

## تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی با توجه به چرخش اجباری حسابرسی

فرزین خوشکار<sup>۱</sup>

فرهاد رضایی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۲۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۵/۱۸

### چکیده

اهمیت صاحبکار، میزانی است که صاحبکار برای یک مؤسسه حسابرسی ضروری است. صاحبکارانی که از نظر اندازه بزرگ هستند یا حواله‌دهی حسابرسی بالاتری دارند معمولاً از مشتریان کوچک‌تر اهمیت بیشتری دارند؛ اما چرخش حسابرسی می‌تواند حسابرسان را از داشتن روابط شخصی با صاحبکار باز دارد، بنابراین استقلال حسابرسان را افزایش می‌دهد. هدف این پژوهش بررسی تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی با توجه به چرخش اجباری حسابرسان می‌باشد. اطلاعات مورد نیاز این پژوهش بر گرفته از صورت‌های مالی ۱۴۶ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۹ می‌باشد. پژوهش انجام شده از نظر نوع هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است و روش پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی همبستگی می‌باشد و برای تجزیه و تحلیل فرضیه از تحلیل پانلی کمک گرفته شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار منفی و معنی‌دار دارد؛ چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی بر تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار نیست.

### واژگان کلیدی

اهمیت صاحبکار، کیفیت حسابرسی، چرخش اجباری حسابرسان

۱. استادیار گروه حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران.

## ۱- مقدمه

تحقیقات مربوط به اهمیت صاحبکار<sup>۱</sup> (مشتری) به خصوص در بازار سرمایه ایران بسیار محدود است و اغلب تحقیقات در این زمینه بر اهمیت موسسه حسابرسی و اندازه آن تأکید داشته‌اند. اهمیت صاحبکار، میزانی است که صاحبکار برای یک مؤسسه حسابرسی ضروری است. صاحبکارانی که از نظر اندازه بزرگ هستند یا حق الزحمه حسابرسی بالاتری دارند معمولاً از مشتریان کوچک‌تر اهمیت بیشتری دارند. یک رسوایی بسیار مشهور مربوط به اهمیت صاحبکار و تأثیر آن بر کیفیت و استقلال حسابرس، در ایالات متحده اتفاق افتاد که طی آن شرکت حسابداری عمومی اندرسن<sup>۲</sup> آن را استخدام کرد و هزینه توسط شرکت انرون<sup>۳</sup> پرداخت شد. اندرسن همچنین به انرون مشاوره می‌داد که فراتر از صلاحیت حسابداران عمومی است. علاوه بر این، اندرسن به دلیل پرداخت مبالغ هنگفت برای حق الزحمه حسابرسی و هزینه‌های مشاوره دچار تضاد منافع شد. این دو موسسه با هم کار می‌کردند تا صورت‌های مالی را دستکاری کنند که برای بسیاری از طرف‌های داخلی و خارجی زیان‌بار بود؛ زیرا انرون گزارش‌های مالی را به درستی و شفاف ارائه نمی‌داد. در همین حال، اندرسن به عنوان یک موسسه حسابرسی عمومی نتوانست استقلال خود را حفظ کند که می‌توان این امر را از دخالت او در تأثیرگذاری بر نظر گزارش شده مشاهده کرد. این مورد نشان می‌دهد که اهمیت صاحبکار می‌تواند بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. (فادیل و فیتریانی<sup>۴</sup>، ۲۰۲۱). چنین شواهدی نشان داد اهمیت صاحبکار به دلیل انتظارات اولیه مبنی بر اینکه پیوند اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار باعث کیفیت پایین حسابرسی می‌شود موجب می‌شود حسابرسان استقلال خود را قربانی حفظ مشتریان مهم اقتصادی می‌کنند؛ بنابراین، حفظ صاحبکار در راستای روابط اقتصادی قوی‌تر ضروری است (چن و چی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۸).

یک مسئله مهم در این زمینه برای کاهش این تبعات منفی، چرخش حسابرس<sup>۶</sup> است. چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی از جمله مقرراتی است که برای حفظ استقلال و ارتقای کیفیت حسابرسی وضع شده است (بیرجندی و فتحی، ۱۴۰۱). مقررات چرخش حسابرس باید توسط یک شرکت برای ارتقای کیفیت حسابرسی و اعمال استقلال حسابرس انجام شود. روابط بسیار طولانی می‌تواند عینیت قضاوت حسابرس را کاهش دهد؛ بنابراین، به عنوان مثال در این شرایط، حسابرس مدیریت سود صاحبکار را گزارش نخواهد داد. در نتیجه چرخش حسابرسی، موجب بهبود کار حسابرس می‌شود، زیرا آنها تعاملی با مشتری ندارند. همچنین چرخش حسابرسی برای محدود کردن رابطه طولانی بین صاحبکار و حسابرس انجام می‌شود. بلیرتو و استفانی<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) نشان می‌دهند که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی می‌تواند تأثیر منفی اهمیت صاحبکار را کاهش دهد. وجود چرخش داوطلبانه حسابرسی سطح وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحبکار را کاهش

<sup>1</sup> client importance

<sup>2</sup> Andersen

<sup>3</sup> Enron

<sup>4</sup> Fadilah & Fitriany

<sup>5</sup> Chen and Chi

<sup>6</sup> Audit rotation

<sup>7</sup> Bleibtreu, C., Stefani

می‌دهد. این نتایج منعکس‌کننده یک رابطه منفی بین اهمیت صاحبکار و چرخش حسابرسی است. همچنین مایزر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) معتقدند چرخش حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد.

با توجه به این موارد در این تحقیق به بررسی تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی و نقش چرخش اجباری حسابرسی در این رابطه پرداخته می‌شود. اهمیت این تحقیق از آن جهت است که مشخص شود آیا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی آنها در بازار سرمایه ایران تحت تأثیر اهمیت و بزرگی صاحبکاران قرار می‌گیرد یا خیر. این موضوع می‌تواند اطلاعات مفیدی را در اختیار مشارکت‌کنندگان بازار به خصوص قانونگذاران بازار سرمایه همچنین سیاستگذاران رشته حسابداری قرار دهد.

