Archive of SID

فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال هشتم / شماره ۳۱/ پائیز ۱۳۹۸

آزمون کیفیت حسابرسی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی*

حسین بدیعی
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران
Badiei@iau.ac.ir

یحیی حساس یگانه
استاد تمام، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Yahya_yeganeh@yahoo.com

علی ثقفی
استاد تمام، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران
Saghafi@atu.ac.ir

جعفر باباجانی
استاد تمام، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی، تهران، ایران
Babajani@atu.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۱۱/۲۲ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۲/۲۹

چکیده

حداکثر ساختن ثروت سهامداران، ایفای وظایف اخلاقی و مسئولیت‌های اجتماعی می‌تواند از اهداف بسیار مهم شرکت‌ها به شمار آید. یکی از عواملی که تاثیر قابل ملاحظه‌ای در تحقق اهداف مزبور دارد اجرای مناسب اصول حاکمیت شرکتی می‌باشد. در این پژوهش ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر حق الزحمه حسابرسی، نرخ وقفه گزارش حسابرسی و اندازه حسابرس در شرکت‌های فعال در بازار بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۶بررسی شد که نتایج حاکی از این است که متغیرهای اندازه هیأت مدیره، مدیران غیر اجرایی و اثربخشی کمیته حسابرسی/ تعداد جلسات اثر مثبت و معنی‌داری بر نرخ حق الزحمه حسابرسی دارند و متغیرهای دوگانگی نقش(مدیرعامل)، سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی، تمرکز مالکیت و نوع رشته فعالیت شرکت اثر منفی و معنی‌داری بر حق الزحمه حسابرسی دارند همچنین متغیرهای مدیران غیر اجرایی، اندازه کمیته حسابرسی و اندازه شرکت/ کل دارایی‌ها اثر مثبت و معنی‌داری بر وقفه گزارش حسابرسی دارند و متغیرهای اندازه هیأت مدیره، دوگانگی نقش(مدیرعامل) و سودآوری شرکت اثر منفی و معنی‌داری بر وقفه گزارش حسابرسی دارند و متغیرهای استقلال هیات مدیره و وجود حسابرس داخلی اثر مثبت و معنی‌داری بر اندازه حسابرس دارند.

واژه‌های کلیدی: حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی، وقفه حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کمیته حسابرسی.

* این مقاله برگرفته از رساله دکتری حسین بدیعی با عنوان "مدل کیفیت حسابرسی: حاکمیت شرکتی و رفتار حسابرسان" در دانشگاه علامه طباطبایی می باشد

www.SID.ir

Archive of SID

۱- مقدمه

در سال‌های اخیر، حرفهٔ حسابداری و رفتار حسابرسان به موضوعاتی بحث انگیز بدل شده‌اند. شرکت‌های سهامی تمایل دارند توسعهٔ بیشتری پیدا کنند و دائماً مزیت رقابتی بیشتری به دست آورند(هاپ،۲۰۱۷؛مسعود، ۲۰۱۷؛پورتر,۱۹۹۸)[۱]. این مزیت رقابتی به شرکت‌ها کمک می‌کند سهم بیشتری از بازار کسب کنند که این خود به عملکرد بهتر مالی و غیرمالی منتهی خواهد شد. یکی از عوامل کلیدیِ بدل شدن به یک شرکت معتبر قابل اعتماد در بازارهای منتخب داشتن صورت‌های مالی مورد اطمینان و فرایندهای گزارش‌دهی مؤثر است. به همین دلیل دیگر استخدام یک تیم مدیریتیِ ارشد قابل برای شرکت‌ها در به دست آوردن اعتماد مشتریان کفایت نمی‌کند. یک عامل اصلی برای برخورداری از یک فرایند گزارش‌دهی موثر، استخدام حسابرسان بیرونی خوشنامی است که قادرند حسابرسی با کیفیتی انجام دهند. حرفهٔ حسابرسی در کمک کردن به شرکت‌ها در انتشار صورت‌های مالی مورد اطمینان نقش دارد. همچنین، انتشار صورت‌های مالیِ حسابرسی شده برای برخی شرکت‌های سهامی، بویژه شرکت‌های بورسی در بازارهای سهام مختلف، جزو الزامات است(اوسر,۲۰۱۵[۲]؛ مینیس و سودرلند، ۲۰۱۷[۳]).

از طرفی دیگر این طور تلقی می‌شود که حسابرسان بیرونی افراد باکفایتی هستند که نقشی مهم و بیطرف در زمان حسابرسیِ صورت‌های مالی شرکت‌ها بازی می‌کنند.کار حسابرسی بیشتر فهم محیط کسب و کار شرکت‌هاست و ارزیابی ریسک‌های مختلف از جمله ریسک کنترل، ریسک ذاتی، ریسک کسب و کار، ریسک فن آوری اطلاعات و سایر انواع دیگر، طراحی و آزمونِ کنترل‌های داخلی و آزمون مستقل پس از آزمون جزئیات و در مرحلهٔ آخر، انتشار صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌باشد(الدر,۲۰۱۰)[۴].

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

مبنای نظری این پژوهش بر عوامل تعیین‌کنندهٔ کیفیت حسابرسی در رابطه با سازوکارهای درون سازمانی حاکمیت شرکتیِ تعریف شده تمرکز دارد. این سازوکارها به نظر می‌رسد با ماهیت دامنه حسابرسی بیرونی در ارتباط باشد.

کاپوپولس و لازاری تو[۵] در سال ۲۰۰۷ بیان می‌کند که در تئوری نمایندگی، کارفرما در مواجهه با مشکلات نمایندگی، قدرت بیشتری از نمایندگان اعمال می‌کند. ولی در شرایط اطلاعات پنهان که مدیریت بیشتر درگیر عملیات است، نماینده امتیاز بیشتری نسبت به کارفرما دارد. در چنین شرایطی، کیفیت حسابرسی ممکن است تحت تأثیر جریان اطلاعات و داده های صحیحی که حسابرسان ممکن است در حمایت از کار خود، قبل از تسلیم گزارش به هیئت مدیره و متعاقباً سهامداران، به دست می‌آورند قرار بگیرد. در روابط نمایندگی انتظار بر این است که کارفرما با پایش بیشتر، بر تلاش نماینده بیفزاید، ولی پایش و کنترل شدید نیز هزینه های پنهانی در بر دارد که بر روابط بین فردی و کاهش فاصله اجتماعی اثر می‌گذارد(دیکنسون و ویلوال،۲۰۰۸)[۶]. با توجه به ماهیت حرفه حسابرسی که بر مبنای تعامل با مدیران و کارکنان شرکت‌ها استوار است، کاهش فاصله اجتماعی بر دامنه و کیفیت حسابرسی اثر می‌گذارد.

از آنجایی که سهامداران هیئت مدیره را انتخاب می‌کنند و آنها مسئول تعیین حسابرسان بیرونی هستند، سود پرداختی به سهامداران به عنوان ابزار حل و فصل مشکلات نمایندگی و تعارض‌ها تلقی می‌شود(ادجود و بن،۲۰۱۰)[۷]. همچنین، حق‌الزحمه حسابرسی را یکی از انواع هزینه‌های نمایندگی در نظر می‌گیرند(لونتیس،۲۰۱۱)[۸].

