



## نظریه وابستگی اجتماعی و کیفیت حسابرسی: شواهد تجربی از بورس اوراق بهادار تهران

غلامعلی موحدی اصل<sup>۱</sup>

مهدی مرادزاده فرد<sup>۲</sup>

حمید احمدزاده<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۱۲/۲۷

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۲۶

### چکیده

وابستگی های اجتماعی، بر وجود شبکه ای از ارتباطات میان افراد در مبادلات اقتصادی تاکید دارد. اهمیت این موضوع تا آنجا است که می تواند بر روابط میان واحد تجاری و حسابرس آن تاثیرگذار باشد. پژوهش حاضر به بررسی اثر دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، و هم چنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، بر کیفیت حسابرسی در چارچوب نظریه وابستگی اجتماعی می پردازد. جامعه آماری در تحقیق حاضر بورس اوراق بهادار تهران می باشد که تعداد ۱۶۸ شرکت از این جامعه در دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ بعنوان نمونه تحقیق انتخاب شده است. به منظور انجام تحلیل های آماری در پژوهش حاضر از روش رگرسیون خطی چندگانه به روش حداقل مربعات معمولی (OLS) با رویکرد پانل-اثرات ثابت استفاده شده است. یافته های حاصل از تحلیل داده های پژوهش نشان می دهند که متغیر مستقل دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می شود. اما متغیر مستقل تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، اقلام تعهدی اختیاری را افزایش می دهد. با توجه به این یافته ها می توان چنین نتیجه گیری نمود که کیفیت حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای فعال در بازار سرمایه ایران، متأثر از روابط اجتماعی میان مدیریت صاحبکار و حسابرس است.

**واژه های کلیدی:** کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، نظریه وابستگی اجتماعی.

۱- دانشجوی دوره دکتری حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. Moradzadehfard@gmail.com

۲- دانشیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران (نویسنده مسئول)

۳- استادیار گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران

## ۱- مقدمه

در چند سال اخیر پژوهش‌های متعددی در زمینه کیفیت حسابرسی انجام شده است. هر کدام از این پژوهش‌ها، از منظری خاص به موضوع کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. برخی از این مطالعات مدل‌هایی را برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی پیشنهاد داده‌اند. پاره‌ای دیگر از پژوهش‌ها نیز تاثیر کیفیت حسابرسی بر شاخص‌های بازار سرمایه و یا کیفیت صورت‌های مالی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. اما تاکنون پژوهشی درباره ارتباط و پیوندهای اجتماعی موجود میان حسابرس و مدیران صاحبکار انجام نشده است. در علم جامعه‌شناسی وابستگی یا پیوندهای اجتماعی، بر وجود شبکه‌ای از ارتباطات میان افراد در مبادلات اقتصادی تاکید دارد که این ارتباطات از طریق آشنایی و تعاملات بین افراد شکل می‌گیرد. به عنوان نمونه ممکن است حسابرس و مدیرعامل شرکت در گذشته با هم همکار و یا همکلاس بوده باشند. این موضوع یک وابستگی و پیوند میان حسابرس و مدیریت واحد مورد رسیدگی پدید می‌آورد. مسلماً ارتباطات اجتماعی نزدیک میان حسابرس و مدیریت، می‌تواند موجب تنزل استقلال حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی شود (هی و همکاران، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر، اقتصاد کشور مبتنی بر روابط اجتماعی، شبکه‌های فامیلی، روابط قومی و رابطه مداری است. از آنجایی که بازار حسابرسی کشور، بازاری نوظهور و رقابتی است، موسسات حسابرسی نیز برای آنکه در بازار رقابت باقی بمانند به دنبال جذب مشتری جدید هستند. آن‌ها از طریق روابط و شبکه‌های ارتباطی به دنبال جذب صاحبکار هستند. بنابراین طبق نظریه وابستگی اجتماعی می‌توان استدلال نمود که دولتی بودن همزمان مدیرعامل شرکت مورد رسیدگی و حسابرس مستقل، و هم چنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، می‌تواند ناشی از پیوندهای اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار باشد. از این رو، روابط و تعاملات اجتماعی میان حسابرس و مدیریت صاحبکار در اقتصادی نظیر اقتصاد ایران ممکن است تضاد منافع میان حسابرس و مدیریت صاحبکار را کاهش دهد و عملاً همسویی منافع میان آن‌ها ایجاد نماید. این همسویی در نهایت می‌تواند وظیفه حسابرس در اعتباردهی به صورت‌های مالی واحدتجاری را خدشه دار نماید. با توجه به استدلال فوق پرسش پژوهش حاضر این است که آیا به لحاظ تجربی، کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران، تا چه اندازه تحت تاثیر دولتی بودن همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل، و

همچنین تحت تاثیر تغییر همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل قرار می‌گیرد؟ به لحاظ نظری پرسش تحقیق حاضر با نظریه وابستگی اجتماعی، مرتبط می‌باشد. زیرا این نظریه کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی را متأثر از وابستگی اجتماعی میان مدیران شرکت و حسابرس مستقل قلمداد می‌کند، و دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، و هم چنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، از جمله مصادیق وابستگی اجتماعی تلقی می‌شود (هی و همکاران، ۲۰۱۷).

تحقیق حاضر دارای دستاوردهای علمی مختلفی می‌باشد. نخست، یافته‌های تحقیق حاضر برای نخستین بار شواهدی را پیرامون تاثیر وابستگی اجتماعی میان مدیرعامل و حسابرس مستقل شرکت بر کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران فراهم می‌نماید. دوم آن که، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در حوزه حسابرسی درباره کیفیت حسابرسی ارائه نماید. سوم آن که یافته‌های تحقیق حاضر به سرمایه‌گذاران و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند تا بتوانند از طریق توجه به وابستگی اجتماعی میان مدیرعامل شرکت و حسابرس مستقل، کیفیت اطلاعات حسابداری آنها را مورد ارزیابی قرار دهند.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه تحقیق

## ۲-۱- کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی، نشان دهنده میزان دقت اطلاعات حسابداری رسیدگی شده توسط حسابرس مستقل می‌باشد. بعنوان نمونه هرچه میزان تحریف اطلاعات حسابداری (بعد از حسابرسی) کمتر باشد، می‌توان چنین استنباط نمود که کیفیت حسابرسی بالاتر بوده است. دی آنجلو (۱۹۸۳) بیان می‌کند که کیفیت حسابرسی معرف توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریف‌های صورت‌های مالی صاحبکار می‌باشد. احتمال اینکه حسابرس تحریف‌های با اهمیت را کشف کند، به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس تحریف‌های با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به عنوان استقلال حسابرس تعبیر شده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. از نظر وی کیفیت حسابرسی تابعی از ویژگی

های فردی حسابررس مستقل نظیر اندازه موسسه حسابرسی می باشد.

## ۲-۲- نظریه وابستگی (پیوندهای) اجتماعی

نظریه پیوندهای اجتماعی توسط گرانووتر (۱۹۸۵)، ارائه شده است. در این نظریه بر اهمیت روابط اجتماعی در تحلیل فعالیت های اقتصادی در دنیای صنعتی مدرن تاکید شده است. این در حالی است که در اقتصاد کلاسیک و غیر کلاسیک، بر این موضوع تاکید چندانی نشده است. نظریه پیوندهای اجتماعی بیان می کند: "وقتی دو فرد، دوست شخص ثالثی می شوند، احتمالاً دوست یکدیگر نیز خواهند شد". گرانووتر، پیوندهای اجتماعی را به دو گروه پیوندهای قوی و پیوندهای سست تقسیم می کند. به اعتقاد وی پیوندهای قوی میان افرادی شکل می گیرد که روابط بسیار نزدیک و پیوسته با یکدیگر دارند. مانند پیوند افراد با دوستان نزدیک خود. اما پیوند افراد با آشنایان دور خود را بعنوان پیوندهای سست طبقه بندی می کند. هرچند از نظر جامعه شناسان، پیوندهای قوی (نیرومند)، در میان افراد و گروه های اجتماعی اهمیت بیشتری دارد، اما پیوندهای سست نیز می تواند در روابط میان افراد گروه های اجتماعی مهم باشد. به بیان دیگر اگر گروه ها به میزان پیوند قوی، پیوند سست نداشته باشند، روابط میان آنها متلاشی خواهد شد. زیرا پیوندهای سست میان دو فرد، می تواند بعنوان پل بین دو گروهی به کار آید که پیوندهای داخلی نیرومند دارند. به عقیده گرانووتر، از آنجاکه تایید اطلاعات درباره فعالیت های اقتصادی ممکن است مشکل باشد، وجود ارتباطات اجتماعی، منجر به تسهیم اطلاعات میان این افراد شده و اعتماد میان آنها را افزایش می دهد. از این رو ساختار شبکه های اجتماعی، منبع مهمی در دسترسی به فرصتهای شغلی جدید در فرصت های شغلی جدید و فعالیت اقتصادی محسوب می شود (گرانووتر، ۱۹۸۵).

