

## تأثیر محیط کار کارکنان بر حق الزحمه حسابرسی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی

اکرم افسای\*، آرش تحریری\*\*، فهیمه گودرزوند چگینی\*\*

### چکیده

محیط کار نامناسب برای نیروی کار، می‌تواند نشانه‌ای از سطح بالای ریسک کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی صاحبکار باشد، از این رو از سوی حسابرسان مورد توجه قرار می‌گیرد. هدف مقاله حاضر بررسی تأثیر محیط کار کارکنان شرکت صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و کیفیت حسابرسی است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، نمونه‌ای برابر با ۱۰۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ معادل ۷۴۹ سال-شرکت، با استفاده از تحلیل رگرسیون چندگانه مبتنی بر داده‌های ترکیبی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی در شرکت‌هایی که محیط کار مطلوبی برای کارکنان فراهم کرده‌اند، پایین‌تر است و این حاکی از آن است که حسابرسان چنین مشتریانی را کم ریسک‌تر می‌دانند؛ در نتیجه، در فرآیند حسابرسی آنها تلاش کمتری به کار می‌گیرند. همچنین یافته‌های این پژوهش بین شاخص محیط کار کارکنان شرکت صاحبکار و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معناداری را نشان می‌دهد.

**واژه‌های کلیدی:** تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی،

محیط کار کارکنان.

## مقدمه

یکی از ذینفعان مهم شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی، حساب‌برسان هستند. درک این که چگونه ویژگی‌های صاحبکار بر رفتار حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد، از حوزه‌های مهم و پرطرفدار تحقیقات در ادبیات حسابداری است. هنگام تصمیم‌گیری در مورد حق‌الزحمه، حساب‌برسان هزینه‌های انجام حسابرسی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف مشتری را ارزیابی می‌کنند (هاستون و همکاران، ۲۰۰۵). فرآیندها و تلاش‌های حساب‌برس در جهت کاهش هزینه‌های احتمالی ناشی از ریسک‌های خاص مشتری تنظیم می‌شوند. برای ریسک‌هایی که هزینه‌های احتمالی آنها با افزایش تلاش‌های حسابرسی قابل کاهش نیست، حساب‌برس صرف ریسک را مطالبه می‌کند. بنابراین هر عاملی مرتبط با ریسک‌های خاص مشتری می‌تواند بر تصمیمات قیمت‌گذاری حساب‌برسان تأثیر بگذارد. از آنجا که کارکنان با تسهیل موفقیت یک شرکت در بازار می‌توانند منبع مزیت رقابتی پایدار باشند (فالمر و همکاران، ۲۰۰۳)، اطلاعات مربوط به کارکنان می‌تواند مورد توجه حساب‌برسانی که نگران عملکرد صاحبکار هستند، قرار گیرد. هدف از این مقاله بررسی این موضوع است که آیا حساب‌برسان اطلاعات مربوط به محیط کار کارکنان صاحبکار را مورد توجه قرار می‌دهند یا خیر. مطالعات اخیر حاکی از آن است که یک محیط کار مطلوب نه تنها می‌تواند به شرکت‌ها در جذب و نگه‌داشتن کارکنان با استعداد کمک کند، بلکه باعث می‌شود کارکنان دارای رفتار همکارانه‌تر و سازنده‌تری باشند (بلوم، ۲۰۱۱).

یک محیط مناسب برای نیروی کار می‌تواند بروز اختلافات مربوط به نیروی کار را کاهش دهد. کارمندان هنگام کار در یک محیط رضایت‌بخش، کمتر مستعد گزارش تخلفات مدیریتی هستند (بن نصر و قوما، ۲۰۱۸). علاوه بر این، مطالعات تجربی نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای محیط کار مطلوب هستند از سطح بالای کارایی و قیمت‌گذاری، سطح بالای عملکرد نوآوری، ناکارآمدی کمتر در کنترل‌های داخلی و هزینه سرمایه کمتر برخوردار هستند (چن و همکاران، ۲۰۱۹؛ گاپتا و کریشنامورتی، ۲۰۱۸). به عنوان نمونه گیو و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند هنگامی که کارکنان در یک محیط کار مطلوب فعالیت می‌کنند، احتمال ضعف کنترل‌های داخلی با اهمیت مرتبط با کارکنان نسبتاً کم است. بنابراین، محیط کار مطلوب برای نیروی کار، می‌تواند به عنوان نشانه‌ای از سطح پایین ریسک کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی صاحبکار قلمداد

گردد و بر عکس محیط کار نامناسب برای نیروی کار، می‌تواند نشانه‌ای از سطح بالای ریسک کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی صاحبکار باشد. ارزیابی بالاتر از ریسک منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد (بارک و همکاران، ۲۰۱۹). این افزایش حق الزحمه می‌تواند ناشی از افزایش تلاش حسابرس و یا ناشی از صرف ریسک مطالبه‌شده توسط حسابرس باشد. به همین ترتیب، احتمالاً ارزیابی پایین‌تر از ریسک، حق الزحمه حسابرسی را کاهش می‌دهد. از دیدگاه ریسک حسابرسی، پوشش رسانه‌ای کمتر در مورد مشاجرات مربوط به نیروی کار، حق الزحمه حسابرسی را کاهش می‌دهد (گونگ و همکاران، ۲۰۱۸؛ ردمان و همکاران، ۲۰۱۰). با تکیه بر این مطالعات، به نظر می‌رسد شرکت‌هایی که محیط کار مطلوب دارند نسبتاً کم ریسک‌تر هستند و حسابرسان به تبع آن حق الزحمه کمتری را نیز مطالبه می‌کنند، زیرا چنین مشتریانی هم به تلاش حسابرسی کمتر و هم به صرف ریسک کمتری نیاز دارند (ادیسون و تیکسیرا، ۲۰۰۳). بدین ترتیب زمان تکمیل کار حسابرسی و ارائه گزارش حسابرس نیز کاهش می‌یابد. به علاوه به نظر می‌رسد تلاش کمتر حسابرس منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. برای بررسی این موضوعات، در این پژوهش تاثیر محیط کار کارکنان بر حق الزحمه حسابرسی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

این مقاله از چند طریق به ادبیات موجود می‌افزاید. اول، این مطالعه اولین مطالعه در ایران است که با استفاده از مجموعه داده‌های ترکیبی، محیط کار کارکنان را مورد توجه قرار داده است. تا کنون هیچ مطالعه حسابداری یا حسابرسی در ایران تاثیر محیط کار کارکنان را بر متغیرهای مختلف با این مجموعه داده‌ها مورد بررسی قرار نداده است. دوم، این مطالعه بیشتر از اینکه بر تقاضای خدمات حسابرسی متمرکز باشد، بر عرضه خدمات حسابرسی متمرکز است. فرج‌زاده و حیدری (۱۳۹۶) بر تقاضای خدمات حسابرسی تمرکز کردند و دریافتند که بنگاه‌هایی با مدیران متبهر کمتر نیازمند حسابرسی با کیفیت بالا هستند و این منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. اما در این مطالعه رابطه بین محیط کار و حق الزحمه حسابرسی از منظر عرضه خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. سوم، این پژوهش با مقالات موجود در ادبیات، که تاثیر افشای داوطلبانه اطلاعات مربوط به مسئولیت اجتماعی شرکت بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی را بررسی می‌کنند، متمایز است. تحریری و افسای (۱۴۰۰) ارتباط بین عملکرد مسئولیت اجتماعی

شرکت با تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که حسابرسان با اعمال تلاش بیشتر، ریسک حسابرسی ناشی از عملکرد ضعیف مسئولیت اجتماعی مشتری را مدیریت می‌کنند. معیار مسئولیت اجتماعی شرکت در پژوهش تحریری و افسای (۱۴۰۰) شامل ابعاد زیست‌محیطی، اجتماعی (از جمله متغیرهای مرتبط با نیروی کار) و حاکمیتی است. با این حال، در پژوهش حاضر به دلایل زیر، شاخص‌های مرتبط با نیروی کار به عنوان متغیر اصلی پژوهش در نظر گرفته شده است. اولاً، در حسابرسی صورت‌های مالی، هدف اصلی حسابرس اطمینان منطقی از این است که صورت‌های مالی عاری از تحريفات بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه باشد. تحقیقات نشان داده‌اند که کارکنان مؤثرترین آشکارسازان کلاهبرداری و سوءرفتار شرکت‌ها هستند (دایک و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین اطلاعات مربوط به کارکنان برای حسابرسان مهم است. ثانیاً، اطلاعات مربوط به کارکنان برای سایر ذینفعان شرکت نیز مهم است. به عنوان مثال، سین سان و همکاران (۲۰۲۰) اشاره کردند که واردکنندگان پوشاک در بنگلادش درباره اختلافات دستمزد کارکنان در صنعت پوشاک ابراز نگرانی کردند و از حسابرسان خواستند که موضوع را مورد بررسی قرار دهند. بنابراین، محیط کار مشتری حسابرسی ممکن است تأثیر متفاوتی در ارزیابی ریسک حسابرسی نسبت به سایر ابعاد مسئولیت اجتماعی شرکت داشته باشد. در ادامه، ابتدا مبانی نظری، پیشینه پژوهش و فرضیه‌ها بیان می‌گردد، سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بر گرفته از پژوهش بیان خواهد شد.

### مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

در سال‌های اخیر، توجه به عوامل زیست‌محیطی و اجتماعی برای برآورده کردن نیازهای همه ذینفعان شرکت، مورد توجه جدی قرار گرفته است. یک گروه مهم از ذینفعان شرکت، کارکنان هستند. نیل به اهداف و رسالت سازمانی در گرو تامین نیازها و خواسته‌های مشروع کارکنان در یک محیط کار مطلوب است. منظور از محیط کار مطلوب، محیطی است که در آن به نیازهای فرد پاسخ داده شود. آبراهام مزلو سلسله مراتب نیازهای انسان را در پنج دسته طبقه‌بندی کرد: ۱. فیزیولوژیکی که شامل گرسنگی، تشنگی، پناهگاه و سایر نیازهای فیزیکی است؛ ۲. ایمنی که شامل امنیت و محفوظ ماندن در برابر خطرات فیزیکی و عاطفی است؛ ۳.

اجتماعی که شامل عاطفه، تعلق خاطر و دوستی است؛ ۴. احترام که این نیاز به دو بخش درونی (حرمت نفس، خودمختاری و پیشرفت) و بیرونی (مقام، شهرت و جلب توجه) تقسیم می‌شود و ۵. خودشکوفایی شامل رشد و دستیابی به توانایی‌هایی است که فرد به طور بالقوه استعداد رسیدن به آنها را دارد. مزو نیازهای فیزیولوژیکی و امنیت را در رده پایین و نیازهای اجتماعی، احترام و خودشکوفایی را در رده بالا قرار داد. گیفورد (۲۰۰۷) بیان کرد که محیط کار مطلوب برای کارکنان زمانی فراهم می‌شود که از نظر سلسله مراتب مزو نیازهای کارکنان به میزان کافی تامین شده باشد. به موازات رشد و بلوغ سازمان، نیازهای احترام و خودشکوفایی برای افراد اهمیت بیشتری پیدا می‌کند. بر مبنای این موضوع فردریک هرزبرگ نظریه بهداشت-انگیزش را ارائه داد. به عقیده هرزبرگ نیازهای کارکنان دو دسته هستند که به هم مرتبط ولی اساساً مستقل از یکدیگرند. دسته اول عبارتند از نیازهای فیزیکی مرتبط با محیط کار که عوامل بهداشت نامیده می‌شوند. کارکردهای این نیازها، ممانعت نمودن از نارضایتی شغلی است. دسته دوم، نیازهای روانی مرتبط با انگیزه است که موجبات انگیزش افراد برای عملکرد بهتر را فراهم می‌سازند. هنگامی که نیازهای بهداشت تامین می‌شوند، نارضایتی و کم‌کاری مرتفع می‌شوند. همچنین وقتی نیازهای انگیزشی تامین می‌شوند، فرصت رشد برای فرد مهیا می‌شود و توانایی او افزایش می‌یابد (میلر، ۲۰۱۶).