محققان معتقدند هزینه نمایندگی را نمی توان در عمل حذف کرد و فقط در شرایط ایده آلی می‌توان این کار را کرد. بنابراین، فرضیه ای مبنی بر رابطهٔ معکوس حق الزحمه حسابرسی و سطح رقابت مطرح می‌کنند. نتیجه‌گیری این محققان چنین است که هر چه رقابت افزایش می‌یابد حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. حسابرسان معمولا تمایل دارند ساعات حسابرسی را کاهش دهند که این به حق الزحمه کمتر منجر خواهد شد. عنوان می‌شود که در شرایط بسیار رقابتی، مدیران کنترل و پایش را افزایش می‌دهند که بتوانند بهتر رقابت کنند. بر اساس این استدلال، حسابرسان روی این افزایش پایش توسط مدیران برای جبران کاهش ساعات حسابرسی و در نتیجه حق الزحمه کمتر اتکا می‌کنند (لونتیس،۲۰۱۱).

بین مدیریت و رئیسان کمیته حسابرسی تضاد نمایندگی وجود دارد(هاکا و چالوز،۱۹۹۰)[۹]. این تضاد نمایندگی در جایی مشاهده می‌شود که حسابرسان درونی و بیرونی خودشان را با مدیریت هماهنگ می‌کنند تا موضوع استقلال حسابرسان را برجسته کنند. افزون بر این، هزینه نمایندگیِ بیشتر در نتیجهٔ پایش سنگین مدیریت ممکن است به انحراف(واریانس) در کیفیت حسابرسی منتهی شود(دیکنسون و وایلول،۲۰۰۸)[۱۰].

از نظریه نمایندگی برای توضیح چارچوب نظری بین کیفیت حسابرسی و سازوکارهای حاکمیتی استفاده می‌شود. سهامداران از طریق انتخاب هیئت مدیره، یک لایهٔ کنترل بیرونی بر مدیریتی که حسابرسان بیرونی را منصوب می‌کند

www.SID.ir

Archive of SID

اعمال می‌کنند. مدیران برای انجام حسابرسی پرکیفیت تر انگیزه دارند چون منعکس کنندهٔ شفافیت و اطمینان بیشتر به صورت‌های مالی و افشاهای تبیینی است و این مشکلات اطلاعات نامتقارن را کاهش می‌دهد(جنسون و مکلینگ، ۱۹۷۶)[۱۱]. این نشان می‌دهد که مدیریت همسو و در خدمت منافع سهامداران است که خود هزینه های تضاد نمایندگی را حداقل می‌سازد.

همچنین می‌توان گفت در سرتاسر دنیا ریسک فزاینده و تهدید بین المللی علیه شرکت‌های حسابرسی وجود دارد. دعاوی و مطالبات فقط به شرکت‌های سهامی محدود نیستند. ناظران و تصفیه کنندگان شرکت‌ها نیز از طرف سرمایه گذاران دعواهایی را طرح می‌کنند که به تسویه حساب‌های سنگین منجر می‌شوند(غافرنا و اوسالیوان،۲۰۱۷)[۱۲].

شرکت‌های حسابرسی از طریق استفاده از زمان‌بندی فشرده و هنجارهای مختلف کارایی، به افراد حسابرس فشار وارد می‌آورند(مک‌نایر۱۹۹۱)[۱۳]. مک نایر همچنین به تنگنای مدیریت-کنترل[۱۴] و برنامه های اقدامی که شرکت‌های حسابرسی برای کمینه کردن اثر این تنگنا به کار می‌گیرند اشاره می‌کند. ایشان دغدغه های کیفیتی را از محدودیت‌های هزینه‌ای تفکیک کرد. در حالی که بخش نخست این تنگنا دربارهٔ تلاش در جهت افزایش کیفیت حسابرسی صحبت می‌کند، بخش دیگر در کارِ ابتکارِ راه‌حل‌های بالقوه برای فنون کاهش این تلاش‌هاست. مک نیر بر تضاد بده-بستان «کیفیت-هزینه» که شرکت‌های حسابرسی با آن مواجهند تأکید می‌کند. او مسئله تمرکز فشار را مطرح می‌کند و می‌گوید فشار بودجه زمانی در سطوح ارشد متمرکز است، کسانی که به قبول این قبیل فشارها همراه با تمام اعضای کادر عادت دارند.

ایشان از یک چارچوب تفسیری و از داده های جمع آوری شده در مصاحبه با سطوح مختلف حسابرسان نتیجه می‌گیرد که شرکت‌های حسابرسی هر تنگنایی را مورد-به-مورد حل و فصل می‌کنند. این راه حل را ریسکی ترین راه حل تلقی می‌کنند زیرا شرکت‌های حسابرسی فقط بر رفتار اخلاقیِ حسابرس برای حل و فصل تضادها اتکا می‌کنند.

در این پژوهش حاکمیت شرکتی عبارت از قوانین، مقررات، ساختارها، فرایندها، فرهنگ ها و سیستم هایی است که موجب دستیابی به هدفهای پاسخگویی، شفافیت، عدالت و رعایت حقوق ذی نفعان می‌شود همچنین سازوکارهای حاکمیت شرکتی، عبارتند از: اندازه هیأت مدیره، مدیرعامل از مؤسسان باشد، وجود کمیته حسابرسی، تفکیک نقش رئیس هیأت مدیره از مدیرعامل، رئیس هیأت مدیره از مالکان باشد، عضو هیأت مدیره بودن مالکان، استقلال هیأت مدیره، عضو هیأت مدیره بودن مؤسسان، نقش داشتن مؤسسان در سازمان و از مؤسسان بودن رئیس هیأت مدیره، که با توجه به نیازهای پژوهش تعریف عملیاتی می‌شوند و در نهایت کیفیت حسابرسی، 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 تعریف شده که در این تحقیق کیفیت حسابرسی از طریق سه معیار نرخ حسابرسی، وقفه زمانی و اندازه حسابرس تحلیل می‌گردد.

۲-۲- پیشینه پژوهش

اوکانل و کرامر (۲۰۱۰)[۱۵] به بررسی رابطه بین تمرکز مالکیت، خصوصیات هیئت مدیره و برخی از ساز و کارهای درون سازمانی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی و عملکرد شرکت در کشور ایرلند پرداخته‌اند. در پژوهش مذکور ۷۷ شرکت در بین سال های ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۱ مطالعه شده است. آنها به این نتیجه رسیده‌اند که حضور مدیران غیر موظف و مستقل در هیئت مدیره شرکت‌ها تأثیر مثبتی بر عملکرد و مدیریت سود دارد، ولی اندازه هیئت مدیره تأثیر معناداری بر عملکرد، کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی ندارد. همچنین تمرکز مالکیت رابطه معنی داری با مدیریت سود دارد.

