

## تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نظام راهبری شرکتی

رباب اسماعیلی

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد مرنده، دانشگاه آزاد اسلامی، مرنده، ایران. (نویسنده مسئول).  
miryagobzade2000@gmail.com

دکتر ایوب ظهراهی

استادیار گروه حسابداری، واحد مرنده، دانشگاه آزاد اسلامی، مرنده، ایران.  
Zohrabi1979@gmail.com

دکتر اکبر کنعانی

استادیار گروه حسابداری، واحد مرنده، دانشگاه آزاد اسلامی، مرنده، ایران.  
Akbarkanani2000@yahoo.com

### چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی با تأکید بر نظام راهبری شرکتی می‌پردازد. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی بوده و از بعد روش شناسی همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) می‌باشد. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک، ۱۲۹ شرکت به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده در دوره‌ی زمانی ۵ ساله بین سال‌های ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ مورد بررسی قرار گرفتند. روش مورد استفاده جهت جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای بوده و داده‌های مربوط برای اندازه‌گیری متغیرها از سایت کدال و صورتهای مالی شرکت‌ها جمع‌آوری شده و در اکسل محاسبات اولیه صورت گرفته سپس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از نرم افزار استاتا استفاده شده است. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. ولی، چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر معکوس دارد. اما، نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد. همچنین، نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی تأثیر ندارد.

**واژگان کلیدی:** دوره تصدی حسابرس، چرخش حسابرس، کیفیت حسابرسی، نظام راهبری شرکتی.

### مقدمه

گزارشگری مالی به عنوان مکانیزمی برای کاهش عدم اطمینان و جلب اعتماد سرمایه‌گذار مورد استفاده قرار می‌گیرد. این در حالی است که به دلیل جدایی مدیریت از مالکیت امکان نظارت مستقیم بر عملکرد مدیر وجود ندارد و به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع میان گروه‌های مختلف احتمال گزارشگری جانب‌دارانه وجود دارد. لذا خدمات مستقل حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری وی به منظور مکانیزمی برای کاهش این عدم اطمینان و همچنین افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورتهای مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد (ابراهیمی کردلر و همکاران، ۱۳۹۳). کیفیت حسابرسی عبارت است از تشخیص و تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی صاحبکاران (دریافت‌کنندگان خدمات حسابرسی) و گزارش این تحریف‌ها (آچیک و جلالی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵). حسابرسان مستقل مسئولیت بررسی اظهارات مالی شرکت و ارائه نظر در مورد آن را دارد و در خصوص اینکه آیا این اظهارات به طور قابل ملاحظه و

<sup>1</sup> Achek and Gallali

همه جانبه با وضعیت مالی یک شرکت همسو است؛ اظهارنظر می‌نماید. بنابراین، حسابرسان به عنوان دروازه بانان حیاتی در فرایند گزارشگری مالی عمل می‌کنند و نقش مهمی در عملکرد مؤثر، بازارهای سرمایه در سراسر جهان دارد. در نتیجه، هر چیزی که موجب کاهش کیفیت حسابرسی مالی شود، موجب نگرانی ذی‌نفعان و کسانی که به این اطلاعات متکی هستند، می‌شود (اسمیت و امرسون<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷).

بحث چرخش حسابرسان در بین مجامع دانشگاهی، اعضای حرفه حسابداری، حسابرسان و عموم مردم جایگاه خود را بیش از پیش پیدا کرده است. ابتدا تنها حسابداران و دانشگاهیان درباره این موضوع به بحث و گفتگو می‌پرداختند، اما پس از کشف تقلب‌های عمده و رسوایی مالی شرکت‌هایی مالی مانند انرون<sup>۲</sup>، ورلدکام<sup>۳</sup> که در سال‌های اخیر اتفاق افتاد، ضرورت چرخش حسابرسان و مؤسسات حسابرسی مورد توجه بسیاری از دولت‌ها و نهادهای دیگر مانند کمیسیون اتحادیه اروپا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا قرار گرفته است (سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹). در پی این وقایع، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. در این میان می‌توان به تصویب قانون ساربنز-آکسلی<sup>۴</sup> در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. بخش ۲۰۳ این قانون، مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند که شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحب‌کار واحد تغییر دهند؛ بنابراین نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحب‌کار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است. از جمله این قوانین در ایران، می‌توان به دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مصوب سال ۱۳۸۶ اشاره کرد. در حالی که از یک طرف چرخش اجباری حسابرس به عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و نگاه تازه و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است از طرف دیگر نیز چرخش اجباری حسابرس به عنوان کاهنده تجربه و دانش حسابرس موجب یک ابزاری منفی در کیفیت حسابرسی می‌شود (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳). رابطه دراز مدت حسابرس-صاحب‌کار می‌تواند باعث سهل‌انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش اعتبار دهی خود شود (دان لی، ۲۰۱۰). گزارش حسابرسی وسیله‌ای است که از طریق آن حسابرس، نظر خود را در باب قابلیت اعتماد صورت‌های مالی به استفاده‌کنندگان از آن گزارش منتقل می‌کند (ال تونیت و همکاران، ۲۰۰۸).

از سوی دیگر، به طور کلی حاکمیت شرکتی عملی اخلاقی با گستره سازمانی است که طیف وسیعی از ذینفعان (سهام‌داران، اعتباردهندگان، کارکنان، مشتریان، قانون‌گذاران و ...) را در چهارچوبی یکپارچه مدنظر قرار می‌دهد (آل ملکاوی و همکاران، ۲۰۱۴). عوامل نظام راهبری شرکتی خوب علاوه بر ایجاد انگیزه در مدیران و هیئت‌مدیره جهت دنبال کردن اهداف مرتبط با منافع شرکت و سهام‌داران، باید آنان را به استفاده کارا تر از منابع تشویق کند (سیمون و آتسکور، ۲۰۱۶). عوامل نظام راهبری شرکتی اگر قوی باشد نظارت بر کار مدیران بیشتر شده و راهکارهای لازم در جهت افزایش فروش بیشتر ارائه و بررسی می‌گردد (عباسی استمال و عباسپور، ۱۴۰۲). با توجه به مطالب فوق چنین استدلال می‌شود که دوره تصدی و چرخش حسابرس می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر داشته باشد. لذا پژوهش حاضر در پی یافتن شواهد تجربی جهت پاسخ به این سؤال اصلی تحقیق است که دوره تصدی و چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی چه تاثیری دارد؟ و این که نظام راهبری شرکتی چه تأثیری بر رابطه بین آنها دارد؟

<sup>1</sup> Smith & Emerson

<sup>2</sup> Enron

<sup>3</sup> WorldCom

<sup>4</sup> Sarbanes – Oxley

اهمیت و ضرورت انجام تحقیق (شامل اختلاف نظرها و خلاءهای تحقیقاتی موجود، میزان نیاز به موضوع، فواید احتمالی نظری و عملی آن و همچنین مواد، روش و یا فرآیند تحقیقی احتمالاً جدیدی که در این تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرد:

