

بررسی ارتباط دوره تصدی حسابرس با محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده

■ حسین کرباسی یزدی *

■ یدالله نوری فرد**

■ حسن چناری بوکت ***

چکیده

با توجه به قدمت حسابرسی، سالیان طولانی است که این دانش از ارتباط بلندمدت حسابرسان و صاحبکاران و به تبع آن احتمال خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان اظهار نگرانی می‌نمایند. تصویب قانون ساربینز-آکسلی در جولای ۲۰۰۲ و تشکیل بنیاد هیات انتظامی شرکت‌های سهامی عام از جمله راهکارهای مقابله با اثرات این مخاطرات می‌باشد. با توجه به اثرات طولانی ارتباط دوره تصدی حسابرسان و صاحبکاران، این پژوهش درصدد است به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس با محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده بپردازد. روش پژوهش از نوع توصیفی و همبستگی بوده که برای آزمون فرضیه پژوهش از رگرسیون چند متغیره با داده‌های تابلویی پانل استفاده شده است. در راستای این هدف، اطلاعات ۴ ساله (۱۳۹۰-۱۳۸۷) صد و سی و چهار شرکت مورد مطالعه قرار گرفت. جامعه آماری پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که پس از غربالگری یکصد و سی و چهار شرکت مورد مطالعه قرار گرفته است. یافته‌های حاصل از پژوهش بیانگر آن است که بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارتباط مستقیم و معنی‌داری وجود دارد. به عبارتی با افزایش دوره تصدی حسابرس، گزارشگری محافظه‌کارانه سود افزایش و با کاهش دوره تصدی حسابرسی، گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه کاهش می‌یابد.

واژگان کلیدی: دوره تصدی حسابرس، قانون ساربینز-آکسلی، محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده

* استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

** استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

*** کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب

مستول مکاتبه*: ha_chenari@yahoo.com

مقدمه

تعدادی از بیانیه‌ها، چرخش حسابرسان را محتمل‌ترین راهکار برای حل مشکل استقلال، پیشنهاد کرده‌اند. بیش از ۳۰ سال قبل، گزارش متکالف، چرخش حسابرسان را به عنوان یک پیشنهاد در راستای ارتقا و بهبود هرچه بیشتر استقلال حسابرسان در ارتباط با صاحبکار مطرح نمود که باعث افزایش کیفیت حسابرسانی و اعتماد سرمایه‌گذار نسبت به صورت‌های مالی قابل اتکا گردید. به دنبال رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامنت در اروپا، نهاد حسابرسانی عمومی توسط ساربینز آکسلی مأموریت پیدا کرد که مطالعاتی در مورد چرخش حسابرسان انجام دهد. به عبارت دیگر اصطلاح کوتاه ارتباطات حسابرسان و صاحبکار ممکن است شامل ریسک بزرگ شکست حسابرسانی باشد بسته به این که میزان آشنایی حسابرسان با صاحبکار و عملیات در چه حدی باشد. انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ارتباطات جدید حسابرسان و صاحبکار را به عنوان ریسک ذاتی بزرگ مورد بحث قرار می‌دهد؛ براساس یک مطالعه انجام گرفته توسط بخش مطالعات کمیسیون بورس و اوراق بهادار معلوم شده است که شکست‌های حسابرسانی ۳ برابر بیشتر از زمانی است که حسابرسان برای صاحبکار، جدید و ناشناخته است. سازمان بورس اوراق بهادار ایران نیز در تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات معتمد حسابرسانی و شرکای مسئول کار حسابرسانی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل مذکور را از پذیرش حسابرسانی و بازرسی قانونی یک شرکت، به مدت بیش از ۴ سال منع کرده است. در سازمان حسابرسانی نیز حداکثر مدت مجاز انجام حسابرسانی توسط یک مدیر ۳ سال و توسط مدیر ارشد ۵ سال می‌باشد. چرخش اجباری حسابرسان، مدافعان و مخالفان فراوانی دارد. مدافعان آن ایجاد نگاه تازه‌ای به صورت‌های مالی ارائه شده توسط صاحبکار و افزایش استقلال حسابرسان و کشف تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی را به عنوان دلایل خود در دفاع از چرخش اجباری حسابرسان عنوان می‌نمایند (بزرگ‌اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰). مخالفان چرخش اجباری حسابرسان، مقررات قانونی، شکایت‌های قضایی و انگیزه‌های حسابرسان جهت حفظ شهرت را به عنوان دلایل عدم نیاز به چرخش اجباری حسابرسان برمی‌شمارند. از سوی دیگر به نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۱۹۹۷) و موسسه حسابرسانی پی دبلیو سی (۲۰۰۲)، چرخش اجباری حسابرسان می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسانی و افزایش هزینه‌ها برای سرمایه‌گذاران و صاحبکار شود (دیویس و همکاران، ۲۰۰۰). با توجه به مطالب یاد شده این سؤال مطرح می‌شود که چه ارتباطی بین دوره تصدی حسابرسان و محافظه‌کاری وجود دارد؟ در همین راستا این پژوهش به دنبال مطالعه رابطه میان دوره تصدی حسابرسان و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌پردازد. ابتدا در قسمت دوم این مقاله به تبیین مبانی نظری و یافته‌های پژوهش‌های تجربی موجود پرداخته می‌شود. پس از مطالعه روش پژوهش و معرفی الگوی پژوهش در قسمت سوم، یافته‌های مقاله در قسمت چهارم مورد تحلیل قرار می‌گیرد. در نهایت در قسمت پنجم، نتیجه و پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

حامیان تغییر حسابرِس معتقدند که در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بی‌طرفانه‌ای را اعمال نمایند. حضور طولانی‌مدت حسابرِس در کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه‌نظرات مدیریت صاحبکار می‌شود؛ وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرِس معتقدند تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت خود به کار می‌گیرند مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شود. حسابرسان با گذشت زمان شناخت جامع‌تری از سیستم کلی فعالیت‌های صاحبکار کسب می‌کنند و توانایی وی در قضاوت راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد بنابراین ارتباط طولانی‌مدت حسابرِس و صاحبکار می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (چن و همکاران، ۲۰۰۴).

الف) دوره تصدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی

پژوهش فوق به تغییرات در تعهدات حسابداری و کیفیت درآمدها در قالب کیفیت گزارشگری مالی کمپانی معطوف شده است. عموماً پژوهشگران یافته‌اند که تعهدات (بدهی‌ها) نامتعارف مرتبط با کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد. در اصطلاح دوره تصدی حسابرِس، این سوال مطرح می‌شود که آیا تعهدات نامتعارف با ارتباطات طولانی‌مدت مربوط است؟ در حالت کلی، مطالعات بر روی کمپانی‌های تجاری ایالات متحده نشان داده‌اند که زمانی که دوره تصدی حسابرِس با صاحبکار طولانی شود تعهدات به میزان نامتعارفی کمتر گزارش می‌شوند. نتایج حاکی از آن است که عدم انعکاس مناسب و منطقی تعهدات نامتعارف با افزایش دوره تصدی حسابرِس، بیشترین تاثیر را بر کیفیت گزارشگری مالی می‌گذارد (لی، ۲۰۱۱).

