

بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

مرصاد مهدی پور^۱

ابوطالب مهرفر^{۲*}

احسان مصداقی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۶

چکیده

هدف از انجام این پژوهش بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می باشد. پژوهش حاضر از حیث هدف، کاربردی و از حیث روش گردآوری اطلاعات، از نوع تحقیقات توصیفی تحلیلی است. تحقیق توصیفی شامل مجموعه روش هایی است که هدف آنها توصیف کردن شرایط یا پدیده های مورد بررسی است. جامعه آماری این تحقیق تمام شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سالهای ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ به تعداد ۶۲۰ شرکت می باشد. برای انتخاب نمونه آماری، که نماینده مناسبی برای جامعه آماری مورد نظر باشد در ابتدا شرکتهای جامعه آماری مورد بررسی و با استفاده از روش نمونه گیری حذفی سیستماتیک انتخاب شده است. با عنایت به رابطه مثبت بین حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی به صاحبان سهام شرکتهای پیشنهاد می گردد در انتخاب اعضای هیات مدیره به ویژگی مانند ترکیب اعضای اندازه توجه داشته باشند، چرا که این ویژگیها باعث افزایش کارایی هیات مدیره و نیز کمیته حسابرسی خواهد شد که این موضوع به نوبه خود می تواند به بهبود کیفیت حسابرسی کمک کند. نتایج این تحقیق نشان داد که رابطه بین تغییر حسابرسی و کیفیت حسابرسی را به طور منفی و معنادار نشان داد بنابراین به سرمایه گذاران و سایر تصمیم گیرندگان پیشنهاد می گردد در کنار سایر عوامل تاثیر گذار بر تصمیم گیری تغییر موسسات حسابرسی را به عنوان فاکتوری مهم در تصمیمات خود لحاظ کنند.

واژگان کلیدی

حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی، موسسات حسابرسی.

۱. کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی تاکستان، تاکستان، ایران.

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، موسسه آموزش عالی تاکستان، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، موسسه آموزش عالی تاکستان، قزوین، ایران.

مقدمه

در حاکمیت شرکتی، عملکرد ساختار و نقش یک هیئت مدیره را به رسمیت می شناسد که شیوه های سازماندهی شرکت ها را تشخیص می دهد. هیئت مدیره که وسیله اصلی مدیریت شرکتها است، وظیفه دارد از منافع مناسب ذینفعان یک بنگاه با هدایت فعالیت خود و حمایت از تصمیم گیری خود محافظت کند به طور کلی، هیئت مدیره یک شرکت بدنه ای است که سیاست هایی را برای مدیریت شرکتها تعیین میکند و در مورد موضوعات اصلی شرکت تصمیم گیری می کند. حاکمیت شرکتی طولانی نشان داده شده است تا مشکلات نمایندگی را کاهش داده و مدیران را ترغیب کند. به درستی وظایف خود را انجام دهند. ارتباط بین حاکمیت شرکت و عملکرد شرکت با دو رویکرد اصلی تجزیه و تحلیل شده است. اول، یک جریان از ادبیات با تمرکز بر مدیریت شرکت با ارجاع به استراتژیهای بلند مدت و سیاست های خاص (ما و همکاران^۱، ۲۰۱۹). جریان دوم ادبیات بر ویژگی های یک هیئت مدیره مانند اندازه هیات مدیره، جنسیت، استقلال، سن، دوگانگی مدیر عامل متمرکز است. در ادبیات مربوط به هیات مدیره و حاکمیت شرکت، تمرکز اصلی بر ارتباط بین ساختار حاکمیت و عملکرد مالی شرکت است که منافع اصلی ذینفعان بوده است. ویزباخ^۲ (۱۹۸۸) نشان می دهد که مدیران خارج از کشور نقش مهمی در نظارت بر مدیریت دارند. یک مؤسسه حسابرسی با کیفیت، قادر به شناخت، ارائه نادرست اقلام صورتهای مالی مورد رسیدگی بوده و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیر گذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به خصوصیات مؤسسات حسابرسی کاملاً وابسته بوده و این خصوصیات می تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرس در ارتباط باشد (اتواهل و همکاران^۳، ۲۰۲۲). مدیران در مقابل سرمایه گذاران اعتباردهندگان و سایر اشخاص ذی نفع موظف اند از طریق ارائه اطلاعات به موقع، شفاف و قابل اعتماد آنها را در جریان نحوه به کارگیری منابع اقتصادی و نتایج عملیات واحد تجاری قرار داده و امکان تصمیم گیری و قضاوت منطقی را برای آنها فراهم سازند که اطلاعات ارائه شده به ذینفعان می باید دارای کیفیت مطلوب بوده و از نظر حسابرس با اظهار نظر حرفه ای مثبت، تأیید شود. عمر یک شرکت ارتباط نزدیکی با تکامل بازارها دارد. بنابراین، می توان حاکمیت خوب شرکتی را با استناد به ذی نفعان مختلف درگیر و انتظارات آنها تعریف کرد (بوت و حسن^۴، ۲۰۰۹). سهامداران از دسته های مختلفی تشکیل شده اند: سهامداران، طلبکاران، کارگران، تأمین کنندگان، موسسات، مصرف کنندگان و جامعه محلی. حاکمیت خوب شرکت ها مسئولیت مشترک را ابراز می کند. این همچنین نتیجه انتخاب عملیاتی و استراتژیک توسط ذی نفعان مختلف درگیر است. در حال حاضر، یک مدل حاکمیت خوب شرکتی وجود ندارد، اما هر الگویی به نحوه ترکیب منافع مختلف ذینفعان بستگی دارد. از این دیدگاه، ذینفعان حاکمیت شرکتی خوب را در مورد توانایی تولید ارزش و مزایا مطابق انتظارات قضاوت خواهند کرد. لذا پرداختن به پژوهش حاضر می تواند خلاء علمی موجود در تحقیقات داخلی را برطرف نماید و برای بسیاری از سهامداران و سرمایه گذاران مفید و سازنده باشد.

