



The effect of disclosing the difference between the auditor and the client on the dismissal of the auditor and the audit fee paid to the successor auditors in the companies listed on the Tehran Stock Exchange

Hassan Hemmati¹, Mohamad mohamadi², Ebrahim Mir Shahi³

Received: 2021/08/29

Approved: 2022/10/16

Research Paper

Abstract

The financial statements are considered as joint statements by the auditor and management, and are the result of negotiations and bargaining between management and the auditor. Disclosure of the auditor's resignation may be costly for stakeholders because investors react negatively to the auditor's resignation. If management believes that Carter's current conservative auditor is a successor to the auditor, he's dismissing the current auditor and hiring a less conservative auditor instead. In this study, the effect of disclosing the auditor-client dispute on the auditor's resignation and the audit fee paid to the successor auditors in the companies listed on the Tehran Stock Exchange has been investigated. The statistical population of the present study is the companies listed on the Tehran Stock Exchange during the years 1392 to 1398. The sample size according to the screening method and after removing Perth observations is equal to 175 companies.) With fixed effects. The results of analyzing company data using multivariate regression at 95% confidence level show that there is a significant and positive relationship between disclosure of the auditor-client disagreement and the audit fee paid to successor auditors. Also, other research results Indicates that there is a significant relationship between disclosure of the auditor-client dispute and the auditor's resignation.

Key Words: Auditor, Client Dispute, Auditor Withdrawal, Audit Fee, Substitute Auditors.

10.22034/JPAR.2022.537771.1058

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. hemmati_h433@yahoo.com

2. Assistant Professor, Department of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. (Corresponding Author) mkz.mohamadi@gmail.com

3. M.Sc.of Accounting, Parandak institute of higher education, Parandak, Iran. e.marshahi@gmail.com
<http://article.iacpa.ir>

تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حساب‌رسان جانشین

حسن همتی^۱، محمد محمدی^۲، ابراهیم میر شاهی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۲۴

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

صورت‌های مالی به‌عنوان بیانیه‌های مشترک از سوی حسابرس و مدیریت تلقی شود و برآیندی از مذاکرات و چانه‌زنی بین مدیریت و حسابرس می‌باشد. افشای کناره‌گیری حسابرس برای ذی‌نفعان ممکن است هزینه‌بر باشد. زیرا سرمایه‌گذاران نسبت به کناره‌گیری حسابرس واکنش منفی نشان می‌دهند. اگر مدیریت معتقد باشد که حسابرس فعلی محافظه‌کارتر از حسابرس جانشین است حسابرس فعلی را برکنار و به‌جای آن یک حسابرس با محافظه‌کاری کم‌تر استخدام می‌کند. در این پژوهش به بررسی تأثیر افشای اختلاف حسابرس و صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حساب‌رسان جانشین در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ بوده که حجم نمونه با توجه به روش غربالگری و پس از حذف مشاهدات پرت برابر با ۱۲۰ شرکت می‌باشد. در این تحقیق که از داده‌های پانل (تابلویی) با اثرات ثابت استفاده شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌های شرکت‌ها با استفاده از رگرسیون چند متغیره در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که رابطه‌ی معنادار و مثبتی بین افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حساب‌رسان جانشین وجود دارد. همچنین سایر نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب‌کار و کناره‌گیری حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: اختلاف حسابرس و صاحب‌کار، کناره‌گیری حسابرس، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، حساب‌رسان جانشین.

doi 10.22034/JPAR.2022.537771.1058

hemmati_h433@yahoo.com

۱. استادیار گروه حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران.

mkz.mohamadi@gmail.com

۲. استادیار گروه حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران. (نویسنده مسئول)

e.marshahi@gmail.com

۳. کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه‌ی آموزش عالی غیر انتفاعی پرندک، پرندک، ایران.

http://article.iacpa.ir

۱- مقدمه

موضوع پژوهش‌های حسابرانی در سال‌های اخیر به منظور بررسی پیامدهای «تطابق / عدم تطابق» دیدگاه میان حسابرس- صاحب‌کار شکل جدی به خود گرفته است. به‌طور کلی مدل‌های بنیادین فرض می‌کنند که شرکت‌های حسابرانی بزرگ‌تر، شرکت‌های بزرگ‌تر و پیچیده‌تری را حسابرانی می‌کنند. به همین ترتیب، عدم تطابق و بروز اختلاف حسابرس و صاحب‌کار در مواردی رخ می‌دهد که یک شرکت که انتظار می‌رود در حسابرانی یک شرکت بزرگ فعالیت داشته باشد، در واقع در حسابرانی یک شرکت کوچک درگیر شود و بالعکس (لی و همکاران، ۲۰۲۰). اختلاف حسابرس و صاحب‌کار به‌طور عمده در تحقیقات مربوط به مدیریت پورتفوی شرکت‌های حسابرانی مورد توجه قرار گرفته است. تحقیقات قبلی نشان می‌دهد که عدم تطابق حسابرس و صاحب‌کار، ریسک دعوی و احتمال کناره‌گیری حسابرس را افزایش می‌دهد. تحقیقات پیشین همچنین نشان می‌دهند هنگامی که یک شرکت از چهار شرکت بزرگ حسابرانی با اختلاف حسابرس و مشتری و تغییر در استانداردهای حسابرانی و رکود اقتصادی مواجه می‌شود باعث کاهش تعداد مشتری‌های یکسان خواهد شد (شرودر، هوگان، ۲۰۱۳). مطالعات نشان داده‌اند که مشتریان حسابرانی زمانی که افشای مالی آن‌ها با افشای مالی سایر مشتریان در صنعت حسابرانی شده شباهت کم‌تری داشته باشد احتمال بیش‌تری دارد که حسابرسان را تغییر دهند (براون، کنچل، ۲۰۱۶). تفاسیر پیچیده، نادرست و بحث‌برانگیز از استانداردهای گزارش‌گری ممکن است منجر به ابهام در گزارش مالی شود که می‌تواند منجر به اختلاف نظر در گزارش برخی معاملات تجاری گردد. اختلافات ممکن است «اطلاعات فزاینده‌ای» را در اختیار حسابرسان قرار دهد که منجر به ارزیابی مجدد ریسک حسابرانی برای حسابرانی ضروری شود. این احتمال وجود دارد که اطلاعات نامتقارن از اختلاف نظر بین «حسابرسان پیشین» و «حسابرسان جایگزین» باعث شود تا حسابرسان جانشین با قیمت کم‌تری فرآیند حسابرانی را انجام دهند. چنانچه حسابرسان پیشین قیمت‌گذاری پایین‌تر را پیش‌بینی نمایند، ممکن است به‌جای این که متحمل هزینه‌های قیمت‌گذاری پایین شوند، کناره‌گیری نمایند. همچنین اگر «ریسک تحریف عمده» برای حسابرسان پس از اختلاف نظر بیش از حد ارزیابی شود حسابرسان پیشین می‌توانند به دلیل ریسک بالای دادرسی از کار خود کناره‌گیری کنند. از طرف دیگر اختلاف نظر ممکن است منجر به برکناری حسابرس شود (لی و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین محققان تأکید کرده‌اند که صورت‌های مالی صرفاً از طریق به‌کارگیری کلیه‌ی اصلاحات پیشنهادشده توسط حسابرس تغییر نمی‌یابد بلکه نتیجه‌ی مذاکرات بین حسابرس و مدیریت شرکت صاحب‌کار است. این مذاکرات با عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحب‌کار مشخص می‌شود که ممکن است منجر به نتایج مذاکره غیربهبینه و در نتیجه حسابرانی‌های غیربهبینه شود (مارسک و همکاران، ۲۰۱۹). حسابرس در صورت عدم اطمینان از نحوه‌ی استفاده صاحب‌کار از اطلاعات ارائه شده، ممکن است از ارائه‌ی مشاوره خودداری کرده و صرفاً مطابقت فنی صورت‌های مالی با استانداردهای مدنظر را بررسی نماید (بامنز، کولیوئارت، ۲۰۱۴). با توجه به مباحث مطرح شده تبیین مسئله‌ی پژوهش

حاضر بر این مبنا شکل می‌گیرد که حسابرسان جانشین در هنگام پذیرش مشتریان جدید که با حسابرسان قبلی خود اختلاف دارند، حق‌الزحمه‌های حسابرسی خود را تعیین می‌کنند. مطالعات قبلی نیز نشان می‌دهند که حق‌الزحمه‌های حسابرسی عمدتاً با هزینه‌ی تلاش‌های حسابرسی خارجی و ضرر مورد انتظار حسابرس از دعوی قضایی تعیین می‌شود. در مقایسه با شرکت‌های موافق، شرکت‌های غیرموافق به احتمال زیاد به دست‌کاری‌های سود می‌پردازند. بنابراین حسابرسان جانشین به احتمال زیاد از شرکت‌های غیرموافق با حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتر استفاده می‌کنند با توجه به این مباحث هدف اصلی پژوهش در وهله‌ی اول کاهش اختلاف نظرهای حسابرس و صاحب‌کار که زمینه‌ساز بسیاری از مشکلات حقوقی و قضایی است یاری‌رسان باشد. در وهله‌ی دوم در شناسایی حسابرسان قابل‌اعتماد و خبره به منظور کاستن از بار حقوقی دعوی‌های احتمالی و نیز ضررها و ریسک‌های احتمالی به طرفین کمک‌کننده باشد. در وهله‌ی سوم افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی از طریق کاهش نقطه نظراتی که باعث ایجاد سوءتفاهم بین حسابرس و مشتری می‌شود. بنابراین پژوهش حاضر در تبیین این مسئله‌ی کلیدی است که آیا حسابرسان جانشین در صورت اختلاف نظر صاحب‌کار - حسابرس با حسابرسان پیشین خود، از مشتری‌های خود حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتری دریافت می‌کنند یا خیر؟ و در صورت وجود چنین مسئله‌ای، راهکارهای مقابله با آن چیست؟

