



رابطه بین دوران تصدی حسابرِس و سازگاری بازار حسابرِس با توجه به نقش تعدیلگر سهم بازار

سیده شیرین شریعت

کارشناسی ارشد حسابرِس، گروه علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، تهران، ایران.

shirin_shariat@yahoo.com

1

چکیده

در پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین دوران تصدی حسابرِس و سازگاری بازار حسابرِس با توجه به نقش تعدیلگر سهم بازار در بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش گردآوری داده ها در گروه پژوهش های توصیفی-همبستگی قرار دارد. هم چنین، به منظور انتخاب حجم نمونه از روش نمونه گیری حذف سیستماتیک (غربالگری) استفاده شد که با توجه به شروط در نظر گرفته شده، در نهایت ۱۷۱ شرکت در دوره زمانی ۸ ساله بین سال های ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ (در مجموع ۱۳۶۸ سال-شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. برای بررسی فرضیه ها از روش های مربوط به رگرسیون چندمتغیره و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک بهره گرفته شده است. نتایج به دست آمده در این مطالعه نشان می دهد بین دوران تصدی حسابرِس با سازگاری بازار حسابرِس با توجه به نقش تعدیلگر سهم بازار رابطه وجود دارد.

واژگان کلیدی: دوران تصدی حسابرِس، سازگاری بازار حسابرِس، سهم بازار.

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

مقدمه

پس از تفکیک مدیریت از مالکیت، به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و مالک، تقاضا برای گزارش های مالی با کیفیت بالا به شدت افزایش یافت (Bushman and Smith, ۲۰۰۳). نیاز به اطمینان که از طریق نظارت و حسابرسی ایجاد می شود، در مواردی که در آن مالکیت مجزا از مدیریت است، مشهود است (Zhou, ۲۰۰۷). نقش حسابرس مستقل این است که نشان دهد صورت های مالی بر اساس اصول حسابداری مجاز آماده شدند. کیفیت حسابرس یا حسابرسی ذاتاً ملموس نیست و ارزیابی آن کاری دشوار، وقت گیر و پرهزینه است (De Angelo, ۱۹۸۱). از این رو، De Angelo (۱۹۸۱) اندازه مؤسسه حسابرسی را به عنوان بازنمایی از کیفیت حسابرسی تعریف می کند که بر اساس آن، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط شرکت های حسابرسی بزرگ، بیشتر از کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط شرکت های حسابرسی کوچک تر است. گرچه گروه های نظارتی مختلفی برای بازار حسابرسی وجود دارند، شرکت های حسابرسی ترجیح می دهند برای تعیین قیمت هایی بالاتر از حد معمول به توافق برسند (کمیسیون رقابت، ۲۰۱۳). شواهد متعددی برای تمرکز بالا در بازار وجود دارد که موجب می شود مؤسسات حسابرسی خواستار دریافت هزینه های بالاتر از مشتریان خود باشند. از آنجایی که این شرکت ها تسلط کاملی بر بازار دارند، با احتمال زیاد برای رسیدن به اهداف خود از قدرت بازار بهره می برند (Hey et al, ۲۰۰۶, Ferguson and Scott, ۲۰۱۴). از سوی دیگر، برای واکنش به نیازهای جدید، قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای ذیصلاح بعنوان حسابرسان رسمی در سال ۱۹۹۳ توسط مجلس ایران تصویب شد. این قانون که در سال ۲۰۰۱ به اجرا درآمد به حسابرسان رسمی اجازه می دهد خدمات حسابرسی را به نهادهای بخش دولتی ارائه کند. آزادسازی بازار حسابرسی در واقع با تاسیس انجمن حسابرسان دولتی مطابق با این قانون آغاز شد. پس از تاسیس این انجمن بسیاری از شرکت های حسابرسی خصوصی به عضویت انجمن حسابرسان دولتی در آمدند. تا جولای ۲۰۱۶، ۲۶۵ شرکت حسابرسی خصوصی عضو این انجمن بوده اند. قبل از تشکیل این انجمن سازمان حسابرسی ایران بر بازار شرکت هایی که بین ۱۹۹۳ تا ۲۰۰۱ در بازار بورس ایران فهرست شده بودند سیطره داشت. بعداً در سال ۲۰۰۵، یعنی ۴۰ سال بعد از تاسیس بورس و اوراق بهادار، قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران به تصویب رسید تا اولاً پاسخی باشد به محیط مالی جدید و ثانیاً بازار سرمایه پیشرفته تری ایجاد شود. بر اساس این قانون جدید، کارکرد نظارت و مدیریت به دو نهاد جداگانه یعنی سازمان بازرسی و اوراق بهادار و بورس اوراق بهادار محول شد (Rezaei, ۲۰۱۸). در ایران، استانداردهای ملی حسابداری مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابداری است و به همین نحو استانداردهای ملی حسابداری مبتنی بر استانداردهای بین المللی حسابرسی و بیمه است. از سال ۱۹۹۲ برخی استانداردها اصلاح شده اند تا عوامل فرهنگی و اجتماعی و اقتصادی ایران لحاظ شود. سیستم حاکمیت شرکتی در ایران هنوز از سازوکارهای کنترل داخلی و خارجی رنج می برد. سهامداران اصلی از جمله سرمایه گذاران نهادی، با کنترل تصمیمات مدیر و با انتصاب ریسان مطابق با سلیقه خود، اعمال نظارت می کنند. گرچه اولین ویرایش قانون حاکمیت شرکتی ایران در سال ۲۰۰۴ منتشر شد اما اجرای آن الزامی نیست و از این رو بسیاری از شرکت ها آن را اجرا نکرده اند (Rezaei, ۲۰۱۸). از این رو، در مطالعه حاضر به بررسی رابطه بین دوران تصدی حسابرس و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل گر سهم بازار در بین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است.

