

The Relationship between Audit Opinion Shopping and Audit Partner Switching: Evidence from Companies listed on the Tehran Stock Exchange¹

Hadi Mashhadi Gharaghaya², Bahman Banimahd³,
Kambiz Forqandoost Haqiqi⁴, Mehdi Moradzadehfard⁵

Received: 2021/10/26

Accepted: 2022/03/13

Research Paper

Abstract

The main purpose of this study is to investigate the opinion shopping phenomenon in listed firms of the Tehran Stock Exchange and its relationship with changing the auditing partner. Opinion shopping means changing the auditor by the client in order to receive an improved audit opinion from the new auditor. According to the auditor- client alignment theory, in cases where there is no agreement between the auditor and the management on audit opinion, then, the management changes its auditor to improve the auditor's opinion. The research period is a ten-year period, from 2009 to 2018. The statistical sample also includes 158 listed firms in the Tehran Stock Exchange. Theoretical foundations and research data have been collected based on the library method. In order to test the research hypothesis, we use correlation research method and binary logistic regression. The results of this study show that the tendency of the client management to the opinion shopping has a significant and positive relationship with changing the audit partner. In other words, with the growth of opinion shopping, auditor switching also increase.

Key Words: Opinion Shopping, Audit Partner Switching, Auditor- Client Alignment Theory, Audit Market.

JEL Classification: M42, M43

1. DOI: 10.22034/JSE.2021.11453.1607

2. Ph.D. Student, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.

3. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran. (Corresponding Author).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Central Tehran Branch, Islamic Azad University, Iran.

5. Associate Professor, Department of Accounting, Karaj Branch, Islamic Azad University, Karaj, Iran.



سازمان بورس و اوراق بهادار، مرکز پژوهش، توسعه و مطالعات اسلامی

فصلنامه بورس و اوراق بهادار، سال پانزدهم، شماره ۵۷، بهار ۱۴۰۱، صص ۲۲۴-۱۹۷

رابطه میان خرید اظهار نظر حسابرس و تغییر شریک حسابرسی: شواهدی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران^۱

هادی مشهدی قره قیه^۲، بهمن بنی مهد^۳، کامبیز فرقاندوست حقیقی^۴،
مهدی مرادزاده فرد^۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۰۴

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۲۲

مقاله پژوهشی

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی پدیده خرید اظهار نظر حسابرس در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ارتباط آن با تغییر شریک حسابرسی است. خرید اظهار نظر به معنی تغییر حسابرس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهار نظر بهبود یافته حسابرسی از حسابرس جدید است. طبق نظریه همسویی منافع میان مدیریت و حسابرس، در مواقعی که میان حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابرس، توافقی در زمینه اظهار حسابرسی وجود نداشته باشد، در آن صورت مدیریت، حسابرس خود را تغییر می‌دهد تا با این تغییر، اظهار نظر حسابرس نیز بهبود یابد. دوره زمانی پژوهش یک دوره زمانی ده ساله یعنی از سال ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ است. نمونه آماری نیز شامل ۱۵۸ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. مبانی نظری و داده‌های پژوهش بر اساس روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری شده است. برای آزمون فرضیه پژوهش نیز بر اساس روش پژوهش همبستگی و با استفاده از رگرسیون لاجستیک باینری انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تمایل مدیریت صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی با تغییر شریک حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت دارد. به بیان دیگر، با افزایش تمایل به خرید اظهار نظر حسابرس، تغییر شریک حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

واژه‌های کلیدی: خرید اظهار نظر، تغییر شریک حسابرسی، نظریه همسویی منافع، بازار حسابرسی.

طبقه بندی موضوعی: M42، M43

DOI: 10.22034/JSE.2021.11453.1607

۲. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

۳. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران. (نویسنده مسئول).

۴. استادیار، گروه حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۵. دانشیار، گروه حسابداری، واحد کرج، دانشگاه آزاد اسلامی، کرج، ایران.

مقدمه

خرید اظهارنظر^۱، به معنی تغییر حسابرِس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرِس از حسابرِس جدید است. اگر حسابرِس جدید، اظهارنظر حسابرِس را مطابق میل صاحبکار تنظیم کند، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرِس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند (لینوکس و همکاران^۲، ۲۰۱۶). درباره تغییر حسابرِس و عوامل تاثیرگذار بر آن تا کنون پژوهش‌های مختلفی در کشور انجام شده است. این پژوهش‌ها، عوامل تاثیرگذار بر تغییر حسابرِس را از دیدگاه‌های مختلف مورد بررسی قرار داده‌اند. برخی از پژوهش‌ها بیانگر آن هستند که مدیران به منظور بیش‌نمایی سود، حسابرِس خود را تغییر می‌دهند (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). هم چنین در پژوهش دیگری نشان داده شده است که تغییر حسابرِس تحت تاثیر روابط سیاسی است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). برخی دیگر از پژوهش‌های براساس فرضیه هم‌سویی منافع میان مدیریت واحد تجاری و حسابرِس نشان دادند که تغییر حسابرِس رابطه مثبت و معنی‌دار با تغییر اظهار نظر حسابرِس دارد. پیرو این فرضیه، هرگاه مدیریت صاحبکار تغییر کند، حسابرِس نیز به دنبال آن تغییر می‌کند. هدف از تغییر حسابرِس آن است که منافع مدیریت با حسابرِس همسو باشد. آنچه تاکنون در پژوهش‌ها مورد توجه قرار نگرفته است، پیامدهای منفی تغییر حسابرِس است. یکی از این پیامدهای منفی تغییر حسابرِس، پدیده خرید اظهارنظر حسابرِس است. بر اساس فرضیه هم‌سویی منافع مدیریت و حسابرِس، ممکن است مدیریت واحد تجاری قصد آن را داشته باشد که با تغییر حسابرِس، اظهارنظر حسابرِس مورد نظر خود را بر حسابرِس تحمیل کند و به این روش حسابرِس جدید را تحت نفوذ و سیطره خود قرار دهد تا آنکه گزارش حسابرِس مطلوب‌تری در مقایسه با حسابرِس قبلی دریافت کند. این پدیده پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی و گسترش بازار حسابرِس در میان مدیران شرکت‌های بورسی و غیربورسی افزایش یافته است. پژوهش‌ها نشان می‌دهند که در نتیجه افزایش رقابت در بازار حسابرِس، حسابرسان برای حفظ مشتریان خود و باقی ماندن در بازار رقابت، گزارش مطلوب‌تری در مقایسه با سال‌های قبل ارائه می‌کنند (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۲). این موضوع بیانگر آن است که موسسه‌های حسابرِس اصول بازاریابی را به خوبی درک کرده‌اند. در این راستا پژوهش دیگری نشان می‌دهد که موسسه‌های حسابرِس به

1. Opinion Shopping

2. Lennox

فعالیت‌های بازاریابی به منظور حفظ مشتریان خود روی آورده‌اند. به بیان دیگر این یافته‌ها تایید می‌کنند که هرگاه دیدگاه حسابرسان به سمت بازاریابی معطوف شود، در آن صورت حسابرسان، به دنبال حفظ مشتری هستند و به فعالیت‌های حسابرسی اهمیت کمتری می‌دهند (شجاع و همکاران، ۱۳۹۷).

بر اساس آنچه در بالا گفته شد، هدف اصلی این مقاله آن است تا موضوع خرید اظهارنظر حسابرس در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. بنابراین پرسش این پژوهش آن است که تا چه اندازه تغییر حسابرس، موجب خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود؟ دستاوردها و ارزش افزوده علمی این مقاله را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

اول این که پژوهش حاضر، فرضیه همسویی منافع مدیر و حسابرس را به مخاطبان این پژوهش معرفی می‌کند و این موضوع موجب بسط و گسترش مبانی نظری پژوهش‌های قبلی درباره خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود. دوم این که مقاله حاضر می‌تواند اطلاعات سودمندی را برای سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در بازارهای اوراق بهادار و حسابرسی درباره پدیده خرید اظهار نظر حسابرسی نشان دهد. آن‌ها می‌توانند از نتایج این پژوهش برای برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری درباره پیشرفت کیفیت حسابرسی و بهبود نظارت بر حرفه حسابرسی استفاده کنند. سوم این که نتایج پژوهش حاضر می‌تواند ایده‌های جدید برای پژوهش‌های آینده فراهم آورد. در ادامه، به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، روش شناسی، یافته‌های پژوهش و نتیجه‌گیری اختصاص دارد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هم‌سویی منافع مدیریت و حسابرس

این نظریه بیان می‌کند که در مواقعی که میان حسابرس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابرس، توافقی در زمینه گزارش حسابرسی وجود نداشته باشد، در آن صورت مدیریت صاحبکار، حسابرس خود را تغییر می‌دهد تا با این تغییر به نوعی همسویی میان مدیر و حسابرس به وجود آید. طبق نظریه مذکور، از آنجایی که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود

و مدیران عمل نمایند. بنابراین این موضوع موجب وابستگی اقتصادی حسابرِس به صاحبکار شده و استقلال و کیفیت حسابرِسی نیز تنزل می‌یابد (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴).

