

بررسی آثار جابجایی دستوری حسابرسان بر کیفیت کار آنها در شرکتهای معتمد بورس و اوراق بهادار تهران

هادی براتی^۱

سعید براتی^۲

محمدرضا عبدلی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۰۳/۲۷

چکیده

در پژوهش حاضر، بررسی آثار جابجایی دستوری حسابرسان بر کیفیت کار آنها در شرکتهای معتمد بورس و اوراق بهادار تهران بررسی می‌شود. از اینرو، در ادامه این فصل طرح کلی تحقیق شامل فرضیه‌ها، اهداف تحقیق، متغیرها و تعریف عملیاتی آنها و روشهای آماری مورد استفاده به منظور آزمون فرضیه‌ها تشریح میشوند. هدف اصلی بررسی تاثیر چرخش چرخش اجباری موسسه و شرکای مسئول بر کیفیت خدمات حسابرسی است. قلمرو زمانی تحقیق سالهای ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۹ را در بر میگیرد و قلمرو مکانی تحقیق شرکتهای معتمد بورس و اوراق بهادار تهران است. به منظور آزمون فرضیات در این تحقیق از رگرسیون چند متغیره با به کارگیری داده‌های ترکیبی و مقطعی استفاده می‌گردد. برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق و آزمون فرضیات تحقیق از روش‌های آماری به دو شکل توصیفی و استنباطی استفاده خواهد شد که در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی به تبیین و توصیف ویژگی‌های جمعیت شناختی داده‌ها پرداخته می‌شود و سپس برای برآورد پارامترها و بررسی آزمون فرضیات تحقیق، فروض کلاسیک رگرسیون مورد بررسی قرار می‌گیرد. همچنین از نرم افزارهای ۶ EViews و ۱۹ SPSS برای تحلیل توصیفی داده‌ها و آزمون فرضیات و استخراج مدل رگرسیون استفاده می‌شود. براساس نتایج پژوهش بین آثار جابجایی دستوری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؛ و بین آثار جابجایی دستوری شریک حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد.

واژگان کلیدی

جابجایی دستوری، کیفیت کار، شریک حسابرسی

^۱ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. (Hbcom1372@gmail.com)

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. (Hbakhshi900@yahoo.com)

^۳ دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود، شاهرود، ایران. (Mra830@yahoo.com)

۱. مقدمه

نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با عدم قطعیت و تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می‌شود. حسابرس در خط مقدم رسیدگی، گواهی دهی و نهایتاً اعتبار بخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولتها است. در بُعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بی طرف و مستقل در روابط اقتصادی، قراردادها و کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات عمل می‌کند و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است. این، ارزش افزوده ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکتها است. پس اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقشه ای متعدد مذکور را بر عهده دارد، با ثابت فرض کردن سایر شرایط، صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اتکا و اعتماد بیشتری نزد مصرف کنندگان این کالا (خدمت) برخوردار خواهند بود (یاسایی، ۱۳۸۹).

مسئولیت‌های قانونی حسابرسان نسبت به گزارشگری مالی آشکار می‌شود. بر این اساس صورت‌های مالی منتشره توسط کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار باید توسط حسابداران رسمی مجاز (سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد سازمان بورس اوراق بهادار هستند) حسابرسی شوند. حال مساله اساسی برای حسابرسان این است که اگر آنها در رابطه با کیفیت اطلاعات ارائه شده برای ذینفعان رو در روی مدیریت شرکت‌ها قرار گیرند و نتایج آن به گزارش حسابرسی کشیده شود، آنها با خطر از دست دادن منافع اقتصادی خود از طریق از دست دادن صاحبکار و دیگر صاحبکاران بالقوه در آینده نزدیک مواجه می‌شوند. از طرفی مدیران شرکت‌ها با توجه به تاثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تاثیر، حسابرسانی را که اظهار نظر مطلوب و دلخواه مدیریت صادر می‌کنند جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند. این تاثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود.

از سوی دیگر تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار الزام می‌کند: موسسات حسابرسی و شرکای مسوول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یادشده را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص یادشده پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا از موسسه قبلی، شریک مسوول کار در دوره ۴ سال قبل نمی‌تواند تا دو سال با حضور به عنوان شریک در موسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند.

