

## الگوی شناسایی عوامل موثر بر تعدیلات صورت های مالی با رویکرد پیچیدگی قضاوت حسابرسی و سطح اهمیت

شهرام صالحی لشکاجانی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بین الملل بندر انزلی، بندر انزلی، ایران  
shahramamargaran@gmail.com

فاضل محمدی نوده

گروه مدیریت مالی، واحد لاهیجان، دانشگاه آزاد اسلامی، لاهیجان، ایران (نویسنده مسئول).  
Mnfazel12@live.utm.my

مهدی مشکی میاوقی

گروه مدیریت مالی، پیام نور رشت، رشت، ایران  
M\_meshki@pnu.ac.ir

فرزین رضایی

گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران  
farzin.rezaei@qiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۷/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۱۴

### چکیده

ارزشی که با حسابرسی صورت های مالی ایجاد شود ناشی از قضاوت حسابرس و درکل ناشی از مجموعه قضاوت های حرفه ای است که در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی انجام می شود. در سال های اخیر توجه بسیاری از محققان و اساتید حسابداری به موضوع قضاوت حرفه ای حسابرسان جلب شده است. این جلب توجه، اهمیت موضوع قضاوت حرفه ای را بیان می کند. بنابراین شناسایی عواملی که بر قضاوت حرفه ای مؤثر هستند می تواند کمک بزرگی به حسابرسان مستقل نماید. از این رو هدف پژوهش حاضر شناسایی عوامل موثر بر تعدیلات صورت های مالی با رویکرد پیچیدگی قضاوت حسابرسی و سطح اهمیت می باشد. برای آزمون فرضیه ها از اطلاعات ۸۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال های بین ۱۳۹۷-۱۳۹۱ استفاده شده است. نتایج بیانگر آن بود که بین اندازه حسابرس، تجربه حسابرس، استقلال هیات مدیره، مالکیت نهادی، تمرکز مالکیت با پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. همچنین بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. اما بین فشار بودجه زمانی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط معناداری یافت نشد. در ادامه نتایج بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین اندازه حسابرس، دوگانگی وظیفه مدیرعامل را با پیچیدگی قضاوت حسابرسی تقویت می کند. اما سطح اهمیت ارتباط بین تجربه حسابرس، استقلال هیات مدیره را با پیچیدگی قضاوت حسابرسی تضعیف می کند.

واژه های کلیدی: پیچیدگی قضاوت حسابرسی، سطح اهمیت اقلام، عوامل ساختاری، عوامل مدیریتی، عوامل کیفی.

## ۱- مقدمه

تعدیلات در حسابداری یا به سبب بکارگیری نادرست و یا درک ناقص از استانداردهای حسابداری و ضعف مطابقت‌دهی رویدادهای مالی با آن‌ها است. دستکاری در اقلام تعهدی در نهایت سبب انحراف در ارائه اقلام اطلاعاتی در صورت‌های مالی می‌گردد. چندین عامل سبب می‌شود که حسابرسی خود را مجاز بداند تا صدور ثبت‌های تعدیلی بابت انحرافات در حسابداری را الزامی نماید، یک عامل فشار صاحبکار مبنی بر درخواست وی بر عدم ارائه اقلام در گزارش‌های مالی از طریق تحت فشار قرار دادن حسابرسی می‌باشد. عامل بعدی سطح اهمیت است که به دلیل تاثیرگذاری بحث اصولی و رفتاری، حسابرسی تصمیم می‌گیرد تا اقلامی را گزارش نکند و از استانداردها عبور نماید (اشمیت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۸). عامل دیگر تجربه حسابرسی است که ممکن است گه‌گاه حسابرسان کم تجربه تحت تاثیر فشار کارفرما قرار گیرند و علی‌رغم اینکه خود را مقید به رعایت استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اخلاق حرفه‌ای می‌دانند، در برابر فشار کارفرما اقدام به اعمال رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌نمایند. عامل بعدی فشار بودجه زمانی است که برای حسابرسان به یک پدیده عمومی در کار حسابرسی تبدیل گردیده و ممکن است حسابرسی براساس قضاوت و نظر خود بعضی از مراحل را به دلیل فشار زمان، کم اهمیت تلقی نموده و انجام ندهد ولی در کاربرگ‌های خود خلاف آن را نشان دهد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). بنابراین عوامل فوق بر پیچیده‌تر نمودن قضاوت حسابرسی تاثیر می‌گذارد و سبب می‌شود تا سود و زیان صاحبکار تعدیل گردد و انحراف از استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی صورت پذیرد.

سوال اصلی پژوهش حاضر این است که چگونه می‌توانیم این انحرافات را تهاتر یا جبران نماییم؟

در عامل فشار صاحبکار، فشار ارباب رجوع مبنی بر درخواست صاحبکار بر عدم ارائه گزارش یا تحت تاثیر و یا تحت فشار قرار دادن حسابرسی است که از طریق پرداخت پاداش و حق الزحمه بالاتر به حسابرسی باعث انحراف حسابرسی از استانداردهای حسابداری در گزارشگری مالی می‌گردد.

صاحبکارها در راستای منافع خود در جلساتی از قبیل مجامع، دارایی، حل و فصل مناقشات در دادگاه و ... از اظهار نظر حسابرسی به نفع خودشان استفاده می‌کنند و خواسته‌های خود را به حسابرسی القا می‌نمایند. گاهی اوقات حسابرسی به جهت اینکه منافع دیگری از همکاری با کارفرما دارد با کارفرما مامشات می‌نماید ممکن است کاملاً تسلیم خواسته او نشود اما به برخی

از خواسته‌های کارفرما توجه می‌نماید بنابراین فشار کارفرما بر روی حسابرسی غیر قابل کتمان است (اشمیت و همکاران، ۲۰۱۸).

طبق استاندارد ۳۲۰ حسابرسی، حسابرسی باید احتمال وقوع تحریف‌های با مبالغ کم اهمیت را نیز مورد توجه قرار دهد که مجموع آن‌ها می‌تواند اثر با اهمیتی بر صورت‌های مالی داشته باشد. حسابرسی، اهمیت را هم در سطح صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و هم در ارتباط با هریک از مانده حساب‌ها، گروه معاملات و رویدادها و موارد افشا مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین واکنش حسابرسان نسبت به اصلاح حساب‌های دارای انحراف در زمانی که اهمیت مبلغ کمتر از حد انتظار آن - هاست و زمانیکه اهمیت مبلغ یک حساب نسبت به اهمیت مبلغ کلی کمتر است متفاوت است. طبق این استاندارد، سطح اهمیت را در دو سطح مانده حساب و کلیه حساب‌ها داریم که رویه جاری و مورد عمل در حسابرسان ایران مبنی بر این است که هرگاه مبلغ انحراف از سطح کلی اهمیت بیشتر باشد صدور ثبت اصلاحی الزامی است در غیر اینصورت ثبت اصلاحی صادر نمی‌گردد، اما زمانی که مبلغ انحرافات به صورت مجموع از سطح کلی اهمیت بیشتر باشد ثبت اصلاحی صادر می‌گردد. بنابراین برخی از موضوعات آنقدر کم اهمیت است که حسابرسی به این نتیجه نمی‌رسد که ثبت اصلاحی صادر ننماید.

وقتی اقلامی ارائه نمی‌گردد به جهت کم اهمیتی آن می‌باشد که در این صورت عدم ارائه آن سبب انحراف می‌شود، در نتیجه این انحراف با اصل اهمیت تهاتر می‌گردد. انحراف نمی‌تواند دلیل رد باشد، درست است که عامل مطلوب بودن ارائه اطلاعات را زیر سوال می‌برد اما از طرف دیگر اقلام تعهدی را مورد توجه قرار می‌دهد. از این رو به دلیل اهمیت، برخی از اطلاعات را کنار گذاشته و این‌گونه سبب تهاتر می‌گردد.

در عامل فشار بودجه زمانی، زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند. این تاثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می‌ماند. حسابرسان رویه‌ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز تشکیل پرونده تکمیل می‌کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر اندازد (گلوور و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). اگر فشار بودجه زمانی در حد غیر متعارف باشد، ممکن است موجب احساس استرس در حسابرسان گردیده به زمان انجام عملیات در سال قبل توجه نموده و سعی نمایند زمان انجام عملیات سال جاری را در همان حد نگه دارند. این عمل از طریق

<sup>2</sup>. Glover et al

<sup>1</sup>. Schmidt et al

یا پیچیده یاد می‌شود، اطمینان کمتری نسبت به دقت قضاوت دارند. این موضوع، دلیلی است برای اینکه حسابرسان در یک کار ساده (برعکس کارهای پیچیده)، انتظار دارند تا قضاوتی دقیق انجام دهند (خواجوی و نوشادی، ۱۳۹۱).

#### ۲-۲- قضاوت

فرآیند حل مسائل با یک ساختار فردی و برداشت ذهنی از مسائل آغاز می‌شود، بر این اساس هر فرد، یک استراتژی برای حل مسائل یا تصمیم‌گیری به کار می‌گیرد. لایبی در سال ۱۹۸۱ در کتاب خود به نام "حسابداری، پردازش اطلاعات توسط افراد، تئوری و کاربرد" در خصوص قضاوت و تصمیم‌گیری عنوان می‌کند در فرآیند تصمیم‌گیری، چگونگی شکل‌گیری تصمیمات و تشریح فرآیند تصمیم‌گیری از اهمیت بسزایی برخوردار است.

#### ۲-۳- مدل تصمیم‌گیری فیلیکس<sup>۲</sup> و کینی<sup>۳</sup>

فیلیکس و کینی (۱۹۸۲) چارچوب و مدلی در خصوص ساختار شغلی حسابرسی جهت کمک به امر تصمیم‌گیری برای تحقیقات رفتاری در نظر گرفته‌اند که این فرآیند به پنج مرحله تقسیم شده است. عبدالمحمدی (۱۹۹۹) نیز با ارائه مدلی جدید، یک مرحله نهایی به این پنج مرحله اضافه کرد. این شش مرحله عبارتند از:

۱) مرحله اول- شناخت: شناخت به طور گسترده به عنوان جمع آوری اطلاعات درباره صاحبکار و محیطی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند تعریف می‌شود. شناخت می‌تواند به عنوان یک پیش شرط برای تمهیدات برنامه‌ریزی در یک سطح استراتژیک تلقی شود. در این مرحله، اطلاعاتی در خصوص موقعیت جغرافیایی، اقتصاد و صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می‌کند، ماهیت عملیات صاحبکار، صلاحیت و خصوصیات اخلاقی پرسنل مالی و مدیریتی و ماهیت و ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی جمع آوری می‌شود.

۲) مرحله دوم- درک ساختار کنترلی: این مرحله بر اساس مشاهده و پرس‌وجو برای توصیف رویه‌های بکار گرفته شده، سازماندهی می‌شود. اساساً این مرحله شامل ارزیابی اشتباهات موجود در سیستم حسابداری صاحبکار می‌باشد، که کیفیت عملیات سیستم موجود با سیستم طراحی شده مقایسه می‌شود.

