

مجله‌ی پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز  
دوره‌ی پنجم، شماره‌ی دوم، پاییز و زمستان ۱۳۹۲، پیاپی ۶۵/۳، صفحه‌های ۱-۲۳  
(مجله‌ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین)

## بررسی ارتباط بین چرخش مؤسسات و شریک حساب‌رس با کیفیت حساب‌رسی و تعدیلات سنواتی

دکتر امید پورحیدری\*      احد بدری خیره مسجدی\*\*

دانشگاه شهید باهنر کرمان

### چکیده

تحقیق حاضر به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حساب‌رسی و شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی بر کیفیت حساب‌رسی می‌پردازد. در این تحقیق به منظور تعیین کیفیت حساب‌رسی از معیار اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون خطی استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اگر اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت حساب‌رسی در نظر گرفته شود، چرخش مؤسسات حساب‌رسی بر کیفیت حساب‌رسی تأثیری ندارد؛ اما چرخش شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی باعث افزایش کیفیت حساب‌رسی می‌شود. هم‌چنین یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که چرخش مؤسسات حساب‌رسی بر تعدیلات سنواتی تأثیری ندارد و چرخش شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی باعث کاهش تعدیلات سنواتی می‌شود.

**واژه‌های کلیدی:** چرخش مؤسسات حساب‌رسی، چرخش شریک حساب‌رس، اقلام تعهدی، تعدیلات سنواتی.

---

\* دانشیار دانشکده مدیریت و اقتصاد، بخش حسابداری (نویسنده مسئول) [opourheidari@uk.ac.ir](mailto:opourheidari@uk.ac.ir)

\*\* کارشناس ارشد حسابداری

## ۱. مقدمه

حساب‌رسان مستقل با ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای به بنگاه‌های اقتصادی نقش مهمی در بازار سرمایه بازی می‌کنند. حساب‌رسان به عنوان یک مکانیزم کشف‌کننده‌ی تحریفات اطلاعات می‌توانند موجب بهبود کیفیت اطلاعات و در نتیجه موجب اطمینان بخشی به اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران شده و ریسک اطلاعاتی آنان را کاهش و هزینه‌ی بهره‌ی شرکت را تحت تأثیر قرار دهند (احمد پور و همکاران، ۱۳۸۹). بنابراین حساب‌رسان به عنوان یکی از اجزای اصلی فرایند گزارش‌گری در کیفیت گزارش‌گری و تخصیص منابع محدود اقتصادی نقش مهمی را بازی می‌کنند. به عبارت دیگر اگر کیفیت گزارش حساب‌رس در سطح پایین باشد و حساب‌رس نتواند تحریفات مهم در صورت‌های مالی را کشف کند، در سطح اقتصاد خرد افراد زیادی صدمه می‌بینند و سرمایه‌های خود را از دست می‌دهند. هم‌چنین در سطح کلان باعث بدبینی شدید به اقتصاد و بورس می‌گردد.

یکی از عواملی که می‌تواند سبب کاهش کیفیت گزارش حساب‌رسی شود، عدم تغییر حساب‌رس است. عدم تغییر حساب‌رس می‌تواند سبب کاهش دقت حساب‌رس شود که این امر به دلیل تصورات ذهنی مبنی بر شناخت محیط کاری، افزایش نفوذ مدیریت شرکت بر حساب‌رس، شناخت مکانیزم کاری حساب‌رس و تغییر محیط کنترلی شرکت با توجه به شیوه‌ی عمل حساب‌رس توسط مدیریت رخ می‌دهد. نتیجه‌ی موارد ذکر شده سبب عدم کشف تحریفات عمدی و سهوی خواهد بود. برای رفع این مشکل راه‌کارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب نظران حرفه ارائه شده است. یکی از پیشنهادها چرخش منظم مؤسسات حساب‌رسی است. در سال‌های اخیر پدیده‌ی چرخش مؤسسات و شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی به موضوع مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای اغلب کشورها تبدیل شده و تحقیقات متعددی در رابطه با چرخش مؤسسات حساب‌رسی و چرخش شریک حساب‌رسی انجام شده است که می‌توان به پژوهش‌های انجام شده توسط مارا کمران و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۸)، میرز و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) و قانون‌های اندرو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) اشاره نمود. هم‌چنین قوانین متعددی نیز در این زمینه به تصویب رسیده که از

جمله‌ی آن‌ها می‌توان به قانون ساربینز-اکسلی (۲۰۰۲) در آمریکا و بیست و چهارمین مصوبه‌ی شورای عالی بورس اوراق بهادار اشاره کرد که در آن چرخش منظم مؤسسات و شریک حسابرسی در دوره‌ی زمانی چهار ساله الزامی شده است.

یکی دیگر از موضوعات مهم در رابطه با چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی، دوره‌ی تصدی مؤسسات و شریک حسابرسی است. مطالعات کاپلی و همکاران<sup>۴</sup> (۱۹۹۳) نشان داد که با افزایش دوره‌ی ارتباط حسابرس و صاحب‌کار کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد؛ اما دوره‌ی ارتباط بسیار طولانی مدت باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. هم‌چنین فارقل<sup>۵</sup> و همکاران (۲۰۰۸) مشخص کردند که در دوره‌ی کوتاه مدت و بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، کیفیت حسابرسی متفاوت است. تحقیقات ورنوکیا و همکاران (۲۰۱۲) نشان داد که چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تاثیر ندارد. هم‌چنین بر مبنای مطالعات انجام شده توسط مریز و همکاران (۲۰۰۳) مشخص شد که چرخش مؤسسات حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌تواند تعدیلات سنواتی شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار دهد، در واقع با چرخش مؤسسات حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، تعدیلات سنواتی نیز کاهش می‌یابد. با توجه به موارد ذکر شده و تفاوت محیط اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی ایران با سایر کشورها ممکن است یافته‌های مطالعات انجام شده، در رابطه با چرخش مؤسسات حسابرسی و شریک حسابرسی و هم‌چنین دوره‌ی تصدی مؤسسه‌ی حسابرسی و شریک حسابرسی قابلیت تعمیم به محیط اقتصادی ایران نداشته باشد. با توجه به این موضوع این مطالعه در پی پاسخ به سه سؤال زیر است:

۱- آیا ارتباطی بین چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی

حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد؟

۲- آیا ارتباطی بین دوره‌ی کوتاه‌مدت و بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی

حسابرسی با کیفیت حسابرسی وجود دارد؟

۳- آیا ارتباطی بین چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی

حساب‌رسی با تعدیلات سنواتی واحد تجاری وجود دارد؟  
مشخص شدن پاسخ سؤال‌ها می‌تواند نتایج کاربردی قابل توجهی برای نهادهای ناظر، سیاست‌گذاری مدیران و سایر ذی‌نفعان بنگاه‌های اقتصادی داشته باشد و سبب بهبود کیفیت اطلاعات و بهبود تصمیم‌استفادکنندگان از اطلاعات حسابداری گردد.

