

تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

سید حسین سجادی^۱

مریم کاویانی^۲

محسن رشیدی باغی^۳

جلال صبرجو^۴

تاریخ دریافت: ۹۵/۴/۱۲

تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۱۷

چکیده:

هدف از این مقاله بررسی تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی است. معیار کیفیت حسابرسی در این پژوهش اقلام تعهدی اختیاری در نظر گرفته شده است. به همین منظور داده‌های مربوط به ۱۲۰ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۰ مورد استفاده قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های تابلویی استفاده شد. نتایج بیانگر این است که چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌دار و معکوس دارد. به عبارتی، کیفیت خدمات حسابرسی مؤسسه‌های جدید در سال‌های ابتدایی پس از چرخش به دلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحبکار کاهش یابد. اما این رابطه در سطح مؤسسه حسابرسی نسبت به سطح شریک حسابرسی معنی‌داری تر است.

کلمات کلیدی: چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی، چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری

۱- استاد گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (نویسنده مسئول) E-mail: sajadi@scu.ac.ir

۲- کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

۳- کارشناسی ارشد حسابداری

۴- کارشناسی ارشد دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان

۱- مقدمه

اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا به دست آمده از سیستم گزارشگری جامع و مناسب، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می‌آید. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوری‌های مطرح شده مرتبط با آن از قبیل تئوری نمایندگی، تئوری ذینفعان و دیگر تئوری‌ها، نیاز به رسیدگی و حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها کاملاً ضروری است (حساس‌یگانه، ۱۳۸۴). در جوامع حرفه‌ای امروز، از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری آن‌ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت‌های مالی نظارت کند. این‌گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسه‌های حسابرسی هستند که عمدتاً در واحدهای تجاری، با انجام فرایند حسابرسی، ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی، یعنی صورت‌های مالی آن را مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند. حسابرسان مستقل به دلیل ارائه خدمات حسابرسی، نقش مهمی را در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها می‌تواند به تخصیص اشتباه منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش به عنوان حافظ منافع جامعه مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحبکار خود مستقل باقی بماند. در حقیقت کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی به میزان استقلال حسابرس از صاحبکار خود بستگی دارد، اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه‌های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن‌ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می‌شوند. با این حال، بسیاری از تحقیق‌های تجربی انجام شده نشان داده‌اند که به طور معمول حسابرسان مستقل قادر به کشف اشتباهات و تخلفات در سیستم مالی شرکت مورد رسیدگی هستند (ونس ترائل^۵، ۲۰۰۰).

اما، ورشکستگی شرکت‌های بزرگ در ابتدای قرن حاضر موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت‌های مالی مورد توجه افکار عمومی واقع شود. با این که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی دقیق و عاری از خطا و اشتباه به عهده هیات مدیره شرکت‌ها است، اما این ورشکستگی‌ها سؤال‌های زیادی درباره کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان به وجود آورد. قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تلاش هستند تا از طریق وضع قوانین (برای مثال قانون ساربینز - اکسلی^۶) مؤثر بر استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. تداوم انتخاب حسابرس^۷ نیز از موضوعاتی است که قانون‌گذاران توجه ویژه‌ای به آن نشان داده‌اند. به طور کلی قانون‌گذاران و فعالان بازار سرمایه علاقه مند به دانستن این موضوع هستند که آیا رابطه بلندمدت

5 - Vanstraelen

6 - Sarbanes-Oxley Act (SOX)

7 - Auditor tenure

بین شرکت‌ها و حساب‌رسانشان می‌تواند باعث خدشه دار شدن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی شود؟ (لاونسون^۸ و همکاران، ۲۰۰۷).

۱-۱- بیان مسئله

هدف اصلی حسابرسی مستقل تعیین این موضوع است که آیا صورت‌های مالی، نتایج عملیات و وضعیت مالی بنگاه اقتصادی مورد رسیدگی را به طور منصفانه‌ای منعکس می‌کند؟ به دلیل این که کاربران صورت‌های مالی از اطلاعات مندرج در این گزارش‌ها به عنوان معیار ارزیابی عملکرد مدیریت بنگاه اقتصادی و همچنین ملاکی برای تعیین قیمت سهام شرکت‌ها استفاده می‌کنند، بنابراین، اعتبار و قابلیت اتکای این اطلاعات و کیفیت حسابرسی، به عنوان گواهی کننده کیفیت اعتبار و قابلیت اتکای صورت‌های مالی برای سرمایه‌گذاران فعلی و آینده، بستانکاران و دیگر کاربران صورت‌های مالی بسیار مهم جلوه می‌کند.

اما، تقلب‌های رخ داده به وسیله دستکاری اطلاعات حسابداری در ابتدای قرن ۲۱ در گوشه و کنار دنیا، باعث شده است تا در رابطه با کیفیت گزارش‌های مالی منتشره توسط شرکت‌ها و همچنین استقلال حساب‌رسان به عنوان گواهی کننده کیفیت این گزارش‌ها، تردیدهای جدی به وجود آمده و پرسش‌های اساسی در زمینه عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس، از جمله چرخش حسابرس و صاحبکار مطرح شده است (لی^۹، ۲۰۰۷).

با توجه به مطالب ذکر شده و فقدان اجماع عمومی بر سر تأثیر چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابداری، قانون‌گذاران و کاربران صورت‌های مالی علاقه‌مند به دانستن این موضوع هستند که آیا کاهش چرخش حسابرس می‌تواند باعث خدشه دار شدن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی شود؟

در واقع، یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و توانایی نظارت آن، دوره تصدی حسابرس است. هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بیش‌تر شده و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. اما، در خصوص این منافع تصدی حسابرس، در سطح مؤسسه یا شریک حسابرسی، بین محققان اتفاق نظر وجود ندارد و تحقیقات انجام شده نتایج متناقضی را نشان می‌دهد و در حالی که اشکال مختلف چرخش حسابرس، به عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده، شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد.

در مورد رابطه چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی دو دیدگاه وجود دارد: دیدگاه اول، دیدگاه قانون‌گذاران و افکار عمومی در ارتباط با مسئله چرخش حسابرس است که اعتقاد دارند رابطه بلندمدت میان شرکت‌ها و حساب‌رسانشان باعث نزدیکی بیش از حد آن دو شده، و این نزدیکی موجب

8 - Lowensohn

9 - Li

آسیب دیدن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابداری می‌شود (آزل^{۱۰} و همکاران، ۲۰۰۵). در مقابل، دیدگاه دوم که مربوط به اعضای حرفه حسابداری و حسابداری است به مشکلات حسابداری در سال‌های اولیه رابطه حسابرس - صاحبکار اشاره می‌کند. نداشتن آشنایی دقیق با مواردی مانند نوع عملیات، سیستم حسابداری و ساختار کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی، افزون بر این که موجب افزایش هزینه‌های حسابداری می‌شود، ممکن است باعث افزایش احتمال عدم کشف اشتباهات و تخلفات اساسی توسط حسابرس شود.

