

تأثیر سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان بر پاداش، دوره تصدی و چرخش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمد محمدی^۱

حسن همتی^۲

آیدا اشرفیان^۳

چکیده:

هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان بر پاداش، دوره تصدی و چرخش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌ها، از مدل رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. سپس با استفاده از نرم‌افزارهای Eviews و Stata تحلیل شدند. جامعه آماری این پژوهش به روش حذف سیستماتیک از میان ۱۲۰ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ می‌باشد. نتایج فرضیه اول تا ششم نشان داد میزان پاداش حسابرسان در نتیجه موقعیت حسابرسان در شبکه‌های کاری و حرفه‌ای با توجه به مفهوم درجه مرکزیت و مبتنی بر کیفیت ارتباطات آن‌ها، موقعیت کارگزاری و روابط قوی (یعنی روابط سه‌گانه در یک شبکه) رابطه تنگاتنگی دارد و به هر میزان که این دامنه گسترده‌تر شود، انتظار برای پاداش‌دهی آنان نیز افزایش خواهد یافت. سرمایه انسانی حسابرسان در صنعت حسابرسانی (صنعتی با سرمایه انسانی قوی و زیاد) اهمیت اساسی دارد. با توجه به محیط حرفه‌ای و شغلی حسابرسان در ایران و به منظور افزایش و بهینه‌سازی سطح تحصیلات حسابرسان و همچنین در راستای کاهش ریسک تحریف مالی و افزایش کیفیت حسابرسانی، مدیران نیازمند برنامه‌ریزی ویژه هستند تا با توجه به سطح شایستگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان، حق‌الزحمه‌های اضافی و پاداش برای آن‌ها در نظر گرفته شود. بر مبنای نظریه سرمایه اجتماعی بنیادین و نیز مفهوم «مرکزیت درجه»؛ حسابرسان خبره به اطلاعات و منابع فراوانی دسترسی دارند که دیگر افراد فاقد آنها هستند.

کلیدواژه‌ها: سرمایه اجتماعی حسابرسان، سرمایه انسانی حسابرسان، پاداش حسابرسان، دوره تصدی، چرخش حسابرسان.

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی، پزندک، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: mkz.mohamadi@gmail.com

۲. استادیار حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی، پزندک، ایران

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، حسابداری، دانشگاه غیرانتفاعی، پزندک، ایران

۱- مقدمه

شرکت‌های حسابرسی دارای ویژگی‌های اساسی و ترکیبات منحصر به فرد هستند که باعث می‌شود شهرت کار به ویژه برای کارکنان آن‌ها برجسته باشد. این شرکت‌ها ارزیابی‌های مکرر انجام می‌دهند، دارای معیارهای قابل مقایسه با یکدیگر هستند و انتظارات / هنجارهای مشخصی دارند نظیر روابط خاص با مشتریان دارند. همه این ویژگی‌ها جنبه‌های مهم توسعه اعتبار اجتماعی و انسانی حسابرسان هستند (بلوم و همکاران^۱، ۲۰۲۰). از طرف دیگر صورت‌های مالی وضعیت مالی یک شرکت خاص را توصیف می‌کند و همچنین اطلاعات مربوط به اشخاص ذی نفع داخلی و خارجی را ارائه می‌دهد. برای به دست آوردن اطمینان از یک صورت مالی، باید آگاهی‌های لازم از وضعیت شرکت و اطلاعات مورد نیاز از حسابداران عمومی که دارای کیفیت خوب و یکپارچگی بالا هستند، به وجود بیاید تا تعارض منافع بین مدیر و سهامداران تا حد ممکن از بین برود (سوارنو و همکاران^۲، ۲۰۲۰). مطالعات اخیر نظیر (هردا و لاولا^۳، ۲۰۱۳ و کولین و همکاران^۴، ۲۰۱۷) نشان می‌دهند که مشتریان انتظار دارند که دو نتیجه متفاوت از حسابرسی بدست بیاورند: صورت‌های مالی حسابرسی شده به صورت دقیق و مشاوره و توصیه‌های ناشی از مشتری‌های دیگر؛ فعالیت‌های خدماتی که ارتباط مستقیمی با تأیید صورت‌های مالی ندارند. به عنوان مثال، مشتریان خصوصی خواستار مشاوره حسابرسان در مورد سیستم‌های کنترل داخلی و حسابداری، مشاغل عمومی و مسائل مربوط به مالیات هستند (بیانچی و همکاران، ۲۰۱۹ و اوجالا و همکاران^۵، ۲۰۱۶). درک مشتری از کیفیت حسابرسی هم به تأیید صورت‌های مالی - ارزش اصلی - و هم به این خدمات اضافی - ارزش افزوده بستگی دارد (فونتاینی و همکاران^۶، ۲۰۱۳). در این میان، ویژگی‌های شخصی حسابرسان مسئله‌ای است که بر کیفیت حسابرسی و دیگر مولفه‌های مرتبط با حسابرسی تأثیر می‌گذارد (کنیچل و همکاران^۷، ۲۰۱۵). ویژگی‌های شخصی و صلاحیت‌های حسابرسان مستقل ممکن است بر درک مشتری از کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد و در نتیجه بر تصمیمات سهامداران و قیمت‌گذاری آن‌ها تأثیرگذار باشد. تحقیقات نشان می‌دهد که ویژگی‌های حسابرسان مانند سوابق تحصیلی، تخصص و جنسیت با حق‌الزحمه‌های حسابرسی و پاداش مرتبط است (امیر و همکاران^۸، ۲۰۱۴). در این بین، دو ویژگی خاص حسابرسان که می‌توانند تأثیر بسزایی بر مؤلفه‌هایی نظیر پاداش حسابرسان، دوره تصدی و چرخش حسابرسان تأثیر بگذارند، سرمایه اجتماعی حسابرسان و سرمایه انسانی حسابرسان می‌باشد. در حله نخست، در شرکت‌های حرفه‌ای، سرمایه اجتماعی حسابرسان به عنوان مکانیزمی برای

1. Blum et al
2. Suwarno et al
3. Herda & Lavelle
4. Collin et al
5. Ojala et al
6. Fontaine et al
7. Knechel et al
8. Amir et al

ایجاد تعهد به مشتری و سایر متخصصان و افزایش اعتماد در نظر گرفته می‌شود که عامل مهمی در به اشتراک‌گذاری دانش بین افراد است (سوارت و همکاران^۱، ۲۰۱۵). بنابراین، متخصصان به طور کلی توجه زیادی به ایجاد سرمایه اجتماعی می‌کنند، که ممکن است تبدیل به یک منبع منحصر به فرد از مزیت رقابتی شود که تقلید از آن برای رقبا دشوار است؛ سرمایه اجتماعی حسابرس می‌تواند باعث ایجاد ارزش افزوده برای خدمات حسابرسی شده و یک مزیت رقابتی ایجاد کند که در نهایت پاداش را افزایش می‌دهد. توانایی افراد در انجام وظیفه حسابرسی به نوبه خود کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. تعاملات حسابرسان نه تنها با مشتری‌هایشان بلکه با سایر حسابرسان نیز می‌تواند باعث ایجاد دانش گسترده شود که می‌تواند تخصص آن‌ها را غنی کرده و برای شرکت‌های آن‌ها یک مزیت رقابتی ایجاد نماید (بیانچی و همکاران، ۲۰۲۰). دومین ویژگی خاص حسابرس سرمایه انسانی حسابرس می‌باشد. در ادبیات پژوهشی تمایز بین سرمایه انسانی عمومی و خاص وجود دارد که بر مبنای آن، مهم‌ترین ویژگی سرمایه انسانی عمومی آموزش است در حالی که مهم‌ترین ویژگی سرمایه انسانی خاص تخصص صنعت (یا شرکت) است (بروچیلر و همکاران^۲، ۲۰۰۴). تخصص حسابرس تا حد زیادی با افراد مرتبط است و می‌تواند یادگیری و عملکرد را در روند حسابرسی بهبود بخشد. از طریق تجربه غیرمستقیم تخصصی (به عنوان مثال آموزش) و تجربه مستقیم متمرکز، مانند داشتن تعاملات بیشتر با مشتریان در یک صنعت خاص، می‌توان تخصص مورد نیاز را کسب نمود (لینوکس و ژوو^۳، ۲۰۱۸). مطالعات تجربی قبلی نشان داده است که حسابرسان با تخصص صنعت، به طور کلی قضاوت‌های حسابرسی با کیفیت بالاتر را انجام می‌دهند (مورونی^۴، ۲۰۰۷). در خصوص پاداش حسابرس، نظریه‌های رقابتی در مورد رابطه بین پاداش حسابرس و اثربخشی حسابرسی وجود دارد. برای اینکه سیستم حسابرسی و کمیته حسابرسی بتواند هدف ذاتی خود را برآورده کند، یک شرکت باید از پرسنل حرفه‌ای شایسته به عنوان اعضای کمیته حسابرسی برخوردار باشد و باید پاداش اقتصادی مناسب و طرح‌های تشویقی اقتصادی را ارائه دهد که اعضای کمیته حسابرسی را به بهترین تلاش خود ترغیب می‌کند. از سوی دیگر، یک دیدگاه متناقض وجود دارد که حسابرسانی که پاداش بیش از حد دریافت می‌کنند می‌توانند استقلال خود را به خطر بیندازند (پارک، ۲۰۱۹). سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرس می‌توانند بر دوره تصدی و چرخش حسابرس نیز تأثیرگذار باشند. دوره تصدی حسابرسی مدت رابطه حسابرس با مشتری است و از همین رو مشکلات زمان اتمام حسابرسی که با رفتارهای ناکارآمد حسابرسان مرتبط است پیامدهای جدی بر کیفیت حسابرسی و حتی شهرت حسابرس دارد (لی و همکاران، ۲۰۰۹). دوره تصدی همچنین می‌تواند با صلاحیت حسابرس چه از بعد از سرمایه اجتماعی و چه از بعد سرمایه انسانی رابطه مثبت داشته باشد زیرا مدت طولانی‌تر به حسابرس اجازه می‌دهد درک بهتری از کنترل‌های داخلی شرکت، سیستم‌های

1. Swart et al
2. Bröcheler et al
3. Lennox & Wu
4. Moroney

اطلاعات حسابداری و خطرات خاص شرکت داشته باشد. در دیگر سو، پراماسوارادانا و آستیکا^۱ (۲۰۱۷) اظهار داشتند که هدف از چرخش حسابرسان در شرکت‌های حسابرسی جلوگیری از ارتباط نزدیک مشتریان و حسابرسان و اجتناب از سواستفاده‌های احتمالی در آینده می‌باشد. حامیان چرخش حسابرسی معتقدند که کاهش استقلال می‌تواند حسابرسان را به حمایت از انتخاب‌های حسابداری متهورانه‌تر سوق دهد و منجر به عدم موفقیت در تشخیص سواستفاده‌های مهم شود (سیلوستره و همکاران^۲، ۲۰۱۸). با توجه به مباحث مطرح شده فوق و در نظر گرفتن این مسأله که پژوهش‌های پیشین در حسابرسی، پاداش، دوره تصدی و چرخش حسابرسان را به صورت مجزا و در ساختارهایی مستقل بررسی می‌کند، استدلال پژوهش حاضر بر این است که متغیرهای عنوان شده در بستری به نام سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان تأثیرگذاری بیشتری خواهند داشت که با بررسی‌های صورت گرفته در مقالات داخلی و مقالات خارجی تاکنون پژوهشی مدون که به بررسی جامع تأثیر سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان بر پاداش حسابرسان، دوره تصدی و چرخش حسابرسان بپردازد صورت نگرفته است و از این منظر دارای نوآوری خاص خود می‌باشد. در بیانی دیگر، سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان به عنوان ویژگی‌های منحصر بفرد حسابرسان نقشی بی‌بدیل در ارتباطات و کارکردهای گوناگون حسابرسان دارد و منابعی را فراهم می‌کند که می‌تواند به عنوان یک مزیت رقابتی محسوب شود. این مسأله از آن جهت اهمیت بررسی دارد که سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان مؤلفه‌هایی بدیع در ادبیات پژوهشی حسابداری و حسابرسی به شمار می‌آید و می‌تواند زمینه‌سازی بسیاری دیگر از پژوهش‌های آتی نیز باشد و بر همین رابطه در صدد پاسخ به این مسأله هستیم که آیا سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان بر پاداش، دوره تصدی و چرخش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد یا خیر؟ و در صورت وجود تأثیرگذاری، تا چه اندازه بر فرآیندهای سازمانی تأثیرگذار است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرسان

تئوری سرمایه انسانی؛ سرمایه انسانی را به عنوان "منبعی تعریف می‌کند که از شکل‌گیری دانش، مهارت، توانایی و سایر ویژگی‌های افراد ایجاد می‌شود" (لامبوگلیا و مانسینی^۳، ۲۰۲۰). پژوهش‌های مبتنی بر این نظریه، تأثیرات دانش، مهارت، توانایی و سایر شایستگی‌های کارکنان را بر ظرفیت سازمان‌ها برای رسیدن به اهدافشان، بهبود موفقیت مالی آنها و دستیابی به مزایای رقابتی پایدار تحلیل می‌کند (مارتین و همکاران^۴، ۲۰۱۳؛ آنگر و همکاران^۵، ۲۰۱۱). ادبیات

