

بررسی تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی

امید خدادادی

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه لرستان، خرم آباد، ایران

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تأثیر دوره تصدی شرکت حسابرسی و شریک حسابرسی از یک سو و چرخش شرکت حسابرسی و شریک حسابرسی از سوی دیگر، بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان، مدیران مالی، کارشناسان بازار سرمایه، سهامداران و اساتید خبره دانشگاهی است که با تکنیک گلوله برفی انتخاب شده‌اند و از طریق پرسشنامه، دیدگاه‌های آنان در خصوص موضوع تصدی یا چرخش حسابرس اخذ شده است. قلمرو زمانی پژوهش مقطعی و برای سال ۱۴۰۰ است. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تمامی فرضیه‌های پژوهش اعم از تصدی شرکت حسابرسی یا شریک حسابرسی و چرخش شرکت حسابرسی یا شریک حسابرسی با کیفیت حسابرسی دارای رابطه مثبت و معناداری است. همچنین در می‌یابیم که در خصوص موضوع تصدی و یا چرخش حسابرس، هنوز دیدگاهی که رجحان کافی را دارا باشد، وجود ندارد.

واژه‌های کلیدی: دوره تصدی حسابرس، چرخش حسابرس، شریک حسابرسی، کیفیت حسابرسی

۱- مقدمه

فرانسیس و ویلسون^۱ (۱۹۸۸) بیان می‌کنند که فرآیند تغییر حسابرِس به دو مرحله تقسیم می‌شود. زیرا دلایل مربوط به کنارگذاری حسابرِس قبلی ممکن است ربطی به معیارهای خاص مورد استفاده در تغییر حسابرِس جدید نداشته باشد. از نظر آنان در مرحله اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرِس می‌گیرد و در مرحله بعد، حسابرِس جدید را انتخاب می‌کند (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹). از طرف دیگر، کارلس و همکاران^۲ (۲۰۱۰) معتقدند به طور کلی انتخاب حسابرِس یک تصمیم اقتصادی است. صاحبکار خدمات حسابرِس را در سطح کیفیت مورد انتظار خود با کمترین هزینه از فروشنده (حسابرس) می‌خرد و تغییر حسابرِس پاسخی به تغییر در مقدار و نوع خدمات مورد نیاز صاحبکار است. از نظر داویدسون و همکاران^۳ (۲۰۰۶) انتخاب موسسه حسابرسی برای حیات شرکت های سهامی تصمیم گیری مهمی محسوب می‌شود و تصمیم برای تغییر حسابرسان نباید به سادگی انجام و بی اهمیت تلقی شود. کناپ و الیکای^۴ (۱۹۸۸) معتقدند که افزایش تغییر حسابرِس به توانایی حسابرِس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت های مالی صدمه می‌زند. خزانه داری امریکا^۵ (۲۰۰۸) بیان می‌کند که تغییرات حسابرسان به شدت در حال افزایش است و هنوز هم اجباری برای افزایش دلیل تغییر وجود ندارد و یا اگر که وجود دارد کافی نیست. بنابراین لازم است که کمیسیون بورس اوراق بهادار همه شرکت های آمریکایی را ملزم کند که دلایل تغییر حسابرِس خود را افشا کنند. بررسی سوابق در کشور ایران در این زمینه نشان می‌دهد که فرآیند تغییر حسابرسان مستقل در سال های گذشته به دلیل محدود بودن 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 گروه های حسابرسی مسئول اجرای تعدادی از کارهای خاص، با نظر مدیران موسسه، تغییر می‌کرد. در سال ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی با ادغام این موسسه ها تشکیل شد. در سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد صاحبکاران و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه های حسابرسی مسئول اجرای کار، در دوره های زمانی با میانگین سه سال تغییر می‌یافتند. این جابجایی ممکن بود مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند. بنابراین، فرآیند تغییر صرفاً بین گروه های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرِس، آنگونه که در سایر کشورها مدنظر است قرار نمی‌گیرد. اما در نهایت با تصویب دستورالعملی، موسسه های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، در هشتم مرداد ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرِس مستقل در دوره زمانی چهارساله الزامی شد و تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴). از آنجائیکه یکی از دغدغه های اصلی حرفه حسابرسی، استقلال حسابرِس است و کاهش تدریجی استقلال حسابرِس یک تهدید جدی به شمار می‌آید، تصدی بلند مدت را تهدیدی برای کیفیت حسابرسی می‌دانند و در مقابل مخالفین چرخش حسابرِس معتقدند که حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت های صاحبکار بدست می‌آورند و تجربه بیشتری کسب می‌کنند و توانایی شان در اظهار نظر راجع به مناسب بودن یا نبودن رویه های حسابداری و گزارشگری افزایش می‌یابد لذا مسئله تصدی و چرخش حسابرِس از مسائل مهم و مبهم نزد جامعه و حسابرسی است.

1 - Francis & Wilson

2 - Charles

3 - Davidson & et al

4 - Knapp & Elikai

5 - U.S. Treasury

با استناد به یافته‌ها و استدلال‌های فوق، شناخت شرایط و بررسی تأثیر دوره تصدی و چرخش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دارای اهمیت زیادی است که هدف اصلی پژوهش حاضر، کسب آگاهی لازم پیرامون موضوع مورد بحث می‌باشد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- شکل‌گیری اندیشه‌های چرخش حسابرسی

بعد از رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان (انرون و وردکام در ایالات متحده و پارمالات در اروپا) در بین متقاضیان خدمات حسابرسی (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و...) این اندیشه شکل گرفته که افزایش مدت دوره تصدی حسابرس با صاحب کار، موجب ایجاد رابطه‌ی دوستی بین حسابرس و مدیریت صاحب کار شده و مدیریت صاحب کار می‌تواند با سوء استفاده از این رابطه، حسابرس را به شدت تحت تأثیر قرار دهد و باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود. این اندیشه باعث شکل‌گیری طرح چرخش موسسات و شریک حسابرس شده است (لی، ۲۰۰۷). تغییر ادواری حسابرسان در ایران برای نخستین بار در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد اشاره قرار گرفته است. براساس بند ۱۶-۱۶، هیچ کاری بیش از سه سال توسط یک مسئول کار و بیش از پنج سال با مسئولیت یک شریک نباید انجام شود. سازمان بورس و اوراق بهادار نیز، در اجرای بیست و چهارمین مصوبه شورای عالی آن سازمان، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی بر امور بازار سرمایه، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را تصویب کرد. براساس مفاد این دستورالعمل، چرخش منظم موسسات و شریک حسابرسی در دوره‌ی زمانی چهارساله الزامی شده است (رحیمیان و هدایتی، ۱۳۹۲). تشخیص عوامل موثر بر تغییر حسابرسان در برنامه ریزی برای تقویت استقلال حسابرسان و تدوین مقررات لازم برای شفاف‌سازی علل تغییر حسابرسان، نقش بسزایی دارد. بطور کلی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