یکی از راه‌حل‌های پیشنهاد شده برای رفع مشکلات بالقوه ناشی از دوره تصدی حسابرس، الزامی کردن تعویض ادواری موسسه‌های حسابداری است. دیوان محاسبات آمریکا^{۱۱} تعویض ادواری موسسه‌های حسابداری^{۱۲} را اعمال محدودیت بر تعداد سال‌های متوالی که یک موسسه حسابداری مستقل می‌تواند صورت‌های مالی یک شرکت خاص را حسابداری کند، تعریف کرده است. در سال‌های اخیر این موضوع همیشه یکی از راهکارهای مورد بحث برای بهبود استقلال حسابرس و افزایش اعتماد کاربران صورت‌های مالی و از طرفی کیفیت حسابداری، بوده است. در نهایت، می‌توان سؤالات اصلی درباره چرخش حسابرس را این گونه مطرح کرد:

- الف) آیا چرخش حسابرس در سطح موسسه حسابداری باعث افزایش کیفیت حسابداری می‌شود؟
ب) آیا چرخش حسابرس در سطح شریک حسابداری باعث افزایش کیفیت حسابداری می‌شود؟

۲- مبانی نظری

۲-۱- چرخش حسابرس

یک موسسه حسابداری مستقل و با مهارت، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی مورد رسیدگی است و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به ویژگی‌های موسسه‌های حسابداری وابسته است و این خصوصیات می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابداری در ارتباط باشد (تیتمان و همکاران^{۱۳}، ۱۹۸۶). حسابداری با کیفیت‌تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می‌بخشد و به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد تا برآورد دقیق‌تری از ارزش شرکت به دست آورند (چامبرز و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۸).

یکی از عوامل اصلی تهدیدکننده استقلال حسابرس و در نهایت کیفیت حسابداری، وابستگی او به صاحبکار است که بر گزارشگری تحریف‌ها با اهمیت تأثیر می‌گذارد. نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابداری موجب تدوین قوانینی برای

10 - Arel

11 - U.S. General Accounting Office (GAO)

12 - Mandatory audit firms rotation

13 - Titman et al

14 - Chambers

محدود کردن این روابط شده است. یکی از این قوانین که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، چرخش حسابرس در دو سطح مؤسسه یا شریک حسابرسی، به عنوان عاملی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است.

حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و دیگر اطلاعات مورد رسیدگی، موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما عموماً از این وقایع به عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود. در واقع تلقی عموم این است که دلیل بروز چنین وقایعی، عدم استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی است. در پی این اتفاق‌ها، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی^{۱۵}، ۲۰۰۷).

به همین دلیل، قانون ساربینز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ (بخش ۲۰۳) مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شرکا و مدیران خود را پس از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار تغییر دهند (کنگره آمریکا^{۱۶}، ۲۰۰۲). بدین ترتیب یکی از راهکارهای افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی، تدوین قوانینی در رابطه با چرخش حسابرس در نظر گرفته شده است. این در حالی است که درباره این موضوع ۲ دیدگاه متضاد به شرح زیر وجود دارد:

۱-۱-۲- دیدگاه موافقین چرخش حسابرس

یکی از دغدغه‌های اصلی حرفه حسابرسی استقلال حسابرس است و کاهش تدریجی استقلال حسابرس یک تهدید جدی به شمار می‌رود. رابطه طولانی حسابرس با صاحبکار باعث ایجاد سطحی از نزدیکی بین این دو می‌شود که به موجب آن برای حسابرس بسیار سخت خواهد بود، بتواند کار حسابرسی را به صورتی انجام دهد که سطح مناسبی از تردید حرفه‌ای حفظ شده و به استقلال وی لطمه وارد نشود. در واقع، حامیان تغییر حسابرس بر این باورند که در صورت چرخش اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بیطرفانه‌تری را اعمال کنند. حضور طولانی مدت حسابرس در کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرات مدیریت صاحبکار می‌شود، وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). افزون بر این، نزدیکی بیش از حد این دو باعث می‌شود که با افزایش امید کارمندان مؤسسه حسابرسی به استخدام آن‌ها توسط صاحبکار، استقلال حسابرسان خدشه‌دار شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

حامیان تغییر حسابرس معتقدند، تعویض ادواری حسابرس باعث خواهد شد منافع حسابرس و صاحبکار در یک جهت نباشد و این تضاد منافع به افزایش کیفیت حسابرسی کمک خواهد کرد

(همان منبع). از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس باعث اعتماد به نفس بیش از حد و عدم نوآوری و کاهش بکارگیری روش‌های دقیق و موثکافانه در بین حسابرسان می‌شود (شاکلی^{۱۷}، ۱۹۸۱). هم چنین اغلب حسابرسان در بازگشت به کار قبلی، برای اموری مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری، به کاربرگ‌های سال گذشته تکیه می‌کنند. این تکیه بیش از حد و پیش‌بینی نتایج به جای توجه به تغییرات کوچک و مهم ممکن است باعث عدم دست‌یابی به اهداف حسابرسی شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

تمایل به داشتن درآمد سالانه بلندمدت و مستمر از محل حق‌الزحمه حسابرسی هم یکی از دلایلی است که ممکن است، حسابرس برای حفظ صاحبکار، در شرایط نبود قوانین چرخش اجباری، در تصمیم‌گیری‌های خود در نظر بگیرد و بدین ترتیب کیفیت اجرای حسابرسی را کاهش دهد (سجادی و همکاران، ۱۳۸۹).

چرخش اجباری حسابرسان، مدافعان و مخالفان فراوانی دارد. مدافعان آن ایجاد نگاه تازه‌ای به صورت‌های مالی ارائه شده از سوی صاحبکار و افزایش استقلال حسابرس و کشف تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی را به عنوان دلایل خود در دفاع از چرخش اجباری حسابرسان عنوان می‌کنند (بزرگ اصل و شایسته‌مند، ۱۳۹۰).

۲-۱-۲- دیدگاه مخالفین چرخش حسابرس

در مقابل دیدگاه موافقین، مخالفین تغییر اجباری حسابرس عقیده دارند، حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت‌های صاحبکار بدست می‌آورند و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و توانایی‌شان در اظهار نظر راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه‌های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد. بنابراین، رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حسابرس باعث شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرس کاهش پیدا کند. از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرس و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینت^{۱۸}، ۲۰۰۴). به باور آنان، عوامل دیگری وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کنند. به عنوان مثال، تلاشی که حسابرسان برای حفظ اعتبار و شهرت خود می‌کنند و یا ترس از دعاوی حقوقی علیه آن‌ها مکانیزم‌هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می‌شوند (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹). به این ترتیب، برخلاف دیدگاه موافقین چرخش حسابرس، از نظر مخالفین، تعویض حسابرس موجب بهبود کیفیت حسابرسی نمی‌شود، بلکه به دلیل عدم آشنایی عمیق حسابرس با سیستم صاحبکار و نیاز به صرف زمان و هزینه بیشتر برای کسب این شناخت، کاهش کیفیت حسابرسی را در پی دارد. اما، نکته قابل توجه این است که بحث در مورد تغییر حسابرس شامل دو مقوله مجزا است. یکی چرخش در سطح شرکای حسابرسی و دیگری چرخش در سطح مؤسسه حسابرسی است (همیلتون

17 - Shockley

18 - Sinnott

و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۵). هر کدام از این اشکال می‌توانند تأثیرهای مثبت و منفی بر اجزای کیفیت حسابرسی داشته باشند.

