

بررسی تأثیر تغییر در حسابرس مستقل بر میزان افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران

میثم محمدهاشمی

کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه پیام نور واحد شهرری

چکیده

هدف این تحقیق بررسی تأثیر تغییر در حسابرس مستقل بر میزان افشای اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال‌های بین ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ بوده است. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه‌بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی قرار داشته و از نظر روش نیز در دسته تحقیقات همبستگی محسوب می‌گردد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شد. در بخش داده‌های پژوهش از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی و ماهنامه بورس اوراق بهادار انجام پذیرفت. بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۷ شرکت به‌عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. به‌منظور توصیف و تلخیص داده‌های جمع‌آوری شده از آمار توصیفی و استنباطی بهره گرفته شده است. به‌منظور تحلیل داده‌ها ابتدا پیش‌آزمون‌های ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن و سپس از آزمون رگرسیون چند متغیره برای تأیید و رد فرضیه‌های تحقیق (نرم‌افزار ایویوز) استفاده گردیده است. نتایج تحقیق نشان داد تغییر حسابرس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد. تغییر حسابرس مستقل با قابل اتکا بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.

واژگان کلیدی: تغییر حسابرس مستقل؛ به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها؛ قابل اتکا بودن اطلاعات

مقدمه

در تحقیق حاضر به بررسی اثر تغییر حسابرس مستقل بر شفافیت اطلاعات شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته می‌شود. در ارتباط با فرآیند تغییر حسابرس دیدگاه‌های مختلفی مطرح شده است که کلیه دیدگاه‌های مطرح شده را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد:

گروه اول: شامل دیدگاه‌های موافق با فرآیند تغییر حسابرس هستند. برخی از صاحب نظران حرفه ای و مراجع ناظر بر بازارهای سرمایه معتقد هستند که فرآیند تغییر حسابرس می‌تواند موجب بهبود در کیفیت حسابرسی و در نتیجه شفافیت بیشتر اطلاعات شود. نمونه ای از مبانی نظری و تحقیقات صورت گرفته توسط این گروه را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد: سازمان بورس اوراق بهادار ایتالیا (۱۹۷۴) اعلام کرده است که فرآیند تغییر حسابرس موجب افزایش اعتماد سرمایه گذاران به گزارش های تهیه شده از سوی حسابرسان می‌شود و در نتیجه، انگیزه حسابرسان برای کشف و گزارش تحریفات با اهمیت به دلیل اعتماد سرمایه گذاران افزایش می‌یابد.

سازمان ناظر بر بازارهای بورس و معاملات کشور اسپانیا (۱۹۹۵) بیان کرده است که فرآیند تغییر حسابرس موجب حفظ استقلال حسابرسان و ترویج رقابت عادلانه در بازار حسابرسی می‌شود.

کمیسیون بورس اوراق بهادار برزیل (۱۹۹۹) عنوان کرده است که فرآیند تغییر حسابرس موجب تقویت فرآیند نظارتی بر فعالیت حسابرسان می‌شود.

مراجع حرفه ای و سازمان بورس اوراق بهادار سنگاپور (۲۰۰۲) اعلام کردند که فرآیند تغییر حسابرس موجب ممانعت از وجود روابط بلند مدت میان موسسات حسابرسی و صاحب کار و در نتیجه حفظ استقلال حسابرسان، محفوظ نگه داشتن حق الزحمه حسابرسان جدید در سطح قبلی و ایجاد نگاهی تازه نسبت به فرآیند حسابرسی در ذهن استفاده کنندگان می‌شود.

کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۳) اظهار کرد که فرآیند تغییر حسابرس موجب می‌شود تا در ذهن کلیه استفاده کنندگان نسبت به جایگاه حسابرس در جامعه نگاهی تازه شکل گیرد. این کمیسیون معتقد است که با قطع ارتباط بلندمدت حسابرس و صاحب کار، استقلال حسابرسان محفوظ می‌ماند و در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد.

کاپلی و داکت (۱۹۹۳) معتقد هستند که فرآیند تغییر حسابرس به دلیل قطع ارتباط طولانی بین حسابرسان و صاحب کار و در نتیجه حفظ استقلال حسابرسان، موجب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود.

گروه دوم: شامل مخالفان با فرآیند تغییر حسابرس هستند. نمونه از تحقیقات و یافته های ارائه شده از سوی صاحب نظران طرفدار این گروه به شرح زیر می‌باشد:

مراجع حرفه ای کشور انگلستان (۲۰۰۳) ضمن مخالفت با فرآیند تغییر حسابرس، استدلال های خود را این گونه ابراز کردند:

۱. اثرات منفی احتمالی بر کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعاتی سال‌های اول پس از تغییر
۲. هزینه های قابل توجه حاصل از نیاز به تغییر منظم حسابرسان ها
۳. عدم وجود شواهد کافی از تأثیر مثبت بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه شفافیت اطلاعات
۴. مشکل احتمالی یا غیرممکن بودن تعیین یک مؤسسه حسابرسی شایسته که بتواند حسابرسی را بدون نقض شرایط استقلال در بازار رقابتی حسابرسی بپذیرد.

حسابدار ارشد کمیسیون بورس اوراق بهادار فرانسه (۲۰۰۳) عنوان کرد که تغییر حسابرس به دلیل عدم آگاهی حسابرسان جدید از فعالیت شرکت موجب وارد شدن آسیب احتمالی به کیفیت حسابرسی و در نتیجه شفافیت اطلاعات می‌شود.

شورای بورس اوراق بهادار ژاپن (۲۰۰۳) نیز عنوان کرد که تغییر حسابرس بنا به دلایل زیر تأیید نمی‌شود:

۱. با اطلاع از تراکم کار حسابرسی که توسط موسسات بزرگ حسابرسی انجام می‌شود، فرآیند تغییر حسابرس ممکن است باعث سردرگمی شرکت‌ها شود.
۲. فرآیند تغییر حسابرس در میان کشورهای بزرگ به جز ایتالیا صورت نمی‌گیرد.

