



چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی: هزینه‌ها و منافع

زهرا اباذری^۱
فرزانه نصیرزاده^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۴/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۱۷

چکیده

در سال‌های اخیر، مقررات متعددی با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابداری وضع شده است. چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابداری از جمله این مقررات هستند. هدف این تحقیق، بررسی مقایسه‌ای دیدگاه استفاده‌کنندگان در مورد رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابداری و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابداری با کیفیت حسابداری است. همچنین، این تحقیق درصد بررسی هزینه و منفعت مقررات مذکور می‌باشد. داده‌ها از طریق پرسشنامه، بین ۱۳۵ حسابرس و ۷۷ نفر از کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری (مدیران مالی، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری) در تهران توزیع شد. نتایج حاکی از آنست که، مقررات ذکر شده، موجب بهبود کیفیت حسابداری و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان می‌گردد. همچنین، طبق نتایج، اعمال مقررات مذکور بر هزینه حق‌الزحمه حسابداری بی تأثیر بوده و همچنین، بین نگرش حسابرسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری نسبت به تأثیر مقررات فوق بر کیفیت حسابداری و اعتماد استفاده‌کنندگان تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: چرخش اجباری مؤسسات حسابداری، محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابداری، هزینه - منفعت، اعتماد استفاده‌کنندگان، کیفیت حسابداری.

۱- کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۲- دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. (نویسنده اصلی) nasirzadeh@um.ac.ir

۱- مقدمه

در جوامع حرفه‌های امروز، از دید استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، اطلاعاتی قابل اعتماد تلقی می‌شود که یک سازمان مستقل بر فرآیند تهیه آن نظارت نماید. نمونه‌ای از اینگونه سازمان‌های مستقل، مؤسسات حسابرسی می‌باشد. مؤسسات حسابرسی عمدتاً واحدهای تجاری، ساختار کنترل داخلی و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی یعنی صورت‌های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند (برادران حسن‌زاده و همکاران، ۱۳۹۳، ص ۱۰۰؛ حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹، ص ۲۶). از طرف دیگر، اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی معقول و همچنین تخصیص بهینه منابع محدود، به وجود اطلاعات به موقع، معتبر و قابل اعتماد بستگی داشته (مرادزاده فرد و همکاران، ۱۳۹۱، ص ۹۲؛ مرادی و پورحسینی، ۱۳۸۸، ص ۱۶۸) و حسابرسی نیز در این رابطه به عنوان یک ابزار نظارتی، ایفای نقش می‌کند. در این صورت، صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده‌کنندگان برخوردار هستند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹، ص ۲۹).

ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی و نامشهود است. به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار می‌باشد. عوامل بسیاری بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است. از این جهت، مشخص نمودن چهارچوبی برای تعیین کیفیت حسابرسی، موضوعی با اهمیت محسوب می‌گردد. علاوه بر این، بررسی عوامل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی از دیدگاه عرضه‌کنندگان و متقاضیان خدمات حسابرسی درخور توجه است (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳، ص ۵۴). به گفته دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) هرچه کیفیت حسابرسی بیشتر باشد، صورت‌های مالی اطمینان‌بخشی بیشتری خواهند داشت، و استفاده‌کنندگان بهتر می‌توانند بر نتایج حاصل از کار حسابرسی اتکا کنند.

در سال‌های اخیر مقررات متعددی با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، وضع شده است. چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. به گفته متسیچ^۲ (۱۹۹۵)، تحقیق‌های آکادمیک می‌توانند ارتباط بین ابزار و اهداف این مقررات را ارزیابی نموده و در بررسی هزینه و منفعت آن‌ها مؤثر باشند. یافته‌های این تحقیق از چندین جنبه، ادبیات موجود را توسعه می‌دهد. با در نظر گرفتن این موضوع و با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجرا، پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، در تحقیق پیش رو سعی داریم تا طبق هدف اصلی تحقیق، ابتدا هزینه‌ها و منافع مقررات مذکور، پس از اجرا، از دیدگاه حسابرسان و سرمایه‌گذاران را مورد بررسی قرار دهیم. منافع مقررات، با عوامل افزایش کیفیت حسابرسی سنجیده می‌شوند. زیرا کیفیت حسابرسی با افزایش اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی، موجب ایجاد منفعت می‌گردد. هزینه‌ها نیز به دو شکل عوامل کاهشدهنده کیفیت و حق‌الزحمه

حسابرسى سنجيده مى شوند. سپس نقش و تأثير مقررات مذکور، در بهبود اعتماد استفاده کنندگان از گزارش‌هاى مالى را بررسى مى شود. در حقيقت، هدف ديگر اين تحقيق، بررسى تأثير چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسى و محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسى در بهبود اعتماد استفاده کنندگان نسبت به گزارش‌هاى مالى، مى باشد. بهبود اعتماد استفاده کنندگان از صورت‌هاى مالى نيز به عنوان يکى از منافع حاصل از مقررات مذکور محسوب مى شود. ساختار مقاله به شرح زير سازماندهى شده است. در قسمت بعد، پيشينه تحقيق مورد واکاوى قرار گرفته و فرضيه‌هاى تحقيق تبیین مى شوند. سپس، روش شناسى تحقيق تشریح شده و در پايان، نتيجه‌گيرى و پيشنهاده‌ها ارائه مى گردند.

۲- پيشينه و مبنای نظری فرضيه‌ها

ساختار کيفيت حسابرسى چند بعدى و نامشهود است. به همين دليل اندازه گيرى آن دشوار مى باشد. عوامل بسيارى بر کيفيت حسابرسى تأثير گذار است. از اين جهت، مشخص نمودن چهارچوبى براى تعيين کيفيت حسابرسى، موضوعى با اهميت محسوب مى گردد. علاوه بر اين، بررسى عوامل مؤثر بر بهبود کيفيت حسابرسى از ديده‌گاه عرضه کنندگان و متقاضيان خدمات حسابرسى در خور توجه است (مجتهدزاده و آقايى، ۱۳۸۳، ص ۵۴). به گفته دى آنجلو (۱۹۸۱) هرچه کيفيت حسابرسى بيشتر باشد، صورت‌هاى مالى اطمینان‌بخشى بيشترى خواهند داشت، و استفاده کنندگان بهتر مى توانند بر نتايج حاصل از کار حسابرسى اتکا کنند.

سهامداران خارجى نيمى توانند فرآيند کار حسابرسى انجام شده را مشاهده کنند. آن‌ها مستقيماً از ارزيابى کيفيت حسابرسى عاجز هستند. اين عدم توانايى در مشاهده فرآيند حسابرسى، بين کيفيت حسابرسى بدست آمده از کار حسابرسان (کيفيت واقعى حسابرسى) و کيفيت حسابرسى مشاهده شده از طرف استفاده کنندگان گزارش‌هاى مالى فاصله‌اى را ايجاد مى کند (مشايخ و ميمنت آبادى، ۱۳۹۳، ص ۵۴؛ رانک و اسميت^۳، ۲۰۱۴، ص ۳). به همين دليل، با توجه به اينکه انجام حسابرسى براى سهامداران و ساير استفاده کنندگان صورت‌هاى مالى داراى منفعت مى باشد، به منظور حفظ و توسعه اين منافع و در پاسخ به رسوايى‌هاى مالى سال‌هاى اخير، مقررات جديدى در اين زمينه وضع گردیده است. اين مقررات خود مى توانند موجب بهبود و گسترش منافع استفاده کنندگان از صورت‌هاى مالى گردند (بيکر و همکاران^۴، ۲۰۱۴، ص ۳۷۲؛ رانک و اسميت، ۲۰۱۴، ص ۱). به عبارت ديگر، به منظور افزايش کيفيت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسى، راهکارهاى مختلفى از سوي مراجع حرفه‌اى و صاحب‌نظران در اين حرفه ارائه شده است. يکى از پيشنهاده‌هاى مورد توصيه، چرخش منظم مؤسسات حسابرسى و محدوديت در ارائه ساير خدمات

حسابرسی است. چنانچه با اجباری شدن چرخش مؤسسات حسابرسی و اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، کیفیت کار بهبود یابد، این موضوع موجب افزایش منفعت استفاده‌کنندگان خواهد شد (رانک و اسمیت، ۲۰۱۴، ص ۳). از طرفی، به واسطه وضع این مقررات، انتظار می‌رود که اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی بهبود یابد. این موضوع نیز خود یک منفعت محسوب می‌گردد.

برخی دیدگاه‌ها، ویژگی‌های حسابرسان^۵ را در ارتباط با کیفیت حسابرسی در نظر می‌گیرند. به عبارت دیگر، منافع متفاوتی از جانب حسابرسان بدست می‌آید. برخی از این منافع به ویژگی‌های خاص حسابرسان، از جمله تخصص و صلاحیت حرفه‌ای کلی حسابرس - و نه در مورد یک صاحبکار خاص - و شناخت و تخصص صنعت مورد نیاز صاحبکار مرتبط است. حسابرسانی که یادگیری و تجربه آن‌ها متمرکز بر صنعتی خاص باشد، حسابرسان متخصص صنعت هستند (سلمون و همکاران^۶، ۱۹۹۹، ص ۱۹۳). حسابرسان متخصص صنعت، علاوه بر بهبود کیفیت حسابرسی (حبیب^۷، ۲۰۱۱، ص ۱۱۵)، هزینه‌های حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش خواهند داد (فلمینگ و همکاران^۸، ۲۰۱۴، ص ۳۵۴). ویژگی‌های منفعتی دیگر حسابرس، استقلال و محافظه‌کاری حرفه‌ای می‌باشد. استقلال حسابرس، یکی از اساسی‌ترین مباحث در حرفه حسابرسی است (علوی طبری و حاجی مرادخانی، ۱۳۹۴، ص ۹؛ محمد و حبیب^۹، ۲۰۱۳، ص ۱۱۸). محافظه‌کاری حرفه‌ای، گرایش حسابرس به داشتن ذهنی پرسشگر است. شرایطی که در آن، حسابرس نسبت به موارد تحریف با اهمیت به واسطه اشتباه یا تقلب هشیار بوده و ارزیابی منتقدانه‌ای از مدارک حسابرسی دارد (لی و همکاران^{۱۰}، ۲۰۱۳، ص ۲۱۳). پس، ویژگی‌های مؤثر بر کیفیت حسابرسی که در این تحقیق بررسی می‌شوند، "شناخت صنعت مورد نیاز صاحبکار"^{۱۱}، "تخصص صنعت مورد نیاز صاحبکار"^{۱۲}، "تخصص کلی"^{۱۳} - نه در مورد یک صاحبکار خاص -، "صلاحیت حرفه‌ای کلی"^{۱۴} - نه در مورد یک صاحبکار خاص -، "استقلال"^{۱۵} و "محافظه‌کاری حرفه‌ای"^{۱۶} می‌باشد. در تحقیق حاضر، کیفیت حسابرسی انجام شده و در واقع منفعت حاصل از آن، با شش عامل پیش گفته شده بررسی خواهد شد (فونتین و همکاران^{۱۷}، ۲۰۱۵، ص ۲؛ کارپنتر و ریمرز^{۱۸}، ۲۰۱۳، ص ۴۷؛ کارسلو و همکاران^{۱۹}، ۱۹۹۲، ص ۳).