انجام کار در زمان مشخصی صورت می‌پذیرد (کرمی و همکاران، ۱۳۹۵). این گونه حسابرسی سبب انحراف می‌گردد که این انحراف با به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی تهاتر می‌گردد. به موقع بودن تکمیل کار میدانی حسابرسی با کیفیت حسابرسی مرتبط است (کریستنسن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

Glover, S.M., Hansen, J.C. and Seidel, T.A. (2015) The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality, Working Paper, Brigham Young University.

Glover, S.M., Hansen, J.C. and Seidel, T.A. (2015) The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality, Working Paper, Brigham Young University.

در عامل تجربه حسابرسی، تجربه تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرسی داشته و باعث افزایش توانایی‌های حسابرسی در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. سطح تجربه حسابرسان، تعبیر حسابرسی از فشارهای چندجانبه پاسخگویی را تحت تاثیر قرار می‌دهد به گونه‌ای که در اختلاف نظرهای بین صاحبکار و حسابرسی، حسابرسان با تجربه‌تر رفتار مسالمت آمیزتری خواهد داشت (همتی و همکاران، ۱۳۹۷).

یکی از عوامل دیگری که می‌تواند باعث تعدیل صدور اسناد اصلاحی گردد و صورتهای مالی را از استانداردها منحرف باقی بگذارد تمرکز مالکیت می‌باشد. وقتی که تمرکز مالکیت وجود دارد برخی مالکان می‌خواهند با درصد مالکیت بالا بر ۱۰٪ پول حاکمیت بایند این افراد معمولاً به جهت درصد سهم بالا حسابرسی را انتخاب می‌نمایند و از این جهت این افراد حسابرسی را تحت فشار قرار می‌دهند تا اسنادی را اصلاحی بزنند که منافع این گروه کوچک مالکان تامین گردد و سایر مالکان منافعشان تامین نگردد. بنابراین هرچه عدم تمرکز مالکیت در شرکت بیشتر وجود داشته باشد انحراف در گزارشات از طریق اظهار گزارش مشروط حسابرسی بیشتر دیده می‌گردد (اشمیت و همکاران، ۲۰۱۸).

#### ۲- مبانی نظری

##### ۲-۱- پیچیدگی کار

زمانی از یک فعالیت به عنوان پیچیده نام برده می‌شود که تصمیم‌گیرنده یا با این کار آشنایی ندارد و یا برای تصمیم‌گیری در این خصوص نیاز به پردازش مقدار زیادی اطلاعات دارد. حسابرسان نسبت به کارهایی که از آن به عنوان ساده یاد می‌شود اعتماد بیشتری برای قضاوت دقیق دارند، از طرف دیگر در خصوص کارهایی که از آن‌ها به عنوان مشکل

<sup>3</sup>. Kinney

<sup>1</sup>. Christensen et al

<sup>2</sup>. Felix

۳) مرحله سوم- آزمون کنترل‌ها: هدف این مرحله کسب اطمینان منطقی از رعایت رویه‌های تجویز شده کنترلی حسابداری می‌باشد.

۴) مرحله چهارم- آزمون‌های منحصر به فرد: هدف این مرحله، دستیابی به شواهد جهت آزمون صحت معاملات و مانده حساب‌ها و یا کشف خطاها و اشتباهات و عدم رعایت قوانین و مقررات می‌باشد. این آزمون‌ها هنگامی که اهداف حسابرسان تعیین این است که آیا مقدار ریالی یک مانده حساب به صورت بااهمیت تحریف شده است یا خیر به کار گرفته می‌شود.

۵) مرحله پنجم- اظهارنظر: پس از این که فرآیند ارزیابی برای همه عناصر صورت‌های مالی انجام شد، شواهد پشتیبان عناصر صورت‌های مالی به گونه‌ای مناسب جمع‌آوری می‌شود و بعد از آن حسابرسان جهت ارائه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی اقدام می‌کنند. حسابرسان در این مرحله نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی به صورت مختصر و به شکل رسمی به صاحبکار مکاتبه می‌کنند.

۶) مرحله ششم- گزارشگری صورت‌های مالی: اگر چه حسابرسان گزارش حسابرسی را منتشر می‌کنند، ولی مدیریت نسبت به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن مسئول است. حتی اگر حسابرسان صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن را تأیید کنند، باز هم مدیریت باید مسئولیت صورت‌های مالی سالیانه را بپذیرد.

#### ۲-۴- فرضیه نظارت کارآمد

فرضیه نظارت کارآمد بیان می‌کند که با سرمایه‌گذاری بیشتر سهامداران نهادی نظارت کاراتری توسط آن‌ها اعمال می‌شود و اختلاف عقیده‌ها و مشاجرات نمایندگی به احتمال قوی برطرف می‌گردد. بر اساس این فرضیه، بارتو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) معتقدند که مالکان نهادی، سرمایه‌گذاران حرفه‌ای بوده که دارای تمرکز بلندمدت هستند. بنابراین با توجه به حجم سرمایه‌گذاری و کاربرد بودن این سهامداران حضور آنان موجب نظارت بر مدیریت و به حد اکثر رسیدن ارزش شرکت در بلندمدت می‌شود. شلیفر و ویشنی (۱۹۸۶)، معتقدند از حیث تئوری نهادها نیز ممکن است سهامداران نهادی انگیزه‌هایی برای نظارت فعال بر مدیریت و به دنبال آن افزایش ثروت سهامداران داشته باشند. بوشی (۱۹۹۸) نیز بیان می‌کند که سرمایه‌گذاران نهادی از طریق جمع‌آوری اطلاعات و قیمت‌گذاری تصمیمات مدیریت به طور

ضمنی و از طریق اداره نحوه عمل شرکت به طور صریح بر شرکت نظارت می‌کنند.

#### ۲-۵- عقلانیت و رفتارگرایی

در نمونه‌های مورد استفاده در رویکردهای رفتاری، مفروضات مبتنی بر عقلانیت کامل عامل اقتصادی کنار گذاشته شده است. در حقیقت وجود پدیده‌های غیر معمول و تکرار این پدیده‌ها و ناتوانی نمونه‌های مبتنی بر عقلانیت کامل برای توضیح آن، محققان را بر آن داشت تا علل آن را بیابند و رویکرد جدیدی پایه‌گذاری کنند. در اقتصاد کلاسیک و در نتیجه مالیه پیشرفته عقلانیت یعنی پافشاری بر مفروضات نظریه مطلوبیت انتظاری زائیده فون نیومن و مورگن سترن (۱۹۴۷) و اینکه عامل اقتصادی تمامی اطلاعات مورد نیاز را در دسترس داشته و ضمناً از تمامی اطلاعات در تصمیمات و از نظر مالیه پیشرفته در قیمت‌گذاری اوراق بهادار استفاده می‌کند. دو فرض اصلی رویکرد عقلانیت کامل، شامل بیشینه‌سازی مطلوبیت نهایی و رفتار کاملاً عقلایی عامل اقتصادی کنار گذارده شده است. در اقتصاد کلاسیک فرض بر این است که افراد دارای انتظارات ثابت و قابل شناختی هستند و اینکه افراد به دنبال به حداکثررسانی انتظارات خود هستند. گروه دیگر بر این باورند که انسان در عقلانی برخورد کردن با مسائل با محدودیت‌هایی مواجه است. سایمون (۱۹۵۵) عقلانیت محدود را به جای عقلانیت کامل در نمونه‌های تصمیم‌گیری پیشنهاد کرد و در استفاده از نظریه مطلوبیت انتظاری به عنوان نمونه رفتار انسان در تصمیم‌گیری و بیشینه‌سازی مطلوبیت نهایی ایجاد تشکیک کرد. بر اساس این ایده، کانمن و تورسکی نمونه تصمیم‌گیری شهودی را ارائه کردند، که در آن افراد به علت ناتوانی یا وجود محدودیت در استفاده از روش‌های کاملاً عقلایی در تصمیم‌گیری، به قواعد سرانگشتی بسنده می‌کنند. مطالعات رفتاری انتظارات را به شیوه‌ای واقعی‌تر تعریف می‌کنند. شرایط مبهم آتی و اشتباهات شناختی که در روان‌شناسی انسان ریشه دارد، باعث می‌شود سرمایه‌گذاران اشتباهات سیستماتیک در شکل‌گیری انتظارات خود داشته باشند (بینشیان و دهدار، ۱۳۹۷).

#### ۲-۶- نظریه مالیه رفتاری

نظریه مالیه رفتاری که از تلفیق روانشناسی و مالی به وجود آمده است اظهار می‌دارد که روانشناسی در تصمیم‌گیری مالی نقش ایفا می‌کند. از آنجا که خطای شناختی و انحرافات بر نظریات سرمایه‌گذاری اثر می‌گذارد بنابراین بر گزینه‌های مالی نیز

<sup>۱</sup> . Barreto et al

آن‌ها کنترل ارادی کامل ندارند، با محدودیت‌هایی روبه روست. وقتی محدودیت‌های خارجی خاصی بر روی رفتار وجود داشته باشند (مانند فقدان فرصت‌ها و منابع لازم)، صرف داشتن قصد برای یک رفتار برای شکل‌گیری آن رفتار کافی نخواهد بود (اخوان و حسینی سرخوش، ۱۳۹۴)

#### ۸-۲- نظریه مشروعیت

نظریه مشروعیت از نظریه اقتصادی-سیاسی مشتق شده است و بر این فرض تمرکز می‌کند که یک سازمان باید نقش اجتماعی-اش را به وسیله پاسخ به نیازهای جامعه و دادن آنچه جامعه می‌خواهد، حفظ کند. مطابق این نظریه بقای یک سازمان به وسیله فشارهای بازار و توقعات جامعه پایدار است و از این رو فهم نگرانی‌های وسیع‌تر جامعه، توقعات جامعه را بیان می‌کند (عزیزالاسلام<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹).

در واقع، مشروعیت یک مفهوم عمومیت یافته است که اعمال هر واحد اقتصادی مناسب و مطلوب و متناسب با برخی هنجارها، ارزش‌ها و باورها در سیستم‌های اجتماعی می‌باشند و سازمان‌ها می‌خواهند نشان دهند که عملیاتشان در راستای هنجارهای جامعه هستند. هم‌چنان که، ارزش‌های اخلاقی و ذهنی در طول زمان تغییر می‌یابد، انتظار بر این است که به تبع این تغییرات، سازمان‌ها نیز به آن‌ها پاسخ دهند و از این نظر، مشروعیت یعنی سازگاری هر واحد اقتصادی با وضعیت یا شرایط موجود در سیستم‌های اجتماعی از بعد هنجارها و ارزش‌های آن. نظریه مشروعیت بر پایه این دیدگاه قرار دارد که بین سازمان و جامعه‌ای که در آن فعالیت می‌کند، یک قرارداد اجتماعی وجود دارد. قرارداد اجتماعی اشاره به انتظارات آشکار و پنهان جامعه در رابطه با شیوه فعالیت شرکت دارد. مشروعیت یک سازمان به این امر بستگی دارد که آیا شرایط مندرج در قرارداد اجتماعی را رعایت می‌کند یا خیر.

