

بررسی رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر هاشم نیکومرام^۱

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۸/۸

حمید احمدزاده^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۹/۲۶

چکیده

این پژوهش رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی هفت ساله از سال ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ را مورد بررسی قرار می‌دهد. متغیر مستقل استفاده شده در این پژوهش، کیفیت اطلاعات حسابداری می‌باشد که بر اساس مدل فرانسویس و همکاران (۲۰۰۵) محاسبه شده است و متغیر وابسته این پژوهش، انتخاب نوع حسابرس مستقل می‌باشد. پژوهش حاضر جز تحقیقات تجربی حسابداری بوده و جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش رگرسیون لجستیک استفاده شده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است که کیفیت اطلاعات حسابداری، اندازه شرکت و نوع مالکیت از مهمترین عوامل موثر در انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی می‌باشند. به طوری که شرکتهای بزرگتر و یا دارای مالکیت دولتی و همچنین شرکتهای دارای کیفیت پایین‌تر اطلاعات حسابداری تمایل بیشتری به انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل داشته‌اند. شواهد پژوهش حاضر نشان می‌دهد که خصوصی سازی و رقابت در بازار حسابرسی ایران، موجب کاهش کیفیت حسابرسی در موسسات بزرگ حسابرسی شده است. واژه‌های کلیدی: کیفیت اطلاعات حسابداری، انتخاب حسابرس، نوع مالکیت.

۱. استاد، عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران.

۲ دانش آموخته دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، ایران. (* نویسنده مسئول)

۱- مقدمه

هرچه کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی بهبود یابد، عدم تقارن اطلاعاتی^۱، هزینه سرمایه و هزینه‌های نمایندگی کاهش می‌یابد (لامبرت و همکاران^۲، ۲۰۰۷). از این رو، اطلاعات حسابداری منبع مهم و سودمندی برای تصمیم‌گیری گروه‌های طرف قرارداد و همچنین منبع اصلی در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیران محسوب می‌شود. اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا می‌تواند منجر به افزایش کارایی سرمایه‌گذاری از طریق کاهش عدم تقارن اطلاعاتی گردد که این عدم تقارن اطلاعاتی در صورت وجود می‌تواند مشکلات اقتصادی همچون مخاطرات اخلاقی^۳ و گزینش نادرست^۴ را به همراه داشته باشد (لوز و ورسچیا^۵، ۲۰۰۰؛ بوشمان و اسمیت^۶، ۲۰۰۱؛ ورسچیا، ۲۰۰۱). اطلاعات حسابداری عموماً توسط سهامداران برای نظارت بر عملکرد مدیران مورد استفاده قرار می‌گیرد (بوشمان و اسمیت، ۲۰۰۱؛ لامبرت، ۲۰۰۱). این اطلاعات یک منبع مهم برای اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی توسط سرمایه‌گذاران در سطح یک شرکت خاص است (بوشمان و ایندجیجکیان^۷، ۱۹۹۳؛ هلم استورم و تیروول^۸، ۱۹۹۳؛ کانودیا و لی^۹، ۱۹۹۸). گزارشگری مالی دارای کیفیت بالا منجر به افزایش توانایی سهامداران و مالکان شرکت در نظارت بر فعالیت‌های سرمایه‌گذاری مدیر می‌شود، این امر می‌تواند بر کارایی سرمایه‌گذاری‌ها در نتیجه کاهش پدیده مخاطرات اخلاقی تاثیر مشخصی داشته باشد (گایو و راپوسو^{۱۰}، ۲۰۱۱). اطلاعات حسابداری عموماً دارای دو نقش ارزش‌گذاری و نظارتی است. نقش اطلاعات حسابداری در کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، بطور عمده از نقش ارزش‌گذاری نشأت می‌گیرد. اطلاعات حسابداری با کیفیت بالا باعث می‌شود تا اطلاعاتی را برای سرمایه‌گذاران جهت کمک به آنها در ارزش‌گذاری صحیح دارایی‌ها و تصمیمات سرمایه‌گذاری فراهم آورد و زیان‌های ناشی از ارزش‌گذاری نادرست در سرمایه‌گذاری را کاهش دهد. نقش اطلاعاتی حسابداری در کاهش تضاد منافع بالقوه بین مالکان و مدیریت بیشتر ناشی از نقش اطلاعات حسابداری است (یوانگ و جیانگ، ۲۰۰۸).

به عقیده‌ی تورنتون (۲۰۰۲) کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی، محصول مشترک حداقل چهار عامل اصلی است: خلاقیت و نگرش‌های مدیریت، کیفیت حسابرسی، تجربه کمیته حسابرسی و استانداردهای حسابداری دارای کیفیت بالا. وجود ضعف در هر یک از این چهار حلقه، می‌تواند کل زنجیره را مخدوش سازد. آن‌چه اهمیت دارد معیارها، متغیرها و

سنجه‌هایی است که کیفیت اطلاعات حسابداری را ارزیابی می‌کند. کیفیت اطلاعات حسابداری در این پژوهش، همانند مطالعه فرانسیس و دیگران (۲۰۰۴) و وردی (۲۰۰۶)، عرب مازار یزدی (۱۳۷۴)، نرروش و دیگران (۱۳۸۵)، و عرب‌مازار یزدی و طالبان (۱۳۸۷) و تقفی و همکاران (۱۳۹۰) این‌گونه تعریف شده است: کیفیت اطلاعات حسابداری دقتی است که گزارش‌گری مالی در بیان اطلاعات حسابداری و در ارتباط با عملیات شرکت، به ویژه جریان‌های نقدی مورد انتظار دارد و به منظور آگاهی سرمایه‌گذاران ارایه می‌شود. وظیفه اعتبار بخشی حساب‌رسان در ارتقای قابلیت اعتماد و تایید اطلاعات حسابداری، وظیفه‌ای خطیر برای انعکاس سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری و ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر محسوب شود. این وظیفه با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی سازی حرفه حسابرسی اهمیت ویژه‌ای در نظام مالی کشور ایران به خود گرفته است. پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی در کشور، رقابت در بازار حسابرسی رونق گرفته و به دنبال آن تغییر حسابرِس و انتخاب حسابرِس جدید افزایش یافته است. کالپور و همکاران (۲۰۰۸) ^{۱۱} در بررسی اثر رقابت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دریافتند که هرچه رقابت در بازار حسابرسی افزایش یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تقاضا برای حسابرسی پیش از آن‌که الزام قانونی مطرح باشد، وجود داشته است (حساس‌یگانه و - آذین فر، ۱۳۸۹). مبانی نظری این پژوهش مبتنی بر دو فرضیه کیفیت اطلاعات و اندازه موسسه حسابرسی است. فرضیه کیفیت اطلاعات به این موضوع اشاره دارد که حسابرسی چگونه می‌تواند موجب بهبود کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت شرکت مورد رسیدگی شود. بر اساس این فرضیه، وظیفه حسابرِس بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است. وظیفه‌ای که در نهایت موجب ارتقای سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر ذینفعان می‌شود. بر اساس این فرضیه هر چه کیفیت اطلاعات از طریق فرآیند حسابرسی افزایش یابد در آن صورت هزینه سرمایه، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه نمایندگی کاهش می‌یابد. هم چنین بر اساس فرضیه اندازه موسسه حسابرسی، کیفیت اطلاعات حسابرسی شده در موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات حسابرسی کوچک، بیشتر