برخی رویدادهای جهانی از جمله بحران‌های اقتصادی منجر به پررنگ‌تر شدن نقش اساسی گزارش‌های مالی قابل اعتماد و باکیفیت شده است. این اتفاق‌ها، همچنین نشانگر اهمیت کیفیت حسابداری در دیگر جنبه‌ها و زمینه‌های گزارشگری مالی است. دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی منوط به صحت و درستی هر یک از حلقه‌های زنجیره گزارشگری مالی است. یکی از این حلقه‌ها که نقش عمده‌ای را در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در زمینه بازار سرمایه بخش عمومی و چه بخش خصوصی ایفا می‌کند، حسابداری مستقل است. حسابداری مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که اطمینان می‌دهد که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور منصفانه و صحیح ارائه شده است. استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی از اقشار مختلف اجتماع، با اهداف و سطوح متفاوت آگاهی و دارای علایق بسیار و نیازهای اطلاعاتی گوناگون هستند. آنچه در بازارهای سرمایه باید مورد توجه قرار گیرد این است که بسیاری از افرادی که اقدام به سرمایه‌گذاری می‌نمایند، مردم عادی بوده که تنها راه دسترسی آن‌ها به اطلاعات مهم، اطلاعاتیهایی است که از جانب شرکت‌ها منتشر می‌شود. با این تفاسیر ارائه اطلاعات با کیفیت می‌تواند موجبات اطمینان استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی را فراهم آورد (آموزگار، ۱۳۹۳). از این‌رو، شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری می‌تواند نقش بسیار مهمی در تعیین کیفیت گزارشگری مالی بازی کند و باعث بهبود کیفیت و کارایی گزارش‌های صورت‌های مالی شود و رضایت استفاده‌کنندگان به ویژه اعتبار دهندگان صورت‌های مالی را جلب نماید که نتیجه آن افزایش کیفیت حسابداری است و به دنبال آن افزایش اعتبار حرفه حسابداری خواهد بود. معیارهای مختلفی مانند اعتبار، اندازه، دارایی‌های وثیقه‌ای، روش‌های تأمین مالی، ساختار مالکیت و ... بر کیفیت حسابداری مؤثرند و در اکثر پژوهش‌ها مورد توجه قرار گرفته‌اند، ولی در خصوص تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرس بر کیفیت حسابداری با تأکید بر نظام راهبری شرکتی پژوهشی در ایران مشاهده نشد، بنابراین در این جهت که می‌تواند خلا تحقیقاتی مربوطه را پر کرد، این پژوهش اهمیت بالایی داشته و انجام پژوهش تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرس بر کیفیت حسابداری با تأکید بر نظام راهبری شرکتی لازم و ضروری است.

### پیشینه پژوهش

از کیفیت حسابداری تعریف‌های گوناگونی کرده‌اند. در ادبیات حرفه‌ای کیفیت حسابداری در رابطه با میزان رعایت استاندارد‌های حسابداری مربوطه تعریف می‌شود. در مقابل پژوهشگران حسابداری ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابداری قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می‌شود عمومی‌ترین تعریف‌ها از کیفیت حسابداری عناصر زیر را در بر می‌گیرد:

احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت‌های مالی که حسابرس بتواند آن‌ها را کشف و گزارش کند.  
احتمال این که حسابرس برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکند.  
سنجه‌ای برای توان حسابرس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانب‌دارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری  
دقت اطلاعاتی که حسابرس درباره آن‌ها گزارش صادر کرده است.  
تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابداری (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آن‌ها را در بر می‌گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۸).

اگر چه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه ای حسابرسی کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد در حالی که حسن شهرت حسابرسی چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متأثر می‌سازد (صابری، ۱۳۹۵).

دلیل اصلی تقاضا برای خدمات حسابرسی به عنوان یک ابزار نظارتی را می‌توان تضاد منافع موجود بین مالکان و مدیران شرکت‌ها دانست (والاس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۷). به طور کلی، سه فرضیه‌ی عمده برای نیاز به حسابرسی مطرح است که عبارت از فرضیه‌ی نمایندگی<sup>۲</sup>، فرضیه‌ی علامت دهی<sup>۳</sup>، فرضیه‌ی اعتباربخشی<sup>۴</sup> (بیمه‌ای) می‌باشند (لم<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸).

دوره تصدی حسابرسی یکی از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال‌های متوالی که موسسات حسابرسی یک صاحبکار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهد، اطلاق می‌شود انجام عملیات حسابرسی صاحبکار توسط یک موسسه حسابرسی طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی تیم حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحبکار، می‌تواند موثرتر صورت گیرد چنانچه مؤسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی مؤسسه صاحبکار برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر اینکه اعضای تیم حسابرسی شناخت بیشتری نسبت به کار صاحبکار خواهد داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه‌های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد. نتایج تحقیقات خارج از کشور نشان می‌دهد که بالا بودن دوره تصدی حسابرسی، موجب افزایش شناخت و تخصص حسابرسی در صنعت صاحبکار مربوطه شده و همچنین موجب بالا رفتن سطح کیفیت حسابرسی خواهد شد. مایرز و همکارانش (۲۰۰۳) گزارش دادند چنانچه طول زمان ارتباط حسابرسی با صاحبکار افزایش یابد کیفیت سود‌های گزارش شده افزایش می‌یابد. جانسون و همکارانش، ۲۰۰۲، یافتند که، وقتی دوره تصدی حسابرسی بلندتر باشد کیفیت سود گزارش شده (که با توجه به اقلام تعهدی پایداری آن اندازه‌گیری شده است)، بالاتر است. کارسلو و ناچی (۲۰۰۴) و فلاتح، ۲۰۰۶، هر دو در تحقیقات خود در مورد کیفیت حسابرسی از دوره تصدی حسابرسی به عنوان یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. آنها مرز دوره تصدی را ۵ سال در نظر گرفته‌اند. البته در یکی از تحقیقات موجود توسط نانسو و همکاران ۲۰۰۴، مرز دوره تصدی حسابرسی ۳ سال در نظر گرفته شده است (کارسلو و ناچی، ۲۰۰۴).

از شاخص‌های پرکار دیگر برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی نوع گزارش حسابرسان می‌باشد، بدین صورت که در بازه زمانی تحقیق به شرکتهایی که گزارش حسابرسی آنها مشروط، مردود و یا عدم اظهار نظر باشد متغیر مجازی یک وبه شرکتهایی که گزارش آنها مقبول باشد مقدار متغیر مجازی صفر اختصاص داده می‌شود.

در رابطه با موضوع پژوهشی با عنوان بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرسان انجام شده است؛ در این پژوهش تاثیر عواملی چون عملکرد مدیریت، تغییر مالکیت، خصوصی بودن، اندازه شرکت، حسابرسی، گزینش حسابرسان و.... را در مورد اظهار نظر مقبول بررسی کرده است و دریافت، کلیه متغیرهای بررسی به غیر از اندازه شرکت، رابطه مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول دارند (بنی‌مه‌د، ۱۳۹۰).

فرایند چرخش حسابرسان یا موسسه‌های حسابرسی به معنای تغییر حسابرسان یا موسسه حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی برای یک واحد رسیدگی است که بر اساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می‌شود و در سالهای اخیر، از راهبردهای مورد توصیه مراجع حرفه ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها، برای ارتقای استقلال حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی بوده است (ساعدی، ۱۳۹۸).

<sup>1</sup> Wallace

<sup>2</sup> Agency hypothesis

<sup>3</sup> Signaling hypothesis

<sup>4</sup> Insurance hypothesis

<sup>5</sup> Lam

با جدایی مالکیت و مدیریت در شرکتهای سهامی و شکل گیری رابطه نمایندگی، تضاد منافع بین مدیران و ذینفعان بیرونی شرکت ایجاد شد. از آنجا که این تضاد منافع، ناقربینگی اطلاعات را به همراه دارد، به منظور کاهش هزینه های نمایندگی، گزارشهای تهیه شده توسط مدیریت باید توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. ارزش حسابرسی به کیفیت حسابرسی بستگی دارد و کیفیت حسابرسی نیز به صلاحیت و استقلال حسابرسان بستگی دارد. از سوی دیگر، حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورتهای مالی منتشر شده توسط شرکتهای سهامی عام و در نتیجه کاهش ریسک اطلاعات، نقش با ارزشی در بازار سرمایه ایفا میکنند. حرمت و ارزش نقش حسابرسی، بستگی زیادی به ماهیت شهادتدهی حسابرسان دارد. استدلال میشود که رابطه دراز مدت حسابرس و صاحب کار میتواند باعث عاقبت طلبی، سهل انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش شهادتدهی خود شود. ضعف استقلال حسابرس خود موضوع مهمی است که نگرانی زیادی به همراه دارد. یک راهکار پیشنهادی برای رفع این نگرانی چرخش حسابرسان است (آرل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵).

حاکمیت شرکتی برای حفظ سلامت اقتصادی کشور و فضای حاکم بر آن و به دلیل اهمیت حفظ اعتماد سهامداران به دنبال این است که شیوههایی را اعمال کند که تأمین کنندگان سرمایه از بازده حاصل از سرمایه گذاری خود در شرکت اطمینان یابند. هدف حاکمیت شرکتی ارتقای عدالت، شفافیت و مسئولیت پذیری در شرکت است (خدمتی، ۱۳۹۵). امروزه حاکمیت شرکتی به عنوان شبکه ای از روابط اجتماعی با گروه های مختلف ذینفعان مطرح می شود. افزون بر این، حاکمیت شرکتی ناظر بر نحوه حاکمیتی است که پاسخگویی شرکت به سهامداران و همچنین سایر ذینفعان را شکل می دهد. بنابراین، از نظر کلیه ذینفعان و به طور کلی جامعه حائز اهمیت شمرده می شود (عثمان امام و مالیک<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷).

