

تاثیر نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان

جدید

عمار اصغری

گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران.

Ammar.araz@gmail.com

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تاثیر نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید پرداخته است. پژوهش حاضر، از نظر هدف، کاربردی بوده و به لحاظ آنکه وضعیت موجود متغیرها با استفاده از جمع‌آوری اطلاعات، از طریق اطلاعات گذشته مورد تحلیل و بررسی قرار گرفته است، از نظر شیوه اجرا، در ردیف مطالعات توصیفی-پیمایشی و از نظر شیوه گردآوری، در ردیف مطالعات کتابخانه‌ای قرار گرفته و به منظور یافتن پاسخ سوالات طرح شده؛ اطلاعات ۲۰۱ پرسشنامه توزیع شده با استفاده از نرم افزار smart PLS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های پژوهش بیان داشت که میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید رابطه مثبت و معناداری وجود داشته و نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید تأثیر معناداری دارد.

واژگان کلیدی: نوع موسسه حسابرسی، کیفیت استنباط حسابرسان، مشتریان جدید

مقدمه

بر اساس تئوری نمایندگی، صاحب سرمایه و نماینده به این نتیجه می‌رسند که به نفع هر دو طرف است که اغتشاش ذهنی کاهش یابد. لذا ترتیباتی را دنبال می‌کنند که منافع شخصی آن‌ها را همراه سازد. یکی از این ترتیبات، حسابرسان مستقل است که ابزاری نظارتی برای بهبود اطلاعات درباره وضعیت و عملکرد مالی شرکت و افزایش تقارن اطلاعات است. هر چه تناقض نمایندگی بین مدیران و صاحبان سرمایه بزرگتر باشد، هزینه‌های نمایندگی بیشتر و نیاز به حسابرسان مستقل با کیفیت بالا افزون‌تر خواهد بود. یک موسسه حسابرسی با کیفیت، قادر به شناخت، ارائه نادرست اقلام صورتهای مالی مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار 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 می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسان در ارتباط باشد (شمندی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۹). دوره تصدی حسابرسان، طول رابطه بین حسابرسان و صاحبکار می‌باشد؛ که به صورت بالقوه هم توانایی حسابرسان برای کشف تحریفات صورت‌های مالی را متأثر می‌سازد و هم بی‌طرفی حسابرسان در تصحیح و یا گزارش این تحریفات را



تحت تأثیر قرار می دهد. هرچه تعداد سال های حسابرسی یک شرکت توسط یک حسابرس خاص کمتر باشد، توانایی فنی حسابرس برای شناسایی موارد تحریف صورتهای مالی نیز کمتر می باشد. این در حالی است که گفته می شود به کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحبکار برای سال های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. به همین دلیل است که برخی قوانین، از جمله قانون بورس اوراق بهادار و قانون ساربینز آکسلی دوره تصدی حسابرس یک شرکت برای مدت طولانی را محدود نموده اند؛ هرچند تعویض کوتاه مدت حسابرس را نیز جایز ندانسته اند. به هر حال، توجه قوانین موضوعه به طول رابطه حسابرس با صاحبکار، گواه تأثیر این متغیر بر کیفیت حسابرسی می باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸؛ شمنندی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۹). بر اساس مبانی نظری طرح شده در این پژوهش به بررسی تاثیر نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید پرداخته می شود.

