

Investigating the Effect of the Same Tenure of CEO and CFO on the Audit Fees

Morteza Adlzadeh¹ and Mehdi Nikravesh²

1. Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran.

Email: m_adlzadeh@sbu.ac.ir

2. **Corresponding Author**, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Allameh Tabataba'i University, Tehran, Iran. Email: m_nikravesh@atu.ac.ir

Article Info

Article Type:

Research Article.

Article History

Submitted: 5 October 2024

Revised: 15 January 2025

Accepted: 8 April 2025

Published: 28 May 2026

Keywords:

Audit Fee,
Earnings Quality,
Management Team,
Same Tenure,
Chief Financial Officer.

JEL Classification:

M41, M42.

A B S T R A C T

Objective: The relationship between a firm's CEO and CFO is one of the important aspects of the firm's management team; however, the economic consequences of this relationship have received limited attention. Considering the importance of this relationship, this research investigates the effect of CEO–CFO tenure overlap on audit fees. The theoretical basis of this research is that an increased likelihood of cooperation between the CEO and CFO in undesirable activities leads auditors to increase audit fees due to higher perceived risk.

Method: In terms of purpose, this study is applied research that examines the relationships between the target variables using a descriptive-causal approach. Since the research data used to test the hypotheses are based on historical documents, the study has a retrospective nature. The hypotheses were tested using a sample of 84 companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period from 2016 to 2021, employing panel data analysis with year and industry effects controlled and using a multivariable regression model. Audit fees were measured using the natural logarithm of the firm's audit fee. Tenure overlap was measured using two criteria: simultaneous commencement of tenure and appointment of the CFO by the current CEO. Earnings quality was measured using performance-matched discretionary accruals.

Results: The results of this research show that CEO–CFO tenure overlap, as well as the appointment of the CFO by the current CEO, is associated with an increase in audit fees, indicating higher audit risk. However, the effect of tenure overlap on audit fees through the mediating variable of earnings quality was not confirmed.

Conclusion: The results of the research indicate that CEO–CFO tenure overlap increases audit risk. Based on the theoretical foundations, this increase in audit fees was expected to occur through the mediating role of earnings quality; however, the findings of this research do not support this expectation, and the increase in audit fees through reduced earnings quality was not confirmed. This suggests that although CEO–CFO tenure overlap leads to higher audit risk and, consequently, higher audit fees, this risk may instead be associated with increased fraud risk or other corporate governance issues. The findings of this research suggest that boards of directors should pay close attention to the relationship between the CEO and CFO, particularly when the CFO is appointed by the CEO. In addition, the evidence from this study supports the risk-based theory of audit fee determination and highlights the bargaining power of auditors in setting audit fees.

Cite this article: Adlzadeh, M., & Nikravesh, M. (2026). Investigating the effect of the same tenure of CEO and CFO on the audit fees. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(2), 133-156. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24123.4103>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

© The Author(s).

Introduction

The relationship between the CEO and CFO of the firm is one of the important aspects of the firm's management team, but the economic consequences of this relationship have been less investigated. After initial study of [Simunic \(1980\)](#) on audit fees, various studies have examined various factors determining audit fees, such as the characteristics of the client company, the characteristics of the audit firm, and the personal characteristics of the client company manager ([Carcello et al., 2002](#); [Abbott et al., 2004](#); [DeFond and Zhang, 2014](#)).

However, the relationship between the management team and audit pricing has been less explored in previous research. Considering the importance of this relationship, this research has investigated the effect of the same tenure of the CEO and CFO of the firm on the audit fee. The theoretical basis of this research is that by increasing the probability of cooperation between the CEO and CFO in negative aspects, auditors increase audit costs due to higher risk. This research contributes to the development of previous research literature from several perspectives. First, the current research develops the literature related to the economic consequences of management team tenure. Second, this study extends the literature on how the relationship between the CEO and the CFO affects audit fees. The third contribution of the research is related to the development of literature related to audit fees. Considering two competing theories and approaches in explaining audit fees (risk theory and bargaining theory), the evidence obtained from the implementation of this research can contribute to the development of research literature in this field. Therefore, the purpose of this article is to examine how the same tenure of CEO and senior financial officer affects audit fees.

Method

In terms of the purpose of this research, it is an applied research that examines the relationships between target variables with a descriptive and causal approach. This research develops the hypothesis by studying the previous literature with a deductive approach and then tests the hypothesis and generalizes the results by collecting data with an inductive approach. Since the research data for testing the hypothesis are documents related to the past, the current research has a retrospective nature. The hypotheses of this research were tested with a sample of 84 companies in the Tehran Stock Exchange during 2016 to 2021 and using panel data (with year and industry effects controlled) and multivariable regression model. To measure the audit fee, the natural logarithm of the firm's audit fee was used. Consistency of the tenure was measured with two criteria (starting the tenure at the same time and appointing a CFO by the current CEO). Earnings quality has been measured using performance matched discretionary accrual measures. We control the models by numerous variables determined from prior literature.

Results

The results of this research show that the same tenure of the CEO and CFO of the company, as well as the appointment of the CFO by the current CEO, is associated with an increase in audit fees, which indicates an increase in audit risk. However, the effect of tenure consistency on audit fees was not confirmed through the mediating variable of earnings quality.

Conclusions

The results of the research show that the consistency of the tenure of the CEO and CFO increases the audit risk. The findings of the research support the theory of risk in the pricing of audit services and show that auditors pay attention to risk-increasing factors in determining their fees. Based on theoretical foundations, this increase in audit fees was expected to be created through the mediating variable of earnings quality; But the results of this research are contrary to

this expectation, and the increase in audit fees through a decrease in the earnings quality was not confirmed. Therefore, confirming the positive effect of tenure consistency on audit fees on the one hand and not verifying this effect through the mediating variable of earnings quality creates a new research problem that indicates the effect of other issues on audit risk due to tenure consistency. For example, it is possible that the similarity of the tenure increases the probability of the senior management team's cooperation in other high-risk behaviors such as fraud and failure to comply with internal controls, and as a result, it increases the audit risk. This shows that although the same tenure of the CEO and the CFO of the company leads to an increase in the audit risk and as a result the audit fee, but this risk can be related to an increase in risk in other areas such as fraud risk or other corporate governance issues.

The most important limitation of the current research is related to the requirements of auditing fees in Iran. Considering the specific professional requirements in determining the fees, it is possible that these requirements, along with the control variables included in the research models, influence the determination of the audit fees of the institutions, but it was not possible to control them in the present study.

The results of this research show that the board of directors should pay attention to the relationship between the CEO and the CFO and especially the appointment of the CFO by the CEO. Also, the evidence of this research supports the theory of risk in determining audit fees and indicates the bargaining power of auditors in determining fees. Considering the non-confirmation of the mediating effect of earning quality, it is suggested to examine and identify the effect of other potential mediating factors such as fraud risk and changes in the structure of internal controls in future research. In addition, due to the possibility of the moderator effect of the internal and external regulatory environment on the relationship between the variables of this research, the role of moderator variables such as competition and corporate governance mechanisms can be investigated.

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

بررسی تأثیر همسانی دوره تصدی مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی

مرتضی عدل‌زاده^۱ و مهدی نیک‌روش^۲

۱. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. [ایمانامه: m_adlzadeh@sbu.ac.ir](mailto:m_adlzadeh@sbu.ac.ir)

۲. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. [ایمانامه: m_nikravesht@atu.ac.ir](mailto:m_nikravesht@atu.ac.ir)

چکیده

اطلاعات مقاله

هدف: رابطه بین مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت یکی از جنبه‌های مهم تیم مدیریتی شرکت و این پژوهش تأثیر یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی.

روش: پژوهش حاضر از حیث هدف پژوهشی کاربردی است که با یک رویکرد توصیفی و علی به بررسی روابط میان متغیرهای هدف می‌پردازد. فرضیه‌های این پژوهش با نمونه‌ای مشتمل بر ۸۴ شرکت در بازار بورس اوراق بهادار تهران، طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ و با بهره‌گیری از داده‌های ترکیبی (با کنترل اثرهای سال و صنعت) آزمون شد. برای اندازه‌گیری حق الزحمه حسابرسی از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت استفاده شد. همسانی دوره تصدی با دو سنج (شروع دوره تصدی به صورت همزمان و انتصاب مقام ارشد مالی توسط مدیرعامل فعلی) اندازه‌گیری گردید.

تاریخ‌ها

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۷/۱۴

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۰/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱/۱۹

تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۵/۳/۷

یافته‌ها: نتایج این پژوهش نشان می‌دهد یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت و همچنین انتصاب بالاترین مقام مالی توسط مدیرعامل فعلی، با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است. لیکن تأثیر همسانی دوره تصدی بر حق الزحمه حسابرسی از طریق متغیر میانجی کیفیت سود تأیید نگردید.

واژه‌های کلیدی:

حق الزحمه حسابرسی،

کیفیت سود،

تیم مدیریت،

همسانی دوره تصدی،

مقام ارشد مالی.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش نشان می‌دهد همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود که نشانگر افزایش ریسک حسابرسی است، لیکن این ریسک صرف نظر از کاهش کیفیت سود، می‌تواند مربوط به افزایش ریسک در سایر حوزه‌ها، نظیر ریسک تقلب یا سایر موضوعات حاکمیت شرکتی باشد.

JEL Classification:

M41, M42.

استاد: عدل‌زاده، مرتضی و نیک‌روش، مهدی (۱۴۰۵). بررسی تأثیر همسانی دوره تصدی مدیرعامل و بالاترین مقام مالی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۷(۲)، ۱۳۳-۱۵۶. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.24123.4103>



ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان.

© نویسنده / نویسندگان.

۱- مقدمه

یکی از مهم ترین چالش های حسابرسی ارزشگذاری خدمات حسابرسی و یا همان حق الزحمه است. فرانیس (۲۰۰۴) حق الزحمه مناسب را برای ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت ضروری می داند. یاری و همکاران (۱۴۰۱) بیان می کنند نحوه تعیین حق الزحمه حسابرسی با توجه به تأثیری که بر کیفیت حسابرسی دارد، یکی از مهم ترین مباحث مجامع حرفه ای و قانونگذاران است. هی و همکاران (۲۰۰۶) اظهار می دارند بر اساس فراتحلیل صورت پذیرفته، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی را می توان در دو گروه اصلی متمایز ساخت: نخست عواملی نظیر تخصص حسابرسان و اندازه مؤسسه حسابرسی که به طرف عرضه کنندگان مربوط است و دوم عواملی نظیر اندازه و ریسک شرکت صاحبکار که به طرف متقاضیان مربوط است. از این رو، یکی از مهم ترین مؤلفه های تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی، ریسک ناشی از خدمات حسابرسی است. می توان گفت حسابرسی کسب و کاری است که حسابرسان باید در آن ریسک نرخ بازده نامشخص را در قیمت گذاری خدمات خود لحاظ کنند (سایمونیک و استین^۱، ۱۹۹۶). حق الزحمه حسابرسان بر مبنای بهای تمام شده خدمات ارائه شده به علاوه برآورد زیان های آتی ناشی از مسئولیت حسابرسان در خصوص گزارش خود تعیین می شود (حسینی، ۱۴۰۰).

پس از مطالعات اولیه سایمونیک (۱۹۸۰) در مورد حق الزحمه حسابرسی، پژوهش های مختلف عوامل گوناگون تعیین کننده قیمت حسابرسی نظیر ویژگی های شرکت صاحبکار، ویژگی های مؤسسه حسابرسی و ویژگی های شخصی مدیر شرکت صاحبکار را مورد بررسی قرار داده اند (کارسلو و همکاران^۲، ۲۰۰۲؛ ابوت و همکاران^۳، ۲۰۰۴ و دی فوند و ژانگ^۴، ۲۰۱۴). با این حال، مطالعات پیشین توجه کمی به رابطه بین تیم مدیریت و قیمت گذاری حسابرسی داشته اند. یکسانی و سازگاری دوره تصدی، یکی از عوامل مهم برای تقویت ارتباط کاری بین تیم مدیریت است. مطالعات قبلی نشان داده است که یکسانی دوره تصدی تیم مدیریت، برای کارایی ارتباطات مدیریت (زنگر و لارنس، ۱۹۸۹؛ آنکونا و کللدول، ۱۹۹۲)، کار تیمی مدیریت (جکسون و همکاران، ۱۹۹۱)، ثبات تیم مدیریت (واگنر و همکاران، ۱۹۸۴) و عملکرد کسب و کار (اسمیت و همکاران، ۱۹۹۴ و کارپنتر، ۲۰۰۲) مفید است. اما این پژوهش ها چگونگی تأثیر یکسانی تیم مدیریت بر رفتار حسابرسان را بررسی نکرده اند. رابطه بین مدیرعامل و بالاترین مقام مالی، به عنوان دو عضو مهم در تیم مدیریت، عامل مهمی است که بر تصمیم گیری تجاری تیم مدیریت تأثیر می گذارد (دیکلی و همکاران^۵، ۲۰۲۱). مطالعات موجود تأثیر آنها بر شرکت ها را از منظر مدیرعامل یا بالاترین مقام مالی به طور جداگانه مورد بحث قرار داده اند؛ اما به ندرت در مورد چگونگی پیامدهای اقتصادی رابطه بین مدیرعامل و بالاترین مقام مالی بحث کرده اند.

