



## تأثیر محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران بر تعدیل اظهارنظر حسابرسی

محمدحسینی<sup>۱</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۶/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۰۴/۲۶

### چکیده

در مقاله حاضر با توجه به اهمیت محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، تأثیر تعدیلات حسابرسی سنواتی و مدیریت سود ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران بر اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بررسی گردیده است. در راستای انجام تحلیل‌های آماری، جامعه متشکل از ۱۳۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ طبق شرایطی غربال شده است. فرضیه‌های پژوهش با بکارگیری مدل‌های رگرسیون لجوجیت باینری چند متغیره طبق مشاهده‌های شرکت-سال آزمون شده‌اند. یافته‌ها نشان داده‌اند به موازات افزایش مدیریت سود ناشی از تحریف در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش یافته است. همچنین، به موازات افزایش تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش یافته است. به علاوه، شواهد بیانگر آن است که سطوح بالاتر اقلام تعهدی غیرعادی و فعالیت‌های واقعی غیرعادی در شرکت‌ها سبب تقویت رابطه مثبت بین تعدیلات سنواتی و ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی شده است. در واقع، تعدیلات سنواتی و مدیریت سود به عنوان پیامدهای وجود اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران، حساب‌رسان را در معرض تهدید ریسک دادخواهی قرار می‌دهد که در مقوله حسابرسی مبتنی بر ریسک انتظار می‌رود منجر به تلاش بیشتر حساب‌رسان و انجام حسابرسی با کیفیت شود. در چنین شرایطی حساب‌رسان به منظور کاهش بالقوه ریسک دادخواهی، محافظه‌کارانه عمل کرده و از طریق ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی نسبت به این موضوع واکنش نشان می‌دهند.

۱- گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول  
m\_hassani@iau-tnb.ac.ir



**واژه‌های کلیدی:** اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی، ریسک بالقوه دادخواهی، اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی.

#### ۱- مقدمه

تضاد منافع و پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی، تقاضا برای حسابرسی گزارشگری مالی را افزایش داده است. ارزش افزوده حسابرسی از ابعاد کنترلی و اعتباربخشی قابل بررسی است. از دیدگاه اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می‌افزاید و سبب بهبود کیفیت اطلاعات می‌شود. حسابرسان با کیفیت تأمین کننده خدمات اطمینان بخشی بهتری هستند (فرانسیس، ۲۰۰۴؛ واتکینز، هیلسون و مورکرافت؛ ۲۰۰۴). این امر تأییدی بر این است که حسابرسان برای پرهیز از آسیب شهرت و اعتبار خود نظارت بیشتری بر فرآیند گزارشگری مالی شرکت‌ها دارند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱) و در قبال زیان سهامداران در دعاوی حقوقی مسئول هستند (دای، ۱۹۹۳). طبق مبانی نظری و شواهد تجربی، ریسک دادخواهی حسابرسان به عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از خسارت‌های احتمالی مرتبط است (پالمروس، ۱۹۸۸؛ استیس، ۱۹۹۱). از جمله این موارد می‌توان به وقوع مدیریت سود در گزارشگری مالی از جنبه تحریف در گزارشگری مالی شرکت‌ها و انجام تعدیلات سنواتی به واسطه اصلاح اشتباه‌ها در گزارشگری مالی شرکت‌ها اشاره کرد. وقوع تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه مالی ناشی از آن که حاکی از اشتباه‌هایی در گزارشگری مالی است و تمایل شرکت‌ها به مدیریت سود که حاکی از تحریف در گزارشگری مالی است، نگرانی زیادی درباره کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی ایجاد کرده است.

ارزیابی پیامدهای ناگوار ریسک دادخواهی حسابرسان به یکی از دغدغه‌های جامعه حسابرسی تبدیل شده است؛ حسابرسان تلاش می‌کنند به طور مداوم ریسک دادخواهی را ارزیابی کرده و تدابیر لازم برای در امان ماندن از آسیب‌های آن اتخاذ نمایند. حسابرسان می‌توانند با ارائه اظهارنظر مناسب در گزارش حسابرسی نسبت به این موضوع واکنش نشان دهند. در ادبیات حرفه‌ای، انواع اظهارنظر حسابرس به دو نوع اظهارنظر تعدیل نشده و اظهارنظر تعدیل شده تفکیک شده است. طبق برخی شواهد حسابرسان در شرایط پر ریسک مانند وقوع مدیریت سود و یا انجام تعدیلات سنواتی، محتاطانه عمل می‌کنند و بیشتر به دنبال ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌باشند تا بدین طریق از انگیزش ذینفعان گزارش‌های حسابرسی در شکایت علیه خود جلوگیری کنند (کارسلو، هرمانسون و نیل، ۲۰۰۳؛ گیجر، راقوناندان و داساراتا، ۲۰۰۶؛ چن، لم، اسمیلیاسکاس و یه، ۲۰۱۶).

وجود چالش‌های نظری و تحولات حرفه‌ای به همراه تأکید دولت بر استمرار سیاست خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی و همچنین افزایش سریع رقابت در بازار حسابرسی ایران به همراه انگیزه‌های مدیریتی در سال‌های اخیر، سبب طرح پدیده متقلبانه خرید اظهارنظر حسابرس شده است. به‌گونه‌ای که تعداد اخطارهای انضباطی جامعه حسابداران رسمی و دادخواهی‌های قضایی ذینفعان در سال‌های اخیر در ایران افزایش یافته است (امیری و فخاری، ۱۴۰۰). معادله اظهارنظر حسابرسی فرآیندی پیچیده است؛ این فرآیند شامل ارزیابی تصمیمات پذیرش و

نگهداری صاحبکار مشتری، آشنایی نسبت به کسب و کار مشتری، اجرای بررسی‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی، به دست آوردن شواهد اساسی در خصوص ادعاهای مدیریت و گردآوری نتایج در قالب اظهارنظرهای حسابرسی است (ریتنبرگ و همکاران، ۲۰۱۲). حسابرسان می‌توانند احتمال وقوع دعوی حقوقی را با انتشار گزارش‌های تعدیل شده حسابرسی کاهش دهند (کاپلان و ویلیامز، ۲۰۱۳). از یک سو به واسطه مسائل نمایندگی، مدیران در پی حسابرسی هستند که در انجام کارشان ملایم‌تر هستند؛ زیرا به احتمال زیاد این حسابرسان موارد تخلف در صورت‌های مالی را نادیده بگیرند و گزارش نکنند. ضمن این که مدیران به منظور پنهان کردن ضعف عملکرد خود در پی تغییر حسابرس یا حفظ حسابرس فعلی هستند تا با متقاعد کردن حسابرس به اظهارنظر مطلوبی دست یابند. به علاوه، سطح ریسک‌پذیری حسابرس دلیل دیگر برای وقوع خرید اظهارنظر است؛ زیرا مدیران به منظور حداقل کردن اختلاف‌نظر در بکارگیری رویه‌های حسابداری مربوط به گزارشگری مالی، ترجیح می‌دهند در جستجوی حسابرسی باشند که محافظه‌کاری کمتر داشته و به راحتی به خواسته‌های آن‌ها تن دهند. از این رو، انتظار می‌رود قبول این رویه‌ها توسط حسابرسان، ریسک دادخواهی زیادی برای آن‌ها به دنبال داشته باشد (دویدسون و همکاران، ۲۰۰۶؛ چن و همکاران، ۲۰۱۹). تمرکز بر این مقوله مستلزم واکنش مناسب حرفه حسابرسی جهت حفظ اعتبار و شهرت حرفه‌ای است. بررسی این موضوع از چند جنبه دارای اهمیت است؛ جنبه اول مربوط به اثرات اقتصادی پیامدهای نامطلوب خرید اظهارنظر حسابرس است که وقوع آن باعث می‌شود رفتار سرمایه‌گذاران نسبت به پرتفوی دارایی‌ها تغییر نماید؛ که به نوبه خود قیمت‌های اوراق بهادار را تحت تأثیر قرار می‌دهد. جنبه دوم اثرات اجتماعی است که قانون‌گذاران و سیاست‌گذاران در حوزه حسابرسی و مقررات بازار سرمایه را وادار خواهد کرد که به منظور جلوگیری از عواقب و پیامدهای منفی خرید اظهارنظر حسابرس بر کیفیت گزارشگری مالی مقرراتی وضع نمایند که اعتماد جامعه نسبت به حرفه حسابرسی و گزارشگری مالی افزایش یابد. جنبه سوم به مدیران شرکت‌ها مربوط است؛ چرا که کوتاهی در انجام وظایف شغلی و تبانی با حسابرسان باعث از دست دادن موقعیت شغلی آن‌ها خواهد شد. جنبه چهارم از بابت کاهش شهرت حسابرسان در جامعه و حرفه است؛ چراکه با سهل‌انگاری در انجام وظایف قانونی و آئین رفتار حرفه‌ای، استقلال آن‌ها خدشه‌دار شده و با کاهش کیفیت کار حسابرسی اعتبار آن‌ها در جامعه کم خواهد شد و آسیب شدیدی به کیفیت صورت‌های مالی شرکت وارد می‌شود. به بیان دیگر، قابلیت اطمینان دهی و اعتباردهی صورت‌های مالی از بین می‌رود. همچنین، بر اساس قوانین و مصوبات جدید در ایران (قانون ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد و قانون مبارزه با پولشویی، و الزام‌های سازمان بورس اوراق بهادار در این باره) مسئولیت اجتماعی حسابرسان در مقایسه با قبل بیشتر شده است (امیری و فخاری، ۱۳۹۹). از این رو، در این مقاله تلاش شده تأثیر تعدیلات حسابرسی سنواتی و مدیریت سود ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران به عنوان محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی حسابرسان بر اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بررسی شود تا مشخص گردد حسابرسان چگونه اقدام به کاهش سطح ریسک‌های اطلاعاتی

نموده و در حوزه حسابرسی مبتنی بر ریسک، اظهارنظر خود را به چه نحوی ارائه می‌دهند. در ادامه، مطالب مربوط به مبانی نظری، پیشینه‌های تجربی، روش‌شناسی، آزمون‌ها، یافته‌ها و نتایج پژوهش ارائه شده‌اند.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### اظهارنظر حسابرسی

استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی تمایل دارند اطلاعاتی درباره عملیات حسابرسی، گزارش‌های تحلیلی مدیران، رویه‌های حسابداری مورد استفاده صاحبکاران و اطلاعات مربوط به ریسک دریافت کنند (ماک، بدارد، کورام، دیویس، اسپابادی و وارن، ۲۰۱۳). گزارش حسابرسی اطلاعاتی در خصوص تداوم یا عدم تداوم فعالیت شرکت ارائه می‌نماید که حسابرسان این نوع اطلاعات را با توجه به امکان دسترسی به اطلاعات داخلی شرکت و صورت‌های مالی صاحبکاران فراهم می‌کنند (گرین، کورونوسکی و وانگ، ۲۰۰۹). در این زمینه گزارش‌های حسابرسی دارای بار اطلاعاتی بوده و از تأثیر متفاوتی بر اساس نوع اظهارنظر حسابرسان در یک چارچوب خاص حقوقی برخوردار هستند (یانیلو و گالوپو، ۲۰۱۵). در ادبیات حرفه‌ای، اظهارنظر حسابرسان به قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای حسابرسان اشاره دارد که شامل دو نوع اظهارنظر تعدیل نشده و اظهارنظر تعدیل شده است. در استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰، اظهارنظر تعدیل نشده با عنوان اظهارنظر مقبول مشخص شده است. حسابرس زمانی اظهارنظر مقبول ارائه می‌کند که صورت‌های مالی صاحبکار از جنبه‌های با اهمیت طبق استانداردهای حسابداری به نحو مطلوب تهیه شده باشد. همچنین در استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۵، اظهارنظر تعدیل شده با عناوین اظهارنظر مشروط، مردود و عدم اظهارنظر مشخص شده است. چنانچه حسابرس در رسیدگی‌های خود با مواردی از قبیل انحراف از استانداردهای حسابداری و ابهامات با اهمیت و اساسی مواجه شود، آنگاه حسب اهمیت موضوع اقدام به صدور یکی از انواع اظهارنظر تعدیل شده می‌کند. به طور کلی اظهارنظر حسابرسان به دلایل تحریف، محدودیت و ابهام تعدیل می‌شود که ماهیت و آثار آن‌ها با یکدیگر متفاوت است. تحریف عبارت است از هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی، و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری که ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. گزارش تعدیل شده در شرکت‌ها نشانه‌ای از تضاد بین حسابرس و صاحبکار است که شرکت‌ها ممکن است آن را به عنوان اخبار بد در نظر بگیرند و فرآیند حسابرسی را به تأخیر بیندازند. به جهت ماهیت حساس گزارش حسابرسی، حجم قابل توجه مطالعات سال‌های اخیر به ارزیابی عوامل مؤثر بر اظهارنظرهای تعدیل شده در گزارش حسابرسی پرداخته‌اند. طبق این مطالعات، عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابرسی شامل عوامل مرتبط با حسابرس و فرآیند حسابرسی و همچنین عوامل مرتبط با ویژگی‌های خاص شرکت صاحبکار شناسایی شده‌اند (حبیب، ۲۰۱۳).

معادله اظهارنظر حسابرسی فرآیندی پیچیده است که شامل ارزیابی تصمیمات پذیرش و نگهداری مشتری، آشنایی نسبت به کسب و کار مشتری، اجرای بررسی‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی، به دست آوردن شواهد

اساسی در خصوص ادعاهای مدیریت و گردآوری نتایج در قالب اظهارنظرهای حسابرسی است (فلیکس و کینی، ۱۹۸۲؛ ریتنبرگ، جانستون و گراملینگ، ۲۰۱۲). در سال‌های اخیر، مسأله خرید اظهارنظر حسابرس توجه زیادی را به خود جلب کرده است (لینوکس، ۲۰۰۳؛ رویزباربادیلو، اگیلار و لویز، ۲۰۰۶؛ لو، ۲۰۰۶؛ تانگ، ۲۰۱۱؛ چن، پنگ، ژو، یانگ و یه، ۲۰۱۵؛ نیتون، پرسلین، وانگ و ویلکینز، ۲۰۱۶؛ چوی، چانگ، سونو و زانگ، ۲۰۱۹). هنگامی که مؤسسه‌های حسابرسی مطابق میل و نیازهای گزارشگری مدیران عمل می‌کنند، شک حرفه‌ای آن‌ها به صورت‌های مالی کمتر شده و این موضوع می‌تواند باعث احتمال تقلب در صورت‌های مالی شود و پیامدهای نامطلوبی بر قیمت اوراق بهادار در بازارهای مالی داشته باشد. همچنین، خرید اظهارنظر حسابرس آثار مخربی بر بازار حسابرسی دارد؛ به طوری که رقابت در بازار حسابرسی را افزایش می‌دهد (گاریسایاوسما، گیل دی‌آبرونز، دی‌لاس هراس و روسانسکو، ۲۰۱۸) و میزان شهرت و استقلال حسابرس را خدشه‌دار می‌کند (چن و همکاران، ۲۰۱۵). به بیانی، کیفیت حسابرسی تحت تأثیر مسئله خرید اظهارنظر حسابرس قرار می‌گیرد (لو، ۲۰۰۶). طبق نظریه‌های موجود، مسأله خرید اظهارنظر حسابرس از هزینه نمایندگی ناشی می‌شود. مدیران در چنین وضعیتی انگیزه دارند حسابرسان را تحت فشار قرار دهند تا با خواسته آن‌ها موافقت کنند (لینوکس، ۲۰۰۳؛ لو، ۲۰۰۶). در ادبیات حسابرسی، خرید اظهارنظر حسابرس طبق رویکرد فرصت‌طلبانه و محافظه‌کارانه تحلیل می‌شود. در رویکرد فرصت‌طلبانه، مدیر درصد است که با استفاده از توزیع نابرابر اطلاعات، به خواسته‌ها و منافع شخصی دست یابد (گاریسایاوسما و همکاران، ۲۰۱۸). این رویکرد سبب کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۵)؛ در رویکرد محافظه‌کارانه، مدیران و حسابرسان در خصوص روش محافظه‌کارانه اختلاف‌نظر دارند؛ حسابرسان در مواجهه با ریسک دادخواهی خواستار گزارشگری محافظه‌کارانه هستند، اما مدیران خواهان گزارشگری با محافظه‌کاری کمتر هستند و حسابرسی را انتخاب می‌کنند که کمتر محافظه‌کار باشد (گاریسایاوسما و همکاران، ۲۰۱۸).

### ریسک دادخواهی حسابرسی

در سال‌های اخیر برخی ناملایمات در کارکرد و اثربخشی حسابرسان، سبب دادخواهی علیه حسابرسان شده است. این امر علاوه بر تحمیل هزینه‌های هنگفت دادرسی، هزینه‌های غیر مستقیمی را نیز به واسطه آسیب دیدن شهرت و اعتبار بر حسابرسان و حرفه حسابرسی تحمیل کرده است. در کشورهای مواجه با تحولات و نوسان‌های اقتصادی، ریسک دادخواهی شرکت‌های آن کشور بیشتر است که همین امر باعث تغییر در کیفیت حسابرسی می‌گردد (چوی، کیم، لیو و سایمونیک، ۲۰۰۸). از یک سو، زمانی که حسابرسان در معرض تهدید دادخواهی قرار می‌گیرند ممکن است به طور شفاف‌تری نتایج کار خود را گزارش دهند و تلاش می‌کنند حسابرسی با کیفیت بالا انجام دهند (ملوماد و تومن، ۱۹۹۰). از این رو، افزایش ریسک حسابرسی با افزایش کیفیت حسابرسی مرتبط است (لاوکس و نیومن، ۲۰۱۰). از طرفی، مطالعاتی از این دیدگاه حمایت کرده‌اند که افزایش حراست از مسئولیت

حسابرسان و کاهش ریسک دادخواهی باعث کاهش تلاش حسابرسان و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود (دوپوچ، کینگ و شاتزبرگ، ۱۹۹۴؛ گرامینگ، شاتزبرگ، بیلی و ژانگ، ۱۹۹۸؛ موزاتکو، جانستون، میهو و ریتمبرگ، ۲۰۰۴). عوامل بالقوه مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان را به عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارت‌های احتمالی تقسیم کرده‌اند. عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار مربوط به کیفیت اطلاعات مالی، مدیریت سود، ساختار دارایی‌ها، پیچیدگی عملیات، ساختار مالی، وضعیت مالی و وضعیت کنترل‌های داخلی صاحبکار هستند. عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس مربوط به کیفیت عملیات رسیدگی توسط حسابرس است و شامل توانایی فنی، توانایی در اجرای روش‌های رسیدگی و کشف اشتباهات در گزارش‌های مالی، توانایی در اعمال مقاومت در برابر خواسته‌های فرصت‌طلبانه صاحبکار، تجربه حسابرس، نوع اظهارنظر حسابرس، تعدیلات حسابرسی سنواتی، حسابرسی نخستین، چرخش و استقلال حسابرس است (پالمروس، ۱۹۸۸؛ استیس، ۱۹۹۱).

به دلیل اهمیت موضوعات مرتبط با نظارت بر حسابرسان و مؤسسات حسابرسی در ایران و در راستای اجرای ماده ۴۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، آیین‌نامه اجرایی هیئت‌های انتظامی مشتمل بر نحوه رسیدگی هیئت‌های انتظامی، تعیین انواع تخلفات انتظامی متناسب با تنبیهات و سایر موارد مربوط، بنا به پیشنهاد شورای عالی جامعه به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسیده است. در این راستا، تخلفات و تنبیه‌های انضباطی موضوع ماده ۱۹ آیین‌نامه اجرایی هیئت‌های انتظامی موضوع ماده ۴۱ اساسنامه در بخش‌های مختلفی شامل ۱۰۲ بند مطرح شده‌اند که از جمله زیر معیارهای این موارد می‌توان به مواردی مانند تخلف حسابرسان در حوزه عدم درج صحیح اجزای اصلی گزارش طبق استانداردهای حسابرسی، عدم درج موارد با اهمیت در گزارش، ارائه اظهارنظر نادرست، گزارش نکردن سوء استفاده مدیران از منابع شرکت در صورت کشف و اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی رسیدگی نشده را نام برد. هر کدام از این موارد بسته با ماهیت تخلف با تنبیه‌های انضباطی از اخطار بدون درج در پرونده، توبیخ با درج در پرونده، ممنوعیت از پذیرش قرارداد جدید، تعلیق تا یک سال، تعلیق بیش از یک سال تا پنج سال و لغو عنوان حسابدار رسمی در سطح فردی و مؤسسه مواجه می‌شوند (آیین‌نامه اجرایی هیئت‌های انتظامی جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۹۰).

