

نوع گزارش حسابداری، تعداد و نوع بندهای شرط گزارش مشروط حسابداری: نقش بحران اقتصادی

فخرالدین محمدرضایی

استادیار حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
fakhroddin.mr@gmail.com

زهرا دیانتي دیلمی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران
dianati@Khu.ac.ir

روناک داروند

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران
R.darvand@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۱/۲۶ تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۱۵

چکیده

تحریم سیستم بانکی و فروش نفت در سال‌های اخیر منجر به تشدید پدیده بحران اقتصادی در کشور گردیده است. مطابق نظریه علامت‌دهی، شرکت‌ها برای جلوگیری از کاهش ارزش قیمت سهام خود، از شناسایی برخی هزینه‌ها و ذخایر خودداری می‌کنند. این امر ممکن است منجر به واکنش حسابرس با صدور گزارش تعدیل شده شود. اما در نبود شواهد تجربی کافی، هدف پژوهش حاضر بررسی نقش بحران اقتصادی بر نوع گزارش حسابرس، تعداد و نوع بندهای شرط گزارش مشروط حسابداری است. برای این منظور نمونه‌ای متشکل از ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس تهران طی دوره زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ جمع‌آوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج نشان می‌دهد که در دوران بحران اقتصادی نسبت به دوران قبل از بحران، تعداد گزارش‌های مشروط حسابداری و تعداد بندهای گزارش حسابداری افزایش نیافته است. اما آزمون انواع بندهای شرط گزارش حسابداری نشان داد که رابطه معنادار و مستقیمی بین بحران اقتصادی و بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک‌الوصول، بند عدم شناسایی هزینه‌های تحمل شده و بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری وجود دارد.

واژه‌های کلیدی: بحران اقتصادی، نوع گزارش حسابرس، تعداد بند های گزارش حسابداری، نوع بند های گزارش مشروط حسابداری، نظریه علامت‌دهی.

۱- مقدمه

صورت‌های مالی، مهم‌ترین مجموعه اطلاعات مالی برای تصمیم‌گیری‌های اقتصادی محسوب می‌شود اما مفید بودن این اطلاعات در تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، منوط به دارا بودن ویژگی‌های کیفی قابل اتکا و مربوط بودن است. حسابرسی توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت کمک شایانی نماید (امینی و همکاران، ۱۳۹۰). حسابرسان، برای ارائه نظرشان درباره صورت‌های مالی، از گزارش حسابرسی استفاده می‌کنند. گزارش حسابرسی معیاری برای انطباق گزارش‌های مالی با استانداردهای حسابداری است. طبق استانداردهای حسابرسی، سه نوع اظهارنظر غیرمقبول با عناوین نظر مشروط، نظر مردود و عدم اظهارنظر وجود دارد. مبانی تعدیل اظهار نظر حسابرسان که شامل تحریف و محدودیت با اهمیت و فراگیر و همچنین ابهام با اهمیت و فراگیر است؛ پیش از بند اظهارنظر در گزارش حسابرسان درج می‌شود. وجود بندهای تحریف، به معنای نیاز به اصلاح حساب‌ها و در نهایت صورت‌های مالی است و معمولاً، تعدیلات لازم در صورت‌های مالی دوره‌(ها)ی آینده انجام می‌شود (آزاد و کاظمی، ۱۳۹۲).

بر اساس مطالعات محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) می‌توان دریافت که تعداد گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول علی‌رغم اینکه بعد از آزادسازی سازی بازار حسابرسی به شدت کاهش یافته است (از ۹۶ درصد در سال ۱۳۷۸ به ۶۴ درصد در سال ۱۳۸۹ رسیده است)، اما نسبت گزارش‌های غیرمقبول در ایران در مقایسه با سایر کشورها حتی چین (در حدود ۱۱ درصد در سال ۱۹۹۶) بطور چشم‌گیری بالاست. در همین راستا علیرغم اینکه دلایل اظهارنظرهای تعدیل شده در ایران می‌تواند تحت تأثیر ۱- محدودیت در دامنه رسیدگی و ۲- انحراف از استانداردهای حسابداری، باشد، اما دلایل صدور گزارش مشروط در ایران شامل موارد متفاوت و منحصر به فرد می‌باشد. محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶)، (۱) نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد (۲) عدم دریافت پاسخ تأییدیه از اشخاص ثالث (۳) محاسبه نادرست بهای تمام شده کالای فروش رفته، (۴) نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول و (۵) عدم شناسایی هزینه‌ها را از مهم‌ترین دلایل صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول در ایران شناسایی کرده‌اند. این پنج دلیل بیش از ۶۵ درصد بندهای گزارش حسابرسان برای صدور گزارش غیرمقبول را شامل می‌شود.

