

## بررسی تاثیر مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

یلدا ترکاشوند(نویسنده مسئول)<sup>۱</sup>، یزدان گودرزی فراهانی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد مالی، موسسه آموزش عالی ارشد دماوند، ylda.trkashvnd@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار گروه اقتصاد، دانشکده علوم اقتصادی و اداری قم، Y.gudarzi@qom.ac.ir

### چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی تاثیر مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. اثر متغیرهای تعهد مشتری به حسابرس، تصدی مدیر ارشد مالی، اهرم مالی، ارزش بازار به دفتری، ارزش سهام، زیان شرکت، تامین مالی و اقلام تعهدی جاری در مدل های رگرسیونی کنترل شد. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش گردآوری داده ها در گروه پژوهش های توصیفی- همبستگی قرار دارد. هم چنین، به منظور انتخاب حجم نمونه از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده شد که با توجه به شروط در نظر گرفته شده، در نهایت ۱۳۷ شرکت در دوره زمانی هفت ساله بین سال های ۱۳۹۴ الی ۱۴۰۰ (در مجموع ۹۵۹ سال-شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. برای بررسی فرضیه ها از روش های مربوط به رگرسیون چندمتغیره با استفاده از نرم افزار EViews<sup>۸</sup> و با استفاده از روش داده های پانلی (تابلویی) - اثرات ثابت بهره گرفته شده است. نتایج به دست آمده در این مطالعه نشان می دهند که مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی و اندازه شرکت حسابرسی دارای اثر معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی پژوهش بوده است.

### واژه های کلیدی

مدت همکاری مدیر مالی، شرکت حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

#### ۱. مقدمه

عوامل زیادی وجود دارد که مدت زمان همکاری تیم شاغل و مدیریت شرکت را محدود می‌کنند. علاوه بر چرخش شغلی طبیعی در تیم کاری حسابرسی، به دلیل ریزش و ارتقاء کارکنان، الزامات فعلی استقلال مستلزم این است که همکاران اصلی حسابرسی و کارکنان بررسی کنترل کیفیت هر پنج سال یکبار تغییر (چرخش) کنند. برخی دیگر از همکاران مرتبط با حسابرسی یک شرکت باید پس از هفت سال تغییر کنند. علاوه بر این، گردش شغلی طبیعی مشابهی برای مدیران مالی شرکت‌های دولتی وجود دارد [۱].

جنبه مهم رابطه حسابرس-مشتری، تعامل حرفه‌ای بین شرکت حسابرسی و کارکنان مشتری آن‌ها، به ویژه مدیر ارشد مالی است. مدیران ارشد مالی به طور مستقیم مسئول صورت‌های مالی شرکت هستند [۲]، با شریک حسابرسی در مورد ارائه عادلانه ترازنامه‌های گزارش شده مذاکره می‌کنند [۳] و معمولاً دارای پاداش و مشوق‌های حقوق صاحبان سهام براساس نتایج عملیاتی هستند. به دلیل نقش مدیران ارشد مالی در گزارش مالی، آن‌ها و حسابرسان به طور مکرر تعامل دارند. علاوه بر این، مدیر ارشد مالی نسبت به هر حزب دیگری ارتباط مستقیم تری با کمیته حسابرسی دارد و مدیر ارشد مالی در ۷۵٪ مواقع در تنظیم دستور کار کمیته حسابرسی شرکت می‌کند. این امر، توانایی مدیر ارشد مالی برای ایجاد دانش بین حسابرس و کمیته حسابرسی، و توانایی تعامل با حسابرس قبل از رسیدن اطلاعات به کمیته حسابرسی را فراهم می‌کند [۴].

گزارش متکالیف اشاره می‌کند که "ارتباط طولانی بین یک شرکت و یک شرکت حسابداری ممکن است منجر به چنین همسان‌پنداری نزدیک شرکت حسابداری با منافع مدیریت مشتری شود که اقدام مستقل واقعی توسط شرکت حسابداری را دشوار می‌کند." از سوی دیگر، اعتماد دوجانبه که در طول زمان توسعه می‌یابد، می‌تواند ارتباطات بین سازمانی را بهبود بخشد و به نوبه خود به فرآیند گزارش مالی سود برساند. اگر جنبه‌های منفی مربوط به تصدی طولانی مدت شرکت حسابرسی غالب بوده و ناشی از "اتحاد" با مدیریت مشتری باشند، آنگاه یک جدایی مکرر در این رابطه (چه به دلیل تغییر مدیر ارشد مالی یا گردش شرکت حسابرسی) باید استقلال و تردید حسابرسی را تقویت کند. متوسط مدت همکاری دو جانبه و شرکت حسابرسی و مدیر ارشد مالی مشتری آن‌ها برای شرکت‌های عمومی ایالات متحده در حدود سه سال، به احتمال زیاد محیطی را ایجاد می‌کند که در آن زمان کافی برای شکل‌گیری روابط قوی و سوگیری‌های بالقوه یا اعتماد وجود ندارد. "شکست" در رابطه بین موسسه حسابرسی و مدیر ارشد مالی ممکن است تاثیر تصدی طولانی مدت موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. در نهایت اگر چنین شکست‌هایی به اندازه کافی تکرار شوند، ممکن است نتوانند یک جایگزین منطقی برای گردش اجباری شرکت حسابرسی ایجاد کنند [۵].

تحقیق قبلی که تاثیر دوره تصدی موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بررسی کرده است، این موضوع را در نظر نگرفته است که دوره تصدی موسسه حسابرسی، زیر مجموعه‌ای از روابط مهمی است که بین مشتری و کارکنان موسسه حسابرسی شکل می‌گیرد. ما یک مجموعه را در میان بسیاری از روابط قرار می‌دهیم: مدت همکاری روابط حرفه‌ای بین یک مدیر ارشد مالی مشتری و شرکت حسابرسی آن‌ها. تحقیق ما با تجزیه و تحلیل این رابطه و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی، درک تاثیر تصدی موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را با شناسایی تاثیر این روابط گسترش می‌دهد.

