

## بررسی ارتباط بین عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی

■ جواد قدیم پور<sup>۱</sup>

■ محسن دستگیر<sup>۲</sup>

■ ناصر ایزدی نیا<sup>۳</sup>

### چکیده:

حرفه حسابرسی در طول دو دهه اخیر شاهد افزایش تعداد شکایت‌ها علیه حسابرسان می‌باشد. پیامدهای ناگوار حاصل از این شکایت‌ها برای جامعه حسابرسی بسیار گران است. بنابراین اهمیت موضوع باعث شد تا تحقیق حاضر بدنبال بررسی موضوع شکایت علیه حسابرسان ایرانی و ارتباط آن با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی باشد. از اینرو در پژوهش حاضر ابتدا با بررسی ادبیات حسابرسی، عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان شناسایی شده، سپس از بین آنها هشت عامل در قالب ویژگی‌های صاحبکار انتخاب گردید و در نهایت ارتباط این عوامل با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی براساس داده‌های ۱۰۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از آن می‌باشد که در بازار اوراق بهادار تهران از بین هشت عامل مذکور، چهار عامل اثربخشی سیستم کنترل داخلی، امتیاز افشای اطلاعات، تمرکز مالکیت و نوع صنعت شرکت صاحبکار با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی ارتباط معنادار دارد و چهار عامل کیفیت اقلام تعهدی، نوسانات بازده سهام، عملکرد سهام و میزان گردش سهام شرکت صاحبکار فاقد ارتباط معنادار با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشند. از اینرو می‌توان گفت که در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان هنگام صدور اظهار نظر حرفه‌ای علاوه بر سایر عوامل، به عوامل موثر بر ریسک دادخواهی نیز توجه می‌کنند.

واژه‌های کلیدی: ریسک دادخواهی حسابرس، اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی.

۱ - دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران..  
Ghadimpoor.javad@yahoo.com

۲ - استاد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران..

۳ - دانشیار حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اصفهان (خوراسگان)، اصفهان، ایران..

## ۱- مقدمه

در طول دو دهه اخیر مساله شکایت علیه حسابرسان، تبدیل به یکی از اساسی ترین مشکلات حسابرسان شده است. همچنانکه آمارهای ارائه شده موید این امر می باشد. برای مثال در آمریکا شش موسسه بزرگ حسابرسی<sup>۴</sup> در سال ۱۹۸۳ با سه شکایت مواجه بوده، این در حالی است که شکایت علیه همین موسسات در سال ۱۹۹۳، ۲۱۰ مورد بوده است. این شش موسسه گزارش کرده اند، مبالغی که آنها بابت خسارت، کاهش شکایت های احتمالی و حفظ اعتبار خود پرداخت کرده اند، از ۲/۶ درصد کل درآمد در سال ۱۹۸۳ به ۱۲ درصد در سال ۱۹۹۳ افزایش یافته است (شو، ۱۹۹۹). پرات و استیس (۱۹۹۴) گزارش کرده اند که میزان دادخواهی حسابرسان در آمریکا از سال ۱۹۵۸ تا سال ۱۹۹۴، ۳۰۰ درصد افزایش یافته است. طبق گزارش مرکز کیفیت حسابرسی<sup>۵</sup> (۲۰۰۸) خسارت های پرداختی توسط حسابرسان آمریکایی بابت شکایت علیه آنها در ۳۶۲ مورد جمعا به مبلغ ۵/۶۶ میلیارد دلار بوده است (بادرتسچر و همکاران، ۲۰۱۲). در دیگر کشورهای توسعه یافته نیز این روند حالت صعودی به خود گرفته است. برای مثال طبق گزارش مجله ICAEW<sup>۶</sup> (۱۹۹۴) در انگلستان شکایت علیه حسابرسان به طور روز افزون در حال افزایش می باشد (سیسارامان و همکاران، ۲۰۰۲). در ایران هرچند آمار رسمی در خصوص شکایت علیه حسابرسان در دسترس نیست اما شواهد نقلی حاکی از آن است که در سالهای اخیر میزان شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته است. شکایت علیه حسابرسان علاوه بر تحمیل خسارتهای هنگفت، هزینه های غیر مستقیمی نیز بر حسابرسان و حرفه تحمیل می کند. شکایت علیه حسابرسان می تواند بر شهرت و اعتبار آنها آسیب رسانده و بدین طریق باعث شود حسابرسان شبهه حق الزحمه های هنگفتی<sup>۷</sup> را از دست دهند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). همچنین شکایت علیه حسابرسان می تواند منجر به افزایش حق بیمه مسئولیت<sup>۸</sup> آنها گردد. برای مثال در طول سال ۱۹۸۴، بدلیل افزایش دعاوی حقوقی علیه حسابرسان آمریکایی، حق بیمه مسئولیت آنها دو برابر شد (کولینز، ۱۹۸۵). شکایت علیه حسابرس می تواند منجر به ورشکستگی آن گردد (سیسارامان و همکاران، ۲۰۰۲). شکایت های متوالی علیه حسابرس می تواند منجر به اخراج وی از حرفه<sup>۹</sup> گردد (دالتون و همکاران، ۱۹۹۷). همچنانکه موسسه آرتور اندرسون گرفتار آن شد. اقامه دعوی از سوی استفاده کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها منجر به تحمیل هزینه بر شخص حسابرس می شود بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه نیز وارد می کند. این پیامدهای ناگوار، مساله ریسک دادخواهی حسابرسان را تبدیل به یکی از اساسی ترین دغدغه های جامعه حسابرسی کرده است. بگونه ای که حسابرسان همواره تلاش می کنند تا بطور مداوم ریسک دادخواهی خود را ارزیابی

4 -Big Six

5 - Center for Audit Quality(CAQ)

6 - London Chartered Accountants Event

7 - Quasi Rents

8 - Malpractice Insurance Rates-Professional Liability Insurance

9 --to leave the profession

کرده و تدابیر لازم را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند. مشاهده چنین پیامدهایی منجر به مطرح شدن این پرسش می‌شود که آیا حسابرسان ایرانی، هنگام صدور اظهار نظر حسابرسی به موضوع ریسک دادخواهی توجه می‌نمایند؟ بنابراین در پژوهش حاضر ابتدا با بررسی یافته‌های مطالعات قبلی، عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان شناسایی شده و سپس ارتباط این عوامل با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است.

## □ ۲- عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان

پالمروس (۱۹۸۸) و استیس (۱۹۹۱) عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان را به سه دسته عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار<sup>۱۰</sup>، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس<sup>۱۱</sup> و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارت‌های احتمالی<sup>۱۲</sup> تقسیم کرده اند که در ادامه این عوامل توضیح داده می‌شود.

### ۲-۱- عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار

این عوامل اغلب مربوط به اقلام صورتهای مالی، ساختار دارایی‌ها، پیچیدگی عملیات، ساختار مالی، وضعیت مالی و وضعیت کنترلهای داخلی صاحبکار می‌باشد. برخی از این عوامل به شرح ذیل هستند.