اگرچه عوامل متعددی از جمله نوع حسابرسان، اندازه شرکت، نسبت اهرمی، زیان ده بودن شرکت از جمله متغیرهایی هستند که بر روی نوع گزارش حسابرسان و بر نوع

اظهارنظر حسابرسان اثرگذار هستند (محمدرضایی و همکاران، ۲۰۱۶)، اما اخیراً پس از بحران مالی جهانی، پژوهش‌هایی در رابطه با تأثیر بحران مالی بر کیفیت سود (فلیپ و رافونیر^۱، ۲۰۱۴؛ دیمیتریس و همکاران^۲، ۲۰۱۵؛ پرساکیس و ایتزیدیس^۳، ۲۰۱۶) و نوع گزارش حسابرسی (یانگ و همکاران^۴، ۲۰۱۱) انجام شده است.

بحران مالی، شرایطی است که در آن برخی دارایی‌های مالی بطور ناگهانی بخش عمده‌ای از ارزش اسمی خود را از دست می‌دهند. بحران‌های مالی اغلب تحت تأثیر برخی اقدامات بانک‌ها و رکود حاصل از آن بوجود می‌آید (جرماکویز و گرونیک^۵، ۲۰۰۶). بحران مالی سال ۲۰۰۷ آمریکا که بعضی از تحلیلگران این بحران را به سونامی عظیمی تشبیه کرده‌اند که از آمریکا شروع شده و رفته رفته با گسترش دامنه خود به کشورهای اروپایی و سپس سایر نقاط دنیا سرایت کرده است (سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). به طور کلی، دوره بحران اقتصادی افزایش سطح خطر شرکت‌ها را در پیش دارد. در بحران‌های مالی جهانی، مدیران تحت فشار قرار می‌گیرند و برای اتخاذ تصمیم به منظور اجتناب از ورشکستگی با استفاده از اختیاراتی که در زمینه به کارگیری استانداردهای حسابداری و استفاده از برآوردها و پیش‌بینی‌ها دارند، اطلاعات مالی خود را برای مخفی نمودن و یا به تعویق انداختن وضعیت درماندگی مالی، دستکاری می‌نمایند (صفرزاده و واحدیان، ۱۳۹۶). در همین راستا فلیپ و رافونیر^۶ (۲۰۱۴) نشان می‌دهند کیفیت گزارشگری مالی در شرایط متفاوت اقتصادی تغییر می‌کند. لذا، سطح خطر بالاتر و نگرانی از طلبکاران و سرمایه‌گذاران، نیازمند روش‌های حسابرسی گسترده و سرمایه‌گذاری و تلاش بیشتر در رسیدگی‌ها است (چوی و همکاران^۷، ۲۰۰۸؛ فرانسیس و وانگ^۸، ۲۰۰۸؛ گاش و پاول وایس^۹، ۲۰۰۹؛ ژانگ و هانگ^{۱۰}، ۲۰۱۳). بطوری که یانگ و همکاران (۲۰۱۱) نشان دادند که صدور گزارش مشروط عدم تداوم فعالیت در استرالیا در دوره بحران اقتصادی افزایش یافته است.

در ایران نیز بحران اقتصادی در سالهای اخیر به وضوح نمایان شده است. تحریم‌های اقتصادی علیه ایران بدلیل مسایل هسته‌ای در طی یک دهه اخیر موجب شده تا فضای کسب و کار شرکت‌ها، تحت تأثیر قرار گیرد. اوج این تغییرات اقتصادی که موجب تشدید پدیده بحران اقتصادی در ایران گردیده است مربوط به سالهای بعد از تصویب قطعنامه تحریمی شماره ۱۹۲۹ در تاریخ ۹ ژوئن سال ۲۰۱۰ (۱۹ خرداد ۱۳۸۹) و الحاقات این قطعنامه و بطبع آن تحریم نفتی و بانکی ایران می‌باشد (سالهای ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۲). این تغییرات محسوس در