امیری و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تفاوت معناداری برداشت بازار از کیفیت حسابرسی با کیفیت واقعی حسابرسی پرداختند. جامعه آماری را صورت های مالی ۹۰ شرکت پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تشکیل داده اند که حجم نمونه با بررسی گزارش حسابرسی و صورت های مالی این شرکت ها و بررسی تعدیلات سنواتی، کیفیت واقعی حسابرسی اعضای جامعه ارزیابی شده است. نتایج بررسی حاکی از این است که ۴۲ شرکت مورد بررسی فاقد تعدیلات سنواتی بوده اند. در نتیجه صورت های مالی ۴۸ شرکت که دارای تعدیل سنواتی بوده، مورد اسنادکاوای قرار گرفته است. برای گردآوری داده ها از پرسشنامه محقق ساخته کیفیت واقعی حسابرسی استفاده شده که روایی و پایایی آن توسط امیری و همکاران (۱۳۹۸) تایید شده و برای تجزیه و تحلیل فرضیه های تحقیق از آزمون ناپارامتریک ویلکاکسون و کای اسکوار استفاده شده است. یافته های تحقیق نشان داد که بین برداشت از کیفیت حسابرسی و کیفیت واقعی حسابرسی تفاوت معنی داری وجود ندارد. قربانی اسفهلان (۱۴۰۰) به بررسی تاثیر دوره تصدی مدیرعامل و حسابرسی شرکت بر کیفیت حسابرسی پرداخت. جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ و با استفاده از اطلاعات ۱۰۰ شرکت و روش رگرسیون خطی چند متغیره به آزمون فرضیه پرداخته شد که نتایج آزمون نشان داد دوره تصدی مدیرعامل و حسابرسی شرکت تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد. علی پناه (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی پرداخت. نتایج نشان داد بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معکوس وجود دارد. همچنین سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است. فروغی راد و بزازاده (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداختند و برای آزمون فرضیه های تحقیق در قلمرو زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۹۵ از داده های ۱۶۸ شرکت از شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه در دسترس استفاده گردید. یافته های

<sup>1</sup> Arel et al

<sup>2</sup> Imam, Mahmood Osman & Malik



پژوهش نشان داد که استرس حسابرسان رابطه مثبتی با کیفیت ارقام تعهدی اختیاری دارد و به عبارتی با افزایش استرس شغلی کیفیت حسابرسان کاهش می‌یابد و در شرکتهای دارای حسابرسان نخستین. این اثر گذاری بیشتر است. اباضری و نصیرزاده (۱۳۹۷) به بررسی چرخش اجباری مؤسسات حسابرسان و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسان: هزینه‌ها و منافع پرداختند. داده‌ها از طریق پرسشنامه، بین ۱۳۵ حسابرسان و ۷۷ نفر از کارکنان شرکتهای سرمایه‌گذاری (مدیران مالی، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری) در تهران توزیع شد. نتایج حاکی از آنست که، مقررات ذکر شده، موجب بهبود کیفیت حسابرسان و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان می‌گردد. همچنین، طبق نتایج، اعمال مقررات مذکور بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسان بی‌تأثیر بوده و همچنین، بین نگرش حسابرسان و کارکنان شرکتهای سرمایه‌گذاری نسبت به تأثیر مقررات فوق بر کیفیت حسابرسان و اعتماد استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد. آجیت و سوترشان (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای نشان دادند که دوره تصدی حسابرسان و چرخش حسابرسان اجباری تأثیرات منفی قابل توجهی بر کیفیت حسابرسان دارند. علاوه بر این، تمرکز مالکیت بر کیفیت حسابرسان تأثیر منفی داشت که بر کنترل و تأثیر تمرکز مالکیت بر حسابرسان و نظر حسابرسان دلالت دارد. تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که مقررات چرخش حسابرسان اجباری به هدف مورد نظر برای بهبود کیفیت حسابرسان در هند دست نیافته است. چرخش حسابرسان اجباری الگوی خوبی برای بهبود کیفیت حسابرسان نیست. ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی دریافتند که وقوع نقض چرخش حسابرسان بیشتر ناشی از عوامل طرف عرضه است تا عوامل سمت تقاضا یا عوامل نهادی بازار. با کنترل مشکل درون‌زایی با استفاده از مدل اثرات درمان، متوجه می‌شویم که حسابرسان نقض چرخش به‌طور قابل توجهی نظرات مطلوب‌تری صادر می‌کنند و حق‌الزحمه بیشتری به آنها پرداخت می‌شود. این نتایج از بحث تبانی حسابرسان - مشتری پیشنهادی ما حمایت می‌کند که حسابرسان نقض چرخش در ازای حق‌بیمه، نظرات مطلوبی را برای مشتریان صادر می‌کنند. علاوه بر این، متوجه شدیم که اثرات تبانی نقض چرخش حسابرسان با وجود کنترل دولتی، محل شرکت حسابرسان، و توسعه بازار منطقه‌ای در محیط چین کاهش می‌یابد. پاین و ویلیامسون (۲۰۲۱) بررسی کردند که آیا میزان روابط حرفه‌ای بین یک شرکت حسابرسان و CFO مشتری آنها بر کیفیت حسابرسان تأثیر می‌گذارد. اگر نگرانی نهادهای نظارتی مبنی بر اینکه رابطه‌ای که به مرور زمان بین یک شرکت حسابرسان و مدیر مالی مشتری آنها ایجاد می‌شود، قضاوت حسابرسان را مختل می‌کند، موجه است، پس باید رابطه منفی بین مدت تصدی شرکت حسابرسان با مدیر مالی مشتری آنها و کیفیت حسابرسان را مشاهده کنیم. نتایج نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرسان متقابل CFO با کیفیت حسابرسان پایین‌تر اندازه‌گیری شده توسط مقدار ارقام تعهدی اختیاری، کاهش میزان صدور نظرات حسابرسان مربوط به شرکت‌های مضطرب و افزایش احتمال دریافت حسابداری و ممیزی انتشار اجرای (AAER) از ایالات متحده. کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) این تأثیرات در زیرمجموعه شرکتهایی با سطح بالاتری از نگرانی‌های حاکمیت شرکتی متمرکز شده است. این یافته‌ها برای سیاست‌های مربوط به چرخش شرکت حسابرسان تأثیراتی دارد. به‌طور خاص، نتایج نشان می‌دهد که تنظیم‌کنندگان هنگام ارزیابی سیاست‌های چرخش موسسه حسابرسان، باید روابط دیگر مربوط به تصدی دفتر حسابرسان را در نظر بگیرند، مانند روابطی که بین موسسه حسابرسان و پرسنل مشتری ایجاد می‌شود. چن و همکاران (۲۰۲۰) تأثیر فشرده‌سازی حجم کار حسابرسان را بر کیفیت حسابرسان موردبررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که فشرده‌سازی حجم کار حسابرسان (که بر اساس حق‌الزحمه حسابرسان محاسبه شده است)، به‌طور منفی باکیفیت ارقام تعهدی و به‌طور مثبت با تمایل به گزارش سودهای کوچک و احتمال تأخیر در گزارش حسابرسان، مرتبط است. یافته‌های آنان حاکی از آن است که فشرده‌سازی حجم کار حسابرسان، کیفیت حسابرسان را مختل کرده اما نه به حدی که منجر به فاجعه شود. پاتری (۲۰۲۰) در بررسی تأثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر فشار بودجه‌های حسابرسان و پیامدهای آن بر رفتار کاهش کیفیت حسابرسان دریافت که منبع کنترل و استرس

