

بررسی تأثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در

بورس اوراق بهادار تهران

علی جعفری * همت جعفری **

محمد حسینی *** امیر رسانیان **

چکیده

این تحقیق تأثیر «تغییر حسابرس» بر «کیفیت حسابرسی» را در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی نموده است. هدف اصلی تحقیق پاسخ به این سوال بود که، آیا بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد؟ برای بررسی کیفیت حسابرسی متغیرهای تحریف مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری و سایر تحریف ها به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است. دو گروه نمونه شامل ۵۶ شرکت به عنوان گروه آزمون و تعداد ۵۶ شرکت دیگر به عنوان گروه کنترل برای یک دوره ۴ ساله، طی سال های ۹۰-۸۷ مورد مطالعه قرار گرفتند. داده های مورد نیاز تحقیق شامل نسبت موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر حسابرس می باشد. برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش مقایسه میانگین زوجی استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد تغییر حسابرس با کشف تحریف های مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه های حسابداری رابطه معناداری دارد و باعث افزایش نسبت موفقیت کشف این تحریف ها شده است. اما چنین رابطه ای بین تغییر حسابرس و تحریف در برآوردهای حسابداری، تحریف قوانین و سایر تحریف ها دیده نشد.

واژه های کلیدی: چرخش حسابرس^۱، استقلال حسابرس^۲، کیفیت حسابرسی^۳، مقایسه میانگین زوجی.

* . استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی - واحد قائم شهر

** کارشناس ارشد رشته حسابداری

*** کارشناس ارشد رشته مدیریت

- ۱ . Auditing Firm Rotation
- ۲ . Auditor independence
- ۳ . Auditing Quality

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیت های خود و همچنین تصمیم گیری در مورد داد و ستد اوراق بهادار آن شرکت می باشد. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آنها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که توسط گروهی حرفه ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آنها نظارت و اظهار نظر شده باشد. نمونه بارز گروه های حرفه ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می باشد که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهار نظر می نمایند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، وجود و بروز استقلال حسابرس و ارتقا کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می شود. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران حرفه ای ارائه شده است که یکی از پیشنهاد های مورد توصیه آنان، تغییر ادواری مؤسسات حسابرسی می باشد.

جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت های سهامی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از ساختار فعالیت اقتصادی در شرکت های سهامی بزرگ و تضاد منافع احتمالی میان مدیران و مالکان ایجاب می نماید به منظور کاهش هزینه های نمایندگی، گزارش های تهیه شده توسط مدیریت توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. ورشکستگی شرکتهایی نظیر انرون^۱، ورلد کام^۲ و پارمالات^۳ به همراه بانک های بزرگی همچون لهمان برادرز^۴، نورتن راک^۵ و ... در سال های اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حرفه حسابداری شد. در این مورد الزام مؤسسات حسابرسی به تغییر دوره ای صاحب کاران خود به عنوان راه حلی برای بهبود استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفت. چرا که بسیاری از افراد به ویژه قانون گذاران اعتقاد داشتند روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می دهد.

در پی این وقایع، قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. در این میان می توان به تصویب قانون ساربنز - آکسلی^۶ در جولای ۲۰۰۲ اشاره کرد. قسمتی از این قانون، مؤسسات حسابرسی را ملزم می کند که شرکا و مدیران خود را بعد از هر ۵

^۱. Enron

^۲. WorldCom

^۳. Parmalat

^۴. Lehman Brothers

^۵. Northern Rock

^۶. Sarbanes - Oxley , ۲۰۰۲

سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار واحد تغییر دهند. این قانون نیز همانند دیگر قوانین وضع گردیده موافقان و مخالفان خود را داشته است. موافقان تغییر اجباری حسابرس بر این عقیده هستند که حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار به دلیل وابستگی‌های اقتصادی، انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت که این امر استقلال آنها را مخدوش می‌کند. به اعتقاد آنها دوره‌ی تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وفاداری در حسابرسان ایجاد می‌کند و بدین ترتیب استقلال آنها را به خطر می‌اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تایید کنند اما آنها اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آنها استدلال می‌کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آنها وجود دارد که حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می‌کند. بر طبق مطالب ارائه گردیده تحقیق حاضر تاثیر تغییر مؤسسات حسابرسی را (به عنوان جایگزین نسبتاً مناسب برای چرخش حسابرسان) بر متغیر کیفیت حسابرسی مورد مطالعه قرار داده است. در واقع این تحقیق به دنبال پاسخی به این پرسش است که، آیا تغییر مؤسسات حسابرسی تاثیری بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد؟

ادبیات و پیشینه پژوهش

محصول استراتژیک حسابرسی صورت های مالی برای ذینفعان اعتباردهی در خصوص اطلاعات مالی ارائه شده توسط شرکت ها بوده است. در دنیای نامطمئن کنونی، از حسابرسان شرکت ها انتظار می‌رود تا با ارائه خدمات حرفه ای خود استفاده کنندگان را از نحوه ارائه وضعیت و عملکرد مالی مطلع نمایند و آرامشی نسبی را برایشان با کاهش عدم اطمینان نسبت به ادعاهای مدیریت فراهم کنند. بنابراین می‌توان گفت که علاوه بر نقش اقتصادی حسابرسی شاهد تاثیر اجتماعی و روان‌شناختی آن نیز می‌باشیم.

