

بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

■ رزگار طالبپور اصل^۱

■ شیرکو هرمزی^۲

■ محمدامین قهرمانی^۳

■ هاشم وارسته^۴

تاریخ دریافت: ۹۷/۴/۲۷

تاریخ پذیرش: ۹۷/۹/۲۸

چکیده:

تلاش برای ارتقای کیفیت حسابرسی به عنوان مهمترین جریان مستقل نظارتی ذینفعان در شرکت‌ها، جزء اهداف ارگانهای نظارتی برای جلوگیری از تحریفات و تقلبات مالی بنگاه‌های می‌باشد. از راهکارهای پیشنهاد شده در محافل حرفه‌ای برای افزایش کیفیت حسابرسی، تعویض حسابرسان و چرخش دوره‌ای اختیاری یا اجباری آنهاست. در پژوهش حاضر نیز، تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نمونه انتخابی برای پژوهش حاضر در بازه زمانی ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۳ تعداد ۱۶۶ شرکت بود که ۹۸ شرکت بدون تعویض حسابرسان و ۶۸ شرکت دارای تعویض حسابرسان بودند. پژوهشگران برای کیفیت حسابرسی سه معیار، وجود بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی را انتخاب کردند که نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها برای نمونه‌های انتخابی، نشان داد که نه تنها کیفیت حسابرسی در هنگام تعویض حسابرسان افزایش پیدا نکرده بلکه طولانی شدن دوره‌های تصدی حسابرسان منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد. این نتیجه برای هر سه معیار مورد بررسی یکسان بود.

واژگان کلیدی: چرخش مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، بند تداوم فعالیت، اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی.

۱- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی (نویسنده مسئول). rezgartalebpor@yahoo.com

۲- دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

۳- دانشجوی دکتری مدیریت منابع انسانی دانشگاه خوارزمی تهران.

۴- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.

۱ □ مقدمه

تقلب عمده در گزارشگری مالی شرکت‌هایی مانند تیکو، کواست، آدلپیا، وردکام و شرکت انرون در سال‌های اخیر، مجامع حرفه‌ای اغلب کشورها را ناچار به اتخاذ راهکارهایی برای جلوگیری از این تحریفات با اهمیت کرده است (جعفری، ۳، ۱۳۸۷). در صورت وقوع چنین تحریفات، اولین سؤال برای استفاده‌کنندگان این است که «حسابرسان کجا بودند؟». در پی این تصور، استفاده‌کنندگان و تقاضای آنان برای پاسخگو بودن حسابرسان، مراجع حرفه‌ای و بورس‌های کشورهای مزبور قوانین متعددی را وضع کردند که در آن، تعیین حسابرسان از سوی مجامع عمومی شرکت‌ها، افزایش میزان مسئولیت کمیته حسابرسی در شرکت‌ها، چرخش منظم مؤسسات حسابرسی، چرخش شرکای مؤسسات حسابرسی، نظارت و بررسی بر فعالیت شرکای مؤسسات حسابرسی در دوره‌های زمانی منظم و ... پیش بینی شده بو. که اقدامات مذکور در راستای افزایش کیفیت حسابرسی و بمنظور بالا بردن استقلال و شایستگی حسابرسان مستقل اعمال گردید (حمیلی، ۱۳۸۸، ۲).

با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی در سروحه توجه آنان قرار گرفته، که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی قلمداد می‌شوند. به همین دلیل، برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب نظران در این حرفه ارائه شده است که از پیشنهاد‌های مورد توصیه آنان، چرخش منظم مؤسسات حسابرسی می‌باشد. در سال‌های اخیر پدیده چرخش مؤسسات حسابرسی به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای اغلب کشورها تبدیل شده است. در این کشورها کارگروه‌های مشخصی برای مطالعه این موضوع تشکیل یافته‌اند تا اثر به کارگیری این فرآیند را از جهات مختلف مورد بررسی قرار دهند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

۲ □ بیان مسئله

چرخش مؤسسات حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار این کشور اجرا شد. الزام برای چرخش مؤسسات حسابرسی بعد از گذشت سی سال به شرکت‌های دیگر هم تحمیل گردید. دوره چرخش مؤسسات حسابرسی برای شرکت‌های خصوصی هر سه سال و برای مؤسسات دولتی هر نه سال اجرا می‌شود (جعفری، ۲۱، ۱۳۸۷). بعد از کشور ایتالیا، از سال ۱۹۸۹ در اسپانیا قانون چرخش مؤسسات حسابرسی برای دوره حداکثر نه سال و قبول کار توسط مؤسسه حسابرسی قدیمی بعد از گذشت حداقل سه سال اجرا شد. اجبار چرخش مؤسسات حسابرسی در کانادا از سال ۱۹۹۱ برای بانک‌های این کشور اعمال گردید. از سال ۱۹۹۶ در کشور برزیل قانونی مشابه با چرخش مؤسسات حسابرسی به دلیل فساد مالی برای دو بانک اصلی این کشور اجرا شد سپس قانون چرخش مؤسسات حسابرسی برای دوره پنج ساله به تصویب رسید که اولین دوره چرخش برای بانک‌ها از سال ۲۰۰۱ و برای شرکت‌ها از سال ۲۰۰۴ بوده است. در سال ۲۰۰۳ کره جنوبی شرکت‌های ثبت شده را ملزم به

چرخش شش ساله مؤسسات حسابرسی نمودند. اتریش از سال ۲۰۰۵ قانون چرخش مؤسسات حسابرسی برای دوره شش ساله و با حداقل زمان بازگشت حسابرس قبلی در مدت سه سال تصویب نمود. سنگاپور قانون چرخش مؤسسات حسابرسی برای نهادهای مالی و به مدت دوره پنج ساله الزامی کرد. در هند نیز چرخش مؤسسات حسابرسی برای بانک‌ها، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های دولتی برای دوره‌های چهار ساله الزامی شد، اما برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار این کشور، اجباری در پیروی از این قانون وجود ندارد (حمیلی، ۱۳۸۸، ۳۱).

در ایران، فرآیند چرخش مؤسسات حسابرسی در سالهای گذشته به دلیل محدود بودن انجام فعالیت حسابرسی توسط چند موسسه بزرگ از جمله، موسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی و در قالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول انجام تعدادی از کارهای خاص با نظر مدیران موسسه مورد چرخش قرار می‌گرفتند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹). پس از ادغام مؤسسات فوق و تشکیل سازمان حسابرسی، به دلیل تنوع صاحبکاران و زیاد بودن تعداد آنها و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول انجام کار در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال مورد چرخش قرار می‌گیرند. این جابجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل سازمان حسابرسی محول کند. فرآیند چرخش صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره قانون چرخش مؤسسات حسابرسی همگام و هم مفهوم با سایر کشورها قرار نمی‌گیرد. سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی به امور بازار سرمایه، در تاریخ ۸ مرداد ۱۳۸۶، دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را تصویب کرد، که چرخش مؤسسات حسابرسی را در دوره‌های زمانی چهار ساله الزامی می‌نمود، (سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۶).

علت اصلی چرخش مؤسسات حسابرسی، تلاش صاحبکاران برای پرهیز از داشتن گزارش مشروط عنوان شده است که این مسئله ناشی از خواست صاحبکاران برای دریافت گزارش مقبول است (آندرو جکسون و همکاران، ۲۰۰۸). دلیل اول تمایل پششگفته بدیهی است زیرا گزارش مشروط ممکن است این پیام را به سرمایه‌گذاران بدهد که مدیران مباشران ضعیفی بوده‌اند یا تلاش کرده‌اند که عملکرد را بگونه‌ای جانبدارانه و منحرف نشان دهند. در نهایت، گزارش مشروط منجر به کاهش قیمت سهام می‌گردد در صورتی که مدیران سهامدار شرکت باشند یا مزایای آن‌ها مستقیماً تابعی از ارزش بازار سهام شرکت باشد، مزایای مدیران کاهش می‌یابد (فلیک و ویلسون، ۱۹۹۴؛ چن و چورچ، ۱۹۹۴؛ جونز، ۱۹۹۶). دلیل دوم تاحدودی قابل بحث است. حسابرسان توسط سهامداران انتخاب می‌گردد. اما در واقع مدیران بیشترین تأثیر را در نگرش آنان دارند. زیرا اولاً حسابرسان با دخالت مدیریت، از پاسخگویی و توضیح مستقیم اصلاحات به سهامداران معاف می‌شوند، صرف نظر از اینکه حسابرس جدید باشند یا دوباره منتصب گردند. ثانیاً نظرات مدیران در انتصاب حسابرسان جدید یا

بکارگیری دوباره حسابرسان کاملاً تأثیر گذارند. هنگام انتخاب حسابرس، مدیران ملاقات‌های اصلی را برگزار می‌کنند و آن‌ها معمولاً جهت دهنده رأی‌های بیشتر سهامداران برای انتخاب هستند. لذا مدیران نقش بسزایی در استخدام و اخراج حسابرسان دارند هنگامی که مدیران از گزارش مشروط می‌پرهیزند و بر انتخاب حسابرسان نیز تأثیر می‌گذارند، شاید مدیران تلاش می‌کنند از گزینه تغییر حسابرس برای جلوگیری از گزارش مشروط استفاده کنند (آندرو و همکاران، ۲۰۰۸).

برخی از محققان، علت تعویض حسابرس را خود مؤسسات حسابرسی عنوان می‌نمایند. تحقیقات پیشین نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی پایبند به اصول و شیوه‌های کیفی داخلی خود، قرارداد صاحبکاران پر ریسک خود را نمی‌پذیرند. این مؤسسات حسابرسی که دارای صاحبکار پر ریسکند، برای کاهش ریسک عملیاتی خود، پرتفوی خود را از صاحبکاران پر ریسک خالی می‌کنند (جانستون و بدارد، ۲۰۰۴). حسابرسان هنگامی از کار استعفا می‌دهند، که صاحبکاران دچار آشفتگی مالی بالایی هستند و نگرش آنان نسبت به شناخت از صاحبکار (مخصوصاً در خصوص تداوم فعالیت) کاملاً تغییر می‌کند (کریشنان و کریشنان، ۱۹۹۷). بر اساس یافته‌های شو (۲۰۰۰) بین استعفای حسابرس و دعاوی حقوق که صاحبکار با آن مواجه است، ارتباط مستقیم وجود دارد.

