



بررسی تأثیر تغییر حسابرس و تغییر مدیریت شرکت بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

سعید طالبی^۱، دکتر علیرضا غیاثوند^۲، دکتر محمود همت فر^۳

^۱دانشجوی کارشناس ارشد حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

^۲گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

^۳گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی، بروجرد، ایران

چکیده

هدف اصلی تحقیق پاسخ به این سوال بود که، آیا بین تغییر حسابرس و تغییر مدیریت شرکت با کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. آزمون فرضیه ها با استفاده از رگرسیون لجستیک و با رویکرد داده های تلفیقی برای دوره ی زمانی ۱۳۸۷ الی ۱۳۹۳ با استفاده از اطلاعات ۱۵۰ شرکت منتخب به روش نمونه گیری حذف سیستماتیک انجام شده است، نتایج این تحقیق مطابق دیدگاه موافقان تغییر حسابرس می باشد که بر این باور هستند حسابرسان بعد از حضور طولانی مدت در کنار یک صاحبکار به دلیل وابستگی های اقتصادی، انگیزه بیشتری برای حفظ صاحبکار و پذیرش دیدگاه ها و خواسته های وی خواهند داشت که این امر استقلال آنها را مخدوش کرده و باعث کاهش کیفیت حسابرسی می شود. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که با تغییر مدیریت نیز، کیفیت حسابرسی افزایش می یابد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی، تغییر حسابرس، تغییر مدیریت، رگرسیون لجستیک.



مقدمه

در دوره ای که اطلاعات مربوط و بهنگام در جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی حائز اهمیت است و طیف گسترده استفاده کننده گان صورت های مالی به دنبال اطلاعات قابل اتکاء، معتبر و به موقع می باشند. حسابرسان نقش حیاتی در تعیین میزان اعتبار اطلاعات ایفا می کنند. (سید طباطبایی، ۸۸) نقش اصلی حسابرس مستقل اعتماد بخشیدن و اعتبار بخشی به صورت های مالی است. صورت های مالی مرکز ثقل و محور گزارش ها و اطلاعات مالی است. صورت های مالی ابزار پاسخ گویی و تصمیم گیری شناخته می شود. این صورت ها زمانی در تصمیم گیری و پاسخ گویی مفید واقع می شود که قابل اعتماد، شفاف و دارای کیفیت مناسب باشد. از این بابت است که مطالعه پدیده تغییر حسابرسان از لحاظ آثاری که می تواند بر کیفیت کار حسابرسی یا افکار عمومی استفاده کنندگان داشته باشد حائز اهمیت است (۶). از این رو در این تحقیق تاثیر تغییر مدیریت و تغییر حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار می گیرد.

بیان مسأله

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیت های خود و همچنین تصمیم گیری در مورد داد و ستد اوراق بهادار آن شرکت می باشد. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آنها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که توسط گروهی حرفه ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آنها نظارت و اظهار نظر شده باشد. نمونه بارز گروه های حرفه ای مستقل، مؤسسات حسابرسی می باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهار نظر می نمایند. بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش مؤسسات حسابرسی در تصمیمات استفاده کنندگان، وجود و بروز استقلال حسابرس و ارتقا کیفیت کار مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش حسابرسی قلمداد می شود. به همین دلیل برای افزایش کیفیت کار و حفظ استقلال مؤسسات حسابرسی راهکارهای مختلفی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران حرفه ای ارائه شده است که یکی از پیشنهاد های مورد توصیه آنان، تغییر ادواری مؤسسات حسابرسی می باشد (۴).

جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت های سهامی به دلیل عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از ساختار فعالیت اقتصادی در شرکت های سهامی بزرگ و تضاد منافع احتمالی میان مدیران و مالکان ایجاد می نماید به منظور کاهش هزینه های نمایندگی، گزارش های تهیه شده توسط مدیریت توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت حسابرسی شود. ورشکستگی شرکت هایی نظیر انرون^۱، ورلد کام^۲ و پارمالات^۳ به همراه بانک های بزرگی همچون لهمان برادرز^۴، نورتن راک^۵ و ... در سال های اخیر منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حرفه حسابداری شد. در این مورد الزام مؤسسات حسابرسی به تغییر دوره ای صاحب کاران خود به عنوان راه حلی برای بهبود استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفت. چرا که بسیاری از افراد به ویژه قانون گذاران

¹. Enron

². WorldCom

³. Parmalat

⁴. Lehman Brothers

⁵. Northern Rock



اعتقاد داشتند روابط طولانی مدت حسابرِس و صاحبکار، توان نظارتی حسابرِس و همچنین کیفیت حسابرِس را کاهش می دهد (۷).