مبانی نظری پژوهش

دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که کیفیت حسابرسی غیر قابل ملموس و ارزیابی آن هزینه بر است. بنابراین یک راه حل برای صاحبکاران (شرکتهای حسابرسی شونده) این است که به متغیرهای دیگری که ارزیابی آنها نیاز به هزینهی بالایی ندارد و در عین حال با کیفیت حسابرسی مرتبط است اتکاء کنند. وی کیفیت حسابرسی را اینگونه تعریف کرده است: ارزیابی (استنباط) بازار از احتمال این که حسابرس (۱) موارد تحریفات با اهمیت در صورتهای مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس، و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرس بستگی دارد. همچنین وی معتقد است که مؤسسه های حسابرسی بزرگتر، انگیزه قوی تری برای ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آنجا که تعداد مشتریانشان زیاد دارند، نگران از دست دادن مشتری نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون های مختلف، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه کنند. از دیدگاه اقتصادی، زیان ناشی از قصور در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت برای مؤسسات بزرگ قابل ملاحظه است. وی همچنین اندازه موسسه حسابرسی را بعنوان یک نماینده ای از کیفیت حسابرس معرفی می کند (محمدرضائی و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶). کیفیت کارمؤسسات حسابرسی کننده از یکدیگر متفاوت می باشد و به طور مستقیم و با مشاهده مؤسسات نمی توان تشخیص داد که کدام مؤسسه از کیفیت کاری بالاتری برخوردار است (دپیوچ، ۱۹۸۲). بنابراین محققان از جانشین هایی برای تمایز میان مؤسسات حسابرسی با کیفیت بالا از مؤسسات حسابرسی با کیفیت پایین استفاده می نمایند. اندازه مؤسسات حسابرسی کننده، قدمت و نام تجاری مؤسسات نمونه ای از معیارهای متمایزکننده کیفیت مؤسسات دیگر هستند دارای کیفیت کاری بالاتری هستند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). حسابرسی یکی از ارکان اصلی فرآیند پاسخگویی است زیرا پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه کنندگان اطلاعات است. افزایش شمار استفاده کنندگان از گزارش حسابرسی که در واقع مشتری محسوب می شوند، باعث گردیده تا کیفیت کار حسابرس به شدت مورد توجه و دقت قرار گیرد. کیفیت حسابرس عبارت است از حسن شهرت و مراقبت حرفه ای حسابرس که در نتیجه حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورت های مالی افزایش



یافته و بر اثر نظارت و مراقبت حرفه ای حسابرس، کیفیت اطلاعات صورتهای مالی افزایش خواهد یافت. اثربخشی نظارت حسابرس تحت تأثیر شایستگی و بی طرفی (استقلال) حسابرس قرار دارد و حسن شهرت حسابرس به درک بازار از شایستگی و بی طرفی (استقلال ظاهری) او مرتبط می شود. دیآنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را با واژه اعتبار حسابرس تعریف کرده است. او اظهار میدارد که ذینفعان می توانند از اندازه مؤسسه حسابرسی به عنوان جانشین حسن شهرت یا اعتبار حسابرس استفاده نمایند چراکه حسابرسان بزرگتر که تعداد صاحبکاران بیشتری دارند، در راستای تلاش برای حفظ هر صاحبکار، تحریفات کشف شده را با انگیزه بیشتری افشا می نمایند و می توانند این اطمینان را برای مشتریان به همراه آورد که اطلاعات مالی شرکت به سمت منافع مدیریت سوپیه دار نشده است (صدیقی، ۱۳۹۹). گزارش حسابرسی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابرسی، ماهیت کالای (خدمات) عمومی را دارد که استفاده از آن، مانع از استفاده از دیگر خدمات عمومی نمی شود و مصرف آن در انحصار هیچ مصرف کننده ای نیست. این کالای عمومی مانند سایر کالاها و خدمات باید از کیفیت مناسبی برخوردار باشد تا تقاضا برای آن استمرار داشته باشد. حسابرسی صورت های مالی امری ضروری است، زیرا صورت های مالی حسابرسی شده می تواند این اطمینان را برای سرمایه گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل اتکا در اختیار آنها قرار می گیرد. بنابراین حسابرسی صورت های مالی می تواند ارزش افزوده اقتصادی را برای یک شرکت به وجود بیاورد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده ی مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثر بخش برای کنترل کیفیت حسابرسی امری ضروری است (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵؛ شمندی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۹). حسابرسان مستقل به دلیل اعتبار بخشیدن به صورت های مالی منتشر شده از سوی شرکت های سهامی عام و در نتیجه کاهش مخاطره ی اطلاعات، نقش به سزایی در بازار سرمایه ایفا می کنند. حرمت و ارزش این نقش حسابرسی بستگی زیادی به ماهیت شهادت دهی حسابرسان دارد. استدلال می شود که رابطه ی درازمدت حسابرس و صاحبکار ممکن است باعث سهل انگاری و قصور حسابرس در انجام نقش شهادت دهی خود شود. ضعف استقلال حسابرس نیز موضوع مهمی است که نگرانی زیادی به همراه دارد. راهکار پیشنهادی برای رفع این نگرانی، چرخش اجباری حسابرسان است. به همین دلیل چرخش اجباری حسابرسان این اواخر در محافل حقوقی و قانونی توجه زیادی را به خود جلب کرده است (شمندی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۹). نتایج پژوهش لینوکس و همکاران، (۲۰۱۴) نشان داد که تغییر اجباری حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی می شود؛ به طوری که تفاوت معناداری بین کیفیت حسابرسی در سال آخر تغییر شریک و سال اول بعد از آن مشاهده شد. هم چنین، نتایج پژوهش کمران و همکاران (۲۰۱۴) نشان داد که محافظه کاری حسابرسان در دوره سوم تصدی بیشتر از دو دوره قبل آن بوده است. نتایج پژوهش کاپلی و دوگت (۱۹۹۳) نشان داد که با افزایش دوره ارتباط حسابرس و صاحب کار، کیفیت حسابرسی افزایش می یابد اما دوره ارتباط درازمدت باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. همچنین، نتایج پژوهش فارقر و همکاران (۲۰۰۸) نشان داد که کیفیت حسابرسی در دوره های کوتاه مدت و درازمدت تصدی شریک مؤسسه حسابرسی متفاوت است. نتایج پژوهش چی و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی تغییر اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی با استفاده از معیار های اقلام تعهدی اختیاری و ضریب واکنش سود در بازار سرمایه تایوان نشان داد که کیفیت حسابرسی شرکت هایی که تغییر اجباری حسابرس داشته اند تفاوت معناداری با شرکت های بدون تغییر اجباری دارد. اما نتایج پژوهش ورونیکا و همکاران (۲۰۱۲) نشان داد که تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد. (شمندی و عظیمی یانچشمه، ۱۳۹۹). بر اساس این مبانی نظری، این سوالات بوجود می آید که اولاً چه