از طرف دیگر، با ارائه سایر خدمات توسط حسابرسان مستقل می‌توان ادعا کرد که از میزان حق‌الزحمه حسابرسی کاسته خواهد شد. این کاهش، به دلیل افزایش در شناخت حسابرس از جمله شناخت مورد نیاز صاحبکار و آشنایی بیشتر حسابرس نسبت به عملیات شرکت می‌باشد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹، ص ۲۹؛ رانک و اسمیت، ۲۰۱۴، ص ۳؛ لیم و تان^{۲۰}، ۲۰۱۰، ص ۹۲۴؛

ديويس و همكاران^{۲۱}، ۲۰۰۹، ص ۵۲۰). در تحقيق حاضر، سعى داريم، تأثير دو مقررات مذکور در حق الزحمه حسابرسي را نيز به عنوان هزينه آن‌ها بررسي نماييم.

در اغلب كشورها، وجود مقررات چرخش مؤسسات حسابرسي به صورت مدون و رسمي موجب گرايش سرمايه‌گذاران بالفعل و بالقوه به استفاده از گزارش‌هاى حسابرسي با هدف تصميمگيري براي مبادله اوراق بهادار مي‌گردد. علاوه بر اين، فرآيند چرخش مؤسسات حسابرسي موجب ايجاد نگاهی نو نسبت به جاىگاه اين حرفه در جامعه، در ذهن ذينفعان خواهد شد (حساس يگانه و جعفري، ۱۳۸۹، ص ۲۶). اما در مقابل، از نظر بسياري از اعضاي حرفه حسابرسي، صاحبکاران و همچنين افراى که بر نتايج کار حسابرسي مستقل اتکا مي‌کنند، چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي در جهت منافع عموم نمى‌باشد (ادواردز^{۲۲}، ۲۰۱۴، ص ۳).

۲-۱- دیدگاه مخالفان چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي

به عقیده برخی صاحب‌نظران، چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي هزينه‌هاى تغيير و آغاز يک حسابرسي نخستين و به طور کلي حق الزحمه حسابرسي را افزايش خواهد داد. زيرا شناخت و تخصص مورد نياز صنعت صاحبکار در حسابرسي نخستين به مراتب کمتر خواهد بود (حساس يگانه و جعفري، ۱۳۸۹، ص ۳۶؛ رانک و اسميت، ۲۰۱۴، ص ۳؛ ليم و تان، ۲۰۱۰، ص ۹۲۴؛ ديويس و همكاران، ۲۰۰۹، ص ۵۲۰). برخی ديگر از مخالفان چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي ادعا مي‌کنند که با اعمال اين مقررات، كيفيت حسابرسي کاهش خواهد يافت (اسچوئر و کوئیک^{۲۳}، ۲۰۱۸، ص ۱۱۳؛ گوش و مون^{۲۴}، ۲۰۰۵، ص ۵۸۶). به عبارت ديگر، در دوره تصدى بسيار طولانى با يک صاحبکار خاص، ميزان يادگيري و شناخت حسابرسي افزايش نخواهد يافت. اما، با چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي و تغيير شرايط حسابرسي نيز فرآيند يادگيري تکميل و بهبود نمى‌يابد (بل و همكاران^{۲۵}، ۲۰۱۵، ص ۴).

۲-۲- دیدگاه موافقان چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي

بى‌شك، بحث‌هاى مختلف و موافقان و مخالفان بسياري در مورد چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي وجود داشته است (داو و فام^{۲۶}، ۲۰۱۴، ص ۴۹۴). طرفداران چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي معتقدند که با اعمال اين مقررات، فرصت براي فعاليتهاى ماندن خريد اظهارنظر^{۲۷} محدود خواهد شد (لو^{۲۸}، ۲۰۰۵، ص ۵۶۳). همچنين، با اجباري شدن چرخش مؤسسات حسابرسي استقلال ظاهري نيز بهبود خواهد يافت. با بهبود استقلال ظاهري حسابرسي، كيفيت حسابرسي از ديده‌گاه عموم استفاده‌کنندگان نيز افزايش خواهد يافت. اين موضوع يک منفعت محسوب مي‌شود. البته

شواهد در اين زمينه متناقض هستند (دنيلز و بوکر^{۲۹}، ۲۰۱۱، ص ۸۰؛ کاپلان و مالدین^{۳۰}، ۲۰۰۸، ص ۱۷۹؛ هاسی و لان^{۳۱}، ۲۰۰۱، ص ۱۷۱). برخي ديگر از طرفداران اعتقاد دارند که به دليل بروز برخي رسوايي‌هاي مالي در سال‌هاي اخير و کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌هاي مالي (از جمله سرمايه‌گذاران)، نياز به مقرراتي همانند چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي احساس مي‌گردد (کمران و همکاران^{۳۲}، ۲۰۰۵، ص ۳). با توجه به موارد پيش گفته شده فرضيه‌هاي زير را خواهيم داشت:

- فرضيه ۱: بين چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي و كيفيت حسابرسي رابطه مثبت معني‌داري وجود دارد.
 - فرضيه ۱-۱: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (استقلال) رابطه مثبت معني‌داري دارد.
 - فرضيه ۱-۲: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (محافظه‌کاري حسابرسي) رابطه مثبت معني‌داري دارد.
 - فرضيه ۱-۳: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (شناخت مورد نياز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معني‌داري دارد.
 - فرضيه ۱-۴: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (تخصص مورد نياز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معني‌داري دارد.
 - فرضيه ۱-۵: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (تخصص کلي و نه در مورد يک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معني‌داري دارد.
 - فرضيه ۱-۶: چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با كيفيت حسابرسي (صلاحيت حرفه‌اي کلي و نه در مورد يک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معني‌داري دارد.

۳-۲- دیدگاه مخالفان محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسي

ارائه ساير خدمات حسابرسي توسط حسابرسان مستقل امکان افزايش شناخت و تخصص مورد نياز صاحبکار (کوه و همکاران^{۳۳}، ۲۰۱۳، ص ۳؛ اسونستروم^{۳۴}، ۲۰۱۳، ص ۳۴۰؛ ويسنت و همکاران^{۳۵}، ۲۰۰۳، ص ۷۲۲)، و تخصص و صلاحيت حرفه‌اي کلي - و نه در مورد يک صاحبکار خاص - (رانک و اسميت، ۲۰۱۴، ص ۴) را فراهم مي‌آورد. بهبود اين شناخت و تخصص‌ها، موجب ارتقا كيفيت حسابرسي خواهد شد (رانک و اسميت، ۲۰۱۴، ص ۴؛ آلومتری و همکاران^{۳۶}، ۲۰۰۹، ص ۶۰۲). حسابرسان متخصص صنعت، قادر به کسب دانش و تجربه خاص صنعت و آشنائي سريع

با محیط تجاری صاحبکار هستند. بنابراین، این افراد احتمال تکمیل سریع‌تر فرآیند حسابرسی نسبت به حسابرسان غیرمتخصص صنعت را خواهند داشت (علوی طبری و عارف منش، ۱۳۹۲، ص ۹). همچنین، ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط حسابرسان مستقل مقرون به صرفه بوده و منجر به کاهش هزینه‌ها می‌شود (راتزنگر ساکل و اسکونبرگر^{۳۷}، ۲۰۱۸، ص ۵۳۶، چان و همکاران^{۳۸}، ۲۰۱۲، ص ۳۰۱؛ ویسننت و همکاران، ۲۰۰۳، ص ۷۲۳).

۲-۴- دیدگاه موافقان محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی

به گفته نوئالسکی و همکاران^{۳۹} (۲۰۱۸)، پاتزینگر ساکل و اسچونبرگر^{۴۰} (۲۰۱۵)، یانیلو^{۴۱} (۲۰۱۲) و کوئیک و وارمینگ - راسموسن^{۴۲} (۲۰۰۹) ارائه سایر خدمات حسابرسی همزمان با حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی انجام شده را تحت تأثیر قرار خواهد داد. ارائه سایر خدمات حسابرسی، در صورتی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان با اهمیت باشد؛ می‌تواند زمینه‌ساز ایجاد نوعی وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار باشد. این وابستگی مالی، تهدیدی برای حسابرس در حفظ صاحبکار محسوب می‌شود (لیمپد و همکاران^{۴۳}، ۲۰۱۸؛ کوئیک و همکاران^{۴۴}، ۲۰۱۳، ص ۳۲۵؛ فرنکل و همکاران^{۴۵}، ۲۰۰۲، ص ۷۲). حسابرسان با ارائه خدمات غیر اطمینان‌بخشی در کنار حسابرسی مستقل سالیانه، منفعت مازادی کسب می‌کنند. منفعت مازاد حاصل، ممکن است انگیزه‌هایی را در حسابرسان شکل دهد. انگیزه‌هایی که در آن حسابرسان با هدف "حفظ مشتری"^{۴۶} رفتارهای آسان‌گیرانه‌ای با صاحبکار دارند. در این حالت، کیفیت واقعی حسابرسی کاهش خواهد یافت. هرچند، شواهد تجربی در این زمینه متناقض هستند (نوروش و رضائی، ۱۳۸۹، ص ۲؛ کنگ و همکاران^{۴۷}، ۲۰۱۸، رانک و اسمیت، ۲۰۱۴، ص ۳؛ بیٹی و همکاران^{۴۸}، ۲۰۱۳، ص ۵۹). با توجه به موارد پیش گفته شده در این زمینه، انتظار می‌رود:

- فرضیه ۲: بین محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت معنی‌داری وجود دارد.
 - فرضیه ۲-۱: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (استقلال) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
 - فرضیه ۲-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (محافظه کاری حسابرِس) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.

