

## بررسی رابطه بین فساد ادراک‌شده و رفتار حساب‌رسان با تأکید بر نقش نوع صنعت

### قدرت‌اله برزگر

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

### غفور شریف‌زاده\*

دانش‌آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

### طوبی حقیقت

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران

#### سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۳/۰۵

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۲/۰۵/۱۲

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۴

#### کلیدواژه‌ها:

فساد ادراک‌شده

رفتار حساب‌رسان

رتبه شفافیت

هزینه‌های حسابداری

نوع صنعت

مدت زمان صدور گزارش حسابداری

گزارش تداوم فعالیت حسابداری

#### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر فساد ادراک‌شده بر رفتار حساب‌رسان در بازه زمانی ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ می‌پردازد. برای گردآوری داده‌های مربوط به شاخص فساد ادراک‌شده از گزارش سالیانه شفافیت بین‌المللی استفاده گردیده است. همچنین جهت اندازه‌گیری رفتار حساب‌رسان از سه شاخص هزینه‌های حسابداری، مدت زمان صدور گزارش حسابداری و گزارش تداوم فعالیت حسابداری بهره گرفته شده است. داده‌های مربوطه از اطلاعات واقعی مندرج در صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج و بر اساس رگرسیون چندگانه با استفاده از نرم‌افزار ایوبوز تحلیل شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که شاخص فساد ادراک‌شده بر هزینه‌های حسابداری و مدت زمان صدور گزارش حسابداری تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته است. اما تأثیر آن بر گزارش تداوم فعالیت حسابداری از لحاظ آماری معنی‌دار نمی‌باشد. همچنین یافته‌ها حاکی از این است که ارتباط بین فساد ادراک‌شده و رفتار حساب‌رسان در صنایع مختلف، تفاوت معنی‌داری ندارد. بنابراین، فساد ادراک‌شده به‌عنوان یک شاخص مهم موجب واکنش حساب‌رسان در بررسی صورت‌های مالی می‌گردد. حساب‌رسان در برخورد با شرکت‌های با فساد ادراک‌شده بالا بسیار محتاط عمل می‌نمایند، لذا جهت ارائه گزارش و جمع‌آوری مستندات پشتیبان گزارش خود، نیاز به کار بیشتر و نیز زمان بیشتری هستند که منجر به بالا رفتن هزینه حسابداری برای شرکت و از طرفی زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابداری می‌گردد.

Copyright © The Authors. Published by Shandiz Institute of Higher Education


#### استناد به مقاله:

برزگر، قدرت‌اله، شریف‌زاده، غفور، حقیقت، طوبی (۱۴۰۲). بررسی رابطه بین فساد ادراک‌شده و رفتار حساب‌رسان با تأکید بر نقش نوع صنعت، کاوش -

های نوین در علوم محاسباتی و مدیریت رفتاری، ۱(۱)، ۸۰-۹۳.



<https://necsbm.shandiz.ac.ir>

 <https://doi.org/10.22034/necsbm.2023.399195.1007>

openaccess

فناوری، زمینه وسوسه ارتکاب تقلب در مدیران، کارکنان و افراد بیرونی مرتبط با سازمان‌ها و بنگاه‌ها را فراهم کرده است. بنابراین،

#### ۱. مقدمه

در اقتصاد امروز، بزرگ شدن بنگاه‌ها، پراکندگی جغرافیایی و رشد

بنابراین، فساد می‌تواند استراتژی حسابرسان مستقل را تحت تأثیر قرار دهد. به‌گونه‌ای که، هزینه‌های حسابرسی در محیطی که فساد در آن بالا است، افزایش می‌یابد که این افزایش مستلزم تلاش و صرف منابع بیشتر توسط حسابرسان می‌باشد. همچنین انتظار بر این است که، تأخیر در گزارش حسابرس برای شرکت‌هایی که فساد در محیط آن‌ها بیشتر است، طولانی‌تر شود؛ زیرا برای حسابرسی، به سطح بالایی از تلاش و زمان نیاز دارند. به‌علاوه، حسابرسان ممکن است اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت با توجه به ریسک بالای حسابرسی مشتریان انتشار دهند (زو و همکاران، ۲۰۱۹). اکثر مطالعات انجام شده در زمینه فساد، در سطح کشور انجام شده است، ولی بررسی اثرات آن در سطح شرکت موضوعی است که اهمیت زیادی دارد؛ زیرا، به درک ما از اثرات فساد بر رشد و توسعه شرکت‌ها در بلندمدت کمک می‌کند. بنابراین با توجه به مطالب فوق، سؤال اصلی ما در این پژوهش این است که آیا حسابرسان مستقل نسبت به فساد موجود عکس‌العمل خاصی نشان می‌دهند یا خیر؟ به عبارت دیگر، آیا بین شاخص ادراک فساد و رفتار حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد یا خیر؟ در ادامه به مبانی نظری و مطالبی پیرامون مفهوم فساد و هزینه‌های حسابرسی، مدت زمان صدور گزارش حسابرسی و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت شرکت خواهیم پرداخت و سپس به پیشینه پژوهش، فرضیات و تجزیه و تحلیل آزمون آن‌ها پرداخته و نتیجه‌گیری بیان می‌شود.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

شاخصی که در حال حاضر از بیشترین شهرت برخوردار است، شاخص ادراک فساد<sup>۱</sup> است. این شاخص سالیانه از سوی سازمان شفافیت بین‌المللی<sup>۲</sup> منتشر می‌شود. هدف این شاخص اندازه‌گیری آن چیزی است که مردم درباره فساد تصور می‌کنند و این‌طور نیست که از سوی این سازمان برای شناسایی واقعیت‌های مربوط به سطوح عملی و کنونی فساد ارائه شده باشد (قضاوی، ۱۳۹۶). به‌طورکلی، شاخص فساد ادراک‌شده را سوءاستفاده از امکانات و منابع عمومی در راستای منافع شخصی می‌دانند (الوانی و همکاران، ۱۳۸۹). سازمان شفافیت بین‌المللی، کشورها را برحسب میزان فساد در بین مقامات و سیاستمداران از صفر تا صد رتبه‌بندی می‌کند. هرچه نمره کشوری به صد نزدیک‌تر باشد،

تقلب و فساد واقعیتی است که به‌راحتی نمی‌توان از آن چشم‌پوشید؛ معضلی که موجب می‌شود سلامت نظام اداری به خطر افتد و در نتیجه هزینه کسب‌وکار بالا رود و فضای بی‌اعتمادی جامعه را فراگیرد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۵). بر این اساس، فساد و رسوایی‌های مالی که در سال‌های اخیر در دنیا و از جمله ایران رخ داده، دامن‌گیر حسابرسان نیز بوده است. این موضوع باعث گردیده تا رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابرسی مورد تردید قرار گرفته و شهرت و مشروعیت مؤسسات حسابرسی نیز در معرض خطر بیافتد (خسروآبادی و بنی‌مهد، ۱۳۹۴). در حالت کلی، فساد یک مسئله اقتصادی، اجتماعی و سیاسی است که همه کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته را درگیر کرده است و هیچ تعریف استانداردی از آن وجود ندارد. با این وجود تعاریف پذیرفته شده عمومی از فساد، به استفاده نادرست از قدرت و اقتدار شخصی یا گروهی اشاره دارد. بسیاری از مطالعات تجربی، به بررسی پیامدهای اقتصادی فساد پرداختند که نتایج آن‌ها حاکی از کاهش رشد اقتصادی، سرمایه‌گذاری کمتر شرکت‌ها، کاهش بهره‌وری، افزایش هزینه‌های کسب‌وکار و کاهش هزینه‌های دولت می‌باشد (زو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). مفهوم فساد نمایانگر یک محیط سازمانی ضعیف و وجود عدم اعتماد بین افراد است. این ضعف در محیط سازمانی و عدم اعتماد بین حسابرس مستقل و مدیر، هزینه‌های حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرس و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت شرکت را افزایش می‌دهد. به‌گونه‌ای که، افزایش در هزینه‌های حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرس ممکن است ناشی از افزایش تلاش‌های حسابرس باشد در حالی که احتمال بالا بودن اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت شرکت می‌تواند ناشی از محافظه‌کاری حسابرس باشد. به‌عنوان مثال، در صورت وجود فساد، حسابرسان مستقل ممکن است هزینه‌های حسابرسی را بر اساس پاسخگویی به افزایش ریسک مربوط به مشتریان تنظیم کنند. علاوه بر این، ممکن است آن‌ها تلاش و منابع بیشتری را برای مشتریان با ریسک بالا صرف کنند. لذا، نتایج آن موجب افزایش مدت زمان انتشار گزارش حسابرس می‌شود. از طرفی دیگر، امکان اینکه حسابرسان مستقل در گزارش حسابرسی اظهارنظر خود را با محافظه‌کاری بیشتر بیان کنند، وجود دارد. همچنین، در صورت ریسک بالای حسابرسی که ممکن است شهرت آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد، منجر به کناره‌گیری آن‌ها از کار شود (زو و همکاران، ۲۰۱۹).

<sup>۱</sup> شاخص فساد ادراک شده (Corruption Perceptions Index) شاخصی است که رتبه فساد در بخش عمومی یک کشور را میان کشورهای جهان نشان می‌دهد.

<sup>۲</sup> Transparency International

<sup>۱</sup> Xu et al.

عده‌ای فساد اداری را غالباً رشا و ارتشا، اختلاس، کارشکنی و تعلل در امور ارباب‌رجوع دانسته‌اند. اما فساد اداری در مفهوم کلی خود یعنی زیر پا نهادن ضوابط و استفاده غیرقانونی از اختیارات اداری برای نفع شخصی (خوئینی و رحیمی، ۱۳۹۵).

