

## بررسی اثر مقایسه‌ای چرخش شریک موسسه حسابرسی و چرخش موسسه

### حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی

زهرة حاجیها<sup>۱</sup>

مریم صابریان رنجبر<sup>۲</sup>

#### چکیده

با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی، ارائه شده است که یکی از پیشنهادها مورد توصیه آنان، چرخش منظم موسسات حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی می‌باشد. در همین راستا، در مطالعه حاضر تلاش شد تا تأثیر چرخش موسسه حسابرسی و چرخش شریک موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی مورد بررسی قرار گیرد. به این منظور از داده‌های ۱۲۶ شرکت به عنوان نمونه تحقیق از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳، و آزمون‌های رگرسیون خطی و مدل داده‌های ترکیبی استفاده شد.

نتایج بررسی‌ها نشان داد که ارتباطی معنادار بین تغییر موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار نبوده ولی بین تغییر شریک مسئول کار حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، ارتباطی معنادار و معکوس برقرار است.

واژگان کلیدی: چرخش موسسه حسابرسی، چرخش شریک موسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی.

---

<sup>۱</sup> حاجیها، زهرة. دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق؛ تهران، ایران.  
(drzhajiha@gmail.com) (عهده دار مکاتبه)

<sup>۲</sup> کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهرقدس، تهران، ایران.  
(maryam.saberian@yahoo.com)

## مقدمه

در پی رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی چون انرون و وردکام، نگرانی‌هایی در رابطه با کیفیت گزارشگری مالی و قابلیت اتکای صورتهای مالی بوجود آمد و از آنجایی که انگشت اتهام به سمت حسابرس مستقل بود، مطالعات متعددی به منظور افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی در اغلب کشورها آغاز شد و موضوع از جنبه‌های مختلف مورد بررسی قرار گرفت. یکی از راهکارهای پیشنهادی، چرخش منظم و ادواری حسابرس و شرکای حسابرسی بود که به زمینه‌ها اهمیتی در تحقیقات حسابرسی تبدیل شده و مناظرات زیادی را بین طرفداران و مخالفان این دیدگاه رقم زد. از دید طرفداران، فرآیند چرخش موجب می‌شود نگاهی تازه در ذهن استفاده‌کنندگان نسبت به جایگاه حسابرسی متبادر شود و این فرآیند با قطع ارتباط بلندمدت حسابرس و صاحبکار، موجب حفظ استقلال حسابرسان می‌شود. از سوی دیگر، مخالفان معتقدند که این فرآیند باعث افزایش ریسک حسابرسی و همچنین کاهش کیفیت حسابرسی در سال‌های ابتدایی حسابرسی به دلیل عدم آشنایی حسابرسان جدید با فعالیت صاحبکار می‌شود. که این امر، به نوبه خود منجر به کاهش اعتبار فرآیند حسابرس در ابعاد کلان می‌گردد.

هرچند در ایران قوانینی درخصوص چرخش ادواری حسابرس وضع شده ولی به رغم وجود پشتوانه‌های نظری این موضوع، شواهد تجربی کمی در مورد این ادعا در کشورمان جمع آوری شده است؛ لذا در این تحقیق بر آن هستیم تا به بررسی شواهد تجربی موجود در ایران بپردازیم و به این سوال پاسخ دهیم که آیا در سطح شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، چرخش موسسه حسابرسی و چرخش شریک موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر هستند یا خیر؟

## مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

از دیدگاه جناس و بلانچیت<sup>۳</sup> (۲۰۰۰) دو نگرش کلی در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی مورد استفاده وجود دارد. دیدگاه اول بر نیاز استفاده‌کنندگان مبتنی است. طبق این دیدگاه، کیفیت گزارشگری مالی به سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان این اطلاعات مربوط می‌شود. دیدگاه دوم بر حفاظت از سرمایه‌گذار یا سهام‌دار متمرکز می‌باشد. یک تفاوت اساسی میان دو دیدگاه کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. دیدگاه نیاز استفاده‌کننده عمدتاً به فراهم کردن اطلاعات مربوط

<sup>3</sup> Jonas and Blanchet

برای استفاده کنندگان برای تصمیم‌گیری مربوط می‌شود در حالیکه هدف دیدگاه دوم حفاظت از سرمایه‌گذار، اطمینان از اطلاعات تهیه شده کافی، شفاف و قابل قبول برای نیاز سرمایه‌گذاران است. بنابراین کیفیت پایین گزارشگری مالی موجب ضرر رساندن به منافع هر دو گروه می‌شود. شواهد نشان می‌دهد افزایش عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی موجب کاهش قابلیت اتکای صورت‌های مالی می‌شود. دی آنجلو<sup>۴</sup> (۱۹۸۱) بیان می‌کند که افزایش کیفیت حسابرسی رویکردی برای کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران خارجی است. در همین راستا وانسترالن<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) نشان می‌دهد که همکاری‌های طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان را افزایش می‌دهد که احتمالاً دلیل آن تضاد منافع بین مدیران و حسابرسان می‌باشد. همچنین طی تحقیقات قبلی (وانسترالن، ۲۰۰۰ و جانسون و همکاران، ۲۰۰۲) اشاره شده که چرخش اجباری حسابرسان ممکن است پیامدهای اقتصادی مهمی از جمله افزایش کیفیت گزارشگری مالی داشته باشد. لذا در این تحقیق بر آن هستیم تا به جمع‌آوری پشتوانه و شواهد تجربی قابل اتکاء برای اثبات یا رد این ادعا که چرخش موسسه یا شریک حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی موثر است، پردازیم.

