

علل گرایش حسابرسان به صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق در گزارش حسابرسی صورتهای مالی پایان دوره

بهمن بنی مهد

استادیار، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران
b_banimahd@yahoo.com

مصطفی طهماسبی

کارشناس ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران
Tahmasebi.hesabras@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۳/۹/۵ تاریخ پذیرش: ۹۴/۱/۲۶

چکیده

در این مقاله علل گرایش حسابرسان به صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق در گزارش حسابرسی صورتهای مالی پایان دوره بررسی میگردد. برخی تحقیقات نشان می‌دهد ویژگیهای مدیریت و واحد تجاری مورد حسابرسی بر گزینش اظهار نظر^۱ حسابرس تأثیر دارد. همچنین تحقیقات دیگری نیز بیانگر وجود ارتباط بین ویژگیهای شرکت حسابرسی، نحوه قضاوت حسابرسان از اهمیت در سطح گزارشگری و نوع اظهار نظر حسابرسی میباشد. نمونه آماری این پژوهش شامل ۲۰۴ نفر از شاغلین حسابرس که در رده سرپرست، مدیر و شریک در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی فعالیت میکنند، انتخاب گردیده است. روش پژوهش توصیفی، پیمایشی و روش جمع آوری داده‌ها و اطلاعات این پژوهش کتابخانه‌ای و میدانی با رویکرد زمینه‌یابی از طریق پرسشنامه است و از مقیاس لیکرت برای پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه استفاده شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که ویژگیهای مدیریت واحد تجاری، ویژگیهای واحد تجاری مورد حسابرسی، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تأثیرگذار است.

واژه‌های کلیدی: گزینش اظهار نظر، ویژگیهای مدیریت، ویژگیهای واحد تجاری، رقابت در حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

در سالهای اخیر خصوصی شدن حرفه حسابداری و به وجود آمدن رقابت در حسابداری همراه با گسترش مؤسسات حسابداری از یک سو و همچنین افزایش تقاضا برای حسابداری به دلایل متعدد از جمله الزام مراجع قانونی از سوی دیگر، اعتبار دهی گزارش حسابرسان و استقلال حسابداری را تحت الشعاع قرارداده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته است.

نگرانی و سوال اساسی این است که آیا صاحبکاران، حسابرس خود را به قصد دریافت اظهار نظر مطلوب تر تحت فشار قرار می دهند؟ و آیا حسابرسان به دلیل رقابت در حسابداری و یا عدم توجه به کیفیت حسابداری ممکن است به بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق گرایش بیشتری داشته باشند؟

تعدیل گزارش حسابداری از یک سو بر عملکرد حرفه حسابداری و اعتبار آن و از سوی دیگر بر جریان سرمایه در بازارهای مالی اثر گذار است. تحقیقات نشان می دهد عوامل مختلفی بر تعدیل گزارش حسابرسان تاثیر گذار است که از مهمترین آنها میتوان به ویژگیهای واحد تجاری و مدیریت آن، وجود رقابت در حسابداری و کیفیت حسابداری اشاره نمود.

در این تحقیق سعی بر آن است که برخی از علل گرایش حسابرسان به صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق در گزارش حسابداری صورتهای مالی پایان دوره، مورد بررسی قرار گیرد. پرسش اصلی این پژوهش آن است که آیا ویژگیهای واحد تجاری و مدیریت آن، رقابت در حسابداری و کیفیت حسابداری بر صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیر گذار است یا خیر؟ اهمیت این پژوهش در آن است که به گونه ای تجربی به جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابداری، سازمان بورس و اوراق بهادار و سایر استفاده کنندگان گزارشهای حسابداری، نشان خواهد داد که خصوص سازی حسابداری و پدیده هایی که به تبع آن در این پژوهش مورد بررسی قرار می گیرد موجب تعدیل اظهار نظر حسابرس گردیده است یا خیر؟ این موضوع می تواند تاثیر مهمی بر استقلال حسابداری و در نتیجه کیفیت حسابداری بگذارد. این اهمیت و همچنین، فقدان پژوهش کافی در این زمینه انگیزه لازم برای نویسندگان این مقاله در انجام این کار پژوهشی گردید. هدف این مقاله آن است که نخست عوامل موثر بر گرایش حسابرسان به بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق را بررسی نماید. هدف دوم این پژوهش نیز آن است که استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابداری و سازمان بورس اوراق بهادار را از رابطه بین ویژگیهای واحد تجاری و مدیریت آن، رقابت در

حسابرسی و کیفیت حسابداری بر علل گرایش حسابرسان به بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق آگاه سازد.

انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند موجب بهبود و افزایش مبانی علمی و پژوهشی در حوزه مورد مطالعه باشد که میتوان به سه مورد از آن اشاره نمود: اول اینکه نتایج این پژوهش، موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با عوامل موثر بر تعدیل اظهار نظر حسابرس میگردد. دوم اینکه شواهد پژوهش نشان خواهد داد که آیا ویژگیهای واحد تجاری و مدیریت آن، رقابت در حسابداری و کیفیت حسابداری به عنوان عاملهای گرایش حسابرسان به بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تلقی میگردند؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی میتواند اطلاعات سودمندی در اختیار قانون گذاران حوزه تدوین استانداردهای حسابداری و بازار سرمایه و همچنین سایر استفاده کنندگان از گزارشهای حسابداری قرار دهد. سوم اینکه نتایج این پژوهش میتواند به عنوان مبنایی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه حسابداری تلقی گردد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران و تغییر در برخی از قوانین تجاری و مالیاتی و نیاز واحدهای تجاری در خصوص بهره مندی بیشتر از منابع تامین مالی برون سازمانی و تمایل شرکتها برای پذیرش در بورس اوراق بهادار و عوامل دیگر باعث افزایش تقاضا از سوی واحد های تجاری در خصوص حسابداری در سالهای اخیر شده است. افزایش تقاضا برای حسابداری از طرفی و افزایش مؤسسات حسابداری از سوی دیگر باعث به وجود آمدن رقابت در بین مؤسسات حسابداری در جهت تداوم همکاری با واحد تجاری شده است ولی همواره باید توجه داشت که مهم ترین و بارز ترین ویژگی حسابداری، اعتباردهی می باشد. در سالهای اخیر موارد متعددی از جمله موارد ذکر شده در این مقاله منجر به گرایش حسابرسان به بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق شده است. این موضوع می تواند باعث تضعیف اعتباردهی و کاهش اعتماد جامعه به حسابرسان شود.