صنعت نیز از جمله عواملی است که در پژوهش‌های مختلف به آن پرداخته شده است. به نظر می‌رسد شرکت‌ها در صنایع مختلف استراتژی‌های متفاوتی را در پیش می‌گیرند. مبنای نظری اتخاذ شده در برخی پژوهش‌ها بر مبنای نظریه‌های اقتصاد دوگانه است که در آن صنعت به دو بخش محوری و پیرامونی تقسیم می‌شود. بخش‌های محوری به صناعی گفته می‌شود که بافت سیاسی-اقتصادی هر کشوری را در بر گرفته و بیشترین منابع مالی را به خود اختصاص داده است.

در مورد تعریف صنعت اختلاف نظرهای زیادی وجود دارد. صنعت دارای تعاریف و تعابیر متفاوتی است که بر اساس قابلیت جایگزینی محصولات، فرآیند تولید و محدودیت‌های جغرافیایی ارائه شده‌اند. صنعت عبارت است از گروه شرکت‌هایی که محصولات آن‌ها جایگزین نزدیکی برای هم هستند. اگر تمام فعالیت‌های اقتصادی را که با تولید کالا و خدمات با استفاده از ماشین‌آلات و تجهیزات ساخته دست بشر سروکار دارد به عنوان یک کل تصور شود، هر صنعت زیر مجموعه‌ای از این کل است که تعداد زیادی از فعالیت‌های مشابه را شامل می‌شود (جهانخانی، ۱۳۸۷).

برخی از محققان اعتقاد دارند که نوع صنعت می‌تواند به‌طور قابل ملاحظه‌ای تحت تأثیر محیط اقتصادی و سیاسی قرار گیرد. همچنین معیارهای تفکیک صنایع نیز تا حدی گزینشی است. لذا ویژگی‌های صنایع مختلف و پیچیدگی‌های سیستم و نظام اقتصادی دولت این امکان را ایجاد می‌نماید که صنایع مختلف با حجم متفاوت کاری و سیاسی روبرو باشند و این خود زمینه تفاوت بروز احتمالی شرایط فساد در صنایع مختلف را منجر گردد.

با توجه به مطالب فوق، در ادامه پژوهش به دنبال بررسی رابطه بین فساد و عواملی مانند هزینه‌های حسابرسی، مدت زمان صدور گزارش حسابرس و احتمال دریافت اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت خواهیم بود. به گونه‌ای که انتظار ما بر این است که در شرکت‌هایی با شاخص فساد بالا، از هزینه‌های حسابرسی بالاتر، صدور گزارش حسابرسی طولانی‌تر و احتمال دریافت اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت بیشتر، برخوردار باشند. (زو و همکاران، ۲۰۱۹).

## ۱.۲. فساد و هزینه‌های حسابرسی

فساد مظهر یک محیط سازمانی ضعیف است که منجر به ضعف در

میزان فساد در آن کمتر و هرچه این میزان به صفر نزدیک می‌شود، میزان فساد بالاتر است. دیوان محاسبات کشور، دیوان عدالت اداری، سازمان بازرسی کل کشور و سازمان حسابرسی به همراه وزارت اطلاعات پنج سازمانی هستند که در نظام جمهوری اسلامی ایران مسئولیت مقابله با فساد را بر عهده دارند (فیض‌پور و رضانی، ۱۳۹۶). همچنین، برنامه توسعه ملل متحد<sup>۱</sup> فساد را به عنوان سوءاستفاده از قدرت دولتی و اداری برای منافع شخصی از طریق رشوه، اخاذی، خویشاوندگرایی، تقلب و اختلاس تعریف می‌کند و آن را با افزایش در انحصار قدرت و صلاحدید شخصی و همچنین کاهش در پاسخگویی، اعتماد و درستی و شفافیت، برابر می‌داند (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳).

فساد در جامعه و با توجه به مفهومی که بیان شد به سه نوع مالی، سیاسی و اداری تقسیم می‌شود. که در ادامه بدان خواهیم پرداخت.

فساد مالی فسادی است که مربوط به حوزه مالی و اقتصادی است و مرتکبان آن معمولاً برای به دست آوردن سود و منفعت مادی غیرقانونی تلاش می‌نمایند. در واقع فساد مالی رفتاری است که بر اثر نفع‌طلبی یا قدرت‌جویی خصوصی اعم از شخصی، خانوادگی یا محفلی رخ می‌دهد و در نتیجه کارکردهای متعارف یک نقش یا سمت انتخابی یا انتصابی دولتی را منحرف می‌نماید. در خصوص فساد سیاسی تعاریف مختلفی ارائه شده است. در نخستین رویکرد، فساد سیاسی را عبارت از این دانسته‌اند که یک کارگزار رسمی، قانون را به نفع شخصی خود و با قربانی کردن منافع حاصل از یک اصل حقوقی نقض نماید. البته این تعریف از دو بعد ایراد دارد. نخست اینکه قوانین لزوماً در کشورهای گوناگون تفسیر یا کارکرد یکسانی ندارند و ثانیاً اینکه با تمسک به هنجارهای حقوقی امکان فهم ویژگی پیچیده این نوع از فساد از میان می‌رود. در تعریف دیگر، فساد سیاسی را منحصر در احزاب دانسته و گفته‌اند فساد سیاسی یعنی پول‌هایی که به احزاب داده می‌شود تا پس از به قدرت رسیدن، تصمیمات و اقداماتی به نفع حامیان مالی خود اتخاذ نمایند.

در تعبیری دیگر، فساد سیاسی را استفاده از قدرت سیاسی یا موقعیت دولتی برای کسب منافع مشروع شخصی نیز تعریف کرده‌اند. از این دریچه، این نوع فساد شامل فساد انتخاباتی، خرید رأی، وعده و وعید دادن برای پست و مقام، تهدید و ایجاد ارباب و اخلاخ در جریان آزاد انتخابات می‌شود. فساد اداری دارای تعاریف گوناگون و متنوعی است.

<sup>۱</sup>UNDP

(۲۰۰۶) نشان می‌دهد که شرکت‌های وابسته به سیاست، به احتمال زیاد هزینه‌های حسابرسی بالاتری نسبت به شرکت‌های غیر وابسته به سیاست، دارند. صنایع مختلف با توجه به ماهیت و اندازه صنعت و میزان درهم‌تنیدگی و پیچیدگی فرایندهای اداری و سیاسی خود با دولت، همچنین به لحاظ قدرت اقتصادی و زدوبندهای سیاسی با یکدیگر ممکن است متفاوت باشند، لذا تمایز صنایع از لحاظ حجم فعالیت و گستردگی اقتصادی از یک طرف بر حق‌الزحمه حسابرسان و از طرف دیگر بر پتانسیل و میزان فساد حائز اهمیت است. بنابراین، در این پژوهش به دنبال بررسی آن هستیم که آیا در شرکت‌هایی با فساد بالا و با توجه به تلاش حسابرسان و جبران ضررهای احتمالی آتی توسط آن‌ها، هزینه‌های حسابرسی افزایش می‌یابد، یا خیر؟ بدین ترتیب در فرضیه اول پژوهش به بررسی تأثیر فساد بر هزینه‌های حسابرسی پرداخته می‌شود، همچنین تأثیر فرضیه مذکور با نقش و اهمیت نوع صنعت در قالب فرضیه دوم بیان و بررسی می‌گردد.

## ۲.۲. فساد و مدت زمان صدور گزارش حسابرس

آشتون و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۸۷) فاصله زمانی بین پایان سال مالی تا مدت زمان صدور گزارش حسابرسی را به عنوان تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرسی بیان می‌کنند. این تأخیر سبب خواهد گردید که سهامداران فعلی و آینده شرکت انجام معاملات خود را تا زمان انتشار صورت‌های مالی به تأخیر بیندازند.

پیشرفت سال‌های اخیر و گستردگی حجم کار، بازنگری سامانمند در روش‌های حسابرسی دستگاه‌های نظارتی را امری اجتناب‌ناپذیر نموده و لازم است که این نهادهای عالی‌رتبه نظارتی با تجهیز خود به روش‌ها و استانداردهای حسابرسی کشورهای پیشرفته، بتوانند به نحو مناسب بر سیستم‌های مالی دستگاه‌های اجرایی کشور نظارت نمایند. بر همین اساس، در مبارزه با پدیده فساد اداری، نقش دستگاه‌های نظارتی (دیوان محاسبات، سازمان بازرسی، سازمان حسابرسی و وزارت اطلاعات) از طریق انتخاب روش‌های حسابرسی کارآمد در دستگاه‌های اجرایی تحت رسیدگی دارای اهمیت ویژه‌ای می‌باشد (اعتباریان و همکاران، ۱۳۹۳).

مطالعات قبلی در خصوص مدت زمان صدور گزارش حسابرس نشان می‌دهند که افزایش تلاش‌های حسابرس منجر به طولانی شدن مدت زمان صدور گزارش حسابرس می‌شود. بنابراین، سطح بالای ریسک کسب و کار شرکت‌ها در محیط‌هایی که فساد در آن‌ها وجود دارد، باعث افزایش تلاش‌های حسابرسان و در نهایت

حکم قوانین و کاهش اطلاعات در بازار می‌شود. در مقابل، محیط سازمانی ضعیف می‌تواند تضاد نمایندگی را به همراه داشته باشد، که در نتیجه، ضعف در حکم قوانین و افزایش عدم تقارن اطلاعات احتمال مدیریت سود را افزایش می‌دهد (زو و همکاران، ۲۰۱۹). اولین مشکل نمایندگی این است که بین منافع مدیر و مالک، ممکن است تضاد وجود داشته باشد. این امر می‌تواند موجب یکی از علل عمده فساد مالی در رابطه نمایندگی (چه از نظر مالک و چه از نظر مدیر) شود. از این رو، راهکارهای مختلفی جهت جلوگیری از فساد مالی وجود دارد. مهم‌ترین آن‌ها انجام حسابرسی داخلی، تقویت کنترل‌های داخلی، انجام حسابرسی مستقل و در نهایت انجام حسابرسی عملیاتی است. در خصوص حسابرسی داخلی، واحد حسابرسی داخلی را باید زیر نظر بالاترین مقام مسئول یا کمیته حسابرسی، با رعایت اخلاق حرفه‌ای ایجاد کرد تا زمینه فساد را تا حد زیادی کاهش داد (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱).

