

بررسی تاثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی

محمد رضا فشکی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

mohammadreza.feshki94@gmail.com

محمد ترکاشوند

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اداری، دانشگاه سمنان، سمنان، ایران. (نویسنده مسئول).

torkashvand.m70@gmail.com

چکیده

با توجه به اینکه امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای با اهمیت برعهده دارند لذا اعتبار بخشی این اطلاعات می‌تواند بر قابلیت اتکاء آن بیفزاید در همین راستا کارکنان نقش بسیار مهمی در فعالیت های شرکت ایفا می نمایند و می‌توانند با نقش مثبت خود در قابلیت اتکاء اطلاعات، منجر به بهبود فرآیندهای حسابداری شوند، بر همین اساس در این پژوهش به بررسی تاثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. در این پژوهش تعداد ۱۱۸ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۲ بررسی شده است. جهت آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون پانلی و لجستیک استفاده شده، یافته های پژوهش نشان می دهد که کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی معنادار و بر نوع اظهار نظر تاثیر مثبت معنادار (جهت اظهار نظر به سمت مقبول) دارد نهایتا کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تاثیر معناداری ندارد.

واژگان کلیدی: کیفیت کارمندان حسابداری، حق الزحمه حسابرسی، محتوای گزارش حسابرسی.

مقدمه

اظهار نظر حسابرسان و صلاحیت فنی، وابسته به کیفیت حسابرسی می باشند در تحقیقی لیبی و لوفت^۱ (۱۹۹۳) به این نتیجه رسیدند که تجربه ناکافی حسابرسان در زمینه تردید حرفه ای منجر به نقایص حسابرسی می شود. بیشتر تحقیقات به دنبال شناسایی ویژگی های مربوط به تردید حسابرسی و کشف عوامل موثر بر سطح تردید (که در تصمیم گیری و فعالیت حسابرسان آشکار شده است) می باشد (نلسون^۲، ۲۰۰۹). شواهد زیادی وجود دارد که نشان میدهد شرایط اقتصادی مخرب در زمان ورود حسابرسان به بازار کار، چگونگی اظهار نظر حرفه ای او را (در زمانی که به عنوان حسابرسان شرکت فعالیت می کند) تحت تاثیر قرار می دهد.

از سوی دیگر بر اساس نظریه درونداد - فرآیند - برونداد^۳، کیفیت کارکنان نظیر تعداد، تحصیلات و سابقه کاری آنان از اهمیت بسزایی برخوردار است. به طوریکه، کارکنان با کیفیت سازمان ضمن تلاش برای انجام مطلوب مسئولیت های خود، درصد اجرای هرچه مطلوب تر سیاست ها و رویه های کنترل داخلی هستند، که این به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل های داخلی می گردد (لئو و همکاران، ۲۰۱۷). بنابراین، انتظار می رود که افزایش کیفیت کارکنان

¹ Libby and luft

² Nelson

³ Input-process-output theory

سازمان موجب افزایش سرمایه گذاری سرمایه انسانی در طراحی و اجرای فرایند کنترل های داخلی و در نتیجه، بهبود اثربخشی کنترل های داخلی گردد. از سوی دیگر، این امکان نیز وجود دارد که این تأثیر در شرکت هایی که از نظارت خارجی قوی برخوردارند، متفاوت از شرکت های فاقد چنین بستر نظارتی باشد. چرا که بزعم مطالعات اخیر (دوئل و همکاران، ۲۰۰۷) نظارت خارجی می تواند بستر لازم برای کاهش مسائل نمایندگی کارکنان را فراهم نموده و مانع از شانه خالی کردن کارکنان از انجام مسئولیت های خود گردد. یکی از مسائلی که به طور بالقوه مورد توجه تمامی گروه های درگیر در شرکتها و ذینفعان می باشد؛ سطح حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی می باشد. در ادامه بخش های مبانی نظری و پیشینه های مطالعاتی، فرضیه ها، روش شناسی، یافته ها و نتیجه گیری پژوهش ارائه شده اند.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کارمندان حسابداری و حسابرسی

تهیه و ارائه اطلاعات حسابداری مالی، فراهم ساختن مبنایی جهت تصمیم گیری اقتصادی است هر نوع تصمیم گیری نیازمند اطلاعات است (نهندی و تقی زاده خانقاه، ۱۳۹۶). در همین راستا قضاوت فرایندی است که در آن افراد درباره جنبه های مربوط به مسأله مورد تصمیم گیری فکر و اظهار نظر می کنند. تصمیم گیری های اشتباه، اغلب ناشی از اشتباه در قضاوتهاست. بنابراین، برای بهبود تصمیم گیری ها باید اشتباهات در قضاوت ها شناسایی و حداقل شود (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴). حسابرسی فعالیتی قضاوتی است در حقیقت پاسخ تعداد زیادی از موضوعات و ابهامات که زاییده ماهیت حسابرسی است تنها با اتکا به قضاوت حرفه ای مقدور است. حسابرسی در یک نگاه بسیار کلی شامل دو عملکرد است که هر دو شدیداً به شواهد وابسته اند: الف) گردآوری شواهد، ب) ارزیابی شواهد گردآوری شده (زهانگ^۱، ۲۰۰۵). لذا می توان چنین ابراز داشت که محوری ترین موضوع در حسابرسی، قضاوت درباره کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی است لازم به ذکر است که قضاوت در حسابرسی منجر به گزارش حسابرسی می شود که محتوای آن دارای بندهای شرط و نوع اظهار نظر حسابرسی می باشد. از طرفی ریسک بالاتر ارزیابی شده منجر به هزینه بالاتر حسابرسی می شود. دوم، عملکرد ضعیف در حوزه کنترل های داخلی و عملیات حسابداری و گزارش دهی می تواند به حسابرسان نشان دهد که فقدان مدیریت و صداقت وجود دارد (چن و همکاران^۲، ۲۰۱۶). عملکرد ضعیف در حوزه های عملیات حسابداری و گزارش دهی پرسش قابلیت اطمینان سیستم کنترل داخلی را مطرح می کند (داقیناندان و رامان^۳، ۲۰۰۶؛ هویتاش و همکاران^۴، ۲۰۰۸، هوگان و ویلکین^۵، ۲۰۰۸). این قضیه می تواند باعث شود حسابرس ارزیابی نامطلوبی از توانایی شرکت برای تولید اطلاعات مالی با کیفیت داشته باشد که هزینه های (حق الزحمه) حسابرسی را افزایش می دهد (دوگار و همکاران^۶، ۲۰۱۵).

