

## بررسی رابطه بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهارنظر حسابرسی در شرکت های بورس اوراق بهادار تهران

فاطمه تلخابی

عضو هیات علمی موسسه آموزش عالی طلوع مهر، قم، ایران. (نویسنده مسئول).

fateme.talkhabi@yahoo.com

احسان سقائی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد قم، دانشگاه آزاد اسلامی، قم، ایران.

ehsansaghahi@yahoo.com

شماره ۱۷ / زمستان ۱۳۹۸ (جلد دوم) / صص ۵۴-۶۲  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره دوم)

### چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهارنظر حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. برای این منظور اطلاعات مالی ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش حذف غربالگری طی دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ بررسی گردید. معیار گزینش اظهارنظر حسابرس که متغیر وابسته این پژوهش نیز می باشد، یک متغیر مجازی است که با مقادیر یک و صفر نشان داده می شود. مقدار یک، برای گزارش حسابرسی مقبول و در غیر این صورت صفر در نظر گرفته شده است. همچنین برای اندازه گیری چرخش اجباری حسابرسان (متغیر مستقل) از یک متغیر مجازی استفاده می شود به این صورت که اگر در طی چهار سال متوالی، حسابرس شرکت تغییر کند آنگاه مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار صفر برای آن در نظر گرفته شده است. فرضیه پژوهش براساس رگرسیون لجستیک آزمون شد. نتایج پژوهش حاکی از آن است که فرضیه پژوهش مبنی بر این که، بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهارنظر حسابرسی رابطه وجود دارد، رد گردید.

**واژگان کلیدی:** گردش اجباری، اظهارنظر حسابرسی، چرخش اجباری حسابرسان.

### مقدمه

حسابرسی به دلیل نقش بااهمیتی که در اعتبار دهی به صورت های مالی دارد همواره از جایگاه بالایی در بازارهای سرمایه و حرفه حسابداری برخوردار است (حساس یگانه، ۱۳۹۵). رسوایی های مالی شرکت های بزرگ باعث شد ایالات متحده آمریکا برای جلب اعتماد دوباره عموم نسبت به صورت های مالی قانون ساربینز-اکسلی را به تصویب رساند که در بخش ۲۰۷ این قانون، بر لزوم اجرای پژوهش بیش تر روی مسئله گردش اجباری موسسه های حسابرسی تأکید شده است ولی با این حال وضع چنین مقرراتی از حیث فزونی منافع بر مخارج باید به دقت بررسی شود و ممکن است پیامدهای دیگری به دنبال داشته باشد (چی، ۲۰۱۱).

شواهد حاکی از آن است که با خصوصی شدن حرفه حسابرسی و گسترش مؤسسات خصوصی حسابرسی رقابت در بازار حسابرسی بیش تر شده که تغییر حسابرس و به دنبال آن تغییر اظهارنظرهای حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار به پدیده ای مرسوم تبدیل شده است. این موضوع می تواند قدرت حرفه ای و استقلال حسابرسی را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی به همراه داشته باشد. خصوصی بودن حسابرسی استقلال حسابرسی را کاهش

داده و باعث افزایش پدیده گزینش اظهارنظر شده است. هدف حسابرسی ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان است که در این صورت ظهور پدیده گزینش اظهارنظر می‌تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه حسابرسی را به همراه داشته باشد (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲).

در مورد موضوع چرخش حساب‌برسان، پژوهش‌های متعددی در سطح داخلی و خارجی انجام شده است ولی در عین حال یکی از مواردی که توجه کمتری به آن شده است رابطه بین چرخش اجباری حساب‌برسان و گزینش اظهارنظر حسابرسی است. از آنجایی که گزارش حساب‌برس برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حائز اهمیت است از این‌رو پرسش پژوهش این است که آیا گردش اجباری حساب‌برس موجب تغییر اظهارنظر حسابرسی وی می‌شود؟ این موضوع می‌تواند تأثیر مهمی در کیفیت حسابرسی بگذارد شواهد نشان می‌دهد که بین گردش اجباری حساب‌برس و گزینش اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد هر اندازه گردش اجباری حساب‌برس بیش‌تر باشد به همان اندازه گزینش اظهارنظر در بین حساب‌برسان بیش‌تر خواهد بود. با توجه به آنچه بیان شد و رابطه‌ای که ممکن است بین گردش اجباری حساب‌برس و نوع اظهارنظر حسابرسی وجود داشته باشد.

