

بررسی رابطه بین خرید اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

علیرضا فضل زاده^۱، مرتضی خانلاری^۲، مریم پیلپیا^۳

^۱ دانشیار حسابداری، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

^۲ دکترای حسابداری، دانشگاه تبریز، تبریز، ایران.

^۳ کارشناسی ارشد حسابداری، مؤسسه آموزش عالی علم و فن آوری شمس، تبریز، ایران.

نام نویسنده مسئول:

مریم پیلپیا

چکیده

هدف پژوهش حاضر، بررسی رابطه بین خرید اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی و کیفیت سود است. طبق یافته های محققان از جمله عواملی که باعث اختلال در استقلال حسابرسان می گردد، طولانی شدن سالهایی است که یک واحد گزارشگری توسط مؤسسه حسابرسی واحدی مورد بررسی قرار می گیرد و باید حسابرسان به صورت چرخشی تغییر یابند. تغییر حسابرسان ممکن است باعث خرید اظهارنظر حسابرسی و تأثیرگذاری در کیفیت سود شود. در راستای بررسی این موضوع ۱۳۲ شرکت نمونه از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی بین سالهای ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۴ انتخاب شده است. روش پژوهش از نوع همبستگی و پس رویدادی (علی - مقایسه ای) و با استفاده از رگرسیون پروبیت و رگرسیون حداقل مربعات معمولی (OLS)، انجام شده است. طبق شواهد پژوهش، بین نوع اظهارنظر حسابرسی و تغییر شریک حسابرسی ارتباط وجود ندارد. بین خرید اظهارنظر حسابرسی و تغییر شریک حسابرسی رابطه معنادار از نوع مثبت وجود دارد. برای بررسی تأثیر خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک بر کیفیت سود، از دو معیار اقلام تعهدی اختیاری و سودهای ناچیز برای کیفیت سود استفاده شده است. اگر اقلام تعهدی اختیاری به عنوان معیار کیفیت سود باشد در آن صورت خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک بر کیفیت سود تأثیر دارد، ولی اگر سودهای ناچیز به عنوان معیار کیفیت سود باشد، رابطه معناداری بین خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک و کیفیت سود وجود ندارد.

واژگان کلیدی: اظهارنظر حسابرسی، چرخش شریک حسابرسی، خرید اظهارنظر حسابرسی، کیفیت سود.

مقدمه

حسابرسان (مستقل) نقش با اهمیتی در بازار سرمایه از طریق ارائه خدمات حرفه ای به بنگاه های اقتصادی بازی می کنند. حسابرس در نقش کشف کننده تحریفات با اهمیت، زمینه بهبود کیفیت اطلاعات و در نتیجه کاهش ریسک سرمایه گذاری و تصمیم گیری های بهینه برون سازمانی را فراهم می آورد. از طرف دیگر حسابرس از طریق یافتن اشتباهات و الزام نمودن کارکنان به دقت بیشتر در فراهم کردن شواهد و مدارک، داده ها را بهبود می بخشد. این اطلاعات بهبود یافته موجب می شود تصمیم گیری های بهتری در ارتباط با کلیه امور درون سازمانی از جمله ایجاد تغییر در ساختار کارخانه برای تسهیل جا به جایی کالای در جریان ساخت، بودجه بندی سرمایه ای، برنامه ریزی کالا و تجزیه و تحلیل نقطه سرسبز به عنوان مبنایی برای تصمیمات تولید و قیمت گذاری انجام پذیرد و از این طریق زمینه کیفیت اطلاعات مورد استفاده در تصمیم گیری های مدیریت را افزایش دهند. حسابرسان برای اینکه بتوانند در این وظیفه خطیر خود موفق باشند باید از تهیه کنندگان اطلاعات (مدیریت) مستقل باشند تا کیفیت حسابرسی آنها در سطح قابل قبول باشد. اما ممکن است مدیران در انتخاب یا تغییر حسابرسان از نفوذ قابل ملاحظه خود استفاده کرده و باعث ایجاد تردید در مورد استقلال و کیفیت کار حسابرسان شوند. به عبارت دیگر اگر مدیران گزارش مطلوب و مورد نظر خود را از حسابرسان کنونی دریافت نمایند، این احتمال وجود دارد که آنها حسابرس دیگری بکار گیرند و از حسابرس مورد نظر گزارش مطلوب دریافت کنند. از جمله عواملی که باعث اختلال در استقلال حسابرس می گردد، طولانی شدن سالهایی است که یک واحد گزارشگری توسط مؤسسه حسابرسی واحدی مورد بررسی قرار می گیرد. زیرا این موضوع به دلیل آشنایی که بین صاحبکار و حسابرسان پیش می آید، ممکن است استقلال حسابرسان را زیر سؤال برد. کاپلی و دوسه (۱۹۳۳)، نیز دریافتند حسابرسی با کیفیت پایین، با افزایش دوره تصدی افزایش می یابد. تحقیق وانسترالن (۲۰۰۰)، حاکی از این است اگر همکاری حسابرس و صاحبکار بلندمدت باشد، احتمال صدور گزارش مقبول از سوی حسابرسان افزایش می یابد. راه حل این مشکل این است که حسابرسان به صورت چرخشی تغییر یابند که این موضوع انتقادهایی را نیز به دنبال داشته است. تغییر حسابرسان باعث هدر رفت شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی می گردد و همچنین باعث خرید اظهارنظر حسابرسی می شود [۱]. خرید اظهارنظر حسابرسی نیز موجب اختلال در استقلال حسابرس می شود و این عدم استقلال حسابرس ممکن است در کیفیت سود منعکس شده باشد [۲]. بحث کیفیت سود، از جنبه های با اهمیت ارزیابی سلامت مالی شرکت ها است که توسط سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان صورتهای مالی مورد توجه قرار گرفته است. در سالهای اخیر و به خصوص در نتیجه رسواییهای مالی، توجه روزافزونی به موضوع کیفیت سود شده است [۳]. همچنین، خرید اظهارنظر زمانی به وجود می آید که صاحبکاران به دنبال حسابرسی می گردند که مایل هستند گزارش مقبول صادر کنند. به عبارتی صاحبکاران به خاطر اجتناب از دریافت اظهارنظر نامناسب حسابرسی ممکن است درصدد باشند که حسابرس فعلی خود را جایگزین حسابرس دیگری کنند که بتوانند به راحتی به نتیجه دلخواه خود برسند. با استفاده از یک نمونه در ایالات متحده، (کارسول و نیل، ۲۰۰۳) دریافتند که خرید اظهارنظر پیرو گزارش تداوم فعالیت، در یک سال قبل احتمال بیشتر برای شرکت ها موفقیت دارد هنگامی که مدیران وابسته، عمده مشتریانان کمیته حسابرسی است. (نیوتن و همکاران، ۲۰۱۵) حسابرسی کنترل داخلی در ایالات متحده را بررسی کردند و نشان می دهد که شرکت های ایالات متحده بکارگیری موفق در کنترل داخلی خرید اظهارنظر دارند. از سوی دیگر، دوره طولانی تصدی گری حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی می شود که در تضاد با تغییر حسابرس برای خرید اظهارنظر حسابرسی می باشد [۴]. بنابراین اهداف تحقیق حاضر این است که تأثیر خرید اظهارنظر حسابرسی بر کیفیت سود و چرخش شریک حسابرسی و تأثیر چرخش شریک حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرسی را در ایران مورد بررسی قرار دهد و به سؤالات ذیل پاسخ داده شود: آیا خرید اظهارنظر حسابرسی بر چرخش شریک حسابرسی تأثیر دارد؟ همچنین آیا خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک بر کیفیت سود تأثیر دارد؟ و همچنین تأثیر چرخش شریک حسابرسی بر نوع اظهارنظر حسابرس چگونه است؟

