مجله علمی پژوهش درمدیریت ومطالعات اجتماعی، شماره ۸ ، تابستان ۱۳۹۶جلد۲، ص۱۰۶-۱۰۰
http://www.jmss.ir

بررسی رابطه نوع اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل در بورس اوراق بهادار تهران: آزمون تجربی نظریه نمایندگی

مجله علمی پژوهش درمدیریت ومطالعات اجتماعی (سال سوم)
شماره ۸ / تابستان ۱۳۹۶ / ص ۱۰۶-۱۰۰

نیایش آقایی[۱]، عبدالصمد خلعتبری لیماکی[۲]
[۱]گروه حسابداری، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران.
[۲]گروه حسابداری، واحد رامسر، دانشگاه آزاد اسلامی، رامسر، ایران.

نویسنده مسئول:
عبدالصمد خلعتبری لیماکی

چکیده

هدف پژوهش بررسی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل در بورس اوراق بهادار تهران است. جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوزاق بهادار تهران است. روش نمونه گیری تصادفی و روش نمونه گیری حذفی(حذف سیستماتیک) است. در نهایت شرکتهای مورد بررسی در این پژوهش در مجموع شامل ۱۱۷ شرکت است.

برای جمع آوری داده از نرم افزار ره‌آورد نوین و صورت‌های مالی و برای تجزیه و تحلیل داده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ و نرم افزار اکسل ۲۰۱۰ استفاده گردید..آزمون های آماری مورد استفاده در تجزیه و تحلیل داده، آزمون ناپارامتریک کروسکال والیس و رگرسیون چندگانه است. نتایج تحقیق در سه فرضیه تحقیق نشان می‌دهند که بین اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام با گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.

واژه های کلیدی: اظهارنظر حسابرسی، گردش داوطلبانه حسابرس، تغییر حسابرس

مقدمه

پدیده تغییر حسابرسان در سال‌های اخیر، توجه بسیاری از محافل آکادمیک جهان را به خود جلب کرده است. در ایران، فرآیند تغییر موسسات حسابرسی در سال‌های گذشته به دلیل محدود بودن انجام فعالیت حسابرسی توسط چند موسسه بزرگ از جمله، موسسه حسابرسی صنایع ملی و سازمان برنامه، موسسه حسابرسی بنیاد مستضعفان و موسسه حسابرسی شاهد به شکل مدون و رسمی و در قالب مفاد قانونی وجود نداشت و فقط گروه‌های حسابرسی مسئول انجام تعدادی از کارهای خاص، با نظر مدیران موسسه تغییر می‌کردند (Ball et al, 2000). پس از ادغام موسسات فوق و تشکیل سازمان حسابرسی، به دلیل تنوع صاحبکاران و زیاد بودن تعداد آن‌ها و به منظور اعمال کنترل و بررسی بیشتر، گروه‌های حسابرسی مسئول انجام کار، در دوره‌های زمانی با میانگین سه سال مورد چرخش قرار می‌گیرند. این جابجایی ممکن است، مسئولیت انجام حسابرسی یک شرکت را از یک مدیر سلب و به مدیر دیگری در داخل سازمان حسابرسی محول کند. فرآیند تغییر صرفاً بین گروه‌های مختلف در درون سازمان حسابرسی انجام می‌شود و در زمره قانون تغییر موسسات حسابرسی همگام و هم مفهوم با سایر کشورها قرار نمی‌گیرد(Walker, 2003).

تحقیقات اثباتی حسابداری، سعی دارد تا ارتباطات رفتاری را در حسابداری بیان کند. تحقیقات مزبور، تحقیقاتی تجربی و مشاهده ای هستند که کوشش می کنند تا پاسخی برای این سوال بیابند که چرا هیات های تدوین استاندارد، روش خاصی را انتخاب می کنند، یا چرا مدیریت شرکت ها روش معینی را از میان روش های پذیرفته شده حسابداری بر می گزینند(Chen et al, 2010).

فرضیه بازار کارآمد، نمی تواند پاسخی برای پرسش هایی نظیر پرسش های مذکور داشته باشد. زیرا بازار تنها می تواند اثر افشای اطلاعات حسابداری بر قیمت سهام را نشان دهد و نمی تواند توضیح دهد که چرا مدیران شرکت ها از میان روش های مختلف حسابداری، تنها روش مورد نظر را انتخاب می نمایند. توجیه رفتار مدیران تنها از عهده تئوری اثباتی حسابداری بر می آید(Barth et al, 2008).

حسابرس مسئول هشدار به مدیر درباره نقاط ضعف، تردید و بی نظمی‌های یافت شده طی فرآیند حسابرسی است که اغلب آن‌ها به مسائل مادی مربوط می‌شوند. تقلب‌های عمده که در گزارشگری مالی شرکت های وردکام، تیکو، کواست و در سال‌های اخیر شرکت انرون، باعث شده که مجامع حرفه‌ای به این فکر بیافتند که راهکارهایی را پیدا کنند تا از این گونه تحریفات با اهمیت جلوگیری کنند (Walker et al , 2001).

حسابرس، اظهارنظر خود را در یک گزارش تحت عنوان گزارش حسابرسی بیان می‌کند. از گزارش حسابرسی اغلب به عنوان فشار سنج یاد می‌شود و این تنها به عنوان یک سند برای افزایش قابلیت اعتماد بر صورت های مالی نیست، بلکه گزارش حسابرسی نقطه آخر فرآیند حسابرسی است که از طریق آن حسابرس اظهارنظر خود را درباره صورت‌های مالی ذکر می‌کند.این اظهارنظر می‌تواند مقبول ، مشروط ، مردود و یا عدم اظهارنظر باشد(Menon & Williams,2010) .

مدیریت همواره سعی دارد مواردی را که منجر به اظهارنظر مشروط می‌شود، از بین ببرد، زیرا ممکن است این گزارش‌ها تاثیر منفی بر نظر سهام داران نسبت به مدیریت داشته باشد یا حتی روی سرمایه‌گذاری آن‌ها در شرکت تاثیرگذارد(Cullinan et al, 2012).

نوع اظهارنظر حسابرس در مورد صورت‌های مالی از جمله مسائل با اهمیت برای استفاده‌کنندگان درون‌سازمانی و برون‌سازمانی است و همچنین تجارب مراجع حرفه ای و بورس‌های اوراق بهادار اغلب کشورها حکایت از آن دارد که فرآیند تغییر حسابرس موجب می‌شود نگاهی تازه در ذهن استفاده‌کنندگان نسبت به جایگاه حسابرسی متبادر شود و این فرآیند ضمن قطع ارتباط بلند مدت حسابرس - صاحبکار، موجبات حفظ استقلال حسابرسان را فراهم می‌کند(Michael et al,2012).

هلیدورو و همکاران (۲۰۱۵)، در تحقیقاتی که در مورد شرکت‌های پذیرفته شده بورس پرتغال انجام دادند، به این نتیجه رسیدند که یک رابطه مثبت و معنادار بین گزارش حسابرسی مشروط و تغییر حسابرس وجود دارد . که این نتیجه روی اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی ها و سایر موارد جز حقوق صاحبان سهام و بدهی‌ها صدق نمی‌کرد .

سی و ویلیامز (۲۰۱۲)،در پژوهش خود با عنوان "نقش توانایی مدیر در تغییرات حسابرس" رابطه بین توانایی مدیر و تغییرات حسابرس را بررسی کردند. و به این نتیجه رسیدند که از لحاظ آماری رابطه معکوس معنی داری بین توانایی مدیریت کارا و اثر بخش و احتمال تغییر حسابرس وجود دارد.آنها همچنین به این نتیجه رسیدند که شرکت های با مدیران کارآمدتر نسبت به شرکت های با مدیران نا کارآمد با احتمال ۷۶ درصد کمترتغییر حسابرس داشته اند.

کواک و همکاران (۲۰۱۱)،در پژوهش خود با استفاده از تکنیک های مختلف داده کاوی، سودمندی متغیرهای درماندگی مالی در پیش بینی تغییر حسابرس را بررسی کردند و به این نتیجه رسیدند که نسبت های نقدینگی(نسبت سرمایه در گردش به کل داراییهاو نسبت بدهیهای به داراییهای جاری)، سودآوری(نسبت سود قبل از بهره و مالیات به کل داراییها)و گردش داراییها(نسبت فروش به کل داراییها) برای شرکتهایی که تغییر حسابرس داده اند، پایین تر است. که این نتایج منطبق بر شرایط مالی ضعیف شرکتهایی که تغییر حسابرس

داده اند نسبت به شرکتهایی که تغییر حسابرس نداده اند، است همچنین به این نتیجه رسیدند که تکنیک های مختلف داده کاوی، نقش خود را در پیش بینی تغییر حسابرس با استفاده از متغیر های درماندگی مالی به طور معقولی خوب ایفا کرده اند.
با توجه به موارد گفته شده فوق، این تحقیق در صدد یافتن پاسخی برای این سوال است که آیا بین نوع اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرس رابطه معناداری وجود دارد؟

روش شناسی

هدف پژوهش بررسی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل در بورس اوراق بهادار تهران است.بر این اساس فرضیات پژوهشی به شرح زیر می باشد.

فرضیه اصلی : بین نوع اظهار نظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل رابطه معنادار وجود دارد .

فرضیه های فرعی:

فرضیه اول : بین اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها و تغییر حسابرس، رابطه معنادار وجود دارد .
فرضیه دوم : بین اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی‌ها و تغییر حسابرس، رابطه معنادار وجود دارد .
این پژوهش در حوزه پژوهش‌های اثباتی مالی قرار دارد. از آنجا که برای آزمون فرضیه از اطلاعات تاریخی استفاده می‌شود، این پژوهش در گروه پژوهشات شبه آزمایشی قرار دارد. همچنین از آنجا که این پژوهش به بررسی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرسان و گردش داوطلبانه حسابرسان می‌پردازد، از نوع توصیفی- همبستگی محسوب می‌شود.
جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوزاق بهادار تهران است. روش نمونه گیری تصادفی و روش نمونه گیری حذفی است. در نهایت شرکتهای مورد بررسی در این پژوهش در مجموع شامل ۱۱۷ شرکت است.
در این پژوهش برای گردآوری داده ها از صورت‌های مالی فراهم آمده در آرشیوهای الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار تهران (لوح‌های فشرده موسوم به آرشیو) و نرم افزار های ره‌آورد نوین و تدبیرپرداز استفاده شده است.
برای تجزیه تحلیل داده ها پس از آماده سازی متغیرها با استفاده از نرم افزار اکسل و انجام محاسبات لازم جهت دستیابی به متغیرهای مورد نیاز جهت انجام پژوهش، برای آزمون فرضیات با استفاده از تجزیه و تحلیل همبستگی و رگرسیون، مدل برازش شده از نرم افزار SPSS استفاده شده است.
همچنین پیش فرض‌های رگرسیون مورد بررسی قرار می‌گیرد. استنباط آماری در مورد آزمون فرضیه بر اساس سطح معناداری به دست آمده از آزمون انجام می‌شود. به این صورت که اگر مقدار سطح معناداری (P-Value) کمتر از ۵ درصد باشد، فرضیه پژوهش در سطح ۹۵ درصد و اگر کمتر از ۱ درصد باشد فرضیه در سطح ۹۹ درصد تایید می‌شود.

تجزیه و تحلیل

- تجزیه و تحلیل همبستگی

جدول شماره زیر ضرایب همبستگی بین متغیرهای وابسته و مستقل را نشان می دهد.

جدول(۱) ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش

	VFR		QEQ		QIB		QAS		QOTHE	
	Pearson Correlation	Sig.	Pearson Correlation	Sig.	Pearson Correlation	Sig.	Pearson Correlation	Sig.	Pearson Correlation	Sig.
VFR	1.00		۰.25	۰.00	۰.06	۰.09	۰.37	۰.00	۰.21	۰.00
QEQ	۰.25	۰.00	1.00		۰.07	۰.05	۰.17	۰.00	۰.97	۰.00
QIB	۰.06	۰.09	۰.07	۰.05	1.00		۰.32	۰.00	۰.28	۰.00
QAS	۰.37	۰.00	۰.17	۰.00	۰.32	۰.00	1.00		۰.33	۰.00
QOTHE	۰.21	۰.00	۰.97	.00	۰.28	۰.00	۰.33	۰.00	1.00	

- آزمون فرضیه‌های پژوهش

جدول(۲) نتایج آزمون تحلیل واریانس (آنوا) ANOVA[b]

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	241177.509	4	34453.930	3.369	.002[α]
Residual	7096677.837	694	10225.761		
Total	7337855.346	701			

مقدار احتمال (یا سطح معنی داری) F برابر با ۰.۰۲ است. این مقدار کمتر از سطح ۵ درصد است. بنابراین مدل در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی دار است.

جدول(۳) خلاصه نتایج مدل Model Summary[b]

R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics					Durbin-Watson
				R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change	
.181[α]	.033	.023	101.12250	.033	3.369	4	584	.002	1.947

مقدار ضریب تعیین (R2) برابر ۰.۳۳ است. این مقدار قابل توجه است زیرا بیانگر این است که ۳۳ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود. آماره دوربین واتسون نیز تفاوت زیادی با مقدار ۲ ندارد. نزدیک بودن آماره دوربین واتسون به عدد ۲ به معنای عدم خودهمبستگی باقیمانده ها است که یکی دیگر از مفروضات اصلی رگرسیون می‌باشد.

جدول(۴) بررسی معنادار بودن ضرائب رگرسیون

Coefficients[a]						
متغیرها		ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی	QualifLib	–69.786	31.790	–.318	–2.195	.034
اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی	QualifAs	–38.498	10.771	–.134	–3.574	.000

در جدول فوق ضرایب رگرسیون ارائه شده است. مقدار Sig ارائه شده در این جدول بیانگر معناداری ضرائب رگرسیون است. اگر این مقدار برای هر متغیر کمتر از ۵ یا ۱۰ درصد باشد، ضریب مربوط به آن متغیر به ترتیب در سطح اطمینان ۹۵ و ۹۰ درصد معنی‌دار است. در غیر این صورت ضرایب رگرسیون معنی‌دار نیست. بنابراین با توجه به نتایج رگرسیون مدل ، تنها ضریب متغیر اظهارنظر مشروط در خصوص سایر موارد(Other Qualif) معنی‌دار نیست. همچنین مشاهده می‌شود که :

$\beta 1$ = -69.786
$\beta 2$ = -31.604k

بحث و نتیجه گیری

- بین اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها و گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معنادار وجود دارد.

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر این است که با توجه به نتایج مدل و تحقق روابط پیش بینی شده و معنی‌دار بودن ضریب شاخص اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها، فرضیه اول تحقیق تایید می‌شود. این بدان معناست که رابطه معناداری میان اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها و گردش داوطلبانه حسابرسان در شرکت ها وجود دارد، لذا در این مورد فرضیه تحقیق تایید شد. نتایج این پژوهش با تحقیق دولت آبادی و جدیری نقاش کار (۱۳۹۲) همسو بوده که به بررسی تاثیر نوع اظهارنظر حسابرسی بر تغییر حسابرس پرداختند و به این نتیجه رسیدند که بازار سهام اگرچه ممکن است در کل میان اظهارنظر حسابرسی تمایز قائل شود، لکن این تمایز تا حدی است که بتواند باعث تغییر در مؤسسه حسابرسی گردد همچنین نتایج این پژوهش با نتایج تحقیقات انجام شده بوسیله کولیان و همکاران (۲۰۱۲)، چمبرز و پنمان (۱۹۸۴)، جیولی و پالمون (۱۹۸۲)، کراس و چرودر (۱۹۸۴)، وایترد (۱۹۸۰)؛ الیوت (۱۹۸۲) و سلطانی(۲۰۰۲) همسو می‌باشد.

- بین اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی‌ها و گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معنادار وجود دارد.

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر این است که با توجه به نتایج رگرسیون، ضریب اثرگذاری متغیر اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی‌ها و گردش داوطلبانه حسابرس منفی و معنی‌دار است. نتایج حاصل از تحقیق با تحقیق دولت آبادی و جدیری نقاش کار (۱۳۹۲) و کولینان و همکاران (۲۰۱۲) همسو است.

منابع

1- Ball, R.; Kothari, S. P.; and Robin, A. (2000). The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earning. Journal of Accounting and Economics, Vol. 29, pp. 1-51.
2- Barth, M. E. and Schipper, K. (2008). Financial Reporting Transparency. Journal of Accounting, Auditing & Finance, Vol. 23, No. 2, pp. 173-190.
3- Chen, C. J. P., Su, X., & Wu, X. (2010). Auditor changes following a big 4 merger with a local Chinese firm: A case study. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(1), 41–72
4- Cullinan, Charles P, Fangjun Wang, Bei Yang, Junrui Zhang (2012). Audit opinion improvement and the timing of disclosure. Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 28, 333–343
5- Menon, K., & Williams, D. D. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. The Accounting Review, 85(6), 2075–2105
6- Michael Firth a, Oliver M. Rui b,r, XiWu (2012) "How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China"
7- Walker, M (2003)‘Principal/agency theory when some agents are trustworthy’, Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University
8- Walker P. L. , Lewis B. L. and Casterella J. R. (2001) ," Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence ". Accounting Enquiries, Vol. 10 Issue 2.