

## کیفیت حسابرسی، سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری

■ کاوه آذین‌فر<sup>۱</sup>

■ عباس قدرتی زوارم<sup>۲</sup>

■ سهیلا تیمورپور<sup>۳</sup>

■ محمد نوروزی<sup>۴</sup>

### چکیده

نظرات و پیشنهادهای مجامع حرفه‌ای و نیز ناظران حرفه حسابداری و حسابرسی در مورد تغییر حسابرسی، جایگاه ویژه در مباحث مرتبط با کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در چند سال اخیر به خود اختصاص داده است. لذا بر پایه این استدلال، پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری می‌پردازد. بدین منظور، نمونه‌ای متشکل از ۸۶ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ انتخاب گردید. کیفیت حسابرسی توسط متغیرهای مشاهده‌پذیر اندازه‌موسسه حسابرسی، تخصص در صنعت حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسی، درصد سهامداران نهادی (متغیر پنهان) اندازه‌گیری شد. پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نتایج حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی با سیاست چرخش حسابرسی رابطه معناداری دارد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که کیفیت حسابرسی منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی خواهد شد.

**کلمات کلیدی:** اندازه‌موسسه حسابرسی، تخصص در صنعت حسابرسی، چرخش مؤسسات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، معادلات ساختاری.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد بابل، دانشگاه آزاد اسلامی، بابل، ایران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: azinfarbaboli@yahoo.com

۲. گروه حسابداری، آموزشکده پروفسور حسابی، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، شیروان، ایران

۳. گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی علی‌آبادکنتول، علی‌آبادکنتول، ایران

۴. گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و تربیت بدنی، دانشگاه گنبدکاووس، گنبدکاووس، ایران

## ۱- مقدمه

مشکلات نمایندگی در نتیجه تضاد منافی که میان مدیران و سهامداران وجود دارد، ایجاد می‌شود. همچنین، همین تضاد منافع به نحو دیگری میان سهامداران و کنترل‌کننده‌ی شرکت (سهامداران عمده) و سهامداران اقلیت نیز وجود دارد. وجود چنین تضاد منافی باعث ایجاد مسائل و مشکلات نمایندگی و در نهایت منجر به هزینه‌های نمایندگی شده که به شرکت و ذی‌نفعان آن منتقل می‌شود. در همین راستا، هزینه‌های نمایندگی ناشی از تلاش‌های مالکان برای کنترل مدیران، اغلب قابل توجه و بااهمیت است. از سوی دیگر، مدیران نیز مایل‌اند ثابت کنند که آنان نسبت به منافع سهامداران مسئول بوده و به دنبال افزایش ثروت سهامداران هستند (جنسن، ۱۹۸۶). بنابراین هر دو گروه (مالکان و مدیران) مایل به استفاده از خدمات حسابرسی مستقل هستند، بدین ترتیب، حسابرسی به‌عنوان راهکاری کارآمد برای محدود کردن اختیارات مدیران در روابط قراردادی محسوب می‌شود. صورت‌های مالی بخش عمده‌ای از اطلاعات موردنیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان یک شرکت را تأمین می‌کند. بر این اساس، حسابرسی صورت‌های مالی امری ضروری است، زیرا صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند این اطمینان را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان فراهم کند که اطلاعاتی معتبر و قابل‌انکا در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن اهمیت خدمات حسابرسی و عدم امکان مشاهده مستقیم کیفیت حسابرسی، پیدا کردن روشی اثربخش برای کنترل کیفیت حسابرسی، امری ضروری است. مهم‌ترین جنبه‌ی کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می‌توان حق‌الزحمه حسابرسی دانست. حق‌الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است (واعظ و همکاران، ۱۳۹۳).

از سویی دیگر، نظرات و پیشنهادهای مجامع حرفه‌ای و نیز ناظران حرفه حسابداری و حسابرسی در مورد تغییر حسابرسی، جایگاهی ویژه در مباحث مرتبط با استقلال حسابرسی و نیز کیفیت حسابرسی در چند سال اخیر به خود اختصاص داده است. به‌طور مثال اداره پاسخگویی دولتی ایلات متحده (۲۰۱۳) و اتحادیه اروپا (۲۰۱۲) به مجادلات بسیاری در مورد تغییر حسابرسی پرداخته‌اند. به دنبال الزام سیاست چرخش اجباری حسابرسی در سایر کشورها (کره جنوبی، برزیل و اسپانیا)، سیاست چرخش اجباری حسابرسان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران نیز از ابتدای سال ۱۳۸۷ بکار گرفته شده است. بر اساس دستورالعمل ارائه‌شده، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران موظف هستند که حسابرسی خود را در هر ۴ سال تغییر داده و اجرای این دستورالعمل از ابتدای سال ۱۳۸۷ الزامی گردیده است. این الزام در جهت ارتقاء استقلال حسابرسی و در جهت جلوگیری از ایجاد روابط طولانی میان صاحب‌کار و حسابرسی که می‌تواند اثر منفی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد، اتخاذ گردیده است. از طرفی دیگر، وقتی یک موسسه حسابرسی در بلندمدت با یک صاحب‌کار همکاری می‌کند، با ساختار سازمانی شرکت موردنظر، عملیات، ساختار کنترل داخلی و گلوگاه‌های آن آشنا می‌شود. بنابراین، برنامه حسابرسی با حداقل زمان ممکن تدوین می‌شود. از سویی، رابطه صاحب‌کار حسابرسی نزدیک‌تر شده و ممکن است

که حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش یابد. حسابرسی با توجه به شناختی که از صاحب کار دارد، توجه خود را معطوف به زمینه‌های دارای ریسک بالقوه می‌کند. به بیان دیگر، حسابرسی وقت خود را صرف عملیات حاشیه‌ای نمی‌کند که سبب تحمیل هزینه‌های اضافی به صاحب کار شود. با این اوصاف می‌توان انتظار داشت که با افزایش تداوم فعالیت، حق الزحمه حسابرسی نیز کاهش یابد. بیتز و همکاران (۱۹۸۲) معتقدند تدوین قواعدی برای چرخش حسابرسان ضروری است تا تاثیر روان‌شناختی روابط درازمدت حسابرسی و صاحب کار را کاهش دهد. کاپلی و دوست (۱۹۹۳) در پژوهش خود دریافتند که هر چه رابطه با صاحب کار طولانی‌تر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که کیفیت کار حسابرسی کاهش پیدا کند. همچنین، آنان دریافتند که چرخش دوره‌ای حسابرسان، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. از سویی دیگر نتایج ون استریل (۲۰۰۱) نشان داد که حسابرسان در سال‌های بعد، تمایل زیادتری به انتشار گزارش‌های غیر شفاف نسبت به سال قبل دارند. بنابراین دوره ارتباط درازمدت، علاقه حسابرسان را برای انتشار گزارش‌های معتبر کاهش می‌دهد. بر این اساس، پرسش اصلی پژوهش آن است که آیا بین کیفیت حسابرسی و سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با استفاده از رویکرد معادلات ساختاری رابطه معناداری وجود دارد؟ و در صورت مثبت بودن پاسخ، نوع رابطه چگونه می‌باشد؟ انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاوردها و ارزش‌افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول اینکه نتایج پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته شود. دوم اینکه، شواهد پژوهش نشان خواهد داد که تا چه اندازه، کیفیت حسابرسی می‌تواند بر سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی اثرگذار باشد که این موضوع به‌عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار سرمایه‌گذاران، قانون‌گذاران بازار سرمایه و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری قرار دهد. درنهایت، معرفی حوزه جدید تحقیقاتی برای پژوهشگران مالی و حسابداری خصوصاً افرادی که در حوزه مطالعات بازار سرمایه فعالیت دارند.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- کیفیت حسابرسی، سیاست چرخش حسابرسی و هزینه‌های حسابرسی

سیاست چرخش اجباری حسابرسان باعث افزایش رقابت در بازار خدمات حسابرسی شده و این رقابت می‌تواند بر اساس کیفیت و قیمت خدمات حسابرسی باشد (کاون و همکاران، ۲۰۱۴؛ پتی و کاگنسن، ۱۹۹۶ و هابلی، ۱۹۷۸). این افزایش رقابت موجب می‌شود که بازار خدمات حسابرسی از انحصار موسسه‌های بزرگ خارج شده و فرصت رشد برای موسسه‌های کوچک و متوسط فراهم گردد. این سیاست می‌تواند باعث جلوگیری از زیان‌های هنگفت ناشی از عدم توانایی حسابرسان در کشف و گزارش موارد تحریف صورت‌های مالی در رسوایی‌های مالی اخیر مانند انرون و ورلدکام شود. به‌طور مثال، مورگان استنلی میزان زیان ناشی از رسوایی‌های مالی در آمریکا را در حدود ۴۶۰ میلیارد دلار برآورد نموده که در مقایسه با ۱۰ میلیارد دلار هزینه حسابرسی موسسه‌های بزرگ بین‌المللی حسابرسی رقم ناچیزی است. آن‌ها بر این باور هستند

که حتی اگر اجرای چنین سیاستی منجر به افزایش هزینه حسابداری گردد، این افزایش در مقابل زیان‌های احتمالی که در اثر افزایش در کیفیت حسابداری قابل‌پیشگیری است، قابل‌چشم‌پوشی است (هیلی و کیم، ۲۰۰۳).

این ادعا که چرخش اجباری، هزینه‌های حسابداری را افزایش می‌دهد، نکته مهمی است که باید هنگام بحث در مورد چرخش حساب‌رسان به آن توجه داشت. این هزینه‌ها هم به حساب‌رسان و هم به صاحب‌کار تحمیل می‌شوند. برای حساب‌رسان می‌توان هزینه‌های شروع حسابداری را ذکر کرد. دلیل ایجاد این هزینه‌ها، آشنا شدن حساب‌رسان با فرآیندهای حسابداری صاحب‌کار است. آشنایی با سیستم حسابداری صاحب‌کار برای به دست آوردن اطلاعات کافی و معقول درباره شرکت مورد رسیدگی ضروری است. از سوی دیگر، صاحب‌کار باید برای اجرای اولین حسابداری منابعی (مادی و غیرمادی) اختصاص دهد. این‌ها هزینه‌ها آشکاری هستند که هنگام تغییر حساب‌رسان (انتخاب حساب‌رسان جدید) باید دوباره انجام شوند. همچنین، هزینه‌های ضمنی را نیز باید در نظر گرفت. این هزینه‌ها شامل زیان از دست دادن دارایی‌هایی هستند که در کار حسابداری قبلی ایجاد شده بودند. مهم‌ترین آن‌ها اطلاعات محرمانه کسب‌شده به وسیله حساب‌رسان و اعتماد دوجانبه ایجاد شده طی این سال‌هاست. آرونادا و همکاران (۱۹۹۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که اگر شرکت تداوم حسابداری حساب‌رسان خود را از ۴۰ سال به ۹ سال کاهش دهد، هزینه‌های حسابداری بین ۷ تا ۲۰ درصد افزایش می‌یابند. مارا و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهش خود دریافتند که چرخش اجباری حساب‌رسان، هزینه‌های اولیه حسابداری موسسه‌های حسابداری و شرکت مورد رسیدگی را افزایش می‌دهد. درباره تاثیر چرخش حساب‌رسان بر رقابت در بازار حسابداری، مبنای نظری زیادی پیدا نمی‌شود؛ زیرا این موضوع کمتر از نظر حسابداری درخور بررسی است. به نظر می‌رسد قاعده چرخش می‌تواند رقابت بازار حسابداری را اصلاح و آن را از حالت انحصاری خارج کند. افزون بر این، طرفداران چرخش اجباری معتقدند که بازار حسابداری بیش‌از اندازه متمرکز است و چرخش می‌تواند رقابت بین موسسه‌های بزرگ و کوچک حسابداری را بهبود بخشد؛ مشروط به اینکه شرکت‌های مورد حسابداری مجبور به تغییر حساب‌رسان‌های فعلی خود باشند.

