

## بررسی نقش افشای ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرس

معصومه زارع رفیع

کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی بصیر، آبیک، ایران. (نویسنده مسئول).

masomezarerafi09@gmail.com

دکتر حمید اولاد غفاری

گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی بصیر، آبیک، ایران.

hamiddbd@yahoo.com

### چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی نقش افشای ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال مالی ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ می باشد و نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۱۵ شرکت از شرکت های بورسی انتخاب شده است. این تحقیق از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است که با هدف برخورداری از نتایج یافته ها برای حل مسائل موجود در سازمان ها صورت می گیرد و از نظر نحوه گردآوری داده ها نیز توصیفی و از نوع همبستگی بوده است؛ تجزیه و تحلیل اطلاعات تحقیق نیز با استفاده از تحلیل رگرسیون با نرم افزار ایویوز انجام شد. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق نشان داد، افشای ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

**واژگان کلیدی:** افشای ویژگی های صنعت، کیفیت حسابرس، شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران.

### مقدمه

امروزه ارائه اطلاعات حسابداری و گزارش های مالی قابل اتکا از نیازهای اساسی دنیای متحول کنونی است. برای حصول اطمینان از این امر به ساز و کارهایی همانند نظام راهبری مناسب در شرکت ها و سایر بنگاه های اقتصادی نیاز است (جامعی و محمدی کلاره، ۱۳۹۹). با توجه به تضاد منافع حاکم بر محیط حسابرسی و ماهیت مسائل موجود، حسابرسان باید از مهارت یا صلاحیت حرفه ای کافی برخوردار باشند. باین حال، تعریف یکسان از ابعاد این مفهوم در ادبیات و تحقیقات پیشین وجود ندارد و ابعاد آن به فراخور مقتضیات زمان دستخوش تغییرات اساسی قرار گرفته است (چان یو و هانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. کیفیت حسابرسی به عوامل بسیاری بستگی دارد. استفاده کنندگان از گزارش حسابرس، خود حسابرسان، ناظران و قانون گذاران و کل جامعه ذینفعان در فرآیند گزارشگری مالی ممکن است نظرات متفاوتی در مورد کیفیت حسابرسی داشته باشند. در پانزده سال گذشته که رقابت بین مؤسسات حسابرسی گسترش یافته، حرفه حسابرسی تحت تأثیر بسیاری از اتفاقات قرار گرفته است (غلامرضایی و حسنی، ۱۳۹۸). با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هرچه بهتر به بازار را بیشتر دریافتند. مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه ای به غیر از حق الزحمه، به دنبال متفاوت کردن خدمات شان بوده اند. (کروز، گاررو، سانچز و رومرو، ۲۰۱۸). (نصیرپور، عباسیان، و پورآقاجان، ۱۴۰۱).

<sup>1</sup> Chan yo, hang

نقش، وظیفه و مسئولیت حسابرسان حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ایجاب می‌کند که آنان به مباحث روانشناختی هم‌چون سوگیری‌ها توجه ویژه نشان دهند (کای، یاشینگ و تی، ۲۰۲۱). هدف حسابرسان این است که درجه اطمینان کاربران مدنظر در صورت‌های مالی را بالا ببرند (بیسداو و ریچر، ۲۰۱۴). حسابرسی محرمانه است، بنابراین در هنگام تجزیه و تحلیل یک حسابرس مهم است که این را بخاطر داشته باشیم که کیفیت حسابرسی یک ویژگی ادراک شده است و بنابراین نمی‌توان آن را مستقیماً مشاهده کرد (نمازی و ممتازیان، ۱۴۰۱). بنابراین حسابرسان در حین انجام یک حسابرسی باید دو هدف اصلی را محقق سازند: ۱) رسیدن به درجه بالایی از این اطمینان که صورت‌های مالی به عنوان یک واحد کلی عاری از هر گونه تحریف عمده هستند (صرف‌نظر از این که آن‌ها خطا یا کلاهبرداری هستند) و بیان نظرات خود درباره وضعیت آماده‌سازی صورت‌های مالی طبق یک چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا؛ و ۲) توصیف گزارشی در مورد صورت‌های مالی، همراه با نتیجه‌گیری (ریچی، ۲۰۲۲؛ کای و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱).

به این طریق، این احتمال که یک حسابرس یک تحریف را کشف کند به عوامل بسیاری بستگی دارد که عبارتند از: استفاده از منابع مناسب به یک شیوه مؤثر در طی فرآیند حسابرسی (یعنی ورودی‌ها و فرآیند)، اما احتمال این که یک حسابرس این تحریف را گزارش دهد با این مسئله مرتبط است که حسابرس اقدام مناسبی را در حین مد نظر قرار دادن زمینه (به عنوان مثال استقلال از مشتری؛ یعنی ورودی و زمینه) انجام دهد (استارم و تاوانی، ۲۰۱۹؛ سیدنزادفهمیم و زمانی، ۱۳۹۹). کیفیت حسابرسی زمانی محقق می‌گردد که طبق انجام شود تا یک اطمینان منطقی را فراهم سازد که صورت‌های مالی حسابرسی شده و افشاهای مرتبط: ۱) طبق اصول پذیرفته شده حسابداری<sup>۳</sup> ارائه می‌گردند؛ و ۲) به صورت عمده تحریف می‌شوند، خواه این تحریف بخاطر خطا یا خواه بخاطر کلاهبرداری باشد (نور، اسمیت، اسماعیل و تاها<sup>۴</sup>، ۲۰۱۷).

## مبانی نظری

مقررات (تنظیم) افشای اطلاعات یکی از مهم‌ترین سیاست‌ها در بازار سرمایه است. این می‌تواند به‌طور مؤثر عدم تطابق منابع و شکست بازار ناشی از عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش و محتوای اطلاعاتی مؤثر بازار سرمایه را افزایش دهد. اطلاعات صنعت افشا شده توسط شرکت‌های پذیرفته‌شده به سرمایه‌گذاران این امکان را می‌دهد که مستقیماً وضعیت تولید و عملکرد صنعت را درک کنند و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و ذینفعان آن‌ها را کاهش می‌دهد. همچنین اطلاعات دقیق‌تری ارائه می‌دهد که سهامداران کوچک و متوسط را قادر می‌سازد تصمیمات سرمایه‌گذاری و حسابرسان را برای صدور نظرات حسابرسی کنند.

