

مطالعه ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسان، چرخش

حسابرس و کیفیت حسابرسانی شرکت‌ها

عزیز گرد،^۱ مونا ناصری^۲

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۳/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۷/۲۴

چکیده

آنچه جامعه از حرفه حسابرسانی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسانی با کیفیت به جامعه است، اما اقدامات مدیران و صاحب‌کاران می‌تواند منجر به ایجاد تردید حرفه‌ای و درک ریسک چرخش در حسابرسان شود و در نتیجه بر کیفیت حسابرسانی آنان اثرگذار باشد. بنابراین در پژوهش حاضر، ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسان و چرخش حسابرسان با کیفیت حسابرسانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شده است. روش پژوهش حاضر از نوع کاربردی - همبستگی است. جامعه آماری پژوهش را نیز کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک بازه زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ تشکیل می‌دهند. نمونه آماری پژوهش را ۱۱۴ شرکت تشکیل می‌دهند. داده‌های مورد نیاز پژوهش نیز از بانک اطلاعاتی بورس اوراق بهادار جمع‌آوری شد. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها نیز از آزمون رگرسیون چند متغیره استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهند که متغیرهای تردید حرفه‌ای حسابرسان و چرخش اختیاری حسابرسان ارتباط مستقیم و معنی‌داری با کیفیت حسابرسانی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار دارند، اما متغیر چرخش اجباری حسابرسان ارتباط معنی‌داری با کیفیت حسابرسانی ندارد.

واژه‌های کلیدی: تردید حرفه‌ای حسابرسان، چرخش اختیاری حسابرسان، چرخش اجباری حسابرسان، کیفیت

حسابرسانی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22051/ijar.2017.16015.131

^۱ استادیار دانشگاه پیام نور مرکز تهران غرب، نویسنده مسئول (afmgord@yahoo.com)

^۲ کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور مرکز تهران غرب، (naserimonanaseri@gmail.com)

مقدمه

نقش و ماهیت حسابرسی در ارتباط با عدم قطعیت و تردیدهای حاکم بر کیفیت اطلاعات حسابداری گزارش شده مطرح می‌شود. حسابرس در خط مقدم رسیدگی، گواهی‌دهی و در نهایت اعتباربخشی به ادعاهای مدیریت مندرج در صورت‌های مالی است. حسابرسی به عنوان یک سازوکار اجتماعی، برای کمک به نظارت و کنترل رفتار مدیران و به عنوان ابزار نظارتی دولت‌ها است. در بُعد اقتصادی، حسابرس به عنوان داور بی‌طرف و مستقل در روابط اقتصادی، قراردادهای و کاهش مخاطرات بالقوه اطلاعات عمل می‌کند و اطمینان خاطر و آرامش تصمیم‌گیران و عموم جامعه را فراهم می‌آورد. حرفه حسابرسی، مانند سایر حرفه‌ها، برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. وظیفه اصلی حسابرسان ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت به جامعه است (بی‌یر و گاتمن، ۲۰۱۲). حال مساله اساسی برای حسابرسان این است که اگر آنها در رابطه با کیفیت اطلاعات ارائه شده برای ذی‌نفعان رو در روی مدیریت شرکت‌ها قرار گیرند و نتایج آن به گزارش حسابرسی کشیده شود، آنها با خطر از دست دادن منافع اقتصادی خود از طریق از دست دادن صاحبکار و دیگر صاحبکاران بالقوه در آینده نزدیک مواجه می‌شوند. از طرفی مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقاً و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی که اظهارنظر مطلوب و دلخواه مدیریت را صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را بیشینه کنند (داگرتی، ۲۰۱۳). این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود. به عبارتی دیگر، این رفتارها منجر به تردید حرفه‌ای در حسابرسان و درک ریسک چرخش در حسابرسان می‌شود که می‌تواند بر کیفیت حسابرسی آنان اثرگذار باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۸). با توجه به مطالب پیش گفته مساله اصلی پژوهش حاضر بررسی ارتباط بین تردید حرفه‌ای حسابرسی، چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد و در این مطالعه به این موضوع پرداخته می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

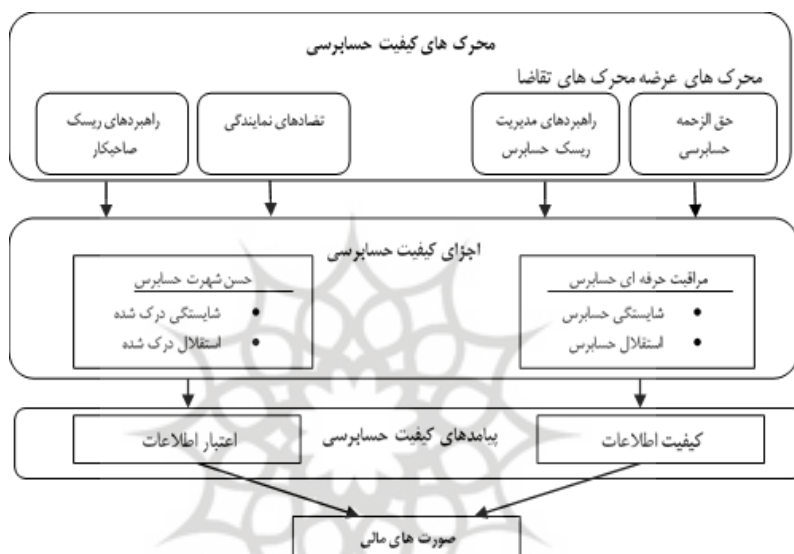
مفهوم کیفیت حسابرسی

از آنجایی که کیفیت حسابرسی، یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی که دربرگیرنده همه انواع حسابرسی و حسابرس باشد، وجود ندارد. در ادبیات کاربردی، کیفیت حسابرسی را اغلب از طریق میزان انطباق آن با استانداردهای حسابرسی تعریف نموده‌اند (کریشن و شوئر، ۲۰۰۱؛ فرانسیس، ۲۰۰۴؛ لی و همکاران، ۱۹۹۹). کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش‌های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریف‌های با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو (۱۹۸۱b) کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حسابرس کشف شده است و (ب) گزارش تحریف‌های مذکور، تعریف نموده است. مطابق قسمت (الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می‌شود. قسمت (ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، منوط به استقلال حسابرس می‌شود، بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی و استقلال حسابرس به عنوان مراقبت حرفه‌ای می، وابسته است. شکل (۱) برنامه‌ای را ارائه می‌کند که رابطه بین ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی را نمایش می‌دهد.



