

## مروری بر پژوهش‌های خارجی در زمینه استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی

مهدی خرم آبادی<sup>۱</sup>

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۲/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۸/۳۰

شناسه دیجیتال: [10.30495/afi.2022.1964959.1145](https://doi.org/10.30495/afi.2022.1964959.1145)

### چکیده

**هدف:** این پژوهش به شکل جامعی به مرور تحقیقات آکادمیک مربوط به استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به‌منظور ارائه چارچوبی برای ارزیابی تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی می‌پردازد.

**روش‌شناسی پژوهش:** این پژوهش بر اساس مرور مقالات چاپ شده در طی سال‌های گذشته در نه مجله برجسته و بین‌المللی مربوط به حسابرسی و حسابداری مشتمل بر مجلات: Auditing: A Journal of Practice - Contemporary Accounting Research - Accounting, Organizations and Society - and Theory Journal - Journal of Accounting and Economics - Journal of Accounting, Auditing and Finance - Journal of Accounting Research Review of Accounting - of Accounting and Public Policy - The Accounting Review - Studies به‌منظور بررسی موضوعات اصلی که استقلال حسابرس را تهدید می‌کند، انجام شده است. از این‌رو، پژوهش حاضر در زمره پژوهش‌های مروری محسوب می‌شود.

**یافته‌ها:** یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که چهار موضوع اصلی که استقلال حسابرس را تهدید می‌کند، عبارت‌اند از: الف - اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار ب- خدمات غیر حسابرسی ج- دوره تصدی حسابرس و د- وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی. برای هر یک از این تهدیدها، در مورد یافته‌های مربوط به انگیزه‌ها، ادراکات، و رفتارهای حسابرس و صاحب‌کار و نیز تأثیرات هر تهدید بر کیفیت واقعی و محسوس حسابرسی‌ها و گزارش‌های مالی به‌صورت مفصل بحث شده است.

**اصالت/ ارزش افزوده علمی:** یافته‌های این پژوهش علاوه بر توسعه ادبیات و مبانی نظری مرتبط با استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی، چارچوبی برای ارزیابی تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد. شاخص‌های ارائه شده در پژوهش حاضر می‌تواند فرصت‌هایی را برای پژوهش‌های بیشتر در آینده در مورد استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی فراهم آورد.

**کلیدواژه‌ها:** استقلال حسابرس، کیفیت حسابرسی، اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار، خدمات غیر حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، وابستگی صاحب‌کار.

**طبقه‌بندی موضوعی:** M41, M42 .

## ۱- مقدمه

مقررات گذاران در طی سال‌های گذشته، دغدغه‌های خود را در مورد استقلال حسابرس بیان کرده و اقداماتی را برای کاهش این دغدغه‌ها صورت داده‌اند. از جمله این اقدامات، تصویب قانون ساربینز-اکسلی (SOX) در سال ۲۰۰۲ می‌باشد که مبتنی بر آن حسابرس مجاز نیست برخی از خدمات غیر حسابرسی را برای صاحب‌کاران خود ارائه دهد. همچنین، شرکای حسابرسی را ملزم می‌نماید تا هر ۵ سال به طور چرخشی تعویض شوند.

استقلال حسابرس از این جهت حائز اهمیت است که بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است. **دی آنجلو<sup>۱</sup>** (۱۹۸۱) معتقد است که کیفیت حسابرسی به صورت احتمالی تعریف می‌شود که الف- حسابرس یک تحریف بااهمیت را آشکار خواهد کرد و ب- تحریف بااهمیت را گزارش خواهد کرد. اگر حسابرسان مستقل نباشند، احتمال کمتری وجود خواهد داشت که آنها تحریف‌ها را گزارش کنند، از این رو، این امر می‌تواند به کیفیت حسابرسی لطمه بزند.

از آنجاکه استقلال حسابرس مسئله حیاتی در حرفه حسابرسی است، بسیاری از تحقیقات در این حوزه انجام شده است. در این پژوهش شواهد و مدارک مربوط به استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به صورت جامعی مورد بررسی واقع می‌گردد. در این راستا، بررسی‌ها حول چهار محور اصلی که استقلال حسابرس را تهدید می‌کند متمرکز است، یعنی الف- اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار ب- خدمات غیر حسابرسی ج- دوره تصدی حسابرس و د- وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی. حسابرسان برای تسلیم شدن در برابر فشار صاحب‌کار انگیزه‌هایی دارند. آن‌ها معمولاً با صاحب‌کاران مهم قرارداد حسابرسی را تمدید می‌کنند و نیز صاحب‌کارانی که خدمات غیر حسابرسی با قابلیت درآمدی بیشتر را دارند، را ابقا می‌نمایند. نتیجه احتمالی این امر به خطر افتادن استقلال حسابرس می‌باشد. همچنین، دوره تصدی طولانی حسابرس-صاحب‌کار و نسبت صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی، آشنائی را به وجود می‌آورد که می‌تواند استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را تهدید کند.

در این پژوهش، دستاوردهای منتشر شده بین سال‌های ۱۹۷۶ تا ۲۰۲۲ که در نه مجله برجسته مرتبط با حسابرسی به چاپ رسیده است، مرور می‌گردد. این پژوهش از جنبه‌های ذیل به تحقیقات موجود کمک می‌کند. ابتدا، دستاوردهای بین سال‌های ۱۹۷۶ تا ۲۰۲۲ بررسی و مرور شده است، تا بدین ترتیب نگاه جامعی از تحقیقات مربوط به استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی به دست آید. دوم، تحقیقات دیگری که در وضعیت‌های مختلف بین‌المللی انجام شده بود، از جمله در ایالات متحده

آمریکا، انگلستان، استرالیا، چین، آلمان، نروژ، اسپانیا و دیگر کشورها، اضافه گردید. در راستای توسعه استقلال حسابرِس، نیاز به مرور ادبیات جدید با رویکرد بین‌المللی احساس می‌شود. سوم اینکه، یافته‌های خود را از این تحقیقات به شکل خلاصه تدوین کرده و برای تحقیقات آتی حول این چهار تهدید عمده، نسبت به استقلال حسابرِس پیشنهادهای ارائه گردیده است که می‌تواند برای پژوهشگران دانشگاهی که به مسئله استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس علاقه‌مند هستند و همچنین ناظرین، سرمایه‌گذاران، و حسابرسان مفید باشد.

ادامه پژوهش حاضر به شرح ذیل می‌باشد: ابتدا بخشی به‌عنوان "چارچوبی برای ارزیابی تأثیر استقلال حسابرِس بر کیفیت حسابرِس" مورد بحث واقع می‌شود. چهار بخش بعدی، شامل "نفوذ صاحب‌کار"، "خدمات غیر حسابرِس"، "دوره تصدی حسابرِس"، و "وابستگی حسابرِس با مؤسسات حسابرِس" می‌باشد. در ادامه، یافته‌های تحقیقاتی مربوط به اهمیت یا نفوذ صاحب‌کار، خدمات غیر حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس، و وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرِس ارائه می‌گردد. "اطهارات پایانی و پیشنهادهای برای تحقیقات آتی" بخشی است که نتیجه‌گیری پژوهش در آن بیان شده و جهت‌گیری‌ها برای تحقیقات آتی را نشان می‌دهد.

روش پژوهش تحلیل استنادی است و طی آن، تعداد ۴۲۹ مدرک بازیابی شده از پایگاه وب آو ساینس با راهبرد جستجوی کلمات کلیدی "استقلال حسابرِس، کیفیت حسابرِس، خدمات غیر حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس، وابستگی صاحب‌کار" در مجلات *Auditing: A Journal of Practice and Theory - Accounting, Organizations and Society - Contemporary Accounting Research - Journal of Accounting, Auditing and Finance - Journal of Accounting and Economics - Journal of Accounting and Public Policy - Journal of Accounting Research Review of Accounting Studies - The Accounting Review* در سالهای ۲۰۲۲ - ۱۹۷۸ بررسی گردید که به ۶۴۷ منتهی گردید که با استفاده از سایت بیومتریکس<sup>۱</sup> مورد آنالیز قرار گرفت.

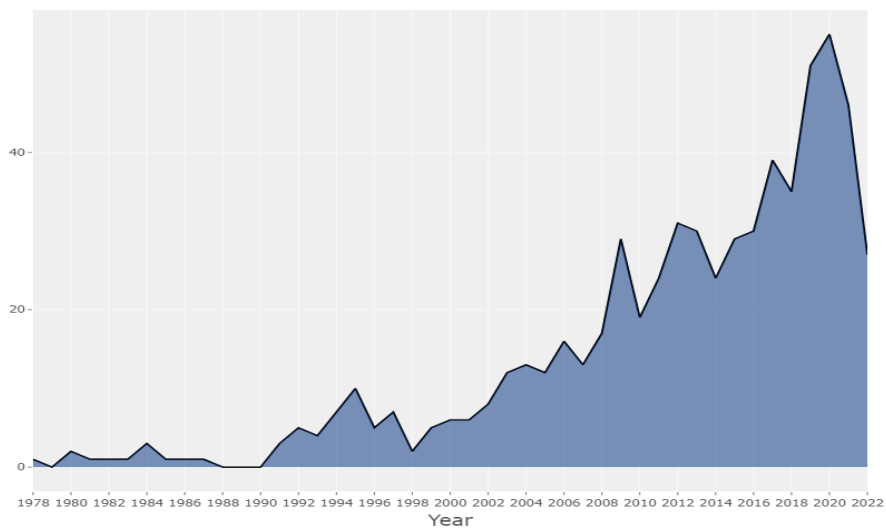
جدول (۱) اطلاعات مهم در مورد فرایند جمع آوری داده‌ها

Table (1) Main Information about the collection

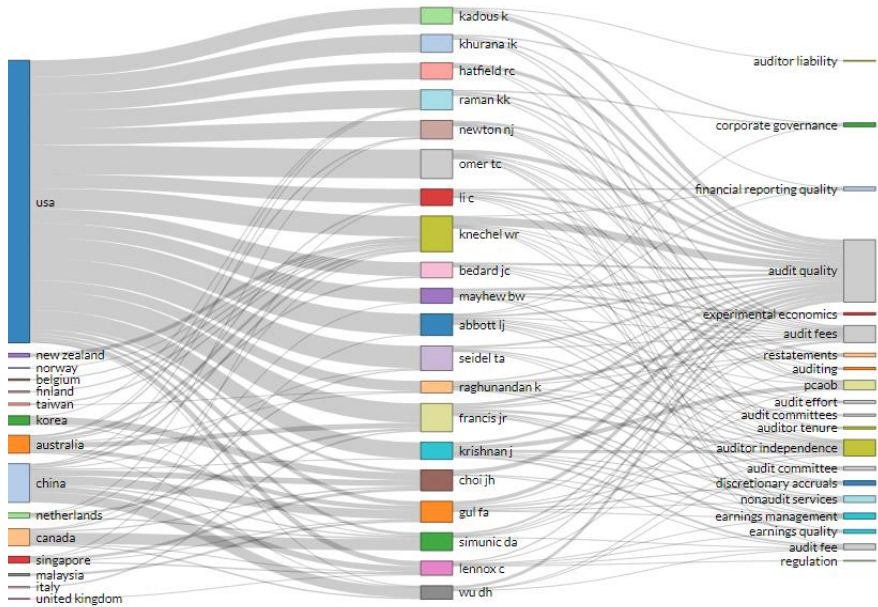
Description	Results
Documents	647
Sources (Journals, Books, etc.)	9
Keywords Plus (ID)	947
Author's Keywords (DE)	1224
Period	1978 - 2022
Average citations per documents	55/86
Authors	999

Author Appearances	1710
Authors of single-authored documents	77
Authors of multi-authored documents	922
Single-authored documents	81
Documents per Author	0/648
Authors per Document	1/54
Co-Authors per Documents	2/64
Collaboration Index	1/63
Document types	
ARTICLE	603
ARTICLE; EARLY ACCESS	14
ARTICLE; PROCEEDINGS PAPER	14
EDITORIAL MATERIAL	3
MEETING ABSTRACT	1
NOTE	7
REVIEW	4
REVIEW; EARLY ACCESS	1

