



Client industry characteristics and auditor change

Mohammad Hosein Safarzadch¹, Hossein Sajadi², Shamim Mohammadi³

Received: 2021/07/29

Approved: 2021/09/18

Research Paper

Abstract

In recent years, the change of auditor in companies listed on the TSE has become a common phenomenon, which can overshadow the professional power and independence of the auditor and have adverse consequences. The change of auditor can often have different reasons. The purpose of this study is to investigate the relationship between the characteristics of the customer industry and the change of auditor in companies listed on the TSE. This research is applied in terms of purpose and descriptive-correlation in terms of nature. In order to achieve the research objective, 178 companies were selected from the companies listed on the TSE during the years 2016 to 2021 by systematic elimination sampling method and a total of 1068 observations. Logistic regression method was used to test the research hypotheses. Findings show that there is a significant inverse relationship between the homogeneity of the customer industry and the change of auditor; There is also a direct and significant relationship between the complexity of accounting information and auditor competition with changes in the auditor; But no significant relationship was found between competition in the client industry and the change of auditor.

Key Words: Change of auditor; Homogeneity of the customer industry; Complexity of accounting information; Auditor competition; Competition in the customer industry.

 10.22034/JPAR.2023.534931.1051

1. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Corresponding Author) hosein470@gmail.com

2. Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. h_sajadi@sbu.ac.ir

3. MSc. of Accounting, Faculty of Management and Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. shamim.mohammadi89@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرس

محمد حسین صفرزاده^۱، حسین سجادی^۲، شمیم محمدی^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۵/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۷

مقاله‌ی پژوهشی

چکیده

در سال‌های اخیر تغییر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، به پدیده‌ای مرسوم تبدیل شده است که این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرس را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد. تغییر حسابرس غالباً دلایل مختلفی می‌تواند داشته باشد. هدف از این پژوهش بررسی رابطه بین ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت، توصیفی-همبستگی است. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، تعداد ۱۷۸ شرکت از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ به روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب و در مجموع ۱۰۶۸ سال-شرکت جهت انجام تحلیل در نظر گرفته شد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون لجستیک استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه معکوس و معنادار وجود دارد. همچنین بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و رقابت در بازار حسابرس با تغییر در حسابرس رابطه مستقیم و معناداری وجود دارد؛ اما بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه‌ای معناداری یافت نشد.

واژه‌های کلیدی: تغییر حسابرس؛ همگن بودن صنعت مشتری؛ پیچیدگی اطلاعات حسابداری؛ رقابت حسابرس؛ رقابت

در صنعت مشتری.

doi: 10.22034/JPAR.2023.534931.1051

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hosein470@gmail.com

۲. استاد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. h_sajadi@sbu.ac.ir

۳. کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. shamim.mohammadi89@gmail.com

<http://article.iacpa.ir>

۱- مقدمه

حسابرسان در فرایند گزارشگری مالی نقش نظارتی را ایفا می‌کنند (اشبو و وایرفلد^۱، ۲۰۰۳). حسابرسان برای انجام وظایف خود همواره با تضاد منافع روبه‌رو هستند؛ زیرا از طرفی باید خواسته‌های مدیران را برآورد کنند و از طرف دیگر به دنبال حفظ استانداردها و چارچوب حرفه‌ای خویش می‌باشند. بنابراین اگر حسابرسان نظری متفاوت با مدیران داشته باشند که این امر موجب تضاد منافع بین آن‌ها می‌شود و در نتیجه، مدیران ممکن است که حسابرس را تغییر دهند (کایرنی و استوارت^۲، ۲۰۱۹) تا به اهداف خود دست یابند.

از طرفی رسوایی‌های مالی اخیر این نگرانی‌ها را افزایش داده است که حسابرسان ممکن است بیش از حد به مدیریت (صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران) اعتماد کنند و با اعتماد بیشتر حسابرسان به مدیریت، ممکن است کیفیت حسابرسی با روابط طولانی مدتی که بین حسابرسان و مشتری ایجاد شده است، کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی رو به زوال برود (دفوند و همکاران^۳، ۲۰۰۵). به عنوان راه حلی برای این ریسک، تنظیم کنندگان استاندارد اشکال مختلف چرخش حسابرسان اجباری را پیشنهاد و اجرا کرده‌اند (اجبار به تغییر حسابرس در ۴ سال). پژوهش‌های پیشین اهمیت ویژگی‌های صنعت مشتری را در بازار خدمات حسابرسی مشخص کرده‌اند (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹؛ وانگ و چو^۴، ۲۰۱۵؛ بیل و همکاران^۵، ۲۰۱۵)، آن‌ها معتقد هستند که ویژگی‌های صنعت مشتری از جمله عواملی هستند که در تغییرات حسابرس نقش دارند. در تغییر حسابرس و یا تصمیم‌گیری برای تغییر حسابرس مواردی زیادی ممکن است دخیل باشد. بیل و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری در صنعت مشتری دارای بیشترین تغییر حسابرس پس از صنایع سرمایه‌گذاری هستند. همچنین صنایع مشابه دارای بیشترین تغییرات حسابرس هستند که این تغییر به دلیل حق‌الزحمه‌های حسابرسی کمتری نسبت به عملکرد مالی شرکت هستند. علاوه بر این صنایع دارای رقابت در محصول با تغییرات حسابرسی بیشتری همراه هستند که مطابق با برخی از ویژگی‌های مشتریان است (بولین و همکاران^۶، ۲۰۰۷؛ رامونوس و همکاران^۷، ۲۰۰۸). از این‌رو هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی این موضوع است که ویژگی‌های صنعت مشتری می‌تواند به عنوان یک عامل مؤثر در تغییر حسابرس تلقی شود که در این پژوهش به پیروی از پژوهش کایرنی و استوارت (۲۰۱۹) از چهار معیار همگن بودن صنعت مشتری؛ رقابت در صنعت مشتری؛ رقابت در بازار حسابرسی و پیچیدگی استانداردهای حسابداری به عنوان ویژگی‌های صنعت مشتری استفاده می‌شود.

۲- مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

اگرچه تعداد تغییرات حسابرس در بازارها نسبتاً اندک است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۱۴)، کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌ها به طور رسمی تصمیم می‌گیرند که حسابرسان خود را به صورت سالانه ابقا کنند و در برخی از شرکت‌ها نیز به دنبال تایید غیر مستقیم سهامداران هستند (کانینگام^۸، ۲۰۱۷). بنابراین، هر ساله، هزینه‌ها و مزایای تغییر

حسابرس توسط حسابرسان و مشتریان مورد بررسی قرار می‌گیرد و انتظار می‌رود که تغییرات زمانی اتفاق بیفتد که منافع تغییر حسابرس بیش از هزینه‌های یکی از طرفین (حسابرس و مشتری) باشد (دالیوال و همکاران^۱، ۱۹۹۳).

به دلیل استدلال‌های متناقض در مورد اینکه چرخش حسابرس باعث افزایش یا کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (مایرز و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۳) و در رابطه با اینکه مدت ارتباط حسابرس با یک صاحبکار (دوره تصدی) بر استقلال و کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، پژوهش‌های انجام شده است. جان و همکاران^{۱۱} (۲۰۲۰)، رابطه‌ی و ارتباط بین چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی را در شرکت‌های امارات متحده عربی مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها آن‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان امارات متحده عربی ارتباط بین انواع مختلف تغییر حسابرسی (الزامات قانونی، استعفا، تغییر توسط صاحب‌کار) و کیفیت حسابرسی را به طور قابل توجهی متفاوت درک نمی‌کنند و تغییر حسابرس به طور کلی برای بهبود کیفیت حسابرسی ضروری است و اعتماد به فرایند حسابرسی را افزایش می‌دهد. به همین ترتیب، آن‌ها به این نتیجه رسیدند که تصدی متوسط حسابرسی با اثر کاهش ارزش استقلال حسابرسان همراه است. برخی از مطالعات ارتباط مثبتی بین تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را ثابت می‌کنند (به عنوان مثال مایرز و همکاران، ۲۰۰۳؛ گل و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۹) و برخی دیگر نیز ارتباط منفی بین تصدی حسابرس و کیفیت حسابرسی را بیان می‌کنند (کالی و همکاران^{۱۳}، ۲۰۰۷؛ مانسی و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۴).