خرید اظهارنظر حسابرِس

خرید اظهارنظر، به معنی تغییر حسابرِس از سوی صاحبکار به منظور دریافت اظهارنظر بهبود یافته حسابرِس از حسابرِس جدید است. اگر حسابرِس جدید، اظهارنظر حسابرِسی را مطابق میل صاحبکار تنظیم کند، به این پدیده فروش اظهارنظر از سوی حسابرِس یا خرید اظهارنظر از سوی مدیریت واحد تجاری می‌گویند. بنابراین، خرید اظهارنظر حسابرِس به سناریویی اشاره دارد که در آن حسابرِس فعلی شرکت ممکن است گزارش حسابرِسی غیرمقبول صادر کنند، این موضوع باعث می‌شود تا صاحبکار به دنبال حسابرِس دیگری با انعطاف پذیری بیشتری باشد تا از صدور گزارش حسابرِسی غیرمقبول جلوگیری کند. به عبارتی دیگر، خرید اظهارنظر حسابرِس معنای تغییر مثبت در اظهارنظر حسابرِس برای یک شرکت نسبت به سال قبل است که اغلب انتظار می‌رود با تغییر حسابرِس محقق شود (ژانگ و همکاران^۱، ۲۰۱۶).

پیشینه پژوهش

امین و همکاران (۲۰۲۱) دریافتند در دوره هایی که رفتارها و تمایلات احساسی سرمایه‌گذاران در بازار سرمایه بالا است، خرید اظهار نظر در شرکت‌ها نیز افزایش می‌یابد. هم چنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد زمانی که تمایلات احساسی سرمایه‌گذاران بالا است، شرکت‌ها به دنبال تغییر حسابرِس از موسسه‌های حسابرِسی بزرگ به موسس موسسه‌های حسابرِسی کوچک هستند تا اظهار نظر مورد نظر خود را از حسابرِس جدید دریافت کنند. شواهد بیشتر این پژوهش نشان می‌دهد ریسک تجدید ارائه صورت‌های مالی در دوره‌های یادشده بیشتر شده و در نتیجه حق‌الزحمه حسابرِسی نیز افزایش می‌یابد.

ژو^۲ و همکاران (۲۰۲۰) عقیده دارند هر چه زنجیره تامین شرکت‌ها متمرکزتر باشد، احتمال خرید اظهار نظر حسابرِس نیز افزایش می‌یابد. هم چنین آن‌ها دریافتند وجود موسسه‌های حسابرِسی مشترک در میان شرکت‌های فعال در زنجیره تامین، باعث خواهد شد تا احتمال خرید

1. Zhang

2. Xue

اظهار نظر حسابرسان تشدید شود. پس پانینگ سیه و آنالیا^۱ (۲۰۲۰) در اندونزی در پژوهشی نشان دادند که خرید اظهار نظر حسابرسان در سال‌های قبل، احتمال صدور گزارش درباره تداوم فعالیت در سال جاری را افزایش می‌دهد. چن (۲۰۲۰) معتقد است هرگاه معاملات با اشخاص وابسته در شرکتی بالا باشد، در آن صورت تمایل مدیران صاحبکار به تغییر حسابرسان و دریافت اظهار نظر مطلوب‌تر از سال قبل، نیز افزایش می‌یابد. او نشان داد رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار بین سطح معاملات با اشخاص وابسته و خرید اظهار نظر وجود دارد. او این موضوع را یکی از تهدیدهای اصلی استقلال حسابرسان می‌داند.

یائو و ژو^۲ (۲۰۱۹) در بررسی تاثیر روشنگری‌های شرکت درباره نقاط ضعف کنترل‌های داخلی و خرید اظهار نظر حسابرسان دریافتند هرگاه شرکت روشنگری‌هایی درباره نقاط ضعف کنترل‌های داخلی منتشر کرده باشد، در آن صورت احتمال خرید اظهار نظر نیز کاهش می‌یابد. به عقیده آن‌ها، اعلامیه‌های صادره شرکت در خصوص نقاط ضعف کنترل‌های داخلی، مکانیزم موثری برای محدود ساختن خرید اظهار نظر حسابرسان است. به نظر چوی و همکاران^۳ (۲۰۱۹) علی‌رغم نگرانی‌های نظارتی درباره خرید اظهار نظر حسابرسان، شواهد کمی در مورد پیامدهای آن وجود دارد. آن‌ها نشان دادند، شرکت‌هایی که مشکل ماندگاری فعالیت دارند، خرید اظهار نظر در آن‌ها بالا است. چن و همکاران^۴ (۲۰۱۹) نشان دادند شرکت‌ها برای دوری از دریافت گزارش غیرمقبول درباره ماندگاری فعالیت شرکت، به دنبال شریک حسابرسانی جدید از همان موسسه، اما با دفتر متفاوت هستند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد در شرکت‌هایی که احتمال ورشکستگی پایینی دارند، این موضوع بسیار رواج دارد. آن‌ها هم‌چنین دریافتند، صورت‌های مالی حسابرسانی شده توسط حسابرسان این دسته از شرکت‌ها، در مقایسه با حسابرسانی که درگیر خرید اظهار نظر نیستند، کیفیت سود بالایی را نشان می‌دهد. در واقع از نظر آماری، خطای نوع اول رخ داده است. یانتی و دیراندا^۵ (۲۰۱۹) در پژوهشی تایید کردند خرید اظهار نظر حسابرسان و دوره تصدی حسابرسان بر اظهار نظر درباره ماندگاری فعالیت تأثیر معنی‌داری ندارد. هم‌چنین اندازه شرکت تأثیر خرید اظهار نظر حسابرسان بر ماندگاری فعالیت را ناتوان می‌کند. اما نمی‌تواند بر رابطه بین دوره تصدی حسابرسان و اظهار نظر حسابرسان تأثیرگذار باشد. سیما مورا و

1. Puspaningsih & Analia

2. Yao and Xue

3. Choi

4. Chen

5. Yanti & Dwirandra

هندار جارتو^۱ (۲۰۱۹) نشان دادند خرید اظهار نظر حسابرِس و اهرم مالی بر اظهار نظر حسابرِس درباره ماندگاری فعالیت تاثیر معنی داری دارد. هم چنین آن‌ها دریافتند مدت تصدی حسابرِس، تاخیر حسابرِس، نسبت نقدینگی تاثیر بر اظهار نظر حسابرِس ندارد.

کرجالاین^۲ و همکاران (۲۰۱۸) در بررسی تاثیر جنسیت بر اظهار نظر حسابرِس، دریافتند که جنسیت حسابرِس رابطه ای معنی دار با خرید اظهار نظر ندارد. اما آن‌ها در این پژوهش تایید کردند که زنان در مقایسه با مردان، اظهار نظر حسابرِسی محافظه کارانه تری را نشان می دهد. شوارتز و منان^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان تغییر حسابرِس توسط شرکت های در حال ورشکستگی، نشان دادند که شرکت های یاد شده در مقایسه با سایر شرکت ها، تمایل بیشتری به تغییر حسابرِس دارند. آن‌ها هم چنین نشان دادند صلاحیت های حسابرِس و تغییرات مدیریت، با تغییر حسابرِس در شرکت های در حال ورشکستگی رابطه ای معنی دار ندارند.

ناوالین و سیکوریل^۴ (۲۰۱۷) دریافتند حق الزحمه غیرعادی تاثیر معنی دار و مثبتی بر خرید اظهار نظر حسابرِس دارد. آن‌ها هم چنین نشان دادند که اندازه شرکت، رشد فروش، اندازه موسسه حسابرِس و سودآوری شرکت از جمله متغیرهای تاثیرگذار بر خرید اظهار نظر است. هدیب و کوک^۵ (۲۰۱۷) تاثیر درماندگی مالی، تغییرات مدیر عامل، اظهارنظرهای مشروط حسابرِس روی تغییر حسابرِس را با استفاده از نمونه ای شکل گرفته از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار لندن بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می دهد درماندگی مالی و تغییر مدیر عامل تاثیر با اهمیتی بر اظهار نظر حسابرِس دارد. هم چنین نوع اظهار حسابرِس در سال قبل، متغیر تاثیرگذار دیگری بر تغییر حسابرِس است.

چن و همکاران^۶ (۲۰۱۶) نشان دادند شرکت ها در خرید اظهار نظر حسابرِس در سطح شرکای حسابرِسی موفق عمل می کنند. علاوه بر این، در صورتی که حسابرِس به صاحبکار وابستگی اقتصادی داشته باشد، خرید اظهار نظر حسابرِس نیز افزایش می یابد. هم چنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می دهد اگر شخصیت حقوقی موسسه حسابرِس به جای شرکت سهامی، شرکت تضامنی باشد، احتمال خرید اظهار نظر حسابرِس در سطح شرکای حسابرِس، کاهش

1. Simamora and Hendarjatno

2. Karjalainen

3. Showartez & Menan

4. Nawalin & Syukurillah

5. Hedaib & Cooke

6. Chen

می‌یابد. آن‌ها هم چنین دریافتند شرکت‌هایی که کیفیت سود پایین‌تری دارند، در خرید اظهارنظر حسابرس در سطح شرکای حسابرسی، موفق عمل می‌کنند. گارسیا اوسما و همکاران^۱ (۲۰۱۷)، راهبرد، زمان سنجی و پیامدهای مربوط به شرکت‌هایی که در تلاش برای خرید اظهارنظر حسابرس هستند، هم در سطح موسسه و هم در سطح شرکای حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که تغییر موسسه‌های حسابرسی به خرید اظهارنظر حسابرس کشیده نمی‌شود و خرید اظهار نظر حسابرسی، بیشتر ناشی از تغییر شریک حسابرسی است. هیودرو و همکاران^۲ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی بر تغییر حسابرس و عوامل تعیین کننده برای تغییر حسابرس در کشور پرتغال پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که میان نوع گزارش حسابرسی مشروط و تغییر در حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد.

گالیزو و سالدترینگوز^۳ (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده در مورد اظهار نظر حسابرسان نسبت به نگرانی ماندگاری فعالیت شرکت در بورس اوراق بهادار اسپانیا پرداختند. آن‌ها اندازه موسسه حسابرسی را متغیر تاثیرگذاری بر نوع اظهار نظر حسابرس می‌دانند.

دی فوند و ژانگ^۴ (۲۰۱۴) خرید اظهارنظر، استقلال حسابرس را خدشه‌دار کرده و در نتیجه باعث کاهش کیفیت سود می‌شود. بنابراین مدیریت سود رابطه‌ای معنی‌دار با خرید اظهار نظر دارد. هم چنین رابطه‌ای مثبت میان حق الزحمه بالای حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس وجود دارد. کارسون^۵ و همکاران (۲۰۱۳) دریافتند خرید اظهار نظر حسابرس بیشتر در شرایط عدم اطمینان از تداوم فعالیت شرکت رخ می‌دهد. آن‌ها هم چنین نشان دادند عوامل محیطی و روابط میان حسابرس و صاحبکار از دیگر عوامل تاثیرگذار بر خرید اظهار نظر حسابرس است. گائو (۲۰۱۲) معتقد است که در چین سازوکار نظارت بر عملکرد موسسه‌های حسابرسی ضعیف است. این موضوع باعث می‌شود تا خرید اظهار نظر افزایش یابد و در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. هیأت نظارت بر موسسه‌های حسابرسی^۶ (۲۰۱۱) بر تغییر حسابرس و دریافت

-
1. Garcia Osma
 2. Heliodoro
 3. Gallizo and Saladrigue
 4. Defond & Zhang
 5. Carson
 6. Public Company Accounting Oversight Board

گزارش حسابرِسی مطلوب تر توسط صاحبکار، نظارت می کند. به عقیده این هیأت، خرید اظهار نظر حسابرِس می تواند استقلال حسابرِس و در نتیجه کیفیت حسابرِسی را کاهش دهد. هیأت یادشده به منظور جلوگیری از پدیده خرید اظهار نظر، مقرراتی را برای تغییر حسابرِس وضع کرده است. به موجب این مقررات موسسه حسابرِسی جدید باید دلایل تغییر حسابرِس قدیم و پذیرش کار جدید را به گستردگی روشن می سازد. شی^۱ و همکاران (۲۰۱۰) نشان دادند حق الزحمه غیرنرمال حسابرِسی، رابطه ای مستقیم با خرید اظهار نظر حسابرِس دارد. آن ها هم چنین دریافتند هرگاه سطح اقلام تعهدی شرکت بالا باشد، کیفیت سود پایین و حق الزحمه غیرنرمال نیز افزایش می یابد.

لینوکس^۲ (۲۰۰۰) تایید می کند که در انگلستان شرکت ها از طریق تصمیم برای تغییر حسابرِس، گزارش های حسابرِسی مقبول دریافت کرده اند. این موضوع پدیده خرید اظهار نظر حسابرِس را تایید می کند. کریشنان و استفن (۱۹۹۶) نشان دادند شرکت هایی که حسابرِس خود را تغییر داده اند، در دوره های قبل و بعد از تغییر حسابرِس، اظهار نظر غیرمقبول دریافت کرده اند. در واقع این موضوع به این معنی است که تغییر حسابرِس به منظور خرید اظهار نظر حسابرِس نبوده است.

امیری و فخاری (۱۳۹۹) با استفاده از روش تحلیل ممیزی خطی استاندارد، شاخص ترکیبی خرید اظهار نظر حسابرِسی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن ها نشان می دهد که شاخص معرفی شده، قابلیت پشتیبانی زیادی دارد و می تواند شرکت ها را به دو گروه خرید اظهار نظر حسابرِس و بدون خرید اظهار نظر حسابرِس طبقه بندی کند. آن ها تایید می کنند که تغییر مؤسسه حسابرِسی، به معنای دستیابی صاحب کار به اظهار نظر مطلوب حسابرِس نیست. مشهدی قره قیه و همکاران (۱۳۹۸) تاثیر پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری بر ماکیاولیسم و سپس تاثیر همه این متغیرها را بر خرید اظهار نظر حسابرِسی از سوی صاحبکار، مورد پژوهش و بررسی قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد خرید اظهار نظر حسابرِسی از سوی صاحبکار، تحت تاثیر ویژگی های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حسابرِسان است. ماکیاولیسم نیز تحت تاثیر از پول پرستی و فرهنگ مشتری مداری است. در نهایت پول پرستی نیز تاثیر معنی دار و مثبتی بر فرهنگ مشتری مداری و هم چنین ماکیاولیسم دارد. سیمیری و بنی مهد (۱۳۹۷) رابطه میان بیش

1. Xiea

2. Lennox

اعتمادی مدیریت صاحبکار و اظهار نظر غیر مقبول حسابرس را بررسی کردند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد، بیش اعتمادی مدیر با اظهار نظر غیرمقبول حسابرس رابطه معنادار و منفی دارد. یعنی با افزایش بیش اعتمادی، احتمال اظهار نظر غیرمقبول حسابرس کاهش می‌یابد. شاه‌محمدی و گرکز (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر سهامدار عمده بر خرید اظهار نظر حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد درصد سهام متعلق به سهامدار عمده، اندازه شرکت، تغییر مدیریت با خرید اظهار نظر حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد. پیری و قربانی (۱۳۹۶) در بررسی ارتباط بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل با سنج‌های کیفیت سود نشان دادند که بین نوع گزارش حسابرس مستقل در هر سه مدل با شاخص‌های کیفیت سود رابطه معناداری برقرار است. هم‌چنین بین نوع گزارش حسابرس مستقل با پایداری سود و کیفیت اقلام تعهدی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

قناد و همکاران (۱۳۹۶)، واکنش بازار سهام نسبت به بهبود اظهار نظر حسابرسان مستقل را بررسی کردند. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که بهبود در اظهار نظر حسابرسی را تجربه کرده‌اند، با واکنش مثبتی در بازار روبرو بوده‌اند. هم‌چنین اگر شرکتی استمرار در اظهار نظر مقبول را تجربه کند، دچار واکنش مثبتی در بازار سهام می‌شود.

سبحانی‌زاده (۱۳۹۶) در پژوهشی رابطه میان احتمال ضعف کنترل داخلی و خرید اظهار نظر حسابرس را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از این بررسی نشان داد میزان ضعف کنترل داخلی بر گزینش اظهار نظر حسابرس در بازار اوراق بهادار تهران ارتباط مستقیم و معناداری دارد. حاجیها و ابراهیمی (۱۳۹۵)، تاثیر نوع اظهار نظر و بهبود در اظهار نظر حسابرس را بر قیمت و حجم معاملات سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد نوع اظهار نظر حسابرس رابطه مثبتی با قیمت و حجم معاملات سهام شرکت‌ها دارد. هم‌چنین بهبود در اظهار نظر حسابرس رابطه مثبتی با قیمت و حجم معاملات سهام دارد. امیدفر و لاری دشت بیاض (۱۳۹۵) در پژوهشی رابطه اهمیت اقتصادی صاحبکار با اظهار نظر مشروط و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اهمیت اقتصادی صاحبکار یک رابطه مثبت و معناداری با اظهار نظر مشروط حسابرسی دارد.

سجادی و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی دریافته‌اند تغییر حسابرِس در سطح شریک و موسسه حسابرِس با کیفیت حسابرِسی رابطه معناداری و معکوس دارد. به بیان دیگر، کیفیت خدمات حسابرِسی موسسه‌های جدید در سال‌های ابتدایی پس از تغییر، کاهش یابد.

