



## تغییر حسابداری و نوع گزارش حسابداری

حمیدرضا وکیلی فرد<sup>۱</sup>

سامان محمدی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۱۲/۰۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۱۰/۰۳

### چکیده

الزامات افشاء و عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابداری با هدف دل‌سرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش‌های حسابداری مطلوب و یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده‌اند. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه‌ی بین تغییر حسابداری و گزارش حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای تحلیل داده‌ها در بخش آمار استنباطی با توجه به اسمی بودن متغیرهای پژوهش، آزمون ناپارامتریک توزیع‌خیز دو بکار گرفته شد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین تغییر حسابداری مستقل با گزارش حسابداری رابطه‌ی معناداری وجود داشته و در بحث نوع تغییر حسابداری نیز نتایج آزمون فرضیه‌ها بیان‌گر این مطلب است که بین نوع تغییر حسابداری مستقل با گزارش حسابداری در شرکت‌های مورد بررسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** تغییر حسابداری، گزارش حسابداری، نوع تغییر حسابداری، کیفیت حسابداری.

۱- دانشیار گروه آموزشی حسابداری، واحد علوم و تحقیقات، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، نویسنده اصلی.  
vakilifard.phd@gmail.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری و عضو هیئت علمی دانشگاه رازی کرمانشاه، مسئول مکاتبات.

## ۱- مقدمه

یکی از الزامات رقابت سالم دسترسی سرمایه‌گذاران و کلیه‌ی مشارکت‌کنندگان بازار به اطلاعات صحیح و قابل اطمینان است. یکی از انواع مهم بازارها بازار سرمایه است که اطلاعات شفاف و قابل اطمینان بر عملکرد آن به شدت مؤثر است. وجود نقصان و ابهام در اطلاعات در این بازار موجب افزایش هزینه‌ی مبادلات و ناتوانی بازار در تخصیص بهینه منابع می‌شود. اطلاعات که جزء جدایی‌ناپذیر فرآیند تصمیم‌گیری است هر چه شفاف‌تر و قابل دسترس‌تر باشد، می‌تواند به اتخاذ تصمیمات صحیح‌تری در زمینه‌ی تخصیص بهینه منابع منجر گردد و در نهایت باعث کارآیی تخصیصی و شفافیت بازار شود که هدف نهایی بازار سرمایه است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹).

گزارش حسابرسی درباره‌ی صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول اطمینان از قابلیت اطمینان 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 و قابل اطمینان اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. بر همین اساس، حسابرسی صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید. در دهه‌های اخیر، که به دلیل برخی رسوایی‌های مالی نظیر رسوایی‌های حسابداری شرکت‌های انرون، ورلدکام و نظایر آن استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفته، نهادهای نظارتی حرفه‌ی 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 (بولو و همکاران، ۱۳۸۹).

پژوهش‌گرانی چون دی آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۲)، مگی<sup>۲</sup> و تسنگ<sup>۳</sup> (۱۹۹۰)، دی<sup>۴</sup> (۱۹۹۱)، تئو<sup>۵</sup> (۱۹۹۲)، کریشان و همکاران<sup>۶</sup> (۱۹۹۶) معتقدند که تهدید بالقوه تغییر حسابرسی می‌تواند باعث تاثیرگذاری بر روی اظهارنظر حسابرسی و در نهایت استقلال او شود. چاو<sup>۷</sup> و رایس<sup>۸</sup> (۱۹۸۲)، کراسویل<sup>۹</sup> (۱۹۸۸)، سیترون<sup>۱۰</sup> و تافلر<sup>۱۱</sup> (۱۹۹۲)، کریشان و استفانس<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۵) و لینوکس<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۰) اعتقاد دارند که عدم صدور اظهارنظر مطلوب یا گزارش مورد نظر صاحبکار توسط حسابرسی، از جمله مهم‌ترین دلایل تغییر حسابرسی است. اما، نتایج پژوهش‌های منون<sup>۱۴</sup> و اسپوارتس<sup>۱۵</sup> (۱۹۸۵) این نتایج را تأیید نمی‌کند.

در سال‌های اخیر بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، پدیده تغییر حسابرسی و در پی آن ارائه اظهار نظر مورد درخواست صاحبکار در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به پدیده‌های مرسوم تبدیل شده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد. از آنجا که گزارش حسابرسان در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می‌شود. از این رو هدف این پژوهش، آن است رابطه تغییر حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی را مورد بررسی قرار دهد. 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 حسابرسی و دریافت گزارش حسابرسی 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 حسابرس و نتایج و پیامدهای احتمالی آن برای حرفه حسابرسی، یاری کند.

بنابراین، با توجه به اهمیت موضوع فرآیند تغییر حسابرس و پژوهش‌های مختلف صورت گرفته در زمینه‌ی رابطه‌ی تغییر حسابرس و گزارش حسابرسی، مسئله‌ی اصلی پژوهش این است که آیا بین تغییر حسابرس و گزارش رابطه‌ی معناداری وجود دارد یا خیر؟

## ۲- تغییر حسابرس

فرانسیس<sup>۱۶</sup> و ویلسون<sup>۱۷</sup> (۱۹۸۸) بیان می‌کنند که فرآیند تغییر حسابرس به دو مرحله تقسیم می‌شود زیرا، دلایل مربوط به کنارگذاری حسابرس قبلی ممکن است ربطی به معیارهای خاص مورد استفاده در تغییر حسابرس جدید نداشته باشد. از نظر آنان در مرحله‌ی اول، شرکت تصمیم به تغییر حسابرس می‌گیرد و در مرحله‌ی بعد، حسابرس جدید را انتخاب می‌کند (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۸۹).

