

تاریخ دریافت: ۸۷/۴/۱
پذیرش نهایی: ۸۷/۶/۱۰

عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسی

دکتر سیدحسین سجادی

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

دکتر حسن فرازمنند

استادیار گروه اقتصاد دانشگاه شهید چمران اهواز

دکتر محسن دستگیر

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه شهید چمران اهواز

دلشاد دهقان‌فر

کارشناس ارشد حسابداری

چکیده

در این تحقیق از یک سو، تاثیر متغیرهای اندازه‌ی شرکت، نسبت جاری، نسبت بدهی به دارایی، نسبت حسابهای دریافتی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی و از سوی دیگر، رابطه‌ی بین گزارش حسابرسی مشروط سال قبل و نوع موسسه‌ی حسابرسی با گزارش مشروط حسابرسی سال مورد رسیدگی بررسی شده است. با بررسی گزارش‌های حسابرسی مشروط و مقبول شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳، اطلاعات ۱۴۴ شرکت به صورت تصادفی طبقه‌بندی گردآوری شده است.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس رگرسیون لجستیک و آزمون استقلال کای دو حاکی از این است که از بین متغیرهای مورد بررسی، نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی مؤثر بوده‌اند اما، نسبت بدهی به دارایی و اندازه‌ی شرکت تاثیری نداشته‌اند. همچنین، بین گزارش مشروط حسابرسی سال قبل و نوع موسسه‌ی حسابرسی با گزارش مشروط حسابرسی سال جاری رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

کلید واژه‌ها: گزارش مشروط حسابرسی، اندازه، نسبت جاری، نسبت بدهی به دارایی، نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی.

۱- مقدمه

فلسفه‌ی اصلی حسابرسی اعتبار بخشی به اطلاعات منعکس در صورتهای مالی است. زیرا، اطلاعات مزبور مبنای تصمیم‌گیری‌های گروه‌های مختلفی نظیر سهامداران، سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران، مدیران، مشاوران مالی، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان و دولت قرار می‌گیرد. بنابراین، حسابرسی از دیدگاه کاربران مزبور به ویژه سهامداران، زمانی سودمند است که حسابرسان طی رسیدگی‌های خود به بررسی و ارزیابی برقراری تداوم فعالیت، عاری بودن صورتهای مالی از اشتباه، تخلف، تقلب با اهمیت و اعمال غیر قانونی مؤثر بر فعالیت واحد مورد رسیدگی بپردازند و میزان موافقت خود را با رعایت موارد مزبور اعلام کنند. هرگاه میزان عدم رعایت به حد کافی مهم باشد، گزارش حسابرسی باید به صورت مشروط ارائه شود. اظهار نظر مشروط، مسئولیت حسابرسان را نسبت به مطلوبیت ارائه برخی از اجزای اطلاعات صورتهای مالی محدود می‌کند. تحقیق‌های تجربی در مورد اطلاعات گزارش حسابرسی و تاثیر متغیرهای مختلف بر آن از سال ۱۹۸۰ در آمریکا شروع شده است. کیدا^۱ (۱۹۸۰) با بررسی گزارش‌های دارای شرط عدم تداوم فعالیت به این نتیجه رسید که حسابرسان با استفاده از نسبت‌های مالی نظیر سود خالص به مجموع دارایی‌ها، حقوق صاحبان سهام به

مجموع بدهی‌ها، نسبت جاری، فروش به مجموع دارایی‌ها و دارایی‌های آنی به مجموع داراییها، می‌توانند وضعیت مالی نامناسب شرکت‌ها را تشخیص دهند. آلتمن^۱ (۱۹۸۲) شرکت‌های دارای گزارش مشروط حسابرسی را انتخاب کرده و وضعیت آنها را از نظر ورشکستگی بررسی کرده و به این نتیجه رسید که گزارش‌های مشروط حسابرسی متغیر مهمی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکتها است. لویتان و کونابلت^۲ (۱۹۸۴) نیز به این نتیجه رسیدند که با تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی می‌توان صدور گزارش غیر مقبول به دلیل عدم تداوم فعالیت شرکت را پیش‌بینی کرد. موچلر^۳ (۱۹۸۶) به این نتیجه رسید که بخش قابل ملاحظه‌یی از شرط عدم تداوم فعالیت شرکت را می‌توان با استفاده از اطلاعات مالی مندرج در صورت‌های مالی سالانه پیش‌بینی کرد. کیسی و دیگران^۴ (۱۹۸۸) به این نتیجه رسیدند که با استفاده از مدل لوجیت و اطلاعات صورت‌های مالی، می‌توان بندهای شرط موجود در گزارش حسابرسی شرکت‌های کوچک را پیش‌بینی کرد. بل و تیور^۵ (۱۹۹۱) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که نرخ بازدهی سرمایه، نسبت گردش موجودی کالا، نسبت گردش حسابهای دریافتی، نسبت جاری و اهرم مالی توانایی پیش‌بینی گزارش مشروط حسابرسی را دارند. تحقیق منرو و ته (۱۹۹۳) به این نتیجه رسید که متغیرهای مالی و بازار قدرت پیش‌بینی اظهارنظر مشروط را دارند.

لایتتن و لایتتن (۱۹۹۸)، بیان کردند که کاهش نرخ رشد، نسبت حقوق صاحبان سهام به دارایی و اندازه‌ی شرکت، احتمال دریافت گزارش مشروط را افزایش می‌دهد. بسلی و دیگران^۶ (۱۹۹۹) معتقدند شرکت‌هایی که سود کمتری گزارش کرده، اظهارنظر مشروط دریافت کردند. لینوکس^۷ (۱۹۹۹) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که گزارش‌های حسابرسی در پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها مؤثر است. کسترلا و

1- Altman

2- Levitan , Knoblett

3- Muchler

4- Keasey et al

5- Bell , Tabor

6- Beasley et al

دیگران^۱ (۲۰۰۰) در تحقیق خود نشان دادند که حسابرسان در سطح بالایی قادر به پیش‌بینی ورشکستگی شرکت‌ها نیستند. نتایج تحقیق اسپاتیس (۲۰۰۳) نشان داد که گزارش مشروط، باعث افزایش سلامت مالی شرکت‌هایی می‌شود که از نظر مالی در وضعیت مطلوبی قرار ندارند. اسپاتیس (۲۰۰۳) به این نتیجه رسیدند که ارقام صورتهای مالی توانایی پیش‌بینی اظهارنظر مشروط را دارند. ایرلند^۲ (۲۰۰۳)، در تحقیق خود نشان داد که شرکت‌های با کمبود نقدینگی و سطح بالایی از ریسک مالی در مقایسه با سایر شرکتها، بیشتر در معرض دریافت گزارش مشروط حسابرسی قرار دارند. پاسیوراس و دیگران (۲۰۰۶) معتقدند که روشهای چند عاملی در مقایسه با روش لوجیت و تجزیه و تحلیل تفاضلی به نحو مطلوب‌تری می‌تواند گزارش‌های مشروط حسابرسی را توضیح دهد.

