



Investigating the Moderating Impact of the Audit Clients' Importance on the Relationship between Change of auditor's opinion and Partner-Level Turnover

Behzad Bahmandoost¹, Reza Ganjipoor², Hamid Zarei³, Hosein Jafari Jam⁴, Alireza Momtazian⁵

Received: 2022/02/18

Approved: 2022/03/12

Research Paper

Abstract

The primary purpose of this study is to investigate the relationship between audit opinion shopping and partner-level turnover in the Tehran Stock Exchange. Next, the moderating impact of the audit clients' importance on this relationship is measured; in the present study, 143 companies of Tehran Stock Exchange have been selected as a statistical sample in the period of 2014–2021 (total of 1143 observations) according to the characteristics of the research. The method of the present study is theoretical, descriptive-documentary which is a post-event study using logistic regression and combined data to explain and measure the assumed models. The key findings of the present study show that audit opinion shopping maintains a significant relationship with the partner-level turnover and thus enriches the basic literature of audit opinion shopping in Iran. Also, audit clients' importance can not moderate this relationship, because of inappropriate disclosure of the audit fee variable in some companies, which carry out an important role in measuring the variable of audit clients' importance.

Key Words: Audit Clients' Importance, Change of auditor's opinion, Audit Fee, Partner Level Turnover, Tehran Stock Exchange

doi: 10.22034/JPAR.2022.549057.1077

1. Msc in Accounting, Hafez Institute of Higher Education in Shiraz, Fars, Iran.

Bahmandoost_behzad@yahoo.com

2. Msc in Accounting, Marvdasht Branch, Islamic Azad University, Fars, Iran. ganjipoor_r@yahoo.com

3. Msc in Accounting, University of Sistan and Baluchistan, southern Khorasan, Iran, Corresponding

Author. hamidzarei@pgs.usb.ac.ir

4. Msc in Accounting, University of Sistan and Baluchistan, southern Khorasan, Iran.

Hjj.accountant@pgs.usb.ac.ir

5. P.H.D of Accounting, Hafez Institute of Higher Education in Shiraz, Fars, Iran.

ar.momtazian@yahoo.com

<http://article.iacpa.ir>

بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهار نظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

بهزاد بهمن‌دوست^۱، رضا گنجی پور^۲، حمید زارعی^۳، حسین جعفری جم^۴، علیرضا ممতারیان^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۱

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

هدف اولیه‌ی پژوهش حاضر، بررسی رابطه‌ی بین تغییر اظهار نظر حسابرسی با چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران است. سپس تأثیر تعدیل‌کننده اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی مذکور سنجش می‌شود. در پژوهش حاضر تعداد ۱۴۳ شرکت بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش حذف سامانمند به‌عنوان نمونه‌ی آماری در بازه‌ی زمانی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ (در مجموع ۱۱۴۳ مشاهده) با توجه به ویژگی‌های پژوهش انتخاب شده است. روش انجام پژوهش از دیدگاه نظری، توصیفی اسنادی و از نظر آماری، کاربردی پس‌رویدادی است و با استفاده از رگرسیون لجستیک و داده‌های ترکیبی به تبیین و سنجش مدل‌های مفروض پرداخته شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد تغییر اظهار نظر حسابرسی با چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی حداقلی (با اطمینان ۹۰ درصد) و معناداری دارد و بدین‌وسیله ادبیات ابتدایی تغییر اظهار نظر حسابرسی را در ایران غنی می‌سازد. هم‌چنین اهمیت صاحب‌کار نمی‌تواند رابطه‌ی مذکور را تعدیل نماید. از مهم‌ترین دلایل عدم تعدیل این رابطه می‌توان به افشای نامناسب متغیر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در برخی شرکت‌ها اشاره نمود که در محاسبه‌ی متغیر اهمیت صاحب‌کار نقش بسزایی دارد.

واژه‌های کلیدی: اهمیت صاحب‌کار، تغییر اظهار نظر حسابرسی، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران.

10.22034/IPAR.2022.549057.1077

bahmandoost_behzad@yahoo.com
ganjipour_r@yahoo.com
hamidzareii@pgs.usb.ac.ir
hjj.accountant@pgs.usb.ac.ir
ar.momtazian@yahoo.com
http://article.iacpa.ir

۱. کارشناس ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، فارس، ایران
۲. کارشناس ارشد حسابداری، مرودشت، دانشگاه آزاد اسلامی، فارس، ایران
۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، فارس، ایران (نویسنده مسئول)
۴. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه سیستان و بلوچستان، خراسان جنوبی، ایران
۵. دکتری حسابداری، موسسه آموزش عالی حافظ شیراز، فارس، ایران

۱- مقدمه

بسیاری از صاحب‌نظران اذعان دارند حسابداران افرادی حرفه‌ای هستند و در نتیجه موظفانند به استانداردها و شیوه‌های اخلاقی پای‌بند باشند. تحقیقات انجام شده توسط روانشناسان نشان می‌دهد مردم برای طیف وسیعی از امور در جستجوی نظرات حرفه‌ای دوم هستند. برای نمونه زمانی که یک بیمار با عمل جراحی بزرگ مواجه است، نظر سایر اهالی حرفه در قالب روش‌های استاندارد نیز ملاک عمل خواهد بود. بدیهی است این سناریو در حرفه‌ی حسابداری نیز اعمال شود (هندریکسون، اسپهبدی، ۱۹۹۱). در همین راستا نقش حسابرسی اعتبار بخشیدن به صورت‌های مالی و در نتیجه بالا بردن تأثیرگذاری گزارش‌های حسابداری است که سیستم اقتصادی هر کشوری به آن وابسته است (گراچ، ۲۰۰۱؛ بورک و لی، ۲۰۱۵). از این رو می‌توان اذعان داشت صورت‌های مالی حسابرسی شده به وسیله‌ی حسابرسان مستقل، وسیله‌ی بسیار مناسبی در انتقال اطلاعات قابل اتکا است. استقلال حسابرسی می‌تواند به‌عنوان احتمال توأم این که حسابرسی نقصی را کشف و در گزارش‌های مالی گزارش نماید، تعریف شود و حسابرسی مستقل شایسته‌ترین شخص برای اظهارنظر درباره‌ی قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی واحد اقتصادی می‌باشد (دی آنجلو، ۱۹۸۱). شایستگی حسابرسی به این دلیل است که وی فردی مستقل بوده و حسابرسی را طبق استانداردهای حسابرسی انجام می‌دهد تا اطمینان یابد اقلام صورت‌های مالی مطابق استانداردهای حسابداری تهیه شده است. بنابراین حسابرسی به ادعاهایی اعتبار می‌بخشد که توسط شخص دیگری در قالب صورت‌های مالی تهیه شده و بدین وسیله قابلیت اتکای اطلاعات به کار رفته در تصمیمات اقتصادی را افزایش می‌دهد (امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵؛ دهمرده قلعه نو و همکاران، ۱۳۹۸).

اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکای به‌دست‌آمده از سیستم گزارش‌گری جامع و مناسب، از ارکان اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و تصمیم‌گیری در مورد مبادله‌ی اوراق بهادار منتشره از سوی آن به حساب می‌آید. در جوامع حرفه‌ای امروز از دید استفاده‌کنندگان، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می‌شوند که یک سازمان مستقل بر فرآیند گزارش‌گری آن‌ها و مرکز ثقل این فرآیند، یعنی صورت‌های مالی نظارت کند. این‌گونه سازمان‌های مستقل، مؤسسه‌های حسابرسی و شرکای آن‌ها هستند که عمدتاً در واحدهای تجاری با انجام فرآیند حسابرسی، ساختار کنترل داخلی واحد گزارش‌گر و محصول نهایی این سیستم کنترل داخلی، یعنی صورت‌های مالی آن را مورد بررسی و نظارت قرار می‌دهند. حسابرسان مستقل به دلیل ارائه‌ی خدمات حسابرسی، نقش مهمی در جهت حفظ منافع عمومی در بازارهای سرمایه ایفا می‌کنند. گزارش‌های حسابرسی یکی از مواردی است که به‌عنوان راهنمای سرمایه‌گذاران در هنگام تصمیم‌گیری استفاده می‌شود و کیفیت پایین این گزارش‌ها می‌تواند به تخصیص اشتباه منابع در جامعه منجر شود. ایفای نقش به‌عنوان حافظ منافع جامعه مستلزم این است که حسابرسی در مقابل صاحب‌کار خود مستقل باقی بماند. در حقیقت کیفیت و اعتبار گزارش حسابرسی به میزان استقلال حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی از صاحب‌کار خود بستگی دارد اما در عمل، نفوذ مدیریت شرکت مورد

رسیدگی بر مسائل مربوط به انتخاب و ارائه‌ی اطلاعات به حسابرس، به همراه انگیزه‌های بالای مدیریت برای دستیابی به اهداف تعیین شده یا عبور از آن‌ها، موانع مهمی بر سر راه مستقل باقی ماندن حسابرسان محسوب می‌شوند. با این حال، بسیاری از تحقیق‌های تجربی انجام شده نشان داده‌اند که به‌طورمعمول حسابرسان مستقل قادر به کشف اشتباهات و تخلفات در سیستم مالی شرکت مورد رسیدگی هستند (چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ ونس ترائلن، ۲۰۰۰).

انگیزه انجام پژوهش حاضر به‌واسطه‌ی نتایج به‌دست‌آمده از مطالعات انجام شده در سایر کشورها است که نشان می‌دهد اهمیت صاحب‌کار می‌تواند رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰، گاگانیس و همکاران، ۲۰۰۷). در همین رابطه و در سال‌های اخیر موضوع تغییر اظهارنظر حسابرسی، استقلال حسابرسان و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به دلیل رسوایی‌های زیاد حسابداری که در واقع منتسب به ضعف حسابرسی است، بسیار مورد توجه بوده است. نظریه‌های اقتصادی نظیر نظریه‌ی حفظ شهرت و نظریه‌ی وابستگی اقتصادی نیز نشان می‌دهد انگیزه‌ی حسابرسان برای زیر پاگذاری استقلالشان یا فروش اظهارنظر حسابرسی با اهمیت صاحب‌کار مرتبط می‌باشد (امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵؛ چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ زارعی و همکاران، ۲۰۲۰).

با توجه به مطلب فوق در این پژوهش ابتدا به دنبال بررسی این موضوع هستیم که آیا بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد؟ بنابراین با توجه به پیشینه‌ی تجربی موجود در خارج از ایران و در زمینه‌ی رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، ابتدا رابطه‌ی بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش سنجش می‌شود. برخی مطالعات پیشین تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر اعتباربخشی مشکوک به صورت‌های مالی را تأیید نموده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۶) که خود گواهی بر نقش‌آفرینی این متغیر بر رابطه‌ی مفروض بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش خواهد بود. از این رو با عنایت به این‌که مطالعات بسیار کمی تأثیر اهمیت صاحب‌کار را بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در کشورهای در حال توسعه نظیر ایران سنجیده‌اند، پژوهش حاضر این شکاف اطلاعاتی را با ارائه‌ی شواهدی در مورد نقش تعدیل‌کننده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیری تأثیرگذار بر رابطه‌ی میان متغیرهای مستقل و وابسته پر خواهد نمود.

