

Characteristics of the audit committee and auditor opinion shopping

Kazem Shamsadini¹, Ahmadsadegh Soltaninejad², Hamze Zade Deh Balaei²

Received: January 11, 2024

Accepted: February 12, 2024

Abstract

Purpose: Agency theory emphasizes the role of the audit committee in assuring shareholders and reducing agency problems. The audit committee is a corporate governance mechanism that, if effective, minimizes suspicious audit changes that signal the purchase of the auditor's opinion. The purpose of this research is to investigate the relationship between the existence of audit committee in companies and its characteristics (independence, expertise and size) and the purchase of auditor's opinion.

Methodology: In order to test the hypotheses, the data of 135 companies for the period 2005 to 2021 and 2013 to 2021 have been used for different hypotheses. To test the first hypothesis, the t-test was used, and the second, third, and fourth hypotheses were using the logistic model.

Findings: The results of the first hypothesis test showed that the purchase of comments has decreased during the period when the audit committee was formed in the companies. Also, there is a negative and significant relationship between the independence and expertise of the members and the purchase of the auditor's opinion, but there is no significant relationship between the size of the committee and the purchase of the opinion.

Originality: This research opened a new window of audit related discussions to the researchers and was conducted for the first time in Iran.

Keywords: Audit committee, auditor opinion shopping, characteristics of the audit committee, suspicious change of auditor

JEL Classification: M42

1. Associate Professor of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran. (Corresponding Author).
(kshams@uk.ac.ir)

2. MSc of Accounting, Faculty of Management and Economics, Shahid Bahonar University, Kerman, Iran.

Cite this paper: Shamsadini, K., Soltaninejad, A., & Zade Deh Balaei, H., (2024). Characteristics of the audit committee and auditor opinion shopping. *Journal of Accounting & Financial Transparency*, 1(2), 26-45. [In Persian]

ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس

کاظم شمس‌الدینی^۱، احمدصادق سلطانی نژاد^۲، حمزه زاده ده‌بالائی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۱۰/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۱/۲۳

چکیده

هدف: تئوری نمایندگی بر نقش کمیته حسابرسی در اطمینان دادن به سهامداران و کاهش مشکلات نمایندگی تاکید دارد. کمیته حسابرسی یک ساز و کار حاکمیت شرکتی است که در صورت کارا بودن، تغییرهای حسابرسی مشکوک را که نشانه خرید اظهارنظر حسابرس هستند، به حداقل می‌رساند. هدف این پژوهش بررسی رابطه میان وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌ها و ویژگی‌های آن (استقلال، تخصص و اندازه) و خرید اظهارنظر حسابرس می‌باشد.

روش‌شناسی: به منظور آزمون فرضیه‌ها، داده‌های ۱۳۵ شرکت برای دوره زمانی ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ و ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ برای فرضیه‌های مختلف مورد استفاده قرار گرفته است.

یافته‌ها: برای بررسی فرضیه اول از آزمون تی و فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم از مدل لجستیک استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد خرید اظهارنظر در دوره‌ای که کمیته حسابرسی در شرکت‌ها تشکیل شده با کاهش مواجه بوده است. هم‌چنین، میان استقلال و تخصص اعضاء و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد، اما بین اندازه کمیته و خرید اظهارنظر رابطه معنی دار وجود ندارد.

دانش‌افزایی: این پژوهش دریچه جدیدی از بحث‌های مربوط به حسابرسی به سوی پژوهشگران باز کرد و برای اولین بار در ایران انجام شد.

کلیدواژه‌ها: تغییر حسابرس، خرید اظهارنظر حسابرس، کمیته حسابرسی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42

۱. دانشیار حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول). (kshams@uk.ac.ir)

۲. کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر، کرمان، ایران.

استناد: شمس‌الدینی، کاظم، سلطانی نژاد، احمدصادق، و زاده ده‌بالائی، حمزه. (۱۴۰۲). ویژگی‌های کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس. *حسابداری و شفافیت مالی*، ۱(۲)، ۴۵-۲۶.

مقدمه

گزارش حسابرس منصفانه بودن ارائه صورت‌های مالی را تایید می‌کند و شرکت‌ها نیز تمایل به دریافت نظر حسابرسی مطلوب دارند، زیرا نظرات تعدیل شده حسابرسی می‌تواند عواقب نامطلوبی مانند کاهش ارزش سهام شرکت، کاهش مزایای مدیران شرکت مانند پاداش، برکناری مدیر، افزایش هزینه سرمایه و غیره داشته باشد (فلیک و ویلسون^۱، ۱۹۹۴). بنابراین یک فرضیه بالقوه این است که مدیران شرکت‌ها برای به دست آوردن نظرات مطلوب، اقداماتی از جمله خرید اظهار نظر حسابرس را در پیش گیرند. خرید نظر حسابرسی زمانی اتفاق می‌افتد که یک شرکت با تأثیرگذاری بر حسابرس خود، نظر حسابرسی بهتری را از آنچه که کیفیت اطلاعات مالی آن را توجیه می‌کند، به دست آورد (روئیز-باربادیلو^۲ و همکاران، ۲۰۰۶). این‌گونه رفتار از سوی شرکت‌ها منجر به عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران می‌شود و اثرات حمایتی حسابرس در جهت حمایت از منافع سرمایه‌گذاران ضعیف می‌شود (ژی^۳ و همکاران، ۲۰۱۰). نتایج پژوهش‌های متعددی (کریشنان^۴ و همکاران، ۱۹۹۶؛ چو و رایس^۵، ۱۹۸۲؛ ناگل^۶، ۱۹۹۶؛ سیترون و تافلر^۷، ۱۹۹۲؛ شوارتز و منون^۸، ۱۹۸۲؛ مک‌کانل^۹، ۱۹۸۴) اثبات کردند که تغییر مشکوک حسابرسان با خرید اظهار نظر حسابرس مطابقت دارد، زیرا در صورتی که حسابرس آن‌چه مورد نظر مدیر است را انجام ندهد و اظهار نظری مخالف خواسته مدیر نسبت به صورت‌های مالی ارائه دهد، مدیران اقدام به تغییر حسابرس خواهند کرد. کمیسیون معاملات و اوراق بهادار آمریکا (۱۹۸۸) خرید اظهار نظر حسابرس را به عنوان عملی جهت جست و جوی حسابرسی که تمایل دارد دیدگاه مطلوبی از وضعیت شرکت ارائه دهد، تعریف می‌کند. خرید اظهار نظر، شرکت را در دست‌یابی به اهداف گزارشگری خود کمک می‌کند حتی اگر موجب سلب اعتماد نسبت به گزارش‌گری مالی شود.

نقش کمیته حسابرسی در نظام راهبری شرکت، یکی از موضوعاتی است که نهادهای نظارتی بیش از پیش به آن توجه دارند. در سال‌های اخیر، نهادهای مختلفی هم‌چون کمیسیون بورس و اوراق بهادار، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام و انجمن ملی مدیران سازمان‌ها و به تبع آن‌ها، سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، بر نقش کمیته حسابرسی در نظارت فعالانه بر فرآیند گزارشگری مالی و پایش ارتباط بین مدیریت واحد تجاری و حسابرس مستقل آن تأکید داشته‌اند. این دغدغه‌ها در گزارش کمیته بلوریون با عنوان افزایش اثربخشی کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها نیز عنوان شده است (گزارش کمیته بلوریون^{۱۰}، ۱۹۹۹).

بر اساس منشور منتشره از سوی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱) کمیته حسابرسی در انتخاب، تغییر یا چرخش حسابرس می‌تواند تاثیر داشته باشد و عملکرد حسابرس مستقل را ارزیابی کند. برخی پژوهش‌ها نیز تاثیر کمیته حسابرسی بر انتخاب یا تغییر حسابرس و ارزیابی عملکرد حسابرس را تایید کرده‌اند. در این راستا ابوت و پارکر^{۱۱} (۲۰۰۰) نشان دادند که کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها به احتمال زیاد در هنگام انتخاب حسابرسان، یکی از

1. Fleak & Wilson

2. Ruiz-Barbadillo

3. Xie

4. Krishnan

5. Chow & Rice

6. Nagle

7. Citron & Taffler

8. Schwartz & Menon

9. McConnell

10. Blue Ribbon Committee

11. Abbott & Parker

مؤسسات بزرگ حسابرسی را انتخاب می‌کنند. کمیته حسابرسی تهدید مدیران به تغییر حسابرس را کاهش می‌دهد (ناپ^۱، ۱۹۸۵). کارسلو و نیل^۲ (۲۰۰۰) نشان دادند که کمیته‌های حسابرسی، تهدید مدیران به برکناری حسابرس را در شرایط پرتنش بین مدیران و حسابرس کاهش می‌دهند. کمیته حسابرسی نظارت دقیق و موثری بر تعیین و عزل حسابرس دارند و خرید اظهار نظر حسابرس را کاهش می‌دهند (آرچامبول و دی‌زورت^۳، ۲۰۰۱). ویژگی‌های کمیته حسابرسی از جمله اندازه، استقلال، تعداد جلسات و تخصص برای اثربخش بودن کمیته جهت انجام وظایفش ضروری است (کامیابی و بوژمهرانی، ۱۳۹۴).