با عنایت به مطالب فوق و با توجه با توجه به اینکه تا کنون در ایران پژوهشی بطور مستقیم تاثیر چرخش حسابرس را بر کیفیت خدمات حسابرسی مورد توجه قرار نداده است، مساله اصلی این پژوهش: بررسی آثار جابجایی دستوری حسابرسان بر کیفیت کار آنها در شرکت‌های معتمد بورس و اوراق بهادار تهران می‌باشد.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

درمتون قیمت گذاری اوراق بهادار، حسابرسی یکی از ابزارهای اعتباربخشیدن به اطلاعات صورتهای مالی است. درچندین مقاله تحلیلی، فرضیاتی درخصوص اینکه چگونه حسن شهرت حسابرس به عنوان یک راهنما عمل می کند ایجاد گردیده است. به عنوان مثال، به نظر تیتمانوترومن (۱۹۸۶) حسابرس با کیفیت تر صحت اطلاعات ارائه شده رابهود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه میدهد برآورد دقیق تری از ارزش شرکت به دست آورند.

داتار و همکاران^۱ (۱۹۹۱) نظری‌های را ارائه نمودند که طبق آن سرمایه گذاران عمده در راستای جلوگیری از قیمت گذاری سهم شان به مبلغی کمتر از واقع درصدد هستند تا اطلاعات خصوصی را از دو طریق (کیفیت حسابرسی و حفظ درصد مالکیت) افشانمایند. مدل آنها براین فرض استوار است که سرمایه گذاران عمده ترجیح میدهند ریسک خاص شرکت رابه سرمایه گذاران متعددمنتقل کنند. امدارزای افشای اطلاعات بیشتر، حفظ درصد بالاتری از مالکیت رامطالبه می نمایند. آنان مدل تحلیلی را ارائه نمودند که اثبات می کند سرمایه گذاران عمده با ایجاد حسابرسی باکیفیت تر درصد مالکیت خود را کاهش می‌دهند، زیرا افزایش کیفیت حسابرسی توانایی سرمایه گذاران دربرآورد ارزش شرکت را افزایش می دهد. سرمایه گذاران عمده باید افزایش هزینه‌هایی را که در اثر حسابرسی باکیفیت تر ایجاد میگردد با افزایش هزینه‌های حفظ مالکیت که در نتیجه افزایش ریسکهای خاص شرکت ایجاد می گردد، موازنه نمایند. این امر رابه سمت این پیش بینی رهنمون می سازد که برخلاف نظر تیتمانوترومن (۱۹۸۶) ریسک بیشتر شرکت، حسابرسی‌های باکیفیت تری را مطالبه می نماید.

والاس (۱۹۸۰) تقاضا برای خدمات حسابرسی باکیفیت بالا را در چارچوب نظریه علامت دهی در عرضه اولیه سهام در بازار سرمایه مورد بررسی قرار داده است. در چارچوب نظریه علامت دهی، اگر خریداران اوراق بهادار نتوانند میان اوراق بهادار با کیفیت وبی کیفیت تفاوت قائل شوند، قیمت بازار اوراق بهادار به گونه ای تعدیل می شود تا منعکس کننده متوسط کیفیت مورد انتظار اوراق بهادار باشد. پیامد چنین اقدامی خروج اوراق بهادار با کیفیت از بازار است. در واقع، چنانچه مدیران بر کیفیت نسبی اوراق بهادار خود، آگاه باشند انگیزه لازم رابرای انتقال یک پیام و علامت مشخص از طریق حسابرسی صورتهای مالی باکیفیت بالا خواهند داشت. این پیام انعکاس دهنده فراتر بودن کیفیت اوراق بهادار آنها از متوسط کیفیت مورد انتظار بازار است.

¹ Datar et al.

اگرچه منون و ویلیامز^۲ (۱۹۹۱) دریافتند که تغییر مؤسسه حسابرسی قبلاً اولین عرضه عمومی سهام، معمولاً جهت انتخاب مؤسسه حسابرسی بزرگتری باشد، اما عموماً پژوهش‌های تجربی انجام شده در آمریکا از مدل داتار و همکارانش حمایت نمی نمایند. برای مثال، بیتی (۱۹۸۶) با استفاده از نمونه‌های از اولین عرضه عمومی سهام در سال‌های ۱۹۷۵ تا ۱۹۸۴، دریافت که مؤسسه‌های حسابرسی دارای نام تجاری بهتر، صاحبکاران کم ریسک تر را انتخاب و حسابرسی نموده اند.

فقدان حمایت پژوهش‌های تجربی قوی از پیش بینی تقاضای توان به ماهیت هزینه‌های رسیدگی نسبت داد. سیم و نیچواستاین^۳ (۱۹۸۷) استدلال کردند که در نتیجه افزایش ریسک تجاری، هزینه تفاضلی حسابرسان دارای نام تجاری نسبتاً بیش از هزینه حسابرسان فاقد نام تجاری افزایش می یابد، این امر احتمالاً تقاضای حسابرسان دارای نام تجاری را محدود می نماید. به همین ترتیب، کلارکس و ونوسیمونیچ^۴ (۱۹۹۴) استدلال نمودند که هزینه‌های رسیدگی می‌تواند در نتیجه افزایش ریسک صاحبکار (که به سبب افزایش ریسک دعاوی حقوقی، افزایش می یابد) افزایش یابد.