است. فرضیه اخیر به این نکته تأکید دارد که چون موسسات بزرگ حسابرسی، نیروی انسانی با تجربه و متخصص و هم چنین بودجه کافی برای خرید برنامه‌های حسابرسی و آموزش کارکنان در اختیار دارند، لذا اطلاعات حسابداری را با کیفیت بیشتری حسابرسی می‌نمایند (عزیزخانی و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۰).

تاکنون پژوهش‌های مختلفی درباره تغییر حسابرس در داخل کشور انجام شده است. اما درباره انتخاب حسابرس پژوهش‌های محدودی انجام شده است. پژوهش‌های مربوط به تغییر حسابرس در پی پاسخ این سؤال هستند که چرا صاحبکار حسابرس خود را تغییر داده است؟ افزایش رقابت در بازار حسابرسی کشور و در نتیجه افزایش انتخاب حسابرس و هم چنین فقدان پژوهش‌های کافی درباره انتخاب حسابرس این انگیزه را در نویسندگان این مقاله به وجود آورد که موضوع انتخاب حسابرس و کیفیت اطلاعات حسابداری را به عنوان یک موضوع پژوهشی انتخاب نمایند. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با انتخاب حسابرس در کشورهای در حال توسعه شود. بنابراین هدف اول این پژوهش بررسی این موضوع است آیا شرکت‌هایی که در سال قبل دارای کیفیت مطلوب اطلاعات حسابداری بوده، در سال جاری تمایلی به تغییر حسابرس مستقل داشته‌اند یا خیر؟ همچنین، هدف دوم این پژوهش بررسی این موضوع است آیا خصوصی سازی حرفه حسابرسی و در پی آن افزایش انتخاب حسابرس، موجب ارتقای کیفیت گزارشگری مالی شده است یا خیر؟ ثانیاً شواهد پژوهش نشان خواهد داد که این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند تحلیل‌گران، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از پیامدهای کیفیت اطلاعات حسابداری آگاه نماید.

۱-۲- پژوهش‌های خارجی

نورالحق و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۲) رابطه بین قدرت اقتصادی دولت و انتخاب حسابرس را در ۴۶ کشور مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که هر چه کیفیت دولت از نظر سیاسی و اقتصادی قوی باشد در آن صورت احتمال انتخاب ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بیشتر است. آن‌ها هم چنین تأیید نمودند در کشورهای قدرتمند اقتصادی که استانداردهای گزارشگری مالی

بین المللی را پذیرفته‌اند، انتخاب ۴ موسسه بزرگ حسابرسی بیشتر است. نتایج پژوهش آن‌ها تایید نمود که هر چه دولت یک کشور قوی‌تر باشد، تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت‌تر بیشتر است.

بنی مهد و وفایی^{۱۴} (۲۰۱۲) در بررسی عوامل تعیین کننده انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس نشان دادند که متغیرهای اندازه شرکت مورد رسیدگی، سودآوری، مالکیت دولتی صاحبکار و نوع گزارش حسابرسی سال قبل از جمله عوامل تاثیرگذار بر انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس می‌باشند. به عقیده آن‌ها خصوصی سازی حرفه حسابرسی، این انگیزه را در مدیران شرکتهای نمونه پژوهش به وجود آورده است تا برای دریافت گزارش مقبول حسابرسی، حسابرس خود را از میان موسسات خصوصی حسابرسی انتخاب نمایند.

گارسیا ترئل و همکاران^{۱۵} (۲۰۱۰) نشان دادند شرکت‌هایی که از کیفیت اطلاعات حسابداری پایین تری برخوردارند هزینه بدهی در آن شرکت‌ها بیشتر است. همچنین آن‌ها نشان دادند کیفیت حسابداری موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و موجب بهبود نظارت مدیریت می‌شود.

وانگ و زین^{۱۶} (۲۰۱۱) رابطه بین انتخاب حسابرس و کیفیت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هنگ کنگ را مورد مطالعه قرار دادند. آن‌ها دریافتند شرکتهایی که حسابرسی آن‌ها توسط چهار موسسه بزرگ حسابرسی انجام می‌شود از کیفیت سود بالاتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها برخوردارند و شرکتهایی که توسط موسسات حسابرسی کوچک، حسابرسی می‌شوند، سود خود را کمتر از واقع گزارش می‌کنند.

ژانگ و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۰) در بررسی رابطه سیاسی، شفافیت و انتخاب حسابرس دریافتند شرکت‌هایی که شفافیت کمتری در افشاء دارند و مدیران آن‌ها اغلب از افراد سیاسی انتخاب می‌شود در مقایسه با سایر شرکت‌ها، موسسات حسابرسی کوچک و با کیفیت پایین را به عنوان حسابرس انتخاب می‌نمایند.