با توجه به اینکه گزارش‌گری مالی باید اطلاعات «مربوط» و «قابل‌اتکا» را در اختیار استفاده‌کنندگان قرار دهند، هر چه کیفیت و دقت اطلاعات بالا باشد، ارائه اطلاعات غلط کاهش می‌یابد و باعث افزایش کیفیت گزارش‌گری مالی می‌شود. پژوهش در حوزه کیفیت گزارش‌گری مالی در بازارهای سرمایه توسعه‌یافته‌ای مانند ایالات متحده از قرن نوزدهم آغاز شده است و پژوهش‌های فراوانی در این زمینه در دهه ۸۰ و ۹۰ انجام شده است. در برخی از بازارهای سرمایه نوپا مانند بازار سرمایه کشورهای در حال توسعه، پژوهش‌هایی در چند سال اخیر صورت پذیرفته است. با توجه به گسترش بازار سرمایه در ایران و افزایش روزافزون شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران لزوم انجام پژوهش علمی در این باره حس می‌شود و با توجه به خلاء موجود در این بخش از تحقیقات مالی به نظر می‌رسد انتخاب موضوع یادشده، گامی هرچند کوچک در راستای اعتلای تحقیقات به ارمغان داشته باشد. با توجه به پژوهش‌های قبلی و جستجو در سایت‌های علمی مشخص شد که پژوهش‌های بسیار گسترده‌ای در داخل و خارج از کشور در رابطه با هر یک از متغیرهای این پژوهش به عمل آمده است ولی هیچ پژوهشی به‌طور مستقیم به بررسی رابطه بین گردش اجباری حساب‌برس و گزینش اظهارنظر حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام نشده است و از این بابت موضوعی بدیع و تازه هست.

### تعریف چرخش اجباری حساب‌برس

بعد از ورشکستگی شرکت‌هایی همچون انرون و وردکام، توجه و نظر قانون‌گذاران و نهادهای نظارتی به سوی حساب‌برس و چرخش آنها بیشتر جلب گردید. در این ارتباط دو بخش ۲۰۳ و ۲۰۷ از قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲) به موضوع منع تصدی‌گری شرکای حساب‌برسی به مدت بیش از ۵ سال و انجام مطالعه در خصوص چرخش اجباری موسسات حسابرسی اختصاص یافته است. استدلال‌های پشتوانه چرخش اجباری حساب‌برس در دو مقوله ارتقای استقلال حساب‌برسان و تمرکز زدایی در بازار حسابرسی است و در نقطه مقابل آن مطالعات نشان می‌دهد که این عمل نه تنها سبب بهبود کیفیت حسابرسی نشده است، بلکه افزایش هزینه‌های حسابرسی را به همراه داشته است. افزایش هزینه‌ها به دلیل ضرورت کسب شواهد، شناخت در سال‌های اولیه حسابرسی و تمرکز گرای بی‌شتر در بازار به علت افزایش رقابت و کمتر شدن شانس موسسات کوچک بوده است که این موارد سبب به خطر افتادن امنیت شغلی حساب‌برسان می‌شود. به علارتی مفهوم حسابرسی اثربخش مطابق با آنچه مد نظر قوانین بوده است، عمل نشده است.

## چرخش موسسات حسابداری در ایران

در کشور ایران، کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی و سازمان بورس و اوراق بهادار تهران به موضوع چرخش شریک حسابرسی و چرخش اجباری موسسات حسابرسی پرداختند. طبق قسمت ب بند ۲۴ بخش ۱ استانداردهای حسابرسی ایران تحت عنوان استانداردهای کنترل کیفیت، مدیر مسئول کار حسابرسی صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، جهت رعایت الزامات آئین رفتار حرفه ای، بایستی پس از مدت مشخصی تغییر کند که این مورد حداکثر ۵ سال در نظر گرفته شده است (استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۱).