آن‌گونه که به نظر می‌آید کمیته حسابرسی نقش موثری بر کنترل تغییر مشکوک حسابرسان دارد و بایستی نظارت دقیقی داشته باشد تا اطمینان حاصل کند که تغییر حسابرس منافع سهامداران را به خطر نمی‌اندازد. اگرچه تغییر حسابرس قانونی است و شرکت‌ها در عزل و نصب حسابرسان اختیار دارند اما به دلایل مختلفی از جمله خرید نظر حسابرس نگران کننده می‌باشد. تغییر حسابرسی که جهت خرید اظهار نظر حسابرس باشد ممکن است منافع سهامداران را به خطر اندازد و هزینه‌های نظارت را افزایش دهد و در نهایت واکنش منفی ارزش بازار سهام شرکت را در پی داشته باشد. کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و فراهم ساختن اطمینان نسبت به صورت‌های مالی، آیا می‌تواند از خرید اظهار نظر حسابرس جلوگیری کند؟ آیا کمیته حسابرسی که کارا باشد، می‌تواند در برابر خواسته مدیر مخالفت کند؟

بررسی رابطه میان وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌ها و ویژگی‌های آن و خرید اظهار نظر حسابرس برای سهامداران اهمیت فراوانی دارد. یکی از راه‌های اعتماد سهامداران به صورت‌های مالی اظهار نظر حسابرس می‌باشد. حال اگر حسابرس گزارشی مطابق با خواسته مدیر ارائه کند، برای شرکت پیامدهای منفی دارد و سهامداران ضرر خواهند کرد. در این بین کمیته حسابرسی اثربخش به عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، احتمالاً می‌تواند از خرید اظهار نظر حسابرس و تغییر مشکوک حسابرس جلوگیری کند. انجام این پژوهش این اطمینان را به سهامداران و ذینفعان می‌دهد که اگر مدیر قصد خرید نظر حسابرس را داشته باشد، کمیته حسابرسی اثربخش، این توانایی را دارد که از اقدام فرصت طلبانه مدیر جلوگیری کند.

این پژوهش نقش کمیته حسابرسی به عنوان یک سازوکار مهم نظارت را برجسته می‌کند که می‌تواند بر خرید نظر حسابرس به واسطه تغییرهای مشکوک حسابرس تاثیر بگذارد (آرچامبول و دی‌زورت، ۲۰۰۱). هم‌چنین با ارائه یک پیوند تجربی بین خرید اظهار نظر و کمیته حسابرسی، به ادبیات حاکمیت شرکتی و حسابرسی کمک می‌کند و تحقیقات قبلی را که صرفاً در ارزیابی ارتباط بین نظرات حسابرسی و تغییرهای حسابرس با استفاده از یک رویکرد جامع برای شناسایی و ارزیابی مشکوک متمرکز بوده است، گسترش می‌دهد. نوآوری این پژوهش، بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر خرید اظهار نظر حسابرس می‌باشد. هم‌چنین این موضوع تاکنون در ایران انجام نشده است.

^۱. Knapp

^۲. Carcello & Neal

^۳. Archambeault & DeZoort

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس تئوری نمایندگی، حسابرسی مالی نوعی نظارت است که از جانب سهامداران جهت بررسی صحت صورت‌های مالی انجام می‌شود (چو، ۱۹۸۲). در برخی موارد تغییر حسابرسان موجه و به نفع شرکت و سهامداران می‌باشد، اما همیشه این‌گونه نیست و مواردی وجود دارد که نه تنها به نفع سهامداران نبوده، بلکه به هزینه آن‌ها است. در این‌گونه موارد مدیران اقدام به خرید اظهارنظر حسابرس خواهند کرد (آرچامبول و دی‌زورت، ۲۰۰۱). خرید نظر حسابرسی ناشی از تمایل مدیر به منظور دستیابی به اظهارنظر موردنظر می‌باشد. این تمایل ناشی از نگرانی‌هایی از جمله: اهداف گزارشگری مالی (هندریکسن و اسپابادی^۱، ۱۹۹۱)، بازار سهام شرکت و پاداش مدیر (چو و رایس، ۱۹۸۲) می‌باشد که به مدیر این انگیزه را می‌دهد که اقدام به خرید اظهارنظر حسابرس کنند. بر اساس تئوری نمایندگی، ویلیامز^۲ (۱۹۸۸) خاطر نشان می‌کند که مدیر حسابرسی را انتخاب می‌کند که تصویر مطلوبی از عملکرد مدیر ارائه دهد.

نقش کمیته حسابرسی در حاکمیت شرکتی طی سال‌های اخیر به طور قابل توجهی افزایش یافته است. ولنایزر^۳ (۱۹۹۵) نقش کمیته حسابرسی را در سه حوزه، نظارت بر حسابداری، حسابرسی و گزارشگری مالی می‌داند. به اعتقاد ولنایزر (۱۹۹۵) از کمیته حسابرسی انتظار می‌رود حسابرس را عزل یا نصب کند، بر عملکرد وی نظارت کند، محدودیت‌های حسابرس را شناسایی و هر گونه اختلاف بین حسابرس و مدیر را برطرف کند. در گزارش کمیته بلوریون (۱۹۹۹) وظیفه اصلی کمیته حسابرسی استخدام و اخراج حسابرس مستقل ذکر شده است. ماده ۳۰۴ مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۱۹۷۸) کمیته حسابرسی شرکت‌ها را ملزم می‌کند در تغییر حسابرس نقش پیشنهاد دهنده یا تصویب کننده داشته باشند. آرچامبول و دی‌زورت (۲۰۰۱) اعتقاد داشتند، کمیته حسابرسی در مواردی که هدف از تغییر حسابرس خرید اظهارنظر باشد، مخالفت خواهند کرد و هرچه کمیته حسابرسی بزرگ‌تر، مستقل‌تر و متخصص‌تر باشد، موارد خرید اظهارنظر در شرکت‌ها کاهش می‌یابد. انتظار می‌رود کمیته حسابرسی در جهت حفظ یک‌پارچگی فرایند حسابرسی اقدام کند و به مدیر این اجازه انتخاب حسابرس مورد نظر خود و تامین منافع خود را ندهد (لنوکس^۴، ۲۰۰۲). کالبرز^۵ (۱۹۹۲) اعتقاد داشت اعضای کمیته حسابرسی در انتخاب حسابرس تاثیر مهمی دارند. ابوت و پارکر (۲۰۰۰) این‌گونه ادعا داشتند، شرکت‌هایی که دارای کمیته حسابرسی مستقل و متخصص هستند، به احتمال زیاد حسابداری را استخدام می‌کنند که مستقل و متخصص در صنعت هستند. وجود کمیته حسابرسی از رفتار فرصت طلبانه مدیریت جلوگیری کرده و خرید اظهارنظر حسابرس را کاهش می‌دهند زیرا این اقدامات به نفع سهامداران نیست (آرچامبول و دی‌زورت، ۲۰۰۱؛ لنوکس، ۲۰۰۰). به اعتقاد دفاند و جیامبالو^۶ (۱۹۹۱) وجود کمیته حسابرسی در شرکت‌ها سوء استفاده‌های مدیریت را کاهش می‌دهد و این اجازه را نمی‌دهند که حسابرس نظری مطابق با خواسته مدیر ارائه دهند و انتظار می‌رود رفتار مدیران را کنترل کرده و از منافع سهامداران محافظت کنند (بیسلی، ۱۹۹۶).

