

The role of auditor reputation as a moderator in the relationship between tax avoidance and institutional ownership with auditor changes

Abdolrasoul Rahmanian
koushkaki * 

Department of Accounting, Payame Noor
University, Tehran, Iran

Somayeh Rayat Pisheh 

MSc, Department of Accounting, Payame
Noor University, Tehran, Iran

Abstract

The objective of the present study is to investigate the moderating role of auditor credibility in the relationship between tax avoidance and institutional ownership with auditor switching. This study is applied, and in terms of methodology, it is a correlational study of the causal type (ex-post facto). The statistical population of the study includes all companies listed on the Tehran Stock Exchange. Using a systematic sampling method, 142 companies were selected as the sample, and they were examined over a 10-year period between **2015 and 2024. The results of testing the hypotheses showed that there is a direct and significant relationship between tax avoidance and auditor switching. However, there is no significant relationship between tax avoidance and institutional ownership. The interaction of auditor credibility with tax avoidance has an inverse and significant effect on auditor switching. In fact, auditor credibility plays a moderating role in the relationship between tax avoidance and auditor switching. However, the interaction of auditor credibility with institutional ownership does not affect auditor switching. In fact, auditor credibility plays a moderating role in the relationship between tax avoidance and auditor switching.**

Keywords: Tax Avoidance, Auditor Switching, Institutional Ownership, Auditor Credibility.

1. Introduction

The present study is necessary for several fundamental reasons and is crucial for a better understanding of capital market dynamics.

* Corresponding Author: abr.rahmanian@pnu.ac.ir

How to Cite: xxxxxxxx

First, it is essential to have a deeper understanding of the factors influencing auditor change, especially in the face of tax avoidance or financial distress. Auditor change is not simply an administrative move, but can be a strong signal of the financial health and governance of a company. If stakeholders are not aware of why and how companies change their auditors in difficult economic conditions, their interpretation of financial reports and market trends will be seriously ambiguous; therefore, conducting this study is absolutely necessary to empower analysts and investors to interpret these signals more accurately and manage risks better. Also, understanding the moderating role of auditor credibility in this process highlights the need for research that helps assess the quality of financial reporting and ensure its credibility. This study also fills an important gap in the knowledge of this area by focusing on tax avoidance and ownership. The link between ownership type, tax avoidance, and auditor change processes is a topic that has been less addressed, but its importance in assessing corporate transparency and accountability is undeniable.

2. Literature Review

Auditors play an important role in influencing management to change auditors. Each country has regulations regarding changing auditors, but there is still debate about the factors that influence a company's decision to change auditors. Changing auditors can occur for reasons such as resignations, dismissals, or serious disagreements between management and auditors. Companies often use changing auditors to conduct opinion shopping, that is, they seek out auditors who are more lenient in providing opinions on the company's financial statements. Various factors such as corporate tax avoidance and non-disclosure of information in this area, as well as the ownership structure of companies, can have an impact on auditor switching. Auditor switching can be explained using agency theory. Agency theory is a contractual concept that explains the relationship between agents (management) and owners (shareholders). This theory helps to reduce information asymmetry between agents and owners, and as a result, increases information transparency and legitimately protects the rights and interests of owners.

3. Methodology

This research is of an applied nature and, in terms of cognitive approach, has adopted the causal correlation method (post-event) due to the study of events after their occurrence. The statistical population under study included companies listed on the Tehran Stock Exchange over a ten-year period (2015-2024). To achieve more accurate comparability, sampling was conducted using systematic exclusion, and only companies with a fiscal year-end in Esfand and no change in their fiscal year-end date during the study period were accepted. Also, companies active in the banking, insurance, and investment sectors were excluded from the sampling. After applying these filters, 142 companies, including 1420 company-years, were selected as the final sample. For data analysis, the mixed panel data method was used using the Eviews 12 software. Since the main dependent variable (auditor change) is a discrete variable with values of 0 and 1, the final analysis was conducted using logistic regression.

4. Results

The results of testing the hypotheses showed that there is a direct and significant relationship between tax avoidance and auditor switching. However, there is no significant relationship between tax avoidance and institutional ownership. The interaction of auditor credibility with tax avoidance has an inverse and significant effect on auditor switching. In fact, auditor credibility plays a moderating role in the relationship between tax avoidance and auditor switching. However, the interaction of auditor credibility with institutional ownership does not affect auditor switching. In fact, auditor credibility plays a moderating role in the relationship between tax avoidance and auditor switching.

5. Discussion

From a theoretical perspective, firms that adopt aggressive approaches to tax avoidance may seek auditors who are more flexible in their approach to tax ambiguities or less resistant to management's arguments regarding tax law interpretation. This phenomenon could be due to auditor opinion shopping, where firms seek auditors who are

aligned with their interests, especially when the current auditor has expressed disagreement or concerns about the firm's tax positions. Institutional investors, due to the large volume of their investments and the long-term nature of their interests, are expected to play an active role in monitoring the quality of financial reporting and auditor independence. However, the lack of a direct relationship can mean that decisions about changing auditors fall largely within the purview of the company's audit committee. High auditor reputation or credibility can reduce the strength of the positive relationship between tax avoidance and auditor switching (according to the first hypothesis); in other words, companies that work with a reputable and reputable auditor may be less inclined to switch auditors, even if they are involved in tax avoidance. The effect of institutional ownership on the decision to change auditor is independent of the auditor's credibility or reputation; in other words, whether the company is audited by a highly reputable auditor or a smaller audit firm, the degree of influence of institutional owners on the decision to change auditor does not change.

6. Conclusion

Auditor switching can be done to conceal the aggressive nature of tax avoidance, reduce the likelihood of detection of tax violations, or even to validate a company's specific tax positions in the eyes of regulatory agencies; therefore, the first hypothesis refers to the mechanisms through which companies may achieve their tax avoidance goals by manipulating their regulatory environment (through auditor switching). Institutional ownership alone is not a direct determinant of auditor turnover, but rather its impact on audit quality may be exerted through the overall strengthening of corporate governance structures rather than through direct interference in operational decisions such as auditor turnover. This result could indicate the relative effectiveness of audit committees in carrying out their oversight functions. Auditor reputation acts as a deterrent (or at least a moderating factor) in the vicious cycle of tax avoidance and auditor switching. Auditors with a high reputation, due to their investment in their brand and fear of losing it, are more likely to maintain independence and professional standards

نام خانوادگی نویسنده اول و دوم (بیش از دو نویسنده نام خانوادگی نویسنده اول و همکاران | ۵

and are less likely to succumb to management pressure to accept ambiguous tax interpretations. Institutional owners may take a more pragmatic approach to auditor change decisions, based on specific auditor performance, rather than relying solely on the auditor's overall reputation. This finding could have implications for audit firm strategies as well as for regulatory bodies.

پیش از انتشار

نقش اعتبار حسابرِس به عنوان تعدیل کننده در رابطه میان اجتناب مالیاتی و مالکیت نهادی با تغییر حسابرِس

عبدالرسول رحمانیان کوشکی * گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

سمیه رعیت پیشه  کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران

چکیده

پژوهش حاضر بر آن متمرکز است که نقش اعتبار حسابرِس را به عنوان یک متغیر تعدیل کننده در تبیین رابطه میان اجتناب مالیاتی و مالکیت نهادی با تغییر حسابرِس مورد سنجش قرار دهد. از منظر رویکرد، این تحقیق از نوع کاربردی بوده و از نظر روش شناسی، همبستگی از نوع علی (پس رویدادی) را دنبال می کند. جامعه آماری مورد مطالعه کلیه بنگاه های اقتصادی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را در بر می گیرد که با استفاده از نمونه گیری حذف سیستماتیک، ۱۴۲ شرکت برای بازه زمانی ۱۰ ساله (از ۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳) انتخاب و تحلیل شدند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که میان اجتناب مالیاتی با تغییر حسابرِس یک ارتباط مستقیم و از نظر آماری معنادار وجود دارد. با این حال، ارتباط معناداری میان اجتناب مالیاتی و مالکیت نهادی مشاهده نشد. مهم تر از آن، مشخص گردید که تعامل بین اعتبار حسابرِس و اجتناب مالیاتی بر تغییر حسابرِس تأثیر معکوس و معناداری می گذارد؛ بدین ترتیب، اعتبار حسابرِس در رابطه میان اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس نقش تعدیل گری ایفا می کند، اما تعامل میان اعتبار حسابرِس و مالکیت نهادی تأثیری بر متغیر وابسته ندارد.

کلیدواژه ها: اجتناب مالیاتی، تغییر حسابرِس، مالکیت نهادی، اعتبار حسابرِس.

مقدمه

حسابرسان به عنوان متخصص در حوزه مالی و رسیدگی به صورت های مالی، با هدف جمع آوری سیستماتیک شواهد و ارزیابی صحت اطلاعات ارائه شده در صورت های مالی به شیوه ای باز، عینی و بی طرفانه و گزارش شفاف نتایج، خدمت می کنند (Wu & Xiao, 2021). حسابرسان بینش عمیقی نسبت به مسائل مختلف حسابداری که حسابرسی شونده‌گان با آن مواجه هستند، از جمله سیاست ها، برآوردها و مفروضات مورد استفاده در تهیه صورت های مالی، دارند (Defond et al., 2024). حسابرسان در قبال عموم استفاده کنندگان از صورت های مالی مسئولیت اخلاقی دارند، جایی که وظیفه اصلی آنها ابراز نظرات در مورد صورت های مالی است که به طور منصفانه مطابق با استانداردهای حسابداری قابل اجرا تهیه شده اند یا خیر (Dunne et al., 2021). حسابرسان با ظاهر شدن به عنوان نگهبانان وفادار حقیقت، بیشترین مشروعیت و اعتماد عمومی را به دست می آورند و نمی توانند تحت تأثیر فشار هیچ طرفی قرار گیرند (Rizki & Turner, 2023).

در همین راستا حسابرسان می بایست استقلال خود را در فرآیند جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها حفظ نموده تا از صحت و قابلیت اطمینان نتایج حسابرسی اطمینان حاصل شود، زیرا استقلال یکی از اصول اصلی حسابرسی محسوب می شود. استقلال حسابرسان برای اطمینان از اینکه حسابرسی ها عاری از تأثیرات خارجی یا داخلی هستند که می توانند بی طرفی و قابلیت اطمینان نتایج حسابرسی ارائه شده را تضعیف کنند، از اهمیت بالایی برخوردار است. ارزش حسابرسی که اگر در نظر استقلال لازم را در طول کار نداشته باشد توسط ذینفعان و عموم مردم مورد تردید قرار گرفت و اعتماد به حسابرسی ها کاهش می یابد (Fitria & Aeni, 2025). یکی از راه های حفظ استقلال حسابرسان محدود کردن دوره تصدی و چرخش اجباری آنهاست، به طوری که حسابرسان باید مطابق با مقررات دولتی به صورت اجباری جایگزین شده و تغییر یابند. با این حال، تغییر حسابرس همچنین می تواند به صورت داوطلبانه یا اختیاری رخ دهد و این پدیده می تواند تحت تأثیر عوامل گوناگون و اختیارات حسابرسی شونده قرار گیرد (Husnimubaroq & Majidah, 2019). پژوهش حاضر به دلایلی بنیادین ضرورت دارد و انجام آن برای درک بهتر پویایی های بازار سرمایه حیاتی است. نخست، درک عمیق تر عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس به ویژه در مواجهه با اجتناب مالیاتی یا مشکلات مالی، امری ضروری است. تغییر حسابرس صرفاً یک

جابجایی اداری نیست، بلکه می‌تواند سیگنالی قوی از وضعیت سلامت مالی و حاکمیت شرکتی باشد. اگر ذینفعان آگاه نباشند که در شرایط دشوار اقتصادی، شرکت‌ها چرا و چگونه حساب‌رسان خود را تغییر می‌دهند، تفسیر آن‌ها از گزارش‌های مالی و روندهای بازار با ابهام جدی روبرو خواهد شد؛ بنابراین، انجام این تحقیق برای توانمندسازی تحلیل‌گران و سرمایه‌گذاران در جهت تفسیر دقیق‌تر این سیگنال‌ها و مدیریت بهتر ریسک‌ها، کاملاً ضروری است. همچنین، شناخت نقش تعدیل‌کننده اعتبار حساب‌رس در این فرآیند، لزوم تحقیقاتی را برجسته می‌سازد که به ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی و اطمینان از اعتبار آن کمک کند. همچنین این پژوهش با تمرکز بر اجتناب مالیاتی و نوع مالکیت شکاف مهمی را در دانش این حوزه پر می‌کند. پیوند میان نوع مالکیت، اجتناب مالیاتی و فرآیندهای تغییر حساب‌رس، موضوعی است که کمتر به آن پرداخته شده، اما اهمیت آن در ارزیابی شفافیت و پاسخگویی شرکت‌ها غیرقابل انکار است. مالکیت نهادی بالا، نشان‌دهنده سطحی از توجه و نظارت بالا بر مدیران است؛ اما اینکه این سطح از نظارت چگونه بر انتخاب حساب‌رس و درنهایت بر کیفیت حساب‌رسی تأثیر می‌گذارد، نیازمند بررسی دقیق و مبتنی بر داده است. انجام این تحقیق برای پر کردن این شکاف دانشی و فهم بهتر سازوکارهای حاکمیت شرکتی ضروری است. در چشم‌انداز اقتصادی ایران که با پویایی‌ها و چالش‌های خاص خود همراه است، اهمیت این تحقیق دوچندان می‌شود. در گام نخست، بسط جامع مبانی نظری مرتبط، به همراه تدوین فرضیه‌های پژوهش و مروری بر یافته‌های تجربی پیشین ارائه می‌شود. سپس، مسیر تحقیق با تشریح دقیق روش‌شناسی مورد استفاده و ارائه تعاریف عملیاتی برای هر یک از متغیرهای کلیدی ادامه می‌یابد. در نهایت، گزارش با ارائه یافته‌های اصلی تحقیق و نتیجه‌گیری‌های استنتاجی پژوهش خاتمه می‌یابد.

