



بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق‌الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی

فریبا ملک‌ی^۱

معصومه علوی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۹/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۴

چکیده

با توجه به اینکه امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در محیط اقتصادی کشورها وظیفه‌ای بااهمیت برعهده دارند، لذا اعتباربخشی این اطلاعات می‌تواند بر قابلیت اتکاء آن بیفزاید. در همین راستا کارکنان نقش بسیار مهمی در فعالیت‌های شرکت ایفا می‌نمایند و می‌توانند با نقش مثبت خود در قابلیت اتکاء اطلاعات، منجر به بهبود فرآیندهای حسابداری شوند. بر همین اساس در این پژوهش به بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق‌الزحمه و محتوای گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. در این پژوهش تعداد ۱۱۸ شرکت در دوره زمانی ۱۳۹۸-۱۳۹۲ بررسی شده است. جهت آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون پانلی و لجستیک استفاده شده، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت کارمندان حسابداری بر حق‌الزحمه حسابرسی و تعداد بندهای بعد از اظهارنظر تأثیر منفی معنادار و بر نوع اظهارنظر تأثیر مثبت معنادار (جهت اظهارنظر به سمت تعدیل نشده) دارد. نهایتاً کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تأثیر معناداری ندارد.

واژه‌های کلیدی: کیفیت کارمندان حسابداری، حق‌الزحمه حسابرسی، محتوای گزارش حسابرسی.

۱- گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. malekif2020@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. mas.alavi2@gmail.com



۱- مقدمه

اظهارنظر حسابرسان و صلاحیت فنی، وابسته به کیفیت حسابداری می‌باشند. در تحقیقی لیبی و لوفت^۱ (۱۹۹۳) به این نتیجه رسیدند که تجربه ناکافی حسابرسان در زمینه تردید حرفه‌ای منجر به نقایص حسابداری می‌شود. بیشتر تحقیقات به دنبال شناسایی ویژگی‌های مربوط به تردید حسابداری و کشف عوامل مؤثر بر سطح تردید (که در تصمیم‌گیری و فعالیت حسابرسان آشکار شده است) می‌باشد (نلسون^۲، ۲۰۰۹). شواهد زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد شرایط اقتصادی مخرب در زمان ورود حسابرسان به بازار کار، چگونگی اظهارنظر حرفه‌ای او را (در زمانی که به عنوان حسابرس شرکت فعالیت می‌کند) تحت تأثیر قرار می‌دهد.

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 طوری که، کارکنان با کیفیت سازمان ضمن تلاش برای انجام مطلوب مسئولیت‌های خود، درصد اجرای هرچه مطلوب‌تر سیاست‌ها و رویه‌های کنترل داخلی هستند، که این به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌گردد (لیو و همکاران^۴، ۲۰۱۷). بنابراین، انتظار می‌رود که افزایش کیفیت کارکنان سازمان موجب افزایش سرمایه‌گذاری سرمایه‌انسانی در طراحی و اجرای فرآیند کنترل‌های داخلی و در نتیجه، بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی گردد. از سوی دیگر، این امکان نیز وجود دارد که این تأثیر در شرکت‌هایی که از نظارت خارجی قوی برخوردارند، متفاوت از شرکت‌های فاقد چنین بستر نظارتی باشد. چرا که بزعم مطالعات اخیر (دوئل و همکاران^۵، ۲۰۰۷) نظارت خارجی می‌تواند بستر لازم برای کاهش مسائل نمایندگی کارکنان را فراهم نموده و مانع از شانه خالی کردن کارکنان از انجام مسئولیت‌های خود گردد. یکی از مسائلی که به طور بالقوه مورد توجه تمامی گروه‌های درگیر در شرکت‌ها و ذینفعان می‌باشد؛ سطح حق الزحمه و محتوای گزارش حسابداری می‌باشد. با توجه به اهمیت موضوعات مطرح شده به بررسی رابطه بین کیفیت کارمندان حسابداری و حق الزحمه و محتوای گزارش حسابداری می‌پردازیم.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

- **سواد مالی کارمندان:** تعریف استاندارد سواد مالی عبارت است از «داشتن دانش، مهارت، و اعتماد به نفس برای اتخاذ تصمیمات مالی سخت». محیط نهادی نیز نقش مهمی در تصمیم‌گیری‌های مالی دارد و بر انتخاب‌ها و کمیت و کیفیت اطلاعات و محرک‌های مرتبط تأثیر بسیار دارد. سواد مالی، مورد توجه روزافزون دولت‌ها و سایر خط‌مشی‌گذاران دولتی است. پژوهش‌های انجام‌شده در کشورهای OECD^۶ نشان می‌دهند که سواد مالی افراد و

¹ Libby and Luft

² Nelson

³ Input-process-output theory

⁴ Liu and et al

⁵ Doyle and et al

⁶ Organisation for Economic Co-operation and Development

خانوارها، قطع نظر از میزان درآمد و تحصیلات، بسیار پایین است، اما در میان گروه‌های کم‌درآمد و با تحصیلات پایین، میزان آن، بسیار کمتر است. به نظر می‌رسد حتی مالکان سهام و معامله‌گران دارایی‌های مالی نیز در پی ارتقای سطح سواد مالی خود نیستند.

– **سواد مالی و مشارکت مالی کارمندان:** ایجاد جوامعی که مشارکت مالی دارند، مستلزم افزایش سواد مالی از نظر ارائه مهارت‌ها و دانش مالی و همچنین کاربرد آن‌ها در حین اتخاذ تصمیمات مالی است. دلیل این است که سواد مالی، در کنار افزایش سطح توانایی افراد برای اتخاذ تصمیمات مالی آگاهانه، سبب افزایش اعتماد به نفس می‌شود، و در نتیجه، توانایی فرد برای دسترسی آسان به خدمات مالی رسمی و استفاده آسان از آن‌ها بهبود می‌یابد (آتکینسون و مسی^۱، ۲۰۱۱: ۶۵۷).

– **کیفیت کارکنان و اثربخشی کنترل‌های داخلی:** بزعم مطالعات صورت گرفته کیفیت کارکنان نظیر تعداد، تحصیلات و سابقه کاری آن‌ها از اهمیت بسزایی برخوردار می‌باشد. به طور مثال، گی و مکوی^۲ (۲۰۰۵) بیان نمودند که کمبود کارکنان با کیفیت یکی از دلایل اصلی ناکارآمدی کنترل داخلی است. چرا که کارکنان باکیفیت ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت‌های خود، درصدد اجرای هرچه مطلوب‌تر سیاست‌ها و رویه‌های کنترل داخلی هستند، که این به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌ها می‌گردد.

