمن برای مدل‌های پژوهش به شرح جدول شماره (۵) می‌باشد، نتایج نشان می‌دهد که باید از روش اثرات تصادفی استفاده گردد.

جدول ۵. نتایج آزمون هاسمن برای انتخاب بین مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی

مدل	آماره	درجه آزادی	p-value	نتیجه آزمون
مدل اول	۲۲/۱۹۷	۹	۰,۰۰۸۳	H_0 تایید می‌شود
مدل دوم	۱۱/۰۸۳	۹	۰,۲۷۰۰	H_0 تایید می‌شود

۹. آزمون مدل و فرضیه اول پژوهش

جدول ۹. خلاصه نتایج آماری آزمون مدل و فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضریب	آزمون تی	سطح معناداری	VIF
عرض از مبدا	۱۱/۵۲۶	۲۷/۹۸۵	۰,۰۰۰۰	-
حداقل یک زن در هیات مدیره	-۱/۱۸۴	-۲/۰۹۵	۰,۰۰۲۱	۱/۱۵۳
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۴۴	۰/۶۴۷	۰/۵۱۷۴	۳/۰۴۱
تخصیص مالی کمیته حسابرسی	۰/۱۹۸	۲/۵۰۱	۰/۰۰۰۵	۲/۹۸۲
نسبت موجودی و حسابهای دریافتی	-۱/۱۸۲	-۱/۸۰۳	۰/۰۷۱۹	۱/۴۱۴
نسبت جاری	۰/۰۰۰۸	۰/۰۱۹	۰/۹۸۴۱	۲/۲۶۳
اندازه شرکت	۰/۳۴۶	۲۲/۶۶۸	۰/۰۰۰۰	۱/۳۶۲
نسبت بدهی‌ها	-۰/۶۳۸	-۴/۹۳۲	۰/۰۰۰۰	۲/۹۸۹
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۶۲۴	۱۷/۷۱۰	۰/۰۰۰۰	۱/۱۴۵
نرخ بازده دارایی‌ها	-۰/۹۲۰	-۶/۴۱۹	۰/۰۰۰۰	۱/۱۶۱
آماره و سطح معناداری F	۱۴۴/۱۷۵ ۰,۰۰۰	آزمون دوربین واتسون		۱/۸۳۰
ضریب تعیین	۰/۷۲۳۸	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۷۱۸۸

جدول ۹ نتایج برآورد رگرسیون در خصوص اثر وجود زنان در کمیته حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها را نشان می‌دهد، مطابق فرضیه اول پژوهش وجود زنان در کمیته حسابرسی رابطه منفی و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارد. نتایج بیانگر آن است که وجود زنان در کمیته حسابرسی باعث کاهش میزان حق الزحمه حسابرسی می‌شود؛ به عبارت دیگر در راستای این نظریه تأثیر حضور زنان در کمیته حسابرسی باعث تبلور اثر کاهشی بر حق الزحمه حسابرسی شده است. نتایج گزارش در جدول ۹ نشان می‌دهد که تخصیص مالی کمیته حسابرسی، اندازه شرکت، نسبت بدهی‌ها، اندازه موسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری داشته است. نسبت بازده دارایی‌ها رابطه منفی معناداری با وجود زنان در کمیته حسابرسی دارد. با توجه به ضرایب تعیین مدل‌های برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۷۱ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل توضیح

داده می‌شود. با توجه به ستون آخر مقدار VIF برای کلیه متغیرهای مستقل کمتر از ۵ ($VIF < 5$) می‌باشد؛ بنابراین بین متغیرهای مستقل هم‌خطی وجود ندارد؛ بنابراین مدل برازش شده دارای اعتبار می‌باشد. ضریب برآوردی متغیر حضور حداقل یک زن در هیات مدیره در جدول نشان‌دهنده وجود تأثیر معنادار بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار در سطح خطای ۰۰۰۵ است. زیرا میزان p-value محاسبه‌شده برای ضریب این متغیر مستقل تحقیق، کمتر از ۰۰۰۵ به دست آمده است. بنابراین می‌توان گفت حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها دارد.