۲- مبانی نظری پژوهش

موضوع کناره‌گیری (استعفای) حسابرس در دهه‌های گذشته موضوعی جذاب و مورد توجه در پژوهش‌های دانشگاهی بوده است. پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که کناره‌گیری حسابرس بیش‌تر از طریق صاحب‌کاران با ریسک بالا رخ می‌دهد و باعث واکنش منفی بازار سهام در محدوده‌ی تاریخ اعلام کناره‌گیری می‌شود (خلیل، مازبودی، ۲۰۱۶). ادبیات پژوهشی نشان می‌دهد که تصمیمات پذیرش صاحب‌کار و قیمت‌گذاری در پی کناره‌گیری حسابرس در درجه‌ی اول با ریسک مالی و منازعه‌ی بین طرفین در ارتباط است (کاتاناچ و همکاران، ۲۰۱۱). تحقیقات اخیر حسابرسی ارتباط بین تغییر حسابرس - صاحب‌کار و کیفیت حاکمیت شرکتی را مستند می‌کند. به‌عنوان مثال، کاسل و همکاران (۲۰۱۲) بیان می‌دارند که تغییر حسابرس در چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در مشتریانی که دارای امتیازات حاکمیت شرکتی پایین‌تری هستند رخ می‌دهد، اگرچه تفاوت بین کناره‌گیری و اخراج‌ها قابل توجه نیست. کناره‌گیری حسابرس پایان روابط حسابرسان و مشتری است که به‌جای صاحب‌کار توسط حسابرس آغاز می‌شود. کناره‌گیری حسابرس به دلایل خاص به‌عنوان مثال خدمات‌دهی یا دلایل مربوط به حق‌الزحمه باید پیش‌بینی و برنامه‌ریزی شده باشند. کناره‌گیری‌های پیش‌بینی شده (یا برنامه‌ریزی شده) حسابرسان معمولاً باید زمانی پس از اتمام حسابرسی اتفاق بیفتد. از سوی دیگر کناره‌گیری حسابرس ناشی از اختلاف با صاحب‌کار یا مدیریت به احتمال زیاد به‌طور ناگهانی یا تصادفی رخ می‌دهد. با این حال ادبیات پژوهشی در خصوص کناره‌گیری حسابرس

نشان می‌دهد که کناره‌گیری و تغییر حسابرس اغلب به دلایل نامطلوب رخ می‌دهند که ممکن است نشان‌دهنده افزایش ریسک صاحب‌کار باشد. به‌عنوان مثال شرکت‌هایی که با مشکلات مالی روبرو هستند ممکن است مجبور شوند هنگامی که حسابرسان قبلی تصمیم به ترک کار می‌گیرند یک حسابرس جدید پیدا کنند. علاوه بر این برخی از شرکت‌ها ممکن است به دلیل اختلاف نظرهای جدی در مورد مسائل حسابداری و مالیاتی با حسابرس قطع ارتباط نمایند. در چنین مواردی مدیریت انگیزه دارد تا دلایل واقعی تغییر حسابرس را پنهان کند که این امر به اهمیت استنباط دلیل واقعی از سیگنال‌های مختلف مانند زمان تغییر حسابرس می‌افزاید (هر و همکاران، ۲۰۱۹). پژوهش‌های پیشین در خصوص حل اختلاف حسابرس و صاحب‌کار، بهره‌گیری حسابرسان از استراتژی‌های مختلف مذاکره را که هنگام حل و فصل مسائل گزارش شده‌ی مالی مورد مناقشه استفاده می‌شود، در نظر گرفته است. برخی از مطالعات غیرتجربی در این جریان پژوهشی وجود دارد از جمله: مطالعات مبتنی بر مصاحبه یا نظرسنجی اما در بیش‌تر مطالعات، مذاکره حسابرس و مشتری با استفاده از روش تجربی انجام می‌شود. در طول سال‌ها، این آگاهی رو به رشد ایجاد شده است که حسابرسان و مشتریان برای حل و فصل مسائل گزارش شده‌ی مالی مورد مناقشه مذاکره می‌کنند و تعداد زیادی از مطالعات در مورد این پدیده انجام شده است. نوع‌شناسی توسعه‌یافته در تحقیقات عمومی مذاکره، استراتژی‌ها، تاکتیک‌ها و سبک‌های مذاکره، نمونه‌هایی از راه‌حل‌های رفع تضاد میان حسابرس و صاحب‌کار می‌باشد. برای دستیابی به اهداف مطلوب مذاکره عنوان شده است که طرفین مذاکره از بین پنج استراتژی مختلف شامل حل مسئله، امتیاز دادن، مشاجره، کناره‌گیری و بی‌عملی یک مورد را انتخاب می‌کنند. از اولین استراتژی به‌عنوان یک استراتژی تلفیقی یاد می‌شود در حالی که از چهار استراتژی آخر به‌عنوان استراتژی‌های توزیعی یاد شده است. امتیازدهی، کناره‌گیری و انفعال یک استراتژی ساده است (یعنی با استفاده از تاکتیک‌های مختلف اجرا نمی‌شود). در مقابل استراتژی‌های حل مسئله و مشاجره با استفاده از تاکتیک‌های مختلف (یعنی اشکال مختلف) که با استراتژی کلی سازگار است، اجرا می‌شوند. امتیاز دادن شامل کاهش اهداف، خواسته‌ها یا پیشنهادها می‌شود. در صورت مذاکره‌ی حسابرس و صاحب‌کار بر سر موضوعات حسابداری، حسابرس از استراتژی امتیازدهی استفاده می‌کند. چنانچه حسابرس اطلاعات جدیدی را دریافت کند که باورهای اولیه‌ی حسابرس درباره‌ی راه‌حل حسابداری را تغییر می‌دهد، می‌توان از این استراتژی استفاده کرد. امتیاز دادن شامل کاهش اهداف، خواسته‌ها یا پیشنهادها شخصی است. بنابراین در محیط حسابداری تفکیک بین امتیازاتی که منجر به بهبود گزارش‌گری صورت‌های مالی شده و وضعیت اقتصادی شرکت را بهتر منعکس می‌کند، می‌تواند مثمر ثمر باشد (مشتری پیشنهادی را ارائه داده است که واقعیت را بهتر از راه‌حل حسابرس پیشنهاد می‌کند) و امتیازاتی که منجر به پذیرش برآوردهای حسابرس در قیاس با بهترین برآورد می‌شود (حسابرس توسط صاحب‌کار ترغیب می‌شود) (کالست و استیوارت، ۲۰۱۸).

۳- پیشینه‌ی پژوهش

نخعی و شاهرخی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحب‌کاران (مطالعه‌ی موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. این تحقیق با هدف بررسی تأثیر عوامل مرتبط با حسابرسی بر تغییر حسابرس از دیدگاه صاحب‌کاران انجام شده است. این تحقیق کاربردی و از لحاظ نحوه‌ی گردآوری اطلاعات، توصیفی-همبستگی، مبتنی بر آزمون تی تک نمونه‌ای است. همچنین از نظر روش اجرا پیمایشی (با تعداد ۱۵۳ پرسش‌نامه) است. جامعه‌ی آماری مورد مطالعه در این پژوهش تعداد ۱۵۳ مورد از صاحب‌کاران (مدیران عامل و اعضای هیئت مدیره شرکت‌ها) می‌باشند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس، اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه‌ی حسابرسی، دامنه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری دارند.

عبدی و قلندری (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «بررسی رابطه‌ی ضعف کنترل‌های داخلی و هزینه‌های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. هدف کلی بررسی رابطه‌ی ضعف کنترل‌های داخلی و هزینه‌های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جامعه‌ی آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و محدودیت زمانی این پژوهش از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ می‌باشد. برای تحلیل داده‌ها از جهت تعیین همبستگی بین متغیرهای کمی از همبستگی و برای آزمون فرضیه‌ها از رگرسیون چند متغیره استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که بین ضعف کنترل‌های داخلی با هزینه‌های حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد و نوع حسابرس بر رابطه‌ی بین ضعف کنترل‌های داخلی با هزینه‌های حسابرسی تأثیر ندارد.

عبداللهی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر حسابرس» انجام داد. سؤال اصلی تحقیق این است که آیا کارایی مدیریتی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت تأثیر معناداری دارد. برای این منظور داده‌های مورد نیاز این تحقیق از ۱۰۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۲ جمع‌آوری گردیده است. روش‌های آماری مورد استفاده جهت آزمون فرضیه‌ها، رگرسیون چند متغیره با کنترل عوامل تعیین‌کننده‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر حسابرس می‌باشد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری بر اظهارنظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت دارد. علی‌آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها» انجام دادند. فرضیه‌های پژوهش بر مبنای نمونه‌ی آماری متشکل از ۱۰۶ شرکت طی دوره‌ی ۱۱ ساله از سال ۱۳۸۶ لغایت ۱۳۹۶ و با استفاده از الگوی رگرسیونی چند متغیره با

داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین چرخش اجباری حسابرسی بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. بعلاوه چرخش اجباری حسابرسی بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت چرخش اجباری حسابرسی بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر معناداری ندارد.