مبانی نظری

اصولاً استفاده از استانداردهای بین المللی در یک کشور، نیاز به بسترسازی فرهنگی، اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و مطابقت کلیه قوانین مالیاتی، گمرکی، بازرگانی و تجارت با دیگر کشورهای دنیا دارد و تا زمانی که این ضرورت ها حس نشده و پیاده سازی نشود، اقتصاد ساختار جزیره ای به خود گرفته و طبیعی است که حسابداری و حسابرسی نیز متناسب با آن براساس

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

استانداردهای داخلی شناخته و اجرا می شود. همگرایی یا هماهنگ سازی استانداردها در عمل به فرآیند افزایش قابلیت مقایسه روش های حسابداری و محدود کردن انعطاف پذیری و تغییرپذیری هر کشور به صورت مجزا نیاز دارد. از سوی دیگر هماهنگ سازی و تدوین استانداردها در هر زمینه ای در مقاطع زمانی مختلف در کشورها صورت پذیرفته و مخالفان و موافقان متعددی داشته است، اما به دلیل رشد روزافزون اقتصاد دنیا و استفاده از بازارهای مالی بین المللی، برخی از کشورها به ناچار این قوانین را در کشور خود اجرا کرده اند. در سال ۱۹۷۸، رهنمودهای اتحادیه اروپا تدوین و باعث شکل گیری این اتحادیه شد. این امر موجب پذیرفتن استانداردهای حسابداری آمریکا از سوی بسیاری از کشورها شد و در حال حاضر نیز، ضرورت اجرای استانداردهای بین المللی (که توسط فدراسیون بین المللی حسابداران تدوین شده) به جای استانداردهای حسابداری آمریکا، از سوی جامعه اقتصادی اروپا مطرح و بستر سازی شده است. هرچند بسیاری از کشورهای دنیا تاکنون استانداردهای بین المللی حسابداری را اجرا نکرده اند، اما فشارها و افزایش معاملات اقتصادی باعث استفاده از یک رویه و استاندارد در دنیا شده است و حتی آمریکا نیز مقرر کرده که استانداردهای بین المللی را جایگزین استانداردهای داخلی کرده و از سال ۲۰۱۴ آن ها را به اجرا گذارد (کردستانی، ۱۳۹۷).

از سوی دیگر، حق یا دوره تصدی حسابرسی یکی از معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی است که به تعداد سال های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحب کار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می دهد، اطلاق می شود انجام عملیات حسابرسی صاحب کار توسط یک موسسه حسابرسی طی سنوات متمادی، به دلیل آشنایی گروه حسابرسی با عملیات حسابرسی صاحب کار، می تواند مؤثرتر صورت گیرد چنانچه موسسه حسابرسی تجربه انجام حسابرسی موسسه صاحب کار برای چندین سال را داشته باشد، علاوه بر اینکه اعضای گروه حسابرسی شناخت بیشتری نسبت بکار صاحب کار خواهد داشت، موجب تسریع در انجام عملیات حسابرسی، کاهش هزینه های حسابرسی و افزایش کیفیت حسابرسی می گردد. نتایج پژوهش های خارج از کشور نشان می دهد که بالا بودن دوره تصدی حسابرسی، موجب افزایش شناخت و تخصص حسابرسی در صنعت صاحب کار مربوطه شده و هم چنین موجب بالا رفتن سطح کیفیت حسابرسی خواهد شد (Al-Mutari et al, ۲۰۰۹). دوره تصدی حسابرسی کوتاه مدت تعریف می شود، زمانی که حسابرسی، حسابرسی صورت های مالی شرکت را برای مدت دو یا سه سال در اختیار داشته باشد. دوره تصدی حسابرسی زمانی بلندمدت تعریف می شود که حسابرسی صورت های مالی یک شرکت را برای مدت نه یا ده سال در اختیار داشته باشد. بر مبنای این دو تعریف، دوره حسابرسی میان مدت دوره زمانی است که حسابرسی صورت های مالی یک شرکت را به مدت چهار تا هشت سال انجام دهد (Adimi et al, ۲۰۱۲). صورت های مالی می توانند به عنوان نتیجه تلاش مشترک مدیریت و حسابرسی در نظر گرفته شوند. با این وجود، حسابرسی ممکن است درخواست تعدیل صورت های مالی تهیه شده به وسیله شرکت را از مدیریت داشته باشد. بنابراین، اعتماد سرمایه گذاران به سود گزارش شده می تواند درک آن ها را از کیفیت حسابرسی انعکاس دهد. تغییر حسابرسی ممکن است موجب غیرقابل اعتماد بودن صورت های مالی شود. در نتیجه، تغییر حسابرسی ممکن است اطمینان سرمایه گذاران را درباره صورت های مالی حسابرسی شده بهبود بخشد (Malik, ۲۰۱۴).

