

## تاثیر عوامل مرتبط با ویژگیهای حسابرسی با تغییر حسابرسی مستقل از منظر صاحبکاران (مطالعه موردی شرکت های عضو بورس اوراق بهادار تهران)

دکتر حبیب الله نخعی

استادیار گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران.

Habibollahnakhaei@yahoo.com

جمشید شاهرخی چمن آبادی

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران. (نویسنده مسئول)

Shahrokhi.jamshid@yahoo.com

شماره ۲۵ تابستان ۱۳۹۹ (جلد اول) / صص ۱۳۴-۱۴۰  
چشم انداز حسابداری و مدیریت (دوره سوم)

### چکیده

این تحقیق با هدف بررسی تاثیر عوامل مرتبط با حسابرسی بر تغییر حسابرسی از دیدگاه صاحبکاران انجام شده است. این تحقیق کاربردی و از لحاظ نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی-همبستگی، مبتنی بر آزمون T تک نمونه‌ای است و همچنین از نظر روش اجرا پیمایشی (با تعداد ۱۵۳ پرسشنامه) است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش تعداد ۱۵۳ تا از صاحبکاران (مدیران عامل و اعضای هیات مدیره شرکت‌ها) می‌باشند. که برای آزمون فرضیه‌های و پایای پرسشنامه تحقیق از نرم افزارهای R و SPSS کمک گرفته شده است. نتایج در سطح خطای پنج درصد نشان داد بین عوامل حق الزحمه حسابرسی، اظهارنظر حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرسی، دامنه حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تمامی متغیرها به جز عامل اندازه موسسه حسابرسی با تغییر حسابرسی رابطه معنی داری دارند.

**واژگان کلیدی:** تغییر حسابرسی، صاحبکار، کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرسی، اندازه شرکت، اظهارنظر حسابرسی، دامنه حسابرسی.

### مقدمه

حسابرسی صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و سایر اطلاعات موجب شفافیت اطلاعاتی بیشتر در شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در دهه اخیر، به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر شرکت‌های انرون<sup>۱</sup>، ورلدکام<sup>۲</sup> و نظایر آن استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفته و نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آن‌ها را به عنوان یکی از راهکارها، پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند (بلو و همکاران،

<sup>1</sup> Enron

<sup>2</sup> Worldcom

۱۳۸۹). این تحقیق با هدف شناسایی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان (به جز الزام قانونی)، به یک بررسی از منظر عوامل مرتبط با حسابرسی از نظر صاحبکاران پرداخته است. در سال های اخیر بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، پدیده تغییر حسابرسی و در پی آن ارائه اظهار نظر مورد درخواست صاحبکار در شرکت های پذیرفته شده در بورس، به پدیده ای مرسوم تبدیل گردیده است. این موضوع می تواند قدرت حرفه ای و استقلال حسابرسی را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد (اکبری، ۱۳۸۸؛ آیین رفتار حرفه ای؛ تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد بورس). طی سه دهه گذشته علاقه به بررسی و مطالعه پدیده تغییر حسابرسی در میان دانشجویان و دست اندرکاران حرفه افزایش یافته است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹). انگیزه محقق از انجام پژوهش حاضر ناشی از نیاز به درک بهتر تقاضا برای خدمات حسابرسی است، زیرا موضوع تغییر حسابرسی در درک عوامل موثر بر بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی تأثیر دارد. شاید بتوان با بررسی وضعیت هایی که منجر به قطع رابطه حسابرسی و صاحبکار می شود، عواملی را که در انتخاب حسابرسی حیاتی هستند، شناسایی کرد و بدین وسیله مبنایی را برای ارزیابی اهمیت جنبه های گوناگون محصول حسابرسی در ایران فراهم آورد. با توجه به مطالب عنوان شده مساله اصلی پژوهش تعیین دلایل تغییر حسابرسی از دیدگاه شرکت ها و حسابداران رسمی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می باشد. مطالعه پدیده تغییر حسابرسان از نظر تأثیری که بر استقلال حسابرسان دارد، حائز اهمیت است. تغییر حسابرسان شرکت ها، اغلب باعث می شود اعتماد سرمایه گذاران به قابلیت اتکای صورت های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر رویداد تغییر حسابرسان همراه با بارمعنایی منفی، اخبار ناخوشایند و تردید در رابطه با حسابرسی جایگزین باشد. کاهش اعتماد استفاده کنندگان از صورت های مالی نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می شود، بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد (بنی مهد و اکبری، ۱۳۸۹). از اینرو پژوهش در زمینه تأثیر عوامل مرتبط با حسابرسی بر تغییر حسابرسی از سوی شرکت ها در محیط اقتصادی ایران امری ضروری است. در این مقاله محقق پس از بررسی مفاهیم مرتبط با حسابرسی و ادبیات نظری مرتبط با موضوع تحقیق به بررسی اهداف و فرضیات تحقیق می پردازیم.

## مبانی نظری پژوهش

### حسابرسی و فرضیه های توجیه کننده تقاضا برای خدمات حسابرسی

کمیته مفاهیم بنیادی حسابرسی بیان می کند که حسابرسی فرایندی است منظم و سیستماتیک جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارشگری نتایج به افراد ذینفع (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶). جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می تواند بین پروژه های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی ها بر محور جمع آوری و ارزیابی شواهد متمرکز می باشد. موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که به صراحت یا تلویحی اظهار می شود در چارچوب تعریف حسابداری که در بیانیه اساسی تئوری حسابداری ارائه شده قرار گرفته و اطلاعات اقتصادی نامیده می شود. در اینجا کلمه اقتصادی نمایانگر هر گونه شرایطی است که منجر به تصمیم گیری در تخصیص منابع محدود می شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۶).

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 الزام آور است اما شواهد موجود حاکی از آن است که تقاضا برای خدمات حسابرسی در سالهای پیش از الزامات قانونی نیز وجود داشته است (همت فر و همکاران، ۱۳۹۲). براین اساس والاس<sup>۱</sup> (۱۹۸۰) تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت را مورد بررسی قرار داد. وی سه منبع تقاضای جداگانه اما مرتبط را برای خدمات حسابرسی شناسایی نمود و آنها را در چارچوب سه فرضیه به شرح زیر معرفی نمود:

۱. فرضیه مباشرت (نمایندگی): جدایی مالکیت از مدیریت منجر به یک مشکل سازمانی مشهور به نام مشکل نمایندگی شده است (نشریه ۱۵۹ سازمان حسابرسی). محققین از زوایای مختلف به این موضوع پرداخته اند. این امر در نهایت منجر به مطرح شدن مبانی تئوری نمایندگی شده است. یکی از فرضیات تئوری نمایندگی این است که کارگزار و کارگزار با هم در تضاد منافع هستند. در فرضیه مباشرت (نمایندگی) بیان شده است که در رابطه‌ی نمایندگی، نماینده ممکن است همواره در جستجوی تأمین منافع مالک به بهترین شکل نباشد چرا که منافع شخصی هر یک از طرفین به تابع مطلوبیت و میزان ثروت و رفاه آنان، بستگی دارد. اما بر اساس مفهوم انتظارات منطقی و عقلایی، افراد و گروه‌های مختلف، تمام اطلاعات موجود را به گونه‌ای هوشمندانه مورد استفاده قرار می‌دهند و لذا هیچ‌گاه به طور منظم و قاعده مند دچار خطا نمی‌شوند (والاس، ۱۹۸۰). در نتیجه تضاد منافع، افراد ذینفع جهت همسو ساختن منافع سایرین با خود یا به حداقل رساندن آثار ناشی از تضاد منافع باید متحمل هزینه‌های نمایندگی شوند. مدیر که در کانون این تضاد منافع قرار دارد، با ارائه اطلاعات مالی شرکت سعی می‌نماید تا هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد. اما به علت اختیارات مدیریت، نیاز نظارت بر عملکرد مدیر، قضاوت کارشناسانه حسابرسان مستقل را مطرح می‌نماید.
۲. فرضیه اطلاعات: این نظریه اگر چه خود می‌تواند به عنوان پدیده‌ای مستقل ارائه گردد، لیکن به طور همزمان با نظریه نظارت مرتبط بوده و از دیدگاه منطقی، تکمیل‌کننده آن است (نشریه ۱۵۹ سازمان حسابرسی). این نظریه عبارت است از اینکه سرمایه‌گذاران برای اتخاذ تصمیم‌های بهینه اقتصادی خواستار اطلاعات مربوط می‌باشند که این اطلاعات در قالب صورت‌های مالی حسابرسی شده از طرف بنگاه اقتصادی در اختیار آنان قرار می‌گیرد. نیاز استفاده‌کنندگان به اطلاعات جهت تصمیم‌گیری زمانی توجیه‌پذیر است که اطلاعات دارای منافع خاص باشد. این منافع خاص عبارتند از:
  ۳. الف- ریسک سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد (استفاده‌کنندگان برون سازمانی).
  ۴. ب- تصمیم‌گیری را بهبود می‌بخشد (استفاده‌کنندگان درون سازمانی).

<sup>1</sup> Wallace, W.

۵. فرضیه بیمه: علاوه بر نظریه‌های نمایندگی و اطلاعات که نیاز به حسابرسی را مطرح می نمایند، اخیراً موضوع آسیب پذیری حقوقی مدیریت مطرح شده است، که انجام حسابرسی را به عنوان پوششی برای زیان ناشی از آن طلب می کند. بر اساس قانون اوراق بهادار، حسابرس و مدیریت واحد مورد حسابرسی مشترکاً و به طور انفرادی در رابطه با زیان‌های ناشی از صورتهای مالی تحریف شده، در برابر اشخاص ثالث ذینفع مسئولیت دارند. به عبارت دیگر مدیران علاقمندند از طریق حسابرسی، پوشش بیمه ای برای خود فراهم نمایند امکان انتقال مسئولیت اطلاعات مالی گزارش شده به یک حسابرس، زیان مورد انتظار یک دعوای حقوقی در رابطه با مدیران و سایر متخصصین که در بازار اوراق بهادار هستند، را کاهش می دهد و انتظار می رود با بالا رفتن غرامت مربوط به دعوای حقوقی، تقاضا برای انجام حسابرسی از طرف مدیران و متخصصین که در فعالیتهای مالی مشارکت دارند، افزایش یابد (والاس، ۱۳۹۰).

### انتخاب حسابرس

از نظر بسیاری از محققان همچون بتی و فرنلی<sup>۱</sup> (۱۹۹۵) به طور کلی عوامل موثر بر تغییر حسابرسان را می توان به سه گروه تقسیم کرد: ۱) عوامل مرتبط با حسابرس، ۲) عوامل مرتبط با صاحبکار و ۳) سایر عوامل از جمله: الزامات قانونی. بررسی جامع ادبیات موضوع در این سه حوزه در بخش پیشینه تحقیق به تفصیل ارائه شده است و در این جا به طور خلاصه عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس در این سه گروه بیان گردیده است.

#### ۱. عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار

عوامل مربوط به تقاضا برای خدمات حسابرسی بیانگر تعدادی از ویژگی‌های صاحبکار است که بر انتخاب حسابرس تاثیر خواهد گذاشت. برخی از این ویژگی‌ها شامل تغییر در ترکیب مدیریت شرکت، رشد شرکت، اهرم مالی شرکت می‌باشد. از جمله عوامل موثر در ارتباط با ویژگی‌های صاحبکار و موثر بر تغییر حسابرس در این حوزه عبارتند از: فعالیت تامین مالی (فرانسیس و ویلسون<sup>۲</sup>، ۱۹۸۸ و جانسون و لایز، ۱۹۹۰)، اندازه موسسه حسابرسی (همچنین وینر<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲)، مدیریت سود (دوفاند، ۱۹۹۲ و وو و کو، ۲۰۰۱)، تغییر در ترکیب مدیریت شرکت (شوارتز و منون<sup>۴</sup>، ۱۹۸۵؛ کارپنتر و استراوزر<sup>۵</sup>، ۱۹۷۱؛ بتی و فرنلی، ۱۹۹۵؛ تو<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳ و رجبی، ۱۳۸۳).

#### ۲. عوامل مرتبط با خدمات حسابرسی

عوامل مربوط به عرضه خدمات حسابرسی، یعنی ویژگی‌های حسابرس نیز بر انتخاب حسابرس تاثیر می گذارد. دلویت و سلز (۱۹۷۸) در یک تحقیقی پیمایشی نشان دادند که شایستگی فنی مهمترین معیار برای انتخاب حسابرس است. آنها شایستگی فنی را به اثر بخشی حسابرس تعبیر می کنند. از جمله عوامل موثر در ارتباط با ویژگی‌های حسابرس بر تغییر وی با توجه به نتایج تحقیقات پیشین در این حوزه عبارتند از: حق الزحمه حسابرس (بدینگفیلد و لوب<sup>۷</sup>؛ ۱۹۷۴؛ ایچنسر و شیلدز، ۱۹۸۳ و پالمز<sup>۸</sup>، ۱۹۸۴ و داویدسون و همکاران، ۲۰۰۶)، اظهار نظر حسابرس (چو و رایس، ۱۹۸۲، دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ وو و کو، ۲۰۰۱؛

<sup>1</sup> Beattie, V. and S. Fearnley

<sup>2</sup> Francis & Wilson

<sup>3</sup> Weiner

<sup>4</sup> Schwartz & Menon

<sup>5</sup> Carpenter & Strawser

<sup>6</sup> Tu

<sup>7</sup> Bedingfield & Loeb

<sup>8</sup> Palmrose

هدیب و کوک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵ و چن و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰، کیفیت حسابرسی (کمران و همکاران، ۲۰۰۸؛ بیٹی و فیرنلی، ۱۹۹۵ و جعفری، ۱۳۸۷)، اندازه شرکت (پالمز، ۱۹۸۴؛ جانسون و لایز<sup>۳</sup>، ۱۹۹۰؛ هاسکینز و ویلیامز<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰)، اتکاء نکردن به مدیریت (ترنر و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۰۵؛ بولو و همکاران، ۱۳۸۹) و محدودیت در حسابرسی (ترنر و همکاران، ۲۰۰۵).

### ۳. عوامل مرتبط با محیط حسابرسی

در فرضیه نمایندگی رابطه صاحبکار- حسابرس در قالب شبکه ای از قراردادهای پیچیده در نظر گرفته می شود. تغییر در حسابرسان ممکن است نتیجه تغییر در قراردادهای نماینده- موکل باشد. تغییر در مدیریت عالی و رشد شرکت از جمله عواملی هستند که باعث تغییر در قراردادهای نماینده- موکل می شود (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹).

