[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]

[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

فصلنامه حسابداری مالی/سال سیزدهم/ شماره ۴۹/بهار ۱۴۰۰/صفحات ۱۳۸- ۱۱۰

خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی: الگوی معادلات هم‌زمان

اسماعیل امیری*
حسین فخاری**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۵/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۳۰

چکیده

در سال‌های اخیر با گسترش رسوایی‌های مالی بزرگ، پدیده خرید اظهارنظر حسابرس به‌عنوان موضوعی چالش‌برانگیز در حوزه دانشی حسابرسی مطرح شده است. چرا که انتظار می‌رود این پدیده بر کیفیت حسابرسی تأثیر گذارد و همچنین از سوی دیگر کیفیت حسابرسی نیز بر تمایل مدیران به خرید اظهارنظر حسابرس مؤثر باشد؛ اما اینکه چگونه می‌توان این ارتباط دوسویه و هم‌زمان را به‌صورت تجربی آزمون کرد، سؤالی است که پژوهش حاضر درصدد پاسخ‌گویی به آن است. بدین منظور، داده‌های مربوط به ۱۲۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۹۷ با استفاده از الگوی معادلات هم‌زمان با رویکرد رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط، مورد آزمون قرارگرفته است. یافته‌ها نشان داده است که اثر دوسویه معکوس و معناداری بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی (خطای نوع اول و دوم) وجود دارد. این نتایج حاکی از این است، هنگامی‌که موسسه‌های حسابرسی مطابق میل و خواسته صاحبکاران عمل می‌کنند، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و همچنین سطح کیفیت حسابرسی بر تمایل مدیران مبتنی بر خرید اظهارنظر حسابرس مؤثر است. این یافته‌ها می‌تواند برای سیاست‌گذاران بورس، سرمایه‌گذاران و همچنین مؤسسات حسابرسی از جنبه سیاست‌گذاری مفید باشد.

واژه‌های کلیدی: خرید اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی، الگوی معادلات هم‌زمان.

* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران
Email: Esmaielamiri303@yahoo.com
** دانشیار حسابداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران (نویسنده مسئول)
Email: h.fakhari@umz.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

۱- مقدمه

علی‌رغم وجود اطلاعات محدود درباره چگونگی شکل‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس، مطالعات گوناگون (چوی، چانگ، سونو و زانگ،[1] ۲۰۱۹، گارسیااوسما، گیل، دی آلبرنوز، دی لاس هراس و روزانسکو،[2] ۲۰۱۸، دی فوند، ژانگ و ژائو،[3] ۲۰۱۸، چن، پنگ، ژو، یانگ و یه،[4] ۲۰۱۵) الگوهای متعددی را جهت شناسایی و تشخیص خرید اظهارنظر ارائه کرده‌اند. به‌طورکلی این الگوها نشان می‌دهند که اگرچه خرید اظهارنظر حسابرس به نفع مدیران است، ولی در نهایت به ضرر حسابرسان تمام می‌شود. همچنین، پژوهش‌های زیادی (روریز باربادیلو، اگیلار و لوپز[5]، ۲۰۰۶، لو[6]، ۲۰۰۶، چن و همکاران، ۲۰۱۵، چوی و همکاران، ۲۰۱۹) نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرس نه‌تنها کیفیت حسابرسی را افزایش نمی‌دهد، بلکه زمینه سقوط شرکت را فراهم می‌کند (لینوکس[7]، ۲۰۰۰). این مسئله به‌خصوص درباره وقوع رسوایی‌های شرکت‌های بزرگ نظیر انرون و ورلدکام مشهود است؛ بنابراین، شناخت اینکه خرید اظهارنظر حسابرس چه پیامدهای نامطلوبی بر کیفیت حسابرسی دارد و بالعکس، چالش‌های نظری زیادی را در ادبیات حسابرسی ایجاد نموده است. دراین‌باره دویدسون، جیراپورن و دادلت[8] (۲۰۰۶) معتقدند که خرید اظهارنظر حسابرس برحسب مسئله هزینه نمایندگی شکل می‌گیرد و مدیران در جستجوی حسابرسانی هستند که کیفیت ضعیفی در انجام امور حسابرسی داشته باشند. احتمالاً کیفیت ضعیف حسابرسان باعث می‌شود تا کیفیت اطلاعاتی که روانه بازار شود کاهش یابد. همچنین، دی آنجلو[9] (۱۹۸۱) بیان می‌کند که کیفیت ضعیف حسابرسی باعث می‌شود تا موسسه‌های حسابرسی مطابق نیازها و خواسته‌های مدیران عمل کنند و کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا[10] (۱۹۸۸) نیز چنین نتیجه‌ای را به خرید اظهارنظر حسابرس ربط می‌دهد. چنین شواهد و نظریه‌هایی در خصوص ارتباط بین کیفیت حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس حاکی از این است که اثرات متقابلی بین آن‌ها وجود دارد. مطابق با تئوری نمایندگی

1 Choi, Chung, Sonu & Zang
2 Garcia Osma, Gill-De-Albornoz, De las Heras & Rusanescu
3 DeFond, Zhang & Zhao
4 Chen, Peng, Xue, Yang & Ye
5 Ruiz-Barbadillo, Aguilar & López
6 Lu
7 Lennox
8 Davidson, Jiraporn & DaDalt
9 DeAngelo
10 Securities and Exchange Commission

(دویدسون و همکاران، ۲۰۰۶، دی‌اندرس، کابال، فرناندز[1]، ۲۰۰۷، تافلر، لو و کاسر[2]، ۲۰۰۴، لینوکس، ۲۰۰۰ و ۲۰۰۳)، مدیران برای دستیابی به خواسته‌هایشان، حسابرسان را تحت فشار قرار داده تا آن‌ها اظهارنظر مطلوب ارائه دهند و در صورت عدم اجرای آن، آن‌ها حسابرسان را به این امید که حسابرس جدید تمایل بیشتری به انتشار گزارش مطلوب داشته باشد، تغییر می‌دهند (لینوکس، ۱۹۹۸، تئو،[3] ۱۹۹۲)، این جریان ادبیات نشان می‌دهد که کیفیت ضعیف حسابرسی، وقوع خرید اظهارنظر حسابرس را بیشتر می‌کند (دویدسون و همکاران، ۲۰۰۶). دراین‌باره، دی‌فوند و ژانگ[4] (۲۰۱۴)، چن، فرانسیس و هو[5] (۲۰۱۸) و چوی و همکاران (۲۰۱۹) استدلال کردند کیفیت ضعیف حسابرسی استقلال حسابرس را خدشه‌دار کرده و شرایط خرید اظهارنظر حسابرس را بیشتر می‌کند. همچنین، برحسب تئوری نمایندگی که حسابرس را به‌عنوان نماینده مستقل سهامداران و سایر اشخاص ذینفع تلقی می‌کند، "خرید اظهارنظر شرایطی است که حسابرس در آن شرایط در انجام وظایف خود کوتاهی کرده و بیشتر به منافع شرکت صاحبکار توجه می‌نماید" (لینوکس، ۲۰۰۳)، این ادبیات نشان می‌دهند که خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس به مسئله کیفیت ضعیف حسابرسی مربوط می‌شود، عاملی که انتظار می‌رود باعث تشدید جریان پدیده خرید اظهارنظر حسابرس شود.

از سوی دیگر، این ارتباط متقابل مطابق با نظریه‌های وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار و تلاش‌های حسابرس (ژی، کای و یه،[6] ۲۰۱۰) قابل استدلال است. مطابق با نظریه وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، صاحبکاران با ایجاد رشوه و رانت‌های اقتصادی و با فضای روابط دوستانه‌ای که با حسابرسان ایجاد و برقرار می‌کنند شرایطی را به وجود می‌آورند که میزان وابستگی اقتصادی آن‌ها به صاحبکار بیشتر شود، اگرچه این موضوع به استقلال حسابرس خدشه وارد می‌کند؛ اما نکته مهم این است که حسابرسان به دلیل وابستگی اقتصادی به صاحبکار به نحوی رفتار می‌کنند که انتظارات مدیران را برآورده کنند؛ در چنین حالتی کیفیت ضعیف حسابرسی، باعث تشدید پدیده خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود. همچنین مطابق با نظریه تلاش‌های حسابرس، هنگامی‌که مدیران قصد دارند عملکرد نامطلوب خودشان را پنهان نگه دارند حسابرسان را تحت فشار قرار می‌دهند که مطابق با خواسته‌های آن‌ها رفتار

1 De Andrés, Cabal &Fernández
2 Taffler, Lu & Kausar
3 Teoh
4 DeFond &Zhang
5 Chen, Francis & Hou
6 Xie, Cai & Ye

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

کنند (لینوکس، ۲۰۰۰). این امر باعث می‌شود تا حسابرسان تلاش‌های کمتری به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام دهند. این فرض هم به دلیل انگیزه‌های که مدیران از خرید اظهارنظر حسابرس دارند، کیفیت حسابرسی را به حداقل ممکن می‌رسانند (فخاری و امیری، ۱۳۹۹).

تحقیقات متعددی (لینوکس ۲۰۰۰، ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳، رویزباربادیلو و همکاران، ۲۰۰۶، گوه و گوپتا[1]، ۲۰۱۰، لوپز، باربادیلو و اگیلار[2]، ۲۰۱۰، چن و همکاران، ۲۰۱۵، نیتون، پرسلین، وانگ و ویلکینز[3]، ۲۰۱۶، چوی و همکاران، ۲۰۱۹، چن و همکاران، ۲۰۱۸، گارسیااوسما و همکاران، ۲۰۱۸) این مطلب را بازگو می‌کنند که خرید اظهارنظر حسابرس کیفیت حسابرسی را کاهش داده و موجب کاهش شهرت حسابرسان می‌شود. همچنین این تحقیقات نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرس باعث خدشه‌دار شدن استقلال حسابرس می‌شود و کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد؛ زیرا هنگامی‌که حسابرسان مطابق میل مدیران و بدون رسیدگی به صورت‌های مالی اظهارنظری مطلوب ارائه می‌کنند، استقلالشان خدشه‌دار می‌شود. جریانی که باعث می‌شود نگرانی‌های استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نسبت به اظهارنظر حسابرسان به‌طور قابل‌توجهی افزایش یابد؛ زیرا مدیران به‌منظور پنهان ساختن عملکرد نامطلوب خود به فعالیت متقلبانه خرید اظهارنظر حسابرس روی می‌آورند. به همین منظور، نهادهای قانون‌گذار همانند هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا[4] (۲۰۱۱)، کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۱۹۸۸) راه‌حلی همانند تصویب قانون ساربنز اکسلی و چرخش اجباری حسابرس و شریک را تصویب کرده‌اند تا از پیامدهای نامطلوبی که از خرید اظهارنظر حسابرس بر بازار حسابرسی و سرمایه بر جای خواهد گذاشت، جلوگیری نمایند؛ بنابراین، می‌توان انتظار داشت که رابطه دوسویه‌ای میان کیفیت حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس وجود داشته باشد.

