

اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس

حمید استواری^۱

مریم صفرپور^{۲*}

فرزین خوشکار^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۰/۰۶/۰۷

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس می باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است. داده های مورد نیاز جهت محاسبه متغیرهای پژوهش، از بانک اطلاعاتی «ره آورد نوین» استخراج شده است. به منظور نیل به این هدف ۹۶۶ سال-شرکت (۱۳۸ شرکت برای هفت سال) مشاهده جمع آوری شده از گزارشات مالی سالیانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد آزمون قرار گرفته اند. به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجوجیت استفاده می شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد. یافته های پژوهش نشان می دهد که استقلال و خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند.

واژگان کلیدی

ویژگی های کمیته حسابرسی، تغییر حسابرس

۱- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (ostovari.h@hnhk.ac.ir)

۲- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (m.safarpour@hnhk.ac.ir) *

۳- مدرس گروه حسابداری و مدیریت، موسسه آموزش عالی ناصر خسرو، ساوه، ایران. (f.khoshkar@hnhk.ac.ir)

۱. مقدمه

حسابرسان مستقل، به دلیل ارائه ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می کنند. گزارش های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه گذاران، در هنگام تصمیم گیری استفاده می شود و کیفیت پایین این گزارش ها، می تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش، به عنوان حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحب کار خود، مستقل باقی بماند. ورشکستگی شرکت های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت های مالی، مورد توجه افکار عمومی واقع شود. با این که مسئولیت اصلی تهیه ی صورت های مالی دقیق و عاری از خطا و اشتباه به عهده ی هیات مدیره ی شرکت ها است؛ اما این ورشکستگی ها، سوال های زیادی درباره کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان به وجود آورد. قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تلاش هستند تا از طریق وضع قوانین (برای مثال قانون ساربنز-اکسلی^۱، ۲۰۰۰) موثر بر استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. تداوم انتخاب حسابرس^۲، از موضوعاتی است که قانون گذاران توجه ویژه ای به آن نشان داده اند. (لاونسون^۳ و همکاران، ۲۰۰۷).

با توجه به اینکه تغییر حسابرس و شرکای حسابرسی به عنوان ابزاری برای افزایش کیفیت حسابرسی تلقی می گردد، این موضوع، طی سالهای اخیر به زمینه بااهمیتی در تحقیقات حسابرسی تبدیل شده است. از دیدگاه طرفداران تغییر ادواری حسابرس و مؤسسات حسابرسی، مدت تصدی طولانی حسابرس، بی طرفی و استقلال وی را خدشه دار می نماید. از سوی دیگر، مخالفان تغییر ادواری حسابرس و مؤسسات حسابرسی بر این اعتقاد هستند که این امر منجر به افزایش هزینه حسابرسی شده و انگیزه های حسابرسان در پذیرش حسابرسی صنایع خاص را کاهش می دهد. برخی دیگر از صاحب نظران نگاه افراطی تری نسبت به این مسأله داشته و عنوان می نمایند که تغییر ادواری حسابرسان اعتماد سرمایه گذاران به قابلیت اتکای صورتهای مالی را کاهش داده و منجر به عدم دستیابی حسابرس جایگزین به اهداف حسابرسی می گردد که این امر، به نوبه خود منجر به کاهش اعتبار فرآیند حسابرس در ابعاد کلان می گردد. (ملکیان و همکاران، ۱۳۹۴)

اثر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، از دو منظر قابل بررسی است. تداوم انتخاب حسابرس، موجب می شود تا حسابرس به مرور دانش خاص مشتری را کسب کند، این موضوع، باعث افزایش صلاحیت حرفه ای حسابرس و کیفیت حسابرسی می شود؛ اما از سوی دیگر، تداوم انتخاب حسابرس، موجب نزدیکی بیش از حد حسابرس به مدیریت صاحب کار می شود که این موضوع ممکن است اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی داشته باشد (کمران^۴ و همکاران، ۲۰۰۵).

هم چنین، تداوم انتخاب حسابرس، ممکن است کار حسابرسی را برای حسابرسان به صورت یک کار یکنواخت و تکراری جلوه دهد. این موضوع، باعث کاهش صلاحیت حرفه ای حسابرس خواهد شد. شاکلی^۵ (۱۹۸۲) معتقد است تداوم انتخاب

^۱ - Sarbanes-Oxley Act (SOX)

^۲ - Auditor tenure

^۳ - Lowensohn

^۴ - Cameran

^۵ - Shockley

حسابرس می تواند باعث اعتماد به نفس بیش از حد، عدم نوآوری و کاهش به کارگیری روش های دقیق و موشکافانه در بین حسابرسان شود. هم چنین، او معتقد است که مدیریت و کارکنان صاحب کار، در اثر تعامل طولانی مدت با حسابرس، با خصوصیات شخصی و کاری حسابرس آشنا شده و می توانند با استفاده از این آشنایی، دست به تخلف بزنند.

کمیته حسابرسی یکی از کمیته های هیئت مدیره ی واحد اقتصادی و متشکل از ۳ تا ۵ و در برخی موارد ۷ نفر از اعضای غیر موظف هیئت مدیره است که مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه ی فعالیت های مالی شرکت را بر عهده دارد. منظور از اعضای غیرموظف کمیته حسابرسی، اعضای است که در عین عضویت در واحد اقتصادی، در آن مسئولیت اجرایی یا عملیاتی ندارند. انتخاب اعضای کمیته از خارج سازمان، استقلال اعضای کمیته را افزایش می دهد. تماس های کمیته حسابرسی با حسابرسان، اطلاعاتی به هنگام درباره ی وضعیت مالی واحد اقتصادی و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و دست کاری مدیریت در اختیار هیئت مدیره واحد اقتصادی می گذارد (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۷۸).

از جمله وظایف کمیته حسابرسی، کمک به انتخاب حسابرس، مدیریت فرایند کار حسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به هیئت مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرس مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی یا نقاط ضعف مشخص شده طی عملیات حسابرسی است. در صورتی که کمیته حسابرسی به طرز صحیح سازماندهی شود و مورد استفاده قرار گیرد، می تواند برای تمام گروه های علاقه مند منافع چشم گیری داشته باشد. کمیته حسابرسی می تواند وظیفه ی مباشرت گزارشگری هیئت مدیره را تقویت کند، همچنین می تواند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود بخشد و میزان استقلال حسابرس را از طریق خدمت کردن به عنوان سپر بین حسابرس و مدیریت افزایش دهد. کمیته حسابرسی به مودیان و اعتبار دهندگان کمک می کند تا مطمئن شود که منافع آنها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می رسد (ویلسون و همکاران، ۲۰۰۰).

