



## Change of auditor: the role of the new conditional report, the number and type of conditional clauses in the auditor's report

- Hassan Hashemi<sup>1</sup>
- Rouhollah Mohammad Alitabar Andevari<sup>2</sup>

### Abstract

Issuing of Unacceptable auditing reports indicates low quality of financial information and a kind of information gap between managers and investors. One of the factors that can modified audit reports is the implementation of illegal and unethical actions such as tampering with financial information by corporate executives. Investors and regulators are concerned about the voluntary change of auditors following the issuance of the revised audit report; However, one of the consequences of such reports could be a change of managers. In Iran, a high percentage of audited reports are modified and the change of auditors and managers is very high. Therefore, the purpose of this research is to test the role of the new conditional report, the number and types of conditional clauses in the auditor's report on the auditor's discretionary change. In order to achieve this goal, the statistical sample of this research includes the annual financial reports of 185 companies accepted in the Tehran Stock Exchange for the period from 2015 to 2022. The logistic regression estimation shows that, contrary to the prevailing trend, there is a negative and significant relationship between the number of condition clauses, the nature of audit condition clauses, the increase of repetitive and non-repetitive condition clauses, and the issuance of a new conditional report with the optional change of the auditor.

**Key words:** auditor discretionary change, role of new conditional report, nature and number of conditional clauses of audit report.

<sup>1</sup> Master of Accounting, Kharazmi University, Tehran, Iran. Corresponding author. Email hassanhashemiacc@gmail.com

<sup>2</sup> PhD student in Accounting, Allameh Tabatabaei University, Tehran, Iran. Email: rouhollahalitabar@gmail.com

## تغییر حسابرسی: نقش گزارش مشروط جدید، تعداد و نوع بندهای شرط گزارش حسابرسی

۴۷

- حسن هاشمی<sup>۱</sup>
- روح‌الله محمدعلی تبار
- اندواری<sup>۲</sup>

## چکیده

دریافت گزارش‌های تعدیل‌شده حسابرسی، نشان‌دهنده کیفیت پایین اطلاعات مالی و نوعی شکاف اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران است. یکی از عواملی که می‌تواند موجب تعدیل گزارشات حسابرسی شود، اعمال اقدامات غیرقانونی و غیراخلاقی مثل دستکاری در اطلاعات مالی، توسط مدیران شرکت‌هاست. سرمایه‌گذاران و نهادهای ناظر، نگران تغییر اختیاری حسابرسان پس از صدور گزارش حسابرسی تعدیل‌شده هستند؛ هر چند یکی از پیامدهای چنین گزارشاتی می‌تواند تغییر مدیران باشد. این موضوع زمانی جالب‌تر می‌شود که در ایران درصد بالایی از گزارشات حسابرسی از نوع تعدیل‌شده بوده و تغییر حسابرسان، بسیار بالاست. بنابراین، هدف این پژوهش، آزمون نقش گزارش مشروط جدید، تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی بر تغییر اختیاری حسابرس است. به منظور نیل به این هدف، نمونه آماری این پژوهش شامل گزارشات مالی سالیانه ۱۸۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ می‌باشد. برآورد رگرسیون لاجستیک، نشان می‌دهد بر خلاف جریان غالب، بین تعداد بندهای شرط، ماهیت بندهای شرط حسابرسی، افزایش بندهای شرط تکراری و غیرتکراری و صدور گزارش مشروط جدید با تغییر اختیاری حسابرس رابطه منفی و معنادار وجود دارد.

**واژگان کلیدی:** تغییر اختیاری حسابرس، نقش گزارش مشروط جدید، ماهیت و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی.

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. نویسنده مسئول رایانامه: hassanhashemiacc@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: rouhollahalitabar@gmail.com

## ۱. مقدمه

یکی از عوامل اصلی در حاکمیت شرکتی، برای کاهش تضاد منافع در روابط نمایندگی، انجام حسابرسی است. تفکیک مدیر(کارگزار) از مالک (کارگمار) در تئوری نمایندگی و مدیر از ذی‌نفعان در تئوری ذی‌نفعان، منجر به ایجاد شک و تردید در مالک و یا ذی‌نفعان نسبت به عملکرد مدیر گردیده و باعث می‌شود تا سیستم پاسخگویی به وجود آید که در آن، مدیر از طریق تهیه صورت‌های مالی، حاوی پیام‌هایی درباره عملکرد خود به زبان حسابداری، مستقیماً به مالک (به طور غیرمستقیم به سایر ذی‌نفعان)، گزارشی را ارائه نماید که دریافت‌کنندگان صورت‌های مالی مذکور، براساس اطلاعات مندرج در آن، ممکن است تصمیماتی را اتخاذ نمایند. بنابراین، به دلیل احتمال انجام اعمال غیراخلاقی، دستکاری اطلاعات توسط مدیر و تأثیر نامطلوب بر ماهیت و کیفیت تصمیمات، حسابرس مستقل به عنوان نماینده مالک و ذی‌نفعان برای تأیید و گواهی کیفیت صورت‌های مالی از جنبه حسابداری، به کار دعوت می‌شود (حساس یگانه، ۱۳۸۴). می‌توان بیان نمود که حسابرسی خدمتی است که در آن ماحصل کلیه‌ی آزمون‌ها، کنترل‌ها و اعمال روش‌های حسابرسی به شکل یک گزارش اعلام می‌شود. بر این اساس، هدف اصلی از انجام حسابرسی مستقل، اعتبار بخشیدن به اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی است. چرا که این اطلاعات مبنای تصمیم‌گیری‌های گروه‌های مختلفی نظیر سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران، مدیران، مشاوران مالی، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان و دولت قرار می‌گیرد (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۶). از طرفی گزارش‌های حسابرسی مستقل، موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی گردیده و تأییدی است بر اعتبار گزارش‌های سالانه شرکت‌ها، لذا می‌توان گفت که دریافت گزارش‌های تعدیل‌شده موجب کاهش کیفیت اطلاعات شده که نشان‌دهنده نوعی شکاف اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران می‌باشد، لذا دریافت گزارش تعدیل‌شده از حسابرسان مستقل، نشان‌دهنده عدم تقارن اطلاعاتی است (ستایش و گرگانی، ۱۳۹۳).

نتایج گزارش حسابرسی بطور مثبت و معنادار بر حجم معاملات و بازده سهام تأثیرگذار است. به عبارت دیگر سرمایه‌گذاران، بیش‌تر بر اطلاعات مالی حسابرسی‌شده اتکا می‌کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۴). بندهای شرط گزارش حسابرسی بر قیمت سهام اثر منفی دارد. بنابراین، احتمال تغییر حسابرس در شرکت‌هایی که گزارش مشروط دریافت می‌کنند، بالاتر است (دی‌انجلو، ۱۹۸۱). مدل تئو (سال ۱۹۹۲) نشان داد که واکنش بازار نسبت به تغییر حسابرس به عوامل متعددی نظیر اظهارنظر حسابرس نسبت به عملکرد شرکت قبل از تغییر حسابرس توسط واحد مورد رسیدگی بستگی دارد. برای مثال، واکنش قیمت سهام نسبت به تغییر حسابرس بعد از اظهارنظر مشروط باید منفی‌تر از واکنش بازار نسبت به تغییر حسابرس بعد از اظهارنظر مقبول باشد (استفانیاک<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹).

<sup>1</sup> Stefaniak et all

در شرکت‌های با آشفتگی‌های مالی که مدیرعامل آن‌ها تغییر یافته، احتمال مشروط‌شدن گزارش آن‌ها بیشتر است و همچنین با توجه به شدت بندهای حسابرسی مبنی بر مشروط بودن گزارش حسابرسی، احتمال تغییر حسابرس نیز بیشتر می‌شود (هدیب، ۲۰۰۵). پژوهش‌های وو و چای کو (۲۰۰۱) وجود رابطه‌ی مستقیم بین اظهارنظر مشروط حسابرس و تغییر حسابرسان را اثبات می‌نماید.

شرکت‌هایی که با مشکلات مالی روبرو هستند، تمایل بیشتر به استفاده از رویه‌هایی جهت بیش‌نمایی سود را دارند. در این قبیل موارد، حسابرسان معمولاً موضوعی را برمی‌گزینند که مغایر با نظر مدیریت است؛ مدیریت معمولاً در چنین وضعیتی در جستجوی حسابرسان مستقلی است که همسویی بیشتری با مدیریت داشته باشند. نتایج بررسی‌ها نشان می‌دهند که احتمال کناره‌گیری حسابرسان از کار، در صورتی که شرکت دچار بحران و آشفتگی مالی شود، افزایش می‌یابد. این شرکت‌ها به احتمال زیاد شاهد تغییر در سهامداران عمده دارای کنترل، اعضای هیات‌مدیره، رئیس هیات‌مدیره و مدیرعامل خواهند بود (شوارتز و منون ۱۹۸۵۲). منافع مدیران در سطوح بالای شرکت و همین‌طور سهامداران شرکت، ممکن است منجر به نفوذ بیشتر مدیرعامل شود. نفوذ به معنای تلاش برای افزایش قدرت از طریق مالکان و مدیران و افزایش سطح اختیارات در جهت منافع خود است (کاتو ولانگ، ۲۰۰۶). زمانی که مدیران عامل درصد بالایی از سهام یک شرکت را در اختیار داشته باشند می‌توانند دارای کنترل بر دیگر اعضای هیات‌مدیره باشند (دنيس ۳ و همکاران، ۱۹۹۷). مدیران عامل به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرسان خود را تغییر می‌دهند تا به واسطه‌ی این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت کنند که عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند (چنا و همکاران، ۲۰۰۵).

دای در سال ۱۹۹۱، در مقاله‌ی مدلسازی تحلیلی، نشان داد که در واحدهای مورد رسیدگی، زمانی که به آن سطح از آگاهی دست یابند که حسابرس فعلی، تمایل بیشتری به اظهارنظر مشروط دارد با احتمال بیشتری حسابرسان را تغییر می‌دهند. به همین نحو، ماتسومارا و دیگران در سال ۱۹۹۷، مدلی را طراحی کردند که نشان می‌دهد احتمالاً واحدهای مورد رسیدگی‌ای که به علت خرید اظهارنظر، تغییر حسابرسان را در نظر می‌گیرند کمتر تغییر دارند، مگر اینکه هم حسابرس جانشین بالقوه و حسابرس فعلی (هر دو)، گزارش عدم اظهارنظر در خصوص ابهام نسبت به تداوم فعالیت منتشر کنند (استفانیاک و همکاران، ۲۰۰۹). محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهش خود اشاره نموده‌اند که ۷۳ درصد گزارشات حسابرسی در ایران مشروط می‌باشند، در حالی که در کشورهای دیگر همانند آمریکا و چین سهم گزارشات مشروط حسابرسی به ترتیب ۰.۷۳ درصد و ۱۰.۹ درصد از گزارشات حسابرسی ارائه شده می‌باشد، این موضوع نشان می‌دهد که تعداد گزارشات مشروط و تعداد بند شرط گزارش حسابرسی در ایران بسیار بالا می‌باشد، عموماً

<sup>1</sup> Clayton at al

<sup>2</sup> Schwartz and menon

<sup>3</sup> Denis at al

این بندهای شرط همانند بندهای شرط گزارشات سال‌های قبل حسابرسی می‌باشد. محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) اینگونه بیان می‌کنند که در ایران، گزارشات تعدیل‌شده حساب‌برسان مستقل نشان می‌دهد که بسیاری از این بندها (مانند کسری ذخیره در دفاتر شرکت از بابت مالیات عملکرد یا مطالبات مشکوک الوصول) را می‌توان برطرف نمود، برطرف نشدن این بندها عمدتاً مربوط به سیاست‌های مد نظر مدیریت صاحبکار می‌شود و معمولاً در این موارد به شایستگی و استقلال حساب‌برسان مستقل مربوط نمی‌باشد. از طرفی هوانسیان فر (۱۳۸۹) بیان نمود به دلیل اینکه حساب‌برسان مستقل حق الزحمه پایین دریافت می‌کند، معمولاً نحوه نوشتار و اعداد و ارقام بندهای گزارش حسابرسی سال قبل را به روز می‌نمایند که در این صورت بندهای شرط حساب‌برسان تکراری است (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸).

امروزه تغییر حساب‌برسان (به صورت اختیاری) مورد توجه بسیاری از پژوهشگران قرار گرفته، چرا که تغییر زودتر از موعد حساب‌برسان (زودتر از چهار سال) باعث می‌شود که سرمایه‌گذاران و سهامداران نسبت به صورت‌های مالی اعتماد کمتری داشته باشند. زیرا آنها این پدیده را به نوعی از عوامل تضعیف در استقلال حساب‌برسان می‌دانند که به عنوان سنگ بنای حرفه‌ی حسابرسی مستقل است. تنها یک عامل یا یک الگوی سازمانی یا محیطی وجود ندارد که بتوان بر اساس آن انگیزه شرکت‌ها را درباره‌ی تغییر حساب‌برسان به نحو مطلوب بیان نمود. با توجه به اینکه موضوع حسابرسی به خاطر نقش مهمی که در نظام راهبری و کاهش مسائل نمایندگی در فرآیند مدیریت و مالکیت شرکت‌ها دارد، لذا بررسی ابعاد مختلف پیرامون این موضوع می‌تواند مهم و قابل توجه باشد. لذا آگاهی در این مورد و نحوه فرآیند آن، برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی می‌تواند مهم و اثرگذار بوده و در راستای ارائه منصفانه یا به نوعی پاسخگویی اجتماعی به حساب آید. تحقیق درباره‌ی علل تغییر زود هنگام حساب‌برسان در ایران که یک کشور در حال توسعه می‌باشد نسبت به سایر کشورهای توسعه یافته امری ضروری است.

