

# Public Organizations Management

Open  
Access

## ORIGINAL ARTICLE

### The Auditors' Feelings about Risk Management Factors, Delay in Audit Report and Auditor's Change

Hashem Sabralipour<sup>1</sup>, Asgar Pakmaram<sup>2\*</sup>, Nader Rezaei<sup>3</sup>, Jamal Bahri Sales<sup>4</sup>

<sup>1</sup>. Ph.D. Student, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

<sup>2</sup>. Associate Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

<sup>3</sup>. Assistant Professor, Department of Accounting, Bonab Branch, Islamic Azad University, Bonab, Iran.

<sup>4</sup>. Assistant Professor, Department of Accounting, Ourmia Branch, Islamic Azad University, Ourmia, Iran.

#### Correspondence

Asgar Pakmaram

Email: pakmaram@jmdma.ir

#### How to cite

Sabralipour, H., Pakmaram, A., Rezaei, N., & Bahri Sales, J. (2023). The Auditors' Feelings about Risk Management Factors, Delay in Audit Report and Auditor's Change. *Public Organizations Management*, 11(4), 21-40.

#### ABSTRACT

The main objective of this experimental study is to determine the effect of the weakness of internal controls, the audit report of the previous year, and the ownership structure on the auditor's change and the delay in the audit report. The statistical population of this research is the companies accepted in the Tehran Stock Exchange. The data of this study consisted of 1860 years of the company from 2006 to 2018. The research method is correlation and causal hypothesis and hypothesis testing method, correlation test and regression. The results of this study showed that the weakness of internal controls has a significant effect on the auditor's change and the delay in the audit report. Therefore, the significant impact of the ownership structure and audit report of the previous year on the auditor's change and the delay in the audit report was not observed.

#### KEY WORDS

Risk Management, Auditor's Change, Delay in Audit Report.

نشریه علمی

## مدیریت سازمان‌های دولتی

«مقاله پژوهشی-اکتشافی»

# احساس حسابرسان نسبت به عوامل مدیریت ریسک، تأخیر در گزارش حسابرسی و تغییر حسابرسی

هاشم صبرعلی پور<sup>۱</sup>، عسگر پاک مرام<sup>۲\*</sup>، نادر رضایی<sup>۳</sup>، جمال بحری ثالث<sup>۴</sup>

### چکیده

هدف اصلی پژوهش تجربی حاضر، تعیین تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی، گزارش حسابرسی سال قبل و ساختار مالکیت بر تغییر حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی می‌باشد. جامعه آماری این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. داده‌های مورد مطالعه این پژوهش شامل ۱۸۶۰ سال - شرکت از سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۶ می‌باشد. روش پژوهش از نوع همبستگی و علی پس‌رویدادی و روش آزمون فرضیه‌ها، آزمون همبستگی و رگرسیون است. نتایج این پژوهش نشان داد که ضعف کنترل‌های داخلی بر تغییر حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌دار ساختار مالکیت و گزارش حسابرسی سال قبل بر تغییر حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی مشاهده نگردید.

### واژه‌های کلیدی

مدیریت ریسک، تغییر حسابرسی، تأخیر در گزارش حسابرسی.

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.
۳. استادیار گروه حسابداری، واحد بناب، دانشگاه آزاد اسلامی، بناب، ایران.
۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران.

نویسنده مسئول:

عسگر پاک مرام

ایمانامه: pakmaram@jmdma.ir

استناد به این مقاله:

صبرعلی پور، هاشم؛ پاک مرام، عسگر؛ رضایی، نادر و بحری ثالث، جمال (۱۴۰۲). احساس حسابرسان نسبت به عوامل مدیریت ریسک، تأخیر در گزارش حسابرسی و تغییر حسابرسی. فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی، ۱۱(۴)، ۲۱-۴۰.

## مقدمه

مشتریان است (کانادا<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۰۹؛ هاگان و ویلکینز<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۸؛ هویتاش<sup>۱۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۸؛ پرات و استیس<sup>۱۳</sup>، ۱۹۹۴؛ راگاندان و رام<sup>۱۴</sup>، ۲۰۰۶). با این حال در شرایط اقتصادی سخت، ترس از دست دادن مشتری ممکن است منجر به عدم اشتیاق و تمایل حسابرسان یا ناتوانی او برای قیمت‌گذاری کامل ریسک مرتبط با یک مشتری خاص باشد (کردیچچه و همکاران، ۱۴۰۲).

کاهش مشاهده شده در صرف ریسک حسابرسان بیانگر تلاش شرکت‌ها برای کاهش احتمال تغییر آن‌ها است. با این حال، برای آن دسته از مشتریانی که دارای بیشترین ریسک هستند (یعنی تغییر حسابرسان پس از اظهارنظر حسابداری مردود در طی دوران رکود اقتصادی)، وضعیت اقتصادی ظاهراً تأثیری بر روی هزینه صرف ریسک حسابرسان ندارد. به این ترتیب، شرکت‌های حسابرسانی، سیاست‌های مدیریت ریسک خود را تغییر داده و وقتی که اقتصاد ضعیف است، ریسک بیشتری را می‌پذیرند. با این حال، هنگام در نظر گرفتن قیمت‌گذاری ریسک برای مشتریانی با ریسک بالا، محیط اقتصادی یک عامل مهمی نیست. باقلی و همکاران (۲۰۱۶)، در مطالعه خود به غنای هر دو مطالعات مدیریت ریسک و منابعی که به بررسی اثر عوامل اقتصادی بر روی حسابرسانی می‌پردازند کمک می‌کند. منابع و مطالعات مدیریت ریسک پیشین به بررسی شیوه استفاده از استعفاها و تغییرها و حق‌الزحمه‌ها به وسیله شرکت‌های حسابرسانی برای مدیریت ریسک مدیریت پرداخته‌اند (باکوس و گیگلر، ۱۹۹۸؛ جانستون و بدارد<sup>۱۵</sup>، ۲۰۰۴؛ کریشنان، ۱۹۹۷؛ شو، ۲۰۰۰). آن‌ها منابع و مطالعات را با بررسی شیوه تغییر استفاده از ابزارهای مدیریت ریسک توسط فضای اقتصادی توسعه داده‌اند. شرودر و هوگان<sup>۱۶</sup> (۲۰۱۳)، به بررسی تغییرات در پرتفوی‌های مشتریانی در شرایط اقتصادی متغیر و تغییرات نظارتی و قانونی پرداخته است. اترج و همکاران<sup>۱۷</sup> (۲۰۱۴)، اطلاعات ارزشمندی را در خصوص کیفیت حسابرسانی برای مشتریانی با ریسک بالا در طی دوره‌های رکود اقتصادی ارائه کرده‌اند. آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که فشار حق‌الزحمه در طی رکود اقتصادی با کاهش کیفیت حسابرسانی همراه است. اگرچه پژوهش باقلی و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی منشأ حق بیمه کاهش یافته در مشتریانی با ریسک بالا در طی دوره‌های با اقتصاد ضعیف پردازد (که تحت تأثیر فشار مشتری یا

پس از تصویب قانون ساربنز-اکسلی<sup>۱</sup> (مجلس نمایندگان آمریکا، ۲۰۰۲) و تحولات مستمر ایجاد شده توسط هیئت نظارت حسابداری شرکت‌های عام<sup>۲</sup> مسئله ریسک مشارکت به یک مسئله مهم و عمده برای حرفه حسابرسانی تبدیل شده است.

شرکای حسابرسانی بایستی توجه ویژه‌ای به انتخاب و حفظ مشتریانی، ضمن حفظ تعادل با توجه به ریسک‌های حسابرسانی که هریک از مشتریانی با خود دارند، معطوف کنند (قیدرخلجانی و همکاران، ۱۴۰۲). مطالعات قبل از تصویب قانون ساربنز-اکسلی نشان می‌دهد که حسابرسان به ریسک واکنش می‌دهند، زیرا استعفا یا تغییر حسابرسان به احتمال زیاد زمانی رخ می‌دهد که شرکت‌ها علائم وجود مشتریانی با ریسک بالا را نشان می‌دهند (باکوس و گیگلر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۸؛ کریشنان<sup>۴</sup>، ۲۰۰۳؛ ۲۰۱۳). مطالعات پس از تصویب قانون ساربنز-اکسلی نشان داده‌اند که حسابرسان تمایل کمتری برای کار با مشتریانی با ریسک بالا دارند (الدر<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۹؛ لندزمن<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). با این حال، استعفا یا تغییر حسابرسان منجر به کاهش درآمد و سود شرکت حسابرسانی می‌شود. شرکت‌های حسابرسانی، بنگاه‌های انتفاعی هستند و بایستی تصمیمات مربوط به مشارکت و تداوم ارتباط با مشتریانی را براساس نیازشان به درآمد و محیط اقتصادی که در آن بتوانند رقابت کنند، اتخاذ می‌کنند. شرایط اقتصادی ضعیف، فشارهای مالی را بر شرکت‌های حسابرسانی وارد کرده و آن‌ها را مجبور می‌کنند تا گزینه‌ها و راه‌کارهای کاهش هزینه را نظیر اخراج موقت و کاهش مخارج، در نظر بگیرند (راموس<sup>۸</sup>، ۲۰۰۹). در عین حال، افزایش فشار مالی موجب می‌شود تا شرکت‌های حسابرسانی، شیوه مدیریت جریان درآمدی مبتنی بر مشتری خود را تغییر دهند (موسوی پارسایی و همکاران، ۱۴۰۲).

با این حال، شرایط اقتصادی سخت ممکن است، تعادل بین سود - ریسک را تغییر داده و منجر به افزایش حاشیه‌ای در ریسک شود. یک واکنش جایگزین به افزایش ادراک شده در ریسک مرتبط با اظهار مردود مطالبه هزینه صرف ریسک<sup>۹</sup> از

1. SOX
2. PCAOB
3. Bockus & Gigler
4. Krishnan
5. Shu
6. Elder
7. Landsman
8. Ramos

9. Risk premium: (در علوم مالی به بهره اضافی که بهایی که بابت ریسک از سوی سرمایه‌گذاران، با در نظر گرفتن میزان ریسک اوراق بهادار و درجه ریسک‌پذیری سرمایه‌گذار پرداخت می‌شود، صرف ریسک می‌گویند).

10. Canada
11. Hogan & Wilkins
12. Hoitash
13. Pratt & Stice
14. Raghunandan & Rama
15. Johnstone & Bedard
16. Schroeder & Hogan
17. Ettredge

را در اتخاذ تصمیم‌های صحیح مالی و سرمایه‌گذاری کمک نماید. این پژوهش با طرح مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین تبیین روش پژوهش و فرضیه‌های برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش ادامه یافته و سپس به تشریح نتایج آزمون فرضیه‌ها پرداخته شد و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادها بیان می‌شود.

## مبانی نظری

### مدیریت ریسک

مدیریت مؤثر ریسک به معنی حذف ریسک‌پذیری که یک نیروی محرک بسیار مهم در کسب‌وکار و کارآفرینی است نیست. در عین حال، لزوم تقویت عملیات و شیوه‌های مدیریت ریسک یکی از درس‌های اصلی گرفته شده از بحران مالی برای هر دو شرکت‌های مالی و غیرمالی است. اگرچه این موضوع به‌خوبی شناخته شده است، با این حال شواهد محدودی وجود دارد که نشان می‌دهد شرکت‌های پذیرفته شده در واقع توجه بسیار زیادی را به مدیریت ریسک در سال‌های اخیر معطوف کرده‌اند. برای مثال، در یک نظرسنجی سال ۲۰۱۱ توسط مک کینزی، ۴۴ درصد پاسخگویان اظهار کردند که هیئت‌مدیره آن‌ها استراتژی‌های پیشنهادی مدیریت را به‌سادگی ارزیابی و تأیید می‌کنند. همین نظرسنجی نشان داد که تنها ۴۱ درصد زمان هیئت‌مدیره صرف مدیریت ریسک کسب‌وکار شده است و اینکه ۱۴ درصد شرکت‌کننده‌ها دانش و درک کاملی از ریسک‌های پیشروی شرکت خود داشتند. نیمی از اعضای هیئت‌مدیره و مدیران گفتند که اطلاعات دریافت شده، بسیار کوتاه‌مدت بوده است (سارنس و همکاران، ۲۰۱۲). هدف اصلی حسابرسان از مدیریت ریسک، تمرکز بر ریسک‌های کلیدی است. این بدین معنی نیست که سایر فرایندها مهم نیستند، بلکه بدین معنی است که آن‌ها بعید است که به‌عنوان هدف غالب مورد توجه قرار گیرند. حسابرسان مبتنی بر ریسک یک فرایند تکاملی است. یک سؤال مطرح شده این است که آیا شما همیشه در حال مبارزه هستید و یا اینکه قادر به برنامه‌ریزی قبلی هستید؟ هرچه میزان مبارزه شما بیشتر باشد احتمال تمرکز سازمان شما بر روی ریسک‌های کلیدی آن کم‌تر خواهد بود. در صورتی که شما قادرید تا مستقیماً با سازمان خود ارتباط برقرار کنید، این بسیار مؤثرتر خواهد بود. بهترین شیوه برای شفاف‌سازی این تغییرات، در نظر گرفتن رویکردهای مختلف حسابرسان داخلی است (سارنس و همکاران، ۲۰۱۳).

حسابرس است)، کاهش در حق‌الزحمه در نتیجه فشار مشتری می‌تواند با کاهش کیفیت حسابرسان برای مشتریان ریسکی‌تر همراه باشد، مشتریانی که در آن‌ها حسابرسان باکیفیت بالاتر از اهمیت زیادی برخوردار تغییر حسابرسان، خواه توسط صاحب‌کار و خواه به میل خود حسابرسان، به دلایل متعددی اتفاق می‌افتد. (پورحسن سنگری و همکاران، ۱۳۹۸). تحقیقات فعلی نشان داده است که ویژگی‌های مشتریان نظیر اندازه، اهرم، تغییرات مدیریت و ترکیب تعهد حسابرسان می‌تواند منجر به تغییر حسابرسان شود (کارسلو و نیل<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳، دیفاند<sup>۲</sup>، ۱۹۹۲، اترج و همکاران ۲۰۰۷، جانسون و لیس ۱۹۹۰، کریشنان ۲۰۰۳). از دلایل اصلی تغییر مؤسسات حسابرسان از فرایندهای حسابرسان می‌توان به اختلاف بر سر حق‌الزحمه حسابرسان یا عدم انطباق بین خدمات مورد انتظار و خدمات ارائه‌شده توسط شرکت‌های حسابرسان اشاره کرد (ارتریج و همکاران، ۲۰۰۷؛ ترنر<sup>۳</sup> و همکاران ۲۰۰۵). با این حال، عوامل دیگری نظیر وجود عدم اثربخشی کنترل داخلی<sup>۴</sup> با تغییرات حسابرسان همراه است (اشباگ-سکیف<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۷؛ الدر<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۹؛ اترج و همکاران، ۲۰۰۷؛ کریشنان، ۲۰۰۷؛ تونوت و هال<sup>۷</sup>، ۲۰۱۱).

با توجه به تحقیقات انجام شده در ایران در زمینه احساس حسابرسان نسبت به مدیریت ریسک، تغییر حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان، پژوهش حاضر مؤلفه‌هایی را مورد آزمون قرار داده که در تحقیقات قبلی آزمون نشده است و موارد مشابهی برای آن وجود ندارد. لذا، در این پژوهش عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان آشکار می‌شود؛ بنابراین به توجه به مطالب فوق، این پژوهش در پی پاسخ به این سؤال است که احساس حسابرسان مستقل نسبت به عوامل مدیریت ریسک بر تأخیر در گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان چه تأثیری دارد؟ به‌منظور پاسخ به این سؤال، از یک طرف اثر این عوامل بر تأخیر در گزارش حسابرسان مطالعه می‌شود و از طرف دیگر نقش این عوامل در تغییر حسابرسان مطالعه می‌شود. از این‌رو، انتظار می‌رود نتایج پژوهش حاضر بتواند به حسابرسان مستقل و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی در درک بهتر درک دلیل تغییر حسابرسان و تأخیر در گزارش حسابرسان در قبال عوامل ریسک، کمک کرده و آن‌ها

1. Carcello & Neal
2. DeFond
3. Turner
4. ICD
5. Ashbaugh-Skaife
6. Elder
7. Thevenot & Hall

تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت بالا افزایش می‌یابد (عادل و همکاران، ۱۴۰۱). به اعتقاد اشبا و همکاران (۲۰۰۳) مالکیت شرکت‌ها باعث افزایش احتمال انتخاب مؤسسات حسابرسی بزرگ می‌شود.

کان و همکاران (۲۰۰۴)، معتقدند که شرکت‌های با سطح مالکیت نهادی بالاتر با احتمال بیشتری توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر که خدمات حسابرسی را با کیفیت بالایی ارائه می‌دهند، حسابرسی می‌شوند. مطابق با ادبیات تئوری نمایندگی، تمرکز مالکیت باعث بهبود نظارت بر عملکرد مدیریت و کاهش هزینه‌های نمایندگی ناشی از ریسک عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و مالکان می‌شود. در نتیجه شرکت‌های با ساختار مالکیت متمرکز، با توجه به اصل منفعت-هزینه، احتمال انتخاب مؤسسات حسابرسی بزرگ کاهش می‌یابد. فرانسس و همکاران (۱۹۸۸) و پیوت (۲۰۰۱) نشان دادند که بین ساختار مالکیت متمرکز و احتمال انتخاب مؤسسات حسابرسی بزرگ رابطه معنی‌دار ضعیفی وجود دارد.

### ریسک ضعف کنترل‌های داخلی و تأخیر در گزارش حسابرسی

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، به موقع بودن یکی از محدودیت‌های حاکم بر خصوصیات کیفی اطلاعات مالی است (لطفی و خسروی، ۱۴۰۲). در ایران قوانین و مقررات بازار سرمایه، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را به اینکه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت اصلی و تلفیقی گروه را حداقل ۱۰ روز قبل از برگزاری مجمع عادی و حداکثر ۴ ماه پس از پایان سال مالی افشا کنند، الزام کرده است؛ بنابراین هرچقدر زمان اعلام صورت‌های مالی حسابرسی شده با تأخیر حسابرسی کمتر باشد، ویژگی به موقع بودن اطلاعات بهتر رعایت می‌شود (بیات و احمدی، ۱۳۹۳).

تأخیر در ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌تواند پیامدهای ناخوشایندی برای شرکت، همانند واکنش منفی بازار (کریشان و یانگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹) و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی را به همراه داشته باشد (هاکانسون<sup>۲</sup>، ۱۹۷۷). استانداردهای حسابرسی به‌وضوح بیان می‌دارند که حسابرس مستقل باید شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی کسب کند و هم‌زمان با بخش حسابرسی داخلی شرکت، به فعالیت بپردازد (هو و هاچینسون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰). ممکن است حسابرس، روش‌های حسابرسی را به‌جای پایان دوره در طی دوره انجام دهد که

### ریسک ضعف کنترل داخلی، تمرکز مالکیت و تغییر حسابرسی

چندین مطالعه پژوهشی اخیر حاکی از وجود ارتباط بین ضعف کنترل‌های داخلی و تغییرات حسابرس می‌باشد. کریشان و ویوانتان (۲۰۰۷)، مستقیماً به آزمون این مسئله پرداخته‌اند که آیا تغییرات حسابرس برای شرکت‌هایی که ضعف کنترل‌های داخلی بالایی را در برابر شرکت‌هایی که نقص‌هایی را گزارش نمی‌کنند، بالاست یا خیر. شواهد مؤید این فرضیه است که شرکت‌های گزارش‌دهنده ضعف کنترل‌های داخلی دارای تغییرات حسابرس بیشتری نسبت به شرکت‌های بدون نقص می‌باشند.

تونوت و هال (۲۰۱۱)، پی برده‌اند که ضعف کنترل‌های داخلی در سطح شرکت که مسلماً شدیدتر از نقص‌ها و کمبودهای خاص هستند، بر تغییرات حسابرس اثر می‌گذارند. اشباخ - اسکایف و همکاران (۲۰۰۷)، به بررسی تغییرات حسابرس پرداخته و به این نتیجه رسیده‌اند که هر دو استعفای حسابرس و اخراج حسابرس با فراوانی بالای ضعف کنترل‌های داخلی ارتباط دارد.

اترج و همکاران (۲۰۱۱)، علاوه بر اشباخ - اسکایف و همکاران (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌های دریافت‌کننده نظرات مردود حسابرسی کنترل داخلی گزارش‌دهی مالی، ارتباط مثبتی با اخراج حسابرس دارد. اخراج حسابرس پس از افشای ضعف کنترل‌های داخلی یا نظرات مردود کنترل داخلی گزارش‌دهی مالی، ممکن است به دلایل مختلف رخ دهد: یافتن یک حسابدار تواناتر، مجازات حسابرس به دلیل عدم تعهد در زمانی که ضعف کنترل‌های داخلی موجب بهبود کیفیت گزارش‌دهی مالی کل می‌شود (اشباخ - اسکایف و همکاران ۲۰۰۷، اترج و همکاران ۲۰۱۱). برعکس اترج و همکاران (۲۰۱۱)، الدر و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی رابطه بین استعفای حسابرس و ضعف کنترل‌های داخلی پرداخته‌اند. با استفاده از داده‌های مربوط به یک سال پس از اجرای قانون SOX، آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که استعفای حسابرس در شرکت‌های با ضعف کنترل‌های داخلی نسبت به شرکت‌های بدون ضعف کنترل‌های داخلی، محتمل‌تر است. الدر و همکاران (۲۰۰۹)، به این نتیجه رسیده‌اند که استعفا، تلاشی است که توسط حسابرس برای کنترل ریسک شکایت‌های قانونی، انجام می‌شود.

مالکان نهادی با استفاده از میزان بالای حق رأی در مجامع شرکت‌ها به صورت مستقیم بر تصمیمات مدیریتی شرکت‌های سرمایه‌پذیر مؤثر هستند. از این رو، فرض بر این است که با افزایش درصد مالکیت سرمایه‌گذاران نهادی، میزان

1. Krishnan & Yang  
2. Hakansson  
3. Ho & Hutchinson

جول و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۵)، در تحقیقی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از تخصص مؤسسه حسابرسی در صنعت نیز استفاده کردند. آنان معتقد بودند مؤسسه‌های حسابرسی که در صنعت صاحب‌کار تخصص داشته باشند، با کیفیت بیشتری به حسابرسی آن می‌پردازند. جایجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول کند؛ لذا فرایند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرس، آن گونه که در سایر کشورها مدنظر است، قرار نمی‌گیرد.

دوئل و همکاران (۲۰۰۷)، به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌های افشاکننده نقاط ضعف عمده، کوچک‌تر، جوان‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر، دارای رشد سریع‌تر بوده و به‌طور پیوسته تحت بازسازی قرار دارند. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیده‌اند که شرکت‌های افشاکننده نقاط ضعف عمده، کوچک‌تر، جوان‌تر، از نظر مالی ضعیف‌تر، پیچیده‌تر، دارای رشد سریع‌تر بوده و به‌طور پیوسته تحت بازسازی قرار دارند.

بنجامین و الریک (۲۰۱۳)، با موضوع تمرکز بازار حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی، به این نتیجه دست یافتند که حق‌الزحمه خدمات حسابرسی و اعتباربخشی به صورت‌های مالی بر تمرکز بازار حسابرسی بستگی دارد.

کاسترلا و جانستون<sup>۴</sup> (۲۰۱۳)، در پژوهشی با عنوان «آیا متون دانشگاهی می‌تواند به مشارکت شرکت‌ها در چرخش اجباری حسابرس» کمک کند، با استفاده از بیانیه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام<sup>۵</sup> در آمریکا به بررسی انتقادی ادبیات نظری در خصوص چرخش حسابرسی اجباری از سال ۲۰۰۱ الی ۲۰۱۲ با استفاده از مجلات و مقالات تخصصی حسابداری پرداخته و نتایج نشان‌دهنده این امر است که یادگیری روش جدید حسابرسی به هنگام چرخش مؤسسات حسابرسی سخت می‌باشد و این امر موجب عدم استقبال شرکت‌ها از چرخش مؤسسات می‌شود.

هایچم و خالد (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر تأخیر گزارش حسابرسی پرداختند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل‌های داخلی باعث کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود.

این امر موجب کاهش زمان لازم برای انجام فرایند حسابرسی در پایان دوره می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۹۵). بر همین اساس سیستم کنترل داخلی مؤثر نشان‌دهنده کاهش خطر تحریف‌های با اهمیت است و در نتیجه به کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌انجامد. یک سیستم کنترل داخلی مؤثر اجازه تغییر در تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی حسابرس مستقل را می‌دهد که این به‌نوبه خود موجب کاهش دامنه حسابرسی و در نتیجه کاهش تأخیر گزارش حسابرسی می‌شود (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۸). براساس استانداردهای مطرح شده، به نظر می‌رسد کیفیت کنترل داخلی، تأثیر بسزایی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی و همچنین نمونه بررسی شده جهت انجام آزمون‌های محتوا داشته باشد (کیفادی و همکاران، ۱۳۹۸).

نداشتن وقت کافی حسابرس برای تکمیل رضایت‌بخش کار حسابرسی، می‌تواند به‌طور منفی درک مشتری از کیفیت خدمات حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. بنابراین، انتظارات مشتری در مورد زمان و محتوای آن درآمدها و انتشار گزارش‌های سالانه باعث افزایش احتمال ورود به فرایند انتخاب حسابرس جدید می‌شود، حسابرس جانشین به‌احتمال زیاد منابع و زمان بیشتری را به‌منظور نشان دادن بهره‌وری صرف تکمیل فرایند حسابرسی می‌کند (شوآرتز و سو،<sup>۱</sup> ۱۹۹۶). با ورود حسابرس جدید به شرکت، تأخیر در گزارش حسابرسی افزایش می‌یابد. زیرا در ابتدای کار مدت‌زمانی برای آشنا شدن حسابرس با پرونده‌های شرکت، عملیات، کنترل‌های داخلی و کارهای انجام‌شده در دوره قبل لازم است (اشتون و همکاران،<sup>۲</sup> ۱۹۸۷).

### پیشینه‌های پژوهش

دیویسون و نتو (۱۹۹۳)، ادعا می‌کنند هنگامی که حسابرسان با کیفیت‌تر (کم کیفیت‌تر) انتخاب می‌شود، مدیران توانایی کم‌تری (بیش‌تری) برای دست‌کاری سود به‌منظور تحقق سود پیش‌بینی شده دارند. آنان استدلال می‌کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش‌بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه‌های حسابداری احتیاطی برای دست‌کاری سود گزارش شده و برای کمینه کردن این تفاوت استفاده می‌کنند.

3. Johl et al

4. Casterella & Johnston

5. PCAOB

1. Schwartz & soo

2. Ashton et al

که ریسک عدم کشف بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی تأثیر مثبتی دارد.

اعتمادی و لطفی (۱۳۹۵)، در پژوهشی تحت عنوان «پیش‌بینی تغییر حسابرسی با استفاده از متغیرهای درماندگی مالی: رویکرد داده‌کاوی» به این نتیجه دست یافتند که رابطه معنی‌داری بین تغییر حسابرسی و متغیرهای درماندگی مالی وجود دارد. به‌طور کلی نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که متغیرهای درماندگی مالی حاصل از صورت‌های مالی حسابرسی شده دارای با اطلاعاتی مناسبی برای پیش‌بینی تغییر حسابرسی هستند.

حاجیها و همکاران (۱۳۹۶)، در پژوهشی با عنوان «ضعف در کنترل‌های داخلی و تأخیر گزارش حسابرسی» به این نتیجه دست یافتند که بین ضعف در کنترل‌های داخلی با تأخیر گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد و به بیان دیگر نبود ضعف کنترل‌های داخلی با به‌موقع بودن گزارش حسابرسی همراه است. یافته‌های این پژوهش، شواهدی تجربی در ارتباط با دیدگاه حاکم بر استانداردهای حسابرسی، مبنی بر تأثیر کنترل‌های داخلی بر تعیین زمان‌بندی اجرای عملیات حسابرسی فراهم می‌آورد.

سرهنگی و همکاران (۱۴۰۲)، به بررسی متغیرهای تأخیر در گزارش‌های حسابرسی و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی در کیفیت کنترل داخلی پرداختند که هدف از این مطالعه این است که یک اندازه‌گیری جایگزین برای کیفیت کنترل داخلی با استفاده از اطلاعات گزارش شده در شرکت ایجاد شود. جامعه آماری این پژوهش شرکتی‌ها پذیرفته شده در بورس تهران از سال ۱۳۹۱ تا سال ۱۳۹۸ هستند که به شیوه غربالگری تعداد ۹۱ شرکت به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. فرضی‌های پژوهش با استفاده از پنل دیتا و نرم‌افزار Eviews تحلیل گردیده و نتایج نشان می‌دهد که طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی در افشای حسابرسی نشده گزارش سالانه، یک پروکسی برای نشان دادن کیفیت کنترل داخلی پایین است. با کیفیت کنترل داخلی پایین‌تر، متوجه می‌شویم که شرکت‌هایی که در هزینه‌های مربوط به حسابرسی طبقه‌بندی نادرستی دارند، احتمالاً ضعف کنترل داخلی را گزارش می‌کنند، تأخیر گزارش حسابرسی و پرداخت هزینه‌های حسابرسی بالاتر نشان می‌دهد که طبقه‌بندی نادرست هزینه‌های مربوط به حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی ضعیف ارتباط دارد.

اریا پناه و همکاران (۱۴۰۲)، به اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری پرداختند که مهم‌ترین ویژگی‌های زنان از قبیل پذیرش ریسک کمتر، محافظه‌کاری بیشتر و رعایت

وانگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۶)، به بررسی تأثیر کیفیت کنترل‌های داخلی بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداخته‌اند. یافته‌های آن‌ها نشان داد که کیفیت کنترل‌های داخلی از مدیریت سود می‌کاهد و موجب بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود.

باقلی و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی با عنوان «مدیریت ریسک در یک اقتصاد ضعیف: بررسی ارتباط بین فعالیت اقتصادی و پاسخ حسابرسی به ریسک» به این نتیجه دست یافتند که عوامل اقتصادی تأثیری بر هزینه‌های ارزیابی شده توسط حسابرسان ورودی پس از تغییر آن‌ها در حضور ضعف کنترل‌های داخلی ندارند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسان، راهبردهای ریسک مشارکت خود را در طی دوره‌های اقتصادی چالش‌برانگیز اصلاح کرده و سطوح بالای ریسک را برای جذب و حفظ مشتریان می‌پذیرند. با این حال از نظر ریسکی‌ترین مشتریان، عوامل اقتصادی تأثیری بر قیمت‌گذاری ریسک حسابرسان ندارد. لوح<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۸)، در پژوهشی با عنوان «پایداری گزارشگری و ارزش شرکت» پرداخته و به این نتیجه دست یافته‌اند که پایداری گزارشگری مالی موجب افزایش ارزش شرکت شده و حاکمیت شرکتی نیز موجب تقویت ارتباط این دو متغیر می‌گردد.

رحیمیان و شکری (۱۳۹۲)، در پژوهشی با عنوان «نقش چرخش حسابرسان در ارتقای کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی» مروری بر تحقیق‌های انجام شده با استفاده از روش تحقیق اسنادی به بررسی نقش چرخش حسابرسان در ارتقای کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی پرداختند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد استقلال حسابرسی الزامی برای فراهم آوردن کیفیت مناسب برای حسابداری و حسابرسی می‌باشد.

ترکاون و پاک مرام (۱۳۹۴)، در پژوهشی با عنوان «رابطه ریسک عدم کشف با حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی» به بررسی ارتباط بین ریسک عدم کشف به‌عنوان متغیر مستقل و حق‌الزحمه حسابرسی به‌عنوان متغیر وابسته پرداختند. این پژوهش به روش پژوهش از نوع - همبستگی و علی پس‌رویدادی است. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نمونه آماری ۱۰۲ شرکت فعال در بازار بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که در بازه زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۲ مورد بررسی قرار گرفته‌اند. روش آزمون فرضیه‌ها، رگرسیون خطی چند متغیره با نوع داده‌های تابلویی (پانل) است. در کل یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد

### روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، از نوع کاربردی و از نظر ماهیت و روش، از نوع همبستگی است. برای گردآوری داده‌های پژوهش، از پایگاه رسمی بورس اوراق بهادار تهران و سایر پایگاه‌های اینترنتی رسمی مرتبط، اطلاعات حسابداری شرکت‌های بورسی، نرم‌افزار ره‌آورد نوین و دیگر منابع اطلاعاتی استفاده شده است. نوع داده‌ها ترکیبی بوده و جامعه آماری پژوهش شامل تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۶ (۵۰۵ شرکت) است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش داده‌های تعداد ۱۵۵ شرکت (۱۸۶۰ سال-شرکت) با اعمال محدودیت‌های زیر انتخاب شده‌اند؛ تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی ۹۵-۸۵ در بورس فعال نبوده‌اند (در این مرحله ۱۷۱ شرکت حذف گردید). تعداد شرکت‌هایی که بعد از سال ۸۵ در بورس پذیرفته شده‌اند (در این مرحله ۶۱ شرکت حذف گردید). تعداد شرکت‌هایی که جز هلدینگ، سرمایه‌گذاری‌ها، واسطه‌گری‌های مالی، بانک‌ها و یا لیزینگ‌ها نبوده‌اند (در این مرحله ۴۸ شرکت حذف گردید). تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق تغییر سال مالی داده و یا سال مالی آن منتهی به پایان اسفند نمی‌باشد (در این مرحله ۶۳ شرکت حذف گردید). تعداد شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی تحقیق اطلاعات مورد آن‌ها در دسترس نمی‌باشد (در این مرحله ۷ شرکت حذف گردید).

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش با پیروی از پژوهش‌های باقلی و همکاران (۲۰۱۶) به ترتیب از مدل (۱) و (۲) استفاده شده است:

مدل (۱)

$$\begin{aligned}
 DAR_{it} = & \beta_0 + \beta_1 PFD_{it} + \beta_2 ICWEAK_{it} \\
 & + \beta_3 LC_{it} + \beta_4 PAR_{it} \\
 & + \beta_5 CO_{it} + \beta_8 CSIZE_{it} \\
 & + \beta_9 BKMK_{it} + \beta_{10} LEV_{it} \\
 & + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} LOSE_{it} \\
 & + \beta_{13} SPEC_{it} + \beta_{14} CEO_{it} \\
 & + \beta_{15} ABFEE_{it} + \beta_{16} BIG4_{it} \\
 & + \beta_{17} RESTATE_{it} \\
 & + \beta_{18} DISAGEREE_{it} \\
 & + \beta_{19} REPORTABLE_{it} \\
 & + \beta_{20} AINDEP_{it} \\
 & + \beta_{21} INDEP_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

اصول اخلاقی است. این پژوهش اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کرده است. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی، از نظر نوع داده کمی، از نظر نوع استدلال، استقرایی و از نظر نحوه اجرا توصیفی-همبستگی است. پس از بررسی فرض‌های کلاسیک رگرسیون، از الگوهای رگرسیون تعمیم یافته استفاده شده است. روابط بین متغیرها با استفاده از مدل‌های همبستگی و رگرسیون چندگانه با رویکرد پانل پویا به کمک نرم‌افزار آماری R آزمون شده است. به‌منظور بررسی فرضیه‌های پژوهش، نمونه آماری از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به روش حذف سیستماتیک طی سال‌های ۱۳۹۵-۱۳۹۹ در نظر گرفته شد. براساس تحلیل آماری و برآورد رگرسیون‌ها نتایج حاصل از بررسی فرضیه‌ها در سطح خطای مورد انتظار نشان داد بین تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری وجود ندارد. بین تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و اعتبار تجاری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. بین کارایی کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد. بین کارایی کنترل‌های داخلی و اعتبار تجاری رابطه معنی‌داری وجود ندارد. بنابراین، رعایت کنترل‌های داخلی مناسب می‌تواند کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش دهد.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اول: احساس حسابرسان مستقل نسبت به عوامل مدیریت ریسک بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

این فرضیه به وسیله دو فرضیه فرعی زیر آزمون می‌شود:

۱- ضعف کنترل‌های داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

۲- گزارش حسابرسی سال قبل بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

فرضیه دوم: احساس حسابرسان مستقل نسبت به عوامل مدیریت ریسک بر تغییر حسابرس تأثیر دارد.

این فرضیه به وسیله سه فرضیه فرعی زیر آزمون می‌شود:

۱- ضعف کنترل‌های داخلی بر تغییر حسابرس تأثیر دارد.

۲- گزارش حسابرسی سال قبل بر تغییر حسابرس تأثیر دارد.

۳- تمرکز مالکیت بر تغییر حسابرس تأثیر دارد.



## مدل (۲)

$$\begin{aligned}
 RES_{it} = & \beta_0 + \beta_1 PFD_{it} + \beta_2 ICWEAK_{it} \\
 & + \beta_3 LC_{it} + \beta_4 PAR_{it} \\
 & + \beta_5 CO_{it} + \beta_8 CSIZE_{it} \\
 & + \beta_9 BKMK_{it} + \beta_{10} LEV_{it} \\
 & + \beta_{11} ROA_{it} + \beta_{12} LOSE_{it} \\
 & + \beta_{13} SPEC_{it} + \beta_{14} CEO_{it} \\
 & + \beta_{15} ABFEE_{it} + \beta_{16} BIG4_{it} \\
 & + \beta_{17} RESTATE_{it} \\
 & + \beta_{18} DISAGEREE_{it} \\
 & + \beta_{19} REPORTABLE_{it} \\
 & + \beta_{20} AINDEP_{it} \\
 & + \beta_{21} INDEP_{it} + \varepsilon_{it}
 \end{aligned}$$

نوع گزارش حسابرسی سال قبل (PAR): در صورت صدور گزارش مقبول در سال قبل توسط حسابرس مستقل عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد (باقلی و همکاران، ۲۰۱۶).

تمرکز مالکیت (CO): برای محاسبه تمرکز مالکیت با توجه به اطلاعات موجود در یادداشت‌های توضیحی همراه صورت‌های مالی از دو پارامتر؛ درصد سهام اولین سهامدار عمده شرکت و درصد سهام در دست مالک نهایی شرکت، استفاده شده است. دلیل استفاده از پارامتر درصد سهام در دست مالک نهایی شرکت، این بوده است که به دلیل مالکیت ضربداری موجود در شرکت‌های بورس با مشخص کردن مالک نهایی سهام‌داران حقیقی هر شرکت بعضاً مشاهده می‌شود که در نهایت یک شخص حقیقی به‌طور مستقیم و غیرمستقیم سهم قابل‌ملاحظه‌ای از یک شرکت را در تملک خود دارد از این‌رو برای اندازه‌گیری دقیق‌تر متغیر تمرکز مالکیت از پارامتر درصد سهام در دست مالک نهایی شرکت نیز استفاده شده است (وکیلی فرود و محمدی، ۱۳۹۴).

با بررسی و تأیید تأثیر متغیرهای کنترلی بر تغییر حسابرس و تأخیر در گزارش حسابرسی در پژوهش‌های پیشین، متغیرهای زیر در قالب متغیرهای کنترلی تعریف و در پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد:

**اندازه شرکت (CSIZE):** از لگاریتم طبیعی فروش خالص به دست می‌آید؛

**فرصت رشد (BKMK):** از نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام به دست می‌آید؛

**اهرم مالی (LEV):** از تقسیم کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها به دست می‌آید؛

**بازده دارایی‌ها (ROA):** از تقسیم سود خاص بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید؛

**زیانده بودن (LOSS):** در صورتی که شرکت در سال جاری زیان گزارش نماید عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**تخصص حسابرس در صنعت (SPEC):** تحقیقات اخیر بیانگر این است که بین نوع صنعت مورد تخصص حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. به بیان دیگر، حسابرسی که در صنعت موردنظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجربه بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با

براساس مدل‌های (۱) و (۲)، متغیرهای وابسته این پژوهش تغییر حسابرس (RES) و تأخیر گزارش حسابرسی (DAR) می‌باشد. تغییر حسابرس شامل هر نوع تغییر حسابرس از جمله تغییر از سازمان حسابرسی به مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، تغییر از یک مؤسسه حسابرسی بزرگ به یک مؤسسه حسابرسی کوچک و بالعکس است. لذا در صورت تغییر حسابرس در سال قبل عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۴) و تأخیر گزارش حسابرسی: به معنای اختلاف زمانی میان تاریخ پایان سال مالی و تاریخ انتشار صورت‌های مالی سالانه حسابرسی شده به وسیله شرکت‌ها است و برابر است با اختلاف در تعداد روزهای بین پایان سال مالی شرکت تا روزی که حسابرس مستقل گزارش حسابرسی را امضا می‌کند (سولتان و همکاران، ۲۰۱۴).

متغیرهای مستقل این پژوهش، ضعف کنترل‌های داخلی، نوع گزارش حسابرسی سال قبل و تمرکز مالکیت بوده که به صورت زیر اندازه‌گیری شده است (باقلی و همکاران، ۲۰۱۶):  
گزارش ضعف کنترل‌های داخلی (ICWEAK): برای سنجش ضعف کنترل‌های داخلی به‌عنوان متغیر مستقل از نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود که از گزارش حسابرسان مستقل به دست می‌آید. طبق چک‌لیست کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی مصوب سازمان بورس اوراق بهادار حسابرس مکلف شده است کنترل‌های داخلی شرکت را بررسی کرده و مواردی حاکی از عدم رعایت یا عدم اجرای مطلوب کنترل‌های داخلی می‌باشد را در گزارش حسابرسی افشا کند؛ بنابراین، تمرکز پژوهش حاضر بر بندهای ذیل مسئولیت‌های قانونی گزارش حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد. از این‌رو، اگر حسابرس در بندهای توضیحی ضعف کنترل‌های داخلی گزارش‌گری مالی گزارش نماید عدد ۱ و در غیر آن صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد.

و قابل‌اعمال نظر از سوی مدیریت است، از آن به‌عنوان شاخصی در کشف مدیریت سود استفاده می‌شود (بادآورنهندی و همکاران، ۱۳۹۲). در این پژوهش برای اندازه‌گیری میزان مدیریت سود، از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۵) استفاده می‌شود.

در الگوی یاد شده، در نخستین گام ارتباط مجموع اقلام تعهدی برای یک دوره زمانی مشخص که به دوره رویداد معروف است، برم بنای رویکرد ترازنامه‌ای محاسبه می‌شود. سپس به‌منظور محاسبه اقلام تعهدی اختیاری یعنی اقلامی که مدیران بر روی آن‌ها آزادی عمل دارند، براساس مدل تعدیل شده جونز اقلام تعهدی غیر اختیاری از طریق رابطه (۱) محاسبه می‌شود.

$$NDA_{it} = \alpha_1 (1/A_{it-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it} / A_{it-1}) + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1})$$

رابطه (۱)

که در آن؛

$NDA_{it}$ : اقلام تعهدی غیر اختیاری شرکت  $i$  در سال  $t$ .

$A_{it-1}$ : جمع کل دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t-1$ .

$\Delta REV_{it}$ : تغییر در خالص درآمد شرکت  $i$  بین سال  $t-1$  و  $t$ .

$\Delta REC_{it}$ : تغییر در خالص حساب‌های دریافتی شرکت  $i$  بین سال  $t-1$  و  $t$ .

$PPE_{it}$ : میزان اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات ناخالص شرکت  $i$  ارسال  $t$ .

$\alpha_1$  و  $\alpha_2$  و  $\alpha_3$  پارامترهای برآورد شده مختص شرکت می‌باشد و از رابطه (۲) محاسبه می‌شوند.

رابطه (۲)

$TA_{it} = \alpha_1 (1/A_{it}) + \alpha_2 (\Delta REV_{it} / A_{it-1}) + \alpha_3 (PPE_{it} / A_{it-1})$   
در صورتی که اقلام تعهدی غیر اختیاری از جمع کل اقلام تعهدی کسر گردد، اقلام تعهدی اختیاری حاصل خواهد شد. این اقلام با استفاده از مدل تعدیل شده جونز به صورت رابطه (۳) محاسبه می‌شود.

رابطه (۳)

$$DA = TA - NDA$$

### یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی حاصل از پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در جداول شماره ۱ و ۲ نشان داده شده است.

کیفیت برتر پیدا می‌کند (سجادی و همکاران، ۱۳۹۲). تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم‌بندی مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، تعریف می‌شود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸). اگر حسابرس متخصص در صنعت باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**تغییر مدیرعامل (CEO):** در صورت تغییر مدیرعامل در سال قبل عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**اندازه مؤسسه حسابرسی (BIG4):** از دیدگاه حسابرسان، اندازه مؤسسه حسابرسی یکی از ویژگی‌هایی است که بر کیفیت حسابرسی اثر دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱)، معتقد است که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند، زیرا علاقه‌مند هستند که شهرت بهتری در بازار کار به دست آورند و به دلیل اینکه تعداد مشتریان آنان زیاد است، نگران از دست دادن مشتریان خود نیستند. تصور بر این است که چنین مؤسساتی به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود و انجام آزمون‌های مختلف، خدمات حسابرسی را باکیفیت بالاتری ارائه می‌کنند. اندازه مؤسسه حسابرسی یک متغیر موهومی است که اگر شرکت از طریق سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد ۱ و در غیر این صورت، عدد صفر را می‌پذیرد (حساس یگانه و همکاران، ۱۳۸۹، نمازی و همکاران، ۱۳۹۰). در صورتی که گزارش حسابرسی از طریق سازمان حسابرسی صادر شده باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**تجدید ارائه صورت‌های مالی (RESTATE):** اگر صورت‌های مالی حاوی اقلام تجدید ارائه شده باشند عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**نوع گزارش حسابرسی (REPORTABLE):** اگر حسابرس گزارش مقبولی صادر نماید عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص می‌یابد؛

**استقلال حسابرسی (INDEP):** در این پژوهش برای اندازه‌گیری استقلال حسابرس، از مدیریت سود (اقلام تعهدی اختیاری) به‌منزله شاخص معکوسی از کیفیت حسابرسی استفاده شده است. از آنجا که اقلام تعهدی اختیاری، در اختیار

## جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

Descriptive Statistics of Quantitative Research Variables

متغیرها	نماد	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
تمرکز مالکیت نهادی	OC	۰/۵۴۳	۰/۴۹۸	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
لگاریتم فروش خالص	CSIZE	۵/۸۲۰	۰/۶۸۹	۳/۰۰۰	۸/۰۰۰
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	BKMK	۰/۶۶۴	۰/۵۵۸	۰/۰۰۸	۱۲/۶۴۴
اهرم مالی	LEV	۰/۶۰۷	۰/۱۷۸	۰/۰۹۰	۰/۹۹۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۰۴	۰/۱۲۶	-۰/۷۸۹	۰/۶۳۹
استقلال حسابرسی	INDEP	-۰/۰۹۴	۰/۱۰۵	-۱/۶۶۸	-۰/۰۰۲
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	ln(FEE)	۴/۲۲۳	۳/۱۵۸	۰/۰۰۰	۹/۵۰۸
تأخیر حسابرسی	DAR	۷۷/۵۶۲	۲۵/۵۳۸	۱۷/۰۰۰	۱۶۹/۰۰۰

پژوهش، مشاهده می‌شود که اختلاف بین بزرگ‌ترین و کوچک‌ترین داده و مقایسه آن با میانگین و انحراف معیار متغیرها، نشان می‌دهد توزیع داده‌ها منطقی است.

مطابق نتایج جدول ۱، مقادیر میانگین برای متغیرهای تمرکز مالکیت نهادی و تأخیر در گزارش حسابرسی ۷۷/۵۶ و ۵۴/۲ و ۵۴/۲ و ۷۷/۵۶ می‌باشد. با مقایسه میانگین، کمینه و بیشینه متغیرهای مورد مطالعه پژوهش طی بازه زمانی

## جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

Table 2. Descriptive Statistics of Qualitative Research Variables

شاخص	نماد	کد	تعداد فراوانی	درصد فراوانی
تغییر حسابرس	RES	۱	۴۳۰	۰/۲۳۱
گزارش زیان	X <sub>12</sub>	۱	۲۲۷	۰/۱۲۲
سود نقدی	X <sub>13</sub>	۱	۱۴۷۹	۰/۷۹۵
ضعف کنترل‌های داخلی	ICWEAK	۱	۹۲۱	۰/۴۹۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۱	۱۲۸۱	۰/۶۸۹
تغییر مدیرعامل	CEO	۱	۵۰۰	۰/۲۶۹
اندازه مؤسسه حسابرسی	BIG4	۱	۱۴۱۲	۰/۷۵۹
ارائه مجدد صورت‌های مالی	RESTATE	۱	۱۲۶۹	۰/۶۸۲
گزارش مقبول	REPORTABLE	۱	۸۰۷	۰/۴۳۴
استقلال کمیته حسابرسی	AINDEP	۱	۶۸۸	۰/۳۷۰

برای استفاده شده است.

در این پژوهش قبل از آزمون فرضیه‌ها، نرمال بودن متغیر وابسته پژوهش بررسی می‌شود. به این منظور از آماره جارک-

## جدول ۳. نتایج آزمون جارك-برا

Table 3. Results of the Jarek-Ber Test

متغیر	نماد	P-value
تأخیر گزارش حسابرسی	DAR	۰/۰۰۰

بنابراین، با استناد به این موضوع و با توجه به حجم نمونه بالای این پژوهش، فرض بر این است که متغیر وابسته پژوهش از تابع توزیع نرمال پیروی می‌کنند.

## آزمون ریشه واحد (مانایی)

به منظور اطمینان از ساختگی نبودن مدل و نتایج نامطمئن؛ ابتدا ایستایی متغیر وابسته با استفاده از آزمون ریشه واحد دیکی- فولر تعمیم یافته در داده‌های سطح استفاده شده است.

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، سطح معنی‌داری برای متغیر وابسته کمتر از ۰/۰۵ است. پس فرض صفر رد می‌شود یعنی داده‌ها برای متغیر وابسته از توزیع نرمال پیروی نمی‌کنند. اگر نمونه به اندازه کافی بزرگ باشد (بسیاری از منابع تعداد ۳۰ مشاهده به بالا را بزرگ دانسته‌اند)، حتی اگر توزیع جملات اخلاص مدل برآورد شده نرمال نباشند، باز هم ضرایب برآورد شده دارای حداقل واریانس بوده، کارا هستند و جهت آزمون فرضیه‌ها پژوهش قابل اتکا هستند (افلاطونی، ۱۳۹۲)

## جدول ۴. نتایج آزمون ریشه واحد دیکی- فولر

Table 3. Results of the Dickey-Fuller Unit Root

متغیر	نماد	P-value
تأخیر گزارش حسابرسی	DAR	۰/۰۰۰

این فرضیه با استفاده از دو فرضیه فرعی منبعت از آن برآورد می‌شود:  
فرضیه ۱-۱: ضعف کنترل‌های داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

همان‌طوری که در جدول ۴ مشاهده می‌شود؛ فرضیه صفر مبنی بر وجود ریشه واحد در داده‌ها در سطح معنی‌داری ۵٪ رد شده است. بنابراین؛ نتایج در سطح اطمینان ۹۵٪ نشان می‌دهد که متغیر وابسته برای داده‌ها؛ پایا بوده و ریشه واحدی ندارد.  
فرضیه اول: احساس حسابرسان مستقل نسبت به عوامل مدیریت ریسک بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

## جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه ۱-۱

Table 5. Hypothesis Test Results 1-1

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره
مقدار ثابت	۷۷/۵۲۲	۱۷/۳۶۴	۰/۰۰۰
ضعف کنترل‌های داخلی	۲/۵۰۳	۴/۲۵۲	۰/۰۰۰
لگاریتم فروش خالص	-۰/۲۲۳	-۰/۴۳۶	۰/۶۶۲
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۱/۲۷۹	۱/۷۶۴	۰/۰۷۷
اهرم مالی	۴/۳۲۳	۱/۳۴۵	۰/۳۱۲
بازده دارایی‌ها	-۱۰/۳۲۴	-۸/۰۷۰	۰/۰۰۰
زیانده بودن شرکت	۰/۹۰۳	۱/۴۴۹	۰/۱۴۷
تخصص حسابرس در صنعت	۱/۲۱۸	۰/۸۲۲	۰/۴۱۱
تغییر مدیرعامل	۰/۱۴۴	۰/۲۴۵	۰/۸۰۶
اندازه مؤسسه حسابرسی	۵/۳۴۹	۴/۹۳۴	۰/۰۰۰
ارائه مجدد صورت‌های مالی	-۰/۶۰۵	-۱/۱۰۰	۰/۲۷۱
نوع گزارش حسابرسی	-۴/۵۳۲	-۹/۹۲۱	۰/۰۰۰
استقلال کمیته حسابرسی	۲/۶۶۹	۳/۵۱۴	۰/۰۰۰
استقلال حسابرسی	-۰/۸۹۳	-۰/۲۹۲	۰/۷۶۹

## ادامه جدول ۵. نتایج آزمون فرضیه ۱-۱

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	آماره t	احتمال آماره t	متغیرهای پژوهش
آماره D-W	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> Adj	آماره F	احتمال آماره F
۱/۶۳۷	۰/۱۹۵	۰/۱۸۸	۸۲/۷۶۶	۰/۰۰۰
آزمون F لیمر	اعتبار آزمون	آماره آزمون	۰/۰۰۰	Panel
آزمون هاسمن	اعتبار آزمون	آماره آزمون	۰/۰۰۰	FEM
		۳۶/۸۸۱		

۵٪ می‌باشد، بنابراین این فرضیه مبنی بر تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی بر تأخیر در گزارش حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. همچنین؛ تأثیر معنی‌دار متغیرهای کنترلی فروش خالص، بازده دارایی‌ها، تخصص حسابرس در صنعت، اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده گردید. فرضیه ۱-۲: گزارش حسابرسی سال قبل بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر دارد.

نتایج پژوهش نشان داد که در بررسی معنی‌دار بودن مدل با توجه به اینکه مقدار احتمال آماره F از ۵٪ کوچک‌تر می‌باشد، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود. ضریب تعیین مدل نیز گویای آن است که ۱۹/۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته تأخیر در گزارش حسابرسی توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود.

در بررسی معنی‌داری ضرایب از آنجایی که احتمال آماره t برای ضریب متغیر مستقل ضعف کنترل‌های داخلی کوچک‌تر از

## جدول ۶. نتایج آزمون فرضیه ۱-۲

Table 6. Hypothesis Test Results 1-2

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره	
مقدار ثابت	۷۴/۵۷۵	۱۸/۶۰۴	۰/۰۰۰	
گزارش حسابرسی سال قبل	-۴/۵۲۶	-۹/۵۹۷	۰/۰۰۰	
لگاریتم فروش خالص	-۰/۲۸۳	-۰/۵۶۲	۰/۵۷۴	
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۱/۴۱۷	۱/۷۳۸	۰/۰۸۲	
اهرم مالی	۵/۸۸۳	۱/۷۶۱	۰/۰۷۸	
بازده دارایی‌ها	-۱۰/۵۲۹	-۷/۱۱۵	۰/۰۰۰	
زیانده بودن شرکت	۱/۹۷۱	۳/۸۴۶	۰/۰۰۰	
تخصص حسابرس در صنعت	۱/۶۳۲	۱/۱۲۱	۰/۲۶۲	
تغییر مدیرعامل	۰/۰۶۰	۰/۱۰۷	۰/۹۱۴	
اندازه مؤسسه حسابرسی	۵/۲۹۳	۴/۷۵۲	۰/۰۰۰	
ارائه مجدد صورت‌های مالی	-۰/۶۴۰	-۱/۲۴۸	۰/۲۱۲	
استقلال کمیته حسابرسی	۲/۸۹۶	۴/۰۰۲	۰/۰۰۰	
استقلال حسابرسی	-۰/۲۱۱	-۰/۰۷۰	۰/۹۴۴	
آماره D-W	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> Adj	آماره F	احتمال آماره F
۱/۸۳۵	۰/۳۲۸	۰/۳۲۰	۱۲/۰۳۸	۰/۰۰۰
آزمون F لیمر	اعتبار آزمون	آماره آزمون	۰/۰۰۰	Panel
آزمون هاسمن	اعتبار آزمون	آماره آزمون	۰/۰۰۰	FEM
		۳۸/۸۰۹		

تعیین مدل نیز گویای آن است که ۳۲/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته حق‌الزحمه حسابرسی سال قبل توسط متغیرهای وارد شده در مدل تبیین می‌شود.

با توجه به نتایج جدول ۶، در بررسی معنی‌دار بودن مدل با توجه به اینکه مقدار احتمال آماره F از ۵٪ کوچک‌تر می‌باشد، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود. ضریب

فرضیه دوم: احساس حسابرسان مستقل نسبت به عوامل مدیریت ریسک بر تغییر حسابرس تأثیر دارد. این فرضیه با استفاده از سه فرضیه فرعی منبعت از آن به صورت زیر برآورد می‌شود:

**فرضیه ۱-۲:** ضعف کنترل‌های داخلی بر احتمال تغییر حسابرس تأثیر دارد.

در بررسی معنی‌داری ضرایب از آنجایی که احتمال آماره  $t$  برای ضریب متغیر مستقل گزارش حسابرسی سال قبل کوچک‌تر از ۵٪ است، بنابراین این فرضیه مبنی بر تأثیر گزارش حسابرسی سال قبل بر تأخیر در گزارش حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید می‌شود. همچنین؛ تأثیر معنی‌دار متغیرهای کنترلی فروش خالص، اهرم مالی، اندازه مؤسسه حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی بر حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده گردید.

#### جدول ۷. نتایج آزمون فرضیه ۱-۲

Table 7. Hypothesis Test Results 2-1

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره
مقدار ثابت	-۰/۸۲۰	-۱/۳۱۳	۰/۱۸۹
ضعف کنترل‌های داخلی	-۰/۴۱۰	-۱/۸۷۴	۰/۰۶۰
لگاریتم فروش خالص	-۰/۱۱۶	-۱/۱۳۲	۰/۲۵۷
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۰۴۱	۰/۳۶۷	۰/۷۱۳
اهرم مالی	۰/۴۸۲	۱/۲۵۸	۰/۲۰۸
بازده دارایی‌ها	۱/۲۷۶	۲/۴۰۵	۰/۰۱۶
زیانده بودن شرکت	-۰/۰۶۰	-۰/۲۲۵	۰/۸۲۱
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۰۴۲	۰/۳۲۳	۰/۷۴۶
تغییر مدیرعامل	۰/۱۴۵	۱/۰۹۰	۰/۲۷۵
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۲/۳۵۱	-۸/۷۷۴	۰/۰۰۰
ارائه مجدد صورت‌های مالی	۰/۴۷۸	۳/۵۵۲	۰/۰۰۰
نوع گزارش حسابرسی	-۰/۱۳۲	-۱/۰۵۲	۰/۲۹۲
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۱۹۸	۱/۴۳۲	۰/۱۵۲
استقلال حسابرسی	-۰/۵۷۱	-۱/۰۶۸	۰/۲۸۵
آماره MCF	آماره LR	معنی‌داری مدل	
۰/۰۹۶	۱۸۵/۵۴۱	۰/۰۰۰	
آزمون هاسمر-لمشو	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۷/۶۷۸	۰/۴۶۵	
آزمون اندروز	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۱۲/۷۸۴	۰/۲۳۶	

اندروز، بیانگر مناسب بودن تبیین و میزان برازش بالای مدل لجیست را نشان می‌دهد. در بررسی معنی‌داری ضرایب از آنجایی که احتمال آماره (P) برای ضریب متغیر مستقل ضعف کنترل‌های داخلی با معنی‌داری (۰/۰۶۰)؛ کوچک‌تر از ۱۰٪ می‌باشد. بنابراین؛ وجود تأثیر معنی‌دار این متغیر بر احتمال تغییر حسابرس در سطح اطمینان ۹۰٪ مورد تأیید قرار می‌گیرد.

**فرضیه ۲-۲:** نوع گزارش حسابرسی سال قبل بر احتمال تغییر حسابرس تأثیر دارد.

مطابق نتایج جدول ۷، در بررسی معنی‌دار بودن مدل با توجه به اینکه مقدار آماره مک فادن (۰/۰۹۶) است و معنی‌داری آماره نسبت راست‌نمایی برابر با (۱۸۵/۵۴۱) در سطح معنی‌داری (۵٪) بوده؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود.

براساس نتایج میزان نیکوئی برازش مدل لجیست، آماره‌های آزمون هاسمر-لمشو و اندروز به ترتیب برابر با ۷/۶۷۸ و ۱۲/۷۸۴ می‌باشند که با توجه به معنی‌داری آن‌ها، نشان‌دهنده عدم رد فرضیه صفر (فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش‌بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته) می‌باشد. بنابراین؛ عدم رد فرضیه صفر آزمون‌های هاسمر-لمشو و

## جدول ۸. نتایج آزمون فرضیه ۲-۲

Table 8. Hypothesis Test Results 2-2

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره
مقدار ثابت	-۱/۲۳۲	-۲/۲۲۲	۰/۰۲۶
نوع گزارش حسابرسی سال قبل	-۰/۱۶۳	-۱/۳۰۳	۰/۱۹۲
لگاریتم فروش خالص	-۰/۱۱۵	-۱/۲۰۴	۰/۲۲۸
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۰۳۰	۰/۲۹۶	۰/۷۶۶
اهرم مالی	۰/۶۱۳	۱/۶۵۴	۰/۰۹۸
بازده دارایی‌ها	۱/۱۷۹	۲/۲۳۷	۰/۰۲۵
زیانده بودن شرکت	۰/۲۶۱	۱/۲۴۳	۰/۲۱۳
تخصص حسابرسی در صنعت	۰/۰۱۸	۰/۱۳۲	۰/۸۹۴
تغییر مدیرعامل	۰/۱۵۳	۱/۱۳۸	۰/۲۵۵
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۲/۳۴۶	-۸/۷۳۱	۰/۰۰۰
ارائه مجدد صورت‌های مالی	۰/۴۷۷	۳/۵۲۴	۰/۰۰۰
نوع گزارش حسابرسی	۰/۲۲۰	۱/۵۹۶	۰/۱۱۰
استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۵۷۷	-۱/۱۱۴	۰/۲۶۵
استقلال حسابرسی	-۰/۵۷۱	-۱/۰۶۸	۰/۲۸۵
آماره MCF	آماره LR	معنی‌داری مدل	
۰/۰۹۵	۱۸۲/۱۱۹	۰/۰۰۰	
آزمون هاسمر - لمشو	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۳/۵۶۶	۰/۸۹۴	
آزمون اندروز	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۶/۴۱۲	۰/۷۷۹	

بنابراین؛ عدم رد فرضیه صفر آزمون‌های هاسمر- لمشو و اندروز، بیانگر مناسب بودن توان تبیین و میزان برازش بالای مدل لجیست را نشان می‌دهد.

در بررسی معنی‌داری ضرایب از آنجایی که احتمال آماره (P) برای ضریب متغیر مستقل نوع گزارش حسابرسی سال قبل با معنی‌داری (۰/۱۹۲)؛ بزرگ‌تر از ۱۰٪ می‌باشد. بنابراین؛ وجود تأثیر معنی‌دار این متغیر بر احتمال تغییر حسابرسی در سطح اطمینان ۹۰٪ مورد تأیید قرار نمی‌گیرد. فرضیه ۲-۳: تمرکز مالکیت بر احتمال تغییر حسابرسی تأثیر دارد.

مطابق نتایج جدول ۸، در بررسی معنی‌دار بودن مدل با توجه به اینکه مقدار آماره مک فادن (۰/۰۹۵) است و معنی‌داری آماره نسبت راست‌نمایی برابر با (۱۸۲/۱۱۹) در سطح معنی‌داری (۵٪) بوده؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود.

براساس نتایج میزان نیکویی برازش مدل لجیست، آماره‌های آزمون هاسمر- لمشو و اندروز به ترتیب برابر با ۳/۵۶۶ و ۶/۴۱۲ می‌باشند که با توجه به معنی‌داری آن‌ها، نشان‌دهنده عدم رد فرضیه صفر (فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش‌بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته) می‌باشد.

## جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه ۳-۲

Table 9. Hypothesis Test Results 2-3

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره
مقدار ثابت	-۰/۷۲۱	-۲/۲۱۹	۰/۰۲۶
تمرکز مالکیت	۰/۰۵۴	۰/۷۵۳	۰/۴۵۱
لگاریتم فروش خالص	-۰/۰۷۱	-۱/۲۶۲	۰/۲۰۶
نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۰۱۴	۰/۲۲۸	۰/۸۱۹
اهرم مالی	۰/۳۱۰	۱/۳۸۲	۰/۱۶۶
بازده دارایی‌ها	۰/۷۳۹	۲/۳۶۲	۰/۰۱۸

ادامه جدول ۹. نتایج آزمون فرضیه ۲-۳

متغیرهای پژوهش	ضریب رگرسیون	t آماره	t احتمال آماره
زیانده بودن شرکت	۰/۱۶۷	۱/۳۵۶	۰/۱۷۴
تخصص حسابرس در صنعت	۰/۰۰۸	۰/۱۰۶	۰/۹۱۵
تغییر مدیرعامل	۰/۱۰۳	۱/۳۰۲	۰/۱۹۲
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۱/۳۳۶	-۱۰/۱۴۵	۰/۰۰۰
ارائه مجدد صورت‌های مالی	۰/۲۷۷	۳/۵۷۳	۰/۰۰۰
نوع گزارش حسابرسی	-۰/۱۱۲	-۱/۵۲۰	۰/۱۲۸
استقلال کمیته حسابرسی	۰/۱۲۳	۱/۵۳۳	۰/۱۲۵
استقلال حسابرسی	-۰/۳۹۵	-۰/۹۳۷	۰/۳۴۸
آماره MCF	آماره LR	معنی‌داری مدل	
۰/۰۹۶	۱۸۳/۷۷۹	۰/۰۰۰	
آزمون هاسمر- لمشو	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۶/۷۳۹	۰/۵۶۵	
آزمون اندروز	اعتبار آزمون	آماره آزمون	
	۱۲/۱۰۸	۰/۳۷۸	

می‌توان چنین استنباط نمود شرکت‌هایی که از پدیده ضعف کنترل‌های داخلی و به دنبال آن دارای گزارش حسابرسی غیرمقبولی هستند، تأخیر در گزارش حسابرسی بیشتری دارند. لذا، نتایج پژوهش حاکی از این است که افزایش ضعف کنترل‌های داخلی باعث تأخیر در گزارش حسابرسی می‌شود. نتایج این فرضیه با یافته‌های باقلی و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. به‌طور کلی نتایج حاصل از فرضیه اول سبب کشف تأثیر ضعف کنترل‌های داخلی و نوع گزارش حسابرسی سال قبل بر تأخیر در گزارش حسابرسی شد و مطابق با چارچوب نظری پژوهش می‌باشد. لذا، مبنای نظری با نتایج این فرضیه همسو بوده و با توجه به نتایج این فرضیه، در بازار سرمایه ایران، تأخیر در گزارش حسابرسی تحت تأثیر پدیده ضعف کنترل‌های داخلی و گزارش غیرمقبول قرار می‌گیرد.

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول تأخیر در گزارش حسابرسی تحت تأثیر پدیده ضعف کنترل‌های داخلی و نوع گزارش حسابرسی سال قبل قرار می‌گیرد. به عبارتی، می‌توان ضعف کنترل‌های داخلی و گزارش حسابرسی سال قبل را عامل فزاینده تأخیر در گزارش حسابرسی دانست. لذا به حسابرسان مستقل و سایر ذی‌نفعان پیشنهاد می‌شود که توجه بیشتری به ضعف کنترل‌های داخلی داشته باشند و آن را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود لحاظ نمایند زیرا ضعف کنترل‌های داخلی می‌تواند مبنایی برای تصمیم‌گیری آن‌ها باشد. با توجه به نتایج این فرضیه، می‌توان چنین استنباط نمود شرکت‌هایی که از مشکل پدیده ضعف کنترل‌های داخلی بیشتری برخوردارند، گزارش حسابرسی آن‌ها با تأخیر بیشتری صادر می‌شود.

با توجه به جدول ۹، در بررسی معنی‌دار بودن مدل با توجه به اینکه مقدار آماره مک فادن (۰/۰۹۶) است و معنی‌داری آماره نسبت راست‌نمایی برابر با (۱۸۳/۷۷۹) در سطح معنی‌داری (۵٪) بوده؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معنی‌دار بودن کل مدل تأیید می‌شود.

براساس نتایج میزان نیکوئی برازش مدل لوجیت، آماره‌های آزمون هاسمر- لمشو و اندروز به ترتیب برابر با ۶/۷۳۹ و ۱۲/۱۰۸ می‌باشند که با توجه به معنی‌داری آن‌ها، نشان‌دهنده عدم رد فرضیه صفر (فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش‌بینی شده و واقعی مربوط به متغیر وابسته) می‌باشد. بنابراین؛ عدم رد فرضیه صفر آزمون‌های هاسمر- لمشو و اندروز، بیانگر مناسب بودن تبیین و میزان برازش بالای مدل لوجیت را نشان می‌دهد.

در بررسی معنی‌داری ضرایب از آنجایی که احتمال آماره (P) برای ضریب متغیر مستقل تمرکز مالکیت با معنی‌داری (۰/۴۵۱)؛ بزرگ‌تر از ۱۰٪ می‌باشد. بنابراین، وجود تأثیر معنی‌دار این متغیر بر احتمال تغییر حسابرس در سطح اطمینان ۹۰٪ مورد تأیید قرار نمی‌گیرد.

### بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که ضعف کنترل‌های داخلی و گزارش حسابرسی سال قبل بر تأخیر در گزارش حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد. با نگاهی گذرا به مبنای نظری پژوهش و با استناد به نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط واعظ و همکاران (۱۳۹۵) و باقلی و همکاران (۲۰۱۶)



تمرکز مالکیت بر احتمال تغییر حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد. لذا نتایج فرضیه فرعی ۲-۲ و ۳-۲ با نتایج پژوهش باقلی و همکاران (۲۰۱۶) که عنوان می‌کنند نوع گزارش حسابرسی سال قبل و تمرکز مالکیت نهادی احتمال تغییر حسابرس را افزایش می‌دهد، همسو نیست.

### پیشنادهای پژوهش

با توجه به نتایج به دست آمده از پژوهش، به مدیران شرکت‌ها و سایر گروه‌های ذی‌ربط پیشنهاد می‌شود در خصوص کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها اهتمام لازم انجام شود تا این شاخص‌ها از حالت ظاهری خارج شده و به یک ابزار مهم برای تصمیم‌گیری تبدیل شده و فضای شفاف اطلاعاتی را در بازار سرمایه ایران برقرار نماید.

### سپاسگزاری

از کلیه پژوهشگران و همکارانی که در تدوین این مقاله ما را یاری کردند، تقدیر و تشکر می‌نماییم.

طبق نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم ضعف کنترل‌های داخلی موجب تضعیف احتمال تغییر حسابرس می‌شود. لذا در مورد اهمیت کیفیت گزارشگری مالی بر ایجاد محیط شفاف اطلاعاتی و اتخاذ تصمیم بهینه سرمایه‌گذاران به صاحب‌نظران و مدیران بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود تدابیری بیندیشند. چون گزارش‌های مالی حسابرسی شده برای سرمایه‌گذاران در بازار از محتوای اطلاعاتی چندانی برخوردار نبوده و کمک قابل‌توجهی به کاهش اثر تضاد نمایندگی نمی‌کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد که ضعف کنترل‌های داخلی بر احتمال تغییر حسابرس تأثیر دارد. با نگاهی گذرا به مبانی نظری پژوهش و با استناد به نتایج پژوهش‌های انجام شده توسط باقلی و همکاران (۲۰۱۶)، می‌توان چنین استنباط نمود شرکت‌هایی که از ضعف کنترل‌های داخلی بیشتری برخوردارند، احتمال تغییر حسابرس کمتر بوده و از این‌رو؛ گزارش غیرمقبول و تمرکز مالکیت نهادی بر احتمال تغییر حسابرس تأثیر معنی‌داری ندارد. لذا، نتایج پژوهش حاکی از این است که گزارش حسابرسی سال قبل و

### References

- Adel, F. (2022). The moderating effect of political connections on the relationship between audit committee effectiveness of and organizational risk management. *Audit Science*, 22(2), 213-235. (In Persian)
- Agheli, M., karimi, O., & Rashidi, H. (2019). Investigating factors affecting the creation of common values and its impact on the loyalty of tourists (Case study: Foreign tourists of Damghan city). *Journal of Tourism and Development*, 8(2), 23-47. doi: 10.22034/jtd.2019.166709.1628. (In Persian)
- Ahmadpour, A., Hajiha, Z., & Chenari, H. (2017). Disclosure Quality and Management Bonus. *Journal of Empirical Researches in Accounting*, 7(1), 43-61. (In Persian)
- Ariapanah, M., Amri Asrami, M., & Jalali, F. (2023). The effect of gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal controls on the quality of financial reporting and business credit, *Scientific Journal Budget and Finance Strategic Research*, 4(1), 37-60. (In Persian)
- Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D., & Kinney, W. (2008). The Discovery and reporting of internal control material weaknesses prior to SOX-mandated audits. *Journal of Accounting and Economics*, 44(1/2), 92-166.
- Ashton, R., Willingham, J., & Elliott, R. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292. doi:10.2307/2491018
- Benjamin, S. J., & Karrahem, K. E. (2013). A test of audit committee characteristics and free cash flows. *Corporate Ownership & Control*, 10(2-3), 611-626. <http://doi.org/10.22495/cocv10i2c3art4>
- Carcello, J., & Neal, T. (2003). Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following "New" Going-Concern Reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117.
- Chung, K. H., Elder, J., & Kim, J. C. (2010). Corporate governance and liquidity. *Journal of financial and quantitative analysis*, 45(2), 265-291.
- Davidson, R. A. & D. Neu (1993). A Rote on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488.
- DeFond, M. L. (1992). The association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(1).

- Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting. *Journal of accounting and Economics*, 44(1-2), 193-223.
- Etemadi, H., & Lotfi, S. (2015). predicting auditor change using financial helplessness variables: a data mining approach. *Financial Accounting and Auditing Research*, 8(29), 125-148. (In Persian)
- Ettredge, M. L., Kwon, S. Y., Smith, D. B., & Zarowin, P. A. (2005). The impact of SFAS No. 131 business segment data on the market's ability to anticipate future earnings. *The Accounting Review*, 80(3), 773-804.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), 247-263.
- Francis, J., LaFond, R., Olsson, P., & Schipper, K. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics*, 39(2), 295-327.
- Gheidar-Kheljani, J., Karimi Gavareshki, M.H., Tahmasbpour, A. (2023). Explaining the effective factors in the effectiveness of risk management system deployment in a defense industry, *Journal of Improvement Management*, 17(59), 109-136. (In Persian)
- Hichem, Kh., & Khaled, S. (2013). Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 18(2), 139-154.
- Hoitash, R., Markelevich, A., & Barragato, C. A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial auditing journal*, 22(8), 761-786.
- Johnson, H. T., & leiss, R. S. (1990). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary accounting research*, 19(4), 637-660.
- Johnstone, K.M., & Bedard, J.C. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors' planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 277-304.
- Kiqbadi, A.R., & Fathi, S. (2018). The effect of abnormal delay of the audit report and weakness in internal controls and audit quality on the risk of falling stock prices. *Audit Science* (In I In Persian)( *Quarterly*, 19(2), 143-168.
- Kordbacheh, M., Roksana, R., & Esmaeilian, G.R. (2023). Providing a causal model of risk management in the product family development process by grounded theory and structural equation modeling: Case study, The Iranian automotive industry, *Journal of Improvement Management*, 17(59), 137-162. (In Persian)
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting horizons*, 17, 1-16.
- Krishnan, G. V., & Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 139-160.
- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1997). Litigation risk and auditor resignations. *Accounting Review*, 72(4), 539-560.
- Lotfi, M., & khosravi, Gh. (). Analysis of risk management caused by environmental hazards in Bagh Bahadran using spatial decision support system. *Accounting and Management Vision*, 6(78), 109-136. (In Persian)
- Mousavi Parsaie, S. M., Tavakoli, M., Pourtaher, M. (2023). Analysis of spatial policy\_making of flood risk management in the villages of Gorganrood watershed of Golestan province. *Political Organizing of Space*, 5(2), 116-137. (In Persian)
- Pourhasan Sangar, S., Heidarpour, F., & Valikhani, M.A. (2019). The Effect of Internal Control Weakness Severity on Earnings Quality in Firms Enlisted in Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Studies*, 8(30), 109-124. (In Persian)
- Pratt, J., & Stice, J. D. (1994). The effects of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence, and recommended audit fees. *Accounting Review*, 78(1), 639-656.
- Rahimian, N.D., & Shokri, Sh. (2012). A review of the conducted researches on the role of auditor rotation in improving the quality of auditing institutions, *Hebras Magazine*, No. 64.

- Serhangi, B., Islami Samani, N., & Abolghasemi, H. (1402). Investigating delay variables in audit reports and auditor's unusual fees in the quality of internal control. *Research in accounting and economic sciences*, 6(1).127-142. (In Persian)
- Shu, Y., Broadstock, D. C., & Xu, B. (2013). The heterogeneous impact of macroeconomic information on firms' earnings forecasts. *The British Accounting Review*, 45(4), 311-325.
- Turner, L. E., Williams, J. P., & Weirich, T. R. (2005). An inside look at auditor changes. *The CPA Journal*, 12.
- Xia, W. A. N. G., Min, Z. H. A. N. G., & Fusheng, Y. U. (2010). Managerial overconfidence and over-investment: Empirical evidence from China. *Frontiers of Business Research in China*, 4(1), 453-469.