### ۲-۱-۱- اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار

بیانیه شماره ۴۷ استانداردهای حسابرسی (SAS 47) بیان می‌کند که اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار<sup>۱۳</sup> می‌تواند از طریق تاثیر بر احتمال وقوع اشتباه در صورتهای مالی، ریسک دادخواهی حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهد (استیس، ۱۹۹۱). استیس در توضیح چگونگی تاثیر این عامل بر ریسک دادخواهی، بیان می‌کند که هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، حسابرسان اغلب چرخه معاملات واحد تجاری را تجزیه و تحلیل می‌کنند. دو مورد از رایج ترین چرخه معاملات، چرخه وصول درآمد<sup>۱۴</sup> و چرخه پرداخت مخارج<sup>۱۵</sup> می‌باشد. تغییرات قابل ملاحظه در هر یک از این چرخه‌ها می‌تواند از طریق تحت تاثیر قرار دادن قدرت سیستم کنترل داخلی صاحبکار، بر احتمال شکست حسابرسی تاثیر بگذارد. طبق یافته‌های هایلاس و آشتن (۱۹۸۲)، ۴۴/۷۰ درصد از اشتباهات کشف شده در صورتهای مالی، مربوط به این چرخه‌های تجاری است. همچنانکه هال و رنر (۱۹۸۸) به این

- 
- 10 - Client Characteristics
  - 11 - Auditor Characteristics
  - 12 - Expected Benefits of Legal Action
  - 13 - Effectiveness of the Client's Internal Control System
  - 14 - Revenue/Receipt Cycle
  - 15 - Expenditure/Disbursement Cycle.

نتیجه رسیدند که با افزایش میزان ضعف سیستم کنترل داخلی صاحبکار، احتمال ریسک دادخواهی حسابرسان به طور قابل ملاحظه افزایش می‌یابد.

### ۲-۱-۲- کیفیت صورتهای مالی صاحبکار

بر اساس یافته پژوهش‌های پیشین، یکی از مهم‌ترین عوامل ریسک دادخواهی حسابرسان، عامل کیفیت صورتهای مالی می‌باشد. پیر و اندرسون (۱۹۸۴) به این نتیجه رسیده‌اند که با کاهش میزان کیفیت صورتهای مالی، احتمال شکست حسابرسی<sup>۱۶</sup> افزایش می‌یابد که این امر منجر به افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان خواهد شد.

### ۲-۲- عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسان

این عوامل مربوط به کیفیت عملیات رسیدگی بوده و اغلب شامل توانایی فنی، تجربه، چرخش و استقلال حسابرسان است.

#### ۲-۲-۱- توانایی حسابرسان

در ادبیات حسابرسی، توانایی حسابرسان اغلب از ابعاد مختلفی، شامل توانایی در برنامه ریزی مناسب، توانایی در اجرای روشهای رسیدگی و کشف اشتباهات موجود در صورتهای مالی و توانایی در اعمال مقاومت در برابر خواسته‌های فرصت طلبانه صاحبکار، مورد توجه قرار گرفته است. دو مورد اول مربوط به مهارت و تخصص کارکنان موسسه حسابرسی بوده و مورد سوم مربوط به استقلال حسابرسان است. دی آنجلو (۱۹۸۱) توانایی‌های فوق را کیفیت حسابرسی نامیده و بیان می‌کند که کیفیت خدمات موسسات حسابرسی بزرگ نسبت به موسسات کوچک، بیشتر بوده و در نتیجه احتمال شکایت علیه این موسسات در مقایسه با موسسات کوچک، کمتر خواهد بود. دی آنجلو (۱۹۸۱) توانایی نوع سوم را استقلال حسابرسان<sup>۱۷</sup> نامیده و بیان می‌کند که صاحبکار می‌تواند از طریق تغییر حسابرسان، هزینه‌های هنگفتی را با عنوان شبهه حق الزحمه بر حسابرسان تحمیل کند. وی معتقد است که صاحبکار می‌تواند از طریق تهدید حسابرسان به تغییر، بر تصمیم‌گیری‌های وی در خصوص گزارش اشتباهات کشف شده، تاثیر بگذارد. از اینرو انتظار می‌رود با کاهش میزان استقلال حسابرسان، احتمال شکایت علیه وی افزایش یابد.

#### ۲-۲-۲- حسابرسی نخستین

یکی دیگر از عواملی که ریسک دادخواهی حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد، عامل حسابرسی نخستین<sup>۱۸</sup> است. در حسابرسی نخستین بدلیل عدم آشنایی کافی حسابرسان با صاحبکار و عملیات آن، احتمال عدم کشف اشتباهات موجود در صورتهای مالی افزایش یافته و در نتیجه ریسک دادخواهی حسابرسان افزایش می‌یابد. اس تی پیر و اندرسون (۱۹۸۴) در بررسی ۱۲۹ مورد شکایت علیه حسابرسان آمریکایی، متوجه شدند که همه این شکایت‌ها مربوط به حسابرسی نخستین می‌باشد.

16 - Audit failures

17 - Auditor Independence

18 - Initial Audit

## ۲-۳- عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارت‌های احتمالی

طبق قوانین مربوط، یک شخص زمانی می‌تواند علیه حسابرس شکایت کند که بتواند اثبات کند در اثر اتکا به گزارش نادرست حسابرس، متحمل زیان شده است. شرایطی وجود دارد که فرصت چنین اثباتی را برای شاکی فراهم می‌آورد و باعث تحریک وی به شکایت علیه حسابرس می‌شود. برخی از این شرایط به شرح ذیل می‌باشند.

### ۲-۳-۱- نوسانات بازده سهام شرکت

آن دسته از شرکت‌هایی که نوسانات بازده سهام آنها بیشتر است، فرصت بیشتری را به شاکیان جهت بازیافت کردن زیان خود از طریق نسبت دادن آن به گزارش نادرست حسابرس، فراهم می‌آورد (استیس، ۱۹۹۱). استیس معتقد است با افزایش نوسانات بازده سهام، تعداد سهامداران زیان دیده و احتمال تحمیل زیان بر آنها، افزایش یافته و این امر باعث افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان خواهد شد.

### ۲-۳-۲- پایین بودن عملکرد و قدرت نقدینگی سهام شرکت

عملکرد ضعیف سهام می‌تواند منجر به تحریک اشخاص به شکایت علیه حسابرسان گردد. طبق گزارش مرکز کیفیت حسابرسی (۲۰۰۸)، در سالهای اخیر تاثیر گزارش حسابرسی بر قیمت سهام شرکت و در نتیجه بر جذب سرمایه‌گذاران بسیار افزایش یافته و این امر باعث شده تا موضوع مسئولیت بالقوه حسابرسان در قبال تنزل میزان جذب سرمایه‌گذاران به یک دغدغه اساسی تبدیل شود (بادرتسچر و همکاران، ۲۰۱۲). لایز و واتس (۱۹۹۴) به این نتیجه رسیدند که در شرکت‌هایی که عملکرد سهام آنها پایین می‌باشد، قدرت نقدینگی سهام آنها کاهش می‌یابد و در نتیجه احتمال شکایت علیه حسابرسان به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد.

### ۲-۳-۳- گردش سهام شرکت

برخی از محققین مانند الکساندر<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۱)، استیس (۱۹۹۱)، لایز و واتس (۱۹۹۴) و جونز و وینگرام<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۶) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که میزان گردش سهام شرکت با ریسک دادخواهی حسابرس رابطه مستقیم دارد. به این صورت که با افزایش گردش سهام شرکت، اشخاص بیشتری درگیر معامله سهام شرکت خواهند شد، بنابراین در این حالت اگر گزارش حسابرس، نادرست باشد آنگاه تعداد زیان دیدگان بالقوه بیشتر بوده و احتمال شکایت علیه حسابرس افزایش می‌یابد (شو، ۱۹۹۹).

### ۲-۳-۴- ساختار مالکیت شرکت (متمرکز - پراکنده)

ساختار مالکیت شرکتها می‌تواند متمرکز<sup>۲۱</sup> یا پراکنده<sup>۲۲</sup> باشد. هر چه تعداد سهامداران کمتر باشد،

19 - Alexander

20 - Jones and Weingram

21 - Ownership Concentration

22 - Ownership Dispersion

مالکیت متمرکز تر خواهد بود. تعاریف متعددی در این باره وجود دارد. پرووز<sup>۲۳</sup> (۱۹۹۴) مجموع سهام پنج سهامدار بزرگ را به عنوان تمرکز مالکیت در نظر می‌گیرد (فضل زاده و همکاران، ۸۸). طبق گزارش مرکز کیفیت حسابرسی (۲۰۰۸)، شرکت‌های بیمه به پراکنده بودن مالکیت صاحبکاران حسابرسان توجه کرده و هنگام برآورد میزان ریسک دادخواهی حسابرسان، آن را به عنوان یکی از عوامل مهم در نظر می‌گیرند (باجر تسچر و همکاران، ۲۰۱۲). از اینرو گفته می‌شود که با افزایش پراکندگی مالکیت شرکت‌ها، تعداد شاکیان بلاقوه حسابرسی افزایش یافته و این امر منجر به افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان می‌شود.