به طور خاص، ما کیفیت حسابرسی اندازه‌گیری شده را به صورت:

(۱) ارزش مطلق اقلام تعهدی اختیاری، و به طور جداگانه افزایش درآمد و کاهش درآمد اقلام تعهدی اختیاری موجود در صورت‌های مالی گزارش شده،

(۲) صدور یک اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت برای شرکت‌های درمانده مالی، و

(۳) دریافت دستورالعمل لازم الاجرای حسابداری و حسابرسی از ایالات متحده و کمیسیون اوراق بهادار و بورس بررسی می‌کنیم.

در حال حاضر، بسیاری از مطالعات ارزشمند در ادبیات فعلی وجود دارد که نظریه‌های متعدد مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی را در زمینه کیفیت حسابرسی شرکت‌ها آزمایش می‌کنند. از مدل‌های یکپارچه و گسترده، استفاده شده و یافته‌های مهمی بدست آمده است. با این حال، به دلیل ماهیت آزمایش نظریه چنین کاری، مقیاس‌های موجود با کیفیت حسابرسی و مولفه‌های مرتبط با آن سازگار شده‌اند و اگرچه رویکردهای کلی رفتاری لحاظ شده است، اما موضوعات خاص زمینه‌ای ثانویه دست نخورده باقی مانده‌اند. با عنایت به مطالب بیان شده می‌توان گفت که هدف از مطالعه حاضر بررسی تاثیر مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین منظور تحقیق حاضر در صدد پاسخ به پرسش

زیر است: سوال اصلی: آیا مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر دارد؟

### ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

این مطالعه سهم مهمی در ادبیات دارد. ما با بررسی روابطی که بین شرکت‌های حسابرسی و مدیر ارشد مالی مشتری ایجاد می‌شود، بینش‌های جدیدی را برای بحث در مورد گردش شرکت حسابرسی ارائه می‌دهیم. ما با بررسی رابطه پیوندی بین حسابرس و مدیر ارشد مالی، به ادبیات تحقیق کمک می‌کنیم. ما پیشنهاد می‌کنیم که این یک اصلاح مهم برای تحقیقات قبلی است که مستقیماً نقش تصدی حسابرس مربوطه را بررسی می‌کند. هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام نگران است که شرکت‌های حسابرسی که به دلیل ارتباط طولانی، با مشتریان خود آشنا هستند، می‌توانند کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازند. راه حل تجویز شده برای نیاز به گردش اجباری شرکت حسابرسی، برای "از بین بردن" این رابطه است. با این حال تحقیقات موجود نشان می‌دهند که شاید مدت تصدی طولانی شرکت حسابرسی به خودی خود به کاهش کیفیت حسابرسی منجر نشود اما روابط اساسی بین شرکت حسابرسی و پرسنل مشتری است که می‌تواند منجر به افزایش روابط حرفه‌ای یا حتی شخصی شود و به نوبه خود می‌تواند به استقلال کمتر حسابرس کمک کند. ما این روابط را بررسی می‌کنیم و کشف می‌کنیم که افزایش تصدی شرکت حسابرسی کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد، اما طول رابطه بین شرکت حسابرسی و مدیر ارشد مالی مشتری، آن را تضعیف می‌کند. شاید این امر رویکرد معقولانه‌تری را برای استخراج منافع درک شده از گردش اجباری شرکت حسابرسی پیشنهاد دهد و مواردی را مورد هدف قرار دهد که شرکت حسابرسی، روابط بلند مدت با پرسنل مشتری را تشکیل داده و حفظ کرده است. بنابراین، تصدی یک شرکت حسابرسی با مدیر ارشد مالی مشتری، رابطه مهمی است که هنگام ارزیابی اثرات تصدی شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی باید در نظر گرفته شود.

این مطالعه عوامل و اشکالات مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی در شرکت‌هایی را که در مراحل اولیه این همکاری قرار دارند نیز مورد بررسی قرار می‌دهد. به جای ایجاد محدودیت، این امر در واقع ماهیتی فزاینده را در رابطه با فرصت‌ها و چالش‌های پیرامون مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی و عوارض آن ارائه می‌دهد. اگرچه مطالعه کیفیت حسابرسی که قبلاً از شرکت حسابرسی استفاده کردند، ارزشمند است، اما درک دیدگاه‌های مخالف یا موافق اولیه در حالی که آن‌ها این پیشرفت را از فاصله دور می‌بینند نیز یکی از مهمترین چشم‌اندازها و مشارکت‌های دیگر است.

در یک کلام، محققان و متخصصان به دنبال نقطه عطفی برای رسیدن به تاثیر مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس - مدیر مالی هستند که بنا بر پیچیدگی تغییراتی که به دلیل پیاده‌سازی آن در کیفیت حسابرسی و به نوبه خود تأثیر نهایی آن در چارچوب عملکرد مالی صورت می‌گیرد هستند. بنابراین، شکاف آشکاری در این زمینه وجود دارد که جهت ارائه توصیه‌های باارزش برای متخصصان به مطالعات بیشتری نیاز دارد. لذا هدف از مطالعه حاضر بررسی صحت و سقم این ادعا به شیوه علمی می‌باشد که از نتایج این تحقیق سازمان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌های دولتی، خصوصی و نیمه خصوصی و سایر نهاد‌های ذینفع می‌توانند از نتایج این تحقیق استفاده نمایند.

در همین رابطه و در مطالعات خارجی، [۶] دریافتند مدت همکاری مدیر مالی و شرکت حسابرسی با کیفیت پایین‌تر حسابرسی که از طریق میزان ارقام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده، کاهش صدور اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت‌های مشکل‌دار و افزایش احتمال دریافت اطلاعاتی هابی در مورد اجرای ضوابط حسابداری و حسابرسی (AAER) از کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) ایالات متحده رابطه دارد. این تأثیرات در زیرمجموعه‌های شرکت‌هایی که دارای سطح بالایی از وابستگی‌های حاکمیت شرکتی هستند بیشتر است. [۷]، دریافتند که تصدی طولانی‌تر شرکت حسابرسی، استفاده از ارقام تعهدی احتیاطی را برای ملاقات یا نقض پیش‌بینی تحلیلگران کاهش می‌دهد که نشانه‌ای از بهبود کیفیت حسابرسی است. [۸] دریافتند که SOX اثرات منفی تصدی بلند مدت را کاهش داده اما حذف نکرده است و به نظر می‌رسد منجر به کاهش کشف به موقع و تعدیل تحریف‌ها می‌شود. آن‌ها همچنین دریافتند که بزرگی تحریفات به طور مثبتی با افزایش تصدی شرکت حسابرسی ارتباط دارد. [۹] کشف می‌کنند که شرکت‌های حسابرسی که تجربه بیشتری با یک مشتری دارند، بهتر می‌توانند ریسک‌های نقض امنیت اطلاعات را ارزیابی کنند.