گودهامی و همکاران^{۱۸} (۲۰۰۹) در بررسی انتخاب حسابرس از بین شرکتهای بخش خصوصی ۳۲ کشور نشان دادند بعد از خصوصی شدن شرکت‌ها، در مقایسه با زمانی که مالکیت شرکت‌ها دولتی بود، تقاضا برای شرکتهای بزرگ حسابرسی با کیفیت کار بالا کاهش می‌یابد. هم چنین آن‌ها تائید کردند اگر در کشوری نظام راهبری ضعیف باشد، در آن صورت این تقاضا نیز کمتر است

لین و لیو^{۱۹} (۲۰۰۹) در پژوهشی اثر نظام راهبری شرکت را بر انتخاب حسابرس مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد، شرکت‌هایی که نظام راهبری آن‌ها ضعیف است، موسسات حسابرس کوچک که کیفیت کار آن‌ها پایین‌تر از موسسات بزرگ است را به عنوان حسابرس انتخاب می‌نمایند. هم‌چنین آن‌ها دریافتند که هر گاه نظام راهبری در شرکت بهبود یابد، در آن صورت احتمال انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس افزایش می‌یابد.

چنا و همکاران^{۲۰} (۲۰۰۹) طی پژوهشی از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه‌ای مستقیم دارد. آن‌ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرس خود را تغییر می‌دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش نشان داده شد که در سال‌های بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت‌ها بیشتر بوده است.

بروی و ویل^{۲۱} (۲۰۰۸) در پژوهشی اثر نسبت اهرمی بر انتخاب حسابرس در ۱۰ کشور اروپایی را بررسی کردند. آن‌ها دریافتند در کشورهایی که الزامات افشای بیشتری برای حمایت از حقوق اعتباردهندگان وجود دارد، شرکت‌هایی که در آن‌ها نسبت اهرمی بیشتر است، موسسات حسابرسی بزرگ و با کیفیت کار بالا را به عنوان حسابرس انتخاب می‌نمایند.

بیولی و همکاران^{۲۲} (۲۰۰۸) در بررسی عدم انتخاب موسسه حسابرسی اندرسون به عنوان حسابرس، بعد از اعلام ورشکستگی شرکت انرون، دریافتند برخی از شرکت‌ها که حسابرس آن‌ها موسسه حسابرسی اندرسون بوده است، قبل از دادخواهی علیه این موسسه در دادگاه، موسسه حسابرسی اندرسون را تغییر و موسسه دیگری را برای خود انتخاب کردند. اما اکثر شرکت‌ها، موسسه حسابرسی خود را از اندرسون به موسسه دیگر تغییر ندادند. آن‌ها دریافتند مدیران شرکت‌هایی که موسسه اندرسون را زودتر از سایر شرکت‌ها تغییر دادند، بلافاصله صورت‌های مالی خود را تجدید ارائه نمودند تا کیفیت صورت‌های مالی خود ارتقاء بخشند. اما در شرکت‌هایی که موسسه اندرسون را دیرتر تغییر دادند، کیفیت صورت‌های مالی آن‌ها پایین‌تر از بقیه بود.

برگر وهان^{۲۳} (۲۰۰۷) اظهار می‌دارند شرکت‌هایی که سودآوری بالایی دارند تمایل بیشتری به پنهان کردن اطلاعات محرمانه خود دارند. بنابراین انگیزه بیشتری برای انتخاب حسابرسانی با کیفیت کار

پایین خواهند داشت. البته مدیران شرکت‌های زیان‌ده نیز ممکن است بخواهند از طریق فریب حسابرِس، عملکرد ضعیف شرکت را از دید سهامداران و سرمایه‌گذاران پنهان سازند. عابدین^{۲۴} (۲۰۰۶) در پژوهشی نشان داد شرکت‌های در حال رشد، موسسات حسابرِس بزرگ را انتخاب می‌نمایند. او هم چنین نشان داد شرکت‌هایی که نسبت اهرمی بالایی دارند، موسسات بزرگ حسابرِس را به عنوان حسابرِس خود انتخاب نمی‌کنند. او به رابطه‌ای میان نظام راهبری و انتخاب حسابرِس دست نیافت، اما نشان داد میان حق الزحمه حسابرِس و انتخاب حسابرِس رابطه وجود دارد.

پنمن^{۲۵} (۲۰۰۳) کیفیت حسابداری را متأثر از کیفیت استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری، کیفیت حسابرِس، مدیریت سود و کیفیت افشاء می‌داند.

۲-۲- پژوهش‌های داخلی

بنی مهد (۱۳۹۱) در پژوهشی اثر نوع حسابرِس، مدیریت سود و شاخص سودآوری را بر کیفیت اطلاعات حسابداری مورد بررسی قرار داده است. نتایج پژوهش حاکی از آن است نوع حسابرِس و شاخص سودآوری با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای مستقیم و مثبت دارد. اما رابطه شاخص مدیریت سود با کیفیت اطلاعات حسابداری، رابطه‌ای منفی و معکوس است. شواهد پژوهش حاضر نشان می‌دهد خصوصی سازی حسابرِس و واگذاری بخشی از وظایف سازمان حسابرِس به مؤسسات خصوصی حسابرِس، و در واقع افزایش رقابت در حسابرِس می‌تواند موجب تنزل کیفیت اطلاعات حسابداری شود. ابراهیمی کردلروسیدی (۱۳۸۷) نیز در پژوهش خود نشان دادند شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرِس، حسابرِس می‌شوند، مدیریت سود کمتری دارند.

بنی مهد (۱۳۹۰) عوامل موثر بر صدور گزارش مقبول در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمود. نتایج این پژوهش نشان داد خصوصی سازی حسابرِس، منجر به افزایش تغییر حسابرِس در میان شرکت‌های نمونه پژوهش شده است. هم زمان با افزایش در تغییر حسابرِس، اظهار نظر مشروط در گزارش‌های حسابرِس کاهش و در عوض، اظهار نظر مقبول افزایش یافته است. نتایج این پژوهش، نشان داد که هرچه رقابت و خصوصی سازی در بازار حسابرِس افزایش یابد، کیفیت حسابرِس کاهش می‌یابد.

نونهال فروهمکاران(۱۳۸۹) در تحقیقی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی پرداختند و دریافتند که شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت پایین‌تر، دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی دارند.

حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی را مورد بررسی قرار داد. نتایج پژوهش آنها نشان داد بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات مالیاتی رابطه معناداری وجود دارد. اما بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کشف تحریفات در برآوردهای حسابداری، قوانین و تحریفات ناشی از اشتباه در به کارگیری رویه‌های حسابداری رابطه معناداری وجود ندارد.

نتایج پژوهش اعتمادی و همکاران(۱۳۸۸) نشان می‌دهد که سه عامل فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکتها اثرگذارند. از میان این عوامل، ساختار مالکیت کمترین اثر مستقیم را بر کیفیت اطلاعات دارد اما حایز اهمیت ترین نقش آن، اثر تعدیل شونده است که بر ارتباط بین فرهنگ سازمانی و کیفیت اطلاعات مالی و نیز رابطه بین تمرکز مالکیت و کیفیت اطلاعات مالی دارد بنحوی که هرچه ساختار مالکیت شرکتی خصوصی‌تر باشد، تمرکز مالکیت منجر به افزایش کیفیت اطلاعات مالی می‌شود، این در حالی است که درشرکتهای با مالکیت کمتر خصوصی، این رابطه برعکس می‌باشد.

رضا زاده و زارعی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر تغییر حسابرس را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بررسی نمودند. آنها نشان دادند که حق الزحمه حسابرس، کیفیت کار حسابرس، تغییر مدیریت، نوع اظهار نظر حسابرسی و اندازه شرکت مورد رسیدگی از جمله متغیرهای تأثیرگذار بر تغییر حسابرس می‌باشد.

۳- فرضیه پژوهش

در راستای پاسخ به پرسش اصلی این پژوهش " که تا چه اندازه کیفیت اطلاعات حسابداری سال قبل بر تمایل شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار در ایران بر انتخاب نوع حسابرس در سال جاری تأثیرگذار است؟ " فرضیه این پژوهش به صورت زیر بیان می‌شوند:

" رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری شرکت صاحبکار و انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل معنی دار است."

۴- روش پژوهش، جامعه آماری، دوره آزمون و نمونه

پژوهش حاضر توصیفی و از نوع پژوهش همبستگی است. تجزیه و تحلیل داده‌ها در قالب داده‌های تلفیقی صورت گرفته است. به عبارت دیگر، برای اندازه گیری کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس، تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و برای آزمون فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت تلفیقی از طریق رگرسیون انجام شده است. جامعه آماری این پژوهش از کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی بازه زمانی هفت ساله ۹۰-۱۳۸۴ تشکیل شده است. در این پژوهش از نمونه گیری آماری استفاده نشده و شرکت‌های مورد بررسی به روش حذفی و بر اساس معیارهای زیر انتخاب شده‌اند:

۱. تا پایان اسفند ماه ۱۳۷۹ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
۲. به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه دوره مال آنها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
۳. طی سال‌های ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ تغییر سال مالی و توقف عملیات نداشته باشد.
۴. شرکت مورد نظر، جز شرکت‌های سرمایه‌گذاری، بیمه و املاک نباشد.
۵. داده‌های آنها در دسترس باشد.

داده‌های مورد نیاز پژوهش حاضر مستقیماً از صورت‌های مالی سالانه و گزارش‌های مالی ارائه شده توسط شرکت‌ها به بورس اوراق بهادار تهران، پایگاه اطلاعاتی بورس، نرم‌افزارهای دنا سهم، تدبیر پرداز و لوح فشرده اطلاعات مالی شرکت‌ها استخراج می‌شود. با توجه به شرایط فوق، تنها ۱۱۹ شرکت (۷۱۵ مشاهده) شرایط مذکور را دارا بودند. لازم به ذکر است به دلیل ماهیت متغیر مستقل پژوهش، دوره زمانی پژوهش برای معیار کیفیت اقلام تعهدی محدود به سال‌های ۱۳۸۵ الی ۱۳۸۹ برای سایر متغیرها محدود به سال‌های ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۰ شده است. روش پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. جهت آزمون فرضیه پژوهش از مدل رگرسیونی لجستیک به دلیل دو وجهی بودن متغیر وابسته نوع حسابرس از نرم افزار *SPSS* استفاده شده است.

۵- متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌ها، متغیرهای این پژوهش به سه گروه متغیرهای مستقل، وابسته و کنترلی تقسیم شده‌اند. متغیر وابسته در این پژوهش، انتخاب نوع حسابرس می‌باشد. این متغیر، یک متغیر مجازی است که با مقادیر صفر و یک نشان داده می‌شود. مقدار یک برای شرکت‌هایی که سازمان حسابرسی (بزرگترین موسسه حسابرسی در ایران) به عنوان حسابرس مستقل حسابرس خود انتخاب کرده‌اند و مقدار صفر برای شرکت‌هایی که سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان حسابرس خود انتخاب نموده‌اند.

کیفیت اطلاعات حسابداری^{۲۶} متغیر مستقل پژوهش، مبتنی بر مدل کیفیت اقلام تعهدی دچو و دیچو^{۲۷} (۲۰۰۲) می‌باشد. این مدل تا حدود زیادی بر اساس برقراری ارتباط بین اقلام تعهدی حاصل از سرمایه در گردش و فرآیند شناسایی جریان‌های نقدی است. این موضوع بدین معنی است که یک تطابق ضعیف در این رابطه می‌تواند نشان‌دهنده کیفیت پایین اقلام تعهدی باشد. مدل سنجش کیفیت اقلام تعهدی طبق مدل دچو و دیچو (۲۰۰۲) به شرح ذیل است:

$$WCA_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \varepsilon_{it}$$

که در این مدل داریم:

$$WCA_{it} = \text{اقلام تعهدی حاصل از سرمایه در گردش شرکت } i \text{ در پایان سال } t.$$

$$CFO_{it-1} = \text{جریان نقدی حاصل از عملیات شرکت } i \text{ در پایان سال } t-1.$$

$$CFO_{it} = \text{جریان نقدی حاصل از عملیات شرکت } i \text{ در پایان سال } t.$$

$$CFO_{it+1} = \text{جریان نقدی حاصل از عملیات شرکت } i \text{ در پایان سال } t+1.$$

$$\varepsilon_{it} = \text{باقی مانده مدل رگرسیونی شرکت } i \text{ در پایان سال } t.$$

لازم به ذکر است که اقلام تعهدی حاصل از سرمایه در گردش شرکت i در پایان سال t ، به

شرح زیر محاسبه می‌شود:

$$WCA_{it} = \Delta CA_{it} - \Delta CL_{it} - \Delta Cash_{it} + \Delta Debt_{it}$$

که در این رابطه داریم:

$$\Delta CA_{it} = \text{خالص تغییرات در ارزش دفتری دارایی‌های جاری شرکت } i \text{ بین سال‌های } t \text{ و } t-1.$$

$$\Delta CL_{it} = \text{خالص تغییرات در ارزش دفتری بدهی‌های جاری شرکت } i \text{ بین سال‌های } t \text{ و } t-1.$$

$\Delta Cash_{it}$ = خالص تغییرات در وجوه نقد و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت شرکت i بین سال‌های t و $t-1$.