#### ۹-۲- نظریه ذی‌نفعان

آگائیل<sup>۵</sup> (۲۰۰۸) بر این باور است که نگرش به شرکت در محیط مدرن امروزی بسیار پیچیده است و باید از طریق نگرش‌ها و رویکردهای جدید اصلاح گردد. یکی از نظریه‌های مطرح شده برای حل مشکلات و چالش‌های نظریه سهامداران، نظریه ذی-نفعان است. بنابراین، نظریه ذی‌نفعان به‌عنوان یک نظریه جایگزین برای نظریه سهامداران ظهور یافته است. این نظریه بیانگر این واقعیت است که اکثر شرکت‌ها دارای یک مجموعه

اثرگذار خواهد بود. به عبارت دیگر مالیه رفتاری به دنبال تاثیر فرایندهای روانشناختی در تصمیم‌گیری است امروزه ایده رفتار کاملاً عقلایی سرمایه‌گذاران که همواره به دنبال حداکثر کردن مطلوبیت‌شان هستند در راستای توجیه رفتار و واکنش بازارها کافی نیست، بنابراین مالیه رفتاری را می‌توان پارادایمی دانست که با توجه به آن، بازارهای مالی با استفاده از مدل‌هایی مورد مطالعه قرار می‌گیرند که دو فرض اصلی و محدودکننده پارادایم سنتی یعنی بیشینه‌سازی مطلوبیت مورد انتظار و عقلانیت کامل را کنار می‌گذارد. در مالیه رفتاری این ادعا مطرح می‌شود که برخی اوقات به منظور یافتن پاسخی برای معماهای تجربی موجود در حوزه مالی، ضروری است تا این احتمال را بپذیریم که گاهی برخی از عوامل اقتصادی کاملاً عقلایی رفتار نمی‌کنند (برینگ برگ<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). اما طبق به گفته رابرت اولسن<sup>۲</sup> مالیه رفتاری سعی نمی‌کند نشان دهد رفتار عقلایی نادرست است، بلکه در تلاش است که کاربرد فرایندهای تصمیم‌گیری روانشناسی را در شناخت و پیش‌بینی بازارهای مالی نشان دهد.

#### ۲-۷- نظریه اقدام عقلایی

نظریه اقدام عقلایی بیانگر این است که رفتار هر فرد توسط قصد رفتاری<sup>۳</sup> او پیش‌بینی می‌شود که این قصد رفتاری به نوبه خود از طریق نگرش فرد نسبت به آن رفتار و هنجارهای ذهنی درباره آن تعیین می‌شود. هر نگرش و هنجار ذهنی تحت تأثیر مجموعه‌ای از باورها و اعتقادات مهم است. هر فرد ممکن است باورهای زیادی درباره یک رفتار داشته باشد اما او در آن واحد صرفاً می‌تواند به تعداد نسبتاً کمی از این باورها توجه داشته باشد. باورهای مورد توجه، باورهای مهمی هستند که در بالاترین بخش از ذهن فرد قرار دارند. نگرش از طریق باورهای رفتاری مرتبط با نتایج مورد انتظار از انجام آن رفتار مشخص می‌شود. هنجارهای ذهنی نیز توسط باورهای هنجاری پیرامون احتمال تشویق یا عدم تشویق یک رفتار توسط مراجع مهم تعیین می‌شوند. پیش فرض تئوری رفتار عقلایی این است که انسان‌ها منطقی بوده و از اطلاعات موجود برای تشکیل باورها به طور نظام‌مند استفاده می‌کنند. اما یکی از پیش‌فرض‌های اصلی نظریه اقدام عقلایی این است که بخش اعظم اقدامات اجتماعی به صورت ارادی کنترل می‌گردند. این ادعا بدین معناست که فردی با مقاصد خاص خود قادر خواهد بود آزادانه در خصوص اقدام یا عدم اقدام به شیوه‌ای خاص تصمیم‌گیری کند. از این رو، می‌توان عنوان نمود که نظریه اقدام عقلایی در زمینه مواجهه با رفتارهایی که انسان‌ها بر روی

4. Azizul Islam

5. Aageel

1. Birnberg

2. Robert Olsen

3. Behavioral intention

می‌توان بیان نمود که وجود ارتباطات سیاسی در شرکت‌ها می‌تواند تصمیمات اعتباردهندگان را تحت‌الشعاع قرار دهد.

در نظام‌های اقتصادی مبتنی بر روابط، ارتباط سیاسی یک منبع مهم ارزش برای شرکت‌های دارای این روابط است. شرکت‌های دارای روابط سیاسی آسان‌تر به منابع سرمایه و مزایای دیگر از طریق ارتباطاتشان دست می‌یابند و همین امر باعث می‌شود کم‌تر به گزارش‌گری مالی با کیفیت بالا متکی باشند. دسترسی به منابع سرمایه در شرکت‌های دارای روابط سیاسی بستگی زیادی به سود گزارش شده ندارد. زیرا روابط سیاسی منجر به دسترسی آسان به اعتبار و منابع سرمایه از بانک‌های تحت تملک دولت می‌گردد (بوبری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

## ۲-۱۱- مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها

رابطه بین سازمان و فعالیت‌های آن از یک سو و بین سازمان و جامعه از سوی دیگر، موضوعی دیرینه است که همواره در میان پژوهشگران مورد بحث و تبادل نظر بوده است. اما این رابطه، به شکل امروزی که از آن به مسئولیت اجتماعی سازمان یاد می‌شود، از دهه ۱۹۵۰ آغاز شد. در این دهه، پژوهشگران، آزمون و تحلیل مفاهیم و نظریه‌های مرتبط با مسئولیت‌های سازمان را در قبال جامعه آغاز کردند. همزمان با گروه یاد شده، برخی دیگر از پژوهشگران جایگاه نقیض مسئولیت اجتماعی سازمان را به رسمیت شناختند. برخی از محققان مسئولیت اجتماعی شرکت را به عنوان فعالیت‌هایی تعریف می‌کنند که به منظور پیشرفت بعضی از اهداف اجتماعی که فراتر از اهداف مالی هستند، انجام می‌گردد.

گروه دیگری از نویسندگان مسئولیت اجتماعی شرکت را بدین صورت تعریف می‌کنند: مسئولیت اجتماعی شرکت بدین مفهوم است که شرکت‌ها نسبت به گروه‌های سازنده در جامعه غیر از سهامداران و فراتر از آن چیزی که از طبق قانون و قرارداد اتحادیه توصیف شده، وظیفه دارند (هانسن و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). فریدمن در زمره اولین نفراتی بود که در سال ۱۹۷۰ به بررسی موضوع مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها پرداخت او نتیجه گیری کرد که مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها هیچ‌گونه تاثیری بر افزایش ثروت سهامداران ندارد این درحالی است که امروزه محققان (ژیاو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰؛ ادمنس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱؛ دنگ و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳؛ چنگ و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۴؛ فلامر<sup>۸</sup>، ۲۰۱۵) به نتیجه‌ای

یکپارچه و بزرگ از ذی‌نفعان هستند، لذا، شرکت‌ها نسبت به آن‌ها تعهد و مسئولیت دارند. به‌طور خلاصه، نظریه ذی‌نفعان یک پاسخ بدیع به نظریه‌های مالی است که اذعان دارند شرکت‌ها باید صرفاً روی حداکثرسازی سود تمرکز یابند. این نظریه به نوعی بیان می‌دارد که این هدف، یکی از اهداف چندگانه شرکت‌ها است. بنابراین، نظریه ذی‌نفعان تلویحاً نیاز به توازن ادعاهای سهامداران با سایر ذی‌نفعان را بیان می‌دارد. (حساس‌یگانه و برزگر، ۱۳۹۳).

نظریه ذی‌نفعان از این استدلال استفاده می‌کند که علاوه بر کسانی که در شرکت سهم مالکانه دارند، بسیاری از افراد و گروه‌های دیگر نیز در آن شرکت علائقی دارند و رفتار شرکت و نحوه راهبری آن، بر علائق آن‌ها اثر می‌گذارد و بنابراین بایستی حقوق و علائق این طیف گسترده از ذی‌نفعان، در سیاست و رفتار شرکت دیده شود. در طیف گروه‌های ذی‌نفع در بنگاه‌ها، مالکان، سهامداران، مدیران، کارکنان، مشتریان، تأمین‌کنندگان، توزیع‌کنندگان، دستگاه‌های ناظر بر حسن اجرای قوانین، سازمان‌های حامی محیط زیست، سازمان‌های خیریه، مردم، دولت، رقبا، بانک‌ها، مؤسسه‌های مالی، رسانه‌ها، جامعه علمی، نسل‌های آینده قرار دارند. این نظریه بر خلاف نظریه مشروعیت که به بررسی انتظارات کل جامعه در قالب قراردادهای اجتماعی و رابطه متقابل آن‌ها می‌پردازد. با توجه به گروه‌های خاص درون جامعه (گروه‌های ذی‌نفع و ذی‌نفع) رابطه دوطرفه‌ای با سازمان برقرار می‌کند.

## ۲-۱۰- ارتباطات سیاسی

برخورداری شرکت‌ها از روابط سیاسی می‌تواند منافعی از قبیل شرایط مناسب استقرار، کاهش هزینه‌های مالی، بهبود فرصت‌های رشد و کاهش وقوع ورشکستگی را به همراه داشته باشد (هوستون و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴؛ فاسیو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). از سوی دیگر، اعتباردهندگان همواره به‌عنوان یکی از منابع تأمین مالی در شرکت، در نظر گرفته می‌شوند. آن‌ها به منظور کاهش ریسک زیان‌های وام‌دهی، اطلاعات مالی شرکت‌هایی را که متقاضی دریافت وام می‌باشند، بررسی می‌نمایند. به همین خاطر، آن‌ها نیاز به اطلاعات قابل اتکا دارند تا بتوانند با تجزیه و تحلیل صورت‌های مالی میزان وام پرداختی و هزینه بدهی را مشخص کنند. با توجه به این‌که شرکت‌ها بعد از برقراری ارتباطات سیاسی، دسترسی آسان‌تری به منابع مالی دارند،

6. Edmans

7. Deng et al

8. Cheng et al

9. Flammer

1. Houston et al

2. Faccio et al

3. Boubakri et al

4. Hansen et al

5. Jiao

انحراف استراتژی تجاری صاحبکار از استراتژی های معمول صنعت، تأثیر منفی تخصص حسابرسی در صنعت بر اقلام تعهدی اختیاری را تشدید می کند. بنابراین، تخصص حسابرسی در صنعت بین همه صاحبکاران همگن نیست و ویژگی های شرکت صاحبکار می تواند رابطه بین تخصص حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی را تعدیل نماید.