1. Pramaswaradana and Astika
2. Silvestre et al
3. Lamboglia & Mancini
4. Martin et al
5. Unger et al

پژوهشی اخیر مدیریت استراتژیک منابع انسانی بر نقش استراتژیک مدیریت منابع انسانی در تحقق اهداف تجاری تأکید دارد. فرض اساسی مطالعات مدیریت استراتژیک منابع انسانی این است که شرکتهایی که استراتژی خاصی را در پیش می‌گیرند، به روش‌های منابع انسانی احتیاج دارند که ممکن است با آنچه شرکت‌های اتخاذ کننده استراتژی‌های جایگزین دارند متفاوت باشد. این تفاوت فرض می‌کند که بین استراتژی شرکت و شیوه‌های منابع انسانی اعمال شده در یک سازمان رابطه مهمی وجود دارد (دلری و راومبی^۱، ۲۰۱۷ و میر و ژین^۲، ۲۰۱۷). سرمایه انسانی می‌تواند از طریق آموزش و تجربیات حرفه‌ای حاصل از آموزش در محل کار شکل گیرد. در میان این عوامل، آموزش و تجربه حرفه‌ای به عنوان دو بعد حیاتی سرمایه انسانی در نظر گرفته می‌شود؛ علاوه بر این، تحقیقات نشان می‌دهد که سرمایه انسانی می‌تواند ظرفیت کار و کیفیت کار انجام شده را بهبود بخشد. در نتیجه، سرمایه انسانی در چارچوب رشد اقتصادی گنجانده شده است (دیو و همکاران^۳، ۲۰۱۸). علاوه بر این، ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که سرمایه انسانی عامل تعیین کننده مهمی در صنعت حسابرسی است و نقشی اساسی در توضیح موفقیت و شکست شرکت حسابرسی و همچنین عملکرد آن دارد (بروچیلر و همکاران^۴، ۲۰۰۴؛ کاهان و سان^۵، ۲۰۱۵؛ ساماگایو و رودریگوئز^۶، ۲۰۱۶). این مطالعات نشان می‌دهد که ویژگی‌های شخصی حسابرسان ممکن است به عنوان نشانه‌ای از سطح مراقبت‌های انجام شده در طی روند حسابرسی باشد و نشان می‌دهد که سطح تحصیلات و تجربه کاری حسابرسان می‌تواند از ویژگی‌های اصلی تخصص در حرفه حسابرسی باشند (لای و لئو^۷، ۲۰۱۸).

در ادبیات مدیریت، پژوهشگران اغلب سرمایه اجتماعی را مجموعه‌ای از شبکه‌ها می‌دانند که از آنها منافع مورد حاصل می‌شود. آن‌ها استدلال می‌کنند که مجموعه‌ای قوی از شبکه‌ها به خودی خود منبع هستند. به عنوان مثال، هنگامی که شبکه‌های اجتماعی قوی هستند، ممکن است نماینده از هزینه‌های بیشتر برای رفتار نادرست بترسد؛ علاوه بر این، نظارت ممکن است موثرتر باشد زیرا ممکن است ناظران اطلاعات را به اشتراک بگذارند (جی‌ها، ۲۰۱۹). دالیوال و همکاران^۸ (۲۰۱۰) دریافتند مدیران و حسابرسانی که ارتباطات اجتماعی زیادی دارند ممکن است در کار نظارت با نقصان مواجه شوند و این امر منجر به پایین آمدن کیفیت اقلام تعهدی شود. شرکتهایی که کمیته حسابرسی آنها رابطه دوستانه با مدیرعامل دارند بیشتر از همتایان خود در مدیریت سود شرکت می‌کنند. تئوری جریان اصلی سرمایه اجتماعی بر چگونگی اعتماد افراد به روابط خود یا روابط اجتماعی متمرکز است تا منابع بیشتری را به دست بیاورد و بازپرداخت

1. Delery and Roumpi
2. Meyer and Xin
3. Du et al
4. Bröcheler et al
5. Cahan and Sun
6. Samagaio & Rodrigues
7. Lai and Liu
8. Dhaliwal et al

بالتری کسب کنند؛ روابط اجتماعی فرصتی برای تبادل دانش و اطلاعات از طریق روابط فراهم می‌کند، که توانایی‌ها، شایستگی‌ها و مهارت‌های افراد را افزایش می‌دهد، که به نوبه خود به نفع سازمان‌ها است از این منظر، شبکه‌ها به عنوان کانال‌های اطلاعاتی کارآمد عمل می‌کنند (کاریرا و همکاران^۱، ۲۰۱۷). پژوهش‌ها نشان می‌دهد که اتصالات درون شبکه "دسترسی افراد به منابع گسترده‌تری از اطلاعات را تسهیل می‌کند و کیفیت، ارتباط و به موقع بودن اطلاعات را بهبود می‌بخشد". همچنین، سرمایه اجتماعی یک حسابرس به کیفیت ارتباطات او بستگی دارد؛ در مورد دو عضو کمیته حسابرسی با تعداد روابط یکسان، ارتباط برقرار شده حسابرس با افراد قدرتمند بهتر از افرادی است که به افراد با قدرت کمتر دسترسی دارند؛ بنابراین، هرچه کیفیت روابط یک حسابرس بالاتر باشد، کیفیت اطلاعات موجود در وی بالاتر خواهد بود و این به نوبه خود بر سرمایه اجتماعی و تأثیرگذاری وی در کمیته حسابرسی تأثیر مثبت خواهد گذاشت (کاریرا و همکاران، ۲۰۱۷).

۲-۲- سرمایه اجتماعی و انسانی حسابرس و پاداش، دوره تصدی و چرخش حسابرس

تئوری سرمایه انسانی معتقد است که سرمایه انسانی عامل اصلی عملکرد مطلوب شرکت است. بنابراین، از تئوری سرمایه انسانی برای تجزیه و تحلیل سهم بالقوه دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و سایر شایستگی‌ها و ویژگی‌های افراد در عملکرد شرکت استفاده می‌کنند. سرمایه انسانی به شدت با عملکرد ارتباط دارد. سازمان‌ها از طریق روش‌های منابع انسانی به منظور افزایش صلاحیت‌های کارکنان، به اهداف خود می‌رسند و نتایج مالی را بهبود می‌بخشند (ساماگایو و رودریگوئز^۲، ۲۰۱۶). سرمایه انسانی و اجتماعی حسابرس در صنعت حسابرسی (صنعتی با سرمایه انسانی فشرده) از اهمیت اساسی برخوردار است. کیفیت حسابرسی به طور مشترک متأثر از تقاضای مشتری، میزان خدمات حسابرس و مداخله نظارتی است. سرمایه انسانی و اجتماعی را می‌توان از طریق آموزش و تجربه حرفه‌ای و همچنین تعامل سازنده با دیگر حسابرسان خبره بدست آورد. در میان این عوامل، تحصیلات و تجربه حرفه‌ای به عنوان دو بعد حیاتی سرمایه انسانی و تعامل و مشارکت سازنده به عنوان شاخص اصلی سرمایه اجتماعی در نظر گرفته می‌شود. تحقیقات نشان می‌دهد که سرمایه انسانی و اجتماعی می‌تواند ظرفیت کار و کیفیت کار تکمیل شده را بهبود بخشد. علاوه بر این، سرمایه انسانی و اجتماعی حسابرس با رشد اقتصادی پایدار مرتبط است. در نتیجه، سرمایه انسانی در چارچوب رشد اقتصادی گنجانده شده است (دیو و همکاران^۳، ۲۰۱۸). سرمایه اجتماعی حسابرس می‌تواند، ارزش افزوده ویژه‌ای به خدمات حسابرسی بیفزاید و یک مزیت رقابتی ایجاد کند که در نهایت پاداش حسابرس را افزایش دهد. در گام نخست، توانایی افراد در انجام وظیفه حسابرسی به نوبه خود، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. تعاملات حسابرسان نه تنها با مشتریان آن‌ها بلکه با سایر حسابرسان نیز می‌تواند باعث تولید دانش شود

1. Carrera et al

2. Samagaio and Rodrigues

3. Du et al

که می‌تواند تخصص آن‌ها را غنی کرده و مزیت رقابتی برای شرکت‌های آن‌ها به همراه بیاورد (هیت و همکاران^۱، ۲۰۰۱؛ نلسون و تان^۲، ۲۰۰۵). هورتون و همکاران^۳ (۲۰۱۴) با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های دولتی فرانسه، شبکه‌ای از مدیران و شرکای حسابرسی بهم پیوسته را ایجاد کرده و دریافته‌اند که مرکزیت شرکای حسابرسی در شبکه - متغیری برای سرمایه اجتماعی - با سطوح بالاتر کیفیت حسابرسی ارتباط دارد. آن‌ها نتایج خود را به تأثیر مرکزیت یک شریک در دانش ضمنی وی نسبت می‌دهند، که از طریق به اشتراک گذاری اطلاعات با همکاران و مشتریان و سرمایه معتبر وی به دست می‌آید، زیرا شرکای دارای شبکه بزرگتر ممکن است در صورت عدم موفقیت در حسابرسی، مجازات‌های نسبتاً بیشتری داشته باشند. در یک مطالعه مرتبط، بیانچی (۲۰۱۸) نشان می‌دهد که شرکت‌های خصوصی کوچک و متوسط ایتالیایی که توسط حسابرسان کنترل می‌شوند و در شبکه حرفه‌ای خود از محوریت بیشتری برخوردار هستند، نظرات حسابرسی اصلاح شده کمتر، ارقام تعهدی غیر عادی کمتر و اظهارات مالیاتی پایین‌تری دارند. این نتیجه پیشنهاد می‌کند که حسابرسان از طریق همکاری با دیگر متخصصان، تخصص را توسعه دهند. این نتیجه پیشنهاد می‌کند که حسابرسان از طریق همکاری با همتایان خود تخصص کسب می‌کنند. سرانجام، در مطالعه‌ای درباره مزایای عضویت در انجمن‌های شرکت‌های حسابداری، بیلز و همکاران^۴ (۲۰۱۶) دریافته‌اند شرکت‌هایی که به یک شبکه تعلق دارند حسابرسی با کیفیت بالاتری نسبت به شرکت‌های غیر عضو انجام می‌دهند و آن‌ها قادر به پرداخت حق الزحمه‌های بالاتر هستند. در حله دوم، سرمایه اجتماعی همچنین ممکن است درک مشتری از کیفیت خدمات حسابرسی با ارزش افزوده را بهبود بخشد. حسابرسان مستقل با سرمایه اجتماعی بالاتر می‌توانند تأمین‌کننده منابع جایگزین با ارزش بیشتر در قیاس با سایر حسابرسان و نسبت به کسانی باشند که سرمایه اجتماعی کمتری دارند (استام و الفرینگ^۵، ۲۰۰۸). دوینگ و گودرهام^۶ (۲۰۰۸) نشان می‌دهند که همکاری و اتحاد بین حسابرسان دامنه و کیفیت خدمات تجاری را بهبود می‌بخشد. کالین و همکارانش (۲۰۱۷) اظهار داشتند که وظیفه حسابرسان به عنوان مشاور "مشاوره دادن به ذی نفعان و مدیران، به منظور کمک و پشتیبانی است". علاوه بر این، به احتمال زیاد افراد با سرمایه اجتماعی بالاتر از افرادی که سرمایه اجتماعی پایین‌تری دارند قابل اعتمادتر هستند.

ادبیات پژوهشی پیشین استدلال می‌کنند که متخصصان صنعت می‌توانند با ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر و حق الزحمه حسابرسی، خود را از یکدیگر متمایز کنند. چندین مطالعه شواهدی از حق الزحمه حسابرسی در سطح مؤسسه حسابرسی نشان داده‌اند (کاستریلا و همکاران^۷، ۲۰۰۴).

1. Hitt et al
2. Nelson & Tan
3. Horton et al
4. Bills et al
5. Stam & Elfring
6. Döving & Gooderham
7. Cañterella et al

کارسون^۱، ۲۰۰۹، کاهان و همکاران^۲، ۲۰۱۱). اخیراً، زرنی (۲۰۱۲) و گودوین و وو (۲۰۱۴) شواهدی از حق‌الزحمه حسابرسی متخصص صنعت عنوان نمودند که نشان می‌دهد شرکای بازار دارای تخصص صنعت بیشتری هستند (لنوکس و وو، ۲۰۱۸). علاوه بر این، گودوین و وو (۲۰۱۴) استدلال می‌کنند که توانایی کسب حق‌الزحمه حسابرسی برای تخصص صنعت، سرمایه‌گذاری شرکا را در تخصص جبران می‌کند و ارزش سرمایه انسانی آن‌ها را افزایش می‌دهد. با این حال، اطلاعات کمی در مورد نقش تخصص صنعت به عنوان متغیر برای سرمایه انسانی خاص در بازار مؤسسات کوچک حسابرسی شناخته شده است. در مشتریان خصوصی، درجه پایین درگیری نماینده‌ها ممکن است به معنای تقاضای کمتری برای حسابرسی‌های با کیفیت‌تر باشد (دیفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). بعلاوه، مشتریان خصوصی دارای ساختارهای نسبتاً ساده‌ای هستند که ممکن است منجر به ایجاد صورت‌های مالی با پیچیدگی کمتر شود و این موضوع حاکی از آن است که حسابرسی مشتریان خصوصی می‌تواند به طور بالقوه تکرار شود و منجر به کاهش در حق‌الزحمه‌های حسابرسی شود (آرنولد و همکاران^۳، ۲۰۱۷). علاوه بر این، رقابت شدید قیمت ممکن است فقدان حق‌الزحمه خاص متخصص صنعت در بازار شرکت‌های کوچک حسابرسی را نشان دهد (فرگوسن و همکاران^۴، ۲۰۱۴). با این وجود، نیمی^۵ (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که سرمایه انسانی خاص حاصل از تجربه کار عمومی، از عوامل تعیین‌کننده حق‌الزحمه برای مشتریان خصوصی است.