به هر حال، گزارش های مالی با کیفیت بالا اطلاعات مفیدی برای تصمیم گیری دقیق و سرمایه گذاری مهیا می کنند. گرچه عوامل مختلفی به کیفیت گزارش مالی کمک می کنند، حسابرسی توسط حسابرسان مستقل منجر به افزایش اعتماد به گزارش های مالی می شود (Langan, ۲۰۱۵). با این حال، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان یکسان نیست. علی رغم وجود تعاریف متفاوت از کیفیت حسابرسی، تعریف خوب مطرح شده توسط De Angelo (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان توانایی حسابرسی در کشف و گزارش دهی تحریف های قابل توجه موجود در گزارش های مالی در نظر می گیرد. De Angelo (۱۹۸۱) اندازه مؤسسه حسابرسی را به عنوان معرف کیفیت حسابرسی تعریف می کند. با توجه به

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

دستورالعمل رتبه بندی شرکت های حسابرسی ارائه شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت های حسابرسی درجه اول نسبت به شرکت های حسابرسی در رده های دیگر کیفیت بالاتری دارند زیرا شرکت های حسابرسی درجه اول از منابع انسانی کافی و با تجربه (شرکای و کارکنان حسابرسی) سیستم کنترل کیفیت مناسب، ساختار سازمانی به خوبی سازمان یافته و استقلال حسابرسی بالاتر بهره می برند. با توجه به یافته های مطالعات انجام شده در کشورهای دیگر، انتظار می رود حسابرسان با چنین ویژگی هایی نسبت به شرکت های دیگر کیفیت بالاتری داشته باشند. Crasswell et al (۲۰۰۲) نشان دادند شرکت های حسابرسی بزرگ در ارائه گزارش قابل قبول، محتاط تر هستند. Lee et al (۲۰۰۸) نشان دادند در چین بین اندازه حسابرسان و گزارش مشروط رابطه قابل توجهی وجود دارد. Francis and Yu (۲۰۰۹) رابطه میان اندازه چهار شرکت حسابرسی بزرگ و کیفیت حسابرسی را تجزیه و تحلیل کردند و دریافتند که شرکت های بزرگ گزارش عدم فعالیت مشروط بیشتری صادر می کنند و در میان کارفرمایان شعبه های بزرگ چهار شرکت حسابرسی، مدیریت سود به طور قابل توجهی کمتر است. یافته های اکثر پژوهشگران مبتنی بر نظریه اندازه حسابرسان نشان می دهد کیفیت حسابرسی شرکت های حسابرسی بزرگ نسبت به شرکت های کوچک تر بیشتر است (Behn et al, ۲۰۰۸). Lawrence et al (۲۰۱۱) اعلام کردند از لحاظ معیارهای کیفیت حسابرسی، تأثیر چهار شرکت حسابرسی بزرگ به طور قابل توجهی از تأثیر شرکت های کوچک متفاوت است. یافته های Zhou et al (۲۰۱۳) نشان می دهند شرکت های حسابرسی بین المللی بزرگ با صدور گزارش مشروط برای عدم پیوستگی فعالیت، نسبت به سایر شرکت های حسابرسی سریع تر به بحران مالی جهانی واکنش نشان می دهند. یافته های Ashman and Goo (۲۰۱۴) نشان می دهند برای کارفرمایان چهار شرکت حسابرسی بزرگ نسبت به شرکت های حسابرسی کوچک تر، تجدید ارائه صورت های مالی کم تر رخ می دهد. یافته های Hey et al (۲۰۱۴) نشان می دهد بین تخصص صنعتی حسابرسان و صدور گزارش حسابرسی مشروط (مشکل فعالیت مستمر) برای کارفرمایانی با وضعیت مالی نامناسب رابطه مثبتی وجود دارد. Wang et al (۲۰۱۸) پی بردند در شرکت های حسابرسی بزرگ تر، کیفیت حسابرسی بالاتر است. در مقابل، با ارزیابی رابطه بین رتبه بندی شرکت های حسابرسی، کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، Mohammad Rezaei et al (۲۰۱۶) به این نتیجه رسیدند که کیفیت خدمات ارائه شده توسط یک شرکت حسابرسی با رتبه ممتاز بالاتر از خدمات ارائه شده توسط شرکت های حسابرسی کوچک نیست. افزون بر این، شرکت حسابرسی با رتبه ممتاز، نسبت به سایر شرکت های حسابرسی حق الزحمه های بالاتری را مطالبه می کنند (Rezaei, ۲۰۱۸).

4

پیشینه پژوهش

گورجی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود واقعی با تأکید بر تخصص حسابرسان در صنعت پرداختند. برای تجزیه و تحلیل داده ها و آزمون فرضیه ها از الگوی رگرسیون چند متغیره به روش داده های ترکیبی استفاده شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق حاکی از این است که اثربخشی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود واقعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معکوس و معناداری دارد. از طرفی نتایج نشان دارد که تعامل بین تخصص حسابرسان در صنعت و اثربخشی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود واقعی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری ندارد. به عبارتی می توان گفت تخصص حسابرسان در صنعت بر رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت سود واقعی نقش تعدیل کننده ای ندارد.

شفعتی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر دوره تصدی حسابرسان پرداخته اند. هدف تحقیق فوق، بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر تداوم انتخاب حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ است. نتایج نشان داد که تمرکز بازار حسابرسی بر تأخیر گزارش حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، تأثیر منفی و معنی داری دارد.