### تغییر حسابرسی

تغییر حسابرسی یک تصمیم مهم در شرکت است و نباید با بی دقتی گرفته شود. صاحبکار در صورتی تصمیم به تغییر حسابرسی می گیرد که یکی از ویژگی‌های مربوط به انتخاب حسابرسی تغییر کند. تغییر حسابرسی را می توان به دو دسته تقسیم نمود. در مرحله اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرسی می گیرد و در مرحله بعد، حسابرسی جدید را انتخاب می کند. تغییر حسابرسی ممکن است نتیجه تغییر در شرایط شرکت مانند تغییر در مدیریت عالی یا عدم توافق و مسائل خاصی باشد. بنابراین، دلایل تغییر حسابرسی الزاماً به ویژگی‌های موسسه حسابرسی و نیز به انتخاب حسابرسی جدید ربطی ندارد. اگر ویژگی‌ها و معیارهای مربوط به انتخاب حسابرسی تغییر نکند، تغییر حسابرسی منطقی نیست زیرا هزینه تغییر حسابرسی بسیار زیاد است. تغییر حسابرسی، هم برای صاحبکار و هم برای حسابرسی مستلزم تحمل هزینه‌های مستقیم و غیر مستقیم است.

### عوامل موثر بر تغییر حسابرسی

با توجه به این موضوع که تغییر حسابرسان تاثیر عمده‌ای در استقلال آن‌ها دارد. این مسئله در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در امر تحقیقات و پژوهش تبدیل شده است لذا در سال‌های اخیر تغییر حسابرسان شرکت‌ها موضوع تحقیقات بسیاری بوده است. در این گونه تحقیقات حرفه و قانون گزاران درصدد درک علل چنین تغییراتی هستند و می خواهند بدانند که این تغییرات چه حقایقی را از سلامت مالی یک شرکت فاش مینماید (ترنر و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۵). در ادامه این عوامل، شامل حق الزحمه حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی، کیفیت حسابرسی، اندازه شرکت، عدم اعتماد به اطلاعات ارائه شده توسط مدیریت، محدودیت در حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی و ... ارائه شده اند:

### حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه حسابرسی بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرسی در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرسی از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرسی که در آینده یک ذینفع مثلاً سهام دار متحمل می شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا اینکه منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های

<sup>1</sup> Hudaib & Cooke

<sup>2</sup> Chen, et al.,

<sup>3</sup> Cameran, et al.,

<sup>4</sup> Johnson & Lys

<sup>5</sup> Haskins & Williams

<sup>6</sup> Turner, et al.,

<sup>7</sup> Turner, et al.

مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرسی قیمتی را تعیین می کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت حسابرسی نقش مهمی در تعیین قیمت دارد (استنلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). امروزه، حسابرسان مستقل با فشارهای روز افزون برای کنترل و کاهش حق الزحمه حسابرسی مواجه هستند. این موضوع موجب شده است که حسابرسی و صاحبکار برای تسهیل این موضوع به بررسی ارتباط میان حق الزحمه و کار حسابرسی بپردازند، عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی به دو گروه کلی تقسیم می‌شوند. گروه اول، ویژگی های موسسه حسابرسی است و گروه دوم، ویژگی های صاحبکار یا شرکتی است که از موسسه حسابرسی دعوت به عمل می‌آورد (سجادی، زارعی، ۱۳۸۶). پاسخ تاثیر تخصص حسابرسی در صنعت و اندازه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی به صورت واضح مشخص نیست. این پاسخ می‌تواند مثبت، منفی و بدون جواب باشد. کراش ویل (۱۹۹۵) در مطابقت تئوری با واقعیت موفق نبوده اند و با شکست مواجه شدند. کاسترال و همکاران (۲۰۰۴) به این نتیجه رسیدند که میان تخصص صنعت و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. رابطه بی معنی تخصص صنعت و حق الزحمه حسابرسی نیز می‌تواند به معنی عدم تاثیر تخصص صنعت بر حق الزحمه باشد این وضعیت خنثی نیز می‌تواند ناشی از تمایز حسابرسی و تولیدات اقتصادی در جهت جبران یکدیگر باشد. علاوه بر این مطالعات نشان میدهد که علاوه بر اثر تخصص صنعت بر حق الزحمه حسابرسی اندازه شرکت نیز بر حق الزحمه حسابرسی ممکن است متفاوت باشد و حق الزحمه مشتریان بزرگ ممکن است زیاد باشد اما مشتریان خیلی بزرگتر ممکن است برای شرکت‌های حسابرسی از اهمیت اقتصادی برخوردار باشند و در نتیجه آنان از قدرت چانه زنی برای رسیدن به حق الزحمه استفاده می‌کنند (حبیب، ۲۰۱۱).

### اظهار نظر حسابرسی

مدیران به دو دلیل سعی می کنند که از ارائه اظهار نظر مشروط توسط حسابرسان جلوگیری کنند: (۱) تاثیر آن بر روی قیمت بازار سهام عادی شرکت و (۲) تاثیر آن بر روی پاداش مدیریت. اگر الف) اظهار نظر مشروط باعث کاهش قیمت اوراق بهادار و پاداش مدیریت شود و ب) انتخاب حسابرسی تحت کنترل مدیریت باشد، در این صورت، انتظار می رود که بعد از دریافت اظهار نظر مشروط، حسابرسی تغییر کند (چو و رایس، ۱۹۸۲). نتایج پژوهش هادر این زمینه نشان داده که (۱) شرکت ها تمایل دارند پس از دریافت اظهار نظر مشروط، حسابرسان خود را تغییر دهند. (۲) این شرکت ها الزاماً به موسسه‌های حسابرسی که نسبت اظهار نظر مشروط آنها کمتر است، مراجعه نمی‌کنند. (۳) این شرکت‌ها الزاماً بعد از تغییر حسابرسی، اظهار نظر مقبول دریافت نمی‌کنند (چو و رایس، ۱۹۸۲؛ دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ وو و کو، ۲۰۰۱). چانگ و چوی<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و اظهار نظر حسابرسی دریافتند که تجربه کاری حسابرسی و آشنایی حسابرسی با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تاثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می باشد. به طور کلی نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که ویژگی هایی مانند استقلال حسابرسی، تجربه کاری حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهار نظر حسابرسی اثر گذار است.

### کیفیت حسابرسی

حسابرسی با کیفیت بالا مانع از دستکاری ارقام تعهدی توسط مدیریت می شود. مدیریت شرکت برای دستیابی به سود مورد نظر از طریق دستکاری ارقام حسابداری ممکن است اقدام به تغییر حسابرسی با کیفیت کمتر نماید تا از اختیارات بیشتری برای

<sup>1</sup>. Estanly

<sup>2</sup> Chang& choy

دستکاری ارقام تعهدی و تعدیل سود قابل گزارش برخوردار باشد. همچنین در شرایطی که حسابرس گزارش‌های مردود و مشروط منتشر می‌کند، احتمال زیادی وجود دارد که مدیریت اقدام به تغییر حسابرس نماید، یعنی تغییر از حسابرس با کیفیت بالا به حسابرس با کیفیت پایین می‌باشد. زیرا دریافت اظهار نظر مردود یا مشروط تأثیر منفی بر قیمت سهام شرکت داشته و تأمین وجوه مورد نیاز برای فعالیت شرکت را مختل می‌کند. بنابراین، انتخاب یا تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر داشته که دیدگاه سرمایه گذار درباره قابلیت اتکا صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. هرچه کیفیت حسابرسان انتخابی شرکت کمتر باشد، قابلیت اتکا صورت‌های مالی کمتر و محتوای اطلاعاتی ارقام حسابداری گزارش شده کمتر خواهد بود. تغییر حسابرس به احتمال قوی مدیریت سود در گزارش‌های مالی و کیفیت پائین سود گزارش شده را نشان می‌دهد. نتایج مشابهی در تحقیقات کرشنان (۲۰۰۳)، فلیکس و همکارانش<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) و ویو<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) نشان داد شرکت‌های حسابرسی شده توسط شرکت‌های بزرگ حسابرسی دارای ارزش بیشتری از منظر سرمایه گذار بوده و ضریب واکنش سود بالاتری دارند. بولو و همکاران (۱۳۸۹) نشان می‌دهند، تغییر حسابرس مستقل بر رتبه شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها و تعدیلات سنواتی تأثیری ندارد. بدین منظور محقق با بررسی عوامل کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی (شایستگی حسابرس) و گزارش تحریفات کشف شده (استقلال حسابرس) به این نتیجه رسید که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود. بر این اساس فرضیه سوم بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس بیان گردید.

