

بررسی تاثیر مبنای پاداش بر مبنای سود به عنوان شاخص بهبود تخصص حسابرس در تعیین پاداش های نقدی هیات مدیره

امید رحمانی ۱ و سمیه گلدی پور ۲

۱ کارشناس حراست دیوان محاسبات خراسان شمالی

۲ عضو هیات علمی دانشگاه غیر انتفاعی غیر دولتی حکیمان بجنورد (نویسنده مسئول مکاتبات)

چکیده

هدف از این پژوهش بررسی عوامل موثر بر چرخش موسسه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نتایج حاصل از آزمون نشان داد که بین متغیرهای کیفیت گزارش حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد اما بین انحراف های مالیاتی و قانونی با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری یافت شد. از نظر حسابداران و حسابرسان تغییر اجباری حسابرس منجر به افزایش استقلال حسابرسان می شود. همچنین با توجه به دیدگاه ها و پژوهش های انجام شده می توان گفت پدیده تعویض حسابرس با آمیخته هایی از اثرات مثبت و منفی همراه است. گروهی از محققان این پدیده را به خاطر پیامدهایی نظیر افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی مثبت ارزیابی می کنند و گروهی از کاهش کیفیت حسابرسی و افزایش هزینه ی حسابرسی به عنوان پیامدهای منفی این پدیده یاد می کنند.

کلمات کلیدی: چرخش موسسه های حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرس

۱. مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. صورت های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می گیرد. علاوه بر تضاد منافع مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸). به دنبال رسوایی های مالی شرکتی و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دادند. برای مثال، قانون سارینز آکسلی (۲۰۰۲) در آمریکا وضع شد تا به بی نظمی های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاستگذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرکهای کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. لذا بررسی عواملی که می تواند کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد، از اهمیت ویژه ای برخوردار است.

۲. تعریف مساله و بیان موضوع پژوهش

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول یک سیستم گزارشگری جامع و مناسب می باشد، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم گیری در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می آید. در جوامع حرفه ای امروز، از دید استفاده کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارشگری شرکت ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت های مالی نظارت نماید. نمونه ای از این گونه سازمان های مستقل، موسسه های حسابرسی می باشند که عمدتاً در واحدهای تجاری، ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی، یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می دهند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسه های حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، استقلال واقعی حسابرسان و کیفیت گزارش موسسه های حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش های حسابرسی قلمداد می شوند. رسوایی های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامنت در اروپا، نگرانی هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورتهای مالی ایجاد کرده است. درحالی که مسئولیت اصلی تهیه صورتهای مالی بر عهده مدیریت شرکت است اما در پی این وقایع انگشت اتهام به سوی حسابرسان نشانه رفته است. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف گزارش حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا کیفیت گزارش حسابرسی را بهبود بخشند.

ایجاد شرکت های سهامی و بروز تضاد منافع بین مالکان و مدیران، ضرورت تدوین راهکارهای علمی برای از بین بردن این تضاد منافع را به همراه داشته است. بدین صورت پرداخت پاداش به عنوان یکی از راهکارهای علمی مطرح شده است. از سوی دیگر، موضوع مورد بحث دیگر نوع پاداشی است که بتواند این تضاد را کاهش دهد. مبدأ تئوری نمایندگی را می توان در تئوری قراردادهای جستجو کرد، به این دلیل که شرکت های سهامی از انعقاد قراردادهای میان گروه های مختلف ذینفع سهامداران، مدیران، کارکنان و اعتباردهندگان تشکیل شده اند. قرارداد شرکت با مدیر یکی از مهم ترین قراردادهای است، چرا که خود باعث انعقاد قراردادهای دیگر با گروه های ذینفع می شود و می تواند بر شرایط قراردادهای دیگر اثر بگذارد. مدرس سبزواری (۱۳۷۳) بیان نموده است که برای کاهش تضاد نمایندگی، این قرارداد مهم "مالکان-مدیران" پاداش راه حل اصلی است. بر اساس اسن اعتقاد در صورت استقرار

الگوی مناسب برای پرداخت پاداش، مدیران در جهت منافع سهامداران و وام دهندگان فعالیت می کنند. دلیل اصلی طرح پاداش این است که باید به مدیران به خاطر مسئولیت های سازمانی که بر عهده دارند، پاداش داد و انگیزه لازم را برای عملکرد بهتر در آنان ایجاد کرد (مدرس سبزواری، ۱۳۷۳). در عمل از طرح های مختلفی برای پرداخت پاداش به مدیر استفاده می شود که طرح پاداش مبتنی بر عملکرد یکی از انواع آن است. در این طرح ها از روش های مختلفی از قبیل مبنای حسابداری، اقتصادی، تلفیقی و مدیریت مالی می توان استفاده نمود (آذربایجانی و همکاران، ۱۳۹۰).

معمولاً اجزای تشکیل دهنده حقوق و پاداش مدیران بر اساس دو معیار سنتی عملکرد یعنی سود خالص و قیمت سهام پرداخت می شود. بر اساس مبنای نظری پاداش می توان پیش بینی کرد که درصد هر یک از این شاخص ها در برنامه حقوق و پاداش مدیران به عامل نسبی، که مدیر تصمیم خنود را در آن محدوده اتخاذ می نماید و نیز افق زمانی بستگی دارد (اسکات، ۲۰۰۶). وظیفه حسابداری و گزارشگری مالی در کاهش خطر اخلاقی نیز ارائه یک شاخص ارزیابی عملکرد دقیق و حساس است (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۴). از دید اسکات (۲۰۰۶)، مقصود از دقت، انحراف معیار سنجش عملکرد و مقصود از حساسیت، نرخ یا درصدی است که ارزش مورد انتظار این معیار سنجش در برابر کار یا تلاش مدیر واکنش نشان می دهد. بنابراین هر چه قدر مقدار نوسان و خطا در سنجش عملکرد (سود خالص) کمتر و حساسیت آن در مقابل کار یا تلاش مدیر بیشتر باشد، در یک قرارداد مطلوب، نسبت سود خالص به قیمت سهام، بیشتر خواهد بود (پارسائیان، ۱۳۸۸). معیارهای مبتنی بر حسابداری یعنی سود حسابداری، معیار بهتری در برنامه های پاداش است و از دقت بیشتری برخوردار است، زیرا مستقل از نوسانات و اختلالات برون سازمانی که خارج از کنترل مدیر هستند، به شرطی گنج فارغ از دستکاری و مدیریت سود و انگیزه های فرصت طلبانه ای باشند که سبب کاهش دقت سود می شوند (پاندر و پوتک، ۲۰۱۴؛ ذکر یا، ۲۰۱۲).