رابطه‌ای میان کیفیت استنباط حساب‌رسان و روابط میان مشتریان جدید رابطه معناداری وجود دارد و ثانیاً نوع موسسه حساب‌رسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حساب‌رسان و روابط میان مشتریان جدید چه تأثیری دارد؟

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی

داجسون و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی مدیریت ارتباط مشتری با حساب‌رس از طریق چرخش شریک پرداختند. یافته‌های آنها نهادهای نظارتی و سرمایه‌گذاران را در مورد فرایند انتخاب شرکای کار برای چرخش شریک آگاه می‌کند، و مستند می‌کند که انتساب شریک به طور تصادفی نیست.

آقازاده و هوانگ (۲۰۲۰) به بررسی تأثیر موسسه حساب‌رسی بر کیفیت روابط مشتریان و کیفیت استنباط حساب‌رسان پرداختند. یافته‌ها نشان داد که حساب‌رسان شواهد حساب‌رسی را که می‌تواند اعتماد آنها به اطلاعات ارائه شده توسط مشتری را کاهش دهد و در نتیجه، نفوذ مشتری را محدود می‌کند، دنبال نمی‌کنند، حتی اگر به میزان بیشتری از اقناع مشتری استنباط کنند.

مایکل ریچی (۲۰۱۹) به بررسی تأثیرات عملکرد خدمات مشتری حساب‌رسان بر قضاوت آنها پرداخت. نتایج حاکی از شواهد جدیدی در مورد تنش قدیمی بین رضایت مشتری و کیفیت حساب‌رسی است. جلب رضایت مشتری با ارائه خدمات بهتر، نه لزوماً اما می‌تواند کیفیت حساب‌رسی را به خطر بیندازد.

هوانگ و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی عوامل تعیین‌کننده سودآوری مشارکت حساب‌رسی پرداختند. یافته‌های آنها نشان داد که کیفیت حساب‌رسی، که با اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات حساب‌رسی اندازه‌گیری می‌شود، برای دستیابی به سودآوری بالاتر در مشارکت، تباہ نمی‌شود.