¹ Ma et al

² Visbakh

³ Athavale et al

⁴ -Butt & Hasan

مبانی نظری

یکی از اهداف کنترل داخلی قابلیت اطمینان گزارشگری مالی می باشد. یعنی صورتهای مالی شرکت قابلیت اطمینان داشته باشد. و این نقش مهمی است که سیستم کنترل داخلی ایفا می کند. حسابرسی نقش مهمی در دستیابی به این هدف دارد. کیفیت حسابرسی بخش مهمی از سیستم افشای اطلاعات است که مستقیماً بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیر می گذارد و منجر به تصمیمات و اقدامات ذینفعان می شود. حجم وسیعی از ادبیات عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی را از دیدگاه موسسات حسابرسی و شرکت های پذیرفته شده در بورس از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی، مؤسسه حسابرسی یا چرخش حسابرسی، و ساختار حاکمیت شرکتی شرکت های پذیرفته شده در بورس بررسی می کند (هی و همکاران^۵، ۲۰۱۷). علاوه بر این، چندین مطالعه اخیر نشان می دهد که ویژگی های شخصی حسابرسان امضاکننده با کیفیت حسابرسی مرتبط است. در مورد کیفیت حسابرسی در عمل، حسابرسی یک شرکت پذیرفته شده در بورس به طور کلی بر عهده چندین حسابرسی، از جمله شرکت و شرکای بررسی است. این شرکا همگی حسابرسان امضاکننده هستند. مشخص نیست کیفیت حسابرسی چگونه با ویژگی های یک تیم حسابرسی ارتباط دارد (آتاوال و همکاران^۶، ۲۰۲۲). نیاز به کیفیت حسابرسی از آنجا ناشی می شود که بین مدیران شرکت و سرمایه گذاران تقارن اطلاعاتی وجود ندارد. از آنجا که بحث ارزشیابی سهام شرکت مطرح می باشد. حسابرسی یکی از راههای مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت های مالی است. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می کند که حسابرسی با کیفیت بالاتر دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد مالی شرکت را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و به طور معمول پذیرفته شده است که موسسات حسابرسی مشهور خدمات متنوع و با کیفیتی ارائه می دهند که این امر باعث افزایش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی می شود. گزارشگری مالی با کیفیت نیز به نوبه خود موجب اطمینان خاطر اعتبار دهندگان و کاهش ریسک اطلاعاتی آنها می شود (هانگ و ژو^۷، ۲۰۱۵). کیفیت حسابرسی، بر توانایی حسابرسان در کشف تحریفات و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرسان توسط بازار مبتنی است. حسابرسی داخلی را به صورت یک سیستم ارزیابی مستقل درون سازمانی که برای ارزیابی و آزمون فعالیت های درون سازمان استفاده می شود، تعریف می کند. کمیته ضمانت سازمانها حسابرسی داخلی را به صورت فرایندی که توسط هیئت مدیره، مدیریت و دیگر افراد طراحی شده تا به سازمان اطمینان دهد که به اهدافی از قبیل کارایی و اثربخشی عملکرد، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی از طریق اعمال قانون و تعدیلات توسعه حسابرسی داخلی دست یافته است تعریف کرد توسعه سیستم حسابرسی داخلی، موجب ارائه تعریف جدیدی از حسابرسی داخلی به صورت حسابرسی داخلی یک سیستم مستقل، هدفمند و مشاوره است که برای افزایش ارزش و بهبود عملکرد شرکت طراحی شده است. این سیستم به سازمان کمک می کند تا از طریق یک روش منظم و سیستماتیک موجب بهبود کارایی سیستم مدیریت ریسک، فرایند کنترل و حاکمیت می شود و از این طریق به سازمان کمک می کند تا به اهدافش دست یابد (گان و همکاران^۸، ۲۰۱۹). حقیقت، تصمیم گیری فرایند آمیخته با بازی نهایی قدرت، سیاست ها، اختلافات شخصی و تاریخچه سازمانی است. مدیرانی که قدرت تشخیص این موضوع را دارند.