موهانتی (۲۰۰۴)[۱۶] ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی و بازده ۱۱۳ شرکت هندی را بررسی کرد. وی دریافت که نوع و کیفیت اجرای سیستم حاکمیت شرکتی منعکس کننده رفتار شرکت با سهامداران، کارکنان، مشتریان، دولت و جامعه می‌باشد. موهانتی نتیجه گیری می‌کند که شرکت های با ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بهتر، بازده بالاتری ایجاد می‌کنند. با این وجود، نتایج پژوهش وی نشان داد که دو ساز و کار، اندازه هیئت مدیره ئ تمرکز مالکیت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنی داری ندارد.

زکا(۲۰۰۶)[۱۷] به بررسی حاکمیت شرکتی در اقتصاد در حال گذر کشور اکراین پرداخت. در این پژوهش زکا رابطه مثبت و قدرتمندی بین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و عملکرد بنگاه های اقتصادی با سنجه سود خالص می‌یابد. یافته های وی همچنین، تائید می‌کند که حاکمیت شرکتی افزون بر تأثیر گذاری بر اقتصاد کشورهای پیشرفته و کشورهای درحال توسعه، بر کشورهای بر کشورهای با اقتصاد در حال گذر همچون اکراین نیز تأثیر گذار است. با این وجود، نتایج پژوهش وی نشان دا که متغیر تمرکز مالکیت تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

www.SID.ir

Archive of SID

بلک، کیم، جانگ و پارک(۲۰۰۹)[18] ارتباط بین برخی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی در سطح شرکت و ارزش بازار و کیفیت حسابرسی در شرکت های کره ای را بررسی کردند. آنها نشان دادند که رابطه قوی و مثبتی بین ساز و کارهای حاکمیت شرکتی در کره و ارزش بازار شرکت ها وجود دارد. همچنین، آنها نشان دادند که برخی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی چون استقلال هیئت مدیره و وجود حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی دارای رابطه معنی دار است.

دی شرما (۲۰۱۴)[19] نشان دادند که حاکمیت شرکتی و به طور خاص تر، ویژگی های کمیته های حسابرسی با مدیریت سود تهاجمی در ارتباط است. به طور دقیق تر آنها نشان دادند که استقلال مدیران(غیر اجرایی)، احتمال مدیریت سود تهاجمی را کاهش می‌دهد؛ تخصص در امور مالی با احتمال پایین تری با مدیریت سود تهاجمی در ارتباط است. مالکیت بیشتر سهام برای مدیران غیر اجرایی در خدمت کمیته حسابرسی، خطر ابتلا به مدیریت سود تهاجمی را افزایش می دهد.

سان، لن و لیو(۲۰۱۴)[20]، تاثیر گذاری کمیته های حسابرسی در محدود کردن مدیریت سود واقعی و روابط میان ویژگی های کمیته حسابرسی و دستکاری فعالیت های واقعی را طی سال های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ در ایالات متحده مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که هیئت مدیره علاوه بر اعضای کمیته و به طور مثبت با مدیریت سود واقعی در ارتباط هستند. همچنین کمیته های حسابرسی با مدیریت اضافی در مدود سازی مدیریت سود واقعی کمتر موثر می‌باشند.

مطالعه دیگری که حوزه های مرتبط با سطح تعهد و استنتاج اخلاقی حسابرسان را در بر می‌گیرد توسط لُرد و دِزورت[21] در سال۲۰۰۱ انجام شد. آنها برخلاف مک نیر از روش «موردپژوهی» در زمان آزمون نمونه جمع‌آوری شده استفاده کردند. این محققان فرضیه ای مطرح کردند که فشار فرمانبرداری[22]و فشار انطباق[23]نقش مهمی در رفتار حسابرس منجر به اتمام نادرست رویه های حسابرسی ایفا می‌کنند و تاکید کردند که حسابرسانی که با فشار فرمانبرداری بیشتر مواجه هستند نسبت به کسانی که با فشار انطباق مواجهند سطح انحرافات قابل تحمل بالاتری دارند. فرض دیگر این پژوهش مربوط می‌شد به نفوذ اجتماعی و سطوح تعهد سازمانی و حرفه ای. سطح تحمل انحرافات نزد حسابرسانی که، تحت نفوذ اجتماعی، از میزان تعهد حرفه ای و سازمانیِ کمتری برخوردارند بالاتر است. نمونه آماری این مطالعه متشکل بود از ۱۷۱ عضو کادر حسابرسی از یکی از شرکت‌های حسابداریِ بین المللی در ایالات متحد امریکا. به سوژه ها مطالبی داده شد که حاویِ خطایی در ارزشیابی دارایی بود. پس از بررسی موضوع،از آنان خواسته شد دو پرسشنامه را پاسخ دهند: یکی مربوط به تعهد سازمانی و دیگری مربوط به تعهد حرفه ای. نتیجه این شد که فشار فرمانبرداری همراه با دستورات حسابرسان ارشد باعث تمایل حسابرسان به مختومه کردن حسابرسی می‌شود که محتوایش نادرست است. اما دربارۀ فشار انطباق، نتایج و تحلیل ها نشان داد هیچ اثر عمده ای از این فشار بر رفتار حسابرس وجود ندارد. همچنین نتیجه گرفتند که هنگامی که نفوذ اجتماعی در کار باشد، آثار تعهد سازمانی و حرفه ای به طور چشمگیری ناپدید می‌شود.

بودجه زمانی ابزار مدیریتی مهم در بسیاری از برنامه ریزی های حسابرسی است. اعمال بودجه زمانی غیرمتعارف خود منجر به مشکالت چند خواهد شد که مهمترین این مشکالت ایجاد استرس، از دست دادن انگیزه برای حسابرسان و توسل به انجام امور از جمله حذف برخی از مراحل حسابرسی از برنامه به طور پنهانی، عدم انجام رویه های حسابرسی طبق استاندارد و اتکای زیاد به توضیحات صاحبکار میشود. این قبیل رفتارها که معلول فشار زمانی نامتعارف است، می تواند به طور مستقیم و یا غیرمستقیم با کیفیت کار حسابرسی تاثیر سوء (منفی) داشته باشد(کرمی و همکاران، ۱۳۹۵).

