

## رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی

هاشم مکاری

دانشجوی دکتری مهندسی مالی واحد رودهن

hashemmokari@mailfa.com

سیدعلیرضا میرعرب بایگی

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن (نویسنده مسئول)

Mirarab\_alireza@yahoo.com

سیدوحید حسینی طباطبایی

کارشناس ارشد مدیریت مالی واحد تهران مرکزی

Svht94@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۹/۰۴/۰۴ تاریخ پذیرش: ۹۹/۱۱/۰۷

### چکیده

هدف این تحقیق بررسی تاثیر سطح دانش و اندازه شرکت بر روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سالهای بین ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بوده است. در این تحقیق، مشغله حسابرس متغیر مستقل و کیفیت حسابرسی متغیر وابسته در نظر گرفته شد. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی قرار داشته و از نظر روش نیز در دسته تحقیقات همبستگی محسوب می گردد. در این پژوهش برای جمع آوری داده ها و اطلاعات، از روش کتابخانه ای استفاده شد. در بخش داده های پژوهش از طریق جمع آوری داده های شرکت های نمونه با مراجعه به صورت های مالی، یادداشت های توضیحی و ماهنامه بورس اوراق بهادار انجام پذیرفت. بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۳۲ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. به منظور توصیف و تلخیص داده های جمع آوری شده از آمار توصیفی و استنباطی بهره گرفته شده است. به منظور تحلیل داده ها ابتدا پیش آزمون های ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن و آزمون جاک - برا و سپس از آزمون رگرسیون چند متغیره برای تایید و رد فرضیه های تحقیق (نرم افزار ایویوز) استفاده گردیده است. نتایج نشان داد بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ به علاوه سطح دانش حسابرس و اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند. نتایج به دست آمده در این پژوهش با مستندات اشاره شده در چارچوب نظری تحقیق و ادبیات مالی مطابقت دارد.

واژه های کلیدی: حسابرسی - مشغله حسابرس - کیفیت حسابرسی.

## ۱- مقدمه

پژوهشگران از دیرباز متوجه تأثیر تجربه و تحصیلات بر قضاوت و تصمیم‌گیری بوده‌اند. برای مثال در رشته‌های بسیار تخصصی نظیر حسابرسی و حسابداری، آگاهی از تفاوت‌هایی که در فرآیندهای تصمیم‌گیری و روش تجربی متخصصین در مقابل تازه‌کارها وجود دارد، در طراحی ابزارهای کمکی برای تصمیم‌گیری (مثل سیستم‌های خبره و پشتیبان تصمیم‌گیری) و پیشبرد برنامه‌های آموزشی کارکنان بسیار ارزشمند می‌باشد، در حسابرسی صورت‌های مالی، قضاوت نقش بسیار مهمی ایفا می‌کند، به طوری که تمام مراحل حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات و اظهارنظر) با قضاوت همراه است. همچنین متغیرهای مربوط به شخص قضاوت‌کننده می‌تواند بخشی از علل اختلاف در قضاوتها را تشریح کند. شخصی که در یک حوزه تجربه و تحصیلات بیشتری دارد اقلام بیشتری را در حافظه خود دارد و درک خوبی نسبت به فراوانی نسبی رویدادها دارد. علاوه بر آن، تجربه زیاد منجر به ساختار طبقه‌بندی پیچیده‌تر می‌شود. معلومات و تجربه از ویژگیهای کلیدی قضاوت حرفه‌ای است. بدون وجود معلومات و تجربه، افراد حرفه‌ای نمی‌توانند نیازهای مشتریان با استانداردهای حرفه‌ای را برآورده نمایند. مطالعات انجام شده توسط انجمن حسابداری در کانادا (۱۹۹۵) نگرشی را نسبت به دانش تخصصی مطرح ساخت که به موجب آن تجربیات و آموزش‌های ویژه مولد معلومات است و معلومات جهت اجرای وظایف حسابرسی با استعدادهای فطری ترکیب می‌شود، اگر چه حسابرسی که به طور متوسط با تجربه‌تر بودند کارایی بیشتری نسبت به حسابرسان کم تجربه تر از خود نشان دادند؛ اما معلومات و استعدادهای ذاتی متغیرهای بهتری برای توضیح عملکرد جلوه نمود. کسب این استعداد تا حدی ذاتی و تا اندازه‌ای نیز اکتسابی است. همه افرادی که تجربیات مشابهی در یک زمینه دارند لزوماً استعداد یکسانی در حل مسائل نخواهند داشت. در حقیقت حسابرسان مجرب و با معلوماتی که استعداد حل مسائل را ندارند فاقد دانش تخصصی لازم برای بعضی از کارهای حسابرسی خواهند بود و کیفیت پایین تری در حسابرسی خواهند داشت (نون‌هال نهر و اکبرپور، ۱۳۹۸، ۲).

## بیان مسئله

در اوایل دهه ۲۰۰۰ اعتبار بازارهای سرمایه به دلیل یک سری از رسوایی‌های حسابداری کاهش یافت که یکی از دلایل آن را بروز تقلب در حسابداری بیان کرده‌اند. پس از بروز یک سری از تقلب‌ها در حسابداری، سازمان‌های نظارتی شروع به تأکید بر

اهمیت کیفیت کنترل بر شرکت‌های حسابرسی به عنوان وسیله‌ای برای بهبود کیفیت حسابرسی و جلوگیری از تقلب در حسابداری نمودند. در همین راستا استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت<sup>۱</sup> شماره یک، دستورالعملی برای بازرسی بر کنترل کیفیت در شرکت‌های حسابرسی ارائه داد. ماده ۲۹ استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت شماره یک به طور خاص الزام کرده است که یک شرکت حسابرسی باید پرسنل مناسب با صلاحیت، قابلیت‌ها و تعهد به اصول اخلاقی لازم برای انجام وظایف حسابرسی را داشته باشد. استاندارد بین‌المللی کنترل کیفیت، شش مؤلفه کنترل کیفیت حسابرسی را در شرکت‌های حسابرسی بیان کرده که به‌واسطه آن‌ها مدیریت یا سرمایه‌گذاری در منابع انسانی مهم‌ترین اولویت است و به این موضوع اشاره کرده است که شرکت‌های حسابرسی توانایی‌های پرسنل حسابرسی خود را از طریق آموزش حرفه‌ای و همچنین تجربه عملی می‌بایست ارتقا دهند و تأکید ویژه‌ای بر بحث حقوق و مزایا و پاداش آن‌ها دارد. این تأکید بر کیفیت حسابرس، انتظارات دستگاه‌های نظارتی را برای از جلوگیری از افزایش تقلب در حسابداری به دنبال دارد که می‌تواند از طریق کنترل کیفیت فرآیندها در شرکت‌های حسابرسی حاصل شود (کانگ و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶، ۳).

تضاد منافع بالقوه میان مالکان، مدیران و دارندگان سایر اوراق‌بهدار محیطی را ایجاد می‌کند که حسابرس خارجی می‌تواند در آن ارزش قابل ملاحظه‌ای را برای سرمایه‌گذاران ایجاد نماید. بی‌قاعدگی‌های یافت شده در صورت‌های مالی موجب موشکافی دقیق‌تر نقشی که حسابرسان می‌توانند در بازارهای مالی ایفا کنند، شده است. خدمات حسابرسی به عنوان ناظری مستقل بر نحوه عملکرد مدیریت و نوع گزارشگری وی، مکانیزمی در جهت افزایش قابلیت اتکا و مربوط بودن صورت‌های مالی، کاهش عدم اطمینان در تصمیمات سرمایه‌گذاری و نهایتاً بهبود شفافیت شرکتی تلقی می‌شود (علوی طبری و پارسایی، ۱۳۹۸، ۴۴).

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده‌کنندگان برای تصمیم‌گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه‌های اقتصادی نیاز دارند. صورت‌های مالی به عنوان مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می‌شود. اما مسئله مهم تردید

2- Kang et al

1- ISQC

مدارک، مشاهده دارایی‌ها، استعلام و پرسش در واحد تجاری و خارج از آن و اعمال سایر روش‌های حسابرسی، مدارکی فراهم می‌سازد که برای تعیین اینکه صورت‌های مالی نشانگر تصویر مطلوب و معقولی از وضعیت مالی واحد تجاری و نتایج فعالیت آن در طی دوره مورد رسیدگی است، ضرورت دارد (آقایی، ۱۳۹۰، ۱۹).

حسابرسی را رسیدگی و اظهار نظر درباره صحت نسبی و قابلیت قبول اقلام مربوط به وضع مالی و نتایج حاصل از فعالیت‌های مالی (مندرج در ترازنامه و صورت سود و زیان) مؤسسه‌ها نیز تعریف می‌کنند. یکی از جامع‌ترین تعاریف حسابرسی را در نشریه شماره ۷۸ سازمان حسابرسی می‌توان دید:

حسابرسی عبارت از بازرسی جستجوگرانه مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورت‌های مالی می‌باشد. حسابرسان از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی و بازرسی مدارک، مشاهده دارایی‌ها، پرسش از منابع داخل و خارج شرکت و اجرای سایر روش‌های رسیدگی، شواهد لازم را برای تعیین اینکه صورت‌های مالی، تصویری مطلوب و به نسبت کامل از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارائه می‌کند یا خیر، گردآوری می‌کنند. در اغلب متون تخصصی حسابرسی، تعریف ارائه شده در مورد حسابرسی فقط جنبه حسابرسی صورت‌های مالی (آنچه مد نظر این پژوهش است) را در بر می‌گیرد؛ اما برای درک بهتر حسابرسی نیاز به داشتن تعریف جامع از آن است، این تعریف را کمیته مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی انجمن حسابداران آمریکا ارائه نموده است. حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع. این تعریف آن‌چنان جامع است که حسابرسی صورت‌های مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت و حسابرسی جامع را در بر می‌گیرد. (در ادامه این بخش هر یک از این حسابرسی‌ها مورد بررسی قرار خواهد گرفت) عبارت فرایند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود که بر مبنای آن مجموعه‌ای از شواهد مربوط جمع‌آوری و ارزیابی می‌گردد و به این طریق هدف‌های حسابرسی تحقق می‌یابد. جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. اگر چه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد،

در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می‌گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع یکی از نقش‌های حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده-کنندگان است (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۲، ۲).

نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت، یکی از موضوعاتی است که نهادهای نظارتی بیش از پیش به آن توجه دارند. کمیته حسابرسی به عنوان مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان، نقش مؤثری در تعیین حجم و حدود رسیدگی‌های حسابرسان داشته و همچنین مطابق با منشور کمیته حسابرسی، مسئولیت تعیین حق‌الزحمه حسابرسان را نیز بر عهده دارد (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۶، ۴۷).

حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی به استفاده‌کنندگان اطلاعات است؛ زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل زیادی نیازمند بررسی آن‌ها توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵، ۴۳).

صورت‌های مالی حسابرسی شده به‌وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهار نظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. حسابرسی فرایندی است منظم و باقاعده (سیستماتیک) جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارشگری نتایج به افراد ذینفع. گسترش روزافزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آن، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط، بی‌طرفانه و قابل‌اتکا و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستم‌ها و فرآیندهایی که چنین اطلاعاتی را فراهم کنند، ایجاد نموده است. همین عوامل موجب افزایش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است (نوری و گیلانی نیا، ۱۳۹۵، ۱).

حسابرسی عبارت است از رسیدگی به صورت‌های مالی واحد تجاری توسط حسابداران مستقل. حسابرسی شامل بررسی و تحقیق در مورد ثبت‌های حسابداری و سایر مدارکی است که صورت‌های مالی متکی به آن‌هاست. حسابرس از طریق انجام مطالعه و ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تجاری، بازرسی

ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکز است. موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای (اظهارات) مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است (آقایی، ۱۳۹۰، ۲۰).

طبق بند دو بخش ۲۰ استانداردهای حسابرسی «حسابرس بتواند درباره این که صورت‌های مالی مزبور از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند». با توجه به همین استاندارد، حسابرسی منطبق بر استانداردهای حسابرسی به گونه‌ای طراحی می‌شود که از نبود اشتباه و یا تحریفی با اهمیت در صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه، اطمینانی معقول به دست آید. اطمینان معقول مفهومی است مرتبط با گردآوری شواهد حسابرسی لازم تا حسابرس بتواند به این نتیجه برسد که اشتباه یا تحریف با اهمیتی در مجموعه صورت‌های مالی، وجود ندارد. اطمینان معقول به تمام فرایند حسابرسی مربوط می‌شود. آنچه حسابرسی به فرایند گزارشگری می‌افزاید مربوط به کیفیت اطلاعات گزارش شده و نیاز استفاده کنندگان ارزیابی کیفیت اطلاعات قبل از استفاده از آن‌هاست بنابراین ارزش حسابرسی ارزشی مستقل نیست و تابع اطلاعات حسابداری گزارش شده است. ارزش افزوده حسابرسی متشکل از دو بعد است: بعد کنترلی و بعد اعتبار بخشی. با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی قلمداد می‌شوند. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از پیشنهادهاى مورد توصیه آنان، چرخش منظم مؤسسات حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر پدیده چرخش مؤسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای اغلب کشورها تبدیل شده است. در این کشورها کارگروه‌های مشخصی جهت مطالعه این موضوع تشکیل یافته‌اند تا اثر به‌کارگیری این فرآیند را از جهات مختلف مورد بررسی قرار دهند (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳، ۶۹).

به اعتقاد محققان، تغییر حسابرس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکا پذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرسی کاهش یابد، از طرف دیگر هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحب کار افزایش خواهد یافت. مخالفان چرخش اجباری حسابرسان بیان می‌کنند که استانداردها و روش‌های جاری، منافع مطرح شده در دیدگاه

حامیان چرخش اجباری را فراهم می‌کند و چرخش عادی کارکنان و مدیریت صاحب کار، بررسی‌های شریک دوم و بررسی همیشگان همانند چرخش اجباری عمل می‌کند. برای نمونه، چرخش داوطلبانه شرکای حسابرسی داخل موسسه دائماً توسط افراد حرفه‌ای برای کاهش توافقات بالقوه و افزایش استقلال حسابرسی پیشنهاد می‌شود (استانداردهای اخلاقی بین‌المللی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

چرخش مؤسسات حسابرسی ممکن است بهانه‌ای برای گمراه کردن حسابرس توسط صاحب کار باشد و به دلیل عدم شناخت کافی حسابرس جدید از خصوصیات صاحب کار ممکن است به شکست حسابرسی منجر شود. نتیجه برخی مطالعات قبلی نشان می‌دهد شرکت‌های بیشتر تمایل به تغییر داوطلبانه حسابرسان خود داشته‌اند که در سال گذشته آن‌ها اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده یا خطر مالی در سطح بالایی قرار داشته است. البته نباید این موضوع را نادیده گرفت که در ایران بنا بر تصویب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار توسط شورای عالی بورس در صورتی که اشخاص حقوقی موضوع ماده ۱۰ این دستورالعمل حسابرس مستقل و بازرس قانونی انتخابی را قبل از پایان چهار سال متوالی تغییر دهند باید مراتب را با ذکر دلیل به اطلاع سازمان برسانند. حامیان تغییر حسابرسی باور دارند در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت‌های بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند. با توجه به پیشینه، دو مسئله اصلی در چرخش اجباری حسابرسان وجود دارد:

الف) دوره تصدی طولانی مدت حسابرس می‌تواند به ضعف حسابرسی منجر شود و با استقلال حسابرسان را در دوره تصدی خدشه دار کند.

ب) حسابرس جدید می‌تواند دید تازه‌ای درباره چرخش بالقوه داشته باشد. در حالی که بیشتر مطالعات اولیه روی مسئله اول تأکید کرده‌اند، مطالعات تجربی کمی مستقیماً مسئله بعدی را مورد بررسی قرار داده‌اند (رحیمیان و جان فدا، ۱۳۹۳، ۷۲). اگرچه کیفیت درک شده حسابرسی می‌تواند با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک شده استفاده می‌شود. به علاوه، باید در نظر داشت که مراقبت حرفه‌ای حسابرس کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد در حالی که حسن شهرت حسابرس چگونگی درک ذی نفعان از اطلاعات

<sup>1</sup> -International Ethics Standards Board for Accountants

حسابرس، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی و استقلال حسابرِس به سمت تاکید بر اجزای کیفیت حسابرِس تغییر جهت می‌دهد. اعتبار صورت‌های مالی توصیف شده است، مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرِس اغلب در پژوهش‌های تجربی پیرامون کیفیت حسابرِس آزمون شده است. بنابراین اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم می‌باشد. تقاضا برای حسابرِس پیش از تدوین قوانین و مقررات وجود داشته است. فرضیه‌های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرِس (ادراک سهامداران از کار حسابرِس) می‌تواند به عنوان نشانه‌ای برای کیفیت اطلاعات به کار می‌رود. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می‌کند که «حسابرس با کیفیت بالاتر» دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان به خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه و تحلیل نمایند. بر اساس نظریه تقاضا، شرکت‌ها با روی آوردن به حسابرسانی که نام معروف‌تری دارند می‌کوشند نشان دهند که کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی آن‌ها مطلوب‌تر است. نیاز به حل تناقض‌های نمایندگی نیز محرک دیگری برای تقاضای حسابرِس با کیفیت بالا است. نامتقارن بودن اطلاعات بین صاحب سرمایه (ذینفعان) و نماینده (مدیر) موجب بروز اغتشاش ذهنی می‌شود و این نگرانی را پدید می‌آورد که نماینده، منافع شخصی خود را به هزینه صاحب سرمایه دنبال می‌کند بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد؛ لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آن‌ها را هم راستا سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرِس مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات است. هرچه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بزرگ‌تر باشد، هزینه نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرِس مستقل با کیفیت بالا افزون‌تر خواهد بود. پژوهش در باب کیفیت حسابرِس را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرِس توسط مؤسسات حسابداری رسمی تحلیل کرد. بخش دیگری از پژوهش‌های انجام شده درباره کیفیت حسابرِس بر عرضه حسابرِس با کیفیت مطلوب به وسیله حسابرسان مستقل متمرکز بوده است (خوش رفتار، ۱۳۹۶، ۲۴).