۳. ممکن است این تغییر به طور قابل توجهی کیفیت حسابرسی و در نتیجه شفافیت اطلاعات را به دلیل آرایش حسابرسان جدید کاهش دهد.

۴. احتمال می رود به دلیل تراکم کار حسابرسی، این تغییر موجب افزایش حق الزحمه حسابرسان جدید شود. کارسلو و ناگی (۲۰۰۴) معتقد هستند که تحریف های با اهمیت در سال های اولیه حسابرسی رخ می دهد. لذا در این شرایط تغییر حسابرس ممکن است تأثیر منفی بر شفافیت اطلاعات بگذارد. گیگر و راژوناندان (۲۰۰۲) طبق مطالعات خود بیان کردند که در گزارش های حسابرسان جدید اشتباهات بیشتری یافت می شود و این نتیجه گیری به دلیل موقعیت حسابرسان است که شاید متأثر از سال اول فعالیت خود در آن قرار می گیرند؛ بنابراین تغییر حسابرس مستقل و در پی آن ورود حسابرسان جدید موجب کاهش کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعات در سال های ابتدایی می شود.

دیدگاه های مطرح شده در بالا که توسط صاحب نظران، مراجع حرفه ای و مقامات ناظر بر بازارهای سرمایه در کشورهای مختلف ارائه شده است، ضمن تأکید بر اهمیت موضوع و توجه کشورهای مختلف به این فرآیند، حاوی نظرات موافق و مخالف با فرآیند تغییر حسابرس می باشد. لذا جایگاه این تحقیق، همانند تحقیقات صورت گرفته و نتایج حاصله فوق، یافتن پاسخی به این پرسش است که "فرآیند تغییر حسابرس مستقل چه تأثیری بر میزان افشای اطلاعات شرکت ها دارد؟"

مساله مربوط بودن گزارشات حسابرسی برای استفاده کنندگان صورت های مالی در تحقیقات تجربی و تحقیقاتی که از اطلاعات تاریخی استفاده می کنند مطالعه شده است. زمانیکه تحقیقات تجربی به مطالعه مربوط بودن گزارشات حسابرسی بر فرایند تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی می پرداختند، داده های تاریخی مبتنی بر مطالعات بر واکنش بازار در لحظه ارائه گزارش حسابرسی تمرکز داشته است (ایتانن، ۲۰۱۲).

تحلیل اثربخشی گزارش حسابرسی بر قیمت یا بازده سهام شامل بررسی چگونگی تأثیرگذاری اجزای گزارش حسابرسی از جمله اظهارنظر حسابرس و از طرف دیگر خود حسابرس و اعضای شرکت حسابرسی بر بازده یا قیمت سهام می باشد. حول این موضوع تحقیقات پیشین به ارائه مهمترین دلایل تأثیرگذاری گزارش حسابرسی بر قیمت سهام پرداختند. اولاً گزارش حسابرسی می تواند شامل اطلاعاتی باشد که ممکن است این اطلاعات بر برآوردها و ریسک ناشی از جریانات نقدی آتی تأثیرگذار باشد (ایتون، ۲۰۱۲). این اطلاعات برای سهامداران حائز اهمیت است. دوماً، گزارشات حسابرسی می تواند شامل اطلاعات قابل اتکایی در رابطه با ظرفیت شرکت در ادامه فعالیتش باشد. این موقعیت این اطمینان را به سرمایه گذاران می دهد که حسابرسان به اطلاعات داخلی شرکت دسترسی دارند و گزارش حسابرسی بر اطلاعات محرمانه شرکت منعکس می شود. برخی محققان از جمله دوپاچ و همکاران (۱۹۸۷) ارائه دادند که گزارشات حسابرسی مبتنی بر تدام فعالیت شرکت بر اساس اطلاعات غیرمحرمانه است و می تواند در صورتهای مالی با کیفیت متوسط نیز آشکار شود.

تحقیقات در زمینه ارزش اطلاعاتی گزارش حسابرسان و تحلیل تأثیر آن بر قیمت سهام به دو بخش تقسیم می شود: تحقیقاتی که مربوط بودن گزارشات را نشان می دهد و تحقیقاتی که به عدم تأثیرگذاری بر قیمت سهام اشاره دارند (گومز-گایلمون، ۲۰۰۸).

حسابرسی صورتهای مالی توسط شرکت های بزرگ حسابرسی از عوامل تأثیرگذار بر قیمت سهام می باشد. سرمایه گذاران کیفیت خدمات حسابرسی را با توجه به تصویر، اعتبار و شهرت و اندازه شرکت حسابرسی می سنجند. اگر یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در نظر داشته باشد قیمت سهام را افزایش دهد شرکت حسابرسی را انتخاب می کند که برای سرمایه گذاران شناخته شده باشد (مارتینز و همکاران، ۲۰۰۴). شرکت های حسابرسی بزرگ از آخرین فناوری ها و افراد خبره و حرفه ای برخوردارند. شرکت های بزرگ حسابرسی به یک مشتری وابستگی ندارند و در گزارش دهی آزادند (بون و همکاران، ۲۰۱۰).