نقش حسابرسی به‌عنوان یک سیستم نظارتی مهم و به همراه ایجاد یک ساختار کنترل داخلی مناسب، می‌تواند از وقوع بسیاری از تقلب‌ها جلوگیری و یا سازمان را در کشف آن‌ها یاری کند. با توجه به اهمیت نقش حسابرسی، حسابرس مستقل نیز با رعایت موازین حرفه‌ای، توجه به استانداردها و استفاده کافی از آن‌ها جهت افزایش کیفیت کار حسابرسی، اثر با اهمیتی بر جلوگیری از فساد مالی مدیران خواهد داشت (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۱).

مفهوم فساد تأثیر منفی بر عملکرد شرکت‌ها دارد، زیرا سطح بالایی از آن ممکن است در نهایت، سود و پرداخت تعهدات شرکت را تحت تأثیر قرار دهد. از طرفی دیگر، به دلیل مسئولیت ضمنی که در خصوص بازرسی فساد وجود دارد، خطر دعاوی قضایی و رقابت شدید در بازار حسابرسی افزایش می‌یابد، و شرکت‌های حسابداری باید با دقت ریسک مربوط به مشتریان را ارزیابی کنند و آن را با مدیریت ریسک مشتریان مطابقت دهند، که شامل تنظیم هزینه‌های حسابرسی، طولانی شدن تأخیر در گزارش حسابرس و اظهار نظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت شرکت می‌باشد (زو و همکاران، ۲۰۱۹). لیون و ماهر<sup>۱</sup> (۲۰۰۵)، ۸۲ شرکت آمریکایی را از سال ۱۹۷۴ بررسی کرده‌اند و دریافتند که حسابرسان مستقل هزینه‌های حسابرسی بالاتری را برای آن شرکت‌هایی که در سوء رفتارهایی مانند پرداخت رشوه درگیر هستند، در نظر می‌گیرند. در یک مطالعه دیگر، احمد و همکاران<sup>۲</sup>

<sup>1</sup> Lyon & Maher

<sup>2</sup> Ahmad et al.

<sup>3</sup> Ashton et al.

گزارش حاوی بند مربوط به تداوم فعالیت می‌تواند اطلاعات مهمی در ارتباط با اطلاعات پیش‌بینی شده و طرح‌های مدیریتی باشد. بنابراین گزارش حسابرسی همواره بخشی از اطلاعات محرمانه شرکت را منعکس نموده و دارای بار اطلاعاتی خواهد بود، اما به سبب انتشار آن همراه با سایر اطلاعات دیگر، اندازه‌گیری میزان بار اطلاعاتی آن تا حدی دشوار می‌باشد (مهربانی و غلامی جمرانی، ۱۳۹۶).

ادبیات پیشین در رابطه با اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت، شواهد تجربی را فراهم می‌کند که احتمال نکول تعهدات موجب تمایل بیشتر حسابرس مستقل برای اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت می‌شود. لذا، شرکت‌هایی که فساد در آن‌ها بالاست، ریسک کسب و کار و به تبع آن احتمال نکول بدهی بالا می‌باشد. بنابراین، این پژوهش به دنبال بررسی رابطه بین اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت و مفهوم فساد است. همچنین انتظار بر این است که، عملیات شرکت‌هایی که فساد در آن‌ها بالاتر است، و یا به عبارتی دیگر مستعد فساد هستند، احتمال دریافت اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت در آن‌ها بیشتر باشد (زو و همکاران، ۲۰۱۹). بدین ترتیب در فرضیه پنجم پژوهش به بررسی تأثیر فساد بر ارائه گزارش تداوم فعالیت حسابرس پرداخته می‌شود، همچنین تأثیر فرضیه مذکور با نقش و اهمیت نوع صنعت در قالب فرضیه ششم بررسی و بیان می‌گردد.

#### ۴.۲. پیشینه پژوهش

زو و همکاران (۲۰۱۹)، به بررسی رابطه بین فساد سیاسی و رفتار حسابرس (شواهدی از شرکت‌های آمریکا) پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین فساد سیاسی و هزینه‌های سیاسی، و همچنین بین فساد سیاسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرس و به‌علاوه بین فساد سیاسی و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت شرکت ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. هی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷)، به بررسی رابطه بین ارتباطات سیاسی، اظهارنظر و انتخاب حسابرس پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که ارتباطات سیاسی شرکت تأثیر مثبت و معناداری بر ارزیابی‌های حسابرسان از ریسک حسابرسی و الگوهای انتخاب حسابرس شرکت‌ها دارد و این تأثیر، موضوع ساختارهای مالکیت شرکت‌ها است. کسام و هیگسن<sup>۲</sup> (۲۰۱۶)، به بررسی مسئولیت حسابرسان مستقل بر رابطه بین فساد شرکت و مفهوم برجسته آن برای قانون‌گذاران حسابرسی مستقل پرداختند. هدف از آن روشن

منجر به طولانی شدن مدت زمان صدور گزارش حسابرسان می‌شود (زو و همکاران، ۲۰۱۹). بدین ترتیب که حق‌الزحمه حسابرسی باید بر اساس مدت زمان لازم برای اجرای عملیات حسابرسی تعیین شود. در یک بازار رقابتی برای خدمات حسابرسی، حق‌الزحمه اضافی دریافتی به‌وسیله حسابرس به علت استفاده بهینه از زمان برای انجام خدمات اعتبار دهی است. بنابراین، تکمیل سریع عملیات حسابرسی ممکن است هزینه بیشتری در برداشته باشد. زیرا، حسابرسان درگیر فعالیت‌هایی مانند اضافه‌کاری یا افزایش هزینه فرصت حسابرسی می‌شوند. با این وجود، دیدگاه متفاوتی وجود دارد که بر اساس آن حق‌الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت دارد. زیرا، با افزایش حق‌الزحمه میزان آزمون‌های محتوای حسابرسی نیز افزایش می‌یابد (زارع‌پور و فرهادی، ۱۳۹۷). میزان و شدت روابط مالی و سیاسی و همچنین خصوصیات صنعت در صنایع مختلف از موضوعات قابل‌توجه در بررسی رفتار حسابرسان می‌باشد، بدین ترتیب در فرضیه سوم پژوهش به بررسی تأثیر فساد بر تأخیر در گزارش حسابرس پرداخته می‌شود، همچنین تأثیر فرضیه مذکور با نقش و اهمیت نوع صنعت در قالب فرضیه چهارم آزمون و تشریح می‌گردد.

#### ۳.۲. فساد و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت

بر طبق استاندارد شماره ۵۷۰ از مجموعه استانداردهای حسابرسی بین‌المللی با عنوان "تداوم فعالیت" حسابرس، در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابرسی و ارزیابی نتایج حاصل از آن، باید برقرار بودن فرض تداوم فعالیت را به عنوان مبنای تهیه صورت‌های مالی، ارزیابی نماید. در مواردی که فرض تداوم فعالیت مورد تردید قرار می‌گیرد، حسابرس باید با گردآوری شواهد کافی و قابل‌قبول، تردید خود را درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت در آینده قابل پیش‌بینی به‌گونه‌ای رضایت‌بخش برطرف کند. اگر به نظر حسابرس شواهد کافی و قابل‌قبولی برای پشتیبانی از وجود فرض تداوم فعالیت به دست آمده باشد، حسابرس نباید گزارش خود را تعدیل کند.

به‌طورکلی، گزارش حسابرس مستقل عدم تقارن اطلاعاتی موجود بین مدیران، سهامداران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد و به دو دلیل می‌تواند بر قیمت سهام تأثیر بگذارد؛ اول اینکه، گزارش حسابرسی ممکن است حاوی اطلاعاتی باشد که بر برآورد مبلغ و جریان‌های نقدی آتی یا ریسک این جریان‌ها تأثیر بگذارد. این نوع اطلاعات مربوط بوده و می‌تواند بر قیمت سهام تأثیرگذار باشد. دوم اینکه، گزارش حسابرسی از جمله

<sup>1</sup> He et al.

<sup>2</sup> Kassem et al.

فرضیه ۱: بین فساد ادراک‌شده و هزینه‌های حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۲: رابطه فساد ادراک‌شده و هزینه‌های حسابرسی در صنایع مختلف متفاوت است.

فرضیه ۳: بین فساد ادراک‌شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۴: رابطه فساد ادراک‌شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسی در صنایع مختلف متفاوت است.

فرضیه ۵: بین فساد ادراک‌شده و اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ۶: رابطه فساد ادراک‌شده و ارائه گزارش تداوم فعالیت حسابرس در صنایع مختلف متفاوت است.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

در این بخش مواردی از قبیل نوع پژوهش، محدوده پژوهش، متغیرهای پژوهش و مدل پژوهش بیان شده است.

این پژوهش از نوع تجربی در حوزه پژوهش‌های اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی در صورت‌های مالی شرکت‌ها می‌باشد، از طرفی این پژوهش از نوع علی پس رویدادی است چون اثر یک پدیده را بر پدیده دیگر بررسی می‌کند و از آنجایی که می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، از نوع کاربردی است. به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیونی چندمتغیره استفاده شده است.