### پیشینه تحقیق

ایخارو<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) به بررسی رابطه بین دوری تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی پرداخت. وی بیان نمود که حسابرس در تصدی طولانی مدت ممکن است با صاحبکار صمیمی و دلسوزتر شود که این ممکن است به نوبه خود منجر به کاهش توانایی حسابرس به واجد شرایط گزارش خود و در نتیجه افزایش انگیزه تقلب گردد. وی همچنین نشان داد که رابطه بین دوری تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بسته به توانایی حسابرس و یا سطح استقلالش می‌باشد. کامرون<sup>۷</sup> و همکاران (۲۰۱۴) در تحقیق خود با عنوان "چرخش اجباری موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی"، به بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی و تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های امریکایی طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۰ پرداختند. آنان نتیجه گرفتند که افزایش دوره تصدی حسابرسی، موجبات افزایش کیفیت حسابرسی را فراهم می‌آورد.

---

4 DeAngelo  
5 Vanstraelen  
6 Johnson  
7 Ikhara  
8 Cameran

براکس<sup>۹</sup> و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان "چرخش موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های امریکایی"، به بررسی تأثیر چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های امریکایی طی سال‌های ۱۹۹۲ تا ۲۰۰۸ پرداختند. آنان فرض نمودند که در سال‌های ابتدای شروع همکاری، به دلیل افزایش شناخت، به تدریج کیفیت حسابرسی افزایش یابد، اما به تدریج با افزایش سال‌های همکاری، به علت ایجاد آشنایی، از کیفیت حسابرسی کاسته شود. آنان دوره چرخش موسسه حسابرسی در شرکت‌های امریکایی را از ۱۲ تا ۱۶ سال ارزیابی نمودند. ضمناً نتیجه گرفتند که چرخش اجباری ضرورتی ندارد.

احسان و بویان<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۲) در پژوهشی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت با تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌هایی که صورت‌های مالی آن‌ها به وسیله حسابرسان و مؤسسات حسابرسی متخصص در صنعت، حسابرسی می‌شود تأخیر کمتری در انتشار گزارش‌های خود دارند. هم‌چنین، احسان و بویان نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرسان تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را کاهش می‌دهد.

تانی<sup>۱۱</sup> و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای صاحب‌کاران پیشین شرکت اندر سن، که به صورت داوطلبانه حسابرسان خود را به سایر شرکت‌های عضو ۵ شرکت بزرگ حسابرسی برای سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۲ میلادی تغییر داده‌اند، بیشتر است. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌هایی که به طور داوطلبانه حسابرسان خود را تغییر داده‌اند تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی آن‌ها به مقدار کمی از شرکت‌هایی بیشتر است که حسابرسان خود را تغییر داده‌اند.

مصطفی<sup>۱۲</sup> (۲۰۱۰) تحقیقی را تحت عنوان "تأثیر تغییر حسابرسان بر کیفیت حسابرسی: مطالعه موردی مصر"، انجام داد. او در بررسی‌های خود با استفاده از داده‌های شرکت‌های مصری طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۸، نتیجه گرفت که حسابرسان مصری، به خوبی مفهوم کیفیت حسابرسی را می‌دانند و با مزایای ارتباط بلندمدت با صاحبکار در راستای افزایش کیفیت حسابرسی موافقت می‌کنند. در مجموع نتایج بررسی‌های وی نشان داد که چرخش اجباری موسسه حسابرسی، راهکاری مفید برای افزایش استقلال مؤسسات حسابرسی در مصر است.

9 Brooks

10 Ahsan and Bhuiyan

11 Tanyi and Raghunandan

12 Mostafa

جکسون<sup>۱۳</sup> و همکاران (۲۰۰۸) در مطالعه‌ای تحت عنوان "تغییر اجباری موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی"، با استفاده از داده‌های شرکت‌های استرالیایی طی سال‌های ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۳، نتیجه گرفتند که تغییر موسسه حسابرسی در کل امر مفیدی است و هزینه‌های مربوط به تغییر موسسه حسابرسی در مجموع کمتر از مزایای آن می‌باشند. گفتنی است آنان برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از کیفیت اقلام تعهدی و نوع اظهار نظر حسابرسی استفاده نمودند.

کارکلو و ناگی<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۴) در تحقیقی تحت عنوان "چرخش موسسه حسابرسی و گزارشگری مالی متقلبان"، به مطالعه رابطه بین کیفیت حسابرسی و چرخش موسسات از نقطه نظر گزارشگری مالی پرداختند. نتایج تحقیق آنان با استفاده از داده‌های شرکت‌های امریکایی طی سال‌های ۱۹۹۰ تا ۲۰۰۱، نشان داد که یک رابطه مستقیم بین دوره ارتباط کوتاه‌مدت حسابرسی و تعداد گزارش حاوی تحریفات با اهمیت وجود دارد. به‌طور کلی، تحریفات با اهمیت در سال‌های اولیه حسابرسی رخ می‌دهد، لذا در این شرایط، چرخش موسسات حسابرسی تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی می‌گذارد.

وکیلی‌فرد و محمدی (۱۳۹۴) به مطالعه تغییر حسابررس و نوع گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تغییر حسابررس مستقل با گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته و در بحث نوع تغییر حسابررس نیز نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این مطلب است که بین نوع تغییر حسابررس مستقل با گزارش حسابرسی در شرکت‌های مورد بررسی رابطه معناداری وجود ندارد.