علاوه بر این، کیفیت کارکنان از طریق فرآیندهای کاری نیز بر اثربخشی کنترل داخلی تأثیرگذار است (لیو و همکاران، ۲۰۱۷). به طوری که، کارکنان سازمان که سابقه شغلی زیادی دارند؛ آشنایی بیشتری نیز با فرهنگ و روابط داخلی شرکت داشته که این مسأله باعث بهبود اثربخشی فرآیند ارتباطات و تعامل بین آن‌ها می‌گردد (زنگر و لورنس^۳، 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، می‌توانند از طریق بهبود اثربخشی ارتباطات باعث افزایش کیفیت کنترل داخلی شرکت شوند. بنابراین براساس نظریه درونداد- فرآیند- برونداد، انتظار می‌رود که کیفیت کارکنان تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت داشته باشد. بر پایه این استدلال، گو و همکاران^۴ (۲۰۱۶) دریافتند که شرکت‌های دارای کارکنان باکیفیت، از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی کمتری برخوردارند. به طور مشابه، لیو و همکاران (۲۰۱۷) نیز شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت بین کیفیت کارکنان و اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت ارائه نمودند.

¹ Atkinson and Messy

² Ge and Mcvay

³ Zenger and Lawrence

⁴ Guo and et al

۱-۲- پژوهش‌های انجام شده برون از کشور

فردیناند و همکاران^۱ (۲۰۲۰) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت پرسنل حسابداری، ریسک حسابداری و پاسخ حسابرسان پرداختند. در این مطالعه برای اندازه‌گیری کیفیت پرسنل حسابداری از سطح تحصیلات استفاده شده است. آن‌ها از طریق بررسی نتایج حسابداری شواهدی از چگونگی تأثیر کیفیت کارکنان حسابداری بر ریسک حسابداری به دست آوردند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد حسابرسان هزینه‌های بالاتری را دریافت می‌کنند و احتمالاً تعدیل حسابداری را برای شرکت‌هایی که پرسنل حسابداری آن‌ها سطح تحصیلات پایین‌تری دارند انجام می‌دهند. رابطه بین تحصیلات پرسنل حسابداری و هزینه‌های حسابداری معکوس است. همچنین در شرکت‌هایی که فعالیت‌های پیچیده‌تری دارند، این رابطه قوی‌تر است. نتایج دیگر تحقیق آن‌ها نشان داد مؤسسات حسابداری از نظر استراتژیک شرکای باتجربه‌تری را به شرکت‌هایی اختصاص می‌دهند که پرسنل حسابداری آن‌ها از سطح تحصیلات پایین‌تری برخوردار هستند. روی هم رفته، این یافته‌ها نشان می‌دهد که کیفیت پرسنل حسابداری بر ریسک حسابداری و نتایج حسابداری تأثیر می‌گذارد.

کاری و همکاران^۲ (۲۰۱۸)، به بررسی "گزارش داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت و هزینه‌های حسابداری در چین" پرداختند. این مطالعه یک همبستگی مثبت بین گزارش داوطلبانه مسئولیت اجتماعی شرکت (CSR)^۳ و هزینه‌های حسابداری در چین را درمی‌یابد. برخلاف تحقیق قبلی، گزارش افشای مسئولیت اجتماعی در چین همراه با مدیریت سود بیشتری است. نتایج حاکی از آن هستند که شرکت‌های چینی از گزارش افشای مسئولیت اجتماعی به عنوان تدبیر استراتژیک برای ظاهرسازی^۴ استفاده می‌کنند و اینکه حسابرسان هزینه‌های بیشتری را در پاسخ به ریسک حسابداری بالا رفته و تلاش حسابداری بیشتر به عهده می‌گیرند. علاوه بر این، اثرات مثبت گزارش افشای مسئولیت اجتماعی بر هزینه‌های حسابداری و مدیریت سود^۵ برای واحدهای تجاری غیردولتی (غیر SOE^۶) نسبت به واحدهای تجاری دولتی، قابل توجه‌تر هستند که پیشنهاد می‌کنند غیر SOE‌ها کاملاً اصول افشای مسئولیت اجتماعی را در بر نمی‌گیرند و لزوماً از گزارش افشای مسئولیت اجتماعی برای ایجاد ظاهر قانونی استفاده می‌کنند. در تست‌های بیشتر، درمی‌یابیم که غیر SOE‌ها با عملکرد افشای مسئولیت اجتماعی بالاتر یا گزارشات طولانی‌تر افشای مسئولیت اجتماعی با هزینه‌های کمتر حسابداری و مدیریت سود کمتری همبسته هستند.

لیو و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی تأثیر نظارت خارجی بر رابطه بین کیفیت کارکنان با اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌های چینی پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۵۲۲ سال-شرکت مشاهده طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ بوده که اطلاعات آن از طریق پرسش‌نامه گردآوری شده است با بهره‌گیری از مدل‌های رگرسیون

¹ Ferdinand and et al

² Carey and et al

³ Corporate Social Responsibility

⁴ Window dressing

⁵ Earnings management

⁶ State Owned Enterprise

چند متغیره، یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که کیفیت کارکنان باعث بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌ها می‌گردد. علاوه بر این، آن‌ها دریافتند که تأثیر مثبت کیفیت کارکنان بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دارای نظارت خارجی قوی‌تر به مراتب بیشتر از سایر شرکت‌ها است.

کال و همکاران^۱ (۲۰۱۷) تأثیر کیفیت کارکنان بر پیامدهای گزارشگری مالی را برای نمونه‌ای متشکل از ۳۴۰۹۰ سال- شرکت در بازار سرمایه آمریکا طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۲ 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 اقلام تعهدی، کاهش نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و کاهش تجدید ارائه صورتهای مالی می‌گردد.

لو و همکاران^۲ (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان "تأثیر بلندمدت شرایط اقتصادی بر اظهارنظر حسابرس" دریافتند که در زمان ورود حسابرس به بازار کار، شرایط اقتصادی بر اظهارنظر و تصمیم‌گیری او تأثیر بلندمدت دارند. به طور خاص، شرکای حسابرسی که حرفه‌ی خود را در طول رکود اقتصادی شروع کرده‌اند، تعدیلات حسابرسی را مکرراً منتشر می‌کند. برای نمونه‌های سال- شرکت‌ها با عدم تعدیلات حسابرسی، احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرسان رکود، یک نظر حسابرسی تعدیل شده منتشر کنند. علاوه بر این، شرکت‌هایی که توسط حسابرسان رکود حسابرسی می‌شوند، احتمال کمتری دارند که گزارشات مالی و مقررات افشا را نقض کنند. همچنین، یافته‌های ما نشان می‌دهند که مرحله ابتدایی حرفه، یک دوره تکوینی مهم (بحرانی) برای حسابرسان می‌باشد و اینکه شرایط اقتصاد کلان رایج در زمان ورود حسابرس به بازار کار، اظهارنظر او را دائماً در معرض آسیب قرار می‌دهد.

گو و همکاران (۲۰۱۶) طی پژوهشی ارتباط بین کیفیت کارکنان با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه صورتهای مالی شرکت‌ها را در بازار سرمایه چین بررسی نمودند. با بکارگیری مدل‌های رگرسیون نتایج پژوهش نشان داد که شرکت‌های دارای کارکنان با کیفیت، از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و تجدید ارائه‌ی کمتری برخوردارند.