تحقیقات گسترده ای در دانش حسابداری، به نظریه پیوندها (وابستگی)، اجتماعی پرداخته اند و یک چارچوب نظری مستحکم را برای تحقیق بر اساس نظریه فوق بنا نهاده

اند. بعنوان نمونه گائو و پارسونز (۲۰۱۲)، بیان می کنند که وابستگی میان مدیران شرکتهای و تامین کنندگان سرمایه، فرآیند اخذ تسهیلات و مزایای مالی را برای مدیران افزایش می دهد. بیبر و همکاران (۲۰۱۳)، نیکر و همکاران (۲۰۱۴)، بیان می کنند که نظریه وابستگی اجتماعی می تواند ارتباط میان مدیران شرکت و حسابرسان مستقل را مورد تبیین قرار دهد. گوان و همکاران (۲۰۱۶)، بیان می کند که وجود پیوندهای اجتماعی میان افراد در اقتصادی موجب کاهش هزینه جمع آوری اطلاعات، و بهبود اتخاذ تصمیمات مالی و سرمایه گذاری می شود. در فرآیند حسابرسی صورتهای مالی نیز، وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران صاحبکار و حسابررس مستقل موجب می شود تا حسابرسان بتوانند به شکل بهتری، خطر حسابرسی را برآورد نمایند و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی ارتقاء خواهد یافت. با این وجود برخی از محققین نظیر کاردینالز (۲۰۱۴)، معتقد هستند که وجود وابستگی اجتماعی میان مدیران و حسابرسان می تواند منجر به تبانی شود و بدین ترتیب منافع سهامداران تضعیف شود.

کیفیت حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای صاحبکار تحت تاثیر عوامل مختلفی از جمله ویژگی های شرکت و ویژگی های حسابررس مستقل قرار دارد. مطابق با نظر ماتتوا و همکاران (۲۰۰۸) هویت سازمانی و اجتماعی موجب تقویت ارتباط و همکاری میان کمیته حسابرسی شرکت و حسابررس می شود و در نتیجه این ارتباط موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود. دالیوال و همکاران (۲۰۱۵) دریافتند وابستگی میان مدیریت واحد تجاری و حسابررس آن باعث کاهش استقلال حسابررس می شود. گوان و همکاران (۲۰۱۶)، در تحقیق خود به بررسی ارتباط میان وجود پیوندهای اجتماعی میان حسابررس مستقل با مدیران صاحبکار، با نوع اظهار نظر حسابررس پیرامون صورتهای مالی در کشور چین پرداختند. آنها هم دوره بودن حسابرسان با مدیران شرکتهای صاحبکار در دانشگاه را بعنوان وجود پیوند اجتماعی میان آنها تعریف کردند، و به این نتیجه رسیدند که وجود پیوندهای اجتماعی میان حسابررس مستقل و مدیران شرکتهای صاحبکار، موجب می

<sup>8</sup> Hanson

<sup>9</sup> Christensen

<sup>10</sup> Li

<sup>11</sup> Yusuf

<sup>12</sup> Yin

<sup>1</sup> He

<sup>2</sup> Guan

<sup>3</sup> DeAngelo

<sup>4</sup> Granovetter

<sup>5</sup> Baber

<sup>6</sup> Mathieu

<sup>7</sup> Dhaliwal

شود تا احتمال صدور اظهار نظر مقبول توسط حسابرسان مستقل نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار افزایش یابد.

یانگ و همکاران (۲۰۱۶)، در تحقیق خود به بررسی ارتباط میان وابستگی اجتماعی میان حسابرسان و مدیران عامل شرکت‌های چینی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اقلام تعهدی اختیاری برای شرکت‌هایی که دارای ساختار وابستگی اجتماعی هستند، بیشتر از سایر شرکتها است. هنسن (۲۰۱۶) اعتقاد دارند که تضاد منافع میان کمیته حسابرسی و حسابرسان باعث می‌شود تا حسابرسان در راستای اهداف کمیته حسابرسی عمل نمایند. در این میان هرگونه کاهش در بی طرفی حسابرسان که ناشی از وابستگی حسابرسان به کمیته حسابرسان باشد، موجب کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد. هی و همکاران (۲۰۱۷) استدلال می‌کنند در فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی نیز، وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران صاحبکار و حسابرسان مستقل موجب می‌شود تا بی طرفی حسابرسان رعایت نشود و این مسئله باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. وون و یی (۲۰۱۸) در کره جنوبی دریافتند که تلاش حسابرسان، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی متاثر از وابستگی های اجتماعی میان حسابرسان و مدیریت صاحبکار نیست. آن‌ها هم چنین نشان دادند که حق الزحمه غیر نرمال حسابرسی متاثر است از وابستگی حسابرسان و مدیریت صاحبکار است. کریستنسن و همکاران (۲۰۱۹) دریافتند هرگاه شریک موسسه حسابرسی با کمیته حسابرسی شرکت مورد رسیدگی، وابستگی داشته باشد، این وابستگی باعث می‌شود تا مدت حضور حسابرسان در شرکت افزایش یابد. این موضوع باعث خواهد شد تا کارایی حسابرسان افزایش و کیفیت حسابرسی نیز افزایش یابد. هم چنین آن‌ها نشان دادند مدت زمان حسابرسی کاهش و حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش می‌یابد. لی و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند ارتباط نزدیک میان حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی باعث می‌شود تا حسابرسان تعدیلات بیشتری برای سود پیشنهاد نمایند تا به موجب آن کیفیت سود افزایش یابد. طبق یافته‌های آن‌ها می‌توان گفت که وابستگی میان حسابرسان و کمیته حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

### ۳-۲- پیشینه پژوهش

منون و ویلیام (۲۰۰۴)، در تحقیق خود تحت عنوان بررسی تاثیر ارتباط میان هیات مدیره و حسابرسان مستقل بر اظهار نظر حسابرسان، به این نتیجه رسیدند که ارتباط میان هیات مدیره و حسابرسان مستقل شرکت، بر نوع اظهار نظر حسابرسان مستقل تاثیر دارد. لنوکس و پارک (۲۰۰۷)، در تحقیق خود تحت عنوان بررسی تاثیر

ارتباط میان هیات مدیره و حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی، به این نتیجه رسیدند که ارتباط میان هیات مدیره و حسابرسان مستقل شرکت، موجب کاهش کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی می‌شود. گیگر و همکاران (۲۰۰۲)، در تحقیق خود تحت عنوان بررسی تاثیر ارتباط مدیرعامل شرکت و حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که ارتباط میان مدیرعامل و حسابرسان مستقل شرکت، موجب بهبود کیفیت حسابرسی شده و استقلال حسابرسان را نیز کاهش نمی‌دهد. ژیانگ و همکاران (۲۰۱۱)، در تحقیق خود تحت عنوان بررسی تاثیر ارتباط مدیرعامل شرکت و حسابرسان مستقل بر کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که آشنایی و ارتباط مدیرعامل شرکت و حسابرسان مستقل موجب بهبود کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت در بخش دولتی و در بخش خصوصی می‌شود. کوانگ و همکاران (۲۰۱۲)، در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که نزدیک بودن دوره تصدی حسابرسان مستقل و مدیرعامل شرکت، موجب افزایش کیفیت اقلام تعهدی و همچنین افزایش حق الزحمه حسابرسی در کشور کره جنوبی می‌شود. یوسف و همکاران (۲۰۱۸) در پاکستان نشان دادند که به دلیل وجود ارتباطات اجتماعی میان سهامدار عمده و مدیران و هم چنین حسابرسان، مفهوم تضاد منافع مورد نظر تئوری کارگزاری، به طور محتوایی در این کشور وجود ندارد. از این رو مکانیزم های راهبردی شرکتی به درستی عمل نمی‌کند. آن‌ها پیشنهاد می‌نمایند تا برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، سیاست گزاران باید درباره سیاست های استقلال هیئت مدیره و تقویت نظام راهبردی شرکت تجدید نظر نمایند.