شغلی تأثیر مثبتی بر فشار بودجه زمان حسابداری دارد. همچنین فشار بودجه زمان حسابداری تأثیر مثبتی بر رفتار کاهش کیفیت حسابداری دارد. علاوه بر این، فشار بودجه زمان حسابداری، تأثیر منبع کنترل و استرس شغلی بر رفتار کاهش کیفیت حسابداری را واسطه‌گری می‌کند. کیارانا و رامانتا (۲۰۲۰) به پژوهشی در مورد تأثیر چرخش حسابداری، فشار زمان و مدت حسابداری بر کیفیت حسابداری با تخصص حسابداری به‌عنوان یک متغیر تعدیل‌کننده پرداختند. از یافته‌های این محققین نشان داد که فشار زمانی بر کیفیت حسابداری تأثیرگذار است. امیرودین (۲۰۱۹) تأثیر نقش تعدیل‌کننده استرس کاری بر فشار زمانی حسابداری و کیفیت حسابداری را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که فشار زمانی حسابداری بر استرس کاری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین آن‌ها دریافته‌اند که فشار زمانی حسابداری بر رفتار حسابداری تأثیرگذار است و این امر باعث کاهش در کیفیت حسابداری می‌گردد. در نهایت آن‌ها به این نتیجه دست یافتند که استرس کاری حسابداری بر ارتباط منفی بین فشار زمانی حسابداری و کیفیت حسابداری تأثیر بسزایی دارد. آمالیا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان تأثیر فشار زمانی بر ارتباط بین استقلال و کیفیت حسابداری و با انتخاب نمونه‌ای متشکل از ۴۵ پاسخ‌دهنده از حسابداری شاغل در جامعه حسابداران عمومی در شرق جاوا دریافته‌اند که استقلال و رویه‌های حسابداری بر کیفیت حسابداری تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین فشار زمانی حسابداری باعث تشدید ارتباط بین استقلال و کیفیت حسابداری می‌گردد. استوارت و پراویت، (۲۰۱۷) در تحقیقی با عنوان تأثیر ساختار حسابداری بر عملکرد حسابداری، چگونگی عملکرد تیم موسسه حسابداری را مورد بررسی قرار داده است. در این پژوهش عملکرد حسابداری دو موسسه حسابداری دارای ساختار حسابداری متفاوت مورد مقایسه قرار گرفته‌اند. مطابق این ایده که شاخص ساختار حسابداری بر فرصت‌های یادگیری و اجرای وظایف پیچیده مبتنی بر قضاوت اثرگذار است، نتایج مبین این است که عملکرد حسابداری به تعامل و رابطه متقابل بین پیچیدگی کار و ساختار حسابداری وابسته است. یان و ژی (۲۰۱۶)، پژوهشی تحت عنوان چگونه استرس شغلی حسابداری بر کیفیت حسابداری انجام دادند. به این منظور اطلاعات مالی ۹۶۳۹ شرکت چینی را طی بازه زمانی ۲۰۰۹-۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که استرس شغلی بر کیفیت حسابداری تأثیر چندانی ندارد و درک افراد از استرس شغلی به خصوصیات منحصر بفرد آنان بستگی دارد. از طرفی دریافته‌اند وابستگی معنادار منفی بین استرس کاری و کیفیت حسابداری اولیه مشتری وجود دارد.

## روش‌شناسی پژوهش

به دلیل اینکه نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری مورد استفاده قرار گیرد، این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی است. همچنین این پژوهش از لحاظ ماهیت توصیفی همبستگی است، زیرا در این نوع پژوهش‌ها محقق به ارزیابی ارتباط بین دو یا چند متغیر می‌پردازد. از سوی دیگر پژوهش حاضر از نوع پس‌رویدادی (نیمه تجربی) است، یعنی بر مبنای تجزیه و تحلیل اطلاعات گذشته و تاریخی صورت‌های مالی شرکت‌ها انجام می‌گیرد. همچنین این پژوهش از نوع تحلیلی- علی بوده و مبتنی بر تحلیل داده‌های ترکیبی می‌باشد. در این پژوهش، به منظور آزمون فرضیه‌ها از مدل‌های رگرسیونی چندمتغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود.

کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری انتخاب شده‌اند. که نمونه انتخابی باید دارای شرایط زیر باشند:

- ۱- از ابتدای سال ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ در بورس حضور داشته باشند و طی دوره ی پژوهش، سال مالی آنها تغییر نکرده باشد.
- ۲- شرکت‌های مورد نظر جزو لیزینگ و سایر شرکت‌های سرمایه‌گذاری نباشد. زیرا افشاءهای مالی و ساختارهای اصول راهبری شرکت در آنها متفاوت است.
- ۳- به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات، سال مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.

۴- اطلاعات مورد نیاز در دسترس باشد.

لذا شرکت‌هایی که حائز شرایط فوق نباشند از نمونه آماری بشمار نیامدند که با توجه به شرایط بالا از بین ۵۴۹ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران، تعداد اعضای نمونه آماری تعریف می‌شود. با توجه به رعایت شرایط یاد شده بالا، و با استفاده از روش حذف سیستماتیک از بین شرکت‌های واجد شرایط تعداد ۱۲۹ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب شدند.

### متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی (AQ)

با توجه به اینکه کیفیت حسابرس به طور ذاتی غیرقابل مشاهده است، اندازه حسابرس و حسابرس متخصص صنعت به عنوان دو نماینده از کیفیت حسابرس توسط پژوهشگران معرفی شده‌اند. مؤسسات حسابرسی بین‌المللی بزرگ در ایران فعالیت نمی‌کنند و حسابرس متخصص صنعت هم به نظر می‌رسد در کشور هنوز جایگاه واقعی خود را پیدا نکرده است. لذا، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس را در سال ۱۳۹۲ برای اولین بار انتشار داد. مؤسسات حسابرسی معتمد به چهار طبقه اول، دوم، سوم و چهارم دسته‌بندی شده‌اند. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بیانگر آن است که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول بالاترین کیفیت حسابرسی را دارند. بنابراین، حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ باید توسط این مؤسسات انجام شود (محمد رضائی و محمد رضائی، ۱۳۹۴). در این پژوهش به پیروی از محمد رضائی و محمد رضائی (۱۳۹۴) از این رتبه‌بندی به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی استفاده شده است به این صورت که اگر شرکت سازمان حسابرسی را انتخاب کرده باشد عدد یک به آن تعلق می‌گیرد. اگر شرکت موسسه حسابرسی جزو مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول باشد (به غیر از سازمان حسابرسی) عدد دو به آن تعلق می‌گیرد و اگر سایر مؤسسات حسابرسی را انتخاب کرده باشد عدد سه در نظر گرفته می‌شود. دلیل اینکه سازمان حسابرسی در یک گروه جداگانه در نظر گرفته شده است این است که اگر بخواهیم سازمان حسابرسی را به عنوان جزئی از مؤسسات طبقه اول در مدل وارد کنیم باید اثر اندازه حسابرس (سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس بزرگ و مؤسسات حسابرسی به عنوان حسابرس‌های کوچک) را کنترل کنیم (محمد رضائی و محمد رضائی، ۱۳۹۴). در این پژوهش برای اینکه معیار مستقیم بدست آید برای رتبه د عدد صفر، رتبه ج عدد یک، رتبه ب عدد دو و رتبه الف عدد ۳ و سازمان حسابرسی و مفید راهبر عدد ۴ داده شده است.

### متغیرهای مستقل

- (۱) دوره تصدی حسابرس (ATenure): تعداد سال‌های حسابرسی به صورت مداوم را نشان می‌داد.
- (۲) چرخش حسابرس (Rot): تغییر اختیاری حسابرس که قبل از اتمام دوره ۴ ساله و توسط صاحبکار انجام می‌شود، در صورت وجود برابر یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

### متغیر تعدیلگر: عوامل نظام راهبری شرکتی (CGover).

برای اندازه گیری این متغیر از ۴ معیار زیر استفاده شده است که نحوه محاسبه هریک از متغیرها در ادامه آورده شده است و با استفاده از تحلیل عاملی (فاکتور آنالیز) در نرم افزار استاتا به یک معیار جامع تبدیل و در مدل رگرسیونی جایگذاری خواهد شد.

(۱) مالکیت نهادی (IOWN): مطابق با تعریف بند ۲۷ ماده یک قانون اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران، از سرمایه گذاران نهادی، هر شخص حقیقی یا حقوقی که بیش از ۵ درصد و یا بیش از ۵ میلیارد ریال از ارزش اسمی اوراق بهادار



در دست انتشار را خریداری کند نیز جزو این گروه از سرمایه گذاران محسوب می شوند. اگر مالکیت نهادی شرکت بالاتر از میانگین نمونه باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر بوده است.