در پژوهش های داخلی نیز لاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۶) با بررسی تأثیر دوره تصدی مدیرعامل نشان دادند با افزایش تعداد سال های حضور مدیرعامل، حق الزحمه حسابرسی افزایش می یابد. این امر به معنای افزایش ریسک حسابرسی با طولانی تر شدن دوره تصدی مدیرعامل است که با پیش بینی نظریه نمایندگی سازگاری دارد. نویسندگان تأکید دارند که یکی از محدودیت های اصلی این پژوهش، عدم در نظر گرفتن نقش مدیر مالی در ارزیابی حسابرسان از ریسک صاحبکار است. بدین ترتیب پژوهش حاضر با بررسی همسانی دوره تصدی و تعامل بین مدیرعامل و مقام ارشد مالی، می تواند بر محدودیت های این پژوهش غلبه کرده و شواهد جدیدی را به ادبیات پژوهشی اضافه نماید. در سایر پژوهش های داخلی نیز ارتباط بین

¹ Simunic & Stein² Carcello³ Abbott⁴ DeFond and Zhang⁵ Dikolli

مدیرعامل و مقام ارشد مالی و همسانی دوره تصدی آنها مورد بررسی قرار نگرفته و این پژوهش به توسعه ادبیات تعاملات داخلی تیم مدیریت کمک می‌کند.

یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی، می‌تواند از طریق کیفیت سود شرکت بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد. بر اساس اثر همکاری متقابل، زمانی که مدیرعامل و مقام ارشد مالی دارای دوره تصدی یکسانی هستند، احتمال بیشتری وجود دارد که ارتباطات مؤثر را حفظ کنند و درک متقابل، حمایت و اعتماد مشترک را افزایش دهند (کاتز، ۱۹۸۲). برقراری ارتباط با مقام ارشد مالی که دارای دوره تصدی یکسانی است، به مدیرعامل کمک می‌کند تا در مورد رفتار مدیریت سود شرکت به توافق برسند و الزامات آنها برای اهداف عملکرد برآورده شود. این امر کاهش کیفیت سود، ریسک‌های حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی بیشتری را برای حساب‌رسان به همراه خواهد داشت و در نتیجه هزینه‌های حسابرسی افزایش می‌یابد (کای و لی، ۲۰۲۲). بر اساس همین توضیحات، این مقاله تأثیر دوره تصدی مشترک مدیرعامل و بالاترین مقام مالی را از منظر رفتار حساب‌رسان مورد بحث قرار می‌دهد.

این پژوهش دارای چند نوآوری و دستاورد است. اول، پژوهش حاضر ادبیات مربوط به پیامدهای اقتصادی دوره تصدی تیم مدیریت را توسعه می‌بخشد. مطالعات پیشین، تأثیر دوره تصدی تیم مدیریت بر کارایی ارتباطات مدیریت (زنگر و لارنس، ۱۹۸۹ و آنکونا و کالدول، ۱۹۹۲)، کار تیمی مدیریت (جکسون و همکاران، ۱۹۹۱)، ثبات تیم مدیریت (واگنر و همکاران، ۱۹۸۴) و عملکرد کسب‌وکار (اسمیت و همکاران، ۱۹۹۴ و کارپنتر، ۲۰۰۲) را بررسی کرده‌اند؛ اما به تأثیر تیم مدیریت بر رفتار واسطه‌های خارجی توجه اندکی شده است. این مقاله تأثیر دوره تصدی تیم مدیریت را از منظر رفتار حساب‌رسان بررسی می‌کند. دوم، این مطالعه ادبیات چگونگی تأثیر رابطه بین مدیرعامل و مقام ارشد مالی بر حق الزحمه حسابرسی را گسترش می‌دهد. مطالعات موجود، تأثیر ویژگی‌های مدیرعامل، از جمله تسلط مدیرعامل^۱ (تسوی و همکاران، ۲۰۰۱)، دوگانگی مدیرعامل^۲ (بلیس، ۲۰۱۱)، جابجایی مدیرعامل^۳ (هوانگ و همکاران، ۲۰۱۴)، مشوق‌های مالکانه مدیرعامل^۴ (کانان و همکاران، ۲۰۱۴)، قدرت مدیرعامل^۵ (کیم و همکاران، ۲۰۱۷)، سابقه مالی مدیرعامل^۶ (کالکار و خان، ۲۰۱۶) و دوره تصدی مدیرعامل^۷ (میترا و همکاران، ۲۰۲۰ و لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۶)، دانش مالی مدیرعامل (لاری دشت بیاض و اورادی، ۱۳۹۶) بر حق الزحمه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. همچنین برخی از محققان، ویژگی‌های مقام ارشد مالی از جمله قدرت (بک و مولدین، ۲۰۱۴)، سهام مالکانه (کانان و همکاران، ۲۰۱۴)، قابلیت اعتماد (حسبه و همکاران، ۲۰۲۰) و خودشیفتگی مقام ارشد مالی (ژیانگ و سونگ، ۲۰۲۱) بر حق الزحمه حسابرسی را مطالعه کرده‌اند. صالحی و همکاران (۱۳۹۸) نیز به بررسی اثر تغییرات مدیران بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. همانگونه که مشاهده می‌شود، اگرچه مطالعات فعلی به بررسی جوانب مختلف تیم مدیریت مدیریت بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته‌اند، اما در خصوص تأثیر روابط بین مدیرعامل و مقام ارشد مالی بر حق الزحمه حسابرسی بررسی خاصی صورت نپذیرفته است و این پژوهش در بررسی نحوه همکاری مدیرعامل و مقام ارشد مالی دارای نوآوری است. سومین دانش افزایی پژوهش، به توسعه ادبیات مرتبط با حق الزحمه حسابرسی مربوط است. از نظر تجربی، ریسک صاحبکار به طور مثبت و قابل توجهی با هزینه‌های حسابرسی مرتبط است (هی و همکاران، ۲۰۰۶).

¹ CEO Dominance

² CEO Duality

³ CEO Turnover

⁴ CEO Equity Incentives

⁵ CEO Power

⁶ CEO Financial Background

⁷ CEO Tenure

از سوی دیگر، یکی از نظریه‌های مرتبط با تعیین حق الزحمه حسابرسی، نظریه چانه‌زنی است. مطابق این نظریه، در صورتی که قدرت چانه‌زنی حسابرسان در مقابل صاحبکاران بالاتر باشد، افزایش حق الزحمه حسابرسی مورد انتظار است (یاری و همکاران، ۱۴۰۱). در این راستا، شواهد بخشی از تحقیقات پیشین نشانگر افزایش حق الزحمه حسابرسی در صاحبکاران کوچک (کاسترلار و همکاران، ۲۰۰۴)، حسابرسان متخصص صنعت (هی و جتر، ۲۰۱۱) و کاهش سطح رقابت حسابرسی و افزایش قدرت بازار حسابرسان (چن و همکاران، ۲۰۰۷؛ هوانگ و همکاران، ۲۰۰۷ و لیو و همکاران، ۲۰۲۰) است که از نظریه فوق حمایت می‌کنند. با این حال، در محیط اقتصادی ایران، محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) نشان دادند پس از آزادسازی بازار حسابرسی ایران، تمرکز بازار کاهش یافته است. ساختار بازار حسابرسی برای حسابرسان بخش خصوصی به شدت رقابتی است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴) و این حسابرسان قدرت چانه‌زنی بالایی ندارند (محمدرضایی و فرجی، ۱۳۹۸). فرجی و همکاران (۱۴۰۲) بیان می‌دارند تقاضا برای حسابرسی در ایران عمدتاً مبتنی بر الزامات قانونی است و در این شرایط تقاضای چندانی برای حسابرسی با کیفیت وجود نداشته و صاحبکاران تلاش دارند این الزام قانونی را با حداقل هزینه انجام دهند. در همین راستا، جامعه حسابداران رسمی ایران نیز در سال‌های اخیر آیین‌نامه‌های متعددی برای جلوگیری از پدیده نرخ‌شکنی صادر کرده است (صدراپی و همکاران، ۱۴۰۱). این در حالی است که کردلر و همکاران (۱۳۹۸) با نشان دادن تأثیر مثبت عدم رعایت قانون مبارزه با پولشویی بر حق الزحمه حسابرسی، از نظریه ریسک در تعیین حق الزحمه حمایت کردند. کردستانی و همکاران (۱۳۹۸) نیز نشان دادند با محافظه‌کاری مشروط با کاهش ریسک دعاوی حقوقی، تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسی دارد. با توجه به دو نظریه و رویکرد رقیب در تبیین حق الزحمه حسابرسی (نظریه ریسک و چانه‌زنی)، این پژوهش از منظر دیگری به بررسی عوامل دارای ریسک بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته و مبتنی بر نظریه ریسک انتظار دارد همسانی دوره تصدی سبب افزایش حق الزحمه حسابرسی گردد و در نتیجه شواهد حاصل آن می‌تواند به توسعه ادبیات پژوهشی این حوزه کمک نماید. بر این اساس، هدف این مقاله بررسی این موضوع است که چگونه یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی، بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

در ادامه متن حاضر، مبانی نظری توسعه فرضیه‌های پژوهش تبیین می‌شود. قسمت سوم، روش پژوهش شامل بیان رویکرد کلی پژوهش، روش نمونه‌گیری، تعریف عملیاتی متغیرها، منابع کسب داده‌ها و شیوه‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها را دربرمی‌گیرد. در قسمت چهارم، یافته‌های حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش تبیین و در نهایت بحث و نتیجه‌گیری یافته‌ها ارائه می‌شود.

۲- مبانی توسعه فرضیه‌های پژوهش

بر اساس نظریه سطوح بالا^۱، تیم مدیریت ارشد تأثیر مهمی بر انتخاب استراتژیک و تصمیمات تجاری یک شرکت دارد (همبریک و میسون^۲، ۱۹۸۴). ثبات روابط تیم مدیریت بخش مهمی از ارتباطات و همکاری بین اعضای تیم مدیریت است و در نتیجه بر عملکرد شرکت تأثیر می‌گذارد (دی درو و وینگارت^۳، ۲۰۰۳). رابطه مدیرعامل و مقام ارشد مالی، به عنوان دو عضو مهم تیم مدیریت، بخش مهمی از روابط تیم مدیریت را تشکیل می‌دهد (کامپا و همکاران^۴، ۲۰۲۱) و دیکلی و همکاران (۲۰۲۱). مطالعات موجود ویژگی‌های مدیریت شرکت‌ها را از منظر تیم کلی مدیریت یا یک مدیر اجرایی

^۱ Upper Echelons Theory

^۲ Hambrick and Mason

^۳ De Dreu and Weingart

^۴ Campa

خاص مورد بحث قرار داده‌اند اما به ندرت تأثیر روابط تیم مدیریت و چگونگی پیامدهای اقتصادی رابطه بین مدیرعامل و بالاترین مقام مالی مورد بررسی قرار گرفته است.

تیم‌های مدیریت نیاز به ایجاد یک زبان مشترک منحصر به فرد برای تسهیل ارتباطات در مورد مسائل مربوط به کار در اکثر سازمان‌ها دارند (آلن و کوهن^۱، ۱۹۶۹). بلوغ و کارایی ارتباطی این زبان، تأثیر مهمی بر عملکرد شرکت دارد. یکی از عوامل مهم تأثیرگذار بر این نوع ارتباطات زبانی، دوره تصدی مدیریت اجرایی است. هنگامی که اعضای تیم مدیریت دارای دوره تصدی مشابهی باشند، در ایجاد و بهبود این نوع زبان کاری مشترک مشارکت خواهند داشت. درک بهتر این نوع زبان کاری مشترک باعث ارتقای ارتباط بین مدیران و در نهایت بهبود اثربخشی تصمیمات تجاری شرکت می‌شود (زنگر و لارنس^۲، ۱۹۸۹). در همین حال، اعضای تیم مدیریت با دوره تصدی یکسان، می‌توانند اعتماد متقابل را بهبود دهند و تمایل بیشتری به همکاری با یکدیگر برای دستیابی به برنامه کاری هر دو طرف دارند. به عنوان مثال، زنگر و لارنس (۱۹۸۹) دریافتند سازگاری کارکنان باعث ارتقای ارتباطات فنی بین یکدیگر می‌شود. جکسون و همکاران^۳ (۱۹۹۱) دریافتند که یکسانی دوران تصدی مدیران ارشد، انسجام و یکپارچگی تیم مدیریت را بهبود می‌بخشد. واگنر و همکاران^۴ (۱۹۸۴) دریافتند که یکسانی دوره تصدی مدیران، احتمال استعفا را کاهش می‌دهد و کارپنتر^۵ (۲۰۰۲) دریافتند که یکسانی دوره اجرایی، کارایی عملیات شرکت را بهبود می‌بخشد. با این حال، این مطالعات تنها بر تأثیر یکسانی دوره تصدی اجرایی بر خود شرکت تمرکز کرده‌اند و این موضوع که آیا یکسانی دوره تصدی مدیریت اجرایی بر رفتار حسابرسان نیز تأثیر می‌گذارد یا خیر مورد توجه قرار نگرفته است.

