

## بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

محمد رمضان احمدی<sup>۱</sup>

روح اله شیرعلی<sup>۲</sup>

### چکیده:

هدف این تحقیق بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. معیارهای اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی، تداوم انتخاب حسابرس و حق الزحمه حسابرسی در نظر گرفته شده است. به همین منظور پنج فرضیه تدوین و داده‌های مربوط به ۷۲ شرکت عضو بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ مورد استفاده قرار گرفت. برای آزمون فرضیه‌ها از تکنیک رگرسیون چند متغیره به روش داده‌های تابلویی استفاده شد. نتایج حاصل از فرضیه اول تحقیق نشان داد که بین اندازه موسسه حسابرسی و گزارش مشروط رابطه معناداری وجود ندارد. بر اساس نتایج فرضیات دوم و سوم، تخصص حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی با گزارش مشروط، به ترتیب رابطه مثبت و منفی معنی‌داری وجود دارد. فرضیه چهارم تحقیق مبنی بر رابطه معنادار بین تداوم انتخاب و گزارش مشروط رد شده است. نتایج فرضیه پنجم تحقیق نیز بیانگر وجود رابطه منفی معنادار بین حق الزحمه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** گزارش مشروط، تخصص حسابرس در صنعت، تداوم انتخاب حسابرس، اندازه موسسه حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز (نویسنده مسئول)  
E-mail: Ahmadi\_m@scu.ac.ir

۲- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

## ۱) مقدمه

تحقیق حاضر تحلیلی از عوامل و تصمیمات مرتبط با گزارش مشروط حسابرسی می‌باشد. جنسن و مک‌لینگ (۱۹۷۶) اظهار می‌کنند که تضاد منافع، و ناتوانی مدیران در مشاهده مستقیم اعمال نمایندگان، به یک خطر اخلاقی و تضاد ذاتی منافع بین مدیران و نمایندگان منجر می‌شود که آن نیز به هزینه نمایندگی منجر می‌گردد. نقش ساختارهای اداره شرکت در کاهش این هزینه‌ها از طریق تضمین گزارش‌دهی معتبر اطلاعات صورت مالی، بطور گسترده مورد بررسی و تحقیق قرار گرفته است (کوهن و همکارانش ۲۰۰۴). حسابرس مستقل همانند دستگاه پایش (نظارت، کنترل) عمل می‌کند و بنابراین، بخشی حیاتی و ضروری از ساختار اداره شرکت است. حسابرسان نوعی از کنترل به شمار می‌آیند زیرا، یک حسابرس مستقل فقط با بررسی و تأیید مستقل صورت‌های مالی ارائه شده توسط مدیریت شرکت، می‌تواند شهرت و اعتبار بدست آورد. این سوال که آیا حسابرسان با ارائه اظهارنظرهای حسابرسی مناسب نقش مستقل‌شان را بطور مناسب انجام می‌دهند یا خیر، مورد توجه زیادی قرار گرفته است.

## ۱,۱ بیان مساله

بخاطر حساسیت گزارش تعدیل شده حسابرسی، حجم زیادی تحقیقات آکادمیک در طول سال‌ها انجام شده‌اند تا عوامل تاثیرگذار احتمالی بر گزارشات تعدیل شده شناسایی شوند. نوع اظهارنظر حسابرس یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی است. دی‌آنجلو (۱۹۸۱) اظهارنظر حسابرس را نتیجه حسابرسی مستقل صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیریت می‌داند. از سوی دیگر، شرکت‌ها نیز اغلب خواهان کسب اظهارنظر مقبول حسابرسی هستند و در این راه سعی می‌کنند تا با حسابرس خود به توافق برسند یا حتی دست به تعویض حسابرس بزنند. بنابراین، می‌توان گفت که نوع اظهارنظر حسابرس به خود حسابرس بستگی دارد و صاحبکار می‌تواند تأثیر کمی بر آن بگذارد. در نتیجه صدور گزارش مشروط توسط حسابرس را می‌توان نشانه رسیدگی دقیق و همچنین مقاومت وی در برابر تلاش‌های صاحبکار برای تأثیرگذاری بر نوع اظهارنظر وی دانست. گزینه‌های متعددی در ارتباط با نوع اظهارنظر حسابرسان، با توجه به شرایط متفاوت وجود دارد. رایج‌ترین شکل اظهارنظر حسابرسی، اظهارنظر مقبول استاندارد است. اما حسابرسان گزارش‌های تعدیل شده از جمله گزارش‌های مقبول با پاراگراف‌های توضیحی نیز صادر می‌کنند که بعنوان هر گزارشی غیر از گزارش مقبول تصور می‌شوند. در موقعیت‌های خاص، حسابرسان باید گزارش‌های جدی‌تری به شکل مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر، ارائه دهند (ریتنبرگ و همکارانش، ۲۰۱۲). این دوگانگی بین اظهارنظرهای مقبول و تعدیل شده، محققان را قادر به بررسی عوامل تعیین کننده چنین انتخابی می‌کند.

## ۱,۲ ضرورت و اهمیت تحقیق

عمومی شدن مالکیت بنگاه اقتصادی، تامین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی‌سازی

بخش‌های دولتی از جمله عوامل اصلی تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران است، در چنین شرایطی شفافیت و کیفیت مطلوب اطلاعات مالی و غیر مالی که پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های اقتصادی سرمایه‌گذاران و وام‌دهنده‌گان بالفعل و بالقوه است از اهمیت به‌سزایی برخوردار می‌باشد (حساس و خالقی، ۱۳۸۳).

بخاطر حساسیت گزارش مشروط حسابرسی، حجم زیادی از تحقیقات دانشگاهی در طول سال‌ها انجام شده‌اند تا گیرندگان احتمالی گزارشات مشروط شناسایی شوند. بعلاوه، از زیرمجموعه اظهارنظر مشروط حسابرسی، تصمیمات گزارش دهی تداوم فعالیت در حوزه تحقیقات تجربی غالب شدند. این گروه خاص از گزارش دهی حسابرسی اهمیت بسیار زیادی برای شرکت دارد زیرا شرکت‌های دریافت‌کننده اظهارنظرهای تداوم فعالیت بیشتر احتمال دارد که بعداً شکست بخورند، یعنی صدور اظهارنظر تداوم فعالیت خودش می‌تواند باعث شکست یک شرکت شود و این بخاطر تأثیرش بر سرمایه‌گذاران، بستانکاران، تأمین‌کنندگان و مشتریان کنونی و بالقوه است (گارسومبک و چویی ۱۹۹۲؛ گیگر و همکارانش ۱۹۹۸).

از سویی، این تحقیقات تجربی شواهدی را برای سازمان‌های قانون‌گذار و بورس برای ایجاد معیارهای قانونی فراهم می‌کند. در این تحقیق نیز سعی شده است تا تحلیلی از عوامل مرتبط با تصمیمات گزارش مشروط حسابرسی ارائه شود. با توجه به توضیحات بالا، مساله اساسی این تحقیق بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی است. تا بتوان با کمک نتایج آن اطلاعات بیشتری به مدیران و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری داده شود.

## ۲) مبانی نظری تحقیق

لین و همکاران (۲۰۱۱) بیان کردند، عوامل متفاوتی بر احتمال دریافت گزارش تعدیل شده (مشروط) تأثیر می‌گذارد: سری اول ارائه نادرست صورت‌های مالی به شکل با اهمیت و دیگر سری‌ها مربوط به کار حسابرس و استقلال حسابرس است: مورد اولی در واقع مربوط به شرکت‌های بورسی و انگیزه‌های که آنها برای این کار دارند مربوط می‌باشد. و دو فاکتور بعدی به کیفیت حسابرسی بر می‌گردد. بسیاری از تحقیقات سهم گزارش مشروط را به عنوان معیار کیفیت حسابرسی بیان کرده‌اند، آنها بحث می‌کند که افزایش ریسک حسابرسی منجر به بالا رفتن استقلال و کیفیت حسابرسی می‌شود که نتیجه این ریسک بالا رفتن سهم گزارش مشروط می‌شود (وانگ و چن، ۲۰۰۱؛ دفوند و همکاران، ۲۰۰۰) اگر چه کیفیت حسابرسی در تعیین احتمال اظهارنظر مشروط حسابرس مهم می‌باشد و زمانی این موضوع اهمیت بیشتری پیدا می‌کند که صورت‌های مالی به طور درستی ارائه نشده باشد. به طور کلی اظهارنظر مشروط حسابرس، بیانگر آن است که به استثنای نقص‌های موجود در صورت‌های مالی یا محدودیت‌های موجود در دامنه رسیدگی، صورت‌های مالی به نحوی مطلوب نشان داده می‌شود.

## ویژگی‌های حسابرسی موثر بر اظهارنظرهای مشروط حسابرسی اندازه موسسه حسابرسی

دی آنجلو (۱۹۸۱) یک تعریف دوبعدی از کیفیت حسابرسی ارائه می‌دهد که در آن، یک حسابرس در صورتی مستقل تلقی می‌شود که بتواند یک اشتباه مهم را شناسایی کند و آنرا به استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی گزارش دهد. حجم زیادی تحقیق آکادمیک مدارکی ارائه کرده‌اند دال بر این که شرکت‌های حسابرسی بزرگ حسابرسی‌های با کیفیت‌تری ارائه می‌دهند (توه و وانگ ۱۹۹۳؛ بکر و همکارانش ۱۹۹۸؛ فرانسیس و کریشنان ۱۹۹۹؛ کریشنان ۲۰۰۳؛ فرانسیس و یو ۲۰۰۹). از دیدگاه گزارش حسابرسی، می‌توان انتظار داشت شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی بزرگتر رسیدگی شده‌اند اظهارنظرهای حسابرسی دقیق‌تری نسبت به موسسات کوچک‌تر، صادر کنند (یعنی خطاهای نوع ۱ و ۲ کمتری مرتکب می‌شوند). حسابرسان موسسات حسابرسی بزرگ‌تر، با تخصیص منابع بیشتر به برنامه‌ریزی و ارزیابی خطر (ریسک)، تلاش‌های حسابرسی بیشتری در یک رویکرد بیشتر زمینه‌ای و کمتر رویه‌ای انجام می‌دهند. در نتیجه هنگام انجام روندها بهتر می‌توانند ریسک شکست تجاری یک مشتری را اندازه‌گیری کنند و استانداردهای کیفیت سختگیرانه‌تری برای پرسنل‌شان بکار می‌برند (ریچلت و وانگ ۲۰۱۰).

حسابرسان موسسات حسابرسی بزرگ‌تر اظهارنظرهای حسابرسی دقیق‌تری ارائه می‌دهند و بیشتر احتمال دارد که یک اظهارنظر مشروط حسابرسی صادر کنند، لازم به ذکر است که اظهارنظرهای حسابرسی دقیق‌تر ضرورتاً به معنای اظهارنظرهای تعدیل شده نیستند. بعلاوه، موسسات حسابرسی بزرگ‌تر احتمال دارد مشتریانی را انتخاب کنند که کیفیت حسابرسی برایشان کمتر اهمیت دارد. تخصص حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی

با بررسی جنبه تخصص حسابرس در سطح فردی یا همان شریک حسابرسی می‌توان بیان کرد که شریک حسابرسی طرح حسابرسی را تهیه کرده و در نهایت نوع گزارشی را که باید برای صاحبکار ارائه کرد، تعیین می‌کند. با توجه به جنبه منطقی قضیه می‌توان انتظار داشت که شریک حسابرسی تأثیر مستقیم و بسزایی بر کیفیت حسابرسی دارد. از طرفی، با مشخص شدن نام شریک حسابرسی در گزارش امضا شده حسابرسی برای صاحبکاران و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، آن می‌تواند عاملی برای افزایش ریسک از دست رفتن اعتبار حسابرس و دارایی‌های پولی او در موارد مواجهه با شکست باشد. بنابراین، مشخص شدن نام و امضای شریک حسابرسی در گزارش ارائه شده توسط موسسه حسابرسی باعث افزایش انگیزه آنها برای افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود. از طرفی، با بررسی جنبه مربوط به تخصص حسابرس در سطح شرکت می‌توان عنوان کرد که انگیزه حسابرسان به قوت حالت قبل نیست، زیرا در این حالت کل موسسه حسابرسی طرف حساب با صاحبکاران است و نه فرد خاصی (چی و چین، ۲۰۱۱).

با افزایش تخصص در سطح انفرادی، تخصص صنعتی حسابرس در سطح موسسه حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. مزایای تخصص حسابرس در صنعت در سطح موسسه حسابرسی انباشت و افزایش می‌یابد، زیرا تخصص صنعت انتقال دانش به دست آمده و فناوری ایجاد شده را از یک صاحبکار

به دیگر صاحبکاران مشابه تسهیل می‌کند. بنابراین انتظار می‌رود حسابرسان متخصص در صنعت، حسابرسی‌های با کیفیت بالاتری نسبت به غیرمتخصصان فراهم کنند (میهو و ویلکینز، ۲۰۰۳). حسابرسان متخصص صنعت، از چند جهت تمایل بیشتری به بیان اظهارنظرهای تعدیل شده (بویژه اظهارنظرهای تداوم فعالیت) دارند. اولاً، حسابرسان متخصص صنعت، بخاطر دانش برترشان در مورد صنایع مشتریان‌شان، بهتر می‌توانند توانایی احتمال تداوم فعالیت مشتری صنعت خاصی را ارزیابی کنند. ثانیاً، متخصصان صنعت منابع قابل توجهی را صرف می‌کنند تا با ارائه کیفیت بیشتر حسابرسی شهرت و اعتبار کسب کنند، و این کیفیت را با «بیان یک اظهار نظر حسابرسی تداوم فعالیت بر مبنای احتمال پایین‌تر شکست کاری مشتری نسبت به غیرمتخصص‌ها» حفظ می‌کنند (ریچلت و وانگ ۲۰۱۰؛ ص ۶۵۳).

#### تداوم انتخاب شرکت حسابرسی

حسابرسان مستقل از طریق اعتیاددهی به صورت‌های مالی و دیگر اطلاعات مورد رسیدگی، موجب شفافیت اطلاعاتی شرکت‌ها می‌شوند. رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان، از انرون و وردکام در آمریکا تا پارلامات در اروپا، نگرانی‌هایی را در رابطه با قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایجاد کرده است. در حالی که مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، اما عموماً از این وقایع به عنوان شکست حسابرسی یاد می‌شود. در واقع تلقی عموم این است که دلیل بروز چنین وقایعی، عدم استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی است. در پی این اتفاق‌ها، قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری سعی در تدوین قوانینی داشتند تا استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی را بهبود بخشند (لی، ۲۰۰۷).

به همین دلیل، قانون ساربینز آکسلی در جولای ۲۰۰۲ (بخش ۲۰۳) مؤسسات حسابرسی را ملزم می‌کند شرکا و مدیران خود را پس از هر ۵ سال متوالی کار حسابرسی روی یک صاحبکار تغییر دهند (کنگره آمریکا، ۲۰۰۲). بدین ترتیب یکی از راهکارهای افزایش استقلال و کیفیت حسابرسی، تدوین قوانینی در رابطه با چرخش حسابرس در نظر گرفته شده است. گردش شرکت حسابرسی و نیز شرکای حسابرسی یکی از سیاست‌های اصلی است که در بسیاری از حوزه‌های قضایی در سراسر دنیا اجرا می‌شود تا به مسائلی در مورد کیفیت حسابرسی رسیدگی شود (کاری و سمیت، ۲۰۰۶). یک چنین حکم قانونی مورد انتقاد قرار گرفته است زیرا تداوم انتخاب طولانی مدت ضرورتاً استقلال حسابرسی را بخاطر مسائل اعتبار حسابرس به خطر نمی‌اندازد، و کیفیت حسابرسی می‌تواند بخاطر فقدان دانش ویژه مشتری کاهش یابد، اگر گردش اجباری شود (گیگر و راگوناندان، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی ۲۰۰۴). تداوم انتخاب طولانی مدت می‌تواند رابطه‌ای مثبت با کیفیت حسابرسی داشته باشد که بخاطر هزینه‌های بالاتر حسابرسی در دوره‌های اولیه انتخاب حسابرس و افزایش اطلاعات راجع به مشتری و صنعت است که در حسابرسی‌های مکرر بدست می‌آید (مایرز و همکارانش ۲۰۰۳). اما اگر نگرانی SOX در مورد اجباری کردن گردش توجیه شود، می‌توان انتظار داشت که یک رابطه منفی بین تداوم انتخاب شرکت حسابرسی و صدور اظهارنظر مشروط حسابرسی، بخاطر استقلال کاهش یافته و تنزل ظرفیت شریک حسابرسی برای ارائه ارزشیابی انتقادی برای انجام قضاوت‌های

حسابرسی مناسب وجود داشته باشد.

### حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه‌های حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان خارجی از صورت‌های مالی است. دمسکی و سویرینگ (۱۹۷۴) بیان می‌کنند که حسابرس مستقل بخشی مهم از سیستم گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. استفاده از حسابرس مستقل می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحبکار نسبت به سرمایه‌گذاران باشد و حق الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه‌ای در نظر گرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند. از طرفی میزان حق الزحمه حسابرسی به میزان کار صورت گرفته برای بررسی صورت‌های مالی نیز بستگی دارد. تفاوت در حق الزحمه حسابرسی موسسات مختلف ناشی از تفاوت در میزان و به نوعی کیفیت کار آنهاست و این حق الزحمه باید هزینه‌های صورت گرفته توسط موسسات را پوشش دهد. با افزایش کیفیت حسابرسی امکان پوشیده ماندن اشتباهات و تقلبات حسابداری کاهش پیدا می‌کند. به عبارتی، کار حسابرسی به بهترین نحو ممکن برنامه‌ریزی و سرپرستی شده و تمام اشتباهات موجود که بالاتر از سطح اهمیت باشند شناسایی و گزارش می‌شوند لذا، احتمال صدور گزارش مشروط بیشتر می‌شود.

### □ (۳) پیشینه تحقیق

سجادی و همکاران (۱۳۸۶) عوامل مؤثر بر اظهار نظر مشروط حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که، نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی مؤثر می‌باشد و همچنین، بین گزارش مشروط حسابرسی سال قبل و نوع موسسه حسابرسی با گزارش مشروط حسابرسی سال جاری رابطه معناداری وجود دارد. مهدوی و مقدم (۱۳۸۹) محتوای اطلاعاتی گزارش مشروط حسابرس را مورد بررسی قرار دادند، یافته‌های پژوهش بیانگر عدم وجود تفاوت معنی‌دار بین بازده غیرعادی حاصل از انتشار گزارش مشروط و مقبول حسابرسی است. آل‌حاج علی‌انسانی، شورووری و همکاران (۱۳۹۰) به مقایسه اظهار نظر حسابرسان مستقل و متغیرهای مالی در پیش‌بینی ورشکستگی پرداختند و به این نتیجه رسیدند که اظهار نظر حسابرس مستقل در شرایط ابهام در مورد تداوم فعالیت و گزارش تعدیل شده می‌تواند ورشکستگی در دوره مالی بعد را بهتر از متغیرهای مالی به صورت توأم پیش‌بینی کند.

یگانه و قاسم بولو (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین اقلام تعهدی و گزارش حسابرس پرداختند و بین نتیجه رسیدند که بین اقلام تعهدی اختیاری و صدور گزارش مشروط رابطه معنی‌داری وجود دارد. شباهنگ و خاتمی (۱۳۷۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر اظهار نظر کارشناسان مستقل، که به صورت شروط حسابرسی بر صورتهای مالی سالانه شرکتهای عنوان شده بود، روی قیمت سهام و همچنین تحلیلگران مالی و کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. آنان جهت ارزیابی تأثیر گزارش مشروط حسابرسی بر روی قیمت سهام، روش مطالعه رویدادی را به کار گرفته و در این

راستا از مدل بازار جهت محاسبه سود غیرعادی بهره جستند. نتیجه این بررسی نشان دهنده وجود رابطه بین شروط حسابرسی و قیمت سهام بود. همچنین، نتایج نشان داد که کارگزاران گزارش‌های مشروط حسابرسی را در تصمیم‌گیری‌های مالی خود مورد توجه قرار نمی‌دهند.

حساس یگانه و مدنی (۱۳۸۳) در پژوهشی با عنوان تأثیر گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم‌گیری اعتباردهندگان (بانکهای ایران) به بررسی محتوای اطلاعاتی گزارش حسابرسی پرداختند. پژوهشگران دریافتند که ارتباط معنی‌داری بین تصمیم‌گیری‌های اعطای اعتبار و گزارش حسابرسی وجود ندارد. نبود مدل مناسب تصمیم‌گیری در سیستم اعتباری موجب استفاده نکردن از گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم‌گیری اعطای اعتبار می‌شود. بین مبلغ اعتبار، نوع اعتبار و شخصیت متقاضی اعتبار و گزارش حسابرسی ارتباط معنی‌داری وجود دارد. همچنین، دریافتند که دیدگاه اعتباردهندگان مختلف در خصوص بکارگیری گزارش حسابرسی مستقل در تصمیم‌گیری اعطای اعتبار یکسان است.

کارسلو و پالمروس (۱۹۹۴) دریافتند که میزان گزارش‌دهی تعدیل شده برای شرکت‌هایی که هیچ دعوی قضایی ندارند در تحلیل تک متغیری به طرز معناداری بالاتر بود اما در آزمون چند متغیری چنین نبود. لیس و واتس (۱۹۹۴) دعوی قضایی حسابرس که شامل مشتریان ورشکسته و غیرورشکسته است را بررسی می‌کنند و در تست‌های تک متغیری‌شان یک رابطه مثبت بین گزارش‌های مشروط حسابرسی و دعوی قضایی حسابرس می‌یابند، اما در تست‌های چند متغیری شان چنین رابطه‌ای نیافتند.

کاپلان و ویلیامز (۲۰۱۲) دریافتند که حسابرسان با ارائه گزارش‌های تعدیل شده حسابرسی به مشتریان تحت فشار مالی خود با استفاده از رویکرد معادلات همزمان، می‌توانند احتمال یک دعوی قضایی گروهی را کاهش دهند. مدرک تجربی رابطه بین گزارش مشروط حسابرسی و تغییر حسابرس (مطالعات خطای نوع ۱) مدرک قانع‌کننده‌تری ارائه می‌کند دال بر این‌که مشتریان در پاسخ به اظهارنظرهای مشروط، به حسابرس‌های دیگر روی می‌آورند (استفانیاک و همکارانش ۲۰۰۹).

دد و همکارانش (۱۹۸۴) و الیوت (۱۹۸۲) نتوانستند واکنش معنادار بازار به اظهارنظرهای حسابرسی مشروط را مستند کنند اما دوپاک و همکارانش (۱۹۸۶) یک واکنش منفی بازار به اینگونه اظهارنظرها را گزارش می‌کنند.

هربوهن و همکارانش (۲۰۰۷) هیچ مدرکی برای واکنش‌های کوتاه مدت بازار به اعلام گزارش‌های مشروط حسابرسی تدام فعالیت، نیافتند.

هاپوود و همکارانش (۱۹۹۴) دقت حسابرس در برابر دقت مدل را در زمینه تصمیمات مربوط به تداوم فعالیت مقایسه می‌کنند اما هیچ مدرکی برای حمایت از این مساله که تصمیم‌گیری حسابرسان در رابطه با تداوم فعالیت پایین‌تر از مدلسازی آماری است، نیافتند.

فرچ و همکاران (۲۰۱۰) در کشور چین، تأثیر چرخش شریک و مؤسسه حسابرسی روی کیفیت حسابرسی را، در موقعیت‌های اجباری و اختیاری (با توجه به ایالت‌های مختلف چین) با هم مقایسه کردند. آنان اصلاح اظهارنظر حسابرس و ارائه گزارش حسابرسی غیر مقبول (گزارش تعدیل شده

حسابرسی) را به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفتند. نتایج تحقیق‌های آنان نشان داد که بین چرخش شریک حسابرسی به صورت اجباری و چرخش مؤسسه حسابرسی به صورت اختیاری با ارائه گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. این در حالی است که سطح خطا در بررسی رابطه چرخش مؤسسه حسابرسی به صورت اختیاری با اصلاح گزارش حسابرسی، بیشتر در نظر گرفته شده بود. افزون بر این، بر اساس نتایج پژوهش، بین چرخش اختیاری شریک حسابرسی و چرخش اجباری مؤسسه حسابرسی با اظهار نظر اصلاح شده حسابرسی رابطه معنی داری وجود ندارد.

ماریو (۲۰۰۵) با بررسی که انجام داد، نشان داد که اظهار نظر مشروط حسابرسان اطلاعات مربوطی در مورد ریسک تجاری شرکت ارائه می‌کنند. و نوع اظهار نظر حسابرسان بر تصمیمات تجاری و ریسک تجاری مؤثر می‌باشد.

حسابرسان ممکن است نتوانند اظهار نظرهای مشروط حسابرسی برای شرکت‌های بزرگ صادر کنند زیرا، بخاطر فشارهای حق الزحمه حسابرسی یا مشتری، آنها می‌توانند به استقلال شان صدمه برسانند (دی آنجلو ۱۹۸۱).

ماتچلر (۱۹۸۴) مصاحبه‌هایی با حسابرسان فعال انجام داد و دریافت که حسابرسان وضعیت تداوم فعالیت در سال قبلی را یک عامل تعیین کننده مهم در صدور اظهار نظر حسابرسی مشروط برای دوره کنونی، تلقی می‌کردند.

ناگلر (۱۹۹۵) نشان می‌دهد که وقتی یک اظهار نظر تداوم فعالیت صادر می‌شود، مشتری باید بهبود قابل توجهی در عملکرد نشان دهد تا از دریافت یک اظهار نظر تداوم فعالیت دیگر اجتناب کند.

#### □ ۴) فرضیه‌های پژوهش

با توجه به این‌که هدف این تحقیق، بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی است در شرکت‌های بورسی است، فرضیه‌های تحقیق به صورت زیر تدوین شده است:

**فرضیه اول:** بین اندازه مؤسسه حسابرسی و اظهار نظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد.  
**فرضیه دوم:** بین تخصص حسابرس در سطح شریک و اظهار نظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه سوم:** بین تخصص حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی و اظهار نظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه چهارم:** بین تداوم انتخاب حسابرس و اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.

**فرضیه پنجم:** بین حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد.



## ۵) روش تحقیق

تحقیق حاضر بر اساس هدف، از نوع توصیفی و بر اساس ماهیت و روش از نوع همبستگی است. با توجه به این که این تحقیق می‌تواند در فرآیند تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران مورد استفاده قرار گیرد، نوع تحقیق کاربردی محسوب می‌شود. در اجرای طرح تحقیق توصیفی، محقق متغیرها را دستکاری نمی‌کند یا برای وقوع رویدادها شرایطی را به وجود نمی‌آورد. بر اساس این طبقه‌بندی به دلیل این که هیچ یک از متغیرهای تحقیق دستکاری نشده‌اند و به توصیف اطلاعات گردآوری شده بسنده می‌شود، روش تحقیق توصیفی است. تحقیقات همبستگی شامل پژوهش‌هایی است که در آن‌ها سعی می‌شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی، کشف یا تعیین شود. در تحقیق همبستگی، هدف اصلی مشخص کردن رابطه بین دو یا چند متغیر، اندازه و مقدار آن رابطه است (هومن، ۱۳۷۳).

## ۶) روش گردآوری داده‌ها و اطلاعات

در این پژوهش برای گردآوری داده‌ها و اطلاعات، ابتدا از روش کتابخانه‌ای استفاده شده است. در روش کتابخانه‌ای، مبانی نظری پژوهش، از کتب و مجلات تخصصی فارسی و لاتین گردآوری می‌شود. سپس، برای گردآوری داده‌های پژوهش حاضر از لوح‌های فشرده آرشیو تصویری و آماری سازمان بورس اوراق بهادار تهران، سایت رسمی شرکت بورس اوراق بهادار تهران و دیگر پایگاه‌های اینترنتی مرتبط، اطلاعات حسابداری شرکت‌های بورسی و دیگر منابع اطلاعاتی استفاده شده است.

## ۷) متغیرهای پژوهش

متغیرهای این پژوهش شامل سه دسته متغیرهای وابسته، مستقل و کنترل به شرح زیر می‌باشد:

### متغیر وابسته

در این تحقیق برای متغیر وابسته از گزارش تعدیل شده حسابداری (MAO) استفاده شده است. اگر صاحبکار گزارش حسابداری مشروط دریافت کند عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (چن و همکاران، ۲۰۰۱؛ فن و وانگ، ۲۰۰۵).

### متغیرهای مستقل

در این تحقیق متغیرهای مستقل، به شرح زیر است:

### اندازه موسسه حسابداری

در این تحقیق، اندازه موسسه حسابداری یک متغیر موهومی است که اگر شرکت توسط سازمان حسابداری مورد رسیدگی قرار گرفته باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹).

### تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابداری

تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابداری به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران

یک موسسه حسابداری خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این

صنعت، تعریف می‌شود. در صورتی که حسابرس متخصص باشد عدد ۱ و در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (چی و چین، ۲۰۱۱).

### تخصص حسابرس در سطح شریک

تخصص حسابرس در سطح انفرادی به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$\text{EXPERT} - \text{MSL}_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{L_{ik}} \text{SALE}_{ijk}}{\sum_{i=-1}^{L_k} \sum_{i=-1}^{L_{ik}} \text{SALE}_{iik}}$$

که برابر است با مجموع درآمدهای تمام صاحب‌کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت. سپس اعداد به دست آمده در هر صنعت به ترتیب رتبه‌بندی می‌شوند، اگر حسابرسی در رتبه اول و یا دوم قرار گیرد عدد ۱ در غیر این صورت عدد صفر را می‌پذیرد (چی و چین، ۲۰۱۱).

### تداوم انتخاب حسابرس

به اعتقاد میرز و همکاران (۲۰۰۳) تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد. برای گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده می‌شود.

### حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه‌های حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان خارجی از صورت‌های مالی است. دمسکی و سوپرینگ (۱۹۷۴) بیان می‌کنند که حسابرس مستقل بخشی مهم از سیستم گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. استفاده از حسابرس مستقل می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحبکار نسبت به سرمایه‌گذاران باشد و حق الزحمه حسابرسی را می‌تواند هزینه‌ای در نظر گرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند. در این تحقیق حق الزحمه حسابرسی که به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است به طور مستقیم از یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی استخراج شده است و با نماد LnFee نشان داده شده است.

### متغیرهای کنترل

در این تحقیق متغیرهای کنترل به شرح زیر است:

اهرم مالی: نسبت بدهی‌های شرکت به دارایی‌های آن است (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸).

اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی ارزش بازار حقوق صاحبان سهام شرکت تعریف شده است.

### مدل تحقیق

این تحقیق به دنبال بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابداری است. بدین منظور از الگوی زیر برای بررسی فرضیه‌ها به شرح زیر استفاده شده است:

$$MAO_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 SPC1_{it} + \alpha_2 SPC2_{it} + \alpha_3 TENURE_{it} + \alpha_4 BIG_{it} + \alpha_5 LnFee_{it} + \alpha_6 SIZE_{it} + \alpha_7 LEV_{it} + \epsilon$$

در مدل مزبور؛

**MAO** گزارش تعدیل شده حسابداری؛ **BIG** اندازه موسسه حسابداری؛ **SPEC1** تخصص حسابداری در سطح شریک و **SPEC2** تخصص حسابداری در سطح موسسه حسابداری؛ **TENURE** تداوم انتخاب حسابداری؛ **LnFee** حق الزحمه حسابداری؛ **LEV** اهرم مالی و **SIZE** اندازه شرکت تعریف شده است. **i** نماد شرکت مورد نظر و **t** نماد سال مورد نظر است.

### ۸) جامعه آماری و نحوه انتخاب شرکت‌ها

جامعه آماری مورد مطالعه این تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ است. در این تحقیق، برای انتخاب نمونه، از کل داده‌های در دسترس استفاده شده است. نخست تمام شرکت‌هایی که می‌توانستند در نمونه‌گیری شرکت کنند؛ انتخاب شدند. سپس، از بین کلیه شرکت‌های موجود، شرکت‌هایی که واجد هر یک از شرایط زیر نبوده‌اند، حذف شده و در نهایت شرکت‌های باقی مانده برای انجام آزمون انتخاب شده‌اند:

- ۱- به منظور همگن شدن نمونه آماری در سال‌های مورد بررسی، پیش از سال ۱۳۸۴ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
  - ۲- به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی شرکت‌ها منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
  - ۳- نمونه آماری شامل شرکت‌های واسطه‌گری مالی، سرمایه‌گذاری، لیزینگ، بانک‌ها و شرکت‌های بیمه نمی‌شود.
  - ۴- شرکت‌ها طی قلمرو زمانی این تحقیق تغییر فعالیت یا دوره مالی نداده باشند.
  - ۵- داده‌های مورد نظر شرکت‌ها در دسترس باشد.
- در نهایت شرکت‌های مورد بررسی در این تحقیق، شامل ۷۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ۳۶۰ سال- شرکت بوده است.

### ۹) یافته‌های پژوهش

#### ۹,۱) آمار توصیفی

برای ارائه یک نمای کلی از خصوصیات مهم متغیرهای محاسبه شده، در جدول زیر برخی از مفاهیم آمار توصیفی این متغیرها، شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و اکثر مشاهدات ارائه شده است.

نگاره شماره (۱): آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
گزارش مشروط	۰/۶۵۳	۱/۰۰۰	۰/۴۷۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
اندازه موسسه حسابرسی	۰/۳۱۰	۰/۰۰۰	۰/۴۶۳۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تخصص حسابرس در سطح شریک	۰/۳۱۰	۰/۰۰۰	۰/۴۶۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تخصص در سطح موسسه حسابرسی	۰/۴۴۰	۰/۰۰۰	۰/۴۹۷۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تداوم انتخاب حسابرس	۶/۱۴۳۳	۵/۰۰۰	۴/۰۴۰	۷/۰۰۰	۱/۰۰۰
حق الزحمه حسابرسی	۱۹/۶۰۹	۱۹/۵۱۵	۰/۷۰۰۳	۲۱/۸۲۰	۱۶/۸۱۱
اهرم مالی	۰/۶۳۱۱۰۰	۰/۶۳۰۰	۰/۱۹۰۷	۱/۴۷۰	۰/۰۹۰
اندازه شرکت	۱۲/۲۷۴	۱۲/۰۹۴	۱/۴۵۰	۱۶/۸۰۰	۹/۳۰۰

نتایج به دست آمده از آمار توصیفی متغیرهای پژوهش نشان می‌دهد که میانگین متغیر تداوم انتخاب حسابرس حدود ۶ سال است و این موضوع نشان دهنده همکاری بلند مدت شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران با موسسه‌های حسابرسی است. تعداد مشاهدات پژوهش برابر با ۳۶۰ سال - شرکت می‌باشد.

۹،۲ آمار استنباطی

روش مورد استفاده در این پژوهش رگرسیون چند متغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی است. در پژوهش حاضر، از آزمون دوربین-واتسون جهت تشخیص خود همبستگی مدل استفاده شده است. اگر مقدار آماره دوربین-واتسون نزدیک به عدد ۲ باشد، استقلال جمله خطای مدل می‌تواند پذیرفته شود. علاوه بر این، از آزمون فیشرف جهت بررسی معناداری کل مدل استفاده شده است. نگاره شماره (۲) نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق را نشان می‌دهد.

نگاره شماره (۲): نتایج حاصل از برآورد مدل تحقیق

روش داده‌های ترکیبی - مدل اثرات ثابت			متغیر	روش
سطح خطا	آماره t	ضریب		
۰/۰۰۰۰	۵۲/۱۷۷۲۵	۰/۶۴۳۴۲۳	عرض از مبدا	
۰/۹۸۴۵	-۰/۰۱۹۴۰۷	-۱/۸۴۰۰۰۵	اندازه موسسه حسابرسی	
۰/۰۰۰۳	۳/۶۸۸۰۶۷	۰/۱۰۴۷۴۷	تخصص حسابرس در سطح شریک	
۰/۰۰۵۶	-۲/۷۹۵۸۱۱	-۰/۰۱۶۲۴۴	تخصص در سطح موسسه حسابرسی	
۰/۸۱۵۷	۰/۲۳۳۲۹۸	۰/۱۸۰۰۰۵	تداوم انتخاب حسابرس	
۰/۰۳۰۳	-۲/۱۷۹۱۹۵	-۰/۰۰۰۹۷۷	حق الزحمه حسابرسی	
۰/۰۳۰۶	۲/۱۷۵۸۸۳	۰/۰۰۳۷۴۷	اهرم مالی	
۰/۷۵۴۰	۰/۳۱۳۷۰۷	۰/۰۰۰۱۰۷	اندازه شرکت	
	۰/۶۲۲		ضریب تعیین	
	۰/۵۳۱		ضریب تعیین تعدیل شده	
	۱/۸۰۷		آماره دوربین-واتسون	
	۹/۱۴۳		آماره F	
	۰/۰۰۰۰		احتمال آماره F	

بر اساس نتایج تخمین مدل، می‌توان نتیجه گرفت که مدل تحقیق معنادار است؛ زیرا مقدار سطح خطای احتمال مربوط به آماره F برابر صفر است و کمتر از ۵ درصد است. در نتیجه، حتی در سطح اطمینان ۹۹ درصد نیز معنادار بودن مدل پذیرفته می‌شود. همچنین، با توجه به مقدار آماره دوربین-واتسون مدل که در نگاره شماره (۲) عنوان شده است، می‌توان نتیجه گرفت که مدل پژوهش مشکل خود همبستگی ندارد. مقدار ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۵۳ است. این آماره نشان دهنده این موضوع است که حدود ۵۳ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل قابل توصیف است. با توجه به تایید شدن آماره‌های مدل، فرضیه‌های تحقیق بررسی می‌شود.

۹.۳ نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

آزمون فرضیه اول

فرضیه اول تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

بین اندازه موسسه حسابرسی و اظهارنظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد.

با توجه به نتایج ارائه شده در نگاره شماره (۲)؛ احتمال مربوط به فرض صفر، مبنی بر تاثیر اندازه

موسسه حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی، برابر ۰/۹۸۴ بوده که بزرگ‌تر از ۰/۰۵ است و آماره

t نیز برابر با ۰/۰۱۹- است، بنابراین فرض صفر در سطح خطای ۵ درصد رد می‌شود.

### آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

بین تخصص حسابرس در سطح شریک و اظهار نظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد. فرضیه دوم تحقیق، احتمال مربوط به متغیر مستقل تخصص حسابرس در سطح شریک برابر با ۰/۰۰۰ بوده و آماره  $t$  نیز ۳/۶۸۸ می‌باشد و نشان می‌دهد که این متغیر بر گزارش مشروط حسابرسی در سطح خطای ۵ درصد تاثیر معنی دار و مستقیم دارد. نتایج بیانگر این است که با افزایش تخصص حسابرس در سطح شریک، گزارش مشروط حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم در نگاره شماره (۲) آورده شده است.

### آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم تحقیق به شکل زیر تدوین شده است:

بین تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابرسی و اظهار نظر مشروط رابطه معنی داری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه سوم، تاثیر تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. از طریق آماره  $t$  که در نگاره شماره (۲) آمده است، معنی داری ضرایب مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به آماره  $t$  که برابر ۲/۷۹۵- بوده و احتمال ۰/۰۰۰۰ این فرضیه تایید می‌شود و رابطه‌ای منفی و معنادار بین تخصص حسابرس در سطح موسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی وجود دارد.

### آزمون فرضیه چهارم

بین تداوم انتخاب حسابرس و اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه چهارم، تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر گزارش مشروط حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. از طریق آماره  $t$  که در نگاره شماره (۲) آمده است، معنی داری ضرایب مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به آماره  $t$  که برابر با ۰/۲۲۳ بوده و احتمال ۰/۸۱۵ این فرضیه رد می‌شود.

### آزمون فرضیه پنجم

بین حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر مشروط حسابرسی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه پنجم، تاثیر حق الزحمه حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. از طریق آماره  $t$  که در نگاره شماره (۲) آمده است، معنی داری ضرایب مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به آماره  $t$  که برابر با ۲/۱۷۹- بوده و احتمال ۰/۰۳۰ این فرضیه رد نمی‌شود.

## □ (۱۰) نتیجه‌گیری

در این تحقیق، نقش متغیرهای مستقل تخصص، اندازه موسسه حسابرسی، تداوم انتخاب حسابرس و حق الزحمه حسابرسی بر متغیر وابسته گزارش مشروط حسابرسی مورد مطالعه قرار گرفته است. فرضیه اول این تحقیق مبنی بر وجود رابطه معنادار بین اندازه موسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی رد شده است. در ایران سازمان حسابرسی مسئولیت حسابرسی بیشتر صنایع بزرگ را

در اختیار دارد و به عبارتی صاحب‌کاران بزرگ‌تر کنترل کیفیت بالاتری را با توجه به توانایی‌های مالی‌شان به اجرا در می‌آورند که باعث عدم دریافت گزارش‌های تعدیل شده می‌شود. نتایج این فرضیه با تحقیق ریچلت و وانگ (۲۰۱۰) همخوانی ندارد. نتایج این پژوهش نشان داد که تخصص حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی تأثیر معنی‌داری دارد. زیرا، حسابرسان متخصص، عملیات حسابرسی را با اطمینان بیشتری انجام می‌دهند و از طرفی کیفیت حسابرسی این دسته از مؤسسه‌ها بیشتر از دیگر مؤسسه‌های حسابرسی است. حسابرسان متخصص، از چند جهت تمایل بیشتری به بیان اظهارنظرهای تعدیل شده دارند. اولاً، حسابرسان متخصص، بخاطر دانش برترشان در مورد صنایع مشتریان‌شان، بهتر می‌توانند توانایی احتمال تداوم فعالیت مشتری صنعت خاصی را ارزیابی کنند. ثانیاً، متخصصان صنعت منابع قابل توجهی را صرف می‌کنند تا با ارائه کیفیت بیشتر حسابرسی شهرت و اعتبار کسب کنند، و این کیفیت را با بیان یک اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده حفظ می‌کنند. نتایج تحقیق حاضر با نتایج تحقیق ریچلت و وانگ (۲۰۱۰) همخوانی دارد. با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم، بین تداوم انتخاب حسابرس و گزارش مشروط حسابرسی، رابطه معنی‌داری وجود ندارد. زیرا در ایران شرکت‌ها در مرحله رشد بوده و هنوز به بلوغ کامل نرسیده‌اند بنابراین، حجم عملیات این شرکت‌ها نیز در حال افزایش است و مستلزم تلاش بیشتر حسابرسان و تغییرات خاص در گزارش‌ها می‌باشد. به عبارتی عدم یکنواختی در فعالیت‌ها و نیز تغییر شرایط اقتصادی باعث ایجاد مشکلات جدیدی می‌شود که امکان تعدیل و یا عدم تعدیل بیشتر می‌شود و نمی‌توان ارتباط خاصی را بین تداوم و گزارش مشروط برقرار کرد. نتایج این فرضیه نیز با تحقیقات پیشین از جمله مایرز و همکاران (۲۰۰۳) همخوانی ندارد. فرضیه پنجم این تحقیق مبنی بر تأثیر حق الزحمه حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی، تأیید شده است. با توجه به وابسته بودن حسابرس به صاحب کار به علت دریافت حق الزحمه از صاحب کار می‌توان انتظار داشت که با افزایش حق الزحمه حسابرسی، استقلال حسابرس نیز با مشکل مواجه شود که نتیجه آن کاهش احتمال صدور گزارش تعدیل شده می‌باشد. نتایج این فرضیه با تحقیق گراملینگ و همکاران (۲۰۱۱)، دی‌آنجلو (۱۹۸۱)، فارجر و جیانگ (۲۰۰۸) همخوانی دارد.

## □ (۱۱) پیشنهادهای کاربردی

- ✓ برای دستیابی به کیفیت بالای حسابرسی در ایران، لازم است به موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بیش‌تر بها داده شود و زمینه برای رقابت این موسسات با سازمان حسابرسی فراهم شود.
- ✓ پیشنهاد می‌شود که در ایران زمینه‌ای فراهم شود تا موسسه‌های حسابرسی به صورت تخصصی در هر صنعت فعالیت کنند.
- ✓ تخصص در صنعت نیز همانند اندازه موسسه حسابرسی در ایران، معیار مناسبی برای اندازه‌گیری ندارد. پیشنهاد می‌شود با ارائه اطلاعات مربوط به موسسه‌های حسابرسی، توان و مهارت آن‌ها در زمینه‌ها و صنایع مختلف مشخص شود.

✓ با توجه به این که تعویض حسابرس هزینه‌های بالایی بر شرکت‌ها تحمیل می‌کند، کنترل و محدودیت تداوم انتخاب حسابرس از طرف دولت و سازمان حسابرسی توصیه نمی‌شود.

✓ تدوین قوانینی در بازارهای مالی برای حمایت از حسابرسان به منظور حفظ استقلال در مقابل مدیریت صاحب‌کار، می‌تواند راهکار مناسبی برای بهبود گزارش‌های حسابرسی باشد. برای نمونه، این حمایت می‌تواند از طریق تدوین مقرراتی باشد که به موجب آن شرکت‌هایی که اقدام به تعویض حسابرس می‌کنند باید دلایل تعویض آن را به اطلاع بورس برسانند و بورس نیز به حسابرسان فرصت دفاع دهد.

### □ ۱۳) پیشنهادهایی برای تحقیق‌های آینده

✓ بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر گزارش مشروط حسابرسی با استفاده از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، مانند نوع گزارش حسابرسی، کیفیت اقلام تعهدی.

✓ بررسی رابطه بین گزارش مشروط حسابرسی و هزینه‌های تامین مالی.

✓ بررسی رابطه بین ریسک حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی.

✓ بررسی رابطه بین گزارش مشروط حسابرسی و اقلام تعهدی.

✓ پیش‌بینی نوع گزارش حسابرسی با استفاده از شبکه‌های عصبی مصنوعی.

✓ بررسی کاربرد مدل‌های غیرخطی مانند مدل فازی و شبکه‌های عصبی برای مدل‌سازی گزارش حسابرسی.

### □ ۱۴) محدودیت‌های تحقیق

✓ مهم‌ترین محدودیت‌های تحقیق حاضر به شرح زیر است:

✓ عدم تعدیل اقلام صورت‌های مالی به واسطه وجود تورم که ممکن است بر نتایج تحقیق موثر باشد.

✓ در مقایسه سازمان حسابرسی و موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، دولتی بودن سازمان حسابرسی، عاملی مزاحم در بررسی اندازه موسسه حسابرسی است.

✓ عدم دسترسی به گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها برای سال‌های قبل از سال ۱۳۷۶ موجب شد تا این سال به عنوان سال پایه برای اندازه‌گیری متغیر تداوم انتخاب حسابرس در نظر گرفته شود.

### □ منابع و مآخذ

- ۱- اعتمادی، حسین و محمدی، امیر و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۸). «بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران» پژوهش‌های حسابداری مالی، شماره ۲۰۱، صص ۳۲-۱۷.
- ۲- دستگیر، محسن (۱۳۸۴). مبانی مدیریت مالی، جلد دوم، انتشارات نورپردازان، چاپ اول.
- ۳- خانی، عبد الله و حقیقی، مجید. محتوای فزاینده و نسبی اطلاعات نرخ بازده داخلی مبتنی بر



- باز یافت وجوه نقد نسبت به نرخ بازده دارایی‌ها در شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابداری، سال سوم، پاییز ۱۳۹۱، ص ۷۱ تا ۹۲.
- ۴- خدادادی، ولی و حاجی‌زاده، سعید (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. سال اول، شماره دوم، صفحات ۷۶-۹۲.
- ۵- رجبی، روح الله و رجبی خشوئی (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵، شماره ۵۳، صص ۳۵-۵۲.
- ۶- سجادی، سید حسین و زارعی، رضا، «تاثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، پاییز ۱۳۸۶ - شماره ۴۹.
- ۷- سجادی، سیدحسین؛ ابراهیمی مند، مهدی (۱۳۸۵) در جست وجوی استقلال حسابرسان، روزنامه سرمایه، شماره ۳.
- ۸- سجادی، سید حسین؛ فرازمنند، حسن؛ قربانی، صادق (۱۳۸۹). «تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی»، پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، شهریور ۱۳۹۱، صفحه ۸۱-۱۰۹.
- ۹- مجتهدزاده، ویدا و آقایی، پروین (۱۳۸۳). «عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده‌کنندگان» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، صص ۷۶-۵۳.
- ۱۰- یگانه، حساس و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹). «رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱، صص ۹۸-۸۵.
- 11- Balsam, S., J. Krishnan and J. Yang. 2003. Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 7197-.
- 12- Bauwhede HV, Marleen Willekens. Evidence on (the lack of) Audit – quality. Differentiation in the Private Client Segment of the Belgian Audit Market; *European Accounting Review* 2004; 13(3): 501 – 522.
- 13- Becker, C., M. Defond, J. Jiambalvo and K. Subramanyam. 1998. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research* 15 (1): 124-.
- 14- Catanach, A., & P. Walker. 1999. The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 8: 4366-.
- 15- Chan, D.K., 1999. Low-balling and efficiency in a two-period specialization model of auditing competition. *Contemporary Accounting Research* 16 (4), 609–642.
- 16- Chase, B.W., 1999. The influence of auditor change and type on audit fees for municipalities. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting* 10, 49–63.
- 17- Cheffers, M., and D. Whalen. 2010. Audit fees and non-audit fees: A seven year trend. *Audit Analytics*.
- 18- Chen, C. Y., C. J. Lin., and Y. C. Lin. (2004). “Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals; does long auditor tenure impair earning quality?” Working

- paper, Hong Kong University of Science and Technology.
- 19- Chuntao Li, Frank M Song, Sonid ML Wong. Audit Firm Size and Perception of Audit Quality: Evidences from a competitive Audit market in china 2007; 117-.
  - 20- Craswell, A. T, J. R Francis, and S. L Taylor. 1995. Auditor brand name reputations and industry specializations. *Journal of Accounting and Economics* 20: 297322-.
  - 21- Dang Li. 2004. May assessing actual audit quality: A value relevance perspective.
  - 22- Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research* (Spring): 479-488.
  - 23- Davis, L., D. Ricchiute and G. Trompeter: 1993, „Audit Eort, Audit Fees and the Provision of Nonaudit Services to Audit Clients□, *The Accounting Review* 68, 135-150.
  - 24- DeAngelo, L., Auditor size and auditor quality. 1981. *Journal of Accounting and Economics* 3 (3): 183199-.
  - 25- DeFond, M.L., Raghunandan, K. and Subramayam, K.R. (2002), “Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern opinions”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 124774-.
  - 26- Deis, D. and G. Giroux. 1992. Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review* 67 (3): 462479-.
  - 27- Dunn K. and B.W. Mayhew. 2004. Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies* 9 (1): 35 – 58.
  - 28- Dunn K. and B.W. Mayhew and Morsfield, S. G. (2000). Auditor industry specialization and client disclosure quality. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, pp: 183- 198.
  - 29- Ettredge, M., Li, C., and S. Scholz. 2007. Audit fees and auditor dismissals in the Sarbanes-Oxley era. *Accounting Horizons* 21 (4): 371386-.
  - 30- Ferguson, A., and S. Taylor, 2007, Free cash flow, debt monitoring and audit fees: A re-examination, Working Paper (University of New South Wales, Sydney, NSW).
  - 31- Fernando, G.D. and Elder, R.J. and Abdel-Meguid, A.M. 2008. Audit quality attributes, Client size and Cost of capital. <http://ssrn.com/abstract=817286>.
  - 32- Firth, M. A. and Smith, A. M. C. (1992). “Selection of auditor firms by companies in the issue market”, *Applied Economics*, Vol. 24, pp:247255-.
  - 33- Farquar, P. H. (1989). “Managing brand equity”, *Marketing Research* , Vol 1, pp:24-33.
  - 34- Francis, J. and E. Wilson. 1988. Auditor changes: A joint test of theories related to agency costs and auditor differentiation. *The Accounting Review* 63 (4): 663682-.
  - 35- Francis, J. and E. Maydew and H. Sparks. 1999. The role of big 6 auditors in the credible reporting of accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (2): 1734-.
  - 36- Geiger, M. and K. Raghunandan. 2002. Going-concern opinions in the new legal environment. *Accounting Horizons* 16(1): 17 - 26.
  - 37- Goelzer, D. 2010. Speech presented at the 2010 AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Developments, Washington, D.C., December 7, 2010.

- 38- Griffin, P, D. Lont, and Y. Sun, 2009, Agency Problems and Audit Fees: Further Tests of the Free Cash Flow Hypothesis, working paper series, Available in [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- 39- HAY, D., JETER, D. (2011), 'The Pricing of Industry Specialisation by Auditors in New Zealand', *Accounting and Business Research* 41, 2, 171195-
- 40- Hoitash, Rani, Markelevich, Ariel J and Barragato, Charles A., Auditor Fees and Audit Quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, No. 8, 2007. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1025904>.
- 41- Jensen, M., 1986, Agency costs of FCF, corporate finance, and takeovers, *The American Economic Review* 76, 323329-.
- 42- Jones, F. L. and Raghunandan, K. (1998). "Client risk and recent changes in the market for audit services", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 17, pp: 169-181.
- 43- Johnson, V., I. Khurana, and J. Reynolds. 2002. Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637660-.
- 44- Krishnan, G. 2003. Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons* 17 (Supplement): 116-.
- 45- Mayhew, B., Wilkins, M., 2003. Audit firm specialization as a differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 22 (2), 33-52.
- 46- Myers, J., L. Myers, and T. 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): 779800-.
- 47- Neal, T.L., Riley Jr., R.R., 2004. Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 23 (2), 169-179.
- 48- O'Keefe, T., R. King and K. Gaver. 1994. Audit fees, industry specialization, and compliance with GAAS reporting standards. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 13 (2): 4255-.
- 49- Palmrose, Z-V. 1986. Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research* 24: 97110-.
- 50- Simunic, D. (1980), "the pricing of audit services: theory and evidence", *Journal of Accounting Research* 18, 16119-.
- 51- Simunic, D. (1984). "Auditing, consulting, and auditor independence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No.2, pp. 679702-.
- 52- Simunic, D. A., and M. T. Stein. 1987. Product Differentiation in Auditing: Auditor Choice in the Market for Unseasoned New Issues. *The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Research Monograph Number 13*. British Columbia, Canada: The Canadian Certified General Accountants' Research Foundation.
- 53- Sinnett, W. (2004). "Are there good reasons for auditor rotation?" *Financial Executive* 20 (7): 2932-.
- 54- Suzanne Lowensohn, Laurence E. Johnson, Randal J. Elder, Stephen P. Davies.

Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy* 26 (2007) 705–732.

55- Taylor, Mark H, D. T. Simon, and F. Greg Burton (1999), A Survey of Audit Service Pricing in South Korea, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 13, pp. 201207-.

56- Teoh, S. and T. Wong. 1993. Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review* 68 (2): 346366-.

57- Titman, S and Trueman, B (1986), Information quality and the valuation of new issues, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8 No. 2, pp. 15972-.