چنین چالش‌های نظری در محیط بازار حسابرسی ایران با توجه به نوپا بودن حرفه حسابرسی بحث‌برانگیز است، خصوصاً اینکه در سال‌های اخیر آمار مربوط به قصور حسابرسان و دعاوی مربوط به آن‌ها افزایش داشته است از عمده دلایل مربوط به وقوع این پدیده می‌توان به انتخاب حسابرس در ایران اشاره کرد که بر اساس روابط خاص با شناخت انتخاب‌کنندگان صورت می‌پذیرد و در واقع توانایی، خوشنامی و درستکاری موسسه‌های حسابرسی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد و تا زمانی که ضوابطی فراگیر برای انتخاب حسابرس وجود نداشته باشد،

1 Goh & Gupta
2 López, Barbadillo & Aguilar
3 Newton, Persellin, Wang & Wilkins
4 The Public Company Accounting Oversight Board

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

این مسئله که برخی از موسسه‌های حسابرسی که کمتر مورد توجه صاحبکاران متوسط و بزرگ قرار می‌گیرند. برای گرفتن کار ممکن است که استقلال حرفه‌ای خود را نادیده بگیرند و به‌راحتی تن به خواسته‌های صاحبکار دهند وجود خواهد داشت. همچنین، احتمال وقوع خرید اظهارنظر به دلیل تعدد موسسه‌های حسابرسی کوچک و متوسط ناشناخته در بازار حسابرسی ایران و الزامات قانونی مبنی بر انجام حسابرسی سالیانه می‌تواند تشدید شود که درنهایت بر احتمال وقوع خرید اظهارنظر حسابرس و همچنین کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

لذا با توجه به چالش‌های نظری که مسئله خرید اظهارنظر حسابرس بر کیفیت حسابرسی و بالعکس در محیط بازار حسابرسی ایران به وجود می‌آورد و همچنین با توجه به مطالعات محدودی که در باب خرید اظهارنظر حسابرس در پژوهش‌های داخلی وجود دارد؛ پژوهش حاضر در پی پاسخ به این سؤال است که آیا بین کیفیت حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس ارتباط متقابلی وجود دارد یا خیر؟ در واقع این‌ها سؤالاتی هستند که در پژوهش‌های گذشته داخلی به آن‌ها توجهی نشده است.

اهمیت پژوهش حاضر از چند جهت قابل‌بحث است؛ جنبه اول آن به مسئولیت‌پذیری حسابرسان برمی‌گردد که هم‌زمان با در نظر گرفتن مسائل و تغییرات اقتصادی شرکت‌ها، ریسک‌های که حسابرسان در معرض آن قرار دارند نیز به‌طور قابل‌توجهی افزایش یافته که بر مسئله کیفیت حسابرسی و خرید اظهارنظر اثر خواهد گذاشت. جنبه دوم مربوط به اعتباردهی به صورت‌های مالی است چرا که انتظار می‌رود با یافته‌های چنین پژوهشی سرمایه‌گذاران مطلع شوند که کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی، در شرکت‌های که خرید اظهارنظر حسابرس در آن‌ها رخ داده است از لحاظ اعتباردهی قابل اطمینان نیستند. جنبه سوم مربوط به خود مدیران شرکت‌ها است که متوجه خواهند شد بر اثر کاهش کیفیت حسابرسی ناشی از جلب اظهارنظر مطلوب حسابرس وضعیت اعتباری شرکت و شهرت مدیریتی آن‌ها در بازار متزلزل خواهد شد که می‌تواند آسیب شدیدی در جذب تأمین منابع مالی و از دست دادن فرصت‌های شغلی آن‌ها در آینده را به دنبال داشته باشد.

بنابراین، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند برای استفاده‌کنندگانی نظیر جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، تدوین‌کنندگان مقررات و قانون‌گذاران در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه و سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان و تحلیل گران مفید واقع شود.

از جنبه‌های نوآوری تحقیق حاضر این است که برای اولین بار موضوع خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی به طور هم‌زمان موردمطالعه قرارگرفته است. جنبه دوم، به استفاده از مدل جامع در اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس مربوط می‌شود که می‌تواند

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

موجب افزایش قابلیت اتکای نتایج به‌دست‌آمده است باشد، چرا که در مطالعات قبلی فقط نگاه تک‌بُعدی در اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس مطرح بوده است. جنبه سوم مربوط به روش پژوهش است که برای اولین با استفاده ازنظریه و شواهد تجربی اثر متقابل بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی با الگوی معادلات هم‌زمان مورد آزمون قرار گرفته است.

۲- مبانی نظری تدوین فرضیه‌های پژوهش

۲-۱-تئوری نمایندگی و خرید اظهارنظر حسابرس

تئوری زیربنای این پژوهش، تئوری نمایندگی است. دراین‌باره، جنسن و مکلینگ[1] (۱۹۷۶) استدلال کردند که مدیران و طرف‌های قرارداد شرکت به منافع خود عمل می‌کنند و بین آن‌ها رابطه اطلاعاتی نامتقارنی وجود دارد. مطابق با این نظریه، مدیران نسبت به طرف‌های قرارداد به اطلاعات داخلی بیشتری دسترسی دارند و این جریان عدم تقارن اطلاعاتی باعث می‌شود تا اطلاعات نامطلوب داخل شرکت مخفی بمانند. لذا به‌منظور رفع مشکلات هزینه نمایندگی، حسابرسی امر ضروری است. دراین‌باره والاس[2] (۱۹۹۱) معتقد است که نیاز به حسابرسی از رابطه بین مدیر و مالک نشات می‌گیرد تا مشکلات نمایندگی از طریق اعتباردهی اطلاعاتی که با اظهارنظر حسابرس شکل می‌گیرد، برطرف شود. تحت چنین شرایطی، مدیران در راستای ارزیابی بهتر عملکرد خود تلاش می‌کنند تا با هم عقاید کردن حسابرس به اهداف مطلوب گزارشگری دست یابند و نشان دهند که از سرمایه طرف‌های قرارداد و ارزش‌های مسئولیت اجتماعی شرکت محافظت شده است. انتظاراتی که باعث می‌شود تا نتایج نامطلوب عملیاتی یا شرایط نامساعد فعلی شرکت نادیده گرفته شود. به همین دلایل، مدیران در جستجوی حسابرسانی هستند که با روش‌های فعلی گزارش‌های مالی شرکت موافقت نمایند و به اهداف گزارشگری مطلوب دست یابند. پدیده‌ای که در حسابرسی به خرید اظهارنظر حسابرس معروف است (کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، ۱۹۸۸).

خرید اظهارنظر حسابرس نیتی است که مدیر شرکت را وادار می‌کند که به اهداف گزارشگری مالی خود دست یابد؛ اگرچه انجام این کار اعتباردهی گزارش‌های مالی را مختل می‌کند (کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا، ۱۹۸۸). خرید اظهارنظر حسابرس می‌تواند به دو شکل جایگزینی و یا حفظ حسابرس فعلی پدیدار شود (لینوکس، ۲۰۰۰). شکل مرسوم آن نشان می‌دهد هنگامی‌که شرکت به دنبال پنهان کردن خطاهای گزارش‌های مالی خود است درصورتی‌که احتمال دهد که حسابرس فعلی آن را کشف خواهد کرد، تصمیم به تغییر

1 Jensen & Meckling
2 Wallace

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

حسابرس می‌گیرد؛ در مقابل اگر احتمال دهد که حسابرس جدید بتواند سوء و خطاهای گزارش مالی را کشف نماید، حسابرس فعلی خود را حفظ خواهد کرد. به‌عبارتی‌دیگر، هنگامی‌که حسابرس فعلی شروع به سؤالاتی در مورد گزارش برخی از معاملات مشکوک یا ابراز مخالفت با شیوه‌های فعلی گزارشگری مالی می‌کند مدیران ترجیح می‌دهند حسابرسانی با مهارت‌های پایین‌تری یا برخوردی‌های ملایم‌تری که با رویه‌های فعلی حسابداری گزارشگری مالی دارند جایگزین کنند. (سینگر و ژانگ[1]، ۲۰۱۸) چنین جریانی در ادبیات حسابرسی وقوع خرید اظهارنظر حسابرس را نشان می‌دهد (لینوکس، ۲۰۰۰، ۲۰۰۲، ۲۰۰۳).

اگرچه مطالعات اولیه محققان درباره خرید اظهارنظر حسابرس با احتمال بالا رفتن تغییر حسابرس پس از دریافت اظهارنظر مطلوب حسابرسی شکل گرفته است اما به دلیل یافته‌های متفاوت، برآیند این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تغییر حسابرس به‌منزله دست‌یابی به اظهارنظر مطلوب حسابرسی نیست. دراین‌باره، چو و رایس،[2] (۱۹۸۲)، کریشنان، کریشنان و استفانس[3] (۱۹۹۶) نشان دادند، وقوع خرید اظهارنظر حسابرس از این طریق امکان‌پذیر نیست.

