

استقلال هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی

علی اصغر متقی^۱؛ احمد محمدی^۲؛ مرتضی حشمتی^۳

چکیده

در این تحقیق، رابطه بین استقلال هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی بررسی می شود. متغیر وابسته این تحقیق کیفیت حسابرسی و متغیر مستقل آن استقلال هیأت مدیره (نسبت اعضای غیر موظف به کل هیأت مدیره) می باشد. برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی از شاخص های اندازه حسابرسی و تخصص حسابرسی در صنعت استفاده شده است. از اندازه شرکت و اهرم مالی نیز بعنوان متغیرهای کنترلی استفاده می شود. تعداد ۱۸۵ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۸ سال (۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴) بعنوان نمونه آماری انتخاب و داده های مورد نیاز از صورت های مالی، یادداشت های توضیحی و گزارشهای حسابرسی شرکت های عضو نمونه استخراج شده است. با توجه به ماهیت دو وجهی متغیر وابسته این تحقیق، از روش رگرسیون لجستیک، برای آزمون فرضیه ها استفاده می شود. یافته های اصلی تحقیق نشانگر این است که بین استقلال هیأت مدیره و اندازه حسابرسی رابطه معنی دار معکوس وجود دارد. در حالیکه بین استقلال هیأت مدیره و تخصص حسابرسی در صنعت رابطه وجود ندارد.

کلمات کلیدی: کیفیت حسابرسی، اندازه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت، استقلال هیأت مدیره

۱. مقدمه

عمومی شدن مالکیت بنگاه ها و سیاست های خصوصی سازی دولت، لزوم استفاده از مکانیزم های نظارتی مناسب برای اداره و کنترل هر چه بهتر شرکتها را بیش از پیش آشکار ساخته است. در سالهای اخیر، مراجع نظارتی نیز در راستای گسترش و تعمیق کارآمد بازار سرمایه و فراهم نمودن امکان سرمایه گذاری و جلب اعتماد سرمایه گذاران و تامین کنندگان مالی، در راستای حمایت از حقوق سرمایه گذاران به حاکمیت شرکتی به عنوان یکی از ساز و کارهای مهم برای اداره و کنترل شرکتها در بازار سرمایه توجه زیادی می نمایند.

^۱ متقی، علی اصغر. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، آذربایجان شرقی، ایران.
^۲ محمدی، احمد. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، آذربایجان شرقی، ایران.
^۳ حشمتی، مرتضی. مربی گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسکو، آذربایجان شرقی، ایران.

در سالهای اخیر، تلاش های زیادی در راستای حمایت از حقوق سهامداران و سرمایه گذاران صورت پذیرفته است. در این راستا حاکمیت شرکتی به عنوان یکی از ساز و کارهای مهم برای اداره و کنترل شرکتها در بازار سرمایه توجه زیادی را بخود جلب نموده است. در مورد سیستم حاکمیت شرکتی تعریفی که بر روی آن اجماع وجود داشته باشد، وجود ندارد، ولی هدف نهایی آن دستیابی به پاسخگویی، شفافیت، عدالت، انصاف و رعایت حقوق همه ذینفعان است. دستیابی به اهداف مذکور با ایجاد سازو کارهای درون و برون سازمانی حاصل می شود. (حساس یگانه، ۱۳۸۸)

از طرف دیگر، کیفیت حسابرسی مهمترین موضوع برای بازار سرمایه و تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی محسوب می شود. دی آنجلو^۱ (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه های با اهمیت در صورتهای مالی تعریف می کند. او به لحاظ نظری ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را مطرح کرد. پس از دی آنجلو (۱۹۸۱) از اندازه مؤسسات حسابرسی به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت حسابرسی در مطالعات زیادی استفاده شده است.

۲. استقلال هیأت مدیره

مدیران غیر موظف در گذشته، نقش برجسته ای در حاکمیت شرکتی ایفا نمی کردند، به هر حال از زمان انتشار گزارش کدبری در سال ۱۹۹۲ آنها به عنوان اعضای کلیدی هیأت مدیره اهمیت فزاینده ای پیدا کردند. در حال حاضر مدیران غیر موظف برای ارتقای اثر بخشی هیأت مدیره و منبع اطمینان سرمایه گذار، جزء ضروری به شمار می آیند. به عقیده فاما و جنسن ۱۹۸۳ و میر و همکاران ۱۹۹۷ مدیران غیر موظف به تفکیک تصمیمات مدیریت و کنترل کمک می کنند و هنگامی که محدودیت های خارجی بر رفتار مدیران اجرایی ضعیف است مکانیزم حاکمیت خوبی به شمار می روند. استقلال هیأت مدیره اعضای غیر اجرایی و یا غیر موظف می توانند فشار داخلی را کم کرده و بنا براین به طور مثبتی بر معیار های عملکرد شرکت اثر بگذارند. حضور اعضای غیر موظف در هیأت مدیره، قدرت هیأت مدیره را به عنوان مکانیزم کنترل افزایش می دهد. نهایتا اینکه مدیران غیر موظف، با احتمال کمتری با مدیریت در سلب مالکیت سهامداران تباخی می کنند. آنها داورانی هستند که مدیریت ارشد را بازنگری می کنند و در صورت لزوم افراد موثر تری را جانشین مدیریت می کنند (مارنت^۲، ۲۰۰۸). در حالی که فاما (۱۹۸۰) اظهار داشت که هیأت مدیره داخلی، مشکل خود نظارتی دارند و علی الخصوص نظارت ضعیف روی معاونان اجرایی دارند. لاولر و همکارانش ۲۰۰۲ همچنین، ارقام و اطلاعاتی را ارائه داد که نشان می دهند استقلال اعضای هیأت مدیره، عامل مهمی در بالا بردن و تقویت نقش نظارتی اعضای هیأت مدیره می باشد. نتایج تسوی و همکارانش ۲۰۰۱ از این نظر حمایت کرده است که شرکت هایی با هیأت

¹ De Angelo

² Marnet

مدیره مستقل، مکانیزم نظارتی موثر را فراهم مینمایند. مطالعات قبل به طور تجربی نشان میدهد که استقلال هیأت مدیره، به طور مسلم با نظارت اعضای هیأت مدیره مرتبط میباشد. حسین و همکاران ۲۰۰۱ رابطه بین عملکرد شرکت و حضور مدیران غیر موظف را در شرکت های زلاندنو قبل و بعد از قانون شرکت های سال ۱۹۹۴ بررسی کردند. این قانون در سال ۱۹۹۴ با توجه به ارتقای عملکرد شرکت های زلاندنو از طریق نظارت بهتر توسط هیأت مدیره تصویب شد. آنان رابطه مثبتی بین عملکرد شرکت و وجود مدیران غیر موظف در هیأت مدیره یافتند یعنی نسبت بیشتر مدیران غیر موظف منجر به عملکرد بهتری می شوند (رهنمای رود پستی و صالحی، ۱۳۹۳).

مدیر غیر موظف، عضو پاره وقت هیأت مدیره است که فاقد مسئولیت اجرایی در شرکت بوده و می بایست شرایط زیر را دارا باشد:

۱- سهامدار شرکت و یا شرکتهای وابسته و فرعی آن نباشد. ۲- هیچ گونه مشارکتی در مدیریت شرکت و شرکتهای وابسته و فرعی آن نداشته باشد. ۳- در استخدام شرکت و یا مشاور شرکت نباشد. ۴- هیچ گونه منافع مستقیم و غیر مستقیم مالی و مدیریت در شرکت و شرکتهای وابسته و فرعی آن نداشته باشد. ۵- وابستگی یا رابطه خویشاوندی نزدیک با هیچ یک از مدیران و سهامداران نداشته باشد (احمدپور و منتظری، ۱۳۹۰). البته صرف موظف و غیرموظف بودن اعضای هیأت مدیره نمی تواند بیانگر قوی یا ضعیف بودن نظام راهبری شرکت باشد، اما از معیارهای بسیار مهمی است که در بررسی اثربخشی نظام راهبری شرکت مورد توجه قرار می گیرد (سعیدی و همکاران، ۱۳۹۰).

۳. کیفیت حسابرسی

همانطور که مطرح شد، کیفیت حسابرسی غیر قابل مشاهده است و نمی توان آن را به صورت مستقیم اندازه گیری کرد. در نتیجه پژوهشگران مختلف از شاخص های مختلفی جهت سنجش کیفیت حسابرسی استفاده کرده اند که به صورت کلی شامل موارد زیر می باشند:

- ارقام تعهدی اختیاری
- ضریب واکنش سود
- تجدید ارائه (تعدیلات) صورت های مالی
- توانایی رسیدن به سود های پیش بینی شده
- دقت پیش بینی سود های آتی
- هزینه سرمایه
- دقت گزارشگری در خصوص تداوم فعالیت
- اندازهی موسسه حسابرسی

• تخصص حسابرس در صنعت

در این تحقیق از اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت بعنوان معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی استفاده می شود.

۳.۱. اندازه حسابرس

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به صورت احتمال کشف و گزارش اشتباه‌های با اهمیت در صورتهای مالی تعریف می کند. او به لحاظ نظری ارتباط بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را مطرح کرد و معتقد بود موسسه‌های بزرگ شرکتهای بیشتری را حسابرسی می کنند و کل حق الزحمه آنها بین شرکتهای صاحب کار تفکیک می شود و به صاحبکاران وابستگی ندارند. موسسه‌های حسابرسی بزرگ استقلال بیشتری دارند، بنابراین با کیفیت بیشتری به حسابرسی می پردازند.

پس از دی آنجلو (۱۹۸۱) از اندازه مؤسسات حسابرسی (۴/۵/۶/۸) مؤسسه‌ی بزرگ در برابر دیگر مؤسسات) به عنوان شاخصی برای سنجش کیفیت حسابرسی در مطالعات زیادی استفاده شده است. این گونه که مؤسسات حسابرسی عضو مجموعه‌ی مؤسسات بزرگ را به عنوان شرکت‌های بزرگ در نظر گرفتند. این شرکت‌ها به لحاظ شهرت حرفه‌ای، مهارت بالا در ارائه‌ی خدمات مشاوره، تعداد قراردادهای بیشتر، کارمندان و حق الزحمه بالاتر، از کیفیت بالاتری برخوردارند. برای نمونه، تو و وانگ^۱ (۱۹۹۳) نشان دادند که ۴ موسسه حسابرسی بزرگتر نسبت به ۴ موسسه کوچکتر همواره دارای کیفیت حسابرسی بیشتری بوده اند.

در باره رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت رسیدگی‌ها نظریه‌های دیگری نیز مطرح شده است. یکی از این نظریه‌ها این بود که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر به دلیل قدرت بیش‌تر در کاهش دعاوی حقوقی، حق الزحمه بالایی دریافت می‌کنند. این موضوع که گویای نظریه نقدشوندگی بود که از سوی لینوکس در ۱۹۹۹ ارائه شد. نظریه دیگری که مطرح شد این بود که تفاوت واقعی در کیفیت حسابرسی وجود ندارد. اما شواهد گویای آن است که مؤسسات حسابرسی بزرگ به خوبی شناخته شده‌اند و از شهرتی بهره برده‌اند که در زمینه‌ی کیفیت بالا دارند (ووتن^۲، ۲۰۰۳).

جامعه حسابداران رسمی آمریکا نیز از مسأله کیفیت حسابرسی مبتنی بر اندازه شرکت پشتیبانی کرده است. هرچند هنوز این موضوع در بررسی‌ها به طور قطع مورد تأیید قرار نگرفته و نتایج مختلفی توسط محققین مستند شده است. اما آن چه در این بین مهم به نظر می‌رسد وجود رابطه بین اندازه و کیفیت حسابرسی است.

¹ Teoh and Wong

² Wooten

۳.۲. تخصص حسابرِس در صنعت

تخصص صنعت حسابرِس شامل خلق ایده های سازنده جهت کمک (خلق ارزش افزوده) به صاحبکاران، همچنین فراهم نمودن دیدگا هها و یا راه کارهای تازه برای برخی از موضوع هایی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن مواجه می باشند (کوون^۱ و همکاران، ۲۰۰۷). تحقیقات نشان می دهد که تخصص حسابرِس در صنعت به افزایش کیفیت حسابرِسی کمک می کند. دان و می هیو^۲ (۲۰۰۴) بیان می کنند که حسابرسان متخصص در صنعت، دانش و تجربه بیشتری نسبت به حسابرسان غیر متخصص در صنعت دارند. در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرِس استفاده می شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هرچه سهم بازار حسابرِس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرِس نسبت به سایر رقبا بالاتر است.

بدین ترتیب، یکی از عوامل مهم و تاثیر گذار بر گسترش و تعمیق بازار سرمایه و توسعه پایدار وجود اطلاعات مالی حسابرِسی شده با کیفیت می باشد. از اینرو، در این تحقیق، رابطه بین برخی از مکانیزم های حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرِسی بررسی می شوند.

۴. پیشینه تحقیق

ادیمی و فاگمی^۳ (۲۰۱۰) به بررسی کیفیت حسابرِسی، حاکمیت شرکتی و ویژگی های شرکت در کشور نیجریه بعنوان یکی از کشورهای در حال توسعه پرداخته اند. با استفاده از روش رگرسیون لجستیک به آزمون فرضیات پرداخته و به این نتیجه رسیده اند که استقلال هیات مدیره کیفیت حسابرِسی را افزایش می دهد. آنها گزارش کرده اند که اندازه شرکت و اهرم از عوامل موثر بر کیفیت حسابرِسی در شرکتهای بورسی کشور نیجریه به شمار می آید.

سلیمان و عبدالسلام^۴ (۲۰۱۲) ساز و کارهای حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرِسی را با استفاده از داده های ۵۰ شرکت پذیرفته شده در بورس مصر بعنوان یکی از کشورهای در حال توسعه در دوره زمانی ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ مورد بررسی قرار داده اند. با استفاده از روش رگرسیون لجستیک به آزمون فرضیات پرداخته و گزارش نمودند که استقلال هیات مدیره، نقش دو گانه مدیرعامل و کمیته حسابرِسی با کیفیت حسابرِسی رابطه معنی داری دارند. نتایج آنها نشان می دهد که بین مالکیت نهادی و مالکیت مدیریتی با کیفیت حسابرِسی رابطه ای وجود ندارد. یافته های آنها نشان می دهد که اندازه شرکت، پیچیدگی و اهرم از عوامل موثر بر کیفیت حسابرِسی در شرکتهای بورسی مصر هستند.

1 Kwon

2 Dunn and Mayhew

3 Adeyemi & Fagbemi

4 Soliman & Elsalam

سان و لیو^۱ (۲۰۱۳) به بررسی اثر تعاملی تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه هیات مدیره بر مدیریت سود در شرکت های تولیدی کشور آمریکا پرداختند. شواهد نشان می دهد که مدیریت سود بطور منفی با استقلال هیات مدیره زمانی که شرکت ها از حسابرسان متخصص در صنعت استفاده می کنند نسبت به شرکت هایی که از حضور این حسابرسان بهره مند نیستند، مرتبط است. یافته ها پیشنهاد می کنند که اثر تعاملی تخصص حسابرسان در صنعت و اندازه هیات مدیره بر کیفیت حسابداری مثبت است.

شان^۲ (۲۰۱۴) رابطه بین استقلال هیات مدیره با کیفیت حسابرسان را با استفاده از داده های ۱۱۷ شرکت از کشور چین مورد مطالعه قرار داده اند. در این تحقیق نیز از روش رگرسیون لجستیک استفاده شده و نتایج زیر گزارش شده است:

- مالکیت خارجی و تعداد کمیته های تخصصی هیات مدیره با حسابرسان رابطه مثبتی دارند.
- اندازه کمیته های تخصصی هیات مدیره با کیفیت حسابرسان رابطه منفی دارند.
- مالکیت دولتی، اندازه هیات مدیره، استقلال هیات مدیره و تعداد جلسات هیات مدیره و کمیته های تخصصی هیات مدیره بر کیفیت حسابرسان تاثیر ندارند.

خواجوی و زارع (۱۳۹۱) با تدوین ۵ فرضیه رابطه بین سازوکارهای راهبری شرکتی و انتخاب حسابرسان را بررسی نموده و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک به آزمون فرضیات پرداختند. نمونه آماری تحقیق آنها شامل ۸۴ شرکت طی بازه زمانی ۹ ساله (۱۳۸۸-۱۳۸۰) است. آنها وجود رابطه معنادار ضعیفی بین سازوکارهای راهبری شرکتی و انتخاب حسابرسان در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را گزارش نمودند.

۵. طرح تحقیق

۵.۱ روش تحقیق

روش تحقیق از نوع علی و پس رویدادی است. این تحقیق از لحاظ نوع کار، از تحقیقات کاربردی است. از لحاظ روش تحلیل، در زمره تحقیقات همبستگی قرار می گیرد. داده های مورد نیاز از صورت های مالی حسابرسان شده و یادداشتهای توضیحی همراه آنها و سایر گزارشات شرکت های عضو نمونه موجود در سایت بورس، مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی استخراج شده است. برای آزمون فرضیه ها، با توجه به ماهیت دو وجهی متغیر وابسته این تحقیق، از روش رگرسیون لجستیک، استفاده می شود. از آزمون ویلکاکسون برای بررسی تفاوت در میانگین ها استفاده می شود. از نرم افزار آماری STATA برای انجام تحلیل های آماری استفاده می شود

¹ Sun Liu

² Shan

۵.۲. جامعه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد و نمونه آماری این تحقیق شامل شرکت‌هایی است که بر اساس روش حذف سیستماتیک بشرح ذیل انتخاب می شوند:

نگاره ۱: نحوه انتخاب نمونه آماری تحقیق

شرکت	بازار دوم	بازار اول	
۲۹۸	۱۸۴	۱۱۴	تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران
(۵۹)	(۱۸)	(۴۱)	شرکت‌هایی سرمایه گذاری، بیمه، بانک ها و واسطه گریهای مالی و موسسات تامین مالی
(۱۴)	(۸)	(۶)	طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی داشته اند
(۲۹)	(۲۴)	(۵)	سال مالی آنها منتهی به پایان اسفندماه نمی باشد
(۱۱)	(۱۱)	-	داده های آنها در دسترس نبوده است
۱۸۵	۱۲۳	۶۲	نمونه آماری

بر اساس شرایط فوق، تعداد ۱۸۵ شرکت بعنوان نمونه آماری انتخاب شده است.

۵.۳. فرضیه های تحقیق

با توجه به هدف این تحقیق، فراهم نمودن شواهد تجربی در باره رابطه بین استقلال هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی، فرضیاتی بشرح ذیل تدوین و مورد آزمون قرار می گیرد:

فرضیه اصلی: بین استقلال هیأت مدیره و کیفیت حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه‌های فرعی:

۱. بین استقلال هیأت مدیره و تخصص حسابرس در صنعت رابطه وجود دارد.
۲. بین استقلال هیأت مدیره و اندازه حسابرس رابطه وجود دارد.

۵.۴. مدل تحقیق و تعریف متغیرهای آن

مدل کلی رگرسیون لجستیک چند متغیره این تحقیق بشرح زیر است:

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 IBD_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \varepsilon_{it}$$

نگاره ۲: نماد، نام و شرح متغیرهای تحقیق

شرح	نام متغیر	نماد
اندازه حسابرس و تخصص حسابرس	کیفیت حسابرسی	AQ
سازمان حسابرسی و مفید راهبر عدد ۱ سایر موسسات *	اندازه حسابرس	AuditSize
مدل پالم رز	تخصص حسابرس	AuditSPEC
درصد اعضای غیرمؤلف هیأت مدیره	استقلال هیأت مدیره	IBD
لگاریتم طبیعی کل داراییها	اندازه شرکت	SIZE
نسبت کل بدهی به کل دارایی	اهرم مالی	LEV

۵.۵. اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت

دان و می هیو (۲۰۰۴) بیان می کنند که حسابرسان متخصص در صنعت، دانش و تجربه بیشتری نسبت به حسابرسان غیر متخصص در صنعت دارند. در این تحقیق، از سهم بازار به عنوان شاخصی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می شود. زیرا اولویت صنعت را نسبت به سایر حسابرسان نشان می دهد. هرچه سهم بازار حسابرس بیشتر باشد، تخصص صنعت و تجربه حسابرس نسبت به سایر رقبا بالاتر است. سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می شود:

سهم بازار حسابرسان = مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع داراییهای صاحبکاران کل آن صنعت

از رابطه زیر برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس استفاده می شود.

$$\left(\frac{1}{(FN)}\right) * \left(\frac{1}{2}\right) < \left(\frac{SR}{(SRT)}\right)$$

SR مجموع دارایی های تمام صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص

SRT مجموع دارایی های صاحبکاران کل آن صنعت

FN تعداد شرکت های موجود در یک صنعت

با پیروی از پالم رز، موسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها (سمت راست نامساوی) بیش از معادله "یک بر روی تعداد شرکت های موجود در یک صنعت (FN) ضربدر "یک تقسیم بر دو" (سمت چپ نامساوی) باشد.

۵.۶. اندازه گیری استقلال هیات مدیره (درصد اعضای غیرموظف هیات مدیره)

ارگان^۱ و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی نقش اعضای غیرموظف در فرآیند تصمیم گیری پرداختند و به این نتیجه رسیدند که از دیدگاه مدیران مالی، اعضای غیرموظف در حاکمیت خوب نقش مهمی را ایفا می کنند. استقلال هیات مدیره نشان دهنده نسبت اعضای غیرموظف هیات مدیره به کل اعضای هیات مدیره می باشد. مدیر غیرموظف؛ عضو پاره وقت هیات مدیره است که فاقد مسئولیت اجرایی در شرکت می باشد طبق دیدگاه تئوری نمایندگی، مدیران غیرموظف وظیفه نظارت بر سایر اعضای هیات مدیره را بر عهده دارند و حقوق آنان بر اساس ساعات حضور آنها در جلسات پرداخت خواهد شد (بنجامین^۲، ۲۰۰۹). نحوه اندازه گیری، تعداد اعضای غیر موظف هیات مدیره تقسیم بر تعداد کل اعضای هیات مدیره می باشد.

۶. تحلیل اطلاعات و بحث در یافته های تحقیق

۶.۱. آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیر مستقل تحقیق در نگاره شماره ۳ آمده است. در نگاره مذکور تعداد مشاهدات، میانگین، انحراف معیار، حداقل و حداکثر هر یک از متغیرها نشان داده شده است. در نگاره ۴، فراوانی اندازه حسابرس نشان داده شده است.

نگاره ۳: نتایج آمار توصیفی

نماد	متغیر	مشاهدات	میانگین	انحراف معیار	حداقل	حداکثر
IBD	استقلال هیات مدیره	۱۴۸۰	۰,۶۷	۰,۲۰	۰	۱
SIZE	اندازه شرکت	۱۴۸۰	۱۳,۹۲	۱,۵۹	۱۰,۰۳	۱۹,۱۱
LEV	اهرم مالی	۱۴۸۰	۰,۶۲	۰,۲۱	۰,۰۹	۲,۵۷

نگاره ۴: فراوانی اندازه حسابرس

متغیر	تعداد	درصد
سازمان حسابرسی و مفید راهبر	۳۸۹	۲۶,۲۸
سایر موسسات	۱۰۹۱	۷۳,۷۲
جمع	۱۵۳۶	۱۰۰,۰۰

¹ Organ

² Benjamin

۶,۲. نتایج آزمون ویلکاکسون

نتایج آزمون ویلکاکسون بر روی متغیرهای مستقل تحقیق در نگاره ۵ آورده شده است. نتایج حاکی از این است که بین میانگین متغیرهای مستقل گروه بندی شده بر اساس اندازه حسابرس تفاوت معنی دار وجود دارد.

نگاره ۵: آزمون ویلکاکسون بر روی متغیرهای مستقل تحقیق

سال	نوع آماره	استقلال هیات مدیره
اندازه حسابرس	Z آماره	۲,۷۵
	P-value	۰,۰۰۵
تخصص حسابرس	Z آماره	-۰,۴۲۰
	P-value	۰,۶۷۴۳

منبع: یافته های تحقیق

۶,۳. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق

در این بخش نتایج آزمون فرضیات مورد بحث قرار می گیرد. با توجه به ماهیت دو وجهی متغیر وابسته این تحقیق، برای آزمون فرضیه های تحقیق از روش رگرسیون لجستیک استفاده می شود.

فرضیه اول: بین استقلال هیأت مدیره و تخصص حسابرس در صنعت رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم: بین استقلال هیأت مدیره و اندازه حسابرس رابطه وجود دارد.

بر اساس چارچوب نظری اعضای هیات مدیره که بصورت غیر موظف هستند و مسئولیت اجرایی در شرکت ندارند، بطور موثرتری به وظایف کنترلی و نظارتی خود می پردازند و از ابزارهای لازم از جمله حسابرسان با کیفیت (موسسات بزرگ و دارای تخصص در صنعت) استفاده می نمایند. انتظار می رود که اعضای هیات مدیره شرکتهایی که بیشتر از غیر موظف تشکیل می شوند از حسابرسان با کیفیت (موسسات بزرگ و دارای تخصص در صنعت) برای شرکتهای

تحت مدیریت خود استفاده نمایند. انتظار می رود که بین استقلال هیات مدیره و اندازه حسابرس رابطه مثبت وجود داشته باشد. نتایج تخمین مدل در نگاره ۶ ذیل آورده شده است :

نگاره ۱-۶: نتایج فرضیه ها بدون متغیرهای کنترلی

AuditSize _{it} = β ₀ + β ₁ IBD _{it} + ε _{it} (اندازه حسابرس)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	اندازه حسابرس
	۰,۰۰۲	-۰,۶۲۸	β ₀	عرض از مبدا	
رابطه منفی و معنی دار	۰,۰۴۲	-۰,۶۰۳	IBD	استقلال هیات مدیره	
مدل معنی دار	۰,۰۴۲۳	۴,۱۲	LR	آماره‌ی حداکثر درست‌نمایی	

منبع : یافته های تحقیق

نتایج تخمین مدل، نشان می دهد که بین استقلال هیات مدیره و اندازه حسابرس رابطه منفی و معنادار وجود دارد . لذا نمی توان فرضیه " بین استقلال هیات مدیره و کیفیت حسابرسی(اندازه) رابطه وجود دارد " را رد کرد. ولی نوع رابطه با رابطه مورد انتظار یکسان نمی باشد.

نگاره ۲-۶: نتایج فرضیه ها بدون متغیرهای کنترلی

AuditSPEC _{it} = β ₀ + β ₁ IBD _{it} + ε _{it} (تخصص حسابرس)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	تخصص حسابرس
	۰,۰۰۱	۰,۶۷۷	β ₀	عرض از مبدا	
رابطه مثبت ولی معنی دار نیست	۰,۴۶۰	۰,۲۱۱	IBD	استقلال هیات مدیره	
مدل معنی دار نیست	۰,۴۶۰	۰,۵۵	LR	آماره‌ی حداکثر درست‌نمایی	

منبع : یافته های تحقیق

نتایج حاکی از این است که رابطه بین تخصص حسابرس در صنعت و استقلال هیات مدیره از نظر آماری معنی دار نبوده در نتیجه نمی توان فرضیه " بین استقلال هیات مدیره و کیفیت حسابرسی(تخصص) رابطه وجود دارد " را قبول کرد.

۶,۴. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی

در این تحقیق، برای یکسان نمودن شرکتها از نظر سایر عوامل تاثیرگذار، از متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت و اهرم مالی استفاده می شود. اندازه شرکت معرف حجم و گستردگی فعالیت شرکت است. به دلیل داشتن مکانیزم های کنترلی بیشتر، شرکتهای بزرگتر از ریسک تجاری کمتری نسبت به شرکتهای کوچک برخوردار هستند. در این تحقیق، به منظور تعیین اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی کل دارایی ها در پایان سال مالی شرکت استفاده می شود. تحقیقات نشان می دهد که ریسک نیز از عوامل موثر بر ارزش شرکت می باشد. در این تحقیق، از نسبت کل بدهی به کل دارایی به عنوان شاخص تعیین ریسک استفاده می شود. نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی در نگاره ۷ نشان داده شده است.

نتایج تخمین مدل با اضافه شدن متغیرهای کنترلی (نگاره ۱-۷) باز نیز رابطه بین استقلال هیات مدیره و اندازه حسابرس وجود داشته ولی نوع رابطه معکوس است. همچنین در این حالت اندازه شرکت و اهرم مالی با اندازه حسابرس رابطه مثبت دارد و از لحاظ آماری نیز معنی دار است.

نگاره ۱-۷: نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی

AuditSize _{it} = β ₀ + β ₁ IBD _{it} + β ₂ Size _{it} + β ₃ Lev _{it} + ε _{it} (اندازه حسابرس)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	اندازه حسابرس
	۰,۰۰۰	-۶,۳۸	β ₀	عرض از مبدا	
رابطه منفی و معنی دار	۰,۰۱۸	-۰,۷۴۶	IBD	استقلال هیات مدیره	
رابطه مثبت و معنی دار	۰,۰۰۰	۰,۳۸۲	Size	اندازه شرکت	
رابطه مثبت و معنی دار	۰,۰۱۳	۰,۷۲۱	Lev	اهرم مالی	
مدل معنی دار	۰,۰۰۰۰	۱۱۴,۲۲	LR	آماره‌ی حداکثر درست‌نمایی	

منبع: یافته های تحقیق

نتایج تخمین مدل با اضافه شدن متغیرهای کنترلی (نگاره ۲-۷) باز نیز رابطه بین استقلال هیات مدیره و تخصص حسابرس وجود نداشته و نوع رابطه مستقیم است. همچنین در این حالت اندازه شرکت با تخصص حسابرس رابطه مثبت دارد و از لحاظ آماری نیز معنی دار است ولی اهرم مالی با تخصص حسابرس رابطه مثبت دارد ولی از لحاظ آماری معنی دار نیست.

نگاره ۲-۷: نتایج آزمون فرضیه های تحقیق در شرایط افزودن متغیرهای کنترلی

AuditSPEC _{it} = β ₀ + β ₁ IBD _{it} + β ₂ Size _{it} + β ₃ Lev _{it} + ε _{it} (تخصص حسابرس)					
نتیجه	P-value	ضریب	نماد	متغیر	تخصص حسابرس
	۰,۰۰۰	-۸,۸۷۳	β ₀	عرض از مبدا	
رابطه منفی و بی معنا	۰,۵۴۳	۰,۱۹	IBD	استقلال هیات مدیره	
رابطه مثبت و معنی دار	۰,۰۰۰	۰,۶۹۸	Size	اندازه شرکت	
رابطه مثبت و بی معنا	۰,۶۸۸	۰,۱۱۶	Lev	اهرم مالی	
مدل معنی دار	۰,۰۰۰۰	۲۳۶,۹۸	LR	آماره ی حداکثر درست نمایی	

منبع: یافته های تحقیق

۷. نتیجه گیری

هدف این تحقیق، بررسی رابطه بین استقلال هیات مدیره و کیفیت حسابرسی است. اعضای هیات مدیره که بصورت غیر موظف هستند و مسئولیت اجرایی در شرکت ندارند، بطور موثرتری به وظایف کنترلی و نظارتی خود می پردازند و از ابزارهای لازم از جمله حسابرسان با کیفیت (موسسات بزرگ و دارای تخصص در صنعت) استفاده می نمایند. انتظار می رود که اعضای هیات مدیره شرکتهایی که بیشتر از غیرموظف تشکیل می شوند از حسابرسان با کیفیت (موسسات بزرگ و دارای تخصص در صنعت) برای شرکتهای تحت مدیریت خود استفاده نمایند.

نتایج بدست آمده نشان می دهد که در خصوص اندازه حسابرس متغیر استقلال هیات مدیره از نظر آماری معنی دار و منفی بوده لذا نمی توان فرضیه " بین استقلال هیات مدیره و کیفیت حسابرسی (اندازه) رابطه وجود دارد " را رد کرد. همچنین بین تخصص حسابرس در صنعت با استقلال هیات مدیره رابطه وجود ندارد. اندازه

شرکت با تخصص حسابرس در صنعت و اندازه حسابرس و در کل با کیفیت حسابرسی رابطه معنی دار مثبت دارد. یافته های تحقیق موافق با یافته های ادیمی و فاگمی (۲۰۱۰) و شان (۲۰۱۴) و مخالف یافته های سلیمان و عبدالسلام (۲۰۱۲) می باشد.

فهرست منابع و مآخذ

احمدپور، احمد؛ منتظری، هادی (۱۳۹۰) "نوع مدیریت سود و تأثیر اندازهی شرکت، ساختار مالکیت و حاکمیت شرکتی بر آن" پیشرفت های حسابداری، دوره ۳، شماره ۲، صص ۱-۳۵

اعتمادی، حسین. محمدی، امیر. اردکانی، مهدی ناظمی. (۱۳۸۸)، بررسی ارتباط بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، مجله پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، شماره اول، صص ۱۷-۳۲.

حساس یگانه، یحیی؛ رئیسی، زهره؛ حسینی، سید مجتبی (۱۳۸۸)، رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال چهارم، شماره ۱۳.

خواجوی و زارع (۱۳۹۱) ، بررسی رابطه بین ساز و کارهای راهبری شرکتی و انتخاب حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تحقیقات حسابداری و حسابرسی ۵۱-۳۸: ۱۴

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ صالحی، الله کرم. (۱۳۹۳) "مکاتب و تئوری های مالی و حسابداری: مشتمل بر نظریات، مدل ها، تکنیک ها و ابزارها"، انتشارات دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

سعیدی، پرویز؛ پقه، عیسی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین تغییرات نرخ بهره با، بازده و سودآوری مؤسسات مالی در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش مالی تحلیل اوراق بهادار، شماره نهم، صص ۱۰۱-۱۲۴.

Adeyemi, S. B. and T. O. Fagbemi (2010). "Audit quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria." International Journal of Business and Management 5(5): 169-179

Benjamin I. Ehikioya, (2009) "Corporate governance structure and firm performance in developing economies: evidence from Nigeria", Corporate

- Governance: The international journal of business in society, Vol. 9 Iss: 3, pp.231 – 243
- DeAngelo, L.E.(1981), “Auditor size and audit quality”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 3, No. 3, pp. 99-183.
- Dunn, K., and B. Mayhew. (2004). “Audit firm industry specialization and client disclosure quality” Review of Accounting Studies, 9 (1): 35–58.
- Kwon, S.Y., Lim, C.Y. & Tan, P.M. (2007). "legal systems and earnings quality; the role of auditor industry specialization" Auditing: A Journal of Practice & Theory, 26(2), 25-55.
- Marnet, Oliver. (2008), “Behaviour and Rationality in Corporate Governance”, Routledge.
- Shan, Y. G. (2014). "The impact of internal governance mechanisms on audit quality: a study of large listed companies in China." International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation 10(1): 68-90.
- Soliman, M. and M. A. Elsalam (2013). "Corporate Governance Practices and Audit Quality: An Empirical Study of the Listed Companies in Egypt." Available at SSRN 2257815.
- Sun, J. Liu, G. (2013). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management, Managerial Auditing Journal, Vol. 28 No. 1, pp. 45-64.
- Teoh, S.H., and T.J. Wong (1993) "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient" , The Accounting Review, Vol.68 , No.2 , pp.346-366.
- Wooten, Thomas C. (2003). “Research About Audit Quality ” . The CPA Journal, January.

Independent Board of Directors and Audit Quality

Aliasghar Mottaghi¹ ; Ahmad Mohammady² ; Morteza Heshmaty³

Abstract

The purpose of this study is to examine the relationship of independent Board of Directors and audit quality. The dependent variable of this study is audit quality; which is measured by: audit size and auditor industry specialization. Independent variable of this study is independent Board of Directors. In this research study Firm size and financial leverage are used as control variables. The sample of research includes listed companies in Tehran Stock Exchange. After considering the circumstances, have been chosen 185 companies as a sample. The study covers 8-year (1387 to 1394). The required data for the study extracts from audited financial statements and other reports such as annual director report to general meeting. Due to the nature of the two categories of the dependent variable of the study; logistic regression is used. The main finding of the study is that there is negative relationship between audit size and independent Board of Directors; while there is no relationship between the auditor industry specialization and independent Board of Directors.

Keywords: Audit Quality, Audit Size, Auditor Industry Specialization, Independent Board of Directors

¹ Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, East Azarbaijan, Iran.
Corresponding author, Email: *aliasghar.mottaghi@iaut.ac.ir*

² Assistant Professor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch, East Azarbaijan, Iran.

³ Instructor, Department of Accounting, Islamic Azad University, Osku Branch, East Azarbaijan, Iran.