

رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با گزارش های حسابرسی

زهرا لشگری* فریده حق شناس کاشانی** محسن عسکری زیارتی***

تاریخ دریافت: 1390/01/20 تاریخ پذیرش: 1390/02/18

چکیده

این پژوهش بدنبال روشن نمودن این موضوع می باشد که آیا استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی در کشور وجود دارد و این که چنین استخدام هایی با نوع گزارش های حسابرسی رابطه معنی داری دارد یا خیر از این رو از جامعه آماری حدود 1800 نفر شامل معاونین مالی، مدیران مالی، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های 1379 لغایت 1387، تعداد 220 نفر به عنوان حجم نمونه با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده انتخاب گردید. به کمک پرسشنامه و گزارش حسابرس مستقل و بازرس قانونی به انضمام صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، اطلاعات مورد نظر جمع آوری شد و با استفاده از آزمون خی دو کارل پیرسن نتیجه بدست آمده حاکی از آن است که بین وجود سابقه کل، نوع رده شغلی در مؤسسات حسابرسی و نوع مؤسسه حسابرسی با گزارش های حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

واژه های کلیدی: بورس اوراق بهادار، گزارش های حسابرسی، استخدام مدیران، مؤسسات حسابرسی، صورت های مالی.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

* استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، نویسنده اصلی و مسئول مکاتبات.
** استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.
*** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

1- مقدمه

وجود اطلاعات مالی با کیفیت (به موقع بودن، مربوط و قابل فهم و قابل مقایسه بودن و) رکن رکین پاسخگویی و تصمیم گیری های اقتصادی آگاهانه و از ملزومات بی بدیل توسعه و رشد اقتصادی در بخش خصوصی و دولتی است . صاحبان سرمایه ، اعتبار دهندگان، دولت و دیگر استفاده کنندگان برای تصمیم گیری در زمینه خرید و فروش، نگهداری سهام، اعطای وام، ارزیابی عملکرد مدیران و دیگر تصمیمات اقتصادی مهم به اطلاعات مالی معتبر ، مربوط و قابل فهم نیاز دارند (استانداردهای حسابداری ، 1384 ، پیشگفتار) .

با توجه به این که نیروی انسانی مهم ترین دارایی شرکت می باشد و این که آن ها کار می کنند با اطمینان تا منافع سهامداران و صاحبان را فراهم نمایند (میلر¹ و هندی² ، 2004 : 1) ، صاحبکاران بدنبال استخدام افرادی هستند که به خوبی تسلط بر فعالیت های مالی و آشنایی با استانداردهای حسابداری و حسابرسی داشته باشند (همانند افرادی که قبلاً در مؤسسات حس ابرسی در رده های گوناگون مشغول فعالیت بودند) تا در نهایت باعث آرایه اطلاعات به موقع و قابل اعتماد به استفاده کنندگان و تسهیل رسیدگی نهایی توسط مؤسسات حسابرسی و افزایش ارزش شرکت در دیدگاه عموم گردیده و از بسیاری از هزینه های آتی (مانند تاخیر در آرایه گزارش های مالی و تداخل با کار رسیدگی حسابرسان و کاهش ارزش شرکت از دید استفاده کنندگان اطلاعات مالی) پیشگیری نمایند . مشکلاتی نیز در این گونه استخدام ها وجود دارد، از جمله این که به دلیل آشنایی این گونه افراد با سیستم و رویه های کنترل داخلی ممکن است آن ها را به راحتی و آسان تر زیر پا بگذارند . در نهایت این که چنین شیوه استخدام چندان فراگیر نبوده و در قانون ساربینز اکسلی (2002) به دنبال رسوایی های مالی شرکت های انرون³، ویست منیجمنت⁴، گلوبال کراسینگ⁵، هلس سوس⁶ و ای آی جی⁷، که به بار آورده ممنوع شده است (جیجر، لینوکس و نورث⁸ ، 2008 : 56) . بخش 206 قانون ساربینز اکسلی دوره اجباری یک ساله ای را مشخص نمود تا حسابرس بتواند در جایگاه مدیر مالی، مدیر اجرایی و یا کنترلر در یک شرکت استخدام شود (بیبر، کریشنن و ژانگ⁹ ، 2009 : 9-1) .

2- بیان مسئله

1. Don Miller
2. Nitham Hindi
1. Enron
2. Waste Management
3. Global Crossing
4. Health South
5. AIG
6. Geiger , Lennox and North
7. Baber , Krishnan , Zhang

حرفه حسابداری و حسابرسی یکی از مشکل‌ترین و منضبط‌ترین حرفه‌های دنیاست و به دلیل نوع و ماهیت خدمات ارائه شده از اعتبار خاصی برخوردار است. تداوم این اعتبار و نیز تقویت آن به پایبندی فکری و عملی اعضای حرفه به ضوابط رفتاری و اخلاقی آن بستگی دارد (نیکبخت و مهربانی، 1385: 23). طبق اظهارات شرکای مؤسسات حسابرسی، اکثر حساب‌برسان پس از مدتی فعالیت در این بخش از کار حسابرسی احساس خستگی و عدم رضایت کرده و تمایل دارند در بخش حسابداری فعالیت خود را ادامه دهند. دلایل عدم رضایت می‌تواند شامل عواملی چون پایین بودن حقوق و مزایا، کمبود امکانات و تسهیلات، تکراری بودن و جالب نبودن فعالیت‌ها، فرصت‌های کم ترفیع، عادلانه نبودن ارزیابی عملکردها و... باشد. وجود چنین شرایطی در زمان توسعه اقتصادی و اجتماعی و نیاز بازار کار به کارکنان متخصص منجر به خروج زود هنگام نیروی انسانی از شرکت حسابرسی شده و به صورت استعفا، انتقال و... بروز پیدا خواهد کرد (باصری باریکرسفی، 1381: 2). از طرفی با توجه به این‌که این‌گونه اشخاص تجربه و آشنایی زیادی در زمینه سیستم کنترل داخلی شرکت‌ها دارند و همچنین از بیشتر حوزه‌های مسئولیت خود آگاهی کامل داشته و چه بسا در برخی موارد ممکن است شخصاً بسیاری از حساب‌برسان فعلی را بشناسند، گزینه‌های بسیار مناسبی برای استخدام در شرکت‌ها و مؤسسات به عنوان مدیر مالی یا کارمند امور مالی محسوب می‌گردند. البته این نوع استخدام‌ها ممکن است بنا به دلایل مطرح شده در بالا دارای مزایایی برای شرکت‌ها باشد. بطور خلاصه می‌توان گفت از این رو افرادی که قبلاً در مؤسسات حسابرسی در رده‌های گوناگون مشغول به فعالیت بوده‌اند بهترین گزینه برای استخدام در شرکت‌ها و مؤسسات، به خصوص شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هستند، چرا که نه تنها با اصول و استانداردهای حسابداری آشنا هستند بلکه از استانداردهای حسابرسی نیز مطلع می‌باشند.

3- پیشنهاد تحقیق

3-1- پیشنهاد خارجی

به عقیده کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) این دوره اجباری یک ساله میزان استقلال حسابرسی را هم افزایش می‌دهد (بیر و همکاران، 2009: صص 9-1). مقامات آمریکایی نگران هستند که چنین عملکردهایی استقلال حساب‌برسان، کیفیت حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی را زیر سوال می‌برد. در نتیجه قانون ساربینز اکسلی وضع شد که شرکت‌های آمریکایی را از استخدام حسابداری که قبلاً حساب‌برس مستقل بوده‌اند، منع می‌کرد، اگر چه استخدام مستخدمینی که با سیستم‌های شرکت‌ها و سازمان‌ها آشنا هستند، مزایای آشکاری دارد (سوری و محمد¹⁰، 2007: 2-1). به نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا¹¹ در سال 1978، بیانیه استانداردهای

1. Sori and Mohamad

2. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

استقلال¹² در سال 1999 وماتز و شرف¹³ در سال 1961 استخدام حسابداران از شرکت های حسابرسی مستقل از مدت ها پیش بحث برانگیز بوده است، به خاطر نگرانی هایی که تاثیر منفی چنین استخدام هایی بر کیفیت گزارش های صورت های مالی و حسابرسی خواهد داشت. یکی از مشکلات احتمالی این است که شخص ممکن است صورت های مالی صاحبکار را بطور مطلوب حسابرسی نکند، به ویژه این که اگر این شخص و صاحبکار در مورد شرایط استخدام در طول حسابرسی با هم مذاکره نمایند. بنابراین شخصی که به زودی استخدام خواهد شد ممکن است در نقش خود به عنوان حسابرس مستقل بطور مستقل عمل نکند. مشکل دوم از آن جا نشأت می گیرد که حسابرس به صاحبکار ملحق می شود.

شخص تازه کاری که قبلاً حسابرس بوده شناختی از رویه هایی که توسط شرکت های حسابرسی قبلی برای بررسی صورت های مالی انجام می گرفته دارد (بعنوان مثال علم به اینکه چطور شرکت های حسابرسی معاملات یا رویه های آزمون جزئیات را انتخاب می کنند، انواع و اندازه آزمون های اصلی که روی حساب های خاص انجام می شود). به عقیده کلیمن¹⁴ در سال 1998 و بیانیه استانداردهای استقلال در سال 2000، مشکل سوم این است که حسابرسان قبلی ممکن است شخصاً بسیاری از حسابرسان فعلی را بشناسند و حتی ممکن است قبلاً اگر نه کار همه آن ها را بلکه کار بعضی از آن ها را نظارت کرده باشند یا این که آن حسابرسان همکاران قبلی آن ها بوده اند. به نظر بیسلی¹⁵ و همکاران مشکل چهارم این است که حسابرس قبلی تجربه وسیعی در زمینه سیستم کنترل و دانش داخلی درباره سیستم کنترل خاص شرکت ها دارد که این باعث می شود که وی زمانی که در درون شرکت دارای مقامی باشد کنترل ها را آسان تر زیر پا بگذارد (جیجر، لینوکس و نورث، 2008: 59). براساس تحقیق انجام شده توسط جانسون¹⁶ در سال 2009 خطی که قانون ساربینز اکسلی بین شرکت های حسابرسی و صاحبکاران کشیده در کل ممکن است عقیده خوبی باشد، اما خطر حسابداری را افزایش می دهد. در حالی که براساس ادعای برخی از محققان بکارگیری یک مؤسسه حسابرسی مستقل به منظور انجام حسابرسی داخلی و مستقل (خارجی) که در عمل توسط قانون ساربینز اکسلی ممنوع شده است، خطر حسابداری شرکت ها را کاهش می دهد (جانسون، 2009: 1).

3-2- پیشینه داخلی

در مقاله تهیه شده توسط سجادی و ناصح تحت عنوان «سودمندی حسابرسی مستقل صورت های مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پنج حوزه مسئولیت را برای حسابرسان تعیین نمودند که از نظر مدیران مالی شرکت های مزبور، حسابرسی مستقل در خصوص کشف و کاهش احتمال وقوع تخلف، اعمال غیر قانونی و ارزیابی دقیق مبناهای برآوردهای حسابداری

3. Independence Standards Board (ISB)

1. Mautz & Sharaf

2. Clikeman

3. Beasley

4. Sarah Johnson

مؤثر و سودمند است (سجادی و ناصح، 1382: 91-65). همچنین در تحقیق انجام شده توسط نیکخواه آزاد و مجتهدزاده تحت عنوان «بررسی مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل» تعداد 25 حوزه مسئولیت مشخص شده است که نتایج تحقیق نشان داد پرسش شونده‌گان بر وجود 16 مسئولیت تأکید بیشتری دارند (نیکخواه آزاد و مجتهدزاده، زمستان 77 و بهار 78: 63 - 49). با در نظر موارد فوق می‌توان گفت که زمینه‌های مساعدی در جهت استفاده از حسابرسی که بنا به دلایلی (عدم رضایت و نبود انگیزه و...) از کار خود استعفا می‌دهند، به صورت استخدام در سمت مدیر مالی یا کارمند امور مالی برای صاحبکار وجود دارد.

4- روش تحقیق

تحقیق مورد نظر از نوع تحقیق توصیفی می‌باشد. در این تحقیقات نوعاً از روش‌های کتابخانه‌ای و بررسی متون و محتوای مطالب و نیز روش‌های میدانی نظیر پرسشنامه استفاده شده است (حافظ نیا ، 386:60).

5- فرضیات تحقیق

در این پژوهش سؤال اصلی که باید به آن پاسخ داده شود ، این است که آیا استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی در کشور وجود دارد و این که چنین استخدام‌هایی با نوع گزارش‌های حسابرسی رابطه معنی‌داری دارد یا خیر. پس با توجه به سؤال مطرح شده بالا برای این پژوهش فرضیاتی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه 1: بین وجود سابقه کار مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه 2: بین نوع فعالیت (رده شغلی) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد. منظور از رده شغلی شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس است.

فرضیه 3: بین مدت همکاری (فعالیت) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

منظور از مدت همکاری زمان کمتر از 2 سال - بین 2 تا 5 سال - بین 5 تا 10 سال و بالاتر از 10 سال است.

فرضیه 4: بین نوع مؤسسه حسابرسی که مدیران و کارکنان امور مالی سابقاً در آن اشتغال داشتند با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی‌داری وجود دارد.

منظور از نوع مؤسسه سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی خصوصی می‌باشد.

فرضیه 5: بین نوع مدرک دانشگاهی (مرتبط یا غیر مرتبط با امور مالی) مدیران و کارکنان امور مالی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد. منظور از نوع مدرک تحصیلی: حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته ها است.

6- متغیرهای تحقیق

پژوهش مورد نظر از نوع کاربردی می باشد و متغیرهای آن به شرح زیر می باشند:

الف: متغیر مستقل:

* سابقه کار

* رده شغلی (شریک، مدیر، سرپرست ارشد، سرپرست، حسابرس ارشد، حسابرس و کمک حسابرس)

* مدت همکاری (کمتر از 2 سال - بین 2 تا 5 سال - بین 5

تا 10 سال و بالاتر از 10 سال)

* نوع مؤسسه حسابرسی (سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی خصوصی)

* نوع مدرک تحصیلی (حسابداری، مدیریت، اقتصاد و سایر رشته ها)

ب: متغیر وابسته:

* نوع گزارش حسابرسی (مقبول، مشروط، عدم اظهارنظر و

مردود)

گزارش حسابرس باید حاوی اظهارنظر صریح و کتبی حسابرس درباره صورت‌های مالی، به عنوان یک مجموعه واحد باشد (استانداردهای

حسابرسی، 1379: 229). همچنین مهم ترین و با ارزش ترین خدمت حرفه حسابرسی، اظهارنظر مستقل و کارشناسانه درباره مطلوبیت صورت

های مالی است که راه های مختلف اظهار نظر کردن حسابرس می تواند شامل اظهارنظر مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهارنظر باشد

(میگز و همکاران، 1375، جلد دوم: صص 405-403). بر این اساس نوع گزارش حسابرسان که کیفی می باشد از گزارش حسابرسان مستقل

استخراج می شود. برای اندازه گیری سایر متغیرها (سابقه کار، رده شغلی، مدت فعالیت، نوع مؤسسه حسابرسی و نوع مدرک تحصیلی)

از روش پرسشنامه استفاده شده است.

7- جامعه و نمونه آماری

از آن جا که اطلاعات مورد نیاز پژوهش حاضر در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قابل دستیابی بوده و اطلاعات آن ها به طور نسبی از صحت بالاتری برخوردار است، جامعه آماری این پژوهش شامل معاونین، مدیران مالی، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، می باشند. تعداد کل شرکت های پذیرفته شده تا پایان سال 1387 شامل 452 شرکت در 32 صنعت مختلف بوده است. بعد از اعمال

محدودیت هایی به شرح زیر:

- 1- توسط سازمان حسابرسی یا سایر مؤسسات حسابرسی مستقل مورد رسیدگی قرار گرفته باشند.
- 2- آدرس دقیق محل شرکت برای توزیع پرسشنامه در اختیار باشد. از بین 452 شرکت موجود در جامعه آماری تعداد 450 شرکت باقی مانده که جامعه آماری در حدود 1800 نفر را شامل می گردد و برای تعیین حجم نمونه از رابطه 1 استفاده شده است (صفاری و همکاران، 1384: 83).

$$n = \frac{z^2 1 - \alpha / 2pq}{\varepsilon^2} = \frac{(1/96)^2 \times 0/5 \times 0/5}{(0/066)^2} \quad (1)$$

که در این فرمول:

n = حجم یا اندازه نمونه

ε = خطای حدی نمونه گیری

$Z = 1/96$ در سطح 95%

α = سطح احتمال خطا

بنابراین در این پژوهش تقریباً 220 نفر از معاونین، مدیران مالی، رؤسای حسابداری و کارشناسان مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی ساده توسط پژوهشگر مورد بررسی قرار گرفتند.

8- روایی ابزار سنجش

منظور از روایی¹⁷ این است که مقیاس و محتوای ابزار یا سؤالات مندرج در ابزار دقیقاً متغیرها و موضوع مورد مطالعه را بسنجد؛ یعنی این که هم داده های گردآوری شده از طریق ابزار مازاد بر نیاز تحقیق نباشد و هم این که بخشی از داده های مورد نیاز در رابطه با سنجش متغیرها در محتوای ابزار حذف نشده باشد یا به عبارت دیگر، عین واقعیت را به خوبی نشان دهد (حافظ نیا، 1386: 155-154). در این پژوهش، روایی پرسشنامه با تدوین پرسش ها براساس مبانی نظری تحقیق و با اظهارنظر و تأیید اساتید حاصل شده است.

9- پایایی ابزار سنجش

پایایی ابزار¹⁸ که از آن به اعتبار، دقت و اعتماد پذیری نیز تعبیر می شود، عبارت است از این که یک وسیله اندازه گیری که برای سنجش متغیر و صفتی ساخته شده در شرایط مشابه در زمان یا مکان دیگر مورد استفاده قرار گیرد، نتایج مشابهی از آن حاصل شود؛ به عبارت دیگر، ابزار پایا یا معتبر ابزاری است که از خاصیت تکرار پذیری و سنجش نتایج یکسان برخوردار باشد (همان منبع: 155). در این پژوهش از آن جایی که پرسش های (گویه هایی) که مورد استفاده قرار گرفتند دارای همسازی درونی نبوده اند، نیازی به بررسی پایایی نیست.

10- آزمون فرضیه

برای بررسی فرضیه های این پژوهش از آزمون خی دو کارل پیرسن در سطح احتمال خطای $\alpha = 0/05$ استفاده گردید. آزمون استقلال (واگرایی) طبق رابطه 2 انجام شد.

$$k = \sum \sum \frac{(M_{ij} - M'_{ij})^2}{M'_{ij}} \quad (2)$$

$$k = \sum \sum \frac{m_{ij}^2}{M'_{ij}} - n$$

$$k = \chi^2_{1-\alpha}(s-1)(t-1)$$

11- تجزیه و تحلیل یافته ها

فرضیه 1: بین وجود سابقه کار مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

$H_0 =$ بین وجود سابقه کار مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود

ندارد.

H_1 = بین وجود سابقه کار مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

جدول 1 فراوانی های تجربی فرضیه 1 رانشان می دهد.

جدول 1- فراوانی های تجربی فرضیه 1 (M_{ij})

جمع	مردود	عدم اظهارنظر	مشروط	مقبول	نوع گزارش
					سابقه حسابرسی
91	0	0	67	24	دارد
129	1	1	108	19	ندارد
220	1	1	175	43	جمع

* منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه آزمون فرضیه 1 در جدول شماره 2 آمده است.

جدول 2- نتیجه آزمون فرضیه 1

نتیجه آزمون	خی دو محاسبه شده χ^2	خی دو جدول χ^2 (df = 1 و 0/95)
فرضیه H_0 رد می شود	4/615	3/841

* منبع: یافته های پژوهشگر

چون خی دو محاسبه شده از خی دو جدول بزرگتر است پس دلیلی برای پذیرش H_0 وجود ندارد و به این ترتیب فرضیه اول تأیید می گردد.

فرضیه 2: بین نوع فعالیت (رده شغلی) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

H_0 = بین نوع فعالیت (رده شغلی) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود ندارد.

H_1 = بین نوع فعالیت (رده شغلی) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

جدول 3 فراوانی های تجربی فرضیه 2 رانشان می دهد.

جدول 3- فراوانی های تجربی فرضیه 2 (M_{ij})

جمع	مشروط	مقبول	نوع گزارش
			رده شغلی
5	5	0	مدیر
7	7	0	سرپرست ارشد
16	10	6	سرپرست
17	15	2	حسابرس ارشد
35	22	13	حسابرس
11	8	3	کمک حسابرس
91	67	24	جمع

* منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه آزمون فرضیه 2 در جدول شماره 4 ارایه شده است.

جدول 4- نتیجه آزمون فرضیه 2

نتیجه آزمون	خی دو محاسبه شده χ^2	خی دو جدول χ^2 (df = 3 و 0/95)
نتیجه آزمون	χ^2 شده	χ^2 (df = 3 و 0/95)

فرضیه H0 رد می شود	7/815	8/871
--------------------	-------	-------

* منبع: یافته های پژوهشگر

چون خی دو محاسبه شده از خی دو جدول بزرگتر است پس دلیلی برای پذیرش H0 وجود ندارد و به این ترتیب فرضیه دوم تأیید می گردد.

فرضیه 3: بین مدت همکاری (فعالیت) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

H0 = بین مدت همکاری (فعالیت) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود ندارد.

H1 = بین مدت همکاری (فعالیت) مدیران و کارکنان امور مالی در مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

جدول 5 فراوانی های تجربی فرضیه 3 رانشان می دهد.

جدول 5- فراوانی های تجربی فرضیه 3 (Mij)

جمع	م شروط	مقبول	نوع گزارش / مدت فعالیت
22	16	6	کمتر از 2 سال
36	23	13	بین 2 تا 5 سال
13	10	3	بین 5 تا 10 سال
20	18	2	بالاتر از 10 سال
91	67	24	جمع

* منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه آزمون فرضیه 3 در جدول شماره 6 ارائه شده است.

جدول 6- نتیجه آزمون فرضیه 3

نتیجه آزمون	خی دو جدول X^2 (df = 2 و 0/95)	خی دو محاسبه شده X^2
فرضیه H0 رد نمی شود	5/991	3/938

* منبع: یافته های پژوهشگر

چون خی دو محاسبه شده از خی دو جدول کوچکتر است پس نمی توان H0 را رد کرد و به این ترتیب فرضیه سوم تأیید نمی گردد.

فرضیه 4: بین نوع مؤسسه حسابرسی که مدیران و کارکنان امور مالی سابقاً در آن اشتغال داشتند با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

H0 = بین نوع مؤسسه حسابرسی که مدیران و کارکنان امور مالی سابقاً در آن اشتغال داشتند با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود ندارد.

H1 = بین نوع مؤسسه حسابرسی که مدیران و کارکنان امور مالی سابقاً در آن اشتغال داشتند با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

جدول 7 فراوانی های تجربی فرضیه 4 رانشان می دهد.

جدول 7- فراوانی های تجربی فرضیه 4 (Mij)

جمع	مشروط	مقبول	نوع گزارش
			نوع مؤسسه
22	12	10	سازمان حسابرسی
69	55	14	موسسات خصوصی
91	67	24	جمع

* منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه آزمون فرضیه 4 در جدول شماره 8 ارائه شده است.

جدول 9- نتیجه آزمون فرضیه 4

نتیجه آزمون	خی دو جدول X^2 (df =1 و 0/95)	خی دو محاسبه شده X^2
فرضیه H_0 رد می شود	3/841	5/44

* منبع: یافته های پژوهشگر

چون خی دو محاسبه شده از خی دو جدول بزرگتر است پس دلیلی برای پذیرش H_0 وجود ندارد و به این ترتیب فرضیه چهارم تأیید می گردد.

فرضیه 5: بین نوع مدرک دانشگاهی (مرتبط یا غیر مرتبط با امور مالی) مدیران و کارکنان امور مالی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

H_0 = بین نوع مدرک دانشگاهی (مرتبط یا غیر مرتبط با امور مالی) مدیران و کارکنان امور مالی با نوع گزارش حساب رسان ارتباط معنی داری وجود ندارد.

H_1 = بین نوع مدرک دانشگاهی (مرتبط یا غیر مرتبط با امور مالی) مدیران و کارکنان امور مالی با نوع گزارش حسابرسان ارتباط معنی داری وجود دارد.

جدول 10 فراوانی های تجربی فرضیه 5 رانشان می دهد.

جدول 10 - فراوانی های تجربی فرضیه 5 (Mij)

جمع	مشروط	مقبول	نوع گزارش
			مدرک تحصیلی
75	55	20	حسابداری
14	10	4	مدیریت
2	2	0	اقتصاد
91	67	24	جمع

* منبع: یافته های پژوهشگر

نتیجه آزمون فرضیه 5 در جدول شماره 11 ارائه شده است.

جدول 11- نتیجه آزمون فرضیه 5

نتیجه آزمون	خی دو جدول X^2 (df =1 و 0/95)	خی دو محاسبه شده X^2
فرضیه H_0 رد نمی شود	3/841	0/1

* منبع: یافته های پژوهشگر

چون خی دو محاسبه شده از خی دو جدول کوچکتر است پس نمی توان H0 را رد کرد و به این ترتیب فرضیه پنجم تأیید نمی گردد.

12- بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش، پژوهشگر بدنبال یافتن پاسخ سؤال خود، با جمع آوری داده های مورد نیاز براساس خی دو کارل پیرسن به تجزیه و تحلیل و آزمون فرضیه های مورد بررسی پرداخته که با توجه به نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل، فرضیه های شماره 1 و 2 و 4 تأیید شدند و به سؤال اصلی پژوهشگر مبنی بر این که در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران موارد استخدام از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی وجود دارد پاسخ داده شد و با در نظر گرفتن فرضیه های تأیید شده می توان اظهار داشت که وجود سابقه کار، نوع رده شغلی در مؤسسات حسابرسی و همچنین نوع مؤسسه حسابرسی با نوع گزارش های حسابرسان رابطه معنی داری دارد.

بدنبال یافته های جیجر و همکاران در سال 2008، این چنین شیوه استخدام چندان فراگیر نبوده و در قانون ساربینز اکسلی به خاطر رسوایی هایی (مانند شرکت انرون و . . .) که به بار آورده ممنوع شده است. همچنین در تحقیق بابر و همکاران در سال 2009 عنوان شده، بخش 206 قانون ساربینز اکسلی دوره اجباری یک ساله را مشخص نمود تا حسابرس بتواند در جایگاه مدیر مالی، مدیر اجرایی و یا کنترلر یک شرکت استخدام شود. بنابراین با تأیید فرضیه یک، پیشنهاد می شود مراجع ذیصلاح یک دوره زمانی اجباری یک ساله را مشخص نمایند تا افرادی که در حرفه حسابرسی مشغول هستند پس از استعفاء از سمت خود در شرکت های پذیرفته شده در بورس شروع بکار نمایند، که این دوره می تواند میزان استقلال حسابرسی را هم افزایش دهد.

تحقیقات انجام شده توسط جیجر، لینوکس و نورث نشان می دهد افزایش قیمت سهام بدلیل ارتباط با اعلام استخدام افرادی که قبلاً در مؤسسات حسابرسی فعالیت داشتند بوده نه خصوصیات دیگر مقامات استخدام شده یا شرکت های استخدام کننده، با تأیید فرضیه دو این پژوهش که حاکی از رابطه معنی دار بین نوع رده شغلی در مؤسسات حسابرسی نوع گزارش حسابرسان می باشد، لازم است تا مراجع ذیصلاح (سازمان حسابرسی) با اتخاذ تدابیری مانع از استعفاء حسابرسان شاغل در حرفه (بخصوص در رده های حسابرس ارشد و حسابرس) شده که این امر باعث جلوگیری از ه در رفتن نیروهای کارآمد و مفید در حرفه حسابرسی می گردد و همچنین استقلال آن ها در حین رسیدگی ها نیز حفظ می شود.

براساس نظر انجمن حسابداران رسمی آمریکا در سال 1978 استخدام کارکنان مالی و حسابداری از مؤسسات حسابرسی بحث برانگیز است، زیرا مرتبط است با احتمال اثرگذاری منفی بر کیفیت گزارش های حسابرسی و مالی و براساس یافته های این پژوهش که بیانگر وجود رابطه معنی دار بین نوع مؤسسه حسابرسی با نوع گزارش حسابرسان می باشد، مشخص می شود بیشتر استخدام ها از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی خصوصی می باشد، پیشنهاد می شود با فراهم آوردن شرایط و

- امکان‌ات مادی (حقوق و مزایا و ..) و معنوی (تحسین و تمجید و ..) برای شاغلین حرفه توسط مراجع ذیصلاح در مؤسسات حسابرسی خصوصی مانع از ترک حرفه توسط شاغلین شوند.

13- پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

بررسی رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با ارزش شرکت به منظور معرفی آن به عنوان شرکت موفق (با در نظر گرفتن شاخص‌های بالقوه عملکرد یک شرکت موفق نسبت به یک شرکت ناموفق مانند: سود آوری ROA، ساختار سرمایه، نرخ رشد پایدار، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار، نقدینگی، تغییرات در سودآوری و) و رتبه بندی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.

بررسی رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با کیفیت نسبت به مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس شامل (نسبت‌های نقدینگی، بازدهی، نسبت‌های عملکرد، سود آوری و بازار).

بررسی رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. ویژگی‌هایی همچون مربوط بودن، قابلیت اعتماد و قابلیت مقایسه بررسی تفاوت واکنش (عکس العمل) بازار بین استخدام افرادی که قبلاً در مؤسسات حسابرسی فعالیت داشتند و استخدام افرادی که قبلاً در مؤسسات حسابرسی فعالیت نداشتند در شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک.

بررسی رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با مدیریت سود.

بررسی رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با کیفیت ارقام تعهدی.

بررسی مقایسه ای رابطه استخدام مدیران و کارکنان امور مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از کارکنان سابق مؤسسات حسابرسی با نوع گزارش‌های حسابرسی در 2 سال قبل و 2 سال پس از استخدام آن‌ها.

منابع

- استاندارد های حسابداری (نشریه شماره 160) ، (1384) ، چاپ هفتم ، انتشارات کمیته فنی سازمان حسابرسی.##
- استاندارد های حسابرسی (نشریه شماره 124) ، (1379) ، چاپ دوم ، انتشارات کمیته فنی سازمان حسابرسی.##
- باصری باریکرسفی، سعید، بررسی رضایت شغلی در میان حسابرسان شاغل در مؤسسات حسابرسی و حسابداران واحدهای تجاری و مقایسه رضایت شغلی ، (1381) ، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، مرکز اسناد و مدارک علمی ایران ##
- حافظ نیا، محمدرضا، (1386) ، " کتاب مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم انسانی " ، چاپ سیزدهم، تهران، انتشارات سمت.##
- سایت مدیریت پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی ، سازمان بورس اوراق بهادار (گزارش های مالی شرکت ها) به آدرس: www.rdis.ir ##
- سجادی، سید حسن و لادن ناصح ، (1382) ، " سودمندی حسابرسی مستقل صورت های مالی " ، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال دهم، شماره 33، 65-91 ##
- صفاری، مهدی؛ فریده حق شناس و منیژه هادی نژاد ، (1384) ، " کتاب آمار و احتمال در مدیریت و اقتصاد " ، جلد دوم ، تهران ، انتشارات آوای نور.##
- میگزی، والتر بی؛ ا. ری ویتینگتون؛ کرت پینی و رابرت اف میگز ، (1375) ، " کتاب اصول حسابرسی " ، ترجمه عباس ارباب سلیمانی، جلد دوم، چاپ اول، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.##
- نیکبخت، محمد رضا و حسین مهربانی، (1385) ، " بررسی اثر خدمات و میزان حق الزحمه های غیر حسابرسی مؤسسات حسابرسی بر استق لال حسابرس " ، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره 44.##
- نیکخواه آزاد، علی و ویدا مجتهد زاده ، (زمستان 77 و بهار 1378) ، بررسی حوزه های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل، بررسی های حسابداری و حسابرسی ، سال هفتم، شماره 26 و 27.##
- Baber, W,R, Krishnan, J, Zhang, Y, (2009), Investor Perceptions of the Earnings Quality Consequences of Hiring an Affiliated, Social Science Research Network (SSRN) .##
- Geiger, M.A, Lennox, C.S, North, D.S, (2008), The Hiring of Accounting and Finance Officers from Audit Firms: How Did the Market React ?, J Review of Accounting Studies, 55-86.##
- Johnson, S, 2009, The Cost of Auditor Independence, Regulatory Issues, 1. ##
- Miller, D, Hindi, N.M, (2004), Hiring of Accounting Professionals: Employee and Employer Perspectives, New Accountant Magazine.##
- Sori, Z.M, Mohamad, SH,(2007), Potential Employment And Auditor Independence, Social Science ##Research Network (SSRN) , 1-2.