طاهری و نصیری (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورت های مالی پرداخته اند. هدف تحقیق فوق، بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ است. نتایج نشان داد که بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورت های مالی رابطه وجود ندارد. همچنین، کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورت های مالی تأثیر ندارد.

عرب و رضایی منفرد (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه غیرعادی، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت با اظهار نظر درباره عدم تداوم فعالیت پرداخته اند. هدف تحقیق فوق، بررسی کیفیت حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه غیرعادی، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت با اظهار نظر درباره عدم تداوم فعالیت است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی بین سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ است. نتایج حاکی از آن است که بین تصدی حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار وجود ندارد. همچنین، بین کیفیت حسابرسی اظهار نظر حسابرس با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود دارد. علاوه بر این کیفیت حسابرسی نقش میانجی در رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت با اظهار نظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت دارد و نقش میانجی در رابطه بین تصدی حسابرس و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با ارائه اظهار نظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت ندارد. در نهایت وضعیت مالی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی با بند تاکید بر عدم تداوم فعالیت را تعدیل نمی کند.

صراف و فریدونی (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر تخصص صنعت حسابرس بر به موقع بودن گزارش حسابرسی با توجه به رتبه بندی موسسات حسابرسی پرداخته اند. هدف تحقیق فوق، بررسی رابطه ی بین تخصص حسابرس در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسی با توجه به رتبه بندی های انجام شده برای موسسات حسابرسی توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران است. از حیث نوع تحقیق توصیفی-همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی بوده که در آن داده ها از نوع پس رویدادی (نیمه تجربی) با استفاده از اطلاعات گذشته صورت های مالی و یادداشت های توضیحی و با کمک لوح فشرده سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری گردیده است. جامعه آماری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده های شرکت ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره نشان داد بین تخصص حسابرس و به موقع بودن گزارش حسابرسی رابطه ی معناداری وجود داشته و شدت این ارتباط در موسسات حسابرسی دارای رتبه الف نسبت به موسسات حسابرسی رتبه ب و موسسات حسابرسی رتبه ج نسبت به موسسات حسابرسی رتبه ج بیشتر و قابل ملاحظه است. این در حالی است که شدت ارتباط بین موسسات حسابرسی رتبه ج نسبت به رتبه د معنادار نمی باشد.

محمود لاری و اورادی (۱۳۹۵) به بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند. هدف این پژوهش بررسی تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی (شامل تخصص مالی، استقلال و اندازه) بر حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ است. نتایج پژوهش نشان داده است که تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. ولی ارتباط معناداری بین اندازه کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. همچنین، در ارتباط با متغیرهای کنترلی استفاده شده در

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

این پژوهش، یافته‌ها نشان از ارتباط مثبت و معنادار بین اهرم مالی، نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی کالا، اندازه موسسه حسابرسی و تعداد جلسات هیئت‌مدیره با حق الزحمه حسابرسی دارد.

Borhan et al (۲۰۲۱)، در تحقیقی با عنوان "تخصص مؤسسه حسابرسی و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی"، به بررسی ارتباط بین تخصص مؤسسه حسابرسی و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی را پرداختند. در این مطالعه تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی به عنوان معیاری جهت سنجش میزان کارایی 6 حسابرسی در نظر گرفته شده است. نتایج حاصل از این پژوهش حاکی از آن است که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آن‌ها توسط حسابرسان متخصص و مؤسسات حسابرسی تخصصی حسابرسی می‌شود، تأخیر کمتری در انتشار گزارشات خود دارند. همچنین نتایج حاصله نشان‌دهنده این است که استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی IFRS توسط همه حسابرسان به استثناء مؤسسات حسابرسی تخصصی و حسابرسان متخصص باعث طولانی شدن زمان انتشار گزارش حسابرسی می‌گردد.

Gorshano (۲۰۲۱) به بررسی تاثیر صلاحیت چهارگانه کمیته حسابرسی بر احتمال فساد مالی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی تاثیر صلاحیت های استقلال، تجربه، تخصص مالی و اثربخشی نظارت بر احتمال فساد مالی است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت بزرگ آمریکایی طی دوره زمانی ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۷ است. نتایج نشان داد که وجود حداقل یک مدیر کمیته حسابرسی دارای صلاحیت چهارگانه احتمال فساد مالی را کاهش داد. همچنین، وجود تنها یک مدیر کمیته حسابرسی دارای صلاحیت چهارگانه موثرتر از وجود این صلاحیت های فردی به صورت پراکنده در میان اعضای کمیته است.

6

Salehi (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین مولفه های حسابرسی و تطبیق پذیری بازار حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی رابطه بین مولفه های حسابرسی و تطبیق پذیری بازار حسابرسی طی دوره زمانی ۲۰۱۲ تا ۲۰۱۷ است. نتایج نشان داد که بین رتبه موسسه حسابرسی، رقابت در بازار، حق الزحمه حسابرسان، تمرکز بازار و تطبیق پذیری بازار حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. هزینه های استاندارد و تطبیق پذیری بازار حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. علاوه بر این، بین تغییر اظهار نظر حسابرسان، نوع گزارش حسابرسی و تطبیق پذیری بازار حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

Danelson (۲۰۲۰) به بررسی رتبه کیفی و کیفیت حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی رتبه کیفی و کیفیت حسابرسی (تخصص حسابرسان در صنعت) است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک طی سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ است. نتایج نشان داد که بین رتبه کیفی و تخصص حسابرسان در صنعت رابطه مستقیم وجود دارد.

