

Auditor's Features and Opinion Shopping¹

Kabir Saber Mobasser², Mohammadreza Vatanparast³,
Keyhan Azadi⁴, Mehdi Meshki Miavaghi⁵

Received: 2020/03/24

Accepted: 2020/08/22

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.

Kew 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. Department of Accounting, 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 ۲۴۴-۲۵۰

ویژگی‌های حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی^۱

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

میاوقی^۵

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۱/۰۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۱

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه میان ویژگی‌های حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی در شرکت‌های 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 ویژگی‌های حسابرس مورد بررسی قرار گرفته‌اند و ارتباط آنها با خرید اظهارنظر حسابرسی، آزمون شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده که با روش غربالگری تعداد ۱۲۰ شرکت به عنوان جامعه آماری تعیین شد. با توجه به آزمون‌ها و تحلیل‌هایی که با مدل رگرسیونی لجستیک به منظور آزمون تاثیر متغیرهای مستقل بر خرید اظهارنظر حسابرسی، در فاصله زمانی سال‌های 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 معنی‌دار و بین شهرت حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه منفی و معنی‌دار برقرار است و بین سایر متغیرهای مستقل و خرید اظهارنظر حسابرسی رابطه معنی‌داری مشاهده نشد.

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

DOI: 10.22034/JSE.2020.11242.1454

۲. گروه حسابداری، 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 زامرن^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 استاندارد ها و آئین رفتار حرفه ای نموده‌اند تا سبب ارتقاء کیفیت خدمات حرفه‌ای باشند، اما میزان رعایت این استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای علی‌الخصوص استقلال حسابرس مورد ظن استفاده کنندگان 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 سرمایه‌گذاران خواهد شد و اثرات حمایتی حسابرسی از سرمایه‌گذاران، تضعیف می‌شود (ژی^۱ و همکاران، ۲۰۱۰). بنابراین در این پژوهش پس از بیان مبانی نظری و پیشینه پژوهش و ارائه مدل مربوطه و انجام روش‌های آماری و تحلیلی به سوال اصلی این پژوهش مبنی بر اینکه آیا ویژگی‌های حسابرِس شامل تغییر حسابرِس، حق الزحمه حسابرِس، حق الزحمه غیرعادی حسابرِس، مدت تصدی حسابرِس، تخصص حسابرِس و شهرت حسابرِس با خرید اظهارنظر حسابرِس رابطه دارد یا خیر پاسخ داده می‌شود.

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 گزارش‌های قابل اطمینان را خراب (مختل یا خنثی) کند (کمسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا^۲، ۱۹۸۸). خرید اظهارنظر، به معنی تغییر حسابرِس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرِس جدید است. اگر حسابرِس جدید، اظهارنظر حسابرسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم کند، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرِس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند (چن^۳ و همکاران، ۲۰۱۶).

پیشینه خارجی

تغییر حسابرِس و خرید اظهارنظر حسابرسی

طبق مبانی نظری موجود، پژوهش‌های اولیه در خصوص خرید اظهارنظر حسابرِس، بررسی کرده‌اند که آیا مدیران شرکت‌ها به دلیل نبود توافق با حسابرِس و دریافت اظهارنظر تعدیل شده و به منظور دریافت گزارش‌های حسابرسی مطلوب اقدام به تغییر حسابرِس می‌کنند یا خیر؟ چو و رایس^۴ (۱۹۸۲) و اسمیت^۵ (۱۹۸۶) بر این باورند که نوع اظهارنظر حسابرِس قبل و بعد از تغییر

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

رابطه معنی‌داری 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 حسابرسان، 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 حسابرسان 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 حسابرسانی 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 تأثیر 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 حساب‌برسان 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 حساب‌برس به وسیله بررسی ارتباط بین تغییر حساب‌برس و بهبود اظهارنظر حساب‌برسی صحیح نیست زیرا مدیریت می‌تواند به جای تغییر حساب‌برسان به وسیله حساب‌برسان فعلی، خرید اظهارنظر انجام دهد به ویژه هنگامی که تغییر حساب‌برس، تحت نظارت شدید قانونی باشد.

لی و وو (۲۰۰۴) دریافتند که حق الزحمه حساب‌برسی پس از تغییر حساب‌برسان، بیشتر از زمانی است که حساب‌برسان داوطلبانه تغییر کنند. همچنین چن و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که بدون وجود تغییر حساب‌برس، همبستگی مثبتی بین حق الزحمه حساب‌برسی غیرعادی و بهبود در گزارش حساب‌برس وجود دارد. آن‌ها اظهار داشتند که صاحبکاران می‌توانند بدون تغییر حساب‌برس و از طریق حق الزحمه اقدام به مصالحه با حساب‌برس برای دریافت گزارش‌های مطلوب‌تر کند، در حالی که افزایش حق الزحمه غیرعادی حساب‌برسی همزمان با تغییر حساب‌برس به طور با اهمیتی همراه با بهبود اظهارنظر حساب‌برسی نامطلوب نبوده است. همچنین حق الزحمه‌های غیر عادی حساب‌برسی می‌تواند منجر به بهبود نظر حساب‌برس شود (فانگ و هانگ^۱، ۲۰۰۸).

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

تانگ (۲۰۰۸؛ ۲۰۰۹) شواهدی تجربی ارائه نمود که نشان می‌داد افزایش غیر عادی حق الزحمه‌های حساب‌برسی به شکل با اهمیتی احتمال بدتر شدن اظهارنظرهای حساب‌برسی را کاهش می‌دهد. تانگ (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان - حق الزحمه‌های حساب‌برسی، 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 شرکت ها در دو سال متوالی زیان گزارش کرده اند، افزایش غیر عادی حق الزحمه های حسابرسی رابطه با اهمیت و منفی با فراوانی دریافت اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل شده و بدتر شدن اظهارنظرهای حسابرسی دارد که این موضوع نشان می دهد که انگیزه قوی برای اجتناب از زیان اثر تعدیل کننده مهم بر روابط بین افزایش غیر عادی حق الزحمه های حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی دارد.

ژی^۱ و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان - حق الزحمه های غیر عادی حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی - طی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ در چین به بررسی این سوال پرداختند که آیا شرکت های پذیرفته شده در بورس سهام چین با پرداخت حق الزحمه غیر عادی حسابرسی به حسابرسان فعلی شان توانسته اند اظهارنظر مطلوب تری دریافت کنند یا خیر؟ آن ها با ترکیب مدل های بکارگیری شده توسط چن و همکاران (۲۰۰۵) و فانگ و هونگ (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که فقط شرکت هایی که حسابرسان محلی را بکارگیری کرده اند و کیفیت سود پائینی داشته اند، انگیزه خرید اظهارنظر دارند. آن ها یافتند که حق الزحمه حسابرسی غیر عادی، تنها در میان شرکت هایی که از حسابرسان محلی استفاده کرده اند اظهارنظر حسابرسی را بهبود می بخشد و هیچگونه همبستگی بین حق الزحمه غیر عادی حسابرسی و بهبود در اظهارنظر حسابرسی برای سایر شرکت ها نیافتند.

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

مدت تصدی حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرسی

پدیده تصدی حسابرس باعث مطرح شدن استدلال هایی 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 می کنند در رابطه های طولانی مدت حسابرس - صاحبکار خدشه دار می شود. 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 محافظه‌کارانه‌تر 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 سرمایه‌گذاری 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 می‌کند؟ - 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 محافظه‌کاری 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.

1. Davidson

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 - ماکیاولیسم، 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 ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حساب‌رسان است.

فرضیه پژوهش

براساس پژوهش‌های آرشیوی صورت گرفته و تحلیل پژوهش‌های چو و رایس (۱۹۸۲)، اسمیت (۱۹۸۶)، کریشتان 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 اظهارنظر 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.

براساس 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.

$$\text{OpShop}_{i,t} = \alpha_0 + \beta_1 \text{AuCh}_{i,t} + \beta_2 \text{AuFee}_{i,t} + \beta_3 \text{AbFee}_{i,t} + \beta_4 \text{Tenure}_{i,t} + \beta_5 \text{AuExp}_{i,t} + \beta_6 \text{AuRep}_{i,t} + \beta_7 \text{Opinion}_{i,t-1} + \beta_8 \text{Loss}_{i,t-1} + \beta_9 \text{Lev}_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

که در مدل بالا متغیرها به شرح زیر است.

الف. متغیر وابسته

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

براساس 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 حق‌الزحمه حساب‌برسان که بر مبنای لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حساب‌برسان در سال تحت بررسی محاسبه شده است.

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

Tenure: برابر است با دوره تصدی حساب‌برسان که براساس 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 اظهارنظر 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^۱، 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 اظهارنظر 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:

$$LAFEE = b_0 + b_1LTA + b_2CATA + b_3QUICK + b_4DE + b_5BANKRUPTCY + b_6LOSS + \varepsilon$$

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

1. Krishnan & Stephens

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

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

*بیشترین مدت تصدی حسابر 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 حسابرِس جدید مبنی بر تغییر اظهارنظر و ارائه نظر مطلوب تر نسبت به حسابرِس قبلی باشد. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که بین تغییر حسابرِس و خرید اظهارنظر رابطه مثبت و معنی‌داری 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 حسابرِس موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند. همچنین نتایج پژوهش حاضر سازگار 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 معنی‌داری میان تغییر حسابرِس و خرید اظهارنظر توسط صاحبکار یافت نشده بود.

در فرضیه دوم هدف بررسی رابطه میان حق‌الزحمه حسابرِس و افزایش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. نتایج نشان داد که بین حق‌الزحمه حسابرِس و خرید اظهارنظر رابطه معنی‌داری برقرار نیست. حق‌الزحمه حسابرسی یکی از عوامل محدود کننده استقلال حسابرِس 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 حسابرِس در برابر حق‌الزحمه‌های حسابرسی، خرید اظهارنظر تحت تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی قرار ندارد و از این بابت مشاهدات ما فرضیه رعایت استقلال توسط حسابرِس 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 حق‌الزحمه غیر عادی حسابرِس و افزایش خرید اظهارنظر توسط صاحبکار بود. عملاً حق‌الزحمه‌های غیر عادی جریان تردید آمیزی را نشان می‌دهند که می‌تواند به سبب وابستگی اقتصادی حسابرِس به صاحبکار، نظرات و استقلال وی را تحت تاثیر قرار دهد. نتایج نشان داد که بین حق‌الزحمه غیر عادی حسابرِس و خرید اظهارنظر رابطه معنی‌داری برقرار نیست. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش ژو و همکاران (۲۰۱۰) همراستا است. آن‌ها نیز هیچگونه رابطه معنی‌داری بین حق‌الزحمه 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 فیتزانی (۲۰۱۷) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که

حق الزحمه‌های غیر عادی حسابرسی سبب بهبود نظر حسابرسان 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 حسابرسان در سال‌های اولیه به کارگیری حسابرسان را بیشتر دانسته بودند.

در فرضیه پنجم هدف بررسی رابطه میان تخصص حسابرسان 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 رویز باربادیلو (۲۰۰۳) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که صاحبکاران با به کارگیری حسابرسان با تخصص کمتر و حسابرسانی که از کیفیت کمتری برخوردار بوده‌اند موفق به خرید اظهارنظر حسابرسان شده‌اند.

در فرضیه ششم هدف بررسی رابطه میان شهرت حسابرسان 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 رویز باربادیلو (۲۰۰۳) است. آن‌ها نتیجه گرفته بودند که صاحبکاران با به کارگیری حسابرسان با شهرت کمتر و حسابرسانی 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 تائید 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 حسابرسان 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 حسابرسانی 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: پیاآمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ"، *حسابدار رسمی*، شماره ۱۳، ص ۷۸-۸۱.
- 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 ۱۶۱-۱۷۳.
- 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 by the authors. License Securities and Exchange Organization, Tehran, Iran. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY NC 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>)