❖ عوامل مرتبط با حسابرسی و حسابرسان

❖ عوامل مرتبط با واحدهای متقاضی حسابرسی

بنا به اظهار دی انجلو (۱۹۸۱) عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی به خصوصیات شرکت‌ها و مسئله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد. با وجود این، انتخاب حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های موسسات حسابرسی به عنوان عرضه‌کنندگان این خدمت از قبیل حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان و در نهایت کیفیت کار حسابرسان نیز هست. در ادامه به تشریح عوامل تشکیل دهنده هر یک از این دو دسته پرداخته می‌شود (رضازاده و زارعی، ۱۳۸۸).

عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی و حسابرسان:

عوامل این دسته شامل حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان و کیفیت حسابرسی است که به ترتیب مورد بحث قرار می‌گیرد.

- حق الزحمه حسابرسی: بنابر منطق اقتصادی و برای سطح معینی از کیفیت خدمات حسابرسی، شرکت‌ها به دنبال جلب همکاری حسابرسانی هستند که حداقل هزینه حسابرسی را به آنها تحمیل نمایند. شرکت‌ها سعی دارند با انتخاب استراتژی

تغییر حسابرسان، هزینه حسابرسی را کاهش دهند (پالمروز^۶ ۱۹۸۴). عیسی وو و چای کو^۷ (۲۰۰۱) در تحقیقی که در مالزی انجام داده اند، ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند.

- نوع اظهار نظر حسابرسان: نتایج تحقیقات نشان می‌دهد بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی قیمت سهام اثر منفی دارد. بنابراین، احتمال این که شرکت‌هایی که گزارش مشروط دریافت می‌کنند حسابرسان خود را تغییر دهند، زیاد است (دی انجلو^۸ ۱۹۸۱). شوارتز و منن^۹ (۱۹۸۵) رابطه معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند. اما، وو و چای کو (۲۰۰۱) نشان دادند که اظهار نظر مشروط حسابرسان بر تغییر آنها تاثیر مستقیم دارد.

- کیفیت حسابرسی: شرکت‌هایی که اندازه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود و برائت از هرگونه سوء استفاده دارند، معمولاً موسسات حسابرسی بزرگ‌تر و مشهورتر را انتخاب می‌کنند. در اینجا شهرت و بزرگی موسسات حسابرسی، جانشینی برای کیفیت حسابرسی است. بیتی و فیرنلی^{۱۰} (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از کیفیت حسابرسی یکی از دلایل اصلی تغییر حسابرسان است. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز دریافتند که کیفیت حسابرسی با تغییر حسابرسان شرکت‌ها رابطه معکوس دارد.

عوامل مرتبط با ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی:

عوامل این دسته شامل تغییر ترکیب مدیریت شرکت، فرصت دستکاری سود، اهرم مالی، اندازه شرکت، رشد شرکت و فعالیت‌های تامین مالی شرکت است که به ترتیب مورد بحث قرار می‌گیرد.

- تغییر در ترکیب مدیریت شرکت: با تغییر مدیریت شرکت این امکان وجود دارد که مدیریت جدید متمایل به استفاده از روشهای حسابداری سودافزا و به دنبال کسب همکاری حسابرسانی برای تایید روش مذکور باشد. همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوء ظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی، درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرس جایگزین و انتقال مسئولیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. انگیزه ساده دیگر برای مدیریت جدید در خصوص تغییر حسابرسان می‌تواند تنها به دلیل نداشتن سابقه همکاری و رابطه با حسابرس فعلی شرکت باشد (رجبی ۱۳۸۳). کارپنتر و استراوزر^{۱۱} (۱۹۷۱) و بیتی و فیرنلی (۱۹۹۵) دریافتند که تغییر در مدیریت شرکتها یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرسان است.

- فرصت دستکاری سود: وجود فرصت‌های دستکاری در سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و زمینه ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرسان است. هیلی (۱۹۸۵) اعتقاد دارد که تعهدات کوتاه مدت به صورت بالقوه انگیزه دستکاری در سود را برای مدیریت ایجاد می‌کند. دوفاند (۱۹۹۲) نشان داد که وجود فرصت‌های دستکاری در سود برای مدیریت زمینه تغییر حسابرسان را به دنبال دارد و برای این کار از نسبت تعهدات کوتاه مدت به دارایی‌ها در سال قبل از تغییر حسابرسان استفاده کرد و هرچه این نسبت بالاتر بود، تغییر حسابرسان نیز بیشتر اتفاق می‌افتد. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز وجود یک رابطه مثبت را بین فرصت‌های دستکاری در سود و تغییر حسابرسان از سوی شرکتها نشان دادند.