نوآوری اصلی این پژوهش در عبور از رویکردهای تک‌بعدی و جایگزینی آن با یک مدل تحلیلی چندوجهی است که تعامل میان «انگیزه‌های مالیاتی»، «ساختار نظارتی مالکیت» و «سرمایه نمادین حساب‌رس» را به‌طور هم‌زمان واکاوی می‌کند. برخلاف مطالعات گذشته که صرفاً بر محرک‌های مستقیم تغییر حساب‌رس تمرکز داشتند، این تحقیق با وارد کردن متغیر «اعتبار حساب‌رس» به عنوان یک مکانیسم تعدیل‌گر، به دنبال تبیین این مسئله است که چگونه شهرت حرفه‌ای می‌تواند به عنوان یک «ترمز حاکمیتی»، رفتارهای فرصت‌طلبانه ناشی از اجتناب مالیاتی و فشارهای ناشی از مالکیت نهادی را در تصمیم برای تغییر حساب‌رس خنثی

نماید. در واقع، نوآوری نظری این مطالعه در تبیین این پارادوکس نهفته است که آیا اعتبار حسابرِس می‌تواند هزینه‌ی سیاسی و اعتباریِ تغییر حسابرِس را برای مدیران چنان افزایش دهد که آن‌ها را از دست‌کاری محیط نظارتی خود منصرف سازد یا خیر. در بستر بازار سرمایه ایران، این پژوهش واجد تمایزهای کلیدی است؛ چرا که محیط اقتصادی ایران با ویژگی‌هایی همچون ساختار مالکیت متمرکز (عمدتاً دولتی و خصوصی) و تفاوت‌های فاحش میان قوانین مالیاتی و استانداردهای حسابداری شناخته می‌شود. نوآوری عملیاتی این تحقیق در این است که «اعتبار حسابرِس» را در چارچوب رتبه‌بندی‌های سازمان بورس و اوراق بهادار و جایگاه سازمان حسابرسی در مقابل موسسات خصوصی بازتعریف کرده و نشان می‌دهد که در یک اقتصاد بانک‌محور و تورمی که اجتناب مالیاتی ابزاری برای حفظ نقدینگی است، اعتبار حسابرِس چگونه می‌تواند مانع از «گزینش‌گری حسابرِس» توسط مالکان نهادی شود. این پژوهش با شفاف‌سازی این مطلب که در ایران، اعتبار حرفه‌ای فراتر از یک نام تجاری، به عنوان یک لایه حفاظتی در برابر پیچیدگی‌های حاکمیتی عمل می‌کند، شکاف موجود در ادبیات داخلی را پوشش داده و معیاری بومی برای ارزیابی استقلال واقعی حسابرِس در مواجهه با فشارهای ذینفعان قدرتمند ارائه می‌دهد.

ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسان نقش مهمی در تأثیرگذاری بر مدیریت برای تغییر حسابرسان دارند. هر کشوری مقرراتی در مورد تغییر حسابرسان دارد، اما هنوز در مورد عواملی که بر تصمیم یک شرکت برای تغییر حسابرسان تأثیر می‌گذارند، بحث وجود دارد. تغییر حسابرِس می‌تواند به دلایلی مانند استعفا، اخراج یا اختلافات جدی بین مدیریت و حسابرسان رخ دهد. شرکت‌ها اغلب از تغییر حسابرِس برای انجام خرید نظرات ایشان استفاده می‌کنند، یعنی در جستجوی حسابرسانی هستند که در ارائه نظرات در مورد صورت‌های مالی شرکت، ملایم‌تر عمل می‌کنند (Ye et al., 2022). تحقیقات برخی مسائل را بر تغییر حسابرِس مورد بررسی قرار دادند که برخی از آن‌ها شامل تحقیقات انجام‌شده توسط (Herusetya & Natalie, ۲۰۲۱) و (Sabilla, ۲۰۲۳) است که نشان دادند اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر تغییر حسابرِس دارد. این در تضاد با تحقیقات انجام‌شده توسط (Husnimubaroq & Majidah, ۲۰۱۹) است که بیان می‌کنند اجتناب مالیاتی هیچ تأثیری بر تغییر حسابرِس ندارد. تحقیقات انجام‌شده توسط

(۲۰۲۳) Vidianti & Yohanes و Irgenti et al., (2023) نشان داد که مالکیت عمومی تأثیر مثبتی بر تغییر حسابرِس دارد؛ بنابراین عوامل گوناگونی مانند اجتناب از مالیات در شرکت‌ها و ارائه نکردن اطلاعات شفاف در این حیطه و همچنین ساختار مالکیت شرکت‌ها می‌تواند بر تغییر حسابرِس تأثیراتی را داشته باشد (Fitria & Aeni, 2025). تغییر حسابرِس را می‌توان با استفاده از نظریه نمایندگی توضیح داد. نظریه نمایندگی (Jensen & Meckling, ۱۹۷۶) یک مفهوم قراردادی است که رابطه بین نمایندگان (مدیریت) و مالکان (سهامداران) را توضیح می‌دهد. این نظریه به کاهش عدم تقارن اطلاعات بین نمایندگان و مالکان کمک می‌کند و در نتیجه شفافیت اطلاعات را افزایش می‌دهد و به‌طور مشروع از حقوق و منافع مالکان محافظت می‌کند (Jiang & Jiang, 2024).

جسارت در تصمیم‌گیری هم به حوزه حرفه‌ای امور مالی و اقتصاد گسترش می‌یابد و هم به روش‌هایی که هنوز در چارچوب اصول حسابداری قابل اجرا هستند و هم به روش‌هایی که برای ایجاد امور مالی سودآورتر از آن‌ها منحرف می‌شوند (Brivot et al., 2025). مالیات‌ها به عنوان باری بر دوش شرکت‌ها تلقی می‌شوند، بنابراین شرکت‌ها تمایل دارند که بدهی‌های مالیاتی خود را به حداقل برسانند تا بتوانند امور مالی را به‌طور کارآمد مدیریت کنند و با مکانیسم‌های اجتناب از مالیات، سود خود را به حداکثر برسانند (Minh Ha et al., 2021). اجتناب از مالیات وضعیتی است که در آن شرکت‌ها با سوءاستفاده از خلأهای قانونی، بدهی‌های مالیاتی خود را به حداقل می‌رسانند (Adela et al., 2023). عدم تقارن اطلاعات یکی از عوامل اصلی اجتناب از مالیات شرکت‌ها است که باعث عدم تعادل اطلاعات بین شرکت و سایر طرفین می‌شود و تشخیص این عمل را دشوار می‌کند (Alkausar et al., 2023).

Fitria & Aeni (2025) در پژوهشی با بررسی رابطه تهور مالیاتی و مالکیت عمومی بر تغییر حسابرِس با نقش اعتبار حسابرِس در قالب متغیر تعدیل‌گر این گونه نتیجه گرفتند که تهور مالیاتی تأثیر معناداری بر تغییر حسابرِس دارد درحالی‌که مالکیت عمومی هیچ تأثیر معناداری بر تغییر حسابرِس ندارد. اعتبار حسابرِس، بر رابطه تهور مالیاتی و مالکیت عمومی بر تغییر حسابرِس تأثیرگذار است.

Chou et al. (2025) در پژوهشی با عنوان تأثیر انتخاب‌های حسابداری جسورانه بر تغییرات حسابرِس این گونه بیان نمودند که شرکت‌هایی که به حسابداری تهاجمی روی

می آورند، هنگام دریافت نظرات حسابرسی مطلوب، احتمال بیشتری دارد که حسابرسان خود را تغییر دهند. علاوه بر این، چنین شرکت‌هایی تمایل دارند حسابرسان فعلی خود را به جای استعفا اخراج کنند و احتمال بیشتری دارد که شرکت‌های حسابرسی کوچک‌تر را به عنوان جانشینان خود انتخاب کنند.

Al-farizi et al. (2025) در پژوهشی با عنوان تأثیر شهرت بر تغییر حسابرسان از طریق تأخیر در حسابرسی و بحران مالی این گونه بیان نمودند که گردش مالی حسابرسان، به‌ویژه در شرکت‌های انرژی، می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله نظرات حسابرسان، تأخیرهای حسابرسان و بحران‌های مالی قرار گیرد که همگی در تضمین اعتبار گزارشگری مالی بسیار مهم هستند. نتایج این مطالعه نشان داد که نظرات حسابرسان، تأخیرهای حسابرسان و بحران مالی به‌طور قابل توجهی بر تغییر حسابرسان تأثیر می‌گذارد. علاوه بر این، شهرت تأثیر بحران مالی بر تغییر حسابرسان را تعدیل می‌کند.

Sakthiwan et al. (2024) در پژوهشی با عنوان تأثیر حق الزحمه حسابرسان و مشکل مالی شرکت شرایط تغییر حسابرسان با شهرت حسابرسان به عنوان یک متغیر تعدیل کننده این گونه بیان کردند که حق الزحمه حسابرسان دارای یک تأثیر مثبت بر تغییر حسابرسان، درماندگی مالی تأثیر مثبت بر تغییر حسابرسان، شهرت حسابرسان اثر حق الزحمه حسابرسان را تعدیل می‌کند (ضعیف می‌کند). همچنین تأثیر مثبتی بر تغییر حسابرسان دارد و شهرت حسابرسان اثر تعدیلی بر رابطه درماندگی مالی و تغییر حسابرسان ندارد.

Cowle et al. (2023) در پژوهشی با عنوان حفظ یا چرخش: ارتباط بین تغییر مکرر حسابرسان و کیفیت حسابرسان این گونه بیان کردند که تغییر مکرر حسابرسان با کیفیت حسابرسان پایین تر همراه است، اما این اثر در حضور نظارت داخلی و خارجی بالاتر کاهش می‌یابد. همچنین حسابرسان شرکت‌هایی که مکرراً تغییر می‌کنند، کیفیت حسابرسان پایین تری نسبت به شرکت‌هایی دارند که حسابرسان را تغییر می‌دهند، اما مکرراً حسابرسان را تغییر نمی‌دهند.

Dharmayanti et al. (2021) در پژوهشی با عنوان تأثیر اظهار نظر حسابرسان، بحران مالی، تأخیر در حسابرسان و تغییر مدیریت بر تغییر حسابرسان این گونه بیان نمودند که اظهار نظر حسابرسان هیچ تأثیری بر تغییر حسابرسان ندارد. دوم، بحران مالی تأثیر منفی و معناداری بر تغییر حسابرسان دارد. سوم، تغییر مدیریت تأثیر مثبت و معناداری بر تغییر حسابرسان دارد.

در نهایت، تأخیر حسابرسی تأثیرات قابل توجهی بر تغییر حسابرسان دارد. پیامدهای سیاستی و جهت گیری‌هایی برای تحقیقات آینده نیز در این مقاله ارائه شده است.