مدیران عامل انگیزه‌های مختلفی برای مدیریت سود نظیر حقوق و پاداش، مشوق‌های سهام و ریسک برکناری دارند (هیلی^۶، ۱۹۸۵؛ واتز و زیمرمن^۷، ۱۹۷۸؛ برگستر و فیلیپون^۸، ۲۰۰۶ و علی و ژانگ^۹، ۲۰۱۵). با این حال، مدیران عامل نمی‌توانند به تنهایی مدیریت سود را با موفقیت انجام دهند و به همکاری با مقام ارشد مالی نیاز دارند. مطالعات موجود نشان داده‌اند که مقام ارشد مالی تأثیر مهمی بر انتخاب و تعدیل خط مشی حسابداری شرکت و اثرگذاری مستقلی بر مدیریت سود شرکت دارد (میان^{۱۰}، ۲۰۰۱؛ گراهام و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۵؛ گایگر و نورث^{۱۲}، ۲۰۰۶ و دوونگ و ایونز^{۱۳}، ۲۰۱۶). حتی برخی از مطالعات نشان داده‌اند مقام ارشد مالی در مقایسه با مدیرعامل، تأثیرات مهم‌تری بر مدیریت سود دارد (جیانگ و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۰؛ چاوا و پورناناندام^{۱۵}، ۲۰۱۰ و بیکر و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۹). خدادادی و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند دوره تصدی مدیرعامل اثر تعدیلگر مثبتی بر افزایش مدیریت سود واقعی پس از بیش‌سرمایه‌گذاری دارد که حاکی از اثرگذاری قدرت مدیرعامل بر مدیریت سود واقعی است. لیکن پژوهشگران به شواهدی مبنی بر تأثیرگذاری قدرت مدیرعامل بر مدیریت سود تعهدی دست نیافتند. این امر ممکن است به این دلیل باشد، که مدیریت سود تعهدی صرفاً در اختیار مدیرعامل نبوده و مقام ارشد مالی نیز نقش مؤثری در آن دارد و لذا می‌بایست به تعامل فی‌مابین مدیرعامل و مقام ارشد مالی در این خصوص توجه داشت. مدیران مالی به طور گسترده به عنوان «ناظران» یکپارچگی گزارشگری

¹ Allen and Cohen

² Zenger and Lawrence

³ Jackson

⁴ Wagner

⁵ Carpenter

⁶ Healy

⁷ Watts and Zimmerman

⁸ Bergstresser and Philippon

⁹ Ali and Zhang

¹⁰ Mian

¹¹ Graham

¹² Geiger and North

¹³ Duong and Evans

¹⁴ Jiang

¹⁵ Chava and Purnanandam

¹⁶ Baker

مالی در نظر گرفته می‌شوند و همراه با کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل، نقش مهمی در تضمین کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. با این حال، مدیران مالی اغلب در معرض فشار مدیران عامل قدرتمند قرار می‌گیرند. چنین فشاری منجر به اقداماتی می‌شود که ممکن است به نفع مدیران اجرایی (مثلاً پاداش بالاتر مدیر عامل) لیکن به هزینه کیفیت گزارشگری مالی باشد. (به عنوان مثال رجوع کنید به **فنگ و همکاران^۱**، ۲۰۱۱؛ **دایچو و همکاران^۲**، ۲۰۱۳؛ **فریدمن^۳**، ۲۰۱۴؛ **دیکلی و همکاران**، ۲۰۲۱).

بنابراین، اینکه آیا مدیرعامل و مقام ارشد مالی می‌توانند در مورد اجرای فعالیت‌های مدیریت سود به توافق برسند، برای کیفیت سود شرکت بسیار مهم است. زمانی که مدیرعامل و مقام ارشد مالی در یک شرکت دارای دوره مسئولیت یکسانی باشند، می‌توانند به طور مؤثرتری ارتباط برقرار کرده و با یکدیگر همکاری کنند. به عنوان مثال، مطالعات نشان داده‌اند که اگر تیم مدیریت همسانی دوره تصدی بیشتری داشته باشد، فراوانی ارتباطات بین اعضای تیم مدیریت افزایش می‌یابد (**زنجر و لارنس**، ۱۹۸۹)، موانع ارتباطی کاهش می‌یابد (**آنکونا و کالدول^۴**، ۱۹۹۲) و اعتماد متقابل تقویت می‌شود (**کاتز^۵**، ۱۹۸۲). به عنوان اعضای مهم تیم مدیریت، دوره تصدی یکسان مدیرعامل و مقام ارشد مالی کمک می‌کند تا ارتباطات را در کارهای روزمره تقویت کنند، با یکدیگر آشنا شوند و کارایی همکاری را بهبود بخشند. به احتمال زیاد مدیرعامل و مقام ارشد مالی با یک دوره تصدی یکسان، هزینه‌های ارتباطی کمتری داشته باشند و در مورد سطح مدیریت سود راحت‌تر به توافق برسند. مقام ارشد مالی با دوره تصدی یکسان با مدیرعامل، احتمال بیشتری دارد که با الزامات مدیرعامل در زمینه مدیریت سود همکاری کند و کیفیت سود شرکت را کاهش دهد (**کای و لی**، ۲۰۲۲).

از نظر تجربی، ریسک صاحبکار به طور مثبت و قابل توجهی با هزینه‌های حسابرسی مرتبط است (**هی و همکاران**، ۲۰۰۶). بر این اساس حق الزحمه حسابرسی توسط حسابرس با توجه به سطح رسیدگی‌های مورد نیاز و ریسک حسابرسی تعیین می‌شود (**حجازی و همکاران**، ۱۳۹۱). سطح این رسیدگی و ریسک حسابرسی نیز بر مبنای استاندارد حسابرسی شماره ۳۰۰ و ۳۱۵ مشخص می‌شود (**فرجی و همکاران**، ۱۴۰۱). **بن علی و لسیج** (۲۰۱۲) اعتقاد دارند که حسابرس با برآورد ریسک کار که از تمرکز و شدت وجود مسئله نمایندگی و سایر عوامل ناشی می‌شود حق الزحمه حسابرسی را مشخص می‌سازند. حسابرسان نمی‌خواهند در کنار صاحبکارانی قرار گیرند که به سوء استفاده‌های مدیریتی یا ارائه گزاره‌های گمراه‌کننده مشهور هستند چرا که این امر می‌تواند به منجر به شکل‌گیری دعاوی حقوقی آتی و تحمیل هزینه‌های گزاف به حسابرس گردد (**محمدرضایی و همکاران**، ۱۴۰۲). **طاهری و همکاران** (۱۴۰۲) نشان دادند که ریسک دعاوی حقوقی رابطه مستقیمی با حق الزحمه حسابرسی دارد. در این راستا، یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی، می‌تواند بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر بگذارد. با افزایش احتمال همکاری مدیرعامل و مقام ارشد مالی در جنبه‌های منفی، حسابرسان باید منابع حسابرسی بیشتری را برای ارزیابی وضعیت مالی شرکت، ارزیابی کامل ریسک حسابرسی صاحبکار و به دست آوردن شواهد حسابرسی بیشتر مرتبط با کیفیت سود صرف کنند (**ابوت و همکاران**، ۲۰۰۴). بنابراین، حسابرسان در صورتی که دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی یکسان باشد، به دلیل ریسک بالاتر،

¹ Feng² Dichev³ Friedman⁴ Ancona and Caldwell⁵ Katz

هزینه‌های حسابرسی را افزایش می‌دهند (کای و لی، ۲۰۲۲). بر اساس تحلیل فوق و مبتنی بر نظریه ریسک حسابرسی، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه اول: یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی باعث افزایش معنادار حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. همچنین، ادبیات موجود نشان داده است که قدرت نسبی در رابطه مدیرعامل و مقام ارشد مالی، ممکن است بر مدیریت سود شرکت تأثیر و در نتیجه بر قیمت‌گذاری حسابرسی تأثیر بگذارد. **دیکلی و همکاران (۲۰۲۱)** دریافته‌اند که مقام ارشد مالی پذیرفته شده به عنوان همکار، یعنی مقام ارشد مالی با دوره تصدی کوتاه‌تر از مدیرعامل، اثر مثبتی بر حقوق و مزایای دریافتی مدیرعامل دارد چرا که مدیران عامل می‌توانند از قدرت سلسله مراتبی خود برای تحت فشار قرار دادن مقام ارشد مالی برای دستکاری سود گزارش‌شده استفاده کنند (**فنگ و همکاران، ۲۰۱۱** و **دیکلی و همکاران، ۲۰۲۱**). در پژوهش‌های داخلی نیز بدین ترتیب فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر بیان می‌شود:

فرضیه دوم: انتصاب مقام ارشد مالی پس از انتصاب مدیرعامل باعث افزایش معنادار حق‌الزحمه حسابرسی می‌شود. با توجه به مطالب فوق، اگر مدیرعامل و مقام ارشد مالی دارای دوره مسئولیت یکسانی باشند، شانس بیشتری برای برقراری ارتباط و شناخت خوب یکدیگر دارند. مقام ارشد مالی تمایل بیشتری به همکاری با مدیرعامل و مدیریت سود برای برآورده کردن تقاضا در مورد سود هدف دارد. در این شرایط، حسابرسان ممکن است مجبور باشند تلاش بیشتری برای مقابله با آنها انجام دهند، زیرا حسابرسان زمان بیشتری برای درک صحت صورت‌های مالی نیاز خواهند داشت و ریسک بالقوه حسابرسی به دلیل همکاری بین مدیرعامل و مدیر مالی بیشتر است و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرسی افزایش خواهد یافت (**کای و لی، ۲۰۲۲**). در واقع این پژوهش این فرضیه را مطرح می‌سازد که افزایش حق‌الزحمه حسابرسی در نتیجه همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی، از طریق متغیر میانجی کیفیت سود محقق می‌شود. بدین ترتیب فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: کیفیت سود اثر میانجی در تأثیر یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی بر افزایش حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف پژوهشی کاربردی است که با یک رویکرد توصیفی و علی به بررسی روابط میان متغیرهای هدف شامل همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مدیر مالی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل و کیفیت سود می‌پردازد. این پژوهش با مطالعه ادبیات پیشین با رویکردی قیاسی به توسعه فرضیه اقدام نموده و سپس با جمع‌آوری داده‌ها با رویکردی استقرایی به آزمون فرضیه و تعمیم نتایج می‌پردازد. از آنجایی که داده‌های پژوهش برای آزمون فرضیه اسناد و مدارک مربوط به گذشته هستند، پژوهش حاضر دارای ماهیت پس‌رویدادی است.

۳-۱- جامعه و نمونه آماری

جامعه پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. هر شرکتی که طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ دارای تمام شرایط زیر باشد در نمونه پژوهش قرار خواهد گرفت:

۱. پیش از سال ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد؛
۲. سال مالی آن منتهی به ۲۹ اسفند باشد تا آثار رویدادهای مناسبتی و فصلی کنترل گردد؛

۳. طی دوره پژوهش تاریخ پایان سال مالی یا فعالیت خود را تغییر نداده باشد؛

۴. در صنایع حوزه‌های مالی مانند بانکداری، بیمه و سرمایه‌گذاری فعالیت نداشته باشد زیرا ساختار فعالیت‌ها و شیوه گزارشگری مالی در این صنایع تفاوت بنیادین با صنایع دیگر دارد.

پس از اعمال معیارهای بالا، ۸۴ شرکت در نمونه باقی ماندند. سپس مشاهداتی که داده‌های مورد نیاز آنها در دسترس نبود از نمونه حذف گردید. در نهایت، تعداد کل نمونه شامل داده‌های پنلی نامتوازن بالغ بر ۵۰۳ شرکت-سال است.

برای جمع‌آوری داده‌ها از سامانه بورس ویو (کارگزاری مفید)، نرم‌افزار رهاورد نوین و سامانه اطلاع‌رسانی ناشران بورس (کدال) استفاده شده است. پس از جمع‌آوری، داده‌ها وارد نرم‌افزار اکسل شدند تا تعریف عملیاتی روی آنها اعمال گردد. همچنین برای سنجش متغیر کیفیت سود از نرم‌افزار SPSS بهره گرفته شد. سپس مشاهدات نهایی به نرم‌افزار ایویوز وارد شد تا تجزیه و تحلیل آماری با استفاده از آن صورت پذیرد. برای رفع مشکلات مربوط به داده‌های پرت، با پیروی از **کوهن و همکاران**^۱ (۲۰۰۳)، تمام مشاهدات خارج از بازه صدک پنجم تا صدک نود و پنجم هر متغیر پیوسته، به عنوان داده پرت شناسایی گردید. سپس با استفاده از روش وینزور مقدار صدک‌های پنجم/نود و پنجم برای این مشاهدات در نظر گرفته شد.