□ (۳) مبانی نظری و پیشینه پژوهش

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش تحریف با اهمیت در ارائه منصفانه اطلاعات حسابداری تعریف نموده است. وی بر این باور است که استقلال و صلاحیت دو ویژگی اصلی در کیفیت حسابرسی می‌باشد. تعریف‌های متفاوتی در ارتباط با کیفیت ارائه شده است. دی آنجلو (۱۹۸۱) در تعریف خود، کیفیت حسابرسی را، ارزیابی (استنباط) بازار، از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرس:

۱. موارد تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند.
۲. تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید.

پالمروس (۱۹۸۸) کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتبار دهی حسابرسی تعریف می‌کند. از آنجا که هدف از حسابرسی ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می‌شود که صورت‌های مالی حسابرسی شده عاری از تحریف‌های با اهمیت باشد. در واقع این تعریف، بر نتایج حسابرسی تأکید می‌نماید. یعنی قابلیت اطمینان به صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت حسابرسی را منعکس می‌کند. تیمان و ترومن (۱۹۸۶) کیفیت حسابرسی را میزان صحت و درستی اطلاعاتی تعریف کرده‌اند که پس از حسابرسی در اختیار سرمایه گذاران قرار می‌گیرد. این تعریف مشابه تعریف پالمروس (۱۹۸۸) از کیفیت حسابرسی است. دیوید سون و نیو (۱۹۸۳) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و حذف تحریف‌های با اهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می‌دانند. کیفیت حسابرسی خصیصه مهمی است که در ارزیابی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی، مورد توجه قرار می‌گیرد. همان گونه که قبلاً بیان شد، کیفیت حسابرسی را می‌توان احتمال آن تعریف کرد، که حسابرس موارد با اهمیت و تحریف‌های عمده در

صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف و گزارش کند (دی آنجلو، ۱۹۹۱). وجود سیستم برای برقراری چرخش، شرکت‌ها را مجبور به اعمال گردش اجباری در مؤسسات حسابرسی بصورت دوره‌ای می‌کند. اجرای چرخش مؤسسات حسابرسی، چهارچوبی را برای آنها تدوین می‌کند که از ایجاد ارتباطاتی جلوگیری می‌کند که منجر به خدشه دار شدن استقلال حسابرسان می‌شود. صاحبکاران حسابرسی دارای درآمدهای بالایی هستند که شاید با پذیرش حسابرسان، آمادگی پرداخت بخشی از آن به حسابرسان باشند (هویل، ۱۹۷۸). چرخش حسابرسان از نزدیکی بیش از حد حسابرسان و صاحبکاران جلوگیری می‌کند. تقلب در شرکت‌های انرون، ورلد کام، تایکو صورت گرفت در صورت وجود سازوکار چرخش مؤسسات حسابرسی، قصور حسابرسان را بهتر می‌توانست تبیین نماید (هیلی و کیم، ۲۰۰۳). هنگامی که صاحبکار حسابرسی را بکار دعوت می‌کند، حسابرسان جدید بعزت رقابت کاری و بالاتر کشیدن خود نسبت به سایر رقبا سعی می‌کند خدمات متمایز و بهتری را ارائه نماید (آندرو و همکاران، ۲۰۰۸).

البته چرخش مؤسسات زیان‌هایی نیز به همراه دارد، چرخش مؤسسات حسابرسی به زیان دانش صاحبکاران تمام می‌شود. زیرا دانش حسابرسان از صاحبکار طی دوره حسابرسی مانند منحنی یادگیری بیشتر و بیشتر می‌گردد (ناپ، ۱۹۹۱) و بیشتر این دانش در نهایت به سود صاحبکار خواهد بود (کینی و مک دانیل، ۱۹۹۶). اشتباهات حسابرسی مرتبط با عملیات صاحبکار، معمولاً در اولین سال ارتباط حسابرسان با صاحبکار بیشتر از سالهای بعد است (آرل و همکاران، ۲۰۰۵). هزینه‌های حسابرسی مرتبط با حسابرسان جدید نیز به علت کارهای مور نیاز افزایش می‌یابد. دیوان محاسبات ایالات متحده^۵ طی تحقیقی نشان داد که بکارگیری حسابرسان جدید ۱۷٪ درصد از هزینه‌های حسابرسی را بالا می‌برد (دیوان محاسبات ایالات متحده، ۲۰۰۳). هزینه فرصت ناشی از عدم تطابق مربوط به نیازهای صاحبکار و توانایی‌های حسابرسان نیز بالا می‌رود (آرون‌دا و پازارس، ۱۹۹۷). کنارگیری و تعویض حسابرسان حاوی پیام‌های موثری در بازار است (ولز و لادور، ۱۹۹۷). با فرض وجود چرخش اجباری هنگامی که تضاد منافی بین صاحبکار و حسابرسان پیش می‌آید و منجر به تغییر حسابرسان می‌گردد، پیام ارزشمند مرتبط با این تضاد منافع در بازار محو می‌گردد که اگر چرخش اختیاری بود این مسئله اتفاق نمی‌افتاد (باک و میشل، ۲۰۰۵).

۳-۱) پژوهش‌های خارجی

در خصوص کیفیت حسابرسی، معیارهای آن و دلایل منتهی به کیفیت بالاتر حسابرسی، تحقیقات مختلفی صورت پذیرفته است، در ادامه این تحقیقات در دو بخش ارائه می‌شود، ابتدا تحقیقات مربوط به عوامل مرتبط با مؤسسات حسابرسی تشریح می‌شود، که بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است و در ادامه پژوهش‌هایی ارائه می‌گردد، که چرخش مؤسسات حسابرسی (دوره تصدی حسابرسان) و کیفیت حسابرسی را بررسی نموده‌اند. تعداد زیادی از تحقیقات پیشین بر کیفیت بالای خدماتی تأکید می‌کنند که مؤسسات حسابرسی رده بالا برای صاحبکاران خود فراهم آورده‌اند. تئو و وونگ (۱۹۹۳)

نشان دادند که ضریب پاسخ سود برای سودهای حسابرسی شده مؤسسات بزرگ حسابرسی بیشتر از سایر مؤسسات است. فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹) نشان دادند که مؤسسات بزرگ حسابرسی قادر به کاهش سطح ارقام تعهدی اختیاری هستند و این مسئله را به عنوان نشانه‌ای از استقلال و کیفیت ارزیابی می‌کنند. سطح ارقام تعهدی نشان دهنده کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده می‌باشد. برخی از مؤسسات حسابرسی خود را متمایز از سایر رقیبان حسابرس خود طبقه بندی می‌کنند، این طبقه بندی به وسیله حسابرسان متخصص صنعت صورت می‌پذیرد. کراسول و همکاران (۱۹۹۵) نشان داده که حق الزحمه حسابرسان متخصص صنعت به علت کیفیت بهتر حدود ۱۶ درصد بیشتر از سایر حسابرسان است. شاور (۲۰۰۲) به این نتیجه رسید که صاحبکارانی با حسابرس متخصص صنعت دارای شکاف قیمتی خرید و فروش کمتر و عدم تقارن اطلاعاتی کمتری نسبت به سایر صاحبکاران حاضر در صنعت است و کریشنان (۲۰۰۳) عنوان نمود که صاحبکارانی با حسابرس متخصص صنعت، سطح پائین تری از ارقام تعهدی را گزارش می‌نمایند. لای (۲۰۰۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که شرکت‌های با فرصت‌های سرمایه گذاری بالاتر، ارقام تعهدی اختیاری بیشتری داشته‌اند و این رابطه کمی کاهش می‌یابد اگر حسابرسی آنها توسط حسابرسان عضو ۵ شرکت بزرگ حسابرسی انجام شود.

چو و رایس (۱۹۸۲) به بررسی دلایل تعویض حسابرسان از طرف صاحبکاران پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که انگیزه استمرار در داشتن گزارش‌های مقبول علت تعویض حسابرس می‌باشد. در همین راستا، شوارتز و منون (۱۹۸۵) به این نتیجه دریافتند که صاحبکاران ناکام و شکست خورده تمایل بیشتری به تعویض حسابرس دارند و همچنین ویلیامز (۱۹۸۸) در تحقیق خود اثبات نمود که شرکت‌های تحت فشارهای مالی، نسبت به شرکت‌های سالم، تمایل بیشتری به تعویض حسابرس دارند زیرا مدیران آنها می‌خواهند تصویر خوبی را از بنگاه تحت مدیریت آنها ارائه نمایند. گیگر و راقوناندان (۲۰۰۲) به این نتیجه دست یافتند که حسابرسان در سالهای اولیه ارتباط کاری، به صاحبکارانی گزارش مقبول ارائه می‌کنند که خطر ورشکستگی آنها را تهدید نمی‌کند. از طرف دیگر مایرز و همکاران (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که همزمان با افزایش دوره تصدی حسابرس، آنان محدودیت‌های بیشتری را برای درج ارقام تعهدی اختیاری و جاری اعمال می‌کنند که مدیران اجازه استفاده از آنها را دارند در نهایت نتایج نشان داد که چرخش اختیاری مؤسسات حسابرسی تأثیر معکوسی بر کیفیت حسابرسی دارد، زیرا حسابرسان در سالهای اولیه حسابرسی در راستای حفظ تمایلات مدیران کار می‌کنند و کیفیت حسابرسی در این سال‌ها پائین است.

کری و سیمنت (۲۰۰۶) اثرات دوره تصدی حسابرسان در شرکت صاحبکار را مورد مطالعه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی با افزایش دوره تصدی حسابرس در شرکت صاحبکار کاهش می‌یابد. نتیجه تحقیق آنها نشان می‌دهد که بیطرفی حسابرسان به واسطه روابط بلندمدت با صاحبکار کاهش می‌یابد. در مقابل، چن و همکاران (۲۰۰۸) به شواهدی در این خصوص در تایوان دست نیافتند.