به دنبال چالش‌های که بر اثر مسئله بحث‌برانگیز اندازه‌گیری وقوع خرید اظهارنظر حسابرس به وجود آمد؛ لینوکس (۲۰۰۰) به بسط چارچوبی را که توسط تئو (۱۹۹۲) برای اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس ارائه کرده بود با در نظر گرفتن حالت‌های حفظ و تغییر حسابرس پرداخت. یافته‌های او نشان داد که وقوع خرید اظهارنظر حسابرس از این طریق امکان‌پذیر است. در واقع، ایده اصلی پژوهش لینوکس (۲۰۰۰) این بود که اگر شرکت‌ها احتمال دهند که اظهارنظر مقبولی را از حسابرس فعلی دریافت ننمایند حسابرسی خود را با حسابرسی جدید جایگزین می‌کنند که با خواسته‌های و میل آن‌ها همسو باشد. لینوکس (۲۰۰۰) با ارائه این چارچوب و با استفاده از داده‌های شرکت‌های ایالات‌متحده به شواهدی از خرید اظهارنظر حسابرس دست یافت.

۲-۲- کیفیت حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس

دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به‌عنوان احتمال کشف و گزارش حسابرس درباره نارسائی‌های سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری صاحبکار تعریف می‌کند و احتمال کشف یک تخلف را به توانایی‌های فنی حسابرس و استقلال حسابرس ربط می‌دهد. او معتقد است که کیفیت حسابرسی به مسئولیت‌پذیری و شایستگی‌های حسابرس در تکمیل فرآیند حسابرسی

1 Singer & Zhang
2 Chow & Rice
3 Krishnan, Krishnan & Stephens

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

مربوط می‌باشد؛ زیرا حسابرس در جایی قرار دارد که در انجام وظایف مطابق با استانداردهای حسابرسی و اصول اخلاقی مربوط به حرفه هدایت و راهنمایی می‌شود.

بسیاری از پژوهش‌ها نشان دادند رفتار مدیریت برای خرید اظهارنظر حسابرس همراه با کاهش کیفیت حسابرسی است (لینوکس، ۲۰۰۲). به‌عبارتی‌دیگر، کاهش کیفیت حسابرسی علل و وقوع خرید اظهارنظر حسابرس است. مطالعات پیشین همانند لینوکس (۲۰۰۲)، لو (۲۰۰۶) چن و همکاران (۲۰۱۸) و نیتون و همکاران (۲۰۱۶)، نشان دادند که مدیران به‌منظور اجتناب از اظهارنظر نامطلوب گزارش حسابرسی به موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک رجوع می‌کنند؛ زیرا مؤسسات حسابرسی با اندازه کوچک به دلیل ناشناخته بودن در بازار حرفه حسابرسی مطابق با خواسته‌های صاحبکاران عمل می‌کنند؛ اما در مقابل، مؤسسات حسابرسی بزرگ به دلیل کیفیت بالایی که ازنظر اعتباردهی و کاهش ریسک حسابرسی دارند نسبت به فشارهای مدیران برای بهبود در اظهارنظر تسلیم نمی‌شوند. به‌عبارتی‌دیگر، موسسه‌های حسابرسی با کیفیت پایین به دلیل خطاهای که مرتکب می‌شوند تلاش‌های بیشتری را به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام نمی‌دهند. در نتیجه آن‌ها قادر به ارزیابی ریسک‌های مربوط به صاحبکار نبوده و به هنگام انجام امور حسابرسی استانداردهای سختگیرانه‌ای را اعمال نمی‌کنند (ریچلت و وانگ[1]، ۲۰۱۴). دویدسون و همکاران (۲۰۰۶) و چن و همکاران (۲۰۱۸) چنین مسئله‌ای را به رویکرد فرصت‌طلبانه مدیریت ربط می‌دهند و استدلال می‌کنند هنگامی‌که مدیران شرکت‌ها در پی خرید اظهارنظر حسابرس هستند در جستجوی حسابرسانی هستند که کیفیت حسابرسی پایینی داشته باشد؛ زیرا آن‌ها از این طریق به اهداف گزارشگری مالی خود دست می‌یابند

بسیاری از پژوهشگران معتقدند که وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار (ژی و همکاران، ۲۰۱۰، تانگ[2]، ۲۰۱۱، چن و همکاران، ۲۰۱۵) باعث کاهش کیفیت حسابرسی شده و محرک اصلی برای تشدید خرید اظهارنظر حسابرس است. موسسه‌های حسابرسی به دلیل وابستگی اقتصادی که به صاحبکار پیدا می‌کنند کیفیت حسابرسی پایینی را ارائه می‌کنند و تلاش‌های مؤثری برای بررسی وضعیت تداوم فعالیت صاحبکار انجام نمی‌دهند؛ به دلیل وابستگی اقتصادی که حسابرس به صاحبکار دارد خطای نوع دوم حسابرسی را بیشتر مرتکب می‌شوند و بالطبع خرید اظهارنظر رخ می‌دهد (چوی و همکاران، ۲۰۱۹)؛ بنابراین، تقاضای مدیران به‌منظور پنهان‌سازی عملکرد نامطلوب خود برای دستیابی به موسسه‌های حسابرسی

1 Reichelt & Wang
2 Tang

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

باکیفیت پایین بسیار زیاد است و خرید اظهارنظر حسابرس محتمل است. بدین ترتیب فرضیه اول پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: کیفیت حسابرسی باعث کاهش خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود.

۳-۲-خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی

مرور بر حوزه ادبیات کیفیت حسابرسی، نشان می‌دهد که بی‌توجهی و سهل‌انگاری حسابرس یا قصور در انجام وظایف باعث می‌شود که با منافع مدیران در اهداف گزارشگری مالی همسو و هم عقاید شوند و اظهارنظری مطابق میل و رفتار مدیران صادر کنند. مسئله‌ای که کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (چن و همکاران، ۲۰۱۸، چوی و همکاران، ۲۰۱۹).

بحث‌های پیرامون خرید اظهارنظر حسابرس حاکی از این است که موسسه‌های حسابرسی نگرش‌های متفاوتی نسبت به پیروی از خواسته‌های مدیران دارند. از آنجا که این رفتار با موضوع استقلال حسابرس همراه است. لذا انتظار می‌رود که با خرید اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی کاهش یابد (ارچامبیلت و دی‌زوریت[1]، ۲۰۰۱)؛ زیرا حسابرسان به هنگام تهدید، زیان‌های اقتصادی مرتبط با اخراج و از دست دادن صاحبکار را در نظر می‌گیرند و به‌احتمال زیاد به‌صورت فرصت‌طلبانه از استقلال خود چشم‌پوشی می‌کنند و مطابق با خواسته‌های صاحبکار برای حفظ تعامل همکاری می‌کنند. این استدلال‌ها بیانگر این مطلب است که رفتار اظهارنظر حسابرس تحت تأثیر ادراک و چگونگی واکنش صاحبکار نسبت به فرآیند حسابرسی قرار می‌گیرد؛ زیرا تهدید برای تغییر حسابرس، توانایی مدیران را برای تأثیرگذاری بر رفتار اظهارنظر حسابرسان بیشتر می‌کند که تهدید جدی برای استقلال حسابرسان است. در همین ارتباط کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۱۹۸۸) بیان می‌کند که خرید اظهارنظر حسابرس برحسب فقدان استقلال حسابرس شکل می‌گیرد.

تحقیقات انجام شده (چن و همکاران، ۲۰۱۸، چوی و همکاران، ۲۰۱۹) در این موضوع نشان می‌دهد، شرکت‌های که به‌منظور دست‌یابی به اظهارنظر مطلوب درباره صورت‌های مالی اقدام به خرید اظهارنظر حسابرس می‌کنند، بلافاصله استقلال حسابرسان را به خطر می‌اندازند. اگرچه خرید اظهارنظر حسابرس اثر منفی بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی دارد؛ اما لو (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای به نتایج متناقضی دست‌یافت و نشان داد که استقلال حسابرس با خرید اظهارنظر حسابرس خدشه‌دار نمی‌شود. لینوکس (۲۰۰۰) معتقد است شرکت‌های که در خرید اظهارنظر حسابرس موفق بوده‌اند کیفیت حسابرسی پایینی داشته‌اند. شواهد دیگری نشان

1 Archambeault & DeZoort

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

می‌دهد که کیفیت حسابرسی صاحبکارانی که مؤسسات حسابرسی را به‌منظور دستیابی بهبود در اظهارنظر تغییر داده بودند کاهش یافته است (چو و رایس، ۱۹۸۲، کراسویل[1]، ۱۹۸۸، دی فوند و سابرامانیام[2]، ۱۹۹۸، کریشنان، ۱۹۹۴). این شواهد همگی منطبق با تئوری نمایندگی است. در واقع، مدیران به‌منظور دست‌یابی به اهداف خود حسابرسانی برمی‌گزینند که به خواسته‌هایشان پاسخ مثبت بدهند. شواهد دیگری از مطالعات همانند وو و تان[3] (۲۰۰۵) و فانگ و هانگ[4] (۲۰۰۸) نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرس باعث افزایش حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی می‌شود و کیفیت حسابرسی کاهش پیدا می‌کند.

مطابق با تئوری نمایندگی، مطالعات گذشته نشان می‌دهد که خرید اظهارنظر حسابرس بر حوزه کیفیت حسابرسی پیامدهای منفی می‌گذارد. دراین‌باره، دی‌آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به‌عنوان فرصتی تعریف می‌کند که بی‌نظمی‌های حسابداری در مطابقت با استانداردهای حسابداری شناسایی و گزارش شوند؛ اما هنگامی‌که شک و تردید حرفه‌ای نسبت به تداوم فعالیت شرکت وجود داشته باشد مدیران حسابرسان را تحت‌فشار قرار می‌دهند تا اظهارنظر نامطلوب تداوم فعالیت را نادیده بگیرند. اگر حسابرسان تسلیم فشار مدیران شوند استقلالشان خدشه‌دار می‌شود و کیفیت حسابرسی انجام شده کاهش می‌یابد (دی‌فوند و ژانگ، ۲۰۱۴). همچنین، لینوکس (۲۰۰۰) معتقد است که خرید اظهارنظر حسابرس با تعامل همکاری بلندمدت با حسابرس برای حسابرسی صورت‌های مالی صاحبکار شکل می‌گیرد. این مطلب حاکی از این است که خرید اظهارنظر حسابرس باعث می‌شود تا حسابرس با شناختی از مشکلات تداوم فعالیت صاحبکار کسب می‌کند آن‌ها را نادیده بگیرد. با توجه به ادبیات فوق فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه دوم: خرید اظهارنظر حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

۳- پیشینه پژوهش

علیرغم وجود پژوهش‌های متعدد در خصوص تأثیر خرید اظهارنظر بر کیفیت حسابرسی و همچنین تأثیر کیفیت حسابرسی بر خرید اظهارنظر، ولی پژوهشی که این ارتباط هم‌زمان را مورد بررسی قرار دهد، وجود ندارد. بر همین اساس در ادامه به پژوهش‌های مرتبط پرداخته می‌شود. رویزباربادیلو و همکاران (۲۰۰۶) در مطالعه خود اثر قراردادهای بلندمدت حسابرس بر

1 Craswell
2 DeFond & Subramanyam
3 Wu & Tan
4 Fang & Hong

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

خرید اظهارنظر حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پـژوهش او نشـان داد هرچـه تعامـل حسابرس طولانی باشد احتمال خرید اظهارنظر حسابرس وجود ندارد و بـه‌عبارتی‌دیگر، تصـدی حسابرس عامل بازدارنده‌ای برای خرید اظهارنظر حسابرس است.