از طرف دیگر، کارلس و همکاران<sup>۱۸</sup> (۲۰۱۰) معتقدند به طور کلی انتخاب حسابرس یک تصمیم اقتصادی است "صاحبکار خدمات حسابرس را در سطح کیفیت مورد انتظار خود با کمترین هزینه از فروشنده (حسابرس) می‌خرد و تغییر حسابرس پاسخی به تغییر در مقدار و نوع خدمات مورد نیاز صاحبکار است". از نظر داویدسون و همکاران<sup>۱۹</sup> (۲۰۰۶) انتخاب مؤسسه حسابرسی برای حیات شرکت‌های سهامی تصمیم‌گیری مهمی محسوب می‌شود و تصمیم برای تغییر حسابرسان نباید به سادگی انجام و بی‌اهمیت تلقی شود. کناپ<sup>۲۰</sup> و الیکای<sup>۲۱</sup> (۱۹۸۸) معتقدند که افزایش تغییر حسابرس به توانایی حسابرس در ایفای نقش مهم اعتباردهی به صورت‌های مالی صدمه می‌زند. خزانه‌داری آمریکا<sup>۲۲</sup> (۲۰۰۸) بیان می‌کند که تغییرات حسابرسان به شدت در حال افزایش است و هنوز هم اجباری برای افشای دلیل تغییر وجود ندارد و یا اگر که وجود دارد کافی نیست. بنابراین، لازم است که کمیسیون بورس اوراق بهادار<sup>۲۳</sup> همه شرکت‌های آمریکایی را ملزم کند که دلایل تغییر حسابرس خود را افشاء کنند.

بررسی سوابق در کشور ایران در این زمینه نشان می‌دهد که فرآیند تغییر حسابرسان مستقل در سال‌های گذشته به دلیل محدود بودن حسابرسی توسط چند مؤسسه‌ی بزرگ از جمله مؤسسه‌ی حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، مؤسسه‌ی حسابرسی بنیاد مستضعفان و مؤسسه‌ی حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی و در غالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای تعدادی از کارهای خاص، با نظر مدیران مؤسسه تغییر می‌کرد. در سال ۱۳۶۶ سازمان حسابرسی با ادغام این مؤسسه‌ها تشکیل شد. در سازمان حسابرسی به دلیل تنوع و تعدد صاحبکاران و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول اجرای کار در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال تغییر می‌یابند. این جابجایی ممکن است مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل آن سازمان محول

کند. بنابراین، فرآیند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرِس انجام می‌شود و در زمره مقررات تغییر حسابرِس، آن گونه که در سایر کشورها مد نظر است قرار نمی‌گیرد. اما در نهایت با تصویب دستورالعمل مؤسسه‌های حسابرِس معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در هشتم مرداد ۱۳۸۶ توسط شورای عالی بورس و اوراق بهادار، تغییر منظم حسابرِس مستقل در دوره‌ی زمانی چهار ساله الزامی شد و تمام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و سایر اشخاص تحت نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار موظف به رعایت آن شدند.

### ۳- تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس

در واقع، حامیان تغییر اجباری حسابرِس بر این عقیده هستند که حسابرِس بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار، به دلیل وابستگی‌های اقتصادی انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه‌ها و خواسته‌های وی خواهند داشت که این امر استقلال آن‌ها را مخدوش می‌کند. به اعتقاد آن‌ها دوره‌ی تصدی طولانی باعث ایجاد یک سری روابط عاطفی می‌شود تا حدی که احساس وظیفه‌شناسی یا وفاداری در حسابرِس ایجاد می‌کند و بدین ترتیب، استقلال آن‌ها را به خطر می‌اندازد. مخالفان تغییر اجباری، شاید این دیدگاه را تأیید کنند اما آنان اعتقاد دارند مخارج اجرا و اعمال این قانون بیش از منافع آن است. از طرفی، آن‌ها استدلال می‌کنند که عوامل دیگری نظیر نیاز به حفظ اعتبار و شهرت و ترس از طرح دعاوی حقوقی علیه آن‌ها وجود دارد که حسابرِس را وادار به حفظ استقلال می‌کند (کرمی و بذرافشان، ۱۳۸۹).

چنین تصور می‌شود که شرکت‌ها بعد از دریافت گزارش تعدیل شده 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 (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، حسابرِس خود را تغییر دهند، به امید اینکه حسابرِس دیگر اظهارنظر بهتری ارائه کند. همچنین، راکو و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که ممکن است یک صاحبکار به منظور نظارت بیشتر بر گزارش‌های مدیریتی و در اختیار قراردادن این گزارش‌ها به اشخاص ثالث، از حسابرِس 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<sup>۲۵</sup> و لایز<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۵)، لینوکس (۲۰۰۰)، وو<sup>۲۷</sup> و چای کو<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۱) و هودیپ<sup>۲۹</sup> و کوکی<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۵) در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که احتمال تغییر حسابرِس به دنبال صدور اظهارنظر مشروط افزایش می‌یابد. ولی پژوهشگران دیگری چون اسمیت<sup>۳۱</sup> (۱۹۸۶) تفاوتی بین اظهارنظر حسابرِس قبلی و

حسابرس جانشین پیدا نکردند. از سوی دیگر، کریشنان و استفان (۱۹۹۵)، ناگی<sup>۳۲</sup> (۲۰۰۵)، چان<sup>۳۳</sup> و ژانگ<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۶) و کریشنان 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.