آندرو جکسون و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی تأثیر چرخش اختیاری مؤسسات حسابرسی بر

کیفیت حسابرسی پرداختند. معیارهای مورد بررسی محققان ارقام تعهدی اختیاری و وجود بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرسی می‌باشد. نتایج نشان داد که چرخش مؤسسات حسابرسی نیست که بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است بلکه افزایش طول دوران حسابرسی بر این مسئله مؤثر است. دیویس و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که شرکتهای دارای ارتباط طولانی با حسابرس، به احتمال زیاد برای رسیدن به سودهای پیش بینی شده، بیشتر از ارقام تعهدی اختیاری استفاده می‌کنند. مارتینز و مندز (۲۰۱۰) به بررسی ارتباط بین تغییر حسابرس و مدیریت سود شرکت‌ها در بورس کشور برزیل پرداختند. آن‌ها با بکارگیری روش ارقام تعهدی سرمایه در گردش (AWCA)، اثرات تغییر حسابرس را بر روی مدیریت سود با تأکید بر روی دلیل تغییر حسابرس (اجباری یا اختیاری) تجزیه و تحلیل کردند. نتایج مبین این مطلب بود که ارتباط معناداری بین تغییر حسابرس و مدیریت سود شرکت‌ها وجود ندارد.

۲-۳) پژوهش‌های داخلی

پوربهبهانی (۱۳۸۷) در تحقیقی به بررسی رابطه حسابرس-صاحبکار با تأکید بر مدت تصدی حسابرس و تغییر حسابرس در ایران پرداختند. تحقیق ایشان نشان می‌دهد که تغییر حسابرس با اندازه حسابرس، اندازه صاحبکار و وضعیت مالی صاحبکار دارای رابطه معنادار بوده ولی فاقد رابطه معنادار با رشد صاحبکار است. همچنین افزایش مدت تصدی حسابرسی باعث بهبود حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی کوچک می‌گردد.

ابراهیمی کردلر و سیدی (۱۳۸۷) در پژوهش خود رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرسی را با مدیریت سود بررسی کرده و به این نتیجه رسیدند که تنها نوع مؤسسه حسابرسی با ارقام تعهدی اختیاری رابطه دارد طول دوره تصدی حسابرسی تأثیر بر ارقام تعهدی ندارد. کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) در تحقیقی با استفاده از مدل باسو که مبتنی بر شناسایی و انعکاس سریع تر اخبار بد مربوط به جریانهای نقد آتی مورد انتظار نسبت به اخبار خوب در سود است به رابطه مثبتی بین دوره تصدی حسابرس با محافظه کاری حسابداری گزارش‌های سود رسیدند.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۸) طی پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی پرداختند. کیفیت حسابرسی حاصل جمع شایستگی (توانایی کشف اشتباهات) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف شده) برای ۱۶۷ شرکت بین سالهای ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۸۷ می‌باشد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده نشان می‌دهد که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

علوی طبری و همکاران (۱۳۸۸) به بررسی کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان داد کیفیت حسابرسی که بر اساس اندازه حسابرس، دوره تصدی حسابرس و تخصص حسابرس مشخص می‌شود، با پیش بینی دقیق تر سود رابطه دارد.

اثنی عشری (۱۳۸۹) در رساله خود به بررسی تأثیر گردش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابداری پرداخت. محقق برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، ۱۳۱ شرکت پذیرفته شده بورس اوراق

بهادار تهران بین سالهای ۱۳۸۰ لغایت ۱۳۸۸ مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل نشان داد که افزایش طول دوره همکاری حسابرس با صاحبکار منجر به افزایش محافظه کاری صورتهای مالی و کاهش کیفیت گزارشهای مالی می‌گردد. همچنین تحلیل داده‌ها نشان داد که بیشتر بودن محتوایی اطلاعاتی سودخالص در شرکتهایی با گردش حسابرس، بالاتر است.

کرمی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی و مدیریت سود در ۱۳۳ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۷۹ لغایت ۱۳۸۵ پرداختند. نتایج نشان داد که با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش و مدیران از این مدیریت سود برای اهداف منفی استفاده می‌کنند لذا وجود رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرس، باعث افزایش انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می‌گردد، اما این استفاده بیشتر برای کاهش سود (محافظه کارانه) است.

باقرآبادی و طیبی (۱۳۹۰) به بررسی اثر تغییر حسابرس مستقل در شرکتهای بoursی پرداختند، یافته‌ها نشان داد که تغییر اختیاری حسابرس طی دوره تحقیق (۱۳۸۳-۱۳۸۷) در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با مدیریت سود شرکتهای دارای رابطه معناداری نمی‌باشد. لذا می‌توان نتیجه گرفت در ایران، عوامل دیگری زمینه ساز تغییر حسابرس در شرکتهای می‌باشند. کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱) به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری پرداختند. جامعه آماری پژوهش شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بوده که بر اساس شرایط در نظر گرفته شده برای انتخاب نمونه، ۲۶۰ سال-شرکت طی دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۹ انتخاب گردید. برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از تجزیه و تحلیل پانلی استفاده شد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه پژوهش نشان می‌دهد که بین اقلام تعهدی اختیاری و دوره تصدی حسابرس در کلیه شرکتهای مورد مطالعه رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد، لذا تعویض مؤسسات حسابرسی منجر به کاهش اقلام تعهدی و افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌گردد.

حدادی و همکاران (۱۳۹۱) طی تحقیقی به بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی پرداختند. جامعه آماری مورد مطالعه ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۸ انتخاب و برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از رگرسیون لجستیک استفاده گردید. نتایج نشان داد که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی، رابطه معنی داری وجود دارد. همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی گری حسابرس (دوره تداوم حسابرس) و مدیریت سود و تجربه حسابرس ارتباط وجود دارد.

□ (۴) سؤال پژوهش

پدیده تصدی حسابرس و چرخش مؤسسات حسابرسی باعث مطرح شدن استدلال‌هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده گردید. موافقان تصدی کمتر حسابرس و اجرای چرخش اجباری، تأکید بر جنبه استقلال حسابرس است و ادعا می‌کنند در رابطه‌های طولانی مدت حسابرس با صاحبکار،

خدشه دار شده و کیفیت تحت تأثیر قرار می‌گیرد. از سوی دیگر، مخالفان تغییر حسابرسی بر ضعف اطلاعاتی حسابرسی در مدت کوتاه تصدی حسابرسی تأکید کرده و معتقدند چرخش اجباری باعث به وجود آمدن ضعف اطلاعاتی حسابرسی و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرسی و صاحبکار و در نهایت کاهش کیفیت حسابرسی می‌گردد (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). بر همین اساس، سؤال اساسی در پژوهش حاضر، این مسئله است که آیا چرخش مؤسسات حسابرسی و کوتاه بودن دوره تصدی حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد یا خیر؟

□ (۵) فرضیه پژوهش

با توجه به سؤال مطرح شده و در راستای تبیین فرضیه پژوهش برای پاسخگویی به آن، علت تأثیرگذاری چرخش حسابرسی بر کیفیت کار حسابرسی عنوان می‌گردد. هنگامی که هزینه‌های نمایندگی به دلیل عدم تمرکز مالکیت و عدم وجود نظارت مؤثر توسط مالکان افزایش می‌یابد، تقاضا برای حسابرسی‌های با کیفیت بالاتر افزایش می‌یابد (ازیبی و همکاران، ۲۰۱۰). از راهبردهای مورد توصیه مراجع حرفه‌ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها برای حل مساله استقلال حسابرسان و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی، چرخش مؤسسات حسابرسی بوده است (جعفری، ۱۳۸۷، ۵). فرآیند چرخش مؤسسات حسابرسی به معنای تغییر حسابرسی پس از انجام چند دوره حسابرسی شرکت است که بر اساس مقررات با تصمیم مجامع عمومی آن شرکت انجام می‌شود (حمیلی، ۱۳۸۸، ۴). تحقیقات نشان داده که چرخش مؤسسات حسابرسی منجر به افزایش کیفیت گزارش‌های مالی و کاهش مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی شده است. کیفیت حسابرسی همچنین منجر به این موضوع می‌گردد که سرمایه‌گذاران، راهبران مستقلی را برای حفظ منافع خود انتخاب نمایند البته وجود هیات مدیره مستقل نیز همواره منجر به کیفیت بهتر حسابرسی می‌گردد زیرا هئیت مدیره‌ای با اصول راهبری مطلوب، در راستای دستیابی به کیفیت مناسب فرآیند حسابرسی اقدام به تعویض حسابرسی می‌نماید (آدیمی و فاگیمی، ۲۰۱۰). لذا با توجه به تحقیقات صورت پذیرفته و تأثیر احتمالی تعویض یا چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، فرضیه پژوهش حاضر به صورت زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه پژوهش: چرخش مؤسسات حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌گردد.

□ (۶) متغیرها و مدل پژوهش

در پژوهش حاضر، سه معیار برای تبیین کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار می‌گیرد: افشای اطلاعات در مورد تداوم فعالیت؛ پژوهش (اندرو و همکاران، ۲۰۰۸). اقلام تعهدی اختیاری؛ پژوهش‌های دفوند و همکاران (۲۰۰۲)؛ کاری و سیمنت (۲۰۰۶) و (اندرو و همکاران، ۲۰۰۸).