در گذشته، شیوه نظارت سرزمینی به این معنی بود که دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت بسیار هدفمند یا مختص صنعت نبود. نظارت بر افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس با توجه به منطقه‌ای که شرکت در آن واقع شده بود، یکپارچه شد و ناظران هر شرکت پذیرفته‌شده در بورس موظف بودند به‌طور جمعی وظایف نظارت بر اطلاعات را در قلمرو مربوطه خود انجام دهند (کیائو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۳).

اختیار و قدرت تصمیم‌گیری در شرکت‌های سهامی عام که ناشی از ابتکار عمل و سرمایه بخش خصوصی است در حیطه و کنترل گروه‌هایی از طبقات مدیریت است. مدیرانی که اقتصاد کشور تحت نفوذ تصمیمات آنها است و برنامه‌ریزی

<sup>1</sup> richi

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

<sup>3</sup> GAAP

<sup>4</sup> Nour et al.

<sup>5</sup> Qiao et al.

بنگاهها را به نحوی انجام می‌دهند که چه‌بسا با منافع طبقه سهامدار و یا حتی اقتصاد ملی در تضاد باشد. با آغاز انقلاب صنعتی در قرن نوزدهم و با توسعه شرکت های سهامی، انبوه سرمایه‌گذارانی به وجود آمدند که در اداره واحدهای اقتصادی نقش مستقیمی نداشتند و تنها از طریق انتخاب هیئت‌مدیره و نظارت بر آنها بر اداره واحد اقتصادی همت می‌گمارند. حاصل این فرآیند، تفکیک مالکیت از مدیریت شرکت‌ها بود. با جدایی مالکیت از مدیریت این امکان بالقوه وجود دارد که مدیران تصمیماتی را اتخاذ کنند که در جهت منافع آنان و در جهت عکس منافع سهامداران باشد (ولپورو خرم، ۱۳۹۰). این تفکر منجر به پیدایش تئوری نمایندگی شد. با شکل‌گیری رابطه نمایندگی، افراد ذینفع جهت همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه های نمایندگی شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌کند تا هزینه های نمایندگی را کاهش دهد؛ اما به علت اختیارات مدیریت و نیاز به نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرس مستقل مطرح می‌شود (رجبی، ۱۴۰۰).

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام‌شده پیرامون کیفیت حسابرسی به‌نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورتهای مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را به‌عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت های مالی که توسط حسابرس کشف نشده است؛ و (ب) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوتها، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند (کیائو وهمکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرسی بر اطلاعات صورتهای مالی را نشان می‌دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، به توانایی حسابرس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته‌شده حسابداری می‌پردازد. مطابق قسمت (الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می‌شود. قسمت (ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرس می‌باشد. از آنجاکه تضاد منافع بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می‌شود بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه‌ی احتمالات ارزیابی‌شده بازار جای می‌گیرد. از این‌رو، این تعریف به درک بازار از این‌که آیا حسابرس عملیات حسابرسی را با شایستگی انجام داده و نیز میزان درک از استقلال حسابرس، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به سمت تأکید بر اجزای کیفیت حسابرسی تغییر جهت می‌دهد. این مطلب به آنچه در بیانیه پژوهش حسابرسی شماره ۶ تحت عنوان توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورتهای مالی توصیف شده است، مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرس اغلب در پژوهش‌های تجربی پیرامون کیفیت حسابرسی آزمون شده است؛ بنابراین اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم می‌باشد. در راستای بررسی کامل مطالب گذشته ارائه تعریفی که وضعیت مذکور را ترسیم کند، مطلوب به نظر می‌رسد (کیائو وهمکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳).

باین‌حال، در زمینه تحول مقررات اطلاعات بازار سرمایه، نظارت دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت به‌تدریج از مقررات سرزمینی به مقررات صنعت تغییر یافته است، که منعکس‌کننده ایده «تحول کارکردهای دولت و نوآوری

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

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

روش‌های نظارتی» است (شی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰) که در گزارش نوزدهمین کنگره ملی پیشنهاد شده است. پیاده‌سازی و اجرای دستورالعمل‌های دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت سؤالاتی را در مورد تأثیر آن‌ها بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس ایجاد می‌کند. مطالعات چندین عامل داخلی و خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی را شناسایی کرده‌اند، مانند ویژگی‌های سازمان حسابرس، ویژگی‌های حسابرس، ویژگی‌های داخلی شرکت‌های حسابرسی شده و مؤسسات نظارتی خارجی (کریشنن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). با این حال، مطالعات کمی تأثیر دستورالعمل‌ها را بر کیفیت حسابرسی بررسی می‌کند. از یک طرف، اجرای دستورالعمل‌ها، شرکت‌ها را ملزم می‌کند تا اطلاعات عملیاتی، مانند درآمدهای عملیاتی، هزینه‌های عملیاتی، سود ناخالص و تحقیق و توسعه<sup>۳</sup> را افشا کنند. این افشاء عدم قطعیت را کاهش می‌دهد و شفافیت را در بین شرکت‌های هم‌تا افزایش می‌دهد و اطلاعات حسابرسی مفیدتری را در اختیار حسابرسان قرار می‌دهد و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. از سوی دیگر، ویژگی‌های ارزش و کارکردهای کشف قیمت اطلاعات شرکت‌ها (هندرشات و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰) ممکن است شرکت‌ها را وادار کند به جای ارائه‌ی اطلاعات اصلی مالی خود، اطلاعات افشا شده قبلی را به صورت استراتژیک مجدداً افشا کنند تا الزامات افشای اجباری دستورالعمل‌ها را برآورده کنند. افشای مجدد استراتژیک اطلاعات صنعت می‌تواند منجر به افزونگی اطلاعات و کاهش کیفیت حسابرسی شود (کیاو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۳).