فرناندو و سوارنانجان^۳ (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر اجزای پاداش نقدی هیات مدیره پرداختند. آنها بدین منظور به بررسی شرکت های آمریکایی طی سال های ۱۹۹۲ الی ۲۰۱۵ پرداختند. در تحقیق آن ها از میزبان تخصص حسابرس^۴ به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده شده است. نتایج تحقیق آن ها نشان داد که با بهبود تخصص حسابرس، معیارهای پاداش بر مبنای سود در تعیین پاداش نقدی هیات مدیره وزن بیشتری خواهند داشت. همچنین به بیان آن ها با بهبود تخصص حسابرس، معیارهای پاداش بر مبنای درآمد فروش در تعیین پاداش نقدی هیات مدیره وزن بیشتری خواهند داشت. آن ها در ادامه بیان نمودند که با بهبود تخصص حسابرس، سطوح حقوقی اعضای هیات مدیره در تعیین پاداش نقدی هیات مدیره کاهش می یابند. سرانجام تحقیق آن ها نشان داد که تاثیر تاثیر تخصص حسابرس بر وزن سود، درآمد و سطوح حقوق دریافتی در تعیین میزان پاداش هیات مدیره بعد از تصویب قانن سابنز آکسلی^۵ کاهش یافته است. بنابراین با توجه به مبنای نظری فوق این سوال مطرح می شود که آیا کیفیت حسابرسی بر اجزای پاداش نقدی هیات مدیره در شرکت های فعال در بورس و فرابورس اوراق بهادار کشور تاثیرگذار است؟ با توجه به عدم بررسی تجربی سوال مطرح شده فوق؛ تحقیق حاضر سعی در بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اجزای پاداش نقدی هیات مدیره دارد.

¹ Pandher & Pathak

² Zakaria

³ Fernando & Thevaranjan

⁴ Auditor specialization

⁵ Sarbanes-Oxley Act (SOX)

واعظ و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر ابعاد دقت سود بر پاداش هیئت مدیره در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. تایج تحقیق آن ها نشان می دهد که دستیابی به آستانه های سود، نقش فعالی را در پاداش دهی مدیران ایفا می کند و سبب کاهش پاداش می شود و نیز تعدیل نامتقارن سود هدف تأثیر مثبتی بر پاداش دارد درحالی که در شرکت های با عملکرد خوب و عملکردضعیف در صنعت، این تأثیرگذاری منفی و معنا دار است. جباری و ارکی (۱۳۹۷) به سنجش میزان مقبولیت و اهمیت عوامل تعیین کننده پاداش هیئت مدیره شرکت های ایرانی پرداختند. به بیان آن ها اعضای هیئت مدیره شرکت ها با لحاظ کردن میزان دستیابی به اهداف سالانه، تغییرات ریسک شرکت، اندازه شرکت، شدت رقابت در صنعت، سختی کار در صنعت، احتمال محرومیت هیئت مدیره از حقوق اجتماعی، پاداش شرکت های مشابه و محدودیت های قانونی در تعیین پاداش هیئت مدیره موافق هستند؛ ولی با لحاظ کردن عوامل کسری نقدینگی شرکت و حقوق و سایر مزایای پرداختی به اعضای هیئت مدیره موافق نیستند. همچنین از نظر آنها، میزان دستیابی به اهداف سالانه و تغییرات ریسک شرکت باید بیشترین تأثیر را در تعیین پاداش هیئت مدیره داشته باشد. آن ها در نهایت بیان داشتند که از نظر اعضای هیئت مدیره شرکت های ایرانی، پاداش هیئت مدیره باید با توجه به میزان و شرایط دستیابی به اهداف سالانه شرکت تعیین شود. بنایی قدیم و همکاران (۱۳۹۶) به تبیین مدل پیش بینی پاداش هیات مدیره بر اساس ابعاد دقت، حساسیت و افق زمانی سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان می دهند پاداش با ابعاد دقت سود، قرابت و همخوانی کم تری دارد به عبارتی انگیزه های فرصت طلبانه مدیران در دست آویز قراردادن سودها برای دستیابی به منافع شخصی خودشان، مورد توجه کافی قرار نگرفته است ولی پاداش با ابعاد حساسیت و افق زمانی سود، قرابت و همخوانی بیش تری دارد و در نهایت مدل پیش بینی پاداش ارائه گردید. واعظ و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر دقت و حساسیت سود بر پاداش هیات مدیره پرداختند. یافته های پژوهش آن ها نشان داد که از بین ابعاد دقت سود، اقلام تعهدی غیر عادی و دستکاری فعالیت های واقعی فزاینده سود برخلاف انتظار، تأثیر مثبتی بر پاداش دارند که بیانگر عدم توجه کافی نسبت به آنها به عنوان عامل کاهشنده دقت سود است و تطابق درآمد و هزینه و دقت پیش بینی جریان های نقدی، مطابق انتظار پژوهش، تأثیر مثبتی بر پاداش دارند و ابعاد حساسیت سود در قالب ضریب واکنش سود و نوسان بازده سهام، به ترتیب تأثیر مثبت و منفی معنی دار بر پاداش دارند. فخاری و رضانی (۱۳۹۵) به بررسی مطالعه ارتباط رفتار هزینه ها و تغییرات پاداش هیئت مدیره پرداختند. نتایج نشان می دهد که رفتار هزینه ها می تواند بر میزان پاداش مدیران تأثیر بگذارد و همچنین مبانی پاداش های وضع شده در شرکت های مورد بررسی از تقارن برخوردار نمی باشد؛ لذا، می توان گفت که در شرکت های ایرانی از مدیران به طور کورکورانه از طریق پاداش حمایت می شود. این یافته ها علاوه بر نشان دادن ضرورت توجه به رفتار هزینه ها در زمان اعطای پاداش می تواند به طور غیرمستقیم ضرورت ایجاد مکانیزمی برای تعیین پاداش عادلانه تر در شرکت های ایرانی باشد. بادآور نهندی و داداش زاده (۱۳۹۴) به بررسی ارتباط بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری نادرست سهام با تاکید بر نقش میانجی پاداش هیات مدیره پرداختند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری نادرست سهام ارتباط وجود ندارد و همچنین پاداش هیات مدیره بر ارتباط بین هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری نادرست سهام تأثیر ندارد. بنابراین، هزینه های نمایندگی در ارتباط با قیمت گذاری نادرست سهام با در نظر گرفتن اهمیت پاداش هیات مدیره در بورس اوراق بهادار ایران نقشی را ایفا نمی کند و یک سازوکار به طور کامل بی اثر تلقی می شود.