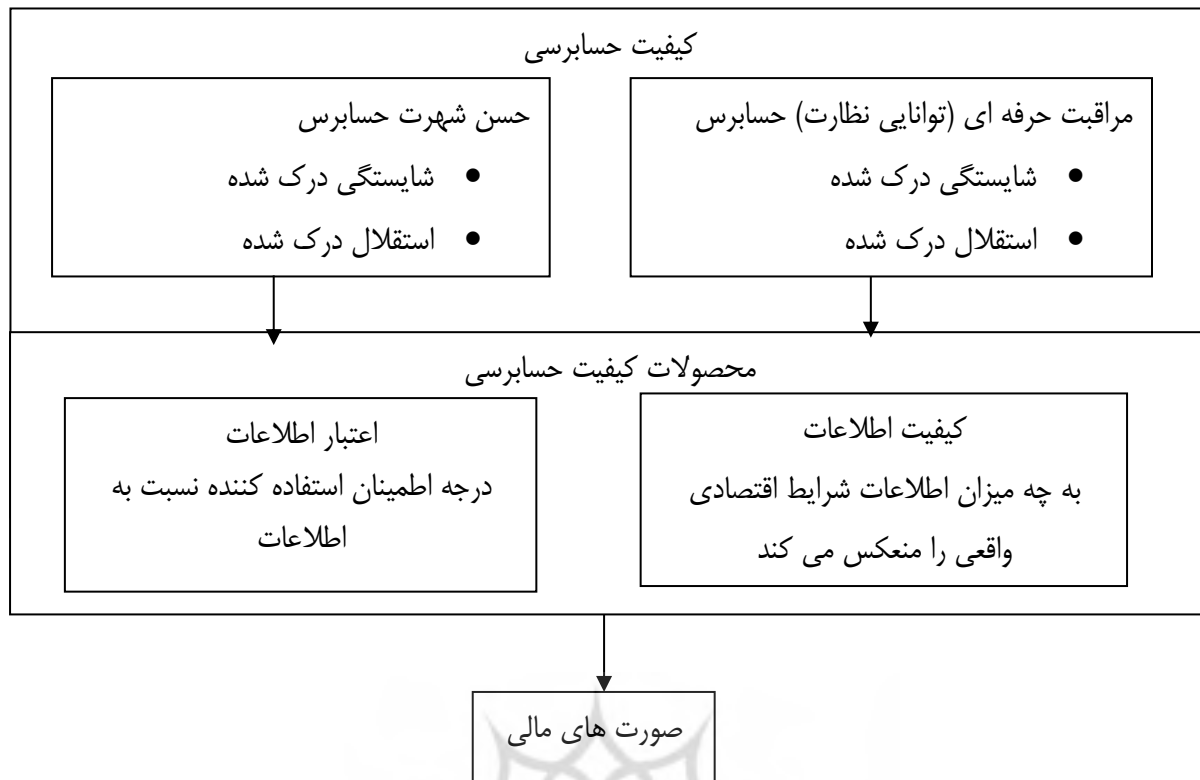
مطابق تبصره ۲ بند ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۸ مرداد ۱۳۸۵، موسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی زیر مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. ضمناً، در صورت خروج شرکا از موسسه قبلی، شریک مسئول کار در دوره ۴ سال قبل، نمی تواند با حضور به عنوان شریک در موسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. شروع مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل خواهد بود.

## چارچوب کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرس درباره صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی که توسط حسابرس کشف نشده است؛ و (ب) گزارش تحریف های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت ها، برخی از ویژگی های دی آنجلو را بازتاب می دهند.

تعریف دی آنجلو، ویژگی انتقادی از درک تاثیر حسابرسی بر اطلاعات صورت های مالی را نشان می دهد. بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، به توانایی حسابرس برای کنترل کیفیت اطلاعات تولیدی یا اطمینان بخشی از مطابقت آنها با اصول پذیرفته شده حسابداری می پردازد. مطابق قسمت (الف) از تعریف دی آنجلو این امر به شایستگی حسابرس یا توانایی کشف تحریف با اهمیت مربوط می شود. قسمت (ب) از تعریف فوق، یعنی احتمال گزارشگری تحریف مذکور، موکول به استقلال حسابرس می باشد. از آنجا که تضاد منافع بین استفاده کنندگان و تهیه کنندگان اطلاعات منجر به افزایش تقاضا برای حسابرسی می شود بنابراین استقلال باید ویژگی بنیادی حسابرسی باشد. درجه شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به اجزای کیفیت حسابرسی وابسته است. نکته مهمی که در تعریف دی آنجلو وجود دارد این است که این تعریف در زمینه ی احتمالات ارزیابی شده بازار جای می گیرد. از این رو، این تعریف به درک بازار از این که آیا حسابرس عملیات حسابرسی را با شایستگی انجام داده و نیز میزان درک از استقلال حسابرس، وابسته است. دی آنجلو با معرفی مفهوم درک بازار از شایستگی (صلاحیت) و استقلال حسابرس به سمت تاکید بر اجزای کیفیت حسابرسی تغییر جهت می دهد.

