

رابطه بین تغییر حسابرِس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرِسی

دکتر بهمن بنی مهد*

دکتر مهدی مرادزاده فرد**

دکتر زینالی***

چکیده

هدف این مقاله، مطالعه اثر تغییر حسابرِس بر تغییر اظهار نظر حسابرِسی در طی سال‌های 1381 الی 1389 است. نمونه آماری شامل 243 شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش پژوهش از نوع پژوهش همبستگی می‌باشد و آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام شده است. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد تغییر حسابرِس رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. علاوه بر این، اندازه شرکت نیز رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. زیان‌ده بودن شرکت، سن شرکت و مدت تصدی حسابرِسی رابطه‌ای منفی و معکوس با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. تغییر حسابرِس بیشترین رابطه را با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. رابطه مستقیم میان تغییر حسابرِس و تغییر اظهار نظر حسابرِسی، پدیده گزینش اظهار نظر در بازار حسابرِسی ایران را تایید می‌نماید.

* استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج

** استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج

*** استادیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی - واحد تبریز

نویسنده مسئول مقاله: مهدی زینالی (Email: dr.zeynali@gmail.com)

تاریخ پذیرش: 92/5/1

تاریخ دریافت: 91/4/21

واژه‌های کلیدی: حسابرِس، اظهار نظر حسابرِس، تغییر اظهار نظر، و گزینش اظهار نظر.

مقدمه

در سال‌های اخیر با خصوصی شدن حرفه حسابرِس و گسترش موسسات خصوصی حسابرِس، تغییر حسابرِس و به دنبال آن، تغییر اظهارنظرهای حسابرِس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، به پدیده‌ای مرسوم تبدیل گردیده است. این موضوع می‌تواند قدرت حرفه‌ای و استقلال حسابرِس را تحت‌الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد. به علاوه، این اثر می‌تواند مانع از جریان صحیح، کارا و اثربخش سرمایه در بازار اوراق بهادار شود و هزینه‌های تأمین مالی را افزایش دهد. بنابراین، تغییر حسابرِس و در نتیجه تعدیل گزارش حسابرِس از یک سو بر عملکرد حرفه حسابرِس و اعتبار آن و از سوی دیگر، بر جریان سرمایه در بازارهای مالی اثرگذار است. تحقیقات نشان می‌دهند عوامل مختلفی بر تغییر اظهار حسابرِس تأثیرگذار هستند. یکی از مهم‌ترین این عوامل تغییر حسابرِس می‌باشد.

در این تحقیق، سعی بر آن است تا رابطه میان تغییر حسابرِس و تعدیل و تغییر اظهار نظر حسابرِس مورد بررسی قرار گیرد. پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا تغییر حسابرِس بر تغییر اظهارنظر حسابرِس تأثیرگذار است یا خیر؟ اهمیت این پژوهش در آن است که به گونه‌ای تجربی به جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار و سایر استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرِس، نشان خواهد داد که خصوصی سازی حسابرِس و به دنبال آن، رواج پدیده تغییر حسابرِس، موجب تغییر اظهارنظر حسابرِس از اظهارنظر غیرمقبول به مقبول شده است یا خیر؟ این موضوع می‌تواند تأثیر مهمی بر استقلال حسابرِس و در نتیجه بر کیفیت حسابرِس بگذارد. این اهمیت و هم‌چنین، فقدان پژوهش کافی، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا این موضوع را به عنوان یک کار پژوهشی برگزینند. هدف این مقاله آن است که نخست عوامل موثر بر تغییر اظهارنظر حسابرِس را بررسی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است تا استفاده‌کنندگان

اطلاعات حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از رابطه بین تغییر حسابرس و تغییر اظهار نظر حسابرسی آگاه نماید.

انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به داشته باشد که می‌توان به سه مورد اشاره نمود. اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با تغییر حسابرس و اظهار نظر حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد آیا تغییر حسابرس عاملی برای تغییر اظهار نظر حسابرسی خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه تدوین استانداردهای حسابرسی و بازار سرمایه و هم‌چنین، استفاده‌کنندگان گزارش‌های حسابرسی قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید.