تعدیلات سنواتی؛ پژوهش حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) اولین معیار، افشای اطلاعات مرتبط با تداوم فعالیت بنگاه‌ها می‌باشد. یافتن این نتیجه که کاهش

(افزایش) تمایل برای افشای اطلاعات تداوم فعالیت، افزایش (کاهش) تمایل به تصدی حسابرسی را به همراه دارد، مدارکی دال بر توجیه وجود چرخش اجباری را اثبات می‌کند زیرا کاهش تمایل به افشای اطلاعات تداوم فعالیت به همراه افزایش تمایل به تصدی حسابرسی منجر به خدشه دار شدن استقلال می‌گردد. با توجه به اینکه متغیر وابسته، متغیری دوبخشی مربوط به بودن یا نبودن بند تداوم فعالیت است لذا رگرسیون مورد آزمون از طریق رگرسیون لجستیک آزمون می‌گردد. دومین معیار، کیفیت اقلام تعهدی اختیاری است. اقلام تعهدی اختیاری، اقلامی هستند که مرتبط با فعالیت‌های عادی عملیاتی نیستند و لذا سطح بالای این اقلام نشان دهنده توانایی مدیریت برای القای نگرش‌های خود بر حسابرسان است و اینکه قادرند گزارش‌های را بر اساس تمایلات خود ارائه دهند. کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱) طی تحقیق خود به بررسی دوره تصدی حسابرِس و اقلام تعهدی اختیاری پرداختند که نتایج آنها برای دوره مورد بررسی ۱۳۸۵ لغایت ۱۳۸۹ نشان داد، بین دوره تصدی حسابرِس و اقلام تعهدی اختیاری ارتباط مثبتی وجود دارد و هرچه دوره تصدی حسابرِس افزایش یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. برای ارزیابی اقلامی تعهدی اختیاری مدل جونز (۱۹۹۱) مورد استفاده قرار می‌گیرد. دجو و همکاران (۱۹۹۵) دریافتند که مدل جونز (۱۹۹۱)، بالاترین توضیح دهندگی را برای تعیین مدیریت سود دارد. کوتاری و همکاران (۲۰۰۵) مدل فوق را به عنوان مدلی ارائه نمودند، که سطح عملکرد را از طریق اقلام تعهدی نشان می‌دهد. اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص و معیار کیفیت حسابرسی از طریق مدل زیر محاسبه می‌گردد:

$$TACC = \alpha_1 + \alpha_2(\Delta Sales - \Delta Rec) + \alpha_3 PPE + \alpha_4 SFO + \alpha_5 Growth + \varepsilon$$

که $TACC$: کل اقلام تعهدی می‌باشد. سود خالص عملیاتی بعد از مالیات بعد از کسر جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی، $\Delta Sales$: تغییر در فروش، ΔRec : تغییر در حسابهای دریافتی، PPE : اموال، تجهیزات و ماشین آلات، SFO : جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی و $Growth$: نسبت فروش سال بعد به سال جاری و (اقلام باقیمانده رگرسیون را نشان می‌دهد که معیار اقلام تعهدی اختیاری می‌باشد. افزایش سطح اقلام باقی مانده، نشان دهنده کاهش سطح کیفیت اقلام تعهدی است. مدل مورد استفاده در پژوهش حاضر کاملاً بر اساس مدل‌هایی است که در تحقیق‌های دفوند و همکاران (۲۰۰۲) و کاری و سیمنت (۲۰۰۶) می‌باشد.

معیار سوم برای سنجش کیفیت حسابرسی بر اساس تحقیق حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، تعدیلات سنواتی مندرج در صورت‌های مالی می‌باشد. بر این اساس، کیفیت حسابرسی عبارت از این است که حسابرسان تحریفات موجود در صورت‌های مالی را کشف و افشا کرده باشند. شاخص اصلاح اشتباه سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی در بخش گردش سود و زیان انباشته صورت‌های دو سال قبل و بعد از چرخش و بندهای شرط مرتبط با اصلاح اشتباهات سنواتی مندرج در گزارش حسابرسان دو سال قبل و بعد از چرخش به عنوان معیار چرخش از طریق مدل معرفی شده مورد آزمون قرار می‌گیرد.

در تحقیق حاضر، منظور از چرخش حسابرسی، تعویض حسابرسان مستقل مؤسسات حسابرسی

طی دوره ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. با توجه به چرخش مؤسسات حسابرسی و به منظور آزمون تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی مدل زیر مورد استفاده قرار می‌گیرد:

$$AQ = \alpha + \beta_1 TENURE + \beta_2 FRISK + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 CLEV + \beta_6 RETURN + \beta_7 LDISTRESS + \beta_8 INVEST + \beta_9 SCFO + \beta_{10} PRIOR + \beta_{11} BIG_N + \varepsilon$$

که AQ: کیفیت حسابرسی، TENURE: تعداد سالهایی که حسابرس تصدی حسابرسی صاحبکار را بعهدہ دارد، FRISK: ریسک مالی صاحبکار که از طریق امتیاز فشار مالی بدست می‌آید (زمیجوسکی، ۱۹۸۴؛ کارسیلو و همکاران، ۱۹۹۵). SIZE: لگاریتم طبیعی کل دارائی‌های شرکت، LEV: نسبت بدهی، CLEV: درصد تغییر در نسبت بدهی در سال، RETURN: درصد تغییر در خالص ارزش دفتری دارائی‌ها، LDISTRESS: متغیر صفر و یک، که اگر شرکت در سال مالی قبل تحت فشار مالی باشد یک در غیر اینصورت صفر، INVEST: عبارت است از نسبت دارائی‌های جاری بعد از کسر بدهی‌های جاری و موجودیها به کل دارائی‌ها، SCFO: نسبت وجه نقد ناشی از فعالیت‌ها عملیاتی به کل دارئی‌ها، PROIR: متغیر صفر و یک، اگر گزارش حسابرسی سال قبل بند تداوم فعالیت داشته باشد یک و در غیر اینصورت صفر، BIG_N: متغیر صفر و یک، اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد یک و در غیر اینصورت صفر.

ریسک مالی از طریق معیار زمیجوسکی (۱۹۸۴) و کارسیلو و همکاران (۱۹۹۵) بصورت زیر محاسبه می‌گردد:

$$FRISK = -8.403 \left(\frac{\text{سود خالص}}{\text{کل داراییها}} \right) + 5.4 \left(\frac{\text{کل بدهیها}}{\text{کل داراییها}} \right) - 0.1 \left(\frac{\text{داراییهای جاری}}{\text{بدهیهای جاری}} \right)$$

فشار مالی نیز برای شرکتها از طریق وجود جریان وجه نقد ناشی از فعالیت‌های عملیاتی منفی یا وجود زیاد خالص بعد اقلام غیر غیرعادی ملاک قرار می‌گیرد.

۷ روش شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نوع همبستگی و روش شناسی تحقیق از نوع پس رویدادی است و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، لذا نوع تحقیق کاربردی است. مدل آماری این پژوهش، مدل رگرسیون است که برای مشخص کردن تأثیر عوامل در کنار دیگر عوامل به کار برده می‌شود. داده‌های جمع آوری شده با استفاده از نرم افزار Excel محاسبه و بوسیله نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند.

۷-۱) جامعه آماری، روش نمونه گیری و حجم نمونه

جامعه پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که بعد

از اعمال محدودیت‌های زیر جامعه آماری پژوهش تعیین گردید:
 اقلام صورت‌های مالی آنها به نحوی که توسط شرکت گزارش شده است، برای دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ موجود باشد.

طی دوره تحقیق، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداشته‌باشد.
 در فروش سهام، وقفه معاملاتی بیش از شش ماه نداشته باشد.
 پس از تعیین جامعه آماری و برای مشخص نمودن شرکت‌های مورد پژوهش از روش نمونه‌گیری قضاوتی استفاده گردید. این روش، از انواع روش‌های نمونه‌گیری غیر احتمالی است و از زیر مجموعه‌های نمونه‌گیری هدفدار می‌باشد که از آن می‌توان برای افراد مورد نظر با انتخاب آزمودنی‌هایی استفاده نمود که بهترین شرایط را برای ارائه اطلاعات مورد نیاز دارند (اوماسکاران، ۱۳۸۸، ۳۱۰). نمونه‌های منتخب به گونه‌ای برگزیده شده‌اند که بتوان آنها را به دو دسته تقسیم نمود، شرکت‌هایی که چرخش حسابرسی را تجربه کرده و شرکت‌هایی که چرخش در حسابرس خود نداشته‌اند. تعداد شرکت‌هایی با عدم تعویض حسابرس ۹۸ و شرکت‌های با تعویض حسابرس ۶۸ بنگاه می‌باشد.

□ ۸ تجزیه و تحلیل داده‌ها

۸-۱) آمار توصیفی و تجزیه و تحلیل آن

آمار توصیفی مرتبط با متغیرهای مورد بررسی در پژوهش حاضر در جدول شماره (۱) ارائه شده است. در بخش اول، آمار توصیفی مرتبط با کل نمونه‌های انتخابی (۹۸ شرکت بدوم تعویض حسابرس و ۶۸ شرکت با تعویض حسابرس)، در بخش دوم آماری توصیفی نمونه‌های شرکت‌هایی بدون تعویض حسابرس و در بخش سوم آماری توصیفی شرکت‌هایی با تعویض حسابرس ارائه گردیده است.