¹. Hendrickson & Espahbodi

². Williams

³. Wolnizer

⁴. Lennox

⁵. Kalbers

⁶. DeFond & Jiambalvo

وجود کمیته حسابرسی به تنهایی اثربخشی نظارت را تضمین نمی‌کند. کمیسیون ترودوی (۱۹۸۷) نیز این مسئله را یادآوری کرد. کمیته حسابرسی جهت انجام وظایفش باید آگاهی و دقت لازم را داشته باشد، بنابراین کمیسیون ترودوی (۱۹۸۷) بر اثربخشی کمیته حسابرسی تمرکز داشت و معتقد بود یک کمیته حسابرسی اثربخش می‌تواند بر خرید نظر حسابرس توسط مدیر نظارت و کنترل داشته باشد. اعضای مستقل کمیته حسابرسی از موقعیت بهتری جهت حل اختلافات بین مدیر و حسابرس برخوردارند (دی‌زورت و سالتریو^۱، ۲۰۰۱). بیسلی^۲ (۱۹۹۶) به وجود افراد مستقل و فاقد هر گونه منافع، در شرکت‌هایی که مدیر قصد سواستفاده از منابع شرکت جهت تامین منافع خود و خرید اظهار نظر حسابرس را دارد، اعتقاد داشت. به اعتقاد او زمانی که اعضای کمیته حسابرسی به طور کامل مستقل باشند، به طور حتم در برابر خرید نظر و تغییر مشکوک حسابرس ایستادگی خواهد کرد. اما اگر اعضای کمیته مستقل نباشند، خواسته مدیر را قبول خواهند کرد. به اعتقاد دی‌زورت (۱۹۹۸) تخصص اعضا تاثیر مثبتی بر عملکرد کمیته دارد. شرکت‌هایی که در گزارشگری مالی مشکلی ندارند، اعضای کمیته حسابرسی آن‌ها از تخصص کافی برخوردار هستند (مک‌مولن و راغی‌نندان^۳، ۱۹۹۶). گزارش کمیته بلوریون (۱۹۹۶) این توصیه را برای شرکت‌ها دارد که اعضای کمیته باید همگی دارای تخصص مالی، حسابداری و حسابرسی باشند. این استدلال حاکی از آن است که اعضای متخصص کمیته درک بهتری از مسائل مربوط به تغییر حسابرس و خرید نظر حسابرس دارند. این مسئله را نیز باید در نظر داشت که تعداد اعضای کمیته بر احتمال تغییر مشکوک حسابرس توسط مدیر تاثیر دارد. کیگر و شاینز^۴ (۱۹۹۷) با بررسی ادبیات حسابرسی و تقلب به این نتیجه رسیدند که هر چه تعداد افرادی که مسئولیت فعالیت نظارت را برعهده دارند بیشتر باشد، فرصت تقلب کاهش می‌یابد. کمیته بلوریون (۱۹۹۶) این مطلب را بیان کرد که هر چه تعداد اعضای کمیته بیشتر باشند، تغییر مشکوک حسابرس و خرید نظر حسابرس دشوارتر می‌گردد.

پیشینه پژوهش

قدس مفیدی (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر کاهش تحریفات مالی با تاکید بر تخصص حسابرس در صنعت پرداخت. او به این نتیجه رسید که بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تجربه کمیته حسابرسی) و تحریفات مالی ارتباط معناداری به لحاظ آماری وجود ندارد، همچنین تخصص حسابرس در صنعت بر رابطه میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی (شامل استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تجربه کمیته حسابرسی) و تحریفات مالی تاثیر معناداری ندارد. صفرزاده و محمدی (۱۳۹۸) اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی، ارتباط میان پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی را تضعیف نمی‌کنند.

^۱. DeZoort & Salterio

^۲. Beasley

^۳. McMullen & Raghunandan

^۴. Kiger & Scheiner

برزرگر و همکاران (۱۳۹۷) اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت‌های اجتماعی را در دوره پنج ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی شامل استقلال، اندازه، تخصص مالی و تنوع جنسیتی اعضای کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارند. به عبارت دیگر، کمیته حسابرسی اثربخش از طریق نظارت بر فرایند گزارشگری، می‌تواند سطح افشای داوطلبانه اطلاعات مانند افشای مسئولیت اجتماعی را بهبود بخشد.

هدف پژوهش لاری دشت بیاض و همکاران (۱۳۹۶) بررسی ارتباط میان ویژگی‌های کمیته حسابرسی با ارائه به موقع گزارش حسابرسی در میان ۲۰۱ شرکت پذیرفته شده در بورس بود. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اندازه و سابقه تشکیل کمیته حسابرسی و وجود اعضای دارای تخصص مالی در کمیته‌های حسابرسی با کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی همراه است؛ ولی استقلال کمیته حسابرسی و تجربه اعضای کمیته حسابرسی موجب افزایش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌گردند.

در پژوهشی عباس زاده و همکاران (۱۳۹۶) رابطه ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه خدمات حسابرسی را در میان ۱۳۴ شرکت، در دوره زمانی بین ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۳ را بررسی کردند. نتایج این پژوهش بیانگر این مطلب است که سابقه تشکیل کمیته حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با حق‌الزحمه حسابرسی دارد؛ ولی رابطه معناداری میان استقلال کمیته حسابرسی و خبرگی و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی با حق‌الزحمه حسابرسی مشاهده نشد. کامیابی و بوژمهرانی (۱۳۹۴) در پاسخ به این سوال که آیا نسبت غیرموظف اعضای هیات مدیره بر رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تخصص مالی، تجربه، مدت تصدی اعضای کمیته و اندازه کمیته) و کیفیت افشا موثر می‌باشد، این‌گونه نتیجه‌گیری کردند که تجربه و تصدی اعضای کمیته بر کیفیت افشا تأثیر مثبت و معناداری دارد اما بین تخصص و اندازه کمیته حسابرسی رابطه‌ای مشاهده نشد. در نهایت، نسبت غیرموظف اعضای هیات مدیره بر رابطه بین تجربه اعضای کمیته و کیفیت افشا تأثیر مثبتی دارد اما بر رابطه میان سایر ویژگی‌ها و کیفیت افشا تأثیری ندارد.

حاجیها و فتحی مقدم (۱۳۹۲) با بررسی رابطه میان تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی و تأخیر در گزارشگری مالی به این نتیجه رسیدند که تغییر (بهبود یا پیشرفت) در اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری دارد و در حالی که متغیرهای کنترلی پژوهش شامل هزینه دعاوی حقوقی، تغییر حسابرس، تجدیدنظر یا تدوین استانداردهای حسابرسی، تصدی همزمان ریاست هیئت مدیره توسط مدیرعامل و اهرم مالی با تأخیر در گزارشگری مالی رابطه معنی‌داری دارد.

هدف از پژوهش مباشر و همکاران (۲۰۲۰) بررسی رابطه بین عناصر حاکمیت شرکتی شامل مالکیت نهادی، تمرکز مالکیت، اندازه هیات مدیره و استقلال هیئت مدیره و خرید اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. به این منظور ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۶ انتخاب شدند و با استفاده از رگرسیون لجستیک مورد آزمایش قرار گرفتند. نتایج نشان داد که بین تمرکز مالکیت و خرید نظر حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و بین سایر متغیرهای مستقل و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه معنی‌داری وجود ندارد.

چن و ژو^۱ (۲۰۱۰) با استفاده از نمونه‌ای از ۸۲۱ شرکت، که آرتور اندرسن را از ۱۵ اکتبر ۲۰۰۱ تا ۳۱ آگوست ۲۰۰۲ به عنوان حسابرس خود عزل کرده بودند، نقش کمیته حسابرسی و هیات مدیره را بر تصمیم تغییر حسابرس توسط مشتریان اندرسن بررسی کردند. آن‌ها تأثیر اندازه کمیته حسابرسی، استقلال، فعالیت، تخصص مالی، اندازه هیات مدیره و استقلال هیات مدیره در زمان اخراج و انتخاب حسابرسان جانشین توسط مشتریان اندرسن را در پژوهش خود بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی با کمیته حسابرسی مستقل‌تر، تخصص مالی بیشتر و هیات مدیره بزرگتر و مستقل، اندرسن را زودتر برکنار کردند. آن‌ها همچنین دریافتند شرکت‌هایی که دارای کمیته حسابرسی بزرگتر و فعال‌تر و همچنین هیات مدیره مستقل‌تر، بیشتر احتمال دارد که حسابرس دیگری را انتخاب کنند. آچامبول و دی‌زورت (۲۰۰۱) به بررسی این موضوع پرداختند که آیا ویژگی اثربخشی کمیته حسابرسی منجر به کاهش تغییر مشکوک حسابرس (خرید اظهار نظر) می‌شود یا خیر. این محققین، فرضیه‌ها را با مدل لجستیک مورد آزمون قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که حسابرس را به طرز مشکوکی تغییر می‌دهند: کمیته حسابرسی ندارند، اعضای کمیته استقلال و تخصص مالی کمتری دارند و اندازه کمیته حسابرسی آن‌ها کوچک است. لینوکس (۲۰۰۲) نقش کمیته حسابرسی در خرید اظهار نظر حسابرس را بررسی کرد. به اعتقاد او کمیته حسابرسی در مواجهه با رفتار خرید اظهار نظر حسابرس با قاطعیت مخالفت می‌کند. نتایج آزمون فرضیه‌ها بیانگر این مطلب است که کمیته حسابرسی در مواردی که هدف از تغییر حسابرس خرید اظهار نظر باشد، با تغییر حسابرس مخالفت خواهد کرد.

کریشنان و همکاران (۱۹۹۶) فرضیه هم‌زمانی تغییر حسابرس و نظر حسابرسی را در پژوهشی بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که صدور اظهار نظر تعدیل شده، تغییر حسابرس از سوی صاحب‌کار را به دنبال دارد. شوارتز و سو^۲ (۱۹۹۶) رابطه بین تغییر حسابرس و تاخیر گزارش حسابرس را در کشور آمریکا مورد پژوهش قرار داد و نتایج این پژوهش نشان داد شرکت‌هایی که حسابرس خود را تغییر می‌دهند گزارش حسابرس آن‌ها با تاخیر منتشر می‌شود.

کریشنان و استیونز^۳ (۱۹۹۴) با بررسی این سوال که آیا بعد از تغییر حسابرس، گزارش محافظه‌کارانه‌ای از سوی حسابرس جانشین ارائه می‌شود، به این نتیجه رسید حسابرسان جانشین رفتار محافظه‌کارانه‌ای دارند که نشان دهنده موفقیت‌آمیز بودن خرید اظهار نظر حسابرس می‌باشد.

فرضیه‌های پژوهش

بر اساس آنچه گفته شد فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:

فرضیه اول- خرید اظهار نظر حسابرس در دوره‌ای که کمیته حسابرسی تشکیل شده است نسبت به دوره‌ای که تشکیل نشده است، کاهش می‌یابد.

فرضیه دوم- بین تعداد اعضای مستقل کمیته حسابرسی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

¹. Chen & Zhou

². Schwartz & Soo

³. Krishnan & Stephens

فرضیه سوم- بین تعداد اعضای متخصص (تخصص مالی، حسابداری و حسابرسی) کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه چهارم- بین اندازه کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ روش‌شناسی، از نوع شبه تجربی و پس رویدادی و در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری است که با اطلاعات واقعی صورت می‌گیرد و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، لذا نوعی تحقیق کاربردی است.

در این پژوهش ابتدا از روش کتابخانه‌ای برای گردآوری اطلاعات مربوط به ادبیات تحقیق استفاده شده است. سپس اطلاعات مربوط به مباحث نظری از پایگاه‌های علمی، نشریات و مقالات خارجی و داخلی و پایان‌نامه‌ها جمع‌آوری گردیده و برای جمع‌آوری داده‌های مورد نظر جهت آزمون فرضیه‌ها از سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال)، استفاده شده است. جهت مقایسه شرکت‌ها (شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها تشکیل شده است و شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی آن‌ها تشکیل نشده است) در فرضیه اول، از دو بازه زمانی استفاده شده است. دوره زمانی اول، سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ که کمیته حسابرسی در شرکت‌ها هنوز تشکیل نشده است و دوره زمانی دوم، سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ که کمیته حسابرسی در شرکت‌ها تشکیل شده است، می‌باشد و برای فرضیه دوم، سوم و چهارم از دوره زمانی ۹ ساله بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ استفاده گردیده است.

نمونه این پژوهش شامل داده‌های ۱۳۵ شرکت می‌باشد، که در فرضیه اول متشکل از ۹۴۵ سال-شرکت و ۱۲۱۵ سال-شرکت و در فرضیه‌های دوم، سوم و چهارم نیز شامل ۱۲۱۵ سال-شرکت می‌باشد. جهت آزمون فرضیه اول از آزمون تی و فرضیه دوم، سوم و چهارم از مدل لجستیک استفاده خواهد شد. برای انتخاب نمونه پژوهش، شرکت‌هایی که در قلمرو زمانی پژوهش جزو شرکت‌های واسطه‌گری مالی، هلدینگ‌های مالی و سرمایه‌گذاری و ... بودند، سال مالی آن‌ها منتهی به ۲۹ اسفند نبود و یا این‌که اطلاعات آن‌ها در دسترس نبود، از جامعه پژوهش حذف شده‌اند و در نهایت اطلاعات ۱۳۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

مدل پژوهش و اندازه‌گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه اول از مدل ۱ و فرضیه دوم، سوم و چهارم از مدل ۲ به شرح زیر استفاده شد که مطابق با پژوهش انجام شده توسط آرچامبول و دی‌زورت (۲۰۰۱) می‌باشد.

رابطه (۱)

$$OPINION SHOPP = \beta_0 + \beta_1 ACEX + \beta_2 FS + \beta_3 AS + \beta_4 Exp + \beta_5 AUDTEN + \beta_6 Fee + \beta_7 ROS + \beta_8 LEV + \beta_9 MS + \varepsilon$$

رابطه (۲)

OPINION SHOPP

$$= \beta_0 + \beta_1 ACIND + \beta_2 ACEXP + \beta_3 ACS + \beta_4 FS + \beta_5 AS + \beta_6 Exp + \beta_7 AUDTEN + \beta_8 Fee + \beta_9 ROS + \beta_{10} LEV + \beta_{11} MS + \varepsilon$$

متغیر وابسته

خرید اظهار نظر حسابرس (OPINION SHOPP): برای اندازه گیری خرید اظهار نظر حسابرس از شاخص ترکیبی امیری و فخاری (۱۳۹۹) به شرح زیر استفاده شد:

رابطه (۳)

OP Shopping – Index

$$= 0.071 OPI\text{mprovement} + 0.504 QU - \text{Remarks} - 0.357 \text{Audit Change} \\ + 0.458 \text{Tenure} + 1.032 \text{Partner Change} + 0.178 \text{AbnAuditFee} \\ \pm 0.053 \text{Aud Report Lag}$$

OP Shopping-Index شاخص ترکیبی خرید اظهار نظر حسابرس؛ OPIImprovement بهبود اظهار نظر حسابرس؛ QU-Remarks کاهش تعداد بندهای مشروط گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل؛ Audit Change تغییر مؤسسه حسابرسی؛ Tenure دوره تصدی مؤسسه حسابرسی؛ Partner Change تغییر شریک مؤسسه حسابرسی؛ Abn Audit Fee حق الزحمه غیرعادی حسابرسی؛ Aud Report Lag تأخیر غیرمنتظره گزارش حسابرسی است. (امیری و فخاری، ۱۳۹۹).

به این صورت که ابتدا با وارد کردن داده‌ها در رابطه بالا مقدار حاصل از رابطه برای هر سال-شرکت به دست می‌آید سپس برای طبقه بندی شرکت‌ها از لحاظ خرید اظهار نظر، مشاهداتی که مقدار رابطه بالا برای آن‌ها بیش‌تر از ۰/۱۳۵ باشد، در آن‌ها خرید اظهار نظر صورت گرفته و به این مشاهدات عدد ۱ تخصیص می‌یابد و برای مشاهداتی که مقدار رابطه برای آن‌ها کمتر از ۰/۱۳۵ باشد، این گونه فرض می‌شود که خرید اظهار نظر در آن‌ها صورت نگرفته و عدد صفر به آن‌ها تخصیص می‌یابد.

متغیرهای مستقل

وجود کمیته حسابرسی (ACExi): اگر شرکت‌ها کمیته حسابرسی داشته باشند عدد یک و اگر نداشته باشند عدد صفر. استقلال کمیته حسابرسی (ACInd): نسبت تعداد اعضای غیرموظف بر تعداد کل اعضای شرکت. تخصص کمیته حسابرسی (ACExp): نسبت تعداد افرادی که رشته تحصیلی آن‌ها حسابداری، حسابرسی و مالی باشد بر تعداد کل اعضای کمیته.

اندازه کمیته حسابرسی (ACS): تعداد اعضای کمیته.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (FS): لگاریتم دارایی‌های شرکت.