افزایش شمار و پیچیدگی قوانین گزارشگری مالی و حسابداری، اختلاف نظر بین حسابرسان و صاحبکاران را افزایش می‌دهد. از این رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر این که افزایش تغییر حسابرس در سال های اخیر، موجب تشدید اختلاف نظرهای مذکور شده است و به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت های مالی صدمه می‌زند. بر این اساس استدلال می‌شود که تغییر حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی و در نتیجه بی اعتبار شدن صورت های مالی می‌شود. به همین دلیل برخی مقامات قانون‌گذار نگران این هستند که افزایش فراوانی تغییر حسابرس، اعتماد استفاده‌کنندگان را به گزارشگری مالی (و نه فقط به صورت های مالی شرکت های تغییر دهنده حسابرس) کاهش دهد.

از طرفی در مقابل استدلال می شود که تغییر دوره ای حسابرس موجب افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی می گردد. چون این موضوع، تضادی قابل اعتنا در حوزه نظری حسابرسی ایجاد می کند، بنابراین بررسی تاثیر پدیده تغییر مؤسسات حسابرسی بر کیفیت کار آنها از اهمیت خاصی برخوردار است.

بحران مالی جهان و پی آمدهای مخربی که بر اقتصاد بین المللی گذاشته است، باز هم ضمن طرح دوباره این پرسش که حسابرسان کجا بودند وظایف جدیدی بر دوش حسابرسان نهاد. از ابتدای دهه ی نخست هزاره ی جدید و در پی رسوایی مالی انرون و در پی آن رسوایی و انحلال موسسه حسابرسی بسیار بزرگ آرتور اندرسون، تا بحران بزرگ مالی ۲۰۰۸ و رسوایی های مالی متعاقب آن، شرایط تازه ای در محیط فعالیت حسابرسان ایجاد شد و توقع عمومی انجام وظایفی است که از حسابرسان انتظار دارند. از همین رو، محیط قانونی جدید برای فعالیت حسابرسان پدید آمد، یا در انتظار ایجاد است. تحقیقات متعددی در ایران و جهان در زمینه تغییر مؤسسات حسابرسی و تأثیر این عامل و عوامل متعدد دیگر بر کیفیت حسابرسی صورت گرفته است که برخی تحقیقات مزبور به شرح زیر می باشند.

سو یونگ وون^۱ (۲۰۱۰) در مقاله خود تغییر مؤسسات حسابرسی را به عنوان عاملی اثر بخش بر کیفیت حسابرسی توصیه کرد. تحقیق وی با هدف بررسی تاثیر تغییر مؤسسات حسابرسی بر ساعات کار حسابرسان، هزینه های حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. در این تحقیق وی به این نتیجه رسید که تغییر مؤسسات حسابرسی سبب افزایش ساعات کار حسابرسی و افزایش دستمزد حسابرسان می شود. همچنین کیفیت حسابرسی، بدون تغییر، باقی مانده و حتی در برخی موارد کاهش یافته است [۹].

از نظر دان لی^۲ (۲۰۱۰) حسابرسان در حسابرسی های طولانی دچار یک نوع حس وفاداری می شوند و این به نوبه خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام یک حسابرسی با کیفیت و اثر بخش زیر سؤال می برد. همچنین وی با انجام تحقیقی در رابطه با طول مدت ارتباط حسابرس - صاحبکار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه کارانه به این نتیجه رسید که در شرکت های بزرگ و شرکتهایی که از سوی حسابرس کنترل و مراقبت می شوند این ارتباط مثبت است، اما در مورد شرکتهایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدید نمی شوند، این ارتباط منفی است [۷].

باربارا آریل^۳ (۲۰۰۸) با تاکید بر این پرسش که چرا ممکن است تغییر مؤسسات حسابرسی جواب دهد؟ تغییر مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار داد و به این نتیجه رسید که اثر خالص تغییر مؤسسات حسابرسی نامعلوم می باشد. از طرفی انجام ندادن این تغییر بیشتر شبیه به این موضوع می باشد که با صاحبکار بر سر یک موضوع حسابداری دارای اشکال توافق کنیم [۵].

۱ .Soo Young Kwon,

۲ . Dan li.

۳ . Barbara Arel, Richard G.Brody and Kurt Pany (۲۰۰۸)

کارسلو و ناگی^۱ (۲۰۰۸) با بررسی طول مدت ارتباط حسابرس- صاحبکار و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی در سیستمی که تغییر اجباری حسابرس انجام می گرفت، به این نتیجه رسید که بین طول مدت ارتباط حسابرس - صاحبکار و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های کوچک رابطه‌ی منفی وجود دارد [۶].

در ایران، سازمان بورس اوراق بهادار در دستور العمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار^۲ مصوب ۱۳۸۶ به موضوع تغییر حسابرسان پرداخته است. بر طبق این دستورالعمل و برابر تبصره‌ی ۲ از ماده ۱۰ آن، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل (شرکت‌های بورسی، شرکت‌های فرعی آن‌ها، شرکت‌های سهامی عام و ...) مجاز نیستند پس از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های مذکور را بپذیرند. ضمناً در صورت خروج شرکا از مؤسسه قبلی، شریک مسئول کار در دوره‌ی چهار سال قبل نمی تواند با حضور به عنوان شریک در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را مجدداً قبول کند.

مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان پرداختند. جامعه آماری پژوهش متشکل از گروه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی شامل مدیران، شرکت‌های سرمایه گذاری و مدیران بخش اعتبارات بانک‌ها و گروه حسابرسان مستقل بود. نتایج نشان داد که در اغلب موارد تفاوت معنی داری بین دیدگاه‌ها وجود ندارد [۵].

تحقیقی دیگر توسط ایمانزاده (۱۳۸۵) با موضوع بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس انجام شده است که بر اساس نتایج این تحقیق حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرسی، تغییر مدیران شرکت‌ها، اندازه شرکت‌ها و نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ بر تغییر حسابرسان از سوی شرکتها مؤثر است [۲].

کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق دلالت بر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری وجود دارد، در مجموع یافته‌های تحقیق مبین این نکته است که در دوره تصدی کوتاه، محافظه کاری کمتر است. بنابراین ممکن است چرخش اجباری حسابرس اثر معکوسی روی محافظه کاری سود داشته باشد [۴].

۱ . Carcello J.V. and Nagy A.L ۲۰۰۴

۲ . سازمان بورس اوراق بهادار تهران، "دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار تهران"، ۱۳۸۶.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارش حسابرسی نمی شود [۳].

فرضیه های تحقیق:

جهت دستیابی به اهداف پژوهش و پاسخ به سؤال اصلی پژوهش، فرضیه اصلی زیر بیان شده:

بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

برای دستیابی به نتایجی در مورد فرضیه اصلی، فرضیه های فرعی زیر در نظر گرفته شده است:

فرضیه فرعی ۱: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه فرعی ۲: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف در برآوردهای حسابداری رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه فرعی ۳: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تخلف از قوانین رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه فرعی ۴: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه های حسابداری رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه فرعی ۵: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف سایر تحریف ها رابطه معناداری وجود دارد».

روش پژوهش

این پژوهش از جمله پژوهش های گذشته نگر بوده و مبتنی بر اطلاعات گذشته می باشد و برای آزمون فرضیه ها از اطلاعات تاریخی شرکت ها استفاده شده است. در این تحقیق از دو گروه نمونه (کنترل و آزمون) برای آزمون فرضیه های تحقیق استفاده شد. گروه آزمون شامل شرکت هایی است که مؤسسه حسابرسی آن ها در طول دوره تحقیق، تغییر کرده و گروه کنترل شامل شرکت هایی است که در طول دوره تحقیق، مؤسسه حسابرسی آنها ثابت بوده و تغییر نکرده است. تا حد امکان سعی شده است که شرکت های گروه کنترل مشابه با شرکت های گروه آزمون انتخاب شوند. بدین منظور سعی شده که شرکت های گروه کنترل از نظر نوع صنعت و اندازه و سال مالی با شرکت های گروه آزمون مشابه باشند با این تفاوت که برای شرکت های گروه کنترل، مؤسسه حسابرسی ثابت بوده و تغییری نداشته است. هدف از تعیین گروه کنترل و آزمون آن، خنثی کردن اثر سایر عوامل و اعتبار بخشی بیشتر به نتایج تحقیق می باشد. آزمون فرضیه ها به صورت موازی و کاملاً جداگانه بر روی هر دو گروه صورت گرفته است.

جامعه آماری برای انتخاب نمونه، کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران^۱ می‌باشد که در طی چهار سال متوالی ۸۶؛ ۸۷؛ ۸۸ و ۸۹ توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، حسابرسی شده باشند. جهت انجام پژوهش، جامعه آماری خود را به دو بخش تقسیم می‌کنیم. بخش اول شرکت‌هایی می‌باشند که برای چهار سال متوالی مذکور مؤسسه حسابرسی آنها ثابت بوده است و بخش دوم شامل شرکت‌هایی هستند که طی چهار سال متوالی مؤسسه حسابرسی ثابتی، حسابرسی آنها را بر عهده نگرفته است. اما برای انتخاب نمونه‌های مورد نظر، از شرکت‌هایی استفاده شده است که دارای ویژگی‌های زیر هستند:

۱. شرکت‌های انتخاب شده از ابتدای سال ۱۳۸۶ تا انتهای سال ۱۳۸۹ در بورس اوراق بهادار تهران عضویت داشته‌اند.