۲-۲- کیفیت حسابرسی

دی‌آنجلو^{۲۰} (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را سنجش و ارزیابی بازار از توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت و گزارش تحریف‌های کشف شده تعریف کرده است. هم‌چنین، وی تأکید کرده است حسابرسی که موارد نادرست را کشف و گزارش کند، حسابرس مستقل به معنی واقعی کلمه است. بنابراین، طبق تعریف دی‌آنجلو دو جز مهم کیفیت حسابرسی، توانایی و شایستگی حسابرس در کشف تحریف‌های حسابداری و ارزیابی توانایی و استقلال حسابرس در گزارش تحریف‌های کشف شده، توسط بازار است (یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). با این که عوامل بسیاری ممکن است بر کیفیت خدمات حسابرسی تأثیر بگذارند، اما پژوهش‌های بسیار محدودی برای ایجاد چارچوب یا مدلی ادراکی برای تشریح ساختار کیفیت خدمات حسابرسی انجام شده است. کاتاناک و واکر^{۲۱} (۱۹۹۹) در پژوهش‌های خود مدلی معرفی کردند که نشان می‌دهد کیفیت حسابرسی تابع دو عامل مرتبط با عملکرد حسابرسی یعنی توانایی‌های حسابرس (از جمله دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (از جمله استقلال، عینیت، مراقبت حرفه‌ای، تضاد منافع و قضاوت) است (اسلامی بیدگلی و زارعی، ۱۳۸۲).

با توجه به این تعاریف، اشکال مختلف چرخش حسابرس اثرهای متفاوتی بر اجزای کیفیت حسابرسی دارند. چرخش در سطح مؤسسه حسابرسی در مقایسه با چرخش در سطح شریک حسابرسی، پتانسیل بیش‌تری برای کاهش آشنایی بین صاحبکار و حسابرس دارد. بنابراین، در چرخش مؤسسه حسابرسی، افزایش استقلال و توانایی حسابرس برای افزایش تحریف‌های با اهمیت مؤثرتر خواهد بود. با این حال، چرخش در سطح مؤسسه حسابرسی می‌تواند موجب از دست رفتن دانش خاص مشتری شود. بنابراین، در این حالت شایستگی حسابرس در مقایسه با چرخش شریک حسابرسی کمتر است (فرچ و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۰). بدین ترتیب چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی در مجموع می‌توانند تأثیر مثبت یا منفی بر شایستگی و استقلال حسابرس و در نتیجه کیفیت حسابرسی داشته باشند. با توجه به این مطالب، قانون‌گذاران کشورهای مختلف بر اساس دیدگاه خود درباره تعویض حسابرس و برداشت خود از فواید و زیان‌های چرخش در سطح مؤسسه و شریک حسابرسی، قوانینی را برای چرخش حسابرس با هدف بهبود کیفیت حسابرسی، وضع می‌کنند.

کشورهایی نظیر آمریکا و انگلیس تنها به چرخش شرکای حسابرسی اکتفا کرده‌اند و کشورهایی

19 -Hamilton et al

20 - DeAngelo

21 -Catanach and Walker

22-Firch et al

مانند برزیل، کره، هند و سنگاپور شرکت‌ها را ملزم به تغییر مؤسسات حسابرسی پس از طی یک دوره مشخص کرده‌اند. در این بین، کشورهایی نظیر اتریش، اسپانیا و کانادا پس از شکست در اجرای قانون تغییر اجباری مؤسسات حسابرسی، آن را پس از مدتی کنار گذاشتند (لی، ۲۰۰۷). در ایران نیز بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس مصوب سال ۱۳۸۶ شورای عالی بورس اوراق بهادار، موسسه‌های حسابرسی مجاز نیستند پس از گذشت ۴ سال، دوباره سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت واحدی را بپذیرند. این در حالی است که قبل از این تاریخ، هیچ‌گونه الزامی مبنی بر چرخش اجباری موسسه‌های حسابرسی وجود نداشت، اما سازمان حسابرسی به عنوان یک مرجع در امر حسابرسی، از اوایل دهه هشتاد چرخش کادر حسابرسی را تجربه کرده بود (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۸).

کسب شناخت بیشتر پدیده تغییر حسابرس و ارزیابی عوامل مؤثر بر آن و همچنین پیامدهای احتمالی آن و در نتیجه استفاده بهینه از این ابزار جز با انجام تحقیقات گسترده در این زمینه حاصل نمی‌شود. به این ترتیب، در این تحقیق رابطه اشکال مختلف چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی بررسی می‌شود تا لزوم وجود قوانین چرخش اجباری حسابرسان تفسیر شود.

۳- پیشینه تحقیق

یافته‌های تجربی در ایران نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی عمدتاً تابع دو متغیر کلیدی مرتبط با عملکرد حسابرسی (مؤسسه حسابرسی) است. الف) شایستگی، شامل دانش و تجربه و ب) استقلال و اجرای حرفه‌ای عملیات حسابرسی و مانند این‌ها. یافته‌های میدانی و تجارب حرفه‌ای حکایت از این دارد که کیفیت حسابرسی شدیداً متأثر از دو عامل کلیدی مذکور است. یا به عبارت دیگر، کیفیت حسابرسی یعنی کشف تحریف‌های بااهمیت (شایستگی) و انعکاس آن‌ها در گزارش حسابرسی (استقلال) است (حساس یگانه، ۱۳۸۵).

با وجود این که، تحقیق‌های متعددی چرخش حسابرس را به عنوان یک متغیر مستقل برای ارزیابی تأثیر آن بر استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی در نظر گرفته‌اند، اما این تحقیق‌ها به نتایج واحدی دست نیافته‌اند و بسته به شرایط قانونی، اجتماعی، اقتصادی و فرهنگی کشور مورد مطالعه، نتایج متفاوتی را به همراه داشته‌اند. حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) با بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر اصلاح اشتباه‌های سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی، به عنوان معیار کیفیت حسابرسی، به این نتیجه رسیدند که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

فرچ و همکاران (۲۰۱۰) در کشور چین، تأثیر چرخش شریک و مؤسسه حسابرسی روی کیفیت حسابرسی را، در موقعیت‌های اجباری و اختیاری (با توجه به ایالت‌های مختلف چین) با هم مقایسه کردند. آنان اصلاح اظهارنظر حسابرس و ارائه گزارش حسابرسی غیر مقبول (گزارش تعدیل شده حسابرسی) را به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفتند. نتایج تحقیق‌های آنان نشان داد که بین چرخش شریک حسابرسی به صورت اجباری و چرخش مؤسسه حسابرسی به صورت

اختیاری با ارائه گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. این در حالی است که سطح خطا در بررسی رابطه چرخش مؤسسه حسابرسی به صورت اختیاری با اصلاح گزارش حسابرسی، بیشتر در نظر گرفته شده بود. افزون بر این، بر اساس نتایج پژوهش، بین چرخش اختیاری شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی با اظهار نظر اصلاح شده حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

یوتاما و همکاران^{۲۳} (۲۰۰۹) در تحقیقی تأثیر چرخش حسابرس در سطح مؤسسه و شریک حسابرسی روی کیفیت حسابرسی را در اندونزی بررسی کردند. بر اساس تحقیق‌های آنان رابطه معنی داری بین چرخش و کیفیت حسابرسی وجود دارد. این در حالی است که ارتباط بین چرخش مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی منفی است.