⁵ Hi et al

⁶ Athavale et al

⁷ Huang & Zhu

⁸ Gunn et al

تصمیماتی به مراتب بهتر از آنهایی می گیرند که کماکان بر این تصور پای می فشارند که تصمیمات، رخداد هایی هستند تنها در کنترل ایشان. از همین رو است که گفته می شود بعضی از فرایندهای تصمیم گیری موثر تر و کار آمد تر از بعضی دیگر هستند. مدیران توانا بیشتر قادر خواهند بود که تصمیم های خود را عملی کنند، از این رو زمانی که تصمیم های خوبی اتخاذ می کنند، تاثیر و نتیجه مثبتی می گذارند و تصمیم های بد و نامناسب آنها عواقبی برای شرکت به همراه دارد. تحقیقات همچنین تصدیق می کنند که بیشتر احتمال دارد که مدیران توانمند اهداف و مقاصد خود را پیگیری کنند و اینگونه تاثیر مثبتی در عملکرد و کارایی شرکت ها داشته باشد. استفاده مدیر از انواع پایگاه های قدرت یکی از مهمترین عواملی است که می تواند نقش رهبری یک مدیر را متجلی سازد. مدیرانی که منابع قدرت را شناخته و می دانند چگونه آن را به کار برند، از کسانی که نمی دانند یا آن را به کار نمی برند، اثربخش بوده و عملکرد بهتری خواهند داشت. آشنایی با پایگاه های قدرت، انگیزه برای انتخاب شیوه های مدیریتی است، بنابراین استفاده صحیح از آنها می تواند عملکرد و اثربخشی مدیر را افزایش دهد. (ما و همکاران^۹، ۲۰۱۹). مدیریت امروز در مواجهه با افزایش پیچیدگی تصمیم گیری ها دریافته است که سیستم های دستی گسترده و غیر متمرکز و اغلب غیر مرتبط موجود، با توجه به اهمیت فوق العاده زیادی که اطلاعات دارد، قادر به تامین اطلاعات مورد نیاز و ارائه آنها در زمان مناسب نیستند و اغلب مدیران سازمان ها با انبوهی از داده ها و یا طوماری از سوابق اطلاعاتی روبرو هستند که برای آنها در تصمیم گیری، برنامه ریزی، سازمان دهی و کنترل و هدایت صحیح و مطلوب، تاثیر چندانی ندارد. لذا با توجه به اهمیت حاکمیت شرکتی هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی می باشد.

با توجه به مبانی نظری مطرح شده و همچنین پیشینه پژوهش های پژوهش های زولفکوری و همکاران (۲۰۲۱) و مارتین و همکاران (۲۰۲۱) و سوال های مطرح شده، فرضیه های این پژوهش به شرح ذیل مطرح می شوند:

فرضیه اول: حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

فرضیه دوم: تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

پیشینه پژوهش

صالحی و رجایی زاده هرنیدی در سال (۱۴۰۱) در مقاله ای به بررسی نقش تعدیل کنندگی کیفیت حسابرسی بر تاثیرات حاکمیت شرکتی بر کارایی سرمایه گذاری پرداختند. این پژوهش، از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ روش تحقیق، از نوع توصیفی همبستگی می باشد. به عبارت دیگر، در این پژوهش به بررسی وجود رابطه و همبستگی بین متغیرها از طریق رگرسیون پرداخته می شود. به منظور دستیابی به هدف فوق، اقدام به تدوین سه فرضیه شد. بر این اساس به منظور آزمون فرضیه های پژوهش، نمونه ای متشکل از ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ انتخاب شد. جهت آزمون فرضیه های پژوهش نیز از مدل رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر داده های ترکیبی استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان دهنده آن است که بین حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر کارایی سرمایه گذاری رابطه مثبت و معناداری وجود دارد بدین معنی که با افزایش این معیارها، کارایی سرمایه گذاری افزایش خواهد یافت. همچنین، بین حاکمیت شرکتی و کارایی سرمایه گذاری با اثر تعدیلگری کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

⁹ Ma et al

طاهری شجاع و امیدوار در سال (۱۴۰۱) در مقاله‌ای به بررسی تاثیر اعتبار اجتماعی و حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این تحقیق به بررسی تاثیر اعتبار اجتماعی و حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت که از لحاظ هدف در زمره تحقیقات کاربردی و از لحاظ ماهیت تحلیلی توصیفی و نوع پس رویدادی است که بر اساس اطلاعات واقعی بازار سهام و صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. جامعه آماری تحقیق حاضر از کلیه شرکتهای پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ انتخاب شد. روش گردآوری اطلاعات در تحقیق پیش رو کتابخانه ای است چرا که با استفاده از صورت های مالی و اطلاعاتی که در دسترس محقق وجود داشته اند مورد بررسی قرار گرفت. همچنین جهت گردآوری داده های آماری تحقیق از نرم افزار ره آورد نوین و صورت های مالی شرکت های منتخب پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران استفاده شد. تجزیه و تحلیل داده های آماری در تحقیق حاضر با استفاده از روش پانل توییت و پانل ایستا صورت پذیرفت. با توجه به نتایج تخمین مدل تمامی فرضیه های تحقیق مورد پذیرش قرار گرفت.