۳. فرضیه های پژوهش

فرضیه های پژوهش به شرح زیر طراحی می شود :

فرضیه اول: در تعیین پاداش های نقدی هیات مدیره، معیار پاداش بر مبنای سود به عنوان شاخص بهبود تخصص حسابرس از وزن بیشتری برخوردار است.

فرضیه دوم: در تعیین پاداش های نقدی هیات مدیره، معیار پاداش بر مبنای فروش به عنوان شاخص بهبود تخصص حسابرس از وزن بیشتری برخوردار است.

فرضیه سوم: در تعیین پاداش های نقدی هیات مدیره، معیار پاداش بر مبنای حقوق به عنوان شاخص بهبود تخصص حسابرس از وزن کمتری برخوردار است.

۴. جامعه آماری پژوهش

جامعه تمام عناصر تحت بررسی است که به گروه تعریف شده ای تعلق دارد. جامعه آماج پژوهش است و منظور از عمل گردآوری داده ها استخراج نتایج درباره جامعه می باشد.

با توجه به موضوع پژوهش، جامعه آماری این پژوهش غیر تصادفی شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که دارای ویژگی های زیر می باشند:

۱. پایان سال مالی شرکت های مورد نظر پایان اسفند ماه باشد.
 ۲. صورتهای مالی حسابرسی شده آنها از سال ۱۳۹۴ الی ۱۳۹۹ در دسترس بوده و در فواصل زمانی حداکثر ۴ سال چرخش موسسه های حسابرسی را تجربه نموده اند.
 ۳. جزو شرکتهای سرمایه گذاری و واسطه گری مالی و بیمه ها و بانک ها نباشد.
- با توجه به معیار های فوق کلاً ۱۴۴ شرکت حاوی این ویژگی ها بودند که به عنوان جامعه آماری این پژوهش انتخاب شدند. علت انتخاب شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از بین شرکت های ایرانی به عنوان جامعه آماری از یک طرف به دلیل وجود شرکت هایی از کلیه صنایع موجود در بورس و از طرف دیگر سهولت دستیابی به اطلاعات مورد نیاز پژوهش می باشد.

۵. نمونه آماری پژوهش

از بین شرکت های عضو جامعه پژوهش (۱۴۹ شرکت)، تعداد ۳۹ شرکت به دلیل آنکه تغییر در شرکاء حسابرسی بوده نه در موسسه حسابرسی، این شرکت ها از نمونه پژوهش حذف و در نهایت ۱۱۰ شرکت باقیمانده به عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند.

۶. تعیین متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

متغیر وابسته در این پژوهش چرخش موسسه حسابرسی می باشد. چرخش موسسه های حسابرسی اشاره به این دارد که موسسه حسابرسی یک واحد انتفاعی در دوره زمانی حداکثر ۴ ساله تعویض گردد و از بین سایر موسسه های واجد شرایط یک موسسه به عنوان حسابرس جدید انتخاب شود.

در این پژوهش متغیرهای مستقل شامل: کیفیت گزارش حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، نوع اظهار نظر، انحراف های مالیاتی و قانونی می باشد.

کیفیت گزارش حسابرسی: کیفیت گزارش حسابرسی بر این موضوع دلالت دارد که حسابرسان تحریف های موجود در صورت های مالی را کشف و گزارش کرده باشند. در این تحقیق، کیفیت گزارش حسابرسی حاصل جمع دو احتمال به شرح زیر می باشد: اولاً، حسابرسان انحراف های موجود در صورت های مالی را کشف کرده باشند (شایستگی) و ثانیاً، انحراف های کشف شده را گزارش کرده باشند (استقلال). سرفصل تعدیلات سنواتی در بخش گردش سود و زیان انباشته صورت های مالی سال پس از چرخش و بندهای شرط مرتبط با تعدیلات سنواتی مندرج در گزارش حسابرس جدید و قبلی معیار تعیین کیفیت گزارش حسابرسی است.

مطابق دستورالعمل و همچنین استانداردهای حسابرسی، حسابرس می باید تحریف های موجود در صورتهای مالی را کشف و به عنوان بند شرط در گزارش حسابرسی (سال قبل) مطرح می کرد. بدین سبب گزارش حسابرسی مربوط به سال قبل برای درج یا عدم درج انحراف ها مورد کنکاش قرار گرفت و ارائه یا عدم ارائه بند شرط در آن به عنوان معیار کیفیت گزارش حسابرسی در کشف تحریف ها بکار رفته است.

ماحصل طی مراحل فوق نتیجه گیری از تاثیر چرخش موسسه های حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی بود. در حالت اول، تحریف های موجود در صورتهای مالی در سال پس از چرخش در بندهای شرط گزارش حسابرس قبلی نیز درج شده بود

(اصلاحات تکراری)، لذا به دلیل تکرار اصلاحات در دوره های متوالی چرخش موسسه های حسابرسی نمی تواند موجب افزایش کیفیت حسابرسی شود. اما در حالت دوم، به اصلاح تحریف های کشف شده در سال پس از چرخش در بندهای شرط گزارش حسابرسی قبلی اشاره نشده بود (اصلاحات غیر تکراری)، بنابراین جابجایی حسابرسان و در پی آن کشف تحریف های سال های گذشته موجب افزایش کیفیت حسابرسی شده است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹).