سال‌هاست که نقش کارکنان در شرکت‌ها مورد مطالعه قرار می‌گیرد. تئوری مدیریت مدرن نشان می‌دهد که کارکنان یک منبع مهم برای موفقیت شرکت هستند. طبق دیدگاه مبتنی بر منابع، منابع شرکت‌ها به سه دسته طبقه‌بندی می‌شوند: منابع سرمایه فیزیکی، منابع سرمایه انسانی و منابع سرمایه سازمانی (بارنی، ۱۹۹۱). منابع سرمایه انسانی متشکل از آموزش، تجربه، قضاوت، هوش، روابط و بینش فردی مدیران و کارکنان در یک شرکت است. منابع سرمایه انسانی به دلیل ویژگی‌های VRIN (ارزشمندبودن، کمیاب بودن، بی‌مانندی و غیرقابل جایگزینی) خود از معیارهای مزیت رقابتی پایدار برخوردار هستند، که منابع سرمایه انسانی را از انواع دیگر متمایز می‌کند و به شرکت‌ها برای دستیابی به مزیت رقابتی کمک می‌کند (ورایت و همکاران، ۱۹۹۴). بنابراین شرکت‌ها برای حفظ رقابت باید بهره‌وری کارکنان خود را بهبود بخشند و حفظ کنند.

افزون بر ارائه مشوق‌های پولی معمول، کارفرمایان می‌توانند با ارائه مزایای غیرپولی و مرتبط با رفاه به کارمندان انگیزه دهند. این مزایای غیر پولی شامل فرصت‌هایی برای

شرکت در فرآیند تصمیم‌گیری شرکت، یک برنامه کاری انعطاف‌پذیر، یک محیط کار امن‌تر و ایجاد فرصت‌های بیشتر در زمینه آموزش و توسعه شغلی است. کارکنان هنگام کار در یک محیط کار خوب، تلاش بیشتری می‌کنند و در انجام وظایف خود بهتر عمل می‌کنند و این منجر به بهره‌وری و عملکرد بالاتر می‌شود. در این شرایط، کارکنان همکاری بیشتری دارند و در صورت برخورد خوب با آنها، احتمالاً کمتر درگیر فعالیت‌های تخریبی می‌شوند (فهر و گچتر، ۲۰۰۰). بسیاری از مطالعات دیگر شواهدی را ارائه می‌دهند که نشان می‌دهد شرکت‌هایی که دارای کارمندان راضی هستند به احتمال زیاد از همتایان خود با کارمندان ناراضی بهتر عمل می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). شرکت‌هایی که دارای رتبه رضایت کارکنان بالا هستند، تمایل به حفظ نسبت‌های اهرم پایین دارند و دارندگان اوراق بدهی بازده کمتری درخواست می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). توجه داشته باشید که این مزایا ممکن است محدود به برخورد خوب و صمیمانه با کارکنان تا یک حد مناسب باشد. در واقع رفاه بیش از حد کارکنان می‌تواند اثرات مخربی بر ارزش سهامداران داشته باشد (بن‌نصر و قوما، ۲۰۱۸). هوم و همکاران (۲۰۰۱) اظهار داشتند که در واکنش به یک محیط کار رضایت‌بخش، کارکنان ممکن است غیبت و تاخیرهای بیش از حد داشته باشند و یا به شیوه‌ای مخرب عمل کنند. بنابراین، سیاست‌های ضعیف در برخورد با کارکنان، احتمال ضعف با اهمیت در کنترل‌های داخلی مربوط به کارکنان و احتمال تحریف ناشی از خطای ناخواسته را به میزان قابل توجهی افزایش می‌دهد (گیو و همکاران، ۲۰۱۶). در شرکت‌هایی که محیط کار آنها نامطلوب است، احتمالاً اختلافات و مشاجرات کارمندان (همچون اعتصاب و دعاوی قضایی) بیشتر خواهد بود که منجر به خسارات مالی و اعتباری قابل توجهی می‌شود. بنابراین، حسابرس هنگامی که مشتری دارای محیط کار نامطلوب باشد، شک و تردید حرفه‌ای خود را نسبت به ریسک‌های خاص شرکت افزایش می‌دهد (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر مطالعات دانشگاهی نشان می‌دهد که حوالزحمه حسابرسی ناشی از دو عامل بهای تمام شده حسابرسی و زیان مورد انتظار است (پرات و استیس، ۱۹۹۴). عامل بهای تمام شده، منبع اندازه‌گیری کمی از میزان تلاش حسابرس در طی فرآیند حسابرسی است. درحالی که عامل زیان مورد انتظار ارزش فعلی زیان‌های احتمالی آتی است که حسابرس در برابر آن مسئولیت خواهد داشت، که مربوط به ریسک‌های خاص مشتری

است. حسابرسان تلاش می‌کنند تا زیان‌های مورد انتظار آتی را کاهش دهند و بدین ترتیب هزینه‌های کلی انجام حسابرسی را به حداقل برسانند. حسابرسان برای جبران زیان مورد انتظار، صرف ریسک مرتبط با دعوی حقوقی را مطالبه می‌کنند (سیمونیک و استین، ۱۹۹۶). علاوه بر این، هاستون و همکاران (۲۰۰۵) صرف ریسک غیر حقوقی را در مدل حق الزحمه حسابرسی وارد کردند. در مجموع، تلاش‌های حسابرسی، صرف ریسک حقوقی و صرف ریسک غیر حقوقی، حق الزحمه حسابرسی را تشکیل می‌دهند.

طبق مطالعه رد ماین و همکاران (۲۰۱۰)، بسیاری از عوامل تعیین‌کننده میزان تلاش حسابرسان و حق الزحمه حسابرسی را می‌توان به ویژگی‌های صاحبکار، ویژگی‌های حسابرسان و ویژگی‌های نوع شغل و صنعت تقسیم کرد. یکی از مهمترین ویژگی‌های صاحبکار، محیط کار صاحبکار است. محیط کار صاحبکار ممکن است به روش‌های مختلف بر تلاش حسابرسان تأثیر بگذارد. اولاً، یک محیط کار مطلوب ممکن است احتمال تحریف در صورت‌های مالی را کاهش دهد، در نتیجه تلاش‌های حسابرسان و در پی آن هزینه‌های حسابرسی کاهش می‌یابد. کارکنانی که در یک محیط مساعد کار می‌کنند، به احتمال زیاد وظایف محوله را با دقت بیشتری انجام می‌دهند و از این رو احتمال داشتن نقاط ضعف در کنترل داخلی به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد. دوم، صرف ریسک حقوقی که حسابرسان آن را مطالبه می‌کنند نیز ممکن است در شرایطی که مشتریان دارای محیط کار مطلوب باشند، کمتر باشد، زیرا حسابرسان کمتر احتمال دارد که به دلیل تحریف با اهمیت مورد پیگرد قانونی قرار گیرند. به طور مشابه، چنین شرکت‌هایی تمایل دارند اختلافات و جنجال‌های مربوط به نیروی کار گزارش شده در رسانه‌ها کمتر باشد تا منجر به توجه عمومی کمتر به شرکت و حسابرسان آنها و همچنین کاهش ریسک حقوقی برای حسابرسان شود. ناطقی و همکاران (۱۳۹۷) دریافته‌اند که تلاش و حق الزحمه حسابرسان مستقل، در فرآیند اطمینان‌بخشی، تحت تأثیر ریسک واحد گزارشگر و احتمال رخداد دعوی حقوقی علیه حسابرسان قرار می‌گیرد. به طور کلی، به نظر می‌رسد شرکت‌هایی که دارای محیط کار مناسب هستند، ریسک حسابرسی کمتری دارند. بنابراین، حسابرسان تلاش کمتری را برای چنین مشتریانی بکار می‌گیرند و حق الزحمه پایین‌تری را از آنها مطالبه می‌کنند. برای بررسی این موضوع، ابتدا رابطه بین محیط کار کارکنان با حق الزحمه حسابرسی در قالب فرضیه اول بررسی می‌شود:

فرضیه اول: محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) حق الزحمه حسابرسی می‌شود.

گزارش حسابرسی به موقع تابعی از عوامل مرتبط به حسابرسی و ویژگی‌های شرکت می‌باشد. عوامل مرتبط به حسابرسی عواملی هستند که احتمالاً در اجرای وظایف حسابرسی دخالت داشته و مانع صدور گزارش به موقع حسابرسی می‌گردند. در مقابل عوامل مخصوص به شرکت عواملی هستند که از سوی شرکت مورد رسیدگی به حسابرسان تحمیل شده و مانع از صدور گزارش به موقع حسابرسی می‌شوند (تحریری و افسای، ۱۴۰۰). مطلوبیت محیط کار کارکنان از جمله عوامل مرتبط به شرکت است که به موقع بودن گزارش حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهد (سین سان و همکاران، ۲۰۲۰). در واقع حسابرسان در پاسخ به ریسک حسابرسی بالا به واسطه محیط کار نامطلوب برای کارکنان، ممکن است رویکردی اتخاذ نمایند تا اطمینان حاصل شود که ناهنجاری قابل توجهی وجود ندارد و با تلاش بیشتر و جمع آوری مدارک کافی، مؤید و قابل اتکا و ارائه آنها به عنوان پشتوانه اظهار نظر ارائه شده، خود را در برابر دادخواهی احتمالی آتی، بیمه می‌کند. در نتیجه، این تلاش بیشتر، تاثیر مستقیمی بر زمان حسابرسی دارد (سین سان و همکاران، ۲۰۲۰). اغلب در ادبیات از حق الزحمه‌های حسابرسی به عنوان شاخص تلاش حسابرسی استفاده می‌شود. با این حال برخی مطالعات (نچل و شارما، ۲۰۱۲؛ اسانته ایسا، ۲۰۲۰) استدلال کردند که تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، بیشتر از حق الزحمه‌های حسابرسی نشان دهنده تلاش حسابرسی بوده و شاخص مناسب‌تری برای تلاش حسابرسان است. نچل و شارما (۲۰۱۲) بیان می‌کنند که تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بهتر می‌تواند تلاش حسابرسی را بر آورد کند تا حق الزحمه‌ها، زیرا حق الزحمه‌ها ویژگی‌هایی مانند کاهش هزینه حسابرسی، اثرات بازار حسابرسی و صرف ریسک را دربردارد که ارتباطی با تلاش حسابرسان ندارد، درحالی‌که تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی به طور مستقیم تحت تاثیر تلاش حسابرسان قرار دارد. بنابراین در فرضیه دوم رابطه بین محیط کار کارکنان و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان مورد بررسی قرار می‌گیرد:

فرضیه دوم: محیط کار (مناسب نامناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) تاخیر در ارائه گزارش حسابرسان می‌شود.

پیش‌بینی می‌شود که محیط کار نامطلوب کارکنان، تلاش حسابرسان را افزایش می‌دهد اما آیا این تلاش بیشتر، به کیفیت بالاتر حسابرسی منجر می‌شود یا خیر؟ این موضوع، سومین موضوع مهمی است که در این مقاله بررسی می‌شود. لوبو و ژائو (۲۰۱۳) بیان



می‌کنند که تلاش حسابرسی بیشتر، به کیفیت بالاتر منجر می‌شود، که با مطالعات بعدی تأیید شد (بلانکلی و همکاران، ۲۰۱۲؛ لوبو و ژائو، ۲۰۱۳؛ اسانته ایبا، ۲۰۲۰). مطالعات نشان داده‌اند، زمانی که صاحبکاران پر ریسک‌ترند، حسابرسان آزمون‌هایی طراحی خواهند کرد تا شواهد حسابرسی بیشتری جمع‌آوری کنند، با این ایده که تلاش بیشتر، فرصت‌های شناسایی تحریفات بااهمیت را افزایش خواهد داد (بل و همکاران، ۲۰۰۱). به این ترتیب، تلاش بیشتر حسابرِس، باید منجر به کیفیت بالاتر صورت‌های مالی شود.

واتسون و ماکی (۲۰۰۳) بیان می‌کنند، حسابرسان تأثیر ریسکی که مسائل محیطی می‌تواند بر فرآیند کسب و کار و کنترل داخلی بگذارد را مدنظر قرار می‌دهند. چنین ریسکی می‌تواند ریسک گزارشگری مالی را افزایش دهد. در چنین شرایطی، انتظار می‌رود، حسابرسان برای بدست آوردن شواهد کافی جهت کاهش ریسک شکست حسابرسی، سخت‌تر کار کنند (اسانته ایبا، ۲۰۲۰). این امر می‌تواند شامل درک و ارزیابی نحوه تأثیر محیط کار کارکنان بر شرایط مالی صاحبکار و واکنش با رویه‌ها و منابع مناسب حسابرسی باشد. از این رو، حسابرسان با شناسایی تأثیرات ریسک بالای محیط کار کارکنان و واکنش مناسب، می‌توانند اعتبار صورت‌های مالی را افزایش داده و کیفیت حسابرسی را بالا ببرند (سین سان و همکاران، ۲۰۲۰). از این رو انتظار می‌رود، بین محیط کار نامطلوب کارکنان با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود داشته باشد. بنابراین در فرضیه سوم رابطه بین محیط - کار کارکنان با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد:

فرضیه سوم: محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) کیفیت حسابرسی می‌شود.