نتایج نشان می‌دهد که دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت می‌تواند کیفیت حسابرسی را با افزایش استقلال حسابرسی، حرفه‌ای بودن حسابرسی و تلاش حسابرسی بهبود بخشد. علاوه بر این، تأثیر دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت بر کیفیت حسابرسی به‌ویژه در شرکت‌هایی با افشای کیفی بالا، حسابرسان با رتبه بالا، تخصص برجسته صنعت حسابرس، لحن منفی و سرمایه‌گذاری پایین تحقیق و توسعه مشهود است. از این رو در این تحقیق هدف پاسخگویی به این سؤال پاسخ است که آیا افشای ویژگی‌های صنعت بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد؟

### چارچوب کلان نظری تحقیق

کیفیت حسابرسی احتمال کشف و گزارش یک حسابرس از تحریفات و حذفیات با اهمیت در گزارشگری مالی است. طبق بررسی منابع بالا، افشای ویژگی‌های صنعت از طریق سه عامل اصلی بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد: استقلال حسابرس، حرفه‌ای بودن حسابرس و تلاش حسابرسی.

از نظر استقلال حسابرس، دستورالعمل‌های افشای ویژگی‌های صنعت مقررات سرزمینی را حذف می‌کند و جدایی جغرافیایی بین واحدهای حسابرسی شده و حسابرسان ایجاد کرده و نظر حسابرسی توسط واحدهای حسابرسی شده را کاهش می‌دهد. قبل از اجرای دستورالعمل‌های افشای ویژگی‌های صنعت، مقررات سرزمینی، بخش نظارت بر افشای اطلاعات صنایع مختلف را ملزم می‌کرد که نظارت بر افشای اطلاعات صنایع مختلف را برعهده بگیرد، که به دلیل توجه و تخصص محدود، پوشش همه جنبه‌های افشای اطلاعات و مقررات را با مشکل مواجه می‌کرد و فرصت‌هایی را برای مدیران فراهم می‌کرد تا رفتار نادرست داشته باشند. مقررات صنعتی همچنین فرصت‌های تماس نزدیک بین تنظیم‌کننده اطلاعات و پرسنل شرکت را کاهش می‌دهد و استقلال نهادهای حسابرسی و حسابرسان را افزایش می‌دهد. این

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

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

<sup>3</sup> R&D

<sup>4</sup> Hendershat et al.

<sup>5</sup> Qiao et al.

فرصت‌ها را برای فرصت‌طلبی مدیریت کاهش می‌دهد، شفافیت شرکت را بهبود می‌بخشد (جول و همکاران، ۲۰۲۱) و در نهایت کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد (کیاوو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

از نظر حرفه‌ای بودن حسابرس، دستورالعمل‌ها کمیت و کیفیت اطلاعات مرتبط با صنعت را از طریق تغییر در مدل افشا و نظارتی افزایش می‌دهند. این امر مقدار افشای ویژگی‌های صنعت را افزایش می‌دهد، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و درک حسابرس از شرکت حسابرسی شده را عمیق‌تر می‌کند. افشای اطلاعات عملیاتی شرکت‌ها همچنین مقایسه اطلاعات مربوطه را در بین شرکت‌های همان صنعت افزایش می‌دهد، که می‌تواند درجه عدم تقارن اطلاعات را بیشتر کاهش دهد (جان استون<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). مقایسه شرکت‌ها در یک صنعت، عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد، احتمال کشف اخبار بد را افزایش می‌دهد و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. علاوه بر این، مقایسه اطلاعات صنعت، دشواری و هزینه‌های جستجوی اطلاعات را کاهش می‌دهد، حجم کاری حسابرس را کاهش می‌دهد و کیفیت حسابرسی را بیشتر بهبود می‌بخشد.

از نظر تلاش حسابرسی، دستورالعمل‌ها حسابرسان را ملزم می‌کنند که برای جلوگیری از ریسک حسابرسی، توجه کافی به ورودی‌های حسابرسی داشته باشند و آن‌ها را افزایش دهند و در نتیجه کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. ابلاغ و اجرای دستورالعمل‌ها بدیع، اجباری، جهانی و مشروع است و حسابرسان و شرکت‌های بورسی را تشویق می‌کند تا به آن‌ها توجه کنند. حسابرسان هزینه حسابرسی و ساعات حسابرسی خود را افزایش می‌دهند و شرکت‌ها هزینه‌های خود را برای حق الزحمه حسابرسی افزایش می‌دهند. سرمایه‌گذاری در حق الزحمه حسابرسی و ساعات حسابرسی در نهایت به بهبود کیفیت حسابرسی می‌انجامد. اجرای مقررات بین‌منطقه‌ای افشای ویژگی‌های صنعت انطباق با افشای اطلاعات را افزایش می‌دهد، ریسک حسابرسی و مسئولیت قانونی را کاهش می‌دهد و در نهایت کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد (کیاوو و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳).

با این حال، افشای ویژگی‌های صنعت انتخابی و استراتژیک می‌تواند به‌طور بالقوه مانع کار حسابرس شود و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد. بر اساس تئوری نوین، اطلاعات نامعتبر در افشاها می‌تواند توجه نهادها را منحرف کند و مانع دسترسی به اطلاعات مؤثر شود. مدیریت همچنین ممکن است از افشای نامعتبر در گزارش‌های مالی برای همراه کردن افراد استفاده کند (بلانکو و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). علاوه بر این، مطالعات نشان می‌دهد که در اجرای دستورالعمل‌های افشای ویژگی‌های صنعت، تقریباً نیمی از شرکت‌ها به‌ویژه با توجه به اطلاعات محرمانه شرکت مانند داده‌های تجاری حیاتی و اطلاعات ریسک منحصربه‌فرد، که باعث می‌شود افشای ویژگی‌های صنعت کمتر مؤثر باشد به‌طور دقیق از مقررات پیروی نمی‌کنند، (چن و لی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸). تئوری رقابت شرکتی نشان می‌دهد که شرکت‌ها در افشای اطلاعات با ویژگی‌های ارزش و عملکردهای کشف قیمت مردم می‌باشند (هندرشات و همکاران، ۲۰۲۰). افشای اطلاعات اصلی ارزشمند می‌تواند فرصت‌هایی را برای رقبا در همان صنعت فراهم کند تا پیشگام باشند و شرکت‌هایی که به‌طور فعال اطلاعات کلیدی صنعت را افشا می‌کنند در یک نقطه ضعف رقابتی قرار دارند. برای رعایت الزامات افشای اجباری دستورالعمل‌ها، شرکت‌ها ممکن است اطلاعات مربوط به صنعت را به‌صورت انتخابی یا استراتژیک افشا کنند (چن و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱). این امر الزام اجباری افشای منطبق را برآورده می‌کند و در عین حال از نشت اطلاعات مهم در مورد عملیات شرکت جلوگیری می‌کند. افشای انتخابی و استراتژیک می‌تواند نوین در گزارشگری مالی را افزایش دهد و منجر

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

<sup>2</sup> Jan stoon

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

<sup>4</sup> Belanko et al.

