

## بررسی ارتباط بین تقاضای خدمات حسابداری از سوی شرکت‌ها و تغییر حسابرسان

محمود همت فر

استادیار- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد بروجرد

داریوش جاوید

مربی- عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد بروجرد

صادق همه خانی<sup>۱</sup>

کارشناس ارشد حسابداری

تاریخ دریافت: ۹۱/۱۰/۱۸

تاریخ پذیرش: ۹۲/۰۲/۰۶

### چکیده

با توجه به تاثیری که حسابرسان در تقاضای خدمات حسابداری دارند این پدیده را در سال‌های اخیر به زمینه‌ی مهمی در تحقیقات دانشگاهی و محافل حرفه‌ای تبدیل شده است. هدف اصلی این تحقیق بررسی این مسئله است که آیا تقاضای خدمات حسابداری بر تغییر حسابرسان تاثیر می‌گذارد. جامعه آماری این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بین سال‌های ۹۰ و ۹۱ می‌باشد. این تحقیق که ترکیبی از روش‌های کتابخانه‌ای و میدانی می‌باشد و از نظر هدف یک پژوهش توصیفی-کاربردی است، هشت فرضیه تبیین شده که به بررسی تقاضای خدمات حسابداری بر هر یک از ویژگی‌های کیفی تغییر حسابرسان یعنی حق‌الزحمه حسابداری، نوع اظهار نظر حسابرسان، کیفیت حسابداری، تغییر مدیریت، رشد شرکت، وضعیت مالی شرکت، اندازه شرکت و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی پرداخته‌اند. برای جمع‌آوری داده‌های این پژوهش از پرسش‌نامه با مقیاس طیف لیکرت و برای ارزیابی فرضیه‌ها از نرم افزار اسپاس‌اس و از آزمون آماری رگرسیون اینتر استفاده شده است. نتیجه‌ی حاصل از این پژوهش گویای تایید شدن هفت فرضیه‌ی فرعی و در نهایت تایید شدن فرضیه‌ی اصلی بود.

**واژه‌های کلیدی:** تقاضای خدمات حسابداری، تغییر حسابرسان، ویژگی‌های موسسات

حسابداری، ویژگی‌های شرکت.

طبقه بندی موضوعی: M42

---

<sup>۱</sup> نویسنده مسئول: jar@alzahra.ac.ir

## مقدمه

امروزه در دنیا، صورت‌های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل وسیله مناسبی برای انتقال اطلاعات به شمار می‌رود. این افراد که نهایتاً نسبت به مطلوبیت و قابل قبول بودن صورت‌های مالی اظهار عقیده می‌کنند، نقشی اساسی در بهبود سیستم اطلاعات مالی کشورها دارند و نهایتاً تصمیم‌گیری سیاست‌گذاران در جهت اعتلای جامعه تاثیر عمده می‌گذارند. (بزرگ اصل، ۱۳۸۰، ص ۹)

برپایه نظریه‌های اقتصادی، گرایش افراد و گروه‌های مختلف برای دستیابی به موفقیت بهتر، موجب شکل‌گیری مبادلاتی می‌شود که حقوق مالکیت را به سوی ارزشمندترین موقعیت سوق می‌دهد و بدین ترتیب منابع کمیاب تولید به گونه‌ای کارا و اثربخش، تخصیص داده می‌شود. این دیدگاه و نظریه‌های مربوطه را می‌توان به بازار خدمات حسابرسی نیز تعمیم داد. در حال حاضر، بسیاری از واحدهای انتفاعی و دستگاه‌های دولتی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند. با مشاهده این وضعیت می‌توان استنباط کرد که خدمات حسابرسی از سوی دریافت‌کنندگان آن، با ارزش محسوب می‌شود. با این حال تهیه و گواهی صورت‌های مالی طبق قانون تجارت الزامی است. در سطح دنیا نیز چنین الزام قانونی وجود دارد که سبب شده است تا گروهی ادعا کنند که عرضه و تقاضای خدمات حسابرسی تنها به دلیل وجود قوانین و مقررات الزام‌آور است. اما شواهد موجود حاکی از آن است که تقاضا برای خدمات حسابرسی در سال‌های پیش از الزامات قانونی نیز وجود داشته است. (روبن، ۱۹۸۴، ۵۷-۶۷) شواهد دیگری نشان می‌دهد که در دهه‌های ۱۸۸۰ و ۱۸۹۰ میلادی، واحدهای اقتصادی فعال در کشور آمریکا به صورت داوطلبانه از خدمات حسابرسان، استفاده می‌کرده‌اند. نمونه قابل ذکر دیگر در رابطه با تقاضای داوطلبانه خدمات حسابرسی، شهرداری‌ها و واحدهای وابسته به آن‌ها در آمریکا بودند که از اجرای الزامات مقرر از سوی کمیسیون اوراق بهادار و بورس به طور کامل معاف بودند، اما اجرای حسابرسی مستقل در شهرداری‌ها در آن دوران به طور گسترده رایج و متداول بود. (والیس، ۱۹۹۸، ۱۴)