۱۰. آزمون مدل و فرضیه دوم پژوهش

جدول ۱۰. خلاصه نتایج آماری آزمون مدل و فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضریب	آزمون زد	سطح معناداری	VIF
عرض از مبدا	۰/۲۶۷	۱/۱۷۶	۰/۲۳۹۳	-
حداقل یک زن در هیات مدیره	-۳/۳۹۸	-۲/۲۱۳	۰/۰۲۶۹	۱/۱۵۳
استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۰۳۹	-۰/۱۴۸	۰/۸۸۲۳	۳/۰۴۱
تخصص مالی کمیته حسابرسی	۰/۴۵۶	۲/۰۴۹	۰/۰۴۰۴	۲/۹۸۲
نسبت موجودی و حسابهای دریافتی	۰/۰۴۴	۰/۱۲۱	۰/۹۰۳۷	۱/۴۱۴
نسبت جاری	-۰/۲۱۶	-۱/۵۶۴	۰/۱۱۷۸	۲/۲۶۳
اندازه شرکت	-۰/۱۰۸	-۱/۸۹۰	۰/۰۵۸۸	۱/۳۶۲
نسبت بدهی‌ها	-۰/۶۴۹	-۱/۳۸۵	۰/۱۶۶۰	۲/۹۸۹
اندازه موسسه حسابرسی	-۰/۱۵۰	-۱/۰۶۲	۰/۲۸۷۰	۱/۱۴۵
نرخ بازده دارایی‌ها	۱/۷۶۲	۳/۱۶۹	۰/۰۰۱۵	۲/۱۶۱
آماره و سطح معناداری LR	۴۰/۴۶۳ ۰,۰۰۰	ضریب تعیین مک فادن		۰/۲۱۷۰

با عنایت به نتایج آزمون فرض دوم که به بررسی رابطه حضور زنان در کمیته حسابرسی شرکت و نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل می‌پردازد به این نتیجه دست یافتیم که حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل شرکت‌ها دارد. به عنوان مثال فرا تحلیل انجام شده توسط لین وهوانگ (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که برخی از ویژگی‌های کمیته حسابرسی موجب افزایش اثر بخشی آن می‌شود. این ویژگی‌ها که اغلب مطالعات تجربی نیز بر روی آن تمرکز داشته‌اند شامل تخصص مالی، استقلال، تعداد جلسات و اندازه کمیته حسابرسی است. همچنین این ویژگی‌ها به صورت جداگانه یا به همراه دیگر ویژگی‌ها با اثر بخشی کمیته حسابرسی در بهبود حاکمیت شرکتی به ویژه در ارتباط با ارتقا کیفیت گزارشگری مالی مرتبط هستند (مارتینف و همکاران ۲۰۱۵). با توجه به اینکه متغیر وابسته مدل دوم به صورت دامی تعریف شده است در نتیجه مدل دوم بر اساس مدل‌های لجستیک تخمین زده است. با توجه به ضرایب تعیین مک فادن برازش شده می‌توان ادعا نمود، حدود ۲۲ درصد از تغییرات در متغیر وابسته مدل توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود؛ و مویود این مطلب می‌باشد که حضور زنان در کمیته حسابرسی تأثیر مثبت معناداری بر نوع گزارش حسابرسان مستقل وجود دارد. بین متغیرهای کنترلی مورد بررسی در این تحقیق متغیرهای تخصص مالی کمیته حسابرسی، اندازه شرکت، نسبت جاری؛ اندازه شرکت و نرخ بازده دارایی‌ها بر نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل در سطح خطای ۵ درصد تأثیر معناداری داشته‌اند.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در سالهای اخیر، الزاماتی مبنی بر استقرار کمیته حسابرسی و ترکیب این کمیته‌ها (در ایران ۳ تا ۵ نفر) توسط مراجع حرفه‌ای در کشورهای مختلف، تدوین شده است، اما این نهادهای حرفه‌ای تنوع جنسیتی را در ترکیب کمیته‌های حسابرسی الزامی نکرده‌اند. از این رو در پژوهش حاضر، به بررسی یک معیار تنوع در کمیته حسابرسی (حضور حداقل یک نماینده زن در کمیته حسابرسی) بر اساس ادبیات مرتبط با تفاوت‌های رفتاری بین زنان و مردان و حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. بر اساس نتایج، تنوع جنسیتی به افزایش ارتباطات و به کارگیری دیدگاه‌های متنوع و اثربخشی هیئت مدیره و نیز، بهبود نقش نظارتی کمیته حسابرسی و در نهایت ارتقای اطمینان بخشی فرایند گزارشگری مالی منجر می‌شود. در این رابطه مشاهده شد، حضور زنان در کمیته‌های حسابرسی بر حق الزحمه و نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل تأثیر معناداری داشته است. از این رو، شرکت‌هایی که در ترکیب اعضای کمیته حسابرسی خود از زنان استفاده می‌کنند