۲-۳- پیشینه پژوهش

حسن بگلو (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر دوره تصدی مدیرعامل بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر نوع حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که دوره تصدی مدیرعامل بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بررسی تأثیر معنادار دارد. همچنین، اندازه حسابرس، تأثیر مستقیم دوره تصدی مدیرعامل بر قابلیت مقایسه صورت‌های را تقویت می‌کند. خانی‌زاده و حیدپور (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تأثیر پیچیدگی سازمانی، تغییر شرکای مؤسسه حسابرسی و چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. بر اساس شواهد حاصل، نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها حاکی از آن بود که اهرم مالی و اندازه شرکت به عنوان معیارهای پیچیدگی سازمانی، تأثیر معناداری بر کیفیت گزارشگری مالی دارند، همچنین تغییر شرکای مؤسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است، در نهایت چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیری ندارد.

زلفی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب

1. Carson et al
2. Cahan et al
3. Arnold et al
4. Ferguson et al
5. Niemi

حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان داد که مدت تصدی مدیرعامل با تداوم انتخاب حسابرس رابطه مثبت و معناداری دارد.

علی آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی بر ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین، چرخش اجباری حسابرس بر ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. به علاوه، چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و ارزش افزوده بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و ارزش افزوده اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت، چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر معناداری ندارد.

کریمی و بخشی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی اثر شهرت حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که بین شهرت حسابرس و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری برقرار نبوده و بین اندازه‌ی شرکت و حق الزحمه حسابرسی رابط معنادار می‌باشد.

ریانی و همکاران^۱ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی و شهرت رئیس بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتایج نشان داد که متغیرهای همزمان دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی و شهرت به طور قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. در حالی که دوره تصدی حسابرسی جزئی و چرخش حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد و شهرت تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی دارد.

سوارنو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان حق الزحمه حسابرسی، تصدی حسابرسی، اعتبار حسابرس و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. نتیجه نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی و اعتبار حسابرس هیچ تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

لازرسون^۲ (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان آیا دوره تصدی حسابرس مهم است؟ چرخش شریک حسابرسی و تخصص صنعت در ایالات متحده انجام داد. در این پژوهش بررسی می‌شود که چگونه چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در ایالات متحده تأثیر می‌گذارد و چگونه تخصص صنعت بر انتقال از یک شریک حسابرسی به شریک دیگر تأثیر می‌گذارد. یافته‌های کلی این است که چرخش شریک حسابرسی تأثیر قابل توجهی در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی ندارد. علاوه بر این، تخصص صنعت در سطح اداری هنگامی که تغییری در شریک ایجاد می‌شود، کیفیت حسابرسی را بهبود نمی‌بخشد. علاوه بر این، برخی شواهد نشان می‌دهد که وقتی شرکت‌ها مکان دفتر حسابرسی را تغییر می‌دهند، تغییر ناشی از تمایل به دفتر حسابرسی

1. Riyani et al

2. Lazerson

با دانش خاص صنعت است. به طور کلی، این یک دیدگاه جایگزین، براساس داده‌های موجود در دسترس عموم، در مورد تأثیر تغییر شریک حسابرسی و متخصصان صنعت در سطح اداری حسابرس می‌دهد.

بیانچی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تأثیرات اجتماعی و سرمایه انسانی حسابرس بر پاداش حسابرس: شواهدی از بازار شرکت‌های کوچک حسابرسی ایتالیا انجام دادند. این مطالعه بررسی می‌کند که آیا سرمایه‌های اجتماعی و انسانی بر پاداش حسابرس در بازار شرکت‌های کوچک حسابرسی تأثیر دارد یا خیر. ما نمونه‌ای از حسابرسان ایتالیایی مورد بررسی قرار گرفتند و از معیارهای شبکه حرفه‌ای و ادبیات پژوهشی حسابرسی استفاده گردید تا ارتباطات حرفه‌ای آن‌ها، نشان دهنده سرمایه اجتماعی، و تخصص صنعت آن‌ها، نشان دهنده سرمایه انسانی باشد. یافته‌ها ارتباط مثبت و معنادار اقتصادی از نظر خصوصیات فردی و پاداش حسابرس را نشان می‌دهد. چندین بررسی برای حل مسائل احتمالی درون زایی در طراحی تحقیق انجام گرفته است. نتایج نشان می‌دهد که در بازار حسابرسی کوچک، مشتریان، حسابرسانی را که دارای سرمایه اجتماعی و انسانی بالاتری هستند، با ارزش می‌دانند و در نتیجه، مایل به پرداخت حق‌الزحمه برای این ویژگی‌های خاص حسابرس هستند.

آتموجو و سوکرمن^۱ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأثیر دوره تصدی، تخصص حسابرس، شهرت شرکت حسابرسی بر حسابرسی کیفیت انجام دادند. نتایج این مطالعه نشان داد که دوره تصدی هیچ تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. تخصص حسابرسی تأثیر ویژه و قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی ندارد. در همین حال، شهرت موسسه حسابرسی و کمیته حسابرسی تأثیرگذاری قابل توجه با جهت گیری منفی در برابر کیفیت حسابرسی دارد. این مطالعه همچنین ثابت کرد که کمیته حسابرسی قادر به تعدیل رابطه تخصص حسابرسی با کیفیت حسابرسی و همچنین رابطه شهرت موسسه حسابرسی در حسابرسی کیفیت است. با این حال، کمیته حسابرسی قادر به تعدیل رابطه تصدی گری با کیفیت حسابرسی نیست.

پوناماساری و نیگارا^۲ (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان تأثیر اعتبار حسابرس، تصدی حسابرسی و اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی (مطالعه شرکت‌های تولیدی فهرست شده در بورس سهام اندونزی برای دوره ۲۰۱۳-۲۰۱۷) انجام دادند. نتایج نشان داد که (۱) اعتبار حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. (۲) دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر نمی‌گذارد. و (۳) اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

۳- فرضیه‌های پژوهش:

فرضیه ۱: بین سرمایه اجتماعی حسابرس و پاداش حسابرس اثر مثبت و معناداری وجود دارد.
فرضیه ۲: بین سرمایه انسانی حسابرس و پاداش حسابرس اثر مثبت و معناداری وجود دارد.

1. Atmojo & Sukirman
2. Purnamasari & Negara

فرضیه ۳: بین سرمایه اجتماعی حسابرس و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد.
 فرضیه ۴: بین سرمایه اجتماعی و چرخش حسابرس اثر مثبت و معناداری وجود دارد.
 فرضیه ۵: بین سرمایه انسانی حسابرس و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد.
 فرضیه ۶: بین سرمایه انسانی حسابرس و چرخش حسابرس اثر مثبت و معناداری وجود دارد.

۴- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

سرمایه اجتماعی: در این پژوهش بر مبنای مطالعات پیشین (فراکاسی^۱، ۲۰۱۷؛ هورتون و همکاران^۲، ۲۰۱۲؛ لارکر همکاران^۳، ۲۰۱۳)؛ متغیر سرمایه اجتماعی را از طریق مفهوم «مرکزیت درجه^۴» دنبال اندازه‌گیری می‌شود، که نشان‌دهنده تعداد ارتباطات حسابرسان در شبکه‌ای حرفه‌ای از حسابرسان متخصص صنعت می‌باشد و بنابراین به طور تقریبی مقدار کلی از اطلاعات و منابع در دسترس و میزان ارتباطات وی مشهود می‌باشد (بورگاتی و همکاران^۵، ۲۰۱۳). بر این مبناء، به منظور سنجش سرمایه اجتماعی حسابرس، از میزان تخصص حسابرس در صنعت بهره می‌گیریم. منظور از تخصص حسابرس در اینجا، میزان توانایی ایجاد ایده‌های کاربردی و بهره‌ورانه به منظور خلق ارزش افزوده برای صاحب کاران و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی از موضوع‌هایی است که صاحب کاران در صنایع مربوط به خود با آن روبه رو می‌شوند. تخصص حسابرس در صنعت براساس نسبت فروش کل مشتریانی که یک حسابرس در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود:

$$SPEC_{i,k} = \frac{\sum_{j=1}^m ClientSales_{ijk}}{\sum_{j=1}^n ClientSales_{jk}}$$

که در آن:

$ClientSales_{ijk}$: فروش شرکت مشتری j موسسه حسابرسی i در صنعت k می‌باشد.

$ClientSales_{jk}$: فروش شرکت مشتری j در صنعت k می‌باشد.

m : تعداد شرکت‌های حسابرسی شده از طریق موسسه حسابرسی i در صنعت k می‌باشد.

n : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k می‌باشد.

سرمایه انسانی حسابرس: IND_SPEC_{it} ، متغیر دوحالتی برابر است که بر مبنای آن چنانچه حسابرس i در سال t از نظر سهم بازار و حداقل در یکی از صنایعی که در آن صنعت فعالیت می‌کند، دارای اعتبار حرفه‌ای و تجربه بیش از ده سال باشد برابر با یک خواهد بود و در غیر

1. Fracassi
2. Horton et al
3. Larcker et al
4. Degree centrality
5. Borgatti et al

اینصورت برابر با صفر می‌باشد. بر مبنای پژوهش‌های محققان قبلی (به عنوان مثال گودوین و وو^۱، ۲۰۱۴)، ما حسابرسان دارای اعتبار خاص در صنعت را به عنوان یک حسابرس تعریف می‌کنیم که دارای تخصص ویژه در حوزه خاصی از صنعت است که در تربیع بالای توزیع در سال t قرار می‌گیرد.

پاداش حسابرسان: پاداش حسابرسان بر اساس مدل بلانکلی و همکاران^۲ (۲۰۱۲) و با استفاده از باقیمانده مدل زیر محاسبه می‌شود:

$$LAF_{it} = \beta_0 + \beta_1LTA_{it} + \beta_2CR_{it} + \beta_3CA-TA_{it} + \beta_4ARINV_{it} + \beta_5ROA_{it} + \beta_6LOSS_{it} + \beta_7FOREIGN_{it} + \beta_8LEV_{it} + \beta_9INTANG_{it} + \beta_{10}OPINION_{it} + \varepsilon_{it}$$

که بر مبنای آن:

LAF_{it} = برابر با لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسان می‌باشد.

LTA_{it} = برابر با لگاریتم دارایی‌های پایان سال می‌باشد.

CR_{it} = برابر با دارایی‌های جاری تقسیم بر بدهی‌های جاری می‌باشد.

$CA-TA_{it}$ = برابر با دارایی‌های جاری تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.

$ARINV_{it}$ = برابر با جمع حساب‌های دریافتی و موجودی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.

ROA = برابر با سود بعد از کسر مالیات تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.

$LOSS$ = که بر مبنای آن، شرکت‌هایی که زیان خالص داشته باشد برابر یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود.

$FOREIGN_{it}$ = برابر با شرکت‌هایی که سود عملیاتی داشته باشد برابر یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود.

LEV_{it} = برابر با جمع کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.

$INTANG_{it}$ = برابر با نسبت دارایی‌های نامشهود تقسیم بر جمع کل دارایی‌ها می‌باشد.

$OPINION_{it}$ = اگر اظهار نظر حسابرسان درباره صورت‌های مالی شرکت از نوع مقبول باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود.

ε_{it} = باقیمانده مدل می‌باشد که در آزمون فرضیه به عنوان متغیر وابسته از آن استفاده می‌شود.

تصدی حسابرسان: دوره تصدی منظور دوره‌ای است که حسابرسان خدمات حسابرسان را در دوره توافق شده به صاحبکار ارائه می‌دهد. تصدی حسابرسان در این مطالعه بر مبنای پژوهش وراستوتی^۳ (۲۰۱۳) با استفاده از مقیاس فاصله‌ای براساس مدت رابطه حسابرسان و صاحبکار انجام می‌شود. منظور از دوره تصدی حسابرسان تعداد سال‌هایی است که حسابرسان مستقل، حسابرسان صورت‌های مالی یک صاحبکار را انجام می‌دهد.

1. Goodwin & Wu

2. Blankley et al

3. Weraštuti

چرخش حسابرس: چرخش حسابرس بر اساس پژوهش سوارنو و همکاران (۲۰۲۰) اندازه‌گیری می‌شود که بر مبنای آن چرخش در سطح شریک حسابرسی با بررسی امضای شرکا در گزارش‌های حسابرسی به عنوان یکی از متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است. در صورتی که، نام و امضای هر یک از شرکا در گزارش حسابرسی سال t نسبت به گزارش سال $t-1$ تغییر کند یا امضای شریک اول و شریک دوم جابه‌جا شود و این تغییر به دلیل تغییر مؤسسه حسابرسی نباشد، چرخش شریک حسابرسی اتفاق خواهد افتاد و بدین ترتیب به متغیر مستقل، ارزش مجازی ۱ و در غیر این صورت صفر نسبت داده خواهد شد.

سطح تحصیلات: یک متغیر مجازی است که چنانچه حسابرس دارای مدرک فوق لیسانس و بالاتر باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته می‌شود.