علاوه بر این، در مطالعات داخلی، [۱۰]، دریافتند بررسی فرضیه ها با استفاده از روش رگرسیون پنل دیتا حاکی از آن بوده که پذیرش مسئولیت کار حسابرس شرکت های تابعه توسط حسابرس شرکت اصلی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی تاثیر دارد. [۱۱]، دریافت که متغیرهای جزئی، اثربخشی و سودآوری کمیته حسابرسی تاثیر منفی معنی داری بر تاخیر گزارش حسابرسی دارد در حالی که متغیر وضعیت مالی تاثیر مثبت معنی داری بر تاخیر گزارش حسابرسی دارد. در عین حال، متغیرهای پیچیدگی حسابداری، اعتبار حسابرس، سابقه حسابرسی و تخصص صنعت حسابرسان تاثیر معنی داری بر تاخیر گزارش حسابرسی نشان نداد. ابتکار / ارزش - این مطالعه تاثیر خصوصیات شرکت و همچنین ویژگی های حسابرس را بر تاخیر در گزارش حسابرسی بررسی می کند؛ که تا آنجا که نویسندگان می دانند هرگز به طور همزمان بررسی نشده اند. [۱۲] نشان می دهند که مدت تصدی مدیرعامل با تداوم انتخاب حسابرس رابطه مثبت و معناداری دارد. [۱۳] دریافتند که کیفیت گزارش گری مالی در دوره تصدی کوتاه مدت بیشتر از دوره تصدی بلند مدت است و رابطه معناداری بین کیفیت گزارش گری مالی در دوره تصدی میان مدت و بلندمدت وجود ندارد. نتایج تحقیق ضوابط چرخش اجباری موسسات حسابرسی در ایران را تایید و احتساب دوره چهارساله جهت چرخش موسسات حسابرسی را مطلوب ارزیابی نمی کند. این پژوهش خلاء فقدان تحقیقات دانشگاهی مبتنی بر مدل اندازه گیری در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی در ایران را برطرف نموده و آن را از پشتوانه تئوریک برخوردار می سازد. با توجه به مطالب ارائه شده، فرضیه پژوهش حاضر به شرح ذیل تدوین می شود:

فرضیه ۱: مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

فرضیه ۲: شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد.

### ۳. روش شناسی پژوهش

#### ۳.۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که از سال ۱۳۹۴ لغایت ۱۴۰۰ در بورس فعال بوده اند. هم چنین، برای آزمون فرضیه های این بخش نمونه تحقیق بر اساس چارچوب زیر گزینش شد که در نهایت، ۱۳۷ شرکت در دوره زمانی هفت ساله مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند:

- ۱- شرکت در صنعت واسطه گری های مالی نباشد. زیرا ساختار سرمایه این موسسات متفاوت می باشد.
- ۲- شرکت در ابتدای سال ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
- ۳- نماد شرکت در دوره تحقیق، وقفه با اهمیت نداشته باشد (بیش از ۳ ماه در تابلوی بورس متوقف نباشد).
- ۴- داده های شرکت قابل دسترسی باشد.
- ۵- پایان سال مالی شرکت ۱۲/۲۹ باشد.
- ۶- شرکت در دوره زمانی بین سال های ۱۳۹۵ الی ۱۴۰۰ تغییر سال مالی نداشته باشد.

#### ۳.۲. توسعه مدل های رگرسیونی و اندازه گیری متغیرها

##### مدت همکاری مدیر

تعریف مفهومی: جنبه مهم رابطه حسابرس-مشتری، تعامل حرفه ای بین شرکت حسابرسی و کارکنان مشتری آن ها، به ویژه مدیر ارشد مالی است. مدیران ارشد مالی به طور مستقیم مسئول صورت های مالی شرکت هستند (گیبیس و همکاران ۲۰۰۷)، با شریک حسابرسی در مورد ارائه عادلانه ترازنامه های گزارش شده مذاکره می کنند (گیبیس و همکاران ۲۰۰۵).

تعریف عملیاتی: منظور از مدت همکاری مدیر در تحقیق حاضر متوسط تصدی مدیر ارشد مالی می باشد که از طریق زیر محاسبه می شود.

CFOTEN = تعداد سال هایی که کارمند مشتری مدیر ارشد مالی بوده است.

MUTUAL = تعداد سال ها با یک شرکت حسابرسی و مدیر ارشد مالی مشتری

### گردش شرکت حسابرسی

تعریف مفهومی: این روش شکل گیری دانش و تخصص را که حسابرسان در طول عملکرد حسابرسی های متوالی توسعه می دهند، قربانی می کند و می تواند هزینه تولید حسابرسی را افزایش دهد (کنگره آمریکا، ۲۰۱۳).  
تعریف عملیاتی:

با پیروی از دجو، اسلوان و سویینی (۱۹۹۵)، و کوئاری، لیون و واسلی (۲۰۰۵)، برآوردهای  $\lambda_1$ ،  $\lambda_2$  و  $\lambda_3$ ، آن هایی هستند که از مدل اصلی جونز به دست می آیند که در آن کل اقلام تعهدی عبارت است از درآمدها قبل از اقلام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده منهای جریان های نقدی عملیاتی (IB-OANCF).  $DSALE_t$  تغییر درآمد کل از سال  $t-1$  تا  $t$  است،  $DREC_t$  تغییر حساب های دریافتی خالص از سال  $t-1$  تا  $t$  است و  $PPE$  دارایی، کارخانه و تجهیزات است،  $ROA$  درآمد خالص (ان آی) تقسیم بر کل دارایی ها (AT) است. (بانک اطلاعاتی رایانه ای شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران)  
 $GC =$  اگر شرکت در سال جاری اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت را دریافت کند برابر با یک، در غیر این صورت برابر با صفر است.  
 $AAER =$  اگر این شرکت در الزامات اجرای حسابداری و حسابرسی (AAER) از کمیسیون بورس و اوراق بهادار تهران گنجانده شود، برابر با یک است.