کوچ و سالتیو (۲۰۱۷) به بررسی تأثیرات وابستگی حساب‌رسان برای مشتری و فشار قابل درک مشتری بر تعدیلات پیشنهادی حساب‌رس پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن است که درک از شدت فشار مشتری باعث می‌شود که حساب‌رسان تعدیلات بیشتری را برای حساب‌داری مشتری ارائه دهند.

چوی و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی اندازه موسسه حساب‌رسی، کیفیت حساب‌رسی و قیمت حساب‌رسی پرداختند. نتایج نشان دادند که اندازه موسسه با کیفیت حساب‌رسی و هزینه‌های حساب‌رسی حتی پس از کنترل اندازه موسسه حساب‌رسی در سطح ملی و تخصص صنعت در سطح موسسه، روابط مثبت قابل توجهی دارد.

پیشینه داخلی

سادات شمندی و عظیمی یانچشمه (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین مشتریان جدید حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن شد که بین مشتریان جدید حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی رابطه مثبت و معناداری وجود داشته باشد.



حیرانی، سرایانی (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه آئین رفتار حرفه ای و قضاوت حسابرسان به نفع مشتری پرداختند. یافته های پژوهش نشان داد که آئین رفتار حرفه ای بر قضاوت حسابرسان به نفع مشتری تاثیر دارد. اندازه موسسه حسابرسی بر قضاوت حسابرسان به نفع مشتری تاثیر ندارد. اندازه موسسه حسابرسی بر رابطه بین آئین رفتار حرفه ای و قضاوت حسابرسان به نفع مشتری تاثیر دارد.

غفوریان شاگردی و موسوی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد رتبه بندی موسسات حسابرسی با متغیر اندازه گیری کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی) رابطه منفی و معنی دار دارد.

حاجیها و عروجی (۱۳۹۵) به بررسی شناخت مشتریان توسط حسابرسان و اثر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج حاکی از آن است که از نظر شریک حسابرسان و مدیر فنی حسابرسی، شناخت مشتریان با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار دارد و این رابطه هم جهت می باشد. همچنین شناخت مشتریان بر رضایت مشتری، دوره تصدی، اهمیت مشتری و تصویر مشتری تاثیر معنادار دارد و این تاثیر در جهت مثبت می باشد.

پاک نژاد و ربیعی (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر تغییر حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد تغییر حسابرسان با کشف تحریف های مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری رابطه معناداری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریف ها شده است. اما چنین رابطه ای بین تغییر حسابرسان و تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف قوانین و سایر تحریف ها دیده نشد.

پورحیدری و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که بین تخصص حسابرسان در صنعت و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین، بین اندازه حسابرسی و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط معناداری وجود ندارد. در ضمن، بین اندازه شرکت، فرصت های رشد و بازده دارایی ها با به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. ولی بین اهرم مالی و به موقع بودن گزارش حسابرسان ارتباطی مشاهده نگردید.

اهداف پژوهش

- بررسی رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید.
- بررسی تاثیر نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید.

فرضیه های پژوهش

- فرضیه اول: میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوم: نوع موسسه حسابرسی بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید تاثیر معناداری دارد.

روش شناسی پژوهش

نوع پژوهش

روش پژوهش حاضر از نوع توصیفی است که طرح آن از نوع تجربی و با استفاده از رویکرد پیمایشی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای استفاده شده و اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت تأیید فرضیه‌های پژوهش، از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده گردآوری خواهد شد.

شرح کامل روش گردآوری داده‌ها

پژوهش حاضر در دو مرحله انجام خواهد شد. بخش اول که مبانی نظری و پیشینه پژوهش است که در این مرحله؛ محقق با بررسی ادبیات و مبانی نظری در قالب کنکاش پایان نامه‌ها، مقالات، رساله‌ها و سایر منابع اطلاعاتی، به جمع‌آوری و بسط ادبیات و مبانی نظری خواهد پرداخت و در گام پایانی این مرحله؛ عمده پژوهش‌های مرتبطی که در ایران و خارج صورت گرفته است را مورد مطالعه قرار خواهد داد.

