

بررسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات حسابداری بر کیفیت گزارش‌های حسابداری

احمد اسکندری

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.
ahmad.eskandarie@gmail.com

علی بیات

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران. (نویسنده مسئول)
Ali.Bayat22@yahoo.com

علی محمدی

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد زنجان، دانشگاه آزاد اسلامی، زنجان، ایران.
ali_mohammadi93@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۸/۱۷

چکیده

در پژوهش‌های دانشگاهی برای سنجش کیفیت حسابداری از متغیرهای متعددی، همانند (اقدام تعهدی، چرخش حسابداری، شهرت حسابداری، تعداد بندهای حسابداری، اندازه موسسه حسابداری، تعداد کارکنان تحت استخدام، تخصص در صنعت، حق الزحمه، تجربه و ...) استفاده شده است. تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که عوامل ذکر شده، کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار می‌دهد. کمتر تحقیقی است که کیفیت گزارش‌های حسابداری را مورد بررسی قرار دهد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات حسابداری بر کیفیت گزارش‌های حسابداری می‌باشد. برای دستیابی به این هدف، ۵۷ موسسه حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۹ مورد بررسی قرار گرفته‌اند. برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابداری از چک لیستی استفاده شده است که از طریق آزمون دلفی خبرگان تهیه شده است.

متغیرهای مستقل تحقیق ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات می‌باشند. ویژگی‌های فرهنگی موسسات حسابداری در این پژوهش برگرفته از ابعاد فرهنگی هافستد می‌باشد که با استفاده از نظر خبرگان حرفه برای هر یک از ویژگی‌های فرهنگی هافستد، مدل‌هایی طراحی گردیده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین متغیرهای افق زمانی، فردگرایی-جمع‌گرایی و فضای ابهام با کیفیت گزارش حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد و بین سایر ویژگی‌های فرهنگی (متغیرهای مردمنشی-زن منشی و فاصله قدرت) با کیفیت گزارش‌های حسابداری رابطه معناداری وجود دارد و از طرفی بین ویژگی‌های ساختاری موسسات (ترکیب پرسنل موسسات، حق الزحمه حسابداری و تجربه حرفه‌ای حسابداری) با کیفیت گزارش حسابداری رابطه معناداری مشاهده نگردید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت گزارش حسابداری، ویژگی‌های فرهنگی هافستد، ویژگی‌های ساختاری، جنسیت، حق الزحمه حسابداری.

۱- مقدمه

گزارشگری مالی همیشه نقش حیاتی در تصمیمات استفاده‌کنندگان بازارهای مالی داشته است. کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از حلقه‌های زنجیره عرضه گزارشگری مالی دارد. حسابرس مستقل یکی از گروه‌ها و عواملی است که در زنجیره تامین گزارشگری مالی نقش اساسی داشته و نقش قابل توجهی در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و بخش خصوصی به عهده دارد. این انتظار از حسابرس وجود دارد که به استانداردهایی مانند عینیت، استقلال و صداقت پایبند باشد (بادآورنهدی و همکاران، ۱۳۹۲). حسابرسان در جایگاهی از سیستم اجرایی و نظارت در شرکت، کاهش هزینه‌های نمایندگی را تسهیل می‌نمایند (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۳). نتیجه این اقدامات و فعالیت‌ها در دستیابی به اهداف تعیین شده برای حفظ منافع عمومی تنها از طریق افزایش کیفیت خدمات حسابرسی صورت می‌پذیرد. حسابرسی بدون برخورداری از اعتماد عمومی ارزشی ندارد و اعتماد عمومی در گرو کیفیت حسابرسی است (میجور و وانسترالین^۱، ۲۰۱۲). شاخص‌های زیادی کیفیت حسابرسی موسسات را تحت تاثیر قرار می‌دهند. در پژوهش‌های دانشگاهی برای سنجش کیفیت حسابرسی از متغیرهای متعددی، همانند (اقدام تعهدی، چرخش حسابرس، شهرت حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تعداد کارکنان تحت استخدام، تخصص در صنعت، حق‌الزحمه، تجربه و ... استفاده شده است. تحقیقات انجام شده نشان می‌دهد که عوامل ذکر شده، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (آقایی‌قهی و همکاران، ۱۳۹۸، ص ۳۵۹). نیک‌بخت و محمودی‌خوشرو (۱۳۹۹) به بررسی تبیین الگوی کیفیت حسابرسی رویکرد سیستمی پرداختند. نتایج یافته‌ها نشان داد که معیارهای میانگین تجدید ارائه صورت‌های مالی، سوابق، تخصص صنعت، حجم کار شرکاء، جابجایی شرکاء بیش‌ترین تاثیر بر کیفیت حسابرسی را داشتند. جهانی (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد پدیده چرخش حسابرسان می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و از طرفی نیز می‌تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. از دیگر ویژگی‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی ابعاد فرهنگی است، برای توسعه حرفه حسابرسی باید فرهنگ متناسب با این رویکرد را در جامعه

حسابرسی شناخت و تقویت کرد (نجاتی، ۱۳۹۵، ص ۳۴). تحقیقات پیشین نشان می‌دهد فرهنگ بر ارزش‌های حسابداری از جمله: محافظه‌کاری، پنهان‌کاری (تحریفات) و گرایش به سمت حرفه تاثیرگذار است. هر کدام از این عوامل می‌تواند بر محصولات حسابداری تاثیر مستقیم بگذارد. بر همین اساس است که گری^۲ (۱۹۸۸) نشان داد، تفاوت‌های روش‌های اجرایی حسابداری در کشورهای مختلف ناشی از اقتصاد خرد و کلان نیست بلکه یک متغیر مهم دیگر به نام فرهنگ بر آن تاثیرگذار است. مورگان^۳ (۱۹۹۷) معتقد است که فرهنگ هر سازمان یکی از عوامل عمده اثرگذار بر عملکرد آن است. فرهنگ سازمانی می‌تواند نقش قابل توجهی در تعیین چارچوب‌های رفتار حرفه‌ای یک سازمان یا یک موسسه حسابرسی داشته باشد (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۱). گری (۱۹۸۸) با بسط الگوی فرهنگ و ارزش‌های اجتماعی مطرح شده توسط هافستد برای خرده فرهنگ حسابداری، چهار ارزش را تعریف کرد که عبارتند از حرفه‌گرایی در مقابل کنترل دولتی، یکنواختی در مقابل انعطاف‌پذیری، محافظه‌کاری در مقابل خوش‌بینی و پنهان‌سازی در مقابل آشکارسازی. به اعتقاد گری هرچه رتبه کشورها در اجتناب از عدم اطمینان، فاصله قدرت بالا، فردگرایی و مردگرایی پایین باشد به احتمال زیاد رتبه آن‌ها در محافظه‌کاری، بالا و برعکس حالات فوق رتبه آن‌ها در پنهان‌کاری، بالا خواهد بود (گری و همکاران، ۲۰۱۳). والکر و جانسون^۴ (۱۹۹۶) نشان دادند که اختلافات فرهنگی موجود در جوامع مختلف بر حوزه فعالیت حسابرسان و نحوه عمل آن‌ها تاثیر می‌گذارد. شهریان و همکاران (۱۳۹۵) نشان دادند در سازمان‌هایی که ابعاد فاصله قدرت و اجتناب از عدم اطمینان، بالا باشد، کیفیت حسابرسی داخلی در سطح پایین‌تر قرار می‌گیرد. نتایج همچنین ارتباطی مثبت بین فردگرایی و کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد و همچنین زمینه‌های فرهنگی و اقتصادی بیشتر تحت تاثیر ابعاد جمع‌گرایی است تا فردگرایی. با توجه به مطالب بیان شده و با عنایت به اینکه تا به حال تحقیقی در خصوص تاثیر ویژگی‌های فرهنگی موسسات حسابرسی بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی صورت نگرفته است. در این پژوهش سعی شده است تا علاوه بر تعریف ویژگی‌های فرهنگی موسسات در چارچوب نظری هافستد با استفاده از نظر خبرگان حرفه، تاثیر این ویژگی‌ها بر روی گزارش‌های حسابرسی نیز مورد بررسی قرار گیرد. همچنین براساس تحقیقات کانگ و همکاران^۵ (۲۰۱۷) مهم‌ترین جنبه‌ی کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می‌توان حق‌الزحمه

4 Walker & Jonson
5 Kang & Lee & Son & Stein

1 Maijor & Vanstraelen
2 Gray
3 Morgan

تحقیق، بر کردن خلأهای موجود در ادبیات این حوزه از طریق بررسی ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات حسابرسی و تاثیر این شاخص‌ها بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی است. در این راستا پژوهش حاضر پس از تعیین کیفیت گزارش‌های حسابرسی از طریق چک لیست طراحی شده به بررسی تاثیر ویژگی‌های فرهنگی موسسات حسابرسی در ۵ بعد، برگرفته از ابعاد فرهنگی هافستد و ویژگی‌های ساختاری موسسات حسابرسی، بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی پرداخته است. نتایج این پژوهش می‌تواند توسط نهادهای ناظر بر حرفه، مورد استفاده قرار گیرد.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی دارای مفهوم پیچیده‌ای است. تعاریف بسیاری از این مفهوم وجود دارد اما این تعاریف از جامعیت و قابلیت پذیرش همگانی برخوردار نیستند. کیفیت حسابرسی دارای سه جنبه اساسی براساس فرآیند حسابرسی است. این سه جنبه شامل ورودی، خروجی و عوامل محیطی است. ورودی‌های کیفیت حسابرسی شامل استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های فردی (مانند طرز تفکر حسابرس، توانایی، تجربه و ارزش‌های اخلاقی)، روش‌شناسی صحیح فرآیندهای حسابرسی، اثربخشی ابزارهای مورد استفاده و ... است. خروجی‌های تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، گزارش حسابرسی و ارتباطات حسابرسی است. عوامل محیطی نیز شامل قوانین و مقررات و حاکمیت شرکتی می‌باشد (IAASB⁴, 2011). یکی از تعاریف درباره کیفیت حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو⁵ (۱۹۸۱) ارائه شده است، او کیفیت حسابرسی را شامل دو احتمال تعریف می‌کند: اول اینکه حسابرس ایرادهای حسابداری را کشف کند و دوم اینکه ایرادهای کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف نماید به شایستگی حسابرس و احتمال اینکه حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند به استقلال حسابرس بستگی دارد. تیتمن و ترومن⁶ (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را صحت اطلاعات ارائه شده حسابرس به سرمایه‌گذار، تعریف کردند. شلتون⁷ (۱۹۹۹) تجربه حسابرس در جمع‌آوری شواهد و اطلاعات مربوط و غیرمربوط را باعث تاثیر در کیفیت اظهارنظر وی می‌داند. دیویدسون و نیو⁸ (۱۹۹۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس

حسابرسی دانست. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است، اگرچه حق‌الزحمه بیشتر حسابرسی اغلب بیانگر حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست. پژوهش نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۵) حاکی از این است که تغییر حق‌الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنادار دارد. همچنین بخش بزرگی از کیفیت خدمات موسسات حسابرسی به کیفیت و نحوه‌ی عملکرد کارکنان آن متکی است. توجه به سرمایه انسانی، بهبود عملکرد موسسات را در پی دارد و دانش و تخصص متفاوت کارکنان می‌تواند با ایجاد تفکرات متفاوت در موسسه و ارائه بحث‌های ناهمگون علاوه بر شکوفایی و رشد کارکنان، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. تخصیص بهینه کارکنان در بین صاحبکاران مختلف، تخصص بالا، آموزش مداوم و اشتراک‌گذاری دانش آن‌ها کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (بیلز و همکاران¹، ۲۰۱۵). هریس و ویلیام² (۲۰۲۰) از طریق یک مطالعه ترکیبی، دیدگاه‌های حرفه‌ای دو گروه متمایز PCAOB³ را برای شاخص‌های کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند که شاخص‌های مربوط به تجربه پرسنل حسابرسی، پرسنل حسابرس با مهارت و دانش تخصصی و گزارش به‌موقع مسائل مربوط به کنترل داخلی، بالاترین سطح اثربخشی را در ارزیابی کیفیت حسابرسی دارند. بررسی ادبیات موجود نشان می‌دهد، در تحقیقات مرتبط با کیفیت حسابرسی، به نتیجه و محصول کار حسابرسی که گزارش حسابرس می‌باشد توجه چندانی نشده است. در صورتی که گزارش حسابرس به‌طور شفاف نتیجه کار حسابرسی را بیان کند و همچنین یافته‌های این حسابرسی، انعکاس صحیحی از شرایط واقعی موضوع بررسی شده باشد، به‌طور قطعی می‌تواند اثری مثبت روی کیفیت حسابرسی داشته باشد. بنابراین ارائه یک گزارش حسابرسی عملکرد باکیفیت می‌تواند در بهبود فرایند عملیات مفید و مؤثر واقع شود و از اتلاف منابع جلوگیری نماید و استفاده از یک چارچوب گزارشگری که به بهبود موارد افشای شفاف و کامل کمکی ننماید، ممکن است بر کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک عامل خارجی اثری معکوس گذارد (اسدی و همکاران، ۱۳۹۱، ص ۱۱۴). در این تحقیق حق‌الزحمه، تجربه حرفه‌ای حسابرس و ترکیب پرسنل موسسات به‌عنوان ویژگی‌های ساختاری موسسات تعریف شده و تاثیر آن بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. لذا همان‌طوری که بیان شد مسأله این

⁵ Diangelo

⁶ Titman & Trueman

⁷ Shelton

⁸ Davidson & Neu

¹ Bills & Jeter & Stein

² M. Kathleen Harris, L. Tyler-Williams

³ Public Company Accounting Oversight Board

⁴ Board Standards Assurance And Auditing International

در کشف و حذف تحریفات با اهمیت و نیز کشف دستکاری در سود خالص می‌دانند.

