



## تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران

حسن زلفی<sup>۱</sup>

عباس افلاطونی<sup>۲</sup>

محمد برزآبادی فراهانی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۰۱

### چکیده

تفویض مدیریت شرکت‌ها به مدیران و موضوع جدایی مالکیت از مدیریت منجر به مشکل نمایندگی ناشی از وجود تفاوت در تابع مطلوبیت ذینفعان شده است. حسابداری یکی از سازوکارهای راهبری شرکتی است که برای کاهش تضاد منافع بین مدیران و سهامداران مطرح می‌شود. حل مشکل نمایندگی، تا حدودی اطمینان خاطر سهامداران را فراهم می‌کند که مدیران در تلاش هستند تا ثروت آنان حداکثر خواهد شد. هدف این مقاله بررسی تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس، در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور در این مقاله تعداد ۹۷ شرکت برای آزمون فرضیه پژوهش انتخاب شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها، از مدل رگرسیون چندگانه مبتنی بر داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که مدت تصدی مدیرعامل با تداوم انتخاب حسابرس رابطه مثبت و معناداری دارد.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابداری، تداوم انتخاب حسابرس، مدت تصدی مدیرعامل

۱- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بوعلی سینا همدان، همدان، ایران. (نویسنده اصلی) hzalaghi@gmail.com

۲- استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بوعلی سینا همدان، همدان، ایران.

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه بوعلی سینا همدان، همدان، ایران.

## ۱- مقدمه

یکی از الزامات رقابت سالم دسترسی سرمایه‌گذاران و کلیه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات صحیح و قابل اطمینان است. یکی از انواع مهم بازارها، بازار سرمایه است که اطلاعات شفاف و قابل اطمینان بر عملکرد آن به شدت مؤثر است. وجود نقصان و ابهام در اطلاعات در این بازار موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌شود. اطلاعات که جزء جدایی‌ناپذیر فرایند تصمیم‌گیری است هر چه شفاف‌تر و قابل دسترس‌تر باشد، می‌تواند به اتخاذ تصمیمات صحیح‌تری در زمینه تخصیص بهینه منابع منجر گردد و در نهایت باعث کارایی تخصیصی و شفافیت بازار شود که هدف نهایی بازار سرمایه است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹، ۱۲۱). در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها، اطلاعاتی قابل اتکاء تلقی می‌شوند که توسط گروهی حرفه‌ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آن‌ها نظارت و اظهارنظر شده باشد. نمونه بارز گروه‌های حرفه‌ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی مالی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهارنظر می‌نمایند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، وجود و بروز استقلال حسابرسی و ارتقاء کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می‌شود.

با توجه به تأثیری که تداوم انتخاب حسابرسی بر استقلال حسابرسی و در نتیجه بر کیفیت حسابرسی دارد، این پدیده در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در امر تحقیقات و پژوهش تبدیل شده است (نیکومرام و موکل، ۱۳۹۳). به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران حرفه‌ای ارائه شده است که یکی از پیشنهادهاى مورد توصیه آنان، تغییر ادواری مؤسسات حسابرسی می‌باشد. خزانه داری امریکا (۲۰۰۸) بیان می‌کند که تغییرات حسابرسان به شدت در حال افزایش است و هنوز هم اجباری برای افشای دلیل تغییر وجود ندارد و یا اگر وجود دارد کافی نیست. بنابراین لازم است کمیسیون بورس اوراق بهادار همه شرکت‌های امریکایی را ملزم کند که دلایل تغییر حسابرسی خود را افشاء کنند.

نتایج برخی از پژوهش‌ها حاکی از آن است که تغییر در مدیریت شرکت‌ها یکی از عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسی است (شوارتز و منن<sup>۱</sup>، ۱۹۸۵، ۲۴۸؛ و ایمان زاده و روحی، ۲۰۱۰، ۷۳۴). زمانی که مدیریت تغییر می‌کند، ممکن است برای اینکه خود را خوب جلوه دهد اقدام به تغییرهایی کند که یکی از این تغییرها، تغییر حسابرسان (به منظور افزایش کیفیت)، باشد. مدیریت جدید ممکن

است به استفاده از روش‌های حسابداری سودافزا تمایل داشته باشد و به دنبال حسابرسی برای تأیید روش مذکور باشد (شاه ویسی و همکاران، ۱۳۹۲). همچنین، ممکن است به دلیل سوءظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرس جایگزین و انتقال مسئولیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. مدیریت جدید ممکن است صرفاً به دلیل اینکه شرکت در جستجوی ایده‌های نوینی است که با رویه‌ها و سیاست‌های مدیریت پیشین ناسازگار است حسابرس جدیدی را انتخاب کند که با او در گذشته کار کرده است و تداوم همکاری با آن را ادامه دهد. بنابراین مدیریت تمایل بیشتری به همکاری با حسابرسی را دارد که قبلاً با او همکاری داشته زیرا ادامه همکاری با حسابرس جدید احتمال نظارت بیشتر بر کار مدیریت را افزایش می‌دهد. هرمالین و ویسباج<sup>۲</sup> (۱۹۹۸)، دریافتند که زمانی که مدیریت تغییر می‌کند، ممکن است برای این که خود را خوب جلوه دهد اقدام به تغییراتی کند که یکی از این تغییرها، تغییر حسابرسان (به منظور افزایش کیفیت و یا استخدام حسابرسانی که با آن‌ها رابطه بهتری دارد)، باشد.

به طور کلی، شواهد تجربی حاصل از مطالعات انجام شده این موضوع را که طولانی بودن تداوم انتخاب حسابرس با کاهش کیفیت حسابرسی در ارتباط است را تأیید نمی‌کند (مایرز و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳؛ کمران و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). با این وجود، منتقدان همچنان ادعا می‌کنند که چرخش اجباری حسابرس (کوتاه بودن تداوم انتخاب حسابرس) به منظور حفاظت از منافع سرمایه‌گذار نیاز بوده و این نگرانی پس از مجموعه‌ای از رسوایی‌های حسابداری بین سالهای ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۳ افزایش یافته است (مای دئو و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۸، ۲۹۷).

موضوع محدود نمودن مدت تصدی حسابرس از دو بعد قابل بررسی است. بعد اول مربوط به تغییر مؤسسات حسابرسی است و بعد دیگر شامل تغییر ادواری کادر حسابرسی خصوصاً در رده مدیران و سرپرستان مسئول کار حسابرسی و شریک مربوطه می‌باشد. در این خصوص، مجامع حرفه‌ای همچون انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA<sup>۶</sup>) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (IFAC<sup>۷</sup>) عمدتاً بر چرخش شرکاء و اعضای گروه رسیدگی کننده تأکید نموده‌اند (بزرگ اصل و شایسته‌مند، ۱۳۸۹، ۲۱۳). در ایران نیز طبق دستورالعمل مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۸۶/۵/۸ و اصلاحیه ۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی، مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌ها را بپذیرند. پذیرش مجدد شرکت مذکور پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان ۴ سال مزبور مجاز است. این قانون نیز همانند دیگر قوانین وضع گردیده موافقان و مخالفان خود را داشته است. موافقان تغییر اجباری حسابرس بر این عقیده

هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار به دلیل وابستگی‌های اقتصادی، انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت که این امر استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند. به اعتقاد آن‌ها دوره تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب استقلال آن‌ها را به خطر می‌اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آن‌ها اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آن‌ها استدلال می‌کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آن‌ها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کند.