کنند، نسبت به سایر شرکتها حق الزحمه حسابرسی کمتری پرداخت می نمایند و همچنین نوع اظهار نظر شان نسبت به سایر شرکت ها غیرمقبول می باشد که مطابق با نتایج پژوهشی ایتون و همکاران (۲۰۱۰) و ژیانگ و همکاران (۲۰۱۵) است؛ زیرا آنها نیز نشان دادند شرکت های دارای تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی، به طور معناداری حق الزحمه حسابرسی کمتری دارند. همچنین نتایج این پژوهش هم راستا با نتایج وافیز و ویگلین (۲۰۰۷)، گودوین و کنت (۲۰۰۶) و ابوت و همکاران (۲۰۰۳) است؛ زیرا آنها نیز دریافتند که ویژگی های کمیته حسابرسی تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد، هرچند تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی را بررسی نکرده بودند. همچنین میتوان نتایج این پژوهش را به پژوهشهای صورت گرفته در زمینه تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی مرتبط دانست. برای نمونه، سیراودی و هوانگ (۲۰۱۱) و اسماعیل و عبدالله (۲۰۱۳) نشان دادند حضور زنان در کمیته حسابرسی، مدیریت سود را محدود می کند.

محدودیت اصلی در این پژوهشی، عدم دستیابی به داده های مربوط به متغیر کمیته حسابرسی در سالهای قبل از بازه زمانی این پژوهشی است؛ زیرا طبق منشور کمیته حسابرسی بورس و اوراق بهادار تهران، شرکت های پذیرفته شده نزد این سازمان بعد از سال ۱۳۹۱ ملزم به استقرار و توسعه کمیته حسابرسی شده اند و در نتیجه قبل از آن سال، اغلب شرکت ها کمیته حسابرسی نداشتند یا اطلاعات مربوط به این کمیته در دسترس محقق نبوده است. همچنین جدید بودن موضوع تنوع جنسیتی در ادبیات حسابداری و به ویژه حسابرسی و رجوع به مبانی نظری دانش مدیریت و روانشناسی، از سایر محدودیتهای این پژوهشی است. دستاوردهای این پژوهشی میتواند به گسترش ادبیات مربوط به سازوکار نظام راهبری و نیز ارائه نگرش جدیدی نسبت به قیمت گذاری خدمات حسابرسی منجر شود. از طرفی بر اساس نتایج این پژوهشی می توان پیشنهاد داد که شرکتها برای کنترل حق الزحمه حسابرسی یا کاهش آن، از تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی استفاده کنند. همچنین برای پژوهش های آتی می توان پیشنهاد داد که با استفاده از روش تحلیل مسیر، تأثیر تنوع جنسیتی بر حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسی را بیازمایند. در سطح اجرایی نیز نتایج این پژوهش می تواند برای تدوین کنندگان قوانین سازمان بورس و اوراق بهادار تهران کاربردی باشد.