در گام دوم؛ تجزیه و تحلیل داده‌ها صورت خواهد گرفت که بدین منظور؛ اطلاعات مورد نیاز جهت سنجش متغیرهای تعریف شده از طریق پرسشنامه‌های تدوین شده، گردآوری خواهد شد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای استفاده خواهد شد و اطلاعات و داده‌های مورد نیاز جهت اثبات فرضیه‌های پژوهش، از طریق پرسشنامه‌های توزیع شده گردآوری می‌شود و برای تحلیل آنها از نرم افزار SPSS نسخه ۲۲ و smartPLS استفاده خواهد شد.

روش‌ها و ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها

مراحل روش تجزیه و تحلیل اطلاعات بشرح زیر است:

- * جمع‌آوری اطلاعات لازم بر اساس پاسخ پاسخ دهندگان به سؤالات پرسشنامه؛
- * کمی‌سازی پاسخ‌های سؤالات پرسشنامه به کمک نرم افزار Excel،
- * انجام آمار توصیفی،
- * انجام آزمون استنباطی،
- * تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش به کمک نرم افزار Spss و smart PLS

جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری در این پژوهش، کارکنان سازمان حسابرسی می‌باشد. به منظور تعیین نمونه انتخابی؛ از روش نمونه‌گیری کوکران استفاده خواهد شد. فرمول اصلی محاسبه حجم نمونه کوکران نیز به صورت زیر است:

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)}$$

❖ دقت شود این محاسبه با سطح خطای ۵ درصد صورت می‌گیرد.

بر اساس نمونه‌گیری فوق؛ تعداد ۴۲۰ نفر بعنوان جامعه آماری انتخاب و تعداد نمونه آماری ۲۰۱ نفر تعیین شد.

تحلیل داده‌های پژوهش

آزمون نرمال بودن داده‌ها

به منظور آزمون نرمال بودن داده‌ها در سطح معناداری ۵٪ از تکنیک کولموگروف-اسمیرنوف استفاده شده است. نتایج در نگاره زیر ارائه شده است. همانطور که در جدول نمایش داده شده است در تمامی موارد مقدار معناداری بالاتر از ۵٪ بدست آمده است. بنابراین دلیلی برای رد فرض صفر مبتنی بر نرمال نبودن داده‌ها وجود ندارد و می‌توان گفت، داده‌ها نرمال هستند.

نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف

متغیرها	پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی	پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان	پرسشنامه روابط میان مشتریان
آماره کولموگروف	۲۵۶,۳۲۵	۱۰۸,۲۵۵	۲۰۵,۵۹۵
سطح معناداری	۰,۰۵۷۴	۰,۰۶۲۵	۰,۰۸۷۴

بررسی مدل‌سازی معادلات ساختاری

قبل از آزمون فرضیه‌های تحقیق به بررسی مدل‌های معادلات ساختاری می‌پردازیم. بررسی مدل‌های معادلات ساختاری از دو مرحله اصلی تشکیل شده است. مرحله اول بررسی برازش مدل و مرحله دوم، آزمودن فرضیه‌های پژوهش هستند. بررسی برازش مدل خود در سه بخش برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی انجام می‌شود:

برازش مدل‌های اندازه‌گیری

یک مدل اندازه‌گیری مربوط به بخشی از مدل کلی می‌شود که در برگیرنده‌ی یک متغیر به همراه با سوالات آن متغیر است. برای بررسی برازش بخش اول یعنی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه مورد استفاده می‌شود: پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا^۱ (۱۹۹۹) پایایی شاخص نیز خود توسط سه معیار مورد سنجش واقع می‌گردد: (۱) آلفای کرونباخ، (۲) پایایی ترکیبی و (۳) ضرایب بار عاملی.