از این رو پرسش اصلی پژوهش حاضر به شرح ذیل ارائه می‌شود:

آیا اهمیت صاحب‌کار رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را تعدیل می‌نماید؟

لزوم انجام پژوهش حاضر از آنجا است که تاکنون کم‌تر پژوهشی تأثیر تغییر اظهارنظر حسابرسی بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را با تأکید بر اهمیت صاحب‌کار مورد آزمون قرار داده و در ایران نیز هر سه متغیر پژوهش حاضر کم‌تر مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین

اعتباربخشی به صورت‌های مالی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران جهت تداوم فعالیت این شرکت‌ها اهمیت بسزایی دارد، همان‌گونه که جلوگیری از بروز اعمال متقلبانه، نه‌تنها در ایران بلکه در سطوح بین‌المللی نیز شایان توجه بوده است. از این‌رو در پژوهش حاضر تلاش می‌شود ضمن غنی نمودن پیشینه‌ی موجود، این شکاف اطلاعاتی نیز پر شود. چراکه در صورت معنادار شدن روابط موردنظر، لزوم توجه به نتایج این پژوهش بیش‌ازپیش احساس می‌شود. هم‌چنین با توجه به این‌که فعالیت مؤسسات حسابرسی در ایران از شفافیت کم‌تری برخوردار است و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به‌جز در موارد چرخش اجباری افشا نمی‌شود، بررسی همبستگی بین متغیرهای پژوهش ضرورت خواهد داشت.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱- تغییر اظهارنظر حسابرسی

محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحب‌کار اظهارنظر می‌کنند. شهادت دهی حسابرسان در قالب اظهارنظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهارنظر و عقیده‌ی حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. بنابراین مهم‌ترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه‌ای حسابرس، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره‌ی مطلوبیت صورت‌های مالی است (التونیب و همکاران، ۲۰۰۸؛ دهمرده قلعه نو و همکاران، ۱۳۹۹). حساس یگانه (۱۳۸۴) اظهارنظر حسابرس را مجموع قضاوت‌های حرفه‌ای، تصمیم‌گیری‌ها و توجیه‌های حسابرس به‌صورت فشرده به‌عنوان نظر کارشناسی و حرفه‌ای تعریف می‌کند. حسابرسی گردآوری شواهد و انجام قضاوت‌های گسترده در انطباق صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. بر اساس آیین رفتار حرفه‌ای، حفظ اعتماد عمومی به حرفه‌ی حسابرسی زمانی میسر است که حسابداران رسمی خدمات خود را در سطحی ارائه کنند که شایسته‌ی اعتماد جامعه باشند. از این‌رو خدمات حسابداران رسمی از جمله اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی باید در بالاترین سطح ممکن و با رعایت ضوابطی ارائه شود که تداوم انجام این خدمات با کیفیت مناسب را تضمین کند.

شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه‌ی حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیش‌تر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرسان، شریک مؤسسه‌های حسابرسی و اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) شده است. هم‌چنین این نگرانی را به وجود آورده است که خصوصی‌سازی حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث ظهور پدیده‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی شود (بنی مهد، ۱۳۹۰). اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بدانیم، در آن صورت ظهور پدیده‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی، می‌تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه‌ی حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتباربخشی به صورت‌های مالی به‌درستی ایفاء نماید، در آن صورت حسابرس وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده‌کنندگان اطلاعات به‌ویژه سرمایه‌گذاران

بالفعل، بالقوه و تهیه‌کنندگان اطلاعات، عمل نموده است. موضوع رقابت در حرفه‌ی حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که میان حق‌الزحمه‌ی حسابرِس و نوع اظهارنظر حسابرِس رابطه‌ی مستقیم وجود دارد (کریکس و همکاران، ۲۰۰۷). گریفین و همکاران (۲۰۱۱) اذعان داشته‌اند که حق‌الزحمه‌ی حسابرِس رابطه‌ی معنادار با عواملی چون نوع اظهارنظر حسابرِس، تغییر حسابرِس، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش‌های واحد تجاری و اندازه‌ی صاحب‌کار دارد. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) نشان دادند که میان حق‌الزحمه‌ی حسابرِس، اندازه‌ی صاحب‌کار، گزارش زیان توسط صاحب‌کار و سن شرکت مورد رسیدگی با صدور گزارش مقبول حسابرِس رابطه‌ی معنادار وجود دارد. به‌بیان‌دیگر، حق‌الزحمه‌ی حسابرِس رابطه‌ی مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرِس دارد. اندازه‌ی شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ی معکوس با گزارش مقبول حسابرِس دارد.

۲-۲- چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرِس

پیچیدگی قوانین گزارش‌گری و حسابداری، امکان تضاد بین حسابرسان و صاحب‌کاران را افزایش می‌دهد و اغلب ممکن است به کشانده شدن فرآیند حسابرِس به چانه‌زنی بین دو گروه یاد شده بینجامد. با توجه به این که در زمینه‌ی حسابرِس، ترازوی قدرت تقریباً همیشه به طرف صاحب‌کاران است، در صورت وجود مجادله بین حسابرِس و صاحب‌کار، مدیریت ممکن است از طریق تهدید به خاتمه‌ی کار با حسابرِس، وی را مجبور به پذیرش رویه‌های حسابداری کند. در صورتی که مدیریت در انجام این کار موفق نشود، با اعمال قدرت خود ممکن است حسابرِس را برکنار کرده و به دنبال حسابرِس انعطاف‌پذیرتری باشد. از این‌رو انتقادهایی وجود دارد مبنی بر این که افزایش چرخش حسابرِس در سال‌های اخیر، به توانایی حسابرِس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. از این‌رو بررسی پدیده‌ی چرخش حسابرِس و دلایل آن از اهمیت خاصی برخوردار بوده و درک عوامل توجیه‌کننده‌ی تقاضا برای حسابرِس ضروری است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹).

انتخاب حسابرِس می‌تواند یک تصمیم مهم در عمر شرکت باشد و چرخش حسابرِس می‌تواند نتیجه‌ی تغییر شرایط شرکت (یعنی عواملی که به عملکرد مؤسسه‌ی حسابرِس قبلی ربطی ندارد) مانند تغییر مدیریت عالی یا عدم توافق و مسائل خاصی باشد. بنابراین دلایل چرخش حسابرِس الزاماً به ویژگی‌های مؤسسه‌ی حسابرِس مربوط نمی‌شود و نیز الزاماً به انتخاب حسابرِس جدید ربطی ندارد (آروند، پازارس، ۱۹۹۷).

نکته قابل توجه این است که بحث در مورد چرخش حسابرِس شامل دو مقوله‌ی مجزا است: یکی چرخش در سطح شرکای حسابرِس و دیگری چرخش در سطح مؤسسه‌ی حسابرِس (همیلتون و همکاران، ۲۰۰۵). هرکدام از این اشکال می‌توانند تأثیرهای مثبت و منفی بر اجزای کیفیت حسابرِس داشته باشند. چراکه چرخش مؤسسه‌ی حسابرِس و شریک مؤسسه‌ی حسابرِس بر عناصر متعددی تأثیر می‌گذارد. این عناصر شامل ارتباط با صاحب‌کار و توجه به فرآیند حسابرِس

سال‌های قبل است (لی، ۲۰۰۷). چرخش مؤسسات حسابرسی یا شریک مؤسسه‌ی حسابرسی موجب قطع ارتباط بین حسابرس و صاحب‌کار شده و باعث خواهد شد که مدیریت نتواند با ایجاد ارتباط با حسابرس و تحت تأثیر قرار دادن حسابرسی، روی اثربخشی و کارایی فرآیند حسابرسی تأثیرگذار باشد.

۲-۳- چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان از جمله انرون و ورلدکام در آمریکا و پارلامات در اروپا نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. درحالی‌که مسئولیت اصلی تهیه‌ی صورت‌های مالی بر عهده‌ی مدیریت شرکت است اما در پی این وقایع انگشت اتهام به‌سوی حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که به‌طور عمومی از این وقایع به‌عنوان «شکست حسابرسی» یاد می‌شود. تلقی عموم این است که فقدان استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است. در پی این وقایع قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند. یکی از این قوانین چرخش مؤسسات و شریک حسابرسی بوده است (لی، ۲۰۰۷).

چرخش مؤسسات حسابرسی برای اولین بار در سال ۱۹۷۴ در کشور ایتالیا برای تعدادی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اجرا شد. پس از کشور ایتالیا از سال ۱۹۸۹ چرخش مؤسسات حسابرسی در اسپانیا برای دوره‌ای بیش از ۹ ساله الزامی شد. در کشور ژاپن قوانین جدیدی در مورد حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی توسط مراجع حرفه‌ای این کشور در سال ۲۰۰۳ تصویب و از اول ۲۰۰۴ لازم‌الاجرا شد. بر اساس این قوانین شرکای اصلی و سایر شرکای حسابرسی نمی‌توانند بیش از هفت دوره‌ی متوالی در حسابرسی یک شرکت مشارکت داشته باشند. هم‌چنین در کشور آلمان در سال ۲۰۰۳ به‌منظور حفظ منابع سرمایه‌گذاری بیانیه‌ی ۱۰ بندی را منتشر کرد که شامل کوتاه شدن دوره‌ی تصدی شرکا به پنج سال بود. به‌علاوه در آمریکا چرخش مؤسسات حسابرسی توسط قانون‌گذاران این کشور پذیرفته نشد ولی قانون چرخش شرکای حسابرسی هر ۵ سال یک‌بار توسط قانون‌گذاران این کشور به تصویب رسید (حساس یگانه، جعفری، ۱۳۸۹).

در ایران سازمان بورس اوراق بهادار تهران در راستای حمایت از حقوق و منابع سرمایه‌گذاران، سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالی بر امور بازار سرمایه مطابق مفاد تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۰ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه‌های مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ و ۱۳۹۲/۰۴/۳۱: «مؤسسات حسابرسی و شرکا یا مدیران مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند. پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص مذکور پس از سپری شدن حداقل

۲ سال از پایان دوره‌ی ۴ ساله‌ی مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا یا مدیران از مؤسسه‌ی قبلی، شریک یا مدیر مسئول کار در دوره‌ی ۴ سال قبل، نمی‌تواند تا ۲ سال با حضور به‌عنوان شریک یا مدیر در مؤسسه‌ی حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند».

با توجه به مطالب یاد شده می‌توان نتیجه گرفت که پدیده‌ی چرخش مؤسسات حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مانند تیغ دو لبه است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی را فراهم آورد و هم می‌تواند فلسفه‌ی وجودی حسابرسی را متزلزل کند. استفاده‌ی مفید و مؤثر از این پدیده به منظور افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه نیازمند شناسایی ابعاد وجودی آن و در نظر گرفتن تمهیدات مناسب در رابطه با تکرار این پدیده است.