تجربه حرفه‌ای: برای اندازه‌گیری تجربه حرفه‌ای از لگاریتم طبیعی سال و از زمان صدور پروانه حسابرسی در سال t محاسبه می‌شود.

اندازه مشتریان حسابرس: برای اندازه‌گیری اندازه مشتریان حسابرس؛ از لگاریتم طبیعی متوسط کل دارایی مشتریان حسابرس i در سال t استفاده می‌شود.

اهرم مالی: برای اندازه‌گیری اهرم مالی، از متوسط نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های مشتریان حسابرس در سال t استفاده می‌شود.

رشد شرکت: برای اندازه‌گیری رشد شرکت از متوسط نرخ رشد فروش مشتریان حسابرس i در سال t استفاده می‌شود.

جریان نقدی سالانه: برای اندازه‌گیری جریان نقد سالانه، از متوسط جریان نقدی سالانه عملیات بر متوسط کل دارایی‌های پورته‌فوی مشتری حسابرس i در سال t ، استفاده می‌شود.

نسبت آنی: برای اندازه‌گیری نسبت آنی از تقسیم دارایی‌های جاری منهای خالص موجودی بر بدهی‌های جاری استفاده می‌شود.

نسبت دارایی‌های جاری: برای اندازه‌گیری نسبت دارایی‌های جاری از تقسیم دارایی‌های جاری به کل دارایی‌های شرکت استفاده می‌شود.

۵- مدل پژوهش

به منظور بررسی تأثیر سرمایه اجتماعی و سرمایه انسانی حسابرس بر پاداش حسابرس، دوره تصدی حسابرس و چرخش حسابرس و بر مبنای پژوهش‌های بیانچی و همکاران (۲۰۲۰)، سوارنو و همکاران (۲۰۲۰)، گوودوین و وو (۲۰۱۴)، نیچل و همکاران (۲۰۱۳) و راستوتی (۲۰۱۳) و سیرگار (۲۰۱۱)؛ مدل‌های رگرسیونی زیر را ایجاد می‌کنیم:

مدل رگرسیونی نخست برای آزمون فرضیه اول:

$$Compensation_i, t = \beta_0 + \beta_1 Social_Capital_i, t + \beta_2 Bachelor_i, t + \beta_3 Lexperiecei, t + \beta_4 Lta_i, t + \beta_5 Leverage_i, t + \beta_6 Growth_i, t + \beta_7 Cfo_i, t + \beta_8 Quiqk_Ratio_i, t + \beta_9 Cata_i, t + \epsilon_i, t$$

مدل رگرسیونی دوم برای آزمون فرضیه دوم:

$$Compensation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Ind_Spec_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی سوم برای آزمون فرضیه سوم:

$$Tenure_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Social_Capital_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی چهارم برای آزمون فرضیه چهارم:

$$Rotation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Social_Capital_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی پنجم برای آزمون فرضیه پنجم:

$$Tenure_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Ind_Spec_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی ششم برای آزمون فرضیه ششم:

$$Rotation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Ind_Spec_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

۶- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر بر مبنای هدف، از نوع کاربردی به شمار می‌آید. پژوهش حاضر از نقطه نظر روش استنتاج، از نوع توصیفی - تحلیلی می‌باشد. این نوع از پژوهش مشتمل بر گردآوری اطلاعات دقیق به منظور آزمون فرضیه یا پاسخ به سؤالات مربوط به وضعیت فعلی موضوع مورد مطالعه می‌باشد. این پژوهش از دیدگاه فرآیند اجرایی از نوع پژوهش علی-همبستگی که با بهره‌گیری از اطلاعات تاریخی گذشته (شبه تجربی) و بر اساس استدلال قیاسی - استقرایی صورت می‌پذیرد که هدف از آن آزمون فرضیات بیان شده در جهت مشاهده رابطه علی میان متغیرهای مستقل و میزان اثرگذاری آنها بر متغیر وابسته و کشف میزان همبستگی میان متغیرها است.

همچنین قلمرو تحقیق بازه زمانی ۸ ساله از ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ را دربر گرفته و مکان تحقیق بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جهت انتخاب نمونه از روش حذفی سیستماتیک استفاده خواهد شد و شرکت‌های بورسی که شرایط ذیل را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب خواهند شد:

- ۱) شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشد.
- ۲) سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد.
- ۳) شرکت طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ تغییر سال مالی نداده باشد.
- ۴) با توجه به نوع تحقیق و متغیرهای مورد نیاز، شرکت جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی و سرمایه‌گذاری نباشد.

با استفاده از روش نمونه‌گیری حذفی و از طریق شرایط عنوان شده فوق، تعداد ۱۲۰ شرکت بعنوان نمونه آماری پژوهش، انتخاب و داده‌های این شرکت‌های از صورت‌های مالی استخراج خواهد شد.

۷- تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

پس از جمع‌آوری داده‌ها و محاسبه متغیرهای مورد استفاده در پژوهش، پارامترهای توصیفی هر متغیر به صورت مجزا محاسبه شده است. این پارامترها شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین، میانه، کمینه و بیشینه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار، چولگی و کشیدگی است. جدول شماره (۴-۱) آمار توصیفی متغیرهای کمی مورد بررسی را نشان می‌دهد.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
پاداش حسابرسان	COMPEN-SATION	۰,۲۴۲	۰,۲۱۳	۰,۸۷۵	۰,۰۰۰۱	۰,۱۶۵	۰,۸۳۴	۳,۴۵۱
دوره تصدی حسابرسان	TENURE	۴,۰۰۸	۴,۰۰۰	۷,۰۰۰	۱,۰۰۰	۲,۰۳۸	۰,۰۲۶	۱,۷۱۸
چرخش حسابرسان	ROTATION	۰,۴۱۱	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۹۲	۰,۳۵۹	۱,۱۲۹
دارایی کل	LTA	۱۴,۶۴۹	۱۴,۴۷۵	۲۰,۷۶۸	۱۰,۵۳۲	۱,۵۴۲	۰,۷۰۷	۴,۱۱۸
سرمایه اجتماعی حسابرسان	SOCIA	۰,۵۷۱	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰۱	۰,۴۹۵	-۰,۲۹۰	۱,۰۸۴
سرمایه انسانی حسابرسان	IND_SPEC	۰,۴۵۱	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۹۳	۰,۳۴۲	۱,۱۱۷

متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
رشد شرکت	GROW	۰,۳۱۱	۰,۱۹۴	۶,۹۴۰	-۰,۹۶۰	۰,۷۲۴	۴,۰۵۳	۲۸,۶۳۶
وجوه نقدی سالانه	OCF	۰,۱۲۲	۰,۱۰۰	۱,۷۲۰	-۱,۳۱۰	۰,۱۷۶	۰,۷۵۵	۱۷,۸۰۵
سطح تحصیلات	BACHELOR	۰,۲۳۶	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۴۴۵	۱,۲۳۳	۲,۵۲۲
اهرم مالی	LEVERAGE	۰,۵۵۳	۰,۵۵۴	۱,۵۶۷	۰,۰۵۷	۰,۲۱۱	۰,۱۹۷	۳,۵۷۲
نسبت آنی	QUICK	۰,۷۹۰	۰,۷۳۷	۲,۹۷۴	۰,۰۴۴	۰,۳۹۳	۱,۳۷۶	۶,۴۴۷
نسبت دارایی‌های فعلی	CATA	۰,۶۶۸	۰,۶۹۳	۰,۰۶۵	-۰,۱۹۳	-۰,۵۰۹	۰,۷۴۴	۲,۵۱۲
سرمایه اجتماعی حسابرسان	SOCIA	۰,۲۶۴	۰,۰۹۴	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰۵	۰,۰۳۳	۱,۲۷۵	۳,۱۱۸
تجربه حرفه‌ای	LEXPERIENCE	۲,۹۴۴	۳,۲۱۸	۳,۸۹۱	۰,۰۰۰	۰,۸۷۶	-۱,۳۰۶	۴,۳۶۰

جدول (۳): تحلیل فراوانی داده‌های اسمی پژوهش

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	جواب	فراوانی	درصد فراوانی
سطح تحصیلات	BACHELOR	۹۶۰	بلی (۱)	۷۳۲	۷۶,۲۵
			خیر (۰)	۲۲۸	۲۳,۷۵
سرمایه انسانی حسابرسان	IND_SPEC	۹۶۰	بلی (۱)	۳۹۹	۴۱,۵۶
			خیر (۰)	۵۶۱	۵۸,۴۴
چرخش حسابرسان	ROTATION	۹۶۰	بلی (۱)	۳۹۵	۴۱,۱۵
			خیر (۰)	۵۶۵	۵۸,۸۵

از بین شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر اهرم مالی، برابر $۰/۵۵۳$ می‌باشد که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است. همانگونه که در جدول (۲) مشاهده می‌شود میانه همین متغیر برابر با $۰/۵۵۴$ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کمتر از این و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار می‌باشد.

۲-۷- پیش‌آزمون‌های مربوط به برآورد مدل رگرسیون ترکیبی آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

یکی از آزمون‌هایی که نرمال بودن متغیرهای مورد استفاده را مورد آزمون قرار می‌دهد آزمون جارک-برا است. بنابراین در این آزمون، فرض‌های ذیل تدوین می‌شود: اگر مقادیر محاسباتی آماره جارک-برا (J-B) از مقدار بحرانی جدول کای دو بزرگ‌تر نباشد، نرمال بودن توزیع جملات پسماند رد نمی‌شود. اما زمانی که اندازه نمونه به میزان کافی بزرگ باشد و سایر فروض کلاسیک نیز برقرار باشند، انحراف از فرض نرمال بودن معمولاً بی‌اهمیت و پیامدهای آن ناچیز است.

جدول (۴): آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار جارک-برا	احتمال جارک-برا
پاداش حسابرسان	COMPENSATION	۱۱۹,۴۹	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرسان	TENURE	۶۵,۷۵	۰/۰۰۰
چرخش حسابرسان	ROTATION	۱۶۰,۶۷	۰/۰۰۰
دارایی شرکت	LTA	۱۳۰,۰۵	۰/۰۰۰
سرمایه اجتماعی حسابرسان	SOCIA	۲۶۰,۷۰	۰,۰۰۰
سرمایه انسانی حسابرسان	IND_SPECi	۱۶۰,۵۴	۰,۰۰۰
رشد شرکت	GROW	۲۹۱۹	۰,۰۰
وجوه نقدی سالانه	OCF	۸۸۶۰,۵	۰,۰۰۰
سطح تحصیلات	BACHELOR	۲۵۲,۶۵	۰,۰۰۰
اهرم مالی	LEVERAGE	۱۹,۳۲	۰,۰۰۰
نسبت آنی	QUICK	۷۷۸,۶۳	۰,۰۰۰
نسبت دارایی‌های فعلی	CATA	۵۱,۰۲	۰,۰۰۰
تجربه حرفه‌ای	LEXPERIENCE	۳۴۷,۱۱	۰,۰۰۰

نتایج آماره جارک‌برا حاکی از نرمال نبودن متغیرهای پژوهش طی دوره پژوهش است. که سطح معنی‌داری در هر کدام از متغیرها همگی کوچکتر از ۰/۰۵ می‌باشند، پس با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت این متغیرها دارای توزیع نرمال نمی‌باشند. ولی طبق نظریه استیونس (۲۰۰۲)، هرگاه در پژوهش حجم نمونه بالا باشد، بالا بودن حجم نمونه، مشکل غیرنرمال بودن ویژگی مورد تحقیق را حل کرده است. استیونس معتقد است که براساس قضیه حد مرکزی حتی جامعه‌هایی که دارای توزیع نرمال نیستند در شرایطی که نمونه‌هایی با حجم بالا از آن‌ها انتخاب

شود، توزیع نمونه‌گیری آن‌ها توزیع نرمال می‌شود. در نتیجه می‌توان از آزمون‌های پارامتری برای تحلیل همه فرضیه‌های تحقیق حاضر استفاده نمود.

آزمون مانایی

قبل از تخمین مدل، باید داده‌ها از لحاظ پایایی مورد آزمون قرار گیرند. مانا نبودن متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در این پژوهش به منظور تشخیص مانایی متغیرها از آزمون لیون، لین و چاو و وایم، پسران وشین استفاده می‌کنیم. نتایج آزمون پایایی داده‌ها به صورت خلاصه در جدول (۵) گزارش شده است:

جدول (۵): آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار آماره لوین، لین و چو	احتمال آماره لوین، لین و چو
پاداش حسابرس	COMPENSATION	-۱۵,۴۲	۰,۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	TENURE	-۲۹,۵۰	۰,۰۰۰
چرخش حسابرس	ROTATION	-۸,۵۳	۰,۰۰۰
دارایی	LTA	۱,۹۲	۰,۰۲۷
سرمایه اجتماعی حسابرس	SOCIA	-۱۲,۴۱	۰,۰۰۰
سرمایه انسانی حسابرس	IND_SPECi	-۷,۸۳	۰,۰۰۰
رشد شرکت	GROW	-۲۳,۴۱	۰,۰۰۰
وجوه نقدی سالانه	OCF	-۲۰,۴۲	۰,۰۰
سطح تحصیلات	BACHELOR	-۴,۳۷۱	۰,۰۰
اهرم مالی	LEVERAGE	-۸,۶۱	۰,۰۰۰
نسبت آنی	QUICK	-۲۰,۸۹	۰,۰۰۰
نسبت دارایی‌های فعلی	CATA	-۲۶,۵۶	۰,۰۰۰
تجربه حرفه‌ای	LEXPERIENCE	-۲۷,۵۲	۰,۰۰۰

همانطور که از نتایج آزمون لیون، لین و چاو مشخص است تمامی داده‌ها در سطح معناداری ۵ درصد پایا هستند.

