

تاریخ دریافت: ۸۷/۱۱/۲۱

تاریخ پذیرش: ۸۸/۲/۲

عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسی در شرکت های ایرانی

جواد رضازاده

استادیار گروه حسابداری - دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

کمال زارعی مروج

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه تربیت مدرس

چکیده

هدف اصلی این مطالعه آزمون تجربی تأثیر عوامل شناخته شده در سطح دنیا بر تغییر حسابرسی در شرکت های ایرانی است. جامعه آماری تحقیق، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. نمونه مورد مطالعه شامل ۷۴ شرکت مشتمل بر دو گروه ۳۷ شرکت با تغییر حسابرس و ۳۷ شرکت بدون تغییر حسابرس است. اطلاعات جمع آوری شده درباره متغیرهای مرتبط با تغییر حسابرسی در کشورهای مختلف شناسایی شده است با استفاده از روش رگرسیون لوجستیک، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج آزمون فرضیه ها حاکی از آن است که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرسی، تغییر ترکیب مدیران شرکت ها و اندازه شرکت بر تغییر حسابرسی، تأثیر مثبت و معنی دار دارد. همچنین رگرسیون لوجستیک چند متغیره نشان می دهد عواملی مانند حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسی،

تغییر ترکیب مدیران شرکت ها و اندازه شرکت می تواند در بنا نهادن الگویی برای پیش بینی تغییر حسابرسان شرکت ها، کاربرد داشته باشد.

واژه های کلیدی: تغییر حسابرس، استقلال، کیفیت حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان، ترکیب مدیران، اندازه شرکت.

۱- مقدمه

تغییر حسابرسان موجب کاهش اعتماد سرمایه گذاران و سهامداران به صورت های مالی می شود. زیرا سرمایه گذاران و سهامداران، این پدیده را به نوعی عاملی برای تضعیف استقلال حسابرسان به عنوان سنگ زیر بنای حرفه حسابرسی می دانند. به عقیده ناپ و الیکای (۱۹۸۸) کاهش اعتماد استفاده کنندگان نسبت به صورتهای مالی حسابرسی شده، آثار پر بار حسابرسی را خنثی می کند و اعتبار حرفه حسابرسی را از بین می برد و در نتیجه جریان سرمایه در بازار اوراق بهادار، کند می گردد و هزینه سرمایه افزایش می یابد. برای پرهیز از چنین عواقبی است که در کشورهایی چون ایالات متحده و انگلستان از یک سو مراجع حرفه ای برای تقویت استقلال حسابرسان، مقرراتی را برای گزارش دلایل تغییر حسابرسان، تدوین و شرکت ها را ملزم به اجرای آن کرده اند و از سوی دیگر محققان از جنبه های مختلف به بررسی موضوع پرداخته اند تا راه کارهای بهتری را برای تقویت استقلال حسابرسان، پیشنهاد دهند.

گینزبرگ و ونکاترامان (۱۹۸۵) اظهار می کنند که تنها یک عامل یا یک الگوی سازمانی یا محیطی وجود ندارد که بتوان بر اساس آن انگیزه شرکت ها را درباره تغییر حسابرسان به نحو مطلوب تبیین کرد. همچنین با توجه به تفاوت محیط این کشورها با ایران که یک کشور آسیایی واقع در خاورمیانه و در حال توسعه است، تحقیق درباره تغییر حسابرسان در محیط اقتصادی ایران امری حیاتی است. این گونه مطالعات می تواند از نظر تدوین مقررات لازم برای افشای دلایل تغییر حسابرسان و بهبود اعتبار حرفه حسابرسی، اهمیت بسزایی داشته باشد. همچنین باید یادآوری کرد که یافته های این مطالعه می تواند در بنا نهادن الگویی برای پیش بینی تغییر حسابرسان به کار آید. بنابراین، هدف اصلی این مطالعه آزمون تجربی تأثیر عوامل شناخته شده در سطح دنیا بر تغییر حسابرسان در شرکت های ایرانی است.

این مقاله مشتمل بر چهار بخش می باشد. در بخش دو، پیشینه موضوع مورد مطالعه و فرضیه ها ارائه گردیده است. بخش سه به بیان روش تحقیق اختصاص دارد. در بخش

چهار، نتایج آزمون فرضیه ها و الگویی برای پیش بینی تغییر حسابرسان ارائه می شود و در نهایت، بخش پنج به بحث و تفسیر نتایج، محدودیتهای تحقیق و پیشنهادهای می پردازد.

۲- پیشینه موضوع و فرضیه ها

تشخیص عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان در برنامه ریزی برای تقویت استقلال حسابرسان و تدوین مقررات لازم برای شفاف سازی علل تغییر حسابرسان، نقش بسزایی دارد. بطور کلی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان را می توان به دو گروه تقسیم کرد: عوامل مرتبط با حسابرسی و حسابرسان و ۲) عوامل مرتبط با واحدهای متقاضی حسابرسی. بنا به اظهار دی انجلو (۱۹۸۱) عوامل مرتبط با تقاضا کنندگان خدمات حسابرسی به خصوصیات شرکت ها و مسأله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد. با وجود این، انتخاب حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی های مؤسسات حسابرسی - به عنوان عرضه کنندگان این خدمت - از قبیل حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان و در نهایت کیفیت کار حسابرسان نیز هست. در ادامه به تشریح عوامل تشکیل دهنده هر یک از این دو دسته می پردازیم و متناسب با هر عامل، فرضیه تحقیق و نحوه سنجش متغیرهای آن را معرفی می کنیم.