۲- پیشنهادی تحقیق

با توجه به مباحث مزبور می‌توان نتیجه گرفت که متغیرهای مالی و غیر مالی فراوانی قادر به پیش‌بینی گزارش مشروط حسابرسی هستند. اینک بخشی از این متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرند:

۲-۱- اندازه‌ی شرکت

افرادی مانند دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷)، منرو و ته (۱۹۹۳)، ایرلند (۲۰۰۳)، اسپاتیس (۲۰۰۳)، پاسیوراس و دیگران (۲۰۰۶)، از جمع داراییهای شرکت به عنوان معیاری برای محاسبه‌ی اندازه‌ی شرکت استفاده کردند. در تحقیق افرادی مانند بل و تیسور (۱۹۹۱)، دی‌چو و دیگران^۳ (۲۰۰۰)، کلینمن و آناندرجان (۱۹۹۹) و رینالد و فرانسیس^۴ (۲۰۰۱) از مبلغ فروش برای اندازه‌گیری اندازه‌ی شرکت استفاده شده است. لایتمن و لایتمن (۱۹۹۸) از فروش خالص، جمع داراییها و تعداد کارکنان به عنوان معیاری برای محاسبه

1- Casterella et al

2- Ireland

3- Dechow

4- Reynolds , Francis

اندازه‌ی شرکت استفاده کردند. همچنین، در تحقیق گاجانیس و دیگران (۲۰۰۵)، از جمع دارایی‌ها، تعداد کارکنان، حق‌الزحمه‌ی حسابرس و پاداش هیئت‌مدیره برای تعیین اندازه‌ی شرکت استفاده شده است. پالمرز^۱ (۱۹۸۶) در تحقیق خود نشان داد هرچه اندازه‌ی شرکت بزرگ‌تر می‌شود، تعداد قراردادهای نظارتی و حاکمیت شرکتی نیز افزایش پیدا می‌کند. بنابراین، حسابرسان در ارائه گزارش حسابرسی دقت بیشتری را اعمال می‌کنند. مک کیون^۲ (۱۹۹۱) و بیٹی^۳ (۱۹۹۵) بیان کردند که صاحبکاران بزرگ‌تر از نفوذ خود در مورد تعیین سطح حق‌الزحمه‌ی حسابرسی سود می‌برند. در نتیجه، به احتمال کمتری گزارش تعدیل شده دریافت می‌کنند. فاروجیا و بالدچینو^۴ (۲۰۰۵) نیز در تحقیقات خود نشان دادند که ارتباط معنی‌داری بین اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی و نوع بند شرط‌های گزارش حسابرس وجود دارد. کراسول و دیگران^۵ (۲۰۰۲)، نیز نشان دادند که ارتباط معناداری بین اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی و اظهارنظر مشروط حسابرسی وجود دارد. لاسال و دیگران^۶ (۱۹۹۶) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که شرکت‌های بزرگ به احتمال زیاد گزارش عدم اظهارنظر دریافت می‌کنند. موچلر (۱۹۸۶) و باریز^۷ (۲۰۰۵) نیز وجود ارتباط معنادار بین اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی و اظهارنظر حسابرس را تایید کردند. اما، هودییب و کوک^۸ (۲۰۰۵)، اسپاتین و دیگران (۲۰۰۳) بیان کردند که بین اندازه‌ی شرکت و اظهارنظر حسابرس ارتباط معناداری وجود ندارد.

۲-۲- نسبت جاری

به اعتقاد بل و تیور (۱۹۹۱) نسبت جاری می‌تواند به عنوان شاخصی برای نشان دادن کمبود سرمایه در گردش در نظر گرفته شود و فرض بر این است که هر چه

- 1- Palmrose
- 2- Mc keown
- 3- Beattie
- 4- Farrugia , Baldacchino
- 5- Craswell et al
- 6- Lasalle et al
- 7- Barizah

نسبت جاری بزرگتر شود، شرکت برای باز پرداخت بدهی‌های کوتاه‌مدت خود، دارایی کافی در اختیار دارد. لنارد و دیگران^۱ (۲۰۰۱)، نیز در تحقیق خود نشان دادند که نسبت جاری برای توضیح ارزیابی تداوم فعالیت، متغیر مهمی است. اسپاتیس (۲۰۰۳) معتقد است کاهش نقدینگی می‌تواند احتمال دریافت اظهارنظر مشروط را افزایش دهد. پاسیروس و دیگران (۲۰۰۶) بیان کردند که مطالعات تجربی انجام شده در انگلستان نشان می‌دهد که احتمال دریافت اظهارنظر مشروط در شرکت‌های با نقدینگی کم در مقایسه با شرکت‌های با نقدینگی زیاد، بیشتر است. همچنین، لایتن و لایتن (۱۹۹۸) گزارش کردند که بین روند نقدینگی شرکت‌های فنلاندی دارای گزارش مشروط و گزارش مقبول، تفاوت زیادی وجود ندارد. موچلر (۱۹۸۶)، منون و شوارتز^۲ (۱۹۸۷) و لنارد و دیگران (۲۰۰۱) در تحقیقات نشان دادند که بین نسبت جاری و اظهارنظر مشروط حسابرسی رابطه‌ی مثبت معناداری وجود دارد. فیرث^۳ (۱۹۹۳) بیان کرد که نسبت جاری معیار نقدینگی کوتاه‌مدت است و کاهش نسبت جاری نشان‌دهنده‌ی ناتوانی شرکت در تسویه تعهدات کوتاه‌مدت خود است.

۳-۲- نسبت بدهی به دارایی

منرو و ته (۱۹۹۳) معتقدند که نسبت بدهی به دارایی منعکس‌کننده‌ی اهرم شرکت و نشان‌دهنده‌ی توانایی آن در باز پرداخت بدهی‌های بلندمدت است. نتایج تحقیق موچلر (۱۹۸۴) نشان داد نسبت بدهی به دارایی یک عامل مهم در بررسی تداوم فعالیت شرکت، توسط حسابرسان است. لویتان و کنابلت (۱۹۸۵) نیز از نتایج تحقیق مزبور حمایت کردند. گاجانیس و دیگران (۲۰۰۵)، بل و تیبور (۱۹۹۱) و کریشنان و کریشنان^۴ (۱۹۹۶) معتقدند شرکت‌هایی که در باز پرداخت به موقع بدهی‌های خود ناتوان هستند و میزان بدهی آنها زیاد است، به احتمال زیاد اظهارنظر مشروط حسابرسی دریافت می‌کنند. زیرا، حسابرسان درباره‌ی تداوم فعالیت آن مطمئن نیستند. مک کیون و