یو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی و تصمیم گیری گزارش حسابرسی قبل از شکست پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که ویژگی های کمیته حسابرسی بر تصمیم گیری گزارش حسابرسی رابطه معناداری دارند یعنی هرچه کمیته حسابرسی مستقل تر و دارای نسبت بیش تری از کارشناسان مالی باشد، احتمال صدور گزارش غیر استاندارد حسابرسی قبل از شکست کم تر می شود.

گلوور و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی با عنوان مهلت تحمیلی فشار زمانی بر کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسیدند زمانی که حسابرسان تحت افزایش مهلت تحمیلی فشار زمانی هستند کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می کند. این تأثیر منفی حتی در میان حسابرسانی که منابع بیشتر را در اختیار خود دارند باقی می ماند. همچنین نتایج بیانگر آن بود که حسابرسان رویه ها را در نزدیکی مهلت مورد نیاز تشکیل پرونده تکمیل می کنند که این امر ممکن است کیفیت حسابرسی را برای پاسخگویی به گزارش مورد نیاز به خطر بیاندازد.

گاندیری و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان و ترویج اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی، به بررسی رابطه بین فشار بودجه زمانی، نوع شخصیت حسابرسان، و ترویج دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی انجام قبل از موقع حسابرسی پرداختند. یافته های حاصل از پژوهش بیانگر آن بود که رابطه معناداری بین فشار بودجه زمانی و اتمام قبل از موقع حسابرسی وجود دارد. همچنین رابطه معناداری بین نوع شخصیت حسابرسان و وقوع دو نوع اعمال کاهنده کیفیت حسابرسی وجود دارد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که محیط حسابرسی پیچیده بوده و فشار بودجه زمانی از عوامل کاهنده کیفیت حسابرسی است.

همتی و همکاران (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرسان پرداختند و دریافته اند که حسابرسان با تجربه کمتر در شرایطی که حق انتخاب دارند؛ تمایل به جمع آوری میزان اطلاعات بیشتری دارند همچنین

خلاف آن چه فریدمن اعتقاد داشت دست یافته اند. همچنین تحقیقات اخیر نشان می دهد که برخی ویژگی های شخصی مدیران بر سیاست ها و عملکرد شرکت ها تأثیر گذارند (مک کارتی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

## ۲-۱۲- تحلیل پوششی داده ها

تحلیل پوششی داده ها، کارایی نسبی واحدهایی که دارای ورودی ها و خروجی های مشابهی می باشند را اندازه گیری می کند. برای اندازه گیری کارایی از منظر بازده به مقیاس، دو رویکرد چارنر، کوپر و رودرز (CCR) و بنکر، چارنر و کوپر (BCC) وجود دارد. در رویکرد CCR رابطه بین نهاده ها و ستاده ها از فرض بازده ثابت به مقیاس پیروی می کند. یعنی، مثلاً اگر نهاده ها دو برابر شوند، ستاده ها نیز دو برابر می شوند. در بسیاری از شرکت ها، فرض بازده به مقیاس ثابت برقرار نیست و این رویکرد زمانی مناسب است که همه بنگاه ها در سطح بهینه عمل نمایند. رویکرد BCC به ارزیابی کارایی نسبی واحدهایی با بازده متغیر نسبت به مقیاس می پردازد. یعنی هر مضربی از ورودی ها می تواند همان مضرب از خروجی ها یا کم تر از آن و یا بیش تر از آن را در خروجی ها تولید کند. همچنین از منظر نهاده ها و ستاده ها نیز الگوهای تحلیل پوششی داده ها به دو مدل ورودی محور و خروجی محور تقسیم می شوند. در یک مدل ورودی محور، یک واحد در صورتی ناکارا است که امکان کاهش هر یک از ورودی ها بدون افزایش ورودی های دیگر یا کاهش هر یک از خروجی ها وجود داشته باشد و در یک مدل خروجی محور، یک واحد در صورتی ناکارا است که امکان افزایش هر یک از خروجی ها بدون افزایش یک ورودی یا کاهش یک خروجی دیگر وجود داشته باشد.

## ۳- پیشینه پژوهش

اشمیت و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تهاتر (جبران) انحرافات: اثر توزیع انحرافات، اقلام مقداری و فشار کارفرما بر قضاوت حسابرسان پرداختند و دریافته اند که فشار کارفرما و اهمیت اقلام اطلاعاتی بر قضاوت حسابرسان تأثیر می گذارد و سبب می شود تا سود و زیان صاحبکار تعدیل گردد و انحراف از استانداردهای حسابداری در گزارشگری مالی صورت پذیرد.

یوان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و اقلام تعهدی اختیاری را با تأکید بر استراتژی تجاری مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این بود که

<sup>۳</sup>. Yu et al

<sup>۴</sup>. Gundry

<sup>۱</sup>. McCarthy et al

<sup>۲</sup>. Yuan et al

#### ۴- روش نمونه‌گیری و حجم نمونه پژوهش

جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل ۸۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ هجری شمسی می‌باشد. نمونه‌های مورد مطالعه در این تحقیق با توجه به معیارهای زیر انتخاب می‌گردد:

- ۱) شرکت جزء بانک‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بیمه و شرکت‌های سرمایه‌گذاری مالی نباشد (به دلیل ماهیت متفاوت عملیات این شرکت‌ها از سایر شرکت‌ها).
- ۲) سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد. (جهت حفظ رویه شناسایی انتساب به دوره مالی در اصل تطابق)
- ۳) شرکت در قلمرو زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداده باشد.
- ۴) شرکت بیش از شش ماه وقفه معاملاتی در طول سال مالی نداشته باشد.

در این تحقیق برای جمع‌آوری اطلاعات از صورت‌های مالی سالانه شرکت‌ها، بانک‌های اطلاعاتی از قبیل نرم‌افزار ره‌آوردنویس، سایت‌های irbourse، codal، tsetmc و دیگر سایت‌های معتبر استفاده شد. داده‌های جمع‌آوری شده از طریق نرم‌افزار اکسل طبقه‌بندی شده و تجزیه و تحلیل‌ها نیز به کمک نرم‌افزارهای Eviews، Max DEA، Topsis Solver انجام شده است.

داشتن حق انتخاب بیشتر باعث اطمینان بیشتر نسبت به قضاوت حسابرسان گردیده است.

بهارمقدم و جوکار (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حسابرسی بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد گزارشات حسابرس اعتماد سرمایه‌گذاران به اطلاعات حسابداری را تقویت می‌کند و بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام تاثیر می‌گذارد؛ اما اندازه حسابرس دارای اثر تعدیل‌کنندگی نمی‌باشد و تاثیری بر تمایلات سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ندارد.

حیرانی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرس و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، پرداختند. نتایج نشان داد که اعتماد بیش از حد حسابرسان و نیز شخصیت ماکیاولیسم آن‌ها بر قضاوت حرفه‌ای تاثیر گذار است. همچنین نتایج نشان داد قضاوت حرفه‌ای بر تعارض بین حسابرس و مدیریت تاثیرگذار است و نیز اعتماد بیش از حد تاثیری معنادار بر آن دارد و قضاوت حرفه‌ای نقش تعدیل‌کننده در تاثیرگذاری اعتماد بیش از حد و شخصیت ماکیاولیسم بر تعارض بین حسابرس و مدیریت ایفا می‌کند.

شیرین‌بخش و همکاران (۱۳۹۲) به پژوهشی تحت عنوان، نابرابری اطلاعات: شواهدی در رابطه با دوره تصدی و تخصص صنعت حسابرس پرداختند. یافته‌های تحقیق آن‌ها نشان داد که یک رابطه معکوس و معناداری بین دوره تصدی و تخصص صنعت حسابرس با نابرابری اطلاعات وجود دارد. به عبارت دیگر تخصص صنعت و دوره تصدی حسابرس موجب کاهش نابرابری اطلاعات می‌شود. علاوه بر این تحلیل حساسیت تحقیق آن‌ها نشان داد که با تفکیک دوره تصدی حسابرسی به سه دوره کوتاه‌مدت، متوسط و بلندمدت نتایج پژوهش آن‌ها را مجدداً تأیید می‌کند. برزیده و خیراللهی (۱۳۹۰) به بررسی مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسی پرداختند، نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که وجود فشار زمانی منجر به ایجاد نگرانی مربوط به از دست دادن شهرت حسابرسان بابت ارتقا حرفه‌ای در موسسه گردیده و احتمال کتمان شواهدی که قضاوت اولیه را نقض کند یا یافته‌های اولیه حسابرس را زیر سوال ببرد، افزایش می‌یابد.

حساس یگانه و مقصودی (۱۳۸۹) تاثیر تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای را بر قضاوت حسابرسان بررسی نمودند که نتایج این بررسی نشان می‌دهد، تجربه و آیین رفتار حرفه‌ای بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان تاثیر می‌گذارند. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی موثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی‌تری اعمال نموده‌اند.