۲-۱- عوامل مرتبط با ویژگی های حسابرسی و حسابرسان:

عوامل این دسته شامل حق الزحمه حسابرسی، نوع اظهار نظر حسابرسان و کیفیت حسابرسی است که به ترتیب مورد بحث قرار می گیرد.

حق الزحمه حسابرسی: بنابر منطق اقتصادی و برای سطح معینی از کیفیت خدمات حسابرسی، شرکت ها به دنبال جلب همکاری حسابرسانی هستند که حداقل هزینه حسابرسی را به آنها تحمیل نمایند. شرکت ها سعی دارند با انتخاب استراتژی تغییر حسابرسان، هزینه حسابرسی را کاهش دهند (پالمرز ۱۹۸۴). عیسی وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیقی که در مالزی انجام داده اند، ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند. برای ارائه تعریف عملیاتی از این متغیر در تحقیق حاضر از نسبت حق الزحمه حسابرسی سال قبل از تغییر حسابرسان به حق الزحمه حسابرسی سال تغییر استفاده شده است و فرضیه مربوط به صورت زیر طرح شده است:

فرضیه اول: افزایش حق الزحمه حسابرسی بر تغییر حسابرسان اثر مثبت دارد.

نوع اظهار نظر حسابرسان: نتایج تحقیقات نشان می دهد بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی قیمت سهام اثر منفی دارد. بنابر این، احتمال این که شرکت هایی که

گزارش مشروط دریافت می کنند حسابرسان خود را تغییر دهند، زیاد است (دی انجلو ۱۹۸۱). شوارتز و منن (۱۹۸۵) رابطه معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند. اما، وو و چای کو (۲۰۰۱) نشان دادند که اظهار نظر مشروط حسابرسان بر تغییر آنها تأثیر مستقیم دارد. در این تحقیق ضمن تعریف یک متغیر مجازی برای این عامل به آن در صورت مشروط و یا مردود بودن اظهار نظر حسابرسان در سال قبل از تغییر حسابرسان، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر نسبت داده و فرضیه ای به صورت زیر طرح شده است:

فرضیه دوم: صدور گزارش مشروط یا مردود توسط حسابرسان بر تغییر آنها تأثیر مثبت دارد.

کیفیت حسابرسی: شرکت هایی که انگیزه بیشتری برای متعهد نشان دادن خود و برائت از هرگونه سوء استفاده دارند، معمولاً مؤسسات حسابرسی بزرگ تر و مشهورتر را انتخاب می کنند. در اینجا شهرت و بزرگی مؤسسات حسابرسی، جانشینی برای کیفیت حسابرسی است. بیتی و فیرنلی (۱۹۹۵) نشان دادند که عدم رضایت از کیفیت حسابرسی یکی از دلایل اصلی تغییر حسابرسان است. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز دریافتند که کیفیت حسابرسی با تغییر حسابرسان شرکت ها رابطه معکوس دارد. در تحقیق حاضر برای این عامل نیز یک متغیر مجازی تعریف شده است و اگر حسابرس شرکت، سازمان حسابرسی باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت به آن عدد صفر نسبت داده و فرضیه ای به شرح زیر طرح شده است:

فرضیه سوم: کیفیت پایین حسابرسی موجب تغییر حسابرسان می شود.

۲-۲- عوامل مرتبط با ویژگی های واحد مورد رسیدگی

عوامل این دسته شامل تغییر ترکیب مدیریت شرکت، فرصت دستکاری سود، اهرم مالی، اندازه شرکت، رشد شرکت و فعالیت های تأمین مالی شرکت است که به ترتیب مورد بحث قرار می گیرد.

تغییر در ترکیب مدیریت شرکت: با تغییر مدیریت شرکت این امکان وجود دارد که مدیریت جدید متمایل به استفاده از روشهای حسابداری سودافزا و به دنبال کسب همکاری حسابرسانی برای تأیید روش مذکور باشد. همچنین مدیریت جدید ممکن است به دلیل سوء ظن یا نارضایتی از مجموعه مدیریت و حسابرس قبلی، درصدد انجام حسابرسی توسط حسابرس جایگزین و انتقال مسئولیت به مدیریت و حسابرس قبلی باشد. انگیزه ساده دیگر برای مدیریت جدید در خصوص تغییر حسابرسان می تواند تنها به دلیل نداشتن سابقه همکاری و رابطه با حسابرس فعلی شرکت باشد (رجبی ۱۳۸۳).

کارپنتر و استراوزر (۱۹۷۱) و بیتی و فیرلی (۱۹۹۵) دریافتند که تغییر در مدیریت شرکتها یکی از عوامل اصلی تغییر حسابرسان است. در تحقیق حاضر منظور از مدیران، اعضای هیأت مدیره شرکت ها است که ضمن تعریف یک متغیر مجازی برای آن، اگر در سال قبل از تغییر حسابرسان، تغییری در ترکیب اعضای هیأت مدیره شرکت اتفاق افتاده باشد به آن عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر نسبت داده می شود. فرضیه مورد نظر به صورت زیر قابل بیان است:

فرضیه چهارم: تغییر در ترکیب مدیریت شرکتهای صاحبکار بر تغییر حسابرسان تأثیر مثبت دارد.