1- Lenard

2- Menon, Schwartz

3- Firth

4- Krishnan & Krishnan

دیگران (۱۹۹۱) و رینالد و فرانسیس (۲۰۰۱) نیز در تحقیق‌های خود نشان دادند که نسبت بدهی به دارایی متغیر مهمی در پیش‌بینی گزارش مشروط حسابرسی است. دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷) نیز به چنین نتیجه‌ی رسیدند. در حالی‌که نتایج تحقیق فیرث (۱۹۹۳) نشان داد که متغیر باز پرداخت بدهیهای بلندمدت در مقایسه با نسبت جاری و زیان سال جاری از توانایی کمتری در پیش‌بینی گزارش مشروط برخوردار است. اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳) معتقدند ارتباط معناداری بین نسبت بدهی به دارایی و اظهارنظر مشروط حسابرس وجود ندارد. آنان بیان می‌کنند عواملی که گزارش مشروط حسابرسی را توضیح می‌دهند، متفاوت از عواملی هستند که در کشف تحریف صورتهای مالی مفید هستند. چن و چورچ^۱ (۱۹۹۲) نیز در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که در تصمیم‌های مربوط به اظهارنظر حسابرسی میزان بدهی متغیر مهمی است و قدرت توضیح تصمیم‌های حسابرسان را دارد.

۴-۲- نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی

دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷)، اسپاتیس (۱۹۹۱)، مونرو و ته (۱۹۹۳) از نسبت حسابهای دریافتنی به جمع دارایی استفاده کردند. همچنین، بل وتیبر (۱۹۹۱) از نسبت حسابهای دریافتنی به موجودی کالا برای بررسی حسابهای دریافتنی استفاده کردند. مطالعات تجربی فراوانی (هام و دیگران^۲، ۱۹۸۵؛ کروتزفالت و والاس^۳، ۱۹۸۶ و ویلینگهام و رایت^۴، ۱۹۸۵) ریسک‌پذیر بودن حسابهای دریافتنی و موجودی کالا را مورد بررسی قرار داده است. گال^۵ (۱۹۹۲) نیز ضمن ارائه‌ی شواهدی مبنی بر ریسک‌پذیر بودن حساب مزبور، بیان کرد که احتمال رخداد خطا در صورتهای مالی به میزان این دو حساب از مجموع داراییهای شرکت مرتبط است. بل و تیبور (۱۹۹۱) و اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳) معتقدند که ارتباط معناداری بین حسابهای دریافتنی و اظهارنظر مشروط وجود دارد و حسابهای دریافتنی قدرت توضیح بند شرطهای گزارش مشروط

1- Chen , Church

2- Ham et al

3- Kreutzfeldt , Wallace

4- Willingham , Wright

5- Gal

را دارد. در حالی که، دوپوچ دیگران (۱۹۸۷) و منرو و ته (۱۹۹۳) بیان کردند که این ارتباط معنادار نیست.

۵-۲- نوع موسسه‌ی حسابداری

شواهد تئوریک و عملی زیادی وجود دارد که نشان می‌دهد موسسات حسابداری بزرگ، حسابداری‌هایی با کیفیت بالاتر ارائه می‌کنند (بال و رز و دیگران^۱، ۱۹۸۸؛ بیتای، ۱۹۹۵؛ دی فاند^۲، ۲۰۰۰). منرو و ته (۱۹۹۳) معتقدند که توانایی حسابرس در شناسایی و تصمیم به گزارش ابهام‌های با اهمیت و مشکلات تداوم فعالیت شرکت‌ها به عنوان شاخصی برای کیفیت حسابداری در نظر گرفته می‌شود. در بسیاری از موارد، کیفیت حسابداری با استفاده از اندازه‌ی موسسات حسابداری اندازه‌گیری می‌شود. دی آنجلو^۳ (۱۹۸۱) بیان کرد که بیشتر تحقیق‌های انجام گرفته در زمینه‌ی کیفیت حسابداری نشان می‌دهند که هم از نظر کاربران صورتهای مالی و هم از نظر شرکتهایی که حسابرس را انتخاب می‌کنند، کیفیت حسابداری موسسات بزرگ و کوچک با هم تفاوت دارد. موسسات حسابداری بزرگ، شهرت زیادی دارند که باید در ارائه اظهارنظر حسابداری حفظ شود. علاوه بر این، برای کشف اشتباهات و تقلب‌ها به میزان بیشتری در کارکنان و منابع مورد نیاز برای این کار سرمایه‌گذاری بنابراین، در مقایسه با موسسات حسابداری کوچک‌تر، به احتمال زیادی اظهارنظر تعدیل شده ارائه می‌کنند. (موچلر، ۱۹۸۶). گال (۱۹۹۲) و باریز (۲۰۰۵) به این نتیجه رسیدند که موسسات حسابداری بزرگ‌تر در مقایسه با موسسات کوچک‌تر، توانایی بیشتری برای ایستادگی در برابر فشارهای مدیریت دارند. اسپاتیس (۲۰۰۳) در بررسی تعدیل گزارش حسابداری برای شرکت‌های کوچک نشان داد احتمال این که یک شرکت گزارش حسابداری تعدیل شده دریافت کند، زمانی افزایش می‌یابد که موسسه‌ی حسابداری بزرگ‌تری حسابداری شرکت را بر عهده داشته باشد. کراسول و دیگران (۲۰۰۲) معتقدند که موسسات حسابداری کوچک، به احتمال زیاد گزارش خود را تعدیل می‌کنند. زیرا، ظرفیت

1- Balvers et al

2- Defond

3- DeAngelo

مؤسسات بزرگ را برای کشف اشتباهات و تقلب‌ها ندارند و تعدیل کردن، یک استراتژی محافظه‌کارانه برای جبران این کمبود ظرفیت است. امبی و دیویدسون^۱ (۱۹۹۸) و هودیپ و کوک (۲۰۰۵)، به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی با اندازه‌های مختلف، هنگام تصمیم‌گیری در شرایط تضاد (با مدیریت)، اختلاف معناداری با یکدیگر ندارند. در حالی که، فاروجیا و بالدینو (۲۰۰۵) ارتباط معناداری بین نوع بندهای شرط و نوع موسسه‌ی حسابرسی یافتند.