- فرضیه ۳-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (شناخت مورد نیاز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
- فرضیه ۴-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (تخصص مورد نیاز صنعت صاحبکار) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
- فرضیه ۵-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
- فرضیه ۶-۲: محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با کیفیت حسابرسی (صلاحیت حرفه ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص) رابطه مثبت معنی‌داری دارد.

با ارائه سایر خدمات توسط حسابرسان مستقل می‌توان ادعا کرد که از میزان حق‌الزحمه حسابرسی کاسته خواهد شد. این کاهش، به دلیل افزایش در شناخت حسابرسان از جمله شناخت مورد نیاز صاحبکار و آشنایی بیشتر حسابرسان نسبت به عملیات شرکت می‌باشد (کلامپس و همکاران^{۴۹}، ۲۰۱۵، ص ۲۷۹؛ اسونستروم و ساندگرین^{۵۰}، ۲۰۱۲، ص ۵۴). به عقیده برخی صاحب‌نظران، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی هزینه‌های تغییر و آغاز یک حسابرسی نخستین و به طور کلی حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش خواهد داد. زیرا شناخت و تخصص مورد نیاز صنعت صاحبکار در حسابرسی نخستین به مراتب کمتر خواهد بود (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۹، ص ۳۶؛ رانک و اسمیت، ۲۰۱۴، ص ۴؛ لیم و تان، ۲۰۱۰، ص ۹۲۴؛ دیویس و همکاران، ۲۰۰۹، ص ۵۲۰). با توجه به موارد پیش گفته شده انتظار داریم که:

- **فرضیه ۳:** چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی با هزینه حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
- **فرضیه ۴:** محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با هزینه حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبت معنی‌داری دارد.

نقش حسابرسان در بروز رسوایی‌های مالی در سال‌های گذشته مورد تردید است (عزیز و اموتسو^{۵۱}، ۲۰۱۴، ص ۳۰۹). بسیاری از صاحب‌نظران اعتقاد دارند که گاهی حسابرسان از فعالیت‌های انجام شده توسط شرکت که بر صورت‌های مالی تأثیر قابل توجهی دارد، آگاهی ندارند. این عدم آگاهی موجب انتشار اظهارنظری مقبول توسط حسابرسان می‌شود؛ که در آن صورت‌های مالی صاحبکار را درست منعکس می‌نماید. نمونه‌هایی از انتشار اظهار نظر مقبول توسط حسابرسان و بعد از مدتی ورشکستگی یکباره همان شرکت وجود دارد. این موضوع نشانه‌ای از ضعف در فرآیند حسابرسی می‌باشد (سیکا^{۵۲}، ۲۰۰۹، ص ۸۷۰). در ایران نیز پس از کشف تقلب بانکی سال ۱۳۹۰،

برخی کارشناسان ادعای شکست حسابرسی را مطرح کردند (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱، ص ۴). البته نمی‌توان چنین ادعا کرد که حسابرسان علت اصلی بروز رسوایی‌های مالی هستند. بلکه حسابرسان وظایف خود را در یک چهارچوب قانونی مشخص در نقش خود، به انجام می‌رسانند (جین و همکاران^{۵۳}، ۲۰۱۱، ص ۲۸۱۲؛ لمب^{۵۴}، ۲۰۱۰، ص ۷). از این منظر، می‌توان گفت هدف از وضع مقررات پیش گفته شده، حفظ و ارتقا اعتماد جامعه از جمله سرمایه‌گذاران به نتایج حسابرسی می‌باشد. بنابراین، اگر این مقررات، اعتماد استفاده‌کنندگان را ارتقا ندهد؛ در حقیقت هدف از وضع آن‌ها محقق نشده است (عزیز و اموتسو، ۲۰۱۴، ص ۳۰۹). پس با در نظر گرفتن این موارد، انتظار می‌رود،

- **فرضیه ۵:** چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی با بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی رابطه مثبت معنی‌داری دارد.
- **فرضیه ۶:** محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی با بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی رابطه مثبت معنی‌داری دارد.

۳- روش تحقیق

داده‌های تحقیق حاضر از طریق پرسشنامه بسته عزیز و اموتسو (۲۰۱۴) و رانک و اسمیت (۲۰۱۴) با اعمال برخی تغییرها، پس از بازآزمایی روایی محتوایی و سازه، و سنجش پایایی استفاده شد. پرسشنامه تحقیق، شامل دو بخش می‌باشد. بخش اول شامل سوالاتی در مورد ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان (از جمله، جنسیت، سن، شغل، سابقه کار و سمت شغلی) بوده و بخش دوم پرسشنامه شامل ۲۵ سؤال در زمینه فرضیه‌های تحقیق می‌باشد. پرسشنامه عنوان شده، بعد از اعمال تغییرهایی، به منظور سنجش روایی محتوایی، در اختیار خبرگان و صاحب‌نظران مربوطه قرار گرفته و نظرات آنان در جهت تحصیل هرچه بهتر روایی اخذ و اصلاحات مورد نظر صورت گرفت. همچنین، بعد از تکمیل حجم نمونه، به منظور سنجش روایی سازه، از روش آماری تحلیل عاملی اکتشافی استفاده شد. پایایی کلی پرسش‌نامه ۰/۸۸ می‌باشد، که به دلیل بالاتر بودن آلفای کرونباخ از ۰/۷، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جامعه شامل دو گروه حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی معتمد بورس که در شهر تهران دفتر داشته، و همچنین کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری عضو بورس اوراق بهادار تهران اعم از عام و خاص، می‌باشد. همچنین، پرسشنامه بین حسابرسان بالاتر از رده حسابرس توزیع و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری شامل مدیران مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری در اردیبهشت سال ۱۳۹۴ توزیع گردید.

به منظور تعیین حجم نمونه، از نرم افزار pass استفاده شد. با استفاده از نرم افزار pass، با در نظر گرفتن نتایج بدست آمده از مطالعه پایلوت^{۵۵} ۳۰ تایی، که از هر گروه نمونه انتخاب شده بود، با اندازه اثر ۰/۳ و ۰/۴ و با در نظر گرفتن حداقل توان ۸۰٪ برای آزمون کی دو تعداد ۱۳۳ نمونه برای گروه حسابرسان، و تعداد ۷۵ نمونه برای کارکنان بخش سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری تعیین گردید. از حدود ۳۰۰ پرسشنامه که در ابتدا توزیع شده بود، حدود ۲۲۱ پرسشنامه قابل قبول بدست رسید. با توجه به تخمین حجم مناسب نمونه، تعداد ۲۱۲ پرسشنامه شامل ۱۳۵ حسابرس و ۷۷ نفر از کارکنان بخش سرمایه‌گذاری شرکت‌های سرمایه‌گذاری در تجزیه و تحلیل مورد استفاده قرار گرفت.

۳-۱- اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه (ویژگی‌های جمعیت شناختی آزمودنی‌ها)

جدول ۱ اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه‌ها را ارائه می‌کند. همانطور که پیداست، ۱۳۵ نفر از پاسخ‌دهندگان حسابرس و ۷۷ نفر، از کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری شامل مدیران مالی، مدیران سرمایه‌گذاری، کارشناسان ارشد، کارشناسان و تحلیل‌گران شرکت‌های سرمایه‌گذاری هستند. لازم به ذکر است که، حدود ۱۸/۹٪ کل پاسخ‌دهندگان زن و ۸۱/۱٪ مرد می‌باشند. در تفسیر اطلاعات جمعیت‌شناسی باید گفت، اغلب پاسخ‌دهندگان مرد بوده و گروه حسابرسان حدود ۶۳٪ از نمونه مورد بررسی را تشکیل می‌دهند. همچنین، بخش اعظم سمت حسابرسان مورد بررسی، مربوط به حسابرسان ارشد (۳۸٪) و مدیران و شرکای حسابرسي (حدود ۳۰٪) بوده است، که جمعیت بیشتری را در نمونه نسبت به سمت‌های دیگر حسابرسان مانند سرپرستان و سرپرستان ارشد به خود اختصاص داده‌اند. سایر داده‌های ارائه شده نیز به همین ترتیب، قابل تفسیر است.

در جدول ۲ آماره‌های توصیفی مرتبط با پاسخ‌های هر گروه از متغیرهای مرتبط با فرضیه‌های تحقیق ارائه شده است. دامنه تغییرات متغیرهای تحقیق، طبق نتایج، ۴/۰۰ می‌باشد.

همانطور که در جدول ۲ نشان داده شده است، بیشترین میانگین مربوط به تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي بر اعتماد استفاده‌کنندگان و پایین‌ترین میانگین مربوط به تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسي بوده است. سایر میانگین‌ها، حد وسط این دو متغیر بوده‌اند. همچنین، با توجه به اینکه مقیاس ارزیابی سؤالات پرسشنامه بر اساس مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت است، و درجه‌بندی ۱ به معنی کمترین تأثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته و نمره ۵ نشان‌دهنده بیشترین تأثیر بوده است، در جدول ۲ با نام‌های بیشینه و کمینه نشان داده شده است.

جدول ۱- اطلاعات توصیفی مرتبط با نمونه

ردیف	فرآوانی	درصد
۱	شغل	حسابرس
		کارکنان شرکت سرمایه‌گذاری
		جمع
۲	جنسیت	زن
		مرد
		جمع
۳	سن	کمتر از ۳۰ سال
		۳۱-۳۵ سال
		۳۶-۴۰ سال
		۴۱ سال و بیشتر
		جمع
۴	سمت حسابرسان	حسابرس ارشد
		سرپرست
		سرپرست ارشد
		مدیر یا شریک
		جمع
۵	سمت کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری	مدیر مالی
		مدیر سرمایه‌گذاری
		کارشناسان و تحلیل‌گران سرمایه‌گذاری
		جمع
۶	تجربه کار	کمتر از ۵ سال
		۵-۱۰ سال
		۱۱-۱۵ سال
		۱۵ سال و بیشتر
		جمع

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- آمار توصیفی

متغیر	تعداد	میانگین	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
کیفیت حسابرسی (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۶۹۶	۰/۷۸۷	۵/۰۰	۱/۰۰
کیفیت حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۳۱۳	۰/۹۵۲	۵/۰۰	۱/۰۰
اعتماد استفاده‌کنندگان (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۹۵۲	۰/۸۴۱	۵/۰۰	۱/۰۰
اعتماد استفاده‌کنندگان (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۵۵۶	۰/۹۳۰	۵/۰۰	۱/۰۰
حق‌الزحمه حسابرسی (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۲۹۷	۰/۷۶۱	۵/۰۰	۱/۰۰
حق‌الزحمه حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)	۲۱۲	۳/۰۷۰	۰/۸۴۸	۵/۰۰	۱/۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در تحقیق حاضر، مقررات محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به عنوان متغیرهای مستقل می‌باشند. همچنین، کیفیت حسابرسی (شامل عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی)، حق‌الزحمه حسابرسی و اعتماد استفاده‌کنندگان به عنوان متغیرهای وابسته تحقیق هستند. بنابراین، به منظور تحلیل داده‌های رده‌ای تحقیق، از آزمون کی‌دو استفاده می‌شود.

