

فرا تحلیل عوامل موثر بر اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده

محمد رضا عباس زاده*، مهدی صالحی**، رضا حسینی پور***

چکیده

هدف مقاله حاضر فراتحلیل (متا آنالیز) تاثیر متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و متغیرهای خاص شرکت بر تمایل به صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می باشد. متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی شامل چهار متغیر اندازه، تخصص صنعت، دوره تصدی موسسه حسابرسی و نیز تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی می باشد. متغیرهای خاص شرکت شامل اندازه، اهرم، گزارش تعدیل شده سال قبل و سودآوری می باشد. آزمون ترکیبی استوفر به عنوان تکنیک فراتحلیل به کار گرفته شده است که در آن آماره Z می تواند برای آزمون جهت و معناداری تاثیر متغیرها بر تمایل به صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی استفاده شود. در مجموع ۸ مقاله داخلی و ۵۸ مقاله خارجی طی سالهای ۲۰۱۶-۱۹۸۲ و ۱۳۹۴-۱۳۸۵ گردآوری شده است. یافته‌ها نشان می دهد درباره دسته اول متغیرهای توضیحی اجماع اندکی وجود دارد، به نحوی که تنها رابطه معنادار موجود در این گروه از متغیرها اندازه موسسه و تاخیر گزارش حسابرسی می باشد. تاخیر گزارش حسابرسی و اندازه موسسه دارای رابطه مثبت و تخصص صنعت حسابرس و دوره تصدی حسابرسی دارای رابطه منفی با تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می باشند. اما اثر هیچ یک از متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی در مطالعات ایران معنادار گزارش نشد. در مقابل برای متغیرهای خاص شرکت اهمیت بیشتری برای تاثیر اندازه شرکت و سودآوری بر روی صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: فراتحلیل، متغیرهای حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱۱/۰۹

* دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۶/۱۱

** دانشیار حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

*** دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

نویسنده مسئول: محمد رضا عباس زاده abbas33@um.ac.ir

مقدمه

جنسن و مک لینگ^۱ (۱۹۷۶) این گونه استدلال کرده‌اند که تضاد منافع و ناتوانی مالکان در مشاهده مستقیم اقدامات نمایندگان، منجر به خطر اخلاقی می‌شود و تضاد ذاتی منافع بین مالکان و نمایندگان به نوبه خود افزایش هزینه‌های نمایندگی را در پی دارد. نقش ساختارهای حاکمیت شرکتی در کاهش چنین هزینه‌هایی از طریق اطمینان‌دهی گزارشگری معتبر اطلاعات صورت‌های مالی به طور گسترده‌ای مورد پژوهش قرار گرفته است (کوهن و همکاران^۲، ۲۰۰۴). در نتیجه، خدمات حسابرس بیرونی به عنوان یک ابزار نظارتی، بخش حیاتی بهبود ساختار حاکمیت شرکتی محسوب می‌گردد. حساب‌رسان به عنوان حافظان اموال شرکت^۳ در نظر گرفته می‌شوند این در حالی است که آنها می‌توانند اعتباری را تنها با ارائه بازبینی مستقلی از صورت‌های مالی آماده شده توسط مدیریت شرکت فراهم آورند. این سوال که آیا حساب‌رسان نقش مستقل خود را از طریق فراهم آوردن اظهارنظرهای حسابرسی مناسب به حد کافی انجام می‌دهند یا خیر در زمره موضوعات مورد علاقه عموم مطرح می‌باشد. معادله اظهار نظر حسابرسی فرآیندی بسیار دقیق و پیچیده می‌باشد. این فرآیند شامل؛ ارزیابی تصمیمات پذیرش و نگهداری مشتری، آشنایی نسبت به کسب و کار مشتری، اجرای بررسی‌های مرتبط با کنترل داخلی، به دست آوردن شواهد اساسی در خصوص ادعاهای مدیریت و گردآوری نتایج در قالب اظهارنظرهای حسابرسی می‌باشد (فلیکس و کینی^۴، ۱۹۸۲؛ ریتنبرگ و همکاران^۵، ۲۰۱۲).

از دیدگاه گزارش حسابرسی، حساب‌رسان می‌توانند تصمیم بگیرند که از میان انواع گزینه‌های گزارش‌های حسابرسی کدام یک را انتخاب نمایند. رایج‌ترین شکل اظهار نظر حسابرسی، اظهار نظر حسابرسی "تعدیل نشده استاندارد-مقبول" می‌باشد. اما حساب‌رسان، گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده به مفهوم هر گزارشی غیر از گزارش تعدیل شده شامل گزارش‌های تعدیل نشده شامل بندهای توضیحی را نیز صادر می‌نمایند. در برخی شرایط حساب‌رسان نیازمند ارائه گزارش‌های حسابرسی جدی تر در قالب گزارش‌های تعدیل شده، گزارش‌های دوگانه یا عدم اظهار نظر حسابرسی می‌باشند (ریتنبرگ و همکاران، ۲۰۱۲).

این دوگانگی بین اظهارنظرهای "تعدیل نشده" و "تعدیل شده" به پژوهشگران اجازه می‌دهد تا عوامل موثر بر چنین انتخاب‌هایی را مورد بررسی قرار دهند.

با توجه به نتایج پژوهش آزاد و حسینی پور (۱۳۹۴) که نشان دهنده سهم ۶۰ درصدی

گزارش‌های تعدیل شده حسابرسی در ترکیب گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. تعداد اظهار نظرهای تعدیل شده که برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس صادر شده نشان می‌دهد که ریسک‌های مرتبط با صدور یک اظهار نظر تعدیل نشده (تعدیل شده) هنگامی که در واقع اظهار نظر تعدیل شده (تعدیل نشده) مناسب بوده است، بسیار زیاد است. اظهار نظر تعدیل نشده نامناسب یک خطای نوع دوم را نشان می‌دهد و ممکن است حسابرسان را با نوعی تعهدات مواجه نماید، در حالی که اظهار نظر تعدیل شده نامناسب یک خطای نوع اول را نشان می‌دهد و ممکن است منجر به ترغیب مشتریان نسبت به تغییر حسابرسان شود. با این وجود شواهد تجربی در خصوص خطای نوع دوم قطعی نیست. کارسلو و پالمروس^۶ (۱۹۹۴) دریافتند که نرخ‌های گزارش‌های تعدیل شده در تحلیل تک متغیره و نه آزمون چندمتغیره به طور معناداری در شرکت‌های فاقد دعاوی حقوقی بالاتر می‌باشد. لایز و واتس^۷ (۱۹۹۴) دعاوی حقوقی حسابرسان را برای مشتریان ورشکسته و غیرورشکسته مورد بررسی قرار داده‌اند، آنها در آزمون‌های تک متغیره و نه در آزمون‌های چندمتغیره، رابطه مثبتی را بین گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده و دعاوی حقوقی حسابرسان دریافته‌اند. به بیان دیگر کاپلن و ویلیامز^۸ (۲۰۱۲) دریافته‌اند که حسابرسان می‌توانند احتمال وقوع دعاوی حقوقی بر علیه خود را با انتشار گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده به مشتریان با وضعیت درماندگی مالی با استفاده از روش معادلات همزمان کاهش دهند. شواهد تجربی در خصوص ارتباط بین گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده و تغییر حسابرس (مطالعات خطای نوع اول)، شواهد قابل توجه تری را در این خصوص که مشتریان، حسابرسان خود را در پاسخ به اظهار نظرهای تعدیل شده تغییر می‌دهند فراهم می‌آورند (استفانیک و همکاران^۹، ۲۰۰۹).

شواهد ترکیبی همچنین، محتوای اطلاعاتی اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده را نمایان می‌سازند. داد و همکاران^{۱۱} (۱۹۸۴) و الیوت^{۱۱} (۱۹۸۲) در مسیر استناد به هر گونه واکنش معنادار بازار نسبت به اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده ناموفق بوده‌اند در حالی که دوپوچ و همکاران^{۱۲} (۱۹۸۶) واکنش منفی بازار را نسبت به چنین اعلام‌هایی گزارش نموده‌اند. چوی و جتر^{۱۳} (۱۹۹۲) نشان داده‌اند که ضریب واکنش سود بعد از صدور تعدیلات^{۱۴} "به استثناء"^{۱۴} و "عدم توافق"^{۱۵} به طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. عدم توفیق در دستیابی به هر گونه واکنش بازار نسبت به تعدیلات حسابرسی می‌تواند برخواسته از

دشواری‌های مرتبط با شناسایی تاریخ‌های اعلام واقعی باشد (داد و همکاران، ۱۹۸۴). توضیح دیگری در خصوص فقدان واکنش قیمت سهام به چنین اعلام‌هایی این است که حسابرسان تنها اطمینان رسمی را در خصوص گزارش‌های سالانه فراهم می‌آورند که این امر دشواری‌هایی را به منظور فراهم آوردن علامت‌های به موقع به بازار سرمایه ایجاد می‌نماید. هربون و همکاران^{۱۶} (۲۰۰۷) از طریق برخی ویژگی‌های قوانین نظارتی استرالیا که در آن گزارش سالانه مقدماتی و گزارش حسابرس در تاریخ‌های متفاوت منتشر می‌شوند بر مشکل مرتبط با انتشار همزمان گزارش سالانه و گزارش حسابرسی فائق آمده‌اند. همچنین، آنها هیچ گونه شواهدی در خصوص واکنش کوتاه مدت بازار نسبت به اعلام گزارش حسابرسی تعدیل شده مرتبط با تداوم فعالیت را گزارش ننموده‌اند.

به جهت ماهیت حساس گزارش حسابرسی تعدیل شده، حجم قابل توجهی از پژوهش‌های دانشگاهی در سالیان اخیر به شناسایی عوامل احتمال دریافت گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده پرداخته‌اند. تحقیقات صورت گرفته در این خصوص نشان می‌دهند که محتوای اطلاعاتی مبانی تعدیل گزارش حسابرسی بر عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های بورسی تاثیر گذار بوده (دیوید و همکاران^{۱۸}، ۲۰۱۳) و بازارهای سرمایه نسبت به انتشار گزارش حسابرسی تعدیل شده و یا رفع مبانی تعدیل گزارش حسابرسی واکنش نشان می‌دهند (گاگانیس و همکاران^{۱۹}، ۲۰۰۷). مبانی تعدیل گزارش حسابرسی همچنین، بر میزان پاداش دریافتی توسط مدیران اثر منفی داشته (فیرس^{۲۰}، ۱۹۸۰) و تاثیر معناداری بر تصمیم‌گیری اعتبار دهندگان برای اعطای اعتبار دارند (آیرلند^{۲۱}، ۲۰۰۳) و همچنین، شرکت‌های دارای گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده از تمایل بیشتری نسبت به تغییر حسابرس برخوردار می‌باشند (فتن و سالما^{۲۲}، ۲۰۱۴). تکرار گزارش مشروط حسابرسی برای سال دوم، دارای محتوای اطلاعاتی بوده (سلطانی^{۲۳}، ۲۰۰۰) و برآوردهای حسابداری بر پیش‌بینی جریان‌های نقد آزاد و سود خالص تاثیر با اهمیتی دارند (حقیقت و اسداللهی، ۱۳۹۰). از این رو نوع و ماهیت مبانی تعدیل گزارش حسابرسی دارای بار اطلاعاتی بوده و تعیین عوامل موثر بر وقوع آنها می‌تواند در تصمیم‌گیری استفاده کنندگان و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در فرآیند حسابرسی بویژه صدور گزارش حسابرسی مفید واقع شوند. در برخی موارد ممکن است چندین مطالعه با نتایج مختلف وجود داشته باشد که به لحاظ اندازه نمونه، دوره زمانی و چارچوب مطالعه با هم تفاوت‌هایی داشته باشند. در

نتیجه، ممکن است پژوهشگران مختلف در خصوص یک مجموعه واحد از مطالعات به نتایج متفاوتی دست پیدا کنند. بررسی ادبیات روایی پژوهش نشان خواهد داد نتایج به ظاهر متناقضی وجود دارد و به پژوهشگران آتی بیان می‌نماید که ممکن است آنها نیز به نتایج متناقضی دست یابند. در مقابل فراتحلیل به لحاظ آماری نتایج مطالعات جداگانه را گردآوری نموده و عوامل آماری چون نمونه‌گیری و خطای اندازه‌گیری را اصلاح می‌نماید و در نتیجه دقت به مراتب بیشتری را در مقایسه با بررسی‌های روایی فراهم می‌آورد (های و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۶).