اندازه حسابرس (AS): سازمان حسابرسی عدد یک و موسسه‌های حسابرسی عدد صفر (پزشک و پور زمانی، ۱۳۹۸)، تخصص حسابرس (Exp): برای اندازه گیری تخصص حسابرس از معیار نسبت سهم بازار مطابق با رابطه (۴) استفاده می‌شود (پالم رز^۱، ۱۹۸۶):

مجموع دارایی‌های کل صاحبکاران موسسه حسابرسی مشخص در یک صنعت خاص

مجموع دارایی‌های صاحبکاران در آن صنعت

^۱. Palmrose

و موسسه‌هایی که سهم بازارشان بیشتر از رابطه زیر باشد عدد یک و اگر کمتر باشد عدد صفر:

$$\frac{۱}{* / ۵} \text{ تعداد شرکت‌های موجود در صنعت}$$

حق‌الزحمه حسابرس (Fee): لگاریتم حق‌الزحمه حسابرس

سهم بازار شرکت (MS): فروش شرکت تقسیم بر جمع فروش صنعت.

بازده فروش (ROS): سودخالص به فروش.

تصدی حسابرس (AudTen): لگاریتم تعداد سال‌های همکاری حسابرس با صاحب‌کار.

اهرم مالی (Lev): نسبت بدهی به دارایی

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

همان طور که در جداول ۱ و ۲ نشان داده شده است، میانگین اندازه شرکت نمونه اول ۱۴/۰۸ و نمونه دوم ۱۱/۴۴۷ می‌باشد. بیشترین مدت زمان تصدی حسابرس در نمونه اول و نمونه دوم ۴ سال است. میانه حق‌الزحمه حسابرس نمونه اول نسبت به نمونه دوم افزایش یافته است. کمترین مقدار بازده فروش در شرکت‌های دارای کمیته حسابرسی ۰/۱۸۷- و در تمام شرکت‌های نمونه پژوهش، مقدار ۰/۱۴۴- دارد. میانگین اهرم مالی در نمونه اول با مقدار ۰/۵۹۵ و نمونه دوم با مقدار ۰/۵۵۳ نشان می‌دهد به طور میانگین ۶۰ درصد منابع مالی شرکت‌های نمونه اول و ۵۵ درصد منابع مالی شرکت‌های نمونه دوم از طریق بدهی تأمین مالی شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین
خرید اظهارنظر حسابرس	Opinion Shopp	۰/۴۳۶	۰/۴۰۸	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
وجود کمیته حسابرسی	ACEX	-	-	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
استقلال کمیته حسابرسی	ACInd	۰/۴۰۸	۰/۳۳۳	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تخصص کمیته حسابرسی	ACEXP	۰/۷۶۹	۰/۶۶۷	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازه کمیته حسابرسی	ACS	۳/۰۸۱	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	۳/۰۰۰
اندازه حسابرس	AS	-	-	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FS	۱۴/۰۸۰	۱۳/۹۱۰	۱۶/۵۶	۱۲/۵۲
تخصص حسابرس	Exp	-	-	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	AudTen	۳/۴۲۰	۳/۰۰۰	۵/۰۰۰	۱/۰۰۰
حق‌الزحمه حسابرس	Fee	۶/۸۲۳	۶/۸۰۰	۸/۹۵	۴/۵۷۶
سهم بازار شرکت	MS	۰/۱۰۳	۰/۰۲۸	۰/۰۲۱	۰/۳۵۷
بازده فروش	ROS	۰/۱۳۷	۰/۱۱۵	۰/۵۷۱	-۰/۱۴۴
نسبت اهرم مالی	Lev	۰/۵۹۵	۰/۶۰۷	۰/۸۹۲	۰/۰۱۵

به طور میانگین در شرکت‌های نمونه انتخاب شده بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰، ۴۳ درصد خرید اظهار نظر حسابرس رخ داده و در شرکت‌های نمونه انتخاب شده بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱، ۳۹ درصد اظهار نظر حسابرس توسط شرکت‌ها خریداری شده و مطابق خواسته مدیران، حسابرس گزارش خود را صادر کرده است. نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین نشان می‌دهد که توزیع داده‌ها نرمال است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱

متغیر	نماد	میانگین	میانه	بیشترین	کمترین
خرید اظهار نظر حسابرس	Opinion Shopp	۰/۳۹۷	۰/۳۷۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	FS	۱۱/۴۴۷	۱۱/۶۳۹	۱۲/۷۲۴	۹/۴۷۱
اندازه حسابرس	AS	-	-	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس	Exp	-	-	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
دوره تصدی حسابرس	AudTen	۳/۶۸۰	۳/۰۳۱	۵/۰۰۰	۱/۰۰۰
حق‌الزحمه حسابرس	Fee	۶/۰۱۵	۶/۱۱۸	۸/۶۷۳	۴/۳۴
سهم بازار شرکت	MS	۰/۱۵۲	۰/۰۳۲	۰/۳۵۱	۰/۰۱۶
بازده فروش	ROS	۰/۱۷۱	۰/۱۳۶	۰/۴۹۷	-۰/۱۸۷
نسبت اهرم مالی	Lev	۰/۵۵۳	۰/۵۵۴	۰/۶۲۷	۰/۰۱۳

آزمون معناداری مدل‌ها

در جدول ۴ آزمون معناداری مدل فرضیه‌ها جهت بررسی مطلوبیت و قابل قبول بودن مدل رگرسیون برازش شده آورده شده است. از آزمون هاسمر - لمشو برای بررسی قدرت توضیح دهندگی مدل استفاده شده است. با توجه به نتایج جدول، مقدار احتمال آماره هاسمر - لمشو در تمامی مدل‌های پژوهش بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشد؛ بنابراین، فرضیه صفر پذیرفته می‌شود و مدل‌ها توان تبیین مطلوبی دارند. همچنین ضریب تعیین مدل‌های پژوهش که در واقع همان آماره مک فادن می‌باشد نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل توان توضیح دهندگی مناسبی دارند. به علاوه، سطح معناداری آماره کای دو در تمامی مدل‌ها صفر می‌باشد که بیان‌کننده معناداری مدل‌ها و مناسب بودن مدل می‌باشد.

جدول ۳. آزمون معناداری مدل‌های پژوهش

مدل	آماره کای دو	سطح معناداری کای اسکوار	ضریب تعیین	آماره هاسمر - لمشو	سطح معناداری هاسمر - لمشو
دوم	۷۲/۷۳۰	۰/۰۰۰	۰/۵۴۰	۱۳/۹۲۱	۰/۱۷۹
سوم	۷۶/۵۱۰	۰/۰۰۰	۰/۶۴۰	۱۱/۹۰۹	۰/۱۴۵
چهارم	۷۴/۱۵۰	۰/۰۰۰	۰/۵۸۰	۱۲/۹۷۸	۰/۱۵۶

آزمون فرضیه‌ها

فرضیه اول

برای مقایسه شرکت‌هایی که بین سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ کمیته حسابرسی تشکیل نداده بودند با شرکت‌هایی که بین سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ کمیته حسابرسی تشکیل دادند، از آزمون t دو نمونه مستقل استفاده شد. با توجه به سطح معناداری (۰/۰۳۹) در جدول ۴ می‌توان گفت تفاوت معناداری بین اختلاف میانگین شرکت‌های دوران قبل از تشکیل کمیته حسابرسی و بعد از تشکیل کمیته حسابرسی وجود دارد.

جدول ۴. یافته‌های فرضیه اول پژوهش

متغیر	نمونه ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰	نمونه ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱	اختلاف میانگین‌ها	درصد تغییرات	سطح معناداری
نمونه ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱	۴۳/۶۷۰	۴۹/۰۸۰	۵/۴۱۰	۱۱/۰۲۰	۰/۰۳۹
خرید اظهارنظر حسابرس	نمونه ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰	(۱۰/۷۶۰)	(۱۲/۴۵۰)		

جدول ۵ یافته‌های حاصل از فرضیه دوم، سوم و چهارم را نشان می‌دهد.

جدول ۵. یافته‌های فرضیه دوم، سوم و چهارم پژوهش

OPINION SHOPP					
$= \beta_0 + \beta_1 ACInd + \beta_2 ACExp + \beta_3 ACS + \beta_4 FS + \beta_5 AS + \beta_6 Exp + \beta_7 AudTen + \beta_8 Fee + \beta_9 ROS + \beta_{10} Lev + \beta_{11} MS + \varepsilon$					
متغیر	نماد	ضریب	آماره والد	سطح معناداری والد	
ضریب ثابت	β_0	۲/۰۳۴	۳/۱۷۱	۰/۰۰۰	
استقلال کمیته حسابرس	ACIND	-۱/۶۱۹	۰/۱۸۶	۰/۰۰۶	
تخصص کمیته حسابرس	ACEXP	-۰/۷۴۳	۰/۵۲۳	۰/۰۲۳	
اندازه کمیته حسابرس	ACS	۰/۶۴۷	۲/۹۳۱	۰/۳۷۶	
اندازه شرکت	FS	۰/۸۷۰	۵/۰۱۱	۰/۳۴۱	
اندازه حسابرس	AS	۰/۵۸۳	۱/۷۱۱	۰/۳۳۹	
دوره تصدی حسابرس	AudTen	-۰/۶۶۹	۱/۰۱۵	۰/۰۲۷	
تخصص حسابرس	Exp	۰/۶۵۷	۰/۲۳۱	۰/۰۳۸	
حق الزحمه حسابرس	Fee	-۰/۵۶۳	۷/۳۴۵	۰/۰۰۴	
سهم بازار شرکت	MS	۰/۷۴۳	۰/۵۱۴	۰/۰۰۶	
بازده فروش	ROS	۰/۶۳۳	۱/۸۶۱	۰/۱۲۷	
اهرم مالی	LEV	۳/۸۵۷	۱/۲۸۹	۰/۶۹۸	

همان طور که در جدول ۶ آورده شده است، نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم پژوهش حاکی از این است که یک رابطه معنادار میان استقلال کمیته حسابرسی و خرید اظهار نظر در سطح اطمینان ۹۵ درصد وجود دارد. ضریب متغیر استقلال کمیته حسابرسی وجود رابطه منفی بین استقلال کمیته و خرید اظهار نظر حسابرس را تایید می‌کند و در نتیجه فرضیه دوم تایید می‌شود. هم‌چنین سطح معناداری (۰/۰۲۳) متغیر تخصص کمیته حسابرسی بیانگر این است که میان تخصص کمیته حسابرسی و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد و علامت ضریب این متغیر نیز منفی است که حاکی از وجود یک رابطه منفی میان این دو متغیر است. بنابراین، می‌توان گفت که با افزایش تخصص کمیته حسابرسی میزان خرید اظهار نظر حسابرسی کاهش می‌یابد و فرضیه سوم تایید می‌گردد.

جدول ۶. یافته‌های فرضیه دوم، سوم و چهارم طی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸

OPINION SHOPP							
= $\beta_0 + \beta_1 ACInd + \beta_2 ACExp + \beta_3 ACS + \beta_4 FS + \beta_5 AS + \beta_6 Exp + \beta_7 AudTen + \beta_8 Fee + \beta_9 ROS + \beta_{10} Lev + \beta_{11} MS + \varepsilon$							
متغیر	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
ضریب ثابت	۰/۲۵۰	۱/۰۵۰	۰/۴۴۰	۱/۷۶۰	۰/۹۸۰	۰/۵۷۰	-۰/۷۱۰
استقلال کمیته حسابرسی	(۰/۸۶۰)***	(۰/۹۳۰)***	(۱/۰۱۰)***	(۰/۳۷۰)***	(۰/۳۴۰)***	(۰/۱۸۰)***	(-۰/۹۵۰)***
تخصص کمیته حسابرسی	-۰/۳۹۰	-۰/۴۷۰	-۰/۴۱۰	-۰/۵۹۰	-۰/۹۵۰	-۲/۰۷۰	-۱/۲۷۰
اندازه کمیته حسابرسی	(-۳/۹۵۰)***	(-۴/۵۸۰)***	(-۴/۲۱۰)**	(-۴/۷۰۰)**	(-۰/۲۵۰)***	(-۰/۷۳۰)**	(-۰/۸۰۰)**
اندازه شرکت	-۰/۹۵۰	-۰/۹۸۰	-۰/۷۱۰	-۱/۰۶۰	-۱/۰۳۰	-۰/۹۳۰	-۰/۳۶۰
دوره تصدی حسابرس	(-۰/۷۴۰)**	(-۰/۸۶۰)**	(-۰/۶۳۰)***	(-۰/۵۸۰)***	(-۰/۶۹۰)**	(-۰/۵۱۰)**	(-۰/۵۹۰)***
حقوق الزامه حسابرس	۰/۴۱۰	-۰/۳۶۰	۱/۰۴۰	-۱/۰۶۰	۱/۰۳۰	-۱/۵۹۰	-۱/۶۱۰
سهم بازار	(۰/۹۴۰)	(-۰/۶۶۰)	(۱/۹۱۰)	(-۳/۷۹۰)	(۳/۸۵۰)	(-۰/۴۴۰)	(-۰/۹۹۰)
بازده فروش	-۰/۳۶۰	۰/۳۱۰	-۰/۳۴۰	۰/۳۰۰	۰/۳۴۰	۰/۳۱۰	۰/۳۸۰
اهرم مالی	(-۰/۹۰۰)	(-۰/۰۶۰)	(-۰/۷۱۰)	(۰/۸۸۰)	(۰/۰۵۰)	(۰/۹۴۰)	(۰/۶۱۰)
حقوق الزامه	-۰/۳۲۰	-۰/۰۴۰	-۰/۲۹۰	-۰/۸۳۰	-۰/۸۵۰	-۰/۱۷۰	-۰/۸۱۰
حسابرس	(-۰/۳۳۰)	(-۰/۶۹۰)	(-۰/۵۹۰)	(-۰/۶۱۰)	(-۰/۳۲۰)	(-۱/۹۶۰)	(-۱/۸۵۰)
تخصص حسابرس	-۰/۹۸۲	-۰/۱۱۱	-۰/۰۹۳	-۰/۲۱۴	-۰/۱۱۵	-۰/۱۱۸	-۰/۰۳۰
حق الزحمه	(-۲/۷۳۰)**	(-۴/۶۸۸)***	(-۰/۶۶۷)**	(-۰/۴۶۷)***	(-۰/۹۵۸)**	(-۱/۳۶۷)**	(-۰/۵۴۶)***
حسابرس	۰/۵۸۰	۰/۳۳۰	۲/۱۸۰	۴/۲۲۰	۱/۰۱۰	۰/۲۶۰	۱/۱۷۰
سهم بازار	(۰/۶۶۰)***	(۱/۷۷۰)***	(۲/۶۱۰)**	(۲/۶۵۰)***	(۲/۲۶۰)**	(۳/۳۲۰)**	(۰/۳۴۰)***
بازده فروش	-۰/۸۵۰	-۰/۰۷۰	-۰/۳۰۰	-۰/۵۳۰	-۰/۲۴	۰/۱۳	-۰/۳۴۰
حسابرس	(-۲/۳۲)**	(-۰/۱۷۰)**	(-۰/۸۴۰)***	(-۱/۶۰۰)**	(-۰/۲۸۰)**	(۰/۳۳۰)**	(-۱/۳۷۰)***
سهم بازار	۰/۲۹۰	۰/۳۴۰	۰/۰۱۰	۰/۱۰۰	۰/۳۴۰	۱/۱۸۰	۱/۲۰۰
بازده فروش	(۲/۷۱۰)	(-۲/۹۷۰)	(-۲/۹۲۰)	(-۱/۷۶۰)	(۰/۴۴۰)	(۰/۶۳۰)	(-۲/۸۴۰)
اهرم مالی	-۰/۰۱۰	۰/۰۱۰	۰/۰۷۰	۰/۰۵۰	۱/۱۱۰	-۰/۵۹۰	۱/۰۲۰
اهرم مالی	(-۰/۱۶۰)	(۰/۰۶۰)	(۰/۷۷۰)	(۰/۸۴۰)	(۳/۱۷)	(-۱/۵۲۰)	(۴/۶۳۰)

*** سطح خطا ۱ درصد، ** سطح خطا ۵ درصد، * سطح خطا ۱۰ درصد

در نهایت سطح معنی داری آزمون والد برای متغیر اندازه کمیته حسابرسی برابر با ۰/۳۷۶ می باشد و بیانگر این مطلب است که میان کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر ارتباط معناداری وجود ندارد و فرضیه چهارم رد می شود. از میان متغیرهای کنترلی، تصدی حسابرس اثری منفی و معنادار و تخصص حسابرس، حق الزحمه حسابرس و سهم بازار شرکت تاثیر مثبت و معناداری دارند.

آزمون های اضافی

برای پشتیبانی از یافته های فرضیه دوم، سوم و چهارم، به صورت جداگانه و سالانه هر فرضیه مورد آزمون قرار گرفته و نتایج آن در جدول ۶ آورده شده است. نتایج بیانگر این موضوع هستند که فرضیات در هر کدام از سال ها نیز مورد تایید قرار می گیرند.