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی» انجام دادند. هدف از این پژوهش بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی با استفاده از تحلیل رگرسیون با رویکرد داده‌های ترکیبی است. به منظور دستیابی به این هدف، داده‌های ۷۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ مورد آزمون قرار گرفت. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که تمرکز بازار حسابرسی، موجب کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود.

مؤمنی و حسین نژاد (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نزدیکی حسابرسی-مشتري از نظر جغرافیایی بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. حجم نمونه برابر ۳۸۴ نفر بود که با استفاده از فرمول کوکران محاسبه شده و با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسش‌نامه بود که روایی آن با استفاده از اعتبار صوری و پایایی آن با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه و مقدار آلفای کل به دست آمده برابر ۰.۸۵۹ بوده است. نزدیکی حسابرسی-مشتري بر به‌موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. همچنین نزدیکی حسابرسی-مشتري بر کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد.

کارسلو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «استقلال حسابرسی و حسابداری ارزش منصفانه: بررسی هزینه‌های غیرحسابرسی و نقضان سرقفلی» انجام دادند. آزمون نامناسب برآوردهای حسابداری ارزش منصفانه، از جمله سرقفلی، اغلب به‌عنوان ناکارآمدی حسابرسی در گزارش‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ذکر شده است و در برخی موارد این ناکارآمدی‌ها منجر به اقدامات اجرایی علیه حسابرسی می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که هزینه‌های غیرحسابرسی که مشتری پرداخت می‌کند، به‌طور معکوس با احتمال نقصان در محیط‌هایی که احتمال دارد سرقفلی دچار نقصان شود، ارتباط دارد. آزمون‌های اضافی نشان می‌دهد که رابطه‌ی منفی بین هزینه‌های غیرحسابرسی و استقلال حسابرسی در مواردی که مشتریان انگیزه‌ی زیادی برای اعمال نفوذ بر حسابرسی دارند، وجود دارد.

لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفای حسابرس و حق‌الزحمه‌های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. در این مقاله اثرات افشای اختلاف حسابرس و مشتری بر استعفای حسابرس و حق‌الزحمه‌های حسابرسی که توسط حسابرسان جانشین اعمال می‌شود، بررسی می‌شود. با استفاده از یک نمونه‌ی تطبیقی یافته حسابرس در طی دوره‌ی ۲۰۱۶-۲۰۰۳ نتایج نشان داد که استعفای حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. همچنین حسابرسان چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در صورت عدم توافق با مشتریان خود، از مشاغل خود استعفا می‌دهند. علاوه بر این حسابرسان جانشین برای نهادهایی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند، حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری را دریافت می‌کنند. حسابرسان جانشین چهار شرکت بزرگ حسابرسی نسبت به حسابرسان چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی، حتی برای شرکت‌های دارای اختلاف نظر نیز حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری می‌گیرند.

کوسانو و ساکوما (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «اثرات اجاره‌های سرمایه‌ای (قراردادهای تأمین مالی - لیزینگ مالی) ثبت شده در مقابل افشا شده بر هزینه و حق‌الزحمه‌های حسابرسی: شواهد از ژاپن» انجام دادند. به‌طور ویژه بررسی می‌گردد که آیا روابط بین اجاره‌های سرمایه‌ای ثبت شده و افشا شده و هزینه‌ها و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی متفاوت است و آیا این روابط بین هزینه‌ها و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی نیز متفاوت است. با استفاده از یک محیط منحصربه‌فرد در شرکت‌هایی که دارای اجاره‌های سرمایه‌ای ثبت شده و افشا شده هستند، نتایج نشان می‌دهد که تلاش‌های حسابرسی بین اجاره‌های سرمایه‌ای ثبت شده و افشا شده تفاوتی نمی‌کند و یک صرف ریسک برای اجاره‌های سرمایه‌ای ثبت شده نسبت به اجاره‌های مالی افشا شده وجود دارد.

کابرنی و استیوارت (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییرات حسابرس» انجام دادند. هدف این مطالعه بررسی این موضوع است که آیا ویژگی‌های مرتبط با صنعت مانند همگن‌سازی، رقابت محصول، سطح بالای رقابت حسابرسان و پیچیدگی استانداردهای حسابداری با تغییرات حسابرس همراه است یا خیر. آزمون رگرسیون لجستیک برای بررسی اهمیت ویژگی‌های مرتبط با صنعت در زمینه‌ی استعفا، اخراج و تغییر حسابرسان از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی پس از کنترل عوامل مرتبط با مشتری، حسابرس و عوامل شغلی انجام شد. نتایج نشان داد احتمال استعفای حسابرس به دلیل پیچیدگی زیاد استانداردهای حسابداری، اندک می‌باشد. همچنین احتمال اخراج حسابرس به دلیل همگن‌سازی صنعت، رقابت بیش‌تر محصول و رقابت بیش‌تر حسابرس، زیاد می‌باشد. نتایج همچنین نشان می‌دهد که پیچیدگی استانداردهای حسابداری رابطه‌ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی به چهار شرکت غیربزرگ دارد و همگن‌سازی صنعت رابطه‌ی قوی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد. همچنین رقابت بیش‌تر حسابرسان رابطه‌ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد.

حبیب و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «مدیران مسئله‌دار و حق‌الزحمه‌ی حسابرسی» انجام دادند. این مطالعه ارتباط بین حق‌الزحمه‌های حسابرسی و حضور مدیران «مسئله‌دار» در هیئت مدیره‌ی شرکت‌ها و کمیته‌های حسابرسی را بررسی می‌کند. در این مقاله مدیران «مسئله‌دار» آن دسته از مدیرانی هستند که در گذشته در شکست مالی شرکت‌ها و عدم صداقت مشارکت داشته‌اند. حسابرسان حضور چنین مدیرانی را در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی به‌عنوان ریسک حسابرسی لحاظ می‌کنند، و ممکن است مجبور شوند مراحل حسابرسی خود را بهبود بخشند و منجر به افزایش حق‌الزحمه‌های حسابرسی شود. با استفاده از یک نمونه از ۹۱۷۵ مشاهده‌ی شرکت-سال از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰ در شرکت‌های ایالات متحده، نتایج نشان داد که حضور مدیران «مسئله‌دار» در هیئت مدیره و کمیته‌های حسابرسی با حق‌الزحمه‌های حسابرسی بیش‌تر همراه است. این یافته مفاهیم سیاستی برای مدیران شرکت‌ها دارد که باید به افزایش آگاهی خود از ریسک حسابرسی درک شده‌ی ناشی از ویژگی‌های حرفه‌ای و شخصی مدیران هنگام استخدام آن‌ها برای خدمت در هیئت مدیره‌ی شرکت توجه داشته باشند.

چن و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی با عنوان «رابطه‌ی بین اعمال تخفیف در هزینه‌های حسابرسی در طول بحران مالی جهانی و کیفیت درآمد و کیفیت حسابرسی» انجام دادند. بحران مالی جهانی موجب ایجاد یک فرصت منحصربه‌فرد برای بررسی نحوه‌ی واکنش حسابرسان به یک شوک خارجی به محیط عملیاتی مشتریان شد. همچنین با توجه به بحران مالی جهانی، حسابرسان توسط مشتریان برای اعمال تخفیف در هزینه‌های حسابرسی تحت فشار بودند. مسئولین نگران بودند که هزینه‌های حسابرسی پایین‌تر می‌تواند منجر به کاهش اقدامات حسابرسی شود و مهم‌تر از آن کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. یک تحلیل جامع از ویژگی‌های چندگانه کیفیت درآمد شرکت‌های مشتری و کیفیت حسابرسی انجام گردید. به‌طور خلاصه یافته‌ها نشان می‌دهد که بین شرکت‌هایی در طول بحران مالی تخفیف گرفته‌اند با شرکت‌هایی که هیچ‌گونه تخفیفی نگرفته‌اند و شرکت‌هایی که قبل از بحران مالی تخفیف گرفته‌اند، از نظر کیفیت درآمد تفاوت معناداری وجود ندارد. بعلاوه هیچ تفاوت معناداری در احتمال اظهارنظر تداوم فعالیت یا یک اظهارنامه مجدد مالی وجود ندارد.

سو و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان «افشای عمومی حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بین مشتری و حسابرس» انجام دادند. با استفاده از هر دو داده‌های هزینه‌ی حسابرسی عمومی و املاک قبل و بعد از افشای عمومی هزینه‌های در چین، مدارکی مطابق با مفروضات پیشین ارائه شده است. نتایج نشان داد که افشای عمومی هزینه‌های حسابرسی دامنه‌ی هزینه‌های حسابرسی را برای مشتریانی که هزینه‌ی زیادی را متحمل شده‌اند تقویت می‌کند و توانایی حسابرسان را برای افزایش هزینه‌های حسابرسی برای مشتریانی که هزینه‌های کمی متحمل شده‌اند، کاهش می‌دهد. این یافته‌ها وجود پیامدهای ناخواسته مقررات افشای عمومی هزینه‌ها را نشان می‌دهد، منطبق اصلی این امر نگرانی در مورد شیوه‌های قیمت‌گذاری حسابرسی بود که می‌تواند استقلال حسابرس را کاهش دهد.

۴- فرضیه های پژوهش

فرضیه ۱: بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معناداری وجود دارد.
فرضیه ۲: بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و کناره گیری حسابرس رابطه ی معناداری وجود دارد.