مبانی نظری و پیشینه تحقیق

یکی از راهکارهای مورد توصیه اغلب کشورها برای حل مساله استقلال حسابرسان و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی و میزان افشای اطلاعات، تغییر حسابرسان مستقل بوده است. فرآیند تغییر حسابرسان پس از انجام چند دوره حسابرسی یک شرکت است که بر اساس مقررات با تصمیم مجمع عمومی آن شرکت انجام می‌شود. تغییر حسابرسان بر سه عامل تأثیر می‌گذارد که هر یک از این عوامل خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی و میزان افشای اطلاعات می‌شوند. عوامل مزبور عبارتند از:

۱. ارتباط با مدیریت صاحب کار
 ۲. توجه به فرآیند حسابرسی سال قبل
 ۳. اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب کار
- ماهیت تغییر حسابرسان این گونه است که بر هر یک از عوامل فوق تأثیر دوسویه دارد و از این طریق موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی و شفافیت اطلاعات می‌شود. از یک سو تغییر حسابرسان موجب قطع ارتباط بلندمدت حسابرسان با صاحب کار، عدم توجه به فرآیند تکراری حسابرسی سال‌های قبل و از بین رفتن میل ناآگاهانه حسابرسان جهت خشنود کردن صاحب کار می‌شود. در نگاه اول با مطالعه هر یک از عوامل پیش گفته می‌توان نتیجه گرفت که تغییر حسابرسان موجب بهبود در کیفیت حسابرسی و در نتیجه شفافیت اطلاعات می‌شود؛ اما از بعد دیگر با بررسی هر یک از عوامل فوق که در اثر فرآیند تغییر حاصل شده اند، کاهش کیفیت خدمات حسابرسی و شفافیت اطلاعات نتیجه گیری می‌شود. به دلیل این که تغییر حسابرسان موجب قطع ارتباط حسابرسان و صاحب کار می‌شود که در نتیجه مدیریت صاحب کار با حسابرسان جدید احساس راحتی نمی‌کند و در صورت وجود مشکلات آنها را با وی در میان نمی‌گذارد.
- توجه به فرآیند حسابرسی سال قبل به دلیل درک بهتر از تغییرات، جابجایی و نقل مکان اطلاعات که در اثر شناخت حسابرسان در سال‌های قبل حاصل شده است، موجب بهبود کارایی حسابرسان می‌شود. مرور پرونده های سال قبل علاوه بر تأثیر روی کارایی حسابرسان فرآیند حسابرسی را اثربخش تر می‌کند؛ زیرا شرکت‌ها با نوع سؤالات حسابرسان آشنا هستند و حسابرسان با مرور کاربرگ های قبلی از ایجاد وقفه در فرآیند حسابرسی زمان بر جلوگیری می‌کنند؛ اما اتکای صرف به پرونده های سال قبل مانع از اجرای کنترل های جدید و در خور نیاز برای حسابرسی دوره جاری می‌شود.
- اشتیاق برای راضی نگه داشتن صاحب کار سومین عاملی است که ماحصل ماهیت تغییر حسابرسان می‌باشد. فرآیند تغییر موجب از بین رفتن میل ناآگاهانه یا ناآگاهانه حسابرسان برای راضی نگه داشتن مشتری می‌شود و از این طریق موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌آورد؛ اما ممکن است کیفیت خدمات حسابرسی و شفافیت اطلاعات تحت تأثیر این گونه تمایلات حسابرسان برای انتخاب به‌عنوان حسابرسان مستقل در دوره مجاز بعدی یا شرکت‌های تحت نفوذ صاحب کار قرار گیرد که تغییر حسابرسان نمی‌تواند مانع از انجام چنین کاری شود.
- با توجه به مطالب مطروحه فوق می‌توان نتیجه گرفت که پدیده تغییر حسابرسان مانند تیغ دو لبه ای است که هم می‌تواند موجبات حفظ استقلال و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی و شفافیت اطلاعات را فراهم آورد و هم می‌تواند 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 اثر بخش را دارد و هم می‌تواند منجر به تخصیص غیر بهینه منابع گردد.
- استفاده مفید و موثر از این پدیده در جهت افزایش کارایی و اثر بخشی بازار سرمایه مستلزم شناسایی ابعاد وجودی آن و اتخاذ تمهیدات مناسب و اقتضایی در رابطه با تکرار این پدیده است. این مهم با انجام تحقیقات و استفاده از نتایج آنها در صورت بندی راهبردها و برنامه های بازار اوراق بهادار و تدوین الزامات تشکیل حرفه ای کشور انجام پذیر خواهد بود. خانی و همکاران (۱۳۹۹) به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان با اظهار حسابرسان نظر نسبت به تداوم فعالیت پرداختند. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۸۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که کیفیت بالاتر حسابرسی، باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت می‌شود. همچنین، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. افزون بر آن، بین تخصص