دوره پژوهش شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌هایی خواهند بود که تمامی شرایط زیر را به صورت همزمان داشته باشند:

- ۱) شرکت‌های سهامی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران؛
  - ۲) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه مالی، لیزینگ، بانک‌ها، بیمه و ... نباشند؛
  - ۳) پایان سال مالی آن‌ها منتهی به ۱۲/۲۹ باشد؛
  - ۴) اطلاعات مالی شرکت‌ها قابل دسترسی باشند؛
  - ۵) شرکت‌هایی که تغییر دوره نداشته و تداوم فعالیت داشته‌اند؛
- با اعمال محدودیت‌های فوق، جامعه نهایی پژوهش شامل ۸۸ شرکت بوده که داده‌های آن‌ها طی ۷ سال جمع‌آوری شده است.

#### ۳.۱. مدل‌های تجربی پژوهش و تعریف عملیاتی متغیرها

بر اساس پژوهش‌های گذشته (های و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶) از مدل

کردن نقش حسابرسان مستقل با توجه به فساد سازمانی است و نشان دادن تأثیر فساد بر صورت‌های مالی و حرفه حسابرسی و همچنین ارائه توصیه‌هایی در مورد چگونگی مبارزه با فساد است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که نادیده گرفتن فساد تأثیری منفی بر اعتبار شرکت‌های حسابرسی خواهد داشت و نگرانی‌ها در مورد ارزش حسابرسی‌های مستقل را افزایش خواهد داد.

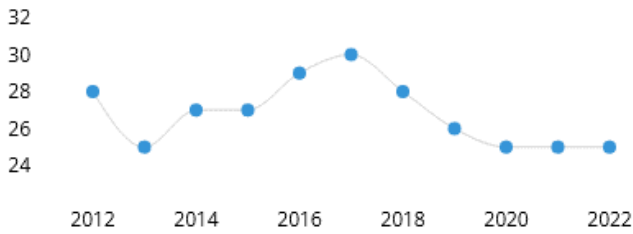
بوون<sup>۱</sup> (۱۹۸۲)، دریافتند که ویژگی‌های صنعت و ساختار مالی شرکت‌ها با هم ارتباط دارند و شرکت‌های فعال در یک صنعت ساختار مالی مشابهی دارند. از این رو صنایع مختلف دارای ساختار مالی متفاوتی هستند. زارع‌پور و فرهادی‌اندراپی (۱۳۹۷)، به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که ارتباطات سیاسی بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معکوس و معنادار دارد. همچنین تأثیر ارتباطات سیاسی بر انتخاب حسابرس مستقل معکوس و معنادار است. پوربایانی و زارعی (۱۳۹۶)، به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی بر نوع گزارش حسابرس و نوع انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که ارتباطات سیاسی بر نوع گزارش حسابرس تأثیر معناداری دارد. ولی ارتباطات سیاسی بر اظهارنظر حسابرس و دعوای حقوقی حسابرس تأثیر معناداری ندارد. همچنین ارتباطات سیاسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و نوع انتخاب حسابرس تأثیر معناداری دارد. گلستانی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معناداری دارد. واعظ و احمدی (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان می‌دهد که تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد اما حق‌الزحمه حسابرسی با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد.

با توجه به ادبیات پژوهش فرضیه‌ها به شرح ذیل تدوین می‌گردد:

<sup>2</sup> Hay et al.

<sup>1</sup> Bowen et al.





شکل (۱) نمودار شاخص فساد ادراک شده سال‌های ۲۰۱۲-۲۰۲۲

### متغیرهای کنترلی

در این پژوهش متغیرهای کنترلی عبارتند از:

**SIZE:** اندازه شرکت است و از لگاریتم کل دارایی‌ها به دست می‌آید؛

**FRGN:** نسبت فروش خارجی (صادراتی) به کل فروش؛

**LOSS:** متغیر موهومی است. اگر شرکت در دوره مورد بررسی زیان گزارش کرده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت ۰ است؛

**GC:** متغیر موهومی است. اگر در اظهارنظر حسابرسان به تداوم فعالیت شرکت اشاره شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت ۰ است؛

**GROWTH:** نرخ رشد فروش شرکت که برابر است با تغییرات فروش نسبت به سال قبل؛

**ROA:** بازده دارایی‌ها می‌باشد که از طریق نسبت سود خالص به متوسط مجموع دارایی‌ها محاسبه می‌شود؛

**MTB:** نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام؛

**LVRG:** نسبت بدهی‌های بلندمدت به کل دارایی‌ها؛

**CHANGE:** متغیر موهومی است. اگر شرکت تغییر حسابرسان داشته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت ۰ است؛

**BIG:** متغیر موهومی است. اگر موسسه حسابرسان دارای رتبه یک سازمان بورس باشد عدد ۱ و در غیر این صورت ۰ است؛

**EXPERT:** شاخصی برای تخصص حسابرسان در صنعت است. هر چه سهم بازار حسابرسان بیشتر باشد، تخصص در صنعت و تجربه حسابرسان نسبت به سایر رقیبان بیشتر است داشتن سهم غالب بازار توسط حسابرسان اشاره دارد به اینکه حسابرسان به‌طور موفقیت‌آمیزی خود را از لحاظ کیفیت حسابرسانی از سایر رقیبان متمایز کرده است. سهم بازار حسابرسان از نسبت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران هر موسسه حسابرسانی خاص در صنعت خاص بر مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران در آن صنعت خاص محاسبه می‌شود. در این پژوهش موسسه‌هایی به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که سهم بازار آن‌ها بیش از ۱/۲٪ (تعداد شرکت‌های موجود/۱) باشد. بعد از محاسبه

رگرسیون (۱) برای آزمون تأثیر فساد ادراک شده بر هزینه‌های حسابرسانی استفاده شده است.

$$LnAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 COR\_PER_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 FRGN_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 GC_{it} + \beta_6 GROWTH_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 MTB_{it} + \beta_9 LVRG_{it} + \beta_{10} A\_Type_{it} + \beta_{11} EXPERT_{it} + \beta_{12} Change_{it} + \beta_{13} LAG_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

در رابطه بالا،  $LnAF_{it}$  = لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسانی،  $COR\_PER_{it}$  = شاخص ادراک فساد،  $SIZE_{it}$  = اندازه شرکت،  $FRGN_{it}$  = فروش خارجی شرکت،  $LOSS_{it}$  = زیان شرکت،  $GC_{it}$  = گزارش تداوم فعالیت حسابرسان،  $GROWTH_{it}$  = تغییرات فروش،  $ROA_{it}$  = بازده دارایی‌ها،  $MTB_{it}$  = ارزش بازار به ارزش دفتری،  $LVRG_{it}$  = اهرم مالی،  $A\_Type_{it}$  = اندازه حسابرسان،  $EXPERT_{it}$  = تخصص حسابرسان،  $CHANGE_{it}$  = تغییر حسابرسان،  $LAG_{it}$  = مدت زمان صدور گزارش حسابرسان.

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش از مدل رگرسیونی (۲) استفاده شده است.

$$LAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 COR\_PER_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 FRGN_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 LVRG_{it} + \beta_{10} EXPERT_{it} + \beta_{11} CHANGE_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

برای آزمون فرضیه سوم از رگرسیون لجستیک به شرح مدل (۳) استفاده شده است.

$$GC_{it} = \beta_0 + \beta_1 COR\_PER_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 FRGN_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 GROWTH_{it} + \beta_6 ROA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 LVRG_{it} + \beta_9 A\_Type_{it} + \beta_{10} EXPERT_{it} + \beta_{11} CHANGE_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

که در آن:  $GC_{it}$ : گزارش حسابرسان در خصوص تداوم فعالیت شرکت می‌باشد. تشریح کامل متغیرها در زیر ارائه گردیده است.

متغیر وابسته در مدل‌های (۱)، (۲) و (۳)

$LnAF_{it}$ : لگاریتم طبیعی هزینه‌های حسابرسانی است.

$LAG_{it}$ : لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسانی است.

$GC_{it}$ : اظهارنظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت است که اگر وجود داشته باشد برابر با ۱ و در غیر این صورت ۰ است (زو و همکاران، ۲۰۱۹).

متغیر مستقل - فساد ادراک شده ( $COR\_PER$ )

در این پژوهش داده‌های فساد ادراک شده از شاخص افشا شده در سایت سازمان بین‌المللی شفاف‌سازی استخراج گردید. نمودار این شاخص برای سال‌های ۲۰۱۲ تا ۲۰۲۲ کشور ایران به صورت شکل (۱) می‌باشد.

مهم‌ترین شاخص‌های مرکزی و پراکندگی بیان شوند. معیار ضریب تغییرات یک معیار پراکندگی است که قابلیت مقایسه دارد. بر اساس این معیار می‌توان گفت که بین متغیرهای پژوهش بیشترین پراکندگی متعلق به تغییرات رشد فروش و بازده دارایی‌ها می‌باشد. بخش (ب) جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای دو ارزشی پژوهش را نشان می‌دهد. بر اساس این اطلاعات تنها ۸٪ از مشاهدات حاکی از گزارش تداوم فعالیت حسابرس در طی دوره بوده است. این آمار نشان می‌دهد که حسابرسان با محافظه‌کاری بالای نسبت به صدور گزارش تداوم فعالیت اقدام نموده‌اند. همچنین تعداد مشاهدات حاکی از تغییر ۲۵٪ حسابرسان طی دوره بوده است، لذا می‌توان بیان نمود که حسابرسان شناخت کافی از فعالیت و محیط‌کاری صاحب‌کار داشته‌اند و در صورت احساس وجود فساد، تشخیص بهتری در جهت گزارش تداوم فعالیت وجود داشته است. اندازه حسابرس در دوره مورد بررسی نشانگر این است که حسابرسی بیشتر شرکت‌ها (۷۱٪) توسط حسابرسان بزرگ انجام شده است. اما در همین خصوص، بر اساس متغیر دوجویی تخصص حسابرس، تنها ۴۸٪ از این مؤسسات دارای معیار تخصص بوده‌اند، لذا بر اساس شاخص‌های حاضر، مؤسسات بزرگتر حسابرسی لزوماً دارای معیار تخصص نبوده‌اند.