بحث و نتیجه گیری

مدیران شرکت ها با خرید اظهارنظر حسابرس، از صدور گزارش تعدیل شده توسط حسابرس جلوگیری می کند. با این اقدام وضعیت نامطلوب شرکت و اقدامات متقلبانه مدیر کتمان خواهد شد که نتیجه آن کاهش نیافتن ارزش شرکت و اعتماد سرمایه گذاران خواهد بود. اما کمیته حسابرسی به عنوان یکی از راه های نظارت بر اقدامات مدیر و حسابرس می تواند از خرید اظهارنظر جلوگیری کند. کمیته حسابرسی زمانی می تواند وظیفه خود را به درستی انجام دهد که مستقل باشد، دارای تخصص باشد و تعداد اعضای حداکثری داشته باشد. هدف ما در این پژوهش بررسی رابطه بین ویژگی های کمیته حسابرسی و خرید اظهارنظر می باشد. بدین منظور از داده های ۱۳۵ شرکت طی دوره زمانی سال های ۱۳۸۵ تا ۱۴۰۰ برای فرضیه اول و دوره زمانی بین سال های ۱۳۹۲ تا ۱۴۰۰ برای فرضیه دوم، سوم و چهارم استفاده گردید. از آنجا که متغیر وابسته به صورت مجازی اندازه گیری می شود، مدل مورد استفاده جهت آزمون فرضیه های دوم، سوم و چهارم، لجستیک می باشد و جهت آزمون فرضیه اول از آزمون تی استفاده شده است.

نتایج آزمون فرضیه اول نشان می دهد خرید اظهارنظر حسابرس از زمانی که شرکت ها بنا به الزام سازمان بورس اقدام به تشکیل کمیته حسابرسی کردند کاهش یافته است. این بدین معناست که وجود کمیته حسابرسی در شرکت ها می تواند از خرید اظهارنظر حسابرس جلوگیری کند. بنابر مبانی نظری گفته شده، کمیته حسابرسی یکی از راه های کاهش مشکلات نمایندگی و افزایش اعتماد سهامداران می باشد. یکی از وظایف کمیته حسابرسی بر اساس منشور سازمان بورس، نظارت بر اقدامات حسابرس می باشد و هم چنین توانایی عزل و نصب حسابرس را دارد که حاکی از توانایی کمیته در جلوگیری از خرید اظهارنظر حسابرس می باشد. وجود کمیته حسابرسی در شرکت ها سوء استفاده های مدیر را کاهش می دهد و این اجازه را نمی دهند که حسابرس نظری مطابق با خواسته مدیر نسبت به صورت های مالی ارائه دهند. آرچامبول و دی زورت (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که وجود کمیته حسابرسی از اقدامات فرصت طلبانه مدیر از جمله خرید اظهارنظر جلوگیری می کند.

اما آیا وجود کمیته حسابرسی که ذینفع شرکت می باشد به تنهایی کافی است؟ در فرضیه دوم، سوم و چهارم به بررسی این سوال پرداخته شد.

نتایج آزمون فرضیه دوم بیانگر رابطه معنادار و منفی بین استقلال کمیته حسابرسی و خرید اظهار نظر حسابرس می‌باشد. کمیته حسابرسی که اعضای آن غیرموظف باشند در مواجهه با خرید اظهار نظر و اقدامات متقلبانه مدیر عملکرد موثری خواهند داشت و خواسته فرصت طلبانه مدیر را نمی‌پذیرند. زمانی که اعضای کمیته به طور کامل مستقل باشند، در برابر خرید اظهار نظر حسابرس مقابله می‌کنند و این اجازه را نمی‌دهند که مدیر به خواسته خود دست یابد. آرچامبول و دی‌زورت (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که کمیته حسابرسی مستقل باعث کاهش خرید اظهار نظر حسابرس می‌شوند.

نتایج آزمون فرضیه سوم بیانگر وجود رابطه منفی بین تخصص اعضای کمیته و خرید اظهار نظر حسابرس است. از دیگر ویژگی‌های کمیته حسابرسی که باعث نظارت بهتر و اثربخشی عملکرد کمیته در مقابله با اقدامات متقلبانه مدیر می‌شود، تخصص اعضای کمیته می‌باشد. اعضای متخصص کمیته درک بهتری از مسائل مربوط به تغییر حسابرس و خرید نظر حسابرس دارند و از تغییر حسابرس و ارائه گزارشی که سهامداران را گمراه کند ممانعت خواهند کرد. آرچامبول و دی‌زورت (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که تخصص کمیته حسابرسی مانع از خرید اظهار نظر حسابرس خواهد شد.

مطابق با نتایج آزمون فرضیه چهارم، رابطه معناداری میان اندازه کمیته و خرید اظهار نظر حسابرس یافت نشد. تعداد اعضای کمیته مشخصه مناسبی جهت مقابله با اقدام فرصت طلبانه مدیر نخواهد بود بلکه آنچه می‌تواند در مقابل خواسته مدیر مقابله کند وجود کمیته حسابرسی، استقلال اعضا و تخصص اعضا می‌باشد. تعداد حداکثری اعضای کمیته در صورتی که مستقل و متخصص نباشند، کارایی لازم را نخواهد داشت.

با توجه به فرضیه اول پیشنهاد می‌شود که تشکیل کمیته حسابرسی از سوی نهادهای قانون‌گذار برای شرکت‌هایی که تاکنون اقدام به ایجاد و تشکیل کمیته حسابرسی نکرده‌اند، اجباری شود. چرا که وجود کمیته حسابرسی از سوء استفاده‌های مدیر جلوگیری می‌کند و به سهامداران اطمینان خاطر خواهد داد. بر اساس فرضیه دوم استقلال اعضای کمیته خرید اظهار نظر حسابرس را کاهش می‌دهد. به شرکت‌ها توصیه می‌شود افراد مستقل را به عضویت کمیته حسابرسی در آورند که از خرید اظهار نظر جلوگیری خواهند کرد. هم‌چنین فرضیه سوم نشان داد، تخصص اعضا خرید اظهار نظر را کاهش می‌دهد. شرکت‌ها از افرادی در کمیته حسابرسی استفاده کنند که دارای تخصص حسابداری، مالی و حسابرسی باشند. به پژوهش‌گران توصیه می‌شود تاثیر سایر عوامل هم‌چون ویژگی‌های هیات مدیره بر خرید اظهار نظر را بررسی کنند. رابطه بین مالکیت کمیته حسابرسی و خرید اظهار نظر حسابرس را مورد پژوهش قرار دهند. تنها محدودیت این پژوهش، کم بودن تعداد شرکت‌هایی که کمیته حسابرسی در آن‌ها تشکیل شده است. این موضوع باعث شد تا تعداد نمونه کاهش یابد.

فهرست منابع

برزگر، قدرت الله، حسن نتاج کردی، محسن، و ملکی، دنیا. (۱۳۹۷). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر افشای مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*. ۲۶(۱). ۱۹-۳۸. doi:

10.22059/acctgrev.2019.264270.1007968

- پزشک، یاسمن، و پور زمانی، زهرا. (۱۳۹۸). فصلی بودن حسابرسی، کیفیت افشاء اطلاعات و کیفیت حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۸(۲۹)، ۷۰-۵۷. https://www.jmaak.ir/article_13825.html
- حاجیه، زهرا، و فتحی مقدم، مجتبی. (۱۳۹۲). رابطه تغییر در اظهارنظر حسابرسی با تأخیر در گزارشگری مالی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۱(۴۱)، ۱۵۶-۱۳۱. doi: 20.1001.1.28210166.1392.11.41.6.2
- صفرزاده، محمدحسین، و محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). اثر ویژگی های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۲)، ۷۶-۴۵. doi: 10.22054/qjma.2019.10413
- عباس زاده، محمدرضا، فکور، حسین، و قناد، مصطفی. (۱۳۹۶). بررسی رابطه ویژگی های کمیته حسابرسی و حق الزحمه خدمات حسابرسی. *دانش حسابداری مالی*، ۴(۳)، ۶۲-۴۵. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1282.html?lang=fa
- قدس مفیدی، اقبال. (۱۳۹۸). بررسی تاثیر کمیته حسابرسی بر کاهش تحریفات مالی با تاکید بر تخصص حسابرس در صنعت. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۸(۲)، ۸۴-۶۸. https://www.jamv.ir/article_89745.html?lang=fa
- کامیابی، یحیی، و بوژمهرانی، احسان. (۱۳۹۴). ویژگی های کمیته حسابرسی، کیفیت افشا و نسبت غیر موظف اعضای هیات مدیره. *پژوهش های تجربی حسابداری*، ۶(۴)، ۲۱۸-۱۹۱. doi: 10.22051/jera.2017.2631
- لاری دشت بیاض، محمود، قناد، مصطفی، و فکور، حسین. (۱۳۹۷). ویژگی های کمیته حسابرسی و تأخیر در گزارش حسابرسی. *پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰(۳۷)، ۲۴۱-۲۱۵. doi: 20.1001.1.23830379.1397.10.37.9.9
- منشور کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار.

Abbas Zadeh, M. R., Fakour, H., & Ghannad, M. (2017). The Relationship between the audit committee features and Audit services Fees. *Financial Accounting Knowledge*, 4(3), 47-64. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1282.html?lang=fa [In Persian]

Abbott, L. J., & Parker, S. (2000). Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), 47-66. doi:10.2308/aud.2000.19.2.47

Archambeault, D., & DeZoort, T. F. (2001). Auditor Opinion Shopping and the Audit Committee: An Analysis of Suspicious Auditor Switches. *International Journal of Auditing*, 5(1), 33-52. doi: 10.1111/1099-1123.00324

Barzegar, G., Hasannataj kordi, M., & Malaki, D. (2019). An Investigation of the Audit Committee Characteristics Effects on Corporate Social Responsibility Disclosure. *Accounting and Auditing Review*, 26(1), 19-38. doi: 10.22059/acctgrev.2019.264270.1007968 [In Persian]

Beasley, M. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*, 71(4), 443-465. <https://www.jstor.org/stable/248566>

Blue Ribbon Committee. (1999). Audit committee characteristics and restatements: A study of the efficacy of certain blue ribbon committee recommendations. *New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers, New York, NY*.

Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going-concern reports. *The Accounting Review*, 78(1), 95-117. doi: 10.2308/accr.2003.78.1.95

- Charter of the Audit Committee. (2012). Stock Exchange and Securities Organization. [In Persian]
- Chen, K. Y., & Zhou, J. (2010). Audit Committee, Board Characteristics and Auditor Switch Decisions by Andersen's Clients. *Contemporary Accounting Research*, 24(4), 1085-1117. doi: 10.1506/car.24.4.2
- Chow, C. (1982). The demand for external auditing: Size, debt and ownership influences. *The Accounting Review*, 57(2), 272-291. <https://www.jstor.org/stable/247014>
- Chow, C., & Rice, S. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. *The Accounting Review*, 57(2), 326-335. <https://www.jstor.org/stable/247018>
- Citron, D., & Taffler, R.J. (1992). The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 22(88), 337-345. doi: 10.1080/00014788.1992.9729449
- DeFond, M., & Jiambalvo, J. (1991). Incidence and circumstances of accounting errors. *The Accounting Review*, 66(3), 643-655. <https://www.jstor.org/stable/247814>
- DeZoort, F. (1997). An investigation of audit committees' oversight responsibilities. *A Journal of Accounting, finance and Business Studies*, 33(2), 208-227. doi: 10.1111/1467-6281.00012
- DeZoort, F. T., & Salterio, S. (2001). The effects of corporate governance experience and financial and audit knowledge on audit committee members' judgments. *Forthcoming in Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2), 31-52. doi: 10.2308/aud.2001.20.2.31
- DeZoort, F.T. (1998). An analysis of experience effects on audit committee members' oversight judgments. *Accounting, Organizations and Society*, 23(1), 1-21. doi: 10.1016/S0361-3682(97)00029-9
- Fleak, S. K., & Wilson, E. R. (1994). The incremental information content of the going concern audit opinion. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 9(1), 149-66. doi: 10.1177/0148558X940090010
- Ghodsmofidi, E. (2019). Investigating the impact of the audit committee on reducing financial distortions with emphasis on the specialty of the auditor in the industry. *Accounting and Management Vision*, 2(8), 68-84. https://www.jamv.ir/article_89745.html?lang=fa [In Persian]
- Hajiha, Z., & Fathi Moghadam, M. (2014). The Relation between Changes in Audit Opinion and Financial Reporting Delay. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 11(41), 131-156. doi: 20.1001.1.28210166.1392.11.41.6.2 [In Persian]
- Hendrickson, H., & Espahbodi, R. (1991). Second opinion, opinion shopping and independence. *CPA Journal*, 61(3), 26-29. <http://archives.cpajournal.com/old/10504998.htm>
- Kalbers, L. P. (1992) An examination of the relationship between audit committees and external auditors. *The Ohio CPA Journal*, 14(4), 19-27. doi:10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x
- Kamyabi, Y., & Boozhmehrani, E. (2017). Audit Committee Characteristics, Quality of Disclosure and Proportion of Non-Executive Directors. *Empirical Research in Accounting*, 6(4), 191-218. doi: 10.22051/jera.2017.2631 [In Persian]
- Kiger, J. E., & Scheiner, J. H. (1997). *Auditing: Second edition*. Boston, MA: Houghton Mifflin Company.
- Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure, *The Accounting Review*, 60(4), 202-211. <http://www.jstor.org/stable/246786>

- Krishnan, J., & Stephens, R. G. (1994). Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14(3), 179-201. doi: 10.1016/0278-4254(95)00020-F
- Krishnan, J., Krishnan, J., & Stephens, R. (1996). The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: Empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 26(3), 224-236. doi: 10.1080/00014788.1996.9729513
- Lari Dasht Bayaz, L., Fakour, H., & Ghannad, M. (2018). Characteristics of the audit committee and the delay in the audit report. *Financial accounting and auditing research*, 10(37), 215-241. doi: 20.1001.1.23830379.1397.10.37.9.9 [In Persian]
- Lennox, C. (2002). Opinion shopping and audit committees. *Journal of Practice and Theory*, 19, 47-66. <http://www.dl.handle.net/10086/13893>
- McConnell, D.K. (1984). Auditor changes and related disagreements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 3(2), 44-56.
- McMullen, D., & Raghunandan, K. (1996). Enhancing audit committee effectiveness. *Journal of Accountancy*, 182(2), 79-81.
- Mobasser, K. S., & Vatanparast, M., Azadi, K., Meshki Miavaghi, M. (2020). Corporate Governance and Audit Opinion Shopping: Evidence from Iran. *International Journal of Finance and Managerial Accounting*, 6(21), 13-23. http://www.ijfma.ir/article_17230.html
- Nagle, B. (1996). Audit report modifications and auditor switches. *Accounting Enquiries*, 5(2), 171-202.
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97-110. doi: 10.2307/2490806
- Ruiz-Barbadillo, E., Gomez-Aguilar, N., & BiedmaLopez, E. (2006). Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence. *Accounting Fourm*, 30(1), 61-79. doi: 10.1016/j.accfor.2005.03.007
- Safarzadeh, M.H., & Mohammadi, E. (2019). The Effect of Audit Committee Characteristics on the Relationship between Audit Report Timeliness and Auditor Task Complexity. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(62), 45-76. doi: 10.22054/qjma.2019.10413 [In Persian]
- Schwartz, K. B., & Soo, B. S. (1996). the Association Between Auditor Changes and Reporting Lags. *The Accounting Review*, 13(1), 353-370. doi: 10.1111/j.1911-3846.1996.tb00505.x
- Schwartz, K., & Menon, K. (1985). Auditor switches by failing firms. *The Accounting Review*, 60(2), 248-261. doi: www.jstor.org/stable/246789
- Securities and Exchange Commission. (1988). Disclosure Amendments to Regulation SK, Form 8-K and Schedule 14A regarding changes in accountants and potential opinion shopping situations. *SEC Financial Reporting Release*, 31.
- Simamora, R. A., & Hendarjatno, H. (2019). The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 145-156. doi: 10.1108/AJAR-05-2019-0038
- Williams, D. (1988). The potential determinants of auditor change. *Journal of Business Finance & Accounting*, 15(2), 243-261. doi: 10.1111/j.1468-5957.1988.tb00133.x

Wolnizer, P. W. (1995). Are audit committees red herrings?. *Abacus*, 31(1), 45-66. doi: 10.1111/j.1467-6281.1995.tb00354.x

Xie, z., Cai, C., & Ye, J. (2010). Abnormal Audit Fees and Audit Opinion– Further Evidence from China's Capital Market, *China journal of accounting research*, 3(1), 51-70. doi: 10.1016/S1755-3091(13)60019-2