پری (۲۰۰۹)^۳ طی پژوهشی رابطه بین حاکمیت شرکتی، کیفیت اطلاعات حسابداری و نوع اظهارنظر حسابرسان مستقل را بررسی کرد. بر اساس نتایج وی، ویژگی‌های غالب شرکت‌هایی که حسابرسان آن‌ها از اظهارنظر نامقبول برای بیان مطلوبیت صورتهای مالی استفاده کرده‌اند، عبارت‌اند از: اعضای هیئت مدیره آن‌ها تخصص مالی نداشته‌اند؛ از خدمات حسابرسی مستقلی غیر از چهار مؤسسه‌ی بزرگ حسابرسی بهره برده‌اند؛ طبق گزارش‌های خود دارای ارزش ویژه منفی بوده‌اند و عمده‌ی آن‌ها به صورت خصوصی کنترل می‌شده‌اند؛ مالکان نهادی در این شرکت‌ها حضور نداشته‌اند و اغلب درگیر دعوی حقوقی بوده‌اند. بر اساس یافته‌های این پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین هیئت مدیره با تخصص مالی و استفاده از خدمات حسابرسی چهار شرکت بزرگ، با ارائه‌ی اظهارنظر مقبول توسط حسابرسان مستقل،

¹ Call and et al

² Luo and et al

³ Pereira

رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش همچنین نشان می‌دهد بین وجود کمیته‌های حسابداری در ساختار کنترلی شرکت و ارائه‌ی اظهارنظر مقبول توسط حسابرس، رابطه معناداری برقرار نیست.

۲-۲- پژوهش‌های انجام شده در درون کشور

بررسی پژوهش‌های صورت گرفته در داخل کشور نشان می‌دهد تاکنون هیچ پژوهشی درباره تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابداری انجام نشده است. در ادامه به برخی از پژوهش‌های داخلی مشابه در این زمینه اشاره می‌شود.

بشیری منش و صمیمی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر میزان ابهام و پیچیدگی در متن صورت‌های مالی بر نوع استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با افزایش سطح ریسک حسابداری پرداختند. پیچیدگی متن صورت‌های مالی منجر به ابهام مطالب و عدم درک آن برای سرمایه‌گذاران می‌شود و از طرفی می‌تواند به عنوان رویکردی برای پنهان‌سازی اطلاعات استفاده شود؛ لذا حسابرسان برای بررسی سطح مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه شده لازم است از سازوکارهای مناسبی استفاده کند و خود را مقابل افزایش ریسک حسابداری مصون سازند. در این راستا با نمونه‌ای شامل ۸۳۲ مشاهده (سال- شرکت) طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ تأثیر خوانایی متن صورت‌های مالی بر حق الزحمه، تأخیر در ارائه گزارش، اظهارنظر و تغییر حسابرس بررسی شد. یافته‌ها نشان داد، با افزایش میزان پیچیدگی و ابهام متن صورت‌های مالی، حسابرسان وقت بیشتری برای انجام فرآیندهای حسابداری صرف نموده و در نتیجه حق الزحمه حسابداری و میزان تأخیر در ارائه گزارش حسابداری افزایش می‌یابد. همچنین یافته‌ها نشان داد، حسابرسان در مواجهه با ابهام در متن صورت‌های مالی از اظهارنظر مشروط استفاده می‌کنند تا ریسک دعوی حقوقی را کاهش دهند ولی استفاده از استراتژی عدم پذیرش صاحبکار بدلیل پیچیدگی متن صورت‌های مالی مشاهده نشد.

مشایخ و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارش حسابرس پرداختند. نتایج حاکی از آن است که در شرکت‌هایی که افشای مسئولیت اجتماعی بیشتر است، کیفیت اطلاعات حسابداری بالاتر است. این بدین معناست که بر اساس تئوری علامت دهی، شرکت‌های با مسئولیت-پذیری اجتماعی خوب، تمایل دارند گزارشگری مسئولیت اجتماعی را توسعه دهند که این اقدام آن‌ها در راستای بهبود اعتبار و کیفیت خدمات و محصولات، با بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری همراه می‌شود. همچنین این شرکت‌ها به احتمال بیشتری موفق به اخذ اظهارنظر مقبول در گزارش حسابداری می‌شوند.

رمضان‌پور (۱۳۹۹) به بررسی رابطه کیفیت کارکنان با دفعات و خطای پیش‌بینی سود مدیران در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ پرداخت. یافته‌های پژوهش با بهره‌گیری از مدل‌های رگرسیون چند متغیره حاکی از آن است که بین کیفیت کارکنان و دفعات پیش‌بینی سود مدیران

رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما رابطه معناداری بین کیفیت کارکنان و خطای پیش‌بینی سود مدیران یافت نشد.

سرتیبی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی با هزینه‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که، در سطح معنی‌داری متغیر مستقل؛ میزان حاکمیت شرکتی (مالکیت مدیریتی، مالکیت نهادی، استقلال هیئت مدیره، اقتدار سهامداران شناور آزاد و حسابرس داخلی)، بیانگر عدم وجود رابطه بین مالکیت مدیریتی، مالکیت نهادی، استقلال هیئت مدیره، اقتدار سهامداران شناور آزاد و حسابرس داخلی با هزینه حسابداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. بنابراین تمام فرضیه‌های تحقیق رد می‌شود.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل پرداختند و نتایج حاکی از آن بود که کیفیت حسابداری داخلی با حق الزحمه حسابداری رابطه معناداری ندارد. به طور دقیق‌تر نتایج این تحقیق نشان داد که ساعات آموزشی حسابداری داخلی باعث افزایش مهارت حسابرس داخلی می‌شود ولی این مورد باعث کاهش تلاش حسابرس مستقل نشده که به نوبه خود عدم تأثیر بر حق الزحمه حسابرس مستقل را نشان می‌دهد. البته بدیهی است که این مورد در صورتی به نفع شرکت است که افزایش در حق الزحمه حسابرسان داخلی کمتر از کاهش در حق الزحمه حسابرسان مستقل باشد. در این صورت شرکت‌ها با تقویت و تخصصی‌تر کردن حسابداری داخلی شرکت می‌توانند باعث کاهش کلی حق الزحمه حسابرس و مهم‌تر از آن بهبود کیفیت آن شوند.

برادران حسن‌زاده 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 شرکت‌های با درصد مالکان نهادی زیاد و حسابرس بزرگتر، بیشتر است. همچنین با تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره، احتمال دریافت گزارش مقبول کاهش می‌یابد. مالکان نهادی و مرجع حسابداری نیز موجب کاهش تعداد بندهای قبل از بند اظهارنظر شده است. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد تفکیک وظایف مدیرعامل از رئیس هیئت مدیره و مرجع حسابداری نیز، تعداد بندهای بعد از بند اظهارنظر را کاهش می‌دهد. از سوی دیگر، مالکان نهادی و مرجع حسابداری تعداد بندهای عدم توافق را کاهش داده و استقلال هیئت مدیره نیز به افزایش تعداد بندهای عدم توافق منجر شده است.

حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) در تحقیقی به بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل پرداختند. برای سنجش کیفیت کار حسابداری داخلی سه شاخص قدمت واحد حسابداری داخلی، بی‌طرفی و اندازه واحد حسابداری داخلی مورد استفاده قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق، رابطه بی‌طرفی و قدمت واحد حسابداری داخلی با مدت زمان اجرای حسابداری مستقل را تأیید کرد. در فرضیه دوم، اندازه واحد حسابداری داخلی بر مدت زمان اجرای حسابداری مستقل بی‌تأثیر برآورد شد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل دریافتند که در سال‌های اخیر توجه بسیاری از محققان، دانشجویان و اساتید حسابداری به موضوع قضاوت حرفه‌ای حسابرسان جلب شده است. این جلب توجه، اهمیت موضوع قضاوت حرفه‌ای را بیان می‌کند. پس شناسایی عواملی که بر قضاوت حرفه‌ای مؤثر هستند می‌تواند کمک بزرگی به حسابرسان مستقل بنماید. یکی از عوامل مهمی که بر قضاوت حرفه‌ای تأثیرگذار است می‌تواند تردید حرفه‌ای (تردیدگرایی) باشد. هدف این تحقیق بررسی رابطه بین شاخص‌های تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد. این تحقیق با استفاده از پیمایش نظرات ۱۵۰ حسابرس مستقل به عنوان نمونه‌ی آماری و با استفاده از پرسش‌نامه تعدیل شده هرت و همکاران به این نتیجه رسیدند که در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

حجازی و اسماعیل یکیا (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان بر اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه مورد مطالعه شامل ۱۲۰ مشاهده شرکت - سال برای دوره زمانی ۱۳۸۷ لغایت ۱۳۹۰ بود. یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌های دارای سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان نسبت به شرکت‌های فاقد سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان کمتر احتمال دارد که ضعف کنترل داخلی داشته باشند. همچنین شرکت‌هایی که زیان‌ده بودند، در دوره مذکور فعالیت‌های ادغام و تحصیل داشته‌اند، ارزش بازار کمتری داشته‌اند و عمر استقرار سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان در آن‌ها کوتاه‌تر بوده، به احتمال کمتری دارای ضعف در سیستم کنترل داخلی بوده و سطوح پایین‌تری از ضعف را تجربه می‌کنند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

- ۱- کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابداری تأثیر منفی دارد.
- ۲- کیفیت کارمندان حسابداری بر محتوای گزارش حسابداری تأثیر دارد.
- ۱-۲- کیفیت کارمندان حسابداری بر نوع اظهارنظر حسابداری تأثیر دارد.
- ۲-۲- کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تأثیر دارد.
- ۳-۲- کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای بعد از اظهارنظر تأثیر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد. 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) می‌پردازد، پژوهش

حاضر در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می‌رود. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده خواهد شد در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه‌بندی می‌گردد. در پژوهش حاضر برای تعیین نمونه آماری، از روش حذفی سیستماتیک (غربال‌گری) استفاده گردیده است. به عبارت دیگر جامعه مطالعاتی تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ است، که تمامی شرایط زیر را دارا باشند:

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

۱-۴- متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش، کیفیت کارمندان حسابداری شرکت (APQ) است که برای اندازه‌گیری آن مطابق با پژوهش لیو 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 اندازه‌گیری کیفیت کارکنان شود، لذا معیارهای مذکور در یک شاخص ترکیبی با یکدیگر ترکیب می‌شوند. بدین منظور ابتدا هر یک از این معیارها پس از محاسبه، به صورت اعداد صفر یا یک استاندارد می‌شوند. به طوری که، اگر سابقه کاری کارکنان شرکت بالاتر از میانگین شرکت‌های 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 شرکت‌های نمونه باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می‌شود. در نهایت جمع مقادیر فوق برای هر شرکت در هر سال، بیانگر شاخص کیفیت کارکنان آن شرکت خواهد بود (لیو و همکاران، ۲۰۱۷).

۲-۴- متغیرهای وابسته

حق الزحمه حسابرسی: برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم حق الزحمه مؤسسه حسابرسی استفاده می‌شود (فردیناند و همکاران، ۲۰۲۰).

نوع اظهارنظر: برای اندازه‌گیری این متغیر از نوع اظهارنظر حسابرس استفاده می‌شود، به طوری که اگر اظهارنظر حسابرس تعدیل نشود (از نوع مقبول باشد)، عدد ۱ (یک) و در غیر این صورت عدد ۰ (صفر) لحاظ می‌شود (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۵).

تعداد بندهای شرط: برای اندازه‌گیری این متغیر، از تعداد بندهای قید شده قبل از اظهارنظر استفاده می‌شود (همان منبع).

تعداد بندهای بعد از اظهارنظر: از طریق شمردن بندهای قیدشده در گزارش حسابداری و بندهای گزارش بازرسی قانونی، فقط موارد عدم رعایت قانون تجارت (بندهای منفی گزارش بازرسی) محاسبه می‌شود (همان منبع).

۳-۴- متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت: برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها استفاده می‌شود. بازده فروش: برای اندازه‌گیری این متغیر از تفاوت فروش سال جاری و سال گذشته تقسیم بر فروش سال گذشته استفاده می‌شود.

اهرم مالی: برای اندازه‌گیری این متغیر از تقسیم کل بدهی بر کل دارایی استفاده می‌شود. اندازه هیئت مدیره: برای اندازه‌گیری این متغیر از لگاریتم طبیعی تعداد مدیران هیئت مدیره استفاده می‌شود. استقلال هیئت مدیره: برای اندازه‌گیری این متغیر مشابه پژوهش‌های دیمیتریوپولوس و آستریو^۱ (۲۰۱۰) و قائمی و شهریاری (۱۳۸۸) از نسبت تعداد مدیران غیرموظف به تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره استفاده شده است. دوگانگی وظیفه مدیرعامل: برای اندازه‌گیری این متغیر مشابه پژوهش قائمی و شهریاری (۱۳۸۸) اگر وظیفه مدیرعامل و رئیس هیئت مدیره با مدیرعامل باشد از متغیر مجازی ۱ (یک) در غیر اینصورت از متغیر مجازی ۰ (صفر) استفاده می‌شود.

اندازه مؤسسه حسابداری: برای اندازه‌گیری این متغیر اگر سال - شرکت مورد بررسی به وسیله مؤسسات حسابداری رتبه الف (رتبه ۱) حسابداری شده باشد از متغیر مجازی ۱ (یک) در غیر اینصورت از متغیر مجازی ۰ (صفر) استفاده می‌شود.