6- Palmrose

7- Woo E-Sah., and H. Chye Koh

8- Deangelo

9- Schwartz & Menon

10- Beattie & Fearnley

11- Carpenter & Strawser

- اهرم مالی: جنسن و مکلینگ^{۱۲} (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت را از اعتباردهندگان به خود دارند. هرچه میزان بدهی شرکت بیشتر باشد، ثروت بالقوه قابل انتقال بیشتر است. در این شرایط استقلال حسابرس اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ زیرا مدیران شرکت‌ها بدین وسیله می‌خواهند در خصوص رعایت شرایط قرارداد استقراض به اعتبار دهندگان اطمینان بیشتری بدهند. لذا مدیران و مالکان برای کسب اعتماد اعتبار دهندگان، اقدام به استفاده از خدمات حسابرسی می‌نمایند که از همه لحاظ مورد اعتماد سرمایه‌گذاران بالقوه باشند. شیلدز (۱۹۸۹) و دوفاند^{۱۳} (۱۹۹۲) و وو و چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی‌دار بین اهرم مالی شرکت‌ها و تغییرات حسابرسان یافتند. اما، پالمروز (۱۹۸۴)، هیلی و لایز^{۱۴} (۱۹۸۶) ارتباط معنی‌داری را بین این دو متغیر نیافتند.
- اندازه شرکت: پالمروز^{۱۵} (۱۹۸۴) نشان داد که هرچه اندازه شرکت بزرگتر می‌شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت (بین شرکت به عنوان کارفرما- نماینده همچون مدیران، کارکنان و اعتبار دهندگان) نیز افزایش می‌یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می‌یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آنها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه‌ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می‌دهند. همچنین با افزایش میزان دارایی‌ها نیاز به موسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می‌شود و هرچه مبلغ دارایی‌های شرکت بالاتر باشد، احتمال تغییر حسابرس بیشتر است. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای دارد. از طرفی شوارتز و منن (۱۹۸۵) و وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه معنی‌داری وجود ندارد.
- رشد شرکت: یک شرکت در حال رشد ممکن است به دنبال حسابرس جایگزین باشد که خدمات حسابرسی بهتری را با هزینه کمتر ارائه نماید. همچنین به دلیل شهرت، اعتبار و یا کیفیت خدمات نیز واحدهای در حال رشد انگیزه بیشتری برای تغییر حسابرس خود دارند. جانسون و لایز^{۱۶} (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز^{۱۷} (۱۹۹۰) گزارش کردند که رشد واحد مورد رسیدگی با تغییر حسابرسان ارتباط معناداری دارد. برخلاف تحقیقات فوق، بارتن و رابرتز^{۱۸} (۱۹۶۷) و چو و رایس^{۱۹} (۱۹۸۲) و وو چای کو^{۲۰} (۲۰۰۱) ارتباط معنی‌داری را بین رشد شرکت‌ها و تغییر حسابرسان نیافتند.
- فعالیت‌های تامین مالی: معمولاً شرکت‌ها در رابطه با وضعیت آتی خود اطلاعات زیادتری دارند که در دسترس سرمایه‌گذاران نیست. این عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسی قابل اعتماد شود تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار مخابره کند و هزینه‌های نظارت را کاهش دهد، فرانسیس و ویلسون^{۲۱} (۱۹۸۸) و جانسون و لایز (۱۹۹۰) دریافتند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت با تقاضای خدمات حسابرسی از موسسات حسابرسی بزرگ و مشهور همراه بوده است. اما در تحقیق وو و چای کو (۲۰۰۱) این ارتباط مشاهده نشده است.

12- Jensen & Meckling

13- Defond

14- Healy & Lys

15- palmrose

16- Johnson & Lys

17- Haskins & Williams

18- Burton & Roberts

19- Chow & Rice

20- Woo E-Sah., and H. Chye Koh

21- Francis & Wilson

۲-۲- دیدگاه های مرتبط با چرخش حسابرس

یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت های مالی مورد رسیدگی است و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، به ویژگی های موسسه های حسابرسی وابسته است و این خصوصیات می تواند به شکل مثبت یا منفی به کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (تیتمان و همکاران ۲۰۲۲، ۱۹۸۶). حسابرسی با کیفیت تر، صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد تا برآورد دقیق تری از ارزش شرکت به دست آورند (چامبرز و همکاران ۲۰۰۸، ۲۳). یکی از عوامل اصلی تهدید کننده استقلال حسابرس و در نهایت کیفیت حسابرسی، وابستگی او به صاحبکار است که بر گزارشگری تحریفات با اهمیت تاثیر می گذارد. نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی برای 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 دوسطح موسسه یا شریک حسابرسی، به عنوان عاملی تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت های مالی و دیگر اطلاعات مورد رسیدگی، موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت ها می شوند. رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما عموماً از این وقایع به عنوان شکست حسابرسی یاد می شود. در واقع تلفی عموم این است که دلیل بروز چنین وقایعی، عدم استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی است. در پی این اتفاق ها، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی ۲۰۰۷، ۲۴). به همین دلیل، قانون ساربینز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ (بخش ۲۰۳) موسسات حسابرسی را ملزم می کند شرکا و مدیران خود را پس از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار تغییر دهند (کنگره آمریکا ۲۰۰۲، ۲۵). 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 آتی وجود دارد.

✓ دیدگاه موافقین چرخش حسابرس:

یکی از دغدغه های اصلی حرفه حسابرسی استقلال حسابرس است کاهش تدریجی استقلال حسابرس یک تهدید جدی به شمار می رود. رابطه طولانی حسابرس با صاحبکار باعث ایجاد سطحی از نزدیکی بین این دو می شود که به موجب آن برای حسابرس بسیار سخت خواهد بود، بتواند کار حسابرسی را به صورتی انجام دهد که سطح مناسبی از تردید حرفه ای 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 می گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته های مدیران مقاوت کرده و قضاوت بیطرفانه تری را اعمال کنند. حضور طولانی مدت حسابرس در کنار یک صاحبکار، موجب ایجاد تمایلاتی برای حفظ و رعایت نقطه نظرات

22- Titman & et al

23- Chambers & et al

24- Li, D.

25- U.S. Congress

مدیریت صاحبکار می‌شود، وضعیتی که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌کند (رجبی، ۱۳۸۵). در تایید استدلال رجبی، (حساس یگانه، ۱۳۸۸) نیز بیان می‌کند که استقلال نگرشی از ذهن است که اجازه نمی‌دهد نقطه نظرات و نتیجه‌گیری‌های حسابرسی متکی به اثرات و فشارهای ناشی از تضاد منافع افراد قرار گیرد و فقدان استقلال حسابرسان در بُعد ظاهری و باطنی و کیفیت حسابرسی از عوامل بروز بحران‌های مالی و انتشار گزارش‌های مالی گمراه‌کننده است. افزون بر این، نزدیکی بیش از حد این دو باعث می‌شود که با افزایش امید کارمندان موسسه حسابرسی به استخدام آن‌ها توسط صاحبکار، استقلال حسابرسان خدشه دار شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

حامیان تغییر حسابرسی معتقدند، تعویض ادواری حسابرسی باعث خواهد شد منافع حسابرسی و صاحبکار در یک جهت نباشد و این تضاد منافع به افزایش کیفیت حسابرسی کمک خواهد کرد. از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرسی باعث اعتماد به نفس بیش از حد و عدم نوآوری و کاهش بکارگیری روش‌های دقیق و موشکافانه در بین حسابرسان می‌شود (شاکلی^{۲۶}، ۱۹۸۱). هم‌چنین اغلب حسابرسان در بازگشت به کار قبلی، برای اموری مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات مورد نیاز برای حسابرسی سال جاری، به کاربردگ‌های 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^{۲۷}، ۲۰۰۵). تمایل به داشتن درآمد سالانه بلندمدت و مستمر از محل حق الزحمه حسابرسی هم یکی از دلایلی است که ممکن است، حسابرسی 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 حسابرسی و کشف تحریف‌های موجود در صورت‌های مالی را به عنوان دلایل خود در دفاع از چرخش اجباری حسابرسان عنوان می‌کنند (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰).