نوراله زاده و همکاران در سال (۱۴۰۰) در مقاله‌ای به بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی داخلی و تصمیم گیری مدیران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت پرداختند. از مسائل مهمی که در سال های اخیر در پی رسوایی های گسترده مالی در سطح شرکت های بزرگ مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته و به عنوان یکی از موضوعات مهم برای سرمایه گذاران مطرح شده، موضوع حاکمیت شرکتی است که به لزوم نظارت بر مدیریت شرکت و به تفکیک واحد اقتصادی از مالکیت آن و در نهایت حفظ حقوق سرمایه گذاران و ذینفعان می پردازد. نقش حاکمیت شرکتی در تصمیمات مدیریت از جمله مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس دارای اهمیت می باشد. حاکمیت شرکتی منجر به ایجاد فرصت مناسب برای مدیران می شود تا علاوه بر بهبود روند کسب سود در شرکت ها، سطح کیفیت حسابرسی داخلی را بهبود بخشد. لذا هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی داخلی و تصمیم گیری مدیران می باشد. جامعه آماری در پژوهش حاضر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی سال های ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۸ به تعداد ۸۳ شرکت به عنوان حجم نمونه با انتخاب گردید. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده ها نشان داد که حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی داخلی و تصمیم گیری مدیران تاثیر معنادار و مثبتی دارد.

مارتین و همکاران (۲۰۲۱)^{۱۰} در پژوهشی به بررسی اثر چرخش و جابجایی حسابرسان بر کیفیت حسابرسی بطور مقایسه ای در شرکتهای بزرگ و کوچک حسابرسی پرداخته اند. نمونه پژوهش حاضر در بین دوره ۲۰۱۳ الی ۲۰۱۷ سال شرکت کشور اندونزی بوده است. نتایج پژوهش مذکور بیانگر آنست که چرخش حسابرس اثر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد ولی جابجایی حسابرس اثر معنادار و مثبت دارد. جابجایی شرکت حسابرس اثر مثبت بر کیفیت حسابرسی دارد و این اثر مثبت در شرکت های بزرگ حسابرسی کوچکتر است.

ایمن و انیس (۲۰۲۱) به پژوهشی با عنوان اعتبار حسابرس، مدیریت سود و ریسک راهبری: تحلیل تعدیلگر و میانجی گری پرداخته اند. پژوهش مذکور در نمونه شرکتهای پذیرفته شده در بازار سرمایه تونس انجام شده است که در آن به بررسی ۲۸ شرکت طی دوره ۲۰۰۶ الی ۲۰۱۳ بررسی شده است. نتایج بیانگر آن بود که کیفیت گزارشگری حسابرسی بر

^{۱۰} Dwi Martani and et al

ریسک حسابرسی دارای اثر معنادار است. نتایج همچنین بیانگر آن بود که مدیریت سود در رابطه میان کیفیت گزارشگری حسابرسی و ریسک حسابرسی نقش میانجی گری دارد که از طریق آزمون سوبل انجام شده است. و همچنین نتایج بیانگر آن بود که ریسک راهبری شرکتی در ارتباط میان افشای به موقع و مدیریت سود و همچنین مدیریت سود با ریسک حسابرسی نقش تعدیلگری دارد.

فائوزی و همکاران (۲۰۲۰)^{۱۱} در پژوهشی به بررسی اثر مکانیسم های راهبری شرکتی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته اند. نمونه پژوهش شامل ۹۷ شرکت پذیرفته شده در بورس بمبئی بوده است. نتایج بیانگر آن بوده که ویژگی های هیات مدیره و کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتها اثر معناداری دارند. و مالیکت خارجی بر کیفیت گزارشگری مالی تاثیر نداشته ولی بر کیفیت حسابرسی اثر معناداری دارد. مکانیسم های راهبری شرکتی برای پژوهش حاضر اندازه هیات مدیره، استقلال آن و تفکیک جنسیتی و تخصص آن بوده است.

حبیب (۲۰۲۰)^{۱۲} در پژوهشی به بررسی رابطه میان کیفیت گزارشگری پایدار و کیفیت گزارشگری مالی حسابرسی شده پرداخته است. داده های شرکت شامل ۳۵۰ شرکت تولیدی بین سال های ۲۰۱۳ الی ۲۰۱۸ بوده است. نتایج پژوهش آنها بیانگر آن بود که کیفیت گزارشگری مالی آنها با پایداری است، دارای ارتباط منفی و معناداری با مدیریت سود هستند. البته این رابطه با متغیرهای تعدیلگر تلاش حسابرسان تعدیل می شود. و همچنین می توان نتیجه گرفت که شرکتهای که گزارش مالی پایداری گزارش می دهند در واقع به حسابرسان خود اعلام میدارند که دارای سطح پایین تری از ریسک در کسب و کار خود هستند.