فرصت دستکاری سود: وجود فرصت های دستکاری در سود به معنی وجود شرایط بالقوه اختلاف نظر با حسابرسان و زمینه ساز شروع ذهنیت تغییر حسابرس است. هیلی (۱۹۸۵) اعتقاد دارد که تعهدات کوتاه مدت به صورت بالقوه انگیزه دستکاری در سود را برای مدیریت ایجاد می کند. دوفاند (۱۹۹۲) نشان داد که وجود فرصت های دستکاری در سود برای مدیریت زمینه تغییر حسابرس را به دنبال دارد و برای این کار از نسبت تعهدات کوتاه مدت به دارایی ها در سال قبل از تغییر حسابرس استفاده کرد و هر چه این نسبت بالاتر بود، تغییر حسابرسان نیز بیشتر اتفاق می افتاد. وو و چای کو (۲۰۰۱) نیز وجود یک رابطه مثبت را بین فرصت های دستکاری در سود و تغییر حسابرسان از سوی شرکتها نشان دادند. در این تحقیق جهت اندازه گیری متغیرهای مرتبط با فرضیه زیر از نسبت بدهی های کوتاه مدت به جمع دارایی های شرکت صاحبکار در سال قبل از تغییر حسابرس استفاده شده است:

فرضیه پنجم: وجود فرصت بیشتر دستکاری سود برای شرکت ها بر تغییر حسابرسان آن شرکت ها تأثیر مثبت دارد.

اهرم مالی: جنسن و مکلینگ (۱۹۷۶) نشان دادند که مدیران و مالکان همواره فرصت انتقال ثروت را از اعتبار دهندگان به خود دارند. هر چه میزان بدهی شرکت بیشتر باشد، ثروت بالقوه قابل انتقال بیشتر است. در این شرایط استقلال حسابرس اهمیت بیشتری پیدا می کند؛ زیرا مدیران شرکت ها بدین وسیله می خواهند در خصوص رعایت شرایط قرارداد استقراض به اعتبار دهندگان اطمینان بیشتری بدهند. لذا مدیران و مالکان برای کسب اعتماد اعتبار دهندگان، اقدام به استفاده از خدمات حسابرسی می نمایند که از همه لحاظ مورد اعتماد سرمایه گذاران بالقوه باشند. شیلدز (۱۹۸۹) و دوفاند (۱۹۹۲) و

وو و چای کو (۲۰۰۱) ارتباط معنی دار بین اهرم مالی شرکت ها و تغییرات حسابرسان یافتند. اما، پالمروز (۱۹۸۴)، هیلی و لایز (۱۹۸۶) ارتباط معنی داری را بین این دو متغیر نیافتند. در این تحقیق اهرم مالی عبارت است از نسبت بدهی های بلند مدت شرکت صاحبکار به جمع دارایی ها در سال قبل از تغییر حسابرسان و فرضیهٔ مربوط به این عامل به شرح زیر است:

فرضیهٔ ششم: اهرم مالی بالای شرکت ها بر تغییر حسابرسان آن شرکت ها تأثیر مثبت دارد.

اندازه شرکت: پالمروز (۱۹۸۴) نشان داد که هر چه اندازه شرکت بزرگتر می شود، تعداد قراردادهای نمایندگی شرکت (بین شرکت به عنوان کارفرما - نماینده همچون مدیران، کارکنان و اعتبار دهندگان) نیز افزایش می یابد و این امر نظارت مالکان بر مدیران و همچنین نظارت اعتباردهندگان بر مالکان و مدیران را با دشواری بیشتری مواجه می کند و در نتیجه استقلال حسابرسان اهمیت و ضرورت بیشتری می یابد. بنابراین، مالکان و مدیران برای این که نشان دهند همکاری قبلی آنها با حسابرسان شرکت خارج از روال عادی کار حرفه ای نیست، حسابرسان قبلی شرکت را تغییر می دهند. همچنین با افزایش میزان دارایی ها نیاز به مؤسسات حسابرسی بزرگتر و معتبرتر نیز احساس می شود و هر چه مبلغ دارایی های شرکت بالاتر باشد، احتمال تغییر حسابرسان بیشتر است. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) نشان دادند عامل اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان اثر قابل ملاحظه ای دارد. از طرفی شوارتز و منن (۱۹۸۵) و وو و چای کو (۲۰۰۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه معنی داری وجود ندارد. در این تحقیق برای این عامل از ریشهٔ دوم جمع دارایی شرکت ها در سال تغییر حسابرسان استفاده شده است و فرضیهٔ مربوطه به شرح زیر است:

فرضیهٔ هفتم: اندازهٔ شرکت ها با تغییر حسابرسان رابطهٔ مثبت دارد.

رشد شرکت: یک شرکت در حال رشد ممکن است به دنبال حسابرسان جایگزین باشد که خدمات حسابرسی بهتری را با هزینه کمتر ارائه نماید. همچنین به دلیل شهرت، اعتبار و یا کیفیت خدمات نیز واحدهای در حال رشد انگیزهٔ بیشتری برای تغییر حسابرسان خود دارند. جانسون و لایز (۱۹۹۰) و هاسکینز و ویلیامز (۱۹۹۰) گزارش کردند که رشد واحد مورد رسیدگی با تغییر حسابرسان ارتباط معناداری دارد. بر خلاف تحقیقات فوق، بارتن و رابرتز (۱۹۶۷) و چو و رایس (۱۹۸۲) و وو و چای کو (۲۰۰۱)

ارتباط معنی داری را بین رشد شرکت ها و تغییر حسابرسان نیافتند. در خصوص این عامل از نسبت فروش شرکت در سال تغییر به فروش شرکت در سال قبل از تغییر حسابرسان به عنوان رشد واحد مورد رسیدگی استفاده و فرضیهٔ مربوط به شرح زیر طرح شده است:

فرضیهٔ هشتم: رشد شرکت ها بر تغییر حسابرسان تأثیر مثبت دارد.