پایایی شاخص

الف) آلفای کرونباخ

معیاری کلاسیک برای سنجش پایایی و سنجش‌های مناسب برای ارزیابی پایداری درونی (سازگاری درونی) محسوب می‌شود. در مورد پایداری درونی باید گفت که یکی از مواردی که برای سنجش پایایی در روش مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود، پایداری درونی مدل‌های اندازه‌گیری است. در حقیقت پایداری درونی نشانگر میزان همبستگی بین یک سازه و شاخص‌های مربوطه به آن است. مقدار بالای واریانس تبیین شده بین سازه و شاخص‌هایش در مقابل خطای اندازه‌گیری مربوط به هر شاخص، پایداری درونی بالا را نتیجه می‌دهد. مقدار آلفای کرونباخ بالاتر از ۰/۷ بیانگر پایایی قابل قبول است. هر چند موس و همکاران (۱۹۹۸) در مورد متغیرهایی با تعداد سوالات اندک، مقدار ۰/۶ را به‌عنوان سرحد ضریب آلفای کرونباخ معرفی کرده‌اند. بر این اساس، برابر با نگاره زیر مقادیر آلفای کرونباخ

برای تمامی متغیرها از مقدار ۰/۷ بیشتر بوده و بیانگر پایایی قابل قبول است.

بررسی پایایی پرسشنامه‌های تدوین شده

نوع پرسشنامه	تعداد پرسشنامه	تعداد سوالات هر پرسشنامه	تعداد کل سوالات	ضریب آلفای کرونباخ
پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی	۲۰۱	۱۰	۲۰۱۰	۰,۷۱۱
پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان	۲۰۱	۱۰	۲۰۱۰	۰,۷۸۵
پرسشنامه روابط میان مشتریان	۲۰۱	۱۰	۲۰۱۰	۰,۸۰۲

با توجه به آنکه ضریب آلفای کرونباخ بیشتر ۰/۷ می باشد، نتایج دال بر این مطلب دارد که پرسشنامه‌های تدوین شده، دارای

پایایی لازم می باشند.

ب) پایایی ترکیبی (CR)

از آن جایی که معیار آلفای کرونباخ یک معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها می باشد، روش PLS معیار مدرن تری نسبت به آلفا به نام پایایی ترکیبی به کار می برد. این معیار توسط ورتس و همکاران (۱۹۷۴) معرفی شد و برتری آن نسبت به آلفای کرونباخ در این است که پایایی سازه‌ها نه به صورت مطلق بلکه با توجه به همبستگی سازه‌هایشان با یکدیگر محاسبه می گردد. در نتیجه برای سنجش بهتر پایایی در این روش، هر دوی این معیارها به کار برده می شوند. مقدار پایایی ترکیبی یک سازه از یک نسبت حاصل می شود که در صورت این کسر، واریانس بین یک سازه با شاخص‌هایش به اضافه مقدار خطای اندازه‌گیری می آید. در صورتی که مقدار آن برای هر سازه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری دارد. شایان ذکر است که معیار پایایی ترکیبی در مدل‌سازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ به شمار می رود.

مقادیر پایایی ترکیبی

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ ترکیبی
پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی	۰,۸۲۵
پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان	۰,۸۵۵
پرسشنامه روابط میان مشتریان	۰,۸۰۱

با عنایت به موارد فوق و با توجه به نگاره فوق مقدار تمامی متغیرهای بیش از ۰/۷ هستند، برازش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری

تایید می شود.

ج) روایی همگرا

روایی همگرا دومین معیار است که برای برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش PLS به کار برده می شود. معیار AVE (میانگین واریانس استخراج شده) نشان دهنده‌ی میانگین واریانس به اشتراک گذاشته شده بین هر سازه با شاخص‌های خود است. به بیان ساده‌تر AVE میزان همبستگی یک سازه با شاخص‌های خود را نشان می دهد که هر چه این همبستگی بیشتر باشد، برازش نیز بیشتر است (۱۹۹۵) فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معیار AVE را برای سنجش روایی همگرا معرفی و مقدار بحرانی را عدد ۰/۵ بیان داشتند؛ بدین معنی

که مقدار میانگین واریانس استخراج شده بالای ۰/۵ روایی همگرای قابل قبول را نشان می دهند. با توجه به موارد گفته شده و نگاره زیر مقادیر تمامی میانگین واریانس استخراج شده از ۰/۵ بیشتر بوده و در نتیجه مدل آورده شده در این پژوهش از روایی واگرایی مناسبی برخوردار است.