الستیر^۱ و همکاران (2011) به مطالعه این موضوع پرداختند که آیا می توان تفاوت کیفیت حسابداری 4مؤسسه بزرگ در مقابل 4 مؤسسه غیربزرگ را به مشخصات صاحبکاران نسبت داد؟ در این بررسی از موضوعات کیفیت حسابداری، اقلام تعهدی اختیاری، هزینه حقوق صاحبان سهام پیش بینی شده و صحت پیش بینی تحلیلگر استفاده شد نتایج نشان می دهد که تفاوت در این موارد بین چهار مؤسسه بزرگ و چهار مؤسسه غیر

مدیر ایجاد نمی‌کند، بلکه حتی ممکن است به وی برای استفاده از راه‌های گریز موجود در اصول پذیرفته شده‌ی حسابداری مشاوره داده و مدیر رادر ارائه‌ی نادرست وضعیت مالی شرکت یاری کند. رویز، باربادی لو و همکاران^{۱۰} (۲۰۰۹) در پژوهشی از اسپانیا دریافتند که چرخش اجباری حسابرس در سال آخر بر اساس قوانین حسابرسی، تأثیری بر صدور نوع اظهار نظر حسابرس ندارد. آنها عنوان می‌کنند حسابرسان احتمالاً به دلیل عدم از دست دادن شهرت خود، این انگیزه را دادند تا در صدور نوع اظهار نظر، استقلال خود را مطلوب جلوه دهند. اما این انگیزه در سالهای قبل از تغییر اجباری، وجود ندارد و برخی حسابرسان مطابق میل صاحبکاران گزارش صادر میکنند.

بنی‌مهد و همکاران^{۱۱} (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسی پرداخته و دریافتند رابطه مستقیم بین تغییر حسابرس مستقل و اندازه شرکت با تغییر اظهار نظر حسابرسی وجود دارد همچنین زیان ده بودن شرکت، سن شرکت، مدت تصدی حسابرسی رابطه‌ی منفی و معکوس با تغییر اظهار نظر حسابرسی دارد. همچنین بنی‌مهد (۱۳۹۰) در پژوهش دیگری به بررسی عوامل تعیین‌کننده بر صدور گزارش مقبول حسابرسی پرداخته و نتایج نشان داد متغیرهای نسبت سود به دارایی، تغییر مالکیت، خصوصی سازی حسابرسی، تغییر حسابرس و اندازه شرکت مورد رسیدگی از جمله عوامل تأثیر گذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسی هستند.

پیری^{۱۲} (۱۳۹۲) به بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت گزارش حسابرسی پرداخته و نتایج آن تحقیق نشان داد که موسسات بزرگ حسابرسی و تعداد صاحبکار بالا در مقایسه با موسسات کوچک و تعداد صاحبکار کم از کیفیت حسابرسی کمتری برخوردارند. عباس زاده و همکاران^{۱۳} (۱۳۹۰) به بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسی با استفاده از خصوصیات هیئت مدیره شرکتها پرداختند و نشان دادند رابطه منفی و معنا داری بین افزایش در تعداد اعضای هیئت مدیره و گزارش مقبول وجود دارد. سجادی^{۱۴} (۱۳۹۱) در تحقیقی از دو معیار اقلام تعهدی جاری و اختیاری، برای نشان دادن کیفیت حسابرسی استفاده نموده و مشاهده نمودند تداوم انتخاب حسابرس، تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. اسماعیل زاده مقری^{۱۵} (۱۳۹۱) در تحقیقی به بررسی تأثیر رقابت بر سر حق الزحمه حسابرسی توسط مؤسسات حسابرسی بر کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی پرداخته و نشان داد رقابت حق الزحمه حسابرسی تأثیر کاهنده‌ی بر کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی دارد.

بزرگ حسابرسی تا حد زیادی با خصوصیات صاحبکاران و به طور خاص با اندازه صاحبکار منطبق است. چانگ و چوی^{۱۶} (۲۰۱۰) در بررسی اثر ویژگی شرکای حسابرسی بر قضاوت و اظهار نظر حسابرسی دریافتند که تجربه کاری و آشنایی حسابرس با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تأثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می‌باشد و نتایج پژوهش آنها نشان داد ویژگی‌هایی 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 اثرگذار است.

نتایج تحقیق جف^{۱۷} و همکاران (2010) نشان می‌دهد سطح اقلام تعهدی غیرعادی صاحبکارانی که توسط چهار شرکت بزرگ حسابرسی شده اند با صاحبکارانی مشابه است که توسط حسابرسان درجه 2 حسابرسی شده اند.

چن^{۱۸} و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین به بررسی صاحبکارانی پرداختند که به علت ادغام موسسه حسابرسی خود با یک مؤسسه حسابرسی بزرگ نسبت به تغییر حسابرس خود اقدام نمودند و انگیزه اصلی این شرکتها دریافت گزارش مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی بوده است، بر اساس نتیجه این پژوهش رقابت در حسابرسی موجب کاهش کیفیت حسابرسی میشود.

فیرچیلد^{۱۹} و همکاران (2009) نتیجه گیری کردند که تداوم انتخاب حسابرس، موجب کاهش کیفیت حسابرسی و تأثیر در گزارش حسابرسی خواهد شد. کاپلان^{۲۰} و همکاران (۲۰۱۲) در پژوهش خود نشان دادند مؤسسات حسابرسی محلی در مقایسه با مؤسسات بزرگ حسابرسی در صدور اظهار نظر عدم تداوم فعالیت دربارہ مؤسسات مالی سریع تر عمل میکنند، زیرا این مؤسسات دریافتند که در صورت وقوع دعوی حقوقی علیه آنها، هزینه آن مبلغ زیادی خواهد بود.

اما جنکینز و ولوری^{۲۱} (2006) نشان داد حسابرسان جدید معمولاً فاقد شناخت کافی درباره فعالیت های تجاری و سیستم های کنترل داخلی صاحبکار هستند، مجبور میشوند بیشتر روی تصمیمات مدیران در رابطه با گزارشگری مالی اتکا کنند و در نتیجه، احتمال بیشتری وجود دارد که با رویه های فرصت طلبانه مدیران موافقت کنند. اما با افزایش دوره تصدی و به دست آوردن شناخت بیشتر، هوشیاری آن ها نسبت به کار بیشتر می شود. مایانگساری^{۲۲} (۲۰۰۷) معتقد است زمانی کیفیت حسابرسی بالا است که حسابرسان انتخاب های غیرمعقول مدیریت از میان روش های حسابداری را محدود کرده و مانع از ارائه ی نادرست وضعیت مالی شرکت شوند؛ اما، زمانی که کیفیت حسابرسی پایین است، حسابرس نه تنها محدودیتی برای

۳- روش شناسی پژوهش

روش تحقیق این پژوهش توصیفی، پیمایشی و روش جمع آوری داده ها و اطلاعات کتابخانه ای و میدانی با رویکرد زمینه یابی از طریق پرسشنامه است و از مقیاس لیکرت برای پاسخگویی به سؤالات پرسشنامه استفاده شده است. نرم افزار آماری مورد استفاده در این تحقیق SPSS-18 می باشد. نمونه آماری این پژوهش شامل حسابرسان شاغل در رده های سرپرست، مدیر و شریک در مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی می باشد. در این پژوهش تعداد ۲۶۰ پرسش نامه میان حسابرسان مذکور به صورت تصادفی توزیع گردید که ۲۰۴ پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت.

جدول شماره ۱- نمونه آماری پژوهش

| شرح | زن | مرد | سرپرست | مدیر | شریک |
|-------|-----|-----|--------|------|------|
| تعداد | 26 | 178 | 112 | 47 | 45 |
| درصد | 13% | 87% | 55% | 23% | 22% |

۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن

متغیرهای مستقل عبارتند از ویژگیهای مدیریت، ویژگیهای واحد تجاری، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی که هر کدام از آنها به شرح ذیل محاسبه می گردد:

- **ویژگیهای مدیریت واحد تجاری:** این ویژگی ها در این تحقیق شامل منافع شخصی، سیاسی بودن، تغییر مدیریت و تقسیم سود می باشد (فرانسیس و ویلسون^{۱۱}، ۱۹۸۸).
- **ویژگیهای واحد تجاری:** ویژگی واحد تجاری در این تحقیق عبارت است از عدم ارائه به موقع صورتهای مالی به حسابرسان، ضعف در کنترل داخلی، ترکیب مالکیت و سود آوری پایین (لینوکس^{۱۲}، ۱۹۹۹).

جدول شماره ۲- متغیرهای مستقل پژوهش

| ویژگیهای مدیریت واحد تجاری | ویژگیهای واحد تجاری | رقابت در حسابرسی | کیفیت حسابرسی |
|----------------------------|--------------------------------|---|-----------------------|
| منافع شخصی | عدم ارائه به موقع صورتهای مالی | حق الزحمه حسابرسی | دانش و تجربه حسابرسان |
| سیاسی بودن | ضعف در کنترل داخلی | نگرانی حسابرسان از ادامه همکاری با صاحبکار در آینده | قضاوت حسابرسان |
| تغییر مدیریت | ترکیب مالکیت | خصوصی سازی حسابرسی | استقلال حسابرسان |
| تقسیم سود | سود آوری پایین | کاهش هزینه | اندازه مؤسسات |

- **رقابت در حسابرسی:** حق الزحمه حسابرسی، نگرانی حسابرسان از ادامه همکاری با صاحبکار در آینده، خصوصی سازی حسابرسی و کاهش هزینه (فرانسیس و سیمون^{۱۳}، ۱۹۸۷).

- **کیفیت حسابرسی:** کیفیت حسابرسی در این تحقیق از طریق بررسی دانش و تجربه، قضاوت حسابرسان، استقلال حسابرسان و اندازه مؤسسات، تعیین می شود (والاس^{۱۴}، ۱۹۸۰).

متغیر وابسته تحقیق عبارتست از گرایش حسابرسان به صدور بند های محدودیت به جای بند های عدم توافق در گزارش حسابرسان مستقل در صورتهای مالی پایان دوره برای تحلیل داده های این پژوهش از روش آمار توصیفی، آزمون t - استیودنت و آزمون فریدمن استفاده شده است. پس از جمع آوری پرسشنامه ها اطلاعات خام آنها با استفاده از نرم افزار اکسل خلاصه و سپس بر اساس بسته نرم افزاری SPSS شماره 18 مورد بررسی قرار گرفته است.

۵- فرضیات پژوهش

- فرضیه ۱.** ویژگیهای مدیریت واحد تجاری در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است.
- فرضیه ۲.** ویژگیهای واحد تجاری مورد رسیدگی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است.
- فرضیه ۳.** رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است.
- فرضیه ۴.** کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است.

۶- نتایج پژوهش

الف- فرضیه اول

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می‌شود.
 H_0 : ویژگیهای مدیریت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تأثیرگذار نیست.
 H_1 : ویژگیهای مدیریت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تأثیرگذار است.
 آماره آزمون t دارای توزیع (تقریباً نرمال برای این داده‌ها) است و مقدار آن به صورت زیر محاسبه میگردد.

$$t = \frac{3/30 - 3}{0/56 / \sqrt{204}} = 7/80$$

آزمون نرمالیتی با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف ۱۵ نرمال بودن توزیع متغیرها بررسی شده است. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر نوشته می‌شود.
 داده‌ها برای متغیرها از توزیع نرمال پیروی می‌کند: H_0
 داده‌ها برای متغیرها از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند: H_1
 مقادیر احتمال برای همه فرضیات بیشتر از ۰/۰۵ است بنابراین فرض صفر یعنی نرمال بودن توزیع پاسخها رد نمیشود و توزیع آنها نرمال است. سپس فرضیات با استفاده از آزمون t بررسی شد.

جدول شماره ۳

| مقدار احتمال | مقدار Z کلموگروف - اسمیرنوف | بیشترین تفاوت | | | پارامترهای نرمال | | تعداد | فرضیه‌ها |
|--------------|-----------------------------|---------------|------|----------|------------------|---------|-------|-------------------------------|
| | | منفی | مثبت | قدر مطلق | انحراف معیار | میانگین | | |
| 0/11 | 1/21 | -0/15 | 0/07 | 0/15 | 0/56 | 3/30 | 204 | ویژگیهای مدیریت و فشار مدیریت |
| 0/55 | 0/80 | -0/09 | 0/09 | 0/09 | 0/64 | 3/08 | 204 | ویژگیهای شرکت |
| 0/63 | 0/75 | -0/12 | 0/08 | 0/12 | 0/70 | 3/17 | 204 | رقابت در حسابرسی |
| 0/40 | 0/89 | -0/13 | 0/07 | 0/13 | 0/65 | 3/33 | 204 | کیفیت حسابرسی |

جدول شماره ۴

| میانگین تفاوت از مقدار ۳ | درجه آزادی | مقدار t | انحراف معیار | میانگین | تعداد | فرضیه |
|--------------------------|------------|---------|--------------|---------|-------|-------------------------------|
| 0/30 | 203 | 7/80 | 0/56 | 3/30 | 204 | ویژگیهای مدیریت و فشار مدیریت |

در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. یعنی میزان تأثیرپذیری عوامل ویژگیهای مدیریت با هم تفاوت معناداری دارد. نتایج نشان داد تغییر مدیریت، تقسیم سود، سیاسی بودن مدیریت و منافع شخصی مدیر، به ترتیب بیشترین تأثیر را بر روی گزینش اظهار نظر و گرایش به صدور بندهای محدودیت به جای عدم توافق دارند.

مقدار آماره آزمون برابر با ۷/۸۰ است، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس ویژگیهای مدیریت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تأثیرگذار است. سپس تأثیر گذاری عوامل مربوط به فرضیه اول رتبه بندی شد برای مقایسه میزان تأثیرگذاری عوامل مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می باشد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می گردد.

جدول شماره ۵

| آماره آزمون | |
|-------------|----------------|
| 203 | تعداد |
| 48/9 | مقدار کای - دو |
| 3 | درجه آزادی |
| 0/000 | سطح معناداری |

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, 3, 4 \end{cases}$$

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود زیرا مقدار آماره کای - دو برابر با ۴۸/۹ بدست آمده است که

در جدول و نمودار زیر میزان تاثیرگذاری هر کدام از عوامل رتبه بندی شده است.

جدول شماره ۶

| میزان تاثیر | میانگین رتبه | ویژگیهای مدیریت |
|-------------|--------------|-------------------|
| بیشترین | 2/89 | تغییر مدیریت |
| | 2/63 | تقسیم سود |
| | 2/26 | سیاسی بودن مدیریت |
| کمترین | 2/22 | منافع شخصی مدیر |

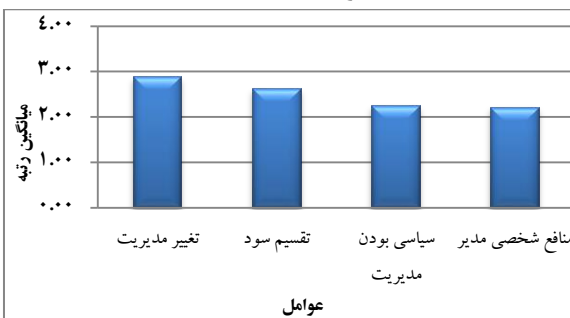
مقدار آماره آزمون برابر با ۱/۷۰ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس ویژگیهای شرکت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است. سپس تاثیر گذاری عوامل مربوط به فرضیه اول با استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن بررسی می شود. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می گردد.

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1,2,3,4 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \\ H_1 : \end{cases}$$

جدول شماره ۸

| آماره آزمون | |
|-------------|----------------|
| 201 | تعداد |
| 63/3 | مقدار کای - دو |
| 3 | درجه آزادی |
| 0/000 | سطح معناداری |

نمودار شماره ۱



مقدار آماره کای - دو برابر با ۶۳/۳ بدست آمده است بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. یعنی میزان تاثیرگذاری عوامل ویژگیهای شرکت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق با هم تفاوت معناداری دارد. نتایج این تحقیق نشان می دهد ضعف در کنترل داخلی، عدم ارائه به موقع صورتهای مالی به حسابرس، ترکیب مالکیت و سودآوری پایین به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی گزینش اظهار نظر و گرایش به صدور بندهای محدودیت به جای عدم توافق دارند. در جدول و نمودار پایین میزان تاثیرگذاری هر کدام از عوامل در در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق رتبه بندی شده است.

ب- فرضیه دوم

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود. H0: ویژگیهای شرکت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار نیست H1: ویژگیهای شرکت در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه میگردد.

$$t = \frac{3/08 - 35}{0/64 / \sqrt{204}} = 1/70$$

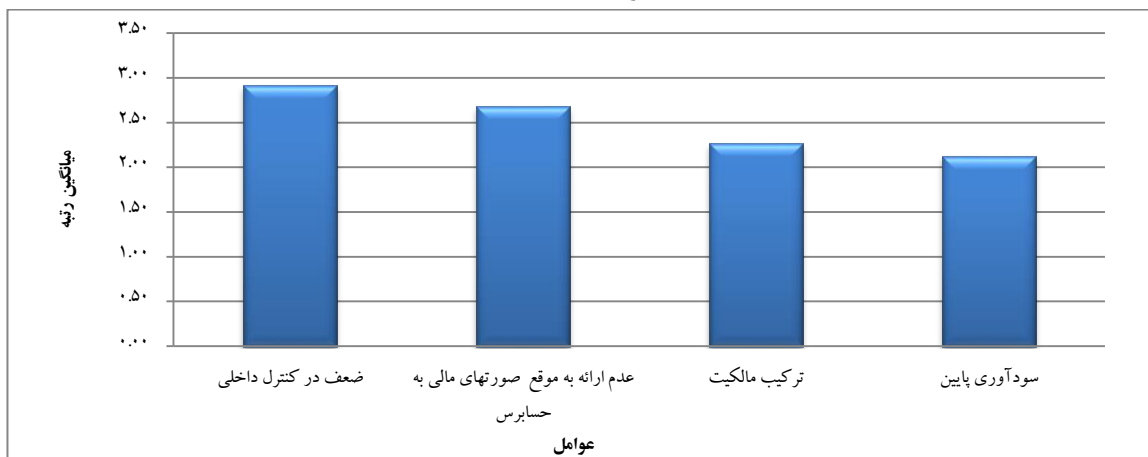
جدول شماره ۹

| میزان تاثیر | میانگین رتبه | عوامل |
|-------------|--------------|--|
| بیشترین | 2/92 | ضعف در کنترل داخلی |
| | 2/68 | عدم ارائه به موقع صورتهای مالی به حسابرس |
| | 2/27 | ترکیب مالکیت |
| کمترین | 2/13 | سودآوری پایین |

جدول شماره ۷

| میانگین تفاوت از مقدار | درجه آزادی | مقدار t | انحراف معیار | میانگین | تعداد | فرضیه |
|------------------------|------------|---------|--------------|---------|-------|---------------|
| ۳ | | | | | | ویژگیهای شرکت |
| 0/08 | 203 | 1/70 | 0/64 | 3/08 | 204 | ی |

نمودار شماره ۲



ج- فرضیه سوم

فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می گردد .

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1,2,3,4 \end{cases}$$

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود.
 H0: رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار نیست
 H1: رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است
 مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه میگردد.

جدول شماره ۱۱

| آماره آزمون | |
|-------------|----------------|
| 201 | تعداد |
| 7/5 | مقدار کای - دو |
| 3 | درجه آزادی |
| 0/057 | سطح معناداری |

$$t = \frac{3/17 - 3}{0/70 / \sqrt{204}} = 3/46$$

جدول شماره ۱۰

| فرضیه | تعداد | میانگین | انحراف معیار | مقدار t | درجه آزادی | میانگین تفاوت از مقدار ۳ |
|------------------|-------|---------|--------------|---------|------------|--------------------------|
| رقابت در حسابرسی | 204 | 3/17 | 0/70 | 3/46 | 203 | 0/17 |

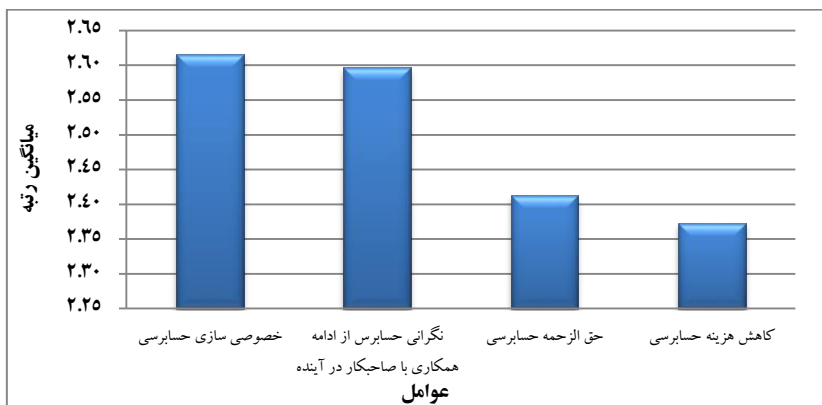
بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۰٪ رد می شود زیرا مقدار آماره کای - دو برابر با ۷/۵ بدست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. یعنی میزان تاثیرگذاری عوامل رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق با هم تفاوت معناداری دارد. نتایج این پژوهش نشان می دهد خصوصی سازی حسابرسی، نگرانی حسابرس از ادامه همکاری با صاحبکار در آینده، حق الزحمه حسابرسی و کاهش هزینه حسابرسی به ترتیب بیشترین تاثیر را بر روی گرایش به صدور بندهای محدودیت به جای عدم توافق دارند .

در جدول و نمودار پایین میزان تاثیرگذاری هر کدام از عوامل در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق رتبه بندی شده است.

مقدار آماره آزمون برابر با ۳/۴۶ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است .
 برای رتبه بندی تاثیرگذاری عوامل مربوط به فرضیه سوم مانند فرضیه های قبلاز آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده می شود .

جدول شماره ۱۲

| میزان تاثیر | میانگین رتبه | عوامل |
|-------------|--------------|---|
| بیشترین | 2/62 | خصوصی سازی حسابرسی |
| | 2/60 | نگرانی حسابرسان از ادامه همکاری با صاحبکار در آینده |
| | 2/41 | حق الزحمه حسابرسی |
| کمترین | 2/37 | کاهش هزینه حسابرسی |



نمودار شماره ۳

$$t = \frac{3/33 - 3}{0.65 / \sqrt{204}} = 7/24$$

د- فرضیه چهارم

فرض صفر و فرض مقابل به صورت آماری زیر نوشته می شود.

مقدار آماره آزمون برابر با ۷/۲۴ است فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد میشود پس کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است. برای مقایسه میزان تاثیرگذاری عوامل مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن استفاده شد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می گردد

H0: کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار نیست
 H1: کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیرگذار است

مقدار آماره آزمون به صورت زیر محاسبه میگردد.

جدول شماره ۱۳

| میانگین تفاوت از مقدار ۳ | درجه آزادی | مقدار t | انحراف معیار | میانگین | تعداد | فرضیه |
|--------------------------|------------|---------|--------------|---------|-------|---------------|
| 0/33 | 203 | 7/24 | 0/65 | 3/33 | 204 | کیفیت حسابرسی |

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \bar{R}_3 = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1, 2, 3, 4 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \\ H_1 : \end{cases}$$

بیشترین تاثیر را بر روی گرایش به صدور بندهای محدودیت به جای عدم توافق دارند .

در جدول و نمودار پایین میزان تاثیرگذاری هر کدام از عوامل کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق رتبه بندی شده است.

در مرحله بعد لازم است رتبه بندی تاثیر گذاری هریک از فرضیه ها در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق بررسی شود به عبارت دیگر میزان تاثیرگذاری عوامل رتبه بندی میشود. با توجه به وابستگی پاسخ ها برای مقایسه میزان تاثیرگذاری عوامل مناسبترین آزمون استفاده از آزمون ناپارامتری فریدمن می باشد. فرض صفر و فرض مقابل در این آزمون به صورت زیر فرمول بندی می گردد .

$$\begin{cases} H_0 : \bar{R}_1 = \bar{R}_2 = \dots = \bar{R}_4 \\ H_1 : \bar{R}_i \neq \bar{R}_j \quad \exists i \neq j = 1,2,3,4 \end{cases} \equiv \begin{cases} H_0 : \\ H_1 : \end{cases}$$

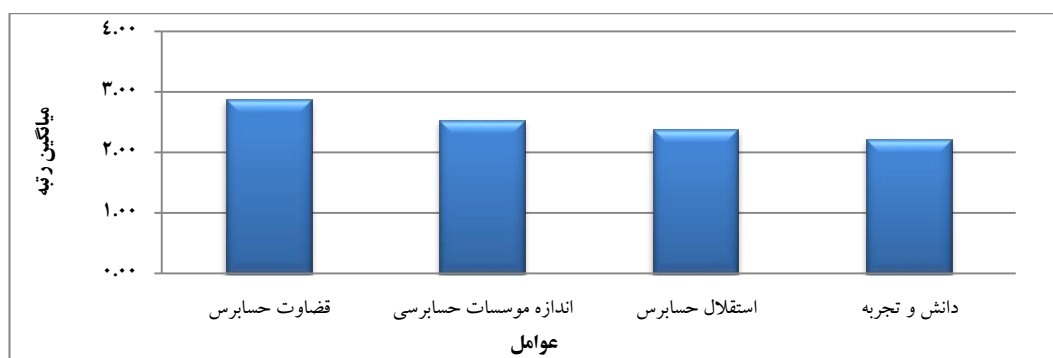
جدول شماره ۱۴

| آماره آزمون | |
|----------------|-------|
| تعداد | 203 |
| مقدار کای - دو | 39/6 |
| درجه آزادی | 3 |
| سطح معناداری | 0/000 |

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود زیرا مقدار آماره کای - دو برابر با ۳۹/۶ بدست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد. یعنی میزان تاثیرگذاری عوامل کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق با هم تفاوت معناداری دارد. نتایج این پژوهش نشان می دهد قضاوت حسابرس، اندازه موسسات حسابرسی، استقلال حسابرس، دانش و تجربه به ترتیب

جدول شماره ۱۵

| میزان تاثیر | میانگین رتبه | عوامل |
|-------------|--------------|-----------------------|
| بیشترین | 2/87 | قضاوت حسابرس |
| | 2/53 | اندازه موسسات حسابرسی |
| | 2/38 | استقلال حسابرس |
| کمترین | 2/21 | دانش و تجربه |



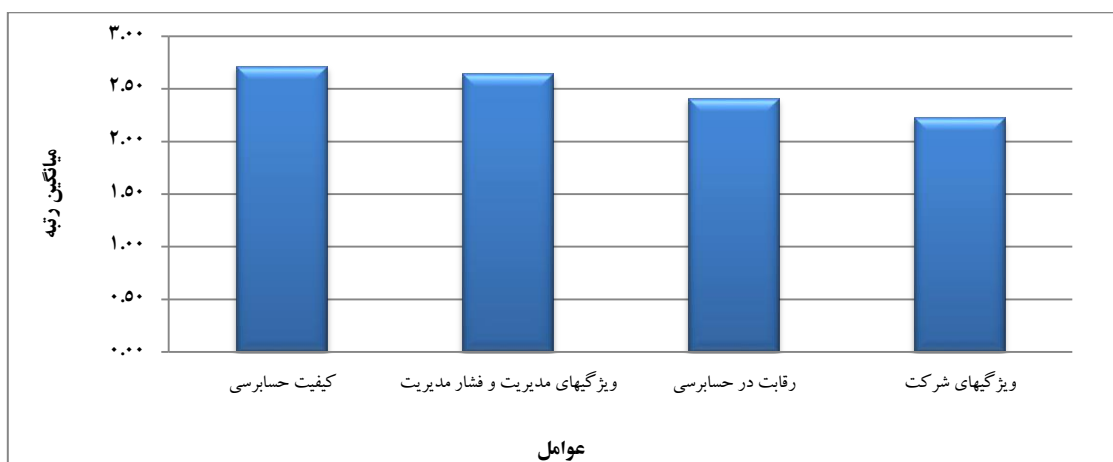
نمودار شماره ۴

جدول شماره ۱۶

| آماره آزمون | |
|----------------|-------|
| تعداد | 204 |
| مقدار کای - دو | 20/3 |
| درجه آزادی | 3 |
| سطح معناداری | 0/000 |

جدول شماره ۱۷

| میزان تاثیر | میانگین رتبه | عوامل |
|-------------|--------------|-------------------------------|
| بیشترین | 2/72 | کیفیت حسابرسی |
| | 2/64 | ویژگیهای مدیریت و فشار مدیریت |
| | 2/41 | رقابت در حسابرسی |
| کمترین | 2/23 | ویژگی واحد تجاری |



نمودار شماره ۵

بگذارند و یک عامل تهدید کننده برای استقلال حسابرسی محسوب میگردند. تاثیر گذاری متغیرهای بررسی شده در این مقاله میتواند بیانگر این موضوع باشد که خصوصی سازی حرفه حسابرسی موجب کاهش استقلال و بی اعتباری گزارشات حسابرسی گردیده است که پدیده مزبور منجر به تضعیف حرفه حسابرسی خواهد شد.

بر اساس شواهد این پژوهش به جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد میشود تا بر کیفیت حسابرسی نظارت بیشتری به عمل آورند، همچنین با توجه به نتایج تحقیق لزوم تدوین استانداردهایی در حوزه کنترلهای داخلی برای نظارت و کنترل دقیق تر و همچنین جلوگیری از رفتار فرصت طلبانه مدیران واحدهای تجاری برای مدیریت سود و یا فشار بر حسابرسان کاملاً مشهود است.

تحقیقات چانگ و چوی (۲۰۱۰) نیز بیانگر آن بود که ویژگی هایی 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 اثرگذار است. همچنین بر اساس تحقیقات چن و همکاران (۲۰۱۰) نیز در چین صاحبکاران به دنبال مؤسسات حسابرسی با کیفیت

بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می شود زیرا مقدار آماره کای - دو برابر با ۲۰/۳ بدست آمده است که در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد.

در جدول و نمودار پایین میزان تاثیر گذاری هر کدام عوامل مفروضات در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق رتبه بندی شده است.

۷- نتیجه گیری و بحث

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها نشان می دهد که ویژگیهای واحد تجاری و مدیریت آن، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیر گذار است. از میان متغیرهای بالا کیفیت حسابرسی شدید ترین رابطه و ویژگی های واحد تجاری کمترین رابطه را با صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق را داراست. رابطه مستقیم ویژگیهای مدیریت واحد تجاری با صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق بیانگر پدیده گزینش اظهار نظر در بازار حسابرسی ایران میباشد. گزینش اظهار نظر حالتی است که در آن مدیر واحد تجاری از حسابرس می خواهد مطابق میل وی گزارش حسابرسی را تنظیم و صادر نماید. این موضوع می تواند تاثیر مهمی بر استقلال حسابرسی و در نتیجه کیفیت حسابرسی

* جعفری، ولی اله، ۱۳۸۷، چرخش موسسات حسابرسی و تاثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

* حساس یگانه، یحیی، پاکیزه، ۱۳۸۶، کیفیت گزارشگری مالی، حسابرسی و حاکمیت شرکتی، مجله حسابداری، شماره ۱۸۲، بهار ۸۶.

* حساس یگانه، یحیی، کاوه آذین فر، ۱۳۸۹، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، مجله بررسی حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷ شماره ۶۱، ص ۸۵-۹۸

* حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۴، فلسفه حسابرسی، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ دوم.

* حسینی، محمد، ۱۳۹۲، حساسیت محافظه کاری حسابداری نسبت به کیفیت حسابرسی، مجله دانش حسابداری، سال چهارم، ش ۱۵، ص ۱۴۹ تا ۱۷۲.

* زارعی مروج، کمال، ۱۳۸۴، پایان نامه کارشناسی ارشد، شناسایی عوامل مؤثر بر تغییر حسابرس در ایران، دانشکده حسابداری مدیریت دانشگاه تربیت مدرس.

* سجادی، سیدحسین، ۱۳۹۱، تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، مجله ی علوم اجتماعی و انسانی پیشین، دوره ی چهارم، شماره ی اول، ص ۸۱-۱۰۹.

* کرمی، بذرافشان، ۱۳۸۹، پیامدهای تعویض حسابرس، مجله حسابداری، شماره ۲۱۸، ص ۵۸-۶۳.

* محرمی، بهرام، ۱۳۷۸، پایان نامه کارشناسی ارشد، اهمیت ویژگیهای موسسات حسابرسی در فرآیند انتخاب حسابرس توسعه شرکتها و انگیزه های تغییر حسابرس در میان شرکتهای ایرانی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران.

پایین حسابرسی به منظور دریافت گزارشات حسابرسی مقبول میباشند.

با توجه به نتیجه حاصل از فرضیه اول که تاثیر ویژگیهای مدیریت واحد تجاری بر صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق، مورد تایید قرار گرفت، توجه جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و سازمان بورس اوراق بهادار را در بررسی بیشتر برای صدور گزارش حسابرسی در واحد تجاری که دچار تغییر مدیریت شده اند و یا واحدهای تجاری که مدیران آنها پاداش بالایی دریافت می کنند، جلب می نماید.

بر اساس تایید فرضیه دوم که ویژگی واحد های تجاری بر صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیر گذار است، تشویق و الزام واحد تجاری به استقرار و تقویت کنترل های داخلی و ایجاد کمیته حسابرسی داخلی، به سازمان بورس اوراق بهادار، سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود.

با توجه به نتیجه حاصل از فرضیه سوم، رقابت در حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق تاثیر گذار است لذا پیشنهاد می شود جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار بایستی به دنبال راهکارهایی به منظور جلوگیری از تغییر حسابرسان بدون هیچ دلیلی توسط شرکتها باشند و برای حق الزحمه حسابرسان نیز دستورالعملی برای تعیین حداقل میزان حق الزحمه تصویب نمایند.

بر اساس نتیجه بررسی فرضیه چهارم پژوهش و اثبات تاثیر کیفیت حسابرسی در صدور بندهای محدودیت به جای بندهای عدم توافق، ایجاد ضوابط و کارگروه های کنترل کیفیت حسابرسی بیشتر از گذشته و فراهم نمودن زمینه هایی برای ترکیب موسسات حسابرسی کوچک، توجه خاص جامعه حسابداران رسمی را بیش از گذشته می طلبد.

فهرست منابع

- * امیر اصلانی، حامی ۱۳۸۹، (مترجم)، نقش اقتصادی حسابرسی در بازارهای آزاد و بازارهای تحت نظارت، انتشارات سازمان حسابرسی، چهارم ۱۳۸۹
- * بنی مهد، بهمن، مرادزاده، مهدی ۱۳۹۲، رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرسی، مجله دانش حسابداری، سال چهارم شماره ۱۴، ص ۹۱-۱۰۸.
- * بولو، قاسم (۱۳۸۷) کمیته های حسابرسی رویه های خوب برای تحقق انتظارات بازار "انتشارات سازمان.
- * Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?. The Accounting Review 86 (1), 259
- * Chen, C.J.P. and XIJIA, S., XI, W. (2010). Auditor changes following a big 4 merger with a local chinese firm: a case study, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29 (1): 32-41
- * Chena, C., Lung G., and Fu-Hsing, C. (2009). Strategic auditor switch and financial distress prediction, empirical findings from the TSE-listed firms, Applied Financial Economics. 19: 59-72.
- * Change, W. and Choy, H., (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. Working paper, www.ssrn.com

- * Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and Taylor, S. (2005). Audit partner rotation earnings quality and earnings conservatism. Working Paper. University of Technology. Sydney and University of New South Wales
- * Jeff P. B, Inder K. K, K. K. Raman.(2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality?. JAccount. Public Policy 29 (2010) 330-352. Contents lists available at ScienceDirect
- * Jenkins, D. and Velury, U. (2006). Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings? Working Paper. University of Delaware.
- * Kaplan S.E and David, D.W. (2012) The changing relationship between audit firm
- * size and going concern reporting, Accounting, Organizations and Society, 37: 322-341.
- * LaFond, R., Roychowhury, S., (2008). "Managerial ownership and accounting conservatism", Journal of Accounting Research, 46(1): 101-531
- * Li, D. (2007). Auditor tenure and accounting conservatism. Ph.D Thesis. Georgia Institute of Technology
- * Ruiz-Barbadillo, E., Nieves, G., and Nieves, C. (2009), Does mandatory audit firm
- * rotation enhance auditor independence: evidence from Spain, Auditing: A Journal of Practice & Theory 28 (1): 113-135

یادداشت‌ها

- ¹ - Opinion Shopping
- ² - Alastair
- ³ - Chang and Choy
- ⁴ - Jeff
- ⁵ - Chen
- ⁶ - Fairchild
- ⁷ - Kaplan
- ⁸ - Jenkins and Velury
- ⁹ - Mayangsari
- ¹⁰ - Ruiz-Barbadillo and
- ¹¹ - Francis and Wilson
- ¹² - Lennox
- ¹³ - Francis and Simon
- ¹⁴ - Valas
- ¹⁵ Kolmogorev-smirnov test