صاحبکارانی که حسابرس (اعم از سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی) آن‌ها را به مدت بیش از یک سال حسابرسی کرده است، تمایل چندانی به تغییر حسابرس از خود نشان نمی‌دهند. علت این موضوع می‌تواند دو دلیل زیر باشد:

(۱) این قبیل مؤسسات یا کار خود را به درستی انجام داده‌اند و یا طبق قوانین و مقررات ملزم

به استفاده از خدمات آن‌ها هستند (دلایل مثبت) و یا

(۲) صاحبکاران با این قبیل مؤسسات هم‌دست هستند (دلیل منفی) (نمازی و همکاران،

۱۳۹۰، ۴).

بررسی کلی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که مدت تصدی حسابرس همواره به عنوان یک متغیر مستقل و تأثیرگذار بر سایر عوامل مطرح بوده است که مدت تصدی حسابرس خود به عنوان یک معیار کیفیت حسابرسی می‌تواند تحت تأثیر عوامل دیگری قرار بگیرد که در پژوهش‌های گذشته به صورت خیلی محدود به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار گرفته است؛ که این خود بصورت یک خلاء و سؤال باز پژوهشی مطرح است. از طرف دیگر بررسی پیشینه پژوهش نشان می‌دهد که تاکنون تأثیر ثبات مدیر عامل شرکت‌ها بر تداوم انتخاب حسابرس مورد آزمون قرار نگرفته و این عامل که خود می‌تواند ناقص استقلال حسابرسان باشد بررسی نشده است.

## ۲- مبانی نظری

تشکیل شرکت‌های سهامی و تنوع بخشی به مالکیت شرکت‌ها و اجازه ورود به عموم مردم، تأثیر قابل ملاحظه‌ای در روش اداره شرکت‌ها، گذاشت. سیستم بازار به گونه‌ای سازماندهی گردید که مالکان شرکت‌ها، اداره شرکت را به مدیران تفویض کنند. تفکیک مالکیت از مدیریت که از ویژگی‌های مهم شرکت‌های سهامی عام می‌باشد، از یک سو منجر به یک مشکل مشهور سازمانی به نام "مشکل نمایندگی" (ناشی از وجود تفاوت در تابع مطلوبیت ذینفعان) شد؛ که انگیزه مدیران را

جهت حداکثر کردن منافع خود افزایش می‌دهد؛ در واقع مدیران ممکن است به انجام فعالیت‌هایی اقدام کنند که باعث شود منافع آن‌ها بر منافع سهامداران ارجحیت یابد. و از طرفی دسترسی انحصاری به بخشی از اطلاعات را برای مدیران و سهامداران عمده فراهم نموده است؛ در واقع مدیران مالک میزان قابل توجهی از سهام شرکت می‌توانند اطلاعات مهم را از سایر سهامداران پنهان کنند (موسوی و همکاران، ۱۳۹۴). در چنین وضعیتی گفته می‌شود که در اقتصاد عدم تقارن اطلاعات وجود دارد. عدم تقارن اطلاعات به حالتی اطلاق می‌شود که یکی از طرفین مبادله‌کننده کمتر از طرف دیگر در مورد کالا یا وضعیت بازار، اطلاعات داشته باشد. منشأ بخش عمده‌ای از عدم تقارن اطلاعاتی، فرصت‌های سرمایه‌گذاری و رشد شرکت‌ها است و بخشی از آن ریشه در روش‌های جمع‌آوری و گزارش اطلاعات توسط مدیریت دارد. عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از فرصت‌های رشد و سرمایه‌گذاری به مدیریت امکان بیشتری برای دستکاری صورت‌های مالی می‌دهد تا بتواند به وسیله مبادلات خودی و همچنین افزودن بر مزایای جبران خدمات، منابع را به خود منتقل کند (رضازاده و آزاد، ۱۳۸۷، ۶۳). مدیران ممکن است انگیزه‌ای برای رسیدن به رشد شرکت فراسوی رشد بهینه یا بکارگیری منابع به منظور افزایش منافع شخصی از طریق موفقیت، قدرت، پاداش و غیره را داشته باشد (بادآور نهندی و همکاران، ۱۳۹۳، ۱۴۳).

دی<sup>۱</sup> (۱۹۸۸) بیان می‌کند که مدیریت سود معمولاً از استفاده مدیران از مزایای عدم تقارن اطلاعاتی ناشی می‌شود. وی حداقل دو مسأله مهم را مطرح نموده است. اولاً، برای افزایش پاداش مدیران که توسط سرمایه‌گذاران تأمین می‌شود، سود دستکاری می‌شود و ثانیاً، سرمایه‌گذاران بالفعل تمایل دارند که بازار برداشت بهتری از ارزش شرکت داشته باشد. بنابراین، انتقال ثروت بالقوه از سرمایه‌گذاران جدید به سرمایه‌گذاران قدیمی که ایجادکننده یک تقاضای داخلی برای مدیریت سود هستند، بوجود می‌آید. از سوی دیگر برای سهامداران و اعتباردهندگان غیرممکن است که به طور مستقیم بر میزان و کیفیت تلاش مدیران برای انجام امور تجاری نظارت داشته باشند. در چنین حالتی ممکن است که مدیران از هرگونه تلاش جهت رسیدن به اهداف واحد تجاری خودداری کنند و هرگونه مشکل در عملکرد شرکت را به عواملی خارج از کنترل خویش نسبت دهند.

یکی دیگر از تضادهای بین مدیر و ذینفعان شرکت این است که افق تصمیم‌گیری مدیران برای شرکت کوتاه‌تر از افق سرمایه‌گذاری سهامداران می‌باشد. ادعای مدیران نسبت به شرکت تنها محدود به دوره تصدی آن‌ها می‌باشد. و همین مسأله ممکن است باعث کاهش منافع سهامداران و ارزش شرکت شود. مطالعات نظری نشان می‌دهند که فرصت طلبی مدیریت یک شاخص کلیدی برای اقتصاد "کوتاه مدت" می‌باشد. مدل خطر اخلاقی بر اساس عدم تقارن اطلاعاتی بیان می‌کند که مدیران به جای هزینه‌هایی که باعث ایجاد نتایج بلندمدت و بهینه برای شرکت می‌گردد، به دنبال

نتایج زود گذری هستند که به منفعت خود آن‌ها هم باشد؛ به عبارت دیگر، تصمیماتی که برای منافع شخصی مدیریت مفید باشد، ممکن است از نظر شرکت تصمیمات بهینه‌ای نباشد. از طرفی مخارج تحمل شده از سوی مالکان برای اعمال نظارت بر رفتار مدیران (شامل بهای مشاهده و اندازه‌گیری مستمر اعمال وی)، موجب کاهش حقوق و مزایای مدیر می‌شود. از این رو، مدیران از انگیزه لازم برای حصول اطمینان از مقرون به صرفه بودن فرایند نظارت برخوردارند. بنابراین اگر مدیر واحد اقتصادی برای انجام تصمیم‌گیری‌های درون سازمانی، به گردآوری اطلاعات مالی بپردازد؛ در چنین شرایطی منافع مدیر ایجاب می‌کند که خود او بهای تهیه و ارائه اطلاعات مالی به مالکان را بپردازد و با خدمات حسابرسی مستقل، اعتبار این گزارش‌ها را افزایش دهد؛ چون در صورتی که گردآوری اطلاعات و اعتباردهی به آن برعهده هر یک از مالکان باشد، بهای بسیار سنگینی را به همراه خواهد داشت که در نهایت موجب تعدیل منافع مدیر می‌شود. توانمندی مالکان در کاهش بهای خدمات مدیران و ایجاد نوعی پوشش در برابر خطرهای احتمالی، سبب می‌شود تا مدیران انگیزه لازم برای استفاده از خدمات حسابرسان مستقل و اجرای عملیات نظارتی را به دست آورند (وندا ای والاس<sup>۹</sup>، ۱۳۸۴).