۷-۳- آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج فرضیه اول:

بین سرمایه اجتماعی حسابرس و پاداش حسابرس اثر مثبت و معناداری وجود دارد:

برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۴-۱) استفاده شده است.
مدل (۴-۱):

$$Compensation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Social_Capital_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperiece_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۶): آزمون اثرات ثابت اضافی برای برآورد مدل پژوهش

معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	
۰,۰۰۰۰	(۱۱۹,۸۳۱)	۱۰,۶۶۶۹۲۴	آزمون (فیشر)
۰,۰۰۰۰	۱۱۹	۸۹۰,۱۴۶۶۷۶	آزمون (کای دو)

در صورتی که فرض صفر مبنی بر مناسب بودن مدل ترکیبی رد نشود باید داده‌ها را باید بصورت پانلی در نظر گرفت. در غیر این صورت باید تمامی داده‌ها با یکدیگر ترکیب شوند و بوسیله یک رگرسیون کلاسیک پارامترها برآورد شوند. با توجه به جدول فوق چون سطح معنی‌داری آزمون F لیمر برای مدل کمتر از $۰/۰۵$ می‌باشد بنابراین فرض صفر این آزمون رد می‌شود. بنابراین این آزمون نشان می‌دهد که مدل ترکیبی (Panel) برای برآورد مدل تحقیق مناسب می‌باشد. در ادامه برای بررسی اثرات ثابت و یا اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده می‌شود:

جدول (۷): نتایج آزمون هاسمن (مدل نخست پژوهش)

معناداری	آماره آزمون
۰,۰۰۰	۴

با توجه به نتایج جدول فوق، مشخص می‌شود که آماره هاسمن برای مدل پژوهش، در سطح خطای ۵ درصد معنادار می‌باشد؛ بنابراین، با پذیرش فرضیه H_0 ، برای مدل فوق، مدل داده‌های تابلویی با اثرات تصادفی پذیرفته نیست و اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول (۸): نتایج برازش مدل نخست پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	معنی‌داری
C	۰,۲۰۵۵۰۹	۰,۰۷۱۳۲۵	۲,۸۸۱۲۸۵	۰,۰۰۴۱
SOCIA	۰,۰۱۴۵۵۳	۰,۰۰۳۴۹۹	۴,۱۵۹۱۶۴	۰,۰۰۰۰
BACHELOR	-۰,۰۰۴۲۶۵	۰,۰۰۱۷۶۶	-۲,۴۱۵۵۸۶	۰,۰۱۶۰

معنی داری	آماره t-	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
۰,۶۴۸۰	۰,۴۵۶۷۹۲	۰,۰۰۷۷۵۰	۰,۰۰۳۵۴۰	LEXPERIENCE
۰,۴۵۱۸	۰,۷۵۲۸۷۳	۰,۰۰۲۵۲۴	۰,۰۰۱۹۰۰	LTA
۰,۱۳۷۶	۱,۴۸۶۶۲۰	۰,۰۱۴۰۸۹	۰,۰۲۰۹۴۵	LEV
۰,۰۰۰۰	-۴,۳۶۹۶۰۵	۰,۰۰۲۲۱۵	-۰,۰۰۹۶۷۷	GROWTH
۰,۶۹۴۴	۰,۳۹۳۱۰۹	۰,۰۰۶۲۷۰	۰,۰۰۲۴۶۵	CFO
۰,۲۹۳۴	-۱,۰۵۱۵۴۸	۰,۰۰۳۹۸۸	-۰,۰۰۴۱۹۴	QUICK
۰,۰۰۰۴	-۳,۵۸۲۵۵۴	۰,۰۰۵۱۲۱	-۰,۰۱۸۳۴۵	CATA
۰,۰۰۰۰	۸,۳۱۱۱۳۶	۰,۰۵۵۰۸۸	۰,۴۵۷۸۴۳	(۱)AR
۱,۹۲۱	آماره - دوربین واتسون		۰,۸۷	ضریب تعیین
			۰,۸۵	ضریب تعیین تعدیل شده
۰,۰۰۰		معناداری آماره F	۳۹,۵۳	آماره F

مطابق با داده‌های جدول (۸) و با توجه به نتایج آزمون مدل رگرسیون مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره F که معناداری کل رگرسیون را نشان می‌دهد، کمتر از ۵٪ است؛ به این مفهوم که مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است. ضریب تعیین تعدیل شده بیان‌کننده این مطلب است که تقریباً ۷۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته با متغیرهای مستقل مدل تبیین می‌شود. همچنین، آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد خودهمبستگی بین متغیرها وجود ندارد. با توجه به اینکه ضریب متغیر سرمایه اجتماعی حسابرسان برابر با ۰,۰۱۴ و همچنین سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۰۰، که کمتر از پنج درصد است؛ معنی دار می‌باشد؛ می‌توان بیان داشت که بین سرمایه اجتماعی حسابرسان و پاداش حسابرسان اثر مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول (۹): آزمون عامل تورم واریانس مدل نخست پژوهش

عامل تورم واریانس	متغیر
۱,۰۰۳۰۴۴	SOCIA
۱,۰۲۷۴۲۸	BACHELOR
۱,۰۳۳۳۷۷	LEXPERIENCE
۱,۰۱۷۰۱۹	LTA
۱,۰۳۳۹۷۷	LEV
۱,۰۰۶۳۴۳	GROWTH

متغیر	عامل تورم واریانس
CFO	۱,۰۳۳۸۴۱
QUICK	۱,۳۶۶۷۱۳
CATA	۱,۳۵۶۹۵۷

ملاحظه می‌شود میزان عامل تورم واریانس تمامی متغیرها از ۱۰ کمتر می‌باشد پس رابطه هم‌خطی متغیرهای مستقل قابل اغماض است.

نتایج فرضیه دوم:

بین سرمایه انسانی حسابرسان و پاداش حسابرسان اثر مثبت و معناداری وجود دارد: برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۲-۴) استفاده شده است.

مدل (۲-۴):

$$Compensation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Ind_Spec_{i,t} + \beta_2 Bachelor_{i,t} + \beta_3 Lexperieci_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۱۰): آزمون اثرات ثابت اضافی برای برآورد مدل دوم پژوهش

معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	
۰,۰۰۰۰	(۱۱۹,۸۳۱)	۱۰,۶۱۲۷۶۸	آزمون (فیشر)
۰,۰۰۰۰	۱۱۹	۸۸۷,۱۹۶۵۹۶	آزمون (کای دو)

جدول (۱۱): نتایج آزمون هاسمن (مدل دوم پژوهش)

معناداری	آماره آزمون
۰,۰۰۰	۳۴,۸۱

با توجه به نتایج جدول فوق، مشخص می‌شود که آماره هاسمن برای مدل پژوهش، در سطح خطای ۵ درصد معنادار می‌باشد؛ بنابراین، با پذیرش فرضیه H_0 ، برای مدل فوق، مدل داده‌های تابلویی با اثرات تصادفی پذیرفته نمی‌شود. و اثرات ثابت استفاده می‌شود.

جدول (۱۲): نتایج برازش مدل دوم پژوهش

معنی‌داری	آماره t-	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
۰,۰۰۶۵	۲,۷۲۹۶۱۲	۰,۰۷۳۹۶۴	۰,۲۰۱۸۹۴	C
۰,۰۲۲۳	۲,۲۸۸۳۳۸	۰,۰۰۱۸۹۱	۰,۰۰۴۳۲۸	SPEC
۰,۰۳۹۹	-۲,۰۵۸۹۳۳	۰,۰۰۱۷۰۸	-۰,۰۰۳۵۱۶	BACHELOR
۰,۵۴۹۷	۰,۵۹۸۵۱۲	۰,۰۰۷۴۲۰	۰,۰۰۴۴۴۱	LEXPERIENCE
۰,۴۵۵۶	۰,۷۴۶۵۶۱	۰,۰۰۲۶۷۳	۰,۰۰۱۹۹۵	LTA
۰,۱۳۵۹	۱,۴۹۳۰۲۵	۰,۰۱۵۵۸۳	۰,۰۲۳۲۶۶	LEV
۰,۰۰۰۱	-۳,۸۲۱۲۱۷	۰,۰۰۲۴۵۹	-۰,۰۰۹۳۹۷	GROWTH
۰,۵۸۴۲	-۰,۵۴۷۵۶۱	۰,۰۰۵۹۳۸	-۰,۰۰۳۲۵۱	CFO
۰,۴۲۶۴	-۰,۷۹۵۷۵۱	۰,۰۰۴۳۴۶	-۰,۰۰۳۴۵۹	QUICK
۰,۰۰۹۷	-۲,۵۹۴۹۴۵	۰,۰۰۶۲۳۴	-۰,۰۱۶۱۷۷	CATA
۰,۰۰۰۰	۸,۷۴۹۷۷۲	۰,۰۵۱۹۹۴	۰,۴۵۴۹۳۶	(۱)AR
۱,۹۰۷		آماره - دوربین واتسون	۰,۸۷	ضریب تعیین
			۰,۸۵	ضریب تعیین تعدیل شده
۰,۰۰۰		معناداری آماره F	۳۸,۱۹	آماره F

با توجه به اینکه ضریب متغیر سرمایه انسانی حسابرسان برابر ۰,۰۰۴ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۲۲، که کمتر از پنج درصد است، معنی دار می‌باشد؛ لذا بین سرمایه انسانی حسابرسان و پاداش حسابرسان اثر منفی و معناداری وجود دارد.

جدول (۱۳): آزمون عامل تورم واریانس مدل دوم پژوهش

عامل تورم واریانس	متغیر
۱,۰۱۳۰۳۴	SPEC
۱,۰۲۷۶۹۴	BACHELOR
۱,۰۳۵۱۸۰	LEXPERIENCE
۱,۰۱۸۵۰۸	LTA
۱,۰۳۳۹۶۸	LEV
۱,۰۰۷۷۱۸	GROWTH

متغیر	عامل تورم واریانس
CFO	۱,۰۳۸۴۶۲
QUICK	۱,۳۶۶۷۷۸
CATA	۱,۳۵۸۰۲۹

ملاحظه می‌شود میزان عامل تورم واریانس تمامی متغیرها از ۱۰ کمتر می‌باشد پس رابطه هم‌خطی متغیرهای مستقل قابل اغماض است.

نتایج فرضیه سوم:

بین سرمایه اجتماعی حسابرس و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد: برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۳-۴) استفاده شده است.

مدل (۳-۴):

$$\beta_1 \text{Social_Capital}_{i,t} + \beta_2 \text{Bachelor}_{i,t} + \beta_3 \text{Lexperiece}_{i,t} + \text{Tenure}_{i,t} = \beta_0 + \beta_4 \text{Lta}_{i,t} + \beta_5 \text{Leverage}_{i,t} + \beta_6 \text{Growth}_{i,t} + \beta_7 \text{Cfo}_{i,t} + \beta_8 \text{Quick_Ratio}_{i,t} + \beta_9 \text{Cata}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۱۴): آزمون اثرات ثابت اضافی برای برآورد مدل سوم پژوهش

معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	آزمون (فیشر)
۰,۹۴۳۵	(۱۱۹,۸۳۱)	۰,۷۹۳۵۱۷	آزمون (کای دو)
۰,۸۴۶۴	۱۱۹	۱۰۳,۳۲۲۰۳۰	

این آزمون نشان می‌دهد که مدل ترکیبی (Panel) برای برآورد مدل تحقیق مناسب نمی‌باشد.