۲) تمرکز مالکیت<sup>۱</sup> (OWNCON): تمرکز مالکیت عبارت است از چگونگی توزیع سهام بین سهامداران شرکت های مختلف. هرچه تعداد سهامداران کمتر باشد، مالکیت متمرکزتر خواهد بود. در این تحقیق به منظور محاسبه نسبت تمرکز مالکیت از شاخص هرفیندال - هیرشمن (HHI) استفاده شده است.

$$HI = \sum_{i=1}^n S_i^2$$
$$HI = \sum_{i=1}^n \left(\frac{X_i}{X}\right)^2$$

در این فرمول، n تعداد بنگاه های موجود در بازار و S سهم بنگاه ها از کل اندازه بازار است. در شاخص فوق، تعداد بنگاه های (x) و اندازه سهم های نسبی آنها (x<sub>i</sub>) در محاسبه مدنظر قرار می گیرد. اگر تعداد بی شماری بنگاه با اندازه های نسبی یکسان در بازار باشند، شاخص هرفیندال بسیار کوچک و نزدیک به صفر خواهد بود و اگر تعداد کمی بنگاه و با اندازه های نسبی نابرابر در بازار وجود داشته باشند، این شاخص نزدیک به یک خواهد بود (هرفیندال<sup>۲</sup>، ۱۹۵۹). اگر تمرکز مالکیت شرکت بالاتر از میانگین نمونه باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر بوده است.

۳) استقلال هیئت مدیره (BIND): نشان دهنده نسبت اعضاء غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره می باشد. اگر استقلال هیئت مدیره شرکت بالاتر از پنجاه درصد باشد یعنی بیش از نیمی از اعضای هیئت مدیره مستقل بوده باشند عدد یک در غیر این صورت عدد صفر بوده است.

۴) عدم دوگانگی مدیرعامل (Dual): اگر مدیرعامل رئیس یا نایب رئیس هیات مدیره نیز باشد به این وضعیت دوگانگی و وظیفه مدیر عامل اطلاق می گردد مقدار این معیار (۰) و برای شرکت هایی که مدیرعامل نایب رئیس هیات مدیره نباشد عدد این معیار از حاکمیت شرکتی (۱) در نظر گرفته شده است.

هر یک از متغیرهای ۴ گانه فوق برای هر شرکت در هر سال استخراج، سپس در نهایت میزان نظام راهبری شرکت عددی مابین صفر تا چهار خواهد بود.

## متغیرهای کنترل

۱- اندازه شرکت: برای محاسبه این متغیر از لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت استفاده می شود.

۲- اهرم مالی: برای محاسبه این متغیر از نسبت بدهی های بلندمدت به کل دارایی استفاده می شود، که این رابطه زیر استفاده می شود:

$$L_{i,t} = \frac{TD_{i,t}}{TA_{i,t}}$$

که در اینجا:

$L_{i,t}$  = اهرم مالی شرکت i در دوره t؛

$TD_{i,t}$  = بدهی های شرکت i در دوره t؛

$TA_{i,t}$  = کل دارایی شرکت i در دوره t.

<sup>1</sup> Ownership concentration

<sup>2</sup> Herfindal

۳- بازده دارایی: برای محاسبه بازده دارایی از رابطه زیر استفاده می شود.

$$ROA_{i,t} = \frac{NI_{i,t}}{TA_{i,t}}$$

که در اینجا:

$ROA_{i,t}$  = بازده دارایی شرکت  $i$  در دوره  $t$ ؛

$NI_{i,t}$  = سود خالص شرکت  $i$  در دوره  $t$ ؛

$TA_{i,t}$  = دارایی شرکت  $i$  در دوره  $t$ .

۴- زیان شرکت: برای محاسبه این متغیر از متغیر ساختگی استفاده می شود، در صورتی که شرکت در سال جاری زیان داشته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته می شود.

۵- عمر شرکت: برای محاسبه این متغیر از لگاریتم طبیعی تعداد سال های تأسیس شرکت استفاده می شود.

## یافته های پژوهش

### آمار توصیفی متغیرها

جدول (۱) آمار توصیفی مربوط به متغیرهای این مدل را نشان می دهد که بیانگر پارامترهای توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا می باشد. این پارامترها عمدتاً شامل اطلاعات مربوط به شاخص های مرکزی، نظیر بیشینه، کمینه، میانگین و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص های پراکندگی نظیر واریانس است. در این جدول تعداد مشاهدات برای هر متغیر برابر ۱۲۹ مشاهده است.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد	تعداد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
کیفیت حسابداری	AQ	۶۴۵	۳.۱۵۵	۰.۴۹۲	۱	۴
دوره تصدی حسابداری	ATenure	۶۴۵	۱.۹۹۸	۱.۱۰۹	۱	۵
نظام راهبری شرکتی	CGover	۶۴۵	۲.۳۶۷	۱.۱۶۸	۰	۴
اندازه شرکت	Size	۶۴۵	۱۵.۵۸۴	۱.۵۲۲	۱۱.۳۷۹	۲۱.۵۷۱
اهرم مالی	LEV	۶۴۵	۰.۴۹۱	۰.۱۹۸	۰.۰۳۱	۰.۹۸۶
بازده دارایی ها	ROA	۶۴۵	۰.۱۹۸	۰.۱۶۴	-۰.۵۸۱	۰.۶۰۷
عمر شرکت	Age	۶۴۵	۳.۷۱۸	۰.۳۱۹	۲.۸۹۰۳	۴.۲۶۲

از بین مهم ترین شاخص مرکزی میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. برای مثال: میانگین متغیر اهرم مالی برابر با ۰.۴۹۱ می باشد. که نشان می دهد بیشتر داده های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته اند.

پارامترهای پراکندگی، به طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از جمله مهم ترین پارامترهای پراکندگی انحراف معیار است. مقدار این پارامتر برای متغیر اندازه شرکت برابر ۱.۵۲۲ و برای متغیر بازده دارایی ها برابر با ۰.۱۶۴ است که نشان می دهد در بین متغیرهای پژوهش، اندازه شرکت و بازده دارایی ها به ترتیب دارای بیشترین و کمترین میزان پراکندگی می باشند.

جدول (۲): توزیع فراوانی متغیر چرخش حسابرس

شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۴۷۵	۷۳.۶۴
۱	۱۷۰	۲۶.۳۶

۱۰۰	۶۴۵	جمع کل
-----	-----	--------

همانطور که در جدول ۲ قابل مشاهده است، جمع کل شرکت - سال های مورد بررسی برابر با ۶۴۵ می باشد که از بین آنها تعداد ۱۷۰ شرکت - سال یعنی ۲۶.۳۶ درصد شرکت ها دارای چرخش حسابرس بوده اند.

جدول (۳): توزیع فراوانی متغیر زیان شرکت

شرح	فراوانی	درصد فراوانی
۰	۶۱۱	۹۴.۷۳
۱	۳۴	۵.۲۷
جمع کل	۶۴۵	۱۰۰.۰۰

همانطور که در جدول ۳ قابل مشاهده است، جمع کل شرکت - سال های مورد بررسی برابر با ۶۴۵ می باشد که از بین آنها تعداد ۳۴ شرکت - سال یعنی ۵.۲۷ درصد شرکت ها دارای زیان می باشند.

### آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

آزمون F لیمر بیانگر این مطلب است که در سطح خطای ۵ درصد ما بین روش رگرسیون پانلی یا تابلویی (Panel) و تلفیقی (Pooling)، باید از روش رگرسیون تابلویی استفاده شود ( $p < 0.001$ ). بین مدل های اثرات ثابت و اثرات تصادفی با استفاده از آزمون هاسمن مدل مناسب تر انتخاب شود. اگر سطح معناداری زیر ۵ درصد باشد روش اثرات ثابت و اگر بالای ۵ درصد باشد روش اثرات تصادفی ارجح است. نتایج آزمون اف لیمر و آزمون هاسمن در جدول (۴) ارائه شده است:

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

مدل	آزمون	آماره	احتمال	نتیجه
اول	F لیمر	۴.۶۵	۰.۰۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۴۳.۱۹	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت
دوم	F لیمر	۴.۳۰	۰.۰۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۲۳۸.۸۱	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت
سوم	F لیمر	۴.۸۵	۰.۰۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۶۳۰۷.۱۷	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت
چهارم	F لیمر	۴.۵۸	۰.۰۰۰۰	روش تابلویی
	هاسمن	۲۶۱.۲۶	۰.۰۰۰۰	اثرات ثابت

همانطور که در جدول (۴) منعکس گردیده، احتمال F لیمر کلیه مدل های پژوهش کمتر از ۵٪ می باشد. لذا برای تخمین کلیه مدل ها از روش تابلویی استفاده می شود و با توجه به اینکه احتمال آزمون هاسمن کلیه مدل های پژوهش کمتر از ۵٪ می باشد لذا از مدل اثرات ثابت برای تخمین این مدل ها استفاده شده است.

### ثابت بودن واریانس جزء خطا

وقتی خطاها ناهمسان باشند، انحراف معیار عرض از مبدأ بسیار بزرگ می شود. انحراف معیار ضرایب شیب نیز به شکل ناهمسانی بستگی دارد. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس در جدول (۵) ارائه شده است:

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا

مدل	آماره F	احتمال	نتیجه
اول	۷.۷e+۰۵	۰.۰۰۰۰	ناهمسانی واریانس جزء خطا

ناهمسانی واریانس جزء خطا	۰.۰۰۰۰	۱.۳e+۰۸	دوم
ناهمسانی واریانس جزء خطا	۰.۰۰۰۰	۲.۲e+۰۶	سوم
ناهمسانی واریانس جزء خطا	۰.۰۰۰۰	۲.۶e+۰۷	چهارم

نتایج حاصل در جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری آزمون والد تعدیل شده در مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد می‌باشد و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس در جملات اخلاقی می‌باشد که این مشکل در تخمین نهایی مدل‌ها با اجرای دستور gls رفع شده است.

### عدم وجود خودهمبستگی جمله جزئی خطا

یکی از فرض‌های اساسی در تخمین مدل رگرسیون به روش OLS عدم خودهمبستگی بین جملات خطا یا همبستگی سریالی است. نتایج آزمون خودهمبستگی سریالی در جدول (۶) ارائه شده است:

جدول (۶): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود خودهمبستگی جزء خطا

نتیجه	احتمال	آماه F	مدل
عدم وجود همبستگی جزء خطا	۰.۷۲۶۴	۰.۱۲۳	اول
عدم وجود همبستگی جزء خطا	۰.۶۷۶۲	۰.۱۷۵	دوم
عدم وجود همبستگی جزء خطا	۰.۶۱۰۹	۰.۲۶۰	سوم
عدم وجود همبستگی جزء خطا	۰.۵۵۱۰	۰.۳۵۷	چهارم

با توجه به نتایج جدول ۶، مشاهده می‌شود که سطح معناداری آزمون والد ریبج برای مدل‌های پژوهش کمتر از ۵ درصد بوده و بیانگر وجود خودهمبستگی سریالی در مدل‌ها می‌باشد. که این مشکل در تخمین نهایی مدل با اجرای دستور Auto Correlation رفع شده است.

### نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول: دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

جدول (۷): مدل رگرسیونی فرضیه اول

$AQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 ATenure_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Age_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$					
متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی					
احتمال	آماره z	خطای استاندارد	ضریب برآوردی	نماد	متغیر
۰.۰۰۰	۴.۶۲	۰.۳۲۳	۱.۴۹۴	C	مقدار ثابت
۰.۰۱۴	۲.۴۶	۰.۰۲۰۷	۰.۰۵۱	ATenure	دوره تصدی حسابرس
۰.۰۰۰	۴.۵۸	۰.۰۱۲	۰.۰۵۸	Size	اندازه شرکت
۰.۰۷۹	۱.۷۶	۰.۱۱۳	۰.۱۹۹	LEV	اهرم مالی
۰.۸۱۹	-۰.۲۳	۰.۱۴۴	-۰.۰۳۳	ROA	بازده دارایی‌ها
۰.۹۱۹	-۰.۱۰	۰.۱۰	-۰.۰۱۰۵	Loss	زیان شرکت
۰.۰۱۹	۲.۳۵	۰.۰۶۴	۰.۱۵۱	Age	عمر شرکت
۰.۰۶۹۱			ضریب تعیین		
۳۹.۵۴			آماره والد		
۰.۰۰۰۰			احتمال (آماره والد)		

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۷) بهره گرفته شده است. نتایج نشان می دهد که مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر ۰.۰۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰.۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. مقدار آماره نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می دهد، تقریباً ۶٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و عمر شرکت ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند.

در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر دوره تصدی حسابرس برابر ۰.۰۵۱ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۰۱۴ که کمتر از ۵٪ است، معنی دار بوده و نشان می دهد دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر مستقیم دارد.

با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه اول پژوهش را تأیید شده تلقی نمود.

### نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم: چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

جدول (۸): مدل رگرسیونی فرضیه دوم

$AQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 Rot_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Age_{i,t} + \epsilon_{i,t}$					
متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره z	احتمال
مقدار ثابت	C	۱.۵۶۱	۰.۳۲۳	۴.۸۳	۰.۰۰۰
چرخش حسابرس	Rot	-۰.۱۵۳	۰.۰۳۸	-۳.۹۷	۰.۰۰۰
اندازه شرکت	Size	۰.۰۶۳	۰.۰۱۲	۵.۰۵	۰.۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰.۱۶۱	۰.۱۱۲	۱.۴۴	۰.۱۵۰
بازده دارایی ها	ROA	-۰.۰۴۲	۰.۱۴۲	-۰.۳۰	۰.۷۶۶
زیان شرکت	Loss	-۰.۰۰۴	۰.۱۰۱	-۰.۰۴	۰.۹۶۷
عمر شرکت	Age	۰.۱۵۲	۰.۰۰۶۳	۲.۴۲	۰.۰۱۶
ضریب تعیین		۰.۰۶۹۷			
آماره والد		۴۷.۲۰			
احتمال (آماره والد)		۰.۰۰۰۰			

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۸) بهره گرفته شده است. نتایج نشان می دهد که مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر ۰.۰۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰.۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می شود، یعنی مدل معنی دار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می دهد، تقریباً ۶٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و عمر شرکت ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند.

در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر چرخش حسابرس برابر -۰.۱۵۳ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۰۰۰ که کمتر از ۵٪ است، معنی دار بوده و نشان می دهد چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر معکوس دارد.

با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه دوم پژوهش را تأیید شده تلقی نمود.



## نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

فرضیه سوم: نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرِسی تاثیر دارد.

### جدول (۹): مدل رگرسیونی فرضیه سوم

$$AQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 ATenure_{i,t} + \beta_2 CGover_{i,t} + \beta_3 (ATenure_{i,t} * CGover_{i,t})_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 Age_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر وابسته: کیفیت حسابرِسی					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره z	احتمال
مقدار ثابت	C	۱.۶۲۶	۰.۴۹۵	۳.۲۸	۰.۰۰۱
دوره تصدی حسابرِس	ATenure	۰.۰۰۰۶	۰.۰۳۵	۰.۰۲	۰.۹۸۵
نظام راهبری شرکتی	CGover	۰.۰۵۷	۰.۰۲۶	۲.۱۸	۰.۰۲۹
دوره تصدی حسابرِس* نظام راهبری شرکتی	ATenure* CGover	-۰.۰۰۰۸	۰.۰۱۰۹	-۰.۸۱	۰.۴۲۰
اندازه شرکت	Size	۰.۰۵۱	۰.۰۲۷	۱.۸۸	۰.۰۶۰
اهرم مالی	LEV	۰.۱۱۴	۰.۱۵۱	۰.۷۵	۰.۴۵۲
بازده دارایی‌ها	ROA	۰.۰۵۶	۰.۱۱۰۲	۰.۵۱	۰.۶۰۹
زیان شرکت	Loss	-۰.۰۴۸	۰.۱۲۴	-۰.۳۹	۰.۶۹۸
عمر شرکت	Age	۰.۱۴۳	۰.۰۲۹	۴.۸۲	۰.۰۰۰
ضریب تعیین		۰.۰۷۵۶			
آماره والد		۱۴۳.۷۶			
احتمال (آماره والد)		۰.۰۰۰۰			

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۹) بهره گرفته شده است. نتایج نشان می‌دهد که مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر ۰.۰۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰.۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل معنی دار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۷٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. متغیر کنترلی عمر شرکت دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشد از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارد.