بنابراین با تأکید بر مفروضات ذیل این استنتاج مطرح می‌شود که مدیر متقاضی خدمات حسابرسی است:

- ۱) تضاد منافع بین مدیر و سهامدار منجر به سوء رفتار مدیر می‌گردد.
- ۲) نحوه سوء رفتار مدیریت از سوی سهامدار قابل پیش بینی است.
- ۳) میزان زیان ناشی از سوء رفتار قابل برآورد است.
- ۴) سهامدار در شرایطی است که برای جبران زیان برآوردی‌اش می‌تواند حقوق و مزایای مدیر را تعدیل کند.
- ۵) میزان تعدیلات بیش از هزینه حسابرسی است (سیرانی، ۱۳۹۰).

در بازارهایی که شرکت‌ها به خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری نیاز دارند، شرکت‌ها حسابرسانی را انتخاب می‌کنند که شرایطی چون عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهند. فان و وانگ<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۵) نیز بیان می‌کنند که شرکت‌های با مشکلات نمایندگی بیشتر تمایل بیشتری به انتخاب مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ به عنوان حسابرس خود دارند. حسابرسی یک بخش مهم از حاکمیت شرکتی قوی است که می‌تواند به عنوان ابزار کنترل، اعتماد نسبی را برای نیروی بازدارنده یا کشف کننده سوء مدیریت فراهم سازد (ابراهیم احمد، ۲۰۰۱). گزارش حسابرس درباره صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول

اطمینان از قابلیت اطمینان اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). حسابرس مستقل، شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی است. شایستگی حسابرس به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد که اقلام صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین، حسابرس به ادعاهایی اعتبار می‌دهد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده است و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی، ۱۳۷۹). به دنبال ایجاد جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰، تعداد مؤسسات حسابرسی رو به افزایش نهاد. از طرف دیگر اجرای سیاست‌های خصوصی‌سازی در قالب قوانین برنامه‌های توسعه اقتصادی منجر به تغییراتی در محیط اقتصادی ایران به عنوان یکی از استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی گردید. این تغییرات تأثیر ویژه‌ای بر بازار حسابرسی در ایران داشت، به نحوی که افزایش مؤسسات حسابرسی و افزایش رقابت در این بازار، گزینه‌های انتخاب حسابرس توسط صاحبکاران را افزایش داد و فرصت‌های بیشتری برای انتخاب حسابرس در اختیار آنان گذاشت و لذا بر رابطه حسابرس - صاحبکار از جنبه‌های تغییر حسابرس و مدت تصدی حسابرسی تأثیر نهاد (پور بهبهانی، ۱۳۸۷). که این امر فشار بیشتری را بر روی مؤسسات حسابرسی برای درک و طراحی حسابرسی خود قرار می‌دهد. در نتیجه مؤسسات حسابرسی باید به شکلی سازمان یافته و طی فرایندی مستمر به موضوع بهبود کیفیت حسابرسی بپردازند (آلیسا و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۴).

همزمان با افزایش رقابت در میان مؤسسات حسابرسی، پژوهش‌ها نشان می‌دهند که کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی حسابرس افزایش می‌یابد. از طرفی مؤسسات حسابرسی به این نتیجه رسیدند که ضرورت دارد برای کسب درآمد بیشتر و مستمر، خدمات حسابرسی خود را با کیفیت بیشتر به بازار ارائه نمایند (پاراسورامان و همکاران<sup>۱۲</sup>، ۱۹۸۵، ۴۱). زیرا در سطح جامعه این تصور وجود دارد که تأیید کیفیت حسابرسی توسط محیط اقتصادی، برای تداوم فعالیت بلندمدت مؤسسات حسابرسی بسیار حیاتی است و آینده حرفه حسابرسی تا حد قابل ملاحظه‌ای به کیفیت ستانده فرآیند حسابرسی بستگی دارد. همچنین، اعتقاد بر این است که کیفیت، مؤلفه اساسی برای بازی رقابت بین مؤسسات حسابرسی است (هرباچ<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۱، ۷۸۷). از آنجایی که دوره تصدی حسابرسی یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی می‌باشد و با توجه به تأثیری که بر استقلال حسابرس دارد، این پدیده در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در پژوهش‌های دانشگاهی تبدیل شده است. به دنبال رسوایی‌های مالی شرکت‌ها و بحران‌های مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در ایران نیز پس از کشف

اختلاس بانکی در سال ۱۳۹۰، برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس‌یگانه و جعفری، ۱۳۸۹، ۲۵). در پاسخ به این رویدادها، قانون‌گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار می‌دهند. قانون ساربینز آکسلی<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۲) جهت حمایت و تأمین استقلال حسابرس و سر و سامان دادن به بی‌نظمی‌های گزارشگری مالی، چرخش مؤسسات حسابرسی را الزامی کرده است. درحالی‌که چرخش اجباری حسابرس به‌عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است؛ شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد.

با توجه به اینکه یکی از عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی دوره تصدی حسابرسی می‌باشد کسب شناخت بیشتر دوره تصدی حسابرس و ارزیابی عوامل مؤثر بر آن و همچنین پیامدهای احتمالی آن و در نتیجه استفاده بهینه از این ابزار، جزء با انجام پژوهش‌های گسترده در این زمینه حاصل نمی‌شود. عوامل مختلفی بر دوره تصدی حسابرس تأثیر دارد. از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی، اندازه صاحبکار، تخصص صنعت حسابرس، حق‌الزحمه حسابرس و ... اما در این پژوهش یکی از عوامل دیگر بررسی می‌شود؛ لذا سؤال این است که آیا مدت تصدی مدیرعامل بر تداوم انتخاب حسابرس تأثیر دارد؟ به منظور پاسخگویی به این سؤال، رابطه بین مدت تصدی حسابرس با دوره تصدی حسابرس بررسی شده است.