۶-۲- گزارش مشروط حسابرسی سال قبل

ایرلند (۲۰۰۳) معتقد است در بیشتر مطالعات، گزارش مشروط حسابرسی سال قبل به عنوان متغیر مهمی برای پیش‌بینی گزارش مشروط حسابرسی سال مورد رسیدگی شناخته شده است. احتمال دریافت گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌هایی افزایش می‌یابد که در سال قبل نیز گزارش مشروط دریافت کرده باشند. منرو و ته (۱۹۹۳) و موچلر (۱۹۸۵) معتقدند که شواهد زیادی تاثیر اظهارنظر مشروط حسابرسی سال قبل را بر تصمیم حسابرس در مورد صدور گزارش مشروط یا غیر مشروط در سال جاری نشان می‌دهد. شرکتی که سال قبل به دلیل وجود ابهام، گزارش مشروط دریافت کرده باشد، در سال جاری نیز به احتمال زیاد گزارش مشروط دریافت می‌کند. زیرا، در بسیاری از موارد، ابهام در بیش از یک دوره مالی تداوم دارد. رینالد و فرانسیس (۲۰۰۱) معتقدند احتمال دریافت گزارش تداوم فعالیت زمانی افزایش می‌یابد که شرکت در سال گذشته نیز گزارش تداوم فعالیت دریافت کرده باشد.

۳- روش تحقیق

۱-۳- فرضیه‌های تحقیق

بر اساس بررسی‌های انجام شده در مبانی نظری و مطالعات تجربی، فرضیه‌هایی به شرح زیر انتخاب شد:

فرضیه‌ی اول: اندازه‌ی شرکت مورد رسیدگی بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است.

فرضیه‌ی دوم: نسبت بدهی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است.

فرضیه‌ی سوم: نسبت جاری بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است.

فرضیه‌ی چهارم: نسبت حسابهای دریافتی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است.

فرضیه‌ی پنجم: بین نوع موسسه‌ی حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی رابطه وجود دارد.

فرضیه‌ی ششم: بین گزارش مشروط حسابرسی سال قبل و گزارش مشروط سال مورد رسیدگی رابطه وجود دارد.

۲-۳- جامعه‌ی آماری، نمونه و حجم نمونه

جامعه‌ی آماری مورد مطالعه در این پژوهش شامل کلیه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ است. همچنین، در تعیین جامعه‌ی آماری مورد نظر تعدیل‌هایی به این شرح انجام شده است:

الف- کلیه‌ی شرکت‌های مالی و سرمایه‌گذاری به دلیل این‌که ماهیت عملیاتشان از سایر شرکت‌ها متفاوت است، از جامعه‌ی آماری پژوهش حذف شده‌اند.

ب- شرکت‌هایی که در طی سال‌های مورد نظر گزارش حسابرسی مردود یا عدم اظهارنظر دریافت کرده بودند، از جامعه‌ی آماری مورد مطالعه حذف شده‌اند.

پ- شرکت‌هایی که در سال ۱۳۸۰ حسابرسی نشده باشند یا گزارش حسابرسی آنها برای سال مزبور موجود نبود، به دلیل این‌که یکی از متغیرهای مورد بررسی در تحقیق حاضر گزارش مشروط حسابرسی سال قبل است، از جامعه‌ی مورد نظر حذف شده‌اند. پس از تعیین شرکت‌های قابل نمونه‌گیری، بر اساس جامعه‌ی آماری مزبور، یک نمونه‌ی مقدماتی تعیین شد. سپس، اطلاعات مورد نیاز برای تعیین نمونه در مدل زیر قرار داده شد:

$$n = \frac{NZ_{\frac{\alpha}{2}}^2 \sigma_X^2}{\varepsilon(N-1) + Z_{\frac{\alpha}{2}}^2 \sigma_X^2}$$

با توجه به رابطه‌ی مزبور تعداد شرکت‌های موجود در نمونه، بر اساس نمونه‌ی مقدماتی، ۴۰ شرکت بوده است. اما، چون با افزایش اندازه‌ی نمونه، خطای معیار پارامترهای برآورد شده کمتر می‌شود، تعداد شرکت‌های نمونه به ۴۸ شرکت افزایش یافت.

۳-۳- چگونگی آزمون فرضیه‌ها

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از روش آماری رگرسیون لجستیک و آزمون کای دو استفاده شده است. نظر به این که در این تحقیق متغیر وابسته دو جمله‌یی است، برای تخمین پارامترها از دو روش مدل احتمال خطی و الگوی لاجیت استفاده شده است. تحقیقات تجربی متعددی (بل وتیر، ۱۹۹۱؛ کلینمن و آناندرجان، ۱۹۹۹؛ مونرو و ته، ۱۹۹۳؛ لیتنان و لیتنان، ۱۹۹۸؛ اسپاتیس و دیگران، ۲۰۰۲ و ۲۰۰۳؛ ایرلند، ۲۰۰۴؛ فیئر، ۲۰۰۴) برای تجزیه و تحلیل کمی و تعیین چگونگی اثرگذاری متغیرهایی اندازه‌ی شرکت، نسبت جاری، نسبت بدهی به دارایی و نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی از مدل لوجیت استفاده کرده‌اند. مدل رگرسیون لجستیک مورد استفاده در این تحقیق نیز بر اساس مبانی نظری و مطالعات تجربی به این شرح است:

$$\text{Log} \left(\frac{p}{1-p} \right) = \beta_0 + \beta_1 (\text{Ln Asset}) + \beta_2 (\text{CR}) + \beta_3 (\text{D/A}) + \beta_4 (\text{R/A})$$

که در آن: $P=1$ ، اگر شرکت مورد نظر در سال جاری گزارش حسابرسی مشروط دریافت کرده باشد.

$1-P=0$ ، اگر شرکت مورد نظر در سال جاری گزارش حسابرسی مقبول دریافت کرده باشد.

Ln asset: اندازه‌ی شرکت (مجموع دارایی‌های شرکت) است. CR: نسبت جاری (نسبت میانگین دارایی‌ها، جاری، به میانگین بدهی‌ها، جاری)، D/A: نسبت بدهی به

دارایی (نسبت میانگین بدهی‌ها بر میانگین داراییها) و R/A نسبت حسابهای دریافتی به دارایی (نسبت میانگین حسابهای دریافتی بر میانگین داراییها) بوده است. همچنین، به دلیل این که در الگوی مزبور دو متغیر مستقل نوع موسسه‌ی حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی سال قبل نیز به صورت کیفی اندازه‌گیری شده‌اند، برای تعیین رابطه‌ی بین این متغیرها و گزارش مشروط حسابرسی از آزمون استقلال کای دو یا جدول توافقی نیز استفاده شده است.

