



Paper type: Research Article

The Effect of Board Characteristics on the Relationship Between Key
Audit Topics and Audit Fees

Elaheh Shahzadeh Hamzeh¹, Seyed Abbas Borhani^{*2}

Received: 2025/01/18

Accepted: 2025/02/24

Abstract

Objective: The purpose of this study was to investigate the relationship between key audit topics and audit fees and whether the size and independence of the board of directors affect this relationship .

Method: For this purpose, this study uses data from companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 2014-2024. This research is quantitative, descriptive, semi-experimental, correlational and library. Multiple regression with fixed effects of year and industry, and Stata version 17 software were used to test the research hypotheses.

Findings: The results provide evidence of a significant positive relationship between key audit matters and audit fees. When the percentage of independent directors is considered as a moderating factor, this relationship is relatively higher. The results did not provide any empirical evidence to support the moderating effect of CEO duality on the relationship between key audit matters and audit fees.

Conclusion: The results are consistent with the agency theory literature and companies with good governance reduce agency conflicts of interest and improve the quality of financial reporting. Therefore, good governance may moderate the relationship between reported key audit matters and audit fees. The results of this study are very useful for standard setters and management. Regulators will better understand the consequences of adopting key audit matters. Also, management will have a better idea of the role of corporate governance in increasing audit disclosure, but it will be associated with higher costs.

Keywords: Key audit issues, Audit fees, Corporate governance.



[10.71600/jacgr.2024.1196844](https://doi.org/10.71600/jacgr.2024.1196844)



How to cite this article: Shazade Hamze, E., & Borhani, S. A. (2025). The Effect of Board Characteristics on the Relationship Between Key Audit Topics and Audit Fees. *Accounting and Corporate Governance Researches*, 3(9), 107. (In Persian).

1 MSc. Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.

2 Assistant Prof. Department of Accounting, Qom Branch, Islamic Azad University, Qom, Iran.

*Corresponding author: sa.sborhani1352@iau.ac.ir



نوع مقاله: علمی پژوهشی

تاثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر رابطه بین موضوع‌های کلیدی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی

الهه شاهزاده حمزه^۱، سیدعباس برهانی^{۲*}

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۱۲/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۰/۲۹

چکیده

هدف: هدف از این مطالعه بررسی رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی و اینکه آیا اندازه و استقلال هیئت‌مدیره بر این رابطه تأثیر می‌گذارد یا خیر انجام شد.

روش: به این منظور این مطالعه از اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳-۱۴۰۲ استفاده می‌شود. این پژوهش کمی، توصیفی، نیمه تجربی، همبستگی و کتابخانه‌ای می‌باشد. از رگرسیون چندمتغیره با اثرات ثابت سال و صنعت، و نرم‌افزار استاتا ورژن ۱۷ برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده‌است.

یافته‌ها: نتایج شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی ارائه می‌کند. وقتی درصد مدیران مستقل به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده در نظر گرفته شود، این تأثیر نسبتاً بالاتر است. نتایج هیچ شواهد تجربی برای حمایت از اثر تعدیل‌کننده دوگانگی وظایف مدیرعامل بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی ارائه نکرد.

نتیجه‌گیری: نتایج با ادبیات تئوری نمایندگی مطابقت دارد و شرکت‌هایی با حکمرانی خوب تضاد منافع نمایندگی را کاهش داده و کیفیت گزارشگری مالی را بهبود می‌بخشند. بنابراین، حکمرانی خوب ممکن رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی گزارش شده و حق‌الزحمه حسابرسی را تعدیل کند. نتایج این مطالعه برای تنظیم‌کنندگان استاندارد و مدیریت بسیار سودمند است. تنظیم‌کنندگان عواقب اتخاذ موضوعات کلیدی حسابرسی را بهتر درک خواهند کرد. همچنین، مدیریت ایده بهتری در مورد نقش حاکمیت شرکتی در افزایش افشای حسابرسی خواهد داشت، اما با هزینه‌های بالاتری همراه خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: موضوعات کلیدی حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی، حاکمیت شرکتی.



10.71600/jacgr.2024.1196844



استناد: شاهزاده حمزه، الهه؛ برهانی، سیدعباس (۱۴۰۳). تاثیر ویژگی‌های هیئت‌مدیره بر رابطه بین موضوع‌های کلیدی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری و راهبری شرکتی، ۳(۹)، ۱۲۱-۱۰۷.

۱. کارشناسی ارشد حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.

۲. گروه حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران. *نویسنده مسئول: sa.sborhani1352@iau.ac.ir

مقدمه

یک بحث مداوم در مورد پیامدهای سیاست‌ها برای بهبود شفافیت گزارش حسابرسی وجود دارد (کلواک و همکاران^۱، ۲۰۲۰). گزارش حسابرسی مستقل یک ابزار ارتباطی حیاتی برای عملکرد مالی شرکت است که از حسابرس به ذینفعان تحویل داده می‌شود. هدف گزارش حسابرسی اطمینان دادن به سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تجزیه و تحلیل است (سوتیپون^۲، ۲۰۲۰). مقررات جدید گزارش حسابرسی به یک روند در تحقیقات بین‌المللی تبدیل شد و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی را الزامی کرد. ادبیات قبلی تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی را بر افشای روایت شرکتی (المرزوقی و همکاران^۳، ۲۰۲۲الف)، اهمیت بررسی قیمت‌گذاری حسابرسی (چن و همکاران^۴، ۲۰۱۹)، نقش موضوعات کلیدی حسابرسی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت (المرزوقی و همکاران^۵، ۲۰۲۲الف)، تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (ملکان و همکاران^۶، ۱۴۰۱؛ سوتیپون^۷، ۲۰۲۱)، عدم موفقیت کسب و کار (باسپور ثانی و همکاران^۸؛ ۱۴۰۱)، کمیته حسابرسی و رسوایی شرکت (مک‌لافلین و همکاران^۹، ۲۰۲۱) و تأثیر تنوع جنسیتی بر خوانایی موضوعات کلیدی حسابرسی (ولته^{۱۰}، ۲۰۱۸) را بررسی نموده است. تا به امروز، تأثیر موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و نقش حاکمیت در این رابطه به اندازه کافی مورد توجه قرار نگرفته یا به صورت تجربی مورد آزمون قرار نگرفته است.

اخیراً، ادبیات نشان می‌دهد که برای موسسات حسابرسی برای انطباق با مقررات حسابرسی جدید در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند که رویه‌های اضافی را انجام دهد، آموزش‌های انطباق بیشتر را اعمال کند و بررسی‌های کنترل کیفیت بیشتری را اجرا کند (کلواک و همکاران^{۱۱}، ۲۰۲۰). حسابرس این تلاش اضافی را از طریق هزینه‌های حسابرسی به مشتریان منتقل می‌کند. حق الزحمه حسابرسی با افزایش تقاضا برای تشویق حسابرسان به افشای اطلاعات بیشتر افزایش خواهد یافت. علاوه بر این، ادبیات تئوری نمایندگی نشان می‌دهد که شرکت‌هایی با شیوه‌های حکمرانی خوب، تعامل مدیریت را برای افشای اطلاعات بیشتر به نفع ذینفعان افزایش می‌دهند. به طور قابل توجهی، حاکمیت شرکتی در ادبیات برای کاهش تضاد منافع بین مدیریت و سهامداران استفاده می‌شود. بدون حاکمیت قوی، مدیریت انگیزه افشای اطلاعات را بر اساس منافع شخصی به جای منافع ذینفعان دارد (المغری و همکاران^{۱۲}، ۲۰۲۰).

