

## Audit Tenure and Rotation with the Report of Weaknesses of Internal Control on Financial Reporting<sup>1</sup>

Azam valizadeh Larijani<sup>2</sup> Azadeh Maddahi<sup>3</sup>, Nasrin Sheybani<sup>4</sup>

Received : 2021/02/28  
Approved: 2021/06/10

Research Paper

### Abstract

In accordance with existing rules and regulations, a firm's external auditors can play a significant role in identifying and disclosing material weaknesses of internal controls. Accordingly, the purpose of this study is to examine the tenure and rotation of external auditors (at the level of the institution and the partner) and the material weaknesses of internal controls over financial reporting. The statistical population of this research is firms listed in Tehran Stock Exchange during the years 2012 to 2019 and the method of data analysis is logistic regression. Results show that there is a positive and significant relationship between the tenure of the external auditor (at the level of the institution and the partner) and the disclosure of material weaknesses of internal controls over financial reporting in the external auditor's report. There is also a positive and significant relationship between the audit firm's rotation and the disclosure of material new weaknesses in the internal controls over financial reporting in the external auditor's report. However, no significant relationship is observed between the audit firm's partner rotation and the disclosure of material new weaknesses in the internal controls on financial reporting in the external auditor's report.

**Keyword:** Audit firm tenure, Audit partner tenure, Audit firm rotation, Audit partner rotation, Weaknesses of internal controls over financial reporting

**JEL Classification:** G30; M42

---

1. DOI: 10.22051/JERA.2021.36429.2881

2. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran (Corresponding author), (a.valizadeh@alzahra.ac.ir)

3. Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, (a.maddahi@alzahra.ac.ir)

4. MSc. of Accounting, Faculty of Social and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran (nasrinsheybani.n69@gmail.com)

## رابطه دوره تصدی و چرخش حساب‌رسان مستقل با گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی<sup>۱</sup>

اعظم ولی زاده لاریجانی<sup>۲</sup>، آزاده مداحی<sup>۳</sup>، نسرين شیبانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۲/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۳/۲۰

مقاله پژوهشی

### چکیده

مطابق با مقررات و ضوابط موجود، به نظر می‌رسد حساب‌رسان مستقل شرکت می‌تواند نقش قابل ملاحظه‌ای در کشف و افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی داشته باشد. هدف از پژوهش حاضر، بررسی دوره تصدی و چرخش حساب‌رسان مستقل (در سطح موسسه و شریک) و با نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ می‌باشد و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها رگرسیون لجستیک می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد بین دوره تصدی حساب‌رسان مستقل (در سطح موسسه و شریک) با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حساب‌رسان مستقل، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین چرخش موسسه حساب‌رسانی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حساب‌رسان مستقل، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. اما بین چرخش شریک موسسه حساب‌رسانی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حساب‌رسان مستقل، رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

**واژه‌های کلیدی:** دوره تصدی موسسه حساب‌رسانی، دوره تصدی شریک حساب‌رسانی، چرخش موسسه حساب‌رسانی، چرخش شریک حساب‌رسانی، نقاط ضعف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

طبقه بندی موضوعی: G30; M42

10.22051/JERA.2021.36429.2881 .DOI

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران (نویسنده مسئول)  
(a.valizadeh@alzahra.ac.ir)

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران (a.maddahi@alzahra.ac.ir)

۴. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء (س)، تهران، ایران  
(nasrinsheybani.n69@gmail.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## مقدمه

طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحد های اقتصادی یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی به شمار می رود (قنبریان، ۱۳۹۰). هدف حسابرس، اطلاع رسانی ضعف های کنترل های داخلی مشخص شده در جریان حسابرسی به ارکان راهبری و مدیران اجرایی (حسب مورد) است که به نظر حسابرس، برای آنها دارای اهمیت کافی وجود دارد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳). مطابق با استانداردهای حسابرسی ایران، حسابرس باید از فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی شناخت کسب کند. این فعالیت ها شامل مواردی است که حسابرس شناخت آنها را برای ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت در سطح ادعاها، طراحی و اجرای روش های حسابرسی لازم در برخورد با خطرهای ارزیابی شده، ضروری تشخیص می دهد. در حسابرسی، شناخت همه فعالیت های کنترلی مرتبط با هر گروه معاملات، مانده حساب و مورد افشای عمده در صورت های مالی یا هر ادعای مربوط به آنها ضرورت ندارد. حسابرس درخصوص برخی خطرها، ممکن است چنین قضاوت کند که کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، تنها از طریق آزمون های محتوا ممکن یا عملی نیست. چنین خطرهایی می تواند به صحیح و کامل نبودن ثبت و نگهداری سوابق گروه های معاملات یا مانده حساب های معمول و عمده که اغلب بدون دخالت نیروی انسانی و به طور خودکار پردازش می شوند، مربوط باشد. در چنین مواردی، کنترل های واحد تجاری در مورد چنین خطرهایی، در کار حسابرسی مربوط محسوب شده و حسابرس باید نسبت به آنها شناخت کسب کند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اهمیت بسزایی بر حاکمیت شرکتی دارند. به طور خاص، کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باعث تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی می شود. همچنین به دلیل وجود افشای نامناسب و ناکافی در گزارش های مالی و عدم شفافیت اطلاعاتی در شرکت ها موجب می شود که مشکلات ناشی از تفکیک مالکیت از مدیریت افزایش یابد و نقش حسابرس مستقل از اهمیت بسزایی برخوردار می باشد. به دلیل اینکه نهاد های نظارتی منابع محدودی را برای نظارت بر شرکت ها دارند، حسابرسان مستقل نقش مهمی را در نظارت بر شرکت ها به عهده دارند. علاوه

بر این عدم ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد، زیان‌های اقتصادی جبران ناپذیری را برای سهامداران و سایر ذینفعان برون سازمانی به دنبال دارد (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸). یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان است. انتظار بر این است که هر چه دوره تصدی حسابرسان بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بیش تر شده و موجب افزایش کیفیت گزارش حسابرسان مستقل در خصوص کنترل‌های داخلی گردد. با این وجود، این دغدغه نیز وجود دارد که با طولانی شدن روابط بین حسابرسان و صاحبکار، بی‌طرفی حسابرسان خدشه دار شده و این امر بر کیفیت گزارش‌وی در خصوص کنترل‌های داخلی صاحبکار اثرگذار باشد. این در حالی است که اشکال مختلف دوره تصدی حسابرسان، به عنوان یک ابزار در جهت افزایش بهبود کیفیت گزارشگری کنترل‌های داخلی توجه قانون‌گذاران را نیز به خود جلب کرده است. یکی دیگر از شاخص‌هایی که به کمک آن کیفیت حسابرسانی اندازه‌گیری می‌شود، چرخش حسابرسان مستقل است. موضوع چرخش حسابرسان بر این مفهوم کلی استوار است که حسابرسان جدید با نگاه و رویکرد جدید می‌توانند به نکاتی توجه کنند که حسابرسان قبلی احتمالاً آن‌ها را از قلم انداخته و یا در اثر گذشت زمان و کاهش بی‌طرفی وی، مغفول مانده است. این امر موجب می‌شود که حسابرسان جدید بتوانند کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی را افزایش دهند.