نتایج پژوهش های اخیر حاکی از آن است که کارکنان نقش بسیار مهمی در فعالیت های شرکت ایفا می نمایند. به عنوان مثال، بولتون و همکاران^۷ (۲۰۱۶) به وجود رابطه مثبت بین رضایت کارکنان و بازده بلند مدت سهام شرکت ها دست یافت. با و همکاران^۸ (۲۰۱۱) نیز ضمن بررسی ساختار سرمایه شرکت از منظر روابط شرکت و کارکنان دریافتند

¹ Zhang

² Chen and Et al

³ Raghynandan and Rama

⁴ Hoitash et al

⁵ Hogan and Wilkins

⁶ Doogar et al

⁷ Bolton and Et al

⁸ Bae and Et al

شرکتهایی که رفتار منصفانه و عادلانه ای با کارکنان خود دارند، هزینه بدهی کمتری نیز دارند. وو و لئو^۱ (۲۰۰۹) با بررسی تأثیر کیفیت کارکنان بر فعالیت های تحقیق و توسعه شرکتهای خصوصی چینی دریافتند که کیفیت کارکنان تأثیر مثبتی بر این فعالیتها دارد. گلاداشتین^۲ (۱۹۸۴) ضمن معرفی نظریه درونداد- فرایند- برون داد اذعان داشت که ترکیب گروه، ساختار گروه، منابع موجود و ساختار سازمانی چهار مؤلفه اصلی و تعیین کننده اثربخشی گروه محسوب می شوند. بزعم مطالعات صورت گرفته کیفیت کارکنان نظیر تعداد، تحصیلات و سابقه کاری آنها از اهمیت بسزایی برخوردار می باشد. به طور مثال، گی و مک وی^۳ (۲۰۰۵) بیان نمودند که کمبود کارکنان با کیفیت یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی کنترل داخلی است. چرا که، کارکنان با کیفیت ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت های خود، در صدد اجرای هرچه مطلوب تر سیاستها و رویه های کنترل داخلی هستند، که این به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ها می گردد. علاوه بر این، کیفیت کارکنان از طریق فرایندهای کاری نیز بر اثربخشی کنترل داخلی تاثیرگذار است (لیو و همکاران^۴، ۲۰۱۷).

به طوری که، کارکنان سازمان که سابق شغلی زیادی دارند: آشنایی بیشتری نیز با فرهنگ و روابط داخلی شرکت داشته که این مسئله باعث بهبود اثربخشی فرایند ارتباطات و تعامل بین آنها می گردد (زنگر و لورنس^۵، ۱۹۸۹). از آنجا که، اثربخشی ارتباطات از اهمیت بسیاری در کیفیت کنترل داخلی برخوردار است. لذا کارکنان سازمان که از سابقه شغلی بالایی برخوردار هستند، می توانند از طریق بهبود اثربخشی ارتباطات باعث افزایش کیفیت کنترل داخلی شرکت شوند. به طور کلی با توجه به اینکه کنترل های داخلی منجر به انضباط مالی و بهبود وضعیت گزارشگری و حسابداری شرکت می شود لذا هزینه حسابرسی کمتری را به همراه دارد زیرا حسابرسان از ریسک کمتری در جهت انجام کار حسابرسی برخوردار می شوند که این مهم نهایتاً میتواند منجر به بهبود محتوای گزارشی حسابرسی گردد. بنابراین، بر اساس نظریه درونداد- فرایند- برون داد، انتظار می رود که کیفیت کارکنان تأثیر قابل ملاحظه ای بر هزینه و محتوای گزارشی حسابرسی شرکت داشته باشد. بر پایه این استدلال، گو و همکاران^۶ (۲۰۱۶) دریافتند که شرکت های دارای کارکنان با کیفیت، از هزینه حسابرسی کمتر و بندهای شرط و اظهار نظر مطلوب تر برخوردارند. به طور مشابه، لیو و همکاران (۲۰۱۷) و فردیناند و همکاران^۷ (۲۰۲۰) نیز شواهدی مبنی بر وجود روابط بالا ارائه نمودند.

با توجه به اینکه امروزه سیستم های اطلاعاتی حسابداری نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمانها ایفا نموده و در محیط اقتصادی کشورها، وظیفه ای با اهمیت برعهده دارند لذا اعتبار بخشی این اطلاعات میتواند بر قابلیت اتکاء آن بیفزاید. طبق تحقیق فردیناند و همکاران (۲۰۲۰) انتظار می رود که کیفیت کارکنان منجر به افزایش کنترل داخلی و بهبود در روند فعالیت های مالی واحد اقتصادی گردد که این مهم منجر به کاهش حق الزحمه و بهبود در محتوای گزارش حسابرسی می شود. لذا در این پژوهش سعی بر آن است که رابطه بین کیفیت کارکنان با حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی، مورد بررسی قرار گیرد.