۵- متغیرها و نحوه ی اندازه گیری

متغیر وابسته ی نخست کناره گیری حسابرس است که در صورت کناره گیری حسابرس از ادامه ی همکاری با صاحب کار به دلیل اختلاف در حق الزحمه، برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد. به طور خاص ما مدل رگرسیونی زیر را تخمین می زنیم:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Fee}_{i,t} + \beta_3 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_4 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_5 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_6 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_7 \text{GCONCERN}_{i,t} + \beta_8 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_9 \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{10} + \beta_{11} \text{REPLAG}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

که در آن:

RESIGN: چنانچه حسابرسان از سمت خود کناره گیری کرده باشند برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

DISAGREE: چنانچه طرفین در خصوص حق الزحمه ی پرداختی، دارای اختلاف نظر باشند برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

FEE: حق الزحمه های پرداخت شده مرتبط با خدمات حسابرسی به حسابرسان جایگزین که به عنوان درصدی از دارایی های کل شرکت محاسبه می شود.

LEVERAGE: نسبت کل بدهی به کل دارایی ها می باشد.

GROWTH: رشد فروش (اندازه گیری شده توسط فروش سال قبل) در سال قبل و پیش از تغییر حسابرس.

TENURE: تعداد سال های دوره ی تصدی حسابرس.

SIZE: لگاریتم طبیعی کل دارایی ها.

GCONCERN: چنانچه اظهار نظر حسابرسان، نسبت به تداوم فعالیت باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

ACCRUALS: ارقام تعهدی غیرعادی شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس.

MODOP: چنانچه نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت تغییر یافته باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر می باشد.

REPLAG: تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت ها تا تاریخ گزارش حسابرسی (لی و همکاران، ۲۰۲۰).

بر مبنای مطالعات پیشین (استایس، ۱۹۹۱؛ جانسون و همکاران، ۲۰۰۲)، متغیرهای TENURE و FEE برای کنترل استقلال و بی‌طرفی حسابرس در نظر گرفته شده است. همچنین تأخیر گزارش حسابرسی (REPLAG) بر اساس مطالعه‌ی ماندی و سان (۲۰۱۱) کنترل می‌شوند. آن‌ها نشان دادند که حسابرسان با تأخیر طولانی در گزارش حسابرسی احتمالاً از کار صاحب‌کار خود استعفا می‌دهند. علاوه بر این با استفاده از مطالعات (استایس، ۱۹۹۱؛ کریشنان، کریشنان، ۱۹۹۷؛ ديفوند و همکاران، ۱۹۹۷)، متغیرهایی برای کنترل ریسک کسب و کار مشتری نظیر (LEVERAGE, GROWTH, ACCRUALS) در مدل گنجانده شده است. سرانجام، متغیر SIZE برای کنترل اندازه‌ی شرکت مشتری گنجانده شده است. به منظور بررسی تأثیر عدم توافق بر تصمیم ابقای صاحب‌کار برای حسابرسان، دو متغیر (DISAGREE و Pre_Audi* DISAGREE) در مدل رگرسیون لجستیک اضافه شده است. چنانچه حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا رتبه‌ی الف باشد یک، در غیر این صورت صفر می‌باشد. بنابراین مدل رگرسیونی زیر تخمین برآورد می‌شود:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Pre_Audi}_{i,t} + \beta_3 \text{Pre_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_4 \text{Fee}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_7 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_{10} \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{11} \text{RE-PLAG}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

با استفاده از نمونه‌ای از بنگاه‌های مشخص (بنگاه‌هایی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف نظر دارند) و بنگاه‌های کنترل شده (شرکت‌ها با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند)، چگونگی واکنش حسابرسان جانشین به اختلاف حسابرس - صاحب‌کار در مورد قیمت‌گذاری حسابرسی بررسی می‌گردد. بنابراین با استفاده از حق‌الزحمه‌های حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته دوم، مدل رگرسیونی زیر برآورد می‌شود:

$$\text{Fee} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{SUC_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_3 \text{RESIGN}_{i,t} + \beta_4 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{ROA}_{i,t} + \beta_7 \text{SUC_Audi}_{i,t} + \beta_8 \text{GCONCERN}_{i,t} + \beta_8 \text{MODOP}_{i,t} + \beta_8 \text{REPLAG}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

در مدل بالا بررسی می‌گردد که: آیا شرکت‌های دارای اختلاف نظر احتمال دارد حق‌الزحمه‌های حسابرسی بیشتری را به حسابرسان جانشین خود بپردازند یا خیر. همچنین عبارت تقابل SUC_Audi* DISAGREE در مدل گنجانده شده است تا استراتژی قیمت‌گذاری حسابرسان بزرگ در شرکت‌ها که با حسابرسان قبلی خود اختلاف دارند، بررسی گردد. مقیاس‌های اندازه‌ی شرکت صاحب‌کار و اهرم مالی گنجانده شده است که بر مبنای آن مطالعات قبلی نشان داده‌اند که با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی ارتباط مثبتی دارند (سیمونی، ۱۹۸۰؛ نیوتون و آشتون، ۱۹۸۹). همچنین برخی از ویژگی‌های حسابرس از جمله استعفا (RESIGN)، کیفیت حسابرس (SUC_Audi)، نظر حسابرسی (GCONCERN و MODOP) و ویژگی‌های گزارش‌گری (REPLAG) کنترل می‌گردد.

جدول (۱) تعاریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

علامت اختصاری در مدل رگرسیونی	تعریف و چگونگی محاسبه	معادل لاتین	نوع متغیر
			متغیرهای وابسته
RESIGN	چنانچه حسابرسان به دلیل اختلاف در حق الزحمه از سمت خود کناره‌گیری کرده باشند، برابر یک و در غیر این صورت، صفر می‌باشد.	RESIGN	کناره‌گیری حسابرس
FEE	حق الزحمه ²⁰²² پرداخت‌شده‌ی مرتبط با خدمات حسابرسی به حسابرسان جایگزین که به‌عنوان درصدی از دارایی‌های کل شرکت محاسبه می‌شود.	audit fee charged by successor auditors	حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرس جانشین
DISAGREE	چنانچه طرفین در خصوص حق الزحمه‌ی پرداختی، دارای اختلاف نظر باشند برابر یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	معادل لاتین	متغیر مستقل
		auditor-client disagreement disclosure	افشای اختلاف حسابرس و مشتری
Pre_Audi	اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا رتبه‌ی الف باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد	predecessor auditor	حسابرس پیشین
SUC_Audi	اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی یا رتبه‌ی الف باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد	Successor auditor	حسابرس جانشین
علامت اختصاری	تعریف و چگونگی محاسبه	معادل لاتین	متغیرهای کنترلی
LEVERAGE	از طریق نسبت کل بدهی به کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.	LEVERAGE	اهرم مالی
GROWTH	از طریق رشد فروش (اندازه‌گیری شده توسط فروش سال قبل) در سال پیش از تغییر حسابرس محاسبه می‌شود.	GROWTH	رشد فروش
TENURE	از طریق تعداد سال‌های دوره‌ی تصدی حسابرس محاسبه می‌شود.	TENURE	دوره‌ی تصدی
SIZE	از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود.	SIZE	اندازه
Accruals _{i, t}	از طریق اندازه‌گیری اقلام تعهدی غیرنرمال شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس محاسبه می‌شود.	ACCRUALS	اقلام تعهدی
GCONCERN	چنانچه اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت تغییر یافته باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	Going Concern	اظهار نظر حسابرس در خصوص تداوم فعالیت

علامت اختصاری در مدل رگرسیونی	تعریف و چگونگی محاسبه	معادل لاتین	نوع متغیر
			متغیرهای وابسته
MODOP	چنانچه نظر حسابرس در خصوص گزارش‌گری مالی تغییر یافته و یا اصلاح شده باشد یک و در غیر این صورت صفر می‌باشد.	Auditor opinion	تغییر نظر حسابرس
ROA	نرخ بازده دارایی‌ها است و از رابطه‌ی ذیل محاسبه می‌گردد (نیکومرام و همکاران، ۱۳۹۳):	Return on assets	بازده دارایی‌ها
REPLAG	از طریق تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت‌ها تا تاریخ گزارش حسابرسی. محاسبه می‌شود.	fiscal year-end	پایان سال مالی

۶- مدل پژوهش

مدل‌های رگرسیونی مورد استفاده در این پژوهش با استفاده از پژوهش‌های جانسون و همکاران (۲۰۰۲)، کریشانان و کریشانان (۱۹۹۷) و دیفوند و همکاران (۱۹۹۷) و با توجه به موارد مطرح شده پیشین به شکل زیر می‌باشد:

مدل رگرسیونی فرضیه‌ی اول:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 SUC_Audi_{i,t} * DISAGREE_{i,t} + \beta_3 RESIGN_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 SUC_Audi_{i,t} + \beta_8 GCONCERN_{i,t} + \beta_8 MODOP_{i,t} + \beta_8 REPLAG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

مدل رگرسیونی فرضیه‌ی دوم:

$$Prob (RESIGN) = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 Pre_Audi_{i,t} + \beta_3 Pre_Audi_{i,t} * DISAGREE_{i,t} + \beta_4 Fee_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 GROWTH_{i,t} + \beta_7 TENURE_{i,t} + \beta_8 SIZE_{i,t} + \beta_9 Accrual_{i,t} + \beta_{10} MODOP_{i,t} + \beta_{11} REPLAG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

۷- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر روش‌شناسی، از نوع پژوهش‌های پس رویدادی (چون از ترازنامه و سود و زیان سال‌های استفاده می‌نماید) می‌باشد. از سوی دیگر پژوهش حاضر از پژوهش‌های توصیفی از نوع همبستگی و بر اساس معادلات رگرسیونی بوده و از نظر هدف کاربردی است. همچنین قلمرو تحقیق بازه زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ را در بر گرفته و مکان تحقیق بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. جهت انتخاب نمونه از روش حذفی سیستماتیک استفاده خواهد شد و شرکت‌های بورسی که شرایط زیر را دارا باشند به‌عنوان نمونه‌ی آماری انتخاب خواهند شد:

۱. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشد.
۲. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه هر سال باشد.
۳. شرکت طی دوره‌ی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ تغییر سال مالی نداده باشد.