۴ - نتایج کمی از حاصل از تخمین مدل

۴-۱- استفاده از مدل رگرسیون لجستیک براساس روش رو به عقب

۴-۱-۱- پس از تجزیه و تحلیل داده‌ها بر مبنای شاخص‌های آماری، الگوی زیر برای سال ۱۳۸۱ ارائه شده است:

$$\text{مدل (۴-۱)} \quad \text{Log} \left(\frac{p}{1-p} \right) = -0.2531 - 2/470.1 (CR) + 1/798.0 (D/A) + 7/7971 (R/A)$$

آزمون فرضیه‌ی اول بر اساس آماره‌ی والد در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان می‌دهد که اندازه‌ی شرکت بر گزارش مشروط حسابرسی موثر نیست. نتایج آزمون فرضیه مزبور در جدول شماره‌ی (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- نتایج کمی حاصل از برآورد مدل لجستیک

سال	متغیر	آماره	آماره‌ی والد	B	EXP(B)	S.E(B)	سطح معناداری
۱۳۸۱	اندازه‌ی شرکت	۰/۰۳۰۲	۰/۱۵۹۷	۰/۱۷۳۱	۰/۹۱۹۶	۰/۸۶۲۱	
	نسبت بدهی	۰/۳۶۳۳	۱/۶۹۸۰	۵/۶۶۲۸	۲/۸۱۷۱	۰/۵۴۶۷	
	نسبت جاری	۶۴۵۷/۵	-۳/۱۲۰۶	۰/۰۴۴۱	۱/۳۱۳۳	۰/۰۱۷۵	
	نسبت حسابهای دریافتی	۶/۱۷۴۲	۶/۶۲۱۶	۵۵۰/۲۸۹۷	۳/۴۶۹۷	۰/۰۱۳۰	
	ضریب ثابت	۰/۹۴۵۲	۱/۴۴۶۱	۱/۴۸۷۴	۰/۱۳۰۹		
۱۳۸۲	اندازه‌ی شرکت	۰/۰۱۶۴۰	-۰/۳۵۴۴	۱/۴۲۵۳	۰/۸۷۵۰	۰/۶۸۵۵	
	نسبت بدهی	۴/۰۲۸۴	۴/۷۰۱۲	۱۱۰/۰۸۳۸	۲/۳۴۲۳	۰/۱۴۴۷	
	نسبت جاری	۴/۵۳۹۳	۴/۹۶۰۱	۱۴۲/۶۱۲۵	۲/۳۲۸۱	۰/۰۳۳۱	
	نسبت حسابهای دریافتی	۰/۵۷۳۰	-۱/۸۵۹۰	۰/۱۵۵۸	۲/۴۵۵۹	۰/۰۳۹۱	
۱۳۸۳	ضریب ثابت	۳/۳۶۵۰	-۲/۸۳۰۵	۱/۵۴۳۰	۱/۵۴۳۰	۰/۰۰۶۶	
	اندازه‌ی شرکت	۰/۵۷۲۱	-۰/۶۵۷۸	۰/۵۱۸۰	۰/۸۶۹۷	۰/۴۴۹۴	
	نسبت بدهی	۱/۹۹۱۳	۲/۰۷۹۴	۷/۹۹۹۷	۱/۴۷۳۶	۰/۱۵۵۲	
	نسبت جاری	۱/۸۴۳۱	۱/۹۶۵۲	۷/۱۳۶۱	۱/۴۴۷۵	۰/۰۱۴۶	
	نسبت حسابهای دریافتی	۵/۲۰۳۴	۹/۶۳۲۸	۱۵۲۵۶/۸۶۰	۴/۲۲۲۹	۰/۰۲۲۵	
	ضریب ثابت	۴/۴۳۰۴	-۹/۱۶۲۵	۴/۳۵۳۱	۰/۰۳۵۳		

نتایج آزمون فرضیه (جدول ۲) تفاوت واریانس متغیر مستقل در دو حالت صفر و یک گزارش حسابرسی مشروط نشان می‌دهد که این تفاوت معنادار نیست. همچنین، تفاوت بین میانگین اندازه‌ی شرکت برای حالت‌های صفر و یک گزارش حسابرسی مشروط نیز معنی دار نبوده است.

جدول ۲- آزمون برابری میانگین و واریانس برای اندازه‌ی شرکت و نسبت بدهی

سال	فرضیه	آزمون برابری واریانس (آزمون F)		آزمون t برای برابری متغیرها	
		آماره F	سطح معناداری	آماره t	درجه آزادی
۱۳۸۱	برابری واریانس	۰/۲۲۵	۰/۵۷۱	-۰/۵۳۵	۴۵
	نابرابری واریانس	-	-	-۰/۵۳۸	۴۲/۸۲۴
	برابری واریانس	۰/۸۱۳	۰/۴۳۴	-۰/۹۸۵	۴۲
۱۳۸۲	نابرابری واریانس	-	-	-۰/۹۷۱	۳۵/۸۹۱
	برابری واریانس	۰/۴۳۶	۰/۵۱۳	-۰/۴۹۶	۳۸
	نابرابری واریانس	-	-	-۰/۵۰۳	۳۶/۸۴۴
۱۳۸۳	برابری واریانس	۲/۷۰۶	۰/۱۰۷	-۱/۵۵۲	۴۵
	نابرابری واریانس	-	-	-۱/۵۲۰	۲۲/۷۱۴
	برابری واریانس	۰/۰۲۳	۰/۸۸	-۱/۳۱۱	۴۲
۱۳۸۳	نابرابری واریانس	-	-	-۱/۳۱۵	۴۱/۸۵۴
	برابری واریانس	۰/۶۴۱	۰/۴۲۸	-۱/۴۷۶	۳۸
	نابرابری واریانس	-	-	-۱/۴۴۸	۳۴/۴۴۱

به دلیل معنادار نبودن برخی از متغیرها، متغیرهای مزبور از مدل حذف شده و نتایج نهایی به صورت زیر ارائه شد:

$$\text{مدل (۲-۴)} \quad \text{Log} \left(\frac{P}{1-p} \right) = ۱/۴۴۶۱ - ۳/۱۲۰۶ (CR) + ۸/۶۲۱۶ (R/A)$$

نتایج جدول (۱) نشان می‌دهد که رابطه‌ی نسبت بدهی به دارایی و گزارش مشروط حسابرسی معنی دار نیست. همچنین، تفاوت بین واریانس و میانگین متغیر مستقل نسبت بدهی به دارایی و گزارش حسابرسی مشروط برای حالت‌های صفر و یک نیز معنی دار نبوده است. همچنین نتایج جدول (۱) نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد متغیرهای نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتی معنادار هستند. نتایج آزمون کای دو در جدول شماره‌ی (۳) نشان می‌دهد که مدل برآورد شده از سایر مدل‌های برآوردی مناسب‌تر است.