سهم بازار یک موسسه حسابرسی، اگر مقدار بدست آمده از مقدار رابطه بالا بیشتر باشد، موسسه حسابرسی در آن صنعت، متخصص در نظر گرفته می‌شود و عدد ۱ به آن اختصاص می‌یابد و در غیر این صورت ۰ است (توکل‌نیا، ۱۳۹۶)؛

$IND = \prod_{i=1}^7$  صنایع مختلف شامل خودرو و قطعات خودرو، محصولات کانه‌های غیرفلزی، گچ و سیمان و آهک، گروه فلزات اساسی، ماشین‌آلات و تجهیزات، فرآورده‌های نفتی و لاستیک و پلاستیک و در نهایت مواد بهداشتی، دارویی و غذایی.

#### ۴. یافته‌ها

##### ۴.۱. آمار توصیفی

اطلاعات مربوط به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در قالب جداول ۱ و ۲ به شرح زیر ارائه شده است. این جدول در دو بخش (الف) و (ب) ارائه شده است که به ترتیب بیانگر آمار توصیفی متغیرهای کمی و دوجویی می‌باشند. بخش (الف) جدول بیانگر آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش است. این جدول به صورت خلاصه وضعیت داده‌های مربوط به ۶۱۶ مشاهده آماری که طی دوره ۷ ساله پژوهش از ۸۸ شرکت بورس اوراق بهادار به دست آمده را نشان می‌دهد. در قالب آمار توصیفی سعی شده است که

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرها

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	ضریب تغییرات
هزینه حسابرسی	LNAF	۳۰۸۷	۲۹۶۸	۵۵۷۶	۲۰۲۵	۰/۵۷۳	۰/۱۸۵
شاخص فساد ادراک شده	COR_PER	۲۷۵۳	۲۷۰۰	۳۰۰۰	۲۵۰۰	۰/۱۵۰	۰/۰۵۴
اندازه شرکت	SIZE	۶۲۶۱	۶۱۲۵	۸۴۱۴	۴۴۹۵	۰/۶۹۹	۰/۱۱۱
فروش خارجی	FRGN	۰/۱۵	۰/۰۳۳	۲/۲۴۴	۰/۰۰۰	۰/۲۸۵	۱/۹۰۶
رشد فروش	GROWTH	۰/۲۱۱	۰/۱۵۶	۲/۷۴۲	-۰/۶۰۲	۰/۴۰۷	۱/۹۲۷
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۰۹۷	۰/۰۷۶	۳۲۲۲	-۰/۵۴۱	۰/۱۸۶	۱/۹۱۶
ارزش بازار ادفتری	MTB	۳/۵۳۵	۱/۸۱۵	۶/۷۸۰	-۵/۳۲۱	۱/۵۶۸	۰/۴۴۳
اهرم مالی	LVRG	۰/۶۰۱	۰/۵۶۳	۱/۴۸۶	۰/۲۰۶	۰/۱۴۹	۱/۴۶۷

جدول ۲- درصد فراوانی و مد متغیرهای دوجویی

متغیر	علامت	درصد فراوانی یک	درصد فراوانی صفر	مد
گزارش زیان	LOSS	۱۴	۸۶	۰
گزارش تداوم فعالیت	GC	۸	۹۲	۰
اندازه حسابرس	BIG	۷۱	۲۹	۱
تخصص حسابرس	EXPERT	۴۸	۵۲	۱
تغییر حسابرس	CHANGE	۲۵	۷۵	۱

فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:  
فرضیه (۱)، بین فساد ادراک شده و هزینه‌های حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

##### ۴.۲. آمار استنباطی

##### ۴.۲.۱. فرضیه‌های اول و دوم پژوهش



به‌درستی انتخاب شده‌اند. در بین متغیرهای کنترلی نیز تأثیر فروش خارجی (صادرات) و درصد رشد فروش بر هزینه‌های حسابرسی معنی‌دار بوده است.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه (۲)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
COR_PER	۰/۱۷۲	۰/۰۴۶	۳/۷۲۷	۰/۰۰۲
SIZE	۰/۰۷۰۶	۰/۰۳۷	۱۸/۹۹	۰/۰۰۱
FRGN	۰/۰۸۵	۰/۰۳۸	۲/۲۲۰	۰/۰۲۶
LOSS	۰/۰۰۴	۰/۰۳۰	۰/۱۶۰	۰/۸۷۲
GC	-۰/۰۲۵	۰/۰۴۰	-۰/۸۷۴	۰/۳۸۲
GROWTH	۰/۰۳۵	۰/۰۱۶	۲/۰۸۷	۰/۰۳۷
ROA	-۰/۰۵۳	۰/۰۴۶	-۱/۱۳۸	۰/۲۵۵
MTB	۱/۱۹۱	۲/۲۷۷	۰/۵۲۲	۰/۶۰۱
LVRG	-۰/۰۷۳	۰/۰۵۸	-۱/۲۴۸	۰/۲۱۲
BIG	-۰/۰۰۶	۰/۰۲۱	-۰/۳۱۴	۰/۷۵۳
EXPERT	۰/۰۰۲	۰/۰۲۳	۰/۱۱۱	۰/۹۱۱
CHANGE	۰/۰۰۷	۰/۰۱۵	۰/۴۶۹	۰/۶۳۸
LAG	۰/۱۱۹	۰/۰۷۸	۱/۵۱۸	۰/۱۲۹
IND1	۰/۱۴۷	۰/۱۰۷	۱/۳۷۳	۰/۱۷۰
IND2	۰/۲۵۱	۰/۱۵۳	۱/۶۳۵	۰/۱۰۲
IND3	۰/۰۰۳	۰/۱۴۶	۰/۰۲۵	۰/۹۷۹
IND4	۰/۰۷۳	۰/۱۲۲	۰/۶۰۱	۰/۵۴۷
IND5	۰/۰۱۵	۰/۱۶۲	۰/۰۹۶	۰/۹۲۳
IND6	-۰/۱۰۶	۰/۱۴۲	-۰/۷۵۲	۰/۴۵۲
IND7	۰/۰۴۵	۰/۰۲۷	۱/۶۲۵	۰/۱۲۶
C	-۲/۱۰۴	۰/۲۵۰	-۸/۴۰۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین				۰/۵۰۲
ضریب تعیین تعدیل شده				۰/۴۸۶
دوربین واتسون				۱/۸۵۱
آماره F				۳۱/۵۶
معناداری				۰/۰۰۱

سطح معنی‌داری آزمون  $t$  در مدل اول برای متغیر فساد ادراک شده (۰/۰۰۱) بوده است. که بیانگر تأثیر فساد ادراک شده بر هزینه‌های حسابرسی می‌باشد. لذا تأثیر فساد ادراک شده بر هزینه‌های حسابرسی در سطح ۹۵ درصد از نظر آماری معنی‌دار است. با توجه به ضریب تأثیر متغیر فساد ادراک شده می‌توان گفت هر چه میزان فساد ادراک شده افزایش یابد شرکت‌ها متحمل هزینه‌های حسابرسی بیشتری می‌شوند. همچنین متغیر کنترلی اندازه شرکت با سطح معنی‌داری (۰/۰۱) و ضریب تأثیر مثبت، بیانگر معنی‌داری این متغیر از نظر آماری بر هزینه‌های حسابرسی بوده است.

نتایج مدل دوم به توصیف نقش نوع صنعت پرداخته است. با توجه به نتایج بدست‌آمده، ضریب تأثیر متغیرهای صنایع مختلف (۷ صنعت) مشخص شده است که مشخص شد که نوع صنعت تأثیر

فرضیه (۲)، رابطه فساد ادراک شده و هزینه‌های حسابرسی در صنایع مختلف متفاوت است. جدول ۳ نتایج آزمون فرضیه (۱) را نشان می‌دهد.

جدول ۳- نتایج آزمون فرضیه (۱)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
COR_PER	۰/۱۷۴	۰/۰۴۶	۳/۷۷۵	۰/۰۰۱
SIZE	۰/۰۶۹۸	۰/۰۳۶	۱۹/۲۹۳	۰/۰۱۰
FRGN	۰/۰۷۸	۰/۰۳۸	۲/۰۷۳	۰/۰۳۸
LOSS	۰/۰۰۵	۰/۰۲۰	۰/۱۸۴	۰/۸۵۰
GC	-۰/۰۳۲	۰/۰۴۰	-۰/۸۰۵	۰/۴۲۰
GROWTH	۰/۰۳۵	۰/۰۱۶	۲/۱۲۰	۰/۰۳۳
ROA	-۰/۰۵۵	۰/۰۴۶	-۱/۱۸۵	۰/۲۳۰
MTB	۱/۱۹۱	۲/۲۷۱	۰/۵۲۴	۰/۶۰۰
LVRG	-۰/۰۷۱	۰/۰۵۸	-۱/۲۲۷	۰/۲۲۵
BIG	-۰/۰۰۴	۰/۰۲۱	-۰/۱۹۳	۰/۸۴۲
EXPERT	۰/۰۰۳۳	۰/۰۲۳	۰/۰۹۸	۰/۹۲۰
CHANGE	۰/۰۰۶۷	۰/۰۱۵	۰/۴۳۷	۰/۶۶۰
LAG	۰/۱۳۲	۰/۰۷۸	۱/۶۸۸	۰/۰۹۱
C	-۳/۰۱۷	۰/۲۴۱	-۸/۳۳۶	۰/۰۰۰
ضریب تعیین				۰/۴۹۸
ضریب تعیین تعدیل شده				۰/۴۸۵
دوربین واتسون				۲/۰۱۰
آماره F				۴۵/۶۲
معناداری				۰/۰۰۱

