

## بررسی عوامل موثر بر تغییر اجباری حسابرس و نوع گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر بیژن عابدینی<sup>۱</sup>، مرتضی اکبری<sup>۲</sup>

۱- گروه حسابداری، دانشگاه دولتی هرمزگان، بندرعباس، ایران

۲- گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسدآباد، اسدآباد، ایران

ایمیل نویسنده اصلی: Akbari.morteza1358@gmail.com

**چکیده**- رشد فزاینده این پیچیدگی‌ها، افزون بر توجه نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط، فرآیندهای مولد این اطلاعات را نیز توجه می‌کند و موجب گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری می‌شود. استفاده بخش‌های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی به حداکثر خواهد رسید که با تلاش همه‌جانبه، نقش حسابرس در جامعه به روشنی مشخص شود. جامعه‌ی آماری مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۸ است. جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع و اطلاعات موردنیاز برای این پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و از منابع کتابخانه‌ای بورس، نرم‌افزار تدبیر، ره‌آورد نوین و سایت‌های مرتبط با بورس استخراج شده است. بطور کلی بنابر نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ی اصلی نیز نشان داد که نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان دارای رابطه‌ی مستقیم و معناداری هستند. بدین معنا که هر چه متغیر تغییر حسابرسان مقادیر بالاتری را اختیار کند، متغیر نوع گزارش حسابرسان نیز در سطح بالاتری قرار خواهد گرفت.

### مقدمه

در سال‌های اخیر بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، تغییر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، به پدیده‌ای مرسوم تبدیل گردیده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرسی را تحت‌الشعاع قرارداده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد. تغییر حسابرس غالباً باعث می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به اتکاپذیری صورت‌های مالی کاهش یابد. به خصوص اگر تعویض حسابرس با بار معنایی منفی، اخبار ناخوشایند و تردید نسبت به حسابرس جایگزین، همراه باشد.

تقاضا برای خدمات حسابرسی خارجی برخاسته از مسائل آژانس که از جدایی مالکیت و کنترل شرکت‌ها ناشی می‌شود، است. شرکت‌ها همواره تحت مالکیت سهامداران مختلف هستند اما عملیات "روز به روز" شرکت توسط مدیران حرفه‌ایی که می‌توانند از جمله سهامداران باشند یا نباشند کنترل می‌شود. این امر بدین معناست که سهامداران یک شرکت ادعای باقیمانده نسبت به منابع شرکت دارند و اینکه مدیران شرکت باید نظارت خود بر منابع شرکتی را به سهامداران معمولاً از طریق صدور دوره‌ایی صورت‌حساب‌های مالی اطلاع دهند (لویت<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰).

با توجه به موارد گفته شده، در این فصل به بررسی کلیات تحقیق پرداخته شده است. ابتدا مساله اصلی تحقیق بیان می‌گردد و سپس اهمیت و ضرورت تحقیق مورد بررسی قرار می‌گیرد و در ادامه به اهداف اساسی تحقیق، فرضیات تحقیق، روش تحقیق، روش گردآوری اطلاعات و قلمرو تحقیق پرداخته شده و در انتها نیز واژه‌ها و اصطلاحات تخصصی تعریف می‌شود.

### بیان مسئله

تغییرات بنیادی سال‌های گذشته در اقتصاد ایران از یک سو، و رشد و توسع بنیادهای اقتصادی در کنار پیچیده شدن معاملات تجاری و سیستم‌های اطلاعاتی از سوی دیگر، نیاز به اطلاعات مربوط و قابل اتکا برای تصمیم‌گیری در حوزه‌های مختلف را بیش از پیش نمایان ساخته است (ارباب سلیمانی و نظری، ۱۳۷۸). رشد فزاینده این پیچیدگی‌ها، افزون بر توجه نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط (امیر اصلانی، ۱۳۸۳)، فرآیندهای مولد این اطلاعات را نیز توجه می‌کند و موجب گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری می‌شود. (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷). هدف حسابرسی در چارچوب یک فرایند آزمون (مل‌وین<sup>۲</sup>، ۱۹۵۳)، با تکیه بر نظریه‌های مربوط، زدودن آلودگی‌های اطلاعات است. تا از طریق افزایش قابلیت اتکای آن، بستری مناسب را برای استفاده از اطلاعات، در راستای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی فراهم سازد.

مطالعه پدیده تغییر حساب‌برسان از نظر تأثیری که بر استقلال حساب‌برسان دارد، حائز اهمیت است. بنا به اعتقاد ناپ والیکای<sup>۳</sup> (۱۹۸۸) تغییر حساب‌برسان شرکت‌ها، اغلب باعث می‌شود اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای صورت‌های مالی کاهش یابد، به خصوص اگر رویداد تغییر حساب‌برسان همراه با بار معنایی منفی، اخبار

1. Levitt, 2000
2. Melwin, 1953
3. Nap valikay, 1998

ناخوشایند و تردید در رابطه با حسابرس جایگزین باشد. کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نه تنها منجر به ناکامی از دستیابی به اهداف حسابرسی می‌شود، بلکه موجب افت اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد.