۴-۴- مدل‌های پژوهش

مدل آزمون فرضیه ۱:

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

¹ Dimitropoulos and Asteriou

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:

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

مدل آزمون فرضیه ۳-۲:

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

FEE = حق الزحمه حسابداری در سال t و در شرکت i

MAO = نوع اظهار نظر در سال t و در شرکت i

NBEFORE = تعداد بندهای شرط در سال t و در شرکت i

NAFTER = تعداد بندهای بعد از اظهار نظر در سال t و در شرکت i

APQ = کیفیت کارمندان حسابداری در سال t و در شرکت i

SIZE = اندازه شرکت در سال t و در شرکت i

ROS = بازده فروش در سال t و در شرکت i

LEV = اهرم مالی در سال t و در شرکت i

BODS = اندازه هیئت مدیره در سال t و در شرکت i

BODI = استقلال هیئت مدیره در سال t و در شرکت i

DUALITY = دوگانگی وظیفه مدیرعامل در سال t و در شرکت i

BIG4 = اندازه مؤسسه حسابداری در سال t و در شرکت i

e_{it} = خطای مدل (پسماند مدل)

۴-۵- روش گردآوری و ابزار تحلیل داده‌ها

این تحقیق بر اساس روش کتابخانه‌ای می‌باشد همچنین در این پژوهش اطلاعات مربوط به ادبیات موضوعی، مبانی نظری، پیشینه و سوابق تحقیقات انجام شده قبلی درباره موضوع تحقیق از منابع کتابخانه‌ای و از طریق مطالعه کتب و نشریات مقالات، پایان‌نامه‌ها اعم از منابع داخلی و خارجی جمع‌آوری شده است. اطلاعات و داده‌های مورد نیاز برای بررسی و آزمون فرضیه‌های تحقیق از صورت‌های مالی و گزارش‌های ارائه شده شرکت‌ها به بورس اوراق بهادار و همچنین نرم‌افزار تدبیرپرداز و لوح فشرده اطلاعات مالی شرکت‌ها استخراج شده است. به منظور انجام محاسبات و آماده نمودن داده‌ها و اطلاعات مورد نیاز تحقیق و همچنین تجزیه و تحلیل آن‌ها، از نرم‌افزارهای Excel و Eviews استفاده گردیده است.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

خلاصه وضعیت آمار توصیفی مربوط به متغیرهای تحقیق پس از غربالگری و حذف داده‌های پرت به کمک نرم افزار Eviews در جدول ۱ به شرح زیر است:

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	۱/۴۸۳	۲/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۸۷۵	-۰/۰۸۳	۲/۲۹۸
حق الزحمه حسابداری (FEE)	۶/۷۰۰	۶/۶۰۴	۱۰/۳۹۰	۴/۶۹۵	۰/۸۸۲	-۰/۷۵۹	۲/۲۴۸
تعداد بندهای شرط (NBFORE)	۱/۵۶۴	۱/۰۰۰	۱۲/۰۰۰	۰/۰۰۰	۲/۰۳۱	۰/۶۷۴	۲/۵۶۰
تعداد بندهای بعد از اظهارنظر (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 هیئت مدیره (BODS)	۱/۶۱۱	۱/۶۰۹	۱/۹۴۵	۱/۳۸۶	۰/۰۳۴	۲/۸۰۵	۹/۵۷۹
استقلال هیئت مدیره (BODI)	۰/۶۵۸	۰/۶۰۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۱۹۸	-۰/۴۱۷	۳/۱۷۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آمار توصیفی فراوانی متغیرهای تحقیق

متغیر	میانگین
نوع اظهارنظر (MAO)	سال شرکت‌های با گزارش حسابداری غیر مقبول: ۶۲۴ سال شرکت‌های با گزارش حسابداری مقبول: ۲۰۲
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	سال شرکت‌های فاقد دوگانگی وظیفه مدیر عامل: ۴۳۴ سال شرکت‌های دارای دوگانگی وظیفه مدیر عامل: ۳۹۲
اندازه مؤسسه حسابداری (BIG4)	سال شرکت‌های فاقد مؤسسه حسابداری بزرگ: ۲۳۸ سال شرکت‌های دارای مؤسسه حسابداری بزرگ: ۵۸۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به جدول ۱ و ۲ تعداد مشاهدات سال - شرکت بر اساس داده‌های ترکیبی متوازن، ۸۲۶ مشاهده برابر با ۱۱۸ شرکت در ۷ سال بوده است. با توجه به آماره توصیفی، می‌توان شاخص‌های بالا را به شاخص‌های مرکزی،

پراکندگی و سایر شاخص‌ها تقسیم نمود، که شاخص‌های مرکزی عبارت از شاخص میانگین و میانه، شاخص‌های پراکندگی عبارت از شاخص انحراف معیار و سایر شاخص‌ها عبارت از شاخص بیشینه، کمینه، چولگی و کشیدگی می‌باشد.

به طور خلاصه متغیر اهرم مالی نشان می‌دهد که میانگین نمونه ۶۲/۱ درصد می‌باشد لذا می‌توان گفت که شرکت‌های جامعه آماری برای تأمین ساختار سرمایه خود بیشتر از بدهی استفاده می‌کنند لذا از لحاظ تأمین 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 داده‌ها حول میانگین متمرکز شده است.

۵-۲- آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای وابسته پژوهش

با توجه به جدول ۳، که نشان‌دهنده نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنف^۱ (k-s) می‌باشد، گویای آن است که سه متغیر وابسته مذکور دارای توزیع نرمال می‌باشند، اما با توجه به اینکه متغیر وابسته نوع اظهار نظر حسابرس که با متغیر مجازی (۰ و ۱) سنجیده می‌شوند کیفی بوده، لذا بدیهی است که این متغیر نرمال نیست بر همین اساس برای آزمون فرضیه فرعی اول از رگرسیون غیرخطی مانند رگرسیون لجستیک استفاده می‌شود.

جدول ۳- نتایج بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته

نتایج آزمون KS						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)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۳- آزمون مانایی

در این پژوهش برای آزمون مانایی از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته (ADF) استفاده شده است. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۴ تمامی متغیرهای پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد از مانایی برخوردار می‌باشند.

^۱ Kolmogorov- Smirnov test

جدول ۴- آزمون ریشه واحد با استفاده از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته

متغیر	تعداد وقفه	مقدار آماره t	سطح معنی داری
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	۰	-۹/۰۲۶	۰/۰۰۰
حق الزحمه حسابداری (FEE)	۰	-۹/۰۷۳	۰/۰۰۰
تعداد بندهای شرط (NBEFORE)	۰	-۱۱/۹۶۹	۰/۰۰۰
تعداد بندهای بعد از اظهار نظر (NAFTER)	۰	-۷/۹۲۱	۰/۰۰۰
اندازه شرکت (SIZE)	۰	-۸/۳۷۹	۰/۰۰۰
بازده فروش (ROS)	۰	-۳۰/۲۶۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی (LEV)	۰	-۱۱/۲۲۵	۰/۰۰۰
اندازه هیئت مدیره (BODS)	۰	-۹/۷۲۰	۰/۰۰۰
استقلال هیئت مدیره (BODI)	۰	-۱۱/۹۹۲	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۵- آزمون چاو و هاسمن

در تمامی فرضیات با توجه به اینکه سطح معنی داری آماره F لیمر کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) می‌باشد روش داده‌های پانلی پذیرفته می‌شود. همچنین با توجه به سطح معنی داری آماره هاسمن روش رگرسیون با اثرات ثابت نسبت به روش رگرسیون با اثرات تصادفی ارجحیت دارد (جدول ۵).