### کیفیت حسابرسی

تعریف مفهومی: یکی از متداول ترین تعریف ها درباره حسابرسی، تعریفی است که توسط دی آنجلو (۱۹۸۱) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این که حسابرس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت های مالی یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳).

تعریف عملیاتی: کیفیت حسابرسی در تحقیق حاضر به صورت زیر محاسبه می شود:

برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی شرکت ها در مطالعه حاضر به پیروی از پاین و ویلیامسون (۲۰۲۱) از شاخص اقلام تعهدی اختیاری استفاده می شود. این ها اقلام تعهدی غیر نرمال را نشان می دهند و می توانند نشان دهنده تلاش های مدیریت برای تغییر تراز اظهارنامه مالی گزارش شده باشند. نمونه این تجزیه و تحلیل با تمام مشاهدات موجود در صنایع خدماتی غیر مالی برای سال های ۱۳۹۳ - ۱۳۹۹ از داده های شرکت ها استخراج شده است. مدل ارائه شده به شرح ذیل می باشد:

(۱)

$$\frac{TOTAL\ ACCRUAL_{it}}{AT_{it-1}} = \beta_1 \frac{1}{AT_{it-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta SALE_{it} - \Delta REC_{it})}{AT_{it-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{it}}{AT_{it-1}} + \beta_4 \frac{ROA_{it-1}}{AT_{it-1}} + \varepsilon_{it}$$

در مدل بالا داریم:

$TOTAL\ ACCRUAL_{it}$ : اقلام تعهدی کل که برابر است اختلاف بین درآمد خالص و جریانات نقدی عملیاتی شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$AT_{i,t-1}$ : دارایی کل اول دوره شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$\Delta SALE_{it}$ : تغییر سالانه در درآمدهای شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$\Delta REC_{it}$ : تغییر سالانه در حساب های دریافتی شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$PPE_{it}$ : اموال، ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$ROA_{i,t-1}$ : نسبت سود خالص به کل دارایی های اول دوره شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$\varepsilon_{it}$ : باقیمانده مدل رگرسیونی که قدرمطلق آن به عنوان شاخص اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری شرکت استفاده شده است. بایستی دقت شود که بالاتر بودن این شاخص نشان دهنده پایین تر بودن کیفیت حسابرسی شرکت هاست. در حقیقت، اقلام تعهدی اختیاری

(DA) برابر با مقادیر باقی مانده از برآورد معادله (۱) است. اقلام تعهدی اختیاری مطلق (ABSDA) برابر با مقدار مطلق DA است. مطابق با مطالعات پیشین (پاین و ویلیامسون، ۲۰۲۱)، قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری نشان دهنده کیفیت حسابرسی شرکت هاست. به پیروی از پاین و ویلیامسون (۲۰۲۱) مدل های رگرسیونی زیر برای بررسی رابطه بین مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی و اندازه شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت ها تخمین زده می شود. در صورتی که ضرایب متغیرهای مستقل ( $\beta_3$ ) معنادار باشند، فرضیه های پژوهش مورد تایید قرار می گیرند:

(۲)

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDTEN_{it} + \beta_2 CFOTEN_{it} + \beta_3 MUTUAL_{it} + \beta_4 CASHFLOW_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MB_{it} + \beta_7 MV_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 FIN_{it} + \beta_{10} LCA_{it} + \varepsilon_{it}$$

(۳)

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDTEN_{it} + \beta_2 CFOTEN_{it} + \beta_3 BIGN_{it} + \beta_4 CASHFLOW_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MB_{it} + \beta_7 MV_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 FIN_{it} + \beta_{10} LCA_{it} + \varepsilon_{it}$$

#### ۴. تجزیه و تحلیل داده های پژوهش

##### ۴.۱. آمار توصیفی

نتایج به دست آمده در بخش آمار توصیفی نشان می دهند که شرکت ها به طور متوسط ۱۲ درصد کل دارایی های اول دوره دستکاری سود داشته اند که حداکثر آن ۵۹ درصد و حداقل آن ۰/۰۰۰۳ درصد است. بایستی توجه شود که بالاتر بودن این شاخص نشان دهنده پایین تر بوده کیفیت حسابرسی شرکت ها می باشد. هم چنین، تعهد مشتری به حسابرس ۲/۱ سال، تصدی مدیران ارشد مالی ۳/۳ سال و تصدی دو جانبه ۲/۴ سال به دست آمده است. ضمن اینکه بیش از ۲۱ درصد شرکت ها از خدمات سازمان حسابرسی بهره گرفته اند. علاوه بر این، درآمدهای عملیاتی شرکت ها به طور میانگین ۱۲ درصد کل دارایی های شرکت ها بوده که بالاترین آن ۷۲ درصد و پایین ترین آن زبان عملیاتی ۴۶ درصدی نسبت به کل دارایی ها می باشد. اهرم مالی نشان می دهد که شرکت ها به طور متوسط ۵۰ درصد دارایی های خود بدهی دارند که این رقم به بیش از ۹۶ درصد هم رسیده و نشان از ریسک بالای شرکت دارد. ارزش بازار سهام شرکت ها به طور متوسط ۳/۵ برابر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام آنهاست که بالاترین آن بیش از ۱۸/۸ برابر بوده و نشان از فرصت های رشد بالای شرکت دارد. ارزش سهام شرکت ها به طور میانگین ۱۵/۵ بوده که بالاترین آن ۲۲/۱ و پایین ترین آن ۱۱/۳ می باشد. ضمن اینکه ۶ درصد شرکت ها زبان ده بوده اند و ۳ درصد آنها تامین مالی داشته اند. در نهایت، اقلام تعهدی جاری شرکت ها به طور متوسط ۴۵ درصد کل دارایی های آنها بوده که بالاترین آن بیش از ۹۰ درصد و پایین ترین آن یک درصد کل دارایی ها را نشان می دهد. به این ترتیب داریم:

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
کیفیت حسابرسی	ABSDA	۰.۱۲۱۶۰۵	۰.۱۰۸۰۸۶	۰.۵۹۴۸۹۸	۰.۰۰۰۳۵۰	۰.۱۱۳۴۷۷
تعهد مشتری به حسابرسی	AUDTEN	۲.۱۸۲۴۸۲	۱.۰۰۰۰۰۰	۷.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۱.۶۳۴۳۹۹
تصدی مدیر ارشد مالی	CFOTEN	۳.۳۴۲۰۲۳	۳.۰۰۰۰۰۰	۸.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۱.۸۱۴۴۱۰
تصدی دو جانبه	MUTUAL	۲.۴۶۱۹۴۰	۲.۰۰۰۰۰۰	۷.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۱.۵۰۳۰۸۰
اندازه حسابرسی	BIGN	۰.۲۱۴۸۰۷	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۴۱۰۹۰۳
درآمدهای عملیاتی	CASHFLOW	۰.۱۲۲۳۲۸	۰.۱۰۱۰۲۵	۰.۷۲۶۶۵۴	-۰.۴۶۰۰۸۸	۰.۱۴۱۶۶۴
اهرم مالی	LEV	۰.۵۰۴۵۳۷	۰.۵۱۶۹۴۶	۰.۹۶۴۳۹۶	۰.۰۱۳۸۶۳	۰.۱۹۵۷۶۳
ارزش بازار به دفتری	MB	۳.۵۸۲۹۴۳	۳.۳۳۰۶۷۳	۱۸.۸۷۷۶۲	۰.۱۹۱۷۴۸	۳.۸۲۶۹۱۵
ارزش سهام	MV	۱۵.۵۳۰۷۷	۱۵.۴۸۹۹۹	۲۲.۱۴۶۸۱	۱۱.۳۶۰۷۵	۱.۸۵۵۸۵۴
زیان شرکت	LOSS	۰.۰۶۷۷۷۹	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۲۵۱۴۹۷
تامین مالی	FIN	۰.۰۳۳۳۶۸	۰.۰۰۰۰۰۰	۱.۰۰۰۰۰۰	۰.۰۰۰۰۰۰	۰.۱۷۹۶۹۰
اقلام تعهدی جاری	LCA	۰.۴۵۱۹۷۸	۰.۴۵۸۴۰۳	۰.۹۰۸۶۹۷	۰.۰۱۳۴۹۳	۰.۱۸۶۹۴۰

### ۴.۲. آمار استنباطی

#### مدل رگرسیونی اول

#### آزمون های تشخیصی مدل

یافته های مربوط به آزمون های چاو و هاسمن در جدول (۲) آمده است:

جدول (۲) نتایج آزمون چاو و هاسمن

آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
چاو (F لیمر)	۳۰۱۰۲۵۸	(۱۳۶،۸۱۲)	۰.۰۰۰۰	پانلی (تابلویی)
هاسمن	۸۰.۵۱۴۲۹۲	۱۰	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت

#### آزمون های برازش مدل

- بر اساس شاخص های نیکویی برازش مدل مشاهده می شود که سطح معناداری آماره F تحلیل واریانس کمتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ به دست آمده و نشان از معناداری مدل رگرسیونی مورد تخمین دارد.
- ضریب تعیین اصلاح شده مدل نیز نشان می دهد ۳۲ درصد از تغییرات موجود در کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط متغیرهای مستقل و کنترلی این مدل ها تبیین می گردد.
- همخطی به معنای وجود رابطه خطی شدید بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیونی است. وجود همخطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل موجب تورش ضرایب آن و بی اعتباری آزمون معناداری ضرایب خواهد شد. یکی از شیوه های بررسی همخطی محاسبه آماره تورم واریانس است. چنانچه این آماره از عدد ۱۰ کوچک تر باشد، همخطی شدید وجود ندارد.
- عدم وجود خودهمبستگی باقیمانده ها از طریق آزمون دوربین-واتسون مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه آماره آزمون دوربین-واتسون در بازه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار دارد، نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی باقیمانده ها در مدل دارد.
- از شرایط لازم برای تخمین مدل رگرسیونی، همسانی واریانس اجزای خطای مدل است که در صورت ناهمسانی از اعتبار مدل رگرسیونی می کاهد. برای این منظور از آزمون بروش-پاگان استفاده شده است که سطح معناداری به دست آمده برای این آزمون بیشتر از خطای ۵ درصد می باشد و نشان از وجود همسانی واریانس در بین اجزای خطای مدل دارد.

خلاصه یافته های مربوط به آزمون های برازش مدل در جدول (۳) آمده است:

جدول (۳) نتایج آزمون های برازش مدل رگرسیونی اول

تورم واریانس	نماد	متغیر
۱.۰۵۷۲۰۸	AUDTEN	تعهد مشتری به حسابرس
۱.۰۲۲۸۱۷	CFOTEN	تصدی مدیر ارشد مالی
۱.۱۰۰۲۱۵	MUTUAL	تصدی دوجانبه
۱.۰۸۴۰۰۹	CASHFLOW	درآمدهای عملیاتی
۴.۰۳۰۳۳۶	LEV	اهرم مالی
۱.۱۹۰۴۹۶	MB	ارزش بازار به دفتری
۱.۳۷۹۵۸۱	MV	ارزش سهام
۱.۱۳۲۰۵۲	LOSS	زیان شرکت
۱.۰۰۷۹۸۲	FIN	تامین مالی
۴.۵۶۳۲۶۵	LCA	اقدام تعهدی جاری
۰.۳۲۵۱۲۷		ضریب تعیین تعدیل شده
۲.۹۰۶۳۸۲		آماره F
۰.۰۰۰۰۰۰		سطح معناداری
۱.۹۰۱۷۱۸		دوربین-واتسون
۶.۶۸۶۸۴۶		آماره بروش-پاگان
۰.۷۵۴۶		سطح معناداری

### تخمین مدل رگرسیونی

در این بخش مدل رگرسیونی تخمین زده شده است. نتایج مربوط به هر یک از متغیرها در جدول (۴) آمده است:

جدول (۴) نتایج تخمین مدل رگرسیونی اول

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDTEN_{it} + \beta_2 CFOTEN_{it} + \beta_3 MUTUAL_{it} + \beta_4 CASHFLOW_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MB_{it} + \beta_7 MV_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 FIN_{it} + \beta_{10} LCA_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	نماد	بتا	انحراف استاندارد	تی استودنت	معناداری
ضریب ثابت	C	۰.۰۴۸۶۳۰	۰.۰۱۴۹۷۹	۳.۲۴۶۵۰۷	۰.۰۰۱۲
تعهد مشتری به حسابرس	AUDTEN	-۰.۳۱۶۹۵۳	۰.۰۸۵۱۷۲	-۳.۷۲۱۳۳۸	۰.۰۰۰۲
تصدی مدیر ارشد مالی	CFOTEN	-۰.۲۶۹۶۰۹	۰.۰۷۵۴۶۴	-۳.۵۷۲۷۱۲	۰.۰۰۰۴
تصدی دوجانبه	MUTUAL	-۰.۰۳۹۱۵۷	۰.۰۱۴۶۷۵	-۲.۶۶۸۳۰۲	۰.۰۰۷۶
درآمدهای عملیاتی	CASHFLOW	-۰.۰۱۲۶۵۰	۰.۰۰۹۹۵۰	-۱.۲۷۱۳۷۷	۰.۲۰۳۶
اهرم مالی	LEV	-۰.۱۴۶۶۶۵	۰.۰۲۴۹۶۴	-۵.۸۷۴۹۷۱	۰.۰۰۰۰
ارزش بازار به دفتری	MB	-۰.۱۰۵۵۸۵	۰.۰۲۳۱۵۸	-۴.۵۵۹۳۶۸	۰.۰۰۰۰
ارزش سهام	MV	۰.۵۳۸۰۶۲	۰.۰۸۵۶۸۵	۶.۲۷۹۵۶۲	۰.۰۰۰۰
زیان شرکت	LOSS	-۰.۹۱۹۵۱۱	۰.۵۷۲۷۶۱	-۱.۶۰۵۴۰۲	۰.۱۰۸۴
تامین مالی	FIN	۰.۰۱۲۳۳۲	۰.۰۰۷۵۶۴	۱.۶۳۰۲۱۲	۰.۱۰۳۱
اقدام تعهدی جاری	LCA	۰.۱۴۶۰۸۱	۰.۰۲۵۶۷۰	۵.۶۹۰۶۸۴	۰.۰۰۰۰

سطح معناداری به دست آمده برای متغیر مستقل تصدی دوجانبه شرکت (MUTUAL) کمتر از خطای ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد. علاوه بر این، ضریب به دست آمده برای متغیر مستقل تصدی دوجانبه شرکت منفی است که نشان می دهد با افزایش تصدی دوجانبه، اقدام تعهدی اختیاری شرکت ها کاهش و کیفیت حسابرسی افزایش پیدا کرده است (تایید فرضیه اول پژوهش).

### مدل رگرسیونی دوم

#### آزمون های تشخیصی مدل

یافته های مربوط به آزمون های چاو و هاسمن در جدول (۵) آمده است:

جدول (۵) نتایج آزمون چاو و هاسمن

آزمون	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
چاو (F لیمر)	۲.۹۴۹۷۹۲	(۱۳۶,۸۱۲)	۰.۰۰۰۰	پانلی (تابلویی)
هاسمن	۸۸.۱۲۷۹۷۲	۱۰	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت

#### آزمون های برازش مدل

- براساس شاخص های نیکویی برازش مدل مشاهده می شود که سطح معناداری آماره F تحلیل واریانس کمتر از خطای نوع اول ۰/۰۵ به دست آمده و نشان از معناداری مدل رگرسیونی مورد تخمین دارد.
- ضریب تعیین اصلاح شده مدل نیز نشان می دهد ۳۲ درصد از تغییرات موجود در کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط متغیرهای مستقل و کنترلی این مدل ها تبیین می گردد.
- همخطی به معنای وجود رابطه خطی شدید بین متغیرهای توضیحی مدل رگرسیونی است. وجود همخطی شدید بین متغیرهای توضیحی یک مدل موجب تورش ضرایب آن و بی اعتباری آزمون معناداری ضرایب خواهد شد. یکی از شیوه های بررسی همخطی محاسبه آماره تورم واریانس است. چنانچه این آماره از عدد ۱۰ کوچک تر باشد، همخطی شدید وجود ندارد.
- عدم وجود خودهمبستگی باقیمانده ها از طریق آزمون دوربین-واتسون مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اینکه آماره آزمون دوربین-واتسون در بازه ۱/۵ الی ۲/۵ قرار دارد، نشان دهنده عدم وجود خودهمبستگی باقیمانده ها در مدل دارد.



- از شرایط لازم برای تخمین مدل رگرسیونی، همسانی واریانس اجزای خطای مدل است که در صورت ناهمسانی از اعتبار مدل رگرسیونی می‌کاهد. برای این منظور از آزمون بروش-پاگان استفاده شده است که سطح معناداری به دست آمده برای این آزمون بیشتر از خطای ۵ درصد می‌باشد و نشان از وجود همسانی واریانس در بین اجزای خطای مدل دارد. خلاصه یافته‌های مربوط به آزمون‌های برازش مدل در جدول (۶) آمده است:

جدول (۶) نتایج آزمون‌های برازش مدل رگرسیونی دوم

متغیر	نماد	تورم واریانس
تعهد مشتری به حسابرس	AUDTEN	۱۰۳۰۷۵۵
تصدی مدیر ارشد مالی	CFOTEN	۱۰۳۶۶۷۴
اندازه حسابرس	BIGN	۱۰۱۳۸۸۴۲
درآمدهای عملیاتی	CASHFLOW	۱۰۰۸۳۸۱۱
اهرم مالی	LEV	۴۹۵۵۳۲۰
ارزش بازار به دفتری	MB	۱۰۱۹۴۸۳۹
ارزش سهام	MV	۱۰۴۱۴۱۶۳
زیان شرکت	LOSS	۱۰۱۳۴۹۴۲
تامین مالی	FIN	۱۰۰۹۹۳۷
اقدام تعهدی جاری	LCA	۴۶۸۴۵۳۳
ضریب تعیین تعدیل شده		۰.۳۲۵۴۹۰
آماره F		۲.۹۱۰۳۵۰
سطح معناداری		۰.۰۰۰۰۰۰
دوربین-واتسون		۱.۹۰۲۹۸۱
آماره بروش-پاگان		۱۷.۱۸۶۵۸
سطح معناداری		۰.۰۷۰۳

### تخمین مدل رگرسیونی

در این بخش مدل رگرسیونی تخمین زده شده است. نتایج مربوط به هر یک از متغیرها در جدول (۷) آمده است:

جدول (۷) نتایج تخمین مدل رگرسیونی دوم

$$ABSDA_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDTEN_{it} + \beta_2 CFOTEN_{it} + \beta_3 BIGN_{it} + \beta_4 CASHFLOW_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 MB_{it} + \beta_7 MV_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 FIN_{it} + \beta_{10} LCA_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیر	نماد	بتا	انحراف استاندارد	تی استودنت	معناداری
ضریب ثابت	C	۰.۰۷۴۲۲۵	۰.۰۱۵۱۶۴	۴.۸۹۴۸۵۸	۰.۰۰۰۰
تعهد مشتری به حسابرس	AUDTEN	-۰.۱۹۸۱۱۱	۰.۰۸۳۷۹۶	-۲.۳۶۴۲۰۴	۰.۰۱۸۱
تصدی مدیر ارشد مالی	CFOTEN	-۰.۳۵۱۵۵۱	۰.۰۷۵۶۹۹	-۴.۶۴۴۰۵۴	۰.۰۰۰۰
اندازه حسابرس	BIGN	-۰.۰۳۲۱۷۱	۰.۰۰۳۵۰۳	-۹.۱۸۲۶۱۱	۰.۰۰۰۰
درآمدهای عملیاتی	CASHFLOW	-۰.۰۱۴۳۶۶	۰.۰۰۹۹۱۳	-۱.۴۴۹۱۳۸	۰.۱۴۷۳
اهرم مالی	LEV	-۰.۱۴۰۵۷۲	۰.۰۲۴۸۰۳	-۵.۶۶۷۶۱۷	۰.۰۰۰۰
ارزش بازار به دفتری	MB	-۰.۰۸۲۵۴۸	۰.۰۲۳۱۱۶	-۳.۵۷۰۹۹۳	۰.۰۰۰۴
ارزش سهام	MV	۰.۳۸۹۵۷۳	۰.۰۸۶۴۳۹	۴.۵۰۶۹۰۵	۰.۰۰۰۰
زیان شرکت	LOSS	-۰.۶۲۹۹۸۳	۰.۵۷۱۴۲۴	-۱.۱۰۲۴۸۰	۰.۲۷۰۳
تامین مالی	FIN	۰.۰۱۵۳۶۲	۰.۰۰۷۵۴۴	۲.۰۳۶۲۵۷	۰.۰۴۱۷
اقدام تعهدی جاری	LCA	۰.۱۲۰۰۴۱	۰.۰۲۵۷۰۰	۴.۶۷۰۷۸۳	۰.۰۰۰۰

- سطح معناداری به دست آمده برای متغیر مستقل اندازه شرکت حسابرسی (BIGN) کمتر از خطای ۵ درصد می‌باشد که نشان می‌دهد اندازه شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر

معناداری دارد. علاوه بر این، ضریب به دست آمده برای متغیر مستقل اندازه شرکت حسابرسی منفی است که نشان می دهد با بهره گیری از خدمات سازمان حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری شرکت ها کاهش و کیفیت حسابرسی افزایش پیدا کرده است (تایید فرضیه دوم پژوهش).

#### ۵. نتیجه گیری

در فرضیه اول پژوهش به بررسی اثر مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد که سطح معناداری به دست آمده برای متغیر مستقل تصدی دوجانبه شرکت (جدول ۴) کمتر از خطای ۵ درصد می باشد که نشان می دهد مدت همکاری دو جانبه بین حسابرس-مدیر مالی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد. علاوه بر این، ضریب به دست آمده برای متغیر مستقل تصدی دوجانبه شرکت منفی است که نشان می دهد با افزایش تصدی دوجانبه، اقلام تعهدی اختیاری شرکت ها کاهش و کیفیت حسابرسی افزایش پیدا کرده است. در این ارتباط بایستی اشاره شود که تحقیقات موجود به بررسی ارتباط بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و عوامل مختلف برای کیفیت گزارشگری حسابرسی/مالی از جمله اقلام تعهدی اختیاری یا غیرمنتظره، گزارش سود برای دست یابی به اهداف سود یا شکست آن، هزینه بدهی، پاسخ سرمایه گذار به درآمدهای گزارش شده، ارائه مجدد صورت های مالی و موارد دیگر می پردازد. یافته ها نشان می دهند که دوره تصدی طولانی تر مؤسسه حسابرسی استفاده از اقلام تعهدی اختیاری را برای برآورده کردن یا شکست دادن پیش بینی تحلیل گران کاهش می دهد، که نشانه ای از بهبود کیفیت حسابرسی است. پس از چندین سال، زمانی که حسابرسان شهرت خود را در بازار حسابرسی تثبیت کردند، بیشتر می توانند حق الزحمه حسابرسی بالاتری را از مشتریان خود دریافت کنند. علاوه بر این، زمانی که یک مجموعه معقول از مشتریان فعلی را حفظ کرده اند تا سود مشترک خود را به حداکثر برسانند، آن ها تحت فشار کمتری برای ادامه درخواست مشتریان جدید هستند. علاوه بر این، کیفیت حسابرسی با توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریف در صورت های مالی تعیین می شود. توانایی حسابرس برای کشف تحریف ها به نوبه خود تحت تاثیر صلاحیت حسابرس و تلاش حسابرسی قرار می گیرد، در حالی که تصمیم گزارشگری حسابرس تحت تاثیر رابطه حسابرس و مشتری قرار می گیرد. از آن جایی که در سال های اولیه، صلاحیت حسابرسان برای حسابرسی امضای کار حسابرس بودن، نامشخص است، زیرا دانش و مهارت های مورد نیاز برای یک حسابرس امضاکننده با مدیر مسئول یک کار حسابرسی متفاوت است. حسابرسان امضاکننده تعهد مسئول برقراری ارتباط و مذاکره با مدیریت ارشد مشتریان و افرادی که مسئولیت حاکمیت را دارند (مانند کمیته حسابرسی در مورد موضوعات کلیدی حسابرسی و حل و فصل اختلافات در مورد رفتارهای حسابداری) هستند. حسابرسانی که به تازگی ارتقا یافته اند ممکن است چنین مهارت های مذاکره ای برای متقاعد کردن مشتریان به پذیرش تعدیل های پیشنهادی نداشته باشند و احتمال بیشتری برای پذیرش تصمیمات مشتریان خواهند داشت. این یافته ها سازگار با نتایج مطالعه جف و ویلیامسون (۲۰۲۱) می باشد.