ب) دوره تصدی حسابرِس و تقلب

ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ اقدام‌هایی در راستای افزایش صداقت و قابلیت اتکای افشایات شرکت‌های سهامی انجام داد. نگرانی اولیه قانونگذاران در این بود که ممکن است حسابرسان کمتر در جریان امور مرتبط با تقلب مدیریت بگیرند؛ اگر آنها با صاحبکار ارتباط طولانی‌مدتی را داشته باشند. تقلب به عنوان عدم ارائه عمدی در اسناد و دفاتر مالی واحد انتفاعی تعریف می‌شود. نتایج حاصل از پژوهش‌های مرتبط با تقلب بیانگر آن است که تقلب کشف نشده در سال‌های نخستین ارتباط حسابرِس و صاحبکار محتمل‌تر است به‌رغم این که هیچ مدارک و شواهدی دال بر اثبات و حمایت از این عقیده وجود ندارد که حسابرسی طولانی مدت منجر به احتمال گزارشگری مالی متقلبانه می‌شود (همان مآخذ).

پ) دوره تصدی حسابرِس و فرض تداوم فعالیت

تاثیر احتمالی دیگر ارتباط طولانی‌مدت با صاحبکار این است که یک حسابرِس زمانی که صاحبکار

با بحران مالی مواجه می‌شود ممکن است تمایل کمتری برای تداوم همکاری داشته باشد. پژوهش‌ها نشان داده‌اند که اکثر کمپانی‌های ورشکسته، گزارشی مبنی بر بی‌کیفیت بودن صورت‌های مالی ادوار گذشته را قبل از این که در زمره شرکت‌های ورشکسته قرار گیرند، دریافت کرده‌اند. کاربران صورت‌های مالی و قانونگذاران اغلب به این دیدگاه با عنوان شکست در حرفه حسابرسی نگاه می‌کنند. پژوهشگران موارد (نمونه‌هایی) از کمپانی‌های ورشکسته را انتخاب کرده‌اند برای بحث در این مورد که آیا عقاید واضح و بدون ابهام در کدام یک از انواع حسابرسی مرسوم است: حسابرسی کوتاه‌مدت یا حسابرسی بلندمدت. یک بار دیگر، با مروری جامع در مباحث و بررسی منابع به این نتیجه می‌رسیم که حسابرسی کوتاه‌مدت (نه بلندمدت) عمدتاً مملو از مشکلات است. در حالت کلی نتایج حاکی از آن است، زمانی که دوره تصدی حسابرس کوتاه است گزارش‌های حسابرسی در اطلاع‌رسانی مبنی بر ورشکسته بودن کمپانی‌ها، با احتمال کمتری کاهش می‌یابد (جنکینز و ولوری، ۲۰۰۸).

ن) کیفیت حسابرسی و چرخش اجباری حسابرس

شواهدی از نتایج جامع به نظر می‌رسد حاکی از آن است که حسابرسی بلندمدت حداقل بدتر از حسابرسی کوتاه‌مدت نیست و ممکن است انعکاس دهنده کیفیت بهتر حسابرسی با توجه به شناخت بیشتر حسابرس از صاحبکار باشد. به زعم این، به نظر می‌رسد قانونگذاران به چرخش حسابرس علاقه‌مند و معتقدند تحت یک برنامه منظم زمانی، چرخش اجباری حسابرس مانع از ارتباط طولانی‌مدت حسابرس و صاحبکار و به تبع آن مشکلات خاص خود می‌شود و همچنین حداکثر بازه زمانی ارتباط حسابرس و صاحبکار را ۷ یا ۸ سال تا استخدام و به‌کارگیری حسابرس جدید می‌داند. حال سوالی که مطرح می‌شود این است که آیا شواهدی مبنی بر کمک به افزایش کیفیت حسابرسی و کاهش شکست‌های حسابرسی با چرخش اجباری حسابرس وجود دارد؟ در حالت کلی چرخش اجباری بدون هزینه نیست و طبق بررسی سازمان پاسخگویی (دیوان محاسبات) دولت آمریکا، همه موسسات بزرگ حسابرسی، اغلب مدیران ارشد مالی هزار شرکت برتر و روسای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها اعتقاد دارند که هزینه‌های تغییر اجباری موسسات حسابرسی احتمالاً بیش از منافع آن خواهد بود. در نهایت دیوان حسابداری کل آمریکا به این نتیجه رسید که تغییر اجباری موسسه حسابرسی با توجه به هزینه‌های مالی اضافی و از دست رفتن شناخت بنیادی حاصل از سوابق حسابرس قبلی، الزاماً نمی‌تواند موثرترین راه برای افزایش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی باشد. حدود ۷۹ درصد موسسات حسابرسی ادعا کردند که در صورت فقدان شناخت نسبت به ویژگی‌های صاحبکار در سال‌های آغازین عملیات حسابرسی، ریسک عدم موفقیت حسابرسی، افزایش می‌یابد. طبق برآورد موسسات بزرگ حسابرسی، در صورت تغییر اجباری حسابرس، هزینه‌های حسابرسی نخستین برای کسب شناخت لازم از صاحبکار جدید و محیط کسب و کار وی، ۲۰ درصد بیشتر از هزینه سال‌های بعدی خواهد بود. چنین هزینه‌هایی شامل کسب شناخت از محیط تجاری صاحبکار و دیگر هزینه‌های غیرمستقیم ناشی از کاستی تجربه حسابرسان است. در حالت کلی

نتیجه‌ای که از این مباحث به دست می‌آوریم این است که رابطه مثبتی میان مدت تصدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی وجود دارد (کرباسی یزدی و چناری بوکت، ۱۳۹۱).

ث) چرخش شریک حسابرسان

روش دیگر برای بیان مفید بودن چرخش حسابرسی، بحث در مورد تاثیر چرخش شریک حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی است. بخش ۲۰۳ الزامات ساربینز آکسلی بر این است که شریک حسابرسان اصلی، هر ۵ سال بایستی تغییر کند. همچنین شریک حسابرسان اصلی بایستی یک دوره کامل پنج‌ساله «وقفه» قبل از این که مجدداً به نقش راهبری خود بازگردد، طی نماید. حال پرسش این است که آیا شواهد و مدارکی مبنی بر ارتباط چرخش شریک حسابرسان و افزایش کیفیت حسابرسی وجود دارد؟ در سال ۱۹۹۵ یک مطالعه و پژوهشی در استرالیا در مورد چرخش اجباری شریک حسابرسان و چرخش اختیاری (اتخاذ این رویه توسط خود شرکت نه به صورت قانون) صورت گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که با افزایش دوره تصدی حسابرسان، فرض تداوم فعالیت از محتمل بودن کمتری برخوردار است و همچنین امکان دستکاری و تقلب در درآمدها وجود دارد؛ به عبارت بهتر هیچ شواهدی مبنی بر افزایش تعهدات غیرعادی در طولانی بودن دوره تصدی شریک حسابرسان وجود ندارد (کاپلان و مولدین، ۲۰۰۸).