در آزمون فرضیه‌ها برای دستیابی به نتایج صحیح، اثر برخی از متغیرهای تأثیرگذار، کنترل شد. متغیرهای کنترلی بکار گرفته شده در این پژوهش دارای مبانی نظری قوی هستند که در ادامه به اختصار به آن می‌پردازیم.

*اندازه شرکت:* چوی و همکاران (۲۰۰۸)، کیم و همکاران (۲۰۱۲) و سان‌سین و همکاران (۲۰۲۰) استدلال کردند که شرکت‌های بزرگتر دارای چرخه‌های مالی بزرگتر و پیچیده‌تری بوده و از این رو عملیات حسابرسی گسترده‌تر و طولانی‌تر و بالتبع وقت‌گیرتر خواهد گردید. در چنین شرایطی، تلاش حسابرِس و در پی آن حق الزحمه حسابرسی برای شرکت‌های بزرگتر بیشتر از شرکت‌های کوچکتر است. به علاوه مطالعات پیشین (اشتون و

نیوتن، ۱۹۸۹؛ کاپلان و پارسلو، ۱۹۹۱) بین تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و اندازه شرکت‌های مورد رسیدگی نوعی رابطه معکوس یافتند. در تحقیقات مذکور، علت چنین رخدادی را ناشی از وجود کنترل‌های داخلی قوی در این نوع از شرکت‌ها و تقاضای شدید آنها جهت اتمام هرچه سریع‌تر فرآیند حسابرسی، عنوان کرده‌اند.

*اندازه موسسه حسابرسی: نتایج تحقیقات قبلی (فرانسیس، ۱۹۸۰ و سیمونیک، ۱۹۸۴)* نشان می‌دهد که اندازه موسسه حسابرسی، مهمترین متغیری است که بر حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که مؤسسات حسابرسی بزرگتر به دلیل شهرت بالا، از حساب‌برسان متبهر و آموزش‌دیده و کنترل کیفی قوی‌تری برخوردارند و خدمات حسابرسی باکیفیت بالاتری ارائه می‌دهند. همچنین هر مؤسسه حسابرسی بزرگ می‌تواند حق‌الزحمه بالاتری را به خاطر نام تجاری یا قدرت بازار خود درخواست کنند (باسویدیس، ۲۰۰۴). مؤسسات بزرگ و معتبر حسابرسی، به علت توانایی در بکارگیری و استخدام نیروهای متخصص، قادرند تا با کارایی، اثربخشی و سرعت بالاتری، فرآیند حسابرسی را به اتمام رسانده و در نتیجه سریع‌تر و با تاخیر کمتری گزارش حسابرسی را ارائه می‌نمایند (کاپلان و کارسلو، ۱۹۹۱).

*اظهار نظر حسابرس: ادبیات پیشین نشان می‌دهد که اظهار نظر حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی تاثیرگذار است (لونتیس و همکاران، ۲۰۰۵؛ بنی مهد، ۱۳۹۱).* هنگامیکه حسابرس یک ناهنجاری را در گزارش‌های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود ذکر کند، اما پیش از این کار، وی باید با مدیریت شرکت مربوط مذاکره کند تا اقدام‌های اصلاحی متناسب انجام شده و گستره آزمون‌های حسابرسی را بیشتر کند تا بتواند شواهد حسابرسی بیشتری در ارتباط با این خطاها جمع‌آوری کند و خود را از دعاوی قضایی احتمالی مصون دارد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷). در نتیجه، ضمن اینکه بروز این مسئله زمان بر خواهد بود، حسابرس نیز برای یافتن دیگر موارد مشابه احتمالی، در ارائه زود هنگام گزارش خود محافظه‌کاری بیشتری به خرج می‌دهد که این مسئله می‌تواند تاخیر در گزارش حسابرسی و به تبع آن حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش دهد (اسپاتیس، ۲۰۰۳). *استقلال هیئت‌مدیره: به عقیده فاما و جنسن (۱۹۸۳) وجود مدیران مستقل در هیئت مدیره و تعداد جلسات بیشتر هیئت مدیره می‌تواند تاثیر بسزایی در کارآمدی فعالیت‌های نظارتی هیئت مدیره در راستای محدود کردن فرصت طلبی مدیران داشته باشد. مدیران*

مستقل می‌توانند نقشی اساسی در حل مشکل نمایندگی بین مدیران و سهامداران داشته باشند. مطالعات نشان داده‌اند که استقلال هیئت مدیره به کارایی حسابرسی کمک کرده و ابزارهای مورد نیاز برای تسریع در روند کار حسابرسی را در اختیار حسابرسی قرار می‌دهد تا بتواند گزارش خود را با سرعت بیشتر و کیفیت بالاتری ارائه دهد (ساماها و خلیف، ۲۰۱۷).

حضور کمیته حسابرسی تخصصی: در گزارش کمیته بلوریون (۱۹۹۹) آمده که یکی از نقش‌های مهم فعالیت‌های نظارتی هیئت مدیره، توسط کمیته حسابرسی ایفا می‌شود. مک کولن و راگوناندان (۱۹۹۶) نیز دریافته‌اند که وجود کمیته حسابرسی تخصصی از طریق کاهش خطاها و ناهنجاری‌های قابل توجه، به بهبود اطمینان اظهارنامه‌های مالی کمک می‌کند. همچنین، در جلسه کمیته حسابرسی مشکلات موجود در فرآیند گزارش‌دهی مالی شناسایی می‌شوند (محمدنور و همکاران، ۲۰۱۰). لذا در صورت وجود کمیته حسابرسی متخصص در شرکت، بهتر می‌توان مشکلات را حل کرد و در نتیجه روند تهیه گزارش حسابرسی بهبود یافته و کیفیت حسابرسی افزایش پیدا می‌کند (مجتهد زاده و آقایی، ۱۳۸۳).

اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و زیان: عملکرد یک شرکت به طور آشکارا تاثیر مهمی بر قیمت بازار سهام شرکت دارد (بال و براون، ۱۹۶۸). شرکتی که حامل اخبار خوب (عملکرد مثبت) برای بازار باشد می‌تواند انتظار افزایش در ارزش سهام خود را داشته باشد و شرکت‌های حامل اخبار بد (عملکرد ضعیف یا منفی) با کاهش در ارزش سهام مواجه خواهند بود. از سویی دیگر حسابرسان دقت بیشتر و رسیدگی‌های گسترده‌تری را برای حسابرسی شرکت‌های با عملکرد ضعیف (دارای ریسک بالا) صرف می‌کنند و با جمع‌آوری مدارک کافی و قابل اتکا و ارائه آن‌ها به عنوان پشتوانه اظهار نظر ارائه شده، خود را در برابر دادخواهی‌های احتمالی آتی، بیمه می‌کنند. طبق مطالعات پیشین رسیدگی‌های بیشتر منجر می‌شود به اینکه حسابرسی با تعویق بیشتری به پایان برسد، کیفیت حسابرسی افزایش یابد و حسابرسان حق الزحمه بیشتری مطالبه کنند (سیمنت، ۱۹۹۵). اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و زیان از جمله نسبت‌هایی است که عملکرد شرکت را نشان می‌دهد و می‌تواند بر ریسک حسابرسی و به تبع آن بر تلاش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی تاثیر بگذارد.

تجدید ارائه صورت‌های مالی: تجدید ارائه صورت‌های مالی، عاملی است که می‌تواند قابلیت اتکای اطلاعات مالی منتشره را در حاله‌ای از ابهام قرار دهد و همچنین موجب

گمراهی سرمایه‌گذاران شود. بنابراین وجود تعدیلات سنواتی در دوره‌های متوالی به اعتبار صورت‌های مالی صدمه میزند. این موضوع نگرانی زیادی را درباره کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی ایجاد می‌کند. اگروال و چادها (۱۹۸۵) دریافتند که رابطه معناداری بین کیفیت حسابرسی با تجدیدارائه صورتهای مالی وجود دارد.

حق‌الزحمه حسابرسی: بسیاری از محققان این نظریه را مطرح کرده‌اند که به طور کلی، بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مستقیمی وجود دارد و اگر موسسه‌های بزرگ حق‌الزحمه بیشتری به صاحب‌کار تحمیل می‌کنند به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آن‌ها مطلوب‌تر است. پژوهش‌ها، البته این فرضیه را نیز مطرح کرده است که موسسه‌های بزرگ تر به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسب تر می‌توانند بخشی از صرفه اقتصادی خود را به مشتری منتقل کنند و حق‌الزحمه کمتری از صاحبکار بگیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

### پیشینه تجربی

کیم و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند که شرکت‌هایی که عملکرد بهتری در افشای اطلاعات غیرمالی مانند مسئولیت اجتماعی دارند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری دریافت می‌کنند. شرکت‌هایی که عملکرد اجتماعی بالایی دارند تمایل بیشتری به افشای عمومی فعالیت‌های اجتماعی خود دارند که سطح بالای شفافیت در اطلاعات باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت و سرمایه‌گذاران می‌شود و این خود باعث کاهش ریسک ورشکستگی می‌گردد. هوانگ و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند هنگامی که مشتری دارای محیط کار نامطلوب باشد، حسابرس شک و تردید حرفه‌ای خود را نسبت به ریسک‌های خاص شرکت افزایش می‌دهد و تلاش حرفه‌ای بیشتری برای انجام حسابرسی صورت می‌گیرد. سوری‌کوزی و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند که بین مسئولیت اجتماعی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، لکن این رابطه در شرکت‌هایی که دارای چارچوب مشخص و تنظیم شده برای گزارشگری مسئولیت اجتماعی هستند، معنادار و منفی است. به عبارت دیگر در این شرکت‌ها تلاش حسابرس کمتر می‌شود که منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. گاپتا و کریشنامورتی (۲۰۱۸) در یک

مطالعه بین‌المللی دریافتند که محیط کار مطلوب برای کارکنان منجر به افزایش ارزش شرکت می‌شود، مخصوصاً در کشورهایی که امکانات و مشوق‌های بهتری به کارکنان ارائه می‌دهند. بارک و همکاران (۲۰۱۹) واکنش حسابرس به ریسک مرتبط با مسئولیت اجتماعی صاحبکار را بررسی کردند. نویسندگان دریافتند که حسابرسان در واکنش به ریسک مسئولیت اجتماعی صاحبکار یا از حسابرسی کناره‌گیری می‌کنند یا حق الزحمه بیشتری طلب می‌کنند. سین سان و همکاران (۲۰۲۰) ارتباط بین محیط کار کارکنان با حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که محیط کار مطلوب در شرکت صاحبکار، ریسک حسابرسی را کاهش می‌دهد و به دنبال آن تلاش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد. اسانته اپیا (۲۰۲۰) دریافت که حسابرسان با اعمال تلاش حسابرسی بیشتر، ریسک بالای حسابرسی ناشی از سطح پایین مسئولیت اجتماعی شرکت را مدیریت می‌کنند. او دریافت این تلاش بیشتر منجر به کیفیت بالاتر حسابرسی می‌شود.