۲-۲- فرهنگ^۱

مقوله فرهنگ در تشریح رفتارهای سیستم‌های اجتماعی مورد بررسی قرار گرفته است اما از بابت تاثیر آن بر رویه‌های حسابداری مطالعات کمی صورت پذیرفته است. نتایج تحقیقات، هافستد^۲ (۱۹۸۰) و بلکویی^۳ (۱۹۸۹) مبین این امر می‌باشد که بلوغ و پیشرفت حسابداری با عوامل و ساختارهای پیرامونی خود در ارتباط می‌باشد که این عوامل می‌تواند ساختاری و فرهنگی باشد. گری، کانگ، لین و تانگ^۴ (۲۰۱۵) بیان می‌دارند کیفیت گزارشگری مالی و تحریفات حسابداری تحت تاثیر ساختارها و ابعاد فرهنگی می‌باشند، با این وجود در حالی که تقاضا برای چنین تحقیقاتی در ارتباط با فرهنگ وجود دارد. فرنلی و گری^۵ (۲۰۱۵) اظهار داشتند فرهنگ یک کشور تاثیر قابل توجهی در انتخاب‌های رویه‌های حسابداری دارد و می‌تواند بر تحریفات حسابداری تاثیر مستقیم بگذارد. هافستد ۵ بعد فرهنگی را در مطالعات خود از ارزش‌های فرهنگی در سطح ملی بازنشاسی می‌کند که عبارتند از: فاصله قدرت، ابهام‌گریزی یا احتیاط، فردگرایی در مقابل جمع‌گرایی، مردگرایی در برابر زن‌گرایی و سوگیری بلندمدت در برابر کوتاه مدت. در زیر به صورت خلاصه به ابعاد مذکور می‌پردازیم:

- **فاصله قدرت**؛ فاصله قدرت بیان می‌دارد که در جوامع افراد برابر نیستند و این‌طور تعریف می‌شود که به چه میزان در یک کشور اعضای فرودست در سازمان‌ها، توزیع نابرابر قدرت را انتظار داشته و می‌پذیرند (گان لی^۶ و دیگران، ۲۰۱۳).

در این تحقیق جهت سنجش این عنصر فرهنگی با کسب نظر خبرگان حرفه از نسبت سهام بزرگترین شریک موسسات حسابرسی نسبت به کوچکترین شرکت موسسات استفاده می‌شود.

- **فردگرایی/جمع‌گرایی**^۸: موضوع این بعد میزان وابستگی است که در میان اعضای جامعه وجود دارد که آیا تصویر شخصی افراد به صورت "من" یا به صورت "ما" بیان و تعریف می‌شود. (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). در جوامع فردگرا مردم متوجه خودشان و فامیل خود هستند. در جوامع فردگرا، افراد بیشتر

نیازهای فردی و اهداف خویش را دنبال می‌کنند (نظریوری و دیگران، ۲۰۱۴). در جوامع جمع‌گرا افراد به گروه‌هایی تعلق دارند که در ازای اظهار وفاداری به آن‌ها از افراد مراقبت و حمایت می‌کند.

جهت سنجش این بعد از ابعاد فرهنگی در موسسات حسابرسی از شاخص پراکندگی سهام شرکاء نسبت به میانگین سهام شرکاء استفاده می‌شود.

- **مردگرایی/زن‌گرایی**^۹: یک جامعه زن‌خو جایی است که در آن "کیفیت زندگی" نشانه موفقیت است و برجسته بودن در بین افراد تحسین برانگیز نیست. در زمینه حسابرسی و سنجش کیفیت حسابرسی، بعد مردمنشی و زن‌منشی نیز مصداق دارد. در حسابرسی، جنسیت عامل تأثیرگذار در قضاوت حرفه‌ای و فرآیندهای ارزیابی خطر تلقی می‌شود. به عبارت دیگر، جنسیت را می‌توان عاملی دانست که اظهارنظر حسابرسان پیرامون ارزیابی و مدیریت خطر سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهد. (روزکوشکی و گریبل^{۱۰}، ۲۰۰۵ و داموداران^{۱۱}، ۲۰۰۸) اعتقاد دارند علی‌رغم تاثیر تفاوت‌های جنسیتی بر پذیرش ریسک، شواهدی که تایید کند زنان از مردان ریسک‌گریزتر نیستند، بیشتر است. تفاوت‌های جنسیتی در ریسک‌پذیری ممکن است مربوط به این واقعیت باشد که مردان بیشتر از زنان در مواجهه با به دنبال موقعیت‌های مخاطره‌آمیز هستند (بویر و بیرنس^{۱۲}، ۲۰۰۹).

در این تحقیق طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص مردگرایی/زن‌گرایی موسسات حسابرسی، نسبت تعداد شرکای زن به کل شرکاء در ترکیب شرکاء مدنظر قرار گرفته است.

- **فضای ابهام**^{۱۳}: میزان خطر پذیرفته شده می‌باشد (گان لی و دیگران، ۲۰۱۳). عدم پرهیز از ابهام با روشی که جامعه با آینده نامعلوم برخورد می‌کند، سر و کار دارد.

در تحقیق حاضر طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص فضای ابهام، از نسبت تعداد شرکای خارج شده به جمع شرکاء طی پنج سال، استفاده شده است. به عبارتی نسبت ماندگاری شرکاء در موسسات به‌عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است.

- **افق زمانی**^{۱۴}: از آنجا که تحقیقات هافستد یک دیدگاه غربی از ارزش‌ها را نشان می‌دهد، برخی از پژوهشگران در این

⁸ Individualism / Collectivism

⁹ Masculinity - Femininity

¹⁰ Roszkowski & Grable

¹¹ Damodaran

¹² Boyer & Byrnes

¹³ Ambiguity Space

¹⁴ Time Horizon

¹ Culture

² Hofstede

³ Belkaoui

⁴ Gray, S.J., Kang T, Lin, Z. and Tang

⁵ Fearnley, N. and Gray

⁶ Power Distance

⁷ Gun Lee

فرضیه ۱-۴- کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر فاصله قدرت موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۵-۲- کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر ویژگی فردگرایی-جمع‌گرایی موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

۲-۳- ساختار منابع انسانی^۲

از دیدگاه بیانیه شماره ۷ انجمن حسابداران رسمی انگلستان، رویه استخدام و به‌کارگیری کارکنان توسط موسسات می‌تواند سطح کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد و موسساتی که شاخص‌های مناسب و منطقی برای استخدام کارکنان در نظر گرفته‌اند، توانایی ارائه‌ی خدمات باکیفیت بالاتری به بازار دارند. استخدام و به‌کارگیری افراد با توانایی بالا در انجام وظایف حرفه‌ای، موفقیت موسسه حسابرسی در دستیابی به اهدافش را در پی دارد. فرآیند استخدام و به‌کارگیری افراد مورد نیاز در موسسات حسابرسی تحت تاثیر شاخصه‌های مختلفی همچون تحصیلات، تجربه، اعتماد به نفس، ویژگی ظاهری، ریسک‌پذیری، تعهد بالای کاری و وقت‌شناسی قرار می‌گیرد و موسساتی که شاخصه‌های مذکور را در زمان استخدام و به‌کارگیری کارکنان مورد توجه قرار می‌دهند، توانایی ارائه کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار دارند. کارکنان با تحصیلات بالا می‌توانند اطلاعات باکیفیت‌تری به مسئولان بالاتر خود ارائه دهند، نحوه استنباط و رسیدگی آن‌ها از مستندات نسبت به کارکنان با تحصیلات کم‌تر مناسب‌تر است و بهتر از سایر کارکنان قادر به شناسایی معاملات غیرعادی هستند (کال^۳ و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین این انتظار وجود دارد که تحصیلات بالای کارکنان موسسه حسابرسی سبب بهبود کیفیت حسابرسی شود. موسساتی که در فرآیند استخدام و به‌کارگیری، سطح تحصیلات کارکنان را مورد توجه قرار می‌دهند، کیفیت حسابرسی بالاتری به بازار ارائه می‌دهند (لامبوگلیا و مانسینی^۴، ۲۰۲۰). شاخص اهرم کارکنان بیان می‌کند که با افزایش میزان ساعات کار کارکنان باتجربه بهتر، به دو دلیل ۱- توانایی بالای کارکنان ارشد در کسب شواهد کافی و مناسب و ۲- زمان بیشتر از طرف کارکنان ارشد برای نظارت بر نحوه عملکرد سایر کارکنان، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. هاریس و ویلیامز^۵ (۲۰۲۰) بیان می‌کنند که استفاده از کارکنان ارشد و نسبت بالای کارکنان ارشد موسسه (شرکاء و مدیران و سرپرستان) به سایر کارکنان حرفه‌ای نشان از آن است که موسسه به اندازه کافی زمان و امکانات کافی برای نظارت بر فعالیت کارکنان حسابرسی را دارد و می‌تواند با کسب شواهد

رابطه نگران‌هستند که ارزش‌های اروپایی وی بر ثنوری‌ها و یافته‌هایش تاثیر گذاشته است. در نتیجه هافستد براساس تحقیقات انجام شده در چین در خصوص فرهنگ ملی آن‌ها، بعد پنجمی را که منعکس‌کننده طرز تفکر کنفوسیوسی است را به ابعاد فرهنگی خود تحت عنوان نگرش بلند مدت یا جهت‌یابی بلند مدت در مقابل نگرش یا جهت‌یابی کوتاه مدت اضافه نمود. در این تحقیق قدمت موسسات، برای سنجش شاخص افق زمانی تعریف شده است.

ابعاد فرهنگی به‌عنوان مبنا و اساس بسیاری از مطالعات میان فرهنگی در حسابرسی است که در آن‌ها تنوع قابل توجهی به‌کار گرفته شده است. یکی از این مطالعات توسط هاگس^۱ و همکاران (۲۰۰۹) صورت گرفته است. در این مطالعه نقش سه بعد فرهنگ براساس نظریه هافستد (فاصله قدرت، فردگرایی و اجتناب از عدم اطمینان) در ایالات متحده و مکزیک بررسی شد که نشان داد توانایی استفاده‌کنندگان در پیش‌بینی ارقام صورت سود و زیان توسط این ابعاد دچار اختلال نشده است، اما پتانسیل بالقوه‌ای برای تاثیر این ابعاد بر پیش‌بینی تغییرات در حساب‌های ترازنامه‌ای موجود است. چان و همکاران (۲۰۰۳) تاثیر ابعاد فرهنگی شناسایی شده توسط هافستد را در تشخیص اشتباهات حسابداری ایجاد شده توسط حسابرسان را بررسی نمودند. یافته‌ها حاکی از این است که فاصله قدرت و فردگرایی در توضیح تغییرات در مقدار نسبی اشتباه معنی‌دار بود و تمرکز قدرت در تعداد کمی از افراد و استخدام نیرو براساس سایر ویژگی‌ها برخلاف صلاحیت و مهارت فرد، نتایج ناخوشایند اثر یک بعد فرهنگی از جمله فاصله قدرت است که زیربنای بسیاری از اشتباهات در فرآیند حسابرسی می‌باشد.

بنابراین در راستای بررسی اهداف پژوهش، فرضیه‌های بخش اول این پژوهش براساس مبانی نظری ذکر شده به‌صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول) کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر ویژگی‌های فرهنگی موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۱- کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر فضای ابهام (عدم اطمینان) موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۲- کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر افق زمانی موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

فرضیه ۱-۳- کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر ویژگی مرد منشی - زن منشی موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.