نیکومرام و موکل (۱۳۹۳) به بررسی عوامل اثرگذار بر تغییر حسابررس از دیدگاه راهبری شرکتی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که هر چه درصد سهام بیشتری در اختیار بزرگترین مالک شرکت باشد، شرکت تمایل بیشتری دارد که حسابررس خود را به منظور انتخاب حسابررس کوچکتر تغییر دهد و زمانیکه شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابررس اظهار نظر غیرمقبول دریافت کرده باشد تمایلی ندارد که حسابررس خود را به منظور انتخاب حسابررس کوچکتر تغییر دهد.

ملکیان و عبدی‌پور (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از وجود رابطه مستقیم و معنادار بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در مجموع یافته‌های تحقیق بیانگر این

---

13 Jackson

14 Carcello and Nagy

است که تغییر موسسه حسابرسی موجب افزایش سطح محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌شود.

واعظ و احمدی (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش آنان نشان داد که تغییر حسابرس با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه معناداری ندارد اما حق‌الزحمه حسابرسی با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای با عنوان "رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی"، از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۹ استفاده نمودند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد تغییر حسابرس رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهارنظر حسابرسی دارد. علاوه بر این، اندازه شرکت نیز رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهارنظر حسابرسی دارد. زیان‌ده بودن شرکت، سن شرکت و مدت تصدی حسابرسی رابطه‌ای منفی و معکوس با تغییر اظهارنظر حسابرسی دارد. تغییر حسابرس بیشترین رابطه را با تغییر اظهارنظر حسابرسی دارد. رابطه مستقیم میان تغییر حسابرس و تغییر اظهارنظر حسابرسی، پدیده گزینش اظهارنظر در بازار حسابرسی ایران را تأیید می‌نماید.

پورحیدری و بدری خیره‌مسجدی (۱۳۹۰) در مطالعه‌ای با عنوان "بررسی ارتباط بین چرخش شریک حسابرسی و موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی"، از داده‌های شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۴ استفاده نمود. یافته‌های پژوهش نشان داد که چرخش موسسات حسابرسی بر تعدیلات سنواتی تأثیر ندارد و چرخش شریک حسابرس باعث کاهش تعدیلات سنواتی می‌شود.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای با عنوان "بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، به بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پردازش اطلاعات جمع‌آوری شده از نمونه مورد بررسی طی سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۵ نشان داد که چرخش موسسات حسابرسی، موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

### فرضیه‌های پژوهش

- در راستای دستیابی به پاسخ سوال‌های مطرح شده و همچنین بر اساس روابط تبیین شده، فرضیه‌های زیر مطرح می‌گردد:
۱. چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موثر است.
  ۲. چرخش شریک موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موثر است.

### روش‌شناسی پژوهش

از آنجا که نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند در تصمیمات مدیران، سرمایه‌گذاران، تحلیل‌گران و فعالان بازار سرمایه، سازمان بورس و اوراق بهادار و حساب‌رسان مورد استفاده قرار گیرد، از جنبه هدف پژوهش، از نوع پژوهش‌های کاربردی به شمار می‌رود. همچنین از جنبه نحوه استنباط در خصوص فرضیه‌های پژوهش، در گروه پژوهش‌های توصیفی-همبستگی قرار می‌گیرد، زیرا جهت کشف روابط بین متغیرهای پژوهش، از تکنیک‌های رگرسیون و همبستگی استفاده خواهد شد که به این ترتیب، از نظر استدلالی، استدلال استقرایی است. همچنین، از آنجا که از طریق آزمایش داده‌های موجود، نتیجه‌گیری خواهیم کرد، این پژوهش در گروه تئوری‌های اثباتی قرار خواهد گرفت.

### مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از مدل‌های زیر استفاده می‌شود:

$$\begin{aligned} ADAC_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 NEW\_AF_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 LOSS_{i,t} + \beta_4 \\ & LNTA_{i,t} + \beta_5 STCKRET_{i,t} + \beta_6 OCF\_TA_{i,t} + \beta_7 BIG\_AUD_{i,t} \\ & + \beta_8 BTM_{i,t} + \beta_9 BIND_{i,t} + \beta_{10} INSPCTG_{i,t} + \epsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} ADAC_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 NEW\_AFP_{i,t} + \beta_2 LEV_{i,t} + \beta_3 LOSS_{i,t} \\ & + \beta_4 LNTA_{i,t} + \beta_5 STCKRET_{i,t} + \beta_6 OCF\_TA_{i,t} + \beta_7 \\ & BIG\_AUD_{i,t} + \beta_8 BTM_{i,t} + \beta_9 BIND_{i,t} + \beta_{10} INSPCTG_{i,t} \\ & + \epsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (2)$$

که در آن‌ها:

#### متغیر وابسته:

ADAC = کیفیت ارقام تعهدی به‌عنوان معیاری برای کیفیت گزارشگری مالی که برای محاسبه آن از مدل مدیریت سود جونز<sup>۱۵</sup> استفاده می‌شود. در این روش، ارقام تعهدی اختیاری طی دو مرحله برآورد می‌شوند. در ابتدا، متغیر کل ارقام تعهدی (که تفاوت بین سود خالص و جریان وجه نقد عملیاتی است) در رگرسیون متشکل از متغیرهای کلیدی که انتظار می‌رود بر آن اثر گذارند، قرار می‌گیرد. به صورت زیر:

$$\begin{aligned} ACC_{it}/TA_{it-1} = & \alpha_0 + \alpha_1 (1/TA_{it-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{it}/TA_{it-1}) + \\ & \alpha_3 (PPE_{it}/TA_{it-1}) + \epsilon_{i,t} \end{aligned}$$

که در آن،  $i$  شاخص شرکت و  $t$  شاخص زمان،  $ACC_{it}$  نشانگر کل ارقام تعهدی است که برابر است با سود خالص منهای جریان وجه نقد ناشی از عملیات،  $\Delta REV_{it}$  تغییر در فروش،  $PPE_{it}$  کل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات، و  $TA_{t-1}$  کل دارایی‌های شرکت در سال قبل است. از ضرایب برآورده شده  $\alpha_0$ ،  $\alpha_1$ ،  $\alpha_2$  و  $\alpha_3$  برای محاسبه ارقام تعهدی اختیاری به شکل زیر استفاده می‌گردد.