لو (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای به بررسی اینکه آیا خرید اظهارنظر حسابرس اسـتقلال حسابرسـی را نقض می‌کند؟ پرداخت. نتایج پژوهش وی نشان داد صاحبکاران هم‌زمان با تعـویض و اخـراج (تهدید) حسابرس به بهبود اظهارنظر دست نیافتند. یافتـه‌هـای آن نشـان مـی‌دهـد کـه خریـد اظهارنظر حسابرس استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

لوپز و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی این سؤال را مطـرح کردنـد آیـا کمیتـه حسابرسـی از خرید اظهارنظر حسابرس جلوگیری می‌کند؟ نتایج پژوهش آن‌هـا نشـان مـی‌دهـد کـه کمیتـه حسابرسی از خرید اظهارنظر حسابرس جلـوگیری مـی‌کنـد و همچنـین کمیتـه حسابرسـی از انتخاب حسابرسانی که مستقل نیستند، جلوگیری می‌کنند.

نیتون و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی چه میزان مشتریان موسسه‌های حسابرسی در خرید اظهارنظر فعالیت‌های کنترل داخلی موفق هستند و آیا رقابت بازار حسابرسی به این موضوع کمک می‌کند پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که مشتریان در خرید اظهارنظر کنترل داخلی موفق هستند و خرید اظهارنظر کنترل داخلی عمدتاً در بازارهای رقابت حسابرسی رخ می‌دهد همچنین آن‌ها نشان دادند که با اخراج حسابرسان خرید اظهارنظر بیشتر اتفاق می‌افتد. چن و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهشی تأثیر تغییر شریک حسابرسی بر خرید اظهارنظر حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان داد که با تغییر شریک حسابرس صاحبکاران در خرید اظهارنظر حسابرس موفق هستند. همچنین هنگامی‌که شریک حسابرس وابستگی اقتصادی داشته باشد وضعیت خرید اظهارنظر برای بهبود اظهارنظر اتفاق می‌افتد.

چوی و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای ارتباط خرید اظهارنظر حسابرس با تداوم فعالیـت و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آن‌هـا حـاکی از ایـن اسـت کـه مـدیران به‌منظور اجتناب از پیامدهای نامطلوب مسئله تداوم فعالیت شرکت به خرید اظهارنظر حسابرس روی می‌آورند و چنین جریانی بالطبع کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

امیری و فخاری (۱۳۹۹) در پژوهشی شاخصی جهت اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس معرفی کردند. آن‌ها در شاخص خود نشان دادند که ویژگی‌های کار حسابرسی خرید اظهارنظر را تشدید می‌کند و خرید اظهارنظر حسابرس تحت تأثیر معیارهای کیفیت حسابرسی نظیر دوره تصدی حسابرس و حق‌الزحمه غیرعادی قرار می‌گیرد.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

امیری و فخاری (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی ارتباط متقابل بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که اثر دوسویه معکوس و معنادار بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. یافته‌ها بیانگر این است که کیفیت ضعیف گزارشگری مالی خرید اظهارنظر حسابرس را بیشتر می‌کند و خرید اظهارنظر حسابرس کیفیت صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد.

مشهدی قرقیه، بنی‌مهد، فرقاندوست حقیقی و مرادزاده فرد (۱۳۹۶) در پژوهشی تأثیر پول‌پرستی، فرهنگ مشتری مداری بر خرید اظهارنظر حسابرسی را موردمطالعه قرار داد. یافته‌های آن‌ها نشان داد خرید اظهارنظر حسابرس، تحت تأثیر ویژگی‌های ماکیاولیسم و فرهنگ مشتری مداری حسابرسان است.

۴-روش پژوهش

داده‌های موردنیاز برای آزمون تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها به‌صورت دستی از صورت‌های مالی و یادداشت‌های توضیحی از سایت کدال استخراج شده است. پس از جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز شرکت‌های مورد رسیدگی، ابتدا داده‌ها در نرم‌افزار اکسل قرار گرفته و سپس به‌منظور انجام تجزیه و تحلیل‌های نهایی از نرم‌افزار استاتا استفاده شده است. برای انتخاب جامعه آماری غربالگری شده شرایط زیر برای شرکت‌ها لحاظ شده است:

۱) قبل از سال ۱۳۹۰ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۷ نماد آن‌ها از تابلو معاملات حذف نشده باشد.
۲) به لحاظ افزایش قابلیت مقایسه، دوره مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه باشد و شرکت‌ها طی دوره زمانی پژوهش، تغییر سال مالی نداده باشد.
۳) جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، بانک و بیمه نباشند.

پس از اعمال شرایط فوق تعداد ۹۷۶ شرکت – سال به‌عنوان جامعه آماری غربالگری شده پژوهش انتخاب شدند.

۴-۱- الگوی انتخاب مناسب برای مدل

مطابق با پژوهش‌های گذشته همانند لینوکس (۲۰۰۰، ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳)، لو (۲۰۰۶)، ژانگ (۲۰۰۳)، ژی و همکاران (۲۰۱۰)، دی‌فوند و ژانگ (۲۰۱۴)، چن و همکاران (۲۰۱۸) و چوی و همکاران (۲۰۱۹)، مدل (۱) به‌منظور تأثیرگذاری کیفیت حسابرسی بر خرید اظهارنظر حسابرس تدوین شده است؛ زیرا پژوهش‌های پیشین استدلال کردند که کیفیت ضعیف حسابرسی شرایط خرید اظهارنظر حسابرس را به وجود می‌آورد. به استناد به تئوری نمایندگی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

و رویکرد نظری وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، علل وقوع خرید اظهارنظر حسابرس به کیفیت ضعیف کار حسابرسان برمی‌گردد. دراین‌باره، دی آنجلو (۱۹۸۶) معتقد است هنگامی‌که حسابرس بدون اتکا و رسیدگی به صورت‌های صاحبکار گزارشی متناسب با خواسته و میل آن‌ها صادر می‌کند کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و بالطبع خرید اظهارنظر حسابرس اتفاق افتاده است.

مدل (۱)
$$OP_Shopping_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل (۱)، متغیر $OP_Shopping_{it}$ وابسته و متغیر AQ_{it} درون‌زا است. به‌منظور آزمون فرضیه دوم از الگوی رگرسیونی تأثیر خرید اظهارنظر حسابرس بر کیفیت حسابرسی بهره‌گیری شده است. مطابق با نظریه استقلال حسابرس و تئوری نمایندگی اگر حسابرسان تسلیم فشار مدیران شوند استقلالشان خدشه‌دار می‌شود و کیفیت حسابرسی انجام شده کاهش می‌یابد (دی‌فوند و ژانگ، ۲۰۱۴). به‌عبارتی‌دیگر، خرید اظهارنظر حسابرس، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

مدل (۲)
$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 OP_Shopping_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Growth_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

در مدل (۲)، AQ_{it} متغیر وابسته و متغیر $OP_Shopping_{it}$ درون‌زا است. از آنجایی که در مدل (۱) خرید اظهارنظر حسابرس از کیفیت حسابرسی تأثیرپذیر است به‌عنوان برون‌زا تلقی شده است در مقابل در مدل (۲) کیفیت حسابرسی از خرید اظهارنظر حسابرس متأثر است که در اینجا درون‌زا است. چنین روابطی مطابق با الگوهای اقتصادی سنجی به‌منظور تأثیرپذیری فرضیه‌های پژوهش در قالب الگوی معادلات هم‌زمان تعاریف می‌شوند (افلاطونی،۱۳۹۷) که در معادله زیر این سیستم معادلات نشان داده شده است.

معادله (۱)
$$OP_Shopping_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

معادله (۲)
$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 OP_Shopping_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Growth_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

در معادلات فوق:

$OP_Shopping_{it}$: خرید اظهارنظر حسابرس شرکت i در سال t.

AQ_{it}: کیفیت حسابرسی شرکت i در سال t.

$Size_{it}$: اندازه شرکت i در سال t.

LEV_{it}: اهرم مالی شرکت i در سال t.

$Growth_{it}$: رشد فروش شرکت i در سال t.

$\mathbf{LOSS_{it}}$: زیان شرکت i در سال t.

$\mathbf{AGE_{it}}$: عمر شرکت i در سال t.

$\mathbf{CFO_{it}}$: جریان وجوه نقد عملیاتی شرکت i در سال t.

$\boldsymbol{\varepsilon_{it}}$: خطای مدل شرکت i در سال t هستند.