گائو و همکاران (۲۰۱۹) اعتقاد دارند هر چه ارتباطات اجتماعی مدیران واحدهای تجاری قوی تر باشد، در آن صورت این موضوع باعث می‌شود تا قدرت چانه زنی شرکت افزایش یابد و هزینه های تامین مالی نیز کاهش پیدا کند. یین و همکاران (۲۰۲۰)، در تحقیق خود به بررسی وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیران عامل و هیات مدیره، با محافظه کاری حسابداری و کیفیت سیستم کنترل داخلی پرداختند، و به این نتیجه رسیدند که هر چه وابستگی و پیوند اجتماعی میان مدیرعامل با هیات مدیره شرکت بیشتر باشد، محافظه کاری در ارائه گزارش های مالی کمتر خواهد بود و کیفیت سیستم کنترل داخلی صاحبکار نیز کاهش خواهد یافت. زیرا در چنین شرایطی مکانیزم نظارت و کنترل بر عملکرد مدیر عامل، توسط اعضای هیات مدیره، کاهش خواهد یافت.

داودآبادی و همکاران (۱۳۸۵)، در تحقیق خود تحت عنوان بررسی ارتباط میان تغییر مدیرعامل شرکت و تغییر

حسابرس، به این نتیجه رسیدند که با تغییر مدیرعامل شرکت، احتمال تغییر حسابرس مستقل بیشتر خواهد بود.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۷)، در تحقیق خود تحت عنوان اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که ارقام تعهدی اختیاری شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی خصوصی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، بیشتر از شرکت‌هایی است توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار می‌گیرند. محمدرضایی (۱۳۹۴)، در تحقیق خود تحت عنوان اندازه حسابرس و کیفیت حسابرسی به این نتیجه رسید که اندازه حسابرس تأثیری بر ارقام تعهدی اختیاری ندارد، به همین دلیل کیفیت حسابرسی موسسات حسابرسی رتبه الف با کیفیت حسابرسی سایر موسسات حسابرسی تفاوتی ندارد. وهاب زاده و بنی مهد (۱۳۹۵) نشان دادند رابطه معنی دار و مستقیم میان قضاوت های اخلاقی حسابرسان و رابطه مداری وجود دارد. به بیان دیگر، هر چه تمایل به رابطه مداری در حسابرسان بیشتر باشد احتمال آن که حسابرس قضاوت غیر اخلاقی از خود بروز دهد نیز افزایش می‌یابد. احمدی لویه و همکاران (۱۳۹۸)، در تحقیق خود تحت عنوان حق انتخاب حسابرس و ارقام تعهدی اختیاری در ارتباط با شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران به این نتیجه رسید که ارقام تعهدی اختیاری برای شرکت‌های دارای حق انتخاب حسابرس بیشتر از سایر شرکتها است.

### ۳- تدوین فرضیه های تحقیق

با توجه به استدلال نظری تحقیق حاضر پیرامون ارتباط میان دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، و همچنین تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، با کیفیت حسابرسی که در بخش های قبلی مطرح گردید، فرضیه های تحقیق حاضر به شرح زیر تدوین می‌گردد:

**H1-** با فرض ثابت بودن سایر شرایط، دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس شرکت، کیفیت حسابرسی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

**H2-** با فرض ثابت بودن سایر شرایط، تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس شرکت، کیفیت حسابرسی شرکت را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

### ۴- روش تحقیق

تحقیق حاضر، از نظر هدف یک تحقیق کاربردی است زیرا نتایج حاصل از آن توسط نهادهای قانون گذار در حرفه حسابداری (مانند سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار تهران) مورد استفاده قرار می‌گیرد. تحقیق حاضر همچنین از نظر ماهیت یک تحقیق توصیفی از نوع همبستگی است. در تحقیق حاضر به منظور گردآوری اطلاعات از اسناد و مدارک مربوط به اعضای نمونه شامل: مجموعه صورتهای مالی آنها ( صورتهای مالی اساسی و یادداشتهای توضیحی ) استفاده شده است. همچنین لازم به توضیح است که این اطلاعات نیز از طریق پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و سامانه کدال استخراج شده اند.

### ۴-۱- جامعه و نمونه تحقیق

به منظور تعیین جامعه آماری در تحقیق حاضر از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است و به منظور افزایش اعتبار یافته ها و کاهش خطای نوع اول و نوع دوم بصورت توأم، از کل جامعه آماری بعنوان نمونه در بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ استفاده شده است. جدول ۱ مشروح تعیین جامعه آماری تحقیق را نشان می‌دهد.

جدول ۱: غربالگری جامعه آماری (نمونه گیری در تحقیق حاضر)

۴۸۸	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۶
	معیارها:
(۱۷۰)	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۶-۸۸ در بورس فعال نبوده اند
(۳۴)	تعداد شرکت هایی بعد از سال ۸۸ در بورس پذیرفته شده اند
(۵۰)	تعداد شرکت هاییکه جزهلدینگ، سرمایه گذاری ها،واسطه گری های مالی، بانکها و یا لیزینگ ها بوده اند
(۵۲)	تعداد شرکت هاییکه در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
(۱۴)	تعداد شرکت هاییکه در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد
۱۶۸	تعداد شرکتهای نمونه

#### ۴-۲- مدل‌ها و متغیرهای تحقیق

به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق بر پایه نظریه وابستگی اجتماعی از مدل رگرسیون خطی چند گانه زیر استفاده شده است. علت استفاده از مدل رگرسیون به منظور آزمون فرضیه‌های تحقیق حاضر، ماهیت کمی و پیوسته متغیر وابسته (معیارهای اقلام تعهدی اختیاری) تحقیق است. از آنجاکه متغیر اثرات ثابت سال (Year-dummy) توسط نرم افزار Eviews در چپ‌نش ترکیبی (پانل) بصورت خودکار مورد کنترل قرار می‌گیرد به همین دلیل از تصریح این متغیر در مدل‌های تحقیق اجتناب شده است. همچنین در برآورد اولیه مدل مشخص گردد که تصریح متغیر اثرات ثابت صنعت (Ind-dummy) بر اساس تصریح به روش n-1 صنعت و n صنعت، موجب بروز خطای همخطی شدید در مدل می‌شود، به همین

دلیل از تصریح این متغیر نیز در برآورد مدل تحقیق اجتناب شده است.

رابطه (۱):

$$AQ_{i,t} = a + \beta_1 GMGA_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 CUR_{i,t} + \beta_7 OE_{i,t} + \beta_8 ECC_{i,t} + \beta_9 TENUR_{i,t} + \beta_{10} OWN_{i,t} + \beta_{11} LOSS_{i,t} + \xi$$

رابطه (۲):

$$AQ_{i,t} = a + \beta_1 Change_{i,t} + \beta_2 SIZE_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 CFO_{i,t} + \beta_6 CUR_{i,t} + \beta_7 OE_{i,t} + \beta_8 ECC_{i,t} + \beta_9 TENUR_{i,t} + \beta_{10} OWN_{i,t} + \beta_{11} LOSS_{i,t} + \xi$$

#### ۴-۳- متغیرهای تحقیق و نحوه اندازه‌گیری آنها

طبقه بندی و تعریف عملیاتی متغیرها (نحوه اندازه‌گیری متغیرها) در تحقیق حاضر به شرح جدول ۲ می‌باشد.

جدول ۲: طبقه بندی و تعریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	تعریف عملیاتی
کیفیت حسابرسی	$AQ_{i,t}$	وابسته	به منظور عملیاتی نمودن کیفیت حسابرسی در تحقیق حاضر، از اقلام تعهدی اختیاری که یک معیار معکوس برای سنجش کیفیت حسابرسی است استفاده شده است.
اظهار نظر مقبول حسابررس	$Opn_{i,t}$	وابسته	چنانچه اظهار نظر حسابررس مستقل شرکت نسبت به صورتهای مالی مقبول باشد، برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
دولتی بودن مدیر و حسابررس شرکت	$GMGA_{i,t}$	مستقل	چنانچه در دوره t مدیرعامل و حسابررس شرکت i دولتی باشند برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود. چنانچه حسابررس شرکت سازمان حسابررسی باشد، حسابررس، دولتی محسوب می‌شود و چنانچه بیش از ۵۰ درصد سهام شرکت بطور مستقیم یا غیر مستقیم تحت کنترل دولت باشد، مدیر عامل شرکت، دولتی محسوب می‌شود.
تغییر همزمان مدیر عامل و حسابررس	$CHANGE_{i,t}$	مستقل	چنانچه مدیرعامل و حسابررس مستقل شرکت i در دوره t بطور همزمان تغییر نماید برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
اندازه شرکت	$SIZE_{i,t}$	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل داراییهای شرکت i در دوره t.
نسبت بدهی	$LEV_{i,t}$	کنترلی	برابر است با نسبت بدهی شرکت i به کل داراییهای آن در دوره t.
نرخ بازده دارایی	$ROA_{i,t}$	کنترلی	برابر است به نسبت سود خالص شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.
جریان نقد عملیاتی	$CFO_{i,t}$	کنترلی	برابر است به نسبت جریان نقد عملیاتی شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.
نسبت جاری	$CUR_{i,t}$	کنترلی	برابر است به نسبت داراییهای جاری شرکت i به بدهی های جاری آن در پایان دوره t.
هزینه عملیاتی	$OE_{i,t}$	کنترلی	برابر است به نسبت هزینه های عملیاتی شرکت i به کل داراییهای آن در پایان دوره t.