جدول ۵- آزمون چاو و هاسمن

فرضیات	آماره چاو (F لیمر)	احتمال	P-Value	نتیجه	آماره هاسمن	احتمال	P-Value	نتیجه
فرضیه اصلی اول	۵۳/۷۷۲	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های پانل	۳۷/۸۱۸	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت
فرضیه اصلی دوم	فرضیه فرعی اول	۱۳/۰۲۲	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های پانل	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت
	فرضیه فرعی دوم	۴/۵۵۲	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	داده‌های پانل	۰/۰۰۰	$P < ۰/۰۵$	اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۵- نتایج آزمون فرضیه اصلی اول

بر اساس نتایج آزمون فرضیه اول که در جدول ۶ ارائه شده است، با توجه به سطح معنی‌داری آماره ARCH، که ۰/۰۰۰ بوده، لذا رگرسیون دارای ناهمسانی واریانس می‌باشد بنابراین پس از رفع مشکل ناهمسانی واریانس به روش حداقل مجذورات تعدیل شده، آماره Godfrey نیز مورد آزمون واقع شد لذا سطح معنی‌داری آماره Godfrey بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، این موضوع بیانگر این است که رگرسیون دارای مشکل خود همبستگی سریالی نمی‌باشد. در ادامه با توجه به اینکه آماره F (۰/۰۰۰) دارای سطح معناداری زیر ۵ درصد می‌باشد، بنابراین رگرسیون قدرت تبیین دارد. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۷۳ درصد از تغییرات متغیر حق الزحمه حسابداری، توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود. همچنین در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک نتایج آزمون جاکوبرا گویای آن است که باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می‌باشند بطوری که سطح معنی‌داری 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 می‌توان گفت در مدل، مشکل خود همبستگی باقیمانده‌ها 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 حسابداری تأثیر منفی معناداری دارد بنابراین فرضیه اول تحقیق تأیید می‌گردد. اما از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی و اندازه مؤسسه حسابداری بر حق الزحمه حسابداری تأثیر مثبت معنادار و بازده فروش تأثیر 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.

جدول ۶- نتایج برآورد مدل برای فرضیه اصلی اول پژوهش

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی‌داری	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
اهرم مالی (LEV)	۰/۲۰۴	۲/۹۷۴	۰/۰۰۳	۱/۰۶۶
اندازه هیئت مدیره (BODS)	۰/۰۴۳	۰/۰۷۵	۰/۹۳۹	۱/۰۴۵
استقلال هیئت مدیره (BODI)	۰/۰۷۶	۰/۹۵۶	۰/۳۳۸	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	۰/۰۱۳	۰/۳۷۷	۰/۷۰۶	۱/۰۸۳
اندازه مؤسسه حسابداری (BIG4)	۰/۰۷۱	۲/۸۲۰	۰/۰۰۳	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	۰/۴۸۷	۰/۴۹۳	۰/۶۲۱	-

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی داری	آماره VIF
آماره F (سطح معنی داری)		۷۵/۲۰۲ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون	۲/۰۹۸
(ضریب تعیین)		۰/۷۳۰	آماره جارکو برا (سطح معنی داری)	۱۰/۱۴۱ (۰/۰۸۹)
آماره Godfrey		۲/۴۷۹	۰/۱۰۵ Prob.	
آماره ARCH		۲/۰۰۰	۰/۰۰۰ Prob.	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۶- نتایج آزمون فرضیه اصلی دوم

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

۵-۶-۱- نتایج آزمون فرضیه فرعی اول

با توجه به نتایج آزمون فرضیه فرعی اول، که در جدول ۷ 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 (آزمون‌های HL و اندروز) نیز نشان می‌دهد که الگوی رگرسیونی مزبور نسبتاً 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 می‌دهد که کیفیت کارمندان حسابداری بر نوع اظهارنظر حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد بنابراین فرضیه فرعی اول تأیید می‌گردد. همچنین از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و اهرم مالی بر نوع اظهارنظر حسابداری تأثیر منفی و اندازه هیئت مدیره بر نوع اظهارنظر حسابداری تأثیر 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.

جدول ۷- نتایج برآورد مدل برای فرضیه فرعی اول پژوهش

نام و نماد 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 هیئت مدیره (BODS)	۷/۳۴۷	۲/۲۰۵	۰/۰۲۷	۱/۰۴۵
استقلال هیئت مدیره (BODI)	۰/۵۰۴	۱/۳۲۹	۰/۱۸۳	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	۰/۱۵۵	۰/۹۰۶	۰/۳۶۴	۱/۰۸۳
اندازه مؤسسه حسابداری (BIG4)	۰/۰۸۷	۰/۵۳۹	۰/۵۸۹	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	-۷/۵۰۵	-۱/۳۸۷	۰/۱۶۵	-
آزمون حداکثر درست‌نمایی (LR Test)		۴۶/۱۵۴		
سطح معنی‌داری (Prob.)		(۰/۰۰۰)		
آماره HL		۱۲/۹۴۳		
سطح معنی‌داری (Prob.)		(۰/۱۰۳)		
آماره اندروز (Andrews Statistic)		۱۲/۸۸۵		
سطح معنی‌داری (Prob.)		(۰/۱۰۱)		
ضریب تعیین مک فادن McFadden R-SQ		۰/۴۴۰		

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۶-۲- نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم

بر اساس نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم که در جدول ۸ ارائه شده است، با توجه به سطح معنی‌داری آماره ARCH، که ۰/۰۰۰ بوده، لذا رگرسیون دارای ناهمسانی واریانس می‌باشد بنابراین پس از رفع مشکل ناهمسانی واریانس به روش حداقل مجذورات تعدیل شده، آماره Godfrey نیز مورد آزمون واقع شد لذا سطح معنی‌داری آماره Godfrey بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، این موضوع بیانگر این است که رگرسیون دارای مشکل خود همبستگی سریالی نمی‌باشد. در ادامه با توجه به اینکه آماره $F(۰/۰۰۰)$ دارای سطح معناداری زیر (۵ درصد) می‌باشد، 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 می‌شود. همچنین در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک نتایج آزمون جاکوبرا گویای آن است که باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می‌باشند بطوری که سطح معنی‌داری 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 می‌توان گفت در مدل، مشکل خود همبستگی باقیمانده‌ها 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 تأثیر معناداری ندارد بنابراین فرضیه فرعی دوم تأیید نمی‌گردد. اما از متغیرهای کنترلی بازده فروش تأثیر منفی و اهرم مالی تأثیر 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.