به دلیل اهمیت فوق‌العاده استقلال حسابرسان است که در سال‌های اخیر پدیده تغییر حسابرسان توجه بسیاری را در محافل حرفه‌ای به خود جلب کرده است. تغییر حسابرسان شرکت‌ها در مبحث درک وضعیت بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی کاربردهای فراوانی دارد. در این زمینه و با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ

گزارش‌های حسابرسی مطلوب یا دریافت مجوز استفاده از روش‌های خاص حسابداری است که در خصوص تغییر حسابرسان، افشای اطلاعات کافی، الزامی شده است و بازار نیز در قبال تغییر حسابرسان عکس‌العمل جدی از خود نشان داده است. هدف اصلی این الزامات این است که حسابرسان بتوانند استقلال بیشتری به اتخاذ موضع بپردازند که لزوماً منطبق با ترجیح صاحبکاران نیست. در این تحقیق سعی شده است عوامل موثر بر تغییر حسابرسان مورد مطالعه و شناسایی قرار گیرد.

در رابطه با تغییرات حسابرسان عوامل مختلفی را می‌توان مورد توجه قرار داد و مهمترین آن‌ها را در دودسته به شرح زیر طبقه‌بندی نمود:

الف- عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسان و حسابرسی

-حق‌الزحمه حسابرسان، -نوع اظهارنظر حسابرسان، -کیفیت حسابرسی

ب-عوامل مرتبط با ویژگی‌های شرکت

- تغییر مدیریت، رشد شرکت، وضعیت مالی شرکت، اندازه شرکت، پیچیدگی واحد مورد رسیدگی.

اهداف کلی تحقیق عبارتند از: - بررسی تقاضاهای ارائه شده از حسابرسان توسط مدیران و توسط دیگر استفاده‌کنندگان. - شناسایی خدماتی که برای تقاضاکننده در ارتباط با خدمات حسابرسی مهم می‌باشد. - شناسایی عوامل اثرگذار بر تغییرات حسابرسان و همچنین عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرسان، قوانینی را اتخاذ نمایند تا استقلال حسابرسان به عنوان یکی از مفاهیمی که از فرضیات بدیهی حسابرسی استنباط می‌شود، حفظ شود.

با توجه به اهداف تحقیق فرضیه‌های به شرح ذیل طرح شده است:

سوال: آیا بین تقاضای خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط با تغییر حسابرسان رابطه مثبتی وجود دارد؟

فرضیه‌ها:

• بین تقاضای خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسان و حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد.

۱- بین تقاضای خدمات حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد.

۲- بین تقاضای خدمات حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسان رابطه وجود دارد.

۳- بین تقاضای خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

- بین تقاضای خدمات حسابرسی و عوامل مرتبط با ویژگی‌های شرکت رابطه مثبتی وجود دارد.