لایتنر و همکاران[24] در سال ۱۹۸۲ مطالعه ای منتشر کردند دربارۀ رفتار حسابرسان که عواقب این گونه رفتار را با عوامل اجتماعی، اخلاقی و انگیزشی مرتبط می‌ساخت. این محققان برخلاف نفرات یاد شدۀ قبلی از روش پرسشنامه برای تجزیه و تحلیل نتایج استفاده کردند. این مطالعه صرفا برای تعیین علل زمان قابل مطالبۀ ثبت نشده (UCT)[25] انجام شد. محققان در این پژوهش عوامل خاصی را که به UCT منجر میشود تحلیل کردند. این عوامل به سه گروه متشکل از پنج متغیر مستقل طبقه بندی شدند: نیروی انگیزشی، عوامل اخلاقی (تایید فرد در ثبت نکردن ساعات قابل مطالبه واقعی)، و متغیرهای تعیین شده بر اساس موقعیت (درخواست سرپرستان، امکانپذیری بودجۀ جلسات، موقعیت واقعی). جمعیت نمونه متشکل بود از ۱۰۱۶ پاسخ پرسشنامه از سه تا از هشت مؤسسۀ حسابداری ملی در ایالات متحد امریکا. این نمونه بزرگ به دو گروه تفکیک شد. گروه نخست(۵۰۶ پاسخگو) برای کشف رابطه بین متغیرهایی که معتبرسازیِ متقابل دربارۀ آنها اعمال شده بود و گروه دوم(۵۱۰ پاسخگو) برای آزمون سازگاری یافته های گروه اول استفاده شد. برای تجزیه و تحلیل نتایج پیمایش از روش حداقل مربعات معمولی

www.SID.ir

Archive of SID

(OLS) استفاده شد. نتایج نشان داد «امکانپذیری بودجه های جلسات» بهترین متغیر توضیحی منتهی به UCT است. این ناشی از درک حسابداران و عدم تمایل آنان به بی کفایت شناخته شدن، تلاششان در حفظ کیفیت خوب خدمات برای مشتری، و انجام درصد قابل توجهی از کار بود. متغیر «امکانپذیری بودجه جلسات » به عقاید هنجاری کارکنان و تمایل آنان به تأیید نکردن و کردنِ رفتار گزارش دهی کمتر [ساعات قابل مطالبه] مرتبط شده بود.

کورَم و همکاران[۲۶] در سال ۲۰۰۴ کاهش کیفیت حسابرسی(RAQ) در اثر دو عامل را تحلیل کردند: فشار بودجه زمانی و ریسک گزارش کذب[۲۷].آنها فرضیه ای دایر بر وجود رابطه منفی بین RAQ و میزان ریسک گزارش کذب طرح کردند. ۱۰۶ حسابرس با تجربه شاغل در پنج موسسه بزرگ حسابرسی در استرالیا جامعه آماری این پژوهش را تشکیل می‌دادند. پرونده ای دربارۀ یک شرکت ساخت و تولید فرضی با طرحهایی دربارۀ بودجه زمانی و آزمون‌های حسابرسی و یک بخش هم برای مطالعه دو موقعیت RAQ ممکن به شرح زیر به آنها داده شد:۱) قبول کردن مدارک و شواهد حسابرسیِ مشکوک و ۲) کوچک کردن یک نمونه منتخب.نتایج نشان داد پذیرفتن مدارک مشکوک به طور مستقیم تحت تاثیر متغیر فشار بودجه زمانی قرار دارد ولی دربارۀ ریسک گزارش کذب مصداق ندارد. ولی برای حداقل کردن نمونه، عامل ریسک اثری مشروط دارد. به عبارت دیگر، هنگامی که دربارۀ گزارش کذب، ریسک کمی وجود دارد حسابرسان تمایل دارند نمونه را حداقل کنند. در نتیجۀ تحلیل بالا، کورَم و همکاران نشان دادند حسابرسان برخورد یکسانی درقابل رفتارهای RAQ (پذیرش مدارک مشکوک و کوچک کردن نمونه منتخب) ندارند.

اثر حسابرسان ارشد نقش عمده ای در خراب کردن تصویر حرفه حسابرسی بازی می کند (هرباچ۲۰۰۱)[۲۸]. او فرضیه ای طرح می‌کند مبنی بر اینکه رفتار کاهش کیفیت به رفتار غفلت و اهمالکاری منجر می‌شود. او عناصری از قراردادهای روانشناختی (محیط زیست انسان، حقوق، آموزش، اقتدار و کنترل) بین حسابرسان و موسسات متبوع‌شان را برگزید. متغیر وابسته را کاهش کیفیت توسط حسابرسان ارشد و متغیرهای مستقل را عناصر قرارداداهای روانشناختی بین حسابرسان و موسسات حسابرسی تعریف کرد. بعلاوه، هرباخ رفتار غیر حرفه ای را در برابر عوامل زیر تحلیل کرد: اقتدارِ کنترل، آموزش، حقوق، گزارش کمترِ زمان و تعهد عاطفی. او از روش پرسشنامه با جامعه ای متشکل از ۱۷۰ حسابرس که در یک موسسه حسابرسی بزرگ در فرانسه کار می‌کردند استفاده کرد. ایشان نتیجه گرفت که تمام عناصر روانشناختی بجز حقوق رابطۀ منفی با افزایش رفتار کاهش کیفیت حسابرسی دارند. هرقدر این متغیرها بالا می‌روند، رفتار کاهش کیفیت تنزل می‌کند. این پژوهش روی یک نمونه از حسابرسان ارشد شاغل در یکی از مؤسسات حسابرسی فرانسه انجام گرفت.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان تدوین مدل کیفیت حسابرسی با توجه به ویژگیهای محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی در ایران به ارائه مدلی برای کیفیت حسابرسی پرداختند. این پژوهش که با توجه به اخذ نظرات خبرگان حرفه حسابرسی و بازار سرمایه به بررسی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی پرداخته، از دسته پژوهش ها اکتشافی می‌باشد که از رویکرد مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. طبق نتایج بدست آمده از پژوهش فوق، التزام شرکا به کیفیت حسابرسی، مهمترین عامل مؤثر در سطح کار و مؤسسه حسابرسی می‌باشد که در صورت همراه شدن آن با دانش و تجربه و برخورداری از امکانات، و اتخاذ راهبردهای لازم میتواند منجر به دستیابی به کیفیت حسابرسی شود . همچنین عواملی چون «اثربخشی نظام کنترل کیفیت در حرفه ، وضعیت تأیید صلاحیت حسابدارا ن رسمی، تقاضا برای کیفیت حسابرسی، اثر بخشی پاسخ خواهی از حسابرس، وضعیت نهادههای حسابرسی در حرفه، تناسب تعداد مؤسسات حسابرسی و بازارکار، میزان حمایت از مؤسسات در مقابل تعویض و فشار» در سطح حرفه و «اندازه و ساختار یافتگی مؤسسه، شهرت و اعتبار مؤسسه ءو شرکا ، تخصص حسابرس در صنعت، تناسب حق الزحمه حسابرسی با کار، ماندگاری کارکنان و شرکاء، دورۀ تصدی، فشارزمانی، و پیچیدگی کسب و کار و معاملات» در سطح مؤسسه و کار حسابرسی، به عنوان عوامل مداخله گری شناخته شده اند که دستیابی به کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار میدهند.

