

بررسی عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس

بهمن بنی مهد^۱

چکیده

این پژوهش برخی از عوامل تأثیرگذار بر صدور گزارش حسابرسی مقبول طی یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ را در ۵۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار می‌دهد. روش تحقیق از نوع همبستگی و با استفاده از رگرسیون لجستیک انجام شده است. یافته‌های پژوهش دلالت بر این موضوع دارند که صدور گزارش حسابرسی مقبول بیشتر تحت تأثیر عواملی چون عملکرد مدیر، تغییر مالکیت، خصوصی بودن حسابرسی، گزینش اظهار نظر، تغییر حسابرس از یک موسسه حسابرسی خصوصی به موسسه حسابرسی خصوصی دیگر و اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس می‌باشد. از میان متغیرهای بالا، همه متغیرها به غیر از اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس، رابطه‌ای مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول دارند.

خصوصی بودن حسابرسی، منجر به افزایش تغییر حسابرس در میان شرکت‌های نمونه پژوهش شده است. در ضمن، هم زمان با افزایش در تغییر حسابرس، اظهار نظر مشروط در گزارش‌های حسابرسی کاهش و در عوض، اظهار نظر مقبول افزایش یافته است. این موضوع بیانگر آن است که خصوصی بودن حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث افزایش پدیده گزینش اظهارنظر به ویژه بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی شده است. نتایج این پژوهش، نشان می‌دهد هرچه رقابت و خصوصی سازی در بازار حسابرسی افزایش می‌یابد، صدور گزارش حسابرسی مقبول افزایش می‌یابد.

واژگان کلیدی: گزارش مقبول حسابرسی، خصوصی سازی حسابرسی، گزینش اظهار نظر، تغییر حسابرس.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, M41

۱. استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج

مقدمه

بدون تردید حسابرسی فرآیند اطمینان بخشی درباره قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعات صورت های مالی است. وجود تضاد منافع میان سهامداران و مدیران، اهمیت ویژه ای به حسابرسی برای رفع این تضاد می دهد. حسابرسی به عنوان یک مکانیزم کارآمد، به سهامداران این اطمینان را می دهد که مدیران در اداره شرکت در راستای منافع سهامداران عمل نموده اند یا خیر؟ از این رو، کار حسابرسی اطمینان بخشی به سهامداران و سایر اشخاص ذینفعی است که با شرکت طرف قرارداد هستند (Walker 2003).

در سال های اخیر بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، پدیده تغییر حسابرِس و در پی آن ارائه اظهار نظر مورد درخواست صاحبکار در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، به پدیده ای مرسوم تبدیل گردیده است. این موضوع می تواند قدرت حرفه ای و استقلال حسابرِس را تحت الشعاع قرار داده و پیامدهای نامطلوبی را به همراه داشته باشد (اکبری، ۱۳۸۸).

از آنجا که گزارش حسابرسان در فرآیند تصمیم گیری استفاده کنندگان صورت های مالی به عنوان یکی از اطلاعات سودمند در نظر گرفته می شود. از این رو هدف این پژوهش، آن است که نخست عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش حسابرسی مقبول در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار طی یک دوره ۷ ساله را بررسی و شناسایی و سپس الگویی را برای تبیین آن تدوین و پیشنهاد نماید. اهمیت پژوهش این است که به گونه تجربی به جامعه حسابداران رسمی، تحلیل گران مالی، سرمایه گذاران و سایر استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری نشان دهد که مدیران واحدهای تجاری همواره تلاش می کنند تا عملکرد خود را از طریق دریافت گزارش حسابرسی مقبول مثبت جلوه دهند. نتایج این تحقیق می تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش های گذشته در حوزه حسابرسی شود و همچنین مورد استفاده تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بورس اوراق بهادار و سایر استفاده کنندگان گردد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

بر اساس نظریه قراردادهای هر واحد تجاری را می توان مجموعه ای از قراردادهای میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، دولت، اعتبار دهندگان و حسابرسان فرض نمود. هر یک از گروه ها، قراردادی جدا با واحد تجاری دارند. سهامداران و اعتبار دهندگان منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تأمین می کنند و در عوض بازده مورد انتظار خود را می خواهند. مدیران، کارکنان و

حسابرسان، خدمات و مهارت خود را به واحد تجاری و مالکان آن عرضه می کنند و انتظار جبران آن را از طریق پاداش، حقوق و حق الزحمه دارند. مشتریان در ازای خرید کالا و یا خدمات، به واحدهای تجاری وجه نقد پرداخت و یا تعهد پرداخت آن را تقبل می کنند. همچنین فروشندگان در ازای دریافت وجوه نقد، مواد و کالا را به شرکت ارائه می نمایند. دولت نیز در ازای فراهم آوردن خدمات عمومی از شرکت مالیات دریافت می نماید. در این میان مدیران وظیفه اداره واحد تجاری را در راستای تداوم فعالیت واحد تجاری و حفظ افراد طرف قرارداد، نظارت و کنترل بر دریافت ها و پرداخت های هر یک از مشارکت کنندگان قرارداد و در نهایت انتشار اطلاعات برای جذب مشارکت کنندگان جدید در فرآیند قرارداد را به عهده دارد. مدیران واحد تجاری با انتشار اطلاعات میان گروه های مختلف، حداقلی از سطح دانش و آگاهی درباره وضعیت مالی، عملکرد و انعطاف پذیری فراهم می آورد (Sunder, 1997).

نظریه کارگزاری، حسابرس را به عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع در کنترل صحت، قابلیت اتکاء و مربوط بودن اطلاعاتی می شناسد که توسط مدیران واحد تجاری تهیه و ارائه می شود. اما به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، بنابراین در این نظریه فرض می شود که حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل نمایند (Walker 2003). در ادامه، پژوهش های قبلی در رابطه با این موضوع ذکر می شود.

پژوهش های داخلی

در رابطه با موضوع پژوهش تاکنون پژوهشی در کشور انجام نشده است. اما در ذیل به چند پژوهش داخلی نزدیک به موضوع، اشاره می شود. وحیدی و همکاران (۱۳۸۸) در بررسی برداشت حسابرسان داخلی و مستقل درباره کارایی علایم خطر در کشف گزارشگری مالی متخلفانه، دریافتند تفاوت عمده ای میان برداشت حسابرسان داخلی و مستقل درباره این موضوع وجود ندارد. همچنین آنها در پژوهش خود نشان دادند که میزان تجربه و رده شغلی در برداشت حسابرسان داخلی نسبت به کارایی علایم خطر موثر بوده در حالی که این دو متغیر، در مورد حسابرسان مستقل اثر بخش نبوده است. علوی طبری و همکاران (۱۳۸۸) در بررسی کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود دریافتند شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شوند، صحت پیش بینی سود بالاتر و انحراف پیش بینی سود کمتر است. همچنین نتایج پژوهش آنها بیانگر آن بود که اندازه موسسه حسابرسی با

انحراف پیش‌بینی سود، رابطه معکوس دارد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸ ص ۲۳). اعتمادی و دیگران (۱۳۸۸) در بررسی خود نشان دادند در صناعی که حساب‌رسان در آن صنعت متخصص هستند، در مقایسه با حساب‌رسانی که متخصص صنعت مورد نظر نیستند، کیفیت حساب‌رسی بالاتری دارند. آنها در پژوهش خود برای اندازه‌گیری کیفیت حساب‌رسی، از شاخص مدیریت سود و ضریب واکنش سود استفاده کرده‌اند (اعتمادی و همکاران ۱۳۸۸، ص ۱۷). ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۸۷)، در پژوهش خود نشان دادند که بین نوع حساب‌رس مستقل و مدیریت سود رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. آنها در این پژوهش، نوع حساب‌رس را به سازمان حساب‌رسی و موسسات حساب‌رسی بخش خصوصی تقسیم‌بندی نمودند. نتایج پژوهش آنها بیانگر آن بود که در مجموع شرکت‌هایی که توسط سازمان حساب‌رسی، حساب‌رسی می‌شوند، مدیریت سود کمتری دارند. رجبی و همکاران (۱۳۸۷) در بررسی هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حساب‌رسی تنها در یک دوره زمانی یک ساله یعنی سال ۱۳۸۴ با استفاده از پژوهش همبستگی دریافتند که بین شاخص هزینه‌های نمایندگی با حق‌الزحمه خدمات حساب‌رسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. سجادی و همکاران (۱۳۸۴) عوامل افزایش استقلال حساب‌رس مستقل از دیدگاه حساب‌رسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران را مورد بررسی قرار دادند. آنها با استفاده از پرسش‌نامه، نشان دادند از نظر حساب‌رسان مستقل، کمیته حساب‌رسی صاحب کار، اندازه و سابقه موسسه حساب‌رسی و اندازه شرکت صاحب کار به عنوان عوامل افزایش استقلال محسوب و رقابت در حرفه حساب‌رسی به عنوان عامل کاهش استقلال حساب‌رسی می‌باشد. سجادی و همکاران (۱۳۸۲) در بررسی سودمندی حساب‌رسی مستقل صورت‌های مالی از دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی یک پژوهش پیمایشی با استفاده از پرسش‌نامه دریافتند که از نظر مدیران مالی شرکت‌های مزبور، حساب‌رسی مستقل در خصوص کشف و کاهش احتمال تخلف، اعمال غیر قانونی و ارزیابی دقیق مبانی لازم برای برآوردهای حسابداری سودمند می‌باشد.

پژوهش‌های خارجی

چن و همکاران (Chen, et al., 2010). در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حساب‌رسی چینی با یکی از موسسات بزرگ حساب‌رسی (موسسه ارنست و یانگ) در سال ۲۰۰۲، از ۴۶ صاحبکار این موسسه حساب‌رسی چینی، ۳۰ صاحبکار، حساب‌رس خود را تغییر دادند و موسسات حساب‌رسی کوچک را به عنوان حساب‌رس خود انتخاب کردند. آنها در پژوهش خود نشان دادند که

انگیزه ۳۰ شرکت از تغییر حسابر، دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی بوده است. براساس نتیجه این پژوهش، رقابت در حسابرسی، موجب کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

فافاتاس (Fafatas, 2010) در پژوهش خود به بررسی محافظه‌کاری حسابر بعد از ورشکستگی مؤسسات حسابرسی پرداخت. او دریافت بعد از تصویب قانون ساربنز - اکسلی، محافظه‌کاری حسابرسان بعد از ورشکستگی چند موسسه حسابرسی، افزایش یافته است. یافته‌های پژوهش او، این موضوع را تأیید می‌نمود که استفاده از رویه‌های محافظه‌کارانه حسابداری در صاحبکاران این مؤسسات افزایش یافته و به عبارتی حسابرسان استفاده از این رویه‌ها را بر صاحبکاران خود تحمیل می‌نمودند.

این موضوع در پژوهش‌های قبلی مانند پژوهش کاهن و همکاران (Cahan, et al., 2006) و لوبو و همکاران (Lobo, et al., 2006) نیز تأیید شده بود. لی (Li, 2010) در بررسی اثر دوره تصدی حسابر بر محافظه‌کاری حسابداری صاحبکار دریافتند که رابطه‌ای مثبت میان محافظه‌کاری حسابداری و دوره تصدی حسابر وجود دارد. اما این رابطه میان همه شرکت‌ها یکسان نیست. این رابطه در شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک قوی‌تر است. کانو رودریگز (Cano-Rodriguez, 2010) در پژوهشی در اسپانیا دریافت که مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک، محافظه‌کاری حسابداری بیشتری بر صاحبکار تحمیل می‌نمایند. چانگ و همکاران (Change, et al., 2010) در بررسی اثر ویژگی شرکتی حسابر بر قضاوت و اظهار نظر حسابرسی دریافتند که تجربه کاری حسابر و آشنایی حسابر با صنعت شرکت مورد رسیدگی، از عوامل اصلی تأثیرگذار بر کاهش خطا در صدور اظهار نظر حسابرسی می‌باشد. به طور کلی نتایج پژوهش آنها نشان داد که ویژگی‌هایی مانند استقلال حسابر، تجربه کاری حسابر، دوره تصدی حسابر بر واحد مورد رسیدگی و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر اظهار نظر حسابر اثرگذار است.

لین و همکاران (Lin, et al., 2009). در بررسی رابطه بین تغییر حسابر و نظام راهبری شرکتی در کشور چین دریافتند، شرکت‌هایی که ارکان و مکانیزم‌های نظام راهبری در آنها ضعیف‌تر است، بیشتر به دنبال مؤسسات حسابرسی کوچک بوده و برای این منظور حسابر خود را تغییر می‌دهند. آنها در نتیجه‌گیری تحقیق خود عنوان می‌نمایند که استقرار نظام راهبری کارآمد، می‌تواند موجب کاهش تغییر حسابر و در نتیجه باعث افزایش کیفیت حسابرسی شود. رویز - باربادی لو و همکاران

(Barbadillo, et al., 2009) در پژوهشی از اسپانیا دریافتند که چرخش اجباری حسابرس در سال آخر بر اساس قوانین حسابرسی، تاثیری بر صدور نوع اظهار نظر حسابرسان ندارد. آنها عنوان می‌کنند حسابرسان احتمالاً به دلیل از دست دادن شهرت خود این انگیزه را دارند تا در صدور نوع اظهار نظر، استقلال خود را مطلوب جلوه دهند. اما این انگیزه در سال‌های قبل از سال تغییر اجباری، وجود ندارد و برخی حسابرسان مطابق میل صاحبکاران گزارش صادر می‌کنند. چنا و همکاران (Chena, et al., 2009) طی پژوهشی از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرسان با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه‌ای مستقیم دارد. آنها نشان دادند مدیران به منظور مطلوب نشان دادن عملکرد شرکت، حسابرسان خود را تغییر می‌دهند تا به واسطه این تغییر، گزارش حسابرسی مقبول دریافت و به این روش، عملکرد شرکت را مطلوب جلوه دهند. در این پژوهش نشان داده شد که در سال‌های بعد، احتمال ورشکستگی این گونه شرکت‌ها بیشتر بوده است. لای (Lai, 2009) در بررسی نوع اظهار نظر حسابرسان و افشای حق الزحمه حسابرسی دریافت که میان افشای حق الزحمه حسابرسی و نوع گزارش حسابرسان رابطه‌ای وجود ندارد. اما اندازه شرکت، سودآوری، گزارش حسابرسی غیرمقبول در سال قبل، جریان نقدی، شاخص ورشکستگی و رشد فروش از عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول درباره تداوم فعالیت شرکت می‌باشد. لاندزمن و همکاران (Landsman, et al., 2009). در پژوهش خود موضوع تغییر حسابرسان را در دوران قبل و بعد از ورشکستگی انرون بررسی کردند. آنها دریافتند که با تغییر حسابرسان، موسسات حسابرسی خواهان رعایت قانون ساربنز اکسلی هستند و به عبارتی در صدور گزارش حسابرسی، به دنبال همسویی منافع خود با منافع صاحبکار نیستند.

کالپور و همکاران (Kalpur, et al., 2008) در بررسی اثر رقابت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دریافتند هرچه رقابت و خصوصی‌سازی در بازار حسابرسی افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. کامران و همکاران (Cameran, et al., 2009) نشان دادند که میان مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در طول زمان از طریق افزایش مدیریت سود کاهش یافته است. همچنین آنها دریافتند که کیفیت حسابرسی بواسطه تغییر اختیاری حسابرسان کاهش می‌یابد. کری و همکاران (Carey, et al., 2009) در استرالیا دریافتند میان تغییر حسابرسان و صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول درباره تداوم فعالیت رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. هم چنین آنها در پژوهش خود نشان دادند موسسات حسابرسی بعد از صدور گزارش غیرمقبول، یا از طریق ورشکستگی صاحبکار و یا به واسطه تغییر حسابرسان توسط صاحبکار، درآمد موسسات حسابرسی کاهش می‌یابد. اما موسسات حسابرسی

که برای صاحبکاران با وضعیت مالی نامناسب چنین گزارش‌هایی را صادر نمی‌کنند، تغییر نمی‌یابد و درآمد آنها نیز کاهش نمی‌یابد.

عبدالناصر و همکاران (Abdul Nasser, et al., 2009) در تحقیقی از ۲۹۷ شرکت در یک دوره زمانی یازده ساله در کشور مالزی دریافتند که احتمال تغییر حسابر برای دریافت گزارش حسابرسی مطلوب‌تر از سال گذشته در شرکت‌ها با سودآوری و عملکرد نامناسب بالاتر. (Lu, 2006) در بررسی اثر گزینش اظهار بر استقلال حسابرسی و کیفیت حسابرسی، دریافت تغییر حسابرسی به منظور گزینش اظهار نظر توسط شرکت‌ها، موجب می‌شود که در سال تغییر شرکت، ارقام را در صورت‌های مالی بیش از واقع نشان دهد، اما واکنش بازار و واکنش حسابر دربار این موضوع (بیش از واقع نشان دادن ارقام حسابداری)، مزایای گزینش اظهار نظر را برای صاحبکار کاهش می‌دهد.

گیگر و همکاران (Geiger, et al., 2005) در آمریکا نشان دادند که صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول درباره تداوم فعالیت تحت تأثیر عواملی چون اندازه شرکت، سودآوری، مدت زمان حسابرسی، نوع صنعت، نوع حسابر و نوع گزارش حسابرسی در سال قبل است. هدیب (Hudaib, et al., 2005) در بررسی اثر تغییر مدیریت بر نوع اظهار نظر حسابر و تغییر حسابر در انگلستان دریافتند که شرکت‌هایی که عملکرد نامناسب و تغییر مدیریت داشته‌اند، بیشتر از سایر شرکت‌ها، گزارش مشروط دریافت کرده‌اند و این موضوع عامل تغییر حسابر در آن شرکت‌ها است. بلای (Blay, 2005) در پژوهش خود دریافت هرگاه حسابر با احتمال از دست دادن صاحبکار روبرو شود، در آن صورت حسابر مطابق میل صاحبکار گزارش خود را صادر می‌نماید.

سون گرن (Sundgren, 2003) طی پژوهشی در فنلاند دریافت که تعداد گزارش حسابرسی غیر مقبول در میان شرکت‌ها با نسبت بدهی بالا و سودآوری پایین، زیاد است. هم چنین او دریافت که نوع گزارش حسابرسی با اندازه موسسه حسابرسی رابطه‌ای ندارد. لنکس (Lennox, 2000) نشان داد که شرکت‌ها به منظور دریافت گزارش مقبول، حسابر خود را تغییر می‌دهند. گزینش حسابر، حالتی است که در آن صاحبکار برای دریافت گزارش مورد نظر خود، حسابر را تغییر می‌دهد. لنکس برای اندازه‌گیری شاخص گزینش اظهار نظر، کاهش بندهای حسابرسی بعد از تغییر حسابر را مد نظر قرار می‌دهد. چو و رایس (Chow, et al., 1982) در بررسی رابطه بین تغییر حسابر و صدور گزارش مشروط در آمریکا دریافتند که رابطه‌ای مستقیم میان این دو متغیر وجود دارد. همچنین نتایج تحقیق آنها بیانگر آن بود که بعد از تغییر حسابر، نوع اظهار نظر حسابر جدید در گزارش حسابرسی سال بعد از تغییر معمولاً تغییر نمی‌نماید.

روش تحقیق

قلمرو مکانی پژوهش، شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. قلمرو زمانی پژوهش نیز از سال ۱۳۸۰ تا سال ۱۳۸۶ (یک دوره هفت ساله) تعیین شده است. روش پژوهش، از نوع پژوهش همبستگی است. داده‌های پژوهش نیز از نوع داده‌های ترکیبی^۱ می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات تحقیق از روی صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که در پایگاه الکترونیکی سازمان بورس اوراق بهادار قرار دارد، استخراج گردیده است. آزمون فرضیه‌ها نیز بر اساس روش رگرسیون لجستیک انجام می‌شود. هم‌چنین جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- ۱) شرکت از سال ۱۳۸۰ به بعد در بورس اوراق بهادار پذیرفته‌شده باشند.
 - ۲) جزء شرکت‌های تخصصی سرمایه‌گذاری و بانکی نباشند، زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه بندی اقلام صورت‌های مالی متفاوتی دارند.
 - ۳) دوره مالی آنها پایان اسفند ماه باشد.
 - ۴) داده‌های آنها در دسترس باشد.
 - ۵) گزارش حسابرسی شرکت یا مقبول باشد و یا مشروط. انتخاب دو نوع گزارش از میان چهار گزارش مقبول، مشروط، عدم اظهار نظر و مردود، به دلیل انتخاب مدل رگرسیون لجستیک باینری برای تجزیه و تحلیل داده‌ها است.
- با توجه به شرایط فوق، تنها ۵۶ شرکت (۳۹۲ مشاهده) شرایط مذکور را دارا بودند و لذا آنها به عنوان نمونه آماری تحقیق انتخاب شدند.

متغیرهای مورد تحقیق

متغیر وابسته در این پژوهش، نوع گزارش حسابرسی است. این متغیر، یک متغیر مجازی است که با مقادیر یک و صفر نشان داده می‌شود. مقدار یک، برای گزارش حسابرسی مقبول و مقدار صفر برای گزارش حسابرسی مشروط. اما متغیرهای مستقلی که اثر آنها بر نوع گزارش حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرد، عبارتند از متغیر خصوصی بودن حسابرسی، تغییر حسابرس، گزینش اظهار نظر، تغییر مالکیت، اندازه صاحبکار (شرکت مورد رسیدگی حسابرس)، سودآوری صاحبکار، نسبت اهرمی و محافظه‌کاری حسابداری. از میان متغیرهای مستقل، به غیر از اندازه و سودآوری صاحبکار بقیه متغیرها،

1. Panel Data

متغیرهای مجازی هستند که با مقادیر یک و صفر نشان داده می‌شوند. در زیر چگونگی اندازه‌گیری هریک از متغیرهای مستقل توضیح داده می‌شود:

خصوصی‌بودن حسابر: عبارت است از تغییر حسابر شرکت از سازمان حسابر به یک موسسه حسابر. خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر آن صورت صفر خواهد بود.

تغییر حسابر: عبارت است از تغییر حسابر از یک موسسه حسابر خصوصی به یک موسسه حسابر خصوصی دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر آن صورت صفر خواهد بود.

گزینش اظهار نظر^۱: حالتی است که در آن حسابر، مطابق خواسته‌های صاحبکار، گزارش حسابر را تنظیم می‌نماید. در صورتیکه با تغییر حسابر، بندهای گزارش حسابر در سال مالی بعد کاهش یافته باشد و یا نوع اظهار نظر حسابر نسبت به سال گذشته مطلوب‌تر شده باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است. این روش اندازه‌گیری گزینش اظهار نظر، در پژوهش لنکس (Lennox, 2000, 2002) و هم چنین لو (Lu, 2006) استفاده شده است.

غیر مالکیت: عبارت است از تغییر سهامدار عمده شرکت. در صورت وقوع این تغییر، مقدار این متغیر یک و در غیر آن صورت صفر خواهد بود.

اندازه صاحبکار: عبارت است از بزرگ و یا کوچک بودن یک شرکت مورد رسیدگی حسابر. این متغیر از طریق لگاریتم طبیعی فروش هر شرکت اندازه‌گیری می‌شود.

سودآوری: شاخصی است از عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابر. این متغیر از طریق تقسیم سود عملیاتی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید.

نسبت اهرمی: شاخصی است برای اندازه گیری ریسک مالی شرکت. این نسبت از طریق تقسیم جمع بدهی به جمع دارایی ها به دست می آید.

محافظه کاری حسابداری: عبارت است از یک مفهوم حسابداری که منجر به کاهش سود انباشته گزارش شده از طریق شناخت دیرتر درآمد و شناخت سریع تر هزینه، ارزیابی پائین دارایی و ارزیابی بالای بدهی می شود. در پژوهش حاضر برای اندازه گیری شاخص محافظه کاری حسابداری، از مدل گیولی و همکاران (Givoli, et al., 2000) استفاده شده است. شاخص محافظه کاری بر اساس مدل مزبور به صورت زیر محاسبه میشود:

$$(۱-)\times \frac{\text{اقلام تعهدی عملیاتی}}{\text{جمع دارایی ها در اول دوره}} = \text{شاخص محافظه کاری}$$

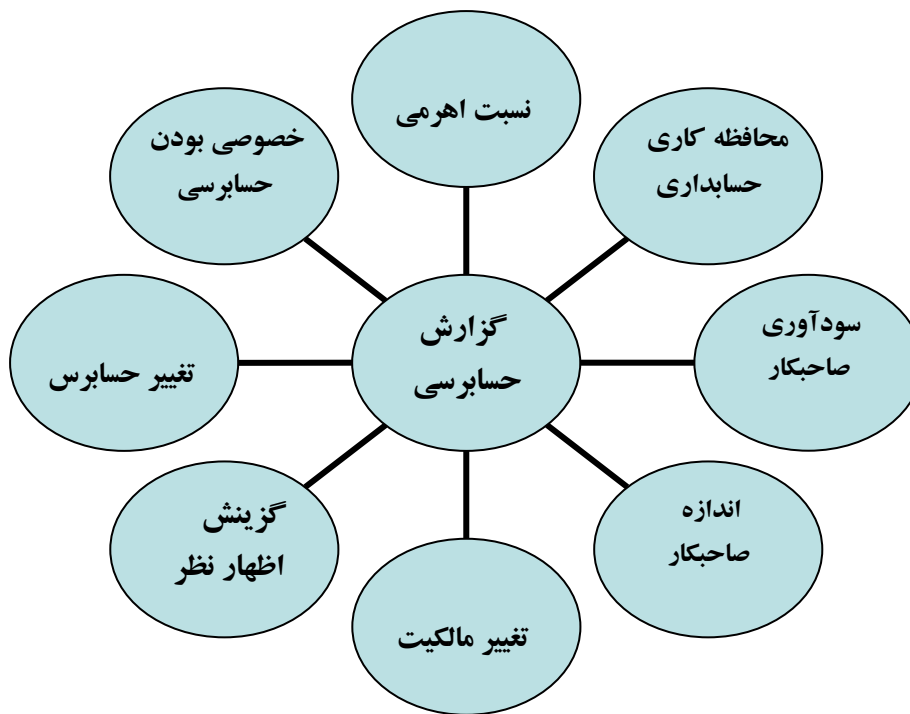
اقلام تعهدی عملیاتی از تفاوت سود خالص و جریان نقدی عملیاتی بعلاوه هزینه استهلاک به دست می آید. به عقیده گیولی و همکاران (Givoly, et al., 2000) رشد اقلام تعهدی می تواند شاخصی از تغییر در درجه محافظه کاری حسابداری در طول یک دوره بلندمدت باشد. به بیانی دیگر اگر اقلام تعهدی افزایش یابد، در آن صورت محافظه کاری کاهش می یابد و بر عکس، از این رو برای تعیین جهت تغییرات محافظه کاری اقلام تعهدی در عدد منفی یک ضرب می شود. دلیل انتخاب مدل بالا برای اندازه گیری محافظه کاری حسابداری به قرار زیر است:

الف) مدل های موجود برای اندازه گیری محافظه کاری از جمله مدل باسو و مدل پنمن و ژانگ که در برخی از پژوهش های داخلی نیز از آنها استفاده شده، در اندازه گیری محافظه کاری با خطای زیادی مواجه هستند (Givoly, et al., 2007).

ب) اطلاعات مدل مورد استفاده این پژوهش، مبتنی بر اطلاعات حسابداری است و در آن از شاخص های بازار استفاده نمی شود. با توجه به دسترسی به اطلاعات صورت های مالی، برای اندازه گیری محافظه کاری نهفته در صورت های مالی، این مدل نسبت به سایر مدل ها برای بازارهای در حال توسعه نظیر بازار سرمایه ایران، مناسب تر است (Givoly, et al., 2007).

در این پژوهش بر اساس پیشینه پژوهش، متغیرهای پژوهش به صورت خلاصه در شکل شماره ۱ نشان داده می شود:

شکل (۱): عوامل موثر بر نوع گزارش حسابرِس



فرضیه‌های پژوهش:

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش و هم‌چنین در راستای اهداف پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شوند:

فرضیه اول: میان گزارش حسابرِس مقبول و خصوصی بودن حسابرِس رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه دوم: میان گزارش حسابرِس مقبول و تغییر حسابرِس رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه سوم: میان گزارش حسابرِس مقبول و گزینه‌های اظهار نظر رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه چهارم: میان گزارش حسابرِس مقبول و تغییر مالکیت رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه پنجم: میان گزارش حسابرِس مقبول و اندازه صاحبکار رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه ششم: میان گزارش حسابرِس مقبول و سودآوری صاحبکار رابطه معنی‌دار وجود دارد.

فرضیه هفتم: میان گزارش حسابرسی مقبول و محافظه کاری حسابداری رابطه معنی دار وجود دارد.

فرضیه هشتم: میان گزارش حسابرسی مقبول و نسبت اهرمی رابطه معنی دار وجود دارد.

آماره‌های توصیفی پژوهش:

در جدول شماره ۲، آماره های توصیفی پژوهش آورده شده است. این جدول نشان می دهد که طی دوره زمانی تحقیق، تغییر حسابرس و تعداد اظهار نظر مقبول و همچنین خصوصی سازی حسابرسی از بخش دولتی به بخش خصوصی روند افزایشی دارد.

حسابرس و تعداد اظهار نظر مقبول و همچنین خصوصی سازی حسابرسی از بخش دولتی به بخش خصوصی روند افزایشی دارد.

جدول (۲): آماره های توصیفی

سال	تعداد خصوصی سازی	تعداد تغییر حسابرس	تعداد اظهار نظر مقبول	تعداد اظهار نظر مشروط	تعداد گزینش اظهار نظر	تعداد تغییر مالکیت
۱۳۸۰	۱	۰	۱۱	۴۵	۴	۱۸
۱۳۸۱	۳	۵	۱۷	۳۹	۲۹	۱۶
۱۳۸۲	۳	۱۲	۱۳	۴۳	۲۸	۱۵
۱۳۸۳	۸	۲۱	۲۱	۳۵	۲۶	۱۳
۱۳۸۴	۲	۲۳	۲۲	۳۴	۲۳	۱۳
۱۳۸۵	۹	۲۷	۲۳	۳۳	۲۴	۱۳
۱۳۸۶	۷	۲۹	۲۴	۳۲	۲۹	۱۳
جمع	۳۳	۱۱۷	۱۳۱	۲۶۱	۱۶۳	۱۰۱

بر اساس جدول شماره ۲، تعداد اظهار نظر مقبول روند صعودی و اظهارنظر مشروط سیر نزولی دارد. این موضوع در حالی اتفاق می افتد که پدیده تغییر حسابر در دوره زمانی پژوهش، روندی افزایشی را نشان می دهد. هم چنین تعداد گزینش اظهار نظر از سال ۱۳۸۱ به بعد، یعنی بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، نسبت به سال ۱۳۸۰ افزایش شدیدی یافته است. هم چنین آماره های توصیفی شامل میانگین، میانه و انحراف معیار متغیرهای پیوسته پژوهش جدول شماره ۳ ارائه شده است. از آنجائیکه میانه و میانگین متغیرها به هم نزدیک هستند، بنابراین متغیرهای پژوهش توزیع نرمال دارند.

جدول (۳): آماره های توصیفی متغیرهای پیوسته

شرح	میانگین	میانه	انحراف معیار
سودآوری	۰/۱۶۷	۰/۱۴۹	۰/۱۲۷
نسبت اهرمی	۰/۶۶۲	۰/۶۶۳	۰/۱۵۳
اندازه شرکت	۱۲/۶۵۳	۱۲/۳۶۳	۱/۴۲۴
شاخص محافظه کاری	-۰/۰۳۰	-۰/۰۲۹	۰/۱۱۷

آزمون فرضیه ها:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. مقادیر سطح معنی داری برای هر کدام از متغیرهای محافظه کاری حسابداری و نسبت اهرمی به ترتیب برابر ۳۲/۵ درصد و ۴۱ درصد می باشد، با توجه به اینکه مقادیر فوق بیشتر از ۵٪ است. از این رو، این موضوع حاکی از عدم معنی داری این متغیرها در سطح اطمینان ۹۵ درصد است. بنابراین فرضیه های شماره هفتم و هشتم رد می شوند. اما برای بقیه متغیرها، سطح معنی داری کمتر از ۵ درصد است و با اطمینان ۹۵ درصد می توان اظهار داشت که میان خصوصی بودن حسابرسی، تغییر حسابر از یک موسسه خصوصی به موسسه خصوصی دیگر، گزینش اظهار نظر، تغییر مالکیت، اندازه صاحبکار و شاخص سودآوری صاحبکار بر صدور گزارش حسابرسی مقبول از سوی حسابر مستقل، تأثیرگذار بوده و با آن رابطه دارند.

جدول (۴): نتایج آزمون فرضیه

متغیرهای مستقل	ضرایب	خطای استاندارد	آماره والد	درجه آزادی	سطح معنی داری	ضرایب استاندارد شده
خصوصی بودن حسابرسی	۰/۸۱۴	۰/۴۸۶	۲/۸۱۰	۱	۰/۰۴۴	۲/۲۵۷
تغییر حسابرس	۰/۶۵۴	۰/۲۶۴	۶/۱۲۱	۱	۰/۰۱۳	۱/۹۲۳
گزینش اظهارنظر	۰/۶۹۷	۰/۳۲۰	۴/۷۳۲	۱	۰/۰۳۰	۲/۰۰۷
تغییر مالکیت	۰/۸۵۹	۰/۲۷۸	۹/۵۶۲	۱	۰/۰۰۲	۲/۳۶۱
اندازه صاحبکار	-۰/۱۶۰	۰/۰۵۳	۹/۲۰۲	۱	۰/۰۰۲	۰/۸۵۳
سودآوری	۴/۰۳۴	۱/۰۳۵	۱۵/۲۰۰	۱	۰/۰۰۰	۵۶/۴۸۵
محافظه کاری	۰/۹۹۱	۱/۰۰۷	۰/۹۶۹	۱	۰/۳۲۵	۲/۶۹۴
نسبت اهرمی	۰/۵۸۷	۰/۷۱۲	۰/۶۷۹	۱	۰/۴۱۰	۰/۵۵۶

مدل پژوهش:

بر اساس نتایج آزمون فرضیه و با توجه به ضرایب متغیرهای مستقل در جدول شماره ۴، مدل گزارش حسابرسی مقبول، به صورت زیر تبیین و تدوین می گردد:

$$Y = 0.814 X_1 + 0.654 X_2 + 0.697 X_3 + 0.859 X_4 - 0.16 X_5 + 4.034 X_6$$

که در آن:

Y = احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول، که حداکثر مقدار آن یک و حداقل آن صفر می باشد.

X_1 = عبارت است از تغییر حسابرس از سازمان حسابرسی به یک موسسه حسابرسی خصوصی عضو

جامعه حسابداران رسمی

- X2= عبارت است از تغییر حسابرس از یک موسسه حسابرسی خصوصی به یک موسسه حسابرسی خصوصی دیگر عضو جامعه حسابداران رسمی
- X3= عبارت است از گزینش اظهار نظر و آن حالتی است که در آن حسابرس ، مطابق خواسته های صاحبکار ، گزارش حسابرسی را تنظیم می نماید.
- X4= تغییر مالکیت که عبارت است از تغییر سهامدار عمده شرکت
- X5= عبارت است از اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس.
- X6= عبارت است از سودآوری صاحبکار که شاخصی است از عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابرس.

بررسی اعتبار مدل :

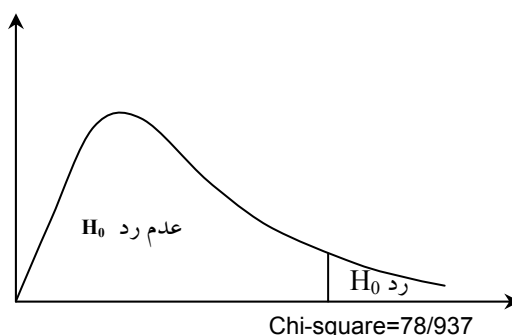
آزمون کای دو:

این آزمون برای نشان می دهد که متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثر دارد یا خیر . فرض معنی داری مدل بر اساس آزمون کای دو به صورت زیر نوشته می شود:

H_0 : مدل معنی دار نیست

H_1 : مدل معنی دار است

مقدار آماره آزمون کای دو (chi-square) بر اساس جدول شماره ۵ برابر با ۷۸/۹۳۷ بدست آمده است. همان گونه که در شکل زیر دیده می شود، در ناحیه رد فرض صفر قرار دارد و سطح معنی داری آن صفر و کمتر از ۵ درصد است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد ، فرض صفر رد می گردد. به عبارت دیگر، مدل معنی داری وجود دارد و متغیرهای مستقل مدل بر متغیر وابسته اثرگذار هستند.



جدول شماره ۵ - آزمون کای دو

سطح معنی داری	درجه آزادی	آماره کای دو	شرح
۰/۰۰۰	۸	۷۸/۹۳۷	Step
۰/۰۰۰	۸	۷۸/۹۳۷	Block
۰/۰۰۰	۸	۷۸/۹۳۷	Model

ضریب تعیین کاکس-اسنل :

در روش رگرسیون چند متغیره ، ضریب تعیین (R^2) میزان تغییرات متغیر وابسته بر اثر متغیر مستقل را نشان می دهد . در تحقیق حاضر چون از روش رگرسیون لجستیک استفاده می شود، ضریب تعیین کاکس-اسنل همان نقشی را ایفا می کند که R^2 در رگرسیون چند متغیره ایفا می نماید. یعنی مقدار ضریب تعیین کاکس-اسنل نشان دهنده میزان وابستگی میان متغیر وابسته و مستقل می باشد. با توجه به جدول شماره ۶ میزان این شاخص برابر ۱۸ درصد است. یعنی حدود ۱۸ درصد از عوامل تعیین کننده صدور گزارش مقبول حسابرسی، با متغیرهای مستقل بیان می شوند. لازم به توضیح است که در مدل-های رگرسیون لجستیک، توان پیش بینی در حدود ۲۰ الی ۳۰ درصد، توان مناسبی می باشد. از این رو این مقدار برای مدل مناسب به نظر می رسد (مومنی و فعال قیومی، ۱۳۸۷).

جدول (۶): ضریب تعیین کاکس-اسنل

2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
۴۶۴/۴۹۱	۰/۱۸۲	۰/۲۴۳

درصد پیش بینی مدل :

نتایج حاصل از جدول آماره های توصیفی زیر مبین این واقعیت است که درصد پیش بینی کلی مدل در سطح ۸۰/۷۵ درصد است. از آنجا که در روش رگرسیون لجستیک، درصد پیش بینی مدل باید بالای ۵۰٪ باشد تا قابل قبول باشد، بنابراین می توان نتیجه گرفت که درصد پیش بینی مدل در پژوهش حاضر مناسب است.

جدول (۷): درصد پیش بینی مدل

درصد پیش بینی گزارش مشروط	۹۰/۸
درصد پیش بینی گزارش مقبول	۷۰/۷
درصد پیش بینی کلی مدل	۸۰/۷۵

هم خطی میان متغیرهای مدل:

اغلب هم حرکتی و یا هم خطی میان متغیرهای مستقل وجود دارد. اما اگر این هم خطی زیاد باشد، مدل مناسب نخواهد بود. یکی از روش‌های آزمون هم خطی محاسبه ماتریس همبستگی است. در این ماتریس ضریب همبستگی بین هر زوج از متغیرهای مستقل محاسبه می‌شود. عدم همبستگی متغیرهای مستقل به معنای این است که ضریب همبستگی بین هر زوج از متغیرهای مستقل مساوی صفر است. اما در عمل بدست آوردن ضریب همبستگی صفر ممکن نیست و به عنوان یک قاعده می‌توان ضرایب همبستگی کمتر از ۵۰ درصد بین هر زوج متغیرهای مستقل را قابل قبول دانست و نگران وجود هم خطی نبود. در این پژوهش چون تمام ضرایب برآورد شده معنی‌دار و قابل تفکیک پذیر هستند، بیانگر این موضوع است که هم حرکتی میان متغیرها حاد نیست. میزان نوسانات هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل در جدول شماره ۸ آورده شده است. این جدول نشان می‌دهد که هر زوج از متغیرهای مستقل دارای هم خطی حاد نیستند. بیشترین میزان هم خطی میان گزینش اظهار نظر و خصوصی سازی حسابرسی است که مقدار آن برابر ۴۶ درصد و بعد از آن نیز میان خصوصی بودن حسابرسی و تغییر حسابرسی برابر ۴۲/۵ درصد است.

جدول (۸): هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل

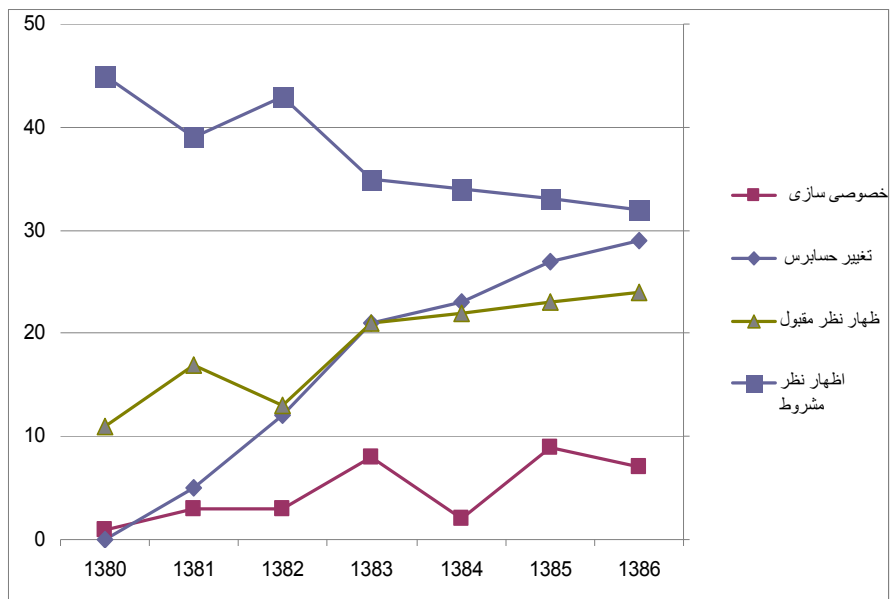
شرح	خصوصی بودن حسابرسی	تغییر حسابرس	گزینش اظهار نظر	تغییر مالکیت	اندازه صاحب کار	سودآوری صاحبکار	محافظه کاری حسابداری	نسبت بدهی
خصوصی بودن حسابرسی	۱	۰/۴۲۵	۰/۴۶۰	-۰/۰۵۳	-۰/۰۵۹	-۰/۰۰۲	۰/۰۹۷	۰/۱۱۶
تغییر حسابرس		۱	-۰/۱۶۴	-۰/۱۴۲	-۰/۱۱۳	-۰/۰۰۸	۰/۱۴۱	۰/۱۸۲
گزینش اظهار نظر			۱	-۰/۰۱۰	۰/۱۸۹	-۰/۱۱۵	۰/۰۰۹	۰/۲۵۲
تغییر مالکیت				۱	۰/۳۰۶	-۰/۲۲۵	۰/۰۵۳	۰/۱۶۳
اندازه صاحبکار					۱	۰/۰۲۷	-۰/۰۴۲	۰/۳۵۸
سودآوری صاحبکار						۱	۰/۱۷۸	۰/۲۸۴
محافظه کاری حسابداری							۱	۰/۱۵۳
نسبت بدهی								۱

نتایج پژوهش:

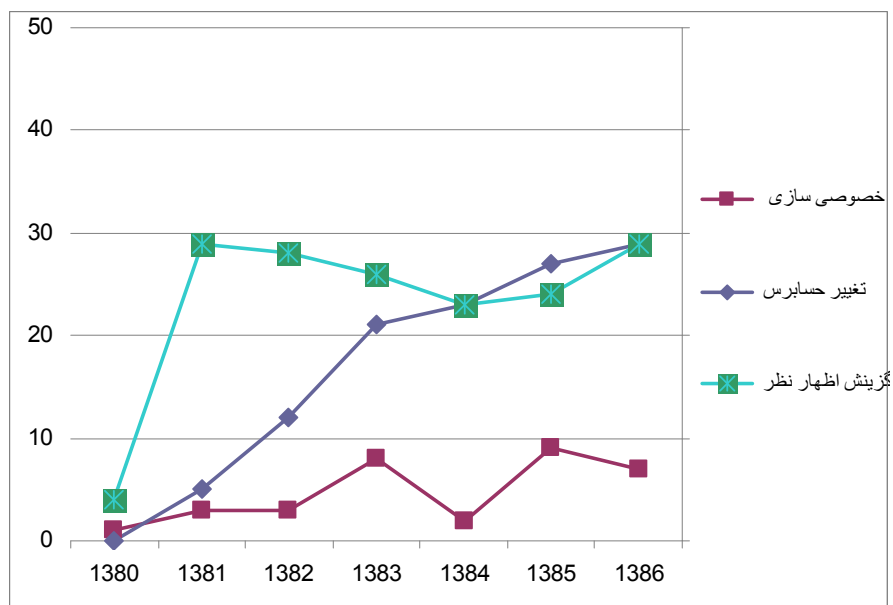
همانگونه که در مدل مشاهده می‌شود، عملکرد مدیر بالاترین ضریب را نسبت به سایر متغیرها، در صدور گزارش حسابرسی مقبول دارد. بر اساس مدل، هرگاه عملکرد مدیر بهبود یابد، احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول نیز افزایش می‌یابد و همین طور بر عکس می‌توان استدلال نمود هرگاه عملکرد مدیر، تنزل یابد احتمال صدور گزارش حسابرسی مشروط افزایش می‌یابد. بعد از متغیر عملکرد مدیر، احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول به ترتیب تحت تأثیر تغییر مالکیت، خصوصی سازی حسابرسی، پدیده گزینش اظهار نظر، تغییر حسابرس از یک موسسه حسابرسی خصوصی به موسسه حسابرسی خصوصی دیگر و اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس می‌باشد. از میان متغیرهای بالا، همه متغیرها به غیر از اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس، رابطه‌ای مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مستقل دارند.

هم چنین بر اساس جدول‌های شماره‌های ۹ و ۱۰، شواهد پژوهش نشان می‌دهد، خصوصی بودن حسابرسی، منجر به افزایش تغییر حسابرس در میان شرکت‌های نمونه پژوهش شده است. در ضمن، هم زمان با افزایش در تغییر حسابرس، اظهار نظر مشروط در گزارش‌های حسابرسی کاهش و در عوض، اظهار نظر مقبول افزایش یافته است. این موضوع بیانگر آن است که خصوصی سازی حسابرسی، می‌تواند استقلال حسابرس را کاهش و باعث افزایش پدیده گزینش اظهار نظر به ویژه بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی شده است. نتایج این پژوهش، مشابه نتایج پژوهش انجام شده توسط کالپور و همکاران (Kalpur, et al., 2008) در هند و چنا و همکاران (Chena, et. Al., 2008) در تایوان است. کالپور و همکاران (2008) در بررسی اثر رقابت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دریافتند هرچه رقابت و خصوصی سازی در بازار حسابرسی افزایش می‌یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. چنا و همکاران (2009) نیز در مطالعه خود از شرکت‌های تایوانی دریافتند که تغییر حسابرس با صدور گزارش حسابرسی مقبول رابطه‌ای مستقیم دارد.

جدول (۹): نتایج پژوهش



جدول (۱۰): نتایج پژوهش



پیشنهادهای پژوهش‌های آتی:

برای پژوهش‌های آتی پیشنهادات زیر ارائه می‌شود:

الف) بررسی اثر هزینه حسابرسی بر نوع اظهار نظر حسابرس

ب) بررسی اثر نظام راهبری بر نوع اظهار نظر حسابرس

ج) بررسی اثر تغییر مدیران و شرکای امضاء کننده گزارش حسابرسی بر نوع اظهار نظر حسابرس

د) بررسی اثر حق الزحمه حسابرسی بر تغییر حسابرس

منابع و مأخذ:

۱. ابراهیمی کردلر علی و سید عزیز سیدی (۱۳۸۷)، «نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صفحه ۳ الی ۱۶
۲. اعتمادی حسین، امیر محمدی و مهدی ناظمی اردکانی (۱۳۸۸) "بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" سال اول شماره اول و دوم صص ۱۷ الی ۳۲
۳. اکبری رضا (۱۳۸۸) "بررسی رابطه بین شاخص ورشکستگی آلتمن و تغییر حسابرس" پایان نامه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران
۴. رجبی روح الله و حمزه محمدی خشویی (۱۳۸۷) "هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل" بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، صص ۵۲ الی ۳۵
۵. سجادی سید حسین و لادن ناصح (۱۳۸۲) "سودمندی حسابرسی مستقل صورت های مالی" بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳، صص ۶۵ الی ۹۱
۶. سجادی سید حسین و مهدی ابراهیمی مند (۱۳۸۴) "عوامل افزاینده استقلال حسابرس مستقل" بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۰، صص ۶۱ الی ۸۱
۷. علوی طبری سید حسین، سید احمد خلیفه سلطان و ندا شهبندیان (۱۳۸۸) "کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود" مجله تحقیقات حسابداری، شماره سوم، صص ۲۲ الی ۳۴
۸. مومنی منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۷)، تحلیل های آماری با استفاده از SPSS، انتشارات کتاب نو، صص ۱۵۸ الی ۱۶۵
۹. وحیدی الیزی ابراهیم و حامد حامدیان (۱۳۸۸) "برداشت حسابرسان ایران از کارایی علایم خطر در کشف گزارشگری مالی متقلبانه" مجله تحقیقات حسابداری، شماره سوم، صص ۱۶۲ الی ۱۹۷
10. Abdul Nasser Abu Thahir , Emelin Abdul Wahid, Sharifah Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, Mohammad Hudaib (2006) " Auditor- Client relationship : the case of tenure and auditor switching in Malaysia" managerial Auditting Journal, VOL 21, Issue 7 , PP. 724-737
11. Blay, A. D. (2005) Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process, Contemporary Accounting Research, 22, 759-89.

12. Cameran, M. and Prencipe, A and Trombetta, M. (2008) "Earnings management, audit tenure and auditor change: does mandatory auditor rotation improve audit quality? Working paper, www. ssrn. Com
13. Cano-Rodriguez, Manuel (2010)"Big Auditor, Private Firms and Accounting Conservatism. Spanish Evidence. " *European Accounting Review*, Vol 19 , PP. 131-159
14. Cahan, S. F., and W. Zhang. 2006. After Enron: Auditor conservatism and ex-Andersen clients. *The Accounting Review* 81 (January): 49–82.
15. Carey Peter , Marshall Geiger and Brendan O'Connel (2008)" Costs Associated With Going-Concern- Modified Audit Opinions: An Analysis of the Australian Audit Market , *ABACUS*, Vol. 44, No. 1,
16. Change , Wenching and Helen Choy(2010)" Audit Partner Characteristics and Going-Concern Opinions", working paper , www.ssrn.com
17. Chen Charles J P , Xijia Su, Xi Wu.(2010) Auditor Changes Following a Big 4 Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, *Auditing*.. Vol. 29, Iss. 1; pg. 41, 32
18. Chena Ching-Lung, Gili Yenb and Fu-Hsing Chang (2009)Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, *Applied Financial Economics*,No 19,pp 59–72
19. Chow Chee and Steven Rice (1982) “ Qualified Audit Opinion and Auditor Switching” *The Accounting Review* , Vol LVII. No 2 pp. 326- 338
20. Fafatas , Stephan A. (2010) "Auditor conservatism following audit failures" *Managerial Auditing Journal* . Vol. 25, Iss. 7; pg. 639
21. Geiger Marshall A., K. Raghunandan, and Dasaratha V. Rama (2005)Recent Changes in the Association between Bankruptcies and Prior Audit Opinions"*AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY* Vol. 24, No. 1, pp. 21.35
22. Geiger Marshall A. and K. Raghunandan , (2002)"Going-Concern Opinions in the “New” Legal Environment" *Accounting Horizons* , Vol. 16 No. 1 , pp. 17– 26
23. Givoly, D., C. K. Hayn, and A. Natarajan(2007) Measuring reporting conservatism. *The Accounting Review* 82 (1): 65-106.
24. Givoly, D. and Hayn, C. (2000) The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative?, *Journal of Accounting and Economics*, 29(3), pp. 287-320.

25. Hudaib Mohammad and Cooke T.E. (2005) The Impact of Managing Director Changes and Financial Distress on Audit Qualification and Auditor Switching , Journal of Business Finance&Accounting, 32(9) ,pp 1703-1739
26. Kalpur, S. , Sankaraguruswamy, S. and Zang, Y (2008) "Audit market competition and Audit Quality" working paper, www. ssrn. Com
27. Krishnan Jagan, Jayanthi Krishnan and Ray G. Stephens (1996) " The Simultaneous Relation Between Auditor Switching and Audit Opinion: An Empirical Analysis , Accomlinf and Business Research. Vol. 26, No. 3. 224-236
28. Lai Kam-Wah(2009) " Audit Opinion and Disclosure of Audit Fees" Journal of Accounting & Finance, Vol 24, Issue 1, PP.91-114
29. Landsman Wayne R., Karen K. Nelson, Brian R. Rountree(2009) "Auditor Switches in the Pre- and Post- Enron Eras: Risk or Realignment" , The Accounting Review, Vol. 84, No. pp. 531-558
30. Lennox, C. (2000) Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK, Journal of Accounting and Economics, 29, 321-37.
31. Lennox C. (2002) "Opinion Shopping, Audit Firm Dismissals, and Audit Committees" working paper, Hong Kong University of Science and Technology
32. li Dan (2010) " Does Auditor Tenure Affect accounting Conservatism? Further Evidence" Journal of Accounting & Public Policy , Vol. 29 , Issue 3 , PP. 226-241
33. Lin Z. Jun and Liu Ming (2009), " The Determinants of Auditor Switching from the Perspective of Corporate Governance in China" Corporate Governance: An International Review, Volume 17 Issue 4, Pages 476 – 491
34. Lobo, G. J., and J. Zhou. 2006. Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes-Oxley Act? Initial evidence. Accounting Horizons 20 (March): 57-73.
35. Lu, T.(2006) " Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?" Journal of Accounting and Research 44 (June): 561-583.
36. Ruiz-Barbadillo Emiliano, Nieves Go´mez-Aguilar, and Nieves Carrera(2009) " Does Mandatory Audit Firm Rotation Enhance Auditor Independence? Evidence from Spain" AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY American Accounting Association , Vol. 28, No. 1 , PP. 113-135
37. Sunder Shyam (1997), The ory of Accounting and control, South western college publishing PP.3-29
38. Sundgren Stefan (2003) "Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms" , The European Accounting Review 7:3,pp 441-65

39. Tate Stefanie (2007) Auditor Change and Auditor Choice in nonprofit Organizations, AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY Vol. 26, No. 1 , pp. 47-70
40. Walker, M (2003) 'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University