

بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی

یحیی حساس یگانه^۱، فرخ برزیده^۲، محمدتقی تقوی فرد^۳، محمد فرهمند سیدآبادی^۴

چکیده: هدف از این پژوهش، بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بازار بورس و اوراق بهادار تهران است. بر اساس الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، گردش حسابرسان مستقل اجباری شرکت های بورسی ایران، پس از حداکثر ۴ سال پی در پی الزامی شده است. فرضیه های پژوهش با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون چندمتغیره و مقایسه میانگین آزمون شدند. جامعه پژوهش حاضر مشتمل بر ۹۵ شرکت پذیرفته شده در بازار بورس و اوراق بهادار تهران، طی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۳ است. نتایج پژوهش نشان می دهد حق الزحمه حسابرسی مستقل، به موجب گردش اجباری افزایش می یابد و این افزایش بیش از افزایش معمول در گردش اختیاری حسابرسان است و به شرکت ها هزینه اضافی تحمیل می کند. پس از وضع الزامات یادشده، تفاوت شایان توجهی در سهم از بازار مؤسسه های حسابرسی با کیفیت بالا و پایین مشاهده نشد.

واژه های کلیدی: حق الزحمه حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی، سهم از بازار مؤسسه های حسابرسی، گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی.

۱. استاد گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۳. دانشیار گروه مدیریت صنعتی، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

۴. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۵/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۵/۰۵/۲۷

نویسنده مسئول مقاله: محمد فرهمند سیدآبادی

E-mail: Muhammad.farahmand@gmail.com

مقدمه

حسابرسی به دلیل نقش بااهمیتی که در اعتباردهی به صورت‌های مالی دارد، همواره از جایگاه بالایی در بازارهای سرمایه و حرفه حسابداری برخوردار است. به موجب نقش بااهمیت حسابرسی، همواره این نگرانی وجود دارد که آیا کیفیت حسابرسی به حدی است که بتواند این نقش پرمخاطره را به خوبی اجرا کند؟ رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ، به سلب اعتماد عمومی نسبت به کیفیت گزارش‌گری مالی شرکت‌ها و عوامل ناظر بر آن، به‌ویژه کیفیت حسابرسی مستقل منجر شده است. در ایالات متحده آمریکا، در واکنش به این رسوایی‌ها و با هدف بازگرداندن اعتماد عمومی نسبت به صورت‌های مالی، قانون ساربینز - آکسلی^۱ به تصویب رسید که مفاد مندرج در بخش ۲۰۳ این قانون، گردش شرکای حسابرسی را اجباری کرده است و در بخش ۲۰۷ نیز بر لزوم اجرای پژوهش بیشتر روی مسئله گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی تأکید شده است (چی، ۲۰۱۱). گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، همواره یکی از راهکارهای بالقوه برای بهبود کیفیت حسابرسی بوده و به‌طور ویژه در سال‌های اخیر و در پی پررنگ‌تر شدن نقش حسابرسان در بازارهای سرمایه، توجه بیشتری را نیز به خود جلب کرده است (هریس، ۲۰۱۲). با این حال، باید توجه کرد وضع چنین مقرراتی ممکن است در کنار اهدافی که به دنبال برآورده ساختن آنها است، پیامدهای دیگری نیز در پی داشته باشد. به‌طور کلی، هر مقرراتی با هر هدفی که تدوین و ابلاغ می‌شود، باید از حیث فزونی منافع بر مخارج، به‌دقت بررسی شود که البته این امر پس از اجرایی‌شدن مقررات و مشاهده پیامدهای آن از جنبه‌های مختلف و مشخص شدن میزان دستیابی به اهداف آن، میسر خواهد بود.

با توجه به اهمیت موضوع و وضع مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در ایران و با در نظر داشتن این مسئله که تا کنون اغلب پژوهش‌های خارجی اجرا شده در این زمینه و تمام پژوهش‌های داخلی، به جنبه تأثیر این‌گونه الزامات بر کیفیت حسابرسی تمرکز کرده‌اند، پژوهش حاضر برای اولین بار با در نظر گرفتن زمان رسیدگی بیشتر در حسابرسی اولیه (سال اول رسیدگی پس از گردش اجباری) که به‌طور طبیعی پس از اجباری‌شدن گردش حسابرسان با افزایش بیش از گذشته تعداد گردش مؤسسه‌های حسابرسی مواجه می‌شود، به بررسی اثرهای گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمة حسابرسی پرداخته است. افزون بر این، با در نظر گرفتن اینکه گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی پس از دوره‌ای معین، بحث تلاش حسابرسان برای به‌دست آوردن صاحبکاران جدید پس از گردش اجباری را جدی‌تر می‌کند، تأثیر گردش اجباری

مؤسسه‌های حسابرسی بر رقابت در بازار حسابرسی مسئله دیگری است که پژوهش حاضر به‌عنوان اولین پژوهش در این حوزه، آن را بررسی می‌کند. ساختار ادامه مقاله به این شرح است؛ ابتدا در ادامه مرور پیشینه نظری و تجربی پژوهش، مبانی و نحوه تدوین فرضیه‌های پژوهش تشریح می‌شود. بخش سوم به معرفی روش‌شناسی، مشخصات نمونه و متغیرهای بررسی می‌پردازد. در دو بخش پایانی نیز، ضمن ارائه مختصر نتایج آماری به‌دست‌آمده، نتیجه آزمون فرضیه‌ها بیان شده و تفاسیر آن به بحث گذاشته می‌شود.

پیشینه پژوهش

پیشینه نظری

مطابق با پیشینه نظری موضوع، گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی می‌تواند هم مزایا و هم مخارجی را در پی داشته باشد. از جمله رایج‌ترین مزایای مورد انتظار از این مقررات، می‌توان به حسابرسی صورت‌های مالی از دیدگاهی تازه، از بین رفتن پیوند اقتصادی بین حسابرس و صاحبکار که به‌طور بالقوه می‌تواند بی‌طرفی حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و همچنین افزایش میزان رقابت در بازار حسابرسی (مؤسسه‌های حسابرسی پس از دوره معینی تغییر می‌کنند و ناگزیرند با سایر مؤسسه‌های حسابرسی به‌منظور کسب صاحبکاران جدید رقابت کنند) و در نتیجه بهبود کارایی حسابرسی مستقل اشاره کرد. در مقابل، مخالفان گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی اعتقاد دارند این‌گونه الزامات هزینه‌هایی را هم به حساب‌رسان و هم به صاحبکاران آنها تحمیل می‌کند که از جمله مهم‌ترین هزینه‌های گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بنا بر ادعای مخالفان، می‌توان به کاهش توان نظارتی حساب‌رسان بر رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت به‌دلیل از بین رفتن اطلاعات مختص به صاحبکار در پی تغییرات مکرر حسابرس مستقل، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی به‌دلیل زمان‌بر بودن حسابرسی اولیه و کاهش سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ اشاره کرد (هریس، ۲۰۱۲).

