

بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرس جایگزین بر حق الزحمه حسابرسی نخستین

سعید بذرافشان*

چکیده

کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی که محل اتکای بسیاری از ذی‌نفعان برای اخذ تصمیمات اقتصادی است، می‌تواند از طریق نوع حسابرسی که وظیفه حسابرسی را برعهده گرفته و هم‌بنطور زمانی که برای انجام حسابرسی در اختیار دارد، تحت تأثیر قرار گیرد. در این راستا، هدف این پژوهش، بررسی اثر دوره جستجو برای حسابرس جایگزین بر حق الزحمه حسابرسی نخستین و نوع حسابرس جایگزین با اندازه‌گیری اثر متغیر تعدیل‌گر استعفاء/ اخراج حسابرس پیشین است. نمونه آماری پژوهش حاضر ۶۳ شرکت است که از بین شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های متوالی ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۴ (۵ سال) انتخاب گردیدند. نتایج نشان داد، دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با حق الزحمه مطالبه شده برای حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه)، رابطه مستقیم و معنادار دارد. ضمناً بررسی‌ها تأیید کردند که دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با نوع حسابرس جایگزین شده رابطه معکوس و معنادار دارد؛ اما متغیر تعدیل‌گر استعفاء/ اخراج علی‌رغم اینکه باعث کاهش شدت رابطه معکوس بین دو متغیر مزبور می‌شود ولی بر این رابطه اثری معنادار ندارد. علاوه بر این نتایج بررسی‌ها نشان داد، نوع حسابرس جایگزین شده با حق الزحمه حسابرسی نخستین

* مربی حسابداری، دانشگاه بجنورد، بجنورد، ایران.

نویسنده مسئول: سعید بذرافشان (Email: Bazrafshan1364@gmail.com)

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۱/۸

تاریخ دریافت: ۹۶/۱/۲۲

(از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه معکوس و معناداری دارد.

واژه‌های کلیدی: دوره جستجو، متغیر تعدیل‌گر استعفاء یا اخراج، نوع حسابرس.

مقدمه

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 (اسکرودر و هوگان^۱، ۲۰۱۳). به عقیده خلیل، کوهن و اسکوارتز^۲ (۲۰۱۱) 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. جانستون و بدارد^۳ (۲۰۰۴) ادعا می‌کنند اگر حسابرس ریسک پذیرش کار حسابرسی را بالا تخمین بزند جهت دستیابی به اطمینان معقول از نبود اشتباهات با اهمیت در صورت های مالی، باید از روش‌های حسابرسی بیشتر و افراد متخصص بیشتری در فرآیند حسابرسی بهره گیرد. به عبارت دیگر، با طولانی شدن دوره جستجو، حق الزحمه بالاتری برای انجام حسابرسی از طرف مؤسسه 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 (مانند و همکاران^۴، ۲۰۱۷). بنابراین، دوره جستجو حاوی اطلاعات مهمی از جمله کیفیت کنترل داخلی، شایستگی مدیریت و ریسک‌های مختلفی که متوجه حسابرسان و سرمایه‌گذاران است. با توجه به مطالب فوق می‌توان گفت بسیار حیاتی و حائز اهمیت است که با افزایش دوره جستجو و در نتیجه کاهش زمان حسابرسی نباید کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی به علت انتخاب

مؤسسات حسابداری با سطح کیفی پایین، تقلیل یافته و در نهایت اتکا کنندگان بر صورت‌های مالی متضرر گردند. بنابراین، ضرورت دارد در محیط اقتصادی ایران به تبیین اثراتی که دوره جستجو می‌تواند بر حق‌الزحمه حسابداری و نوع حسابرس جایگزین داشته باشد پرداخته شود.

از بُعد نوآوری پژوهش می‌توان این‌گونه ادعا کرد که در پژوهش حاضر بر خلاف پژوهش‌های پیشین (که اغلب در رابطه با موضوع دوره تصدی حسابرس، انجام گرفته‌اند) به بازه زمانی که شرکت‌ها در جستجوی حسابرس جدید و جایگزین هستند، پرداخته شده است. در پژوهش حاضر به منظور بررسی دقیق تر ارتباط متغیرهای دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین، به بررسی اثر متغیر تعدیل‌گر استعفا و اخراج حسابرس بر این رابطه نیز پرداخته می‌شود.

مبانی نظری

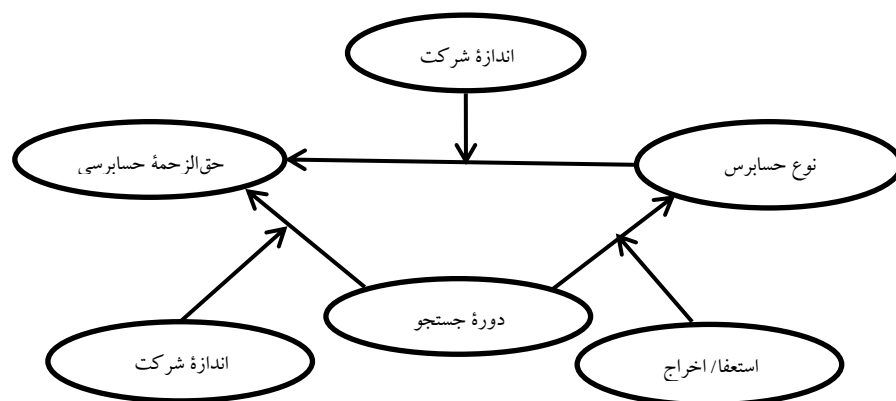
انتظار می‌رود دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با حق‌الزحمه حسابداری ارتباط داشته باشد. در واقع با افزایش دوره جستجو و به عبارتی با کاهش زمان حسابداری، حق‌الزحمه حسابداری تحت تأثیر قرار می‌گیرد. ماند و همکاران (۲۰۱۷) ادعا می‌کنند هر چه دوره جستجو برای حسابرس جایگزین افزایش یابد، حسابرس جدید حق‌الزحمه بیشتری برای حسابداری نخستین مطالبه خواهد نمود. علت این موضوع کاهش فرصت حسابرس برای بررسی صورت‌های مالی، ساعات کار بیشتر برای انجام حسابداری، استفاده از کارکنان با تخصص بالاتر و عدم حضور حسابرس در برخی زمان‌های خاص در شرکت (مانند پایان سال مالی) و در نتیجه افزایش ریسک حسابداری عنوان می‌گردد (الیوت، گوش و پلتیر، ۲۰۱۳). پژوهش‌های پیشین ادعا می‌کنند هنگامی که حسابرسان مشتری را پذیرفته‌اند که ریسک حسابداری بالایی دارد، از طریق گسترش دامنه حسابداری و همین‌طور افزایش تلاش‌ها، سعی در کاهش ریسک مزبور دارند (جانستون و بدارد، ۲۰۰۴، بل و همکاران، ۲۰۰۱ و الیوت و همکاران، ۲۰۱۳). علاوه بر این مؤسسات حسابداری در

انتخاب پورتفوی مناسبی از ریسک مجموعه شرکت‌ها هستند که در مجموع در صورت وقوع دعاوی حقوقی علیه حسابرس، جبران خسارات در توان حسابرس باشد (ونکاتارامن و همکاران^۷، ۲۰۰۸ و الیوت و همکاران، ۲۰۱۳) که در صورت افزایش غیر منطقی ریسک برای یک مشتری، مؤسسه حسابرسی نیز برای پوشش زیان‌های احتمالی دعاوی حقوقی، حق الزحمه بالاتری را از مشتری دریافت خواهد نمود (جونز و راگوناندان^۸، ۱۹۹۸).