(۲۰۱۶) Abidin et al. در پژوهشی با عنوان حاکمیت شرکتی و تغییر حسابرسان این گونه بیان نمودند که ارائه خدمات غیرحسابرسی، تغییرات در مدیریت کلیدی، اندازه شرکت و اندازه حسابرسان از عوامل مهم تعیین کننده تصمیم برای تغییر حسابرسان هستند.

رحمانیان کوشکی و صالح آبادی (۱۴۰۴) در پژوهشی با عنوان تأثیر حق الزحمه حسابرسی و درماندگی مالی شرکت بر تغییر حسابرسان: نقش تعدیل کنندگی شهرت حسابرسان این گونه بیان نمودند که حق الزحمه حسابرسی و درماندگی مالی شرکت بر تغییر حسابرسان تأثیر مستقیم و معناداری دارد. شهرت حسابرسان بر رابطه میان حق الزحمه حسابرسی و تغییر حسابرسان تأثیر گذار نمی باشد؛ اما شهرت حسابرسان بر رابطه میان درماندگی مالی شرکت و تغییر حسابرسان تأثیر گذار است و این رابطه را تضعیف می کند.

عباسی جوشقان (۱۴۰۳) در پژوهشی با بررسی برخی از عوامل مؤثر بر تغییر موسسه حسابرسی این گونه بیان نمودند که بین نوع کیفیت گزارش حسابرسی، نوع اظهارنظر حسابرسان و اندازه موسسه حسابرسی با تغییر موسسه حسابرسی رابطه معناداری وجود نداشته ولی بین انحراف‌های قانونی و مالیاتی با تغییر موسسه حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. صفرزاده و محمدی (۱۴۰۲) در مطالعه‌ای با محوریت «ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرسان»، مشاهده کردند که هرچه همگن بودن صنعت مشتری بیشتر باشد، احتمال تغییر حسابرسان کمتر است. در مقابل، پیچیدگی اطلاعات حسابداری و سطح رقابت در بازار حسابرسی به طور مستقیم با افزایش نرخ تغییر حسابرسان مرتبط هستند؛ هرچند، رقابت درون صنعت مشتری تأثیری بر این تغییر نداشت.

صبرعلی پور و همکاران (۱۴۰۲)، با تمرکز بر «عوامل مدیریت ریسک، تأخیر گزارش و تغییر حسابرسان»، دریافتند که ضعف در کنترل‌های داخلی شرکت، عامل معناداری در افزایش هر دو متغیر تغییر حسابرسان و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسان است. با این حال، ساختار مالکیت شرکت و وضعیت گزارش حسابرسان دوره قبل، تأثیر آماری معناداری بر این دو پیامد نداشتند.

جعفری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی «عوامل مالی مؤثر بر تغییر حسابرِس و واکنش بازار» پرداختند. تحلیل آن‌ها نشان داد که بازار به تغییر حسابرِس با واکنش‌های منفی (شامل کاهش در قیمت و بازده سهام، و افزایش اقلام تعهدی اختیاری یا تجدید ارائه صورت‌های مالی) واکنش نشان می‌دهد.

سجادی و بنابی قدیم (۱۴۰۱) به بررسی تاثیر مالکیت دولتی بر رابطه بین رقابت اطلاعاتی و پایداری سود پرداختند. تایج پژوهش نشان داد که رقابت اطلاعاتی بر اساس دو شاخص ارتباطات سیاسی و تمرکز مالکیت نهادی، سبب افزایش پایداری سود می‌شود و اثر تعاملی مالکیت دولتی با رقابت اطلاعاتی مبتنی بر ارتباطات سیاسی و تمرکز مالکیت نهادی سبب افزایش بیشتر پایداری سود می‌شود.

حسن‌پور و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی با عنوان پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابرِس با تأکید بر نقش تغییر حسابرِس این‌گونه بیان کردند که گزارش حسابرِس تعدیل شده پیامد مالیاتی داشته و منجر به کاهش اجتناب مالیاتی شده است.

حساس یگانه و رضایی (۱۳۹۷) در پژوهشی با عنوان مدلی برای تاثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی این‌گونه بیان نمودند که ارتباطی معنی دار بین مسئولیت اجتماعی و هزینه های مدیریت مالیات شرکت با اجتناب و فرار مالیاتی می باشد.

مبانی توسعه فرضیه ها

حسابرسان می‌توانند راه‌حلی برای غلبه بر مشکلات نمایندگی باشند. اجتناب از مالیات توسط مشتریان، صداقت مدیریت را زیر سؤال می‌برد که باعث ایجاد تردید در مورد کیفیت گزارشگری مالی می‌شود و می‌تواند ریسک حسابرِس را افزایش دهد و به‌طور بالقوه منجر به درگیری با مدیریت شود که می‌تواند حسابرسان را به استعفا ترغیب کند (Husnimubaroq & Majidah, 2019). حسابرسانی که مشتریان خود را با گزارشگری اجتناب مالیاتی حفظ می‌کنند، با خطر بیشتری از دست دادن اعتماد، دعاوی حقوقی، حسابرِس و ریسک‌های اعتباری مواجه هستند (Herusetya & Natalie, ۲۰۲۱).

صورت‌های مالی شرکت‌ها شامل هزینه‌های مالیاتی است، بنابراین حسابرسان باید اعتبار مالیاتی را برای افزایش اعتماد ذینفعان تضمین کنند (Chung & Lee, 2024). شرکت‌هایی که استراتژی‌های اجتناب مالیاتی را اجرا می‌کنند، ممکن است برای جلوگیری از شناسایی توسط حسابرسان مستقل و سخت‌گیر، تغییر حسابرس را تجربه کنند و ممکن است به حسابرسان با همکاری بیشتر روی آورند (Chan, Song, ۲۰۲۱)؛ با توجه به مطالب بیان شده فرضیه اول پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه اول: میان اجتناب مالیاتی با تغییر حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

شرکت‌های سهامی عام سهام خود را به سرمایه‌گذاران می‌فروشند و در نتیجه جدایی بیشتری بین مالکان شرکت و مدیریت شرکت ایجاد می‌شود (Hall et al., 2020). مالکیت نهادی منعکس‌کننده منافع عمومی در شرکت‌های سهامی عام است و بر نحوه ارزیابی ریسک حسابرسی توسط حسابرسان تأثیر می‌گذارد. این مطلب با نظریه مشروعیت سازگار است که بیان می‌کند هرچه مالکیت عمومی بیشتر باشد، سطح افشای اطلاعات در مورد فعالیت‌های شرکت بالاتر است (Ardyaningsih & Oktarina, ۲۰۲۲). برای حفظ حمایت اجتماعی، شرکت‌ها از طریق حسابرسان در برابر عموم پاسخگو خواهند بود که به دلیل توانایی‌شان در ارائه تضمین مستقل در مورد اعتبار صورت‌های مالی، به عنوان ناظران مورد اعتماد در بازار سرمایه عمل می‌کنند (Wu et al., 2025). بر اساس دیدگاه (۲۰۰۰) Baretto et al. مالکان نهادی به عنوان سرمایه‌گذاران متخصص با افق دید بلندمدت شناسایی می‌شوند. ماهیت حجم سرمایه و تخصص این گروه، امکان اعمال نظارت مؤثر بر عملکرد مدیریت را فراهم می‌آورد. این نظارت قوی، تمرکز را از منافع کوتاه‌مدت سود به سمت بهینه‌سازی ارزش پایدار شرکت هدایت می‌کند. این امر مبنای فرضیه نظارت کارآمد است که استدلال می‌کند افزایش سهم سهامداران نهادی منجر به اعمال نظارت دقیق‌تر شده و از این طریق، اختلافات نمایندگی و تعارضات میان مدیران و سهامداران کاهش می‌یابد. در نتیجه، این فرضیه انتظار دارد که رابطه مثبتی میان ارزش شرکت و میزان سرمایه‌گذاری نهادی وجود داشته باشد. نظارت سهامداران نهادی به دو شکل انجام می‌شود: نظارت ضمنی از طریق تحلیل قیمت‌گذاری‌های بازار بر تصمیمات مدیریتی، و نظارت صریح از طریق مدیریت مستقیم عملکرد شرکت ((داغانی و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسان اطمینان حاصل می کنند که صورت های مالی به طور منصفانه و دقیق تهیه شده و منعکس کننده وضعیت مالی و عملکرد شرکت هستند تا از عملکرد کارآمد بازار سرمایه پشتیبانی کنند و سرمایه گذاران و ذینفعان را قادر سازند تا بر اساس اطلاعات قابل اعتماد، تصمیمات صحیحی بگیرند (Irijanti et al., 2023). هرچه مالکیت نهادی در شرکت بیشتر باشد، مسئولیت شرکت ها برای گزارش فعالیت های خود به عموم که سهامداران نیز هستند، بیشتر می شود. شرکت ها باید گزارش های پایداری جامع تر و با کیفیت تری را برای جلب حمایت عمومی، حتی اگر سهم کمی از مالکیت داشته باشند، تهیه کنند (Sumarta et al., 2023). شرکت ها در انتخاب حسابرسان خود برای برآورده کردن انتظارات سهامداران عمومی، گزینشی تر عمل می کنند، زیرا برداشت عمومی این است که حسابرسان مستقل و بی طرف هستند و تحت تأثیر قرار نمی گیرند (Chang et al., 2021). مالکان نهادی می توانند تغییر حسابرس را به عنوان شکلی از بهبود کیفیت حسابرسی انجام دهند که به عنوان تلاشی برای اطمینان از یکپارچگی و اعتبار صورت های مالی در جه حفظ منافع ذینفعان در نظر گرفته می شود (Chen et al., 2020)؛ با توجه به مطالب بیان شده فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه دوم: میان مالکیت نهادی با تغییر حسابرس رابطه معناداری وجود دارد.

حسابرسان نه تنها صورت های مالی و فعالیت های مالیاتی شرکت ها را بر اساس اصول حسابداری نظارت می کنند، بلکه یکپارچگی مدیریت سازمان ها را نیز حفظ می نمایند. یک حسابرس معتبر با نشان دادن اینکه مدیریت، یکپارچگی خود را حفظ کرده است (Arora & Singh, 2019)؛ کیفیت نظارت شرکت را بهبود می بخشد. حسابرسان در به حداقل رساندن تضاد منافع نقش دارند، به ویژه حسابرسانی با شهرت و اعتبار بالا که تمایل به داشتن استانداردهای اخلاقی و استقلال بالایی دارند. توانایی حرفه ای ایجاب می کند که حسابرسان به تضمین شفافیت و رعایت مقررات مالیاتی کمک کرده و از یکپارچگی صورت های مالی حمایت کنند که در راستای کاهش اجتناب مالیاتی خواهد بود.

(Ojala et al., 2020). انتظار می رود حسابرسانی با اعتبار بالاتر، نظرات مستقل و عینی در مورد صورت های مالی شرکت ارائه دهند. آن ها وظیفه دارند ارزیابی کنند که آیا مشتریان برای کاهش بدهی های مالیاتی خود، درگیر اجتناب مالیاتی هستند یا خیر (Qawqzeh, 2023). ریسک های مالیاتی می تواند نشان دهنده پتانسیل برای پرداخت های بزرگ با مقامات

مالیاتی و منجر به تجدید ارائه صورت‌های مالی شوند که اعتبار حسابرس را به خطر می‌اندازد (Abernathy et al., 2021). حسابرسان بسیار معتبر تمایل دارند به دلیل پیامدهای نامطلوبی مانند ریسک دعاوی قضایی، کاهش شهرت و از دست دادن اعتماد ذینفعان که ممکن است از آن ناشی شود، از درگیر شدن در فعالیت‌های اجتناب مالیاتی دوری نمایند (Madah, ۲۰۲۱ & Syukur)؛ با توجه به مطالب بیان شده فرضیه سوم پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه سوم: اعتبار حسابرس بر رابطه میان اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرس تأثیرگذار است.