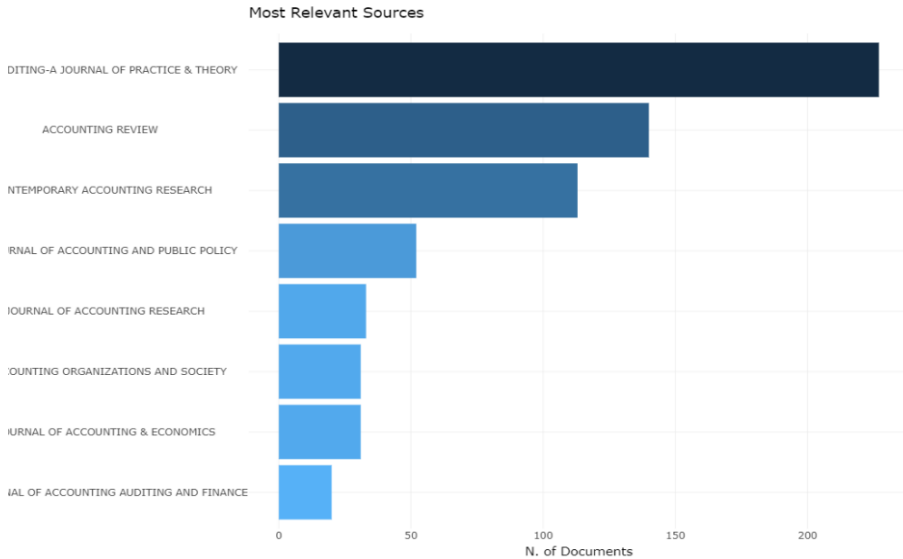
### Annual Scientific Production



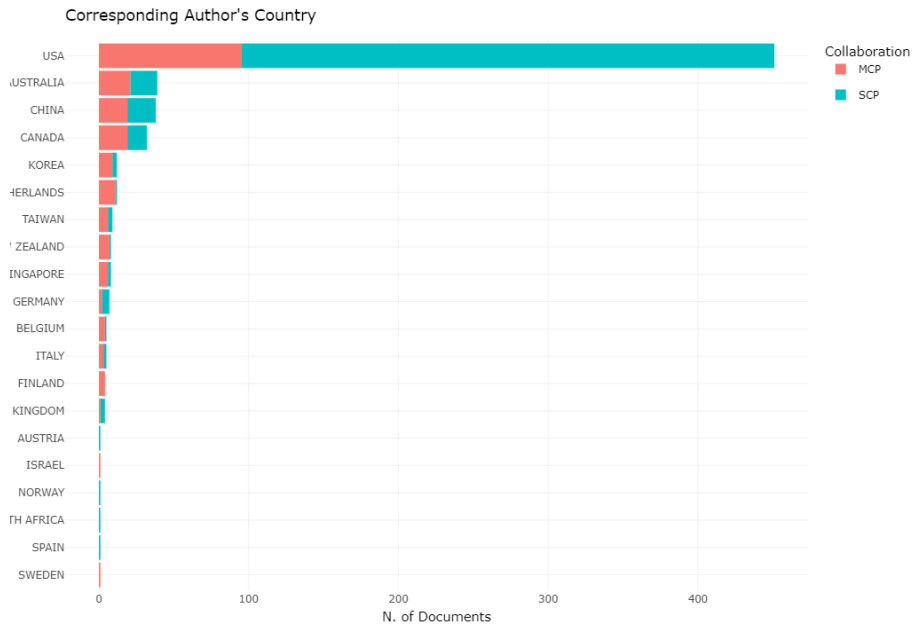
نمودار (۱) رشد تولیدات علمی مرتبط با پژوهش (نرخ رشد سالانه: ۸.۵۹٪)  
 Figure (1) Annual Scientific Production (Annual Growth Rate: 8.59%)



نمودار (۲) نمودار سه رشته ای  
Figure (2) Three-Fields Plot

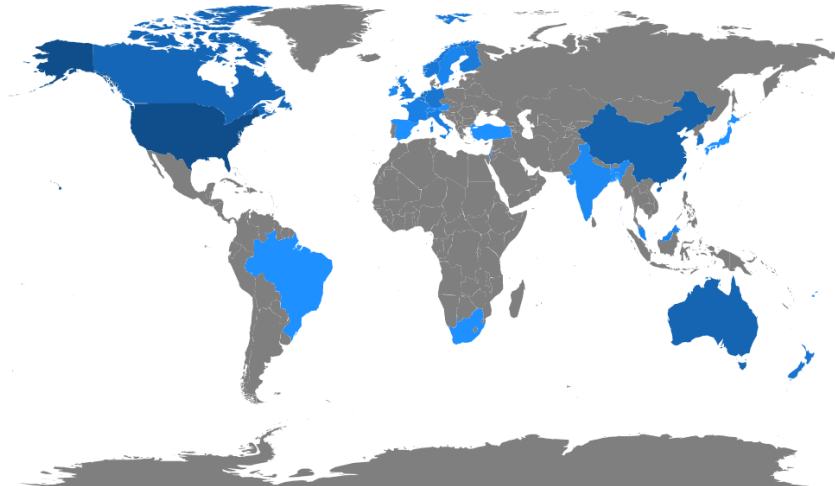


نمودار (۳) مهمترین منابع پژوهش  
Figure (3) Most Relevant Sources



نمودار (۴) پراکندگی نویسندگانی مستول  
Figure (4) Corresponding Author's Country

### Country Scientific Production



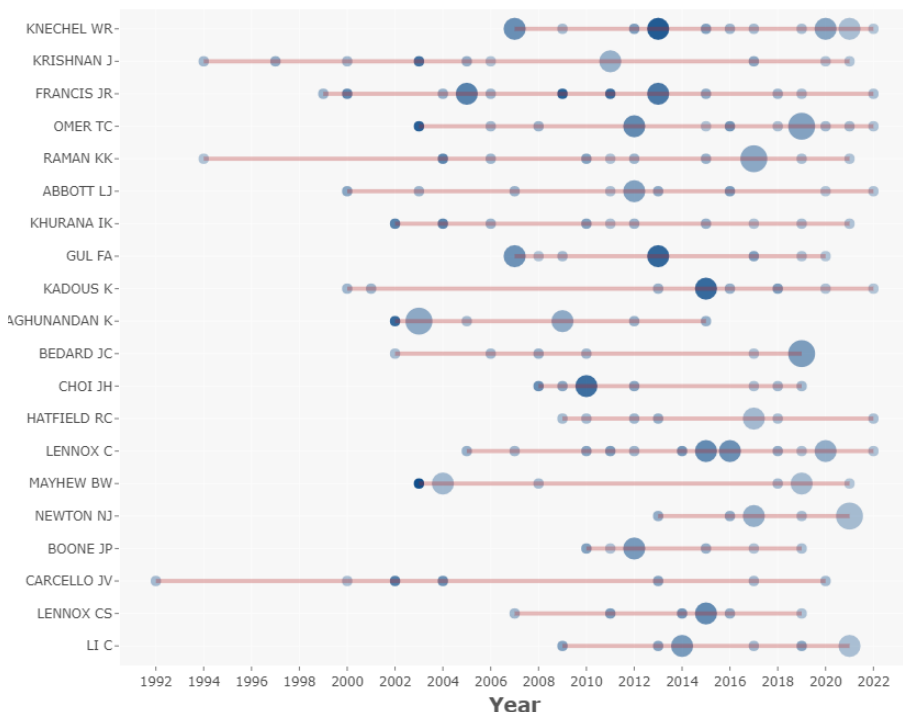
نمودار (۵) پراکندگی کشورهای فعال در زمینه پژوهش  
Figure (5) Country Scientific Production

جدول (۲) تولید علمی کشور

Table (2) Country Scientific Production

ردیف	کشور	تعدادنویسنده	ردیف	کشور	تعدادنویسنده
۱	آمریکا	۹۵۴	۱۱	بلژیک	۱۱
۲	چین	۱۲۶	۱۲	نروژ	۱۱
۳	استرالیا	۸۳	۱۳	فنلاند	۸
۴	کانادا	۹۶	۱۴	انگلستان	۷
۵	هلند	۲۴	۱۵	ایتالیا	۶
۶	سنگاپور	۲۴	۱۶	فرانسه	۵
۷	کره جنوبی	۲۴	۱۷	اسرائیل	۴
۸	تایوان	۲۲	۱۸	مالزی	۳
۹	نیوزلند	۱۵	۱۹	سوئد	۳
۱۰	آلمان	۱۵	۲۰	سوئیس	۳

### Top-Authors' Production over the Time



نمودار (۶) نویسنده های فعال حوزه پژوهش  
Figure (6) Authors' Production over Time

## ۲- چارچوبی برای ارزیابی تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی

در این چارچوب، چهار بعد اصلی نشان داده شده است تا بر اساس آن تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی مورد ارزیابی قرار گیرد. این چهار بعد که نماینده چهار تهدید برای استقلال هستند عبارت‌اند از الف- نفوذ صاحب کار ب- خدمات غیر حسابرسی ج- دوره تصدی حسابرس و د- وابستگی صاحب کار با مؤسسات حسابرسی. هرچند این تهدیدها معمولاً استقلال را کاهش می‌دهند، لکن تأثیرات آنها بر قابلیت‌های حسابرس نیز پوشیده نیست؛ بنابراین، تأثیر این چهار تهدید بر روی کیفیت حسابرسی‌ها و گزارش‌های مالی از طریق تأثیر آنها بر قابلیت‌های حسابرس و استقلال حسابرس تعیین می‌شود.

ضمناً، حسابرسان و صاحب کاران ممکن است انگیزه‌های زیادی داشته باشند که به ادراکات و برداشت‌های متفاوت از استقلال حسابرس و تأثیرات آنها منتهی شود. برای مثال، حسابرسان نگرانی کمتری نسبت به غیر حسابرسان در مورد مسئله استقلال برای خدمات غیر حسابرسی دارند (بولیو و راینشتان، ۲۰۱۰). این انگیزه‌ها و برداشت‌ها باعث می‌شود رفتار حسابرسان و صاحب کاران و نیز تهدیدها علیه استقلال در میان مؤسسات متفاوت باشد.

در این تحقیق، یک بخش به هر تهدید اختصاص داده شده است. مدارک مربوط به انگیزه‌ها، برداشت‌ها، و رفتارهای حسابرس و صاحب کار و تأثیرات هر تهدید بر کیفیت واقعی و محسوس حسابرسی و گزارش‌های مالی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

## ۳- اهمیت (نفوذ) صاحب کار

حسابرسان دستمزد خود را از شرکت‌هایی دریافت می‌کنند که صورت‌های مالی آنها را حسابرسی می‌کنند. صاحب کارانی که از لحاظ اقتصادی نفوذ (اهمیت) بالایی دارند، وزن سنگین‌تری در پرتفوی حسابرسان دارند؛ بنابراین، حسابرسان ممکن است انگیزه بالاتری برای تسلیم شدن در برابر فشار صاحب کاران بزرگ‌تر داشته باشند که نتیجه آن به خطر افتادن استقلال حسابرس می‌باشد. در ضمن، نگرانی‌ها در مورد دعوی حقوقی و شهرت می‌تواند نقطه مقابل این تهدید باشد. از این رو، اینکه آیا کیفیت حسابرسی برای صاحب کاران بانفوذ لطمه می‌بیند یا نه یک پرسش تجربی است. تحقیقات بسیاری در این مورد انجام شده است. در مطالعاتی که از تکنیک‌های مدل‌سازی استفاده می‌شود زمینه‌های نظری قوی برای تحقیقات آرشویی و تجربی فراهم می‌گردد. باین‌حال، مدارک و شواهد تجربی ترکیبی هستند.



### ۳-۱- انگیزه‌ها، مزایا و رفتارهای حسابرِسان

چندین پژوهش که در آن از مدل‌سازی نظری استفاده کرده‌اند، تأثیر نرخ‌شکنی توسط حسابرِس را بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس بررسی کرده‌اند. **دی آنجلو (۱۹۸۱)** ادعا می‌کند که این برآورد کمتر از حد (نرخ‌شکنی)، هزینه‌های ازدست‌رفته هستند و باعث لطمه به استقلال نمی‌شوند. با این حال، **مگی و تسنگ<sup>۱</sup> (۱۹۹۰)** اشاره می‌کنند که دوره تصدی می‌تواند تأثیر منفی بر استقلال داشته باشد، اگر در مورد سیاست گزارشگری عدم توافق چند دوره‌ای وجود داشته باشد. **دوپوچ و کینگ<sup>۲</sup> (۱۹۹۶)** شواهد تجربی را گزارش می‌دهند که در بازارهای غیررقابتی یک درجه بالایی از نرخ‌شکنی به شدت کیفیت حسابرِس را کاهش می‌دهد. با این حال، در یک تحقیق آرشیبوی توسط **گول و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۹)** هیچ مدرکی دال بر اینکه نرخ‌شکنی به کیفیت حسابرِس لطمه می‌زند، یافت نشد.