افزایش شمار و پیچیدگی قوانین گزارشگری مالی و حسابداری، اختلاف‌نظر بین حساب‌رسان و صاحب‌کاران را افزایش می‌دهد. از این رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر این که افزایش تغییر حساب‌رسان در سال‌های اخیر، موجب تشدید اختلاف‌نظرهای مذکور شده است و به توانایی حساب‌رسان در ایفای نقش مهم اعتبار دهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. بر این اساس استدلال می‌شود که تغییر حساب‌رسان باعث کاهش کیفیت حسابداری و در نتیجه بی‌اعتبار شدن صورت‌های مالی می‌شود. به همین دلیل برخی مقامات قانون‌گذار نگران این هستند که افزایش فراوانی تغییر حساب‌رسان، اعتماد استفاده‌کنندگان را به گزارشگری مالی (و نه فقط به صورت‌های مالی شرکت‌های تغییردهنده حساب‌رسان) کاهش دهد. از طرفی در مقابل استدلال می‌شود که تغییر دوره‌های حسابداری موجب افزایش استقلال و کیفیت حسابداری می‌گردد. چون این موضوع، تضادی قابل‌اعتنا در حوزه نظری حسابداری ایجاد می‌کند، بنابراین بررسی تاثیر پدیده تغییر

مؤسسات حسابرسی بر کیفیت کار آن‌ها از اهمیت خاصی برخوردار است.

مارا و همکاران (۲۰۰۵) نشان داد که شرکت‌هایی که با اندازه بزرگ، از موسسه‌های بزرگ حسابرسی برای فرآیند حسابرسی دعوت کنند. افزون بر این، چرخش اجباری حسابرسان احتمال تبانی بین موسسه‌های حسابرسی همکار را در جذب صاحب‌کاران افزایش می‌دهد (به نقل از سجادی و جعفری پور، ۱۳۸۹). سو یونگ وون و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تغییر مؤسسات حسابرسی را به‌عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابرسی توصیه کرد. تحقیق وی باهدف بررسی تاثیر تغییر مؤسسات حسابرسی بر ساعات کار حسابرسان، هزینه‌های حسابرسی و کیفیت حسابرسی صورت گرفته است. در این پژوهش وی به این نتیجه رسید که تغییر مؤسسات حسابرسی سبب افزایش ساعات کار حسابرسی و افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود. همچنین کیفیت حسابرسی، بدون تغییر، باقی‌مانده و حتی در برخی موارد کاهش یافته است. از نظر دان لی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) حسابرسان در حسابرسی‌های طولانی دچار یک نوع حس وفاداری می‌شوند و این به‌نوبه خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام یک حسابرسی باکیفیت و اثربخش زیر سؤال می‌برد. همچنین وی با انجام تحقیقی در رابطه با طول مدت ارتباط حسابرسان - صاحب‌کار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه‌کارانه به این نتیجه رسید که در شرکت‌های بزرگ و شرکت‌هایی که از سوی حسابرسان کنترل و مراقبت می‌شوند این ارتباط مثبت است، اما در مورد شرکت‌هایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدید نمی‌شوند، این ارتباط منفی است. از این رو با توجه به مبانی نظری مطرحه، فرضیات پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

**فرضیه اول:** کیفیت حسابرسی رابطه معناداری با چرخش مؤسسات حسابرسی دارد.

**فرضیه دوم:** کیفیت حسابرسی رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسان دارد.

### ۳- پیشینه تجربی پژوهش

کوربلا و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های دولتی ایتالیایی پرداختند و دریافتند که چرخش مؤسسات حسابرسی، از مقدار کل هزینه‌های پرداخت شده به حسابرسان (حق الزحمه حسابرسی) برای شرکت‌های با اندازه بزرگ پایین‌تر و بدون تغییر برای شرکت‌های حسابرسی شده توسط شرکت‌های کوچک است. کوربلا و همکاران (۲۰۱۵) به بررسی ارتباط میان گردش اجباری موسسه‌های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی روی نمونه‌ای مشتعل بر ۱۵۸۳ سال-شرکت ایتالیایی طی دوره طولانی ۱۹۹۸ تا ۲۰۱۱ پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد کیفیت حسابرسی پس از گردش اجباری از موسسه‌های کوچک به موسسه‌های بزرگ، ارتقا یافته است. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، حق الزحمه حسابرسی پس از گردش اجباری از موسسه‌های بزرگ به کوچک کاهش می‌یابد، اما از موسسه‌های کوچک به بزرگ تغییری نمی‌کند. وون و همکاران (۲۰۱۴) تأثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابرسی کره را بر کیفیت

1. Dan li.

حسابرسی و حق الزحمه حسابداری، روی نمونه‌ای مشتمل بر ۵۶۷۹ سال-شرکت طی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۹ بررسی کردند. نتایج این پژوهش در خصوص کیفیت حسابداری نشان داد گردش اجباری موسسه‌های حسابداری هیچ تأثیر معناداری بر کیفیت حسابداری ندارد. بر اساس نتیجه دیگر این پژوهش، به‌طور میانگین حق الزحمه حسابداری پس از وضع مقررات گردش اجباری موسسه‌های حسابداری در کره، به‌طور شایان توجهی افزایش یافته است. سو یونگ وون و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تغییر مؤسسات حسابداری را به‌عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابداری توصیه کرد. تحقیق وی باهدف بررسی تأثیر تغییر مؤسسات حسابداری بر ساعات کار حسابرسان، هزینه‌های حسابداری و کیفیت حسابداری صورت گرفته است. در این پژوهش وی به این نتیجه رسید که تغییر مؤسسات حسابداری سبب افزایش ساعات کار حسابداری و افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود. همچنین کیفیت حسابداری، بدون تغییر، باقی‌مانده و حتی در برخی موارد کاهش یافته است. سو یونگ وون (۲۰۱۰) در پژوهش خود تغییر مؤسسات حسابداری را به‌عنوان عاملی اثربخش بر کیفیت حسابداری توصیه کرد. تحقیق وی باهدف بررسی تأثیر تغییر مؤسسات حسابداری بر ساعات کار حسابرسان، هزینه‌های حسابداری و کیفیت حسابداری صورت گرفته است. در این پژوهش وی به این نتیجه رسید که تغییر مؤسسات حسابداری سبب افزایش ساعات کار حسابداری و افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود. همچنین کیفیت حسابداری، بدون تغییر، باقی‌مانده و حتی در برخی موارد کاهش یافته است. دان لی (۲۰۱۰) بیان کرد که حسابرسان در حسابداری‌های طولانی دچار یک نوع حس وفاداری می‌شوند و این به‌نوبه خود صلاحیت حسابرسان را برای انجام یک حسابداری باکیفیت و اثربخش زیر سؤال می‌برد. همچنین وی با انجام تحقیقی در رابطه با طول مدت ارتباط حسابرس - صاحب‌کار و ارتباط آن با گزارشگری محافظه‌کارانه به این نتیجه رسید که در شرکت‌های بزرگ و شرکت‌هایی که از سوی حسابرس کنترل و مراقبت می‌شوند این ارتباط مثبت است، اما در مورد شرکت‌هایی که از سوی حسابرسان مراقبت شدید نمی‌شوند، این ارتباط منفی است.