۲-۴- اهمیت صاحب‌کار

اهمیت صاحب‌کار می‌تواند استقلال و در نتیجه کیفیت کار حسابرسان را تحت تأثیر قرار دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۰). طی سنوات گذشته، به دلیل رسوایی‌های زیاد حسابداری که منتسب به ناتوانی‌های حسابرسی شده، موضوع استقلال حسابرسان بسیار مورد توجه قرار گرفته است. نظریه‌های اقتصادی استقلال حسابرسان نشان می‌دهد که انگیزه‌ی حسابرسان برای زیر پاگذاری استقلالشان با اهمیت صاحب‌کار مرتبط می‌باشد (چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳). این عقیده وجود دارد که برخی منافع، روابط و فعالیت‌ها می‌توانند تهدیدی واقعی یا متصور برای استقلال حسابرسان باشند که از جمله می‌توان به حق انتخاب حسابرسان و پرداخت حق الزحمه‌ی وی توسط صاحب‌کار اشاره نمود (فغانی و همکاران، ۲۰۲۰). وابستگی اقتصادی حسابرسان به صاحب‌کار می‌تواند این تصور را ایجاد نماید که مدیریت صاحب‌کار قدرت نفوذ بر قضاوت‌های وی را دارد. در این ارتباط، گول و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیق خود دریافتند صاحب‌کارانی که از نظر اقتصادی برای حسابرسان مهم‌تر هستند، کیفیت حسابرسی کم‌تری دارند. هم‌چنین چن و همکاران (۲۰۱۰) با استفاده از یک نمونه از شرکت‌ها در کشور چین برای دوره‌ی قبل از وضع قانون حاکمیتی در سال ۲۰۰۱ نشان دادند که اهمیت صاحب‌کار به‌طور منفی با اظهار نظر تعدیل‌یافته‌ی حسابرسان وابسته می‌باشد. از سوی دیگر شواهد متضادی نیز وجود دارد که نشان می‌دهد استقلال حسابرسان تحت تأثیر اهمیت صاحب‌کار قرار نمی‌گیرد. ژو و ژو (۲۰۱۲) با استفاده از داده‌های مالی ۶ کشور آسیایی طی سال‌های ۱۹۹۴ تا ۲۰۰۱، نشان دادند حسابرسان کم‌تر احتمال دارد استقلالشان را برای صاحب‌کاران مهم، بعد از بحران مالی آسیا زیر پا گذارند. بدین ترتیب، دو دیدگاه متضاد در ارتباط با تأثیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان مطرح می‌باشد: نظریه‌ی حفظ شهرت و نظریه‌ی وابستگی اقتصادی.

تحقیقات گذشته نشان می‌دهند که با دریافت اظهار نظر تداوم فعالیت، صاحب‌کاران واکنش منفی بازار را تجربه می‌نمایند و ریسک ناتوانی تجاری افزایش می‌یابد. در تحقیقی مشخص شد متغیرهای مالی و اظهار نظر حسابرسان مستقل هر دو توانایی پیش‌بینی ورشکستگی در دوره‌ی

مالی آتی را دارند اما اظهارنظر حسابرس دارای برتری معناداری نسبت به متغیرهای مالی می‌باشد. در نتیجه صاحب‌کارانی که اظهارنظر تداوم فعالیت دریافت می‌نمایند بیش‌تر احتمال دارد که به امید کسب حسابرس انعطاف‌پذیرتر و دریافت گزارش مطلوب‌تر، حسابرس خود را تغییر دهند (گول و همکاران، ۲۰۰۳؛ لی، ۲۰۰۹). تأثیر از دست دادن یک صاحب‌کار مهم برای مؤسسات حسابداری با اهمیت می‌باشد. زیرا این امر می‌تواند درآمد این مؤسسات را به‌طور بااهمیتی کاهش دهد. کمیسون بورس و اوراق بهادار نیویورک (۲۰۰۲) بیان می‌کند اگر حق‌الزحمه‌ی یک حسابرسی بیش از ۱۵ درصد کل درآمد آن مؤسسه را تشکیل دهد، ممکن است استقلال آن را از بین ببرد. زیرا امکان دارد وابستگی مؤسسه‌ی حسابداری به یک صاحب‌کار یا صاحب‌کاران خاص خیلی زیاد شود (سجادی و همکاران، ۱۳۸۶).

۲-۵- نظریه حفظ شهرت

فونگ و همکاران (۲۰۱۶) در یک تحقیق بین‌المللی نشان دادند حساب‌برسان بیش‌تر احتمال دارد برای صاحب‌کاران به لحاظ اقتصادی مهم اظهارنظر مشروط صادر نماید خصوصاً برای حساب‌برسان بزرگ، صاحب‌کاران چندملیتی و در کشورهای با قوانین قوی‌تر که نشان می‌دهد حساب‌برسان نسبت به حفظ شهرتشان توجه دارند. کارسلو و پالمروز (۱۹۹۴) شواهدی ارائه نمودند که برای صاحب‌کاران ورشکسته، گزارش حسابداری تعدیل‌یافته‌ی گذشته می‌تواند ادعای شکایت علیه حساب‌برسان را تضعیف نماید. طبق این فرضیه، نتایج تحقیقات گذشته حاکی از عدم تأثیر منفی اهمیت صاحب‌کار بر کیفیت حسابداری می‌باشد؛ که به‌وسیله اظهارنظر حسابرس اندازه‌گیری شده است.

۲-۶- نظریه وابستگی اقتصادی

پرتفوی هر مؤسسه‌ی حسابداری از صاحب‌کارانی تشکیل شده است که هر کدام از اهمیتی خاص اما متفاوت برخوردار می‌باشند و هر حسابرس یا مؤسسه‌ی حسابداری سعی می‌کند صاحب‌کار خود را حفظ نماید. از آنجاکه اظهارنظر تعدیل‌شده یک خروجی قابل مشاهده و واضح از سیستم حسابداری می‌باشد و به دلیل تأثیرات منفی واکنش بازار و متعاقباً تصمیم صاحب‌کار مبنی بر تغییر حسابرس، حساب‌برسان ممکن است از انتشار این‌گونه گزارش‌ها جهت حفظ صاحب‌کاران مهم و بزرگ بپرهیزند. در واقع علی‌رغم مسئله‌ی حفظ شهرت برای مؤسسات حسابداری در عین حال به دلیل برخی فشارهای موجود ممکن است حسابرس برای حفظ صاحب‌کار مطابق میل آن اظهارنظر نماید (بلای، ۲۰۰۵).

چی و همکاران (۲۰۱۲) با استفاده از معیارهای مختلف استقلال حسابرس (شامل مدیریت سود، نوع اظهارنظر حسابرس و تمایل صاحب‌کاران به حصول سود هدف) نشان دادند شرکای مؤسسات حسابداری استقلال خودشان را به دلیل اهمیت صاحب‌کارانشان نقض می‌نمایند. البته این شواهد فقط در خصوص شرکای مؤسسات حسابداری غیربزرگ چهار حاصل گردید. حسین

و همکاران (۲۰۱۶) نیز با استفاده از دو معیار اظهارنظر تداوم فعالیت و قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری نشان دادند که وابستگی شریک حسابرسی به حق‌الزحمه دریافتی از شرکت‌های متعلق به شبکه (شرکت‌هایی که عضو کمیته‌ی حسابرسی و هم‌چنین حسابرسان یکسان دارند) کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. به‌طور کل، این سوءظن وجود دارد که منافع مالی حسابرسان ناشی از صاحب‌کارانشان (وابستگی مالی) بتواند به‌طور منفی استقلال آن‌ها و در نتیجه کیفیت حسابرسی را خدشه‌دار سازد (چن و همکاران، ۲۰۱۰).

۲-۷- رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

تغییر اظهارنظر حسابرسی در واقع حسابرسان را تشویق می‌کند به‌جای توجه به منافع سرمایه‌گذاران به منافع شرکت‌های حسابرسی شده که حق‌الزحمه‌ی آن‌ها را پرداخت می‌کنند، توجه نمایند. به لحاظ استراتژیکی شرکت‌ها با حسابرسانی که به‌احتمال کم‌تر فرض تداوم فعالیت را مورد توجه قرار می‌دهند، قرارداد انجام کار حسابرسی می‌بندند. این موضوع نیز اشاره به آن دارد که شرکت‌های ورشکسته به نحوی در خرید نظر حسابرسان درگیر می‌باشند. در همین راستا خرید حسابرسان یا شریک حسابرسی به عمل چرخش حسابرسان، به منظور دریافت اظهارنظر مطلوب در مورد یک رویه‌ی حسابداری خاص یا در مورد کل صورت‌های مالی است (علی‌زاده، ۱۳۹۷؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶). مشتری‌های حسابرسی یا در واقع صاحب‌کار به منظور اعتباربخشی به صورت‌های مالی، به دنبال حسابرسان مستقلی هستند که در زمینه‌ی صورت‌های مالی اظهارنظر می‌کنند. پژوهش‌های پیشین به این موضوع اشاره دارند که برخی صاحب‌کاران انگیزه‌هایی برای تغییر اظهارنظر حسابرسی به‌منظور موجه جلوه دادن فعالیت‌های شرکت دارند و از طرف دیگر برخی مطالعات صورت گرفته در کشورهایمانند چین، انگلستان و آمریکا بر وقوع و اهمیت این رخداد صحنه گذاشته‌اند و اذعان نمودند شرکت‌های حسابرسی به‌ویژه در سطح شریک حسابرسی اقدام به فروش اظهارنظر حسابرسی نموده‌اند (لینوکس، ۲۰۰۰؛ چن و همکاران، ۲۰۰۶).

شواهد مطالعات پیشین حاکی از آن است که برخی مدیران می‌توانند شرکت‌های حسابرسی را تحت فشار قرار دهند. برای نمونه، کارل باس یکی از اعضای گروه استانداردهای حرفه‌ای مؤسسه‌ی معروف آرتور اندرسن با اعمال فشار توسط مدیریت شرکت انرون، به‌عنوان شریک از گروه حسابرسی این شرکت حذف شد. زیرا او برخی از رویه‌های حسابداری شرکت بزرگ انرون را زیر سؤال برده بود (رغوان، ۲۰۰۲). قانون‌گذاران نیز به‌احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی اشاره می‌کنند. برای مثال، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی در سال ۲۰۰۳ پیشنهاد افشای نام شریک حسابرسی در شرکت‌ها را داده است. این هیئت حتی پیشنهاد می‌کند شرکت‌های حسابرسی گزارش ویژه‌ای ارائه دهند که مشخص کند به‌غیراز شرایطی که شریک حسابرسی به اجبار باید تغییر کند، در سایر موارد جایگزینی شریک حسابرسی علت و توضیحات آن تشریح شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های دولتی، ۲۰۱۱).

شرکای حسابرسی وقت و تلاش قابل‌توجهی را برای ارزیابی ریسک مشتری، مروری بر ارزیابی‌های انتقادی و برقراری ارتباط با مشتری صرف می‌کنند (هکنبرک، کی نیچیل، ۱۹۹۷) اما آن‌ها در توانایی و تمایل به تردید حرفه‌ای و مقاومت در برابر فشار مشتری متفاوت هستند. این توانایی‌ها و انگیزه‌های متفاوت شرکای حسابرسی، پیامدهای حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اخیراً گول و همکاران (۲۰۱۳) بیان کردند که شرکای فردی در تخصص، توانایی، مشخصات ریسک، سبک‌شناختی و معیارهای اخلاقی تفاوت دارند که در نتیجه منجر به کیفیت حسابرسی متفاوتی می‌شوند. این محققان با استفاده از داده‌های بایگانی‌شده نشان می‌دهند که برخی شرکای حسابرسی نسبت به نتایج حسابرسی کم‌تر محافظه‌کار هستند. به عبارت دیگر این شرکای حسابرسی تمایل بیشتری به اظهارنظر مقبول دارند و لذا امکان دارد که شرکت‌ها نظرات مطلوب‌تری از طریق اعمال نفوذ بر چرخش شریک حسابرسی به دست آورند.