منطق انتخاب رویه حاکمیتی به عنوان نقش تعدیل‌کننده بین افشای حسابرسی و افشای شرکتی بر اساس نظریه نمایندگی منطقی است. سطح مکانیزم حاکمیت شرکتی نحوه افشای اطلاعات را تعیین می‌کند. بنابراین، مدیریت ممکن است از حاکمیت ضعیف برای افشای اطلاعات به نفع مدیریت استفاده کند، در حالی که عملکرد حاکمیت خوب مشکل نمایندگی را کاهش می‌دهد (المغری و همکاران^{۱۳}، ۲۰۲۰). شرکت‌هایی با مکانیزم حاکمیت قوی انتظار تلاش‌های حسابرسان بیشتری دارند. با حاکمیت قوی، استدلال می‌شود که حسابرسان برای ارضای نیازهای حاکمیتی به عنوان عاملی برای ذینفعان، با چالش بیشتری مواجه شوند و آنها اطلاعات مرتبط با ریسک بیشتری را افشا کنند که منجر به هزینه‌های حسابرسی اضافی می‌شود.

از بحث نظری در ادبیات مربوط به پیامدهای موضوعات کلیدی حسابرسی بر هزینه‌های حسابرسی، موضوعات کلیدی حسابرسی به هزینه‌های حسابرسی بالاتر منجر می‌شوند. این هزینه زمانی حساس‌تر خواهد بود که اثر تعدیل‌کننده دوگانگی وظایف مدیرعامل و درصد مدیران مستقل (IND) بر هیئت مدیره به عنوان عوامل اساسی اصلی مکانیزم حاکمیت در نظر گرفته شود (چن و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۹). بنابراین اهداف این مطالعه به دو شکل است. در ابتدا، بررسی ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی است. ثانیاً، سعی می‌شود اثر تعدیل‌کننده دوگانگی وظایف مدیرعامل و درصد مدیران مستقل را به عنوان حاکمیت شرکتی بنیادی بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بررسی گردد. بنابراین این مطالعه طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۲ در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بررسی می‌کند که موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها

1 Klevak, Livnat, Pei, Boonyanet. and Suslava

2 Suttipun

3 Elmarzouky, Hussainey and Abdelfattah

4 Chen, Jiang and Zhang

5 McLaughlin, Armstrong, Moustafa and Elamer

6 Velte

7 Elmagrhi et al.

چه تاثیری دارد؛ و دواگانگی وظایف مدیرعامل و درصد مدیران مستقل بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها چگونه موثر خواهند بود.

این مطالعه یک مشارکت نظری دارد. فرض تئوری نمایندگی در این مطالعه در زمینه افشای ریسک حسابرسی و ادبیات حسابرسی به کار گرفته می‌شود. کاهش تضاد نمایندگی بین مدیریت و سهامداران برای بقای شرکت حیاتی است. حسابرسی ممکن است مشکل انگیزه و تعارض نمایندگی را برای افزایش گزارشگری مالی کاهش دهد. این مطالعه با استفاده از تئوری نمایندگی در زمینه موضوعات کلیدی حسابرسی به عنوان بخش جدیدی که برای بهبود گزارش حسابرسی مستقل اضافه شده است، مشارکت می‌کند. همچنین از مفروضات ادبیات قبلی برای ایجاد استدلال‌های این مطالعه در مورد هزینه پذیرش موضوعات کلیدی حسابرسی استفاده می‌شود. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که وجود موضوعات کلیدی حسابرسی حسابرس را ملزم می‌کند که رویه‌های بیشتری، آموزش انطباق و بررسی‌های کنترل کیفیت را انجام دهد (چالمرز^۱، ۲۰۱۳). موضوعات کلیدی حسابرسی به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی نیاز دارند. این بررسی‌های اضافی ممکن است منجر به هزینه اضافی شود (رید و همکاران^۲، ۲۰۱۹).

این مطالعه به تنظیم‌کنندگان نظارتی برای درک بهتر پیامدهای استانداردهای حسابرسی جدید کمک می‌کند. این مطالعه دارای مفاهیم نظری و عملی برای تنظیم‌کننده‌ها، تنظیم‌کنندگان استاندارد، نهادهای حرفه‌ای، سهامداران و دانشگاهیان است. این مطالعه به ادبیات ارزیابی تغییرات نظارتی مربوط به اصلاح حسابرسی کمک می‌کند و به بحث در مورد تأثیر بر هزینه‌های حسابرسی می‌افزاید. این مطالعه بر عوامل حاکمیتی به عنوان یک نقش تعدیل‌کننده در این رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی می‌پردازد. این پژوهش علاوه بر توسعه ادبیات افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی منجر به تصمیم‌گیری صحیح ذینفعان و سرمایه‌گذاران می‌شود تا با اتکا به افشای چنین اطلاعاتی اقدام به تصمیم‌گیری بهتر نسبت به سرمایه‌گذاری در شرکت-های بازار سرمایه نمایند. نتایج این پژوهش ضمن بسط دادن مبانی نظری حوزه پژوهش و توسعه ادبیات افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی منجر به تصمیم‌گیری صحیح ذینفعان و سرمایه‌گذاران می‌شود تا با اتکا به افشای چنین اطلاعاتی اقدام به تصمیم‌گیری بهتر نسبت به سرمایه‌گذاری در شرکت‌های بازار سرمایه نمایند. این مطالعه به ادبیات حسابرسی و حاکمیت شرکتی کمک می‌کند. این مطالعه با ارائه شواهد تجربی از پیامدهای موضوعات کلیدی حسابرسی برای یک نمونه بزرگ، سهم تجربی منحصر به فردی دارد. تا جایی که بررسی شده‌است، اولین مطالعه‌ای است که پیامدهای موضوعات کلیدی حسابرسی را برای شرکت‌های غیرمالی بورس اوراق بهادار تهران در طول ۱۰ از سال مالی ۱۳۹۳ تا سال مالی ۱۴۰۲ بررسی می‌کند.

تا جایی که بررسی شده‌است، این اولین مطالعه‌ای است که اثر تعدیل‌کننده دواگانگی وظایف مدیرعامل و درصد مدیران مستقل در هیئت مدیره را به عنوان حاکمیت شرکتی اساسی بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بررسی می‌کند. این مطالعه عواملی را که ممکن است قدرت حکمرانی را توجیه کنند، بررسی می‌نماید. به دنبال مطالعات اخیر حاکمیتی (چن و همکاران، ۲۰۱۹)، از دواگانگی وظایف مدیرعامل و درصد مدیران مستقل در هیئت مدیره به عنوان اصلی‌ترین عوامل اساسی سازوکار حاکمیتی استفاده می‌شود. تحقیقات قبلی به بررسی انگیزه‌های اقتصادی مدیران برای افزایش سطح افشای داوطلبانه ریسک به دلیل کنترل داخلی بدون در نظر گرفتن گزارش ریسک حسابرسی می‌پردازد. استدلال می‌شود که حاکمیت شرکتی قوی منجر به تلاش‌های بیشتر حسابرس برای تامین نیازهای مشتری می‌شود. بنابراین، بررسی می‌شود که چگونه دواگانگی وظایف مدیرعامل و درصد استقلال هیئت مدیره ممکن است به رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی اضافه کند.

مبانی نظری و پیشینه

از لحاظ نظری، ادبیات قبلی استدلال می‌کند که موضوعات کلیدی حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی مرتبط هستند (رید و همکاران، ۲۰۱۹). به دلیل موضوعات کلیدی حسابرسی، تلاش‌ها و هزینه‌های حسابرسی ممکن است به دلایل زیادی افزایش یابد. اولاً، استدلال این است که موضوعات کلیدی حسابرسی به گزارش‌های حسابرسی گسترده، دقیق و آموزنده نیاز دارند. این امر مستلزم آموزش انطباق بیشتر و بررسی‌های کنترل کیفیت است (چالمرز، ۲۰۱۳). ثانیاً، گزارش حسابرسی توسعه یافته حاوی

1 Chalmers

2 Reid, Carcello, Li and Neal

اطلاعات بیشتری در مورد فرآیند حسابرسی است. حسابرسان مستقل احتمالاً احساس مسئولیت بیشتری می‌کنند، بنابراین تلاش‌های بیشتری را در بررسی صورت‌های مالی و اجرای رویه‌های بیشتری در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی سرمایه‌گذاری خواهند کرد. این بررسی‌های اضافی ممکن است منجر به هزینه اضافی شود (رید و همکاران، ۲۰۱۹). در نهایت، آن موضوعات کلیدی حسابرسی ممکن است نیاز به بحث بیشتر با کمیته حسابرسی و مدیریت داشته باشند. بحث در مورد ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در ادبیات مورد بررسی و موضوع تحقیقی شده است.