### اندازه شرکت

پالمز (۱۹۸۴) نشان داد که هر چه اندازه شرکت بزرگتر می‌شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت نیز افزایش می‌یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می‌یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آن‌ها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه‌ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می‌دهند. همچنین، با افزایش میزان دارایی‌ها نیاز به مؤسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می‌شود و هر چه مبلغ دارایی‌های شرکت بالاتر باشد، احتمال تغییر حسابرس بیشتر است. هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه‌ای دارد. با توجه به مطالب ارائه شده فرضیه پنجم به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس می‌پردازد.

### دامنه حسابرسی

حسابرسان هنگامی که محدودیتی در رسیدگی خود داشته باشند، یا زمانی که یک یا چند قلم از ارقام صورت‌های مالی، طبق اصول پذیرفته شده حسابداری ارائه نشده باشد، نسبت به صورت‌های مالی نظر مشروط اظهار می‌کنند. اگر حسابرسان نتوانند مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی را به طور کلی مشخص سازند، عدم اظهار نظر ارائه خواهند کرد. این نوع گزارش، نتیجه وجود محدودیتی عمده در دامنه رسیدگی حسابرسان یا محدودیتی است که توسط صاحبکار تحمیل شده باشد (پوربهرامی و نامی، ۱۳۹۱). چنانچه بهانه عزل یا استعفاءی حسابرس شرکتی، محدودیت در دامنه رسیدگی بوده باشد، سرمایه گذاران باید نسبت به نتایج مالی گزارش شده توسط شرکت نگران و تا حدی بدبین باشند (ولی پور، ۱۳۸۴). در حقیقت اگر محدودیت در رسیدگی وجود داشته باشد، ممکن است حسابرس تغییر کند، زیرا صاحبکار می‌خواهد از ریسک اضافی جلوگیری کند یا ممکن است

<sup>1</sup> Flex et al

<sup>2</sup> yuo

حسابرس از کار حسابرسی انصراف بدهد؛ زیرا می خواهد از مشاخره اضافی جلوگیری کند (ترنر و همکاران، ۲۰۰۵). براین اساس فرضیه ششم بررسی رابط بین دامنه حسابرسی و تغییر حسابرس را مدنظر قرار داد.

### اندازه موسسه حسابرسی

یکی از مهمترین عوامل اندازه گیری کیفیت حسابرسی اندازه شرکت حسابرسی است که این دو با هم رابطه مستقیم دارند، به طوری که هر چه اندازه شرکت حسابرسی بزرگتر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود. منظور از اندازه حسابرس، حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) است. دی آنجلو (۱۹۸۱) معتقد است که موسسه های حسابرسی بزرگ تر، انگیزه قوی تری برای ارایه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند. زیرا علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند و از آن جا که تعداد مشتریانشان زیاد است، نگران از دست دادن مشتری نیستند. دیویدسون و نیو<sup>۱</sup> (۱۹۹۳) نشان داده اند که موسسه های حسابرسی بزرگ صاحبکاران بزرگتری دارند، از این رو توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت های مالی از حسابرسان افزایش می یابد به دلیل حسن شهرت حسابرس، اعتبار اطلاعات صورت های مالی افزایش یافته و لذا کیفیت حسابرسی بالاتر خواهد بود (تندلو و وانسترین<sup>۲</sup>، ۲۰۰۸). براین اساس فرضیه هفتم شکل گرفته بین اندازه موسسه حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

### پیشینه پژوهش

تحقیقات بسیاری در خصوص موضوع مرتبط با موضوع تحقیق حاضر انجام شده است. از آن جمله می توان به تحقیقات چنا و همکاران (۲۰۰۹) در شرکت های تایوانی اشاره کرده که طی این تحقیقات به این نتیجه رسیدند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه ای مستقیم دارد. تحقیقات آنان نشان داد که مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد، حسابرس خود را تغییر داده تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد را مطلوب جلوه دهند. نتایج تحقیقات چانگ و چوی (۲۰۱۰) نیز در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت حسابرسی حاکی از تاثیر تجربه کاری حسابرس با صنعت در کاهش خطای اظهار نظر حسابرس می باشد. لای<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) در بررسی نوع اظهار نظر حسابرس و افشای حق الزحمه حسابرسی دریافت میان افشای حق الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرس رابطه ای وجود ندارد. اما اندازه شرکت، سودآوری، گزارش حسابرسی غیر مقبول در سال قبل، جریان نقدی، شاخص ورشکستگی و رشد فروش از عوامل تاثیر گذار بر صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت شرکت می باشد. نتایج تحقیقات آلای (۲۰۱۱) رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و اقلام تعهدی غیر اختیاری را برای ۸۱۸۷ شرکت، بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ نشان داد که بین اقلام تعهدی غیر اختیاری و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین حق الزحمه حسابرسی با سودآوری شرکت رابطه منفی دارد. شرکت ها در وضعیت مالی ضعیف (زیان) انتظار دارند تا حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت کنند، این امر منجر به افزایش ریسک این شرکت ها می شود و سودآوری کاهش می یابد. کریم (۲۰۱۰) قیمت گذاری خدمات حسابرسی و نوع حسابرسی را در کشور بنگلادش بررسی کرد که بر اساس نتایج تحقیق اندازه شرکت، ریسک حسابرسی و نوع حسابرسی بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی مؤثر می باشند. نتایج تحقیق چانگ، چن و

<sup>1</sup> Davidson & Neu

<sup>2</sup> Tondlo & vanesterin

<sup>3</sup> Lay



چنگ<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) با موضوع تاثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی در خلال عملیات و پذیرش نشان داده است که کنترل یک شرکت بر عملکرد در انطباق ممکن است متقابلاً بر گزارشگری مالی و در نهایت موفقیت تجاری آن تاثیر بگذارد. تحقیق دیگری با عنوان استانداردهای بین المللی در حسابرسی (هاپماکی و سیهونن<sup>۲</sup>؛ ۲۰۱۹) انجام شد که تحقیقات فعلی مربوط به استانداردهای بین المللی را بررسی شده و چارچوبی برای تجزیه و تحلیل ایجاد نموده است که شامل هفت جریان اصلی تحقیق می‌باشد شامل توسعه و تاریخچه، پذیرش استانداردها، ارتباط بین استانداردهای ملی و استانداردهای بین المللی، کیفیت گزارشگری مالی، گزارش‌های حسابرسی و بازده حسابرسی. نتایج این تحقیق نشان داد که مناطقی که نیاز به بررسی بیشتر دارند بایستی بررسی شوند. در تحقیق دیگری نیز یولریک، کرمین و وود (۲۰۱۹) به بررسی عواملی که بر استفاده درک شده از عملکرد حسابرسی داخلی توسط کمیته مدیریت اجرایی و حسابرسی تاثیر می‌گذارد، پرداخته اند؛ نتایج حاکی از وجود عوامل مختلفی است که به هر دو گروه مدیریت اجرایی و کمیته حسابرسی مربوط می‌شوند.