$\Delta Debt_{it}$ = خالص تغییرات در ارزش دفتری بدهی‌های غیرعملیاتی کوتاه مدت (سود سهام و حصة جاری بدهی‌های بلندمدت) شرکت i بین سال‌های t و $t-1$.

جریانان نقد حاصل از عملیات در سال‌های t ، $t-1$ و $t+1$ از صورت جریان وجوه نقد تهیه شده بر اساس استانداردهای حسابداری ایران (لازم الاجرا از سال ۱۳۷۸) استخراج می‌شود. پس از برآورد انحراف استاندارد باقی‌مانده‌های رگرسیونی مدل مذکور به عنوان معیار کیفیت اقلام تعهدی برای هر شرکت نمونه i بر اساس مدل دیچو و دیچاو (۲۰۰۲)، طی دوره‌های پنج ساله به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

$$AQ_{it} = \sigma(\varepsilon_{it_j}) ; \quad j = t, t-1, t-2, t-3, t-4$$

که داریم:

AQ_{it} = معیار معکوس کیفیت اقلام تعهدی شرکت i در پایان سال t .

$\sigma(\varepsilon_{it_j})$ = انحراف معیار باقی‌مانده مدل رگرسیونی شرکت i برای سال‌های t ، $t-1$ ، $t-2$ ، $t-3$ و $t-4$. ارزش بالاتر AQ نشان‌دهنده کیفیت ضعیف‌تر اقلام تعهدی است که این موضوع به دلیل قدرت توضیح‌دهندگی به نسبت کمتر انحرافات از اقلام تعهدی جاری از طریق فرآیند شناسایی جریان نقدی حاصل از عملیات شرکت می‌باشد. سودهای شرکت از طریق جمع اقلام تعهدی و جریانان نقدی محاسبه می‌شود. اجزای جریان نقدی معمولاً عینی بوده و کمتر دستکاری می‌شوند. لذا؛ کیفیت سود وابستگی خاص به کیفیت اقلام تعهدی خواهد داشت. بنابراین، کیفیت اقلام تعهدی پایین‌تر نشان‌دهنده سطح پایین‌تر کیفیت سود خواهد بود (گایو و راپوسو، ۲۰۱۱، ۴۷۴).

در این پژوهش با توجه به تحقیقات خارجی و داخلی انجام شده مرتبط^{۲۸}، از متغیرهای کنترلی اندازه شرکت^{۲۹}، اهرم مالی^{۳۰}، شاخص سودآوری^{۳۱}، تغییر مدیریت نسبت به سال قبل^{۳۲} (مجازی)، گزارش زیان^{۳۳} (مجازی) و نوع مالکیت^{۳۴} (مجازی) استفاده شده است. اندازه شرکت صاحبکار: این متغیر به صورت لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها تعریف شده است. اهرم مالی: عبارتست از نسبت بدهی به دارایی‌های یک شرکت که نشان‌دهنده ریسک مالی یک شرکت نیز می‌باشد.

شاخص سودآوری: یک متغیر کنترلی است و معمولاً از این شاخص به عنوان شاخص عملکرد مدیریت استفاده می‌شود. بازده دارایی‌ها برابر است با سود خالص قبل از کسر مالیات تقسیم بر متوسط جمع دارایی‌ها.

تغییر مدیریت نسبت به سال قبل: یک متغیر مجازی است که با یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر مدیر عامل یا اعضای هیات مدیره شرکتی در سال مورد نظر تغییر یافته باشد، در آن صورت مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.

گزارش زیان: یک متغیر مجازی است که با یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر شرکت مورد رسیدگی در سال مورد نظر زیان گزارش کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

نوع مالکیت شرکت صاحبکار (نهادی و فردی): نوع مالکیت یک متغیر مجازی است که به طوری که اگر قسمت عمده مالکیت شرکت (بیش از ۵۰ درصد) در اختیار نهادها و سازمان‌های دولتی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته شده است.

۶- مدل پژوهش

در این پژوهش برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، مدل‌های رگرسیونی مختلفی به صورت ذیل تخمین زده می‌شود:

$$Audit\ type_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 AIQ_{it-1} + \alpha_2 Size_{it-1} + \alpha_3 Lev_{it-1} + \alpha_4 Loss_{it-1} + \alpha_5 Manchange_{it} + \alpha_6 Govmanage_{it} + \alpha_7 ROA_{it-1} + \varepsilon_{it}$$

۷- یافته‌های پژوهش

قبل از آزمون فرضیه لازم است ابتدا به بررسی آمار توصیفی و همچنین آزمون همبستگی بین آنها پرداخته می‌شود.

بررسی آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین متغیرها، نشان دهنده آن است که متغیرها از توزیع نرمال برخوردار هستند و نتایج اجرای آزمون تولرانس، عامل تورم واریانس و شاخص وضعیت جهت بررسی هم خطی میان متغیرهای مستقل نشان می‌دهد که هم خطی شدید میان متغیرهای مستقل

وجود ندارد. آمار توصیفی متغیرهای کنترلی اهرم مالی و بازده دارایی‌ها در جدول ۱ نشان می‌دهد که در طی دوره پژوهش، میانگین استفاده از بدهی جهت تأمین مالی در شرکت‌های مورد بررسی، ۶۶ درصد بوده و همچنین شرکت‌های نمونه در طی دوره مذکور، بازدهی متوسط ۱۴ درصد روی دارایی‌ها را کسب نموده‌اند.

جدول ۱: آمار توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

متغیرها	کیفیت اطلاعات حسابداری	اهرم مالی	شاخص سودآوری	اندازه شرکت
تعداد مشاهده- شرکت	۷۱۵	۷۱۵	۷۱۵	۷۱۵
میانگین	- ۰,۰۳۷۸۵۷	۰,۶۶۴۰۸۸	۰,۱۳۹۳۷۴	۱۷,۲۱۶۰۷
میانه	- ۰,۲۱۸۵۳	۰,۶۵۴۵۶۲	۰,۱۱۲۷۸۵	۱۵,۳۴۲۸۹
انحراف معیار	۰,۱۳۱۵۲۵۲	۰,۳۵۰۳۷۵۶	۰,۱۷۵۲۶۹۲	۱۹,۵۴۰۲۷
حداقل	- ۰,۷۸۵۳	۰,۰۶۱۹	- ۰,۳۲۷۴	۹,۷۷۷۶۹۸
حداکثر	۰,۵۱۸۶	۰,۹۰۵۲	۲,۷۹۰۳	۲۰,۵۰۳۹۵

۸- بررسی آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

لازم به ذکر است که آمار توصیفی متغیرهای نوع حسابرِس، تغییر مدیریت نسبت به سال قبل، گزارش زیان و نوع مالکیت به دلیل کیفی و دو وجهی (اسمی) بودن در سطح کل شرکت‌ها در جدول ۲ ارائه شده است. نتایج نشان می‌دهد که در دوره پژوهش، ۱۸۱ سال-شرکت معادل ۲۵ درصد توسط سازمان حسابرِس و ۵۳۴ سال-شرکت یعنی ۷۷ درصد سال-شرکت‌های نمونه مورد بررسی توسط سایر مؤسسات حسابرِس مورد حسابرِس قرار گرفته‌اند. به عبارت دیگر در طی دوره پژوهش تمایل صاحبکاران به استفاده از سایر مؤسسات حسابرِس افزایش یافته است. همچنین نتایج آمار توصیفی نشان می‌دهد که در مجموع سال شرکت‌های مورد بررسی در ۵۰۲ سال-شرکت یعنی ۷۰,۲ درصد سال-شرکت‌های مورد بررسی، مدیریت نسبت به سال قبل بدون تغییر بوده، ۵۷۸ سال-شرکت یعنی ۸۰,۸ درصد سال-شرکت‌های مورد بررسی، دولتی بوده و ۳۸ سال-شرکت یعنی ۵ درصد سال-شرکت‌های نمونه مورد بررسی، زیان‌ده بوده‌اند.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

گزارش زیان		تغییر مدیریت		نوع مالکیت		نوع حسابرس		متغیرها
گزارش زیان	عدم گزارش زیان	تغییر مدیریت	بدون تغییر	دولتی	غیر دولتی	سازمان حسابرسی	موسسات خصوصی	سال
۲	۱۱۶	۵۸	۶۰	۹۶	۲۲	۳۳	۸۵	۱۳۸۵
۳	۱۱۶	۶	۱۱۳	۹۷	۲۲	۳۴	۸۵	۱۳۸۶
۲	۱۱۸	۷۸	۴۲	۹۷	۲۳	۳۰	۹۰	۱۳۸۷
۳	۱۱۷	۳	۱۱۷	۹۷	۲۳	۳۰	۹۰	۱۳۸۸
۱۲	۱۰۸	۶۵	۵۵	۹۶	۲۴	۲۸	۹۲	۱۳۸۹
۱۶	۱۰۲	۳	۱۱۵	۹۵	۲۳	۲۶	۹۲	۱۳۹۰

۹- آزمون همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها

نتایج آزمون همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش در سطح کل شرکت‌ها در دوره هفت ساله پژوهش، در جدول ۳ ارائه شده است. لازم به ذکر است که به دلیل نرمال بودن داده‌ها طی دوره پژوهش از همبستگی پیرسون استفاده شده است. نتایج همبستگی بین متغیرهای پژوهش حاکی از همبستگی منفی و معنی‌دار ($-0/123$) کیفیت اطلاعات حسابداری با اهرم مالی، همبستگی منفی و معنی‌دار ($-0/295$) کیفیت اطلاعات حسابداری با بازده دارایی‌ها و همچنین همبستگی منفی و معنی‌دار ($-0/272$) کیفیت اطلاعات حسابداری با زیان‌ده بودن شرکت است.

جدول ۳: همبستگی پیرسون بین متغیرهای پژوهش

کیفیت اطلاعات حسابداری	گزارش زیان	تغییر مدیریت	نوع مالکیت	شاخص سودآوری	اهرم مالی	اندازه شرکت	متغیرها
-0.013 0.721	0.026 0.490	0.017 0.643	0.204** 0.000	-0.004 0.919	-0.054 0.152	1	Pearson Correlation Sig. (2-tailed)
-0.123** 0.001	-0.230** 0.000	-0.039 0.303	0.005 0.885	-0.039 0.294	1		Pearson Correlation Sig. (2-tailed)
-0.295** 0.000	0.341** 0.000	0.030 0.425	0.035 0.350	1			Pearson Correlation Sig. (2-tailed)
-0.054 0.147	-0.035 0.347	0.150** 0.000	1				Pearson Correlation Sig. (2-tailed)

متغیرها	اندازه شرکت	اهرم مالی	شاخص سودآوری	نوع مالکیت	تغییر مدیریت	گزارش زیان	کیفیت اطلاعات حسابداری
تغییر مدیریت					1	0.017 0.642	-0.049 0.190
گزارش زیان						1	-0.272** 0.000
کیفیت اطلاعات حسابداری							1

** معنی دار در سطح اطمینان ۹۹٪.

۱۰- آزمون فرضیه پژوهش

جهت آزمون فرضیه پژوهش از روش رگرسیونی لجستیک استفاده شده است. مهم‌ترین ویژگی مدل رگرسیون لجستیک این است که نیازی به برقراری فرض‌های نرمال بودن و همسانی واریانس باقی مانده‌های رگرسیونی ندارد. نتایج مدل رگرسیونی لجستیک در جدول ۴ نشان می‌دهد که تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر انتخاب نوع حسابرس، منفی (۱/۹۸۲-) و با توجه به احتمال آماره والد (۰/۰۱۹) معنی دار بوده است؛ یعنی با افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری تمایل شرکت‌ها به واگذاری کار حسابرسی به سازمان حسابرسی کاهش یافته است و فرضیه پژوهش مبنی بر وجود رابطه معنی دار تأیید می‌گردد. دیگر نتایج، نشان می‌دهد که اندازه شرکت و نوع مالکیت آنها بر انتخاب نوع حسابرس تأثیر مثبت و معنی داری داشته است.