✓ دیدگاه مخالفین چرخش حسابرسی

در مقابل دیدگاه موافقین، مخالفین تغییر اجباری حسابرسی 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 حسابرسی و صاحبکار، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. به اعتقاد آنان تغییر حسابرسی باعث خواهد شد اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکا پذیری صورت‌های مالی کاهش یافته و از این رو اعتبار حسابرسی کاهش پیدا کند. از سوی دیگر، هزینه‌های حسابرسی، چه برای حسابرسی و چه برای صاحبکار، افزایش خواهد یافت (سینت^{۲۸}، 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 حسابرسی، از نظر مخالفین، تعویض حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی نمی‌شود، بلکه به دلیل عدم آشنایی عمیق حسابرسی با سیستم صاحبکار و نیاز به صرف زمان و هزینه بیشتر برای کسب این شناخت، کاهش

26- Shockley, R.A.

27- Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany.

28- Sinnett, W.

کیفیت حسابرسی را در پی دارد. اما، نکته قابل توجه این است که بحث در مورد تغییر حسابرِس شامل دو مقوله مجزا است. یکی چرخش در سطح شرکای حسابرسی و دیگری چرخش در سطح مؤسسه حسابرسی است (همیلتون و همکاران^{۲۹}، ۲۰۰۵). هر کدام از این اشکال می‌توانند تاثیرهای مثبت و منفی بر اجزای کیفیت حسابرسی داشته باشند. با توجه به آنچه که تاکنون بیان شد، تأثیر چرخش و تصدی حسابرِس بر کیفیت حسابرسی نتایج متفاوتی دارد. از یک سو، برخی تحقیقات در مورد تاثیرات منفی دوره تصدی حسابرسی و چرخش حسابرِس نشان می‌دهند که چرخش حسابرِس، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد (مونرو و حسین، ۲۰۱۳)؛ (برانتن و همکاران، 2019)؛ (گارسیا بلاندون و همکاران، ۲۰۱۹) و (نادیا، ۲۰۱۵). یافته‌های آنان، این استدلال را تایید می‌کند که چرخش حسابرِس می‌تواند کیفیت حسابرسی را به دلیل مسائل مربوط به شایستگی، کاهش دهد که در آن حسابرسان جدید با مشتریان خود آشنا نیستند (فیتزبری و همکاران، ۲۰۱۶). از سوی دیگر، چندین مطالعه دیگر انجام شده است که نتایج معکوسی را بدست آورده است، و استنباط می‌کند که چرخش حسابرِس می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد؛ (رحمت و علی، ۲۰۱۶)؛ (ریکت و همکاران، ۲۰۱۶) و (جنیدی و همکاران، ۲۰۱۶) این یافته‌ها این استدلال را تایید می‌کند که چرخش مؤسسه حسابرسی، می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد زیرا استقلال حسابرسان را افزایش می‌دهد. از این رو، نتایج غیرقطعی این مطالعات، اهمیت تحقیقات بیشتر را، تشویق می‌کند. این مطالعه تأثیر دوره تصدی، چرخش مؤسسه حسابرسی و چرخش حسابرِس را مجدداً بر کیفیت حسابرسی را از دیدگاه کلیه ذی‌نفعان مرتبط و خبرگان موضوع مورد بحث بررسی می‌کند.

۲-۳- فرضیه های پژوهش

بر اساس توضیحات ارائه شده در بخش مبانی نظری پژوهش، چرخش حسابرِس می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد زیرا استقلال حسابرِس افزایش می‌یابد. همچنین دوره تصدی حسابرسی می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد زیرا هر چه مدت تصدی طولانی تر باشد، صلاحیت را افزایش می‌دهد. بنابراین فرضیه های پژوهش عبارت است از:

فرضیه اول: تصدی شرکت حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

فرضیه دوم: تصدی شریک حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

فرضیه سوم: چرخش شرکت حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

فرضیه چهارم: چرخش شریک حسابرسی کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

۳- روش شناسی پژوهش

۱-۳- روش پژوهش حاضر

در چارچوب دیدگاه سیستمی و به جهت اجرای عملی فرآیند تحقیق، محققان از مسائل کلی شروع کرده و سپس به مسائل جزئی می‌پردازند و درک مسائل به صورت گام به گام محقق می‌گردد. در این بخش روش تحقیق، روش نمونه گیری و حجم آن، ابزار جمع آوری داده ها، و فرآیند اجراء پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. پژوهش حاضر بر اساس هدف از نوع کاربردی می‌باشد و به استناد این که به دنبال کشف نظر تقاضا کنندگان و عرضه کنندگان خدمات حسابرسی در مورد تاثیر دوره تصدی و چرخش حسابرِس بر کیفیت حسابرسی است، روش بکار گرفته شده برای بدست آوردن داده ها در این تحقیق توصیفی-

29- Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor

پیمایشی و اکتشافی می‌باشد. شایان ذکر است این روش یکی از متداول ترین شکل توصیف یافته هاست. در این پژوهش با استفاده از نمونه گیری گلوله برفی و با استفاده از ابزار پرسش نامه انجام می شود. برای جمع آوری اطلاعات بخش نظری از منابع کتابخانه‌ای و اینترنتی، شامل کتب، مقاله ها، و نشریه های معتبر علمی در دسترس استفاده شده است و همچنین برای بررسی فرضیه های پژوهش از پرسش نامه بهره برده شده است. پرسشنامه پایه شامل دو بخش می باشد؛ بخش اول: مربوط به مشخصات جمعیت شناختی شامل: جنس، سن، تحصیلات، سابقه فعالیت، عرضه/ تقاضا کننده خدمات حسابرسی و سایر افراد ذی ربط و بخش دوم مربوط به بررسی زیر شاخص ها می باشد. زیر شاخص ها شامل متغیرهای مستقل و وابسته می باشد که بر اساس طیف لیکرت طراحی شده اند.