آقابابایی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به تأثیر تجربه حسابداری بر هزینه‌های حسابداری شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ پرداختند. وجود دارد. حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) طی پژوهشی به بررسی تأثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابداری بر حق الزحمه حسابداری و رقابت در بازار حسابداری طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۳ با استفاده از یک نمونه متشکل از ۹۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد حق الزحمه حسابداری مستقل، به‌موجب گردش اجباری افزایش می‌یابد و این افزایش بیش از افزایش معمول در گردش اختیاری حسابرسان است و به شرکت‌ها هزینه اضافی تحمیل می‌کند. پس از وضع الزامات یادشده، تفاوت شایان توجهی در سهم از بازار موسسه‌های حسابداری با کیفیت بالا و پایین مشاهده نشد. عزیز خانی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق الزحمه حسابداری

طی دوره زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۲ در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که سیاست چرخش اجباری حسابرسی سبب افزایش در حق الزحمه نخستین نشده است. نتایج همچنین نشان از افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکت‌هایی که به‌طور اختیاری حسابرسی خود را تغییر داده‌اند، می‌دهد. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) طی پژوهشی به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرسی با کیفیت حسابرسی با استفاده از ۱۰۹ شرکت پذیرفته‌شده طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ پرداختند. نتایج آنان نشان داد که تغییر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداخته‌اند. نتایج پژوهش آنان حاکی از این است که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد. واعظ و همکاران (۱۳۹۳) طی پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌ها با استفاده از یک نمونه ۷۲ تایی طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که بین تخصص مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه‌ای منفی و معناداری وجود دارد. همچنین نتایج این پژوهش مبین این است که عوامل تداوم انتخاب حسابرسی و اندازه‌ی موسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری با حق الزحمه‌ی حسابرسی دارند. حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت گزارش حسابرسی نمی‌شود.

#### ۴- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری پژوهش شرکت‌هایی را در برمی‌گیرد که طی سال‌های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ در بورس اوراق بهادار پذیرفته‌شده‌اند و حداقل سه سال از پذیرش آن‌ها در بورس گذشته باشد؛ طی دوره مدنظر تغییر فعالیت و یا تغییر سال مالی نداده باشند؛ بیش از سه ماه توقف معاملاتی نداشته باشند؛ در گروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین مالی قرار نگیرند و پایان سال مالی آن‌ها منتهی به آخر اسفندماه باشد. با در نظر گرفتن محدودیت‌های پیش‌گفته، ۸۶ شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شدند. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، فرآیند دومرحله‌ای طی می‌شود؛ به‌این ترتیب که ابتدا باید از برازش قابل‌قبول الگوهای اندازه‌گیری اطمینان حاصل کرد؛ سپس به بررسی برازش الگوی ساختاری مدنظر پرداخت. درواقع، چنانچه الگوی اندازه‌گیری برازش مناسبی از اندازه‌گیری متغیر پنهان نشان دهد، برازش الگوی ساختاری با اطمینان بیشتری صورت خواهد گرفت. به همین دلیل، در الگوسازی معادلات ساختاری، آزمون الگوی اندازه‌گیری

مقدم بر آزمون الگوی ساختاری است (قاسمی، ۱۳۹۲؛ ابارشی و حسینی، ۱۳۹۱؛ حیدری و همکاران، ۱۳۹۵). برای رد یا تایید فرضیه‌های پژوهش نیز آزمون معناداری هر یک از ضرایب مسیر استاندارد شده مدل ساختاری (آزمون تی-استیودنت) اجرا می‌شود. چنانچه احتمال آماره تی-استیودنت کمتر از ۵ درصد باشد، دلیلی بر رد فرضیه‌های پژوهش وجود ندارد.

### ۵- الگوی پژوهش و متغیرهای آن

**۵-۱- سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی:** با توجه به الزامی شدن تغییر موسسه یا شریک حسابرسی (تغییر حسابرس بعد از ۴ سال دوره تصدی) است. با توجه به الزامی شدن تغییر موسسه یا شریک حسابرسی بعد از ۴ سال که از اول سال ۱۳۸۷ شروع شده است، بنابراین پیش‌بینی می‌شود اولین تغییر حسابرس ناشی از این دستورالعمل در سال ۱۳۹۱ باشد (عزیزخانی و همکاران، ۱۳۹۵).

**۵-۲- هزینه‌های حسابرسی:** برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی استفاده شده است. استفاده از لگاریتم، به منظور همگن کردن متغیر حق الزحمه حسابرسی با سایر متغیرها بوده است. این متغیر از متن صورت‌های مالی، بخش هزینه‌های عمومی اداری، هزینه حسابرسی و سایر هزینه‌ها استخراج شده است (کاربیلا و همکاران، ۲۰۱۵).

**۵-۳- کیفیت حسابرسی:** در پژوهش حاضر برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی که به‌عنوان متغیر پنهان در نظر گرفته شده است از سنجه‌های مشاهده‌پذیر زیر استفاده شده است:

**۵-۴- درصد سهامداران نهادی:** حضور سهامداران نهادی در ساختار مالکیت شرکت در نحوه نظارت بر عملیات بنگاه مؤثر است. سهامداران نهادی معمولاً تمایل دارند اطلاعات صحیح و به‌موقع درباره شرکت کسب کنند و به‌طور مستمر برای ارائه اطلاعات صحیح و دقیق بر شرکت نظارت می‌کنند. بر اساس فرضیه نظارت مؤثر، حضور سهامداران نهادی در ساختار مالکیت شرکت بر نحوه نظارت بر عملیات بنگاه مؤثر است. در راستای اعمال نظارت مؤثر، کیفیت بالای خدمات حسابرسی مستقل از عوامل مهم به شمار می‌رود. بر اساس نتایج مطالعات قبلی، گزارش حسابرسی و کیفیت ارائه صورت‌های مالی، نشانه مهمی از سلامت و عملکرد شرکت است؛ به همین دلیل، سهامداران نهادی تلاش می‌کنند از خدمات حسابرسی با کیفیت استفاده کنند. ازبیبی و همکاران (۲۰۱۰)، تینگ و همکاران (۲۰۱۰) و کین و ولوری (۲۰۰۴) در پژوهش‌های خود به نقش مثبت سهامداران نهادی در افزایش کیفیت خدمات حسابرسی اشاره کرده‌اند (رحیمیان و رضا پور و اختری، ۱۳۹۰). در پژوهش حاضر، برای سنجش درصد سهامداران نهادی از درصد سهام نگهداری شده توسط نهادهای سرمایه‌گذار عمده به‌کل سهام منتشر شده شرکت برآورد شده است.