نام متغیر	نماد	نقش متغیر	تعریف عملیاتی
اهمیت اقتصادی صاحبکار	$ECC_{i,t}$	کنترلی	برابر است با نسبت ارزش دفتری داراییهای شرکت $i$ نسبت به ارزش دفتری کل داراییهای صاحبکاران حسابرسان شرکت $i$ در دوره $t$ .
دوره تصدی حسابرسان	$TENUR_{i,t}$	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سالهایی که حسابرسان شرکت $i$ در استخدام شرکت بوده است.
درصد مالکیت دولتی	$OWN_{i,t}$	کنترلی	برابر است با تعداد سهام تحت تملک دولت تقسیم بر کل تعداد سهام شرکت $i$ در پایان دوره $t$ .
زیان ده بودن شرکت	$LOSS_{i,t}$	کنترلی	چنانچه شرکت $i$ در دوره $t$ متحمل زیان خالص شده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.

استفاده شده است، که در ادامه به تبیین آنها پرداخته شده است.

رابطه (۴): مدل جونز (۱۹۹۱) برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری

$$ACC_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} = a + \beta_1 1 / TA_{i,j,t-1} + \beta_2 \Delta REV_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_3 PPE_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \epsilon$$

معادله ۴ نشان دهنده برآورد اقلام تعهدی بر اساس مدل جونز (۱۹۹۱) می باشد در این رابطه  $ACC_{i,j,t}$  معرف اقلام تعهدی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان سود خالص و جریان نقد عملیاتی در دوره  $t$ ).  $\Delta REV_{i,j,t}$  تغییرات دوره ای درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $t-1$ ).  $PPE_{i,j,t}$  معرف ارزش دفتری اموال و ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $TA_{i,j,t-1}$  معرف ارزش دفتری داراییهای شرکت  $i$  در دوره  $t-1$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $\epsilon$  معرف باقیمانده مدل جونز و نشان دهنده اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل جونز یا  $ACJ$  محسوب می گردد.

رابطه (۵): مدل اسلوان و همکاران (۱۹۹۵) برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری

$$ACC_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} = a + \beta_1 1 / TA_{i,j,t-1} + \beta_2 (\Delta REV - \Delta REC)_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_3 PPE_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \epsilon$$

رابطه ۵ نشان دهنده برآورد اقلام تعهدی بر اساس مدل دچو و همکاران (۱۹۹۵) می باشد که به مدل جونز تعدیل شده نیز شهرت دارد. در این رابطه  $ACC_{i,j,t}$  معرف اقلام تعهدی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان سود خالص و جریان نقد عملیاتی در دوره  $t$ ).  $\Delta REV_{i,j,t}$  تغییرات دوره ای درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت

#### ۴-۳-۱- مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری

به منظور اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری که معیاری معکوس برای سنجش کیفیت حسابرسان شرکت است، از مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) استفاده شده است.

رابطه (۳):

$$ACC_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} = a + \beta_1 1 / TA_{i,j,t-1} + \beta_2 (\Delta REV - \Delta REC)_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_3 PPE_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_4 ROA_{i,j,t-1} + \epsilon$$

معادله فوق نشان دهنده برآورد اقلام تعهدی بر اساس مدل کوتاری (۲۰۰۵) می باشد. در این رابطه  $ACC_{i,j,t}$  معرف اقلام تعهدی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان سود خالص و جریان نقد عملیاتی در دوره  $t$ ).  $\Delta REV_{i,j,t}$  تغییرات دوره ای درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $t-1$ ).  $\Delta REC_{i,j,t}$  معرف تغییرات دوره ای حسابهای و اسناد دریافتنی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان حسابها و اسناد دریافتنی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $t-1$ ).  $PPE_{i,j,t}$  معرف ارزش دفتری اموال و ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $ROA_{i,j,t-1}$  معرف نرخ بازده دارایی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (نسبت سود عملیاتی شرکت در دوره  $t$  به ارزش دفتری داراییهای شرکت در دوره  $t-1$ ).  $TA_{i,j,t-1}$  معرف ارزش دفتری داراییهای شرکت  $i$  در دوره  $t-1$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $\epsilon$  معرف اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کوتاری است (ACK) که از آن بعنوان شاخصی معکوس از کیفیت حسابرسان استفاده می شود. یعنی هرچه باقیمانده مدل کمتر باشد، کیفیت حسابرسان شرکت بیشتر بوده است. علاوه بر مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵)، از مدلهای دیگری برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری در تحقیق حاضر

درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $(t-1)$ .  $\Delta REC_{i,j,t}$  معرف تغییرات دوره ای حسابهای و اسناد دریافتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان حسابها و اسناد دریافتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $(t-1)$ .  $PPE_{i,j,t}$  معرف ارزش دفتری اموال و ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $TA_{i,j,t-1}$  معرف ارزش دفتری داراییهای شرکت  $i$  در دوره  $t-1$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $\mathcal{E}$  معرف باقیمانده مدل اسلوان و همکاران، و نشان دهنده اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل اسلوان و همکاران یا ACS محسوب می گردد.

رابطه (۶): مدل کازنیک و همکاران (۱۹۹۹) برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری

$$ACC_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} = a + \beta_1 1 / TA_{i,j,t-1} + \beta_2 (\Delta REV - \Delta REC)_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_3 PPE_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \beta_4 \Delta CFO_{i,j,t} / TA_{i,j,t-1} + \mathcal{E}$$

رابطه ۶ نشان دهنده برآورد اقلام تعهدی بر اساس مدل کازنیک (۱۹۹۹) می باشد. در این رابطه  $ACC_{i,j,t}$  معرف اقلام تعهدی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان سود خالص و جریان نقد عملیاتی در دوره  $t$ ).  $\Delta REV_{i,j,t}$  معرف تغییرات دوره ای درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت درآمد شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $(t-1)$ .  $\Delta REC_{i,j,t}$  معرف تغییرات دوره ای حسابهای و اسناد دریافتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان حسابها و اسناد دریافتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $(t-1)$ .  $PPE_{i,j,t}$  معرف ارزش دفتری اموال و ماشین آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $\Delta CFO_{i,j,t}$  معرف تغییرات دوره ای خالص جریان نقد عملیاتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و در صنعت  $j$  می باشد (تفاوت میان خالص جریان نقد عملیاتی شرکت  $i$  در دوره  $t$  و دوره  $(t-1)$ .  $TA_{i,j,t-1}$  معرف ارزش دفتری داراییهای شرکت  $i$  در دوره  $t-1$  و در صنعت  $j$  می باشد.  $\mathcal{E}$  معرف باقیمانده مدل کازنیک است، و نشان دهنده اقلام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کازنیک یا ACZ محسوب می گردد.

#### ۴- یافته های تحقیق

##### ۴-۱- آمار توصیفی

در این بخش از تحقیق به ارائه آمار توصیفی در ارتباط متغیرهای تحقیق، ماتریس همبستگی میان متغیرها، بررسی مانایی متغیرهای تحقیق، و بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق پرداخته می شود. جدول ۳ تحت عنوان آمار توصیفی

نشان دهنده مهمترین شاخص های مرکزی و پراکندگی شامل: میانگین، میانه، بیشترین مقدار، کمترین مقدار، ضریب چولگی، ضریب کشیدگی، انحراف استاندارد و تعداد مشاهدات در ارتباط با متغیرهای تحقیق می باشد. با توجه به جدول ۳ آماره میانگین در ارتباط با متغیر Opn نشان میدهد که بطور میانگین 0.45 از شرکتهای نمونه در دوره زمانی تحقیق (۱۳۹۶-۱۳۸۸) نظر مقبول از حسابرسان مستقل خود دریافت کرده اند. آماره میانگین در ارتباط با متغیر GMGA نشان میدهد که بطور میانگین ۲۲ درصد از شرکتهای نمونه تحقیق از مدیرعامل و حسابرسان دولتی برخوردار هستند. آماره میانگین در ارتباط با متغیر CHANGE نشان میدهد که بطور میانگین ۷ درصد از شرکتهای نمونه تحقیق در دوره زمانی تحقیق (۱۳۸۸-۱۳۹۶) تغییر همزمان حسابرسان و مدیرعامل را تجربه کرده اند. آماره میانگین در ارتباط با متغیر ROA نشان میدهد که بطور میانگین سود خالص شرکتهای نمونه تحقیق ۱۰ درصد ارزش دفتری داراییهای آنها است. آماره میانگین در ارتباط با متغیر CFO نشان میدهد که بطور میانگین جریان نقد عملیاتی شرکتهای نمونه تحقیق ۱۲ درصد ارزش دفتری داراییهای آنها است. آماره میانگین در ارتباط با متغیر CUR نشان میدهد که بطور میانگین ارزش دفتری داراییهای جاری شرکتهای نمونه تحقیق ۱.۳۴ برابر ارزش دفتری بدهی های جاری آنها است. آماره میانگین در ارتباط با متغیر LEV نشان میدهد که بطور میانگین ارزش دفتری بدهیهای شرکتهای نمونه تحقیق ۶۱ درصد ارزش دفتری داراییهای آنها است. آماره میانگین در ارتباط با متغیر LOSS نشان میدهد که بطور میانگین ۱۲ درصد از شرکتهای نمونه در دوره زمانی تحقیق متحمل زیان شده اند.