#### ۴- پیشینه‌ی پژوهش

##### ۴-۱- پژوهش‌های داخلی

جعفری (۱۳۸۵) در تحقیق خود با عنوان عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی به این نتیجه رسید که عواملی مانند: تخصص‌گرایی حسابرسان، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات با اهمیت، وجود قوانین و مقررات، پرهیز از ایجاد تضاد منافع، استفاده از ساز و کارهایی غیر از قوانین و مقررات به عنوان شاخص استقلال حسابرسان و اندازه‌ی مؤسسه‌های حسابرسی رابطه‌ی معناداری با کیفیت حسابرسی دارند اما در مرحله دوم محقق با اسنادکاوی گزارش‌های حسابرسی و صورت‌های مالی ۱۶۷ شرکت بورسی در فاصله سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۲ به این نتیجه رسید که حسابرسی-های حسابداران رسمی در کشف و گزارش تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی از اثر بخشی لازم برخوردار نیست. زارعی مروج (۱۳۸۵) در شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس در ایران به این نتیجه رسید که حق-الزحمه حسابرس، کیفیت کار حسابرسی، تغییر مدیران شرکت‌ها، اندازه‌ی شرکت و نرخ بازگشت سرمایه شرکت‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد بر تغییر حسابرسان از سوی شرکت‌ها تأثیر دارد و اظهارنظر مشروط، افزایش میزان فروش شرکت صاحبکار، بالا بودن نسبت بدهی بلندمدت به دارایی‌ها و نسبت بدهی کوتاه‌مدت به دارایی‌ها و افزایش سرمایه در شرکت صاحبکار بر تغییر حسابرسان شرکت‌ها تأثیری ندارد. ایمان‌زاده و روحی (۱۳۸۸) در بررسی دلایل تغییر حسابرسان بیان نمودند که بین تغییر مدیریت صاحبکار، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و کوچک بودن و کیفیت پایین مؤسسه‌های حسابرسی با تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود داشته اما، بین صدور گزارش مشروط یا مردود و تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. بولو و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر تغییر حسابرس مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۷ پرداختند. در این راستا، تأثیر تغییر حسابرس مستقل بر رتبه‌ی شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها و تعدیلات سنواتی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تغییر حسابرس مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها تأثیری ندارد. چادگانی و همکاران<sup>۳۵</sup> (۲۰۱۱) در بررسی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس در شرکت‌های ایرانی نشان دادند که بین صدور گزارش مشروط حسابرسی و تغییر حسابرس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

## ۲-۴- پژوهش‌های خارجی

میرز و همکاران<sup>۳۶</sup> (۲۰۰۳) بیان می‌دارند اگر دوره‌ی تصدی حسابرسی طولانی و بلندمدت باشد، شرکت صاحبکار به ارائه مجدد صورت‌های مالی خود علاقه کمتری دارد و افزایش دوره‌ی تصدی بیش از سه سال باعث انحراف صاحبکار از استانداردهای حسابداری می‌شود. آنان معتقدند که با قطع ارتباط بلندمدت حسابرسی و صاحبکار، استقلال حسابرسان محفوظ می‌ماند و در نتیجه کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. وو و چایکو (۲۰۰۱) در پژوهشی در زمینه‌ی جدایی حسابرسی و صاحبکار از طریق تمرکز بر روی ویژگی حسابرسی و صاحبکار در شرکت‌های بورسی تایید نشان دادند که ماهیت اظهارنظر حسابرسی، حق‌الزحمه آن و ویژگی‌های صاحبکار (تغییر در مدیریت، درصد سهام مدیران، اهرم و اندازه‌ی شرکت صاحبکار) از مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار در تغییر حسابرسان هستند. چن و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۴) بیان می‌کنند که بین تغییر حسابرسی و عدم توانایی مالی شرکت‌ها به ویژه در زمینه‌ی پرداخت بدهی‌ها، رابطه‌ی معناداری وجود دارد. وانسترایلین<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۴) در پژوهشی نشان داد که فرآیند تغییر حسابرسی با دریافت گزارش مشروط حسابرسی از سوی صاحبکار رابطه‌ی معناداری دارد. میرز و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهشی با عنوان الزام تغییر اجباری حسابرسی، به بررسی عوامل الزام ارائه مجدد صورت‌های مالی و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند. برای این کار به تجزیه و تحلیل اطلاعات ۵۶۲ شرکت دولتی پرداخته شده است که بین ژوئن ۱۹۹۷ و اکتبر ۲۰۰۱ صورت‌های مالی خود را مجدد ارائه نموده بودند. نتایج نشان داد که شرکت‌های دارای دوره‌ی تصدی حسابرسی طولانی‌تر، علاقه‌ای به تنظیم و ارائه مجدد صورت‌های مالی ندارند. از سوی دیگر، افزایش دوره‌ی تصدی بیش از سه سال در شرکت‌های نمونه باعث انحراف صاحبکار از استانداردهای حسابداری برای گزارشگری فعالیت‌های تجاری شده است. گولدرن<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۷) در بررسی میزان شفافیت دلایل تغییر حسابرسان از شرکت‌های بزرگ حسابرسی به شرکت‌های کوچک یا برعکس در آمریکا، به این نتیجه رسید که این دلایل به طور روشنی بیان نمی‌شود و لازم است کمیسیون بورس اوراق آمریکا افشای شفاف موارد تغییر را مورد توجه جدی قرار دهد. افزون بر این، نتایج پژوهش وی نشان داد که در بیشترین موارد تغییر حسابرسی به دلیل گزارش ابهام در فرض تداوم فعالیت و ضعف اساسی در کنترل‌های داخلی بوده است. عزیزخانی و همکاران<sup>۴۰</sup> (۲۰۰۷) پژوهشی با عنوان دوره‌ی تصدی حسابرسی، شرکای حسابرسی و اعتبار گزارشگری مالی انجام داده و به این نتیجه رسیدند که دوره‌ی تصدی حسابرسی و شرکای حسابرسی با هزینه‌های پیش‌بینی شده حقوق صاحبان سهام در ارتباط است. افزون بر این، دوره‌ی تصدی بلندمدت به گزارش‌های مالی با کیفیت خوب و سطح پایین هزینه‌های پیش‌بینی شده حقوق صاحبان سهام منجر می‌شود. کامران و همکاران<sup>۴۱</sup> (۲۰۰۸) بیان می‌دارند فرآیند تغییر حسابرسی موجب افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های تهیه شده از سوی حسابرسان می‌شود و در نتیجه، انگیزه حسابرسان برای کشف و گزارش تحریفات با اهمیت به دلیل اعتماد سرمایه‌گذاران افزایش می‌یابد. اسماعیل<sup>۴۲</sup> و علی‌آمید<sup>۴۳</sup> (۲۰۰۸) اعتقاد دارد که دوره‌ی تصدی بلندمدت حسابرسی باعث گزارش‌های مالی با کیفیت خوب و هزینه‌هایی در سطح پایین می‌شود. لین و همکاران<sup>۴۴</sup> (۲۰۱۰) بیان می‌کنند که تحریف‌های بااهمیت در سال‌های اولیه‌ی