۵- تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

جدول ۱. تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

نحوه محاسبه	نماد	نام
<b>متغیر وابسته</b>		
<p>در پژوهش حاضر از سه شاخص عامل بازار سرمایه، روابط سیاسی و عوامل اجتماعی برای محاسبه شاخص پیچیدگی قضاوت حسابرسی استفاده می‌شود.</p> <p>(۱) عامل بازار سرمایه (CMS):</p> <p>متغیر مجازی دو ارزشی است، زمانی که ارزش بازار شرکت در یک سوم بالای ارزش بازار مجموعه شرکت‌های نمونه قرار داشته باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد یک می‌گیرد.</p> <p>(۲) روابط سیاسی (PoI):</p> <p>در پژوهش حاضر، متغیر روابط سیاسی یک متغیر دو وجهی است که برای شرکت‌های سیاسی مقدار یک و برای شرکت‌های غیرسیاسی مقدار صفر را می‌پذیرد. برای تفکیک شرکت‌های سیاسی و غیرسیاسی از متغیرهای هزینه سیاسی فاسیو (۲۰۰۶) به پیروی از رضایی و ویسی حصار (۱۳۹۲) به شرح ذیل استفاده شده است:</p> <p>تعداد کارکنان: هرچه تعداد کارکنان بیشتر باشد، ارتباط شرکت با وزارت کار و امور اجتماعی بیشتر خواهد بود.</p> <p>مالیات بر درآمد: هرچه مالیات بر درآمد بیشتر باشد، ارتباط شرکت با وزارت امور اقتصادی و دارایی بیشتر خواهد بود.</p> <p>جمع فروش صادراتی: هرچه جمع فروش صادراتی بیشتر باشد، ارتباط شرکت با وزارت بازرگانی بیشتر خواهد بود.</p> <p>ارزش بازار سهام: هرچه ارزش بازار سهام بیشتر باشد، ارتباط شرکت با سازمان بورس اوراق بهادار که زیر مجموعه وزارت امور اقتصادی و دارایی است، بیشتر خواهد بود.</p> <p>ارزش دفتری دارایی‌ها: هرچه ارزش دفتری دارایی‌ها بیشتر باشد، ارتباط شرکت با وزارت امور اقتصادی و دارایی بیشتر خواهد بود.</p> <p>بیمه پرداختی: هرچه بیمه سهم کارفرما و بیکاری بیشتر باشد، ارتباط شرکت با وزارت کار و رفاه بیشتر خواهد بود.</p> <p>شرکت‌های سیاسی و غیرسیاسی از طریق الگوی تصمیم‌گیری چندمعیاره به روش تاپسیس<sup>۱</sup> (TOPSIS) و وزن‌دهی به روش آنتروپی شانون تعیین می‌شوند. پس از رتبه‌بندی شرکت‌ها با استفاده از روش تاپسیس، شرکت‌هایی که ضریب نزدیکی آن‌ها بیشتر از میانه ضریب نزدیکی کل نمونه مورد بررسی است، به‌عنوان شرکت‌های سیاسی و سایر شرکت‌ها به‌عنوان شرکت‌های غیرسیاسی در نظر گرفته می‌شوند.</p> <p>(۳) مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها (CSR):</p> <p>در پژوهش حاضر برای تعیین این که تا چه اندازه شرکت‌ها در ایفای مسئولیت اجتماعی خود به نحو مطلوب عمل نموده‌اند، به پیروی از موسوی و همکاران (۱۳۹۵) برای محاسبه کارایی شرکت‌ها از الگوی تحلیل پوششی داده‌ها و مدل BCC خروجی محور استفاده می‌شود. بنابراین بعد قانونی، بعد اخلاقی و بعد داوطلبانه (بشردوستانه) به‌عنوان ورودی، و بعد اقتصادی به‌عنوان خروجی الگوی تحلیل پوششی داده‌ها در نظر گرفته شده‌اند؛ هر بعد شامل شاخص‌هایی به شرح ذیل می‌باشد:</p> <p>بعد قانونی: اجتناب مالیاتی، کیفیت افشا، نسبت سهام شناور آزاد، حق بیمه سهم کارفرما، نسبت اعضای غیرموظف، ثبات مدیر عامل، نسبت سهامداران عمده</p> <p>بعد اخلاقی: انصاف، اقلام تعهدی اختیاری</p> <p>بعد داوطلبانه: نرخ تبادل کارکنان</p> <p>بعد اقتصادی: جریان نقد آزاد، ارزش افزوده اقتصادی، نرخ بازده دارایی‌ها، شاخص چرخه نقدینگی، کارایی منابع مالی</p>	COMJUD	پیچیدگی حسابرسی قضاوت

<sup>1</sup>- Technique for Order-Preference by Similarity to Ideal Solution (TOPSIS)

نام	نماد	نحوه محاسبه
<b>متغیر وابسته</b>		
		<p>-اجتناب مالیاتی: معیار نرخ مؤثر مالیاتی نقدی بلندمدت (LCETR) به عنوان معیاری برای اندازه گیری اجتناب مالیاتی شرکتها در نظر گرفته شده است.</p> $LCETR_{it} = \frac{\text{مجموع مالیات نقدی پرداختی سال جاری و چهار سال قبل}}{\text{سود قبل از کسر مالیات سال جاری و چهار سال قبل}}$ <p>اگر نرخ مؤثر مالیاتی یک شرکت پایین باشد، حاکی از اجتناب مالیاتی بالای آن شرکت می باشد. به این شکل که هرچه این نرخ به نرخ قانونی مالیات نزدیکتر باشد، بیانگر این مسئله است که شرکت کمتر درگیر اجتناب مالیاتی می باشد (چنانچه نرخ مؤثر مالیاتی شرکتی برابر با نرخ قانونی مالیات شود، این گونه استنباط می شود که آن شرکت درگیر هیچ گونه فعالیت اجتناب مالیاتی نشده است)، حال آن که هرچه نرخ مؤثر مالیات شرکتی با فاصله بیش تری از نرخ قانونی آن و کم تر از نرخ قانونی مالیات اندازه گیری شود، بیانگر سطح بالای اجتناب مالیاتی در آن شرکت می باشد.</p> <p>سپس برای تعیین این مسئله که در کدام محدوده از نرخ مؤثر نقدی بلندمدت، متغیر مجازی مربوط به اجتناب مالیاتی را باید صفر و یا یک در نظر گرفت، با توجه به برخی تحقیقات مشابه در زمینه نرخ مؤثر مالیات از قبیل تحقیق انجام شده توسط دایرنگ و همکاران (۲۰۰۸)، تحقیق حساس یگانه و گل محمدی شورکی (۱۳۹۰)، شرکتها را به سه گروه با سطح اجتناب مالیاتی پایین، متوسط و بالا طبقه بندی می کنیم. سپس متغیر اجتناب مالیاتی را برای شرکت هایی که در گروه با سطح اجتناب مالیاتی بالا قرار گرفته اند را برابر با یک در نظر می گیریم؛ برای سایر شرکتها مقدار این متغیر را صفر در نظر می گیریم.</p> <p>-کیفیت افشا (QD): این متغیر برابر است با امتیاز افشا و شفافیت برای دوره ۱۲ ماهه منتهی به پایان اسفندماه هر سال، که توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران منتشر می شود.</p> <p>-نسبت سهام شناور آزاد (FFSR): برابر است با درصد سهام شناور آزاد که در اطلاعیه های سالانه سازمان بورس اوراق بهادار تهران اعلام می شود.</p> <p>-حق بیمه سهم کارفرما (IEC): برابر است با هزینه بیمه سهم کارفرما (که در یادداشت های همراه صورت های مالی افشا می شود) تقسیم بر جمع هزینه های عملیاتی و بهای تمام شده کالای فروش رفته.</p> <p>-نسبت اعضای غیرموظف (OutBM): برابر است با نسبت تعداد مدیران غیرموظف به تعداد کل اعضای هیأت مدیره.</p> <p>ثبات مدیرعامل (Stability): یک متغیر دو وجهی است؛ در صورتی که مدیر عامل شرکت در طی دو سال (سال جاری و سال قبل) تغییر پیدا کرده باشد مقدار صفر، و در غیر این صورت مقدار یک را می پذیرد.</p> <p>-نسبت سهامداران عمده (MajOwn): برابر است با درصد سهام در اختیار سهامدارانی که مالک بیش از ۵ درصد سهام شرکت هستند.</p> <p>-انصاف (Fairness): صداقت، انصاف و احترام به جامعه و ذی نفعان شرکت یک ارزش اجتماعی محسوب می شود. برای رسیدن به این هدف شرکتها خود را ملزم به رعایت اخلاق کسب و کار می نمایند. بنابراین مطابق با شاخه اخلاقی نظریه ذی نفعان و خطر اخلاقی عدم تقارن اطلاعاتی، استدلال می شود که کسب بازده غیرمتعارف در بازار سهام بیانگر عدم تقارن اطلاعاتی می باشد که خطر اخلاقی به همراه دارد. این خطر اخلاقی ناشی از بی انصافی در شناسایی، اندازه گیری و یا افشای اطلاعات است. بر این اساس یک منهای انحراف معیار بازده غیرعادی ماهانه بیانگر انصاف می باشد.</p> $Fairness_{it} = 1 - \sigma(AbRet_{it-11}, AbRet_{it-10}, \dots, AbRet_{it\theta})$ $AbRet_{it\theta} = Ret_{it\theta} - Ret_{m\theta}$ <p>Fairness: انصاف؛ <math>\sigma</math>: انحراف معیار؛ AbRet: بازده غیرعادی؛ Ret: نرخ بازده؛ <math>\theta</math>: مؤلفه شرکت؛ m: مؤلفه بازار؛ <math>\theta</math>: مؤلفه دوره زمانی ماهانه؛</p> <p>-اقلام تعهدی اختیاری (DAC): جهت محاسبه اقلام تعهدی اختیاری از مدل کازنیک (۱۹۹۹) استفاده می شود. جملات خطای مدل اقلام تعهدی کازنیک به عنوان اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفته می شود.</p> $\frac{TACC_{it}}{TA_{it-1}} = \alpha_0 \left( \frac{1}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_1 \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_2 \left( \frac{PPE_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \alpha_3 \left( \frac{\Delta CFO_{it}}{TA_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$ <p>TACC: کل اقلام تعهدی؛ <math>\Delta REV</math>: تغییرات درآمد سال جاری نسبت به سال قبل؛ <math>\Delta REC</math>: تغییرات حساب های دریافتی سال جاری نسبت به سال قبل؛ PPE: اموال، ماشین آلات و تجهیزات؛ <math>\Delta CFO</math>: تغییرات جریان نقد عملیاتی نسبت سال قبل؛ TA: جمع دارایی ها؛ <math>\theta</math>: مؤلفه شرکت؛ <math>\theta</math>: مؤلفه دوره زمانی سالانه؛ <math>\varepsilon</math>: جملات خطا؛</p> <p>-نرخ تبادل کارکنان (EmpTrans): برابر است با نسبت تغییرات تعداد کارکنان سال جاری به سال قبل.</p>

