

بررسی و تبیین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

دکتر بهمن بنی‌مهد^۱

بهرام شیرزاد^۲

تاریخ پذیرش: ۸۸/۰۹/۲۳

تاریخ دریافت: ۸۸/۰۶/۱۷

چکیده

در این تحقیق تلاش شده که ارتباط بین متغیرهای حسابداری با نوع اظهار نظر حسابرس مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد.

به این منظور تعداد ۵۶ شرکت از طریق بورس و اوراق بهادار بصورت تصادفی در طی دوره زمانی ۱۳۸۰-۱۳۸۶ مورد آزمون قرار گرفته اند. در این تحقیق با توجه به کیفی بودن متغیر وابسته (مقبول یا غیر مقبول بودن نوع اظهار نظر حسابرس) از رگرسیون لاجستیک استفاده گردید. در ابتدا با استفاده از آزمونهای کای - دو و آزمون χ^2 به مقایسه میانگین شاخص‌ها در دو رده اظهار نظر مقبول و غیرمقبول پرداخته شده و در نهایت با استفاده از رگرسیون لاجستیک و با استفاده از روشهای اجباری و گام به گام (پیشرو والد) داده‌ها مدل بندی شده‌اند. شواهد آزمون آماری انجام شده بیانگر نزدیکی مقادیر میانگین کیفیت سود، اندازه شرکت و شاخص مدیریت سود و همچنین انحراف معیار بزرگ متغیرهای یاد شده می باشد که می تواند حاکی از بی تاثیر بودن آنها در نوع اظهار نظر حسابرس باشد. همچنین نتایج تحقیق نشان داد که متغیرهای نوع حسابرس و تغییر حسابرس رابطه ای منفی با نوع اظهار نظر حسابرس و بازده داراییها و اهرم مالی رابطه ای مثبت با نوع اظهار نظر حسابرس دارد.

واژه‌های کلیدی: متغیرهای حسابداری، تغییر حسابرس، نوع حسابرس، اندازه شرکت، اظهار نظر حسابرس.

^۱ - عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج b_banimahd@yahoo.com

^۲ - کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد واحد علوم و تحقیقات (نویسنده مسئول و طرف مکاتبه) b.shirzad@yahoo.com

۱- مقدمه

گزارش حسابرس) در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تبیین گردد. در این بررسی نوع اظهار نظر حسابرس که شامل اظهار نظر مقبول و غیر مقبول است متغیر وابسته می باشد که با صفر و یک نشان داده می شوند. یک برای اظهار نظر مقبول و صفر برای اظهار نظر غیر مقبول. متغیرهای مستقل تحقیق نیز شامل اهرم مالی، شاخص کیفیت سود، شاخص مدیریت سود، تغییر حسابرس، بازده دارایی‌ها، اندازه شرکت و نوع حسابرس (شامل بخش خصوصی یا سازمان حسابرسی) می باشد.

۲- پیشینه تحقیقات

هودیب و کوک (۲۰۰۵) با تحقیقی که در انگلستان انجام دادند به این نتیجه رسیدند که خطر قرابت در محیط حسابرسی انگلستان وجود دارد. در چنین شرایطی حسابرسان تمایلی ندارند نظر حرفه ای خود را، به واسطه ارتباط نزدیک، بطور آزادانه مطرح کنند. ممکن است حسابرسان نوع گزارش حسابرسی خود را براساس ارتباط شان با مدیریت صادر کنند و بدین ترتیب استقلال خود را به خطر اندازند. در واقع، هر چه ارتباط نزدیکتر باشد احتمال اینکه حسابرس اظهار نظر شدیدتر ارائه دهد کاهش می یابد [۱۲].

تحقیق باریزا (۲۰۰۵) نشان داد که موسسات حسابرسی بزرگتر در مقایسه با موسسات کوچکتر، توانایی بیشتری برای ایستادگی در برابر فشارهای مدیریت را دارند [۴].

سپاتیس (۲۰۰۳) در تحقیق خود نتیجه گرفت که اگر موسسه حسابرسی بزرگ، حسابرسی یک شرکت کوچک را عهده دار باشد، در آن صورت گزارش حسابرسی این شرکتها نسبت به سالهای قبل تغییرات زیادی خواهد داشت [۱۸].

آیرلند (۲۰۰۳) عنوان کرد که شرکت‌ها بی که موسسات حسابرسی بزرگ را انتخاب نموده‌اند، در

حسابرسی جزئی لاینفک از فرآیند گزارشگری اطلاعات اقتصادی است که برای استفاده کنندگان امکان قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه را فراهم می‌سازد. رشد فزاینده و پیچیدگی‌های جامعه نیز نیاز به حسابرسی را به عنوان بخشی از فرآیند گزارشگری گسترش می‌دهد.

از دیدگاه عده‌ای از صاحب‌نظران نقش حسابرسی نظارت و کنترل است و خدمات مفیدی در جهت رفاه و آسایش عمومی به جامعه ارائه می‌دهد. به عبارت دیگر نظارت و حسابرسی بر کنترل و پاسخگویی در روابط انسانها و به ویژه در فعالیتهای اقتصادی موثر است.

نیاز به اطمینان خاطر که از طریق نظارت و حسابرسی حاصل می‌شود در مواردی که مالکیت از مدیریت جداست بدیهی و آشکار می‌باشد. سرمایه‌گذاران، افراد و موسسات ذینفع به طور طبیعی خواهان آن هستند که بدانند منابع مالی آنها توسط مدیریت چگونه به کار گرفته، مصرف و اداره شده و مسئولیت وی در مقابل این منابع چگونه است. در واقع مدیریت وظیفه مباشرت را بر عهده دارد و مسئولیت پاسخگویی وی در برابر مالکان به شکل ارائه اطلاعات مالی انجام می‌گیرد و حسابرسی با اعتبار دادن به گزارشهای مذکور ابزاری قوی در زمینه انجام مسئولیت پاسخگویی مباشرین به حساب می‌آید. ماتز و شرف (۱۹۶۱) عقیده دارند که هدف حسابرسی اعتبار دهی به ادعاهای کسانی است که با استفاده از دارایی‌های دیگران سرمایه‌گذاری کرده و اطلاعاتی را برای ارائه به آنها تهیه کرده‌اند [۱۶].

محصول نهایی و اصلی فرآیند حسابرسی اظهار نظر حسابرس می‌باشد که در قالب گزارش حسابرسی بیان می‌شود. در این تحقیق سعی بر آن است تا متغیرهای حسابداری تاثیرگذار بر نوع اظهار نظر حسابرس (نوع

دادند. نتایج نشان داد سود شرکت هایی که هشت مؤسسه بزرگ حسابرسی آنها را حسابرسی کرده اند دارای ارزش بیشتری همراه با ارزش بازار هستند، که مطابق با این الگو کیفیت سود زمانی که حسابرس شرکت هشت مؤسسه بزرگ بود، بیشتر بود [۱۹].

بکر و همکاران (۱۹۹۸) در پژوهشی با عنوان «تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود» انجام دادند نتایج حاصل از بررسی ۱۰۳۹۷ مورد از شرکت های حسابرسی شده توسط شش مؤسسه بزرگ حسابرسی و ۲۱۷۹ مورد از شرکت های حسابرسی شده توسط سایر موسسات حسابرسی نشان داد که حسابرسی های شش مؤسسه بزرگ حسابرسی دارای کیفیت بالاتر است. همچنین نتایج این تحقیق بیانگر آن بود که درشرکتهایی که صورتهای مالی آنها توسط موسسات بزرگ حسابرسی، مورد رسیدگی واقع شده بود ند، مدیریت سود کمتر بوده است [۵].

لینوکس (۱۹۹۹) طی تحقیقی در رابطه با بررسی کیفیت گزارش حسابرسی در موسسات بزرگ و کوچک طی یک دوره ۸ ساله از سال ۱۹۸۷ الی ۱۹۹۴ به این نتیجه رسید که موسسات حسابرسی بزرگ برای شرکتهای زیان ده نسبت به شرکتهای غیر زیان ده، گزارش مشروط بیشتری درباره تداوم فعالیت صادر می کنند. اما برای شرکتهای غیر زیان ده، گزارش حسابرسی غیر مشروط بوده است. نتایج این تحقیق بیانگر آن بود که موسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک گزارش با کیفیت تری را ارائه می نمایند [۱۵].

فرانسیز و کریشان (۱۹۹۹) با استفاده از مشاهدات پژوهش کریشان در سال ۱۹۹۴ پژوهشی با عنوان «اقدام تعهدی حسابداری و محافظه کاری در گزارشگری حسابرس» انجام دادند کریشان (۱۹۹۴)، نمونه ای متشکل از ۲۹۸۹ اصلاحات و تعدیلات برای دوره های ۱۹۸۷-۱۹۸۶ را مورد بررسی قرار داده بود. پس از

مقایسه با سایر شرکتهای به احتمال کمتری گزارش حسابرسی تعدیل شده دریافت می کنند. اما این به این معنا نیست که کیفیت کار موسسات حسابرسی بزرگ کمتر از سایر حسابرسان است بلکه به این خاطر است که شرکتهای که موسسات حسابرسی بزرگ را انتخاب می کنند از ویژگی های مشاهده نشده، مانند صداقت بالای مدیریت و کیفیت سیستمهای حسابداری، برخوردار هستند [۱۳].

کراس ول، ستاکس و لاف تن (۲۰۰۲) معتقدند که موسسات حسابرسی کوچک به احتمال زیاد گزارش خود را تعدیل می کنند به این خاطر که ظرفیت موسسات بزرگ برای کشف اشتباهات و تقلب ها را ندارند و تعدیل نمودن یک استراتژی محافظه کارانه برای جبران این کمبود ظرفیت است [۷].

دیویدسون و نیو (۱۹۹۳) با انجام پژوهشی تحت عنوان «ارتباط بین اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی» بر روی نمونه ای شامل ۱۱۲ مؤسسه در طی سال های ۱۹۸۷-۱۹۸۳ در بورس اوراق بهادار تورنتو به این نتیجه رسیدند که هشت مؤسسه بزرگ حسابرسی که دارای مشتریان زیادی هستند، می توانند اشتباهاتی را که ممکن است به خاطر انتظارات بازار از کیفیت حسابرسی موسسات بزرگ تر ایجاد شود، نسبت به موسسات غیر از هشت مؤسسه بزرگ حسابرسی بهتر پیش بینی کنند [۸].

تئو و ونگ (۱۹۹۳) پژوهشی با عنوان «کیفیت حسابرسی درک شده و ضریب واکنش سود سود» انجام دادند. و نمونه محدود به موسساتی می شد که اطلاعات سودشان در دوره ۱۹۸۰-۱۹۸۹ موجود بود. ۱۲۹۴۰ مشاهده برای اولین، دومین و سومین، ۱۰۶۶۵ مشاهده برای پوشش کامل و ۴۵۷۹ مشاهده برای پرونده پژوهشی وجود داشت. آنها ۹۶۲۴ از اولین، دومین و سومین، ۵۲۱۵ مشاهده از پوشش کامل و ۲۶۰۴ مشاهده از پرونده پژوهشی را مورد بررسی قرار

حذف ۱۹۷ مشاهده نمونه نهایی به حجم ۲۶۰۸ مشاهده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی آنها نشان داد که شش مؤسسه بزرگ حسابرسی دارای ارقام تعهدی کمتری در مقایسه با موسسات حسابرسی کوچک تر هستند. همچنین آن ها نشان دادند که حسابرسان شش مؤسسه بزرگ حسابرسی، دارای آستانه پایین تری برای صدور گزارشهای حسابرسی تعدیل شده هستند [۹].

نلسون و همکاران (۲۰۰۲) پژوهشی با عنوان «شواهدی از حسابرسان در مورد مدیریت سود و مدیریت تصمیم‌گیری» انجام دادند. داده ها از طریق پرسش‌نامه از حسابرسان پنج مؤسسه بزرگ حسابرسی و ۵۱۵ مورد تجربه ای که آنها با صاحبکاران خود داشتند گرد آوری شد. آزمودنی ها محدود به شرکا و مدیران می شد. نتایج بررسی نلسون و همکاران نشان داد که حسابرسان پنج مؤسسه بزرگ حسابرسی تلاش مدیریت برای هموار کردن سود را کشف کرده و ضروری است که صاحبکاران تعدیلات مناسب را اعمال کنند [۱۷].

گیگر و راما (۲۰۰۶) پژوهشی با عنوان «اندازه مؤسسه حسابرسی و صحت گزارشگری تداوم فعالیت» انجام دادند. آنها به بررسی نمونه ای متشکل از ۱۰۴۲ شرکت که نخستین گزارش تداوم فعالیت را در طی دوره های ۲۰۰۰-۱۹۹۰ دریافت کرده و ۷۱۰ شرکت که در طی سال های ۲۰۰۱-۱۹۹۱ ورشکسته شده بودند، پرداختند. نتایج بررسی گیگر و راما نشان داد که چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دارای اشتباهات گزارشگری کمتری در مورد صدور گزارش درباره تداوم فعالیت نسبت به سایر موسسات حسابرسی دیگر بودند [۱۱].

فرانکل و همکاران (۲۰۰۲) در پژوهشی با عنوان «ارتباط بین حق‌الزحمه حسابرس برای خدمات غیر حسابرسی با مدیریت سود» که جامعه آماری پژوهش شامل ۴۷۰۱ صورت مالی برای دوره ۵ ژانویه ۲۰۰۱ تا ۱۵ ژوئن ۲۰۰۱ بود، با بررسی نمونه ای شامل ۳۰۷۴ مؤسسه به این نتیجه رسیدند که شرکتی که به حسابرسانشان حق‌الزحمه های غیر حسابرسی نسبتاً بیشتری می پردازند، ارقام تعهدی غیرنرمال بزرگ تری دارند و احتمال بیشتری وجود دارد که به سود پیش‌بینی شده تحلیل‌گر یا بیشتر از آن دست یابند [۱۰].

وتن (۲۰۰۳) در مقاله خود با عنوان «پژوهش در مورد کیفیت حسابرسی» بیان کرد که حسابرسان به منظور جلوگیری از زیان حق‌الزحمه حسابرسی آینده ممکن است که با فشارهایی جهت گزارش نقایص حسابداری خاص روبرو شوند. پس انگیزه هایی وجود دارد که حسابرس باید جهت نگهداری مشتری انجام دهد. بنابراین، قیمت‌گذاری بر کیفیت حسابرسی تأثیر به سزایی خواهد داشت [۲۰].

کلین (۲۰۰۲) پژوهشی با عنوان «کمیت حسابرسی ویژگی های هیأت مدیره و مدیریت سود» انجام داد. نمونه اولیه متشکل از ۱۰۰۰ شرکت موجود ملی طی دوره ۳۱ مارس ۱۹۹۲ و ۱۹۹۳ بود که مجمع عمومی سالانه آن ها بین ۱ ژولای ۱۹۹۱ و ۳۰ ژوئن ۱۹۹۳ برگزار شده بود. تعداد نمونه انتخابی ۶۹۲ شرکت بود و نتایج بررسی ها نشان داد که بین استقلال کمیته حسابرسی و هیات مدیره با مدیریت سود یک رابطه معکوس و منفی وجود دارد [۱۴].

کارسلو و نیل (۲۰۰۳) پژوهشی با عنوان «خصوصیت کمیته حسابرسی و برخورداری حسابرس پس از گزارش تداوم فعالیت جدید» انجام دادند. جامعه آماری شامل ۱۰۰۰ شرکت بود که گزارش مقبول دریافت کرده بودند و حسابرسان خود را تغییر داده بودند. نمونه آنها مشتمل بر ۳۷۴ شرکت که ۲۵۰ (۱۲۵ نمونه تغییر حسابرس و ۱۲۵ نمونه عدم تغییر حسابرس) گزارش مقبول و ۱۲۴ (۶۲ نمونه تغییر حسابرس و ۶۲ نمونه عدم تغییر حسابرس) گزارش

تداوم فعالیت طی دوره های ۱۹۸۸-۱۹۹۹ بود. نتایج بررسی آن ها نشان داد که حسابرسان با احتمال بیشتری گزارشهای تداوم فعالیت را در صورت وجود و هیأت مدیره مستقل تر صادر می کنند و با احتمال کمتری، متعاقب صدور گزارش حسابرسی تداوم فعالیت، از کار بر کنار می شوند [۶].

در ایران پژوهشهایی در مورد عوامل موثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان انجام شده است که از آن جمله می توان به :

عالم زاده (۱۳۸۴) در پژوهشی با عنوان " تاثیر مبالغ ریالی شروط حسابرسی بر قیمت سهام " از مجموع داده های مربوط به سالهای ۱۳۸۳-۱۳۷۹ به این نتیجه رسید که مبالغ ریالی شروط حسابرسی ، قیمت سهام را تحت تاثیر قرار نمی دهد [۲].

هوشمند (۱۳۸۶) در تحقیقی با عنوان " بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابرسی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان " که از طریق پرسشنامه انجام گردید به این نتیجه رسید که بکارگیری استانداردهای ملی حسابرسی به وسیله حسابرسان باعث افزایش کیفیت حسابرسی ، از طریق مستند سازی بهتر و بهبود شکل و محتوای گزارش حسابرسان می شود [۳].

۳- فرضیه های تحقیق
فرضیه اول: اهرم مالی شرکت با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه دوم: کیفیت سود با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه سوم: شاخص مدیریت سود با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه چهارم: تغییر حسابرس با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه پنجم: بازده دارایی ها با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه ششم: اندازه شرکت با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد

فرضیه هفتم: نوع حسابرس (بخش خصوصی یا سازمان حسابرسی) با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد.

۴- روش تحقیق

تحقیق مزبور از نوع تحقیقات توصیفی مبتنی بر روشهای همبستگی است . از آنجایی که متغیر وابسته (نوع اظهار نظر حسابرس)، یک متغیر مجازی با مقادیر یک و صفر است، لذا از روش رگرسیون چند متغیره لاجستیک استفاده می شود . در رگرسیون لاجستیک متغیر وابسته مقادیر صفر و یک را به خود اختصاص می دهد. در این تحقیق اگر نوع اظهار نظر حسابرس در یک سال مقبول باشد، مقدار متغیر وابسته در آن سال برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود.

بخشی از تحقیق که برای تدوین مبانی نظری بوده است از طریق روش کتابخانه ای یعنی مطالعه کتب ، مقالات و پایان نامه های داخلی و خارجی انجام گرفته است . بخشی نیز که در ارتباط با متغیرها می باشد از طریق روش میدانی یعنی استفاده از لوح فشرده و نرم افزارهای موجود استخراج شده است . منبع مورد استفاده برای جمع آوری داده های مورد نیاز ، صورتهای مالی شرکتها بوده است . داده های جمع آوری شده از طریق نرم افزار Excel اصلاح و طبقه بندی شده و تجزیه و تحلیل نهایی نیز به کمک نرم افزاری Spss انجام گرفته است .

در مجموع تعداد ۵۶ شرکت با توجه به موارد ذیل مورد قبول واقع شده اند و در تحقیق استفاده گردیده است :

(۱) قبل از سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند. دلیل این امر این است که

ب) کیفیت سود: به طور عام نزدیک بودن سود عملیاتی (OE) به جریان نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی (CFO) است که بر اساس نسبت جریان نقدی حاصل از فعالیتهای عملیاتی به سود عملیاتی محاسبه می‌شود.

ج) شاخص مدیریت سود: این اقلام با توجه به مدل تعدیل شده جونز به شرح ذیل محاسبه خواهد شد:

$$\frac{TA_{it}}{A_{i,t-1}} = \alpha_{it} \left(\frac{1}{A_{i,t-1}} \right) + \beta_{it} \left(\frac{\Delta REV_{it} - REC_{it}}{A_{it}} \right) + \frac{PPE_{it}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{it}$$

TA: کل اقلام تعهدی

$A_{i,t-1}$: جمع داراییها در پایان سال قبل

ΔREV_{it} : تغییر در فروش سال جاری نسبت به سال قبل

ΔREC : تغییر در حسابهای دریافتی

PPE: جمع داراییهای ثابت

ε_{it} : خطای مدل که برابر است با شاخص مدیریت سود

د) بازده داراییها: از نسبت سود خالص به جمع داراییها بدست می‌آید.

ه) اندازه شرکت: عبارت است از لگاریتم طبیعی جمع داراییهای هر شرکت در هر سال.

و) تغییر حسابرس: اگر شرکت حسابرس خود را تغییر داده باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

ز) نوع حسابرس: یک متغیر مجازی است که با صفر و یک نشان داده می‌شود. اگر حسابرس شرکتی، سازمان حسابرسی باشد، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

دوره زمانی تحقیق از سال ۱۳۸۰ شروع می‌شود و برای برخی از متغیرهای مستقل پژوهش ممکن است نیاز به اطلاعات سالهای گذشته نیز باشد.

۲) از شرکتهای تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند، زیرا ماهیت و طبقه بندی اقلام صورتهای مالی متفاوتی دارند.

۳) دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد. این امر به دلیل سهولت در تجزیه و تحلیل داده است.

۴) داده‌های آنها در دسترس باشند.

با توجه به شرایط پنجگانه فوق، تنها ۵۶ شرکت شرایط مذکور را دارا بودند و لذا آنها به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیده‌اند.

بنابر این با توجه به قضیه حد مرکزی و اینکه تعداد نمونه بیش از ۳۰ مورد می‌باشد با فرض نرمال بودن می‌توان نتایج حاصل از تحلیل آماری نمونه‌های تحقیق را به کل جامعه تعمیم داد.

۵- متغیرهای مورد مطالعه

۱) متغیر وابسته یا تاثیر پذیر: متغیر وابسته در این تحقیق، نوع اظهار نظر حسابرس می‌باشد که با مقادیر صفر و یک نشان داده شده است. شرکتهایی که در سال مورد نظر گزارش حسابرسی مقبول داشته باشند، مقدار آن یک و در غیر این صورت مقدار آن صفر است.

۲) متغیر مستقل یا تاثیر گذار: متغیری است که پژوهشگر در کاوش تحقیقی خود آنها را دستکاری یا کنترل می‌کند تا رابطه علی آنها را با متغیر دیگری مشاهده و بررسی کند. در تحقیق حاضر متغیر مستقل به شرح زیر است:

الف) نسبت اهرمی: عبارت است از نسبت بدهی بلند مدت به جمع داراییها.

۶- تجزیه تحلیل داده ها

آمار توصیفی:

(اجباری) تمام متغیرها در مدل آورده شده اند و در بخش دوم با استفاده از روش گام به گام تنها متغیرهای معنی دار در مدل لحاظ شده اند.

فرض معنی داری مدل به صورت زیر نوشته می شود:

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \beta_3 = \dots = \beta_7 \\ H_1 : \beta_i \neq \beta_j \end{cases} \quad i \neq j = 1, 2, 3, \dots, 7$$

مقدار آماره آزمون برابر با ۳۸/۴۴ بدست آمده است

که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد.

میزان ضریب تعیین کاکس - اسنل برای مدل

رگرسیون لاجستیک تفسیری همانند ضریب تعیین در

رگرسیون چندگانه دارد. میزان این شاخص طبق

جدول شماره ۲ برابر با ۰/۰۹۵ است که میزان تبیین

تغییرات متغیر وابسته توسط ۷ متغیر را نشان می دهد.

میزان تشخیص صحیح در حالتی که اظهار نظر

حسابرس مقبول است ۹۱ درصد و در حالت غیر

مقبول ۲۵ درصد و به طور کلی ۶۹ درصد بوده است.

در ابتدا با استفاده از آزمونهای کای - دو و آزمون تی استیو دنت به مقایسه میانگین شاخص ها در دو رده اظهار نظر مقبول و غیرمقبول پرداخته شده و در نهایت با استفاده از رگرسیون لاجستیک و با استفاده از روشهای اجباری و گام به گام (پیشرو والد) داده ها مدل بندی شده اند. مقادیر شاخصهای پراکندگی و مرکزی برای چهار متغیر در دو رده اظهار نظر مقبول و غیرمقبول در جدول شماره ۱ محاسبه شده است. نزدیکی مقادیر میانگین کیفیت سود، اندازه شرکت و شاخص مدیریت سود و همچنین انحراف معیار بزرگ متغیرهای یاد شده می تواند حاکی از بی تاثیر بودن آنها در نوع اظهار نظر حسابرس باشد.

رگرسیون لاجستیک، روش Enter :

روش برآورد مدلهای رگرسیون لاجستیک در دو

بخش انجام شده است ابتدا با استفاده از روش اینتر

جدول شماره ۱: مقادیر شاخص های پراکندگی و مرکزی						
Statistic		Descriptive Statistics				
	نوع اظهار نظر حسابرس	N	Mean	Std. Deviation	Skewness	Kurtosis
بازده دارایی ها	مقبول	261	.176517	.1115192	.776	1.032
	غیرمقبول	131	.224411	.1406303	.880	.124
کیفیت سود	مقبول	257	.869102	.9536697	1.326	4.604
	غیرمقبول	130	.897063	.8673924	1.959	7.956
اهرم مالی	مقبول	261	.07607	.054474	1.025	.079
	غیرمقبول	131	.09129	.078696	1.442	1.351
اندازه شرکت	مقبول	261	12.94280	1.517872	.999	.832
	غیرمقبول	131	12.85086	1.327966	1.293	3.338
شاخص مدیریت سود	مقبول	261	-.020448	1482238	-.829	3.183
	غیرمقبول	131	-.013626	1665619	.061	6.146

جدول شماره ۲

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	455.590 ^a	.095	.131

a. Estimation terminated at iteration number 4 because parameter estimates changed by less than .001.

مقادیر سطح معنی دار برای آزمون ضرایب متغیرها در جدول شماره ۳ محاسبه شده است این آزمون با استفاده از آماره والد انجام شده است مقادیر سطح معنی دار برای X_1 و X_3 و X_4 و X_5 کمتر از $0/05$ است که حاکی از معنی‌داری این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد است.

X_1 : بازده دارایی‌ها، X_2 : کیفیت سود،

X_3 : تغییر حسابرس، X_4 : نوع حسابرس،

X_5 : اهرم مالی، X_6 : اندازه شرکت،

X_7 : شاخص مدیریت سود

میزان ضریب تعیین کاکس - اسنل در گام چهارم برابر با $0/093$ است که میزان تبیین تغییرات متغیر وابسته توسط ۴ متغیر را نشان می‌دهد. این شاخص کاهش بسیار کم نسبت به حالتی که ۷ متغیر در مدل بودند نشان می‌دهد این بدان معناست که خروج سه متغیر تأثیری در دقت مدل ندارد. میزان تشخیص صحیح در حالتی که اظهار نظر حسابرس مقبول است ۹۲ درصد و در حالت غیر مقبول ۲۵ درصد و به طور کلی ۷۰ درصد بوده است. در حالتی که ۷ متغیر در مدل حضور داشتند میزان تشخیص درست تقریباً همین مقدار بود.

رگرسیون لاجستیک، روش گام به گام پیشرو
Forward Stepwise (Wald)

در این بخش و با استفاده از روش گام به گام پیشرو به انتخاب مدل مناسب تنها با متغیرهای معنی‌دار پرداخته شده است. همانگونه که در جدول شماره ۴ دیده می‌شود فرآیند انتخاب مدل در چهار گام انجام شده است. در این روش ورود متغیرها تا هنگام افزایش

جدول شماره ۳

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a X1	3.513	.938	14.030	1	.000	33.557
X2	.004	.185	.000	1	.984	1.004
X3	-1.305	.324	16.239	1	.000	.271
X4	-.942	.314	8.967	1	.003	.390
X5	3.536	1.777	3.957	1	.047	34.316
X6	-.053	.083	.411	1	.521	.948
X7	.118	1.104	.011	1	.915	1.125
Constant	.400	1.211	.109	1	.741	1.492

a. Variable(s) entered on step 1: X1, X2, X3, X4, X5, X6, X7.

جدول شماره ۴

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	12.324	1	.000
	Block	12.324	1	.000
	Model	12.324	1	.000
Step 2	Step	9.611	1	.002
	Block	21.934	2	.000
	Model	21.934	2	.000
Step 3	Step	11.825	1	.001
	Block	33.760	3	.000
	Model	33.760	3	.000
Step 4	Step	4.194	1	.041
	Block	37.954	4	.000
	Model	37.954	4	.000

$$y = 3/56X_1 - 1/289X_3 - 0/9X_4 + 3/587X_5$$

Y: نوع اظهار نظر حسابرس که اگر به سمت یک میل نماید گزارش حسابرسی مقبول و اگر به سمت صفر میل کند گزارش حسابرسی غیر مقبول خواهد بود
X1: بازده دارایی ها ، X3: تغییر حسابرس ، X4:

نوع حسابرس ، X5: اهرم مالی
یعنی تاثیر متغیرهای نوع حسابرس و تغییر حسابرس در اظهار نظر حسابرس منفی و بازده داراییها و اهرم مالی مثبت بوده است.

۷- بحث و نتیجه گیری

هدف از هر تحقیق و پژوهشی نتایج بدست آمده از تحقیق و تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده است تا نتایج بصورت عملی در جامعه مورد استفاده قرار گیرد. بنابراین در این بخش به ذکر نتایج تحقیق و همچنین تجزیه و تحلیل نتایج بدست آمده پرداخته می شود. با توجه به آزمون فرضیات، نتایج فرضیات آزمون شده به شرح ذیل می باشد:
بنابراین مدل تحقیق به صورت زیر برآورد و

نوشته می شود :

نام فرضیه	شرح فرضیه	متغیر مستقل	نتیجه فرضیه
فرضیه اول	اهرم مالی شرکت با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	اهرم مالی	تایید
فرضیه دوم	کیفیت سود با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	کیفیت سود	رد
فرضیه سوم	شاخص مدیریت سود با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	مدیریت سود	رد
فرضیه چهارم	تغییر حسابرس با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	تغییر حسابرس	تایید
فرضیه پنجم	بازده دارایی ها با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	بازده دارایی ها	تایید
فرضیه ششم	اندازه شرکت با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	اندازه شرکت	رد
فرضیه هفتم	نوع حسابرس با نوع اظهار نظر حسابرس رابطه دارد	نوع حسابرس	تایید

مدل بالا نتایج زیر را بازگو می کند :

- بازده دارایی های شرکت هایی که اظهار نظر حسابرس مقبول داشته اند پائین تر از شرکت های است. به عبارت دیگر چون بازده دارایی ها با اندازه شرکت رابطه مستقیم دارد در این تحقیق

کیفی قوی تر و استقلال بیشتر با صاحبکار ، کیفیت گزارش افزایش یافته و در نتیجه گزارشات غیر مقبول سازمان حسابرسی بیشتر است.

- شرکت هایی که تغییر حسابرس داشته اند بیش از شرکت های دیگر در سال قبل از تغییر ، گزارش غیرمقبول داشته اند. به بیان دیگر شرکت ها همواره به دنبال دریافت گزارش مقبول اند لذا با تغییر حسابرس به دنبال حسابرسانی می روند که گزارش مورد انتظار خود را دریافت نمایند .

۸- پیشنهادات

با توجه به اینکه متغیرهای بازده دارایی ها، اهرم مالی، تغییر حسابرس و نوع حسابرس بر نوع اظهار نظر حسابرس موثرند لذا :

(۱) به مرجع تدوین استاندارد های حسابداری توصیه می شود افشاء دلایل تغییر حسابرس را در یادداشت های همراه صورتهای مالی الزامی نماید.

(۲) به جامعه حسابداران رسمی ایران توصیه می شود با تشویق و ترغیب موسسات حسابرسی عضو جامعه جهت ادغام با یکدیگر و جذب شاغلان انفرادی و نیز با رتبه بندی موسسات حسابرسی شرایطی را فراهم کند که شرکت های بزرگ توسط موسسات حسابرسی بزرگ ، حسابرسی شوند.

(۳) به جامعه حسابداران رسمی ایران توصیه می شود که کنترل کیفیت موسسات حسابرسی را در جهت افزایش کیفیت گزارش حسابرسی بیشتر مورد توجه خاص قرار دهد .

(۴) به بورس اوراق بهادار توصیه می شود نسبت به رتبه بندی شرکت ها از طریق بازده داراییها اقدام نماید.

شرکت های بزرگتر نسبت به شرکت های کوچکتر دارای بازده پائین تری هستند . به نظر می رسد مدیران شرکت های بزرگ برای پنهان نگاه داشتن عملکرد ضعیف خود ، به نوعی با حسابرس برای دریافت گزارش مقبول به توافق می رسند. این موضوع مغایر با تئوری کارگزاری است .

- اهرم مالی شرکت هایی که اظهارنظر حسابرس غیر مقبول داشته اند بالاتر از شرکت هایی است که اظهار نظر آنان مقبول بوده است. به عبارت دیگر شرکت هایی که دارای ریسک مالی بیشتری هستند بدلیل داشتن بدهیهای بلند مدت بیشتر و نقدینگی کمتر همواره با تهدید مواجه بوده و بندهای شرط محدودیت و عدم توافق در گزارش حسابرس چنین شرکت هایی همواره وجود دارد . لذا شرکت هایی که ریسک مالی آنان بالاتر است گزارش غیر مقبول بیشتری دارند .

- شرکت هایی که حسابرسی آنها به عهده بخش خصوصی بوده است کمتر از شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شده اند گزارش غیرمقبول داشته اند. به بیان دیگر حسابرسان شرکت های بخش خصوصی سعی می کنند که مطابق نظر صاحبکار ، گزارش مقبول ارائه نمایند. اما در مقابل، موسسات بزرگ مثل سازمان حسابرسی از شهرت بالاتری برخوردارند و معمولاً هزینه ی بیشتری را صرف آموزش حسابرسان خود می کنند و کنترل کیفی قوی تری دارند ضمناً نتایج تحقیقات انجام شده در زمینه استقلال حسابرس نشان می دهد که یکی از عوامل فزاینده استقلال موسسه حسابرسی، بزرگ بودن موسسه حسابرسی [۱]. به نظر می رسد با توجه به بزرگ بودن سازمان حسابرسی و کنترل

- 5) Becker. C.L , Defond. M.L , Jambalvo.J , and K.R.Suramanyam , (1998) , The Effect of Audit Quality on Earnings Management . Contemporary accounting Research , Vol. 15,No.1,PP.1-24.
- 6) Carcello.J.V, and T.L. Neal , (2003) , Audit Committee Characteristics and Auditor Dismissals Following 'New' Going Concern Reports , The Accounting Review, Vol. 78 , No. 1 , PP.95-117 .
- 7) Craswell . J , Stokes and Laughton , (2002) , Auditor independence and fee dependence , Journal of Accounting & Economics , 33 , PP. 253-275 .
- 8) Davidson . R . A , and D. Neu , (1993) , A Note on the Association Between Audit Firm Aize and Audit Quality , Contemporary accounting Research , Vol. 9,No.2, PP.38-43.
- 9) Francis . J , and J . Krishnan , (1999) , Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism , Contemporary accounting Research , Vol.16, No.1 , PP.135 - 165 .
- 10) Frankel . R . M , Johnson . M . F , and K . K. Nelson , (2002) , The Relation Between Auditors Fees for NonAudit Service and Earnings Management , The Accounting review , Vol. 77 , Supplement 2002, PP. 71-105.
- 11) Geiger . M .A , and D. V . rama , (2006) , Audit Firm Size and Going Concern Reporting Accuracy , Accountng Horizons , Vol.20 , No. 1 , PP. 1-17.
- 12) Hudaib.M , and T.E Cooke , (2005) , The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching , Journal of
- 5) با توجه به عدم تاثیر متغیرهای کیفیت سود ، مدیریت سود و اندازه شرکت بر نوع اظهار نظر حسابرس پیشنهاد می شود :
- 6) علت اینکه اندازه شرکت با متغیر وابسته رابطه ندارد ممکن است ناشی از تعداد اندک شرکتهای بزرگ در نمونه تحقیق باشد لذا پیشنهاد می شود تعداد مشاهدات افزایش یافته و تعداد شرکتهای بزرگ به نمونه تحقیق اضافه شود .
- 7) در این تحقیق شاخص مدیریت سود با استفاده از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است . لذا پیشنهاد می شود از سایر مدلها استفاده شود
- 8) پیشنهاد می شود متغیر مستقل کیفیت سود از طریق آزمون همبستگی بررسی شود .

فهرست منابع

- 1) سجادی، سید حسن و مهدی ابراهیمی مند، (۱۳۸۴)، عوامل افزایشده استقلال حسابرس مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰
- 2) عالم زاده، مهدی، (۱۳۸۴)، تاثیر مبالغ ریالی شروط حسابرسی بر قیمت سهام، پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی
- 3) هوشمند، عبدالحمید، (۱۳۸۶)، بررسی تاثیر استانداردهای ملی حسابرسی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه شیراز
- 4) Barizah.N, Bakar.A , rahim.A , Rahman.A and Rashid.A , (2005) , Factors influencing auditor independence , Malaysian long officers perceptions , Managerial auditing journal , 20, No. 8 .

- Business Finance & Accounting ,32(9)&(10) , November / December.
- 13) Ireland. J.C , (2003) , An Empirical Investigation of Determinants of Audit Reports in the U.K , Journal of Business Finance & Accounting ,30(7)&(8) , September / October .
- 14) Klein .A ,(2002) , Audit Committee , Board of Director Characteristics and Earning Management , Journal of Accounting & Economics ,33 ,PP.375-400 .
- 15) Lennox.C , (1999) , Are Large Auditors More Accurate Than Small Auditor's ? Accounting and Business Research , Vol. 29 , No.3 , PP. 217-227 .
- 16) Mautz.R.K , and H. Sharaf , (1961) , The Philosophy of Auditing , American Accounting Association
- 17) Nelson.M.W , Elliot .J.A ,and R. I . Tarpley , (2002) , Evidence from Auditors About Managers ' Earnings Management Decisions , The Accounting Review, Vol. 77 ,(Supplement 2202) , PP.175 -202 .
- 18) Spathis , Doumpos , Zopounidis , (2003) , Using Client Performance Measures to Identify Per-Engagement Factors Associated With Qualified Audit Reports in Greece , The International Journal of Accounting ,38 , 267-284 .
- 19) 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 .
- 20) Wooten . T . C , (2003) , Research About Audit Quality , The CPA Journal , January , PP. 1-5