نتایج تحقیقات دلدن و حمیدیان (۱۳۹۵) در خصوص رابطه بین تغییر حسابرسی و نرخ بازده دارایی با نقدینگی سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان داد که رابطه معناداری بین تغییر حسابرسی و میزان نقدینگی سهام وجود ندارد ولی یک رابطه معنادار و مثبت بین نرخ بازده دارایی‌ها و نقدینگی سهام موجود است. همت فر و همکاران، (۱۳۹۲) نیز بر اساس نظریه والاس<sup>۳</sup> (۱۹۸۰) تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت را مورد بررسی قرار داد. وی سه منبع تقاضای جداگانه اما مرتبط را برای خدمات حسابرسی شناسایی نمود. خیرالهی و محبی (۱۳۹۵) در تحقیقی با عنوان بررسی تاثیر تغییر در ساختار کنترل کنندگان شرکت بر تغییر مؤسسات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به بررسی در این تحقیق ارتباط بین تغییر کنترل کنندگان شرکت (شامل تغییر در سهامداران اصلی، تغییر رئیس هیأت مدیره و تغییر مدیرعامل) و تغییر مؤسسات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است. از اطلاعات ۶۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۹ ساله از ۱۳۸۳ تا ۱۳۹۱ استفاده شده است نتایج تحقیق اعتمادی و لطفی (۱۳۹۶) در خصوص پیش بینی تغییر حسابرسی با استفاده از متغیرهای درماندگی مالی بر اساس تکنیک داده کاوی نشان داده است که متغیرهای درماندگی مالی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده دارای بار اطلاعاتی مناسبی برای پیش بینی تغییر حسابرسی شرکت‌های فعال در بورس تهران هستند. یافته‌های تحقیق بیانگر این است که تغییر کنترل کنندگان شرکت با تغییر مؤسسات حسابرسی دارای ارتباط معنی‌دار است و هنگامی که تغییر گسترده‌ای در کنترل کنندگان شرکت رخ می‌دهد، تغییر مؤسسات حسابرسی محتمل خواهد بود. براین اساس فرضیه نهم شکل گرفته است: بین تغییر در مدیریت ارشد شرکت و تغییر حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. در تحقیق دیگری اعتمادی، ساری و قلندری (۱۳۹۷) ب عنوان احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر نقش حسابرسی نشان داده اند تا با ارزیابی ویژگی‌های حسابرسی و ویژگی‌های شرکت بر اساس الگوی معرفی شده در این پژوهش احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده را ارزیابی نمایند. عزیز خانی، داغانی و احمدیان (۱۳۹۵) در مقاله تحقیق خود با عنوان تاثیر سیاست چرخش اجباری حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی نشان دادند که سیاست چرخش اجباری حسابرسی موجب افزایش در هزینه‌های حسابرسی می‌شود.

<sup>1</sup> Chang & Chen & Cheng

<sup>2</sup> Haapamäki & Sihvonon

<sup>3</sup> Wallace, W.

## فرضیات پژوهش

- فرضیه اول) بین حق الزحمه حسابرِس و تغییر حسابرِس رابطه معنی داری وجود دارد.
- فرضیه دوم) بین اظهارنظر حسابرِس و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد .
- فرضیه سوم) بین کیفیت حسابرِسی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.
- فرضیه چهارم) بین اندازه موسسه حسابرِسی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.

## روش پژوهش

تحقیق از نظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی است. همچنین پژوهش حاضر به دلیل این که در بازه زمانی از ابتدای فروردین ماه ۱۳۹۴ تا لغایت اسفند ماه ۱۳۹۵ انجام شده است، لذا از نظر افق زمانی مقطعی می باشد. و جمع آوری اطلاعات بصورت میدانی و از طریق پرسشنامه محقق ساخته انجام شده است. جامعه آماری تحقیق مورد نظر را شامل صاحبکاران (مدیران عامل و اعضای هیات مدیره شرکتها) تشکیل می دهند. در این تحقیق برای تعیین حجم نمونه باتوجه به این که ازآزمون t برای یک نمونه جهت بررسی فرضیه های تحقیق باید استفاده شود، از نرم افزار PASS استفاده شد. لذا با در نظرگرفتن سطح معنی داری ۵ درصد وتوان حداقل ۹۰ درصد برای این آزمون ، حداقل حجم نمونه لازم برای انجام تحقیق برابر ۲۷۲ می باشد که بایداز گروه شرکتها (صاحبکار) به صورت تصادفی انتخاب گردد؛ باتوجه به معلوم نبودن حجم گروه صاحبکاران تصمیم برآن شد ۴۰۰ پرسش نامه ارسال گردد. زیرا احتمال ریزش وعدم پاسخ به پرسش نامه ها وجود دارد، که از تعداد ۴۰۰ پرسشنامه توزیع شد ۳۰ درصد پرسشنامه بازگردانده نشد. در مجموع بیش از ۷۰ درصد پرسشنامه های توزیع شده تکمیل و جمع آوری شدند. جهت گردآوری گویه های پرسشنامه از گویه های استاندارد موجود در هر یک از تحقیقات بررسی شده استفاده گردید. به منظور بومی سازی پرسشنامه با مشورت استادان راهنما، مشاور و خبرگان حسابرِسی در برخی از گویه ها از اصطلاحات رایج و جاری در جهت درک هرچه بهتر بهره گرفته شد.

جدول (۱): مولفه های پرسشنامه تحقیق

شاخص	عوامل	مولفه	آلفای کرونباخ
عوامل موثر بر تغییر حسابرِس	عوامل (ویژگی های) مرتبط با حسابرِس	اظهار نظر حسابرِس	۰/۷۰۹
		حق الزحمه حسابرِسی	۰/۸۶۰
		محدودیت در حسابرِسی	۰/۷۳۲
		اندازه موسسه حسابرِسی	۰/۷۲۴

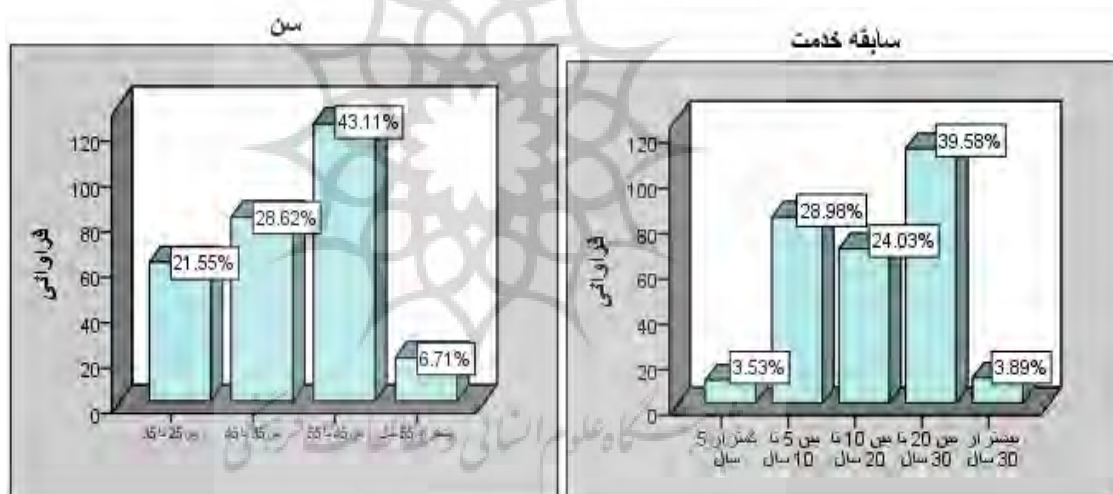
سوالات پرسشنامه بر اساس طیف ۵ ارزشی لیکرت از خیلی زیاد (۵) تا خیلی کم (۱) ارزش گذاری شده اند. برای اطمینان از روایی ۱ محتوایی پرسشنامه و اندازه گیری دقیق مفاهیم مورد نظر، پرسشنامه ها تعدادی از اساتید متخصص در شرکتها و خبرگان حسابرِسی و نظرات و پیشنهادات در ویرایش نهایی پرسشنامه لحاظ گردید. برای تعیین پایایی ۲ پرسشنامه ها ابتدا ۳۰

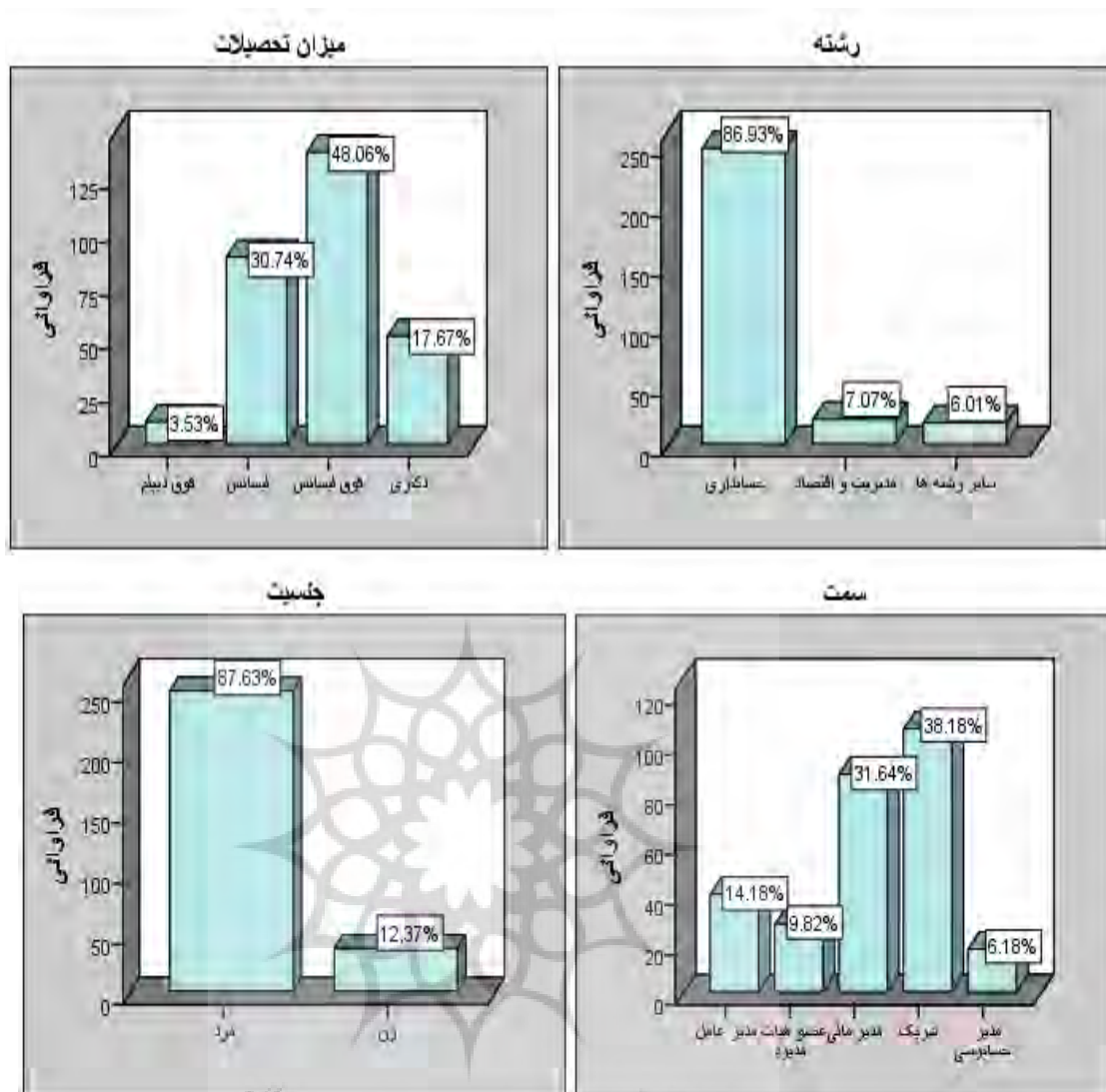
<sup>1</sup>. Validity  
<sup>2</sup>. Reliability

نفر از افراد جامعه به صورت تصادفی انتخاب و اقدام به تکمیل پرسشنامه‌ها نمودند. سپس ضریب پایایی پرسشنامه‌ها با استفاده از آلفای کرونباخ محاسبه شد (اظهار نظر حسابرس  $=0.709$ ، کیفیت حسابرسی  $=0.86$ ، محدودیت در جسابرسی  $0.732$ ، اندازه موسسه حسابرسی  $=0.724$  و تغییر شریک حسابرسی  $=0.7$ ). برای تجزیه و تحلیل آماری یافته‌ها از آمار توصیفی و استنباطی استفاده شده است. برای تجزیه و تحلیل استنباطی یافته‌ها برای بررسی فرضیه‌های تحقیق از آزمون T یک نمونه‌ای یا ویلکاکسون یک نمونه‌ای استفاده شده است و تمامی تجزیه و تحلیل‌ها با استفاده از نرم افزار آماری SPSS و R با روش‌های آزمون پارامتری و ناپارامتری انجام شده است.

### یافته های پژوهش

در پرسشنامه تحقیق حاضر به منظور دستیابی به سیمای عمومی نمونه آماری، بخشی با عنوان مشخصات عمومی پاسخ‌دهندگان به اخذ ویژگی‌های جمعیت‌شناسی آزمودنی‌ها اختصاص یافت. لذا در ابتدای این بخش به منظور آشنایی با مشخصه‌های فردی اعضای نمونه، اطلاعات مربوط به این متغیرها در خصوص سابقه کاری، سن، رشته تحصیلی، میزان تحصیلات، سمت، جنسیت ارائه می‌گردد.





به منظور آزمون فرضیه‌ها نیز مراحل زیر طی شد:

مرحله یک) جهت بررسی نرمال بودن گروه مشاهدات با استفاده از آزمون شاپیرو ویلک، سوالات مورد بررسی قرار گرفت. نتایج نشان داد که با توجه به مقدار  $p < 0.001$  کوچک تر از  $0.05$  است در نتیجه تمامی سوالات از دیدگاه صاحبکاران غیرنرمال می‌باشد.

