

رابطه نوع اظهارنظر حسابرِس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل (بورس اوراق بهادار تهران)

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

نام نویسنده مسئول:

عبدالصمد خلعتبری لیماکی

چکیده

این پژوهش اثر نوع اظهارنظر حسابرِس را بر روی گردش داوطلبانه حسابرسان بررسی می‌کند که در آن نوع اظهارنظر حسابرِس در خصوص دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام به عنوان متغیرهای مستقل نظر گرفته می‌شوند. در تحقیق حاضر ۱۱۷ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۴ بررسی شد. 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 دو فرضیه تحقیق نشان می‌دهند که بین اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام با گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: حقوق صاحبان سهام، گردش داوطلبانه حسابرِس، بدهی، بورس

مقدمه

حسابرس مسئول هشدار به مدیر درباره نقاط ضعف، تردید و بی‌نظمی‌های یافت شده طی فرآیند حسابرسی است که اغلب آن‌ها به مسائل مادی مربوط می‌شوند. تقلب‌های عمده که در گزارشگری مالی شرکت‌های 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 (جامعی و همکاران، ۱۳۹۱). زمانی که چنین تقلب‌های بزرگی رخ می‌دهد، اولین سوالی که به ذهن هر کسی می‌رسد این است که حسابرسان کجا بودند؟ در پی این تصویری که استفاده‌کنندگان دارند و تقاضای آن‌ها برای پاسخگویی حسابرسان، مراجع حرفه‌ای کشورهای مختلف، قوانینی را وضع کردند که در آن تعیین حسابرسان از سوی مجامع عمومی کشورها، افزایش میزان مسئولیت کمیته حسابرسی در شرکت‌ها و تغییر منظم حسابرسان، پیش‌بینی شده بود (Soltani, 2002). یکی از راهبردهای مورد توصیه مراجع حرفه‌ای اغلب شرکت‌ها برای حل مسئله استقلال حسابرسان و افزایش کیفیت خدمات حسابرسی، تغییر موسسات حسابرسی بوده است. (Jenkins & Velury, 2006).

بازار تنها می‌تواند اثر افشای اطلاعات حسابداری بر قیمت سهام را نشان دهد و نمی‌تواند توضیح دهد که چرا مدیران شرکت‌ها از میان روش‌های مختلف حسابداری، تنها روش مورد نظر را انتخاب می‌نمایند (Walker et al, 2001). توجیه رفتار مدیران تنها از عهده تئوری اثباتی حسابداری بر می‌آید. دو دسته از تئوری‌هایی که در زمره تحقیقات اثباتی حسابداری، قرار می‌گیرند، یکی تئوری قرارداد و دیگری تئوری نمایندگی می‌باشد (Kim & Yi, 2006).

تئوری نمایندگی (کارگزاری) در متون مختلف از جمله اقتصاد (موریس و دیگران: ۲۰۰۱) بیمه (هابریچ: ۲۰۰۱) مدیریت (جنسن: ۱۹۹۸) و حسابداری (بیم: ۱۹۸۲) و نمازی (۱۳۶۹) ظاهر شده است. این نظریه مربوط به موردی است که یک نفر مسئولیت تصمیم‌گیری در خصوص توزیع منابع مالی و اقتصادی و یا انجام خدمتی را طی قرارداد مشخصی به شخص دیگری واگذار می‌نماید. شخص اول را در اصطلاح صاحبکار (مالک) و شخص دوم را اصطلاحاً نماینده (کارگزار) می‌نامند. رابطه بین سهامدار و مدیر، مدیر عامل و مدیران دایره‌های مختلف سازمان، شخص (حقیقی یا حقوقی) با وکیل قانونی و بیمه‌گر و بیمه‌گذار نمونه‌هایی از تئوری نمایندگی هستند.

پدیده گردش حسابرسان در سال‌های اخیر، توجه بسیاری از محافل آکادمیک جهان را به خود جلب کرده است (بنی‌مهد، ۱۳۹۰). 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. 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 هم‌مفهوم با سایر کشورها قرار نمی‌گیرد (Hassan et al, 2008).

سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، در راستای حمایت از حقوق و منافع سرمایه‌گذاران، ساماندهی و توسعه بازار اوراق بهادار و نظر به ضرورت نظارت عالیه بر امور بازار سرمایه، در تاریخ ۸ مرداد ۱۳۸۶، دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار را که چرخش منظم و اجباری موسسات حسابرسی را در دوره‌های زمانی چهار ساله الزامی می‌نمود، تصویب کرد.

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 صورت‌های مالی نیست، بلکه گزارش حسابرسی نقطه آخر فرآیند حسابرسی است که از طریق آن حسابرس اظهارنظر خود را درباره صورت‌های مالی ذکر می‌کند (فدایی نژاد و خرم‌نیا، ۱۳۹۱).

این اظهارنظر می‌تواند مقبول، مشروط، مردود و یا عدم اظهارنظر باشد.

از مواردی که منجر به اظهارنظر مشروط می‌شود:

الف: حسابرس با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب به این نتیجه برسد که تحریفات به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورت‌های مالی با اهمیت است ولی فراگیر نیست (Walker et al, 2003).

ب: حسابرس قادر به کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اظهار نظر نباشد ولی به این نتیجه برسد که آثار احتمالی تحریف‌های کشف نشده بر صورت‌های مالی می‌تواند با اهمیت باشد ولی فراگیر نیست (Menon & Williams, 2010).

لاندزمن و همکاران (۲۰۰۹)^۱ در پژوهش خود موضوع تغییر حسابرس را در دوران قبل و بعد از ورشکستگی انرون بررسی کردند. و به این نتیجه رسیدند که با تغییر حسابرس، موسسات حسابرسی خواهان رعایت قانون ساربینز اکسلی هستند و به عبارتی دنبال همسویی منافع خود با منافع صاحبکار نیستند. اما این در مورد موسسات حسابرسی بزرگ مصداق ندارد (Michael et al, 2012).

چینگ، لونگ چن و همکاران (۲۰۰۹)^۲ در مطالعه خود با عنوان "تغییر حسابرس راهبردی و پیش بینی درماندگی مالی" با استفاده از مدل لجستیک و مدل پیش بینی ورشکستگی زیمجوسکی به این نتیجه رسیدند که شرکتهایی که حسابرس خود را تغییر می‌دهند به احتمال زیاد بعد از آن دچار درماندگی مالی می‌شوند. آنها همچنین چنین نتیجه گیری کردند که الحاق متغیر تغییر حسابرس - که از مدل تعاملی رفتار راهبردی مشتری/حسابرس سرچشمه گرفته است می‌تواند قدرت پیش بینی کنندگی مدل های پیش بینی درماندگی را تا حد زیادی افزایش دهد.

مگینا (۲۰۰۸)^۳ در پژوهش خود با عنوان "تغییر حسابرس و ورشکستگی" به این نتیجه رسید که میان شاخص ورشکستگی Z آلتمن و تغییر حسابرس رابطه معنی داری وجود دارد.

لون سن (۲۰۰۷)^۴ با بررسی محیط حسابداری ایالت فلوریدا و مقایسه واحدهایی که حسابرسان خود را تغییر داده اند و واحدهایی که روابط طولانی مدت با حسابرسان خود داشتند به این نتیجه رسیدند واحدهایی که حسابرسان خود را تغییر داده اند گزارشات با کیفیت بالاتری را دارا هستند.

هدیب و کوک (۲۰۰۵)^۵ تاثیر درماندگی مالی، تغییرات مدیر عامل، اظهار نظرهای مشروط حسابرسی روی تغییر حسابرس را با استفاده از نمونه ای متشکل از شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن در دوره زمانی ۱۹۸۷ تا ۲۰۰۱ بررسی کردند. نتایج آنها نشان می‌دهد درماندگی مالی، تغییرات مدیر عامل ممکن است اظهار نظر حسابرس درباره صورتهای مالی را تحت تاثیر قرار دهد و اظهار نظر حسابرس هم به نوبه خود علاوه بر این متغیرها ممکن است تصمیم شرکت درباره تغییر حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد.

مارا و همکاران (۲۰۰۵) در تحقیق خود دریافتند که تغییر حسابرسان در استقلال ظاهری تاثیر مثبتی دارد اما تاثیر آن بر استقلال واقعی حسابرسان منفی است.

مدیریت همواره سعی دارد مواردی را که منجر به اظهار نظر 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 تاثیر گذارد. حسابرس باید در بند مبانی اظهار نظر مشروط ذکر کند که چه مواردی باعث اظهار نظر مشروط شده است و این نوع اظهار نظر ممکن است دارای عواقب خاص باشد (رجبی و صابری، ۱۳۹۱).

گزارش مشروط که ناشی از دلایل ذکر شده است، در خصوص دارایی‌ها، بدهی‌ها، حقوق صاحبان سهام و سایر موارد صادر می‌شود. تعدیلات اظهار نظر حسابرس به موجب بخش ۷۰۵ استاندارد حسابرسی ایران بواسطه بروز مسائل ناشی از تحریف و کشف موارد سوء جریان در گزارشگری مالی، وجود محدودیت در دامنه شواهد مورد نظر حسابرس و همچنین برقراری شرایط ابهام صورت می‌گیرد. نکات منفی ناشی از تعدیلات می‌تواند دارای ارزش اطلاعاتی برای مشارکت کنندگان در بازار باشد و پیامدهای اقتصادی خاص خود را داشته باشد. تحقیقات بازار سرمایه به این موضوع واکنش مثبت نشان داده است

(Vanstraelen, 2001).

4) Landsman et al

5) Ching Lung Chen et al

6) Maggina, A.G

6) Lowensohn

5) Hudaib and Cooke

روش شناسی

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

فرضیه اول: بین اظهار نظر مشروط در خصوص بدهی ها و تغییر حسابرسان، رابطه معنادار وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اظهار نظر مشروط در خصوص حقوق صاحبان سهام و تغییر حسابرسان، رابطه معنادار وجود دارد.

این پژوهش در حوزه پژوهش های اثباتی مالی قرار دارد. همچنین از آنجا که این پژوهش به بررسی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرسان و گردش داوطلبانه حسابرسان می پردازد، از نوع توصیفی-همبستگی محسوب می شود.

جامعه آماری مورد مطالعه در این پژوهش، کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش نمونه گیری تصادفی و روش نمونه گیری حذفی است. در نهایت شرکت های مورد بررسی در این پژوهش در مجموع شامل ۱۱۷ شرکت است.

در این پژوهش برای گردآوری داده ها از صورت های مالی فراهم آمده در آرشیوهای الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار تهران (لوح های فشرده موسوم به آرشیو) و نرم افزار های ره آورد نوین و تدبیر پرداز 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 فرض های رگرسیون مورد بررسی قرار می گیرد. استنباط آماری در مورد آزمون فرضیه بر اساس سطح معناداری به دست آمده از آزمون انجام می شود. 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 می شود.

برای بررسی رابطه بین دو متغیر کمی، متداول ترین روش، استفاده از تحلیل رگرسیونی است. در تجزیه و تحلیل رگرسیون، هدف بر اساس میزان تاثیر یک یا چند متغیر مستقل بر روی یک یا چند متغیر وابسته است. از آنجایی که مبانی نظری رگرسیون های چند گانه مشابه رگرسیون ساده خطی است به تجزیه و تحلیل رگرسیون ساده پرداخته می شود.

در تحلیل رگرسیون ساده، معادله خط به صورت زیر است

$$y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i + \varepsilon_i$$

که فرض می شود ε_i ها دارای توزیع نرمال با میانگین صفر و واریانس σ^2 است. فرض صفر اصلی مورد آزمون، به صورت زیر است.

در این پژوهش، برای آزمون فرضیه از رگرسیون داده های ترکیبی استفاده شده است، که ترکیبی از داده های سری زمانی و مقطعی می باشد. همچنین از آزمون t برای بررسی معناداری ضرایب و آزمون F برای معناداری کل مدل استفاده شده و همچنین از R^2 تعدیل شده برای ارتباط بین متغیرهای وابسته و مستقل استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل

- آزمون فرضیه های پژوهش

جدول (۱) نتایج آزمون تحلیل واریانس (ANOVA^b)

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Regression	241177.509	4	34453.930	3.369	.002 ^a
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 (۲) 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 ^a	.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 می شود. آماره دوربین و واتسون نیز تفاوت زیادی با مقدار ۲ ندارد. نزدیک بودن آماره دوربین و واتسون به عدد ۲ به معنای عدم خودهمبستگی باقیمانده ها است که یکی دیگر از مفروضات اصلی رگرسیون می باشد.

جدول (۳) بررسی معنادار بودن ضرایب رگرسیون

Coefficients ^a						
متغیرها		ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد	T	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
اظهارنظر مشروط در خصوص حقوق صاحبان سهام	QualifEq	-2.674	1.061	-.350	-2.520	.016
اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی	QualifLib	-69.786	31.790	-.318	-2.195	.034
اظهارنظر مشروط در خصوص سایر موارد	OtherQualif	-31.604	32.008	-.100	-.987	.324

در جدول فوق ضرایب رگرسیون ارائه شده است. مقدار Sig ارائه شده در این جدول بیانگر معناداری ضرایب 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 معنی دار است. در غیر این صورت ضرایب رگرسیون معنی دار نیست. بنابراین با توجه به نتایج رگرسیون مدل، تنها ضریب متغیر اظهارنظر مشروط در خصوص سایر موارد (Other Qualif) معنی دار نیست.

بحث و نتیجه گیری

بین اظهارنظر مشروط در خصوص بدهی ها 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 بدهی ها و گردش داوطلبانه حسابرس منفی و معنی دار است. نتایج حاصل از تحقیق با تحقیق دولت آبادی و جدیری نقاش کار (۱۳۹۲) و کولینان و همکاران (۲۰۱۲) همسو است.

بین اظهارنظر مشروط در خصوص حقوق صاحبان سهام و گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معنادار وجود دارد.

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه بیانگر این است که با توجه به نتایج مدل معنی دار بودن ضریب تاثیرگذاری شاخص اظهارنظر مشروط در خصوص حقوق صاحبان سهام، فرضیه سوم تحقیق تایید می شود. این بدان معناست که رابطه معناداری میان اظهارنظر مشروط در خصوص حقوق صاحبان سهام 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)، کولیان و همکاران (۲۰۱۲)، چمبرز و پنمان (۱۹۸۴)، جیولی و پالمون (۱۹۸۲)، کراس و چرودر (۱۹۸۴)، وایتارد (۱۹۸۰)؛ الیوت (۱۹۸۲) و سلطانی (۲۰۰۲) همسو می باشد.

منابع

- ۱- جامعی، رضا، مهران، هلشی، حاجی عیدی، عبدالله. " بررسی تاثیر عملکرد مدیران بر اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران " بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۹، شماره ۴، زمستان ۱۳۹۱.
- ۲- بنی مهد، بهمن، "بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس" فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، بهار ۹۰.
- ۳- رجبی، رشید الدین، صابری، مریم "مجله حسابرس" شماره ۶۲، دی ماه ۱۳۹۱.
- ۴- فدایی نژاد، محمد اسماعیل، خرم نیا، نوید " بررسی محتوای اطلاعاتی افشای اطلاعات سود شرکتها و اثر آن بر نقد شوندگی و عدم تقارن اطلاعاتی در بورس اوراق بهادار تهران " فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران ، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۹۱.
- 5- Hassan, M. S.; Saleh, N. M. and Abd Rahman, M. R. C. (2008). Determinants of Financial Instruments Disclosure Quality among Listed Firms in Malaysia. Working paper, [Online]. www.ssrn.com.
- 6- Jenkins, D. and U. Velury. (2006). "Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings"? Working paper, University of Delaware.
- 7- Kim, J. B. , and Yi, C. H.. (2006). "Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence. " Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.
- 8- Menon, K., & Williams, D. D. (2010). Investor reaction to going concern audit reports. The Accounting Review, 85(6), 2075–2105.
- 9- Vanstraelen A. (2001) , "Impact of renewable Long-term audit mandates on audit quality". The European Accounting Review, Vol 10, Issue2.
- 10- Walker P. L. , Lewis B. L. and Casterella J. R. (2001) , " Mandatory auditor rotation: Arguments and current evidence ". Accounting Enquiries, Vol. 10 Issue 2.
- 11- Walker, M (2003) 'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- 12- Michael Firth a, Oliver M. Rui b,r, XiWu (2012) "How Do Various Forms of Auditor Rotation Affect Audit Quality? Evidence from China".
- 13- Soltani, B. (2002). Timeliness of corporate and audit reports: Some empirical evidence in the French context. The International Journal of Accounting, 37, 215–246.