یافته‌های آنان با مدل داتار و همکارانش که بیان می کند شرکت‌هایی که از حسابرسان دارای نام تجاری استفاده می کنند در مقایسه با شرکت‌هایی که از این حسابرسان استفاده نمی کنند، تمایل بیشتری برای ریسکی بودن و حفظ سطح معینی از مالکیت دارند، سازگار می باشد. آنان دریافتند که هیچ یک از عوامل فوق در داده‌های اولین عرضه عمومی سهام شرکت‌های آمریکایی تأثیرگذار نیست و نتیجه گرفتند که رابطه تجربی بین ریسک صاحبکار خاص و کیفیت حسابرسی بسته به عوامل طرف عرضه (هزینه حسابرس) یا طرف تقاضا (هزینه حفظ مالکیت) حکم فرما می باشد. لی و همکاران (۲۰۰۳) نتایج مشابهی را با استفاده از بازار اولیه سهام در استرالیا و همچنین محیطی با هزینه‌های حقوقی نسبتاً پایین ارائه نمودند.

به طور خلاصه، آشکار است که شرکت‌ها می کوشند با تقاضای حسابرسان دارای نام تجاری علامت‌هایی از اطلاعات با کیفیت تر را ارائه نمایند. از آنجا که صاحبکاران پرریسک تری می‌توانند تقاضای حسابرسان دارای نام تجاری باشند، آشکار است که باید بین هزینه‌ها و منافع تفاضلی انتخاب حسابرسان دارای نام تجاری تعادل برقرار باشد. هوگان^۵ (۱۹۹۷) شواهدی را برای حمایت از این امر ارائه می نماید.

وی نام تجاری را به نمایندگی از کیفیت حسابرسی، به عنوان متغیری که هم بر رقابت حسابرسان و هم بر سطح قیمت گذاری اوراق بهادار تأثیر گذار است، مورد بحث قرار داده و به این نتیجه رسیده است که سرمایه گذاران عمده در حالی که خواستار ارزشیابی اوراق بهادار خود با قیمت واقعی هستند، تمایل دارند با استفاده از فضای رقابتی موجود میان حسابرسان دارای نام تجاری، کمترین حق الزحمه حسابرسی را نیز پرداخت نمایند.

² Menon and Williams

³ Simunic and Stein

⁴ Clarkson and Simunic

⁵ Hogan

تحقیقات داخلی و خارجی

آقای و کوچکی (۱۳۹۹) معتقدند، کیفیت کار مؤسسه‌های حسابرسی متفاوت است و به طور مستقیم نمی‌توان با مشاهده مؤسسات تشخیص داد کدام مؤسسه از کیفیت کاری بالاتری برخوردار است. تحقیق‌ها نشان می‌دهند اندازه، قدمت، شهرت و نام تجاری مؤسسه‌های حسابرسی می‌توانند معیارهای متمایزکننده کیفیت حسابرسی باشند.

نگری (۱۳۹۸) در پژوهش خود، رعایت ۱۵ عامل کنترل کیفیت حسابرسی، در حسابرسی‌های انجام شده توسط سازمان حسابرسی رامورد بررسی قرار داده است. این عوامل شامل: (۱) سرپرستی، (۲) تقسیم کار، (۳) آموزش‌های حرفه‌ای، (۴) صلاحیت حرفه‌ای، (۵) ترفیعات کارکنان، (۶) پذیرش تداوم کار با صاحبکار، (۷) نظارت، (۸) استقلال، (۹) بی‌طرفی، (۱۰) مشاوره، (۱۱) ضوابط استخدامی، (۱۲) امکانات کافی، (۱۳) شرح وظایف حسابرسان، (۱۴) ارزیابی کارکنان حرفه‌ای و (۱۵) بررسی هم‌پیشگان است. جامعه مورد تحقیق، حسابرسی‌های انجام شده توسط سازمان حسابرسی بوده است. محقق بر مبنای ۱۵ عامل کنترل کیفیت، ۱۵ فرضیه در مورد رعایت این عوامل طراحی نموده است. آزمون فرضیه‌ها از طریق توزیع پرسشنامه و مشاهده عینی پرونده‌های حسابرسی موجود در سازمان حسابرسی انجام پذیرفته است. وی در خاتمه تحقیق نتیجه‌گیری می‌کند که عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های سازمان حسابرسی رعایت نمی‌شود.