مرحله دو) در این مرحله به منظور آزمون مقایسه میانه یک گروه مستقل با عدد ثابت بررسی شده و ضرایب مسیر (میزان و نوع اهمیت) هر متغیر بر تغییر حسابرس در هر دو دیدگاه مورد مقایسه قرار گرفت. براین اساس هر چه اعداد بدست آمده از عدد میانه بیشتر باشد در نتیجه میزان اهمیت این رابطه قوی و نوع اهمیت آن افزایشی می‌باشد. که نتایج آن در جدول شماره (۲) آمده است:

جدول (۲): میزان و نوع عوامل تاثیر گذار بر تغییر حسابرِس

انحراف استاندارد	میانہ	شرح	فرضیه ها
۰/۷۷۲	۴/۰۰	میزان اهمیت	رابطه بین حق الزحمه حسابرِس و تغییر حسابرِس
۰/۶۲۸	۲/۷۵۰	نوع اهمیت	
۰/۷۱۴	۳/۵۰۰	میزان اهمیت	رابطه بین اظهارنظر حسابرِس و تغییر حسابرِس
۰/۴۳۲	۲/۷۵۰	نوع اهمیت	
۰/۵۹۳	۴/۰۰	میزان اهمیت	رابطه بین کیفیت حسابرِسی و تغییر حسابرِس
۰/۵۳۷	۲/۶۲۰	نوع اهمیت	
۰/۴۱۹	۳/۶۰۰	میزان اهمیت	رابطه بین اندازه شرکت حسابرِسی و تغییر حسابرِس
۰/۴۹۰	۲/۲۰۰	نوع اهمیت	

مرحله سه) در این مرحله با استفاده از آزمون ناپارامتری ویلکاکسون به تایید و رد فرضیه‌ها از دیدگاه صاحبکاران پرداخته شد که نتایج آن در جدول شماره (۳) آمده است:

جدول (۳): مقایسه میانہ فرضیات با عدد ثابت ۳ و ۲

فرضیه	شرح	ویلکاکسون نتیجه آزمون	مقدار p	آماره آزمون
اول	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۳	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۸۸۴۱
	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۲	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۷۰۹۳
دوم	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۳	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۹۳۴۵
	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۲	عدم تأیید فرضیه صفر	۰/۰۰۱	۸۴۲۰
سوم	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۳	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۹۴۵۳
	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۲	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۴۸۶۵
چهارم	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۳	تأیید فرضیه صفر	۰/۹۶۴	۵۳۱۵
	مقایسه میانہ با عدد ثابت ۲	عدم تأیید فرضیه صفر	<۰/۰۰۱	۸۸۵۳

فرضیه‌ها با تحقیقات انجام شده در این زمینه نیز مورد نقد و بررسی قرار گرفت که خلاصه آن به شرح جدول ذیل (۴) ارائه شده است:

جدول (۴): خلاصه نتایج بدست آمده از فرضیات تحقیق

تأیید یا رد فرضیه	مقدار p	فرضیه
تأیید	۰/۰۰۱	بین حق الزحمه حسابرِس و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد .
تأیید	۰/۰۰۱	بین اظهارنظر حسابرِس و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد
تأیید	۰/۰۰۱	بین کیفیت حسابرِسی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد
تأیید	۰/۰۰۱	بین اندازه حسابرِسی و تغییر حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد

هدف اصلی این تحقیق تعیین و مشخص شدن دلایل تغییر حسابرس از دیدگاه شرکت‌ها بوده است. در این تحقیق نتایج حاکی از تایید کلی فرضیه‌ها (حق الزحمه حسابرس، اظهار نظر حسابرس، کیفیت حسابرس، اندازه شرکت حسابرسی) بر تغییر حسابرس می باشد.

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین اندازه موسسه حسابرسی از دیدگاه صاحبکار بر تغییر حسابرس رابطه‌ی معنی داری وجود ندارد. اما این عامل از دیدگاه حسابرس بر تغییر حسابرس رابطه معنی داری دارد. زیرا موسسه‌های حسابرسی بزرگ تر، انگیزه قوی تری برای ارایه حسابرسی با کیفیت بالاتر دارند بنابراین این حسابرسان علاقه مند هستند که شهرت بهتری در بازار به دست آورند به همین دلیل نگران از دست دادن مشتری نیستند. همچنین موسسه‌های حسابرسی بزرگ صاحبکاران بزرگتری دارند، از این رو توقع بازار برای کشف تحریفات موجود در صورت‌های مالی از حسابرسان افزایش می یابد. در نتیجه شرکت‌هایی برای متعهد نشان دادن خود و برائت از هرگونه سوء استفاده معمولاً موسسات حسابرسی بزرگ تر و مشهورتر را انتخاب می کنند. همچنین کیفیت حسابرسی یکی از عامل موثرتر از دیدگاه صاحبکاران بود که برای حسابرسان اهمیت کمتری داشت. از آنجا که هدف حسابرسی ارائه اطمینان درباره صورت‌های مالی است، در نتیجه احتمال این که صورت‌های مالی شامل کژنمایی با اهمیت نباشد را کیفیت حسابرسی می گویند. اما در این باره همیشه این سوال وجود دارد، چگونه استفاده کنندگان اطلاعات مالی سطح اطمینان ارائه شده و اعتمادپذیری اطلاعات را ارزیابی می کنند؟ لذا، تا هنگامی که حسابرسی انجام نشده است، نمی توان کیفیت حسابرسی را ارزیابی کرد و بر کیفیت واقعی حسابرسی تأکید دارد بنابراین مدیریت پس از اتمام دوره حسابرسی با بررسی کیفیت کار حسابرس تصمیم به ادامه یا تغییر حسابرس می نماید. براین اساس این عامل یکی از عوامل اساسی تغییر حسابرس بویژه از دیدگاه صاحبکار می باشد.

### نتیجه گیری و پیشنهادات

اکنون در مقایسه‌ای بین نتایج حاصله از این تحقیق با نتایج تحقیقات گذشته در داخل و خارج از کشور می‌توان گفت که نتایج تحقیقات چنا (۲۰۰۹)، چانگ و چوی (۲۰۱۰)، لای (۲۰۰۹) در خصوص اظهار نظر حسابرس کاملاً همخوانی دارد. نتایج تحقیقات کریم (۲۰۱۰) نیز در بنگلادش در خصوص اندازه شرکت با نتایج تحقیق حاضر همخوانی دارد. نتایج تحقیق اعتمادی (۱۳۹۶) نیز بانتهای فرضیه حاصل از کیفیت حسابرسی هم راستا می‌باشد. نتایج تحقیق کریمین و وود (۲۰۱۹) نیز در بخش کیفیت حسابرسی با نتایج این تحقیق هم داستان می‌باشد. نتایج تحقیق اعتمادی و ساری و قلندری (۱۳۹۷) نیز در خصوص حق الزحمه بازرس هم جهت می‌باشد.

در نهایت می‌توان چنین نتیجه گیری نمود که عواملی هستند که از منظر دیدگاه شرکت‌ها بیشترین تاثیر را بر تغییر حسابرس داشتند، که شامل موارد زیر بود:

۱. اندازه شرکت با تغییر حسابرس رابطه‌ی معنی داری دارد؛ زیرا هر چه اندازه شرکتی بزرگتر باشد، تعداد قراردادهای نمایندگی افزایش می باید و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می کند. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آن‌ها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می‌دهند. همچنین، با افزایش میزان دارایی‌ها نیاز به

مؤسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتری احساس می شود و هر چه مبلغ دارایی های شرکت بالاتر باشد، احتمال تغییر حسابرسی بیشتر است. بر این اساس عامل اندازه بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه ای دارد.

