

تغییر مدیریت و اظهار نظر حسابرس: آزمون فرضیه همسویی مدیریت و حسابرس

احسان قاسمی نژاد

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول)

منصور گرکز

استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول

تاریخ دریافت: ۹۳/۲/۶ تاریخ پذیرش: ۹۳/۶/۱۱

چکیده

هدف این پژوهش شناسایی رابطه میان تغییر مدیریت شرکت و اظهار نظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی است. دوره زمانی پژوهش شامل یک دوره ۹ ساله، از سال ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۱ می باشد. تعداد شرکتهای نمونه پژوهش نیز شامل ۸۶ شرکت از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش پژوهش از نوع همبستگی است. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون چند متغیره انجام شده است. یافته های پژوهش دلالت بر این موضوع دارند که اظهار نظر حسابرسان بیشتر تحت تاثیر عواملی چون تغییر مدیریت، حق الزحمه حسابرسی، مدت تصدی حسابرس، اندازه شرکت، نسبت بدهی، نسبت سود آوری و گزارش زیان می باشد. نتایج پژوهش بر این نکته تاکید دارند که تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی رابطه ای منفی و معنی دار دارد. به بیان دیگر هر چه تغییر مدیریت افزایش یابد، تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر کاهش می یابد.

واژه های کلیدی: اظهار نظر حسابرسی، تغییر مدیریت، مدت تصدی حسابرس.

۱- مقدمه

اول اینکه مطالعه حاضر، فرضیه همسویی منافع مدیر و حسابرس را به مخاطبان این پژوهش معرفی می نماید و این موضوع موجب بسط و گسترش مبانی نظری مطالعات قبلی درباره کیفیت حسابرسی می شود. دوم این که مطالعه حاضر نشان می دهد که تا چه میزان اظهار نظر حسابرس تحت تاثیر تغییر مدیریت است. این موضوع می تواند مورد استفاده جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار قرار گیرد. سوم این که نتایج پژوهش حاضر می تواند ایده های جدید برای تحقیقات آتی فراهم آورد. ادامه مقاله به بررسی مبانی نظری، پیشینه پژوهش، روش شناسی تحقیق و نتایج تحقیق می پردازد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

نظریه کارگزاری، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می شود. هم چنین فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس ادعان دارد به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند. (Walker, 2003) و (Myers et al, 2003) کاهش استقلال حسابرس، موجب تنزل کیفیت حسابرسی می شود. کیفیت حسابرسی به کشف تحریف با اهمیت و گزارش آن توسط حسابرس اشاره دارد. هر چه استقلال حسابرس و عدم همسویی او با مدیریت واحد تجاری بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر است. هیئت های نظارت بر موسسات حسابرسی برای کاهش همسویی میان مدیریت صاحبکار و حسابرس، قانون چرخش اجباری حسابرس را تدوین نموده اند. طبق قانون بورس اوراق بهادار، حسابرس شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بعد از گذشت ۴ سال باید حسابرس خود را تغییر دهند.

فرانکل و همکاران^۱ (۲۰۰۲) نشان دادند هر چه وابستگی میان حسابرس و صاحبکار بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی کمتر است. آن ها یکی از معیارهای ارزیابی استقلال را نسبت حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی به کل حق الزحمه موسسه حسابرسی معرفی نمودند. سالیوان^۲ (۲۰۰۲). نشان داد که ساختار مدیریت و میزان دخالت مدیران غیر موظف بر کیفیت گزارش های حسابرسی اثر گذار است. او دریافت که مدیران

با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و رونق بازار حسابرسی کشور، تغییر حسابرس از بخش دولتی به بخش خصوصی افزایش یافته است. این موضوع هر چند می تواند از دیدگاه تئوری های اقتصادی، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد. اما موجب تنزل استقلال حسابرسی نیز می شود. شواهد تحقیقات گذشته در کشور نشان می دهد با افزایش تغییر حسابرس، تغییر در اظهار نظر حسابرس نیز افزایش یافته است. این موضوع می تواند تهدیدی برای حرفه حسابرسی و استقلال حسابرس، به حساب آید. اظهار نظر حسابرس تحت تاثیر عوامل مختلفی است. این عوامل شامل عواملی نظیر اندازه شرکت مورد رسیدگی، اندازه حسابرس، ریسک مالی شرکت مورد رسیدگی، سودآوری آن و امثالهم می باشد. اما فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس، ادعان دارد که حسابرس در راستای منافع خود و مدیریت واحد تجاری مورد رسیدگی اظهار نظر و گزارش خود را ارائه می نماید. این موضوع در راستای منافع سهامداران نیست و تضاد منافع میان سهامداران و مدیریت را افزایش می دهد. مدت تصدی مدیر و هم چنین تغییر مدیریت ارتباط مستقیمی به کیفیت گزارشگری مالی و هم چنین کیفیت حسابرسی دارد. هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش می یابد. پژوهش های مختلف نشان داده اند شرکت هایی که حسابرسان بزرگ و با کیفیت دارند، مدیریت سود در آن ها کمتر از شرکت هایی بوده است که توسط موسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده اند. از این رو نقش حسابرسی در کنترل و دستکاری اقلام تعهدی و در نتیجه گزارش سودهای مدیریت شده توسط مدیران از اهمیت ویژه ای برخوردار است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۱).

هدف پژوهش حاضر آن است تا اثر تغییر مدیریت بر اظهار نظر حسابرس را بررسی نماید و به گونه ای تجربی به تحلیل گران مالی، استفاده کنندگان صورت های مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار نشان دهد که آیا تغییر مدیریت بر کیفیت حسابرسی تاثیرگذار است یا خیر. پرسش اصلی این تحقیق نیز آن است که تا چه اندازه اظهار نظر حسابرس تحت تاثیر فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس قرار دارد. فقدان پژوهش کافی درباره فرضیه همسویی و هم چنین عدم تفکیک محتوایی مدیریت از مالکیت این انگیزه را در نویسندگان مقاله به وجود آورد تا اظهار نظر حسابرس را از دیدگاه فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس مورد مطالعه قرار دهند. مقاله حاضر دست آوردها و ارزش افزوده علمی به شرح زیر خواهد داشت.

فافاتاس^{۱۱} (۲۰۱۰) در پژوهش خود به بررسی محافظه کاری حسابرس بعد از ورشکستگی موسسات حسابرسی پرداخت. او دریافت بعد از تصویب قانون سارینز - آکسلی، رابطه ای مثبت و معنی دار بین محافظه کاری حسابرسان و گزارش حسابرسی وجود دارد. و حتی حسابرسان استفاده از این رویه ها به صاحبکاران خود تحمیل می کنند. چانگ و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۰) در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و اظهار نظر حسابرسی دریافتند که تجربه کاری حسابرس و آشنایی حسابرس با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تاثیر گذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می باشد. به طور کلی نتایج پژوهش آنها نشان داد که ویژگی هایی مانند استقلال حسابرس، تجربه کاری حسابرس، دوره تصدی حسابرس بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهار نظر حسابرس اثر گذار است. چن و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی اثر چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در شرکتهای پذیرفته شده در بورس چین نشان دادند که کیفیت حسابرسی در سه سال اول اجرای قانون چرخش حسابرس، بهبود یافته است. هم چنین آنها نشان دادند در استانهایی که بازار حسابرسی در آن ها رونق ندارد، کیفیت بالاتر است. در پژوهش دیگر، فیرس و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۲) در بررسی چرخش حسابرس و کیفیت حسابرسی دریافتند بعد از تدوین قانون چرخش حسابرس، کیفیت حسابرسی افزایش یافته است. سیپوریدو و اسپاتیس^{۱۴} (۲۰۱۳) رابطه اظهار نظر حسابرس با مدیریت سود را بررسی نمودند. آن ها نشان دادند که رابطه ای میان اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود وجود ندارد. هم چنین به عقیده آن ها نسبت سودآوری و اندازه شرکت از عوامل تعیین کننده اظهار نظر حسابرس است. تو^{۱۵} (۲۰۱۲) رابطه بین تغییر مدیریت و تغییر حسابرس را در چین مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد رابطه ای مستقیم میان تغییر مدیریت و تغییر حسابرس وجود دارد. به عقیده او این موضوع بر کیفیت حسابرسی تاثیر منفی می گذارد. شی و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۳) در بررسی قانون تغییر حسابرس در چین نشان دادند که بعد از تدوین این قانون کیفیت حسابرسی افزایش یافته است. بر اساس قانون مذکور مدیران شرکتهای چینی حق ندارند حسابرس خود را در سال اول خدمت حسابرس تغییر دهند. هم چنین طبق این قانون مدیران تا حداکثر ۵ سال می توانند از خدمات حسابرسان استفاده کنند.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که میان حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس رابطه ای مثبت و معنی دار با گزارش مقبول حسابرسی دارد. آنها در

غیر موظف، حسابرسان را تشویق به شفاف سازی بیشتر می نمایند. کیم و دیگران^۳ (۲۰۰۳) نشان داده اند که تفاوت اثر بخشی موسسات حسابرسی بزرگ با موسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین منافع مدیران شرکتهای و حسابرسان در گزارشگری نشأت می گیرد. حفظ بی طرفی حسابرسان، منجر به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان می شود. آنها دریافتند که موسسات قوی در پیشگیری از دستکاری سود، اثر بخشی بیشتری از موسسات کوچک دارند. آرونادا^۴ (۲۰۰۴) به بررسی نقش قانون گذاران در کیفیت حسابرسی و نیز احتمال قصور حسابرس پرداختند. آنان بر رعایت قوانین و مقررات و نیز اصلاح ساختار موسسات حسابرسی برای کاهش قصور حسابرسی تاکید نمودند.

کریستن سن و دمسکی^۵ (۲۰۰۴) در تحقیقی اثر محافظه کاری و کیفیت حسابرسی را بر ارزش سهام شرکتهای در بازار را بررسی نمودند. آنها دریافتند که ارزش سهام صاحبکاران با انتخاب نوع حسابرس مشخص، تغییر می نماید. هنوگ^۶ (۲۰۰۵) در تحقیق خود به بررسی رابطه بین کیفیت خدمات موسسات حسابرسی و اندازه موسسات حسابرسی پرداخت و پی برد که موسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به موسسات کوچک ارائه نمی دهند. بیو و شریدهار^۷ (۲۰۰۶) رابطه بین قیمت سهام در بازار و کیفیت گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. در این تحقیق نشان داده شده که بین قیمت سهام در بازار و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. یعنی هر چه گزارش حسابرسی با کیفیت باشد قیمت سهام در بازار افزایش می یابد.

مایر و همکاران^۸ (۲۰۰۷) اثر ارتباط میان حسابرس و مدیریت را بر کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. به عقیده آن ها هر چه مدت تصدی حسابرس افزایش یابد، حسابرس و مدیریت صاحبکار با هم ارتباط نزدیکتری پیدا می کنند و این موضوع باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. جنکیس و ولری^۹ (۲۰۰۸) رابطه بین مدت تصدی حسابرس و گزارش سودههای محافظه کارانه را بررسی نمودند. آن ها دریافتند در سالهای اول مدت تصدی حسابرس در مقایسه با سایر سالها، ارتباط قوی تری میان محافظه کاری حسابداری در گزارش سود و مدت تصدی حسابرس وجود دارد.

چن و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی چینی با یکی از موسسات بزرگ حسابرسی (موسسه ارتست و یانگ) در سال ۲۰۰۲، ۳۰ صاحبکار حسابرس خود را تغییر داده و موسسات حسابرسی کوچک و ضعیف را برای دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی انتخاب نموده اند.

کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آنها نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرس تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. آن ها در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از شاخص اقلام تعهدی اختیاری استفاده نموده بودند.

۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری مورد بررسی در این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۳ الی ۱۳۹۱ که تعداد آنها ۴۰۸ مشاهده می باشد. از میان جامعه آماری فوق تعداد ۸۶ شرکت به روش تصادفی ساده از صنایع مختلف انتخاب گردید.

نمونه تحقیق به صورت زیر استخراج می شود.

- ۱) شرکتهایی انتخاب می شوند که پایان دوره آنها پایان اسفند ماه باشند و در طول دوره تغییر دوره مالی نداشته باشند.
- ۲) شرکت در دوره تحقیق توقف معامله طولانی مدت نداشته باشد.
- ۳) اطلاعات آنها در همه سالهای دوره تحقیق در دسترس باشد.
- ۴) شرکتهایی که حسابرس آنها یک موسسه خصوصی حسابرسی باشد.
- ۵) شرکتهایی که در گروه سرمایه گذاری و یا صنعت بانکداری نباشند.

این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است. این تحقیق رویکردی قیاسی- استقرایی دارد و در میان انواع تحقیقات همبستگی جزء تحلیلهای رگرسیونی و از نوع رگرسیون ترکیبی می باشد. داده ها و اطلاعات مربوط به این پژوهش به دو دسته تقسیم می گردند. دسته اول اطلاعات مربوط به ادبیات موضوعی و تحقیقات انجام شده در حوزه مربوطه و دسته دوم اطلاعات مربوط به فرضیه و متغیرهای تحقیق می باشد.

مدل تحقیق نیز به صورت زیر است:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 X_6 + \beta_7 X_7 + \varepsilon$$

که در آن:

Y = تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس
 X_1 = تغییر مدیریت، یک متغیر مصنوعی است. در صورتی که مدیریت عامل واحد تجاری تغییری کرده باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر می باشد.

X_2 = اندازه شرکت، عبارت است از لگاریتم طبیعی جمع دارایی های هر شرکت در هر سال

پژوهش خود نشان دادند که میان حق الزحمه حسابرسی، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرسی رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر رابطه معنی دار دارند. آنها در پژوهش خود نشان دادند که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرس با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر رابطه ای معنی دار ندارند. بر اساس نتیجه این پژوهش، رابطه مستقیم میان مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی می تواند ناشی از افزایش کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی باشد. لنگری (۱۳۷۹) در تحقیقی که در خصوص بررسی و اندازه گیری میزان کنترل کیفیت در حسابرسی مستقل ایران انجام داد به این موضوع پرداخت که آیا عوامل و ضوابط کنترل کیفیت شامل سرپرستی، آموزش، صلاحیت حرفه ای، استقلال، بررسی همپیشگان و ... برای احراز کیفیت حسابرسی های انجام شده توسط سازمان حسابرسی رعایت می شود یا خیر. نتایج پژوهش که از طریق توزیع پرسشنامه و مشاهده عینی پروندهای سازمان حسابرسی انجام شد بیانگر آن بود که عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی های سازمان حسابرسی رعایت نمی شود. حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی را بر کیفیت گزارش های حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. منظور از چرخش موسسات حسابرسی جا به جایی و تعویض حسابرسان در دوره های زمانی حداکثر چهار ساله و کیفیت حسابرسی نیز حاصل شایستگی (توانایی کشف اشتباهات) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف شده) می باشد. نتایج تحقیق نشان داد که چرخش موسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی نمی شود. علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی تاثیر تفاوت های جنسیتی را بر کیفیت حسابرسی مستقل نشان داد. برای تعیین کیفیت حسابرسی مستقل از سه معیار توانایی حل مسئله، ریسک و استقلال حسابرس استفاده شد. نتایج تحقیق نشان نشان داد که اگر چه تفاوت های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مساله حسابرس تاثیر گذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرس و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس تاثیری ندارد. سجادی و همکاران (۱۳۹۱) تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر

۵- نتایج پژوهش

در جدول شماره ۱، آماره های توصیفی تحقیق شامل میانگین، میانه، انحراف معیار آورده شده است.