این مطلب به آنچه در بیانیه پژوهش حسابرسی شماره ۶ تحت عنوان توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورت های مالی توصیف شده است، مربوط می شود. حسن شهرت حسابرس اغلب در پژوهش های تجربی پیرامون کیفیت حسابرسی آزمون شده است؛ بنابراین اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم می باشد. در راستای بررسی کامل مطالب گذشته ارائه تعریفی که وضعیت مذکور را ترسیم کند، مطلوب به نظر می رسد.



#### نمودار ۱: چارچوب کیفیت حسابداری

نمودار (۱) برنامه ای را ارائه می کند که رابطه بین ابعاد مختلف کیفیت حسابداری را نمایش می دهد. این نگاره رابطه بین اجزای کیفیت حسابداری و محصولات کیفیت حسابداری و تاثیر آنها بر اطلاعات صورت های مالی را ارائه می کند. اجزای کیفیت حسابداری، یعنی حسن شهرت حسابرس و توانایی آگاهی دهنده گی حسابداری، از ادبیات دانشگاهی و حرفه ای بر گرفته شده است. اجزای مذکور دو محصول کیفیت حسابداری، یعنی اطلاعات معتبر و اطلاعات با کیفیت را تحت تاثیر قرار می دهند. حسن شهرت حسابرس بر دیدگاه استفاده کنندگان از مراقبت حرفه ای حسابرس استوار است که این مطلب هم عموماً غیر قابل مشاهده است. همان طور که والاس<sup>۱</sup> بحث می کند مراقبت حرفه ای حسابرس کیفیت اطلاعات را با بهبود مناسب، کاهش آلودگی و کاهش سوگیری اطلاعات تحت تاثیر قرار می دهد. این موضوع نشان می دهد که توانایی حسابرس برای ارائه اطلاعاتی درباره تفاوت بین شرایط اقتصادی گزارش شده صاحب کار و شرایط اقتصادی غیر قابل مشاهده و درست صاحب کار کمینه می باشد. مهمتر از همه این که مراقبت حرفه ای حسابرس باید با گزارش های مالی شرایط اقتصادی درست صاحب کار و کیفیت برتر اطلاعات ارتباط نزدیک تری داشته باشد. توانایی اثر بخشی نظارت حسابداری تحت تاثیر شایستگی و بی طرفی حسابرس (در واقع استقلال حسابرس) قرار دارد. حسن شهرت حسابرس به درک بازار از شایستگی و بی طرفی (استقلال ظاهری) حسابرس مرتبط می شود. این امر توانایی حسابرس برای افزایش اعتبار صورت های مالی (حتی در فقدان اطلاعات با کیفیت) را نمایش می دهد. حسن شهرت احتمالاً به عنوان ویژگی اندازه موسسه حسابداری است، در حقیقت توانایی نظارت حسابداری می تواند با نوع قرارداد حسابداری تغییر نماید؛ بنابراین همان طور که رسوایی های اخیر مانند رسوایی اندرسون<sup>۲</sup> اثبات کرده، حسن شهرت بالای

<sup>1</sup> vallas

<sup>2</sup> Anderson

حسابرس در کوتاه مدت منجر به درک معتبر اطلاعات با کیفیت پایین گردد بنابراین در سطح خرد می‌تواند رابطه مبهمی بین کیفیت اطلاعات درک شده و توانایی نظارت حسابرس وجود داشته باشد (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵). به هر حال در تنظیم مجدد واقعیت اطلاعات افشا شده، انتظارات معقولی باید وجود داشته باشد. در هر صورت اعتقاد نداریم که بحث مذکور برای رفع نیاز به تحقیق در باب رابطه ذکر شده کافی است.