## ۲- پیشینه تحقیق:

فادیل و فیتریانی (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان تأثیر اهمیت مشتری بر کیفیت حسابرسی: مطالعه‌ای برای درک نقش حسابرسی خارجی به‌عنوان حافظ سازمان‌های قوی و عادل، بیان می‌کنند که دیگر چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی برای شرکت حسابداری عمومی وجود ندارد. با لغو تعهد چرخشی، پیوند بین صاحبکار و شرکت حسابداری عمومی قوی‌تر می‌شود، بنابراین اهمیت مشتری کیفیت حسابرسی را بیشتر کاهش می‌دهد. با این حال، نتایج این مطالعه هیچ تفاوتی در تأثیر اهمیت مشتری بر کیفیت حسابرسی در دوره قبل و بعد از حذف تعهد چرخش شرکت حسابداری عمومی پیدا نمی‌کند. این نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های عمومی حسابداری اندونزی احتمالاً به دلیل اجرای قانون و تحریم‌ها همچنان یکپارچگی خود را حفظ می‌کنند؛ بنابراین، حسابرسان نقش خود را به‌عنوان عامل اعتماد صورت‌های مالی با ارائه یک حسابرسی با کیفیت بالا برای ارتقای سازمان‌های پاسخگو و شفاف حفظ کردند. مارتانی<sup>۲</sup> (۲۰۲۰) در پژوهشی با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرسی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی: ۴ بزرگ<sup>۳</sup> در مقابل سایر مؤسسات بزرگ، نشان داد که رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت حسابرسی معنادار نیست. چرخش مؤسسه حسابرسی به‌طور مثبت بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد و تأثیر مثبت در ۴ بزرگ کمتر است. چرخش شریک حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد، اما چرخش مؤسسه حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. در همین حال، در ۴ بزرگ، چرخش شرکای حسابرسی برای بهبود کیفیت حسابرسی کافی است زیرا آنها شرکای کافی برای انجام بررسی کیفیت دارند. پریانتی و دوی<sup>۴</sup> (۲۰۲۰) در تحقیقی با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرسی، چرخش حسابرسی، اندازه شرکت حسابداری و اندازه شرکت مشتری بر کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهند که دوره تصدی حسابرسی و اندازه شرکت حسابداری دولتی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. چرخش حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ و اندازه شرکت مشتری تأثیر مثبت و معناداری دارد. چن و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی تأثیر اهمیت مشتری بر کیفیت حسابرسی دریافتند که اهمیت مشتری با کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد. این نتایج حاکی از آن است که هر چه یک مشتری حیاتی‌تر باشد،

<sup>1</sup> Myers

<sup>2</sup> Martani

<sup>3</sup> Big 4

<sup>4</sup> Priyanti & Dewi

حسابرس تنظیمات حسابرسی کمتری ارائه می‌دهد. این امر به دلیل عامل وابستگی اقتصادی است که حساب‌برسان را تشویق می‌کند تا با اصلاح نکردن صورت‌های مالی طبق رویه‌های حسابرسی مناسب، هر کاری را که توسط مدیریت لازم است انجام دهند. از این رو کیفیت حسابرسی پایین است. بلیرتو و استفانی (۲۰۱۸) تأثیر چرخش مؤسسه حسابرسی را بر اهمیت مشتری آزمایش کردند و بررسی کردند که آیا تمایل به اهمیت مشتری با چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی کاهش می‌یابد. نتایج نشان داد که چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی می‌تواند منافع صاحبکار را کاهش دهد و استقلال حسابرس را حفظ کند. در صورت وجود چرخش حسابرسی، میزان وابستگی اقتصادی حساب‌برسان به صاحبکار کاهش می‌یابد تا کیفیت حسابرسی مطلوب باشد.

بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱) در بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس، نشان دادند که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر شش ویژگی تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین از بین شش مؤلفه تردید حرفه‌ای حسابرس، مؤلفه جستجوی دانش بیشتر تحت تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. بهمن دوست و همکاران (۱۴۰۰) در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی نشان می‌دهند تغییر اظهارنظر حسابرسی با چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی حداقلی و معناداری دارد و بدین‌وسیله ادبیات ابتدایی تغییر اظهارنظر حسابرسی را در ایران غنی می‌سازد. همچنین اهمیت صاحبکار نمی‌تواند رابطه‌ی مذکور را تعدیل نماید. رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) در بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب کار بر رابطه بین تغییر مؤسسه حسابرسی ثابت کردند اهمیت صاحب کار بر رابطه بین تغییر مؤسسه حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی دارد و سبب مستقیم شدن رابطه شد. همچنین، نتایج نشان داد که بین تغییر اجباری و اختیاری مؤسسه حسابرسی و هر سه شاخص تمرکز بازار حسابرسی شامل نسبت تمرکز، شاخص هرفیندال-هیرشمن و شاخص آنتروپی رابطه معکوس و معنی‌داری وجود دارد. ابادری و نصیرزاده (۱۳۹۷) در بررسی چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع، نشان دادند مقررات ذکر شده، موجب بهبود کیفیت حسابرسی و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان می‌گردد. همچنین، طبق نتایج، اعمال مقررات مذکور بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی بی‌تأثیر بوده و همچنین، بین نگرش حساب‌برسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری نسبت به تأثیر مقررات فوق بر کیفیت حسابرسی و اعتماد استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

### ۳- چارچوب نظری و فرضیات تحقیق

#### ۳-۱ اهمیت صاحبکار و کیفیت حسابرسی

رابطه بلندمدت بین حساب‌برسان و صاحب کاران می‌تواند اهمیت ویژه‌ای به آن شرکت دهد؛ زیرا یک منبع درآمدی قدرتمند برای حساب‌برسان محسوب می‌شود و در نتیجه بر کاهش سطح عینیت و استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد. بر اساس تئوری حسابداری، اندازه شرکت به احتمال زیاد استقلال حسابرس را به خطر می‌اندازد زیرا برای آنها صاحب کاران، ضروری تلقی