پژوهش‌های داخلی تاکنون نقش گزارش مشروط جدید، تعداد بندها، ماهیت بندها، بندهای جدید و عدم رفع بندهای قبلی بر تغییر حساب‌برسان در ایران را مورد بررسی قرار نداده‌اند. همچنین در سطح بین‌المللی، بدلیل اینکه تعداد و تنوع بندها به شکلی که در ایران مطرح است در آنجا مطرح نیست (گزارشات مشروط آنها از نوع شرط تدوام فعالیت می‌باشد)، پژوهشی در این باره صورت نگرفته است. لذا هدف این پژوهش، آزمون نقش گزارش مشروط جدید، تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حساب‌برسان بر تغییر اختیاری حساب‌برسان است.

## ۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

### نقش حساب‌برسان

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی هنگامی می‌توانند نسبت به اطلاعات مالی منعکس در صورت‌های مالی اطمینان داشته و به آن اتکا کنند که شخصی مستقل، ذیصلاح و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این

اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه نماید. امروزه در سیستم‌های اقتصادی - اجتماعی، وظیفه اظهارنظر نسبت به گزارش‌های مالی به حساب‌رسان مستقل واگذار گردیده است. ایفای این مسئولیت خطیر که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدونی به نام استانداردهای حسابرسی باشد.

## تغییر حسابرسی

هر چند تغییر حسابرسی یک فرایند قابل مشاهده است لیکن دلیل تغییر حسابرسی عمدتاً غیر قابل مشاهده است و با احتمال زیادی به‌موقع بودن گزارشگری مالی تحت تاثیر این امر قرار می‌گیرد (واعظ و احمدی، ۱۳۹۳). تغییر حسابرسی از نظر درک وضعیت بازار از خدمات حرفه حسابرسی و میزان رقابت در این حرفه دارای اهمیت ویژه می‌باشد. الزامات افشاء و عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابرسی با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش‌های حسابرسی مطلوب و یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده‌اند (مرادی و امیدفر، ۱۳۹۵). فرانسسیس و ویلسون (۱۹۸۸) بیان نمودند که فرآیند تغییر حسابرسی به دو مرحله تقسیم می‌شود زیرا، دلایل مربوط به کنارگذاری حسابرسی قبلی ممکن است ربطی به معیارهای خاص مورد استفاده در تغییر حسابرسی جدید نداشته باشد. از نظر آنان در مرحله‌ی اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرسی می‌گیرد و در مرحله بعد، حسابرسی جدید را انتخاب می‌کند (وکیلی فرد و محمدی، ۱۳۹۳).

امکان دارد که تغییر حسابرسی به درخواست واحد مورد رسیدگی صورت پذیرد. وابستگی اقتصادی حسابرسی به مشتری، نه تنها متأثر از درآمدهای دریافتی از سمت مشتری است بلکه تحت تأثیر این ریسک است که حسابرسی در صورتی که نظر نامطلوب صادر کند منجر به آن می‌شود که مشتری، حسابرسی خود را تغییر دهد و حسابرسی درآمدهایش را از دست خواهد داد. بهره‌وری حسابرسی و گزارشگری به موقع از عواملی است که بر رابطه بین حسابرسی جدید و شرکت تاثیر گذاشته و از تغییر حسابرسی جلوگیری می‌کند. به این دلیل که عدم انجام عملیات حسابرسی به موقع بر درک شرکت از کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر منفی گذاشته و شرکت را ترغیب به تغییر حسابرسی فعلی و انعقاد قرارداد با حسابرسی جدید نماید. (ارنز و لوییک، ۲۰۰۰). مطالعات متعددی از ایالات متحده نشان می‌دهند که حساب‌رسان احتمالاً یک سال پس از آنکه گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده برای مشتریان خود صادر می‌کنند، تغییر خواهند کرد (برای مثال چو و رایس ۲ ۱۹۸۲؛ اسمیت ۱۹۸۶؛ کارسلو و نیل ۳ ۲۰۰۳). علل تغییر حسابرسی به درخواست واحد مورد رسیدگی به شرح ذیل می‌باشد:

- 1 Francis J. R. and E. R. Wilson
- 2 Chow and Rice
- 3 Carcello and Neal

**الف- خرید اظهارنظر:** به معنی تغییر حسابرِس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر حسابرِس مطابق میل و نظر صاحبکار، از حسابرِس جدید می‌باشد، لذا واحدهای مورد رسیدگی تمایل به خرید اظهارنظر دارند یعنی، احتمالاً آنها بعد از اظهارنظر مشروط (نسبت به اظهارنظر مقبول)، تمایل بیشتری برای تغییر حسابرِس پیدا می‌کنند. اگر حسابرِس جدید، اظهارنظر حسابرِس را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرِس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند (چن و همکاران، ۲۰۱۶، ۱). خرید اظهارنظر حسابرِس از سوی صاحبکار، تحت تأثیر ویژگی‌های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری‌مداری حسابرِس است. پول‌پرستی تأثیر معنادار و مثبتی بر فرهنگ مشتری‌مداری و همچنین ماکیاولیسم دارد (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۷).

**ب- روش‌های حسابداری و اختلافات:** انتشار استانداردهای جدید حسابداری مالی (SFAS) توسط هیأت‌های مربوطه، موجب تغییر بیشتر حسابرِس توسط واحد مورد رسیدگی در این سال‌ها (با توجه به صدور استانداردهای موثر) می‌شود (اتکینسون و همکاران، ۲۰۰۲) احتمالاً آن واحدهای مورد رسیدگی که بیشتر تحت تأثیر استانداردهای جدید قرار گرفته‌اند به دلیل اختلاف با حسابرِس بر نحوه‌ی عمل حسابداری، منجر به تغییر حسابرِس به خواسته‌ی واحد مورد رسیدگی گردد. سایر طرح‌های تحقیقاتی، رابطه‌ی موجود بین محافظه‌کاری حسابرِس در خصوص تفسیر نحوه‌ی عمل حسابداری و تغییر حسابرِس به خواست واحد مورد رسیدگی را نشان می‌دهند.

**پ- خصوصیات واحد مورد رسیدگی:** واحدهای مورد رسیدگی به احتمالاً زیاد، بر طبق خصوصیات خاص خود، حسابرِس را تغییر می‌دهند. دای در سال ۱۹۹۱، مدل تغییر حسابرِس را طراحی کرد؛ این مدل، نظریه‌ای را ایجاد کرد که در آن، خوش‌بینی واحد مورد رسیدگی نسبت به شرایط مالی، رابطه‌ی مثبتی با تغییر حسابرِس به خواست واحد مورد رسیدگی داشت. علاوه بر این، نظریه‌ی وی نشان می‌دهد که درک واحد مورد رسیدگی از شرایط مالی خود، نسبت به شرایط مالی حسابرِس، نیز می‌تواند بر تغییر حسابرِس، تأثیرگذار باشد. همچنین واحدهای مورد رسیدگی که دارای بحران مالی باشند احتمالاً حسابرِس خود را تغییر می‌دهند (هاسکینز و ویلیامز، ۱۹۹۰). تحقیقات قبلی حاکی از آن است که واحدهای مورد رسیدگی با افزایش هزینه‌های نمایندگی، تمایل به تغییر موسسات حسابرِس کوچک به موسسات بزرگ را دارند (وو و گو، سال ۲۰۰۱؛ دیفوند سال ۱۹۹۲؛ فرانسیس و ویلسون سال ۱۹۸۸).

**ت- درخواست سهامداران:** گاهی اوقات تصمیم واحد مورد رسیدگی به تغییر حسابرِس، نتیجه‌ی وجود امتیازات سهامداران است. سهامداران افزایش دوره‌ی تصدی حسابرِس را به عنوان مانعی سر راه کیفیت حسابرِس تلقی می‌کنند. که با افزایش دوره‌ی تصدی حسابرِس، احتمالاً سهامداران به قبول حسابرِس کنونی، رای کمتری خواهند داد. همچنین سهامداران، دوره‌ی طولانی تصدی حسابرِس را به عنوان دوره‌ای که دارای تأثیر منفی بر کیفیت حسابرِس دارد تلقی می‌کنند. (داوو و همکاران، ۲۰۰۸).

ج-واکنش بازار به تغییرات حسابرسی: نتایج گزارش حسابرسی به طور مثبت و معناداری بر حجم معاملات و بازده سهام تاثیر می‌گذارد و از آنجاییکه سرمایه‌گذاران بیش‌تر بر اطلاعات مالی حسابرسی شده اتکا می‌کنند بنابراین بندهای شرط گزارش حسابرسی بر روی قیمت سهام اثر منفی دارد (چن و همکاران، ۲۰۱۴).

### گزارش حسابرسی

هدف اصلی از ارائه صورت‌های مالی توسط شرکت‌ها، ارائه اطلاعات درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی جهت تامین نیاز اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان می‌باشد. اما از آنجاییکه قابلیت اتکای این اطلاعات مورد تردید بوده و با توجه به وجود تضاد منافع موجود بین استفاده‌کنندگان از این اطلاعات و مدیریت، موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶). به نظر چن و همکاران (۲۰۱۰) حسابرسی وسیله‌ای برای اطمینان‌بخشی به صورت‌های مالی بوده و موجب کاهش تضاد منافع بین صاحبان سرمایه و مدیران می‌شود (حاجیها و ابراهیمی، ۱۳۹۵). لذا بعد از جمع‌آوری، ارزیابی و مرور مدارک مؤید و کافی، برای ارائه اظهارنظر نسبت به کیفیت صورت‌های مالی صاحبکار، حسابرس اظهارنظر مزبور را به سهامداران و سایرین گزارش می‌نماید. در انجام چنین کاری، حسابرس در مورد کیفیت اطلاعات ارائه‌شده برای مقاصد تصمیم‌گیری و همچنین مناسب بودن صورت‌های مالی برای مقاصد پاسخ‌گویی مدیریت و حاکمیت شرکتی، به موکلین خود یک پیام حرفه‌ای می‌دهد. در واقع گزارش حسابرسی، روشی برای ابلاغ نتایج کار حسابرس به سهامداران و سایر ذی‌نفعان سازمان‌ها و شرکت‌ها به عنوان بخشی از پاسخگویی و حاکمیت شرکتی است. این گزارشات به عنوان مدرکی مختصر و پراهمیت است که اعتبار یک مجموعه از صورتهای مالی را افزایش داده و آن را برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و سایر استفاده‌کنندگان مقبول‌تر می‌سازد. گزارش حسابرسی، گواهی (شهادت‌دهی) حسابرس در رابطه با میزان کیفیت اطلاعات حسابداری مندرج در صورت‌های مالی با معیار از پیش تعیین‌شده است (حساس‌یگانه، ۱۳۸۴). شرایط ارائه اظهارنظرهای متفاوت حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران به شرح ذیل می‌باشد:

- **نظر مقبول:** در مواردی اظهار می‌شود که حسابرس به این نتیجه برسد که صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب ارائه شده است.
- **نظر مشروط:** زمانی اظهار می‌شود که حسابرس به این نتیجه برسد که نمی‌توان نظر مقبول اظهار کرد اما اثر هر گونه عدم توافق با مدیریت یا محدودیت در دامنه رسیدگی چنان با اهمیت و فراگیر (اساسی) نیست که مستلزم اظهارنظر مردود یا عدم اظهارنظر شود. نظر مشروط باید با عبارت "به استثنای" آثار موضوع مورد شرط، اظهار شود.

• **عدم اظهار نظر:** گزارش عدم اظهار نظر عبارت است از، در صورتی که حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد و به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف شده بر صورت‌های مالی می‌تواند فراگیر (اساسی) باشد، عدم اظهار نظر ارائه می‌کند.

• **نظر مردود:** چنانچه حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب، به این نتیجه برسد که تحریف‌ها، به تنهایی یا در مجموع، نسبت به صورت‌های مالی، با اهمیت و فراگیر (اساسی) است، باید نظر مردود ارائه کند. (نوروش و همکاران، ۱۳۹۴).

### عوامل موثر بر نوع گزارش (مشروط) حسابرسان مستقل

عوامل متعددی بر احتمال دریافت گزارش تعدیل شده (مشروط) تاثیر می‌گذارد: در حله نخست ارائه نادرست صورت‌های مالی به شکل بااهمیت و دیگر سری‌ها مربوط به کار حسابرس و استقلال حسابرس است: مورد اولی مربوط به انگیزه‌های شرکت‌های بورسی به دلایل مختلف بوده و دو فاکتور بعدی به کیفیت حسابرسی برمی‌گردد (لین و همکاران، ۲۰۱۱). با بررسی صورت‌های مالی منتشر شده در ایران مشاهده می‌گردد که تعداد بند شرط گزارش حسابرسی بسیار بالا می‌باشد. محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهش خود اشاره نموده‌اند که ۷۳٪ گزارشات حسابرسان مستقل در ایران مشروط می‌باشد، در حالی که در کشورهای دیگر همانند آمریکا و چین سهم گزارشات مشروط از جانب حسابرسان مستقل به ترتیب ۰.۷۳٪ و ۱۰.۹٪ از کل گزارش‌های حسابرسی صادر شده می‌باشد، این موضوع نشان‌دهنده آن است که تعداد گزارش‌های مشروط در ایران بسیار بالاست. عموماً این بندهای شرط همانند بندهای شرط گزارشات سال‌های قبل حسابرسان می‌باشد. آنها اینگونه بیان می‌کنند که در ایران، گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول نشان می‌دهد که بسیاری از این بندها (مانند کسری ذخیره برای مالیات عملکرد یا مطالبات مشکوک‌الوصول در دفاتر شرکت) را می‌توان برطرف نمود، رفع نشدن این بندها عمدتاً به خاطر اتخاذ سیاست‌های مدنظر مدیریت صاحبکار بوده و غالباً عمدی است لذا شایستگی و استقلال حسابرسان نقش عمده‌ای در این رابطه ندارد. بعضاً با توجه به تعداد بندهای شرطی که در گزارش حسابرسان مستقل وجود داشته و موجب صدور گزارش مشروط (نه مردود و عدم اظهار نظر) می‌شود، استفاده‌کننده‌گان این گزارشات، نسبت به استقلال و قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسان مستقل دچار تردید شده‌اند. در ایران گزارشات مشروط دارای بندهای شرط حسابرسی متنوعی است. لذا در این حالت تعریف نوع گزارش حسابرس در قالب یک متغیر دو وجهی تعدیل شده و مقبول کمی نگران‌کننده است چرا که یک گزارش حسابرسی در صورت عدم دریافت تائیدیه، تعدیل شده می‌شود و از طرفی اگر یک گزارش حسابرسی با وجود چندین بند شرط، تعدیل شده گردد، یکسان در نظر گرفته می‌شوند. لذا با توجه به توضیحات بیان شده با توجه به فضای گزارشگری مالی در کشور و مطابق پژوهش‌های قبلی دو متغیر می‌تواند با قبول خطای متوسط در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی به کار برده شود: (الف) نوع گزارش حسابرس به عنوان یک متغیر دو وجهی

برابر یک اگر گزارش حسابرِس تعدیل‌شده و صفر اگر گزارش حسابرِس مقبول باشد؛ (ب) متغیر تعداد بندهای گزارش حسابرِس در اظهارنظرهای تعدیل‌شده (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). از طرفی بین مدیریت سود و اظهارنظر مشروط حسابرِس به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت ارتباط مستقیمی وجود دارد. در واقع ابهام در مورد تداوم فعالیت شرکت، ریسک ذاتی حسابرِس را افزایش داده و احتمال صدور گزارش مشروط را در صورت وجود مدیریت سود افزایش می‌دهد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳). برای بررسی تاثیر صدور گزارش مشروط توسط حسابرِس بر تغییر اختیاری حسابرِس، فرضیه اول پژوهش به شکل زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه اول:** صدور گزارش مشروط جدید توسط حسابرِس، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرِس دارد.