۲. بین حق الزحمه حسابرسی از هر دو دیدگاه با تغییر حسابرسی رابطه ی معنی داری وجود دارد؛ زیرا مسائل اقتصادی و مشکلات مالی باعث شده است که صاحبکاران به دنبال مؤسسات حسابرسی باشند که حداقل هزینه را به آن ها تحمیل کند، براین اساس کاهش هزینه بر بهبود عملکرد شرکت تاثیرگذار است. از طرفی حسابرسی با هزینه کمتر منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می گردد در نتیجه در دراز مدت بر شهرت و عملکرد موسسه خدشه وارد میشود. لذا در بیشتر پژوهش هایی که تاکنون انجام شده است، یکی از دلایل تغییر حسابرسی، کاهش هزینه حسابرسی بوده است.

در این قسمت برای عوامل تغییر حسابرسی پیشنهاداتی ارائه می شود. در خصوص حق الزحمه حسابرسی، پیشنهاد می شود؛ از آنجا که ممکن است انتخاب حسابرسی با حق الزحمه کمتر منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود بنابراین به مؤسسات حسابرسی توصیه می شود قبول کار با حق الزحمه کمتر را به قیمت کاهش کیفیت حسابرسی و شهرت حسابرسی در دراز مدت نپذیرند. در خصوص اظهار نظر حسابرسی نیز برخی اوقات مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد، حسابرسی خود را تغییر داده تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت نمایند براین اساس به مدیران توصیه می شود بجای تغییر حسابرسی موارد شرط گزارش غیر مقبول را رفع نمایند. همچنین در خصوص کیفیت حسابرسی نیز به مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می شود برای افزایش کیفیت حسابرسی مراقبت های حرفه ای و تجارب کارهای خود را به ویژه در شروع قراردادهای جدید از طریق جلسات پرسش و پاسخ به کارکنان خود آموزش دهند. به مؤسسات بزرگ حسابرسی نیز پیشنهاد می گردد برای جذب مشتری بیشتر شهرت حرفه ای خود را به خطر نندازند و به صاحبکاران توصیه می گردد در صورت پیچیدگی کاری و اطمینان از این که رویه ها و روش های انتخابی آنها صحیح صورت بگیرد از مؤسسات حسابرسی بزرگ که دارای تخصص و شهرت مناسب برای انجام حسابرسی است استفاده گردد. در نهایت به صاحبکاران توصیه می گردد که درک خود را نسبت به قابلیت هایشان در جهت متقاعد کردن حسابرسان در موارد اختلافی، که فاقد رهنمودهای حرفه ای هستند، بیشتر بپردازند.

## منابع

- ✓ اکبری، رضا، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین شاخص ورشکستگی آلتمن و تغییر حسابرسی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران.
- ✓ باقرآبادی، سید محمد، دادبه، فاطمه و طیبی، رضا، (۱۳۹۱)، بررسی تاثیر حضور و تغییر حسابرسان مستقل بر مدیریت سود شرکت ها، یادداشت منتشر شده در وب سایت رسمی جامعه حسابداران رسمی ایران.
- ✓ بنی مهد، بهمن و اکبری، رضا، (۱۳۸۹)، بررسی رابطه بین متغیرهای ورشکستگی آلتمن و تغییر حسابرسی، حسابداری مدیریت، دوره ۳، شماره ۶، صص ۴۱-۴۷.
- ✓ بولو، قاسم، مهمام، کیهان، گودرزی، اسماعیل، (۱۳۸۹)، تغییر حسابرسی مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، دوره ۱، شماره ۱، صص ۱۱۱-۱۳۵.
- ✓ جعفری، ولی الله، رضوانی فرد، سعید، (۱۳۸۹)، چرخش مؤسسات و شرکای حسابرسی (تاریخچه، قوانین و تجربه بورس ها)، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۲۵۶، مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۰۴، ص ۹.

- ✓ رجبی، روح الله، (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی تهران، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ✓ سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۸۶)، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار، تهران.
- ✓ مهدوی، غلامحسین، ابراهیمی، شهلا، (۱۳۸۹)، تغییر حسابرسی: چراغ قرمز یا سبز، حسابرسی، شماره ۴۹، ص ۱۱۵-۱۲۳.
- ✓ ولی پور، صونا، (۱۳۸۴)، چالش در حرفه تغییر حسابرسان، حسابداری رسمی. دوره ۵، شماره ۶، صص: ۵۱-۶۰.
- ✓ والاس، (۱۳۹۰)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و تحت نظارت، ترجمه امیراصلانی، نشریه ۱۵۹ سازمان حسابرسی.
- ✓ عزیزخانی مسعود، داغانی رضا، احمدیان مژگان، (۱۳۹۵)، تاثیر سیاست چرخش اجباری حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی، دانش حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۶۴، صص ۴۳-۶۱.
- ✓ اعتمادی، حسین، ساری، محمدعلی، جوانی قلندری، موسی، (۱۳۹۷)، احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تاکید بر نقش حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دانشکده اقتصاد و حسابداری واحد تهران مرکزی، دوره ۱۰، شماره ۳۷، صص ۸۵-۱۰۶.
- ✓ Chaney, P. K., M. Faccio, and D. C. Parsley, (2012), the Quality of Accounting Information in Politically Connected Firms, *Journal of Accounting and Economics*, 51, 58-76.
- ✓ Doukas, J. Kim, C., & Pantzalis, C. (2000), Security analysts, agency costs, and company characteristics, *Financial Analysts Journal*, 56, 54-63.
- ✓ Demerjian, P.; Lev, B.; and S. McVay, (2012), Quantifying Managerial Ability: A New Measure and Validity Tests, *Management Science*, 58 (7), 1229-1248.
- ✓ Foster, J. B. (2002), *Ecology against Capitalism*, New York, Monthly Review Press.
- ✓ Faccio, M. (2010), Differences between politically-connected and nonconnected firms: A cross-country analysis, *Financial Management*, 39, (3), 905-927.
- ✓ Fisman, R. (2001), Estimating the Value of Political Connections, *American Economic Review*, 91 (4), 1095-1102.
- ✓ Henry, Daren, (2003), Agency Costs, Corporate Governance and Ownership Structure: Evidence from Australia, [http://www.fma.org/Orlando/Papers/Agency\\_costs\\_govern\\_ance\\_ownership.pdf](http://www.fma.org/Orlando/Papers/Agency_costs_govern_ance_ownership.pdf)
- ✓ Henry, D. (2010), Agency Costs, Ownership Structure and Corporate Governance Compliance: A Private Contracting Perspective, *Pacific-Basin Finance Journal*, 18, 24-46.
- ✓ Hope, O. & Langli, J. C. & Thomas, W. B. (2012), Agency conflicts and auditing in private firms, *Accounting, Organizations and Society*, 37 (7), 500-517.
- ✓ Jensen, Michael. (1986), Agency Cost Of Free Cash Flow, *Corporate Finance and Takeovers*, *American Economic Review*, 76, 323-329.
- ✓ Jurkus, A.; Park, J. C. & Woodard, L. S. (2010), Women in Top Management and Agency Costs, *Journal of Business Research*, 64 (2), 180-186.
- ✓ Lee, Chien-Chiang, Wang, Chih-Wei, Chiu, Wan-Chien, Tien, Te-Sheng (2018), Managerial ability and corporate investment opportunity, *International Review of Financial Analysis*, 57, 65-76.
- ✓ Leftwich, R.W., R. L. Watts, and J.L. Zimmerman. (1981), Voluntary Corporate Disclosure: The Case of Interim Reporting, *Journal of Accounting Research*, 18, 50-77.