## ۲-۱- مدت تصدی مدیرعامل در مقابل مدت تصدی حسابرس

این امکان وجود دارد که حسابرسان در هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی و جمع‌آوری سایر شواهد نسبت به صداقت مدیریت دچار شک و تردید شوند و بعد از بررسی‌های بیشتر به این نتیجه برسند که اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت قابل اتکا و معتبر نیستند، و این امر باعث افزایش شدید ریسک حسابرسی می‌شود. بنابراین اگر تیم حسابرسی نتواند این مشکل را حل کند و ریسک حسابرسی را پایین بیاورد امکان دارد تصمیم به واگذاری کار و تغییر صاحبکار بگیرند (رضازاده و آزاد، ۱۳۸۷، ۶۳). زمانی که مدیریت تغییر می‌کند، ممکن است برای اینکه خود را خوب جلوه دهد اقدام به تغییرهایی کند که یکی از تغییرها، تغییر حسابرسان (به منظور افزایش کیفیت)، باشد. مدیریت جدید ممکن است صرفاً به این دلیل که شرکت در جستجوی ایده‌های نوینی است که با رویه‌ها و سیاست‌های مدیریت پیشین سازگار است حسابرس جدیدی را انتخاب کند که با او در گذشته کار کرده است. از سوی دیگر مدیریت جدید می‌تواند به منظور سابقه همکاری و رابطه با حسابرس دیگر در شرکت قبلی و تمایل به تداوم همکاری با آن، حسابرس فعلی شرکت را تغییر دهند (وو و چایکو<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۱، ۱۳۱؛ رجبی، ۱۳۸۵، ۵۳؛ داویدسون



و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۶؛ و مارتینز و ریس<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۰). تو (۲۰۱۲) در پژوهشی در شرکت‌های چینی در بازه زمانی ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۹ دریافت که مدت تصدی حسابرسی تحت تأثیر سهامدار اصلی، فضای کسب و کار و مدیر عامل شرکت است. از طرفی این فرض وجود دارد که با توجه به اینکه طول دوره مدیریت عامل شرکت‌ها معمولاً کوتاه مدت و دو ساله است لذا مدیریت سعی می‌کند با حسابرسان قبلی ادامه همکاری داده، به نوعی که تغییر حسابرسان می‌تواند موجب اعمال نظارت بیشتر و ایجاد محدودیت‌هایی برای مدیریت فعلی شود. بنابراین مدیران تمایل دارند در طول مدیریت خود با حسابرسان قبلی همکاری نمایند تا با افزایش کیفیت حسابرسی نتایج حاصل از مدیریت خود را خوب جلوه دهند.

### ۳- پیشینه پژوهش

باتواح و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی در بررسی تأثیر ویژگی‌های مدیرعامل (شامل مدت تصدی مدیرعامل) بر بموقع بودن اظهار نظر حسابرسان دریافت که رابطه مثبت و معناداری بین مدت تصدی و تخصص مالی مدیرعامل و بموقع بودن گزارش حسابرسان وجود دارد. دیس و جیروکس<sup>۱۸</sup> (۱۹۹۲)، لاورس<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۸) و ونس ترائلن<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۰)، دریافتند که تداوم انتخاب حسابرسان موجب کاهش کیفیت حسابرسان می‌شود. دیوید و جفرسون<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۱)، به بررسی دوره تصدی حسابرسان با صاحبکار پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که اندازه شرکت حسابرسان و اظهار نظر حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. گایگر و راگاناندان<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۲)، دریافتند که رابطه مثبتی بین دوره تصدی حسابرسان و احتمال اینکه شرکت ورشکسته در سال قبل از ورشکستگی گزارش مشروط از بابت تداوم فعالیت دریافت کرده؛ وجود دارد. میرز و همکاران<sup>۲۳</sup> (۲۰۰۳)، نشان دادند که در شرکت‌های با دوره تصدی حسابرسان بلندمدت، احتمال بیشتری برای مدیریت بیش از واقع سود و انحراف سود وجود دارد. چوی و دوگار<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۵)، دریافتند که با افزایش دوره تصدی، تمایل حسابرسان به انتشار گزارش حاوی شرط تداوم فعالیت کاهش می‌یابد. نتایج پژوهش‌های گانی و همکاران<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۷) و کمران و همکاران<sup>۲۶</sup> (۲۰۰۸)، نشان داد؛ تداوم انتخاب حسابرسان، باعث افزایش کیفیت حسابرسان می‌شود. همچنین میترا و همکاران<sup>۲۷</sup> (۲۰۰۹)، دریافتند هرچه رابطه حسابرسان - صاحبکار طولانی‌تر شود، احتمال مدیریت سود در شرکت مورد رسیدگی کم‌تر خواهد شد. گول و همکاران<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۹)، نشان دادند که کیفیت سود در سال‌های اولیه دوره تصدی حسابرسان پایین است. فیرچایلد و کرافورد<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۹)، دریافتند که با افزایش مدت تصدی حسابرسان، روش‌های شناسایی تقلب افزایش یافته و احتمال کشف تقلب افزایش پیدا می‌کند و انگیزه مدیریت نسبت به تقلب کاهش می‌یابد. یو و لنارد<sup>۳۰</sup> (۲۰۱۳)، به

بررسی رابطه بین محافظه‌کاری و دوره تصدی حسابرس در شرکت‌های چینی پرداختند؛ نتایج حاکی از این است که محافظه‌کاری با دوره تصدی حسابرس در بین صاحبکاران اصلی حسابرس رابطه ای ندارد.

چو و همکاران<sup>۳۱</sup> (۲۰۰۵)، نشان دادند که شرکت‌ها تغییر حسابرس را به چند دلیل انجام می‌دهند. شایع‌ترین دلایل عبارت‌اند از سطح حق‌الزحمه حسابرسی، نارضایتی از کیفیت حسابرسی، تغییرات مدیریت ارشد و رشد شرکت.

پوربهمانی (۱۳۸۷)، در پژوهشی دریافت که تغییر حسابرس با اندازه حسابرس، اندازه صاحبکار و وضعیت مالی صاحبکار دارای رابطه معنادار، ولی فاقد رابطه معنادار با رشد صاحبکار است. کرمی و همکاران (۱۳۸۸)، به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند آن‌ها دریافتند که بین دوره تصدی حسابرس و محافظه‌کاری رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد. کرمی و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهش دیگری دریافتند که با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. بزرگ اصل و همکاران (۱۳۸۹)، به بررسی رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود پرداختند آن‌ها دریافتند که با افزایش مدت تصدی حسابرس، احتمال مدیریت سود، چه در جهت کاهش سود، و چه در جهت افزایش سود به انگیزه‌های خاص مدیریت بستگی دارد. کرمی و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود پرداختند. آن‌ها دریافتند که وجود رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرس، باعث افزایش انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می‌گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه‌کارانه) است. نمازی و همکاران (۱۳۹۰)، به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداختند و دریافتند که بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. ستایش و همکاران (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر طول دوره تصدی و اندازه حسابرس بر ادراک سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها بیانگر این است که رابطه مثبت و معناداری بین طول دوره تصدی حسابرس و ادراک سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی وجود دارد. دیلمی‌پور (۱۳۹۱)، بیان کرد که کیفیت کار حسابرسی در سال‌های اولیه حسابرسی نسبت به سال‌های بعدی کمتر بوده و پرهزینه می‌باشد. کاشانی‌پور و همکاران (۱۳۹۱) به این نتیجه دست یافتند که بین اقلام تعهدی اختیاری و دوره تصدی حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

#### ۴- فرضیه پژوهش

بر طبق ادبیات پژوهش و پژوهش‌های قبلی، مدیریت شرکت تمایل به تأثیر گذاشتن بر انتخاب حسابرس داشته و برای دستیابی به خواسته‌هایش تمایل به تغییر حسابرس دارد. نتایج پژوهش‌های قبلی در مورد ارتباط بین تغییر حسابرس و تغییر در مدیریت ناسازگار بوده‌اند (چو<sup>۳۲</sup>، ۱۹۸۲). بعضی پژوهش‌ها هیچ ارتباط مهمی را بین این دو متغیر نیافته‌اند (ویلیامز<sup>۳۳</sup>، ۱۹۸۸). در صورتی که بعضی پژوهش‌ها نشان داده که تغییر مدیریت یکی از مهم‌ترین دلایل تغییر حسابرس است (بورتون و همکاران<sup>۳۴</sup>، ۱۹۶۷؛ کارپنتر و همکاران<sup>۳۵</sup>، ۱۹۷۱). بنابراین در راستای دستیابی به هدف پژوهش و به استناد بخش‌های گذشته، فرضیه زیر تدوین شده است:

**فرضیه اصلی پژوهش:** مدت تصدی مدیر عامل بر دوره تصدی حسابرس تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

#### ۵- روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ گردآوری داده‌ها، توصیفی و طرح پژوهش از نوع پس رویدادی است (به دلیل استفاده از داده‌های گذشته). داده‌های پژوهش از نوع داده‌های ترکیبی بوده و برای تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه پژوهش، از روش رگرسیون چندگانه استفاده می‌شود. به منظور انجام محاسبات مربوط به مدل رگرسیون چندگانه و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Eviews و Excel استفاده شده است.