مقادیر بالاتر اقلام تعهدی اختیاری، به مدیریت سود بیشتر تفسیر می‌گردد. از قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری معکوس برای محاسبه کیفیت گزارشگری مالی استفاده می‌شود.

#### متغیرهای مستقل:

NEW\_AF = نشانگر تغییر موسسه حسابرسی است که اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت همان موسسه حسابرسی کننده سال قبل باشد، برابر با صفر می‌باشد و در غیر این صورت، برابر یک است (لیت<sup>۱۶</sup> و همکاران، ۲۰۱۴).

NEW\_AFP = نشانگر تغییر شریک مسئول کار حسابرسی است که اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت همان موسسه حسابرسی کننده سال قبل باشد و یکی از شرکای مسئول کار نسبت به سال قبل، تغییر کرده باشند برابر با یک می‌باشد و در غیر این صورت، برابر صفر است (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

#### متغیرهای کنترلی:

LEV = اهرم مالی که برابر است با نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).  
LOSS = زیان‌ده بودن شرکت که اگر شرکت زیان خالص داشته باشد برابر یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت، برابر صفر خواهد بود (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

LNTA = لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت که معیاری برای اندازه شرکت است (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

STCKRET = نشانگر بازده سهام شرکت است که برابر خواهد بود با تفاضل قیمت سهام در انتهای سال و ابتدای سال به علاوه سود تقسیمی، تقسیم بر قیمت سهام در ابتدای سال (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

OCF\_TA = جریان نقد عملیاتی شرکت که برابر است با نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی‌های شرکت (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

BIG\_AUD = اندازه موسسه حسابرسی که اگر موسسه حسابرسی کننده، سازمان حسابرسی باشد برابر با یک قرار می‌گیرد و در غیر این صورت، برابر با صفر خواهد بود (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۳).

BTM = نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام که معیاری برای فرصت‌های رشد و سرمایه‌گذاری شرکت می‌باشد (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

BIND = استقلال هیئت مدیره که برابر با نسبت اعضای غیرموظف هیئت مدیره به کل اعضای هیئت مدیره است (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

INSPCTG = مالکیت نهادی را نشان می‌دهد که برابر است با نسبت سهام تحت تملک سهامداران نهادی به کل سهام شرکت (لیت و همکاران، ۲۰۱۴).

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال ۱۳۸۹ تا سال ۱۳۹۳ است. نمونه از طریق روش حذف سیستماتیک از جامعه آماری، انتخاب خواهد شد. به این ترتیب که نمونه، متشکل از کلیه شرکت‌های موجود در جامعه آماری است که حائز معیارهای زیر باشند:

۱. دوره مالی آن‌ها به ۱۲/۲۹ هر سال ختم شود.
  ۲. در طول دوره پژوهش تغییر در دوره مالی نداشته باشند، تا نتایج عملکرد مالی، قابل مقایسه باشند.
  ۳. داده‌های مورد نیاز جهت متغیرهای پژوهش در طول دوره زمانی ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ موجود باشند، تا درحداکثر بتوان محاسبات را بدون نقص انجام داد.
  ۴. جزء شرکت‌های فعال در حوزه فعالیت‌های مالی، از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بانک‌ها، بیمه‌ها و موسسات مالی نباشند. به دلیل اینکه این موسسات از لحاظ ماهیت فعالیت متفاوت بوده و درآمد اصلی آن‌ها حاصل از سرمایه‌گذاری بوده و وابسته به فعالیت سایر شرکت‌ها است، لذا ماهیتاً با سایر شرکت‌ها متفاوت می‌باشند، لذا از پژوهش حذف خواهند شد.
- توجه به شرایط ذکر شده، منجر به انتخاب ۱۲۶ شرکت به عنوان نمونه آماری این پژوهش شد. گفتنی است که هر شرکت طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳، دارای ۵ مجموعه اطلاعات مالی قابل استخراج در صورت‌های مالی و سایر منابع اطلاعاتی مرتبط است.

### یافته‌های تحقیق

#### ۱- آمار توصیفی

نمونه نهایی مورد بررسی طی مقاطع زمانی مورد بررسی ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳، شامل ۱۲۶ شرکت می- باشد. در این قسمت، میانگین، میانه (معیارهای مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) متغیرهای مورد استفاده محاسبه و در نگاره شماره یک آورده شده است. لازم به ذکر است که پس از حذف داده‌های پرت و مرتب‌سازی داده‌ها، تعداد شرکت-سال‌های متغیرهای تحقیق با اندکی کاهش مواجه شده است.