۴. با توجه به نوع تحقیق و متغیرهای مورد نیاز، شرکت جزء شرکت های واسطه گری مالی و سرمایه گذاری نباشد.

با استفاده از روش حذفی سیستماتیک به وسیله ی شرایط فوق و با توجه موارد عنوان شده در جدول ۲ تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان نمونه ی آماری پژوهش انتخاب و داده های این شرکت ها از صورت های مالی استخراج خواهد شد.

جدول (۲) انتخاب نمونه ی آماری پس از اعمال محدودیت ها و شرایط جامعه

شرکت	محدودیت ها و شرایط
۵۲۱	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۳۹۸
۱۹۲	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی ۹۲-۹۸ در بورس فعال نبوده اند
۶۸	تعداد شرکت هایی که بعد از سال ۹۲ در بورس پذیرفته شده اند
۶۹	تعداد شرکت هایی که جزء هلدینگ، سرمایه گذاری ها، واسطه گری های مالی، بانک ها و یا لیزینگ ها بوده اند
۶۴	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی باشد
۸	تعداد شرکت هایی که در قلمرو زمانی پژوهش، اطلاعات مورد آن ها در دسترس نمی باشد.
۱۲۰	تعداد شرکت های نمونه

۸- تحلیل یافته ها

۸-۱- آمار توصیفی

جدول (۳) آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
اهرم مالی	۰.۵۷۶	۰.۵۷۵	۱.۵۶۷	۰.۰۳۶	۰.۲۰۳	۰.۱۹۹	۳.۹۸۶
دوره ی تصدی حسابرس	۴.۰۱۹	۳.۰۰۰	۷.۰۰	۱.۰۰۰	۲.۰۳۳	-۰.۰۰۰۳	۱.۷۱۱
نرخ بازده دارایی ها	۰.۱۵۵	۰.۱۱۳	۱.۳۰۶	-۰.۳۹۵	۰.۲۰۱	۱.۴۵۲	۷.۰۱۹
حق الزحمه	۶.۵۷۰	۶.۵۴۳	۸.۹۲۱	۴.۶۷۷	۰.۸۴۲	۰.۲۸۷	۲.۶۰۷
اندازه ی شرکت	۱۴.۴۱۵	۱۴.۲۳۷	۲۰.۱۸۳	۱۱.۰۳۵	۱.۴۰۷	۰.۸۷۴	۴.۶۲۳
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت ها تا تاریخ گزارش	۱۴۵.۴۳۲	۱۴۵.۰۰	۲۱۰	۸۵	۳۶۸۶	۰.۰۶۴	۱.۷۷۶
اقلام تعهدی غیر عادی	۰.۰۰۴	-۰.۰۰۰۷	۰.۴۶۶	-۰.۲۸۵	۰.۱۰۵	۰.۴۶۳	۵.۰۳۱
رشد فروش	۰.۱۷۴	۰.۱۱۹	۴.۹۴۸	-۱.۸۶۱	۰.۵۴۲	۲.۸۰۸	۲۲.۶۳۷
اختلاف نظر حسابرس- صاحب کار	۰.۵۱۴	۱.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۵۰۰	-۰.۰۵۷	۱.۰۰۳
کنترل داخلی	۰.۳۹۸	۰.۰۰۰	۱.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۴۸۹	۰.۴۱۳	۱.۱۷۰

از بین شاخص‌های مرکزی بیان شده میانگین مهم‌ترین آن‌ها محسوب می‌شود که نشان دهنده‌ی نقطه‌ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است. میانگین، شاخص مناسبی برای نشان دادن مرکزیت داده‌ها است. برای مثال میانگین متغیر اهرم مالی، برابر $0/576$ می‌باشد که نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌های مربوط به این متغیر حول این نقطه تمرکز یافته‌اند. میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی است. همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود میانه همین متغیر برابر با $0/575$ است که نشان می‌دهد نیمی از داده‌های این متغیر کم‌تر از این و نیمی دیگر بیش‌تر از این مقدار می‌باشد. نکته مهمی که از مقایسه‌ی میانگین و میانه‌ی متغیرها می‌توان استدلال نمود، وضعیت توزیع متغیرها و نرمال بودن نسبی آن‌ها است. با توجه به این که مقادیر میانگین و میانه‌ی متغیرها به هم نزدیک هستند می‌توان چنین برداشت نمود که توزیع متغیرها به توزیع نرمال بسیار نزدیک است. 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 در جدول (۳) نیز قابل مشاهده است، انحراف معیار متغیرها صفر نبوده و حائز این شرط می‌باشند. همچنین نتایج نشان می‌دهد از بین ۱۰۷۸ شرکت حدود ۹۱،۹۱ درصد شرکت‌ها گزارش مقبول و بقیه گزارش غیر مقبول دارند.

جدول (۴) تحلیل فراوانی داده‌های اسمی پژوهش

متغیر	علامت	تعداد مشاهدات	جواب	فراوانی	درصد فراوانی
حسابرس جانشین	Suc-audit	حسابرس جانشین	بلی (۱)	۲۴۳	۲۲،۸۴
			خیر (۰)	۸۲۱	۷۷،۱۶
اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار	DISAGREE	اختلاف نظر	بلی (۱)	۵۵۰	۵۱،۶۹
			خیر (۰)	۵۱۴	۴۸،۳۱
کنترل داخلی	ICWEAKNESS	کنترل داخلی	بلی (۱)	۳۸۹	۳۶،۵۶
			خیر (۰)	۶۷۵	۶۳،۴۴
حسابرس نخستین	PREAUDIT	حسابرس نخستین			

۸-۲- پیش‌آزمون‌های مربوط به برآورد مدل رگرسیون ترکیبی

۸-۲-۱- آزمون مانایی

قبل از تخمین مدل باید داده‌ها از لحاظ پایایی مورد آزمون قرار گیرند. مانا نبودن متغیرها باعث بروز مشکل رگرسیون کاذب می‌شود. در این پژوهش به منظور تشخیص مانایی متغیرها از آزمون لوین، لین و چو و و آزمون ایم، پسران و شین استفاده می‌کنیم. نتایج آزمون پایایی داده‌ها به صورت خلاصه در جدول ۵ گزارش شده است:

جدول (۵) آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	علامت	مقدار آماری لوین، لین و چو	احتمال آماری لوین، لین و چو
اهرم مالی	LEV	-۱۵.۸۱۶	۰.۰۰۰
دورهی تصدی	TENURE	-۲۴.۲۴۸	۰.۰۰۰
نرخ بازده داراییها	ROA	-۳۳.۸۴	۰.۰۰۰
حق الزحمه	FEE	-۱۳.۵۵۷	۰.۰۰۰
اندازهی شرکت	SIZE	-۱۵.۱۵	۰.۰۰۰
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکتها تا تاریخ گزارش	REPLAG	-۲۵.۰۸۲	۰.۰۰۰
اقلام تعهدی غیرعادی	ACCRUALS	-۲۵.۳۳	۰.۰۰۰
رشد فروش	GROWTH	-۲۲.۰۸۰	۰.۰۰۰
حسابرس جانشین	Suc-audit	-۲.۱۲۵	۰.۰۱۶
اختلاف نظر	DISAGREE	-۴.۳۳۷	۰.۰۰۰
اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت	GCONCERN	-۶.۰۰۶	۰.۰۰۰
کنترل داخلی	ICWEAKNESS	-۶.۵۴۴	۰.۰۰۰
تغییر نظر حسابرس	MODOP	-۲.۹۹۷	۰.۰۰۱
حسابرس پیشین	PRE_AUDIT	-۲.۴۹۲	۰.۰۰۶

همان طور که از نتایج آزمون لوین، لین و چو مشخص است تمامی دادهها در سطح معناداری ۵ درصد پایا هستند.

۸-۲-۲- آزمون فرضیات

فرضیهی اول: بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معناداری وجود دارد:

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 DISAGREE_{i,t} + \beta_2 SUC_Audi_{i,t} + \beta_3 RESIGN_{i,t} + \beta_4 SIZE_{i,t} + \beta_5 LEVERAGE_{i,t} + \beta_6 ROA_{i,t} + \beta_7 SUC_Audi_{i,t} + \beta_8 GCONCERN_{i,t} + \beta_8 MODOP_{i,t} + \beta_8 REPLAG_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

نتایج آزمون انتخاب نوع دادهها برای فرضیهی اول

جدول (۶) نتایج آزمون - لیمیر و آزمون هاسمن

نتیجه	معناداری	آماره	آزمون
۱۱۹	(۰۰۰/۰)	۵.۰۸۴	آزمون F لیمیر (چاو)
۱۰	۰.۸۵۷	۵.۴۷۸	آزمون هاسمن

نتایج آزمون لیمیر که در جدول ۶ ارائه شده است، نشان می دهد که احتمال آماری آزمون F

لیمیر کم‌تر از ۵ درصد می‌باشد و لذا برای تخمین مدل از روش ترکیبی استفاده می‌شود.