¹ Wu and Li

² Gladstein

³ Ge and McVay

⁴ Liu and Et al

⁵ Zenger and Lawrence

⁶ Guo and Et al

⁷ Ferdinand and Et al

پیشینه پژوهش

در ادامه به پشتوانه ی مطالعات تجربی انجام شده در حوزه ی موضوع مورد بررسی شواهدی ارائه شده فردیناند و همکاران (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت پرسنل حسابداری، ریسک حسابرسی و پاسخ حسابرسان پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می دهد حسابرسان هزینه های بالاتری را دریافت می کنند و احتمالاً تعدیل حسابرسی را برای شرکت هایی که پرسنل حسابداری آنها سطح تحصیلات پایین تری دارند انجام می دهند. رابطه بین تحصیلات پرسنل حسابداری و هزینه های حسابرسی معکوس است. همچنین در شرکت هایی که فعالیتهای پیچیده تری دارند، این رابطه قویتر است. کاری و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی "گزارش داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت و هزینه های حسابرسی در چین" پرداختند. این مطالعه یک همبستگی مثبت بین گزارش داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)^۱ و هزینه های حسابرسی در چین را در میابد. لئو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر نظارت خارجی بر رابطه بین کیفیت کارکنان با اثربخشی کنترل های داخلی شرکت های چینی پرداختند، یافته های پژوهش حاکی از آن است که کیفیت کارکنان باعث بهبود اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ها می گردد. علاوه براین، آنها دریافتند که تأثیر مثبت کیفیت کارکنان بر اثربخشی کنترل های داخلی در شرکت های دارای نظارت خارجی قوی تر به مراتب بیشتر از سایر شرکتها است. کال و همکاران^۲ (۲۰۱۷) تأثیر کیفیت کارکنان بر پیامدهای گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار دادند. آنها در این تحقیق برای سنجش کیفیت کارکنان از روش پیمایشی و ارسال پرسشنامه استفاده نمودند. نتایج تحقیق نشان داد که کیفیت کارکنان شرکت موجب افزایش کیفیت ارقام تمهیدی، کاهش نقاط ضعف کنترل های داخلی و کاهش تجدید ارائه صورتهای مالی می گردد. گو و همکاران (۲۰۱۶) طی پژوهشی ارتباط بین کیفیت کارکنان با نقاط ضعف کنترل های داخلی و تجدید ارائه صورتهای مالی شرکتها را در بازار سرمایه چین بررسی نمودند. با بکار گیری مدل های رگرسیون نتایج پژوهش نشان داد که شرکت های دارای کارکنان با کیفیت، از نقاط ضعف کنترل های داخلی و تجدید ارائه کمتری برخوردارند.

رمضانپور (۱۳۹۹) به بررسی رابطه کیفیت کارکنان با دفعات و خطای پیش بینی سود مدیران در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. یافته های پژوهش با بهره گیری از مدل های رگرسیون چند متغیره حاکی از آن است که بین کیفیت کارکنان و دفعات پیش بینی سود مدیران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما رابطه معناداری بین کیفیت کارکنان و خطای پیش بینی سود مدیران یافت نشد. سرتیبی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی با هزینه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج تحقیق آنها نشان داد که، در سطح معنی داری متغیر مستقل؛ میزان حاکمیت شرکتی (مالکیت مدیریتی، مالکیت نهادی، استقلال هیات مدیره، اقتدار سهامداران شناور آزاد و حسابرسی داخلی)، بیانگر عدم وجود رابطه بین مالکیت مدیریتی، مالکیت نهادی، استقلال هیات مدیره، اقتدار سهامداران شناور آزاد و حسابرسی داخلی با هزینه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. بنابراین تمام فرضیه های تحقیق رد میشود. واعظی و حاجی ها (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی تأثیر سرمایه گذاری تحقیق و توسعه بر روی حق الزحمه حسابرسی در شرکت های فعال در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصله نشان داد هزینه های تحقیق و توسعه سرمایه گذاری شده تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارند. برادران حسن زاده و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر محتوای گزارش حسابرسان پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد، احتمال دریافت گزارش مقبول در شرکت های با درصد مالکان نهادی زیاد و حسابرسی بزرگتر، بیشتر است. همچنین با

¹ Corporate social responsibility

² Call and Et al

تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، احتمال دریافت گزارش مقبول کاهش می یابد. مالکان نهادی و مرجع حسابرسی نیز موجب کاهش تعداد بندهای قبل از بند اظه ار نظر شده است.

سوال و فرضیه های پژوهش

فرضیات تحقیق به شرح زیر می باشد:

- فرضیه ۱: کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی دارد.
- فرضیه ۲: کیفیت کارمندان حسابداری بر محتوای گزارش حسابرسی تاثیر دارد.
- فرضیه ۱-۲: کیفیت کارمندان حسابداری بر نوع اظهار نظر حسابرسی تاثیر دارد.
- فرضیه ۲-۲: کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تاثیر دارد.

روش تحقیق

این پژوهش از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می باشد. همچنین از آنجا که این نوشتار به توصیف آنچه که هست یا توصیف شرایط موجود بدون دخل و تصرف (و نه به الزام و توصیه خاص) و با توجه به آن که قضاوت‌های ارزشی در این پژوهش کم رنگ است، پژوهش حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می رود. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده خواهد شد در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه بندی می گردد. لازم به ذکر است که برای تحلیل آماری نیز از نرم افزار SPSS (نسخه ۲۱) و Eviews (نسخه ۹) استفاده شده است.

مدل ها و نحوه اندازه گیری متغیرها

با توجه به اینکه این تحقیق به بررسی تاثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی می پردازد لذا نحوه اندازه گیری متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی به شرح زیر می باشد که در مدل های آماری بر اساس تحقیق فردیناند و همکاران (۲۰۲۰) قابل رویت می باشد:

مدل آزمون فرضیه ۱:

$$FEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 APQ_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 BODS_{it} + \beta_6 BODI_{it} + \beta_7 DUALITY_{it} + \beta_8 BIG4_{it} + e_{it}$$

مدل آزمون فرضیه ۱-۲:

$$MAO_{it} = \beta_0 + \beta_1 APQ_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 BODS_{it} + \beta_6 BODI_{it} + \beta_7 DUALITY_{it} + \beta_8 BIG4_{it} + e_{it}$$

مدل آزمون فرضیه ۲-۲:

$$NBEFORE_{it} = \beta_0 + \beta_1 APQ_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROS_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 BODS_{it} + \beta_6 BODI_{it} + \beta_7 DUALITY_{it} + \beta_8 BIG4_{it} + e_{it}$$

متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش، کیفیت کارمندان حسابداری شرکت (APQ) است که برای اندازه گیری آن مطابق با پژوهش لئو و همکاران (۲۰۱۷) از سه معیار شامل سابقه کاری، سطح تحصیلات و تعداد کارکنان شرکت استفاده شده است. از آنجا که بکارگیری هر یک از معیارهای فوق به طور مجزا، ممکن است باعث بروز ابهام و حصول نتایج غیرقابل اتکا در اندازه

گیری کیفیت کارکنان شود، لذا معیارهای مذکور در یک شاخص ترکیبی با یکدیگر ترکیب می شوند. بدین منظور ابتدا هر یک از این معیارها پس از محاسبه، به صورت اعداد صفر یا یک استاندارد می شوند. به طوری که، اگر سابقه کاری کارکنان شرکت بالاتر از میانگین شرکت های نمونه باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر، در صورتی که نسبت کارکنان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و بالاتر شرکت بیشتر از میانگین شرکتهای نمونه باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر و چنانچه تعداد کارکنان شرکت بیشتر از میانگین شرکت های نمونه باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می شود. در نهایت حاصل جمع مقادیر فوق برای هر شرکت در هر سال، بیانگر شاخص کیفیت کارکنان آن شرکت خواهد بود (لئو و همکاران، ۲۰۱۷).

متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته در این پژوهش حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی می باشد که اندازه گیری آن به شرح زیر می باشد:

حق الزحمه حسابرسی: برای اندازه گیری این متغیر از لگاریتم حق الزحمه موسسه حسابرسی استفاده می شود (فردیناند و همکاران، ۲۰۲۰).

نوع اظهار نظر: برای اندازه گیری این متغیر از نوع اظهار نظر حسابرس استفاده می شود، به طوری که اگر اظهار نظر حسابرس تعدیل نشود (از نوع مقبول باشد)، عدد ۱ (یک) و در غیر این صورت عدد ۰ (صفر) لحاظ می شود (برادران حسن زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

تعداد بندهای شرط: برای اندازه گیری این متغیر، از تعداد بندهای قید شده قبل از اظهار نظر استفاده می شود (همان منبع).

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی و نحوه اندازه گیری این متغیرها به شرح زیر می باشد:

اندازه شرکت: برای اندازه گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی کل دارایی ها استفاده می شود.

بازده فروش: برای اندازه گیری این متغیر از تفاوت فروش سال جاری و سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته استفاده می شود.

اهرم مالی: برای اندازه گیری این متغیر از تقسیم کل بدهی بر کل دارایی استفاده می شود.

اندازه هیات مدیره: برای اندازه گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی تعداد مدیران هیئت مدیره استفاده می شود.

استقلال هیأت مدیره: برای اندازه گیری این متغیر مشابه پژوهشهای دیمیتروپولوس و آستریو (۲۰۱۰) و قائمی و شهریاری (۱۳۸۸) از نسبت تعداد مدیران غیر موظف به تعداد کل اعضای هیأت مدیره استفاده شده است.

دوگانگی وظیفه مدیر عامل: برای اندازه گیری این متغیر مشابه پژوهش قائمی و شهریاری (۱۳۸۸) اگر وظیفه مدیر عامل و رئیس هیات مدیره با مدیر عامل باشد از متغیر مجازی ۱ (یک) در غیر این صورت از متغیر مجازی ۰ (صفر) استفاده می شود.

اندازه موسسه حسابرسی: برای اندازه گیری این متغیر اگر سال - شرکت مورد بررسی به وسیله موسسات حسابرسی رتبه الف (رتبه ۱) حسابرسی شده باشد از متغیر مجازی ۱ (یک) در غیر این صورت از متغیر مجازی ۰ (صفر) استفاده می شود.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل شرکتهایی میشود که دارای تمام ویژگی های زیر باشند:

۱. برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری آنها، سال مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 ۲. طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچگونه توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۳. کلیه ی اطلاعات مورد نیاز شرکتهای برای پژوهش در دسترس باشد.
 ۴. جزء بانکها و موسسات مالی (شرکتهای سرمایه گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشند.
 ۵. قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده و تا سال ۱۳۹۸ ادامه داشته باشند.
- با اعمال شرایط فوق تعداد ۱۱۸ شرکت در نمونه آماری این پژوهش قرار گرفته است.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج تحلیل توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول شماره (۱) ارائه شده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	۱/۴۸۳	۲/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۸۷۵	-۰/۰۸۳	۲/۲۹۸
حق الزحمه حسابرسی (FEE)	۶/۷۰۰	۶/۶۰۴	۱۰/۳۹۰	۴/۶۹۵	۰/۸۸۲	۰/۷۵۹	۲/۲۴۸
تعداد بندهای شرط (NBEFORE)	۱/۵۶۴	۱/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۳۱	۰/۶۷۴	۲/۵۶۰
تعداد بندهای بعد از اظهار نظر (NAFTER)	۸/۲۷۳	۸/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	۳/۰۰۰	۲/۴۵۵	۰/۵۲۴	۲/۶۱۰
اندازه شرکت (SIZE)	۱۴/۱۰۲	۱۳/۹۴۴	۱۹/۲۴۹	۱۰/۱۶۶	۱/۴۱۸	۰/۶۷۱	۲/۳۰۴
بازده فروش (ROS)	۰/۲۰۳	-۰/۱۴۵	۲/۹۹۸	-۰/۶۱۳	۰/۴۲۳	۲/۳۸۰	۱۴/۲۲۰
اهرم مالی (LEV)	۰/۶۲۱	۰/۶۱۷	۲/۱۵۴	۰/۰۹۲	۰/۲۴۵	۱/۳۴۳	۸/۷۳۰
اندازه هیات مدیره (BODS)	۱/۶۱۱	۱/۶۰۹	۱/۹۴۵	۱/۳۸۶	۰/۰۳۴	۲/۸۰۵	۹/۵۷۹
استقلال هیات مدیره (BODI)	۰/۶۵۸	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹۸	-۰/۴۱۷	۳/۱۷۴

