

Audit Switching Policy and Audit Quality in Iranian Capital Market

Reza Daghani * 

*Corresponding Author, Ph.D., Department of Accounting, Allameh Tabataba'i University, Assistant prof., of Shahab Danesh University, Tehran, Iran. (Email: r.daghani@iaee.org.ir)

Ashkan Nmdari

MSc. of Management Accounting, Shahab Danesh University, Qom, Iran. (Email: ashk_b_online@yahoo.com)

Mohammad Mehdi Momenzadeh

Ph.D. Candidate in Accounting, Department of Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (Email: momenzadeh2000@yahoo.com)

Abstract

Audit switch can affect audit quality, but such policies also depend on the scope of audit services provided and the manner in which auditors are appointed in accordance with capital market rules. Therefore, this study examined auditors' policies and audit fees when providing this service in companies listed on the Tehran Stock Exchange. Using a sample of 100 companies from 2018 to 2022 and using multiple regression, we find that switching to an audit firm with more partners has a positive and significant impact on audit quality. It was shown that the shift of audit to audit firms with more partners also has a negative and significant impact on audit fees, and the amount of auditor fees has a significant and positive impact on audit quality. Other results show that auditor experience and size have a positive and significant impact, while firm losses and provisions have a negative impact on audit fees.

Keywords: Auditor Switch Policy, Audit Fee, Audit Quality, Supply Services

Citation: Daghani, Reza; Nmdar, Ashkan & Momenzadeh, Mohammad Mehdi (2024). Audit Switching Policy and Audit Quality in Iranian Capital Market. *Journal of Exchange Brokers*, 1(1), 69-95. (in Persian)

رویه تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه ایران

رضا داغانی* 

* نویسنده مسئول، دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران. رایانامه: r.daghani@iaee.org.ir

اشکان نامداری

کارشناسی ارشد حسابداری مدیریت، دانشگاه شهاب دانش، قم، ایران. رایانامه: ashk_b_online@yahoo.com

محمد مهدی مومن زاده

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: momenzadeh2000@yahoo.com

چکیده

رویه تغییر حسابرس می تواند بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار باشد، اما چنین سیاستی تابعی از میزان ارائه خدمات اطمینان بخشی و نیز نحوه تعیین و تغییر حسابرس طبق قوانین موضوعه نظیر قانون و دستورالعمل های بازار سرمایه است. مقررات گذاران، مدت ها است که نگرانی های خود را در مورد تغییرات حسابرس و تأثیر آن بر اظهار نظر حسابرس ابراز کرده اند. به همین جهت در این پژوهش به بررسی سیاست های تغییر حسابرس بر کیفیت و نیز هزینه خدمات حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس های ایران پرداخته شده است. با استفاده از نمونه شامل ۱۰۰ شرکت در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ و به کارگیری مدل رگرسیون چندگانه، نتایج پژوهش نشان داد که تغییر حسابرس شرکت به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرسی تاثیر معناداری ندارد. همچنین تغییر حسابرس به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه حسابرسی دارای تاثیر منفی و معناداری بوده است. البته میزان حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت ها نیز تاثیر معناداری و مثبتی به همراه داشته است. سایر نتایج نشان می دهد تجربه حسابرس و اندازه شرکت دارای اثر مثبت و معنادار، زیان دهی و اقلام تعهدی اثر منفی و معنادار بر حق الزحمه حسابرسی دارد.

کلیدواژه ها: سیاست تغییر حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، عرضه خدمات حسابرسی

استناد: داغانی، رضا؛ نامداری، اشکان و مومن زاده، محمد مهدی (۱۴۰۳). رویه تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی در بازار سرمایه ایران. *کارگزاران بورس*، ۱(۱)، ۶۹-۹۵.

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۸/۲۴

تاریخ ویرایش: ۱۴۰۲/۰۹/۱۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۱۰/۰۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۲/۱۱/۱۴

کارگزاران بورس، ۱۴۰۳، دوره ۱، شماره ۱، صص. ۶۹-۹۵

ناشر: کانون کارگزاران بورس و اوراق بهادار

نوع مقاله: علمی پژوهشی

© نویسندگان

مقدمه

تغییرات حسابرس برای دهه‌ها مورد توجه قانون‌گذاران و مقررات‌گذاران بوده و نگرانی در مورد تاثیر آن بر اظهار نظر حسابرس مورد بحث نهادهای حرفه ای و مقررات‌گذار قرار گرفته است (دیفوند و زانگ ۲۰۱۴، هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ۲۰۱۱، اتحادیه اروپا ۲۰۱۴، کمیسیون بورس اوراق بهادار ۱۹۸۸-۲۰۰۲، عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸). مدیریت ارشد یک سازمان برای تخصیص منابع به اطلاعات مالی متکی است زیرا اطلاعات نحوه عملکرد، جریان‌های نقدی و شرایط مالی شرکت را ارائه می‌کند. ذینفعان اطلاعات مالی برای اینکه بتوانند تصمیمات اقتصادی خود را عملی سازند، به اطلاعاتی وابسته هستند که توسط مدیریت ارائه شده است. قبل از استفاده از این اطلاعات، نیاز به کسب حصول اطمینان از درستی، شفافیت و اتکاپذیری آنان است. لذا ذینفعان با هدف دست یابی به اطمینان مذکور، از ابزارهای موجود و رایج کنترل مانند کنترل‌های مالی استفاده می‌کنند (مارتنی و همکاران، ۲۰۲۱ دترن و گلد ۲۰۲۱، اثنی عشری و همکاران، ۲۰۲۳).

حسابرس به عنوان یکی از ارکان ناظر حائز اهمیت در بازار سرمایه نیز شناخته می‌شوند. از سوی دیگر با توجه به آنکه ماندگاری حسابرس در یک شرکت می‌تواند کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. تغییر منظم آن، به عنوان یکی از رویکردهای مهم در جهت حفظ استقلال و نیز از جهت افزایش شفافیت اطلاعات، این سیاست مورد توجه نهادهای نظارتی و مقررات‌گذار بازارهای مختلف سرمایه در جهان در نظر گرفته شده است (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۸؛ امیرخانی و همکاران، ۲۰۲۲). البته کیفیت کار بالای موسسات حسابرسی میزان عدم تقارن اطلاعاتی و از این رو، مشکلات نمایندگی در ارتباط با تصمیمات مدیریت را به نحو مناسبی کنترل می‌کند (طاهری نیا و همکاران، ۱۴۰۰). در تحقیقات گذشته نظیر هئات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام ۲۰۱۱، لو ۲۰۰۶، وانگ و همکاران ۲۰۰۸ بیان شده است، تغییر حسابرس به دلایل متعددی نظیر میزان تغییر در حق الزحمه حسابرس، عدم رضایت از کیفیت حسابرسی، تغییر مدیر ارشد و تغییر در کیفیت مورد نظر ذینفعان از حسابرس، افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران به گزارش‌های تهیه‌شده از سوی حسابرس، ایجاد انگیزه در حسابرس برای کشف و گزارش تحریفات بااهمیت، صورت می‌گیرد.

در ایران، به منظور اجرای مفاد قانون بازار اوراق بهادار، تصمیم گرفته شد از بین حسابرسان جامعه حسابداران رسمی ایران، موسسات حسابرسی معتمد را برای حسابرسی ناشران تعیین شوند (آیین نامه ضوابط