جدول (۱) خلاصه آماری توصیفی

متغیر	بخش اول: کل نمونه‌ها-۱۶۶					بخش دوم: بدون تعویض حسابرسی-۹۸					بخش سوم: با تعویض حسابرسی-۶۸				
	min	max	median	Std	Mean	min	max	median	Std	Mean	min	max	median	Std	Mean
GCO	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۱۹۳۳	۰,۰۳۸۸	۰,۰۰۰	۰,۰۱۰	۰,۰۰۰	۰,۲۲۵۹	۰,۰۵۳۷	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۱۹۷۴	۰,۰۴۱۵
DA	-۱,۰۴۷	۰,۸۶۰۶	۰,۰۱۷۵	۰,۱۲۷۵	-۰,۰۲۴	-۰,۹۲۹	۰,۶۳۹۰	۰,۰۰۶۹	۰,۱۵۴۹	-۰,۰۱۶۸	-۱,۰۴۷۶	۲,۸۶۰۶	-۰,۰۱۶۸	۰,۱۳۹۶	-۰,۰۲۳
ADJ	۱,۳۲۱	۲۹,۳۲۰	۱۶,۶۳۰	۳,۰۶۶۱	۳۳,۰۲۲۱	۳,۲۰۱۵	۳۶,۳۱۲	۱۹,۸۶۴	۴,۳۲۰	۲۸,۷۶۲	۱,۳۲۱	۳۶,۳۱۲	۱۶,۶۴۵	۲,۳۴۶	۲۵,۳۱۲
TENURE	۱,۰۰۰	۳۲,۰۰۰	۷,۰۰۰	۵,۳۳۴۳	۷,۹۷۲۲	۱,۰۰۰	۱۸,۰۰۰	۱,۰۰۰	۳,۱۵۹۳	۲,۱۹۵۱	۱,۰۰۰	۳۲,۰۰۰	۶,۰۰۰	۵,۴۵۳۲	۷,۲۹۵
FRISK	-۸,۱۱۹	۴,۱۵۱۹	-۲,۴۷۴	۱,۶۷۸۳	-۲,۴۰۳	۵,۴۶۹	۴-۲,۵۵	۱,۷۸۴	-۲,۲۲۱۸	-۸,۱۱۰	۴,۱۵۱۹	۲,۴۸۵	-۱,۶۹۲۰	۲,۳۸۱	
SIZE	۱۱,۹۹۳	۲۳,۵۵۴	۱۷,۷۷۳	۱,۸۵۸۸	۱۸,۰۰۰	۱۱,۴۶۱۶	۲۴,۴۰۷	۱۷,۴۸۸۶	۱,۹۶۶۵	۱۷,۶۳۷۹	۱۱,۴۶۱۶	۲۴,۴۰۷	۱۷,۷۴۳۵	۱,۸۷۵۸	۱۷,۹۶۵
LEV	۰,۰۰۰	۶۳,۰۰۷	۰,۱۴۲۷	۱۴,۳۸۸	۵,۲۱۸۲	۰,۰۰۰	۶۳,۰۰۷	۰,۸۱۴۹	۱۹,۰۱۹۹	۱۰,۲۹۴۲	۰,۰۰۰	۶۳,۰۰۷	۰,۱۵۹۶	۱۵,۰۸۷۴	۵,۸۱۲
CLEV	-۰,۶۱۲	۳,۵۷۳۶	۰,۰۵۲۱	۰,۸۵۹۴	۰,۳۰۰۴	-۰,۶۱۲	۳,۵۷۳۶	۰,۰۷۸۹	۰,۹۷۸۵	۰,۳۶۱۰	-۰,۶۱۲۰	۳,۵۷۳۶	۰,۰۵۵۳	۰,۸۷۴۱	۰,۳۰۷
RETURN	-۰,۶۷۹	۱,۵۴۵۳	۰,۰۵۶۰	۰,۴۴۵۵	۰,۱۱۲۱	-۰,۶۷۹۷	۱,۵۴۵۳	۰,۰۵۵۵	۰,۵۵۶۹	۰,۱۵۳۴	-۰,۶۷۹۷	۱,۵۴۵۳	۰,۰۵۵۹	۰,۴۶۰۰	۰,۱۱۷
LDISTRESS	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۹۵۷	۰,۵۶۳۳	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۸۰۰	۰,۶۴۳۹	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۹۴۴	۰,۵۷۵
INVEST	۰,۱۳۶۹	۰,۹۷۲۱	۰,۰۳۰۹	۰,۱۷۳۱	۰,۱۳۶۹	۰,۰۰۰۲	۱,۰۰۰	۰,۸۴۸	۰,۱۸۷۱	۰,۱۵۴۲	-۰,۵۴۱۵	۱,۰۰۰	۰,۰۷۱۳	۰,۱۷۴۸	۰,۱۳۸
SCFO	-۰,۹۷۹	۰,۶۰۴۱	۰,۰۶۸۱	۰,۱۹۷۷	۰,۴۴۳	-۰,۹۷۹	۰,۶۰۴۱	۰,۰۴۰۶	-۰,۲۲۷	-۰,۰۱۲	-۰,۹۷۹۵	۰,۶۰۴۱	۰,۰۶۴۷	۰,۲۰۲۲	۰,۰۳۷
PRIOP	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۲۲۵۹	۰,۰۵۳۷	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۰۰۰	۰,۰۷۹۱	۰,۰۰۶
BIG_N	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۵۴۵	۰,۷۰۸۷	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۸۶۷	۰,۶۱۹۵	۰,۰۰۰	۱,۰۰۰	۱,۰۰۰	۰,۴۵۹۱	۰,۶۹۸

متغیرهای GCO، DA و ADJ معیارهای کیفیت حسابرسی هستند که بترتیب شامل افزایش اطلاعات تداوم فعالیت، اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی می‌باشد. نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که میانگین بندهای افشای اطلاعات تداوم فعالیت در گزارش‌های حسابرسی برای کل برابر با ۰,۰۴۱۵، برای شرکت‌هایی بدون تعویض حسابرسی ۰,۰۵۳۷، و برای شرکت‌هایی با تعویض حسابرسی ۰,۰۳۸۸، لذا نشان می‌دهد در شرکت‌های بدون تعویض حسابرسی، میانگین بیشتر بوده، لذا افزایش دوره تصدی حسابرسی میزان بندهای تداوم فعالیت گزارش شده در گزارش‌های حسابرسی را بالا می‌برد. در خصوص اقلام تعهدی اختیاری برای کل شرکت‌ها ۰,۰۲۳-، برای شرکت‌هایی بدون تعویض حسابرسی ۰,۰۱۶۸-، و برای شرکت‌هایی با تعویض حسابرسی ۰,۰۲۴- می‌باشد که نشان از کیفیت بیشتر اقلام تعهدی در شرکت‌هایی بدون تعویض و بنگاه‌هایی است که تعویض حسابرسی را تجربه نکرده‌اند و لذا دوره تصدی حسابرسی افزایش یافته است. در نهایت میانگین تعدیلات سنواتی برای کل شرکت‌ها برابر ۲۵,۳۱۲، برای شرکت‌هایی بدون تعویض حسابرسی ۲۸,۷۶۲ و برای شرکت‌هایی با تعویض حسابرسی برابر با ۲۳,۰۲۲۱ می‌باشد. این میانگین نیز هماهنگ با افشای اطلاعات تداوم فعالیت و اقلام تعهدی اختیاری نشان دهنده افزایش آن برای شرکت‌هایی است که چرخش حسابرسی را تجربه نکرده‌اند و دوره تصدی حسابرسی بالا بوده است.

۸-۲) آزمون رگرسیون مدل پژوهش
۸-۲-۱) افشای بند تداوم فعالیت

جدول شماره (۲) خلاصه نتایج مرتبط با رگرسیون لجستیک را برای آزمون کیفیت حسابداری برای شرکت‌هایی با چرخش حسابرسان و شرکت‌هایی بدون چرخش حسابرسان نمایان می‌کند. در این جدول، افشای اطلاعات تداوم فعالیت به عنوان کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج فوق در بخش اول برای کل نمونه‌ها، در بخش دوم برای نمونه‌هایی بدون چرخش حسابرسان و در بخش سوم برای نمونه‌هایی با چرخش حسابرسان ارائه گردیده است.

جدول (۲) خلاصه نتایج افشای بند تداوم فعالیت

$GCO = \alpha + \beta_1 TENURE + \beta_2 FRISK + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 CLEV + \beta_6 RETURN + \beta_7 LDISTRESS + \beta_8 INVEST + \beta_9 SCFO + \beta_{10} PRIOR + \beta_{11} BIG_N + \varepsilon$									
بخش سوم: با تعویض حسابرسان-۶۸			بخش دوم: بدون تعویض حسابرسان-۹۸			بخش اول: کل نمونه‌ها-۱۶۶			متغیر
W chi-squer	Std error	Coe	W chi-squer	Std error	Coe	W chi-squer	Std error	Coe	
۲,۰۱	۸,۰۱۹	۱۱,۷۳۶	۳,۴۶	۲,۲۵۱	۴,۸۲۷	۴,۶۱	۲,۱۲۰	۴,۶۰۸	intercept
۰,۲۹	۰,۴۳۱	-۰,۱۸۶	۳,۹۸	۰,۰۳۴	۰,۰۶۷	۴,۵۹	۰,۰۳۶	۰,۰۶۵	TENURE
۶,۰۸	۰,۲۳۸	۰,۶۱۵	۱۴,۳۵	۰,۰۸۶	۰,۳۶۴	۲۰,۳۱	۰,۰۷۶	۰,۴۶۲	FRISK
۲,۹۷	۰,۴۶۴	-۰,۸۱۶	۱۶,۷۴	۰,۱۹۶	-۰,۵۵۲	۱۷,۵۲	۰,۰۹۶	-۰,۵۱۶	SIZE
۱,۰۸	۰,۰۳۱	-۰,۰۳۴	۲,۰۱	۰,۰۰۶	۰,۰۰۸	۰,۴۲	۰,۰۰۷	۰,۰۰۶	LEV
۰,۱۹	۰,۳۸۱	۰,۱۸۶	۰,۸۹	۰,۱۹۲	-۰,۱۶۷	۰,۰۶	۰,۱۲۳	-۰,۰۲۳	CLEV
۲,۴۶	۰,۷۴۴	-۰,۸۳۴	۰,۶۳	۰,۳۴۲	-۰,۱۴۳	۰,۵۱	۰,۲۴۳۵	-۰,۲۱۳	RETURN
۰,۰۲	۱,۴۳۱	۰,۱۸۲	۳,۰۹	۰,۵۲۶	۰,۸۱۳	۲,۷۲	۰,۴۱۲	۰,۷۵۴	LDISTRESS
۰,۳۴	۲,۲۲۴	۱,۰۹۸	۴,۰۹	۰,۹۷۶	-۱,۹۶۳	۲,۴۶	۰,۷۹۶	-۱,۷۸۵	INVEST
۱,۷۶	۲,۷۳۴	۳,۴۳۵	۷,۰۹	۰,۸۱۲	-۱,۹۴۶	۴,۱۲	۰,۷۲۴	-۱,۲۳۵	SCFO
۴,۶۸	۱,۱۱۲	۲,۲۴۱	۴,۰۱	۰,۷۶۴	۱,۲۳۴	۶,۱۲	۰,۸۱۲	۲,۱۲۳۵	PRIOP
۲,۴۱	۱,۱۰۵	۱,۷۹۴	۳,۲۵	۰,۴۲۶	۰,۷۱۸	۵,۰۶	۰,۳۰۲	۰,۷۵۸	BIG_N
۹۶,۴۷۱			۵۰۹,۵۸۶			۵۶۲,۷۱۵			Log likelihood