هدف کمیته حسابرسی کمک به هیات مدیره در ایفای مسئولیت آنان در رابطه با: (۱) درستی صورتهای مالی شرکت (۲) رعایت الزامات قانونی و مقررات توسط شرکت (۳) صلاحیتها و استقلال حسابرس مستقل (۴) عملکرد وظیفه حسابرسی داخلی شرکت و استقلال آن است. کمیته حسابرسی همچنین در رعایت مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار باید گزارشی تهیه و به همراه مجموعه گزارش سالانه شرکت ارائه میدهد. با توجه به موارد ذکر شده می توان گفت که کمیته حسابرسی با انتخاب حسابرس می تواند نقش مهمی در بررسی ها و کیفیت حسابرسی داشته باشد. این پژوهش در پی یافتن اثرات ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس می باشد.

۲. مبانی نظری و ادبیات پژوهش

پیشینه ایجاد کمیته حسابرسی به سال ۱۹۳۹ میلادی برمی گردد. بعد از وقوع ماجرای تقلب مک سون راینز، سازمان بورس اوراق بهادار آمریکا به تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک پیشنهاد کرد که حسابرسان مستقل را گروهی از مدیران غیرموظف هیأت مدیره ی شرکت ها معرفی کنند و در مورد انعقاد قرارداد حسابرسی و تعیین حق الزحمه ی مربوط، با آنان به مذاکره بنشینند. سازمان از این گروه غیرموظف به عنوان "کمیته حسابرسی" یاد کرد. این پیشنهاد در سال ۱۹۷۱ به تصویب بورس اوراق بهادار آمریکا رسید. سازمان بر این باور بود که وجود کمیته حسابرسی می تواند مناسب

ترین وسیله حمایت از منافع سرمایه گذاران شرکت های سهامی عام به شمار آید. در سال ۱۹۷۲ کمیسیون بورس و اوراق بهادار به کلیه ی شرکت های سهامی عام توصیه کرد به ایجاد کمیته ی حسابرسی مبادرت ورزند (ورا-مونز، ۲۰۰۵).

به دنبال این موضوع، در سال ۱۹۷۸ بورس اوراق بهادار نیویورک تشکیل کمیته ی حسابرسی را برای شرکت های سهامی عام پذیرفته شده در این بورس، الزامی کرد. به تبعیت از این خط مشی بورس اوراق بهادار نیویورک، بورس اوراق بهادار آمریکا نیز تشکیل کمیته ی حسابرسی را به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا توصیه کرد، اما آن را الزامی نکرد. با گذشت زمان، ایجاد وبکار گیری کمیته حسابرسی در شرکت های آمریکایی روند افزایشی یافت. طبق پژوهش های انجام شده تا سال ۱۹۵۸ میلادی، تنها ۱۴٫۷ درصد از شرکت های تولیدی آمریکا دارای کمیته حسابرسی بودند، در حالی که میزان ایجاد کمیته حسابرسی در شرکت های بزرگ سهامی عام آمریکا به ۱۸٫۶ درصد در سال ۱۹۶۱ میلادی و ۹۱٫۴ درصد در سال ۱۹۷۷ میلادی رسید (دلی و گیلان، ۲۰۰۰).

با افزایش روند ایجاد کمیته ی حسابرسی در شرکت های سهامی عام آمریکا، اندیشه ی تشکیل آن در انگلستان نیز رواج یافت. روند پذیرش تشکیل کمیته حسابرسی در انگلستان کندتر بود. در این راستا در سال ۱۹۹۲ میلادی، کمیته ی کدبوری طی گزارشی به تمام شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن توصیه کرد که به ایجاد کمیته ی حسابرسی بپردازند. پذیرش این توصیه اختیاری بود؛ از این رو، بورس اوراق بهادار تمام شرکت های پذیرفته شده را ملزم کرد میزان پذیرش این توصیه را در گزارش سالانه مجمع عمومی صاحبان سهام افشا کنند تا به این ترتیب، سهامداران از وضعیت ایجاد کمیته ی حسابرسی و یا دلایل عدم تشکیل آن آگاه شوند. با انتشار گزارش کمیته ی کدبوری، تعداد کمیته ی حسابرسی در انگلستان به طور چشم گیری افزایش یافت؛ به طوری که تا سال ۱۹۹۴ میلادی، ۸۳٫۸ درصد از شرکت های سهامی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن دارای کمیته ی حسابرسی بودند (کولیر، ۱۹۹۷).

همواره نگرانی هایی پیرامون کیفیت اطلاعات ارائه شده وجود داشته است و تجربه جهانی نیز بر این امر دلالت دارد که در نبود سازوکارهای کنترلی مدون و ساختاریافته، دریافت اطلاعات با کیفیت، امری ساده انگارانه است. اطلاعات با کیفیت ضمن آنکه باید قابل اتکا، مربوط و به موقع باشد باید به نحو مناسب توزیع شده و موجب کاهش عدم تقارن اطلاعات گردد. از این رو، در سال های اخیر، قانونگذاران برای ایجاد سازوکارهای مزبور جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی قوانین متعددی تصویب نموده اند. یکی از این قوانین، الزام شرکت ها به استقرار و ارزیابی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و همچنین الزام شرکت ها به تشکیل کمیته حسابرسی برای نظارت بر کنترل های داخلی مزبور و کسب اطمینان از برآورده شدن اهداف آن کنترل ها می باشد. با توجه به اینکه سهامداران نمی توانند بطور مستمر بر مدیریت نظارت داشته باشند لذا، این مسئولیت را هیات مدیره شرکت از طریق تفویض مسئولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی به کمیته حسابرسی بر عهده می گیرد. کمیته حسابرسی به عنوان ابزاری نظارتی، نقش مهمی را در شرکت بر عهده دارد (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۲).

حسابرسان مستقل، به دلیل ارائه ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می کنند. گزارش های حسابرسی، یکی از مواردی است که به عنوان راهنمای سرمایه گذاران، در هنگام تصمیم گیری استفاده می شود و کیفیت پایین این گزارش ها، می تواند به تخصیص نامناسب منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش، به عنوان

حافظ منافع جامعه، مستلزم این است که حسابرس در مقابل صاحب کار خود، مستقل باقی بماند. درحقیقت، کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی، به میزان استقلال حسابرس از صاحبکار خود بستگی دارد؛ اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد رسیدگی، بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه ی اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می شوند. ورشکستگی شرکت های بزرگ در ابتدای قرن حاضر، موجب شد تا موضوع قابلیت اتکای صورت های مالی، مورد توجه افکار عمومی واقع شود. با این که مسئولیت اصلی تهیه ی صورت های مالی دقیق و عاری از خطا و اشتباه به عهده ی هیات مدیره ی شرکت ها است؛ اما این ورشکستگی ها، سوال های زیادی درباره ی کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسان به وجود آورد. قانون گذاران و تدوین کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی در تلاش هستند تا از طریق وضع قوانین موثر بر استقلال حسابرسان، کیفیت حسابرسی را افزایش دهند. تغییر حسابرس^۶، از موضوعاتی است که قانون گذاران توجه ویژه ای به آن نشان داده اند؛ بنابراین به منظور توسعه مبانی نظری پژوهش در حوزه حسابرسی به ویژه عوامل موثر بر تغییر حسابرس، انجام پژوهشی در این زمینه ضروری است.