#### ۵-۱- روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش، گردآوری اطلاعات در دو مرحله انجام می‌شود. در مرحله اول برای تدوین مبانی نظری پژوهش و بررسی مطالعات پیشین از روش کتابخانه‌ای و در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌های مورد نظر از صورت‌های مالی، اطلاعات ارائه شده به بورس اوراق بهادار، و سایر منابع اطلاعاتی استفاده خواهد شد.

#### ۵-۲- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

##### • متغیر وابسته

**تداوم انتخاب حسابرس حسابرس (Tenure):** برای تعیین تداوم انتخاب حسابرس در هر سال، مدت تصدی تجمعی (از حسابرسی نخستین تا سال مورد بررسی) را بر ۴ تقسیم می‌کنیم. به منظور اندازه‌گیری صحیح دوره تصدی، باید سالی در دسترس باشد که در آن رابطه حسابرس-

صاحبکار بر قرار شده است (حسابرسی نخستین). از عدد ۴ به دلیل مصوبه سازمان بورس اوراق بهادار تهران (حداکثر مدت تصدی حسابرسی ۴ سال) جهت هم قیاس نمودن تداوم انتخاب حسابرس برای همه شرکت‌ها استفاده شده است.

#### • متغیر مستقل

**مدت تصدی مدیر عامل (DH):** به منظور تعیین مدت تصدی مدیر عامل، تعداد سال‌های تصدی مدیر عامل در این سمت در نظر گرفته می‌شود (برای سال اول عدد ۱، سال دوم عدد ۲، سال سوم عدد ۳ و...، دیانتهی دیلمی و همکاران، ۱۳۹۲).

#### • متغیرهای کنترلی

**درصد استقلال هیأت مدیره (BRDIND):** به منظور تعیین در صد استقلال هیأت مدیره از نسبت تعداد اعضاء غیر موظف هیأت مدیره به تعداد کل اعضاء هیأت مدیره استفاده می‌شود (دیمیتروپولوس و آستریو<sup>۳۶</sup>، ۲۰۱۰؛ قائمی و شهریاری، ۱۳۸۸).

**اندازه مؤسسه حسابرسی (ASize):** به منظور تعیین اندازه حسابرس از متغیر موهومی استفاده می‌شود. در صورتی که حسابرس، سازمان حسابرسی یا مؤسسه مفید راهبر باشد، مقدار متغیر موهومی اندازه حسابرس برابر یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۹۲).

**اندازه شرکت (LNCZ):** عبارت است از بزرگ و یا کوچک بودن یک شرکت مورد رسیدگی حسابرس. این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی ارزش دفتری جمع دارایی‌های هر شرکت اندازه‌گیری می‌شود (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۲).

**اهرم مالی (LEV):** شاخصی است برای اندازه‌گیری ریسک مالی شرکت. این متغیر از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳).

**دستور العمل مؤسسات حسابرسی بورس اوراق بهادار ایران (DB):** به موجب دستورالعمل مؤسسات حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۸/۵/۸ و اصلاحیه ۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی بار دیگر سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت حسابرسی شده را بپذیرند. برای تعیین مقدار این متغیر از متغیر موهومی استفاده می‌شود. به این صورت که به سال‌های بعد از اجرا شدن دستورالعمل مقدار یک و به سال‌های قبل از اجرای دستورالعمل عدد صفر داده می‌شود.

### ۵-۳- مدل آزمون فرضیه پژوهش

به منظور بررسی رابطه بین مدت تصدی مدیرعامل و تداوم انتخاب حسابرس از مدل رگرسیون چندگانه رابطه ۱ استفاده می‌کنیم:

$$TENURE_{it} = \beta_0 + \beta_1 DH_{it} + \beta_2 BRDIND_{it} + \beta_3 ASize_{it} + \beta_4 LNCZ_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 DB_{it} + \varepsilon \quad (1)$$

### ۵-۴- جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۸۶ تا پایان سال ۱۳۹۲ می‌باشد که از شرایط زیر برخوردار باشند:

(۱) شرکت‌ها تا قبل از سال ۸۶ در بورس پذیرفته شده باشند و نماد بازار آن‌ها بیشتر از ۳ ماه متوقف نشده باشد.

(۲) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک‌ها، بیمه و هلدینگ نباشند. (به دلیل ماهیت متفاوت فعالیت آن‌ها از سایر واحدهای تجاری).

(۳) سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ یا ۳۰ اسفند باشد.

(۴) داده‌های آن‌ها برای تمام متغیرها در دسترس باشد.

با توجه به شرایط بالا کل شرکت‌های انتخابی در این پژوهش، ۴۸۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که پس از اعمال شرایط بالا تعداد نمونه‌های این پژوهش به شرح جدول ۱ انتخاب شده است:

جدول ۱- نمونه انتخابی

۴۸۰	کل شرکت‌های انتخاب شده در این پژوهش در بازه زمانی مورد نظر
(۱۱۵)	اعمال شروط ۱ و ۲
(۸۴)	اعمال شرط ۳
۲۸۱	جامعه آماری پژوهش
(۱۸۴)	اعمال شرط ۴
۹۷	نمونه انتخابی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

## ۶- یافته‌های پژوهش

### ۶-۱- آمار توصیفی داده‌های پژوهش

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در جدول ۲ برخی از مفاهیم آمارتوصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر مشاهدات ارائه شده است.

جدول ۲- آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشترین	کمترین
دوره تصدی حسابرس	TENURE	۶۷۹	۰/۹۶	۰/۷۵	۰/۶۱	۲/۵۰	۰/۲۵
مدت تصدی مدیرعامل	DH	۶۷۹	۳/۴۳	۳/۰۰	۲/۴۲	۱۰/۰۰	۱/۰۰
درصد استقلال هیأت مدیره	BRDIND	۶۷۹	۶۲/۷۸	۶۰/۰۰	۱۹/۲۹	۱۰۰/۰۰	۰/۰۰
اندازه شرکت	LNCZ	۶۷۹	۱۳/۲۳	۱۳/۱۹	۱/۳۵	۱۸/۸۱	۹/۸۸
اهرم مالی	LEV	۶۷۹	۰/۵۶	۰/۶۳	۰/۲۹	۳/۷۶	۰/۰۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

لازم به ذکر است که بخش عمده بازده زمانی پژوهش یعنی ۷۱/۵ درصد قبل از دستورالعمل سازمان بورس بوده است. همچنین از ۶۷۹ سال - شرکت مورد پژوهش ۱۸۳ سال - شرکت توسط سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر و بقیه توسط سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی حسابرسی شده است.