جدول (۷) نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

نام متغیر	نماد متغیرها	ضریب β	انحراف استاندارد	آماره‌ی t	معناداری Prob	عامل تورم واریانس VIF
عرض از مبدأ	C	۵.۶۵۴	۰.۴۰۷	۱۳.۸۷۸	۰.۰۰۰	-----
اختلاف نظر	DISAGREE	۰.۲۲۹	۰.۰۵۶	۴.۰۴۰	۰.۰۰۰	۱.۴۰۶
اختلاف نظر* حسابرس جانشین	Suc-audit* DISAGREE	-۰.۱۷۳	۰.۱۷۳	-۱.۰۰۲	۰.۳۱۶	۲.۱۱۹
کناره‌گیری حسابرسان	RESIGN	۰.۰۴۲۰	۰.۰۴۱	۱.۰۱۹	۰.۳۰۸	۱.۰۹۸
اندازه‌ی شرکت	SIZE	۰.۰۴۲۶	۰.۰۲۷	۱.۵۶۸	۰.۱۱۷	۱.۰۷۵
اهرم مالی	LEV	۰.۳۷۴	۰.۱۱۲	۳.۳۳۲	۰.۰۰۰	۱.۵۰۹
نرخ بازده دارایی‌ها	ROA	۰.۲۱۸	۰.۲۰۹	۱.۰۴۱	۰.۲۹۸	۱.۵۸۳
حسابرس جانشین	Suc-audit	۰.۱۲۵	۰.۰۶۲	۲.۰۱۰	۰.۰۴۴	۱.۹۰۴
اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت	GCONCERN	-۰.۰۸۳	۰.۰۵۱	-۱.۶۲۹	۰.۱۰۳	۱.۰۱۳
تغییرات نظر حسابرس	MODOP	-۰.۰۷۳۶	۰.۰۴۴	-۱.۶۴۷	۰.۰۹۹	۱.۰۱۱
تعداد روزهای پایان سال مالی شرکت‌ها تا تاریخ گزارش	REPLAG	-۰.۰۰۰۱	۰.۰۰۰۷	-۰.۲۴۶	۰.۸۰۵	۱.۰۰۴
سایر اطلاعات	آماره‌ی F	معناداری (Prob)	ضریب تعیین (R-squared)	ضریب تعیین شده تعدیل شده Adjusted R-squared	دوربین واتسون (D-W)	
	۲.۳۶۴	۰.۰۰/۰	۰.۴۲	۰.۳۷	۶۷۱/۱	۲.۳۶۴
نوع آزمون	مقدار	احتمال	نوع آزمون	مقدار	احتمال	
گادفری	۲.۷۵۹	۰.۶۳/۰	وایت	۰.۵۴۰	۹۱۰/۰	۲.۷۵۹

با توجه به نتایج آزمون فرضیه که در جدول ۷ ارائه شده است نشان می‌دهد که مقدار آماره‌ی F برابر ۲,۳۶۴ Prob محاسبه شده برای آماره‌ی F مدل کم‌تر از سطح خطای ۵ درصد بوده و معنادار می‌باشد. معناداری آماره‌ی F نشان‌دهنده معناداری کل مدل است. ضریب متغیر اختلاف نظر برابر ۰,۲۲۹ و با توجه به سطح خطای مورد پذیرش ۰,۰۰۰، که کم‌تر از پنج درصد است، معنادار می‌باشد

و نشان می دهد بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و حق الزحمه ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه ی معنادار و مثبت وجود دارد. مقدار آماره ی دوربین واتسون برابر ۱/۶۷۱ که در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد و بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین جملات خطا در رگرسیون است. میزان ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده به ترتیب ۳۷٪ و ۴۲٪ هستند که نشان می دهد تقریباً ۴۰ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل و متغیرهای کنترلی قابل تبیین است. با توجه به این که مقادیر آماره ی VIF برای همه ی متغیرها کم تر از ۱۰ می باشد، می توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای مستقل تحقیق هم خطی وجود ندارد. نتایج مربوط به آماره ی F نیز نشان می دهد که مدل در حالت کلی معنادار بوده و با توجه به آماره ی دوربین واتسون، فاقد مشکل خودهمبستگی است. همچنین نتایج آزمون گادفری و وایت به ترتیب حاکی از نبود خودهمبستگی سریالی (نوع دوم) و ناهمسانی واریانس در مدل رگرسیونی است. با توجه به این که سطح معناداری بیش تر از ۵ صدم می باشد، ناهمسانی و خودهمبستگی سریالی وجود ندارد.

فرضیه ی دوم:

بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و کناره گیری حسابرس رابطه ی معناداری وجود دارد:

$$\text{Prob (RESIGN)} = \beta_0 + \beta_1 \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_2 \text{Pre_Audi}_{i,t} + \beta_3 \text{Pre_Audi}_{i,t} * \text{DISAGREE}_{i,t} + \beta_4 \text{Fee}_{i,t} + \beta_5 \text{LEVERAGE}_{i,t} + \beta_6 \text{GROWTH}_{i,t} + \beta_7 \text{TENURE}_{i,t} + \beta_8 \text{SIZE}_{i,t} + \beta_9 \text{Accruals}_{i,t} + \beta_{10} \text{MODOP}_{i,t} + \beta_{11} \text{REPLAG}_{i,t} + \epsilon_{i,t}$$

جدول (۸) تخمین نهایی مدل رگرسیونی

متغیرها	معادل در مدل رگرسیونی	ضرایب	آماره ی z	انحراف استاندارد	سطح معناداری
عرض از مبدأ	C	۰.۷۴۳	۰.۷۵۴	۰.۹۸۵	۰.۴۵۰
اختلاف حسابرس - صاحب کار	DISAGREE	۱.۲۳۷	۷.۲۶۳	۰.۱۷۰	۰.۰۰۰
حسابرس پیشین	PREAUDIT	-۰.۱۴۶	-۰.۶۲۵	۰.۲۳۴	۰.۵۳۱
حسابرس پیشین * اختلاف حسابرس	PREAUDIT* DISAGREE	-۰.۶۶۶	-۱.۹۲۸	۰.۳۴۵	۰.۰۵۳
حق الزحمه ی حسابرس	FEE	-۰.۰۰۳	-۰.۰۳۴	۰.۰۸۷	۰.۹۷۲
اهرم مالی	LEV	۰.۳۵۲	۰.۹۵۲	۰.۳۷۰	۰.۳۴۱
رشد فروش	GROWTH	۰.۱۹۰	۱.۳۲۳	۰.۱۴۳	۰.۱۸۵
دوره ی تصدی	TENURE	۰.۰۰۲	۰.۰۶۳	۰.۰۳۶	۰.۹۴۹
اندازه ی شرکت	SIZE	-۰.۰۹۴	-۱.۷۸۹	۰.۰۵۲	۰.۰۷۳
اقلام تعهدی	ACCRUALS	-۰.۵۹۳	-۰.۸۴۸	۰.۶۹۹	۰.۳۹۶
تغییرات نظر حسابرس	MODOP	۰.۰۱۹	۰.۱۳۱	۰.۱۴۸	۰.۸۹۵
تعداد روزهای پایان سال مالی	REPLAG	۰.۰۰۱	۰.۷۰۳	۰.۰۰۱	۰.۷۸۲

طبق نتایج جدول بالا مشاهده می‌شود که متغیر اختلاف حسابرس - صاحب کار دارای ضریب مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد است. از این رو می‌توان گفت بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب کار و کناره‌گیری حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود دارد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. در این فرضیه چون از رگرسیون لجستیک استفاده شده، آزمون اف لیمر ندارد.

۹- نتیجه‌گیری

۹-۱- بررسی فرضیه‌ی نخست

نتایج نشان می‌دهد که بین افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب کار و حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین رابطه‌ی معنادار و مثبت وجود دارد. با توجه به نتایج مطرح شده در خصوص فرضیه‌ی اول و همچنین تفسیر یافته‌ها از منظر تئوریک، می‌توان بیان داشت که اکثر اختلافات بین صاحب کار و حسابرس مبنی بر افزایش حق الزحمه‌ی حسابرسی بوده و در اکثر اوقات با افزایش این حق الزحمه، اختلافات میان صاحب کار و حسابرس تشدید می‌شود و چنانچه حسابرسان حق الزحمه‌های خود را کاهش دهند، این اختلافات کاهش می‌یابد و چنانچه به توافق نرسند، صاحب کار به دنبال حسابرس جانشین خواهد بود. با توجه به این موضوع که بازار حسابرسی بیش از پیش رقابتی و حساس شده، به هر میزان که حسابرسان، حق الزحمه‌های حسابرسی و هزینه‌های پیشنهادی خود را کاهش دهند، تداوم فعالیت خود را در چند دوره تضمین می‌کنند. همچنین با توجه به بحران‌های اقتصادی و مالی اخیر در کشور و بالارفتن هزینه‌های خدمات حسابرسی انتظار بر آن است که صاحب کاران در جستجوی شرکت‌ها و مؤسساتی باشند که حداقل هزینه را بر آن‌ها تحمیل نماید.