شکل (۱): چارچوب کیفیت حسابرسی - منبع: واتکینز، هیلیسون و مورکرافت (۲۰۰۴)

تحقیقات در زمینه کیفیت حسابداری را می‌توان در دو گروه عرضه حسابداری با کیفیت بالا و تقاضا برای حسابداری با کیفیت بالا تقسیم کرد. تحقیقات دیدگاه عرضه خدمات حسابداری، عمدتاً بر عواملی تأکید می‌کند که بر توانایی‌های حساب‌رسان در ارائه حسابداری با کیفیت بالا تمرکز دارد. در مقابل، تحقیقات دیدگاه استفاده‌کنندگان خدمات حسابداری با عواملی سروکار دارد که بر خواست استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابداری از جمله سهامداران، مراجع قانونی، اعتباردهندگان و صاحبکاران تأثیر می‌گذارد. در شکل (۲) طبقه‌بندی عملی پژوهش‌های تجربی ارائه شده است.



شکل (۲): چارچوب و طبقات پژوهش کیفیت حسابداری - منبع: واتکینز، هیلیسون و مورکرافت (۲۰۰۴)

تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابداری

تردید حرفه‌ای یکی از ویژگی‌های فردی حساب‌رسان است که بر کیفیت حسابداری مؤثر است. تردید حرفه‌ای با سوءظن و بدگمانی متفاوت می‌باشد و آن شامل دارا بودن یک ذهن پرسشگر به همراه ارزیابی نقادانه شواهد حسابداری کسب شده از واحد مورد رسیدگی است که مبنای اظهارنظر حرفه‌ای حسابداری مستقل قرار گرفته است (لبو و ژو، ۲۰۱۱).

هرت (۲۰۰۸) تئوری‌ای را مطرح می‌کند که ویژگی‌های تردید حسابرس به صورت یک پرسش ذهنی از طرف حسابرس بر روی قضاوت و تصمیم‌گیری او عمل می‌کنند. او تردید را اینگونه تعریف می‌کند: اعتبار شواهد حسابرسی را با دید منتقدانه و با ذهنی پرسشگر ارزیابی کردن. طبق این نظریه حسابرسان برای اینکه قضاوت بهتری ارائه دهند باید با تردید حرفه‌ای شواهد را بررسی نمایند. از این رو قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان به ویژگی‌های شک و تردید حرفه‌ای بستگی دارد (هرت، ۲۰۰۸).

تردید حرفه‌ای عنصر ضروری در حسابرسی است. حسابرسان همواره شک و تردید به خود راه می‌دهند که این شک و تردید طبق تجربه و آموزش‌های لازم بدست می‌آید. تردید حرفه‌ای عنصر ذاتی اعمال قضاوت حرفه‌ای است و طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید کار خود را با تردید و نه سوء ظن و بدگمانی به انجام برساند. بنابراین حفظ موازنه منطقی بین دو روی سکه الزامی است (ریب و جائو، ۲۰۱۳).

برای داشتن نگرش شک حرفه‌ای حسابرسی، حسابرس باید خود را از هر نظر تقویت نماید. داشتن اخلاق حرفه‌ای، تجربه و صلاحیت و شایستگی از موارد تأثیرگذار بر شک حرفه‌ای حسابرس مستقل است. داشتن تردید حرفه‌ای حسابرس امری ضروری برای بالا بردن کیفیت حسابرسی است، زیرا حسابرسان با حد قابل قبولی از تردید حرفه‌ای، صورت‌های مالی را دقت و حساسیت مضاعفی مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌دهند و همین موضوع منجر به کیفیت بالاتر و دقت بیشتر نتایج حسابرسی می‌گردد (زیرفار و همکاران، ۲۰۱۶). از سوی دیگر هرت (۲۰۰۸) نیز بر ارتباط مثبت بین تردید‌گرایی و کیفیت حسابرسی تأکید نموده است.

بر این اساس، فرضیه اول پژوهش به صورت زیر قابل ارائه است:

فرضیه اول: بین تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی

موضوع طول دوره تصدی حسابرسی و چگونگی تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی سال‌هاست که مورد مناقشه سازمان‌ها و نهادهای نظارتی، حسابرسان و سرمایه‌گذاران بوده است. موضوع چرخش حسابرسان به منظور ارتقای استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفته و اهمیت بسیاری یافته است. چرخش حسابرسی چه از نوع اجباری و چه از نوع اختیاری می‌تواند به ارتقاء کیفیت

حسابرسی کمک کند (ولت و استیگباور، ۲۰۱۲). در ادامه به روابط هر یک از این دو نوع چرخش حسابرسی با کیفیت حسابرسی پرداخته می‌شود.

چرخش اختیاری حسابرس و کیفیت حسابرسی

در نقطه مقابل چرخش اجباری حسابرس، مدیران شرکت‌ها ممکن است بنا به علل مختلفی اقدام به تغییر اختیاری حسابرس مستقل واحد اقتصادی خود کنند. یکی از عوامل وقوع چنین تغییری، فرصت‌های دستکاری سود است. وجود فرصت‌های دستکاری سود می‌تواند نشان‌دهنده وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و در نتیجه، زمینه‌ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس باشد. عوامل گوناگونی برای وقوع پدیده تعویض اختیاری حسابرس شناسایی شده است. عمده ترین این عوامل در دو دسته عوامل مرتبط با حسابرس (نظیر حق الزحمه حسابرس، اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرس) و عوامل مرتبط با واحد مورد رسیدگی (اندازه شرکت، مدیریت شرکت، پیچیدگی شرکت، وضعیت مالی شرکت و فرصت دستکاری سود) قابل طبقه بندی می‌باشد (لاوری، ۲۰۰۹).

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 چرخش اختیاری حسابرس در سال‌های اخیر، موجب تشدید اختلاف نظرهای مذکور شده است و به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. بر این اساس استدلال می‌شود که تغییر حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی و در نتیجه بی‌اعتبار شدن صورت‌های مالی می‌شود. به همین دلیل برخی مقامات قانون‌گذار نگران این هستند که افزایش فراوانی چرخش اختیاری حسابرس، اعتماد استفاده‌کنندگان را به گزارشگری مالی (و نه فقط به صورت‌های مالی شرکت‌های تغییردهنده حسابرس) کاهش دهد. از طرفی در مقابل استدلال می‌شود که چرخش دوره‌ای حسابرس موجب افزایش استقلال حسابرسی و در نتیجه آن افزایش کیفیت حسابرسی می‌گردد (کمرن و همکاران، ۲۰۰۸).