تحقیقات نشان داده است که ساختار موسسه حسابرِس نیز بر کیفیت حسابرِس اثر دارد. بر اساس این تحقیقات کیفیت حسابرِس در موسسه‌هایی که ساختار قوی‌تر در استفاده از

مذکور را متأثر می‌سازد. در مفاهیم حاکمیت شرکتی بر استقرار نظام حسابرِس داخلی، کمیته حسابرِس و اجرای حسابرِس مستقل تاکید ویژه‌ای گردیده است و همچنین بیان شده که رابطه بین مدیران و حسابرسان مستقل از طریق کمیته حسابرِس و مدیران غیرموظف شکل گیرد. بررسی‌ها نشان می‌دهد در شرکتی که کیفیت حسابرِس مستقل از سطح مطلوبی برخوردار است میزان استفاده از مدیریت سود در حد پایین‌تری نسبت به دیگر شرکت‌ها قرار دارد. بنابراین انتظار می‌رود حسابرِس مستقل به عنوان یکی از فاکتورهای حاکمیت شرکتی نقش مهمی را در متوقف نمودن مدیریت سود فرصت‌طلبانه داشته باشد (احمدپور و منتظری، ۱۳۹۰، ۶).

کیفیت حسابرِس در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرِس به نوعی در رابطه با ریسک حسابرِس تعریف شده است. ریسک حسابرِس آن ریسکی است که حسابرِس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرِس را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از:

- ۱) تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرِس کشف نشده است.
- ۲) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است.

اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرِس به رغم تفاوت‌ها، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند. تعریف دی آنجلو ویژگی انتقادی از درک تأثیر حسابرِس بر اطلاعات صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرِس، به توانایی حسابرِس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آن‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری می‌پردازد. مطابق بخش اول از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرِس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می‌شود. بخش دوم، از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرِس می‌باشد. از آنجا که تضاد منافع بین استفاده‌کنندگان و تهیه‌کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرِس می‌شود بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرِس باشد. درجه شایستگی و استقلال حسابرِس به اجزای کیفیت حسابرِس وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه‌ی احتمالات ارزیابی شده بازار جای می‌گیرد. از این رو، این تعریف به درک بازار از این که آیا حسابرِس عملیات حسابرِس را با شایستگی انجام داده و نیز میزان درک از استقلال

<sup>۱</sup>- DeAngelo

آزمایش قرار می‌دهند. هنگامی که حساب‌رسان با کیفیت‌تر (کم کیفیت‌تر) انتخاب می‌شوند، مدیران توانایی کمتری (بیشتری) برای دستکاری سود به منظور سود پیش‌بینی شده دارند. مطالعه آنان از این جهت از مطالعات قبلی متمایز است که شاخصی برای توانایی حساب‌رسان، که متضمن کیفیت حساب‌رسان می‌باشد، مورد شناسایی قرار می‌دهد. آن‌ها استدلال می‌کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه‌های حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می‌کنند. به هر حال، آن دسته از صاحب کارانی که حساب‌رسان با کیفیت را استخدام می‌کنند در جهت کمینه کردن اشتباهات پیش‌بینی، فرصت کمتری را برای استفاده از اقلام تعهدی دارند. آنان بر اساس داده‌های بازارهای کانادا متوجه شدند صاحب کاران حساب‌رسان صاحب نام در مقام مقایسه با صاحب کارانی که از چنین حساب‌رسانی برخوردار نیستند، اشتباه‌های پیش‌بینی بیشتری دارند. دیوید و نئو در زمان تفسیر نتایج اختراجهای منتشر ساختند. نتایج مطالعات آن‌ها از این فرضیه اصلی حمایت کرد که پیش‌بینی‌های مدیریت صادقانه است و از این رو، کیفیت حسابرسی اثری بر روی پیش‌بینی ندارد. آنان بیان نمودند اعتبار این فرضیه نهایتاً به پرسشی تجربی می‌انجامد و بیانگر نیاز به پژوهش‌های بیشتر است (خوش رفتار، ۱۳۹۶، ۲۸).

کیفیت حسابرسی مولد دو محصول موثر بر کیفیت صورت‌های مالی (اعتبار و کیفیت اطلاعات) می‌باشند.

اعتبار اطلاعات به توانایی حساب‌رسان برای تحت تأثیر قرار دادن موقعیت استفاده‌کنندگان از اطلاعات صورت‌های مالی مربوط می‌شود. دی آنجلو کیفیت حسابرسی را با واژه اعتبار حسابرسان تعریف کرده است. او اظهار می‌دارد که ذی‌نفعان می‌توانند از اندازه موسسه حسابرسی به عنوان جانشین حسن شهرت حسابرسان استفاده نمایند. وی استدلال می‌کند که اگر به کارگیری صاحب کار خاص در میان صاحب کاران حسابرسی خاص یکسان است، آنگاه حساب‌رسان بزرگ‌تر که تعداد صاحب کاران بیشتری دارند، در راستای تلاش برای حفظ هر صاحب کار انگیزه کمی برای قصور در افشاء تحریف کشف شده دارند. دوپاچ و سیمونیچ<sup>۳</sup> (۱۹۸۲)، بیان می‌کنند از آنجا که حساب‌رسان دارای نام تجاری ویژگی‌های مرتبط عینی بیشتری پیرامون کیفیت (شامل آموزش تخصصی و بازبینی‌های دقیق‌تر) دارند انتظار می‌رود ذی‌نفعان آنان به عنوان عرضه‌کننده اعتبار بیشتر

روش‌های حسابرسی دارند، با سایر موسسه‌ها تفاوت دارند. ادغام موسسه‌های حسابرسی و یکسان شدن روش‌های مورد استفاده در موسسه‌های مختلف این فرضیه را کم اهمیت ساخته است. بیشتر محققان این نظریه را مطرح کردند که به طور کلی، رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد و اگر موسسه‌های بزرگ حق‌الزحمه بیشتری به صاحب کار تحمیل می‌کنند به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آن‌ها مطلوب‌تر است. تحقیقات، البته این فرضیه را نیز مطرح کرده است که موسسه‌های بزرگ‌تر به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسب‌تر می‌توانند بخشی از صرفه اقتصادی خود را به مشتری منتقل کنند و حق‌الزحمه کمتری از صاحب کار بگیرند (همان منبع، ۲۵).

کیفیت حسابرسی را در دو بخش یعنی توانایی نظارت حسابرسان و حسن شهرت حسابرسان، تعریف نمودیم. توانایی نظارت حسابرسان به توانایی حسابرسان برای بهبود کیفیت اطلاعات و اثبات مشکلات اندازه‌گیری مستقیم مربوط می‌شود. حسن شهرت حسابرسان بر مبنای شناخت ذی‌نفعان قرار دارد. از دیدگاه نظری چندین دلیل برای رابطه مستقیم مورد انتظار بین حسن شهرت حسابرسان، که شاخص آن اندازه موسسه حسابرسی می‌باشد، و توانایی نظارت حسابرسان وجود دارد. حساب‌رسان بزرگ‌تر، صاحب کاران بیشتری دارند و این امر موجب وقوع زیان‌های بیشتر از عملکرد حسابرسی با کیفیت می‌شود. همچنین دی آنجلو استدلال می‌کند که هزینه‌های ارزیابی کیفیت سبب می‌گردد تا حساب‌رسان در یکنواخت نمودن سطح کیفیت متخصص گردند. موسسه‌های حسابرسی بزرگ در واکنش به هزینه‌های ارزیابی و هزینه‌های کاهش استقلال ایجاد شدند. از این رو بر اساس استدلال دی آنجلو<sup>۱</sup> استقلال حسابرسان از کیفیت حسابرسان مشتق می‌شود. یک استدلال مرتبط اما متمایز، این است که مؤسسات حسابرسی می‌توانند در مقام مقایسه با مؤسسات کم اعتبارتر و کوچک‌تر حسن شهرت بیشتری را وثیقه‌گذارند و با احتمال کمتری از اشتباهات با اهمیت با مخاطره دعوی حقوقی چشم پوشند. سایر استدلال‌ها به قابلیت استفاده از منابع مربوط می‌شود. در هر صورت دیویدسون و نئو<sup>۲</sup> (۱۹۹۳)، بیان می‌کنند که اکثر پژوهش‌های تجربی کیفیت، محصول این فرض هستند که حساب‌رسان بزرگ‌تر (دارای نام تجاری) در مقایسه با حساب‌رسان کوچک‌تر (فاقد نام تجاری) توانایی نظارت بیشتری دارند. مطالعه‌ی آن‌ها یکی از معدود مطالعات تجربی را نمایش می‌دهد که این رابطه را مورد

<sup>3</sup>- Dopuch & Simunic

<sup>1</sup>- DeAngelo

<sup>2</sup>- Davidson & Neu

صورت‌های مالی بنگرند. مطالعات اولیه نشان دادند در مواردی که صاحب کاران حسابرسانشان را تغییر می‌دهند این علامت دهی اطلاعاتی مستقیم از طریق اندازه‌گیری واکنش قیمت سهام بر حسن شهرت حسابرسان اثر می‌گذارد. در این مطالعات صرفاً یک حمایت محدود برای اثبات این که حسابرسان دارای نام تجاری اطلاعات معتبرتری را ارائه می‌کنند، یافت شده است. کریشن نقش کیفیت حسابرسان در قیمت‌گذاری ذخایر احتیاطی را بررسی نمود. او سود را به اجزاء جریان‌های نقدی حاصل از عملیات، ذخایر غیر احتیاطی و ذخایر احتیاطی تجزیه نمود و سپس بازده سهام را از این سه جزء کم نمود و متغیر مصنوعی را برای نمایش کیفیت حسابرسان ارائه نمود (شش ابر موسسه حسابداری در مقابل مؤسسات حسابداری دیگر). او دریافت که ذخایر احتیاطی صاحب‌کارانی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می‌کنند در مقایسه با دیگران رابطه دقیق‌تری با بازده‌های بازار دارد. این مطلب نشان می‌دهد حسابرسان دارای نام تجاری بر اعتبار ذخایر گزارش شده می‌افزایند.

کیفیت اطلاعات در گرو این است که اطلاعات صورت‌های مالی تا چه حد شرایط اقتصادی واقعی شرکت را منعکس می‌کنند. صورت‌های مالی حسابرسان شده به وسیله حسابرسان مستقل، وسیله بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکاست. حسابرسان مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره درستی تهیه و ارائه گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرسان برای این دلیل است که وی حسابرسان را بر طبق استانداردهای حسابرسان انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام مندرج در صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسان به ادعاهایی که توسط شخص دیگر در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است، اعتبار می‌بخشد و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد. برخی استدلال‌های نظری که حسن شهرت حسابرسان را به توانایی نظارت حسابرسان ارتباط می‌دهند، مفاهیم کیفیت اطلاعات را در بر می‌گیرد. این رابطه را به طور مستقیم بررسی کرد. او کیفیت اطلاعات را به صورت توانایی اطلاعات در پیش‌بینی سودآوری آینده تعریف می‌کند. یافته‌های او بیانگر این است که ذخایر احتیاطی مؤسسات دارای نام تجاری (شش ابر موسسه حسابرسان) در مقایسه با ذخایر احتیاطی گزارش شده صاحب کاران مؤسسات فاقد نام تجاری پیش‌بینی شده بهتری از سودآوری آینده و جریان‌های نقدی آینده است. این مطالعه از فرضیات نظری قبلی، که به موجب آن‌ها مؤسسات حسابرسان دارای نام تجاری

این مطالعه به چندین روش به ادبیات پژوهش حسابرسان کمک می‌کند. اولاً، به بحث در مورد اهمیت نقش آموزش و تحصیلات حسابرسان در ارتباط بین مشغله حسابرسان و کیفیت حسابرسان خواهد پرداخت و این وضعیت در ادبیات مربوط به مشغله حسابرسان در داخل کشور تا کنون بحث نشده است. دوم، به بحث در خصوص تاثیر مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسان با استفاده از شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران کمک خواهد نمود. با توجه به مطالب ارائه شده سوال اصلی پژوهش این گونه ارائه می‌گردد:

(۱) آیا سطح دانش و اندازه شرکت تاثیر منفی مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسان را حداقل می‌کند؟

### چارچوب نظری و مدل تحقیق

در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسان ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسان با کیفیت پایین شود. این پیش‌بینی موضوعیت دارد؛ چرا که مشغله کاری زیاد منجر به انقطاع کار حسابرسان پیش از حد کفایت از طریق: (۱) عدم بررسی دقیق تحریف‌های کشف شده توسط تیم حسابرسان (۲) نبود زمان کافی به منظور بحث و تبادل نظر با مدیریت صاحبکار در مورد تحریف‌های کشف شده (۳) پذیرش شواهد و استدلال‌های مشکوک و ضعیف صاحبکار در مورد تحریف‌های، می‌شود. توجه افراد به انجام یک کار موجب کاهش توجه به سایر امور و وظایف می‌شود و علت آن، محدودیت توانایی بشر در پردازش اطلاعات و انجام هم‌زمان چندین کار است (کاهنمن<sup>۱</sup>، ۱۹۷۳). با شناخت این مسئله که توجه، منبع کمیابی است (سیمون<sup>۲</sup>، ۱۹۷۸، ۱۳)، محققان از نظریه توجه محدود برای توضیح کیفیت تصمیم‌گیری شرکتها در شرایط حجم بالای کار استفاده می‌کنند. نظریه توجه محدود توسط شواهد تجربی حاصل از چندین حرفه مانند، حرفه

دی آنجلو (۱۹۸۱) بیان می‌کند حسابرسانی که تعداد مشتریان زیادی (حسابرسان بزرگ) دارند به منظور حفظ شهرت خود تمایل کمتری دارند تا برای حفظ مشتری بصورت فرصت طلبانه رفتار کنند؛ بنابراین، چنین حسابرسانی به احتمال زیاد تحریفات با اهمیت حسابرسی کشف شده در صورتهای مالی صاحب کار را افشاء خواهند کرد. گودوین و وو (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی اثر مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار پرداختند. با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه اول پژوهش این گونه ارائه می‌گردد:

#### فرضیه ۱: بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

کیفیت حسابرسی به این بستگی دارد که چه کسی خدمات را ارائه می‌دهد. حرفه‌ای شدن از طریق تحصیلات رسمی یا تجربیات شخصی قبل از استخدام به دست می‌آید و از طریق یادگیری در زمینه شغلی نیز دانش بیشتری کسب می‌کنند. حسابداران از طریق تجربه کار بر روی دانش مشتری و صنعت خاص مشتری دانش کسب می‌کنند. چنین دانشی می‌تواند یک مزیت رقابتی برای شرکتهای حسابرسی باشد که در نتیجه باعث بهبود کیفیت حسابرسی هم خواهد شد. شرکتهای حسابرسی می‌توانند حسابرسان خود را آموزش دهند تا بتوانند چنین دانشی را به دست آورند که این در مؤسسات بزرگ و رتبه اول حسابرسی بیشتر خواهد بود. اثرات آموزش بر کیفیت حسابرسی بستگی به ویژگی‌های فردی مانند آموزش و تجربه قبلی، هوش، انگیزه و وفاداری دارد (اسپندر، ۱۹۹۶). دی آنجلو (۱۹۸۱)، بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی غیرقابل ملموس و ارزیابی آن هزینه بر است؛ بنابراین یک راه حل برای صاحبکاران (شرکت‌های حسابرسی شونده) این است که به متغیرهای دیگری که ارزیابی آنها نیاز به هزینه‌ی بالایی ندارد و با کیفیت حسابوس مرتبط است اتکاء کنند. سازمان بورس اوراق بهادار مؤسسات حسابرسی طبقه اول را با کیفیت ترین مؤسسات حسابرسی معرفی می‌کند. با توجه به معیارهای ارزیابی سازمان بورس اوراق بهادار، به نظر می‌رسد که مؤسسات حسابرسی طبقه اول باید منابع انسانی (کارکنان و شرکای حسابرسی) کافی و با تحصیلات بالاتر، استقلال بیشتر و سیستم کنترل کیفیت مناسب تری نسبت به مؤسسات حسابرسی سایر طبقات داشته باشند. سابیاتا<sup>۱</sup> (۲۰۱۵)، بیان داشت که این وضعیت ظرفیت حسابرسان

داروسازان (اسوارستد و همکاران، ۲۰۰۴)، پرستاران (پاک، ۲۰۰۱) و صندوق داران سوپر مارکت (رافائلی و ساتن، ۱۹۹۰)، مورد حمایت قرار گرفته است. نظریه‌ی توجه محدود در مدل سازی رفتار مدیریتی سازمان به کار رفته است (گیفورد، ۲۰۰۵). موضوع متداول در این مدل‌ها این است که زمانی که مدیر باید به چندین پروژه یا فعالیت توجه داشته باشد، این توجه به صورت غیرقابل اجتنابی حوزه کنترل او را محدود می‌کند چرا که توجه، نیازمند زمان است. با توجه به کیفیت پایین در حوزه نظارت، فرض مشغله زیاد مدیران نشان می‌دهد که داشتن چندین پست مدیریتی به اثربخشی نظارت شرکت آسیب می‌زند چرا که این مدیران، زمان و انرژی کافی برای نظارت بر سایر مدیران را ندارند. یافته‌های فیچ و شیواداسانی (۲۰۰۶) و جیرایورن و همکاران (۲۰۰۹)، با فرضیه داشتن مشغله زیاد، متناسب است. به طور مثال، فیچ و شیواداسانی (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که حاکمیت شرکتی در شرکتهایی که بیشتر اعضای هیئت مدیره آنها را افرادی تشکیل می‌دهند که در بیش از سه هیئت مدیره عضویت دارند، پایین است؛ که نهایتاً این ضعف منجر به عملکرد نامناسب آن شرکتهای و ارزش پایین آنها می‌شود. در این راستا، نتایج جیرایورن و همکاران (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که اعضای هیئت مدیره‌ای که در عضویت هیئت مدیره چندین شرکت هستند (اعضای هیئت مدیره پرمشغله) تمایل بیشتری برای غیبت در جلسه هیئت مدیره دارند. سطح بالاتر مشغله، موجب کاهش توجه شریک موسسه حسابرسی به مشتریان متوسط خود در پورتفولیو (سبد مشتریان می‌شود. هر چند ممکن است او اندازه تیم حسابرسی خود را افزایش دهد و وظایف را به کارکنان زیر دست خود تفویض نماید، اما این مراحل ممکن است مشکل توجه محدود شریک پرمشغله را حل نکند؛ چرا که نظارت و هماهنگی فعالیت‌های زیردستان نیاز به توجه زیاد و مازادی دارد. پس مشغله کاری بالای شریک موسسه حسابرسی ممکن است منجر به رفتار زیر حد بهینه شریک در حوزه تصمیم‌گیری و قضاوت در مورد حسابرسی شود (گودوین و وو، ۲۰۱۶). ساندرگرن و سوانسترم (۲۰۱۴) رابطه بین مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی و بند گزارش حسابرسی در مورد مشکل عدم تداوم فعالیت برای شرکتهای سوئدی که با مشکل ورشکستگی روبرو شده بودند را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج آنها نشان داد که رابطه منفی بین تعداد کارهای شریک حسابرسی و احتمال صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول مشکل تداوم فعالیت وجود دارد. آنها بحث می‌کنند که چنین نتایجی با نگرانی‌های نهادهای ناظر و فعالان حرفه هم راستاست؛ که برخی از شرکای حسابرسی به دلیل تعدد کار حسابرسی کیفیت پایینی از خود نشان می‌دهند.