در حالت کلی نتایج نشان می‌دهد که ضریب متغیر تعاملی دوره تصدی حسابرِس\*نظام راهبری شرکتی برابر ۰.۰۰۰۸- و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۴۲۰ که بیشتر از ۵٪ است، معنی دار نبوده و نشان می‌دهد نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرِس بر کیفیت حسابرِسی تاثیر ندارد. با توجه به موارد فوق می‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه سوم پژوهش را رد شده تلقی نمود.

## نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش

فرضیه چهارم: نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین چرخش حسابرِس و کیفیت حسابرِسی تاثیر دارد.

جدول (۱۰): مدل رگرسیونی فرضیه چهارم

$AQ_{i,t} = \alpha + \beta_1 Rot_{i,t} + \beta_2 CGover_{i,t} + \beta_3 (Rot_{i,t} * CGover_{i,t})_{i,t} + \beta_4 Size_{i,t} + \beta_5 Lev_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 Loss_{i,t} + \beta_8 Age_{i,t} + \epsilon_{i,t}$					
متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی					
متغیر	نماد	ضریب برآوردی	خطای استاندارد	آماره z	احتمال
مقدار ثابت	C	۱.۳۶۰۳	۰.۴۳۰۲	۳.۱۶	۰.۰۰۲
چرخش حسابرسی	Rot	-۰.۰۱۰۳	۰.۱۰۶	-۰.۹۷	۰.۳۳۱
نظام راهبری شرکتی	CGover	۰.۰۳۹	۰.۰۱۳	۲.۸۴	۰.۰۰۴
چرخش حسابرسی* نظام راهبری شرکتی	Rot*CGover	-۰.۰۲۴	۰.۰۴۲	-۰.۵۷	۰.۵۷۰
اندازه شرکت	Size	۰.۰۶۳	۰.۰۲۱	۳.۰۳	۰.۰۰۲
اهرم مالی	LEV	۰.۲۰۰۶	۰.۱۰۲	۱.۹۵	۰.۰۵۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰.۰۹۲	۰.۱۰۱	-۰.۹۱	۰.۳۶۴
زیان شرکت	Loss	-۰.۰۱۶	۰.۱۰۵	-۰.۱۵	۰.۸۷۸
عمر شرکت	Age	۰.۱۸۰۵	۰.۰۲۶	۶.۷۴	۰.۰۰۰
ضریب تعیین			۰.۰۸۳۶		
آماره والد			۱۴۰.۳۴		
احتمال (آماره والد)			۰.۰۰۰۰		

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۱۰) بهره گرفته شده است. نتایج نشان می‌دهد که مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر ۰.۰۰۰۰ بوده و چون این مقدار کمتر از ۰.۰۵ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود، یعنی مدل معنی دار است. نتایج مربوط به ضریب تعیین نشان می‌دهد، تقریباً ۸٪ تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شوند. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت و عمر شرکت ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد می‌باشند از این رو رابطه مستقیم و معناداری با متغیر وابسته دارند.

در حالت کلی نتایج نشان می‌دهد که ضریب متغیر تعاملی چرخش حسابرسی\*نظام راهبری شرکتی برابر -۰.۰۲۴- و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰.۵۷۰ که بیشتر از ۵٪ است، معنی دار نبوده و نشان می‌دهد نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد. با توجه به موارد فوق نمی‌توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه چهارم پژوهش را رد شده تلقی نمود.

### بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

هدف پژوهش حاضر تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نظام راهبری شرکتی بود. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که تعداد ۱۲۹ شرکت به عنوان نمونه پژوهش در بازه زمانی ۵ ساله بین سالهای ۱۳۹۷ تا ۱۴۰۱ مورد تحقیق قرار گرفتند. ۴ فرضیه با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول در فصل چهارم، متغیر دوره تصدی حسابرسی دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می‌توان اظهار نظر کرد. یعنی دوره تصدی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر مستقیم و معنی‌داری به لحاظ آماری دارد. بدین معنی که دوره تصدی حسابرسی هر چقدر بیشتر باشد کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. یعنی در شرکتهایی که دوره تصدی حسابرسی بالا است با توجه به شناخت بیشتر حسابرسی مستقل از مجموعه و دسترسی به اطلاعات مالی مطلوب شرکت و متعاقب آن تصمیم‌گیری

های بهتر موجبات بهبود کیفیت حسابرسی را فراهم می آورد. نتایج حاصل از این فرضیه مخالف با تحقیقات و مبانی نظری آجیت و سوترشان (۲۰۲۳) است. همچنین مرتبط با پژوهش قربانی اسفهلان (۱۴۰۰) است. با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول در فصل چهارم، متغیر چرخش حسابرسی دارای ضریب منفی و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می توان اظهار نظر کرد. یعنی چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر معکوس و معنی داری به لحاظ آماری دارد. بدین معنی که چرخش حسابرسی موجب می شود تا کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. یعنی در شرکتهایی که حسابرسی خود را تغییر می دهند با توجه به شناخت کمتر حسابرسی مستقل جدید از مجموعه کیفیت حسابرسی کمتر می شود. نتایج حاصل از این فرضیه مطابق با تحقیقات و مبانی نظری آجیت و سوترشان (۲۰۲۳) است. ولی مخالف با پژوهش کیارانا و راماتا (۲۰۲۰) است. با توجه به نتایج آزمون مدل سوم در فصل چهارم، متغیر تعاملی نظام راهبری شرکتی و دوره تصدی حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می توان اظهار نظر کرد. یعنی نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری ندارد. یعنی تعامل نظام راهبری شرکتی و دوره تصدی حسابرسی و افزایش آنها تاثیری در افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی ندارد. بدین معنی که در شرکتهایی که نظام راهبری شرکتی قویتری دارند با افزایش دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی تغییر نمی کند. نتایج حاصل از این فرضیه مخالف با تحقیقات و مبانی نظری آجیت و سوترشان (۲۰۲۳) است. همچنین مخالف با پژوهش قربانی اسفهلان (۱۴۰۰) است. با توجه به نتایج آزمون مدل چهارم در فصل چهارم، متغیر تعاملی نظام راهبری شرکتی و چرخش حسابرسی دارای سطح معناداری بیشتر از ۵ درصد بوده، از این رو در سطح اطمینان ۹۵ درصد درباره تاثیر معنادار این متغیر می توان اظهار نظر کرد. یعنی نظام راهبری شرکتی بر رابطه بین چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی تاثیر معنی داری به لحاظ آماری ندارد. یعنی تعامل نظام راهبری شرکتی و چرخش حسابرسی و افزایش آنها تاثیری در افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی ندارد. بدین معنی که در شرکتهایی که نظام راهبری شرکتی قویتری دارند در صورت چرخش حسابرسی، کیفیت حسابرسی تغییر نمی کند. نتایج حاصل از این فرضیه مخالف با تحقیقات و مبانی نظری آجیت و سوترشان (۲۰۲۳) است.

با توجه به نتایج حاصل از این پژوهش به تحلیل گران بورس پیشنهاد می شود تا در هنگام تجزیه و تحلیل صورتهای مالی به تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی توجه ویژه نمایند. این خصوصیات عاملی مهم و مربوط در ارزش شرکتها محسوب شود. به سرمایه گذاران پیشنهاد می شود تا در شرکتهایی سرمایه گذاری کنند که کیفیت حسابرسی بالاتری دارند چون در این صورت اطلاعات مالی قابل اتکاتر بوده و در نتیجه تصمیم گیریهای سهامداران و سرمایه گذاران بر طبق اطلاعات مالی بهتر، مثمرتر خواهد بود. نتایج پیامدهای علمی این پژوهش برای مدیران شرکتهای جهت ارزیابی وضعیت مالی شرکتهای ایرانی و تصمیم گیری در رابطه تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مفید می باشد و به آنها پیشنهاد می شود که این موارد را در نظر داشته باشند. زیرا بهبود کیفیت حسابرسی منجر به افزایش ارزش شرکت می شود.