نام	نماد	نحوه محاسبه																					
<b>متغیر وابسته</b>																							
		<p>- جریان نقد آزاد (FCF): جریان نقد آزاد از رابطه زیر محاسبه می‌شود.</p> $FCF_{it} = \frac{INC_{it} - Tax_{it} - IntExp_{it} - PsDiv_{it} - CsDiv_{it}}{TA_{it}}$ <p>FCF: جریان نقد آزاد؛ INC: سود عملیاتی قبل از هزینه استهلاک؛ Tax: مالیات پرداختی؛ IntExp: هزینه بهره پرداختی؛ PsDiv: سود پرداختی سهامداران ممتاز (در صورت وجود)؛ CsDiv: سود پرداختی سهامداران عادی؛ TA: جمع دارایی‌ها؛ i: مؤلفه شرکت؛ t: مؤلفه دوره زمانی سالانه؛</p> <p>- ارزش افزوده اقتصادی (EVA): برای محاسبه ارزش افزوده اقتصادی از رابطه زیر استفاده می‌شود.</p> $EVA_{it} = \frac{NOPAT_{it} - (WACC_{it} * Capital_{it})}{TA_{it}}$ <p>EVA: ارزش افزوده اقتصادی؛ NOPAT: سود خالص عملیاتی پس از کسر مالیات؛ WACC: میانگین موزون هزینه سرمایه؛ Capital: سرمایه به کار گرفته شده؛ TA: جمع دارایی‌ها؛ i: مؤلفه شرکت؛ t: مؤلفه دوره زمانی سالانه؛</p> <p>- نرخ بازده دارایی‌ها (ROA): برابر است با نسبت سود خالص به جمع دارایی‌ها در ابتدای سال مالی.</p> <p>- شاخص چرخه نقدینگی (CCC): این متغیر از روابط زیر قابل محاسبه است.</p> $CCC = Inv + AR - AP$ $Inv = \frac{\text{میانگین موجودی کالا}}{\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}} \times 365$ $AR = \frac{\text{میانگین حساب‌های دریافتی}}{\text{فروش خالص}} \times 365$ $AP = \frac{\text{میانگین حساب‌های پرداختی}}{\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته + خالص افزایش در موجودی کالا}} \times 365$ <p>- کارایی منابع مالی (FRE): رابطه زیر برای اندازه‌گیری کارایی منابع مالی استفاده می‌شود.</p> $FRE_{it} = 1 - \left( \frac{\text{درصد تغییرات سود خالص}}{\text{درصد تغییرات فروش}} \right)$																					
<p>جدول ۲. اندازه‌گیری متغیر پیچیدگی قضاوت حسابرسی</p> <table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th>نوع اظهار نظر</th> <th>مقبول</th> <th>غیرمقبول</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>تأثیر اقتصادی زیاد</td> <td>۰</td> <td>۱</td> </tr> <tr> <td>تأثیر اقتصادی کم</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> <tr> <td>تأثیر سیاسی زیاد</td> <td>۰</td> <td>۱</td> </tr> <tr> <td>تأثیر سیاسی کم</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> <tr> <td>تأثیر اجتماعی زیاد</td> <td>۰</td> <td>۱</td> </tr> <tr> <td>تأثیر اجتماعی کم</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> </tbody> </table> <p>از آنجایی که به کارگیری هر یک از معیارهای فوق به تنهایی، ممکن است باعث اختلال در اندازه‌گیری متغیر پیچیدگی قضاوت حسابرسی شود، از این رو در پژوهش حاضر برای سنجش آن از یک شاخص ترکیبی مبتنی بر ۳ معیار مذکور، برای هر شرکت-سال استفاده شده است. برای این منظور، ابتدا هر یک از این معیارها محاسبه شده و طبق جدول (۲) اعداد صفر و یک به آن‌ها تعلق می‌گیرد. در مرحله بعد شرکتی که از نظر هر ۳ معیار یاد شده، عدد دو و بیشتر را کسب کرده باشد دارای پیچیدگی در قضاوت بوده و عدد یک را می‌پذیرد، در غیراین صورت عدد صفر به آن تعلق می‌گیرد.</p>			نوع اظهار نظر	مقبول	غیرمقبول	تأثیر اقتصادی زیاد	۰	۱	تأثیر اقتصادی کم	۰	۰	تأثیر سیاسی زیاد	۰	۱	تأثیر سیاسی کم	۰	۰	تأثیر اجتماعی زیاد	۰	۱	تأثیر اجتماعی کم	۰	۰
نوع اظهار نظر	مقبول	غیرمقبول																					
تأثیر اقتصادی زیاد	۰	۱																					
تأثیر اقتصادی کم	۰	۰																					
تأثیر سیاسی زیاد	۰	۱																					
تأثیر سیاسی کم	۰	۰																					
تأثیر اجتماعی زیاد	۰	۱																					
تأثیر اجتماعی کم	۰	۰																					
<b>متغیر مستقل</b>																							
عوامل ساختاری	SF	<p>۱- اندازه حسابرسی (BIG): یک متغیر دو وجهی است؛ اگر حسابرسی مستقل، سازمان حسابرسی و شرکت مفید راهبر باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر را می‌پذیرد.</p> <p>۲- فشار بودجه زمانی (WLC): متغیر مجازی است که اگر تاریخ برگزاری مجمع عمومی صاحبان سهام سال جاری نسبت به سال قبل زودتر باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر را اختیار خواهد نمود.</p> <p>۳- تجربه حسابرسی (AEXP): برابر است با تعداد سال‌هایی که حسابرسی یک شرکت توسط یک حسابرسی انجام شده باشد.</p>																					
عوامل مدیریتی	MF	<p>۱- استقلال هیات مدیره (Indep): برابر است با تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره تقسیم بر تعداد کل اعضای هیات مدیره</p>																					

نحوه محاسبه	نماد	نام
<b>متغیر وابسته</b>		
۲- دوگانگی وظیفه مدیرعامل (Dual): متغیر مجازی است چنانچه مدیرعامل عضو هیات مدیره باشد مقدار یک و در غیر اینصورت مقدار صفر را اختیار خواهد نمود.		
۱- مالکیت نهادی (Own): برابر است با درصد سهام در اختیار بانکها، بیمهها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های بازنشستگی و سرمایه‌گذاری، هلدینگ‌ها، سازمان‌ها، نهادها و شرکت‌های دولتی. ۲- تمرکز مالکیت (Bigper): برابر است با مجموع درصد سهام در اختیار مالکانی که مالک بیش از ۵ درصد سهام شرکت هستند.	QF	عوامل کیفی
<b>متغیر تعدیل‌گر</b>		
متوسط جمع دارایی‌ها و فروش در نرخ‌های ذیل اعمال می‌شود: تا ۱ میلیارد ریال ۳ درصد تا ۱۰ میلیارد ریال نسبت به مازاد ۱ میلیارد ریال ۲۰۵ درصد تا ۱۰۰ میلیارد ریال نسبت به مازاد ۱۰ میلیارد ریال ۲ درصد تا ۱۰۰۰ میلیارد ریال نسبت به مازاد ۱۰۰ میلیارد ریال ۱۰۵ درصد بیش از ۱۰۰۰ میلیارد ریال نسبت به مازاد ۱۰۰۰ میلیارد ریال ۱ درصد ابتدا کل دارایی‌های شرکت با کل فروش شرکت جمع می‌شود و بر عدد ۲ تقسیم می‌شود، سپس عدد به دست آمده در محدوده فوق قرار می‌گیرد و عدد به دست آمده نشان دهنده سطح اهمیت می‌باشد.	QAM	سطح اهمیت
<b>متغیر کنترل</b>		
$Growth = \frac{S_t - S_{t-1}}{S_{t-1}}$ S <sub>t</sub> : مجموع فروش‌های سال t S <sub>t-1</sub> : مجموع فروش‌های سال t-1	Growth	رشد فروش
برابر است با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی شرکت‌ها	Lev	اهرم مالی
این متغیر برابر است با ارزش بازار سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام	MTB	فرصت رشد

### ۶- آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های توصیف داده‌ها برای تک‌تک متغیرهای تحقیق محاسبه شده است. این آمارها شمای کلی از تک‌تک متغیرهای مدل‌ها را ارائه می‌کنند.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میان	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	ضریب چولگی
پیچیدگی قضاوت حسابرسی	COMJUD	۰/۴۰۳	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۰	۰/۳۹۵
اندازه حسابرسی	BIG	۰/۲۸۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۵۲	۰/۹۴۸
فشار بودجه زمانی	WLC	۰/۶۵۸	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۷۴	-۰/۶۶۶
تجربه حسابرسی	AEXP	۳/۵۸۱	۳/۰۰۰	۷/۰۰۰	۱/۰۰۰	۲/۸۸۵	۱/۳۳۵
استقلال هیات مدیره	Indep	۰/۲۴۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۳۳۵	۰/۸۵۷
دوگانگی وظیفه مدیرعامل	Dual	۰/۲۵۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۴۳۳	۱/۱۵۴
مالکیت نهادی	Own	۰/۴۲۵	۰/۳۹۰	۰/۹۸۸	۰/۰۰۰	۰/۳۲۰	۰/۱۴۲
تمرکز مالکیت	Bigper	۰/۶۹۳	۰/۷۶۰	۰/۹۷۰	۰/۰۰۰	۰/۲۱۴	-۱/۳۰۶
سطح اهمیت	QAM	۲۳/۴۸۸	۲۳/۱۹۵	۲۸/۲۴۳	۲۰/۷۵۱	۱/۳۲۶	۱/۵۴۰
رشد فروش	Growth	۰/۰۳۵	۰/۰۴۳	۰/۹۷۲	-۰/۸۷۲	۰/۳۸۹	-۰/۱۵۲
اهرم مالی	Lev	۰/۵۶۰	۰/۵۷۲	۰/۹۳۶	۰/۰۹۰	۰/۱۷۵	-۰/۳۶۲
فرصت رشد	MTB	۲/۲۲۴	۱/۹۷۷	۸/۵۱۳	۰/۲۲۹	۱/۲۹۳	۱/۵۱۶
تعداد مشاهدات ۵۸۸							

## ۷-آزمون فرضیه‌ها

**فرضیه اصلی اول:** بین عوامل ساختاری و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه اصلی اول، مدل (A) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(A):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SF_{i,t} + \beta_2 \text{Growth}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_4 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**فرضیه اصلی دوم:** بین عوامل مدیریتی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه اصلی دوم، مدل (B) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(B):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 MF_{i,t} + \beta_2 \text{Growth}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_4 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**فرضیه اصلی سوم:** بین عوامل کیفی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه اصلی سوم، مدل (C) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(C):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 QF_{i,t} + \beta_2 \text{Growth}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_4 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**فرضیه اصلی چهارم:** سطح اهمیت ارتباط بین عوامل ساختاری و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

برای آزمون فرضیه اصلی چهارم، مدل (D) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(D):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 SF_{i,t} \\ + \beta_2 QAM_{i,t} + \beta_3 (SF * QAM)_{i,t} \\ + \beta_4 \text{Growth}_{i,t} + \beta_5 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_6 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**فرضیه اصلی پنجم:** سطح اهمیت ارتباط بین عوامل مدیریتی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

برای آزمون فرضیه اصلی پنجم، مدل (E) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(E):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 MF_{i,t} \\ + \beta_2 QAM_{i,t} + \beta_3 (MF * QAM)_{i,t} \\ + \beta_4 \text{Growth}_{i,t} + \beta_5 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_6 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

**فرضیه اصلی ششم:** سطح اهمیت ارتباط بین عوامل کیفی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

برای آزمون فرضیه اصلی ششم، مدل (F) اجرا می‌گردد:

$$\text{Model(F):} \\ \text{COMJUD}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 QF_{i,t} \\ + \beta_2 QAM_{i,t} + \beta_3 (QF * QAM)_{i,t} \\ + \beta_4 \text{Growth}_{i,t} + \beta_5 \text{Lev}_{i,t} \\ + \beta_6 \text{MTB}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

## ۸- نتایج آزمون فرضیه‌ها

نتایج فرضیه فرعی اول بیانگر آن بود که بین اندازه حسابرسی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه فرعی دوم بیانگر آن بود که بین فشار بودجه زمانی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط معناداری وجود ندارد. نتایج فرضیه فرعی سوم بیانگر آن بود که بین تجربه حسابرسی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه فرعی چهارم بیانگر آن بود که بین استقلال هیات مدیره و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه فرعی پنجم بیانگر آن بود که بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه فرعی ششم بیانگر آن بود که بین مالکیت نهادی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. نتایج فرضیه فرعی هفتم بیانگر آن بود که بین تمرکز مالکیت و پیچیدگی قضاوت حسابرسی ارتباط منفی و معناداری وجود دارد.

نتایج فرضیه فرعی هشتم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین اندازه حسابرسی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تقویت می‌کند. نتایج فرضیه فرعی نهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین فشار بودجه زمانی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد. نتایج فرضیه فرعی دهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین تجربه حسابرسی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تضعیف می‌کند. نتایج فرضیه فرعی یازدهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین استقلال هیات مدیره و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تضعیف می‌کند. نتایج فرضیه فرعی دوازدهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین دوگانگی وظیفه مدیرعامل و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تقویت می‌کند. نتایج فرضیه فرعی سیزدهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین مالکیت نهادی و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد. نتایج فرضیه فرعی چهاردهم بیانگر آن بود که سطح اهمیت ارتباط بین تمرکز مالکیت و پیچیدگی قضاوت حسابرسی را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد.

