

اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرسان

بهمن بنی‌مهدی^۱

مهدی مرادزاده فرد^۲

مهدی زینالی^۳

تاریخ پذیرش: ۹۱/۴/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۱/۲/۱۲

چکیده

حق الزحمه بالای حسابرسی می‌تواند وابستگی اقتصادی میان حسابرسان و صاحبکار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرسان فراهم آورد. زیرا ممکن است حسابرسان برای حفظ مشتری و کسب حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوبتری ارائه دهد. این مقاله به دنبال اثر حق الزحمه حسابرسی بر صدور گزارش مقبول حسابرسی است. روش پژوهش از نوع پژوهش همبستگی است و پژوهشگران برای جمع‌آوری اطلاعات از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۹ (یک دوره نه ساله) استفاده کرده‌اند. آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام می‌شود. نمونه آماری شامل ۱۴۴ شرکت و ۷۴۹ مشاهده می‌باشد. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که میان حق الزحمه حسابرسان، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق الزحمه حسابرسان رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. هم‌چنین تغییر حسابرسان، نوع حسابرسان، مدت تصدی حسابرسان با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای ندارند.

واژه‌های کلیدی: گزارش حسابرسی، حق الزحمه حسابرسان، اظهار نظر حسابرسان و استقلال حسابرسان.

۱- استادیار مدعو گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (مسئول مکاتبات) banimahd@kiau.ac.ir

۲- استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج moradzadefard@yahoo.com

۳- دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران

۱- مقدمه

منافع حسابرس با منافع مدیر در یک راستا قرار دارد و حسابرس در مقابل صدور گزارش حسابرسی مقبول درباره عملکرد مدیر، حق الزحمه بیشتری طلب می‌کند؟ هدف این پژوهش، آن است تا رابطه میان حق الزحمه حسابرس و صدور گزارش حسابرسی تعدیل نشده (مقبول) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی یک دوره ۹ ساله را بررسی و شناسایی نماید. اهمیت پژوهش این است که به گونه تجربی به جامعه حسابداران رسمی، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری نشان دهد که مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می‌کنند تا عملکرد خود را از طریق دریافت گزارش حسابرسی تعدیل نشده (مقبول)، مثبت جلوه دهند. نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر استفاده کنندگان قرار گیرد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حق الزحمه حسابرس بر اساس بهای تمام شده خدمات بکار رفته در فرآیند حسابرسی بعلاوه تخمینی از زیان‌های آتی ناشی از مسئولیت حسابرس در برابر گزارش صادر شده، تعیین خواهد شد. اجرای این فرآیند در سه مرحله انجام می‌شود. مرحله اول، ارزیابی حسابرس از وقوع زیان آتی ناشی از قضاوت حسابرس که در آینده یک ذینفع مثلاً سهامدار متحمل می‌شود. مرحله دوم، بکارگیری منابع در اجرای عملیات حسابرسی مثلاً نیروی انسانی تا این که منافع نهایی کاهش در ارزش فعلی زیان‌های مورد انتظار آتی ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی برابر هزینه نهایی سرمایه‌گذاری اضافی حسابرسی باشد. در نهایت حسابرس قیمتی را تعیین می‌کند تا این که هزینه حسابرسی را پوشش دهد. در این میان قضاوت

شواهد نشان می‌دهد که با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و خصوصی شدن حسابرسی، رقابت در بازار حسابرسی بیشتر شده و این موضوع منجر به افزایش تغییر حسابرس و افزایش اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) شده است. این موضوع این نگرانی را بوجود آورده است که خصوصی سازی حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث ظهور پدیده گزینش اظهار نظر^۱ شود (بنی‌مهد، ۱۳۹۰). اگر هدف حسابرسی را ارتقای سودمندی اطلاعات صورت‌های مالی برای تصمیم‌گیری استفاده کنندگان فرض کنیم، در آن صورت ظهور پدیده گزینش اظهار نظر، می‌تواند تنزل اعتبار و حیثیت حرفه حسابرسی را به همراه داشته باشد. اگر حسابرس نتواند نقش خود را در اعتبار بخشی به صورت‌های مالی به درستی ایفاء نماید، در آن صورت حسابرس وظیفه خود را در رفع تضاد میان منافع استفاده کنندگان اطلاعات به ویژه سرمایه گذاران بالفعل و بالقوه و تهیه کنندگان اطلاعات، عمل ننموده است. موضوع رقابت در حرفه حسابرسی همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. شواهد و پژوهش‌های قبلی نشان می‌دهند که میان حق الزحمه حسابرس و نوع اظهار نظر حسابرس رابطه ای مستقیم وجود دارد (Spathis and et al., 2007) و (Griffin and Iont, 2011). مطالعه اثر حق الزحمه حسابرسی بر نوع اظهار نظر حسابرس به عنوان یک پژوهش جدید، می‌تواند موجب بسط مبانی نظری مرتبط با قیمت‌گذاری حسابرسی در بازارهای حسابرسی نوظهور مانند بازار حسابرسی ایران شود. از آنجائیکه گزارش حسابرس در فرآیند تصمیم‌گیری استفاده کنندگان صورت‌های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می‌شود. از این رو پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا

شرکت، پیچیدگی عملیات شرکت، نوع موسسه حسابرسي و تورم ارتباط معنی داری با حق الزحمه حسابرسي دارند. اما متغیرهای ریسک حسابرسي و تحصیلات و تجربه مسوول تهیه کننده صورت های مالی، با حق الزحمه حسابرسي رابطه ای ندارد. موسوی و داروغه حضرتی (۱۳۹۰) رابطه حق الزحمه حسابرسي و جریان نقدی آزاد را بررسی نمودند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که شرکت های با جریان نقد آزاد بالا، دارای حق الزحمه حسابرسي بیشتر هستند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر آن بود که حق الزحمه حسابرسي با نسبت بدهی، سود تقسیمی، فرصت رشد شرکت، نوع حسابرسي، نسبت آبی رابطه معنی دار دارد. علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) اثر مکانیزم های نظام راهبری را بر حق الزحمه حسابرسي مورد مطالعه قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها نشان داد که دو عامل درصد مالکیت نهادهای دولتی و شبه دولتی و نوع حسابرسي با حق الزحمه حسابرسي رابطه مستقیم دارد. اما متغیرهایی مانند اندازه شرکت، نسبت جاری، تغییر حسابرسي، درصد مالکیت سهامدار عمده، نسبت مدیران غیر موظف، میزان سهام شناور، نوع اظهار نظر حسابرسي رابطه ای معنی دار با حق الزحمه حسابرسي ندارند. بنی مهد (۱۳۹۰) عوامل تعیین کننده بر صدور گزارش مقبول حسابرسي را مورد مطالعه قرار داد. او دریافت متغیرهای نسبت سود به دارایی، تغییر مالکیت، خصوصی سازی حسابرسي، تغییر حسابرسي و اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرسي از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسي هستند. گریفین و لونت (۲۰۱۱) در پژوهش خود نشان دادند که حق الزحمه حسابرسي رابطه ای معنی دار با عواملی چون نوع گزارش حسابرسي، تغییر حسابرسي، نوع صنعت، نسبت جاری، تعداد بخش های واحد تجاری، اندازه صاحبکار دارد (Griffin and Iont,

Stanelly, 2011, P.160). نظریه کارگزاری، حسابرسي 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. اما به دلیل آن که کار حسابرسي مستلزم ارتباط نزدیک حسابرسي با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می شود که حسابرسيان 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). هم چنین پژوهش های گذشته نشان داده است که از این نظریه می توان در تفسیر اثر حق الزحمه حسابرسي بر کیفیت حسابرسي استفاده نمود (Nikkinen and Sahlstrom, 2004, P253)

سجادی و زارعی (۱۳۸۶) عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسي از دیدگاه شرکای موسسه های حسابرسي در ایران را با استفاده از پرسش نامه، مورد بررسی قرار دادند. آن ها در این پژوهش نشان دادند، تخصص موسسه حسابرسي، کیفیت گزارش حسابرسي، میزان دعاوی حقوقی صاحب کار و تنگناهای فرآیند گزارش حسابرسي در تعیین حق الزحمه حسابرسي موثر هستند. هم چنین، آن ها نتیجه گرفتند که شهرت موسسه حسابرسي، استقلال حسابرسيان موسسه حسابرسي و شهرت صاحب کار در تعیین حق الزحمه حسابرسي موثر نیست. نیکبخت و تنانی (۱۳۸۹) در پژوهشی عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسي را بررسی نمودند. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز از صورت های مالی شرکت ها و نیز از طریق مصاحبه با مسوولان آنها جمع آوری و ارتباط آنها با حق الزحمه حسابرسي بررسی نمودند. یافته های این تحقیق نشان داد اندازه

منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرس خود را تغییر می دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت 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 (Chena et al., 2009). لای (۲۰۰۹) در بررسی نوع اظهار نظر حسابرس و افشای حق الزحمه حسابرسی دریافت میان افشای حق الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرس رابطه ای وجود ندارد. اما اندازه شرکت، سودآوری، گزارش حسابرسی غیر مقبول در سال قبل، جریان نقدی، شاخص ورشکستگی و رشد فروش از عوامل تاثیر گذار بر صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت شرکت می باشد (Lai, 2009). لاندزمن و همکاران (۲۰۰۹) در پژوهش خود موضوع تغییر حسابرس را در دوران قبل و بعد از ورشکستگی انرون بررسی کردند. آن ها دریافتند که با تغییر حسابرس، موسسات حسابرسی خواهان رعایت قانون ساربنیتز اکسلی هستند و به عبارتی در صدور گزارش حسابرسی، به دنبال همسویی منافع خود با منافع صاحبکار نیستند (Landsman et al., 2009).

کری و همکاران (۲۰۰۸) در استرالیا دریافتند میان تغییر حسابرس و صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت رابطه ای مستقیم وجود دارد. هم چنین آن ها در پژوهش خود نشان دادند موسسات حسابرسی بعد از صدور گزارش غیر مقبول، یا از طریق ورشکستگی صاحبکار و یا به واسطه تغییر حسابرس توسط صاحبکار، درآمد آن ها کاهش می یابد. اما موسسات حسابرسی که برای صاحبکاران با وضعیت مالی نامناسب چنین گزارش هایی را صادر نمی کنند، تغییر نمی یابند و درآمد آنها نیز کاهش نمی یابد (Carey and et al., 2008).

2011). چن و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی چینی با یکی از موسسات بزرگ حسابرسی (موسسه ارنست و یانگ)، از ۴۶ صاحبکار این موسسه حسابرسی چینی، ۳۰ صاحبکار، حسابرس خود را تغییر دادند و موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. آن ها در پژوهش خود نشان دادند که انگیزه ۳۰ شرکت از تغییر حسابرس، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پائین حسابرسی بوده است. براساس نتیجه این پژوهش، رقابت در حسابرسی، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می شود (Chen and et al. 2010). چانگ و چوی (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 تاثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می باشد. به طور کلی نتایج پژوهش آن ها نشان داد که ویژگی های 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 (Change and Choy, 2010).

رینسبری و همکاران (۲۰۰۹) در بررسی اثر کیفیت کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در نیوزلند نشان دادند که رابطه ای مستقیم میان کیفیت گزارشگری و کیفیت کمیته حسابرسی وجود دارد. هم چنین آن ها نشان دادند کیفیت کمیته های حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی رابطه ای معنی دار دارد (Rainsbury and et al., 2009). چنا و همکاران (۲۰۰۹) طی پژوهشی از شرکت های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه ای مستقیم دارد. آن ها نشان دادند مدیران به

گيگر و همكاران (۲۰۰۵) در آمريكا نشان دادند كه صدور گزارش حسابرسي غير مقبول درباره تداوم فعاليت تحت تاثير عواملی چون اندازه شركت، سودآوری، مدت زمان حسابرسي، نوع صنعت، نوع حسابرسي و نوع گزارش حسابرسي در سال قبل است (Geiger and et al., 2005). هديب و كوك (۲۰۰۵) در بررسي اثر تغيير مديريت بر نوع اظهار نظر حسابرسي و تغيير حسابرسي در انگلستان دريافتند كه شركتهایی كه عملکرد نامناسب و تغيير مديريت داشته اند، بيشتر از ساير شركت ها، گزارش مشروط دريافت کرده اند و اين موضوع عامل تغيير حسابرسي در آن شركت ها است (Hudaib and Cooke, 2005). بلاي (۲۰۰۵) در پژوهش خود دريافت هرگاه حسابرسي با احتمال از دست دادن صاحبكار روبرو شود، در آن صورت حسابرسي مطابق ميل صاحبكار گزارش خود را صادر می نمايد (Blay, 2005). سون گرن (۲۰۰۳) طی پژوهشی در فنلاند دريافت كه تعداد گزارش حسابرسي غير مقبول در ميان شركت ها با نسبت بدهی بالا و سودآوری پائين، زياد است. هم چنين او دريافت كه نوع گزارش حسابرسي با اندازه موسسه حسابرسي رابطه ای ندارد (Sundgren, 2003). آيرلند (۲۰۰۳) استقلال حسابرسي را عامل اصلی تعيين كننده حق الزحمه حسابرسي می داند. او معتقد است كه موسسات حسابرسي كوچك سعی می كنند تا استقلال خود را نقض و برای آن كه صاحبكار خود را حفظ كنند، گزارش حسابرسي مطلوب تری ارائه نمايند (Ireland, 2003).

۳- روش شناسی پژوهش

قلمرو مكاني پژوهش، شامل شركتهای پذيرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. قلمرو زمانی پژوهش نیز از سال ۱۳۸۱ تا سال ۱۳۸۹ (يك

اسپاتيس و همكاران (۲۰۰۷) طی پژوهشی در يونان دريافتند كه ميان حق الزحمه حسابرسي و صدور گزارش مقبول رابطه ای مستقيم وجود دارد. آن ها هم چنين شاخص ورشكستگي، نوع حسابرسي، نسبت جاری، نسبت بدهی بلند مدت را از جمله عوامل تاثيرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسي شناسایی نمودند (Spathis and et al., 2007). گاگانيس و همكاران (۲۰۰۷) عوامل تعيين كننده اظهار نظر حسابرسي را از طريق شبكه عصبی مورد بررسي قرار دادند. نتايج پژوهش آن ها نشان داد كه اين عوامل عبارتند از حق الزحمه حسابرسي، اندازه شركت، سودآوری، زيان دهی، اندازه موسسه حسابرسي، رتبه بندي اعتباری صاحبكار، نسبت بدهی، بهره وری و نوع صنعت (Gaganis and et al., 2007). گاگانيس و پاسيوراس (۲۰۰۷) در بررسي عوامل تعيين كننده اظهار نظر حسابرسي در بانك های آسیايی دريافتند كه صدور گزارش مشروط حسابرسي تابعی از ميزان سرمايه گذاری، سودآوری و نقدینگی است. آن ها رابطه ای ميان حق الزحمه حسابرسي و صدور گزارش حسابرسي دست نيافتند (Gaganis and Pasiouras, 2007). عبدالناصر و همكاران (۲۰۰۶) در تحقيقي از ۲۹۷ شركت در يك دوره زمانی يازده ساله در كشور مالزی دريافتند كه احتمال تغيير حسابرسي برای دريافت گزارش حسابرسي مطلوب تر از سال گذشته در شركتها با سودآوری و عملکرد نامناسب بالاتر است (Abdul Nasser and et al., 2006). لو (۲۰۰۶) معتقد است كه بركناری حسابرسي، كيفيت حسابرسي و استقلال حسابرسي را تحت الشعاع قرار می دهد. او دريافت بركنار كردن حسابرسي به منظور دريافت گزارش مقبول حسابرسي انجام می شود. اما اين موضوع ريسك دعاوی حقوقی عليه حسابرسيان را افزايش می دهد و بازار سرمايه در می يابد كه اين گزارش ها نادرست است (Lu, 2006).

جدول ۱: تعداد مشاهدات به تفکیک هر صنعت

نام صنعت	تعداد مشاهده	درصد
سیمان	۴۳	۶
فرآورده های غذایی	۸۲	۱۱
ماشین آلات	۳۰	۴
محصولات برقی	۴۷	۶/۳
منسوجات	۴۸	۶/۴
ساخت محصولات فلزی	۷۱	۹/۴
پلاستیک و لاستیک	۱۱	۲
فلزات اساسی	۴۸	۶
پتروشیمی	۷۶	۱۰
دارویی	۱۰۱	۱۳/۴
کانی غیر فلزی	۵۸	۷/۷
خودرو	۱۳۴	۱۷/۸
جمع	۷۴۹	۱۰۰

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، نوع اظهار نظر حسابرس است. این متغیر، یک متغیر مجازی است که با مقادیر یک و صفر نشان داده می‌شود. مقدار یک، برای گزارش حسابرسی مقبول و مقدار صفر برای گزارش حسابرسی مشروط در نظر گرفته شده است. اما متغیرهای مستقلی که اثر آنها بر نوع گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد، عبارتند از متغیر حق الزحمه حسابرس، مدت تصدی حسابرس، درصد مالکیت سهامدار عمده، تغییر مدیریت، نسبت اهرمی، اندازه صاحبکار (شرکت مورد رسیدگی حسابرس)، گزارش زیان توسط شرکت مورد رسیدگی، سودآوری صاحبکار، سن و قدمت شرکت مورد رسیدگی، تغییر حسابرس، نوع حسابرس و نوع صنعت. از میان متغیرهای مستقل، به غیر از متغیرهای حق الزحمه حسابرس، نسبت اهرمی، اندازه صاحبکار، سن شرکت، مدت تصدی حسابرس، سودآوری صاحبکار و درصد مالکیت سهامدار عمده، بقیه متغیرها، متغیرهای مجازی هستند که با مقادیر

دوره نه ساله (تعیین شده است. روش پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. داده های پژوهش نیز از نوع داده های ترکیبی^۲ می باشد. داده ها و اطلاعات تحقیق از روی صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که در پایگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار قرار دارد، استخراج گردیده است. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیگ انجام می شود. هم چنین جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

(۱) شرکت از سال ۱۳۸۱ به بعد در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند .

(۲) جزء شرکت های تخصصی سرمایه گذاری و بانکی نباشند، زیرا این شرکت ها ماهیت و طبقه بندی اقلام صورت های مالی متفاوتی دارند.

(۳) دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد.

(۴) داده های آنها در دسترس باشد.

(۵) گزارش حسابرسی شرکت یا مقبول باشد و یا مشروط. انتخاب دو نوع گزارش از میان چهار گزارش مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و مردود، به دلیل انتخاب مدل رگرسیون لجستیک باینری برای تجزیه و تحلیل داده ها است.

(۶) میزان حق الزحمه حسابرس مستقل در یادداشت های توضیحی صورت های مالی افشاء شده باشد.

با توجه به شرایط فوق، تنها ۱۴۴ شرکت (۷۴۹ مشاهده) شرایط مذکور را دارا بودند و لذا آنها به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند. در جدول شماره ۱ تعداد مشاهدات به تفکیک هر صنعت آورده می‌شود.

به يك مؤسسه حسابرسي خصوصي ديگر عضو جامعه حسابداران رسمي. در صورت وقوع اين تغيير، مقدار اين متغير يك و در غير آن صورت صفر خواهد بود.

تغيير مديريت: عبارت است از تغيير مدير عامل يا اعضاي هيئت مديره شركت. در صورت وقوع اين تغيير، مقدار اين متغير يك و در غير آن صورت صفر خواهد بود.

گزارش زيان: اگر شركت مورد رسيدگي در يك سال زيان خالص گزارش نمايد مقدار آن يك و در غير آن صورت مقدار آن صفر است.

نوع حسابرسي: اگر حسابرسي شركتي سازمان حسابرسي باشد، مقدار آن يك و در غير آن صورت مقدار آن صفر است. اين متغير نشان دهنده حسابرسي دولتي و خصوصي است.

نوع صنعت: يك متغير كنترلي است كه با مقدار يك و صفر نشان داده مي شود. اگر شركتي عضو يك صنعت باشد مقدار آن يك و در غير آن صورت مقدار آن صفر است. اين متغير به منظور كنترل اثر صنعت بر متغير وابسته انتخاب شده است.

۵- فرضيه هاي پژوهش:

با توجه به مباني نظري و پيشينه پژوهش و هم چنين در راستاي اهداف پژوهش، فرضيه هاي پژوهش به صورت زير بيان مي شوند:

فرضيه اول: ميان گزارش حسابرسي مقبول و حق الزحمه حسابرسي مستقل رابطه معني دار وجود دارد.

فرضيه دوم: ميان گزارش حسابرسي مقبول و مدت تصدي حسابرسي مستقل رابطه معني دار وجود دارد.

فرضيه سوم: ميان گزارش حسابرسي مقبول و درصد مالكيته سهامدار عمده رابطه معني دار وجود دارد.

فرضيه چهارم: ميان گزارش حسابرسي مقبول و تغيير مديريت رابطه معني دار وجود دارد.

يك و صفر نشان داده مي شوند. در زير چگونگي اندازه گيري هريك از متغيرهاي مستقل توضيح داده مي شود:

حق الزحمه حسابرسي: بر اساس لگاريتم طبيعي حق الزحمه حسابرسي، اندازه گيري مي شود. علت استفاده از لگاريتم طبيعي در محاسبه حق الزحمه حسابرسي، همگن كردن حق الزحمه شركت هاي بزرگ و كوچك مي باشد. اين روش در همه پژوهش هاي قبلي استفاده شده است.

نسبت اهرمي: شاخصي است براي اندازه گيري ريسك مالي شركت. اين نسبت از طريق تقسيم جمع بدهي به جمع دارايي ها به دست مي آيد.

اندازه صاحبكار: عبارت است از بزرگ و يا كوچك بودن يك شركت مورد رسيدگي حسابرسي. اين متغير از طريق لگاريتم طبيعي جمع دارايي هر شركت اندازه گيري مي شود.

سن شركت: عبارت است از عمر و مدت زمان تاسيس شركت. اين متغير بر اساس فاصله زماني بين تاريخ تاسيس شركت تا پايان دوره زماني پژوهش اندازه گيري مي شود.

مدت تصدي حسابرسي: عبارت است از مدت سالي كه حسابرسي در شركت به عنوان حسابرسي مستقل حضور داشته است.

سودآوري: شاخصي است از عملکرد مديريت شركت مورد رسيدگي حسابرسي. اين متغير از طريق تقسيم سود خالص به جمع دارايي ها به دست مي آيد.

درصد مالكيته سهامدار عمده: عبارت است از درصد سهام متعلق به سهامدار عمده در تركيب سهامداران شركت.

تغيير حسابرسي: عبارت است از تغيير حسابرسي از سازمان حسابرسي به يك مؤسسه حسابرسي خصوصي و يا از يك مؤسسه خصوصي حسابرسي

۶- نتایج پژوهش

در جدول شماره ۲، آماره های توصیفی پژوهش آورده شده است. این جدول نشان می دهد که برای کل دوره زمانی تحقیق، تعداد اظهار نظر مقبول روند صعودی و اظهار نظر غیر مقبول سیر نزولی دارد. این در حالی است که میانگین حق الزحمه حسابرس مستقل در هر سال در حال افزایش است. هم چنین تغییر حسابرس به ویژه از سال ۱۳۸۴ افزایش یافته است. تغییر مدیریت از سال ۸۴ تا ۸۶ سیر صعودی و بعد از آن کاهش یافته است.

هم چنین آماره های توصیفی شامل میانگین، میانه و انحراف معیار، حداقل و حداکثر متغیرهای کمی پژوهش در جدول شماره ۳ ارائه شده است.

فرضیه پنجم: میان گزارش حسابرسی مقبول و نسبت اهرمی رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه ششم: میان گزارش حسابرسی مقبول و اندازه صاحبکار رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه هفتم: میان گزارش حسابرسی مقبول و گزارش زیان توسط صاحبکار رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه هشتم: میان گزارش حسابرسی مقبول و نسبت سودآوری رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه نهم: میان گزارش حسابرسی مقبول و سن شرکت رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه دهم: میان گزارش حسابرسی مقبول و تغییر حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه یازدهم: میان گزارش حسابرسی مقبول و نوع حسابرس رابطه معنی دار وجود دارد.

جدول ۲: آماره های توصیفی متغیرهای کیفی پژوهش

سال	میانگین حق الزحمه حسابرس مستقل در هر سال (به میلیون ریال)	نوع گزارش حسابرسی		تغییر یا عدم تغییر حسابرس		نوع حسابرس		تغییر مدیریت		زیان دهی شرکت	
		مقبول	غیر مقبول	تغییر حسابرس	عدم تغییر حسابرس	سازمان حسابرسی	بخش خصوصی	تغییر مدیر	عدم تغییر مدیر		گزارش زیان
۱۳۸۱	۱۵۱/۴۶	۱۰	۶۸	۱۹	۵۹	۳۸	۴۰	۲۳	۵۵	۷۰	۸
۱۳۸۲	۱۷۸/۲۷	۱۷	۷۸	۲۲	۷۳	۳۷	۵۸	۲۰	۷۵	۸۴	۱۱
۱۳۸۳	۲۱۶/۹	۲۳	۷۸	۲۰	۸۱	۳۱	۷۰	۳۳	۶۸	۸۸	۱۳
۱۳۸۴	۲۵۰/۰۹	۲۸	۶۱	۴	۸۵	۳۱	۵۸	۲۹	۶۰	۷۶	۱۳
۱۳۸۵	۲۶۶/۷	۲۳	۵۵	۱۷	۶۱	۲۲	۵۶	۳۰	۴۸	۶۷	۱۰
۱۳۸۶	۳۱۵/۳۴	۳۰	۶۰	۱۵	۷۵	۲۱	۶۹	۳۰	۶۰	۷۹	۱۱
۱۳۸۷	۳۷۹/۷۵	۳۲	۴۹	۱۳	۶۸	۱۷	۶۴	۲۵	۵۶	۷۴	۷
۱۳۸۸	۴۱۴/۵	۳۵	۴۳	۱۷	۶۱	۲۱	۵۷	۲۷	۵۱	۷۴	۴
۱۳۸۹	۴۴۲/۷۶	۳۳	۲۶	۱۰	۴۹	۱۶	۴۳	۲۰	۳۹	۵۶	۴
جمع		۲۳۱	۵۱۸	۱۳۷	۶۱۲	۲۳۴	۵۱۵	۲۳۷	۵۱۲	۶۶۸	۸۱

جدول ۳: آماره های توصیفی متغیرهای کمی پژوهش

شرح	حق الزحمه حسابرسي به ميليون ريال	جمع دارایی ها به ميليون ريال	نسبت اهرمی	سودآوری	سن شرکت	مدت تصدی حسابرس	درصد مالکیت سهامدار عمده
میانگین	۲۸۲/۱۴	۹۹۰۷۲۷/۳۸	۰/۱۵۸	۰/۳۱۵	۳۴/۶۹	۳/۶	۵۴/۷
میانه	۲۱۴	۲۲۹۵۶۷	۰/۰۵۸	۰/۱۰۲	۳۷	۳	۵۳
انحراف معیار	۲۱۳/۱۶	۴۰۰۸۴۸۱/۵	۰/۷۸۵	۴/۵۲۱	۱۲/۵۱۹	۲/۳۱۵	۲۲/۱
حداقل	۲۰	۵۳۰۴۴۶۰۲	۰/۰۰۰	-۱/۶۷۷	۸	۱	۷/۱۸
حداکثر	۱۵۰۷	۳۶۲۲	۱۹/۸۹۱	۱۲۲/۷۷۲	۵۸	۱۰	۹۵

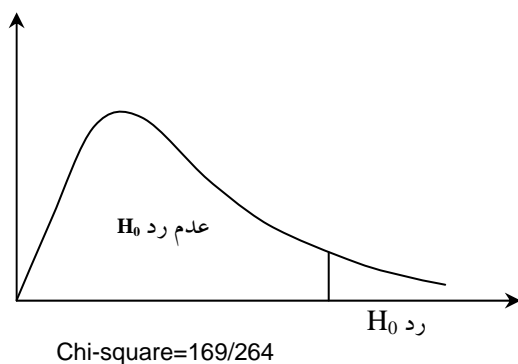
بر صدور گزارش حسابرسي مقبول از سوی حسابرسي مستقل، تاثیرگذار بوده و با آن رابطه معنی دار دارند. متغیر حق الزحمه حسابرسي رابطه ای مثبت و مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسي دارد و بقیه متغیرها یعنی اندازه صاحبکار و گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی رابطه ای منفی و معکوس با صدور گزارش مقبول حسابرسي دارد. متغیر صنعت نیز به عنوان یک متغیر مجازی با اثرات ثابت^۳، بر صدور گزارش حسابرسي مقبول اثر گذار است. به طوری که در صنعت سیمان، کانی غیر فلزی، فلزات اساسی، دارو سازی این اثر معنی دار می باشد و در بقیه صنایع معنی دار نیست.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. مقادیر سطح معنی داری برای هر کدام از متغیرهای حق الزحمه حسابرسي، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت کمتر از ۰/۰۵ است. از این رو، این موضوع حاکی از معنی داری این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد با متغیر وابسته است. بنابراین فرضیه های شماره های اول، ششم، هفتم و نهم تایید و بقیه فرضیه ها نیز رد می شوند. از این رو با اطمینان ۹۵ درصد می توان اظهار داشت که میان حق الزحمه حسابرسي، اندازه صاحبکار و گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی (صاحبکار)

جدول ۴: نتایج آزمون فرضیه

متغیرهای مستقل	ضرایب	خطای استاندارد	آماره والد	درجه آزادی	سطح معنی داری	ضرایب مورد انتظار
عرض از مبدا	-۲/۴۷۹	۱/۰۹۱	۵/۱۶۲	۱	۰/۰۲۳	۰/۰۸۴
حق الزحمه حسابرسي	۰/۷۱۵	۰/۱۶۱	۱۹/۶۶۵	۱	۰/۰۰۰	۲/۰۴۳
مدت تصدی حسابرسي	-۰/۰۴۱	۰/۰۵۰	۰/۶۶۰	۱	۰/۴۱۶	۰/۹۶۰
درصد مالکیت سهامدار عمده	۰/۰۰۳	۰/۰۰۵	۰/۴۳۱	۱	۰/۵۱۱	۱/۰۰۳
تغییر مدیریت	۰/۲۴۹	۰/۲۰۶	۱/۴۵۲	۱	۰/۲۲۸	۱/۲۸۲
نسبت اهرمی	۰/۴۸۴	۰/۴۲۳	۱/۳۱۰	۱	۰/۲۵۲	۱/۶۲۳
اندازه صاحبکار	-۰/۱۵۲	۰/۰۸۲	۳/۴۴۵	۱	۰/۰۴۳	۰/۸۵۹
گزارش زیان	-۲/۲۸۹	۰/۵۱۵	۱۹/۷۵۶	۱	۰/۰۰۰	۰/۱۰۱
نسبت سودآوری	-۰/۴۴۶	۰/۳۹۱	۱/۳۰۴	۱	۰/۲۵۴	۰/۶۴۰
سن شرکت	-۰/۰۱۶	۰/۰۰۷	۴/۳۹۰	۱	۰/۰۳۶	۰/۹۸۵
تغییر حسابرسي	۰/۰۳۷	۰/۲۸۷	۰/۰۱۶	۱	۰/۸۹۸	۱/۰۳۷
نوع حسابرسي	۰/۲۲۰	۰/۲۱۷	۱/۰۲۷	۱	۰/۳۱۱	۱/۲۴۶

مقدار آماره آزمون کای دو (chi-square) بر اساس جدول شماره ۵ برابر با ۱۶۹/۲۶۴ بدست آمده است. همان گونه که در شکل زیر دیده می‌شود، در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد و سطح معنی داری آن صفر و کمتر از ۵ درصد است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد، فرض صفر رد می‌گردد. به عبارت دیگر، مدل معنی داری وجود دارد و متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثر گذار هستند.



جدول ۵: آزمون کای دو

شرح	آماره کای دو	درجه آزادی	سطح معنی داری
Step	۱۶۹/۲۶۴	۲۲	۰/۰۰۰
Block	۱۶۹/۲۶۴	۲۲	۰/۰۰۰
Model	۱۶۹/۲۶۴	۲۲	۰/۰۰۰

ضریب تعیین کاکس - اسنل :

در روش رگرسیون چند متغیره، ضریب تعیین (R^2) میزان تغییرات متغیر وابسته بر اثر متغیر مستقل را نشان می‌دهد. در تحقیق حاضر چون از روش رگرسیون لجستیک باینری استفاده می‌شود، ضریب تعیین کاکس - اسنل همان نقشی را ایفا می‌کند که R^2 در رگرسیون چند متغیره ایفا می‌نماید. یعنی مقدار ضریب تعیین کاکس - اسنل نشان دهنده میزان وابستگی میان متغیر وابسته و مستقل می‌باشد. با توجه به جدول شماره ۶ میزان این شاخص برابر

بر اساس نتایج آزمون فرضیه و با توجه به ضرایب متغیرهای مستقل در جدول شماره ۴، مدل گزارش حسابرسی مقبول، به صورت زیر تبیین و تدوین می‌گردد:

$$Y = -2/479 + 0/715 x_1 - 0/152 x_2 - 2/289 x_3 - 0/016 x_4$$

که در آن:

Y = صدور گزارش حسابرسی مقبول، اگر گزارش حسابرس مقبول باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر می‌باشد.

x_1 = عبارت است از حق الزحمه حسابرس که از طریق لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس مستقل اندازه گیری می‌شود.

x_2 = عبارت است از اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس، که از طریق لگاریتم طبیعی جمع دارایی های هر شرکت اندازه گیری می‌شود.

x_3 = عبارت است از گزارش زیان توسط صاحبکار. اگر شرکت مورد رسیدگی حسابرس، زیان گزارش نموده باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.

x_4 = سن شرکت که بر اساس فاصله زمانی بین تاریخ تاسیس شرکت تا پایان دوره زمانی پژوهش اندازه گیری می‌شود.

بررسی اعتبار مدل :

آزمون کای دو:

این آزمون نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثر دارد یا خیر. فرض معنی داری مدل بر اساس آزمون کای دو به صورت زیر نوشته می‌شود:

H_0 : مدل معنی دار نیست.

H_1 : مدل معنی دار است.

۲۱/۵ درصد است. یعنی ۲۱/۵ درصد از عوامل تعیین کننده صدور گزارش مقبول حسابرسي، با متغیرهای مستقل بیان می شوند. لازم به توضیح است که در مدل های رگرسیون لاجستیک باینری، توان پیش بینی بالای ۲۰ درصد، توان مناسبی می باشد. از این رو این مقدار برای مدل مناسب به نظر می رسد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۸۷، ص ۱۶۴).

جدول ۶: ضریب تعیین کاکس-اسنل

2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
۷۱۵/۵۶۷	۰/۲۱۵	۰/۳۰۰

درصد پیش بینی مدل :

نتایج حاصل از جدول آماره های توصیفی زیر مبین این واقعیت است که درصد پیش بینی کلی مدل در سطح ۷۲/۲ درصد است. از آنجاکه در روش رگرسیون لاجستیک، درصد پیش بینی مدل باید بالای ۵۰٪ باشد تا قابل قبول باشد، بنابراین می توان نتیجه گرفت که درصد پیش بینی مدل در پژوهش حاضر مناسب است.

جدول ۷: درصد پیش بینی مدل

درصد پیش بینی گزارش مشروط	۸۵/۷
درصد پیش بینی گزارش مقبول	۴۴/۸
درصد پیش بینی کلی مدل	۷۲/۲

هم خطی میان متغیرهای مدل:

اغلب هم حرکتی و یا هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود دارد. اما اگر این هم خطی زیاد باشد، مدل مناسب نخواهد بود. یکی از روشهای آزمون هم خطی محاسبه ماتریس همبستگی است. در این ماتریس ضریب همبستگی بین هر زوج از متغیرهای مستقل محاسبه می شود. عدم همبستگی متغیرهای مستقل به معنای این است که ضریب همبستگی بین هر زوج از متغیرهای مستقل مساوی صفر است. اما

در عمل بدست آوردن ضریب همبستگی صفر ممکن نیست و به عنوان یک قاعده می توان ضرایب همبستگی کمتر از ۵۰ درصد بین هر زوج متغیرهای مستقل را قابل قبول دانست و نگران وجود هم خطی نبود. در این پژوهش چون تمام ضرایب برآورد شده معنی دار و قابل تفکیک پذیر هستند، بیانگر این موضوع است که هم حرکتی میان متغیرها حاد نیست. میزان نوسانات هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل در جدول شماره ۸ آورده شده است. این جدول نشان می دهد که هر زوج از متغیرهای مستقل دارای هم خطی حاد نیستند. بیشترین میزان هم خطی میان اندازه صاحبکار با حق الزحمه حسابرسي به میزان ۴۳ درصد و بعد از آن نیز میان مدت تصدی حسابرسي و تغییر حسابرسي به میزان ۴۹ درصد می باشد.

۷- نتیجه گیری و بحث

شواهد پژوهش نشان می دهد که حق الزحمه حسابرسي رابطه ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسي دارد. به بیان دیگر هر چه حق الزحمه افزایش یابد، احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسي نیز افزایش می یابد. این موضوع می تواند استقلال حسابرسي را کاهش دهد. هم چنین نتایج این پژوهش تایید می نماید که هرگاه شرکتی زیان گزارش نماید احتمال صدور گزارش مقبول کاهش می یابد. یعنی رابطه ای معکوس و منفی میان گزارش زیان توسط واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر مقبول حسابرسي مستقل وجود دارد. چنین رابطه منفی میان اندازه شرکت مورد رسیدگی و سن شرکت با اظهار نظر حسابرسي وجود دارد. هر چه قدمت و اندازه شرکت های مورد رسیدگی حسابرسي بیشتر باشد، در آن صورت احتمال این که حسابرسي گزارش مقبول ارائه دهد کاهش می یابد.

جدول ۸: هم خطی میان متغیرهای مستقل

شرح	سن	سودآوری	گزارش زیان	اندازه صاحبکار	نسبت بدهی	حق الزحمه حسابرس	مدت تصدی حسابرس	درصد مالکیت سهامدار عمده	تغییر مدیریت	تغییر حسابرس	نوع حسابرس
سن شرکت	۱	۰/۰۲۶	۰/۱۱۳	۰/۰۲۳	۰/۰۴۳	۰/۰۳۳	-۰/۰۲۹	۰/۰۲۴	-۰/۰۳۵	۰/۰۰۵	-۰/۰۱۷
سودآوری		۱	-۰/۰۴۸	-۰/۰۲۳	۰/۰۴۱	-۰/۰۰۹	-۰/۰۲۰	۰/۰۰۰	-۰/۰۲۳	-۰/۰۱۸	۰/۰۶۱
گزارش زیان			۱	-۰/۲۴۸	۰/۱۴۸	-۰/۱۷۹	-۰/۱۲۲	-۰/۰۲۶	-۰/۰۶۶	۰/۰۸۹	-۰/۱۱۰
اندازه صاحبکار				۱	-۰/۱۵۸	۰/۴۳۲	۰/۲۸۴	۰/۰۱۲	۰/۰۰۸	-۰/۱۰۵	۰/۲۶۸
نسبت اهرمی					۱	-۰/۰۷۷	-۰/۰۵۹	-۰/۰۱۷	۰/۰۴۱	۰/۰۴۹	-۰/۰۳۸
حق الزحمه حسابرس						۱	۰/۲۹۶	۰/۰۱۰	-۰/۰۳۷	-۰/۱۰۶	۰/۲۴۴
مدت تصدی							۱	۰/۰۶۳	۰/۱۰۰	-۰/۴۹۴	۰/۲۶۲
درصد مالکیت سهامدار عمده								۱	۰/۰۷۰	-۰/۰۲۸	-۰/۰۲۲
تغییر مدیریت									۱	-۰/۰۱۷	-۰/۰۱۹
تغییر حسابرس										۱	-۰/۲۸۹
نوع حسابرس											۱

را تایید نمی نماید. احتمالاً این موضع را می توان این گونه تفسیر نمود که چه حسابرس در دراز مدت در شرکت حضور داشته باشد و چه نداشته باشد، این حضور حسابرس تأثیری بر کیفیت صورت های مالی ندارد.

شواهد پژوهش نشان دهنده آن است از آنجائیکه حق الزحمه حسابرسی توسط مدیر تعیین می شود، لذا همواره همسویی میان منافع مدیر و حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس وجود دارد. از این رو، پیشنهاد این پژوهش آن است تا نهادهای نظارت کننده بر شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، با استقرار سازو کارهای مناسب از جمله تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت و استقرار نظام راهبری، تمهیدات لازم برای محدود نمودن همسویی منافع مدیر و حسابرس در تعیین حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر مقبول حسابرسی را فراهم آورند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها وجود رابطه میان تغییر حسابرس و نیز نوع حسابرس با صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را تایید نکرد. این موضوع را می توان این گونه تفسیر نمود که صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی به نوع حسابرس، وابسته نیست. به بیان دیگر می توان نتیجه گرفت که فارغ از آن که حسابرس بخش دولتی باشد و یا بخش خصوصی، یا حسابرس تغییر یافته باشد و یا تغییر نیافته باشد، حق الزحمه حسابرس نقش با اهمیت تری در تعیین نوع اظهار نظر دارد. مدت تصدی حسابرس نیز تأثیری بر نوع اظهار نظر حسابرس ندارد. از دیدگاه نظری هرچه مدت تصدی حسابرس در شرکت افزایش یابد، میزان آشنایی حسابرس با شرکت بیشتر می شود و حسابرس می تواند رویه های اصلاحی را برای ارتقای کیفیت صورت های مالی ارائه نماید و این موضوع می تواند موجب افزایش اظهار نظرهای مقبول شود. اما نتایج این پژوهش این استدلال نظری

- 9) Carey Peter , Marshall Geiger and Brendan O'Connel (2008)" Costs Associated With Going-Concern- Modified Audit Opinions: An Analysis of the Australian Audit Market , ABACUS, Vol. 44, No. 1,
- 10) Change , Wenching and Helen Choy(2010)" Audit Partner Characteristics and Going-Concern Opinions", working paper , www.ssrn.com
- 11) Chen Charles J P , Xijia Su, Xi Wu.(2010) Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, Auditing: A Journal of Practice & Theory Vol. 29, Iss. 1; pg. 41, 32
- 12) Chena Ching-Lung, Gili Yenb and Fu-Hsing Chang (2009)Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, Applied Financial Economics,No 19,pp 59–72
- 13) Gaganis Chrysovalantis , Fotios Pasiouras and Michael Doumpos(2007) Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions, Expert Systems with Applications 32 , PP.114–124
- 14) Gaganis Hrysovalantis and Fotios Pasiouras, (2007) "A multivariate analysis of the determinants of auditors' opinions on Asian banks", Managerial Auditing Journal, Vol. 22 Iss: 3, pp.268 – 287
- 15) Geiger Marshall A., K. Raghunandan, and Dasaratha V. Rama (2005)Recent Changes in the Association between Bankruptcies and Prior Audit Opinions" Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 24, No. 1, pp. 21.35
- 16) Griffin , Paul A. and David H. Lont (2011) Audit fees around dismissals and resignations: Additional evidence, Journal of Contemporary Accounting & Economics 7 PP. 65–81.
- 17) Hudaib Mohammad and Cooke T.E. (2005) The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching , Journal of Business Finance&Accounting, 32(9) ,pp 1703-1739
- 18) Ireland, J. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. Journal of Business Finance & Accounting, 30(7 & 8),975–1015.
- 19) Lai Kam-Wah(2009) " Audit Opinion and Disclosure of Audit Fees" Journal of Accounting & Finance, Vol 24, Issue 1,PP.91-114

فهرست منابع

- ۱) بنی مهد بهمن (۱۳۹۰) بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳ صص ۵۹ الی ۸۳
- ۲) سجادی سیدحسین و زارعی رضا (۱۳۸۶) تاثیر ویژگی های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۹، صص ۶۷ الی ۹۰
- ۳) علوی طبری سیدحسین، روح اله رجیبی و منصوره شهبازی (۱۳۹۰) رابطه نظام راهبری و حق الزحمه حسابرسی مستقل، دانش حسابداری، سال دوم شماره ۵، صص ۷۵ الی ۱۰۱
- ۴) موسوی سیدعلیرضا و فاطمه داروغه حضرتی (۱۳۹۰) بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مجله علمی و پژوهشی حسابداری سال سوم، شماره ۱۰، صص ۱۴۱ الی ۱۷۳
- ۵) مومنی منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۷)، تحلیل های آماری با استفاده از SPSS، انتشارات کتاب نو، صص ۱۵۸ الی ۱۶۵
- ۶) نیکبخت محمدرضا و محسن تنانی (۱۳۸۹) آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی، پژوهش های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۲، صص ۱۱۱ الی ۱۳۲
- 7) Abdul Nasser Abu Thahir , Emelin Abdul Wahid, Sharifah Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, Mohammad Hudaib (2006) “ Auditor- Client relationship : the case of tenure and auditor switching in Malaysia” managerial Auditing Journal , VOI 21, Issue 7 , PP. 724-737
- 8) Blay, A. D. (2005) Independence threats, litigation risk, and the auditor’s decision process, Contemporary Accounting Research, 22, 759–89.

- 20) Landsman Wayne R., Karen K. Nelson, Brian R. Rountree(2009) "Auditor Switches in the Pre- and Post- Enron Eras: Risk or Realignment" , The Accounting Review, Vol. 84, No. pp. 531-558
- 21) Lu, T., 2006. Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? Journal of Accounting Research 44, 561-583.
- 22) Nikkinen Jussi and Petri Sahlstrom(2004) Does Agency theory provide a general Framework for Audit Pricing? International Journal of Auditing , Vol.8 , Issue.3 , Pg253
- 23) Rainsbury Elizabeth A. , Michael Bradbury and Steven F. Cahan(2009) The impact of audit committee quality on financial reporting quality and audit fees, Journal of Contemporary Accounting & Economics 5 , 20-33
- 24) Spathis C. , Efstathios K. , Nanopoulos A., and A. Manolopoulos (2007) Predicting Qualified Auditor's Opinions: A Data Mining Approach, Department of Accounting Technological Educational Institution of Thessaloniki , Greece , working Paper
- 25) Stanley Jonathan D. (2011) Is the Audit Fee Disclosure a Leading Indicator of Clients' Business Risk? Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 30, No. 3,pp. 157-179
- 26) Sundgren Stefan (2003) "Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms" , The European Accounting Review 7:3,pp 441-65
- 27) Walker, M (2003)'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University

یادداشت‌ها

1. Opinion Shopping
2. Panel Data
3. Fixed Effect