

بررسی تغییر حسابرس مستقل بر محتوای اقتصادی اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سید طه اقبالی نسب

گروه حسابداری، واحد بین المللی خرمشهر، دانشگاه آزاد اسلامی، خرمشهر، ایران.

tahaehgbalinasabali456@gmail.com

هوشنگ امیری

گروه حسابداری، واحد آبادان، دانشگاه آزاد اسلامی، آبادان، ایران. (نویسنده مسئول)

Dr.H.amiri@iaubadan.ac.ir

محمد خدامرادی

گروه ریاضی و آمار، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران

mohammad_moradi57@yahoo.com

صغری قبادی

گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران

drghobadi@gmail.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۲۸

چکیده

شرکت‌ها ممکن است به دلایل گوناگون تصمیم بر تغییر حسابرس و انتخاب حسابرس جایگزین داشته باشند. دوره جستجو برای حسابرس جایگزین می‌تواند محتوای اطلاعاتی مهمی را به همراه داشته باشد. از عوامل مؤثر بر محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) می‌توان نظام‌های قانونی، اقتصاد سیاسی، اندازه شرکت، اهرم‌های مالی، میزان سودآوری، تمرکز مالکیت، ترکیب هیئت مدیره و در نهایت حسابرسی اطلاعات مالی و جایگزینی حسابرس را نام برد. هدف این پژوهش بررسی تغییر حسابرس مستقل بر محتوای اقتصادی اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده، بین سال‌های ۱۳۹۵ الی ۱۳۹۸ می‌باشد. رویدادهای اقتصادی، منابع و تعهدات موضوع حسابرسی را به طور عام و نحوه حسابرسی شرکت را به طور خاص تشکیل می‌دهند. اما جنبه‌های خاص پدیده‌های موجود در دنیای واقعی که حسابرسی با آنها سروکار دارد کیفیت اطلاعات است. تغییر حسابرس باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود، همچنین شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی از دست می‌رود. به این دلیل که کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر حسابرس جدید دیدگاه‌ها و توجه خاصی به ریسک‌ها دارد و کمتر تحت تأثیر روابط است. لذا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تغییر حسابرس ممکن است بر عملکرد شرکت نیز تأثیر مثبت یا منفی بگذارد. حسابرسی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی از مهمترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طریق اطلاعات مورد رسیدگی آلودگی‌ها را از اطلاعات مالی می‌زدایند و موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: تغییر حسابرس مستقل، محتوای اقتصادی اطلاعاتی، بیان صادقانه.

۱- مقدمه

یکی از الزامات رقابت سالم، دسترسی همه مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات صادق است. از بازارهای مهم فعال در بخش خصوصی، بازار سرمایه است که اطلاعات صادق بر عملکرد آن به شدت مؤثر است. نقصان اطلاعات موجب افزایش هزینه مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌شود. اطلاعات که جزء جدایی‌ناپذیر فرآیند تصمیم‌گیری است، هر چه صادق‌تر و قابل دسترس‌تر باشد، می‌تواند منجر به اتخاذ تصمیمات صحیح‌تری در زمینه تخصیص بهینه منابع شود که در نهایت منجر به رسیدن به کارایی تخصیص و محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) بازار می‌شود که هدف نهایی بازار سرمایه است (چنیان و همکاران، ۲۰۱۲).^۱

شرکت‌ها ممکن است به دلایل گوناگون تصمیم بر تغییر حسابرس و انتخاب حسابرس جایگزین داشته باشند. دوره جستجو برای حسابرس جایگزین می‌تواند محتوای اطلاعاتی مهمی را به همراه داشته باشد (اسکورودر و هوگان^۲، ۲۰۱۸). به عقیده خلیل و همکاران^۳ (۲۰۱۷) دوره جستجو به همان بازه زمانی گفته می‌شود که قرارداد با حسابرس پیشین به هر دلیلی تا زمان عقد قرارداد جدید با حسابرس جدید به پایان رسیده باشد. طولانی شدن دوره جستجو، به معنی ضیق شدن زمان برای حسابرسی توسط حسابرس جدید است و این موضوع باعث افزایش ریسک حسابرسی می‌گردد. جانسون و بدارد^۴ (۲۰۱۳) ادعا می‌کنند اگر حسابرس ریسک پذیرش کار حسابرسی را بالا تخمین بزند جهت دستیابی به اطمینان معقول از نبود اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی، باید از روش‌های حسابرسی بیشتر و افراد متخصص بیشتری در فرآیند حسابرسی بهره گیرد. به عبارت دیگر، با طولانی شدن دوره جستجو، حق‌الزحمه بالاتری برای انجام حسابرسی از طرف موسسه حسابرسی مطالبه می‌گردد. از طرف دیگر دوره جستجو بر نوع حسابرس جایگزین نیز می‌تواند مؤثر باشد. یعنی با افزایش دوره جستجو، حسابرسان بزرگ و مطرح حاضر به پذیرش کار حسابرسی نخواهند بود. از همین رو شرکت‌ها سراغ مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر رفته و آنها را جایگزین می‌کنند. (ماند و همکاران^۵، ۲۰۱۷). بنابراین، دوره جستجو حاوی اطلاعات مهمی از جمله کیفیت کنترل داخلی، شایستگی مدیریت و ریسک‌های مختلفی که متوجه حسابرسان و سرمایه‌گذاران است.

از عوامل مؤثر بر محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) می‌توان نظام‌های قانونی، اقتصاد سیاسی، اندازه شرکت، اهرم‌های مالی، میزان سودآوری، تمرکز مالکیت، ترکیب هیئت‌مدیره و در نهایت حسابرسی اطلاعات مالی و جایگزینی حسابرس را نام برد. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده‌کنندگان، استقلال واقعی حسابرس و کیفیت کار مؤسسات حسابرسی که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش‌های حسابرسی قلمداد می‌شوند، در سرلوحه توجه آنان قرار گرفته است. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی راهکارهای متفاوتی از سوی مراجع حرفه‌ای و صاحب‌نظران در این حرفه ارائه شده است که یکی از پیشنهادها مورد توصیه آنان، جایگزینی منظم حسابرس مستقل می‌باشد. در ارتباط با فرآیند جایگزینی حسابرس مستقل دیدگاه‌های متفاوتی ارائه شده است که کلیه دیدگاه‌های ارائه شده را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

گروه اول شامل دیدگاه‌هایی که موافق با فرآیند جایگزینی حسابرس مستقل می‌باشند. برخی از صاحب‌نظران حرفه‌ای و مراجع ناظر بر بازارهای سرمایه معتقد هستند که جایگزینی حسابرس می‌تواند موجب بهبود در کیفیت حسابرسی و در نتیجه بهبود در محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات شود. نمونه‌ای از مبانی نظری و تحقیقات صورت گرفته توسط این گروه را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد:

سازمان بورس و اوراق بهادار ایتالیا اعلام کرده است که فرآیند جایگزینی حسابرس موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران بر گزارش‌های تهیه شده از سوی حسابرسان می‌شود. در نتیجه، انگیزه حسابرسان برای کشف و گزارش تحریف‌های بااهمیت به دلیل اعتماد سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد. (ماراکمران^۶، ۲۰۰۸) ارسلو و ناگی^۷ (۲۰۱۵) معتقد هستند که تحریف‌های با اهمیت در سال‌های اولیه حسابرسی رخ می‌دهد، لذا در این شرایط جایگزینی حسابرس ممکن است تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی و محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات بگذارد. گیگر و راجو ناندان^۸ طبق مطالعات خود بیان کردند که در گزارش‌های حسابرسان جدید اشتباهات بیشتری یافت می‌شود و این نتیجه‌گیری به دلیل موقعیت حسابرسان است که شاید متأثر از سال اول فعالیت خود می‌شوند، بنابراین جایگزینی حسابرس و در پی آن ورود حسابرسان جدید موجب کاهش کیفیت حسابرسی و محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات

^۵ -Mand and et al^۶ -Marakemran^۷ -Karselo and Nagy^۸ -Giger and Rajonandan^۱ -Chenian and et al^{۲۲} -Skorouder and Hogan^۳ -Khalil and et al^۴ -Jansoun Bedared

ویژگی‌های موسسه حسابرِس مربوط نمی‌شود و نیز الزاماً به انتخاب حسابرِس جدید ربطی ندارد (بتی و فرنالی^۴، ۲۰۱۹). شاید بتوان با بررسی وضعیت‌هایی که منجر به قطع رابطه حسابرِس صاحب‌کار می‌شود، عواملی را که در انتخاب حسابرِس حیاتی هستند، شناسایی کرد و بدین‌وسیله مبنایی را برای ارزیابی اهمیت جنبه‌های گوناگون محصول حسابرِس فراهم آورد (اسچوارتز و منون^۵، ۲۰۱۵).

۲-۲. تغییر حسابرِس و کیفیت حسابرِس

چنین تصور می‌شود که شرکت‌ها بعد از دریافت گزارش تعدیل‌شده حسابرِس، حسابرِس خود را تغییر می‌دهند که این الزاماً با کاهش کیفیت حسابرِس همراه است. به همین دلیل، پژوهش‌های زیادی در این زمینه انجام شده و پژوهشگران به نتایج مختلفی دست یافته‌اند. چاو و رایس^۶ (۱۹۸۲) در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که بندهای توضیحی گزارش حسابرِس اثر منفی بر روی قیمت سهم دارد. افزون بر این، اظهارنظر حسابرِس و بندهای توضیحی بر تغییر حسابرِس اثر مثبت داشته و شرکت‌ها تمایل دارند پس از دریافت اظهارنظر مشروط، حسابرسان خود را تغییر دهند، به امید اینکه حسابرِس دیگر اظهارنظر بهتری ارائه کند. همچنین، راکو و همکاران^۷ (۲۰۱۰) معتقدند که ممکن است یک صاحب‌کار به منظور نظارت بیشتر بر گزارش‌های مدیریتی و در اختیار قراردادن این گزارش‌ها به اشخاص ثالث، از حسابرسان با تخصص بیشتری استفاده کند و ترسی از نوع گزارش حسابرِس نداشته باشند، در حالی که صاحبکاران دیگری نیز وجود دارند که به دنبال حسابرسانی هستند که به رویه‌های حسابداری و سایر ویژگی‌های حسابداری آن‌ها نظر مساعدتری داشته و گزارش خود را در رابطه با این موضوعات تعدیل نمی‌کنند. پژوهش‌گرانی همچون جانسون^۸ و لایز^۹ (۱۹۹۵)، لینوکس^{۱۰} (۲۰۰۰)، وو^{۱۱} و چای‌کو^{۱۱} (۲۰۰۱) و هودیپ^{۱۲} و کوکی^{۱۳} (۲۰۰۵) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که احتمال تغییر حسابرسان به دنبال صدور اظهارنظر مشروط افزایش می‌یابد. ولی پژوهشگران دیگری چون اسمیت^{۱۴} (۱۹۸۶) تفاوتی بین اظهارنظر حسابرِس قبلی و حسابرِس جانشین پیدا نکردند. از سوی دیگر، کریشنان

در سال‌های ابتدائی می‌شود. جری مونرو^۱ اعلام کرد که دوره تصدی بلندمدت حسابرِس باعث گزارش‌های مالی با کیفیت بالا و هزینه‌های در سطح پایین می‌شود (جری مونرو، ۲۰۰۷). لذا اهمیت پژوهش این است که به گونه تجربی به استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری نشان می‌دهد که مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می‌کنند با سعی در تغییر حسابرِس و دریافت گزارش حسابرِس مناسب عملکرد خود را مثبت جلوه دهند. بنابراین، نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده تدوین‌کنندگان استانداردها، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر استفاده‌کنندگان قرار گیرد و آن‌ها را در تصمیم‌گیری مناسب در رابطه با تغییر اختیاری حسابرِس و نتایج و پیامدهای احتمالی آن برای حرفه حسابرِس، یاری کند. نوآوری پژوهش حاضر در نحوه اندازه‌گیری متغیر وابسته محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات است.