برای برآورد الگوی معادلات فوق می‌توان از رویکردهای متفاوتی استفاده کرد؛ اما الگوی معادلات هم‌زمان به دلیل ساختاری متفاوت با رگرسیون‌های تک معادله‌ای امکان دارد با نقض فروض کلاسیک مواجه باشیم؛ زیرا در الگوی معادلات هم‌زمان متغیر وابسته یک معادله به‌عنوان متغیری توضیحی در معادله دیگر از الگو قرار گیرد؛ که این متغیر توضیحی با خطای معادله‌ای که در آن به‌عنوان متغیر توضیحی قرار گرفته است همبسته باشد و همبسته بودن متغیر توضیحی با خطای مدل در یک معادله فروض کلاسیک را نقض می‌کند؛ بنابراین، استفاده از برآوردگرهای معمولی نه‌تنها باعث اریب بود بلکه باعث ناسازگاری می‌شود (گجراتی،[1] ۱۹۹۵). از سوی دیگر، متداول‌ترین روش‌های حل معادلات هم‌زمان، روش‌های رگرسیون دو مرحله‌ای و روش رگرسیون سه مرحله‌ای و همچنین رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط است که آخری زمانی استفاده می‌شود که بین جز خطای معادلات ارتباط و یا همبستگی هم‌زمان وجود داشته باشد. اصولاً حل معادلات هم‌زمان نیازمند تبیین شرط درجه‌ای و رتبه‌ای معادلات می‌باشد؛ که به این عمل "تشخیص فرم ساختاری معادلات" گفته می‌شود. برای تعیین شرط درجه‌ای معادلات هم‌زمان از قاعده زیر استفاده می‌شود:

الف) اگر $K-k< m-1$ باشد، سیستم الگوی معادلات کم مشخص است. که امکان ضرایب ممکن نیست.

ب) اگر $K-k= m-1$ باشد، سیستم الگوی معادلات دقیقاً مشخص است.

ج) اگر $K-k> m-1$ باشد، سیستم الگوی معادلات بیش مشخص است.

البته بهتر است با ارائه تمهیداتی، معادله از حالت دقیقاً مشخص خارج کرد و به الگوی معادلات بیش مشخص تبدیل کرد.

۴-۲- اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

۴-۲-۱- متغیرهای درون‌زا و برون‌زا

متغیرهای درون‌زا الگوی معادلات هم‌زمان عبارت‌اند از خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی. برای اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس از شاخص ترکیبی امیری و فخاری

1 Gujarati

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

(۱۳۹۹) بهره گرفته شده است. آن‌ها با استفاده از روش‌های ریاضی و آماری تحلیل ممیزی اقدام به تدوین شاخصی کرده‌اند و نشان دادند که شاخص ترکیبی، برآورد بهتری از معیارهای تک بُعدی خرید اظهارنظر ارائه می‌کند. در ساخت شاخص ترکیبی، آن‌ها با استفاده از ملاحظات مفهومی و تئوریکی به شناسایی هفت شاخص انفرادی که عبارت‌اند از تأخیر غیرمنتظره ارائه گزارش حسابرسی (مک‌کئون، ماتچلیر و هاپوود[۱]،۱۹۹۱؛ چن و چارچ[۲]، ۱۹۹۲؛ گیبینز سالتریو و وب[۳]، ۲۰۰۱؛ اشتون، ویلینگام و الیوت[۴]، ۱۹۸۷؛ کارسلاو و کاپلان[۵]،۱۹۹۱؛ بامبر و بامبر و شوودربک[۶]، ۱۹۹۳)، تغییر مؤسسه حسابرسی (کریشنان و همکاران، ۱۹۹۶؛ چو و رایس، ۱۹۸۲؛ ناگل[۷]، ۱۹۹۶؛ سیترون و تافلر[۸]، ۱۹۹۲؛ شوارتز و منون[۹]، ۱۹۸۵؛ مک‌کانل[۱۰]، ۱۹۸۴ و لینوکس، ۲۰۰۰ و ۲۰۰۱)، دوره زیاد تصدی مؤسسه حسابرسی (لینوکس، ۲۰۰۰؛ تئو، ۱۹۹۲ و دی‌آنجو، ۱۹۸۱)، تغییر شریک مؤسسه حسابرسی (گارسیا اوسما و همکاران، ۲۰۱۸؛ چن و همکاران، ۲۰۱۵) و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی (لینوکس، ۲۰۰۰؛ چن و همکاران، ۲۰۰۵؛ فانگ و هانگ، ۲۰۰۸؛ تانگ، ۲۰۱۱)، بهبود در اظهارنظر حسابرس (لینوکس، ۲۰۰۰، ۲۰۰۲، ۲۰۰۳)، کاهش تعداد بندهای مشروط گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل (فرث[۱۱]، ۱۹۸۰؛ بال، والکر و ویترد[۱۲]، ۱۹۷۹؛ چو و راس، ۱۹۸۲) اقدام نمودند و سپس با توجه به شرایط داده‌های مورد انتظار، از فن تحلیل ممیزی به‌منظور تعیین ضرایب در تدوین شاخص ترکیبی استفاده کرده‌اند. الگوی ساخت شاخص ترکیبی آن‌ها بر اساس فن تحلیل ممیزی[۱۳] به شرح زیر بوده است:

$$D = V_1X_1 + V_2X_2 + V_3X_3 + \cdots + V_iX_i + A$$

که در آن:

D: تابع تحلیل ممیزی.

1 McKeown, Mutchler & Hopwood
2 Chen & Church
3 Gibbins, Salterio & Webb
4 Ashton, Willingham & Elliot
5 Carslaw & Kaplan
6 Bamber, Bamber & Schoderbek
7 Nagle
8 Citron & Taffler
9 Schwartz & Menon
10 McConnell
11 Firth
12 Ball, Walker & Whittred
13 Discriminant Analysis Technique

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

$\mathbf{V_i}$: وزن هر متغیر در تابع

$\mathbf{X_i}$: متغیرهای توضیحی در تابع

$\mathbf{A}$: مقدار ثابت

$\boldsymbol{i}$: تعداد متغیرهای توضیحی

در واقع هدف آن‌ها پیدا کردن یک تابع خطی از شاخص‌های مستقل در تدوین شاخص ترکیبی بوده است. در نهایت شاخص ترکیبی آن‌ها به شرح زیر تدوین شده است (امیری و فخاری، ۱۳۹۹).

$$\begin{aligned} OP_Shopping_{it}_Index &= 0.071\ OPImprovment + 0.504\ QU \\ &- Remarks - 0.357\ AuditChange \\ &+ 0.458\ Tenure + 1.032\ PartnerChange \\ &+ 0.178\ AbnAuditfee - 0.053\ Aud\ Report\ Lag \end{aligned}$$

مدل (۳)

که در آن:

$\mathbf{OP_Shopping_{it}_Index}$: شاخص ترکیبی خرید اظهارنظر حسابرس

OPImprovment: بهبود اظهارنظر حسابرس

$\mathbf{QU - Remarks}$: کاهش تعداد بندهای مشروط گزارش حسابرسی نسبت به سال قبل

AuditChange: تغییر موسسه حسابرسی

Tenure: دوره بالای تصدی موسسه حسابرسی

PartnerChange: تغییر شریک موسسه حسابرسی

AbnAuditfee: حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی

Aud Report Lag: تأخیر غیرمنتظره گزارش حسابرسی می‌باشند.

در رابطه فوق، شاخص تصمیم‌گیری برای تشخیص وقوع خرید اظهارنظر برای شرکت‌ها بدین‌صورت است که ابتدا با وارد کردن داده‌های متغیرها در رابطه فوق، مقدار حاصل از رابطه برای هر سال- شرکت به‌دست‌آمده است. سپس به‌منظور طبقه‌بندی شرکت‌ها از لحاظ خرید اظهارنظر حسابرس و فاقد خرید اظهارنظر حسابرس از مقدار نقطه بحرانی ۰/۱۳۵ استفاده شده است. بدین‌صورت، شرکت‌های که مقدار آن‌ها بیش از عدد فوق باشد بیانگر شرکت‌های که خرید اظهارنظر حسابرس داشته‌اند و به آن‌ها عدد یک تعلق گرفته است؛ در غیر این صورت مقادیر پایین‌تر از نقطه بحرانی در رابطه نشان‌دهنده شرکت‌های که وضعیتی با خرید اظهارنظر حسابرس نداشته‌اند و عدد صفر را اختیار کرده است. در جدول (۱) محدوده اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس ارائه شده است (امیری و فخاری، ۱۳۹۹).

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

جدول (۱). محدوده‌های شناسایی طبقه‌بندی شرکت‌ها طبق شاخص ترکیبی

محدوده خرید اظهارنظر حسابرس	مقدار بحرانی	محدوده فاقد خرید اظهارنظر حسابرس
مقدار شاخص > ۰/۱۳۵	۰/۱۳۵	مقدار شاخص < ۰/۱۳۵

متغیرهای دیگر درون‌زای معادلات، کیفیت حسابرسی است که با توجه شرایط پژوهشی حوزه حسابرسی ایران، از خطاهای نوع اول و دوم حسابرسی به‌عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی بهره گرفته شده است. همچنین در آزمون تحلیل حساسیت نتایج پژوهش از معیار تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته شده است. در ادامه نحوه اندازه‌گیری هر یک از معیارهای کیفیت حسابرسی ارائه شده است.

خطای نوع اول حسابرسی

چنانچه حسابرس گزارش غیرمقبول صادر کند و صورت‌های مالی صاحبکار سال بعد تجدید ارائه نشود. خطای نوع اول رخ داده است که به آن عدد یک تعلق می‌گیرد؛ در غیر این صورت عدد صفر لحاظ می‌شود (محمدرضایی، محد صالح و احمد[1]، ۲۰۱۸).

خطای نوع دوم حسابرسی

چنانچه حسابرس گزارش مقبول صادر کند ولی در سال بعد صورت‌های مالی صاحبکار تجدید ارائه شود؛ خطای نوع دوم حسابرسی اتفاق افتاده است که عدد یک را اختیار می‌کند در غیر این صورت برای آن صفر در نظر گرفته شده است (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۸).

تخصص حسابرس در صنعت

تخصص حسابرس در صنعت بر اساس نسبت فروش کل مشتریانی که یکی حسابرس در یک صنعت مشخص و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص با استفاده از رابطه زیر محاسبه می‌شود. این مقدار نشان‌دهنده سهم بازار است.

$$Spec = \frac{\sum_{j=1}^{m}\left(\text{Client sales}_{ijk}\right)}{\sum_{j=1}^{n}\left(\text{Client sales}_{jk}\right)}$$

$\sum_{j=1}^{m}\left(\mathbf{Client\ sales}_{ijk}\right)$: مجموع فروش‌های موجود در صنعت k که توسط موسسه حسابرسی i مورد حسابرسی قرار گرفته است.