<sup>5</sup> Chen,lee

<sup>6</sup> Chen et al.

به عدم تقارن اطلاعاتی بیشتر بین مدیریت و حسابرسان شود. مدیریت می‌تواند از افزونگی گزارشگری مالی برای پنهان کردن «اخبار بد» به نفع خود استفاده کند که منجر به افزایش ریسک حسابرسی و مشکلات برای حسابرسان می‌شود. با افشای اطلاعات نامعتبرتر در مورد صنعت، سطح افزونگی در گزارشگری مالی افزایش می‌یابد و بار شناختی حسابرس افزایش می‌یابد و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد (کیاو و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

## فرضیه‌های تحقیق

افشای ویژگی‌های صنعت بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است.

## پیشینه تجربی پژوهش

داغانی و همکاران (۱۴۰۳)، در بررسی رویه تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه ایران بیان کردند، با استفاده از نمونه شامل ۱۰۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ و به کارگیری مدل رگرسیونی چندگانه، نتایج پژوهش نشان داد که تغییر حسابرس شرکت به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. همچنین تغییر حسابرس به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه حسابرسی دارای تاثیر منفی و معناداری بوده است. البته میزان حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها نیز تاثیر معناداری و مثبتی به همراه داشته است. سایر نتایج نشان می‌دهد تجربه حسابرس و اندازه شرکت دارای اثر مثبت و معنادار، زیان‌دهی و اقلام تعهدی اثر منفی و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

رخشان و همکاران (۱۴۰۳)، در بررسی موانع ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر شناسایی رویه‌های معیوب بیان کردند، کیفیت حسابرسی از موضوعات بسیار با اهمیت است که همواره مورد توجه پژوهشگران متعددی بوده است. روش پژوهش شامل بررسی ادبیات و پژوهش‌های مرتبط، تهیه و توزیع پرسشنامه است. موانع ارتقای کیفیت حسابرسی در پژوهش حاضر با مشارکت ۳۰۵ نفر از حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار طی پرسشنامه در سال ۱۴۰۱ مورد ارزیابی قرار گرفته است. علاوه بر ضرورت توجه به اصول اخلاقی، موانع مذکور در شش گروه اصلی شامل؛ رویه‌های قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و نتایج حاصل از بکارگیری آن‌ها، حق الزحمه حسابرسی و نحوه پرداخت آن، چگونگی رقابت بین مؤسسات حسابرسی و سهم آن‌ها از بازار حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن، نحوه شرایط ارائه انواع خدمات و صدور گزارش حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی، اندازه مؤسسات حسابرسی و چگونگی آثار ادغام آن‌ها بایکدیگر، طول دوران تصدی مؤسسات حسابرسی و عوامل مؤثر بر انتخاب و تغییر حسابرسان طبقه‌بندی شده‌اند که طبق نتایج پژوهش رفع ایرادات موجود در آن‌ها می‌تواند در نهایت منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی گردد.

نظری و همکاران (۱۴۰۲)، در بررسی تاثیر ویژگی‌های صنعت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی بیان کردند، به منظور نیل به این هدف ۹۶۶ سال - شرکت (۱۳۸ شرکت برای هفت سال) مشاهده جمع آوری شده از گزارشات مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفته‌اند. به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجیت استفاده می‌شود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رقابت بازار محصول.

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

کیاوو وهمکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۳)، در تحقیقی به بررسی تأثیر افشای اطلاعات صنعت (IID) بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده چینی از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۱ پرداختند و با ساخت یک مدل تفاضل در تفاضل بر اساس اجرای دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت در بورس‌های شانگهای و شنژن در سال ۲۰۱۳ به‌عنوان یک شوک بیرونی می‌پردازیم. افشای اطلاعات صنعت کیفیت حسابرسی را با بهبود استقلال حسابرسان، حرفه‌ای بودن و تعهد حسابرسی، به‌ویژه در شرکت‌هایی با افشای اطلاعات صنعت‌های با کیفیت و متعدد، رتبه‌بندی حسابرسان بالا، تخصص قوی در صنعت حسابرسان، افشای اطلاعات صنعت‌هایی با لحن منفی و سرمایه‌گذاری کم تحقیق و توسعه بهبود می‌بخشد. ما اثربخشی دستورالعمل‌های افشای اطلاعات صنعت را از منظر حسابرسی نشان می‌دهیم.

دخلی و امتیرایو<sup>۲</sup> (۲۰۲۳)، در مقاله‌ای با عنوان "ویژگی‌های شرکت، کیفیت حسابرسی و استحکام مدیریتی در طول بحران COVID-19 شواهدی از یک کشور در حال ظهور" باروش مدل رگرسیون چند متغیره در نمونه‌ای از ۲۲۴ مشاهدات فهرست شده در بورس اوراق بهادار تونس طی سال‌های ۲۰۱۴-۲۰۲۰ نشان دادند که بین کیفیت حسابرسی و مدیریت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. عملکرد مالی شرکت و اهرم شرکت ارتباط مثبتی با استقرار مدیریتی نشان می‌دهد.

پانداپوتان و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۳)، در مقاله‌ای با عنوان "کنترل داخلی، کیفیت حسابرسی و اجتناب مالیاتی: شواهدی از اموال و املاک" با روش رگرسیون خطی چندگانه در شرکت‌های املاک و مستغلات پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار اندونزی در دوره‌های ۲۰۲۰ و ۲۰۲۱ که با روش نمونه‌گیری هدفمند ۴۸ نمونه انتخاب شد نشان دادند که کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی اثرات منفی و معناداری بر اجتناب مالیاتی دارد.