استانداردهای حسابداری ایران عموماً مطابق با استانداردهای بین‌المللی می‌باشد به همین جهت افزایش و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرِس خارج از مجموعه استانداردهای حسابداری تهیه نمی‌شود لذا کثرت تعداد بندهای شرط حسابرِس در گزارشات حسابرِس ایران ناشی از برخی اقدامات کارفرمایان در راستای اقدامات مالی بوده که خارج از استانداردهای حسابداری است (مشایخی و مشایخ، ۲۰۰۸). از سوی دیگر هوانسیان‌فر (۱۳۸۹) معتقد است که حسابرِس به دلیل دریافت حق‌الزحمه پایین، معمولاً نحوه نوشتار و اعداد و ارقام‌های بندهای سال قبل گزارشات حسابرِس را تغییر می‌دهند و به این دلیل بندهای شرط حسابرِس تکراری هستند (محمدرضائی و فرجی، ۱۳۹۸). بنی‌مه‌د و بهاری در سال ۱۳۹۳ با انجام پژوهشی نشان دادند که هر چه مدت تصدی مدیرعامل و تعداد بندهای حسابرِس قبل از بند اظهارنظر در گزارش حسابرِس افزایش یابد، صورت‌های مالی با تاخیر بیشتری ارائه می‌شود. همچنین تغییر حسابرِس، نوع حسابرِس و اندازه صاحبکار بر ارائه به موقع صورت‌های مالی تاثیر مثبتی دارد. در همین راستا برای بررسی تاثیر تعداد بندهای شرط گزارش حسابرِس بر تغییر اختیاری حسابرِس، فرضیه دوم پژوهش به شکل زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه دوم:** تعداد بندهای شرط گزارش حسابرِس، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرِس دارد.

نوع اظهارنظر حسابرِس و ماهیت بندهای گزارش حسابرِس بر ریسک تجاری و تصمیمات تجاری تاثیرگذار است. چرا که اظهارنظر مشروط حسابرِس، اطلاعات مربوطی در مورد ریسک شرکت ارائه می‌نماید. این احتمال وجود دارد که حسابرِس در اثر فشارهای حق‌الزحمه حسابرِس یا مشتری نتوانند اظهارنظرهای مشروط حسابرِس برای شرکت‌های بزرگ صادر کنند که این امر موجب می‌شود به استقلال‌شان صدمه برساند (مایر، ۲۰۰۵). ودیعی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تاثیر اختیاری و غیراختیاری حسابرِس بر عدم تقارن اطلاعاتی پرداختند. نتایج تحقیق حاکی از آن بود که تغییر اختیاری حسابرِس تاثیر مثبت و معنادار بر میزان عدم تقارن اطلاعاتی داشته و چرخش اجباری حسابرِس تاثیر منفی و معنادار بر میزان عدم تقارن اطلاعاتی در بازار دارد. جعفری و همکاران (۱۴۰۱) طی تحقیقی نشان دادند که متغیرهایی مانند بازده دارایی‌ها و رشد فروش رابطه معکوس و اهرم مالی، ارزش بازار به ارزش دفتری،

جریان نقد عملیاتی و نسبت موجودی به کل دارایی‌ها رابطه مستقیم بر تغییر حسابرس دارند. لذا در صورت صدور گزارش مشروط جدید با توجه به ماهیت بندها و تأثیرات آنها می‌تواند منجر به تغییر زودهنگام حسابرسان شود. همچنین یافته‌های پژوهش محمدرضایی و کاظمی (۱۴۰۱) نشان داد که نهادهای ناظر از جمله سازمان بورس و اوراق بهادار می‌بایست تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی مشروط را مورد توجه قرار داده و ماهیت بندهای شرط، تکراری بودن بندها و تعدد بندهای شرط گزارش حسابرسی را در شرکت‌های ثبت شده نزد سازمان بورس مورد بررسی و پیگیری قرار دهند. مضافاً سهامداران شرکت‌ها با در نظر گرفتن دلایل وجود بندهای شرط گزارش حسابرسی و ماهیت آنها و تأثیرات این بندها بر تصمیم‌گیری در خصوص خرید و فروش سهام یا سایر مولفه‌های مدنظرشان موجب می‌گردد که سهامداران ارکان راهبری شرکت را ملزم به رفع بندهای شرط موجود نمایند. در نتیجه این امر موجب می‌گردد که صاحبکاران در جهت عدم افشای چنین اطلاعاتی در صورت عدم سازش با حسابرس، اقدام به تغییر زودتر از موعد حسابرس نمایند. برای بررسی تأثیر ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی بر تغییر اختیاری حسابرس، فرضیه سوم پژوهش به شکل زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه سوم:** ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس دارد. شرکای موسسات حسابرسی بزرگتر (باکیفیت‌تر) اظهارنظرهای حسابرسی دقیق‌تری ارائه می‌دهند و با احتمال بیشتر یک گزارش مشروط جدید حسابرسی (نسبت به موسسه حسابرسی قبلی) صادر می‌کنند. نیکومرام و موکل (۱۳۹۳) با بررسی عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی پرداختند و دریافته‌اند که هرچه درصد سهام بیشتری در اختیار بزرگترین مالک شرکت باشد شرکت تمایل بیشتری به تغییر حسابرس دارد.

عوامل متفاوتی بر احتمال دریافت گزارش مشروط تأثیرگذار است. دسته اول، ارائه نادرست صورت‌های مالی بصورت بااهمیت که مربوط به شرکت‌های بورسی و انگیزه‌های آنها برای ارائه چنین اطلاعاتی بوده و دسته دوم مربوط به فاکتورهای کیفیت حسابرسی یعنی استقلال حسابرس و کار حسابرس می‌باشد (لین و همکاران، ۲۰۱۱). کاپلان و ویلیامز (۲۰۱۹) طی پژوهشی دریافته‌اند که با احتمال زیاد، دعوی قضایی مشتریان تحت فشار مالی با دریافت گزارش مشروط حسابرسی کاهش می‌یابد. در نتیجه مشتریان در پاسخ به اظهارنظرهای مشروط، تغییر حسابرس را در دستور کار خود قرار می‌دهند. چن و همکاران (۲۰۲۳) تأثیر تغییر حسابرس بر افشای موضوعات مهم حسابرسی را در کشور چین بررسی نمودند و دریافته‌اند که تغییرات در افشای موضوعات مهم حسابرسی به دلیل تغییر حسابرس به طور مثبت بر کیفیت حسابرسی، کیفیت گزارش‌گری مالی و کارایی قیمت‌گذاری بازار سهام تأثیر می‌گذارد. تئو (سال ۱۹۹۲) با ارائه مدلی، نشان داد که واکنش بازار نسبت به تغییرهای حسابرس باید بستگی به عوامل متعددی نظیر اظهارنظرات حسابرسی قبل از تغییر داشته باشد. لذا جهت بررسی تأثیر

بندهای شرط جدید گزارش حسابرسی (در مقایسه با بندهای تکراری)، بر تغییر اختیاری حسابرس، فرضیه چهارم پژوهش به شکل زیر تدوین می‌گردد:

**فرضیه چهارم:** بندهای شرط جدید گزارش حسابرسی (در مقایسه با بندهای تکراری)، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس دارد.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

روش تحقیق حاضر از لحاظ رویکرد، خردگراییانه و از لحاظ هدف پژوهش، تحقیقی کاربردی است از لحاظ ماهیت، اصیل و از لحاظ نوع پژوهش کمی و از نظر روش شناخت از نوع توصیفی-همبستگی است. از دیگر سو این تحقیق از لحاظ استدلال از نوع قیاسی - استقرایی می‌باشد. تحقیق حاضر از نوع تحقیقات پس رویدادی و از منظر طول زمان، مقطعی می‌باشد. (دیانتی دیلمی، ۱۳۹۴). در این تحقیق به منظور تدوین مبانی و مفاهیم نظری از روش جمع‌آوری اطلاعات، کتابخانه‌ای و اسنادکاوی و از لحاظ تحلیل داده از روش‌های آماری استفاده می‌شود.

#### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری پژوهش حاضر، تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه‌ی هشت ساله از سال ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ را شامل می‌شود. در پژوهش حاضر، نمونه‌ها از طریق روش حذف سیستماتیک انتخاب خواهد شد بدین صورت کلیه‌ی شرکت‌های نمونه باید معیارهای زیر را دارا باشند:

- ۱) در طول دوره پژوهش، در بورس حضور داشته باشند.
  - ۲) در طول دوره پژوهش، تغییر در دوره مالی نداشته باشند.
  - ۳) جزء بانک‌ها یا موسسه‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، شرکت‌های مادر و لیزینگ‌ها) نباشند.
  - ۴) مشاهداتی که گزارش تعدیل شده دریافت کرده‌اند.
  - ۵) جزء شرکت‌هایی نباشد که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده‌اند.
- با توجه به اعمال محدودیت‌های جامعه در دسترس برای هشت دوره پژوهش شامل ۱۰۲۸ سال-شرکت می‌باشد. نکته قابل ذکر در خصوص توازن داده‌ها جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش، این است که به دلیل اعمال محدودیت مربوط به دریافت گزارشات مشروط (غیرمقبول) توسط شرکت‌های مورد مطالعه، داده‌های این پژوهش از نوع پنل - نامتوازن خواهد بود.

#### متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

**متغیر وابسته:**

*AudChg* متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرس به صورت اختیاری تغییر کند در غیراین صورت صفر.

**متغیرهای مستقل:**

*AQPNum*: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی.

*AQPTtype*: مطابق پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) انواع بندهای شرط تک به تک آزمون خواهند شد (بندهایی که تعداد مشاهدات آنها به اندازه کافی باشد). این بندها بدین شرح هستند:

*TNRecExpParghp*: مجموع تعداد بندهای مربوط به عدم شناسایی هزینه‌ها شامل بندهای ذخیره مالیات، ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول، ذخیره کاهش ارزش دارایی‌ها و سرمایه‌گذاری‌ها، ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا و عدم شناسایی سایر هزینه‌ها.

*ConflletParghp*: بند تأییدیه حسابرسی، عبارت است از متغیر مجازی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند مشروط عدم دریافت یا مطابقت تأییدیه‌های حسابرسی باشد و در غیر این صورت صفر.

*CGSoldParghp*: بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده، عبارت است از متغیر مجازی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند مشروط محاسبه نادرست بهای تمام‌شده باشد و در غیر این صورت صفر.

*ConLiabParghp*: بند بدهی‌های احتمالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند بدهی‌های احتمالی باشد و در غیر این صورت صفر.

*BugClasParghp*: بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی باشد و در غیر این صورت صفر.

*SubsidParghp*: بند عدم رعایت استلن‌داردهای ۱۸، ۱۹، ۲۰ حسابداری ایران (شامل عدم تهیه صورت‌های مالی تلفیقی، گزارشگری مالی تلفیقی و روش ارزش ویژه در باره سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری وابسته)، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل عدم رعایت این استانداردها باشد و در غیر این صورت صفر.

*OtherParghp*: مجموع سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی (به غیر از بندهایی که به صورت مجزا در مدل آورده شده‌اند).

*AQPRepit*: مطابق پژوهش محمدرضائی و فرجی (۱۳۹۸) به دو شکل تعریف شده است:

*AQPNRepitition*: متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرسی بند غیرتکراری در گزارش خود درج کرده باشد و صفر در غیر این صورت.

*AQPRepitition*: متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرسی بند تکراری در گزارش خود درج کرده باشد و صفر در غیر این صورت.

*NewAudRd*: متغیر ساختگی برابر یک اگر حسابرسی گزارش مشروط جدید نسبت به گزارش مقبول سال قبل درج کرده باشد و صفر در غیر این صورت.

**متغیرهای کنترلی:**

*FirstRankAud*: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرس جز موسسات حسابرسی طبقه اول معتمد بورس باشد و صفر در غیر این صورت.