## ۲. مبانی نظری و فرضیه‌های تحقیق

رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان از جمله انرون و ورلدکام در آمریکا و پارلامات در اروپا نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی برعهده‌ی مدیریت شرکت است؛ اما در پی این وقایع انگشت اتهام به سوی حساب‌رسان نشانه رفته است تا جایی که به طور عمومی از این وقایع به عنوان «شکست حساب‌رسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حساب‌رسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی را بهبود بخشند. یکی از این قوانین چرخش مؤسسات و شریک حساب‌رس بوده است (لی، ۲۰۰۷).

چرخش مؤسسات حساب‌رسی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اجرا شد. پس از کشور ایتالیا از سال ۱۹۸۹ چرخش مؤسسات حساب‌رسی در اسپانیا برای دوره‌ای بیش از ۹ ساله الزامی شد. در کشور ژاپن قوانین جدیدی در مورد حرفه‌ی حسابداری و حساب‌رسی توسط مراجع حرفه‌ای این کشور در سال ۲۰۰۳ تصویب و از اول ۲۰۰۴ لازم اجرا شد. بر اساس این قوانین شرکای اصلی و سایر شرکای حساب‌رسی نمی‌توانند بیش از هفت دوره‌ی متوالی در حساب‌رسی یک شرکت مشارکت داشته باشند. هم‌چنین در کشور آلمان در سال ۲۰۰۳ به منظور حفظ منابع سرمایه‌گذاری بیانیه‌ی ۱۰ بندی را منتشر کرد که شامل کوتاه شدن دوره‌ی تصدی شرکا به پنج سال بود. به علاوه در آمریکا چرخش مؤسسات حساب‌رسی

توسط قانون‌گذاران این کشور پذیرفته نشد ولی قانون چرخش شرکای حساب‌رسی هر ۵ سال یک بار توسط قانونگذاران این کشور به تصویب رسید (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

در ایران سازمان بورس اوراق بهادار تهران در راستای حمایت از حقوق و منابع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی بر امور بازار سرمایه در تاریخ ۸ مرداد ماه ۱۳۸۶ در دستور العمل مؤسسات حساب‌رسی معتمد بورس و اوراق بهادار چرخش مؤسسات حساب‌رسی را برای دوره‌ی چهار ساله الزامی کرد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶).

طرح چرخش مؤسسه‌ی حساب‌رسی و شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی بر عناصر متعددی تأثیرگذار می‌گذارد که هر یک از این عناصر خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حساب‌رسی می‌شود. این عناصر شامل ارتباط با مدیریت صاحب‌کار و توجه به فرایند حساب‌رسی سال‌های قبل (لی، ۲۰۰۷) است. چرخش مؤسسات حساب‌رسی یا شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی موجب قطع ارتباط بین حساب‌رس و صاحب‌کار شده و باعث خواهد شد که مدیریت نتواند با ایجاد ارتباط با حساب‌رس و تحت تأثیر قرار دادن حساب‌رسی سال‌های قبل علاوه بر تأثیر روی کارایی حساب‌رس فرایند حساب‌رسی را نیز اثربخش‌تر کند، زیرا شرکت با نوع سؤال‌های حساب‌رس آشنا می‌شود و حساب‌رس با مرور کاربرگ‌های قبلی از ایجاد وقفه در فرایند حساب‌رسی زمان بر جلوگیری می‌کند؛ اما تکیه به کاربرگ‌های سال‌های قبل مانع از اجرای کنترل‌های جدید و در خور نیاز برای حساب‌رسی دوره‌ی جاری نمی‌شود.

با توجه به مطالب یاد شده می‌توان نتیجه گرفت که پدیده‌ی چرخش مؤسسات حساب‌رسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی مانند تیغ دو لبه است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حساب‌رسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه‌ی وجودی حساب‌رسی را متزلزل کند. استفاده‌ی مفید و مؤثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه نیازمند شناسایی ابعاد وجودی آن و در

نظر گرفتن تمهیدات مناسب در رابطه با تکرار این پدیده است.

در رابطه با چرخش مؤسسه‌ی حسابداری و شریک حساب‌رسی دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. بعضی از محققین اظهار می‌کنند که ماهیت حساب‌رسی طوری است که حساب‌رسان به شدت مدیران را تحت تأثیر قرار داده و به شدت از آن‌ها تأثیر می‌گیرند، در نتیجه برنامه‌ی چرخش می‌تواند از ایجاد یک رابطه‌ی بسیار صمیمی بین حساب‌رسان و مدیران و تحت فشار قرار گرفتن حساب‌رسان توسط مدیران جلوگیری کند (هالی<sup>۷</sup>، ۱۹۸۷). از طرف دیگر، جامعه‌ی حساب‌داران رسمی و بعضی دیگری از محققان اظهار می‌کنند که افزایش مدت تصدی مؤسسه‌ی حساب‌رسی و شریک مؤسسه‌ی حساب‌رسی باعث افزایش شناخت حساب‌رس از کسب و کار مشتری، شناخت ریسک حساب‌رسی و کاهش هزینه‌های شروع مجدد حساب‌رسی می‌شود (پرس جرهوس<sup>۸</sup>، ۲۰۰۲).

کیفیت حساب‌رسی بر این موضوع دلالت دارد که حساب‌رسان تحریف‌ها و اشتباه‌ها مهم موجود در صورت‌های مالی را کشف و گزارش کرده باشند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱). به عبارت دیگر، بین کیفیت حساب‌رسی و کشف تحریف‌ها و اشتباه‌ها مهم رابطه‌ی مستقیم وجود دارد. با توجه به این که بیش‌تر صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس حاوی تعدیلات سنواتی است و این تعدیلات سنواتی اشتباه‌های مهمی دارد، این امر باعث می‌شود قابلیت اتکای صورت‌های مالی و کیفیت حساب‌رسی مورد تردید قرار بگیرد (کردستانی و همکارانش، ۱۳۸۹). در صورتی که با چرخش مؤسسه‌ی حساب‌رسی یا شریک حساب‌رس کیفیت حساب‌رسی افزایش یابد، این امر موجب می‌شود که اشتباه‌ها و تحریف‌ها مهم در صورت‌های مالی در همان سال کشف شود و تعدیلات سنواتی در سال‌های بعد به صورت چشم‌گیری کاهش یابد و منجر به افزایش اطمینان در بورس اوراق بهادار شود.

### ۳. پیشنهادی تحقیق

اندرو و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی ارتباط بین چرخش مؤسسات حساب‌رسی با

کیفیت حسابرسی بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۳ پرداختند. آن‌ها ارقام تعهدی اختیاری و گزارش تداوم فعالیت حسابرس را به عنوان معیار تعیین کیفیت حسابرسی فرض نموده و برای آزمون فرضیات از روش رگرسیون خطی استفاده کرده‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان داد هنگامی که گزارش تداوم فعالیت حسابرس به عنوان معیار تعیین کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود، با افزایش مدت تصدی مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد و هنگامی که ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیار تعیین کیفیت حسابرسی فرض می‌شود، افزایش مدت تصدی مؤسسات حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد و چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بی‌اثر است.

کارسول<sup>۹</sup> و ناگی (۲۰۰۴) به مطالعه‌ی رابطه‌ی بین چرخش مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی از نقطه نظر گزارش‌گری مالی بین سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۱ پرداختند. آن‌ها برای آزمون فرضیه خود از رگرسیون چند متغیر استفاده کرده و با مقایسه کردن صورت‌های مالی حاوی تحریفات مهم و صورت‌های مالی فاقد تحریفات مهم به این نتیجه رسیدند که با کوتاه‌تر شدن مدت ارتباط حسابرس با صاحب‌کار احتمال این‌که صورت‌های مالی حاوی تحریفات مهم باشد، بالا بوده و با طولانی‌تر شدن ارتباط حسابرس با مشتری احتمال این‌که صورت‌های مالی حاوی تحریفات مهم باشد، کم‌تر شده و چرخش مؤسسات حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. لنوکس<sup>۱۰</sup> (۱۹۹۸) به مطالعه‌ی این موضوع پرداخت که تغییر حساب‌رسان می‌تواند نشانه‌ای برای ورشکستگی یا اعمال تحریفات توسط شرکت‌ها باشد. وی با نمونه‌گیری از شرکت‌های ورشکسته به این نتیجه رسید که شرکت‌های دارای فروش واهی تمایل زیادی به تغییر حساب‌رسانی دارند که گزارش‌های معتبر ارائه می‌کنند. این موضوع نشان می‌دهد که این شرکت‌ها تمایل به کاهش دقت در گزارش‌های حسابرسی به منظور پوشاندن تحریفات خود دارند.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های

۱۳۸۵ تا ۱۳۷۸ پرداختند. آن‌ها شاخص تعدیلات سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی در بخش گردش سود و زیان انباشته‌ی صورت‌های مالی سال پس از چرخش و بندهای شرط مرتبط با اصلاح اشتباهات سنواتی مندرج در گزارش حساب‌رسان جدید و قبلی را به عنوان معیار تعیین کیفیت حساب‌رسی در نظر گرفتند. روش آزمون فرض این تحقیق آزمون دوجمله‌ای بوده، نتایج تحقیق آن‌ها نشان داد که چرخش مؤسسات حساب‌رسی تأثیری بر کیفیت حساب‌رسی ندارد.

کرمی و بذرافشان (۱۳۸۹) به بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حساب‌رس و گزارش سود محافظه‌کارانه بین سال‌های ۱۳۷۱ تا ۱۳۸۵ پرداختند. آن‌ها در تحقیق خود از مدل باسو که مبتنی بر شناسایی و انعکاس سریع‌تر اخبار بد مربوط به جریان‌های نقدی مورد انتظار نسبت به خبر خوب در سود است، استفاده نمودند. آن‌ها با بررسی ۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ و با تحلیل رگرسیون خطی چندگانه به این نتیجه رسیدند که یک رابطه‌ی مستقیم و معنادار بین دوره‌ی تصدی حساب‌رس و محافظه‌کاری وجود دارد. کرمی و همکاران (۱۳۹۰) به بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حساب‌رس و مدیریت سود در ۱۳۳ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ پرداختند. در این تحقیق قدر مطلق اعلام تعهدی اختیاری به عنوان انعطاف‌پذیری در مدیریت سود در نظر گرفته و برای آزمون فرضیه از رگرسیون خطی استفاده شد. رابطه‌ی طولانی مدت میان صاحب‌کار و حساب‌رس باعث افزایش انعطاف‌پذیری در استفاده از اعلام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیش‌تر در جهت کاهش سود محافظه‌کارانه است.

سجادی و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی تأثیر تداوم انتخاب حساب‌رسی بر کیفیت حساب‌رسی پرداختند. برای این منظور از دو معیار اعلام تعهدی جاری و اختیاری برای نشان دادن کیفیت حساب‌رسی استفاده شده است. در این تحقیق داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت برای دوره زمانی ۸۸-۱۳۸۲ به صورت ترکیبی با استفاده از سیستم رگرسیون تلفیقی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد تداوم حساب‌رسی، تأثیر



معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

#### ۴. فرضیه‌های تحقیق

اکنون با توجه به موارد مطرح شده و در راستای پاسخ به سؤال‌های تحقیق که درباره‌ی لزوم چرخش مؤسسات و شریک حسابرس است، می‌توان فرضیه‌های تحقیق را به صورت زیر بیان کرد:

فرضیه‌ی ۱: چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی ۲: چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی ۳: دوره‌ی کوتاه مدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی ۴: دوره‌ی تصدی بلندمدت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه‌ی ۵: چرخش مؤسسات حسابرسی بر تعدیلات سنواتی واحد تجاری تأثیر داد.

فرضیه‌ی ۶: چرخش شریک مؤسسات حسابرسی بر تعدیلات سنواتی واحد تجاری تأثیر داد.

#### ۵. روش تحقیق

##### ۵-۱. جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه‌ی آماری این تحقیق با اعمال چهار معیار انتخاب شده است: (۱) شرکت قبل از سال ۱۳۷۹ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و در دوره‌ی مورد بررسی از بورس خارج نشده باشد. (۲) از شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشد. (۳) پایان سال مالی شرکت آخر اسفند باشد. (۴) داده‌های آن در سایت بورس یا نرم افزار تدبیرپرداز موجود باشد. با

توجه به این معیارها از میان شرکت‌های بورس در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ تعداد ۹۸ شرکت انتخاب شدند.

## ۵-۲. متغیرهای تحقیق

### ۵-۲-۱. متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته‌ی این تحقیق اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی است که به صورت زیر محاسبه شده‌اند.

۵-۲-۱-۱. اقلام تعهدی اختیاری (DA): اقلام تعهدی اختیاری به مثابه‌ی جایگزینی مناسب برای کیفیت حساب‌رسی در نظر گرفته شده و برای محاسبه‌ی این متغیر ابتدا کل اقلام تعهدی (ACCR) به صورت زیر اندازه‌گیری شده است:

$$ACCR = EARN - CFO \quad (1)$$

که ACCR کل اقلام تعهدی؛ EARN سود عملیاتی و CFO خالص وجه نقد ناشی از فعالیت عملیاتی است. برای جداسازی بخش اختیاری از کل اقلام تعهدی از الگوی کاسنیک که توسط بهارمقدم و کوهی (۱۳۸۹) با توجه به محیط ایران تعدیل شده، استفاده شده است. الگوی مذکور به صورت زیر است:

$$ACCR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it}] + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \alpha_4 GROWTH_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

در این الگو ACCR کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  نسبت به کل دارایی‌های اول دوره؛  $\Delta REV$  تغییر در درآمدهای شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $\Delta REC$  تغییر در خالص حساب‌های دریافتی شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛ PPE خالص دارایی‌های ثابت مشهود شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $\Delta CFF$  تغییر در جریان‌های نقدی شرکت  $i$  در سال  $t$ ؛  $\Delta INV$  تغییر در موجودی مواد و کالا شرکت  $i$  در سال  $t$  که همه‌ی آن‌ها نسبت به کل دارایی‌های ابتدای دوره همگن شده است؛ GROWTH تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل و  $\varepsilon_{it}$  اقلام تعهدی اختیاری است. در مدل فوق اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDA) ارزش‌های تثبیت شده<sup>۱۱</sup> بوده و

اقلام تعهدی اختیاری (DA) به صورت باقی مانده‌ها<sup>۱۲</sup> تعریف می‌شوند. برای تعیین اقلام تعهدی اختیاری بازدهی زمانی مورد نظر ده سال و از سال ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۸ است.

#### ۲-۱-۲-۵. تعدیلات سنواتی (ADJEST): متغیر وابسته‌ی دوم این تحقیق درصد

تعدیلات سنواتی است. تعدیلات سنواتی با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌ها و رقم ذکر شده به عنوان تعدیلات سنواتی در صورت گردش حساب سود و زیان انباشته‌ی شرکت‌ها محاسبه شده و به منظور همگن نمودن این متغیر از کل دارایی‌های شرکت در ابتدای دوره استفاده شده است.

#### ۲-۲-۵. متغیرهای مستقل

چرخش مؤسسات حسابرسی (TENURE)، این متغیر از طریق تعداد سال‌هایی که یک مؤسسه‌ی حسابرسی به طور پیوسته حسابرسی یک شرکت را بر عهده گرفته، محاسبه شده است.

چرخش شریک حسابرس (PARTEN)، این متغیر از تعداد سال‌های متوالی که شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مسئولیت حسابرسی شرکت را بر عهده گرفته، محاسبه شده است و برابر است با تعداد سال‌های که به صورت مداوم شریک دوم مؤسسه، گزارش حسابرسی را به عنوان مسئول رسیدگی امضا کرده است.

برای درک بیش‌تر از چگونگی تأثیر مدت تصدی شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی، مدت تصدی شریک حسابرس به دو حالت کوتاه‌مدت و بلندمدت تقسیم شده است.

مدت تصدی کوتاه مدت شریک حسابرسی (PARTEN-S)، اگر مدت تصدی شریک کم‌تر از سه سال باشد، مساوی یک در غیر این صورت مساوی صفر است.

مدت تصدی بلندمدت شریک (PARTEN-L)، اگر مدت تصدی شریک بیش‌تر از ۶ سال باشد، مساوی یک در غیر این صورت مساوی صفر در نظر گرفته شده است.

#### ۲-۳-۵. متغیرهای کنترلی

برخی از متغیرهای کنترلی که در توضیح کیفیت حسابرسی در تحقیقات پیشین

مورد استفاده قرار گرفته‌اند، به شرح زیر است:

متغیرهای کنترلی جهت کنترل عوامل جانبی بر روی متغیر وابسته نیز استفاده می‌شوند.

اندازه‌ی شرکت (LNAT, LNSALE)، در این تحقیق برای سنجش اندازه‌ی شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها (LNAT) و لگاریتم طبیعی درآمد فروش (LNSALE) استفاده شده است.

اهرم مالی (CLEV, LEV)، در تحقیق حاضر برای محاسبه‌ی اهرم مالی از درصد کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها (LEV) و درصد تغییر اهرم مالی در طی سال (CLEV) استفاده شده است.

نقدینگی (LIQ)، برای محاسبه‌ی این متغیر از حاصل تقسیم دارایی‌های جاری پس از کسر موجودی‌ها و پیش پرداخت‌ها بر بدهی‌های جاری استفاده شده است. نسبت جریان نقدی عملیاتی (SCFO)، که برای محاسبه‌ی این متغیر از جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی بر میانگین دارایی‌ها محاسبه شده است.

جریان نقدی عملیاتی مثبت (SCFOPLUS)، اگر نسبت جریان نقدی عملیاتی بزرگ‌تر یا مساوی صفر باشد، مقدار متغیر برابر با نسبت جریان نقدی عملیاتی در غیر این صورت مساوی صفر است.

اندازه‌ی مؤسسه‌ی حساب‌رسی (AUDIT-S)، یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حساب‌رسی مورد حساب‌رسی قرار گرفته باشد، مساوی با یک در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است.

مدت تصدی مؤسسه‌ی حساب‌رسی (AUDTEN)، این متغیر از طریق تعداد سال‌هایی که یک مؤسسه‌ی حساب‌رسی به طور مداوم حساب‌رسی یک شرکت را بر عهده گرفته است، محاسبه شده است.

سابقه‌ی شرکت در بورس (FIRMAGE)، این متغیر برابر با مدت زمانی است که شرکت در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد.

رشد شرکت (GROWTH)، برای محاسبه‌ی رشد شرکت از مبلغ فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل استفاده شده است. اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی شریک (AUDIT PARTEN-S)، یک متغیر موهوم است که اگر شریک در سازمان حسابرسی شاغل باشد، مساوی با یک در غیر این صورت برابر با صفر در نظر گرفته شده است. سودآوری (PROF)، یک متغیر موهوم است که اگر شرکت سود داشته باشد، مساوی یک در غیر این صورت صفر خواهد بود.

### ۳-۵. الگوهای تحقیق

الگوی مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ی اول به صورت زیر است:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 \text{TENURE} + \beta_2 \text{LN TA} + \beta_3 \text{LEV} + \beta_4 \text{CLEV} + \beta_5 \text{LIQ} + \beta_6 \text{SCFO} + \beta_7 \text{AUDIT} - S + e \quad (3)$$

در این تحقیق برای بررسی تأثیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، دوره‌ی کوتاه مدت و بلندمدت تصدی شریک حسابرس بر کیفیت حسابرسی از الگوی شماره‌ی ۲ در زیر استفاده شده است:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 \text{PARTEN} + \beta_2 \text{PARTEN S} + \beta_3 \text{PARTEN L} + \beta_4 \text{AUDTEN} + \beta_5 \text{FIRMAGE} + \beta_6 \text{lnTA} + \beta_7 \text{GROWTH} + \beta_8 \text{AUDIT PARTEN S} + \beta_9 \text{SCFO} + \beta_{10} \text{SCFOPLUS} + \beta_{11} \text{LEV} + e \quad (4)$$

در این تحقیق برای بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر تعدیلات سنواتی از الگوی شماره‌ی ۳ در زیر استفاده شده است:

$$\text{ADJEAR} = \beta_0 + \beta_1 \text{TENRE} + \beta_2 \text{PARTNER} + \beta_3 \text{LNSALE} + \beta_4 \text{LEV} + \beta_5 \text{PRFITABLE} + e \quad (5)$$

تعریف متغیرها در بالا ذکر شده است.

### ۴-۵. روش گردآوری اطلاعات

داده‌های مورد نیاز شرکت‌ها از صورت‌های مالی شرکت‌ها، پایگاه داده‌ی سازمان

بورس اوراق بهادار و نرم افزار تدبیر پرداز گرفته شده و اطلاعات مربوط به مؤسسات حسابرسی از گزارش‌های حسابرسی که از پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار استخراج شده، گرفته شده است.

## ۶. یافته‌های پژوهش

### ۶-۱. نتایج آمار توصیفی

نگاره شماره ۱ آماره توصیفی تحقیق را نشان می‌دهد، همان‌گونه که ملاحظه می‌شود میانگین تعداد سال‌هایی که یک مؤسسه‌ی حسابرسی به طور مداوم مسئولیت حسابرسی یک شرکت را برعهده گرفته برابر با ۵/۲۵ با حداقل ۱، حداکثر ۱۶ و انحراف معیار ۳،۴۸ است و میانگین تعداد سال‌هایی که شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به طور مداوم مسئولیت حسابرسی یک شرکت را به عهده گرفته برابر با ۳،۱۵۵ با حداکثر ۱۳، حداقل ۱ و انحراف معیار ۲،۶۱۰۷ است. این داده‌ها نشان می‌دهند جا به جایی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی نسبت به مؤسسه‌ی حسابرسی در ایران بیش‌تر بوده است. هم‌چنین با توجه به این‌که میانگین دوره‌ی کوتاه مدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی برابر با ۰/۵۳ با حداقل صفر، حداکثر ۱، انحراف معیار ۰/۴۹ و میانگین دوره‌ی بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی برابر با ۰/۱۱ با حداقل صفر و حداکثر ۱، انحراف معیار ۰/۳۱ است. این داده‌ها نشان می‌دهد که در دوره‌ی کوتاه مدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در مقایسه با دوره‌ی بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی جا به جایی شریک بیش‌تر است.

نگاره ۱: آمار توصیفی

متغیر	علامت اختصاری	میانگین	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
اندازه موسسه حسابرسی	AUDITS	۰/۲۹	۱	۰	۰/۴۵
اقدام تعهدی اختیاری	DA	-۰/۱۰	۰/۲۵	-۰/۳۷	۰/۰۸
مدت تصدی موسسه حسابرسی	TENURE	۵/۲۵	۱۶	۱	۳/۴۸
اندازه شرکت	LNTA	۱۳/۲۰	۱۶/۹۸	۱۰/۱۵	۱/۲۳
اهرم مالی	LEV	۰/۶۷	۱/۸۴	۰/۲۰	۰/۲۰
درصد تغییرات در اهرم مالی	CLEV	-۰/۰۳	۰/۶۳	-۱/۵۶	۰/۲۶
نقدینگی	LIQ	۰/۷۰	۲/۸۳	۰/۰۵	۰/۴۰
نسبت جریان نقدی ناشی از فعالیتهای عملیاتی	SCFO	۰/۱۲	۰/۷۲	-۰/۱۵	۰/۱۴
مدت تصدی شریک حسابرس	PARTENER	۳/۱۵	۱۳	۱	۲/۶۱
دوره کوتاه مدت تصدی شریک حسابرس	PARTENER-S	۰/۵۳	۱	۰	۰/۴۹
دوره بلند مدت تصدی شریک حسابرس	PARTENER-L	۰/۱۱	۱	۰	۰/۳۱
سابقه شرکت در بورس	FIRMAGE	۱۳/۴۸	۴۰	۱۰	۷/۱۴
رشد شرکت	GROWTH	۰/۲۸	۱۴/۸۳	-۰/۹۸	۱/۵۳
اندازه موسسه شریک حسابرس	AUDIT PARTNER S	۰/۱۲	۱	۰	۰/۳۲
جریان نقدی مثبت	SCFOPLUS	۰/۱۳	۰/۷۷	۰	۰/۱۳
اندازه شرکت	lnSALE	۱۲/۸۱	۱۶/۹۹۶	۹/۴۴	۱/۱۹۰
سودآوری	PROF	۰/۸۸	۱	۰	۰/۳۲

۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

فرضیه‌ی اول تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا بین چرخش مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباطی وجود دارد؟ نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی اول در نگاره شماره‌ی ۲ آورده شده است و همان‌گونه که ملاحظه می‌شود ضریب متغیر چرخش مؤسسات حسابرسی (TENURE) معادل ۰/۰۰۰۱ آماره t برابر ۰/۷۲۶ است که در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ (با توجه به سطح معناداری ۰/۴۶۸) مورد تأیید قرار

نمی‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت وقتی اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود، دوره‌ی تصدی مؤسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط ندارد و چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مؤثر نیست. این نتیجه با یافته‌های اندور و همکاران (۲۰۰۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) مطابقت دارد. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ بین متغیرهای کنترلی اهرم مالی، نقدینگی و نسبت جریان نقدی ناشی از فعالیت‌های عملیاتی رابطه‌ی مثبت با اقلام تعهدی اختیاری دارند. متغیر کنترلی درصد تغییرات در اهرم مالی در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ رابطه‌ی منفی با اقلام تعهدی اختیاری دارند. مقدار دوربین<sup>۰</sup> واتسون برابر ۱/۶۲ بوده و بیان‌گر عدم وجود خود همبستگی بین خطای مدل است.

#### نگاره ۲: تجزیه و تحلیل فرضیه اول

$AQ = \beta_0 + \beta_1 TENURE + \beta_2 LN TA + \beta_3 LEV + \beta_4 CLEV + \beta_5 LIQ + \beta_6 SCFO + \beta_7 AUDIT - S + e$				
عنوان متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب متغیر	t آماره	سطح معناداری
مقدار ثابت		۰/۰۵۴	-۱/۵۲۵	۰/۰۸۵
TENURE	-/+	۰/۰۰۰۱	-۰/۷۲۶	۰/۴۶۸
LnTA	-/+	۰/۰۰۰۲	۱/۱۴۷	۰/۲۵۲
LEV	+	۰/۰۰۸۶	۵/۳۹۷	۰/۰۰۰
CLEV	+	-۰/۰۱۵	-۱/۵۵۹	۰/۰۱۲
LIQ	+	۰/۰۲۵	۳/۴۰۲	۰/۰۰۱
SCFO	+	۰/۰۰۶۷	۳/۵۳۵	۰/۰۰۰
AUDIT-S	+	-۰/۰۰۰۴	۰/۶۲۰	۰/۵۳۲
F آماره	۷/۰۲۹	آماره دوربین واتسون		۱/۶۲
F سطح معناداری	۰/۰۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۵۶



فرضیه‌ی دوم تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ نتایج حاصل از مدل فرضیه‌ی دوم در نگاره شماره‌ی ۳ آورده شده است و همان گونه که ملاحظه می‌شود ضریب متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (PARTNER) معادل  $-0/008$  و آماره  $t$  برابر  $-1/887$  است که در سطح اطمینان بیش از  $0/95$  (با توجه به سطح معناداری  $0/06$ ) مورد تأیید نیست ولی در سطح  $90\%$  مورد تأیید است. به عبارت دیگر، وقتی ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود در سطح اطمینان  $90\%$  دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی منفی دارد؛ یعنی با افزایش دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. این نتایج با یافته‌های فارقل و همکاران (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

فرضیه‌ی سوم تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا دوره‌ی کوتاه مدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد؟ نتایج حاصل از الگوی فرضیه‌ی سوم در نگاره شماره‌ی ۳ آورده شده است و همان گونه که ملاحظه می‌شود ضریب متغیر دوره‌ی کوتاه مدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابرسی (PARTNER-S) معادل  $0/000$  و آماره  $t$  برابر  $0/033$  است که در سطح اطمینان بیش از  $0/95$  (با توجه به سطح معناداری  $0/974$ ) مورد تأیید نیست.

### نگاره ۳: تجزیه و تحلیل فرضیه‌ی دوم، سوم و چهارم

$AQ = \beta_0 + \beta_1PARTEN + \beta_2PARTEN S + \beta_3PARTEN L + \beta_4AUDTEN + \beta_5FIRMAGE + \beta_6\ln TA + \beta_7GROWTH + \beta_8 AUDIT PARTEN S + \beta_9SCFO + \beta_{10}SCFOPLUS + \beta_{11}LEV + e$				
عنوان متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب متغیر	آماره $t$	سطح معناداری
مقدار ثابت		$0/109$	$2/29$	$0/022$
PARTEN	$-/+$	$-0/008$	$-1/887$	$0/060$

عنوان متغیر	علامت مورد انتظار	ضریب متغیر	آماره t	سطح معناداری
PARTEN S	-/+	۰/۰۰۰	۰/۰۲۳	۰/۹۷۶
PARTEN L	-/+	۰/۰۵۴	۲/۱۴۰-	۰/۰۳۳
AUDTEN	+	۰/۰۰۰	۱/۲۷۶-	۰/۰۲۰
FIRMAGE	+	۰/۰۰۲	۱/۱۹۰	۰/۲۳۵
SIZE	+	-۰/۰۰۲	-۰/۶۳۸	۰/۵۲۴
GROWTH	-	۰/۰۴۶	-۴/۰۴۵	۰/۰۰۰
AUDIT PARTEN-S	+	۰/۰۱۸	-۱/۲۶۳	۰/۲۰۷
SCFO	+	۰/۴۹۴	-۳/۳۶۷	۰/۰۰۰
SCFOPLUS	+	۰/۳۸۹	۲/۶۹۲	۰/۰۰۷
LEV	+	-۰/۰۷۷	-۰/۴۵۶	۰/۰۰۰
آماره F	۶/۴۹۷	آماره دوربین واتسون		۱/۵۲۸
سطح معناداری F	۰/۰۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۱۱

فرضیه‌ی چهارم تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا دوره‌ی بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری بر کیفیت حسابرسی تأثیر دارد. نتایج حاصل از آزمون الگوی شماره‌ی (۴) در نگاره شماره‌ی ۳ آورده شده است و همان گونه که ملاحظه می‌شود ضریب متغیر دوره‌ی بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری (PARTNER-L) معادل ۰/۰۵۴- و آماره t برابر ۲/۱۴۰- است که در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ (با توجه به سطح معناداری ۰/۰۳۳) مورد تأیید است. به عبارت دیگر، در سطح ۹۵٪ وقتی اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شود، بین دوره‌ی بلندمدت تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی منفی وجود دارد؛ یعنی اگر دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری به بیش از شش سال افزایش یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. این نتایج با یافته‌های فارقل

و همکاران (۲۰۰۸) مطابقت دارد.

همان‌گونه که در نگاره شماره ۳ مشاهده می‌شود، ضریب متغیرهای رشد (GROWTH) نسبت به جریان‌های نقدی ناشی از فعالیت عملیاتی (SCFO)، جریان‌های نقدی مثبت (SCFOPLUS) و اهرم مالی (LEV) به ترتیب معادل ۰/۰۴۶، ۰/۴۹۴، ۰/۳۸۹ و ۰/۰۷۷ و آماره t آن‌ها به ترتیب ۴/۰۴۵، -۳/۳۶۷، ۲/۶۹۲ و -۰/۴۵۶ است که نشان دهنده‌ی این هستند که در سطح اطمینان بیش از ۰/۹۹ این متغیرها با کیفیت حسابرسی (اقدام تعهدی اختیاری) رابطه‌ی معنی‌داری دارند. همان‌گونه که در نگاره شماره ۳ مشاهده می‌شود آماره F برابر با ۶/۴۹۷ بوده و بیان‌گر معنادار بودن رگرسیون در سطح ۰/۹۹ و مقدار دوربین واتسون برابر ۱/۵۲۸ بوده و بیان‌گر عدم وجود خود همبستگی بین خطاهای الگو است.

فرضیه‌ی پنجم تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی بر تعدیلات سنواتی تأثیر دارد؟ نتایج حاصل از مدل فرضیه‌ی پنجم در نگاره شماره ۴ آورده شده است و همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی (TERNUR) معادل ۰/۰۰۰ و آماره t برابر ۱/۱۰۶- است که در سطح اطمینان بیش از ۰/۹۵ مورد تأیید نیست. این نتیجه با یافته‌های مریس و همکاران (۲۰۰۴) مطابقت دارد.

نگاره ۴: آزمون فرضیه‌ی پنجم و ششم

$ADJEAR = \beta_0 + \beta_1 TENURE + \beta_1 PARTNER + \beta_3 LNSALE + \beta_4 LEV + \beta_5 PROPFITABLE + e$				
عنوان متغیر	علامت پیش بینی شده	ضرایب متغیر	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت		-۰/۰۰۸	-۰/۷۵۴	۰/۰۴۵۱
TENURE	-/+	۰/۰۰۰	-۱/۱۰۶	۰/۲۶۹
PARTEN	-/+	۰/۰۰۱	۲/۷۲۰	۰/۰۰۷
LNSALE	-	۰/۰۰۰	۰/۴۲۰	۰/۶۸۷
LEV	-	۰/۰۰۱	۰/۴۷۹	۰/۶۳۲

عنوان متغیر	علامت پیش بینی شده	ضرایب متغیر	آماره t	سطح معناداری
PROF	+	-۰/۰۱۰	۲/۴۸۰	۰/۰۱۳
آماره F	۱۵/۲۵۶	آماره دوربین واتسون		۱/۶۹۳
سطح معناداری F	۰/۰۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۱۷۹

فرضیه‌ی ششم تحقیق به این صورت مطرح شده بود که آیا چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابداری بر تعدیلات سنواتی تأثیر دارد؟ نتایج حاصل از الگوی فرضیه‌ی ششم در نگاره شماره‌ی ۴ آورده شده است و همان‌گونه که ملاحظه می‌شود، ضریب متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابداری (PARTNER) معادل ۰/۰۰۱ و آماره t برابر ۲/۷۲۰ که در سطح اطمینان بیش از ۹۵٪ مورد تأیید است. به عبارت دیگر، در سطح اطمینان ۹۹٪ دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری رابطه‌ی مثبت با تعدیلات سنواتی دارد، یعنی با افزایش دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری تعدیلات سنواتی افزایش می‌یابد و با کاهش دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه‌ی حسابداری تعدیلات سنواتی کاهش می‌یابد. بنابراین چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابداری بر تعدیلات سنواتی تأثیر منفی دارد. هم‌چنین همان‌گونه که در نگاره شماره‌ی ۴ مشاهده می‌شود، ضریب متغیر سودآوری (PROF) معادل -۰/۰۱۰ و آماره t برابر با -۲,۴۸۰ و نشان دهنده‌ی رابطه‌ی منفی و معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ این متغیر با تعدیلات سنواتی است.

#### ۷. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با عنایت به مبانی نظری و اظهارات هیأت‌های نظارت بر گزارش‌گری شرکت‌ها در اغلب کشورها، آزمون فرضیه‌های این تحقیق نشان می‌دهند که بین دوره‌ی تصدی مؤسسات حسابداری با کیفیت حسابداری و تعدیلات سنواتی رابطه‌ای وجود ندارد. در نتیجه چرخش مؤسسات حسابداری هیچ تأثیری بر کیفیت حسابداری و تعدیلات سنواتی ندارد. هم‌چنین یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که بین دوره‌ی تصدی شریک حسابداری با تعدیلات سنواتی رابطه‌ی مثبت و با کیفیت حسابداری منفی وجود

دارد؛ یعنی با افزایش دوره‌ی تصدی شریک حساب‌رس، کیفیت حساب‌رسی کاهش و تعدیلات سنواتی افزایش خواهد یافت. به علاوه این تحقیق معلوم ساخت که در دوره‌ی تصدی کوتاه‌مدت شریک مؤسسه کیفیت حساب‌رسی بدون تغییر است ولی اگر دوره‌ی تصدی شریک مؤسسه طولانی‌تر شود، کیفیت حساب‌رسی کاهش خواهد یافت. در نتیجه چرخش شریک حساب‌رسی باعث افزایش کیفیت حساب‌رسی و کاهش تعدیلات سنواتی خواهد شد.

با توجه به یافته‌های این تحقیق که به نوعی با دیدگاه مخالفان چرخش اجباری مؤسسات حساب‌رسی سازگار است، در ایران باید با احتیاط بیش‌تری در مورد لزوم چرخش اجباری حساب‌رسان استدلال نمود. با توجه به این‌که پدیده‌ی چرخش مقوله‌ای است که با مفاهیمی هم‌چون محافظه‌کاری، کیفیت حساب‌رسی، مدیریت سود و تعدیلات سنواتی هم‌خور است، پیشنهاد می‌شود به منظور حمایت یا رد چرخش اجباری تحقیقات بیش‌تری در موارد زیر انجام شود:

۱. تکرار پژوهش براساس سایر معیارهای کیفیت حساب‌رسی مانند استقلال

حساب‌رسی.

۲. بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حساب‌رس و کیفیت حساب‌رسی با هزینه‌ی

حساب‌رسی.

۳. بررسی رابطه‌ی بین دوره‌ی تصدی حساب‌رس با مدیریت سود از طریق معیارهای

غیر از مدل تعدیل شده‌ی جونز.

#### یادداشت‌ها

1. Cameran

3. Andrewl

5. Fargher

7. Hoyle

9. Carcell

11. Fitted Values

2. Myerys

4. Copley

6. Li

8. Price Waterhouse

10. Lennox

12. Residuals

## منابع

## الف. فارسی

- احمد پور، احمد؛ کاشانی پور، محمد؛ و محمد رضا شجاعی، (۱۳۸۹). بررسی تاثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حساب‌رسی بر هزینه تامین مالی از طریق بدهی (استقراض). *بررسی‌های حسابداری و حساب‌رسی*، ۶۲: ۱۷-۳۲.
- بهارمقدم، مهدی و علی کوهی. (۱۳۸۹). بررسی نوع مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری، سال اول*، ۲: ۷۵-۹۵.
- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسین و قربانی، صادق. (۱۳۹۱). تاثیر تداوم انتخاب حساب‌رسی بر کیفیت حساب‌رسی. *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*، ۶۲ (بهار و تابستان): ۸۱-۹۱.
- حساس یگانه، یحیی و ولی اله جعفری. (۱۳۸۹). بررسی چرخش موسسات حساب‌رسی و تاثیر آن بر کیفیت حساب‌رسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۹: ۲۵-۴۰.
- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۸۶). *دستورالعمل موسسات حساب‌رسی معتمد بورس اوراق بهادار*. سازمان بورس و اوراق بهادار.
- کردستانی، غلامرضا؛ آزاد، عبدالله و محبوبه کاظمی. (۱۳۸۹). آزمون تجربی اهمیت تعدیلات سنواتی در بازار سرمایه. *تحقیقات حسابداری و حساب‌رسی*. ۱: ۱۶۸-۱۹۰.
- کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان. (۱۳۸۹). بررسی دوره تصدی حساب‌رس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس و اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس و اوراق بهادار*، ۵۵-۸۰.
- کرمی، غلامرضا؛ بذرافشان، آمنه و امیر محمدی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حساب‌رس و مدیریت سود. *دانش حسابداری*، ۴: ۶۵-۸۵.

ب. انگلیسی

- Andrew, B. J., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5): 420-437.
- Arel, B. R. and Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75 (1): 29-39.
- Cameran, M. Prencipe, A. and Trombetta, M. (2008). Earnings management, audit tenure and audit changes: Does mandatory audit rotation improve audit quality? *Working Paper*, University Bocconi.
- Carcello, I. V. and Nagy. A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting auditing. *Journal of Practice and Theory*, 23 (2): 55-69.
- Copley, P. and Docett, M. S. (1993). Audit tenure, fixed fee contracts, and supply of substandard single audits. *Public Budgeting and Finance*, 23-26.
- De Angelo, L. (1981). Audit size and audit quality? *Journal of Accounting and Economic*, 3 (3): 23-26.
- Fargher, N., Lee, Ho-Young, and Mande, V. (2008). The effect of partner tenure on client managers accounting discretion. *Managerial Auditing Journal*, 23 (2): 162-186.
- Hoyle, J. (1978). Mandatory audit rotation: The argument and alternative. *Journal of Accountancy*, 145 (5): 69-78.
- Lennox, C. (1998). Bankruptcy auditor switching and audit failure: Evidence from the UK 1987-1994. *Working Paper*, University of Delaware.
- Li, D. (2007). *Audit Tenure and Accounting Conservation*, Ph.D. Dissertation, Georgia Institute of Technology.
- Price Waterhouse. (2002). *Mandatory Rotation of Audit Firms: Will it Improve Audit Quality?* Price Waterhouse Cooper LLP, New York.
- U. S. Congress. (2002). *The Sarbanes-Oxley Act of 2002*. 17<sup>th</sup>, Congress of the United States of America, Washington, DC., Government Printing Office.
- Veronica, S. Amarallah. F, Wibowo, A. and Anggarita V. (2012). Audit tener, Auditor rotation, and Audit quality. The case of in donesa. *Asia Journal of Business and Accounting* NISSN 1985-4064, 5 (1): 55-72.