جدول ۳- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

درجه آزادی	سطح معنی‌داری	مقدار کی‌دو	تأیید یا عدم تأیید فرضیه
۴	۰/۰۰۰	۲۴۲/۴۸	تأیید
۴	۰/۰۰۰	۹۴/۷۵	تأیید
۴	۰/۰۰۰	۱۸۲/۸۱	عدم تأیید
۴	۰/۰۰۰	۱۲۸/۱۹	عدم تأیید
۴	۰/۰۰۰	۲۴۰/۷۸	تأیید
۴	۰/۰۰۰	۱۳۷/۳۹	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بررسی تأثیر مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (فرضیه اول تحقیق) طبق نتایج آزمون کی‌دو انجام گرفته، سطح معنی‌داری کمتر از $0/0001$ است که کوچک‌تر از سطح خطای $0/05$ می‌باشد. بنابراین، این موضوع نشان‌دهنده تأیید فرضیه اول

می‌باشد. یعنی، بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد. حدود ۶۱٪ از پاسخ‌دهندگان در مورد تأثیر مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی گزینه "موافقم" را انتخاب نموده‌اند. پس، می‌توان گفت، از نظر دو گروه حسابرسان و سرمایه‌گذاران، با اعمال مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی بهبود خواهد یافت. به عبارت دیگر، با تأیید این فرضیه می‌توان چنین ادعا کرد که با چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و عدم تصدی طولانی مدت حسابرسان، به طور کلی کیفیت حسابرسی انجام گرفته، بهبود خواهد یافت. یعنی، حسابرسان در دوره تصدی قانونی کوتاه، فرصتی برای رفتارهای آسان‌گیرانه با هدف حفظ مشتری نخواهند داشت، و این موضوع خود می‌تواند موجب بهبود کیفیت حسابرسی گردد.

در ادامه، در جدول ۴ به منظور بررسی تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر هریک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی که در فرضیه‌های فرعی ۱-۱ تا ۱-۶ آمده است؛

جدول ۴- نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های فرعی اول

تأیید یا عدم تأیید فرضیه	مقدار کی‌دو	سطح معنی‌داری	درجه آزادی	
تأیید	۱۵۷/۹۵	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۱
تأیید	۱۳۷/۶۲	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۲
تأیید	۷۲/۰۰	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۳
تأیید	۸۰/۰۳	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۴
تأیید	۱۲۲/۹۱	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۵
تأیید	۱۷۷/۸۱	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق نتایج آزمون کی‌دو که به صورت مجزا برای هرکدام از عوامل کیفیت انجام گرفت، از نظر تمام پاسخ‌دهندگان، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر همه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی، تأثیر مثبتی دارد. به این ترتیب که، در مورد تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جمله متغیرهای استقلال حسابرس، محافظه‌کاری حسابرس، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص و صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص به ترتیب ۵۲٪، ۵۰٪، ۳۴٪، ۳۰٪، ۴۹٪، ۵۵٪ از پاسخ‌دهندگان گزینه "موافقم" را انتخاب

نموده‌اند. به عبارت دیگر، در تمامی متغیرهای ذکر شده، پاسخ‌دهندگان بیشتر موافق تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي بر کیفیت حسابرسي بودند. همانطور که پیش‌تر به آن اشاره شد، ساختار کیفیت حسابرسي چند بعدی و نامشهود است. به همین دلیل اندازه‌گیری آن دشوار می‌باشد. عوامل بسیاری بر کیفیت حسابرسي تأثیر گذار است. بر اساس تأیید فرضیه‌های فرعی اول، با اعمال مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي، همه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسي - استقلال حسابرسي، محافظه‌کاری حسابرسي، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص و صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص - بهبود خواهد یافت. به طور مثال، با چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي استقلال واقعی و ظاهری حسابرسي بیشتر شده و این موضوع موجب اعتماد بیشتر استفاده‌کنندگان به گزارش‌های مالی حسابرسي شده خواهد شد.

به منظور بررسی فرضیه دوم تحقیق نیز از آزمون کی‌دو استفاده شد. طبق نتایج این آزمون، سطح معنی‌داری کوچک‌تر از $0/0001$ و کمتر از سطح خطای $0/05$ می‌باشد. به این ترتیب، می‌توان گفت، فرضیه دوم تحقیق تأیید شده است. اکثریت پاسخ‌دهندگان (حدود 37% از پاسخ‌دهندگان) موافق این تأثیر بوده و گزینه "موافقم" را انتخاب کرده‌اند. بر اساس تأیید فرضیه دوم تحقیق، رابطه‌ای معنی‌دار بین محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي و کیفیت حسابرسي وجود دارد. به عبارت دیگر، با محدود کردن ارائه ساير خدمات حسابرسي توسط مقررات مربوطه، کیفیت حسابرسي از بسیاری از جنبه‌ها، بهبود خواهد یافت. این موضوع نوعی منفعت حاصل از اعمال این مقررات محسوب شده و می‌تواند موجب اعتماد بیشتر استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی گردد.

همچنین، به منظور بررسی تأثیر محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي بر هریک از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسي که در فرضیه‌های فرعی ۱-۲ تا ۶-۲ آمده است، در جدول ۵- مجدداً آزمون کی‌دو برای هریک از متغیرهای مؤثر بر کیفیت حسابرسي انجام گرفت.

طبق نتایج، اکثریت پاسخ‌دهندگان، نسبت به چهار عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسي نسبت به ساير عوامل موافق‌تر بودند. عواملی که پاسخ‌دهندگان بیشترین موافقت را داشتند، عبارت‌اند از: استقلال (38% پاسخ‌دهندگان)، محافظه‌کاری حرفه‌ای (37% پاسخ‌دهندگان)، صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص (41% پاسخ‌دهندگان) و تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص (37% پاسخ‌دهندگان). اما اغلب پاسخ‌دهندگان مخالف تأثیر محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي بر دو عامل شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار (36% پاسخ‌دهندگان)، و تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار (37% پاسخ‌دهندگان) می‌باشند. به عبارت دیگر، بر اساس

يافته‌ها، محدود کردن ارائه ساير خدمات حسابرسى، موجب ارتقا استقلال و محافظه‌كارى حرفه‌اى خواهد شد. يعنى، به طور مثال، در صورتى كه بخش اعظمى از درآمد يك حسابرس از طريق يك صاحبكار خاص كسب نگردهد، احتمال تبانى و تلاش براى موافقت با صاحبكار حداقل خواهد شد.

جدول ۵- نتايج حاصل از آزمون فرضيه‌هاى فرعى دوم

تأیید یا عدم تأیید فرضیه	مقدار کی دو	سطح معنی داری	درجه آزادی	
تأیید	۶۵/۵۰	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۱-۲
تأیید	۷۲/۶۲	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۲-۲
عدم تأیید	۹۴/۴۶	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۳-۲
عدم تأیید	۸۸/۳۸	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۴-۲
تأیید	۷۳/۶۶	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۵-۲
تأیید	۹۲/۵۲	۰/۰۰۰	۴	فرضیه ۶-۲

منبع: یافته‌هاى پژوهشگر

به منظور بررسى تأثیر اعمال چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسى بر هزینه حق الزحمه حسابرسى، فرضیه سوم تحقیق مورد بررسى قرار گرفت. بر اساس نتايج حاصل از آزمون کی دو در مورد این متغیر رده‌اى انجام شد، سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۰۰۱ و کوچک‌تر از سطح خطاى ۰/۰۵ می‌باشد. اما، به نظر اغلب پاسخ‌دهندگان (حدود ۴۵٪) چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسى بر هزینه حق الزحمه حسابرسى بی تأثیر است. در رتبه بعدى، از نظر حدود ۳۷٪ پاسخ‌دهندگان، با اعمال چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسى، حق الزحمه حسابرسى افزایش می‌یابد. این موضوع، عدم تأیید فرضیه سوم تحقیق را نشان می‌دهد. يعنى، چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسى بر هزینه حق الزحمه حسابرسى بی تأثیر است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، با چرخش مؤسسات حسابرسى، در برخى شرکت‌ها نوعى قدرت چانه‌زنى به منظور کاهش هزینه حق الزحمه حسابرسى ایجاد خواهد شد. این در حالى است كه، هزینه حق الزحمه حسابرسى نخستین به مراتب بالاتر می‌باشد. در مجموع، بر اساس یافته‌ها، می‌توان گفت، اعمال مقررات ذکر شده بر این هزینه اثرى ندارد.

به منظور بررسى فرضیه چهارم تحقیق نیز از آزمون کی دو استفاده شد. طبق نتايج، سطح معنی داری کمتر از ۰/۰۰۰۱ و کوچک‌تر از سطح خطاى ۰/۰۵ می‌باشد. اما به نظر اغلب پاسخ‌دهندگان (حدود ۳۹٪) محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسى بر هزینه حق الزحمه

حسابرسي بي تأثير است. در رتبه بعدي، از نظر حدود ۳۳٪ پاسخ‌دهندگان، با اعمال محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي، انتظار افزايش حق الزحمه وجود دارد. به عبارت ديگر، فرضيه چهارم تحقيق نيز تأييد نشده است و محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي بر هزينه حق الزحمه حسابرسي تأثيري ندارد. به عبارت ديگر، مي‌توان گفت، ارائه ساير خدمات حسابرسي، از نظر پاسخ‌دهندگان ارتباطي با ارائه حسابرسي ساليانه نداشته و در مجموع، بر اساس يافته‌ها، مي‌توان گفت، اعمال مقررات ذکر شده بر اين هزينه اثری نداشته است.