با توجه به اینکه در ایران به این موضوع توجه چندانی نشده است. در این شرایط به نظر می رسد انجام تحقیقی در خصوص ارتباط خرید اظهارنظر حسابرسی با چرخش شریک حسابرسی و تأثیر خرید اظهارنظر حسابرسی بر کیفیت سود، ضروری به نظر برسد. در ادامه، پیشینه پژوهش، روش شناسی پژوهش، و در آخر هم یافته ها و نتایج پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد.

پیشینه تحقیق

در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر، پژوهش های خارجی و داخلی که صورت گرفته عبارت است از: فیتزجرالد و عمر و تامپسون [۵]، به موضوع دوره تصدی شریک حسابرسی و کیفیت گزارشگری کنترل داخلی: شواهدی از بخش غیرانتفاعی آمریکا پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که کیفیت گزارشگری کنترل داخلی با دوره تصدی شریک حسابرسی کاهش می یابد. چن و همکاران [۶]، به موضوع آیا مشتریان حسابرسی در خرید اظهارنظر موفق عمل نمودند؟ شواهدی از سطح شریک در محیط چینی پرداختند. با اتخاذ از چارچوب تجربی توسعه یافته توسط لنوکس [۷]، دریافتند که شرکت ها در خرید اظهارنظر در سطح شریک موفق عمل

نمودند. علاوه بر این، خرید اظهارنظر در سطح شریک با احتمال زیاد موفق می شود اگر اقتصادی بودن شرکت برای یک مؤسسه حسابرسی با اهمیت است و با احتمال بسیار کمی موفق می شود اگر مؤسسه حسابرسی به عنوان یک شرکت غیر سهامی نسبت به یک شرکت سهامی تشکیل شده باشد. همچنین، شرکت های که در خرید اظهارنظر در سطح شریک موفق شدند کیفیت سود پایین تری ارائه می دهند. لیت و چانگ و کنت [۱۱]، در تحقیقی با عنوان تأثیر تغییر شریک حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که تغییر شریک حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر معکوس دارد. صفرزاده [۱۲]، پژوهشی تحت عنوان نقش ویژگی های حسابرس در بهبود کیفیت سود انجام دادند. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که رابطه میان ویژگی های حسابرس و کیفیت سود تک بعدی نیست؛ به عبارت دیگر، هر کدام از معیارهای کیفیت سود از زاویه ای خاص به این موضوع می پردازند که نتایج آنها گاهی ضد و نقیض است. لذا به طور مستقیم نمی توان یکی از دو فرضیه رقیب پیرامون ارتباط میان ویژگی های حسابرس و کیفیت سود را تأیید نمود. وکیلی فرد و محمدی و کاظمی [۱۳]، پژوهشی تحت عنوان کیفیت سود و انتخاب حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. این پژوهش کاربردی است و از طرح شبه تجربی و رویکرد پس رویدادی استفاده می کند. نتایج تحقیق نشان می دهد تأثیر کوچکی و بزرگی مؤسسه های حسابرسی بر میزان استفاده از روش های حسابداری است. بنی مهد و مراد زاده و زینالی [۱۴]، رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی را مورد مطالعه و بررسی قرار دادند. آنها با بررسی ۲۴۳ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سالهای ۱۳۸۱ الی ۱۳۸۹ دریافتند که تغییر حسابرس رابطه ای مستقیم با تغییر اظهارنظر دارد. رابطه مستقیم بین تغییر حسابرس و تغییر اظهارنظر حسابرسی پدیده خرید اظهارنظر حسابرسی در بازار حسابرسی ایران را تأیید می کند.

روش شناسی پژوهش

روش ها و ابزار گردآوری اطلاعات بصورت کتابخانه ای و با مراجعه به منابع کتابخانه ای بخش نظری و ادبیات موضوع مورد مطالعه و بررسی می گیرد و داده های مورد نیاز شرکت ها برای آزمون فرضیه های تحقیق از پایگاه داده سازمان بورس اوراق بهادار و نرم افزار ره آورد نوین و تدبیر پرداز استخراج شده است و اطلاعات مربوط به مؤسسات حسابرسی از پایگاه اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار استخراج شده است. برای تجزیه و تحلیل داده ها از تحلیل رگرسیون پروبیت و رگرسیون حداقل مربعات معمولی^۱ (OLS)، استفاده شده است. همچنین از نرم افزارهای EXCEL، Eviews 10 و Minitab 18 برای پردازش اطلاعات و آزمون های آماری استفاده شده است. جامعه آماری تحقیق حاضر ۱۳۲ نمونه شرکت از شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۴-۱۳۸۹ است و از روش نمونه گیری احتمالی ساده و حذف سیستماتیک با اعمال ویژگی های پایین استفاده شده است. شرکت های نمونه جهت آزمون فرضیه ها شرکت هایی هستند که دارای ویژگی های زیر باشند:

(۱) جزء صنایع واسطه گری مالی، سرمایه گذاری، بانکی، بیمه و لیزینگ به سبب ماهیت خاص آنها نباشد. (۲) پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند هر سال باشد. (۳) در دوره زمانی مورد نظر تغییر سال مالی نداده باشند. این امر به دلیل کنترل اثرات سایر متغیرهای اقتصادی در مقاطع زمانی مختلف در طی سال و یکسان بودن آن بر نمونه ها می باشد. (۴) شرکت های که سهام آنها در طی سال حداقل یکبار مورد معامله قرار گرفته باشد.

فرضیه های پژوهش

فرضیه های که در این تحقیق مورد بررسی قرار می گیرد:

فرضیه اول: بین نوع اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی ارتباط وجود دارد.

فرضیه دوم: بین چرخش شریک حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی ارتباط وجود دارد.

فرضیه سوم: خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک بر کیفیت سود تأثیر دارد.

