

## بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر علی روحی \*

پیمان ایمان زاده \*\*

تاریخ دریافت: ۱۳۸۸/۰۷/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۸/۰۸/۲۵

### چکیده

پدیده تغییر حسابرسان در سالهای اخیر به زمینه مهمی در تحقیقات دانشگاهی و محافل حرفه‌ای تبدیل شده است. در این مقاله برخی موارد به عنوان دلایل تغییر حسابرسان در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مطرح و مورد بررسی قرار می‌گردد. این تحقیق، تغییر حسابرس را در حوزه شرکتهای بورسی و از جنبه‌های گوناگون بررسی می‌نماید. بدین منظور شرکتهای نمونه بصورت تصادفی ساده از بین شرکتهای بورسی که تغییر حسابرس داشته اند، انتخاب شده‌اند. نتیجه حاصل از آزمون فرضیه‌ها دال بر وجود رابطه مثبت بین متغیرهای مستقل با متغیر وابسته (تغییر حسابرس مستقل) است.

**واژه های کلیدی:** تغییر حسابرسان، استقلال حسابرسان، سازمان بورس اوراق بهادار تهران، خدمات حسابرسی، حق الزحمه حسابرس، کیفیت کار حسابرس.

---

\* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.

\*\* عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تالش.

## ۱- مقدمه

با توجه به تأثیری که تغییر حسابرسان در استقلال آنها دارد، این پدیده به عنوان موضوع مهمی در تحقیقات دانشگاهی مطرح شده است. استقلال سنگ زیر بنای حرفه حسابداری است و واضح است که از بین رفتن سنگ زیر بنای هر حرفه‌ای باعث رکود و از بین رفتن آن حرفه می‌شود. بنابراین آشنایی با مفهوم و ادبیات استقلال حسابرسان و عوامل تأثیرگذار بر آن اهمیت فراوانی دارد.

در رابطه با تغییرات حسابرسان، عوامل مختلفی به شرح زیر را می‌توان مورد توجه قرار داد:

۱- حق الزحمه حسابرس

۲- نوع اظهار نظر حسابرسان

۳- اندازه و کیفیت مؤسسه حسابداری

۴- تغییر مدیریت شرکت صاحبکار

۵- میزان سرمایه شرکت صاحبکار

۶- اندازه شرکت صاحبکار

۷- نرخ بازگشت سرمایه (ROI) شرکت صاحبکار

در این مقاله به دنبال این هستیم که بدانیم آیا عوامل مذکور در محیط اقتصادی ایران بر تغییر حسابرسان اثر گذار هستند؟

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مطالعه پدیده تغییر حسابرسان از نظر تأثیری که بر استقلال حسابرسان دارد، حائز اهمیت است. بنا به اعتقاد ناپ والیکای (۱۹۸۸) تغییر حسابرسان شرکت‌ها، اغلب باعث می‌شود اعتماد سرمایه گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر رویداد تغییر حسابرسان همراه با بارمعنایی منفی، اخبار ناخوشایند و تردید در رابطه با حسابرس جایگزین باشد. کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نه تنها منجر

بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۸۷  
به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب افت اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد.

به علاوه این امر می‌تواند مانع تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه‌های سرمایه‌ای و تامین مالی شود. در حال حاضر بسیاری از واحدهای انتفاعی و دستگاه‌های دولتی از خدمات حسابرسی استفاده می‌کنند، با مشاهده این وضعیت می‌توان استنباط کرد که خدمات حسابرسی از سوی دریافت‌کنندگان آن، با ارزش محسوب می‌شود. شواهد نشان می‌دهد که در دو دهه ۱۸۸۰ و ۱۸۹۰ میلادی، واحدهای اقتصادی فعال در کشور آمریکا به صورت داوطلبانه از خدمات حسابرسان استفاده می‌کرده‌اند و این به خودی خود گویای این واقعیت است که از دیدگاه دریافت-کنندگان خدمات حسابرسی، ارزش این خدمات و منافع متصور بر اجرای آن به مراتب بیشتر از مخارج آن است. والاس (۱۹۸۵) سه منبع تقاضا شامل فرضیه مباشرت یا کارگزاری، فرضیه اطلاعات و فرضیه بیمه را برای خدمات حسابرسی معرفی نموده است. در ارتباط با تحقیقاتی که پیرامون عوامل تغییر حسابرس انجام شده می‌توان به عامل حق الزحمه حسابرس اشاره کرد که توسط پونگ و ویتینگتن جف در انگلستان انجام و تایید شده است. هم‌چنین تحقیق دیگری توسط جانسون ولایز انجام و عامل نوع اظهار نظر حسابرسی بر روی تغییر حسابرس آزمون و تایید شده است و بالاخره تحقیقی که توسط ووچای کو (۲۰۰۱) انجام شده، یک رابطه مثبت بین تغییر مدیریت شرکت‌ها و تغییر حسابرسان آنها را نشان می‌دهد.