⁴ Lamboglia, Mancini

⁵ Harris & Williams

1 Hughes

² Human Resource Structure

³ Call & Campbell & Dhaliwal & Moon

با توجه به مطالب پیش گفته و با عنایت به اینکه اساساً در ایران موسسه حسابرسی بزرگ طبق طبقه‌بندی‌های جهانی وجود ندارد، به نظر می‌رسد حق‌الزحمه در ایران نباید تأثیری بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی داشته باشد. چرا که عمده موسسات حسابرسی در ایران تقریباً ساختارهای مشابهی دارند. لذا در این تحقیق تلاش می‌شود تأثیر حق‌الزحمه (با رویکردی جدید به حق‌الزحمه حسابرسی در ایران) بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد.

۲-۵- تجربه حرفه‌ای^۲

تجربه عبارت است از برخورد با یک مورد خاص که فرصتی را برای کسب دانش فراهم می‌کند (لابی، ۱۹۹۵). تجربه، تأثیر غیر قابل انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه‌کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارهای تجربه باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌گردد (گیبینز^۴، ۱۹۸۴). تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرس رابطه مثبتی وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسی که در صنعت مورد نظر متخصص هستند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات خاص آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. همچنین هر قدر موسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بهتر پیدا می‌کند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۵). عبدالحمیدی و رایت^۵ (۱۹۸۷) در تحقیقی به مقایسه حسابرسان با تجربه و کم تجربه پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد حسابرسان تازه‌کار در موقعیت‌های کنترلی گوناگون از الگوهای یکنواختی پیروی می‌کنند و حسابرسان باتجربه الگوهای مربوط به موقعیت‌های خطا و کنترل احتمالی را از روی تجربه به خاطر می‌سپارند، در حالی که حسابرسان تازه‌کار چنین توانایی را ندارند. لیبی و فردریک^۶ (۱۹۹۰) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که بین تجربه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. کیفیت حسابرسی تابع عوامل متعددی همچون توانایی‌های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق، و کارایی فنی) و اجرای عملیات حرفه‌ای (شامل استقلال، بی‌طرفی، تردید حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است

کافی و مناسب کیفیت حسابرسی بالاتری را ایجاد نماید، بنابراین انتظار می‌رود که با بالا رفتن اهرم کارکنان موسسه، کیفیت حسابرسی بهبود یابد.

در این تحقیق طبق نظر خبرگان حرفه، برای سنجش شاخص ترکیب ساختار منابع انسانی، نسبت رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد به کل کارکنان حرفه‌ای، مدنظر قرار گرفته است.

۲-۴- حق‌الزحمه حسابرسی^۱

در مطالعات زیادی به بررسی عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی پرداخته شده است. براساس آیین رفتار حرفه‌ای حق‌الزحمه حسابرسی باید براساس معیارهای منطقی از قبیل مدت زمان انجام فرآیند حسابرسی، هزینه‌های مرتبط با ارائه خدمات حسابرسی و سود مورد انتظار، تعیین گردد (عزیزخانی و آقابگی، ۱۳۹۳). مطالعه عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی از نظر تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی، اهمیت دارد؛ زیرا کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تامین مالی می‌شود (حساس‌یگانه و رجیبی، ۱۳۸۳). حق‌الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی، مؤثر است. به گفته حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۹۵) هر قدر حسابرس از کیفیت، شهرت و نفوذ در بازار حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بیشتری برای تعیین حق‌الزحمه برخوردار باشد، بر حق‌الزحمه حسابرسی او افزوده خواهد شد. به اعتقاد فرانسویس^۲ و همکاران (۲۰۰۹) تنها چند موسسه بزرگ توانایی حسابرسی شرکت‌های سهامی بزرگ را دارند. این موضوع به افزایش حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی و نگرانی‌هایی درباره وجود تمرکز در بازار حسابرسی منجر می‌شود، البته در بعضی از کشورها بازار حسابرسی بسیار رقابتی و متشکل از موسسه‌های کوچک است. وجود این موسسه‌های کوچک به حسابرسان انگیزه می‌دهد که برای رقابت، به صاحب‌کاران تخفیف‌های بیشتری در حق‌الزحمه حسابرسی را پیشنهاد بدهند. کاهش کیفیت حسابرسی پیامد چنین فضایی است (کردستانی و همکاران، ۱۳۹۷).

⁴ Gibinz

⁵ Abdolmohammadi M, Wright A

⁶ Feredric

¹ Audit Fee

² Francis

³ Professional Experience

(نمازی و همکاران، ۱۳۹۵). لیبی و فردریک (1990) دریافته‌اند که هر چه میزان تجربه حسابرسان بیشتر باشد، درک آنان از انواع تحریفات موجود در صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. از این‌رو، نتیجه‌گیری کرده‌اند که کیفیت تصمیم‌گیری حسابرس با افزایش میزان تجربه از حسابرسی بهبود می‌یابد. همانگونه که گفته شد پس از اجرای عملیات حسابرسی طبق استانداردهای حسابرسی، صدور گزارش و موضع‌گیری نسبت به تحریف‌های بااهمیت، مرحله نهایی فرایند حسابرسی می‌باشد و میزان التزام شرکاء به کیفیت حسابرسی، تجربه و دانش آن‌ها تعیین‌کننده کیفیت این مرحله خواهد بود. چنانچه میزان التزام به کیفیت و دانش و تجربه شرکاء بالا باشد، آن‌ها قضاوت حرفه‌ای مناسب انجام خواهند داد. در این تحقیق مجموع سنوات عضویت مدیر اول و دوم گزارش در جامعه حسابداران رسمی ملاک تجربه حرفه‌ای حسابرس قرار گرفته است. با توجه به مطالب پیش‌گفته و در راستای بررسی اهداف پژوهش، فرضیه‌های بخش دوم این پژوهش براساس مبانی نظری ذکر شده به‌صورت زیر تدوین می‌شود:

فرضیه دوم) کیفیت گزارش‌های حسابرسی تحت تاثیر ویژگی‌های ساختاری موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۱-۲- کیفیت گزارش‌های حسابرسی تحت تاثیر نسبت رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد به کل پرسنل موسسه حسابرسی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۲-۲- کیفیت گزارش‌های حسابرسی تحت تاثیر حق الزحمه موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.
فرضیه ۲-۳- کیفیت گزارش‌های حسابرسی تحت تاثیر تجربه حرفه‌ای حسابرس قرار می‌گیرد.

۳- مروری بر پیشینه تحقیق

۳-۱- عوامل فرهنگی

آقایی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری پرداختند. نتایج تحقیق بیانگر این موضوع می‌باشد که توازن و سلسله مراتب رابطه منفی و معنادار با تحریفات حسابداری دارد و از سویی دیگر اقتدارگرایی و تسلط رابطه مثبت و معنادار با تحریفات حسابداری دارند. به عبارت دیگر با افزایش توازن و سلسله مراتب تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد و با افزایش اقتدارگرایی و تسلط، تحریفات حسابداری افزایش می‌یابد. هر چقدر عدالت اجتماعی، صلح و امنیت (توازن) افزایش می‌یابد تحریفات حسابداری کاهش می‌یابد. از آنجائی که تسلط و

اقتدارگرایی بیشتر بر منافع شخصی تاکید دارد و در حسابداری تئوری نمایندگی و منافع شخصی مطرح می‌شود بنابراین زمانی که منافع شخصی بر منافع جمعی غالب باشد سوء استفاده‌ها و گزارشگری متقلبانانه (تحریفات حسابداری) زیاد خواهد بود بر همین اساس لحاظ کردن فرهنگ منافع شخصی در جامعه می‌تواند بر حسابداری نیز تاثیرگذار باشد. جزندری و جوادی (۱۳۹۷) به بررسی رابطه فرهنگ با تعهد سازمانی بر اساس مدل فرهنگی هافستد پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ابعاد فرهنگ سازمانی هافستد (فاصله قدرت کم، جمع‌گرایی و مردانگی) بر تعهد سازمانی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. احمدزاده و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد شخصیت عامل مهمی در عملکرد سازمانی و فردی به شمار می‌رود و توجه به آن، بهبود عملکرد و سلامت کاری فرد را به‌دنبال خواهد داشت. لذا، در هر دو مقوله شخصیت و جنسیت، ویژگی‌های فردی برای پیشبرد هدف‌های سازمانی اهمیت دارد. فرقان‌دوست و همکاران (۱۳۹۲) فرصت‌طلبی را در حرفه حسابداری کشور مورد بررسی قرار داد. آن‌ها دریافته‌اند که عوامل تاثیرگذار بر میزان فرصت‌طلبی در حرفه حسابداری عبارت است از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در موسسات خصوصی حسابرسی. نتایج پژوهش نشان داد فرصت‌طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی بیشتر از بخش دولتی است. همچنین نتایج بیانگر آن بود که هرچه تحصیلات حسابرسان افزایش یابد میزان فرصت‌طلبی نیز کاهش می‌یابد اما با افزایش رتبه و سمت سازمانی حسابرسان، میزان فرصت‌طلبی نیز افزایش می‌یابد. علوی‌طبری و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تاثیر تفاوت‌های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی مستقل می‌پردازد. برای تعیین کیفیت حسابرسی مستقل از سه معیار توانایی حل مسأله، ریسک و استقلال حسابرس استفاده شده است. نتایج نشان داد اگرچه تفاوت‌های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مسئله حسابرس تاثیرگذار است اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرس و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس تأثیری ندارد.

هاردیس و بریج^۱ (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت‌های جنسیتی تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج به‌دست آمده از جامعه حسابرسان نشان داد که حسابرسان زن قدری ریسک‌گریزتر از مردان هستند اما در دیگر ویژگی‌های فردی حسابرس، شواهدی مبنی بر تاثیر تفاوت‌های جنسیتی مشاهده نشد. در سطحی بالاتر نتایج این پژوهش با

^۱ Hardies & Breesch

یافته‌های منکف و بکمن^۱ (۲۰۰۸) مبنی بر اینکه مدیران زن ریسک‌گریزترند، مطابقت دارد.

۲-۳- عوامل ساختاری

بیگ‌پناه و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر وضعیت سرمایه‌انسانی در مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که رویه‌ی آموزش و ارتقاء و پاداش کارکنان بر کیفیت حسابداری موثر بوده و اهرم کارکنان موسسه حسابداری کیفیت بالای حسابداری را در پی دارد. همچنین تاثیر معناداری در بررسی شاخصی ویژگی‌های فنی و اخلاقی، رویه‌ی استخدام و به کارگیری کارکنان و قدمت موسسه‌ی حسابداری بر کیفیت حسابداری مشاهده نگردید. علوی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. پژوهش آن‌ها نشان داد بین تعداد شرکای مؤسسه حسابداری، تعداد کارکنان مؤسسه حسابداری، تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسه حسابداری، تعداد کارهای مؤسسه حسابداری، قدمت مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه معنی‌داری وجود دارد و بین درآمد سالیانه مؤسسه حسابداری و کیفیت حسابداری، رابطه معنی‌داری وجود ندارد. اخلاقی و پاینده (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر حق‌الزحمه و کیفیت حسابداری بر کیفیت سود با توجه به بحران مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان داد حق‌الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری تاثیر مثبت معناداری بر کیفیت سود دارد و همچنین بحران مالی رابطه بین حق‌الزحمه حسابداری و کیفیت حسابداری با کیفیت سود را تضعیف می‌کند. وکیلی‌فرد و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. هفت فرضیه مورد آزمون قرار گرفت که نشان‌دهنده رابطه مثبت و معنی‌دار بین متغیرهای کیفیت حسابداری شامل تعداد شرکاء، تعداد کارکنان حرفه‌ای، تعداد حسابداران رسمی، تعداد کارها، قدمت موسسه حسابداری، سوابق انتظامی بر کیفیت گزارش‌های حسابداری و رابطه منفی و معنی‌دار میان متغیر درآمد سالیانه، بر کیفیت گزارش‌های حسابداری است. آذین‌فر و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه خود تحت عنوان کیفیت حسابداری، سیاست چرخش مؤسسات حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری دریافتند که کیفیت حسابداری با سیاست چرخش