به منظور بررسي تأثير چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي بر بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌هاي مالي (فرضيه ۵)، از آزمون کي‌دو استفاده شد، که طبق آن، سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۰۱ و کوچک‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. پس، فرضيه پنجم تحقيق، تأييد شده است. يعني، چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي با بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌هاي مالي رابطه مثبت معنی‌داری دارد. همانطور که ۶۰٪ پاسخ‌دهندگان موافق اين موضوع بودند که رابطه مثبتی بين چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌هاي مالي وجود دارد.

فرضيه ششم تحقيق، به دنبال بررسي تأثير محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي بر بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌هاي مالي است. طبق آزمون کي‌دو انجام شده، سطح معنی‌داری کمتر از ۰/۰۰۱ و کوچک‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. اين موضوع، نشان‌دهنده تأييد فرضيه ششم تحقيق است. همانطور که ۴۹٪ پاسخ‌دهندگان موافق اين موضوع بودند که رابطه مثبتی بين محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌هاي مالي وجود دارد. از طرف ديگر، همانطور که پيش‌تر به آن اشاره شد، اعمال اين مقررات موجب بهبود کيفيت حسابرسي شده است. اين موضوع، نوعی منفعت بوده و مي‌تواند موجب اعتماد بيشتري استفاده‌کنندگان به صورت‌هاي مالي گردد.

با توجه به اين حقيقت که هر مقرراتي پس از اجرا، پيامدهاي متفاوتي خواهد داشت، هدف نهايي انجام اين تحقيق، بررسي هزينه و منافع مقررات چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي و اعمال محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي، پس از اجرا، از ديده‌گاه حسابرسان و سرمايه‌گذاران - کارکنان بخش سرمايه‌گذاري شرکتهای سرمايه‌گذاري اعم از خاص و عام - می‌باشد. به اين منظور، به دو روش مستقيم و غير مستقيم، اين بررسي انجام گرديد. در روش مستقيم، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد تا نظر خود را در زمينه هزينه و منافع مقررات مذکور بيان کنند. نتايج حاصل از آزمون کي‌دو نشان‌دهنده آنست که حدود ۴۸٪ پاسخ‌دهندگان (اکثريت پاسخ‌دهندگان)، به منفعت چرخش اجباري مؤسسات حسابرسي و حدود ۴۲٪ پاسخ‌دهندگان

(اکثریت پاسخ‌دهندگان) به منفعت محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی اظهار نظر کرده‌اند. این نتایج، با نتایج روش غیرمستقیم هماهنگی دارد. در روش غیر مستقیم، عوامل کاهش کیفیت حسابرسی، افزایش هزینه حق‌الزحمه حسابرسی و کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی، پس از اعمال مقررات به عنوان "هزینه"، و عوامل افزایش کیفیت حسابرسی، کاهش هزینه حق‌الزحمه حسابرسی و بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی پس از اعمال مقررات به عنوان نوعی "منفعت" حاصل از این مقررات محسوب می‌گردد. طبق تحلیل‌های حاصل از نظرهای پاسخ‌دهندگان ۶۳۶ پاسخ (از کل پاسخ‌ها) عوامل افزایشدهنده منفعت، و ۲۸۱ پاسخ (از کل پاسخ‌ها) عوامل افزایشدهنده هزینه را انتخاب نموده‌اند. پس، می‌توان ادعا نمود، از نظر حسابرسان و سرمایه‌گذاران، منافع حاصل از مقررات مذکور تقریباً دو برابر هزینه‌های آن می‌باشد.

۴- سایر یافته‌ها

۴-۱- تأثیر جنسیت و شغل در متغیرهای تحقیق

به منظور بررسی نقش جنسیت (زن و مرد) و شغل (حسابرسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری)، در کیفیت حسابرسی مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، اعتماد استفاده‌کنندگان مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، و حق‌الزحمه حسابرسی مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، از آزمون مقایسه میانگین دو جامعه^{۵۶}، استفاده شد.

جدول ۶- تأثیر نقش جنسیت بر هریک از متغیرهای تحقیق

تفاوت میانگین	سطح معنی‌داری	متغیر
	۰/۸۱	کیفیت حسابرسی (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)
	۰/۹۱	کیفیت حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)
	۰/۳۹	اعتماد استفاده‌کنندگان (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)
-۰/۳۷۸	۰/۰۲	اعتماد استفاده‌کنندگان (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)
-۰/۲۷۴	۰/۰۴	حق‌الزحمه حسابرسی (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی)
	۰/۵۶	حق‌الزحمه حسابرسی (محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سطح معنی‌داری تأثیر جنسیت بر متغیر اعتماد استفاده‌کنندگان مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي، ۰/۳۹ می‌باشد، که به دلیل بالاتر بودن این مقدار از سطح خطای ۰/۰۵ می‌توان گفت، جنسیت بر نگرش نسبت به اعتماد استفاده‌کنندگان پس از اجباری شدن چرخش مؤسسات حسابرسي، تأثیری ندارد. اما، در مقابل، سطح معنی‌داری تأثیر جنسیت بر متغیر اعتماد استفاده‌کنندگان مؤثر از محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي ۰/۰۲ و کوچک‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، بین میانگین مردان و زنان در زمینه اعتماد استفاده‌کنندگان بعد از اعمال محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي تفاوت معنی‌داری وجود دارد. یعنی، جنسیت بر نگرش نسبت به اعتماد استفاده‌کنندگان بعد از محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي تأثیرگذار است. طبق آزمون انجام شده، تفاوت میانگین دو جنسیت در زمینه این متغیر ۰/۳۷۸- است. همانگونه که در جدول ۶ نشان داده شده است، با توجه به میانگین متغیر مورد نظر، اعتماد استفاده‌کنندگان مؤثر از محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي در مردان بیشتر از زنان است.

جدول ۷- تأثیر نقش شغل بر هریک از متغیرهای تحقیق

متغیر	سطح معنی‌داری	تفاوت میانگین
کیفیت حسابرسي (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي)	۰/۰۲	-۰/۲۲۹
کیفیت حسابرسي (محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي)	۰/۸۴	
اعتماد استفاده‌کنندگان (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي)	۰/۰۳	-۰/۲۳۷
اعتماد استفاده‌کنندگان (محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي)	۰/۰۳	۰/۲۸۳
حق‌الزحمه حسابرسي (چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي)	۰/۰۳	۰/۲۲۲
حق‌الزحمه حسابرسي (محدودیت در ارائه ساير خدمات حسابرسي)	۰/۰۵	۰/۲۳۳

منبع: یافته‌های پژوهشگر

سطح معنی‌داری تأثیر شغل بر کیفیت حسابرسي مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي ۰/۰۲ و کوچک‌تر از سطح خطای ۰/۰۵ می‌باشد. پس، می‌توان گفت، بین میانگین حسابرسان و کارکنان شرکت‌های سرمایه‌گذاری در زمینه کیفیت حسابرسي مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي تفاوت معنی‌داری وجود دارد. یعنی، شغل بر نگرش به کیفیت حسابرسي مؤثر از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسي تأثیرگذار است. طبق آزمون انجام شده، تفاوت میانگین دو شغل در زمینه این متغیر ۰/۲۲۹- است. همانگونه که در جدول ۷ نشان داده شده است، با توجه به میانگین

متغير مورد نظر، نگرش نسبت به كيفيت حسابرسي مؤثر از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي، در بين كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى بيشتر از حسابرسان است. در مقابل، سطح معنى‌دارى تأثير شغل بر متغير كيفيت حسابرسي مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي، ۰/۸۴ مى‌باشد، كه به دليل بالاتر بودن اين مقدار از سطح خطاى ۰/۰۵ مى‌توان گفت، اشتغال بر نگرش نسبت به كيفيت حسابرسي مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي تأثيرى ندارد. از طرف ديگر، سطح معنى‌دارى تأثير شغل بر نگرش نسبت به دو متغير اعتماد استفاده‌كنندگان مؤثر از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي و اعتماد استفاده‌كنندگان مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي، هر دو ۰/۰۳ و كوچك‌تر از سطح معنى‌دارى ۰/۰۵ مى‌باشد. به عبارت ديگر، مى‌توان گفت، بين ميانگين حسابرسان و كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى در زمينه اعتماد استفاده‌كنندگان بعد از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي و بعد از اعمال محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي تفاوت معنى‌دارى وجود دارد. يعنى، شغل بر نگرش نسبت به دو متغير پيش گفته شده تأثيرگذار است. تفاوت ميانگين بين حسابرسان و كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى در مورد اين متغيرها به ترتيب، ۰/۲۳۷- و ۰/۲۸۳ مى‌باشد. همانگونه كه در جدول ۷ نشان داده شده است، با توجه به ميانگين متغيرهاى مورد نظر، نگرش نسبت به اعتماد استفاده‌كنندگان مؤثر از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي در كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى بيشتر از حسابرسان است. اما، در مقابل، نگرش نسبت به اعتماد استفاده‌كنندگان مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي، از نظر حسابرسان بيشتر است. سطح معنى‌دارى تأثير شغل بر دو متغير حق‌الزحمه حسابرسي مؤثر از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي و حق‌الزحمه حسابرسي مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي به ترتيب، ۰/۰۳ و ۰/۰۵ مى‌باشد. به اين معنى كه، شغل بر نگرش نسبت به حق‌الزحمه حسابرسي مؤثر از چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي (تفاوت ميانگين = ۰/۲۲۲)، و نگرش به حق‌الزحمه حسابرسي مؤثر از محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي (تفاوت ميانگين = ۰/۲۳۳) بين حسابرسان و كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى تأثيرگذار است. با توجه به اطلاعات گزارش شده در جدول ۷، ميانگين نگرش نسبت به اين متغيرها در حسابرسان بيشتر از كاركنان شركت‌هاى سرمايه‌گذارى مى‌باشد. يعنى، حسابرسان بيشتر از سرمايه‌گذاران معتقدند كه چرخش اجبارى مؤسسات حسابرسي و محدوديت در ارائه ساير خدمات حسابرسي بر حق‌الزحمه حسابرسي تأثيرگذار است.