^۱ Ordinary Least Squares

الگوها و متغیرهای پژوهش

مدل های تحقیق

▪ مدل گزارشگری حسابرسی

$$\begin{aligned} MAO_{it} = & y_0 + y_1 PTRSwitch_{it} + y_2 PTRSwitch_{it} * MAOLag_{it} + \\ & y_3 MALag_{it} + y_4 ROA_{it} + y_5 Loss_{it} + y_6 OCF_{it} + y_7 Lev_{it} + \\ & y_8 RPTLend_{it} + y_9 CR_{it} + y_{10} Size_{it} + y_{11} ARInv_{it} + y_{12} Age_{it} + \\ & y_{13} Re t_{it} + \sum_{j=14}^{23} y_j Interacti onTerms_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad \text{رابطه (۱)}$$

▪ مدل چرخش شریک حسابرسی

$$\begin{aligned} PTRSwitch_{it} = & \theta_0 + \theta_1 OpnShop_{it} + \theta_2 ROA_{it} + \theta_3 Loss_{it} \\ & + \theta_4 OCF_{it} + \theta_5 Growth_{it} + \theta_6 Re t_{it} + \theta_7 Lev_{it} + \theta_8 ARInv_{it} \\ & + \theta_9 Age_{it} + \theta_{10} Size_{it} + \theta_{11} SEO_{it} + \theta_{12} Tenure_{it} + \\ & \theta_{13} PTRTenure_{it-1} + \theta_{14} PTRExp_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad \text{رابطه (۲)}$$

▪ مدل کیفیت سود

$$\begin{aligned} EQ_{it} = & \beta_0 + \beta_1 OpnShopCli ent_{it} + \beta_2 PTRSwitch_{it} + \beta_3 Lev_{it} \\ & + \beta_4 ARInv_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 Size_{it} + \beta_7 AudOrg_{it} \\ & + \beta_8 FirmCI_{it} + \beta_9 PTRCI_{it} + u_{it} \end{aligned} \quad \text{رابطه (۳)}$$

متغیرهای پژوهش

متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل طبق مدل های بالا به شرح زیر می باشد:

PTRSwitch: تغییر شریک حسابرسی؛ اگر شرکت i توسط یک شریک جدید در سال t حسابرسی شده باشد ارزش آن یک و در غیر

این صورت صفر خواهد بود؛

MAOLag: در صورتی که شرکت در سال قبل اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده دریافت کند برابر یک خواهد بود و در غیر این صورت

صفر منظور خواهد شد؛

PTRSwitch *MAOLag: حاصل ضرب (اثر متقابل) دو متغیر تغییر شریک حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال

قبل؛

OpnShop: متغیر خرید اظهارنظر حسابرسی، که برآوردی از مدل گزارشگری حسابرسی (مدل اول است)؛ تفاوت بین احتمال دریافت

اظهارنظر تعدیل شده در شرکتی که دارای تجربه چرخش شریک است با حالتی که شرکت تجربه چرخش شریک را در یک سال نداشته باشد؛

OpnShopClient: خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک، اگر چرخش شریک در سال قبل اتفاق بیافتد و گزارش سال جاری

مقبول باشد برابر یک و در غیر این صورت صفر منظور می شود؛

متغیرهای وابسته

متغیرهای وابسته مدل های بالا به شرح زیر می باشد:

MAO: اگر شرکت i در سال t اظهارنظر تعدیل شده دریافت کند برابر یک و اگر اظهارنظر مقبول حسابرسی دریافت کند صفر منظور

خواهد شد؛

PTRSwitch: تغییر شریک حسابرسی؛ اگر شرکت i توسط یک شریک جدید در سال t حسابرسی شده باشد ارزش آن یک و در غیر

این صورت صفر خواهد بود؛

EQ: معیار کیفیت سود، که با مقدار جبری اقلام تعهدی اختیاری (DACC) و انتشار سودهای ناچیز (SP) بدست می آید. زمانی که اقلام

تعهدی اختیاری (DACC) متغیر وابسته است، مدل کیفیت سود از روش رگرسیون حداقل مربعات معمولی (OLS) بدست می آید، در حالی

که وقتی سودهای ناچیز (SP) متغیر وابسته است، مدل کیفیت سود از روش رگرسیون پروبیت بدست می آید؛

اقلام تعهدی اختیاری (DACC): برای محاسبه این متغیر ابتدا کل اقلام تعهدی (ACCR) بصورت زیر اندازه گیری می شود:

$$ACCR = EARN - CFO \quad \text{رابطه (۴)}$$

که در آن: ACCR کل اقلام تعهدی، EARN سود عملیاتی و CFO خالص وجه نقد ناشی از فعالیت عملیاتی است. برای جداسازی بخش اختیاری از کل اقلام تعهدی از الگوی کاسنیک که توسط بهار مقدم و کوهی [۳۳]، که با توجه به محیط ایران تعدیل شده، استفاده شده است. الگوی مذکور بصورت زیر است:

$$ACCR_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} + \Delta INV_{it}] + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 \Delta CFO_{it} + \alpha_4 GROWTH_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۵)}$$

Accr: کل اقلام تعهدی شرکت i نسبت به کل دارایی های اول دوره؛ ΔREC : تغییر در خالص حسابهای دریافتنی شرکت i در سال t؛ PPE: خالص دارایی های ثابت مشهود شرکت i در سال t؛ ΔCFO : تغییر در جریان های نقدی عملیاتی شرکت i در سال t؛ ΔINV : تغییر در موجودی مواد و کالا شرکت i در سال t که همه آنها نسبت به کل دارایی های ابتدای دوره همگن شده است؛ GROWTH: تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل؛ □: اقلام تعهدی اختیاری (DACC) می باشد. در مدل فوق اقلام تعهدی غیر اختیاری (NDA) ارزش های تثبیت شده بوده و اقلام تعهدی اختیاری (DACC) بصورت باقی مانده ها تعریف می شوند.

SP: متغیر سودهای ناچیز، اگر بازده دارایی های شرکت بین ۰٪ و ۱٪ باشد برابر یک و در غیر این صورت صفر.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی طبق مدل های بالا به شرح زیر می باشد:

ROA: بازده دارایی ها، که از تقسیم سود عملیاتی به کل دارایی ها بدست می آید؛

Loss: زیان شرکت؛ اگر شرکت زیان گزارش کند برابر یک و در غیر این صورت صفر منظور می شود؛

OCF: جریان نقدی عملیاتی که با استفاده از جمع دارایی ها تعدیل می شود؛

Lev: اهرم مالی که از تقسیم کل بدهی ها به کل دارایی ها بدست می آید؛

RPTLend: اعطای وام به اشخاص وابسته، که از تقسیم سایر حسابهای دریافتنی به کل دارایی ها سنجیده می شود؛

CR: (نسبت جاری) دارایی های جاری به بدهی های جاری که برای سنجش ریسک مالی است؛

Size: اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی کل دارایی ها است؛

ARInv: نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها که برای کنترل خطر حسابرسی و پیچیدگی دارایی ها است؛