حال با توجه به مطالب مطرح شده در بالا، به دنبال یافتن پاسخی به این پرسش است که، الزام به جایگزینی حسابرِس مستقل چه تأثیری بر محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعاتی شرکت‌ها دارد؟

۲. مبانی نظری پژوهش

۲-۱. تغییر حسابرِس

انتخاب حسابرِس یک تصمیم مهم در عمر شرکت است و تصمیم به تغییر حسابرِس نباید با بی‌دقتی انجام شود (داویدسون و همکاران^۲، ۲۰۱۸). صاحب‌کار در صورتی تصمیم به تغییر حسابرِس می‌گیرد که یکی (یا تعداد بیشتری) از ویژگی‌های مربوط به انتخاب حسابرِس تغییر کند. فرانسیس و ویلسن^۳ (۲۰۱۳) فرایند تغییر حسابرِس را به دو مرحله تقسیم می‌کنند، زیرا دلایل مربوط به کنارگذاری حسابرِس قبلی ممکن است ربطی به معیارهای خاص مورد استفاده در انتخاب حسابرِس جدید نداشته باشد. در مرحله اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرِس می‌گیرد و در مرحله بعد، حسابرِس جدید را انتخاب می‌کند. تغییر حسابرِس ممکن است نتیجه تغییر در شرایط شرکت (یعنی عواملی که به عملکرد موسسه حسابرِس قبلی ربطی ندارد) مانند تغییر در مدیریت عالی یا عدم توافق و مسائل خاصی باشد. بنابراین، دلایل تغییر حسابرِس الزاماً به

⁸ Johnson

⁹ Lys

¹⁰ Woo

¹¹ Chyekoh

¹² Hudaib

¹³ Cooke

¹⁴ Smith

¹ Jary Monero

² Davidson et al

³ Francis & Wilson

⁴ Beti & Fernali

⁵ Schwartz & Menon

⁶ Chaw and Rise

⁷ Rakow et al

و استفان (۱۹۹۵)، ناگی^۱ (۲۰۰۵)، چان^۲ و ژانگ^۳ (۲۰۰۶) و کریشان و همکاران (۲۰۰۷) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که حساب‌رسان خود را تغییر می‌دهند حساب‌رس جانشین و حساب‌رس قبلی به یک اندازه سیاست‌های محافظه‌کارانه را بکار می‌برند در نتیجه، کیفیت حسابرسی لطمه نمی‌بیند و الزاماً این شرکت‌ها بعد از تغییر حساب‌رس اظهارنظر مقبول دریافت نمی‌کنند.

در حال حاضر تصمیم‌گیری برای تعیین میزان ذخایر نقدی در شرکت‌ها تبدیل به یکی از عوامل قابل توجه در ادبیات تأمین مالی شده است. مزیت عمده نگهداری وجه نقد در بازارهای سرمایه ناکار، افزایش توانایی شرکت برای استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری ارزشمند و پرهیز از تأمین مالی خارجی گران قیمت است. با این وجود نگهداری وجه نقد هزینه‌هایی نیز دربر دارد. برای مثال، مدیران و سهامداران کنترل‌کننده ممکن است انگیزه‌های برای نگهداری وجه نقد به منظور تعقیب اهدافشان داشته باشند که با اهداف شرکت منطبق نباشد (گونی و همکاران^۴، ۲۰۱۳).

از طرف دیگر در بازارهای سرمایه کار، دلیلی برای نگهداری نقدینگی در شرکت‌ها وجود ندارد. در چنین محیطی هیچ سطح وجه نقد مطلوبی را در نظر نمی‌گیریم و یک شرکت می‌تواند هرگاه که وجوه داخلی جهت بکارگیری در پروژه‌های جدید کافی نبود به سرعت به تأمین مالی خارجی روی بیاورد که این تأمین مالی از منابع خارجی با نرخی منصفانه صورت می‌گیرد. بنابراین می‌توان گفت که اصطکاک‌های موجود در بازار سرمایه باید این موضوع که به چه دلیل یک شرکت نباید تأمین مالی خارجی را به عنوان جایگزینی کامل برای تأمین مالی داخلی در نظر بگیرد را تشریح نماید (آزکان و همکاران^۵، ۲۰۱۶). منافع شخصی مدیران ایجاب می‌نماید که وجه نقد زیادی را نگهداری کنند که به بهای از دست رفتن منافع سهامداران تمام می‌شود. البته نگهداری وجه نقد می‌تواند شرکت‌ها را نیز از نیاز به تأمین مالی خارجی پرهیز کند برای فرصت‌های سرمایه‌گذاری پیشرو بی‌نیاز نماید. در صورتی که هزینه‌های انتخاب غلط تأمین مالی خارجی و یا هزینه‌های بحران‌های مالی بسیار بالاتر باشند، شرکت‌ها به منظور مقابله با کمبودهای غیرمترقبه وجه نقد و نیز تأمین مالی جهت سرمایه‌گذاری‌هایی که برای شرکت دارای ارزش خالص مثبت است، سعی در داشتن نقدینگی بالا خواهند نمود (شان^۶، ۲۰۱۲).

مدیران جهت اجتناب از محدودیت‌های پیش روی تأمین مالی خارجی، از جمله هزینه‌های معاملاتی و دیگر محدودیت‌های مالی، استفاده از تأمین مالی داخلی را ترجیح می‌دهند (آزکان و همکاران^۷، ۲۰۱۴). در نتیجه سعی بر نگهداری داراییهای نقدی بیشتر دارند؛ اما گاه نگهداری بیش از حد نقدینگی و اجتناب از استفاده از آنها در عملیات شرکت موجب عملکرد ضعیف شرکت می‌گردد در واقع اینگونه بیان می‌شود که با توجه به تئوری مبادله‌ای، مدیران در جهت موازنه هزینه نگهداری وجه نقد و منافع آن، سطحی از وجه نقد را نگهداری می‌نمایند که سطح بهینه نامیده می‌شود. شرکت‌ها سطح بهینه نقدینگی خود را از طریق موازنه بین هزینه و منفعت نهایی نگهداری وجه نقد تعیین می‌نمایند (دیتمر و همکاران^۷، ۲۰۱۵).

از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار در تخصیص منابع مالی به شرکت، عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی است با استقرار ساز و کارهای کاهنده عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات نمایندگی، محدودیت تأمین مالی کمتر می‌شود. یکی از این ساز و کارها، حسابرسی مستقل صورت‌های مالی است. نظریه تقاضا برای کیفیت حسابرسی از آنجا ناشی می‌شود که بین مدیران شرکت و مالکان آن تضاد منافع وجود دارد. افزایش هزینه‌های نمایندگی به دلیل نبود تمرکز مالکیت و نبود نظارت مؤثر مالکان، سبب افزایش تقاضا برای انجام حسابرسی با کیفیت بهتر می‌شود. حسابرسی و کیفیت مطلوب آن سبب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین گروه‌های صاحب‌منافع در شرکت‌ها می‌شود پژوهش در باب کیفیت حسابرسی را نمی‌توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرسی توسط موسسات حسابداری رسمی تحلیل کرد. تحقیقات نشان داده است که ساختارموسسه حسابرسی نیز بر کیفیت حسابرسی اثر دارد کیفیت حسابرسی، درموسسه‌هایی که ساختار قوی تری در استفاده از روشهای حسابرسی دارند، با سایر موسسه‌ها تفاوت دارند. از طرفی، رابطه مستقیمی بین کیفیت حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد و اگر موسسه‌های بزرگ حق الزحمه بیشتری به صاحبکار تحمیل می‌کنند به این معنی است که کیفیت خدمات حسابرسی آنها مطلوبتر است. دی آنجلو کیفیت حسابرسی را مشتمل بر دو احتمال تعریف کرد. اول این که حساب‌رس نقص سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند. دوم این که آن نقص را گزارش کند. کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و

^۵ -Ozakan and et al

^۶ -Shan

^۷ -Detimer and et al

^۱ Nagy

^۲ Cahan

^۳ Zhang

^۴ -Goni and et al

۲-۳. معیارهای سنجش محتوای اقتصادی (بیان صادقانه)

اهمیت محتوای اقتصادی (بیان صادقانه)، ضرورت تدوین سیاست‌های مشخص و ساختارهای سازمانی مناسب را برای ارزیابی و بهبود محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) ایجاد می‌کند. با این وجود، سنجش و ارزیابی محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) کار بسیار مشکلی است. میزان محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) به صورت نظری، در حقیقت میزان دقت و درستی اطلاعات دریافتی و کامل بودن آنها و در یک کلام کیفیت اطلاعات را بیان می‌کند. به‌طور طبیعی چنین اعتباری تنها از طریق ارزیابی اطلاعات داده شده فراهم خواهد شد. چهار مدل غالب برای سنجش محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در دنیا مورد پذیرش قرار گرفته است که اکثر تحقیقات انجام شده از این مدل‌ها عبارت‌اند از شاخص CIFAR^۴، مدل بوشمن، پیوتروسکی و اسمیت^۵، مدل استاندارد اندپورز و مدل محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دی پیاز و ایکالوس^۶ (چنیان و همکاران، ۲۰۱۲)

برای اتخاذ تصمیمات صحیح اقتصادی، سرمایه‌گذار (سهامدار) به اطلاعاتی نیاز دارد که بتواند با توجه به آنها، سودآوری خود را به حداکثر ممکن برساند. به عبارت دیگر سرمایه (پس‌اندازها) جذب سودآورترین فعالیت‌های اقتصادی شود. عمده‌ترین اطلاعاتی که یاری‌دهنده سرمایه‌گذاران است، اطلاعات مالی شرکت‌ها می‌باشد که از گزارش‌های مالی آنان استخراج می‌گردد. این گزارش‌ها شامل ترازنامه، صورت سود و زیان و صورت گردش وجوه نقد می‌باشد. گرچه اجزای تشکیل‌دهنده گزارش‌های مالی با یکدیگر مرتبط و وابسته می‌باشند، اما اطلاعاتی که توسط هریک از آنها فراهم می‌شود با بقیه متفاوت می‌باشد و هیچ کدام به تنهایی اطلاعات کاملی را در اختیار تصمیم‌گیرندگان قرار نمی‌دهند. با توجه به محتوای اطلاعاتی گزارش‌های مالی، سرمایه‌گذاران تصمیماتی می‌گیرند که تأثیرات عمده‌ای در تخصیص منابع مالی، در بازار سرمایه دارد (گونزالس و گارسیا^۵، ۲۰۱۹).

اطلاعات را می‌توان بدین گونه تعریف کرد: داده‌هایی که می‌تواند برگیرنده‌ی آن اثر شگرف بگذارد. گذشته از این اطلاعات باید عدم اطمینان را کاهش دهد، به تصمیم‌گیرنده پیامی بدهد که ارزش آن از هزینه جمع‌آوری آن اطلاعات بیشتر است و بتواند به صورت بالقوه بر تصمیم‌هایی که فرد می‌گیرد اثر بگذارد. بنابراین اطلاعاتی که از ویژگی‌های بالا برخوردار باشد دارای محتوا خواهند بود. بیور^۶ (۲۰۱۷)، محتوای اطلاعاتی را به عنوان تغییر در انتظارات مربوط به نتیجه‌ی یک رویداد تعریف می‌کند.

توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند. در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد. با وجود اینکه تعریف دی آنجلو برای حسابرسی صورت‌های مالی مناسب است، اما می‌تواند سایر انواع حسابرسی‌ها را نیز در برگیرد. علی‌رغم این که تعریف جامعی از کیفیت حسابرسی وجود ندارد که در برگیرنده انواع حسابرسی‌ها باشد، به طور منطقی می‌توان تصور کرد که کیفیت حسابرسی شامل رعایت رویه‌ها و استانداردهای حسابرسی است تحقیقات پیرامون کیفیت حسابرسی در جهان بر دو محور متمرکز بوده است: انگیزه عرضه حسابرسی با کیفیت بالا و انگیزه تقاضا برای حسابرسی با کیفیت بالا (سجادی و همکاران، ۱۳۹۱).

در مورد چرخش دوره تصدی حسابرس، اتفاق نظری وجود ندارد؛ گروهی به چرخش و تغییر دوره تصدی حسابرس معتقدند؛ زیرا افزایش طول دوره تصدی حسابرس موجب از بین رفتن استقلال حسابرس می‌شود. حسابرسی که استقلال نداشته باشد، قضاوتش با اعتقاداتش در مورد سیاست گزارشگری صاحبکار، سازگار نخواهد بود. دوره تصدی درازمدت حسابرس به وابستگی بیشتر مشتری به مؤسسه‌های حسابرسی خواهد انجامید و ایجاد چنین آشنایی ممکن است استقلال حسابرس و حسابرسی را تهدید کند. هدف منتقدان دوره تصدی درازمدت حسابرس از اعمال محدودیت بر دوره تصدی حسابرس، وضع قوانینی در مورد بهبود کیفیت سود است. صورت‌های مالی حسابرسی شده به عنوان یکی از منابع قابل اعتماد اطلاعات برای استفاده کنندگان محسوب می‌شوند. اما این اطلاعات زمانی می‌تواند توسط استفاده کنندگان مورد استفاده قرار بگیرد که دارای مجموعه‌ای از ویژگی‌های کیفی باشد. یکی از این ویژگی‌ها، عدم تأخیر در اطلاعات یا به عبارتی بهنگام بودن آنها است. بهنگام بودن یکی از ویژگی‌های مربوط بودن اطلاعات است و به این معناست که اطلاعات مالی زمانی در اختیار استفاده کنندگان قرار گیرند که فرصت تصمیم‌گیری، قضاوت و اقدام بهنگام نسبت به موضوع مورد نظر برای آنان وجود داشته باشد. برای نمونه، شرکت‌هایی که سود خود را با تأخیر اعلام می‌کنند، نسبت به شرکت‌هایی که سودشان را زودتر اعلام می‌نمایند، به احتمال بیشتری بازده سهام کمتری خواهند داشت (گیولی و پالمون^۱، ۱۹۸۲).