کیم و همکاران^{۲۴} (۲۰۰۴) و چانگ^{۲۵} (۲۰۰۴) طی تحقیق‌هایی که در بازار کره انجام دادند، دریافتند سطح اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی، در پی تغییر شریک حسابرسی کاهش می‌یابد. به اعتقاد آنان اعمال هرگونه محدودیت بر روابط حسابرس و صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

کارسلو و همکاران^{۲۶} (۲۰۰۴) به بررسی رابطه بین تغییر اجباری حسابرسان و کیفیت حسابرسی از دیدگاه گزارش‌گری متقلبانانه پرداختند و ضمن مشاهده رابطه مثبت و معنی دار بین ارتباط کوتاه مدت حسابرس و صاحبکار و تعداد گزارش‌های مالی متقلبانانه، نتیجه گرفتند با توجه به اینکه تحریف‌ها، با احتمال بیشتری در سال‌های اولیه ارتباط حسابرس و صاحبکار رخ می‌دهد، تغییر اجباری حسابرس می‌تواند اثرات منفی بر کیفیت حسابرسی بر جای گذارد.

جانسون و همکاران^{۲۷} (۲۰۰۲) رابطه بین صاحبکار و مؤسسه حسابرسی را با توجه به کیفیت گزارش‌های مالی بررسی کردند. این محققان در مطالعه خود ارتباط حسابرسان و شرکت‌ها را به سه دسته کوتاه مدت: کمتر از ۳ سال، میان مدت: بین ۴ تا ۸ سال و بلند مدت: بیش از ۹ سال، تقسیم کردند. با نمونه گیری از شرکت‌های بزرگ طی سال‌های ۱۹۸۶ تا ۱۹۹۵، مشخص شد که بهبود در کیفیت گزارش‌گری دوره‌های کوتاه مدت بیشتر از دوره میان مدت است، اما چرخش مؤسسات حسابرسی نمی‌تواند بهترین راه حل باشد.

والکر و همکاران^{۲۸} (۲۰۰۱) رابطه بین مدت حسابرسی و رسوایی مالی را بررسی کردند. برای این منظور ۱۱۰ شرکت آمریکایی که حد فاصل سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۱ دچار فساد مالی شده بودند، مورد مطالعه قرار گرفتند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که بیش‌ترین رسوایی مالی در دوره ارتباط طولانی مدت بوده است، اما بیش‌ترین نرخ رسوایی مالی در دوره کوتاه مدت اتفاق می‌افتد. به دلیل

23 -Utama et al

24 -Kim et al

25 -Chung

26 -Carcello

27 -Johnson et al

28 -Walker et al

این که نرخ فساد مالی در دوره طولانی مدت کم بود، محققان نتیجه گرفتند که چرخش موسسه‌های حسابرسی برای کاهش نرخ شکست‌های مالی ضرورتی ندارد.

دانشگاه بوچونی^{۲۹} (۲۰۰۴) به بررسی تأثیر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. تحقیق مزبور که هم از طریق اطلاعات تجربی و هم از طریق گرد آوری پرسشنامه و انجام مصاحبه صورت گرفت، نشان داد که کیفیت حسابرسی در سال‌های اولیه پس از چرخش کاهش می‌یابد.

ناگی^{۳۰} (۲۰۰۵) به مطالعه تأثیر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخت. تحقیق وی بر اساس محدودیت‌های محیطی که در اثر قصور آرتوراندروسون، تعدادی از شرکت‌ها را مجبور به تغییر حسابرس کرده بود، انجام شد. شرکت‌های نمونه آماری که در سایه وجود قانون چرخش مؤسسات حسابرسی فعالیت می‌کردند به دو دسته شرکت‌های بزرگ و شرکت‌های کوچک تقسیم شدند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که درصد افزایش در بهبود کیفیت حسابرسی شرکت‌های کوچک بیشتر از شرکت‌های بزرگ بوده است. به بین دیگر، کیفیت حسابرسی زمانی با چرخش موسسه حسابرسی، بهبود می‌یابد که شرکت‌های حسابرسی شونده، کوچک‌تر هستند.

چی^{۳۱} و همکاران (۲۰۰۵) رابطه بین چرخش موسسه حسابرسی، چرخش شریک مسئول کار و اقلام تعهدی اختیاری را با استفاده از داده‌های مربوط به شرکت‌های تایوانی بررسی کردند. شواهد به دست آمده از این تحقیق هر دو فرضیه منحنی یادگیری^{۳۲} و فرضیه نزدیکی بیش از حد^{۳۳} را تأیید کرد. نتایج تحقیق مزبور نشان داد که در سال‌های ابتدایی رابطه حسابرس - صاحبکار بین کاهش چرخش موسسه حسابرسی / شریک مسئول کار و اقلام تعهدی اختیاری رابطه معکوس وجود دارد و کاهش چرخش حسابرس در این سال‌ها موجب افزایش کیفیت حسابرسی (تأیید فرضیه منحنی یادگیری) می‌شود اما، پس از سال پنجم رابطه حسابرس - صاحبکار، رابطه بین کاهش چرخش موسسه حسابرسی / شریک مسئول کار و اقلام تعهدی اختیاری به یک رابطه مستقیم تبدیل می‌شود و کاهش چرخش حسابرس در این دوره موجب کاهش کیفیت حسابرسی (تأیید فرضیه نزدیکی بیش از حد) می‌شود. همچنین، آنان دریافتند که اثر چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بیشتر از اثر دوره تصدی شریک مسئول کار بر کیفیت حسابرسی است.

آرونادا و آرس^{۳۴} (۲۰۰۵) در تحقیقی اثر چرخش موسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که بین دوره ارتباط حسابرس و صاحبکار و کیفیت حسابرسی ارتباط مستقیم وجود دارد. همچنین، به این نتیجه رسیدند که چرخش مؤسسات حسابرسی نمی‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

29 - Bocconi, School of Management

30 - Nagy

31- Chi

32- Learning curve hypothesis

33- Excessive familiarity hypothesis

34 - Arrunada & Ares

۴- فرضیه‌های تحقیق

با توجه به این که هدف این تحقیق، بررسی چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های بورسی است، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اول: چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه دوم: چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه سوم: چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی نسبت به چرخش حسابرس در سطح شریک تأثیر معنی‌داری تری بر کیفیت حسابرسی دارد.