Akayli (۲۰۲۰) به بررسی رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی و هزینه حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی رابطه بین اثربخشی کمیته حسابرسی ناکارآمد در شرکت های خانوادگی و غیر خانوادگی می تواند بر هزینه حسابرسی و غیر حسابرسی است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایالات متحده طی سال های ۲۰۰۵ تا ۲۰۱۳ است. نتایج نشان داد که اثربخشی کمیته حسابرسی و هزینه حسابرسی برای شرکت های خانوادگی بیشتر از شرکت های غیر خانوادگی است و این موضوع سبب افزایش هزینه حسابرسی و غیر حسابرسی شده است.

Salehi (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و چسبندگی هزینه های حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی تاثیر بحران مالی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و چسبندگی هزینه های حسابرسی است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۵ است. نتایج نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و چسبندگی هزینه های حسابرسی رابطه ای نشان نداد. هم چنین، بحران مالی در ارتباط بین کیفیت حسابرسی و چسبندگی کارمزد حسابرسی تاثیری ندارد.

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

Rezaei (۲۰۱۸) به بررسی رابطه بین رتبه شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی و هزینه های حسابرسی پرداخته است. در این مطالعه، به بررسی رتبه شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی و هزینه های حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۵ پرداخته شده است. نتایج نشان داده است که کیفیت خدمات حسابرسی که توسط شرکت های حسابرسی با بالاترین رتبه ارائه شده نسبت به سایر شرکت ها برتری ندارد. بنابراین بین رتبه شرکت حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نشده است. ولی، بین رتبه شرکت حسابرسی با هزینه های حسابرسی رابطه مستقیم وجود داشته است.

Ashman (۲۰۱۷) به بررسی ساختار بازار حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، بررسی رابطه بین ساختار بازار حسابرسی و هزینه حسابرسی در ایالات متحده است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایالات متحده طی سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۳ است. نتایج نشان داد که بین تمرکز بازار حسابرسی و هزینه حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد.

Chang (۲۰۱۶) به بررسی تمرکز بالای بازار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته است. هدف تحقیق فوق، تمرکز بالای بازار حسابرسی بر هزینه و کیفیت حسابرسی است. جامعه آماری تحقیق فوق شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین طی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۱۲ است. تمرکز بالای بازار حسابرسی سبب افزایش هزینه حسابرسی شده است. همچنین تمرکز بالای بازار حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر مستقیم دارد. با توجه به مطالب ارائه شده در بخش های بالا، فرضیه پژوهش حاضر به شرح ذیل می باشد:

➤ بین دوره تصدی حسابرس و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر سهم بازار رابطه وجود دارد.

روش تحقیق

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که از سال ۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۹ در بورس فعال بوده اند. هم چنین، برای آزمون فرضیه های این بخش نمونه بر اساس چارچوب زیر گزینش شد که در نهایت، ۱۷۱ شرکت (در مجموع ۱۳۶۸ سال-شرکت) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند:

- شرکت در صنعت واسطه گری های مالی نباشد. زیرا ساختار سرمایه این موسسات متفاوت می باشد.
- شرکت در ابتدای سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
- نماد شرکت در دوره تحقیق، وقفه با اهمیت نداشته باشد (بیش از ۳ ماه در تابلوی بورس متوقف نباشد).
- داده های شرکت قابل دسترسی باشند.
- پایان سال مالی شرکت منتهی به ۱۲/۲۹ بوده باشد.
- تعداد شرکت هایی که طی بازه ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹ تغییر سال مالی نداده باشد.

توسعه مدل های رگرسیونی و اندازه گیری متغیرها

هدف اصلی مطالعه حاضر بررسی رابطه بین دوران تصدی حسابرس و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیلگر سهم بازار می باشد. از این رو، به پیروی از Salehi (۲۰۲۰) از مدل های رگرسیونی زیر بهره گرفته شده است. در صورتی که ضرایب متغیرهای تعدیل گر (β_1) در این مدل ها معنادار باشند می توان نتیجه گرفت که فرضیه های پژوهش مورد تایید قرار گرفته اند. به این ترتیب داریم:

سومین کنفرانس ملی پژوهش‌های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

(۱)

$$MOBILITY_{it} = \beta_0 + \beta_1 TENURE_{it} + \beta_2 MKZSIZE_{it} + \beta_3 TENURE_{it} * MKZSIZE_{it} + \beta_4 CATA_{it} + \beta_5 QUICK_{it} + \beta_6 DE_{it} + \beta_7 RIO_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرهای تحقیق:

متغیر وابسته: سازگاری بازار حساسی (MOBILITY)

تغییر سازگاری بازار حساسی با ارزیابی تغییر در رتبه بندی موسسه حساسی ارزیابی می شود. هر تغییر در رتبه موسسه ممیزی به صورت صفر و یک می باشد. در صفر در رتبه بندی هرگز تغییری ایجاد نمی شود، در حالی که یک تمام تغییرات قطعی در همه موقعیت های رتبه بندی را لحاظ می دارد. به این ترتیب، اگر رتبه شرکت حساسی هرگز تغییر نکند برابر با صفر و در غیر این صورت برابر با ۱ است.