با وجود ساختار حق‌الزحمه، برخی مقالات مبتنی بر مدل‌سازی نشان می‌دهند که ریسک دعاوی حقوقی احتمال اینکه حسابرِسان به نفع صاحب‌کار اقدام کنند، را کاهش می‌دهد (**فارمر و همکاران<sup>۴</sup>، (۱۹۸۷)**). در مورد ناتوانی در حسابرِس، یک حسابرِس ممکن است مشمول اقدامات حقوقی از سوی سازمان‌های نظارتی یا سرمایه‌گذاران قرار بگیرد که می‌تواند به شهرت حسابرِس آسیب‌زده و احتمالاً باعث شود حسابرِس حق‌الزحمه خود از سایر صاحب‌کاران را نیز از دست بدهد (**دی آنجلو، (۱۹۸۱)**)؛ بنابراین، ریسک بالای دعاوی حقوقی یک انگیزه برای حسابرِسان بوده تا با وجود وابستگی اقتصادی، همچنان مستقل بمانند.

در یک تحقیق که توسط **سوی دیس و جیرو<sup>۵</sup> (۱۹۹۲)** انجام گرفت، مشخص شد که یافته‌های حاصل از بررسی کیفیت-کنترل می‌تواند به افزایش تعداد صاحب‌کاران بیانجامد. **رایت و رایت<sup>۶</sup> (۱۹۹۷)** دریافته‌اند که احتمال بیشتری وجود دارد که حسابرِسان از تعدیلات حسابرِس برای صاحب‌کاران ارشد چشم‌پوشی کنند.

در خیلی از تحقیقات ارتباط میان اهمیت صاحب‌کار و استقلال با استفاده از صدور گزارش حسابرِس شامل اظهارنظر تعدیلی حسابرِس، اظهارنظر مشروط و اظهارنظر درباره تداوم فعالیت، مورد بررسی قرار گرفته است. **کریشنان و کریشنان<sup>۷</sup> (۱۹۹۶)** نشان دادند احتمال کمتری وجود دارد که حسابرِسان به

1. Magee & Tseng

2. Dopuch & King

3. Gul *et al.*

4. Farmer *et al.*

5. Deis & Giroux

6. Wright & Wright

7. Krishnan & Krishnan

صدور گزارش مشروط برای صاحب‌کاران بزرگ‌تر اقدام کنند. به همین ترتیب، **بلی و گیجر<sup>۱</sup> (۲۰۱۳)** نشان دادند که حق‌الزحمه‌های جاری و آتی بالا، احتمال صدور گزارش در خصوص تداوم فعالیت را کاهش می‌دهد.

در استرالیا، **گریزول و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۲)** شواهدی نیافتند که نشان دهد استقلال حسابرس با صدور گزارش مشروط برای صاحب‌کاران بانفوذ به مخاطره افتاده باشد. چنین مدارک و شواهدی در نروژ نیز مشاهده نشده است، جایی که حسابرسان معمولاً حق‌الزحمه بالایی دارند اما احتمال اینکه به صدور گزارش تعدیلی تصمیم بگیرند، کم نیست (**هوپ و لانگلی<sup>۳</sup>، (۲۰۱۰)**). این یافته قابل توجه است، زیرا حسابرسان بادعاوی حقوقی و ریسک آسیب به شهرت کمتری در برخی از مؤسسات خصوصی نروژ به نسبت ایالات متحده آمریکا مواجه می‌شوند.

در ضمن، تغییرات مقررات می‌تواند نگرانی‌ها مبنی بر اینکه استقلال حسابرس ممکن است در تقابل با صاحب‌کاران بانفوذ، تهدید شود را کاهش می‌دهد. **لی<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)** دریافت که در دوره پیش از SOX، هیچ ارتباطی بین اهمیت صاحب‌کار و تمایل حسابرس به صدور گزارش درباره تداوم فعالیت وجود نداشت. با این حال، در دوره پس از SOX، این ارتباط مثبت می‌شود که نشان می‌دهد صاحب‌کاران بزرگ‌تر احتمال بیشتری دارد که یک گزارش درباره تداوم فعالیت دریافت کنند. نقش مثبت تغییر مقررات در این راستا نیز در محیط فعالیت شرکت‌های چینی ثابت نشده است (**چن و همکاران<sup>۵</sup>، (۲۰۱۰)**). **رینولدز و فرانسیس<sup>۶</sup> (۲۰۰۰)** دریافتند که ۵ مؤسسه حسابرسی بزرگ نسبت به صاحب‌کاران بزرگ‌تر، محافظه کارتر هستند. یافته‌های مشابه در مورد ۵ مؤسسه حسابرسی نه‌چندان معروف نیز گزارش شده است (**هانت و لالسجد<sup>۷</sup>، (۲۰۰۷)**). بر عکس، **چی و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۲)** دریافتند که چند شریک برجسته (بزرگ)، استقلال خود را برای صاحب‌کاران بزرگ به خطر نمی‌اندازند، همچنین شرکای غیربرجسته نیز چنین کاری نمی‌کنند. تأثیر منفی نفوذ صاحب‌کار بر استقلال شریک نیز توسط **ترومپتر<sup>۹</sup> (۱۹۹۴)** و **کارسلو و همکاران<sup>۱۰</sup> (۲۰۰۰)** به اثبات رسیده است.

### ۳-۲- انگیزه‌ها، برداشت‌ها، و رفتارهای صاحب‌کاران

1. Blay & Geiger
2. Craswell *et al.*
3. Hope & Langli
4. Li
5. Chen *et al.*
6. Reynolds & Francis
7. Hunt & Lulseged
8. Chi *et al.*
9. Trompeter
10. Carcello *et al.*

بخش زیادی از تحقیقات مربوط به استقلال اقتصادی تأکید زیادی بر سهم حسابرس و تأکید بسیار کمی از منظر صاحب کار دارند.

### ۳-۳- کیفیت گزارشگری مالی

مدارک مربوط به تأثیر نفوذ صاحب کار بر کیفیت گزارشگری مالی مختلط است. رینولدز و فرانسس (۲۰۰۰) با استفاده از ارقام تعهدی به عنوان کیفیت گزارشگری مالی دریافتند که ۵ مؤسسه بزرگ، محافظه کاری بیشتری نسبت به صاحب کاران بزرگتر دارند. یافته‌های مشابه در مورد ۵ مؤسسه حسابرسی غیربرجسته نیز به ثبت رسیده است (هانت و لالسجد، ۲۰۰۷). با این حال، چانگ و کالاپور<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) هیچ ارتباطی میان نفوذ صاحب کار و ارقام تعهدی غیرعادی گزارش نکرده‌اند. بر عکس، شارما و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۱) اثبات کردند که یک ارتباط مثبت وجود دارد و اینکه یک کمیته حسابرسی کارآمد می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب کار را کاهش دهد. در دو پژوهش تأثیر وابستگی اقتصادی بر کیفیت گزارشگری مالی در صنعت خدمات مالی بررسی شده که هر دو این عقیده را حمایت کردند که حسابرسان مدیریت سود را در صاحب کاران بزرگتر، کمتر می‌پذیرند. (گیور و پاترسون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷؛ کانگارتنام و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۰).

### ۳-۴- برداشت‌ها و رفتارهای کاربران

از منظر مدیران تسهیلات، رقابت شدید در بازار خدمات حسابرسی احتمال اینکه حسابرس در برابر فشار صاحب کار در اختلافات حسابرسی مقاومت کند، کاهش می‌یابد (کناپ<sup>۵</sup>، ۱۹۸۵). از منظر سرمایه گذاران، وابستگی اقتصادی به صاحب کار با نگاه منفی مشاهده می‌شود، همان طور که در هزینه سرمایه (خورانا و رامن<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶)، و ضریب واکنش سود بازتاب آن محرز است (گوش و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۰۹). در ضمن، نگرانی سرمایه گذار در مورد استقلال حسابرس را می‌توان با تغییر در قوانین کاهش داد. هالینگزورث و لی<sup>۸</sup> (۲۰۱۲) کاهش ارتباط بین نفوذ صاحب کار و هزینه سرمایه در ارتباط با دوره بعد از SOX را دریافتند.

خلاصه اینکه، شواهد کمی مبنی بر اینکه تصمیم‌گیری در مورد گزارش حسابرسان تحت تأثیر نفوذ صاحب کار باشد، وجود دارد. این نظر که چند مؤسسه حسابرسی بزرگ محافظه کاری بیشتری نسبت به

1. Chung & Kallapur  
2. Sharma *et al.*  
3. Gaver & Paterson  
4. Kanagaretnam *et al.*  
5. Knapp  
6. Khurana & Raman  
7. Ghosh *et al.*  
8. Hollingsworth & Li

صاحب‌کاران بزرگ‌تر دارند در کل پذیرفته شده است. تغییرات قوانین به کاهش این نگرانی‌ها کمک می‌کند که استقلال حسابرس برای صاحب‌کاران بانفوذ به مخاطره می‌افتد. نقش مثبت مقررات از طریق کیفیت واقعی و محسوس حسابرسی مشخص است. به‌ویژه اینکه یک کمیته حسابرس کارآمد (یکی از بندهای SOX) می‌تواند به کاهش وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب‌کار کمک کند.

#### ۴- خدمات غیر حسابرسی

قانون SOX مصوب ۲۰۰۲ ارائه اکثر خدمات غیر حسابرسی (NAS) را از سوی یک حسابرس برای یک صاحب‌کار حسابرسی را ممنوع کرده است. محرک این قانون این باور است که وابستگی اقتصادی میان حسابرس و صاحب‌کار به کاهش استقلال حسابرس خواهد انجامید و در نتیجه کیفیت حسابرسی را با مخاطره مواجه خواهد کرد. باین‌حال، کارشناسان معتقدند که بند مشترک حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی پایه دانش حسابرسان را تقویت می‌کند و می‌تواند به یک حسابرسی مؤثرتر و کارآمدتر منجر شود. شواهد تجربی در این زمینه ترکیبی است.

#### ۴-۱- انگیزه‌ها، برداشت‌ها، و رفتارهای حسابرسان

حسابرسان برای ارائه خدمات غیر حسابرسی برای صاحب‌کاران حسابرسی انگیزه اقتصادی دارند، زیرا این خدمات معمولاً قابلیت سودآوری بیشتری دارند. **دوپوچ و کینگ**<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) دریافتند که محدودکردن بند مشترک خدمات حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی می‌تواند منجر به این شود که حسابرسان ارائه خدمات غیر حسابرسی را به خدمات حسابرسی ترجیح دهند. برداشت **سیمونیوک**<sup>۲</sup> (۱۹۸۴) این است که بند مشترک فوق‌الذکر می‌تواند به سرریز دانش منتهی شود و ریسک حسابرسی را کاهش و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد (**بک و وجود**<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶).

برخی تحقیقات حاکی از وجود یک ارتباط مثبت میان حق‌الزحمه‌های حسابرسی و یا شرایط یا دامنه خدمات غیر حسابرسی است (**پالمروز**<sup>۴</sup>، ۱۹۸۶؛ **سیمونیوک**، ۱۹۸۴)، سایر تحقیقات حاکی از هیچ ارتباطی نیست (**دیویس و همکاران**<sup>۵</sup>، ۱۹۹۳؛ **ویسنانت و همکاران**<sup>۶</sup>، ۲۰۰۳). **چان و همکاران**<sup>۷</sup> (۲۰۰۱) وجود مزیت‌های مربوط به ارائه خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را وقتی حق‌الزحمه‌های آن‌ها مشترکاً تعیین می‌شود گزارش کرده‌اند.

---

1. Dopuch & King  
2. Simunic  
3. Beck & Wu  
4. Palmrose  
5. Davis *et al.*  
6. Whisenant *et al.*  
7. Chan *et al.*

با این حال، تحقیقات آرشویی معمولاً شواهد مستقیم و واقعی از انتقال دانش را ارائه نمی‌کنند. در یک تحقیق تجربی از سوی جو و واندرولد<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) اطلاعاتی در مورد این موضوع به دست آمد. آن‌ها نشان دادند که وقتی حسابرس خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی را ارائه می‌دهند، شواهدی دال بر انتقال دانش وجود خواهد داشت.