شرکت‌های حسابرسی نیز ممکن است انگیزه‌های نسبتاً ضعیفی برای محدود کردن تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک داشته باشند (چن و همکاران، ۲۰۱۳). از این رو شرکت‌ها معمولاً انگیزه‌های قوی برای مطالبه‌ی حسابرسی باکیفیت بالا را ندارند (وانگ و همکاران، ۲۰۰۸). از طرفی تمایل به رقابت برای مشتریان حسابرسی در میان شرکت‌های حسابرسی بسیار زیاد است (یانگ، ۲۰۱۳) و این موضوع حفظ مشتریان را برای شرکت‌های حسابرسی دشوارتر می‌کند. از این رو شرکت‌های حسابرسی می‌توانند در صورت بروز اختلافات بین صاحب‌کار و حسابرسی، تحت فشار صاحب‌کار قرار گیرند تا شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را که اظهارنظر مقبول صادر نمی‌کند تغییر دهند. بنابراین شرکت‌های حسابرسی ممکن است انگیزه‌های کم‌تری برای کنترل تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک داشته باشند. زیرا مجازات اظهارنظر حسابرسی اشتباه (خطا) نسبتاً پایین است و چنین جرائمی اغلب شدید نیستند. برای مثال در برخی موارد مجازات مالی یک شرکت حسابرسی که اظهارنظر حسابرسی اشتباه (خطا) داشته است، معادل مبلغ حق‌الزحمه‌ی حسابرسی یک سال شرکت بوده است. اگرچه در برخی موارد نیز مجوز فعالیت شرکت حسابرسی باطل شده یا به حالت تعلیق درآمده است اما در این حالت نیز شرکای حسابرسی مؤسسه‌های مذکور غالباً با پیوستن به سایر شرکت‌های حسابرسی و هدایت صاحب‌کار پیشین خود به شرکت‌های جدید این قبیل مجازات را دور زده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

بر اساس استدلال‌های نظری و مروری بر مطالعات گذشته، فرضیه‌ی اول پژوهش به شرح زیر تدوین و در راستای نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) در این فرضیه انتظار وجود رابطه‌ی معنادار بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی وجود دارد. زیرا مطالعات پیشین شواهدی ارائه داده‌اند که شرکت‌ها اقدام به تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌نمایند. بنابراین متغیر تغییر اظهارنظر حسابرسی به‌عنوان یک متغیر توضیحی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شوند.

فرضیه‌ی اول: تغییر اظهارنظر حسابرسی بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی تأثیر معنادار و مستقیمی دارد.

۲-۸- اهمیت صاحب‌کار، تغییر اظهار نظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی با عنایت به این‌که شرکای حسابرسی در ایران موظف‌اند گزارش حسابرسی را امضا کنند و با توجه به نقش‌آفرینی شرکای حسابرسی در اعتباربخشی به صورت‌های مالی شرکت‌ها و همچنین با وجود محرک‌هایی نظیر بازار سرمایه‌ی غیرکارا، اجرای ناکارآمد قوانین و مقررات در بورس نوپای ایران، عدم وجود سازوکار مناسب برای کنترل کیفیت حسابرسی در ایران، وجود مؤسسات متعدد حسابرسی که منجر به شکل‌گیری رقابت شدید برای قرارداد بستن با مشتریان در حوزه‌ی فعالیت‌های حسابرسی در ایران می‌شود، احتمال تغییر اظهار نظر حسابرسی و تأثیرگذاری آن بر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی افزایش می‌یابد. همچنین در همین زمینه وجود شرکای حسابرسی با سطح سواد، تجربه و کیفیت حسابرسی غیرمشابه در یک شرکت حسابرسی، این امکان را به شرکت‌ها می‌دهد تا اظهار نظر حسابرسی را از طریق تحت فشار قرار دادن شرکت حسابرسی برای جایگزینی شرکای نسبتاً محافظه‌کار با شرکای کم‌تر محافظه‌کار تحت تأثیر قرار دهند. بنابراین انتظار می‌رود تغییر اظهار نظر حسابرسی در سطح شریک در بازار سرمایه‌ی ایران وجود داشته باشد.

همچنین شرکت‌های حسابرسی برای حفظ شهرت خود ممکن است در برابر تغییر اظهار نظر حسابرسی مقاومت نمایند اما احتمالاً میزان این مقاومت به ویژگی‌های صاحب‌کار نیز وابسته است. برای نمونه در بین مشتریان حسابرسی که از نظر اهمیت اقتصادی درجات گوناگونی دارند، این مقاومت می‌تواند متفاوت باشد. برای یک شرکت حسابرسی، وابستگی اقتصادی به یک مشتری خاص می‌تواند استقلال این شرکت حسابرسی را زیر سؤال ببرد (رینولد و فرانچیز، ۲۰۰۰). از این رو یک شرکت حسابرسی ممکن است نسبت به مشتریان مهم‌تر از نظر اقتصادی حساسیت بیشتری داشته باشد و اهمیت اقتصادی یک مشتری می‌تواند میزان فشار بر یک شرکت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد و در نهایت شرکت‌هایی که از نظر اقتصادی مهم‌تر هستند توانایی بیشتری برای تغییر شریک حسابرسی داشته باشند.

تصمیم در مورد چرخش شریک حسابرسی در نهایت توسط شرکت حسابرسی گرفته می‌شود. یک شرکت حسابرسی ممکن است همیشه با جایگزین کردن شریک حسابرسی هنگامی که شریک حسابرسی و صاحب‌کار اختلاف نظر دارند، موافق نباشد. حتی اگر شرکت حسابرسی به درخواست صاحب‌کار شریک حسابرسی را تغییر دهد، ممکن است لزوماً شریک جدید را با توجه به خصوصاتی که صاحب‌کار ترجیح می‌دهد انتخاب نکند. همچنین از آنجاکه شرکای حسابرسی از یک شرکت حسابرسی واحد هستند، شریک جایگزین به راحتی می‌تواند اطلاعاتی را در مورد امور حسابرسی و یا بی‌نظمی‌های شرکت از شریک قبلی به دست آورد. علاوه بر این با توجه به احتمال تعامل نزدیک بین شرکا، شریک جدید برای اعلام نظر، نظرات حسابرسی شریک قبلی را نیز مورد توجه قرار خواهد داد. از این رو صاحب‌کار به راحتی نمی‌تواند به تغییر اظهار نظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مبادرت ورزد (چن و همکاران، ۲۰۱۶).

مطابق مطالب فوق این احتمال وجود دارد که اهمیت صاحب‌کار برای شرکت حسابرسی حائز اهمیت باشد، چراکه این‌گونه شرکت‌ها بیش‌تر قادر خواهند بود بر شرکت حسابرسی فشار وارد کنند و به‌احتمال‌زیاد در تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک موفق‌تر هستند. از این‌رو به‌عنوان یکی از ویژگی‌های مهم منتسب به مشتریان حسابرسی، تأثیر تعدیل‌کننده‌ی متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی آزمون خواهد شد.

فرضیه‌ی دوم: اهمیت صاحب‌کار رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را شدت می‌بخشد.

۳- پیشینه‌ی پژوهش

در ادامه به چند مورد از تحقیقات انجام‌شده در داخل و خارج کشور اشاره می‌گردد. در داخل پژوهشی که صراحتاً به بررسی تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در ایران انجام شده باشد، مشاهده نشد. با وجود این پاره‌ای از پژوهش‌های تجربی که در زمینه‌ی متغیرهای پژوهش انجام شده و به نحوی به موضوع پژوهش ارتباط پیدا می‌کنند، ارائه می‌شود. شایان ذکر است نتایج برخی از پژوهش‌های آتی به‌منظور ایجاد پشتوانه برای به‌کارگیری متغیرهای این پژوهش بیان شده است.

سجادی (۱۳۸۶) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان پرداخته است. در این تحقیق تأثیر خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد از منظر حسابرسان مزبور ارائه‌ی خدمات غیرحسابرسی و وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحب‌کار از عوامل کاهنده‌ی استقلال حسابرس می‌باشند.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) پس از بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر اصلاح اشتباه‌های سنواتی مندرج در سرفصل تعدیلات سنواتی به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی، دریافتند چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

پورحیدری و مسجدی (۱۳۹۲) به بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اگر اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شود، چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد اما چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. هم‌چنین یافته‌های تحقیق حاکی از آن است که چرخش مؤسسات حسابرسی بر تعدیلات سنواتی تأثیری ندارد و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی باعث کاهش تعدیلات سنواتی می‌شود.

امیدفر و لاری دشت بیاض (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه‌ی بین اهمیت صاحب‌کار و

گزارش حسابرسی در بازار سرمایه‌ی ایران پرداختند. آن‌ها مطابق فرضیه‌ی حفظ شهرت دریافتند اهمیت اقتصادی صاحب‌کار با اظهارنظر مشروط حسابرسی رابطه‌ای مستقیم دارد. نتایج پژوهش آن‌ها از عدم تأثیر اهمیت صاحب‌کار بر استقلال حسابرسان در بازار سرمایه ایران حمایت می‌نماید. سجادی و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر چرخش حسابرسان در سطح شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند چرخش حسابرسان در سطح شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی با کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معنادار و معکوس دارد. به عبارت دیگر کیفیت خدمات حسابرسی مؤسسه‌های جدید در سال‌های ابتدایی پس از چرخش به دلیل عدم آشنایی کافی با فعالیت و صنعت صاحب‌کار کاهش می‌یابد اما این رابطه در سطح مؤسسه‌ی حسابرسی نسبت به سطح شریک حسابرسی معنادارتر است.

امیری و فخاری (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرسان مبتنی بر فن تحلیل ممیزی پرداختند. در این پژوهش آن‌ها شاخص ترکیبی جدیدی برای سنجش خرید اظهارنظر معرفی نموده و اذعان نمودند در شاخص ترکیبی پیشنهادی، معیار تغییر شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بیش‌ترین ضریب را به دست آورد. این موضوع نشان می‌دهد که تغییر شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، هزینه کم‌تری را تحمیل کرده و کم‌تر در معرض دید قرار می‌گیرد.

رستگاری و مهدوی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی اثر تعدیل‌کنندگی مستقیمی دارد. همچنین با افزایش (کاهش) تغییر اجباری و اختیاری مؤسسه‌ی حسابرسی، تمرکز بازار حسابرسی کاهش (افزایش) می‌یابد. بنابراین اهمیت صاحب‌کار و تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی عاملی مؤثر بر توزیع بازار بین مؤسسه‌های حسابرسی و در نتیجه تمرکز بازار حسابرسی است.

فریت و همکاران (۲۰۱۲) تأثیر چرخش شریک و مؤسسه‌ی حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در موقعیت‌های اجباری و اختیاری با هم مقایسه کردند. آن‌ها دریافتند بین چرخش شریک حسابرسی به صورت اجباری و چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی به صورت اختیاری با ارائه‌ی گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه‌ی مستقیم وجود دارد. همچنین بین چرخش اختیاری شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسه‌ی حسابرسی با اظهارنظر اصلاح شده حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

لینوکس و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی تأثیر چرخش حسابرسان در سطح مؤسسه و شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را بررسی نمودند و دریافتند بین چرخش و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی معنادار وجود دارد و تغییر اجباری شریک مؤسسه‌ی حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی به‌ویژه در سال‌های نزدیک به چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌شود.

چن و همکاران (۲۰۱۶) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر اهمیت مشتریان حسابرسی بر رابطه‌ی

بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی پرداختند. آن‌ها مطابق روش‌شناسی پژوهش لینوکس (۲۰۰۰) اذعان داشتند شرکت‌های چینی اقدام به تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسات حسابرسی می‌کنند. هم‌چنین در صورتی که اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بیش‌تر باشد، احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی بیش‌تر خواهد بود.