حسابرسی رخ می‌دهد. بنابراین، در این شرایط تغییر حسابرس ممکن است بر کیفیت حسابرسی و شفافیت اطلاعات تأثیر منفی بگذارد.

#### ۵- فرضیه‌های پژوهش

برای پاسخ به سؤال اصلی پژوهش مبنی بر اینکه آیا بین فرآیند تغییر حسابرس و گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد یا خیر؟ فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شد:

- (۱) بین تغییر حسابرس مستقل و نوع گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
- (۲) بین نوع تغییر حسابرس مستقل و نوع گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

#### ۶- روش اجرای پژوهش

##### ۶-۱- روش پژوهش و گردآوری داده‌ها

این پژوهش کاربردی است و از طرح شبه تجربی و رویکرد پس‌رویدادی استفاده می‌کند. از این روش زمانی استفاده می‌شود که داده‌ها از محیطی که به‌گونه طبیعی وجود داشته یا از واقعه‌ای که بدون دخالت مستقیم پژوهشگر رخ داده، فراهم شود. در این نوع پژوهش به دلیل اینکه پژوهشگر دخالتی در داده‌ها ندارد از روایی بیرونی بالایی برخوردار است (نمازی، ۱۳۷۹).

در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات، از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. مبانی نظری پژوهش از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین، و داده‌های مورد نیاز از طریق مراجعه به صورت‌های مالی حسابرسی شده، یادداشت‌های توضیحی، گزارش‌های هفتگی و ماهنامه بورس اوراق بهادار، سایت مطالعات و پژوهش بورس اوراق بهادار و سایر سایت‌های معتبر و نرم افزار تدبیرپرداز نسخه ۲ گردآوری شده است. متغیرهای این پژوهش با نرم‌افزار Excel ویرایش ۲۰۱۰ محاسبه و سپس تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه‌های پژوهش، به همراه نتایج آن نیز با توجه به خروجی‌های به دست آمده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۱۹، انجام شده است.

##### ۶-۲- جامعه‌ی آماری و نمونه‌ی پژوهش

جامعه‌ی آماری این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که حداقل ۲ سال متوالی طی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۸۱ در بورس فعالیت داشته باشند. در این پژوهش از نمونه‌گیری حذفی یا سیستماتیک است انجام شده است، و برای انتخاب شرکت‌ها پیش‌فرض‌های زیر اعمال 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. با در نظر گرفتن این پیش‌فرض‌ها در مجموع ۱۴۶۰ سال شرکت، و از این تعداد ۴۶۰ مشاهده (تغییر حسابرس) مورد بررسی قرار گرفت.

### ۳-۶- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای تجزیه و تحلیل آماری داده‌ها و آزمون فرضیه‌های پژوهش حاضر از آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شده است. از آنجا که متغیرهای این پژوهش از نوع اسمی هستند بنابراین، باید از آزمون‌های ناپارامتریک برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شود. از این‌رو، در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون ناپارامتریک توزیع‌خی‌دو استفاده شده است.

### ۷- متغیرهای پژوهش

**الف) تغییر حسابرس:** در این پژوهش تغییر حسابرس شامل هر نوع تغییر حسابرس از جمله: تغییر از سازمان حسابرسی به مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تغییر از یک مؤسسه حسابرسی بزرگ به یک مؤسسه حسابرسی کوچک و بالعکس است. همچنین، در این پژوهش، مشابه پژوهش لین<sup>۴۵</sup> و مینگ<sup>۴۶</sup> (۲۰۱۰)، زارع (۱۳۸۹) و محمدی (۱۳۹۰) مؤسسه‌های حسابرسی بر اساس میزان درآمد آن‌ها به مؤسسه‌های بزرگ و کوچک تقسیم بندی شده‌اند.

**ب) گزارش حسابرسی:** گزارش و اظهار نظر حسابرسی را می‌توان چنین تبیین کرد: محصول نهایی حسابرسی یک واحد تجاری، گزارشی است که در آن، حسابرسان نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار ارائه می‌کنند شهادت‌دهی حسابرسان در قالب اظهار نظر حرفه‌ای آن‌ها بیان می‌شود. شهادت بیانگر اظهار نظر و عقیده حسابرس در رابطه با میزان انطباق اطلاعات گزارش شده با معیارهای از قبل تعیین شده است. همچنین، شهادت‌دهی شامل گزارش قضاوتی، بر مبنای شواهد متقاعدکننده، توسط فردی مستقل، ذیصلاح و مطلع، در خصوص درجه انطباق تمامی جوانب با اهمیت اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط یک بنگاه با معیارهای از قبل تعیین شده است (نیک‌خواه آزاد، ۱۳۷۹). که طبق استانداردهای حسابرسی ایران گزارشی حسابرسی به چهار نوع گزارش مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهار نظر تقسیم می‌شود.

در این پژوهش گزارش حسابرسی قبل از تغییر حسابرس با گزارش حسابرسی یک دوره بعد از تغییر حسابرس مورد مقایسه قرار گرفته است، همچنین، از کل تعداد مشاهدات فقط دو نوع گزارش مردود و یک گزارش عدم اظهار نظر مشاهده شد، که به دلیل تعداد کم آن‌ها در مقابل ۱۴۶۰ سال شرکت، این سه مشاهده به عنوان داده‌های پرت تلقی، و از جامعه مورد بررسی حذف شدند.



### ۸- تجزیه و تحلیل نتایج

#### ۸-۱- 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 شماره ۱- تعداد شرکت‌های انتخاب شده و میزان تغییر متغیرهای مستقل

سال	۸۲		۸۳		۸۴		۸۵		۸۶		۸۷		۸۸		۸۹		۹۰	
	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪	تعداد	٪
از ۱ به ۲	۲۸	۵۳	۳۳	۴۸	۱۵	۳۴	۱۱	۳۰	۱۰	۲۰	۱۲	۲۳	۹	۲۰	۶	۱۴	۲۰	۲۶
از ۲ به ۱	۴	۷	۲	۳	۳	۷	۱	۳	۲	۴	۳	۶	۲	۴	۲	۵	۵	۶
از ۳ به ۴	۳	۶	۷	۱۰	۶	۱۴	۵	۱۳	۱۰	۲۰	۸	۱۶	۶	۱۳	۷	۱۶	۶	۸
از ۴ به ۳	۴	۷	۵	۷	۸	۱۸	۳	۸	۶	۱۳	۴	۸	۹	۲۰	۷	۱۶	۹	۱۲
سایر	۱۴	۲۷	۲۲	۳۲	۱۲	۲۷	۱۷	۴۶	۲۱	۴۳	۲۴	۴۷	۱۹	۴۳	۲۱	۴۹	۳۶	۴۸
جمع	۵۳	۱۰۰	۶۹	۱۰۰	۴۴	۱۰۰	۳۷	۱۰۰	۴۹	۱۰۰	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

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۸-۲- آزمون فرضیه‌های پژوهش

#### ۸-۲-۱- آزمون فرضیه اول

فرضیه اول به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : بین تغییر حسابرس مستقل و نوع گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

$H_1$ : بین تغییر حسابرس مستقل و نوع گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۲، نتایج بررسی آماره  $\chi^2$  دو و آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد.

همانطور که جدول شماره ۲ نشان می‌دهد، مقدار  $\chi^2$  دو مشاهده شده برابر  $7/047$  با درجه آزادی ۲ و سطح معناداری  $0/029$  است، و چون مقدار آن از  $0/05$  کمتر است بنابراین، می‌توان فرض  $H_0$  (بین نوع تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود ندارد) را رد کرد. از این رو، می‌توان این‌گونه بیان کرد که توزیع تغییر حسابرس، از توزیع نوع گزارش حسابرسی مستقل نیست. به بیان دیگر، رابطه‌ی معناداری بین تغییر حسابرس و نوع گزارش حسابرسی وجود دارد. افزون بر این، همانطور که نتایج

آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد شیوه رفتار نوع گزارش حسابرِس هنگام تغییر حسابرِس بیشتر به صورت تغییر از گزارش مشروط به گزارش مقبول است.

جدول شماره ۲- جدول تقاطعی تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس

گزارش حسابرِس				متغیرها			
جمع	تغییر از مشروط به مقبول	تغییر از مقبول به مشروط	بدون تغییر	تعداد	عدم تغییر	تغییر حسابرِس	
۹۹۳	۲۴۲	۱۲۸	۶۲۳	تعداد	درصد		
%۱۰۰	%۲۴,۴	%۱۲,۹	%۶۲,۷	تعداد	درصد		
۴۶۷	۱۴۲	۴۷	۲۷۸	تعداد	درصد		
%۱۰۰	%۳۰,۴	%۱۰,۱	%۵۹,۵	تعداد	درصد		
۱۴۶۰	۳۸۴	۱۷۵	۹۰۱	تعداد	درصد	جمع	
%۱۰۰	%۲۶,۳	%۱۲	%۶۱,۷	تعداد	درصد		
تأیید یا رد فرضیه	سطح معناداری	درجه آزادی	خی‌دو مشاهده شده				
تأیید	۰/۰۲۹	۲	۷,۰۴۷				

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۸-۲-۲- آزمون فرضیه دوم

فرضیه‌ی دوم به صورت زیر بیان می‌شود:

$H_0$ : بین نوع تغییر حسابرِس مستقل و نوع گزارش حسابرِس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد.

$H_1$ : بین نوع تغییر حسابرِس مستقل و نوع گزارش حسابرِس رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۳، نتایج بررسی آماره خی‌دو و آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد.

همانطور که جدول شماره ۳ نشان می‌دهد، مقدار خی‌دو مشاهده شده برابر  $۷/۶۹۳$  با درجه آزادی ۸ و سطح معناداری  $۰/۴۶۴$  است، و چون مقدار آن بیشتر از  $۰/۰۵$  است بنابراین، نمی‌توان فرض  $H_0$  (بین نوع تغییر حسابرِس مستقل با نوع گزارش حسابرِس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد) را رد کرد. از این رو می‌توان این‌گونه بیان کرد که بین نوع تغییر حسابرِس مستقل با نوع گزارش حسابرِس رابطه‌ی معناداری وجود ندارد. افزون بر این، با وجود معنادار نبودن این فرضیه، ولی همانطور که نتایج آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد شیوه رفتار گزارش حسابرِس هنگام تغییر حسابرِس بیشتر به صورت تغییر از گزارش مشروط به گزارش مقبول است.

جدول شماره ۳- جدول تقاطعی نوع تغییر حسابرس و گزارش حسابرسی

گزارش حسابرسی				متغیرها	
جمع	تغییر از مشروط به مقبول	تغییر از مقبول به مشروط	بدون تغییر	تعداد	درصد
۱۴۴	۳۰	۱۹	۹۵	تعداد	**تغییر از ۱ به ۲
%۱۰۰	%۲۰,۸	%۱۳,۲	%۶۶	درصد	
۲۴	۵	۴	۱۵	تعداد	تغییر از ۲ به ۱
%۱۰۰	%۲۰,۸	%۱۶,۷	%۶۲,۵	درصد	
۵۸	۱۵	۵	۳۸	تعداد	تغییر از ۳ به ۴
%۱۰۰	%۲۵,۹	%۸,۶	%۶۵,۵	درصد	
۵۵	۱۰	۱۰	۳۵	تعداد	تغییر از ۴ به ۳
%۱۰۰	%۱۸,۲	%۱۸,۲	%۶۳,۶	درصد	
۱۱۷۹	۳۲۴	۱۳۷	۷۱۸	تعداد	سایر
%۱۰۰	%۲۷,۵	%۱۱,۶	%۶۰,۹	درصد	
۱۴۶۰	۳۸۴	۱۷۵	۹۰۱	تعداد	جمع
%۱۰۰	%۲۶,۳	%۱۲	%۶۱,۷	درصد	
**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					
تأیید یا رد فرضیه		سطح معناداری	درجه آزادی	خی دو مشاهده شده	
رد		۰/۴۶۴	۸	۷,۶۹۳	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۹- یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش، فرضیه اول تأیید، و فرضیه دوم رد شدند. در فرضیه اول، رابطه بین تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی بررسی شد. نتایج حاصل از برآورد مدل مربوط به این فرضیه بیانگر این است که بین دو متغیر مزبور، رابطه معنادار وجود دارد. در واقع بر اساس مبانی نظری موجود در این فرضیه سعی شد رابطه بین این دو متغیر به‌طور کلی مورد بررسی قرار گیرد، با توجه تأیید شدن فرضیه اول، و جدول شماره ۲ می‌توان بیان کرد هنگامی که حسابرسان شرکت‌ها تغییر می‌یابند، انتظار بر این است که گزارش حسابرس جایگزین نیز تغییر کند که در بیشتر موارد مشاهده شده این تغییر از گزارش مشروط به گزارش مقبول است. در فرضیه دوم رابطه بین نوع تغییر حسابرس مستقل با گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. در واقع با توجه به تأیید فرضیه اول، در این فرضیه

سعی شد که این موضوع مورد توجه قرار گیرد که آیا نوع تغییر حسابرِس نیز بر نوع گزارش حسابرِس تأثیرگذار است یا خیر. از این رو، تغییر حسابرِس به چهار گروه تغییر حسابرِس از سازمان حسابرِس به مؤسسه‌های حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، از مؤسسه‌های حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به سازمان حسابرِس، از مؤسسه‌های حسابرِس کوچک عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به مؤسسه‌های حسابرِس بزرگ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و از مؤسسه‌های حسابرِس بزرگ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به مؤسسه‌های حسابرِس کوچک عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، تقسیم شد. در این فرضیه سازمان حسابرِس به صورت جدا در نظر گرفته شد؛ چرا که سازمان حسابرِس یک مؤسسه دولتی است و ممکن است همین ویژگی نتایج پژوهش را تحت تأثیر قرار دهد. نتایج این فرضیه نشان داد که هیچ‌گونه رابطه معناداری بین نوع تغییر حسابرِس و نوع گزارش حسابرِس وجود ندارد، ولی با وجود معنادار نبودن این فرضیه، شیوه رفتار گزارش حسابرِس هنگام تغییر نوع حسابرِس نیز بیشتر به صورت تغییر از گزارش مشروط به گزارش مقبول است. در مقایسه نتایج این پژوهش، با پژوهش‌های مشابه؛ نتایج مزبور از نظر نوع رابطه معناداری با نتایج پژوهش‌های زارعی مروج (۱۳۸۵)، چن و همکاران (۲۰۰۴)، وانسترایلین (۲۰۰۴)، اسماعیل و علی‌آمید (۲۰۰۸)، و لین و همکاران (۲۰۱۰)، مطابقت دارد ولی با نتایج پژوهش‌های ایمان‌زاده و روحی (۱۳۸۸)، عزیزخانی و همکاران (۲۰۰۷)، و چادگانی و همکاران (۲۰۱۱)، مغایر است.