به طور کلی، در خصوص منافع و مضرات افزایش تصدی حسابرسان و نیز چرخش حسابرسان، در سطح مؤسسه و شریک حسابرسانی، بین محققان اتفاق نظر وجود ندارد و پژوهش‌های انجام شده نتایج متناقضی را نشان می‌دهد (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸). با توجه به عدم وجود توافق نظر در خصوص رابطه دوره تصدی و چرخش حسابرسان در سطح شریک و مؤسسه حسابرسانی با کیفیت گزارش حسابرسان مستقل در خصوص نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی، در این پژوهش رابطه بین دوره تصدی و چرخش حسابرسان مستقل در سطح شریک و مؤسسه حسابرسانی با نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

### مبانی نظری پژوهش

هیئت مدیره مکلف است نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش بمنظور دستیابی به اهداف شرکت، اطمینان حاصل نماید. برای ایفای این مسئولیت، هیئت مدیره

شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی، حداقل به طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان "گزارش کنترل‌های داخلی" درج و افشا نماید. هیئت مدیره باید مبنای ارزیابی و همچنین مستندات مربوط به "گزارش کنترل‌های داخلی" را به نحو مناسب مستندسازی نماید (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

حسابرس مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی، اظهارنظر کند. اگر نقاط ضعف بااهمیتی در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت وجود داشته باشد ولی در "گزارش کنترل‌های داخلی" هیئت مدیره افشا نشده باشد یا افشای آن ناقص باشد، این موضوع باید در گزارش حسابرس تصریح و نسبت به اثرات آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین شده موضع گیری شود (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

اگر نارسایی‌هایی وجود داشته باشد که به صورت جداگانه یا ترکیبی، منجر به یک یا چند ضعف بااهمیت شوند، حسابرس باید در اظهارنظر خود نسبت به استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی شرکت، به آن‌ها اشاره کند. در موارد وجود ضعف با اهمیت در استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی، حسابرس باید تأثیر ضعف‌های با اهمیت را بر اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی شناسایی کند. افزون بر این، حسابرس باید افشا کند که آیا اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی از ضعف‌های با اهمیت نسبت به استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش حاکم بر گزارشگری مالی تأثیر پذیرفته است یا خیر (سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، ۱۳۹۲).

با توجه به مطالب فوق، در مقررات حاضر نقش قابل ملاحظه‌ای برای حسابرسان مستقل جهت کشف و افشا و گزارشگری نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی قائل شده است و بنابراین به نظر می‌رسد کیفیت کار حسابرسان مستقل در این راستا از اهمیت قابل توجهی برخوردار باشد. یکی از شاخص‌های کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی "دوره تصدی حسابرس" است. هرچه دوره تصدی حسابرس بیش‌تر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد (صادقیان مهر، ۱۳۹۶). در مورد دوره تصدی (طول مدت تجربه) موسسه حسابرسی دو نظریه حائز اهمیت است نظریه اول اینکه

دوره تصدی موسسه حسابرسی باعث این شده که به مرور زمان از استقلال حسابرس کاسته شده که این روند به مدت طولانی می‌تواند موجب از دست دادن انگیزه و کم‌رنج شدن هدف حسابرسان شود، داشتن روابط نزدیک باعث به وجود آمدن این موضوع می‌شود (گل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹). از سوی دیگر، مخالفان کاهش استقلال حسابرسی با تصدی حسابرسی به مدت طولانی معتقدند حسابرسان قادرند دانش و تجربه بهتری را در مورد مشتریان خود کسب کنند در نتیجه این تجربه می‌تواند موجب شود تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد (مانری و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸).

دیاز و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) دریافتند که با افزایش دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. رحمینا و آگوئز<sup>۴</sup> (۲۰۱۴) چنین نتیجه‌گیری کردند که دوره تصدی حسابرس اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد. یافته‌های برکس و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) حاکی از آن است که محافظت از سرمایه‌گذاران در کشورهای سطح بالا موجب شده است با چرخش اجباری موسسه حسابرسی همراه باشد. عزیزخانی و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۸) دریافتند که احتمال وقوع تحریفات در سال‌های اول و دوم دوره تصدی حسابرس پایین‌تر است. یافته‌های سینگر و ژانگ<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) نشان می‌دهد، بین دوره تصدی حسابرسی با کشف به موقع تحریفات رابطه منفی وجود دارد. براتن و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۹) دریافتند که بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت وجود دارد. سینگ و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۱۹) دریافتند که حق الزحمه خدمات غیرحسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌هایی که دوره تصدی حسابرس کوتاه مدت دارند، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

تدوین‌کنندگان استاندارد در ایالات متحده و سایر کشورها معتقدند که قابلیت اتکای شرکای حسابرسی در سال‌های متوالی حسابرسی کاهش می‌یابد (فیتجرالد و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۸). سطح دانش شریک حسابرسی، ممکن است بر بی‌طرفی و نحوه ارزیابی، آزمون و گزارش کنترل‌های

1. Gol & al
2. Maneri & al
3. Diaz & al
4. Rahmina & Agoes
5. Brooks & al
6. Azizkhanian & al
7. Singer & Zhang
8. Broten & al
9. Sing & al
10. Fitzgerald & al

داخلی تأثیر بگذارد. در حالی که دانش خاص صاحبکار شرکای حسابرسی باید در پی حسابرسی های مستمر افزایش یافته و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد، این نگرانی وجود دارد که شرکای حسابرسی با گذشت زمان انگیزه خود را از دست داده و از مفهوم بی طرفی فاصله می گیرند. این موضوع خود موجب کاهش بالقوه کیفیت حسابرسی و افشای کمتر نقاط ضعف کنترل های داخلی می شود. مطالعات دانشگاهی نشان می دهد که انگیزه های مدیران و حسابرسان بر شدت ضعف های کنترل داخلی ارزیابی شده و شناسایی شده تأثیر می گذارد (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸). به عبارت دیگر، اگر چه که انتظار بر این است که ارزیابی پی در پی شرکت توسط حسابرسان، دانش ایشان را نسبت به صاحبکار خاص افزوده و شناخت آنها را نسبت به محیط کنترلی بهبود می بخشد، و در نتیجه موجب افزایش کیفیت اظهار نظر ایشان نسبت به کنترل های داخلی شرکت گردد، با این حال، نهادهای نظارتی در ایالات متحده و سایر کشورها به طور مکرر ابراز نگرانی می کنند که با گذشت زمان، حسابرسان با پرسنل صاحبکار روابطی را ایجاد می کنند که بی طرفی و کیفیت کار ایشان را به خطر می اندازد. ارزیابی کنترل داخلی مستلزم قضاوت حرفه ای قابل توجهی است و حسابرسان اغلب مایلند در هنگام ارزیابی موقعیت مطلوب صاحبکار، مفهوم تردید را مدنظر قرار دهند. به همین دلیل، کاهش بی طرفی شریک حسابرسی می تواند کیفیت گزارشگری حسابرسان نسبت به کنترل داخلی را کاهش دهد. بعلاوه، آشنایی با صاحبکار ممکن است باعث کاهش نوآوری در برنامه ریزی حسابرسی شود، که منجر به رویه های روتین (تکراری) شود که باعث می شود تغییرات در محیط کنترل داخلی را تشخیص ندهد. با این حال، شرکای حسابرسی انگیزه های قوی برای حفظ تردید حرفه ای خود و توسعه سرمایه معتبر بیشتر از طریق حسابرسی های متوالی دارند. اگر شریک حسابرسی قبلی در سال های گذشته موفق به شناسایی یا گزارش ضعف کنترل های داخلی نشده باشد، "نگاه تازه" ممکن است کیفیت حسابرسی را در سال های تغییر شریک حسابرسی بهبود بخشد. مطالعات پیشین نشان می دهد که رویه های حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی در سال های تغییر شریک حسابرسی به روش هایی که می تواند احتمال شناسایی و گزارش ضعف کنترل های داخلی را افزایش دهد، متفاوت است (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸).