به منظور تأييد مجدد يافته‌هاى فوق، از آزمون كى دو براى استقلال (جدول توافقى) - كه براى تعيين رابطه بين دو متغير رده‌اى مورد استفاده قرار مى‌گيرد - به تفكيك جنسيت و شغل استفاده

شد. بر اساس نتایج این آزمون، رابطه بین متغیرهای شغل و جنسیت با هریک از متغیرهای وابسته تحقیق، مجدداً تأیید گردید.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

صورت‌های مالی که با کیفیت بالا حسابرسی شده‌اند، از قابلیت اعتماد بیشتری نزد استفاده‌کنندگان برخوردار خواهند بود. به همین دلیل، با هدف حفظ استقلال و ارتقا کیفیت حسابرسی، مقررات متعددی در سال‌های اخیر وضع شده است. چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از جمله این مقررات هستند. اما، با توجه به این حقیقت که هر مقرراتی پس از اجرا، پیامدهای متفاوتی خواهد داشت، و امکان وجود تناقض بین تئوری و عمل وجود دارد، تحقیق حاضر به دنبال بررسی تأثیر مقررات پیش گفته شده، در کیفیت حسابرسی و در نهایت بررسی هزینه - منفعت آن بود.

یافته‌های تحقیق حاکی از تأیید فرضیه اول می‌باشد. به عبارت دیگر، می‌توان گفت، از نظر حسابرسان و سرمایه‌گذاران، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. همچنین تمامی فرضیه‌های فرعی ۱-۱ تا ۵-۱ تأیید گردیده است. یعنی، با اعمال چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی همه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جمله استقلال حسابرسان، محافظه‌کاری حسابرسان، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص و صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص بهبود می‌یابد. این موضوع با یافته‌های آسیایی (۱۳۹۲)، هاسی و لان (۲۰۰۱)، کاپلان و مالدین (۲۰۰۸) و دنیلز و بوکر (۲۰۱۱) منطبق و در تضاد با یافته‌های حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹)، گوش و مون (۲۰۰۵) و بل و همکاران (۲۰۱۵) است. به عقیده موافقان تأثیر مثبت چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، با ممنوعیت طولانی شدن رابطه بین حسابرسان و صاحبکار، احتمالاً استقلال حسابرسان افزایش خواهد یافت. چرا که رفتار یک حسابرسان آسان‌گیر، احتمال تصدی طولانی مدت او را با وجود ممنوعیت در سال‌های آتی کاهش می‌دهد. بنابراین، انتظار این است که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی استقلال حسابرسان را افزایش دهد. همچنین، با اجباری شدن چرخش مؤسسات حسابرسی استقلال ظاهری نیز بهبود خواهد یافت. با بهبود استقلال ظاهری حسابرسان، کیفیت حسابرسی از دیدگاه عموم استفاده‌کنندگان نیز افزایش خواهد یافت. وهدان و همکاران^{۵۷} (۲۰۰۵) ادعا می‌کنند، منافع چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی در قالب بهبود استقلال حسابرسان، نسبت به هزینه‌های شناخت اولیه از سیستم صاحبکار برتری دارد. از طرف دیگر، به گفته نجی^{۵۸} (۲۰۰۵)، با چرخش

اجباری مؤسسات حسابرسی، محافظه‌کاری حرفه‌ای بهبود خواهد یافت. به طوری که، با تصدی طولانی مدت و بدون چرخش مؤسسات حسابرسی، از شدت محافظه‌کاری و قضاوت حرفه‌ای کاسته خواهد شد. از طرف دیگر، بر اساس نتایج برخی تحقیق‌ها، با اعمال این مقررات تلاش حسابرس برای کسب شناخت و تخصص بیشتر - هم در سطح صاحبکار و هم به طور کلی - مشاهده شده است. همچنین، بر اساس نتایج این تحقیق و تأیید فرضیه اول می‌توان گفت، با اعمال چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، همه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از جمله استقلال حسابرس، محافظه‌کاری حسابرس، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار، تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص و صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص بهبود می‌یابد. به عبارت دیگر، با عدم تصدی طولانی مدت حسابرس و چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی، استقلال واقعی و ظاهری حسابرسان بهبود خواهد یافت و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از جمله سرمایه‌گذاران، بیشتر بر گزارش‌های مالی اعتماد خواهند داشت. در نتیجه با بهبود استقلال، محافظه‌کاری حرفه‌ای وی نیز بهبود خواهد یافت و گرایش حسابرس به داشتن ذهنی پرسشگر بیشتر خواهد شد. شرایطی که در آن، حسابرس نسبت به موارد تحریف با اهمیت به واسطه اشتباه یا تقلب هشیار بوده و ارزیابی منتقدانه‌ای از مدارک حسابرسی دارد. از طرف دیگر، با چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و بیشتر شدن تجربه حسابرس در شرکت‌های مختلف با ماهیت‌های متفاوت، تخصص کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص و صلاحیت حرفه‌ای کلی و نه در مورد یک صاحبکار خاص بهبود می‌یابد. همچنین، طبق نتایج می‌توان ادعا کرد که با اعمال این مقررات تلاش حسابرس برای کسب شناخت و تخصص بیشتر - هم در سطح صاحبکار و هم به طور کلی - مشاهده می‌گردد.

بر اساس تأیید فرضیه دوم تحقیق، اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. این یافته، در تضاد با یافته‌های نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵)، نوروش و رضانی (۱۳۸۹)، شلال نژاد و همکاران (۱۳۹۲)، هی و همکاران^{۵۹} (۲۰۰۶)، سینگچولولو^{۶۰} (۲۰۰۹)، آلومتری و همکاران (۲۰۰۹) و رانک و اسمیت (۲۰۱۴) می‌باشد. اما در مقابل، با نتایج تحقیق‌های نوری فرد و فیض پور اقدم (۱۳۹۱)، دی آنجلو (۱۹۸۱)، جو^{۶۱} (۲۰۰۷)، کوئیک و وارمینگ - راسموسن (۲۰۰۹) و یانیلو (۲۰۱۲) هماهنگی دارد. به گفته موافقان تأثیر مثبت اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر بهبود کیفیت حسابرسی، ارائه سایر خدمات حسابرسی همزمان با حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه، استقلال واقعی و ظاهری حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی انجام شده را تحت تأثیر قرار خواهد داد. ارائه سایر خدمات حسابرسی، در صورتی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان با اهمیت باشد،

می‌تواند زمینه‌ساز ایجاد نوعی وابستگی مالی حسابرس به صاحبکار باشد. این وابستگی مالی، تهدیدی برای حسابرس در حفظ صاحبکار محسوب می‌شود. همچنین طبق تحقیق دارت^{۶۲} (۲۰۱۱) وابستگی اقتصادی به طور کلی و ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط همان حسابرس مستقل سالیانه به طور خاص، از مهم‌ترین عوامل تهدید کننده استقلال حسابرس از نظر سرمایه‌گذاران هستند. پس با اعمال محدودیت در ارائه این خدمات، عوامل کاهنده کیفیت که پیش‌تر به آن اشاره شد، از بین خواهند رفت. اما، در مورد محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، به نظر پاسخ‌دهندگان، با اعمال این محدودیت، شناخت مورد نیاز در صنعت صاحبکار و تخصص مورد نیاز در صنعت صاحبکار بهبود نخواهد یافت. یعنی فرضیه‌های فرعی ۲-۳ و ۲-۴ تأیید نشده‌اند. این موضوع، با یافته‌های ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) و اسونستروم (۲۰۱۳)، همخوانی دارد. از نظر آن‌ها ارائه سایر خدمات حسابرسی توسط حسابرسان مستقل، امکان افزایش شناخت و تخصص مورد نیاز صاحبکار را فراهم می‌آورد. بدیهی است که، با اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی این افزایش محقق نخواهد شد. طبق نتایج این تحقیق نیز، به طور کلی اعمال مقررات محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی خواهد شد. به عبارت دیگر، با محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، استقلال ظاهری و حتی استقلال واقعی حسابرسی بهبود می‌یابد. زیرا فرصت حتی برای حسابرسانی که با هدف حفظ مشتری و کسب منافع نادرست، با صاحبکار سازش نموده و در انجام وظایف خود اهمال می‌کنند، به وجود نخواهد آمد. اما، از طرف دیگر، به دلیل تجربه کمتر حسابرس در ارائه خدمات متنوع، طبق نتایج، امکان افزایش شناخت و تخصص مورد نیاز صاحبکار فراهم نمی‌گردد و اعمال این مقررات موجب تضعیف شناخت و تخصص مورد نیاز صاحبکار خواهد شد.

با عدم تأیید فرضیه‌های سوم و چهارم تحقیق و بر اساس نتایج بدست آمده، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی بی‌تأثیر است. برخی از دیگر محققان، مانند ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) نیز به هیچ رابطه معنی‌داری در این زمینه دست نیافته‌اند. به گفته ویسننت و همکاران (۲۰۰۳) پارامترهای مختلفی مانند دانش حسابرس، ممکن است موجب بی‌تأثیر بودن اعمال این مقررات در حق‌الزحمه حسابرسی شود. طبق نتایج این تحقیق، می‌توان گفت، بی‌تأثیر بودن اعمال این مقررات بر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی به دلیل این حقیقت باشد که حتی با وجود اعمال مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی باز هم به دلیل نیاز حرفه، دانش حسابرس همواره نیاز به بروزرسانی دارد. این بروزرسانی موجب حفظ کیفیت حسابرسی در سطح معقول و در نتیجه عدم تغییر هزینه حق‌الزحمه حسابرسی خواهد شد.