مؤسسات حسابرسی معتمد، ۱۳۸۰). این قانون و آیین نامه های مرتبط آن، مؤسسات حسابرسی را برای افزایش امتیاز رتبه، به افزایش شرکای حسابرسی و کارکنان حسابرسی متمایل ساخته است (دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۸۶). بنابراین، همین امر موجب شد تا مؤسسات حسابرسی به منظور قرارگیری در فهرست مؤسسات حسابرسی معتمد، شرکا، مدیران و کارکنان خود را افزایش دهند. به طور کلی، کاهش در عرضه خدمات از طرف جامعه حسابداران رسمی، به دلیل دستورالعمل استفاده از مؤسسات حسابرسی معتمد برای ناشران بورسی، موجب افزایش چشمگیر تغییر حسابرسی در سال های اولیه اجرای آن شد. بعد از اجرای دستورالعمل بورس اوراق بهادار در مورد استفاده از مؤسسات حسابرسی معتمد و به دنبال آن، افزایش تعداد شرکا، مدیران و کارکنان حسابرسی در این مؤسسات، ناشران مجبور شدند به سمت اینگونه مؤسسات سوق پیدا کنند. در سایر کشورها هم این موضوع مصداق داشته است (نیکوکار، ۱۴۰۱، کاسینو و تامایو، وتر، ۲۰۲۱؛ چانگ، هو، اویانگ، ۲۰۲۱). این سیاست می تواند از یک سو، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد، زیرا با توجه از پیش شرط های لازم برای قرار گرفتن در لیست مؤسسات حسابرسی، به افزایش تعداد کارکنان حسابرسی در مؤسسات حسابرسی خواستار عضویت در لیست مؤسسات حسابرسی معتمد است که، انتظار می رود این امر، کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد (هریبار و همکاران ۲۰۱۴) به طوری که افزایش تعداد کارکنان حسابرسی ممکن است بهبود کیفیت حسابرسی را به همراه داشته باشد. از سوی دیگر، شوک عرضه در بازار حسابرسی ناشی از دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، تعادل جدیدی در خصوص حق الزحمه حسابرسی و نیز کیفیت حسابرسی ایجاد کرد. این تصور با پژوهش کاسینو و همکاران (۲۰۲۱) مطابقت دارد. آن ها ادعا کردند که مقررات تغییر حسابرسی بدون آسیب به کیفیت حسابرسی، اما حق الزحمه حسابرسی را تحت تاثیر قرار داده است. ثانیاً، به طور کلی، مؤسسات حسابرسی معتمد به دلیل جلوگیری از خدشه وارد شدن به اعتبار و کیفیت کارشان از استخدام کارکنان با کیفیت کار پایین، خودداری می کنند و چه بسا ممکن است که این کارکنان درک بهتری از محیط کار داخلی شرکت ها داشته باشند و در حالی که خدمات حسابرسی با هزینه پائینی انجام دهند، اما کیفیت کار بالایی را ارائه دهند (چان، گئو، مو، ۲۰۲۱). ثالثاً، شوک های عرضه در بازار حسابرسی می تواند دسترسی پذیری به حسابرسی را تحت تاثیر

قرار دهد و کیفیت حسابرسی را نیز دستخوش تلاطم کند (لو، لین، ونگ، ۲۰۱۹). بنابراین، بر طبق این ادبیات می‌توان بیان داشت که شوک‌های عرضه خدمات حسابرسی در بازار خدمات حسابرسی، ممکن است منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شود. از طرف دیگر، شرکای و کارکنان با سابقه بالاتر، معمولاً برای انعکاس تجربه، خدمات باکیفیت و اعتبارشان، حق الزحمه بیشتری طلب می‌نمایند (هی^۲، پیتمن، ۲۰۱۶، کاهان و سان^۳، ۲۰۱۵؛ چانگ^۴ و همکاران، ۲۰۲۱).

در مطالعه بررسی قیمت‌گذاری حسابرسی در بازار خدمات ایران، عزیزخانی و همکاران (۲۰۱۱) به این دست یافتند که در غیاب «مؤسسات حسابرسی بین‌المللی»، اندازه مؤسسه حسابرسی یا قدرت بازار همچنان با حق الزحمه حسابرسی مرتبط است. همچنین به این رسیدند که افزایش رقابت در سمت عرضه خدمات حسابرسی به دنبال تغییرات نظارتی منجر به تغییر در عوامل تعیین‌کننده حق الزحمه حسابرسی شده و شواهدی در حمایت از افزایش رقابت در تعیین حق الزحمه حسابرسی ارائه دادند. این نکته رفتاری هم مهم است که کاهش حق الزحمه برای یک شرکت موجب می‌شود که شرکت‌های دیگر نیز حق الزحمه کمتری از مؤسسات حسابرسی تقاضا کنند که می‌تواند این حس را به شرکای مؤسسه القا کند که حق الزحمه دریافتی، سابقه، خدمات باکیفیت و اعتبارشان را منعکس نمی‌کند (فرانکل، جانسن، نلسن، ۲۰۰۲؛ هی و همکاران، ۲۰۱۶). سوم اینکه، این امر می‌تواند موجب افزایش رقابت بین مؤسسات حسابرسی شود (عزیزخانی و همکاران، ۲۰۱۱، نیچل، ۲۰۱۶). پس از اجرای سیاست انتخاب مؤسسات حسابرسی معتمد، فشارهای رقابتی محسوس‌تری را ایجاد کند (هوآنگ، راما، ۲۰۱۵؛ هوآنگ، چانگ، ۲۰۱۶). بنابراین در این تحقیق، به بررسی تغییر حسابرسی به مؤسسات حسابرسی با شرکای بیشتر و اثر آن بر کیفیت و حق الزحمه حسابرسی پرداخته می‌شود که اثر این سیاست در ایران مورد بررسی قرار گیرد.

¹ Lo

² He

³ Cahan & Sun

⁴ Chang

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مبانی نظری

در بحث کیفیت حسابرِس باید به یک هشدار و دو مشکل زمینه ای توجه شود. هشدار در خصوص استفاده ناآگاهانه و نابجا از نتایج پژوهش های در خصوص تغییر در حسابرِس و بررسی کیفیت حسابرِس غیربومی است. در این خصوص، «بیسلاند و همکاران، ۲۰۱۵» به ما هشدار می دهند که نتایج ارائه شده توسط مطالعات در مورد کیفیت حسابرِس در بازارهای سرمایه توسعه یافته، قابل تعمیم به سایر مناطق و زمینه های اقتصادی نیست». همچنین «کیفیت حسابرِس لزوماً در همه زمینه ها و مناطق جغرافیایی به یک شکل قابل اندازه گیری نیست» (کارپ و ایستریت، ۲۰۲۱). از لحاظ نظری، کیفیت بالای حسابرِس باید بتواند احتمال تقلب را کنترل کند (فلادیا و فیتیریانی، ۲۰۲۱). هدف اصلی حسابرِس، حفاظت از منافع سهامدار در مقابل تحریف و اشتباه مهم در صورت های مالی است. حسابرِس با هدف حفظ اعتبار حرفه ای، شهرت حرفه ای و جلوگیری از دعاوی قضایی علیه خود، سعی در افزایش کیفیت حسابرِس دارند. واحدهای اقتصادی در کسب فزونی ارزش و ثروت برای سهامدار خود بوده و به کاهش هزینه های سرمایه علاقه مندند، با ارائه صورت های مالی با کیفیت بالا که حسابرِس شده اند به اهداف خود دست یابند، انجام حسابرِس با کیفیت پایین یا حتی بدون انجام حسابرِس، سرمایه گذار و اعتباردهنده شک و تردید خواهد داشت و ممکن است سرمایه گذاری نکنند یا بازده بالایی را به دلیل پذیرش ریسک بالا طلب کنند (کهمل و همکاران، ۲۰۲۰).

البته در سوی عرضه خدمات حسابرِس، حق الزحمه به نسبت بالای حسابرِس می تواند وابستگی اقتصادی میان وی و صاحبکار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی درباره استقلال حسابرِس فراهم آورد. زیرا ممکن است حسابرِس برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوب تری ارائه دهد. برخی مطالعات رابطه ای مستقیم بین حق الزحمه حسابرِس با صدور گزارش مقبول حسابرِس ارائه داده اند (گریفین و لنت، ۲۰۱۱؛ کریکس و نانوپولوس، ۲۰۰۷؛ بنی مهد، مرادزاده فرد و زینالی، ۱۳۹۱) در دهه های اخیر، به دلیل وقوع رسوایی های مالی مانند شرکت های انرون، ورلدکام، استقلال حسابرسان همواره مورد سؤال قرار گرفته است. به منظور تقویت استقلال حسابرسان، نهادهای نظارتی حرفه حسابداری و بازار سرمایه تغییرات در انتخاب حسابرِس پیشنهاد یا الزام کردند و آن ها را در عمل اجرا گذاشته اند که مرتبط با انحلال موسسات، تغییر حسابرِس یا حتی تغییر در شرکای موسسات حسابرِس بوده است.

پیشینه پژوهش

در بررسی ادبیات گذشته، مطالعاتی در ایران و خارج ایران را می توان مشاهده نمود که به نوعی تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی و نیز واکنش ذینفعان موثر می دانند. به طور مثال علوی طبری و بشیری منش (۱۳۹۲) و طاهری نیا و همکاران (۱۴۰۰)، استادجعفری و همکاران (۱۴۰۱)، در بررسی واکنش ذینفعان به کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران به شواهدی در این خصوص دست یافتند. به طور مثال علوی طبری و بشیری منش، نشان دادند کیفیت حسابرس و تغییر به حسابرسان بزرگتر اثر مثبتی بر ضریب واکنش سود برای شرکت های دارای سود غیر عادی مثبت (منفی) دارد و تغییر به حسابرسان کوچکتر اثر منفی بر ضریب واکنش سود برای شرکت های دارای سود غیر عادی مثبت (منفی) دارد. تغییر به حسابرس بزرگتر کیفیت بالای سود را نشان می دهد و منجر به واکنش بیشتر سرمایه گذاران به تغییرات سود می شود. بطور مشابه تغییر به حسابرس کوچکتر می تواند بیانگر کیفیت پائین سود شود و منجر به پاسخ منفی به بازار گردد.