احمدی و همکاران (۱۳۸۸) دریافتند که بین کیفیت زندگی کاری و عملکرد کارکنان رابطه مثبتی وجود دارد. اقبالی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر مشخصه‌های فیزیکی محیط کار بر عملکرد کارکنان پرداختند. آن‌ها دریافتند که عدم پرداختن به عوامل آسایش محیط کار، موجب کاهش رضایتمندی کارکنان از محیط و در برخی موارد موجب آسیب جدی به سلامتی کارکنان می‌شود. از طرف دیگر رضایتمندی از هر مشخصه، اثر مستقیم بر عملکرد فرد در ارتباط با عامل مذکور داشته که البته میزان اثرگذاری عوامل مختلف، متفاوت ارزیابی شده‌است. بالش‌زر و همکاران (۱۳۹۸) به بررسی رابطه عوامل محیطی و جمعیت شناختی با بهره‌وری کارکنان پرداختند. آن‌ها برای انجام پژوهش خود از پرسشنامه تکمیل شده توسط کارکنان بهره‌گرفتند. پژوهشگران دریافتند محیط کار مناسب با میزان بهره‌وری کارکنان ارتباط مثبت دارد. افشاری و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی ارتباط بین عوامل روانی-اجتماعی محیط کار بر بهره‌وری سازمان پرداختند. نتایج نشان داد که فاکتورهای روانی-اجتماعی، ارتباط مثبت و معناداری با بهره‌وری، توانایی، وضوح نقش، حمایت سازمانی، انگیزه، بازخورد و اعتبار دارند. محققان اشاره کردند که با توجه به نقش عوامل روانی-اجتماعی محیط کار بر بهره‌وری کارکنان، لازم است مداخلات سازمانی به منظور کنترل عوامل روانی-اجتماعی موثر، مورد توجه قرار گیرد. توجه بیشتر به عوامل روانی-اجتماعی در محیط کار می‌تواند در بازدهی و بهره‌وری کارکنان و

سازمان، نقش موثری ایفا نماید. عزیزی پور و موسوی (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر توانمندسازی کارکنان بر عملکرد سازمان پرداختند. آن‌ها دریافته‌اند که بین متغیرهای سازمانی و توانمندسازی کارکنان رابطه معناداری وجود دارد. بنابر نتایج به دست آمده، سه حیطه تفویض اختیار، جلب مشارکت کارکنان در امور سازمانی و بازخورد مناسب عملکرد به کارکنان، به ترتیب دارای بیشترین اولویت در توانمندسازی کارکنان تشخیص داده شد. تحریری و افسای (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت بر تلاش حسابرسان و کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها دریافته‌اند که سطح افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با تلاش حسابرسان رابطه منفی دارد. همچنین دریافته‌اند که بین سطح افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد که این رابطه تحت تاثیر تلاش حسابرسان قرار می‌گیرد.

### روش شناسی

این پژوهش از نظر هدف، از نوع کاربردی و به لحاظ نحوه گردآوری داده و اجرا، توصیفی و همبستگی و از زمره پژوهش‌های پس رویدادی است. اطلاعات مربوط به مبانی نظری و ادبیات پژوهش از بین کتب و مقالات موجود در این زمینه به دست آمده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، داده‌های مورد نیاز از منابع موجود، یعنی صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت‌ها، گزارش سالانه هیأت مدیره شرکت‌ها، گزارش‌های بورس اوراق بهادار تهران، نرم افزار ره‌آورد نوین و سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) گردآوری شده است. از جهات تحلیل آماری، این پژوهش از نوع همبستگی و مبتنی بر رگرسیون حداقل مربعات معمولی در مجموعه داده‌های ترکیبی است. مرتب کردن و طبقه بندی اولیه داده‌ها به وسیله نرم افزار اکسل و Spss و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار Stata استفاده شده است.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ است. نمونه آماری پژوهش، با اعمال شرایط زیر تعیین شده است: ۱. معاملات سهام شرکت طی دوره پژوهش، بیش از سه ماه در بورس اوراق بهادار تهران متوقف نشده باشد. ۲. پایان سال مالی شرکت‌ها طی این سال‌ها تغییر نکرده باشد و منتهی به پایان اسفند باشد. ۳. جزء شرکت‌های تخصصی

سرمایه‌گذاری، بیمه و بانکی نباشند. ۴. داده‌های مورد نیاز پژوهش برای آنها در بازه زمانی پژوهش در دسترس باشد. با اعمال محدودیت‌های ذکر شده، در نهایت ۱۰۷ شرکت معادل ۷۴۹ سال-شرکت به شرح جدول ۱ به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند.

جدول ۱. انتخاب نمونه آماری به روش حذف نظام‌مند

| تعداد | شرح  |
|-------|--|
| ۳۵۴   | کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۸                             |
| (۴۹)  | شرکت‌هایی که طی دوره پژوهش وقفه معاملاتی سهام بیش از سه ماه داشته‌اند                      |
| (۶۲)  | شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفند ماه نبوده است یا تغییر سال مالی داشته‌اند |
| (۹۵)  | شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، واسطه‌گری‌های مالی و بیمه                                  |
| (۴۱)  | شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها به طور کامل در دسترس نبوده است                                  |
| ۱۰۷   | تعداد شرکت‌های نمونه   |

#### مدل‌ها و متغیرها

مدل‌های اقتصادسنجی (۱) تا (۳) برای آزمون فرضیه‌های اول، دوم و سوم پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرند. برای بررسی رابطه شاخص محیط کار کارکنان با حق الزحمه حسابرسی (فرضیه اول) از مدل (۱) که سین سان و همکاران (۲۰۲۰) با استفاده از آن ارتباط بین محیط کار کارکنان با حق الزحمه حسابرسی را بررسی کردند، استفاده می‌شود.

(مدل ۱)

$$LNAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 WEI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 CURRENT_{it} + \beta_8 ESG_{it} + \beta_9 AUSIZE_{it} + \beta_{10} AO_{it} + \beta_{11} BSIZE_{it} + \beta_{12} BIND_{it} + \beta_{13} ACMEXP_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی (LNAF)

متغیر وابسته در مدل اول، حق الزحمه حسابرسی است که برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی (برونسون و همکاران، ۲۰۱۷؛ چوی و همکاران، ۲۰۰۸).

متغیر مستقل: شاخص محیط کار کارکنان (WEI)

متغیر مورد توجه و اصلی این پژوهش شاخص محیط کار نیروی کار است که امتیازی جامع از محیط کار کارکنان شرکت را با تحلیل گزارش‌های هیئت مدیره ارائه می‌دهد. در این پژوهش برای اندازه‌گیری شاخص محیط کار نیروی کار از پژوهش گاپتا و کریشنامورتی (۲۰۱۸) پیروی

شده است. شاخص محیط کار نیروی کار (WEI) بر اساس پژوهش گاپتا و کریشنامورتی (۲۰۱۸) شامل ۳۵ شاخص است که این شاخص‌ها به پنج دسته اصلی تقسیم می‌شود و عبارتند از تنوع و فرصت (۸ سوال)، کیفیت اشتغال (۸ سوال)، بهداشت و ایمنی (۷ سوال)، آموزش و توسعه (۶ سوال) و عملکرد (۶ سوال). شاخص‌های دسته تنوع و فرصت، میزان تعهد و تأثیر مدیریت را در جهت حفظ تنوع و فرصت‌های برابر در بین نیروی کار خود می‌سنجند. شاخص‌های دسته کیفیت اشتغال نیروی کار، میزان تعهد و اثربخشی مدیریت در ارائه مزایای اشتغال با کیفیت بالا و شرایط شغلی کارکنان را می‌سنجند. شاخص‌های دسته بهداشت و ایمنی، میزان تعهد و اثربخشی شرکت را در تأمین محیط کار سالم و ایمن می‌سنجند. شاخص‌های دسته آموزش و توسعه، تعهد و تأثیر مدیریت شرکت در ارائه آموزش و توسعه مهارت‌های نیروی کار را می‌سنجند. شاخص‌های دسته عملکرد، تعهد و اثربخشی مدیریت شرکت در جهت ارزیابی و ارتقای رضایت و وفاداری کارکنان را اندازه‌گیری می‌کند. طریقه اندازه‌گیری شاخص محیط کار کارکنان بدین صورت است که بر اساس چک لیست پژوهش گاپتا و کریشنامورتی (۲۰۱۸)، گزارش‌های هیئت مدیره به دقت مورد تحلیل محتوا قرار گرفته و در صورت وجود هر شاخص برای آن امتیاز ۱ و در غیر اینصورت امتیاز صفر در نظر گرفته می‌شود. هرچه امتیاز شاخص محیط کار کارکنان در یک شرکت بالاتر باشد، نشان می‌دهد که آن شرکت از محیط کار مطلوبتری برخوردار است.

جدول ۲: شاخص محیط کار نیروی کار (WEI)

|                |        |  |
|----------------|--------|--|
| تنوع و فرصت    | ۸ سوال | تعهد و تأثیر مدیریت را در جهت حفظ تنوع و فرصت‌های برابر در بین نیروی کار خود اندازه‌گیری می‌کند.       |
| کیفیت اشتغال   | ۸ سوال | تعهد و اثربخشی مدیریت در ارائه مزایای اشتغال با کیفیت بالا و شرایط شغلی کارکنان را اندازه‌گیری می‌کند. |
| بهداشت و ایمنی | ۷ سوال | تعهد و اثربخشی شرکت را در تأمین محیط کار سالم و ایمن اندازه‌گیری می‌کند.                               |
| آموزش و توسعه  | ۶ سوال | تعهد و تأثیر مدیریت شرکت در ارائه آموزش و توسعه مهارت‌های نیروی کار را اندازه‌گیری می‌کند.             |
| عملکرد         | ۶ سوال | تعهد و اثربخشی مدیریت شرکت در جهت ارزیابی و ارتقاء رضایت و وفاداری کارکنان را اندازه‌گیری می‌کند.      |

منبع: گاپتا و کریشنامورتی (۲۰۱۸)



### متغیرهای کنترل

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها که یک متغیر توضیحی بسیار مهم در رابطه با حق الزحمه حسابرسی قلمداد می‌گردد (های و همکاران، ۲۰۰۶). (INVREC): مجموع موجودی‌ها و مطالبات تقسیم بر کل دارایی‌ها، که برای کنترل اندازه و پیچیدگی شرکت استفاده می‌شود (سین سان و همکاران، ۲۰۲۰). مبتنی بر یافته‌های مطالعات پیشین همچون چوی و همکاران (۲۰۰۸)، کیم و همکاران (۲۰۱۲) و سان‌سین و همکاران (۲۰۲۰) انتظار می‌رود بین حق الزحمه حسابرسی و اندازه و پیچیدگی شرکت ارتباط مثبتی وجود داشته باشد.

در مقابل ریسک‌های خاص مشتری حسابرسان یا تلاش حسابرسی بیشتری انجام می‌دهند یا صرف ریسک بیشتری را برای مشتریانی که در معرض ریسک بیشتر هستند، مطالبه می‌کنند و این منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود. مطابق با سین سان و همکاران (۲۰۲۰)، متغیرهای مرتبط با ریسک خاص مشتری که در این مدل کنترل می‌شوند عبارتند از: اهرم مالی شرکت (LEV): نسبت کل بدهی‌های بلند مدت به کل دارایی‌های شرکت؛ بازده دارایی‌ها (ROA): سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها؛ زیان (LOSS): متغیر مجازی است که اگر سود خالص شرکت زیر صفر است ۱ و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد؛ نسبت نقدینگی (CURRENT): جمع دارایی‌های جاری تقسیم بر جمع بدهی‌های جاری. مبتنی بر ادبیات (چوی و همکاران، ۲۰۰۸؛ سین سان و همکاران، ۲۰۲۰) پیش بینی می‌شود که اهرم مالی و زیان دارای رابطه مثبت و بازده دارایی‌ها و نسبت نقدینگی دارای رابطه منفی با حق الزحمه حسابرسی باشند.

شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت (ESG): برای محاسبه این شاخص از چک لیست تدوین شده‌ای که فخاری و همکاران (۱۳۹۶) ارائه دادند استفاده می‌شود. بدین صورت که بر اساس چک لیست پژوهش مذکور، گزارش‌های هیئت مدیره به دقت مورد تحلیل محتوا قرار گرفته و در صورت وجود هر شاخص برای آن امتیاز ۱ و در غیر اینصورت امتیاز صفر در نظر گرفته می‌شود. کل امتیازات قابل حصول ۲۹ امتیاز است که شامل سه بعد زیست محیطی (۹ سوال)، اجتماعی (۱۱ سوال؛ حقوق نیروی کار از بعد اجتماعی این چک لیست حذف شد) و حاکمیتی (۹ سوال) است. سپس با استفاده از مدل وزنی زیر (برگرفته از پژوهش فخاری و همکاران، ۱۳۹۶) امتیاز مسئولیت

زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت محاسبه می‌شود:

$$ESG = 0/337 E + 0/388 S + 0/275 G$$

مطابق با مطالعه سین سان و همکاران (۲۰۲۰) و اسانته اپیا (۲۰۲۰) دو متغیر مرتبط با حسابرسی در این مدل کنترل شد. این متغیرها شامل اندازه موسسه حسابرسی (AUSIZE): متغیر مجازی که اگر سازمان حسابرسی صورت مالی شرکت را حسابرسی کرده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد؛ و اظهار نظر حسابرس (AO): متغیر مجازی که اگر گزارش حسابرس مقبول باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد. انتظار می‌رود این دو متغیر با حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت داشته باشند.