Age: عمر شرکت از اولین عرضه اولیه سهام؛

Ret: بازده بازار تعدیل شده سهام در طی سال t؛

منظور از بازده سالانه سهام، عبارتست از تغییرات قیمت اول دوره و آخر دوره سهام به علاوه سایر عواید ناشی از خرید سهام، مانند مزایای ناشی از حق تقدم؛ سهام جایزه و سود نقدی سهام، تقسیم بر قیمت سهام در اول دوره که به صورت زیر فرموله می شود:

$$Ret_t = \frac{(P_t - P_{t-1}) + D_t + \frac{(P_t - P_n) \times N_c}{N_t} + \frac{N_e \times P_1}{N_t}}{P_{t-1}} \quad \text{رابطه (۶)}$$

که در آن: Ret = بازده کل سهام نسبت به اولین قیمت سهم؛ P_t = قیمت سهم در انتهای سال مالی؛ P_{t-1} = قیمت سهم در ابتدای سال مالی؛ P_n = ارزش اسمی سهم؛ D_t = سود نقدی ناخالص هر سهم؛ N_c = تعداد سهام افزایش یافته از طریق آورده نقدی؛ N_e = تعداد سهام افزایش یافته از طریق اندوخته یا سود انباشته؛ N_t = تعداد سهام قبل از افزایش سرمایه [۳۳].

برای محاسبه بازده سالانه سهام از اطلاعات موجود در نرم افزار ره آورد نوین استفاده شده است.

که در آن: $\sum_{j=14}^{23} y_j Interacti onTerms_{it}$: اثر متقابل روابط بین متغیرهای مذکور و تغییر شریک حسابر (PTRSwitch) را برای خنثی کردن اختلاف ضرایب متغیرهای کنترلی بین شرکت های دارای چرخش و بدون چرخش استفاده کردیم، که در آن عدد ۲۳ تعداد متغیرها و تغییرات هر متغیر بر اثر چرخش شریک حسابرسی و $j=14$ نشان دهنده شماره ردیف شروع لحاظ تغییر شریک حسابر بر متغیرها (PTRSwitch*ROA) است.

یافته های پژوهش

جدول شماره (۱) نتایج تخمین الگوی کاسنیک که توسط بهار مقدم و کوهی (۱۳۸۹)، با توجه به محیط ایران تعدیل شده است را با وابسته بودن متغیر کل اقلام تعهدی، به منظور بدست آوردن اقلام تعهدی اختیاری، با استفاده از روش رگرسیون (OLS) می دهد. آماره دوربین - واتسون عدد ۱,۶۷ را نشان می دهد که بیانگر عدم وجود همبستگی بین اجزای خطای رگرسیون می باشد. ضریب تعیین تعدیل شده بیان می کند که چه مقدار از تغییرات متغیر وابسته را می توان به تغییرات متغیرهای مستقل نسبت داد. ضریب تعیین تعدیل شده این مدل بیانگر این است که متغیرهای مستقل حدود ۷۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهند. میزان آماره F عدد (۱۳,۴۶) را در سطح معناداری (۰,۰۰) نشان می دهد.

جدول شماره ۱- نتایج تخمین اقلام تعهدی اختیاری (DACC) با استفاده از الگوی کاسنیک				
نام متغیرها	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	۰,۰۳	۰,۰۱	۳,۰۰	۰,۰۰
$[\Delta REV - \Delta REC + \Delta INV] / Asset_{it-1}$	۰,۰۴	۰,۰۳	۱,۴۳	۰,۱۵
$PPE / Asset_{it-1}$	۰,۰۳	۰,۰۲	۱,۳۲	۰,۱۹
$\Delta CFO / Asset_{it-1}$	-۰,۳۹	۰,۰۶	-۷,۰۳	۰,۰۰
GROWTH	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۲۳	۰,۸۲
مشاهدات	۷۹۲			
آماره F	۱۳,۴۶	آماره دوربین - واتسون		۱,۶۷
سطح معناداری F	۰,۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده		۰,۷۰

جدول شماره (۲) آمار توصیفی متغیرهای تحقیق را ارائه می دهد. در حدود ۵۷٪ از شرکت های نمونه اظهارنظرهای تعدیل شده در سال جاری (MAO) و سال قبل (MAOLag) دریافت کردند. میزان میانگین تغییر شریک حسابرسی ۴۸٪ (PTRSwitch) هست. ۱۴٪ از شرکت های نمونه زیان (Loss) گزارش کردند. میانگین دوره های متوالی حسابرسی شرکت حسابرسی (Tenure) نزدیک به پنج سال است در حالی که میانگین دوره های متوالی که دو شریک مشغول حسابرسی شرکت حسابرسی (PTRTenure) بودند، حدود دو سال است. میزان میانگین اهمیت مشتری به مؤسسه حسابرسی ۳۷٪ (FirmCI) است در حالی که میزان میانگین اهمیت مشتری در سطح شریک حسابرسی ۷۰٪ (PTRCI) می باشد. همچنین ۲۳٪ از مشاهدات توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته اند. کمترین انحراف معیار را متغیر اعطای وام به اشخاص وابسته (RPTLend) با مقدار (۰,۰۸) دارد

آزمون توزیع داده ها

جدول شماره ۲- آماره های توصیفی تحقیق							
نماد متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	حداقل	حداکثر
MAO	۰,۵۷	۱,۰۰	۰,۵۰	-۰,۲۹	۱,۰۸	۰,۰۰	۱,۰۰
PTRSwitch	۰,۴۸	۰,۰۰	۰,۵۰	۰,۰۸	۱,۰۱	۰,۰۰	۱,۰۰
DACC	-۰,۰۱	۰,۰۰	۱,۰۱	-۰,۰۵	۴,۰۳	-۵,۲۸	۴,۸۸
SP	۰,۰۳	۰,۰۰	۰,۱۸	۵,۱۴	۲۷,۳۷	۰,۰۰	۱,۰۰
MAOLag	۰,۵۷	۱,۰۰	۰,۵۰	-۰,۲۸	۱,۰۸	۰,۰۰	۱,۰۰
ROA	۰,۱۴	۰,۱۲	۰,۲۳	۷,۵۲	۲۰۶,۲۵	-۲,۶۰	۴,۶۹
Loss	۰,۱۴	۰,۰۰	۰,۳۵	۲,۱۰	۵,۴۳	۰,۰۰	۱,۰۰
OCF	۰,۱۱	۰,۱۰	۰,۱۳	۱,۱۷	۹,۸۹	-۰,۳۰	۱,۲۳
Lev	۰,۶۷	۰,۶۵	۰,۳۴	۵,۴۵	۵۶,۶۸	۰,۰۹	۵,۰۲