بنابراین فرضیه اول و دوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه اول: بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف با اهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به جایگاه و نقش موسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال موسسات حسابرسی، ارائه شده است که یکی از پیشنهادهاى مورد توصیه آنان، چرخش منظم موسسات حسابرسی و شرکای موسسات حسابرسی می باشد. یکی از عوامل اصلی تهدیدکننده استقلال حسابرس و در نهایت کیفیت حسابرسی، وابستگی او به صاحبکار است که بر گزارشگری تحریفات بااهمیت تأثیر می گذارد. نگرانی ناشی از آثار روابط طولانی مدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی برای محدود کردن این روابط شده است. یکی از این قوانین که طی چند دهه اخیر همواره مورد بحث و پژوهش قرار گرفته است، چرخش حسابرس در دو سطح مؤسسه یا شریک حسابرسی، به عنوان عاملی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی بوده است.

چرخش اجباری حسابرسان در ایران برای اولین بار در آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران آمده است در بند ۱۶-۱۶ به این موضوع اشاره می شود که به کارگیری کارکنان ارشد در ارتباط با یک صاحب کار برای سال‌های متمادی ممکن است تهدیدی برای استقلال باشد. در چنین شرایطی حسابدار رسمی شاغل باید اقداماتی را به منظور حصول اطمینان از حفظ استقلال و بی طرفی انجام دهد. بدین منظور ضروری است هیچ کاری بیش از سه سال توسط یک مسئول کار و بیش از پنج سال با مسئولیت یک شریک انجام نشود. سازمان بورس و اوراق بهادار نیز، در دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶ به این موضوع پرداخته است. برابر تبصره‌ی ۲ از ماده‌ی ۱۰ دستورالعمل مذکور، مؤسسات حسابرسی و شرکای مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مشمول دستورالعمل (شرکت‌های بورسی، شرکت‌های فرعی آنها، شرکت‌های سهامی عام و...) مجاز نیستند پس از گذشت چهار سال، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت‌های مذکور را بپذیرند. ضمناً در صورت خروج شرکا از مؤسسه ی قبلی، شریک مسئول کار در دوره‌ی چهار سال قبل نمی‌تواند با حضور به‌عنوان شریک در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. شروع این مهلت از تاریخ تصویب این دستورالعمل خواهد بود. هم چنین بند پ ماده ۱۳ فصل پنجم دستورالعمل مذکور تحت عنوان استقلال، عنوان می کند



که مؤسسات حسابرسی معتمد نباید تا سه سال، حسابرسی شرکت‌هایی را بپذیرند که مدیران و شرکای آن موسسه حسابرسی قبلاً به عنوان مدیر و سرپرست ارشد در مؤسسات حسابرسی یا در سازمان حسابرسی، مسئولیت انجام حسابرسی آن شرکت‌ها را عهده‌دار بوده‌اند. در سازمان حسابرسی نیز مدت تصدی مدیر فنی برای هر کار، سه سال و برای مدیر ارشد، پنج سال است. در حال حاضر با توجه به تعداد کافی مدیر فنی و مدیر ارشد، این چرخش هر دو سال انجام می‌شود (بزرگ اصل و شایسته مند، ۱۳۹۰).

به اعتقاد طرفداران مفهوم چرخش شریک حسابرسی، شریک جدید حسابرسی با نگاه و رویکرد تازه‌ای که دارد می‌تواند در کار خود بی‌طرفی بیشتری داشته باشد و کیفیت گزارش حسابرس نسبت به کنترل‌های داخلی را افزایش دهد. اگر شریک حسابرسی قبلی در سال‌های گذشته موفق به شناسایی یا گزارش نقاط ضعف بااهمیت نشده باشد، این نگاه تازه ممکن است کیفیت حسابرسی را در سال‌های تغییر شریک حسابرسی بهبود بخشد. با این حال، ممکن است شریک حسابرسی جدید چندین سال طول بکشد تا شناخت کافی از صنعت صاحبکار را به دست آورد و در حسابرسی کاملاً موثر باشد. در نتیجه، یک شریک جدید ممکن است تصمیمات گرفته‌شده در حسابرسی‌های سال گذشته را به چالش نکشد. به عنوان مثال، چی و همکاران (۲۰۰۹) هیچ تغییری در کیفیت حسابرسی در سال پس از چرخش شریک حسابرسی برای نمونه‌ای از شرکت‌های ذکر شده تایوانی پیدا نکرد. مطالعات پیشین نشان می‌دهد که رویه‌های حسابرسی و ارزیابی شواهد حسابرسی در سال‌های تغییر شریک حسابرسی به روش‌هایی که می‌تواند احتمال شناسایی و گزارش ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی را افزایش دهد، متفاوت است. لنوکس و همکاران (۲۰۱۴) دریافتند که حسابرسان چینی به احتمال زیاد در سال اول تصدی شریک حسابرسی پس از چرخش اجباری شریک حسابرسی، به تعدیل حسابرسی نیاز دارند (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸).

بنابراین فرضیه سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم: بین چرخش مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه معنی‌داری وجود دارد.  
فرضیه چهارم: بین چرخش شریک مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل، رابطه معنی‌داری وجود دارد.

## پیشینه پژوهش

### پژوهش‌های خارجی

اورادی و همکاران (۲۰۱۹)، رابطه بین تخصص مالی مدیرعامل را با نقاط ضعف کنترل‌های داخلی مورد بررسی قرار دادند و نشان دادند که بین تخصص مالی مدیرعامل و نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی رابطه منفی معنی دارد وجود دارد. علاوه بر این، این رابطه منفی زمانی که مدیرعامل از داخل شرکت به استخدام درآمده باشد، قوی تر است.

فیتجرالد و همکاران (۲۰۱۸)، به بررسی اثرات دوره تصدی شریک حسابرسی و تغییرات شریک حسابرسی بر کیفیت گزارشگری کنترل داخلی برای سازمان‌های بزرگ غیرانتفاعی (NFP) در ایالات متحده آمریکا پرداخته‌اند. داده‌ها مربوط به ۱۶۷۰۹ مشاهده و از سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۲ می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین دوره تصدی شریک حسابرسی و کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی ارتباط منفی وجود دارد. همچنین بین تغیر شریک حسابرسی و کیفیت گزارش کنترل‌های داخلی ارتباطی وجود ندارد.

مکلا و مارکوس (۲۰۱۷)، تأثیر دوره تصدی حسابرس مستقل را بر تجدیدارائه و نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی برای ۸۵۴۱ سال شرکت و طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۶ مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین دوره تصدی حسابرس مستقل و میزان تجدیدارائه صورت‌های مالی رابطه منفی وجود دارد. همچنین بین دوره تصدی حسابرس مستقل و نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی نیز رابطه منفی مشاهده گردید.

چن و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی دانش خاص حسابرس نسبت به صاحبکار با استفاده از نقش دوره تصدی حسابرس و فاصله جغرافیایی و وجود ضعف کنترل داخلی پرداخته‌اند. داده‌ها مربوط به ۲۴۲۱۷ سال-شرکت و از سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲ می‌باشد. این پژوهش نشان داد دوره تصدی بلندمدت حسابرس و نزدیکی جغرافیایی به حسابرسان، ضعف‌های کنترل داخلی را کاهش می‌دهد. همچنین نتایج نشان می‌دهد سیاست‌های چرخش حسابرسان، حسابرس را از دانش خاص صاحبکار بی‌بهره کند به ویژه برای حسابرسانی که فاصله مکانی دورتری از صاحبکار قرار دارند.