اندازه موسسه حسابرسی: پژوهش های انجام شده در ایران عموماً "به اندازه موسسه های حسابرسی، یک متغیر گسسته نسبت داده اند. به عنوان مثال می توان به سه پژوهش زیر اشاره نمود:

کاوه آذین فر در پایان نامه خود برای اندازه گیری اندازه موسسه های حسابرسی به آنها اعداد صفر و یک را نسبت داده است. بدین صورت که اگر حسابرس، سازمان حسابرسی باشد، بزرگ در نظر گرفته شده و به آن عدد یک، و در غیر این صورت کوچک در نظر گرفته شده و به آن عدد صفر نسبت داده شده است. امین پور بهبهانی و ابراهیمی و سیدی نیز، دقیقاً از همین روش برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی استفاده کرده اند.

با این حال، در ایران نیز پژوهش های اندکی وجود دارد که برای اندازه گیری این متغیر، از روش متداول استفاده ننموده اند. به عنوان مثال می توان به پژوهش انجام شده توسط علوی طبری و همکاران اشاره کرد که در آن برای اندازه گیری این متغیر از تعداد مدیران ارشد و حسابرسان سرپرست و همچنین تخصص حسابرسان در یک صنعت خاص استفاده شده است (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

هشی و مظاهری فرد به منظور اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی، از ۴ متغیر؛ مجموع دارایی ها، درآمد عملیاتی، تعداد شرکت های بورسی رسیدگی شده توسط آن موسسه طی همان سال و صفر و یک (سازمان حسابرسی نشاندهنده عدد یک و سایر موسسه های کوچک نشاندهنده عدد صفر می باشد) استفاده نموده اند (هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲).

در این پژوهش جهت تعیین اندازه موسسه حسابرسی از متغیر گسسته صفر و یک استفاده شده است. به عبارت دیگر برای سازمان حسابرسی به عنوان نماینده حسابرسان بزرگ عدد یک و موسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان نماینده حسابرسان کوچک عدد صفر در نظر گرفته می شود.

در صورتی که چرخش حسابرسان باعث شود که شرکت ها نوع موسسه ارائه دهنده خدمات حسابرسی را تغییر دهند نتیجه می گیریم که چرخش حسابرسان باعث تغییر در موسسه ارائه دهنده خدمات حسابرسی و در نتیجه بهبود رقابت بین موسسه های کوچک و بزرگ می شود.

نوع اظهار نظر حسابرسان: پس از بررسی مطلوبیت صورت های مالی، حسابرسان اظهار نظر خود را در خصوص مطلوبیت آنها به یکی از چهار قالب اظهار نظر مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر بیان می کند.

به منظور بررسی تاثیر نوع اظهار نظر حسابرسان با چرخش آن، گزارش حسابرسی در سال قبل از چرخش و سال پس از چرخش موسسه حسابرسی مورد بررسی قرار می گیرد. در صورتی که نوع اظهار نظر حسابرسان تغییر کرده باشد می توان نتیجه گرفت چرخش موسسه حسابرسی بر نوع اظهار نظر آن موثر بوده است.

در این پژوهش مشابه تحقیق رضازاده و زارعی در سال ۱۳۸۸ جهت تعیین نوع اظهار نظر حسابرسان از متغیر صفر و یک استفاده شده است. به عبارت دیگر برای نوع اظهار نظر مقبول عدد یک و برای سایر اظهار نظرها عدد صفر در نظر گرفته می شود.

انحراف های مالیاتی: بررسی مغایرت بین مالیات ابرازی شرکت با مالیات تشخیصی مندرج در گزارش سالیانه حسابرسان می باشد. به منظور بررسی تاثیر چرخش موسسه حسابرسی، گزارش حسابرسان در سال قبل از چرخش و سال پس از چرخش موسسه در خصوص وجود یا عدم وجود تفاوت بین مالیات ابرازی با مالیات تشخیصی مورد بررسی قرار می گیرد.

انحراف های قانونی: کشف و اعلام انحراف شرکت از کلیه موارد قانونی اعم از قانون تجارت و مصوبات مجامع و ... مندرج در گزارش سالیانه حسابرس می باشد. به منظور بررسی تاثیر چرخش موسسه حسابرسی، گزارش حسابرس در سال قبل از چرخش و سال پس از چرخش موسسه در خصوص وجود یا عدم وجود انحراف های قانونی مورد بررسی قرار می گیرد. مشابه پژوهش های کارسلو و ناگی در سال ۲۰۰۴، در این تحقیق در صورت وجود انحراف های قانونی و مالیاتی در گزارش های حسابرسی در سال پس از چرخش موسسه حسابرسی از عدد یک و در صورت عدم وجود انحراف های مذکور از عدد صفر استفاده شده است.

$$Y=f$$

$$(X_1, X_2, X_3, X_4, X_5)$$

۷. مدل ریاضی پژوهش:

Y = چرخش موسسه حسابرسی

X_1 = کیفیت گزارش حسابرس

X_2 = اندازه موسسه حسابرسی

X_3 = نوع اظهار نظر حسابرس

X_4 = انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرس

X_5 = انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس

آزمون توصیفی:

جدول آمار توصیفی به شرح ذیل بیانگر مقدار عوامل توصیفی برای هر متغیر به صورت مجزا می باشد.

کیفیت گزارش حسابرسی:

نتایج آزمون توصیفی نشان داد که در ۳۷/۵٪ از مشاهده های مورد مطالعه (۵۴ مشاهده)، چرخش موسسه حسابرسی موجب تغییر در کیفیت گزارش حسابرسی شده است و ۶۲/۵٪ از مشاهده ها (۹۰ مشاهده)، چرخش موسسه حسابرسی موجب تغییری در کیفیت گزارش حسابرسی نشده است.