۰,۷۲	۰,۰۰	۱۲,۲۱	۲,۵۷	۰,۰۸	۰,۰۳	۰,۰۶	RPTLend
۳۳,۸۰	۰,۱۴	۴۲۵,۱۵	۱۷,۹۹	۱,۳۵	۱,۲۰	۱,۳۷	CR
۱۸,۷۴	۱۰,۸۶	۴,۵۷	۱,۰۲	۱,۳۶	۱۳,۷۴	۱۳,۹۴	Size
۳,۰۲	۰,۰۰	۳۳,۳۲	۲,۹۸	۰,۲۱	۰,۴۴	۰,۴۵	ARInv
۴۶,۰۰	۱,۰۰	۴,۶۶	۱,۱۷	۸,۰۱	۱۷,۰۰	۱۷,۷۸	Age
۳۵۰,۰۰	-۶۸,۱۸	۳۹۷,۳۷	۱۶,۸۱	۱۴,۶۷	۱,۶۴	۳,۴۵	Ret
۵۷,۴۵	-۰,۹۳	۶۳۴,۰۱	۲۴,۱۴	۲,۱۵	۰,۱۶	۰,۲۹	Growth
۱,۰۰	۰,۰۰	۳,۲۳	۱,۴۹	۰,۴۰	۰,۰۰	۰,۲۰	SEO
۱۵,۰۰	۱,۰۰	۳,۲۳	۱,۲۶	۴,۰۱	۳,۰۰	۴,۴۰	Tenure
۱۱,۰۰	۱,۰۰	۱۱,۶۹	۲,۵۸	۱,۵۳	۱,۰۰	۲,۰۱	PTRTenure
۱,۰۰	۰,۰۰	۱,۰۲	-۰,۱۴	۰,۵۰	۱,۰۰	۰,۵۳	PTRExp
۱,۰۰	۰,۰۰	۱,۸۴	۰,۶۸	۰,۳۸	۰,۲۰	۰,۳۷	FirmCI
۱,۰۰	۰,۰۰	۱,۸۰	-۰,۷۰	۰,۳۷	۱,۰۰	۰,۷۰	PTRCI
۱,۰۰	۰,۰۰	۲,۶۵	۱,۲۹	۰,۴۲	۰,۰۰	۰,۲۳	AudOrg
۱,۰۰	۰,۰۰	۲,۷۷	۱,۳۲	۰,۴۲	۰,۰۰	۰,۲۲	OpnShopClient

برای بررسی نرمال بودن توزیع داده ها از آماره جاک - برا استفاده شده است. هر چه مقدار آماره جاک - برا بزرگتر باشد، بدین مفهوم است که توزیع متغیر مورد بررسی از توزیع نرمال فاصله بیشتری دارد. همچنین میتوان جهت بررسی نرمال بودن متغیر، مقدار ضریب احتمال را مشاهده کرد. اگر مقدار ضریب احتمال بیشتر از ۵٪ باشد، فرض صفر مبنی بر نرمال بودن متغیر با اطمینان ۹۵٪ رد نخواهد شد. آزمون نرمال بودن داده ها برای متغیرهای وابسته در نظر گرفته شده است، با توجه به اینکه متغیر اقلام تعهدی اختیاری تنها متغیر وابسته پیوسته می باشد، بنابراین از آماره جاک - برا برای آزمون نرمال بودن آن استفاده شده است. جدول شماره (۳) نتایج آماره جاک - برا و همچنین ضریب احتمال را برای متغیر اقلام تعهدی اختیاری (Dacc) نشان می دهد، با توجه به میزان آماره جاک - برا (۳۵,۶۵) و میزان ضریب احتمال صفر، عدم نرمال بودن داده ها پذیرفته می شود.

جدول شماره ۳- آزمون نرمال بودن توزیع متغیر

نام متغیر	نماد متغیر	آماره جاک - برا	ضریب احتمال
اقلام تعهدی اختیاری	Dacc	۳۵,۶۵	۰,۰۰

با توجه به نوع مقادیر بدست آمده از متغیر اقلام تعهدی اختیاری تحقیق، روش تبدیل جانسون (Johnson Transformation) برای نرمال سازی داده ها استفاده شده است. جدول شماره (۴) نتایج آزمون کولموگروف - اسمیرنوف که بیانگر نرمال بودن متغیر کیفی وابسته می باشد، نرمال بودن داده ها (سطح معناداری < ۰.۰۵) را بعد از نرمال سازی با روش تبدیل جانسون نشان می دهد

جدول شماره ۴- آزمون نرمال بودن توزیع متغیر بعد از نرمال سازی با تبدیل جانسون

نام متغیر	نماد متغیر	آماره آزمون	سطح معناداری آزمون
اقلام تعهدی اختیاری	Dacc	۰,۰۲	۰,۲۰

نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

جدول شماره (۵) و (۶) نتایج مدل گزارشگری حسابرسی را گزارش می کند. به ترتیب روابط بدون اثر متقابل و دارای اثر متقابل تغییر شریک حسابرسی است. جدول شماره (۶) شرکت ها را با در نظر گرفتن چرخش شریک مورد توجه قرار می دهد، با نشان دادن روابط اثر متقابل بین چرخش شریک و متغیرهای توضیحی در جدول شماره (۶) نتیجه گیری صورت می گیرد. تغییر شریک حسابرسی با ضریب (-۲,۴۰) و سطح معناداری (۰,۱۱) نشان می دهد بین تغییر شریک حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرسی ارتباط معنادار وجود ندارد. همچنین مقدار ضریب

(۰,۰۴-) و سطح معناداری (۰,۸۵) در اثر متقابل بین تغییر شریک حسابرسی و اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده در سال قبل نشان می دهد شرکت هایی که چرخش شریک داشته اند در اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال جاری تأثیری نخواهند داشت. مقدار ضریب (۱,۸۹) و سطح معنادار نزدیک به صفر در اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال قبل نشان می دهد که اظهارنظر حسابرسی سال قبل با سال جاری ارتباط معنادار از نوع مثبت دارد اگر چرخش اتفاق نیافتد. بنابراین نتیجه تحقیق نشان می دهد که رابطه معناداری بین نوع اظهارنظر حسابرسی و تغییر شریک حسابرسی وجود ندارد، در نتیجه فرضیه اول با سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود.

جدول شماره ۵- نتایج آزمون مدل گزارشگری حسابرسی (بدون اثر متقابل تغییر شریک حسابرسی)					
بدون اثر متقابل تغییر شریک حسابرسی				نماد متغیرها	نام متغیرها
سطح معناداری	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z		
۰,۰۱	-۱,۷۰	۰,۶۸	-۲,۵۰	y	مقدار ثابت
۰,۰۰	۱,۸۶	۰,۱۱	۱۶,۶۵	MAOLag	اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال قبل
۰,۴۷	۰,۲۳	۰,۳۲	۰,۷۲	ROA	بازده دارایی ها
۰,۰۶	۰,۳۶	۰,۱۹	۱,۸۹	Loss	زیان شرکت
۰,۷۸	-۰,۱۳	۰,۴۸	-۰,۲۷	OCF	جریان نقدی عملیاتی
۰,۱۰	۰,۴۶	۰,۲۸	۱,۶۶	Lev	اهرم مالی
۰,۰۰	۲,۸۱	۰,۹۲	۳,۰۴	RPTLend	اعطای وام به اشخاص وابسته
۰,۷۱	۰,۰۲	۰,۰۴	۰,۳۶	CR	نسبت جاری
۰,۴۱	۰,۰۴	۰,۰۴	۰,۸۲	Size	اندازه شرکت
۰,۰۱	-۰,۷۵	۰,۳۰	-۲,۴۹	ARInv	نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها
۰,۱۱	۰,۰۱	۰,۰۱	۱,۵۷	Age	عمر شرکت از اولین عرضه اولیه سهام
۰,۸۱	۰,۰۰	۰,۰۰	-۰,۲۴	Ret	بازده بازار تعدیل شده سهام
۰,۷۹				McFadden ضریب تعیین	