حسابرس رابطه معناداری دارد و کیفیت حسابداری منجر به افزایش حق‌الزحمه حسابداری خواهد شد. واعظ و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی کیفیت حسابداری بر حق‌الزحمه حسابداری شرکت‌ها پرداختند. یافته‌ها نشان داد بین تخصص مؤسسات حسابداری و حق‌الزحمه حسابداری رابطه منفی و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش نونهال نهر و اکبریور (۱۳۹۸) نشان داد حسابداری هرچه باتجربه‌تر باشد حق‌الزحمه بیشتری دریافت می‌کند و تجربه حسابداری بر کیفیت حسابداری تاثیرگذار نیست. براتن^۲ و همکاران (۲۰۱۹) تأثیر دوره تصدی حسابداری بر کیفیت گزارشگری بانک‌های آمریکایی مورد بررسی قرار دادند. شواهد بیانگر رابطه مثبت بین دوره تصدی حسابداری و کیفیت گزارشگری بوده است و این ارتباط در بانک‌هایی که از لحاظ مالی پیچیدگی بیشتری داشتند، قوی‌تر است. بالا^۳ و همکاران (۲۰۱۸) تأثیر حق‌الزحمه حسابداری را بر کیفیت گزارشگری در نیجریه را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بیانگر این بود که بین حق‌الزحمه حسابداری و کیفیت گزارشگری رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. هوپس^۴ و همکاران (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین حق‌الزحمه کارکنان حسابداری با کیفیت حسابداری پرداختند. آن‌ها دریافتند که مؤسسات حسابداری که به کارکنان خود حقوق پایین‌تری را می‌دهند، درصد بیشتری از مشتریانی را دارند که تجدید ارائه صورت‌های مالی را تجربه می‌کنند و این به معنی کاهش کیفیت حسابداری است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

نوع پژوهش حاضر کاربردی بوده و روش کلی مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی-پیمایشی از نوع همبستگی می‌باشد. بر حسب هدف در این پژوهش با توجه به اینکه قصد، بررسی تاثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری بر کیفیت گزارش‌های حسابداری می‌باشد از روش همبستگی و رگرسیونی استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات، با توجه به ماهیت این پژوهش از روش‌های دلفی خبرگان و روش کتابخانه‌ای استفاده شده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو مرحله مجزا اقدام شده است. در مرحله نخست با کمک فنون آمار توصیفی به توصیف وضعیت عمومی توزیع جامعه مورد بررسی با شاخص‌های میانگین و میانه و انحراف معیار و سایر شاخص‌های مرتبط پرداخته و در مرحله بعد ابتدا وضعیت نرمال بودن جامعه بررسی شده است. در نهایت با کمک فنون آمار استنباطی تحلیل واریانس و ضریب همبستگی و رگرسیون به آزمون فرضیه‌ها

³ Bala

⁴ Hoopes

¹ Menkhoff & Beckmam

² Bratten

پرداخته شده است. در خصوص معادل‌سازی ابعاد فرهنگی هافستد با ویژگی‌های موسسات حسابرسی از نظرات خبرگان حرفه استفاده شده است. پس از تهیه چک لیست ارزیابی کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تمامی موسسات حسابرسی معتمد بورس در سال ۱۳۹۹ مورد ارزیابی قرار گرفتند.

استفاده شده است. جهت سنجش ابعاد فرهنگی موسسات از نظریه هافستد که جوامع را در پنج بعد فرهنگی طبقه‌بندی کرده، با کسب نظر خبرگان حرفه الگوبرداری شده است. همچنین برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی از چک لیست طراحی شده طبق نظر خبرگان حرفه استفاده شده است.

مدل شماره (۱)

$$\text{Quality} = \beta_0 + \beta_1 \text{Ambiguity} + \beta_2 \text{time} + \beta_3 \text{Male_Female} + \beta_4 \text{Power} + \beta_5 \text{Individualism} + \varepsilon_{i,t}$$

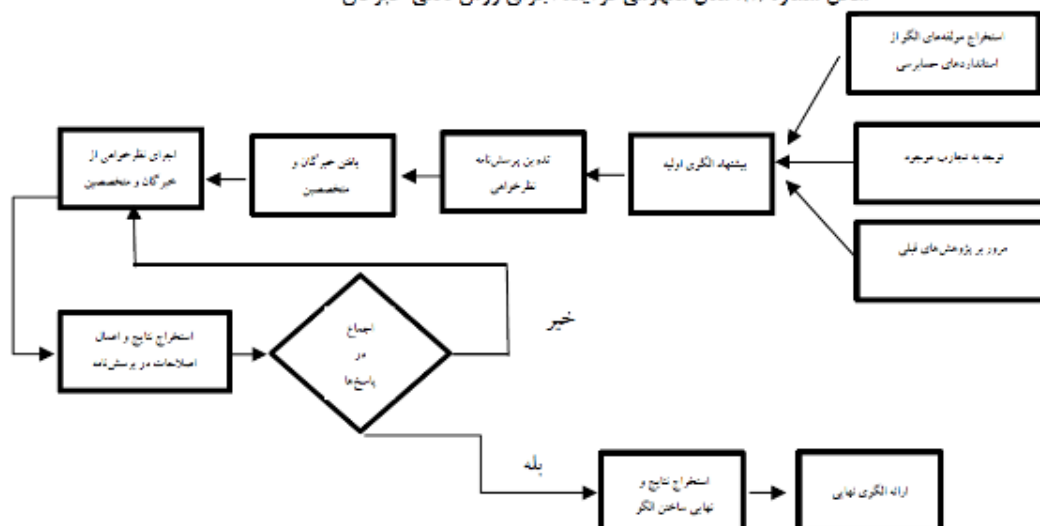
۵- مدل و متغیرهای پژوهش

در فرضیه اول از مدل رگرسیون چند متغیره جهت سنجش تاثیر ابعاد فرهنگی موسسات بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی

جدول شماره (۱): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای فرضیه اول پژوهش

متن فارسی متغیر	نام انگلیسی متغیر	حروف اختصاری	نوع متغیر	نحوه سنجش
کیفیت گزارش حسابرسی	Quality of Audit Report	Quality	وابسته	از طریق چک لیست طراحی شده و بر اساس عددی از ۱۰۰۰ امتیاز محاسبه شده است.
فضای ابهام	Ambiguity Space	A.S	مستقل	از تقسیم تعداد شرکای خارج شده طی ۵ سال به جمع تعداد شرکا در پنج سال.
افق زمانی	Time Horizon	T.H	مستقل	سن موسسه از تاریخ تاسیس تا سال ۱۳۹۹
مردمنشی - زن منشی	Masculinity - Feminity	M.F	مستقل	از تقسیم تعداد شرکای خانم به کل شرکای موسسه در سال صدور گزارش
فاصله قدرت	Power Distance	P.D	مستقل	نسبت سهام در اختیار بزرگترین شریک موسسه به کوچکترین شریک موسسه
فردگرایی/جمع‌گرایی	Individualism / Collectivism	I.C	مستقل	انحراف معیار نسبت مالکیت سهم شرکتی شرکای موسسه

شکل شماره (۱): مدل مفهومی فرآیند اجرای روش دلفی خبرگان



۱-۵- کیفیت گزارش حسابرسی

متغیر وابسته مدل، کیفیت گزارش‌های حسابرسی است که از طریق بررسی گزارش‌های انتخاب شده و در چارچوب چک‌لیست طراحی شده به شرح زیر محاسبه شده است. در این پژوهش جهت سنجش کیفیت گزارش حسابرسی از روش دلفی خبرگان (شکل شماره ۱) استفاده شده است. روش دلفی^۱ یکی از روش‌های پژوهش در حوزه علوم اجتماعی است که در کتاب‌های مختلف به نام‌های فن دلفی^۲، مطالعه دلفی^۳ و رویکرد دلفی^۴ نیز شناخته می‌شود. روش دلفی با مشارکت افرادی انجام می‌پذیرد که در موضوع پژوهش دارای دانش و تخصص باشند. این افراد با نام گروه دلفی شناخته می‌شوند. گزینش اعضای واجد شرایط برای گروه دلفی از مهم‌ترین مراحل این روش شمرده می‌شود؛ زیرا اعتبار نتایج کار بستگی به شایستگی و دانش این افراد دارد. اعتبار علمی خبرگان از تعداد خبرگان در روش دلفی بسیار مهم تر است. این روش در چندین مرحله انجام می‌شود، به این صورت که پرسشنامه‌ای که برای روش دلفی طراحی می‌شود چندین بار بین خبرگان توزیع می‌شود تا در نهایت به اجماع نظر برسیم. فراهم نمودن مقدمات آزمون دلفی به صورتی است که زمانی که از روش دلفی برای اخذ نظرات خبرگان و متخصصین در خصوص یک الگو استفاده می‌کنیم، لازم است ابتدا الگو تدوین شود.

با توجه به مطالب گفته شده در این پژوهش در ابتدا چک لیست اولیه طراحی و به خبرگان حرفه جهت اظهار نظر ارائه شده است. حال با استفاده از محاسبات مربوطه، شاخص‌هایی که امتیاز لازم را کسب نکرده‌اند از پرسشنامه حذف و با استفاده از سوالات باز و شاخص‌های جدیدی که خبرگان اشاره کرده‌اند، به

پرسشنامه اضافه می‌شود. در این مرحله از آزمون دلفی، پرسشنامه جمع‌آوری و محاسبات صورت گرفته است. در نتیجه نظرات خبرگان اضافه و پرسشنامه نهایی طراحی شده است. پس از تکمیل پرسشنامه و مصاحبه‌ها، نظرات جمع‌آوری و مورد بررسی قرار گرفته است. سپس براساس پیشنهادات و ایده‌های اخذ شده، اقدام به طراحی چک لیست نهایی به شرح جدول شماره (۷) گردیده است. چک لیست نهایی شامل ۱۳ بخش می‌باشد که هر بخش به شاخص‌های فرعی تقسیم شده است. تعداد شاخص‌های فرعی که مجموعاً امتیاز کنترل کیفی گزارش‌ها را تعیین می‌کنند ۴۲ شاخص می‌باشد. در این مرحله جهت اخذ امتیاز بندهای فرعی، چک لیست نهایی تنظیم شده مجدداً به خبرگان حرفه ارائه و امتیازهای هر بند اخذ و جمع‌بندی شده است.

امتیاز هر بند از میانگین امتیازات ارائه شده توسط مصاحبه‌شوندگان برای هر بند به دست آمده است که عددی بین ۱ الی ۱۰ می‌باشد. مجموع امتیازهای ۴۲ شاخص چک لیست نهایی ۱۰۰ امتیاز شده است. لیکن با توجه به اینکه امتیاز موسسات در زمان رتبه‌بندی توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار از عدد ۱۰۰۰ محاسبه می‌شود، در این تحقیق نیز به دلیل قابلیت مقایسه و مطابقت با رتبه‌بندی موسسات، امتیاز نهایی چک لیست به جمع امتیاز ۱۰۰۰ معادل سازی شده است. پس از نهایی شدن چک لیست سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، اقدام به انتخاب نمونه گزارش‌های حسابرسی برای تمامی موسسات معتمد گردیده و شاخص‌های چک لیست در گزارش‌های انتخاب شده مورد آزمون قرار گرفته و امتیاز نهایی کیفیت هر گزارش حسابرسی به دست آمده است.

جدول شماره (۲): چک لیست (پرسشنامه) نهایی

بخش	شماره استاندارد	مفاد بند استاندارد	امتیاز تخصیص یافته	امتیاز کسب شده
اول	۷۰۰	گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی	۷۵	۰
دوم	۷۰۰	رعایت اجزای گزارش حسابرسی	۶۵	۰
سوم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص نوع اظهار نظر حسابرس	۹۵	۰
چهارم	۷۰۵	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای محدودیت	۸۰	۰
پنجم	۷۰۵	درج آثار مالی بندهای تحریف	۹۰	۰
ششم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص بندهای تأکید بر مطلب خاص	۸۰	۰
هفتم	۷۰۶	رعایت الزامات استاندارد در خصوص سایر بندهای توضیحی	۶۵	۰

³ Delphi study⁴ Delphi Approach¹ <https://amarpishro.com/advanced-statistics/delphi-technique/>² Delphi Technique

بخش	شماره استاندارد	مفاد بند استاندارد	امتیاز تخصیص یافته	امتیاز کسب شده
هشتم	۷۱۰	رعایت الزامات استاندارد در خصوص موضوعات درج شده در گزارش سال قبل	۸۰	۰
نهم	-	موضع‌گیری در خصوص تحریف‌های صورت‌های مالی	۷۵	۰
دهم	-	رعایت مقررات و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار (حاکمیت شرکتی، گزارش تفسیری مدیریت، کنترل‌های داخلی، الزامات افشا و ...)	۶۵	۰
یازدهم	-	رعایت سایر قوانین حاکم بر گزارش حسابرسی (قانون تجارت، پولشویی و ...)	۶۰	۰
دوازدهم	-	تاثیر لحن گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تاکید)	۸۵	۰
سیزدهم	-	تاثیر صراحت در گزارش نویسی بر کیفیت گزارش حسابرسی (صرفاً در بندهای شرط و تاکید)	۸۵	۰
امتیاز نهایی				
			۱۰۰۰	