پژوهش‌های موجود دو گروه از عوامل موثر بر تصمیمات اظهار نظر حسابرسی را شامل الف) متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و ب) متغیرهای خاص شرکت را مورد استفاده قرار داده‌اند (حبیب، ۲۰۱۳).

مطالعه حاضر نتایج ۵۸ مقاله خارجی را طی سال‌های ۱۹۸۲ الی ۲۰۱۶ و ۸ مقاله داخلی را طی سال‌های ۱۳۸۵-۱۳۹۵ گردآوری نموده و چهار متغیر مرتبط با حسابرس و حسابرسی (شامل اندازه موسسه حسابرسی، تخصص صنعت حسابرس، چرخش شریک و موسسه حسابرسی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی) و چهار متغیر مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت (شامل اندازه شرکت صاحبکار، سودآوری، اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل شده سال قبل) را مورد استفاده قرار داده است. آزمون ترکیبی استوف^{۲۵} به عنوان یک تکنیک فراتحلیل در این مطالعه به کار گرفته شده است. این آزمون آماره Z را ایجاد می‌نماید که می‌تواند به منظور آزمون جهت و معناداری تاثیر متغیرهای آزمون بر تمایل حسابرس به صدور اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده به کار گرفته شود. نتایج فراتحلیل نشان می‌دهد که تاثیر متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی بر روی تصمیمات اظهار نظر حسابرسی به دور از نتایج مورد انتظار است. با این وجود اندازه موسسه حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی در زمره متغیرهای با اهمیت برای تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی محسوب می‌گردند. شواهد مرتبط با تاثیر متغیرهای خاص شرکت بر تمایل حسابرس نسبت به صدور اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده به طور گسترده‌ای با فرضیه‌های بیان شده در مطالعات صورت گرفته سازگاری دارند. برای مثال اندازه شرکت، اهرم مالی، سودآوری و اظهار نظر تعدیل شده سال قبل پیش‌بینی‌کننده‌های قابل توجهی در خصوص تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشند. پژوهش حاضر بررسی

فرا تحلیلی از عوامل موثر بر تصمیمات گزارش تعدیل شده حسابرسی را فراهم می‌آورد. بخش بعدی مطالب خلاصه‌ای در خصوص مفاهیم گزارش حسابرسی تعدیل شده فراهم می‌آورد. در بخش سوم برخی فرضیه‌های قابل آزمون در خصوص تاثیر متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و متغیرهای خاص شرکت بر تمایل حسابرس نسبت به صدور اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده ارائه می‌نماید. بخش چهارم تکنیک‌های فراتحلیل به کار گرفته شده در این مقاله را به همراه معیارهای مورد استفاده برای گزینش مطالعات منتخب فراهم می‌آورد. در بخش پنجم نتایج فراتحلیل، به همراه مفاهیم مرتبط با آن ارائه می‌شود. در نهایت در بخش ششم نتیجه‌گیری و پیشنهادهای پژوهش بیان می‌گردد.

مبانی نظری و فرضیه‌ها

مطابق با مفاهیم نظری گزارشگری مالی استانداردهای حسابداری، یکی از اهداف انتشار صورت‌های مالی ارائه اطلاعات سودمند به استفاده‌کنندگان است. اهداف حسابرس از رسیدگی به صورت‌های مالی، اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی، براساس ارزیابی نتایج به دست آمده از شواهد حسابرسی کسب شده، و ارائه اظهار نظر به صورت شفاف در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن می‌باشد (بند ۶، استاندارد ۷۰۰ حسابرسی). گزارش حسابرسی حاوی نظر صریح حسابرس در این باره می‌باشد که آیا صورت‌های مالی از تمام جنبه‌های با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب ارائه شده است یا خیر. مطابق با استانداردهای حسابرسی اظهار نظر حسابرس درباره صورت‌های مالی به دو گروه اظهار نظر تعدیل نشده (مقبول) و اظهار نظر تعدیل شده طبقه‌بندی می‌شوند.

صورت‌های مالی تهیه شده توسط مدیران بنگاه‌های مورد رسیدگی، همیشه خالی از تحریف با اهمیت نیست. افزون بر این، گاه ممکن است حسابرس در شرایطی قرار گیرد که نتواند روش‌های حسابرسی را آن گونه که باید، اجرا و شواهد کافی و مناسب گردآوری کند یا در رابطه با موضوعی، با وجود شواهد، در شرایط کنونی آینده‌ای بسیار مبهم تصور شود. در چنین مواردی، حسابرس باید نظرش را درباره صورت‌های مالی، تعدیل و نظری متناسب با موضوعات ارائه کند. تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهار نظر، به وجود تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب، و ابهام^{۲۷} اساسی و

همچنین، قضاوت حسابرس درباره با اهمیت یا فراگیر بودن هر یک از موارد مذکور بستگی دارد (بند ۲، استاندارد ۷۰۰ حسابرسی).

در استانداردهای حسابرسی سه نوع اظهار نظر تعدیل شده با عناوین "اظهار نظر مشروط"، "اظهار نظر مردود" و "عدم اظهار نظر" مشخص شده است.

فرا تحلیل حاضر شامل ۶۶ مطالعه تجربی صورت گرفته در زمینه تعیین انتخاب‌های گزارشگری حسابرس می‌باشد که در آنها بیش از ده‌ها متغیر توضیحی مورد استفاده قرار گرفته شده است. برخی از این متغیرها مواردی چون ویژگی‌های حسابرس و حسابرسی و برخی دیگر متغیرهای مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت را مورد مطالعه قرار داده‌اند. در ادامه تاثیر احتمالی ویژگی‌های مرتبط با حسابرس و حسابرسی بر روی تمایل حسابرس نسبت به صدور اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده مورد بررسی قرار گرفته است.

اندازه موسسه حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی. از دیدگاه گزارش حسابرسی، می‌توان انتظار داشت که شرکت‌های حسابرسی بزرگ قادر به صدور اظهار نظرهای حسابرسی صحیح تری (عدم ارتکاب خطای نوع اول و دوم) نسبت به هم‌تایان کوچک خود می‌باشند. حسابرسان موسسات بزرگ حسابرسی تلاش حسابرسی بیشتری را در یک رویکرد مستندتر برگرفته از تردید حرفه ای را با گردآوری منابع بیشتر به منظور برنامه ریزی و ارزیابی ریسک را به اجرا می‌گذارند. در نتیجه آنها بهتر قادر به ارزیابی ریسک شکست کسب و کار مشتری بوده و آنها به هنگام اجرای این رویه‌ها استانداردهای کیفی سختگیرانه تری را برای کارکنان خود در نظر می‌گیرند (ریچلت و وانگ^{۴۰}، ۲۰۱۰). علاوه بر این، در صورتیکه شرکت‌های حسابرسی بزرگ قادر به ارائه اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی نباشند و وضعیت مالی شرکت مورد تایید آنها باشد، آنها با افزایش خطر دعاوی حقوقی مواجهه می‌باشند و انگیزه بیشتری برای صدور اظهار نظرهای حسابرسی صحیح دارا می‌باشند. با توجه به اندازه و شهرت موسسه‌های حسابرسی و تفاوت در تجربیات و میزان توانایی آنها و با علم به استفاده از قضاوت در فرآیند اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی می‌توان چنین نتیجه گرفت که نوع موسسه حسابرسی می‌تواند از جمله عوامل موثر بر گزارش حسابرسی باشد. نتایج پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهد که بین نوع موسسه حسابرسی و احتمال صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده رابطه معناداری وجود دارد (کایروس و همکاران، ۲۰۰۸؛ زوریگات^{۴۱}، ۲۰۱۴؛ سجادی و

همکاران، ۱۳۸۶؛ بنی مهد، ۱۳۹۰). از این رو می‌توان فرضیه اول تحقیق را به شرح زیر تبیین نمود:

فرضیه ۱: کیفیت حسابرسی که از طریق اندازه موسسه حسابرسی اندازه‌گیری می‌شود منجر به تعدیل ارتباط بین متغیر اندازه موسسه حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی می‌شود.

اگرچه شرکت‌های حسابرسی بزرگ از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار می‌باشند (از نظر اظهارنظرهای حسابرسی صحیح‌تر) و به احتمال بیشتری اقدام به صدور اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرسی می‌نمایند، باید توجه داشت که لزوماً اظهارنظرهای حسابرسی صحیح‌تر به معنای اظهارنظرهای تعدیل‌شده بیشتر نمی‌باشد. علاوه بر این، موسسه حسابرسی بزرگ احتمالاً اقدام به انتخاب مشتریانی می‌نمایند که وضعیت حسابرسی آنها کمتر با بحران مواجه باشد. به منظور عملیاتی نمودن این متغیر، یک متغیر دو وجهی شامل یک در صورتی که شرکت توسط موسسات بزرگ حسابرسی شده باشد و صفر در غیراین صورت، رویکردی است که بیشترین استفاده را دارد. استفاده از چنین رویکردی به منظور اندازه‌گیری متغیر احتمال سوگیری در تفسیر یافته‌ها را کاهش می‌دهد.

تخصص صنعت موسسه حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی. یکی از ابعاد کیفیت حسابرسی که منجر به تمایز بین حسابرسان با کیفیت بالا نسبت به هم‌تایان با کیفیت پایین آنها می‌شود، درجه تخصص صنعت موسسه حسابرسی می‌باشد. 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 نمی‌باشد (مای هیو و ویلکینز^{۴۲}، ۲۰۰۳). حسابرسان متخصص صنعت از تمایل بیشتری نسبت به صدور انواع اظهارنظرهای حسابرسی تعدیل‌شده برخوردار می‌باشند. ابتدا اینکه با توجه به برتری دانش نسبت به صنعت مشتریان خود، حسابرسان متخصص صنعت بهتر قادر به ارزیابی اینکه مشتری خاص صنعت دارای موارد تردید قابل توجهی در خصوص تحریف و همچنین، ادامه فعالیت می‌باشد یا خیر هستند. از اینرو، می‌توان رابطه مثبتی را بین تخصص صنعت موسسه حسابرسی و تمایل حسابرس نسبت به صدور اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی انتظار داشت. از اینرو فرضیه دوم تحقیق به شرح زیر تبیین گردیده است:

فرضیه ۲: نحوه اندازه گیری تخصص صنعت موسسه حسابرسی به تعدیل رابطه بین

تخصص صنعت موسسه حسابرسی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی منجر می شود.