۴- بین تقاضای خدمات حسابرسی و تغییر مدیریت رابطه وجود دارد

۵- بین تقاضای خدمات حسابرسی و رشد شرکت رابطه وجود دارد

۶- بین تقاضای خدمات حسابرسی و اندازه شرکت رابطه وجود دارد

۷- بین تقاضای خدمات حسابرسی و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی رابطه وجود دارد

۸- بین تقاضای خدمات حسابرسی و وضعیت مالی شرکت رابطه وجود دارد

### بررسی منابع و چارچوب تحقیق

الزامات موسسات حسابرسی به تغییر ادواری صاحبکاران خود، اغلب به عنوان راه حلی برای حفظ استقلال و بی طرفی حسابرسان مطرح است. این تغییر ادواری و الزامی حسابرسان در برخی از کشورها نظیر ایتالیا و اسپانیا رایج است و در اتحادیه اروپا نیز در حال بررسی است. تحقیقات نشان داده است، تغییر اجباری حسابرسان، آن‌ها را در موقعیت برتری قرار می‌دهد تا در مقابل فشارهای مدیریت مقاومت کنند و در عین حال به آن‌ها اجازه می‌دهد قضاوت حرفه‌ای بی طرفانه‌تری داشته باشند. اغلب ادعا می‌شود همکاری طولانی مدت حسابرسان با شرکت‌ها باعث ایجاد تمایل برای حفظ و رعایت نقطه نظر مدیریت شرکت‌ها می‌شود و این وضعیت نیز موجب می‌شود بی طرفی و استقلال حسابرسان مخدوش شود. در مقابل ادعاهایی نیز مبنی بر این وجود دارد که حسابرسان ممکن است بیشتر توسط مدیریت صاحبکار جدید تحت تاثیر قرار بگیرد تا شرکت‌هایی که برای طولانی مدت مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند. همچنین تغییر حسابرس می‌تواند مشکلاتی برای خوش‌نامی و شهرت موسسات حسابرسی و همچنین هزینه‌های اضافی برای حسابرسان جدید بابت انجام کار جدید به همراه داشته باشد. (ماتز و شرف، ۱۹۶۱)

تحقیق دی آنجلو (۱۹۹۸) حاکی از آن است که حسابرسان از حفظ صاحبکاران فعلی خود به دلیل هزینه‌های اولیه حضور حسابرس جدید، شبه امتیازاتی نزد شرکت دارند و صاحبکاران نیز هنگام تغییر حسابرس محتمل هزینه اضافی می‌شوند. همچنین تحقیقات پالمروز (۱۹۸۹) نشان داد وقتی رابطه بین حسابرس و صاحبکار طولانی‌تر می‌شود ساعات کار واقعی حسابرسان کمتر از واقع گزارش می‌شود. این شبه امتیاز قابل انتظار برای صاحبکار و حسابرس، منجر به

ورود حسابرسان در اقدامات رقابتی نظیر "خدمات‌گذاری پایین‌تر" خدمات حسابرسی از هزینه‌های قابل اجتناب به منظور حفظ صاحبکاران خود شوند. ضمن اینکه از نقطه نظر اقتصادی، این پدیده یک پاسخ رقابتی طبیعی حسابرسان برای جلب صاحبکاران جدید با هدف انتفاع آتی از شبه امتیازات مربوطه است، انگیزه حسابرسان برای حفظ صاحبکاران در سال‌های بعد، استقلال حسابرسان را مورد تردید قرار خواهد داد. در حالی که هزینه‌های انجام شده برای حسابرسان در سال اول هزینه‌های از دست رفته هستند و نباید در تصمیم‌گیری سال‌های بعد دخالت داده شوند، تحقیقات انجام شده توسط استاو (۱۹۷۶)، راس و استاو (۱۹۸۷) و کلین منز و پالمان (۲۰۰۰) نشان داد این هزینه‌ها در تصمیم‌گیری‌ها نادیده گرفته نمی‌شود. بنابراین حسابرسان تمایل دارند صاحبکاران خود را تا جایی نگهدارند که بتوانند هزینه‌های مذکور را مستهلک نمایند. بنابراین در سال‌های اخیر بیم از دست دادن صاحبکاران باعث شده است قضاوت حرفه‌ای حسابرسان از این بابت تاثیر پذیرد. از این نقطه نظر اقتصادی استدلال می‌شود که رابطه بلندمدت بین صاحبکار و حسابرسان قابل توصیه نیست و در عوض تغییر ادواری حسابرسان موجب افزایش بی طرفی و استقلال آن‌ها می‌شود. این نقطه نظر با نتایج تحقیقات تجربی نیز همخوانی دارد. تحقیقات دای<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) نشان داده پدیده قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی پایین‌تر از هزینه‌های قابل اجتناب، حسابرسان را تشویق می‌کند که در گزارش‌های خود به نحوی رفتار کنند که توانایی خود را برای کسب منافع از شبه امتیازات مربوط به حفظ صاحبکار بالا ببرند. همچنین تحقیق سامر (۱۹۹۸) نیز منجر به این نتیجه شد که تغییر الزامی و ادواری حسابرسان، استقلال را به جای آنکه تقویت کند، تحلیل می‌برد. در راستای همین تحلیل‌ها برخی ادعا می‌کنند رابطه طولانی مدت بین حسابرسان و صاحبکار، استقلال آن‌ها را تحت تاثیر قرار نمی‌دهد، بلکه عملاً موجب تقویت استقلال می‌شوند. آن‌ها ادعا می‌کنند که طی سال‌ها حسابرسان می‌تواند شناخت خود از عملیات تجاری و سیستم‌های پردازش صاحبکار را که نقش حیاتی در انجام اثربخش حسابرسی دارند، عمق ببخشد (پتی و کوگانسان ۱۹۹۶ و بل و همکاران ۱۹۹۶)<sup>۴</sup>. همچنین نقطه نظرات انجمن حسابداران رسمی آمریکا و نیز مقالات چاپ شده در وال استریت<sup>۵</sup> در دهه ۱۹۹۰ و تحقیقات دیگر نشان می‌دهد بخش عمده‌ای از حسابرسی‌های با کیفیت پایین در سال‌های اخیر به دلیل عدم آشنایی کافی حسابرسان با فعالیت صاحبکار بوده است. این تحقیقات سوالات اساسی را بر سر راه حل تغییر ادواری حسابرسان ایجاد کرده است. این ادعا با نتایج تحقیقات پالمروز (۱۹۸۶)

