



## The Relationship between the Tenure of an Audit Firm Partner and Audit Quality: Examining the Moderating Role of Audit Firm Change

**MohammadReza Haghdaei** 

Ph.D. Candidate, Department of Accounting, Faculty of Humanities, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. E-mail: mohammadrezahaghdaei202022@gmail.com

**Mansour Garkaz\*** 

\*Corresponding Author, Associate Prof., Department of Accounting, Faculty of Humanities, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. E-mail: mansour.garkaz@iau.ac.ir

**Alireza Moetoofi** 

Associate Prof., Department of Management, Faculty of Humanities, Gorgan Branch, Islamic Azad University, Gorgan, Iran. E-mail: alirezamaetoofi@gmail.com

### Abstract

#### Objective

The rotation and tenure of audit partners are crucial factors for large corporations, as they significantly affect the quality of financial reporting. This study is among the first to provide empirical evidence on the relationship between audit partner tenure and audit quality. The research aims to explore this relationship while examining the moderating role of switching audit firms.

#### Methods

The current research was conducted within the unique context of Iran, focusing on evaluating the turnover of audit firm partners. To measure this turnover effectively, the study employs the research model developed by Giper et al. (2021). By applying this model in the Iranian context, the research aims to uncover insights specific to regulations that influence audit partner rotation. This model provides a structured framework for analyzing the relationships between partner tenure, audit quality, and financial reporting outcomes. The study examined companies listed on the Tehran Stock Exchange. A total of 136 companies were selected as the sample for the period from 2013 to 2021, yielding 1,224 observations. The data was analyzed using the panel data method.

#### Results

After testing the hypotheses, the results showed that rotating audit partners led to an increase in the disclosure of internal control weaknesses. In contrast, longer audit partner tenure was associated with a decrease in financial statement restatements and the disclosure of internal control weaknesses.

## Conclusion

The current research contributes to the existing literature on audit firm partner turnover and its relationship with audit quality indicators in companies. It sought to provide valuable evidence regarding the implications of audit firm partner turnover and tenure, shedding light on how these factors influence financial reporting standards. Based on the theoretical foundations, the research findings indicate that when audit partners at a firm change frequently, there may be signals to investors that the company wishes to manipulate its financial reports. This could be due to the new auditor's lack of familiarity with the company. Additionally, the research findings suggest that as the turnover of audit firm partners increases, there may be a higher likelihood of disclosing internal control weaknesses, which can be seen as a measure of audit quality. Conversely, when a partner has been with an audit firm for a longer period, there may be fewer financial restatements and internal control weaknesses, indicating higher audit quality. However, when both the partner's tenure and the firm's change cycle increase at the same time, there may not be a significant change in accruals, financial restatements, and disclosure of internal control weaknesses as measures of audit quality. This issue may stem from the fact that many auditing institutions in Iran tend to rely heavily on the previous year's worksheets and documentation prepared by prior auditors when conducting their audits. The practice is often used for audit planning, budgeting, and gathering necessary information for the current year's audit.

**Keywords:** Audit partner tenure, Audit quality, Switching audit firms.

---

**Citation:** Haghdadadi, MohammadReza; Garkaz, Mansour & Moetoofi, Alireza (2024). The Relationship between the Tenure of an Audit Firm Partner and Audit Quality: Examining the Moderating Role of Audit Firm Change. *Accounting and Auditing Review*, 31(4), 668- 696. (in Persian)

---

Accounting and Auditing Review, 2024, Vol. 31, No.4, pp. 668-696  
Published by University of Tehran, Faculty of Management  
<https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.368036.1008879>  
Article Type: Research Paper  
© Authors

Received: August 04, 2024  
Received in revised form: October 13, 2024  
Accepted: November 15, 2024  
Published online: December 11, 2024





## رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: بررسی نقش تعدیلی تغییر مؤسسه حسابرسی

### محمد رضا حقدادی

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. رایانامه: mohammadrezahaghdadi202022@gmail.com

### منصور گرگز \*

\* نویسنده مسئول، دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. رایانامه: mansour.garkaz@iau.ac.ir

### علیرضا معطوفی

دانشیار، گروه مدیریت، دانشکده علوم انسانی، واحد گرگان، دانشگاه آزاد اسلامی، گرگان، ایران. رایانامه: alirezamaetoofi@gmail.com

## چکیده

**هدف:** چرخش و دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی، از موضوعات مهم برای شرکت‌های بزرگ جهان امروز است که بر کیفیت گزارشگری مالی آن‌ها نقش بسزایی دارد. پژوهش حاضر از مطالعات پیشگامی است که شواهدی در خصوص تأثیر این متغیرها بر کیفیت حسابرسی شرکت‌ها فراهم می‌سازد. هدف این مطالعه، بررسی اثرهای چرخش و دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌کننده چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی است.

**روش:** پژوهش حاضر در فضای خاص پژوهشی ایران صورت گرفته است؛ به طوری که برای سنجش چرخش شریک مؤسسه حسابرسی، از الگوی پژوهش گیر و همکاران (۲۰۲۱) و به منظور اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، از سه شاخص اقلام تعهدی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی استفاده شده است. در پژوهش حاضر کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به عنوان جامعه آماری بررسی مدنظر قرار گرفت و از میان آن‌ها ۱۳۶ شرکت به عنوان نمونه آماری، در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ (در مجموع ۱۲۲۴ مشاهده) با توجه به ویژگی‌های پژوهش انتخاب شد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از روش پنل دیتا استفاده شده است.

**یافته‌ها:** پس از آزمون فرضیه‌ها، یافته‌های پژوهش حاضر نشان داد که چرخش شریک مؤسسه حسابرسی، به افزایش افشای ضعف کنترل داخلی شرکت‌ها منجر شده است و افزایش دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی، به کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی انجامیده است.

**نتیجه‌گیری:** به طور کلی، پژوهش حاضر ادبیات مربوط به چرخش شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها را توسعه داده و شواهدی را در خصوص پیامدهای چرخش و دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی ارائه کرده است؛ از جمله اینکه چرخش حسابررس توسط شرکت‌ها، ممکن است حاوی پیام‌هایی برای سرمایه‌گذاران باشد، مبنی بر اینکه شرکت‌ها

به‌واسطه ناآشنایی با حسابرس تازه منصوب‌شده با شرکت صاحب‌کار تمایل داشته باشند که گزارش‌های مالی خود را تحریف کنند. مطابق با مبانی نظری، نتایج پژوهش گویای این است که هرگاه تعداد دفعات چرخش شرکای یک مؤسسه حسابرسی افزایش یابد، میزان افشای ضعف کنترل داخلی شرکت، به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت. همچنین هرگاه دوره تصدی شریک یک مؤسسه حسابرسی طولانی‌تر باشد، میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت به‌عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت؛ در حالی که برخلاف مبانی نظری پژوهش، هرگاه به‌طور هم‌زمان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی افزایش یابد، میزان اقلام تعهدی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت، به‌عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی شرکت‌ها، تغییری نخواهد یافت. این موضوع می‌تواند به این دلیل باشد که اغلب مؤسسه‌های حسابرسی در ایران، در بازگشت به کار قبلی، برای اموری مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات موردنیاز برای حسابرسی سال جاری، به کاربرگ‌های سال گذشته حسابرسان قبلی اتکا می‌کنند. این تکیه بیش از حد و پیش‌بینی نتایج، به‌جای توجه به تغییرات کوچک و مهم، ممکن است باعث عدم دستیابی به اهداف حسابرسی با وجود تغییر مؤسسه حسابرسی شود.

**کلیدواژه‌ها:** تغییر مؤسسه حسابرسی، دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

**استناد:** حقدادی، محمدرضا؛ گرکز، منصور و معطوفی، علیرضا (۱۴۰۳). رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: بررسی نقش تعدیلی تغییر مؤسسه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۳۱(۴)، ۶۶۸-۶۹۶.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۵/۱۴

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۴۰۳، دوره ۳۱، شماره ۴، صص. ۶۶۸-۶۹۶

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۳/۰۷/۲۲

ناشر: دانشکده مدیریت دانشگاه تهران

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۸/۲۵

نوع مقاله: علمی پژوهشی

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۹/۲۱

© نویسندگان

doi: <https://doi.org/10.22059/ACCTGREV.2024.368036.1008879>

## مقدمه

امروزه در جوامع حرفه‌ای، از نگاه استفاده‌کنندگان داده‌های اتکاپذیری هستند که یک مؤسسه مستقل بر روند گزارشگری آن‌ها و مرکز ثقل این روند، یعنی گزارش‌های مالی نظارت کند. چنین سازمان‌های مستقلی، مؤسسه‌های حسابرسی است که اغلب در شرکت‌های تجاری با ارائه فرایند حسابرسی، نظام کنترل‌های داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی این نظام، یعنی صورت‌های مالی آن را ارزیابی و پایش می‌کنند. حسابرسان مستقل به علت ارائه خدمات حسابرسی، اهمیتی در جهت محافظت از منافع عمومی در بازارهای مالی نقش با دارند (سجادی، کاویانی، رشیدی باغی و صبرجو، ۱۳۹۶). به‌موجب جایگاه ویژه حسابرسی، همیشه این نگرانی وجود دارد که آیا کیفیت حسابرسی به میزانی بوده است که بتواند این نقش پُرریسک را به‌درستی ایفا کند؟ رسوایی‌های مالی شرکت‌های بزرگ همچون (انرون<sup>۱</sup> و ورلدکام<sup>۲</sup>)، به سلب اعتماد عمومی نسبت به کیفیت صورت‌های مالی شرکت‌ها و عوامل ناظر بر آن، به‌ویژه کیفیت حسابرسی مستقل منتهی شده است.

در پاسخ به این رسوایی‌ها و به‌منظور بازگشت اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های مالی، در ایالات متحده آمریکا قانون ساربینز - آکسلی<sup>۳</sup> به تصویب رسید که مفاد بخش ۲۰۳ این قانون، به مبحث چرخش شرکای مؤسسه‌های حسابرسی اشاره می‌کند (چی،<sup>۴</sup> ۲۰۱۱). موضوع چرخش شریک مؤسسه حسابرسی<sup>۵</sup> و دوره تصدی حسابرس<sup>۶</sup> نیز از مباحثی است که در کانون توجه پژوهش‌های اخیر بوده و وضع‌کنندگان قوانین و مقررات مالی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را به این موضوع علاقه‌مند کرده است که آیا رابطه طولانی مدت میان حسابرسان و صاحب‌کاران می‌تواند استقلال حسابرس را تحت تأثیر قرار دهد و از کیفیت حسابرسی بکاهد؟ (لاونسون، رک، کاسترلا و لوئیس<sup>۷</sup>، ۲۰۰۷). از سوی دیگر، یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس در سطح مؤسسه و شریک حسابرسی است. قانون‌گذاران در ایالات متحده و سایر کشورها بر این باورند که قابلیت اتکای شرکای حسابرسی در سال‌های متوالی حسابرسی کاهش می‌یابد، در حالی که انتظار معقول این است که به‌دنبال حسابرسی‌های مستمر، دانش خاص شرکای حسابرسی به صاحب‌کار افزایش یابد و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد، این دغدغه وجود دارد که با سپری شدن زمان، شرکای حسابرسی انگیزه لازم را از دست دهند و از مفهوم بی‌طرفی فاصله گیرند (فیتزجرالد، عمر و تامپسون<sup>۸</sup>، ۲۰۱۸).