برخی محققان همچون‌های و همکاران (۲۰۰۸) و زامان و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند که شرکت‌های دارای ساختار حاکمیت شرکتی مناسب احتمالاً نیاز به حسابرسی با کیفیت بالا دارند. در حالیکه نتایج سایر مطالعات برعکس است (به عنوان مثال گریفین و همکاران، ۲۰۰۸؛ سین سان و همکاران، ۲۰۲۰). بنابراین از دو متغیر برای کنترل ساختار حاکمیت مشتری استفاده شد شامل استقلال هیئت مدیره (BIND): درصد اعضای غیر موظف هیات مدیره نسبت به جمع اعضا؛ و حضور کمیته حسابرسی تخصصی (ACMEXP): متغیر مجازی که اگر شرکت دارای کمیته حسابرسی با حداقل سه عضو و حداقل یک متخصص مالی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

برای آزمون رابطه شاخص محیط کار کارکنان با تاخیر در ارائه گزارش حسابرس (فرضیه دوم) از مدل (۲) استفاده می‌کنیم که در مطالعه سین سان و همکاران (۲۰۲۰) مورد استفاده قرار گرفته است.

(مدل ۲)

$$\begin{aligned} AULAG_{it} = & \beta_0 + \beta_1 WEI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LNAF_{it} + \\ & \beta_5 AUDTEN_{it} + \beta_6 INVREC_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \\ & \beta_9 CURRENT_{it} + \beta_{10} ESG_{it} + \beta_{11} AUSIZE_{it} + \beta_{12} AO_{it} + \\ & \beta_{13} BIND_{it} + \beta_{14} ACMEXP_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

متغیر وابسته: تاخیر در ارائه گزارش حسابرس (AULAG)

متغیر وابسته در مدل دوم، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی است که با لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی شرکت و تاریخ امضای گزارش حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود (اسانته اپیا، ۲۰۲۰).

### متغیرهای کنترل

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها؛ بازده دارایی‌ها (ROA): سود خالص تقسیم بر جمع دارایی‌ها؛ اندازه موسسه حسابرسی (AUSIZE): متغیر مجازی که اگر سازمان حسابرسی صورت مالی شرکت را حسابرسی کرده باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد؛ دوره تصدی حسابرسی (AUDTEN): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که حسابرسی مستقل، مسئولیت حسابرسی شرکت را برعهده دارد (سال پایه ۱۳۹۰ در نظر گرفته شده است). مطابق با ادبیات (سین سان و همکاران، ۲۰۲۰؛ اسانته اپیا، ۲۰۲۰) متغیرهای مذکور دارای رابطه منفی با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی است. اهرم مالی شرکت (LEV): نسبت کل بدهی - های بلند مدت به کل دارایی‌های شرکت؛ حق الزحمه حسابرسی (LNAF): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی. مطابق با ادبیات (اسانته اپیا، ۲۰۲۰؛ سین سان و همکاران، ۲۰۲۰) متغیرهای مذکور دارای رابطه مثبت با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی است.

(INVREC): مجموع موجودی‌ها و مطالبات تقسیم بر کل دارایی‌ها؛ زیان (LOSS): متغیر مجازی است که اگر سودخالص شرکت زیر صفر است ۱ و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد؛ نسبت نقدینگی (CURRENT): جمع دارایی‌های جاری تقسیم بر جمع بدهی - های جاری؛ شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت (ESG): برای محاسبه این شاخص از چک لیست تدوین شده‌ای که فخاری و همکاران (۱۳۹۶) ارائه دادند استفاده می‌شود؛ اظهارنظر حسابرسی (AO): متغیر مجازی که اگر گزارش حسابرسی مقبول باشد ۱ و در غیر اینصورت صفر می‌گیرد؛ استقلال هیئت مدیره (BIND): درصد اعضای غیر موظف هیات مدیره نسبت به جمع اعضا؛ حضور کمیته حسابرسی تخصصی - (ACMEXP): متغیر مجازی که اگر شرکت دارای کمیته حسابرسی با حداقل سه عضو و حداقل یک متخصص مالی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می‌گیرد.

برای آزمون رابطه شاخص محیط کار کارکنان با کیفیت حسابرسی (فرضیه سوم) از مدل (۳) استفاده می‌شود که با ادبیات همخوانی دارد (اسانته اپیا، ۲۰۲۰).

(مدل ۳)

$$\text{AUDQUALITY}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{WEI}_{it} + \beta_2 \text{OwnCon}_{it} + \beta_3 \text{BMEET}_{it} + \beta_4 \text{LNAF}_{it} + \beta_5 \text{Restate}_{it} + \beta_6 \text{ROA}_{it} + \beta_7 \text{LEV}_{it} + \beta_8 \text{BIND}_{it} + \beta_9 \text{ESG}_{it} + \beta_{10} \text{ACMEXP}_{it} + \varepsilon_{it}$$

## متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی (AUDQUALITY)

متغیر وابسته مدل سوم کیفیت حسابرسی است. الزوبی (۲۰۱۷) این متغیر را با استفاده از چهار معیار مهم کیفیت حسابرسی محاسبه کرد. این چهار معیار عبارتند از: دوره تصدی حسابرس، اندازه حسابرس، ارقام تعهدی اختیاری و تخصص حسابرس. برای جلوگیری از تعدد تخمین مدل‌ها و پیچیدگی تفسیر نتایج، چهار معیار کیفیت حسابرسی با کمک تکنیک تحلیل عاملی در نرم افزار SPSS به یک شاخص تبدیل شده است. دوره تصدی حسابرس: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی که حسابرس مستقل، مسئولیت حسابرسی شرکت را برعهده دارد (سال پایه ۱۳۹۰ در نظر گرفته شده است). اندازه حسابرس: در صورتیکه حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد این متغیر برابر با ۱ و در غیر اینصورت برابر با صفر است. ارقام تعهدی اختیاری: یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی، ارقام تعهدی اختیاری است. بالا بودن ارقام تعهدی اختیاری، کیفیت پایین حسابرسی را نشان می‌دهد. در این پژوهش برای محاسبه ارقام تعهدی اختیاری از مدل جونز تعدیل شده (دیچو و همکاران، ۱۹۹۵) استفاده می‌شود. مدل جونز تعدیل شده به قرار زیر است:

$$\frac{TACC_{it}}{TA_{it-1}} = \beta_1 \left[ \frac{1}{TA_{it-1}} \right] + \beta_2 \left[ \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{TA_{it-1}} \right] + \beta_3 \left[ \frac{PPE_{it}}{TA_{it-1}} \right] + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

در مدل جونز تعدیل شده، برای محاسبه ارقام تعهدی غیراختیاری از رابطه (۵) استفاده

می‌شود:

$$NDAA = \beta_1 \left[ \frac{1}{TA_{it-1}} \right] + \beta_2 \left[ \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{TA_{it-1}} \right] + \beta_3 \left[ \frac{PPE_{it}}{TA_{it-1}} \right] \quad (5)$$

در نهایت ارقام تعهدی اختیاری از طریق کم کردن ارقام تعهدی اختیاری از کل ارقام تعهدی حاصل می‌گردد. در روابط ۴ و ۵،  $TACC$  معرف کل ارقام تعهدی؛  $NDAA$  ارقام تعهدی غیراختیاری؛  $TA$  کل دارایی‌ها؛  $\Delta REV$  تغییرات در فروش،  $\Delta REC$  تغییرات در حساب‌ها و اسناد دریافتی؛  $PPE$  اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات می‌باشد. تخصص حسابرس: پالمرز (۱۹۸۶) اشاره کرد که هر چه سهم بازار بیشتر باشد، تخصص و تجربه حسابرس در آن صنعت نسبت به سایر رقبا بیشتر است. همچنین داشتن سهم غالب بازار نشان می‌دهد که حسابرس، از لحاظ کیفیت حسابرسی به شکل مثبتی خود را از سایر رقبا متمایز ساخته است.

برای اندازه گیری سهم بازار و تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابرسی، از مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های تمام صاحبکاران در این صنعت، استفاده می شود (رابطه ۶). موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازارشان بیش از مقدار  $[1/2] \times$  تعداد شرکت های موجود در صنعت (۱) باشد (پالمرز، ۱۹۸۶). بنابراین اگر حسابرس متخصص باشد، عدد ۱ می گیرد و در غیر این صورت برابر صفر است.

$$MS_{i,k} = \frac{\sum_{j=1}^{i,j,k} TA_{i,j,k}}{\sum_{i=1}^{IK} \sum_{j=1}^{i,j,k} TA_{i,j,k}} \quad (6)$$

$MS$ : سهم بازار موسسه حسابرسی نام در صنعت  $k$ ؛  $TA$ : مجموع دارایی های صاحبکاران؛  $i$ : نماد موسسه حسابرسی؛  $j$ : نماد شرکت صاحبکار؛  $k$ : نماد صنعت مورد نظر.

#### متغیرهای کنترل

به پیروی از پژوهش های بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲)، لوبو و ژائو (۲۰۱۳) و اساتته اپیا (۲۰۲۰)، متغیرهای کنترلی مرتبط با کیفیت حسابرسی که در مدل سوم این پژوهش بکار می روند، عبارتند از:

تمرکز مالکیت (OwnCon): جمع درصد مالکیت سهامدارانی است که حداقل ۵٪ سهام شرکت را در اختیار دارند؛ بازده دارایی ها (ROA): سود خالص تقسیم بر جمع دارایی ها؛ استقلال هیئت مدیره (BIND): درصد اعضای غیر موظف هیات مدیره نسبت به جمع اعضا؛ حق الزحمه حسابرسی (LNAF): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی؛ حضور کمیته حسابرسی تخصصی (ACMEXP): متغیر مجازی که اگر شرکت دارای کمیته حسابرسی با حداقل سه عضو و حداقل یک متخصص مالی باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می گیرد؛ تعداد جلسات هیئت مدیره (BMEET): تعداد جلسات هیئت مدیره در طول سال مالی؛ و شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی شرکت (ESG). مطابق با ادبیات انتظار می رود تمام متغیرهای مذکور با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت داشته باشند. اهرم مالی شرکت (LEV): نسبت کل بدهی های بلند مدت به کل دارایی های شرکت، و تجدید ارائه صورت های مالی (Restate): متغیر مجازی که اگر صورت های مالی صاحبکار تجدید ارائه شده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر می گیرد. انتظار می رود متغیرهای اهرم مالی و تجدید ارائه صورت های مالی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی داشته باشد.

## یافته‌ها آمار توصیفی

جدول ۳: آمار توصیفی متغیرها

| انحراف<br>معیار | حداقل  | حداکثر | میانه  | میانگین |  |
|-----------------|--------|--------|--------|---------|--|
| ۱/۶۵۶           | ۸      | ۲۱     | ۱۶     | ۱۵/۷۹۳  | شاخص محیط کار کارکنان                    |
| ۰/۶۱۷           | -۰/۴۵۲ | ۱/۸۸۹  | ۰/۲۷۴  | ۰/۳۱۱   | کیفیت حسابرسی                            |
| ۰/۱۹۵           | ۳/۵۹۹  | ۴/۹۱۷  | ۴/۶۰۰  | ۴/۶۰۲   | تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی             |
| ۱/۸۶۹           | ۱      | ۹      | ۳      | ۲/۹۴۸   | دوره تصدی حسابرس                         |
| ۰/۵۷۶           | ۴/۳۲۳  | ۸/۶۱۲  | ۶/۲۲۸  | ۶/۴۵۶   | حق الزحمه حسابرسی                        |
| ۱/۰۹۶           | ۰/۴۸۹  | ۷/۶۴۲  | ۳/۶۵۵  | ۳/۲۰۱   | مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و<br>حاکمیتی |
| ۵/۸۵۷           | ۸      | ۶۰     | ۱۴     | ۱۶/۵۷   | تعداد جلسات هیئت مدیره                   |
| ۰/۱۶۲           | -۰/۵۰۷ | ۰/۶۲۳  | ۰/۰۹۹  | ۰/۱۱۲   | بازده دارایی‌ها                          |
| ۰/۲۱۴           | ۰/۰۹۵  | ۱/۵۲۱  | ۰/۴۷۰  | ۰/۴۸۹   | اهرم مالی                                |
| ۰/۱۸۷           | ۰/۱۴۲  | ۰/۹۹۵  | ۰/۷۲۵  | ۰/۷۱۲   | تمرکز مالکیت                             |
| ۱/۴۵۰           | ۱۰/۵۳۰ | ۱۹/۹۲۰ | ۱۴/۲۲۰ | ۱۴/۳۲۲  | اندازه شرکت                              |
| ۰/۲۱۱           | ۰/۰۲۰  | ۰/۹۳۰  | ۰/۵۲۰  | ۰/۵۲۵   | جمع موجودیها و مطالبات / جمع دارایی‌ها   |
| ۳/۷۹۲           | ۰/۲۱۰  | ۲۳/۶۹  | ۱/۳۵۰  | ۲/۰۸۲   | دارایی‌های جاری / بدهی‌های جاری          |