*Audchg*: تغییر حسابرس، اگر حسابرس تغییر کرده باشد یک در غیر این صورت صفر.

*Busy*: فصل پرمشغله حسابرسی، اگر سال مالی صاحب‌کار منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد یک در غیر این صورت صفر.

*Size*: اندازه شرکت، لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت.

*Lev*: اهرم مالی، کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها.

*Liq*: نسبت جاری، کل دارایی‌های جاری به کل بدهی‌های جاری.

*Loss*: زیان‌ده بودن صاحب‌کار، متغیر ساختگی مساوی یک اگر صاحب‌کار زیان گزارش کرده باشد، در غیر این صورت صفر.

*NEmployee*: تعداد کارکنان، لگاریتم طبیعی تعداد کارکنان شرکت.

*TAcc*: کل اقلام تعهدی، سود عملیاتی منهای جریان وجوه نقد عملیاتی.

*Subs*: شرکت(های) فرعی، اگر شرکت دارای یک شرکت و یا شرکت‌های تابعه است ۱ و در غیر این صورت صفر.

*Age*: عمر شرکت، لگاریتم طبیعی سن شرکت (تعداد سال‌ها از بدو تأسیس).

*Conown*: تمرکز مالکیت، درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگ‌ترین سهامدار شرکت است.

*NStown*: مالکیت خصوصی، اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به سهامداران خصوصی است ۱، در غیر این صورت صفر.

*YearDum*: متغیرهای ساختگی مربوط به زمان (سال).

*IndustryDum*: متغیرهای ساختگی مربوط به نوع صنعت.

### مدل پژوهش جهت آزمون فرضیات

به منظور آزمون فرضیات پژوهش براساس باقرپور و همکاران (۲۰۱۴) و محمدرضائی و محدصالح (۲۰۱۷) مدل‌ها به شرح زیر تدوین شده‌اند:

$$AudChg_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQPNum_{it-1} + \beta_2 FirstRankAud_{it-1} + \beta_3 AudTen_{it-1} + \beta_4 Size_{it-1} + \beta_5 Lev_{it-1} + \beta_6 ARL_{it-1} + \beta_7 ROA_{it-1} + \beta_8 SaleGrowth_{it-1} + \beta_9 TAcc_{it-1} + \beta_{10} Subs_{it-1} + \beta_{11} FYEnd_{it-1} + \beta_{12} Age_{it} + \beta_{13} \Delta Mänge_{it-1} + \beta_{14} \Delta ConOwn_{it-1} + \beta_{15} NStOwn_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

(۱)

$$AudChg_{it} = \beta_0 + \beta_1 TNRecExpParghp_{it-1} + \beta_2 ConfLetParghp_{it-1} + \beta_3 CGSoldParghp_{it-1} + \beta_4 ConLiabParghp_{it-1} + \beta_5 BugClasParghp_{it-1} + \beta_6 SubsidParghp_{it-1} + \beta_7 OtherParghp_{it-1} + \beta_8 FirstRankAud_{it-1} + \beta_9 AudTen_{it-1} + \beta_{10} Size_{it-1} + \beta_{11} Lev_{it-1} + \beta_{12} ARL_{it-1} + \beta_{13} ROA_{it-1} + \beta_{14} SaleGrowth_{it-1} + \beta_{15} TAcc_{it-1}$$



$$\beta_{16} \text{Subs}_{it-1} + \beta_{17} \text{FYEnd}_{it-1} + \beta_{18} \text{Age}_{it} + \beta_{19} \Delta \text{Mange}_{it-1} + \beta_{20} \Delta \text{ConOwn}_{it-1} + \beta_{21} \text{NStOwn}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

(۲)

$$\text{AudChg}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AQPRepit}_{it-1} + \beta_2 \text{AQPRepit}_{it-1} + \beta_3 \text{FirstRankAud}_{it-1} + \beta_5 \text{AudTen}_{it-1} + \beta_6 \text{Size}_{it-1} + \beta_7 \text{Lev}_{it-1} + \beta_8 \text{ARL}_{it-1} + \beta_9 \text{ROA}_{it-1} + \beta_{10} \text{SaleGrowth}_{it-1} + \beta_{11} \text{TAcc}_{it-1} + \beta_{12} \text{Subs}_{it-1} + \beta_{13} \text{FYEnd}_{it-1} + \beta_{14} \text{Age}_{it} + \beta_{15} \Delta \text{Mange}_{it-1} + \beta_{16} \Delta \text{ConOwn}_{it-1} + \beta_{17} \text{NStOwn}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

(۳)

$$\text{AudChg}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{NewAudR}_{it-1} + \beta_2 \text{FirstRankAud}_{it-1} + \beta_3 \text{AudTen}_{it-1} + \beta_4 \text{Size}_{it-1} + \beta_5 \text{Lev}_{it-1} + \beta_6 \text{ARL}_{it-1} + \beta_7 \text{ROA}_{it-1} + \beta_8 \text{SaleGrowth}_{it-1} + \beta_9 \text{TAcc}_{it-1} + \beta_{10} \text{Subs}_{it-1} + \beta_{11} \text{FYEnd}_{it-1} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \Delta \text{Mange}_{it-1} + \beta_{14} \Delta \text{ConOwn}_{it-1} + \beta_{15} \text{NStOwn}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

(۴)

## ۴. یافته‌های پژوهش

جهت آزمون مدل‌های آماری فرضیه‌ها و در نهایت تجزیه و تحلیل داده‌ها و اطلاعات از نرم‌افزار Excel و نیز نرم‌افزار آماری Stata استفاده شده است.

### بررسی آمار توصیفی متغیرهای دوره پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۱-۴، مورد بررسی قرار می‌گیرد. این پارامترها شامل اطلاعات مربوط به شاخص‌های مرکزی نظیر میانگین، میانه، کمینه و بیشینه و همچنین اطلاعات مربوط به شاخص‌های پراکندگی همچون انحراف معیار است. در این راستا جدول ۱-۴، دارای دو بخش است که عبارتند از: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته و آمار توصیفی مربوط به متغیرهای دو ارزشی.

جدول ۱-۴: آمار توصیفی متغیرهای پیوسته و متغیرهای دوارزشی

متغیر	نماد	پنل الف) متغیرهای پیوسته			
		میانگین	میانه	حداکثر	حداقل
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	3.098	3	14	0
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	1.519	1	5	0
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	Other	0.207	0	3	0
دوره تصدی حسابرس	AudTen	2.103	2	6	1
اندازه شرکت	Size	14.118	13.926	17.320	11.801
انحراف معیار					
					2.164
					1.110
					0.527
					1.175
					1.533

0.277	0.238	1.363	0.634	0.666	Lev	اهرم مالی
21.682	47	119	101	91.98	ARL	تأخیر در گزارش حسابرسی
0.134	-0.214	0.343	0.052	0.066	ROA	بازده دارایی‌ها
0.465	-0.630	1.276	0.147	0.218	Salegrowth	تغییرات فروش
0.111	-0.236	0.218	0.000	0.000	Tacc	کل اقلام تعهدی بر دارایی‌ها
0.449	2.565	4.043	3.664	3.500	Age	لگاریتم سن شرکت
0.221	0.140	0.900	0.530	0.529	Conown	تمرکز مالکیت
1.061	4.007	7.992	5.960	6.001	NEmployee	لگاریتم تعداد کارکنان
0.743	-0.390	2.405	0.126	0.411	Stock-Return	بازده سهام
2.076	1	8	2	2.808	CEOTenure	دوره تصدی مدیرعامل
0.230	0	1	0.6	0.673	BoardInd	درصد اعضای غیرموظف هیات‌مدیره

پنل ب) متغیرهای گسسته

درصد فراوانی		فراوانی		نماد	متغیر
صفر	یک	صفر	یک		
75.88	24.12	780	248	AudChg	تغییر حسابرس
90.66	9.34	932	96	AudChgO	تغییر اختیاری حسابرس
91.83	8.17	944	84	NewAudR	گزارش مشروط جدید
9.44	90.56	97	931	AQPREpition	بند تکراری گزارش حسابرس
58.66	41.34	603	425	AQPNRepition	بند غیرتکراری گزارش حسابرس
57.00	43.00	586	442	ConfLet	بند تأییدیه حسابرسی
77.24	22.76	794	234	CGSold	بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده
89.40	10.60	919	109	ConLiab	بند بدهی‌های احتمالی
74.81	25.19	769	259	BugClas	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی
74.90	25.10	770	258	Subsid	بند عدم رعایت استانداردها
42.32	57.68	435	593	FirstRankAud	رتبه موسسه حسابرسی
53.50	46.50	550	478	Sub	شرکت‌های فرعی
17.80	82.20	183	845	FYEnd	پایان سال مالی
47.18	52.82	485	543	NStown	مالکیت خصوصی
77.63	22.37	798	230	Loss	زیان
29.38	70.62	302	726	Restate	تجدید ارائه
46.01	53.99	473	555	Board	تغییر اعضای هیات‌مدیره

میانگین، اصلی‌ترین و مهم‌ترین شاخص مرکزی به شمار می‌آید که نشان‌دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است. همانطور که در جدول (۱-۴) مشاهده می‌شود، مقدار میانگین تعداد بندهای گزارش

حسابرسی ۳/۰۹۸ می‌باشد. این عدد نشان می‌دهد که به طور متوسط تعداد بند گزارش مشروط در هر شرکت تقریباً ۳ عدد است. میانه این متغیر نیز ۳ است که بیان می‌کند نیمی از شرکت‌ها بیش از ۳ بند گزارش داشته‌اند و نیمی دیگر کمتر از ۳ بند گزارش داشته‌اند. در مطالعات محمدرضائی و گلچهره (۱۳۹۷)، تعداد بند گزارش حسابرس به طور میانگین ۲ عدد بوده است.

با بررسی انواع بند شرط مشاهده می‌شود که بیشترین تعداد گزارش مشروط مربوط به عدم شناسایی هزینه‌ها است. در واقع به طور میانگین ۱/۵۱۹ گزارش مربوط به بند عدم شناسایی هزینه‌ها در شرکت‌ها وجود دارد.

دوره تصدی حسابرس ۲/۱۰۳ بوده و بیانگر آن است که در شرکت‌های نمونه تقریباً هر دو سال، حسابرس تغییر کرده است. میانگین اهرم مالی ۰/۶۶۶ می‌باشد که نشان می‌دهد به طور متوسط ۶۶/۶ درصد دارایی‌های شرکت‌های مورد بررسی از محل بدهی‌ها تأمین شده است.

با بررسی تأخیر در گزارش حسابرسی مشاهده می‌شود که ۹۲ روز تأخیر در گزارش حسابرسی وجود دارد. بیشترین و کمترین تأخیر نیز به ترتیب ۱۱۹ و ۴۷ روز است. محمدرضائی و همکاران (۱۳۹۷)، تعداد روزهای تأخیر در گزارش حسابرس را ۷۹ روز دانستند. البته در این مطالعه به دلیل بررسی تنها شرکت‌های با گزارش مشروط این عدد بالاتر شده است. بازده دارایی به صورت میانگین ۰/۰۶۶ است و نشان می‌دهد که سود خالص شرکت‌ها به کل دارایی‌ها در هر سال ۶/۶ درصد بوده است. میانگین تغییرات فروش ۲۱/۸ درصد است. در واقع میزان فروش شرکت‌ها در هر سال ۲۱/۸ درصد رشد داشته است. لازم به ذکر است که به دلیل شرایط تورمی کشور، این میزان رشد عمدتاً ناشی از افزایش قیمت‌ها و نه افزایش تولید بوده است. بطوری که طی یک دهه گذشته میانگین تورم در ایران ۱۸/۰۲ درصد بوده است. در همین راستا میانگین ارقام تعهدی نیز تقریباً برابر با صفر است. همچنین میانگین تمرکز مالکیت ۵۲/۹ درصد است که مطابق با یافته‌های توصیفی محمدرضائی و محدصالح (۲۰۱۸) و مباحث ارائه شده توسط مشایخی و مشایخ (۲۰۰۸) در مورد ساختار مالکیت شرکت‌های ایرانی است. به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است. در حالی که در بازارهای سرمایه کشورهای پیشرفته مانند آمریکا تمرکز مالکیت بیش از ۵ درصد مشهود نبوده و سهامداران جزء و نهادی اشکال غالب سهامداری هستند.

با بررسی متغیرهای گسسته مشاهده می‌شود که ۲۴/۱۲ درصد از شرکت‌ها در هر سال حسابرس خود را تغییر داده‌اند. همچنین ۹/۳۴ درصد بصورت اختیاری حسابرس خود را تغییر داده‌اند. ۸/۱۷ درصد از شرکت‌ها نیز در هر سال گزارش مشروط جدید داشته‌اند. با بررسی بند تکراری و غیر تکراری حسابرس، مشاهده می‌شود که در هر سال ۹۰/۵۶ درصد از شرکت‌ها دارای بند تکراری بوده‌اند و ۴۱/۳۴ درصد از شرکت‌ها نیز در هر سال بند غیر تکراری داشته‌اند. به همین ترتیب ۴۴/۲ درصد از شرکت‌ها بند تأییدیه

حسابرسی داشته‌اند، ۲۳/۴ درصد بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، ۱۰/۹ درصد دارای بند بدهی‌های احتمالی بوده‌اند؛ ۲۵/۹ درصد دارای بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی و ۲۵/۸ درصد نیز بند عدم رعایت استانداردها داشته‌اند.