پیشینه پژوهش

کاپلان و ویلیامز (2012) در پژوهش خود نشان دادند موسسات حسابرسی محلی در مقایسه با مؤسسات بزرگ حسابرسی در صدور اظهار نظر عدم تداوم فعالیت درباره مؤسسات مالی سریع‌تر عمل می‌کنند؛ زیرا این مؤسسات دریافته‌اند که در صورت وقوع هزینه دعوای حقوقی عیله آن‌ها، این رقم زیاد خواهد بود. چن و همکاران¹ (2010) در پژوهشی در چین دریافته‌اند که با ادغام یک مؤسسه حسابرسی چینی با یکی از مؤسسات بزرگ حسابرسی (مؤسسه ارنست و یانگ) در سال 2002، از 46 صاحبکار این مؤسسه حسابرسی چینی، 30 صاحبکار، حسابرس خود را تغییر دادند و مؤسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. آنها در پژوهش خود نشان دادند که انگیزه 30 شرکت از تغییر حسابرس، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی بوده است. بر اساس نتیجه این پژوهش، رقابت در حسابرسی، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

چانگ و چوی² (2010) در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرِس بر قضاوت و اظهارنظر حسابرِس دریافتند که تجربه کاری حسابرِس و آشنایی حسابرِس با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تاثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرِس می باشد. به طور کلی، نتایج پژوهش آن ها نشان داد که ویژگی هایی مانند استقلال حسابرِس، تجربه کاری حسابرِس، دوره تصدی حسابرِس بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهار نظر حسابرِس اثر گذار است.

لین و لیو³ (2009) در بررسی رابطه بین تغییر حسابرِس و نظام راهبری شرکتی در کشور چین، دریافتند شرکت هایی که ارکان و مکانیزم های نظام راهبری در آن ها ضعیف تر است، بیشتر به دنبال مؤسسات حسابرِس کوچک بوده و برای این منظور، حسابرِس خود را تغییر می دهند. آن ها در نتیجه گیری پژوهش خود عنوان می نمایند که استقرار نظام راهبری کارآمد، می تواند موجب کاهش تغییر حسابرِس و در نتیجه، باعث افزایش کیفیت حسابرِس شود. رویز، باربادی لو و همکاران⁴ (2009 ص 113) در پژوهشی از اسپانیا دریافتند که چرخش اجباری حسابرِس در سال آخر بر اساس قوانین حسابرِس، تأثیری بر صدور نوع اظهار نظر حسابرِس ندارد. آن ها عنوان می کنند حسابرِس احتمالاً به دلیل عدم از دست دادن شهرت خود، این انگیزه را دارند تا در صدور نوع اظهار نظر، استقلال خود را مطلوب جلوه دهند. اما این انگیزه در سال های قبل از سال تغییر اجباری، وجود ندارد و برخی حسابرِسان مطابق میل صاحبکاران گزارش صادر می کنند.

چنا و همکاران⁵ (2009) طی پژوهشی از شرکت های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرِس با صدور گزارش حسابرِس مقبول رابطه مستقیم دارد. آن ها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرِس خود را تغییر می دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرِس مقبول دریافت کنند و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش، نشان داده شد که در سال های بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت ها بیشتر بوده است. لئوکس⁶ (2002) به بررسی گزینش اظهار نظر حسابرِس، اخراج مؤسسات حسابرِس و کمیته های حسابرِس پرداختند. در این مقاله، نویسنده به

بررسی این که آیا شرکت‌های بورسی نظر حسابرسان را خریداری می‌کنند و نقش کمیته حسابرسان در اخراج حسابرسان، پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان داده است که شرکت‌ها به طور استراتژیک ناگزیر به اخراج حسابرسان بوده و به احتمال زیاد، هنگامی که گزارش نامطلوب در مقایسه با گزارش مطلوب حسابرسان جدید الاستخدام دریافت می‌دارند این کار را انجام می‌دهند.