جویی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی مطابق چارچوب روش‌شناسی لینوکس (۲۰۰۰) به بررسی تغییر اظهارنظر حسابرسی به‌منظور دریافت گزارش مقبول و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌هایی که دچار بحران مالی هستند موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی مقبول شده‌اند و این موضوع موجب کاهش کیفیت حسابرسی شده است.

چن و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی تغییر اظهارنظر حسابرسی از طریق تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی پرداختند. آن‌ها اذعان داشتند صاحب‌کاران حسابرسی از طریق تغییر شرکت حسابرسی موفق به دریافت اظهارنظر حسابرسی مقبول می‌شوند. آن‌ها هم‌چنین اذعان داشتند شرکت‌هایی که از این طریق موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌شوند، کیفیت سود بالاتری را افشا می‌کنند.

گارسیا و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی مطابق روش‌شناسی لینوکس (۲۰۰۰) تغییر اظهارنظر حسابرسی توسط شرکت‌های اسپانیایی را در دو سطح شرکت و شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بررسی نمودند. آن‌ها اذعان داشتند شرکت‌ها از طریق تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی موفق به تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌شوند اما این موضوع در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی صادق نیست.

۴- روش تحقیق

این تحقیق رابطه تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را بررسی می‌کند. ضمن این‌که اثر تعدیل‌کننده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر این رابطه سنجش می‌شود. بنابراین این تحقیق از نظر اجرا توصیفی است. در مطالعه‌ی توصیفی بدون توجه به علل قضا یا در رویدادها، فقط چگونه بودن و کیفیت آن‌ها را بررسی و بیان می‌نمایند. تحقیق حاضر به دنبال کشف علت یک یا چند پدیده نیست بلکه قصد آن دارد که رابطه‌ی بین دو متغیر را با جمع‌آوری داده‌های مربوط توصیف نماید. هم‌چنین این تحقیق از نظر بررسی رابطه‌ی بین متغیرها در شاخه‌ی همبستگی قرار دارد. در این مطالعه هدف آن است که مشخص شود، آیا رابطه‌ای بین دو یا چند متغیر وجود دارد و اگر وجود دارد اندازه و حد آن چقدر است؟ علاوه بر این تحقیق حاضر از نظر هدف کاربردی می‌باشد. هدف از پژوهش‌های کاربردی، توسعه‌ی دانش کاربردی در یک زمینه‌ی خاص است و بیش‌تر بر مؤثرترین اقدام تأکید دارند و علت‌ها را کم‌تر مورد توجه قرار می‌دهند. پژوهش حاضر به دلیل این‌که در فاصله‌ی زمانی و طی یک دوره‌ی هشت‌ساله (۱۳۹۲ الی ۱۳۹۹) انجام خواهد شد، از نظر افق زمانی طولی می‌باشد و به دلیل این‌که داده‌های مورد استفاده، اطلاعات واقعی و تاریخی است می‌توان آن را از نوع پس رویدادی (نیمه تجربی) طبقه‌بندی کرد.

جامعه‌ی آماری این پژوهش کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

در این پژوهش، برای نمونه‌گیری از روش حذف سامانمند استفاده گردیده و حجم نمونه برابر با تعداد شرکت‌های موجود در جامعه‌ی آماری خواهد بود که دارای شرایط زیر باشند:

۱. قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته‌شده و تا سال ۱۳۹۹ در بورس فعالیت داشته‌اند.

۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد و در طول سال‌های مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.

۳. برخی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس شامل بانکها و مؤسسات مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های هلدینگ و مؤسسات بیمه که ساختار گزارش‌گری جداگانه‌ای دارند، از نمونه حذف میشوند.

۴. اطلاعات حسابرسی موردنیاز آن‌ها (به‌خصوص گزارش‌های چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی) در دسترس باشد.

۵. در طول سال‌های مورد بررسی معاملات سهام آن به‌استثنای دوره‌ی معمول برای برگزاری مجمع عمومی، متوقف نشده باشد.

پس از اعمال محدودیت‌های فوق تعداد جامعه‌ی آماری به ۱۴۳ شرکت تقلیل یافته و در نهایت تمام اعضای جامعه به‌عنوان نمونه‌ی آماری در نظر گرفته شده است که با توجه به دوره‌ی هشت ساله پژوهش (از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا انتهای سال ۱۳۹۹) تعداد ۱۱۴۳ مشاهده (سال-شرکت) می‌باشد.

۴-۱- روش گردآوری داده‌ها

در این پژوهش برای تبیین تئوری و ادبیات تحقیق از کتاب‌های درسی، مجلات، وبسایت‌های معتبر و پایان‌نامه‌های لاتین و فارسی مرتبط استفاده شده است. همچنین از آنجایی که روش انجام پژوهش کتابخانه‌ای بوده و با داده‌های واقعی شرکت‌ها سروکار دارد، برای فراهم کردن اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران از منابع مختلفی از جمله سایت اطلاع‌رسانی بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آورد نوین استفاده شده است.

۴-۲- مدل‌های تحقیق و متغیرهای آن‌ها

در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه‌ی اول پژوهش به پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶)، از مدل رگرسیونی ذیل استفاده خواهد شد:

رابطه‌ی (۱)

$$PTRSwith_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Opnshop_{i,t} + \beta_2 ROA_{i,t} + \beta_3 Loss_{i,t} + \beta_4 Ret_{i,t} + \beta_5 Growth_{i,t} + \beta_6 LEV_{i,t} + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 Ten_{i,t} + \beta_9 OCF_{i,t} + \beta_{10} ArInv_{i,t} + \beta_{11} Age_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_j IND + \varepsilon_{it}$$

شایان ذکر است مدل آزمون فرضیه‌ی اول پژوهش، پنل دیتای متوازن و رگرسیون لجستیک خواهد بود که در آن:

$PTRSwith_{i,t}$: معرف متغیر وابسته‌ی پژوهش یعنی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی است. در پژوهش حاضر جهت سنجش چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بر اساس پژوهش سجادی و همکاران (۱۳۹۶) و سیرگار و همکاران (۲۰۱۲) چرخش در سطح شریک حسابرسی با بررسی امضاهای شرکا در گزارش‌های حسابرسی در نظر گرفته شده است. در صورتی که نام و امضای هر یک از شرکا در گزارش حسابرسی سال t نسبت به گزارش سال $t-1$ تغییر کند یا امضای شریک اول و شریک دوم جابه‌جا شود و این تغییر به دلیل تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی نباشد، چرخش شریک حسابرسی اتفاق خواهد افتاد و بدین ترتیب به متغیر وابسته‌ی پژوهش، ارزش موهومی ۱ و در غیر این صورت صفر نسبت داده خواهد شد.

$Opnshop_{i,t}$: معرف متغیر مستقل پژوهش یعنی تغییر اظهارنظر حسابرسی است. تغییر اظهارنظر حسابرسی زمانی پدید می‌آید که صاحب‌کاران به دنبال حسابرسانی هستند که مایل‌اند گزارش مقبول صادر کنند. به عبارتی ممکن است صاحب‌کاران به دلیل اجتناب از دریافت اظهارنظر نامناسب حسابرسی، در صدد باشند تا حسابرس فعلی خود را جایگزین حسابرس دیگری نموده و بتوانند به راحتی به نتیجه‌ی مطلوب خود برسند. چنانچه چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سال قبل رخ دهد و گزارش حسابرسی سال جاری مقبول باشد، این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود (وجودی نوبخت، غفاریان قدیم، ۱۳۹۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶).

در تحقیق حاضر جهت آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش به پیروی از پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶)، از مدل رگرسیونی ذیل استفاده خواهد شد:

رابطه‌ی (۲)

$$PTRSwith_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Opnshop_{i,t} + \beta_2 CI_{i,t} + \beta_3 Opnshop \times CI_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 Loss_{i,t} + \beta_6 Ret_{i,t} + \beta_7 Growth_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 SIZE_{i,t} + \beta_{10} Ten_{i,t} + \beta_{11} OCF_{i,t} + \beta_{12} ArInv_{i,t} + \beta_{13} Age_{i,t} + \sum_t YEAR + \sum_i IND + \varepsilon_{it}$$

قابل ذکر است مدل آزمون فرضیه‌ی دوم پژوهش، پنل دیتای نامتوازن و رگرسیون لجستیک خواهد بود. زیرا داده‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار بر اساس حق‌الزحمه‌ی حسابرسی به دست می‌آید و این حق‌الزحمه برای برخی از شرکت‌ها در برخی از سال‌ها افشا نشده است. در این مدل: $CI_{i,t}$: متغیرهای وابسته و مستقل مانند رابطه‌ی اول محاسبه می‌شوند. برای ارزیابی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده تحقیق، مطابق اکثر تحقیقات انجام‌شده در این زمینه (چانگ، کالاپور، ۲۰۰۳؛ هانت، لالسجد، ۲۰۰۷؛ لی، ۲۰۰۹؛ امیدفر، لاری دشت بیاض، ۱۳۹۵)، از نسبت حق‌الزحمه‌ی دریافتی حسابرس در یک سال خاص از یک صاحب‌کار مشخص، نسبت به کل حق‌الزحمه‌ی دریافتی وی در آن سال استفاده می‌شود.

$Opnshop \times CI_{i,t}$: یک متغیر تعاملی بوده که اثر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار را بر رابطه‌ی میان تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی نشان می‌دهد. جهت

تأیید یا رد فرضیه‌ی دوم ضریب بتا و سطح معناداری این متغیر ملاک تصمیم‌گیری قرار خواهد گرفت.

در تحقیق حاضر با توجه به نتایج پژوهش‌های پیشین و به‌ویژه به پیروی از پژوهش‌های (چان و همکاران، ۲۰۰۶؛ بلوین و همکاران، ۲۰۰۷؛ لندسمن و همکاران، ۲۰۰۹؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶) از ۱۲ متغیر کنترلی استفاده گردیده که به شرح زیر هستند:

$ROA_{i,t}$: معرف نرخ بازده دارایی شرکت i در سال t می‌باشد.

$Loss_{i,t}$: معرف زیاندهی شرکت i در سال t می‌باشد و اگر شرکت زیان ده باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

$Ret_{i,t}$: معرف بازده سهام شرکت i در سال t می‌باشد.

$Growth_{i,t}$: معرف نرخ رشد فروش شرکت بوده و برابر است با فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل شرکت.

$LEV_{i,t}$: معرف نسبت بدهی شرکت و برابر است با نسبت مجموع بدهی‌ها به مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$SIZE_{i,t}$: معرف اندازه‌ی شرکت و برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

$Ten_{i,t}$: معرف تعداد سال‌های متوالی بوده که یک شرکت حسابرسی، مسئولیت حسابرسی صاحب‌کار خاص را بر عهده داشته است.

$OCF_{i,t}$: معرف جریان‌های نقدی شرکت i در سال t بوده و به‌طور مستقیم از صورت‌های مالی حسابرسی شده قابل استخراج است.

$ArInv_{i,t}$: مجموع حساب‌های دریافتی و موجودی شرکت i در سال t تقسیم بر مجموع دارایی‌ها.