همانطور که نتایج جدول ۴-۲ نشان می‌دهد طی سال‌های ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۱ از بین ۱۸۵ شرکت مورد بررسی در مجموع ۳۱۵۶ بند گزارش مشروط وجود دارد. در همین راستا اگرچه درصد بندهای گزارش مشروط در هر سال تقریباً یکسان است، اما بیشترین تعداد بند گزارش مشروط مربوط به سال ۱۳۹۴ با ۱۴/۹۲ درصد (۴۷۱ گزارش) از کل گزارشات است و سال ۱۳۹۵ با ۱۳/۳۱ درصد (۴۲۰ گزارش) است. لازم به ذکر است که این سال‌های، در ایران رکود تومی وجود داشته است. کمترین تعداد بند گزارش برای سال ۱۳۹۶ با ۱۰/۸۴ درصد (۳۴۲ گزارش)، بوده است. به همین ترتیب تعداد و درصد بندهای گزارشات برای هر یک از ابعاد ۷ گانه نیز در جدول ۴-۲، قابل مشاهده است بطوری که برای اکثر بندها، بیشترین فراوانی برای سال‌های ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵ بوده است.

جدول ۲-۴: آمار توصیفی بندهای گزارش حسابرس

تعداد بند/سال	نماد	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹	۱۴۰۰	۱۴۰۱	کل
تعداد بندهای گزارش حسابرسی	AQPNum	(۱۴.۹۲)۴۷۱	(۱۳.۳۱)۴۲۰	(۱۰.۸۴)۳۴۲	(۱۱.۸۲)۳۷۳	(۱۲.۶۷)۴۰۰	(۱۲.۴۴)۳۹۰	(۱۲.۹)۴۰۷	(۱۱.۱۹)۳۵۳	(۱۰۰)۳۱۵۶
عدم شناسایی هزینه‌ها	TVRecExpP	(۱۵.۷)۲۴۳	(۱۳.۱۱)۲۰۳	(۱۱.۷۶)۱۸۲	(۱۲.۲۱)۱۸۹	(۱۴.۰۴)۲۱۷	(۱۱.۱۱)۱۷۲	(۱۱.۸۹)۱۸۴	(۱۰.۳۱)۱۵۸	(۱۰۰)۱۵۴۸
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	(۱۷.۸۵)۷۸	(۱۳.۷۳)۶۰	(۱۳.۵۹)۵۵	(۱۳.۵)۵۹	(۱۰.۷۶)۴۷	(۱۱.۳۱)۴۹	(۱۰.۵۳)۴۶	(۹.۸۴)۴۳	(۱۰۰)۴۲۷
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	(۱۷.۳۹)۴۰	(۱۳.۴۸)۳۱	(۹.۵۷)۲۲	(۱۱.۷۲)۲۷	(۱۲.۶۱)۲۹	(۱۳.۰۴)۳۰	(۱۱.۳)۲۶	(۱۰.۸۷)۲۵	(۱۰۰)۳۲۰
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	(۱.۸۷)۲	(۸.۴)۹	(۴.۶۷)۵	(۵.۶)۶	(۵.۵۴)۷	(۱۶.۸۴)۱۸	(۳۶.۱۷)۳۸	(۲۹.۹۱)۳۲	(۱۰۰)۱۰۷
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی	BugClas	(۱۷.۴۵)۵۶	(۱۹.۶۳)۶۳	(۱۲.۲۶)۴۰	(۸.۷۲)۳۸	(۱۱.۲۱)۳۶	(۱۴.۹۵)۴۸	(۹.۹۷)۳۲	(۵.۶۱)۱۸	(۱۰۰)۳۲۱
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	(۱۴.۰۱)۴۳	(۱۱.۷۳)۴۶	(۱۰.۱)۳۱	(۱۰.۷۵)۳۳	(۱۱.۰۷)۳۴	(۹.۴۵)۲۹	(۱۵.۶۴)۴۸	(۱۷.۲۶)۵۳	(۱۰۰)۳۰۷
سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی	Other	(۴.۳۷)۹	(۸.۷۴)۱۸	(۴.۴)۷	(۱۵.۰۵)۳	(۱۴.۵۶)۳۰	(۲۱.۳۶)۴۴	(۳۰.۸۷)۴۴	(۱۱.۶۵)۲۴	(۱۰۰)۲۰۶

## آزمون t و کای-دو

در آمار توصیفی ارائه شده در جدول ۱-۴، میزان ارتباط ابتدایی متغیرهای پژوهش قابل مشاهده نبوده بطوریکه نمی‌توان دریافت که بطور مثال آیا تعداد بند گزارش برای شرکت‌ها، در سال‌های تغییر حسابرس و یا حسابرس پیشین متفاوت است یا خیر؟ بر این اساس در جدول ۳-۴، نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته و آزمون کای-دو برای متغیرهای دو ارزشی بر اساس دو متغیر وابسته تغییر حسابرس، تغییر اختیاری حسابرس بررسی شده است. لازم به ذکر است که تنها برای متغیرهای مستقل آزمون t، بر اساس متغیرهای وابسته بررسی شده است.

جدول ۳-۴: آزمون t و  $X^2$  بین متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش (تعداد مشاهدات: ۱۰۲۸)



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی



پنل الف) آزمون t بین متغیرها بر اساس تغییر حسابرس				
متغیر	نماد	میانگین تغییر (تعداد مشاهدات = ۳۰۵)	میانگین عدم تغییر (تعداد مشاهدات = ۷۲۳)	آماره آزمون
تعداد بند های گزارش حسابرسی	AQPNum	۲.۸۷۵	۳.۱۹۲	*۰.۱۲۸
عدم شناسایی هزینه ها	TVRecExpP	۱.۴۳۰	۱.۵۵۷	*۱.۶۸۳
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	Other	۰.۱۷۴	۰.۲۲۱	۱.۳۶۲
پنل ب) آزمون t بین متغیرها بر اساس تغییر اختیاری حسابرس				
متغیر	نماد	میانگین تغییر (تعداد مشاهدات = ۱۱۶)	میانگین عدم تغییر (تعداد مشاهدات = ۹۱۲)	آماره آزمون
تعداد بند های گزارش حسابرسی	AQPNum	۲.۷۷۶	۳.۱۳۹	۱.۵۷۴
عدم شناسایی هزینه ها	TVRecExpP	۱.۳۲۸	۱.۵۴۴	**۰.۰۰۳
سایر بندهای شرط گزارش حسابرس	Other	۰.۲۳۳	۰.۲۰۴	۰.۵۳۵-
پنل ج) آزمون 2X برای متغیرهای دو ارزشی بر اساس تغییر حسابرس				
متغیر	نماد	تغییر حسابرس (تعداد مشاهدات = ۳۰۵)	عدم تغییر حسابرس (تعداد مشاهدات = ۷۲۳)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۱۲۴	۳۱۸	۰.۹۶۹
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۸۱	۱۵۳	*۳.۵۵۲
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۲۳	۸۶	**۴.۲۹۰
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی	BugClas	۶۵	۱۹۴	*۳.۴۷۰
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۶۹	۱۸۹	۱.۴۱۲
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPReption	۱۰۸	۳۱۷	**۶.۲۹۴
بند غیر تکراری گزارش حسابرس	AQPNReption	۲۶۴	۶۶۷	**۸.۱۴۷
گزارش مشروط جدید	NewAudR	۲۱	۶۳	۰.۹۵۶
پنل د) آزمون 2X برای متغیرهای دو ارزشی بر اساس تغییر اختیاری حسابرس				
متغیر	نماد	تغییر اختیاری (تعداد مشاهدات = ۱۱۶)	عدم تغییر اختیاری (تعداد مشاهدات = ۹۱۲)	آماره آزمون
بند تأییدیه حسابرسی	ConfLet	۴۶	۳۹۶	۰.۵۹۶
بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	CGSold	۲۵	۲۰۹	۰.۱۰۹
بند بدهی‌های احتمالی	ConLiab	۱۰	۹۹	۰.۵۴۲
بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی	BugClas	۳۰	۲۲۹	۰.۰۳۱
بند عدم رعایت استانداردها	Subsid	۲۳	۲۳۵	۱.۹۳۲
بند تکراری گزارش حسابرس	AQPReption	۴۴	۳۸۱	۰.۶۲۸
بند غیر تکراری گزارش حسابرس	AQPNReption	۹۸	۸۳۳	**۵.۶۵۹
گزارش مشروط جدید	NewAudR	۹	۷۵	۰.۰۳۰

\* و \*\* به ترتیب معناداری در سطح ده و پنج درصد

همانطور که در جدول ۳-۴، مشاهده می‌شود بر اساس آزمون t در میانگین متغیرهای پیوسته بر اساس مقایسه در دو گروه مشاهدات شرکت‌ها با تغییر حسابرس و عدم تغییر حسابرس (پنل الف)، تعداد بندهای گزارش حسابرسی و عدم شناسایی هزینه‌ها در دو گروه در سطح احتمال ۹۵ درصد و ۹۰ درصد تفاوت معناداری دارد. به طوری که در گروه شرکت‌های با تغییر حسابرس، تعداد بندهای حسابرسی و تعداد بند

عدم شناسایی هزینه‌ها کمتر است. همچنین عدم شناسایی هزینه‌ها در شرکت‌های با تغییر اختیاری حسابرس نسبت به شرکت‌های با عدم تغییر اختیاری حسابرس (پنل ب) کمتر است که بر اساس آماره t در سطح ۹۵ درصد، این تفاوت معنادار است.

به همین ترتیب بر اساس آزمون کای دو برای دو گروه تغییر حسابرس و عدم تغییر حسابرس (پنل ج) مشاهده می‌شود که متغیرهای بند محاسبه نادرست بهای تمام‌شده، بند بدهی‌های احتمالی، بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی، بند تکراری گزارش حسابرس و بند غیر تکراری گزارش حسابرس در سطوح آماری ۹۰ و ۹۵ درصد در دو گروه تفاوت معناداری دارد. به طوری که در شرکت‌های با تغییر حسابرس، بندهای مورد نظر کمتر است.

در نهایت در پنل د، در گروه شرکت‌های با تغییر اختیاری حسابرس بند غیر تکراری گزارش حسابرس نسبت به شرکت‌های با عدم تغییر اختیاری حسابرس، کمتر است. این تفاوت در سطح ۹۵ درصد معنادار است.

### همبستگی بین متغیرها

نتایج بررسی همبستگی بین متغیرها برای متغیرهای اصلی پژوهش (به دلیل حجم زیاد داده‌ها و مشاهدات) نشان می‌دهد که بین تعداد بندهای گزارش حسابرسی، بند بدهی‌های احتمالی، بند تکراری گزارش حسابرس و بند غیر تکراری گزارش حسابرس با تغییر حسابرس، همبستگی منفی و معنادار وجود دارد. همچنین بین تعداد بندهای گزارش حسابرسی، عدم شناسایی هزینه‌ها و بند تکراری گزارش حسابرس با تغییر اختیاری حسابرس همبستگی منفی و معنادار وجود دارد. در بررسی همبستگی بین متغیرهای اصلی پژوهش و سایر متغیرهای کنترلی آورده، با بررسی روابط بین متغیرهای کنترلی می‌توان تا حدودی به وجود هم خطی پی برد. در این راستا بین هیچ یک از متغیرهای پژوهش همبستگی خطرناک بالاتر از ۷۰ درصد وجود ندارد. بالاترین همبستگی بین تعداد کارکنان و اندازه شرکت و برابر با ۶۵ درصد است.

### آزمون مفروضات پژوهش

نتایج آزمون هم خطی در جدول ۴-۴، برای الگوهای با متغیر وابسته تغییر حسابرس و تغییر اختیاری حسابرس آورده شده است. در این جدول نتایج نشان می‌دهد میزان تورم واریانس متغیرهای مستقل و کنترلی در تمامی الگوهای پژوهش در حد مجاز خود قرار داشته و لذا از این بابت مشکلی وجود ندارد.

جدول ۴-۴: نتایج حاصل از آزمون همخطی از طریق آزمون VIF (متغیر وابسته: تغییر کل و اختیاری حسابرس)

متغیر	نماد	VIF	VIF	VIF	VIF
تعداد بند های گزارش حسابرسی	AQPNum	1.3			



				TVRecExpP	عدم شناسایی هزینه ها
				ConfLet	بند تأییدیه حسابرسی
				CGSold	بند محاسبه نادرست بهای تمام شده
				ConLiab	بند بدهیهای احتمالی
				BugClas	بند اشکال در طبقه‌بندی ارقام صورت‌های مالی
				Subsid	بند عدم رعایت استانداردها
				Other	سایر بندهای شرط گزارش حسابرس
				AQPReption	بند تکراری گزارش حسابرس
				AQPNReptiont	بند غیرتکراری گزارش حسابرس
				NewAudR	گزارش مشروط جدید
1.1				FirstRankAud	رتبه موسسه حسابرسی
1.24	1.24	1.27	1.25	AudTen	دوره تصدی حسابرس
1.34	1.29	1.31	1.28	Size	اندازه شرکت
1.78	1.78	1.92	1.78	Lev	اهرم مالی
2.33	2.32	2.39	2.37	ARL	تأخیر در گزارش حسابرسی
1.33	1.36	1.41	1.39	ROA	بازده دارایی‌ها
2.82	2.82	2.85	2.82	Salegrowth	تغییرات فروش
1.16	1.16	1.19	1.16	Tacc	کل اقلام تعهدی
1.4	1.4	1.41	1.4	Sub	شرکت‌های فرعی
1.32	1.32	1.43	1.35	FYEnd	پایان سال مالی
1.39	1.39	1.44	1.39	Age	سن شرکت
1.51	1.5	1.56	1.5	Board	تغییر اعضای هیات‌مدیره
1.24	1.24	1.26	1.24	Conown	تمرکز مالکیت
1.14	1.14	1.17	1.14	NStown	مالکیت خصوصی
1.51	1.5	1.54	1.5	Year,Industry	سال و صنعت
				کنترل شد	
1.98	1.97	1.91	1.99		میانگین

## نتایج آزمون فرضیه های پژوهشی

در راستای بررسی فرضیات اول تا چهارم از نتایج جدول ۴-۵ تا جدول ۴-۸ استفاده می‌شود.

