



طراحی الگوی اظهار نظر حسابرسان مستقل با استفاده از رویکرد زمینه بنیان

محمود حواسی طالب*، رضوان حجازی**، ایرج نوروش***

چکیده

حسابرسی مستقل باهدف ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی انجام می‌شود و اظهار نظر حسابرسان مستقل، میزان عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریفات و اشتباهات را نشان می‌دهد. مقاله حاضر باهدف طراحی الگوی اظهار نظر حسابرسان مستقل با رویکرد زمینه بنیان انجام شده است. در این پژوهش از روش تحقیق کیفی و مبتنی بر نظریه پردازی زمینه بنیان استفاده شده است. برای گردآوری اطلاعات از مصاحبه‌های نیمه ساختاریافته و تجزیه و تحلیل اطلاعات به روش استراوس و کوربین انجام شده است. نمونه گیری به روش نظری و با بهره گیری از شیوه‌های هدفمند- قضاوتی و گلوله برفی صورت پذیرفته که بر مبنای آن ۲۳ مصاحبه با خبرگان به عمل آمد. نتایج و تجزیه و تحلیل‌های به دست آمده از مصاحبه‌ها، طی فرایند کد گذاری باز، محوری و انتخابی منجر به ارائه مدل اظهار نظر حسابرسان بر مبنای نظریه پردازی زمینه بنیان شامل ۶ مقوله و ۴۱ مفهوم گردید. بر اساس مدل اظهار نظر حسابرسان مستقل، مدیران مالی با درک و شناسایی عوامل علی مؤثر بر اظهار نظر حسابرسان مستقل و بهبود شرایط زمینه‌ای می‌توانند راهبردهایی را برای دستیابی به اظهار نظر حسابرسی در سطح قابل قبول و با کیفیت مطلوب ضمن در نظر گرفتن شرایط مداخله گر اتخاذ نمایند.

واژه‌های کلیدی: اظهار نظر، حسابرسان مستقل، زمینه بنیان، کیفیت گزارشگری مالی

* تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۷/۰۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۰۲

نویسنده مسئول: رضوان حجازی

hejazi33@gmail.com

* دانشجوی دکتری حسابداری، پردیس بین المللی کیش، دانشگاه تهران، کیش

** استاد حسابداری، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران

*** استاد گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

مقدمه

از مهم‌ترین منابع اطلاعاتی تصمیم‌گیرندگان، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، مدیران، نهادهای نظارتی، اتحادیه‌های صنفی، تحلیل‌گران مالی، صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن است که توسط مدیران تهیه شده است. این تأمین‌کنندگان به دلایلی مانند تضاد منافع احتمالی با سایر گروه‌ها با استفاده از اطلاعات، حمایت از منافع یکی از گروه‌ها با استفاده از اطلاعات، منافع شخصی یا سازمانی، ظاهر خوب شرکت، دریافت اعتبار با نرخ بهره مناسب، کاهش مالیات، افزایش پاداش، ادامه مدیریت ممکن است اطلاعاتی را انتشار دهند که کاربران را گمراه می‌کند.

اکثر کاربران اطلاعات صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه، یعنی سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان، بررسی مناسب بودن صورت‌های مالی خود را به حسابرس مستقل می‌سپارند تا از دست‌کاری احتمالی اطلاعات توسط تأمین‌کنندگان جلوگیری کرده و از ارائه مناسب وضعیت مؤسسات خود در صورت‌های مالی اطمینان حاصل کنند. اما عواملی مانند قضاوت، استفاده از نمونه‌گیری در حسابرسی‌ها، محدودیت‌های ذاتی سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی دستیابی به اطمینان مطلق در حسابرسی را غیرممکن می‌کند (برزگری خانقاه و کریمی، ۱۳۹۸). بدون شک، حسابرسی مستقل، فرایند اطمینان‌بخشی در مورد قابلیت اطمینان و ارتباط اطلاعات صورت‌های مالی است. وجود تضاد منافع بین سهام‌داران و مدیران اهمیت ویژه‌ای به حسابرسی مستقل برای حل این تعارض می‌بخشد. نظر حسابرس مستقل، گواهی رسمی صحت و عادلانه بودن صورت‌های مالی واحد تجاری توسط حسابرس مستقل است. شفافیت حسابداری شرکت را تضمین می‌کند. حسابرسان از قضاوت حرفه‌ای و ملاحظات قانونی خود برای تشکیل یک نظر دقیق استفاده می‌کنند که به تقویت روابط بین واحد تجاری و سرمایه‌گذاران کمک می‌کند. چهار نوع نظر حسابرس شامل فاقد صلاحیت، واجد شرایط، مخالف و سلب مسئولیت وجود دارد (پاتل^۱، ۲۰۲۰). حسابرسان بررسی می‌کنند که آیا کنترل‌های عملیاتی و سیاست‌های حسابداری سازمان با اصول پذیرفته شده حسابداری، مطابقت دارد یا خیر؛ بنابراین، کار حسابرسی برای سهام‌داران و سایر ذی‌نفعانی اطمینان‌بخش است که طرف قرارداد هستند (والکر^۲، ۲۰۰۳). خدمات حسابرسی مستقل، نقش مهمی در کاهش عدم تقارن اطلاعات و همچنین کاهش مسائل نمایندگی بین مدیران و سهام‌داران و بین سهام‌داران و بستانکاران دارد (ممشلی و

کارشناسان، ۱۳۹۸). حسابرس برای اطمینان از صورت‌های مالی، بازخورد ارائه می‌دهد. قسمت اظهارنظر گزارش حسابرس حاوی نظر صریح حسابرس است در مورد این که آیا صورت‌های مالی به درستی از همه لحاظ با اهمیت و اساسی بر اساس استانداردهای حسابداری ارائه شده است یا خیر (برزگری خانقاه و کریمی، ۱۳۹۸). از دیدگاه گزارش حسابرسی، حسابرسان مستقل می‌توانند تصمیم بگیرند که از میان انواع گزارش‌های حسابرسی، کدام یک را انتخاب نمایند. رایج‌ترین شکل اظهارنظر حسابرسی مستقل، اظهارنظر «تعدیل نشده استاندارد - مقبول» است؛ اما حسابرسان مستقل، گزارش‌های تعدیل نشده به مفهوم هر گزارشی غیر از گزارش تعدیل شده شامل بندهای توضیحی را صادر می‌نمایند (عباس‌زاده، صالحی و حسینی‌پور، ۱۳۹۶). در برخی شرایط حسابرسان مستقل نیازمند ارائه گزارش‌های حسابرسی جدی‌تر در قالب گزارش‌های تعدیل شده، گزارش‌های دوگانه یا عدم اظهارنظر حسابرسی هستند (ریتنبرگ، جانستون و گراملینگ^۳، ۲۰۱۲). حسابرسی بی‌کیفیت، اعتماد استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد و این موضوع، نه تنها به ناکامی در دستیابی به اهداف حسابرسی منجر می‌شود، بلکه اعتبار فرایند حسابرسی را در ابعاد کلان کاهش می‌دهد و مانع تخصیص بهینه سرمایه در بازار اوراق بهادار و افزایش هزینه سرمایه و تأمین مالی خواهد شد (مرادی و یحیایی، ۱۳۹۳). در گزارش‌های حسابرسان مستقل خصوصاً شرکت‌های غیر بورسی، مواردی با بندهای مشروط متعدد هستند که در نهایت، گزارش مشروط صادر شده است در صورتی که با وجود تعدد بندهای مشروط باید گزارش مردود صادر گردد که در این خصوص، قضاوت حرفه‌ای حسابرس تعیین‌کننده نهایی است و مرزبندی مشخصی وجود ندارد و بحث اهمیت در حسابرسی مستقل، یک مفهوم قضاوتی و سلیقه‌ای است.

محمدرضایی و گلچهره (۱۳۹۷) دریافتند نسبت گزارش تعدیل‌شده در ایران نسبت به کشورهای دیگر بالاست. به طوری که در سال ۷۸ تا ۸۹ نزدیک به ۷۳ درصد گزارش‌های مشروط بودند. در سال ۱۹۹۳ در ایالات متحده فقط ۰/۹۸ درصد گزارش مشروط در سال (۲۰۰۱) در شرکت‌های چینی فقط ۱۰,۹۶ درصد گزارش مشروط دریافت کرده‌اند در بریتانیا ۲,۹۶ درصد گزارش‌های حسابرسی، اقتصادهای آسیای شرقی ۲,۰۱ درصد و همچنین کرواسی ۲۸ درصد گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده هستند. تحقیقات کمتری در مورد گزارش مشروط در زمان بحران اقتصادی صورت گرفته است. مطالعات پیرامون موضوع

تدوین الگوی اظهارنظر حسابرسان مستقل، سابقه‌ای طولانی نداشته جدیدترین تحقیقات در این زمینه از ۱۹۸۲ توسط چو و رایس که اولین تحقیق چندمتغیره عوامل مؤثر بر انتخاب گزارش حسابرسی را انجام داده‌اند شروع شده‌اند (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

باتوجه به مطالب بیان شده، هدف این پژوهش ارائه الگوی اظهارنظر حسابرسان مستقل که همه عوامل مؤثر بر آن و پیامدهای حاصل از آن را به تصویر بکشد تا حسابرسان بتوانند در شرایط یکسان اظهارنظرهای یکنواخت ارائه دهند. علاوه بر این، در ایران نیز مطالعات کامل و جامعی در این زمینه انجام نشده است، لذا در این پژوهش سعی بر آن است تا باتوجه به مطالب مطرح شده در این زمینه توسط سایر محققان، به بومی‌سازی این مطالب، شناسایی عوامل مؤثر و استراتژی‌ها و پیامدهای اظهارنظر حسابرسان مستقل و تقویت دانش مدیران و حسابرسان در حوزه پرداختن به ضرورت اظهارنظر حسابرسان مستقل در شرکت‌ها و سازمان‌ها پرداخته شود و در دانش‌افزایی ملی تاحدامکان نقش مؤثری ایفا گردد. تدوین الگوی اظهارنظر حسابرسان مستقل موجب افزایش بهره‌وری و عملکرد و صرفه‌جویی در هزینه‌ها می‌شود. این الگو می‌تواند توسط سازمان حسابرسی به‌منظور بررسی‌های اضافی و همچنین توسط قانون‌گذار به‌عنوان ابزار نظارتی استفاده شود. تاکنون مدل یکپارچه‌ای برای اظهارنظرهای حسابرسی و عوامل مؤثر بر آن تدوین نشده است و مسئله این تحقیق، پرکردن خلأهای موجود در ایات این حوزه است که در نوع خود نوآوری محسوب می‌شود؛ بنابراین، مسئله اصلی که در این مطالعه مورد بررسی قرار خواهد گرفت این است که مدل مناسب برای اظهارنظر حسابرسی مستقل چیست؟ در ادامه، پس از مرور پیشینه و بیان روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش گزارش و در پایان نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود.

مبانی نظری

حسابرسی مستقل به‌طور کلی، فرایندی است که طی آن شخص مستقل و باصلاحیت حرفه‌ای بر مبنای شواهد جمع‌آوری شده، و تطابق اطلاعات ارائه شده با معیارهای از قبل تعیین شده مشخص می‌سازد که در حسابرسی مالی مندرجات صورت‌های مالی را بر مبنای معیارهای از قبل تعیین شده ارزیابی شوند که اصول متداول حسابداری است (پیمنتا دی جوسوس و همکاران^۴، ۲۰۲۲). فرایند حسابرسی مستقل، نحوه به‌کارگرفتن نهادهای

حسابرسی را نشان می‌دهد (هو، محمد و یانگ^۵، ۲۰۲۲). هنگامی که حسابرس یک ناهنجاری را در گزارش‌های مالی مشاهده کند، باید آن را در گزارش خود ذکر کند، اما پیش از این کار باید گستره آزمون‌های حسابرسی را بیشتر کند تا بتواند شواهد بیشتری در ارتباط با این خطاها جمع‌آوری کند و خود را از دعاوی قضایی احتمالی مصون دارد (افسای، تحریری و گودرزوند چگینی، ۱۴۰۱). حسابرسی عبارت است از فرایند نظام‌مند جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذی‌نفع. این تعریف کمیته از حسابرسی، به روشنی فرایند حسابرسی را با گزارشگری اطلاعات حسابداری به گونه‌ای که در بیانیه اساسی تئوری حسابداری ارائه شده است، مرتبط می‌سازد (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۴).

تعریف نقش حسابرسی دربرگیرنده موارد زیر است:

۱. شناسایی ماهیت «ارزش افزوده» (مضاعف) اطلاعات حسابداری که از حسابرسی آن اطلاعات ناشی می‌شود.
۲. مرتبط کردن «ارزش افزوده» (مضاعف) به نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری.
۳. نشان دادن این که چگونه حسابرسی قابلیت تولید «ارزش افزوده» (مضاعف) اطلاعات حسابداری را دارد و نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان را تأمین می‌کند (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۴).

برای تبیین نقش حسابرسی در بازارهای آزاد و مورد نظارت سه فرضیه ارائه شده است: **فرضیه نظارت:** طبق فرضیه نظارت، هنگامی که اختیار تصمیم‌گیری به شخصی به اسم نماینده تفویض می‌شود، نماینده این انگیزه را دارد که با نظارت بر رفتار یا عملکرد خود موافقت کند، به‌ویژه اگر منافع نظارت بیشتر از هزینه‌های آن باشد. این فرضیه نه تنها شامل رابطه بین مالکان و مدیران است؛ بلکه به همه روابط همکاری در سازمان می‌توان تعمیم داد (والاس، ۱۹۸۰). بیور (۱۹۸۷) اشاره می‌کند فرضیه نظارت به دنبال حل مسائل ناشی از خطر اخلاقی و عدم تقارن اطلاعاتی بین نماینده و کارگزار است. طبق مسئله خطر اخلاقی و نماینده اطلاعات برتری نسبت به کارگزار دارد و می‌تواند از این فرصت به نفع خود و به ضرر کارگزار استفاده کند. طبق فرضیه نظارت، افشای اطلاعات برای عموم راهی برای

حل مساله ناشی از رابطه نمایندگی است. زیرا بدین ترتیب می‌توان دستیابی مدیریت به موقعیت برتر اطلاعاتی را محدود کرد. علاوه بر این می‌توان با عقد قرارداد از همکاری ناظر مستقلی یعنی حسابرس مستقل برای بازبینی اطلاعات منتشر شده بهره‌مند شد. از این نظر حسابرسی نوع نقش کنترلی بر عهده دارد و فرصت نماینده را برای پنهان کردن اطلاعات مهم از دید سهام‌داران کاهش می‌دهد (بیور، ۱۹۸۹).

فرضیه اطلاعات

در گذشته به گزارشگری تنها از نظر مقاصد نظارتی توجه می‌شد. اما از دهه ۱۹۶۰ توجه‌ها به سوی تهیه اطلاعات موردنیاز استفاده‌کنندگان جهت اتخاذ تصمیمات اقتصادی متمایل شد (هیگسن، ۲۰۰۳)؛ بنابراین فرضیه اطلاعات، جایگزین یا تکمیل‌کننده فرضیه نظارت است. یکی از دلایل تقاضا برای صورت‌های مالی حسابرسی شده، تهیه اطلاعات سودمند برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران است. طبق تحقیقات مالی در الگوی سرمایه‌گذاری، ارزش شرکت با محاسبه ارزش فعلی خالص جریان‌های نقد آتی تعیین می‌شود. بخشی از همان اطلاعات حسابداری که در قراردادهای نظارتی کاربرد دارد برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری هم مفید است. با این تفاوت که استفاده از اطلاعات حسابداری حسابرسی شده برای اهداف نظارتی مستلزم عقد قرارداد صریح است درحالی‌که فرضیه اطلاعات بر اطلاعات مالی موردنیاز سرمایه‌گذاران برای تعیین ارزش شرکت و در نتیجه اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری عقلانی تأکید دارد حتی اگر قرارداد صریحی برای تهیه این اطلاعات با نماینده وجود نداشته باشد (والاس، ۱۹۸۰).

فرضیه بیمه

این فرضیه در باره نحوه ارتباط سیر تحول تقاضا به حسابرسی با مسئولیت حرفه‌ای مدیران در قبال گزارشگری مالی بحث می‌کند (والاس، ۱۹۸۰). طبق قوانین اوراق بهادار، حسابرس و صاحب کار در قبال هرگونه زیان وارده به اشخاص ثالث به علت وجود اطلاعات گمراه‌کننده در صورت‌های مالی، مسئولیت مشترک دارند. امکان انتقال حتی بخشی از مسئولیت مالی اطلاعات گزارش شده در صورت‌های مالی به حسابرس مستقل زیان ناشی از دعاوی حقوقی برای مدیران به طور چشمگیری کاهش می‌دهد؛ بنابراین با افزایش احتمال طرح دعاوی حقوقی علیه مدیران، تقاضا برای حسابرسی نیز افزایش یابد (والاس، ۱۹۸۰). وجود برخی شرایط در محیط فرایند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم

کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده کننده را بسیار مشکل می‌سازد. وجود این شرایط، ارزیابی غیرمستقیم کیفیت اطلاعات را امری بسیار ضروری می‌سازد. این شرایط که وجود آنها توجیه کننده نیاز برای حسابرسی به وسیله حسابرسان مستقل و ارائه شهادت (گواهی) خواهد بود به شرح زیر است: تضاد منافع^۷، پیامدهای^۸ اقتصادی بااهمیت، پیچیدگی^۹، عدم دسترسی مستقیم^{۱۰} (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۴).

فرایند حسابرسی

فرایند حسابرسی مستقل عبارت است از: **مرحله اول**، برنامه و طرح روش حسابرسی شامل کسب اطلاعات اساسی، کسب اطلاعات درباره تعهدات قانونی صاحب کار، اجرای روش‌های تحلیلی اولیه، تعیین مبلغ بااهمیت و خطر قابل قبول و خطر ذاتی، درک سیستم کنترل داخلی و برآورد احتمال خطر کنترل، ارائه برنامه و طرح تفصیلی حسابرسی. **مرحله دوم**، انجام آزمون کنترل‌ها و آزمون محتوای معاملات شامل برنامه‌ریزی برای کاهش دادن احتمال خطر کنترل، انجام دادن آزمون کنترل‌ها، انجام دادن آزمون‌های محتوایی، برآورد تحریف در صورت‌های مالی. **مرحله سوم**، انجام دادن روش‌های تحلیلی و آزمون جزئیات شامل انجام روش‌های تحلیلی، انجام دادن آزمون ارقام اصلی، انجام دادن آزمون‌های اضافی درباره جزئیات مانده‌ها. **مرحله چهارم**، کامل کردن حسابرسی و انتشار گزارش حسابرسی شامل بررسی برای بدهی‌های احتمالی، بررسی برای رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، جمع‌آوری شواهد نهایی، برآورد نتیجه‌ها، انتشار گزارش حسابرس و آگاه‌ساختن کمیته حسابرس و مدیریت (هایپرسرو و سانتوسو^{۱۱}، ۲۰۱۸). میزان اهمیت حسابرسی مستقل در حسابداری زمانی مطرح می‌شود که باید در مورد صورت‌های مالی و جریان‌های نقدی آن شرکت، اظهارنظر شود. اشخاصی که در پیشبرد اهداف سازمان دخیل هستند با توجه به انواع گزارش‌های حسابرسی، این امکان را خواهند داشت که به‌درستی و صحت اسناد حسابداری اطمینان پیدا کنند. در نتیجه، زمانی که در صورت مالی، "عبارت حسابرسی شده" درج گردد به این معنی است که اظهارنظر حرفه‌ای واحد حسابرسی مستقل بر صورت‌های مالی آن شرکت وجود دارد (فیلیپویچ، سوساک و لیجیچ^{۱۲}، ۲۰۲۱).

نقش فناوری در حسابرسی

زوبوف (۱۹۸۸) اطمینان می‌دهد که نوآوری فناوری، احتمالات را به ارمان آورده و جهان را به مکان جدیدی تبدیل می‌کند. طبق گفته مایر (۲۰۱۷) امروزه نسل چهارم

ابزارهای نوآورانه باعث متزلزل شدن عادت‌های ما شده است و مؤسسات حسابرسی، به‌منظور ماندن در عرصه رقابت و متمایز شدن از سایر رقبا، ملزم به تغییر مدل‌های کسب و کار خود و همچنین تکامل ارائه خدمات با استفاده از ابزارهای نوآورانه برای ارائه راه‌حل‌های دیجیتالی هستند؛ بنابراین دیجیتالی شدن باید با ارائه بینش اضافی برای پاسخگویی به نیازهای مشتریان، نحوه رسیدگی به فعالیت‌های حسابرسی توسط حسابرسان را تغییر دهد (محمدی نوره، رحیمیان و احمدی دهرشید، ۱۴۰۰).

همچنین اطلاع‌رسانی مسائل عمده حسابرسی در گزارش حسابرسی می‌تواند مبنایی را برای استفاده کنندگان موردنظر فراهم کند تا ارتباط بهتری با مدیران اجرایی و ارکان راهبری در خصوص مسائل خاص مرتبط با واحدهای تجاری، صورت‌های مالی حسابرسی شده، یا کار حسابرسی انجام شده، داشته باشند.

اظهارنظر حسابرسی یا گزارش حسابرسی

نظر حسابرسی یا گزارش حسابرسی مستقل، گزارشی است که همراه با صورت‌های مالی است. حسابرسان اطلاعاتی را که از صورت‌های مالی پشتیبانی می‌کنند برای ارائه نظر رسمی مورد بررسی قرار می‌دهند. این نظر به صورت‌های مالی سازمان پیوست می‌شود تا نشان دهد آیا صورت‌ها با اصول پذیرفته شده حسابداری مطابقت دارند یا خیر و اینکه توسط حسابرسی مستقل مورد بررسی قرار گرفته‌اند. حسابرسان مسئولیت حرفه‌ای دارند که مستقل باقی بمانند و هر شرایطی را توصیف کنند که صورت‌های مالی حاوی اشتباهات یا حذفیات قابل توجهی است. نظر حسابرسی به‌طور کلی شامل موارد زیر است: یک بند مقدماتی که صورت‌های مالی حسابرسی شده را مشخص می‌کند؛ شرح مسئولیت مدیریت در قبال تهیه مناسب صورت‌های مالی و چارچوب گزارشگری مالی که بر اساس آن صورت‌های مالی تهیه شده است؛ شرح مسئولیت حسابرسی در اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی و دامنه حسابرسی؛ یک بند نظر حاوی اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی و ارجاع به چارچوب گزارشگری مالی قابل اجرا که برای تهیه صورت‌های مالی استفاده شده است (فیلیویچ، سوساک و لیچیچ، ۲۰۲۱).

اظهارنظرهای حسابرسان به شرح زیر است:

اظهارنظر مقبول: در مواقعی که حسابرسی به این نتیجه برسد که صورت مالی واحد مورد رسیدگی، وضعیت مالی نتایج عملیات و تغییرات در وضعیت مالی را از تمام جنبه‌های

بااهمیت مطابق با استاندارد حسابداری به شکل مطلوب نشان داده است اظهارنظر مقبول یا تعدیل نشده موقعی صادر می کند که صورت مالی بدون هیچ گونه تحریف بااهمیت باشد. **اظهارنظر مشروط:** در حالتی گزارش حسابرس به صورت مشروط ارائه خواهد شد که تحریف صورت مالی و محدودیت در رسیدگی به صورت کلی و یا به تنهایی دارای اثر با مقدار اهمیت بالا ولی غیراساسی بر صورت مالی باشد.

اظهارنظر مردود یا منفی: زمانی گزارش حسابرس به صورت مردود خواهد بود که با استناد به شواهد و اسناد حسابرسی کافی به این نتیجه برسد که تحریف به تنهایی یا در مجموع نسبت به صورت مالی بااهمیت و فراگیر است و مطلوبیت کلی صورت مالی را مخدوش خواهد نمود.

عدم اظهارنظر: این نوع گزارش حسابرسی، زمانی صادر می شود که محدودیت در رسیدگی یا ابهام یا هر دو با هم دارای ایرادات اساسی و فراگیر نسبت به صورت های مالی باشد. آثار آن چنان بااهمیت و فراگیر باشد که حسابرس نتواند نسبت به صورت های مالی اظهارنظر نماید. باتوجه به این مهم که در این نوع گزارش حسابرس اظهارنظری نمی کند؛ لذا بند اظهارنظر حسابرس با عبارت به نظر این مؤسسه شروع نمی شود (هوی لیو و ژانگ^{۱۳}، ۲۰۱۸).

انواع سطوح اطمینان در انواع اظهارنظر حسابرسان

اطمینان معقول: یک سطح اطمینان بالا (نه مطلق) در رابطه با حسابرسی صورت های مالی. **اطمینان محدود (سلبی):** این نوع از سطح اطمینان برای بررسی اجمالی صورت های مالی کاربرد دارد (استانداردهای حسابرسی ۲۴۰۰ و ۲۴۱۰).

عدم اطمینان: این نوع از سطح اطمینان برای اجرای روش های توافقی رسیدگی به اطلاعات مالی کاربرد دارد (استاندارد حسابرسی ۴۴۰۰ و تنظیم اطلاعات مالی ۴۴۱۰).

متغیرهای مؤثر بر اظهارنظر حسابرس

تخصص صنعت موسسه حسابرسی: تحقیقات نشان می دهد بین نوع صنعتی که حسابرس در آن تخصص دارد و کیفیت حسابرسی رابطه مثبت وجود دارد. این تخصص براساس آموزش یا تجربه عملی حاصل از حسابرسی در یک صنعت خاص است. (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۹).

یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی که منجر به تمایز بین حسابرسان باکیفیت بالا نسبت به همتایان باکیفیت پایین آن ها می شود، درجه تخصص صنعت موسسه حسابرسی است.

حسابرسان متخصص صنعت قادر به توزیع هزینه‌های آموزش صنعت خاص بین شرکت‌های بیشتری می‌باشند، ایجاد صرفه به مقیاسی که به سادگی توسط شرکت‌های فاقد تخصص صنعت قابل تکرار نیست (مای هیو و ویلکینز، ۲۰۰۳).

چرخش شریک و موسسه حسابرسی: چرخش موسسه حسابرسی و همچنین، شرکای حسابرسی یکی از ابداعات سیاسی اصلی است که در بسیاری از مراجع قضایی در سراسر دنیا به منظور مقابله با نگرانی کیفیت حسابرسی به اجرا گذاشته می‌شود (کاری و سیمت، ۲۰۰۶).

اهرم مالی: اگر حسابرسان نشانه‌هایی از عدم توانایی شرکت در بازپرداخت بدهی‌های خود پیدا کنند، این امر به احتمال زیاد منجر به تعدیل گزارش حسابرس خواهد شد. (آیرلند، ۲۰۰۳).

نسبت بدهی به دارایی: این نسبت اطلاعاتی را در مورد توانایی واحد تجاری در مقاومت در برابر از دست دادن خالص دارایی‌های ناشی از ضرر و بدون به خطر انداختن منابع طلبکاران فراهم می‌کند. نسبت زیاد نشانگر ریسک بالای اعتباردهندگان است و باعث می‌شود آنها اعتبار را تمدید نکنند و اعتبار جدیدی اعطا نکنند (کميجانی، ۱۳۹۵).

نسبت آنی (نقدینگی): نسبت آنی، نسبت مجموع گروهی از دارایی‌های جاری است که یا نقدی هستند و یا امکان تبدیل به پول نقد را دارند به بدهی‌های جاری. در بعضی موارد، حسابرس ممکن است کاهش فوری نسبت را به عنوان مسئله تداوم فعالیت در نظر بگیرد و گزارش مشروط صادر کند. (کميجانی، ۱۳۹۵).

نسبت جاری: این نسبت با تقسیم دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری محاسبه می‌شود. نسبت جاری معیاری برای نقدینگی کوتاه مدت است و کاهش آن را می‌توان معیار عدم توانایی تسویه بدهی‌های کوتاه مدت و مبهم ماندن در ادامه فعالیت واحد تجاری و ایجاد حسابرس گزارش مشروط به حسابرس دانست. (کميجانی، ۱۳۹۵).

نسبت گردش موجودی کالا: افزایش نسبت گردش مالی باعث می‌شود حسابرس این ذهنیت را ایجاد کند که شرکت فعال است و با تولید یک سیستم یکپارچه و هدفمند، کالاهای مورد نظر مشتریان خود را تولید و به فروش می‌رساند و به طور کلی دیدگاه مثبتی از وضعیت شرکت ایجاد می‌کند. (کميجانی، ۱۳۹۵).

سودآوری: نسبت‌های سودآوری می‌تواند وضعیت مالی و اقتصادی شرکت‌ها را پیش‌بینی کند (پور زمانی و همکاران، ۱۳۸۸). با کاهش معیارهای سودآوری شرکت‌ها، احتمال دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده افزایش می‌یابد (دوپوچ و همکاران، ۱۹۸۷).

گزارش تعدیل شده سال قبل: در صورت دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده توسط شرکت، احتمال دریافت گزارش تعدیل شده توسط این گروه از شرکت‌ها در سال بعد افزایش می‌یابد. یکی از دلایل اصلی این امر ادامه ابهام در برخی از موارد صورتهای مالی است که در نهایت منجر به تعدیل گزارش حسابرسی در سال آینده خواهد شد و همچنین به دلیل روند اجباری حسابرسی صورتهای مالی، مدیران سازمان واحدهای حسابرسی شده به گزارش‌های حسابرسی توجه می‌کنند. این امر به دنبال حذف اصول تنظیم گزارش حسابرسی نیست و این منجر به تعدیل گزارش‌های حسابرسی در سال آینده می‌شود (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۶).

اندازه شرکت: یکی از پرکاربردترین ویژگی‌های شرکت که به منظور توضیح اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی به کار گرفته شده متغیر اندازه شرکت است. شرکت‌های کوچک ممکن است نسبت به عوامل تهدیدکننده تداوم فعالیت شرکت و وقوع انواع تحریفات بااهمیت در صورتهای مالی از حساسیت بالایی برخوردار باشند (جن و چرچ، ۱۹۹۲). شرکت‌های بزرگ از منابع بیشتر به منظور اجتناب از ورشکستگی و استقرار سیستم‌های کنترل داخلی برخوردارند (مچلر و همکاران، ۱۹۹۷). شرکت‌های بزرگ قدرت مذاکره بیشتر با حسابرسان در فرایند تصمیم‌گیری اظهارنظر هستند (مک کوین و همکاران، ۱۹۹۱).

اندازه موسسه حسابرسی: از دیدگاه حسابرسی، می‌توان انتظار داشت که شرکت‌های حسابرسی بزرگ قادر به صدور اظهارنظرهای حسابرسی صحیح تری نسبت به هم‌تایان کوچک خود می‌باشند (عباس زاده و همکاران، ۱۳۹۶). شرکت‌های بزرگ حسابرسی بهتر قادر به ارزیابی ریسک شکست کسب و کار مشتری بوده و آن‌ها به هنگام اجرای رویه‌ها استانداردهای کیفی سخت تری را برای کارکنان خود در نظر گرفته اند (ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰).

تأخیر در گزارش حسابرسی: تأخیر در گزارش حسابرسی به عنوان دوره زمانی بین پایان سال مالی شرکت تا تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می‌شود و یکی از متغیرهای بیرونی به منظور مشاهده خروجی فعالیت حسابرسی است که با استفاده از آن استفاده‌کنندگان می‌توانند در مورد کارایی حسابرسی قضاوت نمایند (بامبر و همکاران، ۱۹۹۳).

پیشینه تجربی

پیمنتا دی جسوس، دآلمیدا و داسیلوا^{۱۴} (۲۰۲۲)، بر گلند، اشلمن و گواو^{۱۵} (۲۰۱۸)، کاظم محمد زوریگات (۲۰۱۴)، نسل موسوی، سفیان و سعت^{۱۶} (۲۰۱۳)، عباس خلیل (۱۳۹۶)،

خانی، رجب دری و صدری (۱۳۹۹) در پژوهش‌هایی که انجام دادند دریافتند که اندازه مؤسسه حسابرسی، اظهارنظر حسابرس را تحت تأثیر قرار می‌دهد. پیمتا دی جسوس، دآلمیدا و داسیلوا^{۱۷} (۲۰۲۲)، دریافتند بین وابستگی‌های سیاسی متفاوت دستگاه‌های اجرایی و مشورتی و نوع گزارش حسابرسی یا نظر حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد در صورتی که پژوهش هو، استوارت و تان^{۱۸} (۲۰۱۷)، این رابطه را تأیید می‌کند. کریشنان و وانگ (۲۰۱۵) به بررسی ارتباط بین توانایی مدیران و اظهارنظر حسابرس پرداختند و دریافتند که میزان توانایی مدیر ارشد شرکت در تصمیم‌گیری حسابرس دارای محتوای اطلاعاتی است و با افزایش توانایی مدیریت، حق الزحمه حسابرس و احتمال تعدیل اظهارنظر حسابرس به دلیل ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری کاهش می‌یابد. امری، شورورزی، مسیح آبادی و مهرآذین (۱۴۰۰) دریافتند که کوتاه‌بینی و توانایی مدیران با اظهارنظر حسابرس و تغییر حسابرس در سال بعد از اظهارنظر تعدیل شده ارتباطی ندارد و توانایی مدیریت نتوانسته است ارتباط بین کوتاه‌بینی مدیر و صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده را تعدیل کند. زید آلکیلانی، وان هوسین و سلیم^{۱۹} (۲۰۱۹)، فرانسس^{۲۰} (۲۰۱۱)، آگوس و رحمینا^{۲۱} (۲۰۱۴) و جمال و ساندر^{۲۲} (۲۰۱۱) دریافتند که استقلال حسابرس تأثیر مثبت و معناداری بر گزارش حسابرسی و کیفیت آن دارد. هاپسورو و سانتاسو^{۲۳} (۲۰۱۸)، رید و یزگل^{۲۴} (۲۰۱۶)، تپالاگل^{۲۵} و لین^{۲۶} (۲۰۱۵)، خانی، رجب دری و صدری (۱۳۹۹) در تحقیقاتشان تأثیر دوره تصدی بر اظهارنظر حسابرسی و کیفیت حسابرسی تأیید می‌کنند. فیلیپویچ، سوساک و لیجیچ (۲۰۲۱) اثر تعدیل‌کننده چرخش حسابرس بر رابطه بین میزان دست‌کاری مالی و نوع نظر حسابرس بررسی کردند و دریافتند که بین چرخش حسابرس در سال مالی جاری و نظر حسابرس رابطه مثبت معناداری وجود دارد. هاپسورو و سانتاسو^{۲۷} (۲۰۱۸) در پژوهشی دریافتند، شهرت حسابرس تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی دارد و کیفیت حسابرسی بر ارائه اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت داشته باشد. هوی لیو و ژانگ (۲۰۱۸) بررسی کردند که آیا نوع اظهارنظر حسابرسی که یک شرکت دریافت می‌کند با ویژگی‌های بدهی آن‌ها مرتبط است یا خیر. آنها دریافتند که شرکت‌هایی که اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده را دریافت می‌کنند، نرخ بهره بالاتری می‌پردازند و بدهی کوتاه‌مدت بیشتری دارند. زمانی که حسابرس در اظهارنظر حسابرسی به تداوم فعالیت اشاره کند، شرکت‌ها نرخ بهره بالاتری می‌پردازند و درصد کمتری بدهی بلندمدت دارند؛ اما این نتیجه برای شرکت‌های دولتی ضعیف‌تر است همچنین دریافتند که

شرکت‌هایی که اظهارنظر مشروط یا مردود دریافت می‌کنند، نرخ‌های بهره بالاتری می‌پردازند و سطح پایین‌تری از بدهی بلندمدت به‌عنوان درصدی از کل بدهی دارند. پاشازاده گزنق (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی تأثیر میزان حق‌الزحمه حسابرس بر نوع اظهارنظر آن با اثر تعدیلی حاکمیت شرکتی پرداخت. نتایج پژوهش بیانگر این است که حق‌الزحمه حسابرس با اظهارنظر حسابرس رابطه مثبت و معنادار دارد؛ ولی کیفیت حاکمیت شرکتی رابطه معناداری با اظهارنظر حسابرس ندارد. همچنین یافته‌ها حاکی از این است که اثر تعدیل‌کنندگی کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه بین حق‌الزحمه و اظهارنظر حسابرس معنادار نیست. هانن معلا^{۲۸} (۲۰۱۷) از طریق نتایج پژوهشی در تونس رابطه مثبت بین نقدشوندگی، زیان سال جاری، زیان سال قبل، و گزارش تعدیل شده حسابرسی را گزارش کرد. همچنین یک رابطه مثبت بین اهرم و تعدیل گزارش حسابرسی یافت. تاهیناکیس و ساماریناس (۲۰۱۵) در پژوهشی با عنوان محتوای اطلاعاتی افزایشی نظر حسابرسی در یافتند که اظهارنظر حسابرسی تأثیر قابل توجهی در بازار دارد. محتوای اطلاعاتی تخمینی مثبت و منفی انواع اظهارنظر حسابرسی با اندازه شرکت مورد بررسی و وضعیت مالی شرکت مرتبط است. حیدرانی، خوشکار و گرجی زاده (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه اظهارنظر حسابرس و مدیریت ریسک با رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرداختند و دریافتند که بین اظهارنظر حسابرس و رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ همچنین بین مدیریت و رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. زراعتی نوقایی و نخعی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی رابطه اظهارنظر مقبول حسابرس با ارزشیابی بالای قیمت سهام و مدیریت سود و محافظه‌کاری حسابداری پرداختند. آنها دریافتند که اظهارنظر مقبول حسابرس رابطه معناداری با ارزشیابی بالای قیمت سهام و مدیریت سود و محافظه‌کاری ندارد. نیازی (۱۳۹۹) در یک تحقیق به بررسی تأثیر‌گذاری خودشیفتگی و تجربه حسابرسان بر کیفیت و گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت و به این نتیجه رسید که خودشیفتگی و تجربه حسابرسان بر کیفیت حسابرسی مؤثر و بر نوع اظهارنظر و تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی بی‌تأثیر است و با تعداد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر رابطه عکس و با افشای آثار کمی رابطه مستقیم دارد. تجربه حسابرس با نوع اظهارنظر وی و تعداد بندهای مبانی تعدیل

رابطه‌ای ندارد با تعداد بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی رابطه مستقیم و با افشای آثار کمی رابطه عکس دارد.

کاظمی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی نقش ویژگی شرکای حسابرسی (تعداد سال‌های تجربه، تنوع تجربه، قدمت شریک، سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی) بر تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی پرداخت. نتایج نشان دادند که سه ویژگی تعداد سال‌های تجربه، تنوع تجربه و قدمت شریک رابطه معناداری با تعداد بندهای شرط و بندهای تکراری و غیر تکراری گزارش حسابرسی نداشته و صرفاً سابقه اشتغال در سازمان حسابرسی رابطه منفی و معناداری با تعداد بندهای شرط و بندهای غیر تکراری گزارش حسابرسی و سایر بندهای شرط گزارش حسابرسی دارد. همچنین، نتایج بیانگر آن است که افزایش سال‌های تجربه منجر به افزایش احتمال وجود بند شرط تأییدیه اشخاص ثالث شده و تجربه متنوع شرکا رابطه مثبت و معناداری با بند عدم رعایت استانداردها دارد، همچنین قدمت شرکای حسابرسی با بند عدم رعایت استانداردها و سایر بندهای شرط رابطه مثبت و معناداری دارد. جاویدی (۱۳۹۸) به بررسی دلایل شکست کسب و کار با استفاده از گزارش پرداخت و به این نتیجه رسید که گزارش تداوم فعالیت حسابرس در بررسی علل شکست کسب و کار تأثیر معناداری دارد. گزارش حسابرسی در مورد ضرر و زیان در بررسی علل شکست کسب و کار تأثیر دارد. گزارش حسابرسی در مورد سرمایه در گردش در بررسی علل شکست کسب و کار تأثیر دارد. گزارش حسابرسی در مورد دارایی‌ها در بررسی علل شکست کسب و کار تأثیر دارد. گزارش حسابرسی در مورد بدهی‌ها در بررسی علل شکست کسب و کار تأثیر دارد. شادلوی خانجانیان (۱۳۹۸) به بررسی رابطه بین گزارش حسابرسی و خروج شرکت‌ها از بورس اوراق بهادار پرداخته است نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که بین افشا حسابرس در خصوص زیان انباشته، افشا در خصوص تأیید حساب‌ها و خروج شرکت از بورس اوراق بهادار رابطه معناداری وجود دارد لیکن بین افشا حسابرس در خصوص دارایی‌ها، افشا در خصوص بدهی‌ها، افشا در خصوص منفی بودن حقوق صاحبان سهام، افشا در خصوص درآمدها و هزینه‌ها و افشا در خصوص عوامل تأثیرگذار بیرونی و افشا در خصوص ضعف روش اجرایی و خروج شرکت از بورس اوراق بهادار رابطه معناداری وجود ندارد. خلیج (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تأثیر انتشار گزارش حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس بر عکس‌العمل معاملاتی سرمایه‌گذاران پرداخته است و دریافته که

انتشار گزارش حسابرسی، نوع اظهارنظر و تغییر در اظهارنظر حسابرس بر تغییرات قیمت و تغییرات حجم معاملات سهام بانک‌ها اثرگذار است. لاری دشت بیاض، سامی و آزاد (۱۳۹۷) به منظور، رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس و رابطه بین مدیریت سود و بندهای مبنای تعدیل اظهارنظر پژوهشی انجام دادند و دریافتند که رابطه بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرس، تنها در یکی از پنج مدل مدیریت سود معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف بااهمیت، محدودیت بااهمیت و ابهام فراگیر، به ترتیب در چهار، دو و یک مدل از پنج مدل مدیریت سود، معنادار است. محمد رضایی و گل چهره (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای حسابرسی پس از تحلیل داده‌ها به این نتیجه رسیدند که با افزایش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی کاهش و خطای حسابرسی افزایش می‌یابد. اسفندیاری (۱۳۹۷) در پژوهشی باهدف بررسی تأثیر تغییر در گزارش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی به نتایجی دست یافتند که نشان می‌داد که تغییر در گزارش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیرگذار است. آقایی و خلعتبری لیمایی (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که بین اظهارنظر مشروط در خصوص دارایی‌ها، بدهی‌ها و حقوق صاحبان سهام با گردش داوطلبانه حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد. فاضلی بوژآباد (۱۳۹۶) در یک پژوهش به مطالعه تأثیر فشار کاری حسابرسان بر کیفیت حسابرسی پرداخت و به این نتایج دست یافت که فشار کاری با حق‌الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس رابطه منفی و معناداری وجود دارد و همچنین کاهش حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر به فضای رقابتی بازار مربوط است. پژوهش‌های فراوانی بر عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرس و عوامل تحت تأثیر اظهارنظر حسابرس در قلمروها و شرایط مختلف انجام شده است با توجه به این پژوهش‌ها در این تحقیق در نظر داریم به یک الگوی منسجم از عوامل مختلف دست پیدا کنیم.

سوالات پژوهش

باتوجه به موضوع و هدف پژوهش، پرسش اصلی این‌گونه مطرح می‌شود: الگوی

اظهارنظر حسابرسان مستقل چگونه است؟

پرسش‌های فرعی پژوهش نیز عبارتند از:

- شرایط علی مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟
- شرایط زمینه‌ای مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟
- عوامل مداخله‌گر مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟
- راهبردهای مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟
- پیامدهای اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟

روش‌شناسی

این پژوهش از نظر جهت‌گیری‌های پژوهش، بنیادی؛ از نظر روش پژوهش کیفی؛ از دیدگاه فلسفه پژوهش تفسیری است؛ راهبرد پژوهش نظریه‌داده‌بنیاد؛ و از نظر رویکرد پژوهش استقرایی است؛ هدف پژوهش اکتشافی؛ افق زمانی پژوهش تک مقطعی و شیوه گردآوری داده‌ها مصاحبه نیمه‌ساختاریافته است. علت استفاده محقق از روش خاص، به عوامل مختلفی بر می‌گردد که مهم‌ترین آنها سؤال تحقیق می‌باشد. هرگاه محقق در نظر داشته باشد تجارب و دیدگاه‌های افراد را به منظور صورت‌بندی نظریه مورد کاوش قرار دهد، نظریه داده‌بنیاد، شیوه مناسبی خواهد بود. محققى بهتر موفق می‌شود که می‌کوشد معنا یا ماهیت تجربه افراد درگیر با مسائل خاص را دریابد، با ورود به صحنه زندگی واقعی و تأمل بر آنچه انجام شده است. از سویی، روش‌های کیفی را می‌توان برای کشف عرصه‌هایی از زندگی و به‌دست آوردن فهم تازه‌ای از آنها به کار برد. هدف اصلی تحقیق، تعیین‌کننده نوع روشی است که محقق می‌تواند بر اساس آن به شکل مطلوب‌تری به پاسخ سؤال دست یابد. محققى می‌تواند از روش داده‌بنیاد به‌خوبی بهره‌مند شود که قصد بررسی تجارب افراد به‌منظور خلق نظریه را دارد (کرسول^{۲۹}، ۲۰۱۲).

نظریه داده‌بنیاد

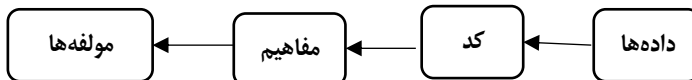
نظریه داده‌بنیاد عبارت است از آنچه که به طور استقرایی از مطالعه پدیده به دست آید و نمایانگر آن پدیده است. رویه نظریه‌بنیادی یک روش تحقیق کیفی است که یک سلسله رویه‌های نظام‌مند را به کار می‌گیرد تا نظریه‌ای مبنایی بر استقرا درباره پدیده‌ای ایجاد کند. یافته‌های تحقیقی مشتمل است بر تنظیم نظری واقعیت تحت بررسی نه یک سلسله ارقام یا

مجموعه‌ای از مطالب که به یکدیگر وصل شده باشند. از طریق این روش نه تنها مفاهیم و رابطه بین آن‌ها ایجاد می‌شود (استراوس و کورین، ۱۹۹۸).

جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران و شرکای مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، استادان دانشگاه با تخصص حسابداری و حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های عضو سازمان بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. با توجه به راهبرد پژوهش که نظریه پردازی داده بنیاد می‌باشد، نمونه به شیوه هدفمند و نظری انتخاب شده است. حجم نمونه در این روش، در حین کار مشخص می‌شود و نمونه‌گیری آن قدر ادامه می‌یابد که داده‌ها به سر حد اشباع نظری برسند. در این پژوهش با ۲۳ نفر از اساتید دانشگاه و مدیران و شرکا مؤسسات حسابرسی و مدیران مالی شرکت‌های بخش خصوصی مصاحبه انجام شده است. از فن گلوله‌برفی برای دسترسی به دیگر نمونه‌ها استفاده شده است. همچنین از روند کدگذاری باز، محوری و انتخابی استفاده شده است؛ زیرا این روند سبب می‌شود دلایل و شواهد اعتبار تحقیق روشن شود (مک فازدن^{۳۰}، ۲۰۰۷).

تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، در این پژوهش، با استفاده از رویکرد داده بنیاد بر اساس رهیافت نظام‌مند استراوس و کورین (۱۹۹۸) بر اساس سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت. در این رویکرد، مقوله‌های اصلی شناسایی شده در قالب شرایط علی، مقوله محوری، عوامل زمینه‌ای، عوامل مداخله‌گر، استراتژی یا راهبرد و پیامد طبقه‌بندی می‌شوند. کدگذاری باز فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده‌ها، کشف می‌شوند. این مرحله در پایین‌ترین سطح انتزاع قرار دارد. کدگذاری محوری فرایند ارتباط مقوله‌ها به زیر مقوله‌ها و پیوند دادن مقوله‌ها در سطح ویژگی‌ها و ابعاد است همچنان که این مقوله‌ها، مقوله‌های نهایی نیستند؛ زیرا برای تولید نظریه، نیاز است تا فرایند یکپارچه‌سازی و بهبود مقوله‌ها صورت گیرد که به آن کدگذاری انتخابی گفته می‌شود (استراوس و کورین^{۳۱}، ۲۰۰۸). فرایند ساخت نظریه در نمودار ۱ نشان داده شده است.

شکل ۱ مدل فرایند اجرای روش داده بنیاد



کورین و استراوس^{۳۲} (۲۰۰۸) برای ارزیابی پژوهش‌های مبتنی بر رویکرد داده بنیاد، معیار مقبولیت را عنوان کرده و بکار برده‌اند. مقبولیت بدین معنی است که نتایج نهایی

به دست آمده تا چه اندازه در انعکاس تجارب و علم پاسخگویان و محققان درباره پدیده مورد مطالعه معتبر است. محققان ده شاخص را برای معیار مقبولیت معرفی نموده‌اند که از آن جمله می‌توان به انسجام روش شناسی، حساسیت پژوهشگر، متناسب بودن نمونه، استفاده از بازخورد و تکرار یک یافته اشاره نمود. نتایج نهایی حاصل از پژوهش و فرایند دستیابی به دیاگرام در اختیار چهار نفر از صاحب‌نظران حوزه پژوهش قرار گرفت که مورد بررسی و تحلیل قرار گرفتند. روش لینکلن و گوبا که بر اساس چهار عنصر قابلیت انتقال، قابلیت اعتبار، قابلیت اعتماد و قابلیت تأیید شکل گرفته است (اسپزیال، استروبر و کارپنتر^{۳۳}، ۲۰۱۱)، روایی ابزار را تأیید نمود. همچنین در تأیید پایایی مصاحبه‌ها از روش توافق درونی (موضوعی) استفاده شد. بدین منظور، ضمن ارائه آموزش‌های لازم برای کدگذاری از دو نفر از صاحب‌نظران به عنوان کدگذار اقدام گردید که خارج از موضوع پژوهش قرار داشتند در این فرایند، از این افراد خواسته شد تا کدهای مربوط به ۴ نفر از مصاحبه‌شوندگان را کدگذاری نمایند که به صورت تصادفی گزینش شده بودند. روایی و اعتبار بر اساس روش لینکلن و گوبا (۱۹۸۰) در جدول ۱ شماره بیان گردیده است.

جدول ۱: روایی پژوهش بر طبق روش لینکلن و گوبا (۱۹۸۰)

شاخص	فرایند
قابلیت انتقال (Transferability)	اتخاذ نظر خبرگانی که در پژوهش مذکور شرکت نداشتند.
قابلیت اعتبار (Credibility)	صرف زمان کافی برای پژوهش و تأیید داده‌های مصاحبه توسط مصاحبه‌شونده
قابلیت تأیید (Confirmation)	مستندسازی و رعایت همه گام‌های طی شده در پژوهش و مستندات در فرایندهای پژوهش
قابلیت اعتماد (Reliability)	ثبت تمام جزئیات و یادداشت‌برداری در روند مصاحبه و فرایند انجام آن

میزان توافق درونی (پایایی) در جدول ۲ بیان گردیده است.

جدول ۲: پایایی پژوهش بر اساس استفاده از روش توافق درونی

ردیف	مصاحبه	کل کدها	توافقات	پایایی بازآزمون
۱	سوم	۳۸	۳۱	٪۸۱
۲	ششم	۳۳	۲۷	٪۸۲
۳	پانزدهم	۴۱	۳۰	٪۷۳
۴	بیستم	۳۲	۲۵	٪۷۸

بر طبق توافقات موجود، میزان توافق درونی موضوع بالای ۷۰ درصد می‌باشد که نشان‌دهنده پایایی قابل قبول برای مصاحبه‌های انجام شده و پژوهش حاضر است.

ویژگی‌های جمعیت شناختی

اطلاعات جمعیت‌شناسی مصاحبه‌شوندگان در این پژوهش، به شرح جدول ۳ است. شرکای مؤسسات حسابرسی و افراد حرفه‌ای به دلیل مشغله کاری زیاد و عدم آشنایی با روش‌های تحقیق و منسوخ شدن اطلاعات حرفه‌ای همکاری لازم را انجام ندادند در جدول ۳ هم می‌توان مشاهده کرد. و این موضوع را در محدودیت تحقیق ذکر کردیم.

جدول ۳: ویژگی‌های جمعیت‌شناختی مشارکت‌کنندگان در مصاحبه

شماره	جنسیت	میزان تحصیلات	شغل	تجربه کاری
۱	زن	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۰
۲	زن	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۲
۳	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۲۰
۴	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۷
۵	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۳
۶	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۱۴
۷	مرد	دکتری	عضو هیئت علمی دانشگاه	۲۶
۸	مرد	دکتری	مدیر مالی	۱۶
۹	مرد	دکتری	مدیر مؤسسه حسابرسی	۹
۱۰	مرد	دکتری	مدیر مالی	۱۱
۱۱	مرد	دکتری	مدیر مالی	۱۰
۱۲	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲۱
۱۳	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۲۳
۱۴	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱۸
۱۵	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱۵
۱۶	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۸
۱۷	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۲۲
۱۸	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱۶
۱۹	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۱۹
۲۰	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۱۳
۲۱	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۱۰
۲۲	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مالی	۱۱
۲۳	مرد	کارشناسی ارشد	مدیر مؤسسه حسابرسی	۱۵

در پژوهش حاضر با ۲۳ نفر از خبرگان دانشگاهی و مدیران مؤسسات حسابرسی و مدیران مالی مصاحبه انجام شد که از مصاحبه ۲۰ اشباع نظری حاصل شد. با این وجود برای اطمینان از حصول اشباع نظری در این مرحله از تحقیق، سه مصاحبه دیگر نیز به اجرا درآمد.

یافته‌ها

تحلیل داده‌ها مطابق با روش نظریه‌پردازی زمینه‌ای، طی سه مرحله کدگذاری انجام شده است. استراوس و کوربین (۱۹۹۸)، سه فن کدگذاری را پیشنهاد دادند؛ کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی.

کدگذاری باز:

فرایند تحلیلی است که از طریق آن، مفاهیم شناسایی شده و ویژگی‌ها و ابعاد آن در داده کشف می‌شوند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این مرحله، مقوله‌های اولیه اطلاعات در خصوص پدیده به وسیله بخش‌بندی اطلاعات شکل می‌گیرد. در جدول ۴، به چند نمونه از نقل قول‌های مصاحبه‌ها اشاره می‌گردد:

جدول ۴: نمونه نقل قول‌های مصاحبه

مقوله اصلی	مفهوم	کد باز	نقل قول مربوطه
شرایط علی	تغییر مؤسسه حسابرسی	عوض شدن مؤسسه حسابرسی	به نظر بنده، از مهم‌ترین عواملی که می‌تواند روی اظهار نظر حسابرسان اثر بگذارد مؤسسات و نحوه عملکرد آنهاست. اینکه شرکتی، امور حسابرسی خود را به مؤسسه‌ای واگذار می‌کرده و اکنون مؤسسه حسابرسی دیگری را برای انجام امور حسابرسی انتخاب می‌کند می‌تواند در نوع اظهار نظر بسیار اثرگذار باشد.
شرایط علی	درجه استقلال حسابرسان	بی طرف بودن حسابرسان	عقاید و نظر حسابرس می‌تواند بر اظهار نظر او تأثیرگذار باشد قبیل از بررسی اسناد و مدارک پیش دآوری او می‌تواند در روند اظهار نظر، اختلال ایجاد نماید؛ بنابراین باید حسابرس موقع بررسی اسناد موجود کاملاً بی طرف اقدام به گزارش نماید و هیچ‌گونه تعصب نایجابی نباید داشته باشد.

مقوله اصلی	مفهوم	کد باز	نقل قول مربوطه
شرایط علی	نوع صنعت	پیچیده یا ساده بودن صنعت	به نظر من، از بین عوامل علی که می‌تواند بر اظهار نظر حسابرس اثرگذار باشد نوع صنعتی است که قرار است اسناد و مدارک آنها مورد بررسی قرار گیرد. اینکه صنعت ما پیچیده است یا ساده، می‌تواند بر نوع اظهار نظر حسابرس تأثیر بگذارد. گاهی صنعتی خیلی پیچیده است و حسابرس نمی‌تواند به طور دقیق گزارش خود را اعلام کند؛ بنابراین این جزو موارد علی می‌تواند باشد.
راهنماها	ماشینی کردن کار حسابرسی	بهره‌گیری از فناوری اطلاعات	ببینید اگر بخواهیم راهبردی برای این پدیده ارائه کنیم باید نقش فناوری اطلاعات را مدنظر قرار بدیم بخاطر اینکه الان در دنیا در زمینه فناوری اطلاعات پیشرفتهای زیادی حاصل شده است و ما در این زمینه هنوز جای کار داریم به گونه ای که باید تلاش کنیم تا از فناوری اطلاعات جدید استفاده کنیم در واقع فناوری‌های جدید این امکان را فراهم کرده اند که اطلاعاتی را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد که تا کنون قابل پردازش نبود، و بر اساس آنها استانداردهای حسابداری جدیدی را تهیه و تدوین نمود زیرا صورت‌های مالی به‌تنهایی نمی‌توانند این نیاز را رفع نمایند.

کدگذاری محوری

پس از اجرای کدگذاری باز و شکل‌گیری مقوله‌ها با اندیشیدن در رابطه با ابعاد متفاوت این مقوله‌ها و ارتباط بین آنها، به کدگذاری محوری پرداخته شد که به شرح زیر است:

کدگذاری شرایط علی

این بخش با تحلیل و تحلیل متون حاصل از مصاحبه‌های صورت گرفته به دنبال یافتن عواملی تأثیرگذار هستند که بر پدیده مرکزی این پژوهش که اظهار نظر حسابرسان است. در این بخش پس از بررسی و تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های انجام شده موجود ۱۱ مفهوم و ۳۵ کد نهایی استخراج شد که نتایج به شرح جدول ۵ است.

جدول ۵ کدگذاری مربوط به شرایط علی

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط علی	نوع گزارش‌های سال‌های قبل	مشروط بودن گزارش سال قبل مردود بودن گزارش سال قبل عدم اظهارنظر گزارش معقول
	قضاوت حرفه‌ای حساب‌رسان	حکم کردن بر اساس منطق و عقلانی تصمیم‌گیری معقولانه حکم کردن مستدل تصمیم‌گیری موجه
	تردید حرفه‌ای حساب‌رسان	بررسی کفایت و مناسب بودن شواهد حسابرسی کسب شده هوشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد ذهن پرسشگر ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی هوشیار در برابر شواهد متضاد
	دانش و تخصص حساب‌رسان	چیرگی حساب‌رسان مهارت در بررسی و کشف خبرگی و کاردانی حساب‌رسان دانش و تجربه حساب‌رس
	تغییر مؤسسه حسابرسی	میزان تعاملات مؤسسه با شرکت عوض شدن مؤسسه حسابرسی رویکرد متفاوت مؤسسات جدید زمان اختصاص داده شده توسط مؤسسه جدید برای بررسی صورت‌های مالی
	پیچیدگی‌های حسابرسی	پیچیدگی اطلاعات حسابرسی پیچیدگی فرایندها
	میزان اعتبار مؤسسه حسابرسی	میزان نفوذ مؤسسه شهرت مؤسسه
	پابندی به آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای	محافظت از اطلاعات محرمانه رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان پابندی به اصول اخلاقی
	درجه استقلال حساب‌رسان	بی‌طرف بودن حساب‌رسان مستقل از هرگونه نفع شخصی قضاوت آگاهانه
	نوع صنعت	صنعت پیچیده یا ساده گردش مالی بالا یا کم صنعت
	حساسیت در فرایند قضاوت	تأکید بیش از حد بر جزئیات مداخلات افراط در فرایند

کدگذاری شرایط زمینه‌ای

در این بخش به شناسایی عواملی پرداخته می‌شود که بر انتخاب راهبرد در وضعیت موجود اثرگذار است. انجام تجزیه و تحلیل‌های کیفی مصاحبه‌های انجام شده ۷ مفهوم و ۲۰ کد نهایی توانسته استخراج کند که در نتایج جدول ۴ قابل مشاهده است. شرایط عمومی و گسترده‌ای هستند که بر توسعه، رونق و اهمیت پدیده اثر می‌گذارند. شرایط زمینه‌ای در این تحقیق به همراه مقوله و مفاهیم شامل مواردی است که در جدول ۶ بیان شده است.

جدول ۶ کدگذاری شرایط زمینه‌ای

مقوله	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط زمینه‌ای	وضعیت مالی شرکت	درآمد شرکت تأمین کارا و اثربخش بودجه شرکت سود خالص سال قبل
	توسعه یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی	سابقه بالای حرفه حسابرسی در کشور اعتقاد و توجه به گزارشگری مالی شکل‌گیری و توسعه بازار حسابرسی بر اساس تقاضا توجه مدیران به تعدیلات موردنظر حسابرس
	شفافیت اطلاعات مالی	دسترسی آزاد حسابرسان به اطلاعات شفافیت در ارائه اسناد و مدارک عدم اختفا و پنهان‌کاری عدم تبانی کارکنان شرکت مورد رسیدگی
	جو حاکم بر شرکت	فرهنگ مشارکتی حاکم بر سازمان نظارت‌پذیری فرهنگ پاسخگویی
	حق الزحمه حسابرسی	دریافت حق‌الزحمه متناسب با حجم کار پرداخت عادلانه و منصفانه دستمزد به حسابرس
	قوانین و مقررات، آیین‌نامه‌ها و استانداردها	قوانین دقیق و لازم‌الاجرا بودن آنها جریمه متخلفین متناسب با جرم و تخلف صورت‌گرفته به کارگیری استانداردهای حسابرسی به کارگیری استانداردهای حسابداری نظارت انجمن‌های حرفه‌ای
	اقتصاد حاکم	دولتی یا خصوصی بودن اقتصاد

کدگذاری شرایط مداخله‌گر

شرایط مداخله‌گر کلی و وسیع هستند که بر چگونگی کنش/کنش متقابل اثر می‌گذارند. در پژوهش حاضر و بر اساس تحلیل محتوای مصاحبه‌ها برای شرایط مداخله‌گر به دست آمده است که کدهای مرتبط به آن در جدول ۷ نشان داده شده است. بر اساس تجزیه و تحلیل‌های صورت گرفته ۷ مفهوم را از میان ۲۶ کد نهایی استخراج نموده که نتایج آن در جدول بیان شده است.

جدول ۷ مقوله و مفاهیم شناسایی شده مرتبط با شرایط مداخله‌گر

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
شرایط مداخله‌گر	اندازه شرکت	مقیاس عملکرد تعداد نیروی انسانی سهم بازار و میزان دسترسی به آن ادراک از اندازه سازمان حجم گردش مالی تعداد اسناد حسابداری بزرگ یا کوچک بودن شرکت
	میزان حمایت از حساب‌رسان	عدم اعمال فشار به حساب‌رسان اعطای آزادی عمل فراهم نمودن محیط مساعد برای حساب‌رسان
	توانایی چانه‌زنی صاحب‌کار	توانایی لابی‌گری مهارت‌های مباحثه چانه‌زنی صاحب‌کار
	طول دوره تصدی	مدت زمان مأموریت حساب‌رس تایم اشتغال به کار حساب‌رس
	تمرکز مالکیت	اعطای بخشی از مسئولیت به حساب‌رسان توزیع سهام بین سهام‌داران اعطای آزادی عمل به حساب‌رسان میزان تمرکز مسئولیت در دست مدیران ارشد
	ترافیک کاری حساب‌رسان	حجم کار بالای حسابرسی داشتن زمان حداقلی و حجم بالای اسناد ساعات کاری بیش از حد پیک کاری حسابرسی
	مدل‌های ذهنی	نگرش‌ها و باورها مدل‌های شناختی بازنمایی از واقعیت برای معنی بخشیدن به علائم اطلاعاتی دریافتی نوع شخصیت و ذهنیت افراد

کدگذاری راهبردها

راهبردهای موردنظر در نظریه داده بنیاد به ارائه راه حل های موجود برای مواجه با پدیده مورد اشاره دارند که هدف آن اداره کردن، برخورد، به انجام رساندن و حساسیت نشان دادن به پدیده مورد مطالعه است. تجزیه و تحلیل های مصاحبه های انجام شده توانسته است ۱۲ راهبرد از میان ۴۴ کد نهایی استخراج نماید. نتایج به دست آمده در جدول ۸ نشان داده شده است.

جدول ۸ مقوله و مفاهیم شناسایی شده مرتبط با راهبردها

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
راهبردها	لزوم ارائه چارچوبی برای رعایت استانداردهای حسابرسی	تصمیم گیری شهودی تصمیم گیری بر اساس معیارهای استاندارد رعایت اصول و هنجارهای حاکم رعایت استاندارد کنترل کیفیت در کار وجود استانداردهای مصوب و غیر قابل تفسیر
	ماشینی کردن کار حسابرسی	استفاده از نرم افزارهای پیشرفته حسابرسی استفاده از روش های مدون کاربست تجزیه و تحلیل های دقیق و به روز بهره گیری از فناوری اطلاعات
	افزایش استقلال حسابرسان	ارتقای آزادی عمل و اختیارات حسابرسان رهایی از تحت تأثیر دیگران بودن عدم کنترل حسابرسان عدم وجود تبانی بین حسابرس و صاحب کار
	تصویب و اجرای به هنگام استانداردهای روز دنیا	کاهش فاصله زمانی کاربرست استانداردهای به روز دنیا تصویب استانداردهای جدید به کارگیری دقیق استانداردهای به روز عدم کاربرد استانداردهای منسوخ شده
	آموزش	آموزش حین کار توسعه شیوه های نوین برگزاری دوره های حرفه ای تشکیل اتاق فکر برای هم افزایی آموزش تفکر سیستمی به حسابرسان

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
	توسعه صلاحیت‌های حرفه‌ای حساب‌برسان	تقویت دانش تخصصی ارتقای صلاحیت‌های شناختی تقویت شایستگی‌های منحصر به فرد
	کاهش دوره تصدی حساب‌برسان	کاهش دوره زمانی مأموریت حساب‌برسان عدم به کارگیری طولانی مدت حساب‌برس در سازمان
	به کارگیری نظام اثربخش استخدام و ترفیع حساب‌برسان حرفه‌ای	استقرار سیستم جامع برای استخدام فراگیر استخدام بر اساس صلاحیت حرفه‌ای افراد برگزاری آزمون جامع برای رتبه‌بندی افراد حرفه‌ای از سطوح پایین تا سطح حسابداران رسمی به طور متمرکز ترفیع مقام حساب‌برسان بر اساس کاردانی
	چرخش کار بین حساب‌برسان	خودکارسازی کار و چرخش آن بین افراد گردشکار میان حساب‌برسان انتقال کار از فردی به فرد دیگر
	کاهش وابستگی درآمدی حساب‌برسان به صاحب کار خاص	عدم وابستگی به یک کارفرمای خاص داشتن منبع درآمدی متعدد
	ارتقا ذهن آگاه و تمرکز هدفمند	ارتقا کیفیت هوشیاری محیطی مقابله با کلیشه‌سازی ذهنی توجه بر خود پدیده نه حواشی آن همسویی هدفمند اراده و توجه کنکاش آنی
	استقرار سیستم کنترل کیفی مؤثر در مؤسسات	برپایی سیستم کنترل کیفیت برخورداری از منشور کنترل کیفی استقرار خودکنترلی و خود نظارتی در مؤسسات

کدگذاری پیامدها

پیامدها، نتایجی هستند که از راهبردها و کنش‌های مرتبط به مقوله محوری حاصل شده‌اند. تجزیه و تحلیل متون مصاحبه منجر به شناسایی ۵ مفهوم از بین ۱۹ کد نهایی شد. هر کدام از پیامدها به دفعات در مصاحبه‌ها تکرار شدند و میزان اهمیت این پیامدها از یکدیگر قابل تفکیک نبوده و با توجه به وضعیت موجود و محیط‌های کاری متنوع مختلف خواهد بود. کدهای مرتبط با پیامدها در جدول ۹ بیان گردیده است.

جدول ۹ مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با پیامدها

مقوله اصلی	مفهوم	کدهای نهایی
پیامدها	رشد و تعالی سازمان	رشد سازمان افزایش بهره‌وری ارتقای عملکرد سازمانی
	قابلیت اکتفا به صورت‌های مالی	تقویت تصمیم‌گیری آگاهانه ارتقای آگاهی استفاده‌کنندگان شکل‌گیری شناخت استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارتقای اثربخشی و کارایی تصمیم‌گیرندگان در استفاده از صورت‌های مالی دستیابی به اطمینان در تصمیم‌گیری‌ها
	روشن شدن سود و زیان واقعی شرکت	مشخص شدن میزان واقعی درآمد شرکت سرمایه‌گذاری در بخش‌های مهم کاهش هزینه‌های پنهان شناسایی سود واقعی شرکت
	عدالت و سلامت اقتصادی	عدم تحقق سوءاستفاده‌های مالی کاهش احتمال سوءاستفاده از منابع شرکتی جلوگیری از فساد تحقق برابری و مساوات
	کاهش تضاد و کاهش عدم تقارن اطلاعاتی	ارتقای شفافیت مالی کاهش تعارض منافع کاهش فرصت‌طلبی

کدگذاری انتخابی:

در این کدگذاری، مقوله‌ها پالایش می‌شوند. پس از پیمودن سه فرایند کدگذاری، چارچوبی نظری پدیدار می‌شود. در این بخش الگوی استخراجی از پژوهش بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته و تجزیه و تحلیل انجام شده به روش داده‌بنیاد و بر اساس رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) برای نمایش دقیق‌تر و واضح‌تر به شرح شکل ۲ ارائه شده است.

شکل ۲ الگوی پارادایمی نظری برخاسته از داده‌ها



بحث و نتیجه گیری

پژوهش حاضر، باهدف ارائه الگو اظهارنظر حسابرسان مستقل با رویکرد زمینه بنیان انجام پذیرفت. برای این منظور از رویکرد استراوس و کوربین (۱۹۹۸) در نظریه برخاسته از داده‌های نظام‌مند استفاده شد و الگوی پارادایمی حاصل ارائه گردید. الگوی پارادایمی اظهارنظر حسابرسان مستقل در قالب ۶ بعد اصلی، ۴۱ بعد فرعی و ۱۵۹ کد طبقه‌بندی شده است. نتیجه حاصل از پژوهش حاضر در قالب پاسخ به سؤالات پژوهش به شرح زیر است:

شرایط علی مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟

بر اساس الگوی طراحی شده مدیران مؤسسات حسابرسی و حسابرسان و مدیران مالی، باید ابتدا به عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان از قبیل نوع گزارش‌های سال‌های قبل، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، تردید حرفه‌ای حسابرسان، دانش و تخصص، تغییر مؤسسه حسابرسی، پیچیدگی‌های حسابرسی، میزان اعتبار مؤسسه، پایبندی به آیین‌نامه اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، درجه استقلال حسابرسان، نوع صنعت، حساسیت در فرایند قضاوت توجه نمایند. نوع گزارش سال قبل اعم از اینکه مشروط یا مردود باشد یا ممکن است عدم اظهارنظر باشد یا معقول بوده می‌تواند در نوع اظهارنظر حسابرس مستقل تأثیرگذار باشد که مطالعات هانز معلا (۲۰۱۷) و خلج (۱۳۹۷) و همسو با نتیجه مزبور است. قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و حکم کردن مستدل و تصمیم‌گیری موجه نیز می‌تواند منجر به اظهارنظر درست حسابرس شود، تردید حرفه‌ای حسابرسان و هوشیاری نسبت به شرایطی که می‌تواند ناشی از تحریف باشد باید مورد توجه قرار گیرد. میزان چیرگی و خبرگی فرد حسابرس نیز عامل مهم دیگری است که می‌تواند بر نوع اظهارنظر وی اثرگذار باشد که در این زمینه تحقیقات هریدیستا و فدجاریه (۲۰۱۹) و برگلند، اشلمن و گواو (۲۰۱۸) و نیازی (۱۳۹۹) و کاظمی (۱۳۹۹) با این نتیجه منطبق هستند. مؤسسات متعدد رویکردهای متفاوتی دارند و زمانی که برای بررسی صورت‌های مالی اختصاص می‌دهند متفاوت است با تغییر مؤسسه حسابرسی نوع اظهارنظرها نیز متفاوت خواهند بود، برخی از مؤسسات زمان زیادی برای بررسی صورت‌های مالی اختصاص می‌دهند و این می‌تواند برای شرکت موردنظر مفید باشد و برخی دیگر از مؤسسات به دلیل عدم کنترل داخلی مناسب و عدم واحد کنترل کیفیت مستقر در مؤسسه و همچنین عدم برنامه‌ریزی و تقسیم کار در طی سال در برخی از

فصول بیشترین ترافیک کاری را داشته و همین امر باعث می‌شود کیفیت حسابرسی کاهش یابد. میزان اعتبار مؤسسه حسابرسی و پابندی به اخلاق حرفه‌ای حساب‌برسان نیز عوامل مهم دیگر هستند، اینکه حساب‌برسان به اصول اخلاقی و آیین رفتار حرفه‌ای پابند باشند و سعی کنند از اطلاعات محرمانه محافظت نمایند و رفتار حرفه‌ای و اخلاقی از خود نشان دهند و بی‌طرف باشند و سعی نکنند که قضاوت نادرست و جانب‌داری نمایند و حساسیت در فرایند قضاوت عواملی هستند که بر اظهارنظر حساب‌برسان تأثیر می‌گذارد در این خصوص تحقیقات هریدیستا و فدجاریه (۲۰۱۹)، زوریگات (۲۰۱۴)، برگلند، اشلمن و گواو (۲۰۱۸)، عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶)، نسل موسوی سفیان و سعت (۲۰۱۳) با نتایج تحقیق حاضر همسو است. نوع صنعت موردنظر که پیچیده باشد یا ساده، گردش مالی بالایی داشته باشد یا کم نیز جز عوامل علی‌الثرگذار هستند که باید موردتوجه قرار گیرند.

شرایط زمینه‌ای مؤثر بر اظهارنظر حساب‌برسان مستقل کدام‌اند؟

همچنین پس از مطالعه شرایط علی، باید از زمینه‌ها و بستریایی که می‌تواند در نوع اظهارنظر حساب‌برسان مؤثر باشد و زمینه اظهارنظر حساب‌برسان را ایجاد کنند از قبیل وضعیت مالی شرکت، توسعه یافتگی و جایگاه حرفه حسابرسی، شفافیت اطلاعات مالی، جو حاکم بر شرکت، حق‌الزحمه حساب‌برسان، قوانین و مقررات، استانداردها و آیین‌نامه‌ها و اقتصاد حاکم موردتوجه قرار گیرند. درآمد شرکت و سود خالص سال قبل، توسعه بازار حسابرسی بر اساس تقاضای موجود، توجه مدیران به تعدیلات موردنظر حساب‌برسان از جمله مواردی هستند که زمینه اظهارنظر را فراهم می‌سازند. حساب‌برسان باید به اطلاعات دسترسی داشته باشند و اسناد و مدارک شفاف بوده و ابهامی در ارائه آنها وجود نداشته باشد. فرهنگ حاکم بر سازمان مشارکتی باشد، حساب‌برسان باید متناسب با حجم کاری که بر عهده دارند حق‌الزحمه متناسبی دریافت نمایند و این پرداخت باید منصفانه باشد. قوانین و مقررات باید دقیق و لازم‌الاجرا باشند و هرکسی متناسب با جرمی که مرتکب شده است جریمه شود. در جامعه حرفه‌ای ایران متأسفانه تناسب جرم و جرائم همخوانی ندارد برخی از مؤسسات و یا افراد اقدام به فروش امضا نموده و در برخی از دوره‌ها گزارش‌های زیادی را بدون توجه به استانداردهای موجود و قوانین و مقررات جامعه، صادر نموده‌اند و در آخر جرائم ناچیزی نیز متحمل شده‌اند. تحقیقات هه، کوتاری، ژیاو و ژوو (۲۰۱۸)، وانگ

(۲۰۱۵)، کریشنان و وانگ (۲۰۱۵)، پاشازاده گزندق (۱۳۹۵)، خانی، رجب دری و صدری (۱۳۹۹)، اسفندیاری (۱۳۹۷) با نتایج حاصل شده از تحقیق همخوانی دارد.

عوامل مداخله‌گر مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟

در این راستا ضروری است شرایط مداخله‌گر از قبیل اندازه شرکت، میزان حمایت از حسابرسان، توانایی چانه‌زنی صاحب‌کار، طول دوره تصدی، تمرکز مالکیت، ترافیک کاری، مدل‌های ذهنی مورد توجه قرار گیرند؛ زیرا بزرگی یا کوچک بودن شرکت، تعداد نیروی انسانی، میزان آزادی عملی که به حسابرسان داده شده و محیط مساعدی که برای آنها فراهم شده است، توانایی لابی‌گری و مهارت‌های چانه‌زنی، مدت‌زمان اشتغال به کار، حجم کاری که حسابرسان برعهده دارند همه به‌عنوان مداخله‌گر می‌توانند منجر به تسهیل یا اختلال در روند اظهارنظر حسابرسان شوند. الگوهای شناختی و نوع نگرش حسابرسان و ذهنیتی که دارند عامل مهم دیگری است که باید مورد توجه قرار گیرند و با ارائه راهکارهایی بتوان جنبه‌های مثبت ذهنیت حسابرسان را تقویت نمود. در مورد نتایج حاصله از تحقیق در شرایط مداخله‌گر تحقیقات مرتبط بسیاری از جمله نسل موسوی، سفیانی و سعت (۲۰۱۳)، عباس خلیل (۱۳۹۶)، عابدی صدقیانی (۱۳۸۹)، تاهیناکس و ساماریناس (۲۰۱۵)، امری، شورورزی، مسیح آبادی و مهرآذین (۱۴۰۰) محمدرضایی و گل‌چهره (۱۳۹۷) و فاضلی بوژآباد (۱۳۹۶)، با نتایج تحقیق حاضر همسو و مرتبط است.

راهبردهای مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟

راهبردهایی که برای اظهارنظر درست و منطقی حسابرسان می‌توان ارائه نمود عبارت‌اند از: لزوم ارائه چارچوبی برای رعایت استانداردهای حسابرسی، ماشینی کردن کار حسابرسی، افزایش استقلال حسابرسان و تصویب و اجرای به‌هنگام استانداردهای روز دنیا، آموزش مستمر، استقرار سیستم کنترل کیفی مؤثر بر مؤسسات، ارتقای ذهن‌آگاهی و تمرکز هدفمند، کاهش وابستگی درآمدی حسابرسان به صاحب‌کار خاص، چرخش کار بین حسابرسان، به‌کارگیری نظم اثربخش استخدام و ترفیع حسابرسان حرفه‌ای، کاهش دوره تصدی حسابرسان و توسعه صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان از جمله راهبردهایی هستند که باید مدنظر قرار گرفته و عملیاتی شوند. در زمینه نتایج تحقیق در دسته راهبرد تحقیقاتی صورت گرفته که با این نتایج همسو هستند مانند: زید آلکیلانی، وان هوسین و

سلیم (۲۰۱۹)، تپالاگل و لین (۲۰۱۵)، هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)، رید و یزگل (۲۰۱۶)، فلیویچ، سوساک و لیجیچ (۲۰۲۱)، آذین فر، قدرتی زوارم، تیموریور و نوروزی (۱۳۹۸)، آقایی و خلعتبری لیماکی (۱۳۹۶)، بابایی (۱۳۹۷).

پیامدهای اظهارنظر حسابرسان مستقل کدام‌اند؟

پیامدهای که اظهارنظر حسابرسان مستقل می‌تواند داشته باشد نیز شامل رشد و تعالی سازمان، قابلیت اکتفا به صورت‌های مالی، روشن شدن سود و زیان واقعی شرکت، عدالت و سلامت اقتصادی کشور و کاهش تضاد و عدم تقارن اطلاعاتی است. نتایج پژوهش حاضر با نتایج مطالعات پیمنا دی جوسوس، دآلمیدا و داسیلوا (۲۰۲۲)، عباس زاده، صالحی و حسینی پور (۱۳۹۶)، لاری دشت بیاض، سامی و آزاد (۱۳۹۷)، زراعتی نوقایی و نخعی (۱۴۰۰)، حیدرائی، خوشکار و گرجی زاده (۱۴۰۰)، شادلوی خانجانیان (۱۳۹۸)، جاویدی (۱۳۹۸) مطابقت و همخوانی دارد.

به لحاظ نظری طراحی الگوی اظهارنظر حسابرسان مستقل به دلیل خلأ تحقیقاتی در این زمینه و نگاهی جامع از ابتدای فرایند حسابرسی تا مرحله صدور گزارش حسابرسی و بررسی کلیه عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان مستقل در قالب یک طرح کلی آن را از سایر پژوهش‌ها متمایز می‌سازد. از جنبه کاربردی، یافته‌های پژوهش قابل‌استفاده برای مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و مدیران مالی در بخش خصوصی و اساتید دانشگاه خواهد بود.

پیشنهاد می‌شود در تحقیقات آتی جامعه آماری به صورت مجزا از بین دانشگاهیان، مدیران، شرکای مؤسسات حسابرسی و همچنین مدیران مالی شرکت‌های بخش خصوصی انتخاب شوند و عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای الگوی اظهارنظر حسابرس از دیدگاه‌های هر کدام از این گروه‌ها در قالب الگوهای جداگانه مورد بررسی قرار گیرد. همچنین در تحقیقات آتی روابط بین متغیرها از طریق معادلات ساختاری مورد بررسی قرار گیرد و از ابزارهایی مانند پویایی‌شناسی سیستم‌ها نیز برای نحوه تأثیرگذاری متغیرهای مدل بر روی یکدیگر می‌توان استفاده نمود، همچنین می‌توان برای سطح‌بندی و بررسی تأثیرگذاری و تأثیرپذیری عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسان از روش دیمتل یا رویکرد ساختاری تفسیری^{۳۴} استفاده نمود.

محدودیت‌های هر تحقیق کیفی را می‌توان گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست از آنجا که در تحقیق کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد ممکن است بر تفسیرهای او اثر بگذارد. در تحقیق حاضر، محقق در تلاش بوده است تا بی‌طرفانه داده‌ها را تجزیه و تحلیل کند؛ اما با این حال ذات و ماهیت پژوهش کیفی به شکلی است که ممکن است از گرایش‌های پژوهشگر تأثیر بپذیرد. محدودیت دیگر تحقیق، عدم تمایل مؤسسات حسابرسی در مشارکت در این تحقیق بوده است. مانند اغلب پژوهش‌هایی که مبتنی بر نظریه داده‌بنیاد است یافته‌های این مطالعه با اتکا به دیدگاه‌ها و تجربیات خبرگان و با توجه به شرایط متلاطم موجود بدست آمده است و نتایج حاصل در شرایط و محیط‌های مشابه با احتیاط قابل تعمیم است. از محدودیت‌های دیگر این تحقیق نبود پژوهش‌های داخلی مرتبط با موضوع و ادبیات حوزه پژوهش بود.

یادداشت‌ها

1. Patel
2. Walker
3. Rittenberg, Johnstone and Gramling
4. Pimento de Jesus et al.
5. Hu, Muhammad and Yang
6. Enhanced Value
7. Conflict of Interest
8. Consequence
9. Complexity
10. Remoteness
11. Hapsoro & Santoso
12. Filipović, Šušak & Lijić
13. Hui Liu & Zhang
14. Pimento de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva
15. Berglund, Eshleman & Guo
16. Naslmosavi, Sofian & Saat
17. Pimento de Jesus, Machado de Almeida & Fernandes Gomes Da Silva
18. Hu, Stewart & Tan
19. Zaid Alkilani, Wan Hussin & Salim
20. Francis
21. Agoes & Yuniastuti Rahmina
22. Jamal & Sunder
23. Hapsoro & Santoso
24. Read & Yezegel
25. Tepalagul
26. Lin
27. Hapsoro & Santoso
28. Hanen Moalla
29. Creswell
30. MC Fadzean
31. Strauss & Corbin
32. Corbin & Strauss
33. Speziale, Streubert & Carpenter
34. ISM

منابع

- آذین فر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس، تیمورپور، سهیلا، و نوروزی، محمد. (۱۳۹۸). کیفیت حسابرسی، سیاست چرخش مؤسسات حسابرسی و حق الزحمه حسابرس: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری. *دانش حسابرسی*، ۱۹(۷۷)، ۲۷۵-۲۹۰. <https://www.sid.ir/fa/journal/ViewPaper.aspx?id=567432>
- اسفندیاری، پوریا. (۱۳۹۷). تأثیر تغییر در گزارش حسابرسی بر کیفیت گزارشگری مالی و حق الزحمه حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. مؤسسه آموزش عالی پرندک.
- افسای، اکرم، تحریری، آرش، و گودرزوند چگینی، فهیمه. (۱۴۰۱). تأثیر محیط کار کارکنان بر حق الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۱(۱)، ۱۱۵-۱۴۹.
- آقایی، نیایش، خلعتبری لیماکی. (۱۳۹۶، آذر). بررسی رابطه نوع اظهارنظر حسابرس و گردش داوطلبانه حسابرسان مستقل بورس اوراق بهادار تهران: آزمون تجربی نظریه نمایندگی. مقاله ارائه شده در کنفرانس سالانه مدیریت و اقتصاد کسب و کار ۱۳۹۶ در تهران. تهران.
- امری، امید، شورورزی، محمدرضا، مسیح آبادی، ابوالقاسم، و مهر آذین، علی رضا. (۱۴۰۰). نقش ویژگی‌های مدیریت بر نوع اظهارنظر حسابرسی و روابط حسابرس - صاحبکار. *دانش حسابرسی*، ۲۱(۸۳): ۲۶۶-۲۴۶.
- بابایی، کیان. (۱۳۹۷). رابطه بین هموارسازی سود و اظهارنظر حسابرس با در نظر گرفتن دوره تصدی مدیرعامل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، کنفرانس ملی مدیریت، حسابداری و توسعه کسب و کار، ساری، <https://civilica.com/doc/881673>
- برزگری خانقاه، جمال، و کریمی، هاجر. (۱۳۹۸). مروری بر مبانی نظری و مطالعات انجام شده با موضوع اظهارنظر حسابرس. *چهارمین کنفرانس ملی اقتصاد، مدیریت و حسابداری*. سازمان صنعت و معدن و تجارت خوزستان. اهواز، ۲۰ بهمن ۱۳۹۸، دانشگاه شهید چمران.
- پاشازاده گزنتق، حامد. (۱۳۹۵). بررسی رابطه میان حق الزحمه حسابرس و نوع اظهارنظر

بررسی جامع عوامل درون سازمانی اثرگذار بر تقلب‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران ۲۰۱

حسابرس با اثر کیفیت حاکمیت شرکتی به‌عنوان تعدیلگر در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده اقتصاد و مدیریت. دانشگاه ارومیه.

پور زمانی، زهرا؛ جهان‌شاد، آریتا؛ و عین‌قلایی، شهرام (۱۳۸۸). پیش‌بینی وضعیت مالی و اقتصادی شرکت‌ها با استفاده از نسبت‌های مالی مبتنی بر سودآوری، جریان‌های نقدی و رشد. پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی. ۱(۳): ۷۷-۹۷.

جاویدی، تکتم. (۱۳۹۸). بررسی دلایل شکست کسب‌وکار با استفاده از افشای گزارش حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده علوم انسانی. مؤسسه آموزش عالی اشراق بجنورد.

حیدرانی، جمیله، خوشکار، فرزین، و گرجی زاده، داود. (۱۴۰۰). بررسی رابطه اظهارنظر حسابرس و مدیریت ریسک با رتبه‌بندی اعتباری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۴(۶۴): ۹۴-۱۰۸.

خانی، ذبیح‌الله، رجب‌دري، و صدري، ندا. (۱۳۹۹). رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس) و حق الزحمه غیرعادی حسابرس با اظهارنظر حسابرس نسبت به تداوم فعالیت. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹): ۰-۰.

خلج، سهراب (۱۳۹۷). تاثیر انتشار گزارش حسابرسی و نوع اظهار نظر حسابرس بر عکس العمل معاملاتی سرمایه‌گذاران در بانک‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده پردیس تحصیلات تکمیلی خودگردان. دانشگاه علامه طباطبایی.

زراعتی نوقابی، الهه، نخعی، کریم. (۱۴۰۰). رابطه گزارش مقبول حسابرسی با بیش‌ارزشیابی سهام و مدیریت سود و محافظه‌کاری. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری. (۷۲): ۷۱-۸۹.

شادلوی خان‌جانیان، سعید. (۱۳۹۸). بررسی رابطه محتوای گزارش حسابرسی و خروج شرکت از بورس اوراق بهادار. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده ادبیات و علوم انسانی. دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع).

عابدی صدقیانی، جواد (۱۳۸۹). عوامل مؤثر بر صدور گزارش مشروط حسابرسی. پایان‌نامه

کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشگاه پیام نور.
عباس خلیل، رسول. (۱۳۹۶). تأثیر نوع گزارش حسابرسی و عوامل واسطه‌ای اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص حسابرس بر ضریب واکنش سود در شرکت‌های عراقی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده علوم اداری و اقتصادی. دانشگاه فردوسی مشهد.

عباس زاده، محمد رضا؛ نصیرزاده، فرزانه؛ و پورحسینی حصار، سید مهدی (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین نوسان پذیری سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی. ۲۰(۷۸). ۳۹۲-۴۱۹.

عباس زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، و حسینی پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسی تعدیل شده. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰)، ۸۹-۱۲۶.

فاضلی بوژآباد، رضا. (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین فشار کاری حسابرسان و حق‌الزحمه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده ادبیات و علوم انسانی. دانشگاه بین‌المللی امام رضا (ع).

کاظمی، زهرا (۱۳۹۹). تعداد و انواع بندهای شرط گزارش حسابرسی: نقش ویژگی شرکای حسابرسی. پایان‌نامه کارشناسی ارشد. دانشکده علوم مالی. دانشگاه خوارزمی.

کمیحانی، رقیه (۱۳۹۵). تبیین مدلی به منظور شناسایی اظهارنظر حسابرس.. (پایان‌نامه دکتری منتشر نشده). دانشگاه تهران، تهران، ایران.

لاری دشت بیاض، محمود، سامی، محمد جواد، و آزاد، عبدالله. (۱۳۹۹). مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۲۳(۴۵)، ۲۳-۴۰.

محمدرضایی، فخرالدین، گل چهره، محمد. (۱۳۹۷). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی. فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۶)، ۱-۳۱.

محمدی نوره، شاکر، رحیمیان، نظام الدین، و احمدی دهرشید، جمیل. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر دیجیتالی شدن بر حسابرسان مستقل و مؤسسات حسابرسی ایران. پژوهش

بررسی جامع عوامل درون سازمانی اثرگذار بر تقلب‌های مالی: شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران ۲۰۳

حسابرسی حرفه‌ای، ۳، ۱۵۰-۱۷۶.

مرادی، محمد، یحیائی، منیره (۱۳۹۹). تدوین الگوی انتخاب حسابرس مستقل در ایران.

بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷(۲)، ۲۵۸-۲۸۷.

ممشلی، رضا، و کارشناسان، علی. (۱۳۹۸). تأثیر کیفیت حسابرسی بر بیش‌اطمینانی مدیران و احتمال گزارشگری متقلبانه: رویکرد چند بُعدی ترکیبی. پژوهش‌های کاربردی در

گزارشگری مالی، ۸(۲)، ۱۶۹-۲۰۸.

نیازی، فریبا. (۱۳۹۹). تأثیر خودشیفتگی و تجربه حسابرس بر کیفیت و گزارش حسابرسی.

پایان‌نامه کارشناسی ارشد. گروه حسابداری. دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی.

دانشگاه الزهرا.

نیکخواه آزاد، علی (۱۳۹۴). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی. تهران: سازمان حسابرسی،

کمیته تدوین رهنمودهای حسابرسی.

Abbassazeh, M., salehi, M., & hoseinipour, R. (2017). The Effective Factors Determination of Modified Audit Opinion-The Meta Analysis Method. *Applied Research in Financial Reporting*, 6(1), 89-126.

Amri O, shoorvarzy M, massihabadi A, mehrazeeen A. The role of management attributes on audit opinions and auditor-client relationships. *Audit Science* 2021; 21 (83) :246-266.

Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P. (1993). Audit structure and other determinants of ARL: an empirical analysis.

Beaver, W. (1989). financial reporting: an accounting revolution. new jersey: prentice Hall Int., Inc.

Beaver, W. H. (1987). The properties of sequential regressions with multiple explanatory variables. *Accounting Review*, 137-144.

Berglund, N.R., Eshleman, J.D., Guo, P., (2018). Auditor size and going concern reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 37 (2), 1-25

Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review*, 81(3), 653-676.

Chen, K. and Church, C.W. (1992). Default on debt obligations and the issuance of going-concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 11 No. 2, pp. 13-28.

- Corbin, J., & Strauss, A. (2008). Strategies for qualitative data analysis. *Basics of Qualitative Research. Techniques and procedures for developing grounded theory*, 3(10.4135), 9781452230153.
- Creswell, J. W. (2012). *Educational research: Planning, conducting, and evaluating quantitative and qualitative research*. Pearson College Division.
- Dopuch, N., Hothausen, R.W. and Leftwich, R.W. (1987). Predicting audit qualifications with financial and market variables. *The Accounting Review*, Vol. 62 No. 3, pp. 431-54.
- Filipović, I., Šušak, T., & Lijić, A. (2021). Effect of Auditor Rotation on Relationship Between Financial Manipulation and Auditor's Opinion. *Business Systems Research: International journal of the Society for Advancing Innovation and Research in Economy*, 12(1), 96-108.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.
- Haeridistia, N and Fadjarenie, A (2020), The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality. *International Journal & Technology Research*. Vol.8, PP. 24-27.
- Hanen MOALLA, (2017). Audit report qualification and audit report modification – impact of profitability, loss, leverage and liquidity in tunisia, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(4), 468- 485.
- Hapsoro, D., & Santoso, T. R. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion?. *International Journal of Economics and Financial*, 8(1), 143-152.
- Heidaraee, J., khoshkar, F., & gorji zadeh, D. (2021). Investigating the Relationship between Auditor Opinion and Risk Management with Credit Rating of Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 4(46), 94-108.
- Higson, A. (2003). *Corporate financial reporting: Theory and practice*. Sage.
- Hu, F., Stewart, J., & Tan, W. (2017). CEO's political connections,

- institutions and audit opinions. *Pacific Accounting Review*.
- Hu, M., Muhammad, A., & Yang, J. (2022). Ownership concentration, modified audit opinion, and auditor switch: New evidence and method. *The North American Journal of Economics and Finance*, 61, 101692. <https://doi.org/10.1016/j.najef.2022.101692>
- Hui Liu, Charles P. Cullinan & Junrui Zhang (2018): Modified audit opinions and debt contracting: evidence from China, *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, DOI: 10.1080/16081625.2018.151704[^]
- Ireland Jennifer C. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol 307&8, pp.975-1015.
- Jamal, K., & Sunder, S. (2011). Is mandated independence necessary for audit quality?. *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 284-292.
- Khani Z, Rajabdorri H, Sadri N. The Relationship of Audit Quality, Auditor Tenure and Abnormal Audit Fees with Auditor's Going Concern Opinion. *Audit Science* 2020; 20 (79) :241-258.
- Krishnan, G. V., & Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(3), 139-160.
- Lari Dashtbayaz, M., Saei, M. J., & Azad, A. (2020). Basis for Modified Auditor's Opinion and Earning Management. *Accounting and Auditing Research*, 12(45), 23-40. doi: 10.22034/iaar.2020.107122
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1980). The distinction between merit and worth in evaluation. *Educational Evaluation and Policy Analysis*, 2(4), 61-71.
- Mamashli, R., & karshenasan, A. (2020). The Effect of Audit Quality on Managerial Over Confidence and the possibility of Fraudulent Reporting: Multi-Dimensional (Hybrid) Approach. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 169-208.
- Mayhew, B.W. and Wilkins, M.S. (2003). Audit firm industry specialization as a differentiation strategy: evidence from fees charged to firms going public. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, pp. 33-52.
- McFadzean, E.(2007). *Developing a Proposal: A Nine Step Process*.
- McKeown, J.C., Mutchler, J.F. and Hopwood, W. (1991).

- Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10, pp. 1-13 (supplement).
- Meier, C. (2017). Managing digitalization: challenges and opportunities for business. *Management* 12 (2), 111–113.
- Mohammady Navareh, S., Rahimian, N., & Ahmadi Dehrashid, J. (2021). Investigating the Impact of Digitalization on Independent Auditors and Auditing firms in Iran. *Journal of Professional Auditing Research*, 1(3), 150-176. doi: 10.22034/arj.2021.247704
- Moradi, M., & Yahyaei, M. (2020). Develop a Model for Selecting an Independent Auditor in Iran. *Accounting and Auditing Review*, 27(2), 258-287. doi: 10.22059/acctgrev.2020.289254.1008274
- Mutchler, J.F., Hopwood, W. and McKeown, J.C. (1997). The influence of contrary information and mitigating factors on audit opinion decisions on bankrupt companies. *Journal of Accounting Research*, Vol. 35 No. 2, pp. 295-310.
- Naslmosavi, S., Sofian, S., & Saat, M. B. M. (2013). The effect of audit firm size on independent auditor's opinion: Conceptual framework. *Asian Social Science*, 9(9), 243.
- Patel, S. (2020). independent auditor's report to the directors of brighton & sussex university hospitals nhs trust.
- Pimenta de Jesus, A. C., Machado de Almeida, B. J., & Fernandes Gomes Da Silva, A. M. (2022). Determining factors in modified audit reports: Evidence from Portuguese municipalities. *Revista de Contabilidade*, 25(2), 329-339. <https://doi.org/10.6018/rccsar.421451>
- Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 324-331.
- Read, W. J., & Yezegel, A. (2016). Auditor tenure and going concern opinions for bankrupt clients: Additional evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 163-179.
- Reichelt, K.J. and Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality.

- Journal of Accounting Research*, Vol. 48 No. 3, pp. 647-86.
- Rittenberg, L.E., Johnstone, K.M. and Gramling, A.A. (2012). Auditing: A business risk approach, 8th ed., South-Western CENGAGE Learning, Mason, OH.
- Speziale, H. S., Streubert, H. J., & Carpenter, D. R. (2011). *Qualitative research: Advancing the humanistic imperative*. Lippincott Williams & Wilkins.
- Strauss, A., & Corbin, J. (1998). Basics of qualitative research techniques.
- Strauss, A., & Corbin, J. M. (1998). *Basics of qualitative research: Techniques and procedures for developing grounded theory*. SAGE Publications.
- Tahinakis, P., & Samarinas, M. (2016). The incremental information content of audit opinion. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Walker, M (2003) 'Principal/agency theory when some agents are trustworthy', Accounting and Finance Working Paper, Manchester: Manchester Business School, Manchester University.
- Wallace, W. (1980). The economic role of the audit in free and regulated markets.
- Zaid Alkilani, S., Wan Hussin, W. N., & Salim, B. (2019). The influence of audit committee characteristics on modified audit opinion in Jordan. *Journal of Finance and Accounting*, 7(3), 95-106.
- Zuboff, S. (1988). In the age of the smart machine: the future of work and power. New York: Basic Books.
- Zureigat, Qasim Mohammad (2014). Factors associated with audit reports in Saudi Arabia. *Global Journal of Management and Business Research: The Accounting and Auditing*, Volume 14 Issue 5, pp 66-75.