شایسته و همکاران (۱۳۹۴) در مقاله ای با عنوان بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی توسعه پاسخ گویی و مسئولیت های اجتماعی مدیریت شرکت های سهامی در ابتدای قرن ۲۱ منجر به مطرح شدن بحث نظام راهبری شرکت ها گردیده است پرداختند. در این پژوهش، رابطه میان ویژگی های هیأت مدیره و مالکیت نهادی به عنوان یکی از سازوکارهای نظام راهبردی شرکت با کیفیت حسابرسی شرکت ها در بازه زمانی پنج ساله در قالب چهار فرضیه براساس یک مدل رگرسیونی چند متغیره آزمون شدند. نتایج نشان داد که بین تمام متغیرهای مستقل و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. وجود رابطه مثبت نشان می‌دهد که شرکت ها با تعداد بیشتر اعضای هیئت

www.SID.ir

Archive of SID

مدیره و شرکت های دارای اعضای غیر موظف به دلیل ساختار راهبری قوی تر، کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعاتی و گزارشگری بیشتری دارند. همچنین نتایج بیان می‌داشت که در شرکت هایی که وظایف رئیس هیئت مدیره و مدیرعامل به خوبی از هم تفکیک شده باشد به دلیل برخورداری از نظام راهبری قوی تر و مسائل نمایندگی کند، کیفیت حسابرسی بیشتر است.

۳- فرضیه پژوهش

فرضیه اصلی: سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر کیفیت حسابرسی دارد.

فرضیه فرعی اول: سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر نرخ حق الزحمه حسابرسی دارد.

فرضیه فرعی دوم: سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر وقفه گزارش حسابرسی دارد.

فرضیه فرعی سوم: سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر اندازه حسابرس دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از بعد هدف، کاربردی است از بعد موقعیت، به صورت میدانی است از بعد زمان گذشته نگر، از بعد گردآوری و تحلیل داده‌ها کمی، از بعد تعمیم نتایج استقرائی و از بعد تحلیل داده‌ها علی می‌باشد. در پژوهش حاضر برای بررسی رابطه، از الگوی رگرسیونی چند متغیره استفاده می‌شود. برای تعیین استفاده از مدل داده‌های تابلویی (ناهمسانی عرض از مبدأ) یا تلفیقی (یکسان بودن عرض از مبدأ) جهت تخمین مدل، از آزمون F لیمر استفاده می‌شود. اگر بر اساس آزمون F لیمر روش داده‌های تابلویی انتخاب گردد برای تعیین اینکه تفاوت عرض از مبدأ واحدهای مقطعی به‌طور ثابت (اثرات ثابت) یا تصادفی عمل می‌کند از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. درنهایت، به‌منظور تحلیل کلیت الگوی رگرسیونی، از آماره F و برای معناداری ضرایب پارامترهای الگوی رگرسیون، از آماره t استفاده می‌شود. همچنین برای تحلیل رگرسیون و تفسیر نتایج، از روش حداقل مربعات معمولی OLS و R^2 تعدیلی که میزان تأثیر متغیرهای مستقل و کنترل را بر متغیر وابسته نشان می‌دهد، استفاده می‌شود.

۵- یافته‌های پژوهش

برای برآورد تاثیر ساز و کارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران، از سه مدل زیر براساس تحقیقات ربیح نِهمِه و همکاران(۲۰۱۶) و نیز حساس یگانه(۱۳۹۵) استفاده شده است.

۵-۱- مدل اول پژوهش

مدل رگرسیونی اول پژوهش به صورت زیر اســت(ربیح نِهمِــه و همکاران(۲۰۱۶)):

$$LnAF=\beta_0+\beta_1 BS_t+\beta_2 NED_t+\beta_3 RD_t+\beta_4 ACS_t+\beta_5 ACI_t+\beta_6 ACM_t+\beta_7 FINEXP_t+\beta_8 OC_t+\beta_9 LnTA_t+\beta_{10} ROA_t+\beta_{11} LD_t+\beta_{12} LeV_t+\beta_{13} InD_t+e$$

که در آن نرخ حق الزحمه حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی شامل (اندازه هیأت مدیره، مدیران غیر اجرایی، دوگانگی نقش(مدیرعامل)، اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، اثربخشی کمیته حسابرسی، سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت) متغیرهای وابسته و اندازه شرکت، سودآوری شرکت، نقدینگی شرکت، اهرم شرکت و نوع رشته فعالیت شرکت متغیرهای کنترلی هستند.

جدول ۱- نتایج برازش مدل اول

r^2	r^2 تعدیل شده	آماره F	$P-Value$
۰,۲۸۸	۰,۲۷۸	۳۰,۵۹۹	۰,۰۰۰۱ ***

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

براساس نتایج جدول ۲ ضریب تعیین مدل برابر ۰,۲۸۸ که نتیجه می‌شود تقریبا ۲۸,۸ درصد تغییرات متغیر وابسته(نرخ حق الزحمه حسابرسی) در اثر تغییرات متغیرهای مستقل است. آماره F و سطح معنی‌داری آن نشان می‌دهد مدل معنی‌دار است. بررسی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نشان می‌دهد ضریب متغیر اندازه هیأت مدیره ۰,۲۹۳ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش اندازه هیات مدیره باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که این موضوع نشانگر این است که بزرگی اندازه هیات مدیره باعث تضارب آرا بیشتری شده و این خود باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. ضریب متغیر مدیران غیر اجرایی ۰,۱۷۰ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش مدیران غیر اجرایی باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که در شرکت‌ها حضور مدیران اجرایی بدلیل دقت بیشتر در پرداخت‌ها باعث کاهش هزینه‌ها می‌شود.

www.SID.ir

Archive of SID

ضریب متغیر دوگانگی نقش(مدیرعامل) ۰,۷۸۰- است که منفی و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش دوگانگی نقش(مدیرعامل) باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که بدلیل این است که مدیرعامل اختیار عمل بیشتری دارد و باعث اعمال دقت بیشتر در هزینه‌ها می‌شود. ضریب متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی معنی‌دار نیستند که بدلیل این است که نقش مدیریتی ندارند و بیشتر پل ارتباطی هستند پس قاعدتا تاثیر در هزینه‌ها ندارند. ضریب متغیر اثربخشی کمیته حسابرسی/ تعداد جلسات ۰,۱۵۷ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش اثربخشی کمیته حسابرسی/ تعداد جلسات باعث افزایش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که بطور منطقی تعداد جلسات بیشتر باعث افزایش هزینه‌ها می‌شود. ضریب متغیر سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی ۰,۶۹۶- است که منفی و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود، افزایش سواد مالی کمیته حسابرسی بدلیل تخصص بیشتر و دارا بودن اطلاعات مالی بهتر و انجام مشاوره‌های بهتر باعث کاهش هزینه‌های حسابرسی می‌شود . ضریب متغیر تمرکز مالکیت ۰,۰۱۰- است که منفی و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش تمرکز مالکیت باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود که نشان می‌دهد وقتی مالکیت در اختیار تعداد محدودتری باشد کنترل بیشتری دارند و با دقت بیشتری هزینه‌ها را زیر نظر دارند پس خود باعث کاهش هزینه ها می‌شود.