با تأیید فرضیه پنجم و ششم تحقیق، می‌توان ادعا کرد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، موجب بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی می‌شود. این نتیجه، با یافته شارما و همکاران^{۶۳} (۲۰۰۸) و سیکا و همکاران^{۶۴} (۲۰۰۹) و عزیز و اموتسو (۲۰۱۴) انطباق دارد. آن‌ها ادعا می‌کنند که، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی سطحی از اعتماد را فراهم می‌آورد که در آن، انتظارات منطقی بازار و جامعه برآورده می‌گردد. به گفته کمران و همکاران (۲۰۰۵) به دلیل بروز برخی رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر و کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی (از جمله سرمایه‌گذاران)، نیاز به مقرراتی همانند چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی احساس می‌گردد. در این تحقیق، با توجه به نتایج به دست آمده می‌توان گفت، به دلیل بهبود کیفیت حسابرسی با اعمال مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، اعتماد استفاده‌کنندگان از جمله سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی بهبود خواهد یافت. در نهایت، پس از بررسی هزینه - منفعت مقررات چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی از دیدگاه دو گروه مورد بررسی، می‌توان گفت، منافع این مقررات نسبت به هزینه‌های آن برتری دارند. این یافته، با نتایج تحقیق‌های وهدان و همکاران (۲۰۰۵) منطبق و در تضاد با یافته‌های اییموبویی و کرتو^{۶۵} (۲۰۱۱)، بی‌تی و همکاران (۲۰۱۳) و رانک و اسمیت (۲۰۱۴) می‌باشد. وهدان و همکاران (۲۰۰۵) ادعا می‌کنند منافع چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی در قالب بهبود استقلال حسابرسی، نسبت به هزینه‌های شناخت اولیه از سیستم صاحبکار برتری دارد. با سنجش منافع مقررات، با عوامل افزایش کیفیت حسابرسی و هزینه‌ها به دو شکل عوامل کاهنده کیفیت و عوامل کاهنده حق‌الزحمه حسابرسی می‌توان گفت این مقررات موجب بهبود کیفیت حسابرسی شده‌اند. زیرا، کیفیت حسابرسی با افزایش اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی، موجب ایجاد منفعت می‌گردد. همچنین، بر اساس نتایج این تحقیق، چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، در بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان نسبت به گزارش‌های مالی تأثیر مثبتی دارد. بهبود اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نیز به عنوان یکی از منافع حاصل از مقررات مذکور محسوب می‌گردد.

با توجه به یافته‌های تحقیق مبنی بر تأثیر محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، پیشنهاد می‌شود کمیته حسابرسی جهت نظارت و تصویب انجام خدمات حسابرسی و سایر خدمات حسابرسی، نقش فعالی در شرکت‌های بورسی در این زمینه داشته باشد.

همچنین، پیشنهاد می‌شود با توجه به منافی که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دارد، این مقررات برای سایر شرکت‌های غیربورسی نیز ملزم و عملاً اجرا گردد، تا کیفیت حسابرسی و همچنین، سطح اعتماد استفاده‌کنندگان اقلیت نیز بهبود یابد.

به سازمان بورس اوراق بهادار و مقررات‌گذاران پیشنهاد می‌شود که با توجه به تأثیر مثبت چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و اعمال محدودیت در ارائه سایر خدمات حسابرسی، این مقررات در دوره‌های زمانی کوتاه‌تر و با شدت بیشتری اعمال گردند.



فهرست منابع

- ۱) آسیایی، محمدرضا، (۱۳۹۲)، "بررسی دیدگاه استفاده کنندگان از صورت‌های مالی در خصوص تأثیر چرخش اجباری مؤسسات حسابرِس بر کیفیت حسابرِس"، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد.
- ۲) برادران حسن‌زاده، رسول، بادآور نهندی و اسماعیلی گنجه کتاب، (۱۳۹۳)، "تأثیر ساختار مالکیت بر کیفیت حسابرِس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرِس، سال ۶، شماره ۲۳، صص ۹۹-۱۱۵.
- ۳) حساس یگانه، یحیی و جعفری، (۱۳۸۹)، "بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرِس بر کیفیت گزارش حسابرِس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، سال ۳، صص ۲۵-۴۲.
- ۴) حساس یگانه، یحیی و غلام زاده لداری، (۱۳۹۱)، "ارزیابی جامع کیفیت حسابرِس در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی"، دهمین همایش ملی حسابداری ایران دانشگاه الزهرا.
- ۵) شلال نژاد، حسین، وحیدی الیزئی و تمیمی، (۱۳۹۲)، "بررسی تأثیر ارائه خدمات غیرحسابرسی بر استقلال حسابرِس از دیدگاه سرمایه گذاران"، دومین همایش ملی بررسی راهکارهای ارتقا مباحث مدیریت، حسابداری، مهندسی صنایع در سازمان‌ها.
- ۶) علوی طبری، حسین و حاجی مرادخانی، (۱۳۹۴)، "رابطه کیفیت حسابرِس و نقد شوندگی سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرِس، سال ۷، شماره ۲۷، صص ۹۳-۱۰۹.
- ۷) علوی طبری، حسین و عارف منش، (۱۳۹۲)، "بررسی رابطه تخصص صنعت حسابرِس و تأخیر در ارائه گزارش حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، سال ۴، شماره ۱۴، صص ۷-۲۶.
- ۸) مجتهدزاده، ویدا و آقای، (۱۳۸۳)، "عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرِس مستقل از دیدگاه حسابرِس‌ان مستقل و استفاده کنندگان"، بررسی‌های حسابداری و حسابرِس، سال ۱۱، شماره ۳۸، صص ۵۳-۷۶.
- ۹) مرادزاده فرد، مهدی، عدیلی و ابراهیمیان، (۱۳۹۱)، "کیفیت حسابرِس، کیفیت سود و هزینه حقوق صاحبان سهام"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرِس، سال ۴، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۱۰.
- ۱۰) مرادی، مهدی و پورحسینی، (۱۳۸۸)، "بررسی برخی ویژگی‌های مالی و غیر مالی و مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، تحقیقات حسابداری، سال ۱، شماره ۱، صص ۱۶۸-۱۸۵.

۱۱) مشايخ، شهناز و ميمنت آبادي، (۱۳۹۳)، "افشاي حسابداري، كيفيت حسابداري، محافظه كاري شرطي و غير شرطي"، پژوهش‌هاي حسابداري مالي و حسابرسي، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۵۳-۷۰.

۱۲) نوروش، ايرج و رمضاني، (۱۳۸۹)، "بررسي عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسي از ديدگاه حسابرسان مستقل و استفاده كنندگان خدمات حسابرسي"، فصلنامه حسابداري مالي، سال ۲، شماره ۷، صص ۱-۲۲.

۱۳) نوري فرد، يداله و فيض پور اقدم، (۱۳۹۱)، "اثر خدمات غير حسابرسي مؤسسات حسابرسي"، بر نوع گزارش حسابرسي، فصلنامه دانش حسابداري و حسابرسي مديريت، سال ۱، شماره ۲، صص ۱-۱۳.

۱۴) نيكيخت، محمدرضا و مهرباني، (۱۳۸۵)، "بررسي اثر خدمات و ميزان حقالزحمه هاي غير حسابرسي مؤسسات حسابرسي بر استقلال حسابرسي"، بررسي‌هاي حسابداري و حسابرسي، سال ۱۳، شماره ۴۴، صص ۱۲۹-۱۴۷.

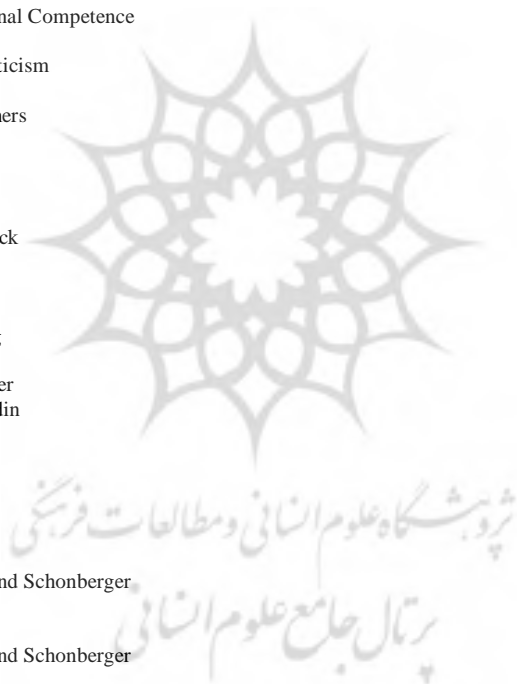
- 15) Almutairi, A.R., Kimberly, & Terrance, (2009), "Auditor Tenure, Auditor Specialization, and Information Asymmetry", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24, No. 7, pp. 600-623.
- 16) Aschauer, E & Quick, (2018), "Mandatory Audit Firm Rotation and Prohibition of Audit Firm-Provided Tax Services: Evidence from Investment Consultants' Perceptions", *International Journal of Auditing*, Vol. 22, No. 2, PP. 131-149.
- 17) Aziz, U-F & Omoteso, (2014), "Reinforcing Users' Confidence in Statutory Audit During a Post-Crisis Period", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 15, No. 3, PP. 308-322.
- 18) Baker, C. R., Bedard & Prat dit Hauret, (2014), "The Regulation of Statutory Auditing: An Institutional Theory Approach", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 5, PP. 371-394.
- 19) Beattie, V., Fearnley & Hines, (2013), "Perceptions of Factors Affecting Audit Quality in the Post-SOX UK Regulatory Environment", *Accounting and Business Research*, Vol. 43, No. 1, PP. 56-81.
- 20) Bell, T.B., Causholli & Knechel, (2015), "Audit Firm Tenure, Non-audit Services and Internal Assessments of Audit Quality", *journal of Accounting Research*, PP. 1-69, doi: 10.1111/1475-679X.12078
- 21) Cameran, M., Di Vincenzo & Merlotti, (2005), "The Audit Firm Rotation: A Review of the Literature", Working Papers Series of School of Management, *Bacconi University, Milan*.
- 22) Carcello, J.V., Hermanson & McGrath, (1992), "Audit Quality Attributes: The Perception of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users", *Auditing: a journal of practice and theory*, Vol. 11, No. 1, PP. 1-15.