بر طبق مطالب ارائه گردیده تحقیق حاضر تاثیر تغییر مؤسسات حسابرِس (به عنوان جایگزین مناسب برای چرخش حسابرِس) و تغییر مدیریت شرکت بر کیفیت حسابرِس مورد مطالعه قرار داده است. در واقع این تحقیق به دنبال پاسخی به این پرسش است که آیا:

تغییر مؤسسات حسابرِس و تغییر مدیریت شرکت چه تاثیری بر کیفیت حسابرِس شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارد؟

پیشینه تحقیق

تحقیقات انجام شده در خارج از ایران

فیونا بال و همکاران^۱ (۱۶) در تحقیقی به بررسی رابطه بین تغییر حسابرِس و مدیرعامل شرکت با کیفیت حسابرِس با استفاده از اطلاعات ۲۶۶ شرکت در بورس استرالیا پرداختند. نتایج تحقیق نشان داد که بین تغییر حسابرِس و تغییر مدیرعامل با کیفیت حسابرِس رابطه معناداری وجود دارد.

چن و همکاران (۹) در بررسی اثر چرخش شریک حسابرِس بر کیفیت حسابرِس را در شرکت های پذیرفته شده در بورس چین نشان دادند که کیفیت حسابرِس در در سه سال اول اجرای قانون چرخش حسابرِس، بهبود یافته است. هم چنین آنها نشان دادند در استانهایی که بازار حسابرِس در آن ها رونق ندارد، کیفیت بالاتر است.

تو^۲ (۱۸) رابطه بین تغییر مدیریت و تغییر حسابرِس را در چین مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد رابطه ای مستقیم میان تغییر مدیریت و تغییر حسابرِس وجود دارد. به عقیده او این موضوع بر کیفیت حسابرِس تاثیر منفی می گذارد.

تحقیقات انجام شده در داخل ایران

وکیلی فرد و محمدی (۸) در تحقیقی به بررسی تغییر حسابرِس و نوع گزارش حسابرِس پرداختند. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین تغییر حسابرِس مستقل با گزارش حسابرِس رابطه ای معناداری وجود داشته و در بحث نوع تغییر حسابرِس نیز نتایج آزمون فرضیه ها بیان گر این مطلب است که بین نوع تغییر حسابرِس مستقل با گزارش حسابرِس در شرکت های مورد بررسی رابطه ای معناداری وجود ندارد

رحیمیان و جان فدا (۵) در تحقیقی به بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه مؤسسات حسابرِس بر کیفیت حسابرِس پرداختند. در این تحقیق، اطلاعات مالی مربوط به شرکت های پذیرفته شده های در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار

^۱ - Fiona Ball, Jonathan Tyler

^۲ - Tu ,



گرفت که چرخش‌های داوطلبانه و اجباری را تجربه کرده‌اند. این پژوهش ۱۱۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را طی سالهای ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ مورد بررسی قرار داد. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از مدل رگرسیون لجستیک استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که چرخش اجباری و داوطلبانه موسسات حسابرسی تأثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد.

بنی مهد و همکاران (۳) 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 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.

روش تحقیق

با توجه به این که هدف تحقیق بررسی تغییر مدیریت و تغییر حسابرس بر کیفیت حسابرس در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، بنابراین، تحقیق حاضر از نوع تحقیقات اثباتی حسابداری است. از نظر هدف از نوع تحقیق‌های کاربردی و از نظر ماهیت نیز جز تحقیق‌های توصیفی می‌باشد. همچنین از نظر بعد زمانی نیز از نوع تحقیقات پس رویدادی بوده و از اطلاعات تاریخی شرکت‌های نمونه استفاده می‌شود. برای برآورد مدل رگرسیون و آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش اقتصادسنجی داده‌های ترکیبی استفاده خواهد شد.

جامعه مطالعاتی و نمونه آماری

جامعه آماری تحقیق، شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. علت انتخاب این شرکت‌ها به عنوان جامعه آماری، سهولت دسترسی به صورت‌های مالی حسابرسی شده آنها در تاریخ‌های مختلف بوده است. به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود برخی ناهماهنگی‌ها میان اعضا جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری قرار داده شده و از این رو نمونه‌گیری به روش حذف سیستماتیک انتخاب شد. شرایط یاد شده عبارتند از:

- ۱- حداقل قبل از سال ۱۳۸۷ به عضویت بورس اوراق بهادار تهران درآمده باشند.
 - ۲- دوره مالی شرکت‌ها، منتهی به تاریخ ۲۹ اسفند هر سال باشد.
 - ۳- سهام شرکت‌های مزبور باید در ابتدا و انتهای سال مالی شان مورد معامله قرار گرفته باشد.
 - ۴- صورتهای مالی پایان سال مالی خود را برای دوره مطالعه به بورس تحویل داده باشند.
 - ۵- از جمله شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مالی نباشند.
- پس از اعمال این محدودیت‌ها، ۱۵۰ شرکت، همگی شرایط حضور در جامعه آماری را داشته‌اند. تمام ۱۵۰ آزمون فرضیه‌ها انتخاب شده و از نمونه‌گیری دیگری استفاده نشده است.
- نحوه انتخاب تعداد شرکت‌های جامعه آماری در جدول (۱) نشان داده شده است.