عباس‌زاده و همکاران (1390) به بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسان با استفاده از خصوصیات هیأت مدیره شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که رابطه منفی و معنادار بین افزایش در تعداد اعضای هیأت مدیره و گزارش مقبول وجود دارد. عدم تغییر در اعضای هیأت مدیره سال جاری نسبت به سال قبل به صورت منفی و معنادار بر گزارش مقبول حسابرسان تاثیر می‌گذارد و بین افزایش در نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام و گزارش مقبول حسابرسان رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. سهرابی (1390) به بررسی تاثیر روش‌های حسابرسان در قضاوت نسبت به صورت‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی پرداخت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان استفاده کننده از رویکرد حسابرسان سیستم‌های راهبردی، قضاوت بهتری نسبت به صورت‌های مالی صاحبکار داشته و این قضاوت، عاملی برای کاهش ریسک حسابرسان می‌باشد.

سجادی و همکاران (1384) به بررسی عوامل افزایش استقلال حسابرسان مستقل پرداختند. در این مقاله عوامل افزایش استقلال حسابرسان مستقل از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان داده است که از نظر حسابرسان مستقل کمیته حسابرسان، صاحب کار، اندازه و سابقه مؤسسه حسابرسان و اندازه شرکت صاحبکار به عنوان عوامل افزایش استقلال و رقابت در حرفه حسابرسان به عنوان عامل کاهنده استقلال حسابرسان است. بنی مهد (1390) عوامل تعیین کننده بر صدور گزارش مقبول حسابرسان را مورد مطالعه قرار داد. او دریافت متغیرهای نسبت سود به دارایی، تغییر مالکیت، خصوصی سازی حسابرسان، تغییر حسابرسان و اندازه

شرکت مورد رسیدگی حسابرِس از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرِس هستند.

بولو و همکاران (1389) رابطه تغییر حسابرِس را با شفافیت اطلاعاتی بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد رابطه‌ای بین تغییر حسابرِس و شفافیت اطلاعاتی وجود ندارد. هم‌چنین، آن‌ها نشان دادند که بعد از تغییر حسابرِس، تعدیلات سنواتی شرکت‌ها افزایش نیافته است. کرمی و همکاران (1390) رابطه بین دوره تصدی حسابرِس را با مدیریت سود بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد با افزایش دوره تصدی حسابرِس، قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد. هم‌چنین، آن‌ها نشان دادند هرچه دوره تصدی حسابرِس افزایش یابد، به همان میزان مقادیر منفی سطح اقلام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد.

روش پژوهش

روش این پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. داده‌های پژوهش نیز از نوع داده‌های ترکیبی می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات پژوهش از روی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در پایگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار قرار دارد، استخراج گردیده است. آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام شده است. هم‌چنین، نمونه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

1. شرکت‌هایی که از سال 1381 مورد پذیرش قرار گرفته باشند.

2. شرکت سرمایه گذاری نباشند.

3. شرکت‌هایی که داده‌های آن‌ها در دسترس باشد.

با توجه به مجموعه شرایط فوق، تنها 243 شرکت (شامل 1639 مشاهده) به عنوان نمونه آماری در قلمرو زمانی پژوهش یعنی از سال 1381 تا سال 1389 (یک دوره نه ساله) انتخاب شدند.

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته در این پژوهش، تغییر در نوع اظهارنظر گزارش حسابرسی صورت‌های مالی پایان دوره سال جاری نسبت به اظهارنظر گزارش حسابرسی صورت‌های مالی سال قبل است (AOC). این متغیر با مقادیر یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر نوع اظهارنظر گزارش حسابرس در سال قبل، غیر مقبول باشد، اما در سال جاری به مقبول تغییر یافته باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت، مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود. متغیرهای مستقل پژوهش به شرح زیر هستند:

نسبت اهرمی (LEV_{it}): شاخصی است برای اندازه‌گیری ریسک مالی شرکت. این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

اندازه صاحبکار ($SIZE_{it}$): معرف اندازه شرکت است. این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های هر شرکت اندازه‌گیری می‌شود.

سن شرکت (AGE_{it}): عمر و مدت زمان تأسیس شرکت می‌باشد. این متغیر بر اساس فاصله زمانی بین تاریخ تأسیس شرکت تا پایان دوره زمانی پژوهش اندازه‌گیری می‌شود.