جدول ۳- مدت تصدی حسابرس بعد از اجرای دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار

نوع مؤسسه حسابرسی	مدت تصدی حسابرس - سال	درصد
سازمان حسابرسی و مؤسسه مفید راهبر	۶	۱۷
سایر مؤسسات حسابرسی	۴	۵۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین جدول ۳ نشان می‌دهد که ۳۳ درصد از مؤسسات حسابرسی نیز دارای مدت تصدی کمتر از ۴ سال می‌باشند.

## ۶-۲- نتایج آزمون فرضیه پژوهش

با توجه به اینکه در این پژوهش از داده‌های ترکیبی استفاده شده است، به منظور تحلیل داده‌های ترکیبی در ابتدا می‌بایست نوع مدل مناسب را از میان مدل‌های Pooled، اثرات ثابت و اثرات تصادفی بر اساس آزمون‌های F تعمیم یافته (چاو) و هاسمن انتخاب نمود. همان‌گونه که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، باتوجه به اینکه سطح معناداری مربوط به مدل اثرات ثابت (آزمون چاو) کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد. لذا فرض H1 مبنی بر آزمون مدل اثرات ثابت پذیرفته می‌شود و این امر بیانگر آن است که از میان مدل Pooled، و اثرات ثابت، مدل اثرات ثابت برای آزمون فرضیات پژوهش و تحلیل داده‌ها مناسب می‌باشد.

همچنین با استفاده از آزمون هاسمن باید مدل مناسب را از میان مدل‌های اثرات ثابت و تصادفی انتخاب کرد. باتوجه به اینکه سطح معناداری مربوط به مدل اثرات تصادفی (آزمون هاسمن) کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد لذا فرض H1 مبنی بر آزمون مدل اثرات ثابت پذیرفته می‌شود و این امر بیانگر آن است که از میان مدل اثرات تصادفی، و اثرات ثابت، مدل اثرات ثابت برای آزمون فرضیات پژوهش و تحلیل داده‌ها مناسب می‌باشد. بنابراین با توجه به مطالب فوق، آزمون فرضیه با استفاده از مدل اثرات ثابت انجام شد. بدین ترتیب مدل اثرات زمانی تخمین زده شد و نتایج آن در جدول ۴ ارائه شده است.

جدول ۴- نتایج مربوط به آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل پژوهش

متغیرها	ضرایب	آماره T	معناداری	آزمون همخطی VIF
مدت تصدی مدیرعامل	۰/۰۲	۲/۴۴	۰/۰۱۴۹	۱/۵۹
درصد استقلال هیأت مدیره	۰/۰۱	۰/۱۵	۰/۸۷۴۰	۱/۱۵
اندازه مؤسسه	۰/۰۹	۰/۸۱	۰/۴۱۵۱	۱/۲۴
اهرم مالی	-۰/۰۸	-۰/۷۸	۰/۴۳۰۳	۱/۱۴
اندازه شرکت	۰/۱۳	۲/۳۵	۰/۰۲۴۷	۱/۷۱
دستور العمل سازمان بورس	-۰/۳۹	-۱۳/۸۷	۰/۰۰۰۰	۱/۱۶
آزمون چاو (معناداری)	۳/۱۸ (۰/۰۰)		آزمون هاسمن (معناداری)	۵۶/۹۵ (۰/۰۰)
آماره فیشر (معناداری)	۷/۴۵ (۰/۰۰)		ضریب تعیین	۰/۶۱
آماره دوربین واتسون	۲/۱۷		ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۵۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در پژوهش حاضر، از آزمون دوربین-واتسون جهت تشخیص خود همبستگی مدل استفاده شده است. با توجه به آماره دوربین-واتسون، خطاهای مدل مستقل است. ضریب VIF. یا تورم واریانس کمتر از عدد ۵ می‌باشد؛ بنابراین هم خطی چندگانه میان متغیرهای مستقل اندک است. علاوه بر این، از آزمون فیشر جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری آماره فیشر (۰/۰۰) کمتر از سطح معناداری ۵ درصد می‌باشد می‌توان گفت که مدل رگرسیون از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. ضریب تعیین برابر ۰/۶۱ و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۵۳ است؛ این آماره نشان دهنده این موضوع است که حدود ۵۳ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توصیف است. با توجه به تأیید شدن آماره‌های مدل، فرضیه پژوهش بررسی می‌شود.

با توجه به نتایج ارائه شده در جدول ۴، ضریب بدست آمده برای متغیر مدت تصدی مدیرعامل دارای علامت مثبت و سطح معناداری بدست آمده برای آن (۰/۰۱۴۹) کوچک‌تر از ۰/۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر در سطح خطای ۰/۰۵ رد می‌شود و در سطح اطمینان ۹۵ درصد، فرضیه اول مبنی بر وجود رابطه مثبت و معنادار بین متغیر مدت تصدی مدیرعامل و دوره تصدی حسابرس پذیرفته می‌شود. همچنین اندازه شرکت‌ها دارای رابطه مثبت و معنادار با تداوم انتخاب حسابرس می‌باشد. علاوه بر این اجرای دستورالعمل سازمان بورس در انتخاب حسابرسان معتمد بورس سبب کاهش مدت تصدی حسابرسان از دوره بعد از اجرای دستورالعمل نسبت به دوره قبل از اجرای این دستورالعمل شده است.

## ۷- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش، تأثیر مدت تصدی مدیرعامل بر دوره تصدی حسابرس مورد مطالعه قرار گرفته است. نتیجه آزمون فرضیه نشان می‌دهد که مدت تصدی مدیرعامل تأثیر مثبت و معناداری بر دوره تصدی حسابرس دارد. همچنین اندازه شرکت‌ها دارای رابطه مثبت و معنادار با تداوم انتخاب حسابرس می‌باشد. علاوه بر این اجرای دستورالعمل سازمان بورس در انتخاب حسابرسان معتمد بورس سبب کاهش مدت تصدی حسابرسان از دوره بعد از اجرای دستورالعمل نسبت به دوره قبل از اجرای این دستورالعمل شده است. لازم به ذکر است که بررسی کلی پژوهشات پیشین نشان می‌دهد که مدت تصدی حسابرس همواره به عنوان یک متغیر مستقل و تأثیرگذار بر سایر عوامل مطرح بوده است و به عنوان یک متغیر وابسته به صورت خیلی محدود مورد بررسی قرار گرفته است.



مدیران شرکت‌ها ممکن است بنا به علل مختلف اقدام به تغییر اختیاری حسابرس مستقل واحد اقتصادی خود نمایند. یکی از عوامل وقوع چنین تغییری، فرصت‌های دستکاری سود است. مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای خود در ابقا و تغییر حسابرسان ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی را که اظهارنظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند جایگزین حسابرسان قبلی نموده تا بدین وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند. از این رو مدیریت، حسابرس جاری را به کسی که به رعایت استانداردهای حسابداری تأکید بیشتری دارد ترجیح داده، تا اظهارنظر مطلوب خود را از حسابرس دریافت کنند. شاه ویسی و همکاران (۱۳۹۲)، دریافتند که هنگامی مدیریت شرکت تغییر می‌کند؛ مدیریت جدید سعی دارد حسابرسانی را انتخاب کنند که از نظر اندازه از مؤسسه حسابرسی قبلی کوچک‌تر و یا در همان اندازه باشد. از آنجایی که فرض بر این است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر کیفیت حسابرسی آن‌ها نیز بیشتر است؛ پس می‌توان این گونه بیان نمود که مدیریت جدید شرکت سعی در حفظ سطح کیفیت حسابرسی موجود و حتی در برخی موارد کاهش آن را دارد.