#### ۲-۳-۵- اندازه شرکت صاحبکار

تصمیم به شکایت علیه حسابرسان، تابع اندازه و میزان خسارتی است که شاکی انتظار دریافت آن را دارد. از طرفی انتظار شاکی از میزان خسارت به میزان زیان احتمالی بر وی بستگی دارد. کی لاگ (۱۹۸۴) به این نتیجه رسیده است که بین زیان احتمالی بر شاکیان و اندازه شرکت صاحبکار رابطه معناداری وجود دارد. وی معتقد است در شرکت‌های بزرگ، میزان زبانی که در اثر انکاء بر گزارش نادرست حسابرسی بر اشخاص تحمیل می‌شود، بیشتر بوده و در نتیجه تمایل اشخاص زیان دیده به شکایت علیه حسابرسان بالاتر خواهد بود.

#### ۲-۳-۶- نوع صنعت

استیس (۱۹۹۱) در بررسی عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان، هرچند از عامل نوع صنعت استفاده نکرد، اما بیان می‌کند که توجه به نوع صنعت در این تحقیقات اهمیت زیادی دارد. بنابراین شو (۲۰۰۲) در تحقیق خود اثر نوع صنعت را به عنوان یکی از عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان مورد آزمون قرار داد و به این نتیجه رسید که در شرکت‌هایی که عضو صنایع با تکنولوژی بالا<sup>۲۴</sup> هستند، ریسک دادخواهی حسابرسان نسبت به دیگر شرکت‌ها بیشتر است. شو چنین تفسیر می‌کند که با پیچیده تر شدن تکنولوژی شرکت صاحبکار، عملیات حسابرسی آن پیچیده تر شده و در نهایت احتمال شکست حسابرسی افزایش می‌یابد.

#### ۲-۳-۷- نظام حقوقی

طبق یافته تحقیقات اخیر، عامل دیگری که می‌تواند بر ریسک دادخواهی حسابرسان اثر بگذارد، عامل نظام حقوقی<sup>۲۵</sup> است. نظام حقوقی مرتبط با ریسک دادخواهی حسابرسان عبارت است از مجموعه قوانین و مقرراتی که حدود مسئولیتها و تعهدات حسابرسان را در مقابل مدیریت، سهامداران و دیگر ذینفعان مشخص کرده و پیامدهای نقض این مسئولیتها را تعیین می‌کند. میزان سخت گیری نظام حقوقی از کشوری به کشور دیگر متفاوت می‌باشد. با افزایش میزان سخت گیری نظام حقوقی، ریسک دادخواهی حسابرسان نیز افزایش می‌یابد. نظام حقوقی در آمریکا سخت گیر تر از نظام حقوقی در انگلستان است. در آمریکا قوانین و مقررات، بیشتر در جهت حمایت از سرمایه گذاران عمل می‌کنند

23 -Prowse

24 - High-Tech Industry

25 - Legal Regime



بنابراین ریسک دادخواهی حسابرسان در آمریکا بالا است (سیسارامان و همکاران، ۲۰۰۲).

### □ ۳- اظهار نظر حسابرسی و عوامل موثر بر آن

در ادبیات حرفه ای، اظهار نظر حسابرس به عنوان مجموع قضاوتها و تصمیم گیری های کارشناسی و حرفه ای تعریف می شود که شامل دو نوع اظهار نظر تعدیل نشده<sup>۲۶</sup> و اظهار نظر تعدیل شده<sup>۲۷</sup> می باشد. در استاندارد ۷۰۰، اظهار نظر تعدیل نشده با عنوان «اظهار نظر مقبول» مشخص شده است. حسابرس زمانی اظهار نظر مقبول ارائه می کند که بر اساس نتیجه گیری وی، صورتهای مالی از تمام جنبه های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده باشد. همچنین در استاندارد ۷۰۵، اظهار نظر تعدیل شده با عنوان «اظهار نظر مشروط»، «اظهار نظر مردود» و «عدم اظهار نظر مشخص شده است. چنانچه حسابرس در رسیدگی های خود با مواردی از قبیل انحراف از استانداردهای حسابداری و ابهامات با اهمیت و اساسی مواجه شود آنگاه حسب اهمیت موضوع اقدام به صدور یکی از سه نوع اظهار نظر تعدیل شده می کند (ستایش و همکاران، ۱۳۹۳).

مطالعه در زمینه عوامل موثر بر اظهار نظر حسابرس جزء مباحث رایج ادبیات حرفه ای بوده و تا کنون عوامل متعددی در این زمینه شناسایی شده است. رحیمیان و هدایتی (۱۳۹۲) چهار عامل منابع انسانی، تخصص حسابرس در صنعت، وابستگی اقتصادی حسابرس و چرخش حسابرس را برای این موضوع ارائه داده اند. ستایش و همکاران (۱۳۹۳) با مطالعه یافته تحقیقات قبلی، ۴۱ متغیر مالی و غیر مالی را به عنوان متغیرهای تاثیر گذار بر اظهار نظر حسابرسی شناسایی کرده اند. بررسی مطالعات پیشین نشان می دهد که در ایران موضوع اظهار نظر حسابرس از دیدگاه ریسک دادخواهی مورد توجه قرار نگرفته است. این در حالی است که نتایج پژوهش های خارجی اخیر حاکی از وجود ارتباط معنادار بین اظهار نظر حسابرسی و ریسک دادخواهی حسابرسان می باشد. از اینرو پژوهش حاضر بدنبال بررسی تعدیل اظهار نظر حسابرسی از بعد ریسک دادخواهی است.

### □ ۴- ریسک دادخواهی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی

طبق تئوری ذینفعان<sup>۲۸</sup>، در یک شرکت ذینفعان به دو گروه ذینفعان اصلی و ذینفعان ثانویه تقسیم شده و در فرآیند گزارشگری مالی (شامل حسابداری و حسابرسی) ضمن تامین نیازهای اطلاعاتی ذینفعان اصلی بایستی به نیازهای اطلاعاتی دیگر ذینفعان نیز توجه گردد. آنچه که در این فرآیند باعث ایجاد مشکل اساسی می شود، موضوع تضاد منافع بین ذینفعان شرکت است. مساله تضاد منافع باعث می شود هر یک از این ذینفعان در چارچوب مفهوم صرفه اقتصادی به نحوی فرآیند گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار دهد تا منافع خود را در آن به حداکثر برساند. در چنین حالت اشخاص دخیل در فرآیند گزارشگری مالی (اعم از حسابدار و حسابرس) تحت فشار گروههای مختلف قرار می گیرند.

26 - Unmodified Opinion

27 - Modified Opinion

28 - Stakeholders Theory

گامبلینگ<sup>۲۹</sup> (۱۹۹۰) معتقد است این فشارهای سیاسی باعث می‌شود حسابرسان نقش جادویی و تشریفاتی<sup>۳۰</sup> به خود بگیرند. به اینصورت که هنگام بررسی و گزارش وضعیت سازمان، همانند تاریخ نگاران عمل کرده و چیزی جز تمجید، عظمت و شکوه سازمان و مدیریت آن نمی‌گویند. بنیستون<sup>۳۱</sup> (۱۹۷۶) از این وضعیت با عنوان مساله سیاسی شدن فرآیند حسابرسی یاد می‌کند (حساس یگانه، ۱۳۸۴). مساله سیاسی شدن باعث ایجاد سوء ظن در ذینفعان گزارشگری مالی نسبت به حسابداران و حسابرسان می‌شود. تحت چنین دیدگاهی، تصور می‌شود که حسابرس در وسط دو دسته ذینفعان متضاد قرار گرفته و پیامد اقتصادی گزارشات وی می‌تواند منجر به تحریک این ذینفعان بر شکایت علیه وی گردد. از اینرو بنظر می‌رسد حسابرسان هنگام صدور اظهار نظر حرفه ای، محافظه کارانه عمل نمایند. به اینصورت که آنها در زمان صدور اظهار نظر حرفه‌ای به پیامد اقتصادی گزارشات خود و واکنش ذینفعان توجه نموده و اظهار نظر خود را بر اساس آن تعدیل می‌نمایند. همچنانکه طبق مطالعات فنگ و همکاران (۲۰۱۶)، گیجر و همکاران (۲۰۰۶) و کارسلو و هرمانسون (۲۰۰۳)، حسابرسان در شرایط پریسک، رفتاری متفاوت از خود نشان داده و محتاطانه عمل می‌کنند. بگونه‌ای که آنها در شرایط پریسک، تمایل کمتری به ارائه اظهار نظر تعدیل نشده (اظهار نظر مقبول) داشته و بیشتر به دنبال ارائه اظهار نظر تعدیل شده (مشروط، مردود و عدم اظهار نظر) می‌باشند، تا بدین طریق از انگیزش ذینفعان گزارشات حسابرسی در شکایت علیه خود جلوگیری نمایند. به عبارت دیگر اظهار نظرهای تعدیل شده در مقایسه با اظهار نظر تعدیل نشده، فرصت شاکیان را برای شکایت علیه حسابرس محدود نموده و همانند سپری برای حسابرسان در مقابل ذینفعان شاکی عمل می‌کند. از اینرو می‌توان گفت که اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی به عنوان ابزاری برای محافظه کاری حسابرس می‌باشد که حسابرسان در شرایط پریسک برای در امان ماندن از گزند شاکیان بلاقوه، از آن استفاده می‌کنند.

#### ۵- پیشینه تحقیق

فنگ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «محافظه کاری حسابرس و ابهام در اندازه گیری بانک‌ها در دوره بحران مالی» رفتار و نوع اظهار نظر حسابرسی برخی از بانک‌های آمریکایی را در دو دوره زمانی باهم مقایسه کرده‌اند. این دوره‌ها شامل دوره بحران مالی (۲۰۰۹-۲۰۰۸) و دوره بعد از بحران مالی (۲۰۱۱-۲۰۱۰) می‌باشد. پژوهش آنها نشان می‌دهد که حسابرسان در دوره بحران تمایل کمتری به صدور اظهار نظر تعدیل نشده دارند و آنها بیشتر اقدام به ارائه اظهار نظر تعدیل شده نموده‌اند. این پژوهشگران چنین توضیح می‌دهند که در دوره بحران مالی، احتمال شکایت علیه حسابرسان افزایش می‌یابد و بدین ترتیب با افزایش این احتمال، محافظه کاری حسابرسان نیز افزایش می‌یابد. بنابراین حسابرسان در دوره بحران بیشتر تمایل به ارائه اظهار نظرهای محافظه

29 - Gambling

30 - Auditing as Magic

31 - Beniston



کارانه از خود نشان می‌دهند. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که در دوره بحران مالی، حق الزحمه حسابرسی بدلیل موضوع صرف ریسک دادخواهی افزایش یافته است.

یانگیانگ و همکاران (۲۰۱۵) تاثیر دادخواهی حسابرِس را روی دو متغیر قیمت خدمات حسابرسی و پذیرش صاحبکار، در دوره اقامه شکایت علیه موسسات حسابرسی بررسی کردند. در پژوهش آنها، موسسات حسابرسی به دو دسته تقسیم شدند. این موسسات شامل موسساتی که قبلا علیه آنها شکایت شده و موسساتی که قبلا علیه آنها هیچ شکایتی اقامه نشده، می‌باشند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که موسسات دسته اول در دوره‌ای که علیه آنها اقامه دعوی شده، مبلغ حق الزحمه حسابرسی را کاهش داده و هنگام ارائه گزارش حسابرسی، بیشتر بر ارائه اظهارنظر تعدیل شده تمایل داشته‌اند. در حالی که موسسات دسته دوم بر عکس موسسات دسته اول عمل کرده و در دوره اقامه دعوی، مبلغ حق الزحمه حسابرسی را افزایش داده و در ارائه گزارش حسابرسی محتاط نبوده‌اند. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن است که شکایت یک صاحبکار علیه حسابرِس بر رفتار حسابرِس و دیگر صاحبکاران تاثیر می‌گذارد و باعث می‌شود هر دو طرف (حسابرِس و دیگر صاحبکاران) به صورت محتاط عمل نمایند.

احسن و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان «ریسک دادخواهی، حسابرسی و گزارشگری مالی» دعوی حقوقی علیه حسابرسان را از دیدگاه کیفیت گزارشگری مالی بررسی کرده‌اند. یافته پژوهش آنها حاکی از آن است که پایه و اساس دعوی حقوقی که علیه حسابرسان انجام می‌گیرد، دو مساله پایین بودن کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی می‌باشد. مطالعه آنها نشان می‌دهد که اقامه دعوی علیه حسابرسان تاثیر معناداری بر برنامه ریزی‌ها و اظهار نظر حسابرِس دارد.

گیجر و همکاران (۲۰۰۶) رفتار حسابرسان را در شرایط مختلف دادخواهی مورد مطالعه قرار داده‌اند. مطالعه آنها نشان می‌دهد که رفتار حسابرسان در شرایط پریسک متفاوت از رفتار آنها در شرایط کم ریسک می‌باشد. به اینصورت که آنها با افزایش ریسک دادخواهی، محتاطانه تر عمل کرده و بیشتر تمایل به ارائه اظهارنظر تعدیل شده دارند.

کریشنان و زانگ (۲۰۰۵) در پژوهشی ارتباط بین ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهارنظر حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج مطالعه آنها حاکی از آن است که بین ریسک دادخواهی حسابرسان و نوع اظهار نظر حسابرسی ارتباط معناداری وجود دارد. به اینصورت که با افزایش ریسک دادخواهی حسابرِس، تمایل وی به ارائه اظهارنظر تعدیل شده بیشتر می‌شود.

کارسلو و پالمروس (۱۹۹۴) رابطه بین دادخواهی حسابرسان و اظهارنظر تعدیل شده حسابرِس را برای شرکتهای ورشکسته بررسی کرده‌اند. مطالعه آنها نشان می‌دهد که بین اظهارنظر تعدیل شده و دادخواهی حسابرسان ارتباط معنادار وجود دارد.

دپوچ و همکاران (۱۹۸۷) در مطالعه خود با عنوان «پیش بینی ویژگی‌های حسابرِس بر اساس متغیرهای مالی» به این نتیجه رسیده‌اند که حسابرسان هنگام صدور اظهارنظر حسابرسی، در مورد صاحبکاران پریسک<sup>۳۲</sup> به صورت محتاط عمل کرده و تمایل بیشتری به صدور اظهارنظر تعدیل شده

از خود نشان می‌دهند.

ستایش و همکاران (۱۳۹۳) با بررسی پژوهش‌های پیشین، ۳۷ متغیر مالی و ۴ متغیر غیر مالی موثر بر نوع اظهار نظر حسابرسی را شناسایی نمودند. این محققین همچنین با مقایسه روشهای مختلف داده کاوی شامل شبکه عصبی، تابع پایه شعاعی، نیویز، درخت تصمیم گیری، پارت و رگرسیون لجستیک، امکان پیش بینی نوع اظهار نظر حسابرسی را بررسی کردند.

رحیمیان و هدایتی (۱۳۹۲) در یک تحقیق توصیفی با مطالعه یافته‌های پژوهش‌های پیشین به شناسایی عوامل موثر بر اظهار نظر حسابرسی پرداختند. در این پژوهش چهار عامل منابع انسانی، تخصص حسابرسان در صنعت، وابستگی اقتصادی حسابرسان و چرخش حسابرسان به عنوان مهم‌ترین عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر حسابرسی معرفی گردید.

احمدپور و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی به بررسی تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر صدور اظهار نظر مشروط حسابرسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که متغیرهای مالی بیشترین تاثیر را بر صدور اظهار نظر مشروط دارد.

#### □ ۶- فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر با استناد به مطالعات پالمروس (۱۹۸۸) و استیس (۱۹۹۱)، عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان به دو دسته شامل عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار و عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسان تقسیم شده و برای آزمون ارتباط اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی با عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار، فرضیه‌های ذیل ارائه شده است:

**فرضیه اصلی:** بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و آن دسته از ویژگی‌های صاحبکار که بر ریسک دادخواهی حسابرسان تاثیر دارند، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی اول- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و کیفیت ارقام تعهدی صورتهای مالی صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی سوم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی چهارم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و نوسانات بازده سهام شرکت صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی پنجم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و عملکرد سهام شرکت صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی ششم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و میزان گردش سهام شرکت صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی هفتم- بین اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی و میزان تمرکز مالکیت شرکت صاحبکار،

ارتباط معناداری وجود دارد.

فرضیه فرعی هشتم- بین اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی و نوع صنعت شرکت صاحبکار، ارتباط معناداری وجود دارد.

## ۷- تعریف و نحوه اندازه گیری متغیرهای پژوهش

متغیرهای مورد استفاده در این پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها در نگاره (۱) ارائه شده است.

### نگاره (۱): متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آنها

عنوان متغیر	نماد متغیر	نوع متغیر	نحوه اندازه گیری متغیرها
اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی	MOpinion	وابسته	مقدار آن برای سال-شرکتی که اظهارنظر حسابرسی مستقل، اظهار نظر تعدیل شده (مشروط یا مردود یا عدم اظهارنظر) باشد، یک و در غیر اینصورت صفر خواهد بود.
اثربخشی سیستم کنترل داخلی	paragraph	مستقل	مطابق بادر تسجرو همکاران (۲۰۱۲) براساس تعداد بندهای گزارش حسابرسی اندازه گیری می‌شود.
کیفیت اقلام تعهدی شرکت صاحبکار	Accruals	مستقل	مدل دیچو و دجو (۲۰۰۲) $Accruals = B_0 + B_1 * CFO_{t-1} + B_2 * CFO_t + B_3 * CFO_{t+1} + B_4 * \Delta S_t + B_5 * FA_t + \varepsilon_{Acc}$ جمع کل اقلام تعهدی، CFO جریانات نقدی حاصل از عملیات، تغییرات فروش شرکت، دارایی ثابت مشهود، مقدار باقی مانده.
امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار	DScore	مستقل	امتیاز نهایی شرکت صاحبکار در کیفیت افشای اطلاعات.
نوسانات بازده سهام صاحبکار	B	مستقل	ضریب بتای سهام شرکت صاحبکار.
عملکرد سهام صاحبکار	R	مستقل	میانگین بازده سالانه سهام شرکت صاحبکار: $R_{it} = \frac{(P_{it} - P_{i,t-1}) + DPS_{it} + C_{it} + R_{it}}{P_{i,t-1}}$ P: قیمت سهام، DPS: سود تقسیمی، C: مزایای سود سهمی و R: مزایای حق تقدم.
میزان گردش سهام صاحبکار	NOFT	مستقل	تعداد دفعات معاملات سهام شرکت صاحبکار.
تمرکز مالکیت صاحبکار	Own	مستقل	مطابق پروز (۱۹۹۴) درصد مالکیت پنج سهامدار بزرگ.
نوع صنعت صاحبکار	Ind	مستقل	مقدار این متغیر برای صنایع فلزات اساسی، خودرو و ساخت قطعات، ابزار پزشکی، اپتیک و اندازه گیری، خدمات فنی و مهندسی، رایانه و فعالیتهای وابسته به آن، ساخت دستگاهها و وسایل ارتباطی، مخابرات، صنایع نفت، گاز و حفاری و فرآوردههای نفتی برابر یک و برای دیگر صنایع صفر می‌باشد.
تعداد واحدهای فرعی صاحبکار	logSub	کنترلی	لگاریتم تعداد شرکتهای فرعی صاحبکار.
تعداد نیروی انسانی صاحبکار	logPer	کنترلی	لگاریتم تعداد کارکنان شرکت صاحبکار.
اندازه صاحبکار	Size	کنترلی	لگاریتم جمع داراییهای شرکت صاحبکار.

### ۸- جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این تحقیق شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد که از بین آنها با اعمال شرایط ذیل، ۱۰۰ شرکت به عنوان نمونه انتخاب شده و داده‌های آنها برای دوره زمانی ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۳ مورد بررسی قرار گرفته است.

(۱) دوره مالی شرکت‌ها یکسال و منتهی به پایان اسفند ماه باشد،  
 (۲) شرکت‌ها از نوع شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند،  
 (۳) داده‌های موردنیاز پژوهش برای شرکت‌ها در دسترس باشد.

### ۹- برآورد مدل پژوهش

در پژوهش حاضر، ارتباط بین عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی به شرح رابطه (۳) مدل بندی شده و برای آزمون فرضیه‌ها، داده‌های جمع آوری شده در قالب تابلویی<sup>۳۳</sup> از طریق نرم افزار ای ویوز به روش رگرسیون لجستیک مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است.

رابطه (۳): مدل پژوهش

$$MOpinion_{i,t} = \alpha + \beta_1 Paragraph_{i,t} + \beta_2 Acruai_{i,t} + \beta_3 DS_{i,t} + \beta_4 B_{i,t} + \beta_5 R_{i,t} + \beta_6 NOT_{i,t} + \beta_7 Own_{i,t} + \beta_8 Ind_{i,t} + \beta_9 logSub_{i,t} + \beta_{10} logPer_{i,t} + \beta_{11} Size_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

### ۱۰- نتایج پژوهش

نتایج تحلیل داده‌های پژوهش در دو بخش تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی ارائه شده است. در بخش تحلیل توصیفی، آماره‌های توصیفی شامل میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار متغیرهای کمی پژوهش در نگاره (۲) ارائه شده و در بخش تحلیل استنباطی، نتایج آزمون معناداری تک تک ضرایب مدل و آزمون معناداری کل مدل در نگاره (۳) نشان داده شده است.

نگاره (۲): آماره‌های توصیفی پژوهش

متغیر	نماد	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف استاندارد
اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی مستقل	MOpinion	۱۵۲	۱	۱	۰	۱/۴۹
اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار	Paragraph	۱۲/۸۷	۱۲	۳۷	۶	۴/۲۸
کیفیت اقلام تعهدی	Accruals	۱/۱۴	۱/۰۰۹	۵/۴	۰	۱/۴۳
امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار	DScore	۶۷	۷۰	۱۰۰	۵	۲۱/۵۲
نوسانات بازده سهام	B	۱/۳۳	۱/۲۴	۸/۹۶	-۲۲/۲۰	۱/۴
عملکرد سهام صاحبکار	R	۵۶	۱۹/۲۷	۷۰۷/۷۷	-۱۳۸	۱۰۹/۲۹
میزان گردش سهام صاحبکار	NOFT	۱۵۵۲۲	۳۰۵۴	۴۹۳۲۴۵	۰	۴۱۱۱۱
تمرکز مالکیت صاحبکار	Own	۷۵/۹	۸۰/۷۸	۱۰۰	۲/۷	۱۹/۴۶
نوع صنعت صاحبکار	Ind	۱/۲۷	۰	۱	۰	۱/۴۴
تعداد واحدهای فرعی صاحبکار	logSub	۱/۱۸	۰	۱/۵۷	۰	۱/۳۵
تعداد نیروی انسانی صاحبکار	logPer	۲/۵۷	۳	۴	۱	۱/۵۷
اندازه صاحبکار	Size	۵/۸۳	۶	۸	۴	۱/۶۷

منبع: یافته‌های پژوهش.

نگاره (۳): آزمون فرضیه‌ها

متغیرهای توضیحی	نماد	ضرایب	سطح معناداری	قبول/رد فرضیه	آردهای همخطی
					VIF تولرانس
مقدار ثابت	C	۱/۴۸	۱/۶۵	-	-
اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار	Paragraph	۱/۳۰	۱/۰۰	قبول	۱/۱۶
کیفیت اقلام تعهدی	Accruals	-۱/۲۷	۱/۵۹	رد	۰/۰۰۱
امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار	DScore	-۱/۰۱	۱/۰۰۴	قبول	۴/۶۱
نوسانات بازده سهام	B	-۱/۰۸	۱/۳۳	رد	۸/۴۵
عملکرد سهام صاحبکار	R	-۱/۰۰۰۷	۱/۳۴	رد	۱/۳۴
میزان گردش سهام صاحبکار	NOFT	۱/۶۲	۱/۶۴	رد	۱/۴۲
تمرکز مالکیت صاحبکار	Own	-۱/۰۲	۱/۰۰	قبول	۴/۵۱
نوع صنعت صاحبکار	Ind	۱/۶۶	۱/۰۰۴	قبول	۱/۰۰۹
تعداد واحدهای فرعی صاحبکار	logSub	۱/۸۴	۱/۰۲	قبول	۱/۰۰۱
تعداد نیروی انسانی صاحبکار	logPer	۱/۴۲	۱/۰۳	قبول	۱/۰۰۷
اندازه صاحبکار	Size	-۱/۴۶	۱/۰۲	قبول	۱/۰۰۶
آماره مک فادن			۱/۲۷		
آماره نسبت راست نمایی (سطح معناداری)			(۰/۱۰۰) ۲۲۳/۴۷		

منبع: یافته‌های پژوهش.

طبق اطلاعات نگاره (۳) احتمال معناداری ضرایب متغیرهای اثربخشی سیستم کنترل داخلی، امتیاز افشای اطلاعات، تمرکز مالکیت و نوع صنعت صاحبکار کمتر از ۵ درصد می‌باشد. بنابراین نتایج نشان می‌دهد که بین متغیرهای مذکور و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی ارتباط معنادار وجود دارد. نوع این ارتباط براساس علامت ضرایب متغیرها مشخص می‌گردد که طبق نمایه فوق، متغیر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی با متغیرهای اثربخشی سیستم کنترل داخلی و نوع صنعت شرکت صاحبکار ارتباط مستقیم و با متغیرهای امتیاز افشای اطلاعات و میزان تمرکز مالکیت شرکت صاحبکار ارتباط معکوس دارد. همچنین از آنجایی که احتمال معناداری ضرایب متغیرهای کیفیت اقلام تعهدی، نوسانات بازده سهام، عملکرد سهام و میزان گردش سهام صاحبکار بزرگتر از ۵ درصد می‌باشد، می‌توان گفت که این متغیرها با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی ارتباط معناداری ندارند.

#### □ ۱۱- بررسی اعتبار مدل پژوهش

برای بررسی اعتبار و قدرت نیکویی برازش در مدل‌های رگرسیونی با متغیر وابسته دو جمله‌ای، می‌توان از آزمون‌ها و معیارهای مختلفی همچون نسبت راست نمایی، ضریب تعیین مک-فادن، آزمون هاسمر-لمشو، درصد صحت پیش بینی، مادلا، استرلا، چاو، جدول پیش‌بینی موفقیت‌های هنشر-جانسون و غیره استفاده کرد (افلاطونی، ۱۳۹۲). در پژوهش حاضر برای بررسی اعتبار و قدرت نیکویی برازش مدل از رایج ترین تکنیک‌ها (آزمون نسبت راست نمایی، ضریب تعیین مک-فادن، آزمون هاسمر-لمشو، درصد صحت پیش بینی) استفاده شده است.

#### □ ۱۱-۱- شاخص نسبت راست نمایی

در مدل‌ها از نوع رگرسیون لجستیک، برای آزمون معنی دار بودن کل مدل اغلب از شاخص نسبت راست نمایی (LR)<sup>۳۴</sup> استفاده می‌شود. با توجه به نتایج نگاره (۳)، احتمال معناداری محاسبه شده برای آماره نسبت راست نمایی (۰/۰۰)، کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، بنابراین نتایج بدست آمده، موید معنادار بودن کل مدل پژوهش می‌باشد.

#### □ ۱۱-۲- آزمون خوبی برازش هاسمر - لمشو

آزمون هاسمر-لمشو<sup>۳۵</sup> مشاهدات واقعی و برآورد شده متغیر وابسته را به طبقاتی رده بندی کرده و در هر طبقه، میزان برابری مقادیر پیش بینی شده و واقعی را مقایسه می‌کند و بر اساس این مقایسه ها، دو آماره با نامهای آماره هاسمر-لمشو<sup>۳۶</sup> و آماره اندروز<sup>۳۷</sup> ارائه می‌نماید. در هر دو آماره مذکور، فرضیه صفر مبتنی بر برابری مشاهدات پیش بینی شده و واقعی متغیر وابسته می‌باشد که بیانگر

34 -Likelihood Ratio Index  
35 - Hosmer-Lemeshow Test  
36 -H-L Statistic  
37 -Andrews Statistic



بالا بودن قدرت نیکویی برازش مدل است (افلاطونی، ۱۳۹۲). نتایج این آزمون برای پژوهش حاضر در نگاره (۴) ارائه شده است.

نگاره (۴): نتایج آزمون هاسمر-لمشو

ردیف	حالتی که متغیر وابسته برابر صفر است		حالتی که متغیر وابسته برابر یک است		H-L Value
	مقدار واقعی	مقدار پیش بینی	مقدار واقعی	مقدار پیش بینی	
۱	۵۳	۵۳/۷	۷	۶/۲	۱۰۹
۲	۵۰	۴۹/۴	۱۰	۱۰/۵	۱۰۳
۳	۴۶	۴۴/۲	۱۴	۱۵/۷	۱۲۶
۴	۴۳	۳۸/۳	۱۷	۲۱/۶	۱/۵
۵	۲۹	۳۲/۷	۳۱	۲۷/۲	۱۹
۶	۲۴	۲۶/۲	۳۶	۳۳/۷	۱/۳۴
۷	۲۳	۱۹/۸	۳۷	۴۰/۲	۱/۷۷
۸	۸	۱۲/۷	۵۲	۴۷/۲	۲/۲۱
۹	۸	۷/۶	۵۲	۵۲/۳	۱۰۲
۱۰	۳	۲/۱	۵۷	۵۷/۸	۱/۳۵
			آماره هاسمر-لمشو (سطح معناداری)		۶/۶۱ (۱/۵۷)
			آماره اندروز (سطح معناداری)		۱۱/۸۷ (۱/۲۹)

منبع: یافته‌های پژوهش.

طبق اطلاعات نگاره (۴)، احتمال معناداری آماره‌های هاسمر-لمشو و اندروز به ترتیب ۱/۵۷ و ۱/۲۹ می‌باشد. از آنجایی که این مقادیر بزرگتر از ۵ درصد است، بنابراین فرض صفر در آزمون هاسمر-لمشو پذیرفته می‌شود. چنین پذیرشی بیانگر بالا بودن قدرت نیکویی برازش مدل لجستیک پژوهش است.

### ۱۱-۳- ضریب تعیین مک فادن

در رگرسیونهای لجستیک دوجمله‌ای برای بیان این که متغیرهای توضیحی چند درصد از تغییرات متغیرهای وابسته را توضیح می‌دهند، از ضریب تعیین مک-فادن<sup>۳۸</sup> استفاده می‌شود (افلاطونی، ۱۳۹۲). طبق اطلاعات نگاره (۳) مقدار این ضریب برای مدل پژوهش حاضر ۲۷ درصد می‌باشد. چنین مقداری بیانگر این موضوع است که متغیرهای توضیحی این پژوهش، ۲۷ درصد از تغییرات متغیر

وابسته را توضیح می‌دهند.

۱۱-۴- درصد صحت پیش بینی

یکی دیگر از تکنیک‌های بررسی قدرت نیکویی برازش رگرسیونهای لجستیک دو جمله ای، حاصل جمع درصد پیش بینی صحیح مشاهدات  $1=y$  و درصد پیش بینی صحیح مشاهدات  $0=y$  می‌باشد. هر اندازه این حاصل جمع بالاتر باشد، توان تبیین مدل بالاتر خواهد بود. صاحب‌نظران علم اقتصاد سنجی معتقد هستند، یک مدل رگرسیون لجستیک زمانی می‌تواند قابل قبول باشد که درصد صحت پیش بینی آن بالای ۵۰ درصد باشد (افلاطونی، ۱۳۹۲). نتایج اجرای این تکنیک برای مدل پژوهش حاضر در نگاره (۵) ارائه شده است.

#### نگاره (۵): درصد صحت پیش بینی مدل

حالت	درصد
درصد صحت پیش بینی حالتی که متغیر وابسته برابر صفر است	۷۷/۷
درصد صحت پیش بینی حالتی که متغیر وابسته برابر یک است	۷۴/۴
درصد صحت پیش بینی کل مدل	۷۶

منبع: یافته‌های پژوهش.

طبق اطلاعات نگاره (۵)، درصد صحت پیش بینی کلی مدل پژوهش در سطح ۷۶ درصد می‌باشد. از آنجایی که این مقدار بیشتر از ۵۰ درصد است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قدرت نیکویی برازش مدل بالا می‌باشد.

#### ۱۲-آزمون همخطی

در پژوهش حاضر از روش عامل تورم واریانس<sup>۳۹</sup> برای بررسی مشکل همخطی متغیرهای توضیحی استفاده شده است. نتایج این آزمون در نگاره (۳) ارائه شده است. این نتایج نشان می‌دهد که مقدار آماره VIF برای هر یک از متغیرها کمتر از ۵ می‌باشد. بنابراین متغیرهای توضیحی موجود در مدل پژوهش، مشکل همخطی ندارند.

#### ۱۳-نتیجه گیری کلی

در پژوهش حاضر کلاهشت عامل به عنوان عوامل موثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان در قالب ویژگی‌های صاحبکار شناسایی شد و ارتباط آنها با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسانی مورد آزمون قرار گرفت. نتایج حاکی از آن است که در بازار اوراق بهادار تهران از بین هشت عامل مذکور، چهار عامل اثربخشی سیستم کنترل داخلی، امتیاز افشای اطلاعات، تمرکز مالکیت و نوع صنعت شرکت صاحبکار با اظهار نظر تعدیل شده حسابرسانی ارتباط معنادار دارد و چهار عامل کیفیت اقلام تعهدی،

نوسانات بازده سهام، عملکرد سهام و میزان گردش سهام صاحبکار فاقد ارتباط معنادار با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشد. از اینرو می‌توان گفت که در بازار اوراق بهادار تهران، حسابرسان هنگام صدور اظهارنظر حرفه‌ای از بین هشت عامل مورد بررسی به چهار عامل اثربخشی سیستم کنترل داخلی، امتیاز افشای اطلاعات شرکت، تمرکز مالکیت و نوع صنعت شرکت صاحبکار توجه می‌نمایند و براساس این عوامل اظهارنظر خود را به شرح ذیل تعدیل می‌کنند:

الف- با افزایش میزان ضعف سیستم کنترل داخلی صاحبکار، حسابرسان تمایل بیشتری به صدور اظهارنظر تعدیل شده از خود نشان می‌دهند. چنین نتیجه‌ای مطابق با پژوهش‌های فنگ و همکاران (۲۰۱۶) و کارسلو و پالمروس (۱۹۹۴) می‌باشد. دلیل چنین تمایل حسابرسان این است که با کاهش میزان اثربخشی سیستم کنترل داخلی صاحبکار، احتمال شکست حسابرسی افزایش می‌یابد و این امر منجر به افزایش ریسک دادخواهی حسابرس می‌شود. بنابراین حسابرسان هنگام رسیدگی صاحبکارانی که دارای سیستم کنترل داخلی ضعیف می‌باشند، محتاط عمل کرده و تمایل کمتری به صدور اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) از خود نشان می‌دهند.

ب- با افزایش امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار، حسابرسان تمایل کمتری به صدور اظهارنظر تعدیل شده از خود نشان می‌دهند. چنین نتیجه‌ای مطابق با پژوهش‌های کریشنان و زانگ (۲۰۰۵) و کارسلو و پالمروس (۱۹۹۴) می‌باشد. در توجیه این تمایل حسابرسان باید گفت که با افزایش امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار، دلیل بالا بودن کیفیت صورتهای مالی، احتمال شکست حسابرسی کاهش می‌یابد و این امر منجر به کاهش ریسک دادخواهی حسابرس می‌شود. بنابراین حسابرسان هنگام رسیدگی صاحبکارانی که از امتیاز افشای بالایی برخوردار هستند، محافظه کارانه عمل نمی‌کنند.

ج- با افزایش میزان تمرکز مالکیت صاحبکار، حسابرسان تمایل کمتری به صدور اظهارنظر تعدیل شده از خود نشان می‌دهند. چنین نتیجه‌ای مطابق با پژوهش‌های یانگیانگ و همکاران (۲۰۱۵) و دوچ و همکاران (۱۹۸۷) می‌باشد. این نتیجه چنین توجیه می‌شود که با افزایش میزان تمرکز مالکیت صاحبکار، تعداد ذینفعان اصلی شرکت و به تبع آن تعداد استفاده کنندگان اصلی گزارشات حسابرسی کاهش می‌یابد. این کاهش تعداد شاکیان بلاقوه حسابرسی منجر به کاهش ریسک دادخواهی حسابرس می‌شود. بنابراین حسابرسان هنگام رسیدگی صاحبکارانی که از مالکیت متمرکز برخوردار هستند، محافظه کارانه عمل نمی‌کنند.

د- با افزایش میزان پیچیدگی صنعت صاحبکار، حسابرسان تمایل بیشتری به صدور اظهارنظر تعدیل شده از خود نشان می‌دهند. چنین نتیجه‌ای مطابق با پژوهش‌های گیجر و همکاران (۲۰۰۶) و کریشنان و زانگ (۲۰۰۵) می‌باشد. این امر چنین توجیه می‌شود که با افزایش میزان پیچیدگی صنعت صاحبکار، احتمال شکست حسابرسی و به تبع آن ریسک دادخواهی حسابرس افزایش می‌یابد. بنابراین حسابرسان هنگام رسیدگی شرکت‌هایی که عضو صنایع با تکنولوژی بالا می‌باشند، محتاط عمل کرده و تمایل کمتری به صدور اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) از خود نشان می‌دهند.

#### ۱۴- محدودیت پژوهش

مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر، عدم افشای کامل اطلاعات مربوط به شکایت علیه حسابرسان می‌باشد. اطلاعات مربوط به شکایت علیه حسابرسان معتمد بورس اوراق بهادار تهران به طور کامل در دسترس نیست. از اینرو برای جلوگیری از جانبداری نتایج پژوهش، برخی سال-شرکت‌ها از نمونه آماری حذف شدند و این موضوع باعث کاهش حجم نمونه گردید.

#### ۱۵- پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

موضوع شکایت علیه حسابرسان و ریسک دادخواهی حسابرسی در ایران چندان مورد توجه قرار نگرفته است و خلاءهای حقوقی زیادی در این زمینه وجود دارد. از اینرو پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آتی به مسائل حقوقی ریسک دادخواهی حسابرسان و تاثیر این ریسک بر سایر متغیرهای مالی توجه بیشتری داشته باشند. همچنین به پژوهشگرانی که بدنبال ارائه مدلی برای پیش بینی نوع اظهار نظر حسابرسی می‌باشند، پیشنهاد می‌گردد علاوه بر سایر عوامل به عوامل مبتنی بر ریسک دادخواهی حسابرسان نیز توجه نمایند.

#### ۱۶- منابع و ماخذ

- ۱- احمدپور، احمد؛ طاهرآبادی، علی اصغر؛ و شعیب عباسی. (۱۳۸۹). تاثیر متغیرهای مالی و غیر مالی بر صدور اظهار نظر مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار تهران. شماره ۹. صص ۹۷-۱۱۴.
- ۲- افلاطونی، عباس. (۱۳۹۲). تجزیه و تحلیل آماری با Eviews در تحقیقات حسابداری و مدیریت مالی. تهران. انتشارات ترمه.
- ۳- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی. تهران. چاپ اول. انتشارات علمی و فرهنگی.
- ۴- رحمانی، علی و نازنین بشیری منش. (۱۳۹۲). بررسی قدرت کشف مدل‌های مدیریت سود. نشریه تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال پنجم. شماره ۱۹. صص ۵۴-۷۳.
- ۵- رحیمیان، نظام الدین و هدایتی، علی. (۱۳۹۲). عوامل موثر بر اظهار نظر حرفه‌ای حسابرسان. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۴ (پیاپی ۳۶). صص ۷۷-۸۶.
- ۶- ستایش، محمد حسین و فتاحی نافچی، حسن و عباسپور، سمیره و روستایی، میثم. (۱۳۹۳). ارائه رویکردی نوین بر صدور گزارش حسابرسی با استفاده از داده کاوی (مطالعه موردی: شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران). (مجله دانش حسابرسی. سال چهارم. شماره ۵۷. صص ۵-۲۶.
- ۷- طالب نیا، قدرت اله و محمود زارع نیکوپرور یزدی. (۱۳۸۹). بررسی تاثیر متغیرهای مالی شرکتها بر حجم معاملات آنها در بورس اوراق بهادار تهران. مجله تحقیقات مالی. دوره ۱۲. شماره ۲۹. صص ۷۹-۹۸.
- ۸- فضل زاده، علیرضا و محمد زاده، پرویز و علی طهباز هندی. (۱۳۸۸). بررسی تاثیر ساختار مالکیت بر عملکرد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به تفکیک صنعت. فصلنامه بورس

اوراق بهادار. سال دوم، شماره ۷. صص ۳۳-۵.

- 9- Ahsan, Haiyan Jiang , Md. Borhan Uddin Bhuiyan , Ainul Islam. (2014). Litigation Risk, Financial Reporting and Auditing: A Survey of the Literature. *Research in Accounting Regulation*, 26 (2014), 145–163.
- 10- Badertscher, B. Jorgensen, B. Katz, S. Kinney, W. (2012). Audit Pricing and Litigation Risk: The Role of Public. Department of Accounting, McCombs School of Business, The University of Texas at Austin, 1 University Station, Office: CBA 3.226, Austin, TX 78712.
- 11- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & T. L. Neal (2003). "Auditor Reporting Behavior when GAAS Lack Specificity: the Case of SAS No. 59, *Journal of Accounting and Public Policy*, 22, pp. 63–81.
- 12- Carcello, J. V., and Z-V. Palmrose. (1994). Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients. *Journal of Accounting Research* 32 (Supplement): 130-.
- 13- Collins, S.H. (1985). Professional Liability: The Situation Worsens. *Journal of Accountancy* (November): VOL. 160:5, p. 57, 59, 64, 62, 60-.
- 14- Dopuch, N., R.W. Holthausen, and R.W. Leftwich. (1987). Predicting Audit Qualifications with Financial and Market Variables. *The Accounting Review* 62 (July): 431-454.
- 15- Dalton, D.R., Hill, J.W., Ramsey, R.J. (1997). The Threat of Litigation and Voluntary Partner/Manager Turnover in Big Six Firms. *Journal of Accounting and Public Policy*. 16, 379–413.
- 16- DeAngelo, L. (1981a). Auditor independence, «Low Balling», and Disclosure Regulation. *Journal of Accounting & Economics*, 3 (August): 113-27.
- 17- Feng Chen, Kevin Lam, Wally Smieliauskas and Minlei Ye. (2016). Auditor Conservatism and Banks» Measurement Uncertainty during the Financial Crisis. *International Journal of Auditing*, 20: 522-65 (2016).
- 18- Geiger, M. A , Raghunandan, K., & V. R. Dasaratha (2006) "Auditor Decision-Making in Different Litigation Environments: The Private Securities Litigation Reform Act, Audit Reports and Audit Firm Size, *Journal of Accounting and public Policy*, 25, pp. 332-353.
- 19- Hall, W., and A. Renner. (1988). Lessons That Auditors Ignore at Their Own Risk. *Journal of Accountancy*. Vol 166 (July): 505-8.
- 20- Hylas, R., and R. Ashton. (1982). Audit Detection of Financial Statement Errors. *The Accounting Review* 57 (October): 751-65.
- 21- Kellogg, R. (1984). Accounting Activities, Security Prices, and Class Action Lawsuits. *Journal of Accounting & Economics* 6 (December): 185-204.
- 22- Krishnan, J. and Zhang, Y. (2005), "Auditor Litigation Risk and Corporate Disclosure of Quarterly Review Report", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, pp. 115-138.
- 23- Lys, T., and R.L. Watts. (1994). Lawsuits Against Auditors. *Journal of Accounting*

Research 32 (Supplement): 6593-.

24- Palmrose, Z-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. The Accounting Review 63 (January): 5573-.

25- Pratt, J., and J. Stice. (1994). The Effects of Client Characteristics on Auditor Litigation Risk Judgments, Required Audit Evidence, and Recommended Audit Fees. The Accounting Review 69 (October): 639-656.

26- Seetharaman, A., F.A. Gul, and S.G. Lynn. (2002). Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK firms Cross-Listed on US Markets. Journal of Accounting and Economics 33 (February): 911-5.

27- Shu, S., (1999). Auditor Resignations: Clientele Effects and Legal Liability. Ph.D. Dissertation, University of Rochester, Rochester, NY.

28- Stice, J.D. (1991). Using Financial and Market Information to Identify Pre-Engagement Factors Associated with Lawsuits Against Auditors. The Accounting Review 66 (July): 516-533-.

29- St. Pierre, K., and J. Anderson. (1984). An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits Against Public Accountants. The Accounting Review 59 (April): 242-63-.

30- Yangyang Fan, Chan Li, Nandu Nagarajan, Jared Smith. (2015). Auditor Litigation, Audit Office Pricing and Client Acceptance. Texas A & M University, 2015 Mid-year Auditing Conference.