❖ تعیین پایایی پرسش نامه:

مقصود از پایایی یک وسیله اندازه گیری، آن است که اگر خصیصه مورد سنجش را با همان وسیله تحت شرایط مشابه دوباره اندازه گیری کنیم، نتایج حاصله تا چه حد مشابه، دقیق و قابل اعتماد است. (هومن، ۱۳۸۴). ضریب آلفای کرونباخ به عنوان یکی از ضرایب پایایی یا قابلیت اعتماد شناخته می‌شود. این ضریب از عمومی ترین ضرایبی است که توسط پژوهشگران علوم اجتماعی برای سنجش پایایی ابزارهای مختلف جمع‌آوری داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. مهمترین علت عمومیت استفاده از آن به احتمال زیاد ناشی از ساده تر بودن استفاده از این ضریب در عمل است.

در این پژوهش به منظور تعیین پایایی به دلیل عمومیت داشتن و کاربری بیشتر از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. در این روش اجزا یا قسمت های آزمون برای سنجش ضریب پایایی آزمون به کار می روند. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس کل را محاسبه کرد. سپس با استفاده از فرمول زیر مقدار ضریب آلفا را محاسبه می کنیم.

$$P_{xx} = \frac{K}{K-1} \times \left(1 - \sum \frac{S_k^2}{S_\sigma^2} \right)$$

که در آن :

تعداد زیر مجموعه های سوال های پرسشنامه یا آزمون = k

واریانس زیر آزمون k ام = S_k^2

واریانس کل پرسشنامه یا آزمون = S_σ^2

در این مطالعه یک نمونه اولیه شامل ۱۵ پرسش نامه در دو مرحله پیش آزمون گردید و سپس با استفاده از داده های به دست آمده از این پرسش نامه ها و به کمک نرم افزار آماری SPSS میزان ضریب اعتماد با روش آلفای کرونباخ محاسبه شد و مقدار حاصله همانطور که در جدول ذیل آمده است، ۰/۸۵ می باشد و از آنجایی که ضریب آلفای حاصله از عدد ۰/۷۰ بزرگتر است، لذا مشخص می گردد که پرسشنامه مربوطه از پایایی مطلوب برای سنجش کلیه فرضیه های مدل برخوردار می باشد. با توجه به مقدار ضریب کرونباخ که بیشتر از ۰/۷ است می توان نتیجه گرفت که تمامی زیر شاخص های پرسشنامه از پایایی مناسبی برخوردار است.

جدول ضریب آلفای کرونیباخ پرسشنامه	
ضریب کرونیباخ	شاخص ها
0/911	افزایش کیفیت حساوسی با صدی شوکت حساوسی
0/836	افزایش کیفیت حساوسی با صدی شوکت حساوسی
0/892	افزایش کیفیت حساوسی با چوخت شوکت حساوسی
0/790	افزایش کیفیت حساوسی با چوخت شوکت حساوسی

جدول ۱

❖ روش بررسی روایی پرسشنامه:

مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه گیری واقعا بتواند خصیصه مورد نظر را اندازه بگیرد و نه متغیر دیگری را (هومن، ۱۳۹۴). روش های متعددی برای تعیین روایی آزمون مورد استفاده قرار می گیرد که در تحقیق حاضر از روایی ظاهری و محتوایی بدین منظور به شرح ذیل استفاده گردیده است:

الف-روایی محتوی:

روایی محتوا نوعی اعتبار است که برای بررسی اجزای تشکیل دهنده یک ابزار اندازه گیری به کار برده می شود. اعتبار محتوای یک ابزار اندازه گیری، به سوال های تشکیل دهنده آن بستگی دارد. اگر سوال های پرسش نامه معرف ویژگی ها و مهارت های ویژه ای باشد که محقق قصد اندازه گیری آنها را داشته باشد، آزمون دارای اعتبار محتوا است.

ب: روایی ظاهری:

همانطور که قبلا ذکر شد، تعداد ۲۰ پرسشنامه در بین افراد نمونه آماری تحقیق توزیع گردید و از افراد پاسخ دهنده خواسته شد که نظر خود را در مورد پرسشنامه مطرح نماید. با اخذ نظرات پاسخ دهندگان، تغییراتی در جهت اصلاح پرسشنامه اعمال گردید. توزیع آزمایشی پرسشنامه با هدف یافتن اشتباهات املائی، بررسی ترتیب مناسب سوالات، تعیین نرخ بازگشت و مدت زمان پاسخ و همچنین مناسب بودن نوع سوالات و عدم همپوشانی صورت گرفت. در پرسشنامه نمونه از افراد خواسته شده بود که نظر خود را راجع به پرسشنامه به خصوص گویا بودن سوالات و نقطه نظرات اصلاحی را بیان نمایند. پس از توزیع آزمایشی پرسشنامه برخی اشکالات نگارشی و جمله بندی سوالات، اصلاح و برخی سوالات تفکیک و برخی نیز حذف گردید و تغییر خاصی در چیدمان سوالات صورت نگرفت. از بین ۲۰ پرسشنامه توزیع شده ۲۰ پرسشنامه برگشت داده شد و مورد تأیید قرار گرفت. زمان تقریبی پاسخ به پرسشنامه ۱۰ الی ۱۵ دقیقه برآورد گردید. شایان ذکر است که مقادیر CVR می بایست بالای ۰/۴۲ باشند که بر این اساس، حد مجاز روایی برقرار است.

جدول ضریب روایی پرسشنامه	
CVR	شاخص ها
0/721	افزایش کیفیت حساوسی با صدی شوکت حساوسی
0/664	افزایش کیفیت حساوسی با صدی شوکت حساوسی
0/679	افزایش کیفیت حساوسی با چوخت شوکت حساوسی
0/554	افزایش کیفیت حساوسی با چوخت شوکت حساوسی

جدول ۲

۲-۳- روشهای آماری مورد استفاده در این پژوهش جهت تخمین آماری

روشهای آماری مورد استفاده در این پژوهش جهت تخمین آماری عبارتند از:

i. آمار توصیفی: در این تحقیق از آمار توصیفی برای نمایش اطلاعات جمعیت شناختی استفاده شده است. برای این منظور اطلاعات جمعیت شناختی با استفاده از جدول فراوانی نشان داده شده است.

ii. آمار استنباطی: در مطالعه حاضر برای تعیین نرمال بودن داده ها و نوع آزمون های مناسب جهت تحلیل آنها ابتدا از آزمون کلموگراسمیرنوف استفاده گردید و جهت تجزیه و تحلیل داده ها از نرم افزار spss استفاده شده است. برای بررسی همبستگی بین متغیرها و هر کدام از ابعاد مدل از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده و مدل معادلات ساختاری مورد استفاده قرار گرفته است.