یونگ و ون (۲۰۱۰) چرخش اختیاری مؤسسات حسابرسی را به عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابرسی معرفی کرده و ادعان داشته که چرخش اختیاری حسابرسان منجر به استقلال بیشتر حسابرسان و وابستگی کمتر حسابرسان به کارفرمایان می‌گردد و در نتیجه کیفیت نتایج حسابرسی شرکت بهبود می‌یابد. تصدی طولانی یا به طور خاص تر نامحدود، استقلال حسابرس

را بدتر خواهد کرد. تصدی طولانی‌تر جریان نقدی را برای حسابرس تضمین می‌کند و در نتیجه حسابرس را به لحاظ مالی به مشتریانش وابسته می‌کند (لویز و سوکی، ۲۰۰۸).

بر این اساس، فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر قابل طرح است:

فرضیه دوم: بین چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی

داگرتی و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی شرکای حسابرسی به این نتیجه رسیدند که شرکای مورد بررسی به چرخش اجباری به عنوان بهبود استقلال حسابرس (مربوط به نگرش مستقل ذهنی) و استقلال ظاهری حسابرس (مربوط به برداشت دیگران از استقلال حسابرس) که در نتیجه به تأثیری مثبت در کیفیت حسابرسی منجر می‌شود، می‌نگرند. با این حال آن‌ها دریافتند که به دلیل چرخش حسابرسی، دانش خاص مشتری از دست می‌رود و تصدی طولانی‌تر حسابرس منجر به کیفیت بالاتر حسابرسی می‌شود. زمانی که یک عضو کلیدی گروه کاری که دانش خاصی از یک مشتری به دست آورده است از گروه حذف شود، کیفیت حسابرسی می‌تواند به صورت منفی تحت تأثیر قرار گیرد (داگرتی و همکاران، ۲۰۱۳).

به زعم برخی از محققین، چرخش اجباری شریک حسابرسی پس از سه سال می‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (باندیادی و همکاران، ۲۰۱۴). سیاست چرخش اجباری حسابرسان باعث افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی شده و این رقابت می‌تواند براساس کیفیت و قیمت خدمات حسابرسی باشد (کاون و همکاران، ۲۰۱۴). این افزایش رقابت موجب می‌شود که بازار خدمات حسابرسی از انحصار موسسه‌های بزرگ خارج شده و فرصت رشد برای موسسه‌های متوسط و کوچک فراهم گردد. این سیاست می‌تواند باعث جلوگیری از زیان‌های هنگفت ناشی از عدم توانایی حسابرسان در کشف و گزارش موارد تحریف صورت‌های مالی در رسوایی‌های مالی شود. بدین ترتیب با افزایش این رقابت، کیفیت خدمات حسابرسی نیز بهبود می‌یابد (لیاو، ۲۰۱۱).

بر این اساس، فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر قابل طرح است:

فرضیه سوم: بین چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

پیشینه پژوهش

یعقوبزاده و همکاران (۱۳۹۱) ارتباط بین شاخص‌های مکتب تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش تعداد ۱۵۰ حسابرس در قالب ۱۰ موسسه حسابرسی بعنوان نمونه آماری انتخاب و فرضیه‌های تحقیق در قالب آنها مورد آزمون قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین شاخص‌های تردیدگرایی و کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی معتمد بورس ایران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بایمانی و وحیدی الیزبی (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر چرخش اجباری و اختیاری موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران که در آن چرخشی شدن موسسات حسابرسی از سال ۱۳۸۶ الزامی شده است، پرداختند. نتایج نشان داد که بین چرخش اجباری حسابرس با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. علاوه بر این، بین تغییر اختیاری موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری یافت نشد.

وانسترالن (۲۰۰۰) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تداوم حسابرسی صاحبکار، احتمال اظهارنظر مشروط حسابرسان را کاهش می‌دهد. به نظر وی، کارایی چرخش اجباری حسابرس برای حفظ کیفیت حسابرسی ضروری است.

همیلتون و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی رابطه چرخش شریک حسابرسی و کیفیت سود پرداختند. آن‌ها مشاهده کردند در آن دسته از صاحب‌کاران کیفیت سود بالاتر و گزارشگری محافظه کارانه‌تر است که شرکا و مدیران حسابرسی به تناوب تعویض می‌شوند.

کواداگرز (۲۰۰۹) ارتباط بین معیارهای تردیدگرایی هرت و ارائه فرضیه‌های اولیه در خصوص انحرافات بالقوه را سنجید. یافته‌های وی نشان داد که حسابرسان با تردیدگرایی بالاتر برای ارائه نظر کارشناسی معمولاً شواهد بیشتری را جمع‌آوری می‌کنند و گزارشات حسابرسی آنها از کیفیت بالاتری برخوردار است.

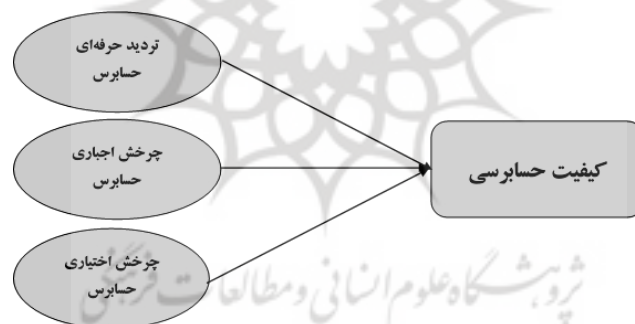
لیندچید و همکاران (۲۰۱۰) تحقیقی را با موضوعیت اثر تغییر و گردش شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی انجام دادند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تغییر شریک حسابرسی منجر به عملکردهای جسورانه در حسابداری شده و در نتیجه از کیفیت حسابرسی می‌کاهد. در مورد اثر تغییر شریک اصلی بر روی کیفیت حسابرسی نتایج نشان‌دهنده ارتباط معناداری نبود.

هرت و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا دیدگاه تردید حرفه‌ای ارتباط شفاف و مشخصی با کیفیت حسابرسی دارد. نمونه آماری این تحقیق شامل ۲۰۰ حسابرس مستقل بود. با استفاده از مقیاس ارائه شده برای ارزیابی سطوح تردید حرفه‌ای حسابران، آنها اثرات این تردیدگرایی را آزمون کردند و به طور کلی نتیجه گرفتند که حسابران با سطوح تردیدگرایی بالا بطور منظم رفتار متفاوتی را نسبت به حسابران با تردیدگرایی پایین نشان می‌دهند و در نتیجه حسابرسانی که تردیدگرایی بالاتری دارند کیفیت حسابرسی بالاتری را ارائه می‌دهند.

تری (۲۰۱۴) نشان داد که شک و تردید حرفه‌ای یکی از مهمترین رویکردهای حسابرسی است که در آن حسابرس نه فرض می‌کند که مدیریت متقلب است و نه فرض بر صداقت مطلق دارد؛ بلکه عواملی چون اخلاق، تجربه و.. روش‌های حسابرسی را، در جمع‌آوری شواهد به گونه‌ای مناسب به کار می‌برد و بیان می‌کند که یکی از علل شکست‌های حسابرسی و کیفیت پایین آن، نبود شک و تردید حرفه‌ای مناسب است.

مدل مفهوی پژوهش

مبتنی بر مبانی نظری، فرضیات و پیشینه پژوهش، مدل مفهومی تحقیق به صورت زیر می‌باشد.



شکل (۳): مدل مفهومی تحقیق

روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر طبقه بندی بر مبنای هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی است. همچنین، از نظر روش و ماهیت از نوع تحقیق همبستگی است.

روش‌ها و ابزارهای گردآوری اطلاعات

در این پژوهش گردآوری اطلاعات با استفاده از روش کتابخانه‌ای و با بررسی تحقیقات مرتبط داخلی و خارجی و استخراج مباحث از کتب، مقالات معتبر، مجلات علمی-پژوهشی و پایان‌نامه‌های دانشجویی انجام خواهد شد. گردآوری داده‌های اولیه به منظور بررسی و آزمون فرضیات با مراجعه به بانک‌های اطلاعاتی همچون تارنمای سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره آورد نوین صورت می‌گیرد.

جامعه و نمونه آماری

کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در یک بازه زمانی شش ساله، از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴، جامعه آماری پژوهش را تشکیل می‌دهند. بنابر اعلام تارنمای رسمی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران کلیه شرکت‌های پذیرفته شده تا پایان سال ۱۳۹۴ شامل ۴۹۶ شرکت در ۳۷ گروه صنعتی بوده‌اند. در این مطالعه برای انتخاب نمونه از روش غربال‌گری (حذفی) استفاده شد. برای این منظور معیارهای زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که یک شرکت کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان یکی از شرکت‌های نمونه انتخاب شده است. روند انتخاب نمونه در نگاره (۱) به تصویر کشیده شده است. حجم نمونه بر اساس معیارهای نگاره (۴) برابر ۱۱۴ شرکت می‌باشد.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

نگاره (۱): تعداد شرکت‌ها پس از غربالگری

تعداد	شرح
۴۹۶	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۳۹۴
-۹۷	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش از بورس برون رفت داشته اند
-۴۴	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند
-۶۵	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش سال مالی آنها به ۱۲/۲۹ ختم نمی‌شوند
-۴۳	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش سال مالی تغییر داده اند
-۳۵	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش به امور سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی
-۹۸	تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش بیش از سه ماه وقفه معاملاتی دارند
۱۱۴	تعداد شرکت‌های مورد بررسی

روش و ابزار تجزیه و تحلیل اطلاعات

به منظور تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات تحقیق از آزمون رگرسیون چندمتغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شد و بسته‌های نرم‌افزاری eviews و SPSS به کار گرفته شد.

مدل تحقیق، متغیرها و نحوه محاسبه آن‌ها

برای آزمون فرضیات پژوهش نیز از مدل رگرسیونی زیر استفاده می‌شود:

$$AQ_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 PS_{i,t} + \beta_2 VFR_{i,t} + \beta_3 MFR_{i,t} + \beta_4 AUDIT\ SIZE_{i,t} + \beta_5 Audit\ Sp_{i,t} + \beta_6 Audit\ Tenure_{i,t} + \beta_7 OCF_{i,t} + \beta_8 SIZE_{i,t} + \beta_9 LEV_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

متغیر وابسته

AQ = کیفیت حسابرسی. در این پژوهش کیفیت اقلام تعهدی به عنوان شاخصی از کیفیت خدمات حسابرسی در نظر گرفته شد.

متغیرهای مستقل

PS = تردید حرفه‌ای حسابرس. به منظور اندازه‌گیری تردید حرفه‌ای حسابرس از پرسش‌نامه هارت (۲۰۰۷) استفاده شد. برای ارتباط داده‌های پرسشنامه‌ای تردید حرفه‌ای با سایر داده‌های کمی تحقیق، داده‌های پرسشنامه‌ای تردید حرفه‌ای حسابرسان متناظر با شرکت-سالی که حسابرسی کرده بودند در اکسل داده‌ها قرار گرفت. به عبارتی حسابرسانی به سؤالات پرسشنامه پاسخ دادند که حسابرسی یکی از شرکت‌های نمونه آماری تحقیق را بر عهده داشتند. در مجموع ۱۱۴ شرکت مورد مطالعه توسط ۴۷ حسابرس مستقل عضو انجمن حسابداران رسمی، حسابرسی

شده بودند. برای اندازه‌گیری متغیر تردید حرفه‌ای حسابرس، پرسشنامه تردید حرفه‌ای با همکاری انجمن حسابداری رسمی برای این حسابرسان ارسال شد و پاسخ‌های دریافتی هر حسابرس در فایل اکسل داده‌ها متناظر با شرکت یا شرکت‌هایی که آن را حسابرسی کرده بودند، قرار گرفت.

VFR = تغییر اختیاری موسسه حسابرسی. متغیر مجازی است، در صورتی که تغییر اختیاری موسسه حسابرسی حاکم باشد، عدد یک در غیر این صورت عدد صفر.

MFR = تغییر اجباری موسسه حسابرسی. متغیر مجازی است، در صورتی که تغییر اجباری موسسه حسابرسی حاکم باشد، عدد یک در غیر این صورت عدد صفر.

متغیرهای کنترل

مبتنی بر مطالعات پیشین صورت گرفته، متغیرهای زیر به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شدند.

Audit size (اندازه موسسه حسابرسی): متغیر مجازی است، در صورتیکه سازمان حسابرسی باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر می‌گیرد.

Audit Sp: تخصص حسابرس در صنعت. این معیار از نسبت مجموع دارایی‌های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحبکاران در این صنعت بدست می‌آید (عبدل القادر و همکاران، ۲۰۰۹)

Audit Tenure: دوره تصدی حسابرس (عبدل القادر و همکاران، ۲۰۰۹).

OCF: جریان نقد عملیاتی تقسیم بر مجموع دارایی‌های شرکت t سال.

SIZE: لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت t سال.

LEV: نسبت اهرمی، که از تقسیم جمع بدهی‌ها بر جمع دارایی‌ها بدست می‌آید.

یافته‌های تحقیق

آمار توصیفی داده‌ها

نگاره (۲) آماره‌های توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد. کل مشاهدات پس از تعدیل بایت شرکت‌های فاقد شرایط لازم و حذف داده‌های پرت، برابر با ۱۱۴ شرکت بوده است. آمار توصیفی متغیرهای وابسته و مستقل شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، کمیته و بیشینه است.

نگاره (۲): آماره‌های توصیفی متغیرهای تحقیق

شرح متغیرها	میانگین	میانه	انحراف	کمیته	بیشینه
AQ	۰/۳۳۲	۰/۳۱۱	۰/۶۸۱	۰/۰۴۴	۰/۵۶۴
PS	۰/۴۳۲	۰/۸۱۱	۰/۶۸۱	۰/۱۴۴	۰/۸۶۴
VFR	۰/۳۰۳	۰/۳۴۷	۰/۴۵۶	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
MFR	۰/۴۵۲	۰/۴۳۲	۲۳۴.۱	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
Audit size	۰/۲۰۵	۰/۰۰۰	۱/۶۶۷	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
Audit Sp	۰/۱۸۸	۰/۰۰۰	۳۴۱.۱	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
Audit	۳/۵۶۴	۳/۰۰۰	۲/۸۷۷	۱/۰۰۰	۷/۰۰۰
OCF	۰/۱۱۹	۰/۱۳۶	۲/۹۶۴	۰/۰۳۱	۰/۳۰۹
SIZE	۱۳/۱۲	۰/۱۲	۱/۴۱	۹/۸۲	۱۹/۸۱
LEV	۰/۵۵۸	۰/۵۰۶	۱/۲۰۲۰	۰/۲۴۱۰	۰/۹۳۸۰

نگاره (۳) نیز ترکیب جمعیت شناختی حسابرسان که پرسشنامه تردید حرفه‌ای را پاسخ دادند، نشان می‌دهد. در مجموع ۱۱۴ شرکت مورد مطالعه توسط ۴۷ حسابرس مستقل عضو انجمن حسابداران رسمی، حسابرسی شدند.

نگاره (۳): ترکیب جمعیت شناختی حسابرسان مورد مطالعه

متغیر جمعیت شناختی	مقیاس	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۳۵	۷۴٪
	زن	۱۲	۲۶٪
سن	زیر ۳۵ سال	۷	۱۵٪
	۳۵ تا ۵۰ سال	۲۷	۵۷٪
	بالای ۵۰ سال	۱۳	۲۸٪

آزمون پایایی متغیرها

به منظور بررسی پایایی، از آزمون ایم، پسران و شین (۱۹۹۷) استفاده شد. نتایج این آزمون در نگاره (۴) نشان داده شده. با توجه به نتایج آزمون IPS چون مقدار P برای تمامی متغیرها کمتر از ۰/۰۵ است، در نتیجه این متغیرهای پژوهش در طی دوره پژوهش در سطح پایا بوده‌اند نتایج آزمون IPS نشان می‌دهد که، میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه استفاده از این متغیرها در مدل باعث بوجود آمدن رگرسیون کاذب نمی‌شود.

نگاره (۴): آزمون ایم، پسران و شین (IPS)

p-value	W-stat	متغیر	
۰/۰۰۵	۲۴/۱۷۷	AQ	کیفیت حسابرسی
۰/۰۰۲	۳۱/۸۸۹	PS	تردید حرفه ای حسابرس
۰/۰۰۲	۵۶/۵۹۷	VFR	چرخش اختیاری موسسه
۰/۰۰۲	۵۶/۳۸۳	MFR	چرخش اجباری موسسه
۰/۰۰۱	۷۸/۱۲۹	Audit size	اندازه موسسه حسابرسی
۰/۰۰۵	۲۴/۱۵۱	Audit Sp	تخصص حسابرس در صنعت
۰/۰۰۲	۶۲/۷۵۱	Audit Tenure	دوره تصدی حسابرس
۰/۰۰۲	۶/۲۷۵	OCF	وجه نقد فعالیت‌های عملیاتی
۰/۰۰۱	۷۵/۱۵۱	SIZE	اندازه شرکت
۰/۰۰۲	۵۵/۱۱۳	LEV	اهرم مالی

تعیین مدل مناسب برای تخمین مدل رگرسیون

با توجه به ادبیات پژوهش موجود و نیز ماهیت فرضیه‌های تحقیق در این پژوهش از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. بمنظور تعیین مدل مناسب (تلفیقی یا تابلویی یا اثرات ثابت یا تصادفی) برای آزمون فرضیات از آزمون‌های چاو و هاسمن استفاده شده است. نتایج مربوط به آزمون آزمون چاو (F لیمر) برای مدل رگرسیونی تحقیق حاضر در نگاره (۵) نشان داده شده است. در مورد مدل رگرسیونی نتایج آزمون چاو نشان می‌دهد فرض H_0 (مدل تلفیقی) تایید نمی‌شود. به بیان دیگر، آثار فردی یا گروهی وجود دارد و باید از روش داده‌های تابلویی (پانل) برای بر آورد مدل رگرسیونی تحقیق استفاده شود که در ادامه برای تعیین نوع مدل پانل (با اثرات تصادفی یا اثرات ثابت) از آزمون هاسمن استفاده می‌شود.

نگاره (۵): آزمون چاو

مدل رگرسیونی	مقدار بحرانی	آماره F	احتمال	نتیجه آزمون
تحقیق	۳۲/۷۷۶	۲۷۹/۱۱۱	۰/۰۰۰۰	رد فرض صفر

پس از مشخص شدن اینکه عرض از مبدأ برای سال‌های مختلف یکسان نیست، باید روش استفاده در برآورد مدل (اثرات ثابت یا تصادفی) تعیین گردد که بدین منظور از آزمون هاسمن استفاده می‌گردد. در آزمون هاسمن فرضیه H_0 مبنی بر سازگاری تخمین‌های اثر تصادفی را در مقابل فرضیه H_1 مبنی بر ناسازگاری تخمین‌های اثر تصادفی آزمون می‌نماید. نتایج مربوط به آزمون هاسمن برای مدل رگرسیونی تحقیق در نگاره (۶) نشان داده شده است. نتایج نشان داده که آماره χ^2 آزمون هاسمن برابر با ۹۸/۲۳۱، بدست آمده است که در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار می‌باشند که حاکی از تایید فرضیه H_1 است، بنابراین با توجه به آزمون هاسمن برازش مدل رگرسیونی این تحقیق با استفاده از مدل داده‌های پانل به روش اثرات ثابت مناسب خواهد بود.