### ۳- حسابرسی

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع. هم‌چنین حسابرسی فرآیند رسیدگی بی‌طرفانه به اسناد، مدارک و دیگر شواهد پشتوانه

۱۸۸ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی

صورت های مالی به منظور اطمینان یافتن از درستی گزاره های صحیح یا ضمنی مدیریت و دستیابی به مبانی معقول برای ارائه نظر حرفه ای درباره اینکه صورت های مالی به طور مطلوب ارائه شده و از تمام جنبه های با اهمیت با اصول پذیرفته شده حسابرسی انطباق دارد، می باشد.

#### ۴- پیچیدگی

هرچه موضوعات اقتصادی و فرآیند تبدیل آنها به اطلاعات پیچیده تر می شود، استفاده کننده اطلاعات با مشکلات بیشتری در رابطه با تشخیص کیفیت اطلاعات روبرو می گردند هم چنین پیچیدگی موضوع و یا سیستم پردازش اطلاعاتی، امکان بروز اشتباهات را به وجود می آورد. در این موارد حسابرسی می تواند وسیله ای برای اطمینان یافتن از کیفیت اطلاعات گزارش شده به استفاده کننده آن اطلاعات باشد. اهمیت موضوع استقلال حسابرسان هم چنین موجب شده است تا در ۲۱ نوامبر ۲۰۰۰ کمیسیون بورس اوراق بهادار مجموعه مقررات جدید ناظر بر استقلال حسابرسان را منتشر نماید. آیین رفتار حرفه ای تدوین شده توسط کشورهای مختلف نیز هر کدام به نحوی سعی دارند مصادیق عملی استقلال را در چارچوب معاملات، منافع مالی و روابط تجاری و غیرتجاری ممنوعه تعریف نمایند. علاوه بر موارد فوق و به دلیل حساسیت موضوع در اکثر کشورها در رابطه با ارائه خدمات حرفه ای به شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، قوانین و مقررات مصوب کمیسیون بورس اوراق بهادار نیز الزامات سخت گیرانه بیشتری را ضروری دانسته است (دی آنجلو، ۱۹۸۱).

#### ۵- پدیده تغییر حسابرسان

پدیده تغییر حسابرسان در سال های اخیر توجه بسیاری از محافل آکادمیک و فعالان حرفه ای را به خود جلب نموده است. این پدیده از نظر درک وضعیت بازار خدمات حسابرسی و میزان رقابت در حرفه حسابرسی اهمیت ویژه ای دارد. الزامات افشاء

بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۸۹

عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابرسان با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحب‌کار برای اخذ گزارش‌های حسابرسی مطلوب یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده‌اند. بر همین اساس شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی آنها به صورت مشروط می‌باشد، ممکن است اقدام به تغییر حسابرس خود نمایند (رجبی، ۱۳۸۳). با عنایت به تحقیقات انجام شده در زمینه دلایل تغییر حسابرسان به نظر می‌آید، وجود شرایط زیر به طور بالقوه زمینه تفکر در رابطه با تغییر حسابرس را برای شرکت‌ها فراهم می‌سازد:

- ۱- اختلاف درباره محتوای گزارش‌های مالی و یا رویه حسابداری مورد استفاده صاحب‌کار.
- ۲ - اختلاف درباره محتوای گزارش‌های حسابرسی.
- ۳- تغییر مدیریت صاحب‌کار یا سهامداران عمده صاحب‌کار.
- ۴- عدم توافق درباره حق‌الزحمه حسابرسی.
- ۵- شهرت و اندازه مؤسسات حسابرسی و جستجوی حسابرسی جدید جهت افزایش اعتماد عمومی.
- ۶- تقاضا برای خدمات حرفه‌ای بیشتر (تنوع خدمات).
- ۷- بروز مشکلات مالی در واحد مورد رسیدگی.
- ۸- نارضایتی از حسابرس به دلیل کیفیت پایین خدمات حسابرسی که عمدتاً به دلیل عدم کشف ضعف‌های ساختار کنترل داخلی توسط وی می‌باشد.
- ۹- وجود الزامات قانونی یا قراردادی برای تغییر ادواری حسابرس.

## ۶- روش تحقیق

جهت انجام تحقیق حاضر ابتدا با استفاده از روش کتابخانه‌ای، مبانی نظری مرتبط با موضوع تحقیق از منابع داخلی و خارجی استخراج و تدوین شده است. سپس با استفاده از بانک‌های اطلاعاتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، اقدام به جمع‌آوری

داده‌های مورد نیاز مربوط به نمونه‌های انتخابی جهت آزمون فرضیه‌های مطرح شده در تحقیق حاضر شده است. با توجه به روش بکار گرفته شده جهت آزمون فرضیه‌ها که در این تحقیق، تحلیل رگرسیون با استفاده از رگرسیون لجستیک است، شرکت‌های جامعه آماری به صورت تصادفی ساده از بین شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند، انتخاب شده‌اند. روش مورد آزمون با استفاده از نرم افزار SPSS به کار گرفته شده است، تحلیل همبستگی و آزمون معنی‌داری می‌باشد که نمایانگر ارتباط بین دو متغیر است. در این تحقیق به دلیل وجود متغیرهای دو حالت صفر و یک و همچنین وجود دو دسته متغیر از نوع کمی و کیفی به طور همزمان از رگرسیون لجستیک جهت تعیین همبستگی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته یا پاسخ استفاده شده است. با توجه به تعداد واحدهای اقتصادی و پراکندگی آنها در سراسر کشور و همچنین عدم دسترسی به صورت‌های مالی حسابداری شده آنها، جامعه آماری این بررسی، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تعیین شده است. در پایان سال ۱۳۸۲ تعداد شرکت-های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۳۳۸ شرکت بود. با توجه به محدودیت‌های تحقیق، از جمله عدم دسترسی به اطلاعات تعداد ۱۹ شرکت از شرکت‌های مزبور، تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران ۳۱۹ شرکت جهت تعیین تعداد نمونه در نظر گرفته شد.

## ۷- برآورد اندازه نمونه و روش نمونه‌گیری

اندازه نمونه با توجه به روش آماری مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها باید تعیین شود و بسته به اینکه از چه روشی استفاده خواهد شد، روش و فرمول برآورد نمونه نیز تغییر می‌کند. با عنایت به موارد مذکور اگر نسبت شکست یا موفقیت یعنی موارد عدم تغییر و تغییر حسابرس را برای شرکت‌های عضو جامعه تحقیق ۵۰ درصد<sup>۱</sup> و سطح

۱. با در نظر گرفتن احتمال ۵۰ درصد برای شکست یا موفقیت، طبق فرمولهای آماری و ریاضی تعداد نمونه محاسبه شده ماکزیمم خواهد شد.

بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۹۱  
اطمینان را جهت آزمون فرضیات ۹۵ درصد در نظر بگیریم، می‌توان تعداد نمونه را از  
رابطه ۱ محاسبه کرد:

$$۱) n = \frac{NZ^2_{a/2}pq}{\epsilon^2 (N-1) + Z^2_{a/2}pq}$$

#### ۸- روش نمونه‌گیری

طی سال ۱۳۸۲ که قلمرو زمانی تحقیق حاضر می‌باشد، ۵۹ شرکت حسابرس خود را نسبت به سال ۱۳۸۱ تغییر داده‌اند. با توجه به روش به کار گرفته شده جهت آزمون فرضیه-ها که در این تحقیق تحلیل رگرسیون با استفاده از روش رگرسیون لجستیک می‌باشد، ۳۷ شرکت به صورت تصادفی ساده از بین شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند و ۳۷ شرکت نیز از بین شرکت‌هایی که تغییر حسابرس نداشته‌اند انتخاب شده است.

#### ۹- روش گردآوری اطلاعات

در این تحقیق جهت بیان مباحث نظری از روش کتابخانه‌ای و جهت جمع‌آوری اطلاعات مربوط به نمونه‌های انتخابی، از روش‌های میدانی استفاده شده است که در این راستا از اطلاعات موجود در بورس اوراق بهادار تهران و همچنین اطلاعات موجود در سازمان حسابرسی استفاده شده است.