به پژوهشگران برای انجام تحقیقات آتی پیشنهاد می شود:

پیشنهاد می شود که پژوهشی تحت عنوان تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نظام راهبری شرکتی در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت انجام شود. پیشنهاد می شود پژوهشی تحت عنوان تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر نظام راهبری شرکتی به تفکیک صنایع جداگانه انجام و نتایج آن با پژوهش موجود مقایسه شود. پیشنهاد می شود پژوهشی تحت عنوان تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی با تاکید بر اثربخشی کمیته حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام

پذیرد. پیشنهاد می‌شود که با توجه به نتایج بدست آمده پژوهشی تحت عنوان تاثیر ساختار مدیریتی بر رابطه بین دوره تصدی، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی انجام پذیرد.

## منابع

- ✓ ابادری، زهره، نصیرزاده، فرزانه، (۱۳۹۷)، به بررسی چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع، حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۹، صص ۱۰۷-۱۳۸.
- ✓ ابراهیمی کردلر، عالیه، یزدانین، عالمه، استکی، حسین، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین مؤلفه های کیفیت حسابرسی و هزینه سرمایه در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، حسابرسی، نظریه و عمل، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۰۹-۱۳۰.
- ✓ آموزگار، فاضل، (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر پیش‌بینی حق الزحمه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی واقعی بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شیراز.
- ✓ امیری، فرهاد، جعفری، علی، عباسیان فریدونی، محمدمهدی، (۱۴۰۲)، برداشت از کیفیت حسابرسی و مقایسه آن با کیفیت واقعی حسابرسی، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۷، صص ۲۲۳-۲۴۰.
- ✓ بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۰)، بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، بورس اوراق بهادار، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳.
- ✓ خدمتی، فریبا، (۱۳۹۵)، تأثیر حاکمیت شرکتی بر مدیریت سود، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و علوم مالی، دانشگاه غیردولتی خاتم، تهران.
- ✓ دولابی، نجمه، (۱۳۹۸)، نقش ریسک دادرسی بر رابطه بین اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۳۲-۵۰.
- ✓ رحیمیان، نظامالدین، جان فدا، رضا، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه حسابرسی: نظریه و عمل، دوره ۱، شماره ۱، صص ۶۷-۸۹.
- ✓ ساعدی، رحمان، (۱۳۹۸)، مرور مبانی نظری تاثیر فاصله جغرافیایی بین مؤسسه حسابرسی و شرکت بر حق الزحمه حسابرسی، به موقع بودن گزارش حسابرسی و چرخش حسابرس. حسابداری و منافع اجتماعی، دوره ۹، شماره ۳۵، صص ۱۰۱-۱۱۵.
- ✓ سجادی، سید حسین، جعفری پور، میثم، (۱۳۸۹)، چرخش اجباری حسابرسان و اثرات آن، مجله کنکاش، دوره ۱، شماره ۱۰، صص ۶۴-۶۹.
- ✓ عباسی آستمال، محمدرضا، عباسپور، اکبر، (۱۴۰۲)، تاثیر عوامل نظام راهبری شرکتی بر مخارج تحقیق و توسعه واحد تجاری با تاکید بر شرایط تحریم اقتصادی، پژوهش های حسابداری و راهبری شرکتی، دوره ۲، شماره ۱، صص ۱۲۷-۱۴۲.
- ✓ علی اکبری، علی، وقفی، سید حسام، (۱۴۰۱)، تحلیل سطح فناوری اطلاعات بر میزان احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرس با تأکید بر نقش کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس، قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۹۱-۱۱۲.

- ✓ علی پناه، حکیمه، (۱۳۹۹)، تاثیر میزان تحصیلات حسابرسان بر استرس حسابرس و کیفیت حسابرسی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۷، صص ۹۱-۱۰۵.
- ✓ فروغی راد، رسول، بزاززاده تربتی، حمیدرضا، (۱۳۹۸)، تأثیر استرس کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی، دانش حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۷۴، صص ۱۵۱-۱۷۴.
- ✓ قربانی اسفهلان، وحید، (۱۴۰۰)، تاثیر دوره تصدی مدیرعامل و حسابرس شرکت بر کیفیت حسابرسی، چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۴، شماره ۴۳، صص ۱۶-۳۳.
- ✓ قیطاسی، روح الله، استا، سهراب، حاجی زاده، فتح الله، (۱۳۹۲)، بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرس بر عدم اطمینان اطلاعاتی، فصلنامه دانش حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۵۲، صص ۱۷۱-۱۸۶.
- ✓ محمدرضائی، فخرالدین، محمدرضائی، مهدی، (۱۳۹۴)، بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق، بهادار تهران و کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۱-۱۴.
- ✓ Achek, I., & Gallali, M. I. (2015). Audit Quality, Timely Disclosure, and the Cost of Debt: Tunisian Evidence. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 1(4), 194-209.
- ✓ Al-Malkawi, H.-A. N., Pillai, R., & Bhatti, M. I. (2014). Corporate governance practices in emerging markets: The case of GCC countries. *Economic Modelling*, 38, 133-141.
- ✓ Al- Thuneibat, A. A., Khamees, B. A. & Al- Fayoumi, N. A. (2008). The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 23(1), 84-101.
- ✓ Amalia, F., Sutrisno, A., & Baridwan, Z. I. (2019). Audit Quality: Does Time Pressure Influence Independence and Audit Procedure Compliance of Auditor?. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), 130-144.
- ✓ Amiruddin, A. (2019). Mediating effect of work stress on the influence of time pressure, work-family conflict and role ambiguity on audit quality reduction behavior. *International Journal of Law and Management*, 61(5), 00-00.
- ✓ Arel, B., Brody, R. G. & Pany, K. (2015). Audit Firm Rotation and Audit Quality. *The CPA Journal*, 75(1), PP. 36-39
- ✓ Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 651-668.
- ✓ Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does Audit Partner Workload Compression Affect Audit Quality?. *European Accounting Review*, Taylor & Francis Journals, 29(5), 1021-1053.
- ✓ Dayanandan, A., & Kuntluru, S. (2023). Mandatory auditor rotation and audit quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(4), 585-599.
- ✓ Fallatah, Y. (2006). *The Role of Asset Reliability and Auditor Quality in Equity A dissertation of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy*. Florida Atlantic University; Available at UMI Microform 3222087 (ProQuest).
- ✓ Herfindal, O. C. (1959). *A General Evaluation of Competition in the Copper Industry. Copper Costs and Prices. 1870-1957*, Baltimore: Johns Hopkins Press, xhap.70.
- ✓ Imam, M. O. and Malik, M. (2007). Firm Performance and Corporate Governance Through Ownership Structure: Evidence from Bangladesh Stock Market. *International Review of Business Research Papers*, 3(4), 88-110.
- ✓ Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit- firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.
- ✓ Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. (2020). The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable: (empirical study of manufacturing companies listed on the Indonesia stock



- exchange in 2014-2018). *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 7(3), 126-136.
- ✓ Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.
  - ✓ Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The accounting review*, 78(3), 779-799.
  - ✓ Payne, J., & Williamson, R. (2021). An examination of the influence of mutual CFO/audit firm tenure on audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(4), 106825.
  - ✓ Persakis, A., & Iatridis, G. E. (2016). Audit quality, investor protection and earnings management during the financial crisis of 2008: An international perspective. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 41(C): 73-101.
  - ✓ Putri, P. Y. A. (2020). The Effect Of Locus Of Control and Job Stress On Audit Budget Time Pressure and Its Impact On Audit Quality Reduction Behavior. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 1(2), 68-83.
  - ✓ Smith, K. J., & Emerson, D. J. (2017). An analysis of the relation between resilience and reduced audit quality within the role stress paradigm. *Advances in Accounting*. (37), 1-14.
  - ✓ Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, in press, <http://dx.doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>
  - ✓ Zhang, X., Yan, H., Hu, F., Wang, H., & Li, X. (2022). Effect of auditor rotation violation on audit opinions and audit fees: Evidence from China. *Research in International Business and Finance*, 62, 101715.