۵- روش تحقیق

این تحقیق، از دیدگاه تقسیم‌بندی تحقیق‌ها بر حسب هدف، تحقیقی کاربردی است. زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. به بیان دیگر، تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند. از سوی دیگر، بر اساس چگونگی گردآوری داده‌ها، تحقیق حاضر از نوع تحقیق‌های توصیفی است. اجرای تحقیق‌های توصیفی می‌تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور یاری رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد. با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف تحقیق‌های توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی است. در این تحقیق برای آزمون وجود رابطه بین متغیرها و همچنین معنادار بودن مدل ارائه شده برای توضیح متغیر وابسته، از تحلیل رگرسیون استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۰ است. در این تحقیق، برای انتخاب نمونه، از کل داده‌های در دسترس و روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک استفاده شده است. به این ترتیب، نخست تمام شرکت‌هایی که می‌توانستند در نمونه‌گیری شرکت کنند، انتخاب شدند. سپس، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و در نهایت اطلاعات شرکت‌های باقی مانده برای انجام آزمون استفاده شده است:

(الف) با توجه به دوره زمانی دسترسی به اطلاعات، شرکت قبل از سال ۱۳۸۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و نام آن تا پایان دوره زمانی مزبور از فهرست شرکت‌های یاد شده حذف نشده باشد.

(ب) به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.

(ج) نمونه آماری شامل شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نمی‌شود.

(د) شرکت‌ها طی قلمرو زمانی این تحقیق تغییر فعالیت یا دوره مالی نداده باشند.

د) داده‌های مورد نظر شرکت‌ها در دسترس باشد.
در نهایت شرکت‌های مورد بررسی در این تحقیق، شامل ۱۲۰ شرکت و ۹۶۰ سال-شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است.

۶- روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات، ابتدا از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در روش کتابخانه‌ای، برای تدوین مبانی نظری پژوهش، از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری می‌شود. سپس، برای گردآوری داده‌های پژوهش حاضر از لوح‌های فشرده آرشیو تصویری و آماری سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت رسمی شرکت بورس اوراق بهادار تهران و دیگر پایگاه‌های اینترنتی مرتبط، اطلاعات حسابداری شرکت‌های بورسی و دیگر منابع اطلاعاتی استفاده شده است.

۷- تعریف متغیرها و اندازه‌گیری آن‌ها

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر هستند:
۱-۷- متغیر وابسته

$DA_{i,t}$: بخشی از ارقام تعهدی است که تحت اختیار و کنترل مدیریت قرار دارد و مدیریت از طریق دست‌کاری آن سود را مدیریت می‌کند. این بخش از ارقام تعهدی معمولاً حاصل کسر ارقام تعهدی غیر اختیاری از جمع کل ارقام تعهدی است. با توجه به تأثیرهای متفاوت ارقام تعهدی اختیاری بر سود و زیان دوره، می‌توان این ارقام را در دو شکل ارقام تعهدی اختیاری علامت‌دار و قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری مورد مطالعه قرار داد. برای اندازه‌گیری این متغیرها مدل‌های مختلفی وجود دارد که از بین آن‌ها مدل تعدیل شده جونز^{۳۵} (۱۹۹۱) اعتبار بیشتری دارد (باسو^{۳۶}، ۲۰۰۱). به این ترتیب، در این تحقیق از این مدل برای محاسبه ارقام تعهدی به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی استفاده شده است:

$$TA_t = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta CASH_t + \Delta STDEBT_t - DEPN_t)$$

$$NDA_t = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2[(\Delta REV_t - \Delta REC_t) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})]$$

در این معادله داریم:

TA_t : کل ارقام تعهدی در سال t ; ΔCA_t : تغییر در دارایی‌های جاری؛ ΔCL_t : تغییر در بدهی‌های جاری؛ $\Delta CASH_t$: تغییر در وجه نقد؛ $\Delta STDEBT_t$: تغییر در حصة جاری تسهیلات

دریافتی در سال t ؛ $DEPN_t$: تغییر در هزینه استهلاک دارایی‌های مشهود و نامشهود؛ NDA_t : بخش غیر اختیاری اقلام تعهدی در سال t ؛ ΔREV_t : درآمد سال منهای درآمد سال $t-1$ ؛ PPE_t : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات (ناخالص) در پایان سال t ؛ A_{t-1} : کل دارایی‌ها در سال $t-1$ ؛

؛ $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ نیز پارامترهای خاص شرکت هستند که با استفاده از مدل زیر به دست می‌آیند:

$$TA_t/A_{t-1} = \alpha_1(1/A_{t-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t/A_{t-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{t-1})$$

که در این مدل $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ به برآوردهای OLS از $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ اشاره دارد. REC_t : تغییر در حساب‌های دریافتی سال t تعریف شده است.

۲-۷- متغیرهای مستقل

PROTATIONit: در این تحقیق، چرخش در سطح شریک حسابداری با بررسی امضاهای شرکا در گزارش‌های حسابداری به عنوان یکی از متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده است. در صورتی که، نام و امضای هر یک از شرکا در گزارش حسابداری سال t نسبت به گزارش سال $t-1$ تغییر کند یا امضای شریک اول و شریک دوم جابه‌جا شود و این تغییر به دلیل تغییر مؤسسه حسابداری نباشد، چرخش شریک حسابداری اتفاق خواهد افتاد و بدین ترتیب به متغیر مستقل، ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر نسبت داده خواهد شد (سیرگار و همکاران، ۲۰۱۲،^{۳۷}).

FROTATIONit: دومین متغیر مستقل چرخش مؤسسه حسابداری است. در صورتی که در گزارش حسابداری سال t نسبت به سال $t-1$ مؤسسه حسابداری شرکت مورد نظر تغییر کرده باشد، بدون توجه به چرخش شرکا به دلیل تعویض مؤسسه، چرخش مؤسسه حسابداری در نظر گرفته می‌شود و برای متغیر مذکور ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر استفاده خواهد شد (سیرگار و همکاران، ۲۰۱۲).

۳-۷- متغیرهای کنترل

SPECit: تخصص مؤسسه حسابداری یک متغیر موهومی است که اگر شرکت در هر دو سطح مؤسسه حسابداری و انفرادی متخصص باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (چی و چین، ۲۰۱۱،^{۳۸}).

$BIG_{i,t}$: در این تحقیق، اندازه مؤسسه حسابداری یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابداری مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد

(حساس یگانه و آدین فر، ۱۳۸۹).

$LEV_{i,t}$: نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است (سیرگار و همکاران، ۲۰۱۲).

$SIZE_{i,t}$: اندازه شرکت به صورت لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های پایان دوره در مبنای ۱۰ محاسبه می‌شود (سیرگار و همکاران، ۲۰۱۲).

۸- مدل تحقیق

برای برقراری ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته از مدل رگرسیونی زیر استفاده خواهد شد:

$$DA_{i,t} = \alpha_0 + \alpha_1 PROTATION_{i,t} + \alpha_2 FROTATION_{i,t} + \alpha_3 SPEC_{i,t} + \alpha_4 BIG_{i,t} + \alpha_5 LEV_{i,t} + \alpha_6 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

در مدل مزبور: DA کل اقلام تعهدی؛ PROTATION چرخش حسابرس در سطح شریک؛ FROTATION چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی؛ SPEC تخصص حسابرس؛ BIG بزرگی مؤسسه حسابرسی؛ LEV اهرم مالی؛ SIZE اندازه شرکت صاحبکار؛ i نماد شرکت مورد نظر و t نماد سال مورد نظر است.