جدول ۴-۱. کیفیت گزارش حسابرسی

| درصد تجمعی | درصد معتبر | درصد | فراوانی | |
|------------|------------|-------|---------|------|
| ۶۲/۵ | ۶۲/۵ | ۶۲/۵ | ۹۰ | .. |
| ۱۰۰,۰ | ۳۷/۵ | ۳۷/۵ | ۵۴ | ۱,۰۰ |
| | ۱۰۰,۰ | ۱۰۰,۰ | ۱۴۴ | جمع |

اندازه موسسه حسابرسی:

نتایج آزمون توصیفی نشان داد که حسابرسی ۳/۵٪ از مشاهده های مورد مطالعه (۵ مشاهده)، توسط سازمان حسابرسی (نماینده موسسه های بزرگ) و ۹۶/۵٪ از مشاهده ها (۱۳۹ مشاهده) توسط موسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (نماینده موسسه های کوچک) صورت پذیرفته است.

جدول ۴-۲. اندازه موسسه حسابرسی

| درصد تجمعی | درصد معتبر | درصد | فراوانی | |
|------------|------------|-------|---------|------|
| ۹۶/۵ | ۹۶/۵ | ۹۶/۵ | ۱۳۹ | .۰۰ |
| ۱۰۰,۰ | ۳/۵ | ۳/۵ | ۵ | ۱,۰۰ |
| | ۱۰۰,۰ | ۱۰۰,۰ | ۱۴۴ | جمع |

نوع اظهار نظر حسابرسی :

نتایج آزمون توصیفی نشان داد که در ۳۶/۱٪ از مشاهده های مورد مطالعه (۵۲ مشاهده) ، حسابرسان اظهار نظر مقبول ارائه نموده و در ۶۳/۹٪ از مشاهده ها (۹۲ مشاهده) ، حسابرسان اظهار نظر غیرمقبول (مشروط ، مردود و عدم اظهار نظر) ارائه نموده اند .

جدول ۴-۳. نوع اظهار نظر حسابرسی

| درصد تجمعی | درصد معتبر | درصد | فراوانی | |
|------------|------------|-------|---------|------|
| ۶۳/۹ | ۶۳/۹ | ۶۳/۹ | ۹۲ | .۰۰ |
| ۱۰۰,۰ | ۳۶/۱ | ۳۶/۱ | ۵۲ | ۱,۰۰ |
| | ۱۰۰,۰ | ۱۰۰,۰ | ۱۴۴ | جمع |

انحراف های مالیاتی :

نتایج آزمون توصیفی نشان داد که در ۹۱٪ از مشاهده های مورد مطالعه (۱۳۱ مشاهده) ، دارای انحراف مالیاتی بوده و تنها ۹٪ از مشاهده ها (۱۳ مشاهده) ، فاقد انحراف مذکور می باشند .

جدول ۴-۴. انحراف های مالیاتی

| درصد تجمعی | درصد معتبر | درصد | فراوانی | |
|------------|------------|-------|---------|------|
| ۹,۰ | ۹,۰ | ۹,۰ | ۱۳ | .۰۰ |
| ۱۰۰,۰ | ۹۱,۰ | ۹۱,۰ | ۱۳۱ | ۱,۰۰ |
| | ۱۰۰,۰ | ۱۰۰,۰ | ۱۴۴ | جمع |

انحراف های قانونی :

نتایج آزمون توصیفی نشان داد که در ۹۱/۷٪ از مشاهده های مورد مطالعه (۱۳۲ مشاهده) ، دارای انحراف مالیاتی بوده و تنها ۸/۳٪ از مشاهده ها (۱۲ مشاهده) ، فاقد انحراف مالیاتی می باشند .

جدول ۴-۵. انحراف های قانونی

| درصد تجمعی | درصد معتبر | درصد | فراوانی | |
|------------|------------|-------|---------|------|
| ۸/۳ | ۸/۳ | ۸/۳ | ۱۲ | .۰۰ |
| ۱۰۰,۰ | ۹۱/۷ | ۹۱/۷ | ۱۳۲ | ۱,۰۰ |
| | ۱۰۰,۰ | ۱۰۰,۰ | ۱۴۴ | جمع |

۸. آزمون فرضیه های پژوهش :

فرضیه اول : بین کیفیت گزارش حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

همچنان که نتایج آزمون دو جمله ای (جدول ۱) نشان می دهد ، سطح معنی داری (۰/۰۰۳) کوچکتر از (۰/۰۵) می باشد . بنابراین می توان گفت اولاً " نسبت آزمون (۵۰٪) از نسبت مشاهده شده (۰/۳۸) متفاوت بوده و ثانياً " نسبت مشاهده شده (۰/۶۲) از نسبت آزمون بزرگتر است .

به عبارت دیگر، با توجه به فرضیه پژوهش ، نسبت مشاهداتی (۳۸٪) که بیان کرده اند کیفیت گزارش حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر داشته است، کمتر از مشاهداتی (۶۲٪) بوده است که بیان کرده اند کیفیت گزارش های حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر نداشته است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر (H_0) پذیرفته می شود و فرضیه جایگزین (H_1) رد می شود. به عبارت دیگر، بر طبق نتایج آزمون دو جمله ای می توان استنباط نمود که : بین کیفیت گزارش حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

جدول ۴-۶. نتایج آزمون دو جمله ای برای آزمون فرضیه رابطه بین کیفیت گزارش حسابرس با

چرخش موسسه حسابرسی

| مقدار معنی داری | نسبت آزمون | نسبت مشاهده شده برای هر | تعداد مشاهدات | گروه | رابطه کیفیت گزارش حسابرس با چرخش موسسه |
|-----------------|------------|-------------------------|---------------|------|--|
| .۰۰۳ | .۵۰ | .۶۲ | ۹۰ | .۰۰ | تاثیر ندارد H_0 |
| | | .۳۸ | ۵۴ | .۰۰۰ | تاثیر دارد H_1 |
| | | ۱.۰۰ | ۱۴۴ | | کل |

| مقدار معنی داری | نسبت آزمون | نسبت مشاهده شده برای هر | تعداد مشاهدات | گروه | رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی با چرخش موسسه |
|-----------------|------------|-------------------------|---------------|------|--|
| .۰۰۰ | .۵۰ | .۹۷ | ۱۳۹ | .۰۰ | تاثیر ندارد H_0 |

| | | | | | |
|---------------------------|-------|-----|-------|--|--|
| H ₁ تاثیر دارد | ۱.۰۰۰ | ۵ | .۰۳ | | |
| کل | | ۱۴۴ | ۱.۰۰۰ | | |

فرضیه ۳ پژوهش: بین نوع اظهار نظر حسابرسان با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. همچنان که نتایج آزمون دو جمله ای (جدول ۳) نشان می دهد، سطح معنی داری (۰/۰۰۱) کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین می توان گفت اولاً "نسبت آزمون (۵۰٪) از نسبت مشاهده شده (۰/۳۶) متفاوت بوده و ثانیاً "نسبت مشاهده شده (۰/۶۴) از نسبت آزمون بزرگتر است.