نگاره (۱): شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

| متغیرهای تحقیق               | میانگین | میانه  | بیشینه | کمینه                  | انحراف معیار |
|------------------------------|---------|--------|--------|------------------------|--------------|
| اقدام تعهدی اختیاری          | ۰/۱۱    | ۰/۰۸۴  | ۰/۷۹۳  | ۰ <sup>-۵</sup> * ۶/۵۶ | ۰/۱۰۵        |
| تغییر موسسه حسابرسی          | ۰/۲۴۶   | ۰/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۰/۰۰۰                  | ۰/۴۳۱        |
| تغییر شریک مسئول کار حسابرسی | ۰/۳۲۲   | ۰/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۰/۰۰۰                  | ۰/۴۶۷        |
| اهرم مالی                    | ۰/۶     | ۰/۶۱۹  | ۰/۹۸۶  | ۰/۰۹۶                  | ۰/۱۸۶        |
| زیان‌ده بودن شرکت            | ۰/۱۰۷   | ۰/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۰/۰۰۰                  | ۰/۳۱         |
| اندازه شرکت                  | ۱۳/۵۷   | ۱۳/۴۵۳ | ۱۸/۸۱۷ | ۱۰/۰۳۱                 | ۱/۴۳۹        |
| بازده سهام                   | ۰/۵۴۲   | ۰/۲۱۹  | ۵/۵۳۱  | -۰/۶۵۵                 | ۰/۹۹۹        |
| جریان نقدی عملیاتی           | ۰/۱۲۳   | ۰/۱۰۶  | ۰/۶۵۱  | -۰/۳۴۸                 | ۰/۱۲۵        |
| اندازه موسسه حسابرسی         | ۰/۲۳۶   | ۰/۰۰۰  | ۱/۰۰۰  | ۰/۰۰۰                  | ۰/۴۲۵        |
| فرصت‌های رشد                 | ۰/۷۱۶   | ۰/۵۶۳  | ۳/۳۵۱  | ۰/۱۱۶                  | ۰/۵۲         |
| استقلال هیئت مدیره           | ۰/۵۶۳   | ۰/۶    | ۱/۰۰۰  | ۰/۰۰۰                  | ۰/۲۷۸        |
| مالکیت نهادی                 | ۴۳/۳۹۳  | ۳۵/۴۳۵ | ۹۹/۱۶  | ۰/۰۰۰                  | ۳۴/۵۸۹       |

میانگین، اصلی‌ترین و مهم‌ترین شاخص مرکزی به شمار می‌آید که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. همان‌طور که در نگاره شماره یک مشاهده می‌شود، مقدار میانگین متغیر اقدام تعهدی اختیاری، ۰/۱۱ است.

میانه نقطه‌ای است که یک نمونه را به دو قسمت مساوی تقسیم می‌نماید. به عبارتی دیگر، ۵۰ درصد مشاهدات قبل و ۵۰ درصد مشاهدات بعد از آن قرار دارند. همان‌طور که در نگاره شماره یک نشان داده شده است، مقدار میانه متغیر اقدام تعهدی اختیاری، ۰/۰۸۴ است.

به طور کلی، معیارهای پراکندگی، معیارهایی هستند که پراکندگی مشاهدات را حول میانگین بررسی و مقایسه می‌نمایند. یکی از مهم‌ترین معیارهای پراکندگی، انحراف معیار می‌باشد. با توجه به

نگاره فوق، این معیار برای متغیر اقلام تعهدی اختیاری، ۰/۱۰۵ است. بیشترین مقدار متغیر اقلام تعهدی اختیاری نیز ۰/۷۹۳ و کمترین مقدار آن برابر ۵-۱۰\*۶/۵۶ است.

## ۲- آمار استنباطی

### آزمون‌های پیش فرض

در راستای آزمون مدل‌ها، ابتدا برای تعیین روش داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آن‌ها، از آزمون چاو و آماره F لیمر استفاده می‌گردد. نتایج این آزمون در نگاره شماره دو آمده است.

نگاره (۲): نتایج آزمون چاو

| مدل | فرضیه صفر                      | آماره F | سطح معناداری | نتیجه آزمون چاو   |
|-----|--------------------------------|---------|--------------|-------------------|
| اول | استفاده از روش داده‌های تلفیقی | ۱/۸۴۷   | ۰/۰۰۰        | فرض صفر رد می‌شود |
| دوم | استفاده از روش داده‌های تلفیقی | ۱/۸۶    | ۰/۰۰۰        | فرض صفر رد می‌شود |

مطابق آنچه در نگاره شماره دو دیده می‌شود، نتیجه آزمون چاو، نشان می‌دهد که احتمال به دست آمده برای آماره F برای هر دو مدل کمتر از ۵ درصد است، بنابراین برای آزمون این مدل، داده‌ها به صورت تابلویی مورد استفاده قرار می‌گیرند. در ادامه در نگاره شماره سه، با اجرای آزمون هاسمن، ضرورت استفاده از روش اثرات ثابت یا تصادفی، بررسی می‌گردد.

نگاره (۳): نتایج آزمون هاسمن

| مدل | فرضیه صفر                   | آماره کای دو | سطح معناداری | نتیجه آزمون       |
|-----|-----------------------------|--------------|--------------|-------------------|
| اول | استفاده از مدل اثرات تصادفی | ۴۱/۸۹۳       | ۰/۰۰۰        | فرض صفر رد می‌شود |
| دوم | استفاده از مدل اثرات تصادفی | ۳۷/۱۲۲       | ۰/۰۰۰        | فرض صفر رد می‌شود |

با توجه به نگاره شماره سه، سطح معناداری آزمون هاسمن برای هر دو مدل کمتر از ۰/۰۵ است، لذا برای برآورد ضرایب مدل‌ها، باید از مدل اثرات ثابت استفاده نمود.