یکی از پیش فرضهای مدل رگرسیون خطی عدم وجود همبستگی شدید میان جملات توضیحی (متغیرهای مستقل و کنترلی) آن بصورت جفتی می باشد. با توجه به جدول ۴ همانطور که ملاحظه می گردد ضریب همبستگی میان تمام متغیرهای توضیحی (مستقل و کنترلی) تحقیق که در یک مدل بطور همزمان تصریح شده اند، کمتر از ۶۰ درصد می باشد. بنابراین مشکل همبستگی شدید میان جملات توضیحی تحقیق وجود ندارد، و پیش فرض عدم وجود همبستگی شدید میان جملات توضیحی مدل های تحقیق تایید می شود و می توان در مدلهای رگرسیون تحقیق از این متغیرها بطور همزمان بعنوان متغیرهای توضیحی (مستقل و



کنترلی) استفاده نمود. همچنین به منظور بررسی نرمال بودن داده های مربوط به متغیرهای وابسته تحقیق از آزمون جارکو-برا استفاده شده است. با توجه به جدول ۶ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره جارکو برا کوچکتر از ۵ درصد است. این یافته ها نشان می دهد که توزیع داده های مربوط به متغیرهای وابسته نرمال نیست. با این وجود طبق قضیه حد مرکزی، به دلیل زیاد بودن حجم داده ها (1512 سال-شرکت) نرمال نبودن متغیر وابسته مشکل خاصی را در روند تحلیل و بکارگیری روش رگرسیون خطی (LS) ایجاد نمی کند.

به منظور بررسی مانایی متغیرهای تحقیق از آزمون ریشه واحد هادری استفاده شده است. با توجه به جدول ۵ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره Z آزمون هادری، برای تمام متغیرهای تحقیق کمتر از ۵ درصد می باشد، و این شواهد نشان می دهد که مشکل ریشه واحد برای هیچ یک از متغیرها وجود ندارد. از این رو می توان ادعا نمود که تمام متغیرها مورد استفاده در مدل های رگرسیونی تحقیق در بازه زمانی تحقیق، مانا(ایستا) هستند.

جدول ۳: آمار توصیفی برای متغیرهای تحقیق

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین مقدار	کمترین مقدار	انحراف استاندارد	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی	تعداد مشاهدات
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کوتاری	ACK	0,078	0,063	0,229	0,005	0,061	1,003	3,229	1512
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر جونز	ACJ	0,085	0,067	0,258	0,006	0,068	1,073	3,409	1512
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کازنیک	ACZ	0,076	0,060	0,217	0,005	0,060	0,903	2,871	1512
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر اسلوان	ACS	0,085	0,067	0,258	0,006	0,069	1,068	3,382	1512
دولتی بودن مدیر و حسابرس شرکت	GMGA	0,221	0,000	1,000	0,000	0,415	1,346	2,810	1512
تغییر همزمان مدیر عامل و حسابرس	CHANGE	0,072	0,000	1,000	0,000	0,259	2,309	3,949	1512
اندازه شرکت	SIZE	13,727	13,610	16,524	11,675	1,263	0,506	2,751	1512
نسبت بدهی	LEV	0,614	0,623	0,933	0,273	0,180	-0,125	2,244	1512
نرخ بازده دارایی	ROA	0,103	0,089	0,337	-0,079	0,108	0,495	2,722	1512
جریان نقد عملیاتی	CFO	0,122	0,104	1,823	-0,460	0,137	1,730	4,602	1512
نسبت جاری	CUR	1,340	1,222	2,909	0,556	0,579	1,144	3,992	1512
هزینه عملیاتی	OE	0,716	0,619	1,719	0,229	0,395	1,084	3,498	1512
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC	0,315	0,143	1,000	0,002	0,362	0,968	2,388	1512
دوره تصدی حسابرس	TENUR	0,047	0,000	0,693	0,000	0,175	۲,۴۲۸	3,753	1512
درصد مالکیت دولتی	OWN	0,494	0,580	0,934	0,000	0,339	-0,326	1,586	1512
زیان ده بودن شرکت	LOSS	0,121	0,000	1,000	0,000	0,326	2,324	3,400	1512

جدول ۴: ماتریس همبستگی پیرسون میان متغیرهای تحقیق

متغیر	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.ACK	1,00														
سطح معنی داری	-----														
ACJ.۲	0,67	1,00													
سطح معنی داری	0,00	-----													
ACZ.۳	0,34	0,65	1,00												
سطح معنی داری	0,00	0,00	-----												
ACS۴	0,68	0,97	0,67	1,00											
سطح معنی داری	0,00	0,00	0,00	-----											
EPS۵.	0,10	0,03	0,17	0,03	1,00										
سطح معنی داری	0,00	0,25	0,00	0,24	-----										
OPN۶.	-0,00	-0,05	-0,02	-0,06	0,23	1,00									
سطح معنی داری	0,91	0,04	0,41	0,02	0,00	-----									
GMGAV.	-0,03	-0,02	-0,03	-0,02	0,08	0,05	1,00								
سطح معنی داری	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-----								
CHANGE۸.	0,02	0,03	0,00	0,02	-0,07	-0,05	-0,09	1,00							
سطح معنی داری	0,00	0,00	0,00	0,00	0,01	0,00	0,00	-----							
RET۹.	0,05	0,03	0,04	0,04	0,22	0,02	0,02	-0,05	1,00						
سطح معنی داری	0,05	0,19	0,10	0,16	0,00	0,39	0,52	0,05	-----						
DUM۱۰.	-0,02	0,01	0,03	0,02	-0,21	-0,06	-0,00	0,02	-0,58	1,00					
سطح معنی داری	0,36	0,85	0,28	0,49	0,00	0,03	0,87	0,48	0,00	-----					
11.SIZE	-0,02	0,01	0,05	0,01	0,12	-0,07	0,25	-0,02	-0,00	0,01	1,00				
سطح معنی داری	0,39	0,67	0,04	0,79	0,00	0,01	0,00	0,44	0,94	0,57	-----				
12.LEV	-0,04	0,06	-0,04	0,07	-0,25	-0,15	0,17	0,01	-0,05	0,10	0,13	1,00			
سطح معنی داری	0,08	0,02	0,16	0,01	0,00	0,00	0,00	0,65	0,03	0,00	0,00	-----			
13.ROA	0,11	0,01	0,17	0,00	0,80	0,26	-0,02	-0,06	0,21	-0,22	0,06	-0,59	1,00		
سطح معنی داری	0,00	0,82	0,00	0,90	0,00	0,00	0,48	0,01	0,00	0,00	0,03	0,00	-----		
14.CFO	0,14	0,02	0,22	0,02	0,37	0,17	0,01	-0,02	0,02	-0,07	0,07	-0,25	0,47	1,00	
سطح معنی داری	0,00	0,37	0,00	0,48	0,00	0,00	0,72	0,37	0,53	0,00	0,01	0,00	0,00	-----	
15.CUR	0,12	0,07	0,15	0,08	0,22	0,11	-0,16	-0,04	0,10	-0,10	-0,20	-0,72	0,46	0,13	1,00
سطح معنی داری	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,15	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-----
16.OE	0,02	0,03	-0,03	0,01	-0,11	0,09	0,04	-0,01	0,03	-0,02	-0,16	0,28	-0,18	-0,01	-0,13
سطح معنی داری	0,34	0,25	0,26	0,69	0,00	0,00	0,10	0,75	0,20	0,35	0,00	0,00	0,00	0,58	0,00
17.ECC	-0,00	-0,01	0,01	-0,02	0,03	-0,08	-0,42	0,03	-0,00	-0,01	0,19	-0,03	0,04	0,06	0,03
سطح معنی داری	0,92	0,63	0,74	0,51	0,31	0,00	0,00	0,23	0,91	0,57	0,00	0,20	0,17	0,01	0,28
18.TENUR	0,03	0,03	0,05	0,04	-0,06	0,01	0,41	-0,03	0,00	0,05	0,19	0,17	-0,11	-0,05	-0,15
سطح معنی داری	0,32	0,19	0,08	0,15	0,02	0,71	0,00	0,18	0,99	0,07	0,00	0,00	0,00	0,06	0,00
19.OWN	-0,01	-0,03	0,05	-0,03	0,15	0,17	0,23	0,03	-0,04	0,02	0,20	0,15	0,09	0,11	-0,16
سطح معنی داری	0,67	0,31	0,05	0,23	0,00	0,00	0,00	0,33	0,17	0,44	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
20.LOSS	0,06	0,21	0,38	0,22	-0,42	-0,16	0,01	0,05	-0,09	0,15	-0,05	0,32	-0,55	-0,17	-0,21
سطح معنی داری	0,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,60	0,04	0,00	0,00	0,06	0,00	0,00	0,00	0,00