نتایج مطالعات پیشین نشان داده است هنگامی که یک شریک جدید وارد شرکت صاحب‌کار می‌شود، برای آشنایی با صاحب‌کار و روش‌های حسابرسی موجود، به زمان بیشتری نیاز دارد. او همچنین ممکن است به‌روزرسانی رویه‌ها را در نظر گیرد یا از کارکنان حسابرسی بخواهد تا در فرایند انتقال به او کمک کنند (گیپر، هایل و لئوز<sup>۹</sup>، ۲۰۲۱).

1. Enron
2. WorldCom
3. Sarbanes-Oxley Act
4. Chi
5. Audit Firm Partner Rotation
6. Auditor Tenure
7. Lowensohn, Reck, Casterella & Lewis
8. Fitzgerald, Omer & Thompson
9. Gipper, Hail & Leuz

ادبیات تحقیقات قبلی، شواهد متفاوتی را در مورد تأثیر چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی ارائه داده‌اند. با این حال، بسیاری از این مطالعات به نمونه‌های کوچکی که از مؤسسه‌های حسابرسی مستقل به دست آمده، متکی هستند. در این مطالعه، ما شواهد جدیدی در خصوص معاملات اقتصادی مربوط به چرخش شریک مؤسسه حسابرسی در ایران ارائه خواهیم داد. به طور خاص، ما بررسی خواهیم کرد که چگونه کیفیت حسابرسی بر اثر چرخش شریک مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، تکامل یافته و اینکه چگونه این الگوها از طریق چرخش مؤسسه حسابرسی تمایز می‌یابند.

در نهایت، ما چرخش‌هایی را تجزیه و تحلیل خواهیم کرد که در آن چرخش شریک اصلی هم‌زمان با چرخش مؤسسه حسابرسی صاحب کار همراه باشد؛ چراکه چنین چرخش‌هایی (چرخش مؤسسه حسابرسی) به طور بالقوه مخرب‌تر از چرخش فقط یک شریک حسابرسی است. بدین منظور تأثیر چرخش مؤسسه حسابرسی را بر رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی با شاخص‌های کیفیت حسابرسی برآورد خواهیم کرد.

بنابراین، این مطالعه به طرق مختلف ادبیات تحقیقات پیشین را غنی می‌کند. اول، مطالعه حاضر اولین تجزیه و تحلیل دوره تصدی و چرخش شریک مؤسسه حسابرسی را برای بخش بزرگی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ارائه می‌کند. دوم، برای بالا بردن سطح آگاهی پژوهشگران، این مطالعه با ارائه و آزمون فرضیه‌های جدیدی که رابطه بین چرخش شریک مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی را توضیح می‌دهند، بار علمی جدیدی به تحقیقات مربوطه اضافه خواهد کرد.

همچنین مطالعه حاضر چندین مورد مهم را ارائه می‌دهد. اول اینکه، این تجزیه و تحلیل، شکاف موجود در پیشینه تاریخی را پر می‌کند که در آن تحقیقات بسیار اندکی، تأثیر چرخش شریک مؤسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی کرده‌اند. دوم اینکه، با بررسی تأثیر تعدیل‌کننده چرخش مؤسسه حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها، نتایج پژوهش‌هایی نظیر گیبر و همکاران (۲۰۲۱)، در ایران نیز بسط داده و آزمون می‌شود. پژوهش حاضر به دنبال ارائه شواهدی است که نشان دهد چرخش مؤسسه حسابرسی تا چه اندازه بر رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی شرکت‌ها در ایران تأثیرگذارند. از این رو سؤال اصلی پژوهش این گونه مطرح می‌شود: «آیا در بورس اوراق بهادار تهران، چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی می‌تواند ارتباط میان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها را تعدیل کند؟».

قسمت دوم روابط بین متغیرها را در سه گفتار تشریح می‌کند و پس از آن فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود. روش‌شناسی پژوهش بخش بعدی پژوهش است که نحوه نمونه‌گیری، تدوین مدل و نوع گردآوری متغیرهای پژوهش را تبیین می‌کند. یافته‌های مربوط به آماره‌های توصیفی و آماره‌های استنباطی در قسمت چهارم تشریح خواهد شد. نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش نیز در قسمت پنجم تبیین شده است.

## مبانی نظری پژوهش

### رابطه بین چرخش شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی

رسوایی‌های مالی دهه گذشته در سطح دنیا، دغدغه‌هایی را در خصوص قابلیت اتکای گزارش‌های مالی شکل داده است. در صورتی که وظیفه اصلی گردآوری گزارش‌های مالی را بخش مدیریت هر شرکت برعهده دارد؛ در حالی که پس از این رسوایی‌های مالی، گروهی به حسابرسان اتهام زدند؛ به گونه‌ای که آن را «شکست حسابرسی» شمردند. جامعه بر این باور است که کیفیت کم حسابرسی و فقدان استقلال، به رخ دادن این اتفاق‌ها منجر شده است. به دنبال این موارد، قانون‌گذاران و تصویب‌کنندگان استانداردهای حسابداری در تصویب مقرراتی کوشش کردند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را ارتقا بخشند (سلیمانی و آسایش پور، ۱۳۹۹).

از طرفی شرکای حسابرسی با قراردادهای بلندمدت، در طول زمان روابط نزدیک‌تری با صاحب‌کاران خود ایجاد می‌کنند که می‌تواند کیفیت حسابرسی را به خطر بیندازد یا آن‌ها را در به‌روزرسانی رویه‌های حسابرسی‌شان بی‌انگیزه کند (بامبر و آی‌یر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷؛ کرونا و رانداوا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). شریک جدیدی که پس از چرخش اجباری وارد شرکت صاحب‌کار می‌شود، این روابط را ندارد و با رویه‌های حسابرسی قبلی پیوندی ندارد و از این رو می‌تواند دیدگاه تازه‌ای داشته باشد (همیلتون، رادوک، استوکس و تیلور<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵). از طرف دیگر، شرکای حسابرسی با قراردادهای بلندمدت، درک و دانش عمیق‌تری از صاحب‌کاران و صنایع خود دارند که آن‌ها را قادر به انجام حسابرسی بهتر و کارآمدتری می‌کند (دی آنجلو<sup>۴</sup>، ۱۹۸۱). شرکای تازه‌وارد، برای کسب این دانش به زمان بیشتری نیاز دارند که هزینه‌بر است و می‌تواند به‌طور موقت کیفیت خدمات حسابرسی را کاهش دهد (داجسون، آگولیا، بنت و کوهن<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰).

لیندچیت، پات و واترین<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) نشان دادند که چرخش شریک حسابرسی به عملکردهای جسورانه در حسابداری منجر شده و در نتیجه از کیفیت حسابرسی می‌کاهد. آسچوئر و کوئیک<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) نیز معتقد بودند که با چرخش مؤسسه‌های حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. همچنین اردهانی، سابرتو و هریادی<sup>۸</sup> (۲۰۱۹) نشان دادند که چرخش حسابرس از طریق استقلال نیز بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. توبی، اوساسرر و امانوئل<sup>۹</sup> (۲۰۱۶) نشان دادند که از نظر تجربی چرخش حسابرسان از طریق استقلال تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ این بدان معناست که اگر چرخش حسابرس توسط صاحب‌کاران مورد توجه قرار گیرد، احتمالاً استقلال حسابرسان حفظ می‌شود؛ از این رو حسابرس در فرایند حسابرسی عملکرد خوبی خواهد داشت و در نهایت، کیفیت حسابرسی بالا خواهد بود. طبق نظریه انتساب، چرخش حسابرسان را می‌توان به‌عنوان یک عامل خارجی طبقه‌بندی کرد که ممکن است بر رفتار حسابرس تأثیر

1. Bamber & Iyer
2. Corona & Randhawa
3. Hamilton, Ruddock, Stokes & Taylor
4. DeAngelo
5. Dodgson, Agoglia, Bennett & Cohen
6. Lindscheid, Pott & Watrin
7. Aschauer & Quick
8. Ardhani, Subroto & Hariadi
9. Tobi, Osasrere & Emmanuel

بگذارد؛ زیرا برخی آیین‌نامه‌ها هر شرکت را ملزم به تغییر حسابرسان خود پس از ۵ سال می‌کند. در این حالت، چرخش حسابرس به‌عنوان یک عامل خارجی به‌طور غیرمستقیم بر رفتار حسابرس در تولید حسابرسی با کیفیت بالا تأثیر می‌گذارد. لئوز و ویسوکو<sup>۱</sup> (۲۰۰۸) نیز چرخش اختیاری مؤسسه‌های حسابرسی را به‌عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابرسی معرفی کرده و اذعان داشته است که چرخش اختیاری حسابرسان، به استقلال بیشتر حسابرسان و وابستگی کمتر حسابرسان به کارفرمایان منجر می‌شود و در نتیجه کیفیت نتایج حسابرسی شرکت بهبود می‌یابد؛ اما در پژوهش متفاوت ویلت و استیگبائر<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) نشان دادند که هیچ ارتباطی بین کیفیت حسابرسی و چرخش حسابرس وجود ندارد؛ این نتیجه نشان می‌دهد که تنها با چرخش حسابرسان نمی‌توان به بهبود استقلال حسابرسان دست یافت. بنابراین بر اساس این مفاهیم، فرضیه اول پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود:

**فرضیه اول:** چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

### رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی

دوره تصدی حسابرس از جمله شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی است. به عبارتی با افزایش دوره تصدی حسابرس، شناخت وی از صاحب‌کار و تخصص وی در آن صنعت خاص بیشتر می‌شود و می‌تواند افزایش کیفیت حسابرسی را به همراه داشته باشد؛ اما در خصوص این منافع تصدی حسابرس، در سطح مؤسسه یا شریک حسابرسی، بین محققان اتفاق نظر وجود ندارد و تحقیقات انجام‌شده نتایج متناقضی را نشان می‌دهد و درحالی‌که اشکال مختلف چرخش حسابرس، به‌عنوان یک ابزار در جهت افزایش استقلال و بهبود کیفیت حسابرسی توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است، شواهد متناقضی در حمایت از آن وجود دارد. در مورد رابطه چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی دو دیدگاه وجود دارد: دیدگاه اول، دیدگاه قانون‌گذاران و افکار عمومی در ارتباط با مسئله چرخش حسابرس است که اعتقاد دارند رابطه بلندمدت میان شرکت‌ها و حسابرسانشان باعث نزدیکی بیش‌ازحد آن دو شده و این نزدیکی موجب آسیب‌دیدن استقلال حسابرس و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (آرل، برودی و پانی، ۲۰۰۵).