آقای (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل را از دید حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. وی ۲۸ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل را شناسایی و آنها را مبنای طراحی سؤالهای ابزار اندازه‌گیری قرار داد. روش ایشان در جمع‌آوری اطلاعات استفاده از پرسشنامه بود. نتایج آزمون نشان داد که پرسش‌شوندگان بوجود ۲۴ عامل تأکید بیشتری دارند. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه، استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل بود.

رینولدز و همکاران^۶ (۲۰۱۸) یافته‌های فرانکل و همکارانش را دوباره آزمودند و بیان کردند که نتایج تحت تأثیر اولین عرضه عمومی سهام و نوع صنعت صاحبکاران قرار گرفته است. زمانیکه آنان این عوامل را تحت کنترل قرار دادند شواهدی نیافتند که اثبات نماید حق الزحمه‌هایی که برای جبران خدمات غیرحسابرسی به حسابرسان پرداخت شده است به استقلال حسابرس آسیب می‌رساند.

دفاندو و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند رابطه‌ای بین حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی و گزارش نکردن تردید درباره تداوم فعالیت، وجود ندارد. کینی و همکاران (۲۰۱۷) حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی را به حق الزحمه‌هایی که برای طراحی و اجرای سیستم‌های اطلاعات مالی، حسابرسی داخلی، خدمات غیرحسابرسی عمومی، و خدمات مالیاتی پرداخت

⁶ Raynolds et al.

می‌شود، تقسیم نمودند. درحالی‌که آنان روابط مثبتی را بین حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی عمومی و میزان استقلال حسابرس یافتند، یافته‌های آنان مشخص می‌کند که رابطه مذکور برای سایر موارد وجود ندارد.

۳. فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: بین آثار جابجایی دستوری حسابسان بر کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین آثار جابجایی دستوری شریک حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

۴. روش پژوهش

تحقیقات از لحاظ ماهیت و روش به تحقیقات تاریخی، توصیفی، همبستگی یا همخوانی، علی یا (پس از وقوع) و تجربی یا آزمایشی تقسیم می‌شوند (احمدزاده، ۱۳۹۰). این تحقیق از لحاظ تحقیقات حسابداری از نوع تحقیقات بازار سرمایه است و از لحاظ روش شناسی با توجه به عنوان تحقیق، از نوع علی پس از وقوع می‌باشد و از نقطه نظر هدف، کاربردی است. این نوع تحقیقات برای کسب اطلاع از رابطه بین متغیرها انجام می‌پذیرد. در این نوع تحقیقات محقق می‌خواهد بداند که آیا بین دو گروه از اطلاعات رابطه و همبستگی وجود دارد یا خیر و در صورت وجود ارتباط به دنبال بررسی میزان و چگونگی (مثبت یا منفی) تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته است. به لحاظ تحلیل آماری، این پژوهش از تکنیک رگرسیون چند متغیره استفاده خواهد نمود. برای اندازه‌گیری ضریب همبستگی بین متغیرها نیز با توجه به نوع مقادیر و کمیت‌ها از روش‌های مختلفی استفاده می‌شود.

۵. جامعه و نمونه آماری و دوره زمانی پژوهش

جامعه بزرگترین مجموعه از موجودات است که در یک زمان معین مطلوب ما قرار می‌گیرد. تحقیق علمی با هدف شناخت یک پدیده در یک جامعه آماری انجام می‌شود. به این دلیل موضوع تحقیق ممکن است متوجه صفات و ویژگی‌ها، کارکردها و متغیرهای آن باشد یا اینکه روابط بین متغیرها، صفات، کنش و واکنش و عوامل تأثیرگذار در جامعه را مورد مطالعه قرار دهد. مجموعه واحدهایی که حداقل در یک صفت مشترک باشند یک جامعه آماری را مشخص می‌سازند و معمولاً آن را با N نمایش می‌دهند (خاکی، ۱۳۸۲، ص ۲۷۳).

از آنجا که قلمرو زمانی این تحقیق از ابتدای سال ۱۳۹۴ تا پایان سال ۱۳۹۹ می‌باشد، لذا جامعه آماری شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک با اعمال شرایط زیر می‌باشد:

۱- اطلاعات مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای عملیاتی تحقیق، برای آنها در دسترس باشد.

۲- دست کم از سال ۱۳۹۳ در بورس پذیرفته شده و تا پایان دوره تحقیق در بورس فعال باشند.

۳- پایان سال مالی آنها ۲۹ اسفند ماه باشد.