جدول ۸- نتایج برآورد مدل برای فرضیه فرعی دوم پژوهش

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی‌داری	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 هیئت مدیره (BODS)	-۴/۵۳۳	-۱/۷۲۳	۰/۰۸۵	۱/۰۴۵
استقلال هیئت مدیره (BODI)	-۰/۴۱۰	-۱/۱۱۰	۰/۲۶۷	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	۰/۱۶۸	۰/۹۸۴	۰/۳۲۵	۱/۰۸۳
اندازه مؤسسه حسابداری (BIG4)	-۰/۱۴۱	-۱/۲۰۳	۰/۲۲۹	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	۹/۶۵۶	۲/۱۲۰	۰/۰۳۴	-
آماره F		۱۴/۵۶۱	آماره دوربین واتسون	۱/۸۸۳
(سطح معنی‌داری)		۰/۰۰۰		
(ضریب تعیین)		۰/۳۲۲	آماره جارکو برا (سطح معنی‌داری)	۷/۶۱۴ (۰/۱۴۱)
آماره Godfrey		۲/۹۴۶	۰/۱۰۱ Prob.	
آماره ARCH		۳/۲۲۳	۰/۰۰۰ Prob.	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۶-۳- نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم

بر اساس نتایج آزمون فرضیه فرعی سوم که در جدول ۹ ارائه شده است، با توجه به سطح معنی‌داری آماره ARCH، که ۰/۷۵۴ بوده، لذا رگرسیون دارای ناهمسانی واریانس نمی‌باشد، آماره Godfrey نیز مورد آزمون واقع شد لذا سطح معنی‌داری آماره Godfrey بیشتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) بوده، این موضوع بیانگر این است که رگرسیون دارای مشکل خود همبستگی سریالی نمی‌باشد. در ادامه با توجه به اینکه آماره $F(۰/۰۰۰)$ دارای سطح معناداری زیر (۵ درصد) می‌باشد، بنابراین رگرسیون قدرت تبیین دارد. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۴۴/۶ درصد از تغییرات متغیر تعداد بندهای بعد از اظهارنظر، توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود. همچنین در بررسی مفروضات رگرسیون کلاسیک نتایج آزمون جاکوبرا گویای آن است که باقیمانده‌های حاصل از برآورد مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ از توزیع نرمال برخوردار می‌باشند بطوری که سطح معنی‌داری مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ است (۰/۱۷۵). همچنین با توجه به این که مقدار آماره دوربین واتسون مدل مابین ۱/۵ و ۲/۵ است (۱/۸۵۰) لذا می‌توان گفت در مدل، مشکل خود همبستگی باقیمانده‌ها وجود ندارد. در نهایت با توجه به سطح معناداری متغیر کیفیت کارمندان حسابداری (متغیر مستقل) که زیر ۰/۰۵ است (۰/۰۰۹) لذا کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای بعد از اظهارنظر تأثیر منفی معناداری دارد بنابراین فرضیه فرعی سوم تحقیق تأیید می‌گردد. از متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت و اهرم مالی بر تعداد بندهای بعد از اظهارنظر تأثیر مثبت 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.

جدول ۹- نتایج برآورد مدل برای فرضیه فرعی سوم پژوهش

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی‌داری	آماره VIF
کیفیت کارمندان حسابداری (APQ)	-۰/۲۲۳	-۲/۵۱۲	۰/۰۰۹	۱/۲۴۶
اندازه شرکت (SIZE)	۱/۲۷۷	۶/۷۵۳	۰/۰۰۰	۱/۲۶۱
بازده فروش (ROS)	-۰/۲۵۲	-۱/۵۲۲	۰/۱۲۸	۱/۰۰۹
اهرم مالی (LEV)	۱/۹۴۶	۳/۷۳۰	۰/۰۰۰	۱/۰۶۶
اندازه هیئت مدیره (BODS)	۴/۳۴۷	۱/۰۰۵	۰/۳۱۵	۱/۰۴۵
استقلال هیئت مدیره (BODI)	۰/۰۳۵	۰/۰۵۸	۰/۹۵۳	۱/۰۹۶
دوگانگی وظیفه مدیر عامل (DUALITY)	-۰/۳۵۴	-۱/۲۶۲	۰/۲۰۷	۱/۰۸۳
اندازه مؤسسه حسابداری (BIG4)	۰/۲۹۳	۱/۵۲۱	۰/۱۲۸	۱/۰۶۹
مقدار ثابت	-۱۷/۸۳۶	-۲/۳۸۲	۰/۰۱۷	-

نام و نماد متغیر	ضریب رگرسیون	آماره t	سطح معنی داری	آماره VIF
آماره F (سطح معنی داری)		۱۶/۳۹۹ (۰/۰۰۰)	آماره دوربین واتسون	۱/۸۵۰
(ضریب تعیین)		۰/۴۴۶	آماره جاکو برا (سطح معنی داری)	۵/۱۷۴ (۰/۱۷۵)
آماره Godfrey		۱/۴۰۸		۰/۳۲۵Prob.
آماره ARCH		۰/۸۳۸		۰/۷۵۴Prob.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه امروزه سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری، نقش بسیار مهمی در گردش فعالیت سازمان‌ها ایفا نموده و در محیط اقتصادی کشورها، وظیفه‌ای بااهمیت برعهده دارند لذا اعتباربخشی این اطلاعات می‌تواند بر قابلیت اتکاء آن بیفزاید در همین راستا کارکنان نقش بسیار مهمی در فعالیت‌های شرکت ایفا می‌نمایند و می‌توانند با نقش مثبت خود در قابلیت اتکاء اطلاعات، منجر به بهبود فرآیندهای حسابداری شوند. بر همین اساس در این تحقیق به بررسی تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابداری در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه حسابداری و تعداد بندهای بعد از اظهار نظر تأثیر منفی معنادار و بر نوع اظهار نظر تأثیر مثبت معنادار (جهت اظهار نظر به سمت تعدیل نشده) دارد، بنابراین نتایج حاصل از آزمون فرضیه ۱ و همچنین فرضیه‌های ۲-۱ و ۳-۲، با مبانی نظری تحقیق فردیناند و همکاران (۲۰۲۰)، گو و همکاران (۲۰۱۶) و لیو و همکاران (۲۰۱۷) موافق است. کیفیت کارمندان حسابداری بر تعداد بندهای شرط تأثیر معناداری ندارد، بنابراین نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه ۲-۲ با مبانی نظری تحقیق فردیناند و همکاران (۲۰۲۰)، گو و همکاران (۲۰۱۶) و لیو و همکاران (۲۰۱۷) مغایر می‌باشد.

در مورد تحلیل حاصل نتایج می‌توان گفت شرکت‌هایی که از پرسنل حسابداری با کیفیت بالا برخوردار هستند به این علت که ضمن تلاش برای انجام بهتر مسئولیت‌های خود، در صدد اجرای هرچه مطلوب‌تر سیاست‌ها و رویه‌های کنترل داخلی هستند، این مهم به نوبه خود باعث افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌ها می‌گردد و نهایتاً حسابرسی را برای اخذ حق الزحمه کمتر متقاعد می‌کند. همچنین با توجه به اینکه کیفیت کارمندان حسابداری در فعالیت‌های پیچیده‌تر واحد اقتصادی، بیشتر نمود پیدا می‌کند منجر به تعدیل کمتر در گزارش‌های حسابداری می‌شود بر همین اساس شرکت‌هایی که از کیفیت کارمندان حسابداری قابل ملاحظه‌ای برخوردار هستند

از تعداد بندهای بعد از اظهار نظر کمتر و اظهار نظر مطلوب تر (به سمت اظهار نظر تعدیل نشده) برخوردار هستند. به طور کلی در شرکت‌های مذکور، انضباط مالی و بهبود وضعیت گزارشگری و حسابداری، بیشتر رویت می‌گردد و ریسک کمتری در جهت انجام کار حسابداری به حسابرس منتقل می‌گردد که نهایتاً می‌تواند منجر به بهبود محتوای گزارشی حسابداری گردد.