منبع: یافته‌های پژوهش

در جدول ۳ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. میانگین و میانه شاخص محیط کار کارکنان به ترتیب ۱۵/۷۹۳ و ۱۶ می باشد. حداکثر و حداقل شاخص محیط کار کارکنان به ترتیب ۲۱ و ۸ است. طبق تعریف عملیاتی، شاخص محیط کار کارکنان می تواند امتیازی بین صفر تا ۳۵ کسب کند. از آنجا که مبتنی بر یافته‌ها، میانگین امتیاز این متغیر کمتر از نصف حداکثر امتیاز (۱۵/۷۹۳) می باشد، می توان نتیجه گرفت که شرکت‌ها توجه لازم را به ایجاد محیط کار مطلوب برای کارکنان خود ندارند و یا افشای مناسبی از عملکرد خود ارائه نمی دهند. انحراف معیار ۱/۶۵۶

شاخص محیط کار کارکنان نشان دهنده پراکندگی نسبتاً زیاد مطلوبیت محیط کار کارکنان در میان شرکت‌های نمونه است. از سوی دیگر مقدار میانگین شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (۳/۲۰۱) نشان دهنده ضعف شدید در اجرا و افشای مسئولیت‌های اجتماعی شرکت‌ها است. چراکه طبق تعریف عملیاتی این متغیر، باید امتیاز این متغیر برای شرکت‌ها بین صفر تا ۲۹ باشد. بنابراین طبق این یافته‌ها مشاهده می‌شود که میانگین این متغیر و حتی بیشینه آن (۷/۶۴۲) کمتر از نصف مقدار امتیازها است. انحراف معیار شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی برابر ۱/۰۹۶ می‌باشد که پراکندگی نسبتاً زیادی را نشان می‌دهد. همچنین میانگین و میانه لگاریتم تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی به ترتیب ۴/۶۰۲ و ۴/۶۰۰ می‌باشد. میانگین و میانه کیفیت حسابرسی به ترتیب ۰/۳۱۱ و ۰/۲۷۴ است. میانگین تعداد جلسات هیئت مدیره تا ۱۶/۵۷ می‌باشد که حداکثر و حداقل آن به ترتیب ۶۰ و ۸ جلسه در سال می‌باشد و پراکندگی زیاد ۵/۸۵۷ را نشان می‌دهد. میانگین تمرکز مالکیت ۰/۶۵۳ است که با توجه به انحراف معیار به دست آمده (۰/۱۸۱) نوسان نسبتاً کمی دارد. میانگین اهرم مالی با مقدار ۰/۴۸۹ نشان می‌دهد به طور میانگین ۴۸/۹ درصد منابع مالی شرکت‌های نمونه از طریق بدهی تامین مالی شده است. میانگین نسبت موجودی‌ها و مطالبات بر کل دارایی‌ها ۵۲٪ است، در حالیکه دارایی‌های جاری بطور متوسط تقریباً دو برابر بزرگتر از بدهی‌های جاری هستند.

### آزمون فرضیه‌ها

قبل از برآورد مدل‌های پژوهش، جهت جلوگیری از بروز مشکل رگرسیون کاذب که ناشی از عدم پایایی متغیرهای پژوهش است، ابتدا پایایی متغیرهای پژوهش با آزمون لوین، لین و چو مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون لوین، لین و چو نشان داد که تمامی متغیرها در سطح خطای ۵ درصد پایا بوده و در هر سه مدل پژوهش حالت هم انباشتگی وجود دارد. از آنجاکه اثرات سال و صنعت در برآورد مدل‌های پژوهش کنترل می‌شود، دیگر نیازی به اجرای آزمون‌های الگوی مناسب برآورد نیست (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷) و مدل‌ها از طریق اثرات مقید (مشترک) برآورد می‌شود. همچنین در این حالت الزامی به بررسی یک به یک همه فروض کلاسیک رگرسیون نیست و در ازای آن از برآورد مدل با خطاهای استاندارد مقاوم بهره گرفته می‌شود (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷). بنابراین برای رفع مشکلاتی نظیر ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی باقیمانده‌های مدل، با کنترل اثرات ثابت سال و صنعت، رگرسیون‌ها به روش خطای استاندارد مقاوم برآورد شده است. باوجود اینکه استفاده از

داده‌های ترکیبی راهی برای جلوگیری از بروز همخطی است اما برای اطمینان بیشتر از آزمون VIF برای بررسی همخطی متغیرها استفاده شد. نتایج شاخص تورم واریانس (VIF) برای کلیه متغیرها کوچکتر از ۵ بود. بنابراین بین متغیرهای پژوهش همخطی وجود ندارد.

جدول ۴: برآورد مدل اول

| $LNAF_{it} = \beta_0 + \beta_1 WEI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 INVREC_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 CURRENT_{it} + \beta_8 ESG_{it} + \beta_9 AUSIZE_{it} + \beta_{10} AO_{it} + \beta_{11} BSIZE_{it} + \beta_{12} BIND_{it} + \beta_{13} ACMEXP_{it} + \epsilon_{it}$ |         |                      |                  |
|---|---------|----------------------|------------------|
| متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی (LNAF)  |         |                      |                  |
| متغیر   | ضریب    | آماره t              | معناداری آماره t |
| شاخص محیط کار کارکنان (WEI)   | -۰/۱۰۴  | -۵/۷۹۸               | ۰/۰۰۱۱           |
| اندازه شرکت (SIZE)  | ۰/۳۰۶   | ۲۰/۲۶۵               | ۰/۰۰۰۵           |
| اهرم مالی (LEV)   | ۰/۰۴۷۹  | ۰/۴۱۰۳               | ۰/۶۸۱۷           |
| جمع موجودی‌ها و مطالبات (INVREC)  | -۰/۱۳۴۶ | -۱/۳۴۹۰              | ۰/۱۷۷۸           |
| بازده دارایی‌ها (ROA)   | -۰/۹۲۰۳ | -۵/۸۴۱۴              | ۰/۰۰۰۲           |
| زیان (LOSS)   | ۰/۱۱۸۲  | ۱/۶۹۳۷               | ۰/۰۹۰۸           |
| دارایی‌های جاری/بدهی‌های جاری (CURRENT)   | ۰/۰۳۲۳  | ۵/۹۲۲                | ۰/۰۰۰۰           |
| مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG)   | -۴/۰۳۱۷ | -۷/۵۰۶۴              | ۰/۰۰۱۸           |
| اظهار نظر حسابرسان (AO)   | ۰/۲۰۲۷  | ۵/۱۷۹۷               | ۰/۰۰۴۵           |
| اندازه موسسه حسابرسی (AUSIZE)   | ۰/۶۱۸۱  | ۱۲/۳۱۵۹              | ۰/۰۱۵۷           |
| اندازه هیئت مدیره (BSIZE)   | ۰/۰۷۲۲  | ۰/۷۱۲۸               | ۰/۴۷۶۲           |
| استقلال هیئت مدیره (BIND)   | ۰/۰۰۱۱  | ۰/۰۱۰۵               | ۰/۹۹۱۶           |
| حضور کمیته حسابرسی تخصصی (ACMEXP)   | ۰/۱۳۴۲  | ۲/۹۲۵۰               | ۰/۰۰۳۶           |
| ضریب ثابت   | ۱/۹۳۱۰  | ۳/۳۴۸۲               | ۰/۰۰۰۹           |
| اثرات ثابت سال و صنعت   |         | کنترل شد             |                  |
| آماره F   | ۸/۶۱۲۷  | ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۳۱             |
| معناداری آماره F  | ۰/۰۰۰۰  |                      |                  |

منبع: یافته‌های پژوهش



بر اساس فرضیه اول، محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) حق الزحمه حسابرسی می شود. با توجه به نتایج برازش مدل اول پژوهش (جدول ۴)، شاخص محیط کار کارکنان دارای ضریب  $-0/104$  می باشد و در سطح خطای ۵ درصد با حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنادار نشان می دهد (معناداری آماره  $t: 0/011$ ). بنابراین فرضیه اول پژوهش تایید می گردد. این بدان معناست که محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) حق الزحمه حسابرسی می شود. در این مدل سطح معناداری آماره  $F$  فیشر ( $0/0000$ ) حاکی از معناداری کلی مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد متغیرهای توضیحی حدود  $0/31$  از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کنند. همچنین در این مدل متغیرهای اندازه شرکت، دارایی های جاری / بدهی های جاری، اندازه موسسه حسابرسی، اظهارنظر حسابرِس و حضور کمیته حسابرسی تخصصی نیز در سطح خطای ۵ درصد با حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری نشان دادند. متغیر نرخ بازده دارایی ها و شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با حق الزحمه حسابرسی دارای رابطه منفی و معنادار است. در خصوص سایر متغیرها ارتباط معناداری مشاهده نمی گردد.

جدول ۵: برآورد مدل دوم

$$AULAG_{it} = \beta_0 + \beta_1 WEI_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LNAF_{it} + \beta_5 AUDTEN_{it} + \beta_6 INVREC_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 CURRENT_{it} + \beta_{10} ESG_{it} + \beta_{11} AUSIZE_{it} + \beta_{12} AO_{it} + \beta_{13} BIND_{it} + \beta_{14} ACMEXP_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر وابسته: تاخیر در ارائه گزارش حسابرِس (AULAG)

| متغیر                            | ضریب      | آماره $t$ | معناداری آماره $t$ |
|----------------------------------|-----------|-----------|--------------------|
| شاخص محیط کار کارکنان (WEI)      | $-0/0271$ | $-2/620$  | $0/0090$           |
| اندازه شرکت (SIZE)               | $0/0011$  | $0/1114$  | $0/1013$           |
| اهرم مالی (LEV)                  | $-0/2248$ | $-3/4020$ | $0/0027$           |
| حق الزحمه حسابرسی (LNAF)         | $0/0730$  | $3/4286$  | $0/0006$           |
| دوره تصدی حسابرِس (AUDTEN)       | $-0/0190$ | $-0/9234$ | $0/3561$           |
| جمع موجودی ها و مطالبات (INVREC) | $-0/1049$ | $-1/8676$ | $0/0622$           |

|        |                      |         |   |
|--------|----------------------|---------|---|
| ۰/۰۰۰۳ | -۸/۶۰۰۵              | -۰/۷۸۳۰ | بازده دارایی‌ها (ROA)                       |
| ۰/۱۰۷۸ | -۱/۶۱۰۲              | -۰/۰۶۳۵ | زیان (LOSS)                                 |
| ۰/۰۰۰۰ | ۴/۱۳۷۳               | ۰/۰۱۳۰  | دارایی‌های جاری/بدهی‌های جاری (CURRENT)     |
| ۰/۰۰۲۳ | -۵/۲۴۲۸              | -۱/۶۴۶۷ | مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG) |
| ۰/۱۵۳۶ | ۱/۴۲۸۵               | ۰/۰۴۹۸  | اندازه موسسه حسابرسی (AUSIZE)               |
| ۰/۰۰۵۱ | -۵/۷۴۰۰              | -۰/۱۲۹۰ | اظهارنظر حسابرس (AO)                        |
| ۰/۳۳۲۸ | -۰/۹۶۹۱              | -۰/۰۶۰۵ | استقلال هیئت مدیره (BIND)                   |
| ۰/۰۰۰۳ | -۳/۶۷۶۶              | -۰/۰۹۵۳ | حضور کمیته حسابرسی تخصصی (ACMEXP)           |
| ۰/۰۰۰۰ | ۱۴/۷۲۲۲              | ۴/۶۱۴۹  | ضریب ثابت                                   |
|        | کنترل شد             |         | اثرات ثابت سال و صنعت                       |
| ۰/۴۴   | ضریب تعیین تعدیل شده | ۶/۲۶۲۴  | آماره F                                     |
|        |                      | ۰/۰۰۰۱  | معناداری آماره F                            |

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس فرضیه دوم، محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) تاخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌شود. با توجه به نتایج برازش مدل دوم پژوهش (جدول ۵)، شاخص محیط کار کارکنان دارای ضریب  $-۰/۰۲۷۱$  می‌باشد و در سطح خطای ۵ درصد با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارای رابطه منفی و معنادار است (معناداری آماره  $t: ۰/۰۰۹۰$ ). این بدان معناست که محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) تاخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌شود، بنابراین فرضیه دوم پژوهش تایید می‌گردد. این بدان معناست که محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) تاخیر در ارائه گزارش حسابرس می‌شود. در این مدل سطح معناداری آماره F فیشر ( $۰/۰۰۰۱$ ) حاکی از معناداری کلی مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می‌دهد متغیرهای توضیحی حدود  $۰/۴۴$  از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند. همچنین در این مدل حق الزحمه حسابرسی و دارایی‌های جاری/بدهی‌های جاری با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری را نشان می‌دهد و اهرم مالی، بازده دارایی‌ها، اظهارنظر حسابرس، حضور کمیته حسابرسی تخصصی و شاخص

مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی دارای رابطه منفی و معنادار است. در خصوص سایر متغیرها ارتباط معناداری مشاهده نمی‌گردد.