پیشینه داخلی

مسیح آبادی و آتشی گلستانی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «فرضیه ها و پیامدهای تغییر حسابرس» ابتدا فرضیه های وابستگی اقتصادی حسابرس و حفظ شهرت از دیدگاه نظری و تجربی توضیح و انواع تغییر اختیاری و اجباری حسابرس طبقه بندی شده است. سپس تحلیلی از اثر تغییر حسابرس بر هزینه های حسابرسی، عملکرد شرکت، کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس به طور جداگانه انجام شده است. با بررسی ادبیات در این زمینه نتیجه گیری می شود که احتمالاً پیامد تغییر حسابرس به دلایل تغییر و انگیزه های مدیران و حسابرسان بستگی دارد.

محمدی و یساقی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان تاثیر چرخش های اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی بر میزان نقدشوندگی سهام و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفته است. در تحقیق حاضر اطلاعات مورد نیاز نیز از گزارشهای مالی جمع آوری شده است. در این تحقیق، اطلاعات مالی مربوط به شرکت های پذیرفته شده های در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفت که چرخشهای داوطلبانه و اجباری تجربه کرده اند. سطح عدم تقارن اطلاعاتی شرکت ها با استفاده از چهار سنجح حجم معاملات، نوسان قیمت سهام، تعداد روزهای معاملاتی و عمر شرکت و میزان نقدشوندگی سهام شرکتها با استفاده از معیار نرخ گردش اندازه گیری شد. با استفاده از اطلاعات ۹۰ شرکت طی فاصله زمانی سالهای ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ نتایج این تحقیق نشان میدهد که چرخش اجباری حسابرس بر میزان نقدشوندگی سهام تاثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین شاخص عدم تقارن اطلاعاتی که ترکیبی از چهار سنجح انتخابی است، با چرخش حسابرس رابطه معناداری ندارد.

احد پور و ایمان زاده (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان بررسی رابطه بین ارزیابی میزان تاثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می باشد. با توجه به فقدان اجماع عمومی

⁶ - Auditor tenure

بر سر تاثیر چرخش حسابرس بر کیفیت حسابرسی در ادبیات حسابداری، قانون گذاران و کاربران صورت های مالی علاقه مند به دانستن این موضوع هستند که آیا کاهش چرخش حسابرس می تواند باعث کاهش کیفیت حسابرسی شود در واقع، یکی از شاخص های اندازه گیری کیفیت حسابرسی و توانایی نظارت آن، دوره تصدی حسابرس است. هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بیشتر تر شده و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد. جامعه آماری در این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۶ بوده که با توجه به انتخاب نمونه ها از روش حذف سیستماتیک تعداد ۶۸ شرکت به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته شد. این تحقیق از نوع شبه تجربی است و از نظر هدف کاربردی می باشد، همچنین به منظور جمع آوری داده ها و اطلاعات از روش میدانی (بانک های اطلاعاتی و نرم افزار ره آورد نوین) استفاده شده است. نتایج تحقیق نشان می دهد که یک رابطه مثبت و معنی دار بین چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت در شرکت ها وجود دارد.

نوری و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان، تاثیر تغییر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه قرار گرفته است. پژوهش حاضر از نوع توصیفی کاربردی بوده و اطلاعات مورد نیاز برای مبانی نظری با روش کتابخانه ای و داده های پژوهش، با استفاده از گزارشهای مالی شرکتهایی که تغییرات اختیاری و اجباری حسابرسان را در بازه زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ تجربه نموده اند، گردآوری شده است. پس از آزمون دو فرضیه پژوهش برای ۹۶ شرکت موردنظر، نتایج نشان داد بین تغییر اجباری حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی دار و منفی وجود دارد، اما بین تغییر اختیاری حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی دار و مثبت مشاهده شد.

هاشمی نیا و حیرانی (۱۳۹۹) در پژوهشی با عنوان تاثیر چرخش اجباری حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران میباشد. جهت انجام بررسی های مورد نظر، ۸۶ شرکت موجود در بورس اوراق بهادار در طی سال های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ به عنوان نمونه انتخاب شده و برای آزمون فرضیه ها از روش داده های ترکیبی (تابلویی) استفاده شده است. نتایج نشان داد که چرخش موسسه حسابرسی تاثیر مثبت و معنیداری بر کیفیت حسابرسی دارد؛ به عبارت دیگر تغییر موسسه حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی می شود.

پیشینه خارجی

هولووچزاک و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «آزمون واکنش بازار به تغییر حسابرس: مقایسه ای از طبقه بندی کننده یادگیری ماشین» به این نتیجه رسیدند که تکنیک های یادگیری ماشین عملکرد مناسبی در پیش بینی واکنش بازار به تغییر حسابرس دارند.

فرگوسن و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «واکنش بازار به تغییر حسابرس تحت قوانین و مقررات و استراتژی های مبتنی بر بازار» به این نتیجه رسیدند که شواهد واضحی در خصوص واکنش بازار به تغییر حسابرس بدست نیامد به عبارت دیگر از دیدگاه بازار تغییر حسابرس دارای محتوای اطلاعاتی نیست.

قیرنی و استوارت (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ویژگی های صنعت صاحبکار و تغییر حسابرس» به این نتیجه رسیدند که پیچیدگی استانداردهای حسابداری بر تغییر حسابرس تأثیر منفی دارد در حالی که رقابت بازار محصول بالاتر و همگنی

عملیاتی بالاتر صنعت بر تغییر حسابرس تأثیر مثبتی دارد.

بیتی (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ویژگی های کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس» به این نتیجه رسیدند که استقلال و خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند.

فرضیات تحقیق:

فرضیه اصلی:

ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

فرضیه فرعی

۱: استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

۲: خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

۳. روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر روابط همبستگی است، زیرا از یک طرف وضع موجود را بررسی می کند و از طرف دیگر، رابطه بین متغیرهای مختلف را با استفاده از تحلیل رگرسیون، تعیین می نماید. جامعه آماری پژوهش حاضر، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که طی یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ مورد بررسی قرار گرفت و برای تعیین نمونه آماری، از روش حذف سیستماتیک استفاده شد و شرکت های جامعه آماری که شرایط زیر را دارا باشند به عنوان نمونه آماری انتخاب و مابقی حذف شدند.