جدول (۱): نحوه‌ی انتخاب تعداد شرکت‌های جامعه آماری

تعداد	تعداد	شرح
۵۷۷		تعداد شرکت‌های موجود در بورس تهران تا پایان سال ۱۳۹۳.
	۱۳۵	تعداد شرکت‌هایی که طی قلمرو زمانی پژوهش وارد بورس شده اند.
	۱۱۰	تعداد شرکت‌هایی که سال مالی آنها طی دوره مالی ۱۲/۲۹ ختم نمی‌شود.
	۴۵	تعداد شرکت‌هایی که به فعالیت واسطه‌گری و سرمایه‌گذاری اشتغال دارند.
	۱۳۷	تعداد شرکت‌هایی که اطلاعات آنها برای محاسبه متغیرها ناقص یا در دسترس نبوده اند.
۴۲۷		جمع
۱۵۰		تعداد شرکت‌های جامعه آماری

فرضیه‌های تحقیق

فرضیه ی اول: بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه ی دوم: بین تغییر مدیریت شرکت و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد..

متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی (Audit Quality)

یکی از متداول‌ترین تعریف‌ها درباره حسابرسی، تعریفی است که توسط دی‌آنجلو^۱ (۱۲) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف کرده است: «ارزیابی (استنباط) بازار» از احتمال این که حسابرس، نخست موارد تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحب کار را کشف کند و دیگر اینکه تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش دهد.

^۱ DeAngelo,



احتمال اینکه حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت کشف کند به شایستگی حسابرسان و احتمال اینکه حسابرسان موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند، به استقلال حسابرسان بستگی دارد. در تعریفی دیگر از این مفهوم دی آنجلو کیفیت واقعی حسابرسان مبتنی بر برداشت استفاده کنندگان یا به اصطلاح استنباط بازار از کیفیت حسابرسان را عنوان می‌دارد. استفاده از این تعریف در بیان کیفیت واقعی حسابرسان با این فرض اساسی صورت می‌گیرد که برداشت از کیفیت حسابرسان، منعکس کننده کیفیت واقعی حسابرسان است.

کیفیت حسابرسان متغیر مجازی صفر و یک بوده که در صورتی که حسابرسان شرکت، سازمان حسابرسان باشد، یک، و در غیر اینصورت مقدار صفر را اختیار می‌کند.

متغیرهای مستقل:

تغییر حسابرسان (Audit_Firm_Tenure)

عبارت است از تغییر حسابرسان از سازمان حسابرسان به یک موسسه حسابرسان خصوصی و یا از یک موسسه خصوصی حسابرسان به یک موسسه خصوصی حسابرسان دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر را اختیار می‌کند (۲).

تغییر مدیریت عامل شرکت (Partner/CEO_Tenure):

عبارت است از تغییر مدیرعامل یا اعضای هیئت مدیره شرکت. در صورت وقوع این تغییر مقدار این متغیر عدد یک و در غیر اینصورت عدد صفر را اختیار می‌کند (۲)

متغیرهای کنترلی:

اندازه‌ی شرکت (Size):

اندازه شرکت به عنوان جایگزین محیط اطلاعاتی شرکت در نظر گرفته شده است. هرچه اندازه شرکت بزرگ تر باشد، شرکت از اعتبار بیشتری برخوردار خواهد بود. شرکتهای بزرگ به دلیل تنوع بخشی بیشتر، سرمایه گذاری در دارایی های مختلف، امکان استفاده از منابع مالی متنوع و افشای منظم اطلاعات، ریسک کمتری دارند. جمشیدی اندازه‌ی شرکت، از طریق جمع کل دارایی‌های شرکت در پایان سال مالی محاسبه می‌شود. برای افزایش توان این متغیر در مدل از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها استفاده می‌شود. این نسبت بدین لحاظ مد نظر است که اندازه شرکت ارتباط مستقیمی با عمر شرکت داشته و هر چه عمر شرکت بیشتر باشد اندازه آن نیز بیشتر خواهد بود.

$$SIZE_{it} = LOG(ASSETS_{it}) \quad \text{رابطه (۳)}$$



از جمع مقدار کل بدهی های شرکت تقسیم بر جمع کل دارایی های شرکت در سال مورد نظر بدست می آید.

$$LEVE_{it} = \frac{DEBT_{it}}{ASSETS_{it}} \quad \text{رابطه (۴)}$$

Debt: کل بدهی های شرکت و *Assets*: کل دارایی میباشد.

بازده دارایی ها (ROA)

نسبت بازده دارایی ها معیاری است که نشان می دهد شرکت از دارایی هایی که در اختیار داشته است، چه میزان عایدی کسب کرده یا به عبارت دیگر بازده حاصل از منابع سرمایه گذاری شده به چه میزان بوده است. بازده دارایی ها نسبتی است که این امکان را فراهم می آورد تا دریابیم که منابع شرکت با چه میزان کارایی مصرفی اند و مدیریت تا چه حد توانسته از منابع محدود به شکل بهینه استفاده کند. هرچه این نسبت بالاتر باشد، عملکرد شرکت بهتر است. این نسبت از تقسیم سود خالص بر بازده دارایی ها بدست می آید:

$$ROA_{it} = \frac{Earning_{it}}{ASSETS_{it}} \quad \text{رابطه (۵)}$$

Earning: سود خالص و *Assets*: کل دارایی می باشد.

مدل های آماری تحقیق

به پیروی از تحقیق فیونا بال و همکاران (۱۶) مدل های رگرسیون برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته ی تحقیق نیز، به صورت مدل های زیر تدوین شده است:

$$AQ_{it} = \alpha + \beta_1 Partner/CEO - TENURE_{it} + \beta_2 Audit. Firm - tenure_{it} + \beta_3 Leve_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در این مدل:

AQ = کیفیت حسابداری (متغیر وابسته)

Partner/Ceo.Tenure = تغییر مدیرعامل و یا هیئت مدیره (متغیر مستقل)

Auditfirm.Tenure = تغییر مدیرعامل و یا هیئت مدیره (متغیر مستقل)

SIZE = اندازه شرکت (متغیر کنترلی)

LEVE = اهرم مالی (متغیر کنترلی)

ROA = بازده دارایی ها (متغیر کنترلی)

ε = جز خطا



آماره‌های توصیفی تحقیق

غالباً مفیدترین و در عین حال اولین قدم در سازماندهی داده‌ها مرتب کردن داده‌ها بر اساس یک ملاک منطقی است و سپس استخراج شاخص‌های مرکزی و پراکندگی می‌باشد. در یک جمع بندی با استفاده مناسب از روشهای آمارتوصیفی می‌توان دقیقاً ویژگی‌های یک دسته از اطلاعات را بیان کرد. آمار توصیفی همیشه برای تعیین و بیان ویژگی‌های اطلاعات پژوهش‌ها به کار برده می‌شوند. بنابراین، در این بخش آمار توصیفی متغیرهای مورد استفاده در تحقیق بررسی می‌شود، که در جدول شماره‌ی (۲) ارائه شده است. مقادیر مزبور تنها شمایی کلی از وضعیت توزیع داده‌های تحقیق ارائه می‌کنند.

جدول (۲): نتایج مربوط به آماره توصیفی تحقیق

ROA	LEVE	SIZE	Ceotennure	Audittennure	audq	
۰,۱۵	۰,۶۰	۵,۹۴	۰,۳۸	۰,۶۷	۰,۳۱	میانگین
۰,۱۰	۰,۶۴	۵,۸۸	۰,۱۶	۰,۴۳	۰,۱۹	میانه
۰,۷۹	۰,۷۹	۷,۹۱	۱	۱	۱	حداکثر
۰,۰۰۱	۰,۱۰	۴,۴۷	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	حداقل
۰,۱۶۰	۰,۱۶۲	۰,۷۴	۰,۴۸	۰,۴۶	۰,۴۶	انحراف معیار
۰,۳۹	-۰,۴۶	۰,۴۹	۰,۵۰	-۰,۷۳	۰,۸۱	چولگی
۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	مشاهدات

ماخذ: محاسبات محقق

اصلی ترین شاخص مرکزی، میانگین است که نشان دهنده نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده هاست. همانطور که در جدول (۲) نشان داده شده است میانگین کیفیت حسابرسی شرکتهای مورد بررسی طی سالهای مورد آزمون برابر با ۰,۳۱ و میانگین تغییر آنها طی دوره زمانی تحقیق آنها نیز ۰,۶۷ بوده است.

میانه یکی دیگر از شاخص‌های مرکزی می‌باشد که وضعیت جامعه را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود میانه متغیرهای مزبور به ترتیب ۰,۱۹ و ۰,۴۳ می‌باشد که نشان می‌دهد که نیمی از داده‌ها کمتر از این مقدار و نیمی دیگر بیشتر از این مقدار هستند. به طور کلی پارامترهای پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی از یکدیگر یا میزان پراکندگی آنها نسبت به میانگین است. از مهم ترین پارامترهای پراکندگی، انحراف معیار است. در بین متغیرهای تحقیق، بازده دارایی و اندازه شرکت به ترتیب دارای کمترین و بیشترین میزان پراکندگی می‌باشند. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به سمت چپ است. متغیر بازده دارایی کمترین عدم تقارن و کیفیت حسابرسی بیشترین عدم تقارن را نسبت به توزیع نرمال دارند.



آزمون ضرایب همبستگی

برای تعیین میزان ارتباط بین متغیرها از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شده است. ضریب همبستگی بین متغیرهای به کار رفته در یک مدل نباید زیاد باشد. زیرا، همبستگی زیاد بین متغیرهای مستقل در یک مدل موجب مخدوش شدن نتایج رگرسیون میشود. هرگاه ضریب معناداری متغیری کمتر از ۵٪ باشد ($Sig < 5\%$) باشد، H_0 رد و H_1 تایید می گردد و معناداری آن دو متغیر قابل قبول است در غیر این صورت قابل قبول نمی باشد.

جدول (۳): نتایج ضرایب همبستگی پیرسون بین متغیرهای تحقیق

Covariance Analysis: Spearman Rank-Order						
Date: 04/20/16 Time: 11:10						
Sample: 1387 1393						
Included Observations: 1050						
Correlation						
ROA	LEVE	SIZE	Ceotenure	Audittenture	AUDQ	Probability
					۱	Audq_Win
					-----	p.v
				۱	۰,۰۰۳	Audittenture_Win
				-----	۰,۰۰	p.v
			۱	۰,۱۸	۰,۰۷	Ceotenure_Win
			-----	۰,۰۰	۰,۰۲	p.v
		۱	-۰,۰۲	-۰,۰۳	۰,۰۶	Size_Win
		-----	۰,۰۰۰	۰,۲۳	۰,۰۴	p.v
	۱	-۰,۰۹	-۰,۰۲	-۰,۰۱	-۰,۰۱	Leve_Win
	-----	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	p.v
۱	-۰,۰۸	۰,۰۲	-۰,۰۰	۰,۰۱	۰,۰۶	Roa_Win
-----	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۰	۰,۰۵	p.v

ماخذ: محاسبات محقق



همان طور که در جدول مشاهده می شود، میزان همبستگی بین متغیرهای تحقیق، نشان دهنده ی همبستگی معنادار بین این

متغیرهاست.