کاپرینی و استوارت (۲۰۱۹) ویژگی‌های صنعت مشتری را در تغییر حسابرس موثر می‌دانند که از جمله ویژگی صنعت همگن بودن صنعت مشتری می‌باشد. صنایع همگن (متجانس)، به معنی وجود تشابه در عملیات و فعالیت‌ها، هزینه‌ها، درآمدها و در نهایت سود عملیاتی شرکت‌ها می‌باشد. که این عامل در صورتی که یک مؤسسه حسابرسی، سهم قابل توجهی از شرکت‌های موجود در یک صنعت خاص را در مجموع کارهای خدمات حسابرسی خود داشته باشد، منجر به صرفه اقتصادی برای آن مؤسسه حسابرسی می‌گردد (استوارت؛ ۲۰۱۴). زیرا حسابرس به دلیل آشنایی با ویژگی‌های آن صنعت با صرف وقت و زمان کمتر، انجام روش‌های رسیدگی یکسان به اطلاعات مورد نیاز خود دسترسی پیدا می‌کند؛ بنابراین موسسات حسابرسی تمایل کمتری برای از دست دادن بازار حسابرسی صنایع همگن دارند (کاهان و همکاران؛ ۲۰۰۸). با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت‌تر و با بهای کمتر به بازار را بیشتر درک کرده‌اند. همچنین، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای به غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق‌الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند؛ تا علاوه بر حداکثرسازی در آمد خود، بازار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (فیلدز و همکاران^{۱۵}) ریسک تجاری حسابرس مطابق با استاندارد حسابرسی شماره ۴۷ آمریکا به عنوان ریسک هزینه‌های قانونی بالقوه و دیگر مخارج ناشی از رابطه تجاری با صاحب‌کار صرف نظر از شکست یا ناکامی حسابرسی تعریف می‌شود (بل و همکاران^{۱۶}، ۲۰۱۵). بنابراین به دلیل اینکه در برخی از صنایع که مربوط به ویژگی صنعت مشتری می‌گردد رقابت برای حسابرسی شرکت‌ها

بخصوص بین موسسات حسابداری زیاد است.

شرکت‌هایی که دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری مانند وجود صورت‌های مالی تلفیقی؛ ابهام در برآورد درآمدها و هزینه‌ها و ... هستند؛ با توجه به ریسک بالا در صورت‌های مالی و احتمال دعاوی حقوقی علیه حسابرسان با تغییر بیشتر حسابرس مواجه هستند (بیل و همکاران، ۲۰۱۵). علاوه بر این شرکت‌های موجود در صنایع با درجه رقابتی بیشتر، با ریسک بیشتری مواجه می‌شوند که از جمله این ریسک‌ها درز اطلاعات خصوصی و محرمانه شرکت به خارج از محیط تجاری می‌باشد که در برخی از واحدهای تجاری نقش حیاتی را در موفقیت و غلبه بر رقبا را ایفا می‌کند و با توجه به دسترسی حسابرسان به کلیه اطلاعات شرکت‌های مورد رسیدگی شرکت‌ها به دنبال تغییر حسابرسان هستند که همزمان شرکت‌های رقیب را نیز حسابداری می‌کنند (دانوس و ایچنشر^{۱۷}، ۱۹۸۲).

چانگ و همکاران^{۱۸} (۲۰۲۱) معتقد هستند که تغییر حسابرس بر درک سرمایه‌گذاران از کیفیت حسابداری تأثیر می‌گذارد تا آنجا که کیفیت حسابداری پس از تغییر حسابرسان کاهش می‌یابد و سرمایه‌گذاران کمتر به سود حسابداری شده این شرکت‌ها اعتماد می‌کنند.

مجید و همکاران^{۱۹} (۲۰۲۱) در پژوهشی با هدف تعیین تأثیر تغییر حسابرس، مدت تصدی حسابداری، متغیرهای اندازه شرکت بر کیفیت حسابداری و تعیین متغیرهای حق‌الزحمه حسابداری در تعدیل اثر بین تغییر حسابرس، دوره حسابداری و متغیرهای اندازه شرکت بر کیفیت حسابداری انجام دادند. یافته‌های آنها نشان می‌دهد که تغییر حسابرس تأثیر منفی و معنی داری بر کیفیت حسابداری دارد. در حالی که تصدی حسابرس و اندازه شرکت تأثیر مثبت و قابل توجهی بر کیفیت حسابداری دارد. حق‌الزحمه حسابداری قادر به تعدیل رابطه بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابداری نیست. برعکس، حق‌الزحمه حسابداری به عنوان متغیری تعدیل‌کننده بین اندازه شرکت و کیفیت حسابداری تأثیر دارد.

این پژوهش به دنبال بررسی رابطه‌ی بین ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرس می‌باشد که از جمله ویژگی‌های صنعت مشتری که در این پژوهش رابطه آن‌ها با تغییر حسابرس بررسی خواهد شد عبارتند از همگن بودن صنعت مشتری؛ رقابت در صنعت مشتری؛ پیچیدگی اطلاعات حسابداری و رقابت در بازار حسابداری.

صنایع همگن شامل مجموعه شرکت‌هایی می‌شود که اعضای یک صنعت با عملکردهای مشابه و پایدارتر هستند، در حالی که در صنایع ناهمگن تعداد شرکت‌هایی که عملیات یکسانی دارند کمتر هستند (بیلز و همکاران، ۲۰۱۵).

از آنجا که اعضای یک صنعت دارای عملیات مشابه؛ هزینه‌ها و درآمدهای عملیاتی یکسانی هستند و در بین صنایع آن صنعتی که همگنی بیشتری دارند از ثبات عملکردی و هزینه‌ای بیشتری برخوردار است (بیلز و همکاران، ۲۰۱۵) بنابراین دلیل حسابرسان فعلی و جاری پیش بینی می‌کنند که هزینه‌های حسابداری پایدار (بالا تر) در صنایع همگن وجود داشته باشد و هزینه خدمات حسابداری را بهتر برآورد سازند. از آنجا که همگنی در سطح صنعت حاصل می‌شود،

حسابرسان می‌توانند در مورد هزینه‌های مورد انتظار مشتری حسابرس تعمیم دهند و به دنبال حسابرسی برای سال‌های مالی بعد نیز باشند. علاوه بر این شواهد نشان می‌دهد که شباهت‌ها در عملیات منجر به تمرکز بیشتر حسابرسان می‌شود (کاهان و همکاران، ۲۰۰۸؛ کایرنی و یانگ، ۲۰۰۶). بنابراین حسابرسان تمایل دارند مشتری‌های خود را حفظ کنند و در نتیجه تعداد بیشتری از حسابرسان باعث تمرکز بیشتر مشتریان می‌شوند؛ بنابراین انتظار می‌رود که موسسات حسابرسی در صنایع همگن نسبت به حفظ مشتری تلاش کنند و تغییر حسابرس کمتری انجام گیرد. بنابراین فرضیه اول این پژوهش به این صورت تدوین خواهد شد:

فرضیه ۱- بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

با افزایش پیچیدگی واحدهای اقتصادی، حسابرسان باید اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم را در تمام مراحل حسابرسی رعایت نمایند، زیرا وقوع اشتباه در حسابداری امری اجتناب ناپذیر است و عواملی چون تنوع و پیچیدگی موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود، ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد؛ که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد (آل هارشین، ۲۰۰۸). بنابراین لازم است حسابرسان به منظور کاهش این خطرات شناخت کاملی از واحد اقتصادی و محیط آن داشته باشند. این شناخت، آگاهی از صنعت صاحب‌کار و محیط قانونی و عملیاتی حاکم بر آن را شامل می‌گردد؛ بنابراین پیچیدگی در اطلاعات حسابداری صنایع از جمله مواردی است که می‌تواند در انتخاب حسابرسان مهم باشد (بریگن، ۲۰۱۳). ارائه به موقع اطلاعات می‌تواند راهی برای کاهش عدم تقارن اطلاعات و کاهش پخش شایعات در مورد سلامت و عملکرد مالی شرکت باشد. عواملی نظیر اندازه موسسه حسابرسی، اندازه شرکت، سطح نظارت خارجی، اخبار خوب و بد و غیره بر فرآیند ارائه اطلاعات تاثیرگذار می‌باشند. اقلام تعهدی نیز از دیدگاه حسابرسی مشکل-ساز هستند؛ مدیران می‌توانند درجه‌ای از احتیاط را در قبال اقلام تعهدی به کار بگیرند که این احتیاط می‌تواند برای تحت تاثیر قرار دادن درآمدها و هزینه‌های آتی مورد استفاده قرار گیرد (سیریندی و گال، ۲۰۰۷). همچنین در حساب‌های مرتبط با اقلام تعهدی می‌تواند اشتباه نیز روی دهد.

پیچیدگی حسابداری شرکت می‌تواند بر میزان به موقع بودن گزارشات مالی تاثیرگذار باشد. کیفیت پایین گزارشگری مالی و پیچیدگی حسابداری می‌تواند باعث افزایش زمان حسابرسی گردد که در نهایت منجر به افزایش تاخیر در ارائه گزارش حسابرس و همچنین صورت‌های مالی حسابرسی شده خواهد شد (پیکانوی، ۲۰۰۴)؛ که این تاخیر ممکن است این دیدگاه و عقیده را در صاحب‌کار ایجاد کند که با تغییر حسابرس اقدامی در جهت بهبود و کاهش زمان تاخیر در گزارش حسابرسی کرده باشند. همچنین تهیه صورت‌های مالی تلفیقی به نوعی پیچیدگی‌های حسابداری شرکت مادر را افزایش می‌دهد. افزایش این پیچیدگی به طور مستقیم می‌تواند بر مدت

زمان لازم برای حسابرسی شرکت مادر تاثیرگذار باشد و زمان انجام حسابرسی را افزایش دهد که این کار موجب یک دیده منفی نسبت به حسابرس شود (کاکس^{۲۴}، ۲۰۰۵) و رزومه یک موسسه را تضعیف کند یا افزایش در زمان حسابرسی به مراتب منجر به بالا رفتن حق الزحمه حسابرسان می‌گردد که برای موسسه حسابرسی مقرون به صرفه نمی‌باشد که در صنایع داری پیچیدگی اطلاعات حسابرسی فعالیت کنند (فارمر و همکاران^{۲۵}، ۱۹۸۴)؛ بنابراین با توجه به موارد ذکر شده انتظار می‌رود که حسابرسان در صنایعی که داری اطلاعات و عملیات پیچیده است نسبت به سایر پروژه به دنبال تغییر صاحبکار باشند. بنابراین فرضیه دوم به این صورت تدوین می‌شود که:

فرضیه ۲- بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

بازار حسابرسی از ویژگی‌هایی برخوردار است که آن را از دیگر بازارهای مربوط به خدمات کسب و کار متمایز می‌کند. بال (۲۰۰۱) معتقد است که بازار حسابرسی نقش با اهمیتی در حفظ شفافیت و بهبود عملکرد بازارهای سرمایه ایفا می‌کند. ساختار بازار نیز نشان دهنده میزان توزیع شرکت‌ها در بازار بوده و اثرگذاری رقابت را تحت تاثیر قرار می‌دهد (شائن و مایجور^{۲۶}، ۱۹۹۷). رقابت موثر نیازمند تعداد کافی تأمین کنندگان بازار و میزان قابل قبولی از تعادل بین آن‌ها است (شائن و مایجور، ۱۹۹۷؛ برسان و ریس^{۲۷}، ۱۹۹۱). ورود حسابرس جدید باعث افزایش حق انتخاب صاحب‌کار از میان حسابرسان و در نتیجه افزایش رقابت می‌شود (اوکسرا، ۲۰۰۶).

یافته اشلیمن (۲۰۱۲) نشان می‌دهد که تمرکز بالا در صنعت صاحب‌کار باعث بی‌ثباتی در بازار حسابرسی شده و در نتیجه رقابت در بازار حسابرسی را افزایش می‌دهد؛ بنابراین رقابت در بازار حسابرسی ممکن است در صنایع خاص و شرکت خاصی بیشتر باشد که این رقابت مربوطه به ویژگی‌های صنعت مشتری می‌باشد.

با رشد رقابت در حرفه حسابرسی، مؤسسات حسابرسی ضرورت ارائه خدمات با کیفیت‌تر و با بهای کمتر به بازار را بیشتر درک کرده‌اند. همچنین، مؤسسات حسابرسی برای رقابت بر پایه‌ای غیر از کیفیت و متفاوت کردن خدمات، به دنبال بهینه نمودن حق الزحمه خود و بهترین پیشنهاد برای آن هستند تا علاوه بر حداکثرسازی در آمد خود، بازار را در شرایط رقابتی از دست ندهند (جوزف و چادث، ۲۰۱۵). از طرفی در برخی از صنایع به دلیل پایین بود ریسک ذاتی حسابرسی، مؤسسات حسابرسی رقابت شدیدتری برای فعالیت در آن صنعت را دارا می‌باشند و به دنبال ارائه خدمات در آن صنایع هستند (کاسترال و همکاران، ۲۰۰۴)؛ بنابراین با توجه به این که یکی دیگر از جنبه‌های صنعت مشتری کم ریسک بودن و کم هزینه بودن خدمات حسابرسی آن صنعت است این نکته قابل توجه است که آیا این ویژگی صنعت مشتری تغییر در حسابرسی را افزایش می‌دهند؟ بنابراین فرضیه سوم به شکل ذیل تدوین می‌شود:

فرضیه ۳- بین رقابت در بازار حسابرسی و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

جانسون و لایز^{۲۸} (۲۰۱۰) این بحث را مطرح کردند که شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسی باکیفیت‌تر استفاده می‌کنند در زمان فعالیت‌های تأمین مالی (مانند عرضه عمومی سهام یا انتشار اوراق قرضه)، وضعیت بهتری نسبت به رقبا خود دارند، زیرا این شرکت‌ها می‌توانند از مزایای این کیفیت (همچون حسن شهرت حسابرس) بهره ببرند. چون این امر از هزینه‌های اطلاعات یا اعتبار دهندگان و ارزیابی کیفیت حسابرس کاسته و در نتیجه هزینه بدهی را نسبت به شرکت‌های رقبا کاهش می‌دهد. که این موضوع می‌تواند انگیزه برای تغییر به حسابرس با کیفیت‌تر را پیش از فعالیت‌های تأمین مالی، در شرکت ایجاد نماید.

