

تأثیر جنسیت حسابرس و دوره تصدی حسابرس بر اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

مرتضی ملازم

کارشناس ارشد حسابداری، و عضو رسمی انجمن حسابرسی ایران

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر جنسیت حسابرس و دوره تصدی حسابرس بر اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بوده است. این تحقیق از نوع تحقیقات پس رویدادی، که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ را مورد بررسی و تحلیل قرار داد. پس از جمع‌آوری اطلاعات، داده‌ها و ارقام با برنامه SPSS تحلیل شد. یافته‌های حاصل از بررسی ۷۰۰ شرکت عضو نمونه آماری تحقیق نشان می‌دهد که جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. همچنین دوره تصدی حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

واژه‌های کلیدی: اظهار نظر تعدیل شده، تفاوت‌های جنسیتی، حسابرسی، بورس اوراق بهادار تهران.

مقدمه

سازمان بورس و اوراق بهادار ایران از سال ۱۳۸۵ چرخش حسابرسان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در هر چهار سال برای جلوگیری از ایجاد روابطی که ممکن است باعث خدشه دار شدن استقلال حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی شود را الزامی کرده است. این پژوهش به بررسی تأثیر جنسیت حسابرس و طول دوره تصدی حسابرسی بر اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت ها، به عنوان شاخص مورد استفاده برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. انجمن های حرفه ای حسابداری و سازمانهای ناظر حرفه از دیرباز نگران تأثیر طول تصدی بلندمدت حسابرسی یک شرکت توسط یک حسابرس بر کیفیت حسابرسی بوده اند. سازمان های ناظر بر حرفه به دلیل اثرات منفی دوره تصدی بلندمدت بر استقلال حسابرس، از آن به عنوان یک تهدید برای کیفیت حسابرسی یاد می کنند (GAO 2003).

در کشورهای مختلف رویکردهای مختلفی برای محدود کردن طول دوره تصدی حسابرسی اتخاذ شده است. برای مثال در بیشتر کشورهای توسعه یافته از سیاست چرخش اجباری شرکای حسابرسی انجام دهنده کار حسابرسی هر شرکت در هر پنج سال استفاده شده است (آمریکا، استرالیا، کانادا و انگلستان). در نقطه مقابل، برخی کشورها مانند ایتالیا (هر نه سال)، برزیل (سه سال)، سنگاپور (پنج سال)، کرده جنوبی (شش ماه) و ایران (چهار سال) از سیاست چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی استفاده می کنند (مشایخ، ۱۳۸۶).

در صورت های مالی سالانه گزارش شده شرکت ها، حسابرس ملزم است تا به صورتی اظهار نظر خود در مورد صورت های مالی و مطلوب بودن یا نبودن وضعیت شرکت را بیان نماید. برای ارایه این اظهار نظر، حسابرس به قضاوت در مورد ارتباط پیچیده بین حساب های مختلف شرکت می پردازد. در این میان فرایند حسابرسی، تحت تاثیر ویژگی های حسابرسانی قرار می گیرد که وظیفه اجرای حسابرسی را به عهده دارند (چرچ و همکاران، ۲۰۰۸).

همواره این موضوع مطرح بوده است که جنسیت و ویژگی های فردی حسابرسان در حرفه حسابرسی که نزد عموم مردم یک حرفه سازگار با کلیشه مردانه بودن است، می تواند خصوصیات زنان شاغل در این حرفه را تحت تاثیر قرار داده و در نهایت بر کیفیت حسابرسی موثر باشد (خادم، ۱۳۹۰). از سوی دیگر، یکی از تحولات اخیر، تجزیه و تحلیل شریک امضا کننده گزارش حسابرسی به منظور ارزیابی تأثیر ویژگی های وی بر کیفیت حسابرسی است. دوره تصدی مؤسسات حسابرسی در شرکت صاحبکار شاید بر بی طرفی حسابرسان تأثیر منفی داشته باشد، به ویژه اگر حسابرس با صاحبکار روابط گرم و دوستانه داشته باشد (میر و همکاران، ۲۰۰۳). از طرف دیگر، دوره طولانی مدت فعالیت در شرکت صاحبکار ممکن است باعث شود که حسابرس به جوانب مختلف کار صاحبکار آگاهی پیدا کند و باعث افزایش شناخت او از صاحبکار شده و در نهایت کیفیت حسابرسی افزایش می یابد. لذا دو دید متفاوت به این ارتباط وجود دارد. فلاتح (۲۰۰۶) بیانگر آن است که بالا بودن دوره تصدی حسابرس موجب افزایش شناخت و تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار مربوط شده و موجب بالا رفتن سطح کیفیت حسابرسی خواهد شد. از این رو این تحقیق به دنبال این مساله هست که آیا جنسیت و دوره تصدی حسابرس می تواند تأثیری در کیفیت حسابرسی بگذارد؟

۱۱-۲- پیشینه پژوهش

خادم (۱۳۹۰) در پایان نامه خود به بررسی این موضوع که آیا حسابداری که یک شغل سازگار با کلیشه مردانه بودن است باعث می‌شود خصوصیات زنانگی زنان شاغل در آن تحت تاثیر قرار گرفته و تعدیل شود. برای این منظور، ۱۰۲ نفر از حسابرسان در مقابل افراد شاغل در سایر زمینه‌ها بجز حسابداری (۱۰۰ نفر) که به شیوه تصادفی انتخاب شده‌اند. اطلاعات جمع‌آوری شده (توسط پرسش نامه) با استفاده از آزمون ضریب همبستگی پیرسون، تحلیل واریانس (ANOVA)، تی تست (T. Test) و فیشر مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد خصوصیات زنانگی، زنان حسابرس نسبت به سایر زنان به طور معنی داری کمتر است و می‌توان این طور استنباط کرد که آن‌ها با ورود به حرفه حسابداری خصوصیات زنانگی شان تعدیل می‌شود. به طور کلی، انتظار می‌رود خصوصیتی که باعث کاهش کیفیت حسابداری شده به عبارتی در تضاد با شرایط و ویژگی‌های مورد نیاز یک حسابرس حرفه‌ای می‌باشد در فرایند حسابداری (ورود به حرفه) تعدیل (کاهش) یابد. در عین حال خصوصیتی نیز می‌باشد که مورد تاکید حرفه می‌باشد (مانند توانایی حل مسایل بالاتر، همدلانگی کمتر و...) که این خصوصیات با توجه به تاکید مذکور انتظار می‌رود تقویت (افزایش) یابد. همچنین تفاوت معنی داری بین خصوصیات مردان و زنان شاغل در حرفه حسابداری وجود ندارد لذا نمی‌توان انتظار داشت که تفاوت معنی داری بین کیفیت کار زنان و مردان حسابرس وجود داشته باشد. با این وجود مشاهده گردید، زنان حسابرس نسبت به مردان همکار خود ریسک‌گریزتر بوده و استقلال فکری بیشتری دارند که می‌تواند باعث شود موارد اشتباهات بیشتری را نسبت به مردان کشف و گزارش نمایند. علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی تأثیر جنسیت حسابرس بر کیفیت حسابداری مستقل پرداختند. نتایج آزمون آماری t دو نمونه‌ای نشان می‌دهد که اگرچه تفاوت‌های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابداری و توانایی حل مسأله حسابرس تأثیرگذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابداری و ریسک حسابرس و نیز رابطه بین کیفیت حسابداری و استقلال حسابرس تأثیری ندارد.