در ارتباط با تطبیق دیگر پژوهش‌ها با یافته‌های حاصل از فرضیه‌ی نخست، نخعی و شاهرخی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحب کاران (مطالعه‌ی موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق الزحمه‌ی حسابرس، اظهار نظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه‌ی حسابرسی، دامنه‌ی حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری دارند. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرس به ویژه عامل حق الزحمه‌ی حسابرس با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب کار بر حق الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت شده به حسابرسان جانشین، دارای تطابق می‌باشد.

مؤمنی و حسین نژاد (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان «بررسی نزدیکی حسابرس - مشتری از نظر جغرافیایی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» انجام دادند. نتایج نشان داد که نزدیکی حسابرس -

مشتری بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. همچنین نزدیکی حسابرس - مشتری بر کیفیت گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری دارد. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین، به‌نوعی دارای هم‌راستایی می‌باشد. چرا که نتایج ما نشان داد که به هر میزان اختلاف میان حسابرس و صاحب‌کار کم‌تر باشد، میزان کیفیت خدمات نیز بالاتر می‌رود. در خصوص تطبیق پژوهش‌های خارجی، لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفا‌ی حسابرس و حق‌الزحمه‌های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. نتایج نشان داد که کناره‌گیری حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. همچنین حسابرسان چهار شرکت بزرگ حسابرسی احتمالاً در صورت عدم توافق با مشتریان خود از مشاغل خود استعفا می‌دهند. علاوه بر این حسابرسان جانشین برای مؤسساتی که با حسابرسان قبلی خود اختلاف ندارند، حق‌الزحمه‌های حسابرسی بالاتری را دریافت می‌کنند. حسابرسان جانشین چهار شرکت بزرگ حسابرسی، نسبت به حسابرسان چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی حتی برای شرکت‌های دارای اختلاف نظر نیز حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بالاتری می‌گیرند. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی پرداخت‌شده به حسابرسان جانشین، به‌نوعی دارای هم‌راستایی می‌باشد. چرا که نتایج ما نشان داد که تغییر حسابرس و استفاده از حسابرس جانشین می‌تواند هزینه‌های بیشتری را بر شرکت‌ها تحمیل نماید.

کاپرنی و استیوارت (۲۰۱۹) پژوهشی با عنوان «ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییرات حسابرس» انجام دادند. نتایج نشان داد احتمال استعفا‌ی حسابرس به دلیل پیچیدگی زیاد استانداردهای حسابداری اندک می‌باشد. همچنین احتمال اخراج حسابرس به دلیل همگن‌سازی صنعت، رقابت بیش‌تر محصول و رقابت بیش‌تر حسابرس زیاد می‌باشد. نتایج همچنین نشان می‌دهد که پیچیدگی استانداردهای حسابداری رابطه‌ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی به چهار شرکت غیربزرگ دارد و همگن‌سازی صنعت رابطه‌ی قوی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد. همچنین رقابت بیش‌تر حسابرسان رابطه‌ی ضعیفی با احتمال تغییر حسابرس از چهار شرکت بزرگ حسابرسی و چهار شرکت غیربزرگ حسابرسی دارد.

۹-۲- بررسی فرضیه‌ی دوم

نتایج نشان داد که بین افشای اختلاف حسابرس - صاحب‌کار و کناره‌گیری حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود دارد و فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد مورد پذیرش قرار می‌گیرد. با توجه به

نتایج مطرح شده در خصوص فرضیه‌ی دوم و همچنین تفسیر یافته‌ها از منظر تئوریک از نتایج حاصله می‌توان بیان داشت که با توجه به وضعیت نابسامان بازار ایران و بروز پدیده‌های مالی و غیرمالی پیچیده فراوان در دو سال اخیر به دلیل ایجاد اپیدمی کرونا، صورت دادن مذاکرات میان حسابرس و صاحب‌کار به منظور حل و فصل موضوعات مورد اختلاف در گزارش‌گری مالی امری ضروری بنظر می‌رسد و به علت مشارکت فعالانه و تأثیرگذار حسابرس در چگونگی‌گزينش فرآیندهای گزارش‌گری صاحب‌کار نتیجه‌ی مذاکرات صورت گرفته تأثیر فراوانی بر صورت‌های مالی خواهد گذاشت. در نتیجه شناسایی عوامل تأثیرگذار بر نتایج مذاکره اهمیت زیادی دارد. زیرا قابلیت‌هایی از حرفه‌ی حسابرسی را معرفی می‌کند که در بهبود کیفیت حسابرسی و کاستن از مواجهه‌ی حسابرسان با دعای حقوقی بر سر موضوعات مورد مناقشه تأثیر بسزایی دارد.

در ارتباط با تطبیق دیگر پژوهش‌ها با یافته‌های حاصل از فرضیه‌ی دوم، نخعی و شاهرخی (۱۳۹۹) پژوهشی با عنوان «تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرسی مستقل از منظر صاحب‌کاران (مطالعه‌ی موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)» انجام دادند. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس، اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، اندازه‌ی حسابرسی، دامنه حسابرسی، اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه‌ی مؤسسه‌ی حسابرسی با تغییر حسابرسی رابطه‌ی معناداری دارند. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرسی به‌ویژه عامل حق‌الزحمه‌ی حسابرس با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس دارای تطابق می‌باشد. عبداللهی (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و اظهارنظر حسابرس» انجام دادند. نتایج حاصل از فرضیه‌ی اول تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی دارد، همچنین نتایج تحقیق نشان داد که کارایی مدیریتی تأثیر منفی و معناداری نیز بر اظهارنظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت دارد. نتایج حاصل از این پژوهش از حیث عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرسی با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس دارای هماهنگی نسبی باشد. علی‌آقایی و همکاران (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان «بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها» انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که حق‌الزحمه‌ی حسابرسی بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. همچنین چرخش اجباری حسابرس بر ارزش افزوده‌ی بازار، ارزش افزوده‌ی اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها تأثیر معناداری ندارد. بعلاوه چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی بازار شرکت‌ها اثر منفی و معنادار و بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و ارزش افزوده‌ی اقتصادی شرکت‌ها اثر مثبت و معناداری دارد. در نهایت چرخش اجباری حسابرس بر ارتباط بین حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و فرصت‌های رشد

شرکت‌ها اثر معناداری ندارد. در خصوص تطبیق پژوهش‌های خارجی، لی و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی با عنوان «اختلاف نظرهای حسابرس و مشتری، استعفای حسابرس و حق‌الزحمه‌های حسابرسی توسط حسابرسان جانشین» انجام دادند. نتایج نشان داد که کناره‌گیری حسابرس اغلب با اختلاف نظر حسابرس و مشتری همراه است. نتایج حاصل از این پژوهش با یافته‌های حاصل از پژوهش ما مبنی بر تأثیرگذاری افشای اختلاف نظر حسابرس - صاحب‌کار بر کناره‌گیری حسابرس، دارای هم‌راستایی می‌باشد. سوو و وو (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان «افشای عمومی حق‌الزحمه‌ی خدمات حسابرسی و قدرت چانه‌زنی بین مشتری و حسابرس» انجام دادند. پژوهش آنان نشان داد که افشای عمومی هزینه‌های حسابرسی دامنه‌ی هزینه‌های حسابرسی را که برای مشتریانی که هزینه‌ی زیادی متحمل شده‌اند تقویت می‌کند و توانایی حسابرسان را برای افزایش هزینه‌های حسابرسی برای مشتریانی که هزینه‌های کمی متحمل شده‌اند، کاهش می‌دهد.

۱-۰ پیشنهاد

پیشنهاد‌های مرتبط با فرضیه‌ی اول

- ۱- به حسابرسان و مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌شود به منظور جلوگیری از بروز اختلاف و تغییر اجباری حسابرس، حق‌الزحمه‌های حسابرسی خود را تا حد امکان کاهش داده و از ارائه‌ی مبالغ و هزینه‌های کلان خودداری نمایند. زیرا بر اساس یافته‌های ما یکی از دلایل اصلی بروز اختلاف نظر بین حسابرس - صاحب‌کار حق‌الزحمه‌های بالای حسابرس می‌باشد.
- ۲- به حسابرسان و مدیران مؤسسات و شرکت‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود نسبت به یادگیری فنون مذاکره و حل اختلاف همت بیشتری داشته باشند. چرا که بسیاری از اختلافات ناشی از سوء تفاهم‌های بسیار جزئی بوده و می‌توان با مذاکره آن‌ها را حل و فصل کرد.
- ۳- از آنجا که تغییر حسابرس می‌تواند آثار منفی مالی و غیر مالی و ایجاد وجهه‌ی منفی برای شرکت شود دلایل افشای اختلافات میان نظر حسابرس - صاحب‌کار به صورت دقیق واکاوی شود تا از بروز موارد مشابه در آینده جلوگیری شود.
- ۴- حسابرسان جایگزین علاوه بر اخذ اطلاعات کافی از حسابرسان قبلی در مورد اختلاف نظر در خصوص موارد مورد اختلاف، به بررسی دقیق و همه‌جانبه‌ی موارد بپردازند.