در صفحه بعد به خلاصه‌ای از مهم‌ترین دیدگاه‌های ارائه‌شده در خصوص این موضوع با اشاره به طرف‌های مختلف ذی‌نفع و حامی هر دیدگاه اشاره شده است (جدول ۱). در ایران بر اساس الزامات «سازمان بورس و اوراق بهادار» که در مرداد ۱۳۸۶ ابلاغ شد، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس، حداکثر چهار سال پیاپی می‌توانند از یک حسابرس مستقل معین استفاده کنند و پس از اتمام دوره چهارساله، موظف‌اند حسابرس مستقل خود را تغییر دهند؛ از این رو شرکت‌هایی که تا قبل از مرداد ۱۳۹۰ چهار سال پیاپی از یک حسابرس استفاده

کرده‌اند، باید در مجامع عمومی عادی سالانه‌ای که پس از تاریخ یادشده برگزار می‌شود، حسابرس خود را تغییر دهند (شورای عالی بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶).

جدول ۱. دیدگاه‌ها پیرامون گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی

موافقان گردش اجباری	مخالفتان گردش اجباری	
<ul style="list-style-type: none"> افزایش استقلال حسابرس ایجاد دیدگاه تازه برای حسابرس توجه به حضور حسابرس بعدی ایجاد بازار پویا برای حرفه حسابرسی شکست انحصار در حرفه حسابرسی 	<ul style="list-style-type: none"> کمبود اطلاعات حسابرس جدید از دست رفتن اطلاعات حسابرس قبلی افزایش تحریف با اهمیت در سال اول تصدی شهرت حسابرس (انگیزه اقتصادی حسابرس) افزایش هزینه‌های حسابرسی در دسترس نبودن حسابرس مناسب 	استدلال‌ها
<ul style="list-style-type: none"> سرمایه‌گذاران و مصرف‌کنندگان (مؤسسه مشاوره در امور سرمایه‌گذاری) سازمان بورس و اوراق بهادار برخی کشورها از جمله ایران و چین و قانون «ساربینز-اکسلی» 	<ul style="list-style-type: none"> انجمن‌های حرفه‌ای: AICPA و فدراسیون حسابداران اروپایی، انجمن حسابداران خبره انگلستان و ولز، انجمن حسابداران رسمی استرالیا مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی 	طرف‌های حامی

منبع: با تلخیص از هامیلتون (۲۰۱۲)

مسئله اصلی در این پژوهش، بررسی هزینه‌های تحمیل شده به حسابرسان مستقل و صاحبکاران آنها، به موجب اجرایی شدن مقررات گردش الزامی مؤسسه‌های حسابرسی در ایران است. ضرورت بررسی این مسئله از آنجا نشئت می‌گیرد که با توجه به تجربه اندک کشورها در سطح جهان در خصوص این گونه الزامات و نیز، نبود اجماع بین صاحب‌نظران نسبت به خوب یا بد بودن الزامات یادشده، هنوز در عمل اظهار نظر نسبت به فزونی منافع بر مخارج این امر امکان پذیر نیست. پژوهش پیش رو در جهت کاهش این شکاف، تلاش می‌کند به‌طور خاص بر مخارج مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی تمرکز کند و به بررسی آثار آن بر حق‌الزحمه حسابرسی (هزینه برای صاحبکاران) و رقابت در بازار حسابرسی و سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی (هزینه برای مؤسسه‌های حسابرسی) بپردازد. بدیهی است نتایج این پژوهش علاوه بر ارائه شواهد تجربی در خصوص تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی ایران، به‌عنوان یکی از چند کشوری که به وضع این گونه الزامات اقدام کرده است، می‌تواند بازخوردهای مهمی برای سازمان بورس و اوراق بهادار تهران نسبت به هزینه‌های جانبی تحمیل شده به حسابرسان و صاحبکاران به‌موجب وضع این

الزامات فراهم آورد. این نتایج هم به‌منزله شواهد تجربی در تکمیل ادبیات حسابرسی و الزامات حاکم بر آن است و هم می‌تواند راه‌گشای بازنگری‌های آتی در الزامات یادشده باشد. ضرورت دیگر بررسی این موضوع از آنجا نشئت می‌گیرد که با توجه به وضع الزامات یادشده در چند کشور معدود، داده‌های لازم برای بررسی مناسب یا نامناسب بودن این نوع گردش بسیار اندک است و پژوهش‌های پیشین اغلب گردش اختیاری و به‌طور محدود گردش اجباری را بررسی کرده‌اند؛ از این رو در ادبیات این حوزه شواهد تجربی اندکی در تأیید یا رد دیدگاه‌های مخالفان گردش اجباری وجود دارد که این پژوهش می‌تواند تلاشی در جهت کاهش این شکاف در ادبیات موضوع، به‌ویژه در خصوص گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و رقابت در بازار حسابرسی قلمداد شود.

با عنایت به مطالبی که از خاطر گذشت و در نظر داشتن این موضوع که کشور ایران، به‌عنوان یکی از چند کشوری که به وضع مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی اقدام کرده است، با ویژگی‌های محیطی منحصربه‌فردی چون فعالیت‌نداشتن در مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ بین‌المللی، در این پژوهش به‌طور خاص به‌دنبال یافتن پاسخ درخور و علمی به پرسش‌های اساسی زیر هستیم:

- آیا گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی تأثیر دارد؟
- آیا گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی با درجه کیفی مختلف تأثیر دارد؟

پیشینه تجربی

لو و سیواراما کریشنان (۲۰۰۹) به بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت‌ها پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد در موقعیتی که شرکت‌ها به‌دنبال کسب نظر مطلوب حسابرس مستقل خود هستند، گردش اجباری حسابرسان در بعضی موارد موجب بهبود تصمیم‌گیری شده و در بعضی موقعیت‌ها موجب اخلال در تصمیم‌های سرمایه‌گذاری شرکت می‌شود؛ اما در شرکت‌هایی که به‌دنبال کسب نظر مطلوب حسابرس مستقل نیستند، گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی همیشه موجب اخذ تصمیم‌های نامناسب صاحبکاران در حیطه سرمایه‌گذاری شده است.

چی (۲۰۱۱) تأثیر منافع و هزینه‌های گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را در موقعیتی که کمیته حسابرسی مستقل وجود دارد، تحلیل کرده است. نتایج پژوهش وی نشان داد در صورت الزام به گردش مؤسسه‌های حسابرسی و وجود کمیته حسابرسی با ساختار مناسب در شرکت صاحبکار، هزینه نظارت کمیته حسابرسی و حق الزحمه پرداخت شده به حسابرس بیشتر از

زمانی خواهد بود که الزامی در گردش حسابرس وجود ندارد. چي در تفسير يافته‌هاي خود ادعا کرد الزام قانوني به گردش حسابرس با هدف کمک به حفظ منافع عموم، مي تواند هزينه‌هاي اضافه به شرکت‌ها تحميل کند.

دانيلز و بوکر (۲۰۱۱) به بررسی استقلال حسابرسان و کيفيت حسابرسی در صورت گردش مؤسسه‌هاي حسابرسی، از دیدگاه مسئولان اعطای تسهیلات در بانک‌هاي ایالات متحده پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از این بود که در صورت گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی، استقلال حسابرسان افزایش خواهد یافت.

وون، لیم و سیمنت (۲۰۱۴) تأثیر گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی گره را بر کيفيت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی، روی نمونه‌اي مشتمل بر ۵۶۷۹ سال - شرکت طی سال‌هاي ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ بررسی کردند. نتایج این پژوهش در خصوص کيفيت حسابرسی نشان داد گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی هیچ تأثیر معناداري بر کيفيت حسابرسی ندارد. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، به‌طور میانگین حق الزحمه حسابرسی پس از وضع مقررات گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی در کره، به‌طور شایان توجهی افزایش یافته است.

کمران، فرانسیس، مارا و پتینیچیو (۲۰۱۵) با مطرح کردن آخرین وضعیت گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی در اتحادیه اروپا (حداکثر ۱۰ سال) و در دست بررسی بودن وضع این الزامات در ایالات متحده آمریکا، به بررسی پیامدهای واقعی این‌گونه الزامات در ایتالیا - که گردش اجباري حسابرسان از سال ۱۹۷۶ میلادی اجرائی شده است - پرداختند. ایشان دریافتند حق الزحمه حسابرسی در سال اول پس از گردش اجباري به نسبت کمتر است، اما در سال‌هاي بعد این اثر برعکس شده و به‌طور میانگین به افزایش حق الزحمه منجر می‌شود. آنها همچنین دریافتند کيفيت حسابرسی پس از گردش اجباري حسابرسان، به‌طور ویژه در سه سال اول تصدی حسابرس جدید، کاهش می‌یابد؛ این در حالی است که افزایش حق الزحمه حسابرسان به‌موجب گردش اجباري مؤسسه‌ها، تنها در صورتی توجیه می‌شود که این امر جبران‌کننده بهبود کيفيت حسابرسی باشد.

کوربلا، فلوریو، گاتی و ماسترولیا (۲۰۱۵) به بررسی ارتباط میان گردش اجباري مؤسسه‌هاي حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و کيفيت حسابرسی روی نمونه‌اي مشتمل بر ۱۵۸۳ سال - شرکت ایتالیایی طی دوره طولانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۱ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد کيفيت حسابرسی پس از گردش اجباري از مؤسسه‌هاي کوچک به مؤسسه‌هاي بزرگ، ارتقا یافته است. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی پس از گردش اجباري از مؤسسه‌هاي بزرگ به کوچک کاهش می‌یابد، اما از مؤسسه‌هاي کوچک به بزرگ تغییری نمی‌کند.

با اینکه بیش از سه سال است که از اجرایی شدن اولین گردش‌های اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در ایران می‌گذرد، در خصوص آثار این موضوع بر حق الزحمه و بازار کار حسابرسی، تا کنون هیچ پژوهش داخلی اجرا نشده است. با این حال، در ادامه به خلاصه‌ای از پژوهش‌های داخلی اجرا شده درباره گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی اشاره می‌شود.

مجتهدزاده و آقای (۱۳۸۳) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند و دریافتند عواملی مانند دوره تصدی حسابرس، تخصص صنعت، تکمیل حسابرسی بر اساس بودجه زمانی، شهرت صاحبکار، حق الزحمه حسابرسی، نظارت شرکا و مدیران حسابرسی در مراحل انجام فعالیت حسابرسی، بر کیفیت حسابرسی مستقل، تأثیر می‌گذارند.

سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۴) به بررسی عوامل افزایش استقلال حسابرسان، شامل رقابت میان مؤسسه‌های حسابرسی، کمیته حسابرسی، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار، عوامل افزایش استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی به‌شمار می‌روند.

سجادی و زارعی (۱۳۸۶) در مطالعه‌ای از نوع پیمایشی، عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی را از دیدگاه شرکای مؤسسه‌های حسابرسی در ایران بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد تخصص صنعتی مؤسسه حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحبکار و تنگناهای فرایند گزارش حسابرسی، در تعیین حق الزحمه حسابرسی مؤثر است، اما شهرت مؤسسه حسابرسی، استقلال حسابرسان مؤسسه حسابرسی و شهرت صاحبکار، تأثیری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها ندارد.

رجبی و محمدی خشویی (۱۳۸۷) به بررسی رابطه بین هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل پرداختند و دریافتند بین برخی ویژگی‌های حاکمیت شرکتی و حق الزحمه حسابرسی، رابطه معناداری برقرار است.

کریمی، بذرافشان و محمدی (۱۳۸۹) تأثیر دوره تصدی حسابرس بر محافظه‌کاری در گزارشگری مالی را روی ۵۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ بررسی کردند. بر اساس یافته‌های پژوهش، بین دوره تصدی حسابرس و نگرش محافظه‌کارانه، رابطه مثبت و مستقیم برقرار است.

حساس‌یگانه و جعفری (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای از نوع پیمایشی، تأثیر گردش مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که گردش مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها نمی‌گذارد.

نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) در مطالعه‌ای جامع دریافتند متغیرهای حجم عملیات یا اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع مؤسسه حسابرسی و تورم، ارتباط معناداری با حق الزحمه حسابرسی دارند. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، متغیرهای ریسک حسابرسی و تحصیلات و تجربه مسئول تهیه‌کننده صورت‌های مالی، با متغیر وابسته (حق الزحمه حسابرسی) ارتباط آماری ندارد.

عزیزخانی و آقایی (۱۳۹۲) در مطالعه‌ای با عنوان «بررسی ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی، حسابرسی نخستین و سنوات آتی دوره تصدی حسابرسی»، نشان دادند حق الزحمه حسابرسی نخستین بالاتر از حق الزحمه حسابرسی سال‌های بعد دوره تصدی حسابرسی است، اما بین سنوات آتی دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. آنها با توجه به یافته‌های خود، پدیده نرخ‌شکنی را در حسابرسی نخستین مشاهده نکردند.

واعظ، احمدی و رشیدی باغی (۱۳۹۳) با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، دریافتند بین تخصص مؤسسه‌های حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد، در حالیکه حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با تداوم انتخاب حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی برقرار می‌کند.

رحیمیان و جان‌فدا (۱۳۹۳) تأثیر انواع گردش اجباری و اختیاری مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (نوع اظهارنظر حسابرس) را روی ۱۱۰ شرکت پذیرفته‌شده در بازار بورس و اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۱ بررسی کردند. در نتایج این پژوهش، رابطه معناداری بین گردش اجباری و اختیاری حسابرسان با کیفیت گزارش حسابرسی گزارش نشد.

فرضیه‌های پژوهش

استدلال‌های مطرح‌شده مخالفان گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی را می‌توان به دو دسته استدلال‌های متمرکز بر ارتقا نیافتن کیفیت حسابرسی و استدلال‌های معطوف به بالابودن مخارج اجرای این‌گونه الزامات، طبقه‌بندی کرد. در این پژوهش روی بررسی هزینه‌های جانبی گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، یعنی افزایش احتمالی در حق الزحمه حسابرسی و تغییر رقابت در بازار حسابرسی تمرکز شده است. بر این اساس، در این پژوهش به منظور روشن شدن آثار اقتصادی گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در ایران، این جنبه از دو دیدگاه صاحبکاران (حق الزحمه حسابرسی) و مؤسسه‌های حسابرسی (سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی) بررسی می‌شود.

گردش اجباری و حق الزحمه حسابرسی

مخالفتان گردش اجباری معتقدند در صورت اجباری شدن گردش حسابسان، مؤسسه‌های حسابرسی به دلایلی چون ناآشنایی با صاحبکار جدید و نیاز به بررسی گسترده‌تر فرایند فعالیت کاری صاحبکار (برای حفظ کیفیت کار حسابرسی)، در سال‌های اول تصدی حسابرسی، باید زمان و هزینه‌های بیشتری صرف کنند. نتیجه این فرایند، افزایش حق الزحمه حسابرس و هزینه حسابرسی است. از سوی دیگر، چون در گردش اجباری، حسابسان بعد از دوره‌ای معین صاحبکاران خود را از دست می‌دهند، برای به دست آوردن صاحبکاران جدید باید با سایر حسابسان رقابت کنند؛ در نتیجه برای دریافت مقدار حق الزحمه و به منظور کسب صاحبکاران جدید، ناگزیرند انعطاف‌پذیری بیشتری داشته باشند (لام، ۲۰۱۱). با توجه به اینکه به طور معمول بودجه ساعات کار صرف شده در حسابرسی، مبنایی برای تعیین حق الزحمه در نظر گرفته می‌شود، انتظار می‌رود گردش اجباری حسابسان به دلیل صرف زمان بیشتر در رسیدگی اولیه، به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر شود. بر این اساس، در پژوهش پیش رو به طور خاص میزان تأثیر گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بر حق الزحمه حسابسان مستقل، در قالب فرضیه زیر بررسی شده است: فرضیه اول: گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود.

به منظور آزمون فرضیه اول پژوهش، از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شده است که جزئیات آن در ادامه و در بخش معرفی مدل تشریح می‌شود.

گردش اجباری و رقابت در بازار حسابرسی مستقل

یکی از پیامدهای بسیار مهم گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی که باید مد نظر قرار گیرد، آثار آن بر رقابت در بازار کار حسابرسی است. به این جنبه تا کنون چندان توجه نشده است. گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی از این جنبه، به مثابه تیغ دولبه‌ای است که هم می‌تواند به بهبود بازار کار حسابرسی و کارایی این بازار بینجامد و هم می‌تواند به توزیع نامناسب بازار بین مؤسسه‌های باکیفیت و کم کیفیت منجر شود (کمران، مرلوتی و وینسنزو، ۲۰۰۹). موافقان گردش اجباری با اتکا به پویاتر شدن بازار کار حسابرسی، ادعا می‌کنند در گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، وضعیت بازار برای حرفه حسابرسی به سمتی خواهد رفت که انحصار در بازار حسابرسی شکسته خواهد شد. این وضعیت موجب می‌شود علاوه بر پویایی بیشتر بازار حسابرسی، سطح کیفی حرفه نیز به طور کلی بهتر شود و توانایی مؤسسه‌های حسابرسی در انجام عملیات حسابرسی به سطحی بالاتر، ارتقا یابد. این موضوع علاوه بر منفعت برای حرفه حسابرسی، موجب منتفع شدن سرمایه‌گذاران هم می‌شود (استینلی و دیزورت، ۲۰۰۷). بر این اساس، در این پژوهش

رابطه بین گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی و بازار کار حسابرسی در قالب فرضیه زیر آزمون شده است:

فرضیه دوم: گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی به تغییر شایان توجه در سهم از بازار مؤسسه‌های حسابرسی با درجه کیفی مختلف منجر می‌شود.

به منظور بررسی رابطه بین گردش اجباری حساب‌برسان و رقابت در بازار حسابرسی، میانگین سهم از بازار مؤسسه‌ها با رتبه کیفی زیاد و کم در دو بازه زمانی قبل و بعد از اجرایی شدن گردش اجباری حساب‌برس مقایسه شده است.

روش‌شناسی پژوهش

اطلاعات لازم در خصوص شرکت‌ها و حساب‌برسان آنها از طریق نرم‌افزار ره‌آورد نوین و وب‌سایت رسمی سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری شده است. داده‌های مربوط به حق الزحمه حسابرسی مستقل، از صورت‌های مالی و گزارش‌های هیئت‌مدیره شرکت‌ها استخراج شد و رتبه کیفی مؤسسه‌ها نیز از سایت رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران به دست آمد. در نهایت، پس از آماده‌سازی داده‌ها به کمک نرم‌افزار اکسل، با استفاده از نرم‌افزارهای آماری SPSS 21 و Eviews تجزیه و تحلیل نهایی انجام گرفت.

این پژوهش مشتمل بر دو فرضیه اصلی است که برای بررسی فرضیه اول از روش تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شد و برای بررسی فرضیه دوم نیز، آزمون مقایسه میانگین زوجی به اجرا درآمد.

جامعه آماری پژوهش حاضر محدود به شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس اوراق بهادار تهران است. اگرچه الزامات بحث شده در سال ۱۳۸۶ وضع گردید (بعد از برگزاری بسیاری از مجامع مربوط به سال ۱۳۸۵) و طبق آن حداکثر دوره تصدی چهار سال تعیین شد، در عمل سال مالی ۱۳۹۱ اولین دوره‌ای بود که بیشتر شرکت‌های جامعه آماری بر اساس دستورالعمل یادشده به تغییر حساب‌برس مستقل خود ملزم شدند. بنابراین، محدوده زمانی پژوهش حاضر از سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۳ است که برای اجرای آزمون‌های مقایسه میانگین به دو دوره پیش از اجباری شدن گردش مؤسسه‌های حسابرسی (سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰) و پس از اجباری شدن گردش مؤسسه‌های حسابرسی (سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳) تفکیک شدند. نمونه آماری این پژوهش شامل تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بازار بورس و اوراق بهادار تهران است که برای مقاصد همگن سازی، تمام شرایط زیر برای آنها لحاظ شده است:

- قبل از سال ۱۳۸۵ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۳ از بورس خارج نشده باشند؛
 - به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آنها منتهی به اسفند باشد و طی دوره تحقیق، سال مالی خود را تغییر نداده باشند؛
 - جزء شرکت‌های فعال در صنعت مالی (به دلیل تفاوت در ماهیت عملیات و ارقام صورت‌های مالی) نباشند؛
 - در دوره بررسی برای اجرای پژوهش اطلاعات لازم درباره آنها در دسترس باشد.
- با توجه به معیارهای بیان شده، ۹۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای نمونه پژوهش انتخاب شدند.

مدل و متغیرهای پژوهش

برای آزمون فرضیه اول پژوهش، از روش رگرسیون چندمتغیره استفاده شد که مدل مبنای آن به همراه نحوه اندازه‌گیری متغیرهای استفاده شده مطابق با ادبیات موضوع به شرح زیر است:

$$\begin{aligned}
 Fee_{i,t} = & \alpha_0 + \beta_1 MAFR_{i,t} + \beta_2 VAFR_{i,t} + \beta_3 TA + \beta_4 Rank_{i,t} \\
 & + \beta_5 Aud - Size_{i,t} + \beta_6 InvRec_{i,t} + \beta_7 Lev_{i,t} \\
 & + \beta_8 Roa_{i,t} + \beta_9 Inflation_{i,t} + \varepsilon_{i,t}
 \end{aligned}
 \quad (1) \text{ مدل}$$

نحوه اندازه‌گیری متغیرهای مدل ۱ به تفکیک نوع متغیر به شرح زیر است:

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی (Fee): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی مستقل دوره جاری.

متغیر مستقل (متغیر آزمون)

گردش اجباری حسابرس (MAFR): متغیر مصنوعی است که برای گردش اجباری مؤسسه حسابرسی عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را به خود اختصاص می‌دهد.

متغیرهای کنترلی

با توجه به نتایج مطالعات پیشین درباره عوامل مؤثر بر حق الزحمه حسابرسی (از جمله نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹؛ عزیزخانی و آقاییگی، ۱۳۹۲؛ واعظ و دیگران، ۱۳۹۳؛ کمران دیگران، ۲۰۱۵؛ هی و

دیگران، (۲۰۰۶)، مهم ترین عوامل اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسان مستقل که در این تحقیق به عنوان متغیرهای کنترلی استفاده می شوند، عبارت اند از:

گردش اختیاری حسابرس (VAFR): متغیر مصنوعی که برای گردش اختیاری مؤسسه حسابرسی برابر با ۱ و در غیر این صورت مساوی صفر است. مطابق با ادبیات تحقیق، انتظار می رود در حسابرسی اولیه به طور کلی حسابرسان حق الزحمه بیشتری را به دلیل صرف زمان برای شناخت صاحبکاران خود طلب کنند.

اندازه شرکت صاحبکار (TA): صورت لگاریتم طبیعی مجموع دارایی های شرکت در پایان دوره جاری. با توجه به فرایند هزینه محور بودن تعیین حق الزحمه حسابرسی، هر چه صاحبکار بزرگ تر باشد، انتظار می رود بودجه زمانی رسیدگی های حسابرس و به تبع آن حق الزحمه حسابرسی آن نیز بیشتر باشد.

کیفیت مؤسسه حسابرسی (Rank): امتیاز مؤسسه حسابرسی در دوره جاری، طبق ارزیابی جامعه حسابداران رسمی ایران که به حسابرسان با رده های کیفی الف، ب، ج و د به ترتیب ۴، ۳، ۲ و ۱ اختصاص داده می شود، هر چه حسابرس از کیفیت بالاتر، شهرت و نفوذ بیشتر در بازار کار حسابرسی و قدرت چانه زنی بیشتر برای تعیین حق الزحمه برخوردار باشد، بر حق الزحمه حسابرسی افزوده خواهد شد.

اندازه مؤسسه حسابرسی (Aud_Size): نسبت درآمد فروش صاحبکاران بورسی مؤسسه به مجموع درآمد فروش کل شرکت های بورسی در دوره جاری. هر چه مؤسسه حسابرسی بزرگ تر باشد، وابستگی کمتری به صاحبکار دارد و در افزایش حق الزحمه حسابرسی توانا تر است.

نسبت مطالبات و موجودی ها (InvRec): نسبت مطالبات و موجودی ها به مجموع دارایی ها. این نسبت شاخصی از پیچیدگی عملیات صاحبکار است که انتظار می رود رابطه مستقیمی با حق الزحمه حسابرسی داشته باشد.

درجه اهرمی (Lev): نسبت جمع بدهی ها به جمع دارایی ها.

بازده دارایی ها (Roa): نسبت سود خالص به جمع دارایی ها. از این دو متغیر به عنوان شاخص ریسک صاحبکار استفاده می شود، بنابراین هر چه احتمال ریسک صاحبکاران پایین باشد، حسابرسان تمایل خواهند داشت حق الزحمه حسابرسی کمتری از صاحبکاران خود دریافت کنند.

درصد تورم سالانه (Inflation): درصد تورم سالانه اعلام شده از بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران. بخشی از تغییرات قیمت خدمات حسابرسی نیز مانند سایر کالاها و خدمات، تابعی از درصد تورم سالانه کشور است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

به‌منظور شناخت بهتر جامعه آماری و آشنایی بیشتر با متغیرهای پژوهش، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری، باید این داده‌ها توصیف شوند. آماره‌های توصیفی متغیرهای به‌کار رفته در این پژوهش برای ۹۵ شرکت نمونه به شرح جدول ۲ است.

جدول ۲. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش (n=۸۵۵)

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
حق الزحمه حسابرسی	Fee	۵/۹۳۰	۵/۸۸۶	۰/۸۱۵	۳/۴۰۱	۸/۲۵۹
گردش اجباری حسابرس	MAFR	۰/۰۷۳	۰/۰۰۰	۰/۲۵۹	-	-
گردش اختیاری حسابرس	VAFR	۰/۲۴۱	۰/۰۰۰	۰/۴۲۸	-	-
اندازه شرکت	TA	۱۳/۲۶	۱۳/۱۴۱	۱/۳۵۵	۹/۸۸۰	۱۹/۰۰۹
کیفیت حسابرس	Rank	۳/۷۵۹	۴	۰/۵۱۷	۲	۴
اندازه حسابرسی	Aud_Size	۰/۰۱۷	۰/۰۰۴	۰/۰۷۴	۰/۰۰۰	۰/۵۴۷
نسبت مطالبات و موجودی‌ها	InvRec	۰/۴۷۸	۰/۵۰۱	۰/۲۱۱	۰/۰۰۰	۰/۹۳۱
درجه اهرمی	Lev	۰/۵۸۱	۰/۵۸۹	۰/۲۰۲	۰/۰۴۴	۱/۴۴۳
بازده دارایی‌ها	Roa	۰/۱۴۷	۰/۱۲۳	۰/۱۳۳	-۰/۲۴۶	۰/۷۱۰
درصد تورم سالانه	Inflation	۰/۲۰۱	۰/۱۸۴	۰/۰۸۱	۰/۱۰۸	۰/۳۴۷

میانگین حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های نمونه ۵۲۶ میلیون ریال و میانه این رقم حدود ۳۵۸ میلیون ریال است. کمتر بودن میانگین گردش اجباری حسابرسان (۰/۰۷۳) نسبت به گردش اختیاری (۰/۲۴۱)، عمدتاً به دلیل گردش‌های اختیاری پیش از سال ۱۳۹۱ است. میانگین کیفیت حسابرس (رتبه کیفی مؤسسه‌ها) به میزان ۳/۷۵۹، حاکی از آن است که بخش اعظم شرکت‌های بررسی شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی، با درجه کیفی الف و ب (با امتیازهای به ترتیب ۴ و ۳) حسابرسی شده‌اند و دلیل اصلی آن، مقررات سازمان بورس و اوراق بهادار تهران است که با توجه به آنها شرکت‌های بزرگ - که تشکیل‌دهنده بخش عمده پژوهش حاضر هستند - باید صرفاً توسط مؤسسه‌های حسابرسی با رتبه کیفی بالا حسابرسی شوند. دلیل بزرگ‌تر بودن بیشینه متغیر

درجه اهرمی نیز، وجود زیان انباشته بالا در چند مورد از شرکت های بررسی شده است، اما میانگین این متغیر بین نمونه پژوهش حدود ۵۸ درصد به دست آمد.

آزمون های تعیین الگوی داده ها

پیش از برازش مدل رگرسیونی، ابتدا باید به تعیین الگوی داده ها و انتخاب روش مناسب برای برازش هر یک از مدل های پژوهش پرداخته شود. برای تشخیص تلفیقی^۱ یا تابلویی^۲ بودن الگوی داده های پژوهش از آزمون F لیمر (آزمون چاو) استفاده شد و برای تعیین اثرهای ثابت یا اثرهای تصادفی الگوی داده ها، آزمون هاسمن به اجرا درآمد که نتایج آن در جدول ۳ مشاهده می شود. با توجه به ستون P-value مربوط به آزمون F لیمر، الگوی داده های استفاده شده در مدل رگرسیونی این پژوهش، از نوع تابلویی است. همچنین ستون P-value مربوط به آزمون هاسمن نشان می دهد الگوی مدل دارای اثرهای ثابت است.

جدول ۳. نتایج آزمون های F لیمر و هاسمن

Cross-sections	P(VALUE)	Chi-square	الگوی داده ها	P(VALUE)	F لیمر
اثرهای تصادفی	۰/۰۰۰	۸۰/۰۰۳	تابلویی	۰/۰۰۰۰	۹/۰۰۹۲

نتایج آزمون فرضیه ها

گردش اجباری و حق الزحمه حسابرسی

نتایج برازش مدل رگرسیونی مبین رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و انواع گردش اجباری و اختیاری حسابرسان به شرح جدول ۴ است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۷۲ درصد است، به این معنا که متغیرهای توضیحی استفاده شده در این مدل می توانند حدود ۷۲ درصد از تغییرات حق الزحمه حسابرسان مستقل را تبیین کنند. بر اساس نتایج مندرج در جدول ۴، با توجه به اینکه سطح خطای قابل قبول برازش شده برای متغیر گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی (۰/۰۱۳) در سطح اطمینان ۹۵ درصد کمتر از حد قابل قبول (۵ درصد) قرار دارد، ضریب برازش شده برای این متغیر معنادار است. بر این اساس، فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می شود. ضریب به دست آمده برای متغیر گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی، عدد مثبت و برابر با ۰/۲۱۵ است، به این معنا که گردش اجباری مؤسسه های حسابرسی، در تأیید ادعای

1. Pooled data
2. Panel data

مخالفتان گردش اجباری، به افزایش حق الزحمه حسابرسی منجر می‌شود و هزینه‌های اضافه‌ای را به شرکت‌ها تحمیل می‌کند.

این نتیجه مشابه یافته‌های چی (۲۰۱۱) و وون و همکارانش (۲۰۱۴) است؛ اما با یافته‌های کوربلا و همکاران (۲۰۱۵) و کمران و همکاران (۲۰۱۵) در ایتالیا همخوانی ندارد. در این جا ذکر این نکته ضروری است که دو پژوهش اخیر در تفسیر یافته‌های خود به مسئله نرخ‌شکنی خدمات حسابرسی مستقل در اولین دوره پس از گردش اجباری حسابرسان در ایتالیا اشاره کرده‌اند و با شواهدی نشان داده‌اند حسابرسان افزایش‌ندادن حق الزحمه در سال اول تصدی خود را در سال‌های بعدی جبران می‌کنند؛ در حالیکه در ایران عزیزخانی و آقاییگی (۱۳۹۲) نشان دادند حسابرسان مستقل، از تکنیک نرخ‌شکنی استفاده نمی‌کنند و حق الزحمه در حسابرسی نخستین (به‌جای تخصیص به دوره‌های آتی) افزایش می‌یابد.

جدول ۴. نتایج برازش مدل رگرسیونی (به روش اثرهای ثابت)

متغیر	نماد	ضرایب	آماره t	احتمال
مقدار ثابت	C	۱/۰۰۶	۳/۵۳۷	*** ۰/۰۰۰
گردش اجباری حسابرسی	MAFR	-۰/۲۱۵	۲/۴۸۴	** ۰/۰۱۳
گردش اختیاری حسابرسی	VAFR	-۰/۱۳۸	۲/۶۹۱	** ۰/۰۰۷
اندازه شرکت	TA	-۰/۲۸۲	۱۶/۳۷۳	*** ۰/۰۰۰
کیفیت مؤسسه حسابرسی	Rank	-۰/۱۷۴	۴/۱۴۶	*** ۰/۰۰۰
اندازه حسابرسی	Aud_Size	۲/۳۰۵	۷/۶۳۹	*** ۰/۰۰۰
نسبت مطالبات و موجودی‌ها	InvRec	-۰/۰۵۸	-۰/۵۲۱	۰/۶۰۲
درجه اهرمی	Lev	-۰/۰۴۱	-۰/۳۰۲	۰/۷۶۳
بازده دارایی‌ها	Roa	-۰/۰۴۴	-۰/۲۱۴	۰/۸۳۱
درصد تورم سالانه	Inflation	۲/۱۸۸	۷/۷۸۹	*** ۰/۰۰۰
آماره F فیشر	۷۰/۰۸۷	معناداری مدل		*** ۰/۰۰۰
آماره دوربین - واتسون	۱/۸۶۵			
متغیر وابسته: حق الزحمه حسابرسی		تعداد مشاهدات: ۸۵۵		
ضریب تعیین: ۷۲٪		ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۷۲٪		

** معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد (حداکثر خطای قابل قبول ۵ درصد)

*** معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد (حداکثر خطای قابل قبول ۱ درصد)

بررسی معناداری سایر متغیرها نشان می‌دهد گردش اختیاری حسابرسان، اندازه شرکت صاحبکار، کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و شاخص عمومی قیمت‌ها (درصد تورم سالانه)، همگی با حق الزحمه حسابرسان مستقل رابطه معناداری دارند. یافته‌های یادشده در

خصوص متغیرهای کنترلی، منطبق بر نتایج پژوهش های هی و همکاران (۲۰۰۶)، عزیزخانی و بیگی (۱۳۹۲) و واعظ و دیگران (۱۳۹۳) است.

گردش اجباری و سهم از بازار مؤسسه های حسابداری

برای بررسی فرضیه دوم، آزمون مقایسه میانگین زوجی سهم از بازار مؤسسه های حسابداری با کیفیت و کم کیفیت در دو بازه زمانی قبل (۱۳۸۵ تا ۱۳۹۰) و بعد (۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳) از اجرایی شدن الزامات بحث شده به اجرا درآمد که نتایج آن به شرح جدول ۵ است. این جدول شامل دو بخش است؛ در بخش الف، سهم از بازار مؤسسه های حسابداری بر مبنای فروش صاحبکاران بورسی به دست آمده و در بخش ب، بر مبنای مجموع دارایی های صاحبکاران بورسی محاسبه شده و مبنای آزمون های مقایسه میانگین قرار گرفته است. مطابق با نتایج مندرج در جدول ۵، میانگین سهم از بازار مؤسسه های حسابداری با درجه کیفی الف (معرف کیفیت بالا) از حدود ۲/۹ درصد به ۲/۴ درصد (از ۲/۶ درصد به ۲/۴ درصد در صورت محاسبه سهم از بازار مؤسسه ها بر اساس مجموع دارایی های صاحبکاران بورسی) کاهش داشته است. در مقابل، سهم از بازار مؤسسه های حسابداری با درجه کیفی ب و ج (معرف کیفیت متوسط و پایین) در پی اجرایی شدن این الزامات از ۰/۵ درصد به ۰/۶ درصد (از ۰/۷ درصد به ۱/۲ درصد در صورت محاسبه سهم از بازار مؤسسه ها بر اساس مجموع دارایی های صاحبکاران بورسی) افزایش یافته است. نسبت های یاد شده در نگاه اول، نشان دهنده انتقال بخشی از سهم از بازار مؤسسه های با کیفیت بالا به مؤسسه های با کیفیت متوسط و پایین است. با این حال، بر اساس آزمون های مقایسه زوجی، تفاوت در سهم از بازار مؤسسه های با کیفیت بالا، با توجه به آماره t به دست آمده به میزان ۰/۳۴۸ (و ۰/۴۲۰ برای سهم از بازار بر حسب دارایی های صاحبکاران بورسی)، در هیچ یک از سطوح اطمینان مرسوم (۹۹، ۹۵ یا ۹۰ درصد) به لحاظ آماری معنادار نیست. افزایش در میانگین سهم از بازار مؤسسه ها با درجه کیفی متوسط و پایین نیز، به همین صورت با توجه به آماره t ۰/۶۹۶ (و ۰/۸۶۳ برای سهم از بازار بر حسب دارایی های صاحبکاران بورسی) به لحاظ آماری معنادار نیست. بر این اساس، می توان نتیجه گرفت که گردش اجباری مؤسسه های حسابداری تأثیر معناداری بر سهم از بازار مؤسسه های حسابداری ندارند، در نتیجه فرضیه دوم پژوهش رد می شود. با توجه به تحلیل های آماری بالا، از لحاظ پیامدهای اقتصادی گردش اجباری حسابرسان برای مؤسسه های حسابداری، می توان گفت الزامات یاد شده هیچ تأثیر معناداری بر توزیع کار بین حسابرسان با کیفیت و مؤسسه های با درجه کیفی متوسط و پایین ندارند. این نتیجه، مؤید یافته های رحیمیان و جان فدا (۱۳۹۳) است که نشان دادند گردش اجباری مؤسسه های حسابداری تأثیر معناداری بر کیفیت حسابداری نمی گذارد.

جدول ۵. نتایج آزمون سهم از بازار مؤسساتهای حسابرسی

فاصله اطمینان ۹۵٪	اختلاف میانگین		مقدار آماره t	سطح معناداری	میانگین	دوره زمانی	سهم از بازار مؤسساتهای حسابرسی
	حد بالا	حد پایین					
الف) بر مبنای سهم از فروش مشتریان							
-۰/۰۱۳	۰/۰۱۸	۰/۰۰۳	۰/۳۴۸	۰/۷۵۶	۰/۰۲۹	قبل	مؤسساتهای با سطح کیفیت بالا
						بعد	
-۰/۰۰۸	۰/۰۱۷	۰/۰۰۴	۰/۶۹۶	۰/۱۶۲	۰/۰۰۵	قبل	مؤسساتهای با کیفیت متوسط و پایین
						بعد	
ب) بر مبنای سهم از مجموع داراییهای مشتریان							
-۰/۰۰۹	۰/۰۱۴	۰/۰۰۲	۰/۴۲۰	۰/۰۱۰	۰/۰۲۶	قبل	مؤسساتهای با سطح کیفیت بالا
						بعد	
-۰/۰۰۶	۰/۰۱۴	۰/۰۰۴	۰/۸۶۳	۰/۲۲۹	۰/۰۰۷	قبل	مؤسساتهای با کیفیت متوسط و پایین
						بعد	

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

بحث گردش اجباری حساب‌برسان، یکی از مقرراتی است که در سال‌های اخیر، موضوع مناقشات حرفه‌ای و قانونی در سراسر دنیا شده است. ایران جزء معدود کشورهایی است که گردش اجباری مؤسساتهای حسابرسی را در راستای منافع سرمایه‌گذاران و بهبود کیفیت حسابرسی، از طریق افزایش استقلال حساب‌برسان اجرایی کرده است، با این حال، الزامات یادشده ممکن است در راستای دستیابی به اهداف خود پیامدهای اقتصادی را نیز هم برای حساب‌برسان و هم برای صاحبکاران به همراه داشته باشد؛ بر این اساس زمانی می‌توان آن را به صورت الزام معقول و در جهت منافع عموم جامعه قبول کرد که منافع اجرای آن بر هزینه‌های این امر غلبه کند.