^۴ - Bushman, Piotroski and Smith

^۵ - Gonzales and Garsia

^۶ - Beaver

^۱ - Giouli & Palmon

^۲ - Center of International Financial Analysis and Research

^۳ - Bushman, Piotroski and Smith

۴-۲. پدیده جایگزینی حسابرسان

۴-۱- ماهیت جایگزینی حسابرسان

یکی از راهکارهای مورد توصیه اغلب کشورها برای حل مسئله استقلال حسابرسان و افزایش کیفیت خدمات حسابرسان و در نتیجه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات، جایگزینی حسابرسان بوده است. فرآیند جایگزینی حسابرسان به معنای جایگزینی حسابرسان پس از انجام چند دوره حسابرسی یک شرکت است که بر اساس مقررات طبق تصمیم مجمع عمومی آن شرکت انجام می‌شود. جایگزینی حسابرسان بر سه عامل تأثیر می‌گذارد که هر یک از این عوامل خود موجب جایگزینی در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شوند. عوامل مزبور عبارت‌اند از:

(۱) ارتباط با مدیریت صاحب‌کار

(۲) توجه به فرآیند حسابرسی سال قبل و ...

(۳) اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب‌کار

ماهیت جایگزینی حسابرسان این گونه است که به هر یک از عوامل فوق تأثیر دوسویه دارد و از این طریق موجب جایگزینی در کیفیت خدمات حسابرسی و محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات می‌شود. از یک سو جایگزینی حسابرسان موجب قطع ارتباط بلندمدت حسابرسان با صاحب‌کار، عدم توجه به فرآیند تکراری حسابرسی سال‌های قبل و از بین رفتن میل ناآگاهانه حسابرسان جهت خشنود کردن صاحب‌کار می‌شود. در نگاه اول با مطالعه هر یک از عوامل پیش گفته می‌توان نتیجه گرفت که جایگزینی حسابرسان موجب بهبود در کیفیت حسابرسی و در نتیجه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعاتی می‌شود. اما از بُعد دیگر با بررسی هر یک از عوامل فوق که در اثر فرآیند جایگزینی حاصل شده‌اند، کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات نتیجه‌گیری می‌شود. به دلیل این که فرآیند جایگزینی حسابرسان موجب قطع ارتباط حسابرسان و صاحب‌کار می‌شود که در نتیجه مدیریت صاحب‌کار با حسابرسان جدید احساس راحتی نمی‌کند و در صورت وجود مشکلات آنها را با وی در میان نمی‌گذارد. (گالترز و همکاران^۲، ۲۰۱۷)

توجه به فرآیند حسابرسی سال قبل به دلیل درک بهتر از جایگزینی‌ها، جابه‌جایی و نقل مکان اطلاعات که در اثر شناخت حسابرسان در سال‌های قبل حاصل شده است، موجب بهبود کارایی حسابرسان می‌شود. مرور پرونده‌های سال قبل علاوه بر تأثیر روی کارایی حسابرسان، فرآیند حسابرسی را اثربخش‌تر می‌کند، زیرا شرکت‌ها با نوع سؤالات حسابرسان آشنا هستند و حسابرسان با مرور کاربرگ‌های قبلی از ایجاد وقفه در فرآیند

همچنین، بیور بیان می‌کند که نه تنها باید تغییرات در انتظارات وجود داشته باشد بلکه باید این تغییرات به اندازه کافی بزرگ باشد تا بتواند منجر به تغییر رفتار تصمیم‌گیرندگان شود. از سوی دیگر منظور از محتوای اطلاعاتی یک معیار حسابداری، میزان استفاده و فایده آن در فرآیند تصمیم‌گیری تصمیم‌گیرندگان بازار سرمایه می‌باشد. خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات، مربوط بودن و قابل اتکا بودن است. اهمیت گزارش اطلاعات سود و جریان‌های نقدی در صورتی که توان تصمیم‌گیرندگان را برای پیش‌بینی و ارزیابی افزایش دهند و یا بازخوردی از انتظارات اولیه ارائه کنند، می‌توانند بر تصمیمات استفاده‌کنندگان مؤثر و مفید واقع شوند (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۲).

به دلیل پیامدهای اقتصادی با اهمیت گزارش‌های مالی برای استفاده‌کنندگان این گزارش‌ها، وجود اطلاعات با کیفیت از اهمیت به سزایی برخوردار است. با توجه به وجود تضاد منافع احتمالی بین تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان از این اطلاعات، پیچیدگی فرآیندهای اقتصادی و تبدیل آنها به اطلاعات و عدم دسترسی مستقیم استفاده‌کنندگان بورن سازمانی گزارش‌های مالی به منابع اطلاعاتی، حسابرسان به عنوان اشخاصی با صلاحیت حرفه‌ای و به دور از هر گونه تضاد منافع احتمالی جهت اعتباربخشی به اطلاعات مالی تهیه شده وارد صحنه می‌شوند (کوهن و همکاران^۱، ۲۰۱۵)

تعیین اینکه آیا صورت‌های مالی شرکت با استانداردهای تصریح شده در مفاهیم کیفیت مطابقت دارد یا نه این پرسش حاکی از آن است که آیا اساساً مکانیزمی وجود دارد که این استانداردها را عملیاتی کند؟ و یا حاکی از آن است که وظیفه حسابرسان شرکت گزارش کردن درباره یکنواختی یا رعایت گزارش دهی با معیارهای عملیاتی ذکر شده است یا هدف چیز دیگری است؟ این اهداف صراحتاً در استانداردهای حسابرسی خاص بازشناسی شده است. برای مثال، الزام امریکا برای حسابرسان مبنی بر گزارش درباره مطابقت با اصول پذیرفته حسابداری و استاندارد انگلیس که حسابرسان را ملزم می‌کند که درباره مناسبت یکنواختی و افشای رویه‌های حسابداری قانع شود. این موضوع بدین مفهوم است که یک عامل مهم در انجام وظیفه حسابرسی، مشخص کردن آنچه که معیار تلقی می‌شود (مانند اصول پذیرفته‌شده حسابداری و رویه‌های مناسب)، می‌باشد. در این مورد توسط رهنمودهای حرفه‌ای به شکل استانداردهای خاص حسابرسی که این گونه واژه تعریف عملیاتی یا تفسیر می‌شود به حسابرسان یاری می‌رسد.

^۲ -Galterm and et al

^۱ -Kohen and et al

پیشین استعفا داده باشد حسابرِس جایگزین حق الزحمه بالاتری مطالبه خواهد کرد و این در حالی است که حسابرسان بزرگ و معتبر حاضر به پذیرش کار حسابرسی نیستند. گوش و تنگ^۴ (۲۰۱۸) علت خروج حسابرِس به صورت استعفا را معمولاً به دلایل ضعف کنترل‌های داخلی، فعالیت‌های غیرقانونی مدیریت و افزایش ریسک عنوان کرده‌اند که در نتیجه حسابرِس جایگزین برای پوشش زیان‌های احتمالی آتی اقدام به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌نماید.

۵-۲. تغییر حسابرِس و محتوای اقتصادی اطلاعات

اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا امکان‌پذیر نیست. جریان سرمایه زمانی به سوی فعالیت‌های اقتصادی برتر سرازیر می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه سرمایه‌گذاری متکی به اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا باشد. در این فرایند حسابرسی نقش حیاتی تعیین میزان اعتبار اطلاعات را ایفا می‌کند. به عبارت دیگر با توجه به اینکه پاسخگویی مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است می‌توان گفت که حسابرسی یکی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی است. پدیده تغییر حسابرِس به دلیل تأثیری که بر روی استقلال و قدرت حرفه‌ای حسابرسان دارد باعث شده است تا در سال‌های اخیر به زمینه مهمی در تحقیقات و مباحث حرفه‌ای تبدیل شود تغییر حسابرِس غالباً باعث می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش یابد. به خصوص اگر رویداد تغییر حسابرِس همراه با بار معنایی منفی، اخبار ناخوشایند و تردید در رابطه با حسابرِس جایگزین باشد. کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب افت اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد. به علاوه این امر می‌تواند مانع از تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه‌های سرمایه‌ای و تأمین مالی شود (ناپ و همکاران^۵، ۲۰۱۸) حامیان تغییر حسابرِس باور دارند، در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند. حضور طولانی‌مدت حسابرِس در کنار یک صاحب‌کار، وابستگی‌های اقتصادی اطلاعات در حسابرِس ایجاد خواهد کرد که استقلال و بی‌طرفی او را مخدوش می‌کند. در مقابل، مخالفان تغییر اجباری حسابرِس عقیده دیگری دارند. به اعتقاد آنها عوامل دیگری وجود دارند که

حسابرسی زمان‌بر جلوگیری می‌کنند، اما اتکای صرف به پرونده‌های سال قبل مانع از اجرای کنترل‌های جدید و درخور نیاز برای حسابرسی دوره جاری می‌شود. اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب‌کار سومین عاملی است که ماحصل ماهیت جایگزینی حسابرِس می‌باشد. فرایند جایگزینی موجب از بین رفتن میل آگاهانه یا ناآگاهانه حسابرِس برای راضی نگه داشتن مشتری می‌شود و از این طریق موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌آورد. اما ممکن است کیفیت خدمات حسابرسی تحت تأثیر این گونه تمایلات حسابرِس برای انتخاب به عنوان حسابرِس مستقل در دوره مجاز بعدی یا شرکت‌های تحت نفوذ صاحب‌کار قرار گیرد که جایگزینی نمی‌تواند مانع از انجام چنین کاری شود. در بازار سرمایه نیز این پدیده هم توانایی ارسال علائم خوش‌بینانه و اصلاح جریان سرمایه به شکل کارا و اثربخش را دارد و هم می‌تواند منجر به تخصیص غیر بهینه منابع گردد. استفاده مفید و مؤثر از این پدیده در جهت افزایش کارایی و اثربخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتصادی در رابطه با تکرار این پدیده است. این مهم با انجام تحقیقات و استفاده از نتایج آنها در صورت‌بندی راهبردها و برنامه‌های بازار اوراق بهادار و تدوین الزامات تشکل حرفه‌ای کشور انجام پذیر خواهد بود (کالبریز و همکاران^۱، ۲۰۱۵).

انتظار می‌رود دوره جستجو برای حسابرِس جایگزین با حق الزحمه حسابرسی ارتباط داشته باشد. در واقع با افزایش دوره جستجو و به عبارتی با کاهش زمان حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی تحت تأثیر قرار می‌گیرد. ماند و همکاران (۲۰۱۸) ادعا می‌کنند هر چه دوره جستجو برای حسابرِس جایگزین افزایش یابد، حسابرِس جدید حق الزحمه بیشتری برای حسابرسی نخستین مطالبه خواهند نمود. علت این موضوع کاهش فرصت حسابرِس برای بررسی صورت‌های مالی، ساعات کار بیشتر برای انجام حسابرسی، استفاده از کارکنان با تخصص بالاتر و عدم حضور حسابرِس در برخی زمان‌های خاص در شرکت (مانند پایان سال مالی) و در نتیجه افزایش ریسک حسابرسی عنوان می‌گردد (الیوت و همکاران^۲، ۲۰۱۷). به عقیده کریم^۳ (۲۰۱۶) در کشورهای کمتر توسعه‌یافته حق الزحمه حسابرسی بر اساس سطح فعالیت و ویژگی‌های حسابرِس تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر حق الزحمه بالاتری را در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر مطالبه خواهند کرد. به اعتقاد ماند و همکاران (۲۰۱۸) در صورتی که حسابرِس

^۴-Gosh and Tang

^۵-Tap and et al

^۱-Kalberiz and et al

^۲-Eliout and et al

^۳-Karim

درآمد ها و هزینه ها به صورت عمدی و یا شناسایی درآمد ها و هزینه های واقعی باشد ، همچنین ، تعدیلات سنواتی می تواند نشان دهنده ضعف یا قصور حسابرس در حسابرسی های قبلی باشد . بنابراین ، به طور کلی عکس العمل استفاده کنندگان نسبت به این موضوع منفی است . با توجه به مسئولیت های قانونی حسابرس نسبت به ارائه منصفانه صورت های مالی می توان انتظار داشت که تعدیلات سنواتی منجر به اقامه دعاوی حقوقی بر علیه حسابرس و یا حتی تغییر آنها شود . علاوه بر این ، از دیدگاه حسابرس مستقل تعدیلات سنواتی خطرات دیگری مانند از دست رفتن اعتبار حرفه ای نیز به همراه دارد . (کادرز و همکاران^۳، ۲۰۱۴)

۳. پیشینه پژوهش

۳-۱. پیشینه خارجی

هاوارد و همکاران^۴ (۲۰۲۱) زمان بندی تغییر حسابرس و ریسک موسسه صاحب کار طی دوره زمانی ۲۰۰۳ الی ۲۰۱۴ را مورد بررسی قرار دادند . آنها تغییرات حسابرسی که بعد از تاریخ گزارش حسابرسی و قبل از تاریخ مجمع عمومی صاحبان سهام بود را تحت عنوان تغییر حسابرسی برنامه ریزی شده و تغییرات حسابرسی خارج از این محدوده را تحت عنوان تغییر حسابرسی غیرمنتظره طبقه بندی کردند . یافته های نشان داد که تغییر حسابرسی غیرمنتظره در مقایسه با تغییر حسابرسی برنامه ریزی شده رابطه قوی تری با ریسک شرکت صاحب کار دارد و تغییر حسابرسی ناگهانی در مقایسه با برنامه ریزی شده بیشتر در نتیجه کناره گیری و استعفا ی حسابرس است تا اخراج و عزل توسط صاحب کار . همچنین شرکت هایی که تغییر ناگهانی حسابرس داشتند ضعف کنترل داخلی بیشتری داشتند و حسابرسان و سرمایه گذاران این شرکت ها را پر ریسک ارزیابی می کنند .