1 Mohammad Rezaei, Mohd-Saleh & Ahmed

$\sum_{j=1}^{n}(\textbf{Client sales}_{ijk})$: مجموع فروش‌های موجود در صنعت k که توسط موسسه حسابرسی‌های i تا j مورد حسابرسی قرار گرفته است.

m: تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به‌وسیله موسسه حسابرسی i در صنعت k.

n: تعداد شرکت‌های موجود در صنعت k.

پس از محاسبه سهم بازار به روش فوق، برای اندازه‌گیری تخصص حسابرس در صنعت از یک متغیر مجازی (۱ و ۰) استفاده شده است. به‌طوری‌که اگر مقدار سهم بازار یک موسسه حسابرسی خاص از نسبت به‌دست‌آمده از رابطه ۱/۲ ×(۱/ تعداد مؤسسات حسابرسی موجود در یک صنعت) بیشتر باشد موسسه حسابرسی مذکور به‌عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می‌شود و متغیر مربوط به تخصص حسابرس در صنعت عدد یک تعلق می‌گیرد در غیر این صورت عدد صفر در نظر گرفته شده است (پالمر[1]ز، ۱۹۸۶).

۲-۲-۴- متغیرهای برون‌زا

متغیرهای برون‌زا شامل اندازه شرکت، اندازه شرکت، اهرم مالی، رشد شرکت، زیان شرکت، عمر شرکت، جریان وجوه نقد عملیاتی.

اندازه شرکت: لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت در پایان سال (لینوکس، ۲۰۰۰، ژی و همکاران،۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۸ و گارسیااوسما و همکاران، ۲۰۱۸).

اهرم مالی: از تقسیم کل بدهی به کل دارایی‌های شرکت در پایان سال. (چن و همکاران، ۲۰۱۸ و گارسیااوسما و همکاران، ۲۰۱۸).

رشد شرکت: تفاوت فروش سال جاری با سال قبل به سال قبل. (لینوکس، ۲۰۰۰؛ ژی و همکاران، ۲۰۱۰ و چن و همکاران، ۲۰۱۸).

زیان شرکت: به‌صورت متغیرهای مجازی، اگر شرکت در طی سال زیان کرده باشد عدد یک به آن تعلق می‌گیرد، در غیر این صورت صفر به آن تعلق می‌گیرد. (لینوکس، ۲۰۰۰؛ ژی و همکاران،۲۰۱۰؛ چن و همکاران، ۲۰۱۵ و گارسیااوسما و همکاران، ۲۰۱۸).

عمر شرکت: لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های پذیرش در بورس اوراق بهادار تهران. (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

جریان وجوه نقد عملیاتی: از صورت جریان وجوه نقد استخراج شده و به کل دارایی‌های شرکت در پایان سال همگن شده است. (چن و همکاران، ۲۰۱۸).

1 Palmrose

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

۵-یافته‌ها

۵-۱- نتایج آمار توصیفی

جدول (۲)، نتایج آمار توصیفی متغیرها پیوسته را نشان می‌دهد. مقدار حداکثر و حداقل انـدازه شرکت نشان می‌دهد که نمونه غربالگری شده از تنوع مناسبی برخوردار هستند. مقدار میانگین اهرم مالی حاکی از این است که بیش از ۵۹٪ دارایی‌های شرکت از محـل بـدهی تـأمین مـالی شده‌اند. مقدار متوسط رشد شرکت نشان می‌دهد رشد شـرکت‌هـا ازنظـر ریـالی رشـد مناسـبی داشته‌اند. همچنین مقدار متوسط جریان وجوه نقد عملیاتی بیانگر این است کـه حـدود ۱۱٪ از وجوه نقد شرکت حاصل از فعالیت‌های عملیاتی شرکت بوده است.

جدول (۲). نتایج آمار توصیفی متغیرها

متغیرها	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشترین	کمترین
اندازه شرکت	۱۴/۰۲۲	۱۳/۹۶۱	۱/۳۹۹	۱۹/۳۱۳	۱۰/۱۶۶
اهرم مالی	۰/۵۹۳	۱۹/۳۱۳	۰/۲۰۹	۱/۹۳۷	۰/۰۶۱
رشد شرکت	۰/۲۴۳	۰/۱۷۶	۰/۴۸۴	۶/۵۵۵	-۰/۸۲۵
عمر شرکت	۳/۶۱۶	۳/۷۲۵	۰/۳۵۹	۴/۲۰۰	۲/۵۶۰
جریان وجوه نقد عملیاتی	۰/۱۱۸	۰/۱۰۱	۰/۱۲۸	۰/۶۴۲	-۰/۴۶۰

در جدول (۳) نتایج متغیرهـای گسسـته ارائـه شـده اسـت. در جامعـه مـورد بررسـی ۳۸٪ شرکت‌ها خرید اظهارنظر حسابرس داشته‌اند. ۱۵٪ شرکت‌ها در آن‌ها خطای نوع اول حسـابرس رخ داده بود و ۲۷٪ از شرکت‌ها به خطای نوع دوم حسابرسی مرتکب شده‌اند. همچنین، بیش از ۵۹٪ از موسسه‌های حسابرسی شرکت‌ها تخصص در صنعت مربوطه را داشته‌اند. در نهایت ۱۳٪ شرکت‌ها در طول دوره بررسی پژوهش زیان کرده بودند.

جدول (۳). نتایج آمار توصیفی متغیرهای گسسته

	فراوانی		درصد	
متغیرها	یک	صفر	یک	صفر
خرید اظهارنظر حسابرس	۳۷۲	۶۰۴	۳۸٪	۶۲٪
خطای نوع اول حسابرس	۱۲۳	۷۳۱	۱۵٪	۸۵٪
خطای نوع دوم حسابرس	۱۹۳	۵۳۵	۲۷٪	۷۳٪
تخصص صنعت حسابرس	۵۸۰	۳۹۶	۵۹٪	۴۱٪
زیان شرکت	۱۲۸	۸۴۸	۱۳٪	۸۷٪

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

۵-۲- نتایج انتخاب الگوی مناسب برای معادلات هم‌زمان

جدول (۴)، نتایج انتخاب رویکرد برآورد مدل با استفاده از الگوی معادلات هم‌زمان نشان داده شده است. نتایج اولیه حاصل شده بیانگر این بود که معادله دقیقاً مشخص است که با اعمال تمهیداتی بر روی متغیرهای برون‌زا به معادله بیش مشخص تبدیل شد که در این حالت می‌توان از الگوهای حداقل مربعات دو مرحله‌ای و سه مرحله‌ای استفاده کرد؛ اما شرط استفاده از چنین رویکردهای نیازمند نبود همبستگی بین جز خطای معادلات هم‌زمان است. نتایج ارائه شده در جدول (۵) نشان می‌دهد که مقدار آماره آزمون بروش پاگان در سطح خطای ۵٪ معنادار است که نشان می‌دهد جمله خطای دو معادله در الگوی هم‌زمان همبستگی معناداری دارد؛ بنابراین، برای برآورد الگوی معادلات از مدل رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط استفاده شده است.

جدول (۴). نتایج آزمون تشخیص و انتخاب رویکرد برآورد مدل در الگوی معادلات هم‌زمان

تشخیص	انتخاب رویکرد	m-1	K-k	m	k	K	مدل
m-1>K-k	بیش معادله	۰	۱	۱	۵	۶	(۱)
m-1>K-k	بیش معادله	۰	۲	۱	۴	۶	(۲)

جدول (۵). نتایج آزمون براش پاگان

مدل	انتخاب روش	سطح معناداری	مقدار	آزمون
خطای نوع اول	رویکرد SUR	۰/۰۱۰	Chi2 (۶/۴۹۶)	بروش پاگان
خطای نوع دوم	رویکرد SUR	۰/۰۳۶	Chi2 (۴/۳۸۳)	بروش پاگان

۵-۳- نتایج فرضیه‌های پژوهش

در جدول (۶)، یافته‌های حاصل از برآورد معادلات هم‌زمان نشان داده شده است. با توجه به اینکه برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از دو معیار خطای نوع اول و دوم حسابرسی استفاده شده است. در ادامه تفسیر هر یک از معیارها به‌طور جداگانه ارائه شده است.

در رابطه با معیار خطای نوع اول حسابرسی، مقدار ضریب و آماره z برابر با ۰/۲۲۸ و ۴/۹۵ است که در سطح خطای آماری ۵٪ معنادار است. همچنین، مقدار ضریب و آماره z خرید اظهارنظر حسابرس برابر با ۰/۱۲۸ و ۵/۱۱ است که در سطح خطای آماری ۵٪ معنادار است. این نتایج به‌دست‌آمده است که بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی (خطای نوع اول) اثر متقابل معکوس و معناداری وجود دارد.

در رابطه با معیار خطای نوع دوم حسابرسی، مقدار ضریب و آماره z برابر با ۰/۱۶۹ و ۴/۲۷ است و در مقابل مقدار ضریب و آماره z خرید اظهارنظر حسابرس برابر با ۰/۱۴۷ و ۴/۳۰ است

که در سطح خطای آماری ۵٪ معنادار است. این یافته به دست هم نشان می‌دهد که اثر متقابل معکوس و معناداری بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی (خطای نوع دوم) وجود دارد. این نتایج نشان می‌دهد که خرید اظهارنظر حسابرس باعث کاهش کیفیت حسابرسی در سطح اطمینان ۹۵٪ می‌شود و بالعکس؛ بنابراین، با توجه به یافته‌های به‌دست‌آمده از دو مدل در الگوی معادلات هم‌زمان نتیجه‌گیری می‌شود که ارتباط معکوس و متقابلی بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود دارد؛ بنابراین، فرضیه‌های اول و دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ پذیرفته می‌شود.