آزمون فرضیه‌های پژوهش با بررسی عدم همخطی میان متغیرهای توضیحی مدل‌ها از طریق محاسبه عامل تورم واریانس (با مقدار قابل پذیرش کمتر از ۱۰) آغاز گردید. از آنجایی که آثار سال و صنعت در مدل‌های رگرسیونی کنترل شده است، نیازی به انجام آزمون‌های مرسوم تشخیصی مدل مانند آزمون چاو و آزمون هاسمن نبود. همان‌گونه که **افلاطونی** (۱۴۰۲) بیان نموده است، بسیاری از پژوهش‌های مالی و حسابداری اقدام به برازش مدل‌های دارای داده ترکیبی با کنترل اثرات سال و صنعت کرده‌اند و در زمان کنترل این دو عامل، به کارگیری آزمون‌های انتخاب الگوی مناسب مانند چاو و هاسمن مورد نیاز نیست. ابتدا مدل‌های رگرسیونی به روش حداقل مربعات معمولی برازش گردید. برای معتبر دانستن نتایج برازش، باید از برقراری فروضی مانند همسانی واریانس جملات خطا از طریق آزمون براش-پاگان-گادفری و فرض عدم همبستگی میان جملات خطا از طریق آماره دوربین-واتسون^۲ (DW) با مقدار قابل پذیرش ۱/۵ تا ۲/۵ و آزمون براش-گادفری اطمینان حاصل گردد. در صورت مشکل ناهمسانی واریانس، باید از روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده گردد (**بروکز**^۳، ۲۰۰۸). علاوه بر مفروضات مورد اشاره، مفروضات نرمال بودن توزیع جمله خطا و برابری میانگین خطا با مقدار صفر بررسی شد.

۲-۳- مدل پژوهش

مدل مورد استفاده برای آزمون دو فرضیه نخست، بر اساس پژوهش‌های پیشین **غوش و لاسگارتن** (۲۰۰۶)، **هوانگ و همکاران** (۲۰۰۹)، **محمدرضایی و محدصالح** (۲۰۱۷) و **یاری و همکاران** (۱۴۰۱) و با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران، به شرح زیر بسط داده شده است.

$$\begin{aligned} Audfee_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 Stenure_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 OCF_{i,t} \\ & + \beta_6 AGE_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 REC_{i,t} + \beta_9 Nqual - to - Qual_{i,t} \\ & + \beta_{10} Qual - to - Nqual_{i,t} + \beta_{11} Switch_{i,t} \\ & + \beta_{12} Loss - to - Nloss_{i,t} + \beta_{13} Nloss - to - Loss_{i,t} \\ & + \sum Industry Dum + \sum Year Dum + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (1)$$

¹ Cohen

³ Brooks

² Durbin- Watson

برای آزمون فرضیه سوم مبنی بر نقش آفرینی کیفیت سود به عنوان میانجی رابطه علی همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی و حق الزحمه حسابرسی از دو مدل زیر استفاده می‌شود. رابطه ۲ اثر همسانی دوره تصدی بر کیفیت سود و رابطه ۳ اثر کیفیت سود بر حق الزحمه حسابرسی را بررسی می‌کند.

$$EQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Stenure_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 OCF_{i,t} + \beta_6 AGE_{i,t} + \beta_7 PPE_{i,t} + \beta_8 REC_{i,t} + \beta_9 Nqual - to - Qual_{i,t} + \beta_{10} Qual - to - Nqual_{i,t} + \beta_{11} Switch_{i,t} + \beta_{12} Loss - to - Nloss_{i,t} + \beta_{13} Nloss - to - Loss_{i,t} + \sum Industry Dum + \sum Year Dum + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

$$Audfee_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Stenure_{i,t} + \beta_2 EQ_{i,t} + \beta_3 Size_{i,t} + \beta_4 Lev_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 OCF_{i,t} + \beta_7 AGE_{i,t} + \beta_8 PPE_{i,t} + \beta_9 REC_{i,t} + \beta_{10} Nqual - to - Qual_{i,t} + \beta_{11} Qual - to - Nqual_{i,t} + \beta_{12} Switch_{i,t} + \beta_{13} Loss - to - Nloss_{i,t} + \beta_{14} Nloss - to - Loss_{i,t} + \sum Industry Dum + \sum Year Dum + \varepsilon_{i,t} \quad (3)$$

تعریف عملیاتی تمام متغیرهای رابطه‌های ۱ تا ۳ در بخش بعدی ارائه گردیده است. پس از برازش دو مدل بالا و با بهره‌گیری از آماره Z سوبل مبتنی بر ضرایب β_1 و خطای معیار متغیر Stenure در رابطه ۲ و ضرایب β_2 و خطای معیار متغیر EQ در رابطه ۳، نتیجه آزمون فرضیه سوم آشکار خواهد شد. این آزمون برای مدل‌هایی با مشاهدات زیاد صورت گرفته و امکان آزمون فرضیه‌هایی با وجود متغیرهای میانجی را ممکن می‌سازد (داوری و رضازاده، ۱۳۹۲). نحوه محاسبه آماره Z این آزمون به شرح رابطه ۴ است.

$$Z - value = \frac{a \times b}{\sqrt{(b^2 + s_a^2) + (a^2 + s_b^2) + (s_a^2 + s_b^2)}} \quad (4)$$

در این رابطه:

a: ضریب تأثیر متغیر مستقل پژوهش بر متغیر میانجی پژوهش؛

b: ضریب تأثیر متغیر میانجی بر متغیر وابسته پژوهش؛

S_a : خطای معیار تأثیر متغیر مستقل بر متغیر میانجی؛ و

S_b : خطای معیار تأثیر متغیر میانجی بر متغیر وابسته است.

۳-۳- متغیرهای پژوهش

۳-۳-۱- متغیر وابسته

$Audfee_{i,t}$: حق الزحمه حسابرسی شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت i در دوره مالی t.

۳-۳-۲- متغیر مستقل

$Stenure_{i,t}$: همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مدیر مالی است که در قالب دو تعریف عملیاتی متفاوت به شرح زیر سنجیده می‌شود.

$Stenure1_{i,t}$: یک متغیر مجازی است که چنانچه دوره تصدی مدیران عامل و مالی شرکت i در سال مالی t یکسان باشد (به عبارت دیگر، آغاز دوره مسئولیت این دو مدیر همسان باشد) عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای متغیر در نظر گرفته می‌شود. از این تعریف عملیاتی برای آزمون فرضیه نخست پژوهش استفاده می‌شود.

$Stenure2_{i,t}$: مطابق با پژوهش **کای و لی (۲۰۲۲)**، یک متغیر مجازی است که چنانچه دوره تصدی مقام ارشد مالی شرکت i در سال مالی t پس از مدیرعامل (و در واقع توسط وی) انتخاب شده باشد، عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته می‌شود. از این تعریف عملیاتی برای آزمون فرضیه دوم پژوهش استفاده می‌شود.

۳-۳-۳- متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی این پژوهش مطابق با مقالات معتبر خارجی نظیر **هی و همکاران (۲۰۰۶)** و مقالات داخلی نظیر **محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۸)** و **یاری و همکاران (۱۴۰۱)** مشخص شده‌اند. این متغیرها دربرگیرنده عواملی است که مطابق با پژوهش‌های پیشین بر حق الزحمه حسابرسی مؤثر بوده‌اند؛ این عوامل شامل ویژگی‌های شرکت نظیر اندازه شرکت، اهرم، سودآوری، و نسبت مطالبات که بر ریسک شرکت‌ها و پیچیدگی کار حسابرسی مربوطاند و همچنین برخی عوامل مربوط به حسابرسان نظیر شرایط گزارش حسابرسی و تغییر حسابرسان می‌شود. متغیرهای کنترلی این پژوهش شامل موارد زیر است:

$Size_{i,t}$: اندازه شرکت که عبارت است از لگاریتم طبیعی ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در انتهای سال مالی t ؛
 $Lev_{i,t}$: اهرم مالی که عبارت است از جمع بدهی‌های شرکت i در انتهای سال مالی t تقسیم بر جمع دارایی‌ها در همان تاریخ؛

$ROA_{i,t}$: نرخ بازده دارایی‌ها که عبارت است از سود خالص شرکت i در انتهای سال مالی t تقسیم بر جمع دارایی‌ها در همان تاریخ؛

$OCF_{i,t}$: جریان‌های نقدی عملیاتی که عبارت است از خالص جریان‌های نقدی عملیاتی شرکت i در سال مالی t تقسیم بر جمع دارایی‌های شرکت در انتهای سال؛

$AGE_{i,t}$: سن شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی عمر شرکت i از سال تأسیس تا انتهای سال مالی t ؛
 $PPE_{i,t}$: نسبت دارایی‌های ثابت مشهود که با تقسیم دارایی‌های ثابت مشهود شرکت i در انتهای سال مالی t بر جمع دارایی‌های شرکت در انتهای سال محاسبه می‌شود؛

$REC_{i,t}$: نسبت خالص دریافتی‌های تجاری که از تقسیم خالص دریافتی‌های تجاری شرکت i در انتهای سال مالی t بر جمع دارایی‌های شرکت در همان تاریخ؛

$Nqual - to - Qual_{i,t}$: اگر گزارش حسابرسی سال جاری مقبول باشد ولی سال قبل غیرمقبول، متغیر شاخص برابر با یک است؛ در غیر این صورت صفر است؛

$Qual - to - Nqual_{i,t}$: اگر گزارش حسابرسی سال جاری غیرمقبول باشد ولی سال قبل مقبول، متغیر شاخص برابر با یک است؛ در غیر این صورت صفر است؛

$Switch_{i,t}$: برای بررسی اثر تغییر حسابرسان، اگر حسابرسان شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل تغییر نموده باشد به عنوان متغیر ساختگی عدد یک و در غیر این صورت مقدار صفر می‌گیرد؛

$Loss - to - Nloss_{i,t}$: یک متغیر ساختگی که اگر صاحبکار برای سال مالی قبل زیان و سال جاری سود گزارش نموده باشد؛ مقدار آن یک، در غیر این صورت صفر است؛

$Nloss - to - Loss_{i,t}$: یک متغیر ساختگی که اگر صاحبکار برای سال مالی قبل سود و سال جاری زیان گزارش نموده باشد؛ مقدار آن یک، در غیر این صورت صفر است؛

$Industry Dum$: متغیر مجازی کنترل اثرات ثابت صنعت؛ و

$Year Dum$: متغیر مجازی کنترل اثرات ثابت سال است.

۳-۴- متغیر میانجی

$EQ_{i,t}$: کیفیت سود شرکت i در سال مالی t . برای اندازه گیری کیفیت سود از مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) به شرح رابطه ۵ استفاده شده است.

$$TACC_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \frac{1}{Assets_{i,t-1}} + \beta_2 \frac{\Delta Sales_{i,t}}{Assets_{i,t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_{i,t}}{Assets_{i,t-1}} + \beta_4 ROA_{i,t-1} + \varepsilon_{i,t} \quad (5)$$

در این رابطه:

$TACC_{i,t}$: جمع اقلام تعهدی که برابر با نسبت اختلاف بین سود خالص و جریان های نقد عملیاتی به جمع دارایی های شرکت i در انتهای سال $t-1$ است؛

$Assets_{i,t-1}$: جمع دارایی های شرکت i در انتهای سال $t-1$ ؛

$\Delta Sales_{i,t}$: تغییرات فروش طی سال t در مقایسه با سال $t-1$ ؛

$PPE_{i,t}$: نسبت دارایی های ثابت مشهود که با تقسیم دارایی های ثابت مشهود شرکت i در انتهای سال مالی t بر جمع دارایی های شرکت در انتهای سال $t-1$ محاسبه می شود؛

$ROA_{i,t-1}$: نرخ بازده دارایی های سال گذشته که عبارت است از سود خالص شرکت i برای سال مالی $t-1$ تقسیم بر جمع دارایی ها در انتهای همان سال؛ و

$\varepsilon_{i,t}$: جمله خطای رگرسیون که اقلام تعهدی اختیاری را نشان می دهد. رابطه بالا برای هر سال و هر صنعت برازش شده و قدر مطلق خطای رگرسیون نشان دهنده کیفیت سود خواهد بود. برای برازش این مدل و محاسبه جمله خطا نیاز به وجود حداقل ۳ مشاهده در هر سال و هر صنعت است که این الزام در نمونه نهایی پژوهش برقرار بود. از آنجایی که مقدار بالاتر قدر مطلق خطا نشانگر کیفیت پایین تر سود است و این واقعیت درک تحلیل های بعدی را دشوار می سازد، پس از لحاظ نمودن قدر مطلق، مقادیر در منفی یک ضرب می گردند تا مقادیر منفی تر نشان دهنده کیفیت کمتر و مقادیر نزدیک به صفر نشان دهنده کیفیت بیشتر سود باشند.