فعالیت های تأمین مالی: معمولاً شرکت ها در رابطه با وضعیت آتی خود اطلاعات زیادتری دارند که در دسترس سرمایه گذاران نیست. این عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است منجر به تقاضای بیشتری برای حسابرسانی قابل اعتماد شود تا در رابطه با ارزش شرکت علائم مثبت به بازار مخابره کند و هزینه های نظارت را کاهش دهد، فرانسیس و ویلسون (۱۹۸۸) و جانسون و لایز (۱۹۹۰) دریافتند که عرضه عمومی سهام یا اوراق مشارکت با تقاضای خدمات حسابرسانی از مؤسسات حسابرسانی بزرگ و مشهور همراه بوده است. اما در تحقیق وو و چای کو (۲۰۰۱) این ارتباط مشاهده نشده است. برای اندازه گیری این متغیر از مجموع فعالیت های تأمین مالی شرکت ها شامل انتشار سهام جدید و اوراق قرضه (مشارکت) و اخذ وام های بانکی بلند مدت در سال بعد از تغییر حسابرسان نسبت به دارایی های آن شرکت ها در سال تغییر حسابرسان استفاده شده است. در این خصوص فرضیهٔ مورد آزمون به شرح زیر است:

فرضیهٔ نهم: تصمیم مدیران شرکت ها مبنی بر افزایش فعالیت های تأمین مالی بر تغییر حسابرسان تأثیر مثبت دارد.

۳- روش تحقیق

۳-۱- جامعه آماری و نمونه تحقیق

جامعه آماری این تحقیق، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. در پایان سال ۱۳۸۱، تعداد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۳۳۳ شرکت بود. با توجه به عدم دسترسی به اطلاعات تعداد ۲۰ شرکت از شرکت های یاد شده، برای انتخاب نمونه ۳۱۳ شرکت در نظر گرفته شد. استفاده از روش های آماری برای تعیین اندازه نمونه حاکی از آن بود که انتخاب نمونه ای مشتمل بر ۷۳ شرکت برای آزمون فرضیه ها کافی است. اما از آنجا که قرار بود نمونه مورد مطالعه شامل دو گروه از شرکت ها باشد یعنی گروهی از شرکت ها که حسابرسان خود را تغییر داده اند و گروهی که تغییر نداده اند، اندازهٔ نهایی نمونه انتخابی ۷۴ شرکت در نظر گرفته شد. طی سال ۱۳۸۱ که قلمرو زمانی تحقیق حاضر می باشد، ۵۳ شرکت

حسابرس خود را نسبت به سال ۱۳۸۰ تغییر داده بودند. بنابراین با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده ۳۷ شرکت از بین شرکت هایی که تغییر حسابرس داشتند و ۳۷ شرکت نیز از بین شرکت هایی که تغییر حسابرس نداشتند برای ماله انتخاب شدند.

۲-۳- روشهای آماری آزمون فرضیه ها

هر گاه متغیر وابسته به صورت کیفیت دو حالتی و متغیرهای مستقل کمیتی یا کیفیتی باشند، جهت بررسی ارتباط یا تأثیر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته می توان از رگرسیون لوجستیک استفاده نمود (سنفورد و وایزبرگ ۱۳۷۴). بنابراین، در تحقیق حاضر برای آزمون فرضیه های تحقیق از الگو رگرسیون لوجستیک تک متغیره استفاده و بر اساس آن معنی دار بودن ضریب متغیر مستقل یعنی β_1 تعیین شده است. الگو ساده رگرسیون لوجستیک تک متغیره به شکل معادله زیر می باشد:

$$\ln\left(\frac{\theta_i}{1-\theta_i}\right) = \beta_0 + \beta_1 x_{ji}$$

طوری که:

$$\ln\left(\frac{\theta_i}{1-\theta_i}\right) : \text{میزان درست نمایی الگو می باشد.}$$

β_0 : عرض از مبدأ الگو

β_1 : ضرایب متغیرهای x_{ji} (ج حاکی از متغیر مستقل z ام و i حاکی از شرکت i ام

است).

x_1, \dots, x_k : متغیرهای مستقل

لازم به توضیح است که در این نوع رگرسیون نیز مانند رگرسیون خطی بر اساس یک یا چند متغیر مستقل می توان احتمال هر یک از سطوح متغیر دو حالتی وابسته را محاسبه نمود. با این حال روش محاسباتی این دو رگرسیون با یکدیگر تفاوت دارد به نحوی که در رگرسیون لوجستیک، معادله برابر با لگاریتم نسبت دو حالت به یکدیگر می باشد. بیشترین کاربردهای این معادله در مطالعات مقطعی است. همچنین در این رگرسیون هر چه متغیرهای مستقل واقعی تر باشند، قدرت تشخیص الگو و به بیان دیگر قدرت درست نمایی الگو بالاتر می رود.

پس از آزمون تک تک فرضیه ها با الگو ساده فوق نوبت به ساختن الگویی جهت پیش بینی احتمال تغییر حسابرسان می رسد. در رگرسیون لوجستیک چند متغیره

کاهش معنی دار لگاریتم درست نمایی بر اساس آزمون مجذور خی- دو معیاری با ارزش است. طبق این الگو می توان نشان داد که رگرسیون مورد نظر مرکب از چه متغیرهای مستقلی باید باشد. در رگرسیون لوجستیک چند متغیره علیرغم معنی دار نبودن ضریب بتای بعضی از متغیرهای مستقل، این متغیرها از معادله حذف نمی شوند؛ زیرا طبق روش پلکانی حضور این متغیرها می تواند بر کاهش معنی دار لگاریتم درست نمایی (یا افزایش خی- دو) کمک کند. در این صورت معنی دار شدن کاهش لگاریتم درست نمایی اعتبار بیشتری نسبت به معنی دار بودن یا نبودن ضرایب بتا دارد (افشین نیا، ۱۳۷۸). رگرسیون لوجستیک چند متغیره ای که در این مورد بکار گرفته شد به شرح زیر است:

$$\ln\left(\frac{\theta_i}{1-\theta_i}\right) = \beta_0 + \beta_1 x_{1i} + \beta_2 x_{2i} + \dots + \beta_k x_{ki}$$

گر چه تمامی متغیرها در الگو یک متغیره معرفی شده است، اما باید تأکید کرد که β_1, \dots, β_k حاکی از ضرایب متغیرهای مستقل x_{ji} مورد استفاده در الگو چند متغیره فعلی است. با استفاده از روش پیشرو و در نظر گرفتن افزایش مقدار خی- دو، مناسب ترین الگو انتخاب می گردد.