جدول (۱۵): نتایج برازش مدل سوم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t-	معنی داری
C	۳,۶۵۲۰۴۲	۱,۲۰۶۴۱۵	۳,۰۲۷۱۸۶	۰,۰۰۲۵
SOCIA	۰,۲۴۴۳۵۵	۰,۰۶۱۸۷۳	۳,۹۴۹۲۹۱	۰,۰۰۰۱
BACHELOR	۰,۰۰۰۱۰۸	۰,۱۱۱۴۰۴	۰,۰۰۰۹۶۶	۰,۹۹۹۲
LEXPERIENCE	-۰,۰۸۷۸۶۲	۰,۱۸۳۴۹۵	-۰,۴۷۸۸۲۵	۰,۶۳۲۲

معنی داری	آماره t-	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
۰,۶۶۸۰	۰,۴۲۹۰۷۸	۰,۰۴۴۵۳۸	۰,۰۱۹۱۱۰	LTA
۰,۲۶۱۲	-۱,۱۲۴۲۳۸	۰,۲۹۵۱۶۴	-۰,۳۳۱۸۳۴	LEV
۰,۹۳۵۶	-۰,۰۸۰۸۳۶	۰,۱۲۹۳۶۷	-۰,۰۱۰۴۵۷	GROWTH
۰,۰۵۲۳	۱,۹۴۳۴۲۸	۰,۲۹۶۶۰۷	۰,۵۷۶۴۳۵	CFO
۰,۲۱۹۷	۱,۲۲۸۱۷۳	۰,۱۵۶۹۲۹	۰,۱۹۲۷۳۷	QUICK
۰,۰۱۶۷	۲,۳۹۸۲۷۰	۰,۲۶۶۲۳۲	۰,۶۳۸۴۹۷	CATA
۰,۰۰۱۶	-۳,۱۷۰۳۹۸	۰,۰۲۶۵۶۳	-۰,۰۸۴۲۱۴	(۱)AR
۱,۹۹۷	آماره - دوربین واتسون		۰,۲۱	ضریب تعیین
			۰,۱۱	ضریب تعیین تعدیل شده
۰,۰۰۰		معناداری آماره F	۳۱,۳۴	آماره F

آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد خودهمبستگی بین متغیرها وجود ندارد. با توجه به اینکه ضریب متغیر سرمایه اجتماعی حسابرسان برابر با ۰,۲۴ بوده و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۰۱ که کمتر از پنج درصد است، لذا نتایج نشان می‌دهد که بین سرمایه اجتماعی حسابرسان و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول (۱۶): آزمون عامل تورم واریانس مدل سوم پژوهش

عامل تورم واریانس	متغیر
۱,۰۰۳۰۴۴	SOCIA
۱,۰۲۷۴۲۸	BACHELOR
۱,۰۳۳۳۷۷	LEXPERIENCE
۱,۰۱۷۰۱۹	LTA
۱,۰۳۳۹۷۷	LEV
۱,۰۰۶۳۴۳	GROWTH
۱,۰۳۳۸۴۱	CFO
۱,۳۶۶۷۱۳	QUICK
۱,۳۵۶۹۵۷	CATA

نتایج فرضیه چهارم:

بین سرمایه انسانی حسابرس و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد: برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۴-۴) استفاده شده است.

مدل (۴-۴):

$$Rotation_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Social_Capital_{i,t} + \beta_3 Lexperiecei_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiqk_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

جدول (۱۷): آزمون اثرات ثابت اضافی برای برآورد مدل چهارم پژوهش

معناداری	درجه آزادی	آماره آزمون	
۰,۹۲۷۵	(۱۱۹,۸۳۱)	۰,۸۰۸۴۷۱	آزمون (فیشر)
۰,۸۱۳۴	۱۱۹	۱۰۵,۱۶۶۲۸۶	آزمون (کای دو)

جدول (۱۸): نتایج برازش مدل چهارم پژوهش

معنی داری	آماره F	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
۰,۰۰۱۱	۳,۲۶۸۳۸۴	۱,۰۵۲۵۲۲	۳,۴۴۰۰۴۷	C
۰,۵۶۷۶	-۰,۵۷۱۸۴۹	۰,۱۲۹۵۷۱	-۰,۰۷۴۰۹۵	SPEC
۰,۶۶۳۶	-۰,۴۳۵۰۶۷	۰,۱۴۷۳۸۲	-۰,۰۶۴۱۲۱	BACHELOR
۰,۴۰۸۶	-۰,۸۲۶۷۴۰	۰,۱۷۰۶۲۹	-۰,۱۴۱۰۶۶	LEXPERIENCE
۰,۳۳۴۸	۰,۹۶۵۰۵۹	۰,۰۴۳۲۱۷	۰,۰۴۱۷۰۷	LTA
۰,۱۸۰۰	-۱,۳۴۱۷۶۹	۰,۲۹۵۵۱۱	-۰,۳۹۶۵۰۸	LEV
۰,۷۴۷۳	۰,۳۲۲۳۲۰	۰,۱۱۳۴۳۸	۰,۰۳۶۵۶۳	GROWTH
۰,۰۷۶۷	۱,۷۷۱۸۰۲	۰,۳۲۴۴۴۸	۰,۵۷۴۸۵۷	CFO
۰,۰۹۴۶	۱,۶۷۳۲۶۰	۰,۱۵۵۴۱۹	۰,۲۶۰۰۵۶	QUICK
۰,۰۰۷۷	۲,۶۷۱۵۱۴	۰,۲۴۶۱۶۲	۰,۶۵۷۶۲۶	CATA
۲,۱۴۰	آماره - دوربین واتسون		۰,۰۱	ضریب تعیین
			۰,۰۰۱	ضریب تعیین تعدیل شده
۰,۰۰۰	معناداری آماره F		۳۱,۱۳	آماره F

آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد خودهمبستگی بین متغیرها وجود ندارد. با توجه به اینکه ضریب متغیر سرمایه انسانی حسابرسان برابر با ۰,۰۷۴- می‌باشد و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۵۶۷، که بیشتر از پنج درصد است، لذا نتایج نشان می‌دهد که بین سرمایه انسانی حسابرسان و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود ندارد.

جدول (۱۹): آزمون عامل تورم واریانس مدل چهارم پژوهش

متغیر	عامل تورم واریانس
SPEC	۱,۰۱۳۰۳۴
BACHELOR	۱,۰۲۷۶۹۴
LEXPERIENCE	۱,۰۳۵۱۸۰
LTA	۱,۰۱۸۵۰۸
LEV	۱,۰۳۳۹۶۸
GROWTH	۱,۰۰۷۷۱۸
CFO	۱,۰۳۸۴۶۲
QUICK	۱,۳۶۶۷۷۸
CATA	۱,۳۵۸۰۲۹
SPEC	۱,۰۱۳۰۳۴

نتایج فرضیه پنجم:

بین سرمایه اجتماعی و چرخش حسابرسان اثر مثبت و معناداری وجود دارد: برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۵-۴) استفاده شده است.

مدل (۵-۴):

$$Tenure_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Ind_Spec_{i,t} + \beta_2 Lexperiece_{i,t} + \beta_3 Lta_{i,t} + \beta_4 Leverage_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \beta_6 Cfo_{i,t} + \beta_7 Quick_Ratio_{i,t} + \beta_8 Cata_{i,t} + \beta_9 C_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۲۰): تخمین نهایی مدل رگرسیونی مدل پنجم پژوهش

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
C	۲,۸۱۸۱۶۰	۰,۹۹۶۶۲۱	۲,۸۲۷۷۱۴	۰,۰۰۴۷
SOCIA	۰,۳۳۷۹۳۵	۰,۱۹۸۴۹۲	۱,۱۹۸۷۱۱	۰,۲۳۰۶
BACHELOR	-۰,۳۶۱۵۹۹	۰,۱۶۲۱۴۴	-۲,۲۳۰۱۰۴	۰,۰۲۵۷

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری
LEXPERIENCE	-۰,۵۶۸۶۰۲	۰,۱۸۲۵۸۱	-۳,۱۱۴۲۵۳	۰,۰۰۱۸
LTA	-۰,۰۱۳۶۶۳	۰,۰۴۳۳۵۱	-۰,۳۱۵۱۶۶	۰,۷۵۲۶
LEV	-۰,۱۳۲۸۵۵	۰,۳۱۹۶۱۳	-۰,۴۱۵۶۷۵	۰,۶۷۷۶
GROWTH	۰,۰۶۳۶۱۰	۰,۰۹۰۸۷۸	۰,۶۹۹۹۵۲	۰,۴۸۴۰
CFO	-۰,۴۱۳۸۹۴	۰,۳۸۷۱۵۱	-۱,۰۶۹۰۷۵	۰,۲۸۵۰
QUICK	-۰,۴۰۷۶۸۲	۰,۱۹۸۶۰۴	-۲,۰۵۲۷۳۳	۰,۰۴۰۱
CATA	-۰,۷۱۵۲۶۶	۰,۴۰۰۵۱۱	-۱,۷۸۵۸۸۲	۰,۰۷۴۱

طبق نتایج، مشاهده می‌شود که متغیر سرمایه اجتماعی دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است. با توجه به اینکه ضریب متغیر سرمایه اجتماعی حسابرسان برابر ۰,۲۳۷ بوده و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰,۲۳۰، که بیشتر از پنج درصد است، معنی دار می‌باشد لذا می‌توان گفت که بین سرمایه اجتماعی و چرخش حسابرسان اثر منفی و معناداری وجود ندارد.

آزمون‌های نیکویی برازش

زمانی که متغیر وابسته دو ارزشی است معیارهای متفاوتی برای بررسی نیکویی برازش مدل‌ها وجود دارد که در ادامه بررسی شده‌اند:

ضریب تعیین مک فادن و آماره راستنمایی LR

مقدار ضریب تعیین مک فادن همواره بین صفر و یک قرار می‌گیرد و بزرگتر بودن آن به معنای توان برازش بالاتر مدل است. همچنین مقدار آماره راستنمایی اگر دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول (۲۱): نتایج ضریب مک فادن و آماره راستنمایی مدل پنجم پژوهش

نام مدل	ضریب تعیین مک فادن	آماره راستنمایی	معناداری راستنمایی
مدل فرضیه تحقیق	۰,۱	۲۴,۵۰	۰,۰۰۳

آزمون هاسمر - لمشو

یکی دیگر از معیارهای نیکویی برازش در مدل‌هایی با متغیر وابسته دو ارزشی، آزمون هاسمر - لمشو است. در این آزمون، مجموعه مشاهدات به طبقاتی (بر حسب مقدار احتمال برازش شده

متغیر وابسته) به تعداد دلخواه تقسیم می‌شود (مانند ده دهک) و در هر طبقه، مقادیر واقعی متغیر وابسته با مقادیر برازش شده مقایسه می‌گردد. قاعده آماری این آزمون بشرح زیر است:
فرض صفر: برازش مطلوب (مقادیر واقعی = مقادیر برازش شده)
فرض مقابل: برازش نامطلوب (مقادیر واقعی \neq مقادیر برازش شده)

جدول (۲۲): نتایج آزمون هاسمر - لمشو مدل پنجم پژوهش

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری
مدل	۱۳,۷۴	۰,۸۸

درصد صحت پیش‌بینی مدل

یکی دیگر از معیارهای نیکویی برازش که آن نیز صرفاً برای مدل‌های لاجیت و پرابیت کاربرد دارد، درصد صحت پیش‌بینی است.

جدول (۲۳): درصد‌های صحت پیش‌بینی مدل پنجم پژوهش

نام مدل	پیش‌بینی کل
مدل	۶۰,۲۱

نتایج فرضیه ششم:

بین سرمایه انسانی حسابرسان و چرخش حسابرسان اثر مثبت و معناداری وجود دارد: برای آزمون این فرضیه از مدل شماره (۴-۶) استفاده شده است.

مدل (۴-۶):

$$Rotation_{i,t} = \beta_0 + Ind_Spec_{i,t} + \beta_3 Lexper_{i,t} + \beta_4 Lta_{i,t} + \beta_5 Leverage_{i,t} + \beta_6 Growth_{i,t} + \beta_7 Cfo_{i,t} + \beta_8 Quiq_Ratio_{i,t} + \beta_9 Cata_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۲۴): تخمین نهایی مدل رگرسیونی مدل ششم پژوهش

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری
C	۲,۸۲۹۵۹۸	۰,۹۹۷۹۵۵	۲,۸۳۵۳۹۵	۰,۰۰۴۶
SPEC	-۰,۲۴۸۸۲۴	۰,۱۳۶۳۲۰	-۱,۸۲۵۲۹۸	۰,۰۶۸۰
BACHELOR	-۰,۳۷۲۰۲۰	۰,۱۶۲۴۵۶	-۲,۲۸۹۹۸۰	۰,۰۲۲۰
LEXPERIENCE	-۰,۵۴۳۵۰۶	۰,۱۸۲۶۵۰	-۲,۹۷۵۶۶۲	۰,۰۰۲۹

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره z	سطح معناداری
LTA	-۰,۰۱۰۹۰۸	۰,۰۴۳۴۵۰	-۰,۲۵۱۰۵۴	۰,۸۰۱۸
LEV	-۰,۱۱۵۵۹۹	۰,۳۲۰۱۱۲	-۰,۳۶۱۱۲۲	۰,۷۱۸۰
GROWTH	۰,۰۶۸۴۲۰	۰,۰۹۰۹۸۱	۰,۷۵۲۰۲۸	۰,۴۵۲۰
CFO	-۰,۳۷۴۷۹۷	۰,۳۸۸۷۱۷	-۰,۹۶۴۱۸۹	۰,۳۳۵۰
QUICK	-۰,۴۰۴۲۴۴	۰,۱۹۸۷۳۱	-۲,۰۳۴۱۲۷	۰,۰۴۱۹
CATA	-۰,۷۰۵۰۹۲	۰,۴۰۱۰۷۴	-۱,۷۵۸۰۱۲	۰,۰۷۸۷

طبق نتایج مشاهده می‌شود که ضریب متغیر سرمایه انسانی حسابرس برابر با ۰,۲۴۸- می‌باشد و با توجه اینکه سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۶۸۰ بوده و بیشتر از پنج درصد است لذا معنی دار می‌باشد؛ از این رو می‌توان گفت بین سرمایه انسانی حسابرس و چرخش حسابرس اثر منفی و معناداری وجود دارد.

آزمون‌های نیکویی برازش

زمانی که متغیر وابسته دو ارزشی است معیارهای متفاوتی برای بررسی نیکویی برازش مدل‌ها وجود دارد که در ادامه بررسی شده‌اند:

ضریب تعیین مک فادن و آماره راستنمایی LR

مقدار ضریب تعیین مک فادن همواره بین صفر و یک قرار می‌گیرد و بزرگتر بودن آن به معنای توان برازش بالاتر مدل است. همچنین مقدار آماره راستنمایی اگر دارای سطح معناداری کمتر از ۵ درصد باشد، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که مدل برازش شده از اعتبار کافی برخوردار است.