تحقیقات آرشویی در مورد رفتارهای حسابربانان از گرایش آنها به صدور گزارش درباره تداوم فعالیت گزارش می‌دهند که هدف آن مشخص کردن این مسئله است که آیا خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس لطمه می‌زند یا خیر. یافته‌ها اغلب با عدم وجود چنین شواهدی صدق می‌کند (کالاگان و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹؛ دی فوند و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲؛ گیجر و راما<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳). با این حال، لیم و تان<sup>۵</sup> (۲۰۰۸) دریافتند که احتمال صدور یک گزارش درباره تداوم فعالیت زمانی بیشتر می‌شود که خدمات غیر حسابرسی از سوی حسابربان متخصص در صنعت افزایش یابد. به همان شکل، روبینسون<sup>۶</sup> (۲۰۰۸) گزارش داده است که میان حق‌الزحمه خدمات مالیاتی و احتمال صدور صحیح یک گزارش درباره تداوم فعالیت قبل از ورشکستگی رابطه مثبت وجود دارد و نشان‌دهنده مزیت‌های بالقوه ارائه خدمات مالیاتی به صاحب‌کاران حسابرسی می‌باشد.

#### ۴-۲- انگیزه‌ها، برداشت‌ها، و رفتارهای صاحب‌کاران

صاحب‌کاران حسابربان مستقل نیز برای خرید خدمات غیر حسابرسی از آنها انگیزه دارند، مثلاً صرفه‌جویی در هزینه و خدمات کیفی بالاتر (هیئت نظارت عمومی ۱۹۷۹). با این حال، این طور نیست که همه صاحب‌کاران ترجیح دهند خدمات غیر حسابرسی خود را از حسابربان مستقلشان به دست آورند. شرکت‌ها به حسابرسی‌های مستقل جهت کم کردن هزینه‌های نمایندگی نیاز دارند. صاحب‌کارانی که هزینه‌های نمایندگی بالایی دارند ممکن است تمایل کمتری به دریافت خدمات غیر حسابرسی از حسابربان خود داشته باشند، زیرا چنین کاری می‌تواند به کاهش در استقلال محسوس و کیفیت حسابرسی منجر شود (پرکش و وینابل<sup>۷</sup>، ۱۹۹۳). فیرت<sup>۸</sup> (۱۹۹۷) تأیید می‌کند که مؤسسات با هزینه‌های نمایندگی بالا خدمات غیر حسابرسی کمتری از حسابربان مستقل خود دریافت می‌کنند.

---

1. Joe & Vandervelde  
 2. Callaghan *et al.*  
 3. DeFond *et al.*  
 4. Geiger & Rama  
 5. Lim & Tan  
 6. Robinson  
 7. Parkash & Venable  
 8. Firth

مقررات زمانی اهمیت می‌یابد که موضوع به خرید خدمات غیر حسابرسی مربوط شود. پس از اینکه SEC افشای حق‌الزحمه را اجباری کرد، خرید خدمات غیر حسابرسی ارتباط منفی با شرکت‌هایی پیدا کرده است که به دنبال تأمین مالی هستند، و اینکه تمایل به خرید خدمات غیر حسابرسی در بین مؤسسات بزرگ‌تر را کاهش می‌دهد (ابوت و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

بعلاوه، تحقیقات در این حوزه طرفین مختلف را در مؤسسه صاحب‌کار از جمله سهام‌داران، مدیران، و کمیته‌های حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. بیشتر تحقیقات مربوط به سهام‌داران به بررسی ارتباط میان کمیت خدمات غیر حسابرسی و تأیید حساب‌برسان از سوی سهام‌داران تمرکز داشته است. گلزن و میلار<sup>۲</sup> (۱۹۸۵) در تحقیق اخیر خود هیچ ارتباطی را نیافته‌اند. با این حال، راگوناندان<sup>۳</sup> (۲۰۰۳) گزارش می‌دهد که خدمات غیر حسابرسی ارتباط مستقیمی با نسبت سهام‌دارانی دارد که به تأیید حساب‌برس رأی مثبت نداده‌اند. میشرا و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) معتقدند که چنین نظری نیز ممکن است به نوع خدمات غیر حسابرسی وابسته باشد. آن‌ها دریافتند که حق‌الزحمه‌های مربوط به حسابرسی با دید مثبت سهام‌داران همراه بوده است، درحالی‌که حق‌الزحمه مالیات و سایر خدمات با دید نامساعد مواجه بوده است.

پانی و رکرز<sup>۵</sup> (۱۹۸۳) دریافتند احتمال کمی وجود دارد که مدیران وقتی دامنه خدمات غیر حسابرسی بالا است، نسبت به دریافت این خدمات رغبت کنند. در ارتباط با کمیته حسابرسی، محققین دریافتند که مؤسسات با عملکرد مؤثرتر، کمتر به دریافت خدمات غیر حسابرسی تمایل دارند (ابوت و همکاران، ۲۰۰۳) ضمن اینکه آنها فعالیت‌های حسابرسی داخلی کمتری را به حساب‌برسان مستقل برون‌سپاری می‌کنند (ابوت و همکاران، ۲۰۰۷). گینور و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۶) شواهد تجربی را ارائه کرده‌اند که نشان می‌دهد کمیته‌های حسابرسی با احتمال کمتری بند مشترک هر دو نوع خدمات را پیشنهاد می‌کنند، آن‌هم زمانی که افشای حق‌الزحمه الزامی باشد. این مسئله در یک تحقیق تجربی تأیید شده است (ابوت و همکاران، ۲۰۱۱).

#### ۴-۳- کیفیت گزارشگری مالی

در بسیاری از مطالعات، اقلام تعهدی به‌عنوان یک جایگزین برای کیفیت گزارشگری مالی استفاده شده است. برخی از محققین دریافتند که حق‌الزحمه‌های بالاتر خدمات غیر حسابرسی با کیفیت پائین‌تر

1. Abbott *et al.*  
 2. Glezen & Millar  
 3. Raghunandan  
 4. Mishra *et al.*  
 5. Pany & Reckers  
 6. Gaynor *et al.*

اقدام تعهدی همراه است (فرانکل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲؛ سرینیدی و گول<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). در سایر مطالعات هیچ ارتباطی گزارش نشده است (آشبوغ و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳؛ چانگ و کالاپور، ۲۰۰۳؛ میترا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷). آخرین گروه مزیت‌های ناشی از ارائه خدمات غیر حسابرِس را نشان داده است: قابلیت پیشینی بیشتر جریان‌ات نقدی آتی و ریسک اطلاعاتی پائین‌تر. (نام و رونن<sup>۵</sup>، ۲۰۱۲)، تأخیر کمتر در گزارش حسابرِس (کنچل و شارما<sup>۶</sup>، ۲۰۱۲)، و بهبود کیفیت سود (کوه و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۳).

چندین تحقیق حاکی از وجود شواهدی در خصوص عوامل تأثیرگذار بر رابطه میان خدمات غیر حسابرِس و اقدام تعهدی می‌باشند. لارکر و ریچاردسن (۲۰۰۴) دریافته‌اند که یک ارتباط منفی میان حق‌الزحمه کل و اقدام تعهدی وجود دارد، به‌ویژه برای مؤسسات با حاکمیت شرکتی ضعیف‌تر. گول، جگی و کریشانان (۲۰۰۷) گزارش می‌دهند که خدمات غیر حسابرِس ارتباط مستقیمی با اقدام تعهدی دارند آنهم زمانی که دوره تصدی حسابرِس کوتاه و اندازه صاحب‌کار کوچک است. به‌جز اقدام تعهدی، محققین همچنین از تنظیم و ارائه مجدد به‌عنوان جایگزینی برای کیفیت گزارشگری مالی پائین استفاده می‌کنند. کینی، پالمروز و شولز (۲۰۰۴) نسبت به موارد ذیل شواهدی ارائه کرده‌اند: الف- ارتباط مثبت میان حق‌الزحمه‌های حسابرِس، حق‌الزحمه‌های غیر حسابرِس و تنظیم و ارائه مجدد مشخص نشده است و ب- ارتباط منفی میان حق‌الزحمه خدمات مالیاتی و تنظیم و ارائه مجدد مشخص شده است. نقش مثبت خدمات مالیاتی غیر حسابرِس ارائه شده از سوی حسابرسان (NATS) از سوی سیتارامان، سان و وانگ (۲۰۱۱) تأیید شده است. آن‌ها وجود ارتباط منفی میان خدمات مالیاتی غیر حسابرِس (NATS) و تنظیم و ارائه مجدد مرتبط با مالیات را نشان داده‌اند.

فرگوسن، سیو، و یونگ (۲۰۰۴) دریافته‌اند که خدمات غیر حسابرِس به کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌انجامد. به‌طور مشابه، مارکلویچ و روزنر (۲۰۱۳) اثبات کرده‌اند که حق‌الزحمه‌های خدمات غیر حسابرِس ارتباط مثبتی با این احتمال دارد که حسابرِس از سوی SEC به تقلب محکوم شود.

#### ۴-۴- برداشت‌ها و رفتارهای کاربران

کاربران صورت‌های مالی ممکن است وابستگی اقتصادی خدمات غیر حسابرِس را به‌صورت کاهش بی‌طرفی حسابرِس احساس کنند و از این‌رو کیفیت گزارش‌های مالی کاهش می‌یابد. (کینی و همکاران، ۲۰۰۴). لاولین (۱۹۷۶) دریافته است که خدمات حقوق و دستمزد از سوی وام‌دهندگان ممکن است

1. Frankel *et al.*
2. Srinidhi & Gul
3. Ashbaugh *et al.*
4. Mitra
5. Nam & Rone
6. Knechel & Sharma
7. Koh *et al.*

به‌صورت کاهش بی‌طرفی حسابرس احساس شود. شاکلی (۱۹۸۱) دریافته است که بند خدمات مشاوره مدیریت حسابرسان از سوی بانکداران و تحلیلگران مالی به‌عنوان تهدیدی علیه استقلال حسابرس قلمداد می‌شود. لو، گیجر و پانی (۱۹۹۹) دریافته‌اند که مشارکت حسابرسان در حسابرسی داخلی مربوط به وظایف مدیریت، تأثیر منفی بر برداشت مدیران تسهیلات و تأیید نهایی تسهیلات خواهد داشت. محققین همچنین تأثیر خدمات غیر حسابرسی را بر رفتار کاربران بررسی کرده‌اند. در ارتباط با بازار سرمایه، برخی هیچ رابطه‌ای را میان دامنه (کمیت) خدمات غیر حسابرسی و بازده‌های غیرعادی نیافته‌اند (آشباغ و همکاران ۲۰۰۳؛ چانی و فیلیپیچ ۲۰۰۲). باین‌حال، بیشتر شواهد با واکنش منفی بازار نسبت به سطح بالای خدمات غیر حسابرسی در مواردی مانند زیر موافق است: الف- اطلاعات مربوط به افشای حق‌الزحمه (فرانکل و همکاران ۲۰۰۲)، ب- آگهی سودهای فصلی (فرانسیس و کی ۲۰۰۶)، ج- وقایع کلیدی که به تصویب قانون SOX منجر شده است (جین و رضایی، ۲۰۰۶؛ ژانگ ۲۰۰۷)، د- صاحب‌کاران آرتور آندرسن در دوره کیفرخواست (کریشنامورتی، ژو و ژو ۲۰۰۶)، و ه- افشای تخلفات مقرراتی خدمات غیر حسابرسی (الیفسن و کنیوسفلا ۲۰۱۳). در ارتباط با ضریب واکنش سود (ERC)، برخی مطالعات حاکی از وجود رابطه منفی میان خدمات غیر حسابرسی و ضریب واکنش سود بوده‌اند (هیگز و اسکانتز، ۲۰۰۶؛ کریشنان، سامی و ژانگ ۲۰۰۵). باین‌حال، گوش و همکاران (۲۰۰۹) هیچ ارتباطی را در این زمینه نیافته‌اند. بر عکس، لیم و تان (۲۰۰۸) نشان داده‌اند که ضریب واکنش سود به نسبت سطح خدمات غیر حسابرسی دریافتی از سوی متخصصین صنعت افزایش می‌یابد. در ارتباط با بازار بدهی، این تحقیق نشان می‌دهد که خدمات غیر حسابرسی دارای تأثیر منفی بر رتبه اوراق قرضه (براندون، کرابتره و ماهر ۲۰۰۴) یا هزینه بدهی (ضالیوال، گلیسون، هیتزمان، ملنדרز ۲۰۰۸) بوده است. در زمینه دعوی حقوقی مربوط به حسابرس، اشمیت (۲۰۱۲) تأثیر خدمات غیر حسابرسی بر استقلال محسوس حسابرس را بررسی کرده و دریافت که الف- حق‌الزحمه‌های بالاتر خدمات غیر حسابرسی این احتمال را افزایش می‌دهد که تنظیم و ارائه مجدد به دعوی حقوقی منجر شود و ب- این دعوی حقوقی به احتمال زیاد به تسویه حساب با حسابرس و مبلغ بالاتر بابت تسویه حساب منجر خواهد شد اگر وکلای شاکی معتقد باشند که استقلال به دلیل وابستگی اقتصادی به‌ویژه به دلیل حق‌الزحمه‌های خدمات غیر حسابرسی کاهش یافته است.