همبستگی: تحلیل همبستگی ابزاری آماری برای تعیین نوع و درجه رابطه یک متغیر کمی با متغیر کمی دیگر است. ضریب همبستگی یکی از معیارهای مورد استفاده در تعیین همبستگی دو متغیر می باشد. ضریب همبستگی شدت رابطه و همچنین نوع رابطه (مستقیم یا معکوس) را نشان می دهد. این ضریب بین ۱ تا -۱ است و در صورت عدم وجود رابطه بین دو متغیر برابر صفر می باشد. ضریب همبستگی پیرسون روش پارامتری است و برای داده هایی با توزیع نرمال استفاده می شود. در صورتی که فرض نرمال بودن داده ها معقول نباشد. از ضریب همبستگی دیگری استفاده می شود. ضریب همبستگی پیرسون (r) به کمک رابطه زیر محاسبه می شود: (آذر، مؤمنی ۱۳۹۳).

$$r = \frac{\sum xy - n \bar{x} \bar{y}}{\sqrt{\sum x^2 - n \bar{x}^2} * \sqrt{\sum y^2 - n \bar{y}^2}}$$

۳-۳- جامعه آماری و ویژگی های جمعیت شناختی (آمار توصیفی)

جامعه آماری برای توزیع پرسشنامه شامل: حسابرسان بعنوان عرضه کنندگان خدمات حسابرسی، مدیران مالی بعنوان نماینده تقاضاکنندگان خدمات حسابرسی، کارشناسان بازار سرمایه، سهامداران فعال در بازار سرمایه و اساتید دانشگاهی می باشند که مجموعاً ۲۱۴ نفر بوده و جامعه هدف را تشکیل می دهند که با استفاده از تکنیک گلوله برفی از نظرات آن ها استفاده شده است. در ادامه این قسمت به توصیف ویژگی های دموگرافیک و زمینه ای جمعیت مورد پژوهش در قسمت کمی، که عبارت است از سطح تحصیلات، شغل و سابقه کاری؛ در قالب جدول و نمودارهای فراوانی، پرداخته می شود. در جدول زیر مشخصات دموگرافیک تحصیلات، سابقه کاری و شغل پاسخ دهندگان ارائه شده است.

توزیع درصد فراوانی شرکت‌کنندگان			
تصویلات	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
کارشناسی	143	66.69	66.69
ارشد	62	29.1	95.79
دکتری	9	4.21	100
کل	214	100	
سابقه کاری	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
<5	41	19.2	19.2
5-10	103	48.29	67.49
>10	70	32.51	100
کل	214	100	
شغل	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
حسابرس	35	16.3	16.3
مدیر مالی	76	35.5	51.8
کارشناس بازاریابی	43	20	71.8
سهامدار	41	19.1	90.9
استاد دانشگاه	19	9.1	100
کل	214	100	

جدول ۳

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- توصیف آماری گویه‌های پژوهش

به منظور بررسی توزیع آماری هر یک از مقوله‌های استخراج شده، شاخص‌های توزیع مکانی و پراکندگی هر مقوله در ادامه آمده است.

شاخص‌های آماری گویه‌های پژوهش					
شماره	گویه	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی
1	افزایش کیفیت حساسی با تصدی شرکت حساسی	3/39	0/64	-1/39	0/17
2	افزایش کیفیت حساسی با تصدی شریک حساسی	4/55	0/50	-1/25	0/59
3	افزایش کیفیت حساسی با چرخش شرکت حساسی	4/68	0/62	-1/27	0/62
4	افزایش کیفیت حساسی با چرخش شریک حساسی	3/60	0/66	-1/42	1/66

جدول ۴

نتایج توصیفی مربوط به شاخص‌های آماری شاخص‌ها نشان داد که بیشترین نمره مربوط به افزایش کیفیت حسابداری در نتیجه ی چرخش شرکت حسابداری با میانگین ۴/۶۸ بوده است. همچنین تمامی گویه‌های (به عنوان متغیرهای مشاهده‌شده) دارای توزیع نرمالی بوده‌اند چرا که مقدار چولگی آنها بین دو مقدار ۳- تا ۳ و مقدار کشیدگی آنها بین دو مقدار ۱۰- تا ۱۰ بوده است.

۴-۲- آمار استنباطی

۴-۲-۱- بررسی نرمال بودن داده‌ها

به جهت بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف استفاده می‌شود. این آزمون در حالت تک نمونه ای به مقایسه تابع توزیع تجمعی مشاهده شده با تابع توزیع تجمعی مورد انتظار در یک متغیر در سطح سنجش ترتیبی می‌پردازد. به عبارت دیگر در این آزمون، توزیع یک صفت در یک نمونه با توزیعی که برای آن جامعه مفروض است را مورد مقایسه قرار می‌دهد. در تفسیر نتایج آزمون، چنانچه مقدار سطح معنی داری (Sig) از سطح احتمال خطا ($\alpha = 0/05$) بیشتر باشد، در آنصورت توزیع مورد نظر، توزیع نرمال است. اما چنانچه مقدار سطح معنی داری (Sig) از سطح احتمال خطا ($\alpha = 0/05$) کوچکتر باشد آنگاه توزیع فوق نرمال نخواهد بود.

بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها با آزمون کولموگروف - اسمیرنوف				
شرح	مقدار کولموگروف	Sig	سطح احتمال خطا	نتیجه
افزایش کیفیت حسابداری با صدی شرکت حسابداری	1/394	0/172	0/5	نرمال
افزایش کیفیت حسابداری با صدی شریک حسابداری	1/069	0/104	0/5	نرمال
افزایش کیفیت حسابداری با چرخش شرکت حسابداری	1/227	0/251	0/5	نرمال
افزایش کیفیت حسابداری با چرخش شریک حسابداری	1/351	0/116	0/5	نرمال

جدول ۵

در جدول فوق با توجه به مقدار آماره اسمیرنوف کولموگروف حاصل شده همچنین مقدار سطح معنی داری می‌توان استنباط نمود که توزیع مورد انتظار با توزیع مشاهده شده برای تمام متغیرها تفاوت معنی داری ندارد و بنابراین توزیع این متغیرها نرمال است. بنابراین می‌توان از آماره‌های پارامتریک برای آزمون فرضیه‌های تحقیق استفاده نمود.