و (۱۹۹۱) همخوانی دارد، او دریافته است که احتمال طرح دعاوی حقوقی بر علیه حسابرسان به دلیل قصور در رعایت استانداردهای حسابرسی، در اکثر موارد ناشی از فقدان شناخت کافی حسابرسان از مشکلات مربوط به مخاطرات خاص صاحبکاران جدید بوده است. تحقیقات منان و شوارتز (۱۹۸۷) نشان داد شرکت‌هایی که وضعیت مالی ابهام آمیزی دارند بیشتر علاقمند به تغییر حسابرس خود هستند. نتایج تحقیقات کریشنان (۱۹۹۴)، کریشنان و سیونس (۱۹۹۵) و گایگر و همکاران (۱۹۹۸) نتایج تحقیقات قبلی را تایید کرد، لیکن این نکته را نیز افزودند که شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر داده اند، نتوانستند اظهار نظر مطلوب تری نسبت به شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر نداده اند، دریافت دارند.

### روش تحقیق

تحقیق حاضر برحسب هدف یک تحقیق کاربردی محسوب می‌شود. و از نظر نحوه گردآوری داده‌های بصورت توصیفی-همبستگی می‌باشد. در تحقیق توصیفی<sup>۰</sup> همبستگی رابطه میان متغیرها براساس هدف تحقیق تحلیل می‌گردد. در این تحقیق به بررسی رابطه بین متغیر مستقل یعنی تقاضای خدمات از حسابرسان و متغیر وابسته یعنی تغییر حسابرسان می‌پردازیم. با توجه به تعداد واحدهای اقتصادی و پراکندگی آنها در سراسر کشور و همچنین عدم دسترسی به صورت‌های مالی حسابرسی شده آنها، جامعه آماری این تحقیق، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۹۰ تا ۹۱ در نظر گرفته شده است. جهت انتخاب حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ابتدای تعداد حجم نمونه مشخص سپس با استفاده از نمونه گیری گروهی تعداد افراد در هر شرکت مشخص خواهند شد. جامعه آماری کارمندان این تحقیق شامل ۴۴۵ شرکت فعال در بورس بوده که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۱۶۷ شرکت به عنوان حجم نمونه انتخاب گردید. بعد مشخص شدن تعداد افراد نمونه، به روش نمونه گیری تصادفی ساده نفرات نمونه انتخاب خواهند شد. به منظور جمع آوری اطلاعات مورد نیاز از ابزار پرسشنامه استفاده می‌شود برای تجزیه و تحلیل اطلاعات در این تحقیق از آمار استنباطی و توصیفی استفاده می‌شود که برای آمار توصیفی از نمودار و جداول و برای آمار استنباطی از آزمون و رگرسیون استفاده می‌شود.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها

- **فرضیه اول:** بین تقاضای خدمات حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی رابطه وجود دارد.
- ۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می شود.
- ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۲۷٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می باشد. ۵- با توجه به سطح معنی داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می شود.