شرکت‌هایی که ریسک تجاری بالاتر و ضعف بیشتری در کنترل داخلی دارند، دوره طولانی‌تری را برای یافتن حسابرس جایگزین طی می‌نمایند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین، چنین شرکت‌هایی به دنبال مؤسسات حسابرسی هستند که به لحاظ کیفی در سطوح پایین‌تری قرار دارند. برخی پژوهش‌های پیشین ادعا می‌کنند مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچکتر هنگامی که با شکست حسابرسی مواجه می‌شوند، ضربه سنگین‌تری هم از بُعد شهرت و هم از دیدگاه مالی به آنها وارد می‌شود (فلتهام و همکاران^۹، ۱۹۹۱؛ جونز و راگوناندان، ۱۹۹۸؛ شو^{۱۰}، ۲۰۰۰؛ جان استون و بدارد، ۲۰۰۴). بنابراین، مؤسسات حسابرسی بزرگ در پذیرش کار حسابرسی دقت بیشتری دارند. ماند و همکاران (۲۰۱۷) نیز ادعا می‌کنند هرچه دوره جستجو افزایش یابد به احتمال کمتری مؤسسات حسابرسی بزرگ، حسابرسی شرکت مزبور را خواهند پذیرفت. در واقع این شرکت‌ها برای خدشه دار نشدن حسن شهرت و جلوگیری از بار حقوقی متعاقب پذیرش این‌گونه مشتریان، تمایل کمتری به حسابرسی این‌گونه شرکت‌ها دارند. به طریقی مشابه تصور می‌شود مؤسسات حسابرسی معتمد بورس ایران که به لحاظ طبقه بندی در طبقات اول یا دوم قرار دارند در پذیرش صاحبکار جدید حساسیت و دقت بیشتری نسبت به مؤسسات معتمد لیست در طبقات سوم و چهارم داشته باشند.

نوع و اندازه مؤسسه حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی اثری معنادار دارد (خدادادی و همکاران). به عقیده کریم^{۱۱} (۲۰۱۰) در کشورهای کمتر توسعه یافته حق الزحمه حسابرسی بر اساس سطح فعالیت و ویژگی حسابرس تعیین می‌شود. به عبارت دیگر،

مؤسسات حسابرسی بزرگتر حق الزحمه بالاتری را در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچکتر مطالبه خواهند کرد، اما در شرایطی که در این رابطه، متغیر تعدیل گر استعفا یا اخراج حسابرس پیشین گنجانده شود، رابطه مزبور به چه صورت خواهد بود؟ به اعتقاد ماند و همکاران (۲۰۱۷) متغیر تعدیل گر استعفا باعث افزایش حق الزحمه مطالبه شده از سوی حسابرس جایگزین خواهد شد. یعنی در صورتی که حسابرس پیشین استعفا داده باشد حسابرس جایگزین حق الزحمه بالاتری مطالبه خواهد کرد و این در حالی است که حسابرسان بزرگ و معتبر حاضر به پذیرش کار حسابرسی نیستند. خلیل و همکاران (۲۰۱۱) و گوش و تنگ^{۱۲} (۲۰۱۵) علت خروج حسابرس به صورت استعفا را معمولاً به دلایل



نمودار شماره ۱. الگوی مفهومی پژوهش

ضعف کنترل های داخلی، فعالیت های غیر قانونی مدیریت و افزایش ریسک عنوان کرده اند که در نتیجه حسابرس جایگزین برای پوشش زیان های احتمالی آتی اقدام به افزایش حق الزحمه حسابرسی می نماید.

از آنجایی که اندازه شرکت نیز متغیری قطعی و اثرگذار بر حق الزحمه حسابرسی است (خدادادی و همکاران، ۱۳۹۵) و با توجه به اینکه پژوهش حاضر به دنبال اندازه گیری اثر متغیر مزبور بر حق الزحمه نیست، بنابراین باید اثر این متغیر بر رابطه متغیرهایی که با

متغیر حق الزحمه ارتباط دارند کنترل شود. مطابق آنچه در شکل شماره ۱ دیده می‌شود، اثر اندازه شرکت (متغیر کنترلی) بر رابطه بین نوع حسابرس و حق الزحمه حسابرسی، کنترل می‌شود. علاوه بر این، اثر متغیر کنترلی مزبور بر رابطه بین دوره جستجو و حق الزحمه نیز کنترل می‌شود. اما با توجه به اینکه تحقیق حاضر قصد دارد اثر متغیر استعفا/ اخراج را بر رابطه بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین اندازه‌گیری کند، متغیر مزبور نوعی متغیر تعدیل‌گر خواهد بود.

پیشینه پژوهش

عزیزخانی و آقاییگی (۱۳۹۲)، در پژوهشی به بررسی چگونگی ارتباط میان حق الزحمه حسابرسی و حسابرسی نخستین و سنوات بعدی دوره تصدی حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حق الزحمه حسابرسی نخستین بالاتر از حق الزحمه حسابرسی سال‌های آینده دوره تصدی حسابرسی است. نتایج همچنین، نشان داد که بین سنوات آینده دوره تصدی و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. این نتایج وجود پدیده نرخ‌شکنی در حسابرسی نخستین را نشان نمی‌دهد.

پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴)، در پژوهشی به بررسی تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند. ریسک یادشده از طریق اندازه نرخ مؤثر مالیاتی شرکت کمی‌سازی می‌شود. در این راستا، هر چه نرخ مؤثر مالیاتی کمتر باشد، ریسک وضعیت مالیاتی شرکت (اجتناب مالیاتی) بیشتر است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی (مثبت) و معناداری میان نرخ مؤثر مالیات (ریسک وضعیت مالیاتی) و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد. به بیانی، هر چه وضعیت مالیاتی شرکت از ریسک بیشتری برخوردار باشد، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می‌شود.

بهار مقدم و قانیدی‌ها (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که چگونه تضاد منافع و اختلاف نظر بالقوه بین مدیران و حسابرسان در زمینه مدیریت سود و استفاده از اقلام تعهدی اختیاری باعث اصطکاک بین مدیر و حسابرس شده و بر روی طول دوره

تصدی حسابرِس و تغییر حسابرِس تأثیر می‌گذارد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که بین اقلام تعهدی اختیاری مثبت و تغییر حسابرِس، رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین، نتایج نشان دهنده این بود که بین اقلام تعهدی اختیاری منفی و تغییر حسابرِس، رابطه معناداری وجود دارد.

خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی رابطه بین عدم قطعیت مدیریت و حق الزحمه حسابرِس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که عدم قطعیت مدیریت، ارتباط مثبت و معناداری با حق الزحمه حسابرِس دارد. همچنین، یافته‌های پژوهش بیانگر این بود که اندازه مؤسسه حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس، تأثیر مثبت و معناداری بر رابطه بین عدم قطعیت مدیریت و حق الزحمه حسابرِس دارد.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرِس داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابرِس داخلی در حسابرِس صورت‌های مالی پرداختند. طبق تئوری جانشینی، حسابرِس مستقل با اتکا به نتایج کار حسابرِس داخلی در تلاش‌های خود صرفه جویی می‌کند که این امر بر حق الزحمه حسابرِس مستقل تأثیر خواهد گذاشت. نتایج حاکی از این است که صلاحیت حسابرِس داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حسابرِس، رابطه معنادار منفی داشته و مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حسابرِس رابطه‌ای ندارند. در کل نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرِس داخلی بر حق الزحمه حسابرِس مستقل است.

تورپن^{۱۳} (۱۹۹۰) در بررسی میزان حق الزحمه حسابرِس نخستین در شرکت‌هایی که تغییر حسابرِس داده‌اند، مشخص نمود که به طور چشمگیری کمتر از مبلغ حق الزحمه سال‌های آینده بوده و این را به عنوان شواهد نرخ شکنی در حسابرِس نخستین تلقی نمودند. با وجود این، **کراسول و فرانسیس^{۱۴} (۱۹۹۹)** در استرالیا و با استفاده از داده‌های مربوط به حق الزحمه حسابرِس منتشر شده در صورت‌های مالی، شواهدی دال بر ارائه

تخفیف (نرخ شکنی) در مبلغ حق الزحمه حسابرسی نخستین نیافتند. **نیکینن و پتری^{۱۵}** (۲۰۰۵) در پژوهشی نشان دادند حق الزحمه حسابرسی با ابعاد ریسک (ریسک مالی، عملیاتی و تجاری) رابطه ای مستقیم دارد. همچنین، یافته های آنها نشان داد که ریسک تجاری یا ابهامی که صاحبکار با آن روبرو می شود بر ماهیت، زمانبندی و فرآیند حسابرسی اجرا شده تأثیر می گذارد. در نتیجه متغیرهایی که ویژگی ریسک صاحبکار را منعکس می کنند، ارتباط مثبتی با حق الزحمه حسابرسی دارند.

کریم (۲۰۱۰) در پژوهشی ادعا کرد، در کشورهای کمتر توسعه یافته حق الزحمه حسابرسی بر اساس سطح فعالیت و ویژگی حسابرس تعیین می شود. وی عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی در بیشتر این کشورها را اندازه شرکت، پیچیدگی و حجم عملیات و نوع حسابرسی که صورت های مالی را حسابرسی می کند تعیین نمود. **خلیل و همکاران (۲۰۱۱)** در پژوهشی به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ریسک کسب و کار مشتریان می تواند عاملی برای طولانی شدن دوره جستجو برای یافتن حسابرس جدید (به علت استعفای حسابرس پیشین) باشد. در این پژوهش از نمونه ای که شامل حسابسان استعفا داده از کار برای بازه زمانی سال های ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۸ بودند استفاده شد. نتایج این پژوهش نشان داد شرکت هایی که ریسک تجاری بالاتر و ضعف بیشتری در کنترل داخلی دارند دوره طولانی تری را برای یافتن حسابرس جایگزین طی می نمایند.

دناهو و نکل^{۱۶} (۲۰۱۴) تأثیر وضعیت مالیاتی شرکت ها را بر قیمت گذاری خدمات حسابرسی با در نظر گرفتن تخصص صنعت حسابرس بررسی کردند و نتیجه گرفتند، پیچیدگی های وضعیت مالیاتی شرکت و الزامات گزارشگری آن، کاربردهای زیادی برای تصمیم های حسابسان مستقل در پی دارد. بر اساس یافته های آنها، در موقعیت هایی که وضعیت مالیاتی پر ریسک (نامطمئن) حاکم است، حق الزحمه حسابرسی بیشتری پرداخت می شود. همچنین، حسابرسی توسط فرد متخصص، حق الزحمه بیشتری در پی دارد که این موضوع ارتباطی به وضعیت مالیاتی شرکت ندارد و از آن مستقل است. **گوش و تنگ**

(۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی اثر سه نوع ریسک بر استعفای حسابرس پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند هر سه نوع ریسک کسب و کار، ریسک خطر دعاوی حقوقی و ریسک حسابرسی مورد توجه حسابرسان بوده و احتمال اینکه باعث استعفای حسابرس گردد وجود دارد.

ماند و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی اثر دوره جستجو بر نوع حسابرس جایگزین و حق الزحمه وی پرداختند. آنها پژوهش خود را در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۲ الی ۲۰۱۲ با انتخاب شرکت‌هایی که حسابرس 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 حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند، علاوه بر این، نتایج پژوهش آنها مؤید این بود که با افزایش دوره جستجو، حسابرسان حق الزحمه بیشتری را برای پذیرش کار حسابرسی مطالبه خواهند نمود.

بنابراین، تحقیقات پیشین اثبات کرده‌اند که پذیرش کار حسابرسی شرکتی که دارای ریسک بالاست، باعث می‌شود حسابرسان ساعات بیشتر، کارکنان با تخصص بالاتر و در نتیجه حق الزحمه حسابرسی بیشتری را مطالبه کنند (**بل و همکاران، ۲۰۰۱** و **الیوت و همکاران، ۲۰۱۳**). علاوه بر این پژوهش‌هایی که در این بخش به بررسی آنها پرداخته شد وجود ارتباط میان استعفا و اخراج حسابرس را با ریسک حسابرسی، ارتباط میان دوره جستجو و دوره تصدی با حق الزحمه حسابرسی و همین‌طور ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، مورد بررسی قرار داده‌اند. در پژوهش حاضر با بهره‌گیری از برخی از این مؤلفه‌ها و اثر دادن روابط متغیرهای کنترلی و تعدیل‌گر مناسب، به نحو تخصصی‌تری متغیرهای پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرند.

تعریف عملیاتی متغیرهای پژوهش

دوره جستجو: برای محاسبه دوره جستجو از روش خلیل و همکاران (۲۰۱۱) استفاده شد. آنها دوره جستجو را معادل تعداد روزهای مابین اتمام قرار داد با حسابرس پیشین و عقد قرارداد با حسابرس جایگزین در نظر گرفتند.

حق الزحمه حسابرسی: در بیشتر مطالعات، حق الزحمه حسابرسی به صورت لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی که به شرکت حسابرسی بابت خدماتش در طول سال پرداخت می‌شود، اندازه‌گیری می‌شود (گریفین و همکاران^۷، ۲۰۰۸).

نوع حسابرس جایگزین شده: در ایران مؤسسات حسابرسی معتمد بورس در ۴ طبقه قرار می‌گیرند. در صورتی که مؤسسه حسابرسی در طبقه ۱ یا ۲ قرار گیرد عدد متناظر ۱ و در صورتی که در طبقه ۳ یا ۴ قرار گیرد عدد ۰ را به آن اختصاص می‌دهیم.

استعفا/ اخراج: اتمام همکاری مؤسسات حسابرسی با شرکتی می‌تواند به یکی از دو صورت اخراج و یا استعفا باشد. در صورت استعفا و اخراج به ترتیب عدد متناظر ۱ و ۰ در نظر گرفته شده است.

فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های مورد بررسی در پژوهش حاضر به شرح زیر هستند:

فرضیه ۱: دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با حق الزحمه حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه)، رابطه دارد.

فرضیه ۲: دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با نوع حسابرس جایگزین شده (با در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل‌گر استعفا یا اخراج)، رابطه دارد.

فرضیه ۳: نوع حسابرس جایگزین شده با حق الزحمه حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه)، رابطه دارد.

روش شناسی پژوهش

جامعه آماری این مطالعه، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، و نمونه آماری این تحقیق با اعمال چهار معیار انتخاب شده است: سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد، در طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ تغییر سال مالی و یا تغییر فعالیت نداده باشد، شرکت واسطه‌گری مالی نباشد و اطلاعات مالی مورد نیاز در دسترس باشد. بخشی از داده‌های مورد نیاز از طریق سایت‌های بورس اوراق بهادار تهران استخراج شد، اما به علت اینکه یافتن تاریخ ورود و خروج حساب‌سازان و علت خروج آنها (استعفا یا اخراج) در هیچ یک از سایت‌های بورسی و بانک‌های اطلاعاتی نرم افزاری یافت نشد، ناگزیر پس از حذف شرکت‌ها با توجه به معیارهای فوق، با باقی‌مانده شرکت‌های مزبور تماس گرفته شد یا در صورت داشتن سامانه اینترنتی به آدرس سایت آن شرکت مراجعه و با مکاتبات انجام شده داده‌های لازم استخراج گردید. در نهایت از میان شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۵ ساله ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴، ۶۳ شرکت فاکتورهای حذفی فوق را گذرانده و انتخاب شدند.

از آنجایی که ارتباط بین متغیرهای پژوهش بسیار پیچیده است نمی‌توان با کمک نرم‌افزارهای آماری معمولی فرضیه‌های پژوهش را بررسی نمود. به باور **چن و همکاران^{۱۸}** (۱۹۹۶)، رویکرد الگویابی معادلات ساختاری، رویکردی نیرومند برای بررسی الگوهای است که در آنها متغیرهای تعدیل‌کننده^{۱۹} وجود دارد. ضمناً با توجه به اینکه رویکرد معادلات ساختاری به اندازه نمونه حساس نیست و همینطور عدم حساست رویکرد حداقل مربعات جزئی (PLS)^{۲۰} به نرمال یا غیر نرمال بودن داده‌ها (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵)، از بین نرم‌افزارهای معادلات ساختاری مبتنی بر کوواریانس (LISREL و AMOS) و مبتنی بر واریانس (PLS)، در نهایت نرم‌افزار معادلات ساختاری مبتنی بر واریانس حداقل مربعات جزئی انتخاب شد.

جدول شماره ۱. آمار توصیفی متغیرهای تحقیق						
متغیرهای پیوسته	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار	کشیدگی	چولگی
دوره جستجو	۳۰	۱۴۱	۷۸/۶۲۳	۳۸/۲۶	-۱/۳۴۱	۰/۱۱۱
لگاریتم حق الزحمه حسابرسی	۶/۹۸۰	۸/۲۳۳	۷/۸۷۳	۰/۷۹۲	-۲/۱۹۷	-۰/۱۷۶
لگاریتم اندازه شرکت	۱۱/۳۰۵	۱۳/۰۸۰	۱۱/۹۳۶	۰/۵۱۳	-۰/۱۰۲	۱/۱۱۸
متغیرهای گسسته اسمی	فراوانی	درصد فراوانی	تعداد کل			
استعفای حسابرس پیشین (۱)	۴۵	٪۷۱	۶۳ شرکت			
اخراج حسابرس پیشین (۰)	۱۸	٪۲۹	۶۳ شرکت			
مؤسسات حسابرسی طبقات ۱ یا ۲	۲۹	۴۶٪	۶۳ شرکت			
مؤسسات حسابرسی طبقات ۳ یا ۴	۳۴	۵۴٪	۶۳ شرکت			

آمار توصیفی مربوط به داده‌های متغیرهای پژوهش در جدول شماره ۱ آورده شده است. با توجه به اینکه برخی متغیرهای تحقیق پیوسته و برخی دیگر گسسته هستند، این اطلاعات در دو بخش تفکیک شده‌اند. متغیرهای پیوسته شامل دوره جستجو، حق الزحمه و اندازه شرکت است. همانطور که در جدول شماره ۱ مشاهده می‌شود کمترین دوره جستجو برای یافتن حسابرس ۳۰ روز و بیشترین بازه زمانی برای جستجوی حسابرس ۱۴۱ روز بیان شده است. برای دو متغیر پیوسته دیگر از لگاریتم آنها بهره گرفته شد. ضمناً معیار مورد استفاده برای اندازه شرکت، میزان دارائی‌های شرکت‌های عضو نمونه تحقیق است. میانگین لگاریتم اندازه شرکت‌های نمونه تحقیق حاضر برابر ۱۱/۹۳۶ است.

بخش دوم جدول شماره ۱ مربوط به متغیرهای گسسته است. برای متغیر تعدیل‌گر استعفا و اخراج به ترتیب اعداد متناظر ۱ و ۰ در نظر گرفته شد. از بین ۶۳ شرکت مزبور ۷۱ درصد استعفای حسابرس و الباقی اخراج حسابرس را تجربه کرده‌اند. برای متغیر نوع حسابرس، اعداد متناظر ۱ و ۰ به ترتیب برای حسابرس معتمد طبقات ۱ یا ۲ و حسابرس معتمد طبقات ۳ یا ۴ بکار گرفته شد. با توجه به اطلاعات مندرج در جدول، ۴۶ درصد شرکت‌ها برای حسابرسی سال آتی توانسته‌اند با حسابرسان معتمد طبقات ۱ یا ۲ بورس عقد قرارداد نمایند.

آزمون الگوی ساختاری

در بخش حاضر تصمیم بر آن است کیفیت الگوی تحقیق مورد ارزیابی قرار گیرد. سه معیار اصلی برای آزمون الگوهای ساختاری وجود دارد که عبارتند از: شاخص ضریب تعیین، معناداری ضرایب مسیر (بتا) و شاخص افزونگی یا ارتباط پیش بین. در ادامه به بررسی هر یک پرداخته می‌شود.

الف. شاخص ضریب تعیین

معیار اساسی ارزیابی متغیرهای مکنون درون‌زای الگوی مسیر، ضریب تعیین است. این شاخص نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر درون‌زا (وابسته) توسط متغیر برون‌زا (مستقل) صورت می‌گیرد. مقادیر ۰/۶۷، ۰/۳۳ و ۰/۱۹ برای متغیرهای مکنون درون‌زا در الگوی مسیر معادلات ساختاری (درونی) به ترتیب قابل توجه، متوسط و ضعیف توصیف شده است ولی چنانچه متغیر مکنون درون‌زا تحت تأثیر تعداد معدودی (یک یا دو) متغیر برون‌زا قرار داشته باشد؛ مقادیر متوسط ضریب تعیین نیز قابل پذیرش است (هنسلر و همکاران^{۲۱}، ۲۰۰۹). از خروجی الگوریتم PLS جدول ضریب تعیین متغیرهای مکنون درون‌زا

جدول شماره ۲. ضریب تعیین متغیرهای مکنون درون‌زا

متغیرهای درون‌زای مکنون	ضریب تعیین تعدیل شده
نوع حسابرس	۰/۷۲۵
حق‌الزحمه حسابرس	۰/۸۹۷

مطابق آنچه در نمودار شماره ۱ مشاهده می‌شود، در الگوی پژوهش دو متغیر درون‌زا وجود دارد که عبارتند از نوع حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی. طبق اطلاعات جدول شماره ۲، می‌توان ادعا کرد متغیر دوره جستجو قادر است ۷۲/۵ درصد از تغییرات متغیر نوع حسابرس را توصیف کند. با توجه به اینکه مقدار کسب شده بالاتر از ۶۷ درصد است پس می‌توان ادعا کرد درصد توصیف شده قابل توجه است.

مطابق آنچه در الگوی شماره ۱ مشاهده می‌شود، متغیر حق‌الزحمه حسابرسی توسط دو متغیر نوع حسابرس و دوره جستجو توصیف می‌شود. با توجه به اینکه ضریب تعیین

برای متغیر حق الزحمه در جدول شماره ۲ معادل ۸۹/۷ درصد محاسبه شده است؛ پس می توان گفت متغیرهای مستقل، متغیر درون زا را به صورتی قابل توجه توصیف می کنند. با توجه به آنچه در بررسی الگوی ساختاری از بعد ضریب تعیین پرداخته شد، می توان گفت الگوی ساختاری پژوهش حاضر متغیرهای مستقل خوبی را پیش بینی متغیرهای وابسته انتخاب نموده است.

ب. بررسی کیفیت الگوی ساختاری

کیفیت الگوی ساختاری توسط شاخص افزونگی (Cv Red) محاسبه می شود. هدف این شاخص بررسی سطح کیفی الگوی ساختاری است. مقادیر بالای صفر، نشان دهنده مقادیر مشاهده شده خوب است و بیانگر این است که الگوی توانایی پیش بینی و کیفیت لازم را دارد (ولایی و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۷).

اطلاعات مربوط به شاخص افزونگی در جدول شماره ۳ ارائه شده است. کیفیت الگوی ساختاری در مورد متغیرهای نوع حسابرس و حق الزحمه حسابرسی تأیید می شود. اما ظاهراً متغیر دوره جستجو مقدار صفر را کسب کرده است، که طبق ملاک ارزیابی، این متغیر کیفیت ساختاری مناسبی را دارا نیست. به عقیده هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) اگر شاخص GOF محاسبه شده برای کل الگو، حداقل مقدار متوسط را کسب کند نیازی به حذف سایر متغیرها از الگو نیست. این شاخص در ادامه محاسبه می شود.

جدول شماره ۳. شاخص افزونگی

متغیر پنهان	1-sse/ss0
نوع حسابرس	۰/۸۳۹
حق الزحمه حسابرس	۰/۹۰۳
دوره جستجو	۰

ج. آزمون کلی الگوی معادلات ساختاری

شاخصی به نام GOF برای برازش کلی الگوی پژوهش وجود دارد که این شاخص معیاری برای عملکرد کلی الگو تلقی می شود. این شاخص، مجذور ضرب دو مقدار

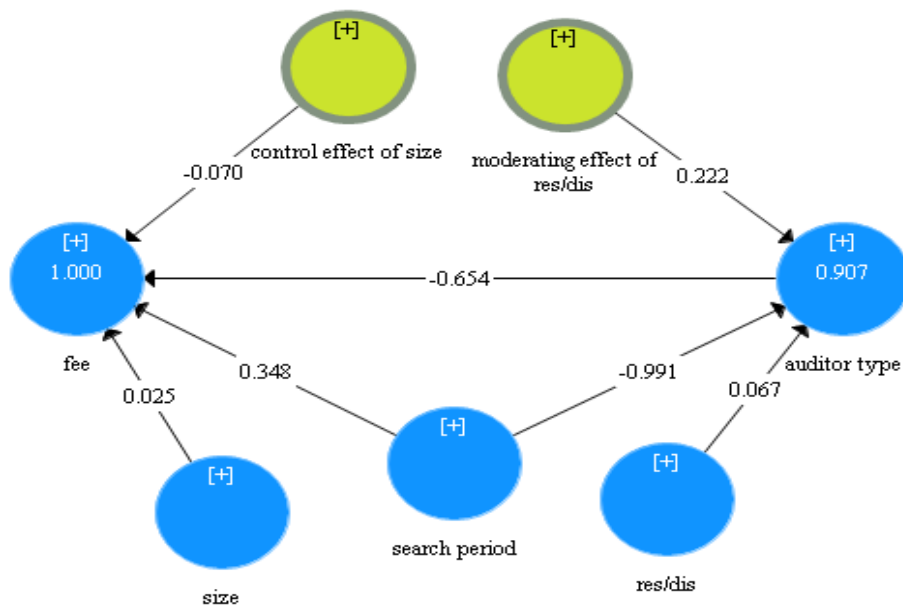
متوسط مقادیر اشتراکی^{۲۳} و متوسط ضریب تعیین^{۲۴} است. متوسط مقادیر اشتراکی از طریق محاسبه میانگین بار عاملی متغیرهای مشاهده پذیر متناظر با هر متغیر مکنون محاسبه می شود (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۵). فرمول شماره ۱ شیوه محاسبه شاخص GOF را نشان می دهد. حدود این شاخص بین صفر و یک است، هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به ترتیب به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی معرفی نمودند.

$$GOF = \sqrt{R^2} \times C \quad (1)$$

با توجه به اینکه هر متغیر مکنون صرفاً توسط یک متغیر مشاهده پذیر اندازه گیری شده است، بنابراین، بار عاملی هر متغیر مشاهده پذیر و در نتیجه متوسط مقادیر اشتراکی برابر ۱ واحد خواهد بود. از طرف دیگر، با توجه به ضرایب تعیین محاسبه شده در جدول شماره ۲، میانگین آنها برابر با ۰/۸۱۱ خواهد شد. از طریق جایگذاری اعداد مزبور در فرمول شماره ۱، شاخص GOF برابر با ۰/۸۱۱ محاسبه می شود. بنابراین، شاخص محاسبه شده حاکی از مطلوبیت الگوی به کار گرفته شده در پژوهش است.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

یکی از شاخص های تأیید روابط در الگوی ساختاری، معنادار بودن ضرایب مسیر است. ضریب مسیر، بیان کننده وجود رابطه علی خطی و شدت و جهت این رابطه بین دو متغیر مکنون است. عددی بین ۱- تا ۱+ است که اگر برابر با صفر شوند، نشان دهنده نبود رابطه علی خطی بین دو متغیر پنهان است (ولایی و همکاران، ۲۰۱۷). برای مشاهده ضرایب مسیر می توان از خروجی الگوریتم PLS استفاده کرد. ضرایب مسیر در نمودار شماره ۲ قابل مشاهده است. معناداری ضرایب مسیر مزبور نیز در جدول شماره ۴ قابل مشاهده است.



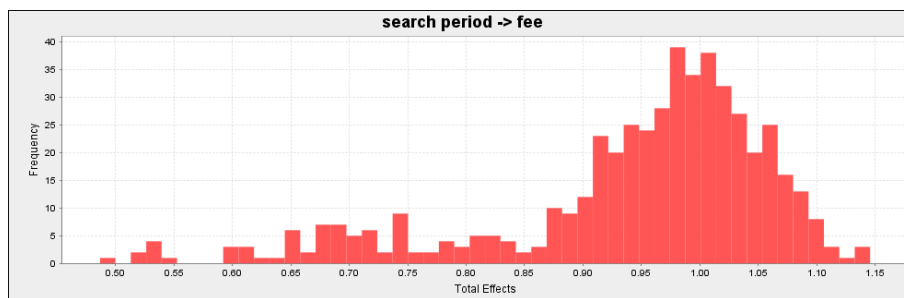
نمودار شماره ۲. ضرایب مسیر

جدول شماره ۴. معناداری ضرایب مسیر

سطح معناداری	آماره t	آماره F	متغیر تعدیل گر	متغیر کنترلی	متغیر انتهای مسیر	ابتدای مسیر	فرضیه
۰/۰۰۰	۵/۲۳	۰/۰۷	-	متغیر اندازه شرکت	حق الزحمه	دوره جستجو	فرضیه اول
۰/۰۰۰	۵/۳۲	۰/۱۹	استعفا/اخراج	-	نوع حسابرس	دوره جستجو	فرضیه دوم
۰/۰۰۰	۱۸/۳۹	۰/۰۴	-	متغیر اندازه شرکت	حق الزحمه	نوع حسابرس	فرضیه سوم
۰/۳۳	۰/۹۷	۰/۲۳	اثر متغیر تعدیل گر	استعفا/اخراج	بر فرضیه دوم		

فرضیه اول بیان می نمود که دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با حق الزحمه حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه دارد. مطابق آنچه در نمودار شماره ۲ مشاهده می شود ارتباط بین دوره جستجو و حق الزحمه ۰/۳۴۸ محاسبه شده است. به عبارت دیگر، هر چه دوره جستجو برای حسابرس جایگزین

افزایش یابد، حق الزحمه مطالبه شده حسابرس برای حسابرسی نخستین افزایش می یابد. اما باید توجه داشت که متغیر دوره جستجو، غیر از این اثر مستقیمی که بر حق الزحمه دارد؛ به واسطه متغیر نوع حسابرس نیز اثری غیرمستقیم بر حق الزحمه حسابرسی دارد. اندازه این اثر غیرمستقیم از ضرب دو ضریب مسیر $0/991-$ و $0/654-$ به دست می آید. بنابراین، اثر غیرمستقیم متغیر دوره جستجو بر متغیر حق الزحمه $0/648$ خواهد بود. مجموع اثرات مستقیم و غیرمستقیم متغیر دوره جستجو بر حق الزحمه حسابرسی معادل $0/996$ است. نمودار هیستوگرامی شماره ۳ بر این موضوع صحنه می گذارد. این نمودار مجموع اثرات مستقیم و غیرمستقیم بین دروه جستجو و حق الزحمه حسابرس را نشان می دهد. در نمودار مزبور بیشترین فراوانی در اطراف همان عددی مشاهده می شود که محاسبه شد.



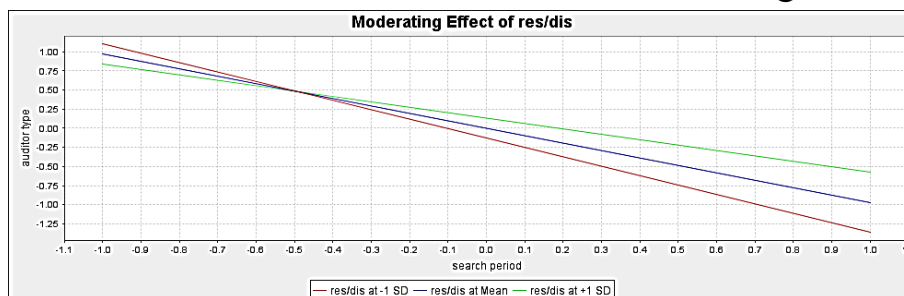
نمودار شماره ۳. هیستوگرام مجموع اثرات دوره جستجو بر حق الزحمه حسابرسی

برای پی بردن به معنادار بودن این رابطه مستقیم، باید به جدول شماره ۴ مراجعه شود. با توجه به اینکه آماره t برای فرضیه مزبور $5/23$ محاسبه شده است، پس می توان ادعا کرد فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می شود.

فرضیه دوم بیان می نمود که دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با نوع حسابرس جایگزین شده (با در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل گر استعفا یا اخراج) رابطه دارد. با توجه به آنچه در نمودار شماره ۲ مشاهده می شود، ارتباط بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین شده منفی است ($0/991-$)، به عبارت دیگر، هر چه دوره جستجو طولانی تر شود، به احتمال کمتری حسابرسان معتمد طبقات ۱ یا ۲ بورس حاضر به پذیرش کار حسابرسی خواهند شد. این ارتباط منفی در نمودار شماره ۴ نیز مشاهده می شود. برای

بررسی معناداری این رابطه منفی به جدول شماره ۴ مراجعه می‌شود. آماره t محاسبه شده برای فرضیه دوم ۵/۳۲ است، که دال بر معنادار بودن این رابطه منفی است.

برای بررسی اثر متغیر تعدیل گر استعفا/اخراج بر رابطه بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین شده، به نمودار شماره ۴ مراجعه می‌شود. در نمودار مزبور خط سبز بیانگر ارتباط بین دوره جستجو و نوع حسابرس با در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل گر، خط قرمز بیانگر ارتباط بین دوره جستجو و نوع حسابرس بدون در نظر گرفتن اثر متغیر تعدیل گر و خط آبی میانگین دو خط قبل را نشان می‌دهد. با توجه به آنچه مشاهده می‌شود می‌توان ادعا کرد شیب خط قرمز از شیب خط سبز بیشتر است، به عبارت دیگر، با در نظر گرفتن متغیر تعدیل گر، شدت رابطه منفی بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین شده کاهش می‌یابد. اما برای پی بردن به اینکه آیا اثر متغیر تعدیل گر در این رابطه معنادار است یا خیر، باید به جدول شماره ۴ مراجعه شود. با توجه به اینکه آماره t معادل ۰/۹۷ محاسبه شده است پس می‌توان ادعا کرد استعفا یا اخراج حسابرس پیشین بر رابطه بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین شده اثری معنادار ندارد.



نمودار شماره ۴. اثرات متغیر تعدیل گر بر فرضیه دوم

فرضیه سوم بیان می‌نمود که نوع حسابرس جایگزین شده با حق الزحمه حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه دارد. همانطور که در نمودار شماره ۲ مشاهده می‌شود، رابطه بین نوع حسابرس و حق الزحمه وی منفی است، به عبارت دیگر، حسابرسان معتمد طبقات ۳ یا ۴، حق الزحمه بالاتری در مقایسه با حسابرسان معتمد طبقات ۱ یا ۲ بورس از مشتریان مطالبه می‌کنند. اگر در کنار این نتیجه به

این نکته که شرکت مزبور در جستجوی حسابرس جایگزین است و حسابرس پیشین استعفا داده و یا اخراج شده است اضافه شود، مقداری موضوع قابلیت درک بهتری پیدا می کند. به عبارت دیگر، از آنجایی که مؤسسات معتمد طبقات ۱ یا ۲ از پذیرش کار حسابرسی امتناع می ورزند، بنابراین مؤسسات حسابرسی معتمد طبقات ۳ یا ۴ بورس با حق الزحمه بالاتری کار حسابرسی را می پذیرند.

به منظور بررسی معناداری رابطه منفی ادعا شده در فرضیه سوم، باید به جدول شماره ۴ مراجعه شود. در سطح معناداری ۹۵ درصد حداقل آماره t باید $1/96$ باشد تا بتوان ادعا کرد رابطه مزبور معنادار است. با توجه به اینکه آماره t برای رابطه مزبور $18/39$ محاسبه شده است پس می توان ادعا کرد فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می شود.

نتیجه گیری و پیشنهادها

طبق تحقیقات متعدد انجام شده در دنیا، دوره جستجو برای حسابرس جایگزین موضوعی است که می تواند بر جزئیات قرارداد حسابرسی اثر گذار باشد؛ از همین رو در پژوهش حاضر تصمیم گرفته شد به ارتباط این موضوع مهم با دو مؤلفه حق الزحمه حسابرسی و نوع حسابرس جایگزین شده پرداخته شود. چرا که موضوع حق الزحمه، موضوعی است کمی و اثرگذار بر صورت های مالی و موضوع نوع حسابرس جایگزین شده، موضوعی کیفی تلقی می گردد.

در پژوهش حاضر به بررسی سه فرضیه پرداخته شد. در فرضیه نخست ادعا شد دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با حق الزحمه مطالبه شده برای حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه دارد. نتایج نشان داد هر چه دوره جستجو برای حسابرس جایگزین افزایش یابد، حق الزحمه مطالبه شده حسابرس برای حسابرسی نخستین نیز به طور معناداری افزایش می یابد. این نتیجه با نتایج پژوهش پورحیدری و گل محمدی شورکی (۱۳۹۴)، نیکینن و پتری (۲۰۰۵) و دناهو و نکل (۲۰۱۴) تطابق دارد. آنها در تحقیق خود موضوع ریسک را مطرح نمودند و اثر آن را بر حق الزحمه حسابرسی نخستین بررسی کردند که در پژوهش حاضر بر اساس نتایج پژوهش

خلیل و همکاران (۲۰۱۱)، افزایش دوره جستجو در واقع همان افزایش ریسک نیز می‌تواند تعریف گردد که باعث افزایش حق الزحمه حسابرسی نخستین می‌گردد. علاوه بر این، نتایج به دست آمده از این فرضیه با نتایج تحقیق ماند و همکاران (۲۰۱۷) که به بررسی ارتباط دوره جستجو و حق الزحمه حسابرسی پرداختند، تطابق کامل دارد.

در فرضیه دوم ادعا شد دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با نوع حسابرس جایگزین شده با در نظر گرفتن متغیر تعدیل گر استعفا یا اخراج رابطه دارد. نتایج نشان داد هرچه دوره جستجو طولانی‌تر شود به احتمال کمتری حسابرسان معتمد طبقات ۱ یا ۲ بورس حاضر به پذیرش کار حسابرسی خواهند بود. بنابراین، ارتباط دو متغیر مزبور معنادار است. این نتیجه با نتایج پژوهش ماند و همکاران (۲۰۱۷) تطابق کامل دارد. با در نظر گرفتن متغیر تعدیل گر، شدت رابطه منفی بین دوره جستجو و نوع حسابرس جایگزین شده کاهش می‌یابد، اما نتایج بیانگر این است که استعفا یا اخراج بر رابطه مزبور اثری معنادار ندارد.

در فرضیه سوم ادعا شد نوع حسابرس جایگزین شده با حق الزحمه حسابرسی نخستین (از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت در این رابطه) رابطه دارد. نتایج نشان داد رابطه بین نوع حسابرس و حق الزحمه وی منفی و معنادار است، به عبارت دیگر حسابرسان معتمد طبقات ۳ یا ۴، حق الزحمه بالاتری در مقایسه با حسابرسان معتمد طبقات ۱ یا ۲ بورس از مشتریان مطالبه می‌کنند. البته این موضوع صرفاً مربوط به مشتریانی است که دوره جستجوی طولانی را تجربه کرده‌اند. این نتیجه با نتایج تحقیق خدادادی و همکاران (۱۳۹۵) و دناهو و نکل (۲۰۱۴) مغایرت دارد. علت این موضوع این است که آنها در پژوهش خود صرفاً به بررسی اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرس بر حق الزحمه و بدون در نظر گرفتن اثر هر نوع متغیر کنترلی و تعدیل گر پرداخته‌اند؛ در حالی که در پژوهش حاضر از طریق کنترل اثرات متغیر اندازه شرکت، اقدام به بررسی رابطه این دو متغیر شد و در نتیجه، رابطه‌ای عکس استخراج شد. ضمناً تفاوت اساسی دیگر این

پژوهش‌ها که چنین نتیجه متضادی را ارائه کرده‌اند، این است که در پژوهش حاضر صرفاً شرکت‌هایی که دوره جستجو را به علت استعفاء/ اخراج حسابرسی پیشین تجربه کرده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

با توجه به نتایج این پژوهش به پژوهشگران آتی توصیه می‌شود با توجه به اثری که ریسک حسابرسی بر گزارشگری حسابرسی می‌تواند داشته باشد، ارتباط دوره جستجو برای حسابرس جایگزین با نتیجه گزارش حسابرسی و تعداد بندهای مبانی و تأکید بر مطلب خاص بررسی شود. به این ترتیب می‌توان گفت آیا دوره جستجو بر نوع گزارش حسابرسی نیز مؤثر است یا خیر.

با توجه به اینکه موضوع علت عدم ادامه همکاری حسابررس و صاحبکار، تحت نامه‌ای با عنوان نامه دلایل حرفه‌ای به حسابرس جایگزین اطلاع رسانی 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. همچنین به سازمان بورس اوراق بهادار توصیه می‌شود برای بهبود شفافیت و ارتقای کارایی بازار سرمایه، شرکت‌ها را ملزم نماید، علت عدم ادامه همکاری حسابررس (استعفاء/ اخراج) را از طریق سایت‌هایی مانند کدال اطلاع رسانی نمایند.

با توجه به اینکه در پژوهش حاضر بخشی از داده‌ها (مانند فاصله بین اتمام قرارداد حسابررس پیشین و پذیرش حسابررس جدید، حق الزحمه حسابرسی نخستین و چگونگی خاتمه همکاری با حسابررس پیشین) از طریق مکاتبات انجام شده با شرکت‌ها اخذ گردیده است، ممکن است داده‌های جمع‌آوری شده به علت عدم الزام مدیران به ارائه چنین اطلاعاتی طبق قانون و همین‌طور حساسیت‌هایی که مدیران برخی شرکت‌ها در ارائه آن در ابتدای امر داشته‌اند، تحت تأثیر برخی محافظه‌کاری‌ها قرار گرفته باشند.

یادداشت‌ها

1. Schroeder and Hogan
2. Khalil, Cohen and Schwartz
3. Johnstone and Bedard
4. Mande, Son and Song
5. Elliott, Ghosh and Peltier
6. Bell, Landsman and Shackelford
7. Venkataraman, Weber and Willenborg
8. Jones and Raghunandan

- | | |
|------------------------------------|-----------------------------------|
| 9. Feltham, Hughes and Simunic | 10. Shu |
| 11. Karim | 12. Ghosh and Tang |
| 13. Turpen | 14. Craswell and Francis |
| 15. Nikkinen and Petri | 16. Donohoe and Knechel |
| 17. Griffin, Lont and Sun | 18. Chin, Marcolin and Newsted |
| 19. Moderators | 20. Partial Least Squares (PLS) |
| 21. Henseler, Ringle and Sinkovics | 22. Valaei, Rezaei and Wan Ismail |
| 23. Commuality | 24. R Square Average |

منابع

- بهار مقدم، مهدی؛ قاندى‌ها، حمیدرضا. (۱۳۹۴). بررسی رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و تغییر حسابرس. *دانش حسابداری*، ۶(۲۰)، ۱۰۵-۱۲۱.
- پورحیدری، امید؛ گل محمدی شورکی، مجتبی. (۱۳۹۴). تأثیر ریسک وضعیت مالیاتی شرکت بر حق الزحمه حسابرسی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۲(۳)، ۳۰۱-۳۱۸.
- خدادادی، ولی؛ ویسی، سجاد؛ چراغی‌نیا، علی. (۱۳۹۵). عدم قطعیت مدیریت و حق الزحمه حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۷(۲۷)، ۱۰۹-۱۳۳.
- عزیزخانی، مسعود؛ آقاییگی، زینب. (۱۳۹۲). بررسی حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی نخستین و سنوات آینده دوره تصدی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *دانش حسابداری*، ۴(۱۵)، ۱۰۵-۱۲۷.
- محسنین، شهریار؛ اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۵). معادلات ساختاری مبتنی بر رویکرد حداقل مربعات جزئی. *نشر کتاب مهربان، تهران*.
- مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین؛ منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸(۳۱)، ۴۱-۵۶.
- Azizkhani, M., Aghabeigi, Z. (2014). Audit fees for initial and subsequent engagements: Evidence from firms listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting Knowledge*, 4(15), 105-127 [In Persian].
- BaharMoghadam, M., Ghaediha, H.R. (2015). Investigation of relationship between discretionary accruals and auditor change. *Journal of Accounting Knowledge*, 6(20), 105-121 [In Persian].
- Bell, T.B., Landsman, W.R., Shackelford, D.A. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39(1), 35-43.
- Chin. W.W., Marcolin, B., Newsted, P. (1996). 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.
- Craswell, A., Francis, J. (1999). Pricing initial audit engagement: a test of competing theories. *The Accounting Review*, 74(2), 201-216.
- Donohoe, M., Knechel, R. (2014). Does corporate tax aggressiveness influence audit pricing? *Contemporary Accounting Research*, 31(1), 284-308.
- Elliott, J.A., Ghosh, A., Peltier, E. (2013). Pricing of risky initial audit engagements. *Journal of Practice & Theory*, 32(4), 25-43.
- Feltham, G.A., Hughes, J.S., Simunic, D.A. (1991). Empirical assessment of the impact of auditor quality on the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*, 14(4), 375-399.
- Ghosh, A., Tang, C.Y. (2015). Auditor resignation and risk factors. *Accounting Horizons*, 29(3), 529-549.
- Griffin, P.A., Lont, D.H., Sun, Y. (2008). Corporate governance and audit fees: Evidence of countervailing relations. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 4(1), 18-49.
- Hensler, J., Ringle, C.M., Sinkovics, R.R. (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. *Advances in International Marketing*, 20(1), 277-320.
- Johnstone, K.M., Bedard, J.C. (2004). Audit firm portfolio management decisions. *Journal of Accounting Research*, 42(4), 659-690.
- Jones, F.L., Raghunandan, K. (1998). Client risk and recent changes in the market for audit services. *Journal of Accounting and Public Policy*, 17(2), 169-181.
- Karim, W.A. (2010). Audit pricing, audit concentration and BiG4 premium in Bangladesh. Saint Marys College of California, Available on https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1613454.
- Khalil, S.K., Cohen, J.R., Schwartz, K.B. (2011). Client engagement risks and the auditor search period. *Accounting Horizons*, 25(4), 685-702.
- Khodadadi, V., Veisi, S., Cheraghinia A. (2017). Management uncertainty and audit fees. *Journal of Accounting Knowledge*, 7(27), 109-133 [In Persian].
- Mande, V., Son, M., Song, H. (2017). Auditor search periods as signals of engagement risk: Effects on auditor choice and audit pricing. *Advances in Accounting*, 37, 15-29.
- Mashayekhi, B., Hassanzadeh, S., Amini, Y., Menati, V. (2016). Impact of internal audit quality on financial statement audits fees. *The Financial Accounting and Auditing Researches*, 8(31), 41-56 [In Persian].
- Mohsenin, S., Esfidani, M.R. (2016). *Structural Equation with Partial Least Squares Approach*, Ketab Mehraban publisher, Tehran [In Persian].

- Nikkinen, J., Petri S. (2005). Risk in audit pricing: The role of firm-specific dimensions of risk. *Advances in International Accounting*, 18, 141-151.
- Pourheidari, O., Golmohammadi Shuraki, M. (2015). The impact of corporate tax risk on audit fee. *The Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(3), 301-318 [In Persian].
- Schroeder, J.H., Hogan, C.E. (2013). 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.
- Shu, S.Z. (2000). Auditor resignations: Clientele effects and legal liability. *Journal of Accounting and Economics*, 29(2), 173-205.
- Turpen, R.A. (1990). Differential pricing on auditors initial engagements: Further evidence. *Journal of Practice and Theory*, 9(2), 60-76.
- Valaei, N., Rezaei, S., Wan Ismail, W.K. (2017). Examining learning strategies, creativity, and innovation at smes using fuzzy set qualitative comparative analysis and pls path modeling. *Journal of Business Research*, 70(1), 224-233.
- Venkataraman, R., Weber, J.P., Willenborg, M. (2008). Litigation risk, audit quality, and audit fees: Evidence from initial public offerings. *The Accounting Review*, 83(5), 1315-1345.