بنابراین با توجه به نتایج این پژوهش و تطبیق آن با یافته‌های پژوهش زارعی مروج (۱۳۸۵)، ایمان‌زاده و روحی (۲۰۱۰) و توو (۲۰۱۲)، هنگامی که مدیریت شرکت‌ها تغییر می‌یابد، با توجه به اینکه مدیریت دارای قدرت نفوذ در شرکت است؛ می‌توان بیان نمود که حسابرس مستقل شرکت نیز تغییر کند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدیر عامل در طول مدیریت خود کمتر مبادرت به تغییر حسابرسی که توسط خودش انتخاب شده می‌کند و بیشتر سعی بر ادامه همکاری با مؤسسه حسابرسی انتخاب شده در دوران مدیریت خود دارد.

## فهرست منابع

- ۱) بادآور نهندی، یونس، رسول برادران حسن‌زاده و غفور شریف‌زاده، (۱۳۹۳)، "بررسی تأثیر ساختارهای مدیریتی و مالکیتی حاکمیت شرکتی بر هزینه‌های نمایندگی"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، ۶(۲۴)، صص ۱۴۳-۱۶۹.
- ۲) بزرگ اصل، موسی و حمیدرضا شایسته‌مند، (۱۳۸۹)، "رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۱۳، صص ۲۳۳-۲۱۳.
- ۳) بنی مهد، بهمن، مهدی مرادزاده‌فرد و مهدی زینالی، (۱۳۹۲)، "رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی"، مجله دانش حسابداری، ۴(۱۴)، صص ۱۰۸-۹۱.
- ۴) پور بهبهانی، امین، (۱۳۸۷)، "بررسی رابطه حسابرس - صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرسی و تغییر حسابرس در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۵) حساس یگانه، یحیی و ولی اله جعفری، (۱۳۸۹)، "بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، ۹، صص ۴۲-۲۵.
- ۶) دیانتهی دیلمی، زهرا، مهدی مرادزاده فرد و علی مظاهری، (۱۳۹۲)، "اثر دوره تصدی مدیریت بر ارزش شرکت، هزینه‌های نمایندگی و ریسک اطلاعاتی"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳(۹)، صص ۳۹-۲۱.
- ۷) دیلمی پور، مصطفی، (۱۳۹۱)، "چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی"، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۶۸۸، صص ۲۲.
- ۸) رجبی، روح اله، (۱۳۸۵)، "چالش‌های تعویض حسابرس"، فصلنامه حسابدار رسمی، ۳(۹)، صص ۶۵-۵۳.
- ۹) رضازاده، جواد و عبدالله آزاد، (۱۳۸۷)، "رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و محافظه کاری در گزارشگری مالی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۵۴، صص ۸۰-۶۳.
- ۱۰) زارعی مروج، کمال، (۱۳۸۵)، "شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۱۱) ستایش، محمدحسین، فهیمه ابراهیمی و مهدی ساریخانی، (۱۳۹۱)، "بررسی تأثیر طول دوره تصدی و اندازه حسابرس بر ادراک سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابرسی"، مجله دانش حسابرسی، ۱۲(۴۷)، صص ۱۸-۴.

- ۱۲) سیرانی، محمد، (۱۳۹۰)، "نگاهی به تئوری نمایندگی در حسابداری مدیریت"، مجله حسابداری، ۱۴۰، صص ۳۸-۳۵.
- ۱۳) شاه ویسی، فرهاد، سامان محمدی و سیداحمد موسوی، (۱۳۹۲)، "مطالعه نقش تغییر مدیریت بر انتخاب حسابرس"، مجله نظریه‌های نوین حسابداری، ۶، صص ۹۴-۷۷.
- ۱۴) قائمی، محمد حسین و مهدی شهریاری، (۱۳۸۸)، "حاکمیت شرکتی و عملکرد مالی شرکت‌ها"، پیشرفت‌های حسابداری، ۱(۱)، صص ۱۲۸-۱۱۳.
- ۱۵) کاشانی‌پور، محمد، مهدی مران جوری و سید محمد مشعشعی، (۱۳۹۱)، "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و ارقام تعهدی اختیاری"، دهمین همایش ملی حسابداری دانشگاه الزهراء، صص ۸۵-۱۰۰.
- ۱۶) کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان، (۱۳۸۸)، "بررسی رابطه دوره تصدی حسابرسان و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.
- ۱۷) کرمی، غلامرضا، آمنه بذرافشان و امیر محمدی، (۱۳۹۰)، "بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود"، مجله دانش حسابداری، ۲(۴)، صص ۸۲-۶۵.
- ۱۸) موسوی، سید رضا، حسین جباری و عباس طالب بیدختی، (۱۳۹۴)، "حاکمیت شرکتی و تجدید ارئه صورت‌های مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۲۵(۷)، صص ۱۱۹-۹۷.
- ۱۹) مهدوی، غلامحسین و شهلا ابراهیمی، (۱۳۸۹)، "تغییر حسابرس: چراغ سبز یا قرمز؟"، فصلنامه حسابرس، ۴۹، صص ۱۲۱-۱۱۳.
- ۲۰) نمازی، محمد، انور بایزیدی و سعید جبارزاده کنگرلویی، (۱۳۹۰)، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، ۳(۹)، صص ۲۱-۴.
- ۲۱) نونهال نهر، علی‌اکبر، مهدی علی نژاد ساروکلائی و پریسا خضری، (۱۳۹۲)، "ارزیابی تأثیر کیفیت حسابرس بر مدیریت سود در شرکت‌های تازه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷، صص ۱۱۴-۱۰۳.
- ۲۲) نیکومرام، هاشم و الهه موکل، (۱۳۹۳)، "عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبردی شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۴)، صص ۲۰-۱.
- ۲۳) کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی، (۱۳۷۹)، "مفاهیم بنیادی حسابرسی"، علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابرسی، نشریه ۱۲۱.

۲۴) واعظ، سید علی، محمد رمضان احمدی و محسن رشیدی باغی، (۱۳۹۳). "تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکتها"، مجله دانش حسابداری مالی، شماره ۱، صص ۱۰۷-۸۷.

۲۵) والاس، وندا ای، (۱۳۸۴). "نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت"، حامی امیر اصلانی، سازمان حسابرسی، تشریح ۱۵۹، (۲۰۰۲).