جدول شماره ۶- نتایج آزمون مدل گزارشگری حسابرسی (با اثر متقابل تغییر شریک حسابرسی)					
با اثر متقابل تغییر شریک حسابرسی				نماد متغیرها	نام متغیرها
سطح معناداری	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z		
۰,۲۹	-۰,۹۶	۰,۹۰	-۱,۰۶	y	مقدار ثابت
۰,۱۱	-۲,۴۰	۱,۴۸	-۱,۶۲	PTRSwitch	تغییر شریک حسابرسی
۰,۸۵	-۰,۰۴	۰,۲۳	-۰,۱۹	PTRSwitch*MAO Lag	تغییر شریک حسابرسی * اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال قبل
۰,۰۰	۱,۹۰	۰,۱۶	۱۲,۰۳	MAOLag	اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال قبل
۰,۳۳	۰,۴۰	۰,۴۱	۰,۹۸	ROA	بازده دارایی ها
۰,۰۴	۰,۵۵	۰,۲۷	۲,۰۸	Loss	زیان شرکت
۰,۸۴	۰,۱۴	۰,۶۹	۰,۲۰	OCF	جریان نقدی عملیاتی
۰,۲۳	۰,۴۴	۰,۳۷	۱,۲۱	Lev	اهرم مالی
۰,۱۰	۱,۹۴	۱,۱۶	۱,۶۷	RPTLend	اعطای وام به اشخاص وابسته
۰,۸۹	-۰,۰۱	۰,۰۵	-۰,۱۴	CR	نسبت جاری
۰,۹۹	۰,۰۰	۰,۰۶	۰,۰۱	Size	اندازه شرکت
۰,۰۲	-۰,۹۷	۰,۴۱	-۲,۳۹	ARInv	نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها

۱,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۱	۰,۰۰	Age	عمر شرکت از اولین عرضه اولیه سهام
۰,۱۵	۱,۴۳	۰,۰۱	۰,۰۲	Ret	بازده بازار تعدیل شده سهام
۰,۰۸	-۱,۷۵	۰,۹۶	-۱,۶۹	PTRSwitch*ROA	تغییر شریک حسابرسی * بازده دارایی ها
۰,۱۵	-۱,۴۳	۰,۴۰	-۰,۵۸	PTRSwitch*Loss	تغییر شریک حسابرسی * زیان شرکت
۰,۸۷	-۰,۱۷	۱,۰۴	-۰,۱۷	PTRSwitch*OCF	تغییر شریک حسابرسی * جریان نقدی عملیاتی
۰,۴۶	۰,۷۵	۰,۷۳	۰,۵۴	PTRSwitch*Lev	تغییر شریک حسابرسی * اهرم مالی
۰,۲۶	۱,۱۲	۲,۰۹	۲,۳۵	PTRSwitch*RPTLe nd	تغییر شریک حسابرسی * اعطای وام به اشخاص وابسته
۰,۰۹	۱,۶۸	۰,۲۲	۰,۳۷	PTRSwitch*CR	تغییر شریک حسابرسی * نسبت جاری
۰,۳۰	۱,۰۴	۰,۰۹	۰,۰۹	PTRSwitch*Size	تغییر شریک حسابرسی * اندازه شرکت
۰,۷۲	۰,۳۶	۰,۶۷	۰,۲۵	PTRSwitch*ARInv	تغییر شریک حسابرسی * نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها
۰,۱۰	۱,۶۶	۰,۰۲	۰,۰۳	PTRSwitch*Age	تغییر شریک حسابرسی * عمر شرکت از اولین عرضه اولیه سهام
۰,۰۸	-۱,۷۳	۰,۰۲	-۰,۰۳	PTRSwitch*Ret	تغییر شریک حسابرسی * بازده بازار تعدیل شده سهام
۰,۸۵				McFadden تعیین ضریب	

در جدول شماره (۷) رابطه تغییر شریک حسابرسی با خرید اظهارنظر حسابرسی به همراه متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است. خرید اظهارنظر حسابرسی با ضریب (۱,۹۵) و سطح معنادار (۰,۰۲) معنادار است و در نتیجه بین تغییر شریک حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه ای معنادار از نوع مثبت وجود دارد. بنابراین نتیجه تحقیق بیانگر این است که رابطه معنادار از نوع مثبت بین خرید اظهارنظر حسابرسی و تغییر شریک حسابرسی وجود دارد، در نتیجه فرضیه دوم با سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می شود.

جدول شماره ۷- نتایج آزمون مدل چرخش شریک حسابرسی (رابطه تغییر شریک حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی)					
رابطه تغییر شریک حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی				نماد متغیرها	نام متغیرها
ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری		
۰,۸۴	۰,۶۰	-۰,۲۰	۰,۱۱	θ	مقدار ثابت
۰,۰۲	۰,۸۴	۲,۳۳	۱,۹۵	OpnShop	خرید اظهارنظر حسابرسی
۰,۶۳	۰,۲۳	-۰,۴۸	۰,۱۱	ROA	بازده دارایی ها
۰,۵۲	۰,۱۵	۰,۶۴	۰,۰۹	Loss	زیان شرکت
۰,۵۵	۰,۳۹	-۰,۶۰	۰,۲۳	OCF	جریان نقدی عملیاتی
۰,۳۶	۰,۰۴	۰,۹۲	۰,۰۴	Growth	نرخ رشد دارایی ها
۰,۴۸	۰,۰۰	۰,۷۰	۰,۰۰	Ret	بازده بازار تعدیل شده سهام
۰,۱۰	۰,۱۶	-۱,۶۳	۰,۲۶	Lev	اهرم مالی
۰,۸۹	۰,۲۳	۰,۱۴	۰,۰۳	ARInv	نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها
۰,۶۹	۰,۰۱	۰,۳۹	۰,۰۰	Age	عمر شرکت از اولین عرضه اولیه سهام
۰,۵۲	۰,۰۴	۰,۶۳	۰,۰۲	Size	اندازه شرکت
۰,۶۴	۰,۱۱	-۰,۴۷	۰,۰۵	SEO	عرضه سهام حقوق صاحبان سرمایه

تعداد سالهای متوالی حسابرسی مؤسسه حسابرسی در شرکت ها	Tenure	-۰,۰۶	۰,۰۱	-۵,۰۳	۰,۰۰
متوسط تعداد سالهای متوالی حسابرسی دو شریک مؤسسه حسابرسی در شرکت ها تا سال قبل	PtrTenure	۰,۰۸	۰,۰۳	۲,۵۱	۰,۰۱
تخصص حسابرسان در صنعت	PtrExp	-۰,۰۲	۰,۱۰	-۰,۱۹	۰,۸۴
ضریب تعیین McFadden		۰,۷۸			