با توجه به ضریب تعیین نگل کرک، حدود ۳۲/۸ درصد از تغییرات نوع حسابرس (تمایل شرکت‌ها به انتخاب سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل) طی دوره پژوهش، تحت-تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری، اندازه شرکت و نوع مالکیت آنها بوده است. نتایج مربوط به آماره نسبت درست‌نمایی (۶۲۰/۳۰۸) حاکی از معنی دار بودن مدل رگرسیونی در حالت کلی است. با توجه به معنی دار بودن تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر انتخاب نوع حسابرس، فرضیه پژوهش مورد تأیید واقع می‌شود.

جدول ۴: مدل رگرسیونی لجستیک رابطه بین کیفیت اطلاعات حسابداری و انتخاب نوع حسابرس

متغیرها	علامت اختصاری در مدل	ضرایب رگرسیونی	انحراف استاندارد	مقدار آماره آزمون	درجه آزادی	احتمال آماره آزمون
اندازه شرکت	size	۰,۳۹۸	۰,۰۸۲	۳۲,۲۹۸	۱	۰,۰۰۰
اهرم مالی	LEV	۰,۱۵۵	۰,۲۷۴	۰,۳۲۱	۱	۰,۵۷۱
شاخص سودآوری	ROA	۰,۵۵۹	۰,۵۵۸	۱,۰۰۲	۱	۰,۳۱۷
تغییر مدیریت	Mangchange	- ۰,۱۲۹	۰,۲۲۹	۰,۳۱۹	۱	۰,۵۷۲
گزارش زیان	loss	۰,۲۰۴	۰,۵۸۳	۰,۱۲۲	۱	۰,۷۲۷
کیفیت اطلاعات حسابداری	AIQ	- ۱,۹۸۲	۰,۸۴۳	۵,۵۲۷	۱	۰,۰۱۹
نوع مالکیت	Govmanage	۰,۶۹۹	۰,۳۴۱	۴,۲۰۵	۱	۰,۰۴۰
ضرایب رگرسیونی	Constant	- ۸,۴۵۰	۱,۲۷۳	۴۴,۰۳۰	۱	۰,۰۰۰۰
مرحله	Step	آماره نسبت درست نمایی	ضریب تعیین نگل کرک	ضریب تعیین کاکس-اسنل		
۱	۱	۶۲۰,۳۰۸	۰,۲۲۱	۰,۳۲۸		

۱۲- مدل انتخاب حسابرس

در این قسمت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه، و آزمون‌های آماری ماقبل آن، می‌توان مدل انتخاب حسابرس برای کل شرکتهای نمونه آماری به صورت زیر نوشت. در بخش قبل مشخص شد که متغیرهای کیفیت اطلاعات حسابداری، اندازه شرکت و نوع مالکیت با انتخاب نوع حسابرس رابطه معنی داری دارند. در جدول شماره ۳، ضرایب مربوط به هریک از متغیرهای مستقل مشخص شده است. بنابراین مدل انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس به صورت زیر از جدول شماره ۴ استخراج می‌گردد:

$$Audit\ type_{it} = -8.450 - 1.982AIQ_{it-1} + 0.398Size_{it-1} + 0.699Govmanage_{it}$$

نتایج حاصل از آماره‌های توصیفی بیانگر این واقعیت است که درصد پیش بینی مدل در سطح اطمینان ۸۲/۸ درصد است. با توجه به قابل قبول بودن درصد پیش بینی باید بالای ۵۰ درصد، روش رگرسیون لجستیک باینری، می‌توان نتیجه گرفت که درصد پیش بینی مدل در پژوهش حاضر مناسب است.

۱۲- نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج حاصل از آزمون فرضیه نشان می‌دهد که عوامل تعیین کننده انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس، معیارهای کیفیت اطلاعات حسابداری (در قالب مدل کیفیت اقلام تعهدی)، اندازه شرکت و نوع مالکیت می‌باشد. از میان متغیرهای بالا، نوع مالکیت و اندازه شرکت رابطه‌ای مستقیم با انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس دارند و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای منفی و معکوس با انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی دارد. این امر بیانگر این است که بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش موسسات خصوصی، رقابت میان موسسات بزرگ حسابرسی و موسسات خصوصی افزایش یافته است. از این رو می‌توان استدلال نمود، رقابت در بازار حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی بزرگ شده است. این موضوع مغایر با فرضیه اندازه موسسه حسابرسی است. مطابق این فرضیه کیفیت اطلاعات حسابرسی شده در موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات حسابرسی کوچک، بیشتر است، اما نتایج این پژوهش، این فرضیه را تایید نمی‌نماید.

هم چنین اندازه شرکت مورد رسیدگی رابطه‌ای مستقیم با انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس دارد. یعنی هر چه اندازه شرکت‌ها بزرگ‌تر باشد در آن صورت احتمال انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی (سازمان حسابرسی) به عنوان حسابرس بیشتر می‌شود. اگر اندازه شرکت‌ها یک واحد افزایش یابد در آن صورت احتمال آن که موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس انتخاب شود برابر $0/398$ واحد افزایش خواهد یافت. تغییر مالکیت شرکت نیز اثر مستقیم بر انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس دارد. اگر مالکیت شرکت تغییر کند احتمال آنکه موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس انتخاب شوند $0/699$ واحد افزایش می‌یابد. هم چنین نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رابطه‌ای بین سودآوری شرکت، نسبت بدهی، تغییر مدیریت در طی سال و زیان ده بودن شرکت با انتخاب موسسات بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرس وجود ندارد.

بر اساس نتایج حاصل از پژوهش، می‌توان توجه تدوین کنندگان مقررات در حوزه بازار حسابرسی را به این نکته جلب نمود که رقابت در بازار حسابرسی ایران، موجب کاهش کیفیت حسابرسی در موسسات بزرگ حسابرسی شده است (نتایج کلی این پژوهش با نتیجه گیری بنی

مهد(۱۳۹۱) همخوانی دارد هر چند در مطالعات بعدی این نتیجه تایید نشده است). می توان ادعا نمود که تشکیل جامعه حسابداران رسمی و واگذاری بخشی از وظایف سازمان حسابرسی به مؤسسات خصوصی حسابرسی و در واقع افزایش رقابت در حسابرسی می تواند موجب کاهش کیفیت حسابرسی گردد. از این رو به سازمان بورس اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا بر کار مؤسسات حسابرسی نظارت بیشتری داشته باشند و تمهیدات لازم برای آسیب شناسی دقیق موضوع و ارتقاء کیفیت حسابرسی چنین موسساتی فراهم آید. از آنجا که تئوری جامع و کاملی برای انتخاب حسابرس در متون حسابرسی وجود ندارد، از این رو به پژوهشگران پیشنهاد می شود تا در تحقیقات آتی موضوعات انتخاب اختیاری و اجباری حسابرس، اثرات اجرای اصل ۴۴ قانون اساسی، اثر تحریم های اقتصادی سال های اخیر، اثر پیاده سازی نظام راهبری شرکت ها، اثر حق الزحمه حسابرس، اثر اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و اثر همسویی منافع حسابرس و مدیریت بر انتخاب حسابرس را مورد بررسی قرار دهند.