۹- یافته‌های پژوهش

۹-۱- آمار توصیفی

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

نگاره شماره (۱): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
کل اقلام تعهدی	۳۴۴۹۴/۱۶	۷۰۷۱/۵۰۰	۵۸۱۲۹۰/۱	۷۵۷۸۲۴۷	-۶۶۷۶۸۰۴
چرخش حسابرس در سطح شریک	۰/۱۳۲۱۴۳	۰/۰۰۰۰	۰/۳۳۸۸۴۸	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
چرخش حسابرس در سطح مؤسسه	۰/۳۱۶۶۶۷	۰/۰۰۰۰	۰/۴۶۵۴۵۳	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
تخصص حسابرس	۰/۵۷۲۶۱۹	۱/۰۰۰۰	۰/۴۹۴۹۹۳	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
بزرگی مؤسسه حسابرسی	۰/۳۲۶۱۹۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۶۹۰۹۷	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
اهرم مالی	۰/۶۵۱۰۸۶	۰/۶۶۲۰۹۹	۰/۱۷۰۸۶۸	۰/۹۷۱۳۷۲	۰/۰۹۶۴۱۵
اندازه شرکت صاحبکار	۵/۷۲۷۴۸۸	۵/۶۷۷۴۵۵	۰/۵۹۳۴۵۱	۷/۹۵۶۷۷۶	۴/۲۴۶۴۰۰

میانگین اقلام تعهدی برابر با ۳۴۴۹۴/۱۶ می‌باشد. نگاره فوق بیانگر ارزش ۰/۶۵۱۰ برای اهرم

مالی بوده که بیانگر بیشتر بودن تأمین مالی از طریق بدهی نسبت به سرمایه می‌باشد. ارزش میانگین برای اندازه شرکت نیز ۵/۷۲۷۴ می‌باشد. سایر متغیرها به علت موهومی (صفر و یک) بودن قابلیت تحلیل مناسب ندارند.

آماره‌های انحراف معیار، ضریب کشیدگی و چولگی نیز به منظور بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها بکار گرفته می‌شوند. با بررسی ضریب کشیدگی داده‌ها می‌توان اظهار داشت که داده‌های مربوط به متغیرهای مستقل و وابسته از توزیع نرمال برخوردار هستند زیرا، متغیرها دارای حداقل فاصله از ارزش ارائه شده برای کشیدگی می‌باشند. واوس (۲۰۰۲) عنوان می‌کند که زمانی که اندازه نمونه بزرگ‌تر از ۱۰۰ باشد (معیاری تقریبی برای توزیع نرمال) احتمال نرمال بودن داده‌ها افزایش می‌یابد.

۹-۲- آمار استنباطی

روش مورد استفاده در این پژوهش رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی است. در پژوهش حاضر، از آزمون دوربین-واتسون برای تشخیص خود همبستگی مدل استفاده شده است. اگر مقدار آماره دوربین-واتسون نزدیک به عدد ۲ باشد، استقلال جمله خطای مدل می‌تواند پذیرفته شود. افزون بر این، از آزمون فیشر جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است. نگاره شماره (۲) نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق را نشان می‌دهد.

نگاره شماره (۲): نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق

روش داده‌های ترکیبی - مدل اثرات ثابت			متغیر
سطح خطا	آماره t	ضریب	
۰/۰۰۰۱	۳/۸۸۰۵۶۴	۴۷۶۶۶/۱۴	عرض از مبدأ
۰/۰۰۰۱	-۳/۹۱۴۶۶۲	-۹۶۴۵/۶۵۶	چرخش حسابرین در سطح شریک
۰/۰۰۰۰	-۴/۵۶۱۵۴۷	-۱۵۰۰/۲۷	چرخش حسابرین در سطح مؤسسه
۰/۲۶۶۱	-۱/۱۱۲۹۲۳	-۶۸۸۶/۹۵۹	تخصص حسابرین
۰/۰۰۰۲	۳/۷۴۰۷۹۸	۳۲۵۸۵/۴۵	بزرگی مؤسسه حسابرسی
۰/۰۶۵۸	-۱/۸۴۲۲۷۶	-۲۱۵۴۳/۷۹	اهرم مالی
۰/۹۳۲۹	-۰/۸۴۱۹۹	-۱۳۸/۶۱۹۳	اندازه شرکت صاحبکار
	۰/۳۴۰۲۲۶		ضریب تعیین
	۰/۲۲۴۷۲۰		ضریب تعیین تعدیل شده
	۰/۱۳۸۲۴۸		آماره دوربین-واتسون
	۰/۹۴۵۵۱۲		آماره F
	۰/۰۰۰۰۰۰		احتمال آماره F

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل تحقیق معنادار است؛ زیرا مقدار

سطح خطای احتمال مربوط به آماره F برابر صفر و کمتر از ۵ درصد است. در نتیجه، حتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز معنادار بودن مدل پذیرفته می‌شود. همچنین، با توجه به مقدار آماره دوربین- واتسون مدل که در نگاره شماره (۲) نشان داده شده است، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش مشکل خود همبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۲۲ است. این آماره نشان دهنده این موضوع است که حدود ۲۲ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توصیف است. با توجه به تأیید شدن آماره‌های مدل، فرضیه‌های تحقیق بررسی می‌شود.

۱۰- نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

۱-۱- آزمون فرضیه اول

فرضیه اول تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد. با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره شماره (۲)، احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی بر کل ارقام تعهدی، برابر ۰/۰۰۰۱ است که کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد نمی‌شود. در نتیجه، چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد.

۲-۱- آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد. فرضیه دوم تحقیق، احتمال مربوط به متغیر مستقل چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی، نشان می‌دهد که این متغیر نیز بر کل ارقام تعهدی در سطح خطای ۵ درصد تأثیر معنی‌دار و معکوس دارد. نتایج بیانگر این است که با چرخش مؤسسه حسابرسی شرکت طی دو سال متوالی، ارقام تعهدی کاهش و در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. یافته‌های مربوط به آزمون فرضیه دوم نیز در نگاره شماره (۲) که برابر با ۰/۰۰۰۰ می‌باشد، آورده شده است.

۳-۱- آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی نسبت به چرخش حسابرس در سطح شریک تأثیر معنی‌داری تری بر کیفیت حسابرسی دارد.

با توجه به ضرایب مربوط به متغیرهای مستقل تحقیق، ارائه شده در نگاره ۲ مشخص می‌شود که چرخش حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی نسبت به چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی تأثیر معنی‌دارتری بر کیفیت حسابرسی دارد.