می‌شوند (فادیل و فیتزینی، ۲۰۲۱). کرلر و براندون<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) اهمیت صاحبکار را به‌عنوان اهمیت مالی نسبی مشتری برای حسابرسان یا دفاتر حسابداران عمومی تعریف می‌کنند. همچنین، صاحب کاران بالقوه اقتصادی، اغلب توسط حسابرسان به‌عنوان مشتریان اصلی شناسایی می‌شوند. صاحبکار اصلی، یک مشتری است که تعداد زیادی دارایی از یک دفتر حسابرسی دارد، بنابراین حسابرسان اغلب زمان بیشتری را با آن صاحبکار می‌گذرانند. مشتریانی که نظر تداوم فعالیت را دریافت می‌کنند ممکن است حسابرسان خود را تغییر دهند، به این امید که حسابرسان انعطاف‌پذیر باشند و در نتیجه گزارش‌های مالی مطلوب‌تری ارائه شود (لی، ۲۰۰۹). تأثیر از دست دادن مشتریان مهم، به‌طور قابل توجهی درآمد شرکت را کاهش می‌دهد. با این حال، سطح کیفیت حسابرسی به‌خوبی حفظ می‌شود و فرصت‌ها برای جذب مشتریان جدید افزایش می‌یابد (رینولد و همکاران، ۲۰۰۱<sup>۲</sup>).

اما دو دیدگاه در مورد اهمیت صاحبکار برای کیفیت حسابرسی وجود دارد. استدلال اول بیان می‌کند که هرچه صاحبکار بر حسابرسان یا دفاتر حسابداران عمومی تأثیر بیشتری داشته باشد، به دلیل عوامل وابستگی اقتصادی، کیفیت حسابرسی تولیدشده پایین‌تر است (چی و همکاران، ۲۰۱۲). این عقیده وجود دارد که برخی منافع، روابط و فعالیت‌ها می‌توانند تهدیدی واقعی یا متصور برای استقلال حسابرس باشند که از جمله می‌توان به حق انتخاب حسابرس و پرداخت حق الزحمه‌ی وی توسط صاحبکار اشاره نمود. (بهمن دوست و همکاران، ۱۴۰۰). در این رابطه کمیسیون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق الزحمه‌ی یک حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد آن مؤسسه را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن را از بین ببرد؛ زیرا امکان دارد وابستگی مؤسسه‌ی حسابرسی به یک صاحبکار یا صاحب کاران خاص خیلی زیاد شود (گارسیا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). در این زمینه چی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۲) نیز بیان کردند که هر چه مشتری برای حسابرس اهمیت بیشتری داشته باشد، کیفیت حسابرسی به دلیل وابستگی اقتصادی شرکت به مشتری پایین‌تر است. حسابرسی که مشتری خود را یک منبع درآمد بالقوه می‌داند، باعث وابستگی اقتصادی حسابرس به مشتری خود می‌شود. اهمیت مشتری با استقلال و عینیت حسابرسان در انجام فرآیندها و حسابرسی‌ها تداخل خواهد داشت. اگر حسابرس استقلال خود را از دست بدهد، گزارش حسابرسی حاصل مطابق با شرایط واقعی شرکت نیست، به‌طوری که نمی‌توان از آن به‌عنوان مبنایی برای تصمیم‌گیری استفاده کرد. چن و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۸) نیز ثابت کردند که منافع مشتری به‌طور منفی با کیفیت حسابرسی مرتبط است که نشان می‌دهد اهمیت بیشتر مشتری با تعدیل حسابرسی کمتر همراه است و به دلیل کاهش استقلال حسابرس با وجود پیوندهای اقتصادی بین حسابرسان و حسابرسان، موجب کیفیت حسابرسی پایین‌تر می‌شود.

<sup>1</sup> Kerler and Brandon

<sup>2</sup> Reynolds

<sup>3</sup> Garcia

<sup>4</sup> Chi et al.

<sup>5</sup> Chen et al

اما استدلال دوم بیان می‌کند که هرچه مشتری بر حساب‌رسان یا دفاتر حسابداران عمومی تأثیر بیشتری داشته باشد، کیفیت حسابرسی حاصل به دلیل ضریب حفاظت از شهرت بالاتر است (گاور<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). حسابرس برای یک دوره بسیار طولانی به صورت سالانه با صاحبکار کار خواهد کرد. حسابرس صاحبکار خود را به عنوان شرکتی با پتانسیل بسیار زیاد در آینده می‌بیند که به حفظ رابطه با آنها ادامه خواهد داد؛ بنابراین، حسابرس تمایل دارد مشتری را حفظ کند که منجر ارتقای کیفیت حسابرسی می‌شود. (بامبر<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸)؛ بنابراین فرضیه اول به شرح زیر ارائه می‌شود:

**فرضیه اول:** اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است.

## ۲-۳ تأثیر چرخش اجباری حسابرس بر رابطه اهمیت صاحبکار و کیفیت حسابرسی

مطابق با نظریه نمایندگی، عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند نیاز به یک شخص ثالث مستقل را برای بررسی ایجاد کند؛ بنابراین هدف از انجام حسابرسی کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و مالکان است. در نتیجه، حساب‌رسان خارجی برای ارائه نظر در مورد عادلانه بودن صورت‌های مالی مدیر مورد نیاز است (جنسن و مک‌لینگ<sup>۳</sup>، ۱۹۷۶). نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی، موجب تدوین قوانینی برای محدود کردن این روابط شده است. یکی از این قوانین که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، چرخش منظم مؤسسات حسابرسی است (آقایی و همکاران، ۱۳۹۸). موضوع چرخش اجباری حسابرس خود به دو مقوله مجزا تفکیک می‌شود. یکی تغییر در سطح تیم حسابرسی به خصوص در رده شرکا و مدیران و دیگری تغییر در سطح مؤسسه حسابرسی است. کشورهای نظیر آمریکا و انگلیس تنها به چرخش شرکای حسابرسی اکتفا کرده‌اند، حال آنکه در برخی کشورها نظیر ایتالیا، برزیل، کره، هند و سنگاپور شرکت‌ها ملزم به تغییر مؤسسات حسابرسی بعد از طی یک دوره مشخص هستند. در این بین، کشورهای نظیر اتریش، اسپانیا و کانادا نیز بعد از شکست در اجرای قانون تغییر اجباری، آن را بعد از مدتی کنار گذاشتند (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۲) در ایران نیز در نهایت با تصویب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در تاریخ ۸ مردادماه سال ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرس مستقل در دوره زمانی چهارساله الزامی شد و تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند (بولو و همکاران، ۱۳۸۹).

پدیده چرخش مؤسسات حسابرسی مانند تیغ دو لبه است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. استفاده 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 (آقایی و همکاران، ۱۳۹۸). اغلب کشورها، وجود مقررات چرخش مؤسسات حسابرسی به صورت مدون و رسمی موجب گرایش سرمایه‌گذاران بالفعل و بالقوه به استفاده از گزارش‌های حسابرسی با هدف

<sup>1</sup> Gaver

<sup>2</sup> Bamber

<sup>3</sup> Jensen M C and W H Meckling

تصمیمگیری برای مبادله اوراق بهادار می گردد. علاوه بر این، فرآیند چرخش مؤسسات حسابرسی موجب ایجاد نگاهی نو نسبت به جایگاه این حرفه در جامعه، در ذهن ذینفعان خواهد شد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹)؛ اما در مقابل، از نظر بسیاری از اعضای حرفه حسابرسی، صاحبکاران و همچنین افرادی که بر نتایج کار حسابرس مستقل اتکا می کنند، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی در جهت منافع عموم نمی باشد (ادواردز<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

چرخش حسابرس در تئوری نمایندگی، باید سطح اطمینان سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان صورت های مالی را افزایش دهد. چرخش حسابرسی، چرخش مکرر حسابرسی های مستقل شرکت، برای کاهش خطر صمیمیت و نزدیکی در جایی است که حسابرس در دوره ای بیش از حد طولانی با صاحبکار در ارتباط است. جکسون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) استنباط کردند که چرخش حسابرسی می تواند حسابرسان را از داشتن روابط شخصی با مشتریان باز دارد، بنابراین استقلال حسابرس تحت تأثیر قرار نمی گیرد. ناگی<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) نیز نشان می دهد که چرخش حسابرسی، موجب ایجاد شک و تردید حرفه ای برای حسابرسان جدید را می شود و موجب خلق دیدگاه های تازه ای می شود که ممکن است به دلیل رابطه بلندمدت بین حسابرس قبلی و صاحبکار از بین رفته باشد؛ بنابراین یک خط مشی چرخش حسابرسی برای مقابله با تأثیر منفی حفظ دوره طولانی حسابرسی برای جلوگیری از ارتباطات بسیار شدید بین حسابداران و صاحبکار که منجر به کیفیت حسابرسی پایین می شود، مورد نیاز است. دو نقطه قوت اصلی که حسابرسان را به حفظ کیفیت حسابرسی سوق می دهد، انگیزه دعوی قضایی یا بیمه و انگیزه شهرت است. بر اساس انگیزه اول، اگر حسابرسان از نظر قانونی مسئول شکست های حسابرسی باشند، کیفیت حسابرسی را برای جلوگیری از هزینه های دادرسی ارتقا می دهند. بر اساس انگیزه دوم، حسابرسان انگیزه های شهرت دارند تا از شکست حسابرسی جلوگیری کنند؛ بنابراین چرخش حسابرسی تأثیر مثبتی بر استقلال حسابرس دارد. (فادیل و فیتزینی، ۲۰۲۱). علاوه بر این، از نتایج تحقیق بلیرتو و استفانی (۲۰۱۸) می توان استنباط کرد که چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی می تواند نقش اهمیت صاحبکار را کاهش دهد زیرا چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی می تواند انگیزه حسابرسان برای مستقل ماندن را تقویت کند. بوکر<sup>۴</sup> (۲۰۱۸) نیز دریافت که چرخش داوطلبانه حسابرسی سطح وابستگی اقتصادی حسابرسان به مشتریان را کاهش می دهد. بر این اساس فرضیه دوم به شرح زیر ارائه می شود:

**فرضیه دوم:** چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی بر تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی مؤثر است.

#### ۴. روش تحقیق

تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر شیوه گردآوری داده ها، از نوع تحقیقات نیمه تجربی پس رویدادی در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با استفاده از روش رگرسیون چند متغیره (استفاده از روش پانل با اثرات ثابت) و مدل های اقتصادسنجی انجام شده است. اطلاعات مربوط به طور کلی مالی شرکت ها، از طریق نرم افزار تدبیر پرداز و ره آورد

<sup>1</sup> Edwards

<sup>2</sup> Jackson et al

<sup>3</sup> Nagy

<sup>4</sup> Booker

نوین و پایگاه‌های اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری شده است و برای تجزیه و تحلیل داده‌های از نرم‌افزارهای EViews9 استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران در یک بازه زمانی ۸ ساله طی دوره زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۹ می‌باشد که با استفاده از روش حذف سیستماتیک و بعد از مدنظر قرار دادن معیارهای زیر تعداد ۱۴۶ شرکت به عنوان جامعه آماری انتخاب شدند؛

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۹ در بورس فعال باشد؛

۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی زمان تحقیق تغییر سال مالی نداشته باشد؛

۳. فعالیت اصلی شرکت سرمایه‌گذاری، بانکداری، لیزینگ و نهاد مالی نباشد؛

۴. اطلاعات موردنیاز در بخش تعریف متغیرها در دسترس باشد و

۵. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.

#### ۴. ۱ متغیرها و مدل تحقیق

**متغیر وابسته:** در این تحقیق کیفیت حسابرسی (quality) است.

برای سنجش کیفیت حسابرسی از ارقام تعهدی اختیاری استفاده می‌شود. ارقام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که می‌توان جهت مدیریت سود، آنها را دستکاری کرد و در جهت کسب منافع بیشتر عمل کرد. ارقام تعهدی باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجوه نقد عملیاتی می‌شود و در نتیجه با فرض اینکه جریان‌های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش و کاهش در ارقام تعهدی اختیاری است. بسیاری از پژوهشگران از جمله بکر و همکاران (۱۹۹۸) عقیده دارند که این شاخص، شاخص مناسبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است، زیرا هر اندازه سطح ارقام تعهدی اختیاری یک شرکت بیشتر باشد امکان وجود مدیریت سود توسط آن واحد بیشتر و حسابرسان نتوانسته است به نحو مناسب از بروز آن جلوگیری کند و در نتیجه کیفیت حسابرسی در سطح پایینی بوده است.

به منظور تخمین ارقام تعهدی اختیاری از آخرین نسخه مدل تعدیل شده جونز که توسط کوتاری و همکارانش (۲۰۰۵) برای تفکیک اجزای اختیاری و غیر اختیاری ارقام تعهدی ارائه شده است، استفاده می‌شود. جونز تفاوت سود و وجوه نقد حاصل از عملیات را به عنوان ارقام تعهدی شناسایی کرده است. در مدل تعدیل شده جونز ابتدا کل ارقام تعهدی به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$TA_{it} = E_{it} - OCF_{it}$$

$TA_{it}$ : کل ارقام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$

$E_{it}$ : سود قبل از ارقام غیرمترقبه برای شرکت  $i$  در سال  $t$

$OCF_{it}$ : جریان‌های نقدی حاصل از عملیات برای شرکت  $i$  در سال  $t$



پس از محاسبه کل اقلام تعهدی، پارامترهای  $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$  به منظور تعیین اقلام تعهدی غیر اختیاری، از طریق فرمول زیر برآورد می‌شوند:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} + \varepsilon$$

که در آن:

$TA_{it}$ : کل اقلام تعهدی شرکت  $i$  در سال  $t$

$A_{it-1}$ : ارزش دفتری کل دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t-1$

$\Delta REV_{it}$ : تغییر در درآمد فروش شرکت  $i$  بین سال  $t$  و  $t-1$

$PPE_{it}$ : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص شرکت  $i$  در سال  $t$

$\varepsilon_{it}$ : اثرات نامشخص عوامل تصادفی

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ : پارامترهای برآورد شده شرکت  $i$

پس از محاسبه پارامترهای  $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$  از طریق روش حداقل مربعات طبق فرمول ذیل اقلام تعهدی غیر اختیاری، به شرح زیر تعیین می‌شود:

$$NDA_{it} = \alpha_1 \frac{1}{A_{it-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}}$$

که در آن:

$NDA_{it}$ : اقلام تعهدی غیر اختیاری شرکت  $i$  در سال  $t$

$\Delta REC_{it}$ : تغییر در حساب‌های دریافتی شرکت  $i$  بین سال  $t$  و  $t-1$

در نهایت اقلام تعهدی اختیاری (DA) پس از تعیین NDA به صورت زیر محاسبه می‌شود.

$$DA = \frac{TA}{A_{it-1}} - NDA$$

**متغیر مستقل:** در این تحقیق اهمیت صاحبکار (CI) می‌باشد. برای ارزیابی اهمیت اقتصادی صاحبکار، مطابق اکثر تحقیقات انجام شده در این زمینه (چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳؛ هانت، لالسجد، ۲۰۰۷؛ لی، ۲۰۰۹؛ بهمن دوست و همکاران، ۱۴۰۰) از نسبت حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابر در یک سال خاص از یک صاحبکار مشخص، نسبت به کل حق‌الزحمه‌ی دریافتی وی در آن سال استفاده می‌شود.

**متغیر تعدیلگر** در این تحقیق چرخش اجباری موسسه حسابرسی (Rotation Abolition) می‌باشد. بر اساس تحقیق آقایی و همکاران (۱۳۹۸) و حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵)، متغیر مجازی است که برای گردش اجباری مؤسسه حسابرسی ارزش یک و در غیر این صورت ارزش صفر را به خود اختصاص می‌دهد. چرخش مؤسسات حسابرسی اشاره

به این دارد که حسابرس مستقل یک واحد انتفاعی در دوره زمانی حداکثر چهارساله تعویض گردد و از بین سایر مؤسسات واجد شرایط یک مؤسسه به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود.

همچنین تأثیر متغیرهای کنترلی زیر نیز بر این رابطه بررسی شده است: **اندازه حسابرس؛ (BIG)**: اگر شرکت توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی شده باشد ۱ و در غیر این صورت صفر؛ **اهرم مالی؛ (LEV)**؛ تقسیم کل بدهی ها به کل دارایی ها؛ **اندازه شرکت (SIZE)** لگاریتم طبیعی ارزش دفتری کل دارایی های شرکت در پایان سال و **بازده دارایی ها (ROA)** تقسیم سود سالیانه به کل دارایی شرکت؛ زیان شرکت (Loss) اگر شرکت زیان ده باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود

### مدل آماری فرضیه اول:

$$quality\ i, t = \beta_0 + \beta_1 CI\ i, t + \beta_2 BIG\ i, t + \beta_3 LEV\ i, t + \beta_4 SIZE\ i, t + \beta_5 ROA\ i, t + \beta_6 Loss\ i, t + e_i$$

### مدل آماری فرضیه دوم:

$$quality\ i, t = \beta_0 + \beta_1 CI\ i, t + \beta_2 Rotation\ Abolition\ i, t + \beta_3 CI\ i, t * Rotation\ Abolition\ i, t + \beta_4 BIG\ i, t + \beta_5 LEV\ i, t + \beta_6 SIZE\ i, t + \beta_7 ROA\ i, t + \beta_8 Loss\ i, t + e_i$$

### ۵. یافته های پژوهش

#### آمار توصیفی

جدول ۱، آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش در طی سالهای ۱۳۹۲-۱۳۹۹ در جدول زیر نشان داده شده است

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرها

شاخص های پراکنندگی		شاخص های مرکزی		نام و تعداد متغیرها	
بیشینه	کمینه	انحراف معیار	میانگین	میانگین	متغیرها
۰/۰۶	-۰/۳۵	۰/۰۴	-۰/۰۳	۰/۰۸	quality کیفیت حسابرسی
۱	۰	۰/۳۴	۰/۲۲	۰/۳۴	CI اهمیت صاحبکار
۱	۰	۰/۳۱	۰/۰۰	۰/۱۱	Rotation Abolition چرخش اجباری حسابرس
۱	۰	۰/۴۱	۰/۰۰	۰/۲۲	BIG اندازه حسابرس
۲۰/۷۶	۱۱/۲۱	۱/۵۷	۱۴/۴۹	۱۴/۷۱	SIZE اندازه شرکت
۱/۹۸	۰/۰۳	۰/۴۴	۰/۶۱	۰/۶۰	LEV اهرم مالی
۰/۶۹	-۰/۵۴	۰/۱۵	۰/۱۶	۰/۱۸	ROA بازده دارایی ها
۱	۰	۰/۲۱	۰	۰/۱۲	Loss زیان شرکت

### آزمون نرمالیت

قبل از برآزش مدل، نرمال بودن متغیر وابسته بررسی می شود. شایان ذکر است که نرمال بودن باقیمانده های مدل، شرط لازم برای اعتبار رگرسیونی است. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می شود:

$H_0$ : داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی می کند.

$H_1$ : داده ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی کند.

### جدول ۲. آزمون کولموگوروف - اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن متغیر وابسته تحقیق

مقدار احتمال	مقدار Z کولموگوروف - اسمیرنوف	بیشترین تفاوت			پارامترهای نرمال	
		منفی	مثبت	قدر مطلق	انحراف معیار	میانگین
۰/۰۰۰	۳/۵۴۳	-۰/۰۸	۰/۲۱	۰/۰۸	۰/۰۴۱	-۰/۰۸
۰/۱۹۲	۰/۴۱۱	-۰/۰۴۷	۰/۱۴	۰/۰۴۷	۱/۴۳	۰/۱۲

همان طور که در جدول ۲ مشاهده می کنیم، سطح معناداری برای متغیر وابسته، برابر ۰/۰۰۰ و کمتر از ۰/۰۰۵ است، بنابراین لازم است قبل از آزمون فرضیه ها نرمال سازی شود؛ اما پس از بکارگیری تایع انتقال جانسون، متغیر وابسته با سطح معنی داری بالاتر از ۰/۰۰۵ نرمال شده است و در ادامه از توزیع نرمال شده ی متغیر وابسته استفاده می شود.

### آزمون فرضیه اول

#### انتخاب مدل

در انتخاب مدل داده های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می کنیم.

### جدول ۳- آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن

P-Value	مقدار آماره آزمون	آماره آزمون
۰/۰۰۰۴	۷/۳۱	آزمون F لیمر
۰/۰۰۰	۵۴/۳۰	آزمون هاسمن

با توجه به جدول ۳ مقدار احتمال آماره F و آماره کای - دو برای همه مدل ها کمتر از ۰/۰۵ هست؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت هست.

## جدول ۴- نتایج برآورد فرضیه اول تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال	VIF
CI	-۰,۰۱۲۶	-۴,۷۳۲	۰,۰۰۰	۲,۱۷
BIG	۰,۶۴	۴,۲۱	۰,۰۰۰	۱,۳۱
SIZE	-۰,۳۷	-۰,۷۶	۰,۲۳۱	۲,۰۸
LEV	-۰,۰۲۷	-۱,۰۴	۰,۱۶۵	۱,۱۱
ROA	۰,۰۰۹	۱,۴۱	۰,۱۱۲	۱,۸۶
Loss	-۰,۲۱	-۳,۹۵	۰,۰۰۰	۱,۴۲
C (مقدار ثابت)	۱,۵۶	۲,۸۷	۰,۰۰۸	-
مقدار F		۱۲,۳۲	مقدار احتمال F	
ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )		۰,۴۱۳۲	دوربین واتسون	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۳۸۷۶	۰,۰۰۰	
			۱,۶۷	

در بررسی معنی دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک تر می باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کلی مدل تأیید می شود. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز گویای آن است که ۲۹/۸۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته شرکت توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می شود؛ بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۴، سطح معنی داری آماره t مربوط به متغیر اهمیت مشتری کوچک تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۰۰۰) یعنی معنی دار است، ضریب آن (۰/۰۱۲) منفی می باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۴/۷۳- می باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار می گیرد؛ بنابراین می توان گفت اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار منفی و معنی دار دارد.

## آزمون فرضیه دوم

## انتخاب مدل

در انتخاب مدل داده های ترکیبی با دو حالت کلی روبرو هستیم. در حالت اول عرض از مبدأ برای کلیه شرکت ها یکسان است که در این صورت با روش پول و در حالت دوم عرض از مبدأ برای تمام شرکت ها متفاوت است که در این حالت روش پانل انتخاب می شود. برای شناسایی دو حالت مذکور از آزمون اف-لیمر استفاده می کنیم.

## جدول ۵- آزمون چاو یا لیمر و آزمون هاسمن

آماره آزمون	مقدار آماره آزمون	P-Value
آزمون F لیمر	۳۱/۲۱	۰/۰۰۰۹
آزمون هاسمن	۶۲/۳۱	۰/۰۰۰۰

با توجه به جدول ۵ مقدار احتمال آماره F و آماره کای - دو برای همه مدل‌ها کمتر از ۰/۰۵ هست؛ بنابراین فرض صفر یعنی برابری عرض از مبدأها رد می‌شود، بنابراین استفاده از روش پانل ارجحیت دارد. لذا لازم است برای انتخاب الگوی اثرات ثابت یا اثرات تصادفی آزمون هاسمن انجام شود. نتایج آزمون هاسمن نیز نشان می‌دهد که روش مورد استفاده پانل با اثرات ثابت هست.

### جدول ۶- نتایج برآورد فرضیه دوم تحقیق

متغیر	مقدار ضرایب	مقدار t	مقدار احتمال	VIF
CI	-۰,۰۱۲۶	-۴,۷۳۲	۰,۰۰۰	۲,۰۴
Rotation Abolition	۰,۲۴	۱,۳۲	۰,۱۳۲	۱,۴۹
CI*Rotation Abolition	۰,۱۹	۱,۴۹	۰,۱۱۴	۱,۵۳
BIG	۰,۳۲	۷,۲۱	۰,۰۰۰	۱,۴۶
SIZE	-۰,۲۱	-۱,۳۲	۰,۱۶۸	۲,۱۱
LEV	-۰,۰۳۸	-۱,۹۸	۰,۰۴۹	۱,۰۶
ROA	۰,۰۳۷	۱,۷۵	۰,۰۶۳	۱,۷۲
Loss	-۰,۴۲	-۴,۶۹	۰,۰۰۰	۱,۳۹
C (مقدار ثابت)	۱,۵۶	۲,۸۷	۰,۰۰۸	-
	مقدار F	۲۳,۱۸	مقدار احتمال F	۰,۰۰۰
	ضریب تعیین (R <sup>2</sup> )	۰,۳۸۳۲	دوربین واتسون	۱,۷۱
	ضریب تعیین تعدیل شده	۰,۳۶۶۵		

در بررسی معنی دار بودن کلی مدل، با توجه به این که مقدار احتمال (P-VALUE) آماره F از ۰/۰۵ کوچک تر می‌باشد (۰/۰۰۰۰) با اطمینان ۹۵٪ معنی دار بودن کلی مدل تأیید می‌شود. ضریب تعیین تعدیل شده مدل نیز گویای آن است که ۵۷/۶۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود.

بر اساس نتایج ارائه شده در جدول ۶، سطح معنی داری آماره t مربوط به متغیر CI\*Rotation Abolition بزرگ تر از ۰/۰۵ بوده (۰/۱۱۴) یعنی بی معنی است، ضریب آن (۰/۱۹) می‌باشد و مقدار آماره t برای آن برابر با ۱/۴۹ می‌باشد این مقدار آماره t در ناحیه رد فرض صفر قرار نمی‌گیرد؛ بنابراین می‌توان گفت چرخش اجباری موسسه حسابرسی بر تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار نیست.

## ۶. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

چرخش حسابرسی، موجب ایجاد شک و تردید حرفه‌ای برای حساب‌رسان جدید را شود و موجب خلق دیدگاه‌های تازه‌ای می‌شود که ممکن است به دلیل رابطه بلندمدت بین حساب‌رس قبلی و صاحبکار از بین رفته باشد؛ بنابراین یک خط‌مشی چرخش حسابرسی برای مقابله با تأثیر منفی حفظ دوره طولانی حسابرسی برای جلوگیری از ارتباطات بسیار شدید بین حسابداران و صاحبکار که منجر به کیفیت حسابرسی پایین می‌شود، مورد نیاز است در این تحقیق به بررسی تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی با توجه به چرخش اجباری حساب‌رس بر اساس داده‌های ۱۴۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۲-۱۳۹۹ پرداخته شد.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار منفی و معنی‌دار دارد. این نتیجه مطابق با استدلال اول است که نشان می‌داد هرچه صاحبکار بر حساب‌رسان یا دفاتر حسابداران عمومی تأثیر بیشتری داشته باشد، به دلیل عوامل وابستگی اقتصادی، کیفیت حسابرسی تولید شده پایین‌تر است؛ چراکه وابستگی اقتصادی بالاتر به صاحبکار، موجب کاهش استقلال حساب‌رس می‌شود و در نتیجه به دلیل نگرانی از دست دادن صاحبکار، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. این نتیجه مطابق با یافته‌های چی و همکاران (۲۰۱۲) چن و همکاران (۲۰۱۸) و فادایلا و فیتیرانی (۲۰۲۱) است.

نتیجه فرضیه دوم نشان داد چرخش اجباری موسسه حسابرسی بر تأثیر اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار نیست. یک بخش از مبانی نظری در این زمینه استدلال می‌کرد که چرخش اجباری حساب‌رس می‌تواند حساب‌رسان را از داشتن روابط شخصی با مشتریان باز دارد و وابستگی اقتصادی آنها را کاهش دهد، بنابراین استقلال حساب‌رس حفظ می‌شود و در نتیجه موجب کاهش تأثیر منفی اهمیت صاحبکار بر کیفیت حسابرسی می‌شود؛ اما نتیجه این تحقیق نشان داد که در ایران چرخش اجباری حساب‌رس نمی‌تواند در این زمینه مؤثر باشد. از آنجا که افزایش رقابت می‌تواند بر قیمت و کیفیت خدمات حسابرسی تأثیرگذار باشد، عدم وجود تأثیر چرخش اجباری حساب‌رس بر کاهش تأثیر منفی اهمیت حساب‌رس بر کیفیت حسابرسی - برخلاف انتظار - می‌تواند نشان‌دهنده این موضوع باشد که حساب‌رس جدید ممکن است با صرف وقت و زمان کمتر برای حسابرسی صاحبکار جدید در جهت حفظ سود مورد انتظار، گزارش حسابرسی با کیفیت پایین‌تری ارائه دهد. این نتیجه مطابق با یافته‌های فادایلا و فیتیرانی (۲۰۲۱) و در تضاد با نتایج بلیرتو و استفانی (۲۰۱۸) و بوکر (۲۰۱۸) است.

## پیشنهادات برگرفته از نتایج تحقیق و پیشنهاد به محققان آتی

با توجه به یافته‌های فرضیه اول پیشنهاد می‌شود که سهامداران اهمیت صاحبکار را بر اساس شاخص مورد استفاده در این تحقیق مورد توجه قرار دهند؛ چراکه می‌تواند بیانگر کاهش استقلال حساب‌رس و وابستگی آن به صاحبکار و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی شود. همچنین بر اساس یافته‌های فرضیه دوم به سازمان بورس اوراق بهادار و سازمان‌های ناظر پیشنهاد می‌شود که در زمینه چرخش حساب‌رسان و همچنین الزام و اجبار مؤسسات و شرکت‌ها به تغییر آن در دوره‌های مشخص،

قوانین مشخصی را تدوین کنند و زمان دوره‌های آن را (در حال حاضر ۴ سال) با توجه به شرایط و نظرات متخصصان کاهش و یا افزایش دهد تا تأثیرگذاری آن بیشتر شود. به عبارتی تغییر اجباری شریک مؤسسه‌ی حسابرسی یا حداقل، میزان استمرار فعالیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در یک شرکت واحد مورد تجدیدنظر قرار گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود با توجه به اینکه موضوع اهمیت صاحبکار در ایران بسیار کم مورد توجه قرار گرفته است به بررسی تأثیر آن به دیگر معیارهای گزارشگری مالی مانند کیفیت و پایداری سود و مدیریت سود پردازند و اثرات اجرای سیاست چرخش اجباری حسابرس بر تأثیر اهمیت صاحبکار بر ارائه به موقع گزارش حسابرسی و نیز ارائه و انتشار به موقع صورت‌های مالی بررسی شود.

### منابع

۱. آقایی، محمدعلی؛ ویسی حصار، ثریا و فاطری، علی (۱۳۹۸) بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه حسابرسی با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها، حسابداری مالی، سال ۱۱، ش ۴۴، ۸۸-۱۱۸
۲. ابادری، زهره و نصیرزاده، فرزانه (۱۳۹۷) بررسی چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع، پژوهش‌های مالی حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، ش ۳۹، ۱۰۷-۱۳۷
۳. بولو، قاسم؛ کیهان مهمان و اسماعیل گودرزی. (۱۳۸۹) تغییر حسابرسان مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱ (۱۱)، ۱۳۵-۱۱۱
۴. بهمن دوست، بهزاد؛ گنجی پور، رضا؛ زارعی، حمید؛ جعفری جم، حسین و ممتازیان، علیرضا (۱۴۰۰) بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای، سال ۲، ش ۵، ۷۰-۹۸
۵. بیرجندی، حمید و فتحی، زهرا (۱۴۰۱) بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس، دانش حسابداری، دوره ۱۳، ۲۰۳-۲۲۸
۶. حساس یگانه، یحیی؛ فرخ برزیده؛ محمدتقی تقوی فرد و محمد فرهمند سیدآبادی (۱۳۹۵) بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۳ (۳)، ۳۵۲-۳۳۳
۷. حساس یگانه، یحیی و جعفری (۱۳۸۹) بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ش ۹، سال ۳، ۲۵-۴۲
۸. رستگاری، نجمه و مهدوی، غلامحسین (۱۳۹۹) اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه بین تغییر مؤسسه حسابرسی، دانش حسابرسی، ش ۱، ۵-۳۷

۹. مهرانی، ساسان؛ محمد مرادی؛ منصور نخعی و محسن مطمئن (۱۳۹۲) نقش ویژگی‌های حسابرس در کیفیت سود،

پژوهش‌های حسابداری مالی، ۵ (۲)، ۹۳-۱۰۸

10. Bamber E M and Iyer V M 2007 Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity American Accounting Association 26 1-24
11. Bleibtreu, C., Stefani U (2018) The effects of mandatory audit firm rotation on client importance and audit industry concentration American Accounting Association 93 1-27
12. Booker, K (2018) Can clients of economically dependent auditors benefit from voluntary audit firm rotation? an experiment with lenders Research in Accounting Regulation 30 63-7
13. Chen S, Li Z and Chi W 2018 Client importance and audit quality: Evidence from China AsiaPacific Journal of Accounting & Economics 25 624-38
14. Chi W, Douthett E B and Lisic L L 2012 Client importance and audit partner independence Journal of Accounting and Public Policy 31 320-36
15. Chung, H., and Kallapur S. (2003). «Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals». The Accounting Review, 78(4): 931-955.
16. Edwards, J. B, (2014), «The Battle Over Mandatory Audit Firm Rotation», The Journal of Corporate Accounting & Finance, Published online in Wiley Online Library, PP. 3-10, DOI 10.1002/jcaf.21948.
17. Garcia, O., Beatriz; Gill-De-Albornoz, B., De Las Heras, E., and Rusanescu S. (2019). «Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence». Available at SSRN 2776609
18. Gaver J J and Paterson J S 2007 The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property- casualty insurance industry Journal of Accounting and Economics 43 299-320
19. Fadilah, Resmi A., Fitriany Fitriany (2021), arth and Environmental Science 716 (2021) 012117 IOP Publishing doi:10.1088/1755-1315/716/1/012117
20. Hunt, A. K., and Lulseged A. (2007). «Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions». Journal of Accounting Public Policy, 26(2): 212-248.
21. Jackson A B, M Moldrich and P Roebuck 2008 Mandatory audit firm rotation and audit quality Managerial Auditing Journal 23 420-37
22. Jensen M C and W H Meckling 1976 Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure Journal of Financial Economics 3 305-60
23. Kerler and Brandon (2010) The effect of trust, client importance, and goal commitment on auditors acceptance of client-preferred methods Advances in Accounting Elsevier incorporating Advances in International Accounting 26 246-58
24. Li C 2009 Does client importance affect auditor independence at the office level? Empirical evidence from going-concern opinions Contemporary Accounting Research 26 201-30
25. Martani, Dwi (2020) Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4, <https://doi.org/10.1080/23322039.2021.1901395>
26. Myers J N, Myers L A and Omer T C 2003 Exploring the term of the auditor- client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? The Accounting Review 7 779-79
27. Nagy A L 2005 Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power Accounting Horizons 1 51-68



28. Priyanti, Desi Frida., Nurul Hasanah Uswati Dewi (2020) The effect of audit tenure, audit rotation, accounting firm size, and client's company size on audit quality, The Indonesian Accounting Review Vol. 9, No. 1, January -, pages 1 - 14
29. Reynolds K J and Francis J R (2001) Does Size Matter? The influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions Journal of Accounting and Economics 30 375- 400



## The Influence of Client importance on the Audit Quality According to the Mandatory Audit firm Rotation

Farzin Khoshkar<sup>1</sup>

Farhad Rezaei<sup>2</sup>

Date of Receipt: 2022/06/11 Date of Issue: 2022/08/08

### Abstract

Client importance is the extent to which the client is essential to an audit firm. Firms that are large in size or have higher audit fees are usually more important than smaller clients. But audit rotation can prevent auditors from having a personal relationship with the client, thus increasing auditor independence. The purpose of this study is to investigate the influence of client importance on the audit quality according to the mandatory audit firm rotation. The information required for this study is taken from the financial statements of 146 companies in the period 1392-1391. In terms of purpose, the research is part of applied research and the research method is correlational in terms of nature and content, and panel analysis has been used to analyze the hypothesis. The results of the research hypotheses test showed that the importance of the client has a negative and significant effect on the audit quality; Mandatory rotation of the audit firm does not affect the effect of the importance of the client on the quality of the audit

### Keyword

Client importance, audit quality, mandatory audit firm rotation

1. Assistant Professor of Accounting Department, Nasser Khosro Institute of Higher Education, Saveh, Iran.

2. Master's student in accounting, Nasser Khosro Institute of Higher Education, Saveh, Iran.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی