



عوامل اثرگذار بر تغییر حسابداری از دیدگاه راهبری شرکتی

هاشم نیکومرام^۱

الهه موکل^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۰۹/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۷/۰۲

چکیده

هدف از این مقاله بررسی رابطه بین مکانیزم‌های راهبری شرکتی و عوامل موثر بر تصمیمات در زمینه تغییر حسابداری می‌باشد. با توجه به این موضوع که تغییر حسابداری تأثیر عمده‌ای در استقلال آن‌ها دارد. این مسئله در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در امر تحقیقات و پژوهش تبدیل شده است. عوامل مختلفی بر تغییر حسابداری تأثیر دارد که این تحقیق به بررسی این موضوع از دیدگاه نظام راهبری شرکتی پرداخته است. نظام راهبری مجموعه‌ای از قواعد، مقررات، فرایندها، و معیارهای داخلی و خارجی جهت هدایت رفتارهای اشخاص با منافع متفاوت در درون یک شرکت می‌باشد. حسابداری می‌تواند نقش راهبری شرکتی در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت را ایفا نمایند. با این وجود، مکانیزم‌های راهبری شرکتی خاص شرکت نیز می‌توانند در تصمیم‌گیری در مورد انتخاب یا تغییر حسابداری اثرگذار باشند که یکی از این ساز و کارها تمرکز مالکیت می‌باشد که در این تحقیق اثر آن بر روی تغییر حسابداری مورد بررسی قرار گرفته است. جامعه آماری این تحقیق بر اساس اطلاعات ترازنامه و صورت سود و زیان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که هر چه درصد سهام بیشتری در اختیار بزرگترین مالک شرکت باشد، شرکت تمایل بیشتری دارد که حسابداری خود را به منظور انتخاب حسابداری کوچکتر تغییر دهد و زمانیکه شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابداری اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده باشد تمایلی ندارد که حسابداری خود را به منظور انتخاب حسابداری کوچکتر تغییر دهند بنابراین فرضیه اول تحقیق رد نمی‌شود و فرضیه دوم تحقیق رد می‌شود.

واژه‌های کلیدی: راهبری شرکتی، بزرگترین مالک شرکت، حسابداری بزرگ، حسابداری کوچک.

۱- استاد، گروه آموزشی حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده اصلی.

nikoomaram@srbiau.ac.ir

۲- کارشناس ارشد حسابداری، مسئول مکاتبات.

۱- مقدمه

با توجه به این موضوع که تغییر حسابرسان تاثیر عمده ای در استقلال آنها دارد این مسئله در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در امر تحقیقات و پژوهش تبدیل شده است. عوامل مختلفی بر تغییر حسابرسان تاثیر دارد که ما در این تحقیق به بررسی این موضوع از دیدگاه نظام راهبری شرکتی می پردازیم.

امروزه تحقق آرمان‌هایی از قبیل حفظ منافع عمومی، رعایت حقوق سهامداران، ارتقای شفافیت اطلاعات و الزام شرکت‌ها به ایفای مسئولیت‌های اجتماعی بیش از گذشته مورد توجه مراجع نظارتی و اجرایی قرار گرفته است. تحقق این آرمان‌ها مستلزم وجود ضوابط استوار و ساز و کارهای اجرایی مناسب است که مهم‌ترین آنها نظام راهبری می باشد. نظام راهبری مجموعه‌ای از قواعد، مقررات، فرایندها، و معیارهای داخلی و خارجی جهت هدایت رفتارهای اشخاص با منافع متفاوت در درون یک شرکت می باشد.

نظام راهبری شرکت‌ها دارای ارکان خاصی است. تمرکز مالکیت (مالکیت نسبی هر یک از سهامداران حقیقی یا حقوقی (سرمایه‌گذاران نهادی)) یکی از ارکان اصلی نظام راهبری شرکت‌ها است که موجبات تقویت و سلامت گزارشگری مالی را فراهم می نماید و استقلال حسابرسان را ارتقا می بخشد.

حسابرسان می توانند نقش راهبری شرکتی در نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت ایفا نمایند. با این وجود، مکانیزم‌های راهبری شرکتی خاص شرکت نیز می توانند در تصمیم‌گیری در مورد انتخاب یا تغییر حسابرسان اثرگذار باشند.

مالکان شرکتها (سهامداران)، به طور مستقیم در اداره واحد تجاری درگیر نیستند و مدیران حرفه‌ای را جهت مدیریت روزانه عملیات استخدا می نمایند. زمانی که راهبری شرکتی قوی وجود نداشته باشد و حسابرسان قادر به انجام نقش‌های اطمینان‌دهی و نظارتی‌شان به طور موثر نیست، جلوگیری مدیران شرکت یا سهامداران کنترل‌کننده از تضییع منافع شرکت و یا سایر ذینفعان مشکل می باشد.

شرکت‌هایی که مالکان کنترل‌کننده بزرگتری دارند تمایل بیشتری دارند که به سمت موسسات حسابرسان کوچکتر جهت حفاظت و تحقق منافع شخصی به دست آمده از طریق مدیریت سود و سایر رفتارهای فرصت‌طلبانه حرکت نمایند مطمئناً ارتباط بین راهبری شرکتی و حسابرسان مستقل (شامل انتخاب و تغییر حسابرسان) بحث مهمی می باشد.

به طور کلی این تحقیق به دنبال بررسی ارتباط بین تمرکز مالکیت و تغییر حسابرسان در شرکت‌ها است.

۲- چارچوب نظری و پیشینه تحقیق

تغییر حسابرسان از نظر درک وضعیت بازار خدمات حسابرسان و میزان رقابت در حرفه حسابرسان اهمیت ویژه‌ای دارد، الزامات افشا و عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابرسان با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش‌های حسابرسان مطلوب و یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده اند. بعلاوه هدف الزامات این است که حسابرسان بتوانند با استقلال بیشتری به اتخاذ موضع بپردازند که لزوماً منطبق با ترجیحات صاحبکاران هم نیست. حسابرسان به عنوان یک پارامتر مهم و ضروری در ساختار قوی نظام راهبری از نقش‌ها و اصول نظام راهبری چون نظارت بررسی و پیش‌بینی و آینده‌نگری حمایت

می کند. فعالیت های حسابرسی باید اختیار و توانایی ارزیابی نسبت به صداقت مالی به کارآمدی و اثر بخشی عملکرد شرکتها را داشته باشد حسابرسان درستی نظام راهبری و محیط کنترلی اثر بخشی فرآیندها ارزیابی و مدیریت ریسک ها تضمین های ایجاد شده بوسیله سیاست ها کامل بودن و صحت اطلاعات و سیستم های ارتباط و عملکردها کارآمدی و اثر بخشی نظارتهای مدیریتی و فعالیت های ارزیابی را بررسی و ارزیابی می کنند.

ابوت و همکاران (۲۰۰۷) به همراه آشپاف و وارفیلد (۲۰۰۳) و فرانسیس و همکاران (۲۰۰۵) به این نتیجه رسیدند که نظام راهبری شرکتی اثر مثبتی بر کیفیت و اثر بخشی حسابرسی مستقل می گذارد. یک مکانیزیم راهبری شرکتی قوی می تواند انتخاب حسابرسان با کیفیت را توسط شرکت بیمه نموده و اطمینان دهد که حسابرسان نظارت موثر و مستقلی را بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت دارند و گواهی می دهند که صورتهای مالی مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری به نحو منصفانه ای ارائه شده اند.

بوشمن و اسمیت (۲۰۰۱)، دویینگ و راسل (۲۰۰۳)، فان و وونگ (۲۰۰۵)، مانیام و همکاران (۲۰۰۶) نتیجه گیری نمودند که سیستم راهبری شرکتی می تواند نقش مهمی را در افزایش قابلیت اعتماد در صورتهای مالی برای همه ذینفعان بازی نماید.

نتایج تحقیق مارنت (۲۰۰۵) و روزنر (۲۰۰۳) نشان می دهد زمانی که نظام راهبری شرکتی قدرتمندی در کار نباشد، حسابرسان قادر به ایفای نقش های نظارتی و اطمینان دهی خود به طور موثر نمی باشند و در نتیجه جلوگیری مدیران یا سهامداران کنترل کننده از تضییع منافع شرکت یا سایر ذینفعان بسیار مشکل می باشد.

آلری^۱ (۱۹۹۶) به این نتیجه رسید که ۹۷ درصد حسابرسان و ۸۷ درصد موسسات عمومی با تغییر حسابرسان مخالف هستند.

ریوز و همکاران^۲ (۲۰۰۰) در تحقیقی به این نتیجه رسیدند که تغییر حسابرسان راهکار مناسبی برای بهبود استقلال حسابرس نیست.

هاسی و لان^۳ (۲۰۰۱) در تحقیق خود دریافتند که اگر چه با چرخش حسابرسان، درک و فهم از استقلال حسابرس بالا خواهد رفت، اما در مجموع اظهار نظرها در مورد قواعد تغییر حسابرسان منفی است. دیوچ و همکاران^۴ (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند تغییر حسابرسان، استقلال حسابرسان را افزایش می دهد.

گیتزمن و سن^۵ (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند که پیشنهاد تغییر حسابرسان معقول به نظر می رسد. و همکاران^۶ (۲۰۰۲) تاثیر شهرت حسابرسان را بر کارآمدی تغییر حسابرسان و بهبود استقلال آنان بررسی کردند. آنان به این نتیجه رسیدند که قانون گذاران (استانداردگذاران) باید قبل از تدوین یک قاعده ی جدید، به دقت شرایط موجود بازار حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند.

نتایج تحقیق چانگ^۷ (۲۰۰۴) نشان داد ایجاد محدودیت در مدت زمان رابطه ی حسابرس صاحب کار انگیزه ی حسابرسان را برای حفظ استقلال افزایش خواهد داد.

مارا و همکاران^٨ (٢٠٠٥) در تحقیق خود دریافتند تغییر حسابرسان در استقلال ظاهری تاثیر مثبتی دارد، اما تاثیر آن بر استقلال واقعی حسابرسان منفی است.

باتس و همکاران^٩ (١٩٨٢) معتقدند تدوین قواعدی برای تغییر حسابرسان ضروری است تا تاثیر روان شناختی روابط بلند مدت حسابرس صاحب کار را کاهش دهد.

پیر و آندرسون^{١٠} (١٩٨٤) در بررسی خود به این نتیجه رسیدند در ٣٠ مورد از ١٢٠ مورد دعاوی حقوقی علیه حسابرسان، حسابرسان کمتر از سه سال تجربه ی کار با صاحب کار خود را داشتند. بنابراین، می توان اینگونه نتیجه گرفت که در هر کار جدید حسابرسی ریسک افزایش می یابد و این موضوع را باید در زمینه ی چرخش اجباری حسابرسان مد نظر قرار داد.

کاپلی و دوستان^{١١} (١٩٩٣) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که هر چه رابطه با یک صاحبکار طولانی تر باشد، احتمال بیشتری وجود دارد که کیفیت کار حسابرسی کاهش پیدا کند. همچنین، آنان دریافتند که تغییر دوره ای حسابرسان می تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد.

الیزور و فالک^{١٢} (١٩٩٦) در تحقیق خود نتیجه گرفتند که سیاست تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی دارد.

آرونادا و همکاران^{١٣} (١٩٩٧) به این نتیجه رسیدند که قواعد تغییر حسابرس احتمال کشف موارد با اهمیت در صورت های مالی توسط حسابرسان را کاهش می دهد.

لنوکس^{١٤} (١٩٩٨) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تغییر حسابرسان اعتبار گزارش های حسابرسی را کاهش می دهد.

وانسترال^{١٥} (٢٠٠٠) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که تداوم حسابرسی یک صاحب کار احتمال اظهار نظر مشروط حسابرسان را کاهش می دهد. به نظر او کارآمدی تغییر حسابرس برای حفظ کیفیت حسابرسی ضروری است.

موارد با اهمیت در صورت های مالی توسط حسابرسان را کاهش می دهد.

جایگر و راگوناندا^{١٦} (٢٠٠٢) رابطه ی طولانی مدت حسابرس با یک صاحب کار معین را با احتمال وجود نقص در گزارش حسابرسی بررسی کردند. نتایج بررسی آنان این موضوع را تایید میکنند که ممکن است حسابرسان در سا لهای اولیه حسابرسی موثرتر باشند اما نظر کسانی را که معتقدند باید تغییر حسابرسان اجباری باشد، نیز تایید نمی کند.

جانسون و همکاران^{١٧} (٢٠٠٢) در تحقیقی نتیجه گرفتند که تغییر حسابرسان بهترین راه حل نخواهد بود.

نتیجه ی بررسی مایرز و همکاران (٢٠٠٣) نشان داد کیفیت حسابرسی با تداوم حسابرسی خدشه دار نمی شود.

والکر و همکاران^{١٨} (٢٠٠٣) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند در ابتدای رابطه ی حسابرس صاحب کار ریسک بالاست و هر چه این مدت افزایش پیدا کند، ریسک کاهش می یابد. بنابراین تغییر حسابرسان ضروری نیست.

مارا و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که وجود قاعده ی چرخش اجباری، کیفیت اظهار نظر حسابرس را کاهش می دهد و دلیل آن اطلاعات محدود حسابرس جدید در سال های اولیه حسابرسی در مورد شرکت صاحب کار است.

ناگی^{۱۹} (۲۰۰۵) در تحقیق به این نتیجه رسید چرخش اجباری حسابرس باعث بهبود کیفیت حسابرسی می شود.

آرونادا و همکاران (۱۹۹۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که اگر شرکت تداوم حسابرسی حسابرسان خود را از ۴۰ سال به ۹ سال کاهش دهد، هزینه های حسابرسی بین ۷ تا ۲۰ درصد افزایش می یابند.

مارا و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیق خود نتیجه گرفتند تغییر حسابرسان هزینه های اولیه ی حسابرسی موسسات حسابرسی و شرکت مورد رسیدگی را افزایش می دهد.

آرونادا و همکاران (۱۹۹۷) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که رقابت، سهم بازار موسسات حسابرسی کوچک را افزایش و سهم موسسات بزرگ را کاهش می دهد و تعادل زمانی برقرار میشود که تمامی موسسات حسابرسی سهم بازار یکسانی داشته باشند.

یافته های مارا و همکاران (۲۰۰۵) نشان میدهد احتمال زیادی وجود دارد که شرکت های با اندازه ی بزرگ از موسسات بزرگ حسابرسی برای فرایند حسابرسی دعوت کنند. افزون بر این، تغییر حسابرسان احتمال تبانی بین موسسات حسابرسی برای همکاری در جذب صاحب کاران را افزایش می دهد.

نتایج بررسی مانسی و همکاران^{۲۰} (۲۰۰۳) این بود که شرکت های دارای حسابرسان کوچک هنگام تغییر حسابرس، در جدول رتبه بندی شرکت ها حداقل یک رتبه به پایین تر منتقل می شوند.

مارا و همکاران (۲۰۰۵) واکنش قیمتهای سهام پس از تغییر حسابرسان را بررسی کردند. نتیجه ی بررسی این بود که اگر تغییر تأثیری بر هزینه سرمایه نداشته باشد، همچنین، اگر تغییر به خاطر فقدان تجربه و هزینه های بالای آموزش، هزینه های حسابرسی (مشهود یا نامشهود) را افزایش دهد، اثر آن بر ارزش سهامداران منفی خواهد بود.

گاش و مون^{۲۱} (۲۰۰۵) شواهد معدودی به دست آوردند که نشان میدهد سازما نهایی مستقل رتبه بندی تداوم بلند مدت حسابرسی یک صاحب کار را به عنوان یک عامل موثر بر کیفیت سود ارزیابی می کنند. نتیجه گیری تغییر حسابرسان و تأثیر آن بر پارامترهایی مانند استقلال، کیفیت، هزینه های حسابرسی، رقابت و بازار سرمایه از موضوعات مهم در دهه های اخیر بوده است.

نتایج تحقیقات انجام شده درباره تأثیر تغییر حسابرسان بر عوامل مزبور متفاوت بوده است.

لینوکس^{۲۲} (۱۹۹۸) از کشور تایوان نشان داده است که موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات حسابرسی کوچک انگیزه بیشتری برای صدور گزارش حسابرسی مناسب دارند. همچنین هر چه میزان منافع مالی در واحد های مورد رسیدگی بیشتر باشد استقلال حسابرسان نیز اهمیت بیشتری می یابد.

دی آنجلو^{۲۳} (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که موسسات حسابرسی بزرگ از انگیزه قوی تری برای حفظ شهرت برخوردار هستند زیرا هرگونه قصور در حسابرسی ممکن است منتهی به زیانهای قابل توجهی شود. وابستگی مالی حسابرسان به صاحبکاران عامل انگیزش منفی برای گزارشگری موارد نقض قرارداد و تحریفات است. در این زمینه دیدگاههای دیگری نیز وجود دارد.

دی آنجلو (۱۹۸۱) از دیدگاهی موافق استدلال می‌کند که هر چه موسسات حسابرسی وابستگی مالی بیشتری به صاحبکاران خود داشته باشند احتمال مصالحه بین حسابرسان و صاحبکار برای صدور گزارش دلخواه صاحبکار افزایش می‌یابد.

جانسون و لایز^{۲۴} (۱۹۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شرکتها زمانی که اظهار نظر مشروط دریافت می‌کنند به فکر تغییر حسابرسان خود می‌افتند.

در سال (۱۹۹۴) پونگ و ویتینگتن^{۲۵} و جف معیارهای تعیین حق الزحمه حسابرسی را در انگلستان مورد بررسی قرار دادند و مدل تعیین حق الزحمه حسابرسی را مبتنی بر اندازه و سایر خصوصیات شرکت مورد رسیدگی و همچنین حسابرسان شرکت و براساس اینکه آیا تغییر حسابرسان انجام شده یا خیر پیشنهاد نمودند تغییر حسابرسان ممکن است هزینه کمتری را برای حسابرسی در بر داشته باشد حسابرسان تازه کار نسبت به حسابرسان دارای سابقه طولانی حق الزحمه کمتری را از صاحبکاران مطالبه می‌کنند.

از جمله محققان که وجود ارتباط معنی دار بین اظهار نظر حسابرسی و تغییر حسابرسان را اثبات کرده اند می‌توان به وو و چای کو (۲۰۰۱) اشاره کرد که نتایج تحقیقات آنها وجود مستقیم اظهار نظر مشروط حسابرسان بر تغییر حسابرسان را اثبات کرده است. اما تحقیقات شوارتز و منن^{۲۶} (۱۹۸۵) رابطه معنی داری را بین این دو متغیر نشان نمی‌دهد.

بتی و فی ارنلی^{۲۷} (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از خدمات حسابرسی یکی از دلایل تغییر حسابرسان است.

نتایج تحقیقات شوارتز و منن (۱۹۸۵) نشان داد که انگیزه تغییر حسابرسان در شرکتهایی که مشکلات مالی دارند و یا در حال ورشکستگی هستند بیش از سایر شرکتهاست. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز در تحقیق خود دریافتند که کیفیت حسابرسی تاثیر مستقیم بر تغییرات حسابرسان شرکتها دارد. یعنی اینکه شرکتها به دنبال دستیابی به خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر هستند.

پالمروز^{۲۸} (۱۹۸۴) و فرانسیس و ویلسون^{۲۹} (۱۹۸۸) نیز نشان دادند پراکندگی مالکیت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه ای دارد و وجود مالکان عمده موجب کاهش تغییرات حسابرسان می‌شود.

پالمروز (۱۹۸۴) نشان داد که هر چه اندازه شرکت بزرگتر می‌شود تعداد قراردادهای کارگزینی و کارگماری نیز افزایش پیدا می‌کند و این امر نظارت مالکیت بر مدیریت را با دشواری بیشتری مواجه می‌کند و این امر ضرورت استقلال حسابرسان را بیشتر می‌کند.

جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه دارد. از طرفی وو و چای کو (۲۰۰۱) و شوارتز و منن (۱۹۸۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرس رابطه معنی داری وجود ندارد. در ایران تحقیقات گسترده ای در مورد موضوع تحقیق حاضر انجام نشده است. زارعی (۱۳۸۴) نتایج تحقیق او نشان می دهد که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرس، تغییر مدیران شرکتها، اندازه شرکت و نرخ بازگشت سرمایه شرکتها در سطح اطمینان ۰.۹۵ بر تغییر حسابرسان از سوی شرکتها تاثیر مثبت دارد. جعفری (۱۳۸۷) به نقل از کارسلو و ناگی بیان میکند که تحریفهای بااهمیت در سالهای اولیه حسابرسی رخ میدهد؛ لذا در این شرایط تغییر حسابرس ممکن است بر کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعات تأثیر منفی بگذارد. گودرزی: نتایج تحقیقات نشان می دهد که تغییر حسابرس بر شفافیت اطلاعاتی شرکتها تاثیری ندارد.

۳- اهداف پژوهش

هدف اصلی:

ارائه راه کاری دقیق با قابلیت پیش بینی کنندگی توسط شرکت ها در زمینه تغییر حسابرس.

هدف آرمانی:

حفظ منافع گروههای کوچک و بزرگ در شرکتها.

اهداف ویژه:

- تعیین تمایل به انتخاب حسابرس کوچک توسط شرکت وقتی که درصد سهام بیشتری در اختیار بزرگترین مالکان شرکت باشد.
- تعیین تمایل به انتخاب حسابرس کوچک توسط شرکت وقتی که بزرگترین سهامدار آن دولت باشد.
- تعیین تمایل به انتخاب حسابرس کوچک توسط شرکت وقتی که شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده باشد.

هدف کلی:

بررسی رابطه بین مکانیزم های راهبری شرکتی و عوامل موثر بر تصمیمات در زمینه تغییر حسابرس.

۴- اهمیت موضوع

راهبری شرکتی اثر مثبت بر فرآیند حسابرسی و گزارشگری مالی شرکت دارد. مطالعه تغییر حسابرس از دیدگاه مکانیزم های داخلی راهبری شرکتی می تواند در تحلیل کیفیت حسابرسی و نقش حسابرسی در افزایش اعتماد به گزارشات مالی شرکت یاری رساند همچنین برای مالکان کنترل کننده، همواره یک موازنه

ای بین استخدام یا تغییر به سمت یک حسابرس با کیفیت تر به منظور ارائه یک تصویر بهتر از راهبری شرکتی و کاهش هزینه های تامین مالی و استخدام یا تغییر به سمت یک حسابرس بی کیفیت تر به منظور حفظ امتیازات ناشی از دستکاری سود و انتقال منابع وجود دارد. با این حال، بازار سهام ایران در سالهای اخیر فرصت مناسبی را جهت مطالعه رابطه بین مکانیزم های داخلی راهبری شرکتی و تصمیمات شرکت در مورد تغییر حسابرسان در اختیار میدهد چرا که انگیزه شرکت های ایرانی جهت کاهش هزینه های افزایش سرمایه در این سالها بسیار بالا بوده است اهمیت دیگر بررسی این موضوع به مباحث رتبه بندی حسابرسان مربوط می شود که در سالهای اخیر در کشور مطرح گردیده است. بررسی عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از منظر رابطه بین راهبری شرکتی و کیفیت حسابرسی می تواند درک ما را در مورد لزوم و مطلوبیت حسابرسی های مستقل در ایران افزایش دهد.

۵- فرضیه های پژوهش

فرضیه های این تحقیق به شرح ذیل بیان می شود:

- (۱) هر چه درصد سهام بیشتری در اختیار بزرگترین مالک شرکت باشد، شرکت تمایل بیشتری دارد که حسابرس خود را به منظور انتخاب حسابرس کوچکتر تغییر دهد.
- (۲) زمانیکه شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده باشد، تمایل بیشتری دارد که حسابرس خود را به منظور انتخاب حسابرس کوچکتر تغییر دهد.

۶- متغیرهای پژوهش

با توجه به فرضیات ذکر شده در بخش ۴ این مقاله تغییر حسابرس به عنوان متغیر وابسته و درصد مالکیت بزرگترین مالک، اظهار نظر غیر مقبول و ۱۰ متغیر مستقل دیگر به شرح ذیل به عنوان متغیرهای مستقل این تحقیق انتخاب شدند. (رابطه ۱)

متغیر وابسته تحقیق یک متغیر مجازی است که در صورتی که شرکت حسابرسی خود را از موسسه حسابرسی بزرگ به موسسه حسابرسی کوچک تغییر دهد ۱ و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می شود. متغیرهای مستقل:

LSH_{it} = درصد مالکیت بزرگترین سهامدار شرکت است. در واقع در این تحقیق، سعی می شود اثر این متغیر به عنوان یکی از موثرترین عوامل انتخاب و تغییر حسابرس مورد مطالعه قرار گیرد.

OPI_{it} = به عنوان متغیر مجازی است و اگر شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرس اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده باشد ۱ در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می شود.

$LNASSETS_{it}$ = برای مطالعه اثر اندازه شرکت و کنترل آن از لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت استفاده خواهیم کرد.

LEV_{it} = نسبت اهرمی است و برابر با نسبت کل بدهی ها به کل دارایی ها.

MB_{it} = نسبت ارزش بازار سهام شرکت به ارزش دفتری شرکت است که در واقع به نوعی اندازه گیری اندازه شرکت و توجه سرمایه گذاران نسبت به این شرکت را نشان می دهد.

$LOSS_{it}$ = یک متغیر مجازی است و در صورتیکه شرکت در سال مالی قبل زیان ده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته خواهد شد.

D_{83} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۳ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود .

D_{84} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۴ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود .

D_{85} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۵ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود .

D_{86} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۶ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود .

D_{87} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۷ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود .

D_{88} = متغیر مجازی است که نشان می دهد اگر شرکت حسابرِس خود را در سال ۸۸ تغییر داده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ خواهد بود.

رابطه ۱:

$$AS_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 LSH_{i,t} + \beta_3 OPI_{i,t} + \beta_4 LNASS_{i,t} + \beta_5 LEV_{i,t} + \beta_6 MB_{i,t} + \beta_7 LOSS_{i,t} + \beta_8 D_{83} + \beta_9 D_{84} + \beta_{10} D_{85} + \beta_{11} D_{86} + \beta_{12} D_{87} + \beta_{13} D_{88} + \varepsilon_{i,t}$$

۷- روش شناسی تحقیق

این تحقیق از نوع پیمایشی (توصیفی) بوده که برای گردآوری اطلاعات مربوط به مباحث چارچوب نظری تحقیق از روش کتابخانه ای و جهت گردآوری داده ها برای آزمون فرضیه از طریق مراجعه به سایت بورس اوراق بهادار تهران و نرم افزار ره آورد نوین و تدبیر پرداز استفاده می شود. جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکتها و نمونه آماری مورد نظر در این پژوهش نیز شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ۱۳۸۳ تا ۲۹ اسفند ۱۳۸۸ می باشد.

برای انتخاب جامعه ۳ معیار در نظر گرفته شده و در صورتی که یک شرکت کلیه معیارها را احراز کرده باشد به عنوان جامعه آماری تحقیق لحاظ می شود و سپس با روش نمونه گیری تصادفی نمونه انتخاب گردید. معیارهای مذکور به شرح زیر است:

(۱) شرکت باید قبل از سال ۱۳۸۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۸۸ در بورس فعال باشد.

(۲) شرکت در گروه شرکت های سرمایه گذاری یا واسطه گری های مالی نباشد.

(۳) اطلاعات مورد نیاز شرکت در دسترس باشد.

بعد از مدنظر قرار دادن کلیه معیارهای بالا، تعداد ۱۸۱ شرکت به عنوان جامعه آماری تحقیق انتخاب شدند. چون روش تحقیق حاضر به صورت رگرسیون مقطعی است بنابراین شرکت هایی که در سالهای مختلف از سال ۸۳ تا ۸۸ تغییر در حسابرِس داشتند از بین جامعه آماری انتخاب شد بنابراین بر اساس نتایج بدست آمد جمعا ۱۹۲ مشاهده بدست آمد.

۸- یافته های پژوهش

یافته های پژوهش حاضر به ترتیب در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی به شرح زیر است:

۸-۱- آمار توصیفی

در این بخش اطلاعات متغیرهای محاسبه شده تحقیق ارائه می گردد، این متغیر ها شامل متغیر های وابسته و مستقل هستند که میانگین ، میانه، چولگی و کشیدگی این متغیر ها طی دوره تحقیق در جدول ۱ بیان شده است.

متغیر وابسته تغییر حسابرِس از نوع متغیر های مجازی است که به ازای تغییر حسابرِس به حسابرِس کوچک ۱ و در غیر این صورت ۰ در نظر گرفته می شود. میانگین نشان میدهد که ۵۶.۷ درصد از شرکتهایی که دارای تغییر در حسابرِس بودند حسابرِس خود را به حسابرِس کوچک تغییر دادند که تعداد آنها ۱۰۹ شرکت است و ۴۳.۲ درصد شرکتهایی که تغییر حسابرِس داشتند، حسابرِس خود را به حسابرِس بزرگ تغییر دادند که تعداد آنها ۸۳ شرکت بوده است. میزان چولگی و کشیدگی این متغیر ها نشان می دهد که با توزیع نرمال تفاوت دارد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیر های وابسته تحقیق

متغیر ها	متغیر ها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	ماکزیمم
تغییر حسابرِس	تغییر حسابرِس	۰.۵۶۷۷۰۸	۰.۴۹۶۶۹	۰.۲۷۵۵۱	-۱.۹۴۴۶	۱

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول شماره ۲ به شرح ذیل نشان می دهد به طور متوسط بزرگترین سهامداران شرکتهای بورسی مالک ۵۰.۹ درصد شرکتهای هستند که نشان میدهد میزان مالکیت سهامدار عمده بیشتر است و بیانگر سهام شناور و سهام قابل معامله کم در بازار است که به نوعی مشکل حاکمیت شرکتی را نیز متبلور می کند. در واقع به طور متوسط در بورس اوراق بهادار ایران بزرگترین سهامدار شرکت با ۵۰.۹ درصد مالکیت صاحب هئیت مدیره بوده و عملاً مدیریت شرکت توسط این گروه یا فرد تعیین می شود. بیشترین میزان مالکیت بزرگترین سهامدار ۹۸.۹ درصد است. متغیر مجازی اظهار نظر حسابرس نشان می دهد که ۷۶ درصد شرکتهایی که تغییر حسابرس داشتند سال قبل از تغییر حسابرس اظهار نظر غیر مقبول داشتند به طور متوسط نیز اندازه شرکت بر اساس لگاریتم طبیعی ۱۲.۷۰ است که اگر از طریق تابع نمایی محاسبه شود به طور متوسط میزان دارایی های شرکت حدود ۳۰۰،۸۲۹ میلیون ریال است بیشترین میزان دارایی برای شرکتهایی که تغییر حسابرس داشتند حدود ۷،۲۸۷،۰۰۰ میلیون ریال است. نسبت بدهی نیز به طور متوسط برای شرکتهای بورسی حدود ۷۹ درصد است که نشان می دهد که از کل دارایی های شرکت ۷۹ درصد آن از محل بدهی ها تامین می شود. به طور متوسط ارزش بازار به ارزش دفتری ۲.۳ است و نشان می دهد که ارزش بازار شرکتهای ۲.۳۴ برابر ارزش دارایی های دفتری آن قیمت گذاری شده اند. بیشترین مقدار ارزش بازار به ارزش دفتری ۴۵ است. متغیر مجازی زیان حدود ۷ درصد است که نشان می دهد که ۷ درصد شرکتهایی که تغییر حسابرس داشتند در سال قبل زیان داشتند.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیر مستقل تحقیق

متغیرها	میانگین	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	ماکزیمم
درصد مالکیت بزرگترین سهامدار	۵۰.۹۷۹۰۱	۲۰.۹۱۲۵۶	۰.۲۱۸۱۳	-۰.۱۳۶۰۳	۹۸.۹۳
اظهار نظر حسابرس	۰.۷۶۰۴۱۷	۰.۴۲۷۹۴۵	-۰.۲۲۹۸۷	-۰.۴۹۲۶۷	۱
اندازه شرکت	۱۲.۷۰۳۲۲	۱.۱۷۸۱۷۶	۰.۱۷۷۱۲	۰.۴۲۶۵۳۷	۱۵.۹۰۹۰۵
نسبت بدهی	۰.۷۹۲۰۲۴	۰.۷۹۴۹۰۶	۷.۵۹۰۷۷۱	۶۳.۶۶۰۳۵	۸.۵۹۳۳۶۳
ارزش بازار به دفتری	۲.۳۴۰۶۶۶	۱۲.۳۳۵۵	-۸.۶۵۴۸۱	۱۱۰.۵۰۶۹	۴۵.۷۵۹۱۶
زیان شرکت	۰.۰۷۲۹۱۷	۰.۲۶۰۶۷۹	۳.۳۱۱۱۸۶	۹.۰۵۸۲۰۲	۱

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۸- آمار استنباطی

در این قسمت به تحلیل داده ها با استفاده از آمار استنباطی پرداخته می شود. در این قسمت تحلیل داده ها با استفاده روش رگرسیون لجستیک صورت می گیرد. در این تحقیق با استفاده از نرم افزار 7 Eviews و نرم افزار 16 SPSS برازش مدل صورت گرفته است که نتایج آن در جدول ۳ ارائه می گردد.

جدول ۳- برازش مدل رگرسیون با استفاده از نرم افزار Eviews

شرح	ضرایب	آزمون والد	سطح اهمیت
عرض از مبدا	-۱.۱۵۷۹۶۰	-۰.۵۴۵۴۶۴	۰.۵۸۵۴
درصد مالکیت بزرگترین سهامدار	۰.۰۰۸۳۲۵	۳.۹۱۳۳۹۶	۰.۰۴۸۱
اظهار نظر حسابرِس	-۰.۰۹۴۲۹۴	-۰.۲۳۷۹۴۴	۰.۸۱۱۹
اندازه شرکت	۰.۰۶۴۸۴۷	۰.۴۴۴۱۴۰	۰.۶۵۶۹
نسبت بدهی	-۰.۱۱۲۹۴۵	-۰.۴۵۰۶۶۶	۰.۶۵۲۲
ارزش بازار به دفتری	-۰.۰۱۰۷۴۹	-۰.۷۲۴۱۹۵	۰.۴۶۸۹
زیان شرکت	۰.۱۷۰۰۲۹	۰.۲۴۶۵۴۷	۰.۸۰۵۳
متغیر مجازی ۸۳	۱.۶۰۴۶۹۶	۲.۵۶۰۶۴۰	۰.۰۱۰۴
متغیر مجازی ۸۴	-۰.۶۴۳۴۷۰	-۰.۸۴۶۰۳۸	۰.۳۹۷۵
متغیر مجازی ۸۵	۰.۹۰۳۸۸۶	۱.۷۴۳۸۸۱	۰.۰۸۱۲
متغیر مجازی ۸۶	۰.۶۵۲۴۱۲	۰.۲۰۳۱۲۱	۰.۶۵۲۱
متغیر مجازی ۸۷	۰.۲۶۷۳۷۳	۰.۴۷۴۲۸۹	۰.۶۳۵۳
متغیر مجازی ۸۸	-۰.۷۳۸۵۵۲	-۱.۳۳۱۴۴۷	۰.۱۸۳۰

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج جدول ۳ نیز که نتایج ضرایب تحقیق را نشان می دهد بیان می کند که فقط متغیر های درصد مالکیت بزرگترین سهامدار و متغیر مجازی سال ۸۳ از نظر آماری معنادار است و میزان آماره والد در سطح ۹۵ درصد معنادار است. با توجه به رابطه مثبت بین درصد مالکیت بزرگترین سهامدار و تغییر حسابرِس به حسابرِس کوچک می توان متوجه شد که با افزایش درصد مالکیت احتمال تغییر حسابرِس به حسابرِسان کوچک افزایش می یابد. با توجه به معناداری ضرایب فرضیه اول تأیید می شود ولی چون بقیه متغیر ها معنادار نیستند لذا فرضیه دوم تأیید نمی شود. معناداری ضریب متغیر مجازی سال ۸۳ نشان می دهد که در این سال، تغییر حسابرِس به حسابرِسان کوچک بیشتر از بقیه بوده و دارای رابطه معناداری است به عبارتی در این سال تغییر حسابرِس به احتمال زیاد تغییر حسابرِس به حسابرِسان کوچک است. شاید به همین علت است که در سال ۸۳ بازار سرمایه دارای شرایط حبابی بوده و حاکمیت شرکتی در حد ضعیفی قرار داشته است و مدیران برای مدیریت سود خود و افزایش سود خود حسابرِسان خود را به حسابرِسان کوچکتر تغییر می دادند تا بتوانند قدرت چانه زنی بیشتری در مدیریت سود خود اعمال نمایند و بتوانند عملکرد خود را بهتر جلوه دهند.

جدول ۴- خلاصه آزمون مدل

آزمون مک فادن	سطح اهمیت آزمون LR	آزمون هوسمر لمشو
۰.۱۰۷۶۰۹	۰.۰۰۵۰۶۴	۰.۴۶۸۱

جدول ۴ نتایج آزمون هوسمر-لمشو و آزمون مک فادن را نشان می دهد. آزمون مک فادن که همان ضریب تعیین در رگرسیون معمولی است نشان دهنده خوبی برازش یا توان توضیح دهندگی تغییرات متغیر وابسته توسط متغیر های مستقل است. این تحقیق نشان می دهد که حدود ۱۰ درصد از رفتار متغیر وابسته (تغییر حسابرس) را متغیر های مستقل تبیین می کند. با توجه به اینکه سطح اهمیت مدل بزرگتر از ۵ درصد است نشان می دهد که مدل به صورت صحیح تعیین شده است. بر اساس نتایج جدول ۴ و آزمون LR یا همان نسبت درستنمایی که دارای سطح اهمیت کوچکتر از ۵ درصد نشان می دهد که مدل معنادار است چون در این تحقیق سطح اهمیت کمتر از ۵ درصد است بنابراین ضرایب برابر صفر نیست.

جدول ۵- طبقه بندی مشاهدات

مشاهده واقعی	تغییر حسابرس		کل
	به کوچک	به بزرگ	
$P(Y) < 0.5$	۲۷	۴۳	۷۰
$P(Y) > 0.5$	۸۲	۴۰	۱۰۲
کل	۱۰۹	۸۳	۱۹۲
درست	۸۲	۴۳	۶۵.۱
درست٪	۷۵.۲	۵۱.۸۱	۳۴.۹
نادرست٪	۲۴.۷۷	۴۸.۱۹	-----

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۵ نتایج برازش مدل را نشان می دهد. این جدول که نشان دهنده نحوه طبقه بندی مشاهدات است. نشان دهنده قدرت پیشگویی مدل است این جدول نشان می دهد که چه مقدار از داده صحیح طبقه بندی شده اند. نسبتی از مشاهدات $Y=1$ که به درستی پیش بینی شده اند را درجه حساسیت مدل می گویند. در این تحقیق حساسیت مدل ۷۵.۲ درصد است. مقداری از مشاهدات $Y=0$ که به درستی پیش بینی شده اند را درجه تشخیصی می نامند که در این تحقیق ۵۱.۸ درصد است.

۸-۲-۱- آزمون با استفاده از نرم افزار SPSS

جدول ۶ و جدول ۷ که نتایج و خلاصه آماری را نشان می دهد بیان می کند که مدل رگرسیون معنادار است و با توجه به سطح اهمیت آزمون کای دو نشان می دهد که ضرایب تحقیق از نظر آماری معنادارند و مدل دارای اعتبار است. نتایج جدول ۷ خلاصه آماری را نشان می دهد. مقدار آماره های نایجل کرک و کاکس اسنل که همان ضرایب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده در رگرسیون معمولی است برابر ۰.۱۸۴

است و نشان می دهد که ۱۸ درصد از نحوه طبقه بندی متغیر وابسته (تغییر حسابرِس) توسط متغیر های مستقل تبیین می شود.

جدول ۶- معناداری رگرسیون لجستیک

شرح	سطح اهمیت	درجه آزادی	کای دو
Step	۰.۰۰۵	۱۲	۲۸.۲۶۲
Block	۰.۰۰۵	۱۲	۲۸.۲۶۲
Model	۰.۰۰۵	۱۲	۲۸.۲۶۲

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۷- خلاصه مدل

نایجِل کرک	کاکس اسنل	لگاریتم درست نمایی
۰.۱۸۴	۰.۱۳۷	۲۳۴

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۸- برازش مدل رگرسیون با استفاده از نرم افزار SPSS

شرح	ضرایب	آزمون والد	سطح اهمیت	نسبت بخت
عرض از مبدا	-۱.۸۹۷	۰.۷۵۶	۰.۳۸۵	۰.۱۵۰
درصد مالکیت بزرگترین سهامدار	۰.۰۰۸	۳.۹۱۷	۰.۴۶	۱.۰۰۸
اظهار نظر حسابرِس	-۰.۰۹۴	۰.۰۵۷	۰.۸۱۲	۰.۹۱۰
اندازه شرکت	۰.۰۶۵	۰.۱۹۷	۰.۶۵۷	۱.۰۶۷
نسبت بدهی	-۰.۱۱۳	۰.۲۰۳	۰.۶۵۲	۰.۸۹۳
ارزش بازار به دفتری	-۰.۰۱۱	۰.۵۲۴	۰.۴۶۹	۰.۹۸۹
زیان شرکت	۰.۱۷۰	۰.۰۶۱	۰.۸۰۵	۱.۱۸۵
متغیر مجازی ۸۳	۲.۳۴۳	۱۶.۰۵۳	۰.۰۰۰	۱۰.۴۱۵
متغیر مجازی ۸۴	۰.۰۹۵	۰.۱۸	۰.۸۹۴	۱.۱۰۰
متغیر مجازی ۸۵	۱.۶۴۲	۱۱.۸۰۰	۰.۰۰۱	۵.۱۶۸
متغیر مجازی ۸۶	۰.۷۳۹	۱.۷۷۳	۰.۱۸۳	۲.۰۹۳
متغیر مجازی ۸۷	۱.۰۰۶	۳.۹۱۴	۰.۰۴۸	۲.۷۳۴
متغیر مجازی ۸۸	-۰.۸۱۲	۱.۶۵۳	۰.۲۱۰	۱.۱۲۳

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۸ نتایج ضرایب مدل را نشان می دهد. با توجه به نتایج به دست آمده می توان درک کرد که متغیر های درصد مالکیت بزرگترین سهامدار، متغیر مجازی سال ۸۳، متغیر مجازی سال ۸۵ و متغیر مجازی سال ۸۷ معنادارند و سطح اهمیت آنها کمتر از ۵ درصد. با توجه به اینکه فرضیه اول تحقیق بیان می کند که بین درصد مالکیت بزرگترین سهامدار و تغییر حسابر س به حسابرسان کوچک رابطه مستقیم وجود دارد و ضریب این متغیر مثبت می باشد پس فرضیه اول در سطح ۹۵ درصد معنادار است و نشانگر این می باشد که با افزایش درصد مالکیت بزرگترین سهامدار شرکتها تمایل بیشتری به تغییر حسابر س به حسابرسان کوچکتر را دارند. اما ضریب اظهار نظر حسابر س از نظر آماری معنادار نیست و نشانگر آن است که شرکتها بی که در سال قبل از تغییر حسابر س اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده اند تمایلی به تغییر حسابر س به حسابرسان کوچکتر را ندارند. بنابراین فرضیه دوم تأیید نمی شود. ضریب متغیر مجازی سال ۸۳، ۸۵ و ۸۷ از نظر آماری معنادار و مثبت است و نشان می دهد که شرکت هایی که در این سال تغییر حسابر س داشتند به احتمال زیاد حسابرسان خود را به حسابرسان کوچک تغییر دادند. آخرین ستون جدول ۴ نسبت بخت را نشان می دهد این نسیت حساسیت مدل را نسبت به تغییر ضریب متغیر مورد نظر می سنجد چنانچه مقدار این آماره بزرگتر از ۱ باشد افزایش این متغیر باعث افزایش حضور آن شرکت در طبقه تغییر حسابر سان به حسابرسان کوچک خواهد شد و چنانچه مقدار آن کمتر از یک باشد افزایش آن با کاهش احتمال طبقه بندی آن در طبقه تغییر حسابر سان به حسابرسان کوچک همسو خواهد شد. در این تحقیق نسبت بخت متغیر های درصد مالکیت بزرگترین سهامدار، اندازه شرکت، زبان شرکت و متغیر مجازی ۸۴، ۸۳، ۸۵، ۸۶، ۸۷ و ۸۸ دارای نسیت بخت بالای ۱ هستند که بیانگر این است که با افزایش این متغیر ها می توان استنباط کرد که احتمال اینکه شرکتها حسابرسان خود را به حسابرسان کوچک تغییر دهند افزایش میابد.

جدول ۹ همانند جدول ۵ در بالا است و نحوه طبقه بندی مشاهدات را نشان می دهد و درکل دقت پیش بینی متغیر ها برای طبقه بندی و تفکیک کردن شرکت هایی که حسابر س خود را به کوچک و یا بزرگ تغییر می دهند حدود ۶۵ درصد است و بیان می کند که می توان بر اساس مدل فوق، در صورت پیش بینی تغییر حسابر س با احتمال ۶۵ درصد پیش بینی صحیحی ارائه نمود.