۱۱- نتیجه‌گیری

در این تحقیق به بررسی تأثیر اشکال مختلف چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. بدین منظور فرضیه‌هایی برای بررسی این موضوع تدوین و با استفاده از اطلاعات در دسترس به تجزیه و تحلیل آن‌ها پرداختیم. فرضیه اول تحقیق مبنی بر ارتباط معنادار بین چرخش حسابرس در سطح شریک حسابرسی و کیفیت حسابرسی، تأیید شده است. تعویض ادواری حسابرس باعث خواهد شد منافع حسابرس و صاحبکار در یک جهت نباشد و این تضاد منافع به افزایش کیفیت حسابرسی کمک خواهد کرد. از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس باعث اعتماد به نفس بیش از حد و عدم نوآوری و کاهش بکارگیری روش‌های دقیق و موشکافانه در بین حسابرسان می‌شود. نتایج حاصل از این فرضیه با تحقیقات شاکلی (۱۹۸۱) همخوانی دارد. میرز و همکاران (۲۰۰۵) نیز نتیجه گرفتند هنگامی که رابطه حسابرس و صاحبکار طولانی‌تر می‌شود، احتمال بیشتری وجود دارد اشتباهات موجود در صورت‌های مالی میان دوره‌ای در پایان همان سال کشف و اصلاح شوند. کاسترلا^{۳۹} و همکاران (۲۰۰۲) نیز با در نظر گرفتن ۳۴ مورد دعوای حقوقی علیه حسابرسان بین سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۱ به این نتیجه رسیدند که احتمال وقوع قصور از جانب حسابرس با کاهش چرخش، افزایش می‌یابد. به بیان دیگر، کاهش چرخش حسابرس موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

فرضیه دوم تحقیق نیز ارتباط معنادار بین چرخش حسابرس در سطح موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی را بیان می‌کند. اغلب مؤسسات حسابرسی در بازگشت به کار قبلی، برای اموری مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری، به کاربرگ‌های سال گذشته تکیه می‌کنند. این تکیه بیش از حد و پیش‌بینی نتایج به جای توجه به تغییرات کوچک و مهم ممکن است باعث عدم دستیابی به اهداف حسابرسی شود. تمایل به داشتن درآمد سالانه بلندمدت و مستمر از محل حق‌الزحمه حسابرسی هم یکی از دلایلی است که ممکن است، حسابرس برای حفظ صاحبکار، در شرایط نبود قوانین چرخش اجباری، در تصمیم‌گیری‌های خود در نظر بگیرد و بدین ترتیب کیفیت اجرای حسابرسی را کاهش دهد. نتایج حاصل از فرضیه فوق با تحقیقات آزل و همکاران (۲۰۰۵) همخوانی داشته اما، با تحقیق سجادی و همکاران (۱۳۸۹) همخوانی ندارد. والکر و همکاران (۲۰۰۱) نیز شواهدی به دست آوردند که نشان داد کاهش چرخش حسابرسان در سطح موسسه حسابرسی باعث کاهش احتمال قصور حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

فرضیه سوم نیز بیانگر این است که چرخش حسابرس در سطح موسسه حسابرسی نسبت به چرخش حسابرس در سطح شریک تأثیر معنی‌داری تری بر کیفیت حسابرسی دارد. تأیید این فرضیه نشان دهنده این واقعیت است که بیشتر شرکای حسابرسی دیدگاه‌های مشابهی دارند. به عبارتی، چرخش شرکای حسابرسی باعث تغییر کلیت روش‌های رسیدگی، برنامه‌ریزی و ماهیت حسابرسی

نمی‌شود اما، با تغییر موسسه حسابرسی، انجام عملیات و برنامه حسابرسی متفاوت از موسسه قبلی صورت می‌گیرد که به نوعی شاهد افزایش در کیفیت حسابرسی خواهیم بود. چی و همکاران (۲۰۰۵) دریافتند که اثر چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی بیشتر از اثر دوره تصدی شریک مسئول کار بر کیفیت حسابرسی است.

از دید صاحب‌نظران و مراجع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، فرآیند چرخش مؤسسه‌های حسابرسی با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌آورد، و زمانی که حسابرس چند سال به طور مستمر در شرکت صاحبکار فعالیت می‌کند، افزایش انعطاف‌پذیری صاحبکار در مدیریت سود با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. در ایران باید با احتیاط بیشتری در مورد لزوم چرخش اجباری حسابرسان، استدلال کرد. الزام سازمان بورس به تغییر حسابرس توسط شرکت‌ها مسلماً نشانگر نگرانی دست‌اندرکاران و مسئولان بورس اوراق بهادار در رابطه با موضوع استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی بوده است. امید است با توجه به نتایج این تحقیق، که مشخصاً مربوط به بازار ایران است و با توجه به نتایج تحقیق‌ها و تجارب سایر کشورها تلاشی در جهت بهبود هرچه بیشتر در این قانون صورت گیرد.

۱۲- پیشنهادهای کاربردی

بر اساس نتایج تحقیق حاضر، چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی‌داری با کیفیت حسابرسی دارد. بر این اساس پیشنهاد می‌شود:

الف) دولت و سازمان حسابرسی هنگام تدوین مقررات و استانداردهایی برای افزایش کیفیت حسابرسی باید توجه کنند که با توجه به هزینه‌های بالایی که چرخش حسابرس بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند، شاید کنترل و محدودیت چرخش حسابرس راه مناسبی برای افزایش کیفیت حسابرسی نباشد.

ب) با توجه به مباحث نظری مطرح، سرمایه‌گذاران هنگام تصمیم‌گیری برای سرمایه‌گذاری به اطلاعات مربوط به چرخش حسابرس توسط شرکت‌ها توجه کنند، زیرا چرخش حسابرس توسط شرکت‌ها ممکن است حاوی پیام‌هایی برای سرمایه‌گذاران مبنی بر تمایل شرکت‌ها برای تحریف گزارش‌های مالی خود با استفاده از عدم آشنایی دقیق حسابرس تازه منصوب شده با شرکت صاحبکار باشد.

۱۳- پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده

با انجام هر تحقیق، راه به سوی مسیری جدید باز می‌شود و ادامه راه مستلزم انجام تحقیق‌های دیگری است. بنابراین انجام تحقیق‌هایی به شرح زیر پیشنهاد می‌شود:

- ۱) تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرس و رقابت در بازار حسابرسی.
- ۲) مقایسه دوره‌های زمانی چرخش مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی: در این

تحقیق، محققان می‌توانند اثر دوره‌های زمانی دو ساله، سه ساله و یا چهار ساله را از لحاظ تأثیر بر کیفیت حسابرسی با یکدیگر مقایسه کنند.

۳) ارزیابی ارتباط اشکال چرخش حسابرس و استقلال ظاهری حسابرس و برداشت از کیفیت حسابرسی (ارزیابی واکنش بازار).

۴) بررسی رابطه بین مدت تصدی حسابرس و متغیرهای وابسته دیگر همچون خطاهای گزارشگری، ارائه مجدد صورت‌های مالی، معیارهای مبتنی بر بازار مانند هزینه بدهی و ضریب واکنش سود.

۵) تکرار این پژوهش با استفاده از سایر معیارهای کیفیت حسابرسی مانند حسن شهرت حسابرس.