در فرضیه دوم پژوهش به بررسی اثر اندازه شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد که سطح معناداری به دست آمده برای متغیر مستقل اندازه شرکت حسابرسی (جدول ۷) کمتر از خطای ۵ درصد می باشد که نشان می دهد اندازه شرکت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیر معناداری دارد. علاوه بر این، ضریب به دست آمده برای متغیر مستقل اندازه شرکت حسابرسی منفی است که نشان می دهد با بهره گیری از خدمات سازمان حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری شرکت ها کاهش و کیفیت حسابرسی افزایش پیدا کرده است. در ارتباط با نتایج به دست آمده برای فرضیه دوم پژوهش می توان اظهار داشت که در ابتدا تجربه همکاری فشار زیادی برای درخواست مشتریان جدید برای حسابرسان به همراه دارد و از این رو، ممکن است تخفیف در حق الزحمه حسابرسی ارائه دهند. نگرانی های حسابرسان در سال اول همکاری حتی ممکن است حسابرسی را با زیان در سال اولیه انجام دهند، اما هدف شان جبران زیان های حاصل از حسابرسی های آینده برای به دست آوردن مشتریان است. برای اطمینان از تداوم رابطه حسابرس و مشتری در آینده، نگرانی های حسابرسان در سال اول همکاری، احتمال بیشتری دارد که با مشتریان سازش کنند و در رفتار گزارشگری خود ملایم باشند. حسابرسانی که پس از چندین سال شهرت خوبی در بازار حسابرسی کسب کردند، حسابرسان با دوره تصدی طولانی تر و مشتریان بزرگ تر مشتاق حفظ شهرت خود هستند و انگیزه های قوی برای مقاومت در برابر فشار مشتری خواهند داشت و احتمال کمتری دارد که استقلال خود را به خطر بیندازند. هر گونه

شکست حسابرسی یا بی‌نظمی در ارتباط با مشتریان می‌تواند به اعتبار حسابرسان مربوطه لطمه وارد کند و به نوبه خود منجر به از دست دادن مشتریان یا حتی تعلیق مجوز آنها شود. بنابراین، انتظار بر این است که حسابرسان در سال‌های ابتدایی کار خود، نسبت به حسابرسان در مراحل بعدی حرفه‌شان محافظه‌کارانه‌تر عمل می‌کنند. شرکت‌های حسابرسی پیشرو سرمایه‌گذاری قابل‌توجهی برای به اشتراک‌گذاری دانش و آموزش در شبکه جهانی خود و راهنمایی درون سازمانی روی روش‌های حسابرسی کرده‌اند. شرکت‌های حسابرسی بزرگ خود را متعهد به مجموعه‌ای مشترک از استانداردهای کیفیت می‌دانند و کیفیت متمیزی از طریق فناوری اختصاصی و برنامه‌های بازبینی تضمین کیفیت داخلی تضمین می‌شود. این یافته‌ها سازگار با نتایج مطالعه جف و ویلیامسون (۲۰۲۱) می‌باشد.

### منابع

- [۱]Cohn, M., ۲۰۱۲. PCAOB hears pros and cons of audit firm rotation. Account. Today, March ۲۲
- [۲]Gibbins, M., McCracken, S.A., Salterio, S.E., ۲۰۰۷. The chief financial officer's perspective on auditor-client negotiations. Contemp. Account. Res. ۲۴ (۲), ۳۸۷-۴۲۴.
- [۳]Gibbins, M., McCracken, S.A., Salterio, S.E., ۲۰۰۵. Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. Audit.: J. Pract. Theory ۲۴ (Supplement), ۱۷۱-۱۹۳.
- [۴]Gerakos, J.J., Syverson, C., ۲۰۱۳. Competition in the audit market: Policy implications (July ۲۰۱۳). NBER Working Paper No. w۱۹۲۵۱. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=۲۲۹۸۹۸۳>.
- [۵]Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., Sunder, S., ۲۰۱۳. How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice?. Contemp. Account. Res. ۳۰, ۸۶۴-۸۹۰.
- [۶]Jeff L. P., Williamson R. (۲۰۲۱). An examination of the influence of mutual CFO/audit firm tenure on audit quality. J. Account. Public Policy ۶ (۲۳), ۹۸-۱۱۲.
- [۷]Davis, L.R., Soo, B.S., Trompeter, G.M., ۲۰۱۹. Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. Contemp. Account. Res. ۲۶ (۲), ۵۱۷-۵۴۸.
- [۸]Singer, Z., Zhang, J., ۲۰۱۸. Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. Account. Rev. ۹۳ (۲), ۳۱۵-۳۳۸.
- [۹]Yen, J.-C., Lim, J.-H., Wang, T., Hsu, C., ۲۰۱۸. The impact of audit firms' characteristics on audit fees following information security breaches. J. Account. Public Policy ۳۷ (۶), ۴۸۹-۵۰۷.
- [۱۰]رضایی، سمیرا؛ رضایی، فرزین؛ خداپرست، عباس(۱۴۰۱)، اثر پذیرش مسئولیت کار حسابرس شرکت‌های تابعه توسط حسابرس شرکت اصلی بر حقالزحمه و کیفیت حسابرسی، اولین کنفرانس ملی تحقیقات کاربردی در علوم مدیریت و حسابداری نوین، صص ۱-۱۳.
- [۱۱]مسلمی(۱۴۰۱)، بررسی اثربخشی مشخصات و ویژگی‌های شرکت و حسابرس بر تاخیرات در گزارش حسابرسی، دوازدهمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تجارت جهانی، اقتصاد، دارایی و علوم اجتماعی، صص ۱-۲۷.
- [۱۲]زلفی، حسن؛ افلاطونی، عباس؛ برزآبادی فراهانی، محمد(۱۳۹۸). تأثیر مدت تصدی مدیرعامل برتداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۱۱. ۴۱(۴۱): ۱-۲۲.
- [۱۳]حساس یگانه یحیی، محمودی مهدی، ذبیحی رسول(۱۳۹۶). بررسی تاثیر دوره تصدی موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. نشریه بورس اوراق بهادار. بهار. ۱۰(۳۷): ۴۱-۶۶.