حسابرسان به نوعی محافظ اموال سرمایه‌گذاران و سهامداران شرکت‌ها هستند. حسابرسان با تأیید صورت‌های مالی شرکت، به افزایش اعتبار و اعتماد به اطلاعات خدمت می‌کنند و بدین ترتیب منافع عمومی را تأمین می‌نمایند. حسابرسانی با اعتبار بالاتر، همچنین پایه‌ای مهم برای مشروعیت و پایداری حرفه حسابرسی هستند. مالکیت نهادی در شرکت، فشاری را بر شرکت‌ها ایجاد می‌کند تا از طریق پاسخگویی و شفافیت اطلاعات، مشروعیت خود را حفظ کنند؛ زیرا این شرکت‌ها بیشتر مورد توجه افراد قرار داشته، بنابراین شرکت‌ها حسابرسان با اعتبار بالا را برای برآورده ساختن این الزامات مشروعیت، به منظور تقویت اعتماد به صورت‌های مالی منصوب می‌نمایند (Tran & Tran, 2023). قیمت عادلانه سهام منعکس‌کننده نتیجه دسترسی سرمایه‌گذاران به اطلاعات مرتبط است که از طریق صورت‌های مالی ارائه می‌شود و از ایجاد یک بازار سرمایه کارآمد که در آن قیمت سهام منعکس‌کننده توانایی‌های بالقوه شرکت است، حمایت می‌کند (Demange et al, 2020). کیفیت حسابرس زمانی برتر تلقی می‌شود که آن‌ها از شرکت‌های معتبر و بزرگ حسابرسی باشند، زیرا این شرکت‌ها می‌توانند در فناوری، استخدام و توسعه، سرمایه‌گذاری کرده و متدولوژی‌های حسابرسی را استانداردسازی کنند تا نتایج حسابرسی بهتری ارائه نمایند (Manik & Laksito, ۲۰۱۹). شرکت‌هایی با مالکیت نهادی بالا، با توجه به قدرت نظارتی این سرمایه‌گذاران، تمایل بیشتری به به کارگیری حسابرسان بسیار معتبر برای حفظ اعتماد عمومی دارند (Dewi et al, 2019)؛ بنابراین اعتبار حسابرس یکی از عواملی است که مالکیت نهادی را با تمایل به تغییر حسابرس مرتبط می‌کند، زیرا شرکت‌ها زمانی اقدام به

تغییر حسابرِس می کنند که حسابرسان فعلی انتظارات را برآورده نکنند (Sukmawati et al., 2024)؛ با توجه به مطالب بیان شده فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر ارائه شده است:

فرضیه چهارم: اعتبار حسابرِس بر رابطه میان مالکیت نهادی و تغییر حسابرِس تأثیرگذار است.

روش شناسی پژوهش

این پژوهش ماهیتی کاربردی داشته و از نظر رویکرد شناختی، به دلیل بررسی وقایع پس از وقوع، روش همبستگی علی (پس رویدادی) را اتخاذ کرده است. جامعه آماری مورد بررسی شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در یک دوره ده ساله (۱۳۹۴ تا ۱۴۰۳) بوده است. برای دستیابی به قابلیت مقایسه دقیق تر، نمونه گیری با استفاده از حذف نظام مند انجام شد و تنها شرکت هایی پذیرفته شدند که دارای پایان سال مالی در اسفندماه بوده و در طول دوره مورد مطالعه، تغییری در تاریخ پایان سال مالی خود اعمال نکرده باشند. همچنین، شرکت های فعال در بخش های بانکداری، بیمه و سرمایه گذاری از نمونه گیری حذف شدند. پس از اعمال این فیلترها، ۱۴۲ شرکت شامل ۱۴۲۰ سال-شرکت به عنوان نمونه نهایی انتخاب شدند. برای تحلیل داده ها، از روش داده های پانل ترکیبی با بهره گیری از نرم افزار ایویوز ۱۲ استفاده گردید. از آنجا که متغیر وابسته اصلی (تغییر حسابرِس) یک متغیر گسسته با مقادیر ۰ و ۱ است، تحلیل نهایی با استفاده از رگرسیون لجستیک صورت پذیرفته و نتایج حاصل در جداول آماری ارائه شده است.

جدول ۱. روند انتخاب نمونه

۵۴۶	تعداد کل شرکت های پذیرفته شده در بورس در پایان سال ۱۴۰۳
	معیارها:
(۱۴۸)	تعداد شرکت هایی که پایان سال مالی در اسفندماه نبوده است.
(۱۶۱)	تعداد شرکت هایی که طی قلمرو زمانی پژوهش، دوره مالی خود را تغییر داده اند.
(۹۵)	تعداد شرکت های فعال در بخش های بانکداری، بیمه و سرمایه گذاری
۱۴۲	تعداد شرکت های نمونه

سنجش و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته پژوهش: تغییر حسابرس (Auditor Switching)

به تبعیت از (Abdunaser et al. (2008)، (Fitria & Aeni (2025) و کنعانی و همکاران (۱۳۹۸) تغییر حسابرس متغیر کیفی (۰ و ۱) است که اگر حسابرس شرکت نسبت به دوره قبل تغییر کرده باشد کد (۱) و در غیر این صورت (۰) خواهد بود.

متغیر مستقل اول پژوهش: اجتناب مالیاتی (CETR)

برای سنجش اجتناب مالیاتی از نرخ مؤثر مالیاتی به شرح زیر استفاده شده است: نرخ مؤثر مالیات نقدی از تقسیم مالیات نقدی پرداختی بر سود قبل از کسر مالیات محاسبه شده است (خدای پور و روستایی، ۱۳۹۳؛ عرب مازار یزدی و همکاران، ۱۴۰۱؛ فخار و همکاران، ۱۴۰۲).

متغیر مستقل دوم پژوهش: مالکیت نهادی (Insti own)

مطابق پژوهش مهرانی و همکاران (۱۳۹۱) و بزرگ اصل و همکاران (۱۳۹۸) مالکیت نهادی برابر درصد سهام تحت تملک مالکان نهادی است، مالکان نهادی شامل شرکت‌های بیمه، موسسه‌های مالی، بانک‌ها و غیره که بیش از ۵ درصد سهام شرکت را در اختیار دارند، می‌باشد (بزرگ اصل و همکاران، ۱۳۹۸).

متغیر تعدیل گر پژوهش: اعتبار حسابرس (Auditor Reputation)

به تبعیت از (Fitria & Aeni (2025) و صابرمبصر و همکاران (۱۴۰۰) برای سنجش اعتبار حسابرس از عامل اندازه حسابرس استفاده شده است؛ بنابراین اعتبار حسابرس متغیر کیفی (۰ و ۱) است که اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد کد (۱) و گرنه (۰) است.

متغیرهای کنترلی پژوهش

اندازه شرکت (SIZE): این متغیر به عنوان یک متغیر کنترلی در نظر گرفته شده و با استفاده از لگاریتم طبیعی (Ln) کل دارایی‌های شرکت اندازه‌گیری می‌شود.

بازده دارایی‌ها (ROA): این شاخص با تقسیم سود خالص شرکت بر کل دارایی‌ها محاسبه می‌شود تا میزان بهره‌وری دارایی‌ها سنجیده شود.

رشد فروش (Growth): برای اندازه‌گیری رشد فروش، این متغیر به صورت نسبت تغییر در درآمد فروش نسبت به فروش دوره قبل تعریف شده است.

اهرم مالی (LEV): میزان استفاده شرکت از منابع مالی بدهی با استفاده از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها سنجیده می‌شود.

عمر شرکت (Age): این متغیر با محاسبه لگاریتم طبیعی (Ln) تفاضل سال تأسیس شرکت از سال مورد نظر اندازه‌گیری می‌گردد.

نقدینگی (Cash): سطح نقدینگی شرکت با استفاده از نسبت وجه نقد پایان دوره به کل دارایی‌ها مورد سنجش قرار می‌گیرد.

مدل‌های رگرسیونی پژوهش

به تبعیت از پژوهش (Fitria & Aeni (2025) مدل‌های رگرسیونی به شرح زیر طراحی و ارائه شده است:

مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌های اول و دوم

$$\begin{aligned} \text{Auditor Switching}_{it} &= \beta_0 + \beta_1 \text{CETR}_{it} + \beta_2 \text{Insti own}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} \\ &+ \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{GROWTH}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{AGE}_{it} \\ &+ \beta_8 \text{CASH}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

مدل رگرسیونی آزمون فرضیه‌های سوم و چهارم

$$\begin{aligned} \text{Auditor Switching}_{it} &= \beta_0 + \beta_1 \text{CETR}_{it} + \beta_2 \text{Insti own}_{it} \\ &+ \beta_3 \text{Auditor Reputation}_{it} + \beta_4 \text{CETR}_{it} \\ &\times \text{Auditor Reputation}_{it} + \beta_5 \text{Insti own}_{it} \\ &\times \text{Auditor Reputation}_{it} + \beta_6 \text{SIZE}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} \\ &+ \beta_8 \text{GROWTH}_{it} + \beta_9 \text{LEV}_{it} + \beta_{10} \text{AGE}_{it} \\ &+ \beta_{11} \text{CASH}_{it} + \varepsilon_{it} \end{aligned}$$

اجزای مدل رگرسیون:

تغییر حسابرس (Auditor Switching)

اجتناب مالیاتی (CETR)

مالکیت نهادی (Insti own)

اعتبار حسابرس (Auditor Reputation)

اندازه شرکت (SIZE)

بازده دارایی‌ها (ROA)

رشد فروش (Growth)

اهرم مالی (LEV)

عمر شرکت (Age)

نقدینگی (Cash)

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

یافته‌های پژوهش حاضر شامل آمار توصیفی و آمار استنباطی می‌باشد که در ادامه ابتدا در جدول زیر آمار توصیفی و نحوه توزیع داده‌ها ارائه شده است.

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشدگی
تغییر حسابرس	Auditor Swiching	۰/۲۵۹	۱/۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۳۸	۱/۰۹	۲/۲۰
اجتناب مالیاتی	CETR	۰/۱۵۰	۰/۹۹۵	-۰/۹۸۸	۰/۱۷۰	۰/۱۶۹	۸/۴۳۹
مالکیت نهادی	Instiown	۰/۵۳	۰/۸۹	۰/۰۰۰۰	۲۹/۶۸	-۰/۵۵	۳/۱۷
اعتبار حسابرس	Auditor Reputation	۰/۱۳۸	۱/۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۴۵	۲/۰۹	۵/۳۶
اندازه شرکت	SIZE	۱۵/۵۶	۱۹/۹۲	۱۱/۸۸	۱/۷۵	۰/۴۸	۲/۸۶
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۵۸	۰/۵۹۹	-۰/۲۳۳	۰/۱۵۷	۰/۳۸	۳/۱۲
رشد فروش	GROWTH	۰/۳۹۸	۱/۶۳	-۰/۳۳	۰/۴۳	۰/۷۹	۳/۶۰
اهرم مالی	LEV	۰/۵۲۷	۱/۰۷۶	۰/۱۰۶	۰/۲۱۳	۰/۱۸۲	۲/۵۸

عمر شرکت	Age	۳/۷۰	۴/۲۱	۲/۸۳	۰/۳۴۲	-۰/۵۴۰	۲/۳۳
نقدینگی	CASH	۰/۰۴۶	۰/۲۲۷	۰/۰۰۳	۰/۰۴۵	۱/۷۱	۶/۰۵

منبع: یافته‌های پژوهش

به‌طور کلی، برای توصیف ساختار داده‌ها، میانگین به عنوان شاخص مرکزی اصلی (مانند ۰/۵۲۷ برای اهرم مالی که نشان‌دهنده تمرکز داده‌هاست) استفاده شده، اما برای سنجش میزان پراکندگی و تنوع، انحراف معیار معیار کلیدی است؛ به طوری که متغیر مالکیت نهادی با انحراف معیار ۲۹/۶۸ بیشترین تنوع و پراکندگی را نشان می‌دهد، در حالی که متغیر نقدینگی شرکت با انحراف معیار ۰/۰۴۵ کمترین پراکندگی و ثبات بالایی در داده‌های خود را حاکی است، و در نهایت، مقادیر کمینه و بیشینه نیز کران‌های مطلق دامنه تغییرات هر متغیر را مشخص می‌کنند.

جدول ۳. توزیع فراوانی متغیر تغییر حسابرس (Auditor Switching)

شرح	کد	فراوانی	درصد فراوانی
در دوره قبل تغییر حسابرس دارد	۱	۳۶۸	۲۵/۹۲
در دوره قبل تغییر حسابرس ندارد	۰	۱۰۵۲	۷۴/۰۸
جمع کل	-	۱۴۲۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول (۳) قابل مشاهده است، جمع کل سال - شرکت‌های مورد بررسی برابر با ۱۴۲۰ مورد می‌باشد که تعداد ۱۰۵۲ سال - شرکت معادل ۷۴/۰۸ درصد از سال - شرکت‌ها، در دوره قبل تغییر حسابرس را داشته‌اند و تعداد ۱۰۵۲ سال - شرکت معادل ۷۴/۰۸ درصد از سال - شرکت‌ها در دوره قبل در بازه زمانی پژوهش تغییر حسابرس نداشته‌اند.

جدول ۴. توزیع فراوانی متغیر اعتبار حسابرس (Auditor Reputation)

شرح	کد	فراوانی	درصد فراوانی
-----	----	---------	--------------

حسابرس شرکت سازمان حسابرسي است	۱	۱۹۷	۱۳/۸۷
حسابرس شرکت سازمان حسابرسي نيست	۰	۱۲۲۳	۸۶/۱۳
جمع کل	-	۱۴۲۰	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در جدول (۴) قابل مشاهده است، جمع کل سال - شرکت‌های مورد بررسی برابر با ۱۴۲۰ می‌باشد که از بین آن‌ها حسابرسي صورت‌های مالی تعداد ۱۹۷ سال - شرکت معادل ۱۳/۸۷ درصد از سال - شرکت‌ها را سازمان حسابرسي (به عنوان حسابرسي با اعتبار بالا) بر عهده داشته است و حسابرسي ۱۲۲۳ سال - شرکت معادل ۸۶/۱۳ درصد از سال - شرکت‌ها را مؤسسات غير از سازمان حسابرسي (به عنوان حسابرسي با اعتبار پايين تر) بر عهده داشته‌اند.

نتایج آزمون فرضیه‌ها

جدول ۵. نتیجه آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش

$\text{Auditor Switching}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{CETR}_{it} + \beta_2 \text{Insti own}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{GROWTH}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{AGE}_{it} + \beta_8 \text{CASH}_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: تغییر حسابرسي					
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
اجتناب مالیاتی	CETR	۰/۰۹۳	۰/۰۲۳	۳/۹۰۱	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	Instiown	-۰/۰۰۱	۰/۰۰۲	-۰/۵۴۸	۰/۵۸۳
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۱۲۱	۰/۰۳۷	-۳/۲۷۸	۰/۰۰۱
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۰۸۴	۰/۵۰۳	۰/۱۶۷	۰/۸۶۷
رشد فروش	GROWTH	-۰/۰۱۹	۰/۰۸۳	-۰/۲۲۸	۰/۸۱۹
اهرم مالی	LEV	-۰/۳۸۹	۰/۱۰۵	-۳/۶۷۹	۰/۰۰۰

۰/۶۲۱	-۰/۴۹۴	۰/۱۸۲	-۰/۰۹۰	Age	عمر شرکت
۰/۰۰۱	۰/۲۸۵	۰/۱۰۹	۰/۳۴۴	CASH	نقدینگی
۰/۰۰۰	۵/۸۹۶	۰/۲۴۰	۱/۴۲۰	عرض از مبدأ	
سایر آماره‌های اطلاعاتی					
۴۶/۹۱۵			آماره LR		
۰/۰۰۰۰			سطح معنی داری (LR (Prob.)		
۳۱/۰۴			ضریب مک فادن		

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج بیان شده در جدول (۵) نشان می‌دهد Z-value آماره LR، (که شبیه آماره F در مدل رگرسیون خطی است) برابر با ۰,۰۰۰ کمتر از ۵ درصد می‌باشد، لذا می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنی‌دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین احتمال آماره LR که مقدار آن کمتر از ۵ درصد است، نشان‌دهنده رد فرضیه صفر مبنی بر صفر بودن کلیه ضرایب متغیرهای توضیحی در سطح اطمینان ۹۵ درصد بوده و در نتیجه رگرسیون معنی‌دار است. همچنین نتایج مندرج در جدول نشان می‌دهد که ضریب تعیین مک فادن ۰,۳۱۰ است. این عدد بیانگر آن است که ۳۱ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد که اجتناب مالیاتی با ضریب مثبت (۰/۰۹۳) و سطح معنی‌داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰) تأثیر مستقیم بر تغییر حسابرس شرکت دارد و فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود؛ اما مالکیت نهادی با سطح معنی‌داری بیشتر از ۵ درصد (۰/۵۸۳) تأثیری بر تغییر حسابرس شرکت ندارد و بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید نمی‌شود. عدم تأثیر مالکیت نهادی بر تغییر حسابرس ناشی از تفویض وظایف نظارتی به «کمیته حسابرسی» است که به عنوان مرجع تخصصی، مسئولیت اصلی انتخاب و عزل حسابرس را بر عهده دارد. علاوه بر این، سهامداران نهادی اغلب با رویکردی بلندمدت، به جای دخالت مستقیم در تصمیمات عملیاتی، بر تقویت ساختارهای کلی حاکمیتی تکیه کرده و تنها در صورت بروز بحران‌های جدی در فرآیند تغییر حسابرس مداخله می‌کنند. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی و نقدینگی شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تأثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند.

آزمون استحکام مدل فرضیه اول و دوم پژوهش

برای اینکه ادعا کنید مدل تحقیق مستحکم است، باید قدرت پیش‌بینی آن را اثبات کنیم. آزمون هاسمر-لمشو برای رگرسیون لجستیک، جهت استحکام مدل اجرا می‌شود.

جدول ۶. نتیجه آزمون استحکام مدل فرضیه اول و دوم پژوهش

معناداری	آماره H-L	شرح
۰/۵۵۳	۶/۸۴۲	آزمون Hosmer-Lemeshow

سطح معناداری آزمون هاسمر-لمشو بزرگتر از ۰,۰۵ است، نشان‌دهنده برازش خوب و استحکام مدل است.

جدول ۷. نتیجه آزمون فرضیه سوم و چهارم پژوهش

$\text{Auditor Switching}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{CETR}_{it} + \beta_2 \text{Insti own}_{it} + \beta_3 \text{SIZE}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{GROWTH}_{it} + \beta_6 \text{LEV}_{it} + \beta_7 \text{AGE}_{it} + \beta_8 \text{CASH}_{it} + \varepsilon_{it}$					
متغیر وابسته: تغییر حسابرس					
متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	سطح معناداری
اجتناب مالیاتی	CETR	۰/۱۵۷	۰/۰۴۵	۳/۵۰۰	۰/۰۰۰
مالکیت نهادی	Instiown	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۲	۰/۲۸۱	۰/۷۷۸
اعتبار حسابرس	Auditor Reputation	-۱/۳۸۷	۱/۵۰۶	-۰/۹۲۱	۰/۳۵۶
ضریب تعاملی اجتناب مالیاتی	CETR× Auditor Reputation	-۳/۹۸۱	۰/۵۶۹	-۶/۹۹۵	۰/۰۰۰
ضریب تعاملی مالکیت نهادی	Instiown× Auditor Reputation	-۰/۰۳۸	۰/۰۲۹	-۱/۳۱۰	۰/۱۸۹
اندازه شرکت	SIZE	-۰/۰۷۳	۰/۰۱۹	-۳/۷۱۰	۰/۰۰۰
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۰۵۶	۰/۵۲۰	-۰/۱۰۹	۰/۹۱۳
رشد فروش	GROWTH	-۰/۰۰۶	۰/۰۸۸	-۰/۰۷۹	۰/۹۳۶
اهرم مالی	LEV	-۰/۱۴۹	۰/۰۳۵	-۴/۲۱۳	۰/۰۰۰

۰/۵۸۴	-۰/۵۴۶	۰/۱۸۵	-۰/۱۰۱	Age	عمر شرکت
۰/۰۱۴	۲/۹۲۷	۰/۱۰۵	۰/۳۰۸	CASH	نقدینگی
۰/۴۲۰	۰/۸۰۶۳۴۴	۰/۸۶۹	۰/۷۰۱	عرض از مبدأ	
سایر آماره‌های اطلاعاتی					
۱۱۷/۸۱۲			آماره LR		
۰/۰۰۰			سطح معنی داری LR (Prob.)		
۰/۳۷۲			ضریب مک فادن		

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج بیان شده در جدول (۷) نشان می‌دهد Z-value آماره LR، (که شبیه آماره F در مدل رگرسیون خطی است) برابر با ۰,۰۰۰ کمتر از ۵ درصد می‌باشد، لذا می‌توان ادعا نمود در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنی دار بوده و از اعتبار بالایی برخوردار است. همچنین احتمال آماره LR که مقدار آن کمتر از ۵ درصد است، نشان‌دهنده رد فرضیه صفر مبنی بر صفر بودن کلیه ضرایب متغیرهای توضیحی در سطح اطمینان ۹۵ درصد بوده و در نتیجه رگرسیون معنی دار است. همچنین نتایج مندرج در جدول نشان می‌دهد که ضریب تعیین مک فادن ۰,۳۷۲ است. این عدد بیانگر آن است که ۳۷ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای توضیحی، تبیین شده است.

نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد که تعامل اجتناب مالیاتی و اعتبار حسابرِس با ضریب منفی (۳/۹۸۱-) و سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد (۰/۰۰۰) تأثیر معکوس بر تغییر حسابرِس شرکت دارد و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می‌شود. درواقع اعتبار حسابرِس بر رابطه اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس تأثیر معکوس و معناداری دارد. با ورود اعتبار حسابرِس به رابطه میان اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس نوع این رابطه از مثبت به منفی تغییر پیدا کرده و اعتبار حسابرِس می‌تواند تأثیر اجتناب مالیاتی بر تغییر حسابرِس را کاهش دهد؛ اما تعامل مالکیت نهادی و اعتبار حسابرِس با سطح معنی داری بیشتر از ۵ درصد (۰/۱۸۹) تأثیری بر تغییر حسابرِس شرکت ندارد و بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید نمی‌شود. متغیرهای کنترلی اندازه شرکت، اهرم مالی و نقدینگی شرکت نیز با سطح معناداری کمتر از ۵ درصد تأثیر معنادار بر متغیر وابسته پژوهش دارند.

آزمون استحکام مدل فرضیه سوم و چهارم پژوهش

برای اینکه ادعا کنید مدل تحقیق مستحکم است، باید قدرت پیش‌بینی آن را اثبات کنیم. آزمون هاسمر-لمشو برای رگرسیون لجستیک، جهت استحکام مدل اجرا می‌شود.

جدول ۸. نتیجه آزمون استحکام مدل فرضیه سوم و چهارم پژوهش

معناداری	آماره H-L	شرح
۰/۹۷۰	۲/۲۹۷	آزمون Hosmer-Lemeshow

سطح معناداری آزمون هاسمر-لمشو بزرگتر از ۰,۰۵ است، نشان‌دهنده برازش خوب و استحکام مدل است.

بحث و نتیجه‌گیری پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی نقش اعتبار حسابرس به‌عنوان تعدیل‌کننده در رابطه میان اجتناب مالیاتی و مالکیت نهادی با تغییر حسابرس است. فرضیه اول مبنی بر وجود رابطه مستقیم و معنادار بین اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرس، از منظر حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی حائز اهمیت است. از دیدگاه نظری، شرکت‌هایی که رویکردهای تهاجمی در اجتناب مالیاتی اتخاذ می‌کنند، ممکن است به دنبال حسابرسی باشند که رویکرد منعطف‌تری نسبت به ابهامات مالیاتی دارند یا در مقابل استدلال‌های مدیریت در خصوص تفسیر قوانین مالیاتی کمتر مقاومت نشان دهند. این پدیده می‌تواند ناشی از خرید نظرات حسابرس باشد، جایی که شرکت‌ها به دنبال حسابرسی می‌گردند که با منافع آن‌ها همسو باشند، به‌ویژه زمانی که حسابرس فعلی نسبت به مواضع مالیاتی شرکت مخالفت یا نگرانی‌هایی را ابراز کرده باشد. این تغییر حسابرس می‌تواند برای پنهان کردن ماهیت تهاجمی اجتناب مالیاتی، کاهش احتمال کشف تخلفات مالیاتی، یا حتی برای اعتبار بخشیدن به مواضع مالیاتی خاص شرکت در چشم نهادهای نظارتی صورت پذیرد؛ بنابراین، فرضیه اول به مکانیسم‌هایی اشاره دارد که شرکت‌ها ممکن است از طریق آن، با دست‌کاری محیط نظارتی خود (از طریق تغییر حسابرس)، به اهداف اجتناب مالیاتی خود دست یابند. تحقق این فرضیه می‌تواند پیامدهای قابل‌توجهی برای استقلال حسابرس، کیفیت گزارشگری مالی

و اعتماد عمومی به بازار سرمایه داشته باشد. اگر چنین رابطه‌ای اثبات شود، نشان‌دهنده چالش‌هایی در حفظ استقلال حسابرسان و اثربخشی نظارت بر عملکرد آن‌ها خواهد بود. حسابرسان در چنین شرایطی ممکن است تحت فشار قرار گیرند تا دیدگاه‌های مدیریت را در مورد مسائل مالیاتی بپذیرند، حتی اگر این دیدگاه‌ها در مرزهای قانونی یا اخلاقی قرار داشته باشند. علاوه بر این، شناسایی این رابطه می‌تواند ابزاری مهم برای نهادهای نظارتی باشد تا تغییرات حسابرس در شرکت‌هایی با الگوهای بالای اجتناب مالیاتی را با دقت بیشتری مورد بررسی قرار دهند. نتایج حاضر با نتایج (Fitria & Aeni (2025 همسو است.