جدول (۲): آمار توصیفی فراوانی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین
نوع اظهار نظر (MAO)	سال شرکت های فاقد دوگانگی وظیفه مدیر عامل: ۴۳۴ سال شرکت های دارای دوگانگی وظیفه مدیر عامل: ۳۹۲
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	سال شرکت های با گزارش حسابرسی غیر مقبول: ۶۲۴ سال شرکت های با گزارش حسابرسی مقبول: ۲۰۲
اندازه موسسه حسابرسی (BIG4)	سال شرکت های فاقد موسسه حسابرسی بزرگ: ۲۳۸ سال شرکت های دارای موسسه حسابرسی بزرگ: ۵۸۸

با توجه به جدول (۱) و (۲) تعداد مشاهدات سال-شرکت بر اساس داده های ترکیبی متوازن، ۸۲۶ مشاهده برابر با ۱۱۸ شرکت در ۷ سال بوده است. با توجه به آماره توصیفی، می توان شاخص های بالا را به شاخص های مرکزی، پراکندگی و سایر شاخص ها تقسیم نمود، که شاخص های مرکزی عبارت از شاخص میانگین و میانه، شاخص های پراکندگی

عبارت از شاخص انحراف معیار و سایر شاخص ها عبارت از شاخص بیشینه، کمینه، چولگی و کشیدگی می باشد. به طور خلاصه متغیر اهرم مالی نشان می دهد که میانگین نمونه $۶۲/۱$ درصد می باشد لذا می توان گفت که شرکتهای جامعه آماری برای تامین ساختار سرمایه خود بیشتر از بدهی استفاده می کنند لذا از لحاظ تامین اعتبار در جایگاه خوبی برخوردار هستند. در مورد ضریب چولگی منفی برخی از متغیرها نیز میتوان گفت که این موضوع حاکی از وجود چوله به راست و تمایل این متغیرها به مقادیر کوچکتر است، همچنین مثبت بودن ضرایب کشیدگی، حکایت از این مطلب دارد که از توزیع نرمال بلندتر بوده و داده ها حول میانگین متمرکز شده است.

آزمون نرمالیتت توزیع متغیر وابسته پژوهش

از آنجایی که در انجام این تحقیق به منظور تخمین پارامترهای مدل از روش حداقل مربعات معمولی استفاده می گردد و این روش بر این فرض استوار است که متغیر وابسته پژوهش دارای توزیع نرمال باشد لذا لازم است نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته مورد آزمون قرار گیرد.

جدول (۳): نتایج بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

نتایج آزمون KS (نرمالیتت)						متغیر
سطح معناداری	آماره k-z	کمینه	بیشینه	انحراف معیار	میانگین	
۰/۰۷۱	۱/۱۱۱	۴/۶۹۵	۱۰/۳۹۰	۰/۸۸۲	۶/۷۰۰	حق الزحمه حسابرسی (FEE)
۰/۰۹۸	۰/۹۳۲	۰/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۲/۰۳۱	۱/۵۶۴	تعداد بندهای شرط (NBEFORE)
۰/۱۲۲	۰/۷۰۲	۳/۰۰۰	۱۸/۰۰۰	۲/۴۵۵	۸/۲۷۳	تعداد بندهای بعد از اظهار نظر (NAFTER)
با توجه به مجازی بودن متغیر بدیهی است که این متغیر نرمال نیست.						نوع اظهار نظر (MAO)

با توجه به جدول (۳) بعد از آزمون نرمالیتت، سطح معنی داری آماره Z آزمون KS برای متغیرهای وابسته (حق الزحمه، تعداد بندهای شرط و تعداد بندهای بعد از اظهار نظر حسابرسی) به بالاتر از $۰/۰۵$ افزایش یافته بنابراین فرضیه H_0 مبنی بر نرمال بودن توزیع داده ها پذیرفته می شود و گویای آن است که متغیرهای وابسته مذکور دارای توزیع نرمال می باشد. اما با توجه به اینکه متغیر وابسته نوع اظهار نظر حسابرسی (یکی دیگر از متغیرهای وابسته) که با متغیر مجازی صفر و یک (۰ و ۱) سنجیده می شوند کیفی بوده، لذا بدیهی است که این متغیر نرمال نیست بر همین اساس برای آزمون فرضیه اول از رگرسیون غیر خطی مانند رگرسیون لجستیک استفاده می شود.

آزمون های مدل های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

فرضیه ۱: کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی دارد.

جدول (۴): نتایج برآورد مدل برای فرضیه اصلی اول پژوهش

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی داری	آماره VIF
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	-۰/۰۶۳	-۲/۵۳۸	۰/۰۰۶	۱/۲۴۶
اندازه شرکت (SIZE)	۰/۴۲۰	۱۶/۸۷۲	۰/۰۰۰	۱/۲۶۱
بازده فروش (ROS)	-۰/۰۴۸	-۲/۲۲۹	۰/۰۲۶	۱/۰۰۹

۱/۰۶۶	۰/۰۰۳	۲/۹۷۴	۰/۲۰۴	اهرم مالی (LEV)
۱/۰۴۵	۰/۹۳۹	۰/۰۷۵	۰/۰۴۳	اندازه هیات مدیره (BODS)
۱/۰۹۶	۰/۳۳۸	۰/۹۵۶	۰/۰۷۶	استقلال هیات مدیره (BODI)
۱/۰۸۳	۰/۷۰۶	۰/۳۷۷	۰/۰۱۳	دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)
۱/۰۶۹	۰/۰۰۳	۲/۸۲۰	۰/۰۷۱	اندازه موسسه حسابرسی (BIG4)
-	۰/۶۲۱	۰/۴۹۳	۰/۴۸۷	مقدار ثابت
۲/۰۹۸	آماره دوربین واتسون	۷۵/۲۰۲ (۰/۰۰۰)	آماره F (سطح معنی داری)	
۱۰/۱۴۱ (۰/۰۸۹)	آماره جارکو برا (سطح معنی داری)	۰/۷۳۰	(ضریب تعیین)	
۰/۱۰۵Prob.		۲/۴۷۹	آماره Godfrey	
۰/۰۰۰Prob.		۲/۰۰۰	آماره ARCH	
۰/۰۰۰Prob.		۳۷/۸۱۸	آماره H-hausman	
۰/۰۰۰ Prob.		۵۳/۷۷۲	آماره F-limer	