جدول ۳- نتایج آزمون برازش مدل‌های برآورد شده

سال	مرحله	ضرایب	کای دو	درجه آزادی	سطح معناداری
۱۳۸۱	اول		۱۵/۱۲۱	۴	۰/۰۰۴۵
	دوم		۱۵/۰۹۱	۳	۰/۰۰۱۷
	سوم		۱۴/۶۴۱	۲	۰/۰۰۰۷
۱۳۸۲	اول		۶/۱۷۸	۴	۰/۰۰۳۶
	دوم		۶/۱۶۴	۳	۰/۰۰۳۹
	سوم		۵/۹۳۹	۲	۰/۰۰۵۴
۱۳۸۳	اول		۸/۸۷۲	۴	۰/۰۴۴۲
	دوم		۸/۶۴۸	۳	۰/۰۳۴۴
	سوم		۸/۲۱۳	۲	۰/۰۱۶۵

۲-۱-۴- نتایج بررسی الگو در سال ۱۳۸۲ نیز منجر به ارایه‌ی مدل زیر شد:

$$\text{Log} \left(\frac{p}{1-p} \right) = -\frac{4}{\sqrt{896}} + 0.3044 (\text{Ln Asset}) - 0.281 (\text{CR}) + 0.27 (\text{D/A}) + \frac{7}{\sqrt{232}} (\text{R/A})$$

به دلیل این که برخی از متغیرهای الگوی عمومی غیر معنادار شده اند، متغیرها بر مبنای روش رو به عقب، از مدل حذف شده و نتایج به صورت زیر ارایه شده است:

$$\text{Log} \left(\frac{p}{1-p} \right) = -2/830.5 + 4/960.1 (\text{CR}) - 1/809.0 (\text{R/A}) \quad \text{مدل (۳-۴)}$$

همان‌طور که مدل مزبور در جدول شماره‌ی (۱) نشان می‌دهد، متغیر مستقل نسبت بدهی به دارایی نیز مانند اندازه‌ی شرکت برای سال ۱۳۸۲ معنی‌دار نیست درحالی که متغیرهای نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار هستند. نتایج آزمون گام به گام معناداری سال ۱۳۸۲ (جدول شماره‌ی ۳) نشان می‌دهد که این مدل دارای کم‌ترین کای دو است بنابراین، مدل مناسبی است.

۳-۱-۴- بررسی روابط علت و معلولی بین متغیرهای مستقل و وابسته در سال ۱۳۸۳ منجر به ارایه‌ی مدل زیر شد:

$$\text{مدل (۴-۴)} \quad \text{Log} \left(\frac{P}{1-p} \right) = -9/1626 + 1/9652 (CR) + 9/6328 (R/A)$$

نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌ی دوم برای سال مندرج در ۱۳۸۳ جدول شماره‌ی (۱) نشان می‌دهد که نسبت بدهی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی موثر نیست. همچنین، نتایج آزمون میانگین و برابری یا نابرابری واریانس و برابری میانگین برای داده‌های فرضیه‌ی اول (جدول شماره‌ی ۲) نشان می‌دهد که تفاوت بین واریانس متغیر مستقل نسبت بدهی به دارایی برای حالت‌های صفر و یک معنادار نبوده است. بررسی فرضیه‌های ۳ و ۴ نیز نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد، متغیرهای نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتنی معنادار هستند.

۲-۴- آزمون ارتباط بین نوع موسسه‌ی حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی سال قبل

بر اساس جدول توافقی، فرضیه رابطه‌ی بین نوع موسسه حسابرسی و گزارش مشروط حسابرسی سال قبل به تفکیک سال‌های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ در جدول شماره‌ی (۴) ارایه شده است.

جدول ۴- آزمون فرضیه‌ی نوع موسسه‌ی حسابرسی و گزارش حسابرسی قبل

سال	آماره کای دو	درجه آزادی	P-Value
۱۳۸۱	۹/۳۷۵	۱	۰/۰۰۲
۱۳۸۲	۱۰/۷۹۱	۱	۰/۰۰۱
۱۳۸۳	۶/۳۵۲	۱	۰/۰۱۳
۱۳۸۱	۴۰/۳۳۳	۱	۰/۰۰۰
۱۳۸۲	۱۳/۰۶۴	۱	۰/۰۰۱
۱۳۸۳	۱۰/۷۹۱	۱	۰/۰۰۱

نتایج جدول مزبور نشان می‌دهد که در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرضیه‌ی رابطه‌ی بین نوع موسسه‌ی حسابداری و گزارش مشروط حسابداری رد نمی‌شود. نتایج حاصل به تفکیک سال‌های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ در جدول (۵) نشان می‌دهد که رابطه‌ی بین نوع موسسه‌ی حسابداری و گزارش مشروط برای سال‌های مورد بررسی به ترتیب $-۰/۴۴۲$ ، $-۰/۴۹۵$ و $-۰/۳۹۸$ است. ضریب منفی نشان می‌دهد که رابطه‌ی بین آنها معکوس است.

بررسی رابطه‌ی بین گزارش مشروط حسابداری سال قبل و گزارش مشروط سال مورد رسیدگی نشان می‌دهد که این رابطه نیز معنی‌دار است. نتایج حاصل از آزمون همبستگی بین این دو متغیر به تفکیک سال‌های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ (جدول شماره‌ی ۵) نشان می‌دهد که میزان همبستگی به ترتیب $۰/۹۱۷$ ، $۰/۵۴۵$ و $۰/۵۵۱$ است. در این حالت رابطه‌ی بین متغیرهای مزبور مستقیم است.

جدول ۵- میزان همبستگی و نوع ارتباط بین نوع موسسه‌ی حسابداری و گزارش حسابداری سال قبل با و گزارش مشروط

P-Value	مقدار آماره	میزان همبستگی	آماره		متغیر
			سال	سال	
۰/۰۰۲	-۳/۳۴۱	-۰/۴۴۲	۱۳۸۱		نوع موسسه حسابداری
۰/۰۰۱	-۳/۶۹۴	-۰/۴۹۵	۱۳۸۲		
۰/۰۱۱	-۲/۶۷۸	-۰/۳۹۸	۱۳۸۳		
۰/۰۰۰	۱۵/۵۵۶	۰/۹۱۷	۱۳۸۱		گزارش حسابداری سال قبل
۰/۰۰۰	۴/۲۰۷	۰/۵۴۵	۱۳۸۲		
۰/۰۰۰	۴/۰۶۷	۰/۵۵۱	۱۳۸۳		

۵- بررسی یافته‌های تحقیق

۵-۱- نتایج فرضیه‌ی اول

شواهد بدست آمده از آزمون این فرضیه، بیانگر این موضوع است که اندازه‌ی شرکت بر گزارش مشروط حسابداری موثر نیست. یافته‌های مربوط به این فرضیه با تحقیقات موجلر (۱۹۸۶)، ایرلند (۲۰۰۴)، رینالدو فرانسس (۲۰۰۱) و باریز (۲۰۰۵) مطابقت دارد. همچنین، با نتایج بدست آمده در تحقیقات هودیپ و کوک (۲۰۰۵)،

اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳)، بل و تیبور (۱۹۹۱)، مونرو و ته (۱۹۹۳) و دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷) مطابقت ندارد.

۲-۵- نتایج فرضیه‌ی دوم

شواهد حاصل از آزمون این فرضیه، بیانگر این موضوع است که نسبت بدهی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی تاثیر ندارد. یافته‌های مربوط به این فرضیه با تحقیقات لویتان و کونا بلت (۱۹۸۵)، موچلر (۱۹۵۸)، مونرو و ته (۱۹۹۳)، اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳) و فیئرر (۲۰۰۴) مطابقت دارد. همچنین، با نتایج بدست آمده در تحقیقات دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷)، بل و تیبور (۱۹۹۱) و مک کیون و دیگران (۱۹۹۱) مطابقت ندارد.