امیرآزاد و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی به بررسی تاثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر خرید اظهار نظر حسابرِسی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد هیچ یک از متغیرهای حاکمیت شرکتی بر خرید اظهار نظر حسابرِس تاثیر ندارند. یعنی سازوکارهای حاکمیت شرکتی باعث کاهش اعمال نفوذ در اظهار نظر حسابرِس نمی‌شود. آقایی و بابائی (۱۳۹۳) در پژوهشی دریافته‌اند شرکت‌هایی که در اظهار نظر حسابرِسی غیر مقبول دریافت کرده‌اند، گزارش‌های مالی خود را دیرتر از سال قبل منتشر می‌کنند و این رابطه به تغییر در اظهار نظر حسابرِسی ارتباط دارد. اما شواهدی مبنی بر تأثیر بهبود در اظهار نظر حسابرِسی بر به موقع بودن اطلاعات یافت نشد.

قاسمی‌نژاد و گرکز (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان تغییر مدیریت و اظهار نظر حسابرِس نشان دادند اظهار نظر حسابرسان تحت تاثیر عواملی چون تغییر مدیریت، حق‌الزحمه حسابرِسی، مدت تصدی حسابرِس، اندازه شرکت، نسبت بدهی، نسبت سودآوری و گزارش زیان است. نتایج پژوهش آن‌ها بر این نکته تاکید دارند که تغییر مدیریت و تعداد بندهای حسابرِسی قبل از بند اظهار نظر در گزارش حسابرِسی رابطه‌ای منفی و معنی‌دار با هم دارند. به بیان دیگر هر چه تغییر مدیریت افزایش یابد، تعداد بندهای قبل از بند اظهار نظر کاهش می‌یابد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان رابطه بین تغییر حسابرِس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرِسی نشان دادند تغییر حسابرِس رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. علاوه بر این، اندازه شرکت نیز رابطه‌ای مستقیم با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارد. زیان ده بودن شرکت، سن شرکت و مدت تصدی حسابرِسی رابطه‌ای منفی و معکوس با تغییر اظهار نظر حسابرِسی دارند. رابطه مستقیم میان تغییر حسابرِس و تغییر اظهار نظر حسابرِسی، پدیده خرید اظهار نظر در بازار حسابرِسی ایران را تایید می‌کند.

بنی‌مهد و همکاران (۱۳۹۱) تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس را مورد پژوهش قرار دادند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که میان حق‌الزحمه حسابرس، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق‌الزحمه حسابرس رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد. اندازه شرکت، سن شرکت و گزارش زیان رابطه‌ای معکوس با گزارش مقبول حسابرسی دارد. هم چنین تغییر حسابرس، نوع حسابرس، مدت تصدی حسابرس با صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای ندارند.

بنی‌مهد (۱۳۹۰) برخی از عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش حسابرسی مقبول شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار داده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد صدور گزارش حسابرسی مقبول بیشتر تحت تاثیر عواملی چون عملکرد مدیر، تغییر مالکیت، خصوصی بودن حسابرسی، خرید اظهار نظر، تغییر حسابرس از یک مؤسسه حسابرسی خصوصی به مؤسسه حسابرسی خصوصی دیگر و اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس است. از میان متغیرهای بالا، همه متغیرها به غیر از اندازه شرکت مورد رسیدگی حسابرس، رابطه‌ای مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول دارند. خصوصی بودن حسابرسی، به افزایش تغییر حسابرس در میان شرکت‌های نمونه پژوهش کشیده شده است. در ضمن، هم زمان با افزایش در تغییر حسابرس، اظهار نظر مشروط در گزارش‌های حسابرسی کاهش و در عوض، اظهار نظر مقبول افزایش یافته است. این موضوع بیانگر آن است که خصوصی بودن حسابرسی، استقلال حسابرس را کاهش و باعث افزایش پدیده خرید اظهار نظر به ویژه بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی شده است.

فرضیه پژوهش

با توجه به اهداف و مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شوند:

تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی بطور مثبت و معناداری با تغییر شریک حسابرسی در دوره جاری مرتبط است.

روش شناسی پژوهش

مبانی نظری و داده های پژوهش بر اساس روش کتابخانه ای از اطلاعات صورت های مالی و گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شده است. هم چنین روش پژوهش برای آزمون فرضیه ها، روش همبستگی با استفاده از رگرسیون چند متغیره است. در پژوهش حاضر برای انجام نمونه گیری از روش غربالگری استفاده شده است. بدین ترتیب که با در نظر گرفتن معیارهای زیر ۱۵۸ شرکت از جامعه آماری انتخاب شده است.

۱- از بین کل شرکت های فعال در بورس، آن هایی که در دوره زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۷ به مدت ۱۰ سال در بورس فعالیت داشته اند مشخص می شوند. زیرا، برخی از شرکت ها در دوره مورد نظر به بورس وارد شده و یا از بورس خارج شده اند و داده های این شرکت ها برای مقایسه با سایر شرکت ها مناسب نیست. بنابراین، در این مرحله شرکت هایی که در دوره پژوهش به صورت کامل در بورس فعال نبوده اند، کنار گذاشته می شوند.

۲- سال مالی شرکت های بورس تهران به تاریخ های متفاوتی ختم می شود. شرکت هایی با یکدیگر قابل مقایسه هستند که سال مالی یکسانی داشته باشند. بنابراین، شرکت هایی که سال مالی آن ها به ۲۹ اسفند ختم نمی شوند، کنار گذاشته می شوند. با این کار از تاثیر چرخه های تجاری موثر بر عملکرد شرکت ها جلوگیری می شود.

۳- شرکت هایی که با توجه به متغیرهای مورد پژوهش، همه داده های لازم برای محاسبه این متغیرها را نداشته باشند، حذف می شوند.

۴- برخی از شرکت ها (مانند بانک ها و واسطه گری های مالی، شرکت های بیمه و شرکت های سرمایه گذاری مالی) که از نظر نهاد فعالیت با سایر شرکت ها قابل مقایسه نیستند، کنار گذاشته می شوند.

۵- در دوره مورد بررسی، دچار وقفه معاملاتی نشده باشد و سهام آن ها در طول سال های یادشده در بورس فعال بوده باشد.

متغیرهای پژوهش بر اساس رابطه ۱ و ۲ و ۳ و جداول ۱ و ۲ روشن می شوند.

رابطه ۱:

$$Ptrsw = a + B1 Opns + B2 ROA + B3 LOSS + B4 OCF + B5 GR + B6 RET + B7 LEV + B8 ARINV + B9 AGE + B10 SIZE + B11 TENURE + B12 AFR + \varepsilon$$

جدول ۱. متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن‌ها

متغیر	نماد	نوع متغیر	تعریف عملیاتی
تغییر مدیر سازمان حسابرسی یا شریک موسسات حسابرسی خصوصی	PTRSW	وابسته	چنانچه مدیر (شریک) حسابرسی شرکت صاحبکار در دوره جاری نسبت به دوره قبل تغییر کرده باشد، برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
میزان تمایل خرید اظهارنظر حسابرس توسط صاحبکار	OPNS	مستقل	برابر است است تفاوت میان احتمال خرید اظهار نظر حسابرس توسط صاحبکار، با و بدون فرض تغییر مدیر حسابرسی در دوره جاری. نحوه محاسبه این متغیر طبق رابطه های ۲ و ۳ توضیح داده شده است.
نرخ بازده دارایی شرکت	ROA	کنترلی	برابر است با سود خالص تقسیم بر ارزش دفتری جمع داراییهای شرکت.
متغیر مصنوعی زیان دهی	LOSS	کنترلی	چنانچه شرکت مورد نظر در دوره جاری زیان ده باشد برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر خواهد بود.
نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی	OCF	کنترلی	برابر است با نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی در پایان دوره جاری.
رشد فروش شرکت	GR	کنترلی	برابر است با تغییرات نسبی فروش شرکت نسبت به دوره قبل.
بازده یک سهم عادی	RET	کنترلی	برابر است با تغییرات قیمت بازار یک سهم عادی نسبت به دوره قبل به علاوه سود تقسیمی یک سهم عادی در دوره جاری.
نسبت بدهی به کل دارایی	LEV	کنترلی	برابر است با ارزش دفتری بدهی ها تقسیم بر ارزش دفتری جمع داراییها.
نسبت موجودیها و دریافتنی ها به کل دارایی	ARINV	کنترلی	برابر است با ارزش دفتری موجودیها و حسابهای دریافتنی تقسیم بر ارزش دفتری جمع داراییها.
سن شرکت	AGE	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سالهای فعالیت شرکت از تاریخ تاسیس آن.
اندازه شرکت	SIZE	کنترلی	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری جمع داراییهای شرکت در پایان دوره جاری.
چرخش موسسه حسابرسی	TENURE	کنترلی	چنانچه موسسه حسابرسی شرکت نسبت به دوره قبل تغییر کرده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	کنترلی	چنانچه حسابرس شرکت از حسابرسان رتبه الف سازمان بورس اوراق بهادار باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر می باشد.