### آزمون فرضیه اول تحقیق

نتیجه آزمون مدل اول با استفاده از مدل اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی در نگاره شماره چهار ارائه شده است.

نگاره (۴): آزمون فرضیه اول

| متغیر       | ضرایب  | خطای استاندارد | آماره t | سطح معناداری |
|-------------|--------|----------------|---------|--------------|
| عرض از مبدأ | -۰/۶۹۴ | ۰/۰۸           | -۸/۵۷۱  | ۰/۰۰۰        |

|       |        |                       |         |                      |
|-------|--------|-----------------------|---------|----------------------|
| ۰/۵۳۹ | -۰/۶۱۳ | ۰/۰۰۴                 | -۰/۰۰۲  | تغییر موسسه حسابرسی  |
| ۰/۰۳۱ | -۲/۱۵۶ | ۰/۰۲۴                 | -۰/۰۵۳  | اهرم مالی            |
| ۰/۰۰۰ | ۳/۸۹۷  | ۰/۰۰۵                 | ۰/۰۰۲   | زیان‌ده بودن شرکت    |
| ۰/۰۰۰ | ۱۰/۳۲۶ | ۰/۰۰۵                 | ۰/۰۶۱   | اندازه شرکت          |
| ۰/۶۵۲ | ۰/۴۵۱  | ۰/۰۰۲                 | ۰/۰۰۱   | بازده سهام           |
| ۰/۰۱۲ | ۲/۵    | ۰/۰۲۸                 | ۰/۰۷۱   | جریان نقدی عملیاتی   |
| ۰/۰۰۲ | ۳/۰۴۸  | ۰/۰۰۶                 | ۰/۰۰۲   | اندازه موسسه حسابرسی |
| ۰/۶۳۳ | ۰/۴۷۶  | ۰/۰۰۶                 | ۰/۰۰۲   | فرصت‌های رشد         |
| ۰/۸۰۷ | ۰/۲۴۳  | ۰/۰۱۴                 | ۰/۰۰۳   | استقلال هیئت مدیره   |
| ۰/۰۱۹ | -۲/۳۴۲ | ۰/۰۰۰۲                | -۰/۰۰۰۴ | مالکیت نهادی         |
| ۰/۶۶۷ |        | ضریب تعیین            | ۶/۶۲۴   | آماره F              |
| ۰/۵۶۶ |        | ضریب تعیین تعدیل شده  |         |                      |
| ۲/۲۵  |        | مقدار دوربین - واتسون | ۰/۰۰۰   | سطح معناداری آماره F |

با توجه به نتایج نگاره شماره چهار، از آنجا که آماره  $t$  متغیر تغییر موسسه حسابرسی کوچکتر از  $\pm ۰/۹۶۵$  (برابر با  $-۰/۶۱۳$ ) بوده و سطح معناداری آن بزرگتر از  $۰/۰۵$  است، ارتباطی معنادار بین تغییر موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار نیست. به این ترتیب، فرضیه اول تحقیق پذیرفته نمی‌شود.

این در حالی است که متغیرهای کنترلی زیان‌ده بودن شرکت، اندازه شرکت، جریان نقد عملیاتی و اندازه موسسه حسابرسی دارای ارتباطی مستقیم و معنادار با متغیر وابسته هستند و ارتباطی معکوس و معنادار بین اهرم مالی و مالکیت نهادی با متغیر وابسته برقرار است. علاوه بر این، آماره دوربین - واتسون  $۲/۲۵$  است که بین  $۱/۵$  و  $۲/۵$  قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز  $۰/۰۰۰$  است که پایین‌تر از  $۰/۰۵$  بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در نگاره شماره چهار، ضریب تعیین مدل می‌باشد. مقدار ضریب تعیین مدل مورد استفاده حدود  $۶۶$  درصد می‌باشد که نشان می‌دهد حدود  $۶۶$  درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است که مقدار قابل قبولی است.

### آزمون فرضیه دوم تحقیق

نتیجه آزمون مدل دوم با استفاده از مدل اثرات ثابت و روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی در نگاره شماره پنج ارائه شده است.

نگاره (۵): آزمون فرضیه دوم

| متغیر                        | ضرایب   | خطای استاندارد       | آماره t | سطح معناداری |
|------------------------------|---------|----------------------|---------|--------------|
| عرض از مبدأ                  | -۰/۷۵۱  | ۰/۰۷۱                | -۱۰/۵۸  | ۰/۰۰۰        |
| تغییر شریک مسئول کار حسابرسی | ۰/۰۱۲   | ۰/۰۰۳                | ۳/۹۸۷   | ۰/۰۰۰        |
| اهرم مالی                    | -۰/۰۳۸  | ۰/۰۲۴                | -۱/۵۹۵  | ۰/۱۱۱        |
| زیان ده بودن شرکت            | ۰/۰۲۳   | ۰/۰۰۵                | ۴/۵۸۳   | ۰/۰۰۰        |
| اندازه شرکت                  | ۰/۰۶۵   | ۰/۰۰۵                | ۱۲/۴۹۷  | ۰/۰۰۰        |
| بازده سهام                   | ۰/۰۰۱   | ۰/۰۰۲                | ۰/۵۳    | ۰/۵۹۶        |
| جریان نقدی عملیاتی           | ۰/۰۵۵   | ۰/۰۲۷                | ۱/۹۹۸   | ۰/۰۴۶        |
| اندازه موسسه حسابرسی         | ۰/۰۱۴   | ۰/۰۰۷                | ۱/۹۹۸   | ۰/۰۴۶        |
| فرصت های رشد                 | ۰/۰۰۱   | ۰/۰۰۶                | ۰/۲۱۷   | ۰/۸۲۸        |
| استقلال هیئت مدیره           | -۰/۰۰۳  | ۰/۰۱۳                | -۰/۲۸   | ۰/۷۷۴        |
| مالکیت نهادی                 | -۰/۰۰۰۴ | ۰/۰۰۰۲               | -۲/۳۳   | ۰/۰۲         |
| آماره F                      | ۶/۸۵۲   | ضریب تعیین           | ۰/۶۷۵   | ۰/۵۷۶        |
| سطح معناداری آماره F         | ۰/۰۰۰   | ضریب تعیین تعدیل شده | ۲/۲۸۸   |              |
|                              |         | مقدار دوربین- واتسون |         |              |