پورتی و همکاران^۵ (۲۰۲۱) به بررسی ارتباط بین استقلال کمیته های حسابرسی و محتوای اطلاعاتی اعلان های درآمد در غرب اروپا پرداختند . نمونه آماری شامل ۷۶۰۰ اعلامیه های درآمدی دریافت شده از ۱۵ کشور غرب اروپا بین سال های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۶ بود . نتایج نشان داد که واکنش بازار ، هنگامی که کمیته حسابرسی از استقلال بیشتری برخوردار است ، نسبت به اعلان سود ، بسیار قابل توجه خواهد بود . در واقع نتایج نشان داد که کمیته های مستقل حسابرسی برای افزایش اعتبار اطلاعیه های سود مستقیماً جایگزین مؤسسات حسابرسی ضعیف می شوند .

حسابرسان را وادار به حفظ استقلال می کنند . به عنوان مثال تلاشی که حسابرسان در جهت حفظ اعتبار و شهرت به کار می گیرند و یا ترس از احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه آنها ، مکانیزم هایی هستند که مانع از رفتارهای نامناسب حسابرسان می شود . آنها معتقدند حسابرسان با گذشت زمان شناخت بهتری از فعالیت های صاحب کار به دست آورده و تجربه بیشتری کسب می کنند و به این ترتیب توانایی شان در مورد مناسب بودن یا نبودن رویه های حسابداری و گزارشگری افزایش می یابد . بنابراین رابطه طولانی مدت حسابرس و صاحب کار می تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد (چن و همکاران ، ۲۰۱۵) به اعتقاد آنها تغییر حسابرس باعث خواهد شد اعتماد سرمایه گذاران به اتکاپذیری صورت های مالی کاهش یافته و اعتبار فرایند حسابرسی در ابعاد کلان دچار افت شود . از طرف دیگر هزینه های حسابرسی ، چه برای حسابرس و چه برای صاحب کار ، افزایش یابد (ساینت^۱، ۲۰۱۶) پدیده تعویض (تغییر) حسابرسان مانند تیغ دو لبه ای است که هم می تواند جهت اصلی بازار ارائه خدمات حرفه ای را سامان بخشد و هم می تواند فلسفه وجودی حسابرسی را متزلزل کند . در بازار سرمایه نیز این پدیده هم توانایی ارسال علایم خوش بینانه و اصلاح جریان سرمایه به شکل کارا و اثربخش را دارد .

شفافیت اطلاعاتی ، از طریق بهبود اعتبار صورت های مالی و کنترل های داخلی که اعتماد سرمایه گذاران را ارتقا می دهد و اعتماد عموم به اطلاعات مالی شرکت های عام را افزایش می دهد ، ارزش افزایی می کند . در این ساختار ، حسابرسان ناقرینگی اطلاعات مالی بین مدیریت و سهامداران را کاهش می دهند و به سرمایه گذاران کمک می کنند تا تصمیمات آگاهانه تری اتخاذ کنند که در عوض بازارهای سرمایه را کارا تر و به رونق اقتصاد ملی کمک می کند . به عبارتی دیگر تغییر حسابرسان و تقویت کنترل های داخلی باعث می شود که شفافیت اطلاعاتی در این چارچوب بهبود یابد . (مانلیز و همکاران^۲، ۲۰۱۳)

۳-۲. تغییر حسابرس و تعدیلات سنواتی

تعدیلات سنواتی به دو دلیل ممکن است صورت گیرد ، تغییر در رویه های حسابداری و اصلاح اشتباهات دوره یا دوره های گذشته . تعدیلات سنواتی می تواند نشان دهنده وجود ضعف در سیستم حسابداری ، گزارشگری مالی ، کنترل های داخلی شرکت و تلاش مدیریت شرکت برای دستکاری سود از طریق استفاده از روش های حسابداری نامناسب ، عدم شناسایی

^۴ -Havard and et al

^۵ -Pourtei and et al

^۱ -Sayint

^۲ -Manliz and et al

^۳ -Calderz and et al

دیانا و مقداد^۱ (۲۰۱۹) آثار تغییر اجباری حسابرسان بر استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرِس و لزوم اجرایی نمودن تغییر اجباری حسابرسان را در مصر بررسی نموده‌اند. بر اساس یافته‌های این تحقیق ۱- افزایش دوره تصدی حسابرسان به دلیل شناخت بیشتر حسابرِس نسبت به صاحب کار، منجر به افزایش کیفیت حسابرِس می‌شود. ۲- مشکل اصلی کاهش استقلال حسابرسان در مصر مربوط به شرکت‌های سهامی خاصی است که سهامداران مدیریت شرکت را نیز بر عهده دارند. ۳- چرخش اجباری مؤسسات حسابرِس به دو دلیل توصیه می‌شود: نخست آن که مؤسسات حسابرِس معتبر فراوانی در مصر وجود دارد و دوم به کارگیری نیروهای حسابرِس آشنا به صنعت در مؤسسات حسابرِس موجب پابرجا ماندن استقلال حسابرِس و افزایش کیفیت حسابرِس می‌شود.

ماند و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اثر دوره جستجو بر نوع حسابرِس جایگزین و حق الزحمه وی پرداختند. آنها پژوهش خود را در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۲ الی ۲۰۱۲ با انتخاب شرکت‌هایی که حسابرِس خود را در این بازه زمانی تغییر داده بودند انجام دادند. آنها به این نتیجه رسیدند شرکت‌هایی که دوره جستجوی طولانی‌تری را تجربه کرده‌اند به احتمال کمتری توسط مؤسسات حسابرِس بزرگ حسابرِس می‌شوند، علاوه بر این، نتایج پژوهش آنها مؤید این بود که با افزایش دوره جستجو، حسابرسان حق الزحمه بیشتری را برای پذیرش کار حسابرِس مطالبه خواهند نمود.

کمران و همکاران^۲ (۲۰۱۵) در محیط چرخش اجباری ایتالیا منافع و هزینه‌های تغییر حسابرِس را بررسی کردند. یافته‌ها نشان می‌دهد که حسابرِس خارج شونده از تلاش یا کیفیت شانه خالی نمی‌کند، اما حق الزحمه سال آخر ۷ درصد بالاتر از عادی است، که امکان قیمت‌گذاری فرصت طلبانه را نشان می‌دهد. حق الزحمه حسابرسان جانشین هم حتی با اعمال تخفیف بیشتر بوده است. بنابراین هزینه‌های چرخش اجباری جزئی نیستند. هزینه‌های بالاتر اگر کیفیت حسابرِس بهبود یابد، قابل پذیرش است. اما، آنان شواهدی مخالف این یافتند. یعنی کیفیت سودهای حسابرِس شده در سه سال اول بعد از چرخش نسبت به سال‌های بعدی آن، پایین‌تر است. بنابراین نتایج این تحقیق از چرخش اجباری حمایت نمی‌کند.

۲-۳. پیشینه داخلی

عارف منش و میرحاجی طرزجانی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر دوره جستجوی حسابرِس به عنوان علامت ریسک حسابرِس

بر انتخاب حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس پرداختند. طبق نتایج به دست آمده رابطه مثبت و معناداری بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرِس و نوع حسابرِس جدید وجود دارد و همچنین نتایج پژوهش حاکی از رابطه مثبت و معنادار بین مدت زمان دوره جستجوی حسابرِس جدید و حق الزحمه حسابرِس جدید می‌باشد. حقدادی و گرکز (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی بینش کمیته حسابرِس و تغییر حسابرِس در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین تخصص مالی، استقلال و اندازه کمیته حسابرِس با تغییر حسابرِس در سال‌های ابتدایی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد اما این ارتباط برای تجربه کمیته حسابرِس مشاهده نشد. همچنین، در بخش تحلیل‌های اضافی، با استفاده از تکنیک تحلیل عاملی، چهار ویژگی فوق‌الذکر برای کمیته حسابرِس تحت عنوان یک عامل (بینش کمیته حسابرِس) محاسبه گردیده و به عنوان یک فرضیه کلی مورد آزمون قرار گرفته. نتایج حاصل، به پشتوانه فرضیه‌ها، حاکی از ارتباط مثبت و معنادار بین بینش کمیته حسابرِس و تغییر حسابرِس در سال‌های ابتدایی شد.

بذرافشان (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرِس جایگزین بر حق الزحمه حسابرِس نخستین پرداخت. نتایج نشان داد، دوره جستجو برای حسابرِس جایگزین با حق الزحمه مطالبه شده برای حسابرِس نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه)، رابطه مستقیم و معنادار دارد. ضمناً بررسی‌ها تأیید کردند که دوره جستجو برای حسابرِس جایگزین با نوع حسابرِس جایگزین شده رابطه معکوس و معنادار دارد؛ اما متغیر تعدیل گر استعفا / اخراج علی‌رغم اینکه باعث کاهش شدت رابطه معکوس بین دو متغیر مزبور می‌شود ولی بر این رابطه اثر معنادار ندارد. علاوه بر این نتایج بررسی‌های نشان داد، نوع حسابرِس جایگزین شده با حق الزحمه حسابرِس نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه معکوس و معنادار دارد.

آزادی و وزیری (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر گزارش حسابرِس بر محتوای اطلاعات مالی پرداختند. فرضیه‌های تحقیق با استفاده از برازش مدل‌های رگرسیون خطی داده‌های ترکیبی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج نشان داد که سودآوری به‌طور معنادار در رابطه بین نوع حسابرِس با بازده سهام تأثیرگذار است. همچنین نوع حسابرِس به‌طور معنادار بر بازده سهام تأثیرگذار است. اما تأثیر سودآوری در رابطه بین اظهارنظر حسابرِس با بازده سهام به‌طور معنادار مشاهده نشد و اظهارنظر حسابرِس بر بازده سهام تأثیر معنادار نداشت.

^۲ -Kamrean and et al

^۱ -Dayana and Meghdad

که تغییر حسابرس مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها تأثیری ندارد.

۴. فرضیه‌های پژوهش

با عنایت به مبانی نظری و موارد فوق، فرضیه‌های این پژوهش به شرح زیر در نظر گرفته شده است:
الف: شرکت‌هایی که تغییر حسابرس آنها سازمان حسابرسی بوده است.

فرضیه اصلی اول: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها افزایش پیدا کند.

فرضیه فرعی اول: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی دوم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی سوم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در یک سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی چهارم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی پنجم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی ششم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

ب: شرکت‌هایی که جایگزینی حسابرس مستقل داشته‌اند.
فرضیه اصلی دوم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تعدیل سنواتی شرکت‌ها افزایش پیدا کند

فرضیه فرعی اول: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی دوم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی سوم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

مسیح آبادی و آتشی گلستانی (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی فرضیه‌ها و پیامدهای تغییر حسابرس پرداختند. نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه به منظور تقویت استقلال حسابرسان، تغییر منظم آنها را به عنوان یکی از راهکارها پیشنهاد یا الزام کرده و به اجرا گذاشته‌اند. در این مقاله ابتدا فرضیه‌های وابستگی اقتصادی حسابرس و حفظ شهرت از دیدگاه نظری و تجربی توضیح و انواع تغییر اختیاری و اجباری حسابرس طبقه‌بندی شده است. سپس تحلیلی از اثر تغییر حسابرس بر هزینه‌های حسابرسی، عملکرد شرکت، کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس به‌طور جداگانه انجام شده است. با بررسی ادبیات در این زمینه نتیجه‌گیری می‌شود که احتمالاً پیامد تغییر حسابرس به دلایل تغییر و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بستگی دارد.

دارابی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی کیفیت افشا و پیامدهای اقتصادی اطلاعات حسابداری پرداختند. یافته‌های حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که بین کیفیات افشا و معیارهای پیامد اقتصادی ارتباط معکوس و معنادار وجود دارد. به عبارت دیگر بهبود کیفیت افشا پیامد اقتصادی اطلاعات حسابداری کاهش می‌یابد.

مدرس و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد؛ کلیه عوامل استخراج شده از ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین شامل شهرت، اندازه مؤسسات حسابرسی، تخصیص کارهای موجود در بازار حسابرسی از طریق مراجع قانونی (حرفه‌ای)، برقراری نظام‌های تنبیهی مناسب در ازای تخلفات حسابرسان، بررسی همپیشگان، افزایش سطح دانش استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی نسبت به گزارش‌های مالی، شفافیت حوزه مسئولیت حسابرسان مستقل از دید استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، الزام به برقراری ارتباط با حسابرسان پیشین، مسئولیت تضامنی شرکا با موسسه حسابرسی، محدود کردن نسبت حق‌الزحمه دریافتی از یک صاحب‌کار، الزام به افشای دلایل تغییر حسابرسان توسط صاحب‌کاران و تغییر ادواری حسابرسان، بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی مؤثر است. اما این عوامل در وضعیت کنونی حرفه حسابرسی در ایران به نحو مناسبی به کار گرفته نشده است.

بولو و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. در این راستا تأثیر تغییر حسابرس مستقل بر رتبه شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها و تعدیلات سنواتی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد

فرضیه فرعی چهارم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی پنجم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

فرضیه فرعی ششم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

۵. روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق، از دیدگاه تقسیم‌بندی تحقیق‌ها بر حسب هدف، تحقیقی کاربردی است زیرا هدف تحقیقات کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است به بیان دیگر، تحقیقات کاربردی به سمت کاربرد عملی دانش هدایت می‌شوند از سوی دیگر، بر اساس چگونگی گردآوری داده‌ها، تحقیق حاضر از نوع تحقیق‌های توصیفی است اجرای تحقیق‌های توصیفی می‌تواند صرفاً برای شناخت بیشتر شرایط موجود و یا به منظور باری‌رساندن به فرایند تصمیم‌گیری باشد با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف تحقیق‌های توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی است در این تحقیق برای آزمون وجود رابطه بین متغیرها و همچنین معنادار بودن مدل ارائه شده برای توضیح متغیر وابسته، از تحلیل رگرسیون استفاده شده است. گردآوری شواهد عینی برای اندازه‌گیری بیان صادقانه اطلاعات طبق تعریف عملیاتی آن از طریق اسناد کاوی انجام شده است. بر اساس ادبیات تحقیق و همچنین تعریف عملیاتی، بیان صادقانه اطلاعات عبارت است از افزایش در نسبت قدر مطلق تعدیلات سنواتی به مجموع دارایی‌های ابتدای دوره موجود در صورت‌های مالی شرکت‌ها و نیز رتبه بیان صادقانه اطلاعات شرکت‌ها در بورس اوراق بهادار در سال جایگزینی حسابرِس نسبت به سال قبل از جایگزینی.

۵-۱. جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۸ است. در این تحقیق، برای انتخاب نمونه، از کل داده‌های در دسترس و روش نمونه‌گیری حذفی سیستماتیک استفاده شده است به این ترتیب، نخست تمام شرکت‌هایی که می‌توانستند در نمونه‌گیری شرکت کنند، انتخاب شدند سپس، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از

شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و در نهایت اطلاعات شرکت‌های باقی‌مانده برای انجام آزمون استفاده شده است

(۱) شرکت حداقل ۲ سال در طی ۹ سال اخیر در بورس فعالیت داشته و گزارش‌های مالی خود را طی این سال‌ها به بورس ارائه داده باشد.

(۲) شرکت حداقل ۲ سال متوالی ۲۹ اسفند را به عنوان پایان سال مالی انتخاب کرده باشد.

(۳) شرکت انتخابی جزء شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری نباشد.

(۴) صورت‌های مالی حسابرِس شده در دو سال قبل؛ سال قبل و سال تغییر حسابرِس مستقل در دسترس باشد.

(۵) محتوای اقتصادی اطلاعات شرکت توسط سازمان بورس اوراق بهادار در دو سال قبل، سال قبل و سال تغییر حسابرِس اعلام شده باشد.

با در نظر گرفتن این پیش‌فرض‌ها در مجموع ۸۶۰ سال شرکت، و از این تعداد ۲۱۵ مشاهده (تغییر حسابرِس) مورد بررسی قرار گرفت.

۵-۲. چگونگی گردآوری داده‌ها

روش‌های کتابخانه‌ای در تمامی تحقیقات علمی مورد استفاده قرار می‌گیرد، ولی در بعضی از آنها در بخشی از فرایند تحقیق از این روش استفاده می‌شود و در بعضی از آنها موضوع تحقیق از حیث روش، ماهیتاً کتابخانه‌ای است و از آغاز تا انتها متکی بر یافته‌های تحقیق کتابخانه‌ای است. در تحقیقاتی که ظاهراً ماهیت کتابخانه‌ای ندارد نیز محققان ناگزیر از کاربرد روش‌های کتابخانه‌ای در تحقیق خود هستند. در این گروه تحقیقات اعم از توصیفی، علی، همبستگی، تجربی و غیره، محقق باید ادبیات و سوابق مسئله و موضوع تحقیق را مطالعه کند. در نتیجه، باید از روش کتابخانه‌ای استفاده کند. بنابراین در این پژوهش نیز از روش کتابخانه‌ای و از کتب معتبر و جدید و نیز مقالات مطرح در زمینه تغییر حسابرِس و محتوای اقتصادی شرکت‌ها از طریق سایت‌های علمی و پژوهشی و اینترنتی نظیر *Springer*، *SSRN*، *Science Direct*، *SID* و غیره استفاده شد. سپس با استفاده از وب‌گاه سازمان بورس اوراق بهادار، وب‌گاه مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی وابسته به سازمان بورس اوراق بهادار تهران و همچنین نرم افزار تدبیر پرداز، داده‌های اولیه‌ی مربوط به شرکت‌ها گردآوری شده است. بنابراین، روش گردآوری داده‌ها در پژوهش حاضر از نوع میدانی-کتابخانه‌ای است. در این تحقیق، گردآوری اطلاعات و داده‌های مورد نیاز در دو مرحله انجام شده است. در مرحله‌ی اول برای تدوین مبانی نظری تحقیق از روش

کتابخانه‌یی (و مراجعه به پایان‌نامه‌ها و مقالات فارسی و انگلیسی از طریق سایت‌های مربوطه) و در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌های مورد نظر از اطلاعات ارائه شده در سایت اطلاع‌رسانی بانک مرکزی و صورت‌های مالی ارائه شده به سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر منابع اطلاعاتی مرتبط مانند بانک اطلاعاتی تدبیرپرداز و ره‌آورد نوین استفاده شده است.

۳-۵. روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

در آزمون پژوهش در صورتی که توزیع داده‌ها نرمال باشد از آزمون پارامتری t زوجی، و در غیر این صورت از آزمون غیر پارامتری ویلکاکسون استفاده می‌شود.

آزمون t -زوجی

برای مقایسه میانگین یک متغیر در قبل و بعد از تغییر حسابرس می‌توان از روش‌های آماری معمول برای دو نمونه وابسته استفاده کرد. به‌طور کلی آزمون پارامتری t - زوجی معروف‌ترین و مهم‌ترین آزمون برای مقایسه میانگین قبل و بعد است. در صورتی از آزمون پارامتری استفاده می‌شود که پیش‌فرض‌هایی بر روی داده‌ها رعایت گردد. مهم‌ترین این پیش‌فرض‌ها نرمال بودن داده‌هاست.

آزمون ویلکاکسون

این آزمون مناسب طرح‌های ماقبل و مابعد است (یک نمونه در دو موقعیت مختلف)، یا دو نمونه که از یک جامعه باشند. این آزمون اندازه تفاوت میان رتبه‌ها را در نظر می‌گیرد بنابراین

متغیرها می‌توانند دارای جواب‌های متفاوت یا فاصله‌ای باشند. نمونه‌های به کار برده شده در این آزمون باید نسبت به سایر صفت‌هایشان جور شده (جفت شده) باشند.

۴-۵. متغیرهای پژوهش

متغیر مستقل: از آنجا که این تحقیق در مورد تأثیر تغییر حسابرس مستقل بر محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعاتی شرکت‌ها می‌باشد، لذا متغیر مستقل این تحقیق همان تغییر حسابرس مستقل است که تأثیر آن بر متغیرهای وابسته بررسی می‌شود.

متغیر وابسته: متغیر وابسته این تحقیق محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) اطلاعات می‌باشد که توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و تعدیلات سنواتی شرکت‌ها است که از صورت‌های مالی حسابرسی شده استخراج گردیده است.

۶. یافته‌های پژوهش

۱-۶. آمار توصیفی

با توجه به اینکه متغیرهای مستقل پژوهش حاضر از نوع اسمی هستند ارائه آمار توصیفی برای آن‌ها مفید نیست و اطلاعات خاصی را به خواننده منتقل نمی‌کند. لذا، برای متغیرهای پژوهش آمار توصیفی تهیه نشده است. به هر حال، در جدول شماره ۱ تعداد شرکت‌های انتخاب شده و میزان تغییر هر یک از متغیرهای مستقل به تفکیک سال‌های مختلف نشان داده شده است.

جدول (۱): تعداد شرکت‌های انتخاب شده و میزان تغییر متغیرهای مستقل

سال نوع تغییر	۹۵		۹۶		۹۷		۹۸	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
از ۱ به ۲	۱۲	۲۳	۹	۲۰	۶	۱۴	۲۰	۲۶
از ۲ به ۱	۳	۶	۲	۴	۲	۵	۵	۶
از ۳ به ۴	۸	۱۶	۶	۱۳	۷	۱۶	۶	۸
از ۴ به ۳	۴	۸	۹	۲۰	۷	۱۶	۹	۱۲
سایر	۲۴	۴۷	۱۹	۴۳	۲۱	۴۹	۳۶	۴۸
جمع	۵۱	۱۰۰	۴۵	۱۰۰	۴۳	۱۰۰	۷۶	۱۰۰
کد	۱: سازمان حسابرسی، ۲: مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳: مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و ۴: مؤسسه‌های حسابرسی کوچک عضو جامعه حسابداران رسمی ایران							

جدول (۲): شاخص‌های پراکندگی و مرکزی متغیر رتبه بیان صادقانه برای شرکت‌هایی که تغییر حسابرِس داشته‌اند

-	دو سال قبل	یک سال قبل	سال جایگزینی
تعداد	۲۱۵	۲۱۵	۲۱۵
میانگین	۴۲/۰۵	۴۷/۱۱	۴۸/۰۴
انحراف معیار	۲۰/۰۵	۲۲/۹۶	۲۲/۹۵
چولگی	۰/۲۶۷	۰/۴۶	۰/۰۰۳
کشیدگی	-۰/۴۶	-۰/۵۹	-۰/۶۲۴
دامنه	۸۶	۸۷	۱۰۳
مینیمم	۲	۹	-۵
ماکزیمم	۸۸	۹۶	۹۸

در جدول ۲ اولین پارامتر میانگین حسابی است. میانگین حسابی کمیتی است که مقدار متوسط و یا به عبارت دیگر مرکز ثقل داده‌های به دست آمده را نشان می‌دهد. دومین پارامتر میانه است. میانه عددی است که ۵۰٪ افراد بالا را از ۵۰٪ افراد پایین در یک توزیع جدا می‌کند. این پارامتر نیز برای کلیه متغیرها ارائه شده است. سایر پارامترها نظیر میزان حداکثر و حداقل نیز برای متغیرها ارائه شده است. این دو پارامتر حدود داده‌های گردآوری شده را نشان می‌دهد و بیان می‌کند داده‌ها از چه مقداری آغاز و به چه مقداری ختم می‌شوند؛ به عبارتی این پارامترها دامنه‌ی تغییرات داده‌ها را به نمایش می‌گذارند. انحراف معیار نیز مقیاسی برای پراکندگی است که هرچه مقدار آن کوچکتر باشد، نشانه‌ی آن است که گروه مورد مطالعه از لحاظ ویژگی مورد سنجش متجانس می‌باشد این معیار نیز برای کلیه متغیرها ارائه شده است. همان‌طور که در جدول (۲) نشان داده شده است. میانگین رتبه بیان صادقانه برای دو سال قبل ۴۲/۰۵ و برای یک سال قبل ۴۷/۱۱ و برای سال جایگزینی ۴۸/۰۴ بود. بررسی روند این میانگین بیانگر بهبود رتبه شفافیت در سال قبل از تغییر نسبت به دو سال قبل از تغییر است.

آمار توصیفی متغیر کیفی (کد ۰ و ۱)

متغیرهای کیفی	فراوانی کد ۱	فراوانی کد ۰	درصد فراوانی کد ۱	درصد فراوانی کد ۰
تغییر حسابرِس	۹۷	۱۱۸	۰.۴۵	۰.۵۵

متغیرهایی که به دو مقدار صفر و یک محدود می‌شوند آمار توصیفی آنها به صورت میانگین و میانه و ... کارایی نداشته و مفهومی را بیان نمی‌کند. این متغیرها باید از نظر تعداد فراوانی و درصد فراوانی بررسی شوند. لذا فراوانی شرکت‌هایی که جایگزینی حسابرِس در آن‌ها وجود دارد از مجموع ۲۱۵ مشاهده

تعداد ۱۱۸ مشاهده بوده که درصد فراوانی آنها ۰.۵۵ می‌باشد و سایر شرکت‌ها با فراوانی ۹۷ و درصد فراوانی ۰.۴۵ شرکت‌هایی هستند که دولت در آن‌ها سهام ندارد.

جدول (۳): شاخص‌های پراکندگی و مرکزی متغیر رتبه بیان صادقانه برای شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرِس شده‌اند.