❖ بررسی روابط متغیرها بر اساس ضریب همبستگی پیرسون:

با توجه به کمی بودن متغیرها از ضریب همبستگی پیرسون استفاده می‌کنیم:

برآورد ضریب همبستگی پیرسون			
شرح	مقدار	sig	نتیجه
افزایش کیفیت حساوسی با تصدی شرکت حساوسی	0/512	0/000	رابطه معنادار و جهت مستقیم
افزایش کیفیت حساوسی با تصدی شریک حساوسی	0/486	0/000	رابطه معنادار و جهت مستقیم
افزایش کیفیت حساوسی با چرخش شرکت حساوسی	0/409	0/010	رابطه معنادار و جهت مستقیم
افزایش کیفیت حساوسی با چرخش شریک حساوسی	0/798	0/034	رابطه معنادار و جهت مستقیم

جدول ۶

با توجه به مقدار آماره محاسبه شده و سطح خطای مشاهده شده کمتر از $0.05 < \text{Sig}$ می توان چنین نتیجه گرفت که یک رابطه همبستگی دو سویه با حداقل سطح اطمینان ۹۵٪ برقرار است.

۲-۲-۴- تفسیر و تحلیل مدل

جدول تفسیر و تحلیل مدل معادلات ساختاری		
نام شاخص	و آوردگی مدل اصلی	حد مجاز
کای دو و درجه آزادی	1.08	کمتر از 3
نیکویی و ارزش GFI	0.94	بالا از 0/9
ریشه میانگین مربعات خطای و آورد (RMSEA)	0.08	کمتر از 0/09
وزننگی تعدیل یافته CFI	0.96	بالا از 0/9
وزننگی نرم شده NFI	0.94	بالا از 0/9
وزننگی نرم نشده NNFI	0.93	بالا از 0/9
وزننگی فزاینده IFI	0.92	بالا از 0/9

جدول ۷

داده های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن سوالات با سازه های نظری است، چرا که: برای بررسی اینکه مدل مورد نظر چگونه برازندگی و صرفه جویی را با هم ترکیب می کند از شاخص بسیار توانمند ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب RMSEA استفاده شده است. شاخص RMSEA، ریشه میانگین مجذورات تقریب می باشد. در این پژوهش برای مدل تحقیق (۰.۰۸۰) برآورد شده است. معیار GFI نشان دهنده اندازه ای از مقدار نسبی واریانس ها و کواریانس ها می باشد که توسط مدل تبیین می شود. این معیار بین صفر تا یک متغیر می باشند که هرچه به عدد یک نزدیکتر باشد، نیکویی برازش مدل با داده های مشاهده شده بیشتر است. مقدار GFI گزارش شده برای مدل مقدار ۰/۹۴ است. نسبت آماره کای دو به درجه آزادی اش، مقدار زیر ۳ قابل قبول است که در مدل این تحقیق این مقدار ۱/۰۸ محاسبه شده است. برای بررسی اینکه یک مدل به خصوص در مقایسه با سایر مدل های ممکن، از لحاظ تبیین مجموعه ای از داده های مشاهده شده تا چه حد خوب عمل می کند از مقادیر شاخص نرم شده برازندگی (NFI)، شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI)، شاخص برازندگی فزاینده (IFI) و شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) استفاده شده است. مقادیر بالای ۰/۹ این شاخص ها حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده در مقایسه با سایر مدل های ممکن است.

ضرایب مسیر، آماره t و نتیجه فرضیات تحقیق

فرضیات	ضریب مسیر (β)	آماره t	نتیجه فرضیه پژوهش
افزایش کیفیت حساوسی با تصدی شرکت حساوسی دارای تأثیر مثبت و معناداری باشد.	0.95	5.15	تأیید می‌گردد
افزایش کیفیت حساوسی با تصدی شریک حساوسی دارای تأثیر مثبت و معناداری باشد.	0.81	6.9	تأیید می‌گردد
افزایش کیفیت حساوسی با چرخش شرکت حساوسی دارای تأثیر مثبت و معناداری باشد.	0.73	7.41	تأیید می‌گردد
افزایش کیفیت حساوسی با چرخش شریک حساوسی دارای تأثیر مثبت و معناداری باشد.	0.48	5.53	تأیید می‌گردد

جدول ۸

۵- بحث و نتیجه گیری

۵-۱- تحلیل نتایج حاصل از فرضیه های پژوهش

بر اساس تحلیل های صورت گرفته نتایج زیر بدست آمده است که با استناد به مطالعات صورت گرفته قبلی و پیش بینی های ذکر شده در بخش فرضیه های پژوهش توسط پژوهشگر، یافته های ناشی از پژوهش حاکی از این است که هر دو گروه موافقین تصدی حسابرِس و موافقین چرخش حسابرِس با بیان دلایل خود منجمله حفظ استقلال حسابرِسان برای موافقین چرخش و شایستگی بیشتر حسابرِسان در نتیجه شناخت بیشتر برای موافقین تصدی حسابرِس، و تأیید تمامی فرضیه ها، نشان دادند که هنوز اجماع لازم برای رجحان تصدی بر چرخش و یا بالعکس وجود ندارد که در ادامه جزئیات معناداری فرضیه ها به تحریر درآمده است.

- افزایش کیفیت حسابرِس با تصدی شرکت حسابرِس دارای تأثیر مثبت و معنادار می باشد، نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان داد که مؤلفه تصدی شرکت حسابرِس بر کیفیت حسابرِس اثر مستقیم و معناداری داشته است بطوریکه با افزایش یک واحد از تصدی شرکت حسابرِس، حدود ۹۵٪ بر کیفیت حسابرِس اثر می گذارد (t-value=5.15).
- افزایش کیفیت حسابرِس با تصدی شریک حسابرِس دارای تأثیر مثبت و معنادار می باشد، نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان داد که مؤلفه تصدی شریک حسابرِس بر کیفیت حسابرِس اثر مستقیم و معناداری داشته است بطوریکه با افزایش یک واحد از تصدی شریک حدود ۸۱٪ بر کیفیت حسابرِس اثر می گذارد (t-value=6.90).
- افزایش کیفیت حسابرِس با چرخش شرکت حسابرِس دارای تأثیر مثبت و معنادار می باشد، نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان داد که مؤلفه چرخش شرکت حسابرِس بر کیفیت حسابرِس اثر مستقیم و معناداری داشته است بطوریکه با افزایش یک واحد از چرخش شرکت حسابرِس حدود ۷۳٪ بر کیفیت حسابرِس اثر می گذارد (t-value=7.41).
- افزایش کیفیت حسابرِس با چرخش شریک حسابرِس دارای تأثیر مثبت و معنادار می باشد، نتایج حاصل از مدل معادلات ساختاری نشان داد که مؤلفه چرخش شریک حسابرِس بر کیفیت حسابرِس اثر مستقیم و معناداری داشته است بطوریکه با افزایش یک واحد از چرخش حسابرِس حدود ۴۸٪ بر کیفیت حسابرِس اثر می گذارد (t-value=5.53).