با وجود توجه بیشتر در سال های اخیر به مقوله بسیار مهم تخصص صنعت، تاکنون معیار واحدی برای اندازه گیری تخصص صنعت حسابرس وجود ندارد (نیلی و ریلی^{۴۳}، ۲۰۰۴). با این وجود پژوهش های گذشته از شاخص های مختلفی به منظور اندازه گیری تخصص حسابرس در صنعت بهره گرفته اند، از این بین رویکردهای سهم بازار^{۴۴} و سهم پرتفوی^{۴۵}، اغلب به عنوان شاخص هایی برای محاسبه تخصص حسابرس در صنعت مورد استفاده قرار می گیرند (پالمروس^{۴۶}، ۱۹۸۶؛ بالسام و همکاران^{۴۷}، ۲۰۰۰؛ کریشان^{۴۸}، ۲۰۰۳؛ دان و می هیو^{۴۹}، ۲۰۰۴؛ اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۹). این رویکرد، یک حسابرس متخصص صنعت را به عنوان مؤسسه ای که خود را از سایر رقبا از نظر سهم بازار در یک صنعت خاص متمایز کرده است، معرفی می کند. در این رویکرد فرض بر این است که با مشاهده سهم نسبی بازار مؤسسه های حسابرسی که به یک صنعت خاص خدمت ارائه می کنند، می توان به میزان دانش تخصص صنعت مؤسسه حسابرسی پی برد. همچنین، مطابق با پژوهش هایی مورد اشاره، سهم بازار حسابرس در یک صنعت خاص با استفاده از نسبت مجموع فروش شرکت های حسابرسی شده توسط آن حسابرس به مجموع فروش شرکت های موجود در آن صنعت خاص بدست می آید، یعنی:

$$\text{جمع فروش تمام صاحب کاران موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص} \\ = \frac{\text{جمع فروش تمام صاحب کاران در این صنعت}}{\text{سهم بازار حسابرسی}}$$

همچنین، موسساتی به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها بیش از ۱/۲ * [(شرکت های موجود در یک صنعت/۱)] باشد (پالمروس، ۱۹۸۶).

چرخش شریک و موسسه حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده 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 می شود (کاری و سیمنت^{۵۰}، ۲۰۰۶). مطابق با تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، مؤسسات حسابرسی و شرکا یا مدیران مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی فوق مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند.

پذیرش مجدد حسابرسی اشخاص مذکور پس از سپری شدن حداقل ۲ سال از پایان دوره ۴ ساله مزبور مجاز است. ضمناً در صورت خروج شرکا یا مدیران از مؤسسه قبلی، شریک یا مدیر مسئول کار در دوره ۴ سال قبل، نمی‌تواند تا ۲ سال با حضور به عنوان شریک یا مدیر در مؤسسه حسابرسی دیگر سمت مزبور را قبول کند. چنین الزامات قانونی به جهت تصدی طولانی مدت لزوماً منجر به مخدوش نمودن استقلال حسابرس و وجود نگرانی‌های شهرت حسابرسی نمی‌شود و اینکه در صورت الزام چرخش حسابرسی، کیفیت حسابرسی ممکن است با انعقاد قرارداد حسابرسی جدید به جهت فقدان دانش و شناخت لازم حسابرس نسبت به فعالیت صاحبکار تحت تاثیر قرار گیرد (گیجر و راگاناندان^{۵۱}، ۲۰۰۲؛ کارسلو و ناگی^{۵۲}، ۲۰۰۴). احتمال آن می‌رود که هزینه‌های حسابرسی بیشتر در ارتباط با دوره‌های اول تصدی حسابرس و افزایش در دانش کسب شده نسبت به فعالیت و صنعت صاحبکار از طریق دوره حسابرسی مکرر در نهایت منجر به ارتباط مثبت بین دوره تصدی طولانی با کیفیت حسابرسی بالا شود (مایرز و همکاران^{۵۳}، ۲۰۰۳). اما در صورتیکه نگرانی قانونگذار در مورد الزام چرخش قابل توجیه باشد، به دلیل کاهش استقلال و تقلیل در ظرفیت شریک حسابرسی این امر بر روی ارزیابی نقادانه آن و به وجود آمدن قضاوت‌های حسابرسی مناسب تاثیر می‌گذارد، از اینرو ممکن است یک ارتباط منفی بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی مورد انتظار باشد. آندسته از عوامل موثر بر گزارش‌های تعدیل شده که منعکس کننده عدم توافق‌های بین مدیریت و حسابرس می‌باشند از قبیل؛ تخطی از اصول پذیرفته شده حسابداری و محدودیت‌های اعمال شده توسط مدیریت صاحبکار در زمینه رسیدگی‌های حسابرس به احتمال زیاد منجر به تغییر حسابرس می‌گردند. به عبارتی مدیریت صاحبکار به منظور پیشگیری از دریافت گزارش تعدیل شده در سنوات آتی اقدام به تغییر حسابرس می‌کند. این در حالی است که نتایج مطالعات (لنکس^{۵۴}، ۲۰۰۰؛ هدیب و کوک^{۵۵}، ۲۰۰۵) نشان دهنده رابطه مثبت و معنی دار بین تغییرات حسابرس و دریافت گزارش‌های تعدیل شده حسابرسی می‌باشند. بنابراین، بین نوع اظهار نظر حسابرسی (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲)، صدور گزارش حسابرسی تعدیل شده (باقرپور و دیگران^{۵۶}، ۲۰۱۴، بنی مهد، ۱۳۹۰) و تغییر حسابرس رابطه مستقیم وجود دارد. همچنین نتایج مطالعات (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۳) بیانگر فقدان رابطه معنادار بین تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر و تغییر حسابرس می‌باشد. در

نهایت فرضیه سوم تحقیق به شرح زیر تبیین گردیده است:

فرضیه ۳: نحوه اندازه گیری دوره تصدی شرکت و شریک حسابرسی منجر به تعدیل رابطه بین دوره تصدی موسسه و شریک حسابرسی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می شود.

دو متغیر برای اندازه گیری دوره تصدی حسابرس وجود دارد. دوره تصدی می تواند با استفاده از یک متغیر پیوسته یا یک دوره قطع دلخواه اندازه گیری شود. بیشترین دوره رایج به منظور تمایز بین حسابرس با دوره تصدی طولانی نسبت به حسابرس با دوره تصدی کوتاه، استفاده از متغیر دو وجهی با مقادیر ۱ در صورتیکه دوره تصدی حسابرس بیش از ۳ سال باشد (دوره تصدی طولانی) و ۰ در غیر اینصورت می باشد (جانسون و همکاران^{۵۷}، ۲۰۰۲؛ مایرز و همکاران، ۲۰۰۳).

تاخیر گزارش حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی. تاخیر گزارش حسابرسی به عنوان دوره زمانی بین پایان سال مالی شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی تعریف می شود و یکی از متغیرهای بیرونی به منظور مشاهده خروجی فعالیت حسابرسی است که با استفاده از آن استفاده کنندگان می توانند در مورد کارایی حسابرسی قضاوت نمایند (بامبر و همکاران^{۵۸}، ۱۹۹۳). رابطه مثبتی بین تاخیر در صدور گزارش حسابرسی و احتمال دریافت اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده مورد انتظار می باشد. اولاً، تاخیر گزارش حسابرسی طولانی تر ممکن است بیانگر مذاکرات طولانی بین حسابرس و مدیر صاحبکار به منظور تلاش برای رفع عدم توافق های آنها باشد. دوماً تاخیر گزارش حسابرسی طولانی تر ممکن است نشان از تلاش بیشتر مورد نیاز توسط حسابرس در مواجهه با مشکلات شناسایی شده باشد. سوماً، تاخیر گزارش حسابرسی طولانی تر ممکن است به سادگی منعکس کننده ریسک کنترل ذاتی بالای مشتری که مستلزم تلاش بیشتر حسابرس است باشد (آیرلند^{۵۹}، ۲۰۰۳). در نهایت فرضیه قابل آزمون زیر تبیین گردیده است:

فرضیه ۴: نحوه اندازه گیری تاخیر گزارش حسابرسی موجب تعدیل رابطه بین متغیر تاخیر گزارش حسابرسی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می شود.

متغیرهای خاص شرکت و اظهار نظرهای تعدیل شده

با توجه به متغیرهای خاص شرکت، لوپرز^{۶۰} (۱۹۹۸) چنین اظهار نموده است که به هنگام ارزیابی تداوم فعالیت صاحبکار حسابرسان به جای انگیزه های اقتصادی حسابرسی و

ریسک دعاوی حقوقی بر روی ویژگی‌های شرکت و بحران مالی آن متمرکز می‌باشند. اگر شرکت‌هایی که اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی دریافت نموده‌اند از ویژگی‌های مشابه برخوردار باشند، شناسایی ویژگی‌های آنها می‌تواند حساب‌برسان و سهامداران را در پیش‌بینی وضعیت در ماندگی مالی شرکت کمک کند (گیسل و همکاران^{۶۱}، ۲۰۱۰). سه متغیر اندازه شرکت، اهرم مالی، گزارش تعدیل شده سال قبل شرکت و سودآوری که در زمره متغیرهای پر کاربرد در زمینه بررسی ریسک کسب و کار شرکت و احتمال دریافت اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی می‌باشند در ادامه بیان شده است.

اندازه شرکت

یکی از پر کاربردترین ویژگی‌های شرکت که در مطالعات مختلف به منظور توضیح اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی به کار گرفته شده متغیر اندازه شرکت می‌باشد. از این دیدگاه چنین برمی‌آید که احتمال دریافت اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده برای شرکت کوچک بیشتر از شرکت‌های بزرگ می‌باشد. با این وجود دلایل این رابطه اظهار نظر-اندازه نامشخص می‌باشد. شرکت‌های کوچک ممکن است نسبت به عوامل تهدید کننده تداوم فعالیت شرکت و وقوع انواع تحریفات با اهمیت در صورت‌های مالی از حساسیت بالایی برخوردار باشند (چن و چرچ^{۶۲}، ۱۹۹۲)، در حالیکه شرکت‌های بزرگتر از منابع بیشتری به منظور اجتناب از ورشکستگی و استقرار سیستم‌های کنترل داخلی برخوردار بوده (ماچلر و همکاران^{۶۳}، ۱۹۹۷) و دارای قدرت مذاکره بیشتری با حساب‌برسان در فرآیند تصمیم-اظهار نظر می‌باشند (مک کوئن و همکاران^{۶۴}، ۱۹۹۱). حتی ممکن است حساب‌برسان قادر به صدور اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی برای شرکت‌های بزرگتر نباشند چراکه آنها می‌توانند به جهت فشار حق الزحمه حسابرسی و صاحبکار در خصوص استقلال خود به مصالحه پردازند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). همچنین، به دلیل استقرار سیستم‌های کنترل داخلی قوی در شرکت‌های بزرگ، با کاهش احتمال وقوع اشتباه و تحریف در صورت‌های مالی آنها، احتمال دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده در این شرکت‌ها کاهش می‌یابد (آیرلند، ۲۰۰۳). نتایج مطالعات صورت گرفته بیانگر وجود رابطه مثبت و معنادار بین اندازه شرکت و نوع اظهار نظر حسابرسی (لایتسن و همکاران^{۶۵}، ۱۹۹۸؛ باریزا و همکاران^{۶۶}، ۲۰۰۵؛ گاگانیس و همکاران^{۶۷}، ۲۰۰۷؛ کاپروس و همکاران، ۲۰۰۸؛ زوریگات، ۲۰۱۴؛ پورحیدری و اعظمی، ۱۳۸۹؛ بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲؛ بنی مهد، ۱۳۹۰) و همچنین،

تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۳) می‌باشند. این در حالی است که نتایج سایر تحقیقات حاکی از عدم وجود رابطه معنادار بین اندازه واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر حسابرسان می‌باشد (اسپاتیس^{۶۸}، ۲۰۰۳؛ ساندگرن^{۶۹}، ۲۰۰۳؛ کایروس و همکاران، ۲۰۰۸؛ سجادی و همکاران، ۱۳۸۶). با توجه به مطالب مذکور انتظار می‌رود بین اندازه شرکت و مبانی تعدیل گزارش حسابرسی رابطه معناداری وجود داشته باشد و می‌توان فرضیه زیر را در این خصوص تبیین نمود:

فرضیه ۵: نحوه اندازه‌گیری اندازه شرکت منجر به تعدیل رابطه بین متغیر اندازه شرکت و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌شود.

اهرم مالی

در صورتی که حسابرسان در رسیدگی‌های خود به نشانه‌هایی از ناتوانی شرکت در بازپرداخت بدهی‌های خود پی ببرند، این امر به احتمال زیاد تعدیل گزارش حسابرسی را در پی خواهد داشت (آیرلند، ۲۰۰۳). نتایج برخی از تحقیقات صورت گرفته (دوپوچ و همکاران^{۷۰}، ۱۹۸۷؛ بل و تیور^{۷۱}، ۱۹۹۱؛ گانگانیس و همکاران^{۷۲}، ۲۰۰۷؛ زوریگات^{۷۳}، ۲۰۱۴؛ باقرپور و همکاران، ۱۳۹۱) نشان می‌دهند که رابطه مثبت و معناداری بین معیارهای اهرمی شرکت‌ها و احتمال صدور گزارش تعدیل شده حسابرسی وجود دارد. در حالیکه اسپاتیس (۲۰۰۳) و سجادی و همکاران (۱۳۸۶) معتقدند که ارتباط معناداری بین نسبت‌های اهرمی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی وجود ندارد. با این وجود مطابق با نتایج تحقیق بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) رابطه مثبت و معناداری بین نسبت بدهی به عنوان یکی از متغیرهای اهرم مالی شرکت با تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی وجود دارد. بر این اساس انتظار می‌رود چنین رابطه‌ای بین اهرم مالی و مبانی تعدیل گزارش حسابرسی وجود داشته باشد.

فرضیه ۶: وضعیت اهرم مالی منجر به تعدیل رابطه بین متغیر اهرم مالی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌شود.

سودآوری

برخی از مطالعات نشان دهنده توانایی نسبت‌های سودآوری در پیش بینی وضعیت مالی و اقتصادی شرکتها می‌باشد (پورزمانی و همکاران، ۱۳۸۸). نتایج تحقیقات صورت گرفته نشان می‌دهند که با کاهش معیارهای سودآوری شرکتها، احتمال دریافت گزارش تعدیل

شده حسابرسی افزایش می‌یابد (دوپوچ و همکاران، ۱۹۸۷؛ کوتسیانیتیس و همکاران^{۷۴}، ۲۰۰۶؛ گاگانیس و همکاران، ۲۰۰۷؛ ستایش و جمالیان پور، ۱۳۸۸). با این وجود زوریگات (۲۰۱۴) اظهار نظر حسابرسی را متأثر از معیارهای سودآوری نمی‌داند. نتایج تحقیق بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار بین نسبت‌های سودآوری و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی می‌باشد. همچنین، یافته‌های تحقیق بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) بیانگر وجود رابطه منفی و معنادار بین نتایج ضعیف عملکردی (زیان ده بودن شرکت) و نوع اظهار نظر حسابرسی می‌باشد. از اینرو انتظار آن می‌رود که معیارهای سودآوری بر مبانی تعدیل گزارش حسابرسی تاثیرگذار باشد.

فرضیه ۷: وضعیت سودآوری شرکت به تعدیل رابطه بین متغیر سودآوری و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌انجامد.

گزارش تعدیل شده سال قبل

مطابق با نتایج مطالعات صورت گرفته در خصوص عوامل موثر بر نوع اظهار نظر حسابرسی (کایروس و دیگران، ۲۰۰۸؛ لاینگ و ویر^{۷۵}، ۱۹۹۹؛ پاسیروس و دیگران^{۷۶}، ۲۰۰۶؛ اسپاتیس، ۲۰۰۳؛ سجادی و همکاران، ۱۳۸۶؛ باقرپور و همکاران، ۱۳۹۱) در صورت دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده توسط شرکت، احتمال دریافت گزارش تعدیل شده توسط این گروه از شرکت‌ها در سال بعد افزایش می‌یابد. از عمده دلایل این امر می‌توان به تداوم ابهام موجود در برخی اقلام صورت‌های مالی اشاره نمود که در نهایت به تعدیل گزارش حسابرسی سال بعد منجر خواهند شد و دیگر اینکه به دلیل الزامی بودن فرآیند حسابرسی صورت‌های مالی، مدیران واحدهای مورد رسیدگی با بی توجهی به نتایج گزارش‌های حسابرسی در پی رفع مبانی تعدیل گزارش حسابرسی نبوده و این امر تعدیل گزارش‌های حسابرسی سال بعد را در پی خواهد داشت. از اینرو فرضیه هشتم پژوهش را می‌توان به شرح زیر تبیین نمود:

فرضیه ۸: نوع اظهار نظر تعدیل شده سال قبل موجب تعدیل رابطه بین متغیر اظهار نظر تعدیل شده سال قبل و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌شود.

روش‌شناسی

جستجو برای مطالعات مرتبط

به منظور اجرای روش فراتحلیل، کلیه مطالعات انجام شده پیرامون موضوع پژوهش حاضر با استفاده از کلید واژه‌هایی چون "اظهار نظر حسابرس"، "کیفیت حسابرسی"،

"اندازه مؤسسات حسابرسی"، "تخصص صنعت حسابرسی"، "چرخش شریک و موسسه حسابرسی" و "تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی" در بازه زمانی سال ۱۹۸۲ تا ۲۰۱۶ برای مقالات منتشر شده در مجلات خارجی و در بازه زمانی سال ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۵ برای مقالات منتشر شده در مجلات علمی-پژوهشی داخلی به عنوان جامعه آماری پژوهش شناسایی و جمع آوری شدند. به دلیل آنکه چو و رایس^{۷۷} اولین تحلیل چندمتغیره عوامل موثر بر انتخاب گزارش حسابرسی را در آن سال انجام داده‌اند، سال ۱۹۸۲ به عنوان سال شروع برگزیده شده است. یکی از ملاحظات مهم برای هر مطالعه فرا تحلیل این است که آیا مقالات در دست تدوین منتشر نشده باید همراه با مطالعات منتشر شده مد نظر قرار گیرند یا خیر. مقالات در دست تدوین به جهت موارد زیر در این مطالعه فرا تحلیل لحاظ نگردیده‌اند:

- این گروه از مقالات هنوز به طور کافی از طریق فرآیند ارزیابی مورد بررسی قرار نگرفته‌اند؛
- شناسایی تمامی مقالات در دست تدوین به منظور حذف تورش انتخاب نمونه بسیار دشوار است؛

با این وجود ممکن است چنین استثنائی در تورش انتشار نیز حاصل گردد چرا که مطالعات با نتیجه معنادار به احتمال بیشتری چاپ می‌شوند در حالیکه مطالعات با نتایج فاقد معناداری چاپ نمی‌شوند. این امر معمولاً به عنوان مساله "گزینش محتوایی"^{۷۸} شناخته می‌شود و به منظور عدم لحاظ "تورش انتشار" توضیحی برای یافته‌ها، نیاز به محاسبه یک عدد رد-قبول^{۷۹} دارد.

حداکثر ۵۲ مقاله تجربی شناسایی شده‌اند که حداقل یکی از متغیرهای مرتبط با حسابرسی (به عنوان مثال اندازه موسسه حسابرسی) را مورد بررسی قرار داده باشند. برای سایر متغیرهای مرتبط با حسابرسی، تعداد مطالعات نمونه بسیار کمتر بوده است (برای مثال، متغیرهای دوره تصدی حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی به ترتیب در ۱۷ و ۱۴ مطالعه مورد بررسی قرار گرفته شده است). اندازه‌های نمونه به طور معناداری از یک مطالعه به مطالعه دیگر متغیر می‌باشد، چنانکه باسیودیس و همکاران^{۸۰} (۲۰۰۸) از نمونه‌ای شامل تنها ۲۹ مشاهده با گزارش حسابرسی تعدیل شده و ۲۹ مشاهده با گزارش حسابرسی تعدیل نشده

با اندازه و صنعت همسان استفاده نموده و در مجموع مطالعه وی دارای ۵۸ نمونه بوده است. در مقابل، چی و همکاران^{۸۱} (۲۰۱۱) از نمونه‌ای نزدیک به ۲۳۰۰۰ مشاهده که ۹.۶۷ درصد از آنها دارای اظهار نظر تعدیل شده بوده‌اند استفاده نموده است. به جهت رعایت اختصار در بیان یافته‌های پژوهش جدول حاوی جزئیات مقالات مورد بررسی شامل متغیرهای اصلی مورد استفاده توسط محقق، عنوان مجله، کشور مورد مطالعه، دوره زمانی پژوهش و تعداد مشاهدات و در نهایت نوع اظهار نظر تعدیل شده ارائه نشده است.

معیار مربوط بودن مقالات

معیار مربوط بودن مقالات گردآوری شده مطالعاتی می‌باشد که به صورت کمی رابطه بین تعدیل اظهار نظر حسابرسی و دامنه‌ای از متغیرهای مرتبط با حسابرسی، حسابرسی و خاص شرکت را مورد بررسی قرار داده‌اند. همچنین، آماره‌های گزارش شده حتماً آماره t ، آماره Z یا p -value باشد. p -valueها و آماره‌های t گزارش شده به آماره‌های Z برای محاسبه آماره Z ترکیبی استوفر تبدیل شده‌اند.

متغیرها

در این پژوهش نوع اظهار نظر حسابرسی متغیر وابسته تعیین شده است و تخصص صنعت حسابرسی، اندازه موسسه حسابرسی، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و چرخش شریک و موسسه حسابرسی به عنوان متغیرهای مرتبط با حسابرسی و حسابرسی و اندازه شرکت، اهرم مالی، گزارش تعدیل شده حسابرسی سال قبل و سودآوری به عنوان متغیرهای خاص شرکت صاحبکار متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند.

فرآیند فرا-تحلیل: آزمون استوفر

آزمون ترکیبی استوفر به منظور آزمون فرضیه‌های بسط داده شده در بخش قبل مورد استفاده قرار گرفته شده است. این آزمون p -valueها و آماره‌های t حاصل از تحلیل‌های جداگانه را به نمرات Z تبدیل می‌نماید، آنها را جمع نموده و بر ریشه دوم تعداد آزمون‌ها تقسیم می‌نماید. نکته مهم، آن است که این آزمون آماره Z را تولید می‌کند که می‌تواند به منظور آزمون جهت و معناداری تاثیر متغیرهای مفروض بر تمایل حسابرسان نسبت به اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد. فرمول آن به شرح زیر می‌باشد:

$$Unweighted Z_c = \frac{\sum Z}{\sqrt{N}} \quad (\text{معادله ۱})$$

به طوری که N تعداد مطالعات لحاظ شده در فرا تحلیل و Z آماره Z تبدیل شده می باشند. با این وجود نباید به تمام مطالعات لحاظ شده در فرا تحلیل وزن یکسانی اختصاص داد. برخی مطالعات یک نمونه کوچک استفاده می نمایند در حالی که سایر مطالعات ممکن است از یک نمونه بزرگتر استفاده کنند که این امر ممکن است منجر به تورش یافته های پژوهش گردد. یک آماره Z موزون برای هر متغیر از طریق فرمول ولف^{۸۲} (۱۹۸۶) به شرح زیر محاسبه شده است:

$$Weighted Z_c = \frac{\sum df * Z}{\sqrt{\sum df^2}} \quad (\text{معادله ۲})$$

به طوری که، df درجه آزادی مرتبط با آماره هر مطالعه می باشد.

آماره گزینش محتوایی

مسئله "گزینش محتوایی" از طریق محاسبه تعداد رد-قبول که منعکس کننده تعداد مطالعات ناموفق در گزارش نتایج معنادار که مستلزم معکوس نمودن یک نتیجه درباره یک رابطه معنادار بین متغیرهای مستقل و وابسته (اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی در این مورد) خواهد بود، رفع شده است. به عبارت ساده، این آماره تعداد مطالعات اضافی با آماره Z برابر با صفر را نشان می دهد که برای بدست آوردن یک نتیجه غیر معنادار برای فرا تحلیل در سطح ۵ درصد مورد نیاز خواهد بود (ولف، ۱۹۸۶). تعداد رد-قبول با استفاده از فرمول زیر که توسط رزنتهال^{۸۳} (۱۹۹۱) پیشنهاد شده محاسبه گردیده است:

$$N_{fs} = \left(\frac{k * (k * z^2 - 2.706)}{2.706} \right) \quad (\text{معادله ۳})$$

به طوری که k تعداد مطالعات در فرا تحلیل و Z مقدار Z استاندارد ترکیبی برای فرا تحلیل می باشند. مسأله گزینش محتوایی به طوریکه از طریق تعداد رد-قبول نشان داده شده است تنها در هنگامی که N_{fs} بیشتر از مقدار بحرانی محاسبه شده از طریق فرمول زیر باشد، یک مسأله می باشد:

$$Critical\ value = (5 * k) + 10 \quad (\text{معادله ۴})$$

یافته‌ها

متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی پنل الف از جدول ۱ نتایج فرا تحلیل برای تاثیر متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی بر تمایل حسابرسان نسبت به صدور اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی را فراهم آورده است. معنی داری آماری آماره‌های Z استوفر (موزون و ناموزون) به منظور ارزیابی معناداری متغیرهای خاص برای تعیین عوامل موثر بر تصمیمات اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرس مورد استفاده قرار گرفته است.

جدول ۱: نتایج فراتحلیل عوامل موثر بر اظهارنظر تعدیل‌شده حسابرسی

پنل الف: نتایج فرا تحلیل برای ارتباط بین متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی						
حسابرسی						
متغیرها	مطالعات	تعداد	آزمون استوفر با استفاده از Z ناموزون	آزمون استوفر با استفاده از Z موزون	تعداد رد-قبول	مقدار بحرانی برای drawers
	(N)		$Z_c = \frac{\sum Z}{\sqrt{\sum df^2}}$	$Z_c = \frac{\sum df * Z}{\sqrt{\sum df^2}}$	$N_{fs} = \left(\frac{k * (k * Z^2 - 2.706)}{2.706} \right)$	CNdrawer = (5 * k) + 10
اندازه موسسه حسابرسی	۵۲	۲/۸۴***	۲/۱۲**	۳۹۰۵/۷۵	۲۷۳	
تخصص صنعت حسابرس	۸	۰/۶۳	۰/۴۹	N/A*	N/A	
جرخش شریک و موسسه حسابرسی	۱۷	-۰/۴۴	-۱/۰۶	N/A	N/A	
تاخیر گزارش حسابرسی	۱۴	۱۰/۸۵***	۱۰/۸۰***	۲۵۶۵۲/۴	۱۴۲	
پنل ب: نتایج فرا تحلیل برای ارتباط بین متغیرهای خاص شرکت و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی						
اندازه	۵۲	-۱۴/۲۰***	-۱۳/۳۶***	۲۶۵۶۰۳/۳	۳۵۱	
اهرم مالی	۴۴	۱۳/۵۸***	۱۲/۷۴***	۱۲۰۹۵۹/۸	۲۵۲	
سودآوری	۳۹	-۸/۶۸***	-۹/۳۵***	۲۴۱۲۱/۴۸	۱۵۷	
اظهارنظر سال قبل	۱۳	۲۶/۸۹***	۳۰/۰۷***	۲۷۳۳۴۵/۳	۱۳۱	

نکته: معنی داری آماری در: سطح ۱۰*، ۵** و ۱*** درصد (آزمون دو طرفه)؛ N/A بیانگر نتایج فرا تحلیلی است که دچار مسئله گزینش محتوایی شده‌اند بدین معنی که N_{fs} بیشتر از CNdrawer می‌باشد.

اندازه موسسه حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی (فرضیه ۱). شواهد

تجربی حاکی از کیفیت بالای حسابرسی صورت گرفته توسط موسسات بزرگ حسابرسی می باشد. این گروه از شرکت های حسابرسی منابع قابل ملاحظه ای را در ایجاد و توسعه ارزش برند خود سرمایه گذاری می کنند و از طریق فراهم آوردن سایر ویژگی های کیفی و صدور اظهار نظرهای مناسب به دنبال حفظ این برند می باشند. فرضیه اول پژوهش پیش بینی می کند که می بایست رابطه مثبتی بین اندازه موسسه حسابرسی و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی وجود داشته باشد. از مجموع مطالعات گردآوری شده ۵۲ مقاله به بررسی رابطه اندازه موسسه حسابرسی و تمایل حسابرس به صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی پرداخته اند. اغلب پژوهشگران از متغیر دوجویی ۰ و ۱ به منظور تمایز بین شرکت های حسابرسی بزرگ در مقابل سایر شرکت های حسابرسی بهره گرفته اند. نتایج آزمون ترکیبی استوفر از فرضیه اول پژوهش حمایت می کنند به طوری که آماره های Z وزنی (غیر وزنی) به ترتیب با مقادیر ۲.۱۲ و ۲.۸۴ مثبت و معنادار می باشند و به لحاظ آماری این رابطه به ترتیب در سطح ۵ و ۱ درصد معنادار می باشند. در حدود ۶۳ درصد از مطالعات مورد بررسی ضریب مثبت را برای این متغیر دامی گزارش نموده اند. این نتایج مستدل، در فرا تحلیل و نتایج گزینش محتوایی نزدیک به ۳۹۰۰ نیز منعکس می باشد.

تخصص صنعت موسسه حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی (فرضیه ۲).

تخصص صنعت موسسه حسابرسی به عنوان یک متغیر مهم شناسایی شده است که کیفیت حسابرسی را حتی در درون شرکت های حسابرسی با رتبه ممتاز متمایز می نماید. تخصص صنعت، حسابرسان را قادر به ارزیابی ریسک های مرتبط با هر صاحبکار می نماید و با توجه به دانش برتر آنها از صنعت صاحبکارشان، حسابرسان متخصص صنعت بهتر قادر به ارائه اظهار نظر حسابرسی مناسب می باشند. اغلب حسابرسان از طریق سرمایه گذاری در هزینه های تخصصی خاص صنعت خود را از سایر رقبا متمایز می نمایند و از طریق گسترش چنین هزینه هایی برای مشتریان بیشتر تقلید چنین سطحی از کارایی را برای حسابرسان رقیب دشوار می نمایند. تنها ۸ مطالعه (۳ درصد) از مطالعات منتشره رابطه تخصص صنعت موسسه حسابرسی و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی را مورد بررسی قرار داده اند. فرضیه ۲ یک رابطه مثبت بین تخصص صنعت موسسه حسابرسی و تمایل حسابرس نسبت به صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی را مفروض می داند. با این وجود، نتیجه فرا تحلیل

از این فرضیه حمایت نمی‌کند به طوری که تنها ۴ مطالعه از ۸ مطالعه یک ضریب مثبت و یک آماره Z ترکیبی موزون (۰.۴۹) فاقد معناداری را گزارش می‌نمایند. معنادار نبودن این متغیر ممکن است منتج از اندازه‌گیری تخصص صنعت در سطح شرکت به جای سطح شریک باشد.

دوره تصدی شریک و موسسه حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی (فرضیه ۳). در مورد توجه چرخش اجباری حسابرسی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی اختلاف نظر وجود دارد. شواهد فراوان حاصل از مطالعات تجربی چرخش حسابرسی نشان می‌دهد که دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر با بهبود کیفیت سود مرتبط می‌باشد (گیگر و راگاناندان، ۲۰۰۲؛ جانسون و همکاران، ۲۰۰۲؛ مایرز و همکاران، ۲۰۰۳؛ کارسلو و ناگی، ۲۰۰۴). از سوی دیگر کری و سیمنت (۲۰۰۶) دریافته‌اند که دوره تصدی حسابرسی طولانی‌تر با گرایش کمتر نسبت به صدور گزارش‌های حسابرسی کیفی در ارتباط می‌باشد. به جهت ماهیت متناقض چرخش شریک و موسسه حسابرسی با توجه به کیفیت حسابرسی، فرضیه ۳ به شکل صفر (بی اثر) تدوین شده بوده است. از مجموع مطالعات مورد بررسی ۱۷ مطالعه منتشره (۷ درصد) به بررسی ارتباط بین دوره تصدی حسابرسی و تصمیمات گزارش حسابرسی تعدیل‌شده پرداخته‌اند. نتایج گزارش شده در جدول ۱ نشان می‌دهد که آماره Z ترکیبی منفی اما فاقد معناداری است (آماره‌های Z ترکیبی استوفر به ترتیب ۱.۰۶- و ۰.۴۴- برای آزمون‌های وزنی و غیروزنی). ۵۲ درصد از مطالعات یک ضریب مثبت برای دوره تصدی گزارش نموده‌اند. علاوه بر این تحلیل حساسیت از طریق محدود نمودن نمونه به مطالعاتی که "چرخش موسسه حسابرسی" را به عنوان متغیر آزمایشی به کار برده‌اند صورت گرفته است. آزمون ترکیبی استوفر به ترتیب، آماره‌های Z وزنی و غیروزنی ۰.۵۵ و ۰.۸۸ را ایجاد نموده است که فراهم کننده هیچ گونه توجیهی برای نسخه نظارتی چرخش اجباری موسسه حسابرسی به معنای افزایش احتمال گزارشگری حسابرسی تعدیل‌شده بیشتر نمی‌باشد.

تاخیر گزارش حسابرسی و اظهارنظرهای تعدیل‌شده حسابرسی (فرضیه ۴). تاخیر گزارش حسابرسی طولانی‌تر به معنی کار حسابرسی اضافی در پاسخ به برخی مشکلات مشاهده شده می‌باشد. رابطه مثبتی بین تاخیر گزارش حسابرسی و گرایش حسابرسی نسبت به صدور گزارش‌های تعدیل‌شده حسابرسی مورد انتظار بوده است. ۱۴ مطالعه از مجموع مطالعات مورد بررسی (۵ درصد) تاثیر تاخیر گزارش حسابرسی بر گرایش حسابرسی نسبت به صدور

اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج فرا تحلیل از فرضیه ۴ حمایت می‌کنند. چرا که آماره Z ترکیبی مثبت و به لحاظ آماری بسیار معنادار می‌باشد. این نتایج قوی همچنین در نتایج گزینش محتوایی با مقدار تقریبی ۲۵۶۵۲/۴ منعکس شده است. لازم به ذکر است که ۸۵ درصد از مطالعات ضرایب مثبت را گزارش نموده‌اند.

متغیرهای خاص شرکت و اظهار نظرهای حسابرسی تعدیل شده

پنل ب از جدول ۱ نتایج فرا تحلیل تاثیر متغیرهای خاص شرکت بر گرایش حسابرس نسبت به صدور اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی ارائه می‌نماید. نتایج به طور کلی با ادبیات موجود همخوانی دارد. احتمال صدور اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی در شرکت‌های کوچک تر در مقایسه با شرکت‌های بزرگتر، بیشتر می‌باشد. آماره Z ترکیبی استوفر برای متغیر اندازه شرکت که در جدول ۱ گزارش شده، منفی و بسیار معنادار می‌باشد. معمولاً اندازه شرکت بوسیله مجموع دارایی‌ها یا مجموع درآمد فروش‌های ایجاد شده توسط شرکت‌های صاحبکار محاسبه می‌گردد. بخش اعظمی از مطالعات که تاثیر اندازه شرکت بر گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده را بررسی نموده‌اند، ضرایب منفی را نشان می‌دهند (۵۹ درصد). اهرم مالی در زمره متغیرهایی است که نشان دهنده ریسک تجاری بوده و دارای رابطه مثبتی با تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشد. این نتیجه همچنین در تعداد رد-قبول بسیار بالا منعکس شده است. پژوهش‌های مختلف حاکی از توانایی نسبت‌های سودآوری در پیش بینی وضعیت مالی و اقتصادی شرکتها می‌باشد. نتایج پژوهش‌های صورت گرفته نشان می‌دهند که با کاهش معیارهای سودآوری شرکتها، احتمال دریافت گزارش تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد. از اینرو فرضیه چهارم پژوهش چنین عنوان می‌نماید که رابطه منفی میان سودآوری شرکت و اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسی وجود دارد. نتایج آزمون ترکیبی استوفر در جدول ۱ نیز از این فرضیه حمایت می‌نمایند. در نهایت اینکه اظهار نظر حسابرسی سال قبل دارای تاثیر مثبت معناداری بر روی تصمیمات اظهار نظر حسابرسی دوره جاری دارد.

تحلیل تعدیل کننده

مطالعات صورت گرفته با استفاده از داده‌های ایران در مقابل سایر کشورها. از ۶۶ مطالعه منتخب برای فرا تحلیل، ۷ مطالعه از داده‌های ایران (۱۰ درصد)، ۳۸ درصد از بورس

آمریکا و مابقی از سایر کشورها بوده است. مقایسه یافته‌های مطالعاتی ایرانی بر روی عوامل موثر بر انتخاب‌های گزارشگری حسابرسان با یافته‌های مطالعات سایر کشورها به جهت اینکه تفاوت‌های قابل توجهی در محیط‌های رسمی بین کشورها با توجه به عملکرد حرفه حسابرسان وجود دارد، بسیار با اهمیت می‌باشد. به عنوان مثال بازار حسابرسان آمریکا دارای هیچ گونه وابستگی به نهادهای دولتی نمی‌باشد که به طور کلی چنین چیزی در ایران وجود ندارد. مثال دیگر آنکه در کشورهایی چون استرالیا و تایوان تنها نیاز به امضای یک شریک برای امضای گزارش‌های حسابرسان می‌باشد که چنین امری پژوهشگران را قادر به بررسی تاثیر تخصص شریک حسابرسان بر تصمیمات اظهار نظر حسابرسان تعدیل شده می‌نماید. جدول ۲ نتایج فرا تحلیل برای تاثیر متغیرهای مرتبط با حسابرسان و حسابرسان را بر روی تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان در قالب دو گروه مطالعات با استفاده از داده‌های شرکت‌های ایرانی در برابر داده‌های سایر کشورها را نشان می‌دهد. برخی نتایج متفاوت زمانی پدیدار می‌گردد که با نتایج گردآوری شده در جدول ۱ مقایسه می‌شود. ابتدا، متغیر اندازه موسسه حسابرسان برای مطالعات غیر ایرانی مثبت و به لحاظ آماری در سطحی بهتر از ۱ درصد معنادار می‌باشد اما برای مطالعات ایرانی معنادار نمی‌باشد. یک توضیح قابل قبول برای چنین یافته‌ای می‌تواند به این واقعیت که محیط گزارشگری خارج از ایران با درجه بالاتری از تهدیدات حقوقی در مقایسه با شرکت‌های ایرانی مواجه می‌باشند، نسبت داده شود. به ویژه شرکت‌های غیر ایرانی در صورتیکه آنها اظهار تعدیل نشده صادر نمایند وقتی در واقع اظهار نظر تعدیل شده مناسب بوده باشد، به احتمال بیشتری در معرض تهدیدات حقوقی قابل ملاحظه می‌باشند.

تفاوت‌های نوع اظهار نظر

در نهایت، آزمونی برای هرگونه تفاوتی در متغیرهای توضیحی برای اظهار نظر تعدیل شده حسابرسان وقتی که چنین اظهار نظرهایی به دو طبقه اظهار نظر مرتبط با تداوم فعالیت و سایر اظهار نظرهای حسابرسان دسته‌بندی شده باشند، انجام گرفته است. چنانچه قبلاً اشاره شد، اظهار نظر مرتبط با تداوم فعالیت یک طبقه بسیار مهم از اظهار نظرهای تعدیل شده حسابرسان می‌باشد چرا که این نوع از اظهار نظر توانایی یک سازمان برای ادامه حیات را به عنوان یک واحد در حال تداوم فعالیت با چالش مواجه می‌نماید. اطلاعات مرتبط با این آزمون در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲: تحلیل تعدیل کننده نتایج فراتحلیل

اثر کشور		اثر نوع اظهار نظر	
متغیرها	ایران (n=8)	سایر کشورها (n=58)	سایر انواع اظهار نظر (n=33)
		اظهار نظر مرتبط با تداوم فعالیت (n=32)	
اندازه موسسه حسابرسی	۱/۲۷	۲/۰۸**	۱/۶۲
تخصص صنعت حسابرس	۰/۲۳	۰/۵۴	۰/۵۵
دوره تصدی حسابرس	۰/۳۷	۰/۷۱	۰/۴۰
تاخیر گزارش حسابرس	۴/۱۲	۷/۶۶***	۳/۳۸***

نکته: معنی داری در: سطح ۰.۱۰، ۰.۰۵ و ۰.۰۱ درصد (آزمون دو طرفه).

برخی تفاوت‌ها موجود در ویژگی‌های مرتبط با حسابرس و حسابرسی در این دو گروه از اظهار نظر قابل توجه می‌باشد. ابتدا، متغیر اندازه شرکت برای مطالعات با اظهار نظر تعدیل شده مرتبط با تداوم فعالیت در سطح ۱۰ درصد مثبت و معنادار می‌باشد اما برای سایر مطالعات این چنین نمی‌باشد.

بحث و نتیجه گیری

به جهت ماهیت حساس گزارش حسابرسی تعدیل شده، حجم قابل توجهی از پژوهش‌های دانشگاهی در طول سالیان اخیر به شناسایی عوامل احتمال دریافت گزارش‌های حسابرسی تعدیل شده پرداخته‌اند. با این وجود در برخی موارد ممکن است چندین مطالعه با نتایج مختلف وجود داشته باشد که به لحاظ اندازه نمونه، دوره زمانی و چارچوب مطالعه با هم تفاوت‌هایی داشته باشند. در نتیجه، ممکن است پژوهشگران مختلف در خصوص یک مجموعه واحد از مطالعات همچون عوامل موثر بر اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی به نتایج متفاوتی دست پیدا کنند. بررسی ادبیات روایی پژوهش نشان خواهد داد نتایج به ظاهر متناقضی در این خصوص وجود دارد و به پژوهشگران آتی بیان می‌نماید که ممکن است آنها نیز به نتایج متناقضی دست یابند. در مقابل فراتحلیل به لحاظ آماری نتایج مطالعات جداگانه را گردآوری نموده و عوامل آماری چون نمونه‌گیری و خطای اندازه‌گیری را اصلاح می‌نماید و در نتیجه دقت به مراتب بیشتری را در مقایسه با

بررسی‌های روایی فراهم می‌آورد (های و همکاران^{۲۴}، ۲۰۰۶).

پژوهش‌های موجود دو گروه از عوامل موثر بر تصمیمات اظهار نظر حسابرسی را شامل الف) متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و ب) متغیرهای خاص شرکت را مورد استفاده قرار داده‌اند (هدیب، ۲۰۱۳). از اینرو پژوهش حاضر تکنیک فراتحلیل استاندارد را برای شناسایی متغیرهای توضیحی مرتبط با شرایط صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی به کار گرفته است. فرآیند اظهار نظر حسابرسی یک رویه بسیار پیچیده می‌باشد، به گونه‌ای که در ارائه برخی از انواع اظهار نظر حسابرسی در گزارش‌های حسابرسی به اوج خود می‌رسد. اگرچه در بیشتر موارد اظهار نظر حسابرسی تعدیل نشده استاندارد (مقبول) صادر می‌شود، حسابرسان به منظور افشای برخی موارد همچون تحریف، ابهام و محدودیت در فرآیند رسیدگی، گزارش حسابرسی خود را تعدیل می‌نمایند. این مطالعه به لحاظ آماری نتایج ۶۶ مطالعه منتشر شده و تعدادی از متغیرهای توضیحی را در دو گروه متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی و متغیرهای خاص شرکت گردآوری نموده است. نتایج حاصل نشان می‌دهد که اجماع بسیار اندکی بر روی دسته اول متغیرهای توضیحی وجود دارد به طوری که متغیرهایی چون تخصص صنعت موسسه حسابرسی و دوره تصدی شریک و موسسه حسابرسی با گرایش حسابرس نسبت به صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی رابطه‌ای ندارند و فقط رابطه معنادار موجود در این گروه از متغیرها مرتبط با اندازه موسسه حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی می‌باشند. تاخیر گزارش حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی دارای رابطه مثبت و تخصص صنعت حسابرس و دوره تصدی حسابرسی دارای رابطه منفی با تصمیمات اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی می‌باشند. با این وجود اثر هیچ یک از متغیرهای مرتبط با حسابرس و حسابرسی برای مطالعات ایرانی معنادار گزارش نشده است. در مقابل برای متغیرهای خاص شرکت اهمیت بیشتری برای تاثیر اندازه شرکت و نوع اظهار نظر سال قبل بر روی صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی وجود دارد. این امر نتایج پژوهش لویرز (۱۹۸۸) را که نشان می‌دهد به هنگام صدور اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی تمرکز حسابرسان بیشتر بر روی ویژگی‌های صاحبکار و ریسک تجاری آن به جای انگیزه‌های اقتصادی حسابرس یا ریسک دعاوی حقوقی می‌باشد، مورد تایید قرار می‌دهند.