-	دو سال قبل	یک سال قبل	سال جایگزینی
تعداد	۲۱۵	۲۱۵	۲۱۵
میانگین	۳۷/۳۲	۳۷/۷۹	۴۳/۲۱
انحراف معیار	۲۲/۴۶	۱۶/۹۱۰	۲۰/۸۶
چولگی	۰/۹۴۳	۰/۸۲	۰/۴۱
کشیدگی	۰/۳۱۰	۰/۴۰	-۰/۴۱۱
دامنه	۸۲	۶۰	۷۸
مینیمم	۵	۱۶	۱۰
ماکزیمم	۸۷	۷۶	۸۸

همان‌طور که در جدول (۳) نشان داده شده است. میانگین رتبه بیان صادقانه برای دو سال قبل ۳۷/۳۲ و برای یک سال قبل ۳۷/۷۹ و برای سال جایگزینی ۴۳/۲۱ بود. بررسی روند این میانگین بیانگر بهبود رتبه شفافیت در سال قبل از تغییر نسبت به دو سال قبل از تغییر است.

جدول (۴): شاخص‌های پراکندگی و مرکزی متغیر نسبت تعدیل برای شرکت‌هایی که جایگزینی حسابرِس داشته‌اند

-	دو سال قبل	یک سال قبل	سال جایگزینی
تعداد	۲۱۵	۲۱۵	۲۱۵
میانگین	۰/۰۴۶	۰/۰۳۱	۰/۰۲۶
انحراف معیار	۰/۲۳۷	۰/۰۵۳	۰/۰۴۵
چولگی	۱۰/۱۱	۴/۳۲	۵/۳۵
کشیدگی	۱۰۵/۴۴	۲۶/۲۶	۴۰/۲۵
دامنه	۲/۵	۰/۴۲۴	۰/۳۹
مینیمم	۰/۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
ماکزیمم	۲/۵	۰/۴۲۴	۰/۳۹

همان‌طور که در جدول (۴) نشان داده شده است. میانگین رتبه بیان صادقانه برای دو سال قبل ۴۲/۰۵ و برای یک سال قبل ۴۷/۱۱ و برای سال جایگزینی ۴۸/۰۴ بود. بررسی روند این میانگین بیانگر بهبود رتبه شفافیت در سال قبل از تغییر نسبت به دو سال قبل از تغییر است.

جدول (۶). آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و یک سال قبل از

جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	df	سطح معنی داری
-۵/۰۶	۲۱/۸۶	۲/۱۳	-۲/۳۷	۱۰۴	۰/۰۱۹

با توجه به معنی دار شدن آزمون در سطح پنج درصد فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و یک سال قبل از جایگزینی حسابرس باهم تفاوت دارد به طوری که رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) یک سال قبل از تغییر به مقدار ۵/۰۶ بیشتر از دو سال قبل از تغییر حسابرس بوده است.

فرضیه فرعی دوم: تغییر حسابرس باعث می شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

جدول (۷): آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و یک سال قبل از جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	Df	سطح معنی داری
-۵/۹۹	۲۳/۶۶	۲/۳	-۲/۵۹	۱۰۴	۰/۰۱۱

با توجه به معنی دار شدن آزمون در سطح پنج درصد فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و تغییر حسابرس باهم تفاوت دارد به طور که رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) یک سال قبل از جایگزینی به مقدار ۵/۹۹ بیشتر از دو سال قبل از تغییر حسابرس بوده است.

فرضیه فرعی سوم: تغییر حسابرس باعث می شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

آمار توصیفی متغیر کیفی (کد ۰ و ۱)

متغیرهای کیفی	فراوانی کد ۱	فراوانی کد ۰	درصد فراوانی کد ۱	درصد فراوانی کد ۰
تغییر حسابرس	۱۰۳	۱۱۲	۰.۴۸	۰.۵۲

متغیرهایی که به دو مقدار صفر و یک محدود می شوند آمار توصیفی آنها به صورت میانگین و میانه و ... کارایی نداشته و مفهومی را بیان نمی کند. این متغیرها باید از نظر تعداد فراوانی و درصد فراوانی بررسی شوند. لذا فراوانی شرکت هایی که جایگزینی حسابرس در آنها وجود دارد از مجموع ۲۱۵ مشاهده تعداد ۱۱۲ مشاهده بوده که درصد فراوانی آنها ۰.۵۲ می باشد و سایر شرکت ها با فراوانی ۱۰۳ و درصد فراوانی ۰.۴۸ شرکت هایی هستند که دولت در آنها سهام ندارد.

جدول (۵): شاخص های پراکندگی و مرکزی متغیر نسبت تعدیل برای شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی شده اند

-	دو سال قبل	یک سال قبل	سال جایگزینی
تعداد	۲۱۵	۲۱۵	۲۱۵
میانگین	۰/۰۲	۰/۰۴۲	۰/۱۹۱
انحراف معیار	۰/۰۳۲	۰/۰۹	۰/۷۲
چولگی	۲/۶۶	۳/۶۷	۴/۸
کشیدگی	۶/۷۷	۱۴/۷۴	۲۳/۳
دامنه	۰/۱۲۷	۰/۴۲	۳/۵۵
مینیمم	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰
ماکزیمم	۰/۱۲۷	۰/۴۲	۳/۵۵

همان طور که در جدول (۵) نشان داده شده است. میانگین نسبت تعدیل برای دو سال قبل ۰/۰۲ و برای یک سال قبل ۰/۰۴۲ و برای سال تغییر ۰/۱۹۱ بود. بررسی روند این میانگین بیانگر بهبود نسبت تعدیل برای شرکت ها در سال قبل از تغییر نسبت به دو سال قبل از تغییر است.

۷. یافته های پژوهش

فرضیه اصلی اول: تغییر حسابرس باعث می شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت ها افزایش پیدا کند. الف: شرکت هایی که جایگزینی حسابرس مستقل داشته اند. **فرضیه فرعی اول:** تغییر حسابرس باعث می شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

با توجه به این که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و سال جایگزینی حسابرس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی ششم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۱): آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در سال قبل و سال جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	df	سطح معنی‌داری
-۵/۴۲	۱۵/۷۹	۳/۶۲	-۱/۴۹	۱۸	۰/۱۵۲

در سال قبل - سال جایگزینی

با توجه به این که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در سال قبل و سال جایگزینی حسابرس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه اصلی دوم: جایگزینی حسابرس باعث افزایش تعدیلات سنواتی شرکت‌ها می‌شود.

فرضیه فرعی اول: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۲) آزمون t جفت نمونه برای مقایسه تعدیلات سنواتی دو سال قبل و سال قبل از جایگزینی حسابرس

Z	سطح معنی‌داری
-۰/۵۹۴	۰/۵۵۲

با توجه به این که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی دو سال قبل و یک سال قبل از جایگزینی حسابرس با هم تفاوت ندارد.

جدول (۸): آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) یک سال قبل و سال جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	df	سطح معنی‌داری
-۰/۹۲۴	۲۱/۷۷	۲/۱۲	-۰/۴۳	۱۰۴	۰/۶۶

یک سال قبل - سال جایگزینی

با توجه به این که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) یک سال قبل و سال جایگزینی حسابرس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی چهارم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال قبل از جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

جدول (۹): آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و سال قبل از جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	df	سطح معنی‌داری
-۰/۴۷۴	۲۵/۸۲	۵/۹۲	-/۰۸۰	۱۸	۰/۹۳۷

دو سال قبل - سال قبل

با توجه به این که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تأیید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و یک سال قبل از تغییر حسابرس باهم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی پنجم: تغییر حسابرس باعث می‌شود رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۰): آزمون t جفت نمونه برای مقایسه رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) دو سال قبل و سال جایگزینی حسابرس

اختلاف میانگین	انحراف معیار	خطای معیار	T	df	سطح معنی‌داری
-۵/۸۹	۲۵/۸۶	۵/۹۳	-۰/۹۹	۱۸	۰/۳۳۴

دو سال قبل - سال جایگزینی

فرضیه فرعی دوم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۳): آزمون ویل کاکسون برای مقایسه تعدیلات سنواتی دو

سال قبل و سال تغییر حسابرِس	
Z	سطح معنی‌داری
-۰/۵۴۱	۰/۵۸۸

با توجه به این‌که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تائید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی دو سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی سوم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی باهم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۴): ویل کاکسون جفت نمونه برای مقایسه تعدیلات سنواتی

یک سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس	
Z	سطح معنی‌داری
-۰/۵۹۲	۰/۵۵۴

با توجه به این‌که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تائید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی چهارم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۵): آزمون ویل کاکسون برای مقایسه تعدیلات سنواتی دو

سال قبل و سال قبل از جایگزینی حسابرِس	
Z	سطح معنی‌داری
-۰/۵۰۳	۰/۶۱۵

با توجه به این‌که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تائید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی دو سال قبل و یک سال قبل از تغییر حسابرِس با هم تفاوت ندارد.

فرضیه فرعی پنجم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۶): آزمون ویل کاکسون برای مقایسه تعدیلات سنواتی دو

سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس	
Z	سطح معنی‌داری
-۲/۱۱	۰/۰۳۴

با توجه به معنی دار شدن آزمون در سطح پنج درصد فرض H_0 رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی دو سال قبل و سال تغییر حسابرِس با هم تفاوت دارد به طور که رتبه تعدیل سنواتی در سال جایگزینی به مقدار (۹۴-۹/۵) ۴/۵ بیشتر از دو سال قبل از جایگزینی حسابرِس بوده است.

فرضیه فرعی ششم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

جدول (۱۷): آزمون ویل کاکسون برای مقایسه تعدیلات سنواتی یک

سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس	
Z	سطح معنی‌داری
-۰/۴۵۶	۰/۶۴۸

با توجه به این‌که آزمون در هیچ سطحی معنی‌دار نشده است فرض H_0 تائید و فرض H_1 رد می‌شود بنابراین تعدیلات سنواتی یک سال قبل و سال جایگزینی حسابرِس با هم تفاوت ندارد.

۸. نتیجه‌گیری

پدیده تغییر حسابرِس در سال‌های اخیر توجه بسیاری را از محافل دانشگاهی و فعالان حرفه‌ای را به خود جلب کرده است. این پدیده از نظر درک وضعیت بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای دارد. الزامات افشاء و عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابرسان با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحب‌کار برای اخذ گزارش‌های حسابرسی مطلوب و یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده‌اند. شرکت‌هایی که ریسک تجاری بالاتر و ضعف بیشتری در کنترل داخلی دارند، دوره طولانی‌تری را برای یافتن حسابرِس جایگزین طی می‌نمایند. (خلیل و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین، چنین شرکت‌هایی به دنبال مؤسسات حسابرسی هستند که به لحاظ کیفی در سطوح پایین‌تری قرار دارند. اغلب مؤسسات

حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر هنگامی که با شکست حسابرسی مواجه می‌شوند، ضربه سنگین‌تری هم از بعد شهرت و هم از دیدگاه مالی به آنها وارد می‌شود. بنابراین، مؤسسات حسابرسی بزرگ در پذیرش کار حسابرسی دقت بیشتری دارند.

این تحقیق دارای دو فرضیه اصلی و شش فرضیه فرعی مورد بررسی قرار گرفت که به تفسیر حاصل نتایج فرضیات پرداخته می‌شود.

فرضیه اصلی اول: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها افزایش پیدا کند
فرضیه فرعی اول: تغییر حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد.

نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در سطح ۵ درصد (۰/۰۱۹) معنی‌دار شده است بنابراین جایگزینی حسابرِس باعث شده تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها برای سال قبل از حسابرسی به مقدار ۵/۰۶ از دو سال قبل از حسابرسی بیشتر شود بنابراین جایگزینی حسابرِس در این شرکت‌ها موجب شده تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) آنها افزایش یابد. فرضیه فرعی دوم: تغییر حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در سطح ۵ درصد (۰/۰۱۱) معنی‌دار شده است بنابراین تغییر حسابرِس باعث شده تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها برای سال جایگزینی حسابرِس به مقدار ۵/۹۹ از دو سال قبل از حسابرسی بیشتر شود بنابراین جایگزینی حسابرِس در این شرکت‌ها موجب شده تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) آنها افزایش یابد. فرضیه فرعی سوم: تغییر حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در یک سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۰۶۶) معنی‌دار نشده است بنابراین جایگزینی حسابرِس باعث افزایش رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در سال قبل نسبت به سال جایگزینی نشده است. فرضیه فرعی چهارم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد (شرکت‌هایی که سازمان حسابرِس آنها بوده است). نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۹۳۷) معنی‌دار نشده است بنابراین جایگزینی حسابرِس باعث

افزایش رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در دو سال قبل نسبت به یک سال قبل از جایگزینی در شرکت‌هایی که سازمان حسابرِس آنها بوده است، نشده است. فرضیه فرعی پنجم: تغییر حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در دو سال قبل با سال تغییر با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۳۳۴) معنی‌دار نشده است بنابراین تغییر حسابرِس باعث افزایش رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در دو سال قبل نسبت به سال جایگزینی در شرکت‌هایی که سازمان حسابرِس آنها بوده است، نشده است. فرضیه فرعی ششم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون t دو نمونه وابسته برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۱۵۲) معنی‌دار نشده است بنابراین جایگزینی حسابرِس باعث افزایش رتبه محتوای اقتصادی (بیان صادقانه) در یک سال قبل نسبت به سال تغییر در شرکت‌هایی که سازمان حسابرِس آنها بوده است، نشده است.