روش شناسی پژوهش

در این پژوهش از شیوه نمونه گیری بصورت حذف سیستماتیک استفاده شده است که در این پژوهش پس از اجرای روش این تحقیق از جامعه آماری که مدنظر بوده است بدست خواهد آمد و شیوه آن نیز بدین صورت است که در صورتی که هر عضو جامعه که دارای معیارهای ذیل نباشد از جامعه مورد بررسی را حذف خواهد شد و در نهایت نمونه مدنظر بدست خواهد آمد (مشایخی و اوشیانی، ۱۳۹۳):

- (۱) با توجه به اینکه شرکت هایی که دارای ساختار مالی و پولی هستند ماهیت عملیات آنها متفاوت بوده است، لذا از نمونه آماری حذف خواهد شد، که شامل شرکت های هستند که در صنعت بانکداری، لیزینگ و صرافی و شرکت های سرمایه گذاری و غیره هستند.
- (۲) طی دوره زمانی ۱۳۹۶ الی ۱۴۰۰ در بازار بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- (۳) سال مالی شرکت های مدنظر منتهی به پایان اسفند ماه باشد، و شرکت های فاقد این دوره زمانی هستند، حذف خواهند شد.
- (۴) طی دوره مالی مدنظر شرکت در تابلوهای مختلف بورس جابجایی نداشته باشد، بدلیل اینکه معیارهای و الزامات افشا در شرکت های مختلف و در دوره زمانی متفاوت خواهد بود.
- (۵) شرکت ها که تمام مراحل مذکور را طی نموده اند باید اطلاعات آنها نیز در دسترس باشد.

¹¹ Nedal F

¹² Habiba

متغیرهای پژوهش

با عنایت به نگاره ۱ که آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را بیان می کند، نتایج آمار توصیفی را برای متغیرهای مختلف برای ۶۲۰ سال شرکت از نوع داده ای ترکیبی ارائه شده است که به ترتیب آماره های کمترین، بیشترین، میانگین، انحراف معیار، جولاگه و کشیدگی، برای هر متغیر ارائه شده است.

نگارہ ۱ آمار توصیفی متغیر

علامت اختصاری	توصیف متغیر	تعداد نمونه	ماکسیسم	مینیمم	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
متغیر وابسته								
Ao	کیفیت گزارش حسابرسی	۵۳۰	۱	۰	۰,۷۶۲	۰,۴۲۶	-۱,۲۳	۲,۵۱
متغیر مستقل								
SA	تغییر موسسات حسابرسی	۵۳۰	۱	۰	۰,۳۴۴	۰,۰۹۳	۱,۵۵	۸,۲۷
CG	حاکمیتی شرکتی	۵۳۰	۱	۰,۲	۰,۷۵	۰,۰۷۹	۵,۰۶	۲۸,۷
متغیرهای کنترل								

۳,۳۴	۲,۳۸	۰,۰۴۵	۰,۴۱۳	۰,۲۵۲	۰,۷۴۵	۵۳۰	نسبت بدهی به دارایی	Lev
۸,۹۱	۲,۸۷	۰,۰۲۹	۰,۲۰۹	۰,۳۷۵	۰,۱۲۴	۵۳۰	نسبت سود شرکت به حقوق صاحبان سهام شرکت	Roe
۱,۶۱	۰,۰۸۷	۰,۲۴۵	۰,۲۱۱	۰,۱۰۴	۰,۶۵۸	۵۳۰	سود نقد پرداختی به کل سود شرکت	Dividend

آزمون فرضیات

با توجه استفاده از داده‌های ترکیبی در تحلیل مدل‌های این پژوهش در مرحله اول به بررسی نوع داده‌های این تحقیق پرداخته می‌شود. پرسشی که هنگام تخمین با استفاده از داده‌های ترکیبی پیش می‌آید این است که باید از کدامیک از روش‌های داده‌های پانل یا کلاسیک استفاده نمود. ابتدا از آماره آزمون F لیمر به منظور تشخیص اینکه داده‌های ما کلاسیک یا پانل است استفاده می‌شود. در صورت انتخاب داده‌های پانل در مرحله دوم در مورد انتخاب یکی از دو روش اثرات ثابت یا تصادفی باید تصمیم‌گیری نمود، که بدین منظور معمولاً از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. برای هر یک مدل‌های این تحقیق نوع داده‌ها در نگاره ۲ آماده است.

نگاره ۲ تحقیق نوع داده‌ها

مدل تحقیق	آزمون F لیمر، انتخاب بین روش کلاسیک (Pooling) یا پانل (Panel)	آزمون هاسمن، انتخاب بین روش اثرات ثابت (Fixed) و اثرات تصادفی (Random)
فرضیه ۱	آمار آزمون اف لیمر ۶,۳۲ می‌باشد و سطح معناداری آن نیز ۰,۰۰۰ است، بنابراین روش پانل انتخاب شده است.	آماره آزمون هاسمن ۱۰۱,۱۵ و میزان سطح معناداری نیز ۰,۰۰۰ است، بنابراین روش اثرات ثابت انتخاب می‌شود.
فرضیه ۲	آمار آزمون اف لیمر ۶,۱۸ می‌باشد و سطح معناداری آن نیز ۰,۰۰۰ است، بنابراین روش پانل انتخاب شده است.	آماره آزمون هاسمن ۲,۱ و میزان سطح معناداری نیز ۰,۰۰۰ است، بنابراین روش اثرات ثابت انتخاب می‌شود.