رید و همکاران (۲۰۱۹) استدلال کردند که به دلیل افزایش طول گزارش حسابرسی مستقل و الزامات گزارش حسابرسی، افزایشی در حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. این بدان معنی است که الزامات جدید برای موضوعات کلیدی حسابرسی حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد. همچنین از این فرضیه حمایت می‌کند که پذیرش موضوعات کلیدی حسابرسی بدون هزینه نیست. همچنین، مطالعاتی مانند چن و همکاران (۲۰۱۹) ارتباط مثبتی بین موضوعات کلیدی حسابرسی و تلاش‌های حسابرس پیدا کردند. بنابراین، حق الزحمه حسابرسی ممکن است به دلیل تلاش‌های حسابرسی افزایش یابد.

مطالعات دیگر، مانند سیرویس و همکاران^۱ (۲۰۱۸) ارائه کردند که حسابرسان مستقل ملزم به انجام بررسی‌های اضافی نیستند. مقررات حسابرسی جدید، حسابرس را فقط ملزم می‌کند که اطلاعات بیشتری در مورد نحوه شکل‌گیری نظر حسابرس افشا کند. رید و همکاران (۲۰۱۹) و سیرویس و همکاران (۲۰۱۸) نشان می‌دهند که حق الزحمه حسابرسی پس از اجرای قوانین جدید احتمالاً افزایش نمی‌یابد. این بدان معناست که شرکت‌هایی که از موضوعات کلیدی حسابرسی استفاده می‌کنند با هزینه‌های اضافی برای رعایت الزامات مواجه نخواهند شد. به همین ترتیب، موضوعات کلیدی حسابرسی هیچ تغییری در تلاش حسابرسی ندارند، زیرا حسابرسان در حال حاضر این مرحله را برای اطمینان از کیفیت حسابرسی انجام می‌دهند، و موضوعات کلیدی حسابرسی فقط آنچه را که معمولاً انجام می‌دهند را افشا می‌کنند (اسبجر و روانکه^۲، ۲۰۱۹)، و حق الزحمه حسابرسی انجام خواهد شد. تحت تأثیر قرار نگیرد زیرا نیازی به تلاش بیشتر نیست (سیرا-گارسیا و همکاران^۳، ۲۰۱۹). بنابراین، حسابرس همچنان همان رویه را انجام می‌دهد و نیازی به اطلاعات جدیدی نیست. تنها عامل اضافی در گزارش توسعه یافته، افشای اطلاعات دقیق است. با این حال، رید و همکاران (۲۰۱۹) این رابطه را بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ناچیز یافتند. آنها در این محدودیت ذکر می‌کنند که حسابرس ممکن است هزینه‌های اضافی مربوط به استانداردهای جدید را متقبل شده باشد اما این هزینه‌ها را به عنوان حق الزحمه حسابرسی به شرکت منتقل نکرده است. ادبیات قبلی استدلال می‌کند که فشار بر حسابرس ممکن است هزینه‌های حسابرسی را نیز افزایش دهد (جاتی و سوپرستو^۴، ۲۰۲۰). بنابراین، مدیریت شرکت هزینه‌ای را برای پذیرش موضوعات کلیدی حسابرسی پرداخت می‌کند. انگیزه این پژوهش برای ارزیابی هزینه‌های مرتبط با الزامات مقررات جدید حسابرسی است. احتمال هرگونه هزینه اضافی را که شرکت برای اجرای مقررات حسابرسی جدید با آن مواجه خواهد شد، بررسی می‌شود. استدلال این است که موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند تا تلاش بیشتری برای رعایت استاندارد انجام دهد.

فرضیه اول: بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد.

تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌کند که تعداد بیشتری از مدیران هیئت مدیره در ارائه اطلاعات بیشتر به ذینفعان با انگیزه‌تر و موثرتر خواهند بود (المغری و همکاران، ۲۰۲۰). تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که سیستم‌های کنترل داخلی شرکت در مقابله با الزامات اخیر سهامداران شکست خورده‌اند و کنترل داخلی نیاز به تقویت دارد (جنسن^۵، ۱۹۹۳). شرکت‌هایی با هیئت‌مدیره بزرگ با شیوه‌های حکمرانی خوب همراه خواهند بود و تعارض نمایندگی را کاهش می‌دهند. ادبیات قبلی حاکمیت عملکرد افشا را از منظر

1 Sirois, Bédard and Bera

2 Asbahr and Ruhnke

3 Sierra-García et al.

4 Jati and Suprasto

5 Jensen

دیگری مانند تأثیر دوگانگی وظایف مدیرعامل بر افشای ریسک شرکتی و دوگانگی وظایف مدیرعامل و افشای آینده نگر (وانگ و حسینی^۱، ۲۰۱۳) بررسی می‌کند.

ادبیات قبلی همچنین دوگانگی وظایف مدیرعامل را به عنوان یکی از مکانیسم‌های پیشرو حاکمیت شرکتی بررسی می‌کند (آلبیتار و همکاران^۲، ۲۰۲۰). تحقیقات دیگر نشان می‌دهد که کنترل داخلی گزارش ریسک را افزایش می‌دهد. با بهترین ادبیات موجود، این مطالعه اولین تحقی است که نقش حکمرانی خوب را در رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی بررسی می‌کند. تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌کند که تعداد بیشتری از مدیران هیئت‌مدیره در ارائه اطلاعات بیشتر به ذینفعان با انگیزه‌تر و موثرتر خواهند بود (المغری و همکاران، ۲۰۲۰).

تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که سیستم‌های کنترل داخلی شرکت در مقابله با الزامات اخیر سهامداران شکست خورده‌اند و کنترل داخلی نیاز به تقویت دارد (جنسن، ۱۹۹۳). شرکت‌هایی با هیئت مدیره بزرگ با شیوه‌های حکمرانی خوب همراه خواهند بود و تعارض نمایندگی را کاهش می‌دهند. ادبیات قبلی حاکمیت عملکرد افشا را از منظر دیگری بررسی می‌کند، مانند تأثیر دوگانگی وظایف مدیرعامل بر افشای ریسک شرکتی و بین دوگانگی وظایف مدیرعامل و افشای آینده نگر (وانگ و حسینی، ۲۰۱۳). ادبیات قبلی همچنین دوگانگی وظایف مدیرعامل را به عنوان یکی از مکانیسم‌های پیشرو حاکمیت شرکتی بررسی می‌کند (آلبیتار و همکاران، ۲۰۲۰). عملکرد مدیریت با دوگانگی وظایف مدیرعامل همبستگی مثبت دارد که به معنای افشای اطلاعات بیشتر و موضوعات ریسک بیشتر است. که حسابرسان نیاز به تحقیق و تلاش بیشتر از سوی حسابرسان دارند که بدون هزینه نخواهد بود. مدیریت با عملکرد بالا منجر به بررسی موضوعات ذهنی حسابداری می‌شود. استدلال این است که یک هیئت مدیره بزرگ به معنای تخصص بیشتر است که عملکرد مدیریت را بهبود می‌بخشد و نیاز به تلاش بیشتر حسابرسان برای تامین نیازهای مشتری دارد. همانطور که ادبیات تئوری نمایندگی نشان می‌دهد، دوگانگی وظایف مدیرعامل با عملکرد بالایی مدیریت همبستگی مثبت دارد (المغری و همکاران، ۲۰۲۰).

بنابراین، حسابرسان احتمالاً تلاش بیشتری برای رضایت مدیریت شرکت با تعداد مدیران بیشتری در دوگانگی وظایف مدیرعامل صرف می‌کنند. بازخورد اعضای کمیته حسابرسی نشان می‌دهد که افشای موضوعات کلیدی حسابرسی، حاکمیت شرکتی را بهبود بخشیده است (المرزوقی و همکاران، ۲۰۲۳). بنابراین، استدلال این است که افزایش دوگانگی وظایف مدیرعامل به عنوان ناظر با افزایش رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی همراه است.