فرضیه دوم مبنی بر عدم وجود رابطه معنادار بین مالکیت نهادی و تغییر حسابرس، دیدگاهی مهم را در خصوص نقش سرمایه‌گذاران نهادی در حاکمیت شرکتی و فرآیند حسابرسی مطرح می‌کند. در نگاه اول، انتظار می‌رود که سرمایه‌گذاران نهادی، به دلیل حجم بالای سرمایه‌گذاری و ماهیت بلندمدت منافع خود، نقش فعالی در نظارت بر کیفیت گزارشگری مالی و استقلال حسابرس ایفا کنند. با این حال، عدم وجود رابطه مستقیم می‌تواند به این معنا باشد که تصمیم‌گیری در مورد تغییر حسابرس، عمدتاً در حوزه اختیارات و وظایف کمیته حسابرسی شرکت قرار دارد. کمیته حسابرسی که اعضای آن معمولاً از مدیران مستقل هستند، مسئولیت انتخاب، نظارت و ارزیابی حسابرس مستقل را بر عهده دارد و هدف اصلی آن تضمین کیفیت و استقلال فرآیند حسابرسی است. در چنین شرایطی، سرمایه‌گذاران نهادی ممکن است به توانایی و استقلال کمیته حسابرسی اعتماد کرده و به‌طور مستقیم در جزئیات تصمیم‌گیری‌های مربوط به تغییر حسابرس دخالت نکنند، مگر اینکه مسائل جدی مرتبط با کیفیت حسابرسی یا فساد مالی مطرح شود. در صورتی که این فرضیه تأیید شود، می‌توان نتیجه گرفت که مالکیت نهادی به‌تنهایی یک عامل تعیین‌کننده مستقیم برای تغییر حسابرس نیست، بلکه ممکن است تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی از طریق تقویت کلی ساختارهای حاکمیت شرکتی و نه از طریق دخالت مستقیم در تصمیمات عملیاتی مانند تغییر حسابرس اعمال شود. این نتیجه می‌تواند نشان‌دهنده اثربخشی نسبی کمیته‌های حسابرسی در انجام وظایف نظارتی خود باشد. برای آزمون این فرضیه، محقق باید به تعاریف عملیاتی دقیقی از «مالکیت نهادی» (مانند درصد سهام در اختیار نهادها، تمرکز مالکیت نهادی) و «تغییر حسابرس» (اختیاری یا اجباری) بپردازد. همچنین، لازم است عوامل کنترل

دیگری که می‌توانند بر تغییر حسابرِس تأثیر بگذارند، مانند اندازه شرکت، پیچیدگی عملیات، سودآوری، نسبت اهرمی و سابقه مشکلات مالیاتی یا حسابداری، در مدل‌سازی لحاظ شوند. کشف عدم وجود رابطه معنادار می‌تواند به ما در درک پیچیدگی‌های تعامل بین ساختار مالکیت، حاکمیت شرکتی و فرآیندهای حسابرِس کمک کند و بر این نکته تأکید ورزد که تأثیر سرمایه‌گذاران نهادی ممکن است بیشتر به صورت غیرمستقیم و از طریق تقویت نهادهای نظارتی داخلی شرکت اعمال شود. نتایج حاضر با نتایج (Fitria & Aeni ۲۰۲۵) همسو است.

فرضیه سوم که نشان داد اعتبار حسابرِس بر رابطه میان اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس نقش تعدیل‌گری معکوس دارد، دیدگاهی پیچیده و واقع‌بینانه را در زمینه حاکمیت شرکتی و رفتار شرکت‌ها در قبال مالیات مطرح می‌کند. این فرضیه نشان می‌دهد که شهرت یا اعتبار بالای حسابرِس می‌تواند شدت رابطه مثبت میان اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس (مطابق فرضیه اول) را کاهش دهد؛ به عبارت دیگر، شرکت‌هایی که با یک حسابرِس معتبر و خوش‌نام همکاری می‌کنند، حتی در صورت درگیر بودن در اجتناب مالیاتی، ممکن است کمتر تمایل به تغییر حسابرِس داشته باشند. این وضعیت می‌تواند ناشی از چند عامل باشد: اولاً، حسابرسان با اعتبار بالا به دلیل نگرانی از خدشه‌دار شدن شهرت خود، ممکن است سخت‌گیری بیشتری در قبال رویه‌های تهاجمی اجتناب مالیاتی داشته باشند که این خود می‌تواند شرکت را وادار کند تا از استراتژی‌های بسیار تهاجمی فاصله بگیرد و در نتیجه انگیزه تغییر حسابرِس کاهش یابد. ثانیاً، حفظ یک حسابرِس معتبر می‌تواند برای شرکت به منزله سیگنالی مثبت به بازار و نهادهای نظارتی باشد که نشان‌دهنده تعهد به کیفیت گزارشگری مالی است، حتی اگر تا حدی درگیر اجتناب مالیاتی باشند. این سیگنال‌دهی ممکن است نیاز به تغییر حسابرِس برای پنهان‌کاری را کمتر کند. تحقق این فرضیه پیامدهای مهمی برای درک نقش حسابرسان و اهمیت اعتبار در بازار حسابرسی دارد. با توجه به این نقش تعدیل‌گری می‌توان نتیجه گرفت که اعتبار حسابرِس به عنوان یک عامل بازدارنده (یا حداقل یک عامل تعدیل‌کننده) در چرخه معیوب اجتناب مالیاتی و تغییر حسابرِس عمل می‌کند. حسابرسان با شهرت بالا، به دلیل سرمایه‌گذاری بر برند خود و بیم از دادن آن، تمایل بیشتری به حفظ استقلال و رعایت استانداردهای حرفه‌ای دارند و کمتر تسلیم فشارهای مدیریت برای پذیرش تفسیرهای مبهم مالیاتی می‌شوند. این امر می‌تواند منجر به کاهش

تمایل شرکت‌ها به تغییر چنین حسابرسی شود، چراکه مزایای حفظ این اعتبار (مانند اعتماد سرمایه‌گذاران و کاهش ریسک نظارتی) ممکن است بر هزینه‌های احتمالی ناشی از سخت‌گیری‌های حسابرس در مورد اجتناب مالیاتی پیشی گیرد. نتایج حاضر با نتایج (Fitria & Aeni (2025 همسو است.

فرضیه چهارم، مبنی بر عدم تأثیر اعتبار حسابرس بر رابطه میان مالکیت نهادی و تغییر حسابرس، فرضیه‌ای جالب است که می‌تواند برداشت‌های رایج در مورد پویایی حاکمیت شرکتی را به چالش بکشد. این فرضیه اشاره دارد که تأثیر مالکیت نهادی بر تصمیم‌گیری برای تغییر حسابرس، مستقل از اعتبار یا شهرت حسابرس است؛ به عبارت دیگر، خواه شرکت توسط یک حسابرس بسیار معتبر حسابرسی شود یا یک شرکت حسابرسی کوچک‌تر، میزان نفوذ مالکان نهادی بر تصمیم به تغییر حسابرس تغییر نمی‌کند. این می‌تواند بدان معنا باشد که مالکان نهادی ممکن است در ارزیابی خود از حسابرس، بر عوامل دیگری نظیر کیفیت خاص حسابرسی، کارایی خدمات، هزینه‌های حسابرسی، یا تناسب تخصص حسابرس با صنعت شرکت تمرکز کنند، نه صرفاً بر شهرت عمومی حسابرس. همچنین، این امکان وجود دارد که مالکان نهادی تأثیر خود را بر فرآیند حسابرسی از طریق تقویت سازوکارهای حاکمیت داخلی، مانند کمیته حسابرسی، اعمال کنند و این کمیته مسئولیت نهایی ارزیابی و انتخاب حسابرس را بر عهده داشته باشد، بدون اینکه شهرت حسابرس به‌طور خاص رابطه بین مالکیت نهادی و تغییر حسابرس را تعدیل کند. مالکان نهادی، در تصمیم‌گیری‌های مربوط به تغییر حسابرس، ممکن است رویکردی عمل‌گرایانه‌تر و مبتنی بر عملکرد خاص حسابرس اتخاذ کنند تا رویکردی که صرفاً به اعتبار کلی حسابرس متکی باشد. این یافته می‌تواند پیامدهایی برای استراتژی‌های شرکت‌های حسابرسی و همچنین برای نهادهای نظارتی داشته باشد. به عنوان مثال، شرکت‌های حسابرسی کوچک‌تر ممکن است بتوانند با ارائه خدمات با کیفیت بالا و تخصصی، حتی در مواجهه با شرکت‌هایی با مالکیت نهادی قوی، فرصت رقابت بیشتری داشته باشند. نتایج حاضر با نتایج (Fitria & Aeni (2025 همسو نیست.

پیشنهادات کاربردی

به نهادهای ناظر نظیر سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان امور مالیاتی پیشنهاد می‌شود با تدوین دستورالعمل‌های سخت‌گیرانه‌تر، فرآیند تغییر حسابرس را در شرکت‌هایی که دارای شاخص‌های بالای اجتناب مالیاتی هستند، تحت نظارت ویژه قرار دهند. الزام این شرکت‌ها به افشای دلایل توجیهی تغییر حسابرس در یادداشت‌های توضیحی و بررسی انطباق آن با گزارش‌های بازرسی، می‌تواند مانع از «گزینش حسابرس همسو» جهت پیشبرد اهداف تهاجم مالیاتی شود. همچنین، با توجه به نقش تعدیل‌گر اعتبار حسابرس، توصیه می‌گردد مشوق‌هایی برای شرکت‌های متهور مالیاتی جهت انعقاد قرارداد با موسسات حسابرسی تراز اول (رتبه الف) در نظر گرفته شود؛ چرا که برند و اعتبار حرفه‌ای این موسسات به عنوان یک سد نظارتی خودکار، ریسک دست‌کاری محیط گزارشگری را کاهش داده و اعتماد سرمایه‌گذاران را به پایداری مالی شرکت تقویت می‌کند. از سوی دیگر، با عنایت به عدم تأثیر مستقیم مالکیت نهادی بر تغییر حسابرس، به سرمایه‌گذاران نهادی پیشنهاد می‌شود نقش نظارتی خود را از حالت غیرفعال به رویکردی فعالانه تغییر داده و از طریق توانمندسازی «کمیته‌های حسابرسی» بر فرآیند انتخاب و ابقای حسابرس اثرگذاری بیشتری داشته باشند. از آنجا که یافته‌ها نشان داد اعتبار عمومی حسابرس لزوماً رابطه میان مالکان نهادی و تغییر حسابرس را تعدیل نمی‌کند، به موسسات حسابرسی (به‌ویژه موسسات کوچک و متوسط) توصیه می‌شود به جای تمرکز صرف بر بازاریابی بر مبنای شهرت، بر ارتقای «تخصص‌گرایی در صنعت» و «ارائه گزارش‌های ارزش‌افزوده» تمرکز کنند؛ زیرا مالکان نهادی در مواجهه با تغییر حسابرس، رویکردی عمل‌گرایانه داشته و به کیفیت عملکردی و کارایی خدمات بیش از نام و نشان تجاری اهمیت می‌دهند. این امر فضای رقابتی سالمی را فراهم می‌سازد که در آن موسسات کوچک‌تر نیز قادر خواهند بود با تکیه بر کیفیت فنی، اعتماد ساختار مالکیت نهادی را جلب نمایند.