جدول شماره (۸) و (۹) نتایج مدل کیفیت سود را گزارش می کند. اگر در بررسی مدل کیفیت سود، اقلام تعهدی اختیاری را به عنوان متغیر وابسته در نظر بگیریم، خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک با ضریب (۰,۱۹) و سطح معنادار (۰,۰۳) رابطه معنادار از نوع مثبت با کیفیت سود دارند. همچنین اگر متغیر سودهای ناچیز را به عنوان متغیر وابسته در نظر بگیریم، خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک با ضریب (-۰,۲۹) و سطح معنادار (۰,۲۶) معنادار نیست و نشان می دهد که خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک هیچ تأثیری بر کیفیت سود ندارد. در این مدل ضریب تعیین تعدیل شده عدد (۰,۷۳) را نشان می دهد، در واقع می توان به میزان ۷۳٪ تغییرات متغیر وابسته (اقلام تعهدی اختیاری) را به متغیرهای مستقل و کنترلی نسبت داد. آماره دوربین - واتسون عدد (۱,۵۴) را نشان می دهد که بیانگر عدم همبستگی باقی مانده های مدل است. آماره بدست آمده در مدل با عدد (۹,۵۵) با سطح معناداری کمتر از ۰,۰۵ است، که نشان می دهد مدل رگرسیونی معنادار است. همچنین ضریب تعیین مک فادن مدل عدد (۰,۷۰) را نشان می دهد که بیانگر قدرت متغیرهای مستقل در تبیین متغیر وابسته است. نتیجه تحقیق نشان می دهد که اگر اقلام تعهدی اختیاری را به عنوان متغیر وابسته در نظر بگیریم در آن صورت خرید اظهارنظر در سطح شریک بر کیفیت سود تأثیر خواهد گذاشت و در نتیجه فرضیه سوم پذیرفته می شود ولی اگر سودهای ناچیز را به عنوان متغیر وابسته در نظر بگیریم، رابطه معناداری بین خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک و کیفیت سود وجود ندارد، در نتیجه فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود.

جدول شماره ۸- نتایج مدل کیفیت سود (متغیر وابسته : اقلام تعهدی اختیاری)					
متغیر وابسته : اقلام تعهدی اختیاری				نماد متغیرها	نام متغیرها
ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری		
-۱,۵۰	۰,۴۱	-۳,۶۷	۰,۰۰	β	مقدار ثابت
۰,۱۹	۰,۰۸	۲,۲۴	۰,۰۳	OpnShopClient	خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک
۰,۰۵	۰,۰۷	۰,۷۳	۰,۴۶	PtrSwitch	تغییر شریک حسابرسی
-۰,۵۰	۰,۱۱	-۴,۷۲	۰,۰۰	Lev	اهرم مالی
۱,۳۳	۰,۱۷	۷,۸۳	۰,۰۰	ARInv	نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها
-۰,۰۱	۰,۰۲	-۰,۷۴	۰,۴۶	Growth	نرخ رشد دارایی ها
۰,۰۸	۰,۰۳	۲,۸۸	۰,۰۰	Size	اندازه شرکت
۰,۰۵	۰,۱۱	۰,۴۵	۰,۶۶	AudOrg	شرکت های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی
-۰,۰۵	۰,۱۳	-۰,۳۶	۰,۷۲	FirmCI	اهمیت مشتری به مؤسسه حسابرسی
۰,۰۰	۰,۱۲	-۰,۰۳	۰,۹۷	PtrCI	اهمیت مشتری در سطح شریک حسابرسی
آماره F			۹,۵۵	آماره دوربین - واتسون	
سطح معناداری F			۰,۰۰	ضریب تعیین تعدیل شده	

جدول شماره ۹- نتایج مدل کیفیت سود (متغیر وابسته : سودهای ناچیز)					
متغیر وابسته : سودهای ناچیز				نماد متغیرها	نام متغیرها
ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری		
-۲,۰۲	۱,۰۳	-۱,۹۶	۰,۰۵	β	مقدار ثابت
-۰,۲۹	۰,۲۶	-۱,۱۲	۰,۲۶	OpnShopClient	خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک

۰,۵۰	-۰,۶۸	۰,۱۸	-۰,۱۲	PTRSwitch	تغییر شریک حسابرسی
۰,۰۴	۲,۰۶	۰,۱۹	۰,۳۸	Lev	اهرم مالی
۰,۲۷	-۱,۱۱	۰,۴۶	-۰,۵۰	ARInv	نسبت حسابهای دریافتنی و موجودی کالا به کل دارایی ها
۰,۸۷	-۰,۱۷	۰,۰۷	-۰,۰۱	Growth	نرخ رشد دارایی ها
۰,۷۸	۰,۲۸	۰,۰۷	۰,۰۲	Size	اندازه شرکت
۰,۷۸	-۰,۲۹	۰,۲۸	-۰,۰۸	AudOrg	شرکت های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی
۰,۷۱	-۰,۳۷	۰,۳۳	-۰,۱۲	FirmCI	اهمیت مشتری به مؤسسه حسابرسی
۰,۹۰	۰,۱۲	۰,۲۹	۰,۰۴	PTRCI	اهمیت مشتری در سطح شریک حسابرسی
۰,۷۰				McFadden ضریب تعیین	