#### ۱۰- بحث و 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 حسابرِس و میزان رقابت در حرفه حسابرِس اهمیت ویژه‌ای دارد. الزامات افشاء و عکس‌العمل بازار در قبال تغییر حسابرِس با هدف دلسرد کردن مدیریت صاحبکار برای اخذ گزارش‌های حسابرِس مطلوب و یا مجوز استفاده از روش‌های حسابداری خاص ایجاد شده‌اند. در این پژوهش به بررسی رابطه بین تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس پرداخته شد. برای این منظور ۲ فرضیه تدوین شد. در فرضیه اول رابطه بین تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس مورد بررسی قرار گرفت، تجزیه و تحلیل و آزمون این فرضیه نشان داد که رابطه معناداری بین تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس وجود دارد، و با تغییر حسابرِس شرکت به تبع آن گزارش حسابرِس شرکت نیز تغییر می‌کند. در فرضیه دوم نیز رابطه بین نوع تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس مورد بررسی قرار گرفت، نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که رابطه معناداری بین نوع تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس وجود ندارد، به بیان دیگر اندازه شرکت حسابرِس بر گزارش حسابرِس تأثیرگذار نیست. بنابراین، با توجه به موارد ذکر شده و اهمیت موضوع و نتایج پژوهش؛ الف) با توجه به معنادار بودن رابطه بین تغییر حسابرِس و گزارش حسابرِس به سازمان بورس و اوراق بهادار توصیه می‌شود که به منظور حفظ اعتبار، افزایش استقلال و کیفیت حسابرِس، فرم‌هایی شبیه فرم 8-k تهیه و در نظر گرفته شود تا شرکت‌هایی که حسابرِس خود را

تغییر می‌دهند ملزم به ذکر دلایل تغییر شوند، و ب) به سرمایه‌گذاران توصیه می‌شود که در تصمیم‌گیری‌های خود افزون بر متغیرهای مالی و غیرمالی به اطلاعات دیگری همچون تغییر حسابرس و دلایل این تغییر نیز توجه کنند.

### فهرست منابع

- ۱) ایمان‌زاده، پیمان و علی روحی، (۱۳۸۸)، "بررسی دلایل تغییر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال اول، شماره ۴، صص ۱۸۵-۱۹۸.
- ۲) بولو، قاسم؛ کیهان، مهام؛ و اسماعیل گودرزی، (۱۳۸۹)، "تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه دانش حسابداری، سال اول، شماره ۱، تابستان، صص ۱۱۱-۱۳۵.
- ۳) جعفری، علی (۱۳۸۵)، "ایران در ارائه خدمات گواهی عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی"، پایان‌نامه مقطع دکترای حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۴) زارع، غلامحسین (۱۳۸۹)، "بررسی رابطه بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- ۵) زارعی مروج، کمال (۱۳۸۵)، "شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس در ایران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس.
- ۶) کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان، (۱۳۸۹)، "بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه‌کارانه در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال دوم، پاییز، شماره ۷، صص ۵۵-۸۰.
- ۷) محمدی، سامان (۱۳۹۰)، "بررسی تأثیر تغییر حسابرس بر قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شیراز.
- ۸) مهدوی، غلامحسین و شهلا ابراهیمی، (۱۳۸۹)، "تغییر حسابرس: چراغ سبز یا قرمز؟"، فصلنامه حسابرس، شماره ۴۹، تابستان، صص ۱۲۱-۱۱۳.
- ۹) نمازی، محمد (مترجم)، (۱۳۷۹)، "پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش شناختی"، چاپ اول، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.
- ۱۰) نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۹). "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱"، چاپ دوم، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

- 11) Azizkhani, M.; Monroe, G. S.; and G. Shailer, (2007), "Auditor Tenure and Perceived Credibility of Financial Reporting", the Australian National University, Working Paper. <http://www.google.com/url>. [5 January 2011].
- 12) Cameran, M.; Prencipe, A.; and M. Trombetta, (2008), "Auditor Tenure and Auditor Change: Does Mandatory Auditor Rotation Really Improve Audit Quality?." Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting, New York, August, PP.1-5.