۵-۲- متغیرهای مستقل:

فضای ابهام: در این پژوهش چرخش شرکاء در موسسات طی ۵ سال اخیر به‌عنوان شاخص فضای ابهام در نظر گرفته شده است. شاخص مذکور از نسبت شرکای خارج شده طی ۵ سال به جمع تعداد شرکاء در پنج سال به‌دست آمده است. برای مثال اگر در موسسه‌ای طی پنج سال فقط سه شریک خارج شده باشد و جمع جبری شرکاء در پنج سال تعداد ۳۰ شریک باشد، شاخص فضای ابهام در این موسسه ۱۰ درصد خواهد بود.

$$A.S = \frac{Q.P}{T.P}$$

Q.P¹: تعداد شریک خارج شده طی ۵ سال

T.P²: مجموع شرکای موسسه طی ۵ سال

افق زمانی: برای محاسبه این شاخص، سن موسسه از تاریخ تاسیس تا سال ۱۳۹۹ به‌عنوان قدمت موسسه در نظر گرفته شده است. لذا اگر موسسه‌ای در سال ۱۳۸۰ تاسیس شده باشد، شاخص افق زمانی موسسه ۱۹ خواهد بود. دلیل مقایسه با سال ۱۳۹۹، سالی است که تحقیق انجام شده است.

$$T.H = 1399 - Y.E$$

Y.E³: سال تاسیس

مردمنشی/زن‌منشی: این شاخص از تقسیم تعداد شرکای خانم به کل شرکای موسسه در سال صدور گزارش به‌دست می‌آید. عدد به‌دست آمده شاخص زن‌منشی موسسه را نشان می‌دهد. به‌طوری‌که اگر موسسه‌ای ۲ شریک خانم داشته باشد و

مجموع شرکای موسسه ۱۰ نفر باشند، شاخص زن‌منشی در این موسسه ۲۰ درصد خواهد بود.

$$M.F = \frac{F.P}{T.P}$$

F.P⁴: تعداد شرکای خانم

T.P⁵: مجموع شرکای موسسه

فاصله قدرت: در این پژوهش نسبت سهام در اختیار بزرگ‌ترین شریک موسسه به کوچک‌ترین شرکت موسسه (از لحاظ نسبت سهم‌الشرکه) به‌عنوان شاخص فاصله قدرت در نظر گرفته شده است. برای مثال اگر سهم‌الشرکه شریکی که در یک موسسه بیشترین نسبت را در اختیار دارد ۵۰ درصد باشد و شریکی که کمترین سهم‌الشرکه را دارد ۱۰ درصد باشد، شاخص فاصله قدرت در این موسسه ۵ خواهد بود.

$$P.D = \frac{B.P}{S.P}$$

B.P⁶: نسبت سهم‌الشرکه بزرگ‌ترین شریک

S.P⁷: نسبت سهم‌الشرکه کوچک‌ترین شریک

فردگرایی/جمع‌گرایی: این شاخص توسط انحراف معیار نسبت مالکیت سهم‌الشرکه شرکای موسسه در سال صدور گزارش سنجیده می‌شود. دلیل استفاده از انحراف معیار برای سنجش این شاخص، برگرفته از مفهوم آماری انحراف معیار است. انحراف معیار (انحراف استاندارد) یکی از شاخص‌های پراکندگی است که نشان می‌دهد به‌طور متوسط داده‌ها چه مقدار از میانگین فاصله دارند. اگر انحراف معیار مجموعه‌ای نزدیک صفر باشد، نشانه آن است که داده‌ها نزدیک میانگین هستند و

⁵ Total partners

⁶ Shares of the biggest Partner (Ratio)

⁷ Shares of the Smallest Partner

¹ Quitted Partners

² Total partners

³ Year of Establishment

⁴ Female Partner

شرکاء در تصمیم‌گیری فاصله زیادی وجود دارد و به عبارتی فردگرایی و تک‌صدایی در موسسه حاکم است. در فرضیه دوم از مدل رگرسیون چند متغیره جهت سنجش تاثیر ابعاد ساختاری موسسات بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی استفاده شده است. جهت سنجش ویژگی‌های ساختاری از مدل شماره (۲) استفاده شده است:

$$\text{Quality} = \beta_0 + \beta_1 \text{Human} + \beta_2 \text{fee} + \beta_3 \text{Experience} + \varepsilon_{i,t}$$

مدل شماره (۲)

پراکندگی اندکی دارند. انحراف معیار صفر یعنی داده‌ها همه هم‌وزن و یکسان هستند. به عبارتی انحراف معیار بالاتر یعنی داده‌هایی در جامعه وجود دارند که اختلاف معناداری با میانگین دارند. لذا در این پژوهش جهت سنجش ویژگی فردگرایی/جمع‌گرایی از مفهوم انحراف معیار استفاده شده است. عدد صفر یا نزدیک به صفر یعنی ترکیب شرکاء تمایل به جمع‌گرایی دارد و همه وزن یکسانی در تصمیم‌گیری‌ها دارند. لیکن هرچه عدد انحراف معیار بالاتر باشد، یعنی در این موسسه بین وزن رأی

جدول شماره (۳): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای فرضیه دوم پژوهش

متن فارسی متغیر	نام انگلیسی متغیر	حروف اختصاری	نوع متغیر	نحوه سنجش
ترکیب ساختار منابع انسانی	Human Resource Structure	H.R.S	مستقل	نسبت رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد به کل کارکنان حرفه‌ای
حق‌الزحمه موسسات حسابرسی	Audit Fee	A.F	مستقل	نسبت حق‌الزحمه واقعی موسسات به حق‌الزحمه بودجه‌ای طبق الزامات جامعه حسابداران رسمی
تجربه حرفه‌ای حسابرس	Auditor's Professional Experience	A.P.E	مستقل	مجمع سنوات عضویت در جامعه حسابداران رسمی برای مدیر اول و دوم گزارش

حق‌الزحمه: حق‌الزحمه حسابرس یکی از شاخص‌هایی است که از دیرباز جهت سنجش کیفیت حسابرسی مورد توجه پژوهشگران و محققان قرار گرفته و تحقیقات زیادی در این حوزه انجام شده است. لذا در این پژوهش با استناد به اینکه حق‌الزحمه در موسسات حسابرسی جزء سیاست‌های کلان موسسات بوده و قاعده‌تاً رویه نسبتاً مشخصی دارد و نمی‌تواند به ازای هر پروژه حسابرسی به‌صورت جداگانه مورد ارزیابی قرار گیرد، سعی شده است از الگویی استفاده شود که نسبت حق‌الزحمه موسسات را به شاخص ثابتی بسنجد و میانگین حق‌الزحمه تمامی پروژه‌های حسابرسی هر موسسه را مورد ارزیابی قرار دهد.

بنابراین یکی از ابعاد نوآوری این پژوهش، نحوه محاسبه حق‌الزحمه حسابرس می‌باشد. در این پژوهش برای اولین بار جهت محاسبه حق‌الزحمه حسابرس، از مدل تعدیل شده‌ای استفاده شده است. بدین شرح که حق‌الزحمه حسابرس به‌صورت یک شاخص درصدی بیان شده است. این درصد از تقسیم درآمد واقعی بر درآمد استاندارد و بودجه‌ای موسسات به‌دست می‌آید. درآمد واقعی از سایت جامعه حسابداران رسمی برداشت شده است. درآمد استاندارد موسسات براساس ضریب ترکیب پرسنل حرفه‌ای موسسه در نرخ‌های مصوب جامعه حسابداران رسمی برای رده‌های حرفه‌ای در سال مورد پژوهش محاسبه شده است.

$$\frac{S.R}{R} = A.F$$

ترکیب پرسنل حرفه‌ای: مطابق ماده ۱۰ آیین‌نامه سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی، ساختار ساعات کارکنان حرفه‌ای شاغل در هر کار حسابرسی باید براساس ترکیب زیر باشد:

جدول شماره (۴): درصد ساعات کل کار

پرسنل	درصد ساعات کل کار
مدیر دوم	۲ درصد
مدیر اول (مدیر مسئول کار)	۴ درصد
سرپرست ارشد/سرپرست	۱۴ درصد
حسابرس ارشد	۲۰ درصد
حسابرس	۵۰ درصد
کمک حسابرس	۱۰ درصد

با توجه به اینکه مدیران کار به دلیل بودجه کم زمانی امکان کشف تمام تحریف‌ها را نخواهند داشت و رده‌های پایین‌تر از تجربه کافی برای کشف تحریف‌ها برخوردار نمی‌باشند، لذا در این تحقیق نسبت سرپرست و سرپرست ارشد در موسسات حسابرسی به کل پرسنل حرفه‌ای موسسات به‌عنوان شاخص ترکیب پرسنل حرفه‌ای موسسات در نظر گرفته شده است.

$$S.R^1 = \text{درآمد تحقق یافته موسسات}$$

ساعات کار استاندارد رده‌های حرفه‌ای برای کل سال * نرخ‌های مصوب جامعه برای رده‌های حرفه‌ای = درآمد استاندارد
 $R^2 = \text{درآمد}$

شده است. در روش دلفی نمی‌توان از قواعد معمول نمونه‌گیری استفاده نمود. زیرا عنصر تعیین‌کننده در این روش، موضوع صاحب‌نظر، خبره و متخصص بودن در یک زمینه خاص است. تعداد شرکت‌کنندگان معمولاً کمتر از ۵۰ نفر و اکثراً بین ۱۵ تا ۲۰ نفر می‌باشد. در پژوهش حاضر همان‌گونه که گفته شد از خبرگان حرفه شامل اعضای فعلی و سابق کمیته پذیرش موسسات معتمد بورس، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، اعضای شورای عالی، هیأت‌مدیره و کارگروه کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی ایران و تعدادی از شرکای موسسات حسابرسی استفاده شده است. لذا در این پژوهش از ۲۶ نفر به‌عنوان خبرگان حرفه استفاده شده است. جدول زیر خلاصه‌ای از سوابق خبرگان حرفه را نشان می‌دهد.

در مرحله دوم تحقیق و پس از تهیه چک لیست سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تمامی موسسات معتمد بورس در سال ۱۳۹۹ مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

تعداد موسسات معتمد بورس و اوراق بهادار در سال مذکور بدون احتساب سازمان حسابرسی، ۵۷ موسسه بوده است. جهت سنجش کیفیت گزارش‌های صادره توسط موسسات فوق‌الذکر، به‌ازای هر موسسه یک گزارش حسابرسی انتخاب شده است. در انتخاب گزارش‌های نمونه با توجه به هدف تحقیق و چارچوب چک لیست تهیه شده، اولویت انتخاب با گزارش‌های تعدیل‌شده بوده است. لازم به ذکر است با توجه به ساختار چک لیست تهیه شده و الزام به بررسی تعدیلات سنواتی گزارش سال آتی، گزارش‌های حسابرسی انتخاب شده مربوط به سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۹۸ می‌باشند. لذا برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی، تعداد ۵۷ گزارش به‌ازای ۵۷ موسسه حسابرسی انتخاب شده است.

تجربه حرفه‌ای حسابرسی: جهت محاسبه این شاخص از سابقه عضویت امضاءکنندگان گزارش در جامعه حسابداران رسمی استفاده شده است. به‌طوری‌که اگر امضاءکننده اول از سال ۱۳۸۵ و امضاءکننده دوم از سال ۱۳۸۰ عضو جامعه باشند، عدد شاخص برای این گزارش برابر با مجموع سابقه این دو شخص تا سال مورد پژوهش (۱۳۹۹) و معادل عدد ۳۳ خواهد بود. در ادامه برای بررسی دقیق‌تر سابقه و تجربه حرفه‌ای حسابرسی، اعداد به‌دست آمده برای این متغیر، در سه طیف زیر ۲۰ سال، بیشتر از ۲۰ سال و کمتر از ۳۰ سال و در نهایت بیشتر از ۳۰ سال به شرح جدول زیر طبقه‌بندی شده‌اند تا آثار تجربه حرفه‌ای حسابرسی بر روی کیفیت گزارش‌های صادره مورد سنجش قرار گیرد. جهت سنجش آثار این سه طیف از تجربه حرفه‌ای در رگرسیون از روش صفر و یکی استفاده شده است.