در تحقیقات رگرسیون به منظور کارایی بیشتر و انسجام مناسب نتایج باید مفروضات رگرسیون تحقیق مورد بررسی قرار گیرد.

بررسی همسانی واریانس اجزا خطا: برای بررسی همسانی واریانس اجزا خطا در داده‌های از پریش پاگان استفاده می‌شود، که نتایج مربوط به هر مدل در نگاره ۳ آماده است.

نگاره ۳ نتایج آزمون همسانی واریانس

مدل تحقیق	نتایج آزمون ولد تعدیل شده	
	سطح معناداری آزمون	مقدار آماره آزمون
فرضیه ۱	سطح معناداری آزمون واد تعدیل شده P-VALUE به میزان ۰,۰۰۰، بنابراین ناهمسانی وجود دارد.	مقدار آماره آزمون والد تعدیل شده ۱۴۱۲۲,۰۷ می باشد.
فرضیه ۲	سطح معناداری آزمون واد تعدیل شده P-VALUE به میزان ۰,۰۰۰، بنابراین ناهمسانی وجود دارد.	مقدار آماره آزمون والد تعدیل شده ۱۵۰۳۲,۹۷ می باشد.

با توجه به اینکه مقدار سطح معناداری برای هر ۲ فرضیه کمتر از ۰/۰۵ می باشد، پس ناهمسانی واریانس وجود دارد. خودهمبستگی بین اجزا خطا: برای بررسی همبستگی بین اجزا خطا از آزمون والدريج استفاده شده است. مقدار این آماره برای هر سه مدل که در نگاره ۴ ارائه شده است.

نگاره ۴ نتایج همبستگی اجزا خطا

مدل تحقیق	نتایج آزمون والدريج	
	سطح معناداری آزمون	مقدار آماره آزمون
فرضیه ۱	سطح معناداری آزمون والدريج P-VALUE به میزان ۰,۰۰۱، بنابراین مشکل خودهمبستگی وجود دارد.	مقدار آماره آزمون والدريج ۱۱,۲۹ باشد.
فرضیه ۲	سطح معناداری آزمون والدريج P-VALUE به میزان ۰,۰۰۱، بنابراین مشکل خودهمبستگی وجود دارد.	مقدار آماره آزمون والدريج ۱۰,۹۲ باشد.

با توجه به اینکه سطح معناداری برای تمام فرضیات چنین مشکلی وجود دارد که در زمان تخمین رگرسیون فرضیه ها مشکل ناهمسانی واریانس و خودهمبستگی سریالی، همزمان از طریق روش پاریس وینستن خواهد شد. عدم همخطی بین متغیرها: برای بررسی عدم همخطی بین متغیرهای مدل از شاخص عامل تورم واریانس (VIF) استفاده می شود. که نتایج آن در نگاره ۵ ارائه شده است. که با توجه به نتایج بدست آمده مشکلی از بابت هم خطی بین متغیرها وجود نداشته است.

نگاره ۵ بررسی همخطی از طریق شاخص عامل تورم واریانس

فرضیه ۱		فرضیه ۲	
میانگین شاخص عامل تورم واریانس	۱,۰۴	میانگین شاخص عامل تورم واریانس	۱,۰۶

نتایج تخمین ها فرضیه ها

فرضیه اول: حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

مدل رگرسیونی که برای اجرای فرضیه مذکور مورد استفاده قرار گرفته است به شرح ذیل می باشد:

$$AO_{it} = a_0 + \beta_1 GC_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 ROE_{it} + \beta_4 DIVP_{it} + \varepsilon_{it}$$

نگاره ۶ رگرسیون فرضیه ۱

توصیف متغیر	متغیر ها	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	p-value	رگرسیون
حاکمتی شرکتی	GC	۰,۰۲۰۸	۰,۰۰۲	۷,۷۷	<u>۰,۰۰۰</u>	p-value=۰/۰۰۰ X^2 آمار والد=۲۴۵,۴۷ R^2 تعدیل شده=۰/۴۷
اهرم	LEV	۰,۰۵	۰,۰۰۸	۵,۷۵	۰,۰۰۰	
نسبت سودآوری	ROE	۰,۱۹۰	۰,۰۲۶	۷,۲۹	۰,۰۰۰	
تقسیم سود	DIVP	۲,۱۴	۰,۵۶	۳,۲۵	۰,۰۰۰	
متغیر وابسته		AO				

با توجه به یافته های بدست آمده از نگاره ۶ در خصوص اجرای فرضیه اول تحقیق در خصوص اثر گذاری حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی یافته ها نشان دهنده آن است که رابطه مذکور در سطح معناداری ۰,۰۵ تایید شده است، بنابراین فرضیه اول تایید شده است. لذا می توان بیان داشت که هرچه کیفیت حاکمیت شرکتی ها در سطح نمونه شرکت های پژوهش افزایش داشته باشد این موضوع منجر به آن خواهد شد که کیفیت حسابرسی رشد داشته باشد که این موضوع در سطح نمونه شرکت های داخلی تصویب شده است.