اهمیت این موضوع، به خصوص در سال‌های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می‌شود، زیرا پس از تشکیل جامعه، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است؛ رویدادی که مدت‌ها قبل در اغلب کشورهای پیشرفته اتفاق افتاده است. از اوایل سال‌های دهه ۷۰ میلادی تا اوایل سال ۲۰۰۰ میلادی، تمرکز اکثر مؤسسات حسابرسی بر رشد خود بوده است تا بر ارزش‌های حرفه‌ای (زف<sup>۱</sup>، ۲۰۰۳: ۲۸۶-۲۶۷) شرکای مؤسسات حسابرسی برای یافتن مشتریان جدید، حفظ مشتریان موجود و خدمات مشاوره، تحت فشار زیادی قرار گرفته‌اند و عدم تحقق این نوع اهداف توسعه‌ای در مؤسسات حسابرسی، عواقب بدی، از جمله برکناری از کار را برای آنان در پی داشته است. به عبارت دیگر، می‌توان گفت در بیست سال اخیر، حرفه حسابرسی تغییرات سریع و درخور توجهی داشته است. کاهش مقررات در بازار کار حسابرسی، به مؤسسات حسابرسی اجازه داد بیشتر اهداف اقتصادی را دنبال کنند و در جستجوی رشد درآمد خود و کاهش هزینه‌ها در هر کار حسابرسی باشند (هیلی و پالپو<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳: ۸۵-۷۶؛ چنسی، جتر و شاو<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳: ۵۱۶-۴۸۷).

به‌رغم اتفاق‌نظر در مورد ضرورت ارزیابی غیرمستقیم اطلاعات ارائه شده از سوی مدیریت توسط افراد صلاحیت‌دار مستقل، همواره طی سالیان متمادی درباره تأثیر گزارش حسابرسان بر فرآیند تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان بحث بوده است (والاس<sup>۴</sup>، ۱۹۸۰). با توجه به موارد ذکر شده در این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال هستیم که «عوامل موثر بر تغییر اجباری حسابرس و عوامل موثر بر نوع گزارش حسابرسی چه هستند و چه متقابلی بر یکدیگر دارند؟».

- 
1. Zeff
  2. Healy & Palepu
  3. Chancy, Jeter & Shaw
  4. Wallace

### ضرورت و اهمیت پژوهش

استفاده بخش‌های مختلف جامعه از خدمات حسابرسی در شرایطی به حداکثر خواهد رسید که با تلاش همه جانبه، نقش حسابرس در جامعه به روشنی مشخص شود. وجود شرایطی از جمله تضاد منافع، پیامدهای اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی و عدم دسترسی مستقیم به اطلاعات، در محیط فرآیند گزارشگری امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده‌کنندگان را بسیار دشوار و ارزیابی غیرمستقیم کیفیت اطلاعات را امری ضروری می‌سازد. این شرایط در واقع توجیه‌کننده نیاز به حسابرسی توسط حسابرسان صلاحیت‌دار مستقل و ارائه خدمات اعتباردهی توسط آن‌ها است.

بدیهی است، گزارش حسابرسان متأثر از کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت در مورد ادعاهای آنها نسبت به وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان وجوه نقد واحدهای تجاری است. یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت که بر ارائه تصویر صحیح و منصفانه از وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت‌ها تأثیر دارد؛ کفایت ثبت و افشای اطلاعات مربوط به ذخایر مختلف حسابداری مورد تأکید در استانداردهای پذیرفته شده حسابداری است (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰) که در صورت عدم کفایت مبالغ ثبت و افشاشده توسط مدیریت - با توجه به اهمیت مبالغ مربوط - منجر به ارائه بند شرط در گزارش حسابرس مستقل می‌شود (والاس، ۱۹۸۰).

از سویی دیگر، کاهش اعتماد استفاده‌کنندگان به صورت‌های مالی نه تنها به ناکامی اهداف حسابرسی می‌انجامد. بلکه موجب کاهش اعتبار فرآیند حسابرسی در ابعاد کلان خواهد شد. به علاوه این اثر می‌تواند مانع از جریان صحیح، کارا و اثربخش سرمایه در بازار اوراق بهادار شود و هزینه‌های تأمین مالی را افزایش دهد. بنابراین تعویض حسابرس از یک سو بر عملکرد حرفه حسابرسی و اعتبار آن و از سوی دیگر بر جریان سرمایه در بازارهای مالی اثرگذار است. با توجه به اهمیت عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس و عوامل مؤثر بر نوع گزارش حسابرسی در این تحقیق به دنبال بررسی عوامل مؤثر بر تغییر اجباری حسابرس و عوامل مؤثر بر نوع گزارش حسابرسی و تأثیرات متقابل آن بر یکدیگر هستیم.

اهمیت پژوهش این است که به گونه تجربی به تحلیل‌گران مالی، سرمایه‌گذاران، مدیران و سایر استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری نشان دهد که آیا تغییر حسابرس با نوع گزارش حسابرسی تأثیرات متقابل دارند یا خیر؟

## اهداف تحقیق

### الف. هدف اصلی:

➤ بررسی عوامل موثر بر تغییر اجباری حسابرس و نوع گزارش حسابرسی و تاثیرات متقابل آنها بر یکدیگر.

### ب. اهداف فرعی:

- ۱- بررسی تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر تغییر اجباری حسابرس.
- ۲- بررسی تاثیر ریسک شرکت بر تغییر اجباری حسابرس.
- ۳- بررسی تاثیر اندازه شرکت بر تغییر اجباری حسابرس.
- ۴- بررسی تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر نوع گزارش حسابرس.

### ج. اهداف کاربردی:

۱. اشخاص ذیحق شامل مدیران شرکت‌ها، سهامداران ... می‌باشند.
۲. اشخاص ذینفع شامل دولت، اعتباردهندگان، بانک‌ها ... می‌توانند از نتایج این پژوهش منتفع شوند.
۳. اشخاص ذی‌علاقه همچون دانشجویان و موسسات پژوهشی می‌توانند از نتایج این تحقیق در انجام پروژه‌های خود استفاده نمایند.

در چند سال اخیر رویکرد خصوصی‌سازی در کشور شتاب بیشتری گرفته است که نمود عینی آن اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و جلب مشارکت عمومی در امر اداره شرکت‌هاست. از آنجایی که یکی از اهداف خصوصی‌سازی ایجاد انگیزه در سرمایه‌گذاران برای ورود به بازار سرمایه و سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است لذا دستیابی به معیارهایی که منجر به کاهش مخاطره و افزایش بازدهی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه شود بیشتر مورد تاکید قرار گرفته است. همچنین نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده مدیران، مالکان و اعتباردهندگان قرار گیرد بدین صورت که در انتخاب حسابرس به نحوی عمل نمایند که منافع آنها را تامین نماید.

## فرضیه‌های پژوهش

۱. بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی با تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
۲. بین میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
۳. بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

۴. بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

### نوع پژوهش

تحقیق حاضر یک تحقیق کاربردی - پیمایشی می‌باشد. کاربردی است به این دلیل که تحقیق حاضر قصد دارد تا به "بررسی عوامل موثر بر تغییر اجباری حسابرس و نوع گزارش حسابرسی و تاثیرات متقابل آنها بر یکدیگر" بپردازد و نتایج آن را در جهت بهبود وضعیت موجود گزارش‌های حسابرسی بکار بندد. همچنین تحقیق حاضر پیمایشی است به این دلیل که از پرسشنامه جهت جمع‌آوری داده‌ها، سنجش متغیرهای تحقیق و آزمون فرضیات استفاده خواهد شد.

### روش پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، یک تحقیق کاربردی می‌باشد، زیرا تحقیق حاضر نیز قصد دارد تا به "بررسی عوامل موثر بر تغییر اجباری حسابرس و نوع گزارش حسابرسی و تاثیرات متقابل آنها بر یکدیگر" بپردازد. همچنین از نظر گردآوری داده‌ها و اطلاعات و روش تجزیه و تحلیل یک تحقیق توصیفی و از لحاظ استدلال از نوع توصیفی همبستگی می‌باشد که به عبارت دیگر نوعی تحقیق استقرایی است.

### جامعه و نمونه آماری، حجم نمونه و روش نمونه‌گیری

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۸ است.

همچنین، در تعیین نمونه آماری مورد نظر تعدیل‌هایی به این شرح انجام شده است:

الف- کلیه شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری به دلیل اینکه ماهیت عملیات‌شان از سایر شرکت‌ها متفاوت است از جامعه آماری پژوهش حذف شده‌اند.

ب- شرکت‌هایی که در طی این تغییر سال مالی داده‌اند نیز از نمونه حذف شده‌اند.

ج- همچنین برخی از شرکت‌ها که اطلاعات مربوط به آنها در دسترس نبوده نیز به ناچار از نمونه تحقیق حذف می‌شوند.

تعداد نمونه آماری ۹۶ شرکت می‌باشند که به نحوه تعیین این حجم نمونه در فصل سوم اشاره شده است. روش نمونه‌گیری نیز تصادفی ساده می‌باشد.

## روش گردآوری اطلاعات

برای جمع‌آوری اطلاعات از روش‌های زیر استفاده شده است:

- روش کتابخانه‌ای: جهت گردآوری اطلاعات در زمینه مبانی نظری و ادبیات تحقیق موضوع، از منابع کتابخانه‌ای، مقالات، کتاب‌های موردنیاز و نیز از شبکه جهانی اطلاعات<sup>۱</sup> استفاده شده است. اطلاعات موردنیاز برای این پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و از منابع کتابخانه‌ای بورس، نرم‌افزار تدبیر، ره‌آورد نوین و سایت‌های مرتبط با بورس استخراج شده است.

### پیشینه تحقیق

#### پیشینه داخلی

بولو و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهشی به بررسی «تغییر حسابرسان مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پرداختند. حسابرسان مستقل همواره یکی از ارکان بازار سرمایه به شمار می‌روند. با توجه به اهمیت نقش آنها در این بازار، تغییرات منظم آنها به عنوان یکی از راهکارهای اساسی افزایش شفافیت اطلاعاتی توسط نهادهای نظارتی و مقررات‌گذاران بازارهای سرمایه مدنظر قرار گرفته است. این مهم در ایران نیز براساس دستورالعمل موسسات حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار (مصوب ۱۳۸۶/۵/۸ شورای عالی بورس و اوراق بهادار) الزام شده است. بر این اساس، این تحقیق در پی آن است تا تاثیر تغییر حسابرسان مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بین سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۷ بررسی کند. در این راستا تاثیر تغییر حسابرسان مستقل بر رتبه شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها و تعدیلات سنواتی مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تغییر حسابرسان مستقل بر شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها تاثیری ندارد.

نوروش و رضانی (۱۳۸۹)، در پژوهشی «عوامل موثر بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسان» را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش عوامل موثر بر استقلال حسابرسان از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسان در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. برای گردآوری داده‌های این پژوهش از پرسشنامه با مقیاس لیکرت و برای ارزیابی فرضیه‌ها از

1. internet

آزمون‌های، نسبت موفقیت در جامعه (p) و کای-دو ( $\chi^2$ ) استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش متشکل از دو گروه، گروه استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی که شامل مدیران مالی شرکت‌های سرمایه‌گذاری، مدیر امور اعتباری بانک‌ها و گروه شرکای موسسه حسابرسی می‌باشد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد، وجود کمیته حسابرسی صاحبکار، وابستگی اقتصادی حسابرس، ارایه خدمات غیرحسابرسی و نقش مدیران در انتصاب حسابرسان و تعیین حق‌الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرس تاثیر دارد. همچنین در بررسی دیدگاه‌های پرسش‌شوندگان، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که بین دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان (بین گروهی) تفاوت معناداری وجود داشته و بین دیدگاه‌های استفاده‌کنندگان (درون گروه) تفاوتی وجود ندارد.

سجادی و ابراهیمی مند (۱۳۸۴)، در پژوهشی به بررسی «عوامل افزایش استقلال حسابرس مستقل» پرداختند. در این تحقیق عوامل افزایش استقلال حسابرس مستقل از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. روش تحقیق از نوع پیمایشی بوده و با استفاده از پرسش‌نامه داده‌های لازم ردآوری شده و از طریق فرض‌های آماری و روش‌های ناپارامتری مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد از نظر حسابرسان مستقل، کمیته حسابرسی صاحبکار، اندازه و سابقه موسسه حسابرسی و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایش استقلال و رقابت در حرفه حسابرسی به عنوان عامل کاهش استقلال حسابرسی هستند.

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهشی به بررسی «رابطه نظام راهبری و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل شرکت‌ها» پرداختند. این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ این پرسش است که آیا نظام راهبری شرکت‌ها در ایران با میزان حق‌الزحمه حسابرسی مستقل رابطه معنی‌داری دارد یا خیر و اینکه چنین رابطه‌ای در چه جهتی است. بدین منظور ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۷ به عنوان نمونه انتخاب شد و رابطه ده عامل شناخته شده نظام راهبری شرکت‌ها با توجه به مبانی نظری، ادبیات و منابع اطلاعاتی موجود با حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش حاکی است که از ده عامل پیش‌گفته، دو عامل درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرس با حق‌الزحمه حسابرسی مستقل رابطه مستقیم و معنی‌دار دارد.

عباس‌زاده و منظرزاده (۱۳۹۰)، در پژوهشی به بررسی «بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسان مستقل با استفاده از خصوصیات هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، رابطه‌ی منفی و معنادار بین افزایش در «تعداد اعضای هیئت مدیره» و گزارش



مقبول حسابرِس و رابطه‌ی مثبت و معنادار بین افزایش در «نسبت مالکانه» و گزارش مقبول حسابرِس وجود دارد. «عدم تغییر در اعضای هیئت مدیره سال جاری نسبت به سال قبل» به صورت منفی و معنادار بر گزارش مقبول حسابرِس تاثیر می‌گذارد و بین افزایش در «نسبت ارزش بازار به دفتری حقوق صاحبان سهام» و گزارش مقبول حسابرِس رابطه‌ی مثبت و معناداری وجود دارد. رابطه‌ی منفی و معنادار بین «تغییر در حسابرِس سال جاری نسبت به سال قبل» و گزارش مقبول حسابرِس و رابطه‌ی مثبت و معنادار بین افزایش در «نرخ بازده دارایی‌ها» و گزارش مقبول حسابرِس وجود دارد.

کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸)، در پژوهشی «بررسی رابطه دوره تصدی حسابرِس و گزارشگری سودهای محافظه-کارانه در بورس اوراق بهادار تهران» را مورد بررسی قرار دادند. در این تحقیق برای عملیاتی کردن محافظه-کاری از مدل باسو که مبتنی بر شناسایی و انعکاس سریع‌تر اخبار بد مربوط به جریان‌های نقد آتی مورد انتظار نسبت به اخبار خوب در سود است استفاده شده است. با بررسی ۵۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۱-۱۳۸۵ و با بهره‌گیری از تحلیل رگرسیون خطی چندگانه، نتایج تحقیق دلالت بر وجود یک رابطه مستقیم و معنادار بین دوره تصدی حسابرِس و محافظه‌کاری دارد. علاوه بر این، با تفکیک نمونه به سه گروه براساس دوره تصدی، نتایج ابتدایی تایید و مشاهده شد با افزایش دوره تصدی محافظه‌کاری نیز افزایش می‌یابد. در مجموع، یافته‌های تحقیق مبین این نکته هستند که در دوره تصدی کوتاه، محافظه‌کاری کمتر است. بنابراین ممکن است چرخش اجباری حسابرِس اثر معکوسی روی محافظه‌کاری سود داشته باشد.

بدری و علیخانی (۱۳۸۶)، در پژوهشی به بررسی «عوامل موثر بر تاخیر انتشار گزارش‌های حسابرِس با تجزیه فرآیند به CCT و FCT» پرداختند. این تحقیق به بررسی عوامل موثر بر طولانی شدن زمان انتشار گزارش حسابرِس (ARL)، می‌پردازد. در این پژوهش با توسعه تحقیقات قبلی، ARL به دو جز (۱) زمان موردنیاز صاحبکار جهت بستن دفاتر (CCT) و (۲) زمان موردنیاز حسابرِس جهت تکمیل عملیات حسابرِس، بعد از بستن دفاتر (FCT) تفکیک شده است. فرضیات متفاوتی بررسی شده که چگونگی شش متغیر پیش‌بین (مستقل) می‌تواند بر روی CCT و FCT تاثیر داشته باشد. داده‌های حاصل از شرکت‌های نمونه، با استفاده از روش همبستگی متعارف مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. مجذور ضریب همبستگی برای این مدل ۵۴٪ است، که مبین توانایی نسبی متغیرهای پیشین در توضیح متغیرهای وابسته است. نتایج تحقیق همچنین نشان می‌دهد در حالی که برخی متغیرها هم بر CCT و هم FCT تاثیر داشته‌اند، برخی دیگر فقط بر CCT یا FCT موثر بوده‌اند.

## پیشینه خارجی

زولکارناین و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) در کشور مالزی به این نتیجه رسیدند که استقلال حسابرس رابطه مثبتی با جلسات کمیته حسابرسی، گزارش کمیته حسابرسی به همراه گزارش سالانه، نقش کمیته حسابرسی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی و ترکیب اعضای کمیته حسابرسی دارد.

میشل و همکاران (۲۰۱۲)، در پژوهشی «چگونه انواع مختلف چرخش حسابرس می‌تواند بر روی کیفیت حسابرسی تاثیر بگذارد؟ شواهدی از چین» را مورد بررسی قرار دادند. این مقاله به بررسی این موضوع می‌پردازد که چگونه شکل‌ها و فرم‌های مختلف چرخش حسابرس (در سطح شریک در مقابل سطح شرکت؛ اجباری در مقابل داوطلبانه) می‌تواند بر روی کیفیت حسابرسی در شرایط بازار پایتخت چین تاثیر بگذارد. سقوط شرکت آنران و حسابرس آن، آرتور آندرسون، سریعاً باعث شد تا کارشناسان سرتاسر دنیا شروع به در نظر گرفتن مکانیزم‌های مختلف برای افزایش استقلال حسابرس کنند. قانون‌گذاران و شرکت‌های حرفه‌ای در سرتاسر جهان چرخش اجباری حسابرس را در سطح‌های شرکت و شریک توصیه می‌کنند که به عنوان یک ابزاری برای کاهش میزان آشنا بودن مشتری و حسابرس و ایجاد دیدگاه‌های جدید عمل می‌کند و باعث افزایش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی می‌شود.

## آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی ابتدا تک‌تک فرضیات را ارائه نموده و سپس با توجه به آزمون فرض مربوطه فرضیه‌ها را می‌آزماییم. با توجه به آنچه گفته شد در مورد فرضیات تحقیق می‌توان تحلیل‌های ذیل را ارائه نمود.

## بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش مطابق جدول ۴-۸ به شرح زیر است:

جدول ۱ نتایج آماره‌های T تک نمونه

متغیر	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان	۴/۱۴۰۴	۰/۳۵۱۰	۰/۰۲۲۴

جدول ۲ نتایج آزمون T تک نمونه

متغیر	میزان t	درجه آزادی	Sig.
افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان	۵۰/۷۴۶	۲۴۳	۰/۰۰۰

1. Zulkarnain, et al.

$$t = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{4.1404 - 3}{\frac{0.3510}{\sqrt{244}}} = 50.746$$

مقدار آماره تی برابر ۵۰/۷۴۶ می‌باشد که در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرد و این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهده شده از میزان میانگین معیار می‌باشد. یعنی با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که از نظر حسابرسان رسمی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی با تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم دارد.

### نتایج آزمون فرضیه:

با توجه به آزمون‌های انجام گرفته برای تأیید یا رد فرض صفر می‌توان گفت که بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی با تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد. درخصوص چرایی قبول این فرضیه می‌توان بیان کرد که با وجود مسائل اقتصادی در برابر سطح مشخصی از کیفیت خدمات حسابرسی، انتظار می‌رود صاحبکاران به دنبال موسسه‌ای باشند که حداقل هزینه را به آنها تحمیل کند. جانسون و لیز (۱۹۹۰) بیان می‌کنند زمانی که حسابرس فعلی بیشتر از توان شرکت بر شرکت هزینه وارد می‌کند این احتمال که صاحبکار موسسه حسابرسی را تغییر دهد زیاد می‌شود. در تحقیقی که توسط بهرام محرمی (۱۳۷۸)، با هدف بررسی ویژگی‌های موسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس و انگیزه‌های تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار ایران انجام شده است، محقق به این نتیجه رسیده است که یکی از انگیزه‌های تغییر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران بالا بودن حق‌الزحمه‌های حسابرسی است.

### بین میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش مطابق جدول ۳- به شرح زیر است:

جدول ۳ نتایج آماره‌های T تک نمونه

متغیر	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان	۳/۸۲۲۷	۰/۴۸۲۲	۰/۰۳۰۸

جدول ۴ نتایج آزمون T تک نمونه

متغیر	میزان t	درجه آزادی	Sig.
میزان ریسک شرکت و تغییر حساب‌برسان	۲۶/۶۴۸	۲۴۳	۰/۰۰۰

$$t = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{3.8227 - 3}{\frac{0.4822}{\sqrt{244}}} = 26.648$$

مقدار آماره تی برابر ۲۶/۶۴۸ می‌باشد که در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرد و این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهده شده از میزان میانگین معیار می‌باشد. یعنی با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که از نظر حساب‌برسان رسمی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، میزان ریسک شرکت با تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی مستقیم دارد.

### نتایج آزمون فرضیه:

با توجه به آزمون‌های انجام گرفته برای تأیید یا رد فرض صفر می‌توان گفت که بین میزان ریسک شرکت با تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد. درخصوص چرایی قبول این فرضیه می‌توان بیان کرد که هرچه آشفته‌گی وضعیت مالی، ریسک اقتصادی و حساب‌رسی یک واحد مورد رسیدگی، بیشتر باشد، حساب‌برسان در شرایط عادی روش‌های رسیدگی خود را افزایش می‌دهد و روش‌های حسابداری احتیاط‌آمیزتری را از صاحب‌کار می‌پذیرد. حتی در شرایطی که ریسک واحد مورد بررسی خیلی زیاد باشد، ممکن است استعفا دهد. از سوی دیگر واحدهای اقتصادی که به دلیل وضعیت مالی نامناسب، ریسک بالایی دارند، ممکن است به امید دریافت گزارش حساب‌رسی موردنظر خود اقدام به تعویض حساب‌برسان فعلی نمایند (شوارتز و منون، ۱۹۸۵).

### بین اندازه شرکت و تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

یافته‌های پژوهش مطابق جدول ۵ به شرح زیر است:

جدول ۴-۱۲- نتایج آماره های T تک نمونه

متغیر	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
اندازه شرکت و تغییر حساب‌برسان	۳/۷۹۵۶	۰/۳۹۳۵	۰/۰۲۵۱

جدول ۶ نتایج آزمون T تک نمونه

متغیر	میزان t	درجه آزادی	Sig.
اندازه شرکت و تغییر حساب‌برسان	۳۱/۵۷۹	۲۴۳	۰/۰۰۰

$$t = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{3.7956 - 3}{\frac{0.3935}{\sqrt{244}}} = 31.579$$

مقدار آماره تی برابر ۳۱/۵۷۹ می‌باشد که در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرد و این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهده شده از میزان میانگین معیار می‌باشد. یعنی با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که از نظر حساب‌برسان رسمی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اندازه شرکت با تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی مستقیم دارد.

### نتایج آزمون فرضیه:

با توجه به آزمون‌های انجام گرفته برای تأیید یا رد فرض صفر می‌توان گفت که بین اندازه شرکت با تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد.

درخصوص چرایی قبول این فرضیه می‌توان بیان کرد که در تحقیقاتی که پالمروس در سال ۱۹۹۱ انجام داد مشاهده کرد هرچه اندازه شرکت‌ها بزرگ‌تر می‌شود بر تعداد قراردادهای کارگزاری و کارگزاری نیز افزوده می‌شود. او اعتقاد داشت این موضوع می‌تواند نظارت مالکیت بر مدیریت و نظارت اعتباردهندگان بر مالکیت و مدیریت را با دشواری بیشتری مواجه کند. در نتیجه استقلال حساب‌برسان ضرورت بیشتری پیدا کرده که پیامد آن می‌تواند تغییر حساب‌برسان از سوی شرکت‌ها باشد. علاوه بر این هرچه میزان دارایی‌های شرکت افزایش می‌یابد نیاز به داشتن حساب‌برسان با اعتبارتر نیز افزایش یافته و احتمال تغییر حساب‌برسان افزایش می‌یابد.

**بین نوع گزارش حساب‌برسان و تغییر حساب‌برسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.**

یافته‌های پژوهش مطابق جدول ۷ به شرح زیر است:

جدول ۷ نتایج آماره‌های T تک نمونه

متغیر	میانگین	انحراف معیار	خطای میانگین
نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان	۳/۸۷۹۶	۰/۵۴۹۶	۰/۰۳۵۲

جدول ۸- نتایج آزمون T تک نمونه

متغیر	میزان t	درجه آزادی	Sig.
نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان	۲۴/۹۹۷	۲۴۳	۰/۰۰۰

$$t = \frac{\bar{X} - \mu_0}{\frac{s}{\sqrt{n}}} = \frac{3.8796 - 3}{\frac{0.5496}{\sqrt{244}}} = 24.997$$

مقدار آماره تی برابر ۲۴/۹۹۷ می‌باشد که در ناحیه رد  $H_0$  قرار می‌گیرد و این به منزله بزرگتر بودن میانگین مشاهده شده از میزان میانگین معیار می‌باشد. یعنی با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که از نظر حسابرسان رسمی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، نوع گزارش حسابرسان با تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم دارد.

### نتایج آزمون فرضیه:

با توجه به آزمون‌های انجام گرفته برای تأیید یا رد فرض صفر می‌توان گفت که بین نوع گزارش حسابرسان با تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد. درخصوص چرایی قبول این فرضیه می‌توان بیان کرد که نتایج تحقیقات چاو و رایس (۱۹۸۲) نشان می‌دهد که بندهای توضیحی گزارش حسابرسی تأثیر منفی بر قیمت سهام دارد. آنها دریافتند یک رابطه مثبت بین تمایل شرکت برای تغییر حسابرس و دریافت اظهارنظر غیرمقبول در سال‌های قبل از تغییر وجود دارد. بنابراین، این احتمال وجود دارد شرکت‌هایی که در مورد آنها اظهارنظر مشروط صادر شده، اقدام به تغییر حسابرس خود نمایند. لنکس<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) نشان داد که شرکت‌ها به منظور دریافت گزارش مقبول، حسابرس خود را تغییر می‌دهند.

1. Lennox

### خلاصه آزمون فرضیه‌ها

در این فصل ابتدا در بخش آمار توصیفی، جهت آشنایی بیشتر با خصوصیات جمعیت‌شناختی جامعه پژوهش، اطلاعات موردنیاز را در قالب جداول فراوانی، درصد فراوانی و نمودارهای میله‌ای ارائه شده است. در ادامه و در بخش آمار استنباطی هریک از فرضیه‌های پژوهش با استفاده از آزمون تی استودنت تک نمونه‌ای با عدد آزمودنی ۳، مورد بررسی قرار داده شده، که نتایج بدست آمده از آن‌ها بطور خلاصه در جدول زیر آورده شده است:

جدول ۴-۲۲: خلاصه نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها

نتیجه	فرضیه
قبول	۱ بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
قبول	۲ بین میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
قبول	۳ بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.
قبول	۴ بین نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

### نتایج فرضیات تحقیق

در این قسمت نتایج تحلیلی فرضیات، به تفکیک گزارش می‌شود.

#### بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم مثبت وجود دارد.

عوامل مرتبط با تقاضاکنندگان حسابرسی به خصوصیات شرکت‌ها و مسأله نمایندگی از قبیل اندازه شرکت، اهرم مالی و ترکیب مدیران دلالت دارد با وجود این انتخاب حسابرسان تحت تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی - به عنوان عرضه‌کنندگان این خدمت - از قبیل حق‌الزحمه حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسان و در نهایت کیفیت کار حسابرسان نیز می‌باشد و همان‌گونه که نتایج تحقیق حاضر نیز نشان می‌دهد، بین افزایش حق‌الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد.

نتایج این تحقیق با نتایج مطالعات نوروش و رضانی (۱۳۸۹)، علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)، نیکبخت و مهربانی (۱۳۸۵)، ون استریلن (۲۰۰۱)، میشل و همکاران (۲۰۱۲) همسو می‌باشد.

#### بین میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم مثبت وجود دارد.

دو واژه مرسوم که به عنوان معادل برای ریسک بکار برده می‌شود «خطرپذیری» و «عدم قطعیت» است، حتی برخی ریسک را معادل با نوسان یا واریانس در نظر می‌گیرند. اما در علم مدیریت مالی ریسک واقعا هیچ‌یک

از این مفاهیم نیست. به عنوان مثال اگر یک سرمایه‌گذار در یک دارایی پرنوسان (به لحاظ بازده تاریخی) سرمایه‌گذاری کند لزوماً نشان‌دهنده این نیست که متحمل ریسک شده است. برخلاف تصور عموم افراد در علم مدیریت مالی نوسان زیاد به معنی ریسک زیاد نیست.

اما ریسک چیست؟ ریسک عدم قطعیتی نامطلوب است به این علت که نمی‌توانیم آن را از بین ببریم. بنابراین در ازای دریافت مبلغی حاضر به تحمل آن هستیم حال آنکه برای دوری از آن باید مبلغی پرداخت کنیم. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین میزان ریسک شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد.

نتایج این تحقیق با نتایج مطالعات بولو و همکاران (۱۳۸۹)، کرمی و بذرافشان (۱۳۸۸)، واکر و همکاران (۲۰۰۱)، فرانکل و همکاران (۲۰۰۲)، لنوکس (۱۹۹۸) همسو می‌باشد.

#### بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم مثبت وجود دارد.

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین اندازه شرکت و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد که این نتایج، با نتایج مطالعات سجادی و ابراهیمی‌مند (۱۳۸۴)، ابراهیمی‌مند (۱۳۸۴)، ون استریلن (۲۰۰۱)، دوپوچ و همکاران (۲۰۰۳)، ناگی (۲۰۰۵)، آرونادا و آرس (۲۰۰۵) همسو می‌باشد.

#### بین نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم مثبت وجود دارد.

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که بین نوع گزارش حسابرسان با تغییر حسابرسان رابطه‌ی مستقیم معنی‌داری ( $p < 0/05$ ) وجود دارد که این نتایج، با نتایج مطالعات بدری و علیخانی (۱۳۸۶)، مدنی (۱۳۸۳) میشل و همکاران (۲۰۱۲) همسو می‌باشد.

### نتیجه‌گیری

بطور کلی بنابر نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه‌ها می‌توان گفت که مؤلفه‌های حق‌الزحمه حسابرسی، میزان ریسک شرکت و اندازه شرکت دارای رابطه‌ی مستقیم و معناداری با متغیر تغییر حسابرسان، در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ می‌باشند. به بیان دیگر هر یک از این مؤلفه‌ها از عوامل تأثیرگذار بر تغییر حسابرسان به شمار می‌آیند. تمامی این مؤلفه‌ها با متغیر گزارش حسابرسی نیز دارای رابطه‌ی مستقیم و معنادار، در سطح خطای نوع اول ۰/۰۵ می‌باشند. آزمون فرضیه‌ی اصلی نیز نشان داد که نوع گزارش حسابرسان و تغییر حسابرسان دارای رابطه‌ی مستقیم و معناداری هستند. بدین معنا که هر چه متغیر تغییر حسابرسان مقادیر بالاتری را اختیار کند، متغیر نوع گزارش حسابرسان نیز در سطح بالاتری قرار خواهد گرفت.