جدول (۲۵): نتایج ضریب مک فادن و آماره راستنمایی مدل ششم پژوهش

نام مدل	ضریب تعیین مک فادن	آماره راستنمایی	معناداری راستنمایی
مدل فرضیه تحقیق	۰,۲۰	۲۶,۴۲	۰,۰۰۱

آزمون هاسمر - لمشو

جدول (۲۶): نتایج آزمون هاسمر - لمشو مدل ششم پژوهش

نام مدل	آماره آزمون	سطح معناداری
مدل	۰,۹۵	۰,۹۳۶

درصد صحت پیش‌بینی مدل

یکی دیگر از معیارهای نیکویی برازش که آن نیز صرفاً برای مدل‌های لاجیت و پربایت کاربرد دارد، درصد صحت پیش‌بینی است.

جدول (۲۷): درصد‌های صحت پیش‌بینی مدل ششم پژوهش

نام مدل	پیش‌بینی کل
مدل	۵۹,۳۸

۸- بحث و نتیجه‌گیری یافته‌های پژوهش

۸-۱- بحث و بررسی فرضیه نخست پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه اجتماعی حسابرسان و پاداش حسابرسان اثر مثبت و معناداری وجود دارد؛ بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان نمود که بر مبنای نظریه سرمایه اجتماعی بنیادین و نیز مفهوم «مرکزیت درجه»؛ حسابرسان خبره به اطلاعات و منابع فراوانی دسترسی دارند که دیگر افراد فاقد آن‌ها هستند. بر این اساس، سرمایه اجتماعی این دست از حسابرسان، تأثیرات سودمندی بر اثربخشی سازمانی و احتمالاً بر کیفیت گزارشگری مالی خواهد داشت که این مهم انتظار پاداش‌دهی از سوی مدیران رده بالا را برای آن‌ها دوجندان می‌نماید. به طور ویژه‌تر، تحلیل و تفسیر بیشتر نتایج ما نشان می‌دهد که میزان پاداش حسابرسان در نتیجه موقعیت حسابرسان در شبکه‌های کاری و حرفه‌ای با توجه به مفهوم درجه مرکزیت و مبتنی بر کیفیت ارتباطات آن‌ها، موقعیت کارگزاری و روابط قوی (یعنی روابط سه‌گانه در یک شبکه) رابطه تنگاتنگی دارد و به هر میزان که این دامنه گسترده‌تر شود، انتظار برای پاداش‌دهی آنان نیز افزایش خواهد یافت. در این راستا، بیانچی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تأثیرات اجتماعی و سرمایه انسانی حسابرسان بر پاداش حسابرسان: شواهدی از بازار شرکت‌های کوچک ایتالیا انجام دادند. یافته‌ها ارتباط مثبت و معنادار اقتصادی از نظر خصوصیات فردی و پاداش حسابرسان را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که در بازار حسابرسانی کوچک، مشتریان، حسابرسانی را که دارای سرمایه اجتماعی و انسانی بالاتری هستند، با ارزش می‌دانند و در نتیجه، مایل به پرداخت حق‌الزحمه برای این ویژگی‌های خاص حسابرسان هستند. نتایج این پژوهش از منظر تأثیرگذاری سرمایه اجتماعی حسابرسان بر پاداش حسابرسان، با یافته‌های ما، همراستا می‌باشد. خواجوی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان تأثیر شهرت حسابرسان بر شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش بیانگر این است که شهرت حسابرسان باعث کاهش تعداد، شدت و پیامدهای منفی تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نمی‌شود.

نتایج این پژوهش از حیث نزدیک بودن مفاهیم شهرت حسابرسان و سرمایه اجتماعی و تاثیرگذاری آن‌ها بر فرآیندهای مالی شرکت تا حدودی با یافته‌های ما همسو می‌باشد؛ اما باید عنوان داشت که مفهوم سرمایه اجتماعی دامنه بسیار گسترده‌ای نسبت به شهرت حسابرسان دارد و این مهم تا کنون در پژوهش‌های داخلی بدان اشاره نشده است.

۲-۸- بحث و بررسی فرضیه دوم پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه انسانی حسابرسان و پاداش حسابرسان اثر منفی و معناداری وجود دارد؛ بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان نمود که سرمایه انسانی حسابرسان در صنعت حسابرسی (صنعتی با سرمایه انسانی قوی و زیاد) اهمیت اساسی دارد. با توجه به محیط حرفه‌ای و شغلی حسابرسان در ایران و به منظور افزایش و بهینه‌سازی سطح تحصیلات حسابرسان و همچنین در راستای کاهش ریسک تحریف مالی و افزایش کیفیت حسابرسی، مدیران نیازمند برنامه‌ریزی ویژه هستند تا با توجه به سطح شایستگی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان، حق‌الزحمه‌های اضافی و پاداش برای آن‌ها در نظر گرفته شود. برای کشف اطلاعات مورد نیاز، تیم حسابرسی باید دقیقاً تعیین کند که کدام حوزه‌ها را برای بررسی هدف قرار دهد. اگر شرکت هرگز عملکرد منابع انسانی خود را حسابرسی نکرده است، یا اگر اخیراً تغییرات سازمانی یا قانونی قابل توجهی رخ داده است، تیم حسابرسی ممکن است بخواهد یک بازنگری جامع از تمام حوزه‌های عملکرد منابع انسانی انجام دهد. از سوی دیگر، اگر نگرانی‌ها به کفایت یک فرآیند یا خط مشی خاص محدود شود، تیم حسابرسی می‌تواند بررسی خود را بر روی آن حوزه خاص متمرکز کند. در ارتباط با تطبیق یافته‌های دیگر پژوهش‌ها با نتایج حاصل از فرضیه دوم، بیانچی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان تأثیرات سرمایه اجتماعی و سرمایه انسانی حسابرسان بر پاداش حسابرسان: شواهدی از بازار شرکت‌های کوچک حسابرسی ایتالیا انجام دادند. یافته‌ها ارتباط مثبت و معنادار اقتصادی از نظر خصوصیات فردی و پاداش حسابرسان را نشان می‌دهد. نتایج نشان می‌دهد که در بازار حسابرسی کوچک، مشتریان، حسابرسانی را که دارای سرمایه اجتماعی و انسانی بالاتری هستند، با ارزش می‌دانند و در نتیجه، مایل به پرداخت حق‌الزحمه برای این ویژگی‌های خاص حسابرسان هستند. نتایج این پژوهش از منظر تأثیرگذاری سرمایه انسانی حسابرسان بر پاداش حسابرسان، با یافته‌های ما، در تضاد می‌باشد.

۳-۸- بحث و بررسی سوم پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه اجتماعی حسابرسان و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود دارد. بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان نمود که با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش و منطبق با تجارب و شواهد از کشورهای پیشرو در حوزه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان رابطه

مستقیم و تنگاتنگی با میزان اعتبار، خبرگی، تجربه و دامنه ارتباطات حسابرسان دارد و بسیاری از گزینش‌ها در شرکت‌ها و نیز دوره‌های تصدی حسابرسان، بر مبنای همین ویژگی‌ها صورت می‌گیرد. سرمایه اجتماعی بر مبنای مرکزیت درجه مشخص می‌شود و از این رو، اعضای کمیته حسابرسانی با درجه بالایی از مرکزیت می‌توانند به لطف موقعیت خود در شبکه، اطلاعات مربوط به شیوه‌های حسابداری را از تعداد بیشتری از منابع جمع‌آوری کنند که این مهم بر دوره تصدی و استقلال آن‌ها اثرگذار است. نتایج در تضاد با یافته‌های پژوهش سوارنو و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان حق‌الزحمه حسابرسانی، تصدی حسابرسانی، اعتبار حسابرسان و چرخش حسابرسانی بر کیفیت حسابرسانی و لازرسون (۲۰۲۰) با عنوان آیا دوره تصدی حسابرسان مهم است؟ و حسن بگلو و همکاران (۱۳۹۹) با عنوان بررسی تأثیر دوره تصدی مدیرعامل بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی همسومی‌باشد.

۸-۴- بررسی فرضیه چهارم پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه انسانی حسابرسان و دوره تصدی اثر مثبت و معناداری وجود ندارد. بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان داشت که برخلاف نتایج حاصل، سرمایه انسانی حسابرسان در قالب تخصص، سطح تحصیلات، دانش بروز و استعداد و مهارت کافی، در بسیاری از کشورهای پیشرفته و در حال توسعه، معیار و ملاک مهم و اساسی در تعیین میزان و مدت دوره تصدی حسابرسان می‌باشد. به صورت ویژه‌تر، شاید بتوان عنوان داشت مهمترین سرمایه‌ای که یک حسابرسان در طول سالیان کسب می‌کند، دانش و مهارت می‌باشد که می‌تواند اثرگذاری در دوره تصدی وی داشته باشد. از این رو، مدیران و صاحبکاران، بیشتر به دانش و مهارت حسابرسان به عنوان سرمایه انسانی وی توجه می‌کنند و یکی از ملاک‌های ادامه یا قطع فعالیت با حسابرسان، دانش بروز آن‌ها می‌باشد. نتایج با یافته‌های پژوهش سوارنو و همکاران (۲۰۲۰) با عنوان حق‌الزحمه حسابرسانی، تصدی حسابرسانی، اعتبار حسابرسان و چرخش حسابرسانی بر کیفیت حسابرسانی و لازرسون (۲۰۲۰) با عنوان آیا دوره تصدی حسابرسان مهم است؟ همسو می‌باشد. خانی زاده و حیدپور (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان تأثیر پیچیدگی سازمانی، تغییر شرکای موسسه حسابرسانی و چرخش حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی انجام دادند. نتایج نشان داد که تغییر شرکای موسسه حسابرسانی بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیرگذار است، در نهایت چرخش حسابرسان بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیری ندارد. نتایج تا حدودی با یافته‌های ما سازگار است.

۸-۵- بحث و بررسی فرضیه پنجم پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه اجتماعی و چرخش حسابرسان اثر منفی و معناداری وجود ندارد. بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان داشت که سرمایه اجتماعی حسابرسان علی‌رغم مزیت‌های

فراوانی که به همراه دارد، از یک منظر می‌تواند با توجه وسعت دامنه ارتباطی بین حسابرسان خیره و باسابقه، باعث زد و بندهایی بین آن‌ها و چرخش سریع و بدون دلیل حسابرسان جوان‌تر و عدم اطمینان به آن‌ها در حسابرسی شرکت‌های بزرگ‌تر شود. سرمایه اجتماعی حسابرسان با ایجاد شبکه‌ای منسجم از روابط، از یک سو می‌تواند مزیت ارتباطات نزدیک و واحد را ایجاد کند و از یک سو می‌تواند، باعث ایجاد گروهی متمرکز از حسابرسان باسابقه به منظور تسلط بر بازار و صنعت و جلوگیری از چرخش حسابرسان تازه کارتر شود که این امر پیامدهای منفی در آینده به همراه خواهد داشت. نتایج با یافته‌های پژوهش لازرسون (۲۰۲۰) با عنوان آیا دوره تصدی حسابرسان مهم است؟ و پوناماساری و نیگارا (۲۰۱۹) با عنوان تأثیر اعتبار حسابرسان، تصدی حسابرسان و اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسان همسو و در تضاد با پژوهش‌های پاسورو و سانتوسو (۲۰۱۸) با عنوان آیا کیفیت حسابرسان تأثیر دوره تصدی حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان غیرعادی و اعتبار حسابرسان را تداوم می‌بخشد؟ می‌باشد. زلفی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرسان در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که مدت تصدی مدیرعامل با تداوم انتخاب حسابرسان رابطه مثبت و معناداری دارد. نتایج با یافته‌های ما در تضاد است.