فرضیه دوم: تغییر موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر دارد.

مدل رگرسیونی برای ارزیابی پژوهش مذکور مورد استفاده قرار گرفته است به شرح ذیل می باشد که در آن متغیرهای مستقل و وابسته به شرح ذیل ارائه شده است:

$$AO_{it} = a_0 + \beta_1 SA_{it} + \beta_2 LEV_{it} + \beta_3 ROE_{it} + \beta_4 DIVP_{it} + \varepsilon_{it}$$

نگاره ۷ رگرسیون فرضیه ۲

توصیف متغیر	متغیر ها	ضریب	انحراف استاندارد	آماره z	P- value	رگرسیون
تغییر موسسه	SA	-۰٫۵۶۸	۰٫۰۰۲۵	-۶٫۳۵	۰٫۰۰۰	p-value=۰/۰۰۰ X ² آمار والد=۱۲۵٫۸۲ R ² =۰/۳۹ تعدیل شده
اهرم	LEV	۲٫۵۶	۰٫۰۲۳	۱٫۲۵	۰٫۰۰۰	
نسبت سودآوری	ROE	۲٫۲۵۶	۱٫۲۵	۲٫۳۶	۰٫۰۰۰	
تقسیم سود	DIVP	۰٫۰۵	۰٫۰۰۸	۵٫۷۵	۰٫۰۰۰	
متغیر وابسته		AO				

همانطوریکه که از نگاره ۷ پژوهش در خصوص اثر گذاری تغییر موسسه حسابرسی بر سطح کیفیت موسسات حسابرسی بدست آمده، یافته ها نشان دهنده آن است که رابطه مذکور در سطح معناداری ۰,۰۵ تایید شده است، بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید شده است. لذا می توان اینگونه استنباط نمود که در نمونه شرکت های داخلی بازار سرمایه ایران هرچه مقدار تغییر در موسسات حسابرسی کمتر باشد میزان کیفیت حسابرسی انجام شده و همچنین ارائه شده توسط شرکت ها نیز افزایش خواهد یافت.

نتیجه گیری و پیشنهادات

۱- با توجه به نتایجی که از فرضیه اول پژوهش بدست آمده است و تایید اثر گذاری کیفیت حاکمیت شرکتی بر کیفیت گزارش حسابرسی منتشر شده توسط موسسات حسابرسی می توان پیشنهاد نمود که موسسات حسابرسی حاضر در بورس اوراق بهادار تهران که معتمدان سازمان بورس هستند با افزایش میزان دقت و کیفیت و درستی در گزارش های حسابرسی خود امکان ایجاد شکایت ها و مسائل حقوقی آیند خود را می کاهند و این موضوع به آنها پیشنهاد می گردد و از سویی دیگر نیز به شرکت های بورسی نیز پیشنهاد می گردد که با انتخاب موسسات حسابرسی با شاخص های کیفیت و دقت و درستی بیشتر میزان ریسک حسابرسی شرکت های خود را کاهش دهند.

۲- همانطور که در فرضیه دوم پژوهش بدست آمده تایید اثر گذاری رابطه میان تغییرات موسسه حسابرسی بر کیفیت موسسات حسابرسی، در واقع با توجه به نتیجه بدست آمده به مدیران عامل شرکتها و اعضا هیات مدیره شرکتها می توان پیشنهاد نمود در صورتی که شاخص های ریسک راهبری در شرکت ها کاهش یابد این موضوع منجر به تقویت رابطه میان کیفیت گزارش حسابرسی و ریسک آنها خواهد شد، در واقع مدیران عامل و اعضا هیات مدیره با تقویت ریسک راهبری شرکتی منجر به کاهش ریسک حسابرسی در شرکت های خود خواهند شد. از سوی دیگر همچنین می توان به موسسات حسابرسی پیشنهاد نمود که در انتخاب شرکت های حسابرسی در صورتی که شرکت های با ریسک راهبری پایین تر انتخاب کنند میزان ریسک حسابرسی آن موسسات حسابرسی نیز کاهش خواهد یافت و موضوعات شکایت حقوقی و مالی نیز علیه آن موسسات کاهش خواهد یافت.