## روش تحقیق

این تحقیق از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است که با هدف برخورداری از نتایج یافته‌ها برای حل مسائل موجود در سازمان‌ها صورت می‌گیرد و از نظر نحوه‌ی گردآوری داده‌ها (طرح تحقیق) نیز توصیفی (توصیف موضوع، پدیده یا متغیر بدون دستکاری و دخالت در موقعیت، وضعیت یا نقش متغیرها) و از نوع همبستگی (کسب اطلاع از وجود رابطه بین متغیرها ولی نه الزاماً کشف رابطه علت و معلولی) است؛ تجزیه و تحلیل اطلاعات تحقیق نیز با استفاده از تحلیل رگرسیون ترکیبی انجام می‌شود همچنین روش تحقیق از نوع تحقیقات علی-پس رویدادی می‌باشد، چرا که در اینگونه تحقیقات کشف علت‌ها یا عوامل بروز یک رویداد یا حادثه یا پدیده مورد نظر است. داده‌های جمع‌آوری شده با استفاده از نرم افزار Excel محاسبه و با نرم افزار Eviews10 مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرند.

## جامعه و نمونه آماری

در پژوهش حاضر، جامعه‌ی آماری شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره پنج ساله ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ است. در تحقیق حاضر از روش نمونه‌برداری حذف سیستماتیک استفاده می‌گردد که از جامعه‌ی آماری مورد نظر، شرکت‌های نمونه با توجه به شرایط و محدودیت‌های زیر انتخاب می‌گردد:

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

<sup>2</sup> Dakhli, A., & Mtiraoui, A.

<sup>3</sup> Pandapotan, F., Puspitasari, F., & Maharani, A.

جدول (۱): محدودیت های اعمال شده برای شرکت ها

| ردیف | شرح محدودیت   | تعداد | درصد    |
|------|---|-------|---------|
| ۱    | تعداد کل شرکت ها قبل از اعمال محدودیت   | ۵۲۰   |         |
| ۲    | جزء بانکها، مؤسسات مالی، سرمایه گذاری، هلدینگ و لیزینگ نباشد زیرا به دلیل ماهیت فعالیت خاص آنها، رابطه مولفه های مورد بررسی در این پژوهش برای چنین موسساتی متفاوت بوده و قابل تعمیم به سایرین نمی باشد. | (۳۸)  | ۱۴ درصد |
| ۳    | شرکت تا پایان سال ۱۳۹۴ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده و طی سال های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ از بورس اوراق بهادار نیز خارج نشده باشد.  | (۱۲۴) | ۳۲      |
| ۴    | برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری، سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد.   | (۱۰۸) | ۲۳      |
| ۵    | شرکت طی سال های ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱ تغییر سال مالی نداشته باشد.  | (۷۳)  | ۱۲      |
| ۶    | صورت های مالی و اطلاعات شرکت ها در دسترس باشند.   | (۵۰)  | ۱۹      |
|      | جمع کل شرکتهای باقیمانده  | ۱۱۵   |         |

بر این اساس در مطالعه حاضر تعداد ۱۱۵ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید.

تعریف عملیاتی متغیرها و مدل های رگرسیونی تحقیق

تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

ویژگی های صنعت

در این پژوهش از ویژگی های زیر که زیر مجموعه ویژگی صنعت هستند، استفاده می کنیم (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

|   |          |
|---|----------|
| در صورتی که شرکت در سال حسابرسی تغییر حسابرس (استعفا، اخراج) داشته باشد برابر با یک در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.         | CHANGE   |
| در صورتی که شرکت در سال حسابرسی استعفاء حسابرس داشته باشد برابر با یک در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.                       | RESIGN   |
| در صورتی که شرکت در سال حسابرسی اخراج حسابرس داشته باشد برابر با یک در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.                         | DISMISS  |
| در صورت تغییر حسابرس از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ برابر با یک و در صورت تغییر از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ برابر با صفر می باشد | BIGTONON |
| در صورت تغییر حسابرس از شرکت غیر بزرگ به بزرگ برابر با یک و در صورت تغییر از شرکت غیر بزرگ به شرکت غیر بزرگ برابر با صفر می باشد  | NONTOBIG |
| مجموع فروش تقسیم بر مجموع هزینه های عملیاتی، بر اساس صنعت   | DIFF     |
| شاخص حسابرسی هرفیندال   | AUHERF   |
| اگر در سال قبل از تغییر شرکت، تجدید ارائه داشته باشد، مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد                                | RESTATE  |

کیفیت حسابداری

این یک متغیر ساختگی است که اگر سازمان حسابداری و مفید راهبر صورتهای مالی شرکت را حسابداری کنند، مقدار آن برابر با ۱ و در غیر این صورت ۰ است. (تحریری و همکاران، ۱۳۹۹).



### متغیرهای کنترلی

- ✓ وجوه نقدی نگهداری شده (CASH) نسبت وجوه نقدی و معادل های نقدی به مجموع دارایی ها
- ✓ اهرم مالی (LEV) نسبت بدهی کل به مجموع دارایی ها
- ✓ اندازه شرکت (SIZE) لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها: کل دارایی های شرکت

### مدل رگرسیونی تحقیق

$$\text{Opinion}_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 \text{CHANGE}_{i,t} + \beta_2 \text{RESIGN}_{i,t} + \beta_3 \text{BIGTONON}_{i,t} + \beta_4 \text{NONTOBIG}_{i,t} + \beta_5 \text{DIFF}_{i,t} + \beta_6 \text{AUHERF}_{i,t} + \beta_7 \text{RESTATE}_{i,t} + \beta_8 \text{CASH}_{i,t} + \beta_9 \text{LEV}_{i,t} + \beta_{10} \text{SIZE}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

(کیاوو وهمکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳).

### آمار توصیفی

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

| نام  | نماد     | تعداد مشاهدات | میانگین | میان   | حداکثر | حداقل  | انحراف معیار |
|--|----------|---------------|---------|--------|--------|--------|--------------|
| کیفیت حسابرسی                              | Opinion  | ۸۰۵           | ۰٫۶۴    | ۰٫۵۱   | ۱      | ۰      | ۰٫۴۹۰۹       |
| تغییر حسابرس                               | CHANGE   | ۸۰۵           | ۰٫۴۳    | ۰٫۵۸   | ۱      | ۰      | ۰٫۵۲         |
| استعفاء حسابرس                             | RESIGN   | ۸۰۵           | ۳۰      | ۸۵     | ۱      | ۰      | ۰٫۵۱۳        |
| تغییر حسابرس از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ | BIGTONON | ۸۰۵           | ۰٫۴۳    | ۰٫۵    | ۱      | ۰      | ۰٫۲۹         |
| تغییر حسابرس از شرکت غیر بزرگ به شرکت بزرگ | NONTOBIG | ۸۰۵           | ۰٫۶۶    | ۰٫۶۵   | ۱      | ۰      | ۰٫۲۶         |
| فروش بر مجموع هزینه های عملیاتی            | DIFF     | ۸۰۵           | ۶٫۱۲    | ۶٫۰۷   | ۱      | ۰      | ۰٫۶۱         |
| شاخص حسابرسی هرفیندال                      | AUHERF   | ۸۰۵           | ۰٫۴۱۰   | ۰٫۳۷۴  | ۱      | ۰      | ۰٫۵۰۸        |
| تجدید ارائه                                | RESTATE  | ۸۰۵           | ۰٫۱۲۸   | ۰٫۱۰۸  | ۱      | ۰      | ۰٫۱۴۹        |
| وجه نقد نگهداری شده                        | CASH     | ۸۰۵           | ۰٫۱۲۸   | ۰٫۱۱۳  | ۰٫۶۴۸  | ۰      | ۰٫۱۳۸        |
| اهرم مالی                                  | LEV      | ۸۰۵           | ۰٫۵۸۲   | ۰٫۵۷۹  | ۲٫۰۷۷  | ۰٫۰۳۶  | ۰٫۲۰۸        |
| اندازه شرکت                                | SIZE     | ۸۰۵           | ۲۸٫۲۴۶  | ۲۷٫۹۷۳ | ۳۴٫۳۹۵ | ۲۲٫۸۲۲ | ۱٫۷۸۳        |

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

### بررسی مفروضات مدل رگرسیون خطی ثابت بودن واریانس جزء خطا (باقیمانده ها)

در این مطالعه فرض همسانی واریانس باقیمانده ها از طریق آزمون بروش-پاگان-گادفری<sup>۱</sup> مورد بررسی قرار می گیرد. که نتایج آن نشان می دهد که فرضیه صفر مبنی بر وجود همسانی واریانس رد نمی شود. بنابراین، در مدل ما همسانی واریانس وجود دارد و می توان نتیجه گرفت که OLS بهترین تخمین زن بوده است.

جدول (۳): نتایج حاصل از آزمون ثابت بودن واریانس جمله خطا

| نتیجه                | احتمال | آماره F | مدل پژوهش |
|----------------------|--------|---------|-----------|
| همسانی واریانس خطاها | ۰,۱۷۵۰ | ۱,۲۱۴۲  | مدل       |

### عدم وجود خود همبستگی جزء خطا (باقیمانده ها)

نتایج حاصل از آزمون بروش-گادفری بیانگر این می باشد که با توجه به اینکه در سطح اطمینان ۹۵٪ مقدار احتمال آماره F، در مدل پژوهش بیشتر از ۵٪ می باشد، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه صفر در مدل پژوهش رد نمی شود، به عبارت دیگر، فرض عدم وجود خود همبستگی جزء خطا در مدل مورد استفاده در پژوهش رد می شود. می توان نتیجه گرفت در مدل خود همبستگی وجود ندارد.

جدول (۴): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود خود همبستگی جزء خطا

| نتیجه                      | احتمال | آماره F  | مدل پژوهش |
|----------------------------|--------|----------|-----------|
| عدم وجود خود همبستگی خطاها | ۰,۰۹۵۴ | ۵۰,۲۴۱۰۱ | مدل       |

### عدم وجود هم خطی بین جملات توضیحی

نتایج از این آزمون، از آن جایی که vif برای متغیرهای تحقیق کمتر از عدد ۱۰ می باشد نشان دهنده عدم هم خطی میان متغیرهای مستقل تحقیق می باشد. از این رو می توان پذیرفت که دقت ضرایب تاثیر متغیرهای مستقل در مدل تحقیق، تحت تاثیر روابط درونی متغیرهای مستقل قرار نمی گیرد.

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین جملات توضیحی در متغیرهای تحقیق

| متغیر                                       | نماد     | واریانس ضریب | عامل تورم واریانس |
|---|----------|--------------|-------------------|
| کیفیت حسابرسی                               | Opinion  | ۸,۱۱۵۴۲۱     | ۱,۰۹۳۲۰۲۴         |
| تغییر حسابرسی                               | CHANGE   | ۱۲,۴۲۲۰۱     | ۱,۰۳۵۰۱۲          |
| استعفاء حسابرسی                             | RESIGN   | ۱,۵۹۸۵۴۵     | ۲,۱۵۰۵۴۲          |
| تغییر حسابرسی از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ | BIGTONON | ۱,۴۸۶۵۹۵     | ۱,۰۶۵۵۲۵          |
| تغییر حسابرسی از شرکت غیر بزرگ به بزرگ      | NONTOBIG | ۳,۵۹۵۵۴۵     | ۳,۰۴۲۰۴۴          |
| فروش بر مجموع هزینه های عملیاتی             | DIFF     | ۳۴۱۲۱.۹      | ۱,۰۹۴۵۱           |
| شاخص حسابرسی هرفیندال                       | AUHERF   | ۹۰۶۲۴.۸      | ۰۳,۸۷۲۱۰          |
| تجدید آرائه                                 | RESTATE  | ۱,۵۸۹۱۲۳     | ۲,۱۵۸۲۳           |
| وجه نقد نگهداری شده                         | CASH     | ۴۲,۷۲۰۱      | ۳,۰۶۵۸۹۱          |
| اهرم مالی                                   | LEV      | ۵۲,۹۳۴۳      | ۳,۰۴۴۵۱۲          |
| اندازه شرکت                                 | SIZE     | ۰,۵۹۴۲۵۱     | ۱,۱۲۴۵۱۲          |

<sup>1</sup> Breusch-Pagan-Godfrey

## بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

از آن جایی که سطح معناداری برای متغیرهای پژوهش درآزمون دیکی فولر کمتر از خطای ۰,۵ بوده است متغیر های ما مانا هستند یعنی طی گذشت زمان دستخوش تغییرات روند دار نخواهند شد.

جدول (۶): نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

| نتایج | آزمون دیکی فولر |          | متغیرها   |
|-------|-----------------|----------|---|
|       | احتمال          | آماره    |   |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۱۱,۲۱۴۵ | Opinion کیفیت حسابرسی                               |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۲۲,۵۴۰۴ | CHANGE تغییر حسابرس                                 |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۱۹,۳۵۰۵ | RESIGN استعفاء حسابرس                               |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۱۲,۶۵۹۴ | BIGTONON تغییر حسابرس از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۳,۴۸۵۰۴ | NONTOBIG تغییر حسابرس از شرکت غیر بزرگ به بزرگ      |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۷,۳۵۴۰۱ | DIFF فروش بر مجموع هزینه های عملیاتی                |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۱۹,۵۸۰۰ | AUHERF شاخص حسابرسی هرفیندال                        |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۸,۳۵۵۹۰ | RESTATE تجدید ارائه                                 |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۷,۶۸۳۴  | CASH وجه نقد نگهداری شده                            |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۱۱,۵۹۱۸ | LEV اهرم مالی                                       |
| مانا  | ۰,۰۰۰۰          | -۷,۳۵۴۰  | SIZE اندازه شرکت                                    |

## نتایج حاصل از رگرسیون

فرضیه اول: افشای ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است. مقدار آماره نسبت راستنمایی (LR) در سطح اطمینان ۹۵٪ بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. نتایج مربوط به ضریب تعیین مک فادن نشان می دهد، که تقریباً ۳۲,۸٪ تغییرات متغیر وابسته (کیفیت حسابرسی) به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می دهد که با توجه به آماره Z در سطح اطمینان ۹۵٪، اندازه شرکت با متغیر کیفیت حسابرسی رابطه معناداری دارد. بقیه متغیرها نیز هیچ گونه رابطه ای با متغیر وابسته یا همان متغیر کیفیت حسابرسی ندارند.

نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر افشای ویژگی های صنعت (تغییر حسابرس، استعفاء حسابرس، تغییر حسابرس از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ، تغییر حسابرس از شرکت غیر بزرگ به بزرگ، فروش بر مجموع هزینه های عملیاتی، شاخص حسابرسی هرفیندال، تجدید ارائه)، به ترتیب ۰,۲۸۲۷، ۰,۱۲۴۴، ۰,۰۸۸۹، ۰,۰۳۱۲، ۰,۰۵۲، ۰,۰۰۸، ۰,۰۳۱۳ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت افشای ویژگی های صنعت بر متغیر کیفیت حسابرسی می باشد که در سطح اطمینان ۹۵٪، با توجه به آماره Z ضریب متغیر افشای ویژگی های صنعت، در مدل معنادار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ فرضیه اول را تأیید کرد. این امر به این معنی است بین افشای ویژگی های صنعت و متغیر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد. به عبارتی می توان اینگونه تفسیر کرد با افزایش در افشای ویژگی های صنعت، متغیر کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت. در نهایت فرضیه اول که بیان می کند: افشای ویژگی های صنعت بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است، تأیید می گردد.

جدول (۷): نتایج تخمین مدل پژوهش

| Opinion <sub>i,t</sub> = α <sub>0</sub> + β <sub>1</sub> CHANGE <sub>i,t</sub> + β <sub>2</sub> RESIGN <sub>i,t</sub> + β <sub>3</sub> BIGTONON <sub>i,t</sub> + β <sub>4</sub> NONTOBIG <sub>i,t</sub> + β <sub>5</sub> DIFF <sub>i,t</sub> + β <sub>6</sub> AUHERF <sub>i,t</sub> + β <sub>7</sub> RESTATE <sub>i,t</sub> + β <sub>8</sub> CASH <sub>i,t</sub> + β <sub>9</sub> LEV <sub>i,t</sub> + β <sub>10</sub> SIZE <sub>i,t</sub> + ε <sub>i,t</sub> |         |                |              |          |   |
|---|---------|----------------|--------------|----------|---|
| متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی<br>روش: رگرسیون لاجستیک<br>دوره زمانی: ۱۳۹۵ تا ۱۴۰۱   |         |                |              |          |   |
| احتمال  | آماره Z | خطای استاندارد | ضریب برآوردی | نماد     | متغیر                                       |
| ۰,۰۰۰۰  | ۵,۱۸۴۰  | ۰,۳۵۶۸         | ۱,۸۴۹۷       | C        | مقدار ثابت (عرض از مبدأ)                    |
| ۰,۰۰۰۰  | ۵,۴۰۳۱  | ۰,۰۵۲۳         | ۰,۲۸۲۷       | CHANGE   | تغییر حسابرسی                               |
| ۰,۰۳۷۱  | ۰,۴۷۲۱  | ۰,۲۶۳۶         | ۰,۱۲۴۴       | RESIGN   | استعفاء حسابرسی                             |
| ۰,۰۱۳۵  | ۰,۵۰۵۶  | ۰,۱۷۵۹         | ۰,۰۸۸۹       | BIGTONON | تغییر حسابرسی از شرکت بزرگ به شرکت غیر بزرگ |
| ۰,۰۰۰۰  | ۵,۹۸۴۷  | ۰,۰۰۵۲         | ۰,۰۳۱۲       | NONTOBIG | تغییر حسابرسی از شرکت غیر بزرگ به بزرگ      |
| ۰,۰۰۰   | ۶,۱۸۵   | ۰,۰۰۰۸         | ۰,۰۵۲        | DIFF     | فروش بر مجموع هزینه های عملیاتی             |
| ۰,۰۰۰   | ۷,۳۲۰   | ۰,۰۰۰۱         | ۰,۰۰۰۸       | AUHERF   | شاخص حسابرسی هرفیندال                       |
| ۰,۰۰۰   | ۱۱,۰۹۷  | ۰,۰۰۲۸         | ۰,۳۱۳        | RESTATE  | تجدید ارائه                                 |
| ۲,۰۷۸۰  | ۱۵,۶۴۱  | ۰,۰۲۲۶         | ۰,۳۵۳۹       | CASH     | وجه نقد نگهداری شده                         |
| ۰,۳۸۲   | ۰,۸۷۳۷  | ۰,۰۵۲۰         | ۰,۰۴۵۴       | LEV      | اهرم مالی                                   |
| ۰,۰۰۰   | ۵,۲۶۹   | ۰,۰۰۷۵         | ۰,۳۹۸        | SIZE     | اندازه شرکت                                 |
|   |         | ۰,۵۲۸۵         |              |          | ضریب تعیین مک فادن                          |
|   |         | ۱۳۹,۲۱۴۵       |              |          | آماره LR                                    |
|   |         | ۰,۰۰۰,۰۰۰      |              |          | سطح معناداری (آماره LR)                     |

نتایج تحقیق حاضر هم سوبا تحقیق سالم الزوی (۲۰۱۸)، آلزبان و همکاران (۲۰۱۸)، آکولی (۲۰۱۳)، پیزی و همکاران (۲۰۱۱)، زنگین و اوزکان (۲۰۱۰)، نخعی و همکاران (۱۳۹۸)، نونهال نهر و اکبرپور (۱۳۹۸)، حسینی و همکاران (۱۳۹۶)، صالحی (۱۳۹۵)، حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) و برخلاف تحقیقات هرمن و همکاران (۲۰۱۳)، زنگین و اوزکان (۲۰۱۰)، کرمشاهی (۱۳۹۵)، سجادی و همکاران (۱۳۹۲) می باشد.

نتایج این تحقیق می تواند به منظور استفاده مدیران، سهامداران، اعتبار دهندگان و سرمایه گذاران و همه ذینفعان با توجه به وضعیت کشور ایران مفید واقع گردد. بنابراین پیشنهادات زیر ارائه می شود:

به نهادهای قانون گذار از جمله سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و ... پیشنهاد می شود به روابط بین افشای ویژگی های صنعت و کیفیت حسابرسی توجه کنند.

به شرکای موسسات حسابدار رسمی و همچنین سازمان های حسابرسی ذیربط پیشنهاد می شود ویژگی های علمی، پژوهشی، شخصیتی و سوابق افراد متقاضی کار حسابرسی را با دقت بیشتری بررسی کرده چرا که از عناصر تاثیرگذار بر افشای ویژگی های صنعت و افزایش کیفیت حسابرسی می باشند.

همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود با بررسی مجدد موسسات حسابداری رسمی کشور، موسسات را با توجه به ویژگی های بررسی شده در این پژوهش از لحاظ افشای ویژگی های صنعت دسته بندی کرده و کیفیت حسابرسی گزارشات مالی ارائه شده آنها را از این حیث نمره دهند.

## منابع

- ✓ اسماعیل زاده، علی، کیوانفر، مختار، (۱۳۹۷)، رابطه بین استحکام مدیریت، مدیریت سود و ارزش شرکتها، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۰، شماره ۳۹، صص ۸۱-۱۰۶.
- ✓ پرکاوش، طاهر، مهربان پور، محمدرضا، (۱۴۰۲)، تاثیر ویژگی های شرکت بر ارتباط بین تامین مالی سرمایه در گردش و عملکرد مالی، تحقیقات مالی.
- ✓ پرکاوش، طاهر، مهربانپور، محمدرضا، علوی نسب، سیدمحمد، عباسیان، عزتاله، (۱۳۹۹)، نقش عدم انعطاف پذیری مالی در تبیین ناهنجاری اقلام تعهدی، پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۲، شماره ۲، صص ۲۳-۴۶.
- ✓ حبیبی، نجمه، عباسیان، محمد مهدی، پورآقاجان، عباسعلی، (۱۴۰۰)، تاثیر استحکام مدیریتی بر افشای اطلاعات با توجه به نقش تعدیل گر بلوغ بدهی در بورس اوراق بهادار تهران، اقتصاد مالی، دوره ۱۵، شماره ۵۵، صص ۲۹۷-۳۱۲.
- ✓ خواجوی، شکراله، رضایی، غلامرضا، صفایی، امیر، (۱۴۰۰)، بررسی رابطه بین نقدشوندگی و تمرکز مالکیت شرکت ها با در نظر گرفتن نقش تعدیلی حاکمیت شرکتی، پیشرفت های مالی و سرمایه گذاری، دوره ۲، شماره ۳، صص ۱-۲۹.
- ✓ ذوالفقاری، علی، مرادی، مهدی، بهنام، مهدی، مرندي، زکيه، (۱۳۹۸)، تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی، عدم نقدشوندگی سهام و تمرکز مالکیت بر دقت پیش بینی سود، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۴، صص ۱۹۳-۲۱۶.
- ✓ رسولی، سجاد، حاجی هاشمی، منصوره، شهری، مریم، (۱۴۰۱)، رابطه کیفیت حسابرسی، ثبات و هدف مالی با امکان تقلب در صورتهای مالی، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، دوره ۶، شماره ۸۴، صص ۱۸۹۵-۱۹۱۳.
- ✓ رضایی، فرزین، مرادی، مریم، لیل، (۱۳۹۹)، تاثیر ویژگی های شرکت بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت های مالی و نگهداشت وجوه نقد شرکتهای، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۸۱-۹۸.
- ✓ رضایی، فرزین، مرادی، مریم، (۱۳۹۸)، تاثیر تمرکز مالکیت بر رابطه بین فرا اطمینانی مدیریت و سررسید بدهی شرکت ها، دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، دوره ۱۲، شماره ۴۳، صص ۱۴۳-۱۵۷.
- ✓ صالحی، مهدی، بخشیان، عسل، داوطلب طوسی، فتانه، (۱۳۹۶)، تاثیر تمرکز مالکیت و درجه کنترل بر ارزش شرکت در صنعت بیمه، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۳۳، صص ۲۹-۴۹.
- ✓ علوی، سید حسین، پارسایی، منا، (۱۳۹۸)، رابطه کیفیت حسابرسی با شفافیت شرکتی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صص ۴۳-۶۸.
- ✓ شاه مرادی، نسیم، طباطبایی نسب، زهره، (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه نااطمینانی اقتصادی و مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نشریه پژوهش های حسابداری مالی، دوره ۱۳، شماره ۱، صص ۶۷-۸۶.