متغیر مستقل: دوران تصدی حساسی

مدت زمانی که حساسی در شرکت فعالیت می کند. به این ترتیب اگر مدت تصدی موسسه حساسی بیش از دو سال نباشد برابر ۱ است در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می شود.

متغیر تعدیل گر: سهم بازار حساسی (MKZSIZE)

متغیر تعدیل گر در مطالعه حاضر سهم بازار حساسی شرکت است که با استفاده از رتبه دارایی شرکت ها در سطح صنایع اندازه گیری می شود. برای این هدف، در ابتدا اندازه سهم بازار حساسی از فرمول زیر محاسبه می شود:

$$\sum \alpha$$

I: کارفرما در صنعت مربوطه

A: کل دارایی های کارفرمایان کنونی در صنعت

سپس، رتبه مقیاس اندازه بازار حساسی (رتبه دارایی شرکت ها در سطح صنایع) که بین ۰ تا ۱ است، به صورت زیر محاسبه می شود:

$$رتبه = (a - \min) / (\max - \min)$$

Min: حداقل ارزش کل دارایی ها در صنعت مربوطه

Max: حداکثر ارزش کل دارایی ها در صنعت مربوطه

متغیر کنترلی:

متغیرهای کنترلی مطالعه حاضر به شرح ذیل میباشند (Salehi, 2020):

- نسبت دارایی (CATA): نسبت دارایی های جاری به کل دارایی ها
- نسبت جاری (QUICK): نسبت دارایی جاری به بدهی های جاری
- نسبت بدهی (DE): نسبت بدهی بلند مدت به کل دارایی ها
- نسبت سودآوری به دارایی ها (ROI): سود قبل از کسر مالیات و سود یا بهره کل دارایی ها
- زیان شرکت (LOSS): اگر شرکت های پذیرفته شده در بورس در سال جاری ضرر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ است.

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

یافته ها

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نتایج به دست آمده در بخش آمار توصیفی نشان می دهند که ۳۲ درصد شرکت های نمونه در دوره بررسی دارایی تغییر در رتبه حسابرسی داشته اند. هم چنین، یافته های مربوط به متغیر مستقل نشان می دهد که دوران تصدی بیش از ۵۲ درصد شرکت های نمونه در دوره بررسی بیش از بیش از دو سال نبوده است. علاوه بر این، یافته های مربوط به متغیر تعدیل گر سهم بازار حسابرسی نشان می دهد که دارایی های شرکت ها به طور متوسط ۲۰ درصد به دست آمده که بالاترین آن ۸۴ درصد می باشد. اما یافته های مربوط به متغیرهای کنترلی نشان می دهند که نسبت دارایی های جاری شرکت ها ۶۵ درصد کل دارایی های شرکت ها به دست آمده که بالاترین آن ۹۸ درصد و پایین ترین آن تنها ۰/۰۰۰۳ درصد است. هم چنین، نسبت بدهی های بلندمدت شرکت ها ۷ درصد کل بدهی های آن هاست که بالاترین آن بیش از ۹۳ درصد به دست آمده است. نسبت سودآوری شرکت ها نیز ۱۳ درصد کل دارایی ها به دست آمده که بالاترین آن ۶۷ درصد کل دارایی ها و پایین ترین آن زیان ۵۶ درصدی نسبت به کل دارایی های ترازنامه ای را نشان می دهد. در نهایت بیش از ۱۱ درصد کل شرکت های نمونه در دوره بررسی گزارش زیان داشته اند. به این ترتیب داریم:

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
سازگاری بازار حسابرسی	MOBILITY	0.325292	0.000000	1.000000	0.000000	0.468655
تصدی حسابرسی در شرکت	TENURE	0.529240	1.000000	1.000000	0.000000	0.499327
سهم بازار حسابرسی	MKZSIZE	0.206794	0.191199	0.885937	0.000314	0.211873
نسبت دارایی	CATA	0.655118	0.680195	0.985063	0.065258	0.195343
نسبت جاری	QUICK	1.489517	1.294866	8.670508	0.209373	0.871248
نسبت بدهی	DE	0.072017	0.041024	0.939383	0.000219	0.089891
نسبت سودآوری دارایی	RIO	0.133444	0.113745	0.674791	-0.566143	0.154374
زیان	LOSS	0.119152	0.000000	1.000000	0.000000	0.324086

آمار استنباطی

تخمین مدل رگرسیونی

به منظور آزمون این فرضیه پژوهش از برازش مدل های رگرسیون لجستیک استفاده شده است. در این مدل متغیر وابسته (سازگاری بازار حسابرسی) به صورت دوجبهی ظاهر می گردد و تاثیر هر یک از متغیرهای مستقل بر روی بخت سازگاری بازار حسابرسی شرکت ها محاسبه می گردد. از آنجا که تخمین مدل های رگرسیون لجستیک فارغ از ماهیت داده ها انجام می گیرد، انجام آزمون های تشخیصی چاو و هاسمن ضرورت نیافته است. جدول (۱) نتایج برازش این مدل را نشان می دهد. هم چنین، نتایج آزمون نسبت درستنمایی مدل که معناداری مدل رگرسیونی پژوهش را می آزماید، نشان از سطح معناداری کوچک تر از خطای 0/05 و در نتیجه، معناداری کلی مدل رگرسیون لجستیک پژوهش دارد. از این رو نتایج این مدل قابل استناد بوده است. با استناد به درصد پیش بینی های مدل، با استفاده از متغیرهای مستقل این مدل می توان تا بیش از ۶۶ درصد شرکت ها را از نظر احتمال سازگاری بازار حسابرسی آن ها به درستی پیش بینی نمود. هم چنین، سطح معناداری آزمون هاسمر لمشو نیز بزرگ تر از خطای 0/05 به دست آمده که نشان از مناسب بودن متغیرهای مستقل پژوهش در پیش