جدول ۹- طبقه بندی

دقت پیش بینی	تغییر حسابر س		شرح
	بزرگ	کوچک	
۵۱.۸	۴۳	۴۰	تغییر به بزرگ
۷۵.۲	۲۷	۸۲	تغییر به کوچک
۶۵.۱	دقت پیش بینی کلی		

منبع: یافته های پژوهشگر

۹- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش ارتباط بین تغییر حسابرس و مکانیزمهای راهبری شرکتی مورد بررسی قرار گرفت و نتایج نشان می دهد که تغییر حسابرس به حسابرس کوچک دارای رابطه مستقیم با درصد مالکیت بزرگترین سهامدار دارد و نشان می دهد هر چه قدر بزرگترین سهامدار، درصد سهام بیشتری داشته باشد تمایل بیشتری به عدم کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس به کوچکتر خواهد داشت بنابراین فرضیه اول تحقیق رد نمی شود و بررسی فرضیه دوم نشان می دهد که رابطه معناداری بین اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس وجود ندارد بنابراین فرضیه های دوم تحقیق رد می شود.

نتیجه گیری حاصل از آزمون فرضیه اول: تغییرات مدیران می تواند به دلیل عدم رضایت از خدمات حسابرسان قبلی و یا عدم توافق با حق الزحمه حسابرس باشد و منجر به جستجوی حسابرسان جدید شود. مدیریت جدید ممکن است متمایل به استفاده از روشهای حسابداری سود افزا باشد و به دنبال حسابداری برای تایید روش مذکور باشد. همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوءظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرسی قبلی در صدانجام حسابرسی توسط حسابرس جایگزین و انتقال مسولیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. انگیزه دیگر برای مدیریت جدید در خصوص تغییر حسابرسان می تواند به دلیل نداشتن سابقه همکاری در رابطه با حسابرس دیگری در شرکت قبلی و تمایل به تداوم همکاری با آن حسابرس باشد. انگیزه های مدیریت سود و بهتر جلوه دادن عملکرد که مبتنی بر منافع شخصی و حداکثر کردن آن از طریق سیستم پاداش است نیز می تواند به عنوان یکی از عوامل تاثیر گذار مد نظر مدیریت برای تغییرات حسابرس است. این تحقیق نیز نشان می دهد که تغییر حسابرس به حسابرس کوچک دارای رابطه مستقیم با درصد مالکیت بزرگترین سهامدار دارد و نشان می دهد هر چه قدر بزرگترین سهامدار، درصد سهام بیشتری داشته باشد تمایل بیشتری به عدم کیفیت حسابرسی خواهد داشت و با تغییر آن به موسسه کوچکتر سعی خواهد نمود تا کیفیت حسابرسی را پایین بیاورد و با قدرت چانه زنی بیشتری که در حسابرسی موسسات کوچک به دست می آورد عملکرد خود را بهتر نشان دهد. و یا احتمالاً سو استفاده های مالی و تقلب های موجود در شرکت را پنهان نماید. نسبت بخت نیز نشان می دهد که با افزایش درصد مالکیت سهامدار بزرگ، احتمال تغییر حسابرس به حسابرس کوچک افزایش می یابد. نتایج تحقیق لین و لیو، ۲۰۱۰ نشان می دهد بین تغییر حسابرس و درصد مالکیت بزرگترین سهامدار رابطه مستقیم وجود دارد.

نتیجه گیری حاصل از آزمون فرضیه دوم: ایرلند (۲۰۰۳) معتقد است در بیشتر مطالعات، گزارش مشروط حسابرسی سال قبل به عنوان متغیر مهمی برای تغییر حسابرس در سال جاری است. نتایج تحقیقات نشان می دهد بندهای توضیحی گزارش حسابرسی اثر منفی بر روی قیمت سهام دارد بر همین اساس شرکتهایی که اظهار نظر حسابرسی آنها به صورت مشروط بوده است ممکن است اقدام به تغییر حسابرسان خود نمایند. جانسون ولایز (۱۹۹۵) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شرکتهای زمانی که اظهار نظر مشروط دریافت می کنند به فکر تغییر حسابرسان خود می افتند. در ایران نتایج نشان می دهد که رابطه معناداری بین اظهار نظر حسابرس و تغییر حسابرس وجود ندارد. تحقیق لین و لیو، ۲۰۱۰ نیز در

چین نتایج مطالعه حاضر را تأیید می کند. دلایلی که می توان بیان کرد که چرا اظهار نظر حسابرسان تأثیری بر تغییر آن ندارد (۱) عدم توجه سهامداران و مالکان شرکت‌ها به اظهار نظر حسابرسان و توجه آنها و بازار سرمایه بر رقم سود خالص (۲) درخواست دلایل تغییر حسابرسان از سوی سازمان بورس اوراق بهادار.

جدول ۱۰- خلاصه تأیید یا رد فرضیه

تأیید یا رد	فرضیه
رد نمی شود	هر چه درصد سهام بالاتری در اختیار بزرگترین مالک شرکت باشد، شرکت تمایل بیشتری دارد که حسابرسان خود را به منظور انتخاب حسابرسان کوچکتر تغییر دهند.
رد نمی شود	اگر شرکت در سال مالی قبل از تغییر حسابرسان اظهار نظر غیر مقبول دریافت کرده باشد تمایل بیشتری دارد که حسابرسان خود را به منظور انتخاب حسابرسان کوچکتر تغییر دهند.

منبع: یافته های پژوهشگر

در کار پژوهش نیز مثل هر کار دیگری احتمال وجود عوامل مخل و مزاحم وجود دارد که مانع از جریان عادی امور شده و نتایج تحقیق را تحت تأثیر قرار می دهد. بدیهی است که تأثیر این عوامل در برخی از موارد موجب کم رنگ شدن نتایج تحقیق و در بعضی از موارد موجب شدت هر چه بیشتر آن‌ها می گردد. در هر دو صورت، کنترل تأثیر این عوامل به عنوان کنترل عوامل ناخواسته حائز اهمیت زیادی است. عمده ترین محدودیت تحقیق حاضر که احتمالاً می توانند تعمیم پذیری نتایج حاصل از تحقیق را تحت تأثیر قرار دهند عبارت است از اینکه با توجه به دسترسی اطلاعات پایان سال مالی، ممکن است تغییراتی در هیات مدیره و مالکیت شرکت صورت گیرد که وسط سال مالی اتفاق بیافتد و مالکیت جدید قادر به تغییر حسابرسان نباشد و تغییر حسابرسان به سالهای بعد موکول گردد که از این بعد تأثیری بر نتایج تحقیق خواهد داشت.

پالمرز (۱۹۸۶): نشان داد هرچه اندازه‌ی شرکت بزرگ تر می شود، تعداد قراردادهای نظارتی و حاکمیت شرکتی نیز افزایش پیدا می کند. بنابراین، این امر ضرورت استقلال حسابرسان را بیشتر می کند و احتمال تغییر حسابرسان بیشتر است.

در رابطه با وجود ارتباط معنی دار بین نسبت بدهی شرکتها و تغییرات حسابرسان میتوان به تحقیقات شیلدر (۱۹۸۹) و دوفاند (۱۹۹۲) و وچای کو (۲۰۰۱) اشاره کرد و با وجود این پالمرز (۱۹۸۴)، هلی و لایز (۱۹۸۶) ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند.