جدول شماره (۵): سوابق شریک امضاکننده

طبقه	مجموع سابقه دو شریک امضاکننده (سال)
۱	کمتر از ۲۰ سال
۲	بیشتر از ۲۰ سال و کمتر از ۳۰ سال
۳	بیشتر از ۳۰ سال

۶- جامعه آماری و نمونه پژوهش

با توجه به اینکه پژوهش حاضر در دو مرحله انجام شده است، جامعه آماری هر بخش از تحقیق به شرح زیر می‌باشد:
 در مرحله اول تحقیق جهت تهیه چک لیست سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی از آزمون دلفی خبرگان استفاده

جدول شماره (۶): مصاحبه‌شوندگان (خبرگان حرفه)

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

² Revenue

¹ Standard Revenue

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

همانگونه که در جدول شماره (۷) مشاهده می‌کنیم متغیر کیفیت گزارش حسابرسی به عنوان متغیر وابسته مدل رگرسیونی تحقیق دارای میانگین ۷۷۸، میانه ۷۶۲، ماکسیمم ۱۰۰۰، مینیمم ۵۷۰ می‌باشد. به عبارتی متوسط امتیاز کیفیت گزارش‌های حسابرسی ۷۷۸ است و پایین‌ترین امتیاز کسب شده توسط موسسات ۵۷۰ می‌باشد.

مقدار چولگی برای این متغیر عددی بسیار کم می‌باشد که گویای این موضوع است که متغیر وابسته دارای نموداری متقارن و انحراف ناچیزی از توزیع نرمال می‌باشد. لذا در برآورد مدل های رگرسیونی مربوط به تحقیق انتظار می‌رود که مدل های مطلوبی به داده‌ها برازش یابند.

متغیر مرد منشی- زن منشی: نسبت شرکاء زن به کل شرکاء در ۲ موسسه حسابرسی مورد پژوهش ۵۰ درصد بوده که بیشترین نسبت را در بین موسسات دارا می‌باشند. در کل ۲۴ نفر از کل ۴۱۸ نفر شریک موسسات معتمد، زن می‌باشند که به‌طور میانگین ۶ درصد از شرکای موسسات حسابرسی معتمد در ایران را تشکیل می‌دهند.

متغیر فردگرایی/جمع‌گرایی: این شاخص در ۴ موسسه عدد صفر را نشان می‌دهد که بیانگر یکسان بودن نسبت سهم‌الشرکه بین شرکاء آن موسسات می‌باشد. این درحالی است که در یکی از موسسات، این شاخص عدد ۴۵ را به خود اختصاص داده است. چرا که یکی از شرکاء ۸۵ درصد از سهام موسسه را در اختیار دارد و پایین‌ترین سهم موسسه مذکور ۵ درصد می‌باشد.

متغیر ترکیب پرسنل: در خصوص ترکیب پرسنل، ۴ مورد از موسسات فاقد رده سرپرست و سرپرست ارشد می‌باشند و

بالاترین نسبت مربوط به یکی از موسسات، با حدود ۲۰ درصد پرسنل می‌باشد که در مقایسه با استاندارد ۱۴ درصد، عدد بسیار خوبی است.

متغیر تجربه حرفه‌ای حسابرسان: در مجموع ۵۵ نفر از کل ۱۱۴ نفر امضاءکننده گزارش مربوط به اعضای است که در سال ۱۳۸۰ به عضویت جامعه حسابداران رسمی درآمده‌اند. در ۱۲ مورد از گزارش‌های حسابرسی، هر دو امضاءکننده از اعضای مذکور بوده‌اند که حدود ۲۰ درصد گزارش‌ها را شامل می‌شود. همچنین در ۴۴ مورد از گزارش‌ها، حداقل یکی از امضاءکنندگان گزارش، اعضای فوق می‌باشند که حدود ۷۷ درصد گزارش‌ها را شامل می‌شود. این درحالی است که فقط در ۱۳ مورد از گزارش‌ها یکی از امضاءکنندگان از قبول شدگان بعد از سال ۹۱ جامعه حسابداران رسمی می‌باشد که حدود ۲۳ درصد گزارش‌ها را شامل می‌شود.

متغیر حق الزحمه موسسات حسابرسی: شاخص حق‌الزحمه بیانگر نرخ‌های حق‌الزحمه موسسات نسبت به نرخ‌های مصوب جامعه می‌باشد که در این پژوهش پایین‌ترین عدد، ۴۸ درصد و بالاترین عدد ۲۵۳ درصد را نشان می‌دهد. اعداد ذکر شده بیانگر نسبت میانگین نرخ‌های موسسات مذکور به نرخ‌های مصوب جامعه حسابداران رسمی برای حق‌الزحمه رده‌های حسابرسی است.

متغیر فاصله قدرت: در ۵ مورد از موسسات حسابرسی، همه شرکاء سهم‌الشرکه یکسانی دارند. لذا شاخص مذکور عدد یک را نشان می‌دهد. همچنین بالاترین عدد به‌دست آمده برای این شاخص ۴۴ است که شامل دو مورد از موسسات حسابرسی می‌شود که در این موسسات بالاترین سهم ۴۴ درصد و پایین‌ترین سهم ۱ درصد می‌باشد.

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

آماره چارک	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	مینیمم	ماکسیمم	میانگین	میانگین	میانگین
۰.۷۴	۳.۵۲	۰.۲۴	۹۰.۴۲	۵۷۰.۷۳	۱۰۰۰.۰۰	۷۶۲.۵۴	۷۷۸.۲۶	کیفیت گزارش حسابرسی
۵۷.۰۲	۷.۲۱	۲.۲۵	۰.۱۲	۰.۰۰	۰.۵۰	۰.۰۰	۰.۰۶	مردمنشی-زن منشی
۱.۴۷	۲.۰۶	۰.۱۵	۵.۶۸	۰.۰۰	۴۵.۰۰	۸.۲۵	۹.۱۰	فردگرایی/جمع‌گرایی
۱.۶۴	۳.۱۵	۰.۵۲	۰.۰۴	۰.۰۰	۰.۲۰	۰.۰۸	۰.۰۸	ترکیب پرسنل
۱۰.۴۰	۴.۳۵	-۱.۱۳	۶.۲۸	۱۰.۰۰	۳۸.۰۰	۲۹.۰۰	۲۹.۰۳	تجربه حرفه‌ای حسابرسان
۵۴.۶۹	۷.۷۲	۱.۸۹	۰.۴۱	۰.۴۸	۲.۵۳	۰.۸۸	۰.۹۵	حق‌الزحمه
۴.۷۵	۲.۸۵	۰.۸۹	۰.۰۴	۰.۰۰	۰.۱۳	۰.۰۳	۰.۰۴	فضای ابهام
۱۹.۸۳	۴.۶۴	۱.۶۲	۱۱.۹۶	۱.۰۰	۴۴.۰۰	۵.۵۳	۱۰.۵۳	فاصله قدرت
۳.۴۴	۲.۷۷	۰.۷۵	۱۰.۷۳	۵.۰۰	۵۰.۰۰	۱۹.۵۰	۲۳.۱۷	افق زمانی

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری
شاخص های مدل				
مجذور R	۰.۱۳	میانگین متغیر وابسته	۷۸۵.۳۲	
آماره f	۱.۶۵	دوربین واتسون	۲.۲۳	
احتمال معنی داری f	۰.۰۲۱			

۷-۲- بررسی مفروضات مدل

در بررسی معنی دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد (۰/۰۵ < P-Value) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کل مدل تایید می شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۱۳ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می گردد. که مقدار بسیار مناسبی می باشد. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۲.۲۳ دارد که در محدوده مناسب ۱.۵ تا ۲.۵ قرار دارد.

آزمون همخطی که نتایج آن در جدول شماره (۱۰) آورده شده است نشان دهنده عدم وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مدل می باشد.

جدول شماره (۱۰): نتایج آزمون تورش واریانس

متغیر	vif
فضای ابهام	۱.۲۶
افق زمانی	۱.۰۳
مردمنشی-زن منشی	۱.۱۴
فاصله قدرت	۱.۳۱
فردگرایی-جمع گرایی	۱.۳۵

در جدول شماره (۱۱) آزمون بروش پاگان گادفری برای بررسی ناهمسانی واریانس آورده شده که نتیجه آن نشان دهنده عدم ناهمسانی واریانس بین مانده های مدل می باشد.

جدول شماره (۱۱): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل	آماره کای اسکور	احتمال معنی دار
اول	۰.۵۰۱	۰.۵۰

۷-۳- تحلیل نتایج حاصل از مدل

جدول شماره (۱۲): تحلیل نتایج حاصل از مدل فرضیه اول

فرضیه اول	شماره فرضیه	فرضیه	نتیجه آزمون
کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر ویژگی های فرهنگی موسسات حسابداری قرار می گیرد	۱-۱	کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر فضای ابهام موسسات حسابداری قرار می گیرد.	بین متغیر فضای ابهام (عدم اطمینان) موسسات حسابداری و کیفیت گزارشگری شرکتها رابطه معنی داری وجود ندارد.
	۱-۲	کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر افق زمانی موسسات حسابداری قرار می گیرد.	بین افق زمانی موسسات حسابداری و کیفیت گزارشگری شرکتها رابطه معنی داری وجود ندارد.
	۱-۳	کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر مردمنشی/زن منشی موسسات حسابداری قرار می گیرد.	ویژگی مرد منشی - زن منشی موسسات حسابداری و کیفیت گزارشگری شرکتها رابطه معنی داری وجود دارد.
	۱-۴	کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر فاصله قدرت موسسات حسابداری قرار می گیرد.	بین فاصله قدرت موسسات حسابداری و کیفیت گزارشگری شرکتها رابطه معنی دار وجود دارد.
	۱-۵	کیفیت گزارش های حسابداری در ایران تحت تاثیر فردگرایی/جمع گرایی موسسات حسابداری قرار می گیرد.	بین ویژگی فردگرایی-جمع گرایی موسسات حسابداری و کیفیت گزارشگری شرکتها رابطه معنی دار وجود ندارد.

جدول شماره (۱۵): نتایج آزمون ناهمسانی واریانس

مدل	آماره کای اسکور	احتمال معنی داری
اول	۴.۲۲	۰.۲۳

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

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

متغیر	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	مقدار آماره تی	احتمال معنی داری
ترکیب پرسنل	۱۲۲.۸۹	۲۹۸.۵۸	۰.۴۱	۰.۶۸
حق الزحمه	-۱۸.۰۸	۳۶.۸۴	-۰.۴۹	۰.۶۲
تجربه حرفه‌ای حسابرسان	-۱.۴۳	۱.۹۹	-۰.۷۱	۰.۴۷
C	۸۳۲.۱۵	۷۰.۶۱	۱۱.۷۸	۰.۰۰
شاخص‌های مدل				
مجذور R	۰.۱۳	میانگین متغیر وابسته	۷۸۵.۳۲	
آماره f	۰.۲۴	دوربین واتسون	۲.۱۹	
احتمال معنی دار f	۰.۸۶			

۵-۷- تحلیل نتایج حاصل از مدل

جدول شماره (۱۶): تحلیل نتایج حاصل از مدل فرضیه دوم

فرضیه دوم	شماره فرضیه	فرضیه	نتیجه آزمون
کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران	۲-۱	کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد به کل پرسنل موسسه می‌باشد.	نسبت رده‌های سرپرست و سرپرست ارشد به کل پرسنل موسسات حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری شرکت‌ها رابطه معنی‌دار وجود ندارد.
تحت تاثیر ویژگی‌های ساختاری موسسات حسابرسی	۲-۲	کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر حق الزحمه موسسات حسابرسی قرار می‌گیرد.	بین حق الزحمه موسسات حسابرسی و کیفیت گزارش‌گری شرکت‌ها رابطه معنی‌دار وجود ندارد.
قرار می‌گیرد.	۲-۳	کیفیت گزارش‌های حسابرسی در ایران تحت تاثیر تجربه حرفه‌ای حسابرسان قرار می‌گیرد.	بین تجربه حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت گزارش‌گری شرکت‌ها رابطه معنی‌دار وجود ندارد.

۴-۷- بررسی مفروضات مدل

در بررسی معنی‌دار بودن کل این مدل با توجه به این که مقدار احتمال معناداری آزمون تحلیل واریانس F از ۰/۰۵ کوچک‌تر می‌باشد ($P\text{-Value} < ۰/۰۵$) با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تایید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۱۳ درصد از تغییرات توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌گردد. که مقدار بسیار مناسبی می‌باشد. همچنین نتایج برآورد آماره دوربین واتسون در جهت تایید استقلال اجزای خطا نشان از برآورد این آماره با مقدار ۲.۱۹ دارد که در محدوده مناسب ۱.۵ تا ۲.۵ قرار دارد.

آزمون همخطی که نتایج آن در جدول شماره (۱۴) آورده شده است نشان‌دهنده عدم وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مدل می‌باشد.

جدول شماره (۱۴): نتایج آزمون تورش واریانس

متغیر	vif
ترکیب پرسنل	۱.۰۷۶۰۹۰
حق الزحمه	۱.۰۹۲۴۸۹
تجربه حرفه‌ای حسابرسان	۱.۰۲۶۰۶۰

در جدول شماره (۱۵) آزمون بروش پاگان گادفری برای بررسی ناهمسانی واریانس آورده شده که نتیجه آن نشان‌دهنده عدم ناهمسانی واریانس بین مانده‌های مدل می‌باشد.