۲. پایان سال مالی شرکت‌های انتخاب شده پایان اسفند ماه باشد و سایر شرکت‌ها جزو نمونه انتخابی نخواهند بود.

۳. بتوان برای هر یک از شرکت‌های گروه آزمون، شرکتی به عنوان گروه کنترل از همان صنعت و تقریباً مشابه با شرکت گروه آزمون، انتخاب نمود تا در نهایت تعداد شرکت‌های گروه آزمون و کنترل با هم برابر شوند.

۴. به علت تفاوت در نوع فعالیت شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مؤسسات مالی و بانکها، این شرکت‌ها از جامعه آماری حذف شده و جزء نمونه انتخابی نخواهند بود.

۵. تنها شرکت‌هایی به عنوان شرکت‌های گروه آزمون انتخاب شدند که در طول دوره پژوهش فقط یک بار مؤسسه حسابرسی آن‌ها تغییر کرده باشد و بتوان برای آن شرکتی را به عنوان شرکت گروه کنترل انتخاب نمود.

از میان ۴۳۲ شرکت حاضر در بورس اوراق بهادار تهران، ۲۲۳ شرکت براساس مقروضات، شرایط و محدودیت‌هایی که برای گروه آزمون و کنترل در نظر گرفته شد وجود داشتند که از این میان بر طبق ۵ مورد محدودیت که برای نمونه‌ها در نظر گرفته شد تعداد ۵۶ شرکت برای گروه آزمون و ۵۶ شرکت برای گروه کنترل انتخاب شدند.

دی آنجلو [۶] کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است که حسابرسان بتوانند تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی را کشف و همچنین قادر به گزارش آن تحریف‌ها باشد، لذا برای آزمون فرضیه‌ها با استفاده از آزمون مقایسه میانگین زوجی از داده‌های مربوط به نسبت موفقیت حسابرسان در کشف تحریف استفاده شده است. همچنین موارد زیر را به عنوان کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار می‌دهیم: تحریف‌های مالیاتی، تحریف در

^۱ Accepted Companies in Stock Exchange

برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف های ممکن.

داده‌های تحقیق به این صورت جمع آوری شدند که برای هر یک از تحریف های ذکر شده، جدولی تهیه گردید که در آن تحریف های کشف شده توسط حسابرس، تحریف های کشف نشده و جمع این تحریف ها و نسبت موفقیت در کشف تحریف توسط حسابرس وارد گردید. تحریف های کشف شده توسط حسابرس با توجه به صورتهای مالی حسابرسی شده شرکت ها و گزارش حسابرسی آن ها به دست آمد و تحریف های کشف نشده توسط حسابرس، با توجه به تعدیلات سنواتی ذکر شده در صورت های مالی حسابرسی شده سال آتی که در بخش سود و زیان انباشته و سود و زیان جامع بیان می‌شوند، تعیین گردید. جمع تحریف ها برابر است با مجموع تحریف های کشف شده و کشف نشده؛ از تقسیم تحریف کشف شده به جمع تحریف ها، نسبت موفقیت حسابرس در کشف تحریف به دست آمد.

پس از محاسبه نسبت موفقیت کشف تحریف در هر سال، با توجه به سال تغییر مؤسسات حسابرسی در گروه آزمون و مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای گروه کنترل، از طریق میانگین گیری نسبت های موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از سال تغییر (یا مقطع تغییر)، برای هر شرکت تنها یک عدد برای قبل از تغییر و یک عدد برای بعد از تغییر، به عنوان نسبت های موفقیت بدست آمد که در نهایت تعداد داده‌های نهایی تحقیق، یعنی ۵۶ داده برای قبل و ۵۶ داده برای بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی در گروه آزمون و ۵۶ قبل و ۵۶ عدد برای مدت مشابه بعد برای گروه کنترل، به دست آمد. همان طور که ذکر شد، برای هر شرکت در گروه آزمون، شرکتی را به عنوان گروه کنترل انتخاب نمودیم، لذا مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای شرکت های گروه کنترل، با توجه به سال تغییر مؤسسات حسابرسی در شرکت متناظر در گروه آزمون تعیین گردیده است.

برای هر یک از فرضیات تحقیق، ابتدا برای گروه آزمون، داده‌های قبل از تغییر مؤسسات حسابرسی برای شرکت های این گروه با داده‌های بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با استفاده از آزمون مقایسه میانگین زوجی توسط نرم افزار SPSS آزمون شدند تا معنی دار بودن اثر تغییر مؤسسات حسابرسی بر متغیرهای وابسته بررسی شود. سپس همین آزمون برای شرکت های گروه کنترل انجام داده شده است؛ بدیهی است چون در این گروه، تغییر مؤسسات حسابرسی وجود نداشته است، انتظار می‌رفت که تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت قبل و بعد از تاریخ تعیین شده وجود نداشته باشد.