جدول ۲- نتایج مدل رگرسیونی اول (متغیر وابسته: نرخ حق الزحمه حسابرسی)

متغیر	نماد	ضریب	مقدار	انحراف استاندارد	آماره t	$P-Value$
ثابت مدل	-	β_0	۴,۰۷۲	۰,۶۵۲	۶,۲۴۹	۰,۰۰۰۱ ***
اندازه هیأت مدیره	*BS*	β_1	۰,۲۹۳	۰,۰۵۴	۵,۴۴۸	۰,۰۰۰۱ ***
مدیران غیر اجرایی	*NED*	β_2	۰,۱۷۰	۰,۰۶۷	۲,۵۴۲	۰,۰۱۱ ***
دوگانگی نقش(مدیرعامل)	*RD*	β_3	۰,۷۸۰-	۰,۰۹۵	۸,۲۳۳-	۰,۰۰۰۱ ***
اندازه کمیته حسابرسی	*ACS*	β_4	۰,۰۸۸	۰,۰۵۶	۱,۵۸۱	۰,۱۱۴
استقلال کمیته حسابرسی	*ACI*	β_5	۰,۴۳۳-	۰,۳۲۰	۱,۳۵۳-	۰,۱۷۶
اثربخشی کمیته حسابرسی/ تعداد جلسات	*ACM*	β_6	۰,۱۵۷	۰,۰۲۴	۶,۵۰۲	۰,۰۰۰۱ ***
سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی	*FINEXP*	β_7	۰,۶۹۶-	۰,۱۰۲	۶,۸۱۶-	۰,۰۰۰۱ ***
تمرکز مالکیت	*OC*	β_8	۰,۰۱۰-	۰,۰۰۳	۳,۶۸۶-	۰,۰۰۰۱ ***
اندازه شرکت/ کل دارایی ها	*LnTA*	β_9	۰,۰۱۵	۰,۰۳۵	۰,۴۲۶	۰,۶۷۰
سودآوری شرکت/بازده دارایی	*ROA*	β_{10}	۰,۲۵۳-	۰,۲۶۲	۰,۹۶۵-	۰,۳۳۵
نقدینگی شرکت	*LD*	β_{11}	۰,۰۳۷-	۰,۰۳۳	۱,۱۱۷-	۰,۲۶۴
اهرم شرکت	*LEV*	β_{12}	۰,۰۰۷	۰,۰۴۶	۰,۱۵۶	۰,۸۷۶
نوع رشته فعالیت شرکت	*InD*	β_{13}	۰,۳۰۲-	۰,۰۹۹	۳,۰۴۰-	۰,۰۰۲ ***

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

۵-۲- مدل دوم پژوهش

مدل رگرسیونی دوم پژوهش به صورت زیر است(ربیح نِهمِه و همکاران(۲۰۱۶)):

$$ARL=\beta_0+\beta_1 BODSIZE_t+\beta_2 RD_t+\beta_3 NED_t+\beta_4 BODFREQ_t+\beta_5 ACFREQ_t+\beta_6 ACINDP_t+\beta_7 ACSIE_t+\beta_8 ACEXP_t+\beta_9 LnSZ_t+\beta_{10} ROA_t+\beta_{11} IND_t+\beta_{12} LIQ_t+e$$

که در آن وقفه گزارش حسابرسی به عنوان متغیر وابسته و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی شامل (اندازه هیأت مدیره، دوگانگی نقش(مدیرعامل)، مدیران غیر اجرایی، فراوانی جلسات هیات مدیره، فراوانی جلسات کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی) متغیرهای وابسته و اندازه شرکت، سودآوری شرکت، نقدینگی شرکت و نوع رشته فعالیت شرکت متغیرهای کنترلی هستند.

جدول ۳- نتایج برازش مدل دوم

r^2	r^2 تعدیل شده	آماره F	$P-Value$
۰,۱۸۷	۰,۱۷۱	۱۲,۱۱۳	۰,۰۰۰۱ ***

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

منبع : محاسبات پژوهش

www.SID.ir

Archive of SID

جدول ۴- نتایج مدل رگرسیونی دوم (متغیر وابسته: وقفه گزارش حسابرسی)

متغیر	نماد	ضریب	مقدار	انحراف استاندارد	آماره t	$P-Value$
ثابت مدل	-	β_0	۳۹,۵۹۱	۱۰,۶۸۲	۳,۷۰۶	۰,۰۰۰۱ ***
اندازه هیات مدیره	*BODSIZE*	β_1	-۸,۶۲۵	۱,۰۲۳	-۸,۴۲۹	۰,۰۰۰۱ ***
دوگانگی نقش(مدیرعامل)	*RD*	β_2	-۶,۷۶۸	۱,۵۷۹	-۴,۲۸۵	۰,۰۰۰۱ ***
مدیران غیر اجرایی	*NED*	β_3	۷,۴۲۷	۱,۲۵۶	۵,۹۱۳	۰,۰۰۰۱ ***
فراوانی جلسات هیات مدیره	*BODFREQ*	β_4	-۰,۰۶۲	۰,۲۹۹	-۰,۲۰۶	۰,۸۳۷
فراوانی جلسات کمیته حسابرسی	*ACFREQ*	β_5	-۰,۳۵۶	۰,۳۹۰	-۰,۹۱۳	۰,۳۶۱
استقلال کمیته حسابرسی	*ACINDP*	β_6	۴,۹۹۱	۵,۲۲۱	۰,۹۵۶	۰,۳۳۹
اندازه کمیته حسابرسی	*ACSIZE*	β_{57}	۲,۵۵۸	۰,۸۸۲	۲,۹۰۲	۰,۰۰۴ ***
تخصص مالی کمیته حسابرسی	*ACEXP*	β_8	۱۰,۹۵۲	۴,۳۳۴	۲,۵۲۷	۰,۰۱۲ ***
اندازه شرکت/ کل دارایی ها	*LnTA*	β_9	۳,۵۰۵	۰,۵۷۷	۶,۰۷۴	۰,۰۰۰۱ ***
سودآوری شرکت/بازده دارایی	*ROA*	β_{10}	-۲۲,۵۴۶	۴,۳۰۸	-۵,۲۳۴	۰,۰۰۰۱ ***
نقدینگی شرکت	*LD*	β_{11}	-۰,۱۰۶	۰,۵۳۹	-۰,۱۹۷	۰,۸۴۴
نوع رشته فعالیت شرکت	*InD*	β_{12}	۰,۱۶۴	۰,۲۸۶	۰,۵۷۲	۰,۵۶۷