۸- بحث و نتیجه‌گیری

در تحقیق حاضر به بررسی تاثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار بر روی کیفیت گزارش‌های حسابرسی پرداخته شد. در این ارتباط ابتدا در چارچوب استانداردهای گزارش‌گری حسابرسی و مسئولیت‌های قانونی حسابرسان و بازرسان قانونی و با استفاده از روش دلفی خبرگان چک لیستی برای سنجش کیفیت گزارش‌های حسابرسی موسسات طراحی شد. جهت سهولت در تطبیق امتیاز موسسات با رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی چک لیست بر مبنای ۱۰۰۰ امتیاز تهیه شد. سپس با استفاده از چک لیست طراحی شده، امتیاز کیفیت گزارش‌های حسابرسی تعیین شد. متغیرهای مستقل تحقیق ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات می‌باشند که جهت سنجش ویژگی‌های فرهنگی موسسات از ابعاد فرهنگی هافستد

یک نفر نیست، عملکرد بهتری در کیفیت گزارشگری داشته‌اند. به عبارتی عدم تمرکز مالکیت در موسسات و کم بودن فاصله قدرت بین شرکاء و همچنین پر رنگ بودن جمع‌گرایی در بین شرکاء، باعث بهبود در کیفیت گزارش‌های حسابرسی گردیده است. همچنین از نکات قابل توجه تحقیق این است که افق زمانی (قدمت موسسات حسابرسی) تأثیری بر کیفیت گزارش‌های آن‌ها نداشته است. به عبارتی موسسات با قدمت بالاتر لزوماً گزارش‌های با کیفیتی صادر نمی‌کنند.

از طرفی نتایج این پژوهش نشان می‌دهد ویژگی‌های ساختاری موسسات فاقد رابطه معناداری با کیفیت گزارش‌های حسابرسی می‌باشند. علیرغم اینکه بسیاری از تحقیقات حوزه کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه و تجربه را به‌عنوان شاخص‌هایی از کیفیت حسابرسی در نظر می‌گرفتند، دور از انتظار نبود که در این تحقیق که با جزئیات دقیق‌تری بر روی الگوی کیفیت گزارش‌های حسابرسی کار شده است، نتایج تحقیقات قبلی (ازجمله پژوهش‌های علوی و همکاران (۱۳۹۴)، نیک‌بخت و همکاران (۱۳۹۵)، هریس و ویلیام (۲۰۲۰)، بالا و همکاران (۲۰۱۸)) تأیید نشود. چرا که عمده تحقیقات ذکر شده، صرفاً به چند تحقیق خارجی اکتفا کرده و به موارد نقض، توجهی نکرده‌اند و کیفیت را به صورت مستقل مورد سنجش قرار نداده‌اند و صرفاً شاخص‌های مذکور را جایگزین کیفیت نموده‌اند (ازجمله پژوهش‌های اخلاقی و پاینده (۱۴۰۰)، جهانی (۱۳۹۹)، و کیلی‌فرد و همکاران (۱۳۹۹)، چن و هسو^۱ (۲۰۰۹)). به نظر می‌رسد دلیل عدم وجود رابطه معنادار بین حق‌الزحمه و کیفیت گزارش‌های حسابرسی در نکته بسیار ظریفی نهفته است و آن تفاوت بین حق‌الزحمه قراردادهای حسابرسی و حقوق رده‌های حسابرسی در موسسات است. به نظر نویسندگان مقاله، جهت بهبود کیفیت حسابرسی به جای تمرکز بر حق‌الزحمه قراردادهای حسابرسی می‌بایست بر حق‌الزحمه رده‌های حرفه‌ای در موسسات تأکید داشت. چرا که حرفه حسابرسی، حرفه‌ای خدماتی است و کیفیت در آن مستقیماً تحت تأثیر کیفیت منابع انسانی است. در خصوص تجربه حرفه‌ای نیز ارتباطی بین تجربه حسابرس و کیفیت گزارشگری مشاهده نشده است، لذا می‌توان نتیجه گرفت صلاحیت حرفه‌ای و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان جوان‌تر در حرفه، کمبود تجربه آن‌ها را پوشش می‌دهد.

۹- پیشنهادات پژوهش

✓ با توجه به نتایج تحقیق که ارتباطی بین حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارش‌های حسابرسی یافت نشد،

الگوبرداری شده است که جهت سنجش آن‌ها در موسسات از نظر خبرگان استفاده شده و مدل‌هایی برای آن‌ها طراحی شده است. لذا ابعاد فرهنگی موسسات شامل سنجش ویژگی‌های مردمنشی-زن‌منشی، فاصله قدرت، افق زمانی، فضای ابهام و فردگرایی-جمع‌گرایی می‌باشد. جهت سنجش ویژگی‌های ساختاری موسسات شاخص‌های ترکیب پرسنل حرفه‌ای موسسات، حق‌الزحمه حسابرس و تجربه حرفه‌ای حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین متغیرهای مردمنشی-زن‌منشی و فاصله قدرت با کیفیت گزارش‌های حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد و از طرفی بین متغیرهای افق زمانی، فردگرایی-جمع‌گرایی و فضای ابهام با کیفیت گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین در خصوص ویژگی‌های ساختاری موسسات (ترکیب پرسنل موسسات، حق‌الزحمه حسابرس و تجربه حرفه‌ای حسابرس) با کیفیت گزارش حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نگردید. طبق شواهد ارائه شده، میانگین امتیاز کنترل کیفی ۵ موسسه‌ای که بالاترین نسبت زن‌ها را در بین شرکای خود دارند، ۸۴۸ امتیاز می‌باشد. این در حالی است که میانگین امتیاز کنترل کیفی موسساتی که هیچ زنی در بین شرکای آن‌ها نیست، ۷۸۳ امتیاز می‌باشد. لذا می‌توان نتیجه گرفت وجود زن‌ها در ترکیب شرکای موسسات باعث بهبود کیفیت گزارشگری شده است که شاید بتوان گفت شخصیت محافظه‌کار و ریسک‌گریز زن‌ها منجر به رعایت بهتر قوانین و مقررات می‌شود. بررسی شاخص فاصله قدرت نشان می‌دهد که میانگین امتیاز کنترل کیفی ۵ موسسه‌ای که شاخص فاصله قدرت در آن‌ها عدد ۱ را نشان می‌دهد و به عبارتی شرکاء دارای سهم‌الشرکه یکسان می‌باشند، ۸۲۳ است. از طرفی بین ۵ موسسه‌ای که ضعیف‌ترین امتیاز در شاخص فاصله قدرت را کسب کرده‌اند، میانگین امتیاز کنترل کیفیت در این موسسات ۷۴۵ می‌باشد. با توجه به مفهوم مشابه فردگرایی و جمع‌گرایی با فاصله قدرت، به نظر می‌رسد که هر دو شاخص تأثیر مشابهی بر روی کیفیت داشته باشند. لیکن شاخص فردگرایی-جمع‌گرایی در سطح معنی‌داری ۱۰ درصد تأیید می‌شود. ۵ موسسه‌ای که بیشترین و کمترین امتیاز این شاخص را اخذ کرده‌اند، نشان می‌دهد که فاصله تقریباً معناداری در این شاخص نیز قابل مشاهده است. به‌طوری‌که میانگین امتیاز موسسات با شاخص بالاتر ۸۲۳ و بالعکس ۸۱۱ می‌باشد ولی به دلیل اینکه هر دو عدد بالاتر از میانگین کل موسسات می‌باشند، مدل معنی‌دار نشده است. لذا می‌توان نتیجه گرفت موسساتی که ترکیب مناسب و هموار سهام‌دارای دارند و کنترل در دست

¹ Chen & Hsu

شود و به جای جلوگیری از شراکت قشر جوان حرفه در موسسات، باید به ترکیب شرکاء تاکید داشت.

فهرست منابع

- * احمدزاده، طه و همکاران، (۱۳۹۶)، بررسی رابطه بین ابعاد شخصیتی و نوع جنسیت با رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، مجله حسابداری سلامت، سال ششم، شماره دوم، پیاپی ۱۸، پاییز و زمستان ۱۳۹۶، صص. ۱-۲
- * اخلاقی، اسماعیل و نعیمه و پاینده، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود با توجه به بحران مالی، فصلنامه پژوهش‌های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری، شماره ۸، بهار ۱۴۰۰
- * آذین‌فر، کاوه و همکاران، (۱۳۹۸)، کیفیت حسابرسی، سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری، دانش حسابرسی، سال نوزدهم، شماره ۷۷، زمستان ۱۳۹۸، صص ۲۷۵-۲۸۹
- * اسدی، مرتضی و مجید دارابی، (۱۳۹۱)، کیفیت حسابرسی، مجله حسابرسی، سال ۱۳۹۱، شماره ۶۲
- * آقایی، محمدعلی، جواد رضازاده و مرتضی بیات، (۱۴۰۰)، بررسی تاثیر فرهنگ بر تحریفات حسابداری. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره سیزدهم، بهار و تابستان ۱۴۰۰.
- * آقای قهی، علیرضا، شهره یزدانی و محمد حامدخانمحمدی، (۱۳۹۸). مدل مفهومی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در ایران به روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای. دانش حسابرسی، شماره ۸۰، پاییز ۱۳۹۹.
- * بادآورنهندي، یونس و وحید تقی‌زاده خانقاه، (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۰ شماره ۲ تابستان ۱۳۹۲ صص ۴۲-۱۹
- * بنی‌مهد، بهمن و امیر نجاتی، (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸ شماره ۳۰، تابستان ۱۳۹۵، صص ۱۳۷-۱۱۹.
- * بیگ‌پناه، بهزاد و همکاران، (۱۴۰۰). تاثیر وضعیت سرمایه‌ی انسانی در موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی. شماره سوم. تابستان ۱۴۰۰ صص ۱۲۹-۱۵۲
- * جزندری، زهرا و سیدمصطفی جوادى، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه فرهنگ با تعهد سازمانی براساس مدل فرهنگی پیشنهاد می‌شود جهت بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی، به جای تمرکز بر تعیین حداقل نرخ برای ساعات بودجه شده هر کار، برای رده‌های حرفه‌ای حسابرسی حداقل حقوق تعیین شود. چرا که تعیین حقوق مناسب برای رده‌های حرفه‌ای منجر به جذب افراد توانمند در حرفه و در نهایت افزایش کیفیت حسابرسی خواهد گردید. همچنین سیاست بازدارنده و موثری جهت نرخ‌شکنی حق الزحمه‌های حسابرسی خواهد بود. همچنین پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی به جای تمرکز بر روی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی، بر روی ترکیب پرسنل موسسات، نحوه جذب نیروهای با استعداد در حرفه، ویژگی‌های فردی پرسنل حرفه‌ای موسسات (غیر از شرکاء) و در کل تاثیر ویژگی‌های منابع انسانی موسسات بر روی کیفیت حسابرسی و گزارش‌های حسابرسی تمرکز شود. چرا که حسابرسی یک حرفه خدماتی است و کیفیت خدمات مستقیماً تحت تاثیر افراد شاغل در حرفه می‌باشد و اکثریت کارکنان حرفه‌ای در موسسات را پرسنلی غیر از شرکاء تشکیل می‌دهند. این درحالی است که عمده پژوهش‌ها بر روی ویژگی‌های شرکاء حسابرسی متمرکز شده است.
- ✓ با توجه به اینکه از سال ۱۳۹۹ حق الزحمه حسابرسی به‌طور چشم‌گیری طبق الزامات جامعه حسابداران رسمی افزایش یافته است، پیشنهاد می‌شود جهت بررسی بهتر تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر روی کیفیت حسابرسی، از کیفیت گزارش‌های موسسات حسابرسی در تاریخ‌های قبل و بعد از الزامات جامعه حسابداران رسمی در خصوص افزایش حق الزحمه استفاده کرد. به عبارتی باید دید که آیا افزایش ۷۰ درصد نرخ‌های حسابرسی تاثیری بر افزایش کیفیت حسابرسی توسط همان موسسات را داشته است؟
- ✓ با توجه به نتایج تحقیق و تاثیر معنادار وجود زن‌ها در ترکیب شرکاء بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و همچنین عدم وجود ارتباط معنادار بین تجربه حسابرسان و کیفیت گزارش‌های حسابرسی که به نوعی موید توانمندی حسابرسان جوان نیز می‌باشد، پیشنهاد می‌شود جهت ایجاد ترکیب بهینه شرکاء از جمله وجود جوانان و زنان در ترکیب شرکاء موسسات، سیاست‌های تشویقی توسط نهادهای ناظر حرفه مانند جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار مورد حمایت قرار گیرد.
- ✓ با توجه به اینکه ارتباط معناداری بین تجربه حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت گزارش‌های حسابرسی یافت نشد، پیشنهاد می‌شود از سخت‌گیری‌های غیرکارشناسی در خصوص امکان شراکت حسابداران رسمی جوان اجتناب