جدول ۴ نتایج آزمون فرضیه (۲) پژوهش را نشان می‌دهد. به منظور برازش مدل‌های مربوط به فرضیه (۱) و (۲) ابتدا بر اساس آزمون F لیمر و هاسمن، الگوی مناسب مدل رگرسیونی انتخاب شده است و در ادامه، فرضیه‌های پژوهش در قالب الگوی مناسب انتخابی (الگوی اثرات تصادفی) آزمون شده‌اند. سطح معنی‌داری احتمال آماره F در هر دو مدل (۰/۰۰۱) می‌باشد که بیانگر معنی‌داری کلی مدل‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد بوده است. مقدار آماره دوربین واتسون مدل یک (۲/۱) و مدل دوم (۱/۸۵) می‌باشد که در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد و نشان‌دهنده فقدان خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلاقی رگرسیون می‌باشند. از ضریب تعیین تعدیل شده برای اطمینان صحت ضریب تعیین در تبیین میزان متغیر مستقل به متغیر وابسته استفاده می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده هر دو مدل بیانگر آن است که ۴۸ درصد تغییرات متغیر وابسته (هزینه حسابرسی) توسط متغیرهای مستقل پژوهش توضیح داده شده است. اختلاف پایین ضرایب تعیین تعدیل شده با ضرایب تعیین (مدل اول ۰/۴۹۸ و مدل دوم ۰/۵۰۲) نشان می‌دهد که متغیرهای هر دو مدل

می‌توان گفت هر چه میزان آن افزایش یابد حسابرسان با تأخیر بیشتری گزارش حسابرسی را ارائه می‌نمایند. بر اساس پژوهش‌های مانند (زو و همکاران، ۲۰۱۹) حسابرسان جهت کاهش ریسک زمان زیادتری را صرف بررسی اسناد و مدارک می‌نمایند که این موضوع باعث مدت زمان بیشتری در ارائه گزارش حسابرسان می‌گردد. نتایج آزمون این فرضیه نیز با مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین همخوانی دارد. در بین متغیرهای کنترلی نیز تأثیر گزارش زیان بر متغیر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی معنی‌دار بوده است. به بیانی ساده گزارش زیان شرکت باعث افزایش مدت زمان صدور گزارش حسابرسان گردیده‌است. مبنای تئوریک این موضوع می‌تواند حساسیت حسابرسان به اعلام زیان و صرف زمان بیشتر جهت بررسی احتمالات محافظه‌کارانه و جهت‌دار شرکت از جمله مدیریت یا دستکاری سود باشد.

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه (۳)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
COR_PER	۰/۰۵۱	۰/۰۲۵	۱/۹۹۷	۰/۰۴۶
SIZE	۰/۰۴۷	۰/۰۲۵	۱/۸۸۸	۰/۰۵۹
FRGN	۰/۰۱۴	۰/۰۲۰	۰/۷۱۵	۰/۴۷۴
LOSS	۰/۰۳۳	۰/۰۱۳	۲/۴۳۷	۰/۰۱۵
GROWTH	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۸	-۰/۰۲۲	۰/۹۸۲
ROA	-۰/۰۰۱	۰/۰۲۴	-۰/۳۹۴	۰/۶۹۳
MTB	-۱/۱۰۰	۱/۲۰۰	-۰/۹۱۰	۰/۳۶۳
LVRG	-۰/۰۲۲	۰/۰۳۱	-۰/۷۱۸	۰/۴۷۲
BIG	۰/۰۰۷	۰/۰۱۱	۰/۶۷۰	۰/۵۰۲
EXPERT	۰/۰۲۰	۰/۰۱۲	۱/۶۱۴	۰/۱۰۷
CHANGE	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۸	-۰/۷۷۶	۰/۴۳۷
C	۱/۴۰۱	۰/۱۴۰	۹/۹۹۰	۰/۰۰۰
ضریب تعیین		۰/۶۶۲		
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۸۱		
دوربین‌واتسون		۱/۷۴۲		
آماره F		۲۴/۲۲		
معناداری		۰/۰۰۱		

نتایج جدول ۶ در خصوص مدل دوم (فرضیه چهارم) به بررسی نقش نوع صنعت پرداخته‌است. با توجه به نتایج جدول ضریب تأثیر متغیرهای صنایع مختلف (۷ صنعت) مشخص گردیده است که نوع صنعت تأثیر معنی‌داری بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسان توسط حسابرسان نداشته است. همچنین ضریب تأثیر متغیر مستقل فساد ادراک‌شده در مدل فرضیه سوم مقدار (۰/۰۵۱) و در مدل فرضیه چهارم (۰/۰۴۵) بیانگر این موضوع می‌باشد که نوع صنعت در این رابطه نیز منجر به تغییر جهت یا

معنی‌داری بر هزینه حسابرسی ندارد. لذا تأثیر تفکیک صنعت بر میزان هزینه‌های حسابرسی تأیید نگردیده است. نتایج آزمون این فرضیه با تحقیقات و نظریه‌های متعدد پیشین که اذعان نموده‌اند فساد ادراک‌شده واقعیت انکارناپذیری است که باعث افزایش هزینه‌های شرکت می‌گردد، همخوانی دارد. زو و همکاران (۲۰۱۹) بیان نموده است که فساد ادراک‌شده می‌تواند استراتژی حسابرسان مستقل را تحت تأثیر قرار دهد، به گونه‌ای که هزینه‌های حسابرسان در محیطی که فساد در آن بالاست به دلیل صرف زمان و منابع بیشتر افزایش یابد. همچنین ضریب تأثیر متغیر مستقل فساد ادراک‌شده در مدل فرضیه اول مقدار (۰/۱۷۴) و در مدل فرضیه دوم (۰/۱۷۲) بیانگر این موضوع است که نوع صنعت در این رابطه باعث تغییر جهت یا میزان تأثیر متغیر مستقل (فساد ادراک‌شده) بر متغیر وابسته (هزینه‌های حسابرسی) نشده است.

#### ۲.۲.۴. فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش

فرضیه (۳)، بین فساد ادراک‌شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه (۴)، رابطه فساد ادراک‌شده و مدت زمان صدور گزارش حسابرسان در صنایع مختلف متفاوت است.

جدول ۵ و ۶، نتایج آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم را نشان داده است. فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش در قالب الگوی مناسب انتخابی (الگوی اثرات ثابت) آزمون شده‌اند. سطح معنی‌داری آماره آزمون F در هر دو مدل، (۰/۰۰۱) بوده که بیانگر معنی‌داری مدل‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. همچنین بر اساس آماره دوربین‌واتسون در مدل اول (۱/۷۴) و مدل دوم (۱/۵۲) بین اجزای اخلاقی رگرسیون خودهمبستگی سریالی وجود نداشته است. ضریب تعیین تعدیل‌شده بیانگر آن است که ۵۸ درصد تغییرات متغیر وابسته (مدت زمان صدور گزارش حسابرسان) در مدل فرضیه سوم و ۵۶ درصد تغییرات متغیر وابسته فرضیه چهارم توسط متغیرهای پژوهش توضیح داده شده است. در این دو مدل نیز اختلاف پایین ضرایب تعیین تعدیل‌شده هر دو مدل با ضریب تعیین آن‌ها نشانگر انتخاب درست متغیرهای مدل بوده است.

سطح معنی‌داری آزمون t در مدل اول برای متغیر فساد ادراک‌شده (۰/۰۴۶) بوده است، که بیانگر تأثیر فساد ادراک‌شده بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسان می‌باشد. لذا تأثیر فساد ادراک‌شده بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسان در سطح ۹۵ درصد از نظر آماری معنی‌دار می‌باشد و فرضیه سوم تأیید می‌گردد. همچنین با توجه به ضریب تأثیر متغیر فساد ادراک‌شده

میزان تأثیر چشم‌گیر متغیر مستقل (فساد ادراک‌شده) بر متغیر وابسته (مدت زمان صدور گزارش حسابرس) نشده‌است.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه (۴)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره t	معناداری
COR_PER	۰/۰۴۵	۰/۰۲۴	۱/۸۵۷	۰/۰۶۳
SIZE	۰/۰۵۹	۰/۰۱۸	۳/۲۸۷	۰/۰۰۱
FRGN	۰/۰۰۹	۰/۰۲۰	۰/۴۸۹	۰/۶۲۴
LOSS	۰/۰۳۴	۰/۰۱۳	۲/۵۹۸	۰/۰۰۹
GROWTH	۰/۰۰۱	۰/۰۰۸	۰/۰۲۲	۰/۹۸۱
ROA	-۰/۰۱۳	۰/۰۲۴	-۰/۵۳۶	۰/۵۹۱
MTB	-۱/۱۲۰	۱/۲۰	-۰/۹۳۴	۰/۳۵۰
LVRG	۰/۰۱۶	۰/۰۳۰	-۰/۵۲۲	۰/۶۰۱
BIG	۰/۰۰۵	۰/۰۱۱	۰/۴۶۴	۰/۶۴۲
EXPERT	۰/۰۱۶	۰/۰۱۲	۱/۲۹۷	۰/۱۹۵
CHANGE	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۸	-۰/۷۶۵	۰/۴۴۴
IND1	۰/۰۶۰	۰/۰۴۷	۱/۲۷۳	۰/۲۰۳
IND2	۰/۰۵۷	۰/۰۶۸	۰/۸۴۷	۰/۳۹۶
IND3	-۰/۰۶۹	۰/۰۶۵	-۱/۰۷۰	۰/۲۸۴
IND4	۰/۰۴۹	۰/۰۵۴	۰/۹۱۴	۰/۳۶۱
IND5	۰/۱۷۴	۰/۱۱۱	۱/۵۶۲	۰/۱۵۷
IND6	-۰/۰۲۳	۰/۰۶۳	۰/۳۷۵	۰/۷۰۸
IND7	۰/۱۵۶	۰/۱۵۷	۰/۹۸۸	۰/۶۳۵
C	۱/۳۰۹	۰/۱۱۳	۱۱/۵۸	۰/۰۰۰
ضریب تعیین				۰/۶۱۰
ضریب تعیین تعدیل شده				۰/۵۶۱
دوربین‌واتسون				۱/۵۲۲
آماره F				۵۵/۰۶
معناداری				۰/۰۰۱

۳.۲.۴. فرضیه‌های پنجم و ششم پژوهش

فرضیه (۵): بین فساد ادراک‌شده و اظهار نظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه (۶): رابطه فساد ادراک‌شده و ارائه گزارش تداوم فعالیت حسابرس در صنایع مختلف متفاوت است.