نگاره (۱): ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار	Beta		
تقاضای حسابرسی	مقدار ثابت	۲/۱۴۵	۰/۰۶۴		۳۳/۵۹۱	۰/۰۰۰
	حق الزحمه حسابرسی	۰/۲۰۹	۰/۰۲۶	۰/۵۲۸	۷/۹۹۵	۰/۰۰۰

در جدول فوق مشاهده می شود که سطح معنی داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفای برابر صفر رد می شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی داری آزمون t برای متغیر حق الزحمه حسابرسی کمتر از یک درصد می باشد بنابراین می تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$Y = a + (b1x1) \quad ((\text{حق الزحمه حسابرسی}) = 2/1 + 0/209 \times (\text{تقاضای حسابرسی}))$$

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر حق الزحمه حسابرسی به مقدار ۰/۲۰۹ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می شود.

- **فرضیه دوم:** بین تقاضای خدمات حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرسان رابطه وجود دارد

- ۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.  
 ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۱۵٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی‌داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می‌شود.

نگاره (۲) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار	Beta		
		تقاضای	مقدار ثابت	۲/۲۰۸	۰/۰۸۰	
حسابرسی	نوع اظهار نظر	۰/۱۶۰	۰/۰۲۶	۰/۳۹۶	۵/۵۴۵	۰۰۰ .۰

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفای برابر صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی‌داری آزمون t برای متغیر نوع اظهار نظر کمتر از یک درصد می‌باشد بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (نوع اظهار نظر) } = 2/2 + 0/160 \text{ (تقاضای حسابرسی)})$$

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر نوع اظهار نظر به مقدار ۰/۱۶۰ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

- **فرضیه سوم:** بین تقاضای خدمات حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد

- ۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.  
 ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۱۵٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی‌داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می‌شود.



## بررسی ارتباط بین تقاضای خدمات حسابرسی از سوی

### نگاره (۳) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
۱				Beta		
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار			
تقاضای حسابرسی	مقدار ثابت	۲/۱۰۴	۰/۰۹۸		۲۱/۵۳۴	۰/۰۰۰
	کیفیت حسابرسی	۰/۱۹۱	۰/۰۳۴	۰/۳۹۹	۵/۵۹۳	۰/۰۰۰

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفها برابر صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم‌چنین سطح معنی‌داری آزمون t برای متغیر کیفیت حسابرسی کمتر از یک درصد می‌باشد بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (کیفیت حسابرسی)} + ۰/۱۹۱ + ۲/۱۰۴ = \text{تقاضای حسابرسی})$$

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر کیفیت حسابرسی به مقدار ۰/۱۹۱ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

- **فرضیه چهارم:** بین تقاضای خدمات حسابرسی و تغییر مدیریت رابطه وجود دارد.

۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.

۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۲۷٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات

در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی‌داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده)

بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می‌شود.

نگاره (۴) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
۱						
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار	Beta		
تقاضای حسابرسی	مقدار ثابت	۲/۰۵۸	۰/۰۷۵		۲۷/۳۱۱	۰/۰۰۰
	تغییر مدیریت	۰/۲۳۴	۰/۰۳۰	۰/۵۲۴	۷/۹۰۰	۰/۰۰۰

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الف با صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی داری آزمون t برای متغیر تغییر مدیریت کمتر از یک درصد می‌باشد بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (تغییر مدیریت) } = 2/058 + 0/234x1 \text{ (تقاضای حسابرسی)})$$

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر تغییر مدیریت به مقدار ۰/۲۳۴ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

- فرضیه پنجم: بین تقاضای خدمات حسابرسی و رشد رابطه وجود دارد

۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.

۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۰/۱٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی داری آزمون F (بیشتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی رد می‌شود.