پیشینه پژوهش

به‌رغم اهمیت مبحث مربوط به استقلال حسابرسان، مطالعه‌های گسترده‌ای در رابطه با ارزیابی تغییر حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان و آثار و نتایج آن تاکنون در کشورمان صورت نپذیرفته است. بنابراین ابتدا به پژوهش‌های انجام شده در خارج از کشور می‌پردازیم سپس به اندک مواردی که در کشورمان انجام پذیرفته خواهیم پرداخت.

الف) مطالعات صورت گرفته در ارتباط با دوره تصدی حسابرسان و کیفیت حسابرسی

پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از سه نوع معیار استفاده کرده‌اند: گروه اول شامل معیارهای مبتنی بر گزارش‌های حسابرسانی مانند شکست‌های حسابرسانی، گزارشگری متقلبانه و اقامه دعاوی حقوقی علیه حسابرسان که توسط پژوهشگرانی همچون پیر و اندرسون (۱۹۸۴) استفاده شد؛

گروه دوم شامل معیارهای مبتنی بر دارایی‌های مندرج در صورت‌های مالی مانند ارقام تعهدی اختیاری که توسط پژوهشگرانی همچون میرز و همکاران (۲۰۰۳) استفاده شد؛ گروه سوم شامل معیارهای مبتنی بر بازار مانند هزینه سرمایه و ضریب واکنش سود که توسط پژوهشگرانی همچون مانسی و همکاران (۲۰۰۴) استفاده شد.

نتایج مطالعات پیر و اندرسون (۱۹۸۴) نشان می‌دهد احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در سال‌های نخستین کار حسابرسان افزایش می‌یابد. یافته‌های بررسی‌های میرز و همکاران (۲۰۰۳)

دلال‌ت بر این دارد که با طولانی شدن همکاری حسابرس و صاحبکار، پراکندگی در توزیع تعهدی‌های اختیاری کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر، روابط طولانی‌مدت می‌تواند منجر به اعمال قدرت از سوی حساب‌رسان شده تا بدین وسیله دستکاری تعهدی‌ها توسط مدیریت کاهش یابد. مانسی و همکاران (۲۰۰۴) نیز در بررسی رابطه ویژگی‌های حسابرس (به خصوص دوره تصدی و کیفیت حسابرسی) و هزینه سرمایه به این نتیجه رسیدند که با افزایش دوره تصدی، هزینه سرمایه کاهش می‌یابد.

ب) مطالعات صورت گرفته در ارتباط با دوره تصدی حسابرس و استقلال حسابرس

گروهی از پژوهشگران در بررسی اثرات دوره تصدی حسابرس بر پدیده گزارش‌فروشی (فروش اظهارنظر) دریافتند که متوسط زمان قرارداد حسابرسی در شرکت‌هایی که در آنها گزارش‌فروشی مشاهده شده، کمتر است. آنها به این نتیجه رسیدند که هر چه دوره تصدی حسابرس کوتاه‌تر است، حساب‌رسان بیشتر سعی می‌کند به منظور بازگشت سرمایه‌گذاری خود که صرف شناخت صاحبکار کرده‌اند از هرگونه عدم توافق با صاحبکار امتناع نمایند. بنابراین در سال‌های نخستین شروع به کار، استقلال حساب‌رسان کمتر است. نتایج مطالعات اولری (۱۹۹۶)، سامر (۱۹۹۸)، دوپاچ و همکاران (۲۰۰۱)، ووچان و همکاران (۲۰۰۲) و هاسی و لن (۲۰۰۳) نیز موید این مطلب است که تعویض اجباری حسابرس، به جای تقویت استقلال حسابرس، آن را مخدوش می‌کند. گول و همکاران (۲۰۰۷) دریافتند که تاثیر حق الزحمه‌های غیرحسابرسی بر استقلال حساب‌رسان مشروط به دوره تصدی است. به عبارت دیگر حق الزحمه‌های بالای غیرحسابرسی تنها در صورتی که دوره تصدی حسابرس کوتاه است می‌تواند استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان را خدشه‌دار کند.

پ) مطالعات صورت گرفته در ارتباط با دوره تصدی حسابرس و هزینه‌های حسابرسی

یافته‌های پژوهش‌های ارونادا و پازارس (۱۹۹۷) و ارونادا (۲۰۰۰) بر آن است که تغییر اجباری حسابرس به دلیل هزینه‌های گزافی که بر دوش حساب‌رسان و صاحبکاران می‌گذارد نمی‌تواند یک ابزار مناسب و کارا در روند بهبود استقلال و کیفیت حسابرسی باشد.

ت) مطالعات صورت گرفته در ارتباط با دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری

در خصوص ارتباط دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری گروهی بر این باورند که افزایش دوره تصدی، منجر به کاهش محافظه‌کاری می‌شود. بنابراین در سال‌های نخستین کار حساب‌رسان با صاحبکاران جدید، احتمال دارد حساب‌رسان به علت ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آنان که ممکن است به دلیل عدم شناخت کافی از فعالیت‌های صاحبکار پدید آید رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری از سوی صاحبکاران خود درخواست کنند اما با گسترش روابط و احتمالاً کاهش استقلال، تمایلی برای مقاومت در برابر خواسته‌های مدیریت صاحبکار نداشته و به این ترتیب مدیران به گونه‌ای خوش‌بینانه به گزارشگری بپردازند که نتایج پژوهش‌های همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) و لی (۲۰۰۷) موافق با این دیدگاه است. در حالی که گروهی دیگر بر این باورند تعاملات طولانی‌مدت حسابرس و صاحبکار منجر به افزایش به کارگیری رویه‌های محافظه‌کارانه توسط صاحبکار می‌شود. به اعتقاد این گروه از

صاحب‌نظران، از آن جایی که حساب‌رسان جدید معمولاً فاقد شناخت کافی درباره فعالیت‌های تجاری و سیستم‌های کنترل داخلی صاحبکار هستند مجبور می‌شوند بیشتر روی تصمیم‌های مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه احتمال بیشتری وجود دارد که با رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیران موافقت کنند. این امر می‌تواند منجر به کاهش استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه شود. اما با افزایش دوره تصدی و به‌دست آوردن شناخت بیشتر، هوشیاری آنها نسبت به کار بیشتر شده و از هرگونه ریسک حسابرسی بالقوه اجتناب می‌کنند؛ مثلاً درخواست استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه‌تری را از مدیریت خواهند داشت. حساب‌رسان از محافظه‌کاری به‌عنوان یک استراتژی مدیریت ریسک، بهره می‌گیرند. شناسایی سریع‌تر اخبار بد درباره جریان‌های نقدی آتی نسبت به اخبار خوب (محافظه‌کاری) می‌تواند به عنوان اولین ابزار حفاظتی در برابر طرح دعاوی حقوقی بالقوه علیه حساب‌رسان مطرح شود. سایر استراتژی‌ها مانند افزایش در حق‌الزحمه حسابرسی به‌منظور جبران افزایش ریسک دعاوی حقوقی یا حتی کناره‌گیری از حسابرسی‌های پرریسک می‌تواند هزینه‌بر و ناکارا باشد. نتایج پژوهش‌های جنکینز و ولوری (۲۰۰۶) موافق با این دیدگاه است.