نتایج جدول شماره (۲) نشان می‌دهد که افزایش دوره تصدی حسابرسان منجر به بالا رفتن احتمال درج بند مرتبط با تداوم فعالیت در گزارش‌های حسابداری می‌گردد. نتایج نشان می‌دهد که هر چه دوره تصدی حسابرسان بیشتر باشد تعداد بندهای مرتبط با تداوم فعالیت بیشتر بوده و تعویض حسابرسان تأثیری بر ارائه بند تداوم فعالیت ندارد، لذا با توجه به اینکه ارائه بند تداوم فعالیت معیار کیفیت حسابداری می‌باشد، چرخش مؤسسات حسابداری تأثیری بر کیفیت حسابداری ندارد. ظریب

متغیر frisk نشان دهنده ریسک مالی و آشفتگی مالی، در مدل مثبت بوده و همبستگی این متغیر با بند تداوم فعالیت نیز بالا می‌باشد و نشان می‌دهد که هر میزان آشفتگی مالی در شرکت افزایش یابد، احتمال درج بند مرتبط با تداوم فعالیت نیز در گزارش حسابداری افزایش می‌یابد. ضریب اندازه شرکت در مدل منفی می‌باشد و نشان می‌دهد که شرکت‌های بزرگ‌تر راحت‌تر می‌توانند مشکلات اساسی خود را حل نموده و مسئله تداوم فعالیت برای آنها کمتر پیش می‌آید. بعلاوه ضریب منفی برای متغیر سرمایه گذاری و جریان وجه نقد نشان می‌دهد که هر اندازه میزان سرمایه گذاری صورت پذیرفته شده در شرکت بیشتر و وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی بیشتر باشد، مشکل تداوم فعالیت کمتر دامن گیر بنگاه می‌گردد. همچنین ضریب بند تداوم فعالیت برای شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابداری، حسابداری می‌گردند مثبت بوده و وجود این بند برای این شرکت‌ها بیشتر است.

۸-۲-۲) ارقام تعهدی اختیاری

جدول شماره (۳) خلاصه نتایج مرتبط با آزمون رگرسیون را برای آزمون کیفیت حسابداری برای شرکت‌هایی با چرخش حسابداری و شرکت‌هایی بدون چرخش حسابداری نمایان می‌کند. در این جدول، ارقام تعهدی اختیاری به عنوان کیفیت حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج فوق در بخش اول برای کل نمونه‌ها، در بخش دوم برای نمونه‌هایی بدون چرخش حسابداری و در بخش سوم برای نمونه‌هایی با چرخش حسابداری ارائه گردیده است.

جدول (۳) خلاصه نتایج ارقام تعهدی اختیاری

$$DA = \alpha + \beta_1 TENURE + \beta_2 FRISK + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 CLEV + \beta_6 RETURN + \beta_7 LDISTRESS + \beta_8 INVEST + \beta_9 SCFO + \beta_{10} PRIOR + \beta_{11} BIG_N + \varepsilon$$

بخش سوم: با تعویض حسابرس-۶۸			بخش دوم: بدون تعویض حسابرس-۹۸			بخش اول: کل نمونه‌ها-۱۶۶			متغیر
t-stat	Std error	Coe	t-stat	Std error	Coe	t-stat	Std error	Coe	
-۲,۷۴	۰,۱۳۴	-۰,۳۸۴	-۷,۰۱	۰,۰۱۴	-۰,۲۲۲	-۶,۸۴	۰,۰۳۸	-۰,۲۹۱	intercept
۱,۳۵	۰,۰۰۳	۰,۰۰۴	-۰,۷۸	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۱	-۰,۰۴	۰,۰۰۰	۰,۰۰۰	TENURE
-۵,۰۲	۰,۰۰۶	-۰,۰۲۷	-۵,۸۸	۰,۰۰۲	-۰,۰۰۱	-۶,۳۷	۰,۰۰۱	-۰,۰۱۱	FRISK
۲,۹۸	۰,۰۰۷	۰,۰۲۱	۶,۹۹	۰,۰۰۹	۰,۰۱۹	۵,۵۴	۰,۰۰۱	۰,۰۱۹	SIZE
۰,۶۱	۰,۰۰۱	۰,۰۰۱	-۲,۰۱	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۱	-۱,۹۷	۰,۰۰۱	-۰,۰۰۱	LEV
۱,۵۲	۰,۰۰۹	۰,۰۱۸	۰,۸۱	۰,۰۰۴	۰,۰۰۳	۱,۱۸	۰,۰۰۲	۰,۰۰۴	CLEV
-۰,۹۹	۰,۰۱۹	-۰,۰۲۲	-۰,۹۲	۰,۰۰۸	-۰,۰۰۷	-۱,۱۶	۰,۰۰۷	-۰,۰۰۸	RETURN
-۲,۴۶	۰,۰۲۵	-۰,۰۴۶	-۳,۴۸	۰,۰۰۹	-۰,۰۲۸	-۴,۱۸	۰,۰۰۷	-۰,۰۲۴	LDISTRESS
-۴,۰۱	۰,۰۶۳	-۰,۱۸۴	-۹,۰۸	۰,۰۲۳	-۰,۱۸۲	-۸,۷۵	۰,۰۱۹	-۰,۱۶۸	INVEST
-۹,۸۵	۰,۰۵۱	-۰,۴۱۵	-۳۱,۰۹	۰,۰۲۹	-۰,۶۸۴	-۲۹,۴۱	۰,۰۲۷	-۰,۴۷۶	SCFO
۲,۷۲	۰,۰۶۰	۰,۱۲۸	۱,۸۹	۰,۰۷۱	۰,۲۰۵	۱,۷۹	۰,۰۴۱	۰,۰۶۷۴	PRIOP
-۱,۶۹	۰,۰۳۹	-۰,۰۳۸	-۱,۹۵	۰,۰۰۹	-۰,۲۱۳	-۱,۷۹	۰,۰۰۷	-۰,۱۲۷	BIG_N
۰,۲۱۹۴			۰,۲۸۱۵			۰,۲۶۱۳			Adjusted R ^۲

نتایج مندرج در جدول (۳) نشان می‌دهد که بین دوره تصدی حسابرس و ارقام تعهدی اختیاری ارتباطی وجود ندارد. همچنین نتایج حاصل از ضرایب متغیرهای کنترلی در مدل نشان می‌دهد که ارتباط منفی کاملی بین سطح وجه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی و ارقام تعهدی اختیاری وجود دارد و نمایان کننده این مسئله است که هر اندازه وجه نقد افزایش یابد ارقام تعهدی و مدیریت سود پائین می‌آید. ضرایب نشان می‌دهند که اندازه شرکت، رابطه مستقیمی با سطح ارقام تعهدی اختیاری دارد و نشان دهنده سختی افزایش کیفیت حسابرس در شرکت‌های بزرگ و این سختی با چرخش مؤسسات حسابرسی برطرف نمی‌گردد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که ارقام تعهدی اختیاری شرکت‌ها در طول زمان کاهش می‌یابد، اگر توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گیرند. ضریب تعیین برای مدل نشان می‌دهد که ارقام تعهدی اختیاری به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی، در حالت عدم تعویض حسابرس، بیشتر از تعویض حسابرس می‌باشد. این نتیجه نشان می‌دهد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی تأثیری بر ارقام تعهدی اختیاری و یا کیفیت حسابرس نداشته و قادر نیست که کیفیت گزارش‌های حسابرسی را از طریق محدودیت در مدیریت سود افزایش دهد.

۸-۲-۳) تعدیلات سنواتی

جدول شماره (۴)، خلاصه نتایج مرتبط با آزمون رگرسیون را برای آزمون کیفیت حسابرسی برای شرکت‌هایی با چرخش حسابرس و شرکتهایی بدون چرخش حسابرس نمایان می‌کند. در این جدول تعدیلات سنواتی به عنوان کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج فوق در بخش اول برای کل نمونه‌ها، در بخش دوم برای نمونه‌هایی بدون چرخش حسابرس و در بخش سوم برای نمونه‌هایی با چرخش حسابرس ارائه گردیده است.

جدول (۴) خلاصه نتایج تعدیلات سنواتی

$$ADJ = \alpha + \beta_1 TENURE + \beta_2 FRISK + \beta_3 SIZE + \beta_4 LEV + \beta_5 CLEV + \beta_6 RETURN + \beta_7 LDISTRESS + \beta_8 INVEST + \beta_9 SCFO + \beta_{10} PRIOR + \beta_{11} BIG_N + \varepsilon$$