با توجه به نتایج نگاره شماره پنج، از آنجا که آماره t متغیر تغییر شریک مسئول کار حسابرسی بزرگتر از ۱/۹۶۵+ (برابر با ۳/۹۸۷) بوده و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۰۵ است، ارتباطی معنادار و مستقیم بین تغییر شریک مسئول کار حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار است. در واقع می توان گفت که تغییر شریک مسئول کار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی شرکت می شود (چراکه اقلام تعهدی اختیاری، معیاری معکوس برای کیفیت گزارشگری مالی است). به این ترتیب، فرضیه دوم تحقیق پذیرفته می شود.

این در حالی است که متغیرهای کنترلی زیان ده بودن شرکت، اندازه شرکت، جریان نقد عملیاتی و اندازه موسسه حسابرسی دارای ارتباطی مستقیم و معنادار با متغیر وابسته هستند و ارتباطی معکوس و معنادار بین مالکیت نهادی با متغیر وابسته برقرار است. علاوه بر این، آماره دوربین- واتسون ۲/۲۸۸ است که بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد. ضمناً سطح معناداری آماره F نیز ۰/۰۰۰ است که پایین تر از ۰/۰۵

بوده و نشان از معناداری مدل دارد. دیگر نکته قابل توجه در نگاره شماره پنج، ضریب تعیین مدل می- باشد. مقدار ضریب تعیین مدل مورد استفاده حدود ۶۷ درصد می باشد که نشان می دهد حدود ۶۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی قابل توضیح است که مقدار قابل قبولی است.

### نتیجه گیری

در این مطالعه، فرضیه های تحقیق بر اساس داده های گردآوری شده از ۱۲۶ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۳ و با استفاده از تحلیل رگرسیون ترکیبی مورد آزمون قرار گرفتند.

در راستای آزمون فرضیه اول نتایج بررسی ها نشان داد که ارتباطی معنادار بین تغییر موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار نیست. به این ترتیب، فرضیه اول تحقیق پذیرفته نشد. علت این موضوع را می توان در آثار همزمان مثبت و منفی چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی جستجو کرد. بدین معنا که این چرخش در عین حال که موجب افزایش استقلال حسابرس می شود (افزایش کیفیت حسابرسی)، شناخت حسابرس از صاحبکار و فعالیت آن را کاهش داده (کاهش کیفیت حسابرسی) و در مجموع، تغییر موسسه حسابرسی دارای ارتباطی معنادار با کیفیت حسابرسی نخواهد بود و در واقع، کیفیت حسابرسی متأثر از تغییر موسسه حسابرسی نیست.

در راستای آزمون فرضیه دوم تحقیق نتایج بررسی ها نشان داد که ارتباطی معنادار و مستقیم بین تغییر شریک مسئول کار حسابرسی و اقلام تعهدی اختیاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برقرار است. در واقع می توان گفت که تغییر شریک مسئول کار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی شرکت می شود (چراکه اقلام تعهدی اختیاری، معیاری معکوس برای کیفیت گزارشگری مالی است). به این ترتیب، فرضیه دوم تحقیق پذیرفته شد. در توضیح این موضوع می توان اینطور استدلال کرد که چرخش شریک موسسه حسابرسی در عین حال که شناخت حسابرس از صاحبکار و فعالیت آن را کاهش می دهد (کاهش کیفیت حسابرسی)، نمی تواند به اندازه کافی موجب افزایش استقلال حسابرس گردد و در واقع، اثر مثبت آن به میزان اثر منفی آن نخواهد بود. به این ترتیب، چرخش شریک مسئول کار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی می گردد.

گرچه تاکنون مطالعات چشمگیری در حوزه موضوعی مطالعه حاضر انجام نشده است اما از میان مطالعات انجام شده نیز می‌توان تشابهاتی را شناسایی و بیان نمود. همان‌طور که در نتایج مشهود بوده است، اجرای دقیق آزمون‌های آماری نشان داد که ارتباطی معنادار بین چرخش موسسه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی برقرار نیست که این نتیجه را می‌توان در انطباق با نتایج مطالعات حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) و پورحیدری و بدری خیره‌مسجدی (۱۳۹۰) و در تضاد با نتایج مطالعات کارکلو و ناگی (۲۰۰۴)، جکسون و همکاران (۲۰۰۸)، مصطفی (۲۰۱۰)، براکس و همکاران (۲۰۱۳) و کامرون و همکاران (۲۰۱۴) دانست.

دیگر نتیجه این مطالعه مبنی بر تأثیر معکوس چرخش شریک مسئول کار حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی را نیز می‌توان در انطباق با استدلای انجمن حسابداران رسمی امریکا (۱۹۹۲) و پرایس واتر‌هاوس کوپرز (۲۰۰۲) و در تضاد با نتایج و استدلال‌های پورحیدری و بدری خیره‌مسجدی (۱۳۹۰) دانست.