<sup>۱</sup> -Shubita



بالایی برخوردار باشند، این هزینه‌ها به شدت افزایش می‌یابد. در این مواقع مدیران روش‌هایی از حسابداری را به کار خواهند گرفت تا سودها را به تعویق اندازند. از طرف دیگر اندازه شرکت به عنوان فاکتوری از میزان در دسترس بودن اطلاعات مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این معنا که اطلاعات شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک در دسترس همگان قرار دارد. این موضوع سبب کاهش مسأله اطلاعات نامتقارن در شرکت‌های بزرگ شده و می‌تواند بر انتخاب نوع مدیریت سود توسط مدیران اثر گذار باشد. بررسی‌ها نشان می‌دهند که شرکت‌های بزرگ با انگیزهی کاهش هزینه‌های سیاسی و شرکت‌های کوچک با انگیزهی اجتناب از گزارش زیان اقدام به مدیریت سود می‌کنند (اسپندر<sup>۱</sup>، ۱۹۹۶). با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه سوم پژوهش این گونه ارائه می‌گردد:

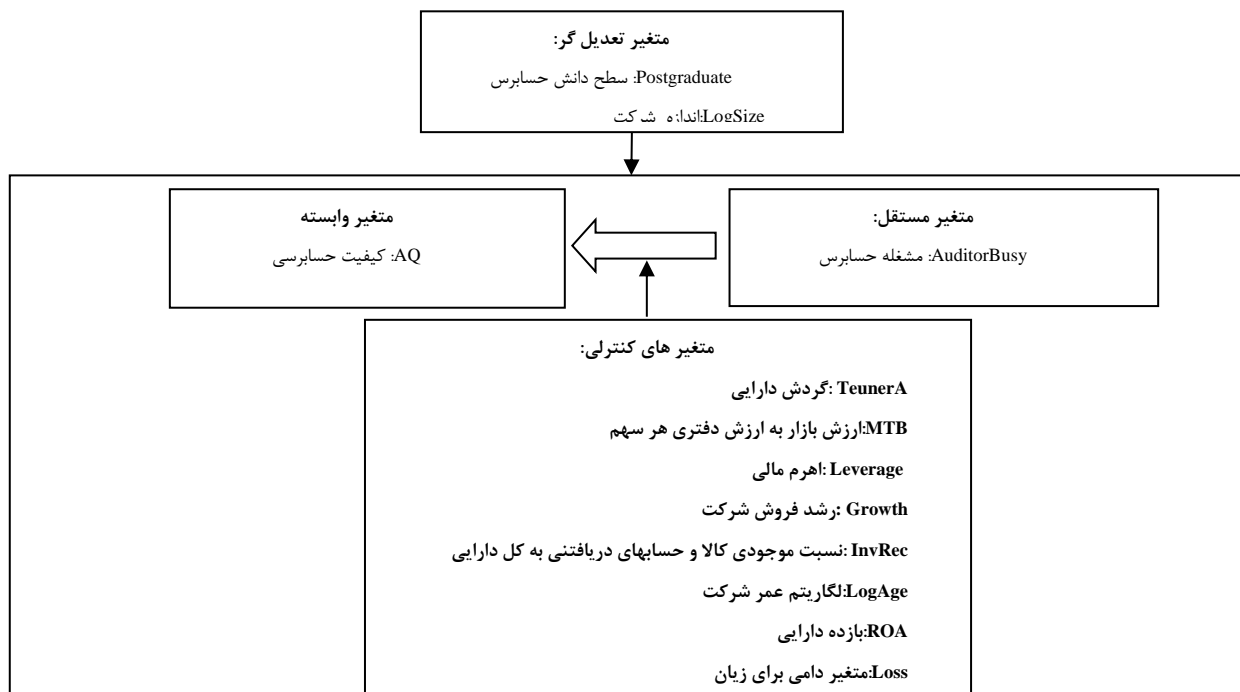
**فرضیه ۳: اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.**

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، مدل مفهومی تحقیق در نمودار (۱-۱) به صورت مفهومی ترسیم می‌گردد.

را برای درک سیستم‌ها، روش‌ها و ساختارهای شرکت‌های بین-المللی، تخصص صنعت و مدیریت کلی دانش و تخصص که با شرکت‌های معتبر بین‌المللی مرتبط است، کاهش می‌دهد. اگر چه سیاست‌های خصوصی‌سازی بیش از ۲۵ سال پیش توسط دولت اجرا شده است، اما اکثر شرکت‌ها در ایران نیز متعلق به دولت هستند. در پایان سال ۲۰۱۶، ۳۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران وجود داشت و حدود دو سوم شرکت‌های پذیرفته شده شرکت‌های دولتی یا نیمه دولتی و یک سوم غیر دولتی بودند. با توجه به مبانی نظری ارائه شده فرضیه دوم پژوهش این گونه ارائه می‌گردد:

**فرضیه ۲: سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.**

پژوهشگران حسابداری بر مبنای حدس و گمان اقتصاددانان فرض می‌کنند شرکت‌های بزرگ‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر حساسیت سیاسی بالاتری دارند و بنابراین با انگیزه‌های متفاوتی در انتخاب روش‌های حسابداری روبه‌رو هستند. همان گونه که «واتز» و «زیممن» در فرضیه‌ی تئوری‌های اثباتی خود بیان نمودند، اغلب اندازه یا بزرگی شرکت منجر به هزینه‌های سیاسی می‌شود. به ویژه اگر شرکت‌های بزرگ از سودآوری



نمودار ۱-۱ مدل مفهومی تحقیق

(منبع: اوجاک، ۲، ۲۰۱۸)

<sup>۱</sup>- Spender

## اهداف پژوهش

علمی این تحقیق ارزش و اعتبار بخشیدن به فرضیه تحقیق می‌باشد تا این تحقیق بتواند در بالا بردن سطح دانش عمومی مورد نیاز استفاده‌کنندگان مؤثر باشد و همچنین زمینه ساز بستر مناسبی برای تحقیق آتی در سایر مراکز آموزشی و پژوهشی باشد، در این تحقیق در پی آنیم که به صورت کلی به بررسی رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دهیم؛

## بنابراین اهداف جزئی پژوهش حاضر به صورت ذیل می‌باشد:

- ۱) تعیین رابطه بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.
- ۲) تعیین نقش تعدیل سطح دانش حسابرس بر رابطه بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.
- ۳) تعیین نقش تعدیل اندازه شرکت بر رابطه بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.

## اهمیت و ضرورت پژوهش

حسابرسی اغلب جزء لاینفک انتقال اطلاعات حسابداری به شمار می‌آید و در نتیجه بازتاب با اهمیتی در شناسایی و اندازه‌گیری این اطلاعات دارد. گسترش روز افزون جوامع و پیچیدگی مسائل خاص آن‌ها، افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط و در نتیجه افزایش تقاضا برای وجود سیستمها و فرایندهایی که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند را ایجاد کرده است. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. حسابرسی با تأکید بر اثربخشی عملیات موجب صرفه جویی در هزینه می‌شود و زیان‌های ناشی از اشتباهات را کاهش می‌دهد. نقش حسابرسی در کاهش تحریفات نه تنها برای پژوهش‌های حسابرسی اساسی است، بلکه دارای پیامدهای عملی عمیقی است. نتیجه رویدادهای ناشی از بحران مالی جهانی و سایر رویدادهای آشفته ساز در اقتصاد بین‌المللی که در طول یک دهه گذشته رخ داده است منجر به بروز انتقاداتی از طرف انجمن‌های برجسته حرفه حسابرسی در خصوص موضوع اهمیت گزارشگری مالی معتبر و با کیفیت بالا شده است. آن‌ها همچنین توجه به نقش و اهمیت کیفیت خدمات حسابرسی را با نگاهی جدید و نوگرایانه بار دیگر مطرح کرده‌اند و در زمینه گزارشگری مالی کیفیت آن را منوط

به دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و فرآیند حسابرسی می‌دانند و به طور کلی درستی و صحت هر یک از چرخه‌های یاد شده به عنوان یکی از عوامل زنجیره تأمین گزارشگری مالی را مطرح کردند. از طرفی توجه به ماهیت کیفیت حسابرسی برای انجمن استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۱</sup> از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و انجمن استانداردهای بین‌المللی<sup>۲</sup> به‌طور مستقیم در حمایت از کیفیت خدمات حسابرسی از طریق تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و استانداردهای بین‌المللی کنترل کیفیت<sup>۳</sup> اقدام به بهینه‌سازی کیفیت خدمات حسابرسی می‌کند. به طوری که این استانداردها همواره به عنوان یک بنیاد حمایتی برای انجام حسابرسی با کیفیت بالا به شمار می‌روند. حسابرسی صورتهای مالی امری ضروری است، زیرا صورتهای مالی حسابرسی شده میتواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی صورتهای مالی میتواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است.

کیفیت پایین حسابرسی موجب کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان صورتهای مالی می‌شود و این امر نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد و مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی می‌شود. آشنایی با عوامل مؤثر بر کیفیت کار حسابرسی هم برای حسابرسان، هم صاحب‌کاران آن‌ها و هم اشخاصی اهمیت دارد که سیاست‌گذاری و قانونمندی در حرفه حسابرسی را دنبال می‌کنند. حسابرسان با دانستن این عوامل می‌توانند خدمات خود را به شکل مناسبی قیمت‌گذاری کنند. اهمیت این موضوع به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است. با رشد رقابت در حرفه، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت هر چه بهتر و بهای کمتر به بازار را بیشتر دریافته‌اند. حسابرسی صورتهای مالی امری ضروری است، زیرا صورتهای مالی حسابرسی شده میتواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در

### حسابرسی

فرایندی است منظم و باقاعده، جهت جمع آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (برزیده و معدنچی ها، ۱۳۹۳، ۲).

### کیفیت حسابرسی

در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق تطابق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده‌اند. در مقابل پژوهشگران حسابداری و حسابرسی، ابعاد چندگانه کیفیت حسابرسی را مورد توجه قرار داده‌اند. ابعاد مذکور اغلب به تعاریف متفاوتی منجر شده است، برخی از رایج‌ترین تعاریف در مورد کیفیت حسابرسی عبارتند از؛ ارزیابی بازار از احتمال آن که صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت است و حسابرس این تحریف‌ها را کشف و گزارش می‌نماید. همچنین می‌توان آن را احتمال آن که حسابرس نسبت به صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت است گزارش مقبول صادر نماید تعریف نمود و یا صحت اطلاعات گزارش شده توسط حسابرسان و اندازه‌گیری توانایی حسابرس برای کاهش پارازیت و سوگیری و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری (خوش رفتار، ۱۳۹۶، ۱۲).

### حسابرسی تهاجمی

حسابرسی تهاجمی به عنوان شاخص اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی می‌باشد و از طریق تفاوت اظهار نظر پیش بینی شده و اظهار نظر واقعی حسابرس محاسبه می‌شود؛ هر چه مقدار این متغیر بیشتر باشد؛ اظهار نظر حسابرس از صحت بیشتری برخوردار است. (اوجاک، ۲۰۱۸، ۴).

### مشغله حسابرس

به میزان تعداد کل مشتریان یک موسسه حسابرسی در طی سال (اوجاک، ۲۰۱۸، ۶).

### سطح دانش حسابرس (سطح تحصیلات حسابرس)

بر اساس منشور سازمان بورس تهران، حسابرسان برای انجام موثر وظایف ذکر شده در منشور باید تخصص مالی داشته باشند و این تخصص فراتر از آشنایی صرف با صورت‌های مالی است (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۵، ۵).

اختیار آنها قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی صورتهای مالی میتواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود آورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است.

### فرضیه‌های پژوهش

در این تحقیق جهت روشن شدن رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و با توجه به مطالب پیش گفته و مبانی نظری پژوهش فرضیه‌هایی به شرح زیر مطرح می‌گردد:

- **فرضیه اول:** بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- **فرضیه دوم:** سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.
- **فرضیه سوم:** اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### حدود مطالعاتی پژوهش

قلمرو تحقیق در سه زمینه متفاوت به صورت زیر مورد بررسی قرار گرفته است:

محدوده زمانی این تحقیق داده‌های مربوط به سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده و یک دوره ۸ ساله را شامل می‌شود.

با توجه به دسترسی بهتر به اطلاعات صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین به دلیل نظارتی که بر نوع گزارشگری و الزام این شرکت‌ها در رعایت اصول حسابداری و گزارشگری مالی صورت می‌پذیرد. محدوده این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در نظر گرفته شده‌اند.

در تحقیق حاضر قلمرو موضوعی، بررسی رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد.

### تعریف واژگان کلیدی و اصطلاحات

برخی از واژه‌ها و اصطلاحاتی که به طور رایج در این تحقیق مورد استفاده قرار می‌گیرند، به صورت زیر تعریف می‌شوند.

## اندازه شرکت

اطلاعات شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک در دسترس همگان قرار دارد. این موضوع سبب کاهش مسئله اطلاعات نامتقارن در شرکت‌های بزرگ شده و می‌تواند بر انتخاب نوع مدیریت سود توسط مدیران اثر گذار باشد که لگاریتم طبیعی ارزش بازاری حقوق صاحبان سهام می‌باشد (احمدپور و منتظری، ۱۳۹۰، ۴).

## اهرم مالی

این نسبت از طریق تقسیم کل دارایی به کل بدهی به دست می‌آید. این نسبت که به عنوان متداول‌ترین وسیله برای اندازه‌گیری قدرت پرداخت بدهی کوتاه مدت است، نشان دهنده‌ی درجه تفاوت میان دارائی‌هایی که در طول سال مالی به پول نقد تبدیل می‌شود و بدهی‌هایی که در طول سال سررسید آن‌ها فرا می‌رسد می‌باشد (ذوالفقاری، ۱۳۹۰، ۱۱).

## گردش دارایی

نسبت گردش داراییها از تقسیم فروش بر جمع داراییها بدست می‌آید. این نسبت نشان دهنده مقدار کارایی شرکت در استفاده از داراییهای خود است (جهانخانی و شوری، ۱۳۸۷، ۱۱۷).

## ارزش بازاری سهام به ارزش دفتری سهام

عبارت است از حاصل تقسیم ارزش بازار سهام به ارزش دفتری سهام. مخرج این نسبت ارزش دفتری سهام حاصل تقسیم جمع حقوق صاحبان سهام ترازنامه بر تعداد سهام عادی شرکت است. نسبت ارزش دفتری سهام معیاری با دیدگاه ترازنامه‌ای است (کردستانی و امیر بیگی، ۱۳۸۷، ۶۵).

## رشد فروش

رشد فروش همواره یکی از شاخص‌هایی است که مورد توجه بازار سرمایه بوده و انتظار می‌رود رشد مستمر درآمدها و سود شرکت موجب جلب اطمینان بازار شده و به این ترتیب بازار، ریسک کمتری برای سهام شرکت ارزیابی نماید. رشد فروش و رشد سود تحت تأثیر تصمیمات عملیاتی جاری قرار می‌گیرند و رشد دارایی‌ها نتیجه تقسیمات سرمایه‌گذاری شرکت می‌باشد. برای سنجش شاخص رشد از معیارهایی همچون رشد دارایی‌های جاری، رشد دارایی‌های ثابت، رشد فروش و رشد سود ناخالص استفاده می‌شود (نمازی و همکاران، ۱۳۸۳، ۱۰۳).

## نسبت موجودی و حسابهای دریافتنی به کل دارایی

این نسبت از تقسیم موجودی و حسابهای دریافتنی بر کل دارایی‌های شرکت حاصل می‌گردد (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸، ۷).

## عمر شرکت

که از تفاوت تاریخ تأسیس شرکت تا تاریخ جاری حاصل می‌شود، شرکت‌های با سابقه شهرت بسزایی در بازار دارند و همین امر موجب تسهیل دسترسی شرکت‌ها به تأمین مالی خارجی می‌شود، زیر ارتباط آن‌ها با اعتبار دهندگان با گذشت زمان مستحکم شده است. همچنین، معمولاً بین عمر و اندازه شرکت، ارتباط مثبتی وجود دارد. از طرف دیگر، شرکت‌های جوان و نوپا دارای ریسک بالاتر و شفافیت اطلاعاتی کمتری هستند. بنابراین، می‌توان انتظار داشت که شرکت‌های تازه تأسیس در جذب منابع مالی خارجی با توفیق کمتری مواجه باشند (احمدورزندانی، ۱۳۹۳، ۱۲).

## بازده دارایی

این نسبت نشان دهنده این است که در برابر هر ریال سرمایه-گذاری چقدر بازده نصیب شرکت می‌شود، این نسبت به طور ضمنی می‌گوید که تنها سرمایه‌گذاری مهم نیست بلکه بازدهی که نصیب شرکت می‌شود مهم می‌باشد و بازده است که به همراه عوامل دیگر برای سهامدار ایجاد ارزش می‌کند، به عبارت دیگر بازده مجموع دارایی‌های یک شرکت عبارت است از نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌ها (شاهعلیزاده، ۱۳۹۱، ۱۷).

## زیان

چنانچه هزینه‌های واقع شده در یک دوره مالی بیش از درآمد کسب شده باشد موسسه زیان کرده است (محمدطالبی، ۱۳۹۴، ۱۷).

## انواع حساب‌برسان

حساب‌برسان بر حسب موضع و موقعیت خود و ماهیت صورت‌های مالی به گروه‌های مختلفی تقسیم می‌شوند:

### • حساب‌برسان مستقل

حساب‌برسان مستقل جزء کارکنان واحد تجاری نمی‌باشند و معمولاً توسط صاحبان واحد تجاری و از طریق مجمع عمومی عادی انتخاب می‌شوند تا مدارک و اسناد مالی دستگاه مزبور را مورد رسیدگی قرار داده و نسبت به درستی صورت‌های مالی اظهارنظر نمایند. گزارش‌های آن‌ها به اشخاص ثالث مثل مجامع عمومی سهامداران، صاحبان سرمایه در مؤسسات غیر سهامی،

نامه‌های مالیاتی افراد و شرکت‌های می‌پردازند، تا انطباق محاسبه و درآمد و پرداخت مالیات را با قانون مالیات‌ها تعیین نمایند (آقایی و همکاران، ۱۳۹۰، ۲۴).

### پیشینه تحقیق

#### ◀ پیشینه داخلی

عسگری و عباس حیدری (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان بررسی تاثیر فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسان به این پژوهش پرداختند. هدف اساسی این تحقیق، بررسی تاثیر فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسان آنها در شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای این منظور از روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک، نمونه‌ای به حجم ۱۴۳ شرکت تولیدی پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران انتخاب گردید و اطلاعات مورد نیاز برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ جمع‌آوری گردید. سپس، بر اساس نرم افزار Eviews و با استفاده از رهیافت مدل داده‌های ترکیبی (روش پانل دیتا)، مدل نظری تحقیق برآورد گردید. نتایج تخمین نشان داد که با افزایش فشار کاری حسابرسان، سطح کیفیت حسابرسان در شرکت، کاهش می‌یابد. اما بر اساس نتایج، صاحبکار جدید، تاثیر معناداری بر ارتباط بین استرس حسابرسان با کیفیت حسابرسان نداشته است.

داداشی و حبیبی (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان تاثیر حسابرسان نخستین بر ارتباط بین فشار کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسان به این پژوهش پرداختند. هدف از انجام این تحقیق بررسی تاثیر حسابرسان نخستین بر ارتباط بین فشار کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسان می‌باشد. تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و به لحاظ ماهیت، روش مورد استفاده پژوهش همبستگی می‌باشد. جامعه آماری پژوهش از اطلاعات مربوط به ۱۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به مدت ۵ سال از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ تشکیل شده است. داده‌های مربوط به تحقیق از صورت‌های مالی شرکت‌ها استخراج گردیده و به کمک مدل‌های رگرسیونی داده‌های ترکیبی، فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج بدست آمده از این تحقیق حاکی از آن است که بین فشار کاری و کیفیت حسابرسان هیچ گونه رابطه معناداری وجود ندارد.

مرادی و اقدامی (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان تحلیل فشار کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسان به این پژوهش پرداختند. در این پژوهش بیان شده است که کیفیت حسابرسان موضوعی است که مورد توجه گروه‌های مختلف ذینفع در شرکت و یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسان و بازار سرمایه است. در محیطی متأثر از جهانی شدن استانداردهای حسابداری و

بورس اوراق بهادار، بانک‌ها و سایر دستگاه‌های مختلف دولتی ارائه می‌گردد. به علاوه، حسابرسان مستقل به مطالعه چگونگی جریان امور، ارزیابی نتایج مالی عملیات و فعالیت‌ها، کفایت و نحوه به‌کارگیری کنترل‌های داخلی برقرار شده پرداخته و نتایج حاصل از بررسی‌های خود را در صورت گزارش به اشخاص خارج از سازمان یا به صورت نامه مدیریت به مدیران سازمان ارائه می‌نماید. هر چند حسابرسان مستقل در نقش بازرسان قانونی به نوعی به حسابرسان رعایت نیز می‌پردازد. اما در نهایت مهم‌ترین حیطة کاری او حسابرسان صورت‌های مالی می‌باشد (آقایی و همکاران، ۱۳۹۰، ۲۴).

#### • حسابرسان داخلی

حسابرسان داخلی به عنوان پرسنل سازمان، به بازرسی و ارزیابی مؤثر بودن نحوه انجام وظایف محول شده به واحدهای مختلف سازمان پرداخته و نتایج حاصل را به مدیران ارائه می‌دهند. حسابرسان داخلی معمولاً زیر نظر کمیته حسابرسان هیئت مدیره یا مدیر عامل یا مقام ارشد دیگر انجام وظیفه می‌نمایند. بخش زیادی از کار حسابرسان داخلی را حسابرسان‌های عملیاتی تشکیل می‌دهد، بعلاوه آن‌ها حسابرسان‌های رعایت را هم به درخواست مدیران انجام می‌دهند. حسابرسان داخلی به حسابرسان صورت‌های مالی نیز می‌پردازند، ولی آن‌ها در مورد صورت‌های مالی اظهار نظر نمی‌کنند. این بدان معنا نیست که آن‌ها قادر به اظهار نظر نیستند بلکه واقعیت این است که اغلب نیاز به انجام چنین کاری احساس نمی‌شود، معمولاً این نوع حسابرسان در مؤسسات بزرگ مشاهده می‌شود. این حسابرسان از ارکان مؤسسات مورد حسابرسان هستند و در چارت سازمانی مؤسسه تعریف شده‌اند و حدود و وظایف و اختیارات آن در مؤسسه روشن است (ملا کریمی، ۱۳۸۸، ۲۷).

#### • حسابرسان دولتی

حسابرسان دولتی تحت نام سازمان‌ها و تشکیلات متعددی انجام وظیفه می‌نمایند. که مهم‌ترین آن‌ها عبارت از دیوان محاسبات کشور، سازمان بازرسی کل کشور، ذیحسابی‌ها و مقامات تشخیص مالیات می‌باشند. حسابرسان دولتی با انجام حسابرسان‌های صورت‌های مالی، رعایت و عملیاتی، دولت را یاری می‌دهند تا نتایج فعالیت خود را به عموم ارائه و پاسخگو در مقابل وظایف خود باشد. مأموریت حسابرسان دولتی شامل حسابرسان واحدهای دولتی برای تعیین انطباق مصرف اعتبارات طرح‌های دولتی با مقاصد از پیش تعیین شده و همین‌طور ارزیابی تأثیر و کارایی طرح‌ها می‌باشد. حسابرسان صورت‌های مالی و شرکت‌های دولتی، و ارائه اظهار نظر نسبت به مطلوبیت آن‌ها، از دیگر وظایف حسابرسان دولتی می‌باشد. ممیزین مالیاتی به عنوان یکی دیگر از حسابرسان دولتی به حسابرسان رعایت اظهار

بر رتبه بندی موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به این موضوع پرداختند. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین کیفیت کار حسابرسی و ارتباط با ارزش اقلام حسابداری نظیر سود و ارزش دفتری سرمایه است. به این منظور ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه شرکت هایی که توسط حسابرسان معتمد بورس (دارای رتبه الف در رتبه بندی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران) حسابرسی می شوند و سایر شرکت ها مورد مقایسه قرار می گیرند. در این راستا از دو نمونه مجزا استفاده شده است. نمونه اول شامل ۱۱۰ شرکت که توسط مؤسسات رتبه الف و نمونه دوم شامل ۸۲ شرکت که توسط سایر مؤسسات معتمد بورس حسابرسی می شوند. نتایج بیانگر آن است که اعلام سود و ارزش دفتری سرمایه در خصوص شرکت هایی که توسط شرکت های معتمد بورس مورد حسابرسی واقع می شوند، نسبت به سایر شرکت ها، نوسان بیشتری در بازده سهام آن ها ایجاد می کند. در نتیجه اطلاعات مربوط به سود و ارزش دفتری سرمایه در خصوص شرکت هایی که کیفیت حسابرسی بالاتری دارند، ارتباط با ارزش بیشتری نسبت به سایر شرکت ها دارا می باشد. نتایج این پژوهش نشان می دهد که انجام حسابرسی توسط مؤسسات رتبه الف موجب افزایش ارتباط با ارزش شرکت ها می گردد.

عزیزی (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان بررسی تفاوت کیفیت گزارشگری مالی با توجه به رتبه موسسات حسابرسی به این موضوع پرداختند. هدف از این پژوهش بررسی تفاوت کیفیت گزارشگری مالی با توجه به رتبه موسسات حسابرسی می باشد. جهت تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود با بکارگیری مدل مک نیکلز استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در دوره زمانی ۱۳۹۳-۱۳۸۴ مورد بررسی قرار گرفته اند. برای آزمون فرضیه های پژوهش از مدل رگرسیون خطی چند گانه استفاده شده و روش بررسی داده ها به صورت مقطعی و بررسی سال به سال می باشد. نتایج این پژوهش نشان می دهد، گزارش های مالی شرکت های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی رتبه الف از کیفیت بالاتری نسبت به گزارش های مالی حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی دارای سایر رتبه ها برخوردار است و اینکه بین کیفیت حسابرسی و رتبه مؤسسات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

#### ◀ پیشینه خارجی

اوجاک (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان تاثیر سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین مشارکت حسابرسان و کیفیت حسابرسی در ترکیه به این پژوهش پرداختند. در مطالعه حاضر، به بررسی

حسابرسی، شناسایی عوامل و مشکلات اثرگذار بر استرس کار حسابرسی و تلاش در جهت رفع آن ها می تواند گام موثری در جهت گسترش حرفه حسابرسی در ایران باشد. بیشترین استرس فردی در یک سازمان، در دوره های حسابرسی، به علت تضاد بین محدودیت منابع حسابرسی و حجم بالای کار و محدودیت بودجه زمانی است. در تابستان و در فصل شلوغی حسابرسی استرس های فردی بیشتر دیده می شود که اثر ترکیبی فشار زمان، حجم کار و هزینه های حسابرسی و ریسک قانونی و مسیولیت حسابرسی می باشد. این پژوهش با از نوع مروری و علمی ترویجی سعی در مطالعه موضوع تحقیق حاضر به توجه به آرایه های اینترنتی و منابع اطلاعاتی می باشد.

شمس زاده و داودآبادی (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و پیچیدگی کار حسابرسی با کیفیت حسابرسی به این پژوهش پرداختند. در این تحقیق رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسی و پیچیدگی کار حسابرسی با کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می گیرد. تحقیقات انجام شده در مورد تخصص محصص، نشان می دهد بین تخصص مؤسسه و کیفیت حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد یعنی با افزایش تخصص مؤسسه، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می یابد. در مورد پیچیدگی کار حسابرسی تحقیقات اندکی انجام شده است. این تحقیقات بیان می کنند که حسابرسی کارهایی که از آن ها به عنوان پیچیده یاد می شود، دشوارتر است و حسابرسان در مورد حسابرسی یک کار ساده قضاوت دقیق تری را انجام می دهند.

کدیور (۱۳۹۱)، در پژوهشی با عنوان تاثیر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به این پژوهش پرداختند. در این تحقیق تاثیر تراکم کار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی صورتهای مالی ارائه شده توسط حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفته است. تراکم کار حسابرسی به این علت به وجود می آید که بیشتر شرکت ها، سال مالی خود را با سال تقویمی تنظیم کرده اند و در اولین فصل هر سال حجم عمده ای از کار به حسابرسان تحمیل می گردد. در این تحقیق از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار اندازه گیری مدیریت سود و به دنبال آن کیفیت حسابرسی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد سطح اقلام تعهدی اختیاری در شرکت های با پایان سال مالی اسفند ماه نسبت به سایر شرکت ها بیشتر است. بدین صورت که تراکم کار حسابرسی منجر به افزایش سطح اقلام تعهدی اختیاری و کاهش کیفیت حسابرسی صورت های مالی می شود.

مشایخ و شمس (۱۳۹۷)، در پژوهشی با عنوان رابطه کیفیت حسابرسی و ارتباط با ارزش سود و ارزش دفتری سرمایه با نگاهی

توجه به شرط تعادل حجم کار شرکای حسابرسان را برجسته نموده و نشان داده که اثر مخرب مشغله کاری بالای شرکای حسابرسان بر کیفیت حسابرسان (بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار به آن اندازه که پژوهش های معاصر مطرح نموده اند، فراگیر نیست.

لای و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان مشغله حسابرسان، رفتار اخلاقی و کیفیت ارقام تعهدی اختیاری در مالزی به این پژوهش پرداختند. اعلامیه های حرفه ای و اخلاقی حسابداران به این معنی است که حسابرسان باید صلاحیت داشته باشند و در انجام وظایف حسابرسان مورد احتیاط و مهارت خود عمل کنند. در این مطالعه، ما بررسی می کنیم چه اتفاقی می افتد زمانی که حسابرسان مشتریان بیشتری را از آنها دریافت می کنند، بنابراین باعث افزایش شک و تردید در مورد توانایی آنها در حفظ صلاحیت و کیفیت حسابرسان می شود. با استفاده از مشاهدات ۲۸۰۳ شرکت های مالزی از سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۳، ما دریافتیم که حسابرسان با مشتریان متعدد با کیفیت پایین درآمد همراه هستند، که با مجموع اعتبارات و تعهدات اختیاری پیوند دارند. نتایج ما نشان می دهد که در ارتباط با تعیین حسابرسان کیفیت حسابرسان، شرکت های حسابرسان، حساب های حسابرسانه ای را با حسابرسان داخلی و نه شرکت ها یا ادارات خود مرتبط می کنند. علاوه بر این، ما نشان می دهیم که افشای امضای حسابرسان بر گزارش های آنها برای ارزیابی کیفیت حسابرسان در سطح فردی مفید است، بنابراین به بحث در مورد مفید بودن داشتن هویت حسابرسان در گزارش ها کمک می کند. ون و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان تجزیه و تحلیل میزان مشغله حسابرسان در مالزی قبل و بعد از تشکیل هیات نظارت بر حسابرسان به این موضوع پرداختند. بیان داشتند که بازار کار حسابرسان در مالزی در سال ۲۰۱۰ با ایجاد هیأت نظارت بر حسابرسان تغییر قابل توجهی نموده است، تا اطمینان از کیفیت و قابلیت اطمینان اظهارات مالی حسابرسان شده در مالزی افزایش یابد. هیأت نظارت بر حسابرسان دارای قدرت بازبینی کارهای حسابرسان، انجام تحقیقات و تحمیل تحریم ها در برابر عدم انطباق با استانداردهای بین المللی حسابرسان و سایر استانداردهای کنترل کیفیت است. این مطالعه مشغله سالیانه و سه ماهه شرکای حسابرسان را با توجه به تعداد فعالیت های حسابرسان قبل و بعد از تاسیس هیأت نظارت بر حسابرسان مقایسه می کند. یافته ها نشان می دهد که کاهش قابل توجه در تعداد مشتری و میزان مشغله هر یک از اعضای حسابرسان پس از ایجاد هیأت نظارت بر حسابرسان وجود داشته است.

روبین و ژانگ (۲۰۱۵)، در پژوهش خود دریافتند که تخصص حسابرسان در صنعت موجب افزایش کیفیت حسابرسان

تاثیر مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسان با استفاده از شرکت های پذیرفته شده در ترکیه بین سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ پرداخته شده است. بازار حسابرسان ترکیه یک بازار در حال توسعه است و یافته های حاصل از این بازار ممکن است به بازارهای نوظهور کمک نماید. نمونه آماری شامل ۱۳۴۲ مشاهدات است. روش حداقل مربعات معمولی و رگرسیون لجستیک عمدتاً برای آزمون فرضیه ها استفاده شده است. نتایج برآوردها نشان می دهد که سطح تحصیلات رسمی حسابرسان، تاثیر منفی مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسان را کاهش می دهد. حسابرسان مشغول (حسابرسان با تحصیلات تکمیلی) کمترین (بالا) کیفیت حسابرسان را فراهم می کنند. تجزیه و تحلیل های اضافی نشان می دهد که تاثیر منفی مشغله حسابرسان در کیفیت حسابرسان در بین حسابرسان کمتر تحصیل کرده بیشتر است.

گول و همکاران (۲۰۱۷)، در پژوهشی با عنوان مشغله حسابرسان، مالکیت شریک و مشتری و کیفیت حسابرسان: شواهد از یک بازار در حال ظهور به این پژوهش پرداختند. با استفاده از نمونه ای از شرکت های دولتی پذیرفته شده در بازار چین سالهای ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹، نشان دادند که تعداد شرکای حسابرسان با مشتریان عمومی بیشتر با کیفیت حسابرسان پایین تر در ارتباط می باشد، که مطابق با تأثیر «مشغله حسابرسان» است که حسابرسان با چندین مشتری، تلاش شغلی حسابرسان را از بین می برد و بنابراین کیفیت حسابرسان را کاهش می دهد. با این حال، این رابطه منفی برای حسابرسانی که دارای حسابرسان شریک و کارمند حسابرسان کوتاه مدت هستند برجسته تر است و از این ایده حمایت می کنند که عدم وجود دانش خاص مشتری باعث افزایش کار شایستگی می شود.

گودوین و وو (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی اثر مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسان بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده های استرالیا برای سالهای ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ نشان داده شده که به همراه تئوری تعادل، حجم کار بالای شریک حسابرسان بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار مربوط نیست. آنها بیان می کنند که شایعه های موجود در ارتباط با عدم اعتماد به حسابرسان طی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ (پس از ماجرای ورشکستگی انرون) منجر به این شده است که حجم کار شرکای حسابرسان از سطح بهینه خود دور شود. در راستای دیدگاه عدم تعادل حجم کار شرکای حسابرسان، نتایج نشان داد که مشغله کاری بالای شریک حسابرسان، تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار در مورد شرکتهای را در طی این دوره کاهش داده است. نویسندگان این مقاله ادعا می کنند که شواهد آنها اهمیت

صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر اطلاعات واقعی است که با روش استقرایی به کل جامعه آماری قابل تعمیم خواهد بود.

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. که طبق شروط زیر همگن شده و جامعه غربال شده مورد بررسی قرار گرفته است:

(۱) دست کم از سال ۱۳۹۰ (به علت نیاز به اطلاعات سال قبل) در بورس پذیرفته شده و تا پایان دوره تحقیق (۱۳۹۷) در بورس فعال باشند.

(۲) پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد. (زیراطلاعات این شرکت‌ها مربوط به دو سال می باشد و برای یکنواخت بودن سال مالی، از جامعه آماری حذف میشوند).

(۳) جزء موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نباشد. (به دلیل ماهیت متفاوت صورت‌های مالی از جمله نحوه گزارش درآمدها و هزینه‌ها در صورت سود و زیان)

(۴) توقف معاملاتی بیش از ۳ ماه نداشته باشد. (از آنجا که وقفه‌های معاملات دسترسی به اطلاعات را محدود کرده و جهت بررسی فرضیات، اطلاعات صورت‌های مالی شرکت‌ها باید به صورت کامل و پیوسته، در دوره بررسی، در دسترس باشد، لذا شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش وقفه معاملاتی داشته اند را حذف می‌نماییم)

(۵) اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای عملیاتی تحقیق، برای آنها در دسترس باشد.

می‌شود و در نتیجه، حساب‌برسان با کیفیت بالا، می‌توانند احتکار اخبار بد را به یکی از این دلایل کاهش دهند: اول؛ حساب‌برسان با کیفیت بالا، به دلیل توانمندی خود (به عنوان مثال کارکنان، آموزش، تجربه)، به احتمال زیاد برای کشف به موقع اخبار بد و بهبود کیفیت صورت‌های مالی بیشتر تلاش می‌کنند؛ دوم، حساب‌برسان با کیفیت بالا، به دلایلی مانند حفظ اعتبار خود و کاهش مسئولیت‌انگیزه‌های قوی تری برای اطمینان از افشای به موقع از اخبار بد و سرکوب کردن فعالیت‌های احتکار اخبار بد مدیران دارند. با توجه به این استدلال، منطقی است فرض شود که کیفیت حساب‌برسی بالا، موجب افشای به موقع اخبار بد و در نتیجه کاهش سطح خطر سقوط آتی قیمت سهام گردد.

ساندگرن و سوانسترم (۲۰۱۴) رابطه بین مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی و بند گزارش حسابرسی در مورد مشکل عدم تداوم فعالیت برای شرکت‌های سوئدی که با مشکل ورشکستگی روبرو شده بودند را مورد آزمون قرار داده اند. نتایج آنها نشان داد که رابطه منفی بین تعداد کارهای شریک حسابرسی و احتمال صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول مشکل تداوم فعالیت وجود دارد. آنها بحث می‌کنند که چنین نتایجی با نگرانی‌های نهاد‌های ناظر و فعالان حرفه هم راستاست؛ که برخی از شرکای حسابرسی به دلیل تعدد کار حسابرسی کیفیت پایینی از خود نشان می‌دهند.

### روش تحقیق

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می‌کند و از طرف دیگر، رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون، تعیین می‌نماید. علاوه بر این، در حوزه مطالعات پس رویدادی (استفاده از اطلاعات گذشته) قرار می‌گیرد و مبتنی بر اطلاعات واقعی

جدول ۱-۳ مراحل مختلف نمونه گیری

تعداد	مراحل مختلف نمونه گیری
۵۲۳	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پایان سال ۹۷
(۱۳۲)	تعداد شرکت‌هایی که تا قبل از فروردین ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته نشده و یا تا پایان سال ۱۳۹۷ نماد آنها متوقف شده باشد.
(۸۵)	تعداد شرکت‌هایی که سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند نباشد.
(۱۱۷)	تعداد شرکت‌هایی که جزء موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه هستند.
(۳۳)	تعداد شرکت‌هایی که توقف معاملاتی بیش از ۳ ماه دارند.
(۲۴)	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای عملیاتی تحقیق، برای آنها در دسترس نباشد.
۱۳۲	تعداد شرکت‌های نمونه



Agg: حسابرسی تهاجمی (متهورانه)

Pre\_Modified: اظهار نظر پیش بینی شده حسابرس که بر اساس رگرسیون زیر تخمین زده می‌شود (بر اساس مقادیر تخمینی برای عبارت سمت چپ حاصل از معادله رگرسیونی) نه به صورت مستقی و از طریق صورتهای مالی):

$$\text{Modified}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{Quick}_{it} + \beta_2 \text{Receivable, OtherReceivable, Inventory}_{it} / \text{TotalAssets}_{it} + \beta_3 \text{ROA}_{it} + \beta_4 \text{Loss}_{it} + \beta_5 \text{Leverage}_{it} + \beta_6 \text{LogSize}_{it} + \beta_7 \text{LogAge}_{it} + \text{Sector Fixed} + e_{it}$$

که در آن:

Quick: نسبت آنی

برابر است با نسبت دارایی جاری منهای موجودی بر بدهی جاری  
Receivable/OtherReceivable, Inventory/TotalAssets: نسبت

حسابهای دریافتی

برابر است با نسبت حسابهای دریافتی؛ سایر حسابهای دریافتی  
و موجودی ها به کل دارایی

ROA: بازده دارایی

برابر است با نسبت سود خالص بر کل دارایی

Loss: متغیر دامی برای زیان

در صورتی که شرکت دچار زیان باشد، برابر است با یک و در غیر  
این صورت برابر است با صفر

Leverage: اهرم مالی

برابر است با نسبت کل بدهی به کل دارایی

LogSize: لگاریتم کل دارایی شرکت

LogAge: لگاریتم عمر شرکت

عمر شرکت برابر است با تفاوت تاریخ تاسیس شرکت تا تاریخ  
جاری

(اوکاک؛ ۲۰۱۸)

Modified: اظهار نظر واقعی حسابرس

در این تحقیق، برای اندازه گیری دیدگاه (اظهارنظرهای) حسابرس از متغیرهای ترتیبی بر اساس شدت اظهارنظرهای تعدیل یافته حسابرسی، که به وسیله لی و هو (۲۰۰۴) تعریف شد، استفاده شده است، شایان ذکر است که آقای و بابای (۱۳۹۳) و خدادای و همکاران (۱۳۹۴) نیز در پژوهش خود از همین معیار استفاده نموده اند. انواع اظهارنظر (دیدگاه) های حسابرسی با کدهای زیر تعریف شده است:

- عدد ۱ نشان دهنده اظهار نظر مقبول (UO)
- عدد ۲ نشان دهنده گزارش مقبول با بند توضیحی (UOEXP)

بنابراین با توجه به موارد بندهای فوق تعداد ۱۳۲ شرکت به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند و برای هر متغیر این پژوهش تعداد ۹۲۴ داده- سال، جهت آزمون فرضیه های آماری جمع آوری شده است.

### مدل آماری پژوهش

جهت بررسی فرضیه اول و دوم و سوم از مدل رگرسیونی بر گرفته شده از بر اساس پژوهش اوکاک (۲۰۱۸) استفاده می گردد.

$$\text{AQ}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AuditorBusy}_{it} + \beta_2 \text{Postgraduate}_{it} + \beta_3 \text{AuditorBusy}_{it} * \text{Postgraduate}_{it} + \beta_4 \text{Size}_{it} + \beta_5 \text{Size}_{it} * \text{AuditorBusy}_{it} + \beta_6 \text{TenureA}_{it} + \beta_7 \text{MTB}_{it} + \beta_8 \text{Leverage}_{it} + \beta_9 \text{Growth}_{it} + \beta_{10} \text{InvRec}_{it} + \beta_{11} \text{ROA}_{it} + \beta_{12} \text{Loss}_{it} + e_{it}$$

در مدل مذکور داریم:

AQ: کیفیت حسابرسی

AuditorBusy: مشغله حسابرس

Postgraduate: سطح دانش حسابرس

Size: اندازه شرکت

TenureA: گردش دارایی

MTB: ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم

Leverage: اهرم مالی

Growth: رشد فروش شرکت

InvRec: نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی

ROA: بازده دارایی

Loss: متغیر دامی برای زیان

(اوکاک؛ ۲۰۱۸)

### شیوه اندازه گیری متغیرها

متغیر وابسته

AQ: کیفیت حسابرسی

در پژوهش حاضر بر اساس مقاله اوکاک (۲۰۱۸) از شاخص حسابرسی تهاجمی (متهورانه) (Agg) که از " تفاوت اظهار نظر پیش بینی شده و اظهار نظر واقعی حسابرس " به دست می آید، به عنوان شاخص اندازه گیری کیفیت حسابرسی به شرح زیر استفاده می گردد؛ هر چه مقدار این متغیر بیشتر باشد؛ اظهار نظر حسابرس از صحت بیشتری برخوردار است:

$$\text{Agg}_{it} = \text{Pre\_Modified}_{it} - \text{Modified}_{it}$$

که در آن:

مالی اساسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۹۰-۱۳۹۷ بدست آمده اند. در این باره علاوه بر مطالعه صورتهای مالی اساسی، اطلاعات مربوط به صورتهای مالی از سایت اطلاعاتی بورس مورد استفاده قرار گرفته است.

### آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

آماره‌های توصیفی به توصیف داده‌ها در سه حوزه شاخص‌های مرکزی، پراکندگی و توزیع اشاره دارند. شاخص‌های مرکزی شامل میانگین و میانه می‌باشند. شاخص‌های پراکندگی شامل بیشترین، کمترین، انحراف معیار و واریانس هستند. شاخص‌های توزیع شامل چولگی و کشیدگی هستند.

### آزمون نرمال بودن متغیرهای پژوهش

برای بررسی نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آماره آزمون جارکو-برا استفاده شد. اگر احتمال آماره بیشتر از سطح خطای ۵ درصد باشد، نرمال بودن متغیرهای پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیراینصورت شواهد حاکی از نرمال نبودن توزیع متغیرهای پژوهش است.

### آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

برای بررسی پایایی متغیرهای پژوهش از آماره تی آزمون ریشه واحد استفاده شد. اگر احتمال آماره کمتر از سطح خطای ۵ درصد باشد، پایایی متغیرهای پژوهش مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیر اینصورت شواهد حاکی از ناپایایی متغیرهای پژوهش است.

### آزمون هم خطی متغیرهای پژوهش

در مواردی که همبستگی قوی بین متغیرهای پژوهش وجود داشته باشد، هم خطی ایجاد می‌گردد که با قرار دادن متغیرهای موجود هم خطی در مدل‌های جداگانه، از وقوع آن پرهیز خواهد شد. در این پژوهش از معیار ضریب همبستگی خطی پیرسون نیز به منظور سنجش استقلال خطی متغیرهای مستقل مدل استفاده شده است. که در صورت به سمت صفر میل کردن این ضرایب، می‌توان نسبت به استقلال خطی متغیرهای مستقل از یکدیگر حکم کرد.

### آزمون انتخاب روش ترکیبی یا تلفیقی

برای بررسی این که داده‌های ترکیبی جهت برآورد مدل کارآمد خواهد بود یا نه، از آزمون چاو استفاده شد. اگر احتمال آماره کمتر از سطح خطای ۵ درصد باشد، استفاده از مدل ترکیبی با اثرات مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیراینصورت مدل تلفیقی بدون اثرات استفاده می‌شود.

- عدد ۳ نشان دهنده گزارش مشروط (QO)
- عدد ۴ نشان دهنده گزارش مشروط با بند توضیحی (QOEXO)

- عدد ۵ نشان دهنده عدم اظهار نظر (DISC)
- هر چه مقدار این متغیر بیشتر باشد ماهیت تعدیل اظهار نظر (دیدگاه) حسابرس از شدت بیشتری برخوردار است (آقایی و بابایی، ۱۳۹۳).

### متغیر مستقل

Auditor Busy: مشغله حسابرس  
برابر است با تعداد کل مشتریان یک موسسه حسابرسی در طی سال (اوکاک، ۲۰۱۸)

### متغیر تعدیل گر

Postgraduate: سطح دانش حسابرس  
در صورتی که حسابرس دارای مدرک فوق لیسانس یا دکترا در رشته حسابداری، حسابرسی و مالی باشد برابر است با یک و در غیر این صورت برابر است با صفر. (اوکاک، ۲۰۱۸)

Size: اندازه شرکت  
برابر است با لگاریتم کل دارایی متغیرهای کنترلی:

TeunerA: گردش دارایی  
برابر است با کل فروش بر کل دارایی  
MTB: ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم  
Leverage: اهرم مالی

برابر است با نسبت کل بدهی به کل دارایی  
Growth: رشد فروش شرکت

فروش دوره جاری منهای فروش دوره قبل بر فروش دوره قبل  
InvRec: نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی به کل دارایی  
ROA: بازده دارایی

Loss: متغیر دامی برای زیان  
(اوکاک، ۲۰۱۸).

### روش جمع آوری داده ها

روش گردآوری اطلاعات در این تحقیق روش کتابخانه‌ای است. مباحث تئوریک پژوهش از مسیر مطالعه منابع، نشریات، منابع داخلی و خارجی موجود در کتابها و استفاده از اینترنت جمع-آوری شده است. جمع آوری اطلاعات با استفاده از اطلاعات اولیه شرکتها بوده است؛ یعنی اطلاعات و داده‌های مورد نیاز تحقیق کلاً از روش کتابخانه‌ای، با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و با مراجعه به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و مطالعه صورتهای

### آزمون انتخاب اثرات ثابت یا اثرات تصادفی

برای بررسی این که کدام روش اثرات ثابت و یا اثرات تصادفی جهت برآورد مدل مناسب تر است، از آزمون هاسمن استفاده شد. آماره این آزمون دارای توزیع کای دو با درجه آزادی برابر با تعداد متغیرهای مستقل است. اگر احتمال آماره کمتر از سطح خطای ۵ درصد باشد، استفاده از روش اثرات ثابت مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیر این صورت از روش اثرات تصادفی استفاده می‌شود.

### آزمون معنی داری مدل

برای بررسی معنی دار بودن رگرسیون از آماره اف فیشر استفاده شد. اگر احتمال آماره کمتر از سطح خطای ۵ درصد باشد، معنی داری کلی مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیر این صورت شواهد حاکی از فقدان معنی داری کلی مدل مربوطه است.

### آزمون معنی داری متغیرهای مدل

برای بررسی معنی دار بودن ضرایب متغیرهای توضیحی مدل رگرسیون از آماره تی استفاده شد. اگر احتمال آماره کمتر از

سطح خطای ۵ درصد باشد، وجود رابطه بین متغیر مستقل و وابسته مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. در غیر این صورت شواهد حاکی از فقدان رابطه است.

### آزمون استقلال پسماندهای مدل

برای بررسی استقلال پسماندهای مدل‌های برازش شده از آماره آزمون دوربین-واتسون استفاده شد. اگر مقدار این آماره در محدود ۱/۷ تا ۲/۵ (در برخی منابع ۱/۵ تا ۲/۵ ذکر شده است) باشد، استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیر این صورت شواهد حاکی از فقدان استقلال یا وجود همبستگی سریالی پسماندهای مدل است.

### آمار توصیفی متغیرها

قبل از این که به آزمون فرضیه های پژوهش پرداخته شود، متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول شماره (۴-۱) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۴-۱ شاخص‌های آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر دامی	بازده دارایی	نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی	رشد فروش شرکت	اهرم مالی	ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم	گردش دارایی	اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرسان	اندازه شرکت	سطح دانش حسابرسان در تعامل مشغله حسابرسان	سطح دانش حسابرسان	مشغله حسابرسان	کیفیت حسابرسان	عنوان متغیرها
Loss	ROA	InvRec	Growth	Leverage	MTB	TeunerA	AuditorBus sy _ Size	Size	AuditorBus y _ Postgraduate	Postgraduate	AuditorBus y	AQ	شاخص‌های توصیفی
0/1558	0/0947	0/5342	0/2403	0/6297	5/1752	0/9014	2/0715	6/2524	0/3409	0/5043	0/6918	0/1888	میانگین
0/0000	0/0900	0/5300	0/1600	0/6200	3/0950	0/7700	0/0000	6/1500	0/0000	1/0000	0/6000	0/1894	میانه
1/0000	0/6300	0/9800	7/8200	4/0000	309/21	5/1400	12/430	8/5900	2/0000	1/0000	1/5400	0/2991	ماکسیمم
0/0000	-1/0600	0/0000	-0/9300	0/0500	0/0000	0/0200	0/0000	4/5700	0/0000	0/0000	0/0000	0/0871	مینیمم
0/3629	0/1695	0/1908	0/5932	0/2917	13/553	0/5718	3/2874	0/6638	0/6012	0/5002	0/5320	0/0374	انحراف معیار
1/8977	-1/4814	-0/1513	5/8879	3/5551	14/987	2/2385	1/4880	0/7994	1/5723	-0/0173	0/3615	0/0028	چولگی
4/6012	13/362	2/3702	61/283	31/370	295/25	12/053	3/9608	4/0511	4/3342	1/0003	1/9352	3/3774	کشیدگی
924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	مشاهدات

بودن مقدار میانگین و میانه نشان دهنده نرمال بودن این متغیر می‌باشد که برای متغیر کیفیت حسابرسان برابر ۰/۱۸۹ است. شاخص‌های پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. انحراف معیار یکی از مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی است که برای متغیر کیفیت حسابرسان برابر ۰/۰۳۷ می‌باشد. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی

جدول (۴-۱) دربردارنده اصلی‌ترین شاخص‌های مرکزی و پراکندگی است. میانگین که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع بوده و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌هاست، برای متغیر کیفیت حسابرسان برابر ۰/۱۸۸ است. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد و نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند همچنین یکسان

بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن متغیر تایید می‌شود. بنابراین متغیر کیفیت حسابرسی از توزیع نرمال برخوردار می‌باشد.

جدول ۲-۴ نرمال بودن متغیر وابسته

کیفیت حسابرسی	عنوان متغیرها
AQ	شاخص های توصیفی
5/486484	آزمون جاگو- برا
0/064361	سطح معنی داری
924	مشاهدات

### آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

در این قسمت پایایی متغیرها و آزمون های آن‌ها در داده‌های ترکیبی مورد بحث قرار می‌گیرد. پایایی متغیرهای که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدا زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کوواریانس آن تغییری نکند، در نتیجه، استفاده از این متغیرها در مدل، باعث به وجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود. در این پژوهش از آزمون لوین و لین استفاده شده است. لوین و لین نشان دادند که در داده‌های ترکیبی، استفاده آزمون ریشه واحد برای ترکیب داده‌ها، دارای قدرت بیشتری نسبت به استفاده از آزمون ریشه واحد برای هر مقطع به صورت جداگانه است.

صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به چپ دارد. مقدار ضریب چولگی برای متغیر کیفیت حسابرسی مثبت و نزدیک صفر می‌باشد که نشان می‌دهد توزیع نرمال و خیلی کم چوله به راست می‌باشد. شاخص پراکندگی میزان کشیدگی یا پخی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. اگر کشیدگی حدود صفر باشد، یعنی منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضع متعادل و نرمالی دارد، اگر این مقدار مثبت باشد منحنی برجسته و اگر منفی باشد منحنی پهن می‌باشد. در این پژوهش برای تمام متغیرها کشیدگی مثبت می‌باشد.

### بررسی نرمال بودن متغیر وابسته

در این پژوهش با استفاده از آزمون جارک-برا نرمال بودن متغیر وابسته آزمون شده است. از آن جایی که نرمال بودن متغیر وابسته به نرمال بودن باقیمانده‌های الگو می‌انجامد، لازم است قبل از برازش الگو، نرمال بودن آن کنترل شود. فرض صفر و فرض مقابل آزمون نرمالیتی به صورت زیر است:

توزیع داده ها نرمال است:  $H_0$

توزیع داده ها نرمال نیست:  $H_1$

بر اساس مقادیر ارائه شده در جدول (۴-۲) از آنجایی که مقادیر سطح معناداری، متغیر کیفیت حسابرسی بیشتر از ۵٪ است،

جدول ۳-۴ نتایج آزمون آزمون لوین و لین

نتیجه	سطح معناداری	آماره‌ی آزمون لوین، لین و چو	متغیرها	
I(0)	0/0000	-54/8237	AQ	کیفیت حسابرسی
I(0)	0/0000	-46/5313	AuditorBusy	مشغله حسابرس
I(0)	0/0000	-7/10405	Postgraduate	سطح دانش حسابرس
I(0)	0/0000	-8/68018	AuditorBusy _ Postgraduate	سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس
I(0)	0/0000	-19/5322	Size	اندازه شرکت
I(0)	0/0000	-55/2967	AuditorBusy _ Size	اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس
I(0)	0/0000	-10/8141	TeunerA	گردش دارایی
I(0)	0/0000	-34/3520	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم
I(0)	0/0000	-10/3738	Leverage	اهرم مالی
I(0)	0/0000	-17/4796	Growth	رشد فروش شرکت
I(0)	0/0000	-13/8746	InvRec	نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی
I(0)	0/0000	-13/6012	ROA	بازده دارایی
I(0)	0/0005	-3/28546	Loss	متغیر دامی برای زیان

منبع: یافته های محقق

دفتري هر سهم، اهرم مالی، رشد فروش شرکت، نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی، بازده دارایی و متغیر دامی برای زبان بر کیفیت حسابرسی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار می باشد. و ضریب برآورد شده توسط نرم افزار برای متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی منفی و معنادار می باشد. و مقدار ضریب متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی به ترتیب برابر ۰/۰۱۶-، ۰/۰۰۲- و ۰/۰۰۱- می باشد نتایج نشان می دهد که قدر مطلق ضریب متغیرهای سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی کمتر از متغیر مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی شده است. و احتمال آماره  $t$  برای ضریب متغیر سطح دانش حسابرس بر کیفیت حسابرسی بیشتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار نمی باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ این متغیرها در مدل بی معنی می باشند. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهندگی متغیرهای مستقل را نشان می دهد که قادر است به میزان ۹۴٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره  $F$  بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی دار می باشد. برای بررسی استقلال پسماندهای مدل های برازش شده از آماره آزمون دوربین-واتسون استفاده شد. اگر مقدار این آماره در محدود ۱/۵ تا ۲/۵ باشد. استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می گیرد، در غیراینصورت شواهد حاکی از فقدان استقلال یا وجود همبستگی سریالی پسماندهای مدل است. که در اینجا مقدار دوربین واتسون ۱/۸۳ که مقدار این آماره در محدود ۱/۵ تا ۲/۵ می باشد بنابراین استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می گیرد. با توجه به فرضیه چون متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی منفی و معنادار می باشد. و مقدار ضریب متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی به ترتیب برابر ۰/۰۱۶-، ۰/۰۰۲- و ۰/۰۰۱- می باشد نتایج نشان می دهد که قدر مطلق ضریب متغیرهای سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی کمتر از متغیر مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی شده است. پس فرض  $H_0$  برای فرضیه ۱، ۲ و ۳ رد می شود. یعنی بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. و سطح دانش

همان طور که ملاحظه می شود سطح معنی داری آزمون ریشه واحد در همه متغیرها کمتر از ۰/۰۵ و نشان می دهد که از مرتبه صفر  $I(0)$  و در سطح مانا هستند این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ ثابت بوده است. و نشان می دهد پایایی متغیرها می باشد.

### خلاصه تجزیه و تحلیل ها به تفکیک هر فرضیه

**فرضیه ۱:** بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

$H_0$ : بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

$H_1$ : بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

**فرضیه ۲:** سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

$H_0$ : سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی کند.

$H_1$ : سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

**فرضیه ۳:** اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

$H_0$ : اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل نمی کند.

$H_1$ : اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

جهت بررسی فرضیه اول و دوم و سوم از مدل رگرسیونی بر گرفته شده از بر اساس پژوهش اوکاک (۲۰۱۸) استفاده می گردد.

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 AuditorBusy_{it} + \beta_2 Postgraduate_{it} + \beta_3 AuditorBusy_{it} * Postgraduate_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Size_{it} * AuditorBusy_{it} + \beta_6 TenureA_{it} + \beta_7 MTB_{it} + \beta_8 Leverage_{it} + \beta_9 Growth_{it} + \beta_{10} InvRec_{it} + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} Loss_{it} + e_{it}$$

نتایج حاصل از تخمین نشان می دهد که احتمال آماره  $t$  برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس، اندازه شرکت، اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس، گردش دارایی، ارزش بازار به ارزش

حسابرس و اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند.

جدول ۷-۴ خلاصه نتایج الگوی ۱ با استفاده از روش اثرات ثابت طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷

نتیجه	سطح معناداری	آماره-t	خطای استاندارد	ضرایب	متغیرها	
مثبت	0/0000	42/42408	0/007551	0/320345	$\alpha_0$	عرض از مبدأ
منفی	0/0000	-13/30173	0/001223	-0/016267	AuditorBusy	مشغله حسابرس
بی‌معنی	0/6115	-0/508114	0/001049	-0/000533	Postgraduate	سطح دانش حسابرس
منفی	0/0230	-2/277765	0/000938	-0/002136	AuditorBusy - Postgraduate	سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس
منفی	0/0000	-20/67125	0/001113	-0/023009	Size	اندازه شرکت
منفی	0/0000	-4/473933	0/000293	-0/001311	AuditorBusy - Size	اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس
مثبت	0/0037	2/910665	0/001142	0/003324	TeunerA	گردش دارایی
منفی	0/0039	-2/895643	2/60E-05	-7/51E-05	MTB	ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم
منفی	0/0000	-5/642342	0/002445	-0/013798	Leverage	اهرم مالی
مثبت	0/0000	6/367572	0/000521	0/003320	Growth	رشد فروش شرکت
مثبت	0/0000	14/70455	0/002157	0/031720	InvRec	نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی
منفی	0/0000	-7/806163	0/003543	-0/027656	ROA	بازده دارایی
منفی	0/0000	-26/81601	0/001354	-0/036302	Loss	متغیر دامی برای زیان
97/54275		F-آماره		0/947042		ضریب تعیین
0/000000		سطح معناداری		0/937333		ضریب تعیین تعدیل شده
		1/830255		دوربین واتسون		

منبع: یافته‌های محقق

جدول ۸-۴ خلاصه یافته‌های حاصل از بررسی ارتباط بین متغیرهای پژوهش

نتیجه آزمون فرضیه	سطح معنی داری	آماره-t	ضرایب متغیر	ضریب تعیین تعدیل شده	آزمون روابط بین متغیرها	
تائید فرضیه	0/0000	-13/30173	-0/016267	۰/۹۴	مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.	فرضیه ۱
تائید فرضیه	0/0230	-2/277765	-0/002136		سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند	فرضیه ۲
تائید فرضیه	0/0000	-4/473933	-0/001311		اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند	فرضیه ۳

### نتایج فرضیه اول

"بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد."  
 با توجه به آزمونها و تحلیل‌هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب منفی متغیر مشغله حسابرس، وجود رابطه ی معکوس بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی شرکت استنتاج می‌شود؛ نتایج نشان می‌دهد که

### ارزیابی و تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها طبق شرایط متغیرها

با توجه به تجزیه و تحلیل ارائه شده در فصل چهارم که در خصوص هر فرضیه انجام گرفت، ابتدا به تفکیک، به نتایج هر فرضیه اشاره نموده و سپس به نتیجه گیری کلی در خصوص یافته‌های این پژوهش می‌پردازیم.

حسابرسی شرکت استنتاج می‌شود؛ بر این اساس نتایج نشان می‌دهد که سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند؛ بر این اساس سطح تحصیلات حسابرس یکی از ویژگی‌های اصلی است که کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند؛ این گونه استدلال می‌شود که حسابرسان با مدرک کارشناسی ارشد (یا بالاتر) به دلیل داشتن دانش بیشتر نسبت به حسابرسان با مدرک لیسانس (یا پایین‌تر)، توانایی و صلاحیت بیشتری دارند و تلاش بیشتری انجام می‌دهند. مدارک تحصیلی حسابرسان آنها را هنگام انجام وظایف حسابرسی محافظه کارانه تر می‌کند و می‌تواند به حسابرسان کمک کند تا مشکلاتی را که ممکن است ناشی از کمبود وقت (مشغله زیاد حسابرس) باشد، بر طرف کنند؛ به علاوه حسابرسان بسیار تحصیلکرده، تلاش بیشتری دارند، حسابرسی‌های بیشتر ممکن است به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند و حسابرسان تحصیلکرده اما مشغول، با انجام تلاش‌های بیشتر می‌توانند تاثیر منفی مشغله حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی کاهش دهند؛ در نهایت افراد تحصیلکرده بیشتر به کاهش تاثیرات منفی استرس ناشی از مشغله زیاد حسابرسان می‌پردازند که این به دلیل داشتن منابع بیشتر برای مقابله با موقعیت‌های استرس‌زا و داشتن کنترل بیشتر بر فرآیند کار می‌باشد، بنابراین، سطح تحصیلات حسابرس می‌تواند تاثیر منفی مشغله حسابرس و حجم کار را بر کیفیت حسابرسی را به حداقل برساند؛ در این راستا اوجاک (۲۰۱۸)، نیز در پژوهشی با عنوان تاثیر سطح تحصیلات حسابرسان بر رابطه بین مشغله حسابرسان و کیفیت حسابرسی در ترکیه نشان دادند که سطح تحصیلات حسابرس، تاثیر منفی مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرس را کاهش می‌دهد. حسابرسان مشغول (حسابرسان با تحصیلات تکمیلی) کمترین (بالا) کیفیت حسابرسی را فراهم می‌کنند؛ که در راستای نتایج پژوهش حاضر می‌باشد.

### نتایج فرضیه سوم

"اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند."

با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که مشغله حسابرس در تعامل اندازه شرکت بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب منفی متغیر مشغله حسابرس در تعامل شرکت، وجود رابطه‌ی معکوس بین مشغله حسابرس در تعامل اندازه شرکت با کیفیت حسابرسی شرکت استنتاج می‌شود؛ بر این اساس نتایج نشان می‌دهد که اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند؛ هر شرکت یک

با افزایش مشغله حسابرس؛ کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد؛ در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری حسابرس می‌تواند منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود؛ استدلال اصلی در مورد تاثیر منفی مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی این است که از آنجا که حسابرسان پر مشغله برای فهم کسب و کارهای مالی مشتریان و جمع آوری اطلاعات زمان کافی ندارند و یا ممکن است روش‌های مدیریت سود را به دلیل کمبود تمرکز که می‌تواند ناشی از داشتن مشغله زیاد باشد، شناسایی نکنند؛ لذا حجم کار و مشغله زیاد به عنوان یک عامل استرس‌زا تاثیر معکوس بر کیفیت حسابرسی دارد؛ در این راستا گول و همکاران (۲۰۱۷)، نشان دادند که تعداد شرکای حسابرسی با مشتریان عمومی بیشتر با کیفیت حسابرسی پایین‌تر در ارتباط می‌باشد، که مطابق با تاثیر شغلی حسابرسی را از بین می‌برد و بنابراین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد؛ در ایران نیز کدیور (۱۳۹۱)، نشان داد که تراکم کار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود؛ عسگری و عباس حیدری (۱۳۹۷)، نیز در پژوهش خود نشان دادند که با افزایش فشار کاری حسابرسان، سطح کیفیت حسابرسی در شرکت، کاهش می‌یابد؛ به طور کلی نتایج این پژوهش در راستای یافته‌های فیچ و شیواداسانی (۲۰۰۶)؛ جیرایورن و همکاران (۲۰۰۹)، ساندگرن و سوانسترم (۲۰۱۴) و گودوین و وو (۲۰۱۶) مبنی بر تاثیر منفی مشغله بر کیفیت در یک راستا می‌باشد؛ البته این نکته نیز گفتنی است که مقایسه نتایج پژوهش‌های انجام شده در مکانها و زمانهای مختلف، از سوی افراد مختلف، هر چند ممکن است از جنبه علمی چندان مناسب به نظر نرسد؛ اما از جنبه بیان سیر تکامل تدریجی پژوهش‌های انجام گرفته در حیطه موضوعی خاص، این موضوع حائز اهمیت است. نتایج پژوهش‌های انجام شده در مکانها و زمانهای مختلف به دست افراد مختلف، ناگزیر متأثر از شرایط مختلفی است و همخوانی یا ناهمخوانی نتایج پژوهش‌های با موضوع مشابه نمیتواند این شرایط متفاوت را نادیده انگارد.

### نتایج فرضیه دوم

"سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند."

با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که از راه رگرسیون و همبستگی انجام شد، به این نتیجه رسیدیم که مشغله حسابرس در تعامل سطح دانش حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر معنادار دارد و با توجه به ضریب منفی متغیر مشغله حسابرس در تعامل سطح دانش حسابرس، وجود رابطه‌ی معکوس بین مشغله حسابرس در تعامل سطح دانش حسابرس با کیفیت

مجموعه ویژگی دارد که به میزان زیادی با نوع و ماهیت فعالیت آن مرتبط است، یکی از این ویژگی‌های اندازه شرکت است که می‌تواند بر پیچیدگی، ریسک؛ منابع مالی و اهداف شرکت تاثیر گذار باشد؛ این گونه استدلال می‌شود که شرکت‌های بزرگتر ریسک کمتری دارند، لذا در صورت مشغله حسابرسان، احتمال کاهش کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک، کمتر است، از طرف دیگر اندازه شرکت به عنوان فاکتوری از میزان در دسترس بودن اطلاعات مورد استفاده قرار می‌گیرد. به این معنا که اطلاعات شرکت‌های بزرگ بیش از شرکت‌های کوچک در دسترس همگان قرار دارد. این موضوع سبب کاهش مسأله اطلاعات نامتقارن در شرکت‌های بزرگ شده و می‌تواند بر نوع گزارشگری حسابرسان (کیفیت حسابرسی) اثر گذار باشد؛ در این راستا دستگیر و احمدی (۱۳۹۳) در پژوهش خود با عنوان تأثیر اندازه شرکت، نوع گزارش حسابرسی و درصد مالکیت دولتی، بر رتبه بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از نظر به موقع بودن گزارش حسابرسی، نشان دادند که اندازه شرکت بر نوع گزارشگری حسابرسان (کیفیت حسابرسی) تأثیر گذار است؛ که از این نظر با نتایج پژوهش حاضر در یک راستا می‌باشد.

#### نتیجه‌گیری کلی تحقیق

این پژوهش به دنبال یافتن رابطه سطح دانش و اندازه شرکت با روابط بین مشغله حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت بوده است. با توجه به نتایج رگرسیون نتایج زیر حاصل گردید:

- ۱) بین مشغله حسابرسان با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ۲) سطح دانش حسابرسان رابطه بین مشغله حسابرسان با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.
- ۳) اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرسان با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

نتایج به دست آمده در این پژوهش با مستندات اشاره شده در چارچوب نظری تحقیق و ادبیات مالی مطابقت دارد. با افزایش مشغله حسابرسان؛ کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد؛ در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری حسابرسان می‌تواند منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود؛ استدلال اصلی در مورد تاثیر منفی مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسی این است که از آنجا که حسابرسان بر مشغله برای فهم کسب و کارهای مالی مشتریان و جمع آوری اطلاعات زمان کافی ندارند و یا ممکن است روش‌های مدیریت سود را به دلیل کمبود تمرکز که می‌تواند ناشی از داشتن مشغله زیاد باشد، شناسایی نکنند؛ لذا حجم کار و مشغله زیاد به عنوان یک عامل استرس زا تأثیری

معکوس بر کیفیت حسابرسی دارد. از سوی دیگر سطح دانش حسابرسان رابطه بین مشغله حسابرسان با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند؛ بر این اساس سطح تحصیلات حسابرسان یکی از ویژگی‌های اصلی است که کیفیت حسابرسی را تقویت می‌کند؛ و از دگر سو اندازه شرکت است که می‌تواند بر پیچیدگی، ریسک؛ منابع مالی و اهداف شرکت تاثیر گذار باشد؛ این گونه استدلال می‌شود که شرکت‌های بزرگتر ریسک کمتری دارند، بنابراین به عنوان یک نتیجه‌گیری کلی و با در نظر گرفتن موارد اشاره شده در قسمت ادبیات موضوع پژوهش، چنین استنباط می‌شود که مشغله حسابرسان با کیفیت حسابرسی شرکت تأثیر گذار است. این نتایج می‌تواند درک و دانش سرمایه گذاران و پژوهشگران حوزه بازار سرمایه را افزایش دهد و در پرتو آن شاید بتوان به شناسایی عوامل دیگری که توانایی توضیح دادن تغییرات کیفیت حسابرسی را داشته باشند دست یافت. نتایج کاربردی این پژوهش می‌تواند مورد توجه دو گروه کلی قرار گیرد، گروه اول، استفاده کنندگان از اطلاعات مالی هستند، این گروه که شامل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، مدیران و شرکت‌های حسابرسی می‌باشد، این گروه در واقع کسانی هستند که مستقیماً با آثار مالی و نتایج حاصل از عملکرد شرکت‌ها در ارتباط می‌باشند. گروه دوم، پژوهشگران، سیاست گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و یا موسساتی همانند بورس اوراق بهادار هستند که به مسائل اقتصادی و مالی علاقمند می‌باشند. بخش عمده‌ای از نتایج این پژوهش در تطابق با مبانی نظری بوده و ضمن پر کردن خلا تحقیقاتی صورت گرفته در این حوزه می‌تواند به مدیران در مدیریت صحیح و سهامداران در سرمایه گذاری و تعیین سیاست و رویه‌های شرکت کمک کند. نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که احتمال آماره  $t$  برای ضریب ثابت و ضرایب متغیرهای مشغله حسابرسان، سطح دانش حسابرسان در تعامل مشغله حسابرسان، اندازه شرکت، اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرسان، گردش دارایی، ارزش بازار به ارزش دفتری هر سهم، اهرم مالی، رشد فروش شرکت، نسبت موجودی کالا و حسابهای دریافتی، بازده دارایی و متغیر دامی برای زیان بر کیفیت حسابرسی کمتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. و ضریب برآورد شده توسط نرم افزار برای متغیرهای مشغله حسابرسان، سطح دانش حسابرسان در تعامل مشغله حسابرسان و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسی منفی و معنادار می‌باشد. و مقدار ضریب متغیرهای مشغله حسابرسان، سطح دانش حسابرسان در تعامل مشغله حسابرسان و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرسان بر کیفیت حسابرسی به ترتیب برابر  $0/016$ ،  $0/002$  - و  $0/001$  - می‌باشد نتایج نشان می‌دهد که قدر مطلق ضریب



### پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های فرضیات پژوهش

(۱) با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه اول، بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش که نشان می‌دهد مشغله کاری حسابرس آثار منفی دارد، پیشنهاد میشود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی را تشویق به افزایش تعداد شرکای حسابرسی کنند. همچنین، این نهادها باید نسبت تعداد کار به هر موسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و مؤسسات حسابرسی معتمد را ملزم به رعایت حد نصابهای مناسب از این بابت نمایند. بدین منظور، پیشنهاد میشود جامعه حسابداران رسمی ایران، اطلاعات لازم (مانند تعداد کار و میزان درآمد) در سطح هر یک از شرکای حسابرسی را منتشر نماید؛ به طور کلی نتایج این پژوهش، اهمیت توجه به شرط تعادل حجم کار مؤسسات حسابرسی را برجسته نموده و نشان می‌دهد که اثر مخرب مشغله کاری بالای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (ارائه گزارش حسابرسی تهاجمی (متهورانه)) در بین شرکتهای بورسی، شایع است؛ همانگونه که مشاهده گردید، مشغله حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش دهد، لذا پیشنهاد می‌شود که حسابرسی ضمنی به منظور کاهش حجم عملیات حسابرسی برای حسابرسی نهائی در طی دوره مالی صورت گیرد. راهکار دیگری که می‌توان مطرح نمود این است که پایان سال مالی شرکت‌ها با در نظر گرفتن ویژگی‌های خاص هر شرکت و صنعتی که در آن فعالیت می‌کنند یا یکدیگر تفاوت داشته باشد.

(۲) با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه دوم؛ سطح دانش حسابرس رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند. از آنجا که نتایج مطالعه حاضر و نیز سایر مطالعات بیشتر به این نتیجه رسیده اند که دستیابی به کیفیت حسابرسی بالاتر زمانی اتفاق می‌افتد که شرکتها از حسابرسی استفاده نمایند، که سطح دانش آنها بالاست؛ لذا به مدیران عالی سازمانها پیشنهاد میگردد که با استخدام چنین حسابرسی، ثروت کسب و کارهای خود را از طریق افزایش سطح تحصیلات حسابرسان افزایش دهند. در نهایت به سازمان بورس و اوراق بهادار توصیه میشود، که طبقه بندی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس بر حسب سطح تحصیلات حسابرسان را در دستور کار خود قرار دهد؛ ثانیاً برای بالا بردن اعتبار گزارشهای حسابرسی، سطح

متغیرهای سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی کمتر از متغیر مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی شده است. و احتمال آماره  $t$  برای ضریب متغیر سطح دانش حسابرس بر کیفیت حسابرسی بیشتر از ۵٪ است؛ لذا ارتباط فوق از لحاظ آماری معنی دار نمی‌باشد. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ این متغیرها در مدل بی معنی می‌باشند. ضریب تعیین تعدیل شده قدرت توضیح دهنده متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد که قادر است به میزان ۹۴٪ تغییرات متغیر وابسته را توضیح دهند. احتمال آماره  $F$  بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنی دار می‌باشد. برای بررسی استقلال پسماندهای مدل‌های برازش شده از آماره آزمون دوربین- واتسون استفاده شد. اگر مقدار این آماره در محدود ۱/۵ تا ۲/۵ باشد، استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد، در غیر این صورت شواهد حاکی از فقدان استقلال یا وجود همبستگی سریالی پسماندهای مدل است. که در اینجا مقدار دوربین واتسون ۱/۸۳ که مقدار این آماره در محدود ۱/۵ تا ۲/۵ می‌باشد بنابراین استقلال پسماندهای مدل مورد تأیید قرار می‌گیرد. با توجه به فرضیه چون متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی منفی و معنادار می‌باشد. و مقدار ضریب متغیرهای مشغله حسابرس، سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی به ترتیب برابر ۰/۰۱۶-، ۰/۰۰۲- و ۰/۰۱- می‌باشد نتایج نشان می‌دهد که قدر مطلق ضریب متغیرهای سطح دانش حسابرس در تعامل مشغله حسابرس و اندازه شرکت در تعامل مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی کمتر از متغیر مشغله حسابرس بر کیفیت حسابرسی شده است. پس فرض  $H_0$  برای فرضیه ۱، ۲ و ۳ رد می‌شود. یعنی بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. و سطح دانش حسابرس و اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می‌کند.

### پیشنهادات

پس از انجام مراحل یک تحقیق علمی، اگر تحقیق در یک روند سیستماتیک و پژوهشگرانه صورت گرفته باشد، محقق محققاً می‌تواند نظراتی را هم در مورد یافته‌ها و نتایج تحقیق و هم راه کارها و پیشنهادهایی را به منظور بهبود و بسط پژوهش‌های آتی بیان کند. بدین سبب در ادامه پیشنهادهایی مطابق با نتایج تحقیق و همچنین برای پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود.

است؛ که پیشنهاد می شود موضوع مذکور در پژوهش های آتی مورد بررسی قرار گیرد.

### فهرست منابع و مراجع

- \* احمدپور، ا؛ منتظری، ه. (۱۳۹۰). "نوع مدیریت سود و تاثیر اندازه شرکت، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر آن". مجله پیشرفت های حسابداری و حسابرسی، ۳ (۲)، ۳۵-۱.
- \* احمدورزندانی، پ. (۱۳۹۳). "تأثیر محدودیت مالی و حساسیت سرمایه گذاری جریان نقدی بر دوره تصدی حسابرسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- \* آذری، و؛ مرادزاده فر، م؛ روحی، ع. (۱۳۹۲). "تأثیر درماندگی مالی بر کیفیت اقلام تعهدی"، فصلنامه حسابداری مالی، ۵ (۱۸)، ۱۲۹-۱۰۳.
- \* آقای، ع؛ سهرابی، م. (۱۳۹۰). "بررسی ارتباط بین اتکای حسابرسان مستقل و عملکرد حسابرسان داخلی". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- \* برزیده، ف؛ معدنچی، ه. م. (۱۳۹۳). "تأثیر تخصص موسسه حسابرسی در صنعت بر تأخیر گزارش حسابرسی". ۱ (۱)، ۱-۱۹.
- \* تاری وردی، ی؛ قادری، ص. (۱۳۹۶). "بررسی تاثیر نقش تخصص مالی کمیته حسابرسی بر نگرش کوتاه مدت مدیران"، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شناسنامه علمی شماره، ۱۴ (۵۴)، ۱۶۵-۱۴۱.
- \* جامعی، ر؛ رستمیان، آ. (۱۳۹۴). "تأثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی های سود پیش بینی شده"، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۲۹)، ۱۷-۱.
- \* جهانخانی، ع؛ شوری، م. (۱۳۸۷). "مدیریت مالی نوین"، انتشارات سمت، جلد اول.
- \* حاجیه، ز؛ ابراهیمی، م. (۱۳۹۵). "بهبود در اظهارنظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام"، ۴ (۳۰)، ۸۲-۶۱.
- \* خوش رفتار، ز. (۱۳۹۶). "بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی و کمیته حسابرسی بر مدیریت سود با توجه به محدودیت تامین مالی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- \* داداشی، ا؛ حبیبی، ر. (۱۳۹۷). "تأثیر حسابرسی نخستین بر ارتباط بین فشار کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسی"، کنفرانس ملی مطالعات نوین اقتصاد، مدیریت و حسابداری

سطح تحصيلات حسابرسان را نیز به عنوان معیار کیفیت و نحوه گزارشهای حسابرسی در نظر گیرد. (۳) با توجه به نتایج حاصل از بررسی فرضیه سوم؛ اندازه شرکت رابطه بین مشغله حسابرس با کیفیت حسابرسی را تعدیل می کند. با توجه به اینکه کیفیت گزارش حسابرسی تحت تأثیر اندازه شرکت قرار گرفت و در شرکت های بزرگتر گزارش حسابرسی با کیفیت تری ارائه می شود؛ لذا در صورت اهمیت گزارش حسابرسی برای سرمایه گذاران، به نظر می رسد شرکت بزرگتر برای این منظور مناسبتر باشند. در نهایت کمیته های حسابرسی برای جبران خدمات، حفظ حسابرسان، نظارت بر حسابرسان، ارزیابی ریسک گزارشگری و کیفیت حسابرسی و همچنین مؤسسه های حسابرسی برای انجام کار با کیفیت خود، میتوانند از این مدل و شاخصها استفاده کنند. با توجه به نتایج بیان شده، به نظر میرسد اندازه شرکت صاحبکار، دارای اهمیت است. بنابراین، مسؤولین بازار سرمایه باید با وضع قوانین و مقررات سختگیرانه تری در جهت بهبود افشای میزان دارایی های شرکتها گام بردارند.

### پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی

- ۱) پیشنهاد می شود تحقیق حاضر در مورد هرصنعت به طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرد و به مقایسه نتایج بدست آمده در صنایع مختلف پرداخته شود.
- ۲) تأثیر اندازه شرکت بر روابط بین مشغله حسابرس و رتبه بندی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران از نظر به موقع بودن گزارش حسابرسی.
- ۳) بررسی نقش مولفه های سرمایه انسانی حسابرس بر روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.
- ۴) بررسی تاثیر حق الزحمه های حسابرسی و پیچیدگی کار حسابرسان معتمد بورس بر روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.
- ۵) ارتباط بین ریسک دادخواهی حسابرسی و هویت حسابرس بر روابط بین مشغله حسابرس و کیفیت حسابرسی.
- ۶) در نهایت پاسخ به این سؤال که آیا بازار سرمایه شرکای حسابرسی پرمشغله را شناسایی و به مرور زمان با کاهش تقاضا برای خدمات آنها، این شرکای پرمشغله را تنبیه میکند یا خیر برای پژوهش های آتی باقی مانده

- در ایران، کرج: دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری ها.
- \* دهقانی محمدآبادی، م. (۱۳۹۱). "اشتباهات حسابرسان و مربوط بودن ارزش متغیرهای حسابداری"، دانشگاه آزاد اسلامی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد یزد - دانشکده علوم انسانی.
- \* ذوالفقاری، ص. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه میان ادراکات مشتریان و عملکرد مالی بانک‌های خصوصی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- \* رحیمیان، ن؛ جان فدا، ر. (۱۳۹۳). "بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه مؤسسات حسابرسان بر کیفیت حسابرسان"، (۱)، ۸۹-۶۷.
- \* شاهعلیزاده، ب. (۱۳۹۱). "بررسی کارایی نسبت دوپونت تعدیل شده و اجزای آن برای پیش بینی سودآوری آتی در هر یک از مراحل چرخه عمر شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و تحقیقات اراک.
- \* شمس زاد، ب؛ داود آبادی فراهانی، ح. (۱۳۹۴). "بررسی رابطه بین تخصص مؤسسه حسابرسان و پیچیدگی کار حسابرسان با کیفیت حسابرسان"، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران: موسسه همایشگران مهر اشراق.
- \* صلواتی، ش؛ رساییان، ا. (۱۳۸۶). "بررسی رابطه ساختار سرمایه و نقدشوندگی سهام در ایران"، نامه اقتصادی، ۲(۶۳)، ۱۶۰-۱۴۴.
- \* عباس زاده، م؛ فکور، ح؛ قناد، م. (۱۳۹۶). "بررسی رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسان و حق‌الزحمه خدمات حسابرسان"، دانش حسابداری، ۴(۳)، ۶۴-۴۷.
- \* عباس زاده، م؛ کدیور، ح؛ خرمی، س. (۱۳۹۲). "تراکم کار حسابرسان و کیفیت حسابرسان"، یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۲۰۱۳-۲۰۱۰، ۹.
- \* عزیزی، م. (۱۳۹۴). "تفاوت کیفیت گزارشگری مالی با توجه به رتبه مؤسسات حسابرسان"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز.
- \* عسگری، م؛ حیدری، ع. (۱۳۹۷). "بررسی تأثیر فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسان"، پنجمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران: انجمن مدیریت ایران.
- \* علوی طبری، ح؛ پارسایی، م. (۱۳۹۸). "رابطه کیفیت حسابرسان با شفافیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته شده
- در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسان، ۱۱(۴۱)، ۶۸-۴۳.
- \* فخاری، ح؛ محمدی، ج؛ نتاج کردی، م. (۱۳۹۴). "بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسان بر مدیریت سود از طریق اقلام واقعی"، ۱۳(۴۶)، ۱۵۴-۱۳۰.
- \* فروغی، د؛ امیری، ه؛ شیخی، ه. (۱۳۹۱). "تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر صرف ریسک سهام"، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، ۷(۱)، ۲۸-۱۳.
- \* کردستانی، غ؛ امیریگی لنگرودی، ح. (۱۳۸۷). "محافظه کاری در گزارشگری مالی: بررسی رابطه عدم تقارن زمانی سود و ارزش بازار بر دفتری به عنوان دو معیار ارزیابی محافظه کاری"، نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسان، ۱۵(۵۲)، ۱۰۶-۸۹.
- \* کدیور، ح. (۱۳۹۱). "تأثیر تراکم کار حسابرسان بر کیفیت حسابرسان"، وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده اقتصاد و علوم اداری.
- \* مالکی دیزجی، آ؛ رحیمیان، ن؛ تقوی فرد، م. (۱۳۹۶). "رابطه بین اقلام تعهدی و اظهارنظر حسابرسان"، پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسان، ۱(۲)، ۶۴-۳۷.
- \* محمدرضائی، ف؛ گل چهره، م. (۱۳۹۶). "خطای حسابرسان، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسان: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسان". فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۶)، ۳۱-۱.
- \* محمدطالبی، ب؛ سرلک، ا. (۱۳۹۴). "بررسی تأثیر نقدینگی پایین بر روابط بین فعالیت تجاری و نوسانات قیمت در کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، اولین کنفرانس بین المللی حسابداری، مدیریت در هزاره سوم، استان گیلان شهرستان رشت، صص ۲۲-۷.
- \* مرادی، ع؛ اقدامی، س. (۱۳۹۶). "تحلیل فشار کاری حسابرسان و کیفیت حسابرسان"، اولین کنفرانس ملی نقش حسابداری، اقتصاد و مدیریت، تبریز: موسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس.
- \* مشایخی، ب؛ حسین پور، ا. (۱۳۹۵). "بررسی رابطه بین مدیریت سود واقعی و مدیریت سود تعهدی در شرکت‌های مشکوک به تقلب بورس اوراق بهادار تهران"، ۱۳(۴۹)، ۲۹-۵۲.
- \* ملاکریمی، م. (۱۳۸۸). "بررسی عوامل مؤثر بر قضاوت حرفه ای حسابرسان در ارتباط با کمیت و کیفیت شواهد حسابرسان"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.

- Evidence from an Emerging Market". *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83-105.
- \* Hirschleifer, D., Hou, K., and Hong Teoh, S. (2009). "Accruals, Cash flows, and aggregate Stock Returns". *Journal of Financial & Economics*, 91(3), 389-406.
- \* Jiraporn, P., W. Davidson III, P. DaDalt, and Y. Ning. (2009). "Too busy to show up? An analysis of directors' absences". *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 49(2), 1159-1171.
- \* Jones, J. (1991). "Earnings Management during Import Relief Investigations". *Journal of Accounting Research*, 29 (2), 193-228.
- \* Kahneman, D. (1973). "Attention and Effort. Prentice-Hall Inc", Englewood Cliffs, NJ.
- \* Kang Minjung, Ho-Young Lee, Myungsoo Son & Michael Stein. (2016). "The association between human resource investment by audit firms and their audit quality", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, DOI: 10.1080/16081625.2016.1214605.
- \* Lai, K. M. Y., Sasmita, A., Gul, F.A., Foo, Y.B., & Hutchinson, M. (2016). "Busy Auditors, Ethical Behavior, and Discretionary Accruals Quality in Malaysia". *Journal of Business Ethics in press*:1-12. doi: 10.1007/s10551-016-3152-4.
- \* MohammadRezaei, Fakhroddin, Mohd-Saleh, Norman, Ahmed, Kamran. (2018). "Audit Firm Ranking", *Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views. International Journal of Accounting*. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.11.003>.
- \* Ocaik, M. (2018). "The impact of auditor education level on the relationship between auditor busyness and audit quality in Turkey", Published.
- \* Pugh, S. (2001). "Service with a smile: Emotional contagion in the service encounter". *The Academy of Management Journal*, 44 (5), 1018-1027.
- \* Rafaeli, A., and R. Sutton. (1990). "Busy stores and demanding customers: How do they affect the display of positive emotion?". *The Academy of Management Journal*, 33 (3), 623-37.
- \* Robin, A., and Zhang, H.. (2015). "Do Industry-Specialist Auditors Influence Stock Price Crash Risk?", *AUDITING: Journal of Practice & Theory*, 34(3), 47-79
- \* Shubita, M. F. (2015). "The impact of income smoothing on earnings quality in emerging markets". *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(3), 299-324.
- \* Simon, H. (1978). "Rationality as process and as product of thought". *American Economic Review*, 68 (2), 1-16.
- \* Simunic, D., and M.T. Stein. (1996). "Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15 (4), 119-134.
- \* Sundgren, S., and Svanström, T. (2014). "Auditor-in-charge characteristics and going concern reporting". *Contemporary Accounting Research*, 31 (2), 531-550
- \* Svarstad, B., D. Bultman, and Mount, J. (2004). "Patient counseling provided in community pharmacies: Effects of state regulation, pharmacist age, and busyness". *Journal of the American Pharmacists Association*, 44 (1), 22-9.
- \* نمازی، م؛ خواجوی، ش. (۱۳۸۳). "سودمندی متغیرهای حسابداری در پیش بینی ریسک سیستماتیک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴ (۳۸)، ۹۳-۱۱۹.
- \* نوری، س؛ گیلانی نیا، ب. (۱۳۹۵). "کیفیت حسابرسی اهمیت حسابرسی در حسابداری"، *دومین کنفرانس بین المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، رشت: دانشگاه لوتران کالیفرنیا، شهرداری رشت*.
- \* نونهال نهر، ع؛ محمدزاده سالطه، ح؛ حمدالهی، ک. (۱۳۹۲). "ارزیابی تأثیر آموزش حسابداری آموزش دانشگاهی و دوره های ضمن خدمت و تجربه بر قضاوت‌های حرفه ای"، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۵ (۱۳)، ۱۹۱ - ۱۹۶.
- \* نونهال نهر، ع؛ اکبرپور، س. (۱۳۹۸). "بررسی تأثیر تجربه حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۲ (۶)، ۱۶-۱.
- \* وهابی، ل. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه نقدشوندگی و ساختار سرمایه در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران"، *پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک*.
- \* هواسی، ر؛ دارابی، ر. (۱۳۹۴). "تأثیر اشتباهات سهوی حسابرسان با استفاده از تخصص حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی"، *کنفرانس بین المللی مدیریت و اقتصاد در قرن ۲۱، تهران: موسسه سرآمد همایش کارین*.
- \* Davidson, R. A. and Neu, D. (1993). "A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality". *Contemporary Accounting Research*. Vol. 9. No. 2: 479- 488.
- \* DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- \* Dopuch, N., and Simunic, D. (1982). "Competition in auditing: An assessment". *Fourth Symposium on Auditing Research*, University of Illinois.
- \* Fich, E., and Shivdasani, A. (2006). "Are busy boards effective monitors?", *Journal of Finance*, 61 (2), 689-724.
- \* Frank, Murray, Z. and Goyal, Vidhan, K. (2009). "Capital Structure Decisions: Which Factors Are Reliably Important?", *Financial Management*. 1 - 37.
- \* Gifford, S. (2005). "Limited attention as the bound on rationality". *Journal of Theoretical Economics*, 5 (1), 1-21.
- \* Goodwin, J., and Wu, D. (2016). "What is the relationship between audit partner busyness and audit quality?", *Contemporary Accounting Research*, 33 (1), 341-377.
- \* Gul, F. A., & Ma, S. (Mark), & Lai, K. (2017). "Busy Auditors, Partner-Client Tenure, and Audit Quality:

- 23- Auditor busyness
- 24 -Auditor Knowledge Level (Auditor Education Level)
- 25 -Firm size
- 26- Financial leverage
- 27- Asset turnover
- 28 -Stock market value to book value
- 29- Sales growth
- 30- Ratio of inventory and accounts receivable to total assets
- 31- Company life
- 32 -Return on Assets
- 33- Losses
- 34- Gul et al
- 35- Goodwin & Wu
- 36- Laai et al
- 37- Wan et al
- 38- Robin & Zhang
- 39- Sundgren & Svanström
- 40- Unqualified opinion
- 41- Unqualified opinion with an explanatory
- 42- Qualified opinion
- 43- Qualified opinion with an explanatory paragraph
- 44- Disclaimer
- 45- Jarque-Bera
- 46- Unit Root Test
- 47- Chow Test (F Stat.)
- 48- Panel
- 49- Pooled
- 50- Hausman Test (X2 Stat.)
- 51- Fixed Effect
- 52- Random Effect
- 53- Fisher
- 54- T Student
- 55- Durbin-Watson
- 56 - Jarque-Ber

- \* Thomakos, D. & Wang, T. (2011). "Accruals and the performance of stock returns following external financing activities", *The British Accounting Review*, 43 (4), 214-229.
- \* Wan-Hussin, S.M. (2016). "An Analysis of Engagement Partner Busyness in Malaysia Pre- and Post-Establishment of the Audit Oversight Board". *Information*, 19(10-B),4761

## یادداشت

- 1 -ISQC
- 2 -Ocak
- 3 -Kahneman
- 4- Simon
- 5- Svarstad et al
- 6- Pugh
- 7- Rafaeli & Sutton
- 8 -Gifford
- 9 -Fich & Shivdasani
- 10 -Jiraporn
- 11 -Sundgren & Svanström
- 12- DeAngelo
- 13 -Goodwin & Wu
- 14- Spender
- 15- DeAngelo
- 16 -Ocak
- 17 -IAASB
- 18 -IAASB
- 19- ISQC
- 20 -Auditing
- 21 -Audit quality
- 22 -Offensive Audit

## پیوست ها:

تعداد نمونه ۱۲۲ شرکت					
البرزدارو	کاشی سعدی	سیمان بهبهان	دارو فارابی	شیمی دارویش	مس باهنر
ایران تایر	کاشی سینا	سیمان خاش	دارو لقمان	صنایع ریخته گری ایران	معادن روی ایران
ایران ترانسفو	کالسیمین	سیمان خزر	داروسازی کوثر	صنعتی بارز	معادن منگنز ایران
ایران خودرو	کرین ایران	سیمان داراب	درخشان تهران	صنعتی بوتان	ملی صنایع مس ایران
ایران خودرو دیزل	کشت و صنعت پیاذر	سیمان دورود	دشت مرغاب	صنعتی سپاهان	مهر کام پارس
ایران دارو	کمک فنر ایندامین	سیمان سفید نی ریز	دوده صنعتی پارس	فرآورده تزریقی	موتورسازان تراکتور
ایران مرینوس	کیمیدارو	سیمان شاهرود	رادیاتور ایران	فرآورده های نسوز ایران	نساجی بروجرد
ایرکا پارت صنعت	گروه بهمن	سیمان صوفیان	روز دارو	فرآورده های نسوز آذر	نصیر ماشین
آلومراد	گل گهر	سیمان غرب	ریخته گری تراکتور	فرآوری مواد معدنی	نفت بهران
آهنگری تراکتور	لامپ پارس شهاب	سیمان فارس	رینگ سازی مشهد	فنی سازی خاور	نفت پارس
باما	لبنیات پاک	سیمان قائن	زامیاد	فنی سازی زر	نورد قطعات فولادی
بهنوش	لعابیران	سیمان کارون	سازه پویش	فولاد امیرکبیر کاشان	نوش مازندران
بیسکویت گرجی	لنت ترمز	سینادارو	سالمین	فولاد کاویان	نیرو محرکه
پارس پامچال	لوله و ماشین سازی	شهد ایران	سایپا	فولاد مبارکه اصفهان	نیرو ترانس
پارس خزر	ماشین سازی نیرو محرکه	شهید قندی	سایپا آذین	فولادخراسان	پگاه خراسان
پارس خودرو	محور خودرو	شیشه دارویی رازی	سایپا دیزل	قند اصفهان	تراکتورسازی
پارس دارو	محورسازان	شیشه و گاز	سایپا شیشه	قند قزوین	چادرملو
پارس سوئیچ	سیمان بجنورد	کاشی حافظ	سرامیک اردکان	کارخانجات دارویش	چرخشگر
پارس مینو	پتروشیمی شازند	پتروشیمی فن آوران	سرماآفرین	کاشی الوند	چینی ایران
پتروشیمی آبادان	پتروشیمی شیراز	پشم شیشه ایران	سیمان ارومیه	کاشی پارس	خاک چینی ایران
پتروشیمی خارک	پتروشیمی فارابی	پگاه اصفهان	سیمان اصفهان	کاشی تکسرام	خدمات کشاورزی
دارو اسوه	دارو اکسیر	دارو جابراین حیان	دارو رازک	دارو ابوریحان	

LOSS	ROA	INVR EC	GRO WTH	LEVER AGE	MTB	TEUN ERA	AUDITORBUSY_ LOGSIZE	LOGS IZE	AUDITORBUSY_POST GRADUATE	POSTGRAD UATE	AUDITOR BUSY	AQ
0.155	0.094	0.534	0.2403	0.62979	5.175	0.9014						0.188
844	784	297	68	4	206	94	2.071569	6.2524	0.340909	0.504329	0.691807	867 Mean
0.000	0.090	0.530	0.1600	0.62000	3.095	0.7700	0.000000	6.1500	0.000000	1.000000	0.600000	0.189
000	000	000	00	0	000	00		00				425 Median
1.000	0.630	0.980	7.8200	4.00000	309.2	5.1400	12.43000	8.5900	2.000000	1.000000	1.540000	0.299
000	000	000	00	0	100	00		00				100 Maximum
0.000	-	0.000	-	0.05000	0.000	0.0200	0.000000	4.5700	0.000000	0.000000	0.000000	0.087
000	1.060	000	0.9300	0	000	00		00				100 Minimum
0.362	0.169	0.190	0.5932	0.29171	13.55	0.5718	3.287417	0.6638	0.601203	0.500252	0.532015	0.037
904	583	871	45	5	320	95		56				437 Std. Dev.
1.897	-	-	5.8879	3.55514	14.98	2.2385	1.488092	0.7994	1.572353	-0.017317	0.361538	0.002
704	1.481	0.151	68	7	781	85		44				884 Skewness
4.601	13.36	2.370	61.283	31.3705	295.2	12.053	3.960884	4.0511	4.334279	1.000300	1.935251	3.377
282	208	264	86	8	565	16		77				456 Kurtosis
653.3	4471.	18.79	13612	32934.6	33230	3927.1	376.5675	140.96	449.2747	154.0000	63.77638	5.486
154	845	384	3.7	7	28.	85		45				484 Jarque-Bera
0.000	0.000	0.000	0.0000	0.00000	0.000	0.0000	0.000000	0.0000	0.000000	0.000000	0.000000	0.064
000	000	083	00	0	000	00		00				361 Probability
924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924	924 Observations

Panel unit root test: Summary

Series: AQ

Date: 12/24/19 Time: 17:00

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)			
79 2 132	0.0000	-54.8237	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)			
79 2 132	0.0000	-8.55366	Im, Pesaran and Shin W-stat
79 2 132	0.0000	462.630	ADF - Fisher Chi-square
79 2 132	0.0000	557.775	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: AUDITORBUSY

Date: 12/24/19 Time: 17:00

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
750	125	0.0000	-46.5313	Levin, Lin & Chu t*

Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
750	125	0.0000	-4.38961	Im, Pesaran and Shin W-stat
750	125	0.0026	317.111	ADF - Fisher Chi-square
750	125	0.0000	377.457	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: POSTGRADUATE

Date: 12/24/19 Time: 17:00

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
228	38	0.0000	-7.10405	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
210	35	0.2181	-0.77856	Im, Pesaran and Shin W-stat
210	35	0.0780	87.3945	ADF - Fisher Chi-square
192	32	0.0862	79.9458	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: AUDITORBUSY\_POSTGRADUATE

Date: 12/24/19 Time: 17:01

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
330	55	0.0000	-8.68018	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
330	55	0.0869	-1.35981	Im, Pesaran and Shin W-stat
330	55	0.0394	137.410	ADF - Fisher Chi-square
312	52	0.0005	157.628	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: LOGSIZE

Date: 12/24/19 Time: 17:01

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
792	132	0.0000	-19.5322	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
792	132	0.9325	1.49431	Im, Pesaran and Shin W-stat
792	132	0.0535	302.057	ADF - Fisher Chi-square
792	132	0.0000	440.588	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: AUDITORBUSY\_LOGSIZE

Date: 12/24/19 Time: 17:02

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
474	79	0.0000	-55.2967	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
474	79	0.0000	-13.9694	Im, Pesaran and Shin W-stat
474	79	0.0006	222.350	ADF - Fisher Chi-square
474	79	0.0000	242.856	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: TEUNERA

Date: 12/24/19 Time: 17:02

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
-----	----------------	---------	-----------	--------



Null: Unit root (assumes common unit root process)				
792	132	0.0000	-10.8141	Levin, Lin & Chu t*

Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
792	132	0.1224	-1.16315	Im, Pesaran and Shin W-stat
792	132	0.1094	292.568	ADF - Fisher Chi-square
792	132	0.0001	361.153	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: MTB

Date: 12/24/19 Time: 17:02

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
786	131	0.0000	-34.3520	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
786	131	0.0002	-3.60485	Im, Pesaran and Shin W-stat
786	131	0.0000	394.962	ADF - Fisher Chi-square
786	131	0.0000	465.672	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: LEVERAGE

Date: 12/24/19 Time: 17:02

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
792	132	0.0000	-10.3738	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
792	132	0.2277	-0.74654	Im, Pesaran and Shin W-stat
792	132	0.1244	290.689	ADF - Fisher Chi-square
792	132	0.0005	346.281	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.

Panel unit root test: Summary

Series: GROWTH

Date: 12/24/19 Time: 17:03

Sample: 1391 1397

Exogenous variables: Individual effects

Automatic selection of maximum lags

Automatic lag length selection based on SIC: 0

Newey-West automatic bandwidth selection and Bartlett kernel

Balanced observations for each test

Obs	Cross-sections	Prob.**	Statistic	Method
Null: Unit root (assumes common unit root process)				
792	132	0.0000	-17.4796	Levin, Lin & Chu t*
Null: Unit root (assumes individual unit root process)				
792	132	0.0000	-5.02856	Im, Pesaran and Shin W-stat
792	132	0.0000	414.043	ADF - Fisher Chi-square
792	132	0.0000	517.824	PP - Fisher Chi-square

\*\* Probabilities for Fisher tests are computed using an asymptotic Chi-square distribution. All other tests assume asymptotic normality.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

## **The relationship between knowledge level and company size with the relationship between auditor engagement and audit quality**

### **Hashem Mokari**

PhD Student of Financial Engineering, Islamic Azad University, Roudehen Branch, Tehran, Iran  
hashemmokari@mailfa.com

### **Seyd Alireza Mirarab Bayegi**

Assistant Professor, Islamic Azad University, Roudehen Branch, Tehran, Iran (Author)  
Mirarab\_alireza@yahoo.com

### **Seyd Vahid Hosseini Tabatabai**

Master of Financial Management, Central Tehran Branch. Tehran, Iran.  
Svht94@gmail.com

### **Abstract**

The purpose of this study was to investigate the effect of knowledge level and company size on the relationship between auditor engagement and audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange. The special scope of this research was the companies listed on the Tehran Stock Exchange and the time domain was between 1390 and 1397. In this study, the occupation of the independent variable auditor and the audit quality of the dependent variable were considered. The present study is in the category of applied research, If the classification of types of research is considered based on the nature and method, The method of the present study is descriptive research in terms of nature and in terms of method is also considered in the category of correlational research. In this study, the library method was used to collect data and information. In the data section, the research was done by collecting data from sample companies by referring to financial statements, explanatory notes and the stock exchange monthly. Based on the systematic elimination method, 132 companies were selected as a statistical sample. Descriptive and inferential statistics have been used to describe and summarize the collected data. In order to analyze the data, first the variance heterogeneity pre-tests, F-Limer test, Hausman test and Jark-Bra test were used and then multivariate regression test was used to confirm and reject the research hypotheses ( EViews software). The results showed that there is a significant relationship between auditor engagement and audit quality; In addition, the auditor's level of knowledge and company size moderate the relationship between the auditor's preoccupation and audit quality. The results obtained in this research are consistent with the documents mentioned in the theoretical framework of research and financial literature.

**Keywords:** Audit. Busy auditor. audit quality