مدت تصدی حسابرس ($TENURE_{it}$): مدت سالی که حسابرس در شرکت به عنوان حسابرس مستقل حضور داشته است.

بازده دارایی‌ها (ROA_{it}): شاخصی از عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی است. این متغیر از طریق تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

مالکیت حقوقی ($OWNER_{it}$): اگر سهامدار عمده شرکتی یک شخصیت حقوقی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت، مقدار آن صفر است.

تغییر حسابرس ($AUDITOR CHANGE_{it}$): عبارت است از تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به یک مؤسسه حسابرسی خصوصی و یا از یک مؤسسه خصوصی حسابرسی به

یک مؤسسه حسابرسی خصوصی دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر این صورت، صفر خواهد بود.

تغییر مدیریت (MANG.CHANGE_{it}): عبارت از تغییر مدیر عامل یا اعضای هیأت مدیره شرکت می‌باشد. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر این صورت صفر خواهد بود.

گزارش زیان (LOSS_{it}): اگر شرکت مورد رسیدگی در یک سال زیان خالص گزارش نماید یک و در غیر این صورت، مقدار آن صفر است.

معادله شماره یک الگوی پژوهش برای آزمون فرضیه های پژوهش می باشد.

$$AOC_{it} = a_0 + a_1LEV_{it} + a_2SIZE_{it} + a_3AGE_{it} + a_4TENURE_{it} + a_5ROA_{it} + a_6OWNER_{it} + a_7AUDITOR\ CHANGE_{it} + a_8MANG.CHANGE_{it} + a_9LOSS_{it} + \lambda_{it} \quad (1)$$

الگوی شماره 1 از نوع رگرسیون لجستیک است. رگرسیون لجستیک زمانی قابل استفاده است که متغیر وابسته از نوع متغیر مجازی با مقدار یک و صفر باشد. از آنجایی که در این پژوهش، تغییر در نوع اظهارنظر گزارش حسابرسی (AOC) با مقادیر یک و صفر نشان داده می‌شود، برای بررسی اثر متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته از رگرسیون لجستیک استفاده شده است.

فرضیه های پژوهش

فرضیه های تحقیق به شرح زیر می باشد:

فرضیه اول: میان تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به یک مؤسسه خصوصی حسابرسی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: میان تغییر حسابرس از یک موسسه حسابرسی خصوصی به یک مؤسسه حسابرسی خصوصی دیگر و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: میان زیان ده بودن شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: میان بازده دارایی های شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی پایان دوره رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه پنجم: میان نسبت بدهی شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ششم: میان مالکیت حقوقی شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هفتم: میان مدت تصدی حسابرس در شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه هشتم: میان تغییر مدیریت شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه نهم: میان سن شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دهم: میان اندازه شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابرسی پایان دوره رابطه معناداری وجود دارد.

یافته های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

نتایج آماره توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول های شماره 1 و 2 ارائه شده است. نتایج آمار توصیفی مندرج در جداول ذکر شده نشان، می دهد تعداد گزارش مقبول و تعداد تغییر در اظهار نظر حسابرس و همچنین، تغییر حسابرس از تغییر از یک موسسه خصوصی به موسسه خصوصی دیگر در دوره زمانی پژوهش در حال افزایش است. هم چنین، حدود 13 درصد از مشاهدات شرکت هایی هستند که زیان گزارش نموده و 34

درصد نیز تغییر مدیریت داشته‌اند. همچنین، حدود 90 درصد شرکت‌های نمونه دارای مالکیت حقوقی هستند.

جدول شماره 1. آماره توصیفی پژوهش (متغیرهای کمی پژوهش)

شرح	تعداد مشاهده	نسبت اهرمی	سودآوری	سن شرکت	جمع دارایی‌ها (میلیارد ریال)
میانگین	1639	1/094	0/249	34/28	1571
میانه	1639	0/689	0/097	37	239
انحراف معیار	1639	4/66	3/37	12/75	8154
حداقل	1639	0/01	-9/66	8	0/2
حداکثر	1639	1/610	122/77	58	118001

جدول شماره 2. آماره‌های توصیفی پژوهش (متغیرهای کیفی پژوهش)

سال	تعداد گزارش مقبول	تعداد گزارش غیر مقبول	تعداد تغییر مدیریت	تغییر حسابر س از سازمان حسابر سی به خصوصی	تغییر از یک مؤسسه خصوصی به مؤسسه دیگری	شرکت - هایی که زیان گزارش کرده اند	تعداد شرکت‌ها با مالکیت شخصیت حقوقی	تعداد اظهار نظر
81	21	146	49	25	12	15	152	2
82	31	152	58	27	10	20	168	5
83	33	154	68	26	17	28	169	5
84	49	140	62	4	9	24	167	2
85	53	138	61	7	36	25	169	12
86	64	138	63	5	29	31	175	12
87	59	126	60	3	25	23	165	6
88	62	125	57	4	42	26	163	20
89	52	96	50	3	30	20	134	8
جمع	424	1215	528	104	210	212	1462	72

نتایج آزمون فرضیه‌ها

در جدول شماره 3 نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش آورده شده است. در جدول مذکور، مقدار ضریب متغیرهای مرتبط با فرضیه‌ها و سطح معناداری هر یک از متغیرها گزارش شده است. با توجه به اینکه سطح معناداری متغیرهای تغییر از سازمان حسابرسی به بخش خصوصی، تغییر از یک مؤسسه به مؤسسه دیگر، زیان‌ده بودن شرکت، دوره تصدی حسابرسی، سن شرکت و اندازه شرکت کمتر از 5 درصد است، بنابراین، در سطح اطمینان 95 درصد، بین این متغیرها و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معنادار وجود دارد. از این رو، فرضیه‌های اول، دوم، سوم، هفتم، نهم و دهم تأیید و بقیه فرضیه‌ها رد می‌شوند. به بیان دیگر، نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم نشان می‌دهد میان تغییر حسابرسی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معنادار و مثبت وجود دارد؛ چه این تغییر از سازمان حسابرسی به یک مؤسسه خصوصی باشد و یا از یک مؤسسه خصوصی به مؤسسه خصوصی دیگر. این موضوع نشان می‌دهد که تغییر حسابرسی موجب تغییر در اظهار نظر حسابرسی می‌شود. یعنی شرکت‌های نمونه پژوهش به واسطه تغییر حسابرسی، به دنبال دریافت گزارش حسابرسی مقبول هستند. این پدیده همان گزینش اظهار نظر یا خرید اظهار نظر حسابرسی است که از عوامل مهم تهدید کننده استقلال حسابرسی به شمار می‌رود.

جدول شماره 3. نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیرها	ضرایب	انحراف استاندارد	آماره و والد	درجه آزادی	سطح معناداری	ضرایب مورد انتظار
عرض از مبدا	25/772	2484	0/0001	1	0/992	0/0001
تغییر از سازمان حسابر سی به موسسات خصوصی	4/743	0/901	722/27	1	0/0001	114/791
تغییر از خصوصی به خصوصی	4/923	0/864	458/32	1	0/0001	137/428
زیان ده بودن شرکت	-2/405	1/068	5/068	1	0/024	0/090
نسبت بازده دارایی‌ها	0/033	0/060	0/309	1	0/578	1/034
نسبت بدهی	-0/301	0/303	0/988	1	0/320	0/740
مالکیت حقوقی	18/103	2484	0/0001	1	0/994	72810000
مدت تصدی	-0/443	0/243	3/312	1	0/038	0/942
تغییر مدیریت	0/489	0/359	1/857	1	0/173	1/630
سن شرکت	-0/410	0/014	8/735	1	0/003	0/960
اندازه شرکت	0/324	0/143	5/131	1	0/024	1/382
اثرات سال و صنعت	لحاظ شده است					
ضریب تعیین	0/178	درصد پیش بینی الگو				
کایدو	0/026					
	309					

نتایج آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد میان زیان ده بودن شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابر سی رابطه معنادار و منفی وجود دارد. یعنی شرکت‌هایی که زیان گزارش می‌نمایند، احتمال صدور گزارش مقبول حسابر سی در آن‌ها کاهش می‌یابد. رابطه میان نسبت بازده دارایی‌های شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهارنظر حسابر سی که فرضیه چهارم می‌باشد، مورد تایید قرار نگرفت. نتایج این فرضیه مؤید آن

است که سودآوری شرکت رابطه‌ای با تغییر اظهار نظر حسابرس ندارد. هم‌چنین، نتایج آزمون فرضیه‌های پنجم و ششم نشان داد که رابطه معناداری میان نسبت بدهی شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی و هم‌چنین، رابطه میان مالکیت حقوقی شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی وجود ندارد. یعنی نوع مالکیت و ریسک مالی شرکت تأثیری بر تغییر اظهار نظر حسابرس ندارد.

نتایج آزمون فرضیه هفتم نشان داد که رابطه منفی و معناداری میان مدت تصدی حسابرس در شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی وجود دارد. این موضوع نشان می‌دهد که هرچه مدت تصدی حسابرس افزایش یابد، احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسی نیز به همان مقدار کاهش می‌یابد. این موضوع را این‌گونه می‌توان تفسیر نمود که با افزایش مدت تصدی حسابرس، حسابرس با فعالیت صاحبکار و سیستم حسابداری آن بیشتر آشنا می‌شود و این موجب کشف بیشتر تحریف‌های با اهمیت حسابداری و گزارش آن توسط حسابرس می‌گردد. احتمالاً صدور گزارش غیرمقبول به واسطه افزایش مدت تصدی حسابرس را می‌توان یکی از دلایل تغییر حسابرس و دریافت گزارش مقبول حسابرسی تفسیر نمود.

نتیجه آزمون فرضیه هشتم نیز نشان می‌دهد که میان تغییر مدیریت شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه معناداری وجود ندارد. یعنی به واسطه تغییر مدیریت شرکت، گزارش حسابرس در همان سال تغییر نمی‌کند. آزمون فرضیه نهم نشان داد که میان سن شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی رابطه منفی و معنادار وجود دارد. در نهایت، آزمون فرضیه دهم بیانگر آن بود که میان اندازه شرکت مورد رسیدگی و تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی پایان دوره رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی در مقایسه با شرکت‌های کوچک، مدیران شرکت‌های بزرگ، به دنبال دریافت گزارش مقبول حسابرسی بیشتری هستند.

الگوی تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی برای کل نمونه آماری

در این قسمت با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها، الگوی مربوط به تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی برای کل شرکت‌های نمونه آماری را می‌توان ارائه نمود. در بخش قبل مشخص شد که تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به بخش خصوصی، تغییر حسابرس از یک مؤسسه خصوصی به مؤسسه خصوصی دیگر، زیان‌ده بودن شرکت مورد رسیدگی، مدت تصدی حسابرس، سن شرکت، و اندازه شرکت مورد رسیدگی با تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی، رابطه معناداری دارند و بر آن تاثیرگذار هستند. در جدول شماره 3، ضرایب مربوط به هر یک از متغیرهای مستقل مشخص شده است. بنابراین، الگوی تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی را به صورت زیر می‌توان ارائه نمود:

$$\begin{aligned} AOC_{it} = & 4/743AUDITOR\ CHANG_{1it} + 4/923AUDITOR \\ & CHANG_{2it} - 2/405\ LOSS - 0/443TENURE_{it} - 0/410\ AGE_{it} \\ & + 0/324\ SIZE_{it} \end{aligned} \quad (2)$$

که در آن AOC، تغییر در نوع اظهار نظر حسابرسی؛ $AUDITOR\ CHANG_1$ ، تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به بخش خصوصی؛ $AUDITOR\ CHANG_2$ ، تغییر حسابرس از یک مؤسسه خصوصی به خصوصی دیگر؛ LOSS، گزارش زیان توسط صاحبکار؛ TENURE، مدت تصدی حسابرس در هر شرکت در هر سال؛ AGE، سن شرکت؛ و SIZE، اندازه صاحبکار می‌باشد.