۱. سال مالی شرکت منتهی به تاریخ پایان اسفند ماه هر سال باشد و شرکت طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداده باشند.
۲. شرکتهای تحت بررسی جزء شرکتهای سرمایه گذاری، هلدینگ و واسطه گری مالی نباشند.
۳. معاملات سهام شرکت به طور مداوم در بورس اوراق بهادار تهران صورت گرفته باشد و توقف معاملاتی بیش از سه ماه در مورد سهام یاد شده اتفاق نیفتاده باشد.

بنابراین تعداد ۱۳۸ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شدند که ۹۶۶ سال شرکت را شامل می شود. در این پژوهش اطلاعات مورد نیاز از طریق مطالعه کتابخانه ای، نرم افزار ((ره آورد نوین)) و سایت اینترنتی ((مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی سازمان بورس اوراق بهادار)) گردآوری شده است. جمع آوری اطلاعات از تجزیه و تحلیل داده ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام می شود. در بخش آمار توصیفی از شاخص های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار استفاده شده است و در بخش آمار استنباطی، به منظور تخمین مدل از تکنیک رگرسیون لجیت بهره گرفته می شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد. همچنین برای تجزیه و تحلیل داده ها و استخراج نتایج پژوهش، از نرم افزارهای Excel و Eviews#10 استفاده می گردد.

برای آزمون فرضیه از مدل آماری زیر (بیتی (۲۰۱۹)) استفاده شده است:

$$\text{Aud_Change}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{INDCOM}_{it} + \beta_2 \text{SEPCOM}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{LOSS}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{GROWTH}_{it} + \beta_8 \text{WEAKIC}_{it} + \beta_9 \text{RESTATE}_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در مدل فوق:

Aud_Change: تغییر حسابرس

INDCOM: استقلال کمیته حسابرسی

SEPCOM: خبرگی کمیته حسابرسی

SIZE: اندازه شرکت

ROA: بازده دارایی ها

LOSS: زیان

LEV: اهرم مالی

GROWTH: رشد شرکت

WEAKIC: ضعف کنترل داخلی

RESTATE: تجدید ارائه صورت های مالی

متغیر وابسته:

تغییر حسابرس (Aud_Change): یک متغیر ساختگی است در صورتی که حسابرس مستقل شرکت در سال جاری نسبت به سال قبل تغییر کرده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر تعلق می گیرد.

متغیرهای مستقل:

ویژگی های کمیته حسابرسی

استقلال کمیته حسابرسی (INDCOM): از طریق تقسیم تعداد اعضای مستقل (غیر موظف) کمیته حسابرسی بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی بدست می آید (شووبل، ۲۰۱۸).

خبرگی کمیته حسابرسی (SEPCOM): از طریق تقسیم تعداد اعضای دارای تخصص مالی (رشته حسابداری، مدیریت مالی، مهندسی مالی) کمیته حسابرسی بر تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی بدست می آید (شووبل، ۲۰۱۸).

متغیرهای کنترلی:

اندازه شرکت (SIZE): از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

بازده دارایی ها (ROA): از طریق تقسیم سود خالص بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

زیان (LOSS): یک متغیر ساختگی است در صورتی که شرکت زیان گزارش کرده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

اهرم مالی (LEV): از طریق تقسیم کل بدهی های شرکت بر کل دارایی های شرکت اندازه گیری می شود.

رشد شرکت (GROWTH): از طریق تقسیم تفاوت دارایی های سال جاری و سال قبل بر کل دارایی های سال قبل اندازه گیری می شود.

ضعف کنترل داخلی (WEAKIC): یک متغیر ساختگی است در صورتی که کنترل داخلی شرکت دارای ضعف باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد. اطلاعات مربوط به ضعف کنترل داخلی از گزارش حسابرس مستقل

استخراج می شود. در صورتی که حسابرس مستقل در گزارش حسابرسی به ضعف کنترل داخلی اشاره کرده باشد مقدار این متغیر یک و در غیر اینصورت صفر تعلق می گیرد.

تجدید ارائه صورت های مالی (RESTATE): یک متغیر ساختگی است در صورتی که صورت های مالی شرکت تجدید ارائه شده باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر تعلق می گیرد.

۴. یافته های پژوهش

آمار توصیفی

در یک جمع بندی با استفاده مناسب از آمار توصیفی می توان ویژگی های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. پارامترهای مرکزی و پراکندگی به همین منظور به کار می روند. کارکردهای این معیارها این است که می توان خصوصیات اصلی مجموعه ای از داده ها را به صورت یک عدد بیان کنند و بدین ترتیب افزون بر آن که به فهم بهتر نتایج یک آزمون کمک می کنند، مقایسه نتایج آن آزمون را با آزمون ها و مشاهدات دیگر نیز تسهیل می نماید. در جدول (۱) برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها، شامل میانگین، میانه، حداقل مشاهدات، حداکثر مشاهدات و انحراف معیار ارائه شده است. به عنوان مثال با توجه به پنل الف نتایج نشان می دهد که میانگین رشد شرکت ۰,۱۹۵ می باشد که با توجه به انحراف معیار (۰,۲۳۷) از نوسان پذیری بالایی برخوردار است و میانگین اهرم مالی ۰,۵۸۱ می باشد که نشان دهنده این است که تقریباً ۵۸,۱٪ منابع مالی شرکت ها از طریق بدهی تأمین مالی شده است. میانگین بازده دارایی ها ۰,۱۰۵ می باشد که با توجه به انحراف معیار (۰,۱۱۹) از نوسان پذیری نسبتاً بالایی برخوردار می باشد. با توجه به پنل ب نتایج همچنین نشان می دهد که در ۲۶,۴٪ شرکت های مورد بررسی تغییر حسابرس رخ داده است و تقریباً ۱۲,۷٪ شرکت های مورد بررسی در دوره زمانی پژوهش زیان گزارش کرده اند.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