ث) مطالعات صورت‌گرفته در ارتباط با مخالفت با تغییر اجباری حسابرس

نتایج بسیاری از پژوهش‌های صورت‌پذیرفته در ۳ دهه اخیر بیانگر تاثیر نامطلوب تغییر اجباری حساب‌رسان بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی است. در این خصوص مواردی چون تجربه و تخصص حسابرس و شناخت وی از صاحبکار و همچنین تمایل حساب‌رسان به پوشش هزینه‌های حسابرسی نخستین در سال‌های اولیه همکاری از جمله دلایل حمایت از ارتباط بلندمدت حسابرس و صاحبکار عنوان شده است (بزرگ‌اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰).

ابراهیم (۲۰۰۱) نشان داد که بین مدت تصدی حسابرس و کارایی فرآیند حسابرسی ارتباط مثبت وجود دارد. همچنین اهمیت صاحبکار بر استقلال حسابرس تاثیرگذار بوده و حساب‌رسان به صاحبکاران بزرگ خود اختیار بیشتری در دستکاری سود می‌دهند. کمران و همکاران (۲۰۰۸) در کشور ایتالیا نشان دادند که با گذشت زمان و افزایش مدت تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. ایشان همچنین به این نتیجه رسیدند که در محیطی با تغییر اجباری حساب‌رسان، تغییر اختیاری ایشان بر کیفیت حسابرسی تاثیر مثبت گذارده ولی تغییر اجباری حساب‌رسان، تاثیر منفی بر کیفیت حسابرسی داشته است. چن و همکاران (۲۰۰۹) در کشور تایوان ارتباط بین مدت تصدی شریک و موسسه حسابرسی و کیفیت سود را مورد مطالعه قرار دادند که رابطه قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری با دوره تصدی شریک حسابرسی معکوس است. بنابراین بین مدت تصدی شریک حسابرسی و کیفیت سود رابطه مثبت وجود دارد.

ج) مطالعات صورت‌گرفته در ارتباط با موافقت با تغییر اجباری حسابرس

طبق بیانیه مفاهیم استقلال هیات استانداردهای استقلال، آشنایی یکی از عوامل تهدیدکننده استقلال است. در همین راستا عده‌ای از پژوهشگران از تغییر اجباری حسابرس حمایت نموده و

اعتقاد دارند وجود ارتباط طولانی صاحبکار و حسابرس ضمن کاهش توانایی حسابرسان در به‌کارگیری مناسب تردید حرفه‌ای منجر به عدم کشف تحریفات و در نهایت کاهش کیفیت حسابرسان می‌شود. از این منظر، تغییر حسابرسان منجر به افزایش استقلال حسابرسان می‌شود و از طریق کاهش انگیزه تبانی با شرکت‌ها و ارتکاب اعمال متقلبانه، کیفیت حسابرسان را بهبود می‌بخشد. نتایج برخی از پژوهش‌ها نیز از این فراتر رفته و به این نتیجه رسیده‌اند که نه تنها محدود و مشخص نمودن حداکثر مدت تصدی حسابرسان منجر به افزایش استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسان می‌گردد بلکه می‌توان از طریق تعیین حداقل مدت تصدی حسابرسان، استقلال وی را افزایش داد (بزرگ‌اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰).

چانگ (۲۰۰۴) نتایجی در حمایت از تغییر اجباری حسابرسان در کشور کره جنوبی به دست آورد. وی تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس آن کشور را قبل و بعد از اجرای قانون تغییر اجباری حسابرسان مورد ارزیابی قرار داد و به این نتیجه دست یافت که پس از اعمال قانون تغییر اجباری حسابرسان، میزان اقلام تعهدی اختیاری کاهش یافته است. به اعتقاد وی کاهش مدت تصدی حسابرسان می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابرسان گردد. کاسترلا و همکاران (۲۰۰۴) نیز شواهدی از وجود ارتباط مثبت بین مدت تصدی حسابرسان و خطای گزارشگری ارائه نمودند.

در داخل کشور با توجه به مطالعات اندکی که راجع به دوره تصدی حسابرسان انجام گرفته ولی می‌توان به پژوهش کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) اشاره کرد که آنها به بررسی رابطه دوره تصدی حسابرسان و یکی از نگرش‌های مهم گزارشگری مالی به نام محافظه‌کاری پرداخته‌اند و برای عملیاتی کردن محافظه‌کاری از مدل باسو که مبتنی بر شناسایی و انعکاس سریع‌تر اخبار بد مربوط به جریان‌های نقدی آتی مورد انتظار نسبت به اخبار خوب در سود است استفاده کرده‌اند. نتایج پژوهش دلالت بر وجود یک رابطه مستقیم و معنی‌دار بین دوره تصدی حسابرسان و محافظه‌کاری دارد. علاوه بر این، با تفکیک نمونه به ۳ گروه بر اساس دوره تصدی، نتایج ابتدایی تایید و مشاهده شد با افزایش دوره تصدی، محافظه‌کاری نیز افزایش می‌یابد. در مجموع یافته‌های پژوهش مبین این نکته هستند که در دوره تصدی کوتاه‌مدت، محافظه‌کاری کمتر است. بنابراین ممکن است چرخش اجباری حسابرسان اثر معکوسی روی محافظه‌کاری سود داشته باشد. بزرگ‌اصل و شایسته‌مند (۱۳۹۰) در پژوهشی با عنوان رابطه بین مدت تصدی حسابرسان و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. به این منظور جهت اندازه‌گیری مدیریت سود از اقلام تعهدی علامت‌دار و قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری طبق مدل تعدیل شده جونز استفاده کرده‌اند. نتایج حاکی از وجود رابطه مستقیم و معنی‌دار بین مدت تصدی حسابرسان و قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری است. اما بین مدت تصدی حسابرسان و قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری علامت‌دار ارتباطی مشاهده نشد. در مجموع یافته‌های پژوهش مبین این است که با افزایش مدت تصدی حسابرسان، احتمال مدیریت سود، چه در جهت کاهش و چه در جهت افزایش سود بیشتر گردیده و جهت مدیریت سود وابسته به انگیزه‌های خاص مدیریت می‌باشد.

مفهوم محافظه کاری

مفهوم محافظه کاری در حسابداری سابقه‌ای طولانی دارد و به قول باسو (۱۹۹۷) نفوذ محافظه کاری در حسابداری حداقل به ۵۰۰ سال می‌رسد. حسابداران به‌طور سنتی محافظه کاری را قانون پیشی گرفتن زیان‌ها و عدم سبقت سودها معرفی کرده‌اند. باسو محافظه کاری را تمایل حسابداران به الزام برای داشتن مستندات قوی (درجه بالایی از قابلیت تاییدشوندگی) برای شناسایی اخبار بد معرفی می‌کند. بنابراین هر چه تفاوت درجه تاییدشوندگی برای سود بیشتر از زیان باشد محافظه کاری بیشتر است. در مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، محافظه کاری در بخش ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی به‌عنوان یکی از اجزای قابلیت اتکا و با عنوان احتیاط در نظر گرفته شده است. احتیاط کاربرد درجه‌ای از مراقبت بوده که در اعمال قضاوت برای برآوردهای حسابداری در شرایط ابهام مورد نیاز است به گونه‌ای که درآمدها و دارایی‌ها بیشتر از واقع و هزینه‌ها و بدهی‌ها کمتر از واقع ارائه نشود.