## فهرست منابع فارسی:

۱. ارباب سلیمانی، عباس و نظری، محمود (۱۳۸۷). «اصول حسابداری - جلد اول»، تهران، سازمان حسابداری، چاپ ششم.
  ۲. امیراصلانی، حامی (۱۳۸۳). «نقش اقتصادی حسابداری در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت»، تهران، سازمان حسابداری.
  ۳. پارسایان، علی، ۱۳۸۱، تئوری‌های حسابداری، دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول.
  ۴. جعفری، علی (۱۳۸۵)، «عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی»، پایان‌نامه مقطع دکترای حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
  ۵. حساس یگانه، یحیی (۱۳۸۵)، «در جستجوی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری»، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره‌های ۸ و ۹، بهار و تابستان.
  ۶. حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابداری داخلی و مخارج حسابداری مستقل»، فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. صص ۹۶-۷۲.
  ۷. رجبی، روح‌الله و محمدی‌خشویی، حمزه. (۱۳۸۷) «هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری مستقل» بررسی‌های حسابداری و حسابداری. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. صص ۳۵-۵۲.
  ۸. سازمان بورس اوراق بهادار (۱۳۸۶)، «دستورالعمل موسسات حسابداری معتمد سازمان بورس اوراق بهادار»، تهران.
  ۹. کمیته فنی سازمان حسابداری (۱۳۸۰). «استانداردهای حسابداری»، لازم‌الاجرا از تاریخ ۱۳۸۰/۰۱/۰۱، تهران، سازمان حسابداری.
  ۱۰. نیکخواه‌آزاد، علی (۱۳۷۷). «بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری»، تهران، سازمان حسابداری.
  ۱۱. بازرگان، عباس، سرمد، زهره، حجازی، الهه، (۱۳۸۹)، «روش‌های تحقیق در علوم رفتاری»، انتشارات آگاه.
  ۱۲. رفیع‌پور، فرامرز. (۱۳۷۸). تکنیک‌های خاص تحقیق در علوم اجتماعی. تهران: انتشارات سهامی انتشار.
  ۱۳. آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور. (۱۳۸۳). آمار و کاربرد آن در مدیریت. جلد دوم، چاپ ششم، تهران: انتشارات سمت.
14. Ananth, S & A, Ferdinand and E, Stephen . (2002). "Litigation risk and audit fees : evidence from UK firms cross-listed on US markets". Journal of Accounting and Economics. Vol 33. Pp 91-115.

15. Anderson, T. and D, Zeghal . (1994). "The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market". Accounting & Business Research. Vol. 24 No. 95, pp 195 -207.
16. Arrunada B.and Paz-Ares C (2004),"Mandatory rotation Of Company Auditors: A critical examination". International Review of Law and Economics, pp. 55-69.
17. Bates H.L., Ingram R.W.And Reckers M.J. (1982),"Auditor- Client Affiliation: the impact on "Materiality"(a study of the effect of auditor rotation on materiality judgment).Journal Of Accountancy, pp.60 -63.
18. Brinn, T., M.J, Peel and R, Roberts .(1994). "Audit fee determinants of independent subsidiary unquoted companies in the UK - an exploratory study". British Accounting Review. Vol. 26 No.2, pp. 101-21.
19. Carcello J.V. and Nagy A.L (2004),"Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". Auditing: A Journal of practice & Theory, Vol. 23, Issue 2, pp. 55-69.
20. Chan, P., M, Ezzamel and D, G, William . (1993). "Determinants of audit fees for quoted UK companies". Journal of Business Finance & Accounting. Vol. 20 No.6, pp. 765-86.
21. Chancy ,P.K & D.C, Jeter and P.E, Shaw . ( 2003). "The impact on the market for audit services of aggressive competition by auditors". Journal of Accounting and public policy (November-December). Pp 487- 516.
22. Chung H. (2004),"Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea". Working Paper.
23. Chung, D. and W, Lindsay . (1988). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". Cotemporary Accounting Research. Vol. 5 No.3, pp. 19-46.
24. Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan . (2008). "Auditing pricing decision: the role of institutional investor". The Business Review, Cambridge. Vol 10. No 1. pp 75 – 81.
25. Copley P. and Doucette M.S. (1993),"Auditor Tenure, Fixed Fee Contracts, and the Supply of Substandard Single Audits". Public Budgeting & Finance, vol.13, pp 23-26.
26. Craswell, A. and J, Francis . (1999). "Pricing initial audit engagement: a test of competing theories". The Accounting Review, Vol. 74 No.2, pp. 201-16.
27. Davidson, R.A. and D. Neu. (1993)"A note on Association between Audit Firm size and Audit Quality".Contemporary Accounting Research. Vol.9, pp479-488.
28. De Angelo, L.E. (1981)"Auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economic.Vol3.no3. pp.1.
29. DeAngelo . (1981). "Author size and audit quality". Journal of Accounting and Economics, Vol. 3 No.3, pp. 183-99.
30. DeFond, M., J, Francis and T, Wong . (2000). "Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms". Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 19
31. Demski ,J. & R, Swieringa . (1974). "A cooperative Formulation of the Audit Choice problem". The Accounting Review. July. pp 506 – 513 .

32. Dunmore, P & Y, Shao .(2006). "Audit and Non-audit fees: Newzealand evidence". Pacific Accounting Review. Vol 18, no 2. pp 32 -46 .
33. Fama, E. (1980). "Agency Problem and the Theory of The Firm". Journal of Political Economy, April: 288-307.
34. Firth, M. (1985). "An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand". Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 4 No.2, pp. 23-37.
35. Francis, J. and D, Simon . (1987). "A test of audit pricing in the small-client segment of the US market". The Accounting Review, Vol. 62 No.1, pp. 145-57.
36. Francis, J. and D, Stokes . (1986). "Audit prices, product differentiation and scale economies: further evidence from the Australian market". Journal of Accounting Research, Vol. 24 No.2, pp. 383-93.
37. Francis,J. (1984). "The effect of audit firm size on audit prices: a study of the Australian market". Journal of Accounting and Economics, Vol. 6 No.2, pp. 133-51.
38. Fred, B & S, Divesh .(2008). "The association between corporate governance and audit fees of bank holding companies". Corporate Governance. Vol