یافته‌های پژوهش برای سرمایه‌گذاران آینده نگر بسیار مربوط می‌باشند. با توجه به

متغیرهای خاص شرکت، مطالعه حاضر نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده دریافت می‌نمایند دارای مشخصه‌های مشابه از قبیل اندازه، سودآوری، ساختار بدهی و اظهار نظر تعدیل شده سال قبل می‌باشند که حساب‌رسان و سهامداران را در پیش‌بینی وضعیت آتی شرکت‌ها یاری می‌نمایند. نتایج این پژوهش همچنین می‌تواند در پروژه تجدیدنظر استانداردهای مرتبط با اظهار نظر حسابرسی و همچنین، به عنوان ابزاری تحلیلی جهت ارزیابی کیفی موسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد استفاده واقع گردند.

با این وجود مطالعه با برخی محدودیت‌ها مواجه بوده است. نخست، اینکه تعداد مطالعات برخی متغیرهای مرتبط با حسابرسی در مقایسه با مجموع مطالعات بسیار اندک بوده است. برای مثال تاثیر تخصص صنعت حسابرس در ۸ مطالعه مورد بررسی قرار گرفته شده است. همچنین، تفسیر اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده بسیار پیچیده می‌باشد. اظهار نظرهای تعدیل شده می‌تواند به معنی تلاش یا قصور حسابرس به منظور گزینش کافی برای اجتناب از صاحبکاران مشکل دار باشد.

یادداشت‌ها

- | | |
|---------------------------|---------------------------|
| 1. Jensen and Meckling | 2. Cohen et al. |
| 3. watch-dogs | 4. Felix et al. |
| 5. Rittenberg et al. | 6. Carcello and Palmrose |
| 7. Lys and Watts | 8. Kaplan and Williams |
| 9. Stefaniak | 10. Dodd et al. |
| 11. Elliott | 12. Dopuch et al. |
| 13. Choi and Jeter | 14. subject to |
| 15. consistency | 16. Herbohn et al. |
| 17. MARI´A et al. | 18. David et al. |
| 19. Gaganis et al. | 20. Firth |
| 21. Ireland | 22. Feten and Salma |
| 23. Soltani | 24. Hay et al. |
| 25. Stouffer | 26. Modified Opinion |
| 27. Uncertainty | 28. Material Misstatement |
| 29. Error | 30. Fraud |
| 31. Qualified Opinion | 32. Adverse Opinion |
| 33. Disclaimer of Opinion | 34. DeAngelo |

- | | |
|------------------------------|-------------------------------|
| 35. Teoh and Wong | 36. Becker et al. |
| 37. Francis and Krishnan | 38. Krishnan |
| 39. Francis and Yu | 40. Reichelt and Wang |
| 41. Zureigat | 42. Mayhew and Wilkins |
| 43. Neal and Riely | 44. Market Share Approach |
| 45. Portfolio Share Approach | 46. Palmrose |
| 47. Balsam et al. | 48. Krishnan |
| 49. Dunn and Mayhew | 50. Carey and Simnett |
| 51. Geiger and Raghunandan | 52. Carcello and Nagy |
| 53. Myers et al. | 54. Lennox |
| 55. Hudaib and Cooke | 56. Bagherpour Mohammad et.al |
| 57. Johnson et al. | 58. Bamber et al. |
| 59. Ireland | 60. Louwers |
| 61. Gissel et al. | 62. Chen and Church |
| 63. Mutchler et al. | 64. McKeown et al. |
| 65. Laitinen et al. | 66. Barizah, et al. |
| 67. Gaganis et al. | 68. Spathis |
| 69. Sundgren | 70. Dopouch |
| 71. Bell and Tabor | 72. Gaganis et al. |
| 73. Zureigat | 74. Kotsiantis et al. |
| 75. Laing et al. | 76. Pasiouras et al. |
| 77. Chow and Rice | 78. file drawer |
| 79. fail-safe | 80. Basioudis et al. |
| 81. Chi et al. | 82. Wolf |
| 83. Rosenthal | |

منابع

- احمدی، محمدرمضان و شیرعلی، روح الله (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، سال ۱۶، شماره ۶۵، صص ۱۷۹-۱۹۸.
- آزاد، عبدالله و حسینی پور، رضا (۱۳۹۳). نگاهی تحلیلی به گزارش حسابرسی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۹.
- آزاد، عبدالله و کاظمی، موبه. (۱۳۹۲) گزارش حسابرس درباره صورت‌های مالی، جامعه حسابداران رسمی ایران، مرکز آموزش و پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی حرفه ای.
- اعتمادی، حسین، آذر، عادل و ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۸۹). بررسی نقش تخصص حسابرس در

صنعت بر مدیریت واقعی سود و عملکرد عملیاتی آتی. *دانش حسابداری*، سال اول، شماره ۱، صفحات ۹-۲۸.

پور زمانی، زهرا و جهانشاد، آریتا و عین قلایی، 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، سال ۱، شماره ۳، صص ۹۳-۱۱۵.

پورحیدری، امید و اعظمی، زینب (۱۳۸۹). شناسایی نوع اظهار نظر حسابرسان با استفاده از شبکه‌های عصبی مصنوعی، *دانش حسابداری*، سال ۱، شماره ۳، صص ۹۷-۷۷.

سازمان حسابرسی (۱۳۹۰)، استاندارد حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۴، استاندارد شماره ۷۰۰، تهران، چاپ هشتم.

سجادی، سیدحسین، فرازند، حسن، دستگیر، محسن و دهقان‌فر، دلشاد (۱۳۸۶). عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسی، *فصلنامه مطالعات حسابداری*، شماره ۱۸، تابستان.

ستایش، محمدحسین و جمالیان پور، مظفر (۱۳۸۸). بررسی رابطه نسبت‌های مالی و متغیرهای غیرمالی با اظهار نظر حسابرس، *پژوهش‌های حسابداری*، شماره ۲، صص ۱۵۷-۱۳۰.

حقیقت، حمید و اسداللهی، علی (۱۳۹۰). سودمندی برآوردهای حسابداری در پیش‌بینی سودها و جریانهای نقد آتی، *پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی*، سال اول، شماره ۲، زمستان، صص ۴۵-۲۹.

حساس‌یگانه، یحیی، بولو، قاسم و فرخی نژاد، فاطمه (۱۳۸۹). رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و گزارش حسابرس، *دانش حسابرسی*، سال ۱۰، شماره ۳، صص ۲۱-۶.

رضائی، علی اکبر، بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضانعلی (۱۳۹۴). سهم بازار حسابرسی و اظهار نظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی، *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، سال ۴، شماره ۱۳، صص ۷۷-۸۵.

فروغی، داریوش، فدوی، محمدحسن و حاجیان‌نژاد، امین (۱۳۹۴). بررسی تاثیر سیاست‌های اجتناب مالیاتی بر نوع گزارش حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *پژوهشنامه مالیات*، شماره ۲۵، ۱۹۹-۱۸۱.

محمدرضایی، فخرالدین و مهربان‌پور، محمدرضا (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، *دانش*

حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۵، شماره ۱۷، صص ۶۵-۷۷.

عبادی خورده بلاغ، بهروز و نظری، رضا (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی تغییرات حق الزحمه خدمات حسابرسی و اظهارنظر حسابرسان در بخش خصوصی و غیر خصوصی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۳، شماره ۱۲، صص ۷۵-۸۶.

- Bagherpour, M. A., Monroe, G., Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 6.
- Balsam, S., Krishnan, J. and Yang, J. S. (2000). Auditor industry specialization and the earnings response coefficient. *Working paper*, Temple University, Philadelphia, PA.
- Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P. (1993). Audit structure and other determinants of ARL: an empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 12, pp. 1-23.
- Barizah .N, baker. A, Rahim. A, Rahman. A & Rashid. A. (2005). Factors influencing auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 208, 356-273.
- Basioudis, I.G., Evangelos, P. and Geiger, M.A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus*, Vol. 44 No. 3, pp. 284-309.
- Bell, T.S. and Tabor, R.H. (1991). Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. *Journal of Accounting Research*, Vol. 29 No. 1, pp. 350-70.
- Boone, J.P., Khurana, I.K. and Raman, K.K. (2010). Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality?. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 29, pp. 330-52.
- Bronson, S.N., Carcello, J.V., Hollingsworth, C.W. and Neal, T.L. (2009). Are fully independent audit committees really necessary?. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 28, pp. 265-80.
- Butler, M., Leone, A.J. and Willenborg, M. (2004). An empirical analysis of auditor reporting and its association with abnormal accruals. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 37, pp. 139-65.
- Callaghan, J., Parkash, M. and Singhal, R. (2009). Going-concern audit opinions and the provision of nonaudit services: implications for auditor independence of bankrupt firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28 No. 1, pp. 153-70.
- Caramanis, C. and Spathis, C. (2006). Auditee and audit firm

- characteristics as determinants of audit qualifications evidence from the Athens stock exchange. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 9, pp. 915-20.
- Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23 No. 2, pp. 55-69.
- Carcello, J.V. and Neal, T.L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, Vol. 75 No. 4, pp. 453-67.
- Carcello, J.V. and Palmrose, Z.V. (1994). Auditor litigation and modified reporting on bankrupt clients. *Journal of Accounting Research*, Vol. 32, pp. 1-30.
- Carey, P. and Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review*, Vol. 81 No. 3, pp. 653-76.
- Chan, K.H., Lin, K.Z. and Mo, P. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. *Review of Accounting Studies*, Vol. 11, pp. 21-48.
- Chan, K.H., Lin, K.Z. and Wong, B. (2010). The impact of government ownership and institutions on the reporting behavior of local auditors in China. *Journal of International Accounting Research*, Vol. 9 No. 2, pp. 1-20.
- CHEN, H, CHEN, JZ, J. LOBO, G, WANG, Y (2011). Effects of audit quality on earnings management and cost of equity capital: Evidence from China. *Contemporary Accounting Research* Vol. 28 No. 3, pp. 892–925.
- Chen, J.P., Chen, S. and Su, X. (2001). Profitability regulation, earnings management, and modified audit opinions: evidence from China. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20 No. 2, pp. 9-30.
- 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.
- *Chen, S., Sun, S.Y.J. and Wu, D. (2010). Client importance, institutional improvements, and audit quality in China: an office and individual auditor level analysis. *The Accounting Review*, Vol. 85 No. 1, pp. 127-58.
- Chi, H.-Y. and Chin, C.-L. (2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor quality. *Auditing:*

- A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30 No. 2, pp. 201-30.
- Chi, W., Douthett, E.B. and Lisic, L.L. (2011). Client importance and audit partner independence. *Journal of Accounting and Public Policy*, July.
- Choi, S. and Jeter, D. (1992). The effects of qualified audit opinions on earnings response coefficients. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 15, pp. 229-47.
- Chow, C.W. and Rice, S.J. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching". *The Accounting Review*, Vol. 57, pp. 326-35.
- Citron, D.R. and Taffler, J. (2004). The comparative impact of an audit report standard and an audit going-concern standard on going-concern disclosure rates. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 23 No. 2, pp. 119-30.
- Cohen, J.R., Krishnamoorthy, G. and Wright, A. (2004). Corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 87-152.
- Craswell, A.T. (1999). Does the provision of non-audit services impair auditor independence?. *International Journal of Auditing*, Vol. 3 No. 1, pp. 29-40.
- David Abad, Juan Pedro Sánchez-Ballesta, José Yagüe (2013). Audit opinion and information asymmetry in the stock market. *The Spanish Review of Financial Economics* 10, 74-83.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, pp. 113-27.
- DeFond, M.L., Raghunandan, K. and Subramanyam, K.R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, Vol. 40 No. 4, pp. 1247-74.
- DeFond, M.L., Wong, T.J. and Li, S. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 28, pp. 269-305.
- Dodd, P., Dopuch, N., Holthausen, R. and Leftwich, R. (1984). Qualified audit opinions and stock prices: information content, announcement dates, and concurrent disclosures. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 6, pp. 3-38.
- Dopuch, N., Holthausen, R.W. and Leftwich, R.W. (1986). Abnormal stock returns associated with media disclosures of 'subject to'

- qualified audit opinions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, pp. 93-117.
- 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.
- Dunn, K. A. and Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9, PP. 35–58.
- Elliott, J. (1982). 'Subject to' audit opinions and abnormal security returns: outcomes and ambiguities. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 617-38.
- Fan, J.P.H. and Wong, T.J. (2005). Do external auditors perform a corporate governance role in emerging markets? Evidence from East Asia. *Journal of Accounting Research*, Vol. 43 No. 1, pp.
- Fargher, N.L. and Jiang, L. (2008). Changes in the audit environment and auditors' propensity to issue going-concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27 No. 2, pp. 55-77.
- Farinha, G. and Viana, L.F. (2009). Board structure and modified audit opinions: evidence from the Portuguese stock exchange. *International Journal of Auditing*, Vol. 13, pp. 237-58.
- Feldmann, D.A. and Read, W.J. (2010). Auditor conservatism after Enron. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 29 No. 1, pp. 267-78.
- Felix, W.L. and Kinney, W.R. (1982). Research in the auditor's opinion formulation process: state of the art. *The Accounting Review*, Vol. 62 No. 2, pp. 247-71.
- Feten A. & Salma D. (2014). The impact of issuing a qualified audit opinion on auditor switching: an empirical study in the Tunisian context. *Int. J. Managerial and Financial Accounting*, Vol. 6, No. 3, pp. 189-202.
- Firth, Michael. (1980). A note on the impact of audit qualifications on lending and credit decisions. *Journal of Banking & Finance*. Vol. 4 No.3, pp. 257-267.
- Firth, M. (2002). Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 29 Nos 5/6, pp. 661-93.
- Firth, M., Rui, O.M. and Wu, X. (2012). How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China.

- International Journal of Accounting*, Vol. 49 No. 1, pp. 109-138.
- Francis, J.R. and Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 16 No. 1, pp. 135-65.
- Francis, J.R. and Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 5, pp. 1521-52.
- Gaganis Chrysovalantis, Pasiouras Fotios, Doumpos Michael. (2007). Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions. *Expert Systems with Applications*, Vol 32, pp.114–124.
- Gaganis Chrysovalantis, Pasiouras Fotios, Doumpos Michael. (2007). Probabilistic neural networks for the identification of qualified audit opinions. *Expert Systems with Applications*, Vol 32, pp.114–124.
- Geiger, M.A. and Raghunandan, K. (2001). Bankruptcies, audit reports, and the reform act. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20 No. 1, pp. 187-95.
- Geiger, M.A. and Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, March, pp. 67-78.
- Geiger, M.A. and Rama, D.V. (2003). Audit fees, nonaudit fees, and auditor reporting on stressed companies. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22 No. 2, pp. 53-69.
- Geiger, M.A., Raghunandan, K. and Rama, D.V. (2005). Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, May, pp. 21-35.
- Geiger, M.A., Raghunandan, K. and Rama, D.V. (2006), Auditor decision-making in different litigation environments: the Private Securities Litigation Reform Act, audit reports and audit firm size, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 25, pp. 332-53.
- Gissel, J., Robertson, J. and Stefaniak, C.M. (2010). Formation and consequences of going concern opinions: a review of the literature. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 29, pp. 59-141.
- Gramling, A.A., Krishnan, J. and Zhang, Y. (2011). Are PCAOB-identified audit deficiencies associated with a change in reporting decisions of triennially inspected audit firms?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30 No. 3, pp. 59-80.
- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified

- audit opinion decisions, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 3, 2013 pp. 184-216.
- Hay, D., Knechel, R. and Li, V. (2006). Non-audit services and auditor independence: New Zealand evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 33 Nos 5/6, pp. 715-34.
- Herbohn, K., Rangunathan, V. and Garsden, R. (2007). The horse has bolted: revisiting the market reaction to going concern modifications of audit reports. *Accounting and Finance*, Vol. 47, pp. 473-93.
- Hudaib ,M & .Cooke, T. E. (۲۰۰۵). The Impact of management director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, ۳۲, -۱۷۰۳ .۱۷۳۹
- 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.
- Ireland, J.C. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 30 Nos 7/8, pp. 975-1015.
- Jackson, A.B., Moldrich, M. and Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 23 No. 5, pp. 420-37.
- Jensen, M.C. and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3 No. 4, pp. 305-60.
- Jiang, W., Rupley, K.H. and Wu, J. (2010). Internal control deficiencies and the issuance of going concern opinions. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 22, pp. 40-6.
- Johl, S., Jubbs, C.A. and Houghton, K.A. (2007). Earnings management and the audit opinion: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 7, pp. 688-715.
- Johnson, V.E., Khurana, I.K. and Reynolds, J.K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19 No. 4, pp. 637-60.
- Kaplan, S.E. and Williams, D.D. (2012). Do going concern audit reports protect auditors from litigation? A simultaneous equations approach. *working paper*, Arizona State University and Ohio State

University.

- Kirkos E., Spathis C., Nanopoulos A., Manolopoulos Y. (2008). Predicting qualified auditor's opinions: A data mining approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, Vol 4(1), pp. 183-197.
- Kotsiantis S, Koumanakos E, Tzelepis D, Tampakas V. (2006). Forecasting fraudulent financial statement using data mining. *International journal of computational intelligence*, Vol 32, pp.1304-2386.
- Krishnan, G. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting Horizons*, pp. 1-16 (supplement).
- Krishnan, G.V. and Sengupta, P. (2011). How do auditors perceive recognized vs disclosed lease and pension obligations? Evidence from fees and going-concern opinions. *International Journal of Auditing*, Vol. 15 No. 2, pp. 127-49.
- Krishnan, J. (1994). Auditor switching and conservatism. *The Accounting Review*, Vol. 69 No. 1, pp. 200-15.
- Krishnan, J. and Stephens, R.G. (1995). Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 14, pp. 179-201.
- Krishnan, J., Raghunandan, K. and Yang, J.S. (2007), Were former Andersen clients treated more leniently than other clients? Evidence from going-concern modified audit opinions, *Accounting Horizons*, Vol. 21 No. 4, pp. 423-35.
- Laing, David, and Weir, Chales M. (1999). Governance structure, size and corporate performance in UK firms. *Management Decision*, Vol 37, pp. 457-464.
- Laitinen Erkki K, Laitinen Teija. (1998). Qualified audit reports in Finland: evidence from large companies. *The European Accounting Review*, Vol 74, pp.639-653.
- Lennox, C. (1999). Non-audit fees, disclosure and audit quality. *European Accounting Review*, Vol. 8 No. 2, pp. 239-52.
- Lennox ,C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the Uk. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 337-321.
- Li, C. (2009). Does client importance affect auditor independence at

- the office level? Empirical evidence from going-concern opinions. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26 No. 1, pp. 201-30.
- Li, C., Song, F.M. and Wong, M.L. (2008). A continuous relation between audit firm size and audit opinions: evidence from China. *International Journal of Auditing*, Vol. 12, pp. 111-27.
- Lim, C.-Y. and Tan, H.-T. (2008). Non-audit service fees and audit quality: the impact of auditor specialization. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46 No. 1, pp. 199-246.
- Louwers, T. (1998). The relation between going-concern opinions and the auditor's loss function, *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, pp. 143-56.
- Lys, T. and Watts, R. (1994). Lawsuits against auditors. *Journal of Accounting Research*, Vol. 32, pp. 65-93 (supplement).
- 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.
- 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).
- 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.
- Myers, J.N., Myers, L.A. and Omer, C.T. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: a case for mandatory auditor rotation. *The Accounting Review*, Vol. 78 No. 3, pp. 779-99.
- Neal, T.L. and Riley, R.R. Jr (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (2): 169-77.
- Özcan, A. (2016). Determining factors affecting audit opinion: Evidence from Turkey. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 6, No. 2.
- Palmrose, Z-V. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 1, PP. 97-110.
- Pasiouras F., Gaganis C., Zopounidis C. (2006). Multicriteria decision

- support methodologies for auditing decisions: The case of qualified audit reports in the UK. *European Journal of Operational Research*, Vol 180, pp.1317–1330.
- 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.
- Reynolds, J.K. and Francis, J.R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, pp. 375-400.
- Rittenberg, L.E., Johnstone, K.M. and Gramling, A.A. (2012). *Auditing: A business risk approach*, 8th ed., South-Western CENGAGE Learning, Mason, OH.
- Robinson, D. (2008). Auditor independence and auditor-provided tax service: evidence from going-concern audit opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27 No. 2, pp. 31-54.
- Rosenthal, R. (1991). Meta-analysis: a review. *Psychosomatic Medicine*, Vol. 53 No. 3, pp. 247-71.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gomes-Aguliar, N. and Carrera, N. (2009). Does mandatory audit firm rotation enhance auditor independence? Evidence from Spain. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 28 No. 1, pp. 113-35.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gomes-Aguliar, N., de Fuentes-Barbera, C. and Garcia-Benaus, M.A. (2004). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, Vol. 13 No. 4, pp. 597-620.
- Sharma, D.S. and Sidhu, J. (2001). Professionalism vs commercialism: the association between non-audit services (NAS) and audit independence. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 28 Nos 5/6, pp. 595-629.
- Soltani, B. (2000). Some empirical evidence to support the relationship between audit reports and Stock Prices-The French Case. *International Journal of Auditing*. Vol. 4 No. 3, pp. 269-291.
- Spathis, C.T. (2003). Audit qualification, firm litigation, and financial information: an empirical analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, Vol. 7, pp. 71-85.
- Stefaniak, C.M., Robertson, J.C. and Houston, R.W. (2009). The causes and consequences of auditor switching: a review of the

- literature. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 28, pp. 47-121.
- Sundgren Stefan (2003). Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms. *The European Accounting Review* 7:3, pp 441-65.
- Vanstraelen, A. (2002), Auditor economic incentives and going-concern opinions in a limited litigious continental European business environment: empirical evidence from Belgium, *Accounting & Business Research*, Vol. 32 No. 3, pp. 171-86.
- Wines, G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: a note. *Accounting & Finance*, Vol. 34 No. 1, pp. 75-86.
- Wolf, F.M. (1986). *Meta-analysis: Quantitative methods for research synthesis*. Sage, Beverly Hills, CA.
- Ye, P., Carson, E. and Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: the impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30 No. 1, pp. 121-48.
- 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.