- 13) Chadegani, A.; Mohamed, Z.; and Jari. A., (2011), "The Determinant Factors of Auditor Switch Among Companies Listed on Tehran Stock Exchange", International Research Journal of Finance and Economics, Issue. 80, PP. 158-168.
- 14) Charles, J. P.; Chen, X. S.; and X. Wu, (2010), "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.
- 15) Chen, P. and G. Zhang, (2006), "How Do Accounting Variables Explain Stock Price Movements? Theory and Evidence." Journal of Accounting and Economics, Vol. 43, Issue. 2-3, PP. 219-244.
- 16) Chen, Y., Gupta, A., and D. Senteney ,(2004), "Predicting Impending Bankruptcy Using Audit Firm Changes". The Journal of American Academy of Business, Vol. 29, No. 1, PP. 423-433.
- 17) Chow, C.W., and S.J. Rice, (1982), "Qualified Audit Opinions and Auditor Switching". The Accounting Review, Vol. LVLL, No. 2, PP. 326-335.
- 18) Citron, D. B., and R. J. Taffler, (1992), "The Audit Report under Going-Concern Uncertainties: An Empirical Analysis". Accounting and Business Research, No. 22, PP.337-345.
- 19) Craswell, A.T. ,(1988), "The Association between Qualified Audit Opinions and Auditor Switches". Accounting and Business Research, No. 19, PP. 23-31.
- 20) Davidson, W. N.; Jiraporn, P.; and P. Dadalt ,(2006), "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.
- 21) DeAngelo, L. E. ,(1982), "Mandated Successful Efforts and Auditor Choice." Journal of Accounting and Economics, No. 4(3), PP. 171-203.
- 22) Dye, R. A. ,(1991), "Information Ally Motivated Auditor Replacement". Journal of Accounting and Economics, (December), PP. 347-374.
- 23) 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.
- 24) Galderon, Th. G. ,(2007), "Is There Transparency In Auditor Change Disclosures?", The Journal of Applied Business Research, Vol. 23, No. 3, PP. 61-74.
- 25) Hudaib, M. and T. E. Cooke, (2005), "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.
- 26) Ismail, Sh. and Aliahmed, H. ,(2008), "Why Malaysian Second Board Companies Switch Auditors: Evidence of Bursa Malaysia". International Research Journal of Finance and Economics, Issue 13. PP. 123-130.
- 27) Johnson, W. B. and T. Lys ,(1995), "The Target for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Change." Journal of Accounting and Economics, No. 12, PP. 281-308.
- 28) Knapp, M. C. and F. Elikai ,(1988), "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.
- 29) Krishnan, J.; Raghunandan, K.; and J. Yang ,(2007), "Were Former Andersen Clients Treated More Leniently than other Clients? Evidence from Going-Concern Modified Audit Opinions." Accounting Horizons, No. 21 (4), PP. 423-435.
- 30) Krishnan, J. and R. G. Stephens ,(1995), "Evidence on Opinion Shopping from Audit Opinion Conservatism." Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 14, PP. 179-201.
- 31) Lennox, C. ,(2000), "Do Companies Successfully Engage in Opinion-Shopping? The UK Experience." Journal of Accounting and Economics, Vol. 29, Issue. 3, PP. 321-337.

- 32) Lin, Z. J. and L. Ming ,(2009), "The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence from China." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 18, Issue. 1, PP. 44-59.
- 33) Lin, 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.
- 34) Magee, R. P. And Tseng, M. ,(1990), "Audit Pricing and Independence". *The Accounting Review*, (April), PP. 315-336.
- 35) Myers, J. N; Myers, L. A.; Palmrose, Z. V.; and S. Scholz, (2005), "The Length of Auditor-Client Relationships and Financial Statement Restatements." <http://accwkshop.cox.smuedu/acctwkshop/220052006/mmps.PDF>. [9 June 2006].
- 36) Myers, J. N.; Myers, L. A.; and T. C. Omer ,(2003),"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.
- 37) Nagy, A. L. ,(2005), "Mandatory Audit Firm Turnover, Financial Reporting Quality, and Client Bargaining Power: The Case of Arthur Andersen." *Accounting Horizons*, Vol. 19 (2), PP. 51-68.
- 38) Rakow, K. C.; Kenneth J. R.; and S. L. Tiras ,(2010), "Audit Switching Risk and Lending Decisions." *Commercial Lending Review*, Vol. 5 (25), PP. 35-38.
- 39) Schwartz, K. B. and K. Menon ,(1985), "Auditor Switches by Failing Firms." *The Accounting Review*, Vol. 60 (4), PP. 248-261.
- 40) Smith, D. B. ,(1986), "Auditor 'Subject To' Opinions, Disclaimers, and Auditor Change." *Auditing*, Vol. 6 (3), PP. 95-108.
- 41) Teoh. S. ,(1992), "Auditor Independence. Dismissal Threats and the Market Reaction to Auditor Switches." *Journal of Accounting Research*, No. 30, PP. 1-23.
- 42) Treasury, U. S. ,(2008), *Advisory Committee on The Auditing Profession: Draft report-May 5*, Washington: D. C. Government Printing Office.
- 43) Vanstraelen, A. ,(2004), "Going-Concern Opinions, Auditor Switching, and the Self Fulfilling Prophecy Effect Examined in the Regulatory Context of Belgium", *Universiteit Antwerpen and Universiteit Maastricht*.
- 44) Woo, E. S. and H. Chye koh ,(2001), "Factors Associated with Auditor Change: A Singapore Study." *Accounting and Business Research*, Vol. 31(1), PP. 133-44

#### یادداشت‌ها

1. DeAngelo
2. Magee
3. Tseng
4. Dye
5. Teoh
6. Krishnan et al.
7. Chow
8. Rice
9. Craswell
10. Citron
11. Taffler
12. Krishnan and Stephens
13. Lennox
14. Menon

15. Schwartz
16. Francis
17. Wilson
18. Charles et al.
19. Davidson et al.
20. Knapp
21. Elikai
22. U.S. Treasury
23. Securities and Exchange Commission
24. Rakow et al.
25. Johnson
26. Lys
27. Woo
28. Chyekoh
29. Hudaib
30. Cooke
31. Smith
32. Nagy
33. Cahan
34. Zhang
35. Chadegani et al.
36. Myers et al.
37. Chen et al.
38. Vanstraelen
39. Galderon
40. Azizkhani
41. Cameran et al
42. Ismail
43. Aliahmed
44. Lin et al
45. Lin
46. Ming