جدول ۶: برآورد مدل سوم

| $\text{AUDQUALITY}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{WEI}_{it} + \beta_2 \text{OwnCon}_{it} + \beta_3 \text{BMEET}_{it} + \beta_4 \text{LNAF}_{it} + \beta_5 \text{Restate}_{it} + \beta_6 \text{ROA}_{it} + \beta_7 \text{LEV}_{it} + \beta_8 \text{BIND}_{it} + \beta_9 \text{ESG}_{it} + \beta_{10} \text{ACMEXP}_{it} + \varepsilon_{it}$ |          |                      |                  |
|--|----------|----------------------|------------------|
| متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی (AUDQUALITY)   |          |                      |                  |
| متغیر  | ضریب     | آماره t              | معناداری آماره t |
| شاخص محیط کار کارکنان (WEI)  | -۰/۰۸۴۳  | -۲/۴۴۹۱              | ۰/۰۱۴۶           |
| تمرکز مالکیت (OwnCon)  | -۰/۰۰۴۷  | -۲/۸۱۴۸              | ۰/۰۰۵۰           |
| تعداد جلسات هیئت مدیره (BMEET)   | -۰/۰۱۰۹  | -۱/۵۸۸۱              | ۰/۱۱۲۸           |
| حق الزحمه حسابرسی (LNAF)   | ۰/۲۹۵۵   | ۵/۹۳۹۷               | ۰/۰۰۰۲           |
| تجدید ارائه صورتهای مالی (Restate)   | ۰/۱۱۲۱   | ۰/۷۱۶۵               | ۰/۴۷۴۰           |
| بازده دارایی‌ها (ROA)  | -۰/۶۹۲۳  | -۲/۳۸۵۷              | ۰/۰۱۷۴           |
| اهرم مالی (LEV)  | ۰/۳۵۱۷   | ۱/۶۶۵۸               | ۰/۰۹۶۳           |
| استقلال هیئت مدیره (BIND)  | -۰/۰۴۰۲۷ | -۱/۹۰۱۷              | ۰/۰۵۷۷           |
| مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی (ESG)  | -۰/۶۳۱۶  | -۲/۴۲۲۹              | ۰/۰۱۵۷           |
| حضور کمیته حسابرسی تخصصی (ACMEXP)  | -۰/۰۲۰۹  | -۰/۲۴۷۹              | ۰/۸۰۴۳           |
| ضریب ثابت  | ۱/۱۴۸۹   | ۲/۲۰۱۰               | ۰/۰۲۸۱           |
| اثرات ثابت سال و صنعت  |          | کنترل شد             |                  |
| آماره F  | ۸/۷۹۰۳   | ضریب تعیین تعدیل شده | ۰/۳۷             |
| معناداری آماره F   | ۰/۰۰۰۰   |                      |                  |

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس فرضیه سوم، محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) کیفیت حسابرسی می‌شود. با توجه به نتایج برآزش مدل سوم پژوهش (جدول ۶)، شاخص

محیط کار کارکنان دارای ضریب  $0/0843$  - می باشد و در سطح خطای ۵ درصد با کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنادار نشان می دهد (معناداری آماره  $t: 0/0146$ ). بنابراین فرضیه سوم پژوهش نیز تایید می گردد. این بدان معناست که محیط کار نامناسب (مناسب) صاحبکار منجر به افزایش (کاهش) کیفیت حسابرسی می شود. در این مدل سطح معناداری آماره  $F$  فیشر ( $0/0000$ ) حاکی از معناداری کلی مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ است. ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد متغیرهای توضیحی حدود  $0/37$  از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می کنند. همچنین در این مدل حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری را نشان می دهد و تمرکز مالکیت، بازده دارایی‌ها و شاخص مسئولیت زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی با کیفیت حسابرسی دارای رابطه منفی و معنادار است. در خصوص سایر متغیرها ارتباط معناداری مشاهده نمی گردد.

### بحث و نتیجه گیری

هدف از این مقاله بررسی تاثیر محیط کار صاحبکار بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی است. در واقع محیط کار و موقعیتی که در شرکت برای نیروی کار فراهم می شود، ممکن است کارکنان را ترغیب کند که خود را وقف کارشان کنند و باعث بهبود بهره‌وری و افزایش عملکرد شرکت شوند. در نتیجه، این فداکاری ریسک خاص مشتری و در پی آن تلاش حسابرس را کاهش می دهد. گیو و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند که محیط کار نامناسب کارکنان، می تواند ارزیابی مربوط به ریسک مالی سرمایه گذاران را تشدید کند. بنابراین با توجه به اینکه مسائل مرتبط با کارکنان برای سرمایه گذران مهم است، این پژوهش، در زمینه اینکه چگونه حسابرسان به محیط کار کارکنان در شرکت صاحبکار واکنش نشان می دهند، اطلاعاتی ارائه می دهد.

در این پژوهش تاثیر محیط کار کارکنان بر تلاش حسابرس از طریق دو متغیر حق الزحمه حسابرسی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش، نشان می دهد که حسابرسان در واکنش به محیط کار نامطلوب کارکنان شرکت، حق الزحمه حسابرسی را افزایش می دهند. بدین ترتیب می توان استنباط کرد که مناسب بودن محیط کار کارکنان، تلاش صاحبکار را

کاهش و در پی آن حق الزحمه حسابرِس را پایین می آورد. یافته‌ها در زمینه حق الزحمه حسابرسی با نتایج پژوهش سین سان و همکاران (۲۰۲۰) و هوانگ و همکاران (۲۰۱۷) سازگار است و مکمل پژوهش‌های کیم و همکاران (۲۰۱۲)، سوریکوزی و همکاران (۲۰۱۸)، خواجوی و همکاران (۱۳۹۸) و تحریری و افسای (۱۴۰۰) می باشد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش، نشان می دهد که حسابرسان با صرف روزهای بیشتر برای حسابرسی صورت‌های مالی در واکنش به محیط کار نامناسب کارکنان شرکت، تلاش حسابرسی را افزایش می دهند. بدین ترتیب مناسب بودن محیط کار کارکنان، منجر به کاهش تلاش حسابرِس شده و مدت زمان ارائه گزارش حسابرسی را کوتاه می کند. یافته‌ها با نتایج پژوهش سین سان و همکاران (۲۰۲۰) و هوانگ و همکاران (۲۰۱۷) سازگار است که دریافتند محیط کار نامناسب کارکنان منجر به افزایش تلاش حسابرِس و حق الزحمه حسابرسی می شود.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد که محیط کار نامناسب کارکنان منجر به افزایش کیفیت حسابرسی می شود. به نظر می رسد این افزایش کیفیت حسابرسی به خاطر اعمال تلاش بیشتر حسابرسان در واکنش به محیط کار نامناسب کارکنان است. بنابراین، این مطالعه نشان می دهد که شرکت‌هایی با سطح پایین شاخص محیط کار کارکنان، کمتر احتمال دارد که دچار کیفیت ضعیف حسابرسی شوند، چراکه حسابرسان به ریسک‌های مرتبط با محیط کار کارکنان با اعمال تلاش بیشتر واکنش نشان می دهند. بدین ترتیب می توان گفت که نامناسب بودن محیط کار کارکنان، ریسک صاحبکار و در پی آن تلاش حسابرِس را افزایش می دهد و به دنبال آن کیفیت حسابرسی ارتقاء می یابد. نتایج با یافته‌های هوانگ و همکاران (۲۰۱۷)، اسانته اپیا (۲۰۲۰)، بارک و همکاران (۲۰۱۹) و نچل و شارما (۲۰۱۲) مطابقت دارد.

این پژوهش به ادبیات مربوط به مطالعه پیامدهای رفتار مناسب با کارکنان از دیدگاه یک ذینفع خارجی (حسابرِس) می افزاید. نتایج این مطالعه، به ویژه باید مورد توجه مدیران شرکت‌ها قرار گیرد، زیرا نتایج نشان می دهد که تلاش یک شرکت برای بهبود محیط کار خود، هم توسط ذینفعان داخلی (کارکنان) و هم ذینفعان خارجی (از جمله حسابرسان) مورد توجه قرار می گیرد. با توجه به یافته‌های مطالعات پیشین و نتایج این مطالعه به طور ضمنی می توان نتیجه گرفت که محیط کار مطلوب، ریسک صاحبکار را کاهش می دهد،

بنابراین پیشنهاد می‌شود صاحبکاران به رضایت کارکنان در قالب افزایش رفاه، آموزش، امنیت شغلی، بهداشت، ایمنی و سایر موارد توجه بیشتری مبذول دارند. باید توجه داشت که سیاست‌های عادلانه ارتقای مقام، پاداش و سیستم پرداخت حقوق متناسب با سطح مهارت و انتظارات کارکنان موجب افزایش رضایت کارکنان می‌شود. کارکنان همواره از دیدگاه رفاه فردی و تسهیلات یا تمهیدات موجود بر محیط کار توجه می‌کنند. آنها ترجیح می‌دهند که محیط کار سالم، بی‌خطر، آرام و تمیز باشد و بتوانند با بالا بردن مهارت‌ها و توانایی‌های خود از فرصت‌های موجود استفاده کنند. سرانجام افراد از کار خود نتیجه‌ای بیش از پول طلب می‌کنند و تامین نیازهای روانی برای آنها حائز اهمیت است. بنابراین، هیچ جای شگفتی نیست که داشتن کارفرما و همکاران صمیمی و پشتیبان موجب رضایت کارکنان در محیط کار می‌شود. کارکنانی که رضایت آنها در سطح بالایی است، نسبت به شغل خود نگرشی مثبت دارند و عملکرد بهتری خواهد داشت. رضایت کارکنان نقش تعیین کننده‌ای در تداوم فعالیت و بقای شرکت‌ها در محیط رقابتی و شتاب آمیز کسب و کار دارد. هر اندازه شرکت‌ها اصول و شاخص‌های دستیابی به محیط کار مطلوب برای کارکنان را بیشتر رعایت نمایند، شاهد عملکرد بهتر و ایجاد ارزش برای شرکت خواهند بود. بنابراین به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که ابعاد مذکور را تقویت بخشند. هرچند ممکن است شرکت هزینه‌هایی را در این راستا متحمل شود، اما در بلندمدت منافع رعایت این شاخص‌ها بیشتر از مخارج آن شده و همین امر باعث بهبود ارزش شرکت، ارتقای بهره‌وری و کسب مزیت رقابتی می‌شود.

یافته‌های این مطالعه، مبنی بر اینکه حسابرسان عمدتاً با افزایش تلاش حسابرسی، طوری عمل می‌کنند که به کیفیت بالاتر حسابرسی منجر می‌شود، خبر خوبی برای سرمایه‌گذاران و گروه‌ها و نهادهای حمایت از کارگران است. با این وجود، با توجه به یافته‌ها، مبنی بر اینکه محیط کار کارکنان بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است، نیاز به قانون گذاری در این حوزه احساس می‌شود. مناسب است استاندارد گذاران در جهت الزام شرکت‌ها برای افشای اجباری مسائل مرتبط با محیط کار کارکنان گام بردارند. همچنین ممکن است نیاز باشد استانداردهای ارزیابی ریسک حسابرسی به روز رسانی شود تا ریسک‌های مرتبط با محیط کار کارکنان را در خود بگنجاند.

پژوهش حاضر دامنه پژوهشی ارزشمندی را برای پژوهش‌های آتی ایجاد کرده است.