نتیجه گیری و پیشنهادها

موضوع اصلی پژوهش، بررسی رابطه بین خرید اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک حسابرسی و کیفیت سود است. شواهد حاکی از این است که چرخش شریک با اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده سال جاری ارتباط معنادار ندارد، در نتیجه در کشور ایران، انتصاب شریک جدید بر نوع اظهارنظر حسابرسی تأثیر ندارد ولی ممکن است حسابرس تابع اظهارنظری باشد که در سال قبل منتشر کرده است، این کار حسابرس ممکن است کیفیت گزارش های حسابرسی را به خطر اندازد. نتیجه این پژوهش با تحقیقات چن و همکاران^[۳۳] مطابقت ندارد. بین تغییر شریک حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی ارتباط مثبت و معنادار وجود دارد و هر چقدر چرخش شریک حسابرسی بیشتر باشد احتمال دریافت اظهارنظر بهبود یافته بیشتر است. رابطه مستقیم بین چرخش شریک و خرید اظهارنظر حسابرسی، پدیده خرید اظهارنظر حسابرسی در بازار حسابرسی ایران را تأیید می نماید. از دلایلی که منجر به خرید اظهارنظر حسابرسی در کشور ایران می شود، می توان به وضعیت نامطلوب شرکت ها اشاره کرد. بنابراین شرکت ها به خاطر حفظ موقعیت خود در بازار سرمایه و دریافت اعتبارات از مؤسسات مالی اقدام به خرید اظهارنظر می نمایند. این موضوع با تحقیقات چن و همکاران (۲۰۱۶) و تحقیقات لنوکس^[۳۴] مطابقت دارد. در رابطه با تشریح فرضیه اول و دوم می توان نتیجه گیری کرد که شرکت ها در سال جاری گزارش تعدیل شده دریافت می کنند و سپس در سال بعد چرخش شریک انجام می دهند و گزارش مقبول دریافت می نمایند. نتایج فرضیه سوم در دو حالت مورد بررسی قرار گرفت، حالت اول زمانی بود که اqlام تعهدی اختیاری به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد. حالت دوم زمانی بود که سودهای ناچیز به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته شد. نتایج آزمون فرضیه تحقیق نشان داد اگر اqlام تعهدی اختیاری به عنوان متغیر وابسته باشد، خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک به کیفیت سود اثر می گذارد، بنابراین وقتی مدیران شرکت ها در قرارداد حسابرسی مبلغ بالایی را برای حسابرس در نظر می گیرند و از حسابرسان انتظار دارند ایرادات و نواقص مربوط به صورتهای مالی را در نظر نگیرند و حسابرس نیز برای اینکه این چنین صاحبکارهایی را از دست ندهند سعی می کنند اظهارنظری که مورد علاقه صاحبکار است را ارائه دهد و در نتیجه منجر به افت کیفیت سود می شوند. اگر سودهای ناچیز را به عنوان متغیر وابسته در نظر بگیریم، خرید اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک هیچ تأثیری بر کیفیت سود ندارد. بنابراین شرکت ها نمی توانند با خرید اظهارنظر از شریک به منظور روپوشی وضعیت نامطلوب شرکت بر کیفیت سود اثر گذارند. پیشنهاد می شود جهت تحقیقات آتی ارتباط خرید اظهارنظر حسابرسی با محافظه کاری حسابرس، ارتباط خرید اظهارنظر حسابرسی با چرخش مؤسسه حسابرسی، ارتباط خرید اظهارنظر حسابرسی به قیمت سهام مدنظر با حق الزحمه حسابرسی، ارتباط خرید اظهارنظر حسابرسی با هزینه سرمایه شرکت و تأثیر خرید اظهارنظر حسابرسی به قیمت سهام مدنظر محققان قرار گیرد.

منابع و مراجع

- [۱] وجودی نوبخت، آ. و غفاریان قدیم، م. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانونگذاران. حسابدار رسمی، شماره ۳۴، ۲۲-۳۲.
 - [2] Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.
 - [3] Hermanns, S. (2006). Financial Information and Earnings Quality: A Literature Review. Working Paper, www.ssrn.com
 - [۴] وجودی نوبخت، آ. و غفاریان قدیم، م. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانونگذاران. حسابدار رسمی، شماره ۳۴، ۲۲-۳۲.
 - [5] Fitzgerald, B., Omer, T. and Thompson, A. (2017). Audit partner tenure and internal control reporting quality: U.S. evidence from the not- for- profit sector, original article.
 - [6] Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.
 - [7] Lennox, C. (2000), Do companies successfully engage in opinion shopping: Evidence from the UK?. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.29, 37-321.
 - [8] Li, Brooks. C.S., Chang, Anges. and Reichel, K. J. (2013). Audit Board Tenure & Financial Reporting Quality. Available in WWW.SSRN.com
 - [۹] صفرزاده، م. و رفیعی، ا. (۱۳۹۳). تبیین ارتباط بین رقابت در بازار محصول و راهبری شرکتی. دانش حسابداری، شماره ۱۸.
 - [۱۰] ^۱ وکیلی فرد، ح.، محمدی، س. و کاظمی نوری، س. (۱۳۹۳). کیفیت سود و انتخاب حسابرس (مورد مطالعه: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، شماره ۲۲، ۱۵۱-۱۶۸.
 - [۱۱] بنی مهد، ب.، مراد زاده فرد، م. و زینالی، م. (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی. مجله دانش حسابداری، ۴(۱۴)، ۹۱-۱۰۸.
 - [۱۲] بهار مقدم، م. و کوهی، ع. (۱۳۸۹). بررسی نوع مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱(۲)، ۷۵-۹۵.
 - [۱۳] ملکیان کله بستی، ا.، معین الدین، م. و کلانتری، ا. (۱۳۹۰). رابطه کیفیت حسابرسی مستقل و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی حسابرسی های حسابداری، شماره ۶۶، ۶۹-۸۰.
 - [14] Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.
 - [15] Lennox, C.S. (2002), Opinion shopping, audit firm dismissals, and audit committees, www.ssrn.com.
-
- [□] وجودی نوبخت، آ. و غفاریان قدیم، م. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانونگذاران. حسابدار رسمی، شماره ۳۴، ۲۲-۳۲.
- ^{□□} Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.
- ^{□□□} Hermanns, S. (2006). Financial Information and Earnings Quality: A Literature Review. Working Paper, www.ssrn.com
- ^{□□} وجودی نوبخت، آ. و غفاریان قدیم، م. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانونگذاران. حسابدار رسمی، شماره ۳۴، ۲۲-۳۲.
- [□] Fitzgerald, B., Omer, T. and Thompson, A. (2017). Audit partner tenure and internal control reporting quality: U.S. evidence from the not- for- profit sector, original article.
- ^{□□} Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.
- ^{□□□} Lennox, C. (2000), Do companies successfully engage in opinion shopping: Evidence from the UK?. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.29, 37-321.
- ^{□□□□} - Li, Brooks. C.S., Chang, Anges. and Reichel, K. J. (2013). Audit Board Tenure & Financial Reporting Quality. Available in WWW.SSRN.com

- صفرزاده، م. و رفیعی، ا. (۱۳۹۳). تبیین ارتباط بین رقابت در بازار محصول و راهبری شرکتی. دانش حسابداری، شماره ۱۸.
- وکیلی فرد، ح.، محمدی، س. و کاظمی نوری، س. (۱۳۹۳). کیفیت سود و انتخاب حسابرسان (مورد مطالعه: شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، شماره ۲۲، ۱۵۱-۱۶۸.
- بنی مهد، ب.، مراد زاده فرد، م. و زینالی، م. (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرسان مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسان. مجله دانش حسابداری، ۴(۱۴)، ۹۱-۱۰۸.
- بهار مقدم، م. و کوهی، ع. (۱۳۸۹). بررسی نوع مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱(۲)، ۷۵-۹۵.
- - ملکیان کله بستی، ا.، معین الدین، م. و کلاتری، ا. (۱۳۹۰). رابطه کیفیت حسابرسان مستقل و اختلاف قیمت پیشنهادی خرید و فروش سهام در بورس اوراق بهادار تهران، بررسی حسابرسان های حسابداری، شماره ۶۶، ۶۹-۸۰.

□□□ Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z. and Ye, F. (2016). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 1- 47.

□□ Lennox, C.S. (2002), Opinion shopping, audit firm dismissals, and audit committees, www.ssrn.com.