فرضیه اصلی دوم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا تعدیل سنواتی شرکت‌ها افزایش پیدا کند

فرضیه فرعی اول: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۵۵۲) معنی‌دار نشده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از تغییر با هم تفاوت ندارد. پس جایگزینی حسابرِس باعث افزایش تعدیل سنواتی نشده است. فرضیه فرعی دوم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۵۵۸) معنی‌دار نشده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت ندارد پس جایگزینی حسابرِس باعث افزایش تعدیل سنواتی نشده است. فرضیه فرعی سوم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۵۵۴) معنی‌دار نشده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت ندارد پس جایگزینی حسابرِس باعث افزایش تعدیلات سنواتی نشده است. فرضیه فرعی چهارم: جایگزینی حسابرِس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها

در دو سال قبل با یک سال قبل از جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۶۱۵) معنی‌دار نشده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با یک سال قبل از تغییر با هم تفاوت ندارد. پس جایگزینی حسابرس باعث افزایش تعدیل سنواتی نشده است. فرضیه فرعی پنجم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در سطح پنج درصد (۰/۰۳۴) معنی‌دار شده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در دو سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت دارد به طوری که رتبه تعدیل سنواتی در سال جایگزینی به مقدار (۱۴- ۹/۵) ۴/۵ بیشتر از دو سال قبل از جایگزینی حسابرس بوده است فرضیه فرعی ششم: جایگزینی حسابرس باعث می‌شود تا تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که آزمون ویل کاکسون برای این فرضیه در هیچ سطحی (۰/۶۴۸) معنی‌دار نشده است بنابراین تعدیلات سنواتی شرکت‌ها در سال قبل با سال جایگزینی با هم تفاوت ندارد پس جایگزینی حسابرس باعث افزایش تعدیل سنواتی نشده است.

چندین مطالعه مانند کالدرز و همکاران (۲۰۱۵)، چنینان (۲۰۱۷) و فرانسیس (۲۰۱۶) نشان می‌دهد، انتخاب حسابرسان با متغیرهای هزینه‌ی نمایندگی و نیاز به علامت‌دهی همراه است. با توجه به تأثیرگذاری مدیریت بر انتخاب و تغییر حسابرس، آنها می‌توانند برای دستیابی به اهداف خود اثربخشی این ابزار نظارتی ارزشمند را تحت تأثیر قرار دهند. حامیان تغییر حسابرس باور دارند در صورت تغییر اجباری، حسابرسان در موقعیتی قرار می‌گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته‌های مدیران مقاومت کرده و قضاوت‌های بی‌طرفانه‌تری را اعمال نمایند. در مورد اثرات چرخش حسابرس می‌توان این‌طور بیان کرد که این موضوع حداقل در سطح استقلال ظاهری موجب افزایش استقلال می‌گردد. اما هزینه و منافع آن نیاز به تجزیه و تحلیل بیشتر دارد. تغییر حسابرس باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی و حسابرس می‌شود. همچنین شناخت حسابرس از واحد مورد رسیدگی از دست می‌رود. به این دلیل استدلال می‌شود که کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر حسابرس جدید دیدگاه‌ها و توجه خاصی به ریسک‌ها دارد و کمتر تحت تأثیر روابط است. لذا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. علاوه بر این، تغییر حسابرس ممکن است بر عملکرد شرکت نیز تأثیر مثبت یا منفی بگذارد. احتمالاً این موضوعات به دلایل تغییر و انگیزه‌های مدیران و حسابرسان بستگی

دارد. حسابرسی صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان مستقل از طریق اعتباردهی به صورت‌های مالی و سایر اطلاعات مورد رسیدگی آلودگی‌ها را از اطلاعات مالی می‌زدایند و موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. رویدادهای اقتصادی، منابع و تعهدات موضوع حسابرسی را به طور عام و نحوه حسابرسی شرکت را به طور خاص تشکیل می‌دهند. اما جنبه‌های خاص پدیده‌های موجود در دنیای واقعی که حسابرسی با آنها سروکار دارد کیفیت اطلاعاتی است. یعنی حسابرس مسئول رسیدگی و گزارش‌دهی درباره کیفیت اطلاعاتی است که موضوعات اقتصادی را توصیف می‌کنند. از این جنبه، مفهوم کیفیت اطلاعات حسابرسی بر حسب مربوط بودن و قابلیت اعتماد بودن اطلاعات گزارش‌شده تعریف می‌شود. یعنی فرض می‌شود استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نگرانند که مربوط بودن و قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی طوری باشد که نتوانند با آسودگی خیال به آنها تکیه کنند و حسب آن تصمیم‌گیری انجام دهند. (کوچن، ۲۰۱۴) کیفیت مورد انتظار صورت‌های مالی باید بر حسب برازندگی آنها در استفاده بیان شوند. او این انگاره را در قالب ویژگی‌های مورد انتظار از صورت‌های مالی بیان می‌کند. یعنی مربوط بودن آنها به تمام اقدامات بازار و آزمون‌پذیری مستقل با استفاده از شواهد موجود می‌باشد. آنچه او در زمینه نقش حسابرسی استدلال بیان می‌شود این است که حسابرسی این قابلیت را دارد که قبل از تصمیم‌گیری یا اقدام فرد، مورد استفاده او قرار گیرد. چرا که هدف غایی در استفاده از اطلاعات این است که این اطلاعات موثق باشند و حسابرسی باید این ظرفیت را داشته باشد که به استفاده‌کننده اش باوری را درباره کیفیت کلی محتوای پیام حسابداری به آن بدهد. اگر چنین باوری وجود داشته باشد، آنگاه قابلیت ابهام و شک درخصوص اطلاعات و کیفیت آنها وجود دارد که باید این شک و ابهام کاهش یابد، بدین ترتیب استفاده عقلانی از اطلاعات که باید رخ دهد و

از سویی دیگر پاسخگویی صحیح بین هویت گزارشگر و مدیریت و ذینفع‌ها هم اگرچه وجود دارد بلکه باید بیشتر شود. اعتقاد به ایجاد ارزش افزوده توسط حسابرسی به عنوان یک ویژگی مشترک دیگری از فعالیت رسیدگی، تأییدخواهی در فرآیند حسابرسی مرتبط می‌شود. این ویژگی به معنی فراهم‌سازی اطلاعات اضافی از طریق گزارش حسابرسی است. چنین گزارش‌دهی ابزاری برای ابلاغ اطمینان و آسودگی خاطر

به افراد و سازمان‌هایی می‌باشد که درباره موضوع تحت بررسی شک، تردید و ابهام دارند.

امروزه فناوری اطلاعات و ارتباطات به سرعت به پیش می‌تازد و جوامع را دچار تغییرات زیادی کرده است. مشاغل، مهارت‌ها، فرهنگ‌ها، همه و همه تحت تأثیر فناوری قرار گرفته‌اند، بی‌شک تعالی سازمان‌ها نیز سهم عمده‌ای در توسعه این فناوری‌ها داشته‌اند. گزارشگری مالی با کیفیت که در آن اطلاعات مورد نیاز ذینفعان به صورت کامل در نظر گرفته شود و مورد تأکید قرار گیرد امروزه موضوعی جدایی‌ناپذیر از هرگونه اطلاعات است و به عنوان ویژگی کیفی اطلاعات مالی و غیرمالی شناخته شده است. بر همین اساس همواره سیستم‌های کاری و سازمان‌ها به دنبال ارتقای کیفیت اطلاعات قابل ارائه بوده و هستند و کیفیت اطلاعات عملاً کیفیت اطلاعات را به عنوان یکی از نقش‌های تعالی سازمان و اطمینان بخشی نسبت به استفاده‌کنندگان مطرح می‌نماید که این موضوع از نقطه نظر حسابداران و تحلیلگران مالی تحت عنوان کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات دهی و گزارشگری حسابرسی تلقی می‌شود. اگرچه این یکی از ویژگی‌های هر رشته اطلاعاتی و گزارشگری می‌باشد اما توجه به نقش و هدف حسابرسی که در مقدمه بحث بدان اشاره شده با توجه به خواستگاه ذینفعان و قوانین حاکم بر انجام و الزام حسابرسی در سازمان‌ها و شرکت نقش و جایگاه این رشته را در بازارهای اقتصادی جهت نتیجه‌گیری صحیح ذینفعان بسیار گسترده نموده است. بنابراین می‌توان اشاره کرد که حسابرسی در دنیای واقع فرایندی برای نمایش واقعی رویدادهای اقتصادی و گزارشگری آن برای ذینفعان می‌باشد. (چن و همکاران، ۲۰۱۳)

به طور کلی، دور $\square$ رکود اقتصادی افزایش سطح خطر شرکت‌ها را در پیش دارد. به طور خاص، به دلیل خطر بالاتری که وجود دارد شرکت‌ها ممکن است شرایط مشخص شده در قراردادهای بدهی مانند نسبت حقوق صاحبان سهام به بدهی را نقض کنند، یا ممکن است شرکت‌ها ورشکسته شوند. سطح خطر بالاتر و نگرانی از طلبکاران و سرمایه‌گذاران، نیازمند حسابرسان قوی به کار بیشتر، روش‌های حسابرسی گسترده و سرمایه‌گذاری و تلاش بیشتر در رسیدگی‌ها است. در سالهای اخیر در ایران نیز دوره رکود اقتصادی موجب شده تا فضای کسب و کار شرکت‌ها را تحت تأثیر قرار دهد. این تغییرات محسوس در فضای کسب و کار موجب کاهش سودآوری شرکت‌های ایرانی شده است. بطوری که علاوه بر فشار تحریم‌های مالی علیه ایران به دلیل کمبود منابع مالی بین‌المللی و گران‌تر شدن پول، قراردادهای تامین مالی منعقد شده با رکود مواجه شده‌اند و حجم سرمایه‌گذاری‌های پذیرفته شده نیز کاهش یافته است.

در بحث تأمین مالی، شرکت‌ها منابع سرمایه‌گذاری را ابتدا از منبع سود انباشته، بعد از آن با بدهی‌های کم خطر و سپس پرخطر و سرانجام با انتشار سهام، تأمین مالی می‌نمایند. هدف از رعایت ترتیب مذکور این است که از هزینه‌های عدم تقارن اطلاعاتی و سایر هزینه‌های تأمین مالی کاسته شود. در این میان زمانی که جریان‌های نقد عملیاتی برای تأمین مالی سرمایه‌گذاری‌های جدید کافی هستند، شرکت‌ها بدهی را بازپرداخت نموده، وجه نقد را انباشته می‌کنند و زمانی که برای تأمین سرمایه‌گذاری‌های جاری، سود انباشته کافی نباشد، شرکت‌ها از مانده وجه نقد انباشته شده استفاده می‌نمایند و اگر نیاز باشد، بدهی ایجاد می‌نمایند. طبق این دیدگاه، به واسطه عدم تقارن اطلاعاتی و مشکلات ناشی از تأمین مالی خارجی، سیاست‌های تأمین مالی از یک رویه سلسله‌مراتبی مبنی بر ترجیح منابع داخلی بر خارجی پیروی می‌کنند. در نتیجه، چون مدیریت، منابع داخلی تأمین مالی را بر منابع خارجی ترجیح می‌دهد، تمایل به انباشت وجه نقد دارد تا بتواند در مرحله اول از داخل شرکت تأمین مالی را انجام دهد و به خارج از شرکت رجوع ننماید. (فریرا و ویللا، ۲۰۱۶). یکی از ویژگی‌های لازم برای موفقیت در این امر حفظ پایه سرمایه‌ای مطلوب و مناسب است. کمبود سرمایه در نهایت سبب می‌گردد تا دشواری‌های عدیده‌ای برای شرکت‌ها در عرصه محیط رقابت شکل گیرد؛ بنابراین ضرورت انجام این تحقیق بررسی این است که شرکت‌ها ساز و کار مناسب برای شرایط رکود اقتصادی را در نظر بگیرند. در دوران مختلف اقتصادی بانک‌ها استانداردهای وام‌دهی خود را به صورت سیستماتیک در سیکل تجاری تغییر می‌دهند بدین معنی که اعطای تسهیلات را در زمان رکود اقتصادی بدلیل احتمال عدم بازگشت آن، محدود و بالعکس در حین رونق اقتصادی، آن را تسهیل نموده بطوری که سیکل‌های وام‌دهی موجب بدتر شدن سیکل‌های تجاری می‌گردند. تغییرات در استانداردهای وام‌دهی که در حین رشد اقتصادی کمتر می‌دهند، بذریه رکود اقتصادی آینده را می‌کارند، زیرا وام‌گیرندگانی که تمایل به عدم بازپرداخت بدهی دارند، با توجه به استانداردهای تعیین شده در فرایند گزینش وارد می‌شوند. در هر صورت، به طور کلی وام‌دهی بانک‌ها به صورت دوره‌ای می‌باشد، یعنی در حین افول و رکود اقتصادی سیاست انقباضی و در حین رشد و رونق اقتصادی، سیاست انبساطی اتخاذ می‌نمایند (مهرآراء و همکاران، ۱۳۹۵) تغییرات در میزان ریسک‌پذیری موسسات تأمین مالی در سیکل‌های تجاری، ناشی از تغییر در انگیزه آنها بوده و رکود اقتصادی موجب شرایطی می‌شود که در آن، بانک‌ها انگیزه لازم برای پایین آوردن استانداردهای وام‌دهی‌شان را دارند. سهمیه‌بندی اعتبار ممکن

۷) استفاده کنندگان صورت‌های مالی هنگام تجزیه و تحلیل شرکت‌های حسابرسی شده به دوره تصدی حسابرس توجه داشته باشند.