بنابر این پس از اینکه داده‌های تحقیق در نرم افزار Excel مرتب شده و محاسبات آنها انجام گرفت، با استفاده از نرم افزار SPSS فرضیه‌های تحقیق مورد آزمون قرار گرفتند.

متغیرهای تحقیق

متغیر مستقل در این تحقیق تغییر مؤسسات حسابرسی و متغیرهای وابسته که جهت بررسی کیفیت حسابرسی از آنها استفاده شده است شامل تحریف مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف‌ها می‌باشد.

اطلاعات مربوط به هر یک از متغیرهای تحقیق با استفاده از صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی سالانه و همچنین گزارش‌های تهیه شده توسط بورس اوراق بهادار گردآوری شده است.

آزمون فرضیه‌ها و نتایج تحقیق:

جداول ۱ و ۲ آمار توصیفی داده‌های پژوهش را نشان می‌دهد. در این جداول اطلاعات مربوط به تعداد، میانگین، واریانس و انحراف معیار داده‌ها نشان داده شده است:

جدول ۱: توصیف آماری داده‌های گروه آزمون

انحراف معیار	واریانس	میانگین	نسبت موفقیت	محدوده زمانی	نوع تحریف
۰.۴۰۱۱	۰.۱۶۱	۰.۵۹۰۷	۳۳.۱	قبل از تغییر	تحریف مالیاتی
۰.۲۷۴۵	۰.۰۷۵	۰.۸۳۱۸	۴۶.۶۱	بعد از تغییر	
۰.۲۵۵۹	۰.۰۶۶	۰.۹۰۴۷	۵۰.۶۶	قبل از تغییر	تحریف در برآوردهای حسابداری
۰.۱۷۷۵	۰.۰۳۲	۰.۹۳۰۰	۵۲.۱	بعد از تغییر	
۰.۲۹۰۲	۰.۰۸۴	۰.۸۶۶۰	۴۸.۵۱	قبل از تغییر	تخلف از قوانین
۰.۲۸۱۱	۰.۰۷۹	۰.۸۸۹۸	۴۹.۸۴	بعد از تغییر	
۰.۲۴۹۹	۰.۰۶۲	۰.۹۱۱۷	۵۱.۰۶	قبل از تغییر	تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری
۰.۰۷۳۰۰	۰.۰۰۵	۰.۹۸۵۱	۵۵.۱۶	بعد از تغییر	
۰.۳۱۹۱	۰.۱۰۲	۰.۷۷۹۷	۴۳.۶۶۶۸	قبل از تغییر	سایر تحریف‌ها
۰.۲۸۸۸	۰.۰۸۳	۰.۸۳۴۸	۴۶.۷۵	بعد از تغییر	

جدول ۲: توصیف آماری داده‌های گروه کنترل

انحراف معیار	واریانس	میانگین	نسبت موفقیت	محدوده زمانی	نوع تحریف
۰.۳۲۹۱	۰.۱۰۸	۰.۷۹۴۶	۴۴.۵۱	قبل از تغییر	تحریف مالیاتی
۰.۳۲۸۸	۰.۱۰۸	۰.۸۴۰۷	۴۷.۱	بعد از تغییر	
۰.۱۴۸۳	۰.۰۲۲	۰.۹۷۳۲	۵۴.۵	قبل از تغییر	تحریف در برآوردهای حسابداری
۰.۱۵۸۸	۰.۰۲۵	۰.۹۵۳۸	۵۳.۴۳	بعد از تغییر	
۰.۲۰۲۴	۰.۰۴۱	۰.۹۴۴۹	۵۲.۹۲	قبل از تغییر	تخلف از قوانین
۰.۲۰۵۹	۰.۰۴۲	۰.۹۱۹۶	۵۱.۵۱	بعد از تغییر	
۰.۲۵۲۳	۰.۰۶۴	۰.۸۶۸۳	۴۸.۶۳	قبل از تغییر	تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری
۰.۲۲۳۸	۰.۰۵۰	۰.۹۱۷۱	۵۱.۳۷	بعد از تغییر	
۰.۲۱۷۶	۰.۰۴۷	۰.۹۲۰۴	۵۱.۵۵	قبل از تغییر	سایر تحریفات
۰.۲۲۹۴	۰.۰۵۳	۰.۸۹۰۳	۴۹.۸۷	بعد از تغییر	

فرضیات تحقیق از نظر آماری به صورت زیر بیان می‌شوند:

$$H_0: \mu_d = 0$$

$$H_1: \mu_d \neq 0$$

که d برابر است با تفاوت میانگین تحریف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی برای هر شرکت:

$$[d = \mu (\text{after}) - \mu (\text{before})]$$

دقت شود که میانگین‌های مورد مقایسه در رابطه با فرضیه‌های ۱، ۲، ۳، ۴، و ۵ به ترتیب میانگین تحریف مالیاتی، تحریف در برآوردهای حسابداری، تخلف از قوانین، تحریف ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری و سایر تحریف‌ها می‌باشد.

باید توجه شود که در نتایج حاصل از آزمون مقایسه زوجی، یک فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای d تعیین می‌گردد؛ در صورتی که این فاصله اطمینان در یک بازه مثبت قرار گیرد، بدین معنی است که میانگین بعد از تغییر متغیر مستقل بیش تر از میانگین قبل از تغییر متغیر مستقل بوده است. یعنی تغییر مؤسسات حسابرسی باعث افزایش در کشف تحریف شده است و بالعکس. اما اگر فاصله اطمینان به دست آمده در یک بازه منفی و مثبت قرار گیرد، به این دلیل که احتمال دارد که تفاوت دو میانگین (میانگین قبل و بعد از تغییر) صفر شود و عدد صفر در بازه منفی و مثبت وجود دارد، لذا نشان می‌دهد که تغییر متغیر مستقل، تاثیری بر متغیرهای وابسته نداشته و به عبارت دیگر تغییر مؤسسات حسابرسی، تاثیری بر کشف تحریف نداشته است. با توجه به سطح معنی داری به دست آمده از نتایج آزمون مقایسه زوجی نیز می‌توان در مورد تأثیر متغیر مستقل بر متغیرهای وابسته پژوهش، نتیجه‌گیری نمود.

آزمون فرضیه اول: «بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف مالیاتی رابطه معنا داری وجود دارد». بنابراین داریم:

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف مالیاتی قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.

فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف مالیاتی قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۳: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه اول برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	ضداد پژوهش	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد پایین	حد بالا
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات مالیاتی قبل و بعد از تغییر	۵۶	۳.۷۵۴	۵۵	۰.۰۰۰	۰.۱۱۲۳	۰.۳۶۹۷
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات مالیاتی قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۶	۱.۰۷۳	۵۵	۰.۲۸۸	-۰.۱۰۱۳	۰.۱۳۲۲

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون، کم تر از ۰.۰۵ می باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریفات مالیاتی دو جامعه رد می شود و می توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف مالیاتی دو جامعه با هم برابر نمی باشند و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تحریف توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به این که هم حد بالا (۰.۳۶۹۷) و هم حد پایین (۰.۱۱۲۳) مثبت می باشند، می توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیش تر از میانگین نسبت های موفقیت قبل از آن بوده است پس می توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تحریفات مالیاتی گردیده است. بنابراین فرضیه اول پژوهش پذیرفته می شود.

با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده، برای گروه کنترل بیش تر از ۰.۰۵ می باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریفات مالیاتی دو جامعه رد نمی شود. بنابراین مطابق انتظار می توان نتیجه گرفت که تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تحریف مالیاتی قبل و

بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای آن ها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگین ها در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز موید این ادعا می‌باشد. این نتیجه اثر تغییر مؤسسات حسابرسی بر نسبت موفقیت کشف تحریفات مالیاتی را با قوت بیش تری به اثبات می‌رساند چراکه گروه کنترل از نظر نوع صنعت، اندازه و سال مالی مشابه با گروه آزمون انتخاب شده بود با این تفاوت که مؤسسات حسابرسی گروه کنترل در طول دوره پژوهش، بدون تغییر بوده اند.

آزمون فرضیه دوم: «بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف در برآوردهای حسابداری رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف در برآوردهای حسابداری قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.

فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف در برآوردهای حسابداری قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۴: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه دوم برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد شرکتها	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد پایین	حد بالا
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری قبل و بعد از تغییر	۵۶	۰.۶۰۳	۵۵	۰.۵۴۹	-۰.۰۵۸۷	۰.۱۰۹۳
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات برآوردهای حسابداری قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۶	-۰.۶۴۹	۵۵	۰.۵۱۹	-۰.۰۷۹۰	۰.۰۴۰۳

جدول ۴ نشان می‌دهد که سطح معناداری به دست آمده برای هر دو گروه آزمون و کنترل بیشتر از ۰.۰۵ می‌باشد یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 در هر دو گروه، مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف در برآورد حسابداری دو گروه رد نمی‌شود. پس می‌توان نتیجه گرفت که در گروه آزمون تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تحریف در برآورد حسابداری قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. همچنین مطابق انتظار در گروه کنترل نیز تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تحریف در برآورد حسابداری

قبل و بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای آنها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگین دو گروه آزمون و کنترل در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز مؤید این ادعا می‌باشد. بنابراین می‌توان گفت که بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف در برآوردهای حسابداری رابطه معنی داری وجود ندارد و این تغییر تأثیر معنی داری بر نسبت موفقیت کشف تحریف در برآوردهای حسابداری ندارد. لذا فرضیه دوم پژوهش پذیرفته نمی‌شود.

آزمون فرضیه سوم: «بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تخلف از قوانین رابطه معناداری وجود دارد». بنابراین داریم:

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف از قوانین قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.

فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تخلف از قوانین قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۵: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه سوم برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد مشاهدات	آماره t	درصد آزمون	درصد کنترل	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد پایین	حد بالا
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات قوانین قبل و بعد از تغییر	۵۶	۰.۵۰۱	۵۵	۰.۶۱۹	-۰.۰۷۱۵	۰.۱۱۹۱
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات قوانین قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۶	-۰.۸	۵۵	۰.۴۲۷	-۰.۰۸۸۶	۰.۰۳۸۰

جدول ۵ نشان می‌دهد که سطح معناداری به دست آمده برای هر دو گروه آزمون و کنترل بیشتر از ۰.۰۵ می‌باشد یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 در هر دو گروه، مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تخلف از قوانین دو جامعه رد نمی‌شود. پس می‌توان نتیجه گرفت که در گروه آزمون تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تخلف از قوانین قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. همچنین مطابق انتظار در گروه کنترل نیز تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف تخلف از قوانین قبل و بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده

برای آنها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگین ها، در دو گروه آزمون و کنترل، در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز موید این ادعا می‌باشد.

بنابراین می‌توان گفت که بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تخلف از قوانین رابطه معنی داری وجود ندارد و این تغییر تاثیر معنی داری بر نسبت موفقیت کشف تخلف از قوانین ندارد. لذا فرضیه سوم تحقیق نیز پذیرفته نمی‌شود و رد می‌گردد.

آزمون فرضیه چهارم: « بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معنی داری وجود دارد». بنابراین خواهیم داشت:

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.

فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۶: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه چهارم برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد شرکتها	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد پایین	حد بالا
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری قبل و بعد از تغییر	۵۶	۲.۱۱۵	۵۵	۰.۰۳۹	۰.۰۰۳۸	۰.۱۱۹۱
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف تحریفات ناشی از اشتباه در بکارگیری رویه‌های حسابداری قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۶	۱.۴۶۵	۵۵	۰.۱۴۹	-۰.۰۱۷۹	۰.۱۱۵۶

با توجه به اینکه سطح معناداری به دست آمده، برای گروه آزمون کمتر از ۰.۰۵ می‌باشد، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H_0 مبنی بر تساوی میانگین نسبت های موفقیت کشف تحریف قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی رد می‌شود و می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت تحریف کشف شده‌ی دو جامعه با هم برابر نمی‌باشد و این بدین معنی است که تغییر در مؤسسات حسابرسی گروه آزمون بر نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از

اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری توسط مؤسسات حسابرسی تأثیر داشته است. با توجه به اینکه هم حد بالا (۰.۱۴۲۹) و هم حد پایین (۰.۰۰۳۸) مثبت می‌باشند، می‌توان نتیجه گرفت که میانگین نسبت های موفقیت بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی، بیشتر از میانگین نسبتهای موفقیت قبل از آن بوده است پس می‌توان گفت که تغییر در مؤسسات حسابرسی باعث افزایش نسبت موفقیت مؤسسات حسابرسی در کشف تحریف ناشی از به کارگیری رویه‌های حسابداری گردیده است. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق پذیرفته می‌شود.

بیشتر بودن سطح معناداری گروه کنترل از ۰.۰۵ مطابق انتظار موید عدم تغییر معنی دار در نسبت موفقیت در دوره های زمانی مشابه برای گروه کنترل می باشد.

آزمون فرضیه پنجم: «بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف سایر تحریف ها رابطه معناداری وجود دارد».

فرضیه صفر: میانگین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر هستند.

فرضیه تحقیق: میانگین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی با همدیگر برابر نیستند.

جدول ۷: نتایج آزمون مقایسه میانگین زوجی فرضیه پنجم برای گروه آزمون و کنترل

گروه	متغیرهای جفت شده	تعداد شرکتها	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی	
						حد بالا	حد پایین
آزمون	میانگین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از تغییر	۵۶	۱.۰۰۸	۵۵	۰.۳۱۸	-۰.۰۵۴۳	۰.۱۶۴۴
کنترل	میانگین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از مقطع تغییر	۵۶	-۰.۷۶۱	۵۵	۰.۴۵۰	-۰.۱۰۹۲	۰.۰۴۹۱

همان گونه که جدول ۷ نشان می‌دهد، سطح معناداری بدست آمده برای هر دو گروه آزمون و کنترل بیشتر از ۰.۰۵ می‌باشد یعنی در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض H₀ در هر دو گروه، مبنی بر تساوی میانگین نسبتهای موفقیت کشف سایر تحریف ها دو جامعه رد نمی‌شود. پس می‌توان نتیجه گرفت که در گروه آزمون تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از تغییر مؤسسات حسابرسی وجود ندارد. همچنین مطابق انتظار در گروه کنترل نیز تفاوت معنی داری بین نسبت موفقیت کشف سایر تحریف ها قبل و بعد از مقطع تغییر در نظر گرفته شده برای آنها وجود ندارد. قرار گرفتن فاصله اطمینان ۹۵ درصدی برای اختلاف میانگینها، در دو گروه آزمون و کنترل، در یک بازه‌ی مثبت و منفی نیز موید این ادعا می‌باشد.

بنابراین می‌توان گفت که بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف سایر تحریف‌های رابطه معنی‌داری وجود ندارد و این تغییر تاثیر معنی‌داری بر نسبت موفقیت کشف سایر تحریف‌های ندارد. لذا فرضیه پنجم تحقیق نیز پذیرفته نمی‌شود و رد می‌گردد.

نتیجه‌گیری

به طور کلی نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تغییر مؤسسات حسابرسی، با کشف تحریف مالیاتی و کشف تحریف ناشی از اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری دارد به گونه‌ای که با تغییر مؤسسات حسابرسی نسبت موفقیت کشف تحریف مالیاتی و نسبت موفقیت کشف تحریف ناشی از اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری نسبت به قبل از تغییر مؤسسات حسابرسی، افزایش معنی‌داری داشته است و این نشان می‌دهد که تغییر مؤسسات حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تحریف مالیاتی و تحریف ناشی از اشتباه در به‌کارگیری رویه‌های حسابداری می‌شود. از طرفی رابطه معنی‌داری بین تغییر مؤسسات حسابرسی و کشف تحریف در برآوردهای حسابداری و تخلف از قوانین و سایر تحریف‌ها دیده نشد. نتایج به دست آمده در فرضیات اول و چهارم این پژوهش بر خلاف نتایج پژوهش انجام شده توسط حساس یگانه و جعفری است که به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

در حالت کلی با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهاد می‌شود که تغییر مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای در شرکت‌ها انجام گیرد تا استقلال مؤسسات حسابرسی بیشتر حفظ گردد. همچنان که بسیاری از قانون‌گذاران بر این اعتقادند که روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد لذا با کاهش طول مدت رابطه‌ی حسابرس و صاحبکار، استقلال حسابرس بیشتر می‌شود. افزایش استقلال مؤسسات حسابرسی نیز می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

۱. آذر، عادل و مؤمنی، منصور (۱۳۷۵). "آمار و کاربرد آن در مدیریت"، جلد دوم (تحلیل آماری) انتشارات سمت
۲. ایمان زاده، پیمان (۱۳۸۵). "بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
۳. حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی اله (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصل نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، صفحه ۲۵.
۴. کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه (۱۳۸۸). "بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران"، فصل نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صفحه ۵۵.
۵. مجتهد زاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان"، فصل نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صفحه ۵۳.
۶. Barbara Arel, Richard G. Brody and Kurt Pany (۲۰۰۸), "Audit Firm Rotation & Audit Quality", **journal of CPA**.
۷. Carcello J.V. and Nagy A.L (۲۰۰۴), "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". **Auditing: A Journal of practice & Theory**, Vol. ۲۳, Issue ۲, pp. ۵۵-۶۹
۸. Dan li. (۲۰۱۰). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. **J. Accounting. Public policy** ۲۹, ۲۲۶-۲۴۱
۹. De Angelo, L.E, (۱۹۸۱), Auditor size and auditor quality, **journal of accounting and economics**, Vol. ۳, ۱۸۳-۱۹۹
۱۰. Stanley, J.D. and F.T. De Zoort. (۲۰۰۷). "Audit firm tenure and financial restatements: an analysis of industry specialization and fee effects". **Journal of Accounting and Public Policy** ۲۶ (۲): ۱۳۱-۱۵۹.

The effect of the change of audit institutions on audit quality in Tehran Stock Exchange

Ali Jafari (phd)*

Hemmat Jafari**

Mohammad Hoseini***

Amir Rasaiian****

Abstract

This research has studied the effect of auditing firm rotation on auditing quality in listed companies in Tehran Stock Exchange. The main purpose was to Answer the question that if there is a meaningful relationship between auditing firm rotation and auditing quality? The quality of the auditing, tax distortions, distortions in estimating in accounting, law distortions, distortions caused by mistakes in applying accounting procedures and other distortions, were used as dependent variables.

۵۶ companies have been chose as examination group and other ۵۶ companies as Control Group for a Period of ۴ Years in ۱۳۸۶/۰۱/۰۱ until ۱۳۸۹/۱۲/۲۹. Also including data were found in their financial statements. To test the hypothesis statically we used the couple average comparison.

The results have showed that the auditing firm rotation has meaningful relationship with detecting of tax distortions and distortions caused by mistakes in applying accounting procedures and increase the success of these distortions has Been found but such a relationship was not seen between auditing firm rotation and distortions in the estimation of accounting, law distortions and other distortions.

* . Assistant Professor of Accounting Eslamic Azad University-Ghaemshahr Branch

** . Msc of Accounting of Tehran University

*** . Msc of Managment

**** . Msc of Accounting of Mazandaran University