



رابطه اهمیت گروه‌های تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی: با تأکید بر ویژگی‌های حسابرس

مهنوش شهرکی

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

حمیده اثنی عشری^۱

استادیار گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

ابوالفضل کارگذار

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۲ تیر ۱۳۹۹؛ تاریخ پذیرش: ۲۷ اردیبهشت ۱۴۰۰)

هدف: هدف این پژوهش بررسی رابطه اهمیت گروه‌های تجاری با کیفیت حسابرسی با لحاظ ویژگی‌های حسابرس است.

روش: فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش حداقل مربعات عادی تعمیم‌یافته تخمینی آزمون شدند. تعداد ۲۷ گروه تجاری در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۶ بعنوان نمونه پژوهش انتخاب شد. یافته‌ها: اهمیت گروه تجاری برای حسابرسان با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. بعلاوه، ویژگی شهرت حسابرس رابطه مثبت بین اهمیت گروه تجاری و کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند و ویژگی تجربه حسابرس بر شدت این رابطه می‌افزاید. این در حالیست که تخصص حسابرس در صنعت بر این رابطه اثرگذار نیست.

نتیجه‌گیری: هر چه وابستگی مالی حسابرس به گروه‌های تجاری افزایش یابد با افزایش تلاش و رسیدگی‌های حسابرس، کیفیت حسابرسی شرکت اصلی بهبود می‌یابد. دو ویژگی شهرت و تجربه حسابرس نیز می‌توانند بر کیفیت حسابرسی شرکای مؤسسه در شرکت اصلی مؤثر باشند.

دانش‌افزایی: در این پژوهش برای نخستین بار به موضوع منافع حسابرس در گروه‌های تجاری و اثرگذاری آن بر کیفیت حسابرسی در ایران توجه شده است. از آنجایی که حسابرسان در گروه‌های تجاری می‌توانند علاوه بر شرکت اصلی، حسابرسی شرکت‌های تابعه را عهده‌دار شوند لذا این موضوع می‌تواند به طور توأمان استقلال حسابرسان و دامنه شناخت آن‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. بحث استقلال حسابرس و عوامل اثرگذار آن از جمله موضوعات مهم در حسابرسی است که در این تحقیق عامل منافع حسابرس در گروه‌های تجاری مدنظر قرار گرفته است.

واژه‌های کلیدی: اهمیت گروه‌های تجاری، کیفیت حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس.

¹ h_asnaashari@sbu.ac.ir

مقدمه

حسابرسان در دنیای تجارت نقش مهمی در مدیریت خطر اخلاقی برای حسابرسی صورت‌های مالی شرکت ایفاء می‌کنند [۹]. خطری که با جدایی مدیریت از مالکیت پدیدار می‌گردد؛ زیرا مدیر (نماینده) ممکن است منافع خود را به هزینه مالکان (سهامداران) دنبال کند. آنچه کارکرد حسابرسان را در مدیریت مشکل تضاد منافع (نماینده‌گی) و حفاظت از منافع سهامداران اثربخش می‌نماید کیفیت حسابرسی آنهاست [۱۰]. کیفیت حسابرسی به عنوان احتمال کشف و گزارش انحراف از استانداردهای حسابداری در صورت‌های مالی توسط حسابرس تعریف می‌شود [۱۴]. آنچه کیفیت حسابرسی را اهمیت می‌بخشد نقش آن در عملکرد مناسب بازار سرمایه است زیرا کیفیت حسابرسی بالا، افزایش کیفیت گزارشگری مالی را دنبال دارد [۲]. بطور کلی چهار تهدید اصلی در مورد کیفیت حسابرسی وجود دارد که عبارتند از؛ حق‌الزحمه حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، روابط بلندمدت و اهمیت مشتری [۲۱]. این تهدیدات هر یک توانمندی خدشه‌دار کردن استقلال حسابرس را به عنوان یکی مفاهیم زیربنایی ارزشمندی خدمات حسابرسی مستقل دارند [۱۳]. اگر حسابرس مستقل نباشد احتمال کمتری وجود دارد تحریف‌ها را گزارش کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی صدمه می‌بیند [۲۱]. در ایران سازمان بورس و اوراق بهادار موضوع استقلال حسابرس را در دستورالعمل حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران مورد توجه قرار داده است و تلاش کرده است با اعمال ضوابطی برای حسابرسان مستقل به حفظ استقلال آنها کمک کند. همانطور که پیش از این اشاره شد اهمیت مشتری یکی از عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس است. اهمیت مشتری بیانگر آن است که درآمدهای یک حسابرس تا چه اندازه وابسته به یک شرکت خاص است؛ هر چه این وابستگی بیشتر باشد منافع حسابرس به میزان بیشتری با منافع صاحبکار همسو می‌شود و این موضوع استقلال حسابرس را خدشه‌دار می‌کند. حسابرسان ممکن است بدلیل نگرانی از دست دادن مشتریان مهم خود، استقلالشان را در گروه‌های تجاری بیشتر از سایر شرکت‌ها به خطر اندازند [۱۶]. البته درگیری بیشتر حسابرس اصلی در رسیدگی‌های گروه تجاری (اهمیت مشتری) می‌تواند بر دامنه شناخت او از گروه تجاری به طور مثبت اثرگذار باشد و کیفیت حسابرسی او را بهبود بخشد. به همین سبب، یکی از ابهاماتی که در این پژوهش پیش روی محقق قرار دارد آن است که تا چه اندازه درآمدهای مستقیمی که حسابرس مستقل شرکت اصلی از یک گروه تجاری تحصیل می‌کند (اهمیت مشتری) می‌تواند بر استقلال او خدشه وارد کند و کیفیت حسابرسی او را در شرکت اصلی تحت تأثیر قرار دهد. این در حالیست که ویژگی‌های حسابرسان امضاءکننده گزارش (مانند تجربه، شهرت و تخصص در صنعت) می‌توانند در رابطه اهمیت گروه‌های تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی نقش تعدیلگر را بازی کنند و کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهند. به همین سبب، ابهام دیگر پیش روی این پژوهش آن است که آیا حسابرسان دارای تجربه بالاتر، یا شهرت بالاتر یا حسابرس متخصص در صنعت در شرایط مشابه به میزان کمتری از عواملی که پتانسیل خدشه‌دار کردن استقلال حسابرس را دارند مانند اهمیت گروه‌های تجاری اثر می‌پذیرند و در مقایسه با دیگر حسابرسان خدمات حسابرسی با کیفیت بیشتری ارائه می‌کنند؟ آنچه پرداختن به این موضوع را ضروری می‌سازد نگرانی‌هایی است که در خصوص استقلال حسابرسان در گروه‌های تجاری و

کیفیت حسابرسی آن ها وجود دارد. به همین سبب نوآوری پژوهش آن است که برای اولین بار موضوع استقلال در گروه های تجاری را از مجرای مفهوم اهمیت مشتری مورد توجه قرار داده است؛ بعلاوه، به مفهوم ویژگی های حسابرسان امضاءکننده گزارش های حسابرسی توجه نموده و نقش تعدیلگر ویژگی های آن ها را در حفظ استقلال و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. بدین ترتیب، به منظور پاسخگویی به سؤالات پژوهش، ابتدا مبانی نظری و ادبیات موضوع پژوهش مطرح شده و سپس با انتخاب روش مناسب پژوهش، آزمون فرضیه ها انجام می شود. سپس تحلیل و تفسیر نتایج ارائه می شود و در نهایت، پیشنهادهایی به استناد یافته های پژوهش ارائه خواهد شد.