بررسی فروض کلاسیک

در مدل لجیستیک فروض کلاسیک به شرح زیر بررسی گردیده است:

- ۱- میانگین خطاها برابر صفر است.
- ۲- متغیرهای مستقل از همدیگر مستقل باشند. بهترین راه جهت شناسایی مشکل همخطی این است که R^2 بسیار بالا باشد ولی هیچ یک از ضرایب متغیرهای مستقل بر اساس آزمون Z معنادار نباشند. طبق محاسبات انجام گرفته در هیچ کدام از متغیرها مشکل همخطی مشاهده نگردید.

۳- بین خطاها همبستگی وجود ندارد. باتوجه به اینکه آماره دوربین واتسون مدل تحقیق بین ۱,۵ تا ۲,۵ می باشد لذا خودهمبستگی وجود نخواهد داشت.

۴- جملات اخلال از توزیع نرمال برخوردارند. بر اساس قضیه حد مرکزی، چنانچه تعداد مشاهدات یا نمونه های آماری افزایش یابد و به سمت بی نهایت میل کند ($n \geq 30$)، توزیع آنها به سمت توزیع نرمال میل خواهد کرد. همانطور که مشاهده می شود تعداد شرکت های نمونه ۱۵۰ و تعداد مشاهدات این مطالعه ۱۰۵۰ مشاهده سال - شرکت است. لذا می توان برقرار بودن این فرض را پذیرفت.

آزمون پایایی تحقیق

آزمون ریشه واحد

قبل از تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه ها بایستی پایایی متغیرهای تحقیق مورد بررسی قرار گیرد. پایایی متغیرهای پژوهش به این معنا است که میانگین و واریانس متغیرهای پژوهش بین سال های مختلف ثابت بوده است. در نتیجه استفاده از این متغیرها در مدل، باعث بوجود آمدن رگرسیون کاذب نمی شود. آزمون ریشه واحد با استفاده از روش های آزمون لوین، لین و چو (۲۰۰۲)، آزمون ریشه واحد فیشر، دیکی فولر تعمیم یافته و آزمون ریشه واحد فیشر فلیپس پرو (۲۰۰۱) انجام شده است. نتایج آزمون مانایی متغیرها نشان می دهد که Prob تمامی متغیرها کمتر از ۰,۵٪ درصد بوده و متغیرهای پژوهش مانا می باشند؛ بنابراین، فرضیه صفر مبنی بر ریشه واحد داشتن متغیرها رد می شود.

جدول ۴: آزمون ریشه واحد برای متغیرها

متغیرها	لوین، لین و چو	ایم پسران و شین	فیشتر دیکی فولر تعمیم یافته	فیشتر، فلیپس پرو
	آماره	آماره	آماره	آماره
SIZE	-۳۲,۷	-۹,۹۶	۶۵۱,۳	۸۳۸,۵
LEVE	-۲۴,۶	-۳,۹۶	۴۶۲,۸	۵۳۷,۱
ROA	-۱۷,۵	-۲,۷۲	۳۸۳,۰۵	۴۸۳,۷



آزمون تعیین مدل مناسب در داده‌های ترکیبی

برای اندازه‌گیری متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش داده‌های ۱۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ گردآوری و استفاده شده است. بنابراین، در این تحقیق، تعداد مشاهده‌های هر مقطع ۱۵۰ مشاهده (شرکت) و شامل دوره‌ی زمانی ۷ ساله است. لذا، در تحلیل داده‌های ترکیبی به طور کلی از ۱۰۵۰ مشاهده (سال-شرکت) استفاده شده است.

در استفاده از داده‌های ترکیبی از مدل‌های مختلفی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. این مدل‌ها شامل روش‌هایی مانند مدل اثر ثابت، مدل اثر تصادفی و مدل داده‌های تلفیقی (pooled) است. همچنین، آزمون‌های مختلفی برای تعیین

نوع مدل متناسب با داده‌های تحقیق، مانند آزمون چاو، هاسمن وجود دارد. برای بررسی نوع آزمون مدل در مقاطع و دوره‌های زمانی مختلف داده‌های ترکیبی، از آزمون F مقید (چاو) استفاده شده است. اگر آماره‌ی F حاصل از آزمون مزبور معنادار باشد، فرضیه‌ی صفر رد می‌شود (سطح خطا کمتر از ۰/۵) و مدل اثر ثابت یا تصادفی پذیرفته می‌شود (داده‌های تابلویی). در حالت معنادار نبودن آماره مزبور، از روش داده‌های تلفیقی یا یکپارچه برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود (سطح خطا بیشتر از ۰/۵). در آزمون هاسمن نیز، اگر آماره‌ی هاسمن حاصل شده از آزمون معنادار باشد، فرضیه‌ی صفر رد می‌شود و مدل اثرات ثابت پذیرفته می‌شود. در حالت معنادار نبودن آماره مزبور، از مدل اثرات تصادفی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. نتایج آزمون چاو در جدول شماره‌ی (۵) ارائه شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون چاو

آزمون چاو	آماره‌ی F	p-ν	نتیجه آزمون	نوع آزمون
H0: یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع	۰,۹۴	۰,۴۵	H ₀ رد نمی‌شود	داده‌های تلفیقی

همان‌طور که در جدول مشاهده می‌شود، نتایج آزمون چاو برای مدل‌های تحقیق فرض صفر این آزمون مبنی بر مشابه بودن عرض از مبدأ در تمام دوره‌ها را تایید کرده و فرض یک را رد کرده است. لذا، روش تخمین داده‌های تلفیقی (pooled data) برای برآورد مدل تحقیق، گزینه‌ی مناسب‌تری است. که از آنجایی که روش تخمین این تحقیق لاجیت است لذا روش تخمین مدل، داده‌های تلفیقی و رگرسیون لاجیت خواهد بود.

تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها با استفاده از داده‌های ترکیبی



- ۱- میزان معناداری آزمون (p -value یا sig) کمتر از ۰,۰۵ باشد.
 - ۲- قدر مطلق مقدار آماره t استیودنت یا Z در سطح اطمینان ۰,۹۵، بزرگتر از ۲ باشد.
- در هر یک از حالت های بالا، مقدار آماره ی آزمون به دست آمده سبب رد فرض H_0 و در نتیجه پذیرش فرض H_1 می شود. برای آزمون فرضیه صفر، از آماره Z استفاده می نماییم. بر این اساس اگر سطح معناداری حاصل شده از ۰/۰۵ کمتر باشد، فرضیه صفر رد و در نتیجه فرضیه مقابل آن پذیرفته می شود. پذیرش فرضیه مقابل به معنی وجود رابطه خطی معنادار میان متغیرهای مستقل تحقیق و متغیر وابسته مورد آزمون در مدل طراحی شده برای فرضیه های تحقیق است. فرض های آماری تحقیق به شرح زیر تدوین می گردد:
- H_0 بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته همبستگی وجود ندارد.

H_1 بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته همبستگی وجود دارد.

بنابراین، اگر $Sig (P-Value) < 0.05$ آنگاه H_0 را رد و H_1 را می پذیریم. طبق مدل چند متغیره ی مزبور، چنانچه ضریب هر یک از متغیرهای مستقل (یعنی β_i ها) مثبت باشد، متغیرهای مستقل یاد شده با متغیر وابسته رابطه ی مستقیم و

چنانچه ضریب منفی باشد، با آن رابطه ی معکوس خواهد داشت. برای بررسی معنی دار بودن مدل در کل از آماره ی LR و برای بررسی رابطه ی هر یک از متغیرهای مستقل با متغیر وابسته از آماره ی Z استفاده می شود.

پیش از بررسی مدل، لازم است نکویی مدل برازش شده ارزیابی گردد. در رگرسیون لاجیت با رویکرد تلفیقی دو معیار برای بررسی نکویی برازش استفاده می شود که مهمترین آن ها LR است. این معیار مانند آماره F رگرسیون معمولی عمل می کند. مقدار X^2 مربوط به این آماره با درجه آزادی هفت^۶، برابر ۲۱,۸ است و احتمال مربوط به آن صفر است. بنابراین، فرص عدم معناداری مدل رد می شود و مدل معنادار و قابل تکیه است. معیار دیگری که برای ارزیابی به کار می رود نسبت راستنمایی یا Log likelihood است. مقدار این آماره منفی است و هر چه قدر مطلق آن بزرگتر باشد، حاکی از مناسب بودن مدل است. مقدار به دست آمده برای این مدل عدد ۶۳۹- و بیش از ۵- است؛ بنابراین، بر این اساس نیز مدل معنادار و قابل اعتماد است.

آزمون مدل تحقیق

نتایج حاصل از مدل رگرسیونی لاجیت تحقیق به شرح زیر است:

^۶ - تعداد سالهای دوره زمانی تحقیق



جدول (۶): نتایج آزمون مدل تحقیق در سطح داده‌های ترکیبی به روش لاجیت

$AQ_{it} = \alpha + \beta_1 Audit.tenure_{it} + \beta_2 Partner/CEOTenure_{it} + \beta_3 Leve_{it} + \beta_4 ROA_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$						
VIF	p.v	مقدار Z	انحراف استاندارد	ضریب	شرح	شرح
-	۰,۰۰	-۲,۸۰	0.63	-۱,۷۹	β_0	جزء ثابت معادله
۱,۰۱	۰,۰۱	۲,۳۱	0.01	۰,۰۴۵	β_2	AuditTenure
۱,۰۴	۰,۰۲	۲,۱۷	0.14	۰,۳۰	β_1	CeoTenure
۱,۰۱	۰,۰۰	۲,۹۰	0.05	۰,۱۷	β_3	SIZE
۱,۰۱	۰,۰۰	-۳,۴۶	0.05	-۰,۱۹	β_4	LEVE
۱,۰۱	۰,۷۲	۳,۳۵	0.02	۰,۰۶	β_5	ROA
۰,۶۸					ضریب تعیین مک فادن	
۲۱,۸۸				LR $\chi^2(7)$		
۰,۰۰۰				p.v LR		
-۶۳۹,۵				نسبت راستنمایی		
۲,۰۳				دوربین واتسون		



ضریب تعیین معیاری است که قوت رابطه‌ی متغیر مستقل و متغیر وابسته را تشریح می‌کند؛ در آنالیز رگرسیون

لجیستیک، ضریب تعیین مک فادن تقریباً همان نقش ضریب تعیین تعدیل شده در مدل رگرسیون خطی را ایفا می‌کند. با توجه به ضریب تعیین مک فادن مدل برازش شده، می‌توان ادعا کرد که حدود ۶۸٪ از تغییرات در کیفیت حسابرسی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی مدل توضیح داده شده است.

مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل اول با هم مشکل همخطی شدید ندارند. زمانی که مقدار آماره VIF کمتر از ۵ (در برخی دیگر از منابع عدد ۱۰ نیز ذکر شده است) باشد، شواهدی از وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مستقل مدل وجود ندارد (کاتر، ۲۰۰۴). مقدار آماره دوربین واتسون (۲,۰۳) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلاص مدل برآورد شده است^۷، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و تخمین مدل قابل اتکا است. مدل نهایی حاصله به روش لاجیت به صورت زیر است:

$$P(AUDITQ) = \pi(x) = \frac{e^{g(x)}}{1 + e^{g(x)}}$$

$$P(AUDITQ) = 1 - \pi(x) = \frac{1}{1 + e^{g(x)}}$$

با توجه به نتایج حاصل از آزمون مدل تحقیق، ضرایب مدل تحقیق به صورت رابطه‌ی زیر خواهد بود:

$$g_{it}(x_{it}) = -1.79 + 0.045Audit.tenure_{it} + 0.30CEO.tenure_{it} - 0.19Leve_{it} + 0.06ROA_{it} + 0.17SIZE_{it} + \varepsilon_{it}$$

فرضیه‌ی اول: " بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد "

با توجه به نتایج جدول (۶) آماره‌ی Z مربوط به متغیر مستقل تغییر حسابرس (AuditTenure) و سطح معناداری آن (p.۷) به ترتیب ۲,۳۱ و ۰,۰۱ بوده و ضریب آن نیز ۰,۰۴ می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تغییر حسابرس تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرس داشته و فرضیه‌ی اول پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر (AuditTenure) مثبت می‌باشد. در نتیجه، نوع رابطه‌ی بین تغییر حسابرس و کیفیت حسابرس رابطه‌ای مثبت و مستقیم است. به بیان دیگر، با تغییر حسابرس، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد.

فرضیه‌ی دوم: " بین تغییر مدیریت شرکت و کیفیت حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد "

با توجه به نتایج جدول (۶) آماره‌ی Z مربوط به متغیر مستقل تغییر مدیریت (CeoTenure) و سطح معناداری آن (p.۷) به ترتیب ۲,۱۷ و ۰,۰۲ بوده و ضریب آن نیز ۰,۳۰ می‌باشد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این

^۷ زمانی که مقدار آماره دوربین-واتسون بین ۱/۵ و ۲/۵ قرار دارد، هیچ گونه شواهدی از وجود مشکل خودهمبستگی سریالی بین اجزای اخلاص وجود ندارد (افلاطونی، ۱۳۹۲).



پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تغییر مدیریت تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی داشته و فرضیه‌ی دوم پژوهش نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد. ضریب متغیر (CeoTenure) مثبت می‌باشد. در نتیجه، نوع رابطه‌ی بین تغییر مدیریت و کیفیت حسابرسی رابطه‌ای مثبت و مستقیم است. به بیان دیگر، با تغییر مدیریت، کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

همچنین از بین متغیرهای کنترلی، اندازه شرکت و بازده دارایی با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و اهرم مالی با کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد بدین معنی که شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک از نظر سیاسی حساس تر هستند و منافع عده‌ی بیشتری نیز درگیر می‌باشد لذا مالکان سعی می‌کنند با پرداخت هزینه‌های بیشتر بابت حسابرسی و انتخاب حسابرسان با کیفیت سعی در کاهش هزینه‌های نمایندگی و افزایش کیفیت حسابرسی داشته باشند. همچنین شرکت‌هایی که اهرم مالی بالایی دارند و در معرض ورشکستگی قرار دارند یا نمی‌خواهند که استفاده کنندگان از میزان بدهی بالای آنها خبر

داشته باشند لذا حق الزحمه کمتری پرداخت می‌کنند و حسابرسی آنها از کیفیت پایین‌تری نیز برخوردار است و احتمالاً کیفیت گزارشگری کمتری نیز خواهند داشت.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ها

نتایج آزمون فرضیه‌ی اول

در فرضیه‌ی اول رابطه‌ی بین تغییر حسابرسی و کیفیت حسابرسی بررسی شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های ترکیبی حاکی از آن بود که بین تغییر حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد و در نتیجه، فرضیه اول در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شد.

نتایج یافته‌های مربوط به این فرضیه با نتایج تحقیق داپوچ (۱۳)، کارسلو و نگای (۱۰)، دان لی (۱۴)، فیرس و همکاران (۱۵)، چی و همکاران (۱۱) مطابقت دارد اما با تحقیق فینوبال و همکاران (۱۶) همخوانی ندارد.

نتایج آزمون فرضیه‌ی دوم

در فرضیه‌ی دوم رابطه‌ی بین تغییر مدیریت شرکت و کیفیت حسابرسی بررسی شد. نتایج تحقیق بر اساس داده‌های ترکیبی حاکی از آن بود که بین تغییر مدیریت و کیفیت حسابرسی رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد و در نتیجه، فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید شد.

نتایج یافته‌های مربوط به این فرضیه با نتایج تحقیق ایمان زاده (۱)، وو و چای کو (۱۹) و فینوبال و همکاران (۱۶) مطابقت دارد.

پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده

پیشنهاد می‌شود صاحب نظران و محققان حسابداری و مدیریت مالی در تحقیقات آینده‌ی خود رابطه‌ی پارامترهای زیر را با مدیریت سود بررسی کنند:



- ۲- بررسی رابطه بین تخصص حسابرسان در صنعت و کیفیت حسابرسی
- ۳- بررسی رابطه بین محتوای بند گزارش حسابرسی با کیفیت حسابرسی
- ۴- بررسی تحقیق حاضر به تفکیک صنعت.
- ۵- بررسی تاثیر نقش بررسی هم پیشگان در افزایش کیفیت حسابرسی
- ۶- بررسی نقش حاکمیت شرکتی و کمیته های حسابرسی در افزایش استقلال حسابرسان مستقل
- ۷- تحقیق راجع به نوع بندهای گزارش حسابرسی و تاثیر آن در تغییر حسابرسان مستقل

منابع:

الف) منابع فارسی:

- ۱- ایمان زاده، پیمان (۱۳۸۵). "بررسی دلایل تغییر حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.
- ۲- بنی مهد، بهمن. مراد زاده فرد مهدی، زینالی مهدی، ۱۳۹۲. بررسی رابطه بین تغییر حسابرسان و تغییر اظهارنظر حسابرسان مجله دانش حسابداری، سال ۱۴. صص ۹۱-۱۰۸
- ۳- بنی مهد، بهمن. یحیی حساس یگانه، نرگس یزدانیا. ۱۳۹۱. رابطه میان مدیریت سود و اظهار نظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه علوم و تحقیقات تهران.
- ۴- حساس یگانه، یحیی و جعفری، ولی اله (۱۳۸۹). "بررسی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصل نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹
- ۵- رحیمیان نظام الدین، جان فدا رضا. بررسی تأثیر چرخش اجباری و داوطلبانه مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی. فصلنامه حسابرسی نظریه و عمل. شماره ۱. ۱۳۹۳. ۱: ۶۷-۸۹
- ۶- سیدطباطبایی، سیدعلی. ۱۳۸۸. بررسی دلایل تغییرات حسابرسان مستقل و بازرسان قانونی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری. دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک.
- ۷- کرمی، غلامرضا و بذرافشان، آمنه (۱۳۸۸). "بررسی رابطه دوره تصدی حسابرسان و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران"، فصل نامه بورس اوراق بهادار، شماره ۷، صفحه ۵۵.
- ۸- وکیلی فرد، حمیدرضا و محمدی، سامان. ۱۳۹۴. بررسی تغییر حسابرسان و نوع گزارش حسابرسی. فصلنامه پژوهش حسابداری مالی و حسابرسی. دوره ۷، شماره ۲۵، بهار ۱۳۹۴، صفحه ۳۹-۵۴.



- 9- Chen Changling and Sati p. Bandyopadhyay and YingminYu(2013) Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from china, *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, forthcoming.
- 10- Carcello J.V. and Nagy A.L (2004), "Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting". *Auditing: A Journal of practice & Theory*, Vol. 23, Issue 2, pp. 55-69
- 11-
- 12- 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
- 12- DeAngelo, L., (1988); "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.3, No. 3, pp. 183-199.
- 13-Dupuch and Simunic ,1982, *Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance ,and Earnings management:An Additional Evidence*". <http://aaahq.org>.
- 14--Dan li. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *J .Accounting. Public policy* 29, 226-241
- 15-Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X.(2012) . How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from china. *The International journal of Accounting*, 47, 109-138.
- 16-Fiona Ball, Jonathan Tyler *, PeterWells Is audit quality impacted by auditor relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 11 (2015) 166–181. ۲۰۱۵.
- 17-Li, D. (2007). "Auditor tenure and accounting conservatism". PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
- 18-Tu , G, (2012) Controller changes and auditor changes China *Journal of Accounting Research* pp.45-58.
- 19-Woo, E. and Chye Koh, H. 2001, "Factors Associated With Auditor Changes": A Singapore Study. *Accounting and Business Research* Vol 31. No. 2. pp.133-144, 2001.