- 23) Carpenter, T. D., & Reimers, (2013), "Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions", *Behavioral Research in Auditing*, Vol. 25, No. 2, PP. 45-69.
- 24) Chan, L., Chen., Janakiraman & Radhakrishnan, (2012), "Reexamining the Relationship Between Audit and Non-audit Fees: Dealing with Weak Instruments in Two-Stage Least Squares Estimation", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 27, No. 3, PP. 299-324.
- 25) Daniels, B. W., & Booker, (2011), "The Effects of Audit Firm Rotation on Perceived Auditor Independence and Audit Quality", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, No. 1, PP. 78-82.
- 26) Dao, M & Pham, (2014), "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 6, PP. 490 - 512.
- 27) Dart, E., (2011), "UK Investors' Perceptions of Auditor Independence", *British Accounting Review*, Vol. 43, No. 3, PP. 173-185.
- 28) Davis, L.R., Soo., & Trompeter, (2009), "Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts", *Contemporary Accounting Journal*, Vol. 26, No. 2, PP. 517-554.
- 29) De Angelo, L.E, (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, PP. 183-199.
- 30) Ebimobowei, A. & Keretu, (2011), "Mandatory Rotation of Auditors on Audit Quality, Costs and Independence in South-South, Nigeria", *International Business Management*, Vol. 5, No. 3, PP. 166-172.
- 31) Edwards, J. B, (2014), "The Battle Over Mandatory Audit Firm Rotation", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Published online in Wiley Online Library, PP. 3-10, DOI 10.1002/jcaf.21948.
- 32) Fleming, D., Hee & Romanus, (2014), "Auditor Industry Specialization and Audit Fees Surrounding Section 404 Implementation", *Review of Accounting and Finance* Vol. 13, No. 4, PP. 353-370.
- 33) Fontaine, R., Khemakhem., & Herda, (2015), "Audit Committee Perspectives on Mandatory Audit Firm Rotation: Evidence from Canada", *Journal of Management & Governance*, PP. 1-18. 10.1007/s10997-015-9308-2
- 34) Frankel, R., Johnson & Nelson, (2002), "The Relation Between Auditors' Fees for Non-Audit Services and Earnings Quality", *The Accounting Review*, Vol. 77 Supplement, PP. 71-105.
- 35) Ghosh, A. & Moon, (2005), "Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality", *American Accounting Association*, Vol. 80, No. 2, PP. 585-612.
- 36) Habib, A, (2011), "Audit Firm Industry Specialization and Audit Outcomes: Insights from Academic Literature", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, No. 2, PP. 114-129.
- 37) Hay, D., Knechel & Li, (2006), "Non-Audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence", *Journal of Business Finance & accounting*, vol. 33, No. 5-6, PP. 715-734.
- 38) Hussey, R., & Lan, (2001), "An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of U.K. Finance Directors", *Journal of Business Ethics*, Vol. 32, No. 2, PP. 169-178.

- 39) Ianniello, G, (2012), "Non-Audit Services and Auditor Independence in the 2007 Italian Regulatory Environment", *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 2, PP. 147-164.
- 40) Jin, J.Y., Kanagaretnam, & Lobo, (2011), "Ability of Accounting and Audit Quality Variables to Predict Bank Failure During the Financial Crisis", *Journal of Banking & Finance*, Vol. 35, No. 11, PP. 2811-2819.
- 41) Joe, J, (2007), "Do Auditor Provided Non-Audit Services Improve Audit Effectiveness?", *Contemporary Accounting Research CAAA*, Vol. 24, No. 2, PP. 467-487.
- 42) Kang, S.M., Hwang & Hur, (2018), "Non-Audit Services and Auditor Independence Depending on Client Performance", *Australian Accounting Review*, Online Version of Record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/auar.12243>.
- 43) Kaplan, S., & Mauldin, (2008), "Auditor Rotation and the Appearance of Independence: Evidence from Non-Professional Investors", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27, No. 2, PP. 177-192.
- 44) Klumpes, P., Komarev & Eleftheriou, (2015), "The Pricing of Audit and Non-Audit Services in a Regulated Environment: a Longitudinal Study of the UK Life Insurance Industry", *Accounting and Business Research*, Vol. 46, No.3, PP. 278-302.
- 45) Koh, K., Rajgopal, & Srinivasan, (2013), "Non-Audit Services and Financial Reporting Quality: Evidence from 1978 to 1980", Vol. 18, No. 1, PP. 1-33.
- 46) Kowaleski, Z.T., Mayhew & Tegeler, (2018), "The Impact of Consulting Services on Audit Quality: An Experimental Approach", *Journal of Accounting Research*, Vol. 56, No. 2, PP. 673-711.
- 47) Lambe, A, (2010), "Lessons from the Crisis Profession Engages in the Debate on the Future of Audit", *Accountancy Ireland*, Vol. 42, No. 4, PP. 7-8.
- 48) Lee, CH., Welker, & Wang, (2013), "An Experimental Investigation of Professional Skepticism in Audit Interviews", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 2, PP. 213-226.
- 49) Liempd, D. V., Quick & Warming-Rasmussen, (2018), "Auditor-Provided Non-audit services: Post-EU-Regulation Evidence from Denmark", *International Journal of Auditing*, Online Version of Record before inclusion in an issue, <https://doi.org/10.1111/ijau.12131>.
- 50) Lim, C.-Y. & Tan, (2010), "Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 27, No. 3, PP. 923-957.
- 51) Lu, T, (2005), "Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 44, No. 3, PP. 561-583.
- 52) Mattessich, (1995), "Conditional-Normative Accounting Methodology: Incorporating Value Judgements and Means-End Relations of an Applied Science", *Accounting, Organizations & Society*, Vol. 20, No. 4, PP. 259-284.
- 53) Mohamed, D.M & Habib, (2013), "Auditor Independence, Audit Quality and the Mandatory Auditor Rotation in Egypt, Education, Business and Society", *Contemporary Middle Eastern Issues*, Vol. 6 No. 2, PP. 116-144.

- 54) Nagy, L.A, (2005), "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen", *Accounting Horizons*, Vol. 19, No. 2, PP. 51-69.
- 55) Quick, R. & Warming-Rasmussen, (2009), "Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors", *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 2, PP. 141-162.
- 56) Quick, R., Sattler & Wiemann, (2013), "Agency Conflicts and the Demand for Non-Audit Services", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 4, PP. 323-344.
- 57) Ratzinger-Sakel, N. V.S. & Schonberger, (2018), "The Impact of Auditor Brand Name on Auditor Remuneration in a Large Private Client Segment", *International Journal of Auditing*, Vol.22, No. 3, PP. 536-553.
- 58) Ratzinger-sakel, N.V.S. & Schonberger, (2015), "Restricting Non-Audit Services in Europe – The Potential (Lack of) Impact of a Blacklist and a Fee Cap on Auditor Independence and Audit Quality", *Accounting in Europe*, Vol. 12, No. 1, PP. 61–86.
- 59) Ruddock, C, (2004), "Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is Auditor Independence Impaired?", *Contemporary Accounting Research CAAA*. Vol. 23, No. 3, PP. 701–746.
- 60) Ruhnke, K & Schmidt, (2014), "Changing the Institutional Framework of Statutory Audit: Internal Stakeholders' Perceptions of the Associated Benefit and Costs", *European Accounting Review*, pp. 1-21. DOI: 10.1080/09638180.2014.939683
- 61) Sharma, D.S., Boo & Sharma, (2008), "The Impact of Non-Mandatory Corporate Governance on Auditors' Client Acceptance, Risk and Planning Judgements", *Accounting & Business Research*, Vol. 38, No. 2, PP. 105-120.
- 62) Sikka, P, (2009), "Financial Crisis and the Silence of Auditors", *Accounting, Organizations, and Society*, Vol. 34, No. 6-7, PP. 868-873.
- 63) Sikka, P., Filling & Liew, (2009), "The Audit Crunch: Reforming Auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 2, PP. 135-155.
- 64) Sing-Chiu Lau,T, (2009), "Does the Performance of Non-Audit Services by Auditors Impair Independence? Evidence from Firms Post-Service Performance", papers.ssrn.com, The Hong Kong Polytechnic University, Hong Kong.
- 65) Solomon, I., Shields,. & Whittington, (1999), "What Do Industry-Specialist Auditors Know?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 37, No. 1, PP. 191-208.
- 66) Svanstrom, T, (2013), "Non-Audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms", *European Accounting Review*, Vol. 22, No. 2, PP. 337–366.
- 67) Svanstrom,T & Sundgren, (2012), "The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises", *International Journal of Auditing*, Vol. 16, No. 1, PP. 54–78.
- 68) Wahdan, M.A., Spronck,. Ali., Vaassen & Herik, (2005), "Auditing in Egypt: A Study of Challenges, Problems and Possibility of an Automatic Formulation of the Auditor's Report", *The 14th World Business Congress, IMDA, Granada, Spain*, 14-10, PP. 91-98.
- 69) Whisenant, S., Sankaraguruswamy & Raghunandan, (2003), "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41, No. 4, PP. 721-744

- ¹ De Angelo
- ² Mattessich
- ³ Ruhnke and Schmidt
- ⁴ Baker et al
- ⁵ Beneficial Attribute□
- ⁶ Solomon et al
- ⁷ Habib
- ⁸ Fleming et al
- ⁹ Mohamed and Habib
- ¹⁰ Lee et al
- ¹¹ Client-Specific Knowledge.
- ¹² Client-Specific Expertise.
- ¹³ General Expertise
- ¹⁴ General Professional Competence
- ¹⁵ Independence
- ¹⁶ Professional Scepticism
- ¹⁷ Fontaine et al
- ¹⁸ Carpenter & Reimers
- ¹⁹ Carcello et al
- ²⁰ Lim and Tan
- ²¹ Davis et al
- ²² Edwards
- ²³ Aschauer and Quick
- ²⁴ Ghosh and Moon
- ²⁵ Bell et al
- ²⁶ Dao and Pham
- ²⁷ Opinion Shopping
- ²⁸ Lu
- ²⁹ Daniels and Booker
- ³⁰ Kaplan and Mauldin
- ³¹ Hussey and Lan
- ³² Cameran et al
- ³³ Koh et al
- ³⁴ Svanstrom
- ³⁵ Whisenant et al
- ³⁶ Almutairi et al
- ³⁷ Ratzinger-Sakel and Schonberger
- ³⁸ Chan et al
- ³⁹ Kowaleski et al
- ⁴⁰ Ratzinger-Sakel and Schonberger
- ⁴¹ Ianniello
- ⁴² Quick and Warming-Rasmussen
- ⁴³ Liempd et al
- ⁴⁴ Quick et al
- ⁴⁵ Frankel et al
- ⁴⁶ Keep the Client
- ⁴⁷ Kang et al
- ⁴⁸ Beattie et al
- ⁴⁹ Klumpes, et al
- ⁵⁰ Svanstrom and Sundgren
- ⁵¹ Aziz and Omoteso



- ⁵² Sikka
- ⁵³ Jin et al
- ⁵⁴ Lambe
- ⁵⁵ Pilot
- ⁵⁶ Independent-Sample T Test
- ⁵⁷ Wahdan et al
- ⁵⁸ Nagy
- ⁵⁹ Hay et al
- ⁶⁰ Sing-Chiu Lau
- ⁶¹ Joe
- ⁶² Dart
- ⁶³ Sharma et al
- ⁶⁴ Sikka et al
- ⁶⁵ Ebimobwei and Keretu