۴- نتایج

۴-۱- آمار توصیفی داده ها

در جدول شماره ۱ آمار توصیفی اطلاعات جمع آوری شده به تفکیک شرکت هایی که تغییر حسابرسان داشته اند و شرکت هایی که تغییر حسابرسان نداشته اند، ارائه شده است. چنانچه ملاحظه می کنید آمار توصیفی به دو بخش اطلاعات مربوط به متغیرهای مستقل کمیتی و متغیرهای مستقل کیفیتی تقسیم شده است. به بخشی از این اطلاعات حسب مورد در بخش نتایج و یافته ها اشاره شده است.

جدول ۱: آمار توصیفی داده ها
قسمت الف - آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مستقل کمیتی

جمع کل تعداد=۷۴		با تغییر حسابرس تعداد=۳۷		بدون تغییر حسابرس تعداد=۳۷		متغیر مستقل
انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰/۳۸	۱/۰۸	۰/۱۵	۰/۸۲	۰/۳۶	۱/۳۳	حق الزحمه حسابرسی
۰/۲۷	۰/۶۳	۰/۳۳	۰/۶۵	۰/۱۹	۰/۶۰	فرصت دستکاری سود
۰/۲۳	۰/۱۵	۰/۳۱	۰/۱۹	۰/۱۲	۰/۱۰	اهرم مالی
۴۵۵/۹۷	۵۲۸/۵۷	۲۲۲/۶۱	۳۸۷/۷۸	۵۷۵/۵۹	۶۶۹/۳۵	اندازه شرکت
۵۹/۱	۸/۰۸	۸۳/۶۵	۱۴/۹	۰/۴۴	۱/۲۸	رشد [فروش] شرکت
۰/۰۷	۰/۰۱	۰/۱۰	۰/۰۱	۰/۰۲۹	۰/۰۰۷	فعالیت تأمین مالی

قسمت ب- آمار توصیفی مربوط به متغیرهای مستقل کیفیتی یا دو حالتی

جمع	با تغییر حسابرس	بدون تغییر حسابرس	متغیر مستقل	
۷۰ (۰/۹۴/۶)	۳۶ (۰/۹۷/۳)	۳۴ (۰/۹۱/۲)	مشروط یا مردود	نوع اظهار نظر حسابرسان
۴ (۰/۵/۴)	۱ (۰/۲/۷)	۳ (۰/۸/۸)	مقبول	
۴۹ (۰/۶۶/۲)	۳۰ (۰/۸۱)	۱۹ (۰/۵۱/۳)	تغییر حسابرس از سازمان به مؤسسات	کیفیت حسابرسی
۲۵ (۰/۳۳/۸)	۷ (۰/۱۹)	۱۸ (۰/۴۸/۷)	غیره	
۳۳ (۰/۴۴/۶)	۲۵ (۰/۶۷/۵)	۸ (۰/۲۱/۶)	تغییر ترکیب	ترکیب مدیریت
۴۱ (۰/۵۵/۴)	۱۲ (۰/۲۲/۵)	۲۹ (۰/۷۸/۴)	عدم تغییر ترکیب	

۴-۲- نتایج آزمون فرضیه ها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها با استفاده از رگرسیون لجستیک یک متغیره در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: نتایج آزمون فرضیه ها با استفاده از رگرسیون لجستیک یک متغیره					
متغیر مستقل	علامت مورد انتظار	ضریب β	آماره χ^2 دو	سطح خطا P -value	درست نمایی الگو
حق الزحمه حسابرسی	+	+۲۶/۹۳	۷۶/۱۹۷	۰/۱۰۰۰	٪۹۱/۹
نوع اظهار نظر حسابرسان	+	+۱/۱۵۳	۱/۱۰۴	۰/۲۹۳	٪۵۲/۷
کیفیت حسابرسی	-	+۱/۴۰۱	۷/۵	۰/۱۰۰۶	٪۶۴/۹
تغییر ترکیب مدیریت	+	+۲/۰۲۲	۱۶/۴۵۹	۰/۱۰۰۰	٪۷۳/۱۰
فرصت دستکاری سود	+	-۰/۶۷۷	۰/۵۸	۰/۴۴۶	٪۵۰/۱۰
اهرم مالی	+	-۲/۰۰۳	۲/۹۶۴	۰/۱۰۸۵	٪۵۲/۷
اندازه شرکت	+	+۰/۰۰۳	۱۰/۲۹۶	۰/۱۰۰۱	٪۶۷/۶
رشد فروش شرکت	+	-۰/۰۱	۱/۳۴	۰/۲۴۷	٪۵۱/۴
فعالیت تأمین مالی	+	-۲/۱۵۳	۰/۳۹	۰/۵۳۲	٪۴۵/۹

۴-۲-۱- نتایج آزمون فرضیه های مربوط به ویژگی های حسابرسی و حسابرسان سطح خطای مربوط به متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی برابر است با ۰/۰۰۰۱ که از سطح خطای قابل اغماض (۰/۵) کمتر است. بنابراین، فرضیه تحقیق در خصوص این متغیر پذیرفته می شود. قدرت تشخیص الگو متکی بر حق الزحمه حسابرسی درباره تغییر یا عدم تغییر حسابرسان ۹۱/۹٪ است که تاثیر چشمگیر این متغیر را در برآورد احتمال تغییر حسابرسان نشان می دهد.

سطح خطای مرتبط با صدور گزارش حسابرسی مشروط و یا مردود ۰/۲۹۳ است و چون بالاتر از سطح خطای قابل قبول (۰/۵) است، فرضیه تحقیق مبنی بر تغییر حسابرسان شرکت ها در پی دریافت گزارش حسابرسی مشروط و یا مردود تأیید نمی شود. جدول شماره ۱ نیز نشان می دهد که تعداد ۳۴ شرکت از نمونه انتخابی، گزارش مشروط از حسابرسان خود دریافت کرده اند، اما حسابرسان خود را تغییر نداده اند. به تبع آن قدرت تشخیص الگو هم که ۵۲/۷٪ است، چندان تفاوتی با تشخیص شانس ندارد. یعنی اگر به طور شانس هم نسبت به این که کدام یک از شرکت ها حسابرسان خود را تغییر داده اند یا تغییر نداده اند، قضاوت کنیم تفاوت چندانی با نتایج حاصل از کاربرد این الگو ندارد.

یکی دیگر از عوامل این گروه، کیفیت حسابداری است. بر اساس جدول شماره ۱، ۸۱٪ از شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر داده‌اند، جهت تغییر از سازمان حسابداری به مؤسسات خصوصی بوده است. از آنجا که این تغییرات بر خلاف انتظار بوده است، ضریب این متغیر نیز برعکس علامت مورد انتظار، مثبت شده است. انتظار ما بر آن بود که شرکت‌ها برای بهبود کیفیت حسابداری، از مؤسسات خصوصی به سمت سازمان حسابداری حرکت کنند، اما تغییرات واقعی این طور نبوده است. زیرا در مقطع زمانی مورد مطالعه، سیاست خصوصی سازی در کشور به اجرا گذاشته شده است و به تبع آن سازمان حسابداری نیز اکثر حسابداری‌ها را به مؤسسات خصوصی واگذار نموده است. بنابراین، هرچند نتایج آماری حاکی از معنی دار بودن رابطه بین کیفیت بالای حسابداری و تغییر حسابرسان است، نتیجه آزمون این فرضیه قابل استناد نیست. به بیان دیگر و طبق استدلال‌های ارائه شده در بخش پیشینه موضوع، ما انتظار نداریم شرکت‌هایی که از کیفیت حسابداری بالا بهره‌مند هستند، اقدام به تغییر حسابرس خود کنند.

۴-۲-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های مربوط به ویژگی‌های واحد مورد رسیدگی مطابق جدول شماره ۲ و با توجه به سطح خطای قابل قبول (۰/۵)، متغیرهای تغییر ترکیب مدیریت و اندازه شرکت تأثیر معنی داری بر تغییر حسابرسان دارند. بنابراین، فرضیه‌های تحقیق مرتبط با این متغیرها پذیرفته می‌شوند. بر اساس جدول شماره یک، ۷۸/۴٪ از شرکت‌های بدون تغییر حسابرس، تغییری در ترکیب مدیریت نداشتند که خود گواهی بر تأیید این فرضیه است. همچنین قدرت تشخیص الگو مرتبط با این دو متغیر در رابطه با تغییر یا عدم تغییر حسابرسان شرکت به ترتیب ۷۳٪ و ۶۷/۱۶٪ است که نشان از تأثیر چشم‌گیر هر یک از این متغیرها در برآورد احتمال تغییر حسابرسان دارد.

در مقابل طبق جدول شماره ۲، از آنجا که سطح خطای مربوط به متغیرهای مستقل اهرم مالی، فعالیت‌های تأمین مالی، فرصت دستکاری سود و رشد شرکت بالاتر از سطح خطای قابل اغماض (۰/۵) است، فرضیه‌های تحقیق مربوط به این متغیرها پذیرفته نمی‌شود. بنابراین، نمی‌توان ادعا کرد که این متغیرها در محیط ایران بر تغییر حسابرسان تأثیر دارند. طبق جدول ۲، قدرت تشخیص الگوهای مربوط به این متغیرها هم اغلب قریب به ۵۰٪ است و چندان تفاوتی با تشخیص تصادفی ندارد. چون تأثیر این متغیرها بر تغییر حسابرسان، معنی دار نیست، ضرایب معیار با انتظار این متغیرها هم چندان جای بحث ندارد.

۳-۴- ساخت الگویی برای پیش بینی تغییر حسابرسان

با اجرای رگرسیون لجستیک چند متغیره طی چهار مرحله الگوی مناسب، تعیین و نهایی شده است. انتخاب متغیرهای مستقل مناسب جهت ورود به الگو بر اساس میزان بهبود قدرت تشخیص الگو و به عبارت دیگر افزایش مقدارخی- دو به صورت خودکار و توسط نرم افزار آماری انجام شده است.