منابع

۱. اعتمادی، حسین و همکاران(۱۳۸۸). تاثیر فرهنگ سازمانی، تمرکز مالکیت و ساختار مالکیت بر کیفیت اطلاعات مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۱۵.
۲. بنی مهد، بهمن(۱۳۹۰). بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، سال چهارم، صص ۵۹ تا ۸۳.
۳. بنی مهد، بهمن(۱۳۹۱). کیفیت اطلاعات حسابداری، نوع حسابرس و مدیریت سود. فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره ۱۷، سال پنجم.
۴. حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین فر(۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۸۵ تا ۹۸.
۵. حساس یگانه، یحیی و علی جعفری (۱۳۸۴). عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه ی حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۰، ص ۷۱.

۶. رضا زاده، جواد و کمال زارعی (۱۳۸۶). عوامل موثر بر تغییر حسابرسان شرکت‌های ایرانی. فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۲۰، صص ۸۹ تا ۱۰۶
۷. نونهال فر، علی اکبر، سعید جبارزاده کنگر لویی و یعقوب پور کریم (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. فصلنامه بررسیهای حسابداری شماره ۳ دوره ۱۷. صص ۵۵ تا ۷۰
8. Abidin ,Sh. (2006).Audit Market Concentration and Auditor Choice in the UK" Department of Accounting & Finance ,University of Sterling, Ph.D Thesis, PP. 5-6
 9. Azizkhani, M., Gary S. Monroe and Greg Shailer(2010). The value of Big 4 audits in Australia, Accounting and Finance 50 , PP. 743–766
 10. Penman, M. and Lin, H.(2009). The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: the case of Germany, Journal of International Accounting Research, Vol 8, No 1, PP.31-55
 11. Banimahd,B.Vafaei,E.(2012).The effect of client size , audit report , state ownership ,financial leverage and profitability on auditor selection; evidence from Iran, African Journal of Business Management. Vol 6,no 3 ,pp 4100-4105
 12. Beatty, Anne, Joseph Weber and J.Scott,(2007).The Role of Accounting Quality in Reducing Investment Inefficiency in the Presence of Private Information and Direct Monitoring, Working paper, The Ohio State University.
 13. Berger, P. & Hann, R. (2007).Segment profitability and the proprietary and agency costs of disclosure'. The Accounting Review, Vol. 82, No. 4, pp. 869–906.
 14. Bewley K, Chung J, McCracken S (2008). An examination of Auditor Choice Using Evidence from Andersen's Demise. International Journal of Auditing, Vol. 12, Issue 2, pp. 89-110
 15. Broye, G., and Weill, L.,(2008).Does leverage influence auditor choice? A cross-country analysis, journal of Applied Financial Economics,No.18,P 715–731.
 16. Chen Charles J P , Xijia Su, Xi Wu.(2010). Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, Auditing.. Vol. 29, Iss. 1; pg. 41, 32.
 17. Chena Ching-Lung, Gili Yenb and Fu-Hsing Chang (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, Applied Financial Economics, No 19,pp 59–72.
 18. Choi , J. and Kim, C. and Kim, J and Zang, Y.(2010). Audit office size, Audit Quality, and Audit pricing "Auditing: A Journal of practice & Theory, Vol 29 , No 1 PP. 73-97
 19. Francis, J., R. LaFond, P. Olsson and K. Shipper (2005). The Market Pricing of Accruals Quality', Journal of Accounting and Economics, Vol. 39, pp. 295–327.
 20. Gaio, C., and C. Raposo (2011). "Earnings quality and firm valuation: international evidence", Accounting and Finance, Vol. 51, 467–499.
 21. Guedhami, O. , Pittman, J.A and W. Saffar (2009). Auditor Choice in Privatized Firms: Empirical Evidence on the Role of State and Foreign Owners, Journal of Accounting & Economics, vol. 48, pp. 151-171.

22. Lin Z, Liu JM (2009). The Impact of Corporate Governance on Auditor Choice: Evidence from China. *Journal of International Accounting, Auditing, and Taxation*, 18(1): PP. 44.
23. Wang Bing and Qingquan Xin (2011). Auditor choice and accruals patterns of cross-listed firms, *China Journal of Accounting Research*, No. 4, PP. 233–251
24. Zhang T, Bin S, Zhang H (2010). Political Connection, Transparency and Auditor Choice: Evidence from Family-Owned Firms in China. 4th Symp. *China J. Account. Res.*, pp.17-18 .

یادداشت

1. Asymmetric Information
2. Lambert, et al
3. Moral hazard
4. ***Adverse Selection***
5. leuz and verrecchia
6. Bushman and smith
7. Bushman And Indjejikian
8. Holmstorm And Tirole
9. Kanodia And Lee
10. Gaio and Raposo
11. Kalpur, et al.
12. Azizkhani and et. al.
13. Nurul Houqe and et. al
14. Banimahd and Vafaei
15. Garcia, et al.
16. Wang and Xin
17. Zhang and et al
18. Guedhami and et al
19. Lin and Liu
20. Chena and et al.
21. Broy and Weill
22. Bewley and et al.
23. Berger, P. & Hann
24. Abidin
25. penman
26. Accounting Information Quality (AIQ)
27. Dechow & Dichev
28. Dechow & Dichev(2002) , Francis (2005) , Kohlbeck, Mark, Warfield(2008) , Kim& Qi (2008). and Collins and Kothari (1989). Biddle, Gary and Gilles Hilary,(2006) , Gaio & Raposo(2011).
29. Size
30. Leverage (Lev)
31. Return on Assets (ROA)
32. Manage Change(Manchange)
33. Loss
34. Govern Manage(Govmanage)