این تحقیق به دنبال بررسی ارتباط بین تمرکز مالکیت و تغییر حسابرسان در شرکتها است و نتایج نشان می دهد که تغییر حسابرسان به حسابرسان کوچک دارای رابطه مستقیم با درصد مالکیت بزرگترین سهامدار دارد و نشان می دهد هر چه قدر بزرگترین سهامدار، درصد سهام بیشتری داشته باشد تمایل بیشتری به عدم کیفیت حسابرسانی و تغییر حسابرسان به کوچکتر خواهد داشت بنابراین فرضیه اول تحقیق رد نمی شود و بررسی فرضیه دوم نشان می دهد نشان می دهد که رابطه معناداری بین اظهار نظر حسابرسان و تغییر حسابرسان وجود ندارد بنابراین فرضیه های دوم تحقیق رد می شود نتایج تحقیق نشان می دهد که مدل از

نظر آماری معنادار است و ضریب متغیر درصد مالکیت بزرگترین سهامدار از نظر آماری معنادار است و دارای رابطه مثبت و در کل نتایج نشان داد که قدرت پیش بینی کنندگی و صحت مدل ۶۵.۱ درصد است و می توانند ۶۵ درصد پیش بینی های تغییرات در حسابرسان شرکتها را صحیح پیش بینی نمایند.

با توجه به نتایج بدست آمده در این تحقیق و تایید فرضیه اول و بیان این موضوع توسط این فرضیه که با افزایش درصد مالکیت سهامدار بزرگ، شرکت حسابرسان خود را از حسابرسان بزرگ به حسابرسان کوچک تغییر خواهد داد به سهامداران شرکتها توصیه می شود به علت اینکه مالک و سهامدار بزرگ شرکت به دنبال مدیریت سود، تقلب و سوء استفاده مالی و یا در حالت کلی و عام تر افزایش منافع شخصی خویش است می تواند حسابرسان را به حسابرسان کوچک تغییر دهد تا اهداف خود را عملی نماید از این رو در شرکت هایی که سهامدار بزرگ شرکت دارای درصد مالکیت قابل توجه بوده و هویت مدیره شرکت را در اختیار دارد در مجامع این شرکتها، سهامداران خرد مانع از تغییر حسابرسان به حسابرسان کوچکتر شود و سعی نمایند تا حسابرسان خوش نام و بزرگ و معتبر به عنوان حسابرسان شرکت انتخاب شود و از طرفی در مقابل هر گونه تغییر حسابرسانی هوشیار باشند. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می شود برای شرکت های بورسی ساختار حاکمیت شرکتی تبیین نمایند و یا مانع از مالکیت سهامدار خاصی بالاتر از میزان مقرر شده باشد که این موضوع می تواند ساختار حاکمیت شرکتی شرکت را تقویت نماید و مانع از تمرکز یک نفر و یا یک شرکت بر عملیات و مدیریت آن شود در فرآیند تحقیق عوامل موثر دیگری شناسایی شد که امکان بررسی آنها در حین انجام تحقیق وجود نداشت. به محققان پیشنهاد می شود که این عوامل را مورد بررسی قرار دهند. برخی از این عوامل عبارتند از:

- ۱) بررسی و مقایسه ی تاثیر متغیرهای مالی مانند دوره ی گردش موجودی کالا و نسبت کارایی بر تغییر حسابرسان و متغیرهای غیر مالی مانند مدیریت و دعاوی حقوقی بر تغییر حسابرسان.
- ۲) بررسی تاثیر سایر شاخص های راهبری شرکتی مانند استقلال هیات مدیره و جبران خدمات مدیریت بر تغییر حسابرسان.

فهرست منابع

- ۱) سجادی، حسین، حسن فرازمنند، محسن دستگیر، دلشاد دهقان فر، (۱۳۸۷)، "عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسانی"، تحقیق کلاسی.
- ۲) کریس، پروکز ۲۰۰۸ "مقدمه ای بر اقتصاد سنجی مالی" ترجمه دکتر احمد بدری و عبدالمجید عبدالباقی، (۱۳۸۹)، انتشارات نص.
- ۳) رجبی، روح الله (۱۳۸۲)، "حرفه ای گری و حرفه حسابرسانی"، مجموعه مقالات اولین همایش حسابرسانی در ایران، تهران.
- ۴) جعفری، علی، (۱۳۸۲)، "مطالعه ای درباره استقلال و و شایستگی حسابداران رسمی"، اولین همایش حسابرسان در ایران، تهران، ص ۹۱-۱۰۷.

- 5) Altman, E. ,(1982), "Corporate Financial Distress: A Complete Guide to Predicting, Avoiding, and Dealing with Bankruptcy". New York: Wiley.
- 6) Balvers, R, B.MacDonald and R.Miller, (1988), "Underpricing of New Issues and the Choice of Auditor as a Signal of Investment Banker Reputation", The Accounting Review, Vol. 63, PP. 605-21.
- 7) Barizah .N, baker. A, Rahim. A, Rahman. A & Rashid. A ,(2005), "Factors Influencing - Auditor Independence", Managerial Auditing Journal, 20(8),PP. 356–273.
- 8) Beasley, S. M, Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. ,(1999), "Fraudulent Financial reporting: 1987–1997: An Analysis of US Public Companies", Research Report, COSO.
- 9) Beattie, V. and Fearnley, S. ,(1995), "The Importance of Audit Firm Characteristics and The Drivers of Auditor Change in UK Listed Companies", Accounting and Business Research, (25) (Autumn),PP. 227-239.
- 10) Casterella, R. J., Lewis, B. L., & Walker, P. ,(2000)," Modeling The Audit Opinions Issued to Bankrupt Companies: A Two-Stage Empirical Analysis", Decision Sciences, 31(2),PP. 507–530.
- 11) Chen, K., & Church, B., (1992, Fall), Default on Debt Obligations and The Issuance of Going Concern Opinions. Auditing", A Journal of Practice and Theory, PP.30–49.
- 12) DeAngelo, L., (1981), "Auditor Size and Auditor Quality' .journal of Accounting and Economics", Vol. 1, PP. 113-27.
- 13) Dechow, M.L., T.J. Wong and S. Li ,(2000), "'The Impact of Improved Auditor Independence on Audit Market Concentration in China", Journal of Accounting and Economics, Vol. 28, PP. 269-305.
- 14) Dopouch, N., Holthausen, R., & Leftwich, R., (1987)," Predicting Audit Qualifications with Financial and Market Variables", Accounting Review, 62(3), PP. 431–454.
- 15) Emby and A. Davidson ,(1998), "The Effects of Engagement Factors on Auditor Independence", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 7(2): PP. 163-79.
- 16) Farrugia .j and j. Baldacchino, (2005)," Qualified Audit Reports in Malta", Managerial Auditing Journal, 20(8), PP. 823–43
- 17) Firth, M. (1993). An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in New Zealand", Auditing: A Journal of Practice & Theory, 4: PP. 23–37.
- 18) Gaganis, Ch., Pasiouras, F., Tzanetoulakos, A., (2005), "A Comparison and Integration of Classification Techniques for The Prediction of Small UK Firms Failure", The Journal of Financial Decision Making 1 (1), PP. 55–69.
- 19) Gul, F.A., Lee, D.S. and Lynn, M. ,(1992)," A Note on Audit Qualification and Switches: Some Further Evidence from a Small Sample Study", Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 1(1): PP. 111-120.
- 20) Ham, j., D. Losell, & W. Smieliauskas. ,(1985), "An Empirical Study of Error Characteristics in Accounting Population. Accounting Review, 60 (july), PP. 387–406.

یادداشت‌ها

1. O'Leary
2. Riuz
3. Hussey and Lan
4. Dopuch
5. Gietzmann and Sen
6. Wu
7. Chung
8. Mara

9. Bates
10. St. Pierre and Anderson
11. Copley and Doucet
12. Elizur and Falk
13. Arrunada
14. Lennox
15. Vanstraelen
16. Geiger and Raghunandan
17. Johnson
18. Walker
19. Nag
20. Mansi
21. Ghosh and Moon
22. Live Lennox
23. De Angelo
24. Jonson and TLYS.
25. Pong. Withington, Geoff
26. Schwart and Menon
27. Beattie and s Feamly
28. Palmerose,
29. Francis and Wilson