در مطالعات حسابداری و حسابرسی داخلی، تاثیر محیط کار کارکنان به عنوان متغیری مغفول، با بی توجهی روبرو شده است، درحالیکه این متغیر به طور خاص و جدا از سایر شاخص های مسئولیت اجتماعی دارای اهمیت ویژه ای است. بنابراین پیشنهاد می شود مطالعات آتی با استفاده از داده های ترکیبی تاثیر مطلوبیت محیط کار کارکنان را بر عوامل مختلفی همچون عملکرد و ارزش شرکت مورد بررسی قرار دهند. همچنین از آنجا که این پژوهش تاثیر واکنش مدیران به مطلوبیت محیط کار کارکنان را بررسی نمی کند، مطالعات آتی می توانند این موضوع را مورد بررسی قرار دهند. مهمترین محدودیت این پژوهش دسترسی به آمار و اطلاعات مربوط به کارکنان است. تنها منبع در دسترس برای دستیابی به این اطلاعات جهت انجام یک پژوهش با داده های ترکیبی، تحلیل گزارش های هیئت مدیره است. درحالیکه افشای وضعیت کارکنان در گزارش های هیئت مدیره شرکت ها ناکافی است. در این زمینه مشاهده می شود که شرکت ها اغلب به افشای مناسب پرداخت های نقدی و غیرنقدی، پاداش ها و چگونگی تامین نیازهای پرسنل خود و جلب رضایت آن ها نمی پردازند. همچنین، انجام تعداد محدودی پژوهش در زمینه محیط کار کارکنان در ایران را می توان از محدودیت های اصلی این پژوهش دانست، زیرا که وجود پژوهش در این زمینه می توانست به پژوهشگر کمک کند تا با مطالعه نحوه کار پیشکسوتان و همچنین مراجعه به فهرست منابع و ماخذ پژوهش های آنان به اطلاعات مناسبی مرتبط با پژوهش دست یابد.

## منابع

- احمدی، علی اکبر؛ امینی، علی؛ شاهوردی، پروانه. (۱۳۸۸). بررسی و تجزیه و تحلیل کیفیت زندگی کاری و رابطه آن با عملکرد، مدیریت فرد، ۸(۲۱)، ۲۵-۳۳.
- افشاری، داوود؛ امینی، پیام؛ جعفری، بهنوش؛ اکبری، قاسم. (۱۳۹۹). بررسی ارتباط بین عوامل روانی- اجتماعی محیط کار بر بهره وری کارکنان. *ارگونومی*، ۹(۱).
- اقبال، سید رحمان؛ حامدی، محسن؛ هاشمی، فاطمه. (۱۳۹۶). تاثیر مشخصه های فیزیکی محیط کار بر عملکرد کارکنان، *پژوهش های مدیریت منابع انسانی*، ۹(۲)، ۹۲-۶۹.
- بالش زر، احمد؛ تعبدی، میمنت؛ رجحانی، زهرا. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین عوامل فیزیکی

- و جمعیت‌شناختی محیط کار بر بهره‌وری کارکنان. *ارگونومی*، ۷(۲)، ۳۹-۴۴.
- تحریری، آرش؛ افسای، اکرم. (۱۴۰۰). تاثیر افشای زیست محیطی، اجتماعی و حاکمیتی بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی، *دانش حسابداری*، ۱۲(۲).
- خواجوی، شکراله؛ پورگودرزی، علیرضا؛ سرمدی نیا، عبدالمجید. (۱۳۹۸). رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و انتخاب حسابرس، با تاکید بر شهرت حسابرس شرکت، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸(۱۴)، ۴۳-۶۶.
- فخاری، حسین؛ ملکیان، اسفندیار؛ جفایی رهنی، منیر. (۱۳۹۶). تبیین و رتبه‌بندی شاخص‌های گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبردی شرکتی، *حسابداری ارزشی و رفتاری*، ۲(۴)، ۱۵۳-۱۸۷.
- فرج‌زاده دهکردی، حسن؛ حیدری، ناهید. (۱۳۹۶). بررسی رابطه توانایی مدیریت با حق‌الزحمه و اظهارنظر حسابرسی پیرامون تداوم فعالیت، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۲۳)، ۲۲۱-۲۳۹.
- عزیزی پور، صبا و موسوی، سیدنجم‌الدین. (۱۴۰۰). بررسی تاثیر توانمندسازی کارکنان بر عملکرد سازمان و تبیین نقش میانجی مشارکت مشتریان، هشتمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری، شیروان.
- ناطق، سمیرا و مهرانی، کاوه و تحریری، آرش. (۱۳۹۷). مروری بر پژوهش‌های حسابرسی در ایران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۵(۱)، ۱۵۹-۱۷۹.
- Ahmadi, A., Amini, A., Shahverdi, p. (2009). Review and analysis of quality of working life and its relationship with performance. *J. Modiriati-e- Farda*, 8 (21), 25-33. [In Persian].
- Afshari, D., Amini, P., Jafari, B., Akbari, G. (2020). Investigating the relationship between psychosocial factors with productivity of food distribution industry employees. *Iran J Ergon*, 9 (1), 75-86. [In Persian].
- Asante-Appiah, B. (2020). Does the severity of a client's negative environmental, social and governance reputation affect audit effort and audit quality?. *J. Account. Public Policy*, 39 (3).
- Addison, J.T., Teixeira, P. (2003). The economics of employment protection. *J. Labor Res.* 24 (1), 85-128.
- Alzoubi. E. (2017). Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting*, 17 (2), 170-189.



- Azizipour, P., Mousavi, S. (2021). Investigating the effect of employee empowerment on organizational performance and explaining the mediating role of customer participation. *8th National Conference on Economics, Management and Accounting, Shirvan*. [In Persian].
- Baleshzar A, Tabodi M, Rojhani Shirazi Z. (2019). The Relationship between environmental and demographic factors with productivity of employees. *Iran J Ergon*, 7 (2):39-44. [In Persian].
- Burke, J., Hoitash, R., Hoitash, U. (2019). Auditor response to negative media coverage of client environmental and social. *Accounting Horizon*, 33 (3), 1–23.
- Blankley, A.I., Hurtt, D.N., MacGregor, J.E. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Audit. J. Pract. Theory*, 31 (1), 79–96.
- Ben-Nasr, H., Ghouma, H. (2018). Employee welfare and stock price crash risk. *J. Corp. Financ.* 48, 700–725.
- Bronson, S.N., Ghosh, A. Al, Hogan, C.E. (2017). Audit fee differential, audit effort, and litigation risk: an examination of ADR firms. *Contemp. Account. Res.* 34 (1), 83–117.
- Bell, T.B., Landsman, W.R., Shackelford, D.A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: analysis and evidence. *J. Account. Res.*, 39 (1), 35–43.
- Bloom, N., Kretschmer, T., Van Reenen, J. (2011). Are family-friendly workplace practices a valuable firm resource? *Strateg. Manag. J.*, 32 (4), 343–367.
- Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive. *J. Manage*, 17 (1), 99–120.
- Chen, T.K., Chen, Y.S., Yang, H.L. (2019). Employee treatment and its implications for bondholders. *Eur. Financ. Manag.* 25 (4), 1047–1079.
- Choi, J.H., Kim, J.B., Liu, X., Simunic, D.A. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and big 4 premiums. *Contemp. Account. Res.* 25 (1), 55–99.
- Dechow, P.M., Sloan, R., Sweeney, A.P. (1995). Detecting earnings management. *Account. Rev.*, 70 (2), 193-225.
- Dyck, A., Morse, A. (2010). Who blows the whistle on corporate fraud?. *J. Finance*, 65 (6), 2213 -2253.
- Eghbali, S., hamed, M., hashemi, F. (2017). The effects of the physical features of the work environment on employees' performance. *Journal of Research in Human Resources Management*, 9(2), 69-92. [In Persian].
- Fakhari, H., Malekian, E., Rahni, M. J. (2018). Explaining and ranking of components and indicators of environmental, social

- and corporate governance. *Value & Behavioral Accounting*, 2(4), 153-187. [In Persian].
- Farajzadeh Dehkordi, H., heidari, N. (2017). The Relation of managerial ability to audit fees and going concern opinions. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 6(23), 221-239. [In Persian].
- Fehr, E., Gächter, S. (2000). Fairness and retaliation: the economics of reciprocity. *J. Econ. Perspect*, 14 (3), 159–181.
- Fulmer, I.S., Gerhart, B., Scott, K.S. (2003). Are the 100 best better? An empirical investigation of the relationship between being a great place to work and firm performance. *Pers. Psychol.* 56 (4), 965–993.
- Guo, J., Huang, P., Zhang, Y., Zhou, N. (2016). The effect of employee treatment policies on internal control weaknesses and restatements. *Account. Review*, 91 (4), 1167–1194.
- Gupta, K., Krishnamurti, C. (2018). Do countries matter more in determining the relationship between employee welfare?. *Int. Rev. Financ.* (in press).
- Gong, S.X., Gul, F.A., Shan, L. (2018). Do auditors respond to media coverage? Evidence from China. *Accounting Horizons*, 32 (3), 169–194.
- Gifford, R. (2007). *Environmental psychology: principles and practice*, 4th edn. Colville, WA: Optimal Books.
- Huang, M., Masli, A., Meschke, F., Guthrie, J.P. (2017). Clients' workplace environment and corporate audits. *Audit. J. Pract. Theory*, 36 (4), 89–113.
- Houston, R.W., Peters, M.F., Pratt, J.H. (2005). Nonlitigation risk and pricing audit services. *Audit. J. Pract. Theory*, 24 (1), 37–53.
- Hom, P.W., Lee, T.W., Shaw, J.D., Hausknecht, J.P. (2017). One hundred years of employee turnover theory and research. *J. Appl. Psychol.* 102 (3), 530–545.
- Hay, D., Knechel, W.R., Ling, H. (2008). Evidence on the impact of internal control and corporate governance on audit fees. *Int. J. Audit.* 12 (1), 9–24.
- Kim, Y., Park, M.S., Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Accounting Review*, 87 (3), 761–796.
- Khajavi, SH., Pourgoudarzi, A., Sarmadinia, A. The relation of corporate social responsibility and auditor selection; focusing on firms' auditors reputation. *Journal of Applied Research in Financial Reporting*, 8(14), 43-66. [In Persian].
- Knechel, W.R., Sharma, D.S. (2012). Auditor-provided nonaudit

- services and audit effectiveness and efficiency: evidence from pre-and post-SOX audit report lags. *Audit. J. Pract. Theory*, 31 (4), 85–114.
- Kim, Y., Park, M.S., Wier, B. (2012). Is earnings quality associated with corporate social responsibility? *Accounting Review*, 87 (3), 761–796.
- Lobo, G.J., Zhao, Y. (2013). Relation between audit effort and financial report misstatements. *Accounting Review*. 88 (4), 1385–1412.
- Miller, H. (2016). Home sweet office: comfort in the Workplace, Herman Mille.
- Nateghi, S., Mehrani, K., Tahriri, A. (2018). A review of audit research in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 159-179. [In Persian].
- Palmrose, Z. V. (198۶). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *Accounting Review*, 63: 55–73.
- Pratt, J., Stice, J.D. (1994). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence. *Account. Rev*, 69 (4), 639–656.
- Redmayne, N.B., Bradbury, M.E., Cahan, S.F. (2010). The effect of political visibility on audit effort and audit pricing. *Account. Financ*, 50 (4), 921–939.
- Sevrikozi, A., Tzika, V. (2018). The link between CSR and audit fees: are audit fees associated with CSR. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 1-67.
- Sean Sun, Xuan., Habib, Ahsan. (2020). Workforce environment and audit fees. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*. 16 (1).
- Simunic, D.A., Stein, M.T. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: a review of the economics and the evidence. *Audit. J. Pract. Theory* 15 (Suppl.), 119–134.
- Tahriri, A., Afsay, Akram. (2021). The Impact of environmental, social and governance disclosure on auditor effort and audit quality. *Journal of Accounting Knowledge*, 12 (2) . [In Persian].
- Watson, M., Mackay, J. (2003). Auditing for the environment. *Manag. Audit. J.* 18 (8), 625–630.
- Wright, P.M., McMahan, G.C., McWilliams, A. (1994). Human resources and sustained competitive advantage: a resource-based perspective. *Int. J. Hum. Resour. Manag.* 5 (2), 301–326.
- Zaman, M., Hudaib, M., Haniffa, R. (2011). Corporate governance quality, audit fees and non-audit services fees. *J. Bus. Financ. Account.* 38 (1–2), 165–197.