پیشنهادها مرتبط با فرضیه‌ی دوم

- ۱- کاربران صورت‌های مالی و به‌طور ویژه اعتباردهندگان، بانک‌ها و سرمایه‌گذاران لازم است به دلایل تغییر و یا کناره‌گیری حسابرس دقت نظر بیشتری داشته باشند و صرفاً به موارد اعلام شده از سوی مدیریت تکیه نکنند.
- ۲- حسابرسان و مدیران مؤسسات و شرکت‌های حسابرسی در صورت امکان از حسابرسان خبره و دارای تجربه‌ی کافی نیز بهره‌برند تا در صورت بروز اختلاف بتوان از تجربه‌ی آن‌ها به سود شرکت بهره‌برد.

منابع

- آقایی محمدعلی، ویسی حصار ثریا، فاطری علی. (۱۳۹۸). بررسی اثر چرخش اجباری حسابرسان بر ارتباط بین حق‌الزحمه حسابرسی با ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و فرصت‌های رشد شرکت‌ها. فصلنامه حسابداری مالی. ۱۱ (۴۴): ۸۸-۱۱۸
- بهمن دوست، بهزاد، گنجی پور، رضا، زارعی، رضا، جعفری جم، حسین. (۱۴۰۰). بررسی اثر تعدیلکنندگی اهمیت صاحبکار بر رابطه‌ی بین تغییر اظهارنظر حسابرسی و چرخش شریک مؤسسه‌ی حسابرسی. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، ۷۰-۹۸.
- سلیمانی، ابوالفضل؛ شکریانی، مهدیه. (۱۴۰۰). بررسی رابطه تخفیف حق‌الزحمه‌ی حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تحریف: واکاوی نقش تعدیلگری کیفیت حسابرسی. پژوهش حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۴)، ۷۰-۹۵
- عبداللهی، زیبا. (۱۳۹۸). بررسی ارتباط بین کارایی مدیریتی با حق‌الزحمه حسابرسی و اظهارنظر حسابرس، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه‌ای و جهانی، تهران.
- عبدی، رسول و قلندری، فرشته. (۱۳۹۹). بررسی رابطه ضعف کنترل‌های داخلی و هزینه‌های حسابرسی با تأکید بر نوع حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، هفتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت و نوآوری در کسب و کار، تهران.
- عزیزخانی مسعود، داغانی رضا، احمدیان مؤگان. (۱۳۹۸). تأثیر سیاست چرخش اجباری حسابرس بر حق‌الزحمه حسابرسی، شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران - مسعود عزیزخانی - رضا داغانی - مؤگان احمدیان. دانش حسابرسی. ۱۳۹۵: ۱۶ (۶۴): ۴۳-۶۲
- کردستانی، غلامرضا، رضازاده، جواد، کاظمی علوم، مهدی، عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰(۲)، ۶۵-۸۴.
- مومنی، علیرضا و حسین نژاد، مهناز. (۱۳۹۷). بررسی نزدیکی حسابرس-مشتري از نظر جغرافیایی بر به موقع بودن گزارش حسابرسی از دیدگاه مدیران و کارشناسان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی اندیشه‌های نوین و خلاق در مدیریت، حسابداری مطالعات حقوقی و اجتماعی، ارومیه
- نخعی، حبیب اله؛ شاهرخی، جمشید. (۱۳۹۹). تاثیر عوامل مرتبط با ویژگیهای حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحبکاران (مطالعه موردی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران). چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۳(۲۵)، ۱۲۴-۱۴۰
- واعظ، دکتر سید علی؛ احمدی، وریا. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین دو عامل حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرس با تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت‌های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. حسابداری سلامت، ۳(۲)، ۷۷-۹۵.

Abdi, Rasool and Qalandari, Fereshteh. (1399). Investigating the Relationship between Weaknesses in Internal Controls and Auditing Costs with Emphasis on the Type of Auditor in Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, 7th International Conference on Accounting, Management and Business Innovation, Tehran. (In Persian).

Abdullah, ziba. (1398). Investigating the Relationship between Managerial Performance and Audit Fees and Auditor Comments, Fourth National Conference on Management, Accounting and Economics with Emphasis on Regional and Global Marketing, Tehran. (In Persian).

Azizkhani Massoud, Daghani Reza, Ahmadian Mojgan. (1398). The Impact of the Auditor's Forced Turnover Policy on Audit Fees, Evidence from the Tehran Stock Exchange - Masoud Azizkhani - Reza Daghani - Mojgan Ahmadian. Auditing knowledge.; 16 (64): 43-62 (In Persian).

Aghaie, Mohammad Ali, Veisi Hesar Soraya, Fateri Ali. (1398). Investigating the effect of auditors' forced rotation on the relationship between audit fees and market value added, economic value added and corporate growth opportunities. Financial Accounting Quarterly. 11 (44): 88-118 (In Persian)

Bahmandoost, Behzad, Ganjipour, Reza, Zarei, Reza, Jafari Jam, Hossein. (1400). Investigating the moderating effect of the client's importance on the relationship between changing the audit opinion and the rotation of the audit firm partner. Professional Auditing Research, 2 (5), 70-98. (In Persian).

Bammens, Y. and Collewaert, V. (2014), "Trust between entrepreneurs and angel investors: exploring positive and negative implications for venture performance assessment", Journal of Management, Vol. 40 No. 7, pp. 1980-2008.

Brown, S. V., & Knechel, W. R. (2016). Auditor–client compatibility and audit firm selection. Journal of Accounting Research, 54(3), 725-775.

Cairney, T., & Stewart, E. G. (2019). Client industry characteristics and auditor changes. Review of Accounting and Finance.

Cassell, C. A., Giroux, G. A., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2012). The effect of corporate governance on auditor-client realignments. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 31(2), 167-188.

Catanach, A., Irving, J.H., Williams, S.P. and Walker, P.L. (2011), "An ex-post examination of auditor resignations", Accounting Horizons, 25(2). 267-283.

Chen, L., Krishnan, G. V., & Yu, W. (2018). The relation between audit fee cuts during the global financial crisis and earnings quality and audit quality. Advances in accounting, 43(3), 14-31.

DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. Journal of accounting research, 40(4), 1247-1274.

Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., & Rahman, A. (2019). "Problem" directors and audit fees. International Journal of Auditing, 23(1), 125-143.

Her, Y. W., Howard, J., & Son, M. (2019). Timing of auditor terminations and client firm risk. Managerial Auditing Journal.

Johnson, E., I. K. Khurana, & J. K. Reynolds. (2002). Audit Firm tenure and the quality of financial reports. Contemporary Accounting Research, 19(4), 637-60.

Khalil, S., & Mazboudi, M. (2016). Client acceptance and engagement pricing following

- auditor resignations in family firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 137-158.
- Krishnan, J., & J. Krishnan. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *Accounting Review*, 2(5) 39-60.
- Kulset, E., & Stuart, I. (2018). Auditor–client negotiations over disputed accounting issues: Evidence from one of the Norwegian Big 4 firms. *International Journal of Auditing*, 22(3), 435-448.
- Kurdistani, Gholamreza, Rezazadeh, Javad, Kazemi Ulum, Mehdi, Abdi, Mostafa. (1397). Investigating the effect of audit market focus on remuneration and audit quality. *Financial Accounting Research*, 10 (2), 65-84. (In Persian).
- Kusano, M., & Sakuma, Y. (2019). Effects of recognition versus disclosure of finance leases on audit fees and costs: Evidence from Japan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1), 53-68.
- Lei, D., Zhou, Y., & Wang, Y. (2020). Auditor-Client Disagreements, Auditor Resignations, And Audit Fees Charged by Successor Auditors. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 36(1), 15-28.
- Mande, V., & M. Son. (2011). Do audit delays affect client retention? *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 32-50.
- Maresch, D., Aschauer, E., & Fink, M. (2019). Competence trust, goodwill trust and negotiation power in auditor-client relationships. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Momeni, Alireza and Hosseinnejad, Mahnaz. (1397). Assessing the auditor-client closeness from a geographical point of view on the timeliness of the audit report from the perspective of managers and experts of companies listed on the Tehran Stock Exchange, National Conference on New and Creative Thoughts in Management, Accounting, Legal and Social Studies, Urmia (In Persian).
- Nakhai, Habibullah; Shahrokhi, Jamshid. (1399). The effect of factors related to audit characteristics by changing the independent auditor from the perspective of owners (Case study of member companies of Tehran Stock Exchange). *Accounting and Management Perspectives*, 3 (25), 124-140. (In Persian).
- Newton, J. D., & R. H. Ashton. (1989). The association between audit technology and audit delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 8(Supplement), 22–49.
- Vaez, Seyed Ali; Ahmadi, voria. (1393). Investigating the relationship between the two factors of audit fees and the change of auditor with the delay in submitting the audit report of pharmaceutical companies listed on the stock exchange. *Health Accounting*, 3 (2), 77-95. (In Persian).
- Schroeder, J. H., & Hogan, C. E. (2013). The impact of PCAOB AS5 and the economic recession on client portfolio characteristics of the Big 4 audit firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(4), 95-127.
- Simunic, D. A. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of accounting research*, 161-190.
- Soleimani, Abolfazl; Shokriani, Mahdieh (1400). Investigating the Relationship between Audit Fee Reduction, Probability of Fraud and Disclosure of Distortion: An Analysis of the Audit Quality Adjustment Role. *Professional Auditing Research*, 1 (4), 70-95(In Persian).
- Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *Accounting Review*, 516-33.

Su, X., & Wu, X. (2017). Public disclosure of audit fees and bargaining power between the client and auditor: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 52(1), 64-76.



COPYRIGHTS



© 2022 by the authors. Lisensee 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>)