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

بینی احتمال سازگاری بازار حسابرسی شرکت ها دارد. در صورتی که سطح معناداری این آزمون کمتر از 0/05 به دست آید، می توان ادعا نمود که متغیرهای مستقل مدل نمی توانند پیشگوی مناسبی برای متغیر وابسته باشند.

جدول (۲) نتایج تخمین مدل رگرسیون لجستیک فرضیه پژوهش

$MOBILITY_{it} = \beta_0 + \beta_1 TENURE_{it} + \beta_2 MKZSIZE_{it} + \beta_3 TENURE_{it} * MKZSIZE_{it} + \beta_4 CATA_{it} + \beta_5 QUICK_{it} + \beta_6 DE_{it} + \beta_7 RIO_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \varepsilon_{it}$					
معناداری	انحراف استاندارد	آماره آزمون	ضریب تاثیر	نماد	متغیرها
0.0000	13.52609	0.018110	0.244952	C	ضریب ثابت
0.0000	13.72781	0.008641	0.118626	TENURE	دوره تصدی حسابرسی
0.0000	10.62308	0.035644	0.378650	MKZSIZE	سهم بازار حسابرسی
0.0004	3.550630	0.109216	0.387787	TENURE*MKZSIZE	دوره تصدی حسابرسی*سهم بازار حسابرسی
0.0036	2.912386	0.022879	0.066632	CATA	نسبت دارایی
0.0003	3.623307	0.054391	0.197076	QUICK	نسبت جاری
0.0012	3.247947	0.048899	0.158820	DE	نسبت بدهی
0.0000	-11.58730	0.034354	-0.398074	RIO	نسبت سودآوری دارایی
0.3350	0.964192	0.151537	0.146111	LOSS	زیان
	0.472946				ضریب مک فادن
	81.62305				آماره نسبت درستنمایی
	0.000000				احتمال نسبت درستنمایی
	11.1829				آماره هاسمر لمشو
	0.1915				احتمال هاسمر لمشو
	68.06				درصد پیش بینی صحیح مدل

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده برای متغیر تعدیل گر دوره تصدی حسابرسی*سهم بازار حسابرسی (TENURE*MKZSIZE) کوچک تر از خطای 0/05 به دست آمده می توان نتیجه گرفت بین دوره تصدی حسابرسی و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل گر سهم بازار رابطه وجود دارد. بیشتر اینکه ضریب به دست آمده برای متغیر تعدیل گر دوره تصدی حسابرسی*سهم بازار حسابرسی مثبت است که نشان می دهد این اثر مستقیم است (تایید فرضیه پژوهش).

نتایج به دست آمده برای متغیرهای کنترلی نیز نشان می دهند که بین نسبت دارایی، نسبت جاری و نسبت بدهی با سازگاری بازار حسابرسی رابطه مثبت و معنادار و بین نسبت سودآوری دارایی با سازگاری بازار حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد. اما این ارتباط در مورد زیان شرکت و سازگاری بازار حسابرسی معنادار به دست نیامده است.

بحث و نتیجه گیری

در مطالعه حاضر به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل گر سهم بازار پرداخته شد که با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده برای متغیر تعدیل گر دوره تصدی حسابرسی*سهم بازار حسابرسی (جدول ۱) کوچک تر از خطای ۰/۰۵ به دست آمده می توان نتیجه گرفت بین دوره تصدی حسابرسی و سازگاری بازار حسابرسی با توجه به نقش تعدیل گر سهم بازار رابطه وجود دارد. بیشتر اینکه ضریب به دست آمده برای متغیر تعدیل گر دوره تصدی حسابرسی*سهم بازار حسابرسی مثبت است که نشان می دهد این اثر مستقیم است. در ارتباط با این یافته ها می توان به این موضوع اشاره کرد که از آن جا که عوامل متعددی از جمله اندازه شرکت، پیچیدگی، کنترل داخلی، حاکمیت