**۵-۵- نوع اظهار نظر حسابرس:** هرمانسون و همکاران (۲۰۰۷) و دیلویت (۲۰۱۰) از انتشار گزارش نامقبول به‌عنوان شاخصی برای کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس استفاده کردند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۰؛ حیدری و همکاران، ۱۳۹۵). در این پژوهش، برای سنجش



نوع اظهار نظر حسابرسان از سال‌هایی که شرکت گزارش تعدیل شده دارد کد ۱ و برای سایر سال‌ها کد صفر.

**۵-۶- تخصص صنعت حسابرسان:** برای متخصص صنعت شدن باید سرمایه‌گذاری هنگامی انجام شود و در نتیجه بسیار پرهزینه است. از دیدگاه تجزیه و تحلیل هزینه و منفعت، این سرمایه‌گذاری قابل توجیه است زیرا موسسه حسابرسی به انتظار بهبود کیفیت حسابرسی، جذب مشتریان بیشتر و در نتیجه کسب سود از آن است، این سرمایه‌گذاری را انجام می‌دهد. ارتباط تخصص صنعت حسابرسان و کیفیت حسابرسی تا قبل از مقاله گراملینگ و استون (۲۰۰۱) مورد علاقه محققان نبود. اما اکنون حجم زیادی از مقالات تاثیر تخصص صنعت حسابرسان را بر کیفیت حسابرسی مورد آزمون قرار داده‌اند (علوی طبری و عارف منش، ۱۳۹۳). بر این اساس، در این پژوهش تخصص صنعت حسابرسان از رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

تخصص حسابرسان در صنعت؛ با رویکرد سهم بازار اندازه‌گیری شده است، بر طبق این معیار و با پیروی از مدل پالم زر؛ مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم‌بندی بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت خاص. مؤسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می‌شوند که سهم بازارشان (یعنی معادله فوق) بیش از معادله زیر باشد:

$$\left[ \frac{1}{2} \right] * \left[ \text{شرکت‌های موجود در یک صنعت} \right] / (1)$$

**۵-۷- اندازه مؤسسه حسابرسی:** مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، منابع مالی و انسانی بیشتری دارند که این امر می‌تواند بر صلاحیت حسابرسان مؤثر باشد. از سوی دیگر، به دلیل حجم زیاد کار و شهرتی که دارند، نگران از دست دادن صاحب‌کاران خود نیستند؛ از این رو، نسبت به سایر مؤسسه‌های استقلال بیشتری دارند و به‌طور مسلم کیفیت خدمات آن‌ها، بهتر است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۰). سال‌هایی که شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده است کد ۱ و برای سایر سال‌ها کد صفر.

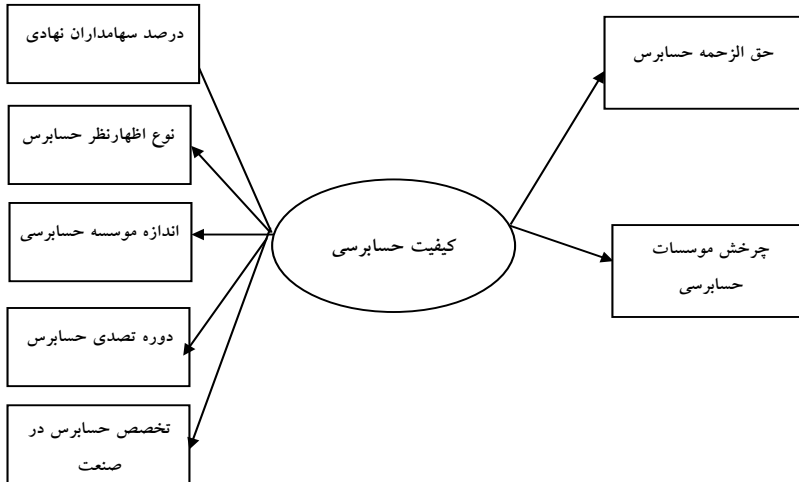
**۵-۸- دوره تصدی حسابرسان:** پیچیدگی‌های زیاد در محیط کاری شرکت‌ها موجب می‌شود حسابرسان نتوانند در زمان کوتاهی با فعالیت‌های شرکتی که به کار آن‌ها رسیدگی می‌کند، آشنایی کامل پیدا کنند. تداوم انتخاب حسابرسان موجب می‌شود حسابرسان به‌مرور دانش خاص بیشتری کسب کنند و این موضع صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان و کیفیت کار حسابرسان را افزایش می‌دهد (کامران و وینچزو و مرلوتی، ۲۰۰۵). در این پژوهش، چنانچه حسابرسان بیش از ۳ سال حسابرسی شرکت صاحب‌کار باشد کد ۱ و در غیر این صورت کد صفر خواهد گرفت.

## ۶- مدل مفهومی پژوهش

چارچوب مدل مفهومی مطالعه حاضر در شکل شماره ۱ بر اساس رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری ترسیم شده است. در این الگو، متغیر کیفیت حسابرسی (به‌عنوان متغیر پنهان) دارای چندین سازه (درصد سهامداران نهادی، نوع اظهار نظر حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی، دوره

تصدی حسابرِس، تخصص حسابرِس در صنعت) می باشد. همچنین کیفیت صورت های مالی نیز متغیر وابسته پژوهش می باشد. در تحلیل آماری بر اساس معادلات ساختاری، شکل بیضی یا دایره معرف متغیرهای پنهان و شکل مستطیل یا مربع نیز معرف متغیرهای مشاهده پذیر می باشد.

شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش



۷- یافته های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

به منظور بررسی مشخصات عمومی متغیرها و تجزیه و تحلیل دقیق آنها، آشنایی با آمار توصیفی مربوط به متغیرها لازم است. نگاره (۱)، آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق که شامل بررسی شاخص های مرکزی و پراکندگی می باشد برای نمونه ای متشکل از ۶۸۸ شرکت- سال مشاهده در فاصله زمانی سال های ۱۳۸۹ تا ۱۳۹۶ نشان می دهد.