### روش پژوهش

این پژوهش از نظر هدف کاربردی است و از لحاظ ماهیت پژوهش از نوع توصیفی - همبستگی می‌باشد. روش شناسی پژوهش از نوع پس رویدادی است. اطلاعات مورد نیاز در رابطه با شرکت‌ها از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار استخراج می‌گردد. به منظور جمع‌آوری اطلاعات منعکس در صورت‌های مالی شرکت‌ها از بانک اطلاعاتی نرم افزار ره آورد نوین و پایگاه‌های اینترنتی مرتبط و سایر منابع استفاده شده است. فرضیه‌های پژوهش براساس تکنیک‌های آماری رگرسیون داده‌های تابلویی به روش اثرات ثابت و تصادفی آزمون می‌شوند. تحلیل‌های آماری با نرم افزار ایویوز صورت گرفته است.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه، عبارت آزمون‌پذیری است که رابطه قابل‌انتظار بین دو یا چند متغیر را به صورت دقیق و روشن بیان می‌کند. فرضیه را آزمون‌پذیر می‌نامند زیرا باید صحت آن از طریق آزمون بررسی شود (مؤمنی و آذر، ۱۳۷۹). با توجه به سؤالات، در این پژوهش یک فرضیه اصلی به شرح زیر تدوین و مورد آزمون قرار می‌گیرند:

فرضیه اصلی

بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه تحقیق در صورتی تأیید خواهد شد که ضریب برآوردی متغیر مستقل یعنی گردش اجباری حسابرس از نظر آماری معنی‌دار باشد.

### آزمونهای ریشه واحد در داده‌های تابلویی

برای تعیین پایایی<sup>۳</sup> متغیرهای مدل از آزمون‌های ریشه واحد در داده‌های تابلویی استفاده شد. پایایی متغیرها به معنی ثابت بودن میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های مختلف است. آزمونهای مختلفی نظیر آزمون شین و برادران، فیلیپس - پرون، هاردی، آزمون دیکی فولر، دیکی فولر افزوده شده و روش همبسته نگار جهت شناسایی پایایی متغیرهای مورد بررسی، وجود دارد که در این پژوهش از آزمون دیکی فولر<sup>۴</sup> استفاده شد. نتایج آزمون انجام شده در ارتباط با پایایی متغیرهای تحقیق در جدول (۱) ارائه شده است.

<sup>3</sup> Stationary

<sup>4</sup> Augmented Dicky Fuller

جدول ۱: خلاصه نتایج آزمون ریشه واحد\_آزمون دیکی فولر

نتیجه	سطح معناداری	آماره آزمون	علامت اختصاری	متغیر
پایا	۰/۰۰	-۵/۶۴	OPINIONS	گزینش اظهارنظر حسابرسی
پایا	۰/۰۰	-۸/۲۶	AMR	گردش اجباری حسابرسی
پایا	۰/۰۰	-۱۸/۹۱	SIZE	اندازه شرکت
پایا	۰/۰۰	-۵/۷۸	LEV	اهرم مالی

منبع: یافته های پژوهش

### توصیف آماری متغیرها

در این قسمت پس از گردآوری داده‌ها و اطلاعات با استفاده از آمار توصیفی که شامل شاخص های مرکزی و پراکندگی مانند میانگین، انحراف معیار، کمترین و بیشترین داده و ... می‌باشد و به توصیف نمونه پرداخته می‌شود. به منظور شناخت بهتر ماهیت جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، لازم است این داده‌ها توصیف شود. توصیف آماری داده‌ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آن‌ها و پایه‌ای برای تبیین روابط بین متغیرهایی است که در پژوهش به کار می‌رود. براین اساس، قبل از اینکه به آزمون فرضیه‌های پژوهش پرداخته شود، متغیرهای کمی و کیفی تحقیق به صورت خلاصه در جداول شماره (۲)، (۳) و (۴) مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۲: شاخص‌های توصیفی - متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	علامت اختصاری	مشاهدات	میانگین	میانانه	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
اندازه شرکت	size	۸۴۰	۱۴,۲۸	۱۴,۰۵	۱,۴۵	۱۱,۰۴	۱۹,۲۵
اهرم مالی	lev	۸۴۰	۰,۶۱	۰,۶۱	۰,۲۵	۰,۰۲	۲,۰۵