۴- جزو موسسه‌های مالی، سرمایه‌گذاری و بانک‌ها نباشد.

جامعه آماری پژوهش حاضر شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند که تا پایان سال ۱۳۹۹ بر پایه نرم‌افزار ره‌آورد نوین بورس برابر با ۵۶۴ تعداد شرکت بوده است. حجم نمونه با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت برابر با ۹۸ شرکت طبق جدول (۱) است. در نهایت با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت تعداد نمونه نهایی برابر با ۹۸ شرکت طبق جدول (۱-۳) است.

جدول ۱. نمونه آماری تحقیق

شماره	تعداد	تعداد
	۵۶۴	کل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تا پایان سال ۱۳۹۹
	۱۵۵	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده که در قلمرو زمانی ۹۹-۹۴ وارد بورس شده اند
	۲۶	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۹۹-۹۴ از بورس برون رفت داشته اند
	۳۸	تعداد شرکت‌های فعال در صنعت مالی، سرمایه گذاری و بانک
	۵۸	به منظور همگن بودن، شرکت‌هایی که سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی شود.
	۱۸۹	شرکت‌های دارای داده‌های پرت
	(۴۶۶)	مجموع شرکت‌های حذف شده
	۹۸	تعداد شرکت‌های مورد بررسی

۶. مدل و متغیرهای پژوهش

در این تحقیق مطابق فیرث و همکاران (۲۰۱۲) برای آزمون فرضیات از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

$$DA_{i,t+1} = \beta_1 + \beta_2 VFR_{i,t} + \beta_3 MFR_{i,t} + \beta_4 VPR_{i,t} + \beta_5 MPR_{i,t} + \beta_6 AUDIT SIZE_{i,t} + \beta_7 OCF_{i,t} + \beta_8 SIZE_{i,t} + \beta_9 LEV_{i,t} + e_{i,t}$$

متغیر وابسته:

$AQ_{i,t}$: کیفیت اقلام تعهدی. در این پژوهش با توجه به پژوهش دیچاو و دیچو (۲۰۰۲) کیفیت اقلام تعهدی بر اساس برازش رگرسیون اقلام تعهدی جاری روی جریانهای نقدی عملیاتی سه دوره قبلی، جاری و آتی محاسبه می گردد. بر این اساس، مدل برازش کیفیت اقلام تعهدی به شکل زیر تبیین می گردد:

$$\Delta WC_1/TA_t = \beta_0[1/TA_t] + \beta_1[CFO_{t-1}/TA_t] + \beta_2[CFO_t/TA_t] + \beta_3[CFO_{t+1}/TA_t] + \varepsilon_t$$

در این مدل:

= تغییر سرمایه در گردش در دوره t که بصورت زیر محاسبه می شود:

$$\Delta WC = \Delta AR + \Delta Inventory - \Delta AP - \Delta TP + \Delta Other Asset s (net)$$

در فرمول بالا داریم:

$$\Delta WC = \text{تغییرات سرمایه در گردش (معیار اندازه اقلام تعهدی)}$$

$$\Delta AR = \text{تغییرات حسابهای دریافتنی.}$$

$$\Delta Inventory = \text{تغییرات موجودی کالا.}$$

$$\Delta AP = \text{تغییرات حسابهای پرداختنی.}$$

$$\Delta TP = \text{تغییرات مالیات پرداختنی.}$$

$$\Delta Other Asset s (net) = \text{تغییرات سایر دارائیهای جاری غیرنقدی.}$$

$$= \text{جریان نقدی عملیاتی در دوره قبل}$$

$$= \text{جریان نقدی عملیاتی در دوره جاری}$$

$$= \text{جریان نقدی عملیاتی در دوره بعد}$$

$$= \text{میانگین جمع دارایی ها در دوره جاری}$$

با برازش مدل فوق می توان دریافت که الگوی اقلام تعهدی تا چه اندازه مشابه جریانهای نقدی است. شایان ذکر است که خطای برآورد با استفاده از جمله خطا () اندازه گیری می شود. هرچه مقدار خطا کمتر باشد کیفیت اقلام تعهدی و به تبع آن کیفیت حسابرسی بالاتر می باشد.

- متغیرهای مستقل:**

MFR = چرخش اجباری موسسه حسابرسی. متغیر دامی است، در صورتی که چرخش اجباری موسسه داشته باشیم عدد یک در غیر این صورت عدد صفر.

MPR = چرخش اجباری شریک حسابرسی. متغیر دامی است، در صورتی که چرخش اجباری شریک داشته باشیم عدد یک در غیر این صورت عدد صفر.