به منظور محاسبه متغیر خرید اظهار نظر در پژوهش حاضر به پیروی از لینوکس (۲۰۰۰) ابتدا دو مدل رگرسیون باینری را در زمینه احتمال اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس، با (و بدون) فرض تغییر مدیر حسابرِس^۱ مورد برازش قرار داده و در نهایت بر اساس تفاوت احتمالات محاسبه شده توسط مدل‌های بالا میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرِس را محاسبه می‌کنیم. به طور ویژه رابطه ۲ احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرِس را با فرض تغییر مدیر حسابرِس (ODA)، به تفکیک سال-شرکت اندازه گیری می‌کند و رابطه سوم احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرِس را با فرض عدم تغییر مدیر حسابرِس (NODA)، به تفکیک سال-شرکت مورد برآورد قرار می‌دهد. پس از برآورد مدل‌های بالا و محاسبه دو متغیر ODA و NODA از تفاوت میان این دو متغیر میزان تمایل صاحبکار به گزینش اظهار نظر مقبول حسابرِس (OPNS) بدست می‌آید.

رابطه ۲

$$\text{MAO} = a + B1 \text{ PTRSW} + B2 \text{ PTRSW} * \text{MAOLAG} + B3 \text{ MAOLAG} + B4 \text{ ROA} + B5 \text{ LOSS} + B6 \text{ OCF} + B7 \text{ LEV} + B8 \text{ RPTLEND} + B9 \text{ CR} + B10 \text{ SIZE} + B11 \text{ ARINV} + B12 \text{ AGE} + B13 \text{ RET} + B14 \text{ AFR} + \varepsilon$$

رابطه ۳

$$\text{MAO} = a + B1 \text{ MAOLAG} + B2 \text{ ROA} + B3 \text{ LOSS} + B4 \text{ OCF} + B5 \text{ LEV} + B6 \text{ RPTLEND} + B7 \text{ CR} + B8 \text{ SIZE} + B9 \text{ ARINV} + B10 \text{ AGE} + B11 \text{ RET} + B12 \text{ AFR} + \varepsilon$$

جدول ۲. متغیر های پژوهش و نحوه اندازه گیری آن‌ها

متغیر	نماد	تعریف عملیاتی
متغیر مصنوعی اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس در دوره جاری	MAO	چنانچه اظهار نظر حسابرِس نسبت به صورتهای مالی دوره جاری غیر مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
متغیر مصنوعی اظهار نظر تعدیل شده حسابرِس در دوره قبل	MAOLAG	چنانچه اظهار نظر حسابرِس نسبت به صورتهای مالی دوره قبل غیر مقبول باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
متغیر مصنوعی تغییر مدیر (شریک) حسابرِسی صاحبکار	PTRSW	چنانچه مدیر (شریک) حسابرِس شرکت در دوره جاری تغییر کرده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر خواهد بود.
نرخ بازده دارایی شرکت	ROA	برابر است با سود خالص تقسیم بر کل داراییها در پایان سال.

۱. منظور از تغییر حسابرِس، هر دو تغییر اجباری و اختیاری حسابرِس است.

متغیر	نماد	تعریف عملیاتی
متغیر مصنوعی زیان دهی	LOSS	چنانچه شرکت مورد نظر در دوره جاری زیان ده باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر صفر می باشد.
نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی	OCF	برابر است با نسبت جریان نقد عملیاتی به کل دارایی در پایان دوره جاری
نسبت بدهی به کل دارایی	LEV	برابر است با ارزش دفتری بدهی ها تقسیم بر ارزش دفتری داراییها.
وام پرداختی به اشخاص وابسته شرکت	RPTLEND	برابر است با وام پرداخت شده به اشخاص وابسته شرکت تقسیم بر کل داراییها.
نسبت جاری	CR	برابر است با ارزش دفتری داراییهای جاری تقسیم بر بدهی های جاری.
اندازه شرکت	SIZE	برابر است با لگاریتم طبیعی ارزش دفتری داراییهای شرکت در پایان دوره جاری.
نسبت موجودیها و دریافتنی ها به کل دارایی	ARINV	برابر است با ارزش دفتری موجودیها و حسابهای دریافتنی تقسیم بر ارزش دفتری داراییها.
سن شرکت	AGE	برابر است با لگاریتم طبیعی تعداد سالهای فعالیت شرکت.
بازده یک سهم عادی	RET	برابر است با تغییرات قیمت بازار یک سهم عادی نسبت به دوره قبل به علاوه سود تقسیمی یک سهم عادی در دوره جاری.
رتبه موسسه حسابرسی	AFR	چنانچه حسابرس شرکت از حسابسان رتبه الف سازمان بورس اوراق بهادار باشد برابر با یک و در غیر اینصورت برابر با صفر می باشد.
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرس (با فرض وقوع تغییر مدیر حسابرسی)	ODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۲-۳
احتمال صدور نظر مقبول توسط حسابرس (با فرض عدم وقوع تغییر شریک حسابرسی)	NODA	برابر است با احتمال لجستیک محاسبه شده بر اساس رابطه ۳-۳
میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهارنظر مقبول از حسابرس	OPNS	ODA-NODA

یافته‌های پژوهش

در این بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش ارائه می‌شود.

آمار توصیفی

آمار توصیفی طبق جدول ۳ نشان می‌دهد که میانگین احتمال خرید اظهارنظر حسابرس با فرض تغییر مدیر حسابرسی و بدون فرض تغییر مدیر حسابرسی با هم برابر بوده و در حدود ۰/۵

است. هم چنین میانگین تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس برابر صفر ولی میانه آن برابر ۳ درصد و حداکثر آن ۴۱ درصد است.

جدول ۳. آمار توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	انحراف استاندارد	حداقل	حداکثر
احتمال خرید اظهار نظر حسابرس با فرض تغییر مدیر حسابرسی	۰,۵۰	۰,۳۹	۰,۴۳	۰,۰۰	۱
احتمال خرید اظهار نظر حسابرس بدون فرض تغییر مدیر حسابرسی	۰,۵۰	۰,۵۰	۰,۳۹	-۰,۴۱	۰,۹۹
تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس	۰,۰۰	۰,۰۳	۰,۱۹	-۰,۳۰	۰,۴۱
نرخ بازده دارایی	۰,۱۱	۰,۰۹	۰,۱۴	-۱,۱۶	۰,۶۳
نسبت جریان نقد عملیاتی به داراییها	۰,۱۳	۰,۱۱	۰,۱۴	-۰,۳۴	۱,۸۲
نسبت بدهی به کل دارایی	۰,۶۲	۰,۶۳	۰,۲۲	۰,۰۹	۲,۶۶
اندازه شرکت	۱۳,۷۶	۱۳,۶۲	۱,۴۵	۹,۸۸	۱۹,۱۵
نسبت موجودیها و دریافتیها	۰,۴۷	۰,۴۸	۰,۲۰	۰,۰۰	۰,۹۴
سن شرکت	۳۶,۲۲	۳۹	۱۳,۰۱	۵,۰۰	۶۵,۰۰
بازده یک سهم عادی	۴۲,۷۵	۱۴,۸	۹۳,۸۹	-۷۹,۵۲	۸۵۹,۴۹
نرخ رشد فروش	۰,۰۷	۰,۱۳	۰,۳۵	-۴,۱۷	۰,۹۰
دوره تصدی موسسه حسابرسی	۳,۰۹	۳,۰۰	۲,۱۵	۱,۰۰	۱۱,۰۰
دوره تصدی مدیر حسابرسی	۱,۸۵	۲,۰۰	۱,۰۸	۱,۰۰	۶,۰۰

مانایی متغیرهای پژوهش

منظور از مانایی متغیرها، یکسان بودن تقریبی میانگین و واریانس داده‌های یک متغیر در بازه زمانی پژوهش است، نتایج حاصل از اجرای این آزمون به شرح جدول ۴-۹ است. با توجه به جدول ۴-۹ همانطور که ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری آماره Z هادری برای تمام متغیرهای پژوهش کمتر از ۵ درصد است. این شواهد نشان می‌دهد که مشکل ریشه واحد برای هیچ یک از متغیرها وجود ندارد. از این رو می‌توان ادعا کرد که تمام متغیرها تحقیق در بازه زمانی پژوهش، مانا (ایستا) هستند.

جدول ۴. بررسی مانایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آماره Z	سطح معنی داری	مقایسه با ۵ درصد	نتیجه
نوع اظهار نظر حسابرس مستقل	۱۰	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
تغییر مدیر حسابرسی صاحبکار	۱۰	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس	۱۰	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری	۸	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نوع موسسه حسابرسی	۹	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نرخ بازده دارایی	۱۳	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
متغیر مصنوعی زیان دهی	۷	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت جریان نقد عملیاتی به داراییها	۱۰	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت بدهی به کل دارایی	۱۴	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
اندازه شرکت	۲۲	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نسبت موجودیها و دریافتنیها	۱۵	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
سن شرکت	۲۴	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
بازده یک سهم عادی	۵	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
رتبه موسسه حسابرسی	۱۱	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
نرخ رشد فروش	۷	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
دوره تصدی موسسه حسابرسی	۱۸	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است
دوره تصدی مدیر حسابرسی	۸	۰.۰۰	کوچکتر	متغیر مانا است

محاسبه میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس

یکی از متغیرهای اصلی پژوهش حاضر میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس (OPNS) می باشد. به منظور محاسبه متغیر بالا در پژوهش حاضر به پیروی از لینوکس (۲۰۰۰) دو مدل رگرسیون باینری را در زمینه برآورد اظهار نظر مقبول حسابرس، با (و بدون) فرض تغییر مدیر حسابرسی مورد برازش قرار می دهیم و در نهایت بر اساس تفاوت احتمالات محاسبه شده توسط مدل های بالا میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی را محاسبه می کنیم. رابطه ۲ احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض تغییر مدیر حسابرسی (ODA)، به تفکیک سال-شرکت اندازه گیری می کند، و رابطه ۳ احتمال صدور اظهار نظر مقبول حسابرسی را با فرض عدم تغییر مدیر حسابرسی (NODA)، به تفکیک

سال-شرکت مورد برآورد قرار می دهد. پس از برآورد رابطه های بالا و محاسبه دو متغیر ODA و NODA از تفاوت میان این دو متغیر میزان تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی (OPNS) بدست می آید (یعنی: $OPNS = ODA - NODA$). جداول ۵ و ۶ این محاسبات را نشان می دهد.

جدول ۵. یافته های حاصل از برآورد رابطه ۲

متغیر	نماد	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدا	(a)	-۲,۶۷	۰,۸۴	-۳,۱۶	۰,۰۰
تغییر مدیر حسابرسی	PTRSW	۰,۱۳	۰,۲۰	۰,۶۶	۰,۵۱
اثرات مشترک تغییر مدیر حسابرسی و اظهار نظر حسابرسی در دوره قبل	PTRSW* MAOLAG	-۰,۲۲	۰,۲۸	-۰,۸۰	۰,۴۲
اظهار نظر حسابرِس در دوره قبل	MAOLAG	۳,۱۴	۰,۱۸	۱۷,۷۱	۰,۰۰
نرخ بازده دارایی	ROA	-۲,۶۷	۰,۸۷	-۳,۰۸	۰,۰۰
زیان دهی	LOSS	۰,۲۴	۰,۲۷	۰,۸۸	۰,۳۸
جریان نقد عملیاتی	OCF	-۰,۷۸	۰,۶۰	-۱,۳۰	۰,۱۹
نسبت بدهی	LEV	-۰,۲۱	۰,۵۲	-۰,۴۱	۰,۶۸
وام اعطا شده به اشخاص وابسته	RPTLEND	-۰,۰۰	۰,۰۰	-۱,۱۰	۰,۲۷
نسبت جاری صاحبکار	CR	۰,۰۷	۰,۱۰	۰,۶۷	۰,۵۰
اندازه شرکت	SIZE	۰,۱۵	۰,۰۶	۲,۶۴	۰,۰۱
نسبت موجودیها و دریافتنی ها به کل دارایی	ARINV	-۰,۶۲	۰,۳۸	-۱,۶۲	۰,۱۰
سن شرکت	AGE	۰,۰۰	۰,۰۱	۰,۲۶	۰,۷۹
بازده یک سهم عادی	RET	-۰,۰۰	۰,۰۰	-۱,۰۴	۰,۳۰
رتبه حسابرِس شرکت	AFR	-۰,۲۴	۰,۱۴	-۱,۷۰	۰,۰۹
ضریب تعیین مدل	R ²	۰,۳۵			
آماره LR	LR-stat	۷۷۴			
سطح معنی داری مدل	p-Value	۰,۰۰			

جدول ۶. یافته های حاصل از برآورد رابطه ۳

متغیر	نماد	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدا	(a)	-۲,۶۱	۰,۸۴	-۳,۱۱	۰,۰۰
اظهار نظر حسابرسان در دوره قبل	MAOLAG	۳,۰۵	۰,۱۴	۲۲,۲۴	۰,۰۰
نرخ بازده دارایی	ROA	-۲,۷۱	۰,۸۷	-۳,۱۳	۰,۰۰
زیان دهی	LOSS	۰,۲۳	۰,۲۷	۰,۸۳	۰,۴۱
جریان نقد عملیاتی	OCF	-۰,۷۸	۰,۶۰	-۱,۲۹	۰,۲۰
نسبت بدهی	LEV	-۰,۲۱	۰,۵۲	-۰,۴۰	۰,۶۹
وام اعطا شده به اشخاص وابسته	RPTLEND	-۰,۰۰	۰,۰۰	-۱,۱۱	۰,۲۷
نسبت جاری صاحبکار	CR	۰,۰۷	۰,۱۰	۰,۷۱	۰,۴۸
اندازه شرکت	SIZE	۰,۱۵	۰,۰۶	۲,۶۴	۰,۰۱
نسبت موجودیها و دریافتنیها به کل دارایی	ARINV	-۰,۶۳	۰,۳۸	-۱,۶۵	۰,۱۰
سن شرکت	AGE	۰,۰۰	۰,۰۱	۰,۲۵	۰,۸۰
بازده یک سهم عادی	RET	-۰,۰۰	۰,۰۰	-۱,۰۵	۰,۲۹
رتبه حسابرسان شرکت	AFR	-۰,۲۳	۰,۱۴	-۱,۶۷	۰,۰۹
ضریب تعیین مدل	R ²	۰,۳۵			
آماره LR	LR-stat	۷۷۳			
سطح معنی داری مدل	p-Value	۰,۰۰			

آزمون فرضیه پژوهش

H_0 : تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسان بطور مثبت و معناداری با تغییر مدیر حسابرسان در دوره جاری مرتبط نیست.

H_1 : تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسان بطور مثبت و معناداری با تغییر مدیر حسابرسان در دوره جاری مرتبط است.

به منظور آزمون فرضیه پژوهش از رابطه ۱ استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷. آزمون فرضیه پژوهش

متغیر	نماد	ضرایب متغیرها	انحراف استاندارد	آماره Z	سطح معنی داری
عرض از مبدا	(a)	-۱,۴۷	۰,۶۳	-۲,۳۳	۰,۰۲
تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرس	OPNS	۳۷,۱۰	۷,۰۷	۵,۲۵	۰,۰۰
نرخ بازده دارایی	ROA	-۰,۶۲	۰,۷۲	-۰,۸۶	۰,۳۹
زیان دهی	LOSS	۰,۳۰	۰,۲۲	۱,۳۷	۰,۱۷
جریان نقد عملیاتی	OCF	-۰,۰۳	۰,۴۸	-۰,۰۶	۰,۹۵
نرخ رشد فروش	GR	-۰,۰۱	۰,۱۷	-۰,۰۸	۰,۹۴
بازده یک سهم عادی	RET	۰,۰۰	۰,۰۰	۱,۵۸	۰,۱۱
نسبت بدهی	LEV	۰,۰۷	۰,۳۶	۰,۲۰	۰,۸۴
نسبت موجودیها و دریافتنیها	ARINV	۰,۳۸	۰,۳۰	۱,۲۶	۰,۲۱
سن شرکت	AGE	۰,۰۱	۰,۰۰	۱,۶۴	۰,۱۰
اندازه شرکت	SIZE	۰,۱۲	۰,۰۴	۲,۹۲	۰,۰۰
دوره تصدی حسابرِس	TENURE	-۰,۵۰	۰,۰۴	-۱۲,۶۲	۰,۰۰
رتبه حسابرِس	AFR	۰,۳۷	۰,۱۲	۳,۱۴	۰,۰۰
ضریب تعیین مدل	R ²	۰,۱۲			
آماره LR	LR-stat	۲۶۰			
سطح معنی داری مدل	p-Value	۰,۰۰			

نتایج آزمون فرضیه پیرو جدول ۷ نشان می‌دهد سطح معنی داری متغیر مستقل تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرِس برابر صفر است. این موضوع به این معنی است که تغییر مدیر حسابرسی (ptrsw)، تابعی مستقیم از سطح تمایل صاحبکار به خرید اظهار نظر حسابرِس (opns) است. به عبارت دیگر، با افزایش تمایل به خرید اظهار نظر حسابرِس، تغییر مدیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. از این رو، فرضیه پژوهش یعنی فرض H_1 تایید و فرض مقابل آن H_0 نیز رد می‌شود. همان گونه که مشاهده می‌شود، معنی داری آماره فیشِر (۲۶۰) در سطح ۵٪ حاکی از معنی داری کلی مدل برآورد شده است بنابراین، مدل پژوهش در کل معنی دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند.

نتیجه گیری و پیشنهاد

در این پژوهش پدیده خرید اظهارنظر را در بازار حسابرسی کشور را مورد بررسی قرار داده است. خرید اظهار نظر به معنی تغییر حسابرِس و به دنبال آن صدور اظهارنظر حسابرسی مطابق میل صاحبکار است. خرید اظهار نظر حسابرِس همواره با نظریه همسویی منافع میان مدیریت صاحبکار و حسابرِس قابل تفسیر است. پیرو این نظریه در مواقعی که میان حسابرِس و مدیریت شرکت مورد رسیدگی حسابرِس، توافقی در زمینه اظهار حسابرسی وجود نداشته باشد، در آن صورت مدیریت صاحبکار، حسابرِس خود را تغییر می‌دهد تا با این تغییر، نوعی همسویی میان مدیر و حسابرِس به وجود آید. نتایج آزمون فرضیه این پژوهش نشان می‌دهد که تمایل مدیریت صاحبکار به خرید اظهار نظر مقبول حسابرسی با تغییر مدیر حسابرسی در دوره جاری رابطه‌ای معنی‌دار و مثبت دارد. به بیان دیگر، با افزایش تمایل به خرید اظهار نظر حسابرِس، تغییر مدیر حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج پژوهش چن و همکاران (۲۰۱۶) هم‌خوانی دارد. آن‌ها نیز دریافتند خرید اظهارنظر حسابرِس تابعی از تغییر شریک حسابرسی است. هم چنین پژوهش حاضر، یافته‌های بنی مهد و همکاران (۱۳۹۲) مبنی بر وجود رابطه‌ای مستقیم و معنی‌دار میان تغییر حسابرِس و تغییر اظهار نظر حسابرسی را دوباره تایید می‌کند. از این رو، شواهد این پژوهش وجود پدیده خرید اظهار نظر حسابرِس در بازار حسابرسی کشور را تایید می‌کند. این یافته را می‌توان با توجه به نظریه همسویی منافع میان مدیر و حسابرِس تفسیر کرد. طبق این نظریه بعد از تغییر حسابرِس، حسابرِس جدید به منظور تامین خواسته‌های مدیریت، نوعی تعادل میان منافع خود و منافع مدیریت شرکت مورد رسیدگی به وجود می‌آورد. این موضوع موجب می‌شود تا حسابرِس از نظر اقتصادی به صاحبکار وابسته باشد و در نهایت استقلال حسابرِس کاهش می‌یابد (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴).

نتایج پژوهش حاضر روشن می‌سازد که تغییر حسابرِس، احتمال خرید اظهار نظر حسابرسی را افزایش می‌دهد. این امر باعث کاهش کیفیت حسابرسی و کاهش کیفیت گزارشگری مالی و در نتیجه افزایش نبود تقارن اطلاعاتی در بازار سرمایه خواهد شد. در نهایت پدیده یادشده، شهرت و اعتبار حسابرسان را در بازار سرمایه مورد تردید قرار می‌دهد. به بیان دیگر، کاهش شهرت و اعتبار حسابرسان، نقش اعتبار بخشی آن‌ها به گزارشگری مالی را کاهش می‌دهد. این مساله موجب تقویت رفتارهای فرصت طلبانه مدیران شرکت و افزایش تضاد منافع میان آن‌ها و سهامداران و اعتباردهندگان خواهد شد. به نظر می‌رسد حسابرسان در راستای حفظ منافع عموم، باید خدمات حرفه‌ای خود را در سطحی ارائه

کنند تا شایسته اعتماد جامعه و مشارکت کنندگان در بازار سرمایه باشند. از این رو، انتظار بر آن است تا حسابرسان در قضاوت و تصمیم گیری‌های خود به شیوه‌ای عمل کنند که تحت تأثیر نفوذ صاحبکار و عوامل اقتصادی قرار نگیرند.

به نظر می‌رسد سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران در حرفه حسابرسی، باید دلایل گرایش حسابرسان به مصالحه با مدیران در صدور اظهار نظر مطلوب صاحبکار را بررسی کنند و پاسخی برای این پرسش پیدا کنند که چرا چنین گرایشی در حرفه حسابرسی میان شرکا وجود دارد. هم چنین به قانون‌گذاران در حوزه بازار حسابرسی پیشنهاد می‌شود تا نتایج این پژوهش را در مدل‌های تصمیم‌گیری خود به منظور ارزیابی فعالیت مؤسسه‌های حسابرسی و ارزیابی کیفیت حسابرسی آن مؤسسه‌ها، مد نظر قرار دهند. زیرا، همسویی میان حسابرس و مدیریت می‌تواند منجر به کاهش حرفه گرایی حسابرس و در نتیجه کاهش کیفیت حسابرسی شود. برای پژوهش‌های آینده نیز پیشنهاد می‌شود تا دلایل پدیده خرید اظهار نظر حسابرس در بازار حسابرسی کشور بر اساس یک پژوهش کیفی مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- امید فر، مهدی؛ لاری دشت بیاض، محمود (۱۳۹۵). رابطه اهمیت اقتصادی صاحبکار با اظهار نظر مشروط و تعداد بندهای گزارش حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران، همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران.
- امیرآزاد، میر حافظ؛ مهدی، زینالی و شاهی، رضا (۱۳۹۳). بررسی تاثیر مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی بر گزینش اظهار نظر حسابرس، فصلنامه دانش حسابرسی، سال چهاردهم، شماره ۵۷، صص ۲۵-۴۹.
- امیری، اسماعیل؛ فخاری حسین. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهار نظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۷ (۱) ۳۱-۱.
- آقایی، محمدعلی و بابائی، ساسان. (۱۳۹۳). رابطه بین تعدیل اظهار نظر حسابرس و زمان بندی افشای اطلاعات، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۴۲، صص ۱-۲۹.
- بنی مهد، بهمن؛ مرادزاده فرد، مهدی و زینالی، مهدی. (۱۳۹۲)، "رابطه بین تغییر حسابرس مستقل و تغییر اظهار نظر حسابرس"، مجله دانش حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، شماره ۱۴.
- بنی مهد، بهمن؛ مراد زاده فرد، مهدی؛ زینالی، مهدی، (۱۳۹۱)، "اثر حق الزحمه حسابرسی بر اظهار نظر حسابرس"، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۵ ص ۴۱ تا ۵۲.
- بنی مهد، بهمن، (۱۳۹۰)، "بررسی عوامل تاثیر گذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس"، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال چهارم، شماره ۱۳، ص ۵۹ الی ۸۳.
- پیری، پرویز و قربانی، ماریه (۱۳۹۶) ارزیابی رابطه بین نوع اظهار نظر حسابرس مستقل و کیفیت سود، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۴، شماره ۴، صص ۵۰۲-۴۸۳.
- حاجیه، زهره و ابراهیمی، محمدرضا. (۱۳۹۵). بهبود در اظهار نظر حسابرس و اثرات آن بر تغییرات قیمت و حجم معاملات سهام. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸ (۳۰)، ۶۱-۸۲.
- سبحانی زاده، مهسا (۱۳۹۶) بررسی رابطه بین احتمال ضعف کنترل داخلی و گزینش اظهار نظر حسابرس در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، موسسه آموزش عالی غیر انتفاعی غیر دولتی مقدس اردبیلی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
- سجادی، سید حسین؛ کاویانی، مریم؛ رشیدی باغی، محسن و صبر جو، جلال (۱۳۹۵) تاثیر چرخش حسابرس در سطح شریک و موسسه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی، فصلنامه دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۶۹-۸۴.

سمیاری، مریم و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۷). بیش اعتمادی مدیریت صاحبکار و اظهار نظر غیرمقبول حسابرس. *پژوهش های تجربی حسابداری*، دوره ۸، شماره ۱، شماره پیاپی ۲۹، صص ۱۳۵-۱۵۶.

شاه محمدی، مظفر و گرکز، منصور (۱۳۹۷) تاثیر سهامدار عمده بر گزینش اظهار نظر حسابرسی، *کنفرانس بین المللی توسعه اقتصاد و مدیریت*.

شجاع، نفیسه؛ بنی مهد، بهمن و وکیلی فرد، حمیدرضا (۱۳۹۷)، "بررسی دیدگاه حسابرسان درباره فعالیت های بازاریابی" *فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)* دوره ۱۰ شماره ۳۸.

قاسمی نژاد، احسان و گرکز، منصور. (۱۳۹۳). تغییر مدیریت و اظهار نظر حسابرس: آزمون فرضیه همسویی مدیریت و حسابرس. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۳(۱۲)، ۴۵-۵۲.

قناد، مصطفی؛ آقایی، محمد علی؛ قرین، ستار (۱۳۹۶). واکنش بازار سهام به استمرار و بهبود در اظهار نظر حسابرس. *فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی*. ۵ (۱۷): ۱۱۷-۱۴۴.

مشهدی قره قیه، هادی؛ بنی مهد، بهمن؛ فرقاندوست حقیقی، کامبیز؛ مرادزاده فرد، مهدی. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهار نظر حسابرسی از سوی صاحبکار. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۸(۲۹) - ۱۷۴-۱۶۱.

- Aghaei, Mohammad Ali, Babaei, Sasan. (2015). The Relationship between Adjusting the Auditor's Opinion and Timing of Information Disclosure, *Quarterly Journal of Experimental Studies in Financial Accounting*, Year 11, No. 42, pp. 1-29. (In Persian).
- Amin, K., Eshleman, J.D. Guo,P., (2021) Investor Sentiment and Audit Opinion Shopping, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* , Forthcoming. (In Persian).
- Amirazad, Mir Hafez, Mehdi, Zeinali, Shahi, Reza (2014) Investigating the effect of corporate governance mechanisms on the selection of the auditor's opinion, *Quarterly Journal of Auditing Knowledge*, Fourteenth Year, No. 57, pp. 25-49. (In Persian).
- Amiri, Ismail; Fakhari Hussein (2021). Composite Index for Purchasing Auditor Comments Based on Audit Analysis. *Accounting and Auditing Reviews*, 27 (1) 1-31. (In Persian).
- Bagherpour, M., Monroe, G. & Shailer, G. 2014, 'Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization', *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4): 372-390. (In Persian).

- Bani Mahd, Bahman, (2011), "Study of the factors affecting the auditor's acceptable opinion", *Quarterly Journal of the Stock Exchange*, Fourth Year, No. 13, pp. 59-83. (In Persian).
- Bani Mahd, Bahman, Moradzadeh Fard, Mehdi and Zeinali, Mehdi. (2013), "The relationship between changing the independent auditor and changing the auditor's opinion", *Journal of Accounting Knowledge*, Shahid Bahonar University of Kerman, No. 14. (In Persian).
- Bani Mahd, Bahman; Moradzadeh Fard, Mehdi; Zeinali, Mehdi, (2012), "The effect of auditing fees on the auditor's opinion", *Management Accounting Quarterly*, Fifth Year, No. 15, pp. 41-52. (In Persian).
- Carson, E., N. L. Fargher, M. Geiger, C. Lennox, K. Raghunandan, and M. Willekens. 2013. Audit reporting for going concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (Supplement): 353-384.
- Chen, F., Peng, S., Xue, S., Yang Z., and Ye, F. 2016. Do audit clients successfully engage in opinion-shopping? Partner-level evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79-112.
- Chen, G(2020) Related Party Transactions and Opinion Shopping, *Journal of Applied Finance & Banking*, vol. 10, no. 1, 173-202.
- Choi, Jong Hag, Heesun Chung, Catherine Hyejung Sonu, and Yoonseok Zang. (2019), "Opinion shopping to avoid a going concern audit opinion and subsequent audit quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory In-Press*, pp. 561-590.
- DeFond, M. L., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics* 58 (2-3): 275-326.
- Gallizo M., C. Y. and Y Saladrigues.. 2016. Client conservatism and auditor-client contracting. *The Accounting Review*, 91 (1): 69-98.
- Gao, Z. 2012. On the internal control of audit firms. *Guide to Business* 10: 125-126.
- Garcia Osma, B., A. Gisbert Clemente & E. Heras. 2017. Public oversight systems for statutory auditors in the European Union. *European Journal of Law and Economics*, 44, 517-552.
- Ghasemi Nejad, Ehsan, Garkaz, Mansour. (2015). Management change and auditor comments: Test the management-auditor alignment hypothesis. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 3 (12), 52-45. (In Persian).

- Hajiha, Zohreh, Ebrahimi, Mohammad Reza. (2017). Improvements in the auditor's comments and their effects on changes in stock prices and trading volume. *Financial Accounting and Auditing Research* (30) 8, 61-82. (In Persian).
- Hedaib, J., and J. Cooke. (2017) The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: An empirical analysis. *Accounting and Business Research*, 26: 224-236.
- Heliodoro, S., S. E. Salterio, and M. Gibbins. (2016). Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (4): 362-383.
- Karjalainen, J., Niskanen, M., Niskanen, J., (2018) The effect of audit partner gender on modified audit opinions, *International Journal of Auditing*, Vol. 22, 3 : 449-463.
- Krishnan, J., Stephens, R.J., (1996) Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism. *Journal of Accounting and Public Policy*, 14: 179-201.
- Lennox, C (2000) Do companies successfully engage in opinion – shopping? Evidence from the UK, *Journal of Accounting & Economics*, 29: 321-337.
- Lennox, C., X. Wu, T. Zhang. 2016. The effect of audit adjustments on earnings quality: Evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*. 61(2-3): 545-562.
- Mashhadi Qaraqeh, Hadi, Bani Mahd, Bahman, Farghandoust Haghighi, Kambiz, Moradzadeh Fard, Mehdi. (2020). Machiavellianism, money-loving, customer-oriented culture and buying audit commentary by the client. *Management Accounting and Auditing Knowledge* (29) 8 - 174-161. (In Persian).
- Nawalin, R., Syukurillah, I.A., (2017). The Influence of Abnormal Audit Fee and Auditor Switching Toward Opinion Shopping, *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business and Business*. 1(1), 2017, 103-118.
- Omidfar, Mehdi, Lari Dasht Bayaz, Mahmoud (2015). The Relationship between the Economic Importance of the Owner and the Conditional Comment and Number of Sections of the Audit Report on the Tehran Stock Exchange, National Conference on Auditing and Financial Supervision of Iran. (In Persian).
- Piri, Parviz, Ghorbani, Marieh (2017) Assessing the relationship between the type of independent auditor's opinion and profit quality, *Quarterly Journal of*

- Accounting and Auditing Reviews*, Volume 24, Number 4, pp. 502-483. (In Persian).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011. Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and Form 2. PCAOB Release No. 2011-007.
- Puspaningsih , A., Analia, A.P.,(2020) The Effect of Debt Default, Opinion Shopping, Audit Tenure and Company's Financial Conditions on Going-concern Audit Opinions , *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 9 (2) :115-127.
- Showartez, M., and H. Menan. (2018). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24 (Supplement):41-61.
- Qanad Mostafa, Mr. Mohammad Ali, Qarin Sattar. Stock market reaction to continuity and improvement in the auditor's comments. *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies*. (2018); 5 (17): 117-144. (In Persian).
- Sajjadi, Seyed Hossein, Kaviani, Maryam, Rashidi Baghi, Mohsen and Sabrjoo, Jalal (2016) The effect of auditor rotation at the level of partner and audit firm on audit quality, *Audit Knowledge Quarterly*, Year 17, No. 69, pp. 69-84. (In Persian).
- Samari, Maryam, Bani Mahd, Bahman. (2019). Overconfidence in client management and unacceptable auditor comments. *Empirical Accounting Research*, Volume 8, Number 1, Serial Number 29, pp. 135-156. (In Persian).
- Shah Mohammadi, Mozafar, Garkaz, Mansour (2015) The Impact of Major Shareholder on the Selection of Audit Comments, *International Conference on Economic Development and Management*. (In Persian).
- Shoja, Nafiseh, Bani Mahd, Bahman and Vakilifard, Hamidreza (2019), "Review of auditors' views on marketing activities" *Quarterly Journal of Financial Accounting and Auditing Research. Journal of Financial Accounting and Auditing*. Volume 10 Number 38. (In Persian).
- Simamora, R.A., Hendarjatno, H., (2019) The effects of audit client tenure, audit lag, opinion shopping, liquidity ratio, and leverage to the going concern audit opinion , *Asian Journal of Accounting Research* , 4(1) : 145-156
- Sobhanizadeh, Mahsa (2017) Investigating the Relationship between the Probability of Internal Control Weakness and Selecting the Auditor's Opinion on Companies Listed on the Tehran Stock Exchange, Moqaddas Ardabili Non-Governmental Higher Education Institute, M.Sc. Thesis. (In Persian).

- Xiea ,Z., Caia, C., Yeb,J., (2010) Abnormal Audit Fees and Audit Opinion – Further Evidence from China’s Capital Market , *CHINA JOURNAL OF ACCOUNTING RESEARCH*, Vol 3 Issue 1 : 51-70.
- Xue, S., Yao, Y., Wang, X., (2020) Concentration of the supply chain and audit opinion shopping: the case of China, *China Journal of accounting Studies*, VOL. 6, NO. 2, 135–158.
- Yanti, N.P., Dwirandra, A.A., (2019) Opinion Shopping Sebagai Pemoderasi Pengaruh Financial Distress Pada Opini Audit Going Concern, *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol.26(1): 111-145.
- Yao, Y., & Xue, S., (2019) Comment letters and internal control opinion shopping, *China Journal of Accounting Studies*, 7:2, 214-244, DOI:10.1080/21697213.2019.1676066.

COPYRIGHTS



This is an open access article under the CC BY-NC 4.0 license.