پنل الف: متغیرهای پیوسته						
انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	تعداد مشاهدات	نام متغیر
۰.۰۲۰	۰.۰۰۳	۰.۰۷۸	۰.۰۱۹	۰.۰۲۵	966	استقلال کمیته حسابرسی
۰.۳۰۵	۰.۰۶۹	۰.۹۹۳	۰.۶۳۹	۰.۵۹۹	966	خبرگی کمیته حسابرسی
۱.۴۹۵	۱۰.۴۹۳	۱۹.۷۷۴	۱۴.۱۲۸	۱۴.۳۰۶	966	اندازه شرکت
۰.۱۱۹	-۰.۰۸۹	۰.۳۷۲	۰.۰۸۶	۰.۱۰۵	966	بازده دارایی ها
۰.۲۲۷	۰.۱۱۳	۰.۹۷۸	۰.۵۹۱	۰.۵۸۱	966	اهرم مالی
۰.۲۳۷	-۰.۱۲۱	۰.۷۸۸	۰.۱۴۵	۰.۱۹۵	966	رشد شرکت
پنل ب: متغیرهای گسسته						
درصد	فراوانی	طبقه	نام متغیر			
۲۶.۴	۲۵۵	1	تغییر حسابرس			
۷۳.۶	۷۱۱	0				
۱۲.۷	۱۲۳	1	زیان			
۸۷.۳	۸۴۳	0				
۴۳.۶	۴۲۱	1	ضعف کنترل داخلی			
۵۶.۴	۵۴۵	0				
۶۳	۶۰۹	1	تجدید ارائه صورت های مالی			
۳۷	۳۵۷	0				

بررسی ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

شدت وابستگی دو متغیر به یکدیگر را همبستگی تعریف می کنیم. بطور کلی ضرایب همبستگی بین ۱- تا ۱ تغییر می کنند و رابطه بین دو متغیر می تواند مثبت یا منفی باشد. ضریب همبستگی یک رابطه متقارن می باشد، هر چه ضریب همبستگی به یک نزدیکتر باشد میزان وابستگی دو متغیر بیشتر است، این وابستگی به معنای رابطه علت و معلولی نیست و ضریب همبستگی حرفی از اینکه کدام علت و کدام معلول است به میان نمی آورد. با انجام آزمون همبستگی به بررسی ارتباط ابتدایی بین متغیرها می پردازیم و با توجه به نتایج می توان گفت بین متغیرها ارتباط وجود دارد و می توان به بررسی دقیق تر این روابط پرداخت.

جدول (۲): ضرایب همبستگی متغیرهای پژوهش

ردیف	متغیرها	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)	(۱۰)
(۱)	Aud_Change	1									
	احتمال	----									
(۲)	INDCOM	0.144	1								
	احتمال	0.0000	----								
(۳)	SEPCOM	0.084	-0.052	1							
	احتمال	0.0089	0.1094	----							
(۴)	SIZE	-0.083	0.009	0.019	1						
	احتمال	0.0101	0.7717	0.5497	----						
(۵)	ROA	-0.159	0.014	0.009	0.152	1					
	احتمال	0.0000	0.6584	0.7801	0.0000	----					
(۶)	LOSS	0.0180	-0.078	0.013	-0.085	-0.229	1				
	احتمال	0.0000	0.0151	0.6891	0.0084	0.0000	----				
(۷)	LEV	-0.024	-0.027	-0.001	0.016	-0.395	0.354	1			
	احتمال	0.4564	0.4036	0.9953	0.6254	0.0000	0.0000	----			
(۸)	GROWTH	0.153	0.037	-0.029	0.082	0.273	-0.131	-0.077	1		
	احتمال	0.0000	0.2512	0.3631	0.0111	0.0000	0.0000	0.0169	----		
(۹)	WEAKIC	0.033	-0.019	-0.021	-0.120	-0.025	0.065	-0.052	-0.019	1	
	احتمال	0.3126	0.5632	0.5070	0.0002	0.4413	0.0431	0.1053	0.5408	----	
(۱۰)	RESTATE	0.354	-0.042	0.089	-0.198	0.099	-0.081	-0.069	-0.112	-0.032	1
	احتمال	0.0000	0.1950	0.0058	0.0000	0.0019	0.0121	0.0327	0.0005	0.3195	----

با توجه به جدول (۲) نتایج بدست آمده از جدول ضریب همبستگی نشان می دهد که در سطح اطمینان ۹۵٪ زیان، رشد شرکت و تجدید ارائه صورت های مالی با تغییر حسابرس همبستگی مستقیم و معناداری دارند در حالی که اندازه شرکت و بازده دارایی ها با تغییر حسابرس همبستگی معکوس و معناداری دارند.

بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و کواریانس آن در طول زمان ثابت باقی بماند. به طور کلی اگر مبدأ زمانی یک متغیر، تغییر کند و میانگین و واریانس و کواریانس تغییری نکند، در آن صورت متغیرماناست و در غیر این صورت متغیر، نامانا خواهد بود. متغیرهایی که احتمال حاصل از آزمون آن ها، کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه صفر در مورد آن رد

شده و آن متغیر در سطح ماناست. در صورتی که بیشتر از ۵ درصد باشد، نامانا است. نتایج آزمون مانایی در جدول (۳) درج گردیده است. بر اساس آزمون «لین و چو»^۷ چون مقدار احتمال همه متغیرها کمتر از ۵ درصد بوده است، همه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی در دوره پژوهش در سطح پایا ۸ بوده اند پایایی بدین معنی است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش در طول زمان و کواریانس متغیرها بین سالهای مختلف ثابت بوده است. همانگونه که در جدول (۳) ملاحظه می شود همه متغیرها مانا هستند و نیازی به آزمون هم جمعی^۹ وجود ندارد.

جدول (۳): نتایج آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج	فیلیس-پرون		نتایج	دیکی فولر تعمیم یافته		متغیرها
	احتمال	آماره		احتمال	آماره	
مانا	0.0000	-63.8195	مانا	0.0000	-6.0327	تغییر حسابرس
مانا	0.0000	-26.8894	مانا	0.0000	-26.9673	استقلال کمیته حسابرسی
مانا	0.0000	-29.3904	مانا	0.0000	-29.4079	خبرگی کمیته حسابرسی
مانا	0.0000	-9.2075	مانا	0.0000	-6.1340	اندازه شرکت
مانا	0.0000	-15.0839	مانا	0.0000	-14.3858	بازده دارایی ها
مانا	0.0000	-22.0988	مانا	0.0000	-20.2268	زیان
مانا	0.0000	-12.4575	مانا	0.0000	-12.4798	اهرم مالی
مانا	0.0000	-27.9683	مانا	0.0000	-28.0732	رشد شرکت
مانا	0.0000	-11.4611	مانا	0.0000	-11.4641	ضعف کنترل داخلی
مانا	0.0000	-22.1750	مانا	0.0027	-3.8289	تجدید ارائه صورت های مالی

تخمین مدل و تجزیه و تحلیل نتایج

بعد از اینکه مانایی متغیرها مورد بررسی قرار گرفت، حال نوبت آن است که مدل پژوهش برآورد گردد. با توجه به باینری (صفر و یک) بودن متغیر وابسته پژوهش در مدل پژوهش، به منظور تخمین این مدل از تکنیک رگرسیون لجوجیت بهره گرفته می شود. برای اینکه در مدل رگرسیون خطی، تخمین زن های ضرایب رگرسیون، بهترین تخمین زن های بدون تورش خطی باشند، لازم است تا واریانس جزء خطای مدل ثابت باشد و بین متغیرهای توضیحی هم خطی وجود نداشته باشد.