استادجعفری و همکاران (۱۴۰۱)، در بررسی ۱۲۲ مقاله در مجلات علمی ایران و جهان نشان دادند تغییر در قیمت سهام، بازده سهام، اقلام تعهدی اختیاری و تجدید ارائه صورت های مالی واکنش منفی و معکوس به تغییر حسابرس داشته است و اندازه حسابرس و بازه زمانی ارائه گزارش، واکنش مثبت به تغییر حسابرس داشته اند.

عزیرخانی و همکاران (۱۳۹۵) در خصوص سیاست چرخش حسابرس در عنوان راهکاری جهت بهبود استقلال حسابرس و در نتیجه افزایش کیفیت حسابرسی، با استفاده از نمونه ای از شرکتهای پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در طی دوره زمانی ۱۳۸۵-۱۳۹۲، بررسی تاثیر تغییر حسابرس بر حق الزحمه حسابرسی پرداختند و به این نتایج رسیدند که سیاست اجباری حسابرس سبب افزایش در حق الزحمه حسابرسی نخستین نشده است. نتایج همچنین نشان از این دارد افزایش حق الزحمه حسابرسی در شرکتهایی که بطور اختیاری حسابرس خود را تغییر داده اند،

کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) در تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی نشان دادند که تمرکز در بازار حسابرسی تأثیر منفی بر حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی دارد. به عبارت دیگر، با افزایش تمرکز در بازار حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی کاهش می یابد و کیفیت حسابرسی نیز

کاهش می‌یابد. این نتایج نشان می‌دهند که وجود تمرکز بیشتر در بازار حسابرسی ممکن است باعث کاهش رقابت و انتخاب گزینه‌های کمکی و انتخابی برای شرکت‌ها شود. این مسئله می‌تواند منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی شود، زیرا حسابرسان در شرایط تمرکز بازار قدرت بیشتری برای تعیین شرایط قرارداد و تعیین قیمت دارند.

داغانی و همکاران (۱۳۹۸) در خصوص بررسی تأثیر تعداد شرکا و مدیران موسسات حسابرسی بر مدیریت سود در ایران، نشان دادند که در شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی با پنج الی ده شریک و مدیر فنی حسابرسی می‌شوند، مدیریت سود کمتری صورت می‌گیرد. همچنین سعیدی و همکاران (۲۰۲۰) به این دست یافتند که شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی رسیدگی شده اند تاخیر امتیاز افشای پایینی را از سازمان بورس اوراق بهادار کسب کرده اند.

نونهار و اکبرپور (۱۳۹۸) بررسی کردند که آیا تجربه حسابرسی تأثیری بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی دارد یا خیر. آن‌ها به نتیجه رسیدند که تجربه حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارد، به این معنی که حسابرسان با تجربه‌تر حق الزحمه بیشتری دریافت می‌کنند. اما تجربه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی تأثیری ندارد، یعنی تجربه به تنهایی نمی‌تواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد.

جامعی، کولی وند و محمدی (۱۳۹۹) به بررسی رابطه بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی با تأکید بر ارتباطات سیاسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ نشان دادند که بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، یعنی هرچه ضعف کنترل داخلی بیشتر باشد، حق الزحمه حسابرسی نیز بیشتر خواهد بود.

دهقان و هژبری (۱۴۰۰) در بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر ساختار بدهی شرکت طی دوره هفت ساله (۱۳۹۲ لغایت ۱۳۹۸) به این دست یافتند که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان با کیفیت بالا حسابرسی می‌شوند، دارای درصد بالاتری از بدهی عمومی نسبت به بدهی بانکی هستند.

گرامی و همکاران (۱۴۰۱) درباره تأثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی نشان دادند که تلاش حسابرسی به طور قابل توجهی احتمال تعدیلات حسابرسی را افزایش می‌دهد. این موضوع مانع از مدیریت سود مثبت شده می‌شود و منجر به بهبود کیفیت صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. علاوه بر این، مطابق نتایج این تحقیق، به طور کلی تلاش حسابرسی تأثیر معناداری در صدور اظهار نظرهای تعدیل شده

حسابرسی ندارد، اما در صورت عدم وجود تعدیلات حسابرسی، احتمالاً یک اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده ارائه می‌شود.

کائو و فنگ (۲۰۲۲) به این موضوع پرداختند که چگونه شوک‌های عرضه در بازار کار حسابرسی بر انتخاب حسابرس موثر است. در این راستا، نمونه‌ای مشتمل بر ۱۸۵۰۷ مشاهده در بازار چین در طی سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۷، نتایج پژوهش حاکی از این است که افزایش عرضه شرکای حسابرسی به دلیل سیاست بومی‌سازی BIG4 موجب افزایش معنادار تغییر حسابرس به سمت موسسات حسابرسی BIG4 می‌شود. این نتیجه نشان می‌دهد که احتمالاً موسسات برای کاهش حق الزحمه حسابرسی، از حساب‌رسان ارشد به کارورزان حسابرسی رو می‌آورند.

ایستون و بیور (۲۰۲۲) در بررسی تاثیر تلاش حسابرسی بر کیفیت حسابرسی برای ۴۴۰ شرکت در کشور امریکا در طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۱ به این نتیجه رسیدند که تلاش حسابرسی بر تعدیلات حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را به طور مثبت و معنادار تحت تأثیر قرار می‌دهد.

آلزوبی (۲۰۲۲) در خصوص تأثیر کیفیت حسابرسی و تأمین مالی بدهی بر مدیریت سود در اردن به این دست یافتند کیفیت حسابرسی و تأمین مالی بدهی توانایی مدیریت سود را کاهش می‌دهند و همچنین کیفیت گزارش مالی را بهبود می‌بخشند.

هوگان و همکاران (۲۰۲۲) در کشور کانادا، تأثیر ساختار هیئت مدیره بر کیفیت حسابرسی مورد بررسی قرار داده است. این پژوهش در بازه زمانی ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۷ انجام شده و جامعه آماری آن شامل ۲۵۶۲ شرکت بوده است. با استفاده از روش آماری رگرسیون تابلویی، نتایج نشان داده است که اندازه هیئت مدیره، استقلال هیئت مدیره و تخصص مالی هیئت مدیره تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسی دارند. آیولا (۲۰۲۲) در ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در صنعت بانکداری نیجریه، نقش میانجی تغییر حسابرس را در این رابطه بررسی کردند. نتایج تحقیق حاکی از این است که تغییر حسابرس نقش میانجی ایفا می‌کند و تأثیری بر ارتباط بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در صنعت بانکداری نیجریه دارد. این نتایج نشان می‌دهند که هزینه‌های حسابرسی می‌توانند از طریق تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرسی تأثیر بگذارند. مطالعه کایانتی و همکاران (۲۰۲۲) در بررسی تأثیر عوامل مختلف بر کیفیت حسابرسی در کشور اندونزی، به این دست یافتند که تغییر حسابرس تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی دارند.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه های زیر مطرح شده است:

در خصوص استفاده از خدمات حسابرِس در موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر، به بررسی این مهم با توجه به این که این موسسات احتمالاً هزینه های بیشتری را متقبل می شوند، بنابراین انتظار بر این است که حق الزحمه بیشتری را درخواست کنند بنابراین فرضیه های پژوهش به شرح ذیل است.

فرضیه اول: تغییر حسابرِس به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه حسابرِس شرکتها تاثیر معناداری دارد.

در همین خصوص در مورد اثر این تغییر در موسسه حسابرِس بر کیفیت گزارش حسابرِس فرضیه ذیل تدوین شده است .

فرضیه دوم: تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرِس تاثیر معناداری دارد.

در برخی موارد، حق الزحمه حسابرِس بالاتر موجب می شود حسابرِس بیشتر بر فرآیند حسابرِس تمرکز کند و منجر به اظهارنظر حسابرِس بهتر می شود به همین جهت در فرضیه سوم به این موضوع پرداخته می شود.

فرضیه سوم: میزان حق الزحمه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس تاثیر معناداری دارد.