خلاصه اینکه، در بیشتر مطالعات هیچ شواهدی مبنی بر اینکه خدمات غیر حسابرسی کیفیت واقعی حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، مشاهده نشده است، به‌ویژه اگر بررسی‌های صورت گرفته در مورد تصمیم‌گیری‌های گزارشگری حسابرسان و کیفیت اقلام تعهدی لحاظ شود. باین‌حال، برخی مطالعات نشان می‌دهد که خدمات غیر حسابرسی احتمال بررسی‌های ناظرین را افزایش می‌دهد و اینکه افشای



علنی حق‌الزحمه‌های خدمات غیر حسابرسی باعث کاهش خرید خدمات غیر حسابرسی خواهد شد. این امر با یافته‌های بیشتر تحقیقات مربوط به این برداشت منطبق است که کاربران صورت‌های مالی، خدمات غیر حسابرسی را تهدیدی برای استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی می‌دانند. با این حال، شواهد تجربی مربوط به کیفیت واقعی حسابرسی چیز دیگری را نشان می‌دهد، به‌ویژه اینکه خدمات غیر حسابرسی مربوط به مالیات باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

### ۵- دوره تصدی حسابرس

دو دیدگاه متفاوت در مورد تأثیرات دوره تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی وجود دارد. یک دیدگاه این است که رابطه حسابرس - صاحب‌کار طولانی‌مدت می‌شود و حسابرس ممکن است رابطه نزدیکی با صاحب‌کار ایجاد کند و احتمال بیشتری دارد که به نفع مدیریت فعالیت کند، بنابراین کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. این دیدگاه از چرخش اجباری شرکای حسابرسی حمایت می‌کند. دیدگاه دیگر این است که به دلیل افزایش مدت تصدی حسابرس، حسابرسان درک خود را از فعالیت‌های تجاری صاحب‌کاران افزایش می‌دهند و تبحر و تخصص خود را در طول حسابرسی افزایش می‌دهند که نتیجه آن کیفیت بالاتر حسابرسی خواهد بود. تحقیقات مربوط به تصدی حسابرس معمولاً با این نتیجه‌گیری همراه هستند که دوره تصدی طولانی‌مدت تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

### ۱-۵- انگیزه‌ها، برداشتها و رفتارهای حسابرسان

یافته‌های مربوط به دوره تصدی حسابرس مختلط است. برخی مطالعات هیچ ارتباطی را میان دوره تصدی و برداشت یا رفتار حسابرس نشان نمی‌دهند. در یک تحقیق در خصوص برداشت حسابرسان، شاکلی (۱۹۸۱) گزارش می‌دهد که حسابرسان معتقدند که این دوره تصدی به دلیل کاهش استقلال از ۵ سال بیشتر تجاوز نمی‌کند. نچل و وانسترالن (۲۰۰۷) دریافتند که تصدی طولانی‌تر احتمال صدور یک گزارش درباره تداوم فعالیت برای شرکت‌هایی را که متعاقباً ورشکست می‌شوند، نه افزایش و نه کاهش می‌دهد. سایر محققین یافته‌های متعارضی را در خصوص رابطه میان دوره تصدی و رفتار حسابرس را ارائه کرده‌اند. دیس و جیرو (۱۹۹۲) گزارش می‌دهند که یافته‌های کیفیت - کنترل به دلیل طولانی شدن تصدی حسابرس کاهش می‌یابد. کری و سیمنت (۲۰۰۶) تأیید کردند که در استرالیا تصدی طولانی شریک با احتمال پائین‌تر صدور گزارش درباره تداوم فعالیت در ارتباط است. با این حال، در یک تحقیق در ایالات متحده آمریکا در خصوص گزارش درباره تداوم فعالیت اعلام شده است که شکست‌های حسابرسی، بیشتر به سال‌های نخستین رابطه حسابرس - صاحب‌کار مربوط می‌شود (گیجر و راگوناندان ۲۰۰۲).

بامبر و ایر (۲۰۰۷) خاطرنشان می‌کنند که انگیزه شریک حسابرس می‌تواند با انگیزه مؤسسه حسابرسی متفاوت باشد. آن‌ها دریافتند که تصدی طولانی شریک احتمال اینکه حسابرس با ترجیحات صاحب‌کار کنار بیاید را افزایش می‌دهد و اینکه دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با کاهش احتمال امتیازات حسابرس در ارتباط است. در مجموع، این نتایج اشاره بر این دارند که بر خلاف یک شریک حسابرسی، یک مؤسسه حسابرسی دارای انگیزه‌های قوی‌تری برای معروفیت است تا استقلال. در ارتباط با دوره تصدی حسابرس، محققین همچنین تأثیر چرخش تصدی شرکا را بر تلاش حسابرس و کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده‌اند. داگرتی، دیکینز، هاتفیلد و هیگز (۲۰۱۲) با استفاده از مصاحبه و پرسش‌نامه دریافتند که چرخش اجباری شریک حسابرسی معمولاً احتمال جابه‌جایی را افزایش می‌دهد درحالی‌که شرکا ترجیح می‌دهند که صنعت جدیدی را به‌جای جابه‌جایی انتخاب کنند. نکته مهم اینکه شرکا احساس می‌کنند که کیفیت حسابرسی از آموزش مجدد آسیب می‌بیند، و این نشان می‌دهد که چرخش سریع شریک حسابرسی ممکن است تأثیر منفی و غیرمنتظره‌ای بر کیفیت حسابرسی داشته باشد.

در مورد چرخش مؤسسه، وانگ و تاتل (۲۰۰۹) در یک تحقیق تجربی نشان دادند که طبق نظریه چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی، نتایج مذاکره با ترجیحات حسابرس قرابت بیشتری دارد تا با صاحب‌کار. در مورد اسپانیا، روئیز-باربادیلو، گومز-آگیلار، و کاررا (۲۰۰۹) هیچ شواهد تجربی را مبنی بر اینکه چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی با احتمال بالاتر صدور گزارش برای تداوم فعالیت در ارتباط باشد، نیافتند.

## ۲-۵- انگیزه‌ها، برداشتها و رفتارهای صاحب‌کاران

شواهد محدودی در مورد بخش صاحب‌کار وجود دارد. شواهد موجود نشان می‌دهد که صاحب‌کاران احساس مثبتی در مورد تصدی طولانی‌مدت حسابرس دارند. در یک تحقیق پیمایشی، کناپ (۱۹۹۱) دریافت که کمیته حسابرسی معتقد است که حسابرسان با دوره تصدی بین ۵ و ۲۰ سال احتمال بیشتری وجود دارد که خطاهای فاحش را کشف کنند، نسبت به آنهایی که دوره تصدی کوتاه‌تری دارند. در ضمن، تصدی طولانی‌تر مزایایی برای حسابرسان دارد، همان‌طور که افزایش خریدهای خدمات مالیاتی آن را نشان داد.

## ۳-۵- کیفیت گزارش مالی

بیشتر یافته‌های تجربی بر عدم کاهش کیفیت گزارشگری مالی به دلیل تصدی طولانی‌مدت حسابرس تأکید دارند. بیشتر مطالعات از اقلام تعهدی به‌عنوان جایگزینی برای کیفیت گزارشگری مالی

استفاده می‌کنند. میرز، میرز، و عمر (۲۰۰۳) و س. چن، لین و لین (۲۰۰۸) رابطه مثبت میان تصدی حسابرس و کیفیت سود را گزارش داده‌اند. کری و سیمنت (۲۰۰۶) هیچ ارتباطی را در استرالیا نیافتند. محققین همچنین خاطرنشان می‌سازند که اندازه شرکت صاحب کار زمانی اهمیت می‌یابد که به رابطه میان تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی مربوط می‌شود. مانری، موک و ترنر (۲۰۰۸) دریافته‌اند که دوره تصدی ارتباطی با کیفیت گزارشگری مالی برای صاحب کاران بزرگ‌تر ندارد، در حالی که ارتباط منفی آن برای صاحب کاران کوچک وجود دارد، و از این ایده حمایت می‌کند که حسابرسان، مدیریت سود را برای صاحب کاران بزرگ‌تر، کمتر تحمل می‌کنند. این نکته از سوی لی (۲۰۱۰) تأیید شده است که میان دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و محافظه‌کاری برای صاحب کاران بزرگ و نه صاحب کاران کوچک، ارتباط مثبتی وجود دارد.

برخی مطالعات نتایجی را نشان می‌دهند مبنی بر اینکه حسابرسان برای بسط درک خود از محیط کسب و کار صاحب کار به زمان نیاز دارند، بنابراین، کیفیت گزارش‌های مالی ممکن است در سال‌های اولیه حسابرسی کمتر باشد. جانسون، خورانا و رینولدز (۲۰۰۲) گزارش می‌دهند که کیفیت گزارش‌های مالی برای شرکت‌هایی با دوره تصدی کوتاه‌تر، پائین‌تر است (در مقابل تصدی میان‌مدت) و اینکه دوره تصدی طولانی‌مدت با کیفیت پائین‌تر در ارتباط نیست. به همان اندازه، کارسلو و نگی (۲۰۰۴) دریافته‌اند که مؤسسات احتمال بیشتری دارد که واگذاری اجرای حسابداری و حسابرسی را در سال‌های اول رابطه حسابرس - صاحب کار دریافت کنند، اما هیچ شواهدی دال بر گرایش بیشتر برای دریافت اجرای حسابداری و حسابرسی برای تصدی طولانی‌تر وجود ندارد. جنکینز و ولوری (۲۰۰۸) معتقدند که محافظه‌کاری حسابداری بین دوره تصدی کوتاه و میان‌مدت افزایش می‌یابد اما بین دوره تصدی میان‌مدت و طولانی‌مدت تغییری نمی‌کند.

در مجموع، مطالعات اشاره شده نشان می‌دهد که دوره تصدی کوتاه‌مدت با کیفیت گزارشگری مالی پائین در ارتباط است. **گول و همکاران (۲۰۰۹)** دریافته‌اند که این ارتباط برای مؤسساتی که توسط متخصصین صنعت حسابرسی شده‌اند ضعیف‌تر است تا در مقایسه با مؤسساتی که توسط غیر کارشناسان حسابرسی شده‌اند. نقش مثبت تخصص حسابرس در صنعت توسط **لیم و تان (۲۰۱۰)** تأیید شده است. در ضمن، تغییرات قوانین نیز می‌تواند بر رابطه بین تصدی و کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد. دیویس، سو، و ترومپتر (۲۰۰۹) نشان داده‌اند که دوره تصدی کوتاه و بلندمدت با افزایش استفاده از اقلام تعهدی اختیاری برای مطابقت کردن پیش‌بینی‌های سود قبل از تصویب SOX در ارتباط می‌باشد؛ با این حال، این نتایج پس از دوران تصویب SOX دیگر مشاهده نمی‌شود.

#### ۴-۵- برداشت‌ها و رفتارهای کاربران

تحقیقات موجود بیانگر این موضوع هستند که کاربران صورت‌های مالی اینکه تصدی طولانی بر استقلال حسابرس لطمه می‌زند، را قبول ندارند. بر طبق یک تحقیق پیمایشی از بانکداران و تحلیلگران مالی، شاکلی (۱۹۸۱) نتیجه می‌گیرد که دوره تصدی حسابرسی که از ۵ سال تجاوز کرده، نمی‌تواند باعث کاهش استقلال شود. گوش و مون (۲۰۰۵) دریافته‌اند که تصدی طولانی‌تر با کیفیت بهتر سود در ارتباط است، همان‌طور که سرمایه‌گذاران بازار سرمایه آن را نشان می‌دهند و در ضریب واکنش سود بزرگ‌تر نیز مشاهده می‌شود.

در مورد بازار بدهی، مانسی، مکسول، و میلر (۲۰۰۴) دریافته‌اند که تصدی طولانی‌تر با هزینه پائین‌تر بدهی در بازار اوراق قرضه در ارتباط است. باین‌حال، گوش و مون (۲۰۰۵) نشان داده‌اند که دوره تصدی تأثیری بر برداشت تحلیلگران بدهی - بازار از کیفیت سود ندارد. به همان شکل، فورتن و پیتمان (۲۰۰۷) هیچ رابطه‌ای را بین دوره تصدی و تفاوت بازده در مؤسسات حسابرسی خصوصی گزارش نکرده‌اند.

بون، خورانا، و رامان (۲۰۰۸) معتقدند که رابطه میان دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و برداشت سرمایه‌گذاران از استقلال خطی نیست، در این راستا، در استرالیا، عزیزخانی، مونرو، و شیلر (۲۰۱۳) دریافته‌اند که دوره تصدی شریک حسابرس دارای رابطه غیرخطی با هزینه سرمایه است. آن‌ها همچنین مشاهده کردند که هزینه سرمایه به موازات چرخش شریک بعدی افزایش می‌یابد. باین‌حال، در تایوان، چی، هوآنگ، لیائو، و خی (۲۰۰۹) هیچ تأثیری از چرخش شریک بر کیفیت واقعی حسابرسی نیافته‌اند (به نمایندگی از اقلام تعهدی غیرعادی) یا کیفیت محسوس حسابرس (به‌جای ضریب واکنش سود). به طور خلاصه، بیشتر مطالعات این نتیجه را گرفته‌اند که تصدی طولانی حسابرس تأثیری بر استقلال حسابرس ندارد. برخی مطالعات نشان می‌دهند که تصدی طولانی در واقع باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود و اینکه تصدی کوتاه‌مدت با کیفیت پائین‌تر حسابرسی در ارتباط است. در ضمن، تحقیقات مربوط به تصدی حسابرس به‌طور کلی از این ایده حمایت می‌کنند که حسابرسان مدیریت سود را برای با صاحب‌کاران بزرگ‌تر، کمتر تحمل می‌کند (می‌پذیرند). کاربران صورت‌های مالی معمولاً تصدی طولانی‌مدت را نمی‌پذیرند زیرا بر استقلال حسابرس تأثیر می‌گذارد.

#### ۶. وابستگی صاحب‌کار به مؤسسه حسابرسی

ایمپهوف (۱۹۷۸) سه مسئله در مورد رابطه حسابرس - صاحب کار مطرح می‌کند که می‌تواند بر استقلال حسابرس تأثیر بگذارد: الف- حسابرس ممکن است صاحب کار را به‌عنوان یک کارفرمای بالقوه در نظر بگیرد ب- نزدیکی حسابرس با مدیریت ممکن است فاصله‌ای میان حسابرس و سهام‌داران که کارفرمای واقعی حسابرس است، ایجاد کند و ج- حسابرس ممکن است در حفظ استقلال در برابر همکاران سابقش با مشکل روبرو شود. در ارتباط با این نگرانی‌ها، قانون SOX ایجاب می‌کند که یک دوره سکون یک‌ساله قبل از اینکه شریک حسابرس یا دیگر اعضای گروه بتوانند برای صاحب کار کار به‌عنوان متصدی مالی کار کنند، تعیین شود. شواهد کمی در مورد تهدید وابستگی وجود دارد، احتمالاً به دلیل این است که آن کمتر از آنچه معمولاً انتظار می‌رود اتفاق می‌افتد (فرانسیس، ۲۰۰۴).

### ۱-۶- انگیزه‌ها، برداشت‌ها و رفتارهای حسابرسان

ایمپهوف (۱۹۷۸) یکی از نخستین کسانی بود که مسئله رابطه شغلی حسابرس - صاحب کار را شناسایی کرد و گزارش داد که CPA ها، در ارتباط با استقلال با انتقاد کمتری از سوی کاربران صورت‌های مالی مواجه هستند.

علاوه بر این سناریو که صاحب کاران حسابرسان را استخدام می‌کنند (موسوم به "نسبت شغلی یا استخدامی")، لنوکس (۲۰۰۵) نیز موردی را بررسی کرده است که در آن شرکت کارفرمای سابق (مدیر پیشین) خود را به‌عنوان حسابرس استخدام می‌کند. او دریافت که حسابرسان به احتمال زیاد اظهارنظر حسابرسی غیرمشروطی را برای شرکت‌هایی که در استخدام آنها بوده‌اند یا وابستگی اجرایی با آنها داشته‌اند، صادر می‌کنند نسبت به شرکت‌هایی که هیچ رابطه‌ای با آنها نداشته‌اند. به همین ترتیب، بی، کارسون و سیمنت (۲۰۱۱) دریافتند که حسابرسان به احتمال کمتر اقدام به صدور گزارش تداوم فعالیت برای صاحب کارانی می‌کنند که با مدیران آن در واقع وابستگی به محیط دارند.

### ۲-۶- انگیزه‌ها، برداشت‌ها و رفتارهای صاحب کاران

تحقیقات موجود نشان می‌دهد که شرکت‌ها برای داشتن وابستگی با مؤسسات حسابرسی دارای انگیزه هستند. منون و ویلیامز (۲۰۰۴) گزارش می‌دهند که مؤسسات با شرکای سابق به احتمال قوی‌تر بیش از سایرین پیش‌بینی‌های تحلیلگر را محقق می‌کنند، و این امر نشان می‌دهد که مدیریت صاحب کار می‌تواند از نسبت (وابستگی) با مؤسسات حسابرسی، بهره‌مند شود.

به جز مزیت‌های بالقوه برای صاحب کاران، حسابرس سابق که توسط صاحب کار دعوت شده است ممکن است ترغیب به وابستگی به آن محیط شود. (ایبر، بامبر، و بیرفیلد ۱۹۹۷). در یک تحقیق که توسط لنوکس و پارک انجام شده (۲۰۰۷) تأیید شده است که احتمال انتصاب یک مؤسسه حسابرسی

خاص زمانی بالاتر است که حسابرسان آن قبلاً از متصدیان صاحب‌کار بوده باشند. بعلاوه، بیشتر خدمات غیر حسابرسی از این حسابرسان خریداری می‌شود و همچنین برای زمانی که تصدی مؤسسه حسابرسی در استرالیا طولانی‌تر است (بی و همکاران ۲۰۱۱). بر عکس، ناپکر، شارما، و شارما (۲۰۱۳) دریافته‌اند که حضور شریک حسابرس قبلی در کمیته‌های حسابرسی، بدون توجه به نسبت آن با حسابرس فعلی به کاهش خدمات غیر حسابرسی ارائه شده توسط این حسابرس منجر خواهد شد.

### ۳-۶- کیفیت گزارشگری مالی

تحقیقات موجود نتایج متعارضی در مورد تأثیر وابستگی صاحب‌کار با حسابرسان در مورد کیفیت گزارشگری مالی ارائه کرده‌اند. منون و ویلیامز (۲۰۰۴) دریافته‌اند که شرکت‌هایی که شرکای سابق را به‌عنوان مدیر یا عضو هیئت‌مدیره استخدام می‌کنند، دارای اقلام تعهدی غیرعادی بیشتری نسبت به شرکت‌های دیگر دارند. در ضمن، برخی تحقیقات حاکی از نبودن تأثیرات منفی انتصابات بر کیفیت گزارشگری مالی هستند. گیجر، نورث و اوکانل (۲۰۰۵) نشان داده‌اند که مؤسساتی که مدیران گزارشگری مالی را مستقیماً از مؤسسات حسابرسی خودشان استخدام می‌کنند مدیریت سود را برای یک گستره وسیعی انجام نمی‌دهند. گیجر، لنوکس، و نورث (۲۰۰۸) هیچ شواهدی دال بر کیفیت گزارشگری مالی پائین‌تر را گزارش نکرده‌اند، آن‌هم پس از اینکه انتصابات چرخشی صورت می‌گیرد.

### ۴-۶- برداشت‌ها و رفتارهای کاربران

شواهد کمی در ارتباط با تهدید علیه استقلال موجود است که ناشی از به‌کارگیری حسابرسان اسبق در مؤسسات صاحب‌کار باشد. همان‌طور که در بخش انگیزه‌ها، برداشت‌ها و رفتارهای حسابرسان عنوان شد، کاربران صورت‌های مالی به نظر می‌رسد تهدید علیه استقلال را در خصوص CPAها کمتر می‌دانند (ایمپهوف ۱۹۷۸). بااین‌حال، گیجر و همکاران (۲۰۰۸) معتقدند که انتصاب چرخشی نیز ممکن است به‌عنوان عاملی برای کسب مزیت‌های بالقوه بیشتر برای شرکت‌های حسابرسی شده از طریق دانش و تجربه حسابرس قبلی در نظر گرفته شود. یافته‌های مطالعات رویدادی نشان می‌دهد که بازار سرمایه انتصاب حسابرسان خارجی در شرکت‌ها را به‌عنوان مدیر مالی به‌صورت نقش مثبتی برای مؤسسات کوچک‌تر در نظر دارد. خلاصه اینکه، شواهد ترکیبی در ارتباط با تأثیر وابستگی صاحب‌کار با حسابرسان بر روی کیفیت حسابرسی وجود دارد. برخی مطالعات معتقدند که این وابستگی استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را به مخاطره می‌اندازد. سایر مطالعات چنین شواهدی را گزارش نکرده‌اند. شواهد محدودی وجود دارد که نشان می‌دهد کاربران صورت‌های مالی دید مثبتی نسبت به انتصاب چرخشی برای مؤسسات کوچک‌تر دارند، هرچند اگر آنها ببینند که این تهدید وابستگی زیاد است از حسابرسان انتقاد می‌کنند.

## ۷- تفسیر نتایج و پیشنهاداتی برای تحقیقات آتی

استقلال حسابرس مدت‌ها توجه ناظرین، سرمایه‌گذاران، حسابرسان، و محققین را به خود جلب کرده است. برای اینکه به طرفین ذی‌نفع کمک شود تا درک بهتری از تأثیر استقلال حسابرس بر کیفیت حسابرسی داشته باشند، در این تحقیق مقالات چاپ شده در بین سال‌های ۱۹۷۶ تا ۲۰۱۳ در نه مجله برتر مرور گردید. بررسی‌ها حول چهار تهدید اصلی برای استقلال حسابرس متمرکز بود، یعنی الف- نفوذ صاحب‌کار ب- خدمات غیر حسابرسی ج- دوره تصدی حسابرس، و د- وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی.

بر اساس این بررسی‌ها، مشاهده شد که شواهد کمی وجود دارد مبنی بر اینکه استقلال حسابرس به دلیل نفوذ صاحب‌کار و خدمات غیر حسابرسی به مخاطره بیافتد. قانون SOX به پیشرفت‌هایی در کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی منجر شده است. کاربران صورت‌های مالی معمولاً خدمات غیر حسابرسی را به‌عنوان تهدیدی برای استقلال حسابرس تلقی می‌کنند، درحالی‌که شواهد مربوط به کیفیت واقعی حسابرسی چیز دیگر را مطرح می‌کند؛ به‌ویژه اینکه خدمات غیر حسابرسی مرتبط با مالیات در واقع کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

نتیجه‌گیری بیشتر مطالعات این است که دوره تصدی طولانی‌مدت حسابرس تأثیری برای استقلال ندارد. برخی دریافته‌اند که تصدی طولانی‌مدت کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌بخشد و اینکه تصدی کوتاه‌مدت باکیفیت پائین‌تر حسابرسی در ارتباط است. مطالعات کمی تهدید وابستگی صاحب‌کار را بررسی کرده و مدارک مربوطه به‌صورت ترکیبی وجود دارد؛ بنابراین، تحقیقات بیشتری در این عرصه لازم است. در ذیل، برخی پیشنهادهای برای تحقیقات آتی ارائه شده است که بر چهار تهدید اصلی متمرکز می‌باشد.

### ۱-۷- اهمیت (نفوذ) صاحب‌کار

مطالعات موجود در مورد اهمیت یا نفوذ صاحب‌کار بیشتر در سطح ملی و شرکت‌ها انجام گرفته‌اند. با این حال، در عمل تصمیم‌گیری برای تعهدات حسابرسان در سطح شرکا اخذ می‌شود. از آنجاکه طرح جبران خسارت شرکا می‌تواند بر استقلال حسابرس تأثیرگذار باشد (ترومپتر، ۱۹۹۴)، تحقیقات آتی در سطح شریک می‌تواند روشنگری‌های بیشتری در مورد این موضوع ارائه دهد. بعلاوه، تهدید نفوذ صاحب‌کار برای استقلال حسابرس با این ایده سازگار است که حق‌الزحمه‌های بالا و غیرعادی حسابرسی به‌صورت یک پرچم قرمز مشاهده می‌شود (جوی، کیم و ژانگ، ۲۰۱۰). در ضمن، حق‌الزحمه‌هایی که

به شکل غیرعادی پائین هستند نیز ارزش بررسی دارند، زیرا قدرت بالای چانه‌زنی صاحب‌کار را نشان می‌دهد، امری که ممکن است بر استقلال حسابرس و درنهایت کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارد (آستانا و بون، ۲۰۱۲).

## ۲-۷- خدمات غیر حسابرسی

بیشتر تحقیقات مربوط به ایالات متحده آمریکا شواهدی دال بر اینکه خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت واقعی حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد بر اساس بررسی تصمیمات مربوط به گزارشگری حسابرسان ارائه نشده است. با این حال، در یکی از تحقیقات مربوط به آلمان گزارش شد که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی به احتمال کمتر از چهار همتای غیر معروف خود ممکن است به صدور گزارش مربوط به تداوم فعالیت برای صاحب‌کاران با حق‌الزحمه‌های بالا بابت خدمات غیر حسابرسی اقدام کنند (راتزینگر - ساکل، ۲۰۱۳). این یافته دست‌کم تا حدی ناشی از ریسک دعاوی حقوقی در آلمان است، زیرا "جیب‌های عمیق" چهار حسابرس بزرگ آنها را در ایالات متحده آمریکا و نه آلمان در معرض دعاوی حقوقی بزرگ قرار می‌دهد؛ بنابراین، این یافته تحقیقات مربوط به آلمان نشان می‌دهد که نگرانی‌ها در مورد دعاوی حقوقی، و نه شهرت، نقش مهم‌تری در کاهش وابستگی اقتصادی میان صاحب‌کار و حسابرس ایفا می‌نماید. از آنجاکه در بیشتر تحقیقات آرشیوی در مورد خدمات غیر حسابرسی از داده‌های ایالات متحده آمریکا استفاده می‌شود، اگر این خط از تحقیقات در دیگر کشورها انجام شود، سودمند خواهد شد. از آنجاکه محیط ایالات متحده آمریکا معمولاً یک محیط به شدت حقوقی است، حوزه‌های قضایی خارجی با ریسک پائین دعاوی حقوقی شرایط مفیدی را ایجاد خواهد کرد که در آن تأثیرات دعاوی حقوقی کاهش یافته و تأثیرات شهرت بهتر قابل مشاهده خواهد بود.

بعلاوه، تحقیقات مربوط به استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی می‌تواند از مقایسه‌های بین کشوری از حیث اختلاف‌های نظارتی و فرهنگی بهره‌مند شوند. بررسی کشورهای مختلف احتمالاً اختلاف‌های مربوط به انگیزه‌ها، برداشت‌ها و رفتارهای طرفین متعدد (حسابرسان، صاحب‌کاران، و کاربران گزارش مالی) را مشخص خواهد کرد. برای مثال، آرنولد، برناردی و نیدرمیر (۱۹۹۹) با استفاده از نمونه شش مؤسسه حسابرسی بزرگ از هفت کشور اروپایی موفق شدند رابطه میان ریسک دعاوی حقوقی و ملاحظات حسابرسی در ارائه خدمات حسابرسی بیشتر را آشکار کنند.

## ۳-۷- دوره تصدی حسابرس

تحقیقات زیادی در مورد دوره تصدی حسابرس در سطح مؤسسات حسابرسی انجام و مطالعات فزاینده‌ای در سطح شریک صورت گرفته است. برخی مطالعات مربوط به دوره تصدی گزارش می‌دهند



که دوره تصدی شریک حسابرس، و نیز مؤسسه حسابرسی، کیفیت گزارشگری مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (س. چن و همکاران ۲۰۰۸). تحقیقات بیشتر در مورد دوره تصدی شریک حسابرس می‌تواند کمک کند تا درک بهتری از انگیزه‌های مختلف مؤسسات حسابرسی و شرکای حسابرس پیدا کنیم (بامبر و ایبر ۲۰۰۷) و نیز بتوانیم چرخش شریک حسابرسی را که در بسیاری کشورها الزامی است توجیه کنیم.

به غیر از چرخش اجباری، جایگزین کردن یک شریک قبلی می‌توانست نشانه‌ای از لطمه دیدن استقلال حسابرس باشد. با توجه به اینکه طبق قانون SOX الزام انتصاب چرخشی شریک نزدیک به یک دهه در ایالات متحده آمریکا رایج است، پیشنهاد می‌کنیم تحقیقاتی در مورد جایگزینی/انتصاب چرخشی زود هنگام (قبل از پایان پنج سال) انجام شود تا اطلاعاتی در مورد این پدیده به دست آید. در ارتباط با چرخش (گردش) مؤسسه، یک تحقیق تجربی نشان می‌دهد که چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به بهبود استقلال حسابرس منجر خواهد شد (وانگ و توتل ۲۰۰۹). با این حال، شواهد آرسویو در اسپانیا حمایتی از چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی به عمل نمی‌آورد (روئیز-باربادیلو و همکاران ۲۰۰۹). بعلاوه، در یک تحقیق مبتنی بر مدل‌سازی مشخص شده که چرخش اجباری مؤسسه باعث کاهش اثربخشی سرمایه‌گذاری در شرایط عدم تقاضا برای اظهار نظر خواهد شد. (لو و سیواراما کریشان ۲۰۰۹). این یافته‌ها باید برای PCAOB سودمند باشد، زیرا پیشنهاد اجباری کردن چرخش مؤسسات تنها حمایت معدودی اظهار نظر در قالب نامه را دریافت کرده است.

#### ۴-۷- وابستگی صاحب‌کار با مؤسسات حسابرسی

تنها در چند تحقیق بررسی شده است که وابستگی صاحب‌کار با حسابرسان بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است، موضوعی که تحقیقات بیشتر در مورد آن را پیشنهاد می‌کنیم. به‌ویژه اینکه شواهد کمی وجود دارد که نشان دهد کاربران صورت‌های مالی احساس کنند که انتصاب چرخشی نقش مثبت برای مؤسسات کوچک‌تر دارد؛ بنابراین، تحقیقات آتی شاید بهتر باشد حول این محور باشد که آیا مزیت‌های محسوس انتصاب چرخشی در واقع تأثیری در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی در مؤسساتی دارد که مسلماً از تجربه حسابرس سابق سود می‌برد.

تحقیقات آتی در مورد پدیده چرخشی در حوزه حسابرسی نیز می‌تواند انگیزه کسب اطلاعات بیشتر در سایر شرایط و زمینه‌ها را داشته باشد. برای مثال، دی هان، کدیا، کوه، و راجگوپال (۲۰۱۴) بررسی کردند که آیا انتصاب چرخشی نتایج اجرای کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده آمریکا را تحت تأثیر قرار می‌دهد. آن‌ها دریافتند که نتیجه اجرا متوجه وکلایی است که از این کمیسیون رفته تا به مؤسسات حقوقی ملحق شده و قبل از کمیسیون کار دفاع را شروع کنند. این امر با تلاش‌های بیشتر

و عملی و کلای کمیسیون برای نمایش تجربیات خود برای کارفرمایان آتی منافاتی نداشت (یک فرضیه " سرمایه انسانی")؛ بنابراین، سودمند است بدانیم که آیا این فرضیه در ارتباط با پدیده انتصاب چرخشی حسابرس مورد حمایت است یا خیر.

## ۸- منابع

- Abbott, L. J., Parker, and, S., & Peters, G. F. (2011). Does Mandated Disclosure Induce a Structural Change in the Determinants of Nonaudit Service Purchases? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 51-76.
- Abbott, L. J., Memphis, U. of, Parker, S., University, S. C., Peters, G. F., Arkansas, U. of, Raghunandan, K., & University, F. I. (2003). An Empirical Investigation of Audit Fees, Nonaudit Fees, and Audit Committees. *Contemporary Accounting Research*, 20(2), 215-234.
- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2007). Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*, 82(4), 803-835.
- Arnold, D. F., Sr., Bernardi, R. A., & Neidermeyer, P. E. (1999). The effect of independence on decisions concerning additional audit work: A European perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(Suppl.), 45-67.
- Ashbaugh, H., LaFond, R., & Mayhew, B. W. (2003). Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Asthana, S. C., & Boone, J. P. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), 1-22.
- Azizkhani, M., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2013). Audit partner tenure and cost of equity capital. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 183-202.
- 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.
- Beaulieu, P., & Reinstein, A. (2010). Belief perseverance among accounting practitioners regarding the effect of non-audit services on auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), 353-373.
- Beck, P. J., & Wu, M. G. H. (2006). Learning by Doing and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 1-30.
- Bedard, J. C., & Johnstone, K. M. (2010). Audit partner tenure and audit planning and pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(4), 45-70.
- Blay, A. D., & Geiger, M. A. (2013). Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions. *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 579-606.
- Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2008). Audit firm tenure and the equity risk premium. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23, 115-140.

- Brandon, D. M., Crabtree, A. D., & Maher, J. J. (2004). Nonaudit fees, auditor independence, and bond ratings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 89-103.
- Callaghan, J., Parkash, M., & Singhal, R. (2009). Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 153-169.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Huss, H. F. (2000). Going-Concern Opinions: The Effects of Partner Compensation Plans and Client Size. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 67-77.
- Carcello, J. V., & Li, C. (2013). Costs and benefits of requiring an engagement partner signature: Recent experience in the United Kingdom. *The Accounting Review*, 88, 1511-1546.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 55-69.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, 81, 653-676.
- Chan, L., Chen, T.-Y., Janakiraman, S., & Radhakrishnan, S. (2012). Reexamining the Relationship Between Audit and Nonaudit Fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(3), 299-324.
- Chaney, P. K., & Philipich, K. L. (2002). Shredded reputation: The cost of audit failure. *Journal of Accounting Research*, 40, 1221-1245.
- Chen, C., Lin, C., & Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality. *Contemporary Accounting Research*, 25, 415-445.
- Chen, S., Sun, S. Y. J., & Wu, D. (2010). Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-158.
- Chi, W., Douthett, E. B., & Lisic, L. L. (2012). Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(3), 320-336.
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26, 359-391.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115-140.
- Chung, H., & Kallapur, S. (2003). Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*, 78(4), 931-955.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), 253-275.
- Craswell, A., Stokes, D. J., & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting & Economics*, 33, 253-275.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Hatfield, R. C., & Higgs, J. L. (2012). An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 97-114.

- Davis, L. R., Ricchiute, D. N., & Trompeter, G. (1993). Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients. *The Accounting Review*, 68(1), 135–150.
- Davis, L. R., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26, 517-548.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, “low balling”, and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(2), 113–127.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247–1274.
- deHaan, E., Kedia, S., Koh, K., & Rajgopal, S. (2014, March). Does the revolving door affect the SEC’s enforcement outcomes? (Working paper). Stanford, CA: Stanford University.
- Deis, D. R., Jr., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of Audit Quality in the Public Sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462–479.
- Dhaliwal, D. S., Gleason, C. A., Heitzman, S., & Melendrez, K. D. (2008). Auditor fees and cost of debt. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23, 1-22.
- Dopuch, N., & King, R. R. (1991). The Impact of MAS on Auditors’ Independence: An Experimental Markets Study. *Journal of Accounting Research*, 29, 60.
- Dopuch, N., & King, R. R. (1996). The Effects of Lowballing on Audit Quality: An Experimental Markets Study. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(1), 45–68.
- Eilifsen, A., & Knivsfla°, K. H. (2013). How increased regulatory oversight of nonaudit services affects investors’ perceptions of earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 85-112.
- Farmer, T. A., Rittenberg, L. E., & Trompeter, G. M. (1987). An investigation of the impact of economic and organizational factors on auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 7(1), 1-14.
- Ferguson, M. J., Seow, G. S., & Young, D. (2004). Nonaudit services and earnings management: UK evidence. *Contemporary Accounting Research*, 21, 813-841.
- Firth, M. (1997). The Provision of Nonaudit Services by Accounting Firms to their Audit Clients. *Contemporary Accounting Research*, 14(2), 1–21.
- Fortin, S., & Pittman, J. A. (2007). The role of auditor choice in debt pricing in private firms. *Contemporary Accounting Research*, 24, 859-896.
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345- 368.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125-152.
- Francis, J. R., & Ke, B. (2006). Disclosure of fees paid to auditors and the market valuation of earnings surprises. *Review of Accounting Studies*, 11, 495-523.
- Frankel, R. M., Johnson, M. F., & Nelson, K. K. (2002). The Relation between Auditors’ Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, 77(s-1), 71–105.

- Gaver, J. J., & Paterson, J. S. (2007). The influence of large clients on office-level auditor oversight: Evidence from the property-casualty insurance industry. *Journal of Accounting and Economics*, 43(2-3), 299–320.
- Gaynor, L. M., McDaniel, L. S., & Neal, T. L. (2006). The Effects of Joint Provision and Disclosure of Nonaudit Services on Audit Committee Members' Decisions and Investors' Preferences. *The Accounting Review*, 81(4), 873–879.
- Geiger, M. A., Lennox, C. S., & North, D. S. (2008). The hiring of accounting and finance officers from audit firms: How did the market react. *Review of Accounting Studies*, 13, 55-86.
- Geiger, M. A., North, D. S., & O'Connell, B. T. (2005). The auditor-to-client revolving door and earnings management. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20, 1-26.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2003). Audit Fees, Nonaudit Fees, and Auditor Reporting on Stressed Companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 53–69.
- Ghosh, A. (A1), Kallapur, S., & Moon, D. (2009). Audit and non-audit fees and capital market perceptions of auditor independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(5), 369–385.
- Ghosh, A. A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80, 585-612.
- Glezen, G. W., & Millar, J. A. (1985). An Empirical Investigation of Stockholder Reaction to Disclosures Required by ASR No. 250. *Journal of Accounting Research*, 23(2), 859–870.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3), 265–287.
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117- 142.
- Higgs, J. L., & Skantz, T. R. (2006). Audit and nonaudit fees and the market's reaction to earnings announcement. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), 1-26.
- Hollingsworth, C., & Li, C. (2012). Investors' Perceptions of Auditors' Economic Dependence on the Client. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1), 100–122.
- Hope, O., & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 85(2), 573–605.
- Hunt, A. K., & Lulseged, A. (2007). Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(2), 212–248.
- Imhoff, E. A., Jr. (1978). Employment effects on auditor independence. *The Accounting Review*, 53, 869-881.
- Iyer, V. M., Bamber, E. M., & Barefield, R. M. (1997). Identification of accounting firm alumni with their former firm: Antecedents and outcomes. *Accounting, Organizations and Society*, 22, 315- 336.

- Jain, P. K., & Rezaee, Z. (2006). The Sarbanes-Oxley Act of 2002 and capital-market behavior: Early evidence. *Contemporary Accounting Research*, 23, 629-654.
- Jenkins, D. S., & Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 115-132.
- Joe, J., & Vandervelde, S. (2007). Do Auditor-Provided Nonaudit Services Improve Audit Effectiveness? *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 467-487.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 1, 637-660.
- Kanagaretnam, K., Krishnan, G. V., & Lobo, G. J. (2010). An Empirical Analysis of Auditor Independence in the Banking Industry. *Accounting Review*, 85(6), 2011-2046.
- Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2006). Do Investors Care about the Auditor's Economic Dependence on the Client?\*. *Contemporary Accounting Research*, 23(4), 977-1016.
- Kinney, W. R., Jr., Palmrose, Z., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the U.S. government right? *Journal of Accounting Research*, 42, 561-588.
- Knapp, M. C. (1985). Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure. *The Accounting Review*, 60(2), 202-211.
- Knapp, M. C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(1), 35-52.
- Knechel, W. R., & Sharma, D. S. (2012). Auditor-Provided Nonaudit Services and Audit Effectiveness and Efficiency: Evidence from Pre- and Post-SOX Audit Report Lags. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 85-114.
- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The Relationship between Auditor Tenure and Audit Quality Implied by Going Concern Opinions. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113-131.
- Knechel, W. R., Vanstraelen, A., & Zerni, M. (2013, September). Does the identity of engagement partners matter? An analysis of audit partner reporting decisions (Working paper). Gainesville: University of Florida.
- Koh, K., Rajgopal, S., & Srinivasan, S. (2013). Non-audit services and financial reporting quality: evidence from 1978 to 1980. *Review of Accounting Studies*, 18(1), 1-33.
- Krishnamurthy, S., Zhou, J., & Zhou, N. (2006). Auditor reputation, auditor independence, and the stock-market impact of Andersen's indictment on its client firms. *Contemporary Accounting Research*, 23, 465-490.
- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The Role of Economic Trade-Offs in the Audit Opinion Decision: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 11(4), 565-586.
- Krishnan, J., Sami, H., & Zhang, Y. (2005). Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 111-135.

- Larcker, D. F., & Richardson, S. A. (2004). Fees paid to audit firms, accrual choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42, 625-658.
- Lavin, D. (1976). Perceptions of the independence of the auditor. *The Accounting Review*, 51, 41-50.
- Lee, C.-W. J., & Gu, Z. (1998). Low balling, legal liability and auditor independence. *The Accounting Review*, 73, 533-555.
- Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 201-231.
- Lennox, C., & Park, C. W. (2007). Audit firm appointments, audit firm alumni, and audit committee independence. *Contemporary Accounting Research*, 24, 235-258.
- Li, C. (2009). Does Client Importance Affect Auditor Independence at the Office Level? Empirical Evidence from Going-Concern Opinions. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 201-230.
- Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 226-241.
- Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2008). Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization. *Journal of Accounting Research*, 46(1), 199-246.
- Lim, C.-Y., & Tan, H.-T. (2010). Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 923-957.
- Lowe, D. J., Geiger, M. A., & Pany, K. (1999). The effects of internal audit outsourcing on perceived external auditor independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(Suppl.), 7-26.
- Lu, T., & Sivaramakrishnan, K. (2009). Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28, 71-91.
- Magee, R. P., & Tseng, M.-C. (1990). *Audit Pricing and Independence*. *The Accounting Review*, 65(2), 315-336.
- Manry, D., Mock, T., & Turner, J. (2008). Does increased partner tenure reduce audit quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23, 553-572.
- Mansi, S. A., Maxwell, W. F., & Miller, D. P. (2004). Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research*, 42, 755-793.
- Markevich, A., & Rosner, R. L. (2013). Auditor fees and fraud firms. *Contemporary Accounting Research*, 30, 1590-1625.
- Menon, K., & Williams, D. D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79, 1095-1118.
- Mishra, S., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2005). Do Investors' Perceptions Vary with Types of Nonaudit Fees? Evidence from Auditor Ratification Voting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 9-25.
- Mitra, S. (2007). Nonaudit Service Fees and Auditor Independence: Empirical Evidence from the Oil and Gas Industry. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 22(1), 85-107.

- Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78, 779-799.
- Naiker, V., Sharma, D. S., & Sharma, V. D. (2013). Do former audit firm partners on audit committees procure greater nonaudit services from the auditor? *The Accounting Review*, 88, 297-326.
- Nam, S., & Ronen, J. (2012). The Impact of Nonaudit Services on Capital Markets. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27(1), 32-60.
- Omer, T. C., Bedard, J. C., & Falsetta, D. (2006). Auditor-provided tax services: The effects of a changing regulatory environment. *The Accounting Review*, 81, 1095-1117.
- Palmrose, Z.-V. (1986). The Effect of Nonaudit Services on the Pricing of Audit Services: Further Evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(2), 405-411.
- Pany, K., & Reckers, P. M. J. (1983). Auditor independence and nonaudit services. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(1), 43-62.
- Parkash, M., & Venable, C. F. (1993). Auditee Incentives for Auditor Independence: The Case of Nonaudit Services. *The Accounting Review*, 68(1), 113-133.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2006, April). Order approving proposed ethics and independence rules concerning independence, tax services, and contingent fees and notice of filing and order granting accelerated approval of the amendment delaying implementation of certain of these rules (Release No. 2006-01). Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2011a, October). Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and form 2 (Release No. 2011-07). Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2011b, August). Concept release on auditor independence and audit firm rotation (Release No. 2011-06). Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2013, December). Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards to provide disclosure in the auditor's report of certain participants in the audit (Release No. 2013-009). Washington, DC: PCAOB.
- Public Oversight Board. (1979). Scope of service by CPA firms New York, NY: AICPA.
- Raghunandan, K. (2003). Nonaudit Services and Shareholder Ratification of Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 155-163.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S. (2013). Auditor fees and auditor independence—Evidence from going concern reporting decisions in Germany. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 129-168.
- Reynolds, J. Kenneth., & Francis, J. R. (2000). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.



- Robinson, D. (2008). Auditor Independence and Auditor-Provided Tax Service: Evidence from Going-Concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 31–54.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., & Carrera, N. (2009). Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 113-135.
- Schmidt, J. J. (2012). Perceived auditor independence and audit litigation: The role of nonaudit services fees. *The Accounting Review*, 8, 1033-1065.
- Schneider, A., Church, B. K., & Ely, K. M. (2006). Non-audit services and auditor independence: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 25, 169-211.
- Seetharaman, A., Sun, Y., & Wang, W. (2011). Tax-related financial statement restatements and auditor-provided tax services. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 26, 677-698.
- Sharma, V. D., Sharma, D. S., & Ananthanarayanan, U. (2011). Client Importance and Earnings Management: The Moderating Role of Audit Committees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 125–156.
- Shockley, R. A. (1981). Perceptions of auditors' independence: An empirical analysis. *The Accounting Review*, 56, 785-800.
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, Consulting, and Auditor Independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 679–702.
- Srinidhi, B., & Gul, F. (2007). The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 595–629.
- Taylor, S. D. (2011). Does audit fee homogeneity exist? Premiums and discounts attributable to individual partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 249-272.
- Trompeter, G. (1994). The effect of partner compensation schemes and generally accepted accounting principles on audit partner judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13(2), 56-68.
- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor–client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 222-243.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153-193.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S., & Raghunandan, K. (2003). Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees. *Journal of Accounting Research*, 41(4), 721–744.
- Wright, A., & Wright, S. (1997). An Examination of Factors Affecting the Decision to Waive Audit Adjustments. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 12(1), 15–36.
- Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121-148.
- Zhang, I. X. (2007). Economic consequences of the Sarbanes-Oxley Act of 2002. *Journal of Accounting & Economics*, 44, 74-115.

## A review of foreign researches in the field of auditor independence and audit quality

Mehdi Khorramabadi<sup>1</sup>

### Abstract

**Purpose:** This research comprehensively reviews academic research related to auditor independence and audit quality in order to provide a framework for evaluating the impact of auditor independence on audit quality.

**Methodology:** This research is based on the review of articles published in the last years in nine prominent and international journals related to auditing and accounting, including journals:

Auditing: A Journal of Practice and Theory- Accounting, Organizations and Society- Contemporary Accounting Research- Journal of Accounting, Auditing and Finance- Journal of Accounting and Economics- Journal of Accounting and Public Policy- Journal of Accounting Research- Review of Accounting Studies- The Accounting Review, in order to examine the main issues that threaten the auditor's independence. Therefore, the present study is considered among the review studies.

**Finding:** The findings of the research show that the four main issues that threaten the auditor's independence are: a- the importance (influence) of the employer b- non-audit services c- the auditor's tenure and d- the employer's affiliation with auditing institutions. For each of these threats, the findings related to the motivations, perceptions, and behaviors of the auditor and the owner, as well as the effects of each threat on the real and tangible quality of audits and financial reports, have been discussed in detail.

**Originality/Value:** In addition to the development of literature and theoretical foundations related to auditor independence and audit quality, the findings of this research provide a framework for evaluating the impact of auditor independence on audit quality. The indicators presented in the present study can provide opportunities for further research on auditor independence and audit quality.

**Keywords:** Independence of the auditor, audit quality, importance (influence) of the owner, non-audit services, tenure of the auditor, dependence of the owner.

**JEL Classification:** M41, M42.