ادامه جدول ۴:

متغیر	۱۶	۱۷	۱۸	۱۹	۲۰
16.OE	1,00				
سطح معنی داری	-----				
17.ECC	-0,06	1,00			
سطح معنی داری	0,03	-----			
18.TENUR	0,03	-0,19	1,00		
سطح معنی داری	0,27	0,00	-----		
19.OWN	0,05	-0,09	0,11	1,00	
سطح معنی داری	0,07	0,00	0,00	-----	
20.LOSS	0,01	-0,03	0,13	0,00	1,00
سطح معنی داری	0,71	0,29	0,00	0,96	-----

جدول ۵: بررسی مانایی متغیرهای تحقیق (آزمون ریشه واحد هادری)

متغیر	نماد	آماره Z	سطح معنی داری	مقایسه با ۵ درصد	نتیجه
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کوتاری	ACK <sub>i,t</sub>	۹	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر جونز	ACJ <sub>i,t</sub>	۸	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر مدل کازنیک	ACZ <sub>i,t</sub>	۱۰	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اقدام تعهدی اختیاری مبتنی بر اسلوان	ACS <sub>i,t</sub>	۸	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
دولتی بودن مدیر و حسابرس شرکت	GMGA <sub>i,t</sub>	7	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
تغییر همزمان مدیر عامل و حسابرس	CHANGE <sub>i,t</sub>	6	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اندازه شرکت	SIZE <sub>i,t</sub>	20	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت بدهی	LEV <sub>i,t</sub>	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نرخ بازده دارایی	ROA <sub>i,t</sub>	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
جریان نقد عملیاتی	CFO <sub>i,t</sub>	11	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت جاری	CUR <sub>i,t</sub>	18	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
هزینه عملیاتی	OE <sub>i,t</sub>	14	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC <sub>i,t</sub>	11	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
دوره تصدی حسابرس	TENUR <sub>i,t</sub>	6	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
درصد مالکیت دولتی	OWN <sub>i,t</sub>	15	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است
زیان ده بودن شرکت	LOSS <sub>i,t</sub>	7	0.00	کوچکتر	متغیر مانا است

جدول ۶: یافته های حاصل از آزمون جارکو-برا

متغیر	آماره جارکو برا	سطح معنی داری	مقایسه با ۰.۰۵	نتیجه آزمون
ACK <sub>i,t</sub>	۳۰۰	۰.۰۰	کوچکتر	نرمال نیست
ACJ <sub>i,t</sub>	۲۵۶	۰.۰۰	کوچکتر	نرمال نیست
ACZ <sub>i,t</sub>	۲۹۶	۰.۰۰	کوچکتر	نرمال نیست
ACS <sub>i,t</sub>	۲۰۶	۰.۰۰	کوچکتر	نرمال نیست

#### ۴-۲-آمار استنباطی

#### ۴-۲-۱- برآورد مدل های تحقیق به منظور آزمون فرضیه های تحقیق

#### ۴-۲-۱-۱- بررسی تاثیر همزمان بودن مدیرعامل و حسابرس مستقل بر معیارهای ارقام تعهدی اختیاری

با توجه به جدول ۸ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی آماره F لیمر در ارتباط با مدل های تحقیق برابر با صفر می باشد که این مقدار کمتر از ۵ درصد است بنابراین روش مناسب به منظور برآورد مدل های تحقیق، روش پانل می باشد، از سوی دیگر سطح معنی داری آماره هاسمن در ارتباط با مدل های تحقیق نیز برابر با صفر می باشد که این مقدار نیز کمتر از ۵ درصد می باشد، بنابراین روش نهایی به منظور برآورد مدل های تحقیق روش پانل-اثرات ثابت می باشد.

جدول ۹ نشان دهنده برآورد معیارهای مختلف ارقام تعهدی اختیاری (مدل 1)، به روش پانل-اثرات ثابت می باشد. سطح معنی داری آماره جارکو - برا در ارتباط با مدل های برآورد شده کمتر از ۵ درصد می باشد. این موضوع نشان می دهد که توزیع باقیمانده های مدل نرمال نیست. با این وجود به دلیل کفایت تعداد مشاهدات (1512 سال-شرکت) و طبق قضیه حد مرکزی نرمال نبودن باقیمانده ها اعتبار یافته های حاصل از برآورد مدل های تحقیق را تحت تاثیر قرار نمی دهد. همچنین به دلیل همسان نبودن واریانس باقیمانده ها، مدل 1 به روش White اصلاح شده است. مقدار آماره دوربین-واتسون در ارتباط با مدل های برآورد شده، بین ۱.۵ تا ۲.۵ می باشد. این موضوع نشان می دهد که خطاهای مدل های برآورد شده از یکدیگر مستقل

هستند. سطح معنی داری آماره F فیشر در ارتباط با مدل های برآورد شده برابر با ۰.۰۰ می باشد، که این مقدار کمتر از ۰.۰۵ می باشد، این موضوع نشان می دهد که مدل های برآورد شده معنی دار (خطی) می باشد. با توجه به جدول ۹ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره T در ارتباط با ضرایب متغیر مستقل GMGA کمتر از ۰.۱۰ و همچنین کمتر از 0.05 می باشد. این یافته ها نشان می دهند که متغیر GMGA دارای اثر معنی داری بر معیارهای ارقام تعهدی اختیاری می باشد و به دلیل منفی بودن ضرایب نوع این تاثیر معکوس (کاهنده) است. این یافته ها نشان می دهد در شرایطی که مدیر عامل شرکت و حسابرس شرکت دولتی هستند، ارقام تعهدی اختیاری شرکت کمتر و کیفیت حساسی شرکت بالاتر می باشد. با توجه به یافته های فوق فرضیه اول تحقیق (H1) مورد تایید قرار می گیرد.

#### ۴-۲-۱-۲- بررسی تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل بر معیارهای ارقام تعهدی اختیاری

با توجه به جدول ۱۰ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی آماره F لیمر در ارتباط با مدل های تحقیق برابر با صفر می باشد که این مقدار کمتر از ۵ درصد است بنابراین روش مناسب به منظور برآورد مدل های تحقیق، روش پانل می باشد، از سوی دیگر سطح معنی داری آماره هاسمن در ارتباط با مدل های تحقیق نیز برابر با صفر می باشد که این مقدار نیز کمتر از ۵ درصد می باشد، بنابراین روش نهایی به منظور برآورد مدل های تحقیق روش پانل-اثرات ثابت می باشد.