جدول (۶). نتایج برآورد الگوی معادلات هم‌زمان

$$\mathbf{OP\ Shopping_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_6 CFO_{it} + \varepsilon_{it}}$$
$$\mathbf{AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 OP\ Shopping_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Growth_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \varepsilon_{it}}$$

AQ_{it}	خطای نوع اول			خطای نوع دوم		
Equation	**Coef.**	**z**	**P>|z|**	**Coef.**	**z**	**P>|z|**
خرید اظهارنظر حسابرس						
کیفیت حسابرسی	۰/۲۲۸	۴/۹۵	۰/۰۰۰	۰/۱۶۹	۴/۲۷	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۴۸	۴/۲۹	۰/۰۰۰	۰/۰۵۵	۴/۳۴	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۴۷	۰/۵۷	۰/۵۶۷	−۰/۰۷۰	−۰/۷۹	۰/۴۳۰
زیان شرکت	۰/۰۱۸	۰/۳۷	۰/۷۱۴	۰/۳۷۹	۰/۶۹	۰/۴۹۱
رشد شرکت	−۰/۰۱۹	−۰/۴۹	۰/۶۲۳	۰/۰۷۱	۲/۱۱	۰/۰۳۵
جریان وجوه نقد عملیاتی	−۰/۱۴۳	−۱/۱۱	۰/۲۶۵	−۰/۰۸۵	−۰/۵۹	۰/۵۵۴
مقدار ثابت	−۰/۳۶۷	−۲/۳۲	۰/۰۲۰	−۰/۴۴۴	−۲/۴۸	۰/۰۱۳
کیفیت حسابرسی						
خرید اظهارنظر حسابرس	۰/۱۲۸	۵/۱۱	۰/۰۰۰	۰/۱۴۷	۴/۳۰	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۰۹	۱/۱۲	۰/۲۶۳	−۰/۰۰۷	−۰/۶۵	۰/۵۱۷
اهرم مالی	۰/۰۵۳	۰/۹۳	۰/۳۵۴	−۰/۰۸۴	−۱/۰۸	۰/۲۸۱
رشد شرکت	۰/۰۱۹	۰/۶۹	۰/۴۸۹	−۰/۰۸۲	−۲/۶۴	۰/۲۸۱
عمر شرکت	−۰/۰۱۷	−۰/۵۴	۰/۵۹۰	−۰/۰۹۱	−۱/۹۹	۰/۰۰۸
مقدار ثابت	−۰/۰۰۴	−۰/۰۳	۰/۹۷۷	۰/۷۱۹	۳/۱۰	۰/۰۴۷
معادلات	**ضریب تعیین**	**Chi2**	**P**	**ضریب تعیین**	**Chi2**	**P**
خرید اظهارنظر حسابرس	۰/۰۳	۵۱/۱۶	۰/۰۰۰	۰/۰۲	۱۹/۳۹	۰/۰۰۰
کیفیت حسابرسی	۰/۰۱	۳۲/۰۲	۰/۰۰۰	/۰۱	۲۸/۴۴	۰/۰۰۰

۳-۵- نتایج آزمون تحلیل حساسیت

به‌منظور قابلیت اتکای نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش، معیار تخصص حسابرس در صنعت به‌عنوان معیاری جایگزین برای کیفیت حسابرسی استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد الگوی معادلات هم‌زمان در جدول (۷) ارائه است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

این نتایج نشان می‌دهد که مقدار ضریب و آماره z تخصص حسابرس در صنعت برابر با ۰/۱۶۹- و ۵/۰۳- است که در سطح خطای آماری ۵٪ معناداری است. در مقابل مقدار ضریب و آماره z خرید اظهارنظر حسابرس برابر با ۰/۱۵۶- و ۵/۱۷- است که در سطح خطای آماری ۵٪ معنادار است. این نتایج نشان می‌دهد حسابرسان متخصص در صنعت به دلیل دانش و آگاهی خاص‌تری که درباره مسائل شرکت دست پیدا می‌کنند، نسبت به همتایان خود در شناسایی تحریف‌های بااهمیت تواناتر هستند و آن‌ها از شناسایی تحریف‌های بااهمیت به‌عنوان ابزاری برای حفاظت از شهرت خود در بازار حسابرسی استفاده می‌کنند و به‌راحتی تن به خواسته‌های نامطلوب صاحبکار نمی‌دهند. به‌عبارتی‌دیگر، خطاهای تشخیص تحریف‌های بااهمیت کمتر بوده و مدیران هم از این طریق نمی‌توانند به اهداف گزارشگری مطلوب دست یابند زیرا زمینه خرید اظهارنظر از این طریق برای آن‌ها میسر نیست؛ بنابراین، یافته‌های به‌دست‌آمده نشان می‌دهد که با این معیار بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی اثر معکوس متقابل و معنادار وجود دارد.

جدول (۷). نتایج آزمون تحلیل حساسیت

$$OP_Shopping_{it} = \beta_0 + \beta_1 AISpec_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Growth_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \varepsilon_{it}$$

$$AISpec_{it} = \beta_0 + \beta_1 OP_Shopping_{it} + \beta_2 Size_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 Growth_{it} + \beta_5 AGE_{it} + \varepsilon_{it}$$

متغیرها	Coef.	z	p >|z|
خرید اظهارنظر حسابرس			
تخصص صنعت حسابرس	۰/۱۶۹-	۵/۰۳-	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۶۸	۵/۶۷	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۰۳۶-	۰/۴۷-	۰/۶۳۷
زیان شرکت	۰/۰۳۲	۰/۶۷	۰/۵۰۳
رشد شرکت	۰/۰۴۶	۱/۵۰	۰/۱۳۵
جریان وجوه نقد عملیاتی	۰/۱۲۳-	۱/۰۲-	۰/۳۱۰
مقدار ثابت	۰/۴۵۲-	۲/۷۳-	۰/۰۰۶
تخصص صنعت حسابرس			
خرید اظهارنظر حسابرس	۰/۱۵۶-	۵/۱۷-	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	۰/۱۲۸	۱۱/۸۸	۰/۰۰۰
اهرم مالی	۰/۲۰۹	۳/۰۲	۰/۰۰۳
رشد شرکت	۰/۰۱۸	۰/۶۳	۰/۵۲۸
عمر شرکت	۰/۰۰۷-	۰/۱۸-	۰/۸۵۸
مقدار ثابت	۱/۲۴۲-	۵/۹۸-	۰/۰۰۰
معادلات	ضریب تعیین	Chi2	P
خرید اظهارنظر حسابرس	۰/۰۲	۴۶/۶۱	۰/۰۰۰
تخصص صنعت حسابرس	۰/۱۲	۱۷۰/۳۰	۰/۰۰۰

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

۶- بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر اثر متقابل بین خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی را با استفاده از تئوری‌های و نظریه‌های موجود و با الگوی معادلات هم‌زمان مورد آزمون قرار داده است. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که ارتباط معکوس و دوسویه‌ای میان خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت حسابرسی وجود دارد و این ارتباط در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار می‌باشد. نتایج حاصل بر اساس تئوری‌های نمایندگی و نظریه‌های وابستگی اقتصادی حسابرس و تلاش حسابرس قابل استنباط است. اصولاً خرید اظهارنظر حسابرس بر اساس هزینه نمایندگی شکل می‌گیرد و صاحبکاران برای دست‌یابی به اهداف گزارشگری مطلوب در جستجوی حسابرسانی با کیفیت پایین هستند؛ زیرا عملکرد نامطلوب آن‌ها نادیده گرفته شود و از رویه‌های فعلی تعبیه شده در اهداف گزارشگری مالی، پشتیبانی کنند. به‌عبارتی‌دیگر، صاحبکاران نشان دهند که در راستای ارزش شرکت و منافع سهامداران عمل می‌کنند این مسئله باعث می‌شود تا موسسه‌های حسابرسی ریسک‌های موجود در نارسائی‌های سیستم اطلاعاتی صاحبکار را گزارش نکنند و به‌طوری‌که در راستای منافع مدیران عمل کنند و از این طریق به اهداف گزارشگری مدیران پاسخ مثبت دهند که وقوع خرید اظهارنظر حسابرس بر اثر کیفیت ضعیف حسابرسی شکل گرفته است.

مطابق با نظریه وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار، مدیران به خاطر انگیزه‌های اقتصادی که به موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌دهند باعث می‌شود تا آن‌ها مطابق با اهداف گزارشگری آن‌ها عمل کنند؛ چنین جریانی وقوع خرید اظهارنظر حسابرس را آشکار می‌کند. همچنین، مطابق با نظریه تلاش‌های حسابرس، هنگامی‌که مدیران قصد دارند عملکرد نامطلوب خودشان را پنهان نگه دارند حسابرسان را تحت فشار قرار می‌دهند که مطابق با خواسته‌های آن‌ها رفتار کنند. این امر باعث می‌شود که حسابرسان تلاش‌های کمتری به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام دهند و اظهارنظر مطلوبی صادر نمایند.

از استنباط یافته‌های فوق مبتنی بر تئوری و نظریه‌ها اشاره شده می‌توان استدلال کرد که محیط بازار حسابرسی ایران به دلیل وجود تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی کوچک و متوسط ناشناخته و دو قطبی بودن بازار حسابرسی (حسابرسان دولتی و خصوصی)، قدرت بالای چانه‌زنی و وجود الزامات قانونی برای حسابرسی شرکت‌ها، فرصتی را فراهم کرده تا صاحبکاران به‌راحتی در جستجوی موسسه‌های حسابرسی باکیفیت ضعیف باشند؛ زیرا اخذ اظهارنظر مطلوب نسبت به نادیده گرفتن نارسائی‌های موجود در سیستم گزارشگری مالی صاحبکار از طریق موسسه‌های حسابرسی باکیفیت پایین قابل‌دسترسی است. به‌عبارتی‌دیگر،

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

چنین محیطی به دلیل پایین بودن کیفیت حسابرسی زمینه مستعد خرید اظهارنظر حسابرس بیشتر فراهم است. این نتایج هم بیانگر این مطلب است که خطای نوع اول و خصوصاً خطای نوع دوم در موسسه‌های حسابرسی ایران به دلیل مستعد بودن شرایط بیشتر است و همچنین نبود حسابرسان متخصص در صنعت معضل دیگری برای تشدید پدیده خرید اظهارنظر حسابرس است. با این استنباط، یافته‌های پژوهش با نتایج لو (۲۰۰۶) مطابقت ندارد ولی با یافته‌های پژوهش چوی و همکاران (۲۰۱۹) مطابقت دارد.

یافته‌های این پژوهش چندین دستاورد و ارزش‌افزوده علمی برای استفاده‌کنندگان از نتایج دارد.