$Age_{i,t}$: معرف سن شرکت بوده و برابر با تعداد سال‌های سپری‌شده از عرضه‌ی اولیه‌ی عمومی سهام شرکت در بورس اوراق بهادار تهران است.

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

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

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی داده‌ها

برای ارائه‌ی یک شمای کلی از ویژگی‌های مهم متغیرهای پژوهش، برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر تعداد مشاهدات، میانگین، میانه و هم‌چنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار،

ضریب چولگی و ضریب کشیدگی در جدول ۱ ارائه شده است.

جدول (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	نماد	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	ضریب چولگی	ضریب کشیدگی	بیشینه	کمینه
چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی	<i>PTRSwith</i>	۱۱۴۳	۰/۷۸	۱/۰۰	۰/۴۱	-۱/۳۵	۲/۸۴	۱/۰۰	۰/۰۰
تغییر اظهار نظر حسابرسی	<i>OpnShop</i>	۱۱۴۳	۰/۳۹	۰/۰۰	۰/۴۹	۰/۴۶	۱/۳۱	۱/۰۰	۰/۰۰
اهمیت اقتصادی صاحب‌کار	<i>CI</i>	۱۱۴۳	۰/۳۵	۰/۲۱	۰/۳۵	۰/۹۳	۲/۳۸	۱/۰۰	۰/۰۰
نرخ بازده دارایی‌ها	<i>ROA</i>	۱۱۴۳	۰/۱۱	۰/۰۹	۰/۱۵	-۰/۵۲	۹/۰۸	۰/۶۳	-۱/۰۶
زیان	<i>loss</i>	۱۱۴۳	۰/۱۳	۰/۰۰	۰/۳۴	۲/۱۶	۵/۶۷	۱/۰۰	۰/۰۰
بازده سهام	<i>RET</i>	۱۱۴۳	۰/۵۰	۰/۱۸	۰/۹۶	۲/۶۶	۱۳/۸۰	۸/۱۰	-۰/۶۶
نرخ رشد فروش شرکت	<i>Growth</i>	۱۱۴۳	۰/۱۳	۰/۱۵	۱/۸۳	۲۵/۷۴	۷۶۸/۳۴	۵۶/۰۶	-۱/۰۰
اهرم مالی	<i>LEV</i>	۱۱۴۳	۰/۶۰	۰/۶۰	۰/۲۸	۳/۰۹	۲۹/۴۹	۴/۰۰	۰/۰۵
اندازه‌ی شرکت	<i>Size</i>	۱۱۴۳	۱۴/۰۶	۱۳/۹۱	۱/۴۶	۰/۷۶	۴/۳۰	۱۹/۳۳	۱۰/۱۷
دوره‌ی تصدی حسابرسی	<i>TEN</i>	۱۱۴۳	۰/۲۴	۰/۰۰	۰/۴۳	۱/۲۱	۲/۴۷	۱/۰۰	۰/۰۰
جریان‌های نقدی شرکت	<i>OCF</i>	۱۱۴۳	۰/۳۸	۰/۱۸	۰/۴۴	۲/۷۶	۱۶/۴۲	۳/۹۶	-۱/۶۷
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها	<i>ARNV</i>	۱۱۴۳	۰/۵۴	۰/۵۴	۰/۱۹	-۰/۰۸	۲/۱۹	۰/۹۵	۰/۰۳
سن شرکت	<i>Age</i>	۱۱۴۳	۳/۶۰	۳/۶۹	۰/۳۹	-۰/۶۱	۲/۴۶	۴/۲۲	۲/۳۰

از میان شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان‌دهنده نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی برابر با ۰/۷۸ می‌باشد که نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همان‌گونه که در جدول ۱ مشاهده می‌شود، میانه‌ی متغیر اهرم مالی برابر با ۰/۶۰ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کم‌تر از این مقدار و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار می‌باشد. نکته مهمی که از مقایسه‌ی میانگین و میانه می‌توان استنباط نمود، موضوع نرمال بودن داده‌ها است. با توجه به نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین می‌توان بیان کرد که متغیرهای پژوهش از توزیع آماری مناسبی برخوردار هستند. همان‌طور که جدول ۱ نشان می‌دهد در تحقیق حاضر متغیر اندازه‌ی شرکت و متغیر نرخ رشد فروش به ترتیب دارای بیش‌ترین و کم‌ترین مقدار میانگین هستند. هم‌چنین توجه به اعداد میانگین و میانه‌ی متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار که به ترتیب برابر ۰/۳۵ و ۰/۲۱ است، نشان می‌دهد این متغیر برای شرکت‌های نمونه‌ی تحقیق در سطح نسبتاً متوسطی قرار دارد.

شاخص‌های پراکندگی به‌طور کلی معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. از جمله مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی که شرط مطلوب برای وارد کردن متغیر به مدل رگرسیونی می‌باشد، انحراف معیار است. همان‌طور که جدول ۱ نشان می‌دهد، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند. بیش‌ترین و کم‌ترین مقدار این پارامتر برابر با $1/83$ و $0/15$ است که به ترتیب مربوط به متغیرهای نرخ رشد فروش و نرخ بازده دارایی‌ها می‌باشد.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیر وابسته براساس گروه‌بندی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی

متغیرها	چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی = ۱		چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی = ۰		مجموع
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	
تغییر اظهارنظر حسابرسی	۰/۴۰۴	۰/۴۹۱	۰/۳۳۱	۰/۴۷۱	۰/۴۸۷
اهمیت اقتصادی صاحب‌کار	۰/۳۶۲	۰/۳۵۸	۰/۲۹۱	۰/۳۳۱	۰/۳۵۳
نرخ بازده دارایی‌ها	۰/۱۰۷	۰/۱۵۵	۰/۰۹۹	۰/۱۳۱	۰/۱۵۰
زیان	۰/۱۳۵	۰/۳۴۱	۰/۱۲۷	۰/۳۳۴	۰/۳۴۰
بازده سهام	۰/۵۵۳	۱/۰۲۲	۰/۳۰۰	۰/۶۴۵	۰/۹۵۸
نرخ رشد فروش شرکت	۰/۳۵۰	۲/۰۵۴	۰/۱۵۰	۰/۳۸۲	۱/۸۲۵
اهرم مالی	۰/۵۹۸	۰/۲۹۶	۰/۵۹۹	۰/۲۱۹	۰/۲۸۱
اندازه‌ی شرکت	۱۴/۰۴	۱/۴۴۹	۱۴/۲۱۰	۱/۴۹۹	۱/۴۶۲
دوره‌ی تصدی حسابرسی	۰/۲۰۴	۰/۴۰۳	۰/۳۷۱	۰/۴۸۴	۰/۴۲۸
جریان‌های نقدی شرکت	۰/۲۹۲	۰/۴۵۹	۰/۲۴۸	۰/۳۴۴	۰/۴۳۶
نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها	۰/۵۴۰	۰/۱۸۶	۰/۵۶۱	۰/۱۸۹	۰/۱۸۷
سن شرکت	۳/۵۹۹	۰/۳۹۰	۳/۵۹۲	۰/۳۹۴	۰/۳۹۱
مجموع	۸۹۲		۲۵۱		۱۱۴۳

جدول ۲ آمار توصیفی متغیرهای تحقیق بر اساس گروه‌بندی متغیر وابسته‌ی چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را نشان می‌دهد. مطابق جدول ۲ با توجه به میانگین به‌دست‌آمده برای چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی می‌توان گفت: تغییر اظهارنظر حسابرسی و اهمیت اقتصادی صاحب‌کار در شرکت‌هایی که چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی داشته‌اند، بیش‌تر بوده است. هم‌چنین تا حدودی نرخ بازده دارایی‌ها، زیان، بازده سهام و نرخ رشد فروش شرکت برای این شرکت‌ها بیش‌تر بوده است.

۵-۲- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر جهت تخمین مدل‌ها با توجه به ماهیت داده‌ها از روش رگرسیون لجستیک

(LR) یا همان روش حداکثر درست نمایی - لوجیت باینری استفاده شده است؛ چراکه متغیر وابسته‌ی تحقیق به صورت متغیر مجازی (دو وجهی) می‌باشد. نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌های تحقیق در جدول ۳ ارائه شده است.

همان‌گونه که جدول ۳ نشان می‌دهد، متغیر تغییر اظهار نظر حسابرسی، به‌عنوان متغیر مستقل با توجه به سطح معناداری بیش‌تر از ۵ درصد رابطه‌ی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵ درصد ندارد (البته این متغیر با سطح معناداری کم‌تر از ۱۰ درصد، رابطه‌ی حداقلی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارد که با توجه به مثبت بودن مقدار ضریب بتا برای آن جهت این رابطه نیز مستقیم است اما منجر به تأیید فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد نمی‌گردد). در نتیجه فرض H_1 فرضیه‌ی تحقیق مبنی بر رابطه‌ی معنادار بین متغیر مستقل و وابسته‌ی پژوهش رد و فرض H_2 تأیید می‌گردد.

علاوه بر این مطابق جدول ۳ متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده و متغیر تعاملی تغییر اظهار نظر حسابرسی با اهمیت اقتصادی صاحب‌کار، با توجه به سطح معناداری بیش‌تر از ۵ درصد در مدل فرضیه‌ی دوم تحقیق، رابطه‌ی معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد ندارد.

همچنین متغیرهای کنترلی بازده سهام، اهرم مالی، دوره‌ی تصدی حسابرس و نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها در هر دو مدل فرضیه‌ی تحقیق با توجه به سطح معناداری کم‌تر از ۱۰ درصد، روابط معناداری با متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در سطح اطمینان ۹۰ درصد دارند اما سایر متغیرهای کنترلی تحقیق به دلیل سطح معناداری بیش‌تر از ۱۰ درصد، روابط معناداری با متغیر وابسته‌ی تحقیق در سطح اطمینان ۹۰ درصد ندارند. این نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای مذکور نسبت به سایر متغیرهای کنترلی تحقیق، متغیر چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی را بهتر توجیه می‌کنند.

مطابق جدول ۳ احتمال آماره‌ی LR برای هر دو مدل فرضیه‌ی تحقیق، کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد است که نشان می‌دهد این مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. هم‌چنین مقدار ضریب تعیین مک فادن برای مدل‌های لجستیک برآورد شده به ترتیب برابر با ۰/۰۶۷ و ۰/۰۷۸ بوده که نشان می‌دهد متغیرهای توضیحی درصد‌های مناسبی از تغییرات متغیر وابسته را تبیین می‌کنند. هم‌چنین به‌منظور بررسی نیکویی برازش مدل‌های برآورد شده از آزمون هاسمر - لمشو استفاده شده و با توجه به این‌که احتمال آماره‌ی آزمون هاسمر - لمشو برای مدل‌های لجستیک برآورد شده به ترتیب برابر با ۰/۴۳۸ و ۰/۵۶۷ بوده و بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است، نشان می‌دهد که مدل‌های برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار می‌باشند.