- هافستد. کنفرانس بین‌المللی علوم انسانی، روانشناسی و علوم اجتماعی. مرکز همایش‌های صدا و سیما. ۲۷ آبان ۱۳۹۷.
- * جهانی، مرضیه، (۱۳۹۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۴۷، زمستان ۱۳۹۹، صص ۴۵-۳۸
- * حساس‌یگانه، یحیی و یگانه آزاده‌مداحی، (۱۳۸۸). اثربخشی فرآیند حسابرسی در کشف اشتباهات و تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، صص ۷۶-۴۹
- * حساس‌یگانه، یحیی و همکاران، (۱۳۹۵). بررسی تاثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال بیست و سوم، شماره ۳، صص ۳۳۳-۳۵۲
- * حساس‌یگانه، یحیی و روح‌اله رجبی، (۱۳۸۳). عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، مطالعات تجربی حسابداری مالی. شماره ۲، صص ۵۵-۸۶
- * سجادی، سیدحسین، حسن فرازمنند و آناهیتا بنی‌نعمه، (۱۳۹۵). تاثیر کیفیت حسابرسی بر خدمات غیرحسابرسی، دانش حسابرسی، سال شانزدهم شماره ۶۵ زمستان ۱۳۹۵.
- * شهریان، سپیده، جلال هواخواه‌وطن و جواد نگهداری، (۱۳۹۵). تاثیر فرهنگ بر کیفیت حسابرسی داخلی، نشریه مدیریت و حسابداری، دوره ۴، سال ۱۳۹۵، صص ۲۷-۹
- * عزیزخانی، مسعود و زینب آقابیگی، (۱۳۹۳). "بررسی حق‌الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار، دانش حسابداری، شماره ۱۲، صص ۱۲۷-۱۰۵
- * علوی، سیدمحمد، بهزاد قربانی و وهاب رستمی، (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی، سال پانزدهم پاییز ۱۳۹۴ شماره ۶۰
- * علوی، سیدمحمد، حمیدرضا وکیلی‌فرد و قدرت‌اله طالب‌نیا، (۱۴۰۰). تاثیر اندازه مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دهم شماره ۳۷، بهار ۱۴۰۰
- * علوی‌طبری، سیدحسین، ویسا مجتهدزاده و نغمه بختیاری، (۱۳۹۱). تاثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی
- مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره سیزدهم، بهار ۱۳۹۱ صص ۲۱-۴
- * فرقان‌دوست حقیقی، کامبیز، بهمن بنی‌مهد و حیدر ولی‌لر، (۱۳۹۲). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان، پزشکان و مهندسان، فصلنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دانشگاه آزاد اسلامی.
- * کردستانی، غلامرضا و همکاران، (۱۳۹۷). بررسی تاثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی، دوره ۱۰ شماره ۲ تابستان ۱۳۹۷ صص ۶۵-۸۴
- * نجاتی، امیر، (۱۳۹۵). فرهنگ سازمانی حسابرسی، حسابدار رسمی، صص ۴۱-۳۳
- * نمازی محمد، انور بایزیدی و سعید جبارزاده، (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی پژوهشی تحقیقات حسابداری، سال سوم، شماره ۹، ۱۳۹۰، صص ۱۸-۱
- * نونهال‌نهر، علی‌اکبر و سعید اکبرپور، (۱۳۹۸). بررسی تاثیر تجربه حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت. دوره ۲، شماره ۶، بهار ۱۳۹۸ (جلد اول)
- * نیک‌بخت، محمدرضا و امید خوشرو محمودی، (۱۳۹۹). تبیین الگوی کیفیت حسابرسی رویکرد سیستمی، دانش حسابرسی، شماره ۸۱، زمستان ۱۳۹۹.
- * نیک‌بخت، محمدرضا، مهدی شعبان‌زاده و امیر کنارکار، (۱۳۹۵). رابطه بین حق‌الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵. صص ۱۹۰-۲۰۸
- * واعظ، سیدعلی، محمد رمضان‌احمدی و محسن رشیدی‌باغی، (۱۳۹۳). تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، مجله علمی پژوهشی دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، تابستان ۱۳۹۳، صص ۱۰۷-۸۷
- * وکیلی‌فرد، حمیدرضا، قدرت‌اله طالب‌نیا، و سیدمحمد علوی، (۱۳۹۹). عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی در مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، زمستان ۱۳۹۹، شماره ۴۸، صص ۸۳-۸۹.

- DOI: 10. 2308/accr. 2009. 84. 5. 1521,2009 , pp. 1521–1552
- * Gibbins M. Proposition About the Psychology of Professional Judgment in Public Accounting", *Journal of Accounting Research* 1984; Vol. 22, 1: 103-125.
 - * Gray, S.J., Kang T, Lin, Z. and Tang, Q. (۲۰۱۵) 'Earnings Management in Europe Post IFRS: Do Cultural Influences Persist?', *Management International Review*, ۵۵(۶): ۸۵۶-۸۲۷
 - * Gray S.J. ,(۱۹۸۸), "Towards a Theory of Culture Influence on The Development of Accounting System Internationally", *Abacus* ,March, PP. ۱۵-۱
 - * Gray, J. Tony Kang, Yong Keun Yoo , (۲۰۱۳), " National Culture and Cost of Equity Capital around the World", *American Accounting Association*.
 - * Hardies, K. and Breesch, D. & Branson, J., (2010), "Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality", Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association , Long Branch, NJ
 - * Harris, M.K., Williams, L.T. (2020). Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting*, 50 (3), 1-13
 - * Hofstede, G. 1980. *Culture's Consequences: International Differences in Work Related Values*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
 - * Hoopes, J. L., Merkley, K. J., Pacelli, J., & Schroeder, J. H. (2018). Audit personnel salaries and audit quality. *Review of accounting studies*, 23(3), 1096-1136.
 - * Hughes, S. Sander, J., Higgs, S., & Cullinan, C. (2009). The Impact of Cultural Environment on entry-Level Auditors' abilities to perform analytical procedures. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, 29-43
 - * Kang, M., Lee, H.Y., Son, M., Stein, M., (2017). The association between human resource investment by audit firms and their audit quality. *Asia-Pacific Journal. Accounting Economic*, 24 (3), 1–23
 - * Lamboglia, R., Mancini, D. (۲۰۲۰). The relationship between auditors' human attributes and the assessment of the control environment. *Journal of management and governance*, ۱۲(۴), ۱-۲۹
 - * Libby R. The Role of Knowledge and Memory in Audit Judgment. in: R.H. Ashton and A.H Ashton, eds., *Judgment and Decision-Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge University Press, New York, NY); 1995; 176-206.
 - * Libby R, and D Frederick, Experience and the Ability to Explain audit finding. *Journal of accounting research*, Vol. 28, 1990, pp. 348-367
 - * Maijor, S., and A. Vanstraelen. (2012). Research opportunities in auditing in the EU, revisited. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (1), 115–126
 - * Morgan, G.H. (1997). *Images of Organization*, London: Sage Publication.
 - * Abdolmohammadi M, Wright A. An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgment, *The Accounting Review* 1987; 1-13
 - * Amirhoshang nazarpoori , hadi fahimzadeh, mohammad chakoshian (2014), "updating the dimensions of Iran according to hofstede model", *international journal of management and humanity sciences*, 3(8), pp. 2895-2900
 - * Bala, H. U. S. S. A. I. N. I., Amran, N. A., & Shaari, H. (2018). Audit fees and financial reporting quality: a study of listed companies in Nigeria. *International review of management and business research*, 7(2), 483-490
 - * Beckmann, D. & Menkhoff, L., (2008), "Will Women Be Women? Analyzing the Gender Differences Among Financial Experts", *Kyklos*, 61(3), PP. 364-384.
 - * Belkaoui, A. (1989). *Behavioral Accounting*. New York: Quorum Books
 - * Bills, K. , Jeter, D. , Stein, S. (2015). Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *The Accounting Review*: 90 (5) , 1721–1754
 - * Boyer, T. W. & Byrnes, J. P., (2009), "Adolescent risk-taking: Integrating Personal , Cognitive & Social Aspects of Judgment", *Journal of Applied Developmental Psychology* , 30(1) , PP. 23-31
 - * Bratten, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). Audit firm tenure, bank complexity, and financial reporting quality. *Contemporary accounting research*, 36(1), 295-325.
 - * Call, A. C., Campbell, J. L., Dhaliwal, D. S., & Moon Jr, J. M. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of Accounting and Economics*, 64(1), 123-149. Doi: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2017.06.0>
 - * Chan, H., Lin, K., & Lan Mo, P. (2003). An empirical study on the impact of culture on audit detected accounting errors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22, 281-295
 - * Chen, Y. Hsu, J. (2009). "Auditor Size, Auditor Quality, and Auditor Fee Premiums: Further Evidence from the Public Accounting Profession". SSRN Working Paper Series.
 - * Damodaran, A., (2008), "Strategic Risk Taking , A framework for risk management", Wharton School Publishing, Upper Saddle River, N.J.
 - * Davidson, R.A. & Neu, D. (1993), "A Note on the Association between Audit Firm Size and Audit Quality", *Contemporary Accounting Research*, 9(2), PP. 479-488.
 - * DeAngelo, L. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3, PP. 297–322.
 - * Fearnley, N. and Gray, S. (2015) 'National institutional factors and IFRS Implementation in Europe', *International Journal of Accounting and Information Management*, 23 (3): 271-288
 - * Francis, J. R & Yu, Michael. D. (2009). 'Big 4 Office Size and Audit Quality', *The Accounting Review* American Accounting Association, Vol. 84, No. 5

- * Roszkowski, M. J., & Grable, J., (2005), "Gender Stereotypes in Advisors' Clinical Judgments of Financial Risk Tolerance: Objects in the Mirror Are Closer than They Appear", *The Journal of Behavioural Finance*, 6(4), PP. 181-191 .
- * Gun Lee , Silvana Trimi , Changsoo Kim (2013)," The impact of cultural differences on technology adoption", *journal of word business* 48,pp.20-29
- * Shelton, S. W. (1999). "The Effect of Experience in Auditor Judgment". *The Accounting Review*, 74 (2) , 217-224
- * Trueman, B. & Titman, S., (1986), "An Explanation for Accounting Income Smoothing", *Journal of Accounting Research*, 26 (1), PP. 127-139.
- * Walker, K. and B., Jonson., (1996). "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality, and Fee Structure in Non-U.S. Markets for Auditor Services". *The International Behavior*". Dissertation. Washington state University.
- * Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law & Economics*, 26 (3): 613-633.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 45/ Spring 2023

The Effect of Cultural and Structural Features of Auditing Institutions on the Quality of Audit Reports

Ahmad Eskandari

Ph.D. Student of Accounting, Department of Accounting, Zanjan branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.
ahmad.eskandarie@gmail.com

Ali Bayat

Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Zanjan branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.
(Corresponding Author)
Ali.Bayat22@yahoo.com

Ali Mohammadi

Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Zanjan branch, Islamic Azad University, Zanjan, Iran.
ali_mohammadi93@yahoo.com

Abstract

In academic researches almost researchers to measure audit quality have been used researches several variables, such as (Accruals, auditor rotation, auditor reputation, number of audit clauses, size of auditing institution, number of employees, expertise in industry, fees, experience, etc.). This research shows that the mentioned factors affect the audit quality. The aim of this study was to investigate the impact of cultural and structural features of auditing institutions on the quality of audit reports. There is less research that examines the quality of audit reports. To achieve this goal we have been studied 57 trusted auditing institutions of the Securities and Exchange Organization in 2020. To measure the quality of audit reports, a checklist has been prepared through Delphi Expert. Independent variables of this research are cultural and structural features of institutions. The cultural features of auditing institutions in this study are derived from the cultural dimensions of Hofstede, which has been designed using the opinion of professional experts for each of Hofstede cultural features. The findings show that there is no significant relationship between time horizon, individualism-collectivism and ambiguity space with the quality of audit report. There is a significant relationship between other cultural features (Masculinity – Feminist and power distance) with the quality of audit reports. On the other hand, there was no significant relationship between structural features of institutions (Human Resource Structure, auditor fees and auditor's professional experience) with the audit report quality.

Key Words: Audit Report Quality, Hofstede's Cultural Features, Structural Features, Gender, Audit Fee.