۴-۱. نحوه سنجش محافظه کاری

محافظه کاری را می‌توان با استفاده از ضریب باسو یا با نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام شرکت‌ها اندازه‌گیری کرد. ضریب باسو معیاری از تاییدپذیری نامتقارن سودها و زیان‌ها است (لافوند و واتر، ۲۰۰۸). مدلی که باسو (۱۹۹۷) برای اندازه‌گیری محافظه کاری طراحی کرده است از جنبه‌های مختلفی توسط پژوهشگران مانند احمد و همکاران (۲۰۰۲)، بیکیس و همکاران (۲۰۰۴)، بال و شیواکومار (۲۰۰۵)، گیولی و همکاران (۲۰۰۷)، لییم (۲۰۰۶)، لافوند و واتر (۲۰۰۸)، لافوند و روی چودهاری (۲۰۰۸)، پای (۲۰۰۷)، امیریگی (۱۳۸۶)، مهرانی و همکاران (۱۳۸۹)، رضازاده و آزاد (۱۳۸۷) مورد بررسی قرار گرفته و اعتبارات آن به اثبات رسیده است. بنابراین برای سنجش محافظه کاری از مدل باسو (۱۹۹۷) به شرح زیر استفاده شده است:

$$NI_{it} = \beta_0 + \beta_1 DR_{it} + \beta_2 RET_{it} + \beta_3 RET_{it} \times DR_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل فوق بازده مثبت نماینده اخبار خوب و بازده منفی نماینده اخبار بد است. مدل باسو با اعمال حساسیت متفاوت برای سود خالص نسبت به بازده‌ها، محافظه کاری ناشی از تاییدپذیری متفاوت درآمدها و هزینه‌ها را اندازه‌گیری می‌کند. چنانچه بازده سهام مثبت باشد رابطه $NI_{it} = \beta_0 + \beta_2 RET_{it} + \varepsilon_{it}$ به دست می‌آید که در آن β_2 حساسیت واکنش سود را نسبت به اخبار خوب می‌سنجد. چنانچه بازده سهام منفی باشد رابطه $NI_{it} = \beta_0 + \beta_1 + (\beta_2 + \beta_3) RET + \varepsilon$ به دست می‌آید که در آن $\beta_2 + \beta_3$ حساسیت واکنش سود را نسبت به اخبار بد می‌سنجد. به اعتقاد باسو واکنش سود نسبت به اخبار بد به‌نگام‌تر از واکنش سود نسبت به اخبار خوب است و با توجه به رابطه‌های فوق $\beta_2 + \beta_3 > \beta_2$ و در نتیجه < 0 β_3 است. وی β_3 را ضریب عدم تقارن زمانی سود نامید که بیانگر محافظه کاری است. روجودهاری و واتر (۲۰۰۸) نشان دادند که اندازه‌گیری محافظه کاری با استفاده از ضریب باسو هنگامی که در فاصله‌های زمانی طولانی‌تر (بیش از یک سال) برآورد شود خطای کمتری نسبت به اندازه‌گیری این متغیر با استفاده از نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری دارد و بدین ترتیب با استفاده از سود و بازده انباشته چندین دوره‌ای، ضریب باسو را تعدیل کردند.

فرضیه پژوهش

بین دوره تصدی حسابرسان و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده ارتباط مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی - استقرایی صورت می‌پذیرد، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه کتابخانه‌ای، مجلات و سایر سایت‌های معتبر در قالب قیاسی، و گردآوری داده‌ها برای تایید و رد فرضیه‌ها از راه استقرایی صورت می‌پذیرد. این پژوهش از نظر ماهیت و محتوایی از نوع همبستگی و از نظر هدف کاربردی می‌باشد. انجام پژوهش در چارچوب استدلال‌های قیاسی - استقرایی صورت می‌پذیرد، بدین معنی که مبانی نظری و پیشینه پژوهش از راه کتابخانه‌ای، مجلات و سایر سایت‌های معتبر در قالب قیاسی، و گردآوری داده‌ها برای تایید و رد فرضیه‌ها از راه استقرایی صورت می‌پذیرد. به دلیل نوع داده‌های مورد مطالعه، مقایسه همزمان داده‌های مقطعی و طولی از روش الگوهای داده‌های ترکیبی (پنل دیتا) برای برآورد ضرایب و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است. ابتدا برای تعیین روش به‌کارگیری داده‌های ترکیبی و تشخیص همگن یا ناهمگن بودن آنها از آزمون چاواستفاده شده است. فرضیه‌های آماری این آزمون به شرح زیر است:

$H_0 = \text{Pooled Data}$

$H_1 = \text{Panel Data}$

در این آزمون فرض صفر مبنی بر همگن بودن داده‌هاست و در صورت تایید، می‌بایست کلیه داده‌ها را با یکدیگر ترکیب کرد و به وسیله یک رگرسیون کلاسیک تخمین پارامترها را انجام داد در غیر این صورت داده‌ها را به صورت داده‌های پانلی در نظر گرفت. در صورتی که نتایج این آزمون مبنی بر به‌کارگیری داده‌ها به صورت داده‌های پانلی شود، می‌بایست برای تخمین مدل پژوهش از یکی از مدل‌های اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود. برای انتخاب یکی از دو مدل باید آزمون هاسمن اجرا شود. فرض صفر آزمون هاسمن مبنی بر مناسب بودن مدل اثرات تصادفی برای تخمین مدل‌های رگرسیونی داده‌های تابلویی است.

متغیرها و مدل پژوهش

در این پژوهش، متغیرهای پژوهش به شرح زیر مورد استفاده شده است:
الف) متغیر وابسته: سود خالص عملیاتی. سود ویژه قبل از اقلام غیرمترقبه در انتهای سال مالی تقسیم بر دارایی‌های کل ابتدای دوره مالی (لی، ۲۰۱۱)؛

ب) متغیر مستقل: دوره تصدی حسابرس. تعداد سال‌هایی که حسابرس به استخدام واحد مورد حسابرسی درآمده است (لی، ۲۰۱۱؛ کاپلان، ۲۰۰۸؛ کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۸؛ بزرگ‌اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰)؛

پ) متغیرهای کنترل

نرخ بازده سهام عادی: یکی از متغیرهای مورد نیاز برای آزمون فرضیه ارائه شده، نرخ بازده سهام است. این متغیر معادل میزان ارزش یک دارایی در طول یک مقطع زمانی است (لی، ۲۰۱۱؛ نمازی و رستمی، ۱۳۸۵) و از رابطه ۱ محاسبه می‌شود:

۱) قیمت سهام ابتدای دوره / (قیمت سهام ابتدای دوره - قیمت سهام انتهای دوره) = نرخ بازده سهام

DR: متغیر مصنوعی که اگر نرخ بازده سهام منفی باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر قرار می‌دهیم (لی، ۲۰۱۱).