جدول (۳) نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌ی اول پژوهش

متغیر وابسته		متغیرهای توضیحی
چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی		
مدل فرضیه‌ی اول		
سطح معناداری	مقدار ضریب	
۰/۰۹۱	۰/۲۸۳	تغییر اظهارنظر حسابرسی
۰/۴۶۰	۰/۷۴۹	نرخ بازده دارایی‌ها
۰/۷۵۴	۰/۰۸۶	زیان
۰/۰۷۶	۰/۲۲۹	بازده سهام
۰/۱۲۸	۰/۲۷۱	نرخ رشد فروش شرکت
۰/۰۸۹	۰/۷۵۴	اهرم مالی
۰/۲۳۳	-۰/۰۷۰	اندازه‌ی شرکت
۰/۰۰۰	-۰/۸۵۳	دوره‌ی تصدی حسابرس
۰/۱۷۶	۰/۳۱۵	جریان‌های نقدی شرکت
۰/۰۱۳	-۱/۲۹۳	نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها
۰/۵۳۵	۰/۱۲۶	سن شرکت
۰/۲۶۲	۱/۳۹۳	عرض از مبدأ
۰/۰۶۷		ضریب تعیین مک فادن
۸۱/۲۹۷		آماره‌ی LR
۰/۰۰۰		احتمال آماره‌ی LR
۷/۹۴۵		آماره‌ی H-L
۰/۴۳۸		احتمال آماره‌ی H-L
		اثرات سال و صنعت
		کنترل شد.

جدول (۴) نتایج حاصل از تخمین مدل لجستیک برای فرضیه‌ی دوم پژوهش

متغیر وابسته		متغیرهای توضیحی
چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی		
مدل فرضیه‌ی اول		
سطح معناداری	مقدار ضریب	
۰/۱۴۸	۰/۳۳۸	تغییر اظهارنظر حسابرسی
۰/۷۹۸	۰/۰۷۸	اهمیت اقتصادی صاحب‌کار
۰/۸۹۲	۰/۰۶۶	متغیر تعاملی تغییر اظهارنظر حسابرسی با اهمیت اقتصادی صاحب‌کار
۰/۵۸۳	۰/۵۸۰	نرخ بازده دارایی‌ها
۰/۴۵۲	-۰/۲۲۲	زیان
۰/۰۹۳	۰/۲۳۳	بازده سهام
۰/۱۱۴	۰/۲۹۴	نرخ رشد فروش شرکت
۰/۰۵۵	۰/۹۶۶	اهرم مالی
۰/۳۳۳	-۰/۰۵۹	اندازه‌ی شرکت

۰/۰۰۰	-۰/۸۹۷	دوره‌ی تصدی حسابر
۰/۱۵۱	۰/۳۴۵	جریان‌های نقدی شرکت
۰/۰۲۱	-۱/۲۵۴	نسبت حساب‌های دریافتی و موجودی به کل دارایی‌ها
۰/۲۶۰	۰/۲۴۳	سن شرکت
۰/۴۹۹	۰/۹۰۲	عرض از مبدأ
۰/۰۷۸		ضریب تعیین مک فادن
۸۶/۴۲۷		آماره‌ی LR
۰/۰۰۰		احتمال آماره‌ی LR
۶/۷۱۹		آماره‌ی H-L
۰/۵۶۷		احتمال آماره‌ی H-L
کنترل شد.		اثرات سال و صنعت

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهاد

۶-۱- نتیجه‌گیری

رقابت شدید کسب و کار در بین شرکت‌های حسابرسی موجب شده تا قدرت چانه‌زنی بر روی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی برای صاحب‌کاران فراهم شود. اگر مدیری بتواند حسابرسان را تغییر دهد، خرید اظهارنظر حسابرسی می‌تواند به راحتی و بیش‌تر اتفاق بیفتد و البته این موضوع می‌تواند موجب آسیب زدن به منافع سهامداران و یا طلبکاران از شرکت شود. مدیران این شرکت‌ها توانایی این را دارند که با اعمال فشار بر حسابرسان، موفق به عزل حسابرسانی گردند که در برابر خواسته‌های آن‌ها تسلیم نمی‌شوند. شرایط اقتصادی در زمانی که حسابرسی وارد بازار کار می‌شود، تأثیر دائمی در قضاوت و تصمیم‌گیری او دارد. به‌طور خاص، شرکای مسئول که کار خود را در حین رکود اقتصادی آغاز کرده‌اند، تعدیلات حسابرسی بیش‌تری انجام می‌دهند. به‌عنوان مثال شرکتی که سال‌ها بدون تعدیلات حسابرسی بوده و در شرایط رکود اقتصادی مورد حسابرسی قرار می‌گیرد، بیش‌تر احتمال دارد که حسابرسی، اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده را منتشر کند (چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ ۲۰۱۹).

مطابق مبانی نظری پژوهش، احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی منجر به چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی خواهد شد. در حالی که در مدل دوم رگرسیون لجستیک پژوهش متغیر اهمیت اقتصادی صاحب‌کار به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده‌ی پژوهش تأثیری بر رابطه‌ی بین متغیرهای مستقل و وابسته‌ی پژوهش نداشت. به‌طور کلی دلایل عدم تأثیرگذاری متغیر تعدیل‌کننده‌ی پژوهش بر رابطه‌ی متغیرهای مستقل و وابسته را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد:

۱. عدم افشای مناسب اطلاعات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در برخی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران؛ چراکه این متغیر در سنجش اهمیت صاحب‌کار مهم است.
۲. اجباری بودن چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی مطابق «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸.

۳. جدید بودن مفهوم متغیرهای تغییر اظهارنظر حسابرسی، چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی و اهمیت اقتصادی صاحب‌کار در ایران.

۴. تأثیرگذاری نوسانات سیاسی و اقتصادی و تغییرات نرخ ارز و مواردی از این قبیل بر متغیرهای پژوهش و در نتیجه کم‌شدن اهمیت صاحب‌کار با گذشت چند سال متوالی از دید جامعه.

نتایج پژوهش برای فرضیه‌ی اول مخالف با نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) بوده و با پژوهش گارسیا اوساما و همکاران (۲۰۱۹) موافق است. همچنین برای فرضیه‌ی دوم نتایج برخلاف پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) می‌باشد. شایان‌ذکر است پیشینه‌ی داخلی برای تطبیق نتایج پژوهش یافت نشد.

پژوهش حاضر شواهدی ارائه می‌دهد که مطابق آن امکان دارد برخی مدیران شرکت‌های حسابرسی را تحت فشار قرار دهند و موفق به حذف و برکناری شرکای حسابرسی متعهد از این شرکت‌ها شوند. در همین رابطه افشای نام شریک حسابرسی در شرکت‌ها می‌تواند مبنایی را برای تحلیلگران، سرمایه‌گذاران و سایر مخاطبان صورت‌های مالی ایجاد کند که در مورد تغییر شریک حسابرسی یا ادامه‌ی فعالیت وی در شرکت از مدیر شرکت تحقیق کنند و در صورت تغییر، علت آن را جویا شوند. چراکه تداوم فعالیت شریک حسابرسی در یک شرکت، از طریق خنثی کردن فشار اعمال شده از جانب مشتریان حسابرسی برای برکناری شریک حسابرسی از گروه حسابرسی آن شرکت، می‌تواند استقلال حسابرسی را بهبود دهد. مطالب اخیر نشان می‌دهد تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک به نوعی چالش، مشکل یا نگرانی در سطح نهادهای نظارتی تبدیل شده است و قانون‌گذاران بر این باورند که در صورت عدم افشای جزئیات شرکای مؤسسه‌ی حسابرسی، ممکن است اثرات سوء ناشی از این موضوع شیوع بیش‌تری پیدا کند.

۶-۲- پیشنهاد

با توجه به وجود رابطه‌ی حداقلی در سطح اطمینان ۹۰ درصد برای فرضیه‌ی اول پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

۱. توصیه می‌شود قانون‌گذاران به احتمال تغییر اظهارنظر حسابرسی در سطح شریک مؤسسه‌ی حسابرسی توجه نموده و در این راستا افشای جزئیات مربوط به شرکای مؤسسات حسابرسی را اجباری نمایند.

۲. پیشنهاد می‌شود گزارشی خاص مبنی بر علت چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی به اجبار یا اختیار توسط مؤسسات حسابرسی ارائه شده و در سایر موارد جایگزینی شریک حسابرسی علت و توضیحات آن تشریح شود.

۳. نتایج این پژوهش مبنی بر وجود رابطه‌ی معنادار حداقلی در فرضیه‌ی اول پژوهش، برخلاف مفاد تبصره‌ی ۲ ماده‌ی ۱۰ «دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار» مصوب جلسه‌ی ۱۳۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار است که الزام چرخش

شریک مؤسسه‌ی حسابرسی بعد از گذشت ۴ سال متوالی در یک شرکت را دارد. در حالی که نتایج پژوهش حاضر تأکید دارد تغییر اظهارنظر حسابرسی می‌تواند از طریق چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی صورت پذیرد. از این رو توصیه می‌شود تغییر اجباری شریک مؤسسه‌ی حسابرسی یا حداقل، میزان استمرار فعالیت شریک مؤسسه‌ی حسابرسی در یک شرکت واحد مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

۳-۶- محدودیت‌های تحقیق

در تحقیقات مشابه در سایر کشورها اولاً تعداد خیلی بیشتری از شرکت‌ها از نمونه تحقیق ما انتخاب شده‌اند (مثلاً ۱۰۰۰ شرکت به‌عنوان نمونه)، ثانیاً پژوهش‌های آنان تعداد سال‌های بیشتری را شامل می‌شود و ثالثاً داده‌های آنان به‌صورت پایگاه داده بوده که منجر به صرف وقت کم‌تر جهت جمع‌آوری و صرف وقت بیشتر به‌منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها می‌گردد.

۴-۶- پیشنهاد برای تحقیقات آتی

در پژوهش‌های آتی می‌توان:

۱. رابطه‌ی تغییر اظهارنظر حسابرسی را با چرخش مؤسسه‌ی حسابرسی مورد بررسی قرار داد.
۲. پژوهش حاضر را با احتساب دوره‌ی تصدی حسابرس به‌عنوان متغیر توضیحی تکرار نمود.
۳. پژوهشی متفاوت با احتساب کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی به‌عنوان متغیر وابسته انجام داد.
۴. آزمون پژوهش را با استفاده از متغیر تعدیل‌کننده کیفیت گزارش‌گری مالی برقرار نمود.
۵. در آزمون‌های مجدد از طریق سنجش تغییر اظهارنظر حسابرسی با استفاده از شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، پژوهشی جدید انجام داد.

منابع

- امیدفر، مهدی؛ محمود لاری دشت بیاض. (۱۳۹۵). رابطه‌ی اهمیت اقتصادی صاحب‌کار با اظهارنظر مشروط و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران. اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی.
- امیری، اسماعیل؛ حسین فخاری. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. مجله‌ی حسابداری مدیریت، ۱(۲۷): ۱-۳۱.
- بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس. فصلنامه‌ی بورس اوراق بهادار، ۴(۱۳): ۵۹-۸۳.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی. (۱۳۹۱). اثر حق الزحمه‌ی حسابرسی بر اظهارنظر حسابرس. حسابداری مدیریت، ۵(۱۵): ۴۱-۵۴.
- پورحیدری، امید؛ مسجدی، احد. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین چرخش مؤسسات و شریک

حسابرس با کیفیت حسابرسی و تعدیلات سنواتی. پیشرفت‌های حسابداری، ۵(۲): ۱-۲۴.
حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه‌ی حسابرسی، چاپ اول، تهران: شرکت انتشارات علمی و فرهنگی.

حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، ولی‌الله. (۱۳۸۹). بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بورس اوراق بهادار، ۳(۹): ۲۵-۴۲.

دهمرده قلعه نو، محسن؛ صفری سرچاه، فاطمه؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۸). مروری بر شواهد تأثیرگذاری استانداردهای بین‌المللی گزارش‌گری مالی بر حرفه‌ی حسابرس. فصلنامه حسابداری و منافع اجتماعی، ۹(۲): ۳۷-۵۶.

دهمرده قلعه نو، محسن؛ یزدی فر، حسن؛ زارعی، حمید. (۱۳۹۹). تأثیر افشای مسئولیت‌پذیری اجتماعی بر ریسک حسابرسی. فصلنامه‌ی پژوهش‌های حسابرسی، ۱(۱): ۷-۳۰.
رستگاری، نجمه؛ مهدوی، غلامحسین. (۱۳۹۹). بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه‌ی بین تغییر مؤسسه‌ی حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۰(۸۱): ۳۷-۵.

سجادی، حسین؛ فرازمنند، حسن؛ دستگیر، محسن؛ دهقان‌فر، دلشاد. (۱۳۸۶). عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مرودشت، دانشکده علوم انسانی.

علیزاده، الهام. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین ویژگی‌های صاحب‌کار حسابرسی و خرید اظهارنظر، پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد، دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع).

مهدوی، غلامحسین؛ ابراهیمی، شهلا. (۱۳۸۹). تغییر حسابرس: چراغ سبز یا قرمز؟. فصلنامه‌ی حسابرس، ۱(۴۹): ۱۱۳-۱۲۱.

وجودی نوبخت، نجمه؛ غفاریان قدیم، مهسا. (۱۳۹۵). کیفیت حسابرسی و دغدغه قانون‌گذاران. حسابدار رسمی، ۳۴: ۲۲-۳۲.

Alizadeh, E. (1397). «Investigating the relationship between the characteristics of the audit client and the purchase of comments.» Master Thesis, Imam Reza International University (In Persian).

Al-Thuneibat, A. A., Khamees, B. A., & Al-Fayoumi, N. A. (2008). «The effect of qualified auditors' opinions on share prices: evidence from Jordan». Managerial Auditing Journal, 14 (1), pp. 12-27.

Amiri, I., & Fakhari, H. (1399). «Composite index for purchasing auditor comments based on audit analysis technique». Journal of Management Accounting, 27(1), 1-31 (In Persian).

Arrunada, B., & Paz-Ares, C. (1997). «Mandatory rotation of company auditors: A critical examination». International Review of Law and Economics, 17(1), pp. 31-61.

Bani Mahd, B. (1390). «Study of the factors affecting the auditor's acceptable opinion». Quarterly Journal of the Stock Exchange, 4(13), 59-83 (In Persian).

- Bani Mahd, B., Moradzadeh Fard, M., & Zeinali, M. (1391). «Effect of Audit Fee on Auditor's Opinion», *Management Accounting*, 5(15), 41-54 (In Persian).
- Blay, A. D. (2005). «Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process». *Contemporary Accounting Research*, 22: 759-89.
- Blouin, J.; Grein Barbara M., and Rountree Brian, R. (2007). «An analysis of forced auditor change: The case of former Arthur Andersen clients». *The Accounting Review*, 82(3): 621-650.
- Burke, Jacqueline A., and Lee H. (2015). «Protecting the Public Interest through Mandatory Auditor Firm Rotation: A Controversial Issue». *Sustainability and Governance (Advances in Public Interest Accounting, Volume 18)*: Emerald Group Publishing Limited.
- Carcello, J. V., & Palmrose, Z. (1994). «Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients». *Journal of Accounting Research*, 32 (Supplement): 1-30.
- Chan, H., Lin Kenny, Z., and Phyllis Lai-Lan, M. (2006). «A political economic analysis of auditor reporting and auditor switches». *Review of Accounting Studies*, 11(1): 21-48.
- Chen, F., Francis Jere, R., and Hou, Y. (2019). «Opinion shopping through same-firm audit office switches». Available at SSRN 2899888.
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., & Ye, F. (2016). «Do audit clients successfully engage in opinion shopping? Partner-level evidence». *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79-112.
- Chen, Sh., Sun Sunny, Y., and 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.
- Chen, Z., Ke, B., & Yang, Z. (2013). «Minority shareholders' control rights and the quality of corporate decisions in weak investor protection countries: A natural experiment from China». *The Accounting Review*, 88(4), 1211-1238.
- Chi, W., Douthett, E. B., & Lisis, L. L. (2012). «Client importance and audit partner independence». *Journal of Accounting Public Policy*, 31: 320-336.
- Choi, J., Chung, H., Sonu Catherine, H., and Zang, Y. (2018). «Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality». *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 55-96.
- Chung, H., and Kallapur S. (2003). «Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals». *The Accounting Review*, 78(4): 931-955.
- Deangelo, L. (1981). «Auditor size and audit quality». *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Dehmardeh Ghaleh No, M., Safari Sarchah, F., & Zarei, H. (1398). 'A Review of Evidence of the Impact of International Financial Reporting Standards on the Auditor Profession,' *Accounting Quarterly, and Social Benefits*. 9(2), 56-37 (In Persian).
- Dehmardeh Ghaleh No, M., Yazdifar, H., & Zarei, H. (1399). «The Impact of Social Responsibility Disclosure on Audit Risk», *Auditing Research Quarterly*. 1(1), 7-30 (In Persian).
- Faghani, M., Saeidi Gharaghani, M., & Zarei, H. (2018). «The Impact of Company's Entrance into Article 141 of the Iranian Trade Act on Audit Fees: Evidence from Tehran Stock Exchange». *Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2(3), 61-70.
- Firth, M., Rui Oliver, M., and Wu, X. (2012). «How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China». *The International Journal of Accounting*, 47(1): 109-138.
- Fung, S. Y; Zhou, G; and Zhu, X. (2016). «Monitor objectivity with important clients: Evidence from auditor opinions around the world». *Journal of International Business Studies*,

47: 263-294.

Gaganis, Ch., Pasiouras F., and Doumplos M. (2007). «Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions». *Expert Systems with Applications*, 32(1): 114-124.

Garach, H. (2001). Auditor switching. University of South Africa.

Garcia, O., Beatriz; Gill-De-Albornoz, B., De Las Heras, E., and Rusanescu S. (2019). «Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence». Available at SSRN 2776609.

Griffin, P. A., & Lont, D. H. (2011). «Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence». *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(2), 65-81.

Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). «Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data». *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.

Gul, Ferdinand A., Qiu, A., and Kim J. (2007). «Political economy, client economic importance and auditor independence: some evidence from Chinese non-big 4 auditors». *Client Economic Importance Auditor Independence: Some Evidence from Chinese Non-Big 4*.

Hackenbrack, K., & Knechel, W. R. (1997). «Resource allocation decisions in audit engagements». *Contemporary Accounting Research*, 14(3), 481-499.

Hamilton, J., Ruddock, C., Stokes, D. J., & Taylor, S. L. (2005). «Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism». *Earnings Quality and Earnings Conservatism* (June 9, 2005).

Hasas Yeganeh, Y., & Jafari, V. (1389). «Study of the effect of the rotation of auditing firms on the quality of audit reports of companies listed on the Tehran Stock Exchange». *Stock Exchange*, 3(9), 42-25 (In Persian).

Hasas Yeganeh, Y. (1384). *Auditing philosophy*. First Edition. Tehran, Scientific and Cultural Publishing Company (In Persian).

Hendrickson, H., and Espahbodi, R. (1991). «Second opinion, opinion shopping and independence». *The Cpa Journal*, 61(3): 26.

36. Hossain, S., Monroe Gary S., Wilson M., and Jubb Ch. (2016). «The effect of networked clients' economic importance on audit quality». *Auditing: A Journal of Practice Theory*, 35(4): 79-103.

Hunt, A. K., and Lulseged A. (2007). «Client importance and non-Big 5 auditors' reporting decisions». *Journal of Accounting Public Policy*, 26(2): 212-248.

Kirkos, E., Spathis, C., Nanopoulos, A., & Manolopoulos, Y. (2007). «Identifying qualified auditors' opinions: a data mining approach». *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 4(1), 183-197.

Landsman, Wayne R., Nelson Karen K., and Rountree Brian R. (2009). «Auditor switches in the pre-and post-Enron eras: Risk or realignment?» *The Accounting Review*, 84(2): 531-558.

Lennox, C. (2000). «Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK». *Journal of accounting economics*, 29(3): 321-337.

Lennox, Clive S., Wu X., and Zhang T. (2014). «Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? the Accounting Review, 89(5): 1775-1803.

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. (2007). *Auditor tenure and accounting conservatism* (Doctoral dissertation. Georgia Institute of Technology).

Mahdavi, Gh., & Ebrahimi, E (1389). «Auditor Change: Green or Red Light?» *Auditor*

Quarterly, 1(49), 121-113 (In Persian).

Omidfar, M., & Lari Dasht Bayaz, M. (1395). «The relationship between the economic importance of the client and the conditional comment and the number of conditional clauses of the audit report on the Tehran Stock Exchange». The First National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran, Mashhad, Ferdowsi University (In Persian).

Pourheidari, O., & Masjidi, A. (1392). «Study of the relationship between the rotation of institutions and the auditor partner with the quality of the audit and annual adjustments.» Accounting Advances, 5(2), 1-24 (In Persian).

Public Company Accounting Oversight Board (2011). «Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and Form 2». (Vol. Release No. 2011-007). PCAOB

Raghavan, A. (2002). How a Bright Star at Andersen Burned Out Along With Enron. The Wall Street Journal: May.

Rastegari, N., & Mahdavi, Gh. (1399). «Investigating the moderating effect of the owner's importance on the relationship between audit firm change and audit market focus.» Auditing Knowledge, 20(81), 37-5 (In Persian).

Reynolds, J. K., & 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.

Sajjadi, H., Farazmand, H., Dastgir, M & Dehghanfar, D. (1386). «Effective factors of conditional audit». Master Thesis, Islamic Azad University, Marvdasht Branch, Faculty of Humanities (In Persian).

Siregar, S. V., Amarullah F., Wibowo A., and Anggraita V. (2012). «Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: the case of Indonesia». Asian Journal of Business Accounting, Auditing Accountability Journal, 5(1): 55-74.

U.S. Congress. (2002). The Sarbanes-Oxley Act of 2002. 107th Congress of the United States of America. H.R. 3763. Washington, D.C.: Government Printing Office.

Vanstraelen, A. (2000). «Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality». European Accounting Review, 9(3), 419-442.


Vojodi Nubakht, N., & Ghaffarian Ghadim, M. (1395). «audit quality; «Audit quality and the concern of legislators.» Certified Public Accountant, 34, 32-22 (In Persian).

Wang, Q., Wong, T. J., & Xia, L. (2008). «State ownership, the institutional environment, and auditor choice: Evidence from China». Journal of accounting and economics, 46(1), 112-134.

Yang, Z. (2013). «Do political connections add value to audit firms? Evidence from IPO audits in China». Contemporary Accounting Research, 30(3), 891-921.

Zarei, H., Yazdifar, H., & Ghaleno, M. D. (2020). «Predicting auditors' opinions using financial ratios and non-financial metrics: evidence from Iran». Journal of Accounting in Emerging Economies, 10 (3): 425-446.

Zhou, G., Zhu, X. (2012). «Client Importance and Auditor Independence: The Effect of the Asian Financial Crisis». Australian Accounting Review, 22 (4): 371-383.

	<p>COPYRIGHTS © 2022 by the authors. Licensee IACPA, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY4.0) (http://creativecommons.org/licenses/by/4.0)</p>
---	---