۴- یافته های پژوهش

۴-۱- نتایج آمار توصیفی

جدول ۱ آمار توصیفی داده های مورد استفاده در تجزیه و تحلیل های آماری را ارائه می دهد. طبق جدول ۱، میانگین و میانه حق الزحمه حسابرسی تقریباً با هم برابر و حدود ۷/۷۵ است. میانگین متغیرهای تصدی همسان و به کارگماری مدیر مالی توسط مدیرعامل کنونی به ترتیب ۰/۲۷ و ۰/۴۲ است که نشان می دهد این دو پدیده به طور متوسط در ۲۷ و ۴۲ درصد کل مشاهدات رخ داده اند. کمینه، بیشینه، میانه و میانگین کیفیت سود دارای مقادیر منفی هستند که با توجه به تعریف عملیاتی این متغیر، باید چنین نتایجی حاصل می شد. بیشینه و کمینه متغیر اهرم مالی به ترتیب ۰/۱۸ و ۰/۸۷ است که نشان می دهد کمترین میزان بدهی نسبت به جمع دارایی ها در میان مشاهدات ۱۸ درصد و بیشترین میزان آن ۸۷ درصد است. همچنین میانگین ۰/۱۸

متغیر بازده دارایی‌ها نشان می‌دهد که شرکت‌های مورد بررسی موفق شده‌اند به طور متوسط ۱۸ درصد مبلغ دارایی‌های در اختیار خود سودآوری ایجاد نمایند. همچنین جدول ۱ نشان می‌دهد که میانگین دو متغیر مرتبط با تغییر اظهارنظر حسابرس نسبت به سال گذشته به ترتیب ۰/۱۳ و ۰/۱۱ است و می‌توان این گونه نتیجه گرفت در اکثر مشاهدات مورد بررسی، تغییر اظهارنظر سال جاری نسبت به اظهارنظر سال گذشته رخ نداده است. میانگین ۰/۰۶ و ۰/۰۳ دو متغیر مرتبط با تغییر سودآوری (زیاندهی) در سال جاری نسبت به سال گذشته هم نشان می‌دهد که عدم تغییر بسیار بیشتر از تغییر رخ داده است که می‌تواند به عنوان نوعی ثبات کلی در عملکرد واحدهای تجاری تلقی گردد. همچنین بخش آمار توصیفی متغیرهای مجازی (طبقه‌ای) جدول ۱ نشان می‌دهد فراوانی نسبی متغیرهای تصدی همسان و به کارگماری مدیر مالی توسط مدیرعامل در طبقه بروز این رویدادها به ترتیب حدود ۲۷ و ۴۱ درصد است که نشان می‌دهد این دو پدیده در ۲۷ و ۴۲ درصد کل مشاهدات شرکت-سال رخ داده‌اند. همچنین بخش مورد اشاره در جدول ۱ نشان می‌دهد که فراوانی نسبی دو متغیر مرتبط با تغییر اظهارنظر حسابرس نسبت به سال گذشته در طبقه بروز این پدیده‌ها (طبقه ۱) به ترتیب ۱۳ و ۱۱ درصد است و می‌توان این گونه نتیجه گرفت که در اکثر مشاهدات مورد بررسی، تغییر اظهارنظر سال جاری نسبت به اظهارنظر سال گذشته رخ نداده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرها

آمار توصیفی متغیرهای کمی					
متغیر	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	انحراف معیار
Audfee	۶/۳۸	۹/۱۲	۷/۷۶	۷/۷۵	۰/۷۸
EQ	-۰/۳۸	-۰/۰۰	-۰/۰۷	-۰/۱۰	۰/۱۰
Size	۱۲/۷۶	۱۶/۹۸	۱۴/۹۳	۱۴/۹۶	۱/۱۴
Lev	۰/۱۸	۰/۸۷	۰/۵۳	۰/۵۳	۰/۱۸
ROA	-۰/۰۵	۰/۴۹	۰/۱۷	۰/۱۸	۰/۴۰
OCF	-۰/۰۸	۰/۴۴	۰/۰۹	۰/۱۲	۰/۱۴
AGE	۲/۸۳	۴/۲۹	۳/۷۸	۳/۷۳	۰/۳۳
PPE	۰/۰۳	۰/۶۱	۰/۲۳	۰/۲۶	۰/۱۷
REC	۰/۰۳	۰/۶۳	۰/۲۳	۰/۲۷	۰/۱۸

آمار توصیفی متغیرهای مجازی (طبقه‌ای)

متغیر	طبقه	فراوانی (تعداد مشاهدات)	فراوانی نسبی (درصد)
Stenure1	۰	۳۶۷	۷۳
	۱	۱۳۷	۲۷
Stenure2	۰	۲۹۵	۵۹
	۱	۲۰۹	۴۱
Nqual-to-Qual	۰	۴۴۱	۸۷
	۱	۶۳	۱۳
Qual-to-Nqual	۰	۴۴۸	۸۹
	۱	۵۶	۱۱
Switch	۰	۳۷۲	۷۴
	۱	۱۳۲	۲۶
Loss-to-Nloss	۰	۴۷۱	۹۳
	۱	۳۳	۷
Nloss-to-Loss	۰	۴۸۸	۹۷
	۱	۱۶	۳

۴-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

پس از بررسی توصیفی داده‌ها، نوبت به برازش مدل‌های رگرسیونی می‌رسد. پس از بررسی عدم همخطی متغیرهای مستقل (ارائه شده در جدول ۲)، فرض کلاسیک رگرسیون خطی مبنی بر همسانی واریانس جملات خطا با رویکرد براش - پاگان - گادفری بررسی شد که نشان می‌داد این فرض در سطح خطای ۵ درصد برای هیچ کدام از مدل‌ها برقرار نیست و برای رفع مشکل از روش حداقل مربعات تعمیم یافته به جای روش حداقل مربعات معمولی استفاده گردید. همچنین بررسی فرض دیگر رگرسیون خطی مبنی بر عدم خودهمبستگی مرتبه اول جملات خطا با رویکرد براش - گادفری بررسی شد و نتایج این آزمون هم نشان می‌داد که خودهمبستگی معناداری در سطح خطای پنج درصد میان جملات خطای هر مدل وجود دارد. به همین علت و با پیروی از افلاطونی (۱۴۰۲)، جمله خطای هر مدل با یک دوره وقفه به عنوان متغیر توضیحی وارد معادله گردید و بررسی‌های بعدی نشان داد که مشکل حل شده است. جدول ۲ نتایج برازش رگرسیونی معادله ۱ برای آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش را ارائه می‌دهد. شایان ذکر است که کلیه مدل‌ها از نظر سال و صنعت کنترل شده‌اند ولی نتایج آنها در جداول مرتبط با برازش مدل‌ها ارائه نگردیده است.

طبق جدول ۲، عامل تورم واریانس کلیه متغیرهای توضیحی کمتر از عدد ۱۰ است که نشان می‌دهد فرض عدم همخطی متغیرهای توضیحی پذیرفته می‌شود. سطح معناداری فرضیه صفر بودن میانگین جملات خطای مدل‌ها حدود ۱ است که از صفر بودن میانگین خطاها در سطح خطای ۵ درصد حکایت دارد. همچنین نرمال بودن جملات خطا در سطح معناداری آماره جارک - برا در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود ولی با استناد به قضیه حد مرکزی و تعداد زیاد مشاهدات می‌توان از عدم برقراری فرض رگرسیون کلاسیک پیرامون نرمال بودن جملات خطا چشم‌پوشی کرد. آماره F هر دو مدل و سطح معناداری آن نشان می‌دهد که در سطح معناداری ۵ درصد حداقل یکی از متغیرهای توضیحی بر متغیر وابسته اثرگذار است و مدل خطی به صورت کلی معنادار است. همچنین مقدار ضریب تعیین تعدیل شده هر دو مدل مقدار قابل توجه $0/75$ است که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل توانسته‌اند در حدود ۷۵ درصد تغییرات متغیر وابسته را تبیین نمایند. در مجموع، یافته‌های مطرح شده تا این مرحله از قابل اتکا بودن مدل حکایت دارد.

بررسی ضرایب متغیرهای رگرسیونی و سطح معناداری آنها نشان می‌دهد که ضریب متغیر *Stenure* در مدل‌ها به ترتیب $0/10$ و $0/07$ است که با توجه به سطح معناداری آنها (به ترتیب $0/03$ و $0/08$) می‌توان این ضرایب را در سطح معناداری به ترتیب ۵ و ۱۰ درصد معنادار دانست. همچنین علامت مثبت این ضرایب، مستقیم بودن تأثیر *Stenure* بر متغیر وابسته را نشان می‌دهد. بر این اساس فرضیه‌های اول و دوم پژوهش در سطح معناداری ذکر شده تأیید می‌شود. این نتایج نشان می‌دهد که همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مدیر مالی و انتصاب مدیر ارشد مالی توسط مدیرعامل کنونی می‌تواند به شکل معناداری به افزایش حق‌الزحمه حسابرسی منجر گردد. علاوه بر این، سطوح معناداری متغیرها و علائم ضرایب متغیرهای کنترلی دارای تأثیر معنادار بر متغیر وابسته نشان می‌دهد که متغیرهای اندازه و سن شرکت تأثیر مثبت معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارند. همچنین در سطح معناداری ۵ درصد، نرخ بازده دارایی‌ها و نسبت دارایی‌های ثابت مشهود به جمع دارایی‌ها اثر منفی معناداری بر حق‌الزحمه حسابرسی دارد.

جدول ۲. نتایج برازش مدل‌های مرتبط با فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

سنجه همسانی تصدی: Stenure2					سنجه همسانی تصدی: Stenure1					متغیرهای توضیحی
VIF	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	VIF	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	
-	۰/۰۰	۶/۵۷	۰/۴۷	۳/۱۱	-	۰/۰۰	۶/۴۵	۰/۴۹	۳/۱۴	مقدار ثابت
۱/۰۸	۰/۰۸	۱/۷۸	۰/۰۴	۰/۰۷	۱/۱۱	۰/۰۳	۲/۱۸	۰/۰۵	۰/۱۰	Stenure
۱/۸۲	۰/۰۰	۱۴/۹۲	۰/۰۲	۰/۳۳	۱/۸۲	۰/۰۰	۱۴/۴۳	۰/۰۲	۰/۳۳	Size
۲/۳۶	۰/۲۸	۱/۰۸	۰/۱۴	۰/۱۵	۲/۳۹	۰/۳۴	۰/۹۶	۰/۱۵	۰/۱۴	Lev
۴/۶۸	۰/۰۲	-۲/۲۸	۰/۲۵	-۰/۵۷	۴/۶۸	۰/۰۳	-۲/۱۴	۰/۲۵	-۰/۵۴	ROA
۲/۱۸	۰/۵۰	-۰/۶۶	۰/۲۰	-۰/۱۳	۲/۱۸	۰/۶۰	-۰/۵۲	۰/۲۰	-۰/۱۰	OCF
۱/۲۱	۰/۰۳	۲/۱۳	۰/۰۶	۰/۱۴	۱/۲۲	۰/۰۴	۲/۰۷	۰/۰۷	۰/۱۴	AGE
۱/۹۱	۰/۰۰	-۴/۴۹	۰/۱۵	-۰/۶۶	۱/۹۲	۰/۰۰	-۴/۵۳	۰/۱۵	-۰/۶۸	PPE
۱/۲۷	۰/۷۷	۰/۲۹	۰/۱۵	۰/۰۴	۲/۳۲	۰/۹۶	-۰/۰۵	۰/۱۶	-۰/۰۱	REC
۱/۶۴	۰/۵۹	-۰/۵۴	۰/۰۷	-۰/۰۴	۱/۶۴	۰/۶۱	-۰/۵۰	۰/۰۸	-۰/۰۴	Nqual-to-Qual
۱/۶۵	۰/۷۶	۰/۳۱	۰/۰۸	۰/۰۲	۱/۶۳	۰/۶۵	۰/۴۶	۰/۰۸	۰/۰۴	Qual-to-Nqual
۱/۱۰	۰/۵۴	-۰/۶۱	۰/۰۵	-۰/۰۳	۱/۰۷	۰/۵۷	-۰/۵۷	۰/۰۵	-۰/۰۳	Switch
۱/۱۵	۰/۲۹	-۱/۰۶	۰/۱۰	-۰/۱۱	۱/۱۵	۰/۳۷	-۰/۹۰	۰/۱۰	-۰/۰۹	Loss-to-Nloss
۱/۱۲	۰/۶۲	۰/۴۹	۰/۱۷	۰/۰۸	۱/۱۲	۰/۶۳	۰/۴۸	۰/۱۷	۰/۰۸	Nloss-to-Loss
۱/۰۶	۰/۰۰	۱۵/۴۲	۰/۰۴	۰/۵۷	۱/۰۷	۰/۰۰	۱۴/۶۶	۰/۰۴	۰/۵۶	وقفه مرتبه اول خطا
آماره F (سطح معناداری)					آماره F (سطح معناداری)					آماره F (سطح معناداری)
۴۶/۸۶ (۰/۰۰)					۴۵/۸۳ (۰/۰۰)					۴۵/۸۳ (۰/۰۰)
۰/۷۵					۰/۷۵					۰/۷۵
۲/۱۸					۲/۱۷					۲/۱۷
(۰/۲۳)					(۰/۳۰)					(۰/۳۰)
۲۰۷/۰۷					۲۱۱/۹۸					۲۱۱/۹۸
(۰/۰۰)					(۰/۰۰)					(۰/۰۰)
۰/۰۰					۰/۰۰					۰/۰۰
(۱/۰۰)					(۱/۰۰)					(۱/۰۰)

جدول ۳ نتایج بررسی آثار میانجی متغیر کیفیت سود به عنوان واسطه میان همسانی دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی با در نظر داشتن اولین تعریف عملیاتی از همسانی دوره تصدی (Stenure1) را ارائه می‌دهد. همانند برازش‌های اولیه مرتبط با مدل ۱، نتایج اولیه برازش مدل‌های مرتبط با فرضیه ۳ از عدم برقراری فرض همسانی واریانس جملات خطا و عدم خودهمبستگی خطاها حکایت داشت که برای رفع آنها به ترتیب از روش حداقل مربعات تعمیم یافته و لحاظ کردن خطای مدل‌ها با یک دوره وقفه به عنوان متغیر توضیحی مدل‌ها بهره گرفته شد.