۱۴- محدودیت‌های تحقیق

مهم‌ترین محدودیت‌های تحقیق حاضر به شرح زیر است:

الف) عدم تعدیل اقلام صورت‌های مالی به واسطه وجود تورم که ممکن است بر نتایج تحقیق مؤثر باشد.

ب) عدم دسترسی به گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها برای سال‌های قبل از سال ۱۳۷۶ موجب شد تا این سال به عنوان پایه برای اندازه‌گیری متغیر تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفته شود.

ج) عدم کنترل بعضی از عوامل مؤثر بر نتایج تحقیق از جمله تأثیر متغیرهایی چون عوامل اقتصادی، شرایط سیاسی، وضعیت اقتصاد جهانی، قوانین و مقررات و... خارج از دسترس محقق بوده و ممکن است بر بررسی روابط اثرگذار باشد.

منابع

۱- اسلامی بیدگلی، غلامرضا و زارعی، حسین. (۱۳۸۲). «پژوهش تجربی پیرامون روش‌های تحلیل آماری در حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳، صص ۱۳۰-۱۰۷.

۲- بزرگ اصل موسی و حمیدرضا شایسته‌مند، ۱۳۹۰، رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۳۱، صص ۲۱۳-۳۳.

۳- جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۷)، «چرخش مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران جنوب.

۴- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی، چاپ اول. تهران، شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.

۵- حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵)، «در جستجوی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی»، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره‌های ۸ و ۹، بهار و تابستان.

۶- حساس یگانه، یحیی و آذین‌فر، کاوه. (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.

۷- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی‌اله. (۱۳۸۹). «بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی

بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، صص ۴۲-۲۵.

۸- رجبی، روح‌اله. (۱۳۸۵). «چالش‌های تعویض حسابرس»، حسابدار رسمی، شماره ۸ و ۹، صص ۶۲-۵۳.

۹- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن و قربانی، صادق. (۱۳۹۱). «تأثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی»، مجله پیشرفت‌های حسابداری، شماره ۶۲، صص ۱۰۹-۸۱.

۱۰- کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان. (۱۳۸۸). «بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صص ۸۰-۵۵.

1. Ali, P. U. and Gregoriou, G. N., (2006) «International Corporate Governance after sarbanes-oxly», New Jersey: john wiley & sons.

2. Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany. 2005. «Audit firm rotation and audit quality». The CPA Journal 75(1): 36- 39.

3. Arrunada B. and Paz-Ares C, (2004), «Mandatory rotation Of Company Auditors: A critical examination». International Review of Law and Economics, pp. 5569-.

4. Basu, S., (2001) «The Conservatism Principle and the Asymmetric Timeliness of Earnings», Journal of Accounting and Economics. 24, pp, 337-.

5. Carcello J.V. & Nagy A.L. (2004). «Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting». Auditing. A Journal of Practice & Theory. Vol.23, Issue2. pp. 55. 69.

6. Casterella, J.; Knechel, W.R. and Walker. P.L. (2002). «The relationship of audit failures and auditor tenure». Working paper, University of Florida.

7. Catanach, A., & P. Walker. 1999. «The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework». Journal of International Accounting, Auditing & Taxation 8: 4366-.

8. Chambers D, Payne J. «Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Pre- and Post-Sarbanes-Oxley Periods». Working Paper 2008; Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1136787>.

9. Chi, W., Huang, H. (2005), «Discretionary accruals, audit firm tenure and audit-partner tenure: empirical evidence from Taiwan», Journal of Contemporary Accounting and Economics, Vol. 1 No. 1, pp: 6592-

10. Chung H. (2004). «Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea». Working paper.

11. DeAngelo, L., «Auditor size and auditor quality». (1981). Journal of Accounting and Economics 3 (3): 183199-.

12. Deis, D. and G. Giroux. (1992). «Determinants of audit quality in the public sector».

The Accounting Review 67 (3): 462497-.

13. 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.

14. Hsin-Yi Chi and Chen-Lung Chin. (2011). «Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality». Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol. 30, No. 2. May 2011 pp. 201 229.

15. Jensen, M. C. and William H. M., (1976) «Theory of the Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure», Journal of Financial Economics, 3, pp 305-360.

16. Johnson V.E., Khurana I.k. and Reynolds J.k. (2002), «Audit-firm tenure and the quality financial reports». Contemporary Accounting research, Vol.19, Issu4 pp.637660-.

17. Jones, J. (1991). «Earnings Management During Import Relief Investigations». Jurnal of Accounting Research. Vol. 29, No.2; Autumn.

18. Kim, J.B., and C.H. Yi. (2006). «Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence». Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.

19. Lennox C.S. (1998). «Bankruptcy, Auditor Switching and audit Failure. Evidence from the UK 19871994-». Working Paper.

20. Li, D. (2007). «Auditor tenure and accounting conservatism». PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.

21. Lowensohn, S. H.; Reck, J.; Casterella, J. R. and Lewis, B. (2007). «An Empirical Investigation of Auditor Rotation Requirements», From the web: <http://ssrn.com/abstract=1021789>

22. Myers, J.; Myers, L.; Palmrose, Z. and Scholz, S. (2005). The length of auditor-client relationships and financial statement restatements. Working paper, Texas A & M University, University of Southern California, and University of Kansas.

23. Michael, F. and Oliver, M. Xi Wu. (2010). «How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China», The International Journal of Accounting, 47 (2012) 109–138.

24. Nagy A. (2005). «Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen». Accounting Horizons, Vol. 19, Issue 2, pp. 5168-.

25. Shockley, R.A. (1981). «Perceptions of auditors, independence: A conceptual model». Journal of Accounting, Auditing and Finance. Vol.5 No.2, pp.126143-.

26. Sinnett, W. (2004). «Are there good reasons for auditor rotation? «Financial Executive 20 (7): 2932-.

27. Sylvia Veronica Siregar, Fitriany Amarullah, Arie Wibowo and Viska Anggraita, «Audit Tenure, Auditor Rotation, and Audit Quality: The Case of Indonesia» Asian Journal of Business and Accounting, 5(1), 2012, 5574-.
28. Titman S, Trueman B. «Information quality and the valuation of new issues». Journal of Accounting & Economics 1986; 8: 159621-.
29. U.S. Congress. (2002). the Sarbanes-Oxley Act of 2002. 107th Congress of the United States of America. H.R. 3763. Washington, D.C.: Government Printing Office.
30. Utama, S. Martani, D. Rossieta, H. (2009), «Do Mandatory Audit Firm And Audit Partner Rotation Really Improve Audit Quality? Comparison between Pre And Post Regulation Period In Indonesia». Faculty of Economics, University of Indonesia Kampus Baru UI Depok 1642.
31. Vanstraelen A. (2000). «Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality». The European Accounting Review, Vol. 9, Issue 3, pp: 419443-.
32. Vaus, D. (2002). Analyzing social science data (1st Ed.). London: SAGE Publications Ltd.
33. Walker P.L. (2001). Lewis B.L. and Casterella J.R., «Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence». Accounting Enquiries, Vol.10, Issue 2.