منابع

- ۱- تنانی، محسن و نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی. پژوهش های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). ص ص ۱۱۱ تا ۱۳۲.
- ۲- خدادادی، ولی و حاجی زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان های نقد آزاد. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. ص ص ۹۲-۷۶.
- ۳- خدادادی، ولی، ویسی، سجاد و چراغی نیا، علی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین تمرکز مشتری و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابداری مالی. شماره ۱۲. ص ص ۴۵-۶۰.
- ۴- فرخ زاده دهکردی، حسن و حیدری، ناهید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین توانایی مدیریت با حق الزحمه و اظهار نظر حسابرسی پیرامون تدوین فعالیت. پژوهش های تجربی حسابداری مالی. شماره ۲۳. ص ص ۲۲۱-۲۳۹.
- ۵- سجادی، حسین، رشیدی باغی، محسن، ابوبکری، عبدالرحمن و شیرعلی زاده، محسن. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و پاداش هیات مدیره. فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری. دوره ۵. شماره ۱. ص ص ۵۸-۳۹.
- ۶- هاشمی راد، نفیسه. (۱۳۹۴). ارتباط بین ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه شهید باهنر کرمان.
- 7- Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters, (2004), Audit committee characteristics and restatements, Auditing: A Journal of Practice and Theory 23(1), 69-87.
- 8- Abbott, L. J., S. Parker, and T. J. Presley, (2012), Female board presence and the likelihood of financial restatement, Accounting Horizons 26(4), 607-629.
- 9- Adams, R. B., and D. Ferreira, (2009), Women in the boardroom and their impact on governance and performance, Journal of Financial Economics 94(2), 291-309.
- 10- Aldamena, H., Hollindaleb. J and Jennifer L. Z. (2016). Female audit committee members and their influence on audit fees. Accounting and Finance.
- 11- Aldamen, H., (2010), The association between corporate governance, risk assessment and debt contracting (Unpublished doctoral thesis), Bond University, Gold Coast, Australia.
- 12- Aldamen, H., Duncan, K., Kelly, S., McNamara, R. and Nagel, S. (2012), Audit committee characteristics and firm performance during the global financial crisis. Accounting & Finance, 52, 971-1000.
- 13- Bansal, N. and Sharma, A. K. (2016). Audit Committee, Corporate Governance and Firm Performance: Empirical Evidence from India. International Journal of Economics and Finance; Vol. 8, No. 3; 2016