مبانی نظری پژوهش

عوامل تعدیل کننده کیفیت حسابرسی

بطور کلی چهار عامل اصلی پتانسیل تعدیل کیفیت حسابرسی را به صورت مثبت یا منفی دارند که به شرح زیر می باشند [۲۱]:

حق الزحمه حسابرسی: میزان و روش پرداخت حق الزحمه حسابرسی می تواند برای حسابرسان تضاد منافع ایجاد نماید [۶]. حق الزحمه بالا باعث می شود حسابرسان وابسته به مشتری شوند و در نتیجه تهدیدی برای استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به شمار می رود [۸]. این در حالیست که حق الزحمه کم نیز می تواند خطر کم کاری حسابرس و آسیب کیفیت حسابرسی را پدید آورد. [۵].

روابط بلندمدت: رابطه طولانی مدت حسابرس و مشتری اغلب تمایل حسابرس به حفظ منافع مشتری را در پی دارد که این وضعیت منجر به کاهش استقلال و کیفیت حسابرسی می شود [۶]. اگرچه برخی نیز بر این اعتقادند که رابطه طولانی مدت با تکمیل شناخت مشتری موجب افزایش کیفیت حسابرسی می شود. این در حالیست که طبق قانون ساربنز آکسلی (۲۰۰۲) شرکای حسابرسی ملزم به چرخش هر ۵ سال هستند [۲۱]. در ایران نیز مطابق تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسات و شرکای مسئول کار حسابرسی ملزم به چرخش هر ۴ سال می باشند.

خدمات غیرحسابرسی: ارائه خدمات غیرحسابرسی با ایجاد درآمد بیشتر برای حسابرسان می تواند استقلال آن ها را خدشه دار کند و کیفیت حسابرسی را کاهش دهد [۶].

اهمیت مشتری: این مفهوم به سهم درآمد حاصل از ارائه خدمات به یک مشتری خاص از مجموع درآمدهای حسابرس اشاره دارد؛ بدلیل وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان بااهمیت ممکن است حسابرسان از تعدیلات حسابرسی برای مشتریان بزرگتر چشم پوشی کنند. به همین سبب عده ای بر این اعتقاد هستند که از دیدگاه سرمایه گذاران، رقابت شدید در بازار خدمات حسابرسی احتمال مقاومت حسابرسان در برابر فشار مشتریان را کاهش داده و استقلال و کیفیت حسابرسی را در معرض خطر قرار می دهد [۲۱]. این در حالیست که عده ای دیگر باور دارند اهمیت مشتری موجب می شود حسابرس تلاش

بیشتری برای رسیدگی‌های حسابرسی و ارائه خدمات با کیفیت نماید و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی با افزایش اهمیت مشتری بهبود یابد [۸].

اهمیت گروه‌های تجاری و کیفیت حسابرسی

گروه تجاری به مجموعه‌ای از شرکت‌های قانونی اطلاق می‌شود که دارای شخصیت حقوقی مستقل؛ اما دارای شخصیت گزارشگری واحد هستند و در بازارهای مختلف فعالیت کرده و از نظر مالی تحت کنترل مشترک‌اند. از نظر قانونی طبق استاندارد حسابداری شماره ۱۸ گروه تجاری به عنوان «واحد تجاری اصلی» و «واحدهای فرعی آن» تعریف می‌شود [۳]. مطابق استاندارد حسابرسی شماره ۶۰۰، مسئولیت هدایت و عملکرد حسابرسی گروه به عهده حسابررس شرکت اصلی است و او می‌تواند شناخت شرکت‌های عضو گروه (بخش) را با استفاده از تیم حسابرسی گروه یا حسابرسان بخش‌ها انجام دهد. از یک سو، چنانچه حسابرسی بخش‌ها توسط حسابررس شرکت اصلی انجام شود به دلیل کسب شناخت مستقیم از سوی حسابررس شرکت اصلی، کیفیت حسابرسی او به دلیل گسترش دانش نسبت به ماهیت عملیات شرکت اصلی و روابط با شرکت‌های تابعه افزایش یافته و بالتبع کیفیت حسابرسی نیز بهبود می‌یابد. از سوی دیگر، ارائه خدمات حسابرسی به شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه می‌تواند موجب افزایش اهمیت گروه تجاری برای حسابررس شود و انگیزه‌های منفعت طلبانه او را برای موافقت با درخواست‌های صاحبکار به دلیل ایجاد وابستگی مالی تقویت نماید و بدین ترتیب بر کیفیت حسابرسی اثر منفی بگذارد [۱۶]. اگرچه مطابق ماده ۱۵ دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، درآمدهای مؤسسه حسابرسی معتمد در یک سال مالی از یک صاحبکار یا گروه صاحبکار خاص نباید از سقف ۲۵ درصد کل درآمدهای مؤسسه تجاوز کند که به نظر می‌رسد این موضوع به منظور صیانت از استقلال حسابررس صورت گرفته است اما در این خصوص دو نکته قابل توجه است؛ اول آنکه سقف ۲۵ درصد بر مبنای چه مفهومی بنا نهاده شده است و دوم آنکه تا چه اندازه سازمان بورس توانسته است با لحاظ پیچیدگی‌های گروه‌های تجاری در اجرای چنین نظارتی به منظور افزایش کیفیت حسابرسی موفق عمل کند.

کیفیت حسابرسی و ویژگی‌های حسابررس

نظریه عقلانیت محدود بیان می‌کند محدودیت‌های شناختی بر تصمیم‌گیری‌های افراد تأثیرگذار است. به این ترتیب، ویژگی‌های مدیران رده بالا، اتخاذ تصمیمات استراتژیک، عملکرد و عملیات شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد [۷].

تجربه حسابررس: حسابرسان دارای تجربه بالاتر می‌توانند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. حسابرسان باتجربه، دانش کامل‌تری نسبت به انحرافات صورت‌های مالی و نرخ رخداد انحراف دارند. بنابراین، با احتمال بیشتری انحرافات را کشف می‌کنند. آنها کمتر تحت تأثیر ارزیابی‌های خوش‌بینانه مدیریت و اطلاعات نامربوط قرار می‌گیرند. اگرچه برخی پژوهشگران معتقدند تجربه بیشتر لزوماً کیفیت حسابرسی را بهبود نمی‌بخشد. آن‌ها بیان می‌کنند حسابرسان باتجربه سوگیری‌های ناخودآگاه دارند و به نتایج رسیدگی‌های اولیه خود بیش از حد اعتماد می‌کنند که می‌تواند منجر به هوشیاری کمتر در خصوص مواردی شود که

در رسیدگی های اولیه مشخص نشده است [۲۲]. بعلاوه، یادگیری و انگیزه های شغلی شرکای حسابرسی با افزایش تجربه کاهش و انگیزه کسب منافع شخصی افزایش می یابد [۱۴]. البته برخی پژوهش ها نیز نشان داده اند تجربه حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی ندارد [۲۲].