جدول ۸: یافته های حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

معیار ارقام تعهدی	ACK	ACJ	ACZ	AKZ
آماره F آزمون لیمر	1.91	2	1.86	1.88
سطح معنی داری	0.00	0.00	0.00	0.00
مقایسه با ۵ درصد	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر
نتیجه (روش برآورد مدل)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)
آماره Chi-Sq آزمون هاسمن	28	40	61	33
سطح معنی داری	0.00	0.00	0.00	0.00
مقایسه با ۵ درصد	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر
نتیجه آزمون هاسمن (روش برآورد مدل)	اثرات ثابت	اثرات ثابت	اثرات ثابت	اثرات ثابت
نتیجه نهایی (روش نهایی برآورد مدل های تحقیق)	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت

جدول ۹ یافته های حاصل از برآورد مدل ۱ به شیوه روش پانل - اثرات ثابت / متغیر وابسته: (ACK, ACJ, ACZ, ACS)

متغیر	نماد	ACK		ACJ		ACZ		ACS	
		ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری
عرض از میدا	(a)	-0,040	0,225	-0,213	0,009	-0,190	0,000	-0,181	0,052
دولتی بودن مدیرعامل و حسابرس	GMGA	-0,007	0,086	-0,018	0,075	-0,002	0,000	-0,017	0,040
اندازه شرکت	SIZE	0,004	0,064	0,009	0,078	0,009	0,000	0,007	0,189
نسبت بدهی	LEV	0,067	0,000	0,182	0,000	0,122	0,000	0,191	0,000
نرخ بازده دارایی	ROA	0,083	0,001	0,145	0,004	0,205	0,000	0,152	0,309
جریان نقد عملیاتی	CFO	0,117	0,000	0,178	0,000	0,105	0,000	0,178	0,165
نسبت جاری	CUR	0,009	0,001	0,019	0,001	0,018	0,000	0,020	0,004
هزینه عملیاتی	OE	-0,005	0,489	0,020	0,044	0,011	0,016	0,006	0,499
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC	0,006	0,046	0,004	0,657	0,002	0,610	0,003	0,780
دوره تصدی حسابرس	TENUR	0,014	0,258	0,004	0,801	0,007	0,315	0,009	0,654
درصد مالکیت دولتی	OWN	-0,025	0,014	-0,033	0,097	-0,010	0,263	-0,035	0,036
زیان ده بودن شرکت	LOSS	0,017	0,004	0,050	0,000	0,101	0,000	0,057	0,001
تعداد مشاهدات	OBS	۱۵۱۲		۱۵۱۲		۱۵۱۲		۱۵۱۲	
آماره F	F-stat	3.71		3.11		10.18		3.13	
سطح معنی داری	p-value	0.00		0.00		0.00		0.00	
آماره دوربین واتسون	DW	2.1		2.1		1.9		2.1	
ضریب تعیین	R	0.33		0.29		0.57		0.29	

جدول ۱۰: یافته های حاصل از آزمون F لیمر و آزمون هاسمن

معیار اقلام تعهدی	ACK	ACJ	ACZ	AKZ
آماره F آزمون لیمر	2.50	2.49	1.87	1.88
سطح معنی داری	0.00	0.00	0.00	0.00
مقایسه با ۵ درصد	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر
نتیجه (روش برآورد مدل)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)	پانل (ترکیبی)
آماره Chi-Sq آزمون هاسمن	33	62	40	28
سطح معنی داری	0.00	0.00	0.00	0.00
مقایسه با ۵ درصد	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر	کوچکتر
نتیجه آزمون هاسمن (روش برآورد مدل)	اثرات ثابت	اثرات ثابت	اثرات ثابت	اثرات ثابت
نتیجه نهایی (روش نهایی برآورد مدلهای تحقیق)	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت	پانل-اثرات ثابت

مدلهای تحقیق را تحت تاثیر قرار نمی دهد. همچنین به دلیل همسان نبودن واریانس باقیمانده ها، مدل ۲ به روش White اصلاح شده است. مقدار آماره دوربین-واتسون در ارتباط با مدلهای برآورد شده، بین ۱.۵ تا ۲.۵ می باشد. این موضوع نشان می دهد که خطاهای مدلهای برآورد شده از یکدیگر مستقل هستند. سطح معنی داری آماره F فیشر در ارتباط با مدلهای برآورد شده برابر با ۰.۰۰ می باشد، که این

جدول ۱۱ نشان دهنده برآورد معیارهای مختلف اقلام تعهدی اختیاری (مدل ۲)، به روش پانل-اثرات ثابت می باشد. سطح معنی داری آماره جارکو - برا در ارتباط با مدلهای برآورد شده کمتر از ۵ درصد می باشد. این موضوع نشان می دهد که توزیع باقیمانده های مدل نرمال نیست. با این وجود به دلیل کفایت تعداد مشاهدات (1512 سال-شرکت) و طبق قضیه حد مرکزی نرمال نبودن باقیمانده ها اعتبار یافته های حاصل از برآورد

نوع این تاثیر مستقیم (افزاینده) است. این یافته ها نشان می دهد در شرایطی که تغییر مدیرعامل و حسابرس مستقل بطور همزمان رخ می دهد، اقلام تعهدی اختیاری شرکت افزایش یافته و کیفیت حسابرسی شرکت کاهش می یابد. با توجه به یافته های فوق فرضیه دوم تحقیق (H2) مورد تایید قرار می گیرد.

مقدار کمتر از ۰.۰۵ می باشد، این موضوع نشان می دهد که مدل های برآورد شده معنی دار (خطی) می باشد. با توجه به جدول ۱۱ همانطور که ملاحظه می گردد سطح معنی داری آماره T در ارتباط با ضرایب متغیر مستقل Change کمتر از ۰.۱۰ و همچنین کمتر از 0.05 می باشد. این یافته ها نشان می دهند که متغیر Change دارای اثر معنی داری بر معیارهای اقلام تعهدی اختیاری می باشد و به دلیل مثبت بودن ضرایب

جدول ۱۱ یافته های حاصل از برآورد مدل ۲ به شیوه روش پانل - اثرات ثابت / متغیر وابسته: (ACK, ACJ, ACZ, ACS)

متغیر	نماد	ACK		ACJ		ACZ		ACS	
		ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری	ضریب	سطح معنی داری
عرض از مبدا	(a)	-0,038	0,243	-0,063	0,057	-0,188	0,000	-0,183	0,028
تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس	Change	0,001	0,040	0,008	0,000	0,003	0,060	0,007	0,000
اندازه شرکت	SIZE	0,004	0,082	0,000	0,831	0,009	0,000	0,007	0,000
نسبت بدهی	LEV	0,068	0,000	0,144	0,000	0,122	0,000	0,191	0,000
نرخ بازده دارایی	ROA	0,081	0,001	0,071	0,021	0,204	0,000	0,148	0,004
جریان نقد عملیاتی	CFO	0,114	0,000	0,138	0,000	0,105	0,000	0,177	0,000
نسبت جاری	CUR	0,009	0,000	0,024	0,000	0,018	0,000	0,020	0,001
هزینه عملیاتی	OE	-0,004	0,551	0,004	0,442	0,012	0,000	0,007	0,466
اهمیت اقتصادی صاحبکار	ECC	0,008	0,007	-0,004	0,559	0,003	0,209	0,006	0,473
دوره تصدی حسابرس	TENUR	0,011	0,364	-0,004	0,787	0,007	0,462	0,003	0,841
درصد مالکیت دولتی	OWN	-0,025	0,015	-0,016	0,075	-0,010	0,074	-0,035	0,081
زیان ده بودن شرکت	LOSS	0,017	0,005	0,056	0,000	0,101	0,000	0,057	0,000
تعداد مشاهدات	OBS	۱۵۱۲		۱۵۱۲		۱۵۱۲		۱۵۱۲	
آماره F	F-stat	3.71		16.67		10.24		3.12	
سطح معنی داری	p-value	0.00		0.00		0.00		0.00	
آماره دوربین واتسون	DW	2.1		1.9		1.9		2.1	
ضریب تعیین	R	0.33		0.11		0.57		0.29	

#### ۵- نتیجه گیری و بحث

نشان می دهد هرگاه سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس در یک شرکت دولتی انتخاب می شود، مدیریت سود ( اقلام تعهدی اختیاری) کاهش می یابد. یافته های تحقیق حاضر با یافته های تحقیق گوان (۲۰۱۶) مطابقت دارد. به عقیده او وجود پیوندهای اجتماعی میان مدیریت صاحبکار و حسابرس مستقل موجب می شود تا حسابرسان بتوانند به شکل بهتری، خطر حسابرسی را برآورد نمایند و بدین ترتیب کیفیت حسابرسی ارتقاء خواهد یافت. هم چنین نتایج این تحقیق نشان می دهد تغییر همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل، موجب اقلام تعهدی اختیاری شرکت و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می شود. به عبارت دیگر، هرگاه مدیریت واحد

تحقیق حاضر تاثیر دولتی بودن همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت، و هم چنین تغییر همزمان حسابرس مستقل و مدیرعامل شرکت، بر کیفیت حسابرسی را بر اساس نظریه پیوندهای اجتماعی بررسی می نماید.

طبق این نظریه، وابستگی و پیوند اجتماعی میان مدیریت واحد تجاری و حسابرس، می تواند بر کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه کیفیت حسابرسی تاثیر معنی دار دارد. دولتی بودن همزمان مدیرعامل و حسابرس مستقل موجب ایجاد یک همبستگی اجتماعی و شغلی میان مدیریت صاحبکار و حسابرس مستقل می شود. در این راستا، نتایج این تحقیق

نسبت بدهی ها، اندازه شرکت با مدیریت سود، مطالعات تجربی حسابداری مالی، دوره ۶ شماره ۲۴، صص ۷۹ تا ۱۱۵

\* محمدرضائی، فخرالدین، محمدرضائی، مهدی ۱۳۹۴ بررسی رابطه بین رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار و کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت سال چهارم شماره ۱۴ تابستان ۱۳۹۴ صفحه ۱ تا ۱۳

\* وهاب زاده گردروباری، میلاد و بنی مهد، بهمن ۱۳۹۵، اثر رابطه مداری بر قضاوت های اخلاقی حسابرسان، فصلنامه علمی پژوهشی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۲۰ صص ۱ تا ۱۲

\* Baber W.R., J. Krishnan, and Y. Zhang. 2013. Investor perceptions of the earnings quality consequences of hiring an affiliated auditor. *Review of Accounting Studies*. Forthcoming.