۱- آزمون ثابت بودن واریانس جزء خطا (باقیمانده ها)

یکی از فروض رگرسیون خطی این است که تمامی جملات باقیمانده دارای واریانس برابر باشند. در عمل ممکن است این فرض چندان صادق نبوده و به دلایل مختلفی از قبیل شکل نادرست تابع مدل، وجود نقاط پرت، شکست ساختاری در جامعه آماری و ... شاهد پدیده ناهمسانی واریانس باشیم. در این مطالعه همانطور که ذکر شد به منظور تخمین مدل پژوهش از

⁷ - Levin, Lin & Chu.

⁸ - Stationarity

⁹ - Cointegration test

رگرسیون لجوجیت بهره گرفته شده است بنابراین هنگام تخمین مدل، گزینه وایت^{۱۰} نیز انتخاب شده است تا در صورت وجود ناهمسانی واریانس، این مشکل برطرف شود.

۲- آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی

هم خطی به معنای وجود رابطه شدید بین متغیرهای مستقل و کنترلی موجود در مدل می باشد. در صورت وجود هم خطی، ضرایب برآوردی الگو دارای خطای معیار بالایی خواهد بود و در نتیجه این مسأله باعث می شود که تعداد متغیرهای معنی دار در معادله کاهش یابد. در این معادله برای بررسی عدم وجود هم خطی از معیار عامل تورم واریانس^{۱۱} (VIF) استفاده شد. وقتی که شاخص تورم واریانس کمتر از ۱۰ باشد، نشان دهنده عدم وجود هم خطی می باشد. با توجه به جدول (۵) نتایج حاصل از این آزمون نشان می دهد؛ که میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی مدل پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

جدول (۵): نتایج حاصل از آزمون عدم وجود هم خطی بین متغیرهای توضیحی مدل پژوهش

متغیر	واریانس ضریب	عامل تورم واریانس
استقلال کمیته حسابرسی	۰.۴۲۰۱۴۹	۱.۰۱۳۱۲۴
خبرگی کمیته حسابرسی	۰.۰۰۱۸۸۵	۱.۰۱۲۸۹۴
اندازه شرکت	۰.۰۰۰۸۷۷	۱.۱۳۳۵۳۷
بازده دارایی ها	۰.۰۲۶۸۳۵	۲.۱۸۶۴۶۸
زیان	۰.۰۰۲۱۹۶	۱.۴۱۳۲۵۰
اهرم مالی	۰.۰۰۵۴۲۱	۱.۶۱۰۷۹۳
رشد شرکت	۰.۰۰۳۴۵۹	۱.۱۲۰۰۸۱
ضعف کنترل داخلی	۰.۰۰۰۷۲۷	۱.۰۳۶۰۷۴
تجدید ارائه صورت های مالی	۰.۰۰۰۸۳۱	۱.۱۲۰۹۷۲

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اصلی:

ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

فرضیه فرعی

فرضیه فرعی ۱: استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

فرضیه فرعی ۲: خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

¹⁰ - White

¹¹ - Variance Inflation Factor (VIF)

جدول شماره (۶): نتایج آزمون فرضیه ها

متغیر وابسته: تغییر حسابرس روش تخمین: رگرسیون لجیت				
سطح معناداری	آماره z	خطای استاندارد	ضریب	متغیرها
۰.۹۷۰۶	۰.۰۳۶۸۶۷	۰.۸۵۸۶۵۶	۰.۰۳۱۶۵۶	مقدار ثابت
۰.۰۰۱۶	۳.۱۶۷۷۱۰	۰.۱۸۸۰۸۷	۰.۵۹۵۸۰۵	استقلال کمیته حسابرسی
۰.۰۰۰۱	۳.۸۵۱۴۸۳	۰.۱۰۳۰۵۸	۰.۳۹۶۹۲۷	خبرگی کمیته حسابرسی
۰.۰۳۵۴	۲.۱۰۹۹۲۳	۰.۰۸۳۴۲۳	-۰.۱۷۶۰۱۵	اندازه شرکت
۰.۰۰۵۸	-۲.۷۷۱۴۷۳	۰.۲۰۳۳۹۶	-۰.۵۶۳۷۰۷	بازده دارایی ها
۰.۰۱۴۱	۲.۴۶۵۵۳۲	۰.۱۹۷۸۳۰	۰.۴۸۷۷۵۶	زیان
۰.۲۲۷۴	-۱.۲۰۸۸۷۴	۰.۲۲۸۷۰۲	-۰.۲۷۶۴۷۲	اهرم مالی
۰.۰۰۳۳	۲.۹۳۴۸۸۶	۰.۳۳۵۱۲۶	۰.۹۸۳۵۵۷	رشد شرکت
۰.۴۱۳۸	۰.۸۱۷۲۱۷	۰.۱۶۳۰۱۵	۰.۱۳۳۲۱۹	ضعف کنترل داخلی
۰.۰۰۲۷	۳.۰۱۶۳۵۴	۰.۲۸۶۲۸۱	۰.۸۶۳۵۲۴	تجدید ارائه صورت های مالی
	۰.۳۳۲			ضریب تعیین مک فادن
	۱۴۶.۶۴۸			آماره LR
	۰.۰۰۰۰			سطح معناداری (آماره LR)

فرضیه فرعی ۱: استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنادار دارد.

به منظور آزمون این فرضیه از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۶) بهره گرفته شده است. مقدار آماره نسبت راست نمایی (LR) در سطح اطمینان ۹۵ درصد بیانگر معناداری کلی مدل پژوهش است. نتایج مربوط به ضریب تعیین مک فادن نشان می دهد که تقریباً ۳۳٫۲ درصد تغییرات متغیر وابسته (تغییر حسابرس) به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می شوند. نتایج حاصل از متغیرهای کنترلی نشان می دهد که با توجه به آماره z در سطح اطمینان ۹۵ درصد اندازه شرکت و بازده دارایی ها بر تغییر حسابرس تأثیر منفی و معناداری دارند در حالی که زیان، رشد شرکت و تجدید ارائه صورت های مالی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند.

در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر استقلال کمیته حسابرسی، ۰.۵۹۵۸۰۵ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه فرعی ۱ را تأیید کرد. این امر به این معنی است استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ به عبارت دیگر، با افزایش استقلال کمیته حسابرسی، احتمال تغییر حسابرس افزایش می یابد.

فرضیه فرعی ۲: خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنا دارد.

به منظور آزمون این فرضیه نیز از نتایج تخمین مدل ارائه شده در جدول (۶) بهره گرفته شده است. در حالت کلی نتایج نشان می دهد که ضریب متغیر خبرگی کمیته حسابرسی، ۰,۳۹۲۹۶۷ بوده که نشان دهنده تأثیر مثبت آن بر تغییر حسابرس می باشد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، با توجه به آماره Z ضریب متغیر خبرگی کمیته حسابرسی، در مدل معنادار می باشد، با توجه به موارد فوق می توان در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه فرعی ۲ را تأیید کرد. این امر به این معنی است خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد؛ به عبارت دیگر، با افزایش خبرگی کمیته حسابرسی، احتمال تغییر حسابرس افزایش می یابد.

براساس فرضیه های پژوهش انتظار می رود که ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معناداری داشته باشد. به منظور آزمون این فرضیه، مدل رگرسیونی به روش لوجیت برآورد گردید که نتایج تخمین مدل، در جدول (۴-۵) ارائه گردیده است. با استفاده از آزمون Z معنی داری ضریب برآوردی متغیرهای ویژگی های کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس مورد بررسی قرار گرفت که نتایج حاکی از معنی داری ضریب برآوردی کلیه متغیرهای ویژگی های کمیته حسابرسی می باشد. همچنین احتمال آماره حداکثر راستنمایی نشان می دهد که کل مدل برآوردی معتبر است. در حالت کلی در سطح اطمینان ۹۵٪ نتایج نشان می دهد که استقلال و خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند. این یافته ها با نتایج پژوهش انجام شده توسط بیٹی (۲۰۱۹) مطابقت دارد. بیٹی (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ویژگی های کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس» به این نتیجه رسیدند که که استقلال و خبرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارند.

باتوجه به خلاصه نتایج ارائه شده در جدول فوق مشخص است که تخصص کمیته حسابرسی با تغییر حسابرس ارتباط مثبت و معناداری دارد. پژوهش هایی همچون ابرناسی و همکاران (۲۰۱۴) ابدو کادیر (۲۰۱۲) دوالیوان و همکاران (۲۰۱۰) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی تأثیر بسزایی در به موقع بودن گزارش های مالی شرکت ها از طریق افشای داوطلبانه شناسایی به موقع زیان ها کاهش هزینه حسابرسی و بهبود کیفیت حسابرسی دارد که به لحاظ مفهومی حامی نتایج این پژوهش است. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که بین استقلال و تغییر حسابرس در سالهای ابتدایی نیز ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. در این راستا نتایج پژوهش آسمن و کارمادین (۲۰۱۵) سولتانان (۲۰۱۵) سولتانان و ون درژان (۲۰۱۵) گیوه ولای (۲۰۱۱) ولاری دشت بیاض و اورادی (۱۳۹۵) حاکی از آن بود که استقلال اعضای کمیته حسابرسی از طریق تأثیر بردوره تصدی طولانی مدت حسابرسان و جلوگیری از احتمال روابط حسابرس - صاحبکار بر روی کیفیت حسابرسی و همچنین میزان محافظه کاری حسابداری تأثیر دارد.

۵. بحث و نتیجه گیری

یافته های فرضیه فرعی ۱ نشان می دهد که استقلال کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت دارد، انتخاب حسابرس توسط مجمع عمومی براساس پیشنهاد کمیته حسابرسی فرآیند مناسبی است مشروط بر اینکه اعضای کمیته حسابرسی هم از ویژگی های لازم طبق منشور کمیته حسابرسی برخوردار باشند. استقلال کمیته حسابرسی در تغییر حسابرس کمک می کند

تا در ارزیابی کار حسابرس توجه بیشتری داشته باشد و تحت نفوذ هیئت مدیره و غرض ورزی آن ها قرار نگیرد؛ بنابراین پیشنهاد می شود در تعیین و انتخاب اعضای کمیته حسابرسی دقت و نظارت جامع تری صورت پذیرد.

یافته های فرضیه فرعی ۲ نشان می دهد که خیرگی کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر مثبت دارد، بنابراین اگر اعضای کمیته حسابرسی دارای تجربه و تخصص حرفه ای باشد، به علت آگاهی و شناخت بهتر از حرفه حسابرسی، نقاط قوت و ضعف حسابرس را به درستی شناسایی می کند و در انتخاب حسابرس یا تغییر حسابرس موفق عمل خواهد کرد؛ بنابراین پیشنهاد می شود که کمیته حسابرسی برای آموزش و افزایش تخصص و دانش، اعضای خود را تشویق کند.

انتخاب حسابرس توسط مجمع عمومی براساس پیشنهاد کمیته حسابرسی فرآیند مناسبی است مشروط بر اینکه اعضای کمیته حسابرسی هم از ویژگی های لازم طبق منشور کمیته حسابرسی برخوردار باشند.

نتایج پژوهش حاضر حاکی از آن شد که بین ویژگی های کمیته حسابرسی و انتخاب حسابرس ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد بنابراین تأثیر گذاری کمیته حسابرسی بر تصمیمات مجمع رانسان می دهد؛ بنابراین پیشنهاد می شود در تعیین و انتخاب اعضای کمیته حسابرسی در شرکت ها نظارت جامع تری صورت پذیرد. از دیگر سو ارزیابی حسابرس توسط کمیته حسابرسی باید به همراه ارزیابی وی توسط جامعه حسابداران رسمی نیز صورت پذیرد چرا که همراه شدن این دو ارزیابی این اطمینان را حاصل می نماید که معیارهای مقرر در استانداردهای حسابرسی و رهنمودهای جامعه به وسیله اضخاص حرفه نیز صورت پذیرفته است و مواردی احتمالی همچون تضاد منافع به وجود نخواهد آمد. همچنین با توجه به اینکه غیر از تعداد جلسات کمیته حسابرسی سایر ویژگی ها تخصص کمیته حسابرسی بر تغییر حسابرس تأثیر معنی داری دارد بنابراین به هیئت مدیره شرکت ها پیشنهاد می شود که از اعضای مالی کمیته حسابرسی به طور مستمر گزارش های لازم را اخذ نموده و یکی از معیار های عملکرد آنان را تأثیر نظرات آنان در انعقاد قرارداد های حسابرسی نخستین و تغییر حسابرسان در نظر بگیرند.

نظارت حسابرسان سبب حصول اطمینان استفاده کنندگان از صورت های مالی و افزایش قابلیت اتکای سودهای گزارش شده می شود. با این حال نظارت حسابرسان همیشه یکنواخت نیست و با فقدان آشنایی حسابرس از فعالیت های صاحبکار تحت تأثیر قرار می گیرد. با در نظر گرفتن این واقعیت که حسابرسی با سایر مکانیزمهای حاکمیتی ارتباط دارد در این تحقیق به بررسی ارتباط و تأثیر یکی از این مکانیزمها بر کیفیت و نظارت حسابرسی یعنی ویژگی های کمیته حسابرسی پرداخته شد. برای این منظور با استفاده از دو ویژگی کیفی کمیته حسابرسی - یعنی تخصص - استقلال - به بررسی افزایش این ویژگی ها، پرداخته شد. یافته های تحقیق نشان داد که بین تخصص - استقلال دارای ارتباط مثبت و معنادار با تغییر حسابرس داشته است... مشابه حسابرسان کمیته های حسابرسی نیز از دانش و تخصص برخوردار بوده و استقلال آن هاست و می تواند از ناتوانی و شکست در گزارشگری مالی جلوگیری نماید (سرینواسان-۲۰۰۵- ابوتوهمکاران-۲۰۰۴) و سبب افزایش کیفیت حسابرسی و اطمینان بخشی شود (اتوراتو منرو-۲۰۰۷)

به منظور انجام پژوهش های آتی در ارتباط با این پژوهش، موضوعات زیر پیشنهاد می شود:

الف- بررسی تأثیر تغییر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی

ب- بررسی تأثیر ویژگی های صنعت بر تغییر حسابرسی

۶. منابع

- ۱) احد پور، امید، ایمان زاده، پیمان (۱۳۹۸). ارزیابی میزان تاثیر چرخش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی با در نظر گرفتن تغییر در مدیریت، کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری، اقتصاد و بانکداری در هزاره سوم، تهران، شرکت همایش آروین البرز.
- ۲) ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۸۴). نحوه تهیه و تنظیم صورت های مالی از مدارک ناقص. سازمان حسابرسی، چاپ ۱۱، ص ۶۴
- ۳) نوری، نسیم، سعید، نصیری، محمد سلیمانی و فاطمه رخشانی، ۱۳۹۸، "تاثیر تغییر اختیاری و اجباری حسابرسان مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی"، سومین کنفرانس ملی مطالعات نوین مدیریت و حسابداری در ایران، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی - سازمان همیاری شهرداری ها و مرکز توسعه خلاقیت و نوآوری علوم نوین
- ۴) هاشمی نیا، سیدمرتضی، حیرانی، فروغ (۱۳۹۹). تاثیر چرخش اجباری حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. اولین کنفرانس حسابداری و مدیریت،
- ۵) محمدی، سمیرا، یساقی، علی اکبر (۱۳۹۷). بررسی تاثیر تغییر اختیاری و غیراختیاری حسابرس بر روی نقدشوندگی و عدم تقارن اطلاعاتی سهام در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، کرج، دانشگاه جامع علمی کاربردی سازمان همیاری شهرداری ها
- ۶) مسیح آبادی، ابولقاسم، آتشی گلستانی، حجت اله (۱۳۹۶). "فرضیه ها و پیامدهای تغییر حسابرس". مطالعات حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۴، ص ۸۴-۶۹.
- ۷) ملکیان، اسفندیار، عبدی پور، فرازنده (۱۳۹۳). رابطه بین تغییر موسسه حسابرسی و گزارشگری سودهای محافظه کارانه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مرجع دانش، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری، شماره ۳۴، ص ۸۲-۶۱.
- 8) Arel, B., Brody, R.G., & Pany, K. (2005). Audit firm rotation and audit quality. *The CPA Journal*, 75(1), 36-39.
- 9) Beattie, Vivien. (2019). The Importance of Audit Firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies- *The Accounting Review* 84 (5)., Vol. 31 No. 2, pp. 167-188
- 10) Cairney. T. & Stewart. E.G. (2019) "Client industry characteristics and auditor changes", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 18 Issue: 2, pp.245-267, <https://doi.org/10.1108/RAF-01-2017-0017>
- 11) Cameran, M., Prencepe A., & Trombetta M. (2008). Earnings management, audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?. Working Paper, University Bocconi.
- 12) Collier, Paul. (1996). The rise of the audit committee in UK quoted companies: A curious phenomenon *Accounting, Business and Financial History*, 6 (2): 113-181.
- 13) Deli, N. Daniel and Gillan, Stuart L. (2000). On the demand for independent and active audit committees. *Journal of Corporate Finance*, 6 (2): 427-445.
- 14) Dezoort, F. Todd. And, S. Salterio. (2001). The Effectes of Corporate Governance Experience and Audit Knowledge on Audit CommitteeMembers Judgments, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(2),pp.31-47
- 15) Ferguson, A., Lam, P., Ma, N., Market Reactions to Auditor Switches under Regulatory Consent and Market Driven Regimes, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* (2018), doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.05.001>.

- 16) Gairney, Tim, Errol G. Stewart, (2019) "Client industry characteristics and auditor changes", Review of Accounting and Finance, Vol. 18 Issue: 2, pp.245-26
- 17) Holowczak R et al., Testing market response to auditor change filings: A comparison of machine learning classifiers, (2018), <https://doi.org/10.1016/j.jfds.2018.08.001>.
- 18) Lowensohn, S. H., Reck, J., Casterella, J. R., & Lewis, B. (2007). An Empirical Investigation of Auditor Rotation Requirements. <http://ssrn.com/abstract=1021789>.
- 19) Shockley, R.A. (1982). Perceptions of auditor independence: A conceptual model. Journal of Accounting, Auditing, and Finance, 5(2), 126-143.
- 20) Wilson, Earl R., Hay, Leon E. & Kattelus, Susan C (1999), Accounting for governmental and nonprofit entities, Irwin: McGraw-Hill
- 21) Vera-Munoz, Sandra C. (2005). Corporate governance reforms Redefined expectations of audit committee responsibilities and effectiveness. Journal of Business Ethics, 62(2): 1-27.



The effect of audit committee characteristics on auditor change

Hamid ostovari¹
Maryam Safarpour^{*2}
Farzin khoshkar³

Date of Receipt: 2021/07/23 Date of Issue: 2021/08/29

Abstract

The purpose of this study is to investigate the effect of the characteristics of the audit committee on the change of auditor. This research is a descriptive research in terms of applied purpose and in terms of nature with emphasis on correlation relations. The data required to calculate the research variables have been extracted from the "Rahavard Novin" database. In order to achieve this goal, 966 years-companies (138 companies for seven years) observations collected from the annual financial reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange during the period 2013 to 2019 have been tested. Findings show that the independence and expertise of the audit committee have a positive and significant effect on the change of auditor.

Keywords

characteristics of the audit committee, Auditor change

1. Master of Auditing student, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (ostovari.h@hnhk.ac.ir)
2. Lecturer of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (M.safarpour@hnhk.ac.ir)
3. Lecturer of accounting and management group, Naser Khosrow Higher Education Institute, Saveh, Iran (f.khoshkar@hnhk.ac.ir)

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
رتال جامع علوم انسانی