شهرت حسابرسی: حسابرسان بدلیل اهمیت شهرت برای اجتناب از شکست های حسابرسی انگیزه دارند زیرا در بازار خدمات حسابرسی برای آن ارزش قائل هستند [۱۹]. ریسک از دست دادن شهرت و اعتبار یک عامل بازدارنده به خطر افتادن استقلال حسابرسی به شمار می رود [۸]. حسابرسانی که به میزان بیشتری در محافل حرفه ای حضور دارند یا نقش پررنگ تری در منابع حرفه ای بر عهده دارند با ریسک شهرت بالاتری مواجه هستند. این در حالیکه شهرت می تواند با ایجاد سوگیری بیش اطمینانی، کاهش کیفیت حسابرسی را به دنبال داشته باشد [۱۹].

تخصص حسابرسی: حسابرسان متخصص صنعت، کیفیت حسابرسی را بهبود می بخشد زیرا آن ها تعداد بیشتری از شرکت های یک صنعت را رسیدگی می کنند و توانایی بالاتری برای کشف تحریف ها و اشتباهات با اهمیت مشتری دارند [۱].

پیشینه پژوهش

اهمیت مشتری و کیفیت حسابرسی

لین و همکاران (۲۰۱۷) [۱۵] به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی با اهمیت مشتری پرداختند. نتایج آن ها نشان داد حسابرسان استقلال خود و کیفیت حسابرسی را برای مشتریان با اهمیت به خطر می اندازند. چپ و همکاران (۲۰۱۲) [۸] به بررسی اهمیت مشتری و استقلال شریک حسابرسی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد شرکای مؤسسات بزرگ حسابرسی استقلال خود و کیفیت حسابرسی را برای مشتریان مهم اقتصادی به خطر نمی اندازند اما شرکای سایر مؤسسات استقلال خود و کیفیت حسابرسی را برای مشتریان با اهمیت به خطر می اندازند. قوش و همکاران (۲۰۰۹) [۱۱] به بررسی حق الزحمه حسابرسی و درک بازار سرمایه از استقلال حسابرسی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد استقلال حسابرسی یا استقلال درک شده حسابرسی توسط بازار برای مشتریان مهم اقتصادی به خطر می افتد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) [۵] به بررسی رابطه حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد حق الزحمه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معنی داری دارد. وحیدی الیزئی و همکاران (۱۳۹۳) [۶] به بررسی درک استقلال حسابرسی توسط سرمایه گذاران ایرانی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد وابستگی اقتصادی به مشتری تأثیر منفی بر استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارد.

به این ترتیب، نتیجه می شود استقلال حسابرسی برای بازار حائز اهمیت است و انتظار می رود اهمیت مشتری یکی از متغیرهای تعدیل کننده کیفیت حسابرسی باشد. این مفهوم مبنای نگارش فرضیه اول پژوهش قرار گرفت.

تجربه حسابرِس و کیفیت حسابرِس

لی (۲۰۱۸) [۱۴] به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرِس بر کیفیت حسابرِس پرداخت. نتایج او نشان داد تجربه حسابرِس با کیفیت حسابرِس رابطه منفی و معنی‌داری دارد. گودوین و وو (۲۰۱۶) [۱۲] به بررسی رابطه کیفیت حسابرِس و تجربه حسابرِس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد هر چه میزان تجربه حسابرِس بالاتر باشد کیفیت حسابرِس پایین‌تر است.

به این ترتیب، انتظار می‌رود تجربه حسابرِس رابطه اهمیت مشتری با کیفیت حسابرِس را تعدیل کند که این مفهوم مبنای نگارش فرضیه دوم پژوهش قرار گرفت.

شهرت حسابرِس و کیفیت حسابرِس

اسکینر و سرینیواسان (۲۰۱۲) [۱۹] به بررسی کیفیت حسابرِس و شهرت حسابرِس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد افزایش شهرت حسابرِس با افزایش کیفیت حسابرِس همراه است. سوری و همکاران (۲۰۰۶) [۲۰] به بررسی شهرت حسابرِس و استقلال حسابرِس در بازارهای نوظهور پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد افزایش شهرت حسابرِس منجر به افزایش کیفیت حسابرِس و استقلال حسابرِس در بازارهای نوظهور می‌شود.

به این ترتیب، انتظار می‌رود شهرت حسابرِس رابطه اهمیت مشتری و استقلال حسابرِس را تعدیل کند که این مفهوم مبنای نگارش فرضیه سوم پژوهش قرار گرفت.

تخصص حسابرِس و کیفیت حسابرِس

یوان و همکاران (۲۰۱۶) [۲۳] به بررسی تخصص حسابرِس در صنعت مشتری و کیفیت حسابرِس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد تخصص حسابرِس در صنعت با کیفیت حسابرِس رابطه مثبت و معنی‌داری دارد. ساراگو و آگوز (۲۰۱۴) [۱۸] به بررسی تأثیر تخصص حسابرِس در صنعت و استقلال حسابرِس بر کیفیت حسابرِس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد تخصص و استقلال حسابرِس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرِس دارد. مشایخی و همکاران (۱۳۹۷) [۴] به بررسی تخصص شریک حسابرِس در صنعت و کیفیت حسابرِس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد تخصص شریک حسابرِس در صنعت و کیفیت حسابرِس ارتباط مستقیم دارند.

به این ترتیب، انتظار می‌رود تخصص حسابرِس در صنعت رابطه اهمیت مشتری و کیفیت حسابرِس را تعدیل کند که این مفهوم مبنای نگارش فرضیه چهارم قرار گرفت.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

- فرضیه ۱: اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرِس شرکت اصلی رابطه معنی‌داری دارد.
- فرضیه ۲: تجربه حسابرِس بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرِس شرکت اصلی اثر معنی‌داری دارد.

فرضیه ۳: شهرت حسابرسان بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی اثر معنی داری دارد.

فرضیه ۴: تخصص حسابرسان بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی اثر معنی داری دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ فلسفه از نوع اثباتی، از نظر منطق اجراء از نوع قیاسی، از نظر هدف از نوع کاربردی، از نظر فرآیند اجراء از نوع کمی، از نظر زمان انجام از نوع طولی - گذشته‌نگر، از نظر روش گردآوری داده‌ها آرشویی و از نظر شیوه تحلیل داده‌ها از نوع همبستگی است.

فرضیه اول پژوهش با استفاده از مدل (۱) آزمون شد [۸]:

مدل (۱)

$$AWCA_{i,t} = a_0 + a_1 CIMP_{i,j,t} + a_2 Tenure_{i,t} + a_3 Age_{i,t} + a_4 \log(Asset_{i,t}) + a_5 Growth_{i,t} + a_6 CFO_{i,t} + a_7 BigN_{i,t} + \varepsilon$$

که در آن؛

$AWCA_{i,t}$: قدر مطلق اقلام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش شرکت اصلی i در سال t است که با استفاده از مدل (۲) محاسبه شد و بر جمع دارایی‌ها در پایان سال تقسیم گردید [۱۰].

مدل (۲)

$$AWCA_{i,t} = WC_{i,t} - ((WC_{i,t-1} / Sales_{i,t-1}) * Sales_{i,t})$$

که در آن؛

$WC_{i,t(t-1)}$: سرمایه در گردش تعهدی شرکت اصلی i در سال $(t-1)$ است که از طریق مدل (۳) محاسبه شده است [۱۰]:

گردش تعهدی = (حصه جاری بدهی بلندمدت - بدهی‌های جاری) - (وجه نقد - دارایی جاری) = سرمایه در گردش تعهدی

مدل (۳)

$Sales_{i,t(t-1)}$: جمع فروش شرکت اصلی i در سال $(t-1)$ است [۱۰].

$CIMP_{i,j,t}$: اهمیت شرکت اصلی i برای حسابرسان j در سال t است که از طریق نسبت فروش شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسان j در گروه تجاری تقسیم بر فروش کل مشتریان حسابرسان j در سال t اندازه‌گیری شد [۸].

$Tenure_{i,t}$: طول دوره تصدی حسابرسان شرکت اصلی i در سال t است که برابر تعداد سال‌های انباشته‌ای است که حسابرسان تا سال t حسابرسی شرکت i را بر عهده داشته است [۸].

$Age_{i,t}$: سن شرکت اصلی i در سال t است که برابر تعداد سال‌هایی است که تا سال t از زمان تأسیس شرکت سپری شده است [۸].

$\log(Asset_{i,t})$: اندازه شرکت است که از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت اصلی i در پایان سال مالی t محاسبه شده است [۸].

$Growth_{i,t}$: رشد شرکت است که از طریق نسبت فروش‌های شرکت اصلی i در سال t نسبت به سال قبل محاسبه شده است [۸].

$CFO_{i,t}$: جریان نقد عملیاتی شرکت اصلی i در سال t است که بر جمع دارایی‌های پایان سال تقسیم شده است [۸].

$BigN_{i,t}$: اندازه مؤسسه حسابداری برای شرکت اصلی i در سال t است؛ چنانچه تعداد شرکای مؤسسه حسابداری در چارک اول تعداد شرکای مؤسسات حسابداری معتمد بورس قرار بگیرد یک و در غیر این صورت صفر است [۸].

چنانچه ضریب α_1 معنی دار باشد فرضیه اول پژوهش رد نمی شود.

فرضیه دوم پژوهش بر اساس مدل (۴) آزمون شد [۸]:

مدل (۴)

$$AWCA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 EXP_{j,t} + \alpha_2 EXP_{j,t} * CIMP_{i,j,t} + \alpha_3 Tenure_{i,t} + \alpha_4 Age_{i,t} + \alpha_5 \log(Asset_{i,t}) + \alpha_6 Growth_{i,t} + \alpha_7 CFO_{i,t} + \alpha_8 BigN_{i,t} + \varepsilon.$$

که در آن؛

$EXP_{j,t}$: تجربه حسابداری در سال t است که برابر لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های عضویت حسابرس در جامعه حسابداران رسمی تا سال t می باشد [۷].

چنانچه ضریب α_2 معنی دار باشد فرضیه دوم پژوهش رد نمی شود.

فرضیه سوم پژوهش بر اساس مدل (۵) آزمون شد [۸]:

مدل (۵)

$$AWCA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 REP_{j,t} + \alpha_2 CIMP_{i,j,t} + \alpha_3 REP_{j,t} * CIMP_{i,j,t} + \alpha_4 Tenure_{i,t} + \alpha_5 Age_{i,t} + \alpha_6 \log(Asset_{i,t}) + \alpha_7 Growth_{i,t} + \alpha_8 CFO_{i,t} + \alpha_9 BigN_{i,t} + \varepsilon.$$

که در آن؛

$REP_{j,t}$: شهرت حسابرس j در سال t است که اگر حسابرس عضو هیأت علمی دانشگاه‌های سطح اول باشد یا کتاب تخصصی حسابداری چاپ کرده باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است [۱۷].

چنانچه ضریب α_3 معنی دار باشد فرضیه سوم پژوهش رد نمی شود.

فرضیه چهارم پژوهش بر اساس مدل (۶) آزمون شد [۸]:

مدل (۶)

$$AWCA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 PIS_{i,t} + \alpha_2 PIS_{i,t} * CIMP_{i,j,t} + \alpha_3 Tenure_{i,t} + \alpha_4 Age_{i,t} + \alpha_5 \log(Asset_{i,t}) + \alpha_6 Growth_{i,t} + \alpha_7 CFO_{i,t} + \alpha_8 BigN_{i,t} + \varepsilon.$$

که در آن؛

$PIS_{i,t}$: تخصص حسابرس در صنعت شرکت اصلی i در سال t است که برابر با تعداد گزارش‌های امضاء شده توسط حسابرس در صنعت شرکت اصلی تقسیم بر تعداد کل گزارش‌های امضاء شده توسط حسابرس

در سال t است [۲۳].

چنانچه ضریب α_2 معنی دار باشد فرضیه چهارم پژوهش رد نمی شود.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل گروه های تجاری هستند که شرکت اصلی آن ها در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است. نمونه به روش حذفی و بر اساس معیارهای زیر انتخاب شده است:

- ۱- شرکت اصلی در طول سال های بررسی سال مالی خود را تغییر نداده باشد.
 - ۲- شرکت اصلی پیش از سال مالی ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۶ از تابلوهای معاملاتی حذف نشده باشد.
 - ۳- به منظور کنترل عوامل فصلی، دوره مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 - ۴- شرکت اصلی در گروه شرکت های واسطه گری مالی نباشد. دلیل اعمال این شرط ماهیت عملیات متفاوت این شرکت ها و تفاوت در روش برآورد کیفیت گزارشگری مالی آن ها می باشد.
- با در نظر گرفتن معیارهای فوق، تعداد ۲۷ گروه تجاری، ۹۳۱ سال - شرکت بررسی شد.
- مبنای نظری پژوهش با استفاده از مجلات تخصصی جمع آوری شده است و داده های مورد نیاز آزمون فرضیه ها با مراجعه به بانک سامانه کدال، نرم افزار ره آورد نوین، صورت های مالی و یادداشت های توضیحی گردآوری شده است. لازم به اشاره است داده های مربوط به مؤسسات حسابرسی و حسابرسان امضاءکننده گزارش حسابرسی هر شرکت علاوه بر درج در گزارش حسابرسی در مجموعه صورت های مالی در سامانه کدال نیز افشا می گردد.

روش آزمون فرضیه های پژوهش

در این پژوهش پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون دیکر دیکی فولر تعمیم یافته بررسی شد؛ نتایج نشان داد متغیرهای پژوهش در سطح پایا هستند. به منظور بررسی همسانی واریانس خطای مدل های پژوهش از آزمون وایت استفاده شد. نتایج این آزمون حاکی از ناهمسانی واریانس خطاهای مدل های پژوهش است. برای رفع این ناهمسانی از روش حداقل مربعات عادی تعمیم یافته تخمینی استفاده شد. سپس به منظور تعیین روش برآورد، آزمون چاو و در گام بعدی آزمون هاسمن انجام شد. نتایج این دو آزمون نشان داد رویکرد پانل و شیوه اثرات ثابت برای برآورد مدل های پژوهش مناسب است. آزمون های تشخیصی دوربین-واتسون و عامل تورم واریانس نیز نشان دادند برآورد مدل های پژوهش موجب دستیابی به ضرایب خطی بدون تورش و سازگار می شوند. آزمون فرضیه های پژوهش و تحلیل یافته های مربوط با استفاده از نرم افزار **Eviews** نسخه ۹ انجام شد.

یافته های پژوهش

آمار توصیفی

نگاره ۱ آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد.

نگاره ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شرح فارسی	متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
اقدام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش	AWCA	۰/۱۲۰	۰/۰۶۴	۰/۲۱۱	۱/۸۱۳	۰/۰۰۰۱
اهمیت گروه تجاری	CIMP	۰/۳۳۷	۰/۱۴۴	۰/۳۶۳	۱	۰/۰۰۱
دوره تصدی حسابرسی	Tenure	۲/۴۳۶	۲	۱/۵۶۶	۹	۱
سن شرکت	Age	۴۲/۰۳۷	۴۶	۱۴/۰۶۲	۶۶	۱۳
اندازه شرکت	log(Asset)	۱۴/۳۷۳	۱۴/۶۰۵	۱/۲۵۴	۱۶/۹۷۴	۱۱/۴۵۱
رشد شرکت	Growth	۰/۱۹۴	۰/۱۴۷	۰/۴۰۵	۱/۳۲۲	-۱
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۲۹	۰/۱۰۲	۰/۱۱۸	۰/۴۷۶	-۰/۱۰۹
اندازه مؤسسه حسابرسی	BigN	۰/۲۸۰	۰	۰/۴۴۹	۱	۰
تجربه حسابرسی	EXP	۱۱/۹۸۱	۱۲	۲/۸۳۹	۱۶	۳
شهرت حسابرسی	REP	۰/۲۱۴	۰	۰/۴۱۰	۱	۰
تخصص حسابرسی	PIS	۰/۳۳۴	۰/۲۲۲	۰/۲۹۱	۱	۰/۰۲۸

آمار توصیفی حاکی از آن است که گروه‌های تجاری به طور میانگین ۳۳٪ از پرتفوی کارهای شریک مسئول هر کار حسابرسی را به خود اختصاص داده است. همانطور که متغیر بیشینه اهمیت مشتری نشان می‌دهد برخی حسابرسان در برخی سال‌ها کارهایشان فقط به کار در گروه تجاری محدود شده است که می‌تواند اهمیت گروه تجاری را در نظر آن‌ها افزایش دهد. این موضوع در متغیر تخصص حسابرسی نیز نمایش داده شده است. البته میانه و میانگین این متغیر قرابت بیشتری به یکدیگر دارند اما در برخی سال‌ها، گزارش‌هایی که برخی حسابرسان صادر کرده‌اند تنها محدود به یک صنعت معین بوده است. در ارتباط با متغیر تصدی نیز باید بیان داشت که دستورالعمل حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۲ اصلاح شده است و پیش از آن محدودیتی در تعداد سال‌هایی که حسابرسی می‌توانست تصدی حسابرسی مستقل یک شرکت را بر عهده داشته باشد وجود نداشت و بیشینه این متغیر نیز در سال ۱۳۹۰ واقع شده است. بررسی رفتار متغیر تجربه نیز حکایت از آن دارد اغلب حسابرسان صادر کننده گزارش در گروه‌های تجاری دارای سابقه تجربی بالایی هستند. بررسی میانگین و میانه متغیر

شهرت حسابرسان بیانگر این است حسابرسان گروه های تجاری فرصت چندانی برای فعالیت در محافل حرفه ای و انتشار منابع علمی در اختیار نداشته اند.

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

نگاره ۲ نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می دهد.

نگاره ۲. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

AWCA= $\alpha_0 + \alpha_1$ CIMP + α_2 Tenure + α_3 Age + α_4 log(Asset) + α_5 Growth + α_6 CFO + α_7 BigN + ϵ .					
VIF	احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
-	۰/۱۷۴	۱/۳۶۱	۰/۰۶۷	۰/۰۹۱	عرض از مبدا
۱/۴۶۴	۰/۰۰۰	-۴/۲۴۵	۰/۰۱۲	-۰/۰۴۹	CIMP
۱/۰۹۵	۰/۰۰۰	۵/۰۰۴	۰/۰۰۳	۰/۰۱۳	TENURE
۱/۵۲۸	۰/۰۰۰	۴/۰۱۲	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	AGE
۱/۲۲۶	۰/۶۰۹	-۰/۵۱۲	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۲	LOG(ASSET)
۱/۰۱۶	۰/۰۰۰	۱۲/۰۷۱	۰/۰۰۴	۰/۰۴۵	GROWTH
۱/۱۵۵	۰/۰۰۰	-۳/۷۰۶	۰/۰۲۹	-۰/۱۰۷	CFO
۱/۶۱۰	۰/۰۰۰	-۳/۹۹۱	۰/۰۱۱	-۰/۰۴۳	BIGN
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۵۹۸				ضریب تعیین: ۰/۶۶۲	
آماره دوربین - واتسون: ۱/۵۷۳				آماره F: ۱۰/۳۳۰ - سطح معنی داری ۱٪	

نتایج نشان داد سطح معنی داری آماره F مدل از ۰/۰۱ کوچکتر است، بنابراین می توان گفت مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۹٪ اطمینان معنی دار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۵۹/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معنی داری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر CIMP معادل -۰/۰۴۹، آماره t معادل -۴/۲۴۵ و سطح احتمال خطای آن کوچکتر از ۱٪ است؛ این موضوع به این معنی است که اهمیت گروه تجاری و کیفیت حسابرسی شرکت اصلی رابطه مثبت وجود دارد و در سطح ۹۹٪ اطمینان است؛ بنابراین فرضیه اول پژوهش رد نشد. این مدل با تفکیک نمونه بر حسب اندازه مؤسسه حسابرسی نیز آزمون شد. نتایج نشان داد در مؤسسات حسابرسی بزرگ، اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی رابطه معنی داری ندارد اما در مؤسسات حسابرسی

کوچک، این رابطه مثبت و معنی دار است. لازم به ذکر است به دلیل رفتار متغیر وابسته مدل با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته نیز آزمون شد که موجب دستیابی به نتایج متفاوتی نشد.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

نگاره ۳ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می دهد.

نگاره ۳. نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

$AWCA = \alpha_0 + \alpha_1 EXP + \alpha_2 EXP * CIMP + \alpha_3 Tenure + \alpha_4 Age + \alpha_5 \log(Asset) + \alpha_6 Growth + \alpha_7 CFO + \alpha_8 BigN + \varepsilon$					
VIF	احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
-	۰/۲۱۴	۱/۲۴۶	۰/۰۷۱	۰/۰۸۸	عرض از مبدا
۱/۰۶۵	۰/۵۵۲	۰/۵۹۶	۰/۰۱۱	۰/۰۰۷	EXP
۱/۵۳۲	۰/۰۰۰	-۴/۲۲۳	۰/۰۰۵	-۰/۰۲۱	EXP*CIMP
۱/۱۲۰	۰/۰۰۰	۴/۸۵۵	۰/۰۰۳	۰/۰۱۳	TENURE
۱/۵۲۲	۰/۰۰۰	۴/۰۷۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	AGE
۱/۲۳۲	۰/۴۶۵	-۰/۷۳۲	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۳	LOG(ASSET)
۱/۰۱۷	۰/۰۰۰	۱۲/۰۸۳	۰/۰۰۴	۰/۰۴۵	GROWTH
۱/۱۵۴	۰/۰۰۰	-۳/۶۸۹	۰/۰۲۹	-۰/۱۰۶	CFO
۱/۶۲۱	۰/۰۰۰	-۴/۰۲۳	۰/۰۱۱	-۰/۰۴۳	BIGN
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۵۹۴				ضریب تعیین: ۰/۶۶۰	
آماره دوربین - واتسون: ۱/۵۶۹				آماره F: ۱۰/۰۵۱ - سطح معنی داری ۱٪	

نتایج نشان داد سطح معنی داری آماره F مدل از ۰/۰۱ کوچکتر است، بنابراین می توان گفت مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۹٪ اطمینان معنی دار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۵۹/۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معنی داری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر **EXP*CIMP** معادل -۰/۰۲۱، آماره t معادل -۴/۲۲۳ و سطح احتمال خطای آن کوچکتر از ۱٪ است؛ این موضوع به این معنی است که تجربه حسابرسان رابطه منفی اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسان شرکت اصلی را تقویت می کند که در سطح ۹۹٪ اطمینان است؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش رد نشد. این مدل با تفکیک نمونه بر حسب اندازه مؤسسه حسابرسان نیز آزمون شد. نتایج نشان داد در مؤسسات حسابرسان بزرگ، تجربه حسابرسان بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسان

شرکت اصلی اثر معنی داری ندارد اما در مؤسسات حسابرسی کوچک، تجربه حسابرسان رابطه منفی اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی را به طور معنی داری تقویت می کند. لازم به ذکر است به دلیل رفتار متغیر وابسته مدل با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته نیز آزمون شد که موجب دستیابی به نتایج متفاوتی نشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

نگاره ۴ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می دهد.

نگاره ۴. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش

$AWCA = \alpha_0 + \alpha_1 REP + \alpha_2 CIMP + \alpha_3 REP * CIMP + \alpha_4 Tenure + \alpha_5 Age + \alpha_6 \log(Asset) + \alpha_7 Growth + \alpha_8 CFO + \alpha_9 BigN + \epsilon.$					
متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	احتمال	VIF
عرض از مبدا	-۰/۰۲۲	۰/۰۶۱	-۰/۳۵۶	۰/۷۲۲	-
REP	-۰/۰۳۲	۰/۰۱۱	-۲/۹۸۱	۰/۰۰۳	۱/۷۴۱
CIMP	-۰/۰۸۴	۰/۰۱۳	-۶/۶۲۲	۰/۰۰۰	۱/۶۰۴
REP*CIMP	۰/۰۹۱	۰/۰۱۸	۴/۹۳۴	۰/۰۰۰	۱/۷۱۴
TENURE	۰/۰۱۷	۰/۰۰۳	۶/۱۸۱	۰/۰۰۰	۱/۰۸۶
AGE	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰	۴/۶۶۲	۰/۰۰۰	۱/۴۲۹
LOG(ASSET)	۰/۰۰۵	۰/۰۰۴	۱/۳۲۴	۰/۱۸۶	۱/۱۱۰
GROWTH	۰/۰۴۵	۰/۰۰۴	۱۱/۹۶۳	۰/۰۰۰	۱/۰۴۰
CFO	-۰/۱۰۳	۰/۰۲۷	-۳/۸۱۵	۰/۰۰۰	۱/۱۰۷
BIGN	-۰/۰۵۳	۰/۰۱۱	-۴/۶۶۷	۰/۰۰۰	۱/۶۲۱
ضریب تعیین: ۰/۶۸۶			ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۶۲۴		
آماره F: ۱۱/۰۹۵ - سطح معنی داری ۱٪			آماره دوربین - واتسون: ۱/۵۸۰		

نتایج نشان داد سطح معنی داری آماره F مدل از ۰/۰۱ کوچکتر است، بنابراین می توان گفت مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۰/۹۹ اطمینان معنی دار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۶۲/۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معنی داری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر **REP*CIMP** معادل ۰/۰۹۱، آماره t معادل ۴/۹۳۴ و سطح احتمال خطای آن کوچکتر از ۱٪ است؛ این موضوع به این معنی است که شهرت حسابرسان روی رابطه منفی

اهمیت گروه تجاری برای حسابرِس و کیفیت حسابرسی شرکت اصلی را تضعیف می کند که در سطح ۹۹٪ اطمینان است؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش رد نشد. این مدل با تفکیک نمونه بر حسب اندازه مؤسسه حسابرسی نیز آزمون شد. نتایج نشان داد در مؤسسات حسابرسی بزرگ، شهرت حسابرِس بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی اثر معنی داری ندارد اما در مؤسسات حسابرسی کوچک، شهرت حسابرِس رابطه منفی اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی را تضعیف می کند. لازم به ذکر است به دلیل رفتار متغیر وابسته مدل با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته نیز آزمون شد که موجب دستیابی به نتایج متفاوتی نشد.

نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش

نگاره ۵ نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش را نشان می دهد.

نگاره ۵. نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش

$+a_3 \text{ Tenure} + a_4 \text{ Age} + a_5 \text{ CIMP} * \text{AWCA} = a_0 + a_1 \text{ PIS} + a_2 \text{ PIS}$ $\log(\text{Asset}) + a_6 \text{ Growth} + a_7 \text{ CFO} + a_8 \text{ BigN} + \varepsilon.$					
VIF	احتمال	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	متغیر
-	۰/۰۴۰	۲/۰۶۰	۰/۰۷۰	۰/۱۴۴	عرض از مبدا
۹/۳۹۳	۰/۸۹۳	-۰/۱۳۴	۰/۰۳۲	-۰/۰۰۴	PIS
۸/۸۶۷	۰/۲۰۵	-۱/۲۷۱	۰/۰۲۸	-۰/۰۳۶	PIS*CIMP
۱/۱۱۴	۰/۰۰۰	۵/۲۰۶	۰/۰۰۳	۰/۰۱۴	TENURE
۱/۵۴۶	۰/۰۰۰	۳/۷۹۱	۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	AGE
۱/۳۵۱	۰/۱۶۲	-۱/۴۰۲	۰/۰۰۴	-۰/۰۰۶	LOG(ASSET)
۱/۰۱۹	۰/۰۰۰	۱۱/۶۲۵	۰/۰۰۴	۰/۰۴۲	GROWTH
۱/۱۶۶	۰/۰۰۰	-۴/۰۸۶	۰/۰۲۸	-۰/۱۱۵	CFO
۱/۵۳۲	۰/۰۰۱	-۳/۲۷۳	۰/۰۱۰	-۰/۰۳۳	BIGN
ضریب تعیین تعدیل شده: ۰/۵۷۸				ضریب تعیین: ۰/۶۴۶	
آماره دوربین - واتسون: ۱/۵۷۵				آماره F: ۹/۴۷۰	

نتایج نشان داد سطح معنی داری آماره F مدل از ۰/۰۱ کوچکتر است؛ بنابراین می توان گفت مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح ۹۹٪ اطمینان معنی دار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۵۷/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معنی داری ضرایب

بینگر آن است که ضریب متغیر **PIS*CIMP** معادل ۰/۰۳۶-، آماره **t** معادل ۱/۲۷۱- و سطح احتمال خطای آن بزرگتر از ۵٪ است؛ این موضوع به این معنی است که تخصص حسابرسان رابطه منفی اهمیت گروه تجاری برای حسابرسان و کیفیت حسابرسی شرکت اصلی اثر معنی داری ندارد؛ بنابراین فرضیه چهارم پژوهش رد شد. این مدل با تفکیک نمونه بر حسب اندازه مؤسسه حسابرسی نیز آزمون شد. نتایج نشان داد اثر تخصص حسابرسان بر رابطه اهمیت مشتری و کیفیت حسابرسی تحت تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی قرار نمی گیرد. لازم به ذکر است به دلیل رفتار متغیر وابسته مدل با استفاده از روش گشتاورهای تعمیم یافته نیز آزمون شد که موجب دستیابی به نتایج متفاوتی نشد.

بحث و نتیجه گیری

اهمیت مشتری می تواند انگیزه های منفعت طلبانه حسابرسان مستقل را تحریک کند و استقلال آن ها را خدشه دار نماید؛ در عین حال، می تواند انگیزه های حسابرسان را برای تلاش و رسیدگی های بیشتر برانگیزد و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. این در حالیست که پیچیدگی های مستتر در ساختار گروه های تجاری می تواند شرایط مساعدتری را برای آسیب به استقلال حسابرسان یا بهره مندی از منافع انگیزشی و شناختی اهمیت مشتری فراهم آورد. یافته های این پژوهش نشان داد (نتایج آزمون فرضیه اول)، اهمیت گروه تجاری با بهبود کیفیت حسابرسی شرکت اصلی همراه است؛ البته نتایج آزمون های تکمیلی حاکی از آن بود این رابطه در مؤسسات حسابرسی کوچک صادق است، بنابراین می توان اینگونه تفسیر کرد که افزایش اهمیت مشتری در مؤسسات حسابرسی کوچک آن ها را ترغیب به افزایش تلاش و رسیدگی هایشان می کند که بهبود کیفیت حسابرسی را سبب می شود. مؤسسات حسابرسی کوچک منابع کمتری در اختیار دارند و تبعاً روابط بلندمدت و افزایش تعداد شرکت های تابعه مورد رسیدگی در گروه تجاری می تواند دامنه شناخت آن ها را افزایش دهد. بعلاوه، افزایش مزایای اقتصادی حاصل از گروه تجاری می تواند کاربست منابع بیشتر را در کار حسابرسی گروه های تجاری با اهمیت توجیه کند. از آن جایی که پایین آوردن کیفیت حسابرسی در مؤسسات کوچک ممکن است با از دست دادن سایر مشتریان بالقوه همراه باشد و مؤسسات کوچک بدنبال افزایش تعداد مشتریان و اعتبار خود هستند انگیزه دارند تا کیفیت حسابرسی را برای مشتریان با اهمیت خود افزایش دهند. این نتیجه با نتیجه پژوهش نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) [۵] همگراست. در خصوص مؤسسات حسابرسی بزرگ نیز می توان اظهار داشت از آنجایی که این مؤسسات رویه های حسابرسی سازمان یافته ای دارند و مشتریان آن ها وسعت بیشتری دارد افزایش اهمیت مشتری نمی تواند با تغییرات در کیفیت حسابرسی همراه باشد. این نتیجه با نتیجه پژوهش چی و همکاران (۲۰۱۲) [۸] همگراست. در این پژوهش تأثیر ویژگی های حسابرسان شامل تجربه، شهرت و تخصص حسابرسان در صنعت نیز بر رابطه اهمیت گروه تجاری با کیفیت حسابرسی شرکت اصلی بررسی شد. یافته های پژوهش (نتایج آزمون فرضیه دوم) نشان داد تجربه حسابرسان نقش سازنده ای را در بهبود کیفیت حسابرسی در گروه های تجاری بازی می کند. بنابراین، زمانی که منافع اقتصادی مشتری بالاتر است حسابرسان باتجربه بیشتر به میزان کمتری در جهت منافع شخصی عمل می کنند. این نتیجه با نتایج پژوهش های لی (۲۰۱۸) [۱۴] و گودوین و وو (۲۰۱۶) [۱۲] ناسازگار است. بعلاوه، یافته های این

پژوهش (نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش) حاکی از آن بود با افزایش اهمیت گروه‌های تجاری، شهرت بیشتر حسابرس با کاهش کیفیت حسابرسی همراه است؛ بنابراین، اگرچه در مبانی نظری شهرت حسابرس با افزایش ریسک شهرت و احتمال طرح دعوی حقوقی با افزایش کیفیت حسابرسی همراه است اما در ایران به دلیل ضعف‌های نظارتی و ریسک پایین شهرتی، چنین ارتباطی دیده نشد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های سوری و همکاران (۲۰۰۶) [۲۰] و اسکینر و سرینیواسان (۲۰۱۲) [۱۹] ناسازگار است. در پایان، یافته‌های این پژوهش (نتایج آزمون فرضیه چهارم) نشان داد تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه بین اهمیت گروه تجاری و کیفیت حسابرسی شرکت اصلی اثر معنی‌داری ندارد. تخصص حسابرس می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. با این حال، چنانچه حسابرس انگیزه‌های لازم برای افزایش کیفیت حسابرسی را نداشته باشد تخصص حسابرس نمی‌تواند نقش مؤثری در افزایش کیفیت حسابرسی بر عهده داشته باشد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های یوان و همکاران (۲۰۱۶) [۲۳]، ساراکو و آگوز (۲۰۱۴) [۱۸] و مشایخی و همکاران (۱۳۹۷) [۴] ناسازگار است.

این پژوهش همانند دیگر پژوهش‌ها از محدودیت مبری نبود. مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر چگونگی محاسبه متغیر اهمیت گروه تجاری و کیفیت حسابرسی بود. در این پژوهش دوره تصدی برخی شرکت‌ها از سال ۱۳۹۰ محاسبه شد.

اغلب مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در ایران مؤسسات کوچک و متوسط هستند که با افزایش شناخت خود از شرکت‌ها از طریق روابط افقی (در طول زمان) یا عمودی (تعداد شرکت‌های تابعه تحت رسیدگی)، می‌توانند کیفیت خدمات خود را افزایش دهند. این در حالیکه این موضوع در دستورالعمل حسابرسی مؤسسات معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار لحاظ نشده است. علاوه بر این، در حال حاضر علیرغم اجباری بودن ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های تابعه، ارائه کاملی در این خصوص صورت نمی‌پذیرد. به این ترتیب، امکان نظارت بر چگونگی اجرای ماده ۱۵ دستورالعمل در خصوص رعایت سقف درآمدی ۲۵٪ در هر سال نیز برقرار نیست و حتی مؤسسات یا گروه‌های تجاری متخلف احتمالی نیز در این خصوص اطلاع‌رسانی نمی‌شوند. به همین سبب پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار نظارت جامعی بر ارائه گزارش‌های مالی شرکت‌های تابعه اعمال نماید و شیوه پیاده‌سازی و اثربخشی دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد را مورد مذاکره قرار دهد. بعلاوه، از آنجا که تجربه و شهرت حسابرسان متغیرهای اثرگذاری بر کیفیت حسابرسی هستند پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی به عنوان متولی گزارش‌های لازم در خصوص ویژگی‌های حسابرسان را ارائه نماید.

افزایش و یا کاهش دامنه شناخت یا استقلال حسابرسی می‌تواند نمونه‌های مختلفی داشته باشد که ارائه بهنگام گزارش حسابرسی یا تعداد بندهای مندرج در گزارش حسابرسی از جمله آن‌هاست که در این پژوهش مورد بررسی قرار نگرفت. دانش در خصوص اثرپذیری این عوامل از اهمیت گروه‌های تجاری می‌تواند دید جامعی در ارتباط با حسابرسی گروه‌های تجاری در اختیار قرار دهد.

فهرست منابع

۱. خداداده شاملو، ناصر و بادآور نهنندی، یونس. (۱۳۹۶). "تأثیر تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت"، *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۹، (۲)، ۱۰۵-۱۲۷.
۲. کلباسی، ناصر و لشگری، زهرا. (۱۳۹۹). "تأثیر کیفیت حسابرسی بر اساس رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود اقلام تعهدی و واقعی در عرضه اولیه سهام"، *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، (۴۵)، ۱۸۶-۱۷۱.
۳. مرادی، مهدی؛ دلدار، مصطفی و محمدپور، مجتبی. (۱۳۹۳). "رابطه عضویت در گروه‌های تجاری و بازده سهام"، *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۶، (۴)، ص ۸۹-۱۰۸.
۴. مشایخی، بیبا؛ عمرانی، حامد و آخوندی، امید. (۱۳۹۷). "تخصص شریک حسابرسی در صنعت و کیفیت حسابرسی: نقش استراتژی‌های صاحبکار"، *مجله پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۸، (۳۰)، ۱۲۵-۱۰۵.
۵. نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان‌زاده، مهدی و کنارکار، امین. (۱۳۹۵). "رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسان با کیفیت حسابرسی"، *فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری*، انجمن حسابداری ایران، ۲، (۱)، ۱۹۰-۲۰۸.
۶. وحیدی الیزئی، ابراهیم؛ تمیمی، محمد و شلال نژاد، حسین، (۱۳۹۳)، "برداشت سرمایه‌گذاران ایرانی از استقلال حسابرسان"، *مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، (۱۰).
7. Cahan, S., & Sun, J. (2014). "The effect of audit experience on audit fees and audit quality", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30, 78-100.
8. Chi, W., Douthett Jr, E., & Lisic, L. (2012). "Client importance and audit partner independence", *Journal of Accounting and Public Policy*, 31, 320-336.
9. Corbella, S., Florio, C., Gotti, G., & Mastrolia, s. (2015). "Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.

10. Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H., & Vanstraelen, A. (2012). "Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31, (4) , 193-214.
11. Ghosh, A., Kallapur, S., & Moon, D. (2009). "Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence", **Journal of Accounting and Public Policy**, 28, (5) , 369- 385.
12. Goodwin, J., & Wu, D. (2016). "What is the relationship between audit partner busyness and audit quality?", **Contemporary Accounting Research**, 33, (1) , 341-377.
13. Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U.(2013). "Audit quality: Insights from the academic literature", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 32, 385-421.
14. Li, G. (2018). "Impact of engagement partners characteristic on audit quality: Evidence from the US", Master Thesis, Erasmus school of Economics", **Erasmus university Rotterdam, MSC in Accounting, Auditing and Control**.
15. Lin, Y., Lu, Y., Lin, F., & Lu, Y. (2017). "Net losses and the relationship between auditor independence and client importance: Evidence from a cubist regression- tree model", **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, 14, (1) , 13-25.
16. Liu, S. (2013). "Client importance of affiliated business groups and audit partner independence", **American Accounting Association Mid-Atlantic Regional Meeting**.
17. Muia, A. (2019). "Audit Partner Characteristics, Audit Fees and Earnings Quality", Master Thesis, Erasmus school of Economics, Erasmus university Rotterdam, MSC in Accounting and Finance.
18. Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014). "An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia", **International Conference on Accounting Studies**, Kuala Lumpur, Malaysia.

19. Skinner, D., & Srinivasan, S. (2012). "Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan", **Journal of American Association**, 87, (5) , 1737-1765.
20. Sori, Z., Mohamad, S., & karbhari, Y. (2006). "Auditor reputation and auditor independence: Evidence from an emerging Market", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=895484>
21. Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). "Auditor independence and audit quality: A literature review", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 30, 101-121.
22. Wang, X., Wang, Y., Lisheng, Y., Yuping, Z., & Zhengu, Z. (2015). "Engagement audit partner experience and audit quality", **China Journal of Accounting Studies**, 3, (3) , 230-253.
23. Yuan, R., Cheng, R., & Ye, R. (2016). "Auditor industry specialization and discretionary accruals: The role of client strategy", **The International Journal of Accounting**, 51, (2) , 217-239.



The Relationship between Importance of Business Groups and the Audit Quality of the parent company: with Emphasize on auditor's characteristics

Mehnoosh Shahraki

MSc., Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran

Hamideh Asnaashari¹©

Assistant Prof., Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran

Abolfazl Kargozar

MSc., Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti university, Tehran, Iran

(Received: July 2, 2020; Accepted: May 17, 2021)

Objective: The purpose of this study is to examine the relationship between the importance of business groups and audit quality with regard to auditor's characteristics.

Method: The research hypotheses were tested by estimated generalized least squares (EGLS) method. 27 business groups listed on Tehran Stock Exchange (TSE) in the period of 2012 to 2018 were selected as the sample of the research.

Results: The importance of the business group for auditors is positively and significantly related to audit quality of the parent company. In addition, the auditor's reputation weakens the positive relationship between the importance of business groups and audit quality. Furthermore, while auditor's experience affects this relationship positively, the auditor's specialization in the industry does not show any effect.

Conclusion: Increasing the financial dependency of independent auditors to business groups improves the audit quality. This improvement is affected by the auditor's reputation and experience.

Contribution: In this research, the concept of auditor's benefits in business groups and audit quality is put under scrutiny for the first time in Iran. Since auditors can investigate some subsidiaries beside the parent, their independence and understanding's scope are impacted simultaneously. Auditor's independence and factors affect it is one of important subject in auditing field. In this research, the auditor's benefits in business groups as an interested factor is examined.

Keywords: Audit Quality, Auditor's Characteristics, Importance of Business Group.

¹ h_asnaashari@sbu.ac.ir © (Corresponding Author)