بر اساس نتایج آزمون فرضیه اول که در جدول (۴) ارائه شده است، سطح معنی داری آماره F-limer کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، بنابراین روش داده های پانل نسبت به روش داده های پولد ارجحیت دارد. همچنین با توجه به اینکه سطح معنی داری آماره H-hausman کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، روش رگرسیون با اثرات ثابت نسبت به روش رگرسیون با اثرات تصادفی ارجحیت دارد. در مرحله بعد با توجه به سطح معنی داری آماره ARCH، که ۰/۰۰۰ بوده، لذا رگرسیون دارای ناهمسانی واریانس می باشد بنابراین پس از رفع مشکل ناهمسانی واریانس به روش حداقل مجذورات تعدیل شده، آماره Godfrey نیز مورد آزمون واقع شد لذا سطح معنی داری آماره Godfrey بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، این موضوع بیانگر این است که رگرسیون دارای مشکل خود همبستگی سریالی نمی باشد. در ادامه با توجه به اینکه آماره F (۰/۰۰۰) دارای سطح معناداری زیر (۵ درصد) می باشد، بنابراین رگرسیون قدرت تبیین دارد. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۷۳ درصد از تغییرات متغیر حق الزحمه حسابرسی، توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می شود. همچنین در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک نتایج آزمون جارکو برا گویای آن است که باقیمانده های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می باشند بطوری که سطح معنی داری مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۸۹). همچنین با توجه به این که مقدار آماره دوربین واتسون مدل مابین ۱/۵ و ۲/۵ است (۲/۰۹۸) لذا می توان گفت در مدل، مشکل خود همبستگی باقیمانده ها وجود ندارد. در نهایت با توجه به سطح معناداری متغیر کیفیت کارمندان حسابداری (متغیر مستقل) که زیر ۰/۰۵ است (۰/۰۰۶) لذا کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی معناداری دارد بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می گردد. اما از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی و اندازه موسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر مثبت معنادار و بازده فروش تاثیر منفی و معنادار دارد. در نهایت با آزمون همخطی میان متغیرهای تحقیق نیز مقدار آماره VIF (عامل تورم واریانس) برای تمامی متغیرها از ۵ کوچکتر بوده و بیانگر این است که میان متغیرهای پژوهش مشکل همخطی شدید وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم

در فرضیه اصلی دوم مطرح شده بود "کیفیت کارمندان حسابداری بر محتوای گزارش حسابرسی تاثیر دارد". بر همین اساس فرضیات فرعی زیر مطرح شده است که جداگانه هر فرضیه آزمون می شود.

نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

فرضیه ۱-۲: کیفیت کارمندان حسابداری بر نوع اظهار نظر حسابرسی تاثیر دارد.
برای آزمون فرضیه فرعی اول در نمونه تحقیق از مدل رگرسیونی حداکثر درستنمایی - لوجیت باینری زیر استفاده شده است.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل برای فرضیه فرعی اول پژوهش

نام متغیر	ضریب (Coefficient)	آماره Z	Prob.	آماره VIF
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	۰/۱۸۵	۲/۰۲۰	۰/۰۴۳	۱/۲۴۶
اندازه شرکت (SIZE)	-۰/۲۷۰	-۴/۴۸۱	۰/۰۰۰	۱/۲۶۱
بازده فروش (ROS)	-۰/۱۳۵	۰/۷۸۳	۰/۴۳۳	۱/۰۰۹
اهرم مالی (LEV)	-۱/۰۴۵	-۳/۲۴۴	۰/۰۰۱	۱/۰۶۶
اندازه هیات مدیره (BODS)	۷/۳۴۷	۲/۲۰۵	۰/۰۲۷	۱/۰۴۵
استقلال هیات مدیره (BODI)	۰/۵۰۴	۱/۳۲۹	۰/۱۸۳	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	۰/۱۵۵	۰/۹۰۶	۰/۳۶۴	۱/۰۸۳
اندازه موسسه حسابرسی (BIG4)	۰/۰۸۷	-۰/۵۳۹	۰/۵۸۹	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	-۷/۵۰۵	-۱/۳۸۷	۰/۱۶۵	-
آزمون حداکثر درست نمایی (LR Test)		۴۶/۱۵۴ (۰/۰۰۰)		
سطح معنی داری (Prob.)		۱۲/۹۴۳ (۰/۱۰۳)		
آماره HL		۱۲/۸۸۵ (۰/۱۰۱)		
سطح معنی داری (Prob.)		۰/۴۴۰		
ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ				

با توجه به نتایج آزمون فرضیه فرعی اول، که در جدول (۵) ارائه شده است، سطح معنی داری آماره LR (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده و کل مدل رگرسیونی معنی دار است. نتایج آزمون نیکویی برازش (آزمون های HL و اندروز) نیز نشان می دهد که الگوی رگرسیونی مزبور نسبتا از برازش مطلوبی برخوردار است. همچنین با توجه به پایین بودن سطح احتمال (Prob.) آماره Z از سطح خطای مورد پذیرش، برای ضریب β_1 (متغیر مستقل کیفیت کارمندان حسابداری) نتایج آزمون نشان می دهد که کیفیت کارمندان حسابداری بر نوع اظهار نظر حسابرسی تاثیر منفی و معناداری دارد بنابراین فرضیه فرعی اول تایید می گردد. همچنین از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی بر نوع اظهار نظر حسابرسی تاثیر منفی و اندازه هیات مدیره بر نوع اظهار نظر حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت با آزمون همخطی میان متغیرهای تحقیق نیز مقدار آماره VIF (عامل تورم واریانس) برای تمامی متغیرها از ۵ کوچکتر بوده و بیانگر این است که میان متغیرهای پژوهش مشکل همخطی شدید وجود ندارد.

نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه ۲-۲: کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تاثیر دارد.

جدول (۶): نتایج برآورد مدل برای فرضیه فرعی دوم پژوهش

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی داری	آماره VIF
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	-۰/۱۳۲	-۱/۱۴۹	۰/۲۵۵	۱/۲۴۶
اندازه شرکت (SIZE)	-۰/۱۰۳	-۰/۹۰۳	۰/۳۶۶	۱/۲۶۱
بازده فروش (ROS)	-۰/۴۱۴	-۴/۱۰۵	۰/۰۰۰	۱/۰۰۹
اهرم مالی (LEV)	۱/۱۸۵	۳/۷۳۷	۰/۰۰۰	۱/۰۶۶
اندازه هیات مدیره (BODS)	-۴/۵۳۳	-۱/۷۲۳	۰/۰۸۵	۱/۰۴۵
استقلال هیات مدیره (BODI)	-۰/۴۱۰	-۱/۱۱۰	۰/۲۶۷	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	۰/۱۶۸	۰/۹۸۴	۰/۳۲۵	۱/۰۸۳
اندازه موسسه حسابرسی (BIG4)	-۰/۱۴۱	-۱/۲۰۳	۰/۲۲۹	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	۹/۶۵۶	۲/۱۲۰	۰/۰۳۴	-
آماره F (سطح معنی داری)		۱۴/۵۶۱	آماره دوربین واتسون	۱/۸۸۳
(ضریب تعیین)		۰/۳۲۲	آماره جاکو برا (سطح معنی داری)	۷/۶۱۴ (۰/۱۴۱)
آماره Godfrey		۲/۹۴۶	۰/۱۰۱ Prob.	
آماره ARCH		۳/۲۲۳	۰/۰۰۰ Prob.	
آماره H-hausman		۳۶/۱۱۳	۰/۰۰۰ Prob.	
آماره F-limer		۱۳/۰۲۲	۰/۰۰۰ Prob.	

با توجه به جدول (۶) آماره F (۰/۰۰۰) دارای سطح معناداری زیر (۵ درصد) می باشد، بنابراین رگرسیون قدرت تبیین دارد. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۳۲/۲ درصد از تغییرات متغیر تعداد بندهای شرط، توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می شود. همچنین در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک نتایج آزمون جاکو برا گویای آن است که باقیمانده های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می باشند بطوری که سطح معنی داری مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ است (۰/۱۴۱). همچنین با توجه به این که مقدار آماره دوربین واتسون مدل مابین ۱/۵ و ۲/۵ است (۱/۸۸۳) لذا می توان گفت در مدل، مشکل خود همبستگی باقیمانده ها وجود ندارد. در نهایت با توجه به سطح معناداری متغیر کیفیت کارمندان حسابداری (متغیر مستقل) که بالای ۰/۰۵ است (۰/۲۵۵) لذا کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تاثیر معناداری ندارد بنابراین فرضیه فرعی دوم تایید نمی گردد. اما از متغیرهای کنترلی بازده فروش تاثیر منفی و اهرم مالی تاثیر مثبت و معنادار بر تعداد بندهای شرط دارد. در نهایت با آزمون همخطی میان متغیرهای تحقیق نیز مقدار آماره VIF (عامل تورم واریانس) برای تمامی متغیرها از ۵ کوچکتر بوده و بیانگر این است که میان متغیرهای پژوهش مشکل همخطی شدید وجود ندارد.

نتیجه گیری و پیشنهادات

با توجه به اینکه امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای با اهمیت برعهده دارند لذا اعتبار بخشی این اطلاعات می‌تواند بر قابلیت اتکاء آن بیفزاید در همین راستا کارکنان نقش بسیار مهمی در فعالیت های شرکت ایفا می نمایند و می‌توانند با نقش مثبت خود در قابلیت اتکاء اطلاعات، منجر به بهبود فرآیندهای حسابداری شوند. بر همین اساس در این تحقیق به بررسی تاثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی در شرکتهای بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. یافته های تحقیق نشان می دهد کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر منفی معنادار و بر نوع اظهار نظر تاثیر مثبت معنادار (جهت اظهار نظر به سمت مقبول) دارد نهایتا کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تاثیر معناداری ندارد. در مورد تحلیل حاصل نتایج می توان گفت شرکت هایی که از پرسنل حسابداری با کیفیت بالا برخوردار هستند به این علت که ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت های خود، در صدد اجرای هرچه مطلوب تر سیاستها و رویه های کنترل داخلی هستند، این مهم به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ها می گردد و نهایتا حسابرسان را برای اخذ حق الزحمه کمتر متقاعد می کند. همچنین با توجه به اینکه کیفیت کارمندان حسابداری در فعالیتهای پیچیده تر واحد اقتصادی، بیشتر نمود پیدا می کند منجر به تعدیل کمتر در گزارش های حسابرسی می شود بر همین اساس شرکتهایی که از کیفیت کارمندان حسابداری قابل ملاحظه ای برخوردار هستند از تعداد بندهای شرط کمتر و اظهار نظر مطلوب تر (به سمت اظهار نظر مقبول) برخوردار هستند. به طور کلی در شرکتهای مذکور، انضباط مالی و بهبود وضعیت گزارشگری و حسابداری، بیشتر رویت می گردد و ریسک کمتری در جهت انجام کار حسابرسی به حسابرسان منتقل می گردد که نهایتا می‌توان منجر به بهبود محتوای گزارشی حسابرسی گردد.

