

Auditor's Features and Opinion Shopping¹

Kabir Saber Mobasser², Mohammadreza Vatanparast³,
Keyhan Azadi⁴, Mehdi Meshki Miaavaghi⁵

Received: 2021/06/11
Approved: 2021/10/21

Research Paper

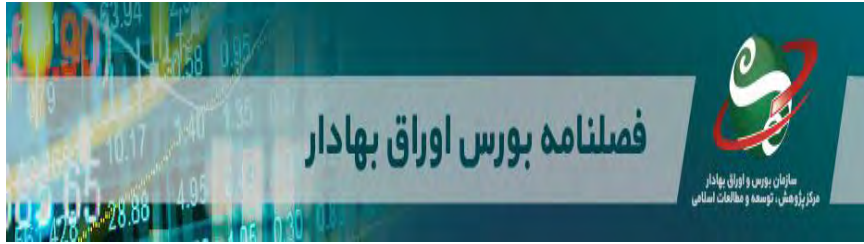
Abstract

The purpose of this study was to investigate the relationship between the auditor's features and the opinion shopping in companies admitted to Tehran Stock Exchange (TSE). In this research, auditor's switch, audit fees, abnormal audit fees, auditor's tenure, auditor's specialty and auditor's reputation are examined as auditor's features, and their relationship with the opinion shopping has been tested. The statistical population of the study was the companies listed in the Tehran Stock Exchange. With systematic elimination, 120 companies were selected as the statistical sample. According to the tests and analyzes used by the logistic regression model to test the effect of independent variables on opinion shopping, during the years 1380 to 1395 at 95% confidence level, the results showed that there is a positive and significant relationship between the auditor's switch and the opinion shopping, and there is a negative and significant relationship between auditor's reputation and the opinion shopping, and there was no significant relationship between the other independent variables and the opinion shopping.

Key Words: Opinion Shopping, Auditor's Switch, Abnormal Audit Fees, Auditor's Specialty and Auditor's Reputation.

JEL Classification: M42

-
1. DOI: 10.22034/JSE.2020.11242.1454
 2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (Kabirsaber@gmail.com).
 3. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (Corresponding Author). (Vatanparast@iaurasht.ac.ir).
 4. Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Accounting and Management, Rasht Branch, Islamic Azad University, Rasht, Iran. (KA.cpa2002@yahoo.com).
 5. Associate Professor, Department of Finance, Payame Noor University, Rasht, Iran. (Mhd.meshki@yahoo.com).



سازمان بورس و اوراق بهادار، مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهاردهم، شماره ۵۶، زمستان ۱۴۰۰، صص ۲۴۴-۲۲۵

ویژگی های حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی^۱

کبیر صابر مبصر^۲، محمدرضا وطن پرست^۳، کیهان آزادی^۴، مهدی مشکی میاوقی^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۳/۲۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۷/۲۹

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه میان ویژگی های حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش، تغییر حسابرس، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، مدت تصدی حسابرس، تخصص حسابرس و شهرت حسابرس به عنوان ویژگی های حسابرس مورد بررسی قرار گرفته اند و ارتباط آنها با خرید اظهارنظر حسابرسی، آزمون شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که با روش غربالگری تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان جامعه آماری تعیین شد. با توجه به آزمون ها و تحلیل هایی که با مدل رگرسیونی لجستیک به منظور آزمون تاثیر متغیرهای مستقل بر خرید اظهارنظر حسابرسی، در فاصله زمانی سال های ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۵ در سطح اطمینان ۹۵ درصد به عمل آمد. نتایج نشان داد که بین تغییر حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار و بین شهرت حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه منفی و معنی دار برقرار است و بین سایر متغیرهای مستقل و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه معنی داری مشاهده نشد.

واژه های کلیدی: خرید اظهارنظر حسابرسی، تغییر حسابرس، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، تخصص حسابرس و شهرت حسابرس.

طبقه بندی موضوعی: M42

DOI: 10.22034/JSE.2020.11242.1454

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (Kabirsaber@gmail.com)

۳. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (نویسنده مسئول). (Vatanparast@iaurasht.ac.ir)

۴. استادیار، گروه حسابداری، دانشکده حسابداری و مدیریت، واحد رشت، دانشگاه آزاد اسلامی، رشت، ایران. (KA.cpa2002@yahoo.com)

۵. دانشیار، گروه مالی، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران. (Mhd.meshki@yahoo.com)

مقدمه

به طور کلی به موجب تئوری نمایندگی، تضادهای بالقوه‌ای میان مدیریت و مالکیت وجود دارد. برای کاهش تعارض‌های ناشی از شکاف میان جریان مالکیت و تصمیم‌گیری، حسابرسی نقشی حیاتی ایفا می‌کند (واتس و زامرمن^۱، ۱۹۸۶). از پیامدهای مهم حسابرسی، افزایش کیفیت گزارش‌های مالی، افزایش قابلیت اتکاء و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی است. از طرفی نقش حسابرس به عنوان تصدیق‌کننده صورت‌های مالی، نمود قابل ملاحظه‌ای در بازارهای سرمایه داشته به نحوی که محتوای اطلاعاتی ناشی از خدمات حسابرسان بارها مورد تأکید قرار گرفته است. قانون‌گذاران و اعضای حرفه حسابرسی برای ارائه خدمات مطلوب اقدام به تدوین استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای نموده‌اند تا سبب ارتقاء کیفیت خدمات حرفه‌ای باشند، اما میزان رعایت این استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای علی‌الخصوص استقلال حسابرس مورد ظن استفاده‌کنندگان از گزارش‌های حسابرسان بوده است. سنگ بنای حرفه حسابرسی را استقلال حسابرسان شکل می‌دهد، اما همواره با توجه به این موضوع که حسابرسان طرف قرارداد‌های خدماتی با صاحبکاران اند و بخش عمده‌ای از منافع اقتصادی حسابرسان در گرو حفظ صاحبکاران است، این تردید بالقوه برقرار است که امکان مصالحه حسابرسان با صاحبکاران وجود دارد. وظیفه حسابرس حرکت در راستای منافع سرمایه‌گذاران است اما آنچه همگان درباره آن اجماع نظر دارند، این است که حسابرس با انعقاد قرارداد حسابرسی، اقدام به انعقاد یک قرارداد اجتماعی کرده است و باید وظیفه خود را به نحوی انجام دهد که کل جامعه بتوانند از آن خدمات بهره‌مند شوند. در مقابل شرکت‌های تحت حسابرسی همواره تمایل به دریافت اظهارنظرهای حسابرسی مطلوب دارند زیرا دریافت سایر اظهارنظرها می‌تواند پیامدهای نامطلوبی از قبیل کاهش ارزش سهام شرکت، کاهش مزایای مدیران شرکت همچون پاداش و حفظ سمت، افزایش هزینه سرمایه و ... را به همراه داشته باشد. بنابراین این فرض بالقوه برقرار است که مدیران شرکت‌ها جهت کسب اظهارنظرهای مطلوب، اقداماتی از جمله فشار بر موسسات حسابرسی و خرید اظهارنظر^۲ به عمل آورند. خرید اظهارنظر زمانی اتفاق می‌افتد که یک شرکت نظر حسابرسی‌ای مطلوب‌تر از آن چیزی که کیفیت اطلاعات مالی شرکت اش آن را توجیه می‌کند، به دست آورد (رویز-باربادیلو^۳ و همکاران، ۲۰۰۶). در صورت وجود چنین

1. Watts & Zimmerman
 2. Opinion Shopping
 3. Ruiz-Barbadillo

رفتاری، این موضوع منجر به درجه بالائی از عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه گذاران خواهد شد و اثرات حمایتی حسابرسی از سرمایه گذاران، تضعیف می شود (ژی^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین در این پژوهش پس از بیان مبانی نظری و پیشینه پژوهش و ارائه مدل مربوطه و انجام روش های آماری و تحلیلی به سوال اصلی این پژوهش مبنی بر اینکه آیا ویژگی های حسابرسی شامل تغییر حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، مدت تصدی حسابرسی، تخصص حسابرسی و شهرت حسابرسی با خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه دارد یا خیر پاسخ داده می شود.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

خرید اظهارنظر توسط صاحبکار اشاره به جستجو برای یافتن حسابرسی است که مایل به حمایت از یک روش حسابداری پیشنهادی طراحی شده برای کمک به صاحبکار در رسیدن به اهداف گزارشگری خود باشد، حتی اگر این رفتار ممکن باشد گزارش های قابل اطمینان را خراب (مختل یا خنثی) کند (کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا^۲، ۱۹۸۸). خرید اظهارنظر، به معنی تغییر حسابرسی از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرسی جدید است. اگر حسابرسی جدید، اظهارنظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم کند، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرسی یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می گویند (چن^۳ و همکاران، ۲۰۱۶).

پیشینه خارجی

تغییر حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی

طبق مبانی نظری موجود، پژوهش های اولیه در خصوص خرید اظهارنظر حسابرسی، بررسی کرده اند که آیا مدیران شرکت ها به دلیل نبود توافق با حسابرسی و دریافت اظهارنظر تعدیل شده و به منظور دریافت گزارش های حسابرسی مطلوب اقدام به تغییر حسابرسی می کنند یا خیر؟ چو و رایس^۴ (۱۹۸۲) و اسمیت^۵ (۱۹۸۶) بر این باورند که نوع اظهارنظر حسابرسی قبل و بعد از تغییر

1. Xie
2. SEC
3. Chen
4. Chow & Rice
5. Smith

رابطه معنی داری با هم ندارد و عملاً شواهدی برای وجود چنین رفتار فرصت طلبانه‌ای ملاحظه نکردند و پژوهش‌های آن‌ها نشان داد که تعویض حسابرس سبب بهبود اظهارنظر حسابرس نمی‌شود.

کریشنان و استفنز^۱ (۱۹۹۵) در پژوهشی با عنوان - شواهد خرید اظهارنظر از محافظه‌کاری اظهارنظر حسابرسی - طی سال‌های ۱۹۸۶ تا ۱۹۸۸ در آمریکا به بررسی رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و اظهارنظرهای حسابرسی قبل و بعد از تغییر حسابرس پرداختند. یافته‌های آن‌ها تفاوت با اهمیتی در رفتار حسابرسان قبل و بعد از تغییر، با صاحبکارانی که اقدام به تغییر حسابرس کرده‌اند نسبت به رفتار حسابرسان با صاحبکارانی که تغییر حسابرس نداشته‌اند، نیافت و اظهار داشتند که خرید اظهارنظر وجود نداشته است و تغییر حسابرس، انگیزه‌ای برای خرید اظهارنظر نبوده است.

لینوکس^۲ (۲۰۰۰) در پژوهشی با عنوان - آیا شرکت‌ها در خرید اظهارنظر موفق هستند؟- طی سال‌های ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۴ در انگلستان با ارائه مدلی اقدام به پیش‌بینی اظهارنظرهای حسابرسی برای هر دو نوع شرکت‌ها (چه شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند و چه شرکت‌هایی که حسابرس‌شان را تغییر نداده‌اند) کرد. نتایج پژوهش وی نشان داد که نخست تغییر حسابرسان اغلب پس از دریافت اظهارنظرهای تعدیل شده توسط شرکت‌ها اتفاق افتاده است و دوم اینکه تغییر حسابرسان، احتمال تغییر در اظهارنظر حسابرسی را افزایش داده است. او نشان داد که فراوانی اظهارنظرهای تعدیل شده در شرکت‌هایی که تغییر حسابرس داشته‌اند نسبت به شرکت‌هایی که تغییر حسابرس نداشته‌اند، کمتر بوده است و براساس این شواهد نتیجه گرفت که شرکت‌ها در خرید اظهارنظر موفق بوده‌اند و عامل اصلی تغییر حسابرسان را خرید اظهارنظر حسابرسی دانسته است. گن و یانگ^۳ (۲۰۰۱)، لی^۴ و همکاران (۲۰۰۱) و لو و تانگ^۵ (۲۰۰۳) نیز نتایج مشابهی گرفته‌اند.

لینوکس (۲۰۰۰) در پژوهشی با عنوان - اظهارنظرهای مربوط به تداوم فعالیت در شرکت‌های ورشکسته: وابستگی حسابرس و خرید اظهارنظر- طی سال‌های ۱۹۸۰ تا ۱۹۹۹ در انگلستان بررسی کرد که آیا اظهارنظرهای حسابرسی در شرکت‌های ورشکسته تحت تاثیر

1. Krishnan & Stephens
2. Lennox
3. Gen & Yang
4. Li
5. Lu & Tong

وابستگی حسابرس و خرید اظهارنظر است یا خیر؟ او اظهارنظرهای حسابرسی را متأثر از وابستگی حسابرس ندانست. اما اظهار داشت که شرکت‌ها بطور استراتژیک حسابرسی را بکارگیری می‌کنند که احتمال کمتری در خصوص انتشار اظهارنظرهای حاوی مشکلات مربوط به تداوم فعالیت داشته باشند و اظهار داشت که شرکت‌های ورشکسته در خرید اظهارنظر موفق بوده‌اند.

لی و وو^۱ (۲۰۰۲) و وو و تان^۲ (۲۰۰۵) و وانگ^۳ (۲۰۰۶) بهبودی در اظهارنظر حسابرس پس از تغییر حسابرس را ملاحظه نکردند. به عنوان نمونه وانگ (۲۰۰۶) دریافت که اجتناب از زیان رابطه با اهمیت و مثبتی با فراوانی تغییر حسابرس دارد اما شرکت‌هایی که با اظهارنظر تعدیل شده در سال قبل و با تغییر حسابرس در سال جاری مواجه شده‌اند، نتوانسته‌اند موفق به خرید اظهارنظر حسابرس شوند.

لو^۴ (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان - آیا خرید اظهارنظر، استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را تضعیف می‌کند؟- به بررسی این موضوع پرداخته است که چگونه شرکت‌ها با استفاده از تهدید حسابرسان به اخراج و برانگیختن حسابرسان به فروش اظهارنظر، استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را تحت تاثیر قرار می‌دهند. نتایج وی حاکی از آن بود که نه حسابرسان قبلی و نه حسابرسان جانشین، استقلال خود را به واسطه تهدید به اخراج، مصالحه نمی‌کنند و فروش اظهارنظر انجام نمی‌دهند. علاوه بر این کیفیت حسابرسی حسابرسان جانشین، بیش از کیفیت حسابرسی، حسابرسان قبلی بوده است و واکنش بازارهای سرمایه و واکنش حسابرسان جانشین به تعویض حسابرس سبب کاهش منافع شرکت‌ها از خرید اظهارنظر می‌شود. استانیسیک^۵ و همکاران (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان - رابطه بین تغییر حسابرس و خرید اظهارنظر - به بررسی رابطه بین این دو متغیر طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۳ در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس صربستان پرداختند و نتیجه گرفتند که تغییر حسابرس با افزایش احتمال بهبود در نوع اظهارنظر حسابرسی مرتبط بوده و خرید اظهارنظر اتفاق افتاده است.

چوی^۶ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان - خرید اظهارنظر جهت جلوگیری از اظهارنظر حسابرسی در خصوص تداوم فعالیت و کیفیت حسابرسی - با استفاده از داده‌های

1. Li & Wu
2. Wu & Tan
3. Wang
4. Lu
5. Stanisic
6. Choi

۱۱۶۲۸ شرکت دارای بحران مالی در کره جنوبی طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۲ و با به کارگیری مدل لینوکس (۲۰۰۰) یافتند که شرکت‌های دارای بحران در خرید اظهارنظر حسابرسان در خصوص عدم گزارش مشکلات مربوط به تداوم فعالیت موفق بوده‌اند.

حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی

وو و تان (۲۰۰۵) و چن و همکاران (۲۰۰۵) اظهار داشتند که کشف رفتارهای خرید اظهارنظر حسابرس به وسیله بررسی ارتباط بین تغییر حسابرس و بهبود اظهارنظر حسابرسی صحیح نیست زیرا مدیریت می‌تواند به جای تغییر حسابرسان به وسیله حسابرسان فعلی، خرید اظهارنظر انجام دهد به ویژه هنگامی که تغییر حسابرس، تحت نظارت شدید قانونی باشد.

لی و وو (۲۰۰۴) دریافتند که حق الزحمه حسابرسی پس از تغییر حسابرسان، بیشتر از زمانی است که حسابرسان داوطلبانه تغییر کنند. همچنین چن و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که بدون وجود تغییر حسابرس، همبستگی مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی غیرعادی و بهبود در گزارش حسابرس وجود دارد. آن‌ها اظهار داشتند که صاحبکاران می‌توانند بدون تغییر حسابرس و از طریق حق الزحمه اقدام به مصالحه با حسابرس برای دریافت گزارش‌های مطلوب‌تر کنند، در حالی که افزایش حق الزحمه غیرعادی حسابرسی همزمان با تغییر حسابرس به طور با اهمیتی همراه با بهبود اظهارنظر حسابرسی نامطلوب نبوده است. همچنین حق الزحمه‌های غیر عادی حسابرسی می‌تواند منجر به بهبود نظر حسابرس شود (فانگ و هانگ، ۲۰۰۸).

ژو و گئو^۲ (۲۰۰۶) معتقدند که خرید اظهارنظر حسابرسی بر افزایش حق الزحمه حسابرسی اثر دارد زیرا انگیزه خرید اظهارنظر حسابرسی با افزایش حق الزحمه حسابرسی رابطه با اهمیت مثبتی دارد.

تانگ (۲۰۰۸؛ ۲۰۰۹) شواهدی تجربی ارائه نمود که نشان می‌داد افزایش غیر عادی حق الزحمه‌های حسابرسی به شکل با اهمیتی احتمال بدتر شدن اظهارنظرهای حسابرسی را کاهش می‌دهد. تانگ (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان - حق الزحمه‌های حسابرسی، انگیزه اجتناب از زیان و خرید اظهارنظر - طی سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۰۸ در بازار سهام چین به وسیله تحلیل

1. Fang & Hong
2. Zhu & Guo

تجربی داده ها یافت هنگامی که شرکت‌ها در دو سال متوالی زیان گزارش کرده‌اند، افزایش غیر عادی حق‌الزحمه‌های حسابرسی رابطه با اهمیت و منفی با فراوانی دریافت اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده و بدتر شدن اظهارنظرهای حسابرسی دارد که این موضوع نشان می‌دهد که انگیزه قوی برای اجتناب از زیان اثر تعدیل کننده مهم بر روابط بین افزایش غیر عادی حق‌الزحمه‌های حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی دارد.

ژی^۱ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان - حق‌الزحمه‌های غیر عادی حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی - طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ در چین به بررسی این سوال پرداختند که آیا شرکت‌های پذیرفته شده در بورس سهام چین با پرداخت حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی به حسابرسان فعلی‌شان توانسته‌اند اظهارنظر مطلوب‌تری دریافت کنند یا خیر؟ آن‌ها با ترکیب مدل‌های بکارگیری شده توسط چن و همکاران (۲۰۰۵) و فانگ و هونگ (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که فقط شرکت‌هایی که حسابرسان محلی را بکارگیری کرده‌اند و کیفیت سود پائینی داشته‌اند، انگیزه خرید اظهارنظر دارند. آن‌ها یافتند که حق‌الزحمه حسابرسی غیر عادی، تنها در میان شرکت‌هایی که از حسابرسان محلی استفاده کرده‌اند اظهارنظر حسابرسی را بهبود می‌بخشد و هیچگونه همبستگی بین حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی و بهبود در اظهارنظر حسابرسی برای سایر شرکت‌ها نیافتند.

فیتریانی^۲ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان - تاثیر حق‌الزحمه غیر عادی حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی - در اندونزی دریافت که افزایش غیر عادی در حق‌الزحمه حسابرسی، احتمال بهتر شدن اظهارنظر حسابرس و احتمال دریافت اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل نشده را افزایش می‌دهد و این موضوع را ناشی از وابستگی حسابرسان به صاحبکاران دانسته و نتیجه گرفت که خرید اظهارنظر در اندونزی رخ می‌دهد.

مدت تصدی حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی

پدیده تصدی حسابرس باعث مطرح شدن استدلال‌هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده شد. موافقان تصدی کمتر حسابرس، تأکیدشان بر جنبه استقلال حسابرس و نگاهی تازه به حسابرسی است که ادعا می‌کنند در رابطه‌های طولانی مدت حسابرس - صاحبکار خدشه دار می‌شود. از سوی دیگر مخالفان تغییر حسابرس بر ضعف اطلاعاتی حسابرس در مدت کوتاه

1. Xie

2. Fitriany

تصدی حسابرسی تأکید کرده و معتقدند چرخش اجباری باعث به وجود آمدن ضعف اطلاعاتی حسابرس و در نتیجه، باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و صاحبکار و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰).

عدم آشنایی حسابرس با صاحبکار ممکن است هشدارهایی برای حسابرسان به وجود آورد که این هشدارها باعث می‌شوند تا حسابرسان در کار خود از ریسک بالقوه حسابرسی اجتناب کنند. بنابراین آن‌ها ممکن است برخی مبادلات را محافظه کارانه تر گزارش کنند یا آزمون‌ها را افزایش دهند. در مقابل تصدی بیشتر موجب افزایش آشنایی شده و استقلال حسابرسی را کاهش می‌دهد. به علاوه اعتماد بیش از حد حسابرسان به مدیریت پس از کارکردن طولانی مدت، آن‌ها را نیمه آگاه می‌کند (مور و لوونستین^۱، ۲۰۰۴).

رویز باربادیلو^۲ و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان - تصدی بلند مدت حسابرسی و خرید اظهارنظر - در اسپانیا به بررسی رابطه طول مدت قرارداد حسابرسی و استقلال حسابرس و اینکه آیا قراردادهای بلند مدت حسابرسی احتمال خرید اظهارنظر حسابرسی را افزایش می‌دهد پرداختند. آن‌ها مشاهده کردند میانگین طول مدت قرارداد حسابرسی در شرکت‌هایی که در آن‌ها فروش اظهارنظر مشاهده شده است کمتر است. آن‌ها دریافتند هرچه فاصله زمانی که حسابرسان برای یک صاحبکار واحد کار می‌کنند کوتاه‌تر باشد احتمال این که حسابرسان مطابق با خواسته‌های صاحبکار رفتار کنند، بیشتر است. در این صورت حسابرسان بیشتر سعی می‌کنند به منظور بازیافت سرمایه گذاری خود که صرف شناخت صاحبکار کرده‌اند، از هرگونه عدم توافق با صاحبکار امتناع کنند. بنابراین در سال‌های اولیه شروع به کار، استقلال حسابرسان کمتر است و نتیجه گرفتند که قراردادهای بلند مدت حسابرسی احتمال خرید اظهارنظر را کاهش می‌دهد و احتمال خرید اظهارنظر در سال‌های اولیه به کارگیری حسابرس بیشتر است.

تخصص و شهرت حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی

گومز آگیولار و رویز باربادیلو^۳ (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان - آیا شرکت‌های اسپانیایی به منظور جلوگیری از دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده اقدام به تغییر حسابرس می‌کنند؟ - طی سال‌های ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۶ بررسی کردند که آیا شرکت‌ها، استراتژی عامدانه‌ای در انتخاب

1. Moore & Loewenstein
2. Ruiz-Barbadillo
3. Gómez-Aguilar & Ruiz-Barbadillo

حسابرس به منظور جلوگیری از دریافت اظهارنظر تعدیل شده دارند یا خیر. آن‌ها افزایشی در احتمال تغییر حسابرس پس از دریافت اظهارنظر تعدیل شده نیافتند. آن‌ها همچنین با تعیین معیارهای تخصص حسابرس، نام تجاری حسابرس (شهرت حسابرس)، اندازه حسابرس و محافظه کاری حسابرس به عنوان معیارهای حسابرسان با کیفیت، دریافتند که شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی تعدیل شده دریافت کرده‌اند نسبت به شرکت‌هایی که گزارش حسابرسی تعدیل نشده دریافت کرده‌اند، تمایل بسیار کمتری برای انتخاب حسابرسان با کیفیت دارند.

دیویدسون^۱ و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان - علل و اثرات خرید اظهارنظر حسابرسی: تحلیلی بر اظهارنظرهای حسابرس، مدیریت سود و تغییرات حسابرس - طی سال‌های ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۷ در آمریکا، به بررسی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرس و تغییر حسابرس از شش بزرگ به غیر از شش بزرگ و همچنین رابطه بین تغییر حسابرس و مدیریت سود پرداختند و یافتند احتمال بکارگیری حسابرسان غیر از شش بزرگ در شرکت‌هایی که پس از دریافت اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده اقدام به تغییر حسابرس کرده‌اند در مقایسه با شرکت‌هایی که پس از دریافت اظهارنظر تعدیل نشده اقدام به تغییر حسابرس کرده‌اند، بیشتر است. آن‌ها اظهار داشتند که با تغییر حسابرس، بطور کلی مدیریت سود افزایش نیافته اما میزان مدیریت سود در شرکت‌هایی که پس از دریافت اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده، اقدام به تغییر حسابرس شان از شش بزرگ به غیر از شش بزرگ کرده‌اند، افزایش یافته است و شرکت‌ها را در خرید اظهارنظر حسابرس موفق دانستند.

چان و همکاران (۲۰۰۶) در پژوهشی با عنوان - تحلیل‌های سیاسی-اقتصادی گزارشگری حسابرس و تغییرات حسابرس - به بررسی تاثیر نفوذهای سیاسی و اقتصادی دولت بر اظهارنظر حسابرس در سال‌های ۱۹۹۶ تا ۲۰۰۲ در چین پرداختند. آن‌ها یافتند که حسابرسان محلی نسبت به حسابرسان غیر محلی به دلیل وابستگی اقتصادی بیشتر، بیشتر تحت نفوذ دولت‌های محلی بوده و احتمال بیشتری برای ارائه گزارش‌های حسابرسی مطلوب به شرکت‌های تحت مالکیت دولت‌های محلی دارند. همچنین آن‌ها اظهار داشتند در محیط سیاسی چین، احتمال بیشتری برای تغییر حسابرسان از حسابرسان غیر بومی به حسابرسان بومی در شرکت‌هایی که اظهارنظر تعدیل شده دریافت کرده‌اند نسبت به شرکت‌هایی که اظهارنظر تعدیل شده دریافت نکرده‌اند، وجود داشته است و شرکت‌های تحت تملک دولت را که پس از دریافت اظهارنظر تعدیل شده اقدام به تغییر حسابرس شان از غیر محلی (متخصص و مشهور) به محلی کرده‌اند در خرید اظهارنظر موفق دانستند.

پیشنه داخلی

با توجه به بررسی‌های انجام شده و علیرغم وجود پژوهش‌های متعدد در اروپا و آمریکا و آسیای شرقی در خصوص موضوع خرید اظهارنظر، تا زمان نگارش این مقاله در خصوص موضوع مورد پژوهش، تنها پژوهش انجام شده داخلی توسط مشهدی قره قیه و همکاران (۱۳۹۸) با عنوان - ماکیاولیسیم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار- بود. آن‌ها با استفاده از پرسشنامه‌های جمع‌آوری شده از ۱۲۰ نفر از حسابرسان شاغل در موسسه‌های حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی یافتند که خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار، تحت تأثیر ویژگی‌های ماکیاولیسیم و فرهنگ مشتری مداری حسابرسان است.

فرضیه پژوهش

براساس پژوهش‌های آرشویی صورت گرفته و تحلیل پژوهش‌های چو و رایس (۱۹۸۲)، اسمیت (۱۹۸۶)، کریشان و استفتز (۱۹۹۵)، لینوکس (۲۰۰۰)، گن و یانگ (۲۰۰۱)، لی و همکاران (۲۰۰۱)، لی و وو (۲۰۰۲)، لو و تانگ (۲۰۰۳)، گومز آگیولار و رویز باربادیلو (۲۰۰۳)، وو و تان (۲۰۰۵)، چن و همکاران (۲۰۰۵)، وانگ (۲۰۰۶)، ژو و گنو (۲۰۰۶)، چان و همکاران (۲۰۰۶)، رویز باربادیلو و همکاران (۲۰۰۶)، لو (۲۰۰۶)، دیویدسون و همکاران (۲۰۰۶)، فانگ و هونگ (۲۰۰۸)، ژی و همکاران (۲۰۱۰)، تانگ (۲۰۰۸) و ۲۰۰۹ و ۲۰۱۱، استانیسیک و همکاران (۲۰۱۵)، فیتربانی (۲۰۱۷) و چوی و همکاران (۲۰۱۸) فرضیه‌های زیر تدوین شد:

- ۱- تغییر حسابرسان، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را افزایش می‌دهد.
- ۲- حق الزحمه حسابرسان، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را افزایش می‌دهد.
- ۳- افزایش غیرعادی حق الزحمه حسابرسی، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را افزایش می‌دهد.
- ۴- افزایش طول مدت تصدی حسابرسان، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را افزایش می‌دهد.
- ۵- تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را کاهش می‌دهد.
- ۶- شهرت حسابرسان، خرید اظهارنظر حسابرسی توسط صاحبکاران را کاهش می‌دهد.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف از نوع کاربردی بوده و از منظر ماهیت و روش توصیفی است. از نظر داده‌های مورد استفاده در این پژوهش همگی از نوع داده‌های کمی هستند و از نظر زمانی، یک پژوهش گذشته نگر یا به عبارتی پس‌رویدادی و از حیث منطق یک پژوهش استقرایی

است. همچنین با توجه به اینکه متغیر وابسته پژوهش (خرید اظهار نظر حسابرسی) دو وجهی است از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. لازم به ذکر است که داده ها در برنامه Excel مرتب شده و سپس مدل پژوهش با استفاده از نرم افزار Eviews10 تخمین زده شده است.

جامعه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۰ الی ۱۳۹۵ می باشد که برای همگن سازی داده های پژوهش، موارد زیر منظور شد:

- ۱- شرکت ها باید قبل از سال ۱۳۸۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- ۲- دوره مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفند باشد.
- ۳- بین سال های مورد مطالعه تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ۴- اطلاعات مورد نظر شرکت ها در دسترس باشد.
- ۵- شرکت های واسطه گری، بانک ها و سرمایه گذاری ها نباشد.

بر اساس اعمال محدودیت های فوق، جامعه آماری شامل ۱۲۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است.

الگوی پژوهش و متغیرهای آن

به منظور بررسی فرضیه های پژوهش از مدل زیر برگرفته از مدل ژی و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است.

$$OpShop_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 AuCh_{i,t} + \beta_2 AuFee_{i,t} + \beta_3 AbFee_{i,t} + \beta_4 Tenure_{i,t} + \beta_5 AuExp_{i,t} + \beta_6 AuRep_{i,t} + \beta_7 Opinion_{i,t-1} + \beta_8 Loss_{i,t-1} + \beta_9 Lev_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل بالا متغیرها به شرح زیر است.

الف. متغیر وابسته

OpShop: برابر است با متغیر خرید اظهار نظر. برای محاسبه خرید اظهار نظر، چنانچه بعد از تغییر حسابرسی؛ نوع اظهار نظر حسابرسی امسال (اظهار نظر حسابرسی جدید)، مطلوب تر از نوع اظهار نظر حسابرسی سال قبل (اظهار نظر حسابرسی قبلی) باشد به منزله خرید اظهار نظر در نظر گرفته شده و امتیاز ۱ و برای سایر موارد امتیاز ۰ در نظر گرفته شده است. مطلوبیت اظهار نظر حسابرسی

بر اساس رتبه بندی ۰ = اظهارنظر تعدیل نشده، ۱- = اظهارنظر مشروط و ۲- = اظهارنظر مردود و عدم اظهارنظر، در نظر گرفته شده است (ژی و همکاران، ۲۰۱۰).

ب. متغیرهای مستقل

AuCh: برابر است با شاخص تغییر حساب‌برسان که اگر در سال بررسی حساب‌برسان تغییر کرده باشند امتیاز ۱ و برای سایر موارد ۰ در نظر گرفته شده است.

AuFee: برابر است با شاخص حق الزحمه حساب‌برسان که بر مبنای لگاریتم طبیعی حق الزحمه حساب‌برسان در سال تحت بررسی محاسبه شده است.

AbFee: برابر است با حق الزحمه غیر عادی حساب‌برسان که با استفاده از مدل سیمونیک^۱ (۱۹۸۰) تعیین شده است.

Tenure: برابر است با دوره تصدی حساب‌برسان که بر اساس جمع سال‌های متوالی که یک حساب‌برس برای یک صاحبکار خدمات ارائه کرده، محاسبه شده است.

AuExp: برابر است با شاخص تخصص حساب‌برسان که از طریق جمع دارائی‌های صاحبکاران یک حساب‌برس در یک صنعت خاص محاسبه شده است. چنانچه حساب‌برسان بیش از ۱۰٪ سهم بازار را در اختیار داشته باشند به عنوان موسسه متخصص محسوب و امتیاز ۱ تعلق گرفته و برای سایر موارد ۰ در نظر گرفته شده است (پالمروس^۲، ۱۹۸۸).

AuRep: برابر است با شاخص شهرت حساب‌برسان که اگر حساب‌برس سازمان حسابرسی باشد بعنوان موسسه مشهور و امتیاز ۱ تعلق گرفته و برای سایر موارد ۰ تعیین شده است.

ج. متغیرهای کنترلی

Opinion_{i,t-1}: برابر با نوع اظهارنظر سال قبل است. در صورتی که اظهارنظر حسابرسی سال قبل صاحبکار به صورت تعدیل شده باشد امتیاز ۱ و در غیر اینصورت امتیاز ۰ اختصاص یافته است. یکی از عواملی که می‌تواند سبب تلاش صاحبکاران برای خرید اظهارنظر حساب‌برسان شود، دریافت اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده در سال قبل است. پس اظهارنظر حسابرسی سال قبل به عنوان متغیر کنترلی در مدل آورده شده است (لینوکس، ۲۰۰۰).

1. Simunic
2. Palmrose

$Loss_{i,t-1}$: در صورتی که صاحبکار در سال قبل زیان ده بوده باشد امتیاز ۱ و برای سایر موارد ۰ در نظر گرفته شده است. از دیگر عواملی که می تواند سبب افزایش تمایل صاحبکاران برای خرید اظهار نظر حسابرسان شود، زیان ده بودن شرکت در سال قبل است. پس زیان ده بودن صاحبکار به عنوان متغیر کنترلی در مدل آورده شده است (کریشنان و استیفنز، ۱۹۹۵).

Lev : برابر با نسبت مجموع بدهی ها به مجموع دارایی های صاحبکار است. یکی از عواملی که نشان دهنده بحران مالی شرکت ها است، اهرم مالی زیاد است و انتظار می رود که نسبت بالاتر اهرم مالی سبب افزایش خرید اظهار نظر حسابرسان شود. پس اهرم مالی صاحبکار نیز به عنوان متغیر کنترلی در مدل آورده شده است (لینوکس، ۲۰۰۰).

همچنین برای تعیین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی (مورد نیاز در مدل پژوهش)، از مدل سیمونیک (۱۹۸۰) استفاده شده است. از نظر مفهومی حق الزحمه های واقعی به دو جزء حق الزحمه های استاندارد و حق الزحمه های غیرعادی تقسیم می شود. در واقع حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی برابر است با:

$$ABFEE = AAFEE - AFEE$$

$ABFEE$: حق الزحمه های غیرعادی حسابرسی، $AAFEE$: حق الزحمه های واقعی حسابرسی و $AFEE$: حق الزحمه های استاندارد هستند.

بر پایه پژوهش سیمونیک مدل حق الزحمه استاندارد حسابرسی به متغیرهای احتمال وقوع زیان و ورشکستگی آن بستگی دارد. مدل مورد استفاده در این پژوهش برگرفته شده از مدل سیمونیک (۱۹۸۰) است که به صورت زیر تعریف شد:

$$LAFEE = b_0 + b_1LTA + b_2CATA + b_3QUICK + b_4DE + b_5BANKRUPTCY + b_6 LOSS + \varepsilon$$

که در مدل یادشده، $LAFEE$: لگاریتم طبیعی حق الزحمه استاندارد، LTA : لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی های شرکت صاحبکار، $CATA$: نسبت دارایی های جاری به کل دارایی های شرکت صاحبکار، $QUICK$: نسبت دارایی های آنی به کل دارایی های شرکت صاحبکار، DE : نسبت بدهی های بلند مدت به کل دارایی های شرکت صاحبکار، $BANKRUPTCY$: نسبت سود قبل از اقلام غیرمترقبه به کل دارایی های شرکت صاحبکار و $LOSS$: متغیر مجازی است

که اگر سال مالی جاری شرکت صاحبکار زیانده باشد ۱ و در غیر این صورت ۰ اختصاص داده شده است. معنی دار بودن مقدار باقیمانده مدل سیمونیک نشان دهنده غیرعادی بودن حق الزحمه است.

تحلیل یافته های پژوهش

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش برای ۱۹۲۰ سال - شرکت در جدول آمده است.

جدول ۱. آمار توصیفی مدل پژوهش

کشیده‌گی	چولگی	انحراف معیار	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	میانگین	متغیر
							علامت
۴۸/۵۴۶	۶/۸۹۵	۰/۱۳۹	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۱۹	خرید اظهارنظر OPSHOP
۳/۲۲۵	۱/۴۹۱	۰/۴۰۰	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۲۰۱	تغییر حسابرس AUCH
۲/۷۷۳	۰/۴۹۷	۰/۸۴۳	۱/۰۰۰	۶/۲۸۰	۳/۰۳۷	۳/۱۶۱	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس AUFEE
۳/۰۷۰	۰/۱۳۳	۰/۸۳۵	-۲/۶۲۵	۲/۵۱	-۰/۰۲۰	-۰/۰۰۵	حق الزحمه غیرعادی حسابرسی ABFEE
۵/۷۴۶	۱/۶۷۰	۲/۹۴۳	۱	* ۱۶	۳	۳/۵۵۴	مدت تصدی حسابرس TENURE
۱/۷۰۶	-۰/۸۴۰	۰/۴۶۱	۰/۰۰۰	۱	۱	۰/۶۹۳	تخصیص حسابرس AUEXP
۲/۰۴۵	۱/۰۲۲	۰/۴۴۵	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۲۷۲	شهرت حسابرس AUREP
۱/۰۲۳	-۰/۱۵۴	۰/۴۹۸	۰/۰۰۰	۱	۱	۰/۵۳۸	اظهارنظر سال قبل OPINION _{t-1}
۳۱/۷۱۴	۵/۵۴۲	۰/۱۶۹	۰/۰۰۰	۱	۰/۰۰۰	۰/۰۲۹	زیان سال قبل LOSS _{t-1}
۲/۹۱۶	-۰/۴۸۰	۰/۱۸۰	۰/۰۲۳	۱	۰/۶۳۳	۰/۶۰۹	اهرم مالی LEV

*بیشترین مدت تصدی حسابرس مربوط به سازمان حسابرسی در شرکت نفت بهران بوده است.

تخمین مدل پژوهش

جدول ۲. نتایج حاصل از برازش مدل

نام متغیر	مقدار ضریب	آماره z	سطح معنی داری
ضریب ثابت	-۸/۷۱۷	-۵/۲۶۷	۰/۰۰۰۰
تغییر حسابرس	۵/۲۴۷	۵/۱۳۱	۰/۰۰۰۰
لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرس	-۰/۱۳۲	-۰/۴۴۵	۰/۶۵۶۳
حق الزحمه غیر عادی حسابرسی	۰/۳۱۰	۱/۰۰۸	۰/۳۱۳۴
مدت تصدی حسابرس	-۰/۱۸۲	-۱/۱۲۳	۰/۲۶۱۱
تخصص حسابرس	-۰/۳۸۱	-۰/۹۴۴	۰/۳۴۴۸
شهرت حسابرس	-۰/۰۵۸	-۲/۰۷۱	۰/۰۳۸۳
اظهار نظر حسابرسی در سال قبل	۲/۷۷۸	۳/۷۵۹	۰/۰۰۰۲
زیان سال قبل	-۰/۳۹۸	-۰/۴۸۵	۰/۶۲۷۴
اهرم مالی	۰/۸۸۱	۰/۸۶۰	۰/۳۸۹۵
ضریب تعیین مک فادن = ۰/۴۱	آماره LR = ۱۵۳/۹۶	احتمال آماره LR = ۰/۰۰۰۰	
نیکویی برازش هاسمر-لمشو = ۴/۳۳	سطح معنی داری هاسمر-لمشو = ۰/۸۲		

نتایج برآورد مدل پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. مطابق جدول، احتمال آماره LR کمتر از سطح خطای ۵٪ است که نشان می دهد این مدل در سطح اطمینان ۹۵٪ معنی دار است. ضریب تعیین مک فادن نشان می دهد که ۴۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل رگرسیون لجستیک تبیین می شود. متغیر وابسته خرید اظهار نظر بوده و همانطور که نتایج نشان می دهند با توجه به سطح معنی داری ۵٪، بین تغییر حسابرس و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه مثبت و معنی دار و بین شهرت حسابرس و خرید اظهار نظر حسابرس رابطه منفی و معنی دار برقرار است و بین متغیر وابسته خرید اظهار نظر و دیگر متغیرهای مستقل رابطه معنی داری مشاهده نمی شود. همچنین با توجه به اینکه احتمال آماره آزمون هاسمر-لمشو برابر با ۰/۸۲ و بزرگتر از ۰/۰۵ است، بنابراین مدل برآورد شده از برازش مناسبی برخوردار است.

نتیجه گیری

در فرضیه اول هدف بررسی رابطه میان تغییر حسابرس و خرید اظهار نظر توسط صاحبکار بود. براساس پژوهش های پیشین، انتظار می رود تغییر حسابرس در راستای فشار صاحبکار بر

روی حسابرس جدید مبنی بر تغییر اظهارنظر و ارائه نظر مطلوب تر نسبت به حسابرس قبلی باشد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که بین تغییر حسابرس و خرید اظهارنظر رابطه مثبت و معنی داری برقرار است. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش‌های لینوکس (۲۰۰۰)، گن و یانگ (۲۰۰۱)، لی و همکاران (۲۰۰۱)، لو و تانگ (۲۰۰۳)، دیویدسون و همکاران (۲۰۰۶)، استانیسیک و همکاران (۲۰۱۵) و چوی و همکاران (۲۰۱۸) همراستا می‌باشد. آن‌ها نیز نتیجه گرفته بودند که شرکت‌ها از طریق تغییر حسابرس موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند. همچنین نتایج پژوهش حاضر ناسازگار با نتایج پژوهش‌های چو و رایس (۱۹۸۲)، اسمیت (۱۹۸۶)، کریشان و استفنز (۱۹۹۵)، لی و وو (۲۰۰۲)، وو و تان (۲۰۰۵) و وانگ (۲۰۰۶) است. در بررسی آن‌ها رابطه معنی داری میان تغییر حسابرس و خرید اظهارنظر توسط صاحبکار یافت نشده بود.

در فرضیه دوم هدف بررسی رابطه میان حق الزحمه حسابرس و افزایش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. نتایج نشان داد که بین حق الزحمه حسابرس و خرید اظهارنظر رابطه معنی داری برقرار نیست. حق الزحمه حسابرسی یکی از عوامل محدود کننده استقلال حسابرس است و در واقع یکی از ابزارهایی است که می‌تواند حسابرسان را متمایل به تغییر نوع اظهارنظر از آنچه در واقع رخ داده، کند. نتایج ما نشان می‌دهد علیرغم انتظار بر وجود رابطه مثبت میان دو مولفه فوق و مسامحه حسابرس در برابر حق الزحمه‌های حسابرسی، خرید اظهارنظر تحت تاثیر حق الزحمه حسابرسی قرار ندارد و از این بابت مشاهدات ما فرضیه رعایت استقلال توسط حسابرس را تایید می‌کند. نتایج بررسی حاضر با نتایج پژوهش‌های لینوکس (۲۰۰۰) و لو (۲۰۰۶) همراستا و مغایر نتایج پژوهش چان و همکاران (۲۰۰۶) است.

در فرضیه سوم هدف بررسی رابطه میان حق الزحمه غیر عادی حسابرس و افزایش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. عملاً حق الزحمه‌های غیر عادی جریان تردید آمیزی را نشان می‌دهند که می‌تواند به سبب وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، نظرات و استقلال وی را تحت تاثیر قرار دهد. نتایج نشان داد که بین حق الزحمه غیر عادی حسابرس و خرید اظهارنظر رابطه معنی داری برقرار نیست. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش ژئی و همکاران (۲۰۱۰) همراستا است. آن‌ها نیز هیچگونه رابطه معنی داری بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و بهبود در اظهارنظر حسابرسی نیافته بودند. همچنین نتایج پژوهش حاضر، مغایر با نتایج پژوهش‌های چن و همکاران (۲۰۰۵)، ژو و گئو (۲۰۰۶)، فانگ و هونگ (۲۰۰۸)، تانگ (۲۰۰۸)، ۲۰۰۹ و ۲۰۱۱، چوی و همکاران (۲۰۱۰) و فیتریانی (۲۰۱۷) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که

حق الزحمه‌های غیر عادی حسابرسی سبب بهبود نظر حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسان می‌شود.

در فرضیه چهارم هدف بررسی رابطه میان افزایش طول مدت تصدی حسابرسان و افزایش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. نتایج نشان داد که بین طول مدت تصدی حسابرسان و خرید اظهارنظر رابطه معنی‌داری برقرار نیست. نتایج بررسی حاضر ناسازگار با نتایج پژوهش رویزباربادیلو و همکاران (۲۰۰۶) بود. آن‌ها نتیجه گرفتند که قراردادهای بلند مدت حسابرسی احتمال خرید اظهارنظر را کاهش می‌دهد و احتمال خرید اظهارنظر حسابرس در سال‌های اولیه به کارگیری حسابرس را بیشتر دانسته بودند.

در فرضیه پنجم هدف بررسی رابطه میان تخصص حسابرس در صنعت و کاهش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. نتایج نشان داد که بین تخصص حسابرسان و خرید اظهارنظر رابطه معنی‌داری برقرار نیست. نتایج بررسی حاضر مغایر با نتایج گومز آگیولار و رویزباربادیلو (۲۰۰۳) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که صاحبکاران با به کارگیری حسابرسان با تخصص کمتر و حسابرسی که از کیفیت کمتری برخوردار بوده‌اند موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند.

در فرضیه ششم هدف بررسی رابطه میان شهرت حسابرس و کاهش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. نتایج نشان داد که بین شهرت حسابرسان و خرید اظهارنظر رابطه منفی و معنی‌داری برقرار است. نتایج بررسی حاضر همراستا با نتایج گومز آگیولار و رویزباربادیلو (۲۰۰۳) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که صاحبکاران با به کارگیری حسابرسان با شهرت کمتر و حسابرسی که از کیفیت کمتری برخوردار بوده‌اند موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند.

در میان متغیرهای کنترلی به کارگیری شده در مدل، رابطه مثبت و معنی‌داری بین متغیر نوع اظهارنظر سال قبل و خرید اظهارنظر مشاهده می‌شود. این موضوع تأیید کننده تلاش مضاعف صاحبکار جهت خرید اظهارنظر حسابرسان متعاقب دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده در سال قبل است. همچنین رابطه معنی‌داری بین سایر متغیرهای کنترلی و خرید اظهارنظر حسابرس یافت نشد.

پیشنهاد‌های کاربردی

۱- نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که علیرغم تلاش‌های صورت گرفته توسط حرفه برای تدوین استانداردها و رویه‌های مناسب و رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای

توسط حسابرسان و تدوین مقررات توسط مقامات ذیصلاح، صاحبکاران حسابرسی از طریق تغییر حسابرسان و انتخاب حسابرسی که تمایل به حرکت در راستای اهداف صاحبکار هستند. موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند که این موضوع می‌تواند سبب کاهش اعتماد عمومی به حرفه حسابرسی شده و گزارشات حسابرسی را تبدیل به اطلاعاتی نامربوط در تصمیمات اقتصادی فعالان بازار سرمایه کند. پس پیشنهاد می‌شود جهت حفظ جایگاه حرفه حسابرسی، نظارت دقیق تری بر نحوه عمل موسسات حسابرسی توسط مقامات ذیصلاح شود.

۲- با توجه به وجود رابطه مثبت بین افزایش شهرت حسابرس و کاهش خرید اظهارنظر حسابرسان، به سهامداران عمده و اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود برای جلوگیری از خرید اظهارنظر حسابرسان توسط مدیران شرکت، در هنگام انتخاب حسابرس حتی المقدور از حسابرسان مشهور استفاده کنند.



منابع

- سجادی، سید حسین و مهدی دلفی، (۱۳۹۰)، "چرخش اجباری حسابرسان: پیامدهای متفاوت در شرکتهای کوچک و بزرگ"، *حسابدار رسمی*، شماره ۱۳، ص ۸۱-۷۸.
- مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز و مرادزاده فرد، مهدی (۱۳۹۸)، "ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار"، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال هشتم، شماره ۲۹، بهار ۹۸، ص ۱۷۳-۱۶۱.
- Chan, H.K., Lin, K.Z. and Mo, P.L. (2006), "A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches", *Review of Accounting Studies*, Vol.11, Issue 1, pp. 21-48.
- Chen, C. J. P. et al, (2005), "abnormal audit fees and the improvement of unfavorable audit opinion", *China Accounting and Finance Review*, No 7, pp. 1-28.
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang, Z., and Ye, F., (2016), "Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence", *Journal of accounting Research*, Vol. 54, Issue 1, pp.79-112.
- Choi, J. et al, (2018), "Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality", forthcoming in *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, pp. 1-47.
- Chow, c and Rice, s, (1982), "qualified audit opinions and auditor switching", the *accounting review*, Vol 57, No 2, pp. 326-335.
- Davidson, W.N. et al, (2006), "Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management and Auditor Changes", *Quarterly Journal of Business and Economics*, Vol. 45, No. 1/2 (winter - spring, 2006), pp. 69-87.
- Fang, J. X. & Hong, J. Q., (2008), "Abnormal audit fees and their damage to audit quality", *China Accounting Review*, No 6, pp. 425-442.
- Fitriany, L., (2017), "Impact of Abnormal Audit Fee on Audit Opinion", *Advances in Economics, Business and Management Research (AEBMR)*, volume 55, 6th International Accounting Conference (IAC 2017), pp. 254-259.
- Gen, J. X. & Yang, H., (2001), "Analysis of auditor switch by publicly listed firms in China", *Accounting Research*, No 4, pp. 57-62.
- Gómez-Aguilar, N. & Ruiz-Barbadillo, E., (2003), "Do Spanish Firms Change Auditor to Avoid a Qualified Audit Report?" *International Journal of Auditing*, No 7, pp. 37-53.
- Krishnan, J., Stephens, R., (1995), "Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol 14, No 3, pp. 179-201.
- Lennox, C. S., (2000), "Do companies successfully engage in opinion shopping: Evidence from the UK", *Journal of Accounting and Economics*, Vol 29, No 3, pp. 321-337.
- Lennox, C. S., (2000), "Going-concern Opinions in Failing Companies: Auditor Dependence and Opinion Shopping", SSRN: <https://ssrn.com/abstract=240468>.
- Li, D. P. et al, (2001), "Clean audit opinion, earnings management, and auditor switch", *Accounting Research*, No 6, pp. 51-57.
- Li, S & Wu, X. (2004), "Improvement of unfavorable audit opinion and voluntary auditor change", *China Journal of Audit Research*, No. 5, pp. 13-19.
- Li, S. & Wu, X., (2002), "A study on audit switch: Preliminary evidence from China's capital market", *China Financial and Economic Publishing House: Beijing*.

- LU, TONG, (2006), "Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?" Journal of Accounting Research, Vol. 44, No. 3, pp. 561-583.
- Lu, Z. F. & Tong, P., (2003), "Audit opinion, auditor switch, and securities regulation: An empirical study based on Regulation", Accounting and Business Research, No 4, pp. 30-35.
- Moore, D. A & Loewenstein, G., (2004), "Self-interest, automaticity, and the psychology of conflict of interest", Social justice research, Vol. 17, No. 2, pp. 189-202.
- Palmrose, Z. (1988), "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", the Accounting Review, Vol 63, No 1, pp. 55-73.
- Ruiz-Barbadillo, Emiliano et al, (2006), "Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence", Accounting Fourm, Vol 30, Issue 1, pp. 61-79.
- SEC (1988), FRR (Financial Reporting Release), No .31, 1988.
- Simunic, D. A. (1980), "The pricing of audit services: theory and evidence", Journal of Accounting Research, Vol 18, No 1, pp. 161-190.
- Smith, D., (1986), "Auditor 'subject to' opinions, disclaimers and auditor changes", A Journal of Practice and Theory, No 6, pp. 95-108.
- Stanisic, Nemanja, et al., (2015), "The association between auditor switching and audit opinion in the REPUBLIC OF SERBIA", SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2704642>.
- Tang, Y.J. (2008), "Audit committee governance and audit opinion", China Journal of Financial Research, No. 1, pp. 148-162.
- Tang, Y.J. (2009), "Audit fees, auditor switching and audit opinion shopping: test for interaction effect based on evidences of Chinese stock market", China Journal of Theory and Practice of Finance and Economics, No. 5, pp. 55-61.
- Tang, Y.J. (2011), "Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping: Test for moderating effect based on evidences of Chinese stock market from 2001 to 2008", China Finance Review International, Vol 1, Issue 3, pp. 241-261.
- Wang, C.F. (2006), "Turning loss into gain, auditor switching and audit opinion shopping", China Journal of Audit & Economy Research, No. 5, pp. 5-31.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1986), "Positive accounting theory", Prentice Hall Inc., SSRN: <https://ssrn.com/abstract=928677>.
- Wu, L. S. & Tan, L., (2005), "Auditor switch and the improvement of audit opinion", Auditing Research, No 2, pp. 34-40.
- Xie, z. et al, (2010), "Abnormal Audit Fees and Audit Opinion- Further Evidence from China's Capital Market", China journal of accounting research, Vol 3, Issue 1, pp. 51-70.
- Zhu, X.P. & Guo, Z.Y. (2006), "Research on information content of audit fees increase without auditor change", China Journal of Audit Research, No. 2, pp. 8-64.

COPYRIGHTS



© 2022 Securities and Exchange Organization, Tehran, Iran. This license lets others remix, tweak, and build upon your work non-commercially, and although their new works must also acknowledge you and be non-commercial, they don't have to license their derivative works on the same terms.