هاردیس و بریج (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت‌های جنسیتی تأثیرگذار بر کیفیت حسابداری مستقل پرداختند. نتایج آزمون‌های آماری در این پژوهش نشان داد که در جامعه دانشجویان، مردان نسبت به زنان در حل مسأله بهتر عمل می‌کنند ولی این تفاوت خیلی معنادار نیست و همچنین زنان به طور میانگین ریسک‌گریزتر از مردان هستند. در رابطه با استقلال، اگرچه نتایج آزمون بیانگر آن بود که بین زنان و مردان از نظر انحرافات شناختی تفاوت معناداری وجود دارد، ولی شواهدی دال بر این که زنان احساس هم‌دلی بیشتری با صاحب کار می‌کنند، به دست نیامد. نتایج بدست آمده از جامعه حسابرسان نشان داد که حسابرسان زن قدری ریسک‌گریزتر از مردان هستند، اما در دیگر ویژگی‌های فردی حسابرس، شواهدی مبنی بر تأثیر تفاوت‌های جنسیتی مشاهده نشد.

ایتون و پنی (۲۰۱۰) در یک بررسی، تأثیر تفاوت‌های جنسیتی را بر دستمزد حسابداری مورد مطالعه قرار دادند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد، شرکت‌هایی که شریک حسابداری آن‌ها زن می‌باشد، دستمزدهای حسابداری بالاتری دارند. این نتیجه، هماهنگ با این نظریه است که تفاوت‌های جنسیتی منجر به تفاوت‌هایی در ریسک‌پذیری و در نتیجه دقت در تصمیم‌گیری می‌شود.

لونگ چین و یه چی (۲۰۰۸) تأثیر تفاوت‌های جنسیتی حسابرسان بر کیفیت حسابداری مستقل در تایوان را بررسی نمودند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که صاحبکاران حسابداری تمایل کمتری نشان دادند که اطلاعات شرکت آن‌ها توسط

حسابرسان زن تأیید شود؛ به ویژه زمانی که هم حسابرسان ارشد و هم شرکای حسابرسی زن هستند. هر چند تفاوت معناداری از نظر میزان تخصص حرفه ای بین حسابرسان زن و مرد وجود نداشت. کولین و جونرگارد (۲۰۰۷) در پژوهشی به تجزیه و تحلیل تأثیر جنسیت بر روند اعتباریابی حسابرس در جامعه حرفه ای با این دیدگاه پرداختند که حرفه حسابرسی یک حرفه متأثر از جنسیت می باشد. این پژوهشگران بر این باورند که حسابرسان زن هنوز نتوانسته اند به جایگاه بالا در این حرفه دست یابند. در این پژوهش، جامعه حسابرسانی، که به تازگی در کشور سوئد وارد حرفه حسابرسی شده اند، مورد بررسی قرار گرفته است و آزمون فرضیه ها نشان می دهد که تفاوت در جنسیت حسابرس بر روند دریافت گواهی حسابرس رسمی در این کشور تأثیرگذار می باشد.

فرضیات پژوهش:

جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری دارد .
دوره تصدی حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری دارد .

مواد و روش تحقیق

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی است. به منظور بررسی فرضیه های پژوهش و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات واقعی گذشته است، روش به کار گرفته شده در این پژوهش، رگرسیون خطی چند متغیره است. این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش گردآوری داده ها روش تحقیق پیمایشی است. اطلاعات از روش کتابخانه ای میدانی گردآوری می شود. طرح پژوهشی این تحقیق از نوع نیمه تجربی و با استفاده از رویکرد پس رویدادی (از طریق اطلاعات گذشته) است. از طرف دیگر، پژوهش حاضر از نوع تحقیقات توصیفی - همبستگی است. به منظور بررسی فرضیه های پژوهش و با توجه به ماهیت اطلاعات و داده های پژوهش که مبتنی بر اطلاعات واقعی گذشته است، دوره زمانی مورد مطالعه در این تحقیق، دوره ۷ ساله ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۱ می باشد. قلمرو مکانی این تحقیق شامل شرکت های بورس و اوراق بهادار تهران در آن می باشد. نمونه آماری به روش حذفی و با در نظر گرفتن قلمرو زمانی و مکانی انتخاب شده است. به همین منظور نمونه آماری این تحقیق آن دسته از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. به منظور برآورد مدل ها و انجام آزمون های پیش فرض تحقیق از نرم افزار تحلیل آماری SPSS و آزمون های ANAOVA و رگرسیون استفاده شد.

معرفی مدل تحقیق

برای آزمون و تجزیه و تحلیل فرضیه های تحقیق از مدل های رگرسیون زیر استفاده شد:

مدل اول برای آزمون فرضیه اول تحقیق

$$\text{AUDOPINION} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{FEMALE} + \alpha_2 \text{Prior_OPINION} + \alpha_3 \text{CATA} + \alpha_4 \text{LEVERAGE} + \alpha_5 \text{Chg_LEVERAGE} + \alpha_6 \text{RETURN} + \alpha_7 \text{LOSS} + \alpha_8 \text{LnAGE} + \alpha_9 \text{SIZE} + \alpha_{10} \text{LOCAL} + \alpha_{11} \text{BIG4} + \alpha_{12} \text{Bankruptcy_SCROE} + \alpha_{13} \text{CASHFLOW} + \alpha_{14} \text{FINANCE} + \varepsilon$$

مدل دوم برای آزمون فرضیه دوم تحقیق

$$\text{AUDOPINION} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{AP_TENURE} + \alpha_2 \text{Prior_OPINION} + \alpha_3 \text{CATA} + \alpha_4 \text{LEVERAGE} + \alpha_5 \text{Chg_LEVERAGE} + \alpha_6 \text{RETURN} + \alpha_7 \text{LOSS} + \alpha_8 \text{LnAGE} + \alpha_9 \text{SIZE} + \alpha_{10} \text{LOCAL} + \alpha_{11} \text{BIG} + \alpha_{12} \text{Bankrupcy_SCROE} + \alpha_{13} \text{CASHFLOW} + \alpha_{14} \text{FINANCE} + \varepsilon$$

در هر دو مدل، متغیر AUDOPINION معیاری است که بیانگر اظهار نظر حسابرس است و به عنوان متغیر وابسته انتخاب شده است. همچنین در مدل اول FEMALE بیانگر جنسیت حسابرس است و در مدل دوم AP_TENURE بیانگر دوره تصدی حسابرس است.

متغیرهای مورد استفاده در تحقیق

جنسیت حسابرس (FEMALE)

یک متغیر مجازی است که در صورتی که جنسیت شریک موسسه حسابرسی مونث باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

دوره تصدی حسابرسی (AP_TENURE)

چنانچه حسابرس بیش از ۴ سال، حسابرس شرکت صاحب‌کار بوده باشد، مقدار متغیر مجازی دوره تصدی حسابرس برابر با یک و در غیر این صورت مقدار آن برابر با صفر در نظر گرفته می‌شود.

متغیرهای وابسته تحقیق

اظهار نظر حسابرس مستقل (Audit Opinion)

متغیر وابسته تحقیق را اظهار نظر حسابرس تشکیل می‌دهد. برای اندازه‌گیری آن از متغیرهای زیر استفاده می‌گردد (این متغیرها به صورت جایگزین استفاده می‌شوند). در واقع برای اندازه‌گیری متغیر وابسته (اظهار نظر حسابرس) از ۴ روش زیر استفاده می‌گردد:

(۱) MODIFIEDOPINION: این متغیر مقادیر بین ۰ تا ۳ را به ترتیب برای اظهار نظر؛ مقبول (۰)، مقبول با بند توضیحی (۱)، مشروط (۲) و عدم اظهار نظر / مردود (۳) می‌گیرد.

(۲) FTGCOPINION: چنانچه حسابرس در حسابرسی در خصوص تداوم فعالیت (عدم توانایی فعالیت شرکت در آینده) اظهار نظر کند، مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ اختصاص داده خواهد شد.

(۳) GCOPINION: چنانچه حسابرس در خصوص ابهام در تداوم فعالیت اظهار نظر کند مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ اختصاص داده خواهد شد.

(۴) QUALIFIE: چنانچه حسابرس اظهار نظر مشروط نماید مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ اختصاص داده خواهد شد.

متغیرهای کنترل

بر اساس تحقیقات گذشته بخصوص تحقیق انجام شده توسط چن و همکاران (۲۰۱۰) و چی و همکاران (۲۰۱۰) متغیرهای کنترلی زیر که ممکن است بر متغیر وابسته تحقیق یعنی نوع اظهار نظر حسابرس در گزارش حسابرسی تاثیرگذار باشد انتخاب شده‌اند:

Prior_OPINION: منظور از این کلمه اظهار نظر پیشین حسابرس است (اظهار نظر دوره گذشته)، چنانچه اظهار نظر دوره گذشته در خصوص تداوم فعالیت باشد (یعنی در گزارش به عدم وجود شرایط تداوم فعالیت اشاره کرده باشد) مقدار ۱ و در غیر این صورت ۰ لحاظ می‌گردد.

CATA: نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری؛

LEVERAGE: نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت؛

Chg_LEVERAGE: تغییر اهرم در طی سال مالی؛

RETURN: نسبت سود قبل از بهره و مالیات به کل دارایی‌های شرکت؛

LOSS: یک متغیر مجازی است که اگر شرکت در سال گذشته زیان گزارش نموده باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

LnAGE: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌هایی است که شرکت در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده است؛

SIZE: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت است؛

LOCAL: در صورتی که دفتر موسسه حسابرسی و شرکت در یک مکان واقع شده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده خواهد شد؛

BIG: به منظور کنترل عامل کیفیت حسابرسی، شرکت‌هایی را که توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده‌اند عدد یک و برای شرکت‌هایی که توسط سایر موسسات حسابرسی، حسابرسی شده‌اند عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

Bankruptcy SCORE: احتمال ورشکستگی شرکت است که توسط مدل ورشکستگی آلتمن اندازه‌گیری خواهد شد.

CASHFLOW: نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی‌های شرکت است؛

FINANCE: در صورتی که شرکت در طی سال قبل سهام منتشر نموده باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر اختصاص داده می‌شود.

ج- در بخش نظری، با رجوع به کتب مجله‌ها و پایگاه‌های اینترنتی، اطلاعات موردنیاز برای انجام پژوهش جمع‌آوری خواهد شد.

^۲ Going concern: یعنی تداوم فعالیت و وقتی که در متون حسابرسی ذکر می‌شود، به معنی این است که حسابرس در خصوص تداوم فعالیت شرکت، بندی آورده باشد و به نظر آن تداوم فعالیت شرکت زیر سوال است که با توجه به اهمیت آن می‌تواند اظهار نظر مشروط و یا مردود بنماید.

آمار توصیفی تحقیق حاضر به شرح جدول زیر می‌باشد.

ماکزیمم	مینیمم	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	میانه	میانگین	تعداد	
۳.۲۵	.۰۰	۵۲.۳۱۴	۲.۰۵۶	.۰۲۶۶۶	.۲۶۷۱	.۰۲۰۰	۷۰۰	اظهار نظر تعدیل شده
۲.۳۱	.۰۶	۶۳.۲۸۹	۶.۲۱۴۴	.۰۳۵۴۷	.۲۴۸۶	.۸۵۲۰	۷۰۰	حسابرسی
.۱۸	.۱۴	.۰۰۰۲	۶.۰۰۴	.۳۲۸۱۴	.۱۴۶۹	.۳۵۴۰	۷۰۰	جنسیت
۳.۵۰	.۸۲	۶۵.۳۲۵	۹.۰۲۱	.۰۲۸۶۴	.۳۶۴۷	.۸۹۶۱	۷۰۰	نظرات پیشین
۱.۲۳	.۲۳	۲۱.۲۵۶	۵.۰۳۶	.۳۱۴۹۶	.۴۵۹۱	.۷۴۶۱	۷۰۰	CATA
۲.۳۱	.۴۱	۹۱.۳۵۴	.۰۴۹۶	.۵۹۲۴۶	.۶۲۴۷	-.۹۶۴۱	۷۰۰	اهرم
۲.۳۲	.۳۲	۲۳.۲۵۳	۵.۳۶۴	.۴۷۷۸۸	.۵۹۸۷		۷۰۰	اندازه
.۱۰	.۰۰	۵۵.۲۵۹	۹.۶۴۷	.۲۶۴۸۶	.۵۴۳۱	.۳۲۵۸	۷۰۰	مقدار متوسط خسارت شرکت
۱.۰۳	.۳۱	۱۴.۳۶۱	۳.۲۵۸	.۱۱۲۳۴	.۰۱۴۹	.۱۴۷۸	۷۰۰	سن شرکت
۱.۱۱	.۱۱	۱۷.۳۶۱	۹.۲۱۴	.۰۳۴۸	.۰۴۹۳	۲.۶۵۴۸	۷۰۰	اندازه شرکت
۱.۸۰	.۶۳	۶۶.۲۸۹	۴.۳۴۹	.۰۶۹۴۳	.۴۳۹۷	.۷۴۳۶	۷۰۰	مکان شرکت
۲.۰۱	.۲۱	۱۳.۲۱۴	۷.۶۸۴	.۲۵۶۳۳	.۳۷۹۶	.۴۵۸۹	۷۰۰	بزرگ شرکت
۱.۳۹	.۳۶	۸۸.۲۴۷	۲.۰۶۴	.۹۵۶۱۱	.۱۵۹۷	.۵۲۴۶	۷۰۰	دوره ورشکستگی
۱.۶۰	.۵۵	۶۱.۳۲۷	۱.۲۵۴	.۴۶۸۱۳	.۳۵۷۹	.۶۱۷۹	۷۰۰	میانگین FINANCE (مقدار
۲.۵۰	.۲۶	۹۰.۱۱۰	۶.۳۱۷	.۶۷۱۴۲	.۲۵۷۷	.۲۹۷۲	۷۰۰	دارایی
۳.۲۴	.۲۴	.۰۵۶۹	۹.۶۴۱	.۳۱۴۶۹	.۳۴۹۶	۷.۶۴۲۹	۷۰۰	میانگین دوره تصدی حسابرس (AP_TENURE)

آزمون فرضیه اول تحقیق

فرضیه اول: جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

$$\text{AUDOPINION} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{FEMALE} + \alpha_2 \text{Prior_OPINION} + \alpha_3 \text{CATA} + \alpha_4 \text{LEVERAGE} + \alpha_5 \text{Chg_LEVERAGE} + \alpha_6 \text{RETURN} + \alpha_7 \text{LOSS} + \alpha_8 \text{LnAGE} + \alpha_9 \text{SIZE} + \alpha_{10} \text{LOCAL} + \alpha_{11} \text{BIG}_4 + \alpha_{12} \text{Bankrupcy_SCROE} + \alpha_{13} \text{CASHFLOW} + \alpha_{14} \text{FINANCE} + \varepsilon \quad (1)$$

اولین گام در تحلیل مدل فوق، بررسی معنادار بودن کلیت مدل است تا در صورت معناداری، مدل فوق برازش شده و با توجه به نتایج بدست آمده در خصوص نحوه تاثیرگذاری جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی اظهار نظر نمود. به عبارت دیگر با تحلیل واریانس رگرسیون در خصوص وجود رابطه خطی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته اظهار نظر نموده تا در صورت وجود رابطه خطی، از مدل‌های رگرسیون خطی جهت برازش مدل استفاده نموده و در غیر این صورت و عدم وجود رابطه خطی از مدل‌های دیگری همچون رگرسیون سهمی، لگاریتمی، معکوس و ... استفاده کرد.

بنابراین فرضیه‌ای که در خصوص وجود رابطه خطی (معناداری) مدل تحقیق باید آزمون شود به شرح زیر می‌باشد:

H_0 : بین جنسیت حسابرس و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

فرض صفر و فرض مقابل برای فرضیه فوق به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{cases} H_0 : \rho = 0 & \text{جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری ندارد.} \\ H_1 : \rho \neq 0 & \text{جنسیت حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تأثیر مثبت و معنی داری دارد.} \end{cases}$$

فرض صفر نشان دهنده عدم تأثیر جنسیت حسابرس و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی شرکت می‌باشد و فرض یک بیانگر تأثیر معنادار جنسیت حسابرس و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی شرکت می‌باشد.

جدول زیر نشان دهنده خلاصه نتایج مدل و نتایج تحلیل واریانس رگرسیون است که به منظور بررسی وجود رابطه خطی (معناداری) بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته، انجام شده است.

مدل	R	مربع R	مربع R تعدیل شده	خطای استاندارد برآورد	دوربین - واتسون
۱	۰/۳۶۲	۰/۰۴۱	۰/۷۰	۰/۰۴۱۲۰	۱/۸۴۴

سطح معناداری	مقدار f	میانگین مربعات	درجه آزادی	جمع مربعات	سطح معناداری
۰/۰۰۱	۶/۳۶۸	۹/۳۹۳	۹	۳/۳۹۳	رگرسیون باقیمانده
		۰/۳۶۸	۴۹۷	۳۲۱/۳۲۵	کل
			۱۲۱	۱۲۱/۳۲۱	

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول فوق :

- همانطور که در جدول تحلیل واریانس رگرسیون (ANOVA) می‌توان مشاهده کرد مقدار آماره F مدل برابر با ۶/۳۶۸ و سطح معناداری (Sig) مدل برابر با ۰/۰۰۱ است.

از آنجایی که این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر فوق (تساوی ضرایب متغیرهای مستقل با صفر) در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود و این بدان معناست که بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رابطه خطی وجود دارد (به عبارت دیگر مدل معنی‌داری وجود دارد) و می‌توان فرضیه تحقیق را با استفاده از مدل رگرسیونی فوق بررسی و مورد آزمون قرار داد.

- مطابق نتایج بدست آمده از جدول خلاصه مدل (Model Summary)، میزان ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۰۴۱ است و این بدان معناست که حدود ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌گردد.

مقدار ضریب همبستگی چندگانه نیز برابر با ۰/۰۷ است. مقدار آماره دوربین واتسون مدل برابر با ۱/۸۴۴ می‌باشد که این مقدار نشان دهنده عدم خود همبستگی باقیمانده‌هاست و بدین شکل یکی دیگر از پیش فرض‌های رگرسیون مورد تایید قرار می‌گیرد.

نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه تحقیق و آماره های بدست آمده از آزمون t به شرح جدول زیر می باشد.

مدل	ضریب های غیراستاندارد		ضریب های استاندارد	مقدار t	سطح معناداری	آمار هم خطی
	B	خطای استاندارد	بتا			
(constant)	-.۱۱۲	.۰۶۵	۱.۰۵۱	۱.۳۳۰	.۴۷	۱.۴۷۰
AUD-Brd	.۱۷۸	.۰۶۳۲	-۱.۵۳۳	۵.۷۲۵	.۴۹	۱.۱۶۸
AUDOPINION	.۰۱۹	-.۰۲۲	.۱۸۴	-۱.۵۶۲	.۴۹	۱.۱۵۳
FEMALE	.۰۷۲	-.۱۱۲	.۰۵۱	-.۶۹۳	.۰۲	۱.۲۱۷
lnd 1	.۰۶۲	-.۰۸۷	-.۰۵۲	-۱.۷۸۵	.۰۰۴	۱.۳۹۰
lnd2	-.۰۹۱	.۰۵۹	-۱.۷۸۵	-.۹۵۱	.۰۰۰	۱.۲۹۴
lnd 3	-.۱۰۷	.۰۲۲	-.۹۵۱	۱.۴۱۲	.۰۴۸	۱.۲۷۱
lnd 4	.۱۳۸	-.۰۹۰	-۳.۸۳۳	۱.۰۵۱	.۶۹۳	۱.۱۷۴
lnd 5	.۰۶۱	-.۱۴۶	۵.۵۴۵	-۱.۵۳۳	.۰۴۳	۱.۳۴۹
lnd 6	.۰۰۰	-.۰۶۷	-.۴۷۹	۳.۷۰۲	.۴۱۲	۱.۲۹۳
lnd 7	.۰۷۵	.۰۳۹	۱.۳۳۰	-۳.۸۳۳	.۰۴۶	۱.۵۹۴
lnd 8	-.۰۴۸	.۰۳۹	۵.۷۲۵	-.۴۷۹	.۲۹۶	۱.۱۳۲
lnd 9	-.۰۱۹	-.۰۵۸	-۲.۵۶۲	-۲.۲۹۶	.۰۰۰	۱.۴۶۲

همانطور که در جدول ضرایب مدل (Coefficients) مشاهده می شود:

سطح معناداری (sig) متغیر جنسیت کمتر از ۵٪ می باشد و این به معنای آن است که فرض صفر فوق (مبنی بر برابر بودن ضریب این متغیر با صفر) در سطح اطمینان ۹۹٪ تایید شده و تاثیر متغیر جنسیت حسابرِس بر متغیر وابسته اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس معنادار بوده است.

مثبت بودن مقدار آماره این متغیر نشان دهنده وجود رابطه مستقیم بین متغیرها در فرضیه نخست است.

آزمون فرضیه دوم تحقیق

فرضیه: دوره تصدی حسابرِس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس تاثیر مثبت و معنی داری دارد.

از مدل زیر برای این فرضیه استفاده شده است:

$$\text{AUDOPINION} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{AP_TENURE} + \alpha_2 \text{Prior_OPINION} + \alpha_3 \text{CATA} + \alpha_4 \text{LEVERAGE} + \alpha_5 \text{Chg_LEVERAGE} + \alpha_6 \text{RETURN} + \alpha_7 \text{LOSS} + \alpha_8 \text{LnAGE} + \alpha_9 \text{SIZE} + \alpha_{10} \text{LOCAL} + \alpha_{11} \text{BIG} + \alpha_{12} \text{Bankrupc} + \alpha_{13} \text{CASHFLOW} + \alpha_{14} \text{FINANCE} + \varepsilon \quad (2)$$

فرض صفر و فرض مقابل برای فرضیه فوق به شرح زیر می باشد:

$$\left\{ \begin{array}{l} \rho = 0 H_0 : \text{ دوره تصدی حسابرِس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس تاثیر مثبت و معنی داری ندارد.} \\ \rho \neq 0 H_1 : \text{ دوره تصدی حسابرِس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس تاثیر مثبت و معنی داری دارد.} \end{array} \right.$$

فرض صفر نشان دهنده عدم تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشد و فرض یک بیانگر تأثیر دوره تصدی حسابرِس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشد.
نتایج بدست آمده از آزمون مدل فوق به شرح زیر است:

مدل	R	مربع R	مربع R تعدیل شده	خطای استاندارد برآورد	دوربین - واتسون
۱	.۲۱۵	.۴۱۷	.۴۱۱	.۱۱۲۱۳	۱.۱۲۴

	جمع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	مقدار f	سطح معناداری
رگرسیون	۲۸.۰۵۴	۵	۲.۴۶۸	۷۰.۱۵۱	.۰۰۴
باقیمانده	۴۱.۶۵۴	۲۱۵	.۰۱۲		
کل	۵۵.۷۰۰	۲۱۴			

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول فوق :

- مقدار آماره F مدل در جدول تحلیل واریانس رگرسیون (ANOVA) برابر با ۷۰,۱۵۱ و سطح معناداری آن ۰/۰۰۴ است و از آنجایی که این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، فرض تساوی ضرایب متغیرهای مستقل با صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود .

این بدان معناست که بین متغیر مستقل و متغیر وابسته رابطه خطی وجود دارد (به عبارت دیگر مدل معنی‌داری وجود دارد).

- مطابق نتایج بدست آمده از جدول خلاصه مدل (Model Summary)، میزان ضریب تعیین مدل برابر با ۰/۴۱۷ است و این بدان معناست که حدود ۴ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌گردد.

مقدار ضریب همبستگی چندگانه نیز برابر با ۰/۴۱۱ است که نشان دهنده میزان همبستگی قابل توجهی است. بالا بودن مقادیر ضریب همبستگی و ضریب تعیین نشان دهنده آن است که متغیرهای مستقل و کنترلی به خوبی تغییرات در متغیر وابسته تحقیق را توضیح داده است. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۱۲۴ است که این مقدار بیانگر عدم خود همبستگی باقیمانده‌هاست (یکی از پیش‌فرض‌های رگرسیون).

نتایج بدست آمده از آزمون مدل و ضرایب متغیرهای تحقیق به شرح جدول زیر است:

مدل	ضریب های غیراستاندارد		ضریب های استاندارد	مقدار t	سطح معناداری	آمار هم خطی
	B	خطای استاندارد	بتا			
(constant)	.۰۹۰	.۰۳۶	.۱۱۸	-.۰۳۷	.۴۶۳	۱.۴۰۹
Lnd-brd	.۱۰۲	-.۰۳۰	.۱۲۳	.۱۱۶	.۵۲۳	۱.۱۷۸
Lev	.۱۰۸	-.۰۵۱	.۱۱۶	.۰۷۴	.۰۲۱	۱.۱۶۲
Size	.۱۰۴	-.۰۷۵	.۲۷۷	-.۶۳۸	.۹۱۵	۱.۶۴۱
lnd 1	.۰۲۷	-.۱۳۷	.۰۸۷	-۱.۱۱۳	.۶۰۸	۱.۵۳۲
lnd 2	.۱۸۴	-.۰۹۰	.۱۱۱	.۱۰۸	.۰۰۵	۱.۴۵۸
lnd 3	.۰۵۹	.۱۳۰	-.۲۶۰	-۴.۲۵۳	.۰۲۳	۱.۳۶۱
lnd 4	.۰۳۵	.۱۰۰	.۲۴۵	-۲.۹۹۰	.۱۳۵	۱.۲۷۷
lnd 5	.۰۴۷	.۰۷۷	.۱۰۰	-.۱۰۷	.۰۰۰	۱.۲۳۲
lnd 6	.۳۲۵	.۰۷۶	.۳۰۹	.۵۱۳	.۲۴۳	۱.۰۹۸
lnd 7	.۱۱۹	.۰۴۳	.۰۱۴	۲.۳۱۰	.۰۲۷	۱.۱۷۹
lnd 8	.۱۴۴	.۰۹۱	.۱۲۸	-.۵۱۶	.۲۶۶	۱.۲۷۰

همانطور که در جدول ضرایب مدل (Coefficients) مشاهده می‌شود:

- سطح معناداری (sig) متغیر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی برابر ۰.۵۲۳ و متغیر دوره تصدی حسابرسی برابر با ۰/۰۲۱ و مقدار آماره t استیوودنت آن ۰.۰۷۴ می‌باشد و این به معنای آن است که تاثیر این متغیر بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی معنادار نبوده است.

مثبت بودن مقدار آماره t نشان دهنده آن است که این متغیر تاثیری مثبت بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی به عنوان متغیر وابسته داشته و با دوره تصدی حسابرسی شرکت افزایش می‌یابد، هر چند که این نتیجه بدست آمده از لحاظ آماری معنادار نیست.

نتایج آزمون هم‌خطی نشان می‌دهد که مقادیر آماره VIF در تمام متغیرهای مدل، کمتر از ۱۰ بوده که این امر حکایت از عدم وجود هم‌خطی بین متغیرهای مستقل تحقیق دارد و یکی دیگر از پیش فرض‌های رگرسیون بدین شکل مورد تایید قرار می‌گیرد.

این نتیجه بدست آمده بیانگر آن است که فرضیه دوم تحقیق مبنی بر اینکه دوره تصدی حسابرسی بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵٪ رد می‌شود و بین این دو متغیر ارتباط مستقیمی وجود دارد.

نتایج همبستگی بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و جنسیت حسابرس

نتایج بدست آمده از ضریب همبستگی پیرسون به شرح جدول زیر و در دو بخش قرار دارد که بخش نخست حاوی ضرایب همبستگی پیرسون (بدون در نظر گرفتن اثرات متغیرهای کنترلی) و بخش دوم ضرایب همبستگی جزئی (با کنترل آثار

متغیرهای کنترلی تحقیق) می‌باشد. در این جدول سطر نخست نشانگر ضرایب همبستگی بین متغیرهای تحقیق و سطر دوم نیز احتمال آماره t (Sig) می‌باشد که بیانگر سطح معناداری رابطه متغیرها (معنادار بودن) است.

AUDOPININ ON	همبستگی	.۰۰۱۱	.۰۰۱۸	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۰۱	.۰۰۳	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۶۵۴	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۵۴	۷۵۶	۷۶۰	۷۵۹	۷۶۲	۷۶۱	۷۵۲	۷۵۴
FEMALE	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۹	.۰۰۱۸
	سطح معناداری	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۳
	درجه آزادی	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۹	۷۶۰	۷۵۶
PRIOR- OPINION	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱	.۰۰۱۹	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۸۹	.۰۰۱۸	.۰۰۱۹
	سطح معناداری	.۰۱۴	.۰۰۱	.۰۰۷	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۶	.۰۰۳	.۰۰۷
	درجه آزادی	۷۶۱	۷۵۴	۷۶۰	۷۶۰	۷۵۹	۷۴۶	۷۵۶	۷۶۰
size	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۶۵۴
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۲	۷۶۱	۷۵۲
AGE	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷	.۰۰۱۹	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۹	۷۵۹	۷۶۰	۷۶۰	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۹
CATA	همبستگی	.۰۰۸۹	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۱۸	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۸۹
	سطح معناداری	.۰۰۶	.۰۱۴	.۰۶۵۴	.۰۰۳	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۶۵۴	.۰۰۶
	درجه آزادی	۷۴۶	۷۶۱	۷۵۲	۷۵۶	۷۶۰	۷۵۹	۷۵۲	۷۴۶
LEVERAGE	همبستگی	.۰۰۷۱	.۰۰۶۱	.۰۰۱۹	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱	
	سطح معناداری	.۰۰۹	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۶۵۴	.۰۰۱	
	درجه آزادی	۷۵۶	۷۶۲	۷۶۰	۷۶۲	۷۶۱	۷۵۲	۷۵۴	
Gho- LEVERAGE	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵			
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۱۴	.۰۶۵۴			
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۵۹	۷۵۶	۷۶۱	۷۵۲			
RETURN	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۹	.۰۰۱۸
	سطح معناداری	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۳
	درجه آزادی	۷۲۵	۷۶۲	۷۵۶	۷۲۵	۷۶۲	۷۵۹	۷۶۰	۷۵۶
LOSS	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱	.۰۰۱۹	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۸۹	.۰۰۲۵	.۰۰۱۹
	سطح معناداری	.۰۱۴	.۰۰۱	.۰۰۷	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۶	.۰۶۵۴	.۰۰۷
	درجه آزادی	۷۶۱	۷۵۴	۷۶۰	۷۶۰	۷۵۹	۷۴۶	۷۲۵	۷۶۰

LOCAL	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	۰۰۳	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۲	۷۶۲	۷۵۲
BIG 4	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷	.۰۰۱۹	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۴۷
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۹	۷۵۹	۷۶۰	۷۶۰	۷۵۹	۷۵۲	۷۵۹
Bankruocy-SCROE	همبستگی	.۰۰۸۹	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	۰۰۱۸	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۸۹
	سطح معناداری	.۰۰۶	.۰۰۱۴	.۰۰۵	۰۰۳	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۶
	درجه آزادی	۷۴۶	۷۶	۷۵۲	۷۵۶	۷۶۰	۷۵۹	۷۵۴	۷۴۶
CASHFLOW	همبستگی	.۰۰۷۱	.۰۰۶۱	.۰۰۱۹	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵		
	سطح معناداری	.۰۰۹	.۰۰۵	.۰۰۷	.۰۰۵	.۰۰۱۴	.۰۰۵		
	درجه آزادی	۷۶۵	۷۶۲	۷۶۰	۷۶۲	۷۶۱	۷۵۲		
FINANCE	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵			
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	۰۰۳	.۰۰۱۴	.۰۰۵			
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۵۹	۷۵۶	۷۶۱	۷۵۲			
FEMALE	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	۰۰۱۸					
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	۰۰۳					
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۶					
PRIOR-OPINION	همبستگی	.۰۰۱۹	.۰۰۴۷	۰۰۱۸					
	سطح معناداری	.۰۰۷	.۰۰۵	۰۰۳					
	درجه آزادی	۷۶۰	۷۵۹	۷۵۶					

نتایج بدست آمده از ضریب همبستگی جری (بخش دوم جدول) به شرح زیر است:

- میزان ضریب همبستگی بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی برابر با ۰.۰۴۷ می باشد و با توجه به اینکه سطح معناداری این ضریب همبستگی ۰/۰۰۵ است، در سطح اطمینان ۹۹٪ می توان گفت که همبستگی و رابطه معناداری بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و جنسیت حسابرس در شرکت وجود دارد. مثبت بودن ضریب همبستگی بین دو متغیر به معنای ارتباط مستقیم و معنادار بین آنهاست.

- از نتایج قابل توجه در بخش نخست جدول فوق (ضریب پیرسون)، می توان به همبستگی مثبت و معنادار بین متغیرهای مدل (جنسیت، سن، اندازه، اهرم، ورشکستگی، و...) با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی اشاره کرد.

نتایج همبستگی بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی با دوره تصدی حسابرس

نتایج بدست آمده از ضریب همبستگی بین متغیرهای اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی با دوره تصدی حسابرس به شرح جدول زیر است.

AUDOPININO N	همبستگی	.۰۰۲۵	۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	۰۰۳	.۰۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۲	۷۵۶	۷۶۱	۷۵۹	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۲	۷۶۲

FEMALE	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۱۱	.۰۰۲۵	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۴	۷۶۱	۷۵۹	۷۵۹
PRIOR-OPINION	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۶۱	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۹	۷۶۱	۷۵۴
size	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۱۱	.۰۰۱۸	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۱	.۰۰۳	.۰۰۵	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۴	۷۵۶	۷۵۹	۷۵۴
AGE	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۱۴
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۶۲	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۱	۷۶۲	۷۵۶	۷۶۱
CATA	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۶۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۹	۷۵۴	۷۶۲
LEVERAGE	همبستگی	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷
	سطح معناداری	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۲	۷۶۱	۷۶۱	۷۶۲	۷۶۲	۷۵۹
Gho-LEVERAGE	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱		.۰۰۴۷	.۰۰۴۷		.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵		.۰۰۵	.۰۰۵		.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۶۲	۷۶۲		۷۵۹	۷۵۹		۷۵۴
RETURN	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱	.۰۰۲۵	.۰۰۴۷	.۰۰۴۷
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۶۵۴	.۰۰۱	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۹	۷۵۲	۷۵۴	۷۶۱	۷۵۹	۷۵۹
LOSS	همبستگی	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱	.۰۰۱۱	.۰۰۴۷	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۱۴	.۰۰۱	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۱۴	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۶۱	۷۵۴	۷۵۴	۷۵۹	۷۶۲	۷۵۹	۷۶۱	۷۵۴
LOCAL	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۱۱	.۰۰۱۱	.۰۰۱۱	.۰۰۱۸	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۱	.۰۰۱	.۰۰۱	.۰۰۳	.۰۰۵	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۴	۷۵۴	۷۵۴	۷۵۶	۷۵۹	۷۵۴
BIG 4	همبستگی	.۰۰۶۱	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۶۵۴	.۰۱۴	.۰۰۵	.۰۰۳	.۰۱۴
	درجه آزادی	۷۶۲	۷۶۲	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۱	۷۶۲	۷۵۶	۷۶۱

Bankruocy-SCROE	همبستگی	.۰۰۴۷	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱	.۰۰۴۷	.۰۰۱۱
	سطح معناداری	.۰۰۵	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۰۵	.۰۰۱	.۰۰۵	.۰۰۱
	درجه آزادی	۷۵۹	۷۵۲	۷۶۲	۷۵۹	۷۵۴	۷۵۹	۷۵۴
CASHFLOW	همبستگی	.۰۰۱۸	.۰۰۲۵	.۰۰۶۱	.۰۰۲۵			.۰۰۶۱
	سطح معناداری	.۰۰۲	.۰۶۵۴	.۰۰۵	.۰۱۴			.۰۰۵
	درجه آزادی	۷۵۶	۷۵۲	۷۶۲	۷۶۱			۷۶۲
FEMALE	همبستگی	.۰۰۶۱		.۰۰۶۱				
	سطح معناداری	.۰۰۵		.۰۰۵				
	درجه آزادی	۷۶۲		۷۶۲				
AUDOPININO N	همبستگی	.۰۰۱۱						
	سطح معناداری	.۰۰۱						
	درجه آزادی	۷۵۴						
RETURN	همبستگی	.۰۰۶۱						
	سطح معناداری	.۰۰۵						
	درجه آزادی	۷۶۲						

نتیجه بدست آمده از ضریب همبستگی نشان می‌دهد که میزان ضریب همبستگی بین دوره تصدی حسابرسان با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان برابر با ۰/۰۶۱ می‌باشد.

با توجه به اینکه سطح معناداری این ضریب همبستگی ۰/۰۰۵ است، در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌توان گفت که رابطه مثبت و معناداری بین دوره تصدی حسابرسان با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان وجود دارد.

نتیجه‌گیری

نتایج بدست آمده نشان داد که بین جنسیت حسابرسان با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. همچنین بین دوره تصدی حسابرسان با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان در شرکت ارتباط معناداری وجود دارد. همچنین بین متغیرهای اهرم، تغییرات اهرم، نظرات پیشین، CATA، خسارت، سن، اندازه، مکان، بزرگی، ورشکستگی، ورود وجه نقد و سرمایه با متغیرهای دوره تصدی حسابرسان و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان ارتباط معناداری وجود دارد.

تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه اول

تأثیر متغیر جنسیت حسابرسان بر متغیر وابسته اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان معنادار بوده است. نتایج این پژوهش با خادم (۱۳۹۰)، علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰)، کولین و جونرگارد (۲۰۰۷) لونگ چین و یه چی (۲۰۰۸)، ایتون و پنی (۲۰۱۰) هم راستا می‌باشد. با این وجود مشاهده گردید، زنان حسابرسان نسبت به مردان همکار خود ریسک‌گریزتر بوده و استقلال فکری بیشتری دارند که می‌تواند باعث شود موارد اشتباهات بیشتری را نسبت به مردان کشف و گزارش نمایند. زنان حسابرسان وقتی وارد حرفه حسابرسان می‌شوند خصوصیات زنانگی شان تعدیل می‌شود. این سبب می‌شود که زنان حسابرسان نسبت به مردان همکار به خود ریسک‌گریزتر بوده و استقلال فکری بیشتری دارند که می‌تواند باعث شود موارد اشتباهات بیشتری را نسبت به مردان کشف و گزارش نمایند. طور کلی، انتظار می‌رود خصوصیات که باعث کاهش کیفیت حسابرسان شده به عبارتی در تضاد با شرایط و ویژگی‌های مورد نیاز یک حسابرسان حرفه‌ای می‌باشد در فرایند

حسابرسی (ورود به حرفه) تعدیل (کاهش) یابد. در عین حال خصوصیات نیز می‌باشد که مورد تاکید حرفه می‌باشد (مانند توانایی حل مسایل بالاتر، همدلانگی کمتر و . . .) که این خصوصیات با توجه به تاکید مذکور انتظار می‌رود تقویت (افزایش) یابد.

تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه دوم

یافته های به دست آمده مبنی بر تاثیر دوره تصدی حسابرس بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی، در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌شود و بین این دو متغیر ارتباط مستقیمی وجود دارد. قبل از تبیین فرضیه دوم پژوهش باید خاطر نشان شود که علی رغم تلاش فراوان، هیچ پژوهشی که به صورت مستقیم متغیرها را مورد بررسی قرار گرفته باشد، در داخل و خارج از ایران در این زمینه یافت نشد. اما نتایج تا حدودی با نتایج تحقیقات عزیزخانی و همکاران (۱۳۸۷)، گایگر و راگاناندان (۲۰۰۲)، کری و سیمنت (۲۰۰۶) هم راستا می باشد. بنابراین افزایش دوره تصدی حسابرسی میتواند کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. البته قابل ذکر نیز می باشد که روابط طولانی مدت حسابرس نه تنها نگران کننده نیست بلکه منجر به بهبود کیفیت اطلاعات منتشر شده و در نتیجه کاهش نابرابری اطلاعات می شود.

پیشنهادهات

- با توجه به رابطه بین دوره تصدی و اظهار نظر گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهاد می شود در قوانین محدودکننده دوره تصدی حسابرس تجدیدنظر شده و مکانیزمهای نظارتی قوی تر جایگزین گردد.
- با توجه به نتایج حاصله پیشنهاد می گردد استاندارد گذاران از جمله شورای عالی بورس با تصویب قوانینی دوره تصدی حسابرس را محدود نکنند.
- شاید بهتر باشد قانون گذاران ایران نیز به مانند بسیاری از کشورها تنها به چرخش شریک و کادر حسابرسی اکتفا کرده و از چرخش موسسات حسابرسی به علت هزینه های حسابرسی صرفنظر کنند. البته برای اظهار نظر قطعی تر پیرامون افزایش هزینه های حسابرسی ناشی از چرخش حسابرس، مناسب است که تحقیقاتی پیرامون سایر هزینه های احتمالی (همچون هزینه های حاصل از کاهش کیفیت سود) نیز صورت پذیرد.
- توجه به نتایج دوره تصدی حسابرس می توان به شرکتهای توصیه کرد، برای افزایش کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان خود را افزایش دهند. از طرف دیگر، هر چه دوره تصدی حسابرس طولانی تر باشد، می تواند استقلال حسابرس را با خطر مواجه سازد. بنابراین توصیه می شود، حسابرسان توسط سهامداران و مدیران غیرموظف انتخاب شوند تا این که استقلال حسابرس خدشه دار نشود.

منابع

۱. خادم، محمد. ۱۳۹۰. تجزیه و تحلیل تفاوت‌های جنسیتی در بین حسابرسان پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.
۲. کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی ۱۳۸۸. استانداردهای حسابرسی. چاپ دهم. سازمان حسابرسی.
۳. علوی طبری، حسین؛ خلیفه سلطان، سیداحمد؛ شهیندیان، ندا. ۱۳۸۸. کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود. تحقیقات حسابداری، شماره ۳، صص ۲۲ تا ۳۵.
۴. مشایخ، ش. و شاهرخی، س. ۱۳۸۶. بررسی دقت پیش بینی سود توسط مدیران و عوامل مؤثر بر آن. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۴ (۵۰)، ۸۲-۶۵.
5. Byrnes, J. P., D. C. Miller, and W. D. Schafer. 1999. Gender differences in risk raking: A meta-analysis. *Psychological Bulletin* 125 (3): 367-383.
6. Carey, P., and R. Simnett. 2006. Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review* 81(3): 653-76.
7. Chin, C. & Chi. H., (2008), "Sex Matters: Gender Differences in Audit Quality", Working Paper Presented at the 2008 Annual Meeting of the American Accounting Association, August 3-6, Anaheim .
8. Choi, J.H, Doogar, R. (2010). "Auditor tenure and audit quality: evidence from going-concern qualifications issued during 1996-2001". Working Paper, Hong Kong University of Science and Technology, University of Illinois at Urbana- Champaign.
9. Chung, J., and G. S. Monroe. 2001. A research note on the effects of gender and task complexity on an audit Judgment. *Behavioral Research in Accounting* 13: 111-125
10. Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. 2008. The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons* 22 (1): 69-90.
11. Collin, S. and Jonnergard, K. and Qvick, P. and Silfverberg and B., Zabit, S., (2007), "Gendered Career Rein: A Gender Analysis of the Certification Process of Auditors in Sweden" , *International Journal of Auditing*, 11, PP.17-40.
12. Hamilton, J., C. Ruddock, D. Stokes, and S. Taylor. (2009). "Audit partner rotation, earnings quality and earningsconservatism". Working paper, University of Technology, Sydney, and University of New South Wales.
13. Hardies, K. and Breesch, D. & Branson, J., (2010), "Are Female Auditors still women: Analyzing the gender differences affecting audit quality", Presented at the Mid-Atlantic region meeting of the American Accounting Association , Long Branch, NJ .
14. Hirts, E., Koonce L, and Vankataraman S. (2008). Management earningsforecasts: a review and framework. *Accounting Horizons*, 22(3,):315-338.
15. Ittonen, K. and J. Miettinen and S. Vahamaa , (2010), "Does Female Representation in Audit Commitees Affect Audit Fees?", Presented at the EARNet Symposium 2010

16. Li, C-Y, and Tan H.T. (2010). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), 923-957.
17. Myers, J.N., L.A. Myers, and T.C. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor–client relationship and the Quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78 (3): 779–799.
18. Peytcheva, M. (2008). Accountability, Reputation costs, and opportunistic auditor behavior. University of New Jersey.
19. Sarowar Hossain, Larelle (Ellie) Chapple 2012. Does auditor gender affect issuing a going-concern opinion? Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2094200>.
20. Wu-Chun C., Hung-Chao Y. and Shih-Tsung C., (2005). "Mandatory rotation and auditor independence an analysis of auditor's reputation effects", Working Paper; (Presented to AAA annual meeting 2005)