جدول ۴. نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیرها	فرضیه اصلی اول			فرضیه اصلی دوم		فرضیه اصلی سوم	
	فرضیه فرعی اول	فرضیه فرعی دوم	فرضیه فرعی سوم	فرضیه فرعی چهارم	فرضیه فرعی پنجم	فرضیه فرعی ششم	فرضیه فرعی هفتم
C	-۰/۰۵۵ (۰/۷۷۹)	-۰/۱۲۶ (۰/۵۴۵)	۰/۱۹۶ (۰/۳۳۱)	-۰/۰۰۴ (۰/۹۸۰)	-۰/۰۹۷ (۰/۶۲۲)	۰/۱۵۴ (۰/۴۵۰)	۰/۳۸۷ (۰/۱۲۵)
BIG	-۰/۹۵۸ (۰/۰۰۰)	---	---	---	---	---	---
WLC	---	۰/۱۸۹ (۰/۱۰۵)	---	---	---	---	---
AEXP	---	---	-۰/۰۸۸ (۰/۰۰۰)	---	---	---	---
Indep	---	---	---	-۰/۳۷۱ (۰/۰۲۱)	---	---	---
Dual	---	---	---	---	۰/۳۴۴ (۰/۰۰۴)	---	---
Own	---	---	---	---	---	-۰/۴۲۸ (۰/۰۰۹)	---
Bigger	---	---	---	---	---	---	-۰/۰۰۵ (۰/۰۱۵)
Growth	۰/۳۴۷ (۰/۰۱۴)	۰/۲۴۳ (۰/۰۹۰)	۰/۲۹۴ (۰/۰۳۴)	۰/۳۲۹ (۰/۰۱۷)	۰/۳۱۷ (۰/۰۲۱)	۰/۳۰۱ (۰/۰۲۸)	۰/۳۰۴ (۰/۰۲۷)
Lev	۰/۲۳۰ (۰/۴۵۹)	-۰/۲۴۶ (۰/۴۰۹)	-۰/۰۷۷ (۰/۷۹۹)	-۰/۱۵۷ (۰/۶۰۴)	-۰/۲۷۹ (۰/۳۵۲)	-۰/۲۳۴ (۰/۴۳۴)	-۰/۲۷۱ (۰/۳۶۴)
MTB	-۰/۰۴۰ (۰/۳۳۸)	-۰/۰۵۲ (۰/۲۰۷)	-۰/۰۴۷ (۰/۲۵۱)	-۰/۰۳۹ (۰/۳۳۸)	-۰/۰۴۱ (۰/۳۱۸)	-۰/۰۴۵ (۰/۲۷۵)	-۰/۰۳۶ (۰/۳۸۱)
McFadden R-squared	۰/۲۷۹	۰/۲۱۱	۰/۲۳۴	۰/۲۱۴	۰/۲۱۸	۰/۲۱۶	۰/۲۱۵
Log likelihood	-۳۶۴/۹۷۷	-۳۹۱/۸۴۱	-۳۸۲/۹۴۶	-۳۹۰/۵۰۵	-۳۸۹/۰۶۰	-۳۸۹/۸۰۱	-۳۹۰/۱۹۸
آماره LR (احتمال)	۶۲/۹۴۴ (۰/۰۰۰)	۹/۲۱۵ (۰/۰۰۶)	۲۹/۹۶۸ (۰/۰۰۰)	۱۱/۸۸۸ (۰/۰۱۸)	۱۴/۷۷۶ (۰/۰۰۵)	۱۳/۲۹۵ (۰/۰۰۹)	۱۲/۵۰۲ (۰/۰۱۳)

جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیرها	فرضیه اصلی چهارم			فرضیه اصلی پنجم		فرضیه اصلی ششم	
	فرضیه فرعی هشتم	فرضیه فرعی نهم	فرضیه فرعی دهم	فرضیه فرعی یازدهم	فرضیه فرعی دوازدهم	فرضیه فرعی سیزدهم	فرضیه فرعی چهاردهم
C	-۱/۶۴۲ (۰/۱۰۸)	-۱/۸۲۴ (۰/۲۳۱)	-۴/۴۴۵ (۰/۰۰۵)	-۲/۳۰۲ (۰/۰۴۴)	۰/۱۶۴ (۰/۸۶۷)	-۲/۳۰۰ (۰/۱۶۴)	۵/۲۲۷ (۰/۱۴۸)
BIG	-۲/۶۸۸ (۰/۰۰۱)	---	---	---	---	---	---
QAM	۰/۰۶۷ (۰/۱۱۸)	۰/۰۷۲ (۰/۲۶۱)	۰/۱۹۵ (۰/۰۰۳)	۰/۱۰۱ (۰/۰۳۹)	-۰/۰۱۵ (۰/۷۱۱)	۰/۱۰۷ (۰/۱۳۵)	-۰/۲۰۸ (۰/۱۷۹)
BIG*QAM	۰/۰۷۱ (۰/۰۴۰)	---	---	---	---	---	---
WLC	---	۲/۰۲۵ (۰/۲۹۳)	---	---	---	---	---

---	---	---	---	---	-۰/۰۷۸ (۰/۳۳۹)	---	WLC*QAM
---	---	---	---	۱/۰۱۸ (۰/۰۱۶)	---	---	AEXP
---	---	---	---	-۰/۰۴۶ (۰/۰۰۹)	---	---	AEXP*QAM
---	---	---	۷/۱۳۰ (۰/۰۲۱)	---	---	---	Indep
---	---	---	-۰/۳۱۸ (۰/۰۱۵)	---	---	---	Indep*QAM
---	---	-۱/۶۲۲ (۰/۰۲۱)	---	---	---	---	Dual
---	---	۰/۰۸۵ (۰/۰۰۴)	---	---	---	---	Dual*QAM
---	۳/۳۴۰ (۰/۳۰۳)	---	---	---	---	---	Own
---	-۰/۱۶۱ (۰/۲۴۳)	---	---	---	---	---	Own*QAM
-۰/۰۸۷ (۰/۰۹۹)	---	---	---	---	---	---	Bigger
۰/۰۰۳ (۰/۱۲۴)	---	---	---	---	---	---	Bigger*QAM
۰/۳۲۱ (۰/۰۲۰)	۰/۲۹۷ (۰/۰۳۱)	۰/۳۰۰ (۰/۰۳۲)	۰/۳۳۰ (۰/۰۱۷)	۰/۲۹۶ (۰/۰۳۵)	۰/۲۴۳ (۰/۰۹۱)	۰/۳۳۵ (۰/۰۱۸)	Growth
-۰/۲۱۶ (۰/۴۷۵)	-۰/۳۱۱ (۰/۳۰۶)	-۰/۲۲۷ (۰/۴۵۷)	-۰/۲۵۵ (۰/۴۰۵)	۰/۰۱۴ (۰/۹۶۳)	-۰/۲۵۸ (۰/۳۸۷)	۰/۲۰۱ (۰/۵۱۸)	Lev
-۰/۰۴۱ (۰/۳۱۹)	-۰/۰۴۷ (۰/۲۵۳)	-۰/۰۲۷ (۰/۵۱۱)	-۰/۰۴۴ (۰/۲۸۹)	-۰/۰۴۴ (۰/۲۹۳)	-۰/۰۵۴ (۰/۱۹۰)	-۰/۰۳۳ (۰/۴۳۵)	MTB
۰/۲۱۹	۰/۲۱۹	۰/۲۴۱	۰/۲۲۳	۰/۲۴۶	۰/۲۱۳	۰/۲۹۳	McFadden R-squared
-۳۸۸/۸۵۵	-۳۸۸/۶۵۵	-۳۸۰/۰۳۷	-۳۸۷/۱۳۹	-۳۷۸/۱۸۷	-۳۹۱/۲۰۴	-۳۵۹/۳۳۸	Log likelihood
۱۵/۱۸۸ (۰/۰۱۸)	۱۵/۵۸۶ (۰/۰۱۶)	۳۲/۸۲۳ (۰/۰۰۰)	۱۸/۶۲۰ (۰/۰۰۴)	۳۶/۵۲۴ (۰/۰۰۰)	۱۰/۴۸۹ (۰/۰۰۶)	۷۴/۲۲۰ (۰/۰۰۰)	آماره LR(احتمال)

## ۹- نتیجه‌گیری

ارزیابی شواهد و گزارشگری با قضاوت حرفه‌ای مواجه است. قضاوت حسابرسی تحت تاثیر عوامل مختلفی است که در تحقیقات پیشین از منظر رفتاری بر اثرگذاری این عوامل بر قضاوت حسابرسی تاکید داشته‌اند از بعد شخصیت، تورش‌های رفتاری، از بعد تسلط بر استانداردهای حرفه و از بعد اخلاقی که در آیین رفتار حرفه‌ای به آن توجه شده، بندان تاکید ویژه‌ای شده است. تحقیق حاضر از بعد ساختار بیرونی به دنبال اندازه‌گیری پیچیدگی قضاوت حسابرسی است. منظور از محیط بیرونی، محیط اجتماعی، محیط سیاسی و محیط اقتصادی است. منظور از محیط اجتماعی، تعهدات و پایبندی‌های است که مدیران در برابر جامعه متقبل می‌شوند و تقبل مسئولیت اجتماعی مدیران، حقوقی را برای ذینفعان به وجود می‌آورد که قضاوت حسابرسی در انجام وظیفه اطمینان‌بخشی را با چالش

قضاوت فرآیند دستیابی به یک تصمیم (نتیجه‌گیری) از میان چند راه‌حل جایگزین ممکن، در شرایط عدم اطمینان و ریسک است. قضاوت حسابرسی به مفهوم ارائه اظهارنظر معقول و مستدل درباره مطلوبیت صورت‌های مالی به وسیله شخصی که تحصیلات، تجربه و ویژگی‌های لازم برای اظهارنظرهای بی-طرفانه (واجد شرایط) دارد، است. قضاوت حسابرسی در حوزه‌های حسابداری و حسابرسی تحت تاثیر عوامل متعددی از جمله متغیرهای درونی، محیطی (بیرونی) و انسانی در شرکت‌ها قرار می‌گیرد. ارزشی که با حسابرسی صورت‌های مالی ایجاد می‌شود، ناشی از قضاوت حسابرسی در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی است. حسابرسی در تمام مراحل از شروع تا پایان یک کار حسابرسی شامل پذیرش یک کار، برنامه‌ریزی، گردآوری و