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

- 27) Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T. and Suca, N, (2014), "An Empirical Investigation of the Impact of Audit and Auditor Characteristics on Auditor Performance", Accounting, Organizations and society, Vol. 39, PP. 495-510.
- 28) Saeed, R. B., Salleh, Z, and Ahmad, Z, (2015), "CEO Characteristics and Audit Report Timeliness: Do CEO Tenure and Financial Expertise Matter?", Managerial Auditing Journal, Vol. 30(8/9), PP.998-1022.
- 29) Burton, J. C. and Roberts, W, (1967). "A Study of Auditor Changes", the Journal of Accountancy, 123(4), PP. 31-36.
- 30) Cameran, M., Prencipe A., & Trombetta M, (2008), "Earnings Management, Audit Tenure and Auditor Changes: Does Mandatory Auditor Rotation Improve Audit Quality?", Working Paper, University Bocconi.
- 31) Carpenter, C. G. and Strawser, R. H, (1971), "Displacement of Auditors When Clients Go Public", The Journal of Accountancy, Vol. 131, PP. 55-58.
- 32) Choi, J. H., and R. Doogar, (2005), "Auditor Tenure and Audit Quality: Evidence from Going-Concern Qualifications Issued During 1996-2001", Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- 33) Chow, C. W. and Rice, S. J, (1982), "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", The Accounting Review, 57(2), PP. 26-35.
- 34) David H. Sinason, J. P. Jones, Sandra and Waller, S, (2001), "An Investigation of Auditor and Client Tenure", American Journal of Business, 16(2), PP.31 – 40
- 35) Davidson, W. N., Jiraporn, P and P. Dadalt, (2006), " Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management, and Auditor Changes (۳۵)", Quarterly Journal of Business and Economics, 45(1/2), PP. 69-87.
- 36) Deis, D. R. J., and Giroux, G. A, (1992), "Determinants of Audit Quality in the Public Sector", The Accounting Review, 67(3), PP. 462-479.
- 37) Dimitropoulos, P.E and Asteriou, D, (2010), "The Effect of Board Composition on the Informativeness and Quality of Annual Earnings: Empirical Evidence from Greece", Research in International Business and Finance, Vol. 24, PP. 190-205.
- 38) Dye, R, (1988), "Earnings Management in An Overlapping Generations Model", Journal of Accounting Research, Vol. 26, PP. 195-235.
- 39) Ebrahim, Ahmed, (2001), "Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings management: An Additional Evidence". <http://aaahq.org>

- 41) Fairchild, R., Crawford, I and Saqlain, H, (2009), "Auditor Tenure, Managerial Fraud and Report Qualification", University of Bath, available at: <http://ssrn.com/abstract=142070340>.
- 42) Fan, J., Wong, T.J, (2005), "Do External Auditors Perform a Corporate Governance Role in Emerging Markets? Evidence from East Asia", *Journal of Accounting Research*, 43 (1), PP.35-72.
- 43) Geiger M.A. and Raghunandan K, (2002), "Auditor Tenure and Audit Reporting Failures", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), PP. 67-78
- 44) Gul, F.A., Fung S.Y, and Jaggi B.L, (2009), "Earning Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors", *Industry Expertise, Journal of Accounting and Economics*, Vol. 47, PP. 265- 280.
- 45) Gunny, K., Krishnan, G.V and Zhang, T. C, (2007), "Is Audit Quality Associated with Auditor Tenure, Industry Expertise, and Fees?", *Evidence from PCAOB Opinions*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1015089>.
- 46) Hermalin, B. E. and Weisbach, M. S, (1998), "Endogenously Chosen Boards of Directors and Their
- 47) Herrbach, O, (2001), "Audit Quality, Auditor Behavior and the Psychological Contract", *The European Accounting Review*, 10(4), PP. 787-802.
- 48) Imanzade, P. and A. Roohi, (2010), "Studying the Reasons of Auditor Change in Accepted Companies in Tehran Stock Exchange", *World Applied Sciences Journal*, 9(7), PP. 734-739.
- 49) Louwers, T. J, (1998), "The Relation between Going-Concern Opinions and Auditors' Los Function", *Journal of Accounting Research*, 36(1), PP. 143-156.
- 50) Mai, D., Suchismita, M and Raghunandan,K, (2008), "Auditor Tenure and Shareholder Ratification of the Auditor", *Accounting Horizons*, 22(3), PP. 297-314.
- 51) Martinez, A. L. and Reis, G. M. R, (2010), "Audit Firm Rotation and Earnings Management in Brazil", *SSRN\_ID1640260\_code544594*.
- 52) Mitra, S., Deis, D. R., and Hossain, M, (2009), " Pre and Post Sox Association between Audit firm Tenure and Earnings Management Risk", *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 1(1), PP.1-43
- 53) Myers J.N., Myers L.A. and Omer C.T, (2003), "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", *The Accounting Review*, 78(3), PP. 779-800.
- 54) Parasuraman, A., Zeithaml, V and Berry, L, (1985), "A Conceptual Model of Service for Quality and Implications Future Research", *Journal of marketing*, 49(4), PP. 41- 50.
- 55) Rakow, K. C.; Kenneth J. R.; and Tiras, S. L, (2010), "Audit Switching Risk and Lending Decisions", *Commercial Lending Review*, 25(5), PP. 35-38.
- 56) Schwartz, K. B. and Menon, K, (1985), "Auditor Switches by Failing Firms", *The Accounting Review*, 60 (4), PP. 248-261.
- 57) Tu, G, (2012), "Controller Changes and Auditor Changes", *China Journal of Accounting Research*, 5, PP. 45-58.
- 58) Vanstraelen, A, (2000), "Impact of Renewable Long-Term Audit Mandates on Audit Quality", *The European Accounting Review*, 9 (3), PP. 419-443.

- 59) Williams, D. D, (1988), "The Potential Determinants of Auditor Change", Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 15, PP. 243–261.
- 60) Woo, E. S. and Chye, k. H, (2001), "Factors Associated with Auditor Change: A Singapore Study", Accounting and Business Research, 31(1), PP. 133-44.
- 61) Yu, B and Lenard, M, (2013), "The Effect of Client Importance and Auditor Tenure on Accounting Conservatism", International Business Research, 6(1), PP. 176–186

## یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Schwartz and Menon
- <sup>2</sup> Hermalin & Weisbach
- <sup>3</sup> Myers et al
- <sup>4</sup> Cameran et al
- <sup>5</sup> Mai Dao et al.
- <sup>6</sup> American Institute of Certified Public Accountants
- <sup>7</sup> International Federation of Accountants
- <sup>8</sup> Dye
- <sup>9</sup> Wanda A. wallace
- <sup>10</sup> Fan & Wong
- <sup>11</sup> Alissa et al
- <sup>12</sup> Parasuraman et al.
- <sup>13</sup> Herrbach
- <sup>14</sup> Sarbanes -Oxley(SOX)
- <sup>15</sup> Woo & Chye koh
- <sup>16</sup> Davidson et al
- <sup>17</sup> Martinez &. Reis
- <sup>18</sup> Deis & Giroux
- <sup>19</sup> Louwers
- <sup>20</sup> Vanstraelen
- <sup>21</sup> David &, Jefferson
- <sup>22</sup> Geiger & Raghunandan
- <sup>23</sup> Myers et al.
- <sup>24</sup> Choi &. Doogar
- <sup>25</sup> Gunny et al
- <sup>26</sup> Cameran et al
- <sup>27</sup> Mitra et al
- <sup>28</sup> Gul et al
- <sup>29</sup> Fairchild & Crawford
- <sup>30</sup> Yu & Lenard
- <sup>31</sup> Choi
- <sup>32</sup> Chow
- <sup>33</sup> Williams
- <sup>34</sup> Burton et al
- <sup>35</sup> Carpenter et al
- <sup>36</sup> Dimitropoulos,P.E.and D. Asteriou