

## بررسی ارتباط بین رتبه بندی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

روناک میرزاپور

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده اقتصاد و مدیریت، دانشگاه ارومیه، ارومیه، ایران. (نویسنده مسئول).  
r.mirzapour01@gmail.com

نسرین قدمیاری

کارشناسی ارشد حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.  
Ghadamyari.acc@gmail.com

فاروق عبدالله پور

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
farooq.a@gmail.com

### چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین رتبه بندی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت تجربی بوده است. کیفیت حسابرسی با استفاده از چهار معیار ارقام تعهدی اختیاری، تغییر حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس مورد سنجش قرار گرفته است و رتبه بندی شرکت‌های حسابداری با استفاده از ارزش بازار و میزان درآمد انجام شده است. همچنین، اهرم مالی، بازده دارایی، تغییر فروش و زیان خالص به عنوان متغیرهای کنترلی، وارد الگوی پژوهش شدند. نمونه پژوهش، مشتمل بر ۱۱۸ شرکت در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۷ است. نتایج آزمون با استفاده از رگرسیون ترکیبی بیانگر این است که بین رتبه شرکت‌ها و ارقام تعهدی اختیاری و اظهار نظر حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود داشته است از طرفی بین رتبه شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود داشته است، به بیانی دیگر با بهتر شدن رتبه شرکت‌های بورسی بر اساس ارزش روز و میزان فروش، کیفیت حسابرسی بهبود یافته است.

**واژگان کلیدی:** رتبه بندی شرکت‌ها، کیفیت حسابرسی، ارقام تعهدی اختیاری، تغییر حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، اظهارنظر حسابرس.

### مقدمه

در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌ها طی دو دهه اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شده است. در پاسخ به این وقایع کیفیت حسابرسی از سوی قانون‌گذاران در کشورهای پیشرو مورد توجه جدی قرار گرفت. قانون سارینز آکسلی در ایالات متحده از سال ۲۰۰۴، شورای گزارشگری مالی انگلستان (FRC) از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون اوراق بهادار سرمایه گذاری استرالیا (ASIC) وجود سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و ارتقاء آن را الزامی نمودند. تضاد منافع بالقوه و رویدادهای گزارشگری متقلبانانه، ترس سرمایه‌گذاران را برانگیخته و آن‌ها را به سوی تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا تشویق می‌کند. افزایش کیفیت حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی بین افراد درون سازمان و برون سازمان را به طور شایان توجهی کاهش می‌دهد (غفوریان شاگردی و موسوی، ۱۳۹۵).

تقاضا برای گزارشات مالی با کیفیت به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی از زمانی به طور جدی آغاز گردید که مالکیت از مدیریت جدا شد (بوشمن و اسمیت، ۲۰۰۱). شفافیت گزارشات مالی می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری مناسب توسط سرمایه‌گذاران و سایر استفاده‌کنندگان از آن گزارشات گردد. هر چند حسابرسان مستقل بعد از فروپاشی و ورشکستگی شرکت‌های بزرگی مانند انرون به شدت مورد انتقاد قرار گرفته‌اند. داتار و همکاران (۱۹۹۱) و بالسام و همکاران (۲۰۰۳) بیان می‌کند که حسابرسی توسط حسابرسان حرفه‌ای مستقل نقش عمده‌ای در افزایش قابلیت اعتماد گزارشات مالی بازی می‌کند. اما کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون است.

کیفیت انجام کار برای بسیاری از شرکت‌ها یکی از عوامل انتخاب حسابرس می‌باشد. پس از ورشکستگی شرکت‌های بزرگ که باعث بدنامی برخی از مؤسسات بزرگ حسابرسی جهان و انحلال یکی از آن‌ها گردید، کیفیت حسابرسی، نظارت و دسترسی به اطلاعاتی قابل اعتماد و مربوط نقشی برجسته‌تر پیدا نمود و نهادهای قانون‌گذار و نظارتی مختلف همچون هیئت‌های ایالتی حسابداری، هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی و کمیسیون بورس اوراق بهادار مسئولیت‌های حسابرسان را مشخص و نظارت بر فعالیت‌های حرفه‌ای آن‌ها را عهده دار گردیدند. به عنوان نمونه، در کشور آمریکا حسابرسانی که شرکت‌های بورسی را حسابرسی می‌کنند، مشمول مقررات هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB) نیز می‌باشند که استاندارد‌های حسابرسی مربوط به شرکت‌های بورسی را منتشر می‌کند و مؤسسات حسابرسی را در قالب مأموریت کنترل کیفیت خود بازرسی می‌نماید (فرانسیس، ۲۰۱۱).

رتبه بندی شرکتها در صنایع گوناگون می‌تواند آینه تمام‌نمایی از وضعیت شرکت‌های مختلف نسبت به رقیبان خود باشد و نقاط قوت و ضعف درونی و نیز نقاط فرصت و تهدید بیرونی شرکت‌ها را مشخص کند (مدنی محمدی، ۱۳۸۵). محدودیت بزرگ بیشتر روش‌های ارزیابی و فهرست‌های رتبه بندی در داخل و خارج از کشور، نبود جامعیت و مبتنی بودن بیشتر آن‌ها بر تنها یک شاخص اصلی نظیر فروش و یا میزان درآمد است، لذا چنین به نظر می‌رسد که اتکای بیش از حد به تنها یک شاخص، شرکت‌ها را از رسیدن به اهداف اصلی و متعدد رتبه بندی محروم می‌کند به گونه‌ای که می‌توان گفت هدف فهرست‌های رتبه بندی موجود به جای تعیین برترین شرکت‌ها تنها رتبه بندی بزرگ‌ترین شرکت‌ها است (قدرتیان کاشان، ۱۳۸۳).

ارزیابی عملکرد شرکت‌ها و رتبه بندی آنها از این جهت قابل اهمیت است که سرمایه‌گذاران و معامله‌گران سهام بتوانند درباره نگهداری، فروش و یا خرید سهام شرکت‌های مختلف در زمان مقتضی تصمیمات لازم را اتخاذ کنند. بسیار طبیعی است که سرمایه‌گذاران به دنبال سهامی باشند که عملکرد بهتری از سایر شرکت‌ها و نیز بازار دارد. از آنجا که استفاده‌کنندگان بدون بهره‌مندی از اطلاعات، فرصت‌ها و خطرهای سرمایه‌گذاری را به طور مناسب تشخیص نمی‌دهند، ارائه فهرست رتبه بندی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران به تنوع و کفایت اطلاعات در جهت کارایی بازار کمک شایانی می‌کند؛ اما آنچه خلأ آن کاملاً احساس می‌شود، نبودن مؤسسه مسئول رتبه بندی در سطح کشور است.

سرمایه‌گذاران بالقوه و استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی و غیرمالی بر آنند که شرکت‌های برتر و موفق را از شرکت‌های غیر برتر و ناموفق تمیز دهند تا بدین وسیله تصمیمات مناسب‌تری بگیرند. بنابراین یکی از سؤالات اساسی آن‌ها همواره این است که شرکت‌های برتر کدام است؛ چه ویژگی‌هایی دارد و چگونه می‌توان آن‌ها را مشخص کرد (مهرانی، ۱۳۸۳).

در سال ۲۰۱۴ هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی (IAASB) گزارشی را به عنوان چهارچوب کیفیت حسابرسی منتشر کرد. که در آن پنج عنصر برای سنجش کیفیت حسابرسی شناسایی شده است که شامل :

۱- ورودی حسابرسی. ۲- فرایند حسابرسی. ۳- خروجی‌های حسابرسی. ۴- ارتباط متقابل در تأمین گزارشات مالی ۵- عوامل زمینه‌ای.

چهارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌دهی یک چهارچوب بین‌المللی سازگار برای کشورها ایجاد می‌کند تا کیفیت حسابرسی خاص هر کشور را مورد بررسی قرار دهد. علاوه بر این هیئت نظارت بر شرکت‌های حسابداری اخیراً یک نسخه مفهومی را منتشر کرده است که به دنبال اظهارنظر در مورد کیفیت حسابرسی‌های احتمالی، از جمله متخصصان حسابرسی، روند حسابرسی و پیامدهای حسابرسی است (PCAOB، ۲۰۱۵).

تعداد زیاد شرکت‌های حسابداری در بازار حسابرسی چین منجر به رقابت شدید در بازار کار حسابرسی می‌شود که این مسئله را برای دولت چین جهت کنترل کیفیت حسابرسی در حسابداری شرکت‌ها دشوار می‌کند (دفتر عمومی شورای دولتی، ۲۰۰۹). چن و همکاران (۲۰۰۶) نشان دادند که حسابرسان محلی در مقایسه با حسابرسان غیرمحلی، احتمالاً برای حفظ مشتریان، اظهارنظر حسابرسی مشروط را صادر نمی‌کنند و مشتریانی که اظهارنظر حسابرسی مشروط دارند، بیشتر احتمال دارد که حسابرسان غیرمحلی خود را به حسابرسان محلی تغییر دهند تا در خرید اظهارنظر مورد نظر خود موفق شوند.

یک فضای قانونی نسبتاً ضعیف و حمایت محدود از سرمایه‌گذاران نیز ارزیابی کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان را با مشکل مواجه می‌کند (چن و همکاران، ۲۰۱۱ و بال و همکاران، ۲۰۰۳). رتبه‌های شرکت حسابداری اطلاعات مربوط به شرکت‌های حسابداری را منتقل می‌کنند، از جمله مقیاس، شبکه‌ها، سوابق کارکنان و سایر جزئیات آن بازار و معیاری برای ارزیابی کیفیت حسابرسی در بازار ارائه می‌دهد. فرانسیس (۲۰۱۱) پیشنهاد کرد که این خصوصیات ورودی حسابرسی، این پتانسیل را دارد که روی روند حسابرسی و نتایج حسابرسی تأثیر بگذارد. درآمد شرکت‌های حسابداری مؤلفه مهمی جهت رتبه بندی شرکت‌های حسابداران رسمی می‌باشد. از نظر استراتژیک، یک شرکت حسابداری می‌تواند درآمد کل بالاتری داشته باشد، و از این رو یا با جذب مشتری بیشتر از طریق حق الزحمه حسابرسی کمتر یا با حسابرسی کمتر و دریافت حق الزحمه حسابرسی بیشتر، به رتبه بالاتری برسد. بعلاوه، شرکت‌های حسابداری ممکن است از طریق استراتژی‌هایی که کیفیت حسابرسی را خراب می‌کند، به رتبه بالاتری برسند. به عنوان مثال، شرکت‌های حسابداری ممکن است با گذشت و یا سازش با مشتری، به رتبه بالاتری برسند تا بتوانند مشتری را جذب و سود بیشتری کسب کنند.

تغییرات در سیستم رتبه بندی با گذشت زمان نشان می‌دهد افزودن اقدامات غیر مالی در تعیین رتبه‌های شرکت حسابداری باعث می‌شود نتیجه حسابرسی بهتری بدست آورند. سرانجام، اگر شرکت حسابداری رتبه‌های مهمی در مورد کیفیت حسابرسی به دست آورد، باید از طریق انتخاب حسابرس و حق الزحمه حسابرسی تأثیر اقتصادی بر بازار حسابرسی داشته باشد. مبانی نظری قبلی حاکی از آن است که شرکت‌های حسابداری با شکست حسابرسی بیشتر به احتمال زیاد توسط مشتریان اخراج می‌شوند (هینس و همکاران، ۲۰۱۴ و ایرانی و همکاران، ۲۰۱۵). خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر یک استراتژی مهم است که به حسابرسان اجازه می‌دهد حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتری کسب کنند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۵). بلانکلی و همکاران (۲۰۱۲) بیان کردند که حق الزحمه حسابرسی به طور کلی نشانگر میزان تلاش حسابرسی انجام شده است و این نشان می‌دهد که حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتر نشان دهنده افزایش سطح خدمات ارائه شده است. مطابق با این استدلال، فرانسیس (۲۰۰۴) پیشنهاد داد که حق الزحمه‌های حسابرسی بالاتر نشانگر نرخ ساعات صورت حساب یا تخصص بیشتر در صورت حساب است. به عبارت دیگر، اگر رتبه‌های شرکت حسابداری نشانگر کیفیت حسابرسی است، رتبه‌های شرکت حسابداری و تغییر در رتبه بندی‌ها باید به نتایج اقتصادی برای حسابرسان تبدیل شود. به ویژه، ارتقاء رتبه بندی (نزولی) باید به کیفیت حسابرسی بالاتر (پایین‌تر) تبدیل شود. به این ترتیب،

مشتریان تصمیم می‌گیرند که شرکت‌های حسابداری با رتبه بالاتر را به کار گیرند تا اعتبار صورت‌های مالی خود را تضمین کنند، یا اینکه می‌توانند در بین شرکت‌های دارای رتبه پایین، اظهار نظر حسابرسی خود را بخزند. در نتیجه، شرکت‌های حسابداری با رتبه بالاتر باید قادر به پرداخت هزینه حسابرسی بالاتر از شرکت‌های حسابداری با رتبه پایین باشند. یعنی شرکت‌های حسابداری که دارای رتبه‌های بالاتر هستند باید بتوانند هزینه حسابرسی بالاتری را پرداخت کنند و شرکت‌های حسابداری که تجربه رتبه بندی نزولی را دارند، قادر به پرداخت حق‌الزحمه خدمات حسابرسی خود نمی‌باشند.

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و همچنین با توجه به اینکه تاکنون در تحقیقات داخلی ارتباط بین رتبه بندی شرکت‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار نگرفته است، در تحقیق حاضر به دنبال ارزیابی و پاسخ به این سؤال هستیم که آیا بین رتبه بندی شرکت‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بورسی اوراق بهادار تهران ارتباط معنی داری وجود دارد یا خیر؟

هانگ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین رتبه بندی شرکت‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی در ۱۰۰ شرکت چینی پرداختند. بدین منظور اطلاعات ۱۵۳۴۵ سال-شرکت طی بازه زمانی ۲۰۰۳ تا ۲۰۱۳ مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داده است که مشتریانی که توسط شرکت‌های حسابداری دارای رتبه بالاتر حسابرسی شده‌اند، اقلام تعهدی اختیاری کمتری را گزارش داده‌اند و احتمالاً اظهار نظر حسابرسی مشروط را دریافت می‌کنند. نتایج تحقیق همچنین بیانگر این بود که مشتریانی که شرکت‌های حسابداری با رتبه پایین خود را جایگزین شرکت‌های حسابداری با رتبه بالاتر کرده‌اند، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کرده‌اند. رتبه‌های شرکت حسابداری کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشند، پیامدهای اقتصادی مطلوب داشته‌اند.

شان و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی رابطه بین مالکیت مدیریتی، اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. بدین منظور اطلاعات مربوط یک نمونه شرکت ایتالیایی طی بازه زمانی ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۵ پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که زمانی که مالکیت مدیریتی هم‌راستا با منافع سهامداران بوده است رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی منفی است. زمانی که مالکیت مدیریتی هم‌راستا با منافع سهامداران نمی‌باشد، رابطه بین مالکیت مدیریتی و اندازه شرکت حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مثبت بوده است.

وانگ و داوو (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تغییر شکل سازمان شرکت‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های چینی طی بازه زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ پرداختند. نتایج تحقیق نشان داده است که تغییر شکل سازمانی شرکت‌های حسابداری به مشارکت‌های با مسئولیت محدود بر اقلام تعهدی اختیاری تأثیر منفی و معنی داری داشته است. همچنین نتایج تحقیق بیانگر این است که اندازه شرکت حسابداری و مالکیت شرکت تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی نداشته است.

کالیما و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی رابطه بین ویژگی‌های شرکتی و کیفیت حسابرسی شرکت‌های نیجریه را مورد بررسی قرار دادند. برای دستیابی به این هدف تعداد ۵۵ شرکت از شرکت‌های نیجریه را به عنوان نمونه انتخاب کردند. یافته‌های پژوهش بیانگر این بود که بین متغیرهای توضیحی و متغیر وابسته رابطه معناداری وجود داشته است. به این معنی که متغیرهایی مانند اندازه شرکت، اندازه هیئت‌مدیره، استقلال هیئت‌مدیره، اهرم مالی و سودآوری شرکت با کیفیت حسابرسی شرکت‌های نیجریه رابطه معناداری وجود داشته‌اند.

آلارینی (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین ویژگی‌های شرکت حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداخت. بدین منظور اطلاعات ۵۱ شرکت طی بازه زمانی ۱۹۹۲ تا ۲۰۱۶ را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های پژوهش نشان داده است که بین

مشتریان حسابرسی، هزینه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود داشته است. درحالی که خدمات غیر حسابرسی و اندازه شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی داشته است.

آرین (۲۰۱۵) در تحقیقی ارتباط بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی و سودآوری شرکت‌ها پرداخت. برای دستیابی به این هدف تعداد ۶۹ شرکت طی سال‌های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۴ را مورد بررسی قرارداد. نتایج نشان داد که رابطه مثبت بین جلسه کمیته حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و سودآوری شرکت‌ها وجود دارد، درحالی که هیچ ارتباط معناداری بین ترکیب کمیته حسابرسی، سواد حسابرسی اعضای حسابرسی، کیفیت حسابرسی و سودآوری شرکت‌ها وجود نداشته است.

کوربلا و همکاران (۲۰۱۵) در تحقیقی به بررسی رابطه بین چرخش شرکت حسابرسی، حق‌الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های ایتالیایی پرداختند. بدین منظور اطلاعات ۱۵۸۳ سال-شرکت را طی بازه زمانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۱ مورد بررسی قرار دادند. از شاخص مدیریت سود برای اندازه‌گیری کیفیت سود استفاده می‌شود. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که چرخش شرکت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. نتایج تحقیق همچنین نشان داده است که بین چرخش شرکت حسابرسی زمانی که موسسه‌های معتبر و بزرگ (BIG4) کار حسابرسی انجام می‌دهند باعث کاهش حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود.

جیمز و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیقی ارتباط بین ویژگی‌های شرکت و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. برای دستیابی به این هدف تعداد ۱۸ شرکت از شرکت‌های بورس بهادار نیجریه را طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۲ مورد مطالعه قراردادند. یافته‌ها نشان داد که بین اندازه شرکت، استقلال هیئت‌مدیره و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. درحالی که رابطه منفی بین استقلال حسابرسی، اندازه حسابرسی شرکت، حسابرسی و کیفیت حسابرسی وجود داشته است. کاکاوند و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی به بررسی رابطه بین پیچیدگی‌های ساختاری شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی (اندازه و گزارش حسابرسی) پرداختند. برای محاسبه کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی استفاده شده و برای پیچیدگی ساختاری از آنتروپی فروش استفاده شده است. جامعه آماری شامل شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری شامل ۱۲۰ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۹۵-۱۳۹۱ می‌باشد. به منظور آزمون فرضیه‌ها، آزمون رگرسیون چندگانه و برای انجام آزمون‌های آماری، از نرم افزارهای Eviews و اکسل استفاده شد. نتایج در فرضیه اول عدم وجود ارتباط معنادار پیچیدگی سازمانی با اندازه موسسه حسابرسی بوده است و در فرضیه دوم وجود تأثیر منفی و معنادار این متغیر با ارتباط میان پیچیدگی‌های ساختاری با ارزش شرکت بوده است.

پیاب نما و خلیق خباوی (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های کوچک و متوسط پرداختند. از اقلام تعهدی اختیاری برای اندازه‌گیری مدیریت سود استفاده شده است. تحقیق به لحاظ هدف از نوع کاربردی می‌باشد و برای آزمون فرضیه‌ها از روش رگرسیون استفاده شده است. نمونه آماری تحقیق حاضر شامل ۱۱۶ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ بوده است. نتایج حاصل از برآورد رگرسیون خطی چندگانه نشان داد که سطح قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحب کاران مؤسسات معتمد طبقه اول کمتر از سطح قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحب کاران مؤسسات معتمد سایر طبقات نیست و بین رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود رابطه معناداری وجود نداشته است.

محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی رابطه‌ی بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حق‌الزحمه حسابرسی پرداختند. برای این منظور، ۸۳۸ سال-شرکت (۱۱۸ شرکت برای ۹ سال) مشاهده جمع آوری شده از صورت‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۳ مورد آزمون قرار گرفته‌اند. نتایج برازش رگرسیون چند متغیره نشان داد که مؤسسات حسابرسی معتمد

طبقه اول حق الزحمه بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات از صاحب کاران خود دریافت کرده‌اند. به عبارت دیگر یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان حتی در یک بازار حسابرسی نامساعد (بازاری که تقاضای مناسبی برای حسابرسی با کیفیت وجود نداشته است و ریسک دادخواهی علیه حسابرس بالا نیست) نیز بر اساس تئوری تمایز قیمت بر اساس کیفیت می‌توانند حق الزحمه بالاتری دریافت کنند.

محمد رضایی و همکاران (۱۳۹۴) در تحقیقی به بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی پرداختند. بدین منظور، ۱۷۳۶ سال-شرکت مشاهده جمع آوری شده از گزارشات مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ مورد آزمون قرار گرفته‌اند. در این پژوهش ارقام تعهدی اختیاری اندازه گیری شده بر اساس مدل‌های کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، دیچو و دیچف (۲۰۰۲) و بال و شیواکومار (۲۰۰۶) به عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی بکار برده شده‌اند. نتایج حاصل از برآورد رگرسیون خطی چندگانه نشان داد که سطح قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری صاحب کاران مؤسسات خصوصی معتمد طبقه اول کمتر از سطح قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری صاحب کاران مؤسسات معتمد سایر طبقات نبوده است. به عبارت دیگر کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد طبقه اول بالاتر از کیفیت حسابرسی مؤسسات معتمد سایر طبقات نیست.

باقرپور والاشانی و همکاران (۱۳۹۳) تحقیقی به بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری پژوهش شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۰ بوده است. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از رویکرد داده‌های ترکیبی و الگوی رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان داد که بین رتبه حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه منفی و معنی داری وجود داشته است اما نتایج حاصل از آزمون‌های اضافی، حاکی از عدم وجود رابطه معنی دار است. به طور کلی و با در نظر گرفتن نتایج حاصل از آزمون اصلی و آزمون‌های اضافی تحقیق می‌توان بیان کرد که هیچ شواهدی مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنی دار بین متغیر رتبه حسابرس و کیفیت حسابرسی یافت نگردید.

غفوریان شاگردی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی مقایسه‌ای رابطه بین رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و نگرش صاحبکار با کیفیت حسابرسی پرداختند. بدین منظور اطلاعات مالی ۷۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفت. از سه شاخص متفاوت برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسی) استفاده شده است، نتایج تحقیق نشان داد که رتبه بندی مؤسسات حسابرسی با هر سه شاخص کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسی) دارای رابطه منفی و معنی دار بوده است. نگرش صاحبکار نسبت به کیفیت مؤسسات حسابرسی با دو شاخص کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی و تخصص در صنعت حسابرسی) دارای رابطه مثبت و معنی دار بوده است. ولی دوره نگرش صاحبکار نسبت به کیفیت مؤسسات حسابرسی با شاخص کیفیت حسابرسی (دوره تصدی حسابرسی) دارای رابطه منفی و معنی دار بوده است.

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی و مبتنی بر پژوهش‌های میدانی، از نظر روش، از نوع همبستگی و از نظر روش، در زمره پژوهش‌های پس‌رویدادی است.

جامعه آماری پژوهش، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. دوره مورد تحقیق یک دوره نه ساله بر اساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ می‌باشد؛ از کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران، ۱۱۸ شرکت با حذف مستقیم به عنوان نمونه انتخاب شدند. از روش رگرسیون ترکیبی جهت بررسی و تحلیل نتایج استفاده شده است.

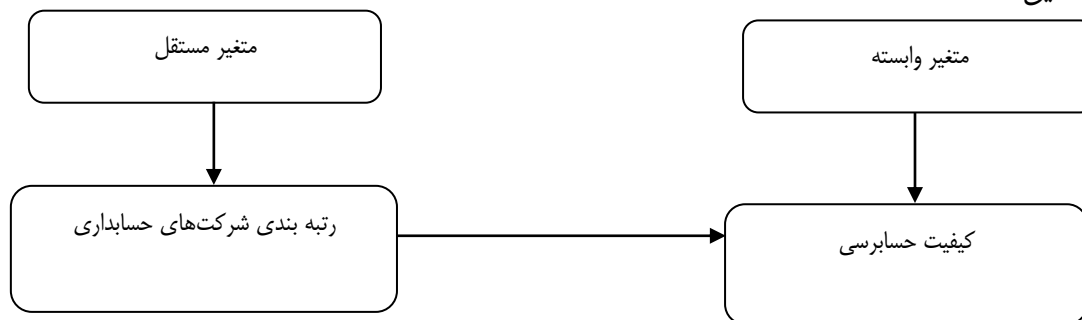
### فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مطالب مطرح شده در بخش ادبیات و پیشینه پژوهش و نیز پاسخ‌گویی به سؤال‌های مطرح شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین گردیده است:

- فرضیه اصلی: بین رتبه بندی شرکت‌های حسابداری و کیفیت حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی اول: بین رتبه شرکت‌ها و اقلام تعهدی اختیاری رابطه معنی داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی دوم: بین رتبه شرکت‌ها و تغییر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی سوم: بین رتبه شرکت‌ها و اظهار نظر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.
- فرضیه فرعی چهارم: بین رتبه شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

### الگوها و متغیرهای پژوهش

مدل مفهومی تحقیق



به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش، به ترتیب الگوهای رگرسیونی شماره (۱)، (۲)، (۳) و (۴) برآورد گردیده است: برای آزمون فرضیه فرعی اول از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹):

$$|DACC|_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LAGNRANK_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 Gsale_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه فرعی دوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹):

$$INITIAL_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LAGNRANK_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 Gsale_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه فرعی سوم از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹):

$$MAO_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LAGNRANK_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 Gsale_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

برای آزمون فرضیه فرعی چهارم از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹):

$$|LNAF|_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LAGNRANK_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 ROA_{i,t} + \beta_4 LOSS_{i,t} + \beta_5 Gsale_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### متغیر وابسته

در تحقیق حاضر برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی طبق تحقیق چن و همکاران (۲۰۱۱) و کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) و هانگ و همکاران (۲۰۱۹) از شاخص های اقلام تعهدی اختیاری، تغییر حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده می شود.

### اقلام تعهدی اختیاری

$$TACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 INVERSETA_{i,t} + \beta_2 DSALE_{i,t} + \beta_3 PPE_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

$TACC_{i,t}$ : سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه منهای جریان وجه نقد عملیاتی.

$INVERSETA$ : معکوس کل دارایی های شرکت.

$DSALE_{i,t}$ : تغییرات در فروش شرکت در سال مالی و سال مالی قبل شرکت.

$PPE_{i,t}$ : ماشین آلات و تجهیزات.

$ROA_{i,t}$ : نسبت سود خالص به کل دارایی شرکت.

طبق مدل رگرسیونی بالا مقدار انحراف معیار حاصل از مدل نشان دهنده اقلام تعهدی اختیاری است.

**تغییر حسابرسی:** با استفاده از متغیر ساختگی صفر و یک اندازه گیری می شود، بدین صورت اگر از حسابرسی شرکت در سال مالی نسبت به سال مالی قبل تغییر کرده باشد عدد یک در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته می شود (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

**حق الزحمه حسابرسی:** برابر است با لگاریتم کل حق الزحمه پرداخت شده به شرکت حسابرسی (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

**اظهار نظر حسابرسی:** اگر شرکت مورد رسیدگی در سال مالی اظهار نظر حسابرسی مشروط دریافت کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته می شود (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

### متغیر مستقل

#### رتبه بندی شرکت های حسابداری

در تحقیق حاضر برای رتبه بندی شرکت های حسابداری از ارزش بازار سهام شرکت ها در سال مالی و درآمد کل شرکت ها استفاده می شود. بدین صورت که یکبار شرکت های نمونه مورد بررسی را بر اساس ارزش بازار سهام شرکت رتبه بندی می شوند. یکبار هم شرکت های نمونه مورد بررسی را بر اساس درآمد کل شرکت ها رتبه بندی می شوند. در نهایت از لگاریتم رتبه شرکت های حسابداری جهت رتبه بندی شرکت های حسابداری استفاده می شود (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

### متغیر کنترلی

**اهرم مالی:** برابر با نسبت کل بدهی به کل دارایی شرکت (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

**رشد فروش:** برابر است با نسبت اختلاف بین فروش در سال مالی و فروش در سال مالی قبل تقسیم بر فروش در سال مالی قبل (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

**بازده دارایی:** برابر است با نسبت سود خالص به کل دارایی شرکت (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).



زیان خالص: از متغیر ساختگی صفر و یک استفاده می‌شود. اگر شرکت در سال مالی زیان خالص را گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر تعلق می‌گیرد (هانگ و همکاران، ۲۰۱۹).

اسم متغیر	علامت اختصاری	اسم متغیر	علامت اختصاری
اقلام تعهدی اختیاری	DACC	اهرم مالی	LEV
تغییر حسابرسی	INITIAL	بازده دارایی	ROA
اظهار نظر حسابرسی	MAO	زیان خالص	LOSS
حق الزحمه حسابرسی	LNAF	رشد فروش	GROWTH

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی

در بخش آمار توصیفی، به شاخص‌های مرکزی از جمله میانگین و میانه و از شاخص‌های پراکندگی انحراف معیار و شاخص‌های توزیع همچون چولگی و کشیدگی پرداخته می‌شود. در این تحقیق بیشترین کشیدگی را بازده دارایی‌ها (۳۸/۲۶۱) و کمترین کشیدگی را اظهار نظر حسابرسی (۱/۰۲۶) دارد کشیدگی مثبت یعنی قله توزیع مورد نظر از توزیع نرمال بالاتر از ۶ و کشیدگی منفی نشانه پایین‌تر بودن قله از عدد ۳ است، همچنین یکی از مهم‌ترین استفاده‌ای که می‌توان از جدول آمار توصیفی داشت، قضاوت در مورد نرمال یا غیر نرمال بودن داده‌ها است. تست جارک‌برا آزمونی است که برای این بررسی بیشتر عمومیت دارد. این آماره نشان می‌دهد که متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال نمی‌باشند؛ زیرا با توجه به احتمال مربوطه ( $P\text{-value} < 0.05$ ) فرض صفر آزمون مبنی بر نرمال بودن داده‌ها رد می‌شود.

### جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	رتبه حسابداری	اقلام تعهدی اختیاری	تغییر حسابرسی	اظهار نظر حسابرسی	حق الزحمه حسابرسی	تغییر فروش	اهرم مالی	زیان دارایی‌ها	بازده دارایی‌ها
میانگین	۲۷/۹۹۳	-۰/۰۰۰۷	۰/۲۴۱	۰/۵۴۰	۳/۰۶۳	۰/۳۴۹	۰/۹۸۷	۰/۱۴۸	۰/۴۲۸
میانه	۲۷/۹۲۲	-۴/۳۱۲	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰	۳/۰۳۱۶	۰/۱۷۴	۰/۶۰۶	۰/۰۰۰	۰/۰۹۶
ماکسیمم	۳۳/۲۱۹	۵۰/۴۵	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰	۴/۵۸۳	۷/۸۱۵	۱۳/۹۵۲	۱/۰۰	۱۱/۸۱۷
مینیمم	۱۲/۰۰۰	-۱۴/۹۶۷	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۱۱۳	-۰/۹۴۸	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	-۱/۴۸۶
انحراف معیار	۱/۶۹۳	۱۱/۵۸۱	۰/۴۲۸	۰/۴۹۸	۰/۴۵۴	۱/۰۶۵	۲/۰۵۹	۰/۳۵۵	۱/۶۸۴
چولگی	-۲/۷۵۵	۲/۸۳۴	۱/۲۰۷	-۰/۱۶۱	۰/۲۱۹	۵/۵۱۵	۵/۴۸۱	۱/۹۷۹	۵/۸۶۷
کشیدگی	۲۸/۵۳۳	۱۱/۵۲۲	۲/۴۵۸	۱/۰۲۶	۳/۵۷۵	۳۷/۶۹۲	۳۳/۴۶۰	۴/۹۱۶	۳۸/۲۶۱
آماره چارک به را	۲۶۷۸	۴۱۰۳	۲۴۱/۰۳۷	۱۵۷/۳۶۰	۲۰/۶۳۸	۵۲۱۲۷	۹۳۱/۸۷۲	۷۶۰/۸۱	۵۴۳۲۴
احتمال	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
تعداد مشاهدات	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴	۹۴۴

با توجه به جدول، کمترین مقدار میانگین مربوط به اقلام تعهدی اختیاری (-۰/۰۰۰۷) و بیشترین مقدار آن مربوط به رتبه شرکت‌ها (۲۷/۹۹۳) می‌باشد. بین متغیرهای پژوهش متغیر گزارش زیان (۰/۳۵۵) کمترین انحراف معیار را داشته بنابراین کمترین پراکندگی را داشته لذا نسبت به سایر داده‌ها متمرکزتر بوده و از دقت بیشتری برخوردار است.

## آزمون فرضیه‌ها آزمون فرضیه اول

فرضیه فرعی اول: بین رتبه شرکت‌ها حسابداری و ارقام تعهدی اختیاری رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیر وابسته: ارقام تعهدی اختیاری		
متغیرها	ضریب	سطح معناداری
رتبه شرکت‌ها	-۰/۷۵۷	۰/۰۰۲
اهرم مالی	۰/۰۱۴	۰/۰۱۹
گزارش زیان	-۰/۴۶۱	۰/۰۰۰۰
بازده دارایی‌ها	-۰/۰۰۹	۰/۳۱۳
تغییر فروش	-۰/۰۷۷	۰/۰۴۱
ضریب تعیین	۰/۶۵	
آماره دوربین واتسن	۱/۵۷۵	
آماره F	۱۵/۲۸۰	
معنی داری مدل	۰/۰۰۰۰	

مقدار آماره F برای مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد مناسب بوده و سطح خطای به دست آمده برای آنکه برابر با (۰/۰۰۰۰) و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۰/۹۵ می‌توان بیان کرد در کل الگوی تحقیق به خوبی برازش شده و از معناداری بالایی برخوردار است، ضریب تعیین تعدیلی بیانگر این است که متغیرهای وارد شده در مدل ۰/۶۵ بوده است، همچنین آماره دوربین واتسون نشان می‌دهد که همبستگی سریالی میان جملات باقی مانده‌های الگوی تحقیق وجود ندارد. در فرضیه یک به بررسی ارتباط بین رتبه شرکت‌ها و ارقام تعهدی اختیاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداخته شده است. با توجه به نتایج به دست آمده از تخمین الگوی مدل و ضریب رتبه شرکت‌ها (-۰/۷۵۷) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۲) بوده است بنابراین رابطه رتبه شرکت‌ها و ارقام تعهدی اختیاری منفی و معناداری بوده است، از بین متغیرهای کنترلی، سه متغیر کنترلی اهرم مالی، گزارش زیان و تغییر فروش رابطه معناداری با ارقام تعهدی اختیاری داشته است به نحوی که اهرم مالی رابطه مثبت و معنادار و گزارش زیان و تغییر فروش رابطه منفی و معناداری با ارقام تعهدی اختیاری داشته‌اند و متغیر بازده دارایی‌ها رابطه بی معنی با ارقام تعهدی اختیاری داشته است.

## آزمون فرضیه دوم

فرضیه فرعی دوم: بین رتبه شرکت‌ها و تغییر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیر وابسته: تغییر حسابرس		
متغیرها	ضریب	سطح معناداری
رتبه شرکت‌ها	۰/۰۰۱	۰/۰۱۵
اهرم مالی	۰/۰۰۰۱	۰/۲۷۷
گزارش زیان	۰/۰۰۱	۰/۸۲۲
بازده دارایی‌ها	-۰/۰۰۰۷	۰/۰۲۱
تغییر فروش	-۳/۵۳	۰/۸۰۳
ضریب تعیین	۰/۱۹	
آماره دوربین	۲/۵۷۰	

واتسن	
آماره F	۲/۸۴۷
معنی داری مدل	۰/۰۰۰۰

نتایج تخمین فرضیه دوم در جدول بالا ارائه شده است، آماره F مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد مناسب بوده و سطح خطای به دست آمده برای آنکه برابر با (۰/۰۰۰۰) و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۰/۹۵ می توان بیان کرد در کل الگوی تحقیق به خوبی برازش شده و از معناداری بالایی برخوردار است، ضریب تعیین تعدیلی بیانگر این است که قدرت توضیح متغیرهای وارد شده در مدل ۰/۱۹ بوده است، همچنین آماره دوربین واتسن نشان می دهد که همبستگی سریالی میان جملات باقی مانده های الگوی تحقیق وجود ندارد. با توجه به نتایج به دست آمده از تخمین الگوی مدل و ضریب رتبه شرکتها (۰/۰۰۱) و سطح معناداری آن (۰/۰۱) بوده است بنابراین رابطه متغیر رتبه شرکتها و تغییر حسابرسی مثبت و معناداری بوده است، از بین متغیرهای کنترلی متغیر بازده داراییها با ضریب ۰/۰۰۰۷- و احتمال ۰/۰۲ رابطه منفی و معناداری با تغییر حسابرسی داشته است. سایر متغیرهای کنترلی اعم از اهرم مالی، گزارش زیان و تغییر فروش رابطه بی معنی با تغییر حسابرسی داشته است.

### آزمون فرضیه سوم:

فرضیه فرعی سوم: بین رتبه شرکتها و اظهار نظر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیر وابسته: اظهار نظر حسابرس		
متغیرها	ضریب	سطح معناداری
رتبه شرکتها	-۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۹
اهرم مالی	-۶/۵۷	۰/۰۰۰
گزارش زیان	۰/۰۰۰۵	۰/۰۴۸
بازده داراییها	۶/۵۵	۰/۰۰۰
تغییر فروش	۰/۰۰۰۱	۰/۴۳۵
ضریب تعیین	۰/۱۹	
آماره دوربین واتسن	۱/۵۱۸	
آماره F	۱۰۷/۶۲	
معنی داری مدل	۰/۰۰۰۰	

با توجه به نتایج برآورد الگو فرضیه، مقدار آماره F به ترتیب ۱۰۷/۶۲ با احتمال آماره کمتر از ۵ درصد بوده است که بیانگر این است که هر دو مدل از توانایی برازش مناسبی برخوردار هستند. ضریب تعیین هر الگو به ۰/۱۹ می باشد که بیانگر قدرت توضیح دهندگی مناسب الگوها می باشد. همچنین مقدار آماره دوربین واتسن بیانگر این است که همبستگی سریالی میان جملات باقی مانده های الگوی تحقیق وجود ندارد. ضریب رتبه شرکتها -۰/۰۰۰۲ با احتمال آماره ۰/۰۰۰۹ کمتر از ۰/۰۵ می باشد، بدین معنی که رتبه شرکتها رابطه منفی و معناداری با اظهار نظر حسابرس داشته است. از بین متغیرهای کنترلی متغیر اهرم مالی با ضریب -۶/۵۷ و احتمال ۰/۰۰۰ رابطه منفی و معنادار، متغیر گزارش زیان با ضریب ۰/۰۰۰۵ و احتمال ۰/۰۴۸ رابطه مثبت و معنادار و بازده دارایی با ضریب ۶/۵۵ و سطح معناداری ۰/۰۰۰ رابطه مثبت و معناداری با اظهار نظر حسابرس داشته است. اما متغیر کنترلی تغییر فروش رابطه بی معنی با اظهار نظر حسابرس داشته است. بنابراین می توان گفت که هر چه رتبه شرکتها بهتر بوده است گزارش حسابرسی بیشتر به سمت مشروط شدن سوق پیدا کرده است.

## آزمون فرضیه چهارم

فرضیه فرعی چهارم: بین رتبه شرکت‌ها و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی		
متغیرها	ضریب	سطح معناداری
رتبه شرکت‌ها	۰/۰۱۹	۰/۰۰۰۱
اهرم مالی	-۱/۴۱	۰/۱۰۱
گزارش زیان	۰/۰۶۶	۰/۰۴۶
بازده دارایی‌ها	-۵/۲۳	۰/۹۵۵
تغییر فروش	-۰/۰۰۰۵	۰/۷۰۳
ضریب تعیین	۰/۶۶	
آماره دوربین واتسن	۲/۲۷۹	
آماره F	۱۲/۳۳۵	
معنی داری مدل	۰/۰۰۰۰	

با توجه به نتایج تخمین مدل چهارم پژوهش می‌توان گفت که مدل آزمون با آماره F، ۱۲/۳۳۵ و احتمال ۰/۰۰۰ مدل مناسبی می‌باشد. ضریب تعیین بیانگر این است که متغیرهای مستقل و کنترل توانایی ۰/۶۶ درصد تغییرات حق الزحمه را نشان داده‌اند. مقدار آماره دوربین بیانگر این است که همبستگی سریالی میان جملات باقی مانده‌های الگوی تحقیق وجود ندارد. متغیر رتبه شرکت‌ها با ضریب ۰/۰۱۹ و سطح معناداری ۰/۰۰۰۱ رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه شرکت‌ها داشته است. از بین متغیرهای کنترلی متغیر گزارش زیان با ضریب ۰/۰۶۶ و احتمال آماره ۰/۰۴ رابطه مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی داشته است. سایر متغیرهای کنترلی اعم از اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و تغییر فروش رابطه بی معنی با حق الزحمه حسابرسی داشته‌اند. با توجه به نتایج می‌توان گفت که بین رتبه شرکت‌های حسابداری و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

در این پژوهش به دنبال بررسی ارتباط بین رتبه بندی شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده‌ایم، به نحوی که متغیر رتبه شرکت‌های بورس ایران نقش متغیر مستقل، متغیر کیفیت حسابرسی در نقش متغیر وابسته بوده است، کیفیت حسابرسی با استفاده از چهار روش اقلام تعهدی اختیاری، تغییر حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی اندازه گیری شده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد رتبه بندی شرکت‌های بورس اوراق بهادار بر اساس ارزش روز و میزان فروش ارتباط معناداری با کیفیت حسابرسی داشته است، به نحوی که رتبه شرکت‌ها ارتباط منفی و معناداری با اقلام تعهدی اختیاری و اظهار نظر حسابرسی داشته است به نحوی که هرچه رتبه شرکت‌ها بهتر بوده اقلام تعهدی اختیاری کمتر بوده است و اظهار نظر های حسابرسان هم بیشتر به سمت مشروط شدن گرایش داشته‌اند. همچنین با بهتر شدن رتبه شرکت‌ها، مبلغ حق الزحمه حسابرسی و تغییرات موسسه‌های حسابرسی بیشتر بوده است بدین معنی با بزرگ بودن شرکت‌ها از لحاظ حجم فروش و ارزش روز شرکت، حق الزحمه حسابرسی هم بالاتر رفته است همچنین میزان تغییر موسسه‌های حسابرسی هم از جانب شرکت‌ها افزایش یافته است. به بیان دیگر با بالا رفتن رتبه شرکت‌ها کیفیت حسابرسی بهبود پیدا کرده است. نتایج پژوهش موافق با نتایج

هانگ و همکاران (۲۰۱۹)، کالیما و همکاران (۲۰۱۷)، آلا رینی (۲۰۱۷)، آرین (۲۰۱۵)، جیمز و همکاران (۲۰۱۴)، کاکوند و همکاران (۱۳۹۷)، محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۵) و مخالف با وانگ و داوو (۲۰۱۵)، آرین (۲۰۱۵) پیاب نما و خلیق خباوی (۱۳۹۶) بوده است. با توجه به وجود ارتباط معنادار بین متغیرهای رتبه شرکت‌های بورس اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آینده به بررسی اثر متغیرهای کلان اقتصادی از جمله نوسانات تورم، نرخ رشد تولید ناخالص داخلی و دوره‌های تحریم بر این رابطه بپردازند.

## منابع

- ✓ باقرپور و الاشانی، محمد علی، ساعی، محمدجواد، جباری نوقانی، هادی، (۱۳۹۳) بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و کیفیت حسابرسی، پایان‌نامه دولتی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری دانشگاه فردوسی، مشهد، دانشکده علوم اقتصادی، (۱۳۹۳)، کارشناسی ارشد.
- ✓ پیاب نما، علیرضا، خلیق خیاوی، پریسا، (۱۳۹۶)، بررسی ارتباط بین رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های کوچک و متوسط، سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، تجارت و توسعه اقتصادی، استانبول، دانشگاه اسن یورت.
- ✓ غفوریان شاگردی، امیر، صالحی، مهدی، موسوی، محمدجواد، (۱۳۹۵)، بررسی مقایسه ای رابطه بین رتبه بندی مؤسسات حسابرسی و نگرش صاحبکار با کیفیت حسابرسی، پایان‌نامه غیر دولتی، مؤسسه‌های آموزش عالی غیردولتی دانشگاه امام رضا علیه السلام، دانشکده اقتصاد و حسابداری، کارشناسی ارشد.
- ✓ قدرتیان کاشان، سید عبدالجبار، انواری رستمی، علی اصغر، (۱۳۸۳)، طراحی مدل جامع ارزیابی عملکرد و رتبه بندی شرکت‌ها، فصلنامه مدرس علوم انسانی، دوره ۸، شماره ۲۰، صص ۱۰۹-۱۳۵.
- ✓ کاکوند، بهناز، پارسه، رضا، صابر، مسعود، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه بین پیچیدگی‌های ساختاری شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی (اندازه و گزارش حسابرسی)، چهارمین کنفرانس ملی پژوهش‌های کاربردی در علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران، مرکز مطالعات و تحقیقات اسلامی سروش حکمت مرتضوی.
- ✓ محمدرضایی، فخرالدین، دیانته دیلمی، زهرا، صلاحی، حامد، (۱۳۹۵) بررسی رابطه‌ی بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و حق‌الزحمه حسابرسی، پایان‌نامه دولتی وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، دانشکده علوم اقتصادی، کارشناسی ارشد.
- ✓ محمدرضائی، فخرالدین، محمدرضائی، مهدی، (۱۳۹۳)، بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و حسابرسی، دوره ۴، شماره ۱۴، صص ۱-۱۴.
- ✓ مدنی محمدی، حمید، (۱۳۸۵)، تدوین مدلی برای رتبه بندی شرکت‌های کارگزاری بورس اوراق بهادار تهران، اداره مطالعات و بررسی های اقتصادی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، طرح پژوهشی.
- ✓ ملازاده طالشی، مهدیه، آراد، حامد، مران جوری، مهران، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه نوع اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، مؤسسه آموزش عالی شفق، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ✓ Akhalumeh, Paul, Agweda, Fancy and Ogunkuade, Zaccheaus, (2017), "Corporate characteristics and audit quality": evidence from quoted firms in Nigeria, Journal of Scientific Research and Studies Vol. 4(3), pp. 59-66, March, 2017.
- ✓ Alareeni, Bahaeddin, (2017), "The Association between Audit Firm Characteristics and Audit Quality": A Meta-Analysis (April 14, 2017).
- ✓ Aryan, Laith A. (2015), "The Relationship between Audit Committee Characteristics, Audit Firm Quality and Companies' Profitability", Asian Journal of Finance & Accounting, ISSN 1946-052X, 2015, Vol. 7, No. 2.

- ✓ Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003). Incentives versus standards: Properties of accounting income in for East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1-3), 235-270.
- ✓ Blankley, A. I., Hurtt, D. N., & MacGregor, J. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 79-96.
- ✓ Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.
- ✓ Chan, K. H., & Wu, D. (2011). Aggregate quasi rents and auditor independence: Evidence from accounting firm mergers in China. *Contemporary Accounting Research*, 28(1), 175-213.
- ✓ Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*, 11(1), 21-4.
- ✓ Corbella, Silvano , Florio, Cristina, Gotti, Giorgio, Mastrolia , Stacy A (2015) Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies , *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* Volume 25, 2015, Pages 46-66.
- ✓ Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and research audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- ✓ Francis, J. R., Reichelt, K., & Wang, D. (2005). The pricing of national and city- specific reputations for industry expertise in the US audit market. *The Accounting Review*, 80(1), 113-136.
- ✓ Hennes, K. M., Leone, A. J., & Miller, B. P. (2014). Determinants and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. *The Accounting Review*, 89(3), 1051-1082.
- ✓ Irani, A. J., Tate, S. L., & Xu, L. (2015). Restatements: Do they affect auditor reputation for quality? *Accounting Horizons*, 29(4), 829-851.
- ✓ James1, Ilaboya Ofuan, Izien ,Ohiokha Friday,(2014) Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria",*International Journal of Business and Economics Research*,2014; 3(5): 187-195.*Journal of Bank Marketing*, Vol. 11 No. 6, pp. 19-25.
- ✓ Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163-197.
- ✓ Shan, Y.G., Troshani, I., Tarca, A(2019) Managerial ownership, audit firm size, and audit fees: Australian evidence *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Volume 35, June 2019
- ✓ Wang, Chunfei , Dou(2015) Does the transformation of accounting firms' organizational form improve audit quality? Evidence from China *China Journal of Accounting Research*, Volume 8, Issue 4, December 2015.