الگوی بالا نشان می‌دهد احتمال تغییر اظهار نظر حسابرس به عواملی چون تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به بخش خصوصی، تغییر حسابرس از یک مؤسسه خصوصی به مؤسسه خصوصی دیگر، زیان‌ده بودن شرکت، مدت تصدی حسابرس، سن شرکت و اندازه شرکت وابسته است. از میان متغیرهای بالا، تغییر حسابرس و اندازه شرکت رابطه مستقیم با تغییر اظهار نظر حسابرس دارند. زیان‌ده بودن شرکت، سن شرکت و مدت تصدی حسابرسی رابطه منفی و معکوس با تغییر اظهار نظر حسابرس دارند. از میان

متغیرهای مذکور، تغییر حسابرس، مهم‌ترین عامل در تغییر در نوع اظهارنظر حسابرس است.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان می‌دهد که عوامل تعیین‌کننده تغییر اظهارنظر حسابرس شامل تغییر حسابرس، زیان ده بودن شرکت، مدت تصدی حسابرس، سن شرکت و اندازه شرکت است. از میان متغیرهای بالا تغییر حسابرس و اندازه شرکت رابطه مستقیم با تغییر اظهارنظر حسابرس و زیان‌ده بودن شرکت، سن شرکت و مدت تصدی حسابرسی رابطه منفی و معکوس با تغییر اظهارنظر حسابرس دارند. از میان متغیرهای بالا تغییر حسابرس شدیدترین رابطه را با تغییر اظهارنظر دارد. رابطه مستقیم میان تغییر حسابرس و تغییر اظهارنظر حسابرس، پدیده گزینش اظهارنظر در بازار حسابرسی ایران را تأیید می‌نماید. گزینش اظهار نظر حالتی است که در آن صاحبکار حسابرس خود را تغییر می‌دهد تا حسابرس جدید مطابق نظر صاحبکار گزارش خود را تنظیم نماید. این موضوع عامل تهدیدکننده برای استقلال حسابرس به شمار می‌رود. از این رو، می‌توان استدلال نمود که خصوصی سازی حرفه حسابرسی موجب گسترش و رواج پدیده‌ای به نام گزینش اظهارنظر در حرفه حسابرسی ایران شده است. پدیده مزبور یکی از عوامل تهدیدکننده استقلال حسابرس بوده و در نهایت، موجب تضعیف حرفه حسابرسی خواهد شد.

اندازه شرکت مورد رسیدگی نیز رابطه مستقیم با تغییر اظهارنظر حسابرس دارد. یعنی هرچه اندازه شرکت‌ها بزرگ‌تر باشد، در این صورت، تغییر در نوع اظهارنظر حسابرس نیز بیشتر می‌شود. زیان‌دهی شرکت‌ها بیشترین اثر منفی بر تغییر اظهارنظر حسابرس دارد. این موضوع بیانگر آن است که حسابرسان، درباره وضعیت مالی و عملکرد شرکت‌های زیان‌ده، با محافظه‌کاری بیشتری اظهار نظر می‌کنند. مدت تصدی حسابرس و سن (قدمت) شرکت نیز رابطه معکوسی با تغییر اظهارنظر حسابرس دارد. هر چه مدت تصدی حسابرس افزایش یابد احتمال تغییر در اظهار نظر حسابرس نیز کاهش می‌یابد. نتایج نشان می‌دهد اگر

سن شرکت افزایش یابد، تغییر اظهار نظر حسابر س نیز کاهش می یابد. نتایج پژوهش بیانگر آن است که رابطه بین نسبت سود به دارایی، نسبت بدهی، مالکیت حقوقی و تغییر مدیریت با تغییر اظهار نظر حسابر س ندارد.

شواهد پژوهش رابطه میان تغییر حسابر س با تغییر اظهار نظر حسابر س و در نتیجه، پدیده گزینش اظهار نظر را تأیید می نمایند. از این رو، به جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می شود تا بر کیفیت حسابر سی موسسات تغییر یافته نظارت بیشتری داشته باشند. هم چنین این نظارت در تغییر از موسسات خصوصی به مؤسسات خصوصی دیگر بیشتر باشد. نتایج نشان داد که میان تغییر اظهار نظر حسابر س از اظهار نظر غیرمقبول به اظهار نظر مقبول با زیان دهی شرکت رابطه معکوس وجود دارد. این موضوع نشان می دهد که حسابر سان در شرکت های دارای بحران مالی و زیان ده محافظه کاری بیشتری در صدور اظهار نظر غیرمقبول دارند. از این رو، به جامعه حسابداران رسمی و کمیته فنی حسابر سی پیشنهاد می شود تا عامل زیان دهی را در ارزیابی ریسک شرکت ها به منظور تدوین الگو برای قضاوت و تصمیم گیری حسابر سی مد نظر قرار دهند. از مهم ترین محدودیت ها و موانعی که در مسیر این پژوهش وجود داشته است، می توان به موارد زیر اشاره کرد:

1. عدم دسترسی به حق الزحمه حسابر سی به دلیل عدم افشای آن در یادداشت های توضیحی صورت های مالی اکثر شرکت های نمونه پژوهش،
 2. عدم وجود رتبه بندی در میان مؤسسات خصوصی حسابر سی به عنوان مؤسسات خصوصی بزرگ و کوچک در زمان انجام پژوهش، و
 3. عدم تفکیک حق الزحمه حسابر سی و خدمات غیر حسابر سی در یادداشت های توضیحی صورت های مالی شرکت هایی که حق الزحمه حسابر سی را افشاء کرده اند.
- با توجه به موضوع بررسی شده در این پژوهش، پیشنهاد های زیر برای انجام تحقیقات آینده ارائه می گردد:

الف) رابطه تغییر اظهار نظر حسابر س و حق الزحمه حسابر سی،

ب) رابطه تغییر اظهار نظر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت، و
ج) بررسی عوامل تعیین کننده گزینش اظهار نظر.

یادداشت‌ها:

- | | |
|----------------|------------------------|
| 1. Chen | 2. Change and Choy |
| 3. Lin and Liu | 4. Ruiz-Barbadillo and |
| 5. Chena | 6. Lennox |

منابع و مآخذ

- بولو، قاسم؛ مهم، کیهان و اسماعیل گودرزی. (1389)، تغییر حسابرس مستقل و شفافیت اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابداری*، 1 (1): 111 - 135.
- بنی‌مهد، بهمن. (1390)، بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، 4 (13): 59 - 83.
- سجادی، سیدحسین و مهدی ابراهیمی‌وند. (1384)، عوامل افزایش استقلال حسابرس مستقل، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، 40: 61 - 81.
- سهرابی جهرمی، علی. (1390) بررسی تاثیر روش‌های حسابرسی در قضاوت نسبت به صورت‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی، *دانش حسابرسی*، 11 (45): 104 - 126.
- عباس‌زاده، محمدرضا و هاشم نظرزاده. (1390)، بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسان مستقل با استفاده از خصوصیات هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، 18 (63): 95 - 112.
- کرمی، غلامرضا؛ بذرافشان، آمنه و امیر محمدی. (1390)، بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود، *دانش حسابداری*، 2 (4): 65 - 82.
- Change, W. and Choy, H., (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. *Working paper*, www.ssrn.com.
- Chen, C.J.P. and XIJIA, S., XI, W. (2010). Auditor changes following a big 4 merger with a local chinese firm: a case study, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1): 32-41.

- Chena, C., Lung G., and Fu-Hsing, C. (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction, empirical findings from the TSE-listed firms, *Applied Financial Economics*. 19: 59–72.
- Lennox, C.S. (2002) .Opinion shopping, audit firm dismissals, and audit committees. www.ssrn.com.
- Kaplan S.E and David, D.W. (2012) The changing relationship between audit firm size and going concern reporting, *Accounting, Organizations and Society*, 37: 322–341.
- Lin Z.J. and Liu, M. (2009), The determinants of auditor switching from the perspective of corporate governance in China. *Corporate Governance: An International Review*. PP. 476-491
- Ruiz-Barbadillo, E., Nieves, G., and Nieves, C. (2009), Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence: evidence from Spain, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (1): 113–135.
- Tong, L. (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? *Journal of Accounting Research*, 44 (3): 561-583.
- Walker, M. (2003). Principal/agency theory when some agents are trustworthy, *Working Paper*, Manchester University.
- Woo, E.S. and Koh, H.C. (2001). Factor associated with auditor changes: a Singapore study. *Accounting and Business Research*, 31: 133-144.