بخش سوم: با تعویض حسابرس-۶۸			بخش دوم: بدون تعویض حسابرس-۹۸			بخش اول: کل نمونه‌ها-۱۶۶			
t-stat	Std error	Coe	t-stat	Std error	Coe	t-stat	Std error	Coe	متغیر
۶,۸۱	۰,۰۲۸	۰,۰۲۱	۸,۵۹	۰,۱۳۴	۰,۰۳۶	۷,۸۹	۰,۰۸۱	۰,۰۳۱	intercept
۱,۰۲	۰,۰۱۲	۰,۰۰۴	۲,۰۱	۰,۲۵۱	۰,۰۲۱	۰,۰۶	۰,۰۰۲	۰,۰۰۳	TENURE
۴,۰۵	۰,۰۰۲	۰,۲۹۶	۶,۵۳	۰,۰۰۶	۰,۴۱۲	۵,۳۵	۰,۰۰۱	۰,۳۵۴	FRISK
۴,۵۳	۰,۰۰۹	۰,۱۱۳	۴,۵۶	۰,۰۰۷	۰,۱۵۲	۳,۵۲	۰,۰۰۱	۰,۱۳۱	SIZE
۲,۰۳	۰,۰۰۱	۰,۰۱۹	۲,۹۹	۰,۰۰۱	۰,۰۲۹	۱,۹۸	۰,۰۰۱	۰,۰۲۲	LEV
۲,۹۱	۰,۰۰۴	۰,۰۳۸	۳,۸۱	۰,۰۰۹	۰,۰۵۸	۳,۵۵	۰,۰۰۲	۰,۰۴۹	CLEV
-۱,۰۸	۰,۰۰۸	-۰,۱۸۲	-۰,۹۸	۰,۰۱۳	-۰,۰۰۸	-۲,۰۸	۰,۰۰۹	-۰,۰۱۹	RETURN
۳,۱۹	۰,۰۰۷	۰,۱۶۴	۵,۸۱	۰,۰۳۱	۰,۱۹۳	۵,۰۹	۰,۰۰۹	۰,۱۷۱	LDISTRESS
۷,۸۱	۰,۰۳۷	۰,۰۸۱	۸,۴۹	۰,۰۴۸	۰,۰۱۴	۸,۷۱	۰,۰۱۹	۰,۰۹۱	INVEST
۱۸,۴۷	۰,۰۳۱	۰,۰۱۱	۲۷,۵۱	۰,۰۵۱	۰,۰۴۱	۲۱,۸۱	۰,۰۱۴	۰,۰۳۱	SCFO
۱,۰۹	۰,۰۷۱	۰,۱۲۰	۳,۷۲	۰,۰۶۰	۰,۱۸۴	۲۷۹	۰,۰۴۱	۰,۰۶۱	PRIOP
۲,۵۵	۰,۰۱۳	۰,۱۸۳	۴,۱۶	۰,۰۴۴	۰,۳۱۸	۳,۴۵	۰,۰۱۷	۰,۲۱۸	BIG_N
۰,۱۹۷۱			۰,۲۴۱۵			۰,۲۱۳۷			Adjusted R ^۲

جدول شماره (۴) نشان می‌دهد که عدم تعویض حسابرس و افزایش دوره تصدی حسابرس در نگاه‌ها، موجب افزایش تعدیلات سنواتی نمی‌شود، که معیاری برای کیفیت حسابرسی است. نتایج نشان می‌دهد که تعویض حسابرس در دوره زمانی ۱۳۷۸ لغایت ۱۳۸۵ تاثیری بر تعدیلات سنواتی شرکت‌ها نداشته است. نتایج حاصل از ضرایب مدل نشان می‌دهد که تعدیلات سنواتی دارای ارتباط مثبت بالایی با آشفتگی مالی می‌باشد همچنین این ارتباط برای شرکت‌های بزرگ نیز بالا بود و نشان می‌دهد که حسابرسان در شرکت‌هایی با اندازه بزرگتر و آشفتگی مالی بیشتر تعدیلات سنواتی

بیشتری پیشنهاد می‌کنند. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل ضریب تعیین نیز نشان می‌دهد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، تأثیری بر تعدیلات سنواتی ندارد و حسابرسان با افزایش دوره تصدی خود قادر به شناسایی تعدیلات سنواتی بیشتری خواهند بود.

□ ۹ بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات شرکت‌های انتخابی برای هر سه معیار کیفیت حسابرسی، نشان دهنده این مسئله است که چرخش یا تعویض حسابرسان منجر به ارائه بند تداوم فعالیت در گزارش‌های حسابرسی، کاهش اقلام تعهدی اختیاری برای افزایش کیفیت گزارش‌های مالی و افزایش تعدیلات سنواتی در راستای شفافیت بیشتر گزارش‌های حسابرسی نمی‌گردد، بلکه افزایش دوره تصدی حسابرسان است که منتهی به حسابرسی با کیفیت تری می‌شود. میانگین شاخصهای کیفیت حسابرسی نیز گواه بر افزایش کیفیت برای شرکت‌های بدون تعویض حسابرسان می‌باشد. این مسئله ناشی از شناختی است که حسابرسان از صاحبکار، فرآیندهای آن، صنعت فعال در آن و شرایط محیطی داخلی و خارجی بدست می‌آورند. این شناخت به‌همراه ماندگاری حسابرسان در بنگاه، باعث می‌گردد که حسابرسان تاحدودی تبدیل به حسابرسان متخصص صنعت شده و کیفیت حسابرسی خود را بالا ببرند. بنابراین، فرضیه مطرح شده در این پژوهش رد می‌گردد.

نکته‌ای که در این پژوهش دارای هماهنگی درونی است تشابه در نتایج معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی می‌باشد که هر کدام با منطق کاملاً متفاوت تعریف شده‌اند. در معیار اول، کیفیت حسابرسی به صورت افشای بند تداوم فعالیت تعریف گردید و مبنای آن گزارش و بندهای گزارش حسابرسی می‌باشد. در معیار دوم، کیفیت حسابرسی عبارت از نقش بازدارندگی است که حسابرسان می‌توانند در مدیریت سود داشته باشد و در نهایت، معیار سوم به شفافیت بیشتر گزارش مالی اشاره دارد و نشان دهنده مهارت حسابرسان برای ارائه تعدیلات سنواتی بیشتر است. تمام معیارهای پیشگفته هماهنگ با یکدیگر تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بی تأثیر نمایان کردند. نتایج تحقیق حاضر مشابه و مغایر با برخی از تحقیقات داخلی و خارجی می‌باشد که در جدول (۵) بصورت خلاصه ارائه شده است.

جدول (۵): خلاصه مقایسه پژوهش حاضر با سایر پژوهش‌ها

محقق/محققین	موضوع	شاخص کیفیت حسابداری	مشابه/مغایر	دلایل تفاوت و تشابه
حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۸)	بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری	تعدیلات سنواتی	مشابه	یکسان بودن تعدیلات سنواتی به عنوان کیفیت حسابداری
کریمی و همکاران (۱۳۹۰)	بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابداری و مدیریت سود	اقدام تعهدی اختیاری	مغایر	دوره زمانی تحقیق فوق متفاوت از تحقیق حاضر می‌باشد
کاشانی پور و همکاران (۱۳۹۱)	بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابداری و اقدام تعهدی اختیاری	اقدام تعهدی اختیاری	مشابه	یکسان بودن اقدام تعهدی اختیاری به عنوان کیفیت حسابداری
باقرآبادی و طیبی (۱۳۹۰)	بررسی تأثیر تغییر حسابداری بر مدیریت سود	اقدام تعهدی	مشابه	یکسان بودن شاخص و دوره تحقیق
مایرز و همکاران (۲۰۰۳)	بررسی چرخش اختیاری مؤسسات حسابداری و کیفیت حسابداری	اقدام تعهدی اختیاری	مغایر	تعییر در جامعه و شرایط حاکم بر شرکت‌های مورد بررسی
دیویس و همکاران (۲۰۰۹)	بررسی طول دوره تصدی حسابداری با اقدام تعهدی اختیاری	اقدام تعهدی اختیاری	مغایر	تعییر در جامعه و شرایط حاکم بر شرکت‌های مورد بررسی
مارتینز و مندز (۲۰۱۰)	بررسی ارتباط بین تغییر حسابداری و مدیریت سود	اقدام تعهدی سرمایه در گردش	مشابه	یکسان بودن شاخص کیفیت حسابداری
اندرو جکسون و همکاران (۲۰۰۸)	بررسی چرخش اختیاری حسابداری بر کیفیت حسابداری	اقدام تعهدی اختیاری و بند تداوم فعالیت	مشابه	یکسان بود شاخصهای کیفیت حسابداری

□ (۱۰) محدودیت‌های پژوهش

طی انجام پژوهش و در راستای سنجش تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت حسابداری، محدودیت‌های زیر مانع انجام پژوهشی با کیفیت برای پژوهشگران گردید:

با توجه به اینکه کیفیت حسابداری به سیاست‌های مؤسسات حسابداری بستگی دارد، همچنین تعداد زیادی از نمونه انتخابی توسط سازمان حسابداری رسیدگی می‌شوند، لذا نتایج پژوهش تحت تأثیر میزان کیفیت حسابداری سازمان حسابداری قرار دارد.

با توجه به اینکه نتیجه کار حسابداری در گزارش حسابداری ارائه می‌شود، بنابراین مهمترین عامل برای سنجش کیفیت حسابداری، بررسی متخصصانه بندهای مندرج در گزارش‌های حسابداری و ارتباط آن با صورت‌های مالی می‌باشد. با توجه به اینکه در پژوهش حاضر تنها بند مرتبط با تداوم فعالیت (یکی از بندهای خاص گزارش‌های حسابداری) به عنوان شاخص کیفیت حسابداری مورد پژوهش قرار گرفته، لذا آثار ناشی از بررسی سایر بندهای گزارش حسابداری که نشان دهنده کیفیت

حسابرسی از ابعاد دیگر است، ممکن است نتایج پژوهش حاضر را تحت تأثیر قرار دهد.

□ ۱۱) پیشنهادهای پژوهش

۱-۱۱) پیشنهادهای کاربردی

باتوجه به نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر، پیشنهادهای زیر بمنظور افزایش کیفیت حسابرسی در ایران ارائه می‌گردد:

✓ به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می‌گردد که نسبت به اجرای چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی در دوره‌های مشخص تجدید نظر نماید و برای افزایش کیفیت حسابرسی ساز و کار دیگری را بکار گیرد.

✓ برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این مؤسسات با سازمان حسابرسی فراهم گردد.

۱۱-۲) پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

با توجه به اهمیتی که کیفیت حسابرسی و چرخش مؤسسات حسابرسی به عنوان راه کاری برای افزایش کیفیت حسابرسی دارد و همچنین تحقیقات مختلفی که در خارج از ایران کار شده و جای خالی آنها در پژوهش‌های داخلی به چشم می‌خورد، به پژوهش‌گران انجام پژوهش با موضوعات زیر پیشنهاد می‌گردد:

✓ مطالعه نقش چرخش مؤسسات حسابرسی بر افشای اطلاعات-مطالعه موردی در هنگام تعویض حسابرس

✓ مطالعه نقش طول دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی

✓ بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر حق الزحمه‌های حسابرس و رقابت در بازار مؤسسات حسابرسی

✓ بررسی تأثیر متقابل چرخش مؤسسات حسابرسی و حسابرس متخصص صنعت بر کیفیت حسابرسی

□ منابع و ماخذ:

الف- منابع فارسی

۱- ابراهیمی کردلر، علی و سید عزیز سیدی (۱۳۸۷)، «نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صص ۳-۱۶.