با توجه به متغیرهای پژوهش، مدل این پژوهش برای آزمون فرضیه به پیروی از مدل باسو، به صورت رابطه زیر می‌باشد:

$$NI_{it} = \beta_0 + \beta_1 R_{it} + \beta_2 DR_{it} + \beta_3 R_{it} \times DR_{it} + \beta_4 Tenure_{it} + \beta_5 DR_{it} \times Tenure_{it} + \beta_6 R_{it} \times Tenure_{it} + \beta_7 R_{it} \times DR_{it} \times Tenure_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل فوق:

NI_{it} : سود خالص عملیاتی

$Tenure_{it}$: دوره تصدی حسابرس

R_{it} : نرخ بازده سهام عادی

DR_{it} : متغیر مصنوعی

در تفسیر مدل پژوهش می‌توان بیان کرد که فرضیه پژوهش در صورت منفی و معنی‌دار بودن β_7 پذیرفته خواهد شد. یعنی با افزایش دوره تصدی حسابرس، بازگشت تغییرات منفی سود جاری در دوره بعد افزایش می‌یابد. به این معنی که صاحبکارانی که حسابرسان یکسانی را برای دوره‌های زمانی متمادی برمی‌گزینند سودهای محافظه‌کارانه‌ای را گزارش می‌کنند.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

با توجه به هدف پژوهش و با در نظر گرفتن امکان گردآوری اطلاعات همگن از همه اعضای جامعه و فقدان هرگونه منبع اطلاعاتی اطمینان‌پذیر در زمینه دسترسی به اطلاعات مالی شرکت‌های خارج از بورس اوراق بهادار، جامعه آماری این پژوهش در برگیرنده کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. دوره زمانی پژوهش از سال ۱۳۸۷ تا سال ۱۳۹۰ در نظر گرفته شده است.

همچنین در این پژوهش نمونه‌ای به حجم ۱۳۴ شرکت براساس معیارهای ادامه از جامعه آماری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است:

(الف) با توجه به دوره زمانی دسترسی به اطلاعات (۱۳۸۷-۱۳۹۰)، شرکت قبل از سال ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان سال ۱۳۹۰ از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد؛ (ب) به‌منظور افزایش توان همسنجی و همسان‌سازی شرایط شرکت‌های انتخابی، سال مالی شرکت‌ها باید به پایان اسفندماه هر سال منتهی شود؛

(پ) به دلیل شفاف نبودن مرزبندی بین فعالیت‌های عملیاتی و تأمین مالی شرکت‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی و ...)، این شرکت‌ها از نمونه حذف شده‌اند؛

(ت) شرکت‌هایی که اطلاعات آنها برای محاسبه متغیرهای اولیه صورت‌های مالی ناقص بوده‌اند از نمونه حذف شده‌اند؛

(ث) شرکت‌ها نباید توقف فعالیت داشته و دوره فعالیت خود را تغییر داده باشند.

توصیف داده‌های پژوهش

در نگاره ۱ میانگین، انحراف معیار، واریانس، چولگی و کشیدگی از جمله شاخص‌های مرکزی و پراکندگی به صورت کلی محاسبه شده است.

نگاره ۱. آمار توصیفی داده‌های پژوهش

نام متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	واریانس	چولگی	کشیدگی
NI_{it}	۵۳۶	۰/۲۰۴۰	۰/۱۷۲۵۱	۰/۰۳۰	۱/۲۶۸	۲/۲۸۱
R_{it}	۵۳۶	۱/۹۲۸۲	۴/۹۱۷۸۳	۲۴/۱۸۵	۱/۳۸	۴/۵۳۸
$Tenure_{it}$	۵۳۶	۴/۴۵۷۱	۲/۸۵۱۱۴	۸/۱۲۹	۰/۷۳۶	-۰/۲۰۵
DR_{it}	۵۳۶	۰/۳۶۹۴	۰/۴۸۳۰۹	۰/۲۳۳	۰/۵۴۳	-۱/۷۱۲
$R_{it} \times DR_{it}$	۵۳۶	-۰/۸۶۰۹	۱/۶۷۴۰۴	۲/۸۰۲	-۲/۴۶۹	۷/۱۰۵
$DR_{it} \times Tenure_{it}$	۵۳۶	۱/۶۴۷۴	۲/۷۷۵۱۸	۷/۷۰۲	۱/۷۳۸	۲/۰۹۳
$R_{it} \times Tenure_{it}$	۵۳۶	۸/۲۵۳۴	۲۵/۷۵۱۱۸	۶۶۳/۱۲۳	۱/۴۴۷	۹/۴۵۷
$R_{it} \times DR_{it} \times Tenure_{it}$	۵۳۶	-۳/۹۰۷۹	۱۰/۶۴۹۵۸	۱۱۳/۴۱۳	-۵/۷۱۱	۴۹/۳۶۵

انحراف معیار محاسبه شده در اکثر متغیرها نشان از پراکندگی مناسب و منطقی داده‌ها دارد. بررسی میزان چولگی و کشیدگی هریک از متغیرها و مقایسه آن با توزیع نرمال نشان می‌دهد که کلیه متغیرهای پژوهش به صورت نرمال توزیع شده‌اند.

آزمون چاو و هاسمن

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ابتدا با استفاده از آزمون چاو و هاسمن، روش به‌کارگیری داده‌های ترکیبی و نوع مدل استفاده شده تعیین شده است که نتایج این آزمون در نگاره ۲ ارائه شده است:

نگاره ۲. یافته‌های حاصل از آزمون چاو و هاسمن

آزمون چاو			
فرضیه صفر (اثرات مقطعی و زمانی معنی‌دار نیستند)	آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه پژوهش	۱۱/۲۴۶۳۹	۰/۰۰۰	رد فرضیه صفر
آزمون هاسمن			
فرضیه صفر (استفاده از مدل اثرات تصادفی)	آماره F	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه پژوهش	۱۱/۸۱۶۷۹۲	۰/۱۰۶۷	پذیرش فرضیه صفر

همان‌گونه که در نگاره فوق مشاهده می‌شود، یافته‌های آزمون چاو نشان می‌دهد که احتمال به دست آمده (سطح معنی‌داری) کمتر از ۵ درصد است. بنابراین برای آزمون این فرضیه داده‌ها به صورت پانلی مورد استفاده قرار گرفته است. اکنون برای تعیین این‌که برای تخمین پارامترهای مدل از مدل اثرات ثابت یا اثرات تصادفی استفاده شود از آزمون هاسمن استفاده شده که یافته‌های حاصل نیز در نگاره ۲ ارائه شده است. از آنجایی که سطح معنی‌داری آزمون هاسمن بیشتر از ۵ درصد است بنابراین فرضیه صفر آزمون هاسمن پذیرفته می‌شود و بایستی برای تخمین پارامترهای معادله رگرسیون چند متغیره پژوهش از مدل اثرات تصادفی استفاده کرد.