پیشنهادات

با توجه به نتایج، همواره استفاده کنندگان صورت های مالی هنگام تجزیه تحلیل به متغیرهایی مانند کیفیت کارمندان حسابداری توجه داشته باشند زیرا این متغیر، منجر به کاهش در هزینه حسابرسی و بهبود در محتوای گزارش حسابرسی می شود. همچنین با توجه به اینکه هدف مدیران این است که اعتماد مالکان شرکت را فراهم کنند پس بایستی این نکته را در نظر بگیرند که برای افزایش منافع ذی نفعان، به دنبال استفاده از کارمندان حسابداری با کیفیت بالا باشند. همچنین با توجه به اینکه تعدیل در گزارشات به وسیله حسابرسان، منجر به معرفی مدیران و صاحبکاران غیرمسوول و غیر پاسخگو به بازار سرمایه می شود لذا بایستی سازمان بورس اوراق بهادار برای مشخص شدن ارزش واقعی شرکتهای شفاف سازی اطلاعاتشان و درک بهتر عملکردشان، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کنند که تا حد امکان شرکتهای از کارمندان با کیفیت در حوزه گزارشگری و حسابداری استفاده نمایند. نتایج تحقیق حاضر نیز برای مدیران اقتصادی، تحلیلگران مالی، پژوهشگران و دانشجویان نیز حاوی اطلاعات مفیدی است؛ زیرا تاثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی از اهمیت بالا برخوردار است.

منابع

✓ برادران حسن زاده، رسول، پاک مرام، عسگر، حسین بابایی، قادر، فریادی بناب، علی، (۱۳۹۵)، تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر محتوای گزارش حسابرسان، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۵۵-۱۷۲.

- ✓ حجازی، رضوان، اسماعیلی کیا، غریبه، (۱۳۹۲)، تأثیر سیستم های برنامه ریزی منابع سازمانی ERP بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با گزارشگری مالی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱۷-۳۸.
- ✓ رمضانپور، محمد، (۱۳۹۹)، بررسی رابطه کیفیت کارکنان بر دفعات و خطای پیش بینی سود مدیران در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی گلستان.
- ✓ رهنمای رودپشتی، فریدون، وکیلی فرد، حمیدرضا، لک، فضل اله، محسنی، عبدالرضا، (۱۳۹۴)، سبک حسابرسان و قابلیت مقایسه صورت های مالی، حسابداری مدیریت، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۲۹-۴۷.
- ✓ رویایی، رمضانعلی، یعقوب نژاد، احمد، آذین فر، کاوه، (۱۳۹۳)، ارتباط بین تردید حرفه ای و قضاوت حرفه ای حسابرسان مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۶۷-۹۵.
- ✓ سرتیپی، سینا، سرتیپی، حسین، فاضل، سرتیپی، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی با هزینه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین همایش بین المللی افق های نوین در علوم مدیریت و حسابداری، اقتصاد و کارآفرین ایران.
- ✓ قائمی، محمدحسین، شهرياری، مهدی، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی شرکت‌ها، دوره اول، شماره ۱، صص ۱۱۳-۱۲۸.
- ✓ بادآورنهدی، یونس، تقی زاده خانقاه، وحید، (۱۳۹۶)، بررسی تأثیر پرداخت سود سهام و عدم انتشار اخبار بد بر خطر سقوط قیمت سهام با تأکید بر عدم تقارن اطلاعاتی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۲۴، شماره ۱، صص ۱۹-۴۰.
- ✓ Bae, K., Kang, J., & Wang, J. (2011). Employee treatment and firm leverage: a test of the stakeholder theory of capital structure. *J. Financ. Econ*, 100, 130-153.
- ✓ Bolton, B., Q. Lian., K. Rupley, & Zhao, J. (2016). Industry contagion effects of internal control material weakness disclosures, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 1-14.
- ✓ Call, A. C., Campbell, J. L., Dhaliwal, D. S., & Moon J. R. (2017). Employee quality and financial reporting outcomes. *Journal of accounting and Economics*, 64(1), 123-149.
- ✓ Carey, P., Liu, L., Qu, W. (2017). Voluntary Corporate Social Responsibility Reporting and Financial Statement Auditing in China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2018), doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2017.09.002>
- ✓ Chen, L., Srinidhi, B., Tsang, A., Yu, W. (2016). Audited financial reporting and voluntary disclosure of corporate social responsibility (CSR) reports. *Journal of Management Accounting Research*.
- ✓ Doogar, R., Sivadasan, P., Solomon, I., 2015. Audit fee residuals: Costs or rents? *Review of Accounting Studies* 20, 1247-1286.
- ✓ Ferdinand A Gul, Bin Lin, Zhifeng Yang, Min Zhang, and Haoran Zhu.(2020). "Accounting Personnel Quality, Audit Risk, and Auditor Responses". Electronic copy available at: <https://ssrn.com/abstract=3665535>
- ✓ Ge, W., & McVay, S. (2005). The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes-Oxley Act. *Account. Horizons*, 19 (3), 137-158.
- ✓ Gladstein, D. L. (1984). Groups in context: a model of task group effectiveness. *Adm. Sci. Quart*, 29 (4), 499-517.
- ✓ Guo, J., Huang, P., Zhang, Y., & Zhou, N. (2016). The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and financial restatements. *Account. Rev*, 91 (4), 1167-1194.

- ✓ Hogan, C., Wilkins, M., 2008. Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research* 25 (1), 219-42.
- ✓ Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, J., 2008. Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (1), 105-26.
- ✓ Liu, C., Lin, B., & Shu, E. (2017). Employee quality, monitoring environment and internal control. *China Journal of Accounting Research*, 10 (1), 51-70.
- ✓ Wu, Y., & Liu, X. (2009). Human capital and R&D activity: evidence from Chinese private enterprises. *China Econ*, 4, 1567–1590 (in Chinese).
- ✓ Zang, A. (2005). Evidence on the trade off between real manipulation and accrual manipulation. Working paper, Unive of Rochester. 7, 163-187.
- ✓ Zenger, T. R., & Lawrence, B. S. (1989). Organizational demography: the differential effects of age and tenure distributions on technical communication. *Acad. Manage. J*, 32 (2), 353–376.