۳-۵- نتایج فرضیه‌ی سوم

شواهد حاصل از آزمون این فرضیه، بیانگر این موضوع است که نسبت جاری بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است. یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه با تحقیقات موچلر (۱۹۸۶)، منون و شوارتز (۱۹۸۷)، لئارد و دیگران (۲۰۰۱)، بل و تیبور (۱۹۹۱)، اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳)، ایرلند (۲۰۰۴)، فیئرر (۲۰۰۴) و گاجانیس و دیگران (۲۰۰۵) مطابقت دارد. همچنین، با نتایج بدست آمده در تحقیقات موچلر (۱۹۸۵) و لیتان و لیتان (۱۹۹۸) مطابقت ندارد.

۴-۵- نتایج فرضیه‌ی چهارم

شواهد حاصل از آزمون این فرضیه، بیانگر این موضوع است که نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با تحقیقات انجام شده توسط سیمونیک (۱۹۸۰)، بل و تیبور (۱۹۹۱)، اسپاتیس و دیگران (۲۰۰۳) و استایس (۱۹۹۱) مطابقت دارد. همچنین، یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج بدست آمده در تحقیقات دوپوچ و دیگران (۱۹۸۷) و مونرو و ته (۱۹۹۳) مطابقت ندارد.

۵-۵- نتایج فرضیه‌ی پنجم

یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه، بیانگر این موضوع است که بین نوع موسسه‌ی حسابداری و گزارش مشروط حسابداری ارتباط معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج تحقیقات ایرلند (۲۰۰۴) و فاروجیا و بالدینو (۲۰۰۵) مطابقت دارد. همچنین، یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج بدست آمده در تحقیقات مونرو و ته (۱۹۹۳)، گاجانیس و دیگران (۲۰۰۵) مطابقت ندارد.

۵-۶- نتایج فرضیه‌ی ششم

نتایج حاصل از آزمون این فرضیه، بیانگر این است که بین گزارش مشروط حسابداری سال قبل و گزارش مشروط حسابداری سال مورد رسیدگی رابطه‌ی مثبت بسیار قوی وجود دارد. با تایید این فرضیه می‌توان نتیجه گرفت که یکی از عوامل اصلی انجام حسابداری در ایران، الزام قانونی است. زیرا، در بسیاری از موارد با مطالعه‌ی گزارش‌های حسابداری می‌توان نتیجه گرفت که بیشتر شرکت‌ها به نتایج گزارش حسابداری توجه چندانی ندارند و بیشتر بندهای گزارش‌های مشروط حسابداری در طول چندین سال تکرار می‌شود.

یافته‌های حاصل از آزمون این فرضیه با نتایج بدست آمده در تحقیقات مونرو و ته (۱۹۹۳)، رینالد و فرانسیس (۲۰۰۱)، سیترون و تافلر (۲۰۰۵) و ایرلند (۲۰۰۴) مطابقت دارد. همچنین، با نتایج حاصل از تحقیق موچلر (۱۹۸۵) مطابقت ندارد.

۶- پیشنهادهایی برای کاربران نتایج تحقیق

قبل از ارائه‌ی پیشنهادها، لازم است این نکته تذکر داده شود که استفاده‌کنندگان از نتایج تحقیق باید محدودیت‌های حاکم بر تحقیق را که در قسمت بعدی ارائه می‌شود، در نظر بگیرند.

• بر اساس نتایج تحقیق، مشاهده شد که نسبت جاری بر گزارش مشروط حسابداری موثر است. بنابراین، لازم است که بنگاه‌های اقتصادی اقدام‌هایی را برای حفظ این نسبت در سطح معقول انجام دهند. همچنین، علاوه بر حساب‌رسان به مدیران

باشند. زیرا، به دلیل ماهیت سیال اقلام تشکیل دهنده‌ی آن، نسبت مزبور در معرض تقلب و اشتباه قرار می‌گیرد.

- بر اساس نتایج تحقیق، مشاهده شد که نسبت حسابهای دریافتنی به دارایی‌های بر گزارش مشروط حسابرسی موثر است. در واقع، تاثیر نسبت مزبور بر گزارش مشروط حسابرسی نشأت گرفته از دو موضوع است. اول این که، در بسیاری از موارد حسابهای دریافتنی سنواتی در صورتهای مالی وجود دارد. دوم، تعیین ذخیره‌ی مطالبات مشکوک‌الوصول مستلزم کاربرد قضاوت توسط حسابرس است. بنابراین، به مدیران پیشنهاد می‌شود که ضمن تدوین سیاست اعتباری منطقی، برای وصول حسابهای دریافتنی برنامه‌ی منظمی طراحی کنند و در برآورد ذخیره مطالبات مشکوک‌الوصول دقت لازم را اعمال کنند.

- کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی با انتشار استاندارد شماره‌ی ۳۰ (برنامه‌ریزی حسابرسی) رهنمودهایی در زمینه‌ی برنامه‌ریزی حسابرسی صورتهای مالی ارائه کرده است. استفاده از نتایج چنین تحقیقاتی در مرحله‌ی برنامه‌ریزی موجب شناسایی تنگناهای موجود در صورتهای مالی می‌شود و می‌تواند به حسابرس در برنامه‌ریزی دقیق‌تر کمک کند. همچنین، در مرحله‌ی نهایی انجام حسابرسی می‌توان با بکارگیری مدل برآورد شده، از نتایج بدست آمده اطمینان بیشتری حاصل کرد. لذا، نتایج این تحقیق ممکن است به کمیته‌ی فنی سازمان حسابرسی در تجدیدنظر یا وضع استانداردهای حسابرسی کمک کند.

- نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که کیفیت انجام حسابرسی در موسسات مختلف متفاوت است. بنابراین، به کمیته‌ی حسابرسی یا هیئت‌مدیره‌ی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که در انتخاب موسسه‌ی حسابرسی دقت لازم را به عمل آورند.

- به شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسان مستقل استفاده نمی‌کنند، پیشنهاد می‌شود که با استفاده از چنین مدل‌هایی وضعیت صورتهای مالی خود را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهند.

۷- پیشنهادهایی برای تحقیقات آینده

در فرآیند تحقیق عوامل موثر دیگری شناسایی شد که امکان بررسی آنها در حین انجام تحقیق وجود نداشت. به محققان پیشنهاد می‌شود که این عوامل را مورد بررسی قرار دهند. برخی از این عوامل عبارتند از:

- ۱- بررسی تاثیر عواملی مانند مدیریت، دعاوی حقوقی، دوره‌ی گردش موجودی کالا و نسبت کارایی بر گزارش مشروط حسابرسی.
- ۲- بررسی تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر گزارش مشروط حسابرسی با استفاده از روشهای دیگری نظیر پرویت، شبکه‌ی عصبی و تجزیه و تحلیل چند عامله.
- ۳- بررسی و مقایسه‌ی تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر گزارش مشروط حسابرسی، در صنایع مختلف.
- ۴- تاثیر متغیرهای مالی و غیرمالی بر بند شرط‌های موجود در گزارش‌های حسابرسی.

منابع و مأخذ

- Altman, E. (1982). *Corporate financial distress: A complete guide to predicting, avoiding, and dealing with bankruptcy*. New York: Wiley.
- Balvers. R, B.MacDonald and R.Miller (1988), Underpricing of New Issues and the Choice of Auditor as a Signal of Investment Banker Reputation, *The Accounting Review*, Vol. 63, PP. 605-21.
- Barizah .N, baker. A, Rahim. A, Rahman. A & Rashid. A (2005), Factors influencing auditor independence : . *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 356-273.
- Beasley, S. M, Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (1999). *Fraudulent financial reporting: 1987-1997: an analysis of US public companies*, Research Report, COSO.
- Beattie, V. and Fearnley, S. (1995). 'The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies'. *Accounting and Business Research*, (25) (Autumn): 227-239.
- Bell, T., & Tabor, R. (1991). Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. *Journal of Accounting Research*, 29, 350-370.
- Casterella, R. J., Lewis, B. L., & Walker, P. (2000). Modeling the audit opinions issued to bankrupt companies: A two-stage empirical analysis. *Decision Sciences*, 31(2), 507-530.
- Chen, K., & Church, B. (1992, Fall). Default on debt obligations and the issuance of going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30-49.
- Craswell, j. stocks and Laughton (2002), Auditor independence and fee dependence. *journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, pp. 253-275.
- DeAngelo, L. (1981), 'Auditor Size and Auditor Quality'. *journal of Accounting and Economics*, Vol. 1, pp. 113-27.
- Dechow, M.L., T.J. Wong and S. Li (2000), 'The Impact of Improved Auditor Independence on Audit Market Concentration in China', *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 28, pp. 269-305.

- Dopouch, N., Holthausen, R., & Leftwich, R. (1987). Predicting audit qualifications with financial and market variables. *Accounting Review*, 62(3), pp. 431–454.
- Emby and A. Davidson (1998), The effects of engagement factors on Auditor independence, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 7(2): pp. 163-79.
- Farrugia, J. and J. Baldacchino (2005), Qualified audit reports in Malta. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp. 823–43
- Firth, M. (1993). An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4: pp. 23–37.
- Gaganis, Ch., Pasiouras, F., Tzanetoulakos, A., (2005). A comparison and integration of classification techniques for the prediction of small UK firms failure. *The Journal of Financial Decision Making* 1 (1), pp. 55–69.
- Gul, F.A., Lee, D.S. and Lynn, M. (1992). 'A note on audit qualification and switches: some further evidence from a small sample study'. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 1(1): pp. 111-120.
- Ham, J., D. Losell, & W. Smieliauskas. (1985). An empirical study of error characteristics in accounting population. *Accounting Review*, 60 (July), pp. 387–406.
- Hopwood, W., McKeown, J., Mutchler, J., (1994). A reexamination of auditor versus model accuracy within context of the going-concern opinion decision. *Contemporary Accounting Research* 2 (10), pp. 409–431.
- Hudaib, M. and T.E. Cooke (2005), The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9 & 10), pp. 1170–1210.
- Ireland, J. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7 & 8), pp. 975–1015.
- Keasey, K., Watson, R., & Wynarczyk, P. (1988). The small company audit qualification: A preliminary investigation. *Accounting and Business Research*, 18(72), pp. 323–333.
- Kida, T. (1980, Autumn). An investigation into auditor's continuity and related qualification judgments. *Journal of Accounting Research*, pp. 506–523.

- Kleinman, G., & Anandarajan, A. (1999). The usefulness of off-balance sheet variables as predictors of auditor's going concern opinions: An empirical analysis. *Managerial Auditing Journal*, 14(6), pp. 286–293.
- Kreutzfeldt, R., & Wallace, W. (1986). Error characteristics in audit populations: Their profile and relationship to environmental factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 6 (1): 20–43.
- Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The role of economic trade-offs in the audit opinion decision: An empirical analysis. *Journal of Accounting Auditing and Finance*, 11(4), pp. 565–586.
- Laitinen, E. K., & Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: Evidence from large companies. *European Accounting Review*, 7(4), pp. 639–653.
- LaSalle, R., Anandarajan, A., & Miller, A. (1996, Fall). Going concern uncertainties: Disclaimer of opinion versus unqualified opinion with modified wording. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 29–48.
- Lenard, J. M., Alam, P., Booth, D., & Madey, G. (2001). Decision-making capabilities of a hybrid system applied to the auditor's going-concern assessment. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 10, 1–24.
- Lennox, C.S., (1999). The accuracy and incremental information context of audit reports in predicting bankruptcy. *Journal of Business Finance and Accounting* 26, pp. 757–770.
- Levitan, A.S. and J.A. Knoblett (1985), 'Indicators of Expectations to the Going-Concern Assumption', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5, No. 1, pp. 26-39.
- McKeown, J. C., Mutchler, J. F., & Hopwood, W. (1991). Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10, 1–13 (Supplement).
- Menon, K. and K.B. Schwartz (1987), 'An Empirical Investigation of Audit Qualification Decisions in the Presence of Going-Concern Uncertainties', *Contemporary Accounting Research* (Spring), pp. 302-15.
- Monroe, G. and S. Teh (1993), 'Predicting Uncertainty Audit Qualifications in Australia Using Publicly Available

- Information', *Accounting and Finance*, Vol. 33, No. 2, pp. 79-106.
- Mutchler, J.E. (1984), 'Auditors' Perception of the Going-Concern Opinion Decision', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 3, No. 2, pp. 17-30
- Mutchler, J. E. (1986), A multivariate analysis of the auditor's going concern opinion decision, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Fall, pp. 148-163.
- Pasiouras, f., Gaganis, Ch., Zopounidis, C. (2006). Multicriteria decision support methodologies for auditing decisions: The case of qualified audit reports in the UK. *European Journal of Operational Research*.
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24: 97-110.
- Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, pp. 375-400.
- Spathis, T. (2003): Audit Qualification, Firm Litigation, and Financial Information: an Empirical Analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, Vol 7 (1), pp. 71-85.
- Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre engagement factors associated with lawsuits against auditors. *The Accounting Review*, 66 (3): pp. 516-533.
- Willingham, J., & W.Wright. (1985). Financial statement error and internal control judgements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 5 (Fall), pp. 57-70.