محمود صمدی لرگانی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر رابطه‌ی بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت ارقام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس

اوراق بهادار تهران پرداختند. نمونه پژوهش شامل داده های ۱۵۹ شرکت در بازه زمانی سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۶ می باشد. نتایج پژوهش نشان داد که بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و استقلال هیئت مدیره و اندازه هیئت مدیره، سهام شناور آزاد و درصد مالکیت نهادی تاثیر منفی ضعف کنترل داخلی بر کیفیت اقلام تعهدی را تضعیف می کنند و در مقابل ثبات مدیرعامل شرکت و تمرکز مالکیت موجب تشدید تاثیر ضعف کنترل داخلی در شرکت ها می شوند.

علیپور و همکاران (۱۳۹۹)، به ارائه الگویی برای پیش بینی کیفیت کنترل های داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. برای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۴۱ شرکت (۸۴۶ سال-شرکت) از تمامی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ انتخاب شد و با استفاده از رویکرد داده های ترکیبی، فرضیه های پژوهش آزمون شدند. نتایج پژوهش نشان داد که مدل مبتنی بر ویژگی های واحدهای اقتصادی توانایی شناسایی واحدهای اقتصادی دارای ضعف کنترل های داخلی را دارد. ویژگی های حسابرسان در شناسایی و گزارش واحدهای اقتصادی دارای ضعف کنترل های داخلی مؤثر است. و نهایتاً بین شاخص های اندازه گیری اهداف مورد انتظار از پیاده سازی کنترل های داخلی و واحدهای اقتصادی دارای ضعف در کنترل های داخلی گزارش شده توسط حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

صادقی سراردوی و همکاران (۱۳۹۸)، به بررسی دوره تصدی حسابرس و فاصله جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار بر ضعف کنترل های داخلی پرداختند. نمونه پژوهش شامل داده های ۱۰۲ شرکت برای دوره ۴ ساله ۱۳۹۲-۱۳۹۵ می باشد. نتایج پژوهش نشان داد دوره تصدی حسابرس بر ضعف کنترل های داخلی تاثیر معنی داری دارد که افزایش دوره تصدی حسابرس باعث کاهش ضعف کنترل های داخلی شرکت می شود. فاصله جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار بر ضعف کنترل های داخلی تاثیر معنی داری دارد. افزایش فاصله جغرافیایی بین حسابرس و صاحبکار باعث کاهش ضعف کنترل های داخلی شرکت می شود.

حاجیها (۱۳۹۸)، به بررسی راهبرد تجاری، ضعف بااهمیت کنترل های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی پرداخت. نمونه مورد مطالعه ۱۲۷ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۱-۱۳۹۴، از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شد. نتایج حاصل از پژوهش بیانگر این است که شرکت های دارای راهبرد تجاری اکتشافی ضعف بااهمیت کنترل های

داخلی در گزارش حسابرسی دارند، اما شرکتهای با راهبرد تدافعی کمتر ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی دارند. باین حال در شرکت‌های اکتشافی تاخیر در گزارش حسابرسی کمتر از شرکت‌های تدافعی است. نتایج فرضیه اول و دوم حاکی از تایید نظریه سازمانی است که بیان می‌دارد راهبرد تجاری شرکت یک نشانه خوب برای ارزیابی قوت سیستم کنترل‌های داخلی است، اما در مورد فرضیه سوم این نظریه تایید نشد.

همان‌گونه که ملاحظه می‌شود در پژوهش‌های خارجی پیشین که در خصوص رابطه دوره تصدی و تغییر حسابرس مستقل و گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی انجام شده است، نتایج متناقضی مشاهده می‌گردد به نحوی که در برخی پژوهشها اشاره شده است که افزایش دوره تصدی منجر به کیفیت بالاتر عملکرد حسابرس مستقل در کشف نقاط ضعف مذکور می‌گردد. این درحالی است که پژوهشهایی هم نتایج معکوسی را نشان می‌دهند. همچنین در پژوهشهای داخلی پیشین تاکنون موضوع این پژوهش به صورت دقیق انجام نشده است. بنابراین هدف از انجام این پژوهش بررسی رابطه دوره تصدی و چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی با کیفیت گزارش حسابرس مستقل در خصوص نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی، می‌باشد که به نظر می‌رسد در رفع خلأ پژوهشهای موجود مثمرتر باشد.

### روش پژوهش

پژوهش حاضر براساس هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی می‌باشد. همچنین این پژوهش از لحاظ روش انجام پژوهش توصیفی-همبستگی است. همچنین به دلیل اینکه داده‌های مورد استفاده، اطلاعات واقعی و تاریخی است، می‌توان آن را از نوع پس رویدادی (گذشته نگر) طبقه‌بندی کرد.

### دوره زمانی پژوهش، جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که اطلاعاتشان برای سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفته است و بر اساس معیارهای زیر محدود شده است:

۱. با توجه به قابلیت اتکا و امکان دسترسی به اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس بر این اساس نمونه پژوهش از شرکت‌هایی که نام آنها تا پایان سال ۱۳۹۱ در فهرست بورس درج شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۸ در آن باقی مانده باشد استفاده شده است.
۲. برای همسان‌سازی و یکنواختی اطلاعات جمع آوری شده از گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی پایان سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد.
۳. شرکت در دوره مورد مطالعه تغییر سال مالی نداشته باشد.
۴. با توجه به شرایط و الزامات خاص شرکت‌های زیان‌ده و همچنین مشمولین ماده ۱۴۱ قانون تجارت یکی دیگر از معیارها برای انتخاب نمونه این است که شرکت طی دوره مورد مطالعه زیان‌ده نباشد و زیان انباشته نداشته باشد.
۵. شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک و بیمه) با توجه به ماهیت متفاوت عملکرد و عوامل مهم و خاص این صنعت تعمیم‌پذیری نتایج را تحت تأثیر قرار می‌دهد در نتیجه در انتخاب نمونه مد نظر قرار نگرفتند.
۶. برای محاسبه متغیر کنترلی اندازه شرکت به ارزش روز شرکت‌های مزبور نیاز است؛ از این جهت نماد معاملاتی شرکت حداقل یک بار در سال معامله شده باشد.
۷. برای اندازه‌گیری متغیر وابسته پژوهش حاضر، شرکت‌های مورد نمونه بایستی در گزارش حسابرس مستقل نسبت به وضعیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اظهار نظر کرده باشند. با توجه به موارد فوق، تعداد نمونه پژوهش بالغ بر ۱۳۲ شرکت گردید.

### مدل آزمون فرضیه‌های پژوهش و متغیرهای پژوهش

به منظور بررسی فرضیه‌های اول و دوم این پژوهش از مدل رگرسیونی ۱ و برای بررسی فرضیه‌های سوم و چهارم از مدل رگرسیونی ۲ به پیروی از فیتزجرالد و همکاران (۲۰۱۸) به شرح زیر استفاده شده است:

مدل ۱:

$$MW_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AUDT_{it} + \alpha_2 PAT_{it} + \alpha_3 LEV_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 GROWTH_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$MW_{it}$  (افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل): یک متغیر مجازی است و چنانچه در گزارش حسابرس مستقل شرکت در

خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، نقطه ضعف بااهمیتی افشا شده باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸) (متغیر وابسته).

$AUDT_{it}$  (دوره تصدی موسسه حسابرسی): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های متممادی است که یک موسسه حسابرسی گزارش حسابرسی شرکت را صادر کرده است (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸) (متغیر مستقل).

$PAT_{it}$  (دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی): لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های متممادی است که شریک موسسه، گزارش حسابرس شرکت را امضا کرده است. لازم به ذکر است با توجه به این که گزارش‌های حسابرسی در ایران توسط دو شریک امضا می‌شوند، در این پژوهش، دوره تصدی برای شریک اول امضا کننده مدنظر قرار می‌گیرند (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸) (متغیر مستقل).

$LEV_{it}$  (اهرم مالی): نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است (متغیر کنترلی).

$SIZE_{it}$  (اندازه شرکت): لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت است که از حاصل ضرب تعداد سهام شرکت در قیمت سهام در پایان سال مالی به دست می‌آید (متغیر کنترلی).

$ROA_{it}$  (بازده دارایی‌ها): در این پژوهش بازده دارایی‌ها برابر است با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت (متغیر کنترلی).

$GROWTH_{it}$  (نرخ رشد): بیان‌کننده نرخ رشد فروش سالانه شرکت است (متغیر کنترلی).

مدل ۲:

$$NMW_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AUD_{CHANGE_{it}} + \alpha_2 PA_{CHANGE_{it}} + \alpha_3 LEV_{it} + \alpha_4 SIZE_{it} + \alpha_5 ROA_{it} + \alpha_6 GROWTH_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$NMW_{it}$  (گزارش نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی): یک متغیر مجازی است و چنانچه در گزارش حسابرس مستقل در سال  $t$  نسبت به  $t-1$  در خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، نقطه ضعف بااهمیت جدیدی افشا شده باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد (فیتجرالد و همکاران، ۲۰۱۸) (متغیر وابسته).

$AUD\_CHANGE_{it}$  (چرخش موسسه حسابرسی: نشانگر تغییر موسسه حسابرسی است که اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت همان موسسه حسابرسی کننده سال قبل باشد، برابر با صفر می باشد و در غیر این صورت، برابر یک است (حاجیها و رنجبر، ۱۳۹۵) (متغیر مستقل).

$PA\_CHANGE_{it}$  (چرخش شریک موسسه حسابرسی): نشانگر تغییر شریک مسئول کار حسابرسی است که اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت همان موسسه حسابرسی کننده سال قبل باشد و شریک اول امضا کننده گزارش تغییر کرده باشند برابر با یک می باشد و در غیر این صورت صفر می باشد (حاجیها و رنجبر، ۱۳۹۵) (متغیر مستقل).

## یافته‌های پژوهش

### آمار توصیفی داده‌ها

در نگاره ۱ نتایج آمار توصیفی و در نگاره ۲ فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش ارائه شده است. آمار توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که برای جمع آوری، خلاصه کردن، طبقه بندی و توصیف حقایق عددی به کار می‌رود. طبق نگاره ۱ مقدار میانگین نشان می‌دهد که بیشتر داده‌ها، حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. مطابق با نگاره فوق، مقدار میانگین برای متغیر اهرم مالی برابر با ۰٫۵ می باشد و این عدد نشان دهنده این است که به طور متوسط نسبت ارزش دفتری کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها و به عبارت دیگر ریسک مالی برای شرکت - سال‌های مورد بررسی در این پژوهش، برابر با ۰٫۵ می باشد. یکی دیگر از شاخص‌هایی که برای متغیرها محاسبه شده است انحراف معیار است که در حقیقت جذر واریانس می باشد. شاخص انحراف معیار نشان می‌دهد که به طور متوسط مشاهدات چه اندازه از میانگین فاصله دارند. هر چه انحراف معیار کمتر باشد توزیع داده‌ها نرمال‌تر است. به عنوان مثال، همان طور که در جدول ۴-۱ مشاهده می‌شود این شاخص برای متغیر اندازه شرکت برابر با ۱٫۹ است و نشان می‌دهد مشاهدات آن متغیر به طور متوسط به اندازه ۱٫۹ واحد از میانگین فاصله دارند. همچنین برای داشتن درکی بیشتر از متغیرها و مشاهدات آنها بیشترین و کمترین مقدار هر متغیر محاسبه شده است. در این خصوص کمترین میزان بازده دارایی‌ها بالغ بر ۰٫۰۰۰۵ متعلق به شرکت آبسال در سال ۱۳۹۶ و بیشترین مقدار آن بالغ بر ۰٫۶۲۶ متعلق به شرکت سیمان بهبهان در سال ۱۳۹۱ است. همچنین کمترین نرخ رشد به میزان ۱- متعلق به شرکت پارس الکتریک در سال ۱۳۹۱ و بیشترین آن به میزان ۱۱٫۹ متعلق به شرکت پارس الکتریک در سال ۱۳۹۷ است.

## نگاره (۱): نتایج آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
دوره تصدی موسسه حسابداری	AUDT	۱۰۵۶	۰/۴۲	۰/۴۸	۰/۳۵	۰/۰۰	۱/۲۷
دوره تصدی شریک موسسه حسابداری	PAT	۱۰۵۶	۰/۳۰	۰/۳۰	۰/۲۸	۰/۰۰	۱/۹۴
اهرم مالی	LEV	۱۰۵۶	۰/۵۰	۰/۵۱	۰/۱۸	۰/۰۱	۰/۹۷
اندازه شرکت	SIZE	۱۰۵۶	۲۹/۲۸	۲۸/۹۵	۱/۹۰	۲۵/۱۷	۳۶/۰۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۱۰۵۶	۰/۱۷	۰/۱۵	۰/۱۲	۰/۰۰۰۵	۰/۶۲
نرخ رشد	GROWTH	۱۰۵۶	۰/۲۸	۰/۲۱	۰/۵۸	-۱/۰۰	11/9

همچنین نگاره ۲ نشان می‌دهد که از بین کل تعداد مشاهدات (۱۰۵۶)، تعداد ۳۷۶ شرکت سال نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی داشته و آن را افشا کرده‌اند. همچنین ۲۲۴ شرکت سال دارای نقاط ضعف بااهمیت جدید بوده‌اند که در سال قبل از آن مغفول مانده است. همچنین در بین مشاهدات، ۲۷۱ مورد چرخش موسسه حسابداری و ۲۷۸ مورد چرخش شریک موسسه حسابداری مشاهده شده است.

## نگاره (۲): فراوانی متغیرهای کیفی پژوهش

متغیر	نماد	تعداد مشاهدات	تعداد صفر	تعداد یک
افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی	MW	۱۰۵۶	۶۸۰	۳۷۶
گزارش نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی	NMW	۱۰۵۶	۸۳۲	۲۲۴
چرخش موسسه حسابداری	AUD_CHANGE	۱۰۵۶	۷۸۵	۲۷۱
چرخش شریک موسسه حسابداری	PA_CHANGE	۱۰۵۶	۷۷۸	۲۷۸

## تجزیه و تحلیل‌ها فرضیه‌های پژوهش

در این مرحله، فرآیند تحلیل فرضیه‌های پژوهش، با کمک مدل رگرسیونی لجستیک (با توجه به مقدار صفر و یک بودن متغیر وابسته) انجام می‌شود.



## نتایج تحلیل فرضیه های اول و دوم

## تکانه (۳): نتایج تخمین مدل (۱)

احتمال	آماره Z	انحراف استاندارد	ضریب	نماد	نام متغیر
۰/۰۱	۲/۵۵	۰/۷۰	۰/۳۲	AUDT	دوره تصدی موسسه حسابرسی
۰/۰۱	۲/۴۵	۰/۱۲	۰/۳۰	PAT	دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی
۰/۸۵	-۰/۱۸	۰/۴۱	-۰/۰۷	LEV	اهرم مالی
۰/۰۰	-۵/۳۴	۰/۰۴	-۰/۲۱	SIZE	اندازه شرکت
۰/۳۲	۰/۹۷	۰/۲۴	۰/۲۳	ROA	بازده دارایی ها
۰/۱۳	-۱/۴۹	۰/۳۰	-۰/۴۶	GROWTH	نرخ رشد
۰/۰۰	۵/۳۰	۱/۱۸	۶/۳۰	C	عرض از مبدا
آماره مک فادن = ۰/۴۵ آماره LR = ۶۸/۲۹ احتمال مربوط به آماره LR = ۰/۰۰					آماره های مربوط به مدل

طبق نتایج حاصله و با توجه به آماره مک فادن می توان گفت که متغیرهای مستقل و تعدیلی ارائه شده در این پژوهش در مدل (۱)، در کل توانسته اند ۴۵٪ از تغییرات متغیر وابسته (افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی) را توضیح دهند. همچنین با توجه به شاخص نسبت درستنمایی (LR statistics) می توان گفت که کل مدل معنی دار است. Prob (LR stat) احتمال یا سطح معنی دار بودن نسبت درستنمایی است که در مدل های لجستیک همواره در زیر آماره LR ارائه می شود. در اینجا چون LR بزرگ است بنابراین مقدار این احتمال کوچک است و بدان معناست که مدل مقید و غیرمقید، تفاوت معناداری دارند و بنابراین متغیرهای توضیحی، قدرت توضیح دهندگی بالایی برای متغیر وابسته پژوهش داشته اند. در مدل های لاجیت نسبت درستنمایی همان کاری را انجام می دهد که آماره F در رگرسیون های معمولی انجام می دهد. در نتیجه کل رگرسیون تخمین زده شده معنی دار است. همچنین ضریب محاسبه شده برای متغیر دوره تصدی موسسه حسابرسی برابر با ۰/۳۲ می باشد. با توجه به آماره Z ارائه شده و احتمال مربوط به آن، می توان گفت اثر گذاری دوره تصدی موسسه حسابرسی بر افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی از لحاظ آماری معنادار است. در نتیجه فرضیه اول

پژوهش مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب محاسبه شده برای متغیر دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی برابر با ۰,۳۰ می‌باشد. با توجه به آماره Z ارائه شده و احتمال مربوط به آن، می‌توان گفت اثرگذاری دوره تصدی شریک موسسه حسابرسی بر افزایش نقاط ضعف بااهمیت کنترل های داخلی از لحاظ آماری معنادار است. در نتیجه فرضیه دوم پژوهش هم همانند فرض اول، مورد تایید قرار می‌گیرد.

### تحلیل فرضیه های سوم و چهارم

#### تکاوره (۴): نتایج تخمین مدل (۲)

نام متغیر	نماد	ضریب	انحراف استاندارد	آماره Z	احتمال
چرخش موسسه حسابرسی	AUD_CHANGE	۰/۶۳	۰/۱۸	۳/۴۵	۰/۰۰
چرخش شریک موسسه حسابرسی	PA_CHANGE	۰/۰۹	۰/۱۸	۰/۵۳	۰/۵۹
اهرم مالی	LEV	۰/۵۵	۰/۴۸	۱/۱۲	۰/۲۶
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۱۴	۰/۰۴	-۲/۹۹	۰/۰۰
بازده دارایی ها	ROA	-۰/۴۲	۰/۸۱	-۰/۵۲	۰/۶۰
نرخ رشد	GROWTH	۰/۲۵	۰/۱۲	۲/۰۸	۰/۰۳
عرض از مبدا	C	۲/۳۱	۱/۳۶	۱/۷۰	۰/۰۸
آماره های مربوط به مدل			آماره مک فادن = ۰/۴۳ آماره LR = ۳۵/۸۰ احتمال مربوط به آماره LR = ۰/۰۰		

همچنین با توجه به آماره مک فادن می‌توان گفت که متغیرهای مستقل و تعدیلی ارائه شده در این پژوهش در مدل (۲)، در کل توانسته اند ۴۳٪ از تغییرات متغیر وابسته (گزارش نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل های داخلی) را توضیح دهند. هم چنین با توجه به شاخص نسبت درستنمایی (LR statistics) و احتمال مربوط به آن Prob (LR stat) می‌توان گفت که کل مدل معنی دار است. ضریب محاسبه شده برای متغیر چرخش موسسه حسابرسی برابر با ۰,۶۳

می‌باشد. با توجه به آماره Z ارائه شده و احتمال مربوط به آن، می‌توان گفت اثرگذاری چرخش موسسه حسابرسی بر گزارش نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی از لحاظ آماری معنادار است. در نتیجه فرضیه سوم پژوهش قبول می‌شود. همچنین ضریب محاسبه شده برای متغیر چرخش شریک موسسه حسابرسی برابر با ۰,۵۹ می‌باشد. با توجه به آماره Z ارائه شده و احتمال مربوط به آن، می‌توان گفت اثرگذاری چرخش شریک موسسه حسابرسی بر گزارش نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی از لحاظ آماری معنادار نیست. در نتیجه فرضیه چهارم پژوهش برخلاف سه فرضیه اول، رد می‌شود.

### نتیجه گیری

بر اساس ادبیات تئوری نمایندگی، با افزایش تعارضات نمایندگی، تمایل واحدهای اقتصادی به انتخاب مؤسسات حسابرسی مستقل افزایش می‌یابد. افشای نامناسب و ناکافی در گزارش های مالی و عدم شفافیت اطلاعاتی در شرکتها موجب می‌شود که مشکلات ناشی از تفکیک مالکیت از مدیریت افزایش یابد. عدم ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اعتماد، زیان‌های اقتصادی جبران ناپذیری را برای سهامداران و سایر ذینفعان برون سازمان به دنبال دارد. در نتیجه، مالکان به منظور کسب اطمینان از این که نمایندگان در راستای منافع ایشان حرکت می‌کنند و یا به منظور هم راستاسازی منافع آنها با منافع خود، هزینه هایی را متحمل می‌شوند که یکی از این هزینه ها، استفاده از خدمات حسابرسی مستقل می‌باشد. حسابرسی نقش مهمی را در کشف کلاهبرداری های مالی و کاهش تقلب ایفا می‌کنند. کنترل‌های داخلی ضعیف، نه تنها احتمال وقوع سوء جریان، سوء استفاده و تقلب را در سازمان بالا می‌برد بلکه بر گزارش حسابرسی مستقل نیز اثر می‌گذارد و حسابرسی مستقل با توجه به نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل های داخلی قادر نخواهد بود گزارش مطلوبی ارائه نماید. از این رو برای اینکه مدیران بتوانند وظایف و مسئولیت های خود را به نحو احسن و در جهت جلب رضایت اشخاص ذینفع و ذیحق در شرکت به انجام برسانند و هم حسابرسی بتوانند گزارش حسابرسی مطلوب مطابق با استانداردهای حسابرسی ارائه نمایند، سیستم کنترل داخلی با توجه به ماهیت شرکت باید طرح ریزی و اجرا شود. طرح ریزی مناسب کنترل های داخلی باعث می‌شود حسابرسی بتوانند با اتکا بر آن وظیفه اطمینان بخشی به صورت های مالی را با اطمینان بیشتری انجام دهند (آقایی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به اهمیت سیستم کنترل داخلی، سازمان بورس

اواق بهادار در سال ۱۳۹۱ در طی دستورالعملی شرکت‌ها را ملزم به استقرار سیستم کنترل داخلی و گزارش ارزیابی آن نمود و حسابرسان نیز مکلف شدند، نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی را در گزارش خود درج نمایند. با این حال در برخی موارد ممکن است حسابرس نتواند ضعف‌های بااهمیت در کنترل داخلی را کشف کند یا اینکه ممکن است جهت حفظ روابط خود با صاحبکار ضعف‌های اساسی موجود در کنترل‌های داخلی را نادیده بگیرند و استقلال خود را خدشه دار کنند.

در این راستا همانطور که پیش‌تر بیان شد هدف از این پژوهش بررسی بین دوره تصدی و چرخش حسابرس (در سطح شریک و موسسه حسابرسی) با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بر این اساس چهار فرضیه تدوین شد.

بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون، فرضیه اول که حاکی از وجود رابطه معنادار بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل می‌باشد، در سطح معناداری ۹۵٪ تایید شده است و با توجه به این که ضریب متغیر دوره تصدی مؤسسه حسابرسی مثبت است، بنابراین می‌توان بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این امر نشان می‌دهد که هر چه دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد، حسابرس ضعف‌های کنترل داخلی را شناسایی کرده و در گزارش خود آن‌ها را اعلام می‌دارد. نتایج این بخش با پژوهش‌های مکلا و مارکوس (۲۰۱۷)، چن و همکاران (۲۰۱۶)، صادقی سراردوی و همکاران (۱۳۹۸) و توحیدی (۱۳۹۶) مطابقت دارد. نتیجه فرضیه اول این پژوهش این گونه تفسیر می‌شود که با طولانی‌تر شدن دوره تصدی حسابرس، شناخت حسابرس از صنعت صاحبکار افزایش می‌یابد و زمانی که رابطه حسابرس و صاحبکار طولانی‌تر می‌شود، احتمال بیشتری وجود دارد اشتباهات موجود در صورت‌های مالی در پایان همان سال کشف و اصلاح شوند. همچنین باعث بهبود قضاوت‌های حسابرسی، بهبود در دقت رسیدگی و ارتقاء کیفیت ارزیابی می‌گردد. همچنین هر چه دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد، حسابرس ضعف‌های کنترل داخلی بیشتری را شناسایی کرده و در گزارش خود آن‌ها را اعلام می‌دارد.

فرضیه دوم مبنی بر وجود رابطه معنادار بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل می‌باشد که بر اساس نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد تایید قرار گرفته است. با توجه به این که ضریب متغیر شریک مؤسسه حسابرسی مثبت است؛ بنابراین می‌توان گفت بین دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل رابطه مستقیم وجود دارد. در این خصوص می‌توان گفت هر چه دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد، بهتر می‌تواند ضعف‌های بااهمیت در کنترل داخلی را شناسایی کند و نسبت به آن‌ها در گزارش خود اظهار نظر نماید. نتایج این بخش با پژوهش فیتجرالد و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد. در تفسیر نتیجه فرضیه دوم می‌توان گفت که هر چه دوره تصدی شریک مؤسسه حسابرسی بیشتر باشد، شریک حسابرسی به شناخت کامل تر و جامع تری از صنعت صاحبکار و کنترل داخلی آن به دست می‌آورد. با افزایش دوره تصدی شریک حسابرسی در پی سال‌های متوالی باعث می‌شود شناخت کاملی از سیستم کنترل داخلی شرکت به دست آورد و نقاط ضعف بااهمیت سیستم کنترل داخلی شرکت را کشف و شناسایی کند و علاوه بر آن در پی سال‌های متوالی نسبت به بررسی و بهبود سیستم کنترل داخلی و مقایسه آن نسبت به سال گذشته اقدام نماید.

فرضیه سوم مبنی بر وجود رابطه معنادار بین چرخش مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل است که بر اساس تجزیه و تحلیل رگرسیون در سطح معناداری ۹۵٪ تایید شده است. با توجه به این که ضریب چرخش مؤسسه حسابرسی مثبت است، بنابراین می‌توان گفت بین چرخش مؤسسه حسابرسی و با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل رابطه مستقیم وجود دارد. نتایج حاصل از فرضیه سوم نیز بیانگر این است که تعویض ادواری حسابرس باعث خواهد شد منافع حسابرس و صاحبکار در یک جهت نباشد و این تضاد منافع باعث افزایش کیفیت گزارش حسابرسی خواهد شد. همچنین باعث می‌شود اشتباهات موجود در صورت‌های مالی توسط حسابرس شناسایی و کشف شوند. از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس باعث اعتماد به نفس بیش از حد و عدم نوآوری و کاهش بکارگیری روش‌های دقیق در بین حسابرسان مستقل شود. نتایج نشان داد؛ افزایش چرخش حسابرسان در سطح مؤسسه حسابرسی باعث کاهش احتمال قصور حسابرس و

افزایش کشف و شناسایی نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی و در نهایت افزایش کیفیت کنترل‌های داخلی صاحبکار می‌گردد. کمیته حسابرسی به عنوان رکن رابط شرکت‌ها با مؤسسه حسابرسی با استفاده از فرصت چرخش و تغییر مؤسسات حسابرسی به منظور کشف نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی بهره ببرند.

فرضیه چهارم نیز مبنی بر وجود رابطه معنادار بین چرخش شریک مؤسسه حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل

می‌باشد که با توجه به آزمون انجام شده، در سطح ۹۵٪ رد شده‌است و افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در گزارش حسابرس مستقل به چرخش شریک مؤسسه حسابرسی ارتباطی ندارد. نتایج این بخش با پژوهش فیتجرالد و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. در تفسیر این نتیجه می‌توان گفت که با توجه به اینکه حسابرسی به صورت تیمی انجام می‌شود و از طرفی تغییر شریک به معنی تغییر سایر اعضای تیم رسیدگی کننده نیست. از طرف دیگر اعضای مؤسسات در رده‌های مختلف حسابرسی در یک مؤسسه باهم در ارتباط هستند و به نوعی انتقال تجربه صورت می‌گیرد. به همین جهت رابطه معناداری بین چرخش شریک حسابرسی با افشای نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی وجود ندارد.

با توجه به نتیجه فرضیه‌های اول و دوم پژوهش، در سال‌های اولیه دوره تصدی مؤسسه حسابرسی یا شریک حسابرسی، احتمال درج تعداد نقاط ضعف بااهمیت حاکم بر کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی کمتر است و ممکن است این نقاط ضعف به لحاظ تعدادی با نقاط ضعف مؤسسه حسابرسی یا شریک حسابرسی که در دوره قبل نسبت به صورت‌های مالی شرکت اظهارنظر کرده است کمتر باشد؛ در این خصوص به سرمایه‌گذاران، مدیران، تحلیل‌گران و نهاد‌های ناظر بر بازار سرمایه توصیه می‌شود که این کاهش را دال بر بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ندانسته و آگاه باشند که در سال‌های اولیه دوره تصدی حسابرس، به دلیل شناخت اندک وی از شرایط و حساب‌های شرکت، احتمال کشف نقاط ضعف کنترل‌های داخلی کاهش می‌یابد.

با توجه به نتیجه فرضیه سوم، به کمیته حسابرسی به عنوان رکن رابط شرکت‌ها با مؤسسه حسابرسی آنها پیشنهاد می‌شود از فرصت چرخش و تغییر مؤسسات حسابرسی به منظور کشف نقاط ضعف بااهمیت جدید کنترل‌های داخلی بهره ببرند. در پایان به پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود موضوعات زیر را در پژوهش‌های خود مورد عنایت قرار دهند:

- رابطه بین ویژگی‌های حسابرس داخلی و نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی
- رابطه بین اثربخشی (عملکرد) حسابرسی داخلی و نقاط ضعف بااهمیت کنترل داخلی
- تاثیر افشای نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی بر تصمیمات سرمایه‌گذاران

## منابع

- آقایی، محمد؛ گلجاریان، محمدعلی؛ نظری، کیانوش؛ اسدالهی، امین. (۱۳۹۴). کنترل‌های داخلی موثر در شرکت‌های سرمایه‌گذاری از دیدگاه حساب‌برسان مستقل. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۵ (۳): ۱-۱۲.
- بزرگ اصل، موسی؛ شایسته مند، حمیدرضا. (۱۳۹۰). چرخش اجباری حساب‌برسان. *حسابدار*، ۲۳۲: ۱-۱۰.
- حاجیها، زهره؛ محمدحسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۷ (۲۶): ۱۳۷-۱۱۹.
- حاجیها، زهره. (۱۳۹۸). راهبرد تجاری، ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی و تاخیر انتشار گزارش حسابرسی. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۱): ۱۸۰-۱۵۴.
- حاجیها، زهره؛ صابریان رنجبر، مریم. (۱۳۹۵). بررسی اثر مقایسه‌ای چرخش شریک موسسه حسابرسی و چرخش موسسه حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی. *همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران*.
- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، [www.seo.ir](http://www.seo.ir).
- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۲). رهنمود اظهارنظر حساب‌برسان مستقل نسبت به کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، [www.seo.ir](http://www.seo.ir).
- صادقیان مهر، الهه (۱۳۹۶). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر اطلاعات حسابداری از منظر مربوط بودن و کیفیت افشاء در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهراء (س)*.
- صادقی سرارودی، رجیعی؛ هاشمی، سید جمال؛ تنگسیری، محمدرضا؛ اسعدی، مجید. (۱۳۹۸). دوره تصدی حسابرسان و فاصله جغرافیایی بین حسابرسان و صاحبکار بر ضعف کنترل‌های داخلی. *سومین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، مهندسی صنایع، اقتصاد و حسابداری*.
- صمدی لرگانی، محمود؛ محمدی نوده، فاضل؛ خردیار، سینا؛ فرزدقی، سولماز. (۱۳۹۹). بررسی تاثیر مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و کیفیت اقلام تعهدی. *فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۳ (۲): ۷۱-۸۶.
- علیپور، سعید؛ پاک مرام، عسگر؛ عبدی، رسول؛ بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۹). ارائه الگویی برای پیش‌بینی کیفیت کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران*، ۱۳ (۱): ۷۳-۱۰۱.
- قنبریان، رضا (۱۳۹۰). کنترل‌های داخلی از گذشته تا به امروز. *دانشنامه حسابداری*، ۲۳۷: ۴۹-۵۳.



- کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی. (۱۳۹۳). استاندارد های حسابرسی شماره ۲۶۵. سازمان حسابرسی.
- Abhijeet Singh, Harjinder Singh, Nigar Sultana, John Evans. (2019). Independent and joint effects of audit partner tenure and non-audit fees on audit quality. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 15(2): 186-205.
- Aghaei, Mohammad, Goljarian, Mohammad Ali, Nazari, Kianoosh, Asadollahi, Amin. (2015). Effective internal controls in investment companies from the perspective of independent auditors. *Empirical accounting research*, 5(3):1-12.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2006. Statement on Auditing Standards 107: Audit risk and materiality in conducting an audit, AU Section 312. New York, NY: AICPA.
- Auditing Standards Development Committee. (2014). Auditing Standards No. 265. Auditing Organization. (In Persian)
- Azizkhani, M., Daghani, R., & Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Bozorg Asl, Musa, Shayestehmand, Hamidreza. (2011). Mandatory rotation of auditors. *Accountant Magazine*. (In Persian)
- Bratton, B., Causholli, M., & Omer, T. C. (2019). Audit firm tenure, bank complexity, and financial reporting quality. *Contemporary Accounting Research*, 36(1), 295-325.
- Chen, C., Li, T., Shao, R., & Zheng, S. X. (2019). Dynamics of deterioration in internal control reported under SOX 404. *International Review of Economics & Finance*, 61, 228-240.
- Chen, Y., Gul, F. A., Truong, C., & Veeraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(2), 121-140.
- Díaz, B; Fernández, R; Díaz, A. (2015); Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations”, *Spanish Accounting Review*, 18(2): 115-126.
- Farazdaghi, S., Kheradyar, S., Mohammadi Nodeh, F., & Samadi Lorgani, M. (2020). Effect of corporate governance on the relationship between disclosure of internal control weakness and accruals quality. *Management Accounting*, 13(46), 71-86.

- Fitzgerald, B. C., Omer, T. C., & Thompson, A. M. (2018). Audit partner tenure and internal control reporting quality: US evidence from the not-for-profit sector. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 334-364.
- Gady Jacobya, Yingqi Lib , Tianze Lic , Steven Xiaofan Zhenga. (2018). Internal control weakness, investment and firm valuation. *Finance Research Letters*, 25: 165-171.
- Ghanbarian, Reza . (2011). Internal controls from the past to the present. *Encyclopedia of Accounting*, (237), 49-53. (In Persian)
- Gul, Ferdinand A.; Fung, Simon Yu Kit and Bikki Jaggi. (2009). Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47(3): 265-287.
- Hajiha, Zohreh . (2019). Business strategy, Material Weaknesses of Internal Controls, and Audit Reports Delay. *Experimental Accounting Research*, 9 (1) 154-180. (In Persian)
- Hajiha, Zohreh, Mohammad Hosseinejad, Soheila. (2015). Factors affecting the internal control material weaknesses. *Financial accounting and auditing research*, 7(26):119-137 (In Persian)
- Hajiha, Zohreh, Saberian Ranjbar, Maryam . (2015). Comparative effect of audit firm partner rotation and audit firm rotation on financial reporting quality. National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran. (In Persian)
- Li (Lily) Z. Brooks, C. S. Agnes Cheng, Joseph A. Johnston, and Kenneth J. Reichelt. (2017). Estimates of Optimal Audit Firm Tenure Across Different Legal Regimes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(1), 3-39.
- Listya Yuniastuti Rahmina, Sukrisno Agoes (2014). Influence of auditor independence audit tenure, and audit fee on audit quality members of capital market accountant forum in Indonesia. International conference on accounting studie.
- Manry, David L. Samuel, L. Tiras, Clark. M, Wheatley. (2008). The Influence of Interim Auditor Reviews on the Association of Returns with Earnings. *The Accounting Review*, 68 (1): 251-264.
- Oradi, J., Asiaei, K., & Rezaee, Z. (2020). CEO financial background and internal control weaknesses. *Corporate Governance: An International Review*, 28(2), 119-140.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). Concept Release on Audit Quality Indicators. PCAOB Rulemaking Docket No. 41. July 1. Washington D.C., PCAOB.
- Sadeghi Sararudi, Rajabali, Hashemi, Seyed Jamal, Tangsiri, Mohammad Reza, Asadi, Majid . (2019). The auditor's tenure and the geographical distance

between the auditor and the client over the weakness of internal controls. Third International Conference on Management, Industrial Engineering, Economics and Accounting. (In Persian)

Sadeghian Mehr, Goddess . (2017). Study of the effect of audit quality on accounting information from the perspective of relevance and quality of disclosure in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Master Thesis, Al-Zahra University. (In Persian)

Securities and Exchange Organization . (2013). Guidance of the Independent Auditor's Statement on Internal Control in Financial Reporting, [www.seo.ir](http://www.seo.ir). (In Persian)

Securities and Exchange Organization. (2012). Instructions for Internal Controls of Publishers Listed on Tehran Stock Exchange and OTC Iran, [www.seo.ir](http://www.seo.ir). (In Persian)

Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315-338.