نگاره (۶): آزمون هاسمن

مدل رگرسیونی تحقیق	آزمون هاسمن	آماره χ^2	احتمال	نتیجه آزمون
	مقدار	۹۸/۲۳۱	۰/۰۰۰۰	رد فرض صفر

آزمون فروض کلاسیک رگرسیون

پیش از برازش مدل‌های رگرسیون لازم است ابتدا مفروضات رگرسیون خطی مورد آزمون قرار گیرد.

آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای تحقیق

برای بررسی نرمال بودن توزیع متغیر وابسته از آزمون جاکوبرا استفاده شد. خروجی آزمون $J-B$ به شرح نگاره (۷) است. با توجه به نگاره فوق و آماره جاکوبرا از آنجائی که سطح معناداری برای متغیر وابسته بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه H_0 تایید شده بنابراین با اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت متغیر مزبور از توزیع نرمال برخوردار است.

نگاره (۷): آزمون جارکوبرا

نام متغیر	آماره جارکوبرا (J-B)	سطح معناداری	نتیجه
AQ	۱/۲۵۸	۰/۲۶۹	توزیع نرمال است

آزمون استقلال خطاها

جهت آزمون استقلال خطاها نیز از آزمون دوربین واتسون استفاده شد. اگر آماره دوربین - واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار گیرد، فرضیه H_0 آزمون (عدم همبستگی بین خطاها) پذیرفته می شود و در غیر این صورت H_1 تایید می شود. آماره دوربین واتسن به همراه ضریب همبستگی، ضریب تعیین، ضریب تعیین تعدیل شده و خطای استاندارد به شرح نگاره (۸) است. مقدار آماره دوربین - واتسون برای مدل رگرسیونی تحقیق مزبور در فاصله ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد است. بنابراین فرض H_0 مبنی بر عدم وجود خود همبستگی بین خطاها تایید می شود و می توان از رگرسیون استفاده کرد.

نگاره (۸): آزمون استقلال خطاها

مدل رگرسیونی تحقیق	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	آماره دوربین واتسن
	۰/۳۵۱	۰/۲۹۸	۱/۶۴۵

بررسی نرمال بودن توزیع خطاها

برای بررسی نرمال بودن توزیع خطاها از آزمون جارکوبرا استفاده شده است. خروجی آزمون $J-B$ به شرح نگاره (۹) است. با توجه به نگاره فوق و آماره جارکوبرا از آنجائی که سطح معناداری توزیع خطاها بیشتر از ۰/۰۵ است فرضیه H_0 تایید شده. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ می توان گفت توزیع خطاها از توزیع نرمال برخوردار است.

نگاره (۹): آزمون جارکوبرا

شرح	آماره جارکوبرا (J-B)	سطح معناداری	نتیجه
توزیع خطاها	۱/۱۱۲	۰/۲۸۸	توزیع نرمال است

ناهمسانی واریانس‌ها

به منظور برآورد واریانس ناهمسانی در این تحقیق از آزمون وایت استفاده شد. نتایج این آزمون در نگاره (۱۰) بیان آمده. آماره F در سطح خطای ۰/۰۵ معنی‌دار نیست. در نتیجه فرضیه صفر مبنی بر وجود ناهمسانی واریانس در سطح خطای ۰/۰۵ رد می‌شود. به همین دلیل می‌توان از مدل رگرسیونی OLS استفاده می‌شود.

نگاره (۱۰): نتایج حاصل از ناهمسانی واریانس

نتیجه آزمون	P-value	آماره وایت	مدل رگرسیونی
عدم وجود ناهمسانی	۰/۴۲۲	۲/۴۳۳	تحقیق

آزمون فرضیات تحقیق

پس از بررسی فروض کلاسیک، نتایج حاصل از برازش مدل‌های رگرسیونی تحقیق و به تبع آن فرضیه‌های تحقیق مورد بررسی و آزمون قرار می‌گیرد. همانطور که پیشتر گفته شد برای آزمون فرضیات تحقیق از مدل رگرسیونی زیر استفاده شده است:

$$\text{Audit Sp}_i = \beta_0 + \beta_1 \text{AQ}_{i,t} + \beta_2 \text{PS}_{i,t} + \beta_3 \text{VFR}_{i,t} + \beta_4 \text{MFR}_{i,t} + \beta_5 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_6 \text{LEV}_{i,t} + \beta_7 \text{OCF}_{i,t} + \beta_8 \text{Audit Tenure}_{i,t} + \beta_9 \text{SIZE}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

پس از آزمون مفروضات رگرسیون و اطمینان از برقراری آن‌ها، نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون فوق برای در نگاره (۱۱) ارائه شده است. مقدار آماره F (۱۱/۹۹۸) نیز حاکی از معناداری کل مدل رگرسیون می‌باشد. همان‌طور که در قسمت پایین نگاره (۱۳) مشخص شده است، ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده مدل فوق به ترتیب عبارتند از ۳۵/۱ درصد و ۲۹/۸ درصد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که در معادله رگرسیونی مزبور، تنها حدود ۲۹/۸ درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی توسط متغیرهای مستقل و کنترل مزبور تبیین می‌شوند. در این نگاره اعداد مثبت (منفی) در ستون مقدار ضریب نشان دهنده میزان تأثیر مستقیم (معکوس) هر یک از متغیرها بر تغییرات کیفیت حسابرسی شرکت‌های مورد بررسی است. بر این اساس در ادامه به آزمون و تفسیر فرضیات پرداخته می‌شود.

نگاره (۱۱): نتایج حاصل از برازش معادله رگرسیون

نام متغیر	ضریب متغیر	مقدار ضریب	آماره t	سطح معنی
عدد ثابت	. β	۵۲۲.۱	۲/۸۷۳	۰/۰۰۴
تردید حرفه ای حسابرس	β_1	۰/۲۳۴	۲/۰۷۳	۰/۰۴۹
چرخش اختیاری موسسه	β_2	۰/۴۶۷	۲/۸۳۸	۰/۰۰۷
چرخش اجباری موسسه	β_3	۰/۶۴۱	۱/۵۸۸	۰/۱۷۷
اندازه موسسه حسابرسی	β_4	۰/۲۱۹	۱/۱۵۸	۰/۳۲۲
تخصص حسابرس در صنعت	β_5	۰/۳۱۱	۲/۹۸۷	۰/۰۱۱
دوره تصدی حسابرس	β_6	۰/۵۰۱	۱/۳۶۱	۰/۲۴۲
وجه نقد حاصل از فعالیت‌های	β_7	۰/۸۱۱	۲/۸۴۷	۰/۰۰۶
اندازه شرکت	β_8	۰/۱۹۸	۲/۵۵۸	۰/۰۳۱
اهرم مالی	β_9	۰/۱۰۵	۲/۳۳۲	۰/۰۴۵
ضریب تعیین	۰/۳۵۱	آماره F	۱۱/۹۹۸	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۲۹۸	معنی داری (P-Value)	۰/۰۰۰	
		آماره دوربین واتسون	۱/۶۴۵	

فرضیه اول: بین تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری

وجود دارد.