ORCID

Abdolrasoul Rahmanian  <https://orcid.org/0000-0002-5163-1764>
 Koushkaki
 Somayeh Rayat Pisheh  <https://orcid.org/0009-0009-9480-8636>

منابع

- بزرگ اصل، موسی؛ باباجانی، جعفر و کوه کن، علی. (۱۳۹۸). تأثیر مالکیت نهادی بر رابطه بین بیش اطمینانی مدیران و اهرم مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۲۶ (۴)، ۴۸۲-۴۹۸. doi: [10.22059/acctgrev.2020.262134.1007936](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2020.262134.1007936)
- جعفری، محمد؛ فرجی، احمد؛ عرب زاده، محمد؛ جباری، حسین و غنیمتی، حسن. (۱۴۰۱). عوامل و ویژگی‌های مالی مؤثر بر تغییر حسابداری و واکنش بازار به آن: مرور نظام‌مند ادبیات با روش فراتحلیل. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۴ (۳)، ۱۱۹-۱۴۸. doi: [10.2210/far.2023.134505.1906](https://doi.org/10.2210/far.2023.134505.1906)
- حساس یگانه، یحیی و رضایی، شهروز. (۱۳۹۷). مدلی برای تأثیر مسئولیت اجتماعی و هزینه‌های مدیریت مالیات شرکت بر اجتناب و فرار مالیاتی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۵ (۵۸)، ۲۷-۵۸. doi: [10.22054/qjma.2018.9425](https://doi.org/10.22054/qjma.2018.9425)
- حسن پور، شهرام؛ بنی مهد، بهرام؛ جهان شاد، آریتا و نیکومرام، هاشم. (۱۳۹۸). پیامدهای اقتصادی و مالیاتی گزارش حسابداری با تأکید بر اثر تعدیل‌کننده تغییر حسابداری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸ (۳۲)، ۶۷-۸۱. <https://www.sid.ir/paper/400802/fa>
- خدای پور، احمد و روستایی، شکوفه. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین هموارسازی درآمد مشمول مالیات با اجتناب از مالیات و محتوای اطلاعاتی آن. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳ (۱۰)، ۳۵-۴۶. https://www.jmaak.ir/article_7616.html
- داغانی، رضا؛ حاجیان، نجمه و طلوعی، رضا. (۱۳۹۸). تأثیر ساختار مالکیتی و نظارتی هیئت مدیره و ویژگی‌های حسابداری بر مدیریت سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۹ (۱)، ۲۹۹-۳۲۶. doi: [10.22051/jera.2018.20138.2019](https://doi.org/10.22051/jera.2018.20138.2019)
- رحمانیان کوشککی، عبدالرسول و صالح آبادی، امیر. (۱۴۰۴). تأثیر حق الزحمه حسابداری و درماندگی مالی شرکت بر تغییر حسابداری: نقش تعدیل‌کنندگی شهرت حسابداری. *پژوهش‌های*

- تجربی حسابداری، (شماره جلد نامشخص)، - (صفحه نامشخص). [doi: 10.22051/jera.2025.51347.3588](https://doi.org/10.22051/jera.2025.51347.3588)
- سجادی، سید حسین و بنابی قدیم، رحیم. (۱۴۰۱). تاثیر مالکیت دولتی بر رابطه بین رقابت اطلاعاتی و پایداری سود. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۹(۷۵)، ۴۱-۶۸. [doi: 10.22054/qjma.2022.65345.2340](https://doi.org/10.22054/qjma.2022.65345.2340)
- صبرعلی پور، هاشم؛ پاک مرام، عسگر؛ رضایی، نادر و بحری ثالث، جمال. (۱۴۰۲). احساس حسابرسان نسبت به عوامل مدیریت ریسک، تأخیر در گزارش حسابرسی و تغییر حسابرس. *مدیریت سازمان‌های دولتی*، ۱۱(۴)، ۲۱-۴۰. [doi: 10.30473/ipom.2020.53974.4137](https://doi.org/10.30473/ipom.2020.53974.4137)
- صفرزاده، محمدحسین و محمدی، شهرام. (۱۴۰۲). ویژگی‌های صنعت مشتری و تغییر حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری حرفه‌ای*، ۳(۱۰)، ۸-۲۷. [doi: 10.22034/jpar.2023.534931.1051](https://doi.org/10.22034/jpar.2023.534931.1051)
- عباسی جوشقان، مرتضی. (۱۴۰۳). بررسی تغییر حسابرس و عوامل مؤثر بر آن در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *مطالعات مدیریت و حسابداری*، ۱۰(۳)، ۴۶-۵۸. [doi: 10.1001.1.28210166.1386.5.20.4.6](https://doi.org/10.1001.1.28210166.1386.5.20.4.6)
- عرب مازار یزدی، محمد؛ قوت مند جزی، عبدالمجید و صفرزاده، محمدحسین. (۱۴۰۱). شناسایی تاثیر مدیریت سود بر معیارهای اجتناب مالیاتی و اهمیت آن برای مطالعات اجتناب مالیاتی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۴(۱)، ۲۳۹-۲۷۶. [doi: 10.22099/jaa.2022.43918.2248](https://doi.org/10.22099/jaa.2022.43918.2248)
- علوی طبری، سید حسین و بشیری منش، نازنین. (۱۳۹۲). اثر کیفیت حسابرسی و تغییر حسابرس بر بازار سرمایه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲(۶)، ۶۵-۷۶. [doi: 10.22034/jmaak.ir/article_7493.html](https://doi.org/10.22034/jmaak.ir/article_7493.html)
- فخار، مرجان؛ فغانی ماکرانی، خسرو و فاضلی، نقی. (۱۴۰۲). بررسی تاثیر عوامل مؤثر بر اجتناب مالیاتی و ارائه مدل بهینه پیشگیری از اجتناب مالیاتی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۱۵(۵۹)، ۸۶-۶۳. [doi: 10.22034/iaar.2023.185327](https://doi.org/10.22034/iaar.2023.185327)
- فرجی، احد؛ ایزدپور، مجید؛ عطائی، محمد و دولت زارعی، ایمان. (۱۴۰۱). تغییر حسابرس و چسبندگی حق‌الزحمه حسابرسی بعد از رتبه‌بندی موسسه‌های حسابرسی. *دانش حسابرسی*، (شماره ۸۹)، ۲۴۶-۲۷۴. <https://ensani.ir/fa/article/540723>
- مهرانی، ساسان؛ فعال قیومی، علی و مرادی، محمد. (۱۳۹۱). رابطه بین مالکیت نهادی، تمرکز مالکیت نهادی و مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری. *مجله دانش حسابداری*، ۳(۱۱)، ۳۱-۵۵. [doi: 10.22103/jak.2013.503](https://doi.org/10.22103/jak.2013.503)

نیکومرام، هاشم و موکل، الهه. (۱۳۹۳). عوامل اثرگذار بر تغییر حسابرس از دیدگاه راهبری شرکتی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۶(۲۴)، ۱-۲۰.
[/ https://ensani.ir/fa/article/484940](https://ensani.ir/fa/article/484940).

References

- Abernathy, J. L., Finley, A. R., Rapley, E. T., & Stekelberg, J. (2021). External Auditor Responses to Tax Risk. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 36(3), 489-516. <https://doi.org/10.1177/0148558X19867821>.
- Abidin, S., Ishaya, I. V., & M-nor, M. N. (2016). The association between corporate governance and auditor switching decision. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 6(7), 77-80. https://www.researchgate.net/publication/311388740_The_Association_between_Corporate_Governance_and_Auditor_Switching_Decision
- Adela, V., Agyei, S. K., & Peprah, J. A. (2023). Antecedents of tax aggressiveness of listed non-financial firms: Evidence from an emerging economy. *Scientific African*, 20. <https://doi.org/10.1016/j.sciaf.2023.e01654>
- Al-farizi, L., Rahayu, R. A., Ramadhan, A. W., & Silvia, N. (2024). Reputation's Impact on Auditor Switching Through Audit Delays and Financial Distress in the Energy Sector. *International Journal Multidisciplinary*, 1(3), 44-64. [DOI:10.61796/ijmi.v1i3.169](https://doi.org/10.61796/ijmi.v1i3.169).
- Alkausar, B., Nugroho, Y., Qomariyah, A., & Prasetyo, A. (2023). Corporate tax aggressiveness: evidence of unresolved agency problem captured by theory agency type 3. *Cogent Business and Management*, 10(2). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2218685>
- Ardyaningsih, N., & Oktarina, D. (2022). The Effect of Environmental Performance, Public Ownership and Company Size on Environmental disclosure. *AKUNESA Accounting Journal*, 11(1), 49-59.
- Bhattacharya, A., & Banerjee, P. (2020). An empirical analysis of audit pricing and auditor selection: evidence from India. *Managerial Auditing Journal*, 35(1), 111-151. <https://doi.org/10.1108/MAJ-11-2018-2101>.
- Brivot, M., Paquette, S., & Huxley, Z. (2025). Navigating the spectrum of aggressiveness: Social dynamics and anxieties in tax planning. *Accounting, Organizations and Society*, 114(January), 101589. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2025.101589>.
- Chan, S. H., & Song, Q. (2021). Implications of tax audit risk, consequences, aggressive behavior and ethics for compliance. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29(5), 823-847. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-09-2021-0183>.

- Chen, L., Huang, J., & Chen, X. (2020). Mixed-ownership reform and auditor choice: evidence from listed state-owned enterprises. *China Journal of Accounting Studies*, 8(3), 435-469. <https://doi.org/10.1080/21697213.2021.1921975>.
- Chou, Y. Y., Lin, Y. C., & Lin, Y. C. (2025). The impacts of aggressive accounting choices on auditor changes. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 1-33. <https://link.springer.com/article/10.1007/s11156-025-01406-4>
- Chung, H., & Lee, E. Y. (2024). Does opinion shopping impair auditor independence? Evidence from tax avoidance. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 20(1), 100398. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2023.100398>.
- Chung, H., Kim, Y., & Sunwoo, H. Y. (2021). Korean evidence on auditor switching for opinion shopping and capital market perceptions of audit quality. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, 28(1), 71-93. <https://doi.org/10.1080/16081625.2020.1845000>
- Cowle, E. N., Decker, R. P., & Rowe, S. P. (2023). Retain or rotate: The association between frequent auditor switching and audit quality. *Accounting Horizons*, 37(3), 79-101. <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-2022-018>.
- Darmayanti, N., Africa, L. A., & Mildawati, T. (2021). The effect of audit opinion, financial distress, audit delay, change of management on auditor switching. *International Journal of Economics and Finance Studies*, 13(1), 173-193. <https://doi.org/10.1080/21697213.2021.1921975>
- Deegan, C. M. (2019). Legitimacy theory: Despite its enduring popularity and contribution, the time is right for a necessary makeover. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(8), 2307-2329. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>.
- Defond, M., Fang, J., Lennox, C., & Luo, S. (2024). The Effect of Analyst-Auditor Connections on Analysts' Performance. *European Accounting Review*. <https://doi.org/10.1080/09638180.2023.2293915>.
- Demange, P., Malanchini, M., Mallard, T., & Biroli, P. (2020). Investigating the Genetic Architecture of Non-Cognitive Skills Using Gwas-by-Subtraction. *SSRN Electronic Journal*, 53(1), 35-44. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3596672>.
- Dewi, C. I. R. S., Surya, L. P. L. S., & Saputra, K. A. K. (2019). The Effect of Managerial Ownership and Institutional Ownership on the Selection of Public Accounting Firms in Mining Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange. *DIALEKTIKA: Journal of Economics and Social Sciences*, 4(1), 26-33. <https://doi.org/10.36636/dialektika.v4i1.283>.
- Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Pacific Sociological Association Organizational Legitimacy: Social Values and Organizational Behavior.

- The Pacific Sociological Review*, 18(1), 122–136.
<https://doi.org/10.2307/1388226>.
- Dunne, N. J., Brennan, N. M., & Kirwan, C. E. (2021). Impression management and Big Four auditors: Scrutiny at a public inquiry. *Accounting, Organizations and Society*, 88, 101170.
<https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101170>.
- Fitria, S. N., & Aeni, I. N. (2025). The Role of Auditor Reputation as a Moderator of the Effect of Tax Aggressiveness and Public Ownership on Auditor switching Decisions. *Atestasi: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 8(1), 65-78. <https://doi.org/10.30605/atestasi.v8i1.1304>.
- Hall, C. M., Hoffman, B. W., & Liu, Z. (2020). Ownership structure and auditor selection. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1121-1142.
<https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2019-2360>.
- Herusetya, A., & Natalie, K. (2021). Corporate Tax Aggressiveness, Auditor Changes, and Client Importance: Empirical Evidence in Indonesia. In *Journal of Accounting Studies* (Vol. 5, Issue 1).
<http://jurnal.ugj.ac.id/index.php/jka>.
- Herusetya, A., & Natalie, K. (2021). Corporate Tax Aggressiveness, Auditor Changes, and Client Importance: Empirical Evidence in Indonesia. In *Journal of Accounting Studies* (Vol. 5, Issue 1).
<http://jurnal.ugj.ac.id/index.php/jka>.
- Husnimubaroq, R., & Majidah, M. (2019). Auditor Switching: Tax Aggressiveness, Corporate Governance, Auditor Industry Specialization, Political Connections and Firm Characteristics. *ASET Journal (Accounting Research)*, 11(1), 111-122. <https://doi.org/10.17509/jaset.v11i1.17421>.
- Irijanti, F. A., Nur DP, E., & Rasuli, M. (2023). The Effect of Financial Distress, Public Ownership, Audit Delay, and Concentrated Ownership on Auditor Switching. *CURRENT: Journal of Current Accounting and Business Studies*, 4(3), 445-461. <https://doi.org/10.31258/current.4.3.445-461>.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Jensen and Meckling. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
<https://doi.org/10.1057/9781137341280.0038>.
- Jiang, H., & Jiang, Q. (2024). How regulatory media information disclosure affects auditor selection Empirical evidence based on the interaction platform between investors and listed companies. *Finance Research Letters*, 67(PB), 105826. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2024.105826>.
- Lai, K. W., & Leung, P. W. (2023). Auditor - client match: timing of auditor change following mismatch and improvement through the change. *Managerial Auditing Journal*, 38(5), 579-601.
<https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2022-3457>.
- Lee, E. (2025). AN INVESTIGATION INTO THE DETERMINANTS OF AUDITOR SWITCHING IN ACCOUNTING FIRMS. *International*

Journal of Management and Business Development, 2(04), 1-6. DOI: <https://doi.org/10.55640/ijmbd-v02i04-01>.

Madah Marzuki, M., & Syukur, M. S. (2021). The effect of audit fees, audit quality and board ownership on tax aggressiveness: evidence from Thailand. *Asian Review of Accounting*, 29(5), 617-636. <https://doi.org/10.1108/ARA-11-2020-0179>.

Manik, T., & Laksito, H. (2019). Factors Affecting Audit Quality (Empirical Study of Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange for the 2016-2018 Period). *Diponegoro Journal of Accounting*, 11(1), 1-11. <https://ojs.umsida.ac.id/djacc/article/view/10000>.

Maroun, W., & Duboisée de Riquebourg, A. (2024). How auditors identify and report key audit matters - An organizational routines perspective. *British Accounting Review*, 56(2).
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101263>.

Minh Ha, N. M., Tuan Anh, P., Yue, X. G., & Hoang Phi Nam, N. (2021). The impact of tax avoidance on the value of listed firms in Vietnam. *Cogent Business and Management*, 8(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1930870>.

Ojala, H., Kinnunen, J., Niemi, L., Troberg, P., & Collis, J. (2020). What turns the taxman on? Tax aggressiveness, financial statement audits, and tax return adjustments in small private companies. *International Journal of Accounting*, 55(3). <https://doi.org/10.1142/S1094406020500110>.

Qawqzeh, H. K. (2023). The effect of ownership structure on tax avoidance with audit quality as a moderating variable: evidence from the ailing economics. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-03-2023-0122>.

Rizki, A., & Turner, M. (2023). How do public sector auditors perceive the concept and practice of auditor independence? Evidence from Indonesia. *Asia Pacific Journal of Public Administration*, 45(2), 199-216. <https://doi.org/10.1080/23276665.2022.2110910>.

Sabilla, & N.R. (2023). Tax aggressiveness, audit delay and auditor turnover. *Δ(3), 1084-1097.*

Saktiawan, M. W., Taqi, M., & Mulyadi, R. (2024). The Effect of Audit Fee and Difficulty of Company Financial Condition on Auditor Switching with Auditor Reputation as a Moderating Variable. *Finance and Sustainability*, 1(1). DOI: [10.58968/fs.v2i1.523](https://doi.org/10.58968/fs.v2i1.523)

Sawaya, C., Jabbour Al Maalouf, N., Hanoun, R., & Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *Asia Pacific Management Review*, 30(1), 100357. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2025.100357>.

Sumarta, N. H., Rahardjo, M., Satriya, K. K. T., Supriyono, E., & Amidjaya, P. G. (2023). Bank ownership structure and reputation through

sustainability reporting in Indonesia. *Social Responsibility Journal*, 19(6), 989–1002. <https://doi.org/10.1108/SRJ-01-2021-0024>.

- Tran, N. M., & Tran, M. H. (2023). Does audit firm reputation provide insight into financial reporting quality? Evidence from accrual and real management of listed companies in Vietnam. *Cogent Business and Management*, 10(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2197675>.
- Velte, P., Stawinoga, M., & Lueg, R. (2020). Carbon performance and disclosure: A systematic review of governance-related determinants and financial consequences. *Journal of Cleaner Production*, 254, 120063. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2020.120063>.
- Vidianti, Y., & Yohanes. (2023). The Effect of Audit Fee, Audit Opinion, Public Ownership, Audit Delay on Auditor Switching. *Journal of Accounting and Financial Research*, 11(2), 345-358. <https://doi.org/10.17509/jrak.v11i2.48843>.
- Wu, B., Liu, Y., & Zhang, M. (2025). Voluntary disclosure of pandemic exposure and stock price crash risk. *Finance Research Letters*, 47, 106902. <https://doi.org/10.1016/j.frl.2022.102799>.
- Wu, L., & Xiao, J. Z. (2021). The value of auditing, audit independence, and audit pricing: a review of empirical evidence from China. *Accounting and Business Research*, 51(6-7), 585-621. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1970703>.
- Ye, C., Wang, Y., Wu, Y., Jiang, M., Shahab, Y., & Lu, Y. (2022). Confucianism and auditor changes: evidence from China. *Managerial Auditing Journal*, 37(6), 625-656. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2021-3184>.
- Zhang, J., Zheng, C., & Shan, Y. G. (2024). What accounts for the effect of sustainability engagement on stock price crash risk during the COVID-19 pandemic-Agency theory or legitimacy theory? *International Review of Financial Analysis*, 93(March), 103167. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2024.103167>.

References [In Persian]

- Abbasi-Joushghan, M. (2024). Investigating auditor change and its determinants in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Management and Accounting Studies*, 10(3), 46–58. [doi: ۲۰.۱۰۰۱.۱.۲۸۲۱.۱۶۶.۱۳۸۶.۵.۲۰.۴.۶](#). [□□ □□□□□□]
- Alavi-Tabari, S. H., & Bashiri-Manesh, N. (2013). The effect of audit quality and auditor change on the capital market. *Journal of Knowledge of Accounting and Management Auditing*, 2(6), 65–76. [doi: https://www.jmaak.ir/article_7493.html](#). [In Persian]
- Arabmazar Yazdi, Mohammad, Ghovatmand Jazi, Abdolmajid & Safarzadeh Bandari, Mohammad Hossein. (2022). Identifying the Effect of Earnings Management on Measures of Tax Avoidance: Implications for Empirical Research. *Journal of Accounting Advances (JAA) (Journal of Social Sciences and Humanities)*, 14(1 (82)), 239-276. [https://sid.ir/paper/1052522/en](#). [In Persian]
- Bozorg-Asl, M., Babajani, J., & Kouhkan, A. (2019). The effect of institutional ownership on the relationship between managerial overconfidence and financial leverage in companies listed on the stock exchange. *Accounting and Auditing Reviews*, 26(4), 482–498. [doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/□□□□□□□□.۲۰۲۰.۲۶۲۱۳۴.۱۰۰۷۹۳۶](#). [□□ □□□□□□]
- Daghani, R., Hajian, N., & Tolouei, R. (2019). The effect of ownership structure, board supervisory structure, and auditor characteristics on earnings management. *Journal of Empirical Accounting Research*, 9(1), ۲۹۹□۳۲۶. [doi: 10.22051/jera.2018.20138.2019](#). [In Persian]
- Fakhar, M., Faghani Makrani, K. and Fazeli, N. (2023). Investigating the Impact of Factors Affecting Tax Avoidance and Presenting an Optimal Tax Avoidance Prevention Model. *Accounting and Auditing Research*, 15(59), ۶۳–۸۶. [□□□: ۱۰,۲۲۰۳۴/□□□□.۲۰۲۳,۱۸۵۳۲۷](#). [In Persian]
- Faraji, A., Izadpour, M., Ataei, M., & Dolatzarei, I. (2022). Auditor change and audit fee stickiness after audit firm ranking. *Journal of Auditing*

- Knowledge, (No. 89), 246–274. <https://ensani.ir/fa/article/540723/>. [In Persian]
- Hasanpour, S., Bani-Mahd, B., Jahanshad, A., & Nikoomaram, H. (2019). Economic and tax consequences of the audit report with emphasis on the moderating effect of auditor change. *Journal of Knowledge of Accounting and Management Auditing*, 8(32), 67–81. <https://www.sid.ir/paper/400802/fa>. [In Persian]
- Hasas Yeghaneh, Y. and Rezaei, S. (2018). A Model for Impact of Corporate Social responsibility And Tax Management costs on Avoidance And Tax Evasion. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(58), 27-58. doi: [10.22054/efsa.2018.9425](https://doi.org/10.22054/efsa.2018.9425). [In Persian]
- Jafari, M., Faraji, A., Arabzadeh, M., Jabbari, H., & Ghanimati, H. (2022). Financial factors and characteristics affecting auditor change and market reaction: A systematic review using meta-analysis. *Financial Accounting Research*, 14(3), 119–148. doi: [10.22108/far.2023.134505.1906](https://doi.org/10.22108/far.2023.134505.1906). [In Persian]
- Khodamipour, A. and Roostaie, S. (2014). The Investigation of Relationship Between Smoothing Taxable Income with Tax Avoidance and its Information Content. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3(1393 تابستان), 46-35. https://www.jmaak.ir/article_7616.html. [In Persian].
- Mehrani, S., Fa'al-Gheyoomi, A., & Moradi, M. (2012). The relationship between institutional ownership, institutional ownership concentration, and value relevance of accounting information. *Journal of Accounting Knowledge*, 3(11), 31–55. doi: [10.22103/jak.2013.503](https://doi.org/10.22103/jak.2013.503). [In Persian]
- Nikoomaram, H., & Movaakel, E. (2014). Determinants of auditor change from a corporate governance perspective. *Financial Accounting and Auditing Research*, 6(24), 1–20. <https://ensani.ir/fa/article/484940/>. [In Persian]
- Rahmanian Koushkaki, A., & Salehabadi, A. (2025). The effect of audit fees and corporate financial distress on auditor change: The moderating role of auditor reputation. *Journal of Empirical Accounting Research*, (Volume unspecified), (Pages unspecified). doi: [10.22051/jera.2025.51347.3588](https://doi.org/10.22051/jera.2025.51347.3588). [In Persian]
- Sabr-Alipour, H., Pak-Maram, A., Rezaei, N., & Bahri-Sales, J. (2023). Auditors' perceptions of risk management factors, audit report delay, and auditor change. *Public Organization Management*, 11(4), 21–۴۰. doi: <https://doi.org/10.30473/ipom.2020.53974.4137>. [In Persian]

Safarzadeh, M. H., & Mohammadi, S. (2023). Client industry characteristics and auditor change. *Professional Accounting Research*, 3(10), 8–27. [doi: 10.22034/proar.2023.534931.1051](https://doi.org/10.22034/proar.2023.534931.1051). [In Persian]

Sajadi, S. H. and bonabi ghadim, R. (2022). The Effect of Government Ownership on Relationship between Information Competition and Earning Persistence. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(75), 41-68. [doi: 10.22054/qjma.2022.65345.2340](https://doi.org/10.22054/qjma.2022.65345.2340). [In Persian]

پیش از انتشار