در صنایع با رقابت بیشتر شرکت‌ها، بنگاه‌های اقتصادی منافع (محصول پیشرفته) را در مقابل هزینه‌ها (از دست دادن احتمالی اطلاعات محرمانه) سنجیده و این عامل می‌تواند نسبت به عدم انتخاب حسابرس شرکت‌های رقیب یا تغییر حسابرس مشترک منجر گردد. همچنین انتظار می‌رود یک شرکت در شرایطی که هزینه‌های از دست دادن اطلاعات محرمانه آن زیاد است، موسسه مشترک بین رقبا برای حسابرسی را انتخاب نکند یا آن را تغییر دهد (دانوس و ایچنشر^{۲۹}، ۱۹۸۲). او در پژوهش خود بیان می‌کند که مشتریان ممکن است بیشتر نگران استخدام حسابرسان رقبای خود در صنایع رقابتی‌تر باشند. همچنین کریشنان^{۳۰} (۲۰۰۵) در پژوهش خود بیان می‌کند که موسسات حسابرسی که خدمات غیر حسابرسی قابل توجهی همراه با خدمات حسابرسی ارائه می‌دهند می‌توانند منبع بالقوه‌ای برای انتقال اطلاعات در بین شرکت‌ها باشد؛ بنابراین با توجه به موارد ذکر شده فرضیه چهارم این پژوهش به شکل ذیل توین می‌گردد:

فرضیه ۴- بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های شبه تجربی است که به لحاظ هدف در زمره پژوهش‌های کاربردی، قرار می‌گیرد. اطلاعات موردنیاز شرکت‌ها از طریق نرم‌افزار ره‌آورد نوین و سایت رسمی سازمان بورس اوراق بهادار گردآوری شده‌اند. داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار اکسل آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزار Eviews ۱۰ تجزیه و تحلیل شده‌اند. لازم به ذکر است که در پژوهش حاضر برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با توجه به دوجویی بودن متغیر وابسته از مدل رگرسیونی لجستیک استفاده شده است.

دوره مورد مطالعه، یک دوره زمانی ۶ساله بر اساس صورت‌های مالی سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۸ است. شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می‌دهند. به علت وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضای جامعه، برای انتخاب نمونه آماری شرایط زیر لحاظ شده است:

برای رعایت قابلیت مقایسه‌پذیری، سال مالی منتهی به آخر اسفند ماه هر سال در نظر گرفته می‌شود.

جزء شرکت‌های مالی (مانند بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشد به دلیل اینکه نوع و نحوی فعالیت عملیاتی شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری و سیستم حاکمیت شرکت و راهبری و همچنین نحوی گزارشگری مالی مختلفی دارند. در طی قلمرو زمانی پژوهش تغییر سال مالی نداشته باشد. اطلاعات مورد نیاز مربوط به متغیرها در دسترس باشد. برای شرکت‌های که تغییرات حسابرسان آنها در نتیجه الزام شورای عالی بورس و اوراق بهادار هر ۴ سال یکبار بوده است مستثنی شده‌اند. مدل‌های پژوهش، نحوه اندازه‌گیری و تعریف متغیرها با توجه به اینکه متغیر وابسته‌ی پژوهش (تغییر حسابرسان) متغیری مجازی است، لذا برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون لجستیک ذیل مشابه مدل به کار رفته در پژوهش کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) استفاده می‌شود:

مدل (۱)

$$\begin{aligned} CHANGE_{i,t} = & \beta_0 + \beta_1 HOM_{i,t} + \beta_2 DIFF_{i,t} + \beta_3 HIPROP_{i,t} \\ & + \beta_4 Complex_{i,t} + \beta_5 HITEN_{i,t} + \beta_6 SPEC_{i,t} \\ & + \beta_7 SIZE_{i,t} + \beta_8 ROA_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} LEV_{i,t} \\ & + \beta_{11} GROWTH_{i,t} \\ & + \beta_{12} Auditor\ change\ industry_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned}$$

که در این مدل؛ متغیرها به ترتیب ذیل ارائه می‌شود:

متغیر وابسته: تغییر حسابرسان

CHANGE: تغییر حسابرسان در سال t در شرکت i که در این پژوهش اگر در سال مورد بررسی تغییر حسابرسانی صورت گرفته باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌گیرد. لازم به ذکر است با توجه به تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسانی سازمان بورس و اوراق بهادار مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ و اصلاحیه مورخ ۱۳۹۰/۱۱/۱۷ شورای عالی بورس و اوراق بهادار که الزام می‌کند: مؤسسات حسابرسانی و شرکای مسئول کار حسابرسانی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند، بعد از گذشت ۴ سال متوالی، بار دیگر سمت حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی شرکت یادشده را بپذیرند. بنابراین تغییرات حسابرسان که در نتیجه الزام شورای عالی بورس و اوراق بهادار هر ۴ سال یکبار بوده است، مستثنی شده‌اند.

متغیرهای مستقل: ویژگی‌های صنعت مشتری

متغیر مستقل در این پژوهش ویژگی‌های صنعت مشتری می‌باشد که برای اندازه‌گیری آن طبق پژوهش کایرنی و استوارت (۲۰۱۹) از چهار مولفه، همگن بودن صنعت مشتری، رقابت در صنعت مشتری، رقابت حسابرسان و پیچیدگی استانداردهای حسابداری در صنعت استفاده می‌شود. نحوه

اندازه‌گیری هر کدام از متغیرها به شرح زیر می‌باشد:

همگن بودن صنعت مشتری (HOM): برای اندازه‌گیری این معیار ابتدا هزینه‌های عملیاتی را محاسبه کرده و تغییرات سالانه هزینه‌های عملیاتی بر هزینه‌های عملیاتی سال قبل تقسیم می‌شود (کیرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

رقابت در صنعت مشتری (DIFF): رقابت در بازار محصولات بر اساس شاخص هرفیندال-هیرشمن اندازه‌گیری شده است که در پژوهش هو و رایبسنسون (۲۰۰۶) و مارکاریان و سانتالو (۲۰۱۰) و وانگ (۲۰۱۰) نیز مورد استفاده قرار گرفته است. لازم به توضیح است که شاخص مذکور میزان رقابت‌پذیری را در سطح صنایع مختلف محاسبه کرده و به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$\text{Herfindahl-Hirschman Index(HHI)} = \sum_{i=1}^n \left(\frac{s_i}{s}\right)^2$$

که در این رابطه، s_i درآمد فروش شرکت i و n تعداد شرکت‌های موجود در صنعت موردنظر است. هرچه قدر این شاخص بیشتر باشد، بیانگر تمرکز بیشتر و رقابت کمتر در صنعت است و برعکس.

رقابت حسابرس (HIPROP): در این پژوهش شاخص سنجش رقابت در بازار حسابرسی فشار رقابتی رقبا نزدیک است. که برای اندازه‌گیری رقابت حسابرس در این پژوهش‌های از این معیار نیوتون و همکاران (۲۰۱۶) و نیومن و ویلکنز (۲۰۱۲) استفاده می‌شود و این شاخص اختلاف حق‌الزحمه حسابرسی سال جاری و حق‌الزحمه حسابرسی سال قبل و تقسیم آن بر حق‌الزحمه حسابرسی سال قبل، در بخش صنعت تعریف می‌شود. وقتی رقابت در بازار حسابرسی فشرده باشد، حسابرسان ممکن است با تعیین حق‌الزحمه کمتری نسبت به سال قبل، بازار بیشتری را برای خود به دست آورند. هر چه این اختلاف کمتر باشد رقابت بیشتر است و بالعکس. مطابق با پژوهش نیومن و ویلکنز (۲۰۱۲) این اختلاف در (-۱) ضرب می‌شود، تا بتوان اثر رقابت را در مدل مربوطه لحاظ کرد.

پیچیدگی اطلاعات حسابداری صنعت (COMPLEX): برای اندازه‌گیری پیچیدگی اطلاعات حسابداری از سه معیار وجود صورت‌های مالی تلفیقی (ایزدی نیا و همکاران، ۱۳۹۳) و وجود محصولات متنوع در شرکت استفاده شده است.

به شرکت‌های که فقط یک محصول تولید می‌کنند، دارای پیچیدگی عملکرد پایین و برای شرکت‌های که بیش از یک محصول تولید می‌کنند، پیچیدگی عملکرد بالا دارند (اعتمادی و یارمحمد، ۱۳۸۲). بنابراین به شرکت‌های که در مجموع دو معیار بالا یا بیشتر را داشته باشند به عنوان پیچیدگی اطلاعات حسابداری صنعت در نظر گرفته می‌شود که عدد ۱ در غیر این صورت ۰ می‌گیرد.