در گام اول متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی (*Audit Fee*) وارد الگو شده است. با ورود این متغیر مقدار آماره خی- دو ۷۶/۱۹ شده است که معنی داری شدید تأثیر این متغیر را در الگو نشان می دهد. همچنین در این مرحله قدرت تشخیص الگو ۹۱/۹٪ است. مقدار ضریب بتای این متغیر ۲۶/۹۳ و در سطح ۹۹٪ معنی دار است. در گام دوم متغیر نوع اظهارنظر حسابرس (*Audit Opinion*) علاوه بر متغیر قبلی وارد الگو شده است. با ورود متغیر جدید هر چند قدرت تشخیص الگو در سطح قبلی ۹۱/۹٪ ثابت مانده است، اما مقدار خی - دو به میزان ۴/۲۰ افزایش و به ۸۰/۳۹ رسیده است و نشان می دهد که الگو نسبت به گام اول بهبود یافته است. با این حال ضریب متغیر مستقل اخیر یعنی نوع اظهار نظر حسابرس ۷/۳۵۶- و معنی دار نیست، زیرا سطح خطای آن ۴۳٪ و بزرگتر از ۵٪ سطح خطای قابل اغماض است.

در گام سوم متغیر مستقل تغییر در ترکیب مدیریت (*Management Composition*) وارد الگو شده است. در این گام خی - دو به مقدار ۳/۵۹ افزایش یافته و به ۸۳/۹۹ رسیده است. ضریب این متغیر ۲/۲۰۵ و در سطح اطمینان ۹۰٪ معنی دار است. با ورود این متغیر به الگو، قدرت تشخیص آن افزایش یافته و به ۹۴/۶٪ رسیده است.

در گام چهارم علاوه بر سه متغیر قبلی، اندازه شرکت (*Firm Size*) نیز وارد الگو شده است. پس از ورود این متغیر، مقدار خی - دو به میزان ۱۴/۴۱ افزایش یافته به رقم ۱۰۲/۵۸ رسیده است. قدرت تشخیص الگو در این مرحله به سطح ۹۵/۹٪ رسیده است که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. الگوی نهایی به شرح زیر است:

$$\ln\left(\frac{\theta_i}{1-\theta_i}\right) = -41.89 + 0.004 FirmSize + 38.1 AudFee + 2.99 ManCom - 15.54 Audopi$$

همانطور که مشاهده می شود بعضی از متغیرهای مستقل که در رگرسیون لجستیک تک متغیره معنی دار نبودند، همچون «نوع اظهار نظر حسابرس»، در این

روش وارد الگو شده و در پیش بینی تغییر حسابرسان مؤثر واقع می شود. دلیل این امر تأثیر متقابلی است که متغیرهای مستقل مورد آزمون بر یکدیگر دارند. به عنوان مثال در رگرسیون لجستیک تک متغیره، متغیر کیفیت حسابرسی بر تغییر حسابرسان تأثیر دارد، اما در روش اخیر این چنین نیست. زیرا در این روش ملاک ورود متغیرهای مستقل به الگو، افزایش قدرت تشخیص الگو یا افزایش مقدار خی-دو می باشد و دلیل ورود متغیر نوع اظهار نظر حسابرسان به الگو، افزایش مقدار خی-دو است.

جدول ۳: قدرت تشخیص الگو			
وضعیت واقعی:	وضعیت پیش بینی شده		جمع
	تغییر حسابرسان	عدم تغییر حسابرسان	
تغییر حسابرسان	۳۶ (.۹۷/۳)	۱ (.۰۲/۷)	۳۷
عدم تغییر حسابرسان	۲ (.۰۵/۴)	۳۵ (.۹۴/۶)	۳۷
جمع	۳۸	۳۶	۷۴
قدرت تشخیص کل			٪۹۵/۹

۵- بحث و تفسیر نتایج

هدف از این تحقیق، آزمون تجربی تأثیر دو گروه از عوامل شناسایی شده به شرح پیشینه موضوع بر تغییر حسابرسان در ایران است. نتایج تحلیل رگرسیون لجستیک نشان می دهد که حق الزحمه حسابرسی، تغییر ترکیب مدیران و اندازه شرکت بر تغییر حسابرسان تأثیر مثبت دارد. همچنین بر اساس رگرسیون لجستیک چند متغیره، حق الزحمه حسابرسی، اندازه شرکت، تغییر ترکیب مدیران و نوع اظهار نظر حسابرسان، از عوامل مؤثر بر پیش بینی تغییر حسابرسان می باشند.

بر اساس تحقیق حاضر می توان به چند موضوع تأکید کرد. اول، بیشتر شرکتها حسابرسان خود را از سازمان حسابرسی به مؤسسات حسابرسی خصوصی تغییر داده اند؛ این امر ناشی از فرایند خصوصی سازی و سپردن بخش عمده ای از حسابرسی ها به مؤسسات خصوصی است. البته همراه با آن نمی توان از کاهش هزینه حسابرسی نیز چشم پوشی کرد. زیرا حق الزحمه حسابرسی مؤسسات خصوصی همواره کمتر از

سازمان حسابرسی است. طبق تعریف عملیاتی که در تحقیقات تجربی رایج است، مبنای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی را تغییر از مؤسسات خصوصی به سازمان حسابرسی تعریف نمودیم، اما در عمل عکس این مورد مشاهده شد و چنانچه اشاره شد دلیل این امر هم فرایند خصوصی سازی در کشور است. دوم، شرکت هایی که در ترکیب مدیران خود تغییر داشته اند، بیشتر از سایر شرکت ها انگیزه دارند حسابرسان خود را تغییر دهند. باید توجه داشت که قراردادهای شرکت با اشخاص دیگر از جمله قرارداد حسابرسی با تغییر مدیریت در معرض تغییر قرار می گیرد. سوم، شرکت ها هر چه از لحاظ اندازه بزرگتر می شوند، بیشتر اقدام به تغییر حسابرسان قبلی خود می نمایند. این موضوع می تواند به دلیل عدم اعتماد به حسابرسان قبلی در رابطه با دسترسی به کیفیت حسابرسی مورد نظر باشد. چهارم، بیشتر شرکت ها جهت پرداخت حق الزحمه کمتر اقدام به تغییر حسابرسان خود نموده اند. بنابراین توجه به این نکته ضروری است که آیا این گونه تغییرها، تأثیری بر استقلال حرفه ای حسابرسان ندارد و یا اینکه حسابرسان جهت عقد قرارداد حسابرسی با قیمت پایین تر، کیفیت کار خود را کاهش نمی دهند؟