مطابق با نگاره (۱۱) سطح معنی داری (sig) متغیر تردید حرفه‌ای حسابرس برابر با ۰/۰۴۹ می‌باشد، که این مقادیر کمتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۲/۰۷۳) بزرگتر از آماره t بدست آمده از نگاره با همان درجه آزادی است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، ضریب بدست آمده برای متغیر فوق در مدل رگرسیونی فوق معنادار می‌باشد، بنابراین فرضیه اول مبنی بر این که بین تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد تایید می‌گردد.

فرضیه دوم: بین چرخش اختیاری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری

وجود دارد.

مطابق با نگاره (۱۱)، سطح معنی داری (sig) متغیر چرخش اختیاری موسسه حسابرسی برابر با ۰/۰۲۷ می‌باشد، که این مقادیر کمتر از سطح معنی داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۲/۸۳۸) بزرگتر از آماره t بدست

آمده از نگاهه با همان درجه آزادی است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، ضریب بدست آمده برای متغیر فوق در مدل رگرسیونی فوق معنادار می‌باشد، بنابراین فرضیه دوم مبنی بر این که بین چرخش اختیاری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد، تایید می‌گردد.

فرضیه سوم: بین چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد.

مطابق با نگاهه (۱۱) سطح معنی‌داری (sig) متغیر چرخش اجباری موسسه حسابرسی برابر با ۰/۱۸۸ می‌باشد، که این مقادیر بیشتر از سطح معنی‌داری در نظر گرفته شده در پژوهش حاضر (۵٪) است؛ همچنین قدرمطلق آماره t مربوط به این متغیر (۱/۵۸۸) کمتر از آماره t بدست آمده از نگاهه با همان درجه آزادی است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵٪، ضریب بدست آمده برای متغیر فوق در مدل رگرسیونی فوق معنادار نمی‌باشد، بنابراین فرضیه سوم مبنی بر این که بین چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد رد می‌گردد.

نتیجه‌گیری

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه اول تحقیق نشان می‌دهد بین تردید حرفه‌ای و کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد و درصد کشف انحرافات و توانایی حسابرسان مستقل در گزارش انحرافات با اهمیت متاثر از ویژگی‌های شخصیتی آنان علی‌الخصوص تردید‌گرایی‌شان است. تائید فرضیه فوق بدین معناست که آن دسته از موسسات حسابرسی که از حسابرسان با دیدگاه قوی‌تر از تردید حرفه‌ای بهره می‌برند در صدور گزارش حسابرسی و کشف انحرافات مهم توانایی بیشتری دارند و به اصطلاح کیفیت حسابرسی‌شان بالاتر است. هر چند کیفیت حسابرسی متأثر از عوامل زیادی است اما تردید حرفه‌ای به عنوان مولفه‌ای مهم بر کیفیت حسابرسی موثر است، چون حسابرسان مستقل اجزای تشکیل‌دهنده یک موسسه حسابرسی هستند و زمانی موسسه حسابرسی می‌تواند به درستی عمل کند که از کارکنان ماهر با توانمندی روانی و شخصیتی بالا از جمله تردید حرفه‌ای؛ بهره‌مند باشد. این نتیجه منطبق با نتایج تحقیقات تری (۲۰۱۴)، هرت و همکاران (۲۰۱۳) و فرانسیس و همکاران (۲۰۰۸) می‌باشد.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه دوم تحقیق نشان می‌دهد بین چرخش اختیاری حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود دارد. با توجه به این یافته می‌توان نتیجه گرفت

که پدیده چرخش اختیاری حسابرسان می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد. از دید صاحب‌نظران و مراجع حرفه‌ای حسابداری و حسابرسی، فرآیند چرخش موسسات حسابرسی با قطع ارتباط بلندمدت میان صاحبکار و حسابرس، موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌آورد. چرخش اختیاری حسابرس هم به نوعی مانع از برقراری روابط بلندمدت شخصی میان صاحبکاران و حسابرس شده و هم معایب چرخش اجباری را در خود ندارد و منجر به بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. استقلال حسابرس، الزامی ضروری برای فراهم آوردن کیفیتی مناسب برای حسابداری و حسابرسی است. در سال‌های اخیر چرخش اختیاری حسابرسی یکی از راهبردهای مراجع حرفه‌ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها از جمله در ایران برای ارتقای استقلال حسابرسان مستقل و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی است. این نتیجه منطبق با نتایج تحقیقات لیندچید و همکاران (۲۰۱۰) و فرانسیس و همکاران (۲۰۰۸) است.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه سوم تحقیق نشان می‌دهد بین چرخش اجباری حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و مثبتی وجود ندارد. چرخش اجباری حسابرس می‌تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند. چرخش اجباری به خاطر فشارهای رقابتی، می‌تواند تهدید بزرگی برای کیفیت حسابرسی باشد. چرخش حسابرس به نوعی منجر به هدر رفتن تجربه حسابرس پس از چرخش می‌گردد و در نتیجه منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. به عبارتی با چرخش یک حسابرس از صنعتی به صنعت دیگر یا از شرکتی به شرکت دیگر، تمامی تجربیات قبلی حسابرس در صنعت یا شرکت قبلی بالا استفاده می‌شود و حسابرس در صنعت یا شرکت جدید تجربه اندکی دارد که می‌تواند منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود. این نتیجه نیز منطبق با نتایج تحقیقات کولینان و همکاران (۲۰۱۲) و فرانسیس و همکاران (۲۰۰۸) است.