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

براساس نتایج جدول ۴ ضریب تعیین مدل برابر ۰,۱۸۷ که نتیجه می‌شود بیش از ۱۸ درصد تغییرات متغیر وابسته(وقفه گزارش حسابرسی) در اثر تغییرات متغیرهای مستقل است. آماره F و سطح معنی‌داری آن نشان می‌دهد مدل معنی‌دار است. بررسی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نشان می‌دهد ضریب متغیر اندازه هیأت مدیره ۸,۶۲۵- است که منفی و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش اندازه هیات مدیره باعث کاهش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود که این موضوع نشانگر این است که بزرگی اندازه هیات مدیره باعث فشار بیشتر شده و این خود باعث کاهش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود. ضریب متغیر مدیران غیر اجرایی ۷,۴۲۷ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش مدیران غیر اجرایی باعث افزایش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود که در شرکت‌ها حضور مدیران اجرایی بدلیل تجربه و حساسیت بیشتر باعث کاهش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود. ضریب متغیر دوگانگی نقش (مدیرعامل) ۶,۷۶۸- است که منفی و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش دوگانگی نقش(مدیرعامل) باعث کاهش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود که بدلیل این است که مدیرعامل اختیار عمل بیشتری دارد و باعث اعمال دقت و حساسیت و فشار بیشتر و در نتیجه باعث کاهش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود. ضریب متغیرهای فراوانی جلسات هیات مدیره، فراوانی جلسات کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی معنی‌دار نیستند که بدلیل این است که نقش مدیریتی ندارند و بیشتر پل ارتباطی هستند پس قاعدتا تاثیری ندارند. ضریب متغیر اندازه کمیته حسابرسی ۲,۵۵۸ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش اندازه کمیته حسابرسی باعث افزایش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود که این موضوع نشانگر این است که بزرگی اندازه کمیته حسابرسی باعث تضارب آرا بیشتری شده و این خود باعث افزایش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود. ضریب متغیر تخصص مالی کمیته حسابرسی ۱۰,۹۵۲ است که مثبت و معنی‌دار است که نشان می‌دهد افزایش تخصص مالی کمیته حسابرسی باعث افزایش وقفه گزارش حسابرسی می‌شود، افزایش سواد مالی کمیته حسابرسی بدلیل تخصص بیشتر و دارا بودن اطلاعات مالی بهتر و انجام مشاوره‌های تخصصی می‌تواند عاملی جهت تاخیر در ارایه گزارش باشد.

۵-۳- مدل سوم پژوهش

مدل رگرسیونی سوم پژوهش به صورت زیر است (حساس یگانه(۱۳۹۵)):

$$A.SIZE = \alpha_0 + \alpha_1 B.SIZE + \alpha_2 B.IND + \alpha_3 O.CON + \alpha_4 inter A + e$$

که در آن نرخ اندازه حسابرس به عنوان متغیر وابسته و ساز و کارهای حاکمیت شرکتی شامل (اندازه هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره، تمرکز مالکیت و وجود حسابرس داخلی) متغیرهای وابسته هستند.

www.SID.ir

Archive of SID

جدول ۵- نتایج برازش مدل سوم

r^2	آماره LR	$P-Value$
۰,۶۴۶	۸۰۵,۶۹	۰,۰۰۰۱ ***

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

منبع : محاسبات پژوهش

جدول ۶- نتایج مدل رگرسیونی سوم (متغیر وابسته: اندازه حسابرس)

متغیر	نماد	ضریب	مقدار	انحراف استاندارد	آماره t	$P-Value$
ثابت مدل	-	β_0	-۳,۸۹۱	۰,۴۲۱	-۹,۲۳۸	۰,۰۰۰۱ ***
اندازه هیات مدیره	*B.SIZE*	β_1	۰,۰۸۰	۰,۰۵۴	۱,۴۹۱	۰,۱۳۶
استقلال هیات مدیره	*B.IND*	β_2	۸,۲۶۱	۰,۵۶۸	۱۴,۵۳۶	۰,۰۰۰۱ ***
تمرکز مالکیت	*O.CON*	β_3	-۰,۰۰۴	۰,۰۰۴	-۰,۹۹۲	۰,۳۲۱
وجود حسابرس داخلی	*Inter A*	β_4	۰,۸۴۳	۰,۱۳۹	۶,۰۴۶	۰,۰۰۰۱ ***

*** معنی‌دار در سطح ۵ درصد،

براساس نتایج جدول ۶ ضریب تعیین مدل برابر ۰,۶۴۶ که نتیجه می‌شود تقریبا ۶۴ درصد تغییرات متغیر وابسته(اندازه حسابرس) در اثر تغییرات متغیرهای مستقل است. آماره F و سطح معنی‌داری آن نشان می‌دهد مدل معنی‌دار است. بررسی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته نشان می‌دهد ضریب متغیر استقلال هیات مدیره و وجود حسابرس داخلی به ترتیب برابر ۸,۲۶۱ و ۰,۸۴۳ است که هر دو مثبت و معنی‌دار هستند که نشان می‌دهد افزایش آنها باعث افزایش اندازه حسابرس می‌شود، که نشان می‌دهد از آنجاییکه استقلال هیات مدیره و وجود حسابرس داخلی به عنوان یک سازوکارهای حاکمیت شرکتی نقش ویژه‌ای در شفافیت مالی دارند پس در انتخاب حسابرس با دقت و وسواس بیشتری عمل شده و حسابرسان معتبرتر انتخاب می‌شوند. ضریب متغیرهای اندازه هیات مدیره و تمرکز مالکیت معنی‌دار نیستند.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

در پژوهش حاضر تاثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت که برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از سه متغیر نرخ حق الزحمه حسابرسی، وقفه گزارش حسابرسی و اندازه حسابرس استفاده شده است. نتایج فرضیه‌ها براساس جداول بالا به صورت جدول شماره ۷ ارائه می‌گردد.

جدول شماره ۷- نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه
فرعی اول	سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر نرخ حق الزحمه حسابرسی دارد.	براساس سازوکارهای اندازه هیأت مدیره، مدیران غیراجرایی، اثربخشی کمیته حسابرسی/ تعداد جلسات، دوگانگی نقش(مدیرعامل)، سواد مالی مدیران کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت تایید می‌شود.
فرعی دوم	سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر وقفه گزارش حسابرسی دارد.	براساس سازوکارهای مدیران غیر اجرایی، اندازه کمیته حسابرسی، اندازه شرکت/ کل دارایی ها، اندازه هیأت مدیره و دوگانگی نقش(مدیرعامل) تایید می‌شود.
فرعی سوم	سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر معنی‌داری بر اندازه حسابرس دارد.	براساس سازوکارهای استقلال هیات مدیره و وجود حسابرس داخلی تایید می‌شود.

همانگونه که پیشتر گفته شد برای آزمون تاثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی از سه شاخص نرخ حق الزحمه حسابرسی، وقفه گزارش حسابرسی و اندازه حسابرس استفاده شد و نظر به اینکه اکثریت سازوکارهای حاکمیت شرکتی تاثیر مثبت و معنی‌داری بر کیفیت حسابرسی دارند می‌توان چنین استدلال نمود که اعمال

www.SID.ir

Archive of SID

سازوکارهای حاکمیت شرکتی منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

با توجه به یافته‌های پژوهش می‌توان پیشنهادات کاربردی ذیل را مطرح کرد:

۱) از آنجاییکه اندازه هیات مدیره به عنوان یکی از سازوکارهای درون سازمانی حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنی‌دار دارد پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها از حداکثر اندازه هیات مدیره که در قانون آمده است استفاده نموده تا با ایجاد تضارب آراء باعث افزایش کیفیت حسابرسی شوند.