به طور کلی، یافته های این تحقیق نشان می دهد که تغییر حسابرسان پیامد عوامل مشخصی می باشد. با وجود این استفاده کنندگان از صورتهای مالی باید آگاه باشند که تغییر حسابرسان می تواند پیامد متغیرهایی غیر از آنچه مشخص شده است نیز باشد. سیاست های تغییر حسابرسان باید به گونه ای باشد که از تضعیف استقلال حسابرسان جلوگیری نماید. بر این اساس نهادهای مسؤل باید سیاست های تغییر حسابرسان را طوری تدوین کنند که عوامل غیر مشروع نتواند موجب تغییر حسابرسان شود.

در تحقیق حاضر تنها بر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توجه شده است. برای جبران این محدودیت در تحقیقات آتی می توان جامعه آماری را طوری تعریف کرد که علاوه بر شرکت های ثبت شده در بورس اوراق بهادار، سایر شرکت ها را هم در بر گیرد. از سوی دیگر متغیرهای مستقل مورد مطالعه، جامع و کامل نیستند. به عنوان مثال متغیرهایی مثل شهرت مؤسسه حسابرسی، خدمات غیر حسابرسی، تغییر شرکای مؤسسه حسابرسی و از این قبیل می توانند در برآورد میزان احتمال تغییر حسابرسان، تعیین کننده باشند. بنابراین در تحقیقات آتی و برای تکمیل دانش خود در مورد عوامل مؤثر بر تغییر حسابرسان می توان این عوامل را مورد مطالعه و بررسی قرار داد.

منابع و مأخذ

منابع فارسی

- ۱- افشین نیا، فرشاد، ۱۳۷۸، تحلیل کاربردی داده ها: راهنمای استفاده از نرم افزار SPSS، دانشگاه اصفهان.
- ۲- رجبی روح الله، ۱۳۸۳، عوامل مؤثر بر قدرت حرفه ای حسابداری مستقل، پایان نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- ۳- سنفورد وایزبرگ، ۱۳۷۴، رگرسیون خطی کاربردی، ترجمه: دکتر حسینعلی نیرومند، انتشارات دانشگاه فردوسی مشهد.

منابع لاتین

- 1- Beattie V., and S. Fearnley, 1995, 'The Importance of Audit Firm Characteristics', *Accounting and Business Research* 25: 227-239.
- 2- Burton, J. C., and W. Roberts, 1967, 'A Study of Auditor Changes', *Journal of Accountancy* 123: 31-36.
- 3- Carpenter C. G., and R. H. Strawser, 1971, 'Displacement of Auditors when Clients go Public', *Journal of Accounting* 131: 55-58.
- 4- Chow C., and S. J. Rice, 1982, 'Qualified Audit Opinions and Auditor Switching', *Accounting Review* 57: 326-335.
- 5- DeAngelo L. E., 1981, 'Auditor Size and Audit Quality', *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- 6- Defond M. L., 1992, 'The Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching', *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11: 6-31.
- 7- Eichseher, J. W., and D. Shields, 1989, 'Corporate Capital Structure and Auditor' Fit, *Advances in Accounting* 7: 33-56.
- 8- Woo E-Sah., and H. Chye Koh, 2001, 'Factors Associated with Auditor Changes: a Singapore Study', *Accounting and Business Research* 31: 133-144.
- 9- Francis J. R., and E. R. Wilson, 1988, 'Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation', *Accounting Review* 63: 663-682.
- 10- Ginsberg A., and N. Venkatraman, 1985, 'Contingency Perspectives of Organizational Strategy: Critical Review of the

- Empirical research*, *Academy of management Review* 10: 421-434.
- 11- Haskins M. E., and D. D. Williams, 1990, 'A Contingent Model of intera-Big8 Auditor Changes', *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 9: 55-74.
- 12- Healy P., 1985, 'The Impact of Bonus Schemes on the Selection of Accounting Principles', *Journal of Accounting and Economics* 7: 85-107.
- 13- Healy P., and T. Lys, 1986, 'Auditor Changes following Big 8 mergers with Non-Big 8 Audit Firms', *Journal of Accountancy and Public Policy* 5: 251-265.
- 14- Jensen M., and W. H. Meckling, 1976, 'Theory of The Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure', *Journal of financial Economics* 3: 305-360.
- 15- Johnson W. B., and T. Lys, (1990), 'The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes', *Journal of Accounting and Economics* 12: 281-308.
- 16- Knapp M., and F. Elikai, 1988, 'Auditor Changes: A Note on the Policy Implications of Recent Analytical and Empirical Research', *Journal of Accounting, Auditing and Finance* 3: 78-86.
- 17- Palmrose Z., 1984, 'The Demand for Quality-differentiated Audit Services in an Agency-Cost Setting: an Empirical Investigation', *Auditing Research Symposium, University of Illinois*: 229-252.
- 18- Schwartz, K. B., and K. Menon, 1985, 'Auditor switches by failing firms', *The Accounting Review* 60 (April): 248-61.