بررسی مقدار عامل تورم واریانس برای متغیرهای مستقل هر دو مدل در سطح قابل قبول کمتر از ۱۰ قرار دارند و فرض عدم همخطی متغیرهای مستقل برقرار است. مقدار آماره‌های DW و عدم معناداری همبستگی مرتبه اول جملات خطا (به ترتیب ۰/۸۲ و ۰/۳۰) از فرض عدم خودهمبستگی جملات خطا در سطح معناداری ۵ درصد حمایت می‌کند. همچنین

فرض صفر بودن میانگین خطا در سطح معناداری ۵ درصد برقرار است و با توجه به تعداد زیاد مشاهدات، می توان با استناد به قضیه حد مرکزی از نرمال نبودن توزیع جملات خطای هر دو مدل چشم پوشید. در نهایت، معناداری آماره F هر دو مدل در سطح معناداری ۵ درصد از معناداری کلی مدل های خطی برازش شده حمایت می کند.

جدول ۳. نتایج برازش مدل های مرتبط با آثار میانجی کیفیت سود (سنجه همسانی تصدی: Stenurel)

متغیر وابسته: EQ					متغیر وابسته: Audfee				
متغیرهای توضیحی	ب. استاندارد	خطای	ت. آماره	معناداری سطح	VIF	ب. استاندارد	خطای	ت. آماره	معناداری سطح
مقدار ثابت	-۰/۰۳	۰/۱۱	-۰/۳۰	۰/۷۱	-	۳/۱۴	۰/۴۹	۶/۴۳	۰/۰۰
Stenure	-۰/۰۰	۰/۰۱	-۰/۴۳	۰/۶۷	۱/۱۱	۰/۱۰	۰/۰۵	۲/۱۹	۰/۰۳
EQ	-	-	-	-	-	۰/۰۹	۰/۲۰	۰/۴۴	۰/۶۶
Size	-۰/۰۱	۰/۰۱	-۱/۳۲	۰/۱۹	۱/۷۹	۰/۳۳	۰/۰۲	۱۴/۴۰	۰/۰۰
Lev	-۰/۰۲	۰/۰۴	-۰/۵۳	۰/۶۰	۲/۳۸	۰/۱۴	۰/۱۵	۰/۹۹	۰/۳۲
ROA	-۰/۰۷	۰/۰۶	-۱/۰۲	۰/۳۱	۴/۶۷	-۰/۵۳	۰/۲۵	-۲/۱۰	۰/۰۴
OCF	۰/۰۱	۰/۰۵	۰/۱۱	۰/۹۲	۲/۱۹	-۰/۱۱	۰/۲۰	-۰/۵۵	۰/۵۹
AGE	۰/۰۳	۰/۰۲	۱/۹۹	۰/۰۴	۱/۲۳	۰/۱۳	۰/۰۷	۲/۰۳	۰/۰۴
PPE	۰/۰۳	۰/۰۴	۰/۸۳	۰/۴۱	۱/۹۶	-۰/۶۸	۰/۱۵	-۴/۵۴	۰/۰۰
REC	-۰/۰۸	۰/۰۴	-۲/۰۵	۰/۰۴	۲/۲۸	-۰/۰۰	۰/۱۶	-۰/۰۲	۰/۹۸
Nqual-to-Qual	۰/۰۰	۰/۰۲	۰/۱۷	۰/۸۷	۱/۶۶	-۰/۰۴	۰/۰۸	-۰/۵۰	۰/۶۱
Qual-to-Nqual	-۰/۰۲	۰/۰۲	-۱/۰۷	۰/۲۹	۱/۶۷	۰/۰۴	۰/۰۸	۰/۵۰	۰/۶۲
Switch	-۰/۰۱	۰/۰۲	-۰/۵۹	۰/۵۶	۱/۸۹	-۰/۰۲	۰/۰۵	-۰/۵۵	۰/۵۸
Loss-to-Nloss	-۰/۰۱	۰/۰۲	-۰/۶۷	۰/۵۱	۱/۱۴	-۰/۰۹	۰/۱۰	-۰/۹۰	۰/۳۷
Nloss-to-Loss	-۰/۰۵	۰/۰۳	-۱/۳۸	۰/۱۷	۱/۱۳	۰/۰۸	۰/۱۷	۰/۵۰	۰/۶۲
وقفه مرتبه اول خطا	۰/۱۳	۰/۰۵	۲/۶۰	۰/۱۰	۱/۰۴	۰/۵۶	۰/۰۴	۱۴/۵۸	۰/۰۰
آماره F (سطح معناداری)	۳/۶۲ (۰/۰۰)				۴۴/۰۴ (۰/۰۰)				
R ² تعدیل شده	۰/۱۴				۰/۷۵				
آماره DW (سطح معناداری)	۲/۱۰				۲/۱۷				
همبستگی مرتبه اول	(۰/۸۲)				(۰/۳۰)				
آماره جاک-برا (سطح معناداری)	۵۱/۴۰ (۰/۰۰)				۲۱۵/۱۸ (۰/۰۰)				
آماره t فرض صفر بودن میانگین خطا (سطح معناداری)	۰/۰۰ (۱/۰۰)				۰/۰۰ (۱/۰۰)				
آماره Z آزمون سوبل	-۰/۰۰۲۲								

نتایج تحلیل داده‌ها در مدل نخست جدول ۳ (متغیر وابسته: EQ) نشان می‌دهد که ضریب رگرسیونی متغیر Stenure1 تا دو رقم اعشار برابر با صفر است. همچنین سطح معناداری این ضریب حدود ۰/۶۷ و بسیار بزرگتر از سطح معناداری ۵ درصد است. این یافته‌ها نشان می‌دهد که برخلاف انتظار، همسانی دوره تصدی تأثیر معناداری بر کیفیت سود گزارش شده ندارد. همچنین بررسی ضریب رگرسیونی متغیر EQ در مدل دوم جدول ۳ (متغیر وابسته: Audfee) برابر با ۰/۰۹ و سطح معناداری آن ۰/۶۶ است که بزرگتر بودن این سطح معناداری از ۵ درصد از معنادار نبودن تأثیر کیفیت سود بر متغیر وابسته حکایت دارد. در نهایت مقدار آماره Z سوبل (۰/۰۰۲۲-) در فاصله دو مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۱/۹۶- قرار دارد که معنادار نبودن نقش میانجی متغیر کیفیت سود در رابطه علی میان همسانی دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد. بر اساس این یافته‌ها، فرضیه سوم پژوهش با استفاده از نخستین سنج همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود.

جدول ۴ نتایج بررسی آثار میانجی متغیر کیفیت سود به عنوان واسطه میان همسانی دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی با در نظر داشتن دومین تعریف عملیاتی از همسانی دوره تصدی (Stenure2) را ارائه می‌دهد. نتایج نخستین برازش این مدل‌ها از عدم برقراری فرض همسانی واریانس جملات خطا و عدم خودهمبستگی خطاها حکایت داشت که برای رفع این مشکلات به ترتیب از روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته و لحاظ کردن خطای مدل‌ها با یک دوره وقفه به عنوان متغیر توضیحی مدل‌ها استفاده شده است.

طبق جدول ۴، بررسی مقدار عامل تورم واریانس کلیه متغیرهای مستقل مدل‌ها در سطح قابل قبول کمتر از ۱۰ قرار دارند و فرض عدم همخطی متغیرهای مستقل برقرار است. مقدار آماره‌های DW و عدم معناداری همبستگی مرتبه اول جملات خطا (به ترتیب ۰/۸۲ و ۰/۲۳) از فرض عدم خودهمبستگی جملات خطا در سطح معناداری ۵ درصد حمایت می‌کند. همچنین فرض صفر بودن میانگین خطا در سطح معناداری ۵ درصد برقرار است و با توجه به تعداد زیاد مشاهدات، می‌توان با استناد به قضیه حد مرکزی از نرمال نبودن توزیع جملات خطای هر دو مدل چشم‌پوشی کرد. در نهایت، معناداری آماره F هر دو مدل در سطح معناداری ۵ درصد از معناداری کلی مدل‌های خطی برازش شده حمایت می‌کند و قدرت تبیین مدل‌ها هم به ترتیب ۱۴ و ۷۵ درصد است.

نتایج برازش رگرسیونی مدل نخست در جدول ۴ (متغیر وابسته: EQ) نشان می‌دهد ضریب رگرسیونی متغیر Stenure2 تا دو رقم اعشار برابر با صفر و سطح معناداری آن حدود ۰/۶۶ و بسیار بزرگتر از سطح معناداری ۵ درصد است که نشان می‌دهد همانند سنج دیگر همسانی، همسانی دوره تصدی اندازه‌گیری شده با دومین سنج هم تأثیر معناداری بر کیفیت سود گزارش شده ندارد. بررسی ضریب رگرسیونی متغیر EQ در مدل دوم جدول ۴ (متغیر وابسته: Audfee) برابر با ۰/۰۹ و مقدار معناداری آن ۰/۶۶ است که بزرگتر بودن مقدار معناداری از ۵ درصد از معنادار نبودن تأثیر کیفیت سود بر متغیر وابسته در سطح معناداری ۵ درصد حکایت دارد. در نهایت مقدار آماره Z سوبل (۰/۰۰۰۹-) در فاصله دو مقدار بحرانی ۱/۹۶ و ۱/۹۶- قرار دارد که معنادار نبودن نقش میانجی متغیر کیفیت سود در رابطه علی میان همسانی دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی را نشان می‌دهد. همانند یافته‌های ارائه شده در جدول ۳، فرضیه سوم پژوهش با استفاده از دومین سنج همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی در سطح معناداری ۵ درصد رد می‌شود.

جدول ۴. نتایج پرازش مدل‌های مرتبط با آثار میانجی کیفیت سود (سنجه همسانی تصدی: Stenure2)

متغیر وابسته: Audfee					متغیر وابسته: EQ					متغیرهای توضیحی
VIF	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	VIF	سطح معناداری	آماره t	خطای استاندارد	ضریب	
–	۰/۰۰	۶/۵۶	۰/۴۷	۳/۱۱	–	۰/۷۸	–۰/۲۸	۰/۱۱	–۰/۰۳	مقدار ثابت
۱/۰۸	۰/۰۸	۱/۷۹	۰/۰۴	۰/۰۷	۱/۰۷	۰/۶۶	–۰/۴۴	۰/۰۱	–۰/۰۰	Stenure
۱/۲۶	۰/۶۴	۰/۴۶	۰/۲۰	۰/۰۹	–	–	–	–	–	EQ
۱/۸۳	۰/۰۰	۱۴/۸۹	۰/۰۲	۰/۳۳	۱/۷۹	۰/۱۸	–۱/۳۴	۰/۰۱	–۰/۰۱	Size
۲/۳۶	۰/۲۷	۱/۱۰	۰/۱۴	۰/۱۶	۲/۳۵	۰/۵۶	–۰/۵۸	۰/۰۴	–۰/۰۲	Lev
۴/۶۹	۰/۰۳	–۲/۲۴	۰/۲۵	–۰/۵۶	۴/۶۷	۰/۳۱	–۱/۰۲	۰/۰۶	–۰/۰۷	ROA
۲/۱۸	۰/۴۹	–۰/۶۹	۰/۲۰	–۰/۱۴	۲/۱۸	۰/۹۰	۰/۱۳	۰/۰۵	۰/۰۱	OCF
۱/۲۲	۰/۰۴	۲/۱۰	۰/۰۶	۰/۱۳	۱/۲۳	۰/۰۴	۲/۰۰	۰/۰۲	۰/۰۳	AGE
۱/۹۲	۰/۰۰	–۴/۵۰	۰/۱۵	–۰/۶۶	۱/۹۵	۰/۴۳	۰/۷۸	۰/۰۴	۰/۰۳	PPE
۲/۲۸	۰/۷۵	۰/۳۲	۰/۱۵	۰/۰۵	۲/۲۳	۰/۰۳	–۲/۱۶	۰/۰۴	–۰/۰۸	REC
۱/۶۴	۰/۵۹	–۰/۵۴	۰/۰۸	–۰/۰۴	۱/۶۶	۰/۸۷	۰/۱۶	۰/۰۲	۰/۰۰	Nqual-to-Qual
۱/۶۶	۰/۷۳	۰/۳۵	۰/۰۸	۰/۰۳	۱/۶۷	۰/۲۸	–۱/۰۹	۰/۰۲	–۰/۰۲	Qual-to-Nqual
۱/۱۰	۰/۵۶	–۰/۵۹	۰/۰۵	–۰/۰۳	۱/۱۰	۰/۵۹	–۰/۵۴	۰/۰۱	–۰/۰۱	Switch
۱/۱۵	۰/۲۹	–۱/۰۶	۰/۱۰	–۰/۱۱	۱/۱۴	۰/۵۲	–۰/۶۵	۰/۰۲	–۰/۰۱	Loss-to-Nloss
۱/۱۲	۰/۶۱	۰/۵۲	۰/۱۷	۰/۰۹	۱/۱۳	۰/۱۷	–۱/۳۸	۰/۰۳	–۰/۰۵	Nloss-to-Loss
۱/۶۸	۰/۰۰	۱۵/۳۴	۰/۰۴	۰/۵۷	۱/۰۰	۰/۰۱	۲/۶۴	۰/۰۵	۰/۱۳	وقفه مرتبه اول خطا
(۰/۰۰) ۴۵/۰۳					(۰/۰۰) ۳/۶۳					آماره F (سطح معناداری)
۰/۷۵					۰/۱۴					R ² تعدیل شده
۲/۱۸					۲/۱۰					آماره DW (سطح معناداری همبستگی مرتبه اول)
(۰/۲۳)					(۰/۸۲)					آماره جاک-برا (سطح معناداری)
۲۱۰/۱۵					۵۱/۷۷					آماره t فرض صفر بودن میانگین خطا (سطح معناداری)
(۰/۰۰)					(۰/۰۰)					آماره t فرض صفر بودن میانگین خطا (سطح معناداری)
۰/۰۰					۰/۰۰					آماره Z آزمون سوبل
(۱/۰۰)					(۱/۰۰)					
–۰/۰۰۰۹										

۵- بحث و نتیجه گیری

یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی می تواند منجر به تقویت ارتباط و همکاری تیم مدیریت اصلی شرکت شود. اگرچه تأثیر دوره تصدی تیم مدیریت بر ابعاد درونی نظیر ارتباطات، ثبات و کار تیمی مورد بررسی قرار گرفته است، لیکن پیامدهای اقتصادی آن و به ویژه تأثیر آن بر رفتار اشخاص برون سازمانی کمتر مورد توجه بوده است. بر اساس مبانی نظری، اگرچه دوره تصدی یکسان مدیرعامل و مقام ارشد مالی می تواند دارای پیامدهای مثبتی نظیر تقویت ارتباطات، اعتماد متقابل و اثربخشی تصمیمات گردد ولی با کاهش تضادهای بین تیم مدیریت، احتمال توافق در خصوص رفتارهای منفی نظیر مدیریت سود نیز افزایش می یابد. بدین ترتیب انتظار می رود با یکسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی، ریسک حسابرسی افزایش یافته و در نتیجه حسابرسان حق الزحمه بالاتری را مطالبه نمایند. نتایج آزمون فرضیه های نخست و دوم پژوهش حاضر نشان می دهد همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی مطابق با انتظار مطرح شده تأثیر مثبتی بر افزایش حق الزحمه حسابرسی دارد. همچنین انتصاب بالاترین مقام مالی توسط مدیرعامل فعلی، با افزایش حق الزحمه حسابرسی همراه است. این نتایج با یافته های پژوهش های **کای و لی (۲۰۲۲)**، **دیکلی و همکاران (۲۰۲۱)** و **فنگ و همکاران (۲۰۱۱)** سازگاری دارد. علاوه بر این، یافته های پژوهش از نظریه ریسک در قیمت گذاری خدمات حسابرسی حمایت کرده و نشان می دهد حسابرسان در تعیین حق الزحمه خود به عوامل افزایش ریسک توجه دارند.

از سوی دیگر، نتایج آزمون فرضیه سوم بر خلاف مبانی نظری مطرح شده در پژوهش است. یافته های حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان می دهد که تأثیر مثبت همسانی دوره تصدی بر حق الزحمه حسابرسی از طریق متغیر میانجی کیفیت سود تأیید نمی شود. این نتایج با پژوهش های **کای و لی (۲۰۲۲)** و **دیکلی و همکاران (۲۰۲۱)** ناسازگار است. بر این اساس، تأیید تأثیر مثبت یکسانی دوره تصدی بر حق الزحمه حسابرسی از یک سو و عدم تأیید این تأثیر از طریق متغیر میانجی کیفیت سود، مسأله پژوهشی جدید ایجاد می کند که نشانگر تأثیر سایر موضوعات بر ریسک حسابرسی به دلیل همسانی دوره تصدی است. به طور مثال ممکن است، همسانی دوره تصدی، احتمال همکاری تیم مدیریت ارشد در سایر رفتارهای پر ریسک نظیر تقلب و عدم رعایت کنترل های داخلی را افزایش داده و در نتیجه ریسک حسابرسی را بالاتر ببرد. مهم ترین محدودیت پژوهش حاضر مرتبط با الزامات نرخ گذاری حق الزحمه حسابرسی در ایران است. با توجه به الزامات خاص حرفه ای در تعیین حق الزحمه ها، امکان دارد این الزامات در کنار متغیرهای کنترل لحاظ شده در مدل های پژوهش بر تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤسسات اثرگذار باشند ولی امکان کنترل آنها در پژوهش حاضر وجود نداشته است.

۶- پیشنهاد های پژوهش

نتایج پژوهش نشان می دهد که همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی و همچنین انتصاب مقام ارشد مالی توسط مدیرعامل به طور بالقوه ریسک حسابرسی را افزایش داده و منجر به حق الزحمه حسابرسی بالاتر می شود. لذا سهامداران و ارکان حاکمیت شرکتی، از جمله هیئت مدیره، می بایست به پیامدهای رابطه و تعاملات بین مدیرعامل و مقام ارشد مالی توجه داشته باشند. در این خصوص کمیته حسابرسی حسب وظایف ذاتی خود می تواند نقش مؤثری در کاهش ریسک های ناشی از همسانی دوره تصدی مدیرعامل و مقام ارشد مالی و تنظیم روابط با حسابرسان مستقل داشته باشد و با ایجاد اطمینان برای حسابرسان مستقل، از تحمیل هزینه های اضافی بر شرکت جلوگیری نماید. همچنین نقش آفرینی مؤثر کمیته انتصابات در شرکت ها می تواند از سوء استفاده احتمالی مدیرعامل از جایگاه خود جلوگیری کرده و از انتصاب مقام

ارشد مالی مبتنی بر شایستگی، و نه روابط فی مابین، اطمینان ایجاد نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی در ارائه رهنمودها و دستورالعمل‌های ناظر بر الزامات حاکمیت شرکتی، به نحوه تنظیم روابط مدیرعامل و مقام ارشد مالی و چگونگی نظارت نهادهای حاکمیتی (اعم از درون شرکت و بیرون شرکت) بر آن توجه ویژه داشته باشند.

همچنین با توجه به عدم تأیید تأثیر متغیر میانجی کیفیت سود، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی به بررسی و شناسایی تأثیر سایر عوامل بالقوه میانجی نظیر ریسک تقلب و تغییرات در ساختار کنترل‌های داخلی پرداخته شود. علاوه بر این، با توجه به احتمال تأثیر تعدیلگر محیط نظارتی داخلی و خارجی بر رابطه بین متغیرهای این پژوهش، نقش متغیرهای تعدیلگر نظیر رقابت و سازوکارهای حاکمیت شرکتی قابل بررسی است.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه شهید بهشتی به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید.

منابع

ابراهیمی کردلر، علی؛ تحریری، آرش و محمدی، علی (۱۳۹۸). عدم رعایت قانون مبارزه با پولشویی و حق الزحمه حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۰(۴)، ۶۳-۸۸. https://jak.uk.ac.ir/article_2456.html

افلاطونی، عباس (۱۴۰۲). *اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار EVIEWS*. تهران، انتشارات ترمه. termehbook.com/978964998

حجازی، رضوان؛ قیطاسی، روح‌الله و قیطاسی، طالب (۱۳۹۱). اثر اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۴(۱)، ۶۲-۷۷. https://www.iaaaar.com/article_104695.html?lang=fa

حسنی، محمد (۱۴۰۰). ارزیابی روابط میان ریسک عدم کشف اشتباه‌های ناشی از احتمال خطای حسابرسی، محیط رقابتی بازار خدمات حسابرسی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۲(۱)، ۴۵-۶۸. https://jak.uk.ac.ir/article_2785.html

خدادادی، ولی؛ افلاطونی، عباس؛ نوروزی، محمد و محب‌خواه، محمد (۱۳۹۶). بیش سرمایه‌گذاری، نوع مدیریت سود متعاقب آن و دوره تصدی مدیرعامل: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. *مجله دانش حسابداری*، ۸(۳)، ۲۰۳-۲۲۵. https://jak.uk.ac.ir/article_1764.html

داوری، علی و رضازاده، آرش (۱۳۹۲). *مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار PLS*. انتشارات جهاد دانشگاهی، تهران. opac.nlai.ir/3231323

صالحی، مهدی؛ لاری دشت بیاض؛ محمود و وظیفه‌دان، نجمه (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۱)، ۵۳-۷۵. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2159-fa.html>

- صدرایی، غزل السادات؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: شواهد اولیه از نقش برخی متغیرهای محذوف. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۹۷-۱۲۰. https://jak.uk.ac.ir/article_3011.html
- طاهری، ماندانا؛ بولو، قاسم و پرورپور، رامین (۱۴۰۲). نقش ریسک دعاوی حقوقی، عدم تقارن اطلاعاتی و نااطمینانی اقتصادی در تبیین حق الزحمه حسابرسان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۴)، ۱-۳۳. https://qjma.atu.ac.ir/article_16601.html
- فرجی، امید؛ ایزدپور، مصطفی؛ عطائی، مسعود و دولت زارعی، احسان (۱۴۰۱). تغییر حسابرس و چسبندگی حق الزحمه حسابرسی بعد از رتبه بندی مؤسسه های حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۲۲(۴)، ۲۴۶-۲۷۴. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2859-fa.html>
- فرجی، امید؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ نکونام، محدثه و جهانی، سمیه (۱۴۰۲). نوع حسابرس و چسبندگی حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۳(۱)، ۲۷۵-۲۹۴. https://www.jmaak.ir/article_22169.html?lang=fa
- کردستانی، غلامرضا؛ عبدی، مصطفی و کاظم علوم، مهدی (۱۳۹۸). تأثیر محافظه کاری مشروط و کیفیت نظام راهبری بر کاهش ریسک دعاوی حقوقی و حق الزحمه حسابرسی، *فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۱(۱)، ۲۳-۴۴. https://www.iaaar.com/article_102288.html
- لاری دشت بیاض، محمود و اورادی، جواد (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین دوره تصدی و دانش مالی مدیرعامل با حق الزحمه حسابرسی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۴(۱)، ۸۱-۱۰۲. https://journals.ut.ac.ir/article_61845.html
- محمدرضائی، فخرالدین؛ پارسایی، منا؛ فرجی، امید؛ مصلی نژاد، شیوا و علوی نسب، سید محمد (۱۴۰۲). تصمیم عدم پذیرش صاحبکار توسط مؤسسات حسابرسی: تأثیر وضعیت مالی صاحبکار و شهرت حسابرس و صاحبکار. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴(۳)، ۲۱-۳۸. https://jak.uk.ac.ir/article_3505.html
- محمدرضایی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۳۹۸). معمای سنجش کیفیت حسابرسی در پژوهش های آرشویی: نقد و ارائه پیشنهادهایی برای محیط پژوهشی ایران. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶(۱)، ۸۷-۱۲۰. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_68963.html?lang=fa
- یاری، مهدی؛ محمدرضائی، فخرالدین؛ غلامی جمکرانی، رضا و فرجی، امید (۱۴۰۱). حق الزحمه حسابرسی: نقش آیین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی. *بررسی های حسابداری و حسابرسی*، ۲۹(۱)، ۱۴۶-۱۷۲. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_86617.html?lang=fa

References

- Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 69-87. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.69>
- Aflatooni, A. (2023). *Econometrics in accounting and finance using EViews*. Termeh, Tehran. <https://www.termehbook.com/product/9789649786698> [In Persian].
- Ali, A., & Zhang, W. (2015). CEO tenure and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 59(1), 60-79. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.11.004>
- Allen, T. J., & Cohen, S. (1969). Information flows in R&D labs. *Administrative Science Quarterly*, 14(1), 12-19. <https://doi.org/10.2307/2392402>
- Ancona, D. G., & Caldwell, D. F. (1992). Bridging the boundary: external activity and performance in organizational teams. *Administrative Science Quarterly*, 37(4), 634-665. <https://doi.org/10.2307/2393475>
- Bagherpour, M., Monroe, G., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2014.04.004>
- Baker, T. A., Lopez, T. J., Reitenga, A. L., & Ruch, G. W. (2019). The influence of CEO and CFO power on accruals and real earnings management. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 52(1), 325-345. <https://doi.org/10.1007/s11156-018-0711-z>
- Beck, M. J., & Mauldin, E. G. (2014). Who's Really in Charge? Audit Committee versus CFO Power and Audit Fees. *The Accounting Review*, 89(6), 2057-2085. <https://doi.org/10.2308/accr-50834>
- Ben Ali, C., & Lesage, C. (2012). Audit pricing and nature of controlling shareholders: Evidence from France. *China Journal of Accounting Research*, 6(1), 21-34. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.08.002>

- Bergstresser, D., & Philippon, T. (2006). CEO incentives and earnings management. *Journal of Financial Economics*, 80(3), 511–529. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2004.10.011>
- Bliss, M. A. (2011). Does CEO duality constrain board independence? Some evidence from audit pricing. *Accounting & Finance*, 51(2), 361–380. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2010.00360.x>
- Brooks, Ch. (2008). *Introductory econometrics for finance*. 2nd Edition. Translated into Persian by Badri, A., and Abdulbaghi, A. Tehran: Nass. https://new.mmflnu.edu.ua/wp-content/uploads/2018/03/brooks_econometr_finance_2nd.pdf
- Cai, Y., & Li, M. (2022). CEO-CFO tenure consistency and audit fees. *Pacific-Basin Finance Journal*, 73, 101779. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2022.101779>
- Campa, D., Ginesti, G., Allini, A., & Casciello, R. (2022). Chief financial officer co-option and tax avoidance in European listed firms. *Journal of Accounting and Public Policy*, 41(1), 106935. [10.1016/j.jaccpubpol.2022.106935](https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2022.106935)
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365–384. <https://doi.org/10.1506/CHWK-GMQ0-MLKE-K03V>
- Carpenter, M. A. (2002). The implications of strategy and social context for the relationship between top management team heterogeneity and firm performance. *Strategic Management Journal*, 23(3), 275–284. <https://doi.org/10.1002/smj.226>
- Casterella, J. R., Francis, J. R., Lewis, B. L., & Walker, P. L. (2004). Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 123-140. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.123>
- Chava, S., & Purnanandam, A. (2010). CEOs versus CFOs: incentives and corporate policies. *Journal of Financial Economics*, 97(2), 263–278. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2010.03.018>
- Chen, C. J. P., Su, X., & Wu, X. (2007). Market competitiveness and Big 5 pricing: Evidence from China's binary market. *The International Journal of Accounting*, 42, 1-24. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2006.12.001>
- Cohen, J., Cohen, P., West, S. G., & Aiken, L. S. (2003). *Applied multiple regression and correlation analysis for the behavioral sciences*. Lawrence Erlbaum Associates Publishers: Mahwah, New Jersey. <https://doi.org/10.4324/9780203774441>
- Davari, A., & Rezazadeh, A. (2013). *Structural equation modeling with PLS*. Jahad Daneshgahi, Tehran. <https://opac.nlai.ir/opac-prod/bibliographic/3231323> [In Persian].
- De Dreu, C. K. W., & Weingart, L. R. (2003). Task versus relationship conflict, team performance, and team member satisfaction: A meta-analysis. *Journal of Applied Psychology*, 88(4), 741–749. [10.1037/00219010.88.4.741](https://doi.org/10.1037/00219010.88.4.741)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275–326. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- Dichev, I. D., Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2013). Earnings quality: Evidence from the field. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 1–33. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2013.05.004>
- Dikolli, S. S., Heater, J. C., Mayew, W. J., & Sethuraman, M. (2021). Chief financial officer co-option and chief executive officer compensation. *Management Science*, 67(3), 1939–1955. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2019.35>
- Duong, L., & Evans, J. (2016). Gender differences in compensation and earnings management: evidence from Australian CFOs. *Pacific-Basin Finance Journal*, 40(12), 17–35. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2016.07.004>
- Ebrahimi Kordlar, A., Tahriri, A., & Mohammady, A. (2020). Audit Fees and Non-Compliance with Anti-Money Laundering Law. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(4), 63-88. DOI: [10.22103/jak.2019.13429.2901](https://doi.org/10.22103/jak.2019.13429.2901) [In Persian].
- Faraji, O., Ezadpour, M., Ataei, M., & Dolatzarei, E. (2023). Auditor Switching and Audit Fee Stickiness Following Audit Firm Ranking. *Journal of Audit Science*, 22(4), 246-274. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2859-fa.html> [In Persian].
- Faraji, O., MohammadRezaei, F., Nekounam, M., & Jahani, S. (2024). Auditor type and audit fee stickiness. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 13(1), 275-294. www.jmaak.ir/article_22169 [In Persian].

- Feng, M., Ge, W., Luo, S., & Shevlin, T. (2011). Why do CFOs become involved in material accounting manipulations? *Journal of Accounting and Economics*, 51(1-2), 21–36. [10.1016/j.jacceco.2010.09.005](https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.005)
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Friedman, H. L. (2014). Implications of power: When the CEO can pressure the CFO to bias reports. *Journal of Accounting and Economics*, 58(1), 117–141. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.06.004>
- Geiger, M. A., & North, D. S. (2006). Does hiring a new CFO change things? An investigation of changes in discretionary accruals. *The Accounting Review*, 81(4), 781–809. <https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.4.781>
- Ghosh, A., & Lustgarten, S. (2006). Pricing of initial audit engagements by large and small audit firm. *Contemporary Accounting Research*, 23(2), 333–368. <https://doi.org/10.1506/927U-JGJY-35TA-7NT1>
- Graham, J. R., Harvey, C. R., & Rajgopal, S. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of Accounting and Economics*, 40(1-3), 3–73. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2005.01.002>
- Hambrick, D. C., & Mason, P. A. (1984). Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers. *The Academy of Management Review*, 9(2), 193–206. <https://doi.org/10.2307/258434>
- Hassani, M. (2021). Assessing the relation among audit detection risk, audit market competition environment and audit services fee. *Journal of Accounting Knowledge*, 12(1), 45–68. DOI: [10.22103/jak.2021.15739.3240](https://doi.org/10.22103/jak.2021.15739.3240) [In Persian].
- Hay, D., & Jeter, D. (2011). The Pricing of Industry Specialization by Auditors in New Zealand. *Accounting and Business Research*, 41(2), 171–195. <https://doi.org/10.1080/00014788.2011.550744>
- Hay, D., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141–191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
- Healy, P. M. (1985). The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1–3), 85–107. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(85\)90029-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(85)90029-1)
- Hejazi, R., Ghiasi, R., & Ghiasi, T. (2012). The effect of accruals and cash flows on pricing of audit services. *Journal of Accounting and Auditing Researches*, 4(13), 62–77. https://www.iaaaar.com/article_104695.html?lang=en [In Persian].
- Hsieh, T. S., Kim, J. B., Wang, R. R., & Wang, Z. (2020). Seeing is believing? Executives' facial trustworthiness, auditor tenure, and audit fees. *Journal of Accounting and Economics*, 69(1), 101260. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2019.101260>
- Huang, H. W., Liu, L. L., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2007). Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Fees: Further Evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 147–158. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.1.147>
- Huang, H. W., Parker, R. J., Yan, Y. C. A., & Lin, Y. H. (2014). CEO turnover and audit pricing. *Accounting Horizons*, 28(2), 297–312. <https://doi.org/10.2308/acch-50706>
- Huang, H. W., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2009). Audit fees for initial audit engagements before and after SOX. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 171–190. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.171>
- Jackson, S. E., Brett, J. F., Sessa, V. I., Cooper, D. M., Julin, J. A., & Peyronnin, K. (1991). Some differences make a difference: individual dissimilarity and group heterogeneity as correlates of recruitment, promotions, and turnover. *Journal of Applied Psychology*, 76(5), 675–689. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.76.5.675>
- Jiang, J. X., Petroni, K. R., & Wang, I. Y. (2010). CFOs and CEOs: Who have the most influence on earnings management? *Journal of Financial Economics*, 96(3), 513–526. <https://doi.org/10.1016/j.jfineco.2010.02.007>
- Kalelkar, R., & Khan, S. (2016). CEO financial background and audit pricing. *Accounting Horizons*, 30(3), 325–339. <https://doi.org/10.2308/acch-51442>
- Kannan, Y. H., Skantz, T. R., & Higgs, J. L. (2014). The impact of CEO and CFO equity incentives on audit scope and perceived risks as revealed through audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(2), 111–139. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50666>

- Katz, R. (1982). The effects of group longevity on project communication and performance. *Administrative Science Quarterly*, 27(1), 81–104. <https://doi.org/10.2307/2392547>
- Khodadadi, V., Aflatooni, A., Noruzi, M., & Mohebbkhah, M. (2017). Overinvestment, type of subsequent earning management and CEO tenure: Evidences from TSE. *Journal of Accounting Knowledge*, 8(3), 203-225. https://jak.uk.ac.ir/article_1764.html?lang=en [In Persian].
- Kim, H., Kwak, B., Lim, Y., & Yu, J. (2017). Audit committee accounting expertise, CEO power, and audit pricing. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 24(3–4), 421–439. [10.1080/16081625.1105753](https://doi.org/10.1080/16081625.1105753)
- Kordestani, Gh., Abdi, M., & Kazemi Olom, M. (2019). The impact of conditional conservatism and the corporate governance quality in reducing litigation risks and audit fees. *Accounting and Auditing Research*, 11(44), 23-44. DOI: [10.22034/iaar.2019.102288](https://doi.org/10.22034/iaar.2019.102288) [In Persian].
- Kothari, S. P., Leone, A. J., & Wasley, C. E. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163–197. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2004.11.002>
- Lari Dasht Bayaz, M., & Oradi, J. (2017). The investigation of the association between CEO tenure and financial expertise to audit fee. *Accounting and Auditing Review*, 24(1), 81-102. DOI: [10.22059/acctgrev.2017.61845](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2017.61845) [In Persian].
- Liu, X., Lobo, G. J., & Yu, H. C. (2020). Is audit committee equity compensation related to audit fees? Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3636429>
- Mian, S. (2001). On the choice and replacement of chief financial officers. *Journal of Financial Economics*, 60(1), 143–175. [https://doi.org/10.1016/S0304-405X\(01\)00042-3](https://doi.org/10.1016/S0304-405X(01)00042-3)
- Mitra, S., Song, H., Lee, S. M., & Kwon, S. H. (2020). CEO tenure and audit pricing. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 55(2), 427–459. <https://doi.org/10.1007/s11156-019-00848-x>
- Mohammadrezaei, F., & Faraji, O. (2019). The dilemma of audit quality measuring in archival studies: critiques and suggestions for Iran's research setting. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 87-120. DOI: [10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2018.256781.1007884) [In Persian].
- MohammadRezaei, F., & Mohd-Saleh, N. (2017). Auditor Switching and Audit Fee Discounting: The Iranian Experience. *Asian Review of Accounting*, 25(3), 335-360. <https://doi.org/10.1108/ARA-06-2016-0070>
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. *The International Journal of Accounting*, 53(4), 295-313. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2018.11.003>
- MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jafar, R., & Sabri Hassan, M. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. *International Journal of Auditing*, 20(1), 87–100. <https://doi.org/10.1111/ijau.12059>
- MohammadRezaei, F., Parsaei, M., Faraji, O., Mosallanejad, Sh., & Alavi Nasab, S. M. (2023). Clint firms' rejection by auditors: The effect of client firms' financial position and auditors' and client firms' reputation. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 21-38. DOI: [10.22103/jak.2022.19903.3747](https://doi.org/10.22103/jak.2022.19903.3747) [In Persian].
- Sadraei, Gh. S., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit fee: Early evidence about the role of some omitted variables. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 97-120. DOI: [10.22103/jak.2021.17928.3536](https://doi.org/10.22103/jak.2021.17928.3536) [In Persian].
- Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M., & Vazifedan, N. (2019). Examination of the Relationship between Managers' Change and Audit Fee. *Journal of Auditing Knowledge*, 74, 53-75. <https://danesh.dmk.ir/article-1-2159-fa.html> [In Persian].
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- Simunic, D. A., & Stein, M. T. (1996). Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 15(2), 119-134. www.scirp.org/reference/2676312
- Smith, K. G., Smith, K. A., Olian, J. D., Sims Jr., H. P., O'Bannon, D. P., & Scully, J. A. (1994). Top management team demography and process: the role of social integration and communication. *Administrative Science Quarterly*, 39(3), 412–438. <https://doi.org/10.2307/2393297>

- Taheri, M., Blue, Gh., & Parvarpour, R. (2024). The role of litigation risk, information asymmetry and economic uncertainty in explaining audit fee. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(80), 1-33. https://qjma.atu.ac.ir/article_16601.html?lang=en [In Persian].
- Tsui, J. S., Jaggi, B., & Gul, F. A. (2001). CEO domination, growth opportunities, and their impact on audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 16(3), 189–208. <https://doi.org/10.1177/0148558X0101600303>
- Wagner, W. G., Pfeffer, J., & O'Reilly, C. A. (1984). Organizational demography and turnover in top-management group. *Administrative Science Quarterly*, 29(1), 74–92. <https://doi.org/10.2307/2393081>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1978). Towards a positive theory of the determination of accounting standards. *Accounting Review*, 53(1), 112–134. <https://www.jstor.org/stable/245729>
- Xiang, R., & Song, C. (2021). CFO narcissism and audit fees: evidence from listed companies in China. *China Journal of Accounting Research*, 14(3), 257–274. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2021.05.002>
- Yari, M., MohammadRezaei, F., Gholami Jamkarani, R., & Faraji, O. (2022). Audit fees: The role of regulation of audit services fees. *Accounting and Auditing Review*, 29(1), 146-172. [10.22059/acctgrev.2021.1008498](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2021.1008498) [In Persian].
- Zenger, T.R., & Lawrence, B.S. (1989). Organizational demography: The differential effects of age and tenure distributions on technical communication. *Academy of Management Journal*, 32(2), 353–376. [10.2307/256366](https://doi.org/10.2307/256366)