بررسی ارتباط بین تقاضای خدمات حسابرسی از سوی

نگاره (۵) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
۱						
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار	Beta		
تقاضای	مقدار ثابت	۲/۵۸۴	۰/۰۵۷		۴۵/۵۸۰	۰/۰۰۰
حسابرسی	رشد شرکت	۰/۰۲۶	۰/۰۲۳	۰/۰۸۶	۰/۱۱۵	۰/۲۶۷

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفای برابر صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. ولی سطح معنی داری آزمون t برای متغیر رشد شرکت بیشتر از پنج درصد می‌باشد بنابراین نمی‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار نیست.

- فرضیه ششم: بین تقاضای خدمات حسابرسی و وضعیت مالی شرکت رابطه وجود دارد.  
 ۱- باقی مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.  
 ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۷٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می‌شود.

نگاره (۶) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
۱						
متغیر وابسته	متغیر مستقل	B	خطای معیار	Beta		
تقاضای	مقدار ثابت	۲/۴۷۴	۰/۰۴۹		۵۰/۹۷۷	۰/۰۰۰
حسابرسی	وضعیت مالی شرکت	۰/۰۷۰	۰/۰۱۹	۰/۲۷۶	۳/۶۸۵	۰/۰۰۰

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفای برابر صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته

تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی داری آزمون t برای متغیر وضعیت مالی شرکت کمتر از یک درصد می باشد بنابراین می تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (وضعیت مالی شرکت) } = 2/47 + 0/07 \text{ (تقاضای حسابرسی)})$$

همانطور مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر وضعیت مالی شرکت به مقدار ۰/۰۷ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می شود.

- فرضیه هفتم: بین تقاضای خدمات حسابرسی و اندازه شرکت رابطه وجود دارد.

- ۱- باقی مانده ها دارای توزیع نرمالی می باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می شود.
- ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۱۸٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می باشد. ۵- با توجه به سطح معنی داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می شود.

#### نگاره (۷) ضرایب رگرسیون

مدل	ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
	متغیر مستقل	متغیر وابسته	Beta		
۱					
			خطای معیار		
			B		
تقاضای حسابرسی	مقدار ثابت	۲/۳۹۴	۰/۰۴۲		۵۶/۴۳۱
	اندازه شرکت	۰/۱۱۴	۰/۰۱۸	۰/۴۳۷	۶/۲۳۶

در جدول فوق مشاهده می شود که سطح معنی داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفبا برابر صفر رد می شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی داری آزمون t برای متغیر اندازه شرکت کمتر از یک درصد می باشد بنابراین می تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (اندازه شرکت) } = 2/39 + 0/114 \text{ (تقاضای حسابرسی)})$$

## بررسی ارتباط بین تقاضای خدمات حسابرسی از سوی

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر اندازه شرکت به مقدار ۰/۱۱۴ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

- **فرضیه هشتم:** بین تقاضای خدمات حسابرسی و پیچیدگی واحد مورد بررسی رابطه وجود دارد.

- ۱- باقی‌مانده‌ها دارای توزیع نرمالی می‌باشند. ۲- فرضیه استقلال خطاها پذیرفته می‌شود.
- ۳- همبستگی بین متغیر مستقل و متغیر وابسته. ۴- ۱۰٪ تغییر در متغیر وابسته ناشی از تغییرات در متغیر مستقل می‌باشد. ۵- با توجه به سطح معنی‌داری آزمون F (کمتر از یک درصد بوده) بنابراین فرض وجود رابطه خطی تایید می‌شود.

### نگاره (۸) ضرایب رگرسیون

مدل		ضرایب غیر استاندارد		ضرایب استاندارد	t	سطح معنی داری
		B	خطای معیار	Beta		
۱						
متغیر وابسته	متغیر مستقل					
تقاضای حسابرسی	مقدار ثابت	۳۳۵.۲	۰۷۰.۰		۴۳۲.۳۳	۰۰۰.۰
	پیچیدگی واحد	۱۳۷.۰	۰۳۰.۰	۳۳۳.۰	۵۳۹.۴	۰۰۰.۰