لازم بذکر است که منظور از چرخش اجباری، چرخش موسسات و شرکای مسئول حسابرسی طبق تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ می‌باشد. طبق این دستورالعمل، موسسات حسابرسی و شرکای مسوول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یادشده را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص یادشده پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا از موسسه قبلی، شریک مسوول کار در دوره ۴ سال قبل نمی‌تواند تا دو سال با حضور به عنوان شریک در موسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار الزام می‌کند: موسسات حسابرسی و شرکای مسوول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یادشده را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص یادشده پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا از موسسه قبلی، شریک مسوول کار در دوره ۴ سال قبل نمی‌تواند تا دو سال با حضور به عنوان شریک در موسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند.

• متغیرهای کنترل:

Audit size (اندازه موسسه حسابرسی): متغیر دامی است، در صورتیکه سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر باشد عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر می‌گیرد.

$OCF_{i,t}$: جریان نقد عملیاتی تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$SIZE_{i,t}$: لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$LEV_{i,t}$: نسبت اهرمی که از تقسیم جمع بدهی‌ها بر جمع دارایی‌ها بدست می‌آید.

۷. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این تحقیق برای آزمون فرضیات اول تا دوم تحقیق از مدل رگرسیونی زیر استفاده شده است:

$$DA_{i,t+1} = \beta_1 + \beta_2 VFR_{i,t} + \beta_3 MFR_{i,t} + \beta_4 VPR_{i,t} + \beta_5 MPR_{i,t} + \beta_6 AUDIT SIZE_{i,t} + \beta_7 OCF_{i,t} + \beta_8 SIZE_{i,t} + \beta_9 LEV_{i,t} + e_{i,t}$$

پس از آزمون مفروضات رگرسیون و اطمینان از برقراری آن‌ها، نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون فوق برای در جدول ۴-۷ ارائه شده است. مقدار آماره $F(11/998)$ نیز حاکی از معناداری کل مدل رگرسیون می‌باشد. همان‌طور که در قسمت پایین جدول ۲ مشخص شده است، ضریب تعیین و ضریب تعدیل شده مدل فوق به ترتیب عبارتند از ۳۵/۱ درصد و ۲۹/۸ درصد؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۲۹/۸ درصد از تغییرات سطح اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های مورد بررسی توسط متغیرهای مستقل و کنترل مزبور تبیین می‌شوند.

در این جدول اعداد مثبت (منفی) در ستون مقدار ضریب نشان دهنده میزان تاثیر مستقیم (معکوس) هر یک از متغیرها بر سطح اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌های مورد بررسی است.

نحوه داوری: در صورتی که مقدار sig محاسبه شده توسط نرم افزار کمتر از سطح اطمینان در نظر گرفته شده (در این پژوهش معادل ۵٪) باشد، معنی داری متغیر مورد نظر تایید شده و فرضیه مرتبط با آن تایید می گردد. همچنین با توجه به مقدار آماره t ، نیز اگر این آماره از مقدار معادل آن در جدول t استیودنت با همان سطح اطمینان (۵٪) بیشتر باشد، فرضیه مرتبط با آن تایید می گردد.

جدول ۲ نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون

نام متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب	آماره t	سطح معنی داری
عدد ثابت	$\beta 1$	۱/۵۲۲	۲/۸۷۳	۰/۰۰۴
چرخش اجباری موسسه	$\beta 3$	-۲/۴۶۷	-۳/۸۳۸	۰/۰۰۰
چرخش اجباری شریک	$\beta 5$	-۱/۲۱	-۰/۱۵۸	۰/۸۷۵
اندازه موسسه حسابرسی	$\beta 6$	-۲/۳۱۱	-۲/۹۸۷	۰/۰۰۳۷
وجه نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی	$\beta 7$	۱/۵۰۱	۱/۷۶۱	۰/۰۲۱
اندازه شرکت	$\beta 8$	-۰/۸۱۱	-۲/۸۴۷	۰/۰۱۴
اهرم مالی	$\beta 9$	-۳/۲۱۵	-۲/۱۴۱	۰/۰۰۳
ضریب تعیین	۰/۳۵۱	آماره F		۱۱/۹۹۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۹۸	معنی داری (P -Value)		۰/۰۰۰
		آماره دورین واتسون		۱/۶۴۵

فرضیه اول

" بین آثار جابجایی دستوری حسابرسان بر کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد."