به عبارت دیگر، با توجه به فرضیه پژوهش، نسبت مشاهداتی (۳۶٪) که بیان کرده اند نوع اظهار نظر حسابرسان بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر داشته است، کمتر از مشاهداتی (۶۴٪) بوده است که بیان کرده اند نوع اظهار نظر حسابرسان بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر نداشته است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر (H₀) پذیرفته می شود و فرضیه جایگزین (H₁) رد می شود. به عبارت دیگر، بر طبق نتایج آزمون دو جمله ای می توان استنباط نمود که: بین نوع اظهار نظر حسابرسان با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

فرضیه ۲ پژوهش: بین اندازه موسسه حسابرسی با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. همچنان که نتایج آزمون دو جمله ای (جدول ۲) نشان می دهد، سطح معنی داری (۰/۰۰۰) کوچکتر از (۰/۰۵) می باشد. بنابراین می توان گفت اولاً "نسبت آزمون (۵۰٪) از نسبت مشاهده شده (۰/۰۳) متفاوت بوده و ثانیاً "نسبت مشاهده شده (۰/۹۷) از نسبت آزمون بزرگتر است.

به عبارت دیگر، با توجه به فرضیه پژوهش، نسبت مشاهداتی (۳٪) که بیان کرده اند اندازه موسسه حسابرسی بر روی چرخش حسابرسان تاثیر داشته است، کمتر از مشاهداتی (۹۷٪) بوده است که بیان کرده اند اندازه موسسه حسابرسی بر روی چرخش حسابرسان تاثیر نداشته است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر (H₀) پذیرفته می شود و فرضیه جایگزین (H₁) رد می شود. به عبارت دیگر، بر طبق نتایج آزمون دو جمله ای می توان استنباط نمود که: بین اندازه موسسه حسابرسی با چرخش موسسه حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد.

جدول ۴-۷. نتایج آزمون دو جمله ای برای آزمون فرضیه رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی

با چرخش موسسه حسابرسی

| مقدار معنی داری | نسبت آزمون | نسبت مشاهده شده برای هر مشاهده | تعداد مشاهدات | گروه | رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرسان با چرخش موسسه |
|-----------------|------------|--------------------------------|---------------|-------|--|
| .۰۰۱ | .۵۰ | .۶۴ | ۹۲ | .۰۰ | تاثیر ندارد H ₀ |
| | | .۳۶ | ۵۲ | ۱.۰۰۰ | تاثیر دارد H ₁ |
| | | ۱.۰۰۰ | ۱۴۴ | | کل |

فرضیه ۴ پژوهش: بین انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرسان با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

همچنان که نتایج آزمون دو جمله ای (جدول ۴) نشان می دهد، سطح معنی داری (۰/۰۰۰) کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین می توان گفت "اولاً" نسبت آزمون (۵۰٪) از نسبت مشاهده شده (۰/۹۱) متفاوت بوده و ثانیاً "نسبت مشاهده شده (۰/۰۹) از نسبت آزمون کوچکتر است.

به عبارت دیگر، با توجه به فرضیه پژوهش، نسبت مشاهداتی (۹۱٪) که بیان کرده اند انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر داشته است، بیشتر از مشاهداتی (۹٪) بوده است که بیان کرده انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرس تاثیر نداشته است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر (H_0) رد می شود و فرضیه جایگزین (H_1) پذیرفته می شود. به عبارت دیگر، بر طبق نتایج آزمون دو جمله ای می توان استنباط نمود که: **بین انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.**

جدول ۴-۹. نتایج آزمون دو جمله ای برای آزمون فرضیه رابطه بین انحراف های مالیاتی گزارش

شده توسط حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی

| مقدار معنی داری | نسبت آزمون | نسبت مشاهده شده برای هر مشاهده | تعداد مشاهدات | گروه | رابطه بین انحراف های مالیاتی گزارش شده توسط حسابرس با |
|-----------------|------------|--------------------------------|---------------|-------|---|
| | | ۰.۰۹ | ۱۳ | ۰.۰۰ | تاثیر ندارد H_0 |
| ۰.۰۰۰ | ۰.۵۰ | ۰.۹۱ | ۱۳۱ | ۱.۰۰۰ | تاثیر دارد H_1 |
| | | ۱.۰۰۰ | ۱۴۴ | | کل |

فرضیه ۵ پژوهش: بین انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

همچنان که نتایج آزمون دو جمله ای (جدول ۵) نشان می دهد، سطح معنی داری (۰/۰۰۰) کوچکتر از (۰/۰۵) می باشد. بنابراین می توان گفت "اولاً" نسبت آزمون (۵۰٪) از نسبت مشاهده شده (۰/۹۲) متفاوت بوده و ثانیاً "نسبت مشاهده شده (۰/۰۸) از نسبت آزمون کوچکتر است.

به عبارت دیگر، با توجه به فرضیه پژوهش، نسبت مشاهداتی (۹۲٪) که بیان کرده اند انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر داشته است، بیشتر از مشاهداتی (۸٪) بوده است که بیان کرده انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس بر روی چرخش موسسه حسابرسی تاثیر نداشته است. بنابراین می توان نتیجه گرفت که فرضیه صفر (H_0) رد می شود و فرضیه جایگزین (H_1) پذیرفته می شود. به عبارت دیگر، بر طبق نتایج آزمون دو جمله ای می توان استنباط نمود که: **بین انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.**

جدول ۴-۱۰. نتایج آزمون دو جمله ای برای آزمون فرضیه رابطه بین انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی

| مقدار معنی داری | نسبت آزمون | نسبت مشاهده شده برای هر مشاهده | تعداد مشاهدات | گروه | رابطه بین انحراف های قانونی گزارش شده توسط حسابرس با |
|-----------------|------------|--------------------------------|---------------|------|--|
| | | ۰.۸ | ۱۲ | ۰.۰ | تاثیر ندارد H_0 |
| ۰.۰۰۰ | ۰.۵۰ | ۰.۹۲ | ۱۳۲ | ۱.۰۰ | تاثیر دارد H_1 |
| | | ۱.۰۰ | ۱۴۴ | | کل |

۹. نتیجه گیری

هدف از این پژوهش بررسی عوامل موثر بر چرخش موسسه های حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. نتایج حاصل از آزمون نشان داد که بین متغیرهای کیفیت گزارش حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد اما بین انحراف های مالیاتی و قانونی با چرخش موسسه حسابرسی رابطه معنی داری یافت شد.

از نظر حسابداران و حسابرسان تغییر اجباری حسابرس منجر به افزایش استقلال حسابرسان می شود. همچنین با توجه به دیدگاه ها و پژوهش های انجام شده می توان گفت پدیده تعویض حسابرس با آمیخته هایی از اثرات مثبت و منفی همراه است. گروهی از محققان این پدیده را به خاطر پیامدهایی نظیر افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی مثبت ارزیابی می کنند و گروهی از کاهش کیفیت حسابرسی و افزایش هزینه ی حسابرسی به عنوان پیامدهای منفی این پدیده یاد می کنند.

به طور کلی یافته های این پژوهش نشان می دهد که تغییر حسابرس پیامد عوامل مشخصی می باشد. با وجود این استفاده کنندگان از صورتهای مالی باید آگاه باشند که تغییر حسابرس می تواند پیامد متغیرهایی غیر از آنچه مشخص شده است نیز باشد. سیاست های تغییر حسابرس باید به گونه ای باشد که از تضعیف استقلال حسابرسان جلوگیری نماید. بر این اساس نهادهای مسئول باید سیاست های تغییر حسابرس را طوری تدوین کنند که عوامل غیر مشروع نتوانند موجب تغییر حسابرسان شود.

۱۰. پیشنهادهایی مبتنی بر نتایج پژوهش

۱. از دید صاحب نظران و مراجع حرفه ای حسابداری و حسابرسی، فرآیند چرخش موسسه های حسابرسی به دلیل قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس موجب حفظ استقلال حسابرسان شده اما همین فرآیند موجب می شود که کیفیت خدمات حسابرسی موسسه های جدید در سال های ابتدایی پس از چرخش بدلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحبکار کاهش یابد به همین دلیل پیشنهاد می گردد در فرایند بررسی چرخش موسسه های حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی این موضوع مدنظر قرار گیرد.

۲. در این پژوهش تنها به بررسی تاثیر برخی از ویژگی های حسابرسان بر چرخش موسسه های حسابرسی پرداخته شد. پیشنهاد می گردد در پژوهشی جداگانه به بررسی تاثیر ویژگی های واحد مورد رسیدگی مانند تغییر در ترکیب مدیریت شرکت، اهرم مالی، اندازه شرکت، رشد شرکت و ... بر چرخش موسسه های حسابرسی پرداخت.

۳. در این پژوهش برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی از متغیر گسسته صفر و یک استفاده شده است. در پژوهش جداگانه ای می توان برای اندازه گیری اندازه موسسه حسابرسی از متغیرهای پیوسته ای مانند مجموع دارایی ها، درآمد عملیاتی، تعداد شرکت های بورسی رسیدگی شده توسط آن موسسه و ... استفاده نمود.

۴. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌شود که برای دستیابی به کیفیت بالای حسابداری در ایران، موسسه‌های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی بیشتر به‌داده‌شود و زمینه برای رقابت این موسسه‌ها با سازمان حسابداری فراهم شود. همچنین زمینه‌ای فراهم گردد که موسسه‌های حسابداری به صورت تخصصی فعالیت نمایند.

۵. در این پژوهش چرخش موسسه‌های حسابداری مورد بررسی قرار گرفت، می‌توان در تحقیق جداگانه‌ای تعویض شرکاء و کادر حسابداری به جای تعویض موسسه‌های حسابداری مورد بررسی قرار گیرد. به این ترتیب می‌توان استقلال حسابرس تا حدی حفظ شده و هزینه‌های حسابداری نیز افزایش چندانی نخواهد یافت.

منابع

۱. اسدی، م. و دارابی، م. ۱۳۹۱ "کیفیت حسابداری"، مجله حسابر، شماره ۶۲، ص ۲.
۲. پوربهبهانی، ا. ۱۳۸۷ "بررسی رابطه حسابر - صاحبکار با تاکید بر مدت تصدی حسابر و تغییر حسابر در ایران"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت.
۳. حساس یگانه، ی. و جعفری، و. ۱۳۸۹ بررسی تأثیر چرخش موسسات حسابداری بر کیفیت گزارش حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال سوم، شماره ۹، ص ۲۶ تا ۳۴.
۴. حساس یگانه، ی. و خالق بیگی، ا. ۱۳۸۳ "فاصله انتظاراتی بین حسابران و استفاده کنندگان از نقش اعتباردهی حسابران مستقل"، فصلنامه بررسی حسابداری و حسابر، شماره ۳۵، ص ۴۲ تا ۴۳.
۵. حساس یگانه، ی. و مداحی، ا. ۱۳۸۸ "اثر بخشی فرآیند حسابداری در کشف اشتباهات و تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی" پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری، شماره ۴، ص ۵۱ تا ۵۵.
۶. داروغه حضرتی، ف. و پهلوان، ز. ۱۳۹۱ "رابطه بین کیفیت گزارش حسابداری و حق الزحمه حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۱۴، ص ۱۵ تا ۱۶.
۷. دزین کوسکی، ر. ۱۳۹۱ "مشکلات مربوط به چرخش اجباری"، ترجمه الهام حمیدی، مجله حسابر، شماره ۶۳، ص ۹۲.
۸. رحیمیان، ن. و شکری، م. ۱۳۹۱ "نقش چرخش حسابران در ارتقای کیفیت موسسه‌های حسابداری: از دیدگاه مجامع حرفه‌ای"، مجله حسابر، شماره ۶۳، ص ۹۸ تا ۱۰۵.
۹. علوی طبری، ح. و خلیفه سلطان، ا. و شهبندیان، ن. ۱۳۸۸ "کیفیت حسابداری و پیش بینی سود"، مجله تحقیقات حسابداری، شماره سوم، ص ۲۲ تا ۳۵.
۱۰. قائمی، م. و همتی، ع. ۱۳۹۱ "مطالعه‌ی پیمایشی درباره‌ی تعویض اجباری حسابر"، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، ص ۵۲۰ تا ۵۲۶.
۱۱. کرباسی یزدی، ح. و چناری بوکت، ح. ۱۳۹۱ "چرخش و دوره تصدی حسابر: آیا حسابران تغییر می‌کنند؟"، مجله حسابر، شماره ۶۳، ص ۶۸ تا ۶۹.
۱۲. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، ۱۳۸۹، "استانداردهای حسابداری سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط"، سازمان حسابداری، ص ۵۷۵ تا ۵۸۹.
۱۳. مدیریت تدوین استانداردها، ۱۳۹۰ "اخطار انجمن حسابران داخلی مبنی بر هزینه و کم فایده بودن چرخش الزامی موسسه‌های حسابداری"، سازمان حسابداری، شماره ۱۰۴.
۱۴. مرادی، م. و سلیمانی، ه. ۱۳۹۱ "ارزیابی کیفیت خدمات موسسه‌های حسابداری تهران"، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابداری دانشگاه سیستان و بلوچستان، ص ۴۷۶ تا ۴۷۸.

۱۵. نوایی لواسانی، م. و جهانشاد، ا.، ۱۳۹۱/ اثر مدت تصدی حسابرس و نوع حسابرس بر گزارشگری محافظه کارانه ی سود، مجموعه مقالات همایش ملی حسابداری و حسابرسی دانشگاه سیستان و بلوچستان، ص ۵۰۵ تا ۵۰۸.
۱۶. یعقوب نژاد، ا. و امیری، م.، ۱۳۸۸ بررسی عوامل موثر بر کیفیت گزارشهای حسابرسی و تاثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، پژوهش نامه حسابداری مالی و حسابرسی، جلد ۱، شماره ۱، ص ۸۳ تا ۹۷.

1. Al-Qadasi, Adel A. (2010) Factors Affecting Auditor Change Decision inemen: A
2. Survey. Masters thesis, Universiti Utara Malaysia.
3. Arrunada, B., Pas-Ares, C., (1997). "Mandatory rotation of company auditors: A critical examination". International Review.
4. Arrunada B. and Paz-Ares C (2004), "Mandatory rotation Of Company Auditors: A critical examination". International Review of Law and Economics, pp. 55-69.
5. Audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy ".Academic research Unpublished.
6. Bates, H.L., Ingram, R.W., and Reckers, M.J., (1982). "Auditorclient affiliation: the impact on materiality" (a study of the effect of auditor rotation on materiality judgments). Journal of Accountancy, pp. 60-63.
7. Copley, P., Doucet, M., (1993). "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits." Public Budgeting & Finance. Vol.13, Issue 3. pp. 23-36.
8. Copley P. and Doucette M.S. (1993), "Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits". Public Budgeting & Finance, vol.13, pp 23-26.
9. Carcello J.V. and Nagy A.L (2004), "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". Auditing: A Journal of practice & Theory, Vol. 23, Issue 2, pp. 55-69.
10. Gietzman, M. B., and Sen P.K., (2002). "Improving auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Non-Audit Fees". Auditing: A Journal of Practice and Theory.
11. Geiger M. A., and Raghunandan K., (2002). "Auditor tenure and audit reporting failures". Auditing: A journal of Practice & Theory, Vol. 21, Issue 1, pp. 67-78.
12. Johnson V.E., Khurana I.k. and Reynolds J.k. (2002), "Audit-firm tenure and the quality financial reports". Contemporary Accounting research, Vol.19, Issu4pp.637-660.
13. King, R. R., and R. Schwartz. (1999), Legal penalties and audit quality: An experimental investigation. Contemporary Accounting Research (Winter): 685-710.
14. Lennox C.S. (1998), "Bankruptcy, Auditor Switching and audit Failure. Evidence from the UK1987-1994". Working Paper.
15. Nagy A. (2005), "Mandatory Audit Firm turnover, financial reporting quality and client bargaining power: the case of Arthur Andersen ". Accounting Horizons, Vol.19, Issue2, pp51-68.
16. Nashwa G. (2004), "Auditor Rotation and the Quality of Audit". The CPA Journal, pp.22-26.
17. Palmrose, Z. V., (1986). "Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence ", Journal of Accounting Research.

18. Pierre K. St., and Anderson J. A., (1984). "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants". The Accounting Review, Vol. 59, Issue 2, pp.242-264.
19. Vanstraelen A., (2000)." Impact of renewable long – term audit mandates on audit quality ". The European Accounting Review, Vol .9, Issue 3, pp.419-443.
20. Vanstraelen A. (2001), "Impact of renewable Long-term audit mandates on audit quality". The European Accounting Review, Vol 10, Issue2.
21. Velte P., M. Stiglbaur, Impact of Auditor and Audit Firm Rotation on Accounting and Audit Quality: A Critical Analysis of the EC Regulation Draft, International Conference Improving Financial Institutions: the Proper Balance Between Regulation and Governans Helsinki, Finland, April 19, 2012.
22. Walker P.L., Lewis B.L. and Casterella J.R. (2001)," Mandatory auditor rotation: A Grguments and current evidence ". Accounting Enquiries, Vol.10 Issue 2.
23. Watts, R. and J. Zimmerman.(1986). Positive accounting theory. (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall,). Chapter 13: The Theory's Application to Auditing.
24. Wu-Chun C., Hung-Chao Y., and Shih-Tsung C., (2002). "Mandatory rotation and auditor independence an analysis of auditor's .
25. Yu, H. C., Chi, W. C., and Chiu, S.T., (2004). "Mandatory Rotation and Auditor Independence an Analysis of Auditor's Reputation Effect". Taiwan: Accounting Review 4 (April), pp. 1-28.