۲- اثنی عشری، حمیده، (۱۳۸۹). «تأثیر گردش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت اطلاعات حسابرسی»، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه الزهراء، دانشکده مدیریت و اقتصاد.

۳- اوما، سکاران (۱۳۸۸)، «روش‌های تحقیق در مدیریت» ترجمه: محمد صائبی و محمود شیرازی، نشر مرکز آموزش مدیریت دولتی.

- ۴- پوربهبهانی، امین. (۱۳۸۷). «بررسی رابطه حسابرسان-صاحبکار با تاکید بر مدت تصدی حسابرسان و تغییر حسابرسان در ایران». پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده حسابداری و مدیریت.
- ۵- جعفری، ولی اله (۱۳۸۷)، «بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد تهران جنوب، دانشکده حسابداری مدیریت.
- ۶- حدادی، محمد حسن، منصوری، علی. خدیجه فلاحی (۱۳۹۱). «بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابداری»، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۳ و ۴ خرداد، دانشگاه الزهراء.
- ۷- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی اله (۱۳۸۹)، «بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، سال سوم، شماره ۹، بهار، صص ۴۲-۲۵.
- ۸- حمیلی، ارسلان (۱۳۸۸)، «بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابداری بر استقلال و شایستگی حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران»، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشکده مدیریت و اقتصادی.
- ۹- سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، «دستورالعمل مؤسسات حسابداری معتمد سازمان بورس اوراق بهادار».
- ۱۰- سجادی، سید حسین و دلفی، مهدی. (۱۳۹۰)، «چرخش اجباری حسابرسان: پیامدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ»، مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صص ۷۸-۸۱.
- ۱۱- علوی طبری، سید حسین؛ خلیفه سلطان، سید احمد و شهبدیان، ندا (۱۳۸۸)، «کیفیت حسابداری و پیش بینی سود»، تحقیقات حسابداری، شماره سوم، پاییز ۱۳۸۸، صص ۲۲-۳۵.
- ۱۲- کاشانی پور، محمد، مران جوری، مهدی و مشعشعی، سید محمد (۱۳۹۱)، «بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و ارقام تعهدی اختیاری»، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، ۳ و ۴ خرداد ۱۳۹۱، دانشگاه الزهراء.
- ۱۳- کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان (۱۳۸۸)، «بررسی رابطه دوره تصدی حسابرسان و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران»، فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران، سال دوم، شماره ۷.
- ۱۴- کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه و امیر محمدی (۱۳۹۰)، «بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و مدیریت سود»، مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، بهار، صص ۶۵-۸۲.

ب- منابع انگلیسی

1. Adeyemi, S. and Fagbemi, T., (2010). "Audit Quality, Corporate Governance and Firm Characteristics in Nigeria", International Journal of Business and Management, Vol. 5, No. 5: 169-179.
2. Andrew, B. Jackson., Michael, M., Peter, Roebuck. (2008), "Mandatory audit firm rotation and audit quality", Managerial Auditing Journal, Vol. 23, No.5, pp.420-437.

3. Antonio, L. Martinez and G. Mendes R. R. (2010). "Audit Firm Rotation and Earnings Management in Brazil", working paper, available at: www.ssrn.com
4. Arel, B., Brody, R., Pany, K. (2005), "Audit firm rotation and audit quality", The CPA Journal, January, pp.36-9.
5. Arruñada, B., Paz-Ares, C. (1997), "Mandatory rotation of company auditors: a critical examination", International Review of Law and Economics, Vol. 17 No.1, pp.31-61.
6. Azibi, J., Tondeur, H. and Rajhi, M., (2010). "Auditor choice and institutional investor characteristics after the Enron scandal in the French context", Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, Nice: France.
7. Buck, T., Michaels, A. (2005), "Doubts cast on mandatory rotation of auditors", Financial Times, 10 February, pp.21.
8. Carey, P., Simnett, R. (2006), "Audit partner tenure and audit quality", The Accounting Review, Vol. 81 No.3, pp.653-76.
9. Chen, C.-Y., Lin, C.-J., Lin, Y.-C. (2008), 'Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?', Contemporary Accounting Research, 25, pp 415-445.
10. Chen, K., and Church, B. (1996), "Going Concern Opinions and the Market's Reaction to Bankruptcy Filings", The Accounting Review, Vol 71 No. 1, pp. 117-128.
11. Choi, J-H. and Doogar, R. (2005), "Auditor Tenure and Audit Quality: Evidence from Going-Concern Qualifications Issued During 1996 – 2001", Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology.
12. Chow, C., and Rice, S. (1982), "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching", The Accounting Review, Vol 57 No. 2, pp. 326-335.
13. Craswell, A., Francis, J. and Taylor, S. (1995), "Auditor Brand Name Reputations and Industry Specializations", Journal of Accounting and Economics, Vol 20 No. 3, pp. 297-322.
14. Davidson, R.A. and D, Neu. (1993), "A note on association between audit firm size and audit quality", contemporary accounting research, Vol. 9, pp 479-488.
15. Davis, RL. Soo, B.S. and Trompeter, G. M., (2009) "Auditor tenure and ability to meet or beat earnings forecasts", Contemporary Accounting Research, No 26, pp.517-548.
16. DeAngelo, L. (1981), "Auditor size and audit quality", Journal of Accounting

and Economics, Vol. 3 No.3, pp.183-99.

17. Dechow, P., Sloan, R., Sweeney, A. (1995), "Detecting earnings management", *The Accounting Review*, Vol. 70 No.2, pp.193-225.

18. DeFond, M., Raghunandan, K., Subramanyam, K. (2002), "Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No.4, pp.1247-74.

19. Fleak, S., Wilson, E. (1994), "The incremental information content of the going concern audit opinion", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 9 No.1, pp.149-66.

20. Francis, J., Maydew, E. and Sparks, H. (1999), "The Role of Big-Six Auditors in the Credible Reporting of Accruals", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 18 No. 2, pp. 17-34.

21. GAO (2003), "Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation", Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services,.

22. Geiger, M. and Raghunandan, K. (2002), "Auditor Tenure and Auditor Reporting Failures", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol 21 No. 1, pp. 67-78.

23. Healey, T., Kim, Y. (2003), "The benefits of mandatory auditor rotation", *Regulation*, Vol. 26 No.3, pp.10-11.

24. Hoyle, J. (1978), "Mandatory auditor rotation: the arguments and an alternative", *Journal of Accountancy*, Vol. 145 No.5, pp.69-78.

25. Johnstone, K. and Bedard, J. (2004), "Audit Firm Portfolio Management Decisions", *Journal of Accounting Research*, Vol 42 No. 4, pp. 659-690.

26. Jones, F. (1996), "The information content of the auditor's going concern evaluation", *Journal of Accounting & Public Policy*, Vol. 15 No.1, pp.1-27.

27. Jones, J. (1991), "Earnings management during import relief investigations", *Journal of Accounting Research*, Vol. 29 No.2, pp.193-228.

28. Kinney, W., McDaniel, L. (1996), "How to improve the effectiveness of substantive analytical procedures", *CPA Journal*, Vol. 66 No.4, pp.52-4.

29. Knapp, M. (1991), "Factors that audit committees use as surrogates for audit quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10 No.1, pp.35-52.

30. Kothari, S., Leone, A., Wasley, C. (2005), "Performance matched discretionary accruals measures", *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 39 No.1, pp.163-97.

31. Krishnan, G. (2003), "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?", *Accounting Horizons*, Vol 17, pp. 1-16.
32. Krishnan, G., Schauer, P. (2001), "Differences in quality among audit firms", *Journal of Accountancy*, Vol. 192 No.1, pp.85.
33. Krishnan, J. and Krishnan, J. (1997), "Litigation Risk and Auditor Resignations", *The Accounting Review*, Vol 72 No. 4, pp. 539-560.
34. Lai, K., (2009) Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities? *J. Account. Public Policy*, Vol 28, pp 33-50.
35. Myers, J., Myers, A. and Omer, T. (2003), "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", *The Accounting Review*, Vol 78 No. 3, pp. 779-800.
36. Palmerose, Z. (1988), "An analysis of auditor litigation and audit service quality", *the accounting review*, Vol. 64, pp. 55-73.
37. Schauer, P. (2002), "The Effects of Industry Specialization on Audit Quality: An Examination using Bid- Ask Spreads", *Journal of Accounting and Finance Research*, Vol 10 No. 1, pp.76-86.
38. Schwartz, K. and Menon, K. (1985), "Auditor Switches by Failing Firms", *The Accounting Review*, Vol 60 No. 2, pp. 248-261.
39. Shu, S. (2000), "Auditor Resignations: Clientele Effects and Legal Liability", *Journal of Accounting and Economics*, Vol 29 No. 2, pp. 173-205.
40. Teoh, S. (1992), "Auditor Independence, Dismissal Threats, and the Market Reaction to Auditor Switches", *Journal of Accounting Research*, Vol 30 No. 1, pp. 1-23.
41. Teoh, S. and Wong, T. (1993), "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient", *The Accounting Review*, Vol 68 No. 2, pp. 346-367.
42. Titman, S. and B, Trueman. (1986), "information quality and the valuation of new issues", *journal of accounting and economics*, Vol. 8, pp 59-172.
43. Wells, D., Loudder, M. (1997), "The market effects of auditor resignations", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 16 No.1, pp.138-44.
44. Williams, D. (1988), "The Potential Determinants of Auditor Change", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol 15 No. 2, pp. 243-261.
45. Zmijewski, M. (1984), "Methodological issues related to the estimation of financial distress prediction models", *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 pp.59-86.