فضای کسب و کار موجب کاهش سودآوری شرکت های ایرانی شده است (وصالی و ترابی، ۱۳۸۹). در حال حاضر، علاوه بر فشار تحریم های مالی علیه ایران به دلیل کمبود منابع مالی بین المللی و کاهش ارزش پول ملی، قراردادهای تامین مالی منعقد شده با رکود مواجه شده اند و حجم سرمایه گذاری های پذیرفته شده به شدت کاهش یافته است (خلعتبری، ۱۳۸۸). علاوه بر این، با گذشت زمان و با ظهور آثار درآمدی کاهش قیمت نفت خام بر بودجه و تراز تجاری و نیز کاهش قیمت محصولات پتروشیمی و فلزی، آثار بحران بین المللی در اقتصاد ایران ظاهر شد و در کنار تبعات تحریم ها بروز کرد.

طبق اطلاعات بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نرخ تورم در سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ بطور قابل توجهی (حدود ۳ برابر) نسبت به سالهای ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ افزایش یافته است، همچنین نرخ رشد اقتصادی (تولید ناخالص داخلی) بطور چشمگیری کاهش یافته است (منفی شده است). بنابراین پدیده بحران اقتصادی در ایران شدت بیشتری یافته است. علاوه بر این دو سال (سالهای ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲)، سایه شوم بحران اقتصادی هم چنان در کشور باقی است و در سالهای اخیر طیف وسیعی از ورشکستگی موسسات مالی مانند موسسه مالی فرشتگان یا زبان های انباشته بانک های بزرگی مانند صادرات و تجارت، سکتة اقتصادی را به همراه داشته است.

بحران اقتصادی سالهای اخیر کشور می تواند بر نوع گزارشات حسابرسی و تعداد و ماهیت بندهای گزارشی اثرگذار باشد (یانگ و همکاران، ۲۰۱۱). بطوری که با توجه به تئوری علامت دهی در دوره بحران اقتصادی، به احتمال زیاد مطالبات در سررسید وصول نمی شود و این امر منجر به رخداد مطالبات مشکوک الوصول می شود. مدیران به دلیل عملکرد مالی ضعیف از شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول سرباز می زنند و به احتمال زیاد این امر باعث ایجاد بند نبود ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در گزارش حسابرسی توسط حسابرسان می شود (حسابرسان گزارش مشروط صادر کنند). این موضوع برای عدم شناسایی سایر هزینه ها یا ذخایر دیگر هم صادق می باشد. لذا براساس تئوری علامت دهی و یافته های پژوهش های قبلی در این حوزه در سایر کشورها مانند یانگ و همکاران (۲۰۱۱) و یانگ و همکاران (۲۰۱۳)، حسابرسان گزارش حسابرسی مشروط بیشتر با تعداد بند بیشتری ممکن است ارائه دهند.

با توجه به تعدد گزارشات غیرمقبول در ایران با انواع بندهای حسابرسی خاص، محیط پژوهشی ایران یک آزمایشگاه طبیعی و منحصر به فردی را برای بررسی نقش بحران اقتصادی بر نوع گزارش های حسابرسی و تعداد و نوع بندهای گزارش

حسابرسی فراهم می کند. این در حالی است که پژوهش قبلی در سایر کشورها، فقط اثر بحران مالی را بر گزارش های مشروط عدم تداوم فعالیت بررسی کرده اند زیرا دریافت گزارش غیرمقبول، جز به دلیل مشکل تداوم فعالیت در آن کشورها تقلب محسوب شده و پذیرفتنی نیست. با توجه به آثار بااهمیت بحران های مالی و اقتصادی بر اقتصاد کشور، ضروری است اثرات بحران بر بخش های مختلف اقتصاد ایران بطور دقیق شناسایی شود و اقدامات سریع و موثر برای مقابله با پیامدهای منفی بحران و همچنین استفاده از فرصت ایجاد شده انجام گیرد. بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال شفاف شدن پیامدهای بحران اقتصادی کشور بر نوع گزارش حسابرسی و تعداد و نوع بندهای گزارش حسابرسی است.

۲- چارچوب نظری و تدوین فرضیه ها

فرضیه علامت دهی در تحقیقات مختلف حسابداری و حسابرسی، مورد مطالعه قرار گرفته است. این مطالعات نشان می دهند که مدیریت واحدهای تجاری، اطلاعات مختلفی درباره عملکرد شرکت را به منظور کاهش عدم تقارن اطلاعاتی برای مشارکت کنندگان در بازار سرمایه افشا می نماید. اطلاعات مذکور به عنوان علامت، شامل اخبار خوب و یا بدی است که برای بازار سرمایه ارسال می شود (بنی مهد و بهاری، ۱۳۹۳). طبق مدل های علامت دهی هاتاچارتا، جان و ویلیامز، میلر و راک، مدیران در مورد ارزش واقعی شرکت نسبت به سرمایه گذاران اطلاعات بیشتری داشته و از سود سهام برای انتقال اطلاعات به بازار استفاده می کنند (جعفری پرور، ۱۳۸۹). این تئوری بیان می کند سرمایه گذاران تصور می کنند که اقلام تعهدی اختیاری علامت خاص اطلاعات در خصوص عملکرد آینده شرکت است. بنابراین رابطه اقلام تعهدی اختیاری و ارزش بازار باید مثبت باشد. لذا در دوران بحران اقتصادی قیمت سهام شرکت با اقلام تعهدی اختیاری رابطه مثبت دارد. در زمان بحران اقتصادی بیشتر شرکت ها درآمد پایین تری را نشان می دهند که باعث ایجاد انگیزه افزایش مدیریت سود در مدیران برای جبران کاهش عملکرد عملیاتی شرکت می شود (احمدزولکی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۱). در همین راستا مدیران بسیاری از شرکت هایی که از بحران متاثر شده اند برای جلوگیری از کاهش زیاد قیمت سهام و جبران تاثیر منفی که بر آنها می گذارد سود شرکت را دستکاری و افزایش می دهند (چاریتو و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۷). بنابراین در شرایط بحران اقتصادی، ممکن است شرکت ها اقدام به اقداماتی برای افزایش سود خود از طریق شناسایی زودتر از موقع درآمدها و یا عدم شناسایی هزینه های تحقق یافته، نمایند؛ یا مشکل عدم تداوم

شرکت ها افزایش یابد. در چنین شرایطی حسابرسان ممکن است با تعدیل گزارش خود به این شرایط جدید عکس العمل نشان دهند.

یانگ و همکاران (۲۰۱۳) بیان می کنند که با توجه به تئوری علامت دهی در دوره بحران اقتصادی، به احتمال زیاد مطالبات در سررسید وصول نمی شود و این امر منجر به رخداد مطالبات مشکوک الوصول می شود. مدیران به دلیل عملکرد مالی ضعیف از شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول سرباز می زنند و به احتمال زیاد این امر باعث ایجاد بند نبود ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در گزارش حسابرسی توسط حسابرسان می شود (حسابرسان گزارش مشروط صادر کنند). این موضوع برای عدم شناسایی سایر هزینه ها یا ذخایر دیگر هم صادق می باشد