منبع: یافته های پژوهش

جدول ۳: شاخص‌های توصیفی - متغیرهای کیفی پژوهش

مشاهدات		متغیر
مجموع مشاهدات	تعداد مشاهدات	
۸۴۰	۴۱۷	گزارش حسابرسی مقبول
	۴۲۳	سایر گزارشات حسابرسی



جدول ۴: شاخص‌های توصیفی - متغیرهای کیفی پژوهش

مشاهدات		متغیر
مجموع مشاهدات	تعداد مشاهدات	
۸۴۰	۵۰۰	گردش اجباری حسابرس
	۳۴۰	عدم گردش حسابرس

به‌طور کلی، روش‌هایی را که به وسیله آن‌ها می‌توان اطلاعات جمع‌آوری شده را پردازش کرده و خلاصه نمود، آمار توصیفی می‌نامند. این نوع آمار صرفاً به توصیف جامعه یا نمونه می‌پردازد و هدف از آن محاسبه پارامترهای جامعه یا نمونه تحقیق است (آذر و مؤمنی، ۱۳۸۹). در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی هم‌چون میانگین و میانه و شاخص‌های پراکندگی مانند انحراف معیار انجام شده است. در این ارتباط میانگین، اصلی‌ترین شاخص مرکزی است و متوسط داده‌ها را نشان می‌دهد، به‌طوری که اگر داده‌ها روی یک محور به صورت منظم ردیف شوند، مقدار میانگین دقیقاً نقطه تعادل یا مرکز ثقل توزیع قرار می‌گیرد. انحراف معیار از پارامترهای پراکندگی بوده و میزان پراکندگی داده‌ها را نشان می‌دهد. (مومنی و قیومی، ۱۳۹۰).

### خلاصه پژوهش

در این پژوهش به دنبال بررسی تاثیر رقابت در بازار حسابرسی بر گزینش اظهار نظر حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران فرضیه‌هایی را بررسی کردیم که شامل یک فرضیه می‌باشد. پس از جمع‌آوری داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران و پرسشنامه با انجام تحلیل‌های آماری در نرم افزار داده پرداز اکسل و نرم افزار اقتصادسنجی Eviews9 به نتایجی دست یافتیم که خلاصه نتایج در جدول زیر ارائه شده است.

جدول ۵: خلاصه نتایج

نتیجه	عنوان فرضیه	فرضیه
رد فرضیه	بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهار نظر حسابرسی ارتباط وجود دارد	فرضیه اول

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به مطالب بیان شده، این تحقیق به دنبال این سؤال است که آیا بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهار نظر حسابرسی ارتباط وجود دارد؟ بنابراین به منظور پاسخ به سؤالات فوق فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین گردید:

فرضیه تحقیق: بین گردش اجباری حسابرس و گزینش اظهار نظر حسابرسی ارتباط وجود دارد.

جهت آزمون فرضیه‌های فوق نمونه‌ای متشکل از ۱۲۰ شرکت از بین شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ انتخاب گردید. داده‌های موردنیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از صورت‌های مالی استخراج شده است. در صورت ناقص بودن داده‌های موجود در این بانک اطلاعاتی، به آرشیوهای دستی موجود در کتابخانه‌ی سازمان بورس اوراق بهادار و سایت اینترنتی مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار مراجعه گردید. با توجه به دلایل مشروحه در داده‌های پژوهش از نوع ترکیبی می‌باشند و همچنین به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های رگرسیونی استفاده گردید. با استفاده از داده‌های ترکیبی می‌توان به دو روش، مدل‌های رگرسیونی را تخمین زد (تلفیقی و پانل). به منظور تعیین روش تخمین از آزمون هاسمن و  $F$  لیمر استفاده گردید و در صورت استفاده از روش پانل، می‌توان به یکی از دو صورت مدل اثرات ثابت و اثرات تصادفی انجام گیرد که به منظور تشخیص نوع مدل، از آزمون هاسمن استفاده گردید. در این مدل چون از متغیرهای ساختگی سال و صنعت استفاده شده است نیازی به انجام آزمون هاسمن و  $F$  لیمر نیست و برای تخمین نهایی مدل پژوهش از آزمون لجستیک استفاده شده است، همچنین در آمار توصیفی مربوط به مشاهدات ارائه و تجزیه و تحلیل گردید. براساس نوع روش تخمین مشخص شده است، مدل پژوهش برآورد گردید و نتایج تخمین برای مدل فوق مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