۲) از آنجاییکه مدیران غیراجرایی به عنوان یکی از سازوکارهای درون سازمانی حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنی‌دار دارد پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها در ترکیب هیات مدیره از مدیران اجرایی بیشتر استفاده نموده تا با مسئولیت‌پذیری و پاسخگویی بیشتر آنها، باعث افزایش کیفیت حسابرسی شوند.

۳) با توجه به اینکه یافته‌های پژوهش نشان داد که سواد مالی کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنی‌دار دارد بنابراین پیشنهاد می‌شود در انتخاب اعضای کمیته حسابرسی از افراد متخصص استفاده شود تا ارائه اطلاعات بیشتر و مشاوره بهتر باعث بالا بردن کیفیت حسابرسی شوند.

۴) نظر به اینکه استقلال هیات مدیره به عنوان یکی از سازوکارهای درون سازمانی حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنی‌داری دارد، پیشنهاد می‌شود قانونگذاران بازار سرمایه به این موضوع توجه ویژه‌ای نموده و روش‌هایی که باعث انتخاب مدیران مستقل می‌شود را طرح‌ریزی نمایند تا بدین طریق شاهد افزایش کیفیت حسابرسی در موسسات باشیم.

۷- فهرست منابع

* حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین فر. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۷. شماره ۶۱. ص ۸۵ تا ۹۸.
* حساس یگانه، یحیی. (۱۳۹۵). تأثیر سازو کارهای حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود واقعی. تحقیق های تجربی حسابداری. دوره ۵. شماره ۴. تابستان ۱۳۹۵. ص ۲۳-۴۵.
* شایسته، هادی و طباطبایی، سجاد و کاویانی، محسن و طاهری فرد، احمدرضا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجموعه مقالات سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت.
* کرمی، غلامرضا و وکیلی فر، حمیدرضا و مزینانی، مهدی.(۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسی در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی. شماره ۶۳. سال شانزدهم. تابستان ۱۳۹۵
* مشایخی، بیتا و مهرانی، کاوه و رحمانی، علی و مداحی، آزاده.(۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار. شمارهٔ ۲۳. پاییز ۱۳۹۲. سال ششم. ص ۱۰۳ -۱۳۷.
* Adjaoud, F., & Ben-Amar, W. (2010). Corporate governance and dividend policy: shareholders' protection or expropriation?. Journal of business finance & accounting, 37(5-6), 648-667.
* Black, B. S. KimT,chang. and Park, Love, I. , Rachinsky, A. (2009). Corporate governance indices and firms' market values: Time series evidence from Koria, Emerging Markets Review.
* Coram, P., J. Ng, and D. R. Woodliff. 2004. The Effect of Risk of Misstatement on the
* Propensity to Commit Reduced Audit Quality Acts under Time Budget Pressure.
* Auditing: A Journal of Practice and Theory 23(2):161-169.
* Dickinson, D., & Villeval, M. (2008). Does monitoring decrease work effort? The complementarity between agency and crowding-out theories. Games and Economic Behavior, 63(1), 56-76.
* Elder, R. J., M. S. Beasley, and A. A. Arens. 2010. Auditing and assurance services: An Integrated Approcah. Pearson Prentice Hall.
* Ghafrana, C.,& O'Sullivan, N. (2017). The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees. The British Accounting Review.
* Haka, S., and P. Chalos. 1990. Evidence of agency conflict among management, auditors, and the audit committee chair. Journal of Accounting and Public Policy 9 (4):271-292.
* Herrbach, O. 2001. Audit quality, auditor behaviour and the psychological contract.
* Hope, O. K., Hu, D., & Zhao, W. (2017). Third-party consequences of short-selling threats: The case of auditor behavior. Journal of Accounting and Economics, 63(2), 479-498
* Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. Journal of financial economics, 3(4), 305-360.
* Kapopoulos, P., & Lazaretou, S. (2007). Corporate ownership structure and firm performance: evidence from Greek firms. Corporate Governance: An International Review, 15(2), 144-158.

www.SID.ir

Archive of SID

یادداشت‌ها

[1] . Porter, Masoud, Hope et al
[2] . Ucar, E
[3] . Minnis, M., & Sutherland
[4] . Elder et al
[5] . Kapopoulos and Lazaretou
[6] . Dickinson and Villeval
[7] . Adjaoud and Ben-amar
[8] . Leventis et al
[9] . Haka and Chalos
[10] . Dickinson and Villeval
[11] . Jensen and Meckling
[12] . Ghafrana and O'Sullivan
[13] . McNair
[14] . Management-Control Dilemma
[15] . Ocannel & Keramer
[16] . Mohanty
[17] . Zaka
[18] . Black et all
[19] . D.sharma & Kong
[20] . Sun et all
[21] . Lord & Dezoort
[22] . Obedience pressure
[23] . Conformity pressure
[24] . Lightner et al &other
[25] . Unrecorded Chargeable Time
[26] . Kouram&other
[27] . misstatement
[28] . Herrbach

* Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2011). Agency costs and product market competition: The case of audit pricing in Greece. The British Accounting Review, 43(2), 112-119.
* Lightner, S.; Adams, S.; and K. Lightner (1982). "The Influence of Situation, Ethical, and Expectancy Theory Variables on Accountants' Underreporting Behavior."Auditing: A Journal of Practice and Theory,2, pp. 1-12.
* Lord, A. T., and F. Todd DeZoort. (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. Accounting,
* .Masoud, N. (2017). An empirical study of audit expectation-performance gap: The case of Libya. Research in International Business and Finance, 41, 1-151.
* McNair, C. J. 1991. Proper Compromises: The Management Control Dilemma in Public Accounting and its Impact on Auditor Behavior. Accounting, Organizations and Society 16(7): 635-653.
* Minnis, M., & Sutherland, A. (2017). Financial statements as monitoring mechanisms: Evidence from small commercial loans. Journal of Accounting Research, 55(1), 197-233.
* Mohanty, P. (2004). Institutional investors and corpoarte governance in India. Retrieved from http://ssrn.com/abstract=353820
* Nehme, R. (2016)," Performance Evaluation of Auditors A Constructive or a Destructive Tool of Audit Output," Managerial Auditing Journal, Vol. 32 Iss 2 pp.
* O'Connell, Vincent & Cramer, Nicole. (2010). The relationship between firm performance and board structure in Ireland. European Management Journal. 28. 387-399. 10.1016/j.emj.2009.11.002.
* Porter, M. E. 1998. Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance.Free press.
* Sharma, N. (2014). Extent of corporate governance disclosure by banks and finance companies listed on Nepal Stock Exchange. Advances in accounting, 30(2), 425-439
* Sun, J., Lan, G., & Liu, G. (2014). Independent audit committee characteristics and real earnings management. Managerial Auditing Journal, 29(2), 153-172.
* Ucar, E. (2015). Do Reputable Financial Intermediaries Help Firms in External Financial Markets? Effect of Auditor Reputation on SEO Transaction Costs. Journal of Accounting and Finance, 15(6), 104.
* Zaka, V,. (2006).corporate governance and firm performance and audit quality. journal of financial of economy

www.SID.ir