۸) سازمان بورس اوراق بهادار در قیمت‌گذاری سهام شرکت‌ها، دوره تصدی حسابرس را مدنظر داشته باشند.

۹) سازمان بورس اوراق بهادار، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کند که تا حد امکان شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در طول سال‌های متمادی از وجود حسابرسان مختلف جهت حسابرسی صورت‌های مالی استفاده کنند.

فهرست منابع

- * آزادی، کیهان، وزیری، علیرضا (۱۳۹۷)، تأثیر گزارش حسابرسی بر محتوای اطلاعات مالی، رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، شماره ۱۰، جلد چهارم، ص ۱-۱۹.
- * بولو، قاسم، مهمان، کیهان، گودرزی، اسماعیل (۱۳۸۹)، تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، صص ۱۱-۱۳۵.
- * بذرافشان، سعید (۱۳۹۷)، بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرس جایگزین بر حق الزحمه حسابرسی نخستین، مجله دانش حسابداری، دوره نهم، شماره ۱، صص ۱۷۱-۱۹۴.
- * حقدادی، محمدرضا، گرکز، منصور (۱۳۹۹)، بینش کمیته حسابرسی و تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه دانش حسابرسی، سال بیستم، شماره ۷۸، صص ۷۱-۵۲.
- * خالق، علیرضا (۱۳۸۸)، شفافیت شرکتی در ایران و عوامل مؤثر بر آن، مطالعات حسابداری، شماره ۲۱، صص ۸۷-۹۲.
- * خدادادی، و.، فرازمند، ح.، و طباطبائی، س. ف. (۱۳۹۲)، تأثیر به‌موقع بودن و محافظه‌کاری بر محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۳ (۱)، ۷۵-۹۲.
- * دارابی، رویا، چناری بوکت، حسن، محمودی خاتمی، مرجان (۱۳۹۵)، کیفیت افشا و پیامدهای اقتصادی اطلاعات حسابداری، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال نهم، شماره سی و یکم، صص ۸۲-۱۰۲.
- * عارف منش، زهره، میرحاجی طرزجانی، زهرالسادات (۱۴۰۰)، بررسی تأثیر دوره جستجوی حسابرس به عنوان علامت ریسک حسابرسی بر انتخاب حسابرس و حق الزحمه

است ناشی از سرمایه ضعیف مؤسسات تامین سرمایه یا وضعیت ضعیف و نامناسب پرتفوی وام باشد که این حالت مربوط به شرایط رکود اقتصادی می باشد (گامبکتورا و همکاران، ۲۰۱۶).

۹. پیشنهادهای کاربردی پژوهش

- ۱) با توجه به اینکه موضوع علت عدم ادامه همکاری حسابرس و صاحب‌کار، تحت نام‌های با عنوان نامه دلایل حرفه‌ای به حسابرس جایگزین اطلاع‌رسانی می‌شود به تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی توصیه می‌شود نسبت به ارائه محتوای این نامه در گزارش حسابرسی نخستین توسط حسابرس جایگزین، تغییرات لازم را در استانداردهای گزارشگری لحاظ نمایند.
- ۲) به سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌شود برای بهبود شفافیت و ارتقای کارایی بازار سرمایه، شرکت‌ها را ملزم نماید، علت عدم ادامه همکاری حسابرس (استعفا / اخراج) را از طریق سایت‌هایی مانند کدال اطلاع‌رسانی نمایند.
- ۳) با توجه به اینکه جستجوی مدت‌دار جهت جایگزینی حسابرس، عوامل ریسک را منعکس می‌کند و ریسک بالایی را برای شرکت‌ها خبر می‌دهد به حسابرسان توصیه می‌شود این متغیر را جز عوامل ریسک قرار داده و اقدام به ارزیابی ریسک کرده و تصمیم به پذیرش انجام حسابرسی بگیرند.
- ۴) حسابرسان در زمان انتخاب حسابرس و ارزیابی ریسک صاحب‌کار و تصمیم به قبول و یا رد صاحب‌کار و یا ارائه پیشنهاد قیمت، به دلیل تغییر حسابرس توجه نمایند که این تغییر ناشی از چرخش اجباری حسابرس و یا به دلیل مشکلات کاری صاحب‌کار و عدم توافق بین صاحب‌کار و حسابرس پیشین است.
- ۵) پیشنهاد می‌شود که تغییر مؤسسات حسابرسی به صورت دوره‌ای در شرکت‌ها انجام گیرد تا استقلال مؤسسات حسابرسی بیشتر حفظ گردد.
- ۶) بسیاری از قانون‌گذاران بر این اعتقادند که روابط طولانی مدت حسابرس و صاحب‌کار، توان نظارتی حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد لذا با کاهش طول مدت رابطه‌ی حسابرس و صاحب‌کار، استقلال حسابرس بیشتر می‌شود. و افزایش استقلال مؤسسات حسابرسی نیز می‌تواند کیفیت حسابرسی را افزایش دهد.

- * -Gonzales, S. K., & Garsiya, K. B. (2019). Client engagement risks and the auditor search period. *Accounting Horizons*, 25 (4). 685-702.
- * Galetzer Law, Philip.(2017). Auditors' perceptions of reasonable assurance in audit work and the effectiveness of the audit risk model, *Asian Review of Accounting* , 16(2), 160-178
- * Havard .N. Hudaib, M. and T. E. Cooke, (2021), "The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching." *Journal of Business Finance and Accounting*, No. 32 (9/10), PP. 1703-1739.
- * Jansoun S.Z. and Laiz .M. (1995). Auditor resignations: Clientele effects and legal liability. *Journal of Accounting and Economics*, 29(2), 173-205.
- * Jeri , W. B.Mounero T. Lys ,(2007), "The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Change." *Journal of Accounting and Economics*, No. 12, PP. 281-308.
- * Kameran .M. C. and F. Elikai ,(2015), "Auditor Changes: A Note on the Policy Implications of Recent Analytical and Empirical Research." *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 3, No.1, PP.78-86
- * Kalberiz, V., Son,M.& Song,H. (2051). Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing. *Advances in Accounting* , 37, 15-29..
- * Khalil and Annasalisa, Prencipe and Marco,Trombetta (2017), " Earnings management , audit tenure and auditor changes: does mandatory auditor rotation improve audit quality?
- * Lionkes Son M. (2000). Timing of auditor terminations and client firm risk, *Managerial Auditing Journal*, 34(6), pp. 650-672.
- * Mand .B. Nagy, A. L. ,(2017), "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen." *Accounting Horizons*, Vol. 19 (2), PP. 51-68.
- * Marakameran J., Petri S. (2008). Risk in audit pricing: The role of firm-specific dimensions of risk. *Advances in International Accounting*, 18, 141-151.
- * Maneli, V., ,M.& Jang,H. (2006). Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing. *Advances in Accounting* , 37, 15-29.
- * Nagei, A. & Tang, C. Y. (2005) Auditor resignation and risk factors. *Accounting Horizons*, 29 (3) , 529-549
- * Pouri, K. C.; Kenneth J. R.; and S. L. Tiras ,(2021), "Audit Switching Risk and Lending Decisions." *Commercial Lending Review*, Vol. 5 (25), PP. 35-38.
- * Racou TLin, Z. J. and L. Ming ,(2010),"The Determinants of Auditor Switch from the Perspective of Corporate Governance in China." *Advances in International Accounting*, Vol. 18, Issue. 1, PP. 117-127.
- * Schroeder, J.H., Hogan, C.E. (2015). The impact of PCAOB AS5 and the economic recession on client portfolio characteristics of the Big 4 audit firms. *Journal of Practice & Theory*, 32(4), 95-127
- حسابرسی ، دانش حسابرسی ، سال بیست و یکم ، شماره ۸۲، صص ۷۵-۹۲.
- * مدرس، احمد ، ابراهیمی ، حسین ، عزیز خانی ، محسن (۱۳۹۲). حفاظت‌های مؤثر بر استقلال حسابرس در برابر تهدید صاحب‌کار به جایگزینی وی ، پژوهش‌های تجربی حسابداری، سال پنجم ، شماره ۱۹ ، صص ۱۵۵-۱۷۹.
- * مسیح آبادی، ابوالقاسم، آتشی گلستانی، حجت اله (۱۳۹۶). فرضیه‌ها و پیامدهای تغییر حسابرس ، مطالعات حسابداری و حسابرسی ، شماره ۲۴ ، صص ۶۹-۸۴.
- * Aliout, Richard G .Brody ,And Kurt Pany (2017), " Audit Firm Rotation and Audit Quality" , *Journal Of Cpa*, January, vollo.
- * Askoweder E. Hougan(2018) , " Mandatory AuditorRotation : A Mean Of Redueing The Expectation Gap? " , *Univercity Giessen*, p ,19.
- * Beti, T.B., Fernali,W.R., Shackelford, D.A. (2019). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 35-43.
- * Chan, D. and A. Schiff (2006), 'CPA Switches and Associated Market Reactions', *The Accounting Review*, Vol. 56, (April), pp. 326341-.
- * Chye Ko , E. S.,(2001), "Factors Associated with Auditor Change: A Singapore Study." *Accounting and Business Research*, Vol. 31(1), PP. 133-44.
- * Chenian . Charles, J. P.; Chen, X. S.; and X. Wu, (2012), "Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 29, Issue. 1, PP. 41-72.
- * Cohen, K., Lin L. K. and Zhou, J. (2015). Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO Firms. *Managerial Accounting Journal*, 20 (1), 86-104
- * Coul .M.Chung II(2014), "Selective Mandatory Auditor Rotation AndAudit Quality", an Fmprical Investigation Of Auditor Designation Policy in Korea". Working Paper.
- * Diana, W. N., P.; and Maghdad,(2019), "Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management, and Auditor Changes, Quarterly." *Journal of Business and Economics*, Vol. 45, No. 1 and 2, PP. 69-87.
- * Davidesoun, M., Knechel, R. (2018). Does corporate tax aggressiveness influence auditpricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- * Hodit, J. N. L. A.; and Kooki. Omer ,(2005),"Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case For Mandatory Auditor Rotation?." *The Accounting Review*, Vol. 78 (3), PP. 779-800.
- * Francis J. R. and E. R. Wilson ,(1988), "Auditor Change: A Joint Test of Theories Relating to Agency Cost and Auditor Differentiation", *The Accounting Review*, October, PP. 663-683.
- * Goush M.A. and Teng K(2018) ." Auditor tenure and audit reporting failures" . *Auditing : A journal of practice & theory* , Vol 21,Issuel, pp 68 – 78.

- * Smith, D. B. ,(1986), "Auditor 'Subject To' Opinions, Disclaimers, and Auditor Change." Auditing, Vol. 6 (3), PP. 95-108.
- * Tap W.W., Marcolin, B., Newsted, P. (2018). A partial least squares latent variable modeling approach for measuring interaction effects: Results from a Monte Carlo simulation study and voice mail emotion/ adoption study. Proceedings of the 17th International Conference on Information Systems, Cleveland, Ohio, December 16-18.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 14/ No. 53/ Spring 2024

Investigating the change of independent auditor on the economic information content of companies listed on the Tehran Stock Exchange

Seyed Taha Eghbali Nasab

Department of Accounting, , Khoramshahr International Branch, Islamic Azad University, Khoramshahr, Iran.

Hoshang Amiri

Assistant Professor, Department of Accounting, Abadan Branch, Islamic Azad University, Abadan, Iran.(Corresponding Author)

Mohammad Khodamoradi

Assistant Professor, Department of Mathematics and Statistics, Izeh Branch, Islamic Azad University, Izeh, Iran

Soghra Ghobadi

Department of Economics, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran.

Abstract

Companies may decide to change auditors and select a replacement auditor for a variety of reasons. The search period for an alternative auditor can bring important information content. Factors affecting economic content (honest expression) include legal systems, political economy, company size, financial leverage, profitability, ownership focus, staff composition. The director and finally the audit of financial information and the replacement of the auditor. The purpose of this study is to investigate the change of the independent auditor on the economic information content of the accepted companies, between the years 2016 to 2019. Economic events, resources and liabilities constitute the subject of the audit in general and the manner of auditing the company in particular. But the special aspects of real-world phenomena that auditing deals with are the quality of information. Changing the auditor increases the cost of the audit, and the auditor loses knowledge of the entity. Because the quality of the audit is reduced. The new auditor, on the other hand, has a particular view of risks and is less affected by relationships. Therefore, the quality of auditing increases. In addition, the change of auditor may have a positive or negative effect on the performance of the company. Auditing financial statements and other financial information is one of the most important tools to ensure the transparency of companies' information. Independent auditors remove impurities from financial information through the information under review and provide corporate information transparency.

Keywords: Independent Auditor Replacement, Economic Content Information, Honest Expression