در جدول فوق مشاهده می‌شود که سطح معنی‌داری آزمون مقدار ثابت کمتر از ۱ درصد بوده بنابراین فرض مساوی بودن الفای برابر صفر رد می‌شود و مقدار ثابت بر متغیر وابسته تاثیرگذار است. هم چنین سطح معنی‌داری آزمون t برای متغیر پیچیدگی واحد مورد بررسی کمتر از یک درصد می‌باشد بنابراین می‌تواند در معادله شرکت نماید. و یا به عبارتی بر متغیر وابسته تاثیرگذار است.

$$(Y=a+(b1x1) \text{ (پیچیدگی واحد)} + ۰/۱۳۷ + ۲/۳۳ = \text{تقاضای حسابرسی})$$

همانطور که مشاهده شد با یک واحد تغییر در متغیر پیچیدگی واحد مورد بررسی به مقدار ۰/۱۳۷ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

## بحث و نتیجه گیری

۱- با توجه به معادله‌های طراحی شده مشاهده می‌شود با یک واحد تغییر در متغیر حق الزحمه حسابرسی به مقدار ۰/۲۰۹ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، با یک واحد تغییر در متغیر نوع اظهار نظر به مقدار ۰/۱۶۰ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، با یک واحد تغییر در متغیر کیفیت حسابرسی به مقدار ۰/۱۹۱ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، با یک واحد تغییر در متغیر مدیریت به مقدار ۰/۲۳۴ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، آزمون ضریب رشد شرکت (بیشتر از پنج درصد می‌باشد (۰/۲۶۷)) بنابراین نمی‌تواند در معادله شرکت نماید، با یک واحد تغییر در متغیر وضعیت مالی به مقدار ۰/۰۷۰ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، با یک واحد تغییر در متغیر اندازه شرکت به مقدار ۰/۱۱۴ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود، با یک واحد تغییر در متغیر پیچیدگی واحد به مقدار ۰/۱۳۷ واحد موجب تغییر در تقاضای حسابرسی می‌شود.

پس می‌توان به این نتیجه کلی رسید که: تقاضای حسابرسی با متغیرهای حق‌الزحمه، نوع اظهار نظر، کیفیت حسابرسی، تغییر مدیریت، وضعیت مالی شرکت، اندازه شرکت و پیچیدگی شرکت رابطه مستقیمی برقرار شد ولی بین تقاضای حسابرسی و رشد شرکت هیچ‌گونه رابطه‌ای برقرار نشد.

## پی نوشت

Dye

## منابع

- افشین نیا، فرساد، ۱۳۷۸، تحلیل کاربردی داده‌ها، راهنمای استفاده از نرم افزار SPSS، دانشگاه اصفهان.
- آذر، عادل، ۱۳۸۰، آمار و کاربرد آن در مدیریت، چاپ دوم، انتشارات سمت، تهران، جلد دوم.
- پروراه، یونس، ۱۳۹۰، تغییرات حسابرسان در ایران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد.
- جامعه حسابداران رسمی ایران، مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسی در ایران، ۱۳۸۲، تهران.
- جعفری، علی، ۱۳۸۲، مطالعه‌ای درباره استقلال و شایستگی حسابداران رسمی، اولین همایش حسابرسی در ایران، تهران، ص: ۱۰۷-۹۱.

رجبی، روح الله، ۱۳۸۲، حرفه‌ای گری و حرفه حسابرسی، مجموعه مقالات اولین حسابرسی در ایران، تهران.

رجبی، روح الله، زمستان ۱۳۸۳، عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری

سنفورد و ایزبرگ، ۱۳۷۴، ترجمه دکتر حسینعلی نیرومند، رگرسیون خطی کاربردی، انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد، شماره ۱۶۳

محمد رضا عارف نیا، ۱۳۸۰، مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، چاپ سوم، انتشارات سمت، ص ۱۳۷.

Beattie, V. and S Fearnley. (1995) . 'The Importance of Audit Firm Characteristics'. *Accounting and Business Research*. 25 (Autumn) pp:227-239.

Bedingfield , G. P. and S. E Loeb. (1974) . 'Auditor Changes-an Examination'. *Journal of Accounting* ,137 (March) pp:66-69.

Burton, J. C. and W Roberts. (1967) . 'A Study of Auditor Changes'. *Journal of Accountancy*. 123 (April) pp:31-36.