جدول ۵-۴: نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش (تعداد مشاهدات: ۱۰۲۸)

$$\text{AudChg}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{AQPNum}_{it-1} + \beta_2 \text{FirstRankAud}_{it-1} + \beta_3 \text{AudTen}_{it-1} + \beta_4 \text{Size}_{it-1} + \beta_5 \text{Lev}_{it-1} + \beta_6 \text{ARL}_{it-1} + \beta_7 \text{ROA}_{it-1} + \beta_8 \text{SaleGrowth}_{it-1} + \beta_9 \text{TAcc}_{it-1} + \beta_{10} \text{Subs}_{it-1} + \beta_{11} \text{FYEnd}_{it-1} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \Delta \text{Mange}_{it-1} + \beta_{14} \Delta \text{ConOwn}_{it-1} + \beta_{15} \text{NStOwn}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

تغییر وابسته		تغییر حسابرس		تغییر اختیاری حسابرس	
متغیر	نماد	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
تعداد بند های گزارش حسابرسی	AQPNum	-0.109**	-2.07	-0.163**	-2.39
رتبه موسسه حسابرسی	FirstRankAud	-0.337	-1.56	-0.491**	-1.99
دوره تصدی حسابرس	AudTen	1.385**	14.59	-0.311**	-4.02
اندازه شرکت	Size	-0.104	-1.32	0.080	0.89
اهرم مالی	Lev	0.345	0.73	0.834	1.51
تأخیر در گزارش حسابرسی	ARL	0.003	0.58	0.005	0.81
بازده دارایی ها	ROA	-0.058	-0.06	-0.114	-0.09
تغییرات فروش	Salegrowth	-0.129	-0.61	0.233	1.1
کل ارقام تعهدی	Tacc	-0.182	-0.19	0.560	0.53
شرکت های فرعی	Sub	0.017	0.08	0.147	0.62
پایان سال مالی	FYEnd	0.329	1.23	0.564	1.63
سن شرکت	Age	-0.040	-0.15	-0.024	-0.09
تغییر اعضای هیات مدیره	Board	-0.322	-1.61	-0.261	-1.17
تمرکز مالکیت	Conown	0.097	0.22	-0.092	-0.18
مالکیت خصوصی	NStown	-0.169	-0.80	-0.090	-0.38
ضریب ثابت	C	-2.526*	-1.79	-4.245**	-2.64
سال و صنعت	Year,Industry	کنترل شد			
آماره آزمون والد (کای دو)		282.42		65.3	
احتمال آماره کای دو		0.000		0.001	
ضریب تعیین Pseudo		0.366		0.071	

با توجه به جدول ۵-۴، مشاهده می شود که آماره آزمون والد (کای دو) برای دو مدل تغییر حسابرس و تغییر اختیاری حسابرس برابر با ۲۸۲/۴۲ و ۶۵/۳ است و احتمال آماره کای دو کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا مدل در حالت کلی تأیید می شود. همچنین ضریب تعیین پسودو به ترتیب برای الگوی اول و دوم ۳۶/۶ و ۷/۱ است که نشان دهنده میزان توضیح دهنده گی متغیرهای مستقل و کنترلی برای متغیر

وابسته است. با بررسی ضرایب متغیرهای پژوهش ملاحظه می‌شود که ضریب تعداد بندهای گزارش حسابرسی در هر دو الگو منفی و بر اساس آماره Z در سطح ۹۵ درصد معنادار است. لذا می‌توان چنین بیان کرد که با افزایش تعداد بندهای گزارش حسابرسی، تغییر حسابرِس و تغییر اختیاری حسابرِس کمتر می‌شود. لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی با تغییر حسابرِس دارد، رد می‌شود. در راستای آزمون فرضیه دوم پژوهش، نتایج مربوطه در جدول ۴-۶، ارائه شده است. در این جدول تأثیر انواع بند گزارش حسابرسی بر تغییر حسابرِس بررسی می‌شود.

جدول ۴-۶: نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش (تعداد مشاهدات: ۱۰۲۸)

$$AudChg_{it} = \beta_0 + \beta_1 TNRecExpParghp_{it-1} + \beta_2 ConfLetParghp_{it-1} + \beta_3 CGSoldParghp_{it-1} + \beta_4 ConLiabParghp_{it-1} + \beta_5 BugClasParghp_{it-1} + \beta_6 SubsidParghp_{it-1} + \beta_7 OtherParghp_{it-1} + \beta_8 FirstRankAud_{it-1} + \beta_9 AudTen_{it-1} + \beta_{10} Size_{it-1} + \beta_{11} Lev_{it-1} + \beta_{12} ARL_{it-1} + \beta_{13} ROA_{it-1} + \beta_{14} SaleGrowth_{it-1} + \beta_{15} TAcc_{it-1} + \beta_{16} Subs_{it-1} + \beta_{17} FYEnd_{it-1} + \beta_{18} Age_{it} + \beta_{19} \Delta Mange_{it-1} + \beta_{20} \Delta ConOwn_{it-1} + \beta_{21} NStOwn_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

تغییر حسابرِس		تغییر حسابرِس		متغیر وابسته
Z	ضریب	Z	ضریب	متغیر
-	-	-	-	TVRecExpP
-2.42	-0.265**	-	-0.267**	عدم شناسایی هزینه‌ها
-	-	-	-	ConfLet
-1.32	-0.305	-	-0.364*	بند تأییدیه حسابرسی
0.88	0.250	2.40	0.569**	بند محاسبه نادرست بهای تمام شده
-	-	-	-	CGSold
-	-	-	-	ConLiab
-0.42	-0.164	-	-0.480	بند بدهیهای احتمالی
0.18	0.043	0.54	0.116	بند اشکال در طبقه بندی ارقام صورت‌های مالی
-	-	-	-	BugClas
-	-	-	-	Subsid
-1.76	-0.504*	-	-0.059	بند عدم رعایت استانداردها
-0.12	-0.023	0.14	0.026	سایر بندهای شرط گزارش حسابرِس
-	-	-	-	Other
-	-	-	-	FirstRankAud
-2.03	-0.506**	-	-0.421*	رتبه موسسه حسابرسی



-3.88	-0.304**	14.6	1.419**	AudTen	دوره تصدی حسابرس
		-		Size	اندازه شرکت
1.08	0.100		-0.060	Lev	اهرم مالی
1.72	0.937*	0.99	0.480	ARL	تأخیر در گزارش حسابرسی
0.88	0.005	0.64	0.003	ROA	بازده دارایی‌ها
-0.07	-0.093	0.03	0.031	Salegrowth	تغییرات فروش
		-	-0.155	Tacc	کل اقلام تعهدی
1.21	0.252			Sub	شرکت‌های فرعی
0.61	0.659	-0.304	0.067	FYEnd	پایان سال مالی
1.01	0.244	0.30	0.358	Age	سن شرکت
1.72	0.627*	1.28		Board	تغییر اعضای هیات‌مدیره
		-	-0.124	Conown	تمرکز مالکیت
-0.23	-0.063			NStown	مالکیت خصوصی
-0.94	-0.213		-0.279		
-0.09	-0.046	0.52	0.232		
		-			
-0.41	-0.099		-0.186		

		C	ضریب ثابت
-2.59	-4.544**	-3.123**	
	کنترل شد	Year, Industry	سال و صنعت
65.26			آماره آزمون والد (کای دو)
0.005			احتمال آماره کای دو
0.077			ضریب تعیین Pseudo

بر اساس نتایج مشاهده می‌شود که در سطح احتمال ۹۵ درصد، هر دو مدل در حالت کلی معنادار است چراکه احتمال آماره آزمون والد (کای دو) کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. ضریب تعیین پسودو نیز نشان می‌دهد که به ترتیب در الگوی اول و دوم ۳۷/۶ درصد و ۷/۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته به وسیله متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود.

در همین راستا با توجه به تأیید مدل‌های پژوهش، نتایج نشان می‌دهد که بند عدم شناسایی هزینه‌ها و بند تأییدیه حسابرسی بر تغییر حسابرسی اثر منفی و معنادار دارد. همچنین بند محاسبه نادرست بهای تمام شده بر تغییر حسابرسی اثر مثبت و معنادار دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش در این حالت رد می‌شود. همچنین بند عدم شناسایی هزینه‌ها و بند عدم رعایت استانداردها هر دو اثر منفی و معنادار بر تغییر اختیاری حسابرسی دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش در این حالت نیز رد می‌شود. در حالت کلی به دلیل آنکه انواع بندهای گزارش حسابرسی اثر منفی بر تغییر حسابرسی دارد لذا فرضیه دوم مبنی بر اینکه "ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی با تغییر حسابرسی دارد"، رد می‌شود.

در راستای بررسی تأثیر بندهای تکراری و غیرتکراری گزارش حسابرسی بر تغییر حسابرسی، بر اساس نتایج جدول ۷-۴، تصمیم‌گیری می‌شود.



$$AudChg_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQPRepit_{it-1} + \beta_2 AQPRepit_{it-1} + \beta_3 FirstRankAud_{it-1} + \beta_5 AudTen_{it-1} + \beta_6 Size_{it-1} + \beta_7 Lev_{it-1} + \beta_8 ARL_{it-1} + \beta_9 ROA_{it-1} + \beta_{10} SaleGrowth_{it-1} + \beta_{11} TAcc_{it-1} + \beta_{12} Subs_{it-1} + \beta_{13} FYEnd_{it-1} + \beta_{14} Age_{it} + \beta_{15} \Delta Mange_{it-1} + \beta_{16} \Delta ConOwn_{it-1} + \beta_{17} NStOwn_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

تغییر اختیاری حسابرس		تغییر حسابرس		متغیر وابسته	
Z	ضریب	Z	ضریب	نماد	متغیر
-				AQPRepit	بند تکراری گزارش حسابرس
	-0.872**	-1.74	-0.601*		
-				AQPRepit <sub>t</sub>	بند غیر تکراری گزارش حسابرس
	-0.718**	-1.12	-0.238		
-				FirstRankAud	رتبه موسسه حسابرسی
	-0.572**	-1.76	-0.375*		
-4.3	-0.337**	14.39	1.377**	AudTen	دوره تصدی حسابرس
0.85	0.075	-1.33	-0.105	Size	اندازه شرکت
1.03	0.563	0.34	0.160	Lev	اهرم مالی
				ARL	تأخیر در گزارش حسابرسی
0.47	0.003	0.19	0.001	ROA	بازده دارایی‌ها
0.16	0.198	0.09	0.090	Salegrowth	تغییرات فروش
1.25	0.261	-0.47	-0.101	Tacc	کل ارقام تعهدی
0.55	0.595	-0.11	-0.106	Sub	شرکت‌های فرعی
0.15	0.035	-0.31	-0.065	FYEnd	پایان سال مالی
1.4	0.482	1.13	0.299	Age	سن شرکت
-					
	-0.114	-0.37	-0.094		
-1.1	-0.240	-1.50	-0.296	Board	تغییر اعضای هیات‌مدیره
0.11	0.057	0.32	0.138	Conown	تمرکز مالکیت



مالکیت خصوصی			NStown		
	-0.107	-0.76	-0.160		
ضریب ثابت			C		
	-3.046*	-1.12	-1.693		
	کنترل شد		Year, Industry		سال و صنعت
69.61	269.93				آماره آزمون والد (کای دو)
0.000	0.000				احتمال آماره کای دو
0.075	0.365				ضریب تعیین Pseudo

بر اساس نتایج جدول ۷-۴، مدل‌های پژوهش در حالت کلی و در سطح احتمال ۹۵ درصد معنادار شده است. چراکه احتمال آماره کای دو برابر ۰/۰۰۰ بوده و کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. همچنین ضریب تعیین پسود و به ترتیب برابر با ۳۶/۵ درصد و ۷/۵ است.

در همین راستا نتایج نشان می‌دهد که ضریب بند تکراری گزارش حسابرس ۰/۶۰۱- است و این ضریب بر اساس آماره Z در سطح احتمال ۹۰ درصد معنادار شده است. لذا می‌توان گفت که با افزایش بندهای تکراری گزارش حسابرس، تغییر حسابرس کمتر اتفاق خواهد افتاد. به همین ترتیب نتایج مدل دوم نشان می‌دهد که بند تکراری گزارش حسابرس و بند غیر تکراری گزارش حسابرس بر تغییر اختیاری حسابرس، اثر منفی و معنادار (در سطح احتمال ۹۵ درصد) دارد. لذا می‌توان گفت که با افزایش بندهای تکراری و غیر تکراری، تغییر اختیاری حسابرس کمتر می‌شود. بنابراین در حالت کلی فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید نمی‌شود. چراکه اثرگذاری متغیرهای مورد نظر در جهت منفی بوده است. در نهایت در راستای بررسی فرضیه چهارم مبنی بر اینکه "صدور گزارش مشروط جدید توسط حسابرس، رابطه مثبتی با تغییر حسابرس دارد" از نتایج جدول ۴-۸ استفاده می‌شود.

جدول ۸-۴: نتایج آزمون فرضیه چهارم پژوهش (تعداد مشاهدات: ۱۰۲۸)

$$\text{AudChg}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{NewAudR}_{it-1} + \beta_2 \text{FirstRankAud}_{it-1} + \beta_3 \text{AudTen}_{it-1} + \beta_4 \text{Size}_{it-1} + \beta_5 \text{Lev}_{it-1} + \beta_6 \text{ARL}_{it-1} + \beta_7 \text{ROA}_{it-1} + \beta_8 \text{SaleGrowth}_{it-1} + \beta_9 \text{TAcc}_{it-1} + \beta_{10} \text{Subs}_{it-1} + \beta_{11} \text{FYEnd}_{it-1} + \beta_{12} \text{Age}_{it} + \beta_{13} \Delta \text{Mange}_{it-1} + \beta_{14} \Delta \text{ConOwn}_{it-1} + \beta_{15} \text{NStOwn}_{it} + \sum \beta_j \text{IndustryDum} + \sum \beta_k \text{YearDum} + \varepsilon_{it}$$

تغییر وابسته		تغییر حسابرس		تغییر اختیاری حسابرس	
متغیر	نماد	ضریب	آماره Z	ضریب	آماره Z
گزارش مشروط جدید	NewAudR	0.649*	1.92	-0.118	-0.31

-2.14	-0.524**	-1.85	-0.400*	FirstRankAud	رتبه موسسه حسابرسی
-3.84	-0.293**	14.47	1.408**	AudTen	دوره تصدی حسابرس
0.91	0.078	-1.26	-0.099	Size	اندازه شرکت
1.10	0.606	0.39	0.184	Lev	اهرم مالی
0.31	0.002	0.19	0.001	ARL	تأخیر در گزارش حسابرسی
0.26	0.328	0.1	0.104	ROA	بازده دارایی‌ها
1.27	0.261	-0.52	-0.105	Salegrowth	تغییرات فروش
0.55	0.598	-0.02	-0.019	Tacc	کل اقلام تعهدی
-0.02	-0.005	-0.32	-0.068	Sub	شرکت‌های فرعی
1.48	0.509	1.31	0.351	FYEnd	پایان سال مالی
-0.50	-0.138	-0.24	-0.061	Age	سن شرکت
-1.10	-0.241	-1.63	-0.322	Board	تغییر اعضای هیات‌مدیره
-0.04	-0.019	0.24	0.104	Conown	تمرکز مالکیت
-0.40	-0.095	-0.82	-0.172	NStown	مالکیت خصوصی
-2.46	-3.868**	1.41	-2.701	C	ضریب ثابت
	کنترل شد		Year,Industry		سال و صنعت
58.51		263.68			آماره آزمون والد (کای دو)
0.004		0.000			احتمال آماره کای دو
0.059		0.365			ضریب تعیین Pseudo

با توجه به جدول ۸-۴، مشاهده می‌شود که آماره آزمون والد (کای دو) به ترتیب برابر با ۲۶۳ و ۵۸ است و احتمال آماره کای دو برای هر دو آماره کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. لذا مدل‌های پژوهش در حالت کلی تأیید می‌شود.

با بررسی ضریب گزارش مشروط جدید مشاهده می‌شود که این ضریب ۰/۶۴۹ بوده و بر اساس آماره Z در سطح ۹۰ درصد معنادار است. در واقع با افزایش گزارش مشروط جدید، تغییر حسابرس بیشتر خواهد شد. لذا فرضیه چهارم پژوهش مبنی بر اینکه صدور گزارش مشروط جدید توسط حسابرس، رابطه مثبتی با تغییر حسابرس دارد، تأیید می‌شود. اما در مدل دوم پژوهش ضریب مورد نظر معنادار نیست. در واقع می‌توان گفت که صدور گزارش مشروط جدید توسط حسابرس، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس ندارد. بنابراین فرضیه پژوهش در این حالت رد می‌شود.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

در راستای نتایج پژوهش، با افزایش تعداد بندهای گزارش حسابرسی، تغییر اختیاری حسابرس کمتر شد. لذا فرضیه اول پژوهش مبنی بر اینکه تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس دارد، رد شد. در همین راستا نتایج نشان داد که بند عدم شناسایی هزینه‌ها و بند عدم رعایت استانداردها هر دو اثر منفی و معنادار بر تغییر اختیاری حسابرس دارد. لذا فرضیه دوم پژوهش در این حالت نیز رد شد. در حالت کلی به دلیل آنکه انواع بندهای گزارش حسابرسی اثر منفی بر تغییر حسابرس دارد لذا فرضیه دوم مبنی بر اینکه "ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس دارد"، رد شد. علاوه بر این بر اساس نتایج می‌توان چنین بیان کرد که بند تکراری گزارش حسابرس و بند غیرتکراری گزارش حسابرس بر تغییر اختیاری حسابرس، اثر منفی و معنادار دارد. لذا می‌توان گفت که با افزایش بندهای تکراری و غیرتکراری، تغییر اختیاری حسابرس کمتر می‌شود. بنابراین در حالت کلی فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید نشد. چراکه اثرگذاری متغیرهای مورد نظر در جهت منفی بوده است.

در حالت کلی و در راستای سه فرضیه اول پژوهش می‌توان گفت، زمانی که گزارش‌های مشروط به دلایلی همچون افزایش تعداد بند شرط، ماهیت بندهای شرط و بندهای شرط تکراری و غیرتکراری طی سال گذشته وجود داشته باشد نمی‌تواند منجر به تغییر اختیاری حسابرس گردد. چنین اتفاقی را می‌توان بر اساس دو دلیل توجیه نمود. اولاً در این مطالعه شرکت‌های بورسی مد نظر بوده است که چنین شرکت‌هایی از شفافیت نسبی برخوردار هستند. از طرفی چنین شرکت‌هایی حسابرس خود را باید از بین موسسات عضو جامعه حسابداران رسمی که معتمد سازمان بورس هستند انتخاب نمایند. لذا درصد زیادی از این شرکت‌ها زمانی که گزارش مشروط جدید از حسابرس خود دریافت نمایند، با حسابرس تعامل نموده و سعی بر آن دارند که بندهای گزارش مهم برای آنها کمتر شود و یا حذف گردد. چرا که سازمان بورس و اوراق بهادار، دلیل چنین تغییراتی را جویا خواهد شد. منظور از برداشتن بند و تعامل با حسابرس بدین شکل است که عدم توافق یا محدودیتی که باعث بند جدید شده است را برطرف می‌نمایند تا حسابرس بند مورد نظر را حذف نماید. لذا بدلیل چنین تعاملاتی که صورت می‌پذیرد می‌توان متصور شد که با افزایش تعداد بندهای گزارش حسابرسی، ماهیت بندها و همچنین بندهای تکراری و غیرتکراری، تغییر اختیاری حسابرس کمتر اتفاق افتد و یا تغییر حسابرس نداشته باشیم.

از طرفی، ملکیان (۱۳۷۹) بیان می‌کند که مجمع عمومی شرکت‌های بورسی در تصمیمات مربوط به تقسیم سود به بندهای گزارش حسابرسی غیرمقبول توجه نمی‌کند و تکالیف مجامع برای رفع این بندها به طور مناسبی در کانون توجه قرار نگرفته و بندهای حسابرسی اغلب تکرار می‌شوند. در این راستا محمدرضائی و فرجی (۱۳۹۸) بیان می‌کنند که حدود ۷۰ درصد گزارش‌های حسابرسی در ایران غیرمقبول هستند. اگر نوع گزارش حسابرس عامل مهمی در ارزشگذاری سهام شرکت‌ها در بورس باشد، به حتم،

شرکت‌ها نسبت به رفع بندهای شرط گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول اقدام می‌کنند. از طرف دیگر، عامل دیگر میزان حرفه‌ای بودن سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه ایران است. وقتی رفتار اغلب سرمایه‌گذاران رמה‌ای است، این موضوع نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاران (به‌ویژه سرمایه‌گذاران خرد)، درک درستی از گزارش حسابرسی و دانش کافی برای تفسیر آن ندارند که این امر خود بر میزان کارایی بازار سرمایه تأثیر منفی می‌گذارد. لذا بر اساس آنچه که گفته شد می‌توان عدم معناداری و یا وجود رابطه منفی را توجیه کرد. البته ذکر این نکته اهمیت دارد که در هیچ یک از مطالعات گذشته تعداد و انواع بندهای شرط و همچنین تغییر اختیاری حسابرس مورد بررسی قرار نگرفته است و این پژوهش از این حیث متمایز است.

در مطالعات محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۸) نیز مشاهده شد که بین خطای حسابرسی و تغییر حسابرس ارتباط معناداری وجود ندارد. این نشان می‌دهد که تقاضا برای حسابرسی با کیفیت در ایران مطرح نیست. به همین خاطر به نوع گزارش حسابرسی و بندهای گزارش توجه نمی‌شود و کسانی که برای تعیین حسابرس تصمیم‌گیری می‌کنند به چنین مسایلی توجه ندارند. ماتسومارا و همکاران (۱۹۹۷) نیز مدلی را طراحی کردند که نشان می‌دهد احتمالاً واحدهای مورد رسیدگی‌ای که به علت خرید اظهارنظر، تغییر حسابرسان را در نظر می‌گیرند کمتر تغییر دارند، مگر اینکه مطمئن شوند که حسابرس جانشین بالقوه‌ی وجود دارد که گزارش حسابرسی مطلوب آنها را صادر خواهد کرد.

در نهایت نتایج نشان داد که گزارش مشروط جدید بر تغییر اختیاری حسابرس اثرگذار نیست. در واقع می‌توان گفت که صدور گزارش تعدیل‌شده جدید توسط حسابرس، رابطه مثبتی با تغییر اختیاری حسابرس ندارد. بنابراین فرضیه پژوهش در این حالت رد شد. لازم به ذکر است که در مطالعات گذشته نیز تنها گزارش مشروط مورد توجه بوده است و تعداد و انواع بندهای شرط مورد بررسی قرار نگرفته است. به همین دلیل در این مطالعه تغییر کلی حسابرس (تغییر اجباری و اختیاری حسابرس) نیز آزمون شد که نتایج نشان داد با افزایش گزارش مشروط جدید، تغییر حسابرس بیشتر خواهد شد. در واقع زمانی که تغییر کلی حسابرس مد نظر باشد و نقش گزارش مشروط جدید بر آن بررسی شود، نتایج با مطالعات گذشته همچون وکیلی‌فرد و محمدی (۱۳۹۳) مطابقت دارد. اما زمانی که تغییر اختیاری حسابرس که اعتبار بالاتری دارد بررسی می‌شود، نمی‌توان رابطه معناداری پیدا کرد.

در راستای نتایج گزارش مشروط جدید، باید چنین بیان نمود که واحدهای مورد رسیدگی جذب خرید اظهارنظر می‌شوند یعنی، احتمالاً آنها بعد از اظهارنظر مشروط (نسبت به اظهارنظر مقبول)، تمایل بیشتری برای تغییر حسابرس پیدا می‌کنند. در واقع اگر حسابرس جدید، اظهارنظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم نماید، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند که در مطالعات چن و همکاران (۲۰۱۶) مشهود است. خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار، تحت تأثیر ویژگی‌های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری‌مداری حسابرسان است. پول‌پرستی تأثیر

معنادار و مثبتی بر فرهنگ مشتری‌مداری و همچنین ماکیاولیسم دارد. بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۷) نیز بر همین مساله تأکید دارند. اما گزارش مشروط جدید بر تغییر اجباری حسابرس اثرگذار نیست. در واقع بر اساس مسایل مطرح شده می‌توان چنین بیان کرد که بدلیل محیط رقابتی بین حسابرسان، ممکن است تبانی بین صاحبکار و حسابرس صورت گیرد. به همین خاطر حسابرسان در سال‌های اخیر فعالیت خود در شرکت که به صورت اجباری تعویض می‌شوند گزارش مشروط جدید صادر می‌کنند، چرا که در صورت ارائه هر نوع گزارشی تعویض می‌شوند. اما در تغییر اختیاری حسابرس، هنوز حسابرسان جانب صاحبکار را مورد توجه قرار می‌دهند و بنابراین بر تغییر اختیاری حسابرس اثرگذار نیست. باقرپور و همکاران (۲۰۰۸) به بررسی فاکتورهای تأثیرگذار تغییر حسابرس در ایران به پیروی از خصوصی‌سازی حسابرسی پرداختند. یافته‌ها نشان می‌دهد که آن فاکتورها، شامل افزایش رقابت، تغییر مدیر عامل، تنظیم گزارش مشروط حسابرسی و درآمدهای مدیریت است. آنها همچنین پیشنهاد می‌دهند که مشتریان با گزارش‌های حسابرسی مشروط با احتمال بیشتری به تغییر حسابرس دست می‌زنند. همچنین وکیلی‌فرد و محمدی (۱۳۹۳) نشان دادند که بین تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود داشته است. بر اساس نتایج مشاهده شد که در حالت کلی بندهای شرط گزارش حسابرسی، ماهیت بندهای شرط گزارش حسابرسی و بندهای شرط تکراری و غیرتکراری منجر به کاهش تغییر اختیاری حسابرس می‌شود. لذا پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس در روابط بین مدیران و حسابرسان بر اساس الزاماتی، تجدیدنظر نماید. همچنین بدلیل آنکه در ایران درصد گزارش‌های مشروط زیاد است و همین مساله منجر به بی‌اهمیت شدن تعداد، ماهیت و نوع بندهای گزارش حسابرسی شود. لذا پیشنهاد می‌شود که سازمان بورس تدابیری برای جلوگیری از چنین رفتارهایی که ممکن است منجر به گمراهی استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی می‌شود به کار گیرد. همچنین به سرمایه‌گذاران و فعالان بازار سرمایه توصیه می‌شود که در تصمیم‌گیری خود افزون بر متغیرهای مالی و غیرمالی به اطلاعات دیگری همچون تغییر حسابرس و دلایل این تغییر توجه شود.

## منابع

آزادی، کیهان، وزیر، علیرضا. (۱۳۹۷). تأثیر گزارش حسابرسی بر محتوای اطلاعات مالی. رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. ۴ (۱۰)، ۱۹-۱.

احمدی‌نژاد، حمیدرضا (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر تغییر حسابرس از منظر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان.

استادجعفری، فرجی، امید، عربزاده، جباری جعفرآبادی، غنیمتی، & حسن. (۲۰۲۲). عوامل و ویژگی‌های مالی مؤثر بر تغییر حسابرِس و واکنش بازار به آن: مرور نظام‌مند ادبیات با روش فراتحلیل. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۳)، ۱۱۹-۱۴۸.

امیدفر، مرادی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین مالکیت و تصمیم‌به تغییر حسابرِس در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های اقتصاد پولی، مالی، ۲۳(۱۲)، ۹۰-۶۴.