در مقابل، دیدگاه دوم که مربوط به اعضای حرفه حسابداری و حسابرسی است، به مشکلات حسابرسی در سال‌های اولیه رابطه حسابرس - صاحب‌کار اشاره می‌کند. نداشتن آشنایی دقیق با مواردی مانند نوع عملیات، سیستم حسابداری و ساختار کنترل داخلی شرکت مورد رسیدگی، افزون بر اینکه موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود، ممکن است باعث افزایش احتمال عدم کشف اشتباهات و تخلفات اساسی توسط حسابرس شود (آرل و همکاران، ۲۰۰۵).

به‌منظور مرتفع کردن آسیب‌های بالقوه ناشی از دوره تصدی حسابرس راه‌حلهایی پیشنهادشده که از جمله آن می‌توان به اجباری کردن تعویض ادواری مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای آنان اشاره کرد. دیوان محاسبات آمریکا در سال ۲۰۰۸، محدود کردن سال‌های مستمر و متوالی که یک مؤسسه حسابرسی مستقل، می‌تواند صورت‌های مالی

1. Leuz & Wysocki  
2. Velte & Stiglbauer  
3. Arel, Brody & Pany



شرکتی خاص را حسابرسی کند به عنوان تعویض ادواری مؤسسه‌های حسابرسی<sup>۱</sup> تعریف کرده است. در سال‌های اخیر این موضوع همیشه یکی از راه‌کارهای مورد بحث برای بهبود استقلال حسابرسی و افزایش اعتماد کاربران صورت‌های مالی و از طرفی، کیفیت حسابرسی بوده است.

در یکی از پژوهش‌های سال ۲۰۱۰، لی<sup>۲</sup> اذعان می‌دارد که حسابرسی‌های بلندمدت در یک شرکت خاص، یک نوع حس وفاداری را به حساب‌رسان القا می‌کند که می‌تواند ضمن تحت تأثیر قراردادن کیفیت حسابرسی، امکان انجام یک حسابرسی اثربخش را کاهش دهد. بنابراین بر اساس این مفاهیم، فرضیه دوم تحقیق نیز به شرح زیر است:

**فرضیه دوم:** دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

### تأثیر چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی بر رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی

شناسایی ارائه نادرست صورت‌های مالی مورد رسیدگی توسط یک مؤسسه حسابرسی مستقل و با حرفه‌ای قابل انجام است که می‌تواند صاحب‌کار را تشویق کند که نسبت به ارائه صحیح اقلام نادرست اقدام کند که به ارائه گزارش و اطلاعات مالی قابل اتکا منجر می‌شود. این ویژگی‌ها می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و حسابرسی دقیق‌تر و با کیفیت بالاتر موجب بهبود ارائه اطلاعات شده و به سرمایه‌گذاران این امکان را می‌دهد که بینش بهتری نسبت به ارزش شرکت به دست آورند (چمبرز و پین<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸).

عدم چرخش حسابرسی می‌تواند سبب کاهش دقت حسابرسی شود که این امر به دلیل تصورهای ذهنی مبنی بر شناخت محیط کاری، افزایش نفوذ مدیر شرکت بر حسابرسی، شناخت مکانیسم کاری حسابرسی و تغییر محیط کنترلی شرکت با توجه به شیوه عمل حسابرسی توسط مدیریت رخ می‌دهد (پورحیدری و بدری خیره مسجدی، ۱۳۹۲). کشورهای مختلفی مانند اسپانیا، ایتالیا، کره جنوبی و سنگاپور موضوع چرخش اجباری حسابرسی را پذیرفته‌اند (سیلوستر، کاستا و کرونیاتر<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸). برای نمونه چرخش مؤسسه‌های حسابرسی برای شرکت‌های خصوصی هر سه سال و برای مؤسسه‌های دولتی هر ۹ سال توسط مراجع حرفه‌ای کشور ایتالیا اجرا می‌شود. در ایران نیز در سال ۱۳۸۶، سازمان بورس اوراق بهادار تهران نظر به ضرورت نظارت عالی بر امور بازار سرمایه، در راستای حمایت از حقوق و منابع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه بازار اوراق بهادار تهران، در دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس و اوراق بهادار چرخش مؤسسه‌های حسابرسی را برای دوره چهارساله الزامی کرد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶).

همچنین براساس ماده ۷ دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسه‌های حسابرسی معتمد مکلف‌اند که بر اساس طبقه مؤسسه، در صورت برخورداری از توانایی لازم متناسب با اندازه شرکت و با رعایت سقف خدمات مجاز موضوع «آیین‌نامه

1. Mandatory Audit Firms Rotation  
2. Li  
3. Chambers & Payne  
4. Silvestre, Costa & Kronbauer

سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و حرفه‌ای توسط اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران» و مقررات ذی‌ربط، اقدام به پذیرش کار حسابرسی کنند. مؤسسه حسابرسی نمی‌تواند به شرکت‌هایی که در طبقه‌ای بالاتر از طبقه مؤسسه قرار دارند، خدمات حسابرسی ارائه کند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

از طرفی انجمن‌های حسابداری حرفه‌ای و نهادهای ناظر بر حرفه از گذشته تاکنون نگران اثرگذاری دوره تصدی بلندمدت مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای آن‌ها بوده‌اند. نهادهای ناظر بر حرفه، به‌علت تأثیرگذاری معکوس دوره تصدی بلندمدت حسابرس بر استقلال او، آن را به‌عنوان یک تهدید جدی بر متغیر کیفیت حسابرسی قلمداد می‌کنند. بنابراین آنان همیشه در پی محدود ساختن مدت‌زمان تصدی حسابرسان در سطح مؤسسه حسابرسی و یا شرکای حسابرسی بوده‌اند (قیطاسی، استا و حاجی‌زاده، ۱۳۹۲). از سوی دیگر، گروهی بر این اعتقادند که بالا رفتن مدت‌زمان دوره تصدی، به ارتقای شاخص‌های کیفیت حسابرسی منجر می‌شود؛ چراکه حسابرسان به‌منظور بهبود کیفیت حسابرسی به کسب شناخت کافی از کسب‌وکار خاص صاحب‌کار نیازمندند و این شناخت و آگاهی در طی زمان کسب خواهد شد و همان‌طور که اشاره شد، در ایران مطابق دستورالعمل سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، مؤسسه‌های حسابرسی پس از گذشت ۴ سال، نمی‌توانند به‌صورت مجدد سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت یکسانی را بپذیرند. در نتیجه می‌توان این‌گونه استدلال کرد که بهره‌گیری اثربخش و مفید از موضوع مدت‌زمان تصدی حسابرس برای بهبود کیفیت حسابرسی که منجر به ارتقاء اثربخشی و کارایی بازار سهام می‌شود (سلیمانی و آسایش پور، ۱۳۹۹).

گیبیر و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود به ارزیابی تأثیر حضور شریک جدید در مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها هم‌زمان با تغییر مؤسسه حسابرسی پرداختند. هرچند تغییر مؤسسه حسابرسی در مقایسه با تغییر شریک مؤسسه حسابرسی، به‌طور مسلم، یک اختلال بزرگ‌تر در فرایند حسابرسی است (به‌طور مثال، به‌صورت تجربی توسط پژوهشگرانی همچون کامران، فرانسیس، مارا و پتینیکو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۵ و به‌صورت تحلیلی توسط پترسون، اسمیت و تیراس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹ نشان داده شده است)؛ اما این ظرفیت را دارد که مزایای نگرش جدید<sup>۳</sup> قوی‌تری را ایجاد کند (کیم و چئونگ<sup>۴</sup>، ۲۰۰۹).

به اعتقاد دی‌آنجلو (۱۹۸۱)؛ به نقل از گیبیر و همکاران، (۲۰۲۱) تغییر مؤسسه حسابرسی رویدادی نادر است که تنها در ۲/۳ درصد از دوران فعالیت صاحب‌کار رخ می‌دهد. در این مواقع، معمولاً سرمایه‌گذاری‌های شایان توجهی توسط مؤسسه حسابرسی جدید انجام می‌شود. در این شرایط، صاحب‌کاران احتمالاً با درخواست مناقصه از مؤسسه‌های حسابرسی متعدد، بر قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی فشار وارد می‌کنند (خدادی، قربانی و خوانساری، ۱۳۹۳). مطابق با این استدلال‌ها و نتایج پژوهش‌هایی نظیر بل، کاوشولی و زانوجل<sup>۵</sup> (۲۰۱۵) متوجه خواهیم شد که حق‌الزحمه حسابرسی در چرخه اول تحت حسابرسی مؤسسه جدید به‌طور چشمگیری کمتر و ساعات کار حسابرسی (به‌عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی) به‌طور شایان توجهی بالاتر است. با این حال، حسابرس جدید می‌تواند پس از اطمینان از جایگاه خود، اکثر

1. Cameran, Francis, Marra & Pettinicchio
2. Patterson, Smith & Tiras
3. Fresh-Look
4. Kim & Cheong
5. Bell, Causholli & Knechel

تخفیف‌های اولیه در قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی را حذف کرده و ساعات کار زیاد و تلاش اضافی که در اولین چرخه حسابرسی صورت می‌گرفت را کاهش دهد. بنابراین بر اساس این مفاهیم، فرضیه سوم تحقیق نیز به شرح زیر است:

**فرضیه سوم:** در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، ارتباط میان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند.

### پیشینه تجربی پژوهش

بخشی از ادبیات موضوع پژوهش، به تفصیل در هر یک از سرفصل‌های مربوطه مورد بحث و ارزیابی قرار گرفت. در این بخش به اختصار برخی تحقیقات خارجی مورد اشاره قرار می‌گیرد.

شارما، تانی و لیت<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در مقاله‌ای به ارزیابی تأثیر اثرهای چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. محققان دریافتند که در دوره پس از چرخش اجباری شریک حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی به‌طور معناداری بالاتر است و گزارش حسابرسی به‌طور معناداری با تأخیر بیشتری منتشر می‌شود.

گیپر و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش اجباری شریک حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی، قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی و تلاش حسابرسی پرداختند. به‌طور متوسط، هیچ مدرکی برای افت کیفیت حسابرسی در طول دوره تصدی حسابرسی یافت نشد. با وجود این، پس از چرخش اجباری شریک حسابرسی، هزینه‌های حسابرسی کاهش و ساعات حسابرسی افزایش می‌یابد.

در این بخش، پاره‌ای از پژوهش‌های تجربی که در زمینه کیفیت حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه حسابرسی شرکت‌ها انجام شده و به نحوی به موضوع پژوهش ارتباط پیدا کنند، ارائه می‌شود.

سجدادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش حسابرسی در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها ادعان داشتند که چرخش حسابرسی در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه معنادار و معکوسی دارد.

طالب‌پور اصل، هرمزی، قهرمانی و وارسته (۱۳۹۷) در تحقیقی به ارزیابی تأثیر چرخش مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که نه‌تنها کیفیت حسابرسی در هنگام تعویض حسابرسی افزایش پیدا نکرده، بلکه طولانی شدن دوره‌های تصدی حسابرسان، به بهبود کیفیت حسابرسی منجر می‌شود.

اصغری‌پور و خلعتبری (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تأثیر گردش اجباری مؤسسه حسابرسی و گردش شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج بررسی‌ها نشان داد که گردش شریک مؤسسه حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

امیری و فخاری (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرسان مبتنی بر فن تحلیل ممیزی پرداخته و ادعان کردند که تغییر شریک مؤسسه حسابرسی، هزینه کمتری را تحمیل کرده و کمتر در معرض دید قرار می‌گیرد.

## فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اصلی ۱: چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۱-۱): چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۱-۲): چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۱-۳): چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

فرضیه اصلی ۲: دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۲-۱): دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۲-۲): دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

- فرضیه فرعی (۲-۳): دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

فرضیه اصلی ۳: چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند.

- فرضیه فرعی (۳-۱): چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، ارتباط میان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص اقلام تعهدی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند.

- فرضیه فرعی (۳-۲): چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، ارتباط میان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند.

- فرضیه فرعی (۳-۳): چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، ارتباط میان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را به‌طور معناداری تعدیل می‌کند.

## روش‌شناسی پژوهش

از نظر هدف، مطالعه حاضر در میان تحقیقات کاربردی است و از منظر روش، این مطالعه توصیفی از نوع هم‌بستگی و پس‌رویدادی است. در این مطالعه به‌منظور تدوین مبانی نظری از منابع کتابخانه‌ای و جهت انجام تجزیه‌وتحلیل داده‌ها از صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از طریق نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است. طبقه‌بندی داده‌ها با نرم‌افزار اکسل صورت گرفته و تجزیه‌وتحلیل نهایی نیز، به‌کمک نرم‌افزار اقتصادسنجی ایویوز و استاتا انجام شده است. تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، به‌عنوان جامعه آماری تحقیق حاضر انتخاب شد. همچنین مطابق با محدودیت‌های اشاره شده در جدول ۱، نمونه آماری در پژوهش حاضر با استفاده از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب شدند.

جدول ۱. فرایند گردآوری داده‌ها

تعداد			
۳۷۷	جامعه آماری در تاریخ جمع‌آوری اطلاعات (شرکت‌های اصلی بورس)		
۸۲	۱	در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده نباشند (حداقل از ابتدای سال مالی ۱۳۹۲).	
۵۲	۲	تغییر سال مالی داشته باشند و سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه نباشد.	
۶۴	۳	در زمره بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و مؤسسه‌های بیمه‌ای باشند که ساختار گزارشگری جداگانه‌ای دارند.	
۴۳	۴	وقفه معاملاتی داشته باشند و اطلاعات آن‌ها در دسترس نباشد.	
۱۳۶	نمونه آماری در تجزیه‌وتحلیل نهایی		

پس از بررسی‌های انجام شده در خصوص جامعه آماری پژوهش و اعمال محدودیت‌های مدنظر، نمونه مورد بررسی شامل تعداد ۱۳۶ شرکت شد که با توجه به دوره پژوهش (از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا انتهای سال ۱۴۰۰) تعداد ۱,۲۲۴ مشاهده (سال - شرکت) است.

## تدوین مدل‌های آزمون فرضیه‌ها

در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه اصلی اول پژوهش، با اقتباس از مطالعه گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، از رابطه ۱ استفاده شده است:

$$AQ_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 PTRSwit_{i,t} + \beta_2 MV_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} + \beta_6 CFO_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 Altman\_Z_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} RT_{i,t} + \beta_{11} PT_{i,t} + \beta_{12} SIZE_{i,t} + \beta_{13} PPE_{i,t} + \beta_{14} CR_{i,t} + \beta_{15} RL_{i,t} + \beta_{16} Big4_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

که در آن،  $AQ_{i,t}$  معرف متغیر وابسته تحقیق حاضر بوده و برابر است با کیفیت حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$ . در پژوهش حاضر، به پیروی از پژوهش گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، از سه شاخص اقلام تعهدی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شده است.

به‌منظور اندازه‌گیری شاخص افلام تعهدی بر اساس پژوهش گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، از رابطه ۲ استفاده شده است:

$$Absolute\_Accruals_{i,t} = \left| \frac{\text{جریانات نقدی عملیاتی} - \text{سود خالص}}{\text{میانگین مجموع دارایی‌ها}} \right| \quad \text{رابطه ۲}$$

به‌منظور سنجش تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌ها نیز (*Restated Financials*)، از یک متغیر موهومی استفاده شده است؛ بدین‌صورت که اگر صورت‌های مالی شرکتی در سال  $t$  تجدید ارائه شده باشد، به آن عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

علاوه‌براین، جهت سنجش افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی (*ICW*)، به پیروی از پژوهش‌های (گیپر و همکاران، ۲۰۲۱) از تعداد نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود که از گزارش حسابرسان مستقل به‌دست می‌آید. طبق چک‌لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار از سال ۱۳۹۱ به بعد، حسابرس شرکت مکلف شده است تا وضعیت کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی کند و مواردی را که حاکی از عدم اجرای مطلوب یا عدم رعایت کنترل‌های داخلی است، در گزارش حسابرسی افشا کند. با توجه به اینکه در گزارش حسابرسی، تنها نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی شرکت به‌عنوان بند شرط ارائه می‌شود و از ارائه همه نقاط ضعف که حسابرس قبلاً در نامه مدیریت گزارش کرده پرهیز می‌شود؛ لذا در پژوهش حاضر همه بندهای شرط مربوط به ضعف‌های کنترل‌های داخلی به‌عنوان نقاط ضعف با اهمیت در نظر گرفته شده است؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حسابرسی شرکت‌هاست.

$PTRSwit_{i,t}$  معرف متغیر مستقل تحقیق یعنی چرخش شریک مؤسسه حسابرسی است. در پژوهش حاضر جهت سنجش چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر اساس پژوهش گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، چرخش در سطح شریک حسابرسی با بررسی نام شرکا در گزارش‌های حسابرسی در نظر گرفته شده است. در صورتی که نام هر یک از شرکا در گزارش حسابرسی سال  $t$  نسبت به گزارش سال‌های  $t-1$  و  $t-2$  تغییر کند، چرخش شریک حسابرسی اتفاق خواهد افتاد و بدین ترتیب به متغیر مستقل پژوهش، ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر نسبت داده خواهد شد.

همچنین در پژوهش حاضر با توجه به نتایج پژوهش‌های پیشین، از ۱۸ متغیر کنترلی استفاده شده است که در زیر تشریح شده‌اند:

$MV_{i,t}$ : ارزش بازار شرکت بوده و برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .  
 $LEV_{i,t}$ : معرف اهرم مالی بوده و برابر است با نسبت مجموع بدهی‌ها به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$ROA_{i,t}$ : معرف نرخ بازده دارایی‌های شرکت بوده و برابر است با نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$LOSS_{i,t}$ : معرف زیان‌دهی شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  بوده و جهت سنجش آن، در صورتی که شرکت در سال جاری گزارش زیان خالص داشته باشد، به آن عدد ۱ و در غیر این صورت مقدار صفر اختصاص می‌یابد.

$CFO_{i,t}$ : معرف جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شرکت بوده و برابر است با نسبت جریان وجه نقد حاصل از عملیات به میانگین مجموع دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$BTM_{i,t}$ : معرف پتانسیل رشد شرکت بوده و برابر است با نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$Altman\_Z_{i,t}$ : معرف امتیاز  $Z$  آلتمن<sup>۱</sup> بوده که جهت پیش‌بینی احتمال ورشکستگی شرکت‌ها استفاده می‌شود. مدل آلتمن در ۱۹۶۸ از بین ۲۲ نسبت مالی با ۵ نسبت ارائه شد و به شرح رابطه زیر است:

$$Z = 1.2 X_1 + 1.4 X_2 + 3.3 X_3 + 0.6 X_4 + 0.99 X_5 \quad \text{رابطه ۳}$$

که در آن،  $Z$  امتیاز شرکت؛  $X_1$  نسبت سرمایه در گردش به مجموع دارایی‌ها؛  $X_2$  نسبت سود انباشته به مجموع دارایی‌ها؛  $X_3$  نسبت سود قبل از کسر بهره و مالیات به مجموع دارایی‌ها؛  $X_4$  نسبت ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به مجموع بدهی‌ها؛  $X_5$  نسبت مجموع فروش به مجموع دارایی‌ها.

در خصوص به‌کارگیری مدل اولیه آلتمن (۱۹۶۸) در ایران می‌توان به پژوهش صداقت سنگانی و اسعدی (۱۳۹۶) اشاره کرد که اذعان می‌دارند صحت پیش‌بینی و توان تبیین‌کنندگی مدل اولیه آلتمن در بورس اوراق بهادار تهران ۹۸/۸ درصد است و به‌کارگیری آن را توصیه کردند. در این مدل هرچه امتیاز  $Z$  شرکت کمتر باشد، درجه بحران مالی شرکت بیشتر است. با توجه به مدل فوق اگر امتیاز  $Z$  محاسبه‌شده برای هر شرکت  $(Z \leq 1/8 \text{ یا } 1/8 < Z \leq 2/99)$  باشد که به ترتیب بیانگر احتمال ضعیف و خیلی زیاد ورشکستگی است، عدد ۱ قرار داده می‌شود و در غیر این صورت  $(Z > 2/99)$ ، صفر قرار داده می‌شود (آلتمن، ۱۹۶۸؛ سنگانی و اسعدی، ۱۳۹۶؛ علوی و معماریان، ۱۴۰۰).

$SG_{i,t}$ : برابر است با نرخ رشد فروش شرکت  $i$  در سال  $t$  که از تقسیم تغییر در مبلغ مجموع درآمدهای یک شرکت بر مجموع درآمدهای سال قبل آن به‌دست می‌آید.

$RT_{i,t}$ : برابر است با گردش دریافته‌های تجاری و سایر دریافته‌ها شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  بوده که از تقسیم مجموع درآمدهای یک شرکت بر میانگین مجموع گردش دریافته‌های تجاری و سایر دریافته‌های آن به‌دست می‌آید.

$PT_{i,t}$ : برابر است با گردش حساب‌های پرداختی شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  که از تقسیم مجموع بهای تمام‌شده کالای فروش رفته یک شرکت بر میانگین مجموع حساب‌های پرداختی آن به‌دست می‌آید.

$SIZE_{i,t}$ : معرف اندازه شرکت است و برابر است با لگاریتم طبیعی میانگین مجموع دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .  $PPE_{i,t}$ : معرف دارایی‌های ثابت مشهود بوده و برابر است با لگاریتم طبیعی خالص مجموع اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$CR_{i,t}$ : معرف نسبت جاری شرکت است و از طریق نسبت دارایی‌های جاری به مجموع دارایی‌های شرکت  $i$  در پایان سال  $t$  محاسبه می‌شود.

$RL_{i,t}$ : معرف تأخیر در گزارش حسابرسی شرکت بوده و برابر است با لگاریتم طبیعی فاصله زمانی بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ امضای گزارش حسابرسی شرکت  $i$  در پایان سال  $t$ .

$Big4_{i,t}$ : معرف اندازه مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$  بوده که در ایران جهت سنجش آن، در صورتی که مرجع حسابرسی شرکت، سازمان حسابرسی یا مؤسسه مفید راهبر (به‌عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه‌های حسابرسی ایران) باشند، به آن ارزش یک و اگر توسط سایر مؤسسه‌های حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، به آن ارزش صفر تعلق می‌گیرد. این متغیر از گزارش هیئت‌مدیره شرکت‌ها به‌دست می‌آید.

$\sum_t YEAR$ : یک متغیر کنترلی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. این متغیر به‌منظور کنترل اثر تغییرات در طول زمان بر متغیر وابسته انتخاب شده است.

$\sum_j IND$ : یک متغیر کنترلی است که با مقدار یک و صفر نشان داده می‌شود. این متغیر به‌منظور کنترل اثر تغییرات صنایع بر متغیر وابسته انتخاب شده است.

همچنین در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه اصلی دوم به استنباط از مطالعه گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، از رابطه ۴

استفاده شده است:

$$AQ_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 PTRTenure_{i,t} + \beta_2 MV_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} \quad \text{رابطه ۴}$$

$$+ \beta_6 CFO_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 Altman\_Z_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} RT_{i,t}$$

$$+ \beta_{11} PT_{i,t} + \beta_{12} SIZE_{i,t} + \beta_{13} PPE_{i,t} + \beta_{14} CR_{i,t} + \beta_{15} RL_{i,t}$$

$$+ \beta_{16} Big4_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن،  $PTRTenure_{i,t}$  معرف دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی به‌عنوان متغیر مستقل رابطه فوق بوده و برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع تعداد سال‌هایی که یک شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی واحد با شرکای ثابت و معینی، حسابرسی شده است. سایر متغیرهای رابطه ۴ قبلاً تشریح شده است.

همچنین در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه اصلی سوم با اقتباس از مطالعه گیپر و همکاران (۲۰۲۱)، از رابطه ۵

استفاده شده است:

$$AQ_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 PTRTenure_{i,t} + \beta_2 MV_{i,t} + \beta_3 LEV_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 LOSS_{i,t} \quad \text{رابطه ۵}$$

$$+ \beta_6 CFO_{i,t} + \beta_7 BTM_{i,t} + \beta_8 Altman\_Z_{i,t} + \beta_9 SG_{i,t} + \beta_{10} RT_{i,t}$$

$$+ \beta_{11} PT_{i,t} + \beta_{12} SIZE_{i,t} + \beta_{13} PPE_{i,t} + \beta_{14} CR_{i,t} + \beta_{15} RL_{i,t}$$

$$+ \beta_{16} Big4_{i,t} + \beta_{17} AFSSwith\_Cycle_{i,t} + \beta_{18} PTRTenure$$

$$\times AFSSwith\_Cycle_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{i,t}$$

که در آن،  $AFSSwith\_Cycle_{i,t}$  معرف چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی بوده و برابر است با مقدار ۱ برای تمام

سال‌های پس از تغییر مؤسسه حسابرسی شرکت  $i$  در سال  $t$  برخلاف نحوه محاسبه متغیر تغییر مؤسسه حسابرسی، در سال تغییر مؤسسه حسابرسی به این متغیر ارزش موهومی صفر اختصاص داده خواهد شد.

$PTRTenure \times AFSSwith\_Cycle_{i,t}$  متغیر تعاملی که اثر تعدیل‌کننده چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی را بر رابطه

بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها نشان می‌دهد. جهت تأیید یا رد فرضیه اصلی سوم، ضریب بتا و سطح معناداری این متغیر ملاک تصمیم‌گیری قرار خواهد گرفت.



### تخمین مدل‌ها و آزمون فرضیه‌ها

#### آمار توصیفی

برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل تعداد مشاهدات، میانگین، میانه، انحراف معیار، ضریب چولگی و ضریب کشیدگی در جهت ارائه یک شمای کلی از ویژگی‌های مهم متغیرهای پژوهش، در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

تابلوی الف: آمار توصیفی متغیرهای کمی							
متغیرها	نماد	مشاهده	میانگین	میانه	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی
اقلام تعهدی	A*BS-AC	۱۲۲۴	۰/۱۲	۰/۰۹	۰/۱۳	۲/۷۹	۱۴/۲۷
دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی	PTR-TEN	۱۲۲۴	۱/۷۷	۱/۰۰	۱/۰۳	۱/۳۳	۴/۲۵
ارزش بازار شرکت	MV	۱۲۲۴	۱۴/۶۰	۱۴/۳۰	۱/۷۶	۰/۴۷	۲/۸۹
اهرم مالی شرکت	LEV	۱۲۲۴	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۴	۰/۱۹	۳/۳۵
نرخ بازده دارایی‌ها	ROA	۱۲۲۴	۰/۱۸	۰/۱۴	۰/۱۷	۰/۷۳	۳/۶۶
جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی	CFO	۱۲۲۴	۰/۱۳	۰/۱۱	۰/۱۵	۰/۷۵	۴/۵۱
پتانسیل رشد شرکت	BTM	۱۲۲۴	۰/۴۱	۰/۳۵	۰/۳۴	۱/۴۵	۸/۵۹
نرخ رشد فروش	SG	۱۲۲۴	۰/۳۷	۰/۲۵	۰/۷۵	۵/۵۷	۵۰/۰۳
گردش دریافته‌های تجاری و سایر دریافته‌ها	RT	۱۲۲۴	۵/۷۳	۳/۴۱	۷/۶۴	۴/۰۴	۲۴/۳۰
گردش حساب‌های پرداختی	PT	۱۲۲۴	۴/۵۸	۳/۷۰	۳/۹۸	۲/۸۳	۱۵/۱۱
اندازه شرکت	SIZE	۱۲۲۴	۱۴/۲۳	۱۴/۱۱	۱/۴۴	۰/۶۵	۴/۱۷
دارایی‌های ثابت مشهود	PPE	۱۲۲۴	۱۲/۶۲	۱۲/۵۵	۱/۶۲	۰/۵۷	۳/۸۸
نسبت جاری	CR	۱۲۲۴	۰/۶۶	۰/۶۸	۰/۲۰	۰/۴۷	۲/۳۷
تأخیر در گزارش حسابرسی	RL	۱۲۲۴	۴/۲۷	۴/۳۷	۰/۳۹	۰/۵۲	۲/۵۰

تابلوی ب: آمار توصیفی متغیرهای کیفی

متغیرها	نماد	مشاهده	فراوانی (درصد)
تجدید ارائه صورت‌های مالی	RES-FIN	۱۲۲۴	(۰/۵۴) ۶۶۲
افشای نقاط ضعف کنترل داخلی	ICW	۱۲۲۴	(۰/۴۴) ۵۳۸
چرخش شریک مؤسسه حسابرسی	PTRSwth	۱۲۲۴	(۰/۷۸) ۹۵۸
چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی	AFS-CYC	۱۲۲۴	(۰/۷۳) ۸۹۷
زیان‌دهی شرکت	LOSS	۱۲۲۴	(۰/۱۰) ۱۲۷
امتیاز Z آلتمن	ALT-Z	۱۲۲۴	(۰/۴۴) ۵۳۸
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG4	۱۲۲۴	(۰/۲۷) ۳۳۸

منبع: یافته‌های تحقیق بر اساس خروجی نرم‌افزار ایویوز

در این پژوهش برای مثال مطابق با نتایج تابلوی الف جدول ۲، میانگین متغیر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی (PTR-Tenure) برابر با ۱/۷۷ است که نشان می‌دهد بیشتر داده‌های مربوط به این متغیر، حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. همچنین میانه این متغیر برابر با ۱/۰۳ سال است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار است. همان‌طور که جدول ۲ نشان می‌دهد، در پژوهش حاضر متغیر ارزش بازار شرکت (MV) و ارقام تعهدی (ABS-AC) به ترتیب دارای بیشترین و کمترین مقدار میانگین هستند. بیشترین کمترین مقدار انحراف معیار برابر با ۵/۵۷ و -۰/۵۲ است که به ترتیب مربوط به متغیرهای نرخ رشد فروش (SG) و تأخیر در گزارش حسابرسی (RL) است. همچنین مطابق با نتایج تابلوی ب جدول ۲، تقریباً ۵۴ درصد از شرکت‌ها در طول دوره بررسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی داشته‌اند و ۷۸ درصد از آن‌ها دارای چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بوده‌اند.

### آمار استنباطی

#### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول ۳ ارائه شده و بیانگر این است که در مدل رگرسیونی فرضیه فرعی ۱-۳ پژوهش، متغیر چرخش شریک مؤسسه حسابرسی (PTRSwith)، به‌عنوان متغیر مستقل سطح معناداری کمتر از ۵ درصد دارد که بیانگر رابطه معنادار با متغیر افشای ضعف کنترل داخلی به‌عنوان یکی از شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی (AQ) است که مثبت بودن مقدار ضریب بتا برای آن، نشان می‌دهد این رابطه مستقیم است؛ درحالی‌که وجود رابطه معنادار بین متغیر چرخش شریک مؤسسه حسابرسی (PTRSwith)، با متغیرهای ارقام تعهدی و تجدید ارائه صورت‌های مالی به‌عنوان دیگر شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی (AQ)، تأیید نشد.

جدول ۳. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	ارقام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی:	
مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
-۶/۹۰۱۵***	-۱/۵۵۵۹	۰/۱۱۵۸**	C	عرض از مبدأ
(-۴/۷۵۵۳)	(-۱/۰۳۶۳)	(۲/۴۴۰۵)		
۰/۵۶۴۶***	۰/۲۷۶۱	۰/۰۰۳۷	PTRSwith	چرخش شریک مؤسسه حسابرسی
(۳/۲۳۲۸)	(۱/۵۶۸۶)	(۰/۷۳۰۳)		
۰/۰۵۰۷	۰/۳۵۰۰*	-۰/۰۰۵۲	MV	ارزش بازار شرکت
(۰/۲۶۳۵)	(۱/۷۶۱۴)	(-۰/۹۰۳۷)		
-۰/۱۲۳۷	۰/۵۰۵۶	-۰/۰۴۰۹**	LEV	اهرم مالی شرکت
(-۰/۲۷۰۸)	(۱/۰۱۵۹)	(-۲/۷۴۵۴)		
-۲/۸۰۸۰***	-۲/۲۳۱۳**	۰/۲۲۲۱***	ROA	نرخ بازده دارایی‌ها
(-۳/۵۱۷۱)	(-۲/۵۹۱۰)	(۸/۱۵۵۷)		
۰/۰۲۲۳	۰/۰۷۵۵	۰/۰۶۷۵***	LOSS	زیان‌دهی شرکت

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	اقلام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی:	
مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
(۰/۰۸۷۲)	(۰/۲۸۰۳)	(۷/۴۵۵۲)		
-۰/۴۷۲۱	۱/۴۵۲۴**	-۰/۲۲۵۸***	CFO	جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی
(-۰/۷۲۸۶)	(۲/۱۱۵۰)	(-۱۰/۰۸۴۹)		
-۰/۴۰۴۳	۰/۳۰۳۹	-۰/۰۳۳۰***	BTM	پتانسیل رشد شرکت
(-۱/۰۳۴۵)	(۰/۸۳۲۳)	(-۳/۱۳۹۸)		
۰/۰۱۴۱	۰/۲۲۱۸	۰/۰۱۵۶**	Altman_Z	امتیاز Z آئمن
(۰/۰۶۴۴)	(۰/۹۸۰۶)	(۲/۳۷۰۰)		
۰/۰۸۱۹	-۰/۰۶۲۲	۰/۰۱۵۱***	SG	نرخ رشد فروش
(۰/۷۸۳۸)	(-۰/۵۸۶۱)	(۳/۸۷۵۹)		
-۰/۰۰۸۹	-۰/۰۱۴۸	۰/۰۰۰۱	RT	گردش دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها
(-۰/۹۶۲۲)	(-۱/۱۹۴۲)	(۰/۳۱۱۰)		
-۰/۰۷۴۸***	۰/۰۱۳۴	۰/۰۰۰۹	PT	گردش حساب‌های پرداختی
(-۳/۳۳۵۶)	(۰/۵۹۷۱)	(۱/۱۵۰۲)		
۰/۲۹۰۱	-۰/۱۴۱۹	۰/۰۱۸۳***	SIZE	اندازه شرکت
(۱/۳۷۴۱)	(-۰/۶۸۶۲)	(۲/۹۴۱۱)		
-۰/۱۳۰۳	-۰/۰۷۷۰	-۰/۰۱۶۶***	PPE	دارایی‌های ثابت مشهود
(-۱/۱۲۳۸)	(-۰/۶۶۸۳)	(-۴/۴۸۷۴)		
-۰/۴۲۱۳	-۰/۰۲۶۲	-۰/۰۰۸۱	CR	نسبت جاری
(-۰/۷۳۵۶)	(-۰/۰۴۶۱)	(-۰/۴۶۶۵)		
۱/۲۸۵۵***	۰/۲۱۰۱	۰/۰۱۱۸**	RL	تأخیر در گزارش حسابرسی
(۵/۹۷۷۱)	(۰/۹۴۲۶)	(۱/۹۸۶۹)		
-۰/۳۴۳۸*	-۰/۹۶۹۴***	۰/۰۰۰۶	Big4	اندازه مؤسسه حسابرسی
(-۱/۹۱۲۵)	(-۵/۵۱۸۶)	(۰/۱۲۳۷)		
۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	تعداد مشاهده‌ها	
-----	-----	۰/۲۷۸۹	ضریب تعیین تعدیل شده	
-----	-----	۱۴/۵۱۲۶***	آماره F	
۰/۲۱۳۴	۰/۲۷۱۲	-----	ضریب تعیین مک فادن	
۳۵۸/۲۸۲۵***	۴۵۷/۹۴۳۶***	-----	آماره LR	
۱۶/۵۳۶۵**	*۳۲/۳۶۸۰**	-----	آماره H-L	

\* معناداری در سطح اطمینان ۹۰ درصد، \*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و \*\*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. همان‌گونه که جدول ۴ نشان می‌دهد، متغیر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی (PTRTenure)، به‌عنوان متغیر مستقل با توجه به سطح معناداری کمتر از ۵ درصد در مدل‌های رگرسیونی فرضیه فرعی ۲-۲ و فرضیه فرعی (۳-۲) پژوهش، روابط معناداری با متغیرهای تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی به‌عنوان شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی (AQ)، در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارد که با توجه به منفی بودن مقدار ضریب بتا برای آن، جهت این روابط نیز معکوس است؛ در حالی که وجود رابطه معنادار بین متغیر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی (PTRTenure)، با متغیر ارقام تعهدی به‌عنوان دیگر شاخص سنجش کیفیت حسابرسی (AQ)، تأیید نشد.

جدول ۴. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	ارقام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی:	
مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
-۲/۶۰۴۳***	-۱/۰۹۴۸	۰/۱۱۹۶**	C	عرض از مبدأ
(-۲/۸۵۱۰)	(-۰/۷۲۹۵)	(۲/۴۷۳۶)		
-۰/۱۳۵۱***	-۰/۱۶۱۸**	-۰/۰۰۱۲	PTRTenure	دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی
(-۳/۳۲۷۳)	(-۲/۳۲۷۵)	(-۰/۵۹۶۲)		
۰/۰۲۳۷	۰/۳۴۵۵*	-۰/۰۰۴۹	MV	ارزش بازار شرکت
(۰/۱۹۸۹)	(۱/۷۴۳۳)	(-۰/۸۵۲۴)		
-۰/۳۳۰۰	۰/۴۸۱۱	-۰/۰۴۰۵**	LEV	اهرم مالی شرکت
(-۱/۱۵۵۶)	(۰/۹۶۴۵)	(-۲/۶۸۰۷)		
-۱/۷۲۷۷***	-۲/۲۸۴۷**	۰/۲۲۱۸***	ROA	نرخ بازده دارایی‌ها
(-۳/۴۹۱۹)	(-۲/۶۴۹۷)	(۸/۰۱۲۵)		
۰/۰۷۸۱	۰/۰۵۲۹	۰/۰۶۷۳***	LOSS	زیان‌دهی شرکت
(۰/۴۳۰۴)	(۰/۱۹۶۴)	(۷/۳۰۹۰)		
-۰/۱۹۷۷	۱/۴۶۲۰**	-۰/۲۲۵۶***	CFO	جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی
(-۰/۵۱۰۱)	(۲/۱۳۰۲)	(-۹/۹۲۵۴)		
-۰/۳۵۷۶	۰/۲۹۲۳	-۰/۰۳۲۷***	BTM	پتانسیل رشد شرکت
(-۱/۵۰۵۲)	(۰/۸۰۱۳)	(-۳/۰۷۳۹)		
۰/۰۰۱۱	۰/۲۲۱۲	۰/۰۱۵۶**	Altman_Z	امتیاز Z آلتمن
(۰/۰۰۷۷)	(۰/۹۷۶۷)	(۲/۳۳۶۲)		
۰/۰۵۷۱	-۰/۰۶۰۴	۰/۰۱۵۲***	SG	نرخ رشد فروش
(۰/۷۷۷۹)	(-۰/۵۷۲۱)	(۳/۸۳۵۹)		

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	اقلام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی:	
مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره Z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
۰/۰۰۰۶	-۰/۰۱۴۱	۰/۰۰۰۱	RT	گردش دریافتنی‌های تجاری و سایر دریافتنی‌ها
(۰/۱۱۷۹)	(-۱/۱۳۱۱)	(۰/۲۹۸۱)		
-۰/۰۵۲۸***	۰/۰۱۲۶	۰/۰۰۰۹	PT	گردش حساب‌های پرداختنی
(-۴/۲۵۷۴)	(۰/۵۶۱۶)	(۱/۱۵۳۴)		
۰/۱۷۵۰	-۰/۱۴۱۸	۰/۰۱۸۱***	SIZE	اندازه شرکت
(۱/۳۶۹۴)	(-۰/۶۸۹۳)	(۲/۱۶۳۱)		
-۰/۰۸۴۳	-۰/۰۷۴۱	-۰/۰۱۶۶***	PPE	دارایی‌های ثابت مشهود
(-۱/۱۴۱۰)	(-۰/۶۴۸۰)	(-۴/۴۱۵۷)		
-۰/۲۸۱۱	۰/۰۰۵۶	-۰/۰۰۷۷	CR	نسبت جاری
(-۰/۷۶۴۱)	(۰/۰۰۹۸)	(-۰/۴۳۸۸)		
۰/۷۶۹۶***	۰/۲۲۵۶	۰/۰۱۱۹*	RL	تأخیر در گزارش حسابرسی
(۵/۸۹۲۸)	(۱/۰۱۰۲)	(۱/۹۸۱۸)		
-۰/۲۴۶۲**	-۰/۹۵۴۵***	۰/۰۰۰۷	Big4	اندازه مؤسسه حسابرسی
(-۲/۳۰۴۳)	(-۵/۴۲۴۵)	(۰/۱۴۱۸)		
۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	تعداد مشاهده‌ها	
-----	-----	۰/۲۷۸۷	ضریب تعیین تعدیل شده	
-----	-----	۱۴/۴۹۸۳***	آماره F	
۰/۲۰۳۵	۰/۲۷۳۰	-----	ضریب تعیین مک فادن	
۳۴۱/۵۸۱۷***	۴۶۰/۹۲۵۸***	-----	آماره LR	
*۲۱/۹۱۶۴*	*۲۱/۱۴۶۰**	-----	آماره H-L	

\* معناداری در سطح اطمینان ۹۰ درصد، \*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و \*\*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. همان‌گونه که جدول ۵ نشان می‌دهد، متغیر چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی (AFSwth-Cycle) و همچنین اثر تعاملی آن با متغیر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده تحقیق با توجه به سطح معناداری بیشتر از ۱۰ درصد در تمامی مدل‌های رگرسیونی فرضیه سوم پژوهش، روابط معناداری با شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی (AQ) شرکت‌ها ندارد.

جدول ۵. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	اقلام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی	
مقدار ضریب (آماره z)	مقدار ضریب (آماره z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
-۲/۳۷۹۴**	-۱/۴۳۴۶	۰/۱۲۲۴**	C	عرض از مبدأ
(-۲/۴۹۳۱)	(-۰/۹۰۶۰)	(۲/۴۸۶۶)		
-۰/۳۱۵۹	۰/۱۸۶۷	-۰/۰۰۴۰	PTRTenure	دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی
(-۱/۱۵۶۶)	(۰/۳۸۲۷)	(-۰/۳۲۰۹)		
-۰/۳۳۰۳	۰/۳۴۷۸	-۰/۰۰۳۲	AFSwith-Cycle	چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی
(-۱/۰۱۸۶)	(۰/۶۱۷۸)	(-۰/۲۱۵۳)		
۰/۲۰۳۹	-۰/۳۵۱۵	۰/۰۰۲۹	PTRTenure × AFSwithCycle	متغیر تعاملی دوره تصدی با چرخه تغییر
(۰/۷۳۶۸)	(-۰/۷۱۱۶)	(۰/۲۲۸۴)		
۰/۰۲۷۵	۰/۳۴۵۵*	-۰/۰۰۴۷	MV	ارزش بازار شرکت
(۰/۲۳۰۱)	(۱/۷۴۱۴)	(-۰/۸۲۶۷)		
-۰/۳۲۸۸	۰/۴۷۶۶	-۰/۰۴۰۱**	LEV	اهرم مالی شرکت
(-۱/۱۴۸۹)	(۰/۹۵۷۰)	(-۲/۶۸۶۸)		
-۱/۷۷۶۲***	-۲/۲۷۶۸**	۰/۲۲۲۴***	ROA	نرخ بازده دارایی‌ها
(-۳/۵۶۹۰)	(-۲/۶۳۹۷)	(۸/۱۴۵۲)		
۰/۰۷۰۵	۰/۰۵۵۳	۰/۰۶۷۶***	LOSS	زیان‌دهی شرکت
(۰/۳۸۸۳)	(۰/۲۰۴۹)	(۷/۴۱۶۴)		
-۰/۲۰۲۵	۱/۴۵۸۷**	-۰/۲۲۶۴***	CFO	جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی
(-۰/۵۲۱۷)	(۲/۱۲۳۹)	(-۱۰/۱۰۶۴)		
-۰/۳۶۴۸	۰/۲۹۷۴	-۰/۰۳۲۶***	BTM	پتانسیل رشد شرکت
(-۱/۵۲۹۰)	(۰/۸۱۵۲)	(-۳/۱۰۱۶)		
۰/۰۰۲۱	۰/۲۲۳۰	۰/۰۱۵۶**	Altman_Z	امتیاز Z آلتمن
(۰/۰۱۵۲)	(۰/۹۸۴۸)	(۲/۳۷۲۳)		
۰/۰۶۲۱	-۰/۰۵۹۶	۰/۰۱۵۲***	SG	نرخ رشد فروش
(۰/۸۴۰۱)	(-۰/۵۶۴۱)	(۳/۸۶۸۳)		
۰/۰۰۰۸	-۰/۰۱۳۸	۰/۰۰۰۱	RT	گردش دریافتی‌های تجاری و سایر دریافتی‌ها
(۰/۱۴۵۴)	(-۱/۱۱۱۶)	(۰/۲۹۵۷)		
-۰/۰۵۲۳***	۰/۰۱۲۶	۰/۰۰۰۹	PT	گردش حساب‌های پرداختی
(-۴/۲۱۵۸)	(۰/۵۶۰۷)	(۱/۱۸۶۲)		
۰/۱۷۷۰	-۰/۱۳۹۱	۰/۰۱۷۹***	SIZE	اندازه شرکت
(۱/۳۸۱۴)	(-۰/۶۷۵۴)	(۲/۸۷۷۵)		
-۰/۰۸۷۵	-۰/۰۷۶۴	-۰/۰۱۶۵***	PPE	دارایی‌های ثابت مشهود
(-۱/۱۷۷۲)	(-۰/۶۶۷۲)	(-۴/۴۶۰۰)		

کیفیت حسابرسی (AQ)			متغیر وابسته:	
افشای ضعف کنترل داخلی	تجدید ارائه صورت مالی	اقلام تعهدی	شاخص کیفیت حسابرسی	
مقدار ضریب (آماره z)	مقدار ضریب (آماره z)	مقدار ضریب (آماره t)	نماد	متغیرهای توضیحی
-۰/۲۹۶۱	-۰/۰۰۱۵	-۰/۰۰۷۷	CR	نسبت جاری
(-۰/۸۰۲۰)	(-۰/۰۰۲۶)	(-۰/۴۴۱۹)		
۰/۷۶۴۸***	۰/۲۲۳۲	۰/۰۱۱۶*	RL	تأخیر در گزارش حسابرسی
(۵/۸۵۱۳)	(۰/۹۹۷۹)	(۱/۹۵۶۰)		
-۰/۲۲۴۲	-۰/۹۴۸۰***	۰/۰۰۰۵	Big4	اندازه مؤسسه حسابرسی
(-۲/۰۴۶۸)	(-۵/۲۵۶۲)	(۰/۱۰۴۷)		
۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	۱,۲۲۴	تعداد مشاهدهها	
-----	-----	۰/۲۷۷۹	ضریب تعیین تعدیل شده	
-----	-----	۱۳/۷۱۸۹***	آماره F	
۰/۲۰۴۳	۰/۲۷۳۳	-----	ضریب تعیین مک فادن	
۳۴۳/۰۰۹۹***	۴۶۱/۴۳۷۲***	-----	آماره LR	
۲۱/۱۳۷۲**	۲۰/۶۷۲۴**	-----	آماره H-L	

\* معناداری در سطح اطمینان ۹۰ درصد، \*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و \*\*\* معناداری در سطح اطمینان ۹۹ درصد.

مطابق با جدول‌های ۳، ۴ و ۵ متغیرهای کنترلی نرخ بازده دارایی‌ها (ROA)، جریان‌های نقدی حاصل از فعالیت‌های عملیاتی (CFO) و تأخیر در گزارش حسابرسی (RL) برای هر سه مدل و اندازه مؤسسه حسابرسی (Big4) در مدل‌های اول و دوم با توجه به سطح معناداری کمتر از ۱۰ درصد، روابط معناداری با شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی (AQ) شرکت‌ها دارند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مطابق با مطالب ارائه شده در بخش مبانی نظری، در مطالعات قبلی این مسئله که آیا چرخش و دوره تصدی شرکای مؤسسه‌های حسابرسی، می‌تواند به‌عنوان عاملی مؤثر جهت ارتقای شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها معرفی شود، به یک مسئله مهم بدل شده است. با این حال، مطالعات قبلی نقش تعاملی دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی را روی شاخص‌های کیفیت حسابرسی با لحاظ چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی نادیده گرفته‌اند. به همین خاطر مطالعه حاضر به دنبال پر کردن این شکاف انجام شد.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش حاکی از آن بود که مطابق با مبانی نظری تحقیق، هرگاه تعداد دفعات چرخش شرکای یک مؤسسه حسابرسی افزایش یابد؛ میزان افشای ضعف کنترل داخلی شرکت به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی افزایش خواهد یافت. در نتیجه تنها فرضیه فرعی (۱-۳) تحقیق، مبنی بر تأثیر معنادار چرخش شریک مؤسسه حسابرسی بر

شاخص افشای نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تأیید شد.

این نتیجه، با پژوهش‌های اصغریور و خلعتبری (۱۳۹۸)، لوئیز و ویسوکی (۲۰۱۰)، لینوکس و همکاران (۲۰۱۴)، توبی و همکاران (۲۰۱۶) و گیپر و همکاران (۲۰۲۱) مطابق بوده و با پژوهش‌های پورحیدری و بدری خیره مسجدی (۱۳۹۲)، طالبپور سجادی و همکاران (۱۳۹۶)، اصل و همکاران (۱۳۹۷)، لیندچیت و همکاران (۲۰۱۰)، آسچوئر و همکاران (۲۰۱۸) و کوآنگ و همکاران (۲۰۲۰) در تضاد است.

نتایج این فرضیه را به این نحو می‌توان تفسیر کرد که به دلیل عدم وجود ارتباط نزدیک و بلندمدت شریک جدید با صاحب‌کار، افزایش استقلال حسابرِس و کاهش وابستگی به صاحب‌کار پس از چرخش، چرخش شریک یک مؤسسه حسابرسی، می‌تواند به افزایش افشای نقاط ضعف کنترل داخلی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی شرکت‌ها منجر شود.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش حاکی از آن بود که مطابق با مبانی نظری پژوهش، هرگاه دوره تصدی شریک یک مؤسسه حسابرسی طولانی‌تر باشد؛ میزان تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت به عنوان معیارهای کیفیت حسابرسی کاهش خواهد یافت. در نتیجه فرضیه‌های فرعی ۲-۲ و ۳-۲ پژوهش، مبنی بر تأثیر معنادار دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها تأیید شد.

این نتیجه، با پژوهش‌های آرل و همکاران (۲۰۰۵)، لی (۲۰۱۰) مطابق و با پژوهش‌های طالبپور اصل و همکاران (۱۳۹۷)، مارتانی و همکاران (۲۰۲۱)، گیپر و همکاران (۲۰۲۱) در تضاد است.

### نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش حاکی از آن بود که چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی و همچنین اثر تعاملی آن با متغیر دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی به عنوان متغیر تعدیل‌کننده پژوهش، روابط معناداری با شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی شرکت‌ها ندارد؛ به عبارت بهتر برخلاف مبانی نظری پژوهش، هرگاه به طور هم‌زمان دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی افزایش یابد، میزان اقلام تعهدی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی شرکت به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی شرکت‌ها تغییری نخواهد یافت. بنابراین فرضیه سوم پژوهش، مبنی بر تأثیر تعدیل‌کننده چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی، بر رابطه بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی و شاخص‌های کیفیت حسابرسی شرکت‌ها رد شد. این نتیجه، با پژوهش‌های بل و همکاران (۲۰۱۵) و گیپر و همکاران (۲۰۲۱) در تضاد است.

نتایج این فرضیه بدین صورت توجیه می‌شود که در ایران، اغلب مؤسسه‌های حسابرسی از طریق اتکا و رجوع به کاربرگ‌های سال گذشته حسابرسان قبلی، اموری مانند برنامه‌ریزی حسابرسی، بودجه‌بندی و تهیه اطلاعات موردنیاز برای حسابرسی سال جاری را مدیریت می‌کنند. این تکیه بیش از حد و پیش‌بینی نتایج به جای توجه به تغییرات کوچک و مهم، ممکن است باعث عدم دستیابی به اهداف حسابرسی علی‌رغم تغییر مؤسسه حسابرسی شود.