اول به سرمایه‌گذاران و دیگر ذینفعان گزارشگری مالی پیشنهاد می‌شود که به موسسه‌های حسابرسی از لحاظ رتبه‌بندی و کنترل کیفیت توجه بنمایند؛ زیرا به دلیل وجود تعداد زیادی از مؤسسات حسابرسی کوچک و ناشناخته در بازار حسابرسی باعث می‌شود که وابستگی آن‌ها به صاحبکار بیشتر شود و مطابق میل و خواسته‌های آن‌ها عمل کنند.

دوم به جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی و نظارت‌کنندگان بر موسسه‌های حسابرسی پیشنهاد می‌شود به موسسه‌های حسابرسی که به‌راحتی تن به خواسته‌های صاحبکاران می‌دهند و یا کیفیت حسابرسی خود را نسبت به صاحبکار کاهش می‌دهند تنبیه‌های انضباطی و سایر قوانینی که از فعالیت‌های آن‌ها جلوگیری می‌نماید وضع نمایند.

سوم، به موسسه‌های تازه وارد به بازار حسابرسی و فعالان فعلی پیشنهاد می‌شود که خرید اظهارنظر آسیب شدیدی به شهرت آن‌ها وارد می‌کند که این موضوع باعث کاهش اعتماد جامعه به آن‌ها شده و رشد و توسعه آن‌ها از بین می‌رود.

چهارم، به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود هرچند که از طریق جلب اظهارنظر حسابرس به اهداف مطلوب گزارشگری مالی دست پیدا می‌کنند اما این جریان باعث کاهش اثرات اقتصادی گزارش حسابرسی آن‌ها خواهد شد و بالطبع جذب تأمین منابع مالی شرکت به خطر می‌افتد.

۷- منابع

افلاطونی، عباس. (۱۳۹۷). **اقتصادسنجی در پژوهش‌های مالی و حسابداری با نرم‌افزار Eviews**، انتشارات ترمه.

امیری، اسماعیل؛ و حسین فخاری. (۱۳۹۹). شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرس مبتنی بر فن تحلیل ممیزی، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۲۷(۱): ۳۱-۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

امیری، اسماعیل؛ و حسین فخاری. (۱۴۰۰). خرید اظهارنظر حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی: با رویکرد الگوی معادلات هم‌زمان، **دانش حسابرسی** ۲۱(۸۲): ۵۸-۲۷.

فخاری، حسین؛ و اسماعیل امیری. (۱۳۹۹). علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرس، **مطالعات حسابداری و حسابرسی** ۹(۳۶): ۲۶-۵.

مشهدی قره‌قیه، هادی؛ بهمن بنی مهدی؛ کامبیز فرقاندوست حقیقی و مهدی مرادزاده فرد. (۱۳۹۸). ماکیاولیسم، پول‌پرستی، فرهنگ مشتری مداری و خرید اظهارنظر حسابرسی از سوی صاحبکار، **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۸(۲۹): ۱۷۴-۱۶۱.

Archambeault, D., & F.T. DeZoort. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. **International Journal of Auditing** 5: 33-52.

Ashton, R.H., P.R. Willingham & R.K. Elliot. (1987). An empirical analysis of audit delay, **Journal of Accounting Research** 25(2): 275-292.

Ball, R., R.G. Walker & G.P. Whittred. (1979). Audit Qualifications and Share Prices. **Abacus** 15(1): 23-34.

Bamber, E.M., L.S. Bamber & M.P. Schoderbek. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis, Auditing. **A Journal of Practice and Theory** 12(1): 1-23.

Carslaw, C.A., & S.E. Kaplan. (1991). An examination of audit delay: further evidence from New Zealand. **Accounting and Business Research** 21-32.

Chen, C.J.P., X. Su & X. Wu. (2005). Abnormal audit fees and the improvement of unfavorable audit opinion. **China Accounting and Finance Review** 7: 1-28.

Chen, F., J.R. Francis & Y. Hou. (2018). **Opinion Shopping through Same-Firm Audit Office Switches**. Available at ssrn.

Chen, F., S. Peng, Z. Xue, Z. Yang & F. Ye. (2015). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence**. Journal of Accounting Research** 54(1): 79-112.

Chen, K.C., & B.K. Church. (1992). Default on debt obligations and the issuance of going-concern opinions. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 11: 30-49.

Choi, J., H. Chung, C.H. Sonu & Y. Zang. (2019).Opinion Shopping to Avoid a Going Concern Audit Opinion and Subsequent Audit

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

Quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 38 (2): 101-123.

Chow, C.W. & S.J. Rice. (1982). Qualified audit opinions and auditor switching. **The Accounting Review** 57(2): 326-335.

Citron, D.B., & R.J. Taffler. (1992). The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis. **Accounting and Business Research** 22(88): 337-345.

Craswell, A.T. (1988). The association between modified opinions and auditor switches. **Accounting and Business Research** 19(73): 23-31.

Davidson, W.N., P. Jiraporn & P. DaDalt. (2006). Causes and consequences of audit shopping: An analysis of auditor opinions, earnings management and auditor changes. **Quarterly Journalof Business and Economics** 45(1&2): 69-87.

De Andrés, J., E. Cabal & C. Fernández. (2007). Efectos económicos de las calificaciones de auditoría. Factores determinantes de las reacciones del mercado ante las salvedades. **Spanish Journal of Finance and Accounting** 36(133): 73-96.

DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. **Journal of Accounting and Economics** 3: 183–199.

DeFond, M., J. Zhang & Y. Zhao. (2018). **Do Managers Successfully Shop for Compliant Auditors?** Evidence from Accounting Estimates, European Corporate Governance Institute (ECGI) - Law Working Paper, 432. Available at ssrn.

DeFond, M.L., & J. Zhang. (2014). A review of archival auditing research. **Journal of Accounting and Economics** 58(2-3): 275-326.

DeFond, M.L., & K.R. Subramanyam. (1998). Auditor changes and discretionary accruals. **Journal of Accounting and Economics** 25: 35-67.

Fang, J.X., & J.Q. Hong. (2008). Abnormal audit fees and their damage to audit quality. **China Accounting Review** 6: 425-442.

Firth, M. (1980). A note on the impact of audit qualifications on lending and credit decisions. **Journal of Banking and Finance** 4: 257-267.

Garcia Osma, B., B. Gill-de-Albornoz, E. de-las-Heras & S. Rusanescu. (2018). **Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence**. Available at ssrn.

Gibbins, M., S. Salterio & A. Webb. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. **Journal of Accounting Research** 39(3): 535-563.

Goh, L., & A. Gupta. (2010). Executive Compensation, Compensation Consultants, and Shopping for Opinion: Evidence from the UK. **Journal of Accounting, Auditing and Finance** 25(4): 607-643.

Gujarati, D. (1995). **Basic Econometrics.** Mcgraw-Hill, Inc.

Jensen, MC., & M.H. Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics** 3(4): 305-360.

Krishnan, J. (1994). Auditor switching and conservatism. **The Accounting Review** 69(1): 200-215.

Krishnan, J., J. Krishnan & R. Stephens. (1996). The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: An empirical analysis. **Accounting and Business Research** 26: 224-236.

Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion shopping? Evidence from the UK. **Journal of Accounting and Economics** 29(3): 321-337.

Lennox, C. (2002). **Opinion shopping and audit committees**. Available at ssrn.

Lennox, C. (2003). **Opinion-shopping and the role of audit committees when audit firms are dismissed: The US experience**. The Institute of Chartered Accountants of Scotland, Bell and Bain Ltd, Glasgow, UK.

Lennox, C.S. (1998). **Audit quality and auditor switching: Some lessons for policy makers**. Available at ssrn.

López, B.E., E. Barbadillo & N. Aguilar. (2010). **Do Independent Audit Committees Prevent Auditor Opinion Shopping?.** Available at ssrn.

Lu, T. (2006). Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality?. **Journal of Accounting Research** 44(3): 561-583.

McConnell, D.K. (1984). Auditor changes and related disagreements. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 3(2): 44-56.

McKeown, J., J. Mutchler & W. Hopwood. (1991). Towards an explanation of auditorfailure to modify the audit opinions of bankrupt companies. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 10: 1-13.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]
[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]
[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]

MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh K. Ahmed. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. **The International Journal of Accounting** 53(14): 295-313.

Nagle, B. (1996). Audit report modifications and auditor switches. **Accounting Enquiries** 5(2): 171-202.

Newton, N.J., J.S. Persellin, D. Wang & M.S. Wilkins. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition. **The Accounting Review** 91(2): 603-623.

Palmrose, Z. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. **Journal of Accounting Research** 24: 97-110.

PCAOB. (2011). **Concept release on auditor independence and audit firm rotation**, PCAOB Release No. 2011-006, August 16, 2011.

Reichelt, K.J., & D. Wang. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. **Journal of Accounting Research** 48 (3): 647-86.

Ruiz-Barbadillo, E., N. Aguilar & E.B. López. (2006). Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence. **Accounting Forum** 30(1): 61-79.

Schwartz, K.B., & K. Menon. (1985). Auditor switches by failing firms. **The Accounting Review** 60(20): 248-261.

Securities and Exchange Commission. (1988). **Disclosure Amendments to Regulation S-K**, **Form 8-K and Schedule 14A regarding changes in accountants and potential opinion shopping situations.**

Singer, Z., J. Zhang. (2018). Auditor Tenure and the timeliness of misstatement discovery. **The Accounting Review** 93(2): 315–338.

Taffler, R., J. Lu & A. Kausar. (2004). In denial? Stock market under reaction to going-concern audit report disclosures, **Journal of Accounting and Economics** 38(1-3): 263-296.

Tang, Y. (2011). Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping. **China Finance Review International** 1(3): 241-261.

Teoh, S.H. (1992). Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches, **Journal of Accounting Research** 30(1): 1–23.

Wallace, W.A. (1991). **Auditing Monographs**. 2nd ed. Boston: PWS-Kent Publishing Company.

Wu, L.S., & L. Tan. (2005). Decision of auditor change and the improvement of unfavorable audit opinion. **Audit Research** 2: 34-40.

Xie, Z., C. Cai & J. Ye. (2010). Abnormal Audit Fees and Audit Opinion – Further Evidence from China's Capital Market. **China Journal of Accounting Research** 3: 51-70.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-21]

[DOR: 20.1001.1.23452617.1400.13.49.4.9]

[DOI: 10.52547/qfaj.13.49.110]