وجود اقلام تعهدی بیش از سطح میانگین صنعت

کل ارقام تعهدی با استفاده از رابطه زیر به دست می‌آید (بهنام پور و همکاران، ۱۳۹۷):

$$TCA_{i,t} = CA_{i,t} - C_{i,t} - CL_{i,t} + STD_{i,t}$$

$TCA_{i,t}$: کل ارقام تعهدی شرکت i در سال t .

$CA_{i,t}$: دارایی‌های جاری شرکت i در سال t .

$C_{i,t}$: وجه نقد شرکت i در سال t .

$CL_{i,t}$: بدهی جاری شرکت i در سال t .

$STD_{i,t}$: تسهیلات مالی دریافتنی کوتاه مدت شرکت i در سال t است.

در صورتی که ارقام تعهدی شرکت i در سال t بیشتر از میانگین صنعت باشد ۱ در غیر این صورت ۰ می‌گیرد. استفاده خواهد شد، در صورتی که صنعتی حداقل دو فاکتور را همزمان دارا باشد، به عنوان صنعت دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری شناسایی شده و عدد یک داده می‌شود و در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود (کرم صالحی و همکاران، ۱۳۹۶).

متغیرهای کنترلی

دوره تصدی حسابرِس (HITEN): به اعتقاد میرز و همکاران (۲۰۰۳) دوره تصدی حسابرِس، تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرِس مسئولیت حسابرِسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد یا به عبارت دیگر تعداد سال‌های ارتباط حسابرِس با مشتری می‌باشد (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

تخصص حسابرِس (SPEC): اگر حسابرِس متخصص در صنعت باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود. تخصص در صنعت بر حسب سهم از بازار حسابرسان تعریف شده است. یک حسابرِس زمانی متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود که بیش‌ترین سهم از کل دارایی‌های صنعت را داشته باشد (یعنی در صنعت بیش‌ترین سهم در اختیار حسابرِس باشد) به این ترتیب مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران هر موسسه حسابرِسی خاص در صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران در این صنعت شده است. موسساتی که نسبت مزبور آن‌ها بیش از میانه باشد، به پیروی از پالمرز (۱۹۸۶) به عنوان متخصص در نظر گرفته شده‌اند.

اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی دارایی‌های شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ بازده دارایی‌ها (ROA): برابر با نسبت سود خالص به مجموع دارایی‌های شرکت می‌باشد (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ زیان (LOSS): اگر شرکت دارای گزارش زیان باشد عدد یک در غیر این صورت عدد صفر داده می‌شود (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ اهرم مالی (LEV): برابر است با نسبت کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ رشد شرکت (GROWTH): برابر است با درصد تغییرات کل دارایی‌ها شرکت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹)؛ و نسبت تغییر حسابرِس در هر صنعت (auditor change industry): نسبت تغییر حسابرِس در شرکت‌های هر صنعت به تعداد شرکت‌های آن صنعت (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۹).

۴- یافته‌های پژوهش

توجه به جدول ذیل بیان گر این است که متغیر تغییر حسابرس دارای میانگین ۰/۲۷ می‌باشد که نشان می‌دهد شرکت‌های نمونه به طور متوسط ۲۷٪ سالانه تغییر حسابرس داده‌اند. همگن بودن صنعت مشتری با توجه به این که برای اندازه‌گیری از معیار تغییرات هزینه‌های عملیاتی استفاده شده است، دارای میانگین ۲۵٪ می‌باشد که این امر نشان می‌دهد، به طور متوسط هزینه عملیاتی شرکت‌ها دارای ۲۵٪ رشد در سال دارند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تغییر حسابرس	۰/۲۷	۰	۱	۰	۰/۴
همگن بودن صنعت	۰/۲۵	۰/۱۸	۲/۶	-۰/۹	۰/۴
رقابت در صنعت	۲/۹۳	۲/۹	۴/۴	۱	۱
رقابت در حسابرسی	۰/۲۳	۰/۱۱	۳/۹۵	-۰/۸	۰/۶۱
پیچیدگی اطلاعات	۰/۳۷	۰	۱	۰	۰/۵
تصدی حسابرس	۲/۲۲	۲	۶	۰	۱/۳
تخصص حسابرس	۰/۵۶	۱	۱	۰	۰/۵
اندازه شرکت	۱۴/۳۸	۱۴/۲	۲۰/۲	۱۱/۱	۱/۵
بازده دارایی‌ها	۰/۰۷	۰/۰۳	۰/۴۹	-۰/۴	۰/۱۱
زیان	۰/۱۴	۰	۱	۰	۰/۳
اهرم مالی	۰/۶۱	۰/۶	۲	۰	۰/۳
رشد شرکت	۰/۲	۰/۱	۱/۸	-۰/۵	۰/۳
نسبت تغییرات حسابرس در هر صنعت	۰/۰۲	۰	۰/۴	۰	۰/۱

در ارتباط با رقابت در صنعت میانگین و میانه به ترتیب برابر ۲/۹۳ و ۲/۹ بوده است که این موضوع بیانگر این است که به طور متوسط رقابت در همه صناعت‌ها متقارن می‌باشد و بیشترین رقابت در صنعت دارویی به میزان ۲/۹۳ براساس شاخص شاخص هر فیندال - هیرشمن می‌باشد. رقابت در حسابرسی دارای ۲/۹۳ میانگین می‌باشد. با توجه به اینکه این متغیر براساس شاخص اختلاف حق الزحمه حسابرسی اندازه می‌شود، دارای میانگین ۲/۹۳ می‌باشد که نشان می‌دهد

سالانه حق‌الزحمه موسسات حسابرسی به میزان ۲/۹۳ رشد داشته است. پیچیدگی اطلاعات حسابداری داری ۳۷٪ میانگین است که نشان دهنده این موضوع است که ۳۷٪ شرکت‌ها داری اطلاعات و صورت‌های مالی پیچیده هستند. همچنین با توجه به اینکه سازمان حسابرسی می‌تواند بیشتر از ۶ سال به یک شرکت خدمات حسابرسی ارائه دهد، بنابراین بیشترین مقدار برای این متغیر در طی ۶ سال دوره مورد رسیدگی بوده است.

آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها

در این پژوهش به منظور بررسی مانایی متغیرهای پژوهش از آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو (۲۰۰۲)، استفاده شده است. بر اساس این آزمون، چنانچه معناداری آماره آزمون کمتر از ۰/۰۵ باشد، متغیرها در طی دوره پژوهش پایا هستند. نتایج حاصل از بررسی پایایی متغیرهای جدول ۲ ارائه شده است. همان‌طور که ملاحظه می‌گردد همه متغیرها مانا هستند.