آزمون صفر بودن میانگین جمله خطا (پسماندها)

در این مرحله، پیش از ارائه نتایج حاصل از آزمون رگرسیون به دلیل آن‌که پسماندها جهت اجرای آزمون خودهمبستگی از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد؛ به ارائه آزمون صفر بودن میانگین جمله خطا (پسماندها) می‌پردازیم. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود:

H_0 : میانگین جمله خطا (پسماندها)، صفر است.

H_1 : میانگین جمله خطا (پسماندها)، صفر نیست.

نگاره ۳. یافته‌های حاصل از آزمون صفر بودن میانگین جمله خطا (پسماندها)

فرضیه	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه آزمون
فرضیه پژوهش	-۴/۳۷ - ۱۵	۱/۰۰۰	پذیرش فرضیه صفر

با توجه به یافته‌های حاصل از آزمون صفر بودن میانگین جمله خطا (پسماندها)، آماره آزمون و سطح معنی‌داری مربوطه، فرضیه صفر مبنی بر صفر بودن میانگین جمله خطا (پسماندها) پذیرفته می‌شود.

آزمون فرضیه پژوهش

برای آزمون این فرضیه از مدل پژوهش بالا استفاده شده است. نتیجه آزمون فرضیه پژوهش در نگاره ۴ ارائه گردیده است. بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

نگاره ۴. یافته‌های حاصل از آزمون مدل فرضیه اول پژوهش

روش آماری: پانل - حداقل مربعات (OLS)				
متغیر	ضریب متغیر	انحراف از استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
C	۰/۲۱۱۳۱۹	۰/۰۲۱۵۲۸	۹/۸۱۵۸۷۸	۰/۰۰۰
R _{it}	۰/۰۰۴۶۹۶	۰/۰۰۳۵۵۷	۱/۳۲۰۱۳۸	۰/۱۸۷۶
Tenure _{it}	-۰/۰۰۴۲۶۵	۰/۰۰۴۱۹۵	-۱/۰۱۶۷۰۲	۰/۳۰۹۹
DR _{it}	۰/۰۱۶۷۵۴	۰/۰۳۵۹۸	۰/۴۶۵۶۴۶	۰/۶۴۱۷
R _{it} × DR _{it}	۰/۰۱۴۴۶۱	۰/۰۰۹۷۲۲	۱/۴۸۷۳۹۸	۰/۰۳۷۷
DR _{it} × Tenure _{it}	-۰/۰۰۴۷۴۴	۰/۰۰۶۵۹۹	-۰/۷۱۸۸۳۱	۰/۰۱۲۷
R _{it} × Tenure _{it}	۰/۰۰۱۰۸۵	۰/۰۰۰۷۲۶	۱/۴۹۵۴۸۴	۰/۱۳۵۶
R _{it} × DR _{it} × Tenure _{it}	-۰/۰۰۱۹۷۳	۰/۰۰۱۶۲۶	-۱/۲۱۳۱۶۶	۰/۰۲۵۸
ضریب تبیین	۰/۵۸۳۰۳۱	میانگین متغیر وابسته	۰/۲۰۳۹۵۵	
ضریب تبیین تعدیلی	۰/۴۳۵۲۴۴	معیار هانان-کوین	-۰/۵۸۶۲۷۵	
خطای استاندارد	۰/۱۲۹۶۴۴	معیار اطلاعات Akaike	-۱/۰۲۷۱۷۸	
مجموع مربع باقی‌مانده‌ها	۶/۶۳۸۹۸۹	معیار شوارتز	۰/۰۹۹۸۰۵	
لگاریتم احتمال	۴۱۶/۲۸۳۷	آماره F	۳/۹۴۵۰۸۸	
آماره دوربین-واتسون	۲/۰۶۰۱۳۳	سطح خطای احتمال	۰/۰۰۰	

همان‌طور که در نگاره ۴ مشاهده می‌شود سطح معنی‌داری برای تک‌تک متغیرها و همچنین برای کل مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد محاسبه شده است. با توجه به ضریب تبیین تعدیل شده مدل برازش شده می‌توان ادعا کرد که حدود ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای

مستقل و کنترل توضیح داده می‌شود. خودهمبستگی نقض یکی از فرض‌های استاندارد الگوی رگرسیون است و از آماره دوربین - واتسون می‌توان جهت تعیین بود و نبود خودهمبستگی در الگوی رگرسیون استفاده کرد. با توجه به آماره دوربین - واتسون محاسبه شده (۲/۰۶۰) که بین ۲/۵-۱/۵ می‌باشد بیانگر عدم وجود خودهمبستگی است و استقلال باقی مانده‌های اجزای خطا را نشان می‌دهد. سطح معنی‌داری آماره t برای متغیر $Rit'DRit'Tenureit$ (ضریب β_7) از سطح خطای قابل قبول ۵ درصد کمتر است فلذا وجود رابطه معنی‌داری بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد تایید است و فرضیه پژوهش پذیرفته می‌شود. در مدل تعدیل شده‌ی باسو، منفی و معنی‌دار بودن β_7 نشان‌دهنده‌ی رابطه مثبت و معنی‌دار بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری می‌باشد (لی، ۲۰۱۱؛ جنکینز و ولوری، ۲۰۰۸؛ کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۸).

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

رابطه بلندمدت گروه حسابرِس با یک صاحبکار می‌تواند به دلیل آشنایی اعضای گروه و شریک حسابرِس با کارکنان و مدیریت شرکت صاحبکار، خطراتی برای استقلال داشته باشد. تکراری شدن کار هم از جمله عواملی است که ممکن است به‌طور ناخودآگاه باعث توجه کمتر به حوزه‌های مستعد تحریف شود و کیفیت کار را کاهش دهد. به‌همین دلیل چرخش کار در آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران پیش‌بینی شده است. از سوی دیگر چرخش اجباری، هزینه‌های قابل توجهی به همراه دارد. یکی از این هزینه‌ها، هزینه‌های کسب شناخت توسط گروه حسابرِس است که با تغییر حسابرسان افزایش می‌یابد. عدم تسلط کافی گروه حسابرِس در سال‌های ابتدایی بر شرایط کار و صنعت می‌تواند به کیفیت کار لطمه بزند. چنین حسابرسانی که تسلط کمتری بر شرایط کار و صنعت دارند مجبور می‌شوند روی تصمیم‌های مدیران در رابطه با گزارش‌های مالی اتکا کنند و به تبع آن احتمال این وجود دارد که با رویکردهای فرصت‌طلبانه مدیران موافقت کنند. در این پژوهش، تجزیه و تحلیل جامعی روی ارتباط معنی‌داری بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۰ صورت پذیرفت. نتایج حاصل از پژوهش با استفاده از مدل رگرسیونی چندمتغیره، بیانگر وجود ارتباط معنی‌دار بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری در سودهای گزارش شده می‌باشد که با نتایج پژوهش جنکینز و ولوری (۲۰۰۶)، جنکینز و ولوری (۲۰۰۸)، لی (۲۰۱۱)، کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) مطابقت دارد و سازگار است که یافته پژوهش کاهش کیفیت استقلال حسابرِس را به دلیل روابط طولانی‌مدت با صاحبکار رد می‌کند.