با توجه به نتایج تحقیق حاضر مبنی بر اینکه تغییر موسسه حسابرسی نمی‌تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران گردد، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا با بررسی دقیق‌تر عواقب مفاد دستورالعمل «موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب ۱۳۸۶/۶/۸ شورای عالی بورس، از جمله تبصره ۲ ماده ۱۰ و بند «پ» ماده ۱۳ مبنی بر ضرورت چرخش حسابرس، سایر راهکارهای بهبود کیفیت و استقلال حسابرس را مدنظر قرار دهند. به سرمایه‌گذاران در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز پیشنهاد می‌شود که تغییر موسسه حسابرسی‌کننده شرکت را به عنوان عاملی برای افزایش شفافیت صورت‌های مالی و متعاقباً بهبود قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرکت، مدنظر نداشته باشند. با توجه به دیگر نتیجه تحقیق حاضر مبنی بر اینکه تغییر شریک مسئول کار حسابرسی منجر به کاهش کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌شود، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا در بررسی احتمالی رویکردهای جایگزین چرخش موسسه حسابرسی برای افزایش استقلال حسابرس، چرخش شریک مسئول کار حسابرسی را به عنوان عامل کاهنده کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس در نظر داشته باشند که لذا نمی‌تواند جایگزین مناسبی برای چرخش موسسه حسابرسی باشد.

## منابع



بنی مهد، بهمن؛ مراده زاده فرد، مهدی و مهدی، زینالی. (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۴ (۱۴)، ۹۱-۱۰۸.

پورحیدری، امید و بدری خیره مسجدی، احد. (۱۳۹۰). بررسی ارتباط بین چرخش شریک حسابرسی و موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۵ (۲)، ۱-۲۴.

حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۹، ۲۵-۴۲.

حساس یگانه، یحیی، رحیمیان، نظام‌الدین و توکل نیا، اسماعیل (۱۳۹۳). بررسی ارزش آفرینی گزارشگری سرمایه انسانی. *حسابداری مدیریت*، ۲۰، ۱۱-۳۴.

رحیمیان، نظام‌الدین و جان فدا، رضا. (۱۳۹۳). بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. *مجله حسابرسی: نظریه و عمل*، ۱ (۱)، ۶۷-۸۹.

ملکیان، اسفندیار و عبدی‌پور، فرازنده. (۱۳۹۳). رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۱ (۴۱)، ۱۵۷-۱۷۳.

نیکومرام، هاشم و موکل، الهه. (۱۳۹۳). عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۶ (۲۴)، ۱-۲۰.

واعظ، سیدعلی و احمدی، رویا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار. *حسابداری سلامت*، ۳ (۲)، ۷۷-۹۵.

وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، سامان. (۱۳۹۴). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷ (۲۵)، ۳۳-۴۸.

Ahsan, H. and Bhuiyan, M. D. (2012). Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20(1), 33-44.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1992). Statement of position regarding mandatory rotation of audit firms of publicly held companies. New York: AICPA.

Brooks, L. Z. and Cheng, C.S. (2013). Agnes and Reichelt, Kenneth John, Audit Firm Tenure and Audit Quality: Evidence from U.S. Firms. CAAA Annual Conference 2013. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2201350>.

Cameran, M., Annalisa, P. and Trombetta, M. (2014). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review* Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2420370>.

- Carcello J.V. and Nagy A.L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 23 (2), 55-69.
- DeAnglo, L.E. (1981). Auditor Independence, Low balling and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113-127.
- Ikharo, C.O. (2015). The Impact of Auditor's Tenure on Quality Audit Report. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(1), 91-96.
- Jackson, A.B., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5), 420 – 437.
- Johnson, E., Khurana, K., Reynolds, J. (2002). Audit Firm Tenure and the Quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*, 19, 637-660.
- Jonas, G. J., & Blanchet, J. (2000). Assessing quality of financial reporting. *Accounting Horizons*, 14(3), 353-363.
- Lit, B., Sharma, D., Simpsons, T.; and Tanyi, P. (2014). Audit Partner Rotation and Financial Reporting Quality. *A Journal of Practice & Theory*
- Mostafa, D. (2010). The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1676224>.
- PricewaterhouseCoopers. (2002). Mandatory rotation of audit firms: Will it improve audit quality? New York: PricewaterhouseCoopers LLP.
- Tanyi, P., Raghunandan, K.; and Barua, A. (2012). Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Change. *Accounting Horizons*, 24(4), 671- 688.
- Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *The European Accounting Review*, 9(3), 419-443.

## **Investigation of Comparative Effects of Audit Firm Partner Rotation and Audit Firm Rotation on the Financial Reporting Quality**

### **Abstract:**

According to consumers, the role of audit institutions in consumers decisions, is very important; because the real independence of auditors and audit quality as key factors in the preparation of audit reports. Therefore, professional bodies, they offered different ways to increase the quality and the independence of audit. One of them is regular rotation of audit firms and audit partners. In this study, we tried to examine influence the rotation of audit firm and audit partner rotation to the quality of financial reporting. For this, we used the data of 126 companies listed in Tehran Stock Exchange during the years 1389 to 1393, and linear regression and the combined data model. The results show that is not the correlation between audit firms rotation and the quality of financial reporting of listed companies on the Stock Exchange in Tehran; and correlation between the audit partner rotation and financial reporting quality of listed companies Tehran stock Exchange. And that correlation is Indirect.

**Key words:** Audit partner rotation, Audit firms rotation, Audit quality, financial reporting quality.