جدول ۲: آزمون مانایی متغیرهای پژوهش

نتایج	لوین، لین و چو		متغیر
	آماره	احتمال	
مانا	-۲۲/۰۵	۰/۰۰۰	تغییر حسابرسی
مانا	-۴۲/۸۷	۰/۰۰۰	همگن بودن صنعت
مانا	-۱۲/۲۸	۰/۰۰۰	رقابت در صنعت
مانا	-۴۸/۰۷	۰/۰۰۰	رقابت حسابرسی
مانا	-۱۳/۷۷	۰/۰۰۰	پیچیدگی اطلاعات
مانا	-۵/۰۴۲	۰/۰۰۰	تصدی حسابرسی
مانا	-۱/۸۶۵	۰/۰۳۱	تخصص حسابرسی در هر صنعت
مانا	۳/۳۴۶	۰/۰۱	اندازه شرکت
مانا	-۴۷/۸۵	۰/۰۰۰	بازده دارایی‌ها
مانا	-۳/۱۷	۰/۰۰۰	زیان
مانا	-۲۴/۵۵	۰/۰۰۰	اهرم مالی
مانا	-۱۹/۱۶	۰/۰۰۰	رشد شرکت
مانا	-۲۱/۴۷	۰/۰۰۰	نسبت تغییرات حسابرسی در هر صنعت

آزمون فرضیه‌ها

همان‌طور که بیان شد برای پژوهش حاضر چهار فرضیه طرح شده است که نتایج آزمون آنها در جدول ذیل ارائه شده است:

جدول ۳: نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره والد	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ (α_0)	-۰/۷۶۹	۱/۳۹۸	-۰/۵۵	۰/۵۸۲۳	-
همگن بودن صنعت	-۰/۶۵	۰/۳۳	-۱/۹۶	۰/۰۴۹۰	۱/۰۷
پیچیدگی اطلاعات	۰/۶۷	۰/۲۶	۲/۵۶	۰/۰۱۰۳	۱/۱۸
رقابت در صنعت مشتری	-۰/۰۱	۰/۱۲۸	-۰/۰۹	۰/۹۲۰۵	۱/۱۵
رقابت حسابرس	۰/۲۶	۰/۱۳۲	۱/۹۷	۰/۰۴۸۸	۱/۰۲
تصدی حسابرس	-۰/۳۰	۰/۱۱	-۲/۶۰	۰/۰۰۹۳	۱/۲۴
تخصص حسابرس	۰/۲۳	۰/۲۷	۰/۸۷۳	۰/۳۸۲۴	۱/۲۵
اندازه شرکت	-۰/۰۹	۰/۱۰۵	-۰/۹۲	۰/۳۵۳۱	۱/۶۴
بازده دارایی‌ها	-۰/۱۱	۰/۰۵۹	-۱/۸۴	۰/۰۶۴۵	۱/۰۸
زیان	-۰/۴۹	۰/۳۹	-۱/۲۶	۰/۲۰۵۹	۱/۰۷
اهرم مالی	۰/۴۵۶	۰/۵۰	۰/۹۰۵	۰/۳۶۵۴	۱/۲۰
رشد شرکت	۰/۶۷	۰/۳۹	۱/۷۰	۰/۰۸۷۴	۱/۱۷
نسبت تغییرات حسابرس	۱/۸۰	۹/۲۷	۱۰/۸۶	۰/۰۰۰۰	۱/۳۱
R^2 مک فادن		۰/۵۱۷			
آماره نسبت درستی (LR)		۵۴/۴۹۲			
سطح معناداری مدل		۰/۰۰۰۰			
آماره هاسمر - لمشو (معناداری با درجه آزادی ۸)		۱۱/۷۲ (۰/۱۶)			

نیکویی برازش مدل‌های رگرسیون لجستیک نیز با استفاده از آزمون‌های هاسمر - لمشو بررسی می‌شود. در این آزمون‌ها که با استفاده از آماره کای دو انجام می‌شود، اگر مقدار معناداری مربوط به آماره آزمون کمتر از ۵٪ درصد باشد، مدل با مشاهدات واقعی برازش ندارد. ولی مقدار معناداری بیشتر از ۵٪ درصد، نشان دهنده نیکویی برازش مدل است (اخگر و محمودی، ۱۳۹۷). نتایج آزمون هاسمر - لمشو مربوط به مدل پژوهش در جدول ۴-۴ ارائه شده است. همانطور که ملاحظه می‌شود، مقایسه سطح معناداری مقدار احتمال آماره هاسمر - لمشو بیشتر از ۵٪ می‌باشد، در نتیجه فرض صفر پذیرفته و قابلیت تبیین مطلوب مدل پذیرفته می‌شود. به‌منظور بررسی معنادار بودن مدل رگرسیونی از احتمال آماره LR در سطح خطای ۵ درصد

استفاده شده است. با توجه به آماره LR (آماره نسبت درست‌نمایی) به‌دست‌آمده (۵۴/۴۹۲) و همچنین سطح معناداری آن (۰/۰۰۰)، با ضریب اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا نمود که مدل معنی‌دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است در نتیجه رگرسیون معنی‌دار است. همچنین به‌منظور بررسی معنادار بودن ضرایب همبستگی از احتمال آماره والد در سطح ۵ درصد استفاده شده است.

معیار دیگر مورد بررسی ضریب تعیین مک فادن است که با علامت R² مک فادن در جدول بالا نشان داده شده است. این معیار بیان می‌کند که چند درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر مستقل توضیح داده می‌شود. نتایج به‌دست‌آمده، مشاهده می‌شود که ضریب تعیین مک فادن مدل تقریباً ۰/۵۱۷ می‌باشد. این نتیجه بیان می‌کند که ۵۱۷٪ تغییرات متغیر وابسته به‌وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی مدل، توضیح داده می‌شود.

همان‌گونه که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، سطح معناداری محاسبه شده برای همگن بودن صنعت مشتری به عنوان یکی از متغیر مستقل این پژوهش، ۰/۰۴۹ حاصل گردیده که سطح معناداری آن کمتر از ۵ درصد و با توجه به ضریب (-/۶۵) و آماره والد (-/۹۶) منفی می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری و منفی بین همگن بودن صنعت مشتری و تغییر حسابرس وجود دارد.

نتایج آزمون فرضیه دوم نیز در جدول ۳ ارائه شده است. ضریب (۰/۶۷) و آماره والد (۲/۵۶) به دست آمده برای پیچیدگی اطلاعات حسابداری مثبت می‌باشد که نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرس می‌باشد.

نتایج آزمون فرضیه سوم نیز در جدول ۳ ارائه شده است. ضریب (۰/۲۶) و آماره والد (۱/۹۷) به دست آمده برای رقابت حسابرس مثبت و سطح معناداری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۴۸) می‌باشد که نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین رقابت حسابرس و تغییر حسابرس می‌باشد.

همچنین نتایج آزمون فرضیه چهارم در جدول ۳ ارائه شده است، سطح معناداری محاسبه شده برای رقابت در صنعت مشتری به عنوان یکی از متغیر مستقل این پژوهش، ۰/۹۲ حاصل گردیده که سطح معناداری آن بیشتر از ۵ درصد می‌باشد؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری بین رقابت در صنعت مشتری و تغییر حسابرس وجود ندارد. بنابراین فرضیه فرعی سوم این پژوهش رد می‌شود.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

غالباً تغییر حسابرس موجب بی‌اعتمادی سرمایه‌گذاران و منجر به کاهش اتکاپذیری صورت‌های مالی می‌شود، این موضوع در صورتی اگر تغییر حسابرس با اخبار ناخوشایند، بارمعنایی منفی و تردید به حسابرس جایگزین شود، تشدیدتر نیز می‌شود جان و همکاران (۲۰۲۰). کاهش اعتماد سرمایه‌گذاران به قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی و یا اعتماد سرمایه‌گذاران نه تنها منجر به ناکامی در اهداف حسابرسی می‌شود؛ بلکه موجب کاهش و افت اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد

کلان می‌شود (کناپ و ایلکای، ۱۹۹۸).

پژوهش‌های پیشین اهمیت ویژگی‌های صنعت مشتری را در بازار خدمات حسابرسی مشخص کرده‌اند (کایرنی و استوارت، ۲۰۱۵؛ وانگ و لی، ۲۰۲۰؛ بیل و همکاران، ۲۰۱۵) آن‌ها معتقد هستند که ویژگی‌های صنعت مشتری از جمله عواملی هستند که در تغییرات حسابرس نقش دارند. در تغییر حسابرس و یا تصمیم‌گیری برای تغییر حسابرس مواردی زیادی ممکن است دخیل باشد. بیل و همکاران، (۲۰۱۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری در صنعت مشتری دارای بیش‌ترین تغییر حسابرس پس از صنایع سرمایه‌گذاری هستند.