نتیجه آزمون: مطابق با جدول ۲ سطح معنی داری (sig) متغیر اندازه آثار جابجایی دستوری حسابرسان برابر با ۰/۰۰۰ می باشد که این مقادیر کمتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۵/۰۷۳-) بزرگتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، ضریب بدست آمده برای متغیر فوق در مدل رگرسیونی فوق معنادار می باشد و از طرفی با توجه به علامت منفی ضریب مزبور (۶/۲۳۴-) می توان گفت که آثار جابجایی دستوری حسابرسان تاثیر معکوس و منفی بر سطح اقلام تعهدی اختیاری و به تبع آن تاثیر مستقیم بر کیفیت حسابرسی دارد. **لذا فرضیه اول تایید می گردد.**

فرضیه دوم

"بین آثار جابجایی دستوری شریک حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد."

نتیجه آزمون: مطابق با جدول ۲، سطح معنی داری (sig) متغیر آثار جابجایی دستوری شریک حسابرسی برابر با ۰/۱۵۸ می‌باشد که این مقادیر بیشتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر ۰/۸۷۵ کوچکتر از آماره t بدست آمده از جدول با همان درجه آزادی است؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، ضریب بدست آمده برای متغیر فوق در مدل رگرسیونی فوق معنادار نمی‌باشد لذا فرضیه دوم نیز تایید نمی‌گردد.

۸. نتیجه گیری

نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با عدم قطعیت و تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می‌شود. حسابرس در خط مقدم رسیدگی، گواهی دهی و نهایتاً اعتبار بخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت های مالی است. حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت‌هاست.

در بُعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بیطرف و مستقل در روابط اقتصادی، قراردادهای کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات عمل می‌کند و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است این، ارزش افزوده ای است که تنها حرفه حسابرسی قادر به افزودن آن به اطلاعات مالی شرکت‌ها است پس اگر حسابرسی یک وسیله نظارتی باشد که نقش‌های متعدد مذکور را بر عهده دارد، با ثابت فرض کردن سایر شرایط، صورتهای مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده اند، از قابلیت اتکا و اعتماد بیشتری نزد مصرف کنندگان این کالا (خدمت) برخوردار خواهند بود (یاسایی، ۱۳۸۹).

مسئولیت‌های قانونی حسابرسان نسبت به گزار شگری مالی آشکار می‌شود. براین اساس صورتهای مالی منتشره توسط کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار باید توسط حسابداران رسمی مجاز (سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد سازمان بورس اوراق بهادار هستند) حسابرسی شوند. حال مساله اساسی برای حسابرسان این است که اگر آنها در رابطه با کیفیت اطلاعات ارائه شده برای ذینفعان رو در روی مدیریت شرکت‌ها قرار گیرند و نتایج آن به گزارش حسابرسی کشیده شود، آنها با خطر از دست دادن منافع اقتصادی خود از طریق از دست دادن صاحبکار و دیگر صاحبکاران بالقوه در آینده نزدیک مواجه می‌شوند. از طرفی مدیران شرکت‌ها با توجه به تاثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره گیری از این تاثیر، حسابرسانی را که اظهارنظر مطلوب و دلخواه مدیریت صادر می‌کنند جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا

به این وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند. این تاثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می شود و عواملی را ایجاد می کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود.

از سوی دیگر تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۰۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار الزام می کند:

موسسات حسابرسی و شرکای مسوول کارحسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یاد شده را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص یاد شده پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا از موسسه قبلی، شریک مسوول کار در دوره ۴ سال قبل نمی تواند تا دو سال با حضور به عنوان شریک در موسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. با عنایت به مطالب فوق و با توجه به اینکه تا کنون در ایران پژوهشی بطور مستقیم تاثیر چرخش حسابرس را بر کیفیت خدمات حسابرس را بر کیفیت خدمات حسابرسی مورد توجه قرار نداده است، مساله اصلی این پژوهش: بررسی تاثیر چرخش حسابرس (شامل چرخش اجباری و اختیاری موسسه و شرکای مسئول) بر کیفیت خدمات حسابرسی می باشد.

۹. پیشنهادهای حاصل از یافته های پژوهش

با توجه به نتایج تحقیق حاضر پیشنهادهایی برای استفاده از این نتایج به شرح زیر ارائه میگردد:

(۱) توجه نهادهای قانون گذار از جمله سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی ایران و... به روابط بین چرخش اجباری و اختیاری موسسات و شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (۲) به سازمان بورس پیشنهاد می شود با ارائه شاخص های مرتبط با کیفیت خدمات حسابرسی و رتبه بندی شرکت های پذیرفته شده از نظر کیفیت حسابرسی در تخصیص بهینه سرمایه در بازار کمک نموده تا از این طریق موجب افزایش شفافیت محیط تصمیم گیری شود