Butterworth , S. and K, A Houghton. Apr 1995. 'Auditor Switching: There Pricing of Audit Services'. *Journal of Business , Finance and accounting*. Vol:22. .

Carpenter, C. G. and R. H Strawser. (1971) . 'Displacement of Auditor when Clients go Public'. *Journal of Accountantey*. 131. (June) :55 -58

Chow C. and S. J Rice (1982) . 'Qualified Audit Opinions and Auditor switching'. *Accounting Review*,57 (April) pp:326-335.

Clive Lennox. (1984) . 'The Relationship Between Auditor Accuracy and Auditor Size : An Evaluation and Deep Pocket Argument'. *Accounting Review*. p. 57.

DeAngelo L. E. (1981) . 'Auditor Size and Quality'. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (December) pp:183-199.

Defoind M. L. (1992) . 'The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching'. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*,11 (spring) pp:6-31.

Dye, R. A. (1991) . "Informationally Motivated Auditor Replacement". *Journal of Accounting and Economics*, December, pp. 347-374.

Elliott, R. K. And P. D Jacobson. 1998. Audit Independence Concept. *The CPA Journal*,68 (May) pp:30-37.

- E-Sah W. and K Hian Chye. (2001) . 'Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study '. *Accounting and business Research*,vol 31. No. 2. pp:133-144.
- Francis J. R. and E. R Wilson. (1988) . 'Auditor changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation'. *Accounting Review*, 63 (October) pp: 663-682
- Healy P. (1985) . 'the Impact of Bonus Schemes on the Selection of Accounting Principles'. *Journal of Accounting and Economics*, 7 (April) ,pp:85-107.
- Jensen. M. and W. H Meckling. (1976) . 'Theory of the firm : Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure '. *Journal of Financial Economics*. 3 (October) pp:305-360.
- Johnson , W. B and T Lys. (1990) . 'The Tarket For Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes'. *Journal of Accounting and Economics*, 12 (January) pp : 281-308.
- Johnson, W. B. and T Lys. 1995. 'The Market for Audit Service: Evidence from voluntry Auditor change'. *Working paper. Northwestern university*.
- Kieth A Houghton, 2003. 'Audit Quality: Earning Management in the Centex of the 1997 Asian Crisis'. *Journal of Accounting Research*,vol33. pp: 385-395.
- knapp M. and F Elikai. (1998) , Auditor changes : A note the Policy Implications of Present Analytical Impirical research ; *Journal of Accounting, Auditing and finance* , 3 (winter) pp:78-86.
- Krishnan, J. (1994) . "Auditor switching and conservatism". *Accounting Review*, January, pp. 200-215.
- Krishnan, J, JA Krishnan. And R. G Stephens. (1996) . 'the Simultaneous Relation Between Auditor Switching and Audit opinion: an Empirical Analysis' . *Accounting and Business Research* , (June) ,pp :224-236
- Linbek ,R. and R Rogow. (1987) . 'An Analyses of Auditor Changes'. *Paper presented at the southeast Regional Meeting of the American Accounting Association (united states)* .
- Mauts R. K and H. A Sharaf. (1961) , 'The Philosophy Of Auditing'. *Evanston American Accounting Assosiation*.
- Palmrose Z. (1984) . The Demand for Quality-differentiated Audit services . In an Agency-Cost setting: *an Empirical Investigation' Auditing research symposium (University of Illinois)* , pp:229-252.
- Pong, Withington, Geoff. (1994) . 'The Determinants of Audit fees : some Empirical Models '. *Journal of Business Finance and Accounting* ,Vol 21.
- Robertson Jack. C. 'A Defense of Extant Auditing theory ". *Auditing: A Journal of practice and theory*, vol. 3. No. 2,spring 1984,pp:57-67.



Schwartz, K. B. and K Menon. (1985) . 'Auditor Switches by Failing Firms'.  
*Accounting Review*, 60 (April) pp:248-261

Turpan Richard A. Jun 1995. 'Audit Fees. What Research tells us?'. *CPA Journal*. vol65,p. 54.

Wallace W. A. (1987) , 'The Economic Role of the Audit in free and Regulated Markets: a Review'. *Research in Accounting Regulation*, pp:7-34.