۲-۵- پیشنهادهای پژوهش

با عنایت به پژوهش پیش رو، پیشنهادهایی به شرح زیر ارائه می گردد:

- پیشنهاد می شود با توجه به عدم رجحان نسبی هر یک از محورهای اصلی مرتبط با تصدی و یا چرخش حسابرس، مطالعات بیشتری در خصوص شناسایی همه جانبه ی پیامدهای هر یک برای بازار بورس اوراق بهادار تهران و ذی نفعان، صورت پذیرد تا بتوان نسبت به موضوع با دقت بیشتری عمل نمود.
- پیشنهاد می شود تا فرضیه های پژوهش به تفکیک جنسیت مدیر شرکت حسابرسی یا شریک حسابرسی مورد مطالعه قرار گیرد، تا از آن طریق بتوان به درک بیشتری در خصوص تصدی و یا چرخش حسابرس دست یافت.

منابع

۱. رحیمیان، نظام الدین؛ هدایتی، علی (۱۳۹۲). عوامل موثر بر اظهارنظر حرفه ای حسابرسان. فصلنامه حسابدار رسمی. شماره ۲۴، صص ۷۷-۸۵
۲. رجیبی روح الله، ۱۳۸۳، عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
۳. رضازاده، جواد؛ زارعی مروج، کمال (۱۳۸۸). عوامل موثر بر تغییر حسابرسان در شرکت های ایرانی. مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صص ۹۰-۱۰۵
۴. کرمی، غلامرضا وآمنه 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
۵. سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن و قربانی، صادق. (۱۳۹۱) «تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی»، مجله پیشرفت های حسابداری، شماره ۶۲، صص ۱۰۹-۸۱.
۶. بزرگ اصل موسی و حمیدرضا شایسته مند، ۱۳۹۰، رابطه بین مدت تصدی حسابرس و مدیریت سود، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۳۱، صص ۲۱۳-۳۳.
۷. رجیبی، روح اله. (۱۳۸۵). «چالش های تعویض حسابرس»، حسابدار رسمی، شماره ۸، صص ۶۲-۵۳.
8. Arel, B., R. G. Brody, and K. Pany. 2005. «Audit firm rotation and audit quality». The CPA Journal 75 (1): 36- 39
9. Beattie V., and S. Fearnley, 1995, The Importance of Audit Firm Characteristics, Accounting and Business Research 25: 227-239.
10. Burton, J. C., and W. Roberts, 1967, A Study of Auditor Changes, Journal of Accountancy 123: 31-36.
11. Carpenter C. G., and R. H. Strawser, 1971, Displacement of Auditors when Clients go Public. Journal of Accounting 131: 55-58
12. Chambers D, Payne J. «Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Preand Post-Sarbanes-Oxley Periods». Working Paper 2008; Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1136787>.
13. Chow C., and S. J. Rice, 1982, Qualified Audit Opinions and Auditor Switching, Accounting Review 57: 326-335.
14. Deangelo L. E. 1981, Auditor Size and Audit Quality, Journal of Accounting and Economics 3 : 183-199.
15. Defond M. L., 1992, The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching, Auditing: A Journal of Practice and Theory 11: 6-31.
16. Francis J. R., and E. R. Wilson, 1988, Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation, Accounting Review 63: 663-682.
17. 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
18. Haskins M. E., and D. D. Williams, 1990, A Contingent Model of intera-Big8 Auditor Changes, Auditing: A Journal of Practice and Theory 9: 55-74

19. Healy P., and T. Lys, 1986, Auditor Changes following Big 8 mergers with Non-Big 8 Audit Firms, *Journal of Accountancy and Public* 5: 251-265.
20. Healy P., 1985, The Impact of Bonus Schemes on the Selection of Accounting Principles, *Journal of Accounting and Economics* 7: 85-107.
21. Jensen M., and W. H. Meckling, 1976, Theory of The Firm: Managerial Behavior Agency Costs and Ownership Structure, *Journal of financial Economics* 3: 305-360
22. Johnson W. B. and T. Lys, (1990). The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes, *Journal of Accounting and Economics* 12:281-308.
23. Li, D. (2007). «Auditor tenure and accounting conservatism». PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
24. Palmrose Z., 1984, The Demand for Quality-differentiated Audit Services in an Agency-Cost Setting: an Empirical Investigation, *Auditing Research Symposium, University of Illinois*:229-252.
25. palmrose Z., 1984, The Demand for Quality-differentiated Audit Services in an Agency-Cost Setting: an Empirical Investigation, *Auditing Research Symposium, University of Illinois*: 229-252.
26. Schwartz, K. B. and K. Menon, 1985, Auditor switches by failing firms, *The Accounting Review* 60 (April): 248-61
27. Shockley,R.A. (1981).»Perceptions of auditors, independence: A conceptual model». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. Vol.5 No.2,pp.126143
28. Sinnett, W. (2004). «Are there good reasons for auditor rotation? «*Financial Executive* 20 (7): 2932-.
29. Titman S, Trueman B. «Information quality and the valuation of new issues». *Journal of Accounting & Economics* 1986; 8: 159621-.
30. 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.
31. Woo E-Sah., and H. Chye Koh, 2001, Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study, *Accounting and Business Research* 31: 133-144

Investigating the Effect of Tenure and Audit Rotation on Audit Quality

Omid Khodadadi

Master of Accounting, Lorestan University, Khorramabad, Iran

Abstract

The present study examines the impact of the tenure of the audit firm and the audit partner on the one hand and the rotation of the audit firm and the audit partner on the other hand, on the quality of the audit. The statistical population of the research includes auditors, financial managers, capital market experts, shareholders and academic professors who were selected using the snowball technique and through a questionnaire, their views on the topic of tenure or auditor rotation were obtained. The time domain of cross-sectional research and it is for the year 1400. The findings of the research indicate that all the hypotheses of the research, including the tenure of the audit firm or audit partner and the rotation of the audit firm or audit partner, have a positive and significant relationship with audit quality. I also understand that there is still no opinion that has sufficient priority regarding the issue of auditor tenure or rotation.

Keywords: Auditor Tenure, Auditor Rotation, Audit Partner, Audit Quality