توجه به مرور ادبیات پژوهش، بررسی منابع اطلاعاتی در ارتباط با موضوع، نتایج حاصله و دستاوردهای پژوهش حاضر پیشنهادهایی به شرح ذیل به جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، هیئت مدیره شرکتها و سازمان بورس اوراق بهادار تهران ارائه شده است:

- با توجه به تأیید وجود رابطه معنادار و مستقیم بین چرخش شریک مؤسسه حسابرسی و افشای ضعف کنترل داخلی و همچنین تأیید وجود رابطه معنادار و معکوس بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی با متغیرهای تجدید ارائه صورت‌های مالی و افشای ضعف کنترل‌های داخلی به‌عنوان شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی شرکتها، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تا در بررسی احتمالی رویکردهای جایگزین چرخش مؤسسه حسابرسی برای افزایش استقلال حسابرسی، چرخش شریک مسئول کار حسابرسی را به‌عنوان عامل افزایش کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسی در نظر داشته باشند که می‌تواند جایگزین مناسبی برای چرخش مؤسسه حسابرسی باشد.
- با عنایت به عدم تأیید اثر تعاملی چرخه تغییر مؤسسه حسابرسی با دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بر شاخص‌های سنجش کیفیت حسابرسی شرکتها، پیشنهاد می‌شود دولت و سازمان حسابرسی هنگام تدوین مقررات و استانداردهایی برای افزایش کیفیت حسابرسی این نکته را در نظر بگیرند که با توجه به هزینه‌های بالایی که چرخش حسابرسی بر شرکتها تحمیل می‌کند، شاید کنترل و محدودیت چرخش حسابرسی راه مناسبی برای افزایش کیفیت حسابرسی نباشد. همچنین به سرمایه‌گذاران در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز پیشنهاد می‌شود که تغییر مؤسسه حسابرسی شرکت را به‌عنوان عاملی برای افزایش شفافیت صورت‌های مالی و متعاقباً بهبود کیفیت حسابرسی شرکتها مدنظر نداشته باشند.

## منابع

- اصغری‌پور، رضا و خلعتبری، عبدالصمد (۱۳۹۸). تأثیر گردش اجباری مؤسسه حسابرسی و گردش شریک مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه پژوهش‌های علوم مدیریت*، ۱(۱)، ۳۶-۴۸.
- امیری، اسماعیل و فخاری، حسین (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۷(۱)، ۱-۳۱.
- پورحیدری، امید و بدری خیره مسجیدی، احد (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین چرخش مؤسسات و شریک حسابرسی با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۵(۲)، ۱-۲۴.
- حقدادی، ولی؛ قربانی، رامین و خوانساری، نیکو (۱۳۹۳). بررسی تأثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۱(۱)، ۵۷-۷۲.
- سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۸۶). *دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار*، مصوبه شورای عالی بورس و اوراق بهادار.
- سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱). *دستورالعمل طبقه‌بندی مؤسسه‌های حسابرسی و اشخاص موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار*. تهران.

- سجادی، سید حسین؛ کاویانی، مریم؛ رشیدی باغی، محسن و صبرجو، جلال (۱۳۹۶). تأثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و مؤسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۹)، ۵۹-۸۰.
- سلیمانی، امیر و آسایش‌پور، فائزه (۱۳۹۹). تأثیر کوتاه‌بینی و اعتماد بیش‌ازحد مدیران بر پاداش هیئت‌مدیره: نقش کیفیت حسابرسی و دوره تصدی حسابرس، *پژوهش‌های علوم مدیریت*، ۲(۴)، ۱۱۸-۱۴۷.
- صداقت سنگانی، عذرا و اسعدی، عبدالرضا (۱۳۹۶). مقایسه کارایی مدل Z امتیازی آلتمن و مدل مبتنی بر جریان‌های نقدی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *بررسی‌های بازرگانی*، ۸۳، ۱۲-۱.
- طالب‌پور اصل، رزگار؛ هرمزی، شیرکو؛ قهرمانی، محمدامین و وارسته، هاشم (۱۳۹۷). بررسی تأثیر چرخش مؤسسه‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۳)، ۱۸۷-۲۱۰.
- علوی، سیدمصطفی و معماریان، محسن (۱۴۰۰). ویژگی‌های حسابرس و احتمال ورشکستگی، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۱۱(۴۰)، ۱۵۹-۱۸۴.
- قیطاسی، روح‌اله؛ استا، سهراب و حاجی‌زاده، فتح‌اله (۱۳۹۲). بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرسی بر عدم اطمینان اطلاعاتی، *دانش حسابرسی*، ۱۳(۵۹)، ۱-۲۵.

## References

- Alavi, S. M. & Memarian, M. (2021). Auditor characteristics and probability of bankruptcy, *Accounting Empirical Research*, 11 (40), 159-184.
- Altman, E. I. (1968). Financial ratios, discriminate analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23(4), 589-609.
- Amiri, I. & Fakhari, H. (2019). Composite index for purchasing auditor's opinion based on audit analysis technique. *Acc. and auditing review*, 27(1), 1-31. (in Persian)
- Ardhani, L., Subroto, B. & Hariadi, B. (2019). Does auditor independence mediate the relationship between auditor rotation and audit quality? *Journal of Accounting and Business Education*, 4(1), 1-10.
- Arel, B., Brody, R. G. & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36.
- Aschauer, E. & Quick, R. (2018). Mandatory audit firm rotation and prohibition of audit firm-provided tax services: Evidence from investment consultants' perceptions. *International Journal of Auditing*, 22(2), 131-149.
- Asgharpour, R. & Khaltabari, A.S. (2018). The effect of mandatory audit firm turnover and audit firm partner turnover on audit quality in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Management Science Research Quarterly*, 1(1), 36-48. (in Persian)
- Bamber, E. M. & Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 1-24.

- Bell, T. B., Causholli, M. & Knechel, W. R. (2015). Audit firm tenure, non-audit services, and internal assessments of audit quality. *Journal of Accounting Research*, 53(3), 461-509.
- 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.
- Chambers, D. & Payne, J. (2008). Audit Quality and Accrual Reliability: Evidence from the Preand Post-Sarbanes-Oxley Periods: *Working Paper 2008*.
- Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2), 265-285.
- Corona, C. & Randhawa, R. S. (2010). The auditor's slippery slope: An analysis of reputational incentives. *Management science*, 56(6), 924-937.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and Economics*, 3(2), 113-127.
- Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., Bennett, G. B. & Cohen, J. R. (2020). Managing the auditor-client relationship through partner rotations: The experiences of audit firm partners. *The Accounting Review*, 95(2), 89-111.
- Fitzgerald, B. C., Omer, T. C. & Thompson, A. M. (2018). Audit partner tenure and internal control reporting quality: US evidence from the not-for-profit sector. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 334-364.
- Gipper, B., Hail, L. & Leuz, C. (2021). On the economics of mandatory audit partner rotation and tenure: Evidence from PCAOB data. *The Accounting Review*, 96(2), 303-331.
- Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. J. & Taylor, S. L. (2005). Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism. *Earnings Quality and Earnings Conservatism (June 9, 2005)*.
- Khodadadi, V., Ghorbani, R. & Khansari, N. (2013). Investigating the effect of ownership structure on audit fees. *Accounting and Auditing Review*, 21(1), 57-72 (in Persian)
- Kim, J. B. & Cheong, H. Y. (2009). Does auditor designation by the regulatory authority improve audit quality? Evidence from Korea. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(3), 207-230.
- Kuang, H., Li, H., Sherwood, M. G. & Whited, R. L. (2020). Mandatory audit partner rotations and audit quality in the United States. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 161-184.
- Lennox, C. S., Wu, X. & Zhang, T. (2014). Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? *The accounting review*, 89(5), 1775-1803.
- Leuz, C. & Wysocki, P. D. (2008). *Economic consequences of financial reporting and disclosure regulation: A review and suggestions for future research*. Available at SSRN 1105398.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(3), 226-241.

- Lindscheid, F., Pott, C. & Watrin, C. (2010). The Effect of Audit Engagement and Review Partner Rotation on Audit Quality. *Working Paper*, Institute of Accounting and Taxation of Germany.
- Lowensohn, S., Reck, J., Casterella, J. R. & Lewis, B. (2007). *An empirical investigation of auditor rotation requirements*. Available at SSRN 1021789.
- Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F. & Anggraita, V. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4VS non big 4. *Cogent economics & finance*, 9(1), 1901395.
- Office, Government Accountability. (2008). *Audits of public companies: Continued concentration in audit market for large public companies does not call for immediate action*. GAO Washington, DC.
- Patterson, E. R., Smith, J. R. & Tiras, S. L. (2019). The effects of auditor tenure on fraud and its detection. *The Accounting Review*, 94(5), 297-318.
- Pourheidari, O., and Masjidi, A. B. (2012). Examining the relationship between the turnover of institutions and the auditor's partner with audit quality and annual adjustments. *Accounting Advances*, 5(2), 1-24 (in Persian).
- Qitasi, R., Sta, S. & Hajizadeh, F. (2013). Investigating the effect of auditor tenure on information uncertainty, *Auditing Knowledge*, 13(59), 1-25. (in Persian)
- Sadaqat, O. & Asaadi, A. (2016). Comparison of the effectiveness of Altman's Z- model and the model based on cash flows in predicting the bankruptcy of companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Business Reviews*, 83, 1-12. (in Persian)
- Sajjadi, S. H., Kaviani, M., Rashidi Baghi, M., and Sabrjo, J. (2016). The effect of auditor rotation at partner and audit firm level on audit quality. *Auditing Knowledge*, 17(69), 59-80. (in Persian)
- Sharma, D. S., Tanyi, P. N. & Litt, B. A. (2017). Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 129-149.
- Silvestre, A.O., Costa, C.M. & Kronbauer, C.A. (2018). Audit rotation and earnings quality: An analysis using discretionary accruals, BBR. *Brazilian Business Review*, 15(5), 410-426.
- Soleimani, A. & Asaishpour, A. (2019). The effect of managers' short-sightedness and overconfidence on the remuneration of the board of directors: the role of audit quality and auditor's tenure, *Management Sciences Research*, 2(4), 118-147. (in Persian)
- Talebpour Asl, R., Hormazi, S., Ghahrani, M. A., and Varasteh, H. (2017). Investigating the effect of rotation of audit institutions on audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Auditing Knowledge*, 18(73), 187-210. (in Persian). Tehran Stock Exchange Organization (2013). *Instructions for the classification of audit institutions and persons subject to article 10 of the instructions for trusted audit institutions of the Securities and Exchange Organization*. (in Persian)

- Tehran Stock Exchange Organization (2016). *Instructions of trusted auditing institutions of the Stock Exchange, approved by the Supreme Council of the Stock Exchange and Securities. (in Persian)*
- Tobi, B. A., Osasrere, A. O. & Emmanuel, U. (2016). Auditor's independence and audit quality: A study of selected deposit money banks in Nigeria. *International Journal of Finance and Accounting*, 5(1), 13-21.
- Velte, P. & Stiglbauer, M. (2012). Impact of auditor and audit firm rotation on accounting and audit quality. A critical analysis of the EC regulation draft. *Journal of Governance and Regulation*, 1(3), 7-13.