- 14- Barua, A., L. F. Davidson, D. V. Rama, and S. Thiruvadi, (2010), CFO gender and accruals quality, *Accounting Horizons* 24(1), 25–39.
- 15- Boo, E. F., and D. Sharma, (2008), Effect of regulatory oversight on the association between internal governance characteristics and audit fees, *Accounting and Finance* 48(1), 51–71.
- 16- Bliss, M. A., (2011), Does CEO duality constrain board independence? Some evidence from audit pricing, *Accounting and Finance* 51(2), 361–380.
- 17- Burgess, Z., and P. Tharenou, (2002), Women board directors: characteristics of the few, *Journal of Business Ethics* 37(1), 39–49.
- 18- Carcello, J. V., D. R. Hermanson, T. L. Neal, and R. A. Riley, (2002), Board characteristics and audit fees, *Contemporary Accounting Research* 19(3), 365–384.
- 19- Campbell, K., and A. Minguez-Vera, (2010), Female board appointments and firm valuation: short and long-term effects, *Journal of Management and Governance* 14(1), 37–59.
- 20- Carter, D. A., F. D'Souza, B. J. Simkins, and W. G. Simpson, (2010), The gender and ethnic diversity of US boards and board committees and firm financial performance, *Corporate Governance: An International Review* 18(5), 396–414.
- 21- De Lacy, G., (2005), How to Review and Assess the Value of Board Subcommittees (Australian Institute of Company Directors, Sydney, Australia).
- 22- Dinu. V and Nedelcu. M (2015). The Relationship between the Audit Committee and the Financial Performance, the Asset Quality and the Solvency of Banks in Romania. www.ssrn.com
- 23- Griffin, P. A., D. H. Lont, and Y. Sun, (2008), Corporate governance and audit fees: evidence of countervailing relations, *Journal of Contemporary Accounting and Economics* 4(1), 18–49.
- 24- Gul, F. A., M. Hutchinson, and K. M. Lai, (2013), Gender-diverse boards and properties of analyst earnings forecasts, *Accounting Horizons* 27(3), 511–538.
- 25- Hamdan. A. M, Sarea. A. M, and Reyad. S. M. R, (2013), "The Impact of Audit Committee Characteristics on the Performance: Evidence from Jordan", *International Management Review*, Vol. 9 No. 1. PP; 32–42.
- 26- Khana. W. A and Vieito. J. P, (2013), "Ceo gender and firm performance", *Journal of Economics and Business* 67 (2013) 55–66.
- 27- Klein, A., (1998), Firm performance and board committee structure, *Journal of Law and Economics* 41(1), 275–303.
- 28- Klein, A., (2002), Audit committee, board of director characteristics, and earnings management, *Journal of Accounting and Economics* 33(3), 375–400.
- 29- Krishnan, J., (2005), Audit committee quality and internal control: an empirical analysis, *The Accounting Review* 80(2), 649–675.
- 30- Larcker, D. F., and S. A. Richardson, (2004), Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance, *Journal of Accounting Research* 42(3), 625–658.
- 31- Nelson. S. H. P and Farha. N and -Rusdi. M. (2015). Ownership structures influence on audit fee. *Journal of Accounting in Emerging Economies* Vol. 5 No. 4, 2015 pp. 457–478.
- 32- Rashid. K. Rustam. S. K and Zaman. K. (2013). The relationship between audit committees, compensation incentives and corporate audit fees in Pakistan. *Economic Modelling* 31 (2013) 697–716.
- 33- Rose, C., (2007), Does female board representation influence firm performance? The Danish evidence, *Corporate Governance: An International Review* 15(2), 404–413.
- 34- Srinidhi, B., F. A. Gul, and J. Tsui, (2011), Female directors and earnings quality, *Contemporary Accounting Research* 28(5), 1610–1644.
- 35- Sun, J., G. Liu, and G. Lan, (2011), Does female directorship on independent audit committees constrain earnings management?, *Journal of Business Ethics* 99(3), 369–382.
- 36- Thiruvadi, S., and H. W. Huang, (2011), Audit committee gender differences and earnings management, *Gender in Management: An International Journal* 26(7), 483–498.
- 37- Xie, B., W. N. Davidson, and P. J. DaDalt, (2003), Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee, *Journal of Corporate Finance* 9(3), 295–316.

Female audit committee members : audit fees and Auditor's opinion type

Zohreh hajiha, Samira sadat hashemi, Amir Sabouri

Abstract

This study researches the role of women in the audit committee on auditor fees and the kind of independent auditor's opinion. This research is the first to provide evidence of the effect of women's participation in the audit committee on audit fees and the type of independent auditor's opinion. The constant characteristics of the audit committee, such as independence, financial expertise and education, are among the characteristics that affect the effectiveness of the audit committee's activity. Some fixed characters of audit committee such as independency, financial profetionality , and education are the characters which are effective on effectiveness of audit committee activity.

The current research is conducted in a unique and specific area of research in Iran. The statistical population of this research is all firms accepted in Tehran Stock Exchange during the period of 2010 to 2015. Considering the systematic elimination method, 71 companies were selected as a statistical sample. The results of the hypothesis test showed that the presence of women in the audit committee has a significant effect on the auditor's fees and the type of independent auditor's opinion, and the companies that use the women's audit committee composition, They pay fewer audit fees than other companies, and their type of comment is unreliable compared to other companies.

Key words: Audit fees; The presence of women in the audit committee; Type of opinion of the independent auditor; Tehran Stock Exchange



پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی

فصلنامه علمی تخصصی پژوهش
در حسابداری و علوم اقتصادی
سال سوم، شماره شش، بهار ۱۳۹۸

Jares.ir

نشانی: کرج، بلوار امام خمینی (باغستان)، بین
خیابان پنجم و ششم، روبروی مجموعه ورزشی
انقلاب، پلاک ۷۳۵، ساختمان پرند، واحد ۱

۰۲۱ ۳۳ ۲۰۲۴ ۸۷
۰۲۶ ۳۴ ۴۳ ۶۹ ۵۹
۰۲۱ ۴۳ ۸۵۷۱ ۲۴