منابع و مآخذ

- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۷). تحلیل آماری در پژوهش های مالی و حسابداری با نرم افزار Stata قابل استفاده (پژوهشگران مالی و حسابداری در دوره های کارشناسی ارشد و دکتری). ناشر: ترمه. ص ۴۵۶
- خاکی، غلامرضا. (۱۳۸۷). روش تحقیق با رویکرد پایان نامه نویسی. تهران، وزارت فرهنگ و آموزش عالی- مرکز تحقیقات علمی کشور- کانون فرهنگی انتشارات داریت- چاپ اول
- ذمضان احمدی، محمد، آهنگری، عبدالمجید، حاجب، حمیدرضا، (۱۳۹۸)، بررسی تأثیر همزمان حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت سود با نقش میانجی ساختار سرمایه و عملکرد مالی، مدیریت دارایی و تامین مالی، دوره: ۷، شماره: ۱.
- زمانی، زهرا، سهرابی، زهرا، (۱۳۹۷)، بررسی اثر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی بر تأمین مالی از طریق وام بانکی در شرکت های خصوصی، مدیریت دارایی و تامین مالی، دوره: ۶، شماره: ۳.
- سلیمانی، محمد، (۱۳۹۶). بررسی تاثیر ساختار خصوصياتی هیات مدیره به عنوان معیاری از حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین اطمینانی بیش از حد مدیران و بازده سهام " ص ۴۳.
- طاهری شجاع، مریم، امیدوار، شیما، (۱۴۰۱)، تاثیر اعتبار اجتماعی و حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد.
- فتحی، سعید، رحیم پور، محبوبه (۱۳۹۴). بررسی تاثیر سازوکارهای کنترلی حاکمیت شرکتی بر نگهداشت وجه نقد در شرکتهای پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران راهبرد سطح مدیریت مالی، سال ۳، شماره ۹، صص ۵۷-۷۵.
- محمد صالحی، مجید، رجایی زاده هرنندی، احسان، (۱۴۰۱). نقش تعدیل کنندگی کیفیت حسابرسی بر تاثیرات حاکمیت شرکتی بر کارایی سرمایه گذاری، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره: ۵، شماره: ۶۴.

نوراله زاده، نوروز، تشکری، مرتضی، اسدی، امیرحسین، (۱۴۰۰). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی بر کیفیت حسابرسی داخلی و تصمیم گیری مدیران، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره: ۴، شماره: ۴۴.

Athavale, M., Guo, Z., Meng, Y., & Zhang, T. (2022). Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China. *International Review of Economics & Finance*, 78, 554-571.

Awadallah, E. (2020). Measuring the effectiveness of selected corporate governance practices and their implications for audit quality: evidence from Qatar. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 10(1), 24-47.

Borisova, G., Brockman, P., Salas, J. M., & Zagorchev, A. (2012). Government ownership and corporate governance: Evidence from the EU. *Journal of Banking & Finance*, 36(11), 2917-2934.

Butt, S. A., & Hasan, A. (2009). Impact of ownership structure and corporate governance on capital structure of Pakistani listed companies. *International Journal of Business & Management*, 4(2.)

Fisman, D., Fisman, R. J., Galef, J., Khurana, R., & Wang, Y. (2012). Estimating the value of connections to Vice-President Cheney. *The BE Journal of Economic Analyss & Policy*, 12(3.)

Goldman, E., Rocholl, J. and Jongil, S. (2009), "Do politically connected boards affect firm value?", *The Review of Financial Studies*, Vol. 22 No. 6, pp. 2331-2360.

Gunn, J. L., Kawada, B. S., & Michas, P. N. (2019). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: A cross-country analysis of complex audit clients. *Journal of Accounting and Public Policy*, 38(6), 106693.

He, X., Pittman, J. A., Rui, O. M., & Wu, D. (2017). Do social ties between external auditors and audit committee members affect audit quality? *The Accounting Review*, 92(5), 61-87.

Huang, W., & Zhu, T. (2015). Foreign institutional investors and corporate governance in emerging markets: Evidence from split share reform in China. *Journal of Corporate Finance*, 32, 312-326.

Kim, C. F., Pantzalis, C., & Park, J. C. (2012). Political geography and stock returns: The value and risk implications of proximity to political power. *Journal of Financial Economics*, 106(1), 196-228.

Ma, Y., Zhang, Q., Yin, Q., & Wang, B. (2019). The influence of top managers on environmental information disclosure: The moderating effect of company's environmental performance. *International journal of environmental research and public health*, 16(7), 1167.

Rahman, K. M., & Bremer, M. (2016). Effective Corporate Governance and Financial Reporting in Japan. *Asian Academic of Management Journal of Accounting and Finance*, 12(1), 93-122.

Abstract

The purpose of this research is to investigate the impact of corporate governance and the change of audit institutions on audit quality. In terms of purpose, the present research is applied, and in terms of the data collection method, it is descriptive and analytical research. Descriptive research includes a set of methods that aim to describe the conditions or phenomena under investigation. The statistical population of this research is all the companies admitted to the Tehran Stock Exchange in the years 1396 to 1400 in the number of 620 companies. In order to select a statistical sample, which is a suitable representative for the desired statistical population, at first, the companies of the statistical population have been examined and selected using the systematic elimination sampling method. Considering the positive relationship between internal corporate governance and audit quality, it is suggested to the shareholders of the companies to pay attention to the characteristics such as the composition of the members, the size and the financial expertise of the members when choosing the members of the board of directors, because these characteristics increase the efficiency of the board of directors and also the committee. will be audited, which in turn can help improve the quality of the audit. The results of this research showed that ownership concentration positively moderates the relationship between internal corporate governance and audit quality, so it is suggested to investors and other decision makers to consider ownership concentration as an important factor along with other factors influencing decision making. Consider in your decisions.

Keywords

corporate governance, audit quality, audit institutions