از آنجا که اعضای یک صنعت دارای عملیات و فعالیت مشابهی هستند، بر این اساس نوع؛ ریسک؛ نحوی اجرای عملیات حسابرسی و شناخت حسابرس از یک شرکت قابل تعمیم به کل شرکت‌های آن صنعت می‌باشد؛ همچنین حسابرسان فعلی یک صنعت خاص نیز پیش‌بینی می‌کنند که هزینه‌های حسابرسی پایدار (بالتر) در صنایع همگن وجود داشته باشد و با توجه به کسب شناخت از واحد مورد رسیدگی و قابلیت تعمیم به شرکت‌های مشابه، کمتر به دنبال تغییر هستند.

همچنین از آنجا که همگنی در سطح صنعت حاصل می‌شود، حسابرسان می‌توانند در مورد هزینه‌های مورد انتظار مشتری حسابرس تعمیم دهند و به دنبال حسابرسی برای سال‌های مالی بعد نیز باشند، داشتن چندین صاحب‌کار در یک صنعت خاص موجب می‌شود که حسابرس ویژگی‌های خاص آن صنعت، نرم افزارهای مالی مربوط و مشکلات اقتصادی مرتبط با آن صنعت را بهتر بشناسد. نتایج و یافته‌های این فرضیه با پژوهش‌های کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) و کاهان و همکاران (۲۰۰۸) مخالف است که علت عدم همسو بودن با نتایج و یافته‌های آن‌ها ممکن است مربوط به شرایط و ویژگی‌های کلان اقتصادی و تعدد موسسات حسابرسی و ... باشد؛ که با یافته‌های نوروش و محرمی (۱۳۸۷) مطابق دارد. پیچیدگی در اطلاعات حسابداری از دید تهیه کننده باعث ایجاد اشتباهاتی اجتناب‌ناپذیر در گزارشگری مالی می‌شود. همچنین افزایش در پیچیدگی‌های حسابداری به طور مستقیم منجر به افزایش زمان لازم برای حسابرسی شرکت و در نتیجه باعث بالا رفتن بهای تمام شده برای موسسه حسابرسی می‌شود که احتمال کنارگیری حسابرس در سال آتی را افزایش می‌دهد. افزایش در پیچیدگی اطلاعات حسابداری حسابرسان را مجبور به اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای بیشتری را در تمام مراحل حسابرسی می‌کند. بدین دلیل که وقوع اشتباه عمدی و غیر عمدی در حسابداری امری اجتناب‌ناپذیر است، عواملی چون پیچیدگی و متنوع بودن موضوعات، حجم زیاد کار، خستگی، کسالت، بی‌اطلاعی، بی‌دقتی و عملیات تکراری احتمال اشتباه را افزایش می‌دهد و در صورتی که این تحریف توسط حسابرس کشف نشود ممکن است آثار زیان باری بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بگذارد که این امر امکان طرح دعاوی حقوقی علیه حسابرسان را افزایش دهد. که این موضوع نیز ممکن است، توجیه کننده رابطه مثبت بین پیچیدگی اطلاعات حسابداری و تغییر حسابرس باشد. یافته این پژوهش

مخالف با یافته‌های کایرنی و همکاران (۲۰۱۹) و خوشکار و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد که علت این امر ممکن است مربوط به نحوی اندازه‌گیری متغیر مستقل در پژوهش خوشکار و همکاران باشد. همواره رقابت بین سازمان حسابرسی و حسابرسان بخش خصوصی و همچنین رقابت بین حسابرسان بخش خصوص در سال‌های اخیر افزایش پیدا کرده است که افزایش رقابت در بین حسابرسان منجر به کاهش حق‌الزحمه حسابرسی که متقابلاً باعث کاهش سود می‌گردد، از طرفی در ساختار متمرکز (غیررقابتی)، قدرت بازار حسابرس افزایش پیدا می‌کند و موسسات حسابرسی می‌توانند با تعیین قیمت بیشتر حق‌الزحمه حسابرسی، سود بیشتری کسب کنند. از سوی دیگر، حسابرسان ممکن است از طریق کاهش قیمت خدمات نسبت به فشار رقبا واکنش نشان دهند. بنابراین هر چقدر رقابت حسابرس بیشتر باشد احتمال اینکه قیمت‌های پیشنهاد برای حسابرسی شرکت‌ها کاهش یابد زیادتر می‌شود و به مراتب باعث تغییرات بیشتر حسابرسان شرکت‌ها می‌گردد که نتایج این فرضیه با پژوهش اشلیمن (۲۰۱۲) و بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) که نشان می‌دهد با خصوصی‌سازی موسسات حسابرسی (افزایش در تغییر حسابرسی) منجر به رقابت شدیدتر و به دنبال آن تغییر بیشتر حسابرس می‌انجامد، همسو و هم‌جهت است. در ارتباط با موضوع پژوهش پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

بررسی ارتباط بین دلایل تغییرات حسابرس و آثار صنعت می‌تواند در تحقیقات آتی مفید واقع شود. به عنوان مثال ایترگ^{۳۱} و همکاران (۲۰۱۱) مشخص می‌کنند که گزارش‌های حسابرسی نامطلوب اولیه با تغییر در حسابرسان رتبه الف در ارتباط است، بنابراین تحقیقات آتی می‌توانند نتایج به دست آمده از مطالعه جاری را با نتایج خود ترکیب کنند و بررسی کنند که آیا تاثیر متفاوتی در گزارش‌های حسابرسی نامطلوب مشتری‌ها در صنایع با ویژگی‌های مختلف صنعت وجود دارد یا خیر.

به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌گردد تا صنایع دارای پیچیدگی اطلاعات حسابداری را مشخص و برای جلوگیری از کاهش کیفیت حسابداری حداقل حق‌الزحمه برای این صنایع مشخص نماید تا در فضای رقابتی بازار حسابرسی به دلایل کاهش هزینه حسابرسی کیفیت حسابرسی و متعاقباً کیفیت گزارشگری مالی کاهش نیابد.

به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد که توانایی‌های خود در زمینه صنعت مورد فعالیت را افزایش دهند؛ زیرا این امر به آن‌ها امکان می‌دهد تا خدمات با کیفیت‌تری در قیمت‌های رقابتی ارائه نمایند و شانس موفقیت‌شان در مقابل رقبا را افزایش دهند و نظر مجامع جهت انتخاب مجدد به عنوان حسابرس و در نتیجه سهم بیشتری از بازار حسابرسی به دست آورند.

منابع

ایزدی نیا، ناصر، فدوی، محمد حسن و امینی نیا، میثم. (۱۳۹۳). بررسی تاثیر پیچیدگی حسابداری و شفافیت گزارشگری مالی شرکت بر تاخیر در ارائه گزارش حسابر، دانش حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۵۴، ۸۷-۱۰۱.

بنی مهد، بهمن، مرادزاده، مهدی، زینالی، مهدی. (۱۳۹۲). رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهارنظر حسابرسی، دانش حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۴، صص ۹۱-۱۰۸.
بیات، جواد. (۱۳۹۲). ارتباط بین تخصص و تمرکز حسابرس با ویژگی‌های صنعت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده علوم اقتصادی. جعفری، علی؛ جعفری، همت؛ حسینی، محمد؛ رسائیان، امیر. (۱۳۹۲). بررسی تاثیر تغییر حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال ۱۳، شماره ۵۱، صص ۲-۱۹.

صفرزاده، محمدحسین؛ رضایی نیاور، حسین؛ حیدری، مژگان. (۱۴۰۰). رابطه بین تأخیر عادی گزارش حسابرسی و ریسک سقوط آتی قیمت سهام و اثر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی بر آن، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۱، شماره ۲، صص ۳۵-۵۵.