سومین کنفرانس ملی پژوهش های سازمان و مدیریت

تهران - ۲۹ اردیبهشت ۱۴۰۱

شرکتی، کیفیت حسابرس، تصدی حسابرس و موقعیت مکانی حسابرس، به عنوان عوامل خاص حسابرس، در هزینه حسابرسی نقش دارند، چرخش اجباری موسسات حسابرسی می تواند منجر به افزایش هزینه حسابرسی شود. زیرا حسابرسی اولیه زمان بر است و سهم بازار شرکت های حسابرسی بزرگ را کاهش می دهد. از سوی دیگر، شرکت های بزرگ تر، به دلیل تجربه بیشتر و ساختار مناسب تر، می توانند بخشی از سود اقتصادی خود را به کارفرما منتقل کرده و هزینه کمتری را درخواست کنند. با دوران تصدی حسابرس، آن ها شناخت بهتری هم نسبت به مدیران و هم نسبت به فعالیت های شرکت ها پیدا می کنند. در واقع، از نظر ارتباطی می توانند روابط نزدیک تری با مدیران و سهامداران شرکت ها داشته باشند و از نظر کاری می توانند فعالیت های عملیاتی و گزارشگری شرکت ها را بهتر مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند. بنابراین، با افزایش دوران تصدی حسابرس، آن ها سازگاری بازار بهتری را تجربه می کنند. بررسی های پژوهش گر نشان می دهد که تاکنون پژوهشی که به صورت مستقیم به بررسی این فرضیه پرداخته باشد، وجود ندارد. با توجه به نتیجه به دست آمده در فرضیه پژوهش پیشنهاد می شود سرمایه گذاران و تحلیل گران در بررسی سازگاری بازار حسابرسی و سهم بازار به نقش دوران تصدی حسابرس توجه ویژه ای داشته باشند. اما می توان این یافته ها را سازگار با نتایج پژوهش عرب و رضایی منفرد (۱۳۹۸) دانست.

منابع

- شفعتی، مرتضی؛ امینیان، ابوالفضل؛ پاکدامن، حسن (۱۳۹۹) بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر دوره تصدی حسابرس، دوره ۱۰، شماره ۲ - شماره پیاپی ۳۷، تابستان ۱۳۹۹، صفحه ۶۳-۸۹.
- صراف، فاطمه؛ فریدونی، سیاوش (۱۳۹۶) بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر به موقع بودن گزارش حسابرسی با توجه به رتبه بندی موسسات حسابرسی، هشتمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، صص ۱-۱۸.
- طاهری، رضا؛ نصیری، سحر (۱۳۹۹)، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین رقابت بازار محصول و تجدید ارائه صورت های مالی، اولین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، صص ۱-۱۱.
- عرب، روح الله؛ رضایی منفرد، مریم (۱۳۹۸) بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس، حق الزحمه غیرعادی، اندازه موسسه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت با اظهار نظر درباره عدم تداوم فعالیت، دومین کنفرانس بین المللی نوآوری های اخیر در مدیریت اقتصاد و حسابداری، صص ۱-۲۰.
- گورجی، جلیل؛ گرگانلی دوجی، جمادوردی؛ حسینی الارزی، سیده صدیقه، نگهبان، محمدحسین (۱۴۰۰) بررسی تأثیر اثربخشی کمیته حسابرسی بر مدیریت سود واقعی با تأکید بر تخصص حسابرس در صنعت، همایش ملی رویکردهای نوین در حسابداری و امور مالی، صص ۱-۲۳.
- محمود لاری، محمود؛ اورادی، جواد (۱۳۹۵) بررسی ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، فصلنامه پژوهش های تجربی حسابداری، دوره: ۶، شماره: ۲؛ صص ۱-۲۶.

Borhan Md. Uddin Bhuiyan, Ahsan Habib (2021), Audit firm industry specialization and the audit report lag, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 20 (2021) 32-44

Bushman, R.M. and Smith, A.J. (2003). Transparency, financial accounting information, and corporate governance. *Economic Policy Review*, available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=795547.

Competition Commission (2013). *Statutory audit services for large companies market investigation*. UK Government, London, available at: https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db35ed915d0e5d00001f/131016_final_report.pdf.



Craswell, A.; D. J. Stokes, and Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 253-75.

De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 183-199.

Donelson, Dain C. (2020). The revival of large consulting practices at the Big 4 and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*.

Eshleman, J.D. and Lawson, B. (2017). Audit market structure and audit pricing. *Accounting Horizons*.

Ferguson, A. and Scott, T. (2014). What if there were three? Audit pricing within the big 4 and the PricewaterhouseCoopers' premium in the Australian audit market. *International Journal of Auditing*, 57-67.

Francis, W., Hasan, I., Park, J. C., & Qiang, W. (2009). Gender differences in financial reporting decision making: Evidence from accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1471059> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1471059>. Accessed 9 Sept 2009.

Gorshunova, M. (2021). Quad-qualified audit committee director: Implications for monitoring and reducing financial corruption. *Journal of Corporate Finance*.

Hay, D., Knechel, W.R. and Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 91-141.

Kordestani Gholamreza. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Financial Accounting Research*. K

Li CH.; Song F. M.; and Wong, S. M. L. (2008). A Continuous Relation between Audit Firm Size and Audit Opinions: Evidence from China. *International Journal of Auditing*, 12, 111-127

Mohammad Rezaei. (2018). Audit Firm Ranking, Audit Quality and Audit Fees: Examining Conflicting Price Discrimination Views, *The International Journal of Accounting*, 295-313,

Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R. and Hassan, M.S. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: the Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 87-100,

Salehi, M., Saravani, M. and Rouhi, S. (2020). The relationship between audit components and audit market adaptability. *Journal of Financial Crime*, 835-853.

Zhou, J. Elder, R. (۲۰۰۳). "Audit firm size, Industry specialization and earnings management by initial public offering firms". working paper, Syracuse University, Syracuse, NY and SUNY-Binghamton, Binghamton, NY. PP. ۹۱-۱۰۲