حسابرس در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری مشاهده شد. باینحال، شواهد قباله‌تکایی مبنی بر اینکه دوره تصدی حسابرس و حقالزحمه غیرعادی حسابرسی باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت میشود، یافت نشد. یافته‌های پژوهش مؤید اهمیت ابهام در تداوم فعالیت و ضرورت توجه بیشتر به آن در محیط حسابرسی کشور است. دهقانی و کسینی (۱۳۹۸) به بررسی تأثیر برخی سازوکارهای راهبری شرکتی بر تلاش حسابرسی پرداختند. برای دستیابی به این هدف نمونه‌ای متشکل از ۹۲ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ با استفاده از روش حذف سیستماتیک بررسی گردید. از بین مکانیزم‌های راهبری شرکتی، سهامداران عمده، مالکیت سهامداران نهادی، استقلال هیئت مدیره و مالکیت مدیریتی مورد استفاده قرار گرفت و برای اندازه‌گیری تلاش حسابرسی نیز از متغیرهای کیفیت حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت (درآمد فروش)، تخصص حسابرس در صنعت (ارزش دفتری دارایی)، تأخیر در گزارش حسابرسی بهره گرفته شد. فرضیه‌های پژوهش بر اساس تکنیک‌های آماری رگرسیون داده‌های تابلویی به روش پنل (اثرات ثابت و تصادفی) و حداقل مربعات تجمیع شده و رگرسیون لجستیک آزمون شدند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که از بین مکانیزم‌های راهبری شرکتی مالکیت مدیریتی، استقلال هیئت مدیره و سهامداران عمده بر تلاش حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری دارد و تأثیر مکانیزم‌های راهبری شرکتی بر تلاش حسابرسی تأیید می‌گردد. بهزادبان و ایزدی نیا (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. این پژوهش از طریق بررسی یک چارچوب تحلیلی مبتنی بر نتایج تحقیقات انجام‌شده طی سال‌های اخیر در خصوص کیفیت حسابرسی، تلاش دارد به مدلی مفهومی در خصوص کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن دست یابد. این عوامل شامل: عملیات حسابرسی، گروه حسابرسی و مقررات حسابرسی بوده و از آنجاکه کیفیت حسابرسی و عوامل مؤثر یادشده متغیرهای پنهان می‌باشند، جهت اندازه‌گیری آن‌ها از مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی بهره گرفته‌شده است. معادله عمومی ساختاری این پژوهش دارای چهار مدل اندازه‌گیری شامل سه مدل اندازه‌گیری انعکاسی X و یک مدل اندازه‌گیری انعکاسی Y بوده و یک مدل ساختاری نیز، رابطه بین متغیرهای مستقل برون‌زای پنهان را با متغیر وابسته پنهان درون‌زای کیفیت حسابرسی تبیین می‌نماید. جامعه آماری اول این پژوهش شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بوده و جامعه آماری دوم شامل کلیه شرکت‌های سرمایه‌گذاری است که تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار تهران فعالیت می‌کنند. بر اساس نتایج پژوهش، کلیه فرضیه‌های پژوهش که در قالب مدل‌سازی مبتنی بر معادلات ساختاری طراحی و داده‌پردازی شده است، تأیید گردیده و بیانگر تأثیر سه عامل مذکور بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. آرونادا و آرس (۲۰۲۰) به انجام تحقیق پیرامون اثر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج تحقیق آنان نشان می‌دهد که بین دوره ارتباط حسابرس-صاحبکار و و شایستگی حسابرسان ارتباط مستقیم وجود دارد. سپس موضوع استقلال حسابرسان با توجه به سه موضوع حق الزحمه ارتباط با صاحبکار، ارزش مابقی قراردادهای موسسه و حق الزحمه قراردادهای بالقوه بررسی شد. نتایج تحقیق آنها در این ارتباط نشان می‌دهد که چرخش موسسات حسابرسی نمی‌تواند احتمال جستجوی حسابرسان را افزایش دهد. شافی و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و کیفیت گزارش حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار مالزی پرداختند. با استفاده از مدل رگرسیون منطقی نتایج پژوهش حاکی از آن است که بین دوره تصدی حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسان رابطه مثبت و معناداری برقرار است. پژوهشهای بعدی می‌توانند تأثیر سایر متغیرهای مهم نظیر خدمات غیر حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی را مورد توجه قرار دهند. بلاندن و باش (۲۰۱۸) به بررسی ارتباط بین چرخش حسابرس و اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار اسپانیا پرداختند. آنان یافتند که چرخش موسسات حسابرسی تأثیرگذاری مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد ولی آنان هیچگونه ارتباط معناداری بین چرخش موسسات حسابرسی و اظهار نظر حسابرس نیافتند. گنزالز دیاز و همکاران (۲۰۱۷) به بررسی ارتباط بین چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی در شرکت‌هایی با ساختار مالکیت قوی در بورس اوراق بهادار اسپانیا پرداختند. قلمرو زمانی پژوهش طی دوره زمانی ۲۰۰۳-۲۰۱۵ می‌باشد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از اطلاعات ۲۵۴ شرکت به‌عنوان نمونه استفاده شد. طبق آزمون‌های آماری انجام شده؛ یافته‌های پژوهش حاکی از آن است زمانی که چرخش حسابرسی افزایش می‌یابد کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد؛ بنابراین ارتباط معنادار و منفی بین چرخش حسابرس و کیفیت

حسابرسی وجود دارد. الیفسن و نیوسفلا (۲۰۱۹) به بررسی نقش اندازه شرکت حسابرسی و خدمات غیرحسابرسی در رابطه بین مدیریت سود و اندازه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار نروژ پرداختند. در این پژوهش از اقلام تعهدی بالای غیرنرمال بعنوان شاخص مدیریت سود استفاده شده است. با توجه به بررسی‌های انجام شده بنظر می‌رسد زمانیکه حقوق صاحبان سهام افزایش چشمگیری می‌یابد و با توجه به خدمات غیرحسابرسی، شرکت‌های حسابرسی کوچکتر بیشتر قادر هستند تا از سود حفاظت کنند. طی دوره زمانی ۲۰۰۱ الی ۲۰۱۵ نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هرچه خدمات غیرحسابرسی بیشتر باشد باعث می‌شود تا شرکت‌هایی که از کیفیت بالایی برخوردارند کمتر در مقابل فشار مشتریان در گزارشگری مالی مقاومت کنند. هایتاش و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی پرداختند. هدف از این پژوهش بررسی رابطه بین حق الزحمه پرداختی به حسابرسان و کیفیت حسابرسی طی دوره زمانی ۲۰۰۰ الی ۲۰۱۶ می‌باشد. طبق تحلیلات انجام شده نتایج پژوهش بیانگر این مطلب است که همبستگی معنادار آماری و مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در طول سال مورد مطالعه وجود داشته است. بطور کلی این نتایج با توجه به مسائل اقتصادی، عامل تعیین کننده رفتار حسابرسان بدون توجه به نگرانی درباره اعتبار و شهرت حسابرسان می‌شود.

روش تحقیق

پژوهش حاضر از نظر روش گردآوری داده‌ها، توصیفی- علی محسوب می‌شود. توصیفی از آن جهت که یافته‌ها به همان صورت که جمع‌آوری شده‌اند، بدون هیچگونه دستکاری توصیف می‌گردند و روابط بین متغیرها بررسی شده و رابطه بین متغیر مستقل و متغیر وابسته مورد بررسی قرار می‌گیرد. این تحقیق از لحاظ طبقه‌بندی بر مبنای هدف، کاربردی بوده، چراکه می‌تواند در فرایند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد. در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. در بخش کتابخانه‌ای، مبانی پژوهش از کتب، مجلات تخصصی فارسی و لاتین و اینترنت گردآوری می‌شود و داده‌های پژوهش از طریق جمع‌آوری داده‌های شرکت‌های نمونه با مراجعه به سایت کدال و دسترسی به صورت‌های مالی، یادداشت‌های توضیحی، گزارش هفتگی و ماهنامه بورس اوراق بهادار انجام گرفت. جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ می‌باشد و شرکت‌هایی که در نمونه منظور می‌شوند باید حائز شرایط زیر باشند:

جدول ۱- محدودیت‌های اعمال شده برای شرکت‌ها

۵۲۰	کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس در تاریخ ۱۳۹۸/۱۲/۲۹
(۴۴)	شرکت‌هایی که بعد از سال ۱۳۹۴ در بورس پذیرفته‌شده‌اند
(۱۲۴)	شرکت‌هایی که طی دوره تحقیق در حالت تعلیق بوده و یا از بورس خارج شده‌اند
(۸۴)	شرکت‌هایی که سال مالی آنها به ۲۹ اسفند ختم نمی‌شود و یا تغییر سال مالی داده‌اند
(۱۸)	شرکت‌های واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری، هلدینگ، لیزینگ و بانک‌ها)
(۵۸)	شرکت‌هایی که در طول دوره موردنظر، سهام آن‌ها به طور فعال در بورس معامله نشده است
(۳)	شرکت‌هایی که صورت‌های مالی سال ۱۳۹۸ خود را در زمان انجام این تحقیق ارائه نداده بودند
(۸۲)	شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها برای بدست آوردن برخی متغیرهای تحقیق کافی نبود
۱۰۷	کل نمونه آماری قابل آزمون با در نظر گرفتن پیش‌فرض‌ها

بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۷ شرکت از ۵۲۰ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان نمونه تحقیق انتخاب گردید.

تجزیه تحلیل اطلاعات در این پژوهش با توجه به موضوع، متغیرها، فرضیه‌ها و روش تحقیق، از نرم‌افزار ایویوز ۱۱ برای آزمون فرضیه‌ها و معناداری روابط بین متغیرها و همچنین اکسل ۲۰۱۳ برای محاسبات استفاده شده است. به منظور بررسی

۱- شرکت‌های بیمه پس از اعمال پیش فرض‌های اول و دوم و سوم حذف شدند.

نرمال بودن متغیرهای پژوهش از آزمون جاک - برا استفاده خواهد شد. در پژوهش حاضر، آزمون معنادار بودن در الگوی رگرسیون شامل؛ آزمون معنادار بودن رگرسیون و آزمون معنادار بودن ضرایب انجام شده است. همچنین، آزمون پیش فرض های استفاده از مدل رگرسیون شامل؛ آزمون ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر و آزمون هاسمن انجام شده است.

فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه اصلی:** تغییر حسابرِس مستقل با میزان افشای اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.
- **فرضیه فرعی ۱:** تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.
 - **فرضیه فرعی ۲:** تغییر حسابرِس مستقل با قابل اتکا بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.

مدل رگرسیونی

با توجه به تحقیق مارتینا و آرف دارماوان (۲۰۱۹) مدل تحقیق به شرح زیر است:
مدل فرضیه اول:

$$TIM_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Audit_{it} + \gamma_2 LEV_{it} + \gamma_3 ROA_{it} + \gamma_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

مدل فرضیه دوم:

$$REL_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Audit_{it} + \gamma_2 LEV_{it} + \gamma_3 ROA_{it} + \gamma_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

TIM_{it} : به موقع بودن اطلاعات شرکت i ام در سال t ام

REL_{it} : قابلیت اتکا اطلاعات شرکت i ام در سال t ام

$Audit_{it}$: تغییر حسابرِس شرکت i ام در سال t ام

LEV_{it} : اهرم مالی شرکت i ام در سال t ام

ROA_{it} : بازده دارایی های شرکت i ام در سال t ام

$SIZE_{it}$: اندازه شرکت i ام در سال t ام

ε_{it} : طح خطای مدل

متغیر وابسته:

به موقع بودن اطلاعات: تفاوت روزهای بین تاریخ امضای گزارش حسابرِس و تاریخ پایان دوره مالی هر شرکت در هر سال
قابلیت اتکا اطلاعات: اگر شرکت طی سال‌های مورد بررسی تجدید ارزیابی صورتهای مالی انجام نداده باشد دارای قابلیت اتکاست و عدد ۱ و در غیر اینصورت صفر است.

متغیر مستقل:

تغییر حسابرِس: در این پژوهش، با توجه به دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار، انتخاب حسابرِس برای چهار سال متوالی به‌عنوان شاخص تداوم همکاری در نظر گرفته شده است؛ یعنی اگر رابطه شرکت با حسابرِس برای چهار سال تداوم داشته باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر به این متغیر اختصاص می‌یابد.

متغیر کنترلی:

بازده دارایی ها: نسبت سود خالص به کل دارایی های شرکت
اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی دارایی های شرکت
اهرم مالی: نسبت کل بدهی ها به کل دارایی های شرکت

² -Martina Rut Utamia and Arif Darmawanb

یافته ها

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای تحقیق در جدول شماره (۲) ارائه شده است.

جدول ۲- آماره توصیفی متغیرهای تحقیق

نام متغیر	به موقع بودن اطلاعات	قابلیت اتکا اطلاعات	اهرم مالی	بازده دارایی ها	تغییر حسابرِس	اندازه شرکت	تعداد مشاهدات
میانگین	0.432	0.064	0.624	0.111	0.618	12.783	۵۳۵
میانه	0.486	0	0.691	0.126	1	12.494	
حداکثر	0.736	1	0.955	0.603	1	14.960	
حداقل	0.121	0	0.120	-0.492	0	10.954	
انحراف معیار	0.123	0.143	0.242	0.170	1.284	1.206	
چولگی	1.233	0.330	-0.640	-0.307	2.629	0.267	
کشیدگی	3.722	2.946	2.441	4.597	9.943	2.065	

در جدول فوق برخی از مفاهیم آمار توصیفی متغیرها شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر مشاهده ها به عنوان شاخص های مرکزی و انحراف معیار به عنوان شاخص پراکندگی و ضریب کشیدگی، ضریب چولگی به عنوان شاخص های توزیعی ارائه شده است. اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که بیانگر نقطه ی تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است. برای مثال مقدار میانگین متغیر به موقع بودن اطلاعات عدد ۰/۴۳۲، قابلیت اتکا اطلاعات عدد ۰/۰۶۴، تغییر حسابرِس ۰/۶۱۸ می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند. میانه یکی دیگر از شاخص های مرکزی است که وضعیت جامعه را نشان می دهد. همان طور که نتایج نشان می دهد میانه متغیر به موقع بودن اطلاعات برابر با ۰/۴۸۶ می باشد که بیانگر این است که نیمی از داده ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. انحراف معیار یکی از مهمترین پارامترهای پراکندگی است و معیاری برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است؛ بیشترین مقدار این پارامتر برای متغیر تغییر حسابرِس برابر با ۱/۲۸۴ می باشد. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به چپ دارد. ضریب کشیدگی میزان کشیدگی منحنی فراوانی را نسبت به منحنی نرمال استاندارد نشان می دهد. اگر کشیدگی حدود سه باشد، یعنی منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضع متعادل و نرمالی دارد، اگر این مقدار بزرگتر از عدد ۳ باشد منحنی برجسته و اگر کمتر از عدد ۳ باشد منحنی پهن می باشد. در این تحقیق بیشترین کشیدگی مربوط به متغیر تغییر حسابرِس و کمترین کشیدگی مربوط به متغیر اندازه شرکت می باشد.

آزمون مانایی

جدول ۳- آزمون لین لوین

نام متغیر	آماره	سطح معناداری
بازده دارایی ها	-۵,۰۶۲۵	۰/۰۰۱۴
به موقع بودن اطلاعات	-۷,۰۱۵۵	۰/۰۰۷۴

قابلیت اتکا اطلاعات	-۶,۳۵۵۸	۰,۰۰۰۷
اهرم مالی	-۷,۴۶۱۳	۰,۰۰۱
تغییر حسابرِس	-۵,۱۶۲۳	۰,۰۰۴
اندازه شرکت	-۸,۱۳۷۸	۰,۰۰۳

*سطح خطای ۵ درصد

با توجه به جدول فوق چون سطح معناداری همه متغیرها از ۰,۰۵ کمتر است؛ فرضیه صفر مبنی بر نامانایی برای همه متغیرها رد می‌شود و تمامی متغیرهای مورد مطالعه در سطح مانا هستند.

پیش‌آزمون‌های مدل رگرسیون

همانطور که در بالا بیان شد برای تخمین بهترین مدل با استفاده از یکی از روش‌های اثرات مشترک، اثرات ثابت و اثرات تصادفی، از آزمون F لیمر و در صورت لزوم از آزمون هاسمن استفاده می‌شود. در ابتدا برای انتخاب بین روش داده‌های ترکیبی و روش داده‌های تابلویی از آزمون F لیمر استفاده شده است و فرضیه‌های آن به‌صورت زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0 = \text{روش داده‌های ترکیبی} \\ H_1 = \text{روش داده‌های تابلویی} \end{cases}$$

جدول ۴- آزمون F لیمر

لیمر F	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه آزمون
۱	۵/۳۳۶۲۵۱	(۱۰۶/۱۰۸)	۰/۰۰۰۷	Panel
۲	۷/۱۵۴۸۱۶	(۱۰۶/۱۱۵)	۰/۰۰۵۶	Panel

برای انتخاب از بین دو نوع الگو برآورد (تلفیقی و پانل) نخست آزمون اف لیمر را برازش می‌کنیم. در داده‌های تلفیقی فرض بر این است که عرض از مبداها با هم برابرند. و در الگوی پانل فرض بر این است که حداقل یکی از مبداها با بقیه متفاوت است. در آزمون اف لیمر، اگر فرضیه صفر رد نشود از الگوی تلفیقی برای برازش داده‌ها استفاده می‌کنیم. با توجه به اینکه P -value بدست آمده از آزمون F لیمر در فرضیه‌های پژوهش کوچکتر از ۵ درصد است، به‌منظور برآورد این مدل از داده‌های پانل (Panel) استفاده خواهد شد.

بعد از این که مشخص شد ناهمگنی در مقاطع وجود دارد و تفاوت‌های فردی قابل لحاظ کردن است و روش داده‌های ترکیبی برای برآورد مدل پژوهش مناسب است، باید مشخص شود که خطای تخمین، ناشی از تغییر در مقاطع است یا این که در طی زمان رخ داده است. در نحوه در نظر گرفتن چنین خطاهایی با دو اثر ثابت و اثر تصادفی استفاده می‌شود. در آزمون هاسمن، فرضیه صفر آن مبتنی بر تصادفی بودن خطاهای برآوردی است که نتایج آن در جدول زیر انعکاس یافته است.

جدول ۵- آزمون هاسمن برای تعیین مدل اثرات ثابت یا تصادفی

هاسمن	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری	روش
۱	۳/۰۷۰۴۱۱	۴	۰/۰۰۴۲	اثرات ثابت
۲	۵/۳۶۲۹۹۷	۴	۰/۰۰۰۳	اثرات ثابت

*سطح خطای ۵ درصد

با توجه به نتایج آزمون انجام شده (هاسمن) احتمال بدست آمده کمتر از ۵ درصد بوده و بنابراین باید در مدل رگرسیونی مربوطه از روش اثرات ثابت استفاده شود.

در این قسمت به تخمین ناهمسانی واریانس^۳ - که ناشی از ویژگی‌های متفاوت شرکت‌ها می‌باشد - می‌پردازیم. زمانی که در واحدهای مقطعی دارای واریانس همسان باشد، اما واریانس آن در سرتاسر واحدها متفاوت باشند، ما ناهمسانی واریانس گروهی^۴ خواهیم داشت. همانند بررسی ایستایی متغیرها در اینجا نیز نیاز به بکارگیری روش مناسب برای داده‌های تلفیقی داریم. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس آرج LM به شرح جدول زیر می‌باشد:

جدول ۶- نتایج آزمون ناهمسانی آرج LM مدل تحقیق

ارچ	شرح	مقدار آماره	سطح معناداری
۱	F-statistic	۰/۱۸۴۴۴۷	۰/۱۵۰۲
۲	F-statistic	۰/۳۷۱۹۴۵	۰/۱۴۱۷

*سطح خطای ۵ درصد

با توجه به جدول ۶- آماره F آزمون در سطح ۵ درصد معنادار نیست، بنابراین فرض همسانی واریانس تأیید شده و ناهمسانی واریانس جملات اخلال رد می‌شود.

نتیجه آزمون رگرسیون مدل اول

$$TIM_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Audit_{it} + \gamma_2 LEV_{it} + \gamma_3 ROA_{it} + \gamma_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول ۷- آزمون رگرسیون و معناداری مدل اول

نام متغیر	ضرایب برآوردی	انحراف برآورد	t آماره	سطح معناداری
عرض از مبدا	0.117	0.102	1.147	0.0927
تغییر حسابرِس	0.408	0.092	4.434	0.0251
اهرم مالی	-0.224	0.052	-4.307	0.0262
بازده دارایی‌ها	0.803	0.203	3.955	0.0313
اندازه شرکت	0.714	0.103	6.932	0.0017
دوربین - واتسون	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	F آماره	سطح معناداری
۱,۹	۰/۶۹	۰/۶۶	۴۳,۸۴۵۰۳	۰/۰۰۰**

*سطح خطای ۵ درصد

آماره دوربین - واتسون برابر با ۱,۹ می‌باشد و این نشان می‌دهد بین خطاها همبستگی وجود ندارد چرا که بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. ضریب تعیین تعدیل شده این آزمون برابر با ۰/۶۶ می‌باشد، که نشان می‌دهد متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل حاضر می‌توانند ۶۶ درصد از تغییرات متغیر وابسته (به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها) را پیش بینی نمایند. به دلیل معنادار بودن آماره F در سطح خطای ۱ درصد، می‌توان گفت که مدل تحقیق از لحاظ آماری معنادار و مناسب می‌باشد.

³ Heteroskedasticity

⁴ Group wise heteroskedasticity

آزمون فرضیه اول

$H0$ = تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه ندارد.

$H1$ = تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.

ضریب برآوردی متغیر تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها برابر با ۰/۴۰۸ می باشد که نشان می دهد بین متغیر تغییر حسابرِس مستقل و به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد، یعنی با افزایش تغییر حسابرِس مستقل، به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها افزایش می یابد. تأثیر متغیر اهرم مالی بر موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها منفی است. تأثیر متغیر اندازه شرکت و بازده دارایی ها بر موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها مثبت است. بدلیل اینکه سطح معناداری آماره t متغیر مستقل تحقیق از سطح خطای ۵ درصد کوچک تر است، می توان با اطمینان ۹۵ درصد بیان کرد تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.

نتیجه آزمون رگرسیون مدل دوم

$$REL_{it} = \gamma_0 + \gamma_1 Audit_{it} + \gamma_2 LEV_{it} + \gamma_3 ROA_{it} + \gamma_4 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول ۸- آزمون رگرسیون و معناداری مدل

نام متغیر	ضرایب برآوردی	انحراف برآورد	t آماره	سطح معناداری
عرض از مبدا	0.774	0.105	7.588	0.0074
تغییر حسابرِس	0.294	0.051	5.764	0.0157
اهرم مالی	-3.662	0.531	-5.053	0.0266
بازده دارایی ها	0.301	0.074	4.067	0.0396
اندازه شرکت	3.005	0.330	9.106	0.0026
دوربین - واتسون	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	F آماره	سطح معناداری
۱,۹	۰/۷۷	۰/۷۴	۴۸,۳۲۹۸۷	۰/۰۰۰**

* سطح خطای ۵ درصد

آماره دوربین - واتسون برابر با ۱,۹ می باشد و این نشان می دهد بین خطاها همبستگی وجود ندارد چرا که بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار دارد. ضریب تعیین تعدیل شده این آزمون برابر با ۰/۷۴ می باشد، که نشان می دهد متغیرهای مستقل و کنترلی در مدل حاضر می توانند ۷۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته (قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها) را پیش بینی نمایند. به دلیل معنادار بودن آماره F در سطح خطای ۱ درصد، می توان گفت که مدل تحقیق از لحاظ آماری معنادار و مناسب می باشد.

آزمون فرضیه دوم

$H0$ = تغییر حسابرِس مستقل با قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه ندارد.

$H1$ = تغییر حسابرِس مستقل با قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه دارد.

ضریب برآوردی متغیر تغییر حسابرِس مستقل با قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها برابر با ۰/۲۹۴ می باشد که نشان می دهد بین متغیر تغییر حسابرِس مستقل و قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها رابطه مثبت و مستقیم وجود دارد، یعنی با افزایش تغییر حسابرِس مستقل، قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها افزایش می یابد. تأثیر متغیر اهرم مالی بر قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها منفی است. تأثیر متغیر اندازه شرکت و بازده دارایی ها بر قابل/تکا بودن اطلاعات شرکت‌ها مثبت است. بدلیل اینکه

سطح معناداری آماره t متغیر مستقل تحقیق از سطح خطای ۵ درصد کوچک تر است، می توان با اطمینان ۹۵ درصد بیان کرد تغییر حسابرِس مستقل با قابل/اتکا بودن اطلاعات شرکتها رابطه دارد.

بحث و نتیجه گیری

هدف این تحقیق بررسی تأثیر تغییر در حسابرِس مستقل بر میزان افشای اطلاعات شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. قلمرو مکانی این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی سال های بین ۱۳۹۴ تا ۱۳۹۸ بوده است. تحقیق حاضر در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد، چنانچه طبقه بندی انواع تحقیقات بر اساس ماهیت و روش را مدنظر قرار گیرد، روش تحقیق حاضر از لحاظ ماهیت در زمره تحقیقات توصیفی قرار داشته و از نظر روش نیز در دسته تحقیقات همبستگی محسوب می گردد. در این پژوهش برای جمع آوری داده ها و اطلاعات، از روش کتابخانه ای استفاده شد. در بخش داده های پژوهش از طریق جمع آوری داده های شرکت های نمونه با مراجعه به صورت های مالی، یادداشت های توضیحی و ماهنامه بورس اوراق بهادار انجام پذیرفت. بر اساس روش حذف سیستماتیک تعداد ۱۰۷ شرکت به عنوان نمونه آماری انتخاب گردید. به منظور توصیف و تلخیص داده های جمع آوری شده از آمار توصیفی و استنباطی بهره گرفته شده است. به منظور تحلیل داده ها ابتدا پیش آزمون های ناهمسانی واریانس، آزمون F لیمر، آزمون هاسمن و سپس از آزمون رگرسیون چند متغیره برای تأیید و رد فرضیه های تحقیق (نرم افزار ایویوز) استفاده گردیده است. خلاصه نتایج تحقیق به صورت زیر می باشد:

جدول ۹- خلاصه نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

فرضیه	شرح فرضیه	نتیجه گیری
۱	تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکتها رابطه دارد.	تائید
۲	تغییر حسابرِس مستقل با قابل اتکا بودن اطلاعات شرکتها رابطه دارد.	تائید

- ۱- با توجه نتیجه آزمون فرضیه اول "تغییر حسابرِس مستقل با به موقع بودن اطلاعات شرکتها رابطه دارد." بنابراین برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرِس در ایران، لازم است به موسسات حسابرِسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بیشتر بها داده شود و زمینه برای رقابت این موسسات با سازمان حسابرِسی فراهم شود. باید زمینه ای فراهم شود که موسسات حسابرِسی به صورت تخصصی فعالیت کنند؛ همچنین بهتر است حسابرسان به صورت تخصصی فعالیت نمایند.
- ۲- با توجه نتیجه آزمون فرضیه دوم "تغییر حسابرِس مستقل با قابل اتکا بودن اطلاعات شرکتها رابطه دارد." به سرمایه گذاران، سهامداران و غیره پیشنهاد می شود در زمان اتخاذ تصمیمات خود به عامل تغییر حسابرِس نیز توجه کافی را داشته باشند، چرا که با توجه به تغییر حسابرِس، کیفیت حسابرِسی نیز بالاتر خواهد بود و ریسک سرمایه گذاری نیز کاهش خواهد یافت.

پیشنهادهای برای تحقیقات آتی

- (۱) پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر تغییر در حسابرِس مستقل بر میزان افشای اطلاعات با توجه به فساد مالی بپردازند.
- (۲) پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر تغییر در حسابرِس مستقل بر میزان افشای اطلاعات با توجه به ساختار مالکیت بپردازند.
- (۳) پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر تغییر در حسابرِس مستقل بر میزان افشای اطلاعات با توجه به چرخه عمر بپردازند.
- (۴) پیشنهاد می شود به بررسی تأثیر تغییر در حسابرِس مستقل بر میزان افشای اطلاعات با توجه به رشد اقتصادی بپردازند.

همواره گام نهادن در راه رسیدن به هدف، با محدودیت هایی همراه است. پژوهش حاضر نیز به عنوان فرآیندی در جهت نیل به هد این تحقیق همانند دیگر مطالعات صورت گرفته نمی تواند عاری از محدودیت باشد. شرکت های مورد مطالعه براساس لیست شرکت های ثبت شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد لذا، ممکن است نتوان نتایج حاصله را به شرکت های دیگری

که دارای ویژگی های متفاوتی می باشند تعمیم داد. محدودیت بعدی مربوط به بحث تنوع در روش های عملیاتی کردن متغیرها می باشد که ممکن است منجر به دستیابی به نتایج متفاوتی گردد، به عنوان مثال برای عملیاتی کردن متغیر اندازه شرکت می توان از ارزش بازار و فروش شرکت استفاده کرد.

منابع

۱. معین الدین، محمود؛ حیرانی، فروغ و موذن، حمید. (۱۳۹۲). بررسی رابطه تخصص در صنعت حسابرس و اندازه موسسه حسابرسی با مدیریت سود در شرکت های دارویی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دومین کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری
۲. مهرانی، ساسان؛ مرادی، محمد؛ نخعی، منصور و مطمئن، محسن. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر سطوح مدیریت سود بر هزینه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی. دوره ۵. شماره ۲. صص ۹۳-۱۰۸
۳. نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری. دوره ۳. شماره ۹. صص ۴-۲۱
۴. واعظ، سیدعلی؛ احمدی، محمد رمضان و رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۲). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه ی حسابرسی. دانش حسابداری مالی. سال سوم. شماره ۱. صص ۹۲-۱۱۴
۵. هشی، عباس و مظارهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. دوره ۴. شماره ۱۷

6. Arrunada, B, & Paz-Ares, C. (2004). Mandatory rotation of company auditors: a critical examination, international review of law and economics, pp55-69
7. Asthana, S&Boone, J. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. Auditing a journal of practice and theory, vol 13. No 3, pp 1-22
8. Bae, G& Lee, J. (2013). Does audit firm size matter? The effect of audit firm size measured by audit firm revenues, number of offices and professional headcounts on audit quality and audit fees. Available at www.ssrn.com
9. Belen, G, Garcia Fernandez, R, & Lopez Dyaz, A. (2014). Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations, Spanish accounting review, <http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.04.01>
10. BloomField, D & Shakeman, J. (2008). Non-audit service fees, auditor characteristics and earnings management. Managerial auditing journal, vol 23, pp 125-141