- \* بینشیان، زهرا و دهدار، فرهاد. (۱۳۹۷). ارائه مدل رابطه هوش مالی با گرایش‌های رفتاری و اثر آن‌ها در تصمیمات سرمایه‌گذاری بر اساس نظریه رفتار برنامه‌ریزی شده، دانش سرمایه‌گذاری، سال هفتم، شماره بیست و پنجم، صص ۲۲۱-۲۰۳.
- \* حساس یگانه، یحیی، مقصودی، امید. (۱۳۸۹). تاثیر آیین رفتار حرفه‌ای و تجربه بر قضاوت‌های حسابرسی، حسابدار رسمی، شماره ۹، صص ۴۹-۵۷.
- \* حساس یگانه، یحیی و برزگر، قدرت‌الله. (۱۳۹۳). مبانی نظری مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و پارادیم تحقیقاتی آن در حرفه حسابداری. فصلنامه حسابداری مدیریت، شماره ۲۲، صص ۱۳۳-۱۰۹.
- \* حیرانی، فروغ و وکیلی‌فرد، حمیدرضا و بنی‌مهد، بهمن و رهنمای رودپشتی، فریدون. (۱۳۹۶). تاثیر ویژگی‌های اجتماعی حسابرسان بر قضاوت آن‌ها در حل تعارض میان حسابرسان و مدیریت ویژگی‌های منتخب: بیش اعتمادی و شخصیت ماکیاولیسم، دانش حسابرسی شماره ۶۷، صص ۹۸-۷۱.
- \* خواجه‌ی، شکرالله و میثم، نوشادی. (۱۳۹۱). نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، شماره ۵، صص ۱۳۵-۱۲۳.
- \* رضایی، فرزین و ویسی حسار، ثریا. (۱۳۹۲). تاثیر ریسک اطلاعات بر هزینه ناخالص بدهی و هزینه سهام عادی تعدیل شده شرکت‌ها، دوره ۶، شماره ۱ (پیاپی ۱۷)، بهار ۱۳۹۲، صص ۴۴-۲۹.
- \* شترین‌بخش، شمس‌الله و عارف‌منش، زهره و بذرافشان، آمنه. (۱۳۹۲). نابرابری اطلاعات: شواهدی در رابطه با دوره تصدی و تخصص صنعت حسابرسان، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۱ (۳۷)، صص ۱۴۹-۱۷۶.
- \* کرمی، غلامرضا و وکیلی‌فرد، حمیدرضا و مزینانی، مهدی. (۱۳۹۵). بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابرسان در دیوان محاسبات کشور. دانش حسابرسی، شماره ۶۳، صص ۲۳-۵.
- \* موسوی، سید احمد و رضایی، فرزین و شاه ویسی، فرهاد. (۱۳۹۵). تبیین ایفای مسئولیت‌پذیری اجتماعی شرکت‌ها و تأثیر آن بر ریسک سقوط قیمت سهام. دانش حسابداری مالی، ۳ (۳)، صص ۷۴-۴۷.
- \* همتی، حسن و مهربان پور، محمدرضا و محرابی زاده، مهدی. (۱۳۹۷). تاثیر انتخاب اطلاعات بر اطمینان و قضاوت حسابرسان. چشم اندازه‌های حسابداری و مدیریت. شماره ۴، دوره ۱، صص ۱۸-۱.
- همراه می‌سازد و منظور از محیط سیاسی، فضای حقوقی و قضایی مسلط بر امور شرکت است که با بزرگتر شدن شرکت‌ها و تحقق فرضیه سیاسی در رویکرد اثباتی، قضاوت حسابرسان را با مشکلات و موانعی مواجه می‌سازد، منظور از محیط اقتصادی، محیط حاکم بر بازار سرمایه می‌باشد با توجه به اینکه شاخص بازار سرمایه ایران به عنوان دماسنج اقتصادی ایران می‌باشد و این شاخص تابعی از روند حرکتی قیمت بازار سهام شرکت‌های بزرگ است، تقاضای اطلاعاتی در آن شرکت‌ها متعدد می‌باشد که به منزله فشار بازار سرمایه در نظر گرفته می‌شود زیرا ممکن است این عوامل موجب شود که حسابرسان نتوانند نظر صریح خود را بدهند، بنابراین تعداد بندهای بیشتر در گزارش و عدم تکرار اظهار مقبول و یا حتی صدور اظهار نظر مردود یا عدم اظهار نظر پیچیده بودن قضاوت حسابرسان را نیز نشان دهد. نتایج حاصل از تحقیق حاضر نشان می‌دهد که عوامل اندازه، تجربه، استقلال، مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت تاثیر منفی بر پیچیدگی قضاوت حسابرسان داشته‌اند این نتایج حاکی از غلبه فرضیه نظارت کارآمد در کاهش پیچیدگی قضاوت حسابرسان می‌باشد، طبق این فرضیه حسابرسان معتبر (عوامل ساختاری)، ویژگی‌های مدیریت و انسجام مالکیت (عوامل کیفی) از عوامل کلی محدود کننده پیچیدگی قضاوت حسابرسان تلقی می‌گردد. مداخله سطح اهمیت در رسیدگی‌های حسابرسان، پیچیدگی قضاوت حسابرسان تحت تاثیر اندازه حسابرسان و دوگانگی را افزایش داد. تاثیر سطح اهمیت حسابرسان به همراه تجربه حسابرسان و استقلال هیات مدیره سبب کاهش پیچیدگی قضاوت حسابرسان شد. ضمناً سطح اهمیت نقش مالکیت نهادی و تمرکز مالکیت بر تغییرات (کاهش یا افزایش) پیچیدگی قضاوت حسابرسان را بلااثر نمود. عامل فشار بودجه زمانی تحت بر پیچیدگی قضاوت حسابرسان تاثیر معناداری نداشت.

#### فهرست منابع

- \* اخوان، پیمان و حسینی سرخوش، سیدمهدی. (۱۳۹۴). بررسی عوامل انگیزشی و سازمانی موثر بر شکل‌گیری رفتار تسهیم دانش میان کارکنان، پردازش و مدیریت اطلاعات، دوره بیستم، شماره چهارم، صص ۱۰۸۴-۱۰۵۱.
- \* برزیده، فرخ، خیراللهی، مرشید. (۱۳۹۰). مسئولیت پاسخگویی، فشار زمانی و کتمان شواهد حسابرسان. دانش حسابرسی، سال یازدهم، شماره ۴۵، صص ۲۷-۴.
- \* بهارمقدم، مهدی و جوکار، حسین. (۱۳۹۷). اثر تعدیل-کنندگی کیفیت حسابرسان بر تمایلات سرمایه‌گذاران در قیمت‌گذاری سهام. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۴، شماره ۵۷، صص ۱۲۳-۱۴۶.



- \* Azizul Islam, M., (2009), "Social and Environmental Reporting Practices Organizations Operating in, or Sourcing Products from, a Developing Country: Evidence from Bangladesh", University of Dhaka.
- \* Birnberg, J. G. (2011). A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research, BEHAVIORAL RESEARCH IN ACCOUNTING, Vol. 23, No. 1, pp. 1-43.
- \* Boubakri, N., Omrane Guedhami D, M., Walid, S. (2012). "Political connections and the cost of equity capital", journal of corporate finance journal vol.18, Issue 3, June 2012, pp.547-559.
- \* Christensen, Brant E. and Glover, Steven M. and Omer, Thomas C. and Shelley, Marjorie, Understanding Audit Quality: Insights from Audit Professionals and Investors (2014). Contemporary Accounting Research, Forthcoming; Mays Business School Research Paper No. 2358163. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2358163>
- \* Faccio, M., Masulis, R. W., & McConnell, J. J. (2006). Political Connections and Corporate bailouts. The Journal of Finance, 61(6): 2597-2635.
- \* Glover, S.M., Hansen, J.C. and Seidel, T.A. (2015) The Effect of Deadline Imposed Time Pressure on Audit Quality, Working Paper, Brigham Young University.
- \* Gundry, L . (2007), "time budget pressure, auditor's personality type, and the incidence of reduced audit Quality practice"s. pacific Accounting Review, vol 19, pp. 105-120.
- \* Hansen, J & Godfrey ,P & Merrill, C. (2010). The Relationship Between Corporate Social Responsibility and shareholder Value :an Empirical Test of the risk Management Hypothesis. Journal Strategic Management, No. 30, 425-445.
- \* Houston, J. F., Jiang, L., Line, C., & Ma, Y. (2014). Political Connections and the cost of bank loans. Journal of Accounting Research, 52(1): 193-243.
- \* McCarthy, Scott & Oliver ,Barry & Song ,Sizhe. (2017). Corporate social responsibility and CEO confidence. Journal of Banking and Finance, No. 75, 280-291.
- \* Schmidt, Martin, William F. Messier, Jr. (2018). Offsetting Misstatements: The Effect of Misstatement Distribution, Quantitative Materiality, and Client Pressure on Auditors' Judgments. American Accounting Association, Vol. 93, No. 4, pp. 335-357.
- \* Yu, C., Wua, H., Hsu, H.H. and Haslam, J. (2016). "Audit Committees, Non-audit Services, and Auditor Reporting Decisions Prior to Failure". The British Accounting Review, 48 (2): 240-256.
- \* Yuan, R., Cheng, Y., and Ye, K., (2016). "Audit industry specialization and discretionary accruals: The role of client strategy". The international journal of accounting, Article in Press.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*

*Vol. 11 / No. 44 / Winter 2023*

## **A model for identifying factors that affect the deviation from the Financial Statements standards with auditing approach**

**Shahram Salehi Lashkajani**

Ph.D Student, Department of Accounting, Bandar Anzali International Branch, Islamic Azad University, Bandar Anzali, Iran.

**Fazel Mohammadi Nodeh**

Department of Financial Management, Lahijan Branch, Islamic Azad University, Lahijan.Iran.(Corresponding Author)

**Mehdi Meshki Miavaghi**

Department of Financial Management, Rasht Branch, Payam-e-Noor University, Rasht, Iran.

**Farzin Rezaei**

Department of Accounting, Qazvin Branch, Islamic Azad University, Qazvin, Iran.

### **Abstract**

The value that is created by auditing financial statements is due to the auditor's judgment and in general is due to the set of professional judgments that are done within the framework of accounting and auditing standards. In the recent years many researchers have turned their attention to the issue of auditors' professional judgment, This attention underscores the importance of professional judgment. Therefore, identifying the factors that affect professional judgment can be of great help to independent auditors. Therefore, the purpose of this study is to identify the factors affecting the adjustments of financial statements with the approach of auditing judgment complexity and its level of importance. To test the hypotheses, the information of 84 companies listed on the Tehran Stock Exchange in the period between 1391-1397 has been used. The results showed that there is a negative and significant relationship between auditor size, auditor experience, board independence, institutional ownership, ownership focus and the complexity of audit judgment. There is also a positive and significant relationship between the dual role of the CEO and the complexity of audit judgment. But no significant relationship was found between time budget pressure and the complexity of audit judgment. Further the results indicate that the level of importance of the relationship between the size of the auditor, reinforces the duality of the CEO's task with the complexity of the audit judgment. But the level of importance of the relationship between the auditor's experience undermines board independence with the complexity of audit judgment..

**Key words:** Materiality level, Structural factors, Management's factors, Quality factors.