با توجه به نتایج جانبی حاصل از رگرسیون‌های تحقیق می‌توان گفت که از متغیرهای کنترلی وارد شده در رگرسیون، اندازه شرکت، اهرم مالی و اندازه مؤسسه حسابداری بر حق الزحمه حسابداری تأثیر مثبت معنادار و بازده فروش تأثیر منفی و معنادار دارد. اندازه شرکت و اهرم مالی بر نوع اظهار نظر حسابداری تأثیر منفی و اندازه هیئت مدیره بر نوع اظهار نظر حسابداری تأثیر مثبت و معنادار دارد. بازده فروش تأثیر منفی و اهرم مالی تأثیر مثبت و معنادار بر تعداد بندهای شرط دارد. اندازه شرکت و اهرم مالی بر تعداد بندهای بعد از اظهار نظر تأثیر مثبت معنادار دارد.

با توجه به نتایج، همواره استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی هنگام تجزیه و تحلیل به متغیرهایی مانند کیفیت کارمندان حسابداری توجه داشته باشند زیرا این متغیر، منجر به کاهش در هزینه حسابداری و بهبود در محتوای گزارش حسابداری می‌شود. 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 ذینفعان، 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 غیرمسئول و غیرپاسخگو به بازار سرمایه می‌شود لذا بایستی سازمان بورس اوراق بهادار برای مشخص شدن ارزش واقعی شرکت‌ها، شفاف‌سازی اطلاعاتشان و درک بهتر عملکردشان، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کنند که تا حد امکان شرکت‌ها از کارمندان باکیفیت 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 تأثیر کیفیت کارمندان حسابداری بر حق الزحمه و محتوای گزارش حسابداری از اهمیت بالا برخوردار است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

فهرست منابع

- برادران حسن‌زاده، رسول، عسگر پاک مرام، قادر حسین بابایی و علی فریادی بناب، (۱۳۹۵)، "تأثیر برخی سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر محتوای گزارش حسابرسان"، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری**، دوره ۲۳، شماره ۲، صص ۱۷۲-۱۵۵.
- بشیری منش، نازنین و امین صمیمی، (۱۴۰۰)، "خوانایی متن صورت‌های مالی و استراتژی‌های حسابرسان در مواجهه با ریسک حسابداری"، **فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری**، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد دانشگاه الزهرا (س)، دوره ۱۱، شماره ۳۹، صص ۱۶۹-۱۹۱.
- حاجیه‌ها، زهره و آزاده رفیعی، (۱۳۹۳)، "تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به‌هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل"، **فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری**، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکز، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۳۷-۱۲۱.
- حجازی، رضوان و غریبه اسماعیلی، (۱۳۹۲)، "تأثیر سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمانی (ERP) بر اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با گزارشگری مالی"، **فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری**، دوره ۳، شماره ۴، صص ۳۸-۱۷.
- رمضان‌پور، محمد (۱۳۹۹) "بررسی رابطه کیفیت کارکنان بر دفعات و خطای پیش‌بینی سود مدیران در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی گلستان. رویایی، رضاعلی، احمد یعقوب‌نژاد و کاوه آذین‌فر، (۱۳۹۳)، "ارتباط بین تردید حرفه‌ای و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل"، **فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری**، دوره ۶، شماره ۲۲، صص ۹۵-۶۷.
- سرتیپی، سینا، حسین سرتیپی و فاضل سرتیپی، (۱۳۹۷)، "بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی با هزینه‌های حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **دومین همایش بین‌المللی افق‌های نوین در علوم مدیریت و حسابداری، اقتصاد و کارآفرین ایران**.
- قائمی، محمد حسین و مهدی شهریاری، (۱۳۸۸)، "بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی شرکت‌ها"، **دو فصلنامه پیشرفت‌های حسابداری**، دوره اول، شماره ۱، صص ۱۲۸-۱۱۳.
- مشایخ، شهناز، منا پارسایی و اکرم کرانی، (۱۴۰۰)، "رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارش حسابرسان"، **فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری**، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکز، دوره ۱۳، شماره ۵۱، صص ۴۱-۶۴.

مشایخی، بیتا، شادی حسن‌زاده، یاسین امینی و وحید منتی، (۱۳۹۵)، "تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل"، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکز، دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۴۱-۵۶.

Atkinson, A. and Messy, F.-A. (2011), "Assessing Financial Literacy in 12 Countries: an OECD/INFE International Pilot Exercise", **Journal of Pension Economics and Finance**, 10, PP. 657-665.

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), PP. 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>

Dimitropoulos, P.E. and D. Asteriou (2010), "The Effect of Board Composition on the Informativeness and Quality of Annual Earnings: Empirical Evidence from Greece", **Research in International Business and Finance**, No. 24, PP. 190-205.

Doyle, J. T., Ge, W., & McVay, S. (2007), "Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting", **J. Account. Econ.** 44 (1-2), PP. 193-223.

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), PP. 137-158.

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), PP. 1167-1194.

Libby, R. and Luft, J. (1993), "Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation, and Environment", **Accounting Organizations and Society**, 18, PP. 425-450.

Liu, C., Lin, B., & Shu, E. (2017), "Employee Quality, Monitoring Environment and Internal Control", **China Journal of Accounting Research**, 10 (1), PP. 51-70.

Nelson, Mark. W. (2009), "A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing", **A Journal of Practice and Theory**, No. 2, Vol. 28, PP. 1-34.

Pereira, A. N., (2009), "Corporate Governance and Quality of Accounting Information: The Relation of Content and Logit betwing Fiscal board and Independent Auditor Opinion in Brazilian Companies Listed at BOVESPA (2006)", **Working Paper, Social Science Research Network Electronic Paper Collection**.

Xianjie He, S.P. Kothari, Tusheng Xiao, Luo Zuo. (2018), "Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors' Judgment", **Working Paper, Social Science Research Network Electronic Paper Collection**.

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), PP. 353-376.



<https://doi.org/10.30495/jdaa.2022.1950434.1021>

Investigating the Effect of Accounting Personnel Quality on Audit Fees and Content of Audit Report

Fariba Maleki ¹
Masoumeh Alavi ²

Received: 26 / September / 2022

Accepted: 27 / November / 2022

Abstract

Considering that today accounting information systems have played a very important role in the workflow of organizations and in the economic environment of countries, have an important role to play, so the validation of this information can increase its reliability. Employees play a very important role in the activities of the company and can lead to the improvement of accounting processes with their positive role in information reliability. Therefore, in this study, The effect of Accounting Personnel Quality on audit fees and content of audit report in accepted companies Tehran Stock Exchange has been paid. In this study, 118 companies in the period 2013-2019 have been studied. To test the hypotheses, panel and logistic regression model was used. The research findings show that the quality of accounting staff has a significant negative effect on audit fees and the number of clauses after commenting and a significant positive effect on the type of comment (towards acceptable comment). Finally, the quality of accounting staff does not have a significant effect on the number of condition clauses.

Keywords: Accounting Personnel Quality, Audit Fees, Content of Audit Report

1. Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

E-mail: malekif2020@gmail.com

2 Department of Accounting, Faculty of Economics and Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. Corresponding Author.

E-mail: mas.alavi2@gmail.com