روش شناسی پژوهش

جامعه تحقیق دربرگیرنده شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰ (یا به عبارتی دوره ۷ ساله) فعالیت داشته اند. برای انتخاب نمونه مناسب، از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. به این ترتیب، شرکت هایی که تمامی معیارهای زیر را برآورده کرده اند به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده اند و سایر شرکت ها از تحقیق حذف شده اند:

۱. در طول دوره مورد مطالعه (۱۳۹۴ تا ۱۴۰۰)، نماد معاملاتی این شرکت ها از تابلوی بورس خارج نشده باشد.

۲. شرکت‌ها در طول دوره پژوهش، سال مالی و فعالیت خود را تغییر نداده باشند.
۳. شرکت‌هایی که پایان سال مالی آن‌ها برابر با پایان ماه اسفند نباشد.
۴. اطلاعات مالی مورد نیاز در دسترس باشد.
۵. شرکت مورد نظر دارای وقفه معاملاتی کمتر از ۶ ماه نباشد.
۶. به دلیل تفاوت ساختار مالی، شرکت‌های انتخابی شامل بانک‌ها، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، صندوق‌های سرمایه‌گذاری، شرکت‌های لیزینگ، شرکت‌های بیمه و غیره نباشند.

الگو و متغیرهای پژوهش

به منظور آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل‌های زیر استفاده شده است:

مدل فرضیه اول: در خصوص تغییر حسابرِس و حق الزحمه حسابرِس

$$Fee = \beta_0 + \beta_1 SWITCH + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 TACC_{it} + \beta_7 MAO_{it} + \beta_8 SOE_{it} + \beta_9 EXP_PAR_{it} + \beta_{10} TENURE_PAR_{it} + \beta_{11} CLIENTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

(۱)

مدل فرضیه دوم:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 SWITCH + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 TACC_{it} + \beta_7 MAO_{it} + \beta_8 SOE_{it} + \beta_9 EXP_PAR_{it} + \beta_{10} TENURE_PAR_{it} + \beta_{11} CLIENTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

(۲)

مدل فرضیه سوم:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 Fee + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 TACC_{it} + \beta_7 MAO_{it} + \beta_8 SOE_{it} + \beta_9 EXP_PAR_{it} + \beta_{10} TENURE_PAR_{it} + \beta_{11} CLIENTS_{it} + \varepsilon_{it}$$

(۳)

نحوه اندازه گیری متغیرها

تغییر حسابرسی شرکت به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر ($SWITCH_{it}$) اگر در سال موردبررسی، موسسه حسابرسی ناشر تغییر کرده باشد، و تعداد شرکای موسسه حسابرسی جدید بیشتر از تعداد شرکای موسسه حسابرسی سابق شرکت باشد عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر می پذیرد (عزیزخانی و همکاران ۲۰۱۸، کائو و فنگ، ۲۰۲۲).

کیفیت حسابرسی (AQ_{it}): برای ارزیابی کیفیت حسابرسی اگر موسسه حسابرسی دارای رتبه الف سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه الف جامعه حسابداران رسمی باشد و بیش از ۲۰ شریک یا مدیر فنی داشته باشد، عدد یک (۱)، در غیر این صورت، صفر (۰) خواهد بود (دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. ۱۳۸۶/۵/۸، سعیدی و همکاران ۲۰۲۰).

حق الزحمه حسابرسی (FEE_{it}): در این پژوهش، از حق الزحمه غیرعادی حسابرسی استفاده خواهد شد. که در این مدل، قدرمطلق جزء خطای رگرسیون، نشان دهنده حق الزحمه غیر عادی حسابرسی است. براساس پژوهش اتریج^۱ و همکاران (۲۰۰۷)، نحوه بدست آوردن حق الزحمه غیرعادی حسابرسی به شرح زیر می باشد:

$$FEE_{it} = \beta_0 + \beta_1 BIG_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 LEV_{it} + \beta_6 LOSS_{it} + \beta_7 ROA_{it} + \beta_8 TACC_{it} + \beta_9 SOE_{it} + \beta_{10} TENURE - PAR_{it} + \beta_{11} EXP_PAR_{it} + \beta_{12} CLIENTS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

که در آن:

FEE_{it} : برابر است با لگاریتم حق الزحمه حسابرسی شرکت i در سال t (ماتاकिन^۲ و همکاران، ۲۰۱۷).
تعریف عملیاتی سایر متغیرها در ادامه توضیح داده شده است.

اندازه حسابرسی (BIG_{it}): برابر یک است اگر موسسه حسابرسی ناشر دارای بیش از ۲۰ شریک یا مدیر فنی باشد

¹ Ettredge

² Muttakin

SIZE: لگاریتم مجموع دارایی‌های شرکت i در سال t .

LEV: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت i در سال t .

LOSS: یک متغیر مجازی است. اگر شرکت i در سال t زیان خالص گزارش کرده باشد، مقدار متغیر برابر با عدد یک است، در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

ROA: نسبت سود پس از کسر مالیات به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت i در سال t .

TACC: برابر است با قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری اندازه‌گیری شده طبق مدل کوتاری و همکاران (۲۰۰۵).

MAO: اگر اظهارنظر حسابرس در سال جاری از نوع اظهارنظر تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) باشد برابر یک و در غیر اینصورت (اظهارنظر مقبول) برابر صفر است.

SOE: اگر حداقل ۲۰ درصد سهام شرکت تحت مالکیت دولت باشد، برابر یک و در غیر اینصورت صفر است.

EXP_PAR: تجربه موسسه حسابرسی برابر است با لگاریتم سوابق کاری موسسه از زمان ثبت موسسه و مورد تأیید جامعه حسابداران رسمی ایران باشد

TENURE_PAR: دوره تصدی حسابرس، برابر است با لگاریتم مجموع سال‌های دوره تصدی حسابرس فعلی در شرکت.

CLIENTS: لگاریتم تعداد مشتریان موسسه حسابرسی شرکت در هر سال.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

قبل از آزمون فرضیه‌های پژوهش، متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در جدول (۱) مورد بررسی قرار می‌گیرند. این جدول شامل شاخص‌هایی است که برای توصیف متغیرهای تحقیق استفاده می‌شود. این شاخص‌ها شامل شاخص‌های مرکزی (مثل میانگین و مد)، شاخص‌های پراکندگی (مثل واریانس و انحراف معیار) و شاخص‌های شکل توزیع (مثل تراکم و توزیع نرمال) می‌باشند.

جدول ۱. شاخص های توصیف کننده متغیرهای تحقیق، شاخص های مرکزی، شاخص های پراکندگی و شاخص های شکل توزیع (آماري)

متغیر	AQ	CLIENTS	EXP_PAR	LEV	LNFEE	LNTENUR	TACC	SWITCH	SOE	SIZ	ROA	MAO	LOSS
میان گین	۱۰۰	۲/۹۹	۲/۶۸	۵۳/۰	۷/۱۹	۰/۸۴	۰/۱۴	۰/۲۵	۰/۰	۱۴/۱۵	۱۷/۰	۹۵/۰	۰/۰۶
میانه	۰/۰	۳/۱۴	۲/۷۱	۵۲/۰	۷/۱۵	۰/۶۹	۰/۱۰	۰/۰۰	۰/۰	۱۶/۱۴	۱۴/۰	۱۰۰/۱	۰/۰۰
حداکثر	۱۰۰	۴/۹۳	۳/۲۲	۷۹/۱	۹/۶۹	۳/۰۴	۱/۸۲	۱/۰۰	۰/۱	۳۳/۲۱	۶۷/۰	۱۰۰/۱	۰/۰۰
حداقل	۰/۰	۰/۰۰	۱/۳۹	۰/۳	۴/۴۴	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۰/۰	۶۴/۱۱	۴۰/۰	۱۰۰/۰	۰/۰۰
انحراف معیار	۳۰	۱/۰۳	۰/۲۹	۲۲/۰	۰/۷۹	۰/۷۳	۰/۱۶	۰/۴۴	۲۹/۰	۶۳/۱	۱۶/۰	۲۳/۰	۲۴/۰
چولگی	۷۱/۲	-۰/۶۵	-۰/۶۸	۸۸/۰	-۰/۰۷	۰/۵۳	۳/۵۶	۱/۱۳	۸۸/۲	۷۶/۰	۳۴/۰	-۹۲/۳	۶۴/۳
کشیدگی	۳۳/۸	۳/۰۸	۴/۴۶	۴۱/۶	۳/۳۱	۲/۷۴	۲/۷۳	۲/۲۷	۳۱/۹	۸۷/۳	۷۳/۳	۳۵/۱۶	۲۳/۱۴
مشاهدات	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰	۷۰۰
همخاطی	۱۰۵/۱	۱/۰۲۱	۱/۰۷۲	۰۱/۱۱	۱/۱۰۲	۱/۰۴۳	۱/۰۱۰	۱/۰۳۲	۰۱/۵	۱۲/۱۱	۰۳/۱۱	۰۴۲/۱	۰۴۳/۱

در جدول (۱)، در بین مشاهدات در ۷ سال بیشتر شرکت ها تغییر حسابرسی به موسسات بزرگ نداشته اند میانگین این متغیر ۰/۰۹ شده است که نشان از تغییر کمتر از ده درصد در تغییر حسابرسی بوده ایم. همچنین با توجه به میانگین متغیر کیفیت حسابرسی مشخص شد حسابرسی بیشتر ناشران، موسسات حسابرسی با بیش از ۲۰ شریک یا مدیر فنی و همچنین دارای رتبه (الف) سازمان بورس و اوراق بهادار و رتبه (الف) جامعه حسابداران رسمی هستند، در این پژوهش مورد بررسی قرار نگرفته اند. در مقایسه با تحقیق های گذشته نظیر شاه مرادی و طباطبایی نسب (۱۴۰۰) نیز میانگین کیفیت حسابرسی ۰/۲۰۳ به دست آمد که نشان دهنده این است که حسابرسی بیشتر شرکت های مورد بررسی توسط موسسات حسابرسی با بیش از ۲۰ شریک یا مدیر

فنی و نیز دارای رتبه (الف) صورت پذیرفته است. همچنین با توجه به تحقیق مهدوی و نمازی (۱۳۹۶) مشخص شد میانگین لگاریتم حق الزحمه حسابرسی ۶/۱۵ بدست آمده که به نسبت تحقیق حاضر که ۷/۱۹ می باشد عدد پایین تری است که دلیل آن می تواند تورم بالا باشد.

نحوه اجرای مدل تحقیق

در این پژوهش، با استفاده از آزمون لوین، لین و چو، مانایی متغیرهای پژوهش را مورد بررسی قرار می دهیم. این آزمون برای بررسی ریشه واحد استفاده می شود و فرض می گیرد که پارامتر اتورگرسیون برای تمام واحدهای مقطعی یکسان است. بر اساس این آزمون، اگر متغیرهای پژوهش پایدار نباشند، می توانند باعث بروز رگرسیون کاذب در داده های سری زمانی و داده های ترکیبی شوند. نتایج آزمون نشان می دهد که تمامی متغیرها پایدار هستند. در بخش مذکور از آنالیز، از معیار VIF برای بررسی چند همخطی استفاده می شود. VIF نشان می دهد که چه میزان واریانس یک ضریب رگرسیون مورد نظر به دلیل چند همخطی با سایر متغیرها افزایش می یابد. اگر مقدار VIF یک ضریب رگرسیون بزرگتر از ۵ یا ۱۰ باشد، نشان دهنده وجود چند همخطی است. به عبارت دیگر، اگر VIF بزرگ باشد، این نشانگری است که ضریب رگرسیون مربوطه به دلیل وجود چند همخطی قوی با سایر متغیرها، به درستی تخمین زده نمی شود و برآورد ضعیفی دارد. این امر می تواند باعث پیچیدگی و نامطلوب بودن مدل رگرسیون شود. بنابراین، برای حفظ صحت و قوت مدل رگرسیون، معمولاً توصیه می شود که ضریب هایی که دارای VIF بزرگی هستند، مورد بررسی و احتمالاً از مدل حذف شوند تا چند همخطی وارد نکنند و دقت مدل را بهبود بخشند. برای انتخاب مدل تحلیل داده، داده ها می توانند به صورت سری زمانی، مقطعی یا ترکیبی باشند. با توجه به اینکه داده های این تحقیق از نوع ترکیبی می باشند، باید مشخص شود که از نوع تلفیقی (Pooled) یا تابلویی (Panel) می باشند؟ بدین منظور از آزمون چاو و هاسمن استفاده می کنیم. در این دو آزمون، برای آن دسته از مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از درصد ۵ باشد یا به عبارتی دیگر آماره آزمون آنها کمتر از آماره جدول باشد، باید از روش تلفیق استفاده می شود که معمولاً نتایج حاصل از این دو آزمون با یکدیگر سازگار می باشند. از سوی دیگر، برای مشاهداتی که احتمال آزمون آنها کمتر از ۵ درصد است، برای تخمین مدل از روش تابلویی استفاده خواهد شد. روش تابلویی خود با استفاده از دو مدل "اثرات تصادفی" و "اثرات ثابت" می تواند انجام گیرد. برای تعیین اینکه از کدام مدل استفاده شود، از آزمون هاسمن استفاده می شود. مشاهداتی که احتمال آزمون آن ها کمتر از ۵ درصد است از مدل اثرات ثابت و مشاهداتی که احتمال آزمون آنها بیشتر از ۵ درصد است از مدل اثرات

تصادفی برای تخمین مدل استفاده می شود. با توجه به اینکه الگوی استفاده شده در این پژوهش از نوع تابلویی می باشند، بنابراین با استفاده از آزمون هاسمن بایستی مشخص شود که آیا پنل دیتا دارای الگوی اثرات است یا الگوی اثرات تصادفی.

جدول ۲. بررسی مفروضات برای بررسی نحوه اجرای مدل های تحقیق

مدل	آماره	نتیجه آزمون چاو		نتیجه آزمون هاسمن	
		سطح معناداری	نتیجه	آماره	سطح معناداری
اول	۱۰/۸۳	۰/۰۰	تابلویی	۲۳/۳۲	۰/۰۰
دوم	۹/۲۷	۰/۰۰	تابلویی	۱۲/۲۴	۰/۰۰
سوم	۹/۵۲	۰/۰۰	تابلویی	۱۴/۱۵	۰/۰۰

با توجه به جدول (۲) و نتایج آزمون ها، مشاهده می شود که سطح معناداری آزمون چاو کمتر از ۰/۰۵ بوده و همچنین سطح معناداری آزمون هاسمن نیز کمتر از ۰/۰۵ است. این نتایج نشان می دهند که داده ها از نوع تابلویی هستند و مدل با اثرات ثابت مناسب است.

همبستگی متغیرهای پژوهش جهت تعیین هم خطی

در روش رگرسیون خطی، به ویژه در روش OLS، استقلال متغیرهای توصیفی بسیار مهم است. قبل از انجام رگرسیون خطی، باید اطمینان حاصل کرد که متغیرهای مستقل همخطی نیستند تا نتایج حاصل از مدل رگرسیون قابل قبول باشند. همخطی در مدل رگرسیون به وجود همبستگی بین متغیرهای مستقل اشاره دارد. از آنجا که ضرایب همبستگی کمتر از ۰/۷ هستند، نشان می دهد که مشکل همخطی در مدل وجود ندارد و نتایج قابل قبول هستند.

جدول ۳. هم بستگی بین متغیرهای پژوهش

	AQ	CL IE NT S	EXP _P AR	LEV	LN TE NU R	LN FE	LO SS	M A O	RO A	SI ZE	SOE	S WI TC H	TAC C	TE NU RE _P AR
AQ	/۰۰ ۱													
CLIE NTS	/۰۷ .	/۰۰ ۱												
EXP_P AR	- /۰۴ .	/۰۳ .	۱/۰۰											
LEV	/۰۰ .	/۰۲ .	۰/۰۲	۱/۰۰										
LNTE NUR	- /۱۱ .	/۳۹ .	۰/۱۰	۰/۰۷	/۰۰ ۱									
LNFE E	/۱۲ .	- /۰۴ .	۰/۲۴	۰/۰۳	- /۰۶ .	۱/۰۰								
LOSS	- /۰۶ .	/۰۴ .	- ۰/۰۶	۰/۲۹	- /۰۱ .	- ۰/۰۳	/۰۰ ۱							
MAO	/۰۸ .	- /۰۳ .	۰/۰۳	- ۰/۱۰	/۰۵ .	- ۰/۰۵	/۰۱ .	۰۰ ۱/						
ROA	/۰۸ .	/۰۲ .	۰/۱۷	- ۰/۵۵	/۰۱ .	۰/۰۹	- /۴۵ .	۰۹ ۰/	/۰۰ ۱					
SIZE	/۰۸ .	- /۰۲ .	۰/۴۰	۰/۰۰	/۰۷ .	۰/۳۸	- /۰۶ .	۰۱ ۰/	/۲۱ .	/۰۰ ۱				
SOE	/۰۲ .	- /۰۴ .	۰/۰۶	- ۰/۰۷	/۰۰ .	۰/۰۸	/۰۰ .	۰۵ ۰/	/۰۵ .	/۱۷ .	۱/۰۰			
SWIT CH	- /۰۸ .	- /۰۲ .	- ۰/۲۵	- ۰/۰۶	/۰۲ .	- ۰/۰۷	/۰۶ .	۰۴ ۰/	- /۰۱ .	- /۰۸ .	- ۰/۰۳	/۰۰ ۱		
TACC	- /۰۳ .	- /۰۲ .	۰/۰۹	- ۰/۱۳	- /۰۴ .	۰/۰۹	/۰۲ .	۰۵ ۰/	/۳۹ .	/۱۱ .	۰/۰۱	- /۰۱ .	۱/۰۰	
TENU RE_P AR	- /۱۱ .	/۳۹ .	۰/۱۰	۰/۰۷	/۰۰ ۱	- ۰/۰۶	- /۰۱ .	۰۵ ۰/	/۰۱ .	/۰۷ .	۰/۰۰	/۰۲ .	- ۰/۰۴	/۰۰ ۱

همانطور که مشاهده می شود، هیچ نشانه ای برای وجود مشکل همخطی در ضرایب همبستگی نیست.

مراحل طی شده جهت آزمون فرضیه های تحقیق:

در این پژوهش، با استفاده از آزمون لوین، لین و چو، مانایی متغیرهای پژوهش را مورد بررسی قرار می دهیم. این آزمون برای بررسی ریشه واحد استفاده می شود و فرض می گیرد که پارامتر اتورگرسیون برای تمام واحدهای مقطعی یکسان است. بر اساس این آزمون، اگر متغیرهای پژوهش پایدار نباشند، می توانند باعث بروز رگرسیون کاذب در داده های سری زمانی و داده های ترکیبی شوند. نتایج آزمون نشان می دهد که تمامی متغیرها پایدار هستند.

جدول ۴. نتایج آزمون پایایی متغیرها

متغیرها	آماره آزمون لوین، لین و چو	سطح معناداری
AQ	-۳/۵۷	۰/۰۰۰
CLIENTS	-۱۲/۰۴	۰/۰۰۰
EXP_PAR	-۱۵/۰۶	۰/۰۰۰
lnFEE	-۶/۴۶	۰/۰۰۰
LEV	-۸/۵۹	۰/۰۰۰
LOSS	-۳/۳۲	۰/۰۰۰
MAO	-۳/۳۳	۰/۰۰۰
ROA	-۴/۵۲	۰/۰۰۰
SIZE	-۲۱/۸۲	۰/۰۰۰
SOE	-۵/۵۸	۰/۰۰۰
SWITCH	-۱۵/۹۹	۰/۰۰۰
TACC	-۲۶/۲۲	۰/۰۰۰
lnTENURE_PAR	-۲۵/۱۲	۰/۰۰۰

با توجه به جدول (۴)، متغیرهای پژوهش در سطح ۹۵ درصد پایدار هستند. این نتیجه نشان می دهد که می توان با درصد بسیار بالای اطمینان از صحت برآوردها، پارامترها را مورد تحلیل و بررسی قرار داد. این امر به معنای قابلیت استفاده از نتایج تحلیلی به دست آمده با تمایل به قطعیت بالا در تفسیر و ارائه نتایج در تحقیق است.

آزمون فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: تغییر حسابرس شرکت به موسسات حسابرسی با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها تاثیر معناداری دارد

جدول ۵. نتایج برآورد مدل اول تحقیق

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
SWITCH	-۰/۰۳۹۰۰۵	۰/۰۳۴۸۹۲	-۱/۷۲۷۸۱۱	۰/۲۶۴۱
CLIENTS	۰/۰۰۰۴۴۲	۰/۰۰۰۶۱	۰/۷۳۳۸۶۷	۰/۴۶۹۴
EXP-PAR	۰/۰۰۰۱۸۳	۰/۰۰۰۱۳۹	۱/۳۱۲۲۹۱	۰/۱۸۹۹
LEV	-۰/۰۸۹۱۶۸	۰/۱۰۶۷۸۱	-۰/۸۳۵۰۶	۰/۴۰۴
LOSS	۰/۰۸۵۱۴۴	۰/۰۷۶۰۲۶	۱/۱۱۹۹۳۸	۰/۲۶۳۲
MAO	-۰/۰۵۰۵۶۱	۰/۰۶۷۶۹۴	-۰/۷۴۶۹۰۷	۰/۴۵۵۴
ROA	۰/۲۹۵۲۰۲	۰/۱۵۷۷۲۳	۱/۸۷۱۶۵۲	۰/۶۱۸
SIZE	۰/۲۰۸۳۷۹	۰/۰۲۲۳۰۸	۹/۳۴۰۸۲۲	۰/۰۰۰۰
SOE	-۰/۱۶۹۰۰۴	۰/۱۱۷۶۰۷	-۱/۴۳۷۰۲۸	۰/۱۵۱۲
TACC	-۰/۱۹۲۰۳۵	۰/۱۰۷۹۴	-۱/۷۷۹۱	۰/۰۷۵۷
TENURE-PAR	-۰/۰۱۰۹۴۵	۰/۰۰۷۰۹۳	-۱/۵۴۳۰۶۲	۰/۱۲۳۴
C	۴/۱۴۲۴۶۹	۰/۳۳۷۹۲۷	۱۲/۳۶۸۲۷	۰/۰۰۰۰
Root MSE	۱۳۵۶/۲۸۸		R-squared	۰/۸۲۹۹۶۳
Mean dependent var	۷/۱۹۱۳۹۶		Adjusted R-squared	۰/۷۹۸۲۰۸
Log likelihood	-۲۰۷/۰۸۶۶		F-statistic	۲۶/۱۳۵۹۸
Durbin-Watson stat	۱/۵۷۶۱۹۷		Prob(F-statistic)	۰/۰۰۰۰۰۰

طبق جدول (۵)، با توجه به اینکه سطح معناداری آماری (سطح معناداری آماری آماره F) که در جدول رگرسیون کوچکتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۰)، نشان می دهد که مدل معنادار است و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیون غیرصفر است. برآورد شده برای مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، اشاره به این می کند که بین متغیرهای مستقل و وابسته هیچ همبستگی نوع اولی وجود ندارد. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده در نتایج برآورد شده از مدل رگرسیون، با ارزش ۰/۷۹، نشان می دهد که حدود ۷۹ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می شود.

با توجه به اینکه متغیر تغییر حسابرِس به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر دارای سطح معناداری بالای ۰/۰۵ می باشد بنابراین فرضیه اول تحقیق مبتنی بر تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه حسابرِس شرکتها معناداری ندارد

سایر متغیرهای تحقیق نشان می دهد تجربه حسابرِس دارای اثر مثبت و معنادار، زیان دهی شرکت اثر منفی، اقلام تعهدی اثر منفی، و اندازه شرکت اثر مثبت بر حق الزحمه حسابرِس دارد.

فرضیه دوم:

جدول ۶. نتایج برآورد مدل دوم تحقیق

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
SWITCH	-۰/۱۲۸۲۵۲	۰/۰۱۸۰۵۴	۷/۱۱۱۸۵۲	۰/۰۰۰۰
CLIENTS	-۰/۰۰۱۷۲۲	۰/۰۰۰۶۰۸	۲/۸۲۹۶۳۵	۰/۰۰۴۸
EXP-PAR	-۰/۰۱۲۷۴۸	۰/۰۰۳۰۴۶	-۴/۱۸۵۱۷۳	۰/۰۰۰۰
LEV	-۰/۰۲۸۳۴	۰/۰۵۷۹۶۸	-۱/۷۷۳۹۷۵	۰/۰۷۶۶
LOSS	-۰/۰۱۷۷۷۷	۰/۰۴۱۳۲۹	-۰/۴۳۰۱۴۵	۰/۶۶۷۲
MAO	-۰/۰۴۱۷۴۱	۰/۰۳۶۹۹۳	۱/۱۳۷۵۸۴	۰/۲۵۵۸
ROA	-۰/۱۳۵۷۵۲	۰/۰۸۵۵۱۰	۱/۵۸۷۵۵۲	۰/۱۱۲۹
SIZE	-۰/۰۲۶۹۱۱	۰/۰۱۳۳۰۴	۲/۰۲۲۷۵۲	۰/۰۴۳۶
SOE	-۰/۰۵۳۱۲۴	۰/۰۶۳۸۰۳	۰/۸۳۲۶۲۰	۰/۴۰۵۴
TACC	-۰/۰۴۷۶۷۳	۰/۰۵۸۷۰۶	-۰/۸۱۲۰۶۹	۰/۹۳۶۵
TENURE-PAR	-۰/۰۰۱۱۱۲	۰/۰۱۳۹۵۰	-۰/۰۷۹۷۲۲	۰/۹۳۶۵
C	-۰/۱۶۷۸۷۷	۰/۱۸۶۲۵۵	-۰/۹۰۱۳۳۰	۰/۳۶۷۸
Root MSE	-۰/۱۷۵۸۸۹		R-squared	۰/۶۴۷۲۶۶
Log likelihood	۲۲۳/۲۷۴۳		Adjusted R-squared	۰/۵۸۱۳۹۰
Durbin-Watson stat	۱/۶۱۹۷۹۱		F-statistic	۹/۸۲۵۵۶۱
			Prob(F-statistic)	۰/۰۰۰۰۰

طبق جدول (۶) با توجه به اینکه سطح معناداری آماری (سطح معناداری آماره F) که در جدول رگرسیون کوچکتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۰)، نشان می دهد که مدل معنادار است و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیون غیرصفر است. برآورد شده برای مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، اشاره به این می کند که بین متغیرهای مستقل و وابسته هیچ همبستگی نوع اولی وجود ندارد. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده در نتایج برآورد شده از مدل رگرسیون، با ارزش ۰/۵۸، نشان می دهد که حدود ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می شود.

با توجه به اینکه متغیر تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر دارای سطح معناداری زیر ۰/۰۵ می‌باشند بنابراین فرضیه دوم تحقیق مبتنی بر تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد؛ مورد تایید قرار می‌گیرد بنابراین تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد و میزان این رابطه ۰/۱۲ است؛ بنابراین متغیر مثبت است.

جدول ۷. نتایج برآورد مدل سوم تحقیق

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	سطح معناداری
FEE	۰/۱۹۰۲۵۲	۰/۰۳۷۶۱۲	۵/۰۵۳۱۱۹	۰/۰۰۰۰
CLIENTS	۰/۰۰۱۷۱۳	۰/۰۰۰۶۰۹	۲/۸۱۲۳۲۰	۰/۶۱۹۱۰/۰۰۵۱
EXP-PAR	-۰/۰۱۱۹۲۰	۰/۰۰۲۹۹۵	-۳/۹۷۹۴۶۳	۰/۰۰۰۱
LEV	-۰/۰۹۷۳۵۸	۰/۰۵۸۱۱۳	-۱/۶۷۵۳۳۳	۰/۰۹۴۴
LOSS	۰/۰۰۲۹۷۴	۰/۰۴۱۳۸۸	۰/۰۷۱۸۵۰	۰/۹۴۲۷
MAO	۰/۰۳۷۱۸۹	۰/۰۳۶۸۰۳	۱/۰۱۰۴۹۰	۰/۳۱۲۷
ROA	۰/۱۱۹۹۹۷	۰/۰۸۵۶۹۳	۱/۴۰۰۳۰۷	۰/۱۶۱۹
SIZE	۰/۰۲۰۴۸۰	۰/۰۱۳۷۵۳	۱/۴۸۹۱۵۱	۰/۱۳۷۰
SOE	۰/۰۷۳۳۷۰	۰/۰۶۴۷۲۶	۱/۱۳۳۵۶۲	۰/۲۵۷۴
TACC	-۰/۰۴۲۶۹۵	۰/۰۵۸۶۵۹	-۰/۷۲۷۸۵۳	۰/۴۶۷۰
TENURE-PAR	۰/۰۰۱۲۹۹	۰/۰۱۳۹۶۶	۰/۰۹۲۹۸۸	۰/۹۲۵۹
C	-۰/۱۰۷۲۵۹	۰/۱۹۰۷۹۴	-۰/۵۶۲۱۷۱	۰/۵۷۴۲
Root MSE	۰/۱۷۶۰۵۰		R-squared	۰/۶۴۶۶۲۱
Durbin-Watson stat	۱/۵۲۷۲۷۹		Adjusted R-squared	۰/۵۸۰۶۲۸
Log likelihood	۲۲۲/۶۳۵۷		F-statistic	۹/۷۹۷۸۷۹
			Prob(F-statistic)	۰/۰۰۰۰۰۰

طبق جدول (۷) با توجه به اینکه سطح معناداری آماری (سطح معناداری آماره F) که در جدول رگرسیون کوچکتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۰)، نشان می‌دهد که مدل معنادار است و حداقل یکی از ضرایب مدل رگرسیون غیرصفر است. برآورد شده برای مقدار دوربین واتسون بین ۱/۵ تا ۲/۵ است، اشاره به این می‌کند که بین متغیرهای مستقل و وابسته هیچ همبستگی نوع اولی وجود ندارد. همچنین، مقدار ضریب تعیین تعدیل شده در نتایج برآورد شده از مدل رگرسیون، با ارزش ۰/۵۸، نشان می‌دهد که حدود ۵۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل و کنترلی توضیح داده می‌شود.

با توجه به اینکه متغیر حق الزحمه حسابرِس شرکت‌ها دارای سطح معناداری زیر ۰/۰۵ می‌باشند بنابراین فرضیه سوم تحقیق مبتنی بر حق الزحمه حسابرِس شرکت‌ها بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد؛ مورد تایید قرار می‌گیرد

بنابراین حق الزحمه حسابرِس شرکت‌ها بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد و میزان این تاثیر مثبت و برابر ۰/۱۹ است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

با توجه به نگرانی‌های مقررات‌گذاران و نیز ذینفعان در خصوص کیفیت حسابرِس، بررسی تأثیر سیاست‌های تغییر حسابرِس بر میزان عرضه خدمات حسابرِس و کیفیت حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از آن جهت اهمیت دارد که می‌تواند نمایان‌گر کیفیت حسابرِس باشد. با توجه به تغییر حسابرِس در تحقیقات‌های گذشته در ایران مورد بررسی قرار گرفته است و نشان از عدم معناداری تغییر حسابرِس طبق مقررات بر کیفیت حسابرِس داشته است (عزیزخانی و همکاران ۱۳۹۵). نتایج پژوهش در این راستا نشان داد که تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر حق الزحمه تاثیر معناداری ندارد. در فرضیه دوم مبتنی بر تغییر حسابرِس شرکت به موسسات حسابرِس با تعداد شرکای بیشتر بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معنادار و مثبت دارد و مورد تایید قرار می‌گیرد. نتایج این فرضیه با پژوهش‌های چن و هسو (۲۰۰۹) و حساس یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) قابل مقایسه است. در فرضیه سوم حق الزحمه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس شرکت‌ها تاثیر معناداری دارد و این تاثیر مثبت می‌باشد. نتایج این فرضیه با نتایج پژوهش صهبای قرقی و همکاران (۱۳۹۸) و آیولا (۲۰۲۲) همسو است که در تحقیق خود نشان دادند بین حق الزحمه و کیفیت حسابرِس شرکت‌ها رابطه معنادار وجود دارد. تغییر حسابرِس، در اغلب کشورها به عنوان معیاری برای مقابله با کاهش کیفیت حسابرِس در نظر گرفته شده و تجارب مراجع حرفه‌ای نشان داده است که فرآیند چرخش موجب شده است که کیفیت حسابرِس تغییراتی را به همراه داشته باشد. البته جایگاه حسابرِس در بورس‌ها تحت تاثیر سیاست‌ها و مقرراتی قرار گرفته است که این امر بر کیفیت حسابرِس از بعد غیر مالی و حق الزحمه از بعد مالی تاثیر گذار بوده است.

بر مبنای یافته‌های پژوهش و به منظور استفاده هر چه بیشتر از یافته‌ها، پیشنهادهای ذیل زیر ارائه می‌گردد: در مطالعات آتی، می‌توان با مرور و کنکاش بیشتر در ادبیات و رویکردهای نوین اقتصادسنجی، روابط غیر خطی درجه دوم و سوم را نیز برای بررسی تاثیر سیاست‌های تغییر حسابرس بر میزان عرضه خدمات حسابرسی و انتخاب حسابرس مورد توجه و بررسی قرار داد.

سپاسگزاری

در پایان از تمام همکاران و کسانی که محققین را در انجام این پژوهش یاری نمودند، کمال تقدیر و تشکر به عمل می‌آید.

References

- Alavi Tabari, S., & Bashirimanesh, N. (2013). The effect of the Audit Quality and Auditor Switches on capital market. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 2.65-76 (in Persian)
- Amirkhani, K., & Azizkhani, M., & Sami, H. & Monroe, G. (2022). The Effect of Audit Market Competition on Audit Quality and Pricing in a Non-Big 4 Market. *The International Journal of Accounting*. 57(04), 1-48. 10.1142/S1094406022500159.
- Asnaashari, H., Safarzadeh, M.H., Kheirollahi, A. and Hashemi, S. (2023), "The effect of auditors' work stress and client participation on audit quality in the COVID-19 era", *Journal of Facilities Management*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFM-01-2023-0005>
- Azizkhani M., Shailer G., Monroe G. (2012) A competitive pricing of audit services in a non-Big4 market, 13th International Asian Academic Accounting Conference, Kyoto University, Kyoto, 8-11
- Azizkhani, M., Daghani R., and Ahmadian, M. (2015). The impact of auditor rotation policy on audit fees, evidence from Tehran Stock Exchange. *Journal of audit science*, 16(64), 43-62. (in Persian)
- Azizkhani, M., Daghani, R. Shailer, G. (2018). Audit firm tenure and audit quality in a constrained market. *The International Journal of Accounting*, 53(3), 167-182.
- Azizkhani, M., Daghani, R.; Ahmadian, M. (2016) The impact of mandatory audit firm rotation on audit fees: evidence from Iran. *Journal of Audit Science*, 16(2), 43-62
- BaniMahd, B., MoradzadehFard, M., Zainali, M. (2013). The effect of the audit fee on the auditor's opinion. *Management Accounting*, 4 (15), 41-54. (in Persian)
- Birami, L., and Rostami, W. (2013). The effect of audit quality on agency fees in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Economic Journal*, 4 (15), 45-41. (in Persian)
- Cao, Y., Feng, Z. (2022). Do supply shocks in the audit partner labor market affect auditor choice? Evidence from a quasi-natural experiment, *China Journal of Accounting Research*, 22 (1), 135-158.
- Carp, M. and C. Istrate (2021), Audit Quality under Influences of Audit Financiar, 1-16
- Cascino, S., Tamayo, A., Vetter, F. (2021). Labor market effects of spatial licensing requirements: evidence from CPA mobility. *J. Account. Res.* 59 (1), 111-161

- Chan, K.H., Guo, Y., Mo, P.L.L., 2021. Can auditors' local knowledge compensate for a weaker regulatory oversight for the audit quality of foreign companies? *Account. Business Res.* 51 (2), 127–155.
- Chang, H., Ho, L., Liu, Z., Ouyang, B. (2021). Income smoothing and audit fees, *Advances in Accounting*, 21(3), 123-15 .
- Daghani, R., Hajian, N., & toloyee, K. (2020). Effects of the Board's Ownership and Oversight Structure and Audit Characteristics On Earning Management. *Empirical Research in Accounting*, 9(4), 299-326. doi: 10.22051/jera.2018.20138.2019 (in Persian)
- DeFond, M. and J. Zhang. 2014. A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics* 58: 275-326.
- Dehghan, M., Hejbari, M. (2020). The effect of audit quality on the company's debt structure with an emphasis on the moderating role of information asymmetry and the quality of corporate governance, master's thesis, Islamic Azad University, Neishabur branch. (in Persian)
- Easton, M. L and Beaver, J. R. (2022). Audit research after Sarbanes Oxley. Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 24(Suppl.), S5–S30.
- European Union (2014). Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC, <https://eur-lex>.
- Fadillah, R. A., and F. Fitriany. (2021). The Influence of Client Importance on the Audit Quality: A., Study to understand External Auditor's Role as the Guardians of Strong and Justice Organizations (Goal 16 Sustainable Development Goals). The 1st Journal of Environmental Science and Sustainable Development Symposium IOP Conf. Series: Earth and Environmental Science.
- Frankel, R., Johnson, M., Nelson, K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *Account. Rev.* 77, 71–105.
- Griffin, Paul A. and David H. Lont (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 7. 65–81.
- He, X., Pittman, J., Rui, O. (2016). Reputational implications for partners after a major audit failure: Evidence from China. *J. Bus. Ethics* 138 (4), 703–722.
- Huang, H.-W., Raghunandan, K., Rama, D. (2009). Audit fees for initial audit engagements before and after SOX Audit. *Auditing: J. Pract. Theory.* 28 (1), 171–190.

- Huang, T.-C., Chang, H., Chiou, J.-R., (2016). Audit market concentration, audit fees, and audit quality: Evidence from China. *Auditing: J. Pract. Theory* 35 (2), 121–145.
- Jamei, R., Koolivand, Z., & Mohamadi Kelareh, N. (2020). The relationship between internal control weaknesses and audit fees with an emphasis on political relations in companies listed in Tehran Stock Exchange. *Financial Accounting Research*, 12(2), 99-114. doi: 10.22108/far.2020.119476.1529 (in Persian)
- Kirkos, Efstathios; Spathis, Charalambos; Nanopoulos, Alexandros & Manolopoulos, Yannis. (2007). Identifying Qualified Auditors' Opinions: A Data Mining Approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting - J Emerg Tech Account.* 4. 183-197. 10.2308/jeta.2007.4.1.183.
- Kordestani, G., Rezazadeh, J., Kazemi Olum, M., & Abdi, M. (2018). The Investigation of Audit Market Concentration Impact on Audit Fees and Audit Quality. *Financial Accounting Research*, 10(2), 65-84. doi: 10.22108/far.2018.110488.1251 (in Persian)
- Kuang, H., Li, H., Sherwood, M.G., Whited, R., 2020. Mandatory audit partner rotations and audit quality in the United States. *Auditing: J. Pract. Theory* 39 (3), 161–184
- Lo, A.K., Lin, K., Wong, R., 2019. Does availability of audit partners affect audit quality? Evidence from China. *J. Accounting, Auditing and Finance*, forthcoming.
- Lu, T. (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality. *Journal of Accounting Research* 44 (3): 561-583.
- Martani, D., Rahmah, N. A., Fitriany, F., & Anggraita, V. (2021). Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4. *Cogent economics & finance*, 9(1), 1901395.
- Muttakin, M., Arifur, K and Dessalegn, G. (2017). Business group affiliation, earnings management and audit quality: evidence from Bangladesh, *Managerial Auditing Journal*, 32. 427-444.
- Namazi, M., Bayazidi, A., and Jabarzadeh Kangarl, S. (2011). the relationship between audit quality and earning management in companies listed on the Tehran Stock Exchange, *Accounting and Auditing Research*, 9, 1-18. (in Persian)
- Nikokar I. (1401), the challenge of human resources in audit institutions, *Stock Information Weekly*. 466 (in Persian)
- Ostadjafari, M., faraji, O., Arabzadeh, M., jabbari, H., & Ghanimati, H. (2022). Determining factors and consequences of risk perception in annual reports: Structural equation modeling approach. *Financial Accounting Research*, 14(3), 119-148. doi: 10.22108/far.2023.134505.1906 (in Persian)

- Public Accounting Oversight Board (PCAOB) (2011). Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation– PCAOB Release No. 2011 006. Washington, D.C.
- Saeedi, A., Daghani, R. & Hajian, N. (2020). Firm-Specific Characteristics and The Disclosure Level: Evidence From The Tehran Stock Exchange. *Journal of Applied Business Research* (JABR), 36(4), 129–152. <https://doi.org/10.19030/jabr.v36i4.10349>
- Securities and Exchange Commission (SEC). March (2002). Written Testimony Concerning Accounting and Investor Protection Issues Raised by Enron and Other Public Companies .Before the Committee on Banking, Housing and Urban Affairs United States Senate. Washington, DC: Securities and Exchange Commission. Available at: <https://www.sec.gov/news/testimony/032102tshlp.htm>
- taherinia, M., Rashidi, M., aAmoozadeh, A., & Mansouri, Z. (2021). Market Responses to the Quality of Audit Partners Work. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 217-240. doi: 10.22051/jera.2021.28470.2561 (in Persian)
- Takace, A., and T. Szucs, D., Kehl, A., Fodor (2020). The effect of fair valuation on banks earnings quality: empirical evidence from developed and emerging European Countrice.6, 12.
- Tehran Stock Exchange Organization (1991). bylaws for issuers' auditing institutions (approved by the Supreme Council of the Stock Exchange on 12/20/1380)
- Vakili Fard, H. R., Mohammadi, S. (2015). Change of auditor and type of audit report, *financial accounting and Auditing research*. 7(25), 39-54. (in Persian)
- Wang, Q., Wong, T.J., Xia, L., (2008). State ownership, the institutional environment, and auditor choice: evidence from China. *J. Account. Econ.* 46 (1), 112-134