(۳) با توجه به یافته های این تحقیق به فعالان بازار سرمایه، تصمیم گیرندگان، تحلیلگران مالی و سرمایه گذاران بالقوه و بالفعل بورس اوراق بهادار پیشنهاد میگردد در تحلیل طرح های سرمایه گذاری در دارایی های مالی و اوراق بهادار به روابط بین چرخش اجباری و اختیاری موسسات و شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی که در این تحقیق بدان اشاره شد، توجه ویژه مبذول داشته، زیرا لحاظ این عوامل مهم منجر به انتخاب سود سرمایه گذاری بهینه با کمینه مخاطره و بیشترین بازدهی می گردد، ضمن آنکه شفافیت محیط تصمیم گیری و نتایج حاصله را نیز دوجندان می نماید.

منابع

۱. برزیده، فرخ و بولو، قاسم. (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت پیش بینی سود با ضریب واکنش سود و تمرکز مالکیت"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۷، ص ۱۰۱-۱۱۸.

۲. مقدم، بهار، (۱۳۸۵). " محرک های مؤثر بر مدیریت سود"، رساله دکتری، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه علامه طباطبائی.

۳. نوروش، ایرج؛ برقی، زهرا سادات، (۱۳۸۵). " بررسی رابطه خطای برآورد اقلام تعهدی با کیفیت اقلام تعهدی و کیفیت سود (ثبات سود)"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

4. Choi, J.-H., & Ziebart, D. (2004). Management earnings forecasts and the market's reaction to predicted bias in the forecast. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 11(2): 167-192.
5. Fang, W, V. (2009). *The Role of Management Forecasts Precision in Predicting Management Forecast Error*, Rutgers University.
6. King, R., Pownall, G., & Waymire, G. (1990). Expectations adjustment via timely management forecasts: Review, synthesis, and suggestions for future research *Journal of Accounting Literature*, 9, 113-144.
7. Mcconomy.B.J (2009). Bias and Accuracy of Management Earning Forecasts, *Contemporary Accounting Research*, Vol.15, No.2, pp. 33-42.
8. Ng, J., I. Tuna, and R. Verdi. 2006. Management Forecasts, Disclosure Quality, and Market Efficiency. Working Paper, The Wharton School, University of Pennsylvania.
9. Dechow patricia. M, Richard G. Sioan, Amy P. Swwwncy, (1995), " Detecting aernings management. ", *The Accounting Review* 70 (2)
10. Graham, J., C. Harvey, & S. Rajgopal (2005). "The economic implications of corporate financial reporting. ", *Journal of Accounting & Economics*, 40 (1 – 3), 3 – 73.
11. Herrmann, DS., T. Inoue, & W. B. Thomas (2003). "The sale of assets to manags in japan. ", *Journal of Accounting Reseach*, 41 (1), 89 – 108.
12. Kothari, S., A. Leone, & C. Wasley (2005). "Performance matched discretionary accrual measures. " *Journal of Accounting & Economics*, 39 (1), 163 – 197.

Investigating the effects of auditors' order shifts on the quality of their work in trusted companies of Tehran Stock Exchange and Securities

Hadi Barati¹

Saeed Barati²

Mohammad Reza Abdoli³

Date of Receipt: 2022/05/22 Date of Issue: 2022/06/17

Abstract

In the present study, the effects of auditors' order shifts on the quality of their work in trusted companies of Tehran Stock Exchange and Securities are investigated. Therefore, in the continuation of this chapter, the general research plan including hypotheses, research objectives, variables and their operational definition and statistical methods used to test the hypotheses are described. The main purpose is to investigate the effect of forced rotation of the institution and responsible partners on the quality of audit services. The research area covers the years 1394 to 1399 and the research area is the trusted companies of Tehran Stock Exchange and Securities. In order to test the hypotheses in this research, multivariate regression is used using combined and cross-sectional data. To analyze the research data and test the research hypotheses, statistical methods will be used in both descriptive and inferential forms. First, descriptive statistics will be used to explain and describe the demographic characteristics of the data. Then, to estimate the parameters and test the research hypotheses, the classical regression hypotheses are examined. Also 6 EViews and 19 SPSS software are used for descriptive analysis of data and testing of hypotheses and extraction of regression model. Based on the research results, there is a significant relationship between the effects of auditors' order shifts on the quality of audit services. And there is no significant relationship between the effects of audit partner shift and the quality of audit services.

Keywords

Grammatical shift, quality of work, audit partner

1. Master of Auditing Student, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. Hbcom1372@gmail.com(
2. Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. Hbakhshi900@yahoo.com(
3. Associate Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Shahroud Branch, Shahroud, Iran. (Mra830@yahoo.com)