صفرزاده، محمدحسین؛ مریدی، مجتبی؛ هوشمند کاشانی، عباس. (۱۴۰۱). تأثیر تعهد خدمت به منافع عمومی و تعهد به اجرای استقلال در کار بر قضاوت اخلاقی: تفاوت دیدگاه حسابرسان و دانشجویان تحصیلات تکمیلی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، سال ۲، شماره ۶، صص ۸-۳۲.

Al-Harshani, M. O. (2008). The Pricing of Audit Services: evidence from Kuwait, *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 34-58.

Anderson, U., Kadous, K. & Koonce, L. (2004). The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11-27.

Ashbaugh, H. & Warfield, T. D. (2003). Audits as a corporate governance mechanism: Evidence from the German market, *Journal of International Accounting Research*, 2, 1- 21.

Banimahd, B., Moradzadeh, M. and Zeinali, M. (2013). The relationship between auditor change and auditor opinion change, *Accounting Knowledge*, 4(14), 91-108. (In Persian)

Bayat, J. (2013). The relationship between audit specialization and concentration in listed firms on TSE, MSc Dissertation, Faculty of Economic Sciences. (In Persian)

Bergen D.V. (2013). Auditor Industry Specialization and Audit Quality, working paper, School of Economics and Management.

Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. (2015). Auditor industry specialization and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. *The Accounting Review*, 90(5), 1721-1754.

Blouin, J., Grein, B.M. and Rountree, B.R. (2007). An analysis of forced auditor change: the case of former Arthur Andersen clients. *The Accounting Review*, 82(3), 621-650.

Bresnahan, T. F., & Reiss, P. C. (1991). Entry and competition in concentrated markets. *Journal of political economy*, 99(5), 977-1009.

Cahan, S., Godfrey, J., Hamilton, J. and Jeter, D. (2008). Auditor specialization, auditor dominance, and audit fees: the role of investment opportunities. *The Accounting Review*, 83(6), 1393-1423.

Chung, H., Kim, Y., & Sunwoo, H. Y. (2021). Korean evidence on auditor switching for opinion shopping and capital market perceptions of audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 28(1), 71-93.

Cox, C. (2005). Remarks Before the 2005 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments. Speech given by the SEC Chairman, Washington D.C., Dec 5. <http://>

www.sec.gov/news/speech/spch120505cc.htm.

Cunningham, L. (2017). Auditor ratification: can't get no (dis)satisfaction, *Accounting Horizons*, 31(1), 159-175.

Danos, P. and J.W. Eichenseher, (1982). Audit industry dynamics: Factors affecting changes in client-industry market shares", *Journal of Accounting Research*, 20, 604-616.

DeFond, M. L., Hann, R. N., & Hu, X. (2005). Does the market value financial expertise on audit committees of boards of directors? *Journal of accounting research*, 43(2), 153-193.

Dhaliwal, D.S., Schatzberg, J.W. and Trombley, M.A. (1993). An analysis of the economic factors related to auditor-client disagreements preceding auditor changes, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12(2), 22-38.

Ettredge, M., Heintz, J., Li, C. and Scholz, S. (2011). Auditor realignments accompanying implementation of SOX 404 ICFR reporting requirements, *Accounting Horizons*, 25(1), 17-39.

Farmer, E.W., Hunter, J. and Belyavin, A.J. (1984). Performance under time constraint: the role of personality", *Perceptual and Motor Skills*, 59, 875-84.

Fields, L.P., Fraser, D.R. and Wilkins, M.S. (2004). An investigation of the pricing of audit services for financial institutions, *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(1), 53-77.

Gul, F. A.; Fung, S. and Jaggi, B. (2009). Earnings Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise. *Journal of Accounting and Economics*, 47, 265- 287.

Ismail, SH., Aliahmed, H. (2008). Why Malaysian Second Board Companies Switch Auditors: Evidence of Bursa Malaysia, *International Research Journal of Finance and Economics*, 13(1), 123-130.

Izadinia, N., Fadavi, M.H., and Amininia, M. (2014). Investigation the effect of accounting complexity and financial reporting transparency on audit opinion lag, *Auditing Knowledge*, 14(54), 87-101. (In Persian)

Jafari, A., Jafari, H., Hosseini, M. and Rasacian, A. (2013). Investigation the effect of audit change on audit quality in the firms listed on TSE, *Auditing Knowledge*, 13(51), 2-19. (In Persian)

Johnson, W. B. and Lys, T. (1990). The Market for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes, *Journal of Accounting and Economics*, 12, 281-308.

Kealy, B. T.; LEE, H, and Steinm, B. (2007), The Association Between Audit-firm Tenure and Audit Fees Paid to Successor Auditors: Evidence from Arthur Andersen, *Auditing: A Journal of Accounting Theory*, 26, 95-116.

Knapp, M., and Eilkai, F. (1988). Auditor changes: a note on the policy implications of recent analytical and empirical researches, *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 3, 76-86.

Krishnan, G.V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?", *Accounting Horizons*, 17 (Supplement), 1-16.

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.

Majid, J., Ratnasari, R., & Tabe, R. (2021). Auditor Switching and Audit Tenure on Audit Quality, Fee Audit on the Indonesia Stock Exchange, *Journal of Islamic Banking and Finance*, 1(1), 22-34.

Mansi, S. A.; Maxwell, W. F. and Miller, D. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market, *Journal of Accounting Research* 42, 755-793.

Myers, J. N., Myers, L. A., & Omer, T. C. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The accounting review*, 78(3), 779-799.

Newton, N., Wang, D. & Wilkins, M. (2012). Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (3), 1 52-36.

Numan W. & Willekens, M. (2012). an empirical test of spatial competition in the audit market, *Journal of Accounting and Economics*, 53 (1-2), 450-465.

Picconi, M. (2004). The perils of pensions: Does pension accounting lead investors and analysts astray? Working Paper, Cornell University.

Romanus, R.N., Maher, J.J. & Fleming, D.M. (2008). Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. *Accounting Horizons*, 22(4), 389-413.

Safarzadeh, M.H., Moridi, M. and Hooshmand Kashani, A. (2022). The Effect of Public Interest Commitment and Independence Commitment on the Ethical Judgment: Differences among Practitioners and Graduate Students, *Journal of Professional Auditing Research*, 2(6), 8-32. (In Persian)

Safarzadeh, M.H., Rezaee Namavar, H. and Heidari, M. (2021). Investigation the Relationship between Audit Report Lag and Future Stock Price Crash Risk and the Effect of Internal Audit Performance on It, *Journal of Professional Auditing Research*, 1(2), 35-55. (In Persian)

Schaen, M., & Maijoor, S. (1997). The structure of the Belgian audit market: The effects of clients' concentration and capital market activity, *International Journal of Auditing*, 1(2), 151-162.


Srinidhi, B. N., & Gul, F. A. (2007). The Differential Effects of Auditors' Nonaudit and Audit Fees on Accrual Quality, *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 595-629.

Tim, C., Errol, G. and Stewart, T. (2019). Client industry characteristics and auditor changes, *Review of Accounting and Finance*, 18(2), 245-267.

پی‌نویس:

1. Ashbaugh & Warfield
2. Cairney & Stewart
3. DeFond et al
4. Wang & Chui
5. Bills et al
6. Blouin et al
7. Romanus et al
8. Cunningham
9. Dhaliwal et al
10. Myers et al
11. John et al
12. Gul et al
13. Kealy et al
14. Mansi et al
15. Fields et al
16. Bills et al

17. Danos & Eichenseher
19. Chung et all
19. Majid et all
20. Al-Harshani
21. Bergen
22. Srinidhi & Gul
23. Picconi
24. Cox
25. Farmer et al
26. Schaen & Maijoor
27. Bresnahan & Reiss
28. Johnson & Lys
29. Danos & Eichenseher
30. Krishnan
31. Ettredge

 COPYRIGHTS
This is an open access article under the CC-BY 4.0 license.