ایلی، خ. (۱۳۷۷)، ۱۵ شهریور. جابه‌جایی مدیران؛ آثار و کارکردها، مجله تدبیر، شماره ۸۵ صص ۱۲-۸  
بنی‌مهد، بهمن، بهاری، امیر. (۱۳۹۳). رابطه بین تعداد بندهای حسابرِس و مدت تصدی مدیرعامل با ارائه به موقع صورت‌های مالی. دانش حسابداری و حسابرِس مدیریت. ۳(۱۲)، ۶۲-۵۳.

بنی‌مهد، بهمن، مرادزاده، مهدی، مشهدی، هادی، فرقاندوست، کامبیز (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری‌مداری و خرید اظهارنظر حسابرِس از سوی صاحبکار. دانش حسابداری و حسابرِس مدیریت، ۸(۲۹)، ۱۷۳-۱۶۱.

بولو، قاسم، مهمان، کیهان، گودرزی، اسماعیل (۱۳۸۹). تغییر حسابرِس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، ۱(۱)، ۱۳۵-۱۱۱.

پیش‌بین، علی، صفرزاده، محمد حسین، عالم تبریز، اکبر (۱۳۹۵). بررسی رابطه معاملات با اشخاص وابسته و پرداخت نقدی سود. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی.

جامعی، رضا، هاشمی، مهران، حاجی‌عبدی، عبدالله. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر عملکرد مدیران بر اظهارنظر حسابرِس مستقل در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. بررسی‌های حسابداری و حسابرِس. ۱۹(۴)، ۱۴-۱.

استادجعفری، فرجی، امید، عربزاده، جباری جعفرآبادی، غنیمتی، & حسن. (۲۰۲۲). عوامل و ویژگی‌های مالی مؤثر بر تغییر حسابرِس و واکنش بازار به آن: مرور نظام‌مند ادبیات با روش فراتحلیل. نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۴(۳)، ۱۱۹-۱۴۸.

چهارپاشلو، نرگس، ابراهیمی، سید کاظم، بهرامی‌نسب، علی (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت سود بر تغییر مدیرعامل و چرخش حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد، مدیریت و علوم اداری، دانشگاه سمنان.

رشیدی. (۱۳۹۹). تأثیر متنوع‌سازی عملیاتی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری بر ارتباط بین هزینه سرمایه و تغییر مدیرعامل. تحقیقات مالی، ۴۵۰-۴۲۸، ۳(۲۲).

رساییان، اخلاقی، نوروزی، محمد. (۱۳۹۳). بررسی میزان حساسیت جریان‌های نقدی وجوه نقد در شرایط وجود عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه حسابداری مالی.

رضازاده، جواد، زارعی مروج، کمال (۱۳۸۶). عوامل مؤثر بر تغییر حسابرِس در شرکت‌های ایرانی. مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۵(۲۰)، ۸۹-۱۰۵.

ستایش، محمدحسین، گرگانی فیروزجاه، ابوالفضل. (۱۳۹۳). پیامدهای مالی گزارش مشروط حسابرِس بر تامین منابع مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهشی مدیریت دارایی و تامین مالی. ۲(۴) پیاپی ۷، ۳۴-۱۵.

صافدل، عرفان، اسکندر، & یزدیفر. (۲۰۲۴). پیش‌بینی تغییر اختیاری حسابرِس با استفاده از الگوریتم چرخه‌آب. بررسی‌های حسابداری و حسابرِس، ۳۱(۲)، ۳۱۵-۳۳۷.

صالحی، مهدی، لاری دشت بیاض، محمود، وظیفه دان، نجمه. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین تغییر مدیران و حق الزحمه حسابرسی. دانش حسابرسی ۱۹ (۴)، ۵۳-۷۵.

رستگاری، & مهدوی. (۲۰۲۱). بررسی اثر تعدیل‌کنندگی اهمیت صاحب‌کار بر رابطه بین تغییر مؤسسه حسابرسی و تمرکز بازار حسابرسی. دانش حسابرسی، ۲۰ (۸۱)، ۵-۳۷.

مرتضوی درچه، سید مجید، رحیمی، محسن (۱۳۹۹)، بررسی تاثیر حاشیه سود صنعت صاحبکار بر تغییرات حسابرس، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی هشت بهشت.

محمدرضائی، فخرالدین، & کاظمی. (۲۰۲۲). تعداد و تنوع بندهای شرط گزارش حسابرسی: آزمون ویژگی‌های شرکای حسابرسی به عنوان معیار تمایز. دانش حسابداری مالی، ۹ (۲)، ۲۹-۷۰.

محمدرضائی، فخرالدین، گلچهره، محمد (۱۳۹۷). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای موسسات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، ۹ (۳۶)، ۳۱-۱.

محمدرضائی، فخرالدین، مهربانپور، محمدرضا. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۵ (۱۷)، ۶۵-۷۷.

ملاایمنی، وحید، عبدی، حامد. (۱۳۹۶). خیر خوب، خیر بد، تغییرات اعضای هیئت مدیره و مدیر عامل، پژوهش‌های حسابداری. ۷ (۲۶)، ۱۵۱-۱۶۸.

مهدوی، غلامحسین، غیوری مقدم، علی (۱۳۸۹). تجزیه و تحلیل محتوای اطلاعات گزارش‌های حسابرسی مشروط. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۶ (۸۵-۶۸).

نیکومرام، هاشم، موکل، الهه. (۱۳۹۳). عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۶ (۲۴)، ۲۰-۱.

نادری، بنفشه، پور حیدری، امید. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر تغییر در اظهارنظر حسابرس و بحران مالی بر تغییر حسابرس با توجه به نقش تعدیلگری هزینه حسابرسی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی مهر کرمان.

نوروش، ایرج و دیگران. (۱۳۹۴). مروری جامع بر حسابرسی. تهران: انتشارات نگاه دانش.

نیکومرام، هاشم، مهدی تقوی و حمید احمدزاده (۱۳۹۳). پیامدهای اقتصادی کیفیت اطلاعات حسابداری با تاکید بر متغیر ضریب واکنش سود، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره سوم، شماره ۱۰-۱۶-۱.

ودیی، محمدحسین، آرنی، ذوالفقار، رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر تغییر اختیاری و غیراختیاری حسابرس بر عدم تقارن اطلاعاتی، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران، مشهد، دانشگاه فردوسی مشهد.

وکیلی فرد، محمدی، سامان. (۱۳۹۳). تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۷ (۲۵)، ۳۹-۵۴.

## References

- Alisa, I. A., Devi, I. A. R., & Brillyandra, F. (2019). The effect of audit opinion, change of management, financial distress and size of a public accounting firm on auditor switching. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 6(1), 55-68.
- Aprilia, R., & Effendi, B. (2019). Pengaruh Pergantian Manajemen, Kepemilikan Publik dan Financial Distress terhadap Auditor Switching. *STATERA: Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 1(1), 61-75.
- Ang, J. S., & Chua, J. H. (1981). Corporate bankruptcy and job losses among top level managers. *Financial Management*, 70-74.
- Allen, M. P., & Panian, S. K. (1982). Power, performance, and succession in the large corporation. *Administrative Science Quarterly*, 538-547.



- Allen, M. P. (1981). Managerial power and tenure in the large corporation. *Social Forces*, 60(2), 482-494.
- Bagherpour, M., Monroe, G., & Shailer, G. (2010). Auditor switching in an increasingly competitive audit market. *W. papers*.
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390.
- Bell, T. B., & Tabor, R. H. (1991). Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 350-370.
- Brickley, J. A. (2003). Empirical research on CEO turnover and firm-performance: A discussion. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1-3), 227-233.
- Barclay, M. J., & Holderness, C. G. (1991). Negotiated block trades and corporate control. *The Journal of Finance*, 46(3), 861-878.
- Benston, G. J. (1985). The self-serving management hypothesis: Some evidence. *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 67-84.
- Bede, A., & Means, G. (1932). *The modern corporation and private property*. New York, Y: Mac millan Co.
- Chen, C. L., Yen, G., & Chang, F. H. (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction—empirical findings from the TSE-listed firms. *Applied Financial Economics*, 19(1), 59-72.
- Conyon, M. J., & He, L. (2011). Executive compensation and corporate governance in China. *Journal of Corporate Finance*, 17(4), 1158-1175.
- Clayton, M. C., Hartzell, J. C., & Rosenberg, J. (2005). The impact of CEO turnover on equity volatility. *The Journal of Business*, 78(5), 1779-1808.
- Coughlan, A. T., & Schmidt, R. M. (1985). Executive compensation, management turnover, and firm performance: An empirical investigation. *Journal of accounting and economics*, 7(1-3), 43-66.
- Dimopoulos, T., & Wagner, H. F. (2016). Corporate Governance and CEO Turnover Decisions. *Swiss Finance Institute Research Paper*, (12-16).
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- DeAngelo, L. E. (1982). Mandated successful efforts and auditor choice. *Journal of Accounting and Economics*, 4(3), 171-203.
- Furtado, E. P., & Karan, V. (1990). Causes, consequences, and shareholder wealth effects of management turnover: A review of the empirical evidence. *Financial management*, 60-75.
- Ghosh, A. A., Hovakimian, A., & Hu, H. (2019). Role of Financial Reporting and Auditing in Disciplining CEOs: Evidence from Goodwill Impairments. *Armen and Hu, Huajing, Role of Financial Reporting and Auditing in Disciplining CEOs: Evidence from Goodwill Impairments* (June 9, 2019).
- Hudaib, M., & Cooke, T. E. (2005). The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9-10), 1703-1739.
- Helliar, C., Lyon, B., Monroe, G. S., Ng, J., & Woodliff, D. R. (1996). UK AUDITORS' PERCEPTIONS OF INHERENT RISK. *The British Accounting Review*, 28(1), 45-72.
- Hermalin, B. E., & Weisbach, M. S. (1988). The determinants of board composition. *The RAND Journal of Economics*, 589-606.
- Helmich, D. L. (1980). Board size variation and rates of succession in the corporate presidency. *Journal of Business Research*, 8(1), 51-63.



- Jarva, H., Kallunki, J. P., & Livne, G. (2019). Earnings performance measures and CEO turnover: Street versus GAAP earnings. *Journal of Corporate Finance*, 56, 249-266.
- Jenter, D., & Kanaan, F. (2015). CEO turnover and relative performance evaluation. *the Journal of Finance*, 70(5), 2155-2184.
- Jarrell, G. A., & Poulsen, A. B. (1987). Shark repellents and stock prices: The effects of antitakeover amendments since 1980. *Journal of Financial Economics*, 19(1), 127-168.
- Jensen, M. C., & Ruback, R. S. (1983). The market for corporate control: The scientific evidence. *Journal of Financial economics*, 11(1-4), 5-50.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, 3(4), 305-360.
- Kato, T., & Long, C. (2006). CEO turnover, firm performance, and enterprise reform in China: Evidence from micro data. *Journal of Comparative Economics*, 34(4), 796-817.
- Klein, A., & Rosenfeld, J. (1988). Targeted share repurchases and top management changes. *Journal of Financial Economics*, 20, 493-506.
- Lin, Z. J., & Liu, M. (2010). The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in China. *Advances in Accounting*, 26(1).
- Magnusson, M., & Enarsson, J. (2017). The relationship between firm performance and CEO turnover with CEO entrenchment as a moderator: An empirical study on the Swedish market.
- Mock, T. J., & Wright, A. (1993). An exploratory study of auditors' evidential planning judgments. *Auditing*, 12(2), 39.
- Mock, T. J., & Wright, A. M. (1999). Are audit program plans risk-adjusted?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 55-74.
- Mizuchi, M. S. (1983). Who controls whom? An examination of the relation between management and boards of directors in large American corporations. *Academy of management Review*, 8(3), 426-435.
- McEachern, W. A. (1975). *Managerial Control and Performance\** Lexington, Mass: Lexington Books.
- Manne, H. G. (1965). Mergers and the market for corporate control. *Journal of Political economy*, 73(2), 110-120.
- Stefaniak, C. M., Robertson, J. C., & Houston, R. W. (2009). The causes and consequences of auditor switching: A review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, 28, 47.
- Selinvia, S. (2020). An Influence Of Management Change For Auditor Switching With Financial Distress As A Moderating Variable (Empirical Study on Basic Industry and Chemical Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the Period 2011-2015. *HUMANIS (Humanities, Management and Science Proceedings)*, 1(1).
- Shleifer, A., & Vishny, R. W. (1986). Large shareholders and corporate control. *Journal of political economy*, 94(3, Part 1), 461-488.
- Schwartz, K. B., & Menon, K. (1985). Executive succession in failing firms. *Academy of Management Journal*, 28(3), 680-686.
- Taylor, M. E., & Baker, R. L. (1981). An analysis of the external audit fee. *Accounting and business research*, 12(45), 55-60.
- Vanstraelen, A. (2003). Going-concern opinions, auditor switching, and the self-fulfilling prophecy effect examined in the regulatory context of Belgium. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 18(2), 231-254.
- Wibowo, P., & Rahmawati, A. (2019). Reveal Voluntary Auditor Switching Determinants in Indonesia: Evidence from Financial Services Sector. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 11(1), 1-14.

Walker, M, (2003). Principle agency theory when some agent are trustworthy, accounting and Finance Working paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester university. 117-127.

W., & Huang, H. (2005). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit- partner tenure: Empirical evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 1(1),65-92.

Walsh, J. P. (1988). Top management turnover following mergers and acquisitions. *Strategic Management Journal*, 9(2), 173-183.

Weisbach, M. S. (1988). Outside directors and CEO turnover. *Journal of financial Economics*, 20, 431-460.

Yunawati, S., & Zulkarnain, Z. (2019). The Determinant Factors of Auditor Switch (Empirical studies to Companies listed on Indonesian Stock Exchange). *International Journal on Advanced Science, Education, and Religion*, 2(2), 9-16.