در این پژوهش مسئله گردش اجباری مؤسساتهای حسابرسی در ایران، به طور خاص از جنبه ارتباط آن با حق الزحمه حسابرسی و بازار کار حسابرسی بررسی شد. به طور خلاصه، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد حق الزحمه حسابرسی در پی گردش اجباری مؤسساتهای حسابرسی (به میزانی بیشتر از گردش اختیاری) افزایش یافته و به تحمیل هزینه‌های اضافه به شرکتها منجر شده است. یافته دیگر پژوهش حاضر نشان می‌دهد گردش اجباری مؤسساتهای حسابرسی، تأثیر شایان توجهی بر نحوه توزیع کار حسابرسی در مؤسساتهایی با درجه کیفی مختلف نمی‌گذارد.

این یافته‌ها در کنار مطالعاتی که نشان دادند گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد (از جمله فیث، روی و وو (۲۰۱۲)، کمران و همکاران (۲۰۱۵)، حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) و رحیمیان و جان‌فدا (۱۳۹۳)) نشان می‌دهد، الزامات یادشده در چندسالی که از اجرایی شدن آن سپری شده است، نه تنها به اهداف خود مبنی بر ارتقای کیفیت حسابرسی در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران دست نیافته، بلکه هزینه‌های بیشتری را نیز به شرکت‌ها (و سرمایه‌گذاران) تحمیل کرده است.

پیشنهادهایی برای کاربرد نتایج پژوهش

هر گونه الزامات و مقررات جدید، پس از یک دوره اجرا شدن، به کسب بازخورد نیاز دارد که این بازخورد هم میزان دستیابی به اهداف را نشان می‌دهد و هم سایر پیامدهای جنبی مقررات را روشن می‌کند. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند به روشن تر شدن پیامدهای مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی در عمل کمک کند.

با توجه به نتایج پژوهش حاضر مبنی بر افزایش حق الزحمه حسابرسی در پی گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی و پژوهش‌های پیشین در زمینه ارتباط گردش اجباری و کیفیت حسابرسی که نشان دادند گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی تأثیری بر ارتقای کیفیت حسابرسی ندارد، به تدوین کنندگان این الزامات پیشنهاد می‌شود به منظور اجتناب از هزینه اضافه تحمیل شده به شرکت‌ها در پی گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی، سایر راهکارهای جایگزین برای ارتقای کیفیت حسابرسی را بررسی کنند.

محدودیت اصلی این پژوهش، کوتاه بودن زمان سپری شده از تاریخ اجرای مقررات گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی (۳ سال) است. شاید در صورت اجرای مجدد این پژوهش در دوره‌های زمانی طولانی‌تر، نتایج متفاوتی کسب شود.

تمرکز اصلی این پژوهش، بررسی گردش اجباری مؤسسه‌های حسابرسی بود. مطابق با مبانی نظری موضوع، گردش حساب‌رسان به گردش مؤسسه محدود نمی‌شود و به شریک مسئول کار حسابرسی نیز ارتباط دارد. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های مشابهی در خصوص گردش اختیاری شرکای حسابرسی نیز صورت گیرد تا شواهدی در این خصوص نیز برای تدوین کنندگان این الزامات فراهم آید.

References

- Aziz-Khani, M. & Agha-Beigi, Z. (2013). Investigating audit fees in initial and subsequent years among firms listed on TSE. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(15), 63-78. (in Persian)

- 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.
- Cameran, M., Merlotti, E. & Vincenzo, D.D. (2009). The Audit Firm Rotation Rule: A Review of the Literature. *Working paper*, Bocconi University.
- Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2), 265-285.
- Corbella, S., Floria, 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.
- Daniels, B. W. & Booker, Q. (2011). The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23(1), 78-82.
- Firth, M., Rui, O. M. & Wu, X. (2012). How Do Various Form of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 47 (1), 109-138.
- Hamilton, J. (2012). EU, Australian and Japanese Accounting Groups Oppose Mandatory Audit Firm Rotation. *Wolters Kluwer Law & Business (PCAOB Reporter)*, 13(16), 4-12.
- Hariss, K. (2012). *Mandatory Audit Rotation: An International Investigation*. Phd Dissertation, C.T. Bauer College of Business, University of Houston.
- Hasas Yeganeh, Y. & Jafari, V. (2010). Investigating the impact of audit rotation on the quality of audit reports of firms listed on TSE. *Quarterly Journal of TSE*, 3(9), 25-42. (in Persian)
- Hay, D., Knechel, W. R. & Wong, N. (2006). Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23 (1), 91-141.
- IACPA. (2014). *The Committee for Quality Control of Audit Firms*. Available in: <http://iacpa.ir/tabid/202/Default.aspx>
- 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.
- Karami, GH., Bazr-Afshan, A., & Mohammadi, A. (2010). The Relationship Between Auditors' Tenure and Earnings Management. *Journal of Accounting Knowledge*, 4, 65-89. (in Persian)

- Lu, T. & Sivara makrishnan, K. (2009). Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(2), 71-91.
- Lumb, J. (2011). Coverage of auditing standards and Board actions. *Wolters KluwerLaw & Business (PCAOB Reporter)*, 9(16), 7-11.
- Mojtahed-Zadeh, V. & Aghaei, P. (2004). Factors affecting the quality of independent audits according to Auditors and Users. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 11(38), 53-76. (in Persian)
- Neek-Bakht, M.R. & Tannani, M. (2010). A test of factors affecting audit fee of financial statements. *Journal of Financial Accounting Research*, 2(4), 111-132. (in Persian)
- Rahimian, N. & Jan-Fada, R. (2014). Investigating the impact of Mandatory and Voluntary audit firm rotation on Audit Quality. *Journal of Auditing: Theory and Practice*, 1(1), 67-89. (in Persian)
- Rajabi, R. & Mohammadi Khashouei, H. (2008). Agency costs and external audit pricing. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 15(52), 2-35. (in Persian)
- Sadjadi, S.H. & Ebrahimi - Mand M. (2005). Factors increasing independent auditors' independence. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 12(40), 61-80. (in Persian)
- Sadjadi, S.H. & Zareei, R. (2007). The impact of audit firm and client characteristics on audit fee. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 14(49), 67-90. (in Persian)
- Stanley, J. D. & DeZoort, F. T. (2007). Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2), 131-159.
- Supreme Court of exchange and Securities. (2007). *Instruction for firms trusted by TSE*, August 2007. (in Persian)
- Vaez, A., Ahmadi, M.R. & Rashidi-Baghi, M. (2014). The impact of audit quality on audit fee of firms. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 3(1), 92-114. (in Persian)