\* Christensen, B.E., Omer, T.C., Shelley, M.K., Wong, P.E., (2019) Affiliated Former Partners on the Audit Committee: Influence on the Auditor-Client Relationship and Audit Quality. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, Vol. 38, No. 3: 95-119

\* Davoudabadi, A., Banimahd, B., Noorifard, Y., (2013) Auditor-management alignment and audit opinion: Evidence from Iran, *Management Science Letter*, Vol. 3 PP. 1217-1222

\* DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

\* Dechow, P.M., R.G. Sloan & A.P. Sweeney. (1995). Detecting Earnings Management, *The Accounting Review*, 70, 193-225.

\* Dhaliwal, D. S., P. T. Lamoreaux, C. S. Lennox, and L. M. Mauler. 2015. Management influence on auditor selection and subsequent impairments of auditor independence during the post-SOX period. *Contemporary Accounting Research* 32 (2): 575-607. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12079>

\* Geiger, M., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21(1), 187-196.

\* Granovetter, M (1985) Economic action and social structure: The problem of embeddedness. *American Journal of Sociology* 91 (3): 481-510

\* Guan, Y., Su, L., Wu, D., Yang, Z., (2016) Do School Ties between Auditors and Client Executives Influence Audit Outcomes? *Journal of Accounting and Economics* 61(2) : 506-525

\* Gao, and C. A. Parsons. 2012. Friends with money. *Journal of Financial Economics* 103 (1): 169-188.

تجاری تغییر کند، به دنبال آن مدیریت جدید، حسابرس مورد نظر خود را برای حسابرسی صورت های مالی انتخاب می نماید. در واقع وابستگی میان مدیریت و حسابرس باعث کاهش کیفیت اطلاعات حسابداری و کاهش کیفیت حسابرسی می شود. این یافته تحقیق حاضر نیز با نتایج تحقیق یانگ و همکاران (۲۰۱۶) و هی و همکاران (۲۰۱۷) اهم خوانی و مطابقت دارد. آن ها نشان دادند وابستگی اجتماعی میان حسابرسان و مدیران موجب کاهش بی طرفی حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی می شود.

یافته ها و نتایج تحقیق حاضر تایید می نمایند که وابستگی اجتماعی میان مدیریت صاحبکار و حسابرس مستقل در شرکت های دولتی لزوماً به معنای تبانی میان مدیریت و حسابرس مستقل به هدف تخریب منافع سهامداران نبوده، بلکه موجب تقویت کیفیت حسابرسی می شود. اما در مواردی که به طور همزمان مدیریت صاحبکار و حسابرس تغییر می کند و به نوعی هم سوئی میان منافع مدیریت صاحبکار و حسابرس به وجود می آید، تضاد منافع میان مدیریت و سهامدار بیشتر می شود. در واقع طبق نتایج این تحقیق، آثار وابستگی اجتماعی میان حسابرس و مدیریت زمانی تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارد که تغییر مدیریت و حسابرس در یک زمان رخ دهد.

بر اساس یافته های این تحقیق به سیاست گذاران و قانون گذاران بازار حسابرسی و بازار سرمایه پیشنهاد می شود که به منظور افزایش کیفیت حسابرسی، تغییر هم زمان مدیریت و حسابرس را در شرکت های پذیرفته شده در بورس طبق دستور العملی محدود نمایند. هم چنین به مجامع صاحبان سهام شرکت های بورسی پیشنهاد می شود تا به منظور افزایش کیفیت حسابرسی، سازمان حسابرسی را به عنوان حسابرس انتخاب نمایند.

#### فهرست منابع

\* احمدی لویه، افشین و نیکومرام، هاشم و رهنمای رودپشتی، فریدون و بنی مهد، بهمن، حق انتخاب حسابرس و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی براساس نظریه انتخاب گلاسر، فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال ۱۵، شماره ۶۰، زمستان ۱۳۹۷، صفحات ۱۰۳ تا ۱۲۳.

\* حساس یگانه، یحیی؛ شعری صابر، خسرو نژاد سید حسن (۱۳۸۷) رابطه سازوکارهای حاکمیت شرکتی،

- \* Guo, L., Li, X., Seeger, S., Vagenas-Nanos, E., (2019) *Social connections, reference point and acquisition premium* *The British Accounting Review*, 51(1):46-71
- \* He, X., J. A. Pittman, O. M. Rui, and D. Wu. 2017. Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality? *The Accounting Review* 92 (5): 61–87.
- \* Hanson, J. 2016. PCAOB and Audit Committees—An Important Partnership. Speech Given at the AACMI Annual Meeting, Philadelphia, PA, October 26. Available at: <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Hanson-speech-AACMI-10-26-16.aspx>
- \* Kasznik, R. (1999). *On the Association Between Voluntary Disclosure and Earnings Management*. *Journal of Accounting Research*, 37(1), 57–81.
- \* Kothari, S.P., Leone, A.J., Wasley, C.E., (2005) Performance matched discretionary accrual measures, *Journal of Accounting and Economics*, 39(1) : 163-197
- \* Know, S., Yi, H. (2018) Do Social Ties between CEOs and Engagement Audit Partners Affect Audit Quality and Audit Fees, *Auditing-a Journal of Practice & Theory*, Vol. 37, No. 2, pp. 139-161
- \* Jones, J., 1991. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research* 29, 193–228
- \* Lennox, C.S (2005) Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics* 39 (2): 201–231.
- \* Li, W., Pittman, J. A., Wang, Z., Zhao, Z., (2020) The Importance of Clients' Social Ties to Audit Adjustments . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3603706>
- \* Mathieu, J., M. T. Maynard, T. Rapp, and L. Gilson. 2008. Team effectiveness 1997–2007: A review of recent advancements and a glimpse into the future. *Journal of Management* 34 (3): 410–476. <https://doi.org/10.1177/0149206308316061>
- \* Menon, K., Williams, D., (2004) Former Audit Partners and Abnormal Accruals, *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 4, pp. 1095-1118
- \* Yang, R., Baolei, Q., Xian, G.Z., (2016) Do social ties between individual auditors and client CEOs/CFOs matter to audit quality? *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 20(4): 1-23
- \* Yin, M., Zhang, J., Han, J., (2020) Impact of CEO-board social ties on accounting conservatism: Internal control quality as a mediator, *The North American Journal of Economics and Finance*. Vol. 52, 1-11
- \* Yusuf, F., Yousaf, A., Saeed, A., (2018) Rethinking agency theory in developing countries: A case study of Pakistan, *Accounting Forum*, Vol. 42(4) : 281-292



## **Social Ties Theory and Audit Quality : Experimental Evidence of Tehran Stock Exchange**

Gholamali Movahedi Asl<sup>1</sup>  
Mehdi Moradzadehfard<sup>2</sup>  
Hamid Ahmadzadeh<sup>3</sup>

### **Abstract**

In the present study, the empirical study of the effect of the simultaneous statehood of the CEO and the independent auditor, as well as the simultaneous change of the CEO and the independent auditor, on the quality of auditing within the framework of social ties theory. The statistical population in the present study is the Tehran Stock Exchange, of which 168 companies have been selected as the research sample in the period from 2009 to 2017. In order to perform statistical analyzes in the present study, multiple linear regression method using ordinary least squares (OLS) method with panel-constant effects approach has been used. In order to measure audit quality, the criteria of discretionary accruals based on Kotari et al. (2005), Jones (1991), Sloan et al. (1995) and Kaznik (1999) models were used. Findings from the analysis of research data show that the independent state variability of simultaneous CEO and independent auditor reduces the quality of auditing. But the independent variable of simultaneous change of the CEO and the independent auditor increases the discretionary accruals. Based on these findings, it can be concluded that the audit quality of financial statements of companies operating in the Iranian capital market can be explained by the theory of social dependence.

**Keywords:** Audit Quality, Discretionary Accruals, Social Ties Theory.

---

1- Ph.D Student of Accounting , Karaj Branch, Islamic Azad University, Iran  
2- Associate Professor of Accounting , Karaj Branch, Islamic Azad University, Iran  
3- Assistant Professor of Accounting , Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran

