



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال اول / شماره سوم / پاییز ۱۳۹۱

بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمد خلیل زاده

کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات)
Kh.mo1365@yahoo.com

یونس بادآور نهنندی

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز

زهرا دیان‌تی دیلمی

استادیار و عضو هیات علمی دانشگاه علوم اقتصادی

تاریخ دریافت: ۹۱/۲/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۱/۶/۱۸

چکیده

در این مطالعه تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود شامل محافظه کاری، مربوط بودن و قابلیت اتکای سود بررسی شده است. انگیزه اصلی انجام این تحقیق، نگرانی موجود در خصوص کاهش کیفیت سود بر اثر افزایش دوره تصدی حسابرس در شرکتها بوده است. هدف از تحقیق تعیین این موضوع است که آیا مدت حضور حسابرس در شرکتها کیفیت اطلاعات سود را تحت تأثیر قرار می‌دهد یا خیر. تحقیق حاضر از لحاظ هدف کاربردی بوده و روش تحقیق از نوع علی پس رویدادی می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های تحقیق تعداد ۷۲ شرکت از بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۹-۱۳۸۴ انتخاب شده‌اند. در تحقیق حاضر به منظور کاهش خطای اندازه‌گیری دوره تصدی حسابرس از اطلاعات مالی چهار دوره قبل از دوره زمانی تحقیق نیز استفاده شده است، همچنین مربوط بودن و قابلیت اتکای سود هر سال به صورت سری زمانی برای مدت ۵ سال برآورد شده است. با بهره‌گیری از تحلیل رگرسیون خطی چند گانه، نتایج تحقیق دلالت بر عدم تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود دارد. بنابراین راهکار چرخش الزامی حسابرس به منظور بهبود کیفیت سود موثر نمی‌باشد.

واژه‌های کلیدی: دوره تصدی حسابرس، کیفیت سود، محافظه کاری، مربوط بودن، قابلیت اتکاء.

۱- مقدمه

استفاده کنندگان صورتهای مالی برای تصمیم گیری های اقتصادی خود، آگاهی از کلیه جنبه های عملکرد مالی واحد تجاری را امری اجتناب ناپذیر تلقی می کنند. یکی از اقلامی که استفاده کنندگان صورتهای مالی توجه ویژه ای به آن دارند، سود گزارش شده واحد اقتصادی می باشد. در بیانیه شماره یک هیات استاندارد های حسابداری مالی، فرض شده که سود حسابداری معیار خوبی برای ارزیابی عملکرد واحد انتفاعی است و می تواند برای پیش بینی گردش آتی مورد استفاده قرار گیرد استفاده کنندگان صورت های مالی علاوه بر اینکه اهمیت زیادی بر کمیت سود قائل اند، بلکه توجه خاصی بر ویژگی های سود دارند. یکی از ابعاد کیفیت سود محافظه کارانه بودن آن است، محافظه کاری بدون تردید جایگاهی خاص در اذهان حسابداری داشته و توسط برخی از نویسندگان بااهمیت ترین اصل نامیده می شود (شباهنگ، ۱۳۸۷، ۵۴). همچنین طبق فصل دوم از مفاهیم نظری گزارشگری مالی پیوست استاندارد های حسابداری ایران سود در صورت مربوط بودن و قابل اتکا بودن حائز کیفیت لازم خواهد بود (مفاهیم نظری گزارشگری مالی، بند ۳-۲). در پی ورشکستگی های رخ داده در ابتدای قرن اخیر، کیفیت سود و گزارشگری مالی در کانون توجه استاندارد گذاران و استفاده کنندگان صورتهای مالی قرار گرفته است (مایرز و همکاران^۱، ۲۰۰۳، ۷۷۹). کنگره و استانداردگذاران در آمریکا در پی آن هستند که مشکلات بوجود آمده را شناسایی کنند. از جمله حوزه هایی که در این میان مورد توجه واقع شده است حسابرسی می باشد تا آنجایی که برخی، شکست های رخ داده را به حسابرسی و کیفیت پایین حسابرسی نسبت می دهند.

استقلال موضوعی مهم در قابلیت اتکای گزارش حسابرسان بوده و اساس حرفه حسابرسی می باشد (چی و هانگ^۲، ۲۰۰۵، ۶۵)، استاندارد گذاران تضعیف استقلال حسابرسان را در کاهش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی تاثیرگذار یافتند. آنها طولانی شدن مدت ارتباط میان حسابرس و صاحبکار را عاملی در جهت تزلزل استقلال حسابرس برشمردند. نگرانی ها از این جهت بود که اگر مدت ارتباط حسابرس و صاحبکار طولانی شود حسابرس

به احتمال زیاد با صاحبکار در مورد انتخاب رویه های گزارشگری مالی با هدف حضور مجدد در شرکت توافق می کند. براین اساس دوره تصدی بلند مدت، استقلال حسابرس را خدشه دار کرده و منجر به کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد. بنابراین درخواست هایی مبنی بر اعمال محدودیت بر دوره تصدی حسابرس مطرح شد.

چرخش موسسات حسابرسی مفهوم جدیدی نیست و آن در بسیاری کشورها از جمله ایتالیا، اسپانیا و برزیل اجرا شده است (دانلیز و بوکر^۳، ۲۰۱۱، ۷۸)، حسابداران و دانشگاهیان در مورد نیاز به چرخش حسابرسان بارها بحث کرده اند، برخی از نهادهای مالی و غیر مالی دنیا از جمله انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا اقداماتی در این میان به عمل آوردند، از جمله اقداماتی که در این راستا صورت گرفت تصویب قانون ساربینز آکسلی^۴ در جولای ۲۰۰۲ می باشد، بخش ۲۰۳ این قانون، خدمات حسابرسی را در صورتیکه شریک حسابرسی هماهنگ کننده و رهبری کننده پنج سال متوالی مسئولیت حسابرسی یک شرکت را داشته باشد غیر قانونی تلقی می کند (همیلتون و همکاران^۵، ۲۰۰۵، ۳)، علاوه بر این اکنون خدمات غیر حسابرسی در بعضی کشورها سخت محدود شده است. در ایران نیز بنابر تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب ۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس، موسسات حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت چهار سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. (دستور العمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار).

درمقابل حامیان دوره تصدی بلند مدت حسابرس استدلال های خود را بدین صورت مطرح کردند: الف) در صورتیکه دوره تصدی حسابرس کوتاه باشد حسابرس فاقد دانش و مهارت خاص در مورد صنعت صاحبکار است که برای احراز کیفیت مطلوب حسابرسی ضروری است (مایرز و همکاران^۶، ۲۰۰۳، ۷۸۲). ب) اعمال محدودیت بر طول دوره ارتباط حسابرس- صاحبکار به احتمال زیاد هزینه های ناخواسته ای را برای مشارکت کنندگان بازار سرمایه تحمیل می کند این هزینه ها هم به حسابرس و هم به صاحبکار تحمیل می شوند. برای حسابرس می توان

هزینه‌های شروع حسابرِس را ذکر کرد، دلیل ایجاد این هزینه‌ها آشنایی حسابرِس با فرآیند‌های حسابداری صاحبکار است، آشنایی با سیستم حسابداری صاحبکار برای بدست آوردن اطلاعات کافی و معقول درباره شرکت مورد رسیدگی لازم و ضروری است، در مورد صاحبکار هم میتوان به اطلاعات محرمانه کسب شده توسط حسابرِس و اعتماد دوجانبه ایجاد شده طی سالها ارتباط میان طرفین اشاره کرد.

هدف منتقدان دوره تصدی بلند مدت حسابرِس از اعمال محدودیت بر دوره تصدی حسابرِس و وضع قوانینی در این مورد بهبود کیفیت سود می باشد. قانون گذاران معتقدند قبل از اینکه تغییرات قانونی در این مورد اعمال شود، باید روشن گردد که آیا اعمال قاعده چرخش الزامی حسابرِس کیفیت سود را بهبود خواهد بخشید یا نه. بنابراین تحقیقات در این حوزه با هدف تعیین اثرات سازنده یا مخرب طرح چرخش اجباری حسابرِس آغاز شده است. از آنجائیکه دامنه تحقیقات داخلی انجام شده در این زمینه محدود بوده و در تحقیقات انجام شده نیز کیفیت سود بصورت گسترده مورد بررسی قرار نگرفته است این تحقیق با بررسی جامع موضوع در پی تعیین آن است که آیا حضور بلندمدت حسابرِس در شرکت‌های ایرانی تضعیف کیفیت سود (از جنبه‌های مختلف) را به همراه خواهد داشت یا نه؟ در تحقیقات قبلی انجام شده از بین ویژگی‌های کیفی سود محافظه کاری مورد بررسی قرار گرفته و برای اندازه گیری محافظه کاری از مدل باسو استفاده شده است، در این تحقیق علاوه بر محافظه کاری ویژگی‌های کیفی سود طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی (مربوط بودن و قابلیت اتکا) نیز مورد بررسی قرار گرفته است، همچنین با توجه به ایراداتی که بر مدل باسو وارد بود از مدل گیولی و همکاران استفاده شده است. در تحقیقات داخلی قبلی برای تبیین ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت سود، از ارقام تعهدی استفاده شده است، در این تحقیق ارزیابی اجزا مختلف کیفیت سود از دیدگاه پایداری سود مورد بررسی قرار گرفته است. شاخص پایداری و تداوم پذیری سود انعکاس بهتری از ویژگی قابلیت اتکای سود می باشد و در بسیاری از تحقیقات از جمله (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۳ و

کردستانی و مجدی، ۱۳۸۶) به عنوان شاخص قابلیت اتکا مورد استفاده قرار گرفته است. از آنجائیکه که شک و تردید اساتید دانشگاهها، فعالان حسابداری و قانون گذاران در مورد کیفیت حسابرِس مرتبط با دوره تصدی کوتاه مدت حسابرِس افزایش یافته است نتایج حاصل از پژوهش انجام شده اطلاعاتی رادر مورد موضوع چرخش حسابرِس فراهم می کند که می تواند توجه ذینفعان را که علاقمند به کسب اطلاعات در زمینه تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی‌های کیفی سود هستند به خود جلب کرده و موثر یا غیر موثر بودن اعمال قوانین محدود کننده دوره تصدی حسابرِس را مشخص کند. بنابراین ذینفعان گزارش‌های مالی می توانند از نتایج تحقیق حاضر در تصمیمات خود استفاده کرده و در تخصیص منابع محدود به نحو موثر عمل کنند.

۲- مروری بر پیشینه پژوهش و چارچوب نظری

نتیجه مطالعات جانسون و همکاران^۶ (۲۰۰۲) این بود که اگر دوره تصدی حسابرِس کوتاه مدت باشد نسبت به حالتی که میان مدت یا بلند مدت باشد، ارقام تعهدی بیشتر شده و اعمال فشار بر شرکتها کاهش می یابد در نتیجه کیفیت سود نیز پایین است، به این صورت که اگر دوره تصدی کوتاه مدت باشد (۳ تا ۲ سال) نسبت به زمانیکه دوره تصدی متوسط است (۴ تا ۸ سال) ارقام تعهدی غیر مترقبه بیشتر می باشد. علاوه بر این آنها هیچ مدرکی را دال بر این نیافتند که ارتباط بلندمدت حسابرِس و صاحبکار (۹ سال یا بیشتر) نسبت به ارتباط متوسط حسابرِس-صاحبکار با ارقام تعهدی غیر مترقبه کم مرتبط باشد.

گایگر و راگاناندان^۷ (۲۰۰۲) نشان دادند که دوره تصدی بلند مدت حسابرِس با کیفیت بالای سود مرتبط است. به این صورت که حسابرِس با دوره تصدی بلند مدت، در جمع آوری و ارزیابی شواهد نسبت به حسابرِس با دوره تصدی کوتاه مدت موفق تر عمل می کنند، چراکه آنها عمق دانش خود را در مورد سیستم عملیاتی و وضعیت مالی صاحبکار گسترش می دهند. مایرز و همکاران (۲۰۰۳) با استفاده از متغیرهای کنترلی مانند سن شرکت، اندازه، رشد صنعت، جریان نقدی، نوع

نیست، او یافت که ارتباط مثبت فقط در مورد شرکتهای بزرگ یا شرکتهایی که توسط حسابرسان خود مورد نظارت مستمر قرار می گیرند، صدق می کند، اما این ارتباط برای شرکت های کوچک یا شرکتهایی که نظارت چندانی از طرف حسابرس در مورد آنها وجود ندارد بصورت قابل توجهی منفی می باشد. در کل یافته های او نشان داد که اهمیت صاحبکار نقش مهمی در ارتباط بلند مدت حسابرس- صاحبکار بازی می کند، دوره تصدی طولانی تهدید بزرگی بر استقلال حسابرس در شرکتهای کوچک میباشد و نتایج او از نگرانی های قانون گذاران در مورد اثر منفی بالقوه دوره تصدی بر کیفیت حسابرسی حمایت کرد. اسرایندهی و همکاران^{۱۱} (۲۰۱۰)، با استفاده از نمونه ای از شرکت های آمریکایی در فاصله سال ۱۹۸۸ تا ۲۰۰۰ نشان دادند که دوره تصدی حسابرس با کیفیت سود در شرکت هایی که نیاز به تخصص صنعت حسابرس است ارتباط مثبت دارد. بزرگ اصل و شایسته مند (۱۳۹۰)، نشان دادند بین مدت تصدی حسابرس و قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری رابطه مستقیم و معنادار وجود دارد اما بین مدت تصدی حسابرس و ارقام تعهدی اختیاری علامت دار ارتباطی نیافتند. در مجموع یافته های تحقیق آنها نشان داد با افزایش مدت تصدی حسابرس، احتمال مدیریت سود چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود بیشتر می شود.

کرمی و همکاران (۱۳۹۰)، رابطه میان دوره تصدی حسابرس و قدرمطلق ارقام تعهدی اختیاری به عنوان انعطاف پذیری در مدیریت سود را مورد آزمون قرار دادند که نتایج آنها نشان داد با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری افزایش می یابد، سپس در بررسی رابطه میان دوره تصدی و سطح ارقام تعهدی اختیاری، نتایج آنها به رابطه منفی معنی داری رسیده که بیانگر این ادعاست که مدیریت از انعطاف پذیری بوجود آمده در جهت منفی استفاده می کند. کالن و فنگ^{۱۲} (۲۰۱۲) با استفاده از یک نمونه بزرگ از شرکت های دولتی آمریکایی در فاصله زمانی مابین سال ۱۹۸۰ تا ۲۰۰۸، شواهد قوی در ارتباط منفی دوره تصدی حسابرس با ریسک سقوط قیمت سهام در طول یک سال یافتند.

حسابرسی (مؤسسات بزرگ و سایر مؤسسات)، صنعت و سال عموماً نشان دادند که دوره تصدی بلند مدت حسابرس، کیفیت سود بالاتر را در پی خواهد داشت. چی و هانگ (۲۰۰۵) ارتباط میان دوره تصدی شریک حسابرسی، دوره تصدی موسسه حسابرسی و ارقام تعهدی اختیاری را با انتخاب نمونه ای از شرکت های تایوانی بررسی کردند، آنها یافتند که ارقام تعهدی اختیاری در ابتدا ارتباط منفی با دوره تصدی شریک حسابرسی و دوره تصدی موسسه حسابرسی دارد که آنهم به اثر یادگیری دوره تصدی بلند مدت اشاره دارد اما این ارتباط بعد از دوره تصدی بیش از پنج سال مثبت می شود که به کیفیت پایین سود زمانی که حسابرسان آشنایی زیادی از صنعت صاحبکار دارند اشاره می کند، آنها همچنین نشان دادند که در تبیین ارتباط میان ارقام تعهدی اختیاری و دوره تصدی حسابرس، دوره تصدی مؤسسات حسابرسی نسبت به دوره تصدی شریک حسابرسی از درجه اهمیت بیشتری برخوردار است.

جینکینز و والر^{۱۳} (۲۰۰۸)، با استفاده از چندین معیار اندازه گیری محافظه کاری یک ارتباط مثبت میان محافظه کاری و طول دوره ارتباط حسابرس - صاحبکار یافتند، آنها نتیجه گیری کردند که محافظه کاری برای شرکتهایی که دوره تصدی حسابرس کوتاه باشد، پایین است به همین جهت چرخش اجباری حسابرس ممکن است اثر بدی بر محافظه کاری داشته باشد. گل و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۹)، نشان دادند که ارتباط میان دوره تصدی کوتاه مدت حسابرس و کیفیت پایین سود برای شرکتهای حسابرسی شده بوسیله کارشناسان صنعت در مقایسه با حسابرسان غیر کارشناس ضعیف تر است.

کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) با بررسی ۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی دوره زمانی ۱۳۸۵-۱۳۸۱ یک رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری یافتند. آنها با تفکیک نمونه به سه گروه براساس دوره تصدی نشان دادند که با افزایش دوره تصدی محافظه کاری نیز افزایش می یابد. دان لی^{۱۵} (۲۰۱۰)، نشان داد که ارتباط مثبت میان محافظه کاری سود گزارش شده و دوره طولانی مدت ارتباط حسابرس- صاحبکار برای تمامی شرکت ها صادق

ارتباط بين کیفیت حسابرسی و کیفیت سود

بر طبق بیانیه مفهومی شماره یک حسابداری مالی، صورتهای مالی اغلب با هدف بالا بردن اطمینان در مورد قابلیت اتکای آنها توسط حسابداران مستقل حسابرسی می‌شوند (بیانیه مفهومی حسابداری مالی، شماره یک). بنابراین برای اظهار نظر در مورد کیفیت اقلام صورتهای مالی از جمله سود، کیفیت حسابرسی انجام شده شاخص با اهمیت می‌باشد. این بحث که کیفیت حسابرسی با کیفیت سود ارتباط مثبت دارد جدید نبوده و بصورت گسترده در ادبیات حسابداری و حسابرسی مستند شده است، در چندین مطالعه که قبلاً صورت گرفته است ارتباط میان اندازه گیری کیفیت بالای حسابرسی و کیفیت بالای گزارشگری مالی اثبات شده است (گل و همکاران، ۲۰۰۹، ۲۶۷). پس کیفیت سود می‌تواند نشانه‌ای بر کیفیت حسابرسی باشد. زمانیکه کیفیت حسابرسی پایین باشد، نظارت موثر از طرف حسابرسان برای کشف روش‌های حسابداری مشکوک صاحبکار اعمال نمی‌شود در نتیجه اعداد و ارقام سود گزارش شده به احتمال زیاد شامل اقلامی خواهد بود که درستی وضعیت مالی و نتایج عملیات را پنهان خواهد کرد، در این حالت کیفیت پایین سود به احتمال زیاد منجر به شکست حسابرسی و دعوی حقوقی علیه حسابرسان می‌شود و اقلام تعهدی بزرگتری یافت می‌شود که ارتباط مثبت با شکست‌های حسابرسی و دعوی حقوقی علیه حسابرسان بعد از آن خواهد داشت (چن و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۴، ۵)، در این حالت حسابرسان ممکن است حتی مدیریت را برای خروج از چارچوب استاندارد های پذیرفته شده حسابداری ترغیب کند. بنابراین کیفیت سود کیفیت کار حسابرسی را منعکس می‌کند و از این منظر کیفیت گزارشگری مالی (کیفیت سود) ممکن است به عنوان محصول مشترک مدیریت و تلاشهای حسابرسان تلقی گردد (گل و همکاران، ۲۰۰۹، ۲۶۷).

دوره تصدی حسابرسان، استقلال حسابرسان، کیفیت

حسابرسی و کیفیت سود

این موضوع که اگر حسابرسان صاحبکاری را برای مدتی طولانی حسابرسی کند، در مورد استقلال خود

مصالحه می‌کند، برای مدتی طولانی موضوع بحث‌ها در ایالات متحده بوده است، که آن می‌تواند حداقل در ۵۰ سال گذشته ردیابی گردد (شافی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۹، ۹۹). رسوایی‌های حسابداری در ابتدای قرن اخیر در سرتاسر دنیا نگرانی‌های عمومی را در مورد استقلال حسابرسان افزوده و توجهات عمومی را به سمت کیفیت حسابرسی و کیفیت سود جلب کرده است تا جایی که از وقایع یاد شده به عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود و عموماً ادعا بر این است که ضعف استقلال و کیفیت پایین حسابرسی موجب بروز شکست‌های یاد شده می‌باشد.

در سرتاسر این سالها شکست‌های سازمانی به کیفیت پایین حسابرسی نسبت داده شده است، که آن هم به نبود استقلال حسابرسان بر می‌گردد. این موارد به این دلیل شکست حسابرسی تعبیر می‌شود که حسابرسان برای تعیین یا گزارش اشتباهات اساسی در صورت‌های مالی شکست خورده اند (کاتانچ و والکر^{۱۵}، ۱۹۹۹، ۴۴). انتقادات با مطرح کردن سؤالاتی در مورد استقلال حسابرسان به این دلیل روند افزایشی گرفته است که حسابرسان، صاحبکاران خود را برای مدت طولانی حسابرسی می‌کنند، متعاقباً آنها به جای خدمات حسابرسی بیشتر بر خدمات غیر حسابرسی متمرکز می‌شوند، برای مثال در مورد شرکت انرون، موسسه حسابرسی اندرسون از بدو تاسیس تا ورشکستگی، حسابرسان آن شرکت بوده است (شافی و همکاران، ۲۰۰۹، ۹۹). همچنین استاندارد گذاران از این جهت نگران بودند که اگر طول دوره ارتباط حسابرسان-صاحبکار طولانی شود، حسابرسان به احتمال زیاد با صاحبکاران در مورد انتخابهای حسابداری و گزارشگری مالی به منظور حضور دوباره در شرکت مصالحه می‌کنند، بر این اساس طولانی شدن دوره تصدی، استقلال حسابرسان را خدشه دار نموده و منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد که کیفیت پائین حسابرسی نیز کیفیت پائین سود و اطلاعات مالی ارائه شده را به همراه خواهد داشت.

علی‌الخصوص در مورد شرکتهایی که در بحران بسر می‌برند گزارشگری خیلی جسورانه صاحبکار که در نتیجه تضعیف استقلال حسابرسان حاصل می‌شود منجر به پنهان کاری در مورد زوال سودآوری شرکتهای یاد شده می‌گردد.

یافت شد. عبارت دیگر در این تحقیق هدف بر این بود که ویژگی‌های کیفی سود از بعد ویژگی‌های کیفی اطلاعات، کمی و مورد سنجش قرارگیرد. زیرا یکی از مهمترین نقش‌های حسابرسی نیز به نوعی سنجش کیفیت اطلاعات با توجه به میزان مطابقت آنها با استانداردهای حسابداری است که قاعدتا باید چارچوب مفهومی آن مبتنی بر مبانی نظری باشد که در آن ویژگی کیفی اطلاعات تبیین شده است.

۳- پرسش‌ها و فرضیه‌های پژوهش و دلایل تبیین آن

با توجه به تشریح ارتباط میان دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود، این تحقیق به دنبال یافتن پاسخ برای سئوالات زیر می‌باشد:

سؤال اصلی:

آیا دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود تاثیر دارد؟

سئوالات فرعی:

- آیا دوره تصدی حسابرس بر محافظه کاری سود تاثیر دارد؟
- آیا دوره تصدی حسابرس بر مربوط بودن سود تاثیر دارد؟
- آیا دوره تصدی حسابرس بر قابلیت اتکا (پایداری) سود تاثیر دارد؟

محافظه کاری همواره مورد تاکید استاندارد گذاران بوده است و براساس الزامات استاندارد های حسابداری از کاربردهای عملی فراوانی برخوردار می‌باشد (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۸، ۱۰۸). در مورد ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری تحقیقات زیادی صورت گرفته است که یافته‌های بیشتر تحقیقات ارتباط مستقیم بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری سود را نشان میدهد. بنابراین با توجه به تحقیقات پیشین صورت گرفته، فرضیه تحقیق به صورت زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: با افزایش دوره تصدی حسابرس، تمایل واحد های تجاری برای بکارگیری رویه های محافظه کارانه بیشتر می‌شود.

گردد (همیلتون و همکاران، ۲۰۰۵، ۵). بنابراین درخواستهایی مبنی بر تغییرات سریع در حرفه حسابرسی به منظور اطمینان بخشی در مورد استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی مطرح شد.

در پی کاهش اعتبار گزارشگری مالی، کنگره و استانداردهاگذاران در آمریکا بر آن شدند که اصلاحات عمیقی به صورت ذیل در حرفه حسابرسی اعمال کنند (چی و هانگ، ۲۰۰۵، ۶۶):

- تقویت استقلال حاکم بر کمیته های حسابرسی
- محدود کردن دامنه خدمات غیر حسابرسی
- نیاز به چرخش اجباری حسابرسان

چرخش اجباری حسابرس برای استحکام استقلال حسابرس و کاهش در وقوع شکست های حسابرسی مکررا پیشنهاد شده است. حسابداران ودانشگاهیان در مورد نیاز به چرخش اجباری حسابرسان دهها سال بحث کرده اند. (کاتانچ و والکر، ۱۹۹۹، ۴۴-۴۳). ابتدا تنها حسابداران و دانشگاهیان درباره موضوع چرخش حسابرسان به بحث و گفتگو می پرداختند اما پس از کشف تقلب های عمده ورسوایی های مالی اخیر ضرورت چرخش حسابرسان و موسسات حسابرسی مورد توجه بسیاری از دولت ها و نهاد های دیگر مانند کمیسیون اتحادیه اروپا، انجمن حسابداران رسمی آمریکا و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا قرار گرفت.

در خصوص مدل های اندازه گیری کیفیت سود ملاحظات و ابعاد مختلفی وجود دارد (بولو و طالبی، ۱۳۹۱). در این تحقیق با توجه به مطالعات قوی قبلی که در داخل کشور انجام شده است (از جمله مرادزاده فرد و همکاران، ۱۳۹۰ و جبارزاده کنگرلوئی و بایزیدی، ۱۳۸۹)، به این نتیجه رسیدیم که بهترین مدل در ایران از بین مدل های اندازه گیری کیفیت سود (مدل گیولی و همکاران، اسلون، هیلی، مدل دی آنجلو، مدل جونر و مدل تعدیل شده جونز) مدل گیولی و همکاران (۲۰۰۷) می باشد. علاوه بر این با توجه به اینکه دو ویژگی مربوط بودن و قابلیت اتکا از ویژگی های کیفی اولیه اطلاعات (که بخشی از آن سود است) تلقی می شوند با بررسی تحقیقات متعددی که در زمینه مدیریت سود انجام شده بود مدلهایی برای سنجش قابلیت اتکا و مربوط بودن سود

معنادار بودن مدل های ارائه شده برای توضیح متغیرهای وابسته، از تحلیل رگرسیون استفاده شده است. دوره زمانی تحقیق سال ۸۴ لغایت سال ۸۹ می باشد و نمونه آماری تحقیق با اعمال محدودیت های زیر انتخاب شده اند :

(۱) برای رعایت قابلیت مقایسه پایان سال مالی آنها منتهی به ۱۲/۲۹ باشد .

(۲) اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرهای تحقیق در سال مورد بررسی در دسترس باشد .

(۳) طی سال ۸۴ تا ۸۹ تغییر فعالیت یا سال مالی نداده باشند .

(۴) جزء بانکها ، موسسات مالی و شرکت های سرمایه گذاری نباشند .

۷۲ شرکت از مجموع کل شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه انتخاب شدند. با مدنظر قرار دادن محدودیت های فوق نمونه تحقیق ۴۳۲ (۶*۷۲) سال - شرکت را شامل گردید که پس از بررسی داده های جمع آوری شده و حذف داده های پرت، در نهایت نمونه تحقیق برای آزمون فرضیه های تحقیق به ترتیب به ۳۸۱، ۲۰۶ و ۳۸۹ سال - شرکت تقلیل پیدا کرد. داده های تحقیق حاضر از لوح های فشرده آرشیو تصویری و آماری سازمان بورس اوراق بهادار، پایگاه اینترنتی بورس اوراق بهادار تهران و دیگر پایگاه های مرتبط و نیز نرم افزار های تدبیر پرداز و رهاورد نوین استخراج شده اند. تحلیل و پردازش داده های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار SPSS صورت گرفته است.

۵- مدل های پژوهش و متغیرهای آن

برای آزمون فرضیه های تحقیق از تحلیل ضرایب رگرسیونی استفاده شده است در این مطالعه به منظور بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر محافظه کاری سود از الگوی زیر استفاده شده است :

مدل (۱)

$$\text{CONSERVATISM}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{TENURE}_{it} + \alpha_2 \text{SIZE}_{it} + \alpha_3 \text{HERF}_{it} + \alpha_4 \text{OC}_{it} + \alpha_5 \text{INT}_{it} + \alpha_6 \text{LEV}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \varepsilon$$

رویکرد سودمندی برای تصمیم اهمیت مربوط بودن سود را می رساند، سرمایه گذاران مربوط بودن سود را مهم تلقی می کنند، آنها با استفاده از اطلاعات یاد شده بازده مورد انتظار خود را پیش بینی کرده و گذشته شرکت را ارزیابی می کنند. استدلال بعضی از صاحب نظران این است که ارتباط طولانی مدت حسابرِس و صاحبکار منجر به خدشه دار شدن استقلال حسابرِس شده و در نتیجه آن سود نامربوط از سوی صاحبکار ارائه می گردد و سرمایه گذاران در ارزیابی گذشته و پیش بینی آینده شرکت با مشکلات عمده ای روبرو می شوند. با توجه به موارد اشاره شده فرضیه دوم تحقیق به صورت ذیل ارائه می شود:

فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرِس بر مربوط بودن سود تاثیر دارد.

استفاده کنندگان و تحلیل کنندگان صورت های مالی در بررسی وضعیت مالی و پیش بینی آینده شرکت ها توجه ویژه ای به نوسانات سود داشته و آنرا در تصمیم گیری های اقتصادی خود دخالت می دهند. از دیدگاه آنها سودی که از قابلیت دوام و تکرار پذیری بیشتری برخوردار باشد، با مفهوم کیفیت سود سازگار بوده و تصمیم گیری در مورد جریان نقدی آتی شرکت را تسهیل می کند. تحقیقات خارجی زیادی در مورد ارتباط میان دوره تصدی حسابرِس و ویژگی های کیفی سود صورت گرفته است که نتایج برخی از تحقیقات حاکی از ارتباط مثبت و نتایج برخی دیگر حکایت از ارتباط منفی بین دوره تصدی حسابرِس و ویژگی های کیفی سود دارد. با توجه به توضیحات ارائه شده فرضیه سوم تحقیق بصورت ذیل تدوین شده است :

فرضیه سوم: دوره تصدی حسابرِس بر قابلیت اتکا سود (پایداری سود) تاثیر دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از دیدگاه تقسیم بندی تحقیقات بر حسب هدف، تحقیقی کاربردی بوده و روش تحقیق از نوع علی پس رویدادی می باشد و به بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی های کیفی سود می پردازد. در این تحقیق برای آزمون وجود رابطه بین متغیرها و همچنین

ضریب تعیین حاصل از برآورد مدل (۴) معرف شاخص ویژگی مربوط بودن سود در نظر گرفته می شود، مربوط بودن توان توضیحی تغییرات بازده سهام توسط سود حسابداری را نشان می دهد.

در فرضیه سوم تحقیق همبستگی بین دوره تصدی حسابرس و قابلیت اتکای سود (پایداری سود) در قالب مدل ۵، مورد بررسی قرار می گیرد:

مدل (۵)

$$\text{RELIABILITY}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{TENURE}_{it} + \alpha_2 \text{SIZE}_{it} + \alpha_3 \text{HERF}_{it} + \alpha_4 \text{OC}_{it} + \alpha_5 \text{INT}_{it} + \alpha_6 \text{LEV}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \varepsilon$$

یکی از معیارهای مهم کیفیت سود پایداری سود می باشد، سرمایه گذاران در پیش بینی جریان نقدی آتی قابلیت دوام و تکرار پذیری سود را مهم ارزیابی می کنند (کردستانی و مجدی، ۱۳۸۶، ۸۸). هرچه پایداری سود بیشتر باشد فرض بر این است که کیفیت سود گزارش شده بالاتر است. براساس فرضیه سوم پیش بینی می شود α_1 معنادار باشد. در صورت مثبت و معنادار بودن ضریب متغیر توضیحی TENURE_{it} میتوان گفت که قابلیت دوام و تکرار پذیری سود و یا به عبارتی پایداری سود با ارتباط طولانی مدت حسابرس با صاحبکار افزایش می یابد. برای اندازه گیری متغیر وابسته (پایداری سود) از مدل (۶) استفاده شده است.

مدل (۶)

$$E_{j,t} = \beta_{0,j} + \beta_{1,j} E_{j,t-1} + \varepsilon_{j,t}$$

ضریب متغیر توضیحی $E_{j,t-1}$ یعنی $\beta_{1,j}$ در مدل (۶) معرف پایداری سود است. این مدل به صورت سری زمانی برای مدت ۵ سال برآورد شده است تا پایداری سود هر سال ارزیابی شود. در این روش داده های یک سال از ابتدای دوره زمانی تحقیق حذف و داده های یکسال از سال های پایانی به مدل اضافه می شود. برای مثال بر اساس داده های سال ۸۰ تا ۸۴ پایداری سود سال ۸۴ ارزیابی شده و بر اساس داده های سال ۸۱ تا ۸۵ پایداری سود سال ۸۵ و به همین ترتیب پایداری سود سایر سال ها مورد مطالعه، ارزیابی شده است. وقتی مقدار بدست

براساس فرضیه اول پیش بینی می شود α_1 مثبت باشد، به این معنا که اگر صاحبکاری حسابرس خود را برای سال های متوالی انتخاب کند در این صورت حسابرس صاحبکار را برای ارائه اطلاعات مالی محافظه کارانه ترغیب خواهد کرد. برای اندازه گیری متغیر وابسته (محافظه کاری سود) نیز از مدل (۲) استفاده شده است:

$$\begin{aligned} \text{ACC}_{it} &= (\text{N}_{it} + \text{DEP}_{it}) - \text{CFO}_{it} \\ \text{OACC}_{it} &= \Delta(\text{AR}_{it} + \text{I}_{it} + \text{P}_{it}) - \Delta(\text{AP}_{it} + \text{TP}_{it}) \\ \text{NOACC}_{it} &= \text{ACC}_{it} - \text{OACC}_{it} \end{aligned}$$

مدل (۲)

$$\text{CSVT}_{it} = 1 / (1 - \frac{\text{OACC}_{it}}{\text{ACC}_{it}})$$

در فرضیه دوم تحقیق پیش بینی شده است که دوره تصدی حسابرس بر مربوط بودن سود تاثیر دارد. به منظور آزمون این فرضیه همبستگی بین دوره تصدی حسابرس و مربوط بودن سود با استفاده از مدل ۳ برآورد شده است.

مدل (۳)

$$\text{RELEVANCE}_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{TENURE}_{it} + \alpha_2 \text{SIZE}_{it} + \alpha_3 \text{HERF}_{it} + \alpha_4 \text{OC}_{it} + \alpha_5 \text{INT}_{it} + \alpha_6 \text{LEV}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \varepsilon$$

در صورت معنادار بودن α_1 فرضیه دوم تائید خواهد شد. اگر ضریب متغیر توضیحی TENURE_{it} یعنی α_1 مثبت باشد بیانگر این خواهد بود که با دوره تصدی طولانی مدت حسابرس، اطلاعات مالی ارائه شده توسط صاحبکار برای تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال، آینده و همچنین تائید و تصحیح ارزیابی های گذشته موثر واقع می شود. پیرو فرانسس و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۳) و کردستانی و مجدی (۱۳۸۶)، ما متغیر وابسته (مربوط بودن سود) را با استفاده از مدل (۴) اندازه گیری می کنیم در رگرسیون زیر بازده تابعی از سطوح تغییرات در سود می باشد:

مدل (۴)

$$\text{RET}_{j,t} = \beta_{0,j} + \beta_{1,j} E_{j,t} + \beta_{2,j} \Delta E_{j,t} + \varepsilon_{j,t}$$

آمده برای ضریب متغیر توضیحی $\beta_{1,j}$ به عدد یک نزدیکتر باشد پایداری سود بیشتر و وقتی به صفر نزدیکتر باشد موقتی بودن سود بیشتر است.

تعریف عملیاتی متغیرها:

$CONSERVATISM_{it}$ = محافظه کاری یک معیار برای انتخاب اصول و رویه های حسابداری در شرایط ابهام و عدم اطمینان است. هنگام روبرو شدن با عدم اطمینان بایستی روش هایی انتخاب و اعمال شوند که در نهایت منجر به کمترین مبلغ ممکن برای سود انباشته گردند. در واقع در شرایط عدم اطمینان و بر سر دوراهی ها، بایستی از یک سو درآمد ها و دارایی ها دیرتر و از سوی دیگر هزینه ها و بدهیها زودتر شناسایی گردند (مرادزاده فرد و همکاران، ۱۳۹۰، ۹۳). در بیشتر مطالعات قبلی برای سنجش محافظه کاری از مدل باسو استفاده شده است اما با توجه به ایراداتی که بر این مدل وارد است، در این تحقیق برای اندازه گیری محافظه کاری از مدل گیولی و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۷) استفاده شده است. گیولی و همکاران (۲۰۰۷) اقلام تعهدی غیر عملیاتی را برای اندازه گیری محافظه کاری به کار گرفتند. بنابر دیدگاه آنها، مدیریت زمانیکه با شرایط ابهام و عدم اطمینان مواجه باشد و ناچار به انتخاب یک گزینه از بین دو گزینه باشد و همچنین متمایل به انتخاب روشی باشد که کمترین مقدار ممکن را برای سود انباشته منجر شود، محافظه کاری را در گزارشگری مالی بکار برده است (جبارزاده کنگرلوئی و بایزیدی، ۱۳۸۹، ۸۴-۸۵).

$TENURE_{it}$ = دوره تصدی حسابرِس به عنوان تعداد سال های انباشته از زمانیکه حسابرِس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد مورد رسیدگی آغاز کرده است، تعریف می شود. با توجه به تعریف ارائه شده، تعیین دوره تصدی حسابرِس برای اکثر شرکتها طی دوره زمانی تحقیق (۸۴ تا ۸۹) امکان پذیر نمیباشد، چراکه حسابرِس تعداد زیادی از شرکتها طی سال ۸۴ تا ۸۹ در سال های ماقبل دوره تحقیق نیز شرکتها را مورد حسابرسی قرار داده اند. بنابراین برای کاهش خطای اندازه گیری دوره تصدی حسابرِس، سال ۸۰ تا ۸۴ نیز در محاسبات دوره تصدی حسابرِس مورد استفاده قرار گرفته است. پس از

افزایش بازه زمانی تحقیق، مشکل اشاره شده در مورد بیشتر شرکت ها بر طرف می گردد. در مورد شرکت هایی که طی سال های ۸۰ تا ۸۹ حسابرِس خود را تغییر نداده اند سال ۸۰ به عنوان اولین سال حضور حسابرِس در شرکت در نظر گرفته شده است.

$SIZE_{it}$ = لگاریتم طبیعی جمع داراییها در پایان دوره
 $HERF_{it}$ = شاخص هرفیندال / جمع مجذور سهم بازار شرکت ها در صنعت (بخشی، ۱۳۸۲، ۸۵-۸۴).

OC_{it} = چرخه عملیاتی که برابر با متوسط حسابهای دریافتنی تقسیم بر فروش به علاوه متوسط موجودی کالا تقسیم بر بهای تمام شده کالای فروش رفته ضربدر ۳۶۵ که به منظور همگن سازی عدد حاصله بر ۳۶۵ تقسیم شده است.

INT_{it} = یک شاخص متغیر مساوی یک برای شرکت هایی که دارایی های نامشهود بیشتر از ۵۰۵ میلیون ریال دارند و صفر در سایر شرکت ها (از دارایی های نامشهود شرکتها مورد استفاده برای آزمون فرضیه های تحقیق میانه گرفته شد و داده های بیشتر از میانه ۱ و کمتر از آن صفر در نظر گرفته شد).

LEV_{it} = کل بدهیها به کل داراییها در پایان دوره
 ROA_{it} = سود خالص به جمع داراییها در پایان دوره
 ACC_{it} = جمع اقلام تعهدی شرکت i در پایان سال t
 I_{it} = موجودی مواد و کالا شرکت i در پایان سال t
 NI_{it} = سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه شرکت i در پایان سال t

AR_{it} = حساب های دریافتنی شرکت i در پایان سال t
 DEP_{it} = هزینه استهلاک شرکت i در پایان سال t
 P_{it} = پیش پرداخت های شرکت i در پایان سال t
 CFO_{it} = جریان نقدی عملیاتی شرکت i در پایان سال t
 AP_{it} = حساب های پرداختنی شرکت i در پایان سال t
 $OACC_{it}$ = اقلام تعهدی عملیاتی شرکت i در پایان سال t
 TP_{it} = مالیات پرداختنی شرکت i در پایان سال t
 $NOACC_{it}$ = اقلام تعهدی غیر عملیاتی (اختیاری) شرکت i در پایان سال t

$CSVT_{it}$ = شاخص مستقیم محافظه کاری
 $RELEVANCE_{it}$ = مربوط بودن سود
 $RET_{j,t}$ = بازده شرکت j در سال t

فاصله سه انحراف معیار از میانگین حذف شده است. نگاره ۱ دوره های زمانی دوره تصدی حسابرسان را در ۴۳۲ مورد مشاهده نشان می دهد. همانطور که ملاحظه می گردد ۱۵٪ از مشاهدات عدد یک و ۴۶٪ از مشاهدات عدد ده را برای دوره تصدی حسابرسان نشان می دهد. نگاره ۲ تعداد حسابرسان هر شرکت طی دوره ۸۰ الی ۸۹ را نشان می دهد، نتایج حاکی از آن است که بیش از ۵۵٪ از شرکتها ۱ و یا ۲ حسابرسان داشته اند. آمار توصیفی ارائه شده بیانگر اطلاعاتی در مورد پارامترهای مرکزی (میانگین و میانه) و پارامترهای پراکندگی (انحراف معیار، ماکزیمم، مینیمم) متغیرهای تحقیق می باشد. همانطور که نگاره ۳ نشان میدهد حداقل دوره تصدی حسابرسان یک و حداکثر ده سال بوده است، میانگین دوره تصدی حسابرسان ۴/۳۷ سال و انحراف معیار ۲/۷۲ سال است. بنابراین با توجه به ۴۳۲ مورد مشاهده انجام شده می توان استنباط کرد که حسابرسان بطور متوسط ۴/۷۳ سال در هر شرکت حضور داشته اند و شرکتها بیشتر تمایل دارند در صورت نبود محدودیت قانونی، حسابرسان خود را بیش از ۴ دوره مالی حفظ کنند.

$$E_{j,t} = \text{سود قبل از اقلام غیر عادی هر سهم شرکت } j \text{ در سال } t$$

$$\Delta E_{j,t} = \text{تغییرات سود قبل از اقلام غیر عادی هر سهم نسبت به سال قبل}$$

$$\text{RELIABILITY}_{it} = \text{قابلیت اتکا (پایداری) سود}$$

$$E_{j,t} = \text{سود قبل از اقلام غیر عادی شرکت } j \text{ در سال } t$$

$$E_{j,t-1} = \text{سود قبل از اقلام غیر عادی شرکت } j \text{ در سال } t-1$$

۶- یافته های پژوهش و تحلیل آن

در این تحقیق ابتدا بر مبنای برآورد مدل (۱) و با استفاده از داده های سال ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۹ محافظه کاری سود برای سال های ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۹ محاسبه گردید، همچنین برای محاسبه مربوط بودن و قابلیت اتکا (پایداری) سود برای سال های ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۹ با استفاده از برآورد مدل (۲) و (۳) و بر مبنای داده های استخراج شده برای سال های ۸۰ الی ۸۹ عمل شده است.

نگاره ۱ و ۲ و ۳ آماره های توصیفی متغیرهای تحقیق را نشان می دهد. به منظور یکنواخت کردن داده ها و حذف اثر متغیرهای پرت داده های کوچکتر و بزرگتر از

جدول (نگاره ۱): ترکیب های دوره تصدی حسابرسان

دوره تصدی حسابرسان (سال)	تعداد مشاهدات	درصد مشاهدات	درصد - انباشته
1	65	15.0	15.0
2	58	13.4	28.5
3	46	10.6	39.1
4	34	7.9	47.0
5	56	13.0	60.0
6	47	10.9	70.8
7	45	10.4	81.3
8	38	8.8	90.0
9	23	5.3	95.4
10	20	4.6	100
جمع کل	432	100	

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول (نگاره) ۲: تعداد حسابرِس هر شرکت

تعداد حسابرِس هر شرکت	تعداد مشاهدات	درصد مشاهدات
۱	۱۹	۲۶.۳۸
۲	۲۱	۲۹.۱۷
۳	۱۸	۲۵
۴	۱۲	۱۶.۶۷
۵	۲	۲.۷۸
جمع کل	۷۲	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (نگاره) ۳: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد داده‌های موثر	تعداد داده‌های مفقود شده	میانگین	میانه	انحراف معیار	مینیمم	ماکزیمم
محافظه کاری	419	13	.121	-.023	2.651	-5.85	8.12
مربوط بودن سود	245	187	.485	.419	.348	0	1.19
قابلیت اتکای سود	427	5	.4078	.4130	.66677	-1.92	2.91
دوره تصدی حسابرِس	432	0	4.7292	5	2.71855	1	10.00
لگاریتم جمع دارائیه‌ها در پایان دوره	431	1	5.6732	5.6150	.55462	4.63	7.28
سهام بازار شرکت	414	18	.1952	.1535	.12133	.05	.62
چرخه عملیاتی	424	8	.768	.728	.411	.02	3.01
اندازه دارائیه‌های نامشهود	432	0	.5625	1	.49665	.00	1.00
اهرم مالی	425	7	.6659	.6700	.20304	.01	1.53
بازده دارائیه‌ها	425	7	.0976	.0900	.12252	-.32	.54

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (نگاره) ۴: آزمون کولموگوروف، اسمیرنوف

متغیر	آماره کولموگوروف، اسمیرنوف	سطح معنی داری
محافظه کاری سود	1.350	.052
مربوط بودن سود	1.351	.052
قابلیت اتکای سود	1.270	.080

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سود از ۵٪ بیشتر است ادعای نرمال بودن متغیرها پذیرفته می‌شود و احتمالاً ناهمسانی واریانس وجود ندارد.

بر اساس فرضیه اول پژوهش بیان شده بود که با طولانی شدن مدت حضور حسابرِس در شرکت، رویه‌های محافظه کارانه بیشتری به کار گرفته می‌شود. این فرضیه با استفاده از مدل (۴) مورد آزمون قرار گرفت که نتایج حاصل از آن در نگاره ۵ منعکس است.

یکی از مفروضات اساسی رگرسیون خطی عبارت است از اینکه متغیر وابسته باید دارای توزیع نرمال باشد. در این تحقیق جهت بررسی ادعای مطرح شده در مورد توزیع داده‌ها از آزمون کولموگوروف و اسمیرنوف استفاده شده است. جداول ذیل مقادیر مربوط به آزمون کولموگوروف و اسمیرنوف در مورد متغیرهای وابسته تحقیق را نشان می‌دهد. به این دلیل که سطح معنی داری بدست آمده برای متغیرهای محافظه کاری، مربوط بودن و قابلیت اتکای

جدول (نگاره ۵): نتایج آزمون فرضیه اول تحقیق

متغیر	ضریب	آماره t	P value
عرض از مبدأ	1.403	2.601	.010
دوره تصدی حسابرِس	-.002	-.049	.961
سهم بازار شرکت	-.587	-.506	.613
چرخه عملیاتی	-1.074	-2.949	.003
اندازه دارائیهای نامشهود	-.174	-.621	.535
بازده دارائیهها	-2.371	-1.917	.056
آماره F	۲.۰۲۲	ضریب تعیین	۰.۰۲۶
سطح معنی داری	۰.۰۷۵	ضریب همبستگی R	.162
آماره دوربین واتسون 2.187			

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول (نگاره ۶): نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق

متغیرهای توضیحی	ضریب	آماره t	P value
عرض از مبدأ	.161	1.051	.294
دوره تصدی حسابرِس	.010	1.114	.267
سهم بازار شرکت	-.371	-1.789	.075
اندازه دارائیهای نامشهود	.057	1.121	.264
اهرم مالی	.420	2.469	.014
بازده دارائیهها	.358	1.261	.209
آماره F	2.128	ضریب تعیین	.051
سطح معنی داری	.064	ضریب همبستگی R	.225
آماره دوربین واتسون 2.020			

منبع: یافته های پژوهشگر

همان گونه که در نگاره ۵ ملاحظه می شود ضریب متغیر دوره تصدی حسابرِس در سطح معناداری کمتری، منفی است. بدین ترتیب می توان نتیجه گرفت که دوره تصدی حسابرِس بر محافظه کاری سود تاثیر ندارد و فرضیه تحقیق رد می شود. در بین متغیرهای کنترلی چرخه عملیاتی به طور معناداری منفی است. همچنین از آنجائیکه آماره دوربین واتسون^{۱۸} عدد ۲.۱۸۷ را نشان می دهد در نتیجه استقلال خطاها تأیید می شود. نتیجه حاصله بیانگر آن است که افزایش آگاهی و کسب شناخت بیشتر از محیط صاحبکار و همچنین گسترش و تداوم ارتباط با صاحبکار ضمن عدم تغییر در شیوه و روند ارزیابی و رسیدگی به ادعاهای مالی مدیریت، بر درجه احتیاط و بینش مدیریت و حسابرِس در برخورد با عدم اطمینان حاکم بر محیط اقتصادی آینده بی تاثیر بوده و

تغییری در سطح احتیاط در انعکاس آثار رویدادهای مالی ایجاد نمی کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق در نگاره ۶ ارائه شده است در انجام آزمون های فوق متغیرهای کنترلی که ممکن است مربوط بودن سود را تحت تاثیر قرار دهند لحاظ شده اند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم بر مبنای بر آورد مدل در نگاره ۶ ارائه شده است همانطور که از اطلاعات منعکس در نگاره ۶ بر می آید، ضریب تعیین و ضریب همبستگی مدل به ترتیب ۰.۰۵۱ و ۰.۲۲۵ است و سطح معنی داری آماره F نزدیک به ۵٪ می باشد، بنابراین می توان گفت که مدل تقریباً از کفایت لازم برخوردار است. همچنین نتایج نشان می دهد که دوره تصدی حسابرِس بر مربوط بودن سود تاثیر ندارد، چراکه سطح معنی داری

متغیر دوره تصدی حسابرِس بیش از ۵٪ است. نتیجه حاصله بیانگر آن است که افزایش آگاهی و کسب شناخت بیشتر از محیط صاحبکار و همچنین گسترش و تداوم ارتباط با صاحبکار ضمن عدم تغییر در شیوه و روند ارزیابی و رسیدگی به ادعاهای مالی مدیریت، بر نقش و جایگاه اطلاعات مالی گزارش شده بر تصمیم‌گیری‌های مشارکت‌کنندگان بازار سرمایه بی‌تاثیر بوده و تغییری در واکنش بازار به اطلاعات سود ایجاد نمی‌کند.

نگاره ۷ حاوی خروجی آزمون فرضیه سوم تحقیق می‌باشد. همان‌گونه که مشاهده می‌گردد دوره تصدی حسابرِس بر قابلیت اتکای سود تاثیر ندارد، زیرا سطح معناداری این ارتباط ۰.۳۶۲ می‌باشد. بنابراین از لحاظ آماری معنادار نیست. در مدل بررسی شده فقط چرخه عملیاتی و بازده دارائیه‌ها متغیرهای تاثیرگذار می‌باشند. نتیجه حاصله بیانگر آن است که افزایش آگاهی و کسب شناخت بیشتر از محیط صاحبکار و همچنین گسترش و تداوم ارتباط با صاحبکار ضمن عدم تغییر در شیوه و روند ارزیابی و رسیدگی به ادعاهای مالی مدیریت، بر میزان پایداری و عینیت سودهای دوره‌های گذشته بی‌تاثیر بوده و تغییری در سطح تداوم و قابلیت استمرار آنها ایجاد نمی‌کند.

مایرز و همکاران (۲۰۰۳) با کنترل متغیرهایی همچون سن شرکت، اندازه، رشد صنعت، جریان‌ات نقدی، نوع حسابرِس، صنعت و سال عموماً نشان دادند که با طولانی شدن دوره تصدی حسابرِس کیفیت سود افزایش

می‌یابد. چی و هانگ (۲۰۰۵) نشان دادند که ارتباطات نزدیک حسابرِس با صاحبکار به ارائه کیفیت بالای سود کمک می‌کند اما افراط در آن کیفیت پایین سود را به همراه خواهد داشت. همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که تغییرات شریک موسسه حسابرِس (چرخش شریک حسابرِس) با اقلام تعهدی غیر مترقبه کم مرتبط است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های تحقیق با یافته‌های تحقیقات قبلی صورت گرفته سازگاری ندارد چراکه پس از آزمون فرضیه‌ها مشخص شد که دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی‌های کیفی سود تاثیر ندارد و نباید به عنوان متغیر مربوط در تصمیمات دینفعان دخالت کند.

در تحقیق داخلی انجام شده در این زمینه نیز کرمی و همکاران (۱۳۹۰) وجود رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری سود را نشان دادند که نتیجه حاصل از مطالعه ذکر شده با یافته‌های منتج از این تحقیق هم‌خوانی ندارد چراکه نتایج تحقیق حاضر عدم تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی‌های کیفی سود را نشان می‌دهد. مقایسه تحقیق انجام شده با مطالعات کرمی و همکاران حاکی از آن است که در تحقیق حاضر برای اندازه‌گیری محافظه‌کاری با توجه به ایراداتی که بر مدل باسو وارد بود، از مدل گیولی و همکاران (۲۰۰۷) استفاده شده است در حالیکه در تحقیق کرمی و همکاران از مدل باسو استفاده شده است. نگاره ۸ خلاصه نتایج حاصل از فرضیه‌های تحقیق را ارائه کرده است.

جدول (نگاره ۷): نتایج آزمون فرضیه سوم تحقیق

متغیر	ضریب	آماره t	P value
عرض از مبدأ	-0.029	-1.38	.890
دوره تصدی حسابرِس	-0.011	-0.913	.362
سهم بازار شرکت	-0.364	-1.286	.199
چرخه عملیاتی	.176	1.974	.049
اندازه دارائیه‌های نامشهود	.031	.452	.651
اهرم مالی	.298	1.413	.159
بازده دارائیه‌ها	2.073	5.434	.000
آماره F	7.381	ضریب تعیین	۰.۱۰۴
سطح معنی داری	۰.۰۰۰	ضریب همبستگی R	۰.۳۲۲
آماره دوربین واتسون ۱.۹۵۰			

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول (نگاره) ۸: خلاصه نتایج آزمون فرضیه ها

تعداد داده ها	ضریب متغیر مستقل	معنی داری	آماره F	ضریب همبستگی چندگانه	ضریب تعیین	نتیجه: تائید یا رد فرضیه	فرضیه های تحقیق
381	-0.002	.961	2.022	.162	.026	رد فرضیه	اول
۲۰۶	.010	.267	2.128	.225	.051	رد فرضیه	دوم
389	-0.011	.362	7.381	.322	.104	رد فرضیه	سوم

منبع: یافته های پژوهشگر

۷- نتیجه گیری و بحث

هدف تحقیق حاضر بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی های کیفی سود شامل محافظه کاری، مربوط بودن و قابلیت اتکای سود می باشد. با توجه به اینکه تحقیقات داخلی کمی در این زمینه انجام شده است این تحقیق در پی تعیین آن است که آیا حضور بلندمدت حسابرِس در شرکت های ایرانی کیفیت سود را تحت تاثیر قرار میدهد یا نه؟. در ایران طبق دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس ارتباط بلند مدت حسابرِس با صاحبکار محدود شده است. نتیجه حاصل از این تحقیق موثر یا غیر موثر بودن این قانون را مشخص خواهد کرد، بنابراین ذینفعان گزارش های مالی می توانند از نتایج تحقیق حاضر در تصمیمات خود استفاده کرده و در تخصیص منابع محدود به نحو موثر عمل کنند. آزمون فرضیه های تحقیق نشان داد که دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی های کیفی سود شامل محافظه کاری، مربوط بودن و قابلیت اتکای سود تاثیر ندارد. یافته های تحقیق مبین این است اعمال محدودیت بر مدت ارتباط حسابرِس و صاحبکار نمی تواند کیفیت سود را تحت الشعاع قرار دهد. نتایج تحقیق با دیدگاه قانون گذاران مبنی بر این که دوره بلند مدت ارتباط میان حسابرِس و صاحبکار منجر به خدشه دار شدن استقلال حسابرِس شده و آن هم کیفیت پایین اطلاعات مالی را به همراه خواهد داشت، مغایر است. موافقان چرخش اجباری حسابرِس اعتقاد بر این دارند که ارتباط طولانی مدت حسابرِس- صاحبکار می تواند اثر مخربی بر استقلال حسابرِس داشته باشد زیرا بیطرفی حسابرِس در مورد صاحبکار با گذر زمان کاهش می یابد. کاهش استقلال می تواند منجر به این شود که حسابرسان از انتخاب های خیلی جسورانه صاحبکار که خروج از چارچوب استاندارد

های پذیرفته شده حسابداری است، حمایت کنند، یافته های تحقیق حاکی از عدم تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر ویژگی های کیفی سود دارد به این معنی که با افزایش و یا کاهش دوره تصدی، تاثیری در کیفیت سود از ابعاد محافظه کاری، مربوط بودن و قابل اتکا بودن آن ایجاد نمی شود.

بر اساس نتایج آزمون فرضیه ها پیشنهاد می گردد استفاده کنندگان اطلاعات صورت های مالی، مدت حضور حسابرِس در شرکت را در تصمیمات خود دخالت ندهند. یافته های حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق بیانگر عدم تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر مربوط بودن اطلاعات سود می باشد، با توجه به نتیجه حاصله پیشنهاد می گردد استاندارد گذاران از جمله شورای عالی بورس با تصویب قوانینی دوره تصدی حسابرِس را محدود نکنند. همچنین عدم ارتباط میان دوره تصدی حسابرِس و قابلیت اتکای سود مدیران شرکت ها را به حفظ حسابرسان شرکت ترغیب خواهد کرد چراکه اعمال محدودیت بر طول دوره ارتباط حسابرِس-صاحبکار هزینه های ناخواسته ای را به صاحبکار تحمیل می کند. یکی از مهمترین اقلام صورت های مالی که مورد توجه سرمایه گذاران است سود می باشد، از دیدگاه سرمایه گذاران تمامی متغیرهایی که کیفیت سود را تحت تاثیر قرار می دهد باید مورد توجه قرار گیرند. جهت توسعه پژوهش حاضر برای تحقیقات آتی پیشنهاداتی به شرح ذیل ارائه می گردد:

- ۱) بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و اقلام تعهدی
- ۲) بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت حسابرسی
- ۳) بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر رفتار سرمایه گذاران.

شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صص ۸۰ - ۵۵.

(۱۰) کرمی، غلامرضا و همکاران، (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرِس و مدیریت سود". مجله دانش حسابداری، شماره ۴، صص ۸۲ - ۶۵.

(۱۱) مرادزاده فرد، مهدی و همکاران، (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین محافظه کاری حسابداری و نظام راهبردی شرکتی". حسابداری مدیریت، شماره هشتم، صص ۱۰۲ - ۸۹.

(۱۲) مشایخی، بیتا و همکاران، (۱۳۸۸). "تاثیر محافظه کاری حسابداری بر پایداری و توزیع سود". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۶، صص ۱۲۴-۱۰۷.

13) Callen Jeffrey L. and Fang Xiaohua, (2012). "Crash Risk and the Auditor-Client Relationship", SSRN

14) Catanach Anthony and Walker Paul L.,(1999)." The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 8(1):43-66.

15) Chen, C. Y., Lin, C. J. and Lin, YC, (2004). "Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?", Working paper, Hong Kong University of Science and Technology.

16) Chi Wuchun and Huang Huichi, (2005). "Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan", Journal of Contemporary Accounting & Economics I, pp. 65-92.

17) Daniels Bobbie W., Booker Quinton,(2011). "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality", Research in Accounting Regulation, 23 (2011) 78-82.

18) Francis Jennifer, LaFond Ryan, Olsson Per, Schipper Katherine (2003). "Costs of Capital and Earnings Attributes", SSRN.

19) Geiger M.A. and Raghunandan K, (2002). "Auditor tenure and audit reporting failures", Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 21, Issue 1, pp. 67-78.

(۴) بررسی تاثیر دوره تصدی حسابرِس بر نوع اظهارنظر حسابرِس

(۵) بررسی ارتباط بین ساختار مالکیت و دوره تصدی حسابرِس

(۶) بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و تجدید ارائه صورت‌های مالی

فهرست منابع

(۱) بخشی، لطفعلی، (۱۳۸۲). "اندازه‌گیری تمرکز در صنعت سیمان ایران". پژوهشنامه بازرگانی، شماره ۲۶، صص ۷۵-۹۶.

(۲) بزرگ اصل، موسی و شایسته مند، حمید رضا، (۱۳۹۰). "رابطه بین مدت تصدی حسابرِس و مدیریت سود". فصل نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، بهار ۱۳۹۰.

(۳) بولو قاسم و طالب میثم، (۱۳۹۱)، معیارها و مدل‌های اندازه‌گیری کیفیت سود، مجله بورس اقتصادی.

(۴) جبارزاده کنگرلویی، سعید و بایزیدی، انور، (۱۳۸۹). "بررسی رابطه بین مسئولیت‌پذیری اجتماعی و تعهد سازمانی با محافظه کاری در گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، صص ۷۷-۹۶.

(۵) سازمان حسابرِس "مفاهیم نظری گزارشگری مالی - پیوست استاندارد‌های حسابداری ایران". فصل دوم.

(۶) شهابنگ، رضا، (۱۳۸۷). "تئوری حسابداری جلد اول". چاپ هشتم، انتشارات سازمان حسابرِس.

(۷) شورای عالی بورس، (۱۳۸۶). "دستور العمل موسسات حسابرِس معتمد سازمان بورس و اوراق بهادر".

(۸) کردستانی، غلامرضا و مجدلی، ضیاءالدین، (۱۳۸۶). "بررسی رابطه بین ویژگی‌های کیفی سود و هزینه سرمایه سهام عادی". بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۸، صص ۱۰۴ - ۸۵.

(۹) کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه، (۱۳۸۸). "بررسی رابطه دوره تصدی حسابرِس و گزارشگری سود‌های محافظه کارانه در شرکت‌های پذیرفته

یادداشت‌ها

1. Myers et al.
 2. Chi and Huang.
 3. Daniels and Booker
 4. Sarbanes-Oxley Act.
 5. Hamilton et al.
 6. Johnson, et al.
 7. Geiger and Raghunandan.
 8. Jenkins and Velury.
 9. Gul et al.
 10. Dan Li.
 11. Srinidhi et al.
 12. Callen and Fang.
 13. Chen et al.
 14. Shafie et al.
 15. Catanach and Walker.
 16. Francis et al.
 17. Givoly et al.
 18. Durbin Watson.
- 20) Givoly, D., Hayn, C. K., & Natarajan, A. (2007). "Measuring Reporting Conservatism", *The Accounting Review*, Vol. 82, 65-106.
 - 21) Gul Ferdinand, Yu Kit Fung Simon, Jaggi Bikki, (2009). "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise", *Journal of Accounting and Economics* 47, 265.
 - 22) Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. and Taylor, S, (2005). "Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism." Working paper, University of Technology, Sydney, and University of New South Wales.
 - 23) Jenkins, D. and Velury, U. (2008). "Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings?", *Journal of Accounting and Public Policy* 27, 115-132.
 - 24) Johnson V.E., Khurana I.K. and Reynolds J.K, (2002). "Audit firm tenure and the quality of financial Reports". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, Issue 4, pp. 637-660
 - 25) Li Dan, (2010). "Does auditor tenure affect accounting conservatism?", *J. Account. Public Policy* 29, 226-241.
 - 26) Myers, J. N., Myers, L. A. and Omer, C. T, (2003). "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?", *The Accounting Review*, Vol. 78, Issue 3, pp. 779-799.
 - 27) Shafie Rohami and Wan Nordin Wan Hussin, (2009). "Audit Firm Tenure and Auditor Reporting Quality: Evidence in Malaysia", *International Business Research*, Vol. 2, No. 2.
 - 28) Srinidhi Bin, Leung Sidney and Gul Ferdinand, (2010). "Auditor Tenure and Audit Quality: The Role of the Demand for Unique Client Specific Knowledge", SSRN