مدیران شرکت‌ها با توجه به تأثیر قابل ملاحظه‌ای که در چرخش حسابرسان (ابقا و تغییر حسابرسان) دارند ممکن است با بهره‌گیری از این تأثیر، حسابرسانی را که اظهارنظر مطلوب و دلخواه مدیریت صادر می‌کنند، جایگزین حسابرسان قبلی کنند تا به این وسیله منافع خود را به حداکثر برسانند. این تأثیر مدیریتی منجر به فرسایش کیفیت حسابرسی می‌شود و عواملی را ایجاد می‌کند که ممکن است به شکست حسابرسی منتهی شود، بنابراین با توجه به نتیجه فرضیه تحقیق مبنی بر ارتباط مستقیم تردید حرفه‌ای حسابرس و چرخش اختیاری حسابرس به نهادهای

نظارتی همچون سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد می‌گردد در هنگام تدوین قوانین مرتبط با تردید حرفه‌ای حسابرس و چرخش موسسات حسابرسی، به ارتباط مستقیم تردید حرفه‌ای حسابرس و چرخش اختیاری حسابرس شرکت‌ها توجه نمایند. عمده‌ترین محدودیت‌های تحقیق حاضر که در تفسیر یافته‌های پژوهش و تعمیم آن باید مد نظر قرار گیرد به شرح زیر است:

(۱) برخی محدودیت‌ها در زمینه انتخاب نمونه از آن جمله عدم تغییر سال مالی، در دسترس نبودن اطلاعات مورد نیاز متغیرها و... قطعاً استفاده از دوره‌ها و تعداد شرکت‌های بیشتر بر اعتبار و روایی تحقیق خواهد افزود.

(۲) یکی از محدودیت‌های این تحقیق عدم استفاده از رگرسیون در سطح شرکت (رگرسیون سری زمانی) به دلیل کوتاه بودن سری زمانی هر شرکت بوده است.

برای انجام پژوهش‌های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

(۱) بررسی تأثیر متغیرهای همچون ساختار موسسات حسابرسی (از لحاظ تعداد کارکنان، رده شغلی کارکنان و مدارک حرفه‌ای آنها)، اندازه، تخصص موسسات حسابرسی بر کیفیت خدمات حسابرسی.

(۲) می‌توان موضوع تحقیق را در دیگر صنایع مورد بررسی قرار داد و انتظار می‌رود با توجه به تفاوت ماهیت فعالیت شرکت‌ها در صنایع مختلف نتایج متفاوتی حاصل شود.

(۳) یکی از محدودیت‌های تحقیق عدم استفاده از رگرسیون در سطح شرکت به دلیل کوتاه بودن سری زمانی هر شرکت بوده است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود در سال‌های آتی با در اختیار داشتن اطلاعات برای انجام تحقیق مشابه در بازه زمانی طولانی‌تر، این تحقیق با استفاده از رگرسیون سری زمانی در سطح شرکت انجام گردد.

(۴) بررسی مقایسه‌ای موضوع تحقیق، در نمونه‌های تفکیک شده بر اساس اندازه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به دو گروه بزرگ و کوچک.

(۵) بررسی مقایسه‌ای موضوع تحقیق، در نمونه‌های تفکیک شده بر اساس مراحل چرخه عمر (رشد، بلوغ و افول) شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار.

منابع

- Bandyopadhyay S. P. , CH. Chen, & Y. Yu, (2014). Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Market Concentration, and Audit Quality: Evidence from China, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Volume 30, Issue 1, PP. 18–31
- Baymani, H. & Vahidi Elizi, E. (2016). Investigating the Effect of Compulsory and Optional Rotation of Audit Institutions on Audit Quality in Companies Acquired in Tehran Stock Exchange, *First National Conference on Economics, Management and Accounting [in persian]*
- Beyer, A. & Guttman. I. (2012). Voluntary disclosure, manipulation and real effects. available online at: <http://ssrn.com/abstract=1647808>
- Cullinan, Charles P. Fangjun Wang, Bei Yang, Junrui Zhang (2012). Audit opinion improvement and the timing of disclosure, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 28, 333–343
- Daugherty B. E. , D. Dickins, R. C. Hatfield, & J. L. Higgs, (2013). Mandatory Audit Partner Rotation: Perceptions of Audit Quality Consequences, *American Accounting Association, Current Issues in Auditing*, Volume 7, Issue 1, PP. 30-35
- Francis, J. , Nanda, D. & Olsson, P. (2008). Voluntary disclosure, earnings quality, and cost of capital. *Journal of Accounting Research*, 46, 53–99
- Francis, J. R. (1999). A test of audit pricing in the small-client segment of the US audit markets', *The Accounting Review*, Vol. 62, January, pp. 145–57.
- Guttman, I. (2010). The timing of analysts' earnings forecasts. *The Accounting Review*, 85, 513–545.
- 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.
- Hurt, R. K, et al. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research, *journal of practice and theory*, Vol: 32, pp: 45-97
- Hurt, R. K. , M. Eining, and R. D. Plumlee. (2008). an experimental examination of professional skepticism. Working Paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1140267>.
- Leuz, C. & Wysocki, P. (2008). Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: a review and suggestions for future research. Working Paper, available online at <http://ssrn.com>
- Liao, C. H. (2011). The effect of stock-based incentives and governance mechanisms on voluntary disclosure of intangibles. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* ,27, 294–307
- Lindscheid, F. , and Pott, C, & Watrin, C. (2010). The Effect of Audit Engagement and Review Partner Rotation on Audit Quality. Working Paper, Institute of Accounting and Taxation of Germany.
- Lobo and Zhou. (2011). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?, *Journal of Accounting and Research* 44 (June): 561-583.
- Lowry, M. (2009). Discussion of 'Shareholder litigation and changes in disclosure behavior. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 157–159.

- Mouselli, S. , Jaafar, A. & K. Hussainey (2012). Accruals quality vis-à-vis disclosure quality: Substitutes or complements?. *The British Accounting Review*, 44
- Quadackers L et al, (2009). Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions; VU University Amsterdam.
- Reeb and Jaou S. (2013). The impact of mandatory audit rotation on audit quality and on audit pricing: the case of Italy. Academic research Unpublished.
- Turri, J. (2014). Skeptical Appeal: The Source-Content Bias, *A Multidisciplinary Journal*, ISSN: 0364-0213, pp: 1-18
- Velte P. and Markus S. (2012). 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 Governance*, Helsinki, Finland.
- Yaghobnejad, A. , Royayi, R. & Azinfar, K. (2012). Relationship between the Doubtfulness and Audit Quality, *Journal of Management Accounting*, 5 (14) , pp. 25-35 [in persian].
- Zarefar, A. , Andreas & Zarefar, Atika (2016) , The Influence of Ethics, Experience and Competency toward the Quality of Auditing with Professional auditor Scepticism as a Mederating Variable, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 219, 828 – 832