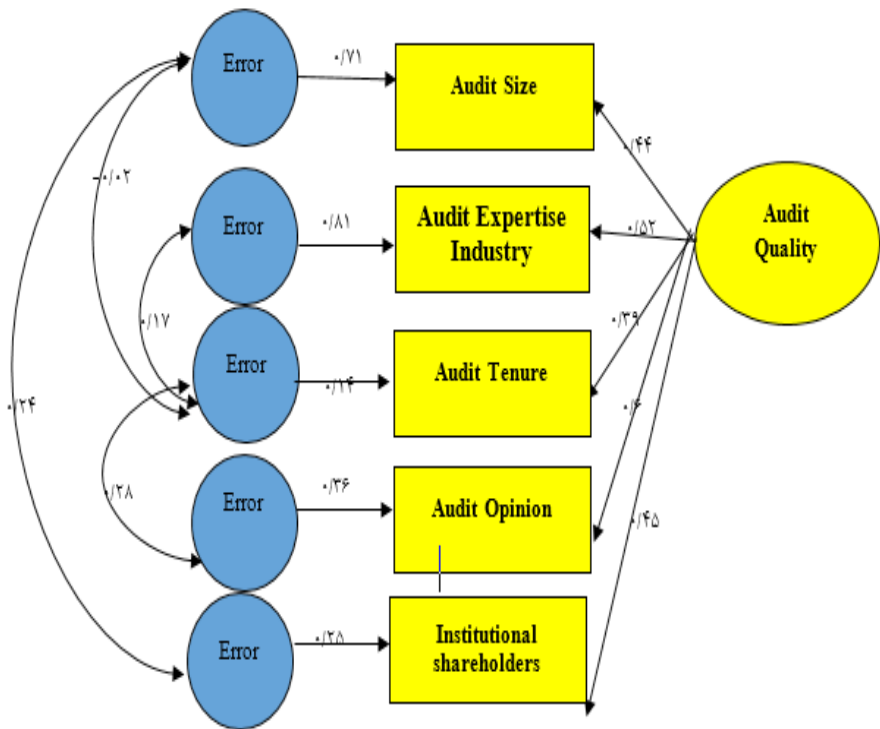
نگاره ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

مشاهدات	انحراف معیار	حداکثر	حداقل	میانه	میانگین	متغیر
۶۸۸	۰/۴۰۶۸	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۰۸۸	چرخش مؤسسات حسابرِس
۶۸۸	۰/۱۶۵۶	۰/۹۹۴۵	۰/۱۰۷۰	۰/۷۶۰۰	۰/۷۳۹۳	درصد سهامداران نهادی
۶۸۸	۰/۴۳۵۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۵۲۸	اندازه موسسه حسابرِس
۶۸۸	۰/۴۸۲۶	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۶۵۱	نوع اظهارنظر حسابرِس
۶۸۸	۰/۴۹۹۸	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۷۵۹	تخصص حسابرِس در صنعت
۶۸۸	۰/۴۹۷۵	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۴۶۲	دوره تصدی حسابرِس
۶۸۸	۰/۹۷۸۲	۱۱/۳۴۷۲	۳/۵۵۵۳	۶/۴۶۷۶	۶/۵۲۰۹	حق الزحمه حسابرِس

### ۸- اعتبار سنجی مدل اندازه‌گیری

پس از تعیین مدل مفهومی پژوهش و گردآوری داده‌ها، مهم‌ترین مرحله مدل‌سازی، اعتبارسنجی مدل اندازه‌گیری است. در این بخش، پژوهشگر به دنبال جواب این پرسش است که آیا مدل مفهومی، داده‌های پژوهش را نمایندگی می‌کند؟ اعتبار یک مدل با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار می‌گیرد. بنابراین در این مرحله از تحلیل‌های آماری انتظار بر این است که برازش داده‌ها به مدل مفهومی پژوهش بر اساس معیارهای علمی قابل قبول باشد. شکل (۲) مدل اصلاح‌شده برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی و شاخص‌های برازش مربوط به آن را نشان می‌دهند.

شکل ۲. مدل اندازه‌گیری اصلاح‌شده کیفیت حسابرسی



معیارهای نیکویی برازش ارائه‌شده در نگاره (۲) بیان می‌دارند که مدل اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از اعتبار کافی جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق برخوردار است.

## نگاره ۲. معیارهای نیکویی برازش برای مدل اندازه‌گیری اصلاح‌شده کیفیت حساسی

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	اختصار	مدل اصلاح‌شده	برازش قابل قبول
شاخص‌های برازش مطلق	شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۲۶	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
	شاخص نیکویی برازش اصلاح‌شده	AGFI	۰/۹۵۸	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
شاخص‌های برازش تطبیقی	شاخص برازش هنجار نشده	NNFI	۱/۲۱۶	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش هنجار شده	NFI	۰/۹۶۹	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۴۱	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش افزایشی	IFI	۰/۹۵۶	بزرگ‌تر از ۹۰ درصد
شاخص‌های برازش مقتصد	شاخص برازش مقتصد هنجار شده	PNFI	۰/۵۶۸	بزرگ‌تر از ۵۰ درصد
	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۴۹	کوچک‌تر از ۱۰ درصد
	کای اسکور بهنجار شده به درجه آزادی	CMIN/df	۰/۶۷۲	کوچک‌تر از ۳
سایر شاخص‌ها	شاخص هلتر (۰,۰۵)	Hoelter	۱۵۲۹	بیشتر از ۲۰۰

در مرحله ارزیابی الگوی ساختاری و به هنگام بررسی روابط بین متغیرهای پنهان، بارکش‌های عامل الگوی اندازه‌گیری دوباره تخمین زده می‌شود (کلین، ۲۰۰۲). به این صورت که بارکش‌های عامل و خطای اندازه‌گیری در الگوی اندازه‌گیری و الگوی ساختاری، آزاد در نظر گرفته شده و تخمین زده می‌شوند. چنانچه مقادیر بارکش‌ها در دو الگو، تفاوت آشکاری با یکدیگر داشته باشند، این امر مؤید وجود وضعیت درماندگی در تفسیر می‌باشد. مزیت این روش این است که می‌توان از نیکویی برازش الگوی اندازه‌گیری به‌عنوان مبنایی برای مقایسه استفاده نمود و نیکویی برازش الگوی ساختاری را با آن محک زد. این دیدگاه به‌صورت گسترده در الگوسازی معادلات ساختاری مورد استفاده قرار می‌گیرد (ری کو و مارکولیدز، ۲۰۰۰). در الگوی ساختاری، فرضیه‌های پژوهش مورد آزمون قرار می‌گیرد. شاخص‌های برازش الگوی ساختاری مربوط به آزمون فرضیه پژوهش که در نگاره ۳ ارائه گردیده است، مبین برازش قابل قبول الگوی ساختاری و عدم مواجهه با پدیده درماندگی در تفسیر است.