#### منابع

- ✓ بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی، مهدی، (۱۳۹۲)، رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی، دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۰۸.
- ✓ بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۰)، بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳.
- ✓ بنی مهد، بهمن، مرادزاده فرد، مهدی، زینالی، مهدی، (۱۳۹۱)، اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس، حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۵، صص ۴۱-۵۴.
- ✓ پورحیدری، امید، بدری خیره مسجدی، احد، (۱۳۹۰)، بررسی ارتباط بین چرخش شریک حسابرسی و موسسات حسابرسی با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۵، شماره ۲، صص ۱-۲۴.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، تقوی فرد، محمدتقی، فرهمند سیدآبادی، محمد، (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۳، شماره ۳، صص ۳۳۳-۳۵۲.
- ✓ حساس یگانه، یحیی، جعفری، ولی الله، (۱۳۸۹)، بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، دوره ۳، شماره ۹، صص ۲۵-۴۲.
- ✓ رحیمیان، نظام الدین، جان فدا، رضا، (۱۳۹۳)، بررسی تاثیر چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، حسابرسی، نظریه و عمل، سال اول، شماره ۱، صص ۶۷-۹۰.
- ✓ عباس زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، حسینی پور، رضا، (۱۳۹۶)، فراتحلیل عوامل موثر بر اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره ۶، شماره ۱۰، صص ۸۹-۱۲۶.
- ✓ کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، محمدی، امیر، (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، دانش حسابداری، دوره ۲، شماره ۴، صص ۶۵-۸۲.



- ✓ Fakhroddin MohammadRezaei Norman Mohd-Saleh (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. First published: 22 September 2016 <https://doi.org/10.1111/acfi.12237> Cited by: 7
- ✓ Ling Chu, Dan A. Simunic, Minlei Ye, Ping Zhang. (2018). Transaction costs and competition among audit firms in local markets. *Journal of Accounting and Economics* Volume 65, Issue 1, February 2018, Pages 129-147
- ✓ Waymond Rodgers & Andrés Guiral & José A. Gonzalo, 2019. "Trusting/Distrusting Auditors' Opinions," *Sustainability, MDPI, Open Access Journal*, vol. 11(6), pages 1-16, March.
- ✓ Sultanoglu, B., Mungan, C., Sekerdag, U. and Oran, A. (2018), "The auditor's opinion modifications around domestic and global financial crises", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 26 No. 4, pp. 622-639. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-08-2017-0199>
- ✓ Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2), 265-285
- ✓ Corbella, S., Florio, C., Gotti, G. & Mastrolia, S. A. (2015). Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66. Cameran, M., Francis, J.R., Marra, A. & Pettinicchio, A. (2015). Are There Adverse
- ✓ Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence from the Italian Experience. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 1-24. Kwon, S.Y., Lim, Y. & Simnett, R. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 167-196.
- ✓ Change, W. and Choy, H., (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. Working paper, [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- ✓ Ruiz-Barbadillo, E., Nieves, G., and Nieves, C. (2009), Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence: evidence from Spain, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (1): 113-135
- ✓ Lu, T. & Sivara makrishnan, K. (2009). Mandatory audit firm rotation: Fresh look<sup>۵۵</sup> versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(2), 71-91.
- ✓ Lu, T. (2006) " Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?" *Journal of Accounting and Research* 44 (June): 561-583.
- ✓ Carcello J.V. & Nagy A.L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting Auditing. *A Journal of Practice & Theory*. Vol.23, Issue2. pp. 55. 69.
- ✓ Lennox, C.S. (2002). Opinion shopping, audit firm dismissals, and audit committees. [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- ✓ Carcello J.V. and Nagy A.L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 23 (2), 55-69.
- ✓ Jackson, A.B., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, 23 (5), 420 - 437.
- ✓ Mostafa, D. (2010). The Impact of the Auditor Rotation on the Audit Quality: A Field Study from Egypt. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1676224>.
- ✓ Brooks, L. Z. and Cheng, C.S. (2013). Agnes and Reichelt, Kenneth John, Audit Firm Tenure and Audit Quality: Evidence from U.S. Firms. CAAA Annual Conference 2013. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2201350>.
- ✓ Cameran, M., Annalisa, P. and Trombetta, M. (2014). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review* Forthcoming. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2420370>.