فرضیه دوم: دوگانگی وظایف مدیرعامل ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تعدیل می‌کند. تئوری نمایندگی پیشنهاد می‌کند که مدیران مستقل بیشتر در هیئت مدیره انگیزه بیشتری دارد و در محدود کردن فرصت‌طلبی مدیران موثرتر خواهد بود، زیرا آنها هیچ منفعت پولی دیگری به جز مالکیت حق الزحمه مدیر برای شرکت ندارند. ادبیات قبلی نشان می‌دهد که درصد مدیران مستقل در هیئت‌مدیره برای قدرت مکانیزم حاکمیت حیاتی است (شان^۳، ۲۰۱۹). درصد بالاتر مدیران مستقل در هیئت‌مدیره به معنای عملکرد خوب حکمرانی است که تضاد نمایندگی را کاهش می‌دهد و کارایی مدیریت را افزایش می‌دهد (المغری و همکاران، ۲۰۲۰). مدیران مستقل بر عملکرد مدیریت نظارت خواهد کرد. مدیران مستقل رفتار گزارش ریسک مدیریت را بهبود می‌بخشد. این امر مستلزم تلاش بیشتر حسابرسان برای جلب رضایت مشتری و ارائه اطلاعات بیشتر در گزارش حسابرسی برای افشای اطلاعات بیشتر و ارائه گزارش نسبتاً طولانی است. این تلاش‌های حسابرسی اضافی احتمالاً هزینه دارد. بنابراین، پذیرش موضوعات کلیدی حسابرسی بدون هزینه نخواهد بود. بنابراین استدلال می‌شود که افزایش درصد مدیران مستقل در هیئت‌مدیره به عنوان ناظر با افزایش رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی همراه است.

فرضیه سوم: استقلال هیئت‌مدیره ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند.

1 Wang and Hussainey

2 Albitar, Hussainey, Kolade and Gerged

3 Shan

روش پژوهش

شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری این پژوهش است. این پژوهش راهبردی/کمی، هدف‌گرایی/توصیفی، رویکرد/تجربی، محتوا/همبستگی و راهکار/کتابخانه‌ای می‌باشد. با به کارگیری داده‌های تاریخی استخراج‌شده از قیمت سهام، ارقام صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی همراه شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران به تحلیل ارتباط همبستگی می‌پردازد. روش انتخاب جامعه آماری در دسترس، از نوع نمونه‌گیری غربالگری می‌باشد و از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، شرکت‌هایی که پس از غربال بیان شده در نگاره (۱) باقی ماندند، انتخاب می‌شوند، همچنین شرکت‌ها از ابتدای سال ۱۳۹۳، تا پایان سال ۱۴۰۲ عضو فعال بورس اوراق بهادار باشند.

نگاره ۱: شیوه انتخاب نمونه در دسترس

۳۵۱	کل شرکت‌های فعال در وبگاه بورس اوراق بهادار تهران
(۹۱)	کسر شود: شرکت‌های غیرتولیدی (از قبیل املاک، واسطه‌گری مالی، بیمه و شرکت هلدینگ مالی، فعالیت کمکی، حمل و نقل و لیزینگ)
(۹۶)	کسر شود: نبودن اسفند به عنوان پایان و تغییر سال مالی و صورت‌های مالی در کدال وجود ندارد یا ناقص است.
(۱۷)	کسر شود: پذیرش در بورس بعد از سال ۱۳۹۲
۱۲۸	شرکت‌های باقیمانده در دسترس
(۱۶)	کسر شود: شرکت‌هایی که حق الزحمه حسابرسی را در کل دوره افشا نکرده اند
۱۱۲۰	تعداد مشاهدات (۱۱۲*۱۰)
(۱۲۷)	کسر شود: مشاهداتی که در آن سالها شرکت‌ها حق الزحمه حسابرسی را افشا نکرده‌اند
۹۹۳	نمونه در دسترس (مشاهده، سال-شرکت نامتوازن)

پیرو مطالعه المرزوقی و همکاران (۲۰۲۳) از یک مدل رگرسیون چندمتغیره برای بررسی ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود. برای ثبت سال و اثر صنعت، یک متغیر ساختگی برای سال و اثر ثابت صنعت ایجاد می‌گردد:

$$AuCost_{it} = \beta_0 + \beta_1 KAM_{it} + \beta_2 GC_{it} + \beta_3 BIG_{it} + \beta_4 Lev_{it} + \beta_5 CFO_{it} + \beta_6 FS_{it} + \beta_7 ROA_{it} + Industry + Year + \varepsilon_{it} \quad \text{معادله ۱:}$$

$$AuCost_{it} = \beta_0 + \beta_1 KAM_{it} + \beta_2 BS_{it} + \beta_3 KAM_{it} * BS_{it} + \beta_4 GC_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 Lev_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 FS_{it} + \beta_9 ROA_{it} + Industry + Year + \varepsilon_{it} \quad \text{معادله ۲:}$$

$$AuCost_{it} = \beta_0 + \beta_1 KAM_{it} + \beta_2 IND_{it} + \beta_3 KAM_{it} * IND_{it} + \beta_4 GC_{it} + \beta_5 BIG_{it} + \beta_6 Lev_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 FS_{it} + \beta_9 ROA_{it} + Industry + Year + \varepsilon_{it} \quad \text{معادله ۳:}$$

در اینجا، $AuCost$ حق الزحمه حسابرسی، شرکت i در سال t را نشان می‌دهد. KAM موضوعات کلیدی حسابرسی، BS دوگانگی وظایف مدیرعامل و IND استقلال هیأت مدیره شرکت i در سال t است. ε نشان‌دهنده پسماند مدل است. سایر نمادها متغیرهای کنترلی هستند که در ادامه و بخش متغیرهای کنترلی توضیح داده می‌شوند. برای پذیرش فرضیه اول پژوهش ضریب α_1 در معادله (۱) معنادار و مثبت شود و برای پذیرش فرضیه دوم و سوم پژوهش ضرایب β_1 و β_3 در معادلات (۲) و (۳) مورد توجه است.

تاثیر ویژگی‌های هیئت مدیره بر رابطه بین موضوع‌های کلیدی حسابرسی و ...

متغیر وابسته - حق الزحمه حسابرسی (Autcost): حق الزحمه حسابرسی متغیر وابسته پژوهش با استفاده از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود. همانطور که در بخش توسعه فرضیه توضیح داده شد، انتظار می‌رود که بین تعداد موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی یک رابطه مثبت معنادار وجود داشته باشد. بنابراین، پیش‌بینی می‌شود که علامت β_1 مثبت باشد.

متغیر مستقل - موضوعات کلیدی حسابرسی (KAM): موضوعات کلیدی حسابرسی بیانگر تعداد موضوعات کلیدی در گزارش حسابرسی است که در دو دسته سطح شرکت و سطح حساب‌ها قابل طبقه‌بندی است. ENTAKAM بیانگر تعداد بندهای حسابرسی سطح کل شرکت و همچنین، ACCKAM تعداد بندهای حسابرسی سطح حساب را بیان می‌کند. در نگاره زیر بندهای (۱ تا ۷) بیانگر ریسک در سطح شرکت و بندهای (۸ تا ۱۸) بیانگر ریسک در سطح حساب بندهای کلیدی حسابرسی بوده و تفکیک شده‌است. بنابراین در این مطالعه از مجموع تعداد بندهایی که به موضوعات بیان شده پرداخته است، به عنوان نماینده موضوعات کلیدی حسابرسی استفاده شده است. هرچه این عدد بزرگ‌تر باشد موضوعات کلیدی حسابرسی بیشتری افشا شده است.

نگاره ۲: موضوعات کلیدی گزارش حسابرسی

ردیف	نوع	تعریف
بندهای کلیدی حسابرسی سطح شرکت (ENTKAM)		
۱	GC	تعداد بندهای مربوط به تداوم فعالیت
۲	ICFRAUD	تعداد بندهای مربوط به کنترل‌های داخلی و تقلب
۳	RDO	تعداد بندهای مربوط به تعداد بخش‌های بازسازی و عملیات متوقف شده
۴	MA	تعداد بندهای مربوط به ادغام و تملیک
۵	TAX	تعداد بندهای مربوط به مالیات شرکت
۶	EIPD	تعداد بندهای مربوط به موارد استثناء در شرکت
۷	LITMACRO	تعداد بندهای مربوط به دعاوی حقوقی و متغیرهای کلان اقتصادی
بندهای کلیدی حسابرسی سطح حساب (ACCKAM)		
۸	MGFEES	تعداد بندهای مربوط به هزینه‌های عملکرد مدیریت (پاداش)
۹	REV	تعداد بندهای مربوط به درآمدهای عملیاتی
۱۰	EXP	تعداد بندهای مربوط به هزینه‌های عملیاتی
۱۱	ACCRES	تعداد بندهای مربوط به اقامت تعهدی
۱۲	INV	تعداد بندهای مربوط به موجودی کالا
۱۳	CASHREC	تعداد بندهای مربوط به وجه نقد و حساب‌های دریافتنی
۱۴	INVEST	تعداد بندهای مربوط به سرمایه‌گذاری
۱۵	INTANG	تعداد بندهای مربوط به دارایی‌های نامشهود
۱۶	PPE	تعداد بندهای مربوط به ماشین‌آلات و تجهیزات
۱۷	LLTD	تعداد بندهای مربوط به بدهی‌های بلندمدت
۱۸	PENS	تعداد بندهای مربوط به حسابداری طرح بازنشستگی و مزایای معین

متغیرهای تعدیل‌کننده - دوگانگی وظایف مدیرعامل (BS): برای کنترل مکانیسم حاکمیت شرکتی استفاده می‌شود. دوگانگی وظایف مدیرعامل وقتی مدیرعامل شرکت وظیفه ریاست یا نائب رئیسی هیئت مدیره را دارد برابر با یک و در غیراینصورت برابر با صفر است. دوگانگی وظایف مدیرعامل را کنترل می‌شود و در تجزیه و تحلیل فرضیه دوم برای مشاهده نقش تعدیل‌کننده دوگانگی وظایف مدیرعامل در ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی استفاده می‌شود.

استقلال هیئت مدیره (IND): استقلال هیئت مدیره با درصد مدیران غیرموظف هیئت مدیره اندازه‌گیری می‌شود. مدیران غیرموظف کسانی هستند که کاملاً مستقل از مدیریت هستند. استقلال هیئت مدیره را کنترل می‌شود و تجزیه و تحلیل‌های

بیشتری را برای مشاهده نقش تعدیل‌کننده استقلال هیئت مدیره در ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی انجام می‌شود.

متغیرهای کنترلی: متغیرهای کنترلی بر اساس پژوهش المرزوقی و همکاران (۲۰۲۳) انتخاب و به مدل رگرسیون اضافه شده‌اند، که نحوه اندازه‌گیری آنها به شرح زیر است: تداوم نگرانی (GC): تداوم نگرانی متغیر ساختگی است، اگر حسابرس نظر غیرمقبول در گزارش حسابرس صادر کرده باشد، برابر با یک است، در غیر این صورت صفر است. اندازه حسابرس (BIG): اندازه حسابرس بر اساس این که آیا یک شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شود یا خیر، اندازه‌گیری می‌شود. از متغیر ساختگی برای کنترل نوع حسابرس استفاده می‌شود. نوع حسابرس در ادبیات برای کنترل حق الزحمه حسابرسی استفاده شده است. اهرم مالی (Lev): اهرم مالی با تقسیم کل بدهی بر کل دارایی‌ها در پایان سال مالی اندازه‌گیری می‌شود. جریان نقدی حاصل از عملیات (CFO): جریان نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها در پایان سال مالی اندازه‌گیری می‌شود. دارایی‌های مشهود (FS): دارایی‌های مشهود شرکت با نسبت دارایی‌های ثابت به کل دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود. بازده دارایی‌ها (ROA): بازده دارایی‌ها به عنوان نماینده‌ای برای سودآوری شرکت استفاده می‌شود. یک شرکت با سود بالا با هزینه‌های حسابرسی بالایی همراه است. بازده دارایی‌ها را برای کنترل سودآوری شرکت گنجانده شده‌است (رید و همکاران، ۲۰۱۹).

یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج درج شده در نگاره (۳) مقدار میانگین (۷/۳۱۶) متغیر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها بیشتر از میانه آن (۷/۳۴) است. کمینه (۴/۵۷۵) آن مربوط به شرکت کشت و صنعت پیادر سال ۱۳۹۶ است، بیشینه (۱۱/۲۴۵) آن مربوط به شرکت سایپا سال ۱۴۰۲ است. روند آن طی سال‌ها افزایشی بوده است. بیشترین تعداد موضوعات کلیدی حسابرسی برای شرکت سایپا در سال ۱۳۹۷ با ۱۷ موضوع است، و ۱۵۹ مشاهده موضوعات کلیدی حسابرسی نداشتند.

نگاره ۳: توصیف متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	میانه	میانگین	انحراف معیار خطا	کمینه	بیشینه	چولگی	کشیدگی
حق الزحمه حسابرسی	۷/۲۴۰	۷/۳۱۶	۰/۹۲۸	۴/۵۷۵	۱۱/۲۴۵	۰/۲۲۵	۲/۹۵۶
موضوعات کلیدی حسابرسی	۲/۰۰۰	۲/۵۲۱	۲/۳۰۲	۰/۰۰۰	۱۷/۰۰۰	۱/۵۴۰	۶/۴۵۷
استقلال هیئت مدیره	۰/۸	۰/۶۸۷	۰/۱۸۱	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	-۰/۵۷۲	۳/۶۳۰
اهرم مالی	۰/۵۴	۰/۵۴۱	۰/۲۱۳	۰/۰۳۱	۱/۵۷۹	۰/۲۱۱	۳/۳۵۲
جریان نقدی حاصل از عملیات	۰/۱۱	۰/۱۳۴	۰/۱۵	-۱/۳۱۲	۰/۶۸۷	-۰/۳۵۵	۱۲/۸۱۳
دارایی‌های مشهود	۰/۲۴	۰/۲۶۹	۰/۱۷۳	۰/۰۱۳	۰/۸۴۴	۰/۷۸۶	۳/۰۴۱
بازده دارایی‌ها	۰/۱۴	۰/۱۶۴	۰/۱۵۹	-۰/۳۷۰	۰/۷۰۰	۰/۵۶۷	۳/۱۹۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶۵/۷۲ درصد دواگانگی وظایف مدیرعامل کوچک و ۳۴/۲۸ درصد بزرگ است. در ۵ مشاهده مدیر مستقل وجود ندارد و در ۸۱ مشاهده همه اعضای هیات‌مدیره مستقل هستند.

نگاره ۴: متغیرهای کیفی پژوهش

دواگانگی وظایف مدیرعامل	تعداد	درصد	درصد تجمعی
۰	۶۰۰	۶۵/۷۲	۶۵/۷۲
۱	۳۱۳	۳۴/۲۸	۱۰۰
اندازه حسابرس	تعداد	درصد	درصد تجمعی
۰	۶۷۰	۷۳/۳۸	۷۳/۳۸
۱	۲۴۳	۲۶/۶۲	۱۰۰
تداوم نگرانی	تعداد	درصد	درصد تجمعی
۰	۶۰۳	۶۶/۰۵	۶۶/۰۵
۱	۳۱۰	۳۳/۹۵	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش مدل ارائه شده به روش برآوردگر مربعات معمولی با اثرات ثابت سال و صنعت مطابق پژوهش المرزوقی و همکاران (۲۰۲۳) استفاده شده است.

آزمون ناهمسانی واریانس اجزای اخلاقی تعداد مقاطع از دوره زمانی بیشتر باشد، برای توزیع انجام می‌شود تا ناهمسانی واریانس بین جملات اخلاقی شناسایی گردد، برای این منظور از آزمون بروش پاگان و کوپک-ویسبرگ استفاده شده است. همچنین مدل رگرسیون نباید دارای مشکل خودهمبستگی بین خطاها باشد، برای این مرحله از آزمون وولدریچ استفاده شده است. اگر مشکل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی (معناداری کمتر از صفر باشد) در مدل فرضیه وجود داشته باشد برای رفع آن از مدل مقطعی با خوشه بندی در سطح شرکت استفاده می‌شود تا حدود زیادی ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی از طریق خوشه بندی بر اساس شرکت‌ها حل شود. نتایج حاصل از اعداد و ارقام نگاره (۵) نشان می‌دهد در مدل آزمون فرضیه ها ناهمسانی واریانس بین جملات اخلاقی وجود ندارد اما خودهمبستگی سریالی وجود دارد.

نگاره ۵: بررسی نتایج ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی

آزمون بروش پاگان و کوپک-ویسبرگ			
مدل آزمون	مقدار آماره	معناداری	ناهمسانی واریانس
فرضیه اول	۰/۰۶	۰/۸۰۱	ندارد
فرضیه دوم	۰/۰۰۱	۰/۹۸۱	ندارد
فرضیه سوم	۰/۵۶	۰/۴۵۳	ندارد
آزمون وولدریچ			
مدل آزمون	مقدار آماره	معناداری	خود همبستگی
فرضیه اول	۳۸/۸۲۲	۰/۰۰۰	دارد
فرضیه دوم	۳۷/۶۲۸	۰/۰۰۰	دارد
فرضیه سوم	۳۷/۶۲۸	۰/۰۰۰	دارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج حاصل شده از برآوردگر رگرسیون مربعات معمولی در نگاره (۶)، مقدار به دست آمده آماره فیشر ۸۴/۴۷۴ است که این مقدار از مقدار آماره مربوطه در نگاره استاندارد بیشتر است و همچنین سطح احتمال آماره مدل برابر با صفر است که کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه مدل آزمون در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است، و در نتیجه حداقل یک متغیر مستقل و یا کمکی با متغیر وابسته رابطه معناداری در این سطح اطمینان دارد. مقدار ضریب تعیین ۰/۶۵۳ می‌باشد، که نشان می‌دهد ۶۵/۳ درصد از تغییرات متغیر میزان حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی و سایر متغیرهای مدل است. با توجه به اینکه مقدار میانگین تورم واریانس برابر با ۲/۰۶ است، و این مقدار بزرگتر از ۱۰ نمی‌باشد در نتیجه هم خطی در مدل پژوهش فرضیه محتمل نیست. مقدار سطح احتمال برای متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت برابر با ۰/۰۰۰ می‌باشد و این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است؛ و همچنین قدرمطلق مقدار آماره تی- استیودنت ۴/۷۱ است که از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت بر متغیر حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری دارد، همچنین با توجه به مقدار ۰/۰۴۹ ستون ضرایب این متغیر، رابطه مثبت می‌باشد؛ و با افزایش یک واحد در موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت، حق الزحمه حسابرسی ۰/۰۴۹ واحد افزایش می‌یابد. در نتیجه فرضیه اول تایید می‌شود.

نگاره ۶: نتایج آزمون اثر موضوعات کلیدی حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیرها	ضریب	انحراف معیار خطا	آماره t	سطح احتمال معناداری	همخطی (VIF)
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۰۴۹	۰/۰۱۰	۴/۷۴	۰/۰۰۰	۱/۶۲۸
تداوم نگرانی	-۰/۱۴۷	۰/۰۵۳	-۲/۷۸	۰/۰۰۶	۱/۵۵۰
اندازه حسابرسی	۱/۰۰۹	۰/۰۴۵	۲۲/۵۶	۰/۰۰۰	۱/۳۴۰
اهرم مالی	۰/۵۴۵	۰/۱۳۴	۴/۰۵	۰/۰۰۰	۲/۲۵۰
جریان نقدی حاصل از عملیات	۰/۳۵۴	۰/۱۵۹	۲/۲۳	۰/۰۲۶	۱/۵۹۶
دارایی‌های مشهود	۰/۷۰۳	۰/۱۳۶	۵/۱۸	۰/۰۰۰	۱/۵۱۸
بازده دارایی‌ها	۰/۳۶۴	۰/۲۱۰	۱/۷۳	۰/۰۸۴	۱/۵۹۳
عرض از مبدأ	۵/۹۱۲	۰/۱۵۴	۳۸/۳۹	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	۰/۶۵۳				
مقدار آماره فیش	۸۴/۴۷۴				
سطح احتمال آماره فیش	۰/۰۰۰				
تعداد مشاهدات	۹۰۳				
اثرات سال و صنعت	لحاظ شده است				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نگاره ۷: نتایج آزمون نقش تعدیلی دوگانگی وظایف مدیرعامل

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیرها	ضریب	انحراف معیار خطا	آماره t	سطح احتمال معناداری	همخطی (VIF)
موضوعات کلیدی حسابرسی	۰/۰۴۰	۰/۰۱۲	۳/۲۷	۰/۰۰۱	۲/۳۳۳
دوگانگی وظایف مدیرعامل	-۰/۰۷۷	۰/۰۵۹	-۳۱/۱	۰/۱۹۰	۲/۴۶۲
موضوعات کلیدی * دوگانگی وظایف مدیرعامل	۰/۰۲۴	۰/۰۱۹	۱/۲۴	۰/۲۱۴	۳/۱۱۵
تداوم نگرانی	-۰/۱۴۳	۰/۰۵۳	-۲/۶۷	۰/۰۰۸	۱/۵۶۱
اندازه حسابرسی	۰/۹۹۹	۰/۰۴۶	۲۱/۷۸	۰/۰۰۰	۱/۳۷۴
اهرم مالی	۰/۵۶۵	۰/۱۳۶	۴/۱۶	۰/۰۰۰	۲/۳۰۱
جریان نقدی حاصل از عملیات	۰/۳۵۶	۰/۱۵۹	۲/۲۴	۰/۰۲۵	۱/۵۹۷
دارایی‌های مشهود	۰/۷۱۰	۰/۱۳۷	۵/۱۷	۰/۰۰۰	۱/۵۲۳
بازده دارایی‌ها	۰/۴۰۰	۰/۲۱۳	۱/۸۸	۰/۰۶۱	۳/۶۴۱
عرض از مبدأ	۱/۹۹۰	۰/۰۸۵	۲۳/۴۹	۰/۰۰۰	
ضریب تعیین	۰/۶۵۴				
مقدار آماره فیش	۷۹/۷۹۵				
سطح احتمال آماره فیش	۰/۰۰۰				
تعداد مشاهدات	۹۹۳				
اثرات سال و صنعت	لحاظ شده است				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج حاصل شده از برآوردگر رگرسیون مربعات معمولی در نگاره (۷)، مقدار به دست آمده آماره فیش ۷۹/۷۹۵ است که این مقدار از مقدار آماره مربوطه در نگاره استاندارد بیشتر است و همچنین سطح احتمال آماره مدل برابر با صفر است که کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه مدل آزمون در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است، و در نتیجه حداقل یک متغیر مستقل و یا کمکی با متغیر وابسته رابطه معناداری در این سطح اطمینان دارد. مقدار ضریب تعیین ۰/۶۵۴ می‌باشد، که نشان می‌دهد ۶۵/۵ درصد از

تغییرات متغیر میزان حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی و سایر متغیرهای مدل است. با توجه به اینکه مقدار میانگین تورم واریانس برابر با ۲/۱۵ است، و این مقدار بزرگتر از ۱۰ نمی‌باشد در نتیجه هم‌خطی در مدل پژوهش فرضیه محتمل نیست.

مقدار سطح احتمال برای متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت برابر با ۰/۰۰۱ می‌باشد و این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است؛ و همچنین قدرمطلق مقدار آماره تی - استیودنت ۳/۲۷ است که از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت بر متغیر حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری دارد، همچنین با توجه به مقدار ۰/۰۴ ستون ضرایب این متغیر، رابطه مثبت می‌باشد؛ و با افزایش یک واحد در موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت، حق الزحمه حسابرسی ۰/۰۴ واحد افزایش می‌یابد، بنابراین نتایج فرضیه اول تکرار می‌شود. باین حال مقدار سطح احتمال برای متغیر توام موضوعات کلیدی حسابرسی*دوگانگی وظایف مدیرعامل برابر با ۰/۲۱۴ می‌باشد و این مقدار از ۰/۰۵ بیشتر است؛ و همچنین قدرمطلق مقدار آماره تی - استیودنت ۱/۲۴ است که از ۱/۹۶ کمتر است، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر دوگانگی وظایف مدیرعامل بر رابطه بین کیفیت موضوعات کلیدی حسابرسی و متغیر حق الزحمه حسابرسی اثر معناداری ندارد. بنابراین فرضیه دوم تایید نشد.

نگاره ۸: نتایج آزمون نقش تعدیلی استقلال هیئت مدیره

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					متغیرها
ضریب	انحراف معیار خطا	آماره t	سطح احتمال معناداری	هم‌خطی (VIF)	
۰/۰۹۱	۰/۰۲۲	۴/۲۳	۰/۰۰۰	۸/۶۹۲	موضوعات کلیدی حسابرسی
۰/۳۲	۰/۱۴۷	۲/۱۸	۰/۰۳۰	۲/۴۳۵	استقلال هیئت مدیره
۰/۰۷۸	۰/۰۳۳	۲/۳۳	۰/۰۲۰	۸/۷۳۳	موضوعات کلیدی*استقلال هیئت مدیره
-۰/۱۱۴	۰/۰۵۴	-۲/۱۴	۰/۰۳۳	۱/۵۷۴	تداوم نگرانی
۰/۹۵	۰/۰۴۵	۲۱/۰۳	۰/۰۰۰	۱/۴۰۸	اندازه حسابرسی
۰/۵۴۷	۰/۱۳	۴/۲۰	۰/۰۰۰	۲/۲۵۳	اهرم مالی
۰/۲۵۹	۰/۱۵۸	۱/۶۴	۰/۱۰۲	۱/۶۲۲	جریان نقدی حاصل از عملیات
۰/۷۲۷	۰/۱۳۱	۵/۵۵	۰/۰۰۰	۱/۵۲۰	دارایی های مشهود
۰/۵۰۸	۰/۲۰۶	۲/۴۷	۰/۰۱۴	۳/۶۴۷	بازده دارایی ها
۶/۱۶۶	۰/۱۹۲	۳۲/۰۶	۰/۰۰۰		عرض از مبدأ
۰/۶۶۵					ضریب تعیین
۸۹/۳۷۴					مقدار آماره فیشر
۰/۰۰۰					سطح احتمال آماره فیشر
۹۹۳					تعداد مشاهدات
لحاظ شده است					اثرات سال و صنعت

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به نتایج حاصل شده از برآوردگر رگرسیون مربعات معمولی در نگاره (۸)، مقدار به دست آمده آماره فیشر ۸۹/۳۷۴ است که این مقدار از مقدار آماره مربوطه در نگاره استاندارد بیشتر است و همچنین سطح احتمال آماره مدل برابر با صفر است که کمتر از ۰/۰۵ است در نتیجه مدل آزمون در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار است، و در نتیجه حداقل یک متغیر مستقل و یا کمکی با متغیر وابسته رابطه معناداری در این سطح اطمینان دارد. مقدار ضریب تعیین ۰/۶۶۵ می‌باشد، که نشان می‌دهد ۶۶/۵ درصد از تغییرات متغیر میزان حق الزحمه حسابرسی تحت تاثیر متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی و سایر متغیرهای مدل است. با توجه به اینکه مقدار میانگین تورم واریانس برابر با ۲/۵۶ است، و این مقدار بزرگتر از ۱۰ نمی‌باشد در نتیجه هم‌خطی در مدل پژوهش فرضیه محتمل نیست. مقدار سطح احتمال برای متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت برابر با ۰/۰۰۰ می‌باشد و این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است؛ و همچنین قدرمطلق مقدار آماره تی - استیودنت ۴/۲۳ است که از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت بر متغیر حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری دارد، همچنین با توجه به مقدار

۰/۰۹۱ ستون ضرایب این متغیر، رابطه مثبت می‌باشد؛ و با افزایش یک واحد در موضوعات کلیدی حسابرسی شرکت، حق الزحمه حسابرسی ۰/۰۹۱ واحد افزایش می‌یابد، بنابراین نتایج فرضیه اول تکرار می‌شود.

همچنین سطح احتمال برای متغیر توأم موضوعات کلیدی حسابرسی*استقلال هیئت‌مدیره برابر با ۰/۰۲ می‌باشد و این مقدار از ۰/۰۵ کمتر است؛ و همچنین قدرمطلق مقدار آماره تی- استیودنت ۲/۳۳ است که از ۱/۹۶ بیشتر است، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیر استقلال هیئت‌مدیره بر رابطه بین کیفیت موضوعات کلیدی حسابرسی و متغیر حق الزحمه حسابرسی اثر معناداری دارد. همچنین با توجه به مقدار ۰/۰۷۸ ستون ضرایب این متغیر، رابطه مثبت می‌باشد؛ و با افزایش یک واحد در موضوعات کلیدی حسابرسی*استقلال هیئت‌مدیره شرکت، حق الزحمه حسابرسی ۰/۰۷۸ واحد افزایش می‌یابد. بنابراین با توجه به هم‌علامت بودن ضرایب موضوعات کلیدی حسابرسی*استقلال هیئت‌مدیره و موضوعات کلیدی حسابرسی، استقلال هیئت‌مدیره رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تشدید می‌کند. در نتیجه فرضیه سوم تایید می‌شود.

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه بررسی هزینه‌های مرتبط با موضوعات کلیدی حسابرسی با بررسی رابطه بین تعداد موضوعات ریسک افشا شده توسط حسابرِس و حق الزحمه حسابرسی است. همچنین هدف این مطالعه بررسی اثر تعدیل‌کننده حاکمیت شرکتی، یعنی دوگانگی وظایف مدیرعامل و درصد استقلال هیئت‌مدیره، بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی است. این مطالعه به لحاظ نظری و تجربی به ادبیات فعلی کمک می‌کند. این مطالعه دانش را به ادبیات تئوری نمایندگی اضافه می‌کند. یک عامل اساسی در بقای شرکت، کنترل مشکل نمایندگی است. تحقیقات پیشگام در نظریه نمایندگی، عناصری از نظریه نمایندگی را ادغام می‌کند و مفهوم هزینه‌های نمایندگی را تعریف می‌کند. حسابرِس مستقل ابزار نظارتی است که مشکل انگیزه و تعارض نمایندگی را کاهش می‌دهد و ارزش شرکت را افزایش می‌دهد. موضوعات کلیدی حسابرسی بخش جدیدی است که برای بهبود گزارش حسابرسی مستقل اضافه شده است. با بهترین دانش خود، این مطالعه اولین موردی است که تئوری نمایندگی را در ادبیات افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در ایران به کار می‌برد.

نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی مرتبط با انطباق با موضوعات کلیدی حسابرسی، شرکت‌هایی که موضوعات کلیدی حسابرسی بیشتری دارند با حق الزحمه حسابرسی بالاتر و شرکت‌هایی با موضوعات ریسک کمتر در گزارش‌های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی کمتر مرتبط هستند. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی همیشه از نظر آماری مثبت معنادار است. علاوه بر این، سطح قابل توجهی برای شرکت‌هایی که گزارش‌های حسابرسی حاوی موضوعات ریسک بیشتری دارند، بالاتر است. این با استدلال‌های قبلی مطابقت دارد و با ادبیات منطبق است (چن و همکاران، ۲۰۱۹؛ اسپهر و روهنگ، ۲۰۱۹). حسابرِس باید موضوعات ریسک بیشتر، را با تلاش‌های حسابرسی بیشتر و حق الزحمه حسابرسی بیشتر بررسی کند. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که موضوعات کلیدی حسابرسی بدون هزینه نیست. موضوعات کلیدی حسابرسی احتمالاً حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهند. یافته‌های این مطالعه با ارائه شواهدی مبنی بر اینکه حاکمیت شرکتی کار حسابرسی را بهبود می‌بخشد و با حق الزحمه حسابرسی بیشتری مرتبط می‌شود، به ادبیات کمک می‌کند. این مطالعه پشتیبانی تجربی برای پیش‌بینی‌های نظریه نمایندگی فراهم می‌کند. به این ترتیب، این مطالعه کاربرد و قدرت پیش‌بینی این نظریه مکمل را گسترش می‌دهد. نتایج این مطالعه شواهدی را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد با درصد بالاتر درصد مدیران مستقل در هیئت مدیره، ارتباط بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی بسیار بیشتر از شرکتی است که درصد مدیران مستقل کمتری در هیئت مدیره دارد. این مطابق با ادبیات قبلی است که نشان می‌دهد کنترل داخلی گزارش‌دهی مدیریت را افزایش می‌دهد. این مطالعه هیچ رابطه قوی‌تری بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در هنگام استفاده از تعداد مدیران در هیئت مدیره به عنوان متغیر اثر میانجی پیشنهاد نمی‌کند. نتایج این مطالعه با نتایج پژوهش المرزوقی و همکاران (۲۰۲۳) در یک راستا است. آنها شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت معنادار بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی ارائه می‌کنند. و وقتی درصد مدیران مستقل به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده در نظر گرفته شود، این رابطه نسبتاً بالاتر است. با این

حال، آنها هیچ شواهد تجربی برای حمایت از اثر تعدیل‌کننده دوگانگی وظایف مدیرعامل بر رابطه بین موضوعات کلیدی حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پیدا نکردند.

نتایج این مطالعه برای تنظیم‌کنندگان استاندارد و مدیریت بسیار سودمند است. تنظیم‌کنندگان عواقب اتخاذ موضوعات کلیدی حسابرسی را بهتر درک خواهند کرد. چنین حرکتی بدون هزینه نخواهد بود. تنظیم‌کننده‌ها هزینه را با سود هدف ارزیابی و وزن خواهند کرد. همچنین، مدیریت ایده بهتری در مورد نقش حاکمیت شرکتی در افزایش افشای حسابرسی خواهد داشت، اما با هزینه‌های بالاتری همراه خواهد بود. از آنجایی که این مطالعه بر روی تأثیر مستقیم بر حق الزحمه حسابرسی شرکت به دلیل اتخاذ موضوعات کلیدی حسابرسی متمرکز است، تحقیقات آتی ممکن است سایر نتایج حسابرسی مانند تأخیر حسابرسی را در نظر بگیرد. تحقیقات آینده ممکن است افزایش متوسط سالانه در حق الزحمه حسابرسی را نیز کنترل کند. تحقیقات آینده ممکن است مکانیسم‌های حاکمیتی دیگر، مانند ویژگی‌های کمیته حسابرسی و ویژگی‌های شخصی مدیران را در نظر بگیرد.

منابع

باسپور ثانی، امیر؛ حاجیه‌ها، زهره؛ حجازی، رضوان؛ و نجفی مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تأثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه. *دانش حسابداری مالی*، ۹(۴)، ۲۱۹-۲۵۰.

ملکان، محدثه؛ کرملو، میثم؛ و حاتمی، علی. (۱۴۰۱). بررسی ارتباط چرخش حسابرس و افشاء موضوعات کلیدی حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی، سیلیویکا، ۱۵۶۳۶۹۲.

- Albitar, K., Hussainey, K., Kolade, N. and Gerged, A. (2020), "ESG disclosure and firm performance before and after IR: the moderating role of governance mechanisms", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 28 No. 3, pp. 429-444, doi: 10.1108/IJAIM-09-2019-0108.
- Asbahr, K. and Ruhnke, K. (2019), "Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action", *International Journal of Auditing*, Vol. 23 No. 2, pp. 165-180, doi: 10.1111/ijau.12154.
- Baspour Sani, A., Hajiha, Z., Hejazi, R. and Najafi Moghadam, A. (2022). Investigating the effect of disclosure of key audit report issues on reducing business failure of capital market companies. *Financial Accounting Knowledge*, 9(4), 219-250. (in Persian)
- Chalmers, J. (2013), "PwC comment letter on FRC revision to ISA (UK and Ireland) 700: requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope", available at: www.frc.org.uk/getattachment/b567ab62-dfa5-4b61-a052-852c4bf51f0e.aspx (accessed 5 January 2022).
- Chen, Q., Jiang, X. and Zhang, Y. (2019), "The effects of audit quality disclosure on audit effort and investment efficiency", *The Accounting Review*, Vol. 94 No. 4, pp. 189-214, doi: 10.2139/ssrn.2538076.
- Elmagrhi, M.H., Ntim, C.G., Wang, Y., Abdou, H.A. and Zalata, A.M. (2020), "Corporate governance disclosure index-executive pay nexus: the moderating effect of governance mechanisms", *European Management Review*, Vol. 17 No. 1, pp. 121-152, doi: 10.1111/emre.12329.
- Elmarzouky, M., Hussainey, Kh., and Abdelfattah, T. (2023). The key audit matters and the audit cost: does governance matter? *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195-217.
- Jati, I.K. and Suprasto, H.B. (2020), "Time budget pressure on audit quality with audit structure, independence, and audit supervision as moderating variable", *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, Vol. 7 No. 6, pp. 21-32, doi: 10.21744/irjmis.v7n6.997. 23.

- Jensen, M.C. (1993), "The modern industrial revolution, exit, and the failure of internal control systems", *The Journal of Finance*, Vol. 48 No. 3, pp. 831-880.
- Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., Boonyanet. and Suslava, K. (2020), "Are critical audit matters informative?", doi: 10.2139/ssrn.3685369.
- Malkan, M., Karamlou, M. and Hatami, A. (2022). Investigating the relationship between auditor rotation and disclosure of key audit issues on the quality of financial reporting in companies listed on the Tehran Stock Exchange, 9th International Conference on Management, Accounting and Economic Development, Sylviica, 1563692. (in Persian)
- McLaughlin, C., Armstrong, S., Moustafa, M.W. and Elamer, A.A. (2021), "Audit committee diversity and corporate scandals: evidence from the UK", *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 29 No. 5, pp. 734-763, doi: 10.1108/IJAIM-01-2021-0024.
- Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C. and Neal, T.L. (2019), "Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: evidence from the united kingdom", doi: 10.2139/2647507.
- Shan, Y.G. (2019), "Do corporate governance and disclosure tone drive voluntary disclosure of related party transactions in China?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 34, pp. 30-48, doi: 10.1016/j.intaccaudtax.2019.02.002.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M.A. and Orta-P_erez, M. (2019), "Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: the case of the United Kingdom", *The British Accounting Review*, Vol. 51 No. 3, pp. 227-240, doi: 10.1016/j.bar.2019.02.004.
- Sirois, L.P., B_edard, J. and Bera, P. (2018), "The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study", *Accounting Horizons*, Vol. 32 No. 2, pp. 141-162, doi: 10.2308/acch-52047.
- Suttipun, M. (2020), "Kam reporting and common share price of listed companies in the market of alternative investment from Thailand", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 24 No. 3, pp. 1-10. ISSN: 1528-2635.
- Velte, P. (2018), "Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence", *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 25 No. 5, pp. 748-755.
- Wang, M. and Hussainey, K. (2013), "Voluntary forward-looking statements driven by corporate governance and their value relevance", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 32 No. 3, pp. 26-49.