مقادیر میانگین واریانس استخراج شده

مقدار میانگین واریانس استخراج شده	متغیر
۰,۶۲۲	پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی
۰,۶۰۲	پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان
۰,۶۰۳	پرسشنامه روابط میان مشتریان

د) روایی واگرا

در نهایت روایی واگرایی سومین معیار سنجش برازش مدل های اندازه گیری در روش PLS است. روایی واگرایی در این روش از دو طریق سنجیده می شود: الف) روش های بارهای عاملی متقابل؛ ب) روش فورنل و لارکر. در این تحقیق از روش دوم برای سنجش روایی واگرایی استفاده شده است. به زعم فورنل و لارکر روایی واگرایی وقتی در سطح قابل قبولی است که میزان میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه های دیگر در مدل باشد.

مقادیر روایی واگرایی

متغیر	نوع موسسه حسابرسی	کیفیت استنباط حسابرسان	روابط میان مشتریان
پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی	۱	۰,۹۱۱	۰,۸۵۲
پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان	***	۱	۰,۶۸۵
پرسشنامه روابط میان مشتریان	***	***	۱

ه) معیار مقادیر اشتراکی

کیفیت مدل های اندازه گیری در روش PLS، با استفاده از معیار فوق ارزیابی می گردد این معیار نشان می دهد که چه مقدار از تغییر پذیری شاخص ها توسط سازه های مرتبط با خود تبیین می شود. نگاره زیر مقادیر فوق را که حاصل خروجی نرم افزار است را نشان می دهد.

مقادیر اشتراکی

مقدار میانگین واریانس استخراج شده	متغیر
۰,۴۲۵	پرسشنامه نوع موسسه حسابرسی
۰,۴۱۱	پرسشنامه کیفیت استنباط حسابرسان
۰,۳۹۵	پرسشنامه روابط میان مشتریان

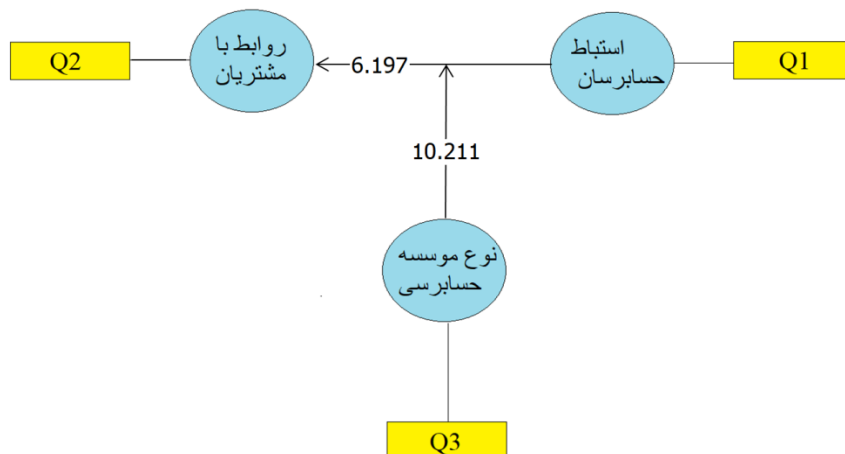
معیارهای ارزیابی برازش بخش ساختار

الف) اعداد معناداری t

ابتدایی ترین معیار برای سنجش رابطه ی بین سازه ها در مدل بخش ساختاری، اعداد معناداری t است. در صورتی که مقدار این

اعداد از ۱/۹۶ بیشتر شود، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تایید فرضیه های پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ است. البته باید توجه داشت که که اعداد t فقط صحت رابطه‌ها را نشان می‌دهند و شدت رابطه‌ی بین سازه‌ها را نمی‌توان با آنها سنجید. برای این کار باید از معیار دیگری استفاده نمود. همان‌طور که در نگاره زیر مشخص است، ضرایب مربوط به مسیر بین متغیرها از مقدار ۱/۹۶ بیشتر است که معنادار بودن این مسیر و مناسب بودن مدل ساختاری را نشان می‌دهد.