۸-۶- بحث و بررسی فرضیه ششم پژوهش

نتایج نشان داد که بین سرمایه انسانی حسابرسان و چرخش حسابرسان اثر منفی و معناداری وجود دارد. بر مبنای نتایج حاصل شده و همچنین استنباط و تفسیر بیشتر پژوهشگر با توجه نظریه‌ها و تئوری‌های مرتبط، می‌توان بیان داشت که سرمایه انسانی حسابرسان در قالب دانش و مهارت زیاد و ایجاد جایگاه ویژه برای حسابرسان در بازار و صنعت، از یک سو می‌تواند روابط نزدیکی را بین صاحبکاران و مدیران بواسطه جایگاه خاص آن‌ها ایجاد نماید و از سوی دیگر مانع از چرخش حسابرسان جوان‌تر و ورود آن‌ها به بازار حرفه‌ای شود و از این رو علی‌رغم مزیت‌های فراوان، اثرگذاری منفی بر چرخش حسابرسان تازه کار شود. نتایج با یافته‌های پژوهشی سوارنو و همکاران (۲۰۲۰) و لازرسون (۲۰۲۰)، همراستا می‌باشد. علی‌آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی با عنوان بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسان با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها انجام دادند. نتایج نشان داد که چرخش اجباری حسابرسان بر ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. به‌علاوه، چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسان و ارزش افزوده بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسان و ارزش افزوده اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت، چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسان و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر معناداری ندارد. نتایج تا حدودی با یافته‌های ما سازگار است

۹- پیشنهادات بر اساس نتایج حاصل از پژوهش پیشنهادات مرتبط با فرضیه اول

- ۱- با توجه به تأثیرگذاری مثبت سرمایه اجتماعی حسابرس بر پاداش حسابرس، پیشنهاد می‌شود مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی، نسبت به بهبود شبکه‌های ارتباطی حسابرسان در قالب تمرکز بر مفهوم مرکزیت درجه، به منظور شناسایی بهتر و بیشتر حسابرسان خبره و ایجاد ساز و کارهایی به منظور شایسته‌سازی بیشتر در این حوزه، اقدامات لازم را انجام دهند.
- ۲- پیشنهاد می‌شود مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی، به میزان قابلیت ارتباط‌پذیری حسابرس در قالب تمرکز بر «مفهوم ارتباط‌پذیری» دقت نظر ویژه‌ای داشته باشند چرا که این شاخص با کیفیت ارتباطات یک حسابرس ارتباط دارد و به طور خاص، موقعیت یک حسابرس را در یک ساختار شبکه از نظر کیفیت - در مقابل کمیت - مخاطبین او می‌سنجد. مانند مرکزیت درجه، ارتباط‌پذیری حسابرس می‌تواند بر کیفیت اطلاعاتی که وی از طریق ارتباطات خود به دست می‌آورد تأثیر بگذارد و به نوعی بر پاداش‌های وی در آینده نیز اثرگذار باشد.
- ۳- پیشنهاد می‌شود، مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی، به میزان قابلیت پیوندهای مستحکم در قالب تمرکز بر «مفهوم پیوندهای مستحکم حسابرس^۱» دقت نظر ویژه‌ای داشته باشند چرا که این شاخص تعداد روابط سه طرفه را بین افراد در همان شبکه اندازه‌گیری می‌کند. پیوندهای مستحکم، تعهد حسابرس را افزایش می‌دهد و منبعی از اطلاعات را تشکیل می‌دهد که به نوبه خود می‌تواند بر نگرش‌ها، نظرات و تصمیمات فرد تأثیر بگذارد.

پیشنهادات مرتبط با فرضیه دوم

- ۱- با توجه به تأثیرگذاری منفی و معنادار سرمایه انسانی حسابرس بر پاداش حسابرس، پیشنهاد می‌شود، مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی به منظور اثرگذاری بیشتر مؤلفه‌های سرمایه انسانی حسابرس بر پاداش حسابرس، نسبت به افزایش دانش، مهارت و تخصص حسابرسان به عنوان مؤلفه‌های اصلی سرمایه انسانی تمرکز بیشتری کرده و اقدامات لازم را صورت دهند؛ چرا که رقابت در بازار حسابرسی پیش از پیش حرفه‌ای و پیچیده شده و در آینده حسابرسانی در بازار، توانایی رقابت و مانایی خواهند داشت که دانش بروز و تخصص کافی را دارا باشند.
- ۲- از آنجا که کشورهای پیشرو در زمینه توسعه و بهبود مؤلفه‌های سرمایه انسانی حسابرس، تجارب موفقیت‌آمیزی داشته‌اند، پیشنهاد می‌شود، مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی با بهره‌گیری از این تجارب و نیز همسان‌سازی و بومی‌سازی آن با ویژگی‌های حسابرسان ایرانی و محیط حرفه‌ای کشور، نسبت به بهبود این مهم تلاش نمایند.

پیشنهادات مرتبط با فرضیه سوم

- با توجه به تأثیرگذاری معنادار سرمایه اجتماعی حسابرس بر دوره تصدی حسابرس، پیشنهاد

1. Strong ties

می‌شود، مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی با توجه به مؤلفه‌ها و شاخص‌های سرمایه اجتماعی (مرکزیت درجه، میزان ارتباط‌پذیری و پیوندهای مستحکم حسابرس) نسبت به انتخاب حسابرسان مد نظر خود اقدام نمایند و دوره تصدی حسابرس را با توجه به این شاخص‌ها تعیین نمایند.

پیشنهادات مرتبط با فرضیه چهارم

با توجه به عدم تأثیرگذاری معنادار سرمایه انسانی حسابرس بر دوره تصدی حسابرس، پیشنهاد می‌شود، مدیران و مؤسسه‌های حسابرسی با توجه به مؤلفه‌ها و شاخص‌های سرمایه انسانی حسابرس (دانش، مهارت و تخصص لازم) نسبت به انتخاب حسابرسان مد نظر خود اقدام نمایند و دوره تصدی حسابرس را با توجه به این شاخص‌ها تعیین نمایند.

پیشنهادات مرتبط با فرضیه پنجم

از آنجا که چرخش حسابرسان می‌تواند اثرگذاری ویژه‌ای بر کارایی حسابرسان، کیفیت صورت‌های مالی و استقلال آن‌ها داشته باشد، به مدیران، صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود، نسبت به افزایش دامنه ارتباطات خود با حسابرسان خوشنام و دارای سابقه، اهتمام بیشتری ورزند تا بتوانند مزیت‌های بیشتری در بازار کسب کنند.

پیشنهادات مرتبط با فرضیه ششم

با توجه به تأثیرگذاری بسیار زیاد چرخش حسابرسان بر اثربخشی و کیفیت صورت‌های مالی و ممانعت از دستکاری سود و تقلب‌های احتمالی بواسطه ایجاد روابط نزدیک بین حسابرس و صاحبکار، به مدیران، صاحبکاران و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود، نسبت به افزایش بهبود سرمایه انسانی حسابرسان در قالب افزایش دانش و اخلاق حرفه‌ای، دقت نظر ویژه‌ای داشته باشند.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی

- آقایی، محمدعلی؛ ویسی حصار، ثریا؛ فاطری، علی. (۱۳۹۸). بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها. فصلنامه حسابداری مالی. ۱۱ (۴۴): ۸۸-۱۱۸.
- حسن بگلو، مهدی. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر دوره تصدی مدیرعامل بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تاکید بر نوع حسابرس.
- خانی زاده، فرهاد و حیدرپور، فرزانه. (۱۳۹۹). تأثیر پیچیدگی سازمانی، تغییر شرکای موسسه حسابرسی و چرخش حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی، دومین کنفرانس بین‌المللی نوآوری در مدیریت کسب و کار و اقتصاد، تهران.
- زلفی، حسن، افلاطونی، عباس، برز آبادی فراهانی، محمد. (۱۳۹۸). تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱ (۴۱): ۱-۲۲.

۵. کریمی، افسانه و بخشی، محمد. (۱۳۹۶). بررسی اثر شهرت حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی، اولین کنفرانس ملی توسعه پایدار در علوم مدیریت و حسابداری و فرهنگ اقتصاد مقاومتی، تهران.

ب- منابع خارجی

1. Amir, E., Kallunki, J., & Nilsson, H. (2014). The association between individual audit partners' risk preferences and the composition of their client portfolios. *Review of Accounting Studies*, 19(1), 103-133.
2. Arnold, B., Bateman, H., Ferguson, A., & Raftery, A. (2017). Partner-scale economies, service bundling, and auditor independence in the Australian self-managed superannuation (pension) fund industry. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(2), 161-180.
3. Atmojo, R. T., & Sukirman, S. (2019). Effect of Tenure, Audit Specialization, and KAP's Reputation on the Quality of Audit Mediated by Audit Committees. *Accounting Analysis Journal*, 8(1), 66-73.
4. Bills, K. L., & Stephens, N. M. (2016). Spatial competition at the intersection of the large and small audit firm markets. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 23-45.
5. Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96.
6. Blum, E. S., Hatfield, R. C., & Houston, R. W. (2020). The Effect of Staff Auditor Reputation on Behavior Related to Audit Quality.
7. Bröcheler, V., Majoor, S., & Van Witteloostuijn, A. (2004). Auditor human capital and audit firm survival. *Accounting, Organizations and Society*, 29(7), 627-646.
8. Cahan, S. F., Jeter, D. C., & Naiker, V. (2011). Are all industry specialist auditors the same?. *AUDITING: A journal of practice & theory*, 30(4), 191-222.
9. Carson, E. (2009). Industry specialization by global audit firm networks. *The Accounting Review*, 84(2), 355-382.
10. Casterella, J. R., Francis, J. R., Lewis, B. L., & Walker, P. L. (2004). Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 123-140.
11. Collin, S.-O. Y., Ahlberg, J., Berg, K., Broberg, P., & Karlsson, A. (2017). The auditor as consigliere in family firm. *Journal of Family Business Management*, 7(1), 2-20.
12. Döving, E., & Gooderham, P. N. (2008). Dynamic capabilities as antecedents of the scope of related diversification: The case of small firm accountancy practices. *Strategic Management Journal*, 29(8), 841-857.
13. Du, X., Yin, J., & Hou, F. (2018). Auditor human capital and financial misstatement: Evidence from China. *China journal of accounting research*, 11(4), 279-305.
14. Ferguson, A., Pündrich, G., & Raftery, A. (2014). Auditor industry specialization, service bundling, and partner effects in a mining-dominated city. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 153-180.
15. Fontaine, R., Letaifa, S. B., & Herda, D. (2013). An interview study to understand the reasons clients change audit firms and the client's perceived value of the audit service. *Current Issues in Auditing*, 7(1), A1-A14.
16. Fracassi, C. (2017). Corporate finance policies and social networks. *Management Science*, 63(8), 2420-2438.
17. Goodwin, J., & Wu, D. (2014). Is the effect of industry expertise on audit pricing an office-level or a partner-level phenomenon? *Review of Accounting Studies*, 19(4), 1532-1578.
18. Herda, D. N., & Lavelle, J. J. (2013). Auditor commitment to privately held clients and its effects on value-added audit service. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 113-137.
19. Hitt, M. A., Bierman, L., Shimizy, K., & Kochhar, R. (2001). Direct and moderating effects

- of human capital on strategy and performance in professional service firms: A resource-based perspective. *Academy of Management Journal*, 44(1), 13–28.
20. Horton, J., Millo, Y., & Serafeim, G. (2012). Resources or power? Implications of social networks on compensation and firm performance. *Journal of Business Finance & Accounting*, 39(3-4), 399-426.
 21. Horton, J., Tuna, I., & Wood, A. (2014, October 27). Audit partner performance: A network perspective. Paper presented at the 2014 Conference on Auditing and Capital Markets, The George Washington University, Washington, DC.
 22. Knechel, R. W., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2015). Does the identity of engagement partners matter? An analysis of audit partner reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 32(4), 1443–1478.
 23. Larcker, D. F., So, E. C., & Wang, C. Y. (2013). Boardroom centrality and firm performance. *Journal of Accounting and Economics*, 55(2–3), 225–250.
 24. Lazerson, D. S. (2020). Does Auditor Tenure Matter? Audit Partner Rotation and Industry Specialization in the US.
 25. Lennox, C. S., & Wu, X. (2018). A review of the archival literature on audit partners. *Accounting Horizons*, 32(2), 1–35.
 26. Moroney, R. (2007). Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 69–94.
 27. Nelson, M., & Tan, H.-T. (2005). Judgment and decision-making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(Supplement), 41–71.
 28. Niemi, L. (2004). Auditor size and audit pricing: evidence from small audit firms. *European accounting review*, 13(3), 541-560.
 29. Ojala, H., Collis, J., Kinnunen, J., Niemi, L., & Troberg, P. (2016). The demand for voluntary audit in micro-companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 20(3), 267–277.
 30. Payne, G. T., Moore, C. B., Griffis, S. E., & Autry, C. W. (2011). Multilevel challenges and opportunities in social capital research. *Journal of Management*, 37(2), 491–520.
 31. Pramaswaradana, I. G. N. I., & Astika, I. B. P. (2017). Pengaruh Audit Tenure, Audit Fee, Rotasi Auditor, Spesialisasi Auditor, dan Umur Publikasi pada Kualitas Audit. *E-Jurnal Akuntansi*, 19(1), 168-194.
 32. Purnamasari, D. I., & Negara, H. K. S. (2019). The Effect of Auditor Reputation, Audit Tenure, and Firm Size on Audit Quality (A Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2013-2017 Period). *International Journal of Computer Networks and Communications Security*, 7(6), 104-108.
 33. Samagaio, A., & Rodrigues, R. (2016). Human capital and performance in young audit firms. *Journal of Business Research*, 69(11), 5354–5359.
 34. Silvestre, A. O., Costa, C. M., & Kronbauer, C. A. (2018). Audit Rotation And Earnings Quality: An Analysis Using Discretionary Accruals. *BBR. Brazilian Business Review*, 15(5), 410-426.
 35. Stam, W., & Elfring, T. (2008). Entrepreneurial orientation and new venture performance: The moderating role of intraand extraindustry social capital. *Academy of Management Journal*, 51(1), 97–111.
 36. Suwarno, A. E., Anggraini, Y. B., & Puspawati, D. (2020). Audit Fee, Audit Tenure, Auditor's Reputation, and Audit Rotation on Audit Quality. *Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 5(1), 61-70.
 37. Swart, J., Katrin, N., & Kinnie, N. (2015). Strategic human resource management and performance management in professional service firms. In L. Empson, D. Muzio, J. P. Broschak, & B. Hinings (Eds.), *The Oxford handbook of professional service firms* (pp. 476–501). New York: Oxford University Press.

38. Weraštuti, D. N. S. (2013). Pengaruh auditor client tenure, debt default, reputasi auditor, ukuran klien dan kondisi keuangan terhadap kualitas audit melalui opini audit going concern. *Vokasi: Jurnal Riset Akuntansi*, 2(1).