لازم به توضیح است که در حدود ۲۰ درصد از مشاهدات شرکت هایی بوده اند که زیان گزارش کرده اند و ۳۳ درصد از مشاهدات در دوره زمانی پژوهش تغییر مدیریت داشته اند. همچنین میانگین حق الزحمه حسابرسی برابر ۱۲۲۵۶ میلیون ریال، جمع دارایی ها برابر ۲۹۹۸۰۷ میلیون ریال، نسبت سودآوری برابر ۱۴ درصد، نسبت بدهی برابر ۸۶ درصد و میانگین مدت تصدی حسابرس برابر ۴ سال می باشد. آزمون فرضیه:

فرضیه تحقیق به صورت زیر بیان می شود:

H0 = میان تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس در موسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد.

H1 = میان تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس در موسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد.

X_3 = عبارت است از نسبت بدهی به جمع دارایی ها
 X_4 = سودآوری، عبارت است از نسبت سود خالص به جمع دارایی ها

X_5 = مدت تصدی حسابرس. این متغیر بر اساس تعداد دوره های مالی که یک موسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک واحد تجاری را به عهده داشته است اندازه گیری می شود.
 X_6 = گزارش زیان، یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می شود. اگر شرکتی در یک سال زیان گزارش کند در آن صورت مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.

X_7 = حق الزحمه حسابرسی عبارت است از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی
 ε = خطای مدل
 $\beta_0, \beta_1, \dots, \beta_6$ - ضرایب مدل می باشند.

۴- فرضیه پژوهش

فرضیه تحقیق به شرح زیر می باشد:

میان تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس در موسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد.

جدول شماره ۱: آماره های توصیفی پژوهش

شرح	حق الزحمه حسابرس (میلیون ریال)	جمع دارایی ها (میلیون ریال)	نسبت سودآوری	نسبت بدهی	مدت تصدی حسابرس
تعداد مشاهده	۴۰۸	۴۰۸	۴۰۸	۴۰۸	۴۰۸
میانگین	۱۲۲۵۶/۲۸	۲۹۹۸۰۷/۱۴	۰/۱۳۸۹	۰/۸۶۴۰	۳/۹۴
میانه	۲۵۰/۰۰	۴۶۰۶۱/۰۰	۰/۰۹۵۷	۰/۷۵۴۵	۳
انحراف معیار	۷۲۰۲۰/۳۲	۳۰۶۳۵۸۹۲/۵۴	۰/۶۱۸۳	۰/۳۵۰۳	۲/۳۶

جدول شماره ۲: آزمون فرضیه ها

متغیرهای مستقل	ضرایب	آماره T	سطح معنی داری	عامل تورم واریانس (VIF)
مقدار ثابت	-۱/۲۲	-۰/۹۳۷	۰/۳۵۰	-
تغییر مدیریت	-۰/۴۰۶	-۲/۳۸۵	۰/۰۳۷	۱/۱۸۲
حق الزحمه حسابرس	-۰/۰۸۵	-۱/۰۸۹	۰/۲۷۷	۱/۴۰۶
مدت تصدی حسابرس	۰/۰۳۰	۰/۶۱۲	۰/۵۴۱	۱/۲۹۷
اندازه شرکت	۰/۲۷۱	۳/۰۹۵	۰/۰۰۲	۱/۳۵۵
نسبت بدهی	۰/۲۶۸	۵/۱۴۶	۰/۰۰۰	۱/۳۹۲
نسبت سودآوری	۰/۰۱۸	۰/۰۹۸	۰/۹۲۲	۱/۲۸۹
گزارش زیان	۱/۱۰۹	۳/۸۵۲	۰/۰۰۰	۱/۳۶۴
R ² تعدیل شده	۰/۱۷۲			
آماره F	۴/۶۷۶		۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون	۱/۷۹۹			

پسماند، رد و فرضیه H_1 تایید می گردد. در اینجا با توجه به جدول شماره ۲ مقدار آماره دوربین و اتسون برابر ۱/۷۸۳ است. بنابراین H_0 رد و فرضیه مقابل آن یعنی H_1 مبنی بر عدم وجود خود همبستگی در جمله اخلاص تایید می شود.

هم حرکتی میان متغیرهای مستقل مدل

معمولاً هم حرکتی و یا هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود دارد. اما اگر این هم خطی زیاد باشد، مدل مناسب نخواهد بود. میزان نوسانات هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل در جدول شماره ۲ بر اساس آماره عامل تورم واریانس نشان داده شده است. از آنجاییکه مقدار این آماره زیر عدد ۵ و نزدیک به ۱ می باشد. لذا هم خطی شدید میان متغیرهای مستقل مدل وجود ندارد.

آزمون نرمال بودن متغیر وابسته و مقادیر باقی مانده

آزمون نرمال بودن مقادیر متغیر وابسته و مقادیر باقی مانده خط رگرسیون بر اساس آزمون کلوموگروف^{۱۸} اسمیرینف انجام شده است. از آنجایی که در جدول شماره ۳ سطح معنی داری متغیر وابسته و مقادیر باقی مانده بیش از ۵ درصد است. لذا از توزیع نرمال برخوردار هست.

جدول شماره ۳- آزمون نرمال بودن

شرح	تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر	مقادیر باقی مانده
تعداد	۴۰۸	۴۰۸
میانگین	۲/۵۱	۰/۰۰
انحراف معیار	۲/۷۱	۱/۹۱۹
قدر مطلق	۰/۱۶۱	۰/۰۹۶
مثبت	۰/۱۶۱	۰/۰۹۶
منفی	-۰/۱۲۴	۰/۰۵۰
آماره کلوموگروف اسمیرینف	۰/۸۴۵	۰/۰۸۳
سطح معنی داری	۰/۱۴۹	۰/۰۸۳

بحث و نتیجه گیری:

شواهد پژوهش یعنی نتایج آزمون فرضیه و نتایج حاصل از جدول شماره ۲ بیانگر این موضوع هستند که تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی موسسات خصوصی حسابرسی رابطه ای منفی و معنی دار دارد. به بیان دیگر هر چه تغییر مدیریت افزایش یابد، تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر کاهش می یابد. این موضوع بر این نکته تاکید دارد که تغییر مدیریت می تواند با

در جدول شماره ۲، مقدار سطح معنی داری تغییر مدیریت برابر ۳/۷ درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی موسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد. از این رو فرض صفر آماری H_0 رد و فرضیه مقابل آن یعنی فرض H_1 تایید می شود.

با توجه به نتایج جدول شماره ۲، مدل تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر به صورت زیر استخراج می گردد.

$$Y = 0.406X_1 + 0.271X_2 + 0.268X_3 + 1.109X_4 + \lambda$$

که در آن:

تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرسی موسسات خصوصی $Y =$

$X_1 =$ تغییر مدیریت هر شرکت در هر سال

$X_2 =$ اندازه هر شرکت در هر سال

$X_3 =$ نسبت بدهی هر شرکت در هر سال

$X_4 =$ گزارش زیان هر شرکت در هر سال

$\lambda =$ مقادیر باقی مانده

برای ارزیابی صحت خط رگرسیون از آزمون آماری آنالیز واریانس^{۱۷} استفاده شده است. این آزمون دارای آماره های F و سطح معنی داری می باشد. نتایج این آزمون در جدول شماره ۲ آورده شده است. مقدار آماره F برابر ۴/۶۷۶ و سطح معنی داری آن برابر صفر می باشد. از این رو آزمون فوق، صحت و وجود خط رگرسیون را تأیید می نماید. همچنین ضریب تعیین تعدیل شده مدل رگرسیون (R^2) با توجه به جدول شماره ۲ برابر ۱۷/۲ درصد است. این موضوع بیانگر آن است که ۱۷/۲ درصد تغییرات متغیر وابسته بر اساس تغییرات متغیرهای مستقل و کنترل مدل بیان می شود و مابقی آن متاثر از سایر عواملی است که در تحقیق در نظر گرفته نشده است.

برای برآورد وجود یا عدم وجود خود همبستگی در مقادیر باقی مانده (Residuals) از آزمون دوربین و اتسون استفاده شده است. به این نحو که تابع آزمون آن بر مبنای فرض صفر آماری به صورت زیر بنا گردیده است:

H_0 : در جمله اخلاص (مقادیر باقی مانده) خود همبستگی وجود دارد.

H_1 : در جمله اخلاص (مقادیر باقی مانده) خود همبستگی وجود ندارد.

اگر مقدار آماره مذکور بین ۱/۵ تا ۲/۵ برآورد گردد، در آن صورت فرضیه H_0 مبنی بر وجود خود همبستگی در جمله

فهرست منابع

- کاهش در تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر ، موجب کاهش کیفیت گزارش حسابرسی در موسسات خصوصی حسابرسی شود. این موضوع، مطابق با مبانی نظری تحقیق از جمله فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس است. از آنجایی که ممکن است حسابرسان در راستای رسیدن مدیریت به اهداف خاص خود با او همسو شده و در انجام حسابرسی استقلال خود را از دست داده و باعث کاهش کیفیت و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار حسابرس می شود. نتایج پژوهش نشان می دهند که هر چه اندازه شرکت بزرگ تر باشد در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر نیز افزایش می یابد. هم چنین نسبت بدهی و گزارش زبان توسط شرکت مورد رسیدگی موجب افزایش در تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر می شود. شواهد نشان می دهد که حق الزحمه حسابرسی ، سودآوری شرکت و مدت تصدی حسابرس رابطه ای با تعداد بندهای اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرسی موسسات خصوصی حسابرسی ندارند. بنابراین تحقیق حاضر نشان دهنده آن است که هر چه منافع همسویی مدیر و حسابرس افزایش یابد استقلال حسابرس کاهش پیدا می کند. کاهش استقلال حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی و تغییر نوع اظهار نظر حسابرس در راستای منافع مدیریت می شود. از این رو در شرکت هایی که تغییر مدیریت افزایش یافته و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر حسابرس کاهش یافته باشد بیانگر کاهش استقلال حسابرس و کیفیت پایین حسابرسی است. نتایج این پژوهش، مشابه نتایج پژوهش انجام شده توسط فرانکل و همکاران (Ferankel et al., 2002) و مایر و همکاران (Mayeret al., 2007) است. فرانکل و همکاران (۲۰۰۲) نشان دادند هر چه وابستگی میان حسابرس و صاحبکار بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی کمتر است. مایر و همکاران (۲۰۰۷) اثر ارتباط میان حسابرس و مدیریت را بر کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. به عقیده آنها هر چه مدت تصدی حسابرس افزایش یابد، حسابرس و مدیریت با هم ارتباط نزدیکتری پیدا می کنند و این موضوع باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. بنابراین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا نظارت بیشتری بر موسسات خصوصی حسابرسی در خصوص کیفیت حسابرسی داشته باشند و برای ارتقای کیفیت حسابرسی تمهیدات لازم از جمله افزایش حق الزحمه حسابرسی، آموزش لازم و تشویق موسسات حسابرسی به ادغام یک دیگر را مد نظر قرار دهند.
- * آذر، عادل و مومنی، منصور. (۱۳۷۷). آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، تهران، سمت.
- * بنی مهد، بهمن. مراد زاده فرد مهدی، زینالی مهدی، . (۱۳۹۱) ، " بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس " پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و تحقیقات تهران.
- * بنی مهد، بهمن. یحیی حساس یگانه، نرگس یزدانیان. (۱۳۹۱) " رابطه میان مدیریت سود و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی " رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه علوم و تحقیقات تهران.
- * بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰) بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، بهار، سال چهارم، صص ۸۳-۵۹
- * حساس یگانه، یحیی و علی جعفری (۱۳۸۹) . بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹. ۴۲-۲۵
- * سجادی سید حسن، حسن فرازمنند و صادق قربانی(۱۳۹۱) تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، مجله علمی و پژوهشی پیشرفت های حسابداری، دوره ۴ شماره ۱ صص. ۸۱ الی ۱۰۹
- * لنگری، محمود. (۱۳۷۹). بررسی و اندازه گیری میزان کنترل کیفیت در حسابرسی مستقل ایران. بررسی های حسابداری و حسابرسی سال یازدهم- شماره ۳۸
- * علوی طبری، سید حسین. ویدا مجتهدزاده و نغمه بختیاری(۱۳۹۱)؛ تاثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابرسی مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، سال چهارم، شماره سیزدهم، بهار ۱۳۹۱. صص ۲۱ تا ۴۳.
- * 9-Aronada and Steven Rice (1982) " Qualified Audit Opinion and Auditor" *European Accounting Review*, Vol 19, pp. 131-159.
- * 10- Blay. A. D. (2005) Independence threats. Litigation risk. And the auditors decision process. *Contemporary Accounting Research*. 22.759-89.
- * 11- .Cahan S. F. w. Zhang. 2006. After Enron: Auditor conservatism and ex- Andersen clients. *The Accounting Review* 81 (January) : 49- 82 .
- * 12- Change. Wenching and Helen Choy (2010) " Audit partner Characteristics and Going- concern Opinions" . Working paper. WWW.ssm.com.
- * 13- Chen Changling and Sati p. Bandyopadhyay and YingminYu(2013) Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality:

یادداشت‌ها

1. Ferankel and et al
 2. Salivan
 3. Keim and et al
 4. Aronada
 5. Keristen sen and demesky
 6. Henok
 7. Bir and sheedhar
 8. Mayer and et al
 9. Jenkins and velury
 10. Chen et al
 11. Fafatas
 12. Change et al
 13. Firth et al
 14. Tsipouridou and Spathis
 15. Tu
 16. Chi and et al
 17. Anova
 18. Kolomogorov- Smirnov Test
- Evidence from china, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, forthcoming.
- * 14- Chi W, Lisic, L. Long. X and Wang, K.(2013) Do regulations limiting management influence over auditors improve audit quality? Evidence from china, *J. Account.Public policy* 32. Pp. 176-187
 - * 15- Fafatas . Stephan A. (2010) "Auditor conservatism following audit failures" *Managerial Auditing Journal*. Vol.25 .
 - * 16--Frankel, J., (1996). The role of economic trade-offs in the audit opinion decision: An empirical analysis. *Journal of Accounting Auditing and Finance*, 11(4).
 - * 17- Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X.(2012) . How do various from of auditor rotation affect audit quality? Evidence from china.The *International journal of Accounting*, 47, 109-138.
 - * 18- Geigr Marshall A. and K. Raghunandan .(2002) "Going- Concern Opinions in the "NEW" Legal Environment" *Accounting Horizons* .Vol. 16 NO. 16
 - * 19- Jenkins, D.S. and Velury, U. (2008) Does auditor tenureinfluence the reporeing of conservative earnings? *Journal of Accounting and public policy* 27 , pp.
 - * 20- Kim. J.B., AND CH. Yi (2006) " Does auditor rotation improve audit qulity in Emrrging markets? Korean evidence" Working paper cocordia university and Hong Kong polytechnic University.
 - * 21- Myers J, Myers L,(2003)omer T. Exploring the term of the auditor – client relationship and the quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*. 78: 779-99.
 - * 22- Meyer, J John T .Rigsby, Jeff Boone, (2007) " The impact of auditor- client relationship on the revesal of first- time audit qualifications" , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 Iss: 1, pp. 53- 79.
 - * 23- Tu , G, (2012) Controller changes and auditor changes China *Journal of Accounting Research* pp. 45-58.
 - * 24- Walker, M(2003) . principal/ agency theory when some agents are trustworthy, *Accounting and Finance working paper* , Manchester: Manchester Business School, Manchester University