نگاره ۳. معیارهای نیکویی برازش برای مدل ساختاری

معیارهای نیکویی برازش	نام شاخص	اختصار	مدل اصلاح شده	برازش قابل قبول
شاخص های برازش مطلق	شاخص نیکویی برازش	GFI	۰/۹۷۸	بزرگ تر از ۹۰ درصد
	شاخص نیکویی برازش اصلاح شده	AGFI	۰/۹۸۲	بزرگ تر از ۹۰ درصد
شاخص های برازش تطبیقی	شاخص برازش هنجار نشده	NNFI	۱/۱۲۶	بزرگ تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش هنجار شده	NFI	۰/۹۱۹	بزرگ تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش تطبیقی	CFI	۰/۹۷۴	بزرگ تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش افزایشی	IFI	۰/۹۸۲	بزرگ تر از ۹۰ درصد
	شاخص برازش مقتصد هنجار شده	PNFI	۰/۶۲۴	بزرگ تر از ۵۰ درصد
شاخص های برازش مقتصد	ریشه میانگین مربعات خطای برآورد	RMSEA	۰/۰۴۷	کوچک تر از ۱۰ درصد
	کای اسکور بهنجار شده به درجه آزادی	CMIN/df	۰/۷۰۲	کوچک تر از ۳
سایر شاخص ها	شاخص هلتر (۰,۰۵)	Hoelter	۱۶۲۸	بیشتر از ۲۰۰

پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش مدل ساختاری و عدم وجود تفاوت قابل توجه بین معیارهای نیکویی برازش در الگوهای اندازه گیری و ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه های پژوهش (تفسیر ضرایب برآوردی بین متغیرهای پنهان و متغیر مشاهده پذیر) می رسد که در نگاره ۴، نتایج آزمون فرضیه های پژوهش به همراه آماره های مربوط به آن ارائه شده است.

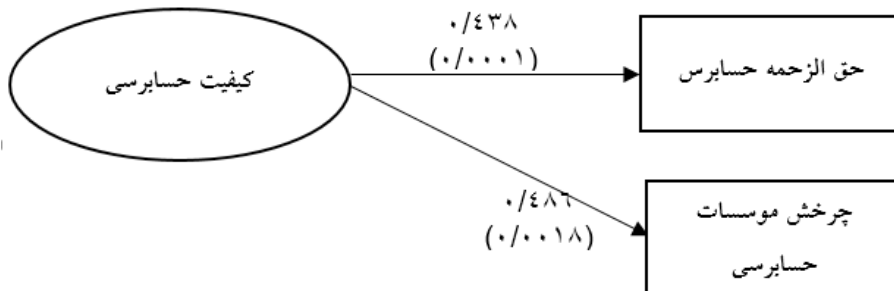
نگاره ۴. نتایج مربوط به آزمون فرضیه های پژوهش

متغیرهای مدل ساختاری	ضریب مسیر	سطح معناداری	نتیجه آزمون فرضیه
کیفیت حسابرسی <--- حق الزحمه حسابرسی	۰/۴۳۸	۰/۰۰۰۱	عدم رد فرضیه
کیفیت حسابرسی <--- چرخش مؤسسات حسابرسی	۰/۴۸۶	۰/۰۰۱۸	عدم رد فرضیه

همان طور که در نگاره ملاحظه می شود، ضریب مسیر کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی مثبت (۰/۴۳۸) بوده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) کمتر از ۵ درصد است. بنابراین، می توان ادعا نمود که کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، تأثیر مثبت و معناداری دارد.

و فرضیه پژوهش تأیید می‌گردد. همچنین ضریب مسیر کیفیت حسابرسی و چرخش مؤسسات حسابرسی منفی (۰/۴۸۶) بوده و سطح معناداری آن (۰/۰۰۱۸) کمتر از ۵ درصد است. بنابراین، می‌توان ادعا نمود که کیفیت حسابرسی رابطه منفی معناداری دارد و فرضیه پژوهش تأیید می‌گردد. در شکل ۳ مدل ساختاری پژوهش به همراه ضرایب استاندارد شده رگرسیون ارائه گردیده است.

شکل ۳. مدل ساختاری پژوهش به همراه ضرایب استاندارد شده رگرسیون (سطح معناداری)



### ۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش

از این‌رو در تحقیق حاضر، ارتباط بین کیفیت حسابرسی و سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی با رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌گردد. نتیجه به دست آمده می‌تواند این‌گونه توجیه شود که کیفیت حسابرسی بالا، به دلیل وجود افراد متخصص در صنعت و نوع موسسه حسابرسی و ... منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی خواهد شد. به عنوان نمونه، حسابرسان متخصص، عملیات حسابرسی را در زمان کمتر و با اطمینان بیشتری انجام می‌دهند. بنابراین، حق الزحمه این مؤسسات کمتر بوده و از طریقی کیفیت حسابرسی این دسته از موسسه‌ها بیشتر از دیگر موسسه‌های حسابرسی است. نتایج فرضیه پژوهش با تحقیقات آلالی (۲۰۱۱)، لونتیس و دیمیتروپولوس (۲۰۱۰) مطابقت دارد. چوی و همکاران (۲۰۱۰) ارتباط مستقیم بین اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی را تأیید کردند. همچنین نتایج بیانگر وجود رابطه معنادار بین کیفیت حسابرسی و سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی است. بدین معنی که، تغییر مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای در شرکت‌ها انجام گیرد تا استقلال مؤسسات حسابرسی بیشتر حفظ گردد. همچنان که بسیاری از قانون‌گذاران بر این اعتقادند که روابط طولانی مدت حسابرسی و صاحب‌کار، توان نظارتی حسابرسی و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد لذا با کاهش طول مدت رابطه‌ی حسابرسی و صاحب‌کار، استقلال حسابرسی بیشتر می‌شود. و افزایش استقلال مؤسسات حسابرسی

نیز می‌تواند کیفیت حسابداری را افزایش دهد. با توجه به نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌گردد متقاضیان خدمات حسابداری مستقل: معیارهای کیفیت در مقطع انتخاب حسابداری، تقاضای گزارش اثربخش از حساب‌رسان درباره کیفیت حسابداری، در نظر گرفتن حق الزحمه متناسب با کار حسابداری، افزایش آگاهی نسبت به کارکردها و مسئولیت‌های حسابداری، توجه به محتوا و کیفیت گزارش‌های حسابداری در فرایند تصمیم‌گیری در مجامع عمومی و ارزیابی عملکرد گروه مدیریت را در کانون توجه خود قرار دهند.