مقادیر اعداد معناداری



- ❖ با توجه به آنکه اعداد t برای رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید (۶,۱۹۷) بیشتر از مقدار ۱,۹۶ می‌باشد؛ فرضیه اول تأیید می‌گردد. عبارت دیگر، رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید؛ مثبت و معنادار است.
- ❖ با توجه به آنکه اعداد t برای تأثیر نوع موسسه حسابداری بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید (۱۰,۲۱۱) بیشتر از مقدار ۱,۹۶ می‌باشد؛ فرضیه دوم تأیید می‌گردد. عبارت دیگر، نوع موسسه حسابداری بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید؛ تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ب) معیارهای R^2

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای پنهان درون‌زای مدل است. R^2 معیاری است که برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد. یکی از مزیت‌های اصلی Smart PLS این است که این روش قابلیت کاهش خطاها در مدل‌های اندازه‌گیری و یا افزایش واریانس بین سازه‌ها و شاخص‌ها را دارد. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفت. با توجه به نگاره فوق مقادیر R^2 نشان از برازش مناسب مدل دارد.

مقادیر R^2

مقادیر R^2	متغیر	ردیف
۰,۵۴	رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید	۱
۰,۵۹	تأثیر نوع موسسه حسابداری بر رابطه میان کیفیت استنباط حسابرسان و روابط میان مشتریان جدید	۲



شمندی، راضیه سادات و عظیمی یانچشمه، مجید، ۱۳۹۹، رابطه بین مشتریان جدید حسابرس و کیفیت حسابرسی، اولین کنفرانس بین المللی چالش ها و

راهکارهای نوین در مهندسی صنایع و مدیریت و حسابداری، ساری،، <https://civilica.com/doc/1045703>

غفوریان شاگردی، امیر و موسوی، محمدجواد (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین رتبه بندی موسسات حسابرسی با اندازه موسسه حسابرسی. در مجموعه مقالات

کنفرانس پژوهش های نوین ایران و جهان در مدیریت، اقتصاد، حسابداری و علوم انسانی. شرکت دانش پژوهان همایش آفرین پارس بین المللی

، شیراز، دوره ۱، ۲۸ اردیبهشت ۱۳۹۶، دانشگاه دولتی علمی کاربردی شوشتر.

محمد رضایی، فخرالدین، یعقوب نژاد، احمد. (۱۳۹۶). اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: نقد نظری، نقد روش پژوهش و ارائه پیشنهادات.

پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۴(۹)، ۳۱-۶۰.

نیکبخت، محمدرضا، شعبانزاده، مهدی و امین کنارکار (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی. فصلنامه

مطالعات مدیریت و حسابداری ۲-۱: ۲۰۸-۱۹۰.

منابع غیر فارسی

Aghazadeh, S., & Hoang, K. (2020). How does audit firm emphasis on client relationship quality influence auditors' inferences about and responses to potential persuasion in client communications?. *Accounting, Organizations and Society*, 87, 101175.

Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 29(1), 73-97.

De Angelo. L. E., (1981), "Auditor size and audit quality" *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B., & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89-111. <https://doi-org.ezproxy.neu.edu/10.2308/accr-52556>

Dopuch, N., & Simunic, D. (1982, June). Competition in auditing: An assessment. In *Fourth Symposium on auditing research* (Vol. 401, p. 405). Urbana, IL: University of Illinois.

Hoang, K., Jamal, K., & Tan, H. T. (2019). Determinants of audit engagement profitability. *The Accounting Review*, 94(6), 253-283.

Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92(5), 117-142.

Ricci, M. A. (2017). How Higher Performance on Client Service Affects Auditors' Willingness to Challenge Management's Preferred Accounting (Doctoral dissertation, University of Georgia).



The Effect of Audit Firm Type on Relationship between Auditors' Inferences Quality and New Clients Relationship

Abstract

The present study investigates the effect of audit firm type on relationship between of auditors' inferences quality and relationship between new clients. The present study is applied in terms of purpose and since the current status of the variables has been analyzed and analyzed through past information by using data collection, in terms of implementation, in the category of descriptive-survey studies and in terms of method. The line collection of library studies and is designed to find answers to questions; Data of 201 distributed questionnaires were analyzed using smart PLS software. Findings showed that there is a positive and significant relationship between the quality of auditors 'inferences and relationships between new customers and the type of audit firm has a significant effect on the relationship between the quality of auditors' inferences and relationships between new customers.

Keywords: Audit firm type, Auditors' inferences quality, New customers