در راستای فرضیه و یافته‌های پژوهش پیشنهاد می‌شود:

(۱) به منظور ارتقای کیفیت حسابرسی بایستی چرخش اجباری حسابرِس مورد توجه قرار مجامع

عمومی شرکت‌ها قرار گیرد تا از ارائه سود محافظه‌کاری در گزارش‌های مالی جلوگیری گردد.
۲) برای اجتناب از خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان بایستی تغییر اجباری حسابرسان مورد توجه قرار گیرد.

۳) با تغییر به موقع حسابرسان میزان اقلام تعهدی اختیاری کاهش یافته و با کاهش مدت تصدی حسابرس، افزایش کیفیت حسابرسی تامین شده و خطای گزارشگری کاهش می‌یابد.

۴) برای کاهش هزینه چرخش اجباری می‌توان مدت چرخش را از ۴ سال به مدت زمان بیشتری افزایش داد. اجباری کردن تشکیل موسسات بزرگ و تشکیل شبکه رسمی موسسات دارای نام تجاری مشخص نیز راه‌حل بسیار موثری برای کاهش هزینه تغییر اجباری حسابرس است.

۵) بازار سرمایه و حرفه حسابداری باید با همکاری یکدیگر استقلال حسابرس را به هر بهایی حفظ کنند. عوامل تهدیدکننده استقلال بسیار جدی است و بنابراین هزینه دفاع از آن نیز سنگین خواهد بود. این هزینه، یک بازده بسیار مهمی به همراه دارد و آن، حفظ اعتماد مردم به بازار سرمایه است.

منابع:

۱. بزرگ‌اصل، موسی و حمیدرضا شایسته‌مند (۱۳۹۰). رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، صص ۲۳۳-۲۱۳.
۲. حبیب امیریگی (۱۳۸۶). بررسی عدم تقارن زمانی سود به‌عنوان معیار محافظه‌کاری در گزارشگری مالی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی قزوین.
۳. رجبی، روح‌الله (۱۳۸۵). چالش‌های تعویض حسابرس. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۵۳-۶۲.
۴. کرباسی یزدی، حسین و حسن چناری بوکت (۱۳۹۱). چرخش و دوره تصدی حسابرس؛ آیا حسابرسان تغییر می‌کنند؟ دو ماهنامه‌ی تحلیلی- پژوهشی اطلاع‌رسانی حسابرس، شماره ۶۳، صص ۶۸-۷۷.
۵. کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان (۱۳۸۸). بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صص ۵۵-۸۰.
۶. مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد و هدی اسکندر (۱۳۸۹). رابطه نوع مالکیت نهادی و حسابداری محافظه‌کارانه، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۴۷-۶۲.
7. Ahmed, A. S., B. K. Billings, R. M. Morton and M. Stanford-Harris (2002). The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs, *The Accounting Review*, 77 (3): 867-890.
8. Arrunada B. (2000). "Audit quality: attributes, private safeguards and the role of

- regulation". The European Accounting Review, Vol. 9, Issue 2, pp. 205-224.
9. Arrunada, B., Pas-Ares, C., (1997). "Mandatory rotation of company auditors: A critical examination". International Review of Law and Economics, Vol. 17, Issue 1, pp. 31-61.
10. Ball, R., and L. Shivakumar (2005). Earnings Quality in U. K. Private Firms, Journal of Accounting and Economics 39 (1): 83-128.
11. Basu, S (1997). The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings, Journal of Accounting and Economics, 24 (2): 3-37.
12. Beekes, W, P. Pope and S. Young (2004). The Link between Earnings Timeliness, Earnings Conservatism and Board Composition: Evidence rom the U. K, Corporate Governance: An International Review, 12 (1): 47-59.
13. Casterella, J., J. Francis, B. Lewis, & P. Walker.(2004). "Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing". Auditing: A Journal of Practice and he ory.vol 23
14. Chen, C. Y., C. J. Lin., and Y. C. Lin. (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.
15. Chen.H, Chen.J, Lobo.G.(2009)."Effects of Audit Quality on Earnings Management and Cost of Equity Capital: Evidence from China". From <http://ssrn.com>
16. Chung H.(2004)."Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality:an Empirical Investigaton of Auditor Designation Policy in Korea". Working paper.
17. Ebrahim,Ahmed.(2001)."Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence". Availble at URL: <http://ssrn.com>
18. Givoly D., C. Hayn and A. Natarajan (2007). Measuring Reporting Conservatism, The Accounting Review 82 (1): 65-106.
19. Gul F . A. Jaggi B. and Krishnan G. (2007). "Auditor Independence : Evidence on the Joint Effets of Auditor Tenure and Non-Audit Fees". Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol, 26, Issue 2, pp.117-142.
20. Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor. (2005). "Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism". Working paper, University of Technology, Sydney, and University of New South Wales.
21. Hussey R. and Lan G. (2003). "An examination of auditor independence issues from the prospective of U.K. Finance Director". Journal of Business Ethics, Vol. 32, Issue 2, pp. 169-178.
22. Jenkins, D. and U. Velury. (2006). "Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings"? Working paper, University of Delaware.

23. Jenkins, D., Velury, U., (2008). Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (2), 115–132.
24. Kaplan, S.E., Mauldin, E.G., (2008). Auditor rotation and the appearance of independence: evidence from non-professional investors. *Journal of Accounting and Public Policy* 27 (2), 177–192.
25. LaFond R., and S. Roychowdhury (2008). Managerial Ownership and Accounting Conservatism, *Journal of Accounting Research*, 46 (1): 101-135.
26. LaFond, R., and Watts, R, L (2008). The Information Role of Conservatism, *The Accounting Review*, 83 (2): 447 – 478.
27. Li, D. (2007). "Auditor tenure and accounting conservatism". PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
28. Li, D. (2011). Does auditor tenure affect accounting conservatism? *Journal of Accounting. Public Policy*, Vol. 29, Issue 2, pp. 226–241.
29. Lim R (2006). The Relationship between Corporate Governance and Accounting Conservatism: Australian Evidence, Available at URL: <http://www.ssrn.com>
30. Mansi S.A., Maxwell W.F. and Miller D.P. (2004). "Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market". *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, Issue 4, pp. 755-793.
31. Myers, J., L. Myers, and T. Omer. (2003). "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?" *The Accounting Review*. No. 78, pp. 779-99.
32. O'Leary C. (1996). "Compulsory Rotation of Audit Firms for Public Companies?" *Accountancy Ireland*.
33. Pae, J (2007). Unexpected Accruals and Conditional Accounting Conservatism, Forthcoming in *Journal of Business Finance and Accounting*, 34 (5&6): 681-704.
34. Pierre K. St and Anderson J.A. (1984). "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants". *The Accounting Review*, Vol. 59, Issue 2, pp.242-264.
35. Summer M. (1998). "Does mandatory rotation enhance auditor independence". *Zeitschrift für Wirtschafts-u. Sozialwissenschaften*, Vol. 118, pp. 327-359.
36. Wu-Chun C., Hung-Chao Y. and Shih-Tsung C., (2002). "Mandatory rotation and auditor independence an analysis of auditor's reputation effects", Working Paper; (Presented to AAA annual meeting 2002).