با توجه به اینکه متغیر وابسته در فرضیه‌های پنجم و ششم پژوهش دوجویی می‌باشد، لذا از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. یکی از مفروضات مدل رگرسیون لجستیک نبود همخطی بین متغیرهای مستقل است. وجود همخطی بین متغیرهای مستقل باعث می‌شود نتایج برازش مدل رگرسیون اتکاپذیر نباشد. عامل تورم واریانس (VIF)، معیار مفیدی برای آزمون همخطی بین متغیرهای مستقل است. عامل تورم واریانس بیشتر از ۵ نشان دهنده احتمال همخطی بین متغیرهای مستقل و مقدار بیشتر از ۱۰ بیانگر مشکل جدی در استفاده از رگرسیون در وضعیت موجود آن است (مومنی و قیومی، ۱۳۹۱). لذا نتایج این آزمون نیز در جدول ۷ در ادامه آمده است.

جدول ۷- نتایج آزمون فرضیه (۵)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	معناداری
COR_PER	-۲/۴۴۹	۱/۹۶۰	-۱/۲۴۹	۲/۱
SIZE	۱/۰۱۲	۰/۴۱۱	۲/۴۵۸	۱/۹
FRGN	-۰/۹۸۸	۱/۲۵۰	-۰/۷۸۹	۳/۰
LOSS	۴/۲۱۹	۰/۹۱۲	۴/۶۲۳	۲/۵
GROWTH	۱/۸۳۶	۰/۵۹۰	۳/۱۱۲	۱/۱
ROA	-۱۹/۷۴	۴/۵۶۲	-۴/۳۲۷	۴/۰
MTB	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۱/۴۳۴	۴/۷
LVRG	۰/۶۰۸	۱/۷۵۷	۰/۳۴۵	۳/۹
BIG	-۰/۳۱۱	۰/۷۳۲	-۰/۴۲۵	۱/۱
EXPERT	۱/۱۸۱	۰/۷۳۲	۱/۶۱۳	۳/۴
CHANGE	۰/۱۶۱	۰/۶۳۸	۰/۲۵۳	۳/۸
C	-۵/۴۵	۵/۶۱۷	-۰/۹۷۱	۱/۲
ضریب تعیین مک فادن				۰/۷۲۲
آماره LR				۲۶۰/۲۶
معناداری				۰/۰۰۱

جدول ۸- نتایج آزمون فرضیه (۶)

نماد	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره Z	معناداری
COR_PER	-۲/۰۳۰	۲/۱۳۷	-۰/۹۴۹	۰/۳۴۲
SIZE	۰/۹۸۷	۰/۴۴۵	۲/۲۱۸	۰/۰۲۶
FRGN	-۰/۳۲۷	۰/۸۴۳	-۰/۱۷۷	۰/۸۵۸
LOSS	۴/۳۹۹	۰/۹۶۵	۴/۵۵۷	۰/۰۰۱
GROWTH	۱/۸۷۶	۰/۶۱۴	۳/۰۵۲	۰/۰۰۲
ROA	-۲۰/۴۵	۵/۰۱۵	-۴/۰۷۷	۰/۰۰۱
MTB	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۱/۲۴۹	۰/۲۱۱
LVRG	۰/۲۴۲	۱/۸۵۷	۰/۱۳۰	۰/۸۹۶
BIG	-۰/۶۶۲	۰/۸۰۱	-۰/۸۲۶	۰/۴۰۸
EXPERT	۱/۴۳۶	۰/۷۸۸	۱/۸۲۲	۰/۰۶۸
CHANGE	۰/۱۶۶	۰/۶۷۹	۰/۲۴۵	۰/۸۰۶
IND1	۰/۵۷۳	۱/۱۳۷	۰/۵۰۴	۰/۶۱۳
IND2	۱/۸۹۳	۱/۳۷۱	۱/۳۸۰	۰/۱۶۷
IND3	-۱/۳۶۲	۰/۹۹۱	-۱/۳۷۳	۰/۱۶۹
IND4	۰/۳۵۹	۱/۶۰۷	۰/۲۲۳	۰/۸۲۳
IND5	-۱/۰۲۶	۱/۵۵۱	-۰/۶۶۸	۰/۵۰۴
IND6	-۱/۰۳۷	۱/۶۸۴	-۰/۶۱۵	۰/۵۳۸
IND7	۰/۸۹۵	۱/۹۴۹	۰/۴۵۹	۰/۸۹۲
C	-۶/۳۹۶	۶/۲۸۵	-۱/۰۱۷	۰/۳۰۸
ضریب تعیین مک فادن				۰/۷۲۵
آماره LR				۲۶۵/۵۳۳
معناداری				۰/۰۰۱

جدول ۷ و ۸ نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پنج و شش را بیان می‌نماید. همان‌طور که اشاره شد، با توجه به متغیر وابسته مدل (دووجهی) با عنوان ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت توسط حسابرس از رگرسیون لجستیک استفاده گردیده است. ضریب تعیین مک‌فادن (۰/۷۲) بیانگر میزان توضیح‌دهندگی متغیر وابسته (گزارش عدم تداوم فعالیت) توسط متغیرهای توضیحی مدل

داخلی هر کشور تعیین می‌گردد. از طرفی با توجه به اهمیت بررسی فساد ادراک‌شده در سطح شرکت‌ها این پژوهش کوشیده است با شاخص فساد ادراک‌شده ارائه شده، میزان تأثیرات این شاخص را بر رفتار حسابرس بررسی و نتایج را جهت شناسایی روند ارائه نماید. رفتار حسابرس در پژوهش حاضر با سه شاخص (هزینه‌های حسابرسی شرکت، مدت زمان صدور گزارش حسابرسی، ارائه گزارش تداوم فعالیت حسابرس) ارزیابی گردیده است. همچنین نقش تفکیک صنعت نیز مورد توجه قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از وجود تأثیر فساد ادراک‌شده بر هزینه‌های حسابرسی و مدت زمان صدور گزارش حسابرس می‌باشد. این یافته‌ها مشابه و همسو با نتیجه پژوهش زو و همکاران (۲۰۱۹) می‌باشد. همچنین یافته‌های پژوهش زارعی و فرهادی (۱۳۹۷) حاکی از آن است که ارتباطات سیاسی بر حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معکوس و معنی‌داری داشته است. اما در خصوص فرضیه سوم با عنوان تأثیر فساد ادراک‌شده بر گزارش تداوم فعالیت، نتایج این فرضیه با یافته‌های پژوهش زو و همکاران (۲۰۱۹) مطابق نداشته است. طبق یافته‌های پژوهش مذکور فساد ادراک‌شده باعث واکنش حسابرسان جهت صدور گزارش تداوم فعالیت می‌گردد، درحالی‌که در پژوهش حاضر رابطه معنی‌داری در این خصوص یافت نگردیده است. آمار توصیفی پژوهش حاضر بیان‌گر موارد بسیار محدود گزارش تداوم فعالیت حسابرسان بوده است. جهت صدور گزارش مذکور حسابرسان نیاز به مدارک و مستندات پشتوانه معتبر دارند، لذا با توجه به ماهیت فساد ادراک‌شده ممکن است جمع‌آوری شواهد در این خصوص با مشکلات خاصی روبرو باشد. همچنین یافته‌های این پژوهش حاکی از عدم اهمیت نقش صنایع مختلف در تفاوت تأثیر فساد ادراک‌شده بر رفتار حسابرسان بوده است.

بر اساس مبانی نظری موجود و پژوهش‌های بسیار محدود انجام شده و یافته‌های این پژوهش، فساد ادراک‌شده باعث ایجاد تغییر در استراتژی و برنامه‌های حسابرسی می‌گردد. حسابرس در برخورد با شرکت‌های با فساد بالا بسیار محتاط عمل می‌نماید لذا جهت ارائه گزارش و جمع‌آوری مستندات پشتوانه گزارش خود، نیاز به کار بیشتر و همچنین زمان بیشتری خواهد داشت که منجر به بالا رفتن هزینه حسابرسی برای شرکت و از طرفی زمان بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی می‌گردد. با توجه رتبه پایین ایران در شاخص فساد ادراک‌شده، توجه به این شاخص در سایر زمینه‌های مرتبط از موارد پیشنهادی این پژوهش می‌باشد. باید نهادهای حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی در تدوین دستورالعمل‌ها

می‌باشد. همچنین سطح معنی‌داری آماره نسبت راست‌نمایی LR به میزان (۰/۰۰۱) بیانگر معنی‌داری کل مدل‌ها می‌باشد. با توجه به آماره آزمون والد (z-statistic) که بیانگر سطح معنی‌داری متغیرهای توضیحی مدل می‌باشد، سطح معنی‌داری آماره Z متغیر مستقل فساد ادراک‌شده ۳۴ درصد بیانگر عدم معنی‌داری مدل در سطح ۹۵ درصد است. لذا فرضیه پنجم پژوهش از نظر آماری معنی‌دار نمی‌باشد. یکی از دلایل رد این فرضیه ممکن است ناشی از اهمیت کمتر فساد ادراک‌شده در تعیین اظهارنظر حسابرس که بیشتر بر اساس دلایل و شواهد مستقیم‌تری بجای فساد ادراک‌شده صورت می‌گیرد. همچنین سطح معنی‌داری متغیرهای کنترلی مانند گزارش زیان، بازدهی دارایی‌ها و تغییرات رشد فروش بیانگر تأثیر این متغیرها بر ارائه گزارش تداوم فعالیت حسابرس می‌باشد. متغیر گزارش زیان و رشد فروش به صورت مستقیم و متغیر بازدهی دارایی‌ها به صورت معکوس بر گزارش تداوم فعالیت حسابرس تأثیر می‌گذارد. به این معنا که هرچه بازدهی دارایی‌ها کاهش یابد حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت محتاط‌تر شده و احتمال ارائه این گزارش بالاتر می‌رود. لذا این موضوع همسو با مبانی تئوریک می‌باشد.

نتایج جدول ۸ در خصوص مدل لجستیک به بررسی نقش نوع صنعت پرداخته است. با توجه به نتایج جدول ضریب تأثیر متغیرهای صنایع مختلف (۷ صنعت) مشخص گردیده است که نوع صنعت تأثیر معنی‌داری بر مدت زمان صدور گزارش حسابرسی توسط حسابرس نداشته است. همچنین ضریب تأثیر متغیر مستقل فساد ادراک‌شده در مدل فرضیه پنجم مقدار (۲/۴۴۹-) و در مدل فرضیه ششم (۲/۰۳۰-) بیانگر این موضوع است که نوع صنعت در رابطه مدل سوم نیز باعث تغییر جهت یا تغییر تأثیر چشم‌گیر متغیر مستقل (فساد ادراک‌شده) بر متغیر وابسته (گزارش تداوم فعالیت حسابرس) نشده است.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

علیرغم وجود سازمان‌ها و دستگاه‌های مختلف برای نظارت بر امور جهت کاهش فساد، می‌توان اذعان نمود که این موضوع از اساسی‌ترین مشکلات حل‌نشده کشورها می‌باشد. بعلاوه قرار داشتن اهمیت این موضوع در سطح ملی، در سطوح بین‌المللی نیز مورد توجه قرار گرفته است. تا جایی که سازمان بین‌المللی شفافیت سالانه گزارش رتبه‌بندی خود را تحت عنوان گزارش CPI ارائه می‌نماید. ایران نیز از سال ۲۰۰۳ در فهرست این سازمان قرار گرفته است. رتبه‌بندی بین‌المللی کشورها بر اساس وضعیت

مالی و اقتصادی، (۲۰)۵، ۹۷-۱۲۸.

قضاوی، حسین (۱۳۸۱)، فساد اداری و راه کارهای مواجهه با آن. مجله اقتصادی، شماره ۸، ۳۲-۳۹.

گلستانی، رضا، مردانی، مهدی، و فلسفی، آرزو (۱۳۹۴). بررسی تأثیر ارتباطات سیاسی هیات مدیره بر رابطه بین کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های نوین در مدیریت، اقتصاد و علوم انسانی.

مهدوی، غلامحسین، و نمازی، نویدرضا (۱۳۹۱). بکارگیری تئوری نمایندگی جهت تبیین فساد مالی، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی، همایش ملی دانشگاه سیستان و بلوچستان.

مهربانی، حسین، و غلامی‌جمکرانی، رضا (۱۳۹۶). بررسی تحلیلی پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی در ایران. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۶)، ۲۱۷-۲۴۱.

واعظ، سیدعلی، و احمدی، وریا (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق الزحمه حسابرسی تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری سلامت، ۳(۲)، ۷۷-۹۵.

Ahmad, F., Bradbury, M., & Habib, A. (2022). Political connections, political uncertainty and audit fees: evidence from Pakistan. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 255-282.

Ashton, R. H., Willingham, J. J., & Elliot, R. K. (1987). An empirical analysis of audit delay. *Journal of Accounting Research*. 25(2), 275-292.

Bowen, R., Daly, L.A., & Huber, Jr. (1982). Evidence on the existence and determinant of inter-industry differences in leverage. *Financial Management*, 11(4), 10-20.

Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141-191.

He, K., Pan, X., & Tian, G. G. (2017). Political connections, audit opinions, and auditor choice: Evidence from the ouster of government officers. *Auditing Journal of Practice & Theory*, 36(3), 91-114.

Kassem, R., & Higson, A. W. (2016). External auditors and corporate corruption: Implications for external audit regulators. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 1-10.

Lyon, J., & Maher, M. (2005). The importance of business risk in setting audit fees: Evidence from Cases of Client Misconduct. *Journal of Accounting Research*, 43 (1), 133-151.

Xu, H., Dao, M., & Petkevich, A. (2019). Political corruption and auditor behavior: evidence from US Firms. *European Accounting Review*, 28(3), 513-540.

و راهبردی کلان خود به این موضوع توجه جدی و بیش از پیش نشان دهند تا حرفه حسابداری کشور نقش واقعی خود را برای شکاف انتظارات موجود در جامعه ایفا نماید. همچنین پیشنهاد می‌گردد با توجه به اهمیت ویژه و حساسیت مبارزه با فساد در کشور، تحقیقات آتی به نقش و تأثیر شاخص فساد ادراک‌شده و رتبه کشور بر ابعاد و زمینه‌های مختلف محیط حسابداری و گزارشگری مالی ایران، به‌ویژه در بازارهای سرمایه جهت حفظ اعتماد عمومی و شفافیت بیشتر بپردازند.

## منابع

الوانی، سید مهدی، زرنندی، سعید، و عرب سرخی، ابوذر (۱۳۸۹). مؤلفه‌های تدوین استراتژی ملی مبارزه با فساد جمهوری اسلامی ایران. مدیریت دولتی، ۲(۴)، ۳-۲۲.

اعتباریان، اکبر، عمادزاده، مصطفی، و روحانی، علی (۱۳۹۳). رابطه حسابرسی عملکرد با کاهش فساد اداری از طریق افزایش شفافیت، بهبود پاسخگویی و ارتقاء اعتماد و درستی. دانش حسابرسی، ۱۴(۵۵)، ۵-۳۰.

پوربابایی، هاجر، و زارعی، سمیرا (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر نوع گزارش حسابرس و نوع انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چهارمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، کارآفرینی و توسعه اقتصادی.

توکول‌نیا، اسماعیل و شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۶). بررسی تأثیر در اقدامات و نگرش حسابرسان بر مدیریت افزایشی سود. دانش حسابرسی، ۱۷(۶۸)، ۲۳۹-۲۵۹.

جهانخانی، علی، و پارسائیان، علی (۱۳۸۷). مدیریت سرمایه‌گذاری و ارزیابی اوراق بهادار، بورس اوراق بهادار تهران. چاپ دوم، انتشارات دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، تقوی فرد، محمد تقی، و فرهنگ سیدآبادی، محمد (۱۳۹۵). بررسی تأثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۳)، ۳۳۳-۳۵۲.

خسروآبادی، طاهره، و بنی‌مهد، بهمن (۱۳۹۴). پیش‌بینی بی‌اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۰(۴)، ۴۵-۵۳.

خوئینی، غفور، و رحیمی، امین حسین (۱۳۹۵). بررسی عملی وضعیت اجرای قانون ارتقای سلامت نظام اداری و مقابله با فساد ۱۳۹۰. دانش حسابرسی، ۱۶(۶۲)، ۵-۲۴.

زارع‌پور، سینا، و فرهادی اندرابی، سویل (۱۳۹۷). تأثیر ارتباطات سیاسی بر حق الزحمه حسابرسی و انتخاب حسابرس مستقل. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۳)، ۲۸-۴۲.

فیض‌پور، محمدعلی، و رمضانی، فریبا (۱۳۹۶). اندازه دولت و شاخص درک فساد: درس‌هایی برای ایران از سایر کشورها. سیاست‌های

# Examining the relationship between corruption perceptions index and auditors' behavior with emphasis on the role of industry type

**Ghodratollah Barzegar**

Assistant professor, Department of accounting, University of Mazandaran, Babolsar, Iran.

**Ghafour Sharifzadeh\***

Ph.D in Accounting, accounting department, University of Mazandaran, Babolsar, Iran

**Tooba Haghghat**

Ph.D candidate in accounting, Alzahra University, Tehran, Iran

## Article History

Received: 06 May, 2023

Revised: 03 August, 2023

Accepted: 05 August, 2023

## Keywords

perceived corruption,  
auditor behavior,  
transparency ranking,  
audit fees,  
industry type,  
audit report lag,  
going concern opinion.

## Abstract

*This research examines the impact of perceived corruption on auditor behavior during the period of 2015 to 2021. The Transparency international annual reports were used to measure perceived corruption. Three indicators, namely audit costs, audit report lag, and auditor turnover, were employed to measure auditor behavior. The relevant data was extracted from the financial statements of companies and analyzed using multiple regression analysis with the EViews software. The results demonstrate that perceived corruption has a positive and significant impact on audit costs and audit report lag. However, its effect on auditor turnover is statistically insignificant. Furthermore, these findings indicate that the influence of perceived corruption on auditor behavior does not differ significantly across different industries. Therefore, perceived corruption serves as an important determinant affecting auditor behavior in financial statement audits. Auditors must exercise utmost caution when dealing with companies perceived as corrupt, leading to the need for more work and additional time to provide the report and gather supporting documentation. As a result, audit costs increase for the company and more time is allocated for issuing the audit report.*

Copyright © The Authors. Published by Shandiz Institute of Higher Education



## How to cite this article:

Barzegar, G., Sharifzadeh, G., & Haghghat, T. (2023). Examining the relationship between corruption perceptions index and auditors' behavior with emphasis on the role of industry type. *Novel Explorations in Computational Science and Behavioral Management*, 1(1), 80-93.



<https://doi.org/10.22034/necsbm.2023.399195.1007>

openaccess