## منابع

### الف) منابع فارسی:

۱. حساس یگانه، یحیی؛ برزیده، فرخ؛ تقوی فرد، محمد و فرهنگ سیدآبادی، محمد (۱۳۹۵). بررسی تاثیر گردش اجباری موسسه‌های حسابداری بر حق الزحمه حسابداری و رقابت در بازار حسابداری. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۳، شماره ۳، صص ۳۵۲-۳۳۳.
۲. حیدری، مهدی؛ قادری، بهمن و رسولی، پیمان (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابداری بر هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی: رویکرد الگوسازی معادلات ساختاری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۳، شماره ۳، صص ۳۷۲-۳۵۳.
۳. سجادی، سید حسین و جعفری پور، میثم (۱۳۸۹). کنکاش: چرخش حساب‌رسان و اثرات آن. مجله حسابدار رسمی، دوره ۱، شماره ۱۰، صص ۶۴-۶۹.
۴. عارف منش، زهره و علوی طبری، سید حسین (۱۳۹۳). تخصص صنعت حسابداری و پیامدهای حسابداری. دوره سوم، شماره چهارم، صص ۲۱-۴۵.
۵. عزیزخانی، مسعود؛ داغانی، رضا و احمدیان، مژگان (۱۳۹۵). تاثیر سیاست چرخش اجباری حسابداری بر حق الزحمه حسابداری: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال شانزدهم، شماره ۶۴، صص ۴۳-۶۱.
۶. مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین و منتی، وحید (۱۳۹۵). تاثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری. دوره ۸، شماره ۳۱، صص ۵۶-۴۱.
۷. نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان زاده، مهدی و کنارکار، امین (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابداری و تجربه حسابداری با کیفیت حسابداری. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری. دوره دوم، شماره ۱، صص ۱۹۰-۲۰۸.
۸. واعظ، سید علی؛ احمدی، محمدرضا و باغی، محسن رشیدی (۱۳۹۳). تاثیر کیفیت حسابداری بر حق الزحمه حسابداری شرکت‌ها. دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۱، صص ۸۷-۱۰۷.

### ب) منابع انگلیسی:

1. Alali, F. (2011). Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect. *Managerial Auditing Journal*, 26 (2): 90-113.
2. Arrunada B. and Paz-Ares C. (1997). Mandatory rotation of company auditors: A critical examination. *International Review of Law and Economics*, vol. 17, no. 1; 31-61.
3. Bates H.L., Ingram R.W. and Reckers M.J. (1982). «Auditor- Client Affiliation: the impact on «Materiality» (a study of the effect of auditor rotation on materiality judgment). *Journal Of Accountancy*, pp. 60 -63.
4. Cameran, M., Di Vincenzo, D. & Merlotti, E. (2005). The audit firm rotation rule: A review of the literature. *Working paper*, Bocconi University.
5. Choi, J., J. Kim, and Y. Zang. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (2) : 115-140.
6. Copley P. and Doucette M.S. (1993). «Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Sup-

- ply of Substandard Single Audits». *Public Budgeting & Finance*, Vol 13, pp 23-26.
7. Corbella, Silvano., Cristina Florio, Giorgio Gotti and Stacy A. Mastroli (2015). Audit firm rotation, audit fees and audit quality: The experience of Italian public companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 25 (2015) 46-66
  8. Dang Li. (2004), May assessing actual audit quality: *A value relevance perspective*.
  9. Deloitte LLP. (2010). »Advancing Quality Through Transparency«, Deloitte LLP Inaugural Report January
  10. Gramling, A. , & Stone, D. (2001). Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature. *Journal of Accounting Literature*, 20, 1- 27.
  11. Healey, T. and Kim, Y. (2003). The Benefits of Mandatory Auditor Rotation«, *Regulation*, vol26 no.3,10-11.
  12. Hermanson, D. R., Houston R. W., and Rice J. C., (2007). »PCAOB inspections of smaller CPA firms: Initial evidence from inspection reports«, *Journal of Accounting Horizons* 21 (2): 137-152.
  13. Hoyle, J. (1978.) .Mandatory Auditor Rotation: The Arguments and an Alternative«, *Journal of Accountancy*, vol.145,no.5; 69-78.
  14. Jensen, M., (1986), Agency costs of FCF, corporate finance, and takeovers, *The American Economic Review* 76, 323-329.
  15. 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.
  16. Kane, G. D. and Velury, U. (2004). »The role of institutional ownership in the market for auditing services: An empirical investigation«, *Journal of Business Research*, 57: 976-83.
  17. Klein, A (2002). Audit committee, board of director characteristics, and earnings management, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33.
  18. Kwon Y., Youngdeok Lim and Roger Simnett. (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* ,vol.33,no.4; 167-196.
  19. Kwon, Soo Young and Lim, Youngdeok and Simnett, Roger(2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market (May 7, 2014). *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Forthcoming. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1764343>.
  20. Leventis S. and P. E. Dimitropoulos . (2010). Audit Pricing, quality of earning and board independence: The Cose of the Athens stock exchange, *International Journal of Cardiology*, 26: 325-332.
  21. Petty, R., and Cuganesan, S.( 1996) Auditor rotation: Framing the debate, *Australian Accountant*, no.5: 40-41.
  22. Ting, W., Yen, S. and Chiu, C., (2010). »The Influence of Qualified Foreign Institutional Investors on the Association between Default Risk and Audit Opinions: Evidence from the Chinese Stock Market«, *Corporate Governance: An International Review*, Volume 16 (5): 400 - 415.
  23. Vanstraelen A. (2001), »Impact of renewable Long-term audit mandates on audit quality«. *The European Accounting Review*, Vol 10, Issue2.