لوپتان و همکاران^{۱۳} (۱۹۸۵) در پژوهشی با بررسی گزارش های حسابرسی شرکت های ورشکسته به این نتیجه رسیدند که همه آن ها گزارش حسابرسی مشروط دریافت کرده بودند. گیگر و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۳) بیان کردند که پس از شروع بحران مالی، گرایش حسابرسان برای بند اظهارنظر تداوم فعالیت قبل از ورشکسته شدن شرکت افزایش یافته است. همچنین مطالعات آنها بیانگر آن است که در دوران بحران مالی احتمال صدور گزارش های حاوی بند ابهام درباره تداوم فعالیت شرکت بیشتر است. رونک و فری^{۱۵} (۲۰۱۵) نیز نشان دادند که تنها سود خالص برای پیش بینی احتمال صدور گزارش حاوی بند تداوم فعالیت در دوران بحران مالی در کشور آلمان مناسب می باشد. یافته های زوریگات^{۱۶} (۲۰۱۴) نشان داد که اندازه موسسه حسابرسی، اندازه شرکت مورد حسابرسی و ضریب اختصاصی که شرکت به موسسه حسابرسی می دهد به طور قابل توجهی با گزارش حسابرسی رابطه دارند و موسسات حسابرسی بزرگتر تمایل بیشتری به ارائه گزارش های تعدیل شده نسبت به موسسات حسابرسی کوچکتر دارند. در همین راستا با بررسی واکنش بازار سهام به نظرات حسابرسان در مطالعات لانیلو و گالوپ (۲۰۱۵) می توان دریافت که به طور خاص، شرایط بیان شده در گزارش حسابرسی دارای تاثیر منفی بر قیمت سهام هستند. آنها همچنین نشان دادند که یک اظهارنظر مقبول با بند تاکید بر موضوع خاص با در نظر گرفتن عدم قطعیت یا نگرانی مالی دارای تاثیر مثبت بر قیمت سهام است. رونک و فری (۲۰۱۵) نیز با بررسی تاثیر بحران مالی بر اظهارنظرهای حاوی بند تداوم فعالیت در کشور آلمان در سال ۲۰۰۸، ابتدا تلاش کردند سطح ریسک صاحبکار را با احتمال صدور گزارش حاوی بند تداوم فعالیت مرتبط کنند؛ اما نتایج نشان داد تنها سود خالص برای پیش بینی احتمال صدور گزارش حاوی بند

تداوم فعالیت در دوران بحران مالی در کشور آلمان مناسب می باشد. در مطالعه ای دیگر برگلند و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۶) به بررسی ارتباط بین اندازه موسسه حسابرسی و احتمال صدور گزارش حاوی بند ابهام درباره تداوم فعالیت شرکت ها در ایالات متحده آمریکا پرداختند. آنها نشان دادند با کنترل کردن مناسب متغیر سلامت مالی می توان ارتباط مثبتی بین اندازه موسسه حسابرسی و احتمال صدور گزارش حاوی بند ابهام درباره تداوم فعالیت مشاهده نمود. در نهایت هی و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۸) دریافتند که شرایط اقتصادی هنگامی که یک حسابرسان وارد بازار کار می شود تاثیر بلند مدتی بر قضاوت و تصمیم گیری او دارد. به ویژه شرکایی که حرفه خود را در یک دوره رکود آغاز کرده اند (حسابرسان رکود) به تعداد بیشتری گزارش تعدیل شده صادر کرده اند. بطوری که برای نمونه های شرکت-سالها که شامل تعدیلات حسابرسی نمی باشد احتمال بیشتری دارد که حسابرسان رکود، اظهار نظر تعدیل شده صادر کنند. علاوه بر این، شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرسان رکود احتمال کمتری دارد که گزارش های مالی و مقررات افشا را نقض کنند.

در ایران نیز همانطور که پیشتر نیز اشاره شد محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶)، دلایل صدور گزارش های حسابرسی غیر مقبول در ایران در سالهای ۱۳۷۹ (به عنوان نمونه ای برای دوره قبل از خصوصی سازی بازار حسابرسی) و در ۱۳۸۹ (به عنوان نمونه ای برای دوره بعد از خصوصی سازی بازار حسابرسی) را بررسی کردند و بیان کردند که بیش از ۶۵ درصد بندهای گزارش حسابرسان برای صدور گزارش غیر مقبول در ایران برای سالهای ۱۳۷۹ و ۱۳۸۹ عبارت اند از: الف- نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، ب- عدم دریافت پاسخ تاییدیه از اشخاص ثالث، پ- محاسبه نادرست بهای تمام شده کالای فروش رفته، ج- نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول و د- عدم شناسایی هزینه ها. همچنین جوادی زاده و همکاران (۱۳۹۴) با بررسی اثر میانجی گری بحران مالی در گزارش حسابرسان و اقلام تعهدی بیان کردند که بحران مالی اثر قابل ملاحظه ای بر این رابطه می گذارد. دارابی و همکاران (۱۳۹۵) نیز نشان دادند شرکت هایی که دچار ورشکستگی هستند، به احتمال بیشتری اظهارنظر حاوی بند تداوم فعالیت دریافت می کنند و در دوره بحران مالی احتمال صدور اظهارنظر حاوی بندی در مورد تداوم فعالیت توسط سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات حسابرسی برای شرکت های دچار ورشکستگی بیشتر است. باغومیان و همکاران (۱۳۹۶) بین رکود اقتصادی و مدیریت سود شرکت ها، رابطه مستقیم و معناداری پیدا کردند.

۳- فرضیات پژوهش

برای آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش از مدل رگرسیونی (۱) که براساس پژوهش بارنز و رنارت (۲۰۱۳)، چن و همکاران (۲۰۱۶) و محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) تدوین شده است، استفاده شده است:

مدل ۱:

$$AudOpn_{it}/Remark_{it} = \beta_0 + \beta_1 ECrisis_{it} + \beta_2 Audpvt_{it} + \beta_3 Audchg_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 InvRec_{it} + \beta_7 Liq_{it} + \beta_8 loss_{it} + \beta_9 Busy_{it} + \beta_{10} Subs_{it} + \beta_{11} LogAge_{it} + \beta_{12} Conown_{it} + \sum \beta_{13} TAcc + \beta_{12} Pvtown_{it} + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

برای آزمون فرضیه سوم پژوهش از مدل رگرسیونی رابطه (۲) استفاده شده است:

مدل ۲:

$$RemarkType_{it} = \beta_0 + \beta_1 ECrisis_{it} + \beta_2 Audpvt_{it} + \beta_3 Audchg_{it} + \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 InvRec_{it} + \beta_7 Liq_{it} + \beta_8 loss_{it} + \beta_9 Busy_{it} + \beta_{10} Subs_{it} + \beta_{11} LogAge_{it} + \beta_{12} Conown_{it} + \beta_{13} Pvtown_{it} + \sum \beta_{14} TAcc + \sum \beta_j IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it}$$

در مدل های ۱ و ۲، متغیرهای وابسته به شرح زیر می باشد:
 Remark: تعداد بندهای گزارش حسابرسی در این پژوهش برابر است با تعداد بندهای گزارش حسابرسی (به غیر از بند مقدمه و دامنه) قبل از بند اظهار نظر
 Audopn اظهار نظر تعدیل شده حسابرس متغیر ساختگی مساوی یک است اگر گزارش حسابرس مشروط باشد و صفر اگر گزارش حسابرس مقبول باشد.
 RemarkType: نوع (ماهیت) بندهای گزارش حسابرسی مشروط است که به شرح زیر و تک به تک در مدل رگرسیونی وارد می شوند:

TaxReserv: بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند مشروط نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد باشد و در غیر اینصورت صفر.

ConfirmLet: بند تائیدیه حسابرسی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند مشروط عدم دریافت یا مطابقت تائیدیه های حسابرسی باشد و در غیر اینصورت صفر.

CosGodSold: بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس شامل بند مشروط محاسبه نادرست بهای تمام شده باشد و در غیر اینصورت صفر.

Badebt: بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرس

براساس تئوری علامت دهی و یافته های پژوهش های قبلی در این حوزه در سایر کشورها و همچنین مطالعات یانگ و همکاران (۲۰۱۱)، مارشال و همکاران (۲۰۱۳) و یانگ و همکاران (۲۰۱۳)، فرضیه ها بر اساس رابطه مستقیم بحران اقتصادی با گزارش مشروط حسابرسی و بند های گزارش حسابرسی بشرح زیر تدوین می گردند:

فرضیه (۱): در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان گزارش مشروط بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر می کنند.

فرضیه (۲): در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان تعداد بند های گزارش حسابرسی بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر می کنند.

فرضیه (۳): در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، نوع بند های گزارش مشروط حسابرسی در دوره بحران اقتصادی متفاوت است.

۴- روش شناسی پژوهش

در پژوهش حاضر برای گردآوری دادهها از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است که معیارهای اعمال شده به شرح زیر است:

- ۱) این شرکتها جزء شرکتهای هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانکها نباشند.
- ۲) شرکتها در دوره مورد بررسی، عضویت خود را در بورس اوراق بهادار تهران حفظ کرده باشند.
- ۳) داده های مورد نیاز این پژوهش برای شرکتهای نمونه در دسترس باشند.
- ۴) اطلاعات تفصیلی مربوط به مؤسسات حسابرسی شرکتهای نمونه توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در دسترس باشد.

در همین راستا با توجه به محدودیت های جمع آوری داده ها و بر اساس روش حذف سامانمند، نمