

## تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی

چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)  
شماره ۳۴ / زمستان ۱۳۹۹ (جلد دوم) / صص ۷۴-۸۱

### دکتر فرزین خوشکار

مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

F.Khoshkar@hnhk.ac.ir

### سما اوجاچی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران (نویسنده مسئول).

Sama.oj66@gmail.com

### ناهید حسین زاده مقدم

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

Nahid\_hosseinzadeh98@yahoo.com

### چکیده

کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک سیستم کنترل، توانایی حسابرسی برای شناسایی و گزارش تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران، توصیف می‌شود. هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. پژوهش انجام‌شده از نظر نوع هدف، جزء پژوهش‌های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلالات قیاسی - استقرایی صورت گرفته و برای تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها از تحلیل پانلی کمک گرفته شده است. برای جمع‌آوری اطلاعات، از داده‌های ۱۲۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۷ استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی (تعداد شرکای موسسه حسابرسی) و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. همچنین نتایج نشان داد که مالکیت دولتی بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اندازه حسابرسی تأثیرگذار نیست؛ اما بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌دار و معکوسی دارد.

**کلید واژگان:** انطباق مالیاتی، هموارسازی سود، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی، اندازه کمیته حسابرسی.

### مقدمه

جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی بوده است (شمس زاده و همکاران، ۱۳۹۵). در هر جامعه، جلب و حفظ اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی، مستلزم آن است که اطلاعات فراهم شده حسابداران و به تأیید رسیده حسابرسان، معتبر بوده و از بالاترین کیفیت ممکن برخوردار باشد (نیکبخت و محمودی، ۱۳۹۶). یکی از اهداف اصلی تهیه صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید و سودمند برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان درون و برون‌سازمانی، جهت اخذ تصمیمات عاقلانه اقتصادی است. از دیدگاه سرمایه‌گذاران، اطلاعاتی قابل‌اتکا تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرآیند

گزارشگری و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورتهای مالی، نظارت نمایند. نمونه‌ای از این گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۲).

یکی از نخستین معیارهای کیفیت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی می‌باشد (بهن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)؛ و نشان داده شده که حسابرسان بزرگ اعتبار موسسه حسابرسی و کیفیت بالای حسابرسی می‌باشد (بهن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸)؛ و نشان داده شده که حسابرسان بزرگ توانایی کشف رفتار فرصت‌طلبانه مدیران را دارند (علوی و همکاران، ۱۳۹۸). از جمله دیگر عوامل مؤثر حق‌الزحمه حسابرسی است. حق‌الزحمه حسابرسی در برنامه‌ریزی و اجرای مناسب و باکیفیت کار حسابرسی مالی مؤثر 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 (رجبی، ۹۴).

همان‌طور که ذکر شد تحقیقات زیادی اندازه حسابرس را به‌عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرس مورد مطالعه قرار داده‌اند (دالتون و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶). لازم بذکر است که اکثر این پژوهش‌ها نشان داده‌اند که هشت، شش، پنج و چهار حسابرس بزرگ کیفیت بالاتری نسبت به سایر حسابرسان دارند. در چنین شرایطی، موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران مطرح شد. براین اساس، سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۲ برای اولین بار مؤسسات معتمد بورس را به چهار طبقه "اول"، "دوم"، "سوم" و "چهارم" دسته‌بندی کرد. طبق این رتبه‌بندی مؤسسات گروه "اول" به احتمال زیاد باید کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت حسابرسان معتمد سایر گروه‌ها داشته باشند (افضل نیا، ۱۳۹۸). بنابراین حسابرسی صاحب‌کاران بزرگ به مؤسسات حسابرسی معتمد گروه "اول" محول شده است. در واقع می‌توان گفت که در نبود هیچ معیاری برای کیفیت حسابرس در ایران، سازمان بورس و اوراق بهادار رتبه‌بندی را معیاری برای تمایز کیفیت حسابرسان در کشور مطرح کرده است (محمدرضایی و همکاران، ۱۳۹۴). اما اینکه واقعاً مؤسسات حسابرسی معتمد گروه "اول" کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر گروه‌ها دارند یک سؤال پژوهشی که به نظر می‌رسد هنوز پاسخی به آن داده نشده است.

یکی دیگر از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی ساختار مالکیت و به‌ویژه مالکیت دولتی است. که نقش آن در مطالعات زوریگات<sup>۳</sup> (۲۰۱۱)، اولوگودو<sup>۴</sup> (۲۰۲۰)، ال‌هاباسا<sup>۵</sup> (۲۰۱۹) و لی<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. دولت به‌عنوان اصلی‌ترین حامی اقتصاد هر کشور همواره نقش قیم را برای واحدهای اقتصادی در هر جامعه ایفا کرده است. دولت‌ها به دلیل در اختیار گرفتن قدرت تصمیم‌گیری در شرکت‌ها و پیاده کردن سیاست‌های کلان خود همواره یک سرمایه‌گذار بزرگ در کشورهای در حال توسعه و مخصوصاً ایران بوده است. جدای از بحث‌های مربوط به معایب یا مزایای این‌گونه مالکیت، این نکته در نظر گرفته شود که حاکمیت شرکتی ناشی از مالکیت دولتی، نقش قابل‌توجهی در راهبردهای مالی و عملیاتی شرکت‌های سهامی دارد. زیرا که به نظر می‌رسد سهامداران دولتی، نفوذ عمیق‌تر و مؤثرتری نسبت به سایر سهامداران در کنترل ارکان مختلف شرکت داشته باشند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۳).

<sup>1</sup> Behn

<sup>2</sup> Dalton

<sup>3</sup> Zureigat

<sup>4</sup> Ologhodo

<sup>5</sup> Alhababsah

<sup>6</sup> Li

بنابراین از آنجاکه خدمات حسابرسی مورد استفاده طیف وسیعی از ذینفعان است و در نقش نظارتی، بیمه‌ای اطلاعاتی مورد استفاده سهامداران، اعتباردهندگان و محققان قرار می‌گیرد (ایتونن<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰)؛ طی چند دهه اخیر کیفیت خدمات حسابرسی توسط بسیاری از مدیران و پژوهشگران به دلیل تأثیر آن بر موفقیت در تجارت، افزایش سودآوری، رضایت مشتری، وفاداری نسبت به ارائه‌دهنده خدمات مورد بررسی قرار گرفته است؛ به این دلیل در این تحقیق به بررسی تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی خواهیم پرداخت.

## مبانی نظری و پیشینه پژوهش

کیفیت حسابرسی به‌عنوان یک سیستم کنترل، توانایی حسابرسی برای شناسایی و گزارش تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سهامداران، توصیف می‌شود. این مفهوم همچنین به سطح اطلاعات موجود در صورت‌های مالی مرتبط است، و این به دلیل این واقعیت است که باید صورت‌های مالی توسط حسابرسان و با کیفیت بالا حسابرسی شده باشد (صالحی، ۱۳۹۵). همچنین کیفیت حسابرسی را به معنای توانایی حسابرسی در کشف و رفع تحریف‌های بااهمیت و دست‌کاری در سود خالص گزارش‌شده تعریف کرده‌اند. در واقع کیفیت حسابرسی به‌عنوان فعالیت اطمینان‌بخش در فرایند گزارشگری مالی باعث ارائه منصفانه‌تر گزارش‌های مالی از اقتصاد زیر بنایی شرکت می‌شود (دیوفوند و ژانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴). شاخصه‌ای گوناگونی به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در تحقیقات مختلف مورد توجه قرار گرفته‌اند. یکی از این معیارها اندازه موسسه حسابرسی است.

بنابر نظر دی آنجلو<sup>۳</sup> (۱۹۸۴)، موسسه‌های حسابرسی بزرگتر، انگیزه قوی برای ارائه حسابرسی باکیفیت دارند؛ زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بیشتری در بازار به دست آورند و از آنجاکه تعداد صاحب‌کارانشان زیاد است، نگران از دست دادن آنها نیستند. هرچند که پژوهش‌های دیگری مانند و هنوک<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) به این نتیجه رسیدند که لزوماً مؤسسات بزرگتر کیفی حسابرسی بهتری ارائه نمی‌دهند. متغیر اندازه‌ی حسابرسی در ایران نیز بسیار مورد استفاده قرار گرفته است. به این صورت که برای شرکت‌هایی که حسابرسی آنها سازمان حسابرسی است کد ۱ و برای شرکت‌هایی که حسابرسی آنها یکی از موسسه‌های عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی است کد ۰ در نظر گرفته می‌شود. استفاده از اندازه‌ی حسابرسی به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در ایران باید با احتیاط و در موارد خاص صورت بگیرد. زیرا، سازمان حسابرسی (به‌عنوان بزرگ‌ترین موسسه‌ی حسابرسی در ایران) به دلیل مالکیت و مدیریت دولتی الزاماً دارای بیشترین کیفیت در اجرای حسابرسی نیست. در ضمن، نتایج برخی از پژوهش‌های انجام شده در بورس اوراق بهادار تهران مانند پژوهش حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) حساس یگانه و آذینفر (۱۳۸۹) و هشی و مظاهری فرد (۱۳۹۲) نشان داده‌اند که بین کیفیت حسابرسی و اندازه‌ی حسابرسی (با معیار ذکرشده) رابطه‌ی معنی‌داری وجود ندارد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۷).

عامل دیگر حق‌الزحمه حسابرسی می‌باشد. حق‌الزحمه حسابرسی شامل هرگونه وجهی است که بابت ارائه‌ی خدمات حسابرسی و طبق توافق یا قرارداد به حسابرسی یا موسسه‌ی حسابرسی پرداخت می‌شود (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱). حق‌الزحمه حسابرسی، بر اساس ریسک برآوردی حسابرسی از صاحب‌کار، رقابت در بازار حسابرسی، و مذاکره بین حسابرسی و صاحب‌کار

<sup>1</sup> Ittonen

<sup>2</sup> DeFond & Zhang

<sup>3</sup> De Angelo

<sup>4</sup> Henock

تعیین می‌شود. حسابرس، هنگام برنامه‌ریزی حسابرسی باید خطر تحریف با اهمیت (شامل ارزیابی صلاحیت و شایستگی مدیریت، جو اخلاقی سازمان، قابلیت‌های حساب‌ها و افشای تحریف با اهمیت) را شناسایی و برآورد کند (کریشنان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). با افزایش ریسک حسابرسی، حساب‌رسان حق‌الزحمه بیشتری مطالبه می‌کنند اگرچه حق‌الزحمه بالای حسابرسی همیشه بیانگر هزینه حسابرسی با کیفیت بالاتر نیست اما علاوه بر داشتن کیفیت حسابرسی مناسب، مؤسسات حسابرسی هزینه استاندارد را برای انجام کار خود در نظر می‌گیرند که به‌طور طبیعی حق‌الزحمه دریافتی آنان بیشتر از این هزینه‌ها است. (رشیدی باغی و همکاران، ۱۳۹۲)

موضوعی که در این تحقیق مورد توجه است نقش رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. رتبه‌بندی مؤسسات بین‌المللی حسابرسی بر اساس درآمد آن‌ها معیاری اصولی برای شناسایی برترین می‌باشد، زیرا فرض بر این است که در یک بازار کارا که توانا در پاسخ‌گویی متقاضیان خود می‌باشد، تقاضا به‌سوی مؤسسات حسابرسی خواهد رفت که در ارائه خدمات حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار است (دوانی و امانی، ۱۳۸۸). در ایران موضوع رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی از سال ۱۳۸۳ مطرح گردید. اساس ارائه این بحث این‌چنین بود که موسسه‌های حسابرسی فعال در ایران در اجرای کنترل کیفیت مربوط به خدمات حسابرسی به‌طور یکسان عمل نمی‌کنند و طرح متمایز کردن مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک را مطرح شد. بعدها سازمان بورس و اوراق بهادار تهران بر طبق دستورالعمل طبق بندی مؤسسات حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ این دستورالعمل که در سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هر سال یک بار این مؤسسات حسابرسی را بر طبق معیارهایی که شامل معیارهای عادی:

۱. ارزیابی شرکا
۲. ارزیابی کارکنان موسسه حسابرسی
۳. ارزیابی ساختار و سازمان موسسه
۴. ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع‌رسانی و موقعیت در بازار حرفه‌ای
۵. ارزیابی کیفیت خدمات

معیارهای تخلفاتی شامل:

۱. سوابق تخلفاتی موسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر
۲. سوابق تخلفاتی شریک موسسه حسابرسی طی پنج سال اخیر می‌نماید که امتیاز نهایی هر موسسه حسابرسی از حاصل جمع این امتیازها حاصل می‌شود و در چهار طبقه این رتبه‌بندی اعمال می‌گردد (محمدزایی و همکاران، ۱۳۹۵):

**جدول (۱): معیارهای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد**

ردیف	شرح معیار	حداکثر امتیاز
الف - معیارهای عادی		
۱	معیارهای ارزیابی شرکا	۳۰۰
۲	معیارهای ارزیابی کارکنان موسسه	۲۰۰
۳	معیارهای ارزیابی ساختار و سازمان موسسه	۲۰۰
۴	معیارهای ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع‌رسانی و موقعیت در بازار حرفه‌ای	۱۰۰

<sup>1</sup> Krishnan

۲۰۰	معیارهای ارزیابی کیفیت خدمات	۵
۱۰۰۰	جمع امتیازات عادی	
ب - معیارهای تخلفاتی		
-۲۰۰	سوابق تخلفاتی موسسه (طی ۵ سال اخیر)	۶
-۱۰۰	سوابق تخلفاتی شریک موسسه (طی ۵ سال اخیر)	۷
-۳۰۰	جمع امتیازات تخلفاتی	

با توجه به معیارهای ارزیابی سازمان بورس و اوراق بهادار، می‌توان پیش‌بینی کرد که مؤسسات حسابرسی معتمد گروه "اول" باید منابع انسانی (کارکنان و شرکای حسابرسی) با تجربه و کافی، سیستم کنترل کیفیت مناسب، تعداد مشتریان زیاد و استقلال بیشتری داشته باشند. با توجه به یافته‌های پژوهش‌های قبلی، حسابرسانی که چنین خصوصیتاتی دارند به احتمال زیاد می‌توانند حسابرسی با کیفیتی داشته باشند (افضل نیا، ۱۳۹۸).

مورد دیگر همان‌طور که اشاره شد، مالکیت دولتی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. این امر ممکن است به یکی از دلایل ذیل باشد:

۱- نهادهای دولتی با توجه به اینکه منابع مالی زیادی در اختیار دارند، درصد بالاتری از سهام شرکت را تصاحب می‌نمایند و همین امر باعث می‌شود که حاکمیت قوی‌تری داشته باشند.

۲- نهادهای دولتی به دلیل نفوذ سیاسی و اتصال به دولت (به‌عنوان نهاد حاکمیتی کشور) می‌توانند نظرات و آراء خود را در راهبری شرکت، اعمال نمایند (محمدی و همکاران، ۱۳۹۳).

عموماً این‌گونه تصور می‌شود که حضور مالکیت دولتی ممکن است به تغییر رفتار شرکت‌ها منجر شود. بخشی از این تغییر رفتار ممکن است ناشی از فعالیت‌های نظارتی که این سرمایه‌گذاران انجام می‌دهند، باشد (فان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). در خصوص واکنش حسابرسان به مالکیت دولتی و تأثیراتی که این نوع از مالکیت ممکن است بر حق‌الزحمه حسابرسی داشته باشد؛ می‌توان به دو استدلال ذیل دست یافت. اول اینکه، مالکیت دولتی به‌طور بالقوه تعارضات نمایندگی در شرکت‌های سهامی را از طریق شفافیت کمتر اطلاعات و عدم استقلال مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی افزایش می‌دهد. شواهد تجربی نشان می‌دهند که شرکت‌های دولتی، اغلب اطلاعات مالی را دست‌کاری می‌کنند، دست به مدیریت واقعی فعالیت‌های عملیاتی می‌زنند و یا حسابرسان کوچک را جهت انجام رسیدگی‌ها انتخاب می‌کنند و این اعمال را در جهت پنهان نمودن رفتارهای فرصت‌طلبانه خود انجام می‌دهند (چن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

### پیشینه پژوهش

افضل نیا (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بیمه‌ای نشان دادند رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی در شرکت‌های بیمه‌ای تأثیر معکوس و معنادار دارد. یعنی در شرکت‌هایی که حسابرسی آنها توسط مؤسسات رتبه برتر انجام می‌شود مدیریت سود ارقام تعهدی

<sup>1</sup> Fan et a

<sup>2</sup> Chen et al

کاهش می‌یابد. ودیعی و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان اثر کیفیت حسابداری بر میزان خطای سود پیش‌بینی شده واحدهای تجاری: معیار رتبه‌بندی حسابرس نشان دادند که بین مؤسسات حسابداری گروه الف و خطای پیش‌بینی سود، ارتباط منفی و معناداری وجود دارد. با وجود این، بین متغیرهای رتبه حسابرس و نوع اظهارنظر حسابرس با میزان خطای سود پیش‌بینی شده ارتباط معناداری مشاهده نگردید. شاگردیان و موسوی (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با اندازه موسسه حسابداری به این نتیجه رسیدند که رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با متغیر اندازه موسسه حسابداری رابطه منفی و معنی‌داری دارد. مغنی زاده و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و اثرات آن پرداختند. نتایج نشان دادند که مؤسسات حسابداری بزرگ کیفیت حسابداری صورت‌های مالی را افزایش می‌دهند و ادغام مؤسسات حسابداری مزایایی مانند قدرت تمرکز بالا، افزایش کارایی و کاهش هزینه‌ها را در پی دارد. محمدرضایی و مهربان پور (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابداری: اثر رتبه مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار پرداختند. نتایج حاصل از برآورد رگرسیون نشان داد که مؤسسات حسابداری معتمد طبقه اول گزارش‌های مشروط بیشتری نسبت به مؤسسات حسابداری معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند. اما، یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابداری برای حسابرسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حسابرسان سایر طبقات بیشتر است. محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابداری نشان دادند که سطح قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحب‌کاران مؤسسات خصوصی معتمد طبقه اول کمتر از سطح قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری صاحب‌کاران مؤسسات معتمد سایر طبقات نیست. به عبارت دیگر کیفیت حسابداری مؤسسات حسابداری خصوصی معتمد طبقه اول بالاتر از کیفیت حسابداری مؤسسات معتمد سایر طبقات نیست. نتایج این پژوهش با انجام چندین آزمون حساسیت پشتیبانی شده است.

اولوگودو<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابداری در بورس کشور نیجریه نشان داد که مالکیت مدیریتی تأثیر ناچیزی بر کیفیت حسابداری دارد، با این حال مشخص شد که مالکیت نهادی به دلیل این واقعیت که آنها دارای پتانسیل بیشتری برای استخدام و اخراج و امکان جایگزینی با نماینده ماهرتر هستند تأثیر بیشتری بر کیفیت حسابداری دارد. ال هبابسا<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان ساختار مالکیت و کیفیت حسابداری: تجزیه و تحلیل تجربی با توجه به انواع مالکیت در اردن نشان دادند که مالکیت خانوادگی، بانک‌ها و مالکیت دولت در اطمینان از کیفیت حسابداری مؤثر است. برعکس، مالکیت توسط مؤسسات غیرمالی و خارجی‌ها بر کیفیت حسابداری تأثیر نمی‌گذارد. چیاو هوانگ و همکاران (۲۰۱۹) در تحقیقی با عنوان آیا ارتباطی بین رتبه‌های شرکت حسابداری و کیفیت حسابداری وجود دارد؟ بررسی ۱۰۰ شرکت برتر حسابداری در چین نشان دادند که صاحب‌کارانی که توسط شرکت‌های حسابداری با رتبه بالاتر حسابداری می‌شوند، اقلام تعهدی اختیاری کمتری را گزارش می‌دهند و احتمالاً نظرات حسابداری اصلاح‌شده را دریافت می‌کنند. نتایج آنها نشان می‌دهد که رتبه‌بندی شرکت حسابداری کیفیت حسابداری را به دست می‌آورد، دارای پیامدهای اقتصادی است و به عنوان یک شاخص کیفیت حسابداری عمل می‌کند. لی<sup>۳</sup> (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان نشان داد که دولت مرکزی نقش مهمی در کیفیت حسابداری و انتخاب شرکت‌های بزرگ حسابداری ندارد. یافته‌ها نشان می‌دهد که از یک طرف، کیفیت حسابداری می‌تواند توسط مالکیت متمرکز

<sup>1</sup> Ologhodo

<sup>2</sup> Alhababsah

<sup>3</sup> Li

دولت به دلیل کاهش استقلال حسابداری و صلاحیت ناشی از تداخل شدید دولت، تضعیف شود، از سوی دیگر، کیفیت نظارت می‌تواند با نظارت قوی از نهادهای دولتی بهبود یابد. آسترید و همکاران (۲۰۱۶)<sup>۱</sup> به بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با توانایی حسابرسان پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و توانایی حسابرسان رابطه وجود ندارد. لیو و سوبرامانیام<sup>۲</sup> (۲۰۱۴) تأثیر مالکیت دولتی و اندازه موسسه حسابداری را بر حق‌الزحمه حسابداری بررسی نمودند. آنها همچنین نوع مالکیت دولتی به لحاظ سازمان‌های دولتی مرکزی و سازمان‌های دولتی محلی را در ارزیابی‌های خود مورد توجه قرار دادند. نتایج نشان داد که شرکت‌های دولتی حق‌الزحمه کمتری پرداخت می‌کنند. همچنین مؤسسات حسابداری بزرگتر در حسابداری شرکت‌های دولتی با اندازه بزرگ، میزان حق‌الزحمه کمتری نسبت به مؤسسات حسابداری کوچک دریافت می‌کنند. بن علی و لسیج (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین نوع سهامداران کنترل‌کننده و حق‌الزحمه حسابداری پرداختند. آنان سهامداران کنترل‌کننده را به سه دسته سهامداران نهادی، سهامداران خانوادگی و سهامداران دولتی تقسیم کردند. نتیجه پژوهش آنها نشان داد که رابطه معناداری بین مالکیت خانوادگی و حق‌الزحمه حسابداری وجود ندارد، اما بین مالکیت دولتی و نهادی و حق‌الزحمه حسابداری، رابطه معنادار و مثبتی دیده می‌شود.

### فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه اول: رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با کیفیت حسابداری رابطه دارد.
- ۱-۲ رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با اندازه موسسه حسابداری رابطه دارد.
- ۱-۲ رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری با حق‌الزحمه حسابرسان رابطه دارد.
- فرضیه دوم: نوع مالکیت بر رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و کیفیت حسابداری رابطه دارد.
- ۲-۱ نوع مالکیت بر رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و اندازه موسسه حسابداری رابطه دارد.
- ۲-۲ نوع مالکیت بر رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسان رابطه دارد.

### روش تحقیق و جامعه آماری

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده‌ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس‌رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره (استفاده از روش پانل با اثرات ثابت) و مدل‌های اقتصادسنجی انجام شده است. اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌ها، از طریق نرم‌افزار تدبیر پرداز و ره‌آورد نوین و پایگاه‌های اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است و برای تجزیه و تحلیل داده‌های نرم‌افزارهای EViews9 و SPSS23 استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران در یک بازه زمانی ۷ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۷ می‌باشد که با استفاده از روش حذف سیستماتیک و بعد از مدنظر قرار دادن معیارهای زیر تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان جامعه آماری انتخاب شدند؛

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۷ در بورس فعال باشد؛
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛

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

<sup>2</sup> Liu, N. Subramaniam

۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛
۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و
۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.

### متغیرها و مدل تحقیق

**متغیر وابسته؛** کیفیت حسابرسی، از دو متغیر زیر برای اندازه‌گیری آن استفاده شده است:

#### اندازه موسسه حسابرسی (BIG)

با توجه به اینکه رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با اندازه حسابرس مورد توجه است، در صورت حذف سازمان حسابرسی و با وجود باقیماندن تنها موسسه باقیمانده یعنی موسسه مفید راهبر (به‌عنوان موسسه حسابرسی بزرگ)، حاوی هیچ‌گونه اطلاعاتی نیست و نمی‌تواند بیانگر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات و اندازه حسابرس باشد، چرا که مفید راهبر طبیعتاً با توجه به اندازه خود جزء مؤسسات با رتبه برتر به حساب می‌آید. در این پژوهش نیز به پیروی از مطالعات علوی و همکاران (۱۳۹۴) از معیار تعداد شرکای موسسه حسابرسی به‌عنوان معیار اندازه حسابرس استفاده می‌شود.

#### حق الزحمه حسابرسی (AuditFees)

لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی سال جاری می‌باشد. اطلاعات هزینه حسابرسی، از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی بخش هزینه‌های اداری و عمومی یا سایر هزینه‌ها استخراج شده است

**متغیر مستقل؛** رتبه‌بندی موسسه حسابرسی (TOP25) مقدار متغیر ساختگی مساوی با یک است اگر حسابرس شرکت جزو ۲۵ موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه "اول" باشد (بنابر آمار منتشره در سال ۱۳۹۹)، (سازمان حسابرسی جزء طبقه اول می‌باشد که از مورد ما در این پژوهش حذف می‌شود به علت ساین بزرگ و دولتی بودن این ارگان)، برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات از عدد صفر استفاده می‌شود.

**متغیر تعدیلگر؛** در این پژوهش مالکیت دولتی است؛ شرکت دولتی واحد سازمانی می‌باشد که با اجازه قانون تشکیل شده و بیش از ۵۰ درصد از سهام آن به‌صورت مستقیم یا غیرمستقیم متعلق به دولت باشد. در این تحقیق برای متغیر وابستگی دولتی، متغیر مجازی قرار داده شده است، به‌نحوی که اگر شرکتی بیش از ۵۰ درصد سهام آن متعلق به دولت باشد مقدار یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

**اندازه شرکت؛ (SIZE)** که از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت در پایان سال محاسبه می‌شود.

**اهرم مالی؛ (LEV)** که از طریق تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها به دست می‌آید.

$$LEV = \frac{DEBT}{TA}$$

**عملکرد مالی در بازار؛ (PERF)** نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام شرکت.

بر این اساس مدل‌های پژوهش به شرح زیر ارائه خواهد شد.

مدل ۱-۱:

$$BIG_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 TOP25_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 PERF_{i,t} + \varepsilon_{it}$$



مدل ۱-۲:

$$\text{AuditFees}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{TOP25}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{LEV}_{i,t} + \beta_5 \text{PERF}_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲-۱:

$$\text{BIG}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{TOP25}_{i,t} + \beta_2 (\text{TOP25}_{i,t} * \text{GOV}) + \beta_3 \text{Size}_{i,t} + \beta_4 \text{LEV}_{i,t} + \beta_5 \text{PERF}_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

مدل ۲-۲:

$$\text{AuditFees}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{TOP25}_{i,t} + \beta_2 (\text{TOP25}_{i,t} * \text{GOV}) + \beta_3 \text{Size}_{i,t} + \beta_4 \text{LEV}_{i,t} + \beta_5 \text{PERF}_{i,t} + \varepsilon_{it}$$

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول ۱، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در طی زمان مورد بررسی نشان می‌دهد.

جدول (۲): آمار توصیفی متغیرها

شاخص‌های پراکندگی			شاخص‌های مرکزی		نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	انحراف معیار	میانه	میانگین	علامت اختصاری	متغیرها
۲۲/۱۷	۳/۳۹	۲/۳۷	۶/۳۷	۶/۴۵	AuditFees	حق الزحمه حسابرسی
۲	۱	۰/۷۶	۴	۴/۹۴	BIG	اندازه موسسه حسابرسی
۱	۰	۰/۵۱	۰	۰/۴۹	GOV	مالکیت دولتی
۱۹/۹۱	۱۰/۸۷	۱/۵۵	۱۴/۲۳	۱۴/۵۶	SIZE	اندازه شرکت
۱/۵۷	۰/۰۶	۰/۲۱	۰/۶۶۰	۰/۶۳	LEV	اهرم مالی
۱۵/۳۴	۰/۲۶	۱/۸۷	۲/۱۷	۲/۶۷	PERF	عملکرد بازار مالی

جدول (۳): آمار توصیفی متغیر رتبه موسسه حسابرسی

درصد	تعداد	مقدار	علامت اختصاری	متغیر
۵۶.۹۷	۵۴۷	۱	TOP25	رتبه موسسه حسابرسی
۴۳.۰۳	۴۱۳	۰		

نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که از ۹۶۰ شرکت مورد مطالعه، ۵۴۷ (سال - شرکت) یعنی در حدود ۵۷ درصد از شرکت‌ها، توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه بالاتر (یعنی جزء ۲۵ موسسه حسابرسی معتمد سازمان بورس) حسابرسی شده‌اند.

## انتخاب مدل اول

در انتخاب مدل داده‌های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت‌ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت‌ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می‌شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف- لیمر استفاده می‌کنیم.

جدول (۴): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن (مدل اول)

آزمون اثرات	آماره آزمون	احتمال	نتیجه آزمون
مقدار F	۱۲/۵۶	(۰.۰۰۰)	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
آماره $\chi^2$	۱۲۷/۴۳	۰/۰۰۴	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به جدول ۴ مقدار احتمال آماره F و آماره کای-دو برای مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت می‌باشد.

جدول (۵): نتایج برآورد مدل اول تحقیق

حق الزحمه موسسه حسابرسی			اندازه موسسه حسابرسی				
مقدار احتمال	مقدار t	مقدار ضرایب	مقدار احتمال	مقدار t	مقدار ضرایب	متغیر	
۰/۰۰۰	۹/۸۶	۰/۰۰۴	۰/۰۰۰	۶/۱۸	۰/۰۹	TOP25	
۰/۰۰۲	۳/۲۷	۰/۱۲	۰/۰۹۶	۱/۸۴	۱/۳۲	SIZE	
۰/۲۱۶	-۱/۲۹	-۱/۱۶	۰/۱۰۸	۱/۵۲	۰/۸۹	LEV	
۰/۰۰۰	۴/۴۳	۰/۳۷	۰/۰۱۹	۳/۱۱	۰/۲۷	PERF	
۰/۰۰۰	۶/۶۵	۰/۹۸	۰/۰۰۰	۷/۵۴	۱/۲۳	C (مقدار ثابت)	
۰/۰۰۰	مقدار احتمال F	۱۱/۱۷	مقدار F	۰/۰۰۰	مقدار احتمال F	۹/۴۳	مقدار F
۱/۸۷	دوربین واتسون	۰/۶۶۲۳	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	۱/۷۹	دوربین واتسون	۰/۶۱۲۵	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
		۰/۶۲۰۸	ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۵۸۷۹	ضریب تعیین تعدیل شده

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۵، سطح معنی داری آماره t مربوط به متغیر TOP25 کوچکتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی دار است، ضریب آن (۰/۴۱) مثبت می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۷/۱۳ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت که میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی (تعداد شرکای موسسه حسابرسی) رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. همچنین سطح معنی داری آماره t مربوط به متغیر TOP25 کوچکتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۱۶) یعنی معنی دار است، ضریب آن (۰/۱۵) مثبت می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۲/۳۰ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت که میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد.

### انتخاب مدل دوم

جدول (۶): آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن (مدل دوم)

آزمون اثرات	آماره آزمون	احتمال	نتیجه آزمون
مقدار F	۲۱/۳۲	(۰.۰۰۰)	رد فرض صفر استفاده از مدل پانل
آماره $\chi^2$	۲۱۷/۳۲	۰/۰۰۰۰	رد فرض صفر پانل با اثرات ثابت

با توجه به جدول ۶، مقدار احتمال آماره F و آماره کای-دو برای مدل کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت می‌باشد.

جدول (۷): نتایج برآورد مدل دوم تحقیق

حق‌الزحمه موسسه حسابرسی			اندازه موسسه حسابرسی			
مقدار احتمال	مقدار t	مقدار ضرایب	مقدار احتمال	مقدار t	مقدار ضرایب	متغیر
۰/۰۰۰	۱۲/۱۳	۰/۰۰۱	۰/۰۰۰	۶/۰۵	۰/۱۴	TOP25
۰/۰۰۰	-۷/۸۱	-۰/۰۱۱	۰/۰۳۴	۲/۲۸	۰/۲۷	GOV
۰/۰۰۰	-۴/۵۹	-۰/۱۸	۰/۱۶۷	۱/۶۵	۰/۸۴	TOP25 i,t * GOV
۰/۰۰۴	۳/۰۴	۰/۱۸	۰/۱۰۲	۱/۷۶	۱/۰۵	SIZE
۰/۲۱۶	-۱/۴۷	-۱/۱۶	۰/۱۱۶	۱/۶۰	۰/۷۴	LEV
۰/۰۰۰	۴/۰۵	۰/۴۱	۰/۰۰۰	۳/۴۸	۰/۳۴	PERF
۰/۰۰۰	۵/۶۷	۱/۰۴	۰/۰۰۰	۵/۵۴	۱/۰۴	C (مقدار ثابت)
۰/۰۰۰	مقدار احتمال F	مقدار F	۰/۰۰۰	مقدار احتمال F	۱۲/۰۹	مقدار F
۱/۸۷	دوربین واتسون	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	۱/۷۹	دوربین واتسون	۰/۵۹۰۸	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )
		ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۵۶۶۷	ضریب تعیین تعدیل شده

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۷، ملاحظه می‌شود که سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر «(TOP25 i,t \* GOV)» در مورد متغیر وابسته اندازه موسسه حسابرسی به‌عنوان معیار اول کیفیت حسابرسی، بزرگتر از ۰/۰۵ بوده (۰/۱۶۷) و ضریب آن (۰/۸۴). همچنین مقدار آماره آن (۱/۶۵) در ناحیه رد فرض صفر قرار نمی‌گیرد. اما سطح معنی‌داری آماره t مربوط به متغیر «(TOP25 i,t \* GOV)» در مورد متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیار دوم کیفیت حسابرسی، کوچک‌تر

از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) و ضریب آن (۰/۱۸-). همچنین مقدار آماره آن (۴/۵۹-) در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت که مالکیت دولتی بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و اندازه حسابرس تأثیرگذار نیست؛ اما بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌دار و معکوسی دارد.

## بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق باهدف بررسی تأثیر نوع مالکیت بر رابطه میان رتبه‌بندی موسسه حسابداری و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفت. اطلاعات لازم از ۱۲۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۰-۱۳۹۷ جمع‌آوری شد. نتایج فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و اندازه موسسه حسابداری (تعداد شرکای موسسه حسابداری) و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. از این نتیجه می‌توان استنباط کرد که مؤسسات با رتبه بالاتر تعداد شرکای بیشتری دارند و این امر می‌تواند با توجه به کیفیت بالاتر حسابرسی آنها باشد که به‌عنوان مؤسسات معتمد سازمان بورس انتخاب شده‌اند. در واقع تعداد بالای شرکای آنها می‌تواند باعث افزایش کیفیت حسابرسی آنها شود و به این دلیل این مؤسسات حسابرسان بیشتری را به‌عنوان معتمد خود مورد توجه قرار می‌دهند. همچنین نتایج نشان داد که میان رتبه موسسه‌های حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار و مستقیمی وجود دارد. از آنجا که مؤسسات ۲۵ گانه رتبه برتر معتمد سازمان بورس معمولاً دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند، می‌توان استنتاج کرد که به دلیل کیفیت بالاتر خود از یک‌طرف و عدم وابستگی به صاحب‌کاران، به دلیل نظارت بر آنها، این مؤسسات حق‌الزحمه بیشتری از صاحب‌کاران طلب می‌کنند. همچنین مؤسسات رتبه برتر معمولاً مؤسسات بزرگ‌تری نسبت به سایر مؤسسات خصوص هستند و به دلیل شهرت زیاد، از حسابرسان متبحر و آموزش‌دیده و کنترل کیفی قوی‌تری برخوردار هستند. هرچه موسسه حسابداری از شهرت و بزرگی بیش‌تری برخوردار باشد، حق‌الزحمه بیشتری آن را از خود خواهد کرد. این نتایج همراستا با نتایج همچنین افضل نیا (۱۳۹۸)، چپائو هوانگ و همکاران (۲۰۱۹) و لی (۲۰۱۹) و در تضاد با یافته‌های اولوگودو (۲۰۲۰) می‌باشد.

نتیجه فرضیه دوم نشان داد که مالکیت دولتی بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و اندازه حسابرس تأثیرگذار نیست؛ اما بر رابطه میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر معنی‌دار و معکوسی دارد. این نتیجه نشان می‌دهد که مالکیت دولتی این امکان را به شرکت‌ها بدهد که بتوانند مؤسسات حسابداری بزرگ و حتی رتبه برتر را با حق‌الزحمه پایین به خدمت بگیرند و در راستای جبران چنین خدماتی به آنها مزایا و منافی مبتنی بر حمایت دولتی اعطا نمایند. در نتیجه آنها توانسته‌اند حق‌الزحمه کمتری پرداخت کنند.

با توجه به نتایج فرضیه ۱-۲، پیشنهاد می‌شود که فعالان بازار سرمایه تعدد شرکای مؤسسات حسابداری مؤسسات را مورد توجه قرار دهند، چراکه می‌تواند به‌عنوان شاخصی از اندازه موسسه حسابداری علامتی برای افزایش کیفیت حسابرسی آنها تلقی شود. با توجه به نتایج فرضیه ۲-۲، پیشنهاد می‌شود، پیشنهاد می‌شود که صاحب‌کاران، رتبه موسسه حسابداری را مورد توجه قرار دهند، چراکه علیرغم حق‌الزحمه بالاتر، می‌تواند نشانگر رتبه برتر موسسه حسابداری و در نتیجه کیفیت بالاتر حسابرسی آنها و تعهد آنها به کیفیت کار حسابداری باشد. همچنین با توجه به نتایج فرضیه دوم به مالکان و سهامداران بخش دولتی توصیه می‌شود که به راهبردهای مدیران شرکت‌ها، در خصوص میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان شرکت، توجه نموده و سیاست‌های موردنظر خود را در این خصوص اعمال نمایند تا نقش مورد انتظار سهامداران اقلیت، در راستای حفظ

منافع شرکت در حوزه فرآیند حسابرسی، تأمین شود. در نهایت پیشنهاد می‌شود که تحقیقات آتی به بررسی تمرکز جغرافیایی مؤسسات حسابرسی با سایر معیارهای کیفیت حسابرسی با میانجیگری انواع مالکیت خانوادگی، نهادی و مدیریتی بپردازند.

## منابع

- ✓ افضل نیا، سیدحسن، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بیمه‌ای، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۲، شماره ۱۶، صص ۱۴۳-۱۵۴.
- ✓ امانی، علی، دوانی، غلامحسین، (۱۳۸۸)، خدمات حسابرسی حق‌الزحمه حسابرسی و رتبه‌بندی حسابسان، حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۳۲-۴۱.
- ✓ بنی مهد، بهمن، عربی، مهدی، حسن‌پور، شیوا، بزرگمهربان، شاهرخ، (۱۳۹۷)، مروری بر معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی: کاربردها و نقاط ضعف و قوت، پژوهش حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، صص ۳۵-۶۳.
- ✓ خدای پور، احمد، محمدرضاخانی، وحید، هوشمند، رحمت اله، (۱۳۹۲)، بررسی تأثیر ویژگی‌های کیفی حسابرسی بر هزینه حقوق صاحبان سهام، پژوهش‌ها حسابداری و حسابرسی، دوره ۴، شماره ۲۰، صص ۱۰۸-۱۲۱.
- ✓ رجبی، روح‌الله، قربانی، محمود، شعبانی، کیوان، (۱۳۹۴)، رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت‌مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۵۹، صص ۱۰۹-۱۲۶.
- ✓ واعظ، سیدعلی، رمضان احمدی، محمد، رشیدی باغی، محسن، (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی شرکت‌ها، دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.
- ✓ شمس زاده، باقر، سیف، اصغر، داودآبادی، حسن، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و شرکاء حسابرسی با کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری مالی، دوره ۳، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۵۶.
- ✓ صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری، سال ۱۱، شماره ۳، صص ۷۷-۸۶.
- ✓ علوی طبری، سیدحسین، (۱۳۸۲)، رابطه بین مخارج صرف شده برای حسابرسی داخلی با حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- ✓ علوی، معصومه، یعقوب نژاد، احمد، محمدی نوده، فاضل، (۱۳۹۸)، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۴، صص ۲۳-۵۸.
- ✓ غفوریان شاگردی، امیر، موسوی، محمدجواد، (۱۳۹۷)، بررسی رابطه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی با اندازه موسسه حسابرسی، کنفرانس بین‌المللی اقتصاد، مدیریت و حسابداری.
- ✓ محمدرضایی، فخرالدین، مهربانپور، محمدرضا، (۱۳۹۵)، نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۵، شماره ۱۷، صص ۶۵-۷۷.
- ✓ محمدرضایی، فخرالدین، محمدرضایی، مهدی، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه بین رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی، دانش حسابداری و مدیریت، سال ۴، شماره ۱۴، صص ۱-۱۳.
- ✓ محمدی، داور، عسگری، محمدرضا، میرحسینی، ایرج، (۱۳۹۳)، تأثیر مالکیت دولتی بر حق‌الزحمه حسابرسی با تأکید بر اندازه مؤسسه حسابرسی، پژوهش‌های نوین در حسابداری، سال ۱، شماره ۵، صص ۳۲-۴۱.

- ✓ مغنی زاده، مجتبی، مقدس اردبیلی، نجمه، آتشی، حجت‌الله، (۱۳۹۵)، بررسی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و اثرات آن، دومین همایش ملی مدیریت و حسابداری.
- ✓ ودیعی، محمدحسین، کاردان، بهزاد، هوشمند، رحمت‌الله، (۱۳۹۷)، اثر کیفیت حسابرسی بر میزان خطای سود پیش‌بینی شده واحدهای تجاری: معیار رتبه‌بندی حسابرسی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال ۷، شماره ۲۸، صص ۱۳۵-۱۵۱.
- ✓ نیکبخت، محمدرضا، محمودی خوشرو، امیر، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در ایران با توجه به شاخص‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۳، صص ۴۴۱-۴۶۲.
- ✓ Alhababsah, S, (2019) Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan, doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.006
- ✓ Behn, B., Choi, J.H. & Kang, T., (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83(2), 327-359
- ✓ Chiao Huang, Ting Yi-Hung Lin Stephanie Hairston (2019) Is there an association between accounting firm ranks and audit quality? An examination of the top 100 accounting firms in China, <https://doi.org/10.1111/ijau.12156>
- ✓ Chen, X., Lee, C.-W.J., Li, J., (2008). "Government assisted earnings management in China". *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (3).
- ✓ De Angelo (1984), "Auditor Size and Audit Quality". *Journal of Accounting and Economics*, PP. 189-199.
- ✓ DeFond, M., & Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research". *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007
- ✓ Fan, J.P.H., Wong, T.J., Zhang, T., (2007). "Politically connected CEOs, corporate governance, and Post-IPO performance of China's newly partially privatized firms". *Journal of Financial Economics*, 84 (2).
- ✓ Henock Louis. (2005) Acquirers Abnormal Returns, Audit Firm Size and the Small Auditor Clientele Effect, *Journal of accounting and economics* 2005.
- ✓ Ittonen, K. (2010). A theoretical examination of the role of auditing and relevance of audit reports. *Business Administration* 28, *Accounting and Finance*, University of Vaasa. [http://www.uva.fi/materiaali/pdf/isbn\\_978-952-476-298-4.pdf](http://www.uva.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-298-4.pdf)
- ✓ Krishnan, G.V., Pevzner, M. & Sengupta, P. (2012). How do auditors view managers' voluntary disclosure strategy? The effect of earnings guidance on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31 (5): 492-515. *Management*, 31(2): 33- 45.
- ✓ Li, Xintao (2019) The Effect of State Ownership on Audit quality: Evidence from Chinese Public Listed Firms MSc in Accounting & Financial Management, DOI: 10.13140/RG.2.2.20306.09925
- ✓ Liu, N. Subramaniam (2013). "Government ownership, audit firm size and audit pricing: Evidence from China. *J. Account. Public Policy*. 32
- ✓ Ologhodo. J (2020) EFFECT OF OWNERSHIP STRUCTURE ON AUDIT QUALITY OF LISTED CONGLOMERATE COMPANIES IN NIGERIA, DOI: 10.21474/IJAR01/11030
- ✓ Rajpal, Hanish & Jain, Pawan, (2018), Auditor's Characteristics and Earnings Management in India, *Accounting and Finance Research*, 7(4): 43-58.

- ✓ Zureigat, Q (2011) The Effect of Ownership Structure on Audit Quality: Evidence from Jordan, International Journal of Business and Social Science, International Journal of Business and Social Science