#### ۱۰- روش‌های آماری تحقیق

پس از تعیین تعداد نمونه و انتخاب تصادفی آنها و جمع‌آوری اطلاعات مربوط به آنها، جهت آزمون فرضیه‌های آماری تحقیق از مدل لجستیک استفاده شده است که این مدل به شرح رابطه ۲ است:

$$۲) \quad \text{Ln} \left[ \frac{\theta_i}{1 - \theta_i} \right] = B_0 + B_1 X_{1i} + B_2 X_{2i} + \dots + B_K X_{Ki}$$

که در آن  $\text{Ln} \left[ \frac{\theta_i}{1 - \theta_i} \right]$ : میزان درست نمایی مدل می باشد.

### ۱۱- رگرسیون لوجستیک

هرگاه متغیر پاسخ یا وابسته به صورت کیفیتی دو حالتی و متغیرهای مستقل کمیتی یا کیفیتی باشند، جهت بررسی ارتباط یا تأثیرگذاری متغیرهای مستقل بر متغیرهای وابسته یا پاسخ می توان از رگرسیون لوجستیک استفاده نمود.

### ۱۲- تجزیه و تحلیل داده‌ها

#### ۱۲-۱- آمار توصیفی داده‌ها

جداول شماره ۱، ۲، ۳ و ۴ در رابطه با آمار توصیفی اطلاعات جمع آوری شده می‌باشد که انحراف معیار و میانگین داده‌ها برای شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند و هم‌چنین برای شرکت‌هایی که تغییر حسابرس نداشته‌اند، محاسبه و ارائه شده است. در قسمت دوم این جداول، فراوانی‌ها مربوط به داده‌های دو حالتی (۰ و ۱) ارائه شده است.



بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۹۳

جدول ۱- میانگین و انحراف معیار نمونه‌های انتخاب شده

متغیر مستقل	بدون تغییر حسابرسان (N=37)		با تغییر حسابرسان (N=37)		جمع کل (N=74)	
	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
Aud Fee	۱.۳۳	۰.۳۶	۰.۸۲	۰.۱۵	۱.۰۸	۰.۳۸
Firm Size	۶۶۹.۳۵	۵۷۵.۵۹	۳۸۷.۷۸	۲۲۲.۶۱	۵۲۸.۵۷	۴۵۵.۹۷
ROI	۰.۱۸	۰.۱۲	۰.۰۳	۰.۰۱۹	۰.۱۱	۰.۱۸
Fin Act	۰.۰۰۷	۰.۰۲۹	۰.۰۱۴	۰.۱۰	۰.۰۱	۰.۰۷

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۲- فراوانی نسبی متغیرهای مستقل دو حالتی

متغیر مستقل		بدون تغییر حسابرسان	با تغییر حسابرسان	جمع کل
		Aud Opi	مشروط	۳۳(۸۹/۲%)
	غیر مشروط	۴(۱۰/۸%)	۲(۵/۴%)	۶(۸/۱%)
Aud Qua	سازمان به مؤسسات	۲۰(۵۴/۱%)	۲۸(۷۵/۷%)	۴۸(۶۴/۹%)
	غیر	۱۷(۴۵/۹%)	۹(۲۴/۳%)	۲۶(۳۵/۱%)
Man Com	تغییر مدیریت	۱۰(۲۷/۱%)	۲۶(۷۰/۳%)	۳۶(۴۸/۶%)
	عدم تغییر مدیریت	۲۷(۷۲/۹%)	۱۱(۲۹/۷%)	۳۸(۵۱/۴%)

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- نتایج حاصل از رگرسیون لجستیک

متغیر مستقل	علامت ضریب $\beta$	شیب مدل	Chi-square	P-value
Aud Fee	+	۲۶.۹۳	۷۶.۱۹۷	۰.۰۰۰
Aud Opi	+	۱.۱۵۳	۱.۱۰۴	۰.۳۰۴
Aud Qua	+	۱.۱۰۴	۷.۵	۰.۰۰۷
Man Com	+	۰.۰۲۲	۱۶.۴۵۹	۰.۰۰۰
Firm Size	+	۰.۰۰۱	۱۰.۲۶۹	۰.۰۰۷
Fin Act	-	۲.۱۵۳	۰.۳۹	۰.۵۴۵
ROI	+	۶.۸۶	۱۵.۰۳۹	۰.۰۰۰

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۴- جدول تعیین قدرت تشخیص مدل

وضعیت	تغییر حسابرس	عدم تغییر حسابرس	جمع
تغییر حسابرس	۳۵(۹۴/۶٪)	۲(۵/۴٪)	۳۷
عدم تغییر حسابرس	۳(۸/۱٪)	۳۴(۹۱/۹٪)	۳۷
جمع کل			۷۴
قدرت تشخیص			۹۵.۹٪

منبع: یافته های پژوهشگر

### ۱۳- آزمون فرضیه های تحقیق

#### ۱۳-۱- آزمون فرضیه اول

$H_0$ : افزایش حق الزحمه حسابرسی بر تغییر حسابسان شرکتها تأثیر ندارد.

$H_1$ : افزایش میزان حق الزحمه حسابرسی بر تغییر حسابسان شرکتها مؤثر است.

بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۹۵

مقدار سطح معنی داری  $\chi^2$  دو برابر  $0/000$  می باشد از آنجایی که این مقدار از  $5\% = \alpha$  کوچک تر است، بنابراین متغیر مستقل حق الزحمه معنی دار بوده و فرض صفر رد می شود. با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه اصلی تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت حق الزحمه حسابرسی بر تغییر حسابرس شرکت تأیید می شود. یعنی اینکه شرکت‌ها برای پرداخت حق الزحمه کمتر، اقدام به تغییر حسابرس می نمایند و حسابرسی را انتخاب می کنند که جهت انجام خدمات حسابرسی مورد نظر شرکت‌ها حق الزحمه کمتری را درخواست کند.

### ۱۳-۲- آزمون فرضیه دوم

$H_0$ : صدور گزارش مشروط یا مردود توسط حسابرسان بر تغییر آنها تأثیر ندارد.  
 $H_1$ : صدور گزارش مشروط یا مردود توسط حسابرسان بر تغییر آنها مؤثر است.  
مقدار سطح معنی داری  $\chi^2$  دو برابر  $0/304$  می باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $5\% = \alpha$  بزرگتر است، از اینرو مدل معنی دار نبوده و فرض صفر رد نمی شود، با توجه به نتایج حاصل، فرضیه دوم تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت صدور گزارش مشروط یا مردود حسابرسان بر تغییر آنها توسط صاحبکاران رد و فرضیه مقابل آن یعنی فرض  $H_0$  پذیرفته می شود. یعنی اینکه نوع اظهار نظر حسابرسی تأثیری بر تغییر حسابرسان از سوی شرکت‌های صاحب کار ندارد.

### ۱۳-۳- آزمون فرضیه سوم

$H_0$ : کوچکی و کیفیت پایین کار مؤسسات حسابرسی بر تغییر آنها توسط صاحبکاران تأثیر ندارد.  
 $H_1$ : کوچکی و کیفیت پایین کار مؤسسات حسابرسی بر تغییر آنها توسط صاحبکاران مؤثر است.  
مقدار سطح معنی داری  $\chi^2$  دو برابر  $0/007$  می باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $5\% = \alpha$  کوچکتر است، لذا مدل معنی دار است و فرض صفر رد می شود. با

۱۹۶ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری

توجه به نتایج حاصل، فرضیه سوم تحقیق مبنی بر اینکه هر چه کیفیت کار مؤسسه حسابداری پایین تر باشد بر تغییر حسابرسان اثر مثبت دارد، تأیید می‌شود. یعنی اینکه شرکت‌ها برای رسیدن به کیفیت بالاتر در حسابداری، مؤسساتی را انتخاب می‌کنند که از کیفیت بالایی برخوردار بوده و اعتبار آنها از سایر مؤسسات بیشتر باشد.

### ۱۳-۴- آزمون فرضیه چهارم

$H_0$ : تغییر مدیریت شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأثیر ندارد.

$H_1$ : تغییر مدیریت شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان مؤثر است.

مقدار سطح معنی‌داری  $\alpha = 5\%$  - دو  $\lambda^2$  برابر  $0/000$  می‌باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $\alpha = 5\%$  کوچکتر است، بنابراین فرض صفر رد شده و مدل معنی‌دار است. از اینرو فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت تغییر مدیریت صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأیید می‌شود در نتیجه تغییر در ساختار مدیریتی شرکت‌ها بر تغییر حسابرسان مؤثر است.

### ۱۳-۵- آزمون فرضیه پنجم

$H_0$ : افزایش سرمایه شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأثیر ندارد.

$H_1$ : افزایش سرمایه شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان مؤثر است.

مقدار سطح معنی‌داری  $\alpha = 5\%$  - دو  $\lambda^2$  برابر  $0/545$  می‌باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $\alpha = 5\%$  بزرگتر است، پس فرض صفر رد نشده و مدل معنی‌دار نیست. لذا فرضیه پنجم تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت افزایش سرمایه شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان رد و فرض مقابل آن یعنی فرض صفر تأیید می‌شود. نتیجه اینکه شرکت‌ها با افزایش میزان سرمایه به دنبال تغییر حسابرسان نیستند.

### ۱۳-۶- آزمون فرضیه ششم

$H_0$ : افزایش دارایی‌های شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأثیر ندارد.

بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران ..... ۱۹۷

$H_1$ : افزایش دارایی‌های شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان مؤثر است.  
مقدار سطح معنی داری  $\chi^2$  دو برابر  $0/007$  می‌باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $5\% = \alpha$  کوچکتر است، فرض صفر رد شده و فرض مقابل پذیرفته می‌شود.  
با توجه به نتایج بدست آمده فرضیه ششم تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت اندازه دارایی‌های شرکت صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأیید می‌شود. نتیجه اینکه شرکت‌های بزرگ با افزایش میزان دارایی‌ها، به دنبال مؤسسات حسابرسی معتبرتر می‌روند تا رسیدگی به این حجم بزرگ از دارایی‌ها با کیفیت بهتری انجام شود.

#### ۱۳-۷- آزمون فرضیه هفتم

$H_0$ : تغییر در نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌های صاحب کار بر تغییر حسابرسان تأثیر ندارد.

$H_1$ : تغییر در نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌های صاحب کار بر تغییر حسابرسان مؤثر است.

مقدار سطح معنی داری  $\chi^2$  دو برابر  $0/000$  می‌باشد و از آنجا که این مقدار از مقدار  $5\% = \alpha$  کوچکتر است، فرض صفر رد می‌شود. با توجه به نتایج حاصل فرضیه هفتم تحقیق مبنی بر تأثیر مثبت نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌ها بر تغییر حسابرسان تأیید می‌شود. یعنی پایین بودن نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌ها بر تغییر حسابرسان شرکت‌ها مؤثر است.

#### ۱۴- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق به دنبال آن است که رابطه برخی عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس را در ایران آزمون نماید. نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون لجستیک تک متغیره نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، کیفیت کار حسابرسان، تغییر مدیران شرکت، اندازه شرکت و نرخ بازگشت سرمایه در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر تغییر حسابرسان از سوی شرکت‌ها

۱۹۸ ..... پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری

تأثیر دارد. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که تغییر حسابداری پی‌آمد عوامل مشخصی می‌باشد، با این وجود زمینه تحقیق در این حوزه هم‌چنان وجود دارد. از جمله مطالعه و مقایسه قوانین کشورهای مختلف در خصوص نحوه تغییر حسابداری و مقایسه نتیجه حاصل از آن با قوانین فعلی حرفه حسابداری در ایران یا انجام تحقیق حاضر در شرکت‌های غیر بورسی می‌توان از اولویت‌های پژوهش آتی باشد. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی نیز منطقاً می‌بایست نسبت به تغییر حسابداری حساس باشند.

### منابع

حساس یگانه، یحیی، (۱۳۷۸)، " تأثیر گزارش حسابداری مستقل بر تصمیم‌گیری استفاده کنندگان "، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی.

رجبی، روح‌اله، (۱۳۸۳)، " عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابداری مستقل "، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبایی، دانشکده مدیریت و حسابداری.

کمیته تدوین مفاهیم بنیادی حسابداری، انجمن حسابداران آمریکا.

کمیته مسئول تدوین بیانیه‌ها و مفاهیم بنیادی حسابداری، (۱۳۷۷)، ترجمه دکتر علی نیکخواه آزاد، سازمان حسابداری.

De Angelo L.E.(1981) , " Auditor Size and Quality " , Journal of Accounting and Economics.