### ریسک دادخواهی و اظهارنظر حسابرسی

از جمله موضوعاتی که با نوع اظهارنظر حسابرس مرتبط است، ریسک‌های مرتبط با فرآیند حسابرسی است. ریسک پروژه حسابرسی شامل ریسک تجاری صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک تجاری حسابرس است (دفوند، چی و ژانگ، ۲۰۱۶). ریسک تجاری صاحبکار مربوط به بقاء و سودآوری صاحبکار است. ریسک حسابرسی ریسکی است که حسابرس، ناآگاهانه و ناخواسته نتواند به شکل مناسب اظهارنظر راجع به صورت‌های مالی را که به صورت با اهمیتی، نادرست ارائه شده است را تعدیل نماید. ریسک تجاری حسابرس همان ریسک هزینه‌های دعاوی بالقوه

است. این هزینه‌ها از این ادعا نشأت گرفته که حسابرسی به صورت ناکارا انجام شده است و نیز ریسک سایر هزینه‌ها مانند هزینه‌های بازبایی اعتبار و شهرت تجاری حسابرس است. دو جزء اصلی ریسک تجاری حسابرس شامل ریسک دعاوی حقوقی و ریسک شهرت حسابرس هستند. ریسک دعاوی حقوقی، حسابرس را در معرض جریمه‌های مالی قرار می‌دهد، اما از دست دادن شهرت، به توانایی پذیرش و حفظ صاحبکار آسیب می‌رساند. از آنجا که ریسک پروژه حسابرسی می‌تواند ابهام در تداوم فعالیت مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی را تهدید کند، حسابرسان برای مدیریت این ریسک‌ها از استراتژی‌های مختلف استفاده می‌کنند (دفوند و ژانگ، ۲۰۱۴). اقامه دعاوی حقوقی از سوی استفاده‌کنندگان گزارش حسابرسی نه تنها سبب تحمیل هزینه بر حسابرس می‌شود، بلکه آسیب شدیدی بر اعتبار حرفه وارد می‌کند. این پیامدهای ناگوار، مسأله ریسک دادخواهی حسابرسان را تبدیل به یکی دغدغه‌های حسابرسی کرده است و حسابرسان تلاش می‌کنند به طور مداوم ریسک دادخواهی را ارزیابی کرده و تدابیر لازم در اظهارنظر حسابرسی را برای در امان ماندن از گزند آن اتخاذ نمایند. حسابرسان در شرایط پریسک، رفتاری متفاوت از خود نشان داده و محتاطانه می‌کنند؛ به گونه‌ای که آن‌ها در این شرایط، تمایل کمتر به ارائه اظهارنظر تعدیل نشده داشته و بیشتر به دنبال ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌باشند تا از انگیزش ذینفعان گزارش حسابرسی در شکایت علیه خود جلوگیری نمایند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۳؛ گیجر و همکاران، ۲۰۰۶؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶). اظهارنظر تعدیل شده در مقایسه با اظهارنظر تعدیل نشده، فرصت شاکیان را برای شکایت علیه حسابرس محدود کرده و سپری برای حسابرسان در مقابل ذینفعان شاکی است. با افزایش ریسک دادخواهی، حسابرسان محتاطانه‌تر عمل کرده و تمایل حسابرسان به ارائه اظهارنظر تعدیل شده بیشتر می‌شود (کریشنان و ژانگ، ۲۰۰۵؛ گیجر و همکاران، ۲۰۰۶). از این رو اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی ابزاری برای محافظه‌کاری حسابرسان در شرایط پریسک برای در امان ماندن از گزند شاکیان بالقوه است. وقتی حسابرسان در معرض تهدید دادخواهی قرار می‌گیرند، ممکن است به طور شفاف‌تری نتایج کار خود را گزارش دهند و از این رو تلاش خواهند کرد حسابرسی با کیفیت بالا انجام دهند (ملوماد و تومن، ۱۹۹۰).

### ریسک دادخواهی، مدیریت سود ناشی از تحریف در گزارشگری مالی و اظهارنظر حسابرسی

یکی از موضوعات مرتبط با ریسک دادخواهی حسابرسان، مربوط به اختلال در کیفیت اطلاعات مالی است که از عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار است. در مباحث نمایندگی، چالش‌های زیادی در مورد گزارش سود مطرح است و علل گوناگونی ممکن است مدیران را ترغیب به مدیریت سود نمایند. مدیران می‌توانند جهت دستیابی به سود هدف، با دگرگون‌سازی سطح یا ماهیت فعالیت‌های اقتصادی، دست به مدیریت سود بزنند و یا با گزینش انواع سیاست‌های حسابداری و برآورد اقلام تعهدی، اقدام به مدیریت سود کنند. عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از خطر اخلاقی ممکن است سبب رویه‌های فرصت‌طلبانه مدیریت سود شود. مدیریت سود فرصت‌طلبانه با آثار منفی از جمله کیفیت پایین گزارشگری مالی و کاهش مربوط بودن اطلاعات همراه است. وقوع برخی رسوایی‌های مالی

دهه‌های اخیر سبب طرح این موضوع شده که آیا حسابرسان توانایی کشف و گزارش مدیریت سود اعمال شده شرکت‌ها را دارند (تسیپوریدو و اسپاتیس، ۲۰۱۴). وضعیت مالی شرکت‌ها می‌تواند از طریق تأثیر بر میزان دستکاری‌ها در اطلاعات مالی بر ریسک دادخواهی حسابرسان تأثیر بگذارد (اسپاتیس، ۱۹۹۱). کاهش کیفیت گزارشگری مالی و افزایش استفاده شرکت‌ها از اقلام تعهدی جهت مدیریت سود سبب افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان می‌شود (پیر و اندرسون، ۱۹۸۴؛ بونه، خورانا، ایندر و رامن، ۲۰۱۱؛ اتومو، ماچمودا و پامونگکاس، ۲۰۱۹). به دو دلیل انتظار می‌رود بین اقلام تعهدی اختیاری و ریسک ذاتی حسابرسی رابطه وجود داشته باشد؛ نخست، با فرض فرصت‌طلبی مدیریت، اقلام تعهدی ابزاری برای دستکاری سود گزارش شده است و مدیران اقلام تعهدی را به نفع خود دستکاری می‌کنند و دوم، اقلام تعهدی چالشی برای حسابرسان محسوب می‌شود که با حساب‌های پرریسک مرتبط است. محافظه‌کاری و احتیاط سازوکاری است که از طریق آن، حسابرسان می‌توانند به سطح مطلوب ریسک حسابرسی برای صاحبکاران با اقلام تعهدی بالا دست یابند. حسابرسان می‌توانند عدم اطمینان ذاتی که در شرایط با اقلام تعهدی بالا وجود دارد، با پایین آوردن آستانه صدور گزارش تعدیل شده، جبران کنند (گول، تسوی و چن، ۱۹۹۸). یکی از راه‌های ارزیابی محافظه‌کاری حسابرسان، میزان ترس آن‌ها از مدیریت سود صاحبکار و آستانه صدور گزارش مشروط (به دلیل ابهام در تداوم فعالیت صاحبکار) است. در بررسی محافظه‌کاری حسابرسان، مطالعه ارتباط اظهارنظر تعدیل شده حسابرس و مدیریت سود حائز اهمیت است. یکی از این موقعیت‌ها هنگامی است که نسبت به تداوم فعالیت شرکت اطمینان وجود ندارد (تسیپوریدو و اسپاتیس، ۲۰۱۴). حسابرسان برای ارائه اظهارنظر، سطحی از اهمیت در نظر می‌گیرند. هرچه سطح اهمیت پایین برآورد شود، بدین ترتیب حسابرسان ریسک پروژه حسابرسی را بالاتر ارزیابی کرده‌اند. در نتیجه حسابرسان برای پوشش خود در برابر ریسک پروژه حسابرسی، می‌توانند سطح اهمیت لازم برای ارائه اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت را کاهش دهند. طبق شواهد تجربی، حسابرسان برای مشتریان دارای ریسک دعاوی حقوقی بالاتر (کاپلان و ویلیامز، ۲۰۱۳)، اقلام تعهدی بیشتر و مدیریت سود بالاتر (فرانسیس و کریشان، ۱۹۹۹) اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت بیشتری ارائه می‌کنند. همچنین حسابرسان شرکت‌هایی که بیشتر در معرض ریسک دادخواهی هستند، در مقایسه با سایر حسابرسان، گزارش حسابرسی تعدیل شده بیشتری را ارائه می‌کنند تا بدین طریق ریسک دادخواهی را کاهش دهند (فرث، مو و وانگ، ۲۰۱۲). رابطه بین گزارش تعدیل شده حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری بیشتر مربوط به اقدام مدیران در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری جهت مدیریت سود است که این فرآیند در صورت کشف توسط حسابرس و عدم اصلاح توسط مدیریت موجب صدور گزارش تعدیل شده حسابرسی می‌شود. تحقیقات قبلی درباره ارتباط بین گزارش تعدیل شده حسابرس و اقلام تعهدی اختیاری نشان دهنده یک انتقال و سیگنال مثبت یا منفی بین آن‌ها است (برادشاو، ۱۹۹۹). برخی مطالعات نشان داده‌اند با افزایش مدیریت سود، احتمال صدور گزارش تعدیل شده وجود دارد؛ در واقع اگر حسابرسان مدیریت سود را کشف و مدیران شرکت تعدیل لازم را در



صورت‌های مالی انجام ندهند، حسابرس به احتمال زیاد گزارش تعدیل شده صادر می‌نماید (فرانسیس و کریشنان، ۱۹۹۹؛ بارتو، فردیناند و تسیوجادی، ۲۰۰۱).

### ریسک دادخواهی، تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی و اظهارنظر حسابرسی

وقوع تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از آن نگرانی زیادی را درباره کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابرسی ایجاد کرده است. توجیه مدیران در استفاده از تعدیلات سنواتی، انعکاس بهتر تغییرات محیط عملیاتی و سرمایه‌گذاری شرکت‌ها است؛ اما ممکن است مدیران با سوء استفاده از تجدید ارائه و تعدیلات سنواتی اقدام به دستکاری حساب‌ها نمایند. انگیزه‌های تجدید ارائه هدفمند صورت‌های مالی به سه دسته قابل تفکیک است. گروه اول انگیزه شرکت‌هایی است که دارای مشکل کم‌بودن سودآوری و نقدینگی هستند. این شرکت‌ها تمایل بیشتری دارند تا با انجام اقدامات متقلبانه و مرتکب شدن اشتباهات عمدی، نتایج مالی را بهبود بخشند. گروه دوم، انگیزه شرکت‌هایی است که تمایل دارند با انجام تقلب و اشتباهات عمدی، انتظارات و پیش‌بینی‌های بازار را برآورده سازند. گروه سوم، انگیزه ناشی از برخی قراردادهای ماندگار داده‌های پاداش وابسته به ارزش سهام و عملکرد شرکت است (پالمروس، ریچاردسون و شولز، ۲۰۰۴). اگر چه تغییر روش حسابداری هم می‌تواند باعث ایجاد تعدیلات سنواتی شود، اما این تغییر در ایران کمتر به چشم می‌خورد و قریب به اتفاق تعدیلات سنواتی مربوط به اصلاح اشتباهات است.

وقتی در صورت‌های مالی تعدیلات سنواتی وجود داشته باشد و یا آن‌ها تجدید ارائه شوند، این درک به وجود می‌آید که صورت‌های مالی گذشته نادرست و تحریف‌کننده است (کرزانوسکی و ژانگ، ۲۰۱۳). اصلاح اشتباهات و تحریف‌های دوره گذشته در قالب تعدیلات سنواتی در دوره‌های متوالی و رواج آن در شرکت‌ها، به اعتبار صورت‌های مالی شرکت‌ها در بازارهای سرمایه صدمه می‌زند. از دیگر پیامدهای منفی تعدیلات سنواتی، اثر آن بر اعتبار حرفه حسابرسی و ریسک دادخواهی است. اگر صورت‌های مالی حسابرسی شده دوره‌های گذشته به دلیل اشتباهات حسابداری بااهمیت و تعدیلات سنواتی، تجدید ارائه شوند، فعالان بازار سرمایه نسبت به کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی دچار ابهام می‌شوند و این امر سبب کم‌رنگ شدن اعتماد نسبت به اظهارنظر حسابرسان و صورت‌های مالی حسابرسی شده می‌شود. در شرکت‌هایی که مشمول تجدید ارائه صورت‌های مالی به واسطه تعدیلات ناشی از تغییر رویه‌ها یا اصلاح اشتباهات هستند، سطح اقلامی تعهدی اختیاری بالاتر و کیفیت سود پایین‌تر است (هرلی، بارتولدی و تینگارد، ۲۰۱۲) و در این شرایط، احتمال صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد (توماستی، سانتوس، داسیلوا ماکدو و نتو، ۲۰۱۸). طبق برخی شواهد حسابرسان نسبت به ارائه گزارش حسابرسی تجدید نظر شده که معیار کیفیت حسابرسی پایین است، تمایل کمی دارند؛ به این دلیل که ریسک دادخواهی را کاهش دهند (گیجر و رام، ۲۰۰۴؛ گیجر، راقوناندان و ریکاردی، ۲۰۱۴). از طرفی، افزایش

تعدیلات حسابرسی سنواتی با افزایش تلاش حسابرسان همراه است؛ تعدیل زمانی اتفاق می‌افتد که دو شرط برآورده شود؛ این که تحریف یا اشتباهی در صورت‌های مالی وجود داشته باشد و حسابرس تحریف یا اشتباه را کشف کند و از مدیریت صاحبکار بخواهد آن را از طریق تعدیل صورت‌های مالی اصلاح کند (لنوکس، وو و ژانگ، ۲۰۱۶). اگر مدیریت الزامات شناسایی، قضاوت و تعدیل را تأیید کند، تحریف کشف شده از طریق تعدیل حسابرسی اصلاح می‌شود. اما، اگر مدیریت تأیید نکند و از اصلاح مشکلات کشف شده امتناع کند، ممکن است دو نتیجه حاصل شود؛ یکی این که حسابرس ممکن است با توجیه مدیریت در مورد تحریف کشف شده موافقت کند و از تعدیل حسابرسی پیشنهادی چشم‌پوشی کند، یا این که مدیریت و حسابرس ممکن است نتوانند به توافق برسند. اگر حسابرس توجیه مدیریت در مورد تحریف را نپذیرد و مدیریت از پذیرش تعدیل پیشنهادی حسابرسی امتناع ورزد، حسابرس می‌تواند با صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی نسبت به این موضوع واکنش نشان دهد (ژیانو، جنگ و یوان، ۲۰۲۰).

### ۳- پیشینه مطالعات تجربی پژوهش

کارسلو و پالمروس (۱۹۹۴) دریافتند میزان گزارش تعدیل شده حسابرسی برای شرکت‌هایی که دعاوی حقوقی ندارند، بالاتر است. لیز و واتس (۱۹۹۴) رابطه مثبتی بین گزارش‌های مشروط حسابرسی و دعاوی حقوقی حسابرس مشاهده کردند. فرانسیس و کریشنان (۱۹۹۹) دریافتند حسابرسان شرکت‌های با اقلام تعهدی بالا، به احتمال بیشتری اظهار نظر مشروط به دلیل عدم اطمینان در مورد تداوم فعالیت صادر می‌کنند. این ارتباط برای شرکت‌های با اقلام تعهدی منفی، قوی‌تر است. بارتوف گول و تسوی (۲۰۰۱) دریافتند ارتباط مستقیم بین اقلام تعهدی اختیاری و احتمال صدور اظهارنظر مشروط وجود دارد. بردشاو، ریچاردسون و اسلوان (۲۰۰۱) استدلال کردند شرکت‌ها با اقلام تعهدی منفی بالا، به احتمال بیشتری اظهار نظر مشروط به دلیل تداوم فعالیت دریافت می‌کنند که این امر به دلیل وضعیت بحرانی آن‌ها است و به دلیل مدیریت سود نیست. آن‌ها به شواهدی مبنی بر استفاده حسابرسان از اظهار نظر حسابرسی برای آگاه کردن استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی در مورد مدیریت سود فزاینده یا پیامدهای اقلام تعهدی بالا دست نیافتند. هرنینگر (۲۰۰۱) نشان داد رابطه مثبتی بین ریسک دادخواهی حسابرسان و مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی وجود دارد. بارون، پرات و استیس (۲۰۰۱) دریافتند وقتی که اشتباهات بالقوه در بیش‌نمایی عملکرد مالی رخ دهد، حسابرسان به میزان بیشتری بر ریسک دادخواهی متمرکز شده و برنامه‌ریزی‌های حسابرسی بیشتر انجام می‌دهند. باتلر، لئون و ویلنبورگ (۲۰۰۴) از این دیدگاه حمایت کردند که حسابرسان به دلیل مدیریت سود، با احتمال کمتری اظهارنظر مشروط صادر می‌کنند. آن‌ها دریافتند اظهارنظر حسابرسی تحت تأثیر مدیریت سود قرار ندارد. به خاطر این که هزینه عدم حل مشکلات مربوط به مدیریت سود بسیار زیاد می‌باشد، مسایل ایجادکننده مدیریت سود قبل از انتشار اظهار نظر حسابرس حل می‌شود و در پی آن باعث کاهش بندهای حسابرسی و گاهی ارایه اظهارنظر مقبول می‌شود؛ از طرفی دریافتند با افزایش

مدیریت سود احتمال دریافت اظهار نظر تعدیل شده با بند شرط عدم اطمینان در مورد ادامه فعالیت شرکت افزایش می‌یابد. کریشنان و زانگ (۲۰۰۵) نشان دادند با افزایش ریسک دادخواهی حسابرس، تمایل حسابرسان به ارائه اظهار نظر تعدیل شده بیشتر می‌شود. گیجر و همکاران (۲۰۰۶) دریافتند رفتار حسابرسان در شرایط پریسک متفاوت از رفتار آنان در شرایط کم ریسک است؛ بدین گونه که با افزایش ریسک دادخواهی، حسابرسان محتاطانه‌تر عمل کرده و بیشتر تمایل به ارائه اظهار نظر تعدیل شده دارند. جال، جوب و هوقتون (۲۰۰۷) دریافتند زمانی که سطح اقلام تعهدی اختیاری بالا است، حسابرسی شرکت‌ها توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی سبب می‌شود احتمال صدور اظهار نظر مشروط حسابرسی افزایش یابد. سنگوپتا و شن (۲۰۰۷) دریافتند زمانی که کیفیت اقلام تعهدی شرکت پایین است، احتمال دریافت گزارش حسابرسی مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت بیشتر است. هربون و راگوناتان (۲۰۰۸) دریافتند بین اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت (به دلیل ریسک بحران مالی و ریسک دادخواهی) و اقلام تعهدی ارتباط معکوسی وجود دارد. آرنود، لیزاراگا و سانچز (۲۰۰۸) نشان دادند بین اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت و اقلام تعهدی ارتباط معکوسی وجود دارد. با وجود این، ارتباط مستقیم‌تری یافت شد که اظهار نظر حسابرس به دلایلی به جز ابهام در تداوم فعالیت مشروط شده است. فرانسیس و یو میشل (۲۰۰۹) نشان دادند مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر تمایل بیشتری برای ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت و صدور گزارش با بند تداوم فعالیت دارند و در صورت‌های مالی صاحبکاران این مؤسسات، مدیریت سود کمتر مشاهده می‌شود. با این حال نتایج حاکی از پایین بودن کیفیت گزارش حسابرسی صادر شده توسط سایر مؤسسات حسابرسی نبود. امات و الویرا (۲۰۱۰) دریافتند بین تعدیلات حسابرسی و مدیریت سود ارتباط مثبت وجود دارد. مورامیا و تاکادا (۲۰۱۰) دریافتند بین صدور اظهار نظر مشروط حسابرس به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت و اقلام تعهدی اختیاری رابطه عکس وجود دارد. بونه و همکاران (۲۰۱۱) دریافتند افزایش استفاده شرکت‌ها از اقلام تعهدی غیرعادی جهت مدیریت سود سبب افزایش ریسک دادخواهی علیه حسابرسان می‌شود و از طرفی، افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان سبب افزایش اثر نظارتی آن‌ها جهت کنترل استفاده شرکت‌ها از اقلام تعهدی غیرعادی جهت مدیریت سود می‌شود. فرث و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند حسابرسان شرکت‌هایی که بیشتر در معرض ریسک دادخواهی هستند، جهت کاهش ریسک گزارش حسابرسی تعدیل شده بیشتری ارائه می‌کنند. هرلی و همکاران (۲۰۱۲) دریافتند در شرکت‌هایی که مشمول تجدید ارائه صورت‌های مالی به واسطه تعدیلات ناشی از تغییر رویه‌ها یا اصلاح اشتباهات هستند، سطح اقلام تعهدی اختیاری بالاتر و کیفیت سود پایین‌تر است. کارسون، فارقر، گیجر، لینوکس، راقوناندان و ویلنکنز (۲۰۱۳) دریافتند بین اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت (به دلیل ریسک بحران مالی و ریسک دادخواهی) و اقلام تعهدی ارتباط معکوسی وجود دارد. از این‌رو، مدیریت سود علت اظهار نظر مشروط حسابرس نیست. ویدمن و هندریکس (۲۰۱۳) دریافتند خطاهای برآورد اقلام تعهدی به طور متوسط در دوره قبل از تجدید ارائه صورت‌های مالی به میزان قابل توجه مثبت است؛ ولی در دوره پس از تجدید ارائه صورت‌های مالی نزدیک به صفر است. همچنین بهبود در کیفیت

اقدام تعهدی در شرکت‌هایی بالاتر است که هم مدیر عامل و هم رئیس هیأت مدیره در زمان تجدید ارائه صورت‌های مالی تغییر می‌کنند. به علاوه، در شرکت‌هایی که با تغییر حسابرس مواجه هستند، کیفیت اقدام تعهدی بعد تجدید ارائه صورت‌های مالی کاهش یافته است. کاپلان و ویلیامز (۲۰۱۳) دریافتند حسابرسان با ارائه گزارش تعدیل شده حسابرسی به مشتریان تحت فشار مالی می‌توانند احتمال ریسک دادخواهی را کاهش دهند. در واقع حسابرسان برای صاحبکارانی که ریسک دادخواهی بیشتری دارند، اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت بیشتری ارائه می‌کنند. سزنی، اشمیت و تامپسون (۲۰۱۴) دریافتند تجدید ارائه صورت‌های مالی شرکت‌های با بند تأکید بر مطلب خاص با موضوع تداوم فعالیت در گزارش حسابرس نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است. همچنین، بین حساب‌هایی که در بندهای پس از اظهارنظر به آن‌ها اشاره شده و حساب‌های تجدید ارائه شده در دوره بعد رابطه مثبت وجود دارد. بنابراین، بندهای پس از اظهارنظر حسابرس، بخشی از ریسک تحریف صورت‌های مالی را نشان می‌دهد. تسپیوریدو و اسپاتیس (۲۰۱۴) دریافتند بین مدیریت سود و اظهارنظر تعدیل شده حسابرس به واسطه عدم اطمینان از تداوم فعالیت و سایر دلایل رابطه وجود ندارد. گاجوسکی (۲۰۱۴) دریافت اظهارنظر مقبول حسابرس به طور منفی با اقدام تعهدی اختیاری در ارتباط است. حبیب، جیانگ، بوئیان و اسلام (۲۰۱۴) دریافتند اساس ریسک دادخواهی علیه حسابرسان، پامین بودن کیفیت گزارشگری مالی و کاهش کیفیت حسابرسی است. آن‌ها دریافتند اقامه دادخواهی علیه حسابرسان بر حق‌الزحمه، برنامه‌ریزی‌ها و اظهارنظر حسابرس اثر دارد. لنوکس و لی (۲۰۱۴) دریافتند مواجهه حسابرسان با ریسک دادخواهی به‌طور معنی‌دار با کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها مرتبط است؛ اگر مؤسسه حسابرسی مشمول دعاوی حقوقی در دوره قبل شده باشد، تحریف‌های حسابداری شرکت‌ها پس از رخداد این موضوع کاهش یافته است، اما تحریف در گزارشگری مالی شرکت‌ها زمانی که حسابرس مشمول دعاوی حقوقی در دوره قبل نشده، افزایش یافته است. کارتیکا و ناهوموری (۲۰۱۴) دریافتند بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود رابطه وجود دارد؛ همچنین هرچند تخصص حسابرس در صنعت تأثیر منفی بر مدیریت سود دارد، اما نتوانسته است رابطه بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود را تعدیل نماید. فان، لی، ناگاراچان و اسمیت (۲۰۱۵) دریافتند مؤسسات حسابرسی که قبلاً علیه آن‌ها شکایتی اقامه شده، حق‌الزحمه حسابرسی را کاهش داده و بیشتر به ارائه اظهارنظر تعدیل شده تمایل داشته‌اند؛ اما مؤسسات حسابرسی که قبلاً علیه آن‌ها هیچ شکایتی اقامه نشده، حق‌الزحمه حسابرسی را افزایش داده و در ارائه گزارش حسابرسی محتاط نبوده‌اند. همچنین مؤسسات حسابرسی مواجه با ریسک دادخواهی تمایل کمتری به پذیرش حسابرسی صاحبکارانی دارند که اقدام تعهدی اختیاری بالاتری داشته و تجدید ارائه صورت‌های مالی انجام داده‌اند. چن و همکاران (۲۰۱۶) دریافتند حسابرسان در دوره بحران مالی تمایل کمتری به صدور اظهارنظر تعدیل نشده دارند و بیشتر اقدام به ارائه اظهارنظر تعدیل شده نموده‌اند؛ زیرا در دوره بحران مالی، احتمال شکایت علیه حسابرسان افزایش یافته و از این رو محافظه‌کاری حسابرسان افزایش یافته است. لنوکس، وو و ژانگ (۲۰۱۶) دریافتند تعدیلات حسابرسی سبب هموار شدن بیشتر سود، افزایش سطح پایداری سود و بهبود کیفیت اقدام تعهدی شده است. همچنین تعدیلات حسابرسی اثر منفی قوی‌تر بر اقدام تعهدی

در مقایسه با قدرمطلق اقلام تعهدی دارد. گول، ما و لای (۲۰۱۷) دریافتند شرکای حسابرسی با صاحبکاران بورسی بیشتر، تمایل کمتر برای صدور گزارش عدم تداوم فعالیت دارند و اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران آن‌ها بزرگ‌تر است. توماستی و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند با افزایش مدیریت سود شرکت‌ها، احتمال صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش یافته است. وانگ و همکاران (۲۰۱۸) دریافتند در مواجهه با ریسک دادخواهی، مؤسسات حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتر برخوردارند، تمایل بیشتری به ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی داشته و حق‌الزحمه حسابرسی بالاتری دریافت می‌کنند. اتومو، فرث و لو (۲۰۱۹) دریافتند رابطه مثبتی بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود وجود دارد؛ همچنین کیفیت حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت تأثیر منفی بر رابطه بین ریسک دادخواهی و مدیریت سود داشته است. رید، کارسلو، لی، نیل و فرانسیس (۲۰۱۹) دریافتند تغییرات جدید ایجاد شده در نحوه گزارش‌دهی حسابرسان سبب بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش اقلام تعهدی اختیاری شرکت‌ها شده است. آگوس و قوزالی (۲۰۱۹) دریافتند بین ریسک دادخواهی حسابرسان و کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد، اما بین اخلاق حرفه‌ای حسابرسی و کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. جیوردانی، دسوزا نتو و داکانها (۲۰۲۰) دریافتند حسابرسان در مواجهه با ریسک دادخواهی حسابرسی، مستلزم اختصاص زمان و تلاش حسابرسی بیشتری بوده و این امر سبب افزایش حق‌الزحمه عادی حسابرسی می‌شود. همچنین این موضوع به واسطه الزام به بکارگیری مهارت تخصصی بالاتر توسط حسابرسان سبب افزایش حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی می‌شود. سولکاج (۲۰۲۰) نشان داد رابطه مثبتی بین ریسک دادخواهی حسابرسان و افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس وجود دارد. همچنین زمانی که کیفیت گزارشگری مالی کاهش می‌یابد، تعداد افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حسابرس با افزایش همراه است. ژیاو، جنگ و یوان (۲۰۲۰) دریافتند افزایش وقوع تعدیلات حسابرسی سنواتی با افزایش تلاش حسابرسان همراه است. از طرفی، تلاش حسابرسان تأثیری بر اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی ندارد، ولی با لحاظ کردن تعدیلات حسابرسی سنواتی، افزایش تلاش حسابرسان با افزایش ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی همراه است. همچنین، تلاش بیشتر حسابرسان سبب کاهش مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی هم در حالت کلی و هم در حالت وجود تعدیلات سنواتی شده است. چای، فرانکو و سو (۲۰۲۱) دریافتند افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان سبب افزایش احتمال دریافت وام‌های بانکی توسط صاحبکاران، کاهش هزینه بدهی، افزایش کیفیت حسابرسی، بهبود کیفیت گزارشگری مالی، کاهش سطح اقلام تعهدی، افزایش اظهارنظر تداوم فعالیت، کاهش تجدید ارائه صورت‌های مالی و بهبود کیفیت اقلام تعهدی در پیش‌بینی جریان‌های نقد آتی می‌شود. لای و گول (۲۰۲۱) دریافتند حسابرسانی که با ارائه اظهارنظر مقبول برای صاحبکاران دارای تحریف در گزارش‌ها با ریسک شکست روش‌های حسابرسی مواجه هستند، تغییرات منفی بیشتری در هزینه حسابرسی متحمل می‌شوند. آثاوال، گو، منگ و ژانگ (۲۰۲۲) دریافتند رابطه منفی بین تنوع حسابرسان امضاکننده گزارش حسابرسی با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی، تجدید ارائه صورت‌های مالی و اقلام تعهدی اختیاری وجود دارد؛ به علاوه، سازوکارهای راهبری شرکتی، ویژگی‌های حسابرس

امضاکننده و مؤسسه حسابرسی سبب تعدیل این رابطه می‌شوند. کریستینسن، شماردبک و سیدل (۲۰۲۲) دریافتند وقتی حسابرسان با ریسک بیشتر شامل ریسک دادخواهی ناشی از دعاوی حقوقی و ریسک از دست دادن شهرت مواجه هستند یا انگیزه‌های بیشتری برای جلب رضایت مشتریان مهم دارند، آن‌ها تحریف‌های دوره قبل را کمتر بااهمیت ارزیابی می‌کنند؛ این اثرات تنها زمانی رخ می‌دهند که انگیزه‌های حسابرسان برای جلوگیری از دعاوی حقوقی بیشتر یا زیان صاحبکاران برجسته‌تر باشد و زمانی که میزان تحریف‌ها در محدوده‌ای باشد که منوط به قضاوت حرفه‌ای بیشتر حسابرسان است. ژانگ و همکاران (۲۰۲۲) نشان دادند مؤسسات حسابرسی با افزایش تلاش حسابرسی خود به افزایش مسئولیت قانونی در مواجهه با ریسک دادخواهی پاسخ می‌دهند و افزایش تلاش حسابرسی برای صاحبکاران پریسک، بارزتر است. به این ترتیب، افزایش تلاش حسابرسی در شرایط ریسک دادخواهی برای مشتریانی که در وضعیت آشفتگی مالی هستند و اقلام تعهدی اختیاری بالاتری دارند، بیشتر است. حساس‌یگانه، بولو و فرخی‌نژاد (۱۳۸۹) نشان دادند بین اقلام تعهدی اختیاری و صدور گزارش مشروط حسابرس ارتباط وجود دارد. حیدرپور و توحیدلو (۱۳۹۱) دریافتند با افزایش اقلام تعهدی غیرعادی، گزارش حسابرسی صادر شده مؤسسات بزرگ به سمت مقبول سوق پیدا کرده است. طالب‌نیا و رحمانی (۱۳۹۲) دریافتند گزارش مقبول حسابرس رابطه منفی با مدیریت سود دارد. بنی‌مهد، حساس‌یگانه و یزدان‌یان (۱۳۹۳) دریافتند مدیریت سود با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر رابطه دارد. مرادی، اصولیان و نوروزی (۱۳۹۳) دریافتند بین مدیریت سود و اظهار نظر مشروط حسابرس به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت و افزایش ریسک ذاتی حسابرسی رابطه مستقیم وجود دارد. بزرگ‌اصل و دهقانی فیروزآبادی (۱۳۹۴) دریافتند بین اقلام تعهدی اختیاری و تعدیلات سنواتی ارتباط مثبت و بین نوع اظهارنظر مقبول حسابرس و تعدیلات سنواتی رابطه منفی وجود دارد. قدیم‌پور، دستگیر و ایزدی‌نیا (۱۳۹۵) نشان دادند اثربخشی سیستم کنترل داخلی و امتیاز افشای اطلاعات صاحبکار با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی ارتباط دارد؛ اما کیفیت اقلام تعهدی صاحبکار فاقد ارتباط با اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی است. کاردان، صالحی و کلاته (۱۳۹۵) دریافتند اظهار نظر حسابرس با اقلام تعهدی اختیاری رابطه مستقیم دارد و حسابرسی مستقل موجب کاهش استفاده مدیریت از اقلام تعهدی اختیاری می‌شود. وکیلی‌فرد، طالب‌نیا و صباغیان طوسی (۱۳۹۵) دریافتند در شرکت‌های بزرگ، دوره تصدی بالای حسابرس به احتمال بیشتر اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد. از طرفی به احتمال زیاد شرکت‌هایی که از حسابرس متخصص استفاده می‌نمایند، تمایل کمتری به دریافت گزارش مشروط دارند. رحیمیان، تقوی‌فرد و مالکی‌دیزجی (۱۳۹۶) دریافتند بین اقلام تعهدی اختیاری با گزارش مشروط حسابرسی رابطه مستقیم و بین اقلام تعهدی غیراختیاری با گزارش مشروط حسابرسی رابطه معکوس وجود دارد. پیری و قربانی (۱۳۹۶) دریافتند بین گزارش مقبول حسابرس مستقل و خطای اقلام تعهدی رابطه منفی وجود دارد؛ اما ارتباط بین گزارش مقبول حسابرس و قابلیت اتکای اطلاعات مثبت است. روزبهانی، بنی‌مهد و مرادزاده‌فرد (۱۳۹۶) دریافتند بین دستکاری سود و صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. حسینی‌پور، باقرپور و لاشانی و صالحی (۱۳۹۶) دریافتند

مدیریت سود و مبنای تعدیل سال قبل از عوامل پیش‌بینی مبنای تعدیل گزارش حسابرسی مرتبط با برآوردهای حسابداری هستند. بشیری‌منش و پاکدل (۱۳۹۸) دریافتند با افزایش کیفیت گزارشگری مالی، تعدیلات حسابرسی کاهش یافته است. خواجهی و احمدی‌فارسانی (۱۳۹۹) دریافتند احتمال کشف مدیریت سود توسط حسابرسان وقتی توسط صاحبکار به سمت حساب‌های پاک (فاقد اشتباه) منحرف می‌شوند، کمترین احتمال و وقتی به سمت سایر اشتباهات (عدم تأثیر بر مدیریت سود) منحرف می‌شوند، بیشترین احتمال و در سایر موارد بین این دو احتمال قرار دارد. همچنین شکاکیت بیشتر حسابرس، موجب افزایش احتمال کشف مدیریت سود خواهد شد. لاری دشت‌بیاض، ساعی و آزاد (۱۳۹۹) دریافتند رابطه بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرس تنها در یکی از مدل‌های مدیریت سود معنادار است، اما رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف بااهمیت، محدودیت بااهمیت و ابهام فراگیر در برخی مدل‌های مدیریت سود معنادار است. کاظمی‌علوم، عبدی، زلّقی و جلالوند (۱۳۹۹) دریافتند شرکت‌هایی که خوانایی گزارشگری مالی آن‌ها کمتر است، تأخیر گزارش حسابرسی طولانی‌تر، حق‌الزحمه حسابرسی بیشتر و به احتمال بیشتری اظهارنظر ابهام در تداوم فعالیت دریافت کرده و در مقایسه با سایر شرکت‌ها تغییر حسابرس بیشتری دارند. طبق این نتایج در شرکت‌های با خوانایی گزارشگری مالی کمتر، حسابرسان با ریسک حسابرسی بیشتری مواجه می‌شوند و باید تلاش بیشتری کنند. امیری و فخاری (۱۴۰۰) دریافتند اثر دوسویه‌ای معکوس میان خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها وجود دارد؛ این احتمال وجود دارد که حسابرس از جهت منافع شخصی، در انجام وظایف کوتاهی کرده و اهداف گزارشگری مالی صاحبکار را در رسیدن به منافع خود دنبال کند. همچنین، مدیران به منظور جلوگیری از پیامدهای نامطلوب اقتصادی گزارشگری مالی در بازار سرمایه، اقدام به فعالیت متقلبانانه خرید اظهارنظر حسابرس می‌کنند تا کیفیت پایین صورت‌های مالی را پنهان کنند. مشایخ، پارسایی و کرانی (۱۴۰۰) نشان دادند با افزایش مسئولیت اجتماعی، کیفیت اطلاعات حسابداری بهبود می‌یابد و اظهارنظر حسابرس با احتمال بیشتری مقبول می‌گردد. امیری و فخاری (۱۴۰۰) دریافتند اثر دوسویه معکوس بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی (خطای نوع اول و دوم) وجود دارد. زمانی که مؤسسه‌های حسابرسی مطابق میل و خواسته صاحبکاران عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و سطح کیفیت حسابرسی بر تمایل مدیران مبتنی بر خرید اظهارنظر حسابرس مؤثر است. فروزنده، ایزدی‌نیا و دائی کریم‌زاده (۱۴۰۰) دریافتند کیفیت پایین صورت‌های مالی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه بر نوع گزارش حسابرسی، افزایش تعداد بندهای شرط، بندهای تأکید بر مطلب خاص و سایر بندهای توضیحی اثری ندارد. از این رو حسابرسان طبق نظریه توجه محدود برای صورت‌های مالی حاوی تحریف‌ها و اشتباهات زیاد که در سال بعد با شدت بالا تجدید ارائه شده‌اند، گزارش حسابرسی تعدیل شده با بندهای بیشتر شرط و توضیحی صادر نکرده‌اند و لذا قابلیت اتکاء و اعتماد به گزارش‌های حسابرسی بر اساس معیار شدت تجدید ارائه پایین است.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

ریسک پروژه حسابرسی شامل ریسک تجاری صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک تجاری حسابرس است (دفوند و همکاران، ۲۰۱۶). ریسک تجاری صاحبکار در واقع ریسک مربوط به بقاء و سودآوری صاحبکار است. ریسک حسابرسی ریسکی است که حسابرس، ناآگاهانه و ناخواسته نتواند به صورت مناسب اظهارنظر خود راجع به صورت‌های مالی را که به صورت با اهمیتی، نادرست ارائه شده است را تعدیل نماید. ریسک تجاری حسابرس شامل ریسک دادخواهی ناشی از دعاوی حقوقی و ریسک شهرت حسابرس هستند. وقتی اشتباهات بالقوه در بیش‌نمایی عملکرد مالی رخ دهد، حسابرسان به میزان بیشتری بر ریسک دادخواهی متمرکز شده و برنامه‌ریزی‌های حسابرسی بیشتری انجام می‌دهند (بارون و همکاران، ۲۰۰۱). طبق مطالعات نظری، عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارت‌های احتمالی از جمله عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان شناسایی شده‌اند (پالمروس، ۱۹۸۸؛ استیس، ۱۹۹۱). حسابرسان در شرایط پر ریسک، تمایل کمتر به ارائه اظهارنظر تعدیل نشده داشته و بیشتر به دنبال ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌باشند تا بدین طریق از انگیزه ذینفعان گزارش‌های حسابرسی در شکایت علیه خود جلوگیری نمایند (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۳؛ گیجر و همکاران، ۲۰۰۶؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶). شواهد تجربی بیانگر این است که حسابرسان برای مشتریان دارای ریسک دادخواهی بالاتر، با احتمال بیشتری اظهارنظر تعدیل شده با بیان ابهام در تداوم فعالیت ارائه می‌کنند (کاپلان و ویلیامز، ۲۰۱۳). با افزایش ریسک دادخواهی حسابرس، حسابرسان محتاطانه عمل کرده و تمایل حسابرسان به ارائه اظهارنظر تعدیل شده بیشتر می‌شود تا بدین طریق ریسک دادخواهی را کاهش دهند (کریشنان و زانگ، ۲۰۰۵؛ گیجر و همکاران، ۲۰۰۶؛ فرث و همکاران، ۲۰۱۲). از این رو، شناسایی محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی حسابرس از اهمیت برخوردار است و در این زمینه، عوامل مرتبط با ویژگی‌های صاحبکار، عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرس و عوامل مرتبط با انتظارات شاکیان از میزان خسارت‌های احتمالی نقش مهمی دارند (پالمروس، ۱۹۸۸؛ استیس، ۱۹۹۱). مدیریت سود و تعدیلات سنواتی از جمله این عوامل هستند. وقوع مدیریت سود و اعمال تعدیلات سنواتی سبب شده کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها و همچنین کیفیت حسابرسی و نقش اعتباربخشی آن‌ها مورد چالش قرار گیرد. در شرکت‌هایی که مشمول تعدیلات ناشی از تغییر رویه‌ها یا اصلاح اشتباهات هستند، مدیریت سود بالاتر و کیفیت سود پایین‌تر است (هرلی، بارتولدی و تینگارد، ۲۰۱۲). به علاوه، افزایش تمایل شرکت‌ها به مدیریت سود سبب افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان می‌شود (بونه، خورانا، ایندر و رامان، ۲۰۱۱؛ اتومو، ماچمودا و پامونگکاس، ۲۰۱۹). مؤسسات حسابرسی مواجه با ریسک دادخواهی تمایل کمتر به پذیرش حسابرسی صاحبکارانی دارند که مدیریت سود بالاتری داشته و به واسطه تعدیل سنواتی، تجدید ارائه صورت‌های مالی انجام داده‌اند (فان و همکاران، ۲۰۱۵). در این شرایط ممکن است حسابرسان از طریق ارائه اظهارنظر تعدیل شده نسبت به شناسایی این موضوعات واکنش نشان دهند (گیجر و همکاران، ۲۰۱۴؛ توماستی و همکاران، ۲۰۱۸). در واقع مؤسسات حسابرسی با افزایش تلاش حسابرسی خود به افزایش مسئولیت قانونی در مواجهه با ریسک دادخواهی پاسخ می‌دهند و افزایش تلاش حسابرسی برای صاحبکاران پریسک، بارزتر است



(ژانگ و همکاران، ۲۰۲۲). از این رو، جهت بررسی روابط میان اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی با تعدیلات حسابرسی سنواتی و مدیریت سود به عنوان محرک‌های ریسک دادخواهی حساب‌برسان ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

- ۱) با افزایش تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد.
- ۲) با افزایش مدیریت سود ناشی از تحریف‌ها در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد.
- ۳) به موازات افزایش مدیریت سود در شرایط وجود تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی شرکت‌ها، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد.

#### ۵- مدل‌های پژوهش و نحوه ارزیابی متغیرهای آن

از دیدگاه گزارش حسابرسی، حساب‌برسان باید تصمیم بگیرند جهت اظهارنظر در گزارش حسابرسی گزینه مناسب را انتخاب کنند. تصمیم‌گیری در مورد نوع اظهارنظر به وجود تحریف در صورت‌های مالی، محدودیت در کسب شواهد کافی و مناسب، ابهام اساسی و قضاوت حساب‌برس درباره بااهمیت یا فراگیر بدون هر یک از موارد مذکور بستگی دارد (بند ۲، استاندارد حسابرسی شماره ۷۰۰). از طرفی، اظهارنظر تعدیل نشده نامناسب بیانگر وقوع خطای نوم دوم حسابرسی است و ممکن است حساب‌برسان را با نوعی تعهدات مواجه نماید؛ اما اظهارنظر تعدیل شده نامناسب بیانگر وقوع خطای نوم اول حسابرسی است و ممکن است صاحبکاران را به تغییر حساب‌برس ترغیب کند. به هر حال، در برخی شرایط حساب‌برسان نیازمند ارائه گزارش حسابرسی تعدیل شده هستند (ریتنبرگ و همکاران، ۲۰۱۲). از این رو، تدوین اظهارنظر حسابرسی رویه پیچیده‌ای است و ارزیابی عوامل مؤثر بر این انتخاب حساب‌برسان حائز اهمیت است. از آنجایی که یکی از عوامل مرتبط با این حوزه، ریسک‌های مترتب از جمله ریسک دادخواهی ناشی از دعاوی حقوقی است و به ویژه وقوع تحریف و اشتباه در گزارش‌های مالی می‌تواند سطح ریسک حسابرسی با تمرکز بر ریسک دعاوی حقوقی را افزایش دهد (گیجر و همکاران، ۲۰۱۴؛ توماستی و همکاران، ۲۰۱۸)، در نتیجه ارزیابی واکنش حساب‌برسان از منظر نوع اظهارنظر حائز اهمیت است. به علاوه، برخی شواهد فراتحلیل بیانگر آن است که تمایل حساب‌برسان به ارائه اظهارنظرهای تعدیل شده حسابرسی تحت تأثیر دو گروه عوامل شامل عوامل مرتبط با حساب‌برس و فرآیند حسابرسی و همچنین عوامل مرتبط با ویژگی‌ها و شرایط خاص شرکت‌های صاحبکار است (حبیب، ۲۰۱۳). جهت بررسی فرضیه‌های پژوهش و با استناد به برخی مطالعات نظری و تجربی پیشین، از مدل‌های رگرسیونی لوجیت چند متغیره زیر استفاده شده است؛ در این مدل‌ها، گزینش و ارزیابی متغیرها از جنبه تأثیر بر اظهارنظر حساب‌برسان به طور عمده مبتنی بر یافته‌های فراتحلیل رویکردهای مختلف پیش‌بینی‌کننده و نتایج برخی مطالعات خارجی و داخلی این حوزه است (لنوکس، وانگ و وو، ۲۰۱۸؛

هی، کوتاری، ژیاثو و ژو، ۲۰۱۸؛ ژیاثو، جنگ و یوان، ۲۰۲۰؛ عباس‌زاده، صالحی و حسینی‌پور، ۱۳۹۶؛ خواجوی، کاظم‌نژاد، دهقانی‌سعدی و ممتازیان، ۱۳۹۷).

$$\begin{aligned} MAOPN_{i,t} = & \alpha + \beta_1 ERR_{i,t} + \beta_2 AFEE_{i,t} + \beta_3 ARLG_{i,t} + \beta_4 AROT_{i,t} + \beta_5 ARNK_{i,t} + \beta_6 ASPC_{i,t} \\ & + \beta_7 ACE_{i,t} + \beta_8 ACI_{i,t} + \beta_9 BDE_{i,t} + \beta_{10} BDI_{i,t} + \beta_{11} IOS_{i,t} + \beta_{12} AEF_{i,t} + \\ & \beta_{13} DIV_{i,t} + \beta_{14} DIS_{i,t} + \beta_{15} LTD_{i,t} + \beta_{16} RCX_{i,t} + \beta_{17} ROA_{i,t} + \beta_{18} SIZE_{i,t} + \\ & \beta_{19} TXA_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} MAOPN_{i,t} = & \alpha + \beta_1 MIS_{i,t} + \beta_2 AFEE_{i,t} + \beta_3 ARLG_{i,t} + \beta_4 AROT_{i,t} + \beta_5 ARNK_{i,t} + \beta_6 ASPC_{i,t} \\ & + \beta_7 ACE_{i,t} + \beta_8 ACI_{i,t} + \beta_9 BDE_{i,t} + \beta_{10} BDI_{i,t} + \beta_{11} IOS_{i,t} + \beta_{12} AEF_{i,t} + \\ & \beta_{13} DIV_{i,t} + \beta_{14} DIS_{i,t} + \beta_{15} LTD_{i,t} + \beta_{16} RCX_{i,t} + \beta_{17} ROA_{i,t} + \beta_{18} SIZE_{i,t} + \\ & \beta_{19} TXA_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (2)$$

$$\begin{aligned} MAOPN_{i,t} = & \alpha + \beta_1 ERR_{i,t} + \beta_2 MIS_{i,t} + \beta_3 ERRD_{i,t} * MIS_{i,t} + \beta_4 AFEE_{i,t} + \beta_5 ARLG_{i,t} + \\ & \beta_6 AROT_{i,t} + \beta_7 ARNK_{i,t} + \beta_8 ASPC_{i,t} + \beta_9 ACE_{i,t} + \beta_{10} ACI_{i,t} + \beta_{11} BDE_{i,t} + \\ & \beta_{12} BDI_{i,t} + \beta_{13} IOS_{i,t} + \beta_{14} AEF_{i,t} + \beta_{15} DIV_{i,t} + \beta_{16} DIS_{i,t} + \beta_{17} LTD_{i,t} + \\ & \beta_{18} RCX_{i,t} + \beta_{19} ROA_{i,t} + \beta_{20} SIZE_{i,t} + \beta_{21} TXA_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (3)$$

#### متغیر وابسته:

$MAOPN_{i,t}$ : اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی؛ اگر حسابرس اظهارنظر تعدیل شده (غیرمقبول) ارائه داده باشد، کد یک و در غیر این صورت برای اظهارنظر تعدیل نشده (مقبول) کد صفر در نظر گرفته شد.

#### متغیرهای مستقل:

$ERR_{i,t}$ : تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها؛ نسبت تعدیلات سنواتی به ارزش دفتری دارایی‌های شرکت طبق موارد مندرج در سود (زیان) انباشته. این اقلام ناشی از تغییر در رویه حسابداری و اصلاح اشتباه‌ها هستند که در تعدیل مانده سود (زیان) انباشته ابتدای دوره منظور می‌شوند.

$ERRD_{i,t}$ : وقوع تعدیلات سنواتی ناشی از اشتباه‌ها؛ در صورت وقوع تعدیلات سنواتی کد یک و در غیر این صورت صفر.

$MIS_{i,t}$ : تحریف در گزارشگری مالی؛ بخشی از این فرآیند شامل مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی غیرعادی است که برای ارزیابی آن از مدل دیچاو، اسلوان و سوئینی (۱۹۹۵) بهره گرفته شده است. برای این منظور ابتدا با توجه به مشاهده‌های شرکت-سال و داده‌های چرخشی پنج ساله مدل‌های رگرسیون برازش شده و از انحراف معیار پسماندها طی دوره پنج ساله شاخص مدیریت سود به شرح رابطه ۴ استخراج گردیده است:

$$TACC_{i,t} = \alpha + \beta_1 (\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \beta_2 PPE_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (4)$$

$TACC_{i,t}$ : اقلام تعهدی؛ نسبت تفاوت سود عملیاتی و جریان‌های نقد عملیاتی به ارزش دفتری دارایی‌های اول دوره  
 $\Delta REV_{i,t}$ : تغییرات درآمد فروش؛ نسبت تغییرات نسبی دوره‌ای درآمد فروش به ارزش دفتری دارایی‌های اول دوره  
 $\Delta REC_{i,t}$ : تغییرات دریافتی‌های تجاری؛ نسبت تغییرات دوره‌ای دریافتی‌ها به ارزش دفتری دارایی‌های اول دوره  
 $PPE_{i,t}$ : اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات؛ نسبت دارایی مشهود به ارزش دفتری دارایی اول دوره  
 $AEM_{i,t} \approx \varepsilon_{i,t}$ : پسماندهای مدل رگرسیون شاخص اقلام تعهدی غیرعادی است.

بخش دیگر این فرآیند مدیریت سود ناشی از فعالیت‌های واقعی غیرعادی است که برای ارزیابی آن از مدل رویچادهوری (۲۰۰۶) بهره گرفته شده است. از این‌رو، با توجه به مشاهده‌های شرکت-سال و داده‌های چرخشی پنج ساله، مدل‌های رگرسیون برازش و از انحراف معیار پسماندها طی دوره پنج ساله شاخص‌های مدیریت سود به شرح زیر استخراج شده‌اند:

$REM_{i,t}^{OCF}$ : مدیریت سود ناشی از جریان نقد عملیاتی غیرعادی؛ طبق پسماند مدل ۵ ارزیابی شده است:  
 $(5) OCF_{i,t} = \alpha + \beta_1 SALES_{i,t} + \beta_2 \Delta SALES_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$

$REM_{i,t}^{PROD}$ : مدیریت سود ناشی از تولید غیرعادی؛ طبق پسماند مدل ۶ ارزیابی شده است:  
 $(6) PROD_{i,t} = \alpha + \beta_1 SALES_{i,t} + \beta_2 \Delta SALES_{i,t} + \beta_3 \Delta SALES_{i,t-1} + \lambda_{i,t}$

$REM_{i,t}^{DISEXP}$ : مدیریت سود ناشی از مخارج اختیاری غیرعادی؛ طبق پسماند مدل ۷ ارزیابی شده است:  
 $(7) DISEXP_{i,t} = \alpha + \beta_1 SALES_{i,t-1} + \theta_{i,t}$

$OCF_{i,t}$ : جریان‌های نقد عملیاتی؛ نسبت جریان‌های نقد عملیاتی به دارایی‌های اول دوره  
 $PROD_{i,t}$ : بهای تولید؛ نسبت بهای تمام شده کالای ساخته شده طی دوره به دارایی‌های اول دوره  
 $DISEXP_{i,t}$ : مخارج اختیاری؛ جمع مخارج تحقیق، توسعه، عمومی، اداری و فروش به دارایی‌های اول دوره  
 $SALES_{i,t}$ : درآمد فروش دوره؛ نسبت درآمد فروش سال جاری به دارایی‌های اول دوره  
 $SALES_{i,t-1}$ : درآمد فروش دوره قبل؛ نسبت فروش سال قبل به دارایی‌های اول دوره  
 $\Delta SALES_{i,t}$ : تغییر درآمد فروش؛ تفاوت درآمد سال جاری و قبل به دارایی‌های اول دوره  
 $\Delta SALES_{i,t-1}$ : تغییر درآمد فروش دوره قبل؛ تفاوت درآمد یک و دو سال قبل به دارایی‌های اول دوره  
 $REM_{i,t}$ : پسماندهای مدل رگرسیون شاخص فعالیت‌های واقعی غیرعادی است و شاخص یکپارچه آن طبق رابطه ۸ استخراج شده است:

$$REM_{i,t} = [(-1) * \varepsilon_{i,t}] + [\lambda_{i,t}] + [(-1) * \theta_{i,t}] \quad (8)$$

$\varepsilon_{i,t}$ : پسماندهای مدل جریان نقد عملیاتی به عنوان یکی از شاخص‌های زیر مجموعه مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی

$\lambda_{i,t}$ : پسماندهای مدل تولید به عنوان یکی از شاخص‌های زیر مجموعه مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی  
 $\theta_{i,t}$ : پسماندهای مدل مخارج اختیاری به عنوان یکی از شاخص‌های زیر مجموعه مدیریت سود از طریق فعالیت‌های واقعی

### متغیرهای کنترلی:

$AFEE_{i,t}$ : حق‌الزحمه خدمات حسابرسی؛ لگاریتم طبیعی مبالغ پرداختی به حسابرس بابت ارائه خدمات حسابرسی.  
 $ARLG_{i,t}$ : تأخیر ارائه گزارش حسابرسی؛ لگاریتم طبیعی روزهای فاصله بین پایان سال مالی تا تاریخ گزارش حسابرسی.

$AROT_{i,t}$ : چرخش حسابرس؛ اگر حسابرس تغییر کرده باشد، کد یک و در غیر این صورت کد صفر در نظر گرفته شد.

$ARNK_{i,t}$ : رتبه کیفی حسابرس؛ اگر حسابرسی شرکت توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات رتبه الف جامعه حسابداران رسمی و حسابرسان طبقه اول معتمد سازمان بورس انجام شده باشد، کد یک و در غیر این صورت کد صفر منظور شد.

$ASPC_{i,t}$ : تخصص حسابرس در صنعت؛ اگر سهم بازار حسابرس (نسبت دارایی‌های شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس به دارایی‌های شرکت‌های صنعت) بیش از ۱/۲ تقسیم بر تعداد شرکت‌های فعال در صنعت باشد، حسابرس متخصص صنعت است. با احراز شرایط سهم بازار کد یک و در غیر این صورت کد صفر لحاظ در نظر گرفته شد.

$ACE_{i,t}$ : تخصص مالی کمیته حسابرسی؛ نسبت اعضای دارای تخصص به کل تعداد اعضای کمیته حسابرسی.

$ACI_{i,t}$ : استقلال کمیته حسابرسی؛ نسبت اعضای مستقل به کل تعداد اعضای کمیته حسابرسی.

$BDE_{i,t}$ : تخصص مالی هیأت مدیره؛ نسبت اعضای دارای تخصص به کل تعداد اعضای هیأت مدیره.

$BDI_{i,t}$ : استقلال هیأت مدیره؛ نسبت تعداد اعضای مستقل به کل تعداد اعضای هیأت مدیره.

$IOS_{i,t}$ : مالکیت نهادی؛ نسبت سهام در اختیار مالکین نهادی به کل سهام منتشر شده.

$AEF_{i,t}$ : کارایی دارایی‌ها؛ نسبت درآمد عملیاتی فروش به ارزش دفتری دارایی‌ها.

$DIV_{i,t}$ : سود پرداختی؛ نسبت سود پرداختی به سود اعلام شده.

$DIS_{i,t}$ : کیفیت افشای اطلاعات؛ جمع امتیاز به موقع بودن و قابلیت اتکای اطلاعات طبق دستورالعمل اجرایی سازمان بورس در سامانه کدال.

$LTD_{i,t}$ : بدهی‌های بلندمدت؛ نسبت بدهی‌های بلندمدت به ارزش دفتری دارایی‌ها.

$RCX_{i,t}$ : پیچیدگی حساب‌ها در گزارشگری؛ نسبت حساب‌های دریافتی به ارزش دفتری دارایی‌ها.

$ROA_{i,t}$ : سودآوری؛ نسبت سود عملیاتی به ارزش دفتری دارایی‌ها.

$SIZE_{i,t}$ : اندازه؛ لگاریتم طبیعی ارزش بازار سهام.

TXA<sub>it</sub>: اجتناب مالیاتی؛ یک منهای نرخ مؤثر مالیاتی حاصل از نسبت مالیات پرداختی به سود قبل از مالیات.

### جامعه آماری پژوهش و شرایط غربال آن

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ به‌عنوان جامعه آماری پژوهش منظور شده و طبق برخی معیارها غربال شده‌اند؛ جهت رعایت شمول شرکت در فعالیت تولیدی و لزوم دستیابی به برخی داده‌ها مرتبط با مدل‌های پژوهش، شرکت‌های فعال در بخش بانکی، بیمه، سرمایه‌گذاری و مالی حذف شدند. جهت رعایت استمرار فعالیت شرکت در بورس اوراق بهادار تهران، شرکت‌هایی که طی دوره زمانی پژوهش به بورس وارد یا از آن خارج شده‌اند، حذف شدند. همچنین جهت رعایت قابلیت مقایسه در اعمال دوره زمانی فعالیت سالانه، شرکت‌هایی که طی دوره زمانی پژوهش سال مالی خود را تغییر داده‌اند، حذف شدند. ارزیابی این شرایط سبب شد با توجه به داده‌های در دسترس، تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره ۸ ساله غربال شوند که طبق شرایط مندرج در جدول ۱ از جامعه آماری گزینش شده‌اند. داده‌های مورد نیاز از طریق نرم افزار ره‌آورد نوین، سامانه ناشران کدال و دسترسی به صورت‌های مالی حسابرسی شده، گزارش حسابرس و گزارش هیأت مدیره گردآوری شدند.

جدول ۱- گزینش جامعه آماری پژوهش

تعداد	شرح / محدودیت‌ها
۵۰۵	تعداد شرکت‌ها (شرکت‌های پذیرفته شده بورسی در پایان دوره پژوهش به استثنای فرابورسی)
(۷۳)	شرکت‌های فعال در حوزه خدمات بانکی، بیمه، لیزینگ، هلدینگ و سرمایه‌گذاری
(۸۶)	شرکت‌های وارد شده به بورس یا از خارج شده از بورس طی پژوهش به دلیل عدم حضور مستمر
(۳۱)	شرکت‌های مشمول تغییر سال مالی طی دوره پژوهش
(۱۸۴)	شرکت‌های غیرفعال یا فاقد افشای اطلاعات کلیدی به ویژه حق‌الزحمه حسابرسی طی پژوهش
۱۳۱	شرکت‌های غربال شده از جامعه آماری پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

### ۶- یافته‌های پژوهش

نتایج فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش در جدول ۲ ارائه شده‌اند. نتایج نشان داد در ۵۳/۵۳ درصد مشاهده‌ها، حسابرسان اظهارنظر تعدیل شده ارائه نموده‌اند. ضمن این‌که در ۵۸/۳۰ درصد مشاهده‌ها، تعدیلات سنواتی رخ داده است. آماره‌های توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش در جدول ۳ ارائه شده‌اند. طبق نتایج، شاخص پسماندهای

مدل اقلام تعهدی به عنوان نمادی از مدیریت سود و تحریف در گزارشگری مالی به طور میانگین ۷/۹۷ درصد دارایی‌ها است. به علاوه، شاخص جبری پسماندهای مدل فعالیت‌های واقعی به عنوان نمادی دیگر از مدیریت سود و تحریف در گزارشگری مالی به طور میانگین ۶/۶۵ درصد دارایی‌ها است. تعدیلات سنواتی ناشی از رخداد اشتباه‌ها در گزارشگری مالی به‌طور میانگین ۱/۱۱ درصد دارایی‌ها است. آماره‌های توصیفی سایر متغیرهای پیوسته پژوهش و فراوانی سایر متغیرهای گسسته پژوهش در جداول قابل مشاهده هستند.

جدول ۲- نتایج بررسی فراوانی مشاهده‌های متغیرهای گسسته پژوهش

شرح	کد صفر		کد یک		کل مشاهده‌ها	
	تعداد	درصد	تعداد	درصد	تعداد	درصد
MAOPN <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۴۶/۴۷	۵۶۱	۵۳/۵۳	۱۰۴۸	۱۰۰
ERRD <sub>i,t</sub>	۴۳۷	۴۱/۷۰	۶۱۱	۵۸/۳۰	۱۰۴۸	۱۰۰
AROT <sub>i,t</sub>	۷۵۷	۷۲/۲۳	۲۹۱	۲۷/۷۷	۱۰۴۸	۱۰۰
ARNK <sub>i,t</sub>	۳۵۱	۳۳/۴۹	۶۹۷	۶۶/۵۱	۱۰۴۸	۱۰۰
ASPC <sub>i,t</sub>	۶۴۲	۶۱/۲۶	۴۰۶	۳۸/۷۴	۱۰۴۸	۱۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۳- نتایج بررسی آمار توصیفی متغیرهای پیوسته پژوهش

شرح	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مشاهده‌ها
MIS (AEM <sub>i,t</sub> )	۰/۰۷۹۷	۰/۰۷۱۴	۰/۳۲۸۲	۰/۰۰۹۷	۰/۰۴۳۵	۱/۵۱۰۲	۷/۰۴۹۳	۱۰۴۸
MIS (REM <sub>i,t</sub> )	۰/۰۶۶۵	۰/۰۴۳۱	۰/۳۱۹۲	۰/۰۰۰۵	۰/۰۷۷۶	۳/۰۲۵۴	۱۶/۶۷۲	۱۰۴۸
ERR (ADJ <sub>i,t</sub> )	۰/۰۱۱۱	۰/۰۰۳۳	۰/۴۲۹۶	۰/۰۰۰۰	۰/۰۲۳۵	۷/۷۲۸۹	۱۱۰/۰۳	۱۰۴۸
AFEE <sub>i,t</sub>	۲۰/۵۷۵	۲۰/۵۵۱	۲۲/۷۳۷	۱۷/۱۸۳	۰/۸۴۲۲	۰/۰۵۰۴	۲/۹۰۲۸	۱۰۴۸
ARLG <sub>i,t</sub>	۴/۳۰۵۹	۴/۴۰۶۷	۵/۲۹۳۳	۲/۸۹۰۴	۰/۳۷۲۹	۰/۶۴۱۳	۲/۷۵۱۷	۱۰۴۸
ACE <sub>i,t</sub>	۰/۵۵۵۴	۰/۶۶۶۷	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۴۳۴۷	۰/۲۳۲۹	۱/۳۱۵۵	۱۰۴۸
ACI <sub>i,t</sub>	۰/۴۷۵۸	۰/۶۶۶۷	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۵۵۴	۰/۲۷۰۱	۱/۶۷۳۱	۱۰۴۸
BE <sub>i,t</sub>	۰/۳۵۰۳	۰/۴۰۰۰	۰/۴۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۹۷۲	۰/۱۹۴۱۱	۶/۱۴۵۱	۱۰۴۸
BI <sub>i,t</sub>	۰/۶۷۴۰	۰/۶۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۲۰۱۸	۰/۲۶۵۵	۲/۷۰۳۸	۱۰۴۸
IOS <sub>i,t</sub>	۰/۷۰۹۳	۰/۷۴۲۴	۰/۹۹۴۳	۰/۰۰۰۰	۰/۱۹۴۸	۰/۳۷۴۵	۵/۲۵۸۱	۱۰۴۸
AEF <sub>i,t</sub>	۰/۹۰۵۵	۰/۷۸۲۴	۵/۱۴۴۳	۰/۰۰۵۰	۰/۵۵۰۱	۲/۵۱۹۱	۱۳/۷۸۹	۱۰۴۸
DIV <sub>i,t</sub>	۰/۵۱۹۴	۰/۵۲۱۹	۱/۵۲۲۷	۰/۰۰۰۰	۰/۶۷۷۳	۱۲/۱۱۸	۲۴۲/۹۲	۱۰۴۸

شرح	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مشاهده‌ها
DIS <sub>i,t</sub>	۷۱/۲۰۵	۷۳/۳۰۸	۹۹/۹۰۶	۱/۶۷۴۴	۱۹/۳۰۵	-۰/۶۸۹۵	۲/۹۶۰۱	۱۰۴۸
LTD <sub>i,t</sub>	۰/۰۷۵۶	۰/۰۴۸۸	۱/۰۴۲۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۸۷۹	۳/۹۴۰۵	۳۰/۶۸۲	۱۰۴۸
RCX <sub>i,t</sub>	۰/۲۶۹۶	۰/۲۴۰۰	۰/۸۳۰۰	۰/۰۰۰۱	۰/۱۷۷۳	۰/۷۶۵۹	۳/۰۹۹۱	۱۰۴۸
ROA <sub>i,t</sub>	۰/۱۲۶۴	۰/۱۰۵۸	۰/۶۲۳۴	-۰/۳۲۹۶	۰/۱۳۳۶	۰/۵۱۱۵	۴/۱۰۴۲	۱۰۴۸
SIZE <sub>i,t</sub>	۲۷/۷۵۹	۲۷/۶۸۹	۳۲/۸۶۶	۲۴/۳۰۷	۱/۳۸۱۲	۰/۷۷۴۵	۴/۴۵۲۶	۱۰۴۸
TXA <sub>i,t</sub>	۰/۲۷۴۱	۰/۰۸۹۳	۰/۷۱۹۸	۰/۰۵۷۱	۱/۱۰۴۴	۸/۸۰۹۳	۱۰۵/۴۷	۱۰۴۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

به علاوه نتایج بررسی فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش و میانگین متغیرهای پیوسته پژوهش به تفکیک نوع اظهارنظر تعدیل شده و تعدیل نشده حسابرس در جداول ۴ و ۵ بیان شده‌اند.

جدول ۴- نتایج بررسی فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش به تفکیک نوع اظهارنظر حسابرس (تعدیل شده و تعدیل نشده)

شرح	تعدیل نشده		تعدیل شده		کل مشاهده‌ها	
	فراوانی	تعداد	فراوانی	تعداد	فراوانی	تعداد
ERRD <sub>i,t</sub>	۵۶/۴۷	۴۷۸	۵۹/۸۹	۵۶۱	۵۸/۳۰	۱۰۴۸
AROT <sub>i,t</sub>	۲۶/۰۸	۴۷۸	۲۹/۲۳	۵۶۱	۲۷/۷۷	۱۰۴۸
ARNK <sub>i,t</sub>	۶۲/۵۷	۴۷۸	۷۱/۰۵	۵۶۱	۶۶/۵۱	۱۰۴۸
ASPC <sub>i,t</sub>	۳۶/۸۹	۴۷۸	۴۰/۸۶	۵۶۱	۳۸/۷۴	۱۰۴۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شواهد نشان داده‌اند میانگین مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی، مدیریت سود ناشی از فعالیت‌های واقعی، میزان تعدیلات سنواتی، فراوانی رخداد تعدیلات سنواتی، تأخیر ارائه گزارش حسابرسی، فراوانی چرخش حسابرس، فراوانی رتبه کیفی حسابرس، فراوانی تخصص حسابرس در صنعت، نسبت بدهی‌های بلندمدت، نسبت دریافتی‌ها، اندازه شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی در گروه مشاهده‌های برخوردار از اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بیشتر از مقادیر متناظر در گروه مشاهده‌های با اظهارنظر تعدیل نشده حسابرسی است؛ اما میانگین حق الزحمه حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص مالی هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره، مالکیت نهادی، کارایی دارایی‌ها، سود پرداختی، کیفیت افشای اطلاعات و بازده دارایی‌ها در گروه مشاهده‌های برخوردار از

اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی کمتر از مقادیر متناظر گروه مشاهده‌های با اظهارنظر تعدیل نشده حسابرسی است.

جدول ۵- نتایج بررسی میانگین متغیرهای پیوسته پژوهش به تفکیک نوع اظهارنظر حسابرسی (تعدیل شده و

تعدیل نشده)

شرح	تعدیل نشده		تعدیل شده		کل مشاهده‌ها	
	تعداد	میانگین	تعداد	میانگین	تعداد	میانگین
MIS (AEM <sub>i,t</sub> )	۴۷۸	۰/۰۷۲۲	۵۶۱	۰/۰۸۶۲	۱۰۴۸	۰/۰۷۹۷
MIS (REM <sub>i,t</sub> )	۴۷۸	۰/۰۶۳۰	۵۶۱	۰/۰۶۹۵	۱۰۴۸	۰/۰۶۶۵
ERR (ADJ <sub>i,t</sub> )	۴۷۸	۰/۰۰۸۸	۵۶۱	۰/۰۱۳۲	۱۰۴۸	۰/۰۱۱۱
AFEE <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۲۰/۷۰۵	۵۶۱	۲۰/۴۶۳	۱۰۴۸	۲۰/۵۷۵
ARLG <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۴/۲۰۲۵	۵۶۱	۴/۳۹۵۸	۱۰۴۸	۴/۳۰۵۹
ACE <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۵۹۴۱	۵۶۱	۰/۵۲۱۸	۱۰۴۸	۰/۵۵۵۴
ACI <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۵۱۰۱	۵۶۱	۰/۴۴۶۰	۱۰۴۸	۰/۴۷۵۸
BE <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۳۶۲۴	۵۶۱	۰/۳۳۹۷	۱۰۴۸	۰/۳۵۰۳
BI <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۶۷۸۸	۵۶۱	۰/۶۶۹۹	۱۰۴۸	۰/۶۷۴۰
IOS <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۷۴۴۹	۵۶۱	۰/۶۷۸۴	۱۰۴۸	۰/۷۰۹۳
AEF <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۹۶۳۹	۵۶۱	۰/۸۵۴۷	۱۰۴۸	۰/۹۰۵۵
DIV <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۶۶۱۹	۵۶۱	۰/۳۹۵۷	۱۰۴۸	۰/۵۱۹۴
DIS <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۷۵/۶۶۲	۵۶۱	۶۷/۳۳۶	۱۰۴۸	۷۱/۲۰۵
LTD <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۰۶۸۷	۵۶۱	۰/۰۸۱۶	۱۰۴۸	۰/۰۷۵۶
RCX <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۲۵۹۱	۵۶۱	۰/۲۷۸۸	۱۰۴۸	۰/۲۶۹۶
ROA <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۱۵۶۳	۵۶۱	۰/۱۰۰۴	۱۰۴۸	۰/۱۲۶۴
SIZE <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۲۷/۷۵۵	۵۶۱	۲۷/۷۶۳	۱۰۴۸	۲۷/۷۵۹
TXA <sub>i,t</sub>	۴۷۸	۰/۱۹۸۷	۵۶۱	۰/۳۳۹۵	۱۰۴۸	۰/۲۷۴۱

منبع: یافته‌های پژوهشگر

قبل از برآزش مدل‌های رگرسیون، پایایی و همبستگی متغیرهای پژوهش کنترل گردید. نتایج آزمون ریشه واحد لوین، لین و چو حاکی از پایایی متغیرهای پژوهش در مقیاس سطح است (سطح احتمال آماره‌ها کمتر از خطای ۵ درصد) و مشکل ریشه کاذب مشاهده نشد. همچنین نتایج آزمون همبستگی حاکی از وجود همبستگی معنی‌دار بین برخی زوج متغیرهای پژوهش است (احتمال آماره‌ها کمتر از خطای ۵ درصد)؛ از نتایج قابل ملاحظه،



همبستگی مثبت ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی با تحریف‌ها و اشتباه‌ها به واسطه مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی، مدیریت سود ناشی از فعالیت‌های واقعی و تعدیلات سنواتی است. با این حال، همبستگی میان متغیرهای توضیحی شدید نبودند و مشکل هم‌خطی مشاهده نشد. نتایج برازش مدل‌های رگرسیون لوجت باینری پژوهش در جدول ۶ ارائه شده‌اند. نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی مدل‌ها (سطح احتمال آماره‌ها کمتر از خطای ۵ درصد) بیانگر روابط معنی‌دار متغیرها در مدل‌های رگرسیون است. نتایج آزمون هاسمر-لمشو (سطح احتمال آماره‌ها بیشتر از خطای ۵ درصد) حاکی از نیکویی برازش مدل‌های رگرسیون است. نتایج آزمون عامل تورم واریانس (مقدار کمتر از ۵) بیانگر نبود هم‌خطی متغیرهای توضیحی مدل‌های رگرسیون است. آماره‌های مک فادن مدل‌های رگرسیون بیانگر توان نسبی متغیرهای توضیحی در پیش‌بینی احتمال اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی است. به علاوه، درصد پیش‌بینی‌های درست مدل‌های برازش شده حدود ۷۰ درصد است.

جدول ۶- نتایج برازش مدل‌های رگرسیون لوجیت فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته: MAOPN <sub>i,t</sub>									
تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره ۸ ساله (۱۰۴۸ مشاهده شرکت-سال)									
۴۸۷ مشاهده با کد صفر (اظهارنظر تعدیل نشده)					۵۶۱ مشاهده با کد یک (اظهارنظر تعدیل شده)				
مدل فرضیه اول			مدل فرضیه دوم			مدل فرضیه سوم			متغیرهای توضیحی
احتمال	آماره z	ضرایب	احتمال	آماره z	ضرایب	احتمال	آماره z	ضرایب	
۰/۵۸۹۳	۰/۵۳۹۹	۱/۳۳۱۴	۰/۶۹۰۲	۰/۳۹۸۵	۰/۹۸۶۹	۰/۸۸۶۱	۰/۱۴۳۲	۰/۳۵۸۳	C
۰/۰۰۷۸	۲/۶۶۱۶	۱۰/۵۲۹				۰/۰۱۱۶	۲/۵۲۲۷	۴/۳۷۶۰	ERR <sub>i,t</sub>
						۰/۰۲۳۹	۲/۲۵۸۵	۹/۴۳۱۱	MIS <sub>i,t</sub>
						۰/۰۰۸۷	۲/۶۲۲۳	۳/۶۳۸۵	ERR <sub>i,t</sub> *MIS <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰۰	-۵/۴۰۰۴	-۰/۶۲۹۲	۰/۰۰۰۰	-۴/۸۳۸۵	-۰/۵۶۴۷	۰/۰۰۰۰	-۴/۹۴۴۱	-۰/۵۸۴۰	AFEE <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰۰	۴/۷۰۸۱	۰/۹۹۷۶	۰/۰۰۰۱	۴/۰۲۳۱	۰/۸۴۶۹	۰/۰۰۰۰	۴/۳۷۴۹	۰/۹۴۱۶	ARLG <sub>i,t</sub>
۰/۲۲۶۰	۱/۲۱۰۷	۰/۱۹۷۷	۰/۱۹۶۴	۱/۱۹۱۶	۰/۲۳۳۴	۰/۲۶۳۴	۱/۱۱۸۴	۰/۱۸۳۵	AROT <sub>i,t</sub>
۰/۰۲۸۴	۲/۱۹۲۱	۰/۵۱۷۹	۰/۴۸۰۶	۲/۰۴۵۴	۰/۴۰۸	۰/۰۰۰۰	۴/۹۲۶۴	۰/۳۴۴۴	ARNK <sub>i,t</sub>
۰/۱۸۴۹	-۱/۳۲۵۹	-۰/۲۳۷۱	-۰/۲۱۴۰	-۱/۱۹۸۶	-۰/۲۳۰۷	۰/۲۴۷۹	-۱/۱۵۵۴	-۰/۲۰۷۴	ASPC <sub>i,t</sub>
۰/۰۷۳۲	۱/۷۹۱۳	۰/۴۷۷۴	۰/۴۶۰۲	۱/۷۲۳۲	۰/۰۸۴۸	۰/۰۷۱۴	۱/۸۰۲۸	۰/۴۸۲۵	ACE <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۹۶	-۲/۵۸۹۹	-۰/۸۴۱۳	-۰/۸۵۲۹	-۲/۶۲۲۳	-۰/۰۸۷	۰/۰۱۰۶	-۲/۵۵۶۳	-۰/۸۳۳۷	ACI <sub>i,t</sub>
۰/۰۸۱۳	-۱/۷۴۳۳	-۲/۰۵۵۱	-۱/۷۹۲۶	-۱/۵۱۴۴	-۱/۲۹۹	۰/۱۳۱۳	-۱/۵۰۹۱	-۱/۷۹۲۵	BDE <sub>i,t</sub>
۰/۱۹۴۹	-۱/۲۹۶۳	۰/۷۳۰۹	۰/۵۲۶۱	۰/۹۲۹۳	۰/۳۵۲۷	۰/۳۰۲۵	۱/۰۳۱۱	۰/۵۸۶۰	BDI <sub>i,t</sub>
۰/۰۳۵۷	-۲/۲۳۰۱	-۰/۹۲۸۳	-۱/۰۹۰۴	-۲/۵۹۶۰	۰/۰۰۹۴	۰/۰۱۰۵	-۲/۵۵۹۴	-۱/۰۸۲۶	IOS <sub>i,t</sub>
۰/۰۳۴۵	-۲/۱۱۴۴	-۰/۲۸۴۹	-۰/۲۹۶۸	-۲/۲۰۵۰	۰/۰۲۷۵	۰/۰۲۱۰	-۲/۳۰۷۲	-۰/۳۱۵۷	AEF <sub>i,t</sub>
۰/۰۰۰۲	-۳/۷۸۸۲	-۰/۷۹۶۴	-۰/۷۹۷۸	-۳/۸۰۶۷	۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۲	-۳/۷۴۴۹	-۰/۷۹۲۲	DIV <sub>i,t</sub>

متغیر وابسته: MAOPN <sub>i,t</sub>								
تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره ۸ ساله (۱۰۴۸ مشاهده شرکت-سال)								
۴۸۷ مشاهده با کد صفر (اظهار نظر تعدیل نشده)				۵۶۱ مشاهده با کد یک (اظهار نظر تعدیل شده)				
متغیرهای توضیحی	مدل فرضیه اول			مدل فرضیه دوم			مدل فرضیه سوم	
	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z
DIS <sub>i,t</sub>	-۰/۰۱۰۲	-۲/۲۹۳۹	۰/۰۲۱۸	-۰/۰۱۰۳	-۲/۳۱۹۹	۰/۰۲۰۳	-۰/۰۰۹۵	-۲/۱۲۷۸
LTD <sub>i,t</sub>	۰/۱۸۸۸	۰/۲۰۷۶	۰/۸۳۵۵	۰/۵۲۴۹	۰/۵۷۵۲	۰/۵۶۵۲	۰/۳۸۸۱	۰/۴۱۵۹
REC <sub>i,t</sub>	۱/۶۴۲۸	۳/۸۴۲۱	۰/۰۰۰۱	۱/۵۶۸۷	۳/۶۴۰۲	۰/۰۰۰۳	۱/۵۳۸۳	۳/۵۴۸۴
ROA <sub>i,t</sub>	-۱/۶۷۶۸	-۲/۶۴۷۲	۰/۰۰۰۸۱	-۱/۷۷۲۸	-۲/۸۰۳۸	۰/۰۰۵۱	-۱/۶۶۶۴	-۲/۶۱۴۳
SIZE <sub>i,t</sub>	۰/۳۳۹۸	۴/۸۶۷۵	۰/۰۰۰۰	۰/۳۲۷۰	۴/۷۱۱۸	۰/۰۰۰۰	۰/۳۴۱۸	۴/۸۷۴۶
TXA <sub>i,t</sub>	۰/۱۶۳۷	۱/۹۵۹۵	۰/۰۵۰۱	۰/۱۵۴۵	۱/۹۰۱۷	۰/۰۵۷۲	۰/۱۶۵۰	۱/۹۵۶۰
توان توضیحی مدل	آماره مک فادن			آماره مک فادن			آماره مک فادن	
معناداری مدل	آماره درست‌نمایی			آماره درست‌نمایی			آماره درست‌نمایی	
نیکویی برازش مدل	سطح احتمال آماره			سطح احتمال آماره			سطح احتمال آماره	
دقت پیش‌بینی مدل	درصد پیش‌بینی درست			درصد پیش‌بینی درست			درصد پیش‌بینی درست	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

نتایج حاکی از تأثیر مثبت ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی به واسطه تعدیلات سنواتی (سطح احتمال آماره z کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها است. این موضوع می‌تواند دلیلی برای پرهیز از ریسک دادخواهی حساب‌رسان تلقی شود؛ شواهد نشان داده‌اند وقتی مشاهده‌های مورد بررسی تعدیلات سنواتی بیشتری (کمتری) داشته‌اند، حساب‌رسان آن‌ها با احتمال بیشتری (کمتری) اقدام به ارائه اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی نموده‌اند. به طور کلی نتایج حاکی از تأیید فرضیه اول پژوهش است.

نتایج حاکی از تأثیر مثبت ریسک دادخواهی ناشی از تحریف در گزارشگری مالی به واسطه مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی (احتمال آماره z کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها است. این موضوع می‌تواند دلیلی برای پرهیز از ریسک دادخواهی حساب‌رسان تلقی شود؛ در واقع وقتی مشاهده‌های مورد بررسی از اقلام تعهدی غیرعادی بیشتری (کمتری) جهت مدیریت سود بهره

گرفته‌اند، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش (کاهش) یافته است. به طور کلی نتایج حاکی از تأیید فرضیه دوم پژوهش است.

به علاوه، نتایج حاکی از تأثیر مثبت برهم‌کنش محرک‌های ریسک دادخواهی ناشی از مدیریت سود اقلام تعهدی و تعدیلات سنواتی (سطح احتمال آماره  $z$  کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی است. این نتیجه حاکی از تلاش حسابرسان در کاهش ریسک دادخواهی است و با ارائه اظهارنظر تعدیل شده خود نسبت به این موضوع واکنش نشان داده‌اند؛ شواهد نشان داده‌اند در مشاهده‌هایی که مدیریت سود بیشتری از طریق اقلام تعهدی غیرعادی داشته و اقدام به انجام تعدیلات سنواتی نموده‌اند، حسابرسان آن‌ها با احتمال بیشتری اقدام به ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی نموده‌اند. به طور کلی نتایج حاکی از تأیید فرضیه سوم پژوهش است.

نتایج بررسی نقش متغیرهای کنترلی مدل‌ها حاکی از آن است که برخی از عوامل در نظر گرفته شده به عنوان عوامل مؤثر در تعدیل اظهارنظر حسابرسی از جایگاه خاصی برخوردار بوده‌اند؛ به این ترتیب که حق‌الزحمه حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، مالکیت نهادی، کارآیی دارایی‌ها، نسبت پرداخت سود، کیفیت افشای اطلاعات و بازده دارایی‌ها تأثیر منفی و از طرفی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رتبه کیفی حسابرس، پیچیدگی گزارشگری حساب‌ها، اندازه و اجتناب مالیاتی تأثیر مثبتی بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها داشته‌اند. در عین حال، شواهدی از تأثیر چرخش حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت، تخصص مالی کمیته حسابرسی، تخصص مالی هیأت مدیره، استقلال هیأت مدیره و بدهی‌های بلندمدت بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها بدست نیامد.

در ادامه جهت انجام آزمون تحلیل حساسیت، تأثیر یکی دیگر از مصادیق تحریف در اطلاعات مالی از منظر مدیریت سود ناشی از فعالیت‌های واقعی در کنار تعدیلات سنواتی بر ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بررسی گردید. نتایج برازش مدل‌های رگرسیون لوجت باینری پژوهش در جدول ۷ ارائه شده‌اند. نتایج آزمون نسبت درست‌نمایی مدل‌ها (احتمال آماره‌ها کمتر از خطای ۵ درصد) بیانگر روابط معنی‌دار متغیرها در مدل‌های رگرسیون است. نتایج آزمون هاسمر-لمشو (سطح احتمال آماره‌ها بیشتر از خطای ۵ درصد) حاکی از نیکویی برازش مدل‌های رگرسیون است. نتایج آزمون عامل تورم واریانس (مقدار کمتر از ۵) بیانگر نبود هم‌خطی متغیرهای توضیحی مدل‌های رگرسیون است. آماره‌های مک‌فادن مدل‌های رگرسیون حاکی از توان نسبی متغیرهای توضیحی در پیش‌بینی احتمال اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی است. به علاوه، درصد پیش‌بینی درست مدل‌های برازش شده حدود ۷۰ درصد است.

نتایج حاکی از تأثیر مثبت ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی به واسطه تعدیلات سنواتی (سطح احتمال آماره  $z$  کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها است. شواهد نشان داده‌اند وقتی مشاهده‌های مورد بررسی تعدیلات سنواتی بیشتری (کمتری) داشته‌اند،

احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش (کاهش) یافته است. این موضوع بیانگر تأیید فرضیه اول پژوهش است. همچنین، نتایج ارائه شده حاکی از تأثیر مثبت ریسک دادخواهی ناشی از تحریف در گزارشگری مالی به واسطه مدیریت سود ناشی از فعالیت‌های واقعی (احتمال آماره z کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی شرکت‌ها است. شواهد تأیید این مطلب است که در آن دسته از مشاهده‌های مورد بررسی که از فعالیت‌های واقعی به شکل غیرعادی به عنوان راهکاری جهت مدیریت سود بهره گرفته‌اند، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی به موازات واکنش در قبال کاهش ریسک دادخواهی، افزایش یافته است. این موضوع بیانگر تأیید مجدد فرضیه دوم پژوهش است. به علاوه، نتایج حاکی از تأثیر مثبت برهم‌کنش محرک‌های ریسک دادخواهی ناشی از مدیریت سود فعالیت‌های واقعی و تعدیلات سنواتی (سطح احتمال آماره z کمتر از خطای ۵ درصد و ضریب مثبت) بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی است. این نتیجه حاکی از تلاش حسابرسان در کاهش ریسک دادخواهی است و با ارائه اظهارنظر تعدیل شده نسبت به این موضوع واکنش نشان داده‌اند؛ طبق شواهد، در مشاهده‌هایی که فعالیت‌های واقعی غیرعادی و مدیریت سود بیشتری داشته و اقدام به انجام تعدیلات سنواتی نموده‌اند، حسابرسان با احتمال بیشتر اقدام به ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی نموده‌اند. این موضوع بیانگر تأیید فرضیه سوم پژوهش است.

جدول ۷- نتایج برازش مدل‌های رگرسیون لجوجیت تحلیل حساسیت فرضیه‌های پژوهش

متغیر وابسته: MAOPN <sub>it</sub>									
تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره ۸ ساله (۱۰۴۸ مشاهده شرکت-سال)									
۴۸۷ مشاهده با کد صفر (اظهارنظر تعدیل نشده)					۵۶۱ مشاهده با کد یک (اظهارنظر تعدیل شده)				
متغیرهای توضیحی	مدل فرضیه اول			مدل فرضیه دوم			مدل فرضیه سوم		
	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z	احتمال
C	۱/۳۳۱۴	۰/۵۳۹۹	۰/۵۸۹۳	۱/۶۶۰۲	۰/۶۷۷۲	۰/۴۹۸۳	۱/۴۱۵۵	۰/۵۷۳۶	۰/۵۶۶۲
ERR <sub>it</sub>	۱۰/۵۲۹	۲/۶۶۱۶	۰/۰۰۷۸					۲/۲۶۶۱	۰/۰۲۳۴
MIS <sub>it</sub>				۰/۳۳۵۱	۲/۲۸۷۸	۰/۰۲۲۱	۹/۷۸۰۱	۲/۳۷۳۹	۰/۰۱۷۶
ERR <sub>it</sub> *MIS <sub>it</sub>							۱/۳۹۳۲	۲/۴۵۵۰	۰/۰۱۴۱
AFEE <sub>it</sub>	-۰/۶۲۹۲	-۵/۴۰۰۴	۰/۰۰۰۰	-۰/۶۰۷۹	-۵/۲۷۳۸	۰/۰۰۰۰	-۰/۶۳۵۴	-۵/۴۳۳۰	۰/۰۰۰۰
ARLG <sub>it</sub>	۰/۹۹۷۶	۴/۷۰۸۱	۰/۰۰۰۰	۰/۹۰۶۹	۴/۳۵۷۰	۰/۰۰۰۰	۰/۹۸۱۳	۴/۶۱۸۱	۰/۰۰۰۰
AROT <sub>it</sub>	۰/۱۹۷۷	۱/۲۱۰۷	۰/۲۲۶۰	۰/۲۱۱۰	۱/۲۹۷۴	۰/۱۹۴۵	۰/۲۰۳۲	۱/۲۴۰۴	۰/۲۱۴۸
ARNK <sub>it</sub>	۰/۵۱۷۹	۲/۱۹۲۱	۰/۰۲۸۴	۰/۴۷۱۵	۲/۰۱۶۳	۰/۰۴۳۸	۰/۵۴۱۲	۲/۲۸۰۴	۰/۰۲۲۶
ASPC <sub>it</sub>	-۰/۲۳۷۱	-۱/۳۲۵۹	۰/۱۸۴۹	-۰/۲۳۶۵	-۱/۳۲۸۳	۰/۱۸۴۱	-۰/۲۴۵۳	-۱/۳۷۱۶	۰/۱۷۰۲
ACE <sub>it</sub>	۰/۴۷۷۴	۱/۷۹۱۳	۰/۰۷۳۲	۰/۴۶۱۳	۱/۷۲۰۳	۰/۰۸۳۶	۰/۴۸۹۶	۱/۸۳۰۰	۰/۰۶۷۳
ACI <sub>it</sub>	-۰/۸۴۱۳	-۲/۵۸۹۹	۰/۰۰۹۶	-۰/۸۶۴۱	-۲/۶۶۱۹	۰/۰۰۷۸	-۰/۸۴۵۶	-۲/۵۸۹۱	۰/۰۰۹۶
BDE <sub>it</sub>	-۲/۰۵۵۱	-۱/۷۴۳۳	۰/۰۸۱۳	-۱/۹۵۷۷	-۱/۶۶۰۰	۰/۰۹۶۹	-۱/۸۷۸۴	-۱/۵۸۶۵	۰/۱۱۲۶

متغیر وابسته: $MAOPN_{it}$									
تعداد ۱۳۱ شرکت طی دوره ۸ ساله (۱۰۴۸ مشاهده شرکت-سال)									
۴۸۷ مشاهده با کد صفر (اظهارنظر تعدیل نشده)					۵۶۱ مشاهده با کد یک (اظهارنظر تعدیل شده)				
متغیرهای توضیحی	مدل فرضیه اول			مدل فرضیه دوم			مدل فرضیه سوم		
	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z	احتمال	ضرایب	آماره z	احتمال
$BDI_{it}$	۰/۷۳۰۹	۱/۲۹۶۳	۰/۱۹۴۹	۰/۶۲۰۷	۱/۱۰۲۰	۰/۳۷۰۴	۰/۵۹۹۰	۱/۰۵۴۸	۰/۳۹۱۵
$IOS_{it}$	-۰/۹۲۸۳	-۲/۲۳۰۱	۰/۰۲۵۷	-۱/۰۱۰۲	-۲/۴۱۰۳	۰/۰۱۵۹	-۱/۰۵۳۵	-۲/۴۹۲۵	۰/۰۱۲۷
$AEF_{it}$	-۰/۲۸۴۹	-۲/۱۱۴۴	۰/۰۳۴۵	-۰/۲۷۰۷	-۲/۰۳۰۰	۰/۰۴۲۴	-۰/۳۰۲۱	-۲/۲۱۶۹	۰/۰۲۶۶
$DIV_{it}$	-۰/۷۹۶۴	-۳/۷۸۸۲	۰/۰۰۰۲	-۰/۸۱۲۴	-۳/۸۸۲۴	۰/۰۰۰۱	-۰/۷۹۵۱	-۳/۷۶۱۴	۰/۰۰۰۲
$DIS_{it}$	-۰/۰۱۰۲	-۲/۲۹۳۹	۰/۰۲۱۸	-۰/۰۱۱۲	-۲/۵۲۱۴	۰/۰۱۱۷	-۰/۰۱۰۴	-۲/۳۳۲۷	۰/۰۱۹۷
$LTD_{it}$	-۰/۱۸۸۸	-۰/۲۰۷۶	۰/۸۳۵۵	۰/۳۶۴۰	۰/۴۰۶۷	۰/۶۸۴۲	۰/۳۲۹۵	۰/۳۵۵۳	۰/۷۲۲۴
$REC_{it}$	۱/۶۴۲۸	۳/۸۴۲۱	۰/۰۰۰۱	۱/۷۲۱۵	۴/۰۳۳۰	۰/۰۰۰۱	۱/۷۹۶۷	۴/۱۲۳۰	۰/۰۰۰۰
$ROA_{it}$	-۱/۶۷۶۸	-۲/۶۴۷۲	۰/۰۰۸۱	-۱/۷۷۲۴	-۲/۸۱۸۶	۰/۰۰۴۸	-۱/۷۷۱۱	-۲/۷۷۹۶	۰/۰۰۵۴
$SIZE_{it}$	۰/۳۳۹۸	۴/۸۶۷۵	۰/۰۰۰۰	۰/۳۳۳۷	۴/۸۰۳۱	۰/۰۰۰۰	۰/۳۴۳۳	۴/۹۰۶۵	۰/۰۰۰۰
$TXA_{it}$	۰/۱۶۳۷	۱/۹۵۹۵	۰/۰۵۰۱	۰/۱۵۳۶	۱/۹۱۹۳	۰/۰۵۵۰	۰/۱۶۲۱	۱/۹۵۰۷	۰/۰۵۱۱
توان توضیحی مدل	آماره مک فادن	۰/۱۵۵۸	آماره مک فادن	۰/۱۵۵۸	آماره مک فادن	۰/۱۵۱۴	آماره مک فادن	۰/۱۵۹۰	۰/۱۵۹۰
معناداری مدل	آماره درست‌نمایی	۲۲۵/۵۶	آماره درست‌نمایی	۲۲۵/۵۶	آماره درست‌نمایی	۲۱۹/۱۵	آماره درست‌نمایی	۲۳۰/۱۶	۲۳۰/۱۶
نیکویی برازش مدل	سطح احتمال آماره	۰/۰۰۰۰	سطح احتمال آماره	۰/۰۰۰۰	سطح احتمال آماره	۰/۰۰۰۰	سطح احتمال آماره	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰
دقت پیش‌بینی مدل	درصد پیش‌بینی درست	۶۹/۴۷	درصد پیش‌بینی درست	۶۹/۴۷	درصد پیش‌بینی درست	۶۹/۸۵	درصد پیش‌بینی درست	۶۹/۷۵	۶۹/۷۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در ادامه جهت انجام آزمون‌های بیشتر و ارزیابی دقیق‌تر، احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی با تمرکز بر وقوع خطای نوع اول و خطای نوع دوم حسابرسی بررسی گردید. اهمیت بررسی این موضوع، جایگاه اظهارنظر حسابرسان در شرایط وجود ریسک عدم کشف حسابرسی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران است. ریسک عدم کشف حسابرسی از دو دیدگاه قابل بررسی است. یکی از دیدگاه خطای نوع اول حسابرسی و پدیده رد نادرست و دیگری خطای نوع دوم حسابرسی و پدیده پذیرش نادرست است. بر این اساس، اگر حسابرس در یک دوره گزارش تعدیل شده ارائه نموده باشد و صورت‌های مالی صاحبکار در دوره بعد تجدید ارائه نشود، در این حالت خطای حسابرسی نوع اول رخ داده و برای آن کد یک و در غیر این صورت کد صفر منظور شد. از طرفی، اگر حسابرس در یک دوره اظهارنظر مقبول ارائه نماید، ولی در دوره بعد صورت‌های مالی صاحبکار

مشمول تجدید ارائه شود، خطای نوع دوم حسابرسی رخ داده و برای آن کد یک و در غیر این صورت کد صفر منظور شد. نتایج بررسی اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی با توجه به وقوع خطاهای حسابرسی طبق آزمون تحلیل واریانس در جدول ۸ درج شده‌اند.

جدول ۸- نتایج آزمون تحلیل واریانس ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی با تمرکز بر خطاهای حسابرسی

احتمال	آماره اف	اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی		خطاهای حسابرسی				
		درصد	تعداد	مشاهده‌ها	درصد	تعداد	مشاهده‌ها	شرح
۰/۰۰۰۰	۳۲۵/۴۹	۴۰/۸۳	۳۳۶	۱ = MAO <sub>i,t</sub>	۷۸/۵۳	۸۲۳	۰ = ATE <sub>i,t</sub> <sup>1st</sup>	خطای نوع اول (رد نادرست)
		۱۰۰	۲۲۵		۲۱/۴۷	۲۲۵	۱ = ATE <sub>i,t</sub> <sup>1st</sup>	
۰/۰۰۰۰	۷۲۶/۳۲	۷۲/۵۷	۵۶۱	۱ = MAO <sub>i,t</sub>	۷۳/۷۶	۷۷۳	۰ = ATE <sub>i,t</sub> <sup>2nd</sup>	خطای نوع دوم (پذیرش نادرست)
		۰	۰		۲۶/۲۴	۲۷۵	۱ = ATE <sub>i,t</sub> <sup>2nd</sup>	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

طبق شواهد، در ۲۱/۴۷ درصد مشاهده‌ها، خطای نوع اول حسابرسی (رد نادرست) رخ داده و در این شرایط ۱۰۰ درصد اظهارنظرهای انجام شده توسط حسابرسان به شکل تعدیل شده ارائه گردیده است. در عین حال، در مواردی که خطای نوع اول حسابرسی (رد نادرست) رخ نداده، حدود ۴۰/۸۳ درصد اظهارنظرهای انجام شده توسط حسابرسان به شکل تعدیل شده ارائه گردیده است. به علاوه، در ۲۶/۲۴ درصد مشاهده‌ها، خطای نوع دوم حسابرسی (پذیرش نادرست) رخ داده و در این شرایط هیچ کدام از اظهارنظرهای انجام شده توسط حسابرسان به شکل تعدیل شده ارائه نگردیده است و تمام اظهارنظرهای حسابرسان به شکل تعدیل نشده و مقبول است. در عین حال، در مواردی که خطای نوع دوم حسابرسی (پذیرش نادرست) رخ نداده، حدود ۷۲/۵۷ درصد اظهارنظرهای انجام شده توسط حسابرسان به شکل تعدیل شده ارائه گردیده است.

## ۷- بحث و نتیجه‌گیری

در مقاله حاضر با تمرکز بر برخی جنبه‌های حسابرسی مبتنی بر ریسک، نقش محرک‌های بالقوه ریسک دادخواهی ناشی از اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران از منظر تعدیلات سنواتی و مدیریت سود تعهدی و جایگاه این مصادیق در تعدیل اظهارنظر حسابرسی ارزیابی شده است. شواهد نشان داده‌اند که افزایش ریسک دادخواهی و دعاوی حقوقی علیه حسابرسان سبب افزایش کیفیت حسابرسی شده (آگوس و قوزالی، ۲۰۱۹) و این موضوع منجر به انگیزه و تمایل بیشتر حسابرسان به ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌شود (لیز و واتس، ۱۹۹۴؛ کریشنان و زانگ، ۲۰۰۵؛ گیجر و همکاران، ۲۰۰۶؛ فرث و همکاران، ۲۰۱۲؛ کاپلان و ویلیامز، ۲۰۱۳؛ فان و

همکاران، ۲۰۱۵؛ چن و همکاران، ۲۰۱۶؛ وانگ و همکاران، ۲۰۱۸). همچنین ریسک دادخواهی حساب‌رسان با افزایش افشای موضوعات کلیدی حسابرسی در گزارش حساب‌رسان همراه است (سولکاج، ۲۰۲۰). از طرفی، برخی مطالعات حاکی از وجود رابطه مثبت ریسک دادخواهی حساب‌رسان و مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی اختیاری است (هرنینگر، ۲۰۰۱؛ بونه و همکاران، ۲۰۱۱؛ حبیب و همکاران، ۲۰۱۴؛ کارتیکا و ناهوموری، ۲۰۱۴؛ اتومو و همکاران، ۲۰۱۹). البته برخی شواهد حاکی از آن است که اگر مؤسسه حسابرسی مشمول دعاوی حقوقی در دوره قبل باشد، تحریف‌های حسابداری شرکت‌ها پس از رخداد این موضوع کاهش یافته، اما تحریف در گزارشگری مالی شرکت‌ها زمانی که حساب‌رسان مشمول دعاوی حقوقی در دوره قبل نشده، افزایش یافته است (لنوکس و لی، ۲۰۱۴). ضمن این که طبق نتایج برخی مطالعات روابط مثبتی بین مدیریت سود و تعدیلات حسابرسی سنواتی (امات و الویرا، ۲۰۱۰؛ هرلی و همکاران، ۲۰۱۲) و در برخی دیگر از مطالعات رابطه منفی در این زمینه مشاهده شده است (ویدمن و هندریکس، ۲۰۱۳؛ لنوکس و همکاران، ۲۰۱۶).

در مورد ارتباط بین اظهارنظر حسابرسی و مدیریت سود در گزارشگری مالی با توجه به نتایج مطالعات پیشین، دو دیدگاه متضاد شکل گرفته است. طبق یک دیدگاه، شرکت‌هایی که در معرض بحران قرار دارند و تداوم فعالیت آن‌ها با ابهام روبه روست، ممکن است برای پنهان کردن وضعیت خود اقدام به مدیریت سود کنند و این موضوع سبب کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. در این وضعیت، حساب‌رسان برای کاهش ریسک دعاوی حقوقی و ریسک از دست دادن شهرت، رویکردی محافظه‌کارانه در پیش می‌گیرد. در این دیدگاه، دلیل اصلی صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی، ابهام در تداوم فعالیت است، نه مدیریت سود (نبود ارتباط بین اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی و مدیریت سود). به بیانی، طبق این دیدگاه، برخی شرایط مانند ابهام در تداوم فعالیت شرکت‌ها به دلیل بالا بردن ریسک حساب‌رسان، محافظه‌کاری حساب‌رسان را افزایش می‌دهد و در این موارد، احتمال صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی بیش از مواقعی است که تنها مدیریت سود صورت گرفته و وضعیت ابهام در تداوم فعالیت وجود ندارد (کارسون و همکاران، ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳). بر اساس دیدگاه دیگر، مدیریت سود علت صدور اظهارنظر مشروط (به هر دلیلی اعم از ابهام در تداوم فعالیت یا دلایل دیگر) است. در نتیجه، با افزایش اقلام تعهدی اختیاری که ناشی از مکانیزم مدیریت سود در گزارشگری مالی بوده و به عنوان کاهش کیفیت گزارشگری مالی قلمداد می‌شود، احتمال صدور اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی افزایش می‌یابد و این موضوع ممکن است ارتباطی با تداوم فعالیت شرکت نداشته باشد (تسیپوریدو و اسپاتیس، ۲۰۱۴). نتایج پژوهش حاضر بیانگر این است که مدیریت سود ناشی از اقلام تعهدی در گزارشگری مالی شرکت‌ها تأثیر مثبتی بر ارائه اظهارنظر تعدیل شده توسط حساب‌رسان مستقل داشته است. این نتایج مطابق با نتایج پژوهش فرانسیس و کریشنان (۱۹۹۹)، بارتو و همکاران (۲۰۰۱)، باتلر و همکاران (۲۰۰۴)، سنگوپتا و شن (۲۰۰۷)، جال و همکاران (۲۰۰۷)، آرنندو و همکاران (۲۰۰۸)، گاجوسکی (۲۰۱۴)، توماستی و همکاران (۲۰۱۸)، سولکاج (۲۰۲۰)، حساس‌یگانه و همکاران (۱۳۸۹)، طالب‌نیا و رحمانی (۱۳۹۲)، بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۳)، مرادی و همکاران (۱۳۹۳)، رحیمیان و همکاران (۱۳۹۶)، روزبهانی و

همکاران (۱۳۹۶)، پیری و قربانی (۱۳۹۶) است؛ اما مغایر با نتایج پژوهش برداشو و همکاران (۲۰۰۱)، هربون و راگوناتان (۲۰۰۸)، مورامیا و تاکادا (۲۰۱۰)، کارسون و همکاران (۲۰۱۲) و حیدرپور و توحیدلو (۱۳۹۱) است؛ زیرا آن‌ها رابطه منفی بین مدیریت سود و اظهارنظر تعدیل شده مشاهده کردند. همچنین مغایر نتایج تسیپوریدو و اسپاتیس (۲۰۱۴)، قدیم‌پور و همکاران (۱۳۹۵) است؛ زیرا آن‌ها بین مدیریت سود و اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی رابطه مشاهده نکردند.

در مورد ارتباط تعدیلات سنواتی و تجدید ارائه اطلاعات مالی ناشی از آن با اظهارنظر حسابرس شواهد نشان داده است تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های دارای بند تأکید بر مطلب خاص با موضوع تداوم فعالیت در گزارش حسابرس نسبت به سایر شرکت‌ها بیشتر است (سزرنی و همکاران، ۲۰۱۴). همچنین در برخی مطالعات، رابطه منفی بین گزارش مقبول حسابرس و تعدیلات سنواتی مشاهده شده است (بزرگ‌اصل و دهقانی فیروزآبادی، ۱۳۹۴). یافته‌های پژوهش حاضر حاکی از تأثیر مثبت تعدیلات سنواتی شرکت‌ها بر احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسان مستقل است. این نتایج مطابق با نتایج پژوهش سزرنی و همکاران (۲۰۱۴)، بزرگ‌اصل و دهقانی فیروزآبادی (۱۳۹۴) است.

نتایج پژوهش نشان دادند تعامل بین رخداد مدیریت سود و تعدیلات حسابرسی سنواتی به عنوان مصادیق وقوع اشتباه‌ها و تحریف‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران، سبب افزایش احتمال ارائه اظهارنظر تعدیل شده حسابرسی گردیده است. در حقیقت، تمایل شرکت‌ها بر ایجاد محیط اطلاعاتی ریسکی همراه با اختلال در گزارشگری مالی که زمینه ساز کاهش کیفیت گزارشگری مالی و افشای نامناسب اطلاعات است، سبب شده که حسابرسان مستقل نیز در راستای ارزیابی مطابقت گزارشگری مالی شرکت‌ها با استانداردهای حسابداری و جهت کاهش بالقوه ریسک دادخواهی، اقدام به ارائه اظهارنظر تعدیل شده نمایند. در شرکت‌هایی دارای تعدیلات سنواتی، سطح اقلامی تعهدی اختیاری جهت مدیریت سود بالاتر است (هرلی، بارتولدی و تینگارد، ۲۰۱۲) و این موضوع سبب افزایش ریسک دادخواهی حسابرسان می‌شود (بونه، خورانا، ایندر و رامان، ۲۰۱۱؛ اتومو، ماچمودا و پامونگکاس، ۲۰۱۹). در این شرایط، واکنش محافظه‌کارانه حسابرسان منجر به ارائه اظهارنظر تعدیل شده می‌شود (گیجر و همکاران، ۲۰۱۴؛ توماستی و همکاران، ۲۰۱۸). این موضوع اهمیت نقش حسابرسان از جنبه اعتباربخشی به گزارشگری مالی شرکت‌ها و تلاش جهت کاهش ریسک دادخواهی را در فرآیند حسابرسی مبتنی بر ریسک تأیید کرده است.

به طور کلی شواهد حاصل از آزمون‌های تجربی در شرکت‌های پذیرفته شده در بازار سرمایه ایران بیانگر آن است که وقوع مدیریت سود به عنوان معیاری از تحریف در گزارشگری مالی و اعمال تعدیلات سنواتی به عنوان معیاری از اشتباه‌ها در گزارشگری مالی صاحبکاران زمینه ساز وقوع ریسک در فرآیند حسابرسی است و از این رو، جهت حفظ شهرت و اعتبار مؤسسات حسابرسی و پرهیز از آسیب‌های ناشی از بروز دادخواهی علیه آن‌ها در چارچوب دستورالعمل‌های مربوط به تخلفات و تنبیه‌های انضباطی موضوع ماده ۱۹ آیین‌نامه اجرایی هیئت‌های



انتظامی موضوع ماده ۴۱ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران، مؤسسات حسابرسی ایران در مواجهه با چنین ریسک‌هایی تمایل بیشتری نسبت به ارائه اظهارنظر تعدیل شده در خصوص چنین صاحبکارانی داشته‌اند و این موضوع در واقع بیانگر نوعی رفتار محافظه‌کارانه حسابرسان در مواجهه با ریسک است. درک این نکته هم از منظر مؤسسات حسابرسی، مدیران، شرکاء و کارکنان این مؤسسات به عوان مجری فرآیند حسابرسی و هم از منظر تدوین کنندگان قوانین و مقررات حرفه‌ای و سازمان‌های ناظر مانند سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس حائز اهمیت است.

ارزیابی موضوع پژوهش حاضر و شناسایی جنبه‌های مختلف آن می‌تواند راهنمایی برای برنامه‌ریزی‌ها، ارزیابی‌ها و اتخاذ تصمیمات مناسب توسط گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات مالی شامل مدیران، هیأت مدیره‌ها، سهامداران، سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، حسابرسان، اقتصاد دانان، تحلیل‌گران مالی، تحلیل‌گران اقتصادی و همچنین گروه‌های ناظر بر فعالیت شرکت‌ها شامل دولت، سازمان بورس و اوراق بهادار، سازمان حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی، سازمان بازرسی، وزارت امور اقتصادی و دارایی باشد؛ در عین حال محدودیت معینی که در تحلیل و بسط نتایج باید مورد توجه قرار گیرد این است که در سال‌های مورد بررسی پژوهش، کشور درگیر تحولات و تحریم‌های اقتصادی، تورم مهارنشده و تحولات سیاسی بوده است که به واسطه ایجاد نااطمینانی‌های محیطی، لازم است این موضوع در تحلیل دقیق‌تر نتایج پژوهش کنترل شود. همچنین، وقوع تحولات حرفه‌ای حوزه استانداردهای حسابداری و حسابرسی و نیز حوزه عملیاتی اجرایی حرفه‌ای نیز می‌تواند نتایج را تحت الشعاع قرار دهد که لازم است در تحلیل نتایج به این مقوله‌ها توجه شود. از این رو، پیشنهاد می‌شود نتایج پژوهش در زمینه عوامل مرتبط با ریسک دادخواهی حسابرسان و چگونگی واکنش حسابرسان در مواجهه با مصادیق مربوطه در ارائه ستانده نهایی فرآیند حسابرسی در قالب تعدیل اظهارنظر حسابرسی توسط گروه‌های مختلف مورد توجه قرار گیرد. همچنین با توجه به حیطه‌های گسترده مرتبط با موضوع پژوهش، به پژوهشگران پیشنهاد می‌شود واکنش حسابرسان در گزارش حسابرسی از منظر مواجهه با ریسک دادخواهی نسبت به مصادیقی مانند پولشویی و معاملات غیرعادی با اشخاص وابسته مورد بررسی قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود نقش ریسک‌های مترتب بر فرآیند حسابرسی از منظرهای ریسک صاحبکار، ریسک حسابرسی و ریسک تجاری حسابرس در ارتباط با چگونگی اقدام حسابرسان در ارائه اظهارنظر مورد ارزیابی قرار گیرند. به علاوه پیشنهاد می‌شود نقش ریسک‌های نوع اول و دوم در حوزه حسابرسی در ارتباط با وقوع مدیریت سود و تعدیلات سنواتی و همچنین احتمال ارائه اظهارنظرهای تعدیل شده در واکنش به ریسک دادخواهی ارزیابی شود. به علاوه، پیشنهاد می‌شود موضوع پژوهش حاضر با تمرکز بر جنبه‌های دیگر کیفیت اطلاعات مالی مانند محتوای اطلاعاتی ارقام مالی، واکنش بازار سرمایه نسبت به اطلاعات حسابداری، کیفیت افشای اطلاعات شرکت‌ها از جنبه ارائه به موقع و قابل اتکا نیز مورد بررسی تکمیلی قرار گیرد. پیشنهاد می‌شود در راستای تحولات حرفه‌ای، اثر افشای موضوع‌های کلیدی حسابرسی بر مسئولیت پاسخگویی حسابرسان و بهبود فرآیند حسابرسی مورد بررسی قرار گیرد و پیامدهای اقتصادی تغییر گزارش حسابرس برای ذی‌نفعان

ارزیابی گردد. همچنین بررسی تکمیلی موضوع پژوهش با تمرکز بر تردیدهای حرفه‌ای حسابرسان، استرس کاری، طرز تفکر، ارزش‌های اخلاقی، اختلالات شخصیتی و انحراف رفتاری حسابرسان می‌تواند حوزه مناسبی برای پژوهش‌های آتی باشد. در ضمن ارزیابی تحولات مرتبط با پدیده خرید اظهارنظر حسابرس و نقش آن در بررسی موضوع این پژوهش می‌تواند جنبه‌های مفیدی از دیدگاه بسط مبانی حرفه‌ای در بر داشته باشد.

### فهرست منابع

- امیری، اسماعیل و حسین فخاری، (۱۴۰۰)، "خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات همزمان"، دانش حسابرسی، ۲۱ (۸۲)، صص ۵۸-۲۷.
- امیری، اسماعیل و حسین فخاری، (۱۴۰۰)، "خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی: الگوی معادلات همزمان"، حسابداری مالی، ۱۳ (۴۹)، صص ۱۳۸-۱۱۰.
- امیری، اسماعیل و حسین فخاری، (۱۳۹۹)، "شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱)، صص ۳۱-۱.
- بزرگ‌اصل، موسی و مریم دهقانی فیروزآبادی، (۱۳۹۴)، "بررسی رابطه اقلام تعهدی اختیاری با تعدیلات سنواتی و نوع اظهارنظر حسابرس"، دانش حسابداری مالی، ۲ (۳)، صص ۱۰۳-۸۹.
- بشیری‌منش، نازنین و ملیحه پاکدل، (۱۳۹۸)، "کیفیت گزارشگری مالی و بندهای تعدیلی حسابرسی"، حسابداری و منافع اجتماعی، ۹ (۱)، صص ۸۷-۶۷.
- بنی‌مهد، بهمن، یحیی حساس‌یگانه و نرگس یزدانیان، (۱۳۹۳)، "مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی"، حسابداری مدیریت، ۷ (۲۱)، صص ۳۲-۱۷.
- پیری، پرویز و ماریه قربانی، (۱۳۹۶)، "ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴ (۴)، صص ۵۰۲-۴۸۳.
- حساس‌یگانه، یحیی، قاسم بولو و فاطمه فرخی‌نژاد، (۱۳۸۹)، "رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و گزارش حسابرس"، دانش حسابرسی، ۱۰ (۳)، صص ۲۱-۶.
- حسینی‌پور، رضا، محمدعلی باقرپور ولاشانی و مهدی صالحی، (۱۳۹۶)، "شناسایی متغیرهای مالی و غیر مالی مؤثر بر مبانی تعدیل گزارش حسابرسی مرتبط با برآوردهای حسابداری: رویکرد داده کاوی"، دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۶)، صص ۱۳۰-۱۰۷.
- حیدرپور، فرزانه و معصومه توحیدلو، (۱۳۹۱)، "تأثیر اقلام تعهدی غیرعادی بر گزارشگری حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۹ (۴)، صص ۵۰-۳۳.
- خواجه‌جو، شکراله و فرشید احمدی فارسانی، (۱۳۹۹)، "بررسی تأثیر مدیریت حسابرسی بر توانایی کشف مدیریت سود توسط حسابرسان"، دانش حسابرسی، ۲۰ (۷۸)، صص ۳۲۳-۳۰۴.

خواجوی، شکراله، مصطفی کاظم‌نژاد، علی اصغر دهقانی‌سعدی و علیرضا ممتازیان، (۱۳۹۷)، "بررسی سودمندی روش‌های مختلف انتخاب متغیرهای پیش‌بین در پیش‌بینی نوع اظهارنظر حسابرسان"، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۱)، صص ۱۰۲-۸۱.

رحیمیان، نظام‌الدین، محمدتقی تقوی‌فرد و آیدا مالکی‌دیزجی، (۱۳۹۶)، "رابطه بین اقلام تعهدی و اظهارنظر حسابداری"، پژوهش‌های نوین در حسابداری و حسابرسی، ۱ (۲)، صص ۶۴-۳۷.

روزبهانی، فاطمه، بهمن بنی‌مهد و مهدی مرادزاده فرد، (۱۳۹۶)، "رابطه میان دستکاری سود و گزارش غیرمقبول حسابداری"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۳)، صص ۱۵۳-۱۴۵.

طالب‌نیا، قدرت‌اله و هژار رحمانی، (۱۳۹۲)، "رابطه بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۵ (۱۹)، صص ۴۲-۲۳.

عباس‌زاده، محمدرضا، مهدی صالحی و رضا حسینی‌پور، (۱۳۹۶)، "فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهارنظر حسابداری تعدیل شده"، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶ (۱)، صص ۱۲۶-۸۹.

فروزنده، جواد، ناصر ایزدی‌نیا و سعید دائی کریم‌زاده، (۱۴۰۰)، "تأثیر شدت تجدید ارائه صورت‌های مالی بر نوع اظهار نظر حسابرس و بندهای گزارش حسابداری (شواهدی از کیفیت صورت‌های مالی)"، دانش حسابداری، ۲۱ (۸۲)، صص ۳۲۱-۲۹۸.

قدیم‌پور، جواد، محسن دستگیر و ناصر ایزدی‌نیا، (۱۳۹۵)، "بررسی ارتباط بین عوامل مؤثر بر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهارنظر تعدیل شده حسابداری"، دانش حسابداری، ۱۶ (۶۵)، صص ۹۶-۷۷.

کاردان، بهزاد، مهدی صالحی و حسین و کلاته، (۱۳۹۵)، "رابطه بین اظهارنظر حسابرس، اقلام تعهدی اختیاری و ریسک مالی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۱)، صص ۱۲۵-۱۱۱.

کاظمی علوم، مهدی، مصطفی عبدی، حسن زلفی و حسین جلالوند، (۱۳۹۹)، "تأثیر خوانایی گزارشگری مالی بر معیارهای ریسک پروژه حسابداری"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۲)، صص ۲۳۰-۲۰۲.

لاری دشت‌بیاض، محمود، محمدجواد ساعی و عبدالله آزاد، (۱۳۹۹)، "مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۱۲ (۴۵)، صص ۴۰-۲۳.

مرادی، محمد، محمد اصولیان و محمد نوروزی، (۱۳۹۳)، "اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱ (۳)، صص ۳۲۸-۳۱۳.

مشایخ، شهناز، منا پارسایی و اکرم کرانی، (۱۴۰۰)، "رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها با کیفیت اطلاعات حسابداری و گزارش حسابرس"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۳ (۵۱)، صص ۶۴-۴۱.

وکیلی‌فرد، حمیدرضا، قدرت اله طالب‌نیا و امید صباغیان طوسی، (۱۳۹۵)، "اثر کیفیت حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری و ارائه گزارش حسابداری مشروط"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۲۹)، صص ۹۷-۱۲۴.

- Agus, A., & Ghozali, I., (2019), "Mediating Effect of Audit Quality in Relationship between Auditor Ethics and Litigation: An Empirical Study", *International Journal of Economics and Business Administration*, 7 (2), PP. 91-100.
- Amat, O.R., & Elvira, O.S., (2010), "Earnings Management and Audit Adjustments: an Empirical Study of Listed Companies", *Investment Management and Financial Innovations*, 7 (1), PP. 50-61.
- Arnedo, L., Lizarraga, F. & Sanchez, S., (2008), "Discretionary Accruals & Auditor Behavior in Code-law Contexts: An Application to Failing Spanish Firms", *European Accounting Review*, 17(4), PP. 641-666.
- Athavale, M., Gou, Z., Meng, Y., & Zhang, T., (2022), "Diversity of Signing Auditors and Audit Quality: Evidence from Capital Market in China", *International Review of Economics & Finance*, 78, PP. 554-571.
- Barron, O., Pratt, J., & Stice, J.D., (2001), "Misstatement Direction, Litigation Risk and Planned Audit Investment", *Journal of Accounting Research*, 39 (3), PP. 449-462.
- Bartov, E., Gul, F. A., & Tsui, J. S. L. (2001), "Discretionary-accruals Models and Audit Qualifications", *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), PP. 421-452.
- Boone, Jeff P., Khurana, Inder K., & Raman, K. K., (2011), "Litigation Risk and Abnormal Accruals", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), PP. 231-256.
- Bradshaw, M. T., Richardson, S. A. & Sloan, R. G., (2001), "Do Analysts and Auditors Use Information in Accruals?", *Journal of Accounting Research*, 39(1), PP. 45-74.
- Bradshaw, M.T., Richardson, S.A., Sloan, R.G., (1999), "Earnings Quality and Financial Reporting Credibility: An Empirical Investigation", Working Paper, University of Michigan.
- Butler, M., Leone, A.J. & Willenborg, M., (2004), "An Empirical Analysis of Auditor Reporting & Its Association with Abnormal Accruals", *Journal of Accounting & Economics*, 37(2), PP. 139-165.
- Carcello, J.V., & Palmrose, Z.V., (1994), "Auditor Litigation and Modified Reporting on Bankrupt Clients", *Journal of Accounting Research, Studies on Accounting, Financial Disclosures and the Law*, 32, PP. 1-30.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L., (2003), "Auditor Reporting Behavior when GAAS Lack Specificity: the Case of SAS No59", *Journal of Accounting and Public Policy*, 22 (1), PP. 63-81.
- Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., & Willekens, M., (2013), "Auditor Reporting for Going-concern Uncertainty: A Research Synthesis", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32 (Suppl.1), PP. 353-384.
- Chen, F., Francis, J.R., & Hou, Y., (2019), "Opinion Shopping through Same-Firm Audit Office Switches", Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2899888>.
- Chen, F., Lam, K., Smieliauskas, W., & Ye, M., (2016), "Auditor Conservatism & Banks Measurement Uncertainty during the Financial Crisis", *International Journal of Auditing*, 20(1), PP. 52-65.
- Chen, F., Peng, S., Xue, Sh., Yang, Zh., & Ye, F., (2015), "Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence", *Journal of Accounting Research*, 54(1), PP. 79-112.
- Choi, J.H., Chung, H., Sonu, H.C.H, & Zang, Y., (2019), "Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38 (2), PP. 101-123.

- Choi, J.H., Kim, J.B., Liu, X., & Simunic, D. A., (2008), "Audit Pricing, Legal Liability Regimes, and Big 4 Premiums: Theory and Cross-country Evidence", *Contemporary Accounting Research*, 25 (1), PP. 55-99.
- Chy, M., De Franco, G., & Su, B., (2021), "The Effect of Auditor Litigation Risk on Clients' Access to Bank Debt: Evidence from a Quasi-experiment", *Journal of Accounting and Economics*, 71 (1), PP. 101354.
- Christensen, B.E., Schmardebeck, R., & Seidel, T.A., (2022), "Do Auditors' Incentives Affect Materiality Assessments of Prior-Period Misstatements?", *Accounting, Organizations and Society*, Forthcoming, In Press, 101332.
- Czerney, K., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M., (2014), "Does Auditor Explanatory Language in Unqualified Audit Reports Indicate Increased Financial Misstatement Risk?", *The Accounting Review*, 89 (6), PP. 2115-2149.
- Davidson, W.N., Jiraporn, P., & DaDalt, P., (2006), "Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Auditor Opinions, Earnings Management and Auditor Changes", *Quarterly Journal of Business and Economics*, 45(1-2), PP. 69-87.
- DeAngelo, L.E., (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3), PP. 183-199.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P., (1995), "Detecting Earnings Management", *Accounting Review*, 70(2), PP. 193-225.
- DeFond, M. L., & Zhang, J., (2014), "A Review of Archival Auditing Research", *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), PP. 275-326.
- DeFond, M. L., Chee, Y. L., & Zaang, Y., (2016), "Client Conservatism and Auditor-Client Contracting", *The Accounting Review*, 90(1), PP. 69-98.
- Dopuch, N., King, R. R., & Schatzberg, J. W., (1994), "An Experimental Investigation of Alternative Damage-sharing Liability Regimes with an Auditing Perspective", *Journal of Accounting Research*, 32 (Supplement), PP. 103-130.
- Dye, R.A., (1993), "Auditing Standards, Legal Liability, and Auditor Wealth", *Journal of Political Economy*, 101 (5), PP. 887-914.
- Fan, Y., Li, C., Nagarajan, N., & Smith, J., (2015), "Auditor Litigation, Audit Office Pricing and Client Acceptance", *Texas A&M University, Mid-year Auditing Conference*
- Firth, M., Mo, P. L. L., & Wong, R. M. K., (2012), "Auditors' Organizational form, Legal Liability and Reporting Conservatism: Evidence from China", *Contemporary Accounting Research*, 29 (1), PP. 57-93.
- Felix, W.L., & Kinney, W.R., (1982), "Research in the Auditor's Opinion Formulation Process: State of the Art", *The Accounting Review*, 62 (2), PP. 247-71.
- Francis, J. R., & Krishnan, J., (1999), "Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism", *Contemporary Accounting Research*, 16(1), PP. 135-165.
- Francis, J. R., & Yu, M. D., (2009), "Big 4 Office Size and Audit Quality", *Accounting Review*, 84(5), PP. 1521-1552.
- Francis, J., (2004), "What Do We Know about Audit Quality?", *British Accounting Review*, 36 (4), PP. 345-368.
- Gajevsky, A., (2014), "The Impact of Auditor's Opinion on Earnings Management: Evidence from Romania, The Bucharest University of Economic Studies, The Institute of Doctoral Studies, Faculty of Accounting", *Network Intelligence Studies*, 1 (3), PP. 61-73.

- Garcia Osma, B., Gill-de-Albornoz, B., deLas Heras, E., & Rusanescu, S., (2018), "Opinion Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence", Working Papers, Serie EC 2016-02, Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas, S.A. (Ivie).
- Geiger, M. A, Raghunandan, K., & Dasaratha, V. R., (2006), "Auditor Decision-Making in Different Litigation Environments: The Private Securities Litigation Reform Act, Audit Reports and Audit Firm Size", *Journal of Accounting and public Policy*, 25 (3), PP. 332-353.
- Geiger, M.A., Raghunandan, K., & Riccardi, W., (2014), "The Global Financial Crisis: U.S. Bankruptcies and Goingconcern Audit Opinions", *Accounting Horizons*, 28 (1), PP. 59-75.
- Geiger, M.A., & Rama, D.V., (2006), "Audit Firm Size and Going-concern Reporting Accuracy", *Accounting Horizons*, 20 (1), PP. 1-17.
- Giordani, M. de S., de Souza Neto, J.M.A., & da Cunha, P.R., (2020), "The Influence of Auditors' Litigation Risk on Audit and Non-audit Fees", *Journal of Education and Research in Accounting*, 14 (4), PP. 427-442.
- Gramling, A. A., Schatzberg, J. W., Bailey, A. D., & Zhang, H., (1998), "The Impact of Legal Liability Regimes and Differential Client Risk on Client Acceptance, Audit Pricing, and Audit Effort Decisions", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 13 (4), PP. 437-460.
- Green, W., Czernekowski, R., Wang, Y., (2009), "Special Treatment Regulation in China: Potential Unintended Consequences", *Asian Review of Accounting*, 17 (2), PP. 28-49.
- Gul, F. A., Tsui, J. S.L., & Chen, C. J., (1998), "Agency Costs and Audit Pricing: Evidence on Discretionary Accruals", Working Paper, Available at <https://ssrn.com>
- Gul, F.A., Ma, S., Lai, K., (2017), "Busy Auditors, Partner-client Tenure & Audit Quality: Evidence from an Emerging Market", *Journal of International Accounting Research*, 16 (1), PP. 83-105.
- Habib, A., (2013), "A Meta-analysis of the Determinants of Modified Audit Opinion Decisions", *Managerial Auditing Journal*, 28 (3), PP. 184-216.
- Habib, A., Jiang, H., Bhuiyan, Md. B. U., & Islam, A., (2014), "Litigation Risk, Financial Reporting and Auditing: A Survey of the Literature", *Research in Accounting Regulation*, 26 (2), PP. 145-163.
- He, X., Kothari, S.P., Xiao, T., & Zuo, L., (2018), "Long-term Impact of Economic Conditions on Auditors' Judgment", *Accounting Review*, 93 (6), PP. 203-229.
- Heninger, W. G., (2001), "The Association between Auditor Litigation and Abnormal Accruals", *The Accounting Review*, 76 (1), PP. 111-126.
- Herbohn, K., & Ragnathan, V., (2008), "Auditor Reporting and Earnings Management: Some Additional Evidence", *Accounting and Finance*, 48 (4), PP. 575-601.
- Herly, M., Bartholdy, J., & Thinggaard, F., (2012), "Earnings Quality in Restating Firms: Empirical Evidence", Master Thesis, Economics & Business Department, Aarhus University.
- Ianniello, G., & Galloppo, G., (2015), "Stock Market Reaction to Auditor Opinions: Italian Evidence", *Managerial Auditing Journal*, 30 (6/7), PP. 610-632.
- Johl, S., Jubb, C., & Houghton, K., (2007), "Earnings Management and the Audit Opinion: Evidence from Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, 22 (7), PP. 688-715.
- Kaplan, S. E., & Williams, D. D., (2013), "Do Going Concern Audit Reports Protect Auditors from Litigation? A Simultaneous Equations Approach", *The Accounting Review*, 88 (1), PP. 199-232.
- Kartika, T. P. D., & Nahumury, J., (2014), "The Effect of Litigation Risks to Earnings Management Using Audit Quality as Moderating Variable", *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura*, 17 (2), PP. 303-312.

- Krishnan, J., & Zhang, Y., (2005), "Auditor Litigation Risk and Corporate Disclosure of Quarterly Review Report", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (1), PP. 115-138.
- Kryzanowski, L., & Zhang, Y., (2013), "Financial Restatements and Sarbanes Oxley: Impact on Canadian firm Governance and Management Turnover", *Journal of Corporate Finance*, 21, PP. 87-105.
- Lai, K-W., & Gul, F.A., (2021), "Do Failed Auditors Receive Lower Audit Fees from Continuing Engagements?", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 56(3), PP. 1159-1190.
- Laux, V., & Newman, D. P., (2010), "Auditor Liability and Client Acceptance Decisions", *The Accounting Review*, 85 (1), PP. 261-285.
- Lennox, C., & Li, B., (2014), "Accounting Misstatements Following Lawsuits against Auditors", *Journal of Accounting and Economics*, 57(1), PP. 58-75.
- Lennox, C., Wu, X., & Zhang, T., (2016), "The Effect of Audit Adjustments on Earnings Quality: Evidence from China", *Journal of Accounting and Economics*, 61 (2-3), PP. 545-562.
- Lennox, C., Wang, Z-T., & Wu, X., (2018), "Earnings Management, Audit Adjustments, and the Financing of Corporate Acquisitions: Evidence from China", *Journal of Accounting and Economics*, 65 (1), PP. 21-40.
- Lu, T., (2006), "Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?", *Journal of Accounting Research*, 44(3), PP. 561-583.
- Melumad, N. D., & Thoman, L., (1990), "On Auditors and the Courts in an Adverse Selection Setting", *Journal of Accounting Research*, 28 (1), PP. 77-120.
- Mock, T., Bedard, J., Coram, P., Davis, S., Espahbodi, R., & Warne, R., (2013), "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (1), PP. 323-351.
- Muramiya, K., & Takada, T., (2010), "Auditor Conservatism, Abnormal Accruals, and Going Concern Opinions", Working Paper, Available at: [www.b.kobeu.ac.jp](http://www.b.kobeu.ac.jp).
- Muzatko, S. R., Johnstone, K. M., Mayhew, B. W., & Rittenberg, L. E., (2004), "An Empirical Investigation of IPO Underpricing and the Change to the LLP Organization of Audit Firms", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23 (1), PP. 53-67.
- Newton, N.J., Persellin, J.S., Wang, D., Wilkins, M.S., (2016), "Internal Control Opinion Shopping and Audit Market Competition", *The Accounting Review*, 91(2), PP. 603-623.
- Palmrose, Z.V., (1988), "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", *The Accounting Review*, 63 (1), PP. 55-73.
- Palmrose, Z.V., Richardson, V.J., & Scholz, S., (۲۰۰۴), "Determinants of Market Reactions to Restatement Announcements", *Journal of Accounting and Economics*, ۳۷ (1), PP. ۵۹-۸۹.
- Pierre, S.K., & Anderson, J.A., (1984), "An Analysis of the Factors Associated with Lawsuits against Public Accountants", *The Accounting Review*, 59 (2), PP. 242-263.
- Reid, L.C., Carcello, J.V., Li, C., Neal, T.L., & Francis, J.R., (2019), "Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom", *Contemporary Accounting Research*, 36(3), PP. 1501-1539.
- Rittenberg, L.E., Johnstone, K.M., & Gramling, A.A., (2012), "Auditing: A Business Risk Approach", 8th ed., South-Western CENGAGE Learning, Mason, OH
1. Roychowdhury, S., (2006), "Earnings Management through Real Activities Manipulation", *Journal of Accounting and Economics*, 42 (3), PP. 335-370.
- Ruiz-Barbadillo, E., Aguilar, G.N., & López, B.E., (2006), "Long-term Audit Engagements and Opinion Shopping: Spanish Evidence", *Accounting Forum*, 30(1), PP. 61-79.

- Sengupta, P., & Shen, M., (2007), "Can Accruals Quality Explain Auditors' Decision Making? The Impact of Accruals Quality on Audit Fees, Going Concern Opinions and Auditor Change", Working Paper, Available at: <http://ssrn.com>
- Stice, J. D., (1991), "Using Financial & Market Information to Identify Pre-Engagement Factors Associated with Lawsuits Against Auditors", *The Accounting Review*, 66 (3), PP. 516-533.
- Sulcaj, V., (2020), "Litigation Risk, Financial Reporting Quality, and Critical Audit Matters in the Audit Report: Early U.S. Evidence", Von Allmen School of Accountancy, Gatton College of Business & Economics, University of Kentucky, 2020 Conference on Auditing and Capital Markets Academic Presenters.
- Tang, Y., (2011), "Audit Fees, Motivation of Avoiding loss and Opinion Shopping", *China Finance Review International*, 1 (3), PP. 241-261.
- Tommasetti, R., Neusa Maria Bastos F. Santos; Marcelo Álvaro da Silva Macedo & Alfredo Sarlo Neto, (2018), "Relationship between Modified Audit Opinion, Earnings Management and Auditor Size: Evidence from Brazil", *Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, 20(72), PP. 50-57.
- Tsipouridou, M., & Spathis, Ch., (2014), "Audit Opinion and Earnings Management: Evidence from Greece", *Accounting Forum*, 38 (1), PP. 38- 54.
- Utomo, ST. D., Machmuddah, Z., & Pamungkas, I.D., (2019), "The Effect of Litigation Risk and Audit Quality on Earnings Management: Evidence in Indonesi", *WSEAS Transactions on Business and Economics*, 16, PP. 328-336.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E., (2004), "Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence", *Journal of Accounting Literature*, 23, PP. 153-193.
- Wiedman, C.I., & Hendricks, K.B., (2013), "Firm Accrual Quality Surrounding Restatements: A Signaling View", *Journal of Business Finance & Accounting*, 40 (9-10), PP. 1095-1125.
- Wong, R.M. K., Firth, M. A., & Lo, A. W. Y., (2018), "The Impact of Litigation Risk on the Association between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China", *Journal of International Financial Management & Accounting*, 29 (3), PP. 280-311.
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C., (2020), "How Audit Effort Affects Audit Quality: An Audit Process and Audit Output Perspective", *China Journal of Accounting Research*, 13 (1), PP. 109-127.
- Zhang, X., Cao, L., Li, W., Zhao, Q., & Li, L., (2022), "Does Litigation Risk Increase Audit Effort?", *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, Published online



## **The Impact of Potential Litigation Risk Motives arising from Material Errors & Misstatement in Clients' Financial Reporting on Modified Audit Opinion**

Mohammad Hassani<sup>1</sup>

Received: 17/ July /2022

Accepted: 21/ September /2022

### **Abstract**

Considering the importance of potential litigation risk motives in the risk-based audit process, this paper assessed the impact of annual audit adjustments and earnings management due to material errors & misstatement in clients' financial reporting on the modified audit opinion. Research population includes 131 listed firms in Tehran Securities & Exchange over the period March 2012 till March 2020. Research Hypotheses analyzed using multivariate binary logit regression models based on firm-year observations. Findings showed that more earnings management due to misstatement in clients' financial reporting lead to increase the likelihood of issuance the modified opinion by auditors. Also, as the prior period adjustments due to errors in clients' financial reporting increase, the likelihood of issuance the modified audit opinion has increased. In addition, the evidence suggested that the higher level of abnormal accruals and abnormal real activities to manage earnings has strengthened the positive relationship between annual adjustments and likelihood of issuance modified audit opinion. In fact, annual adjustments and earnings management as consequences of errors and misstatement in clients' financial reporting expose auditors to litigation risk, which is expected to result in more auditors effort and audit quality in risk-based audit process. In such circumstances, the auditors act conservatively in order to reduce the potential litigation risk and respond by issuance the modified audit opinion.

**Key words:** Modified Audit Opinion, Litigation Risk, Errors & Misstatement in Financial Reporting.

---

<sup>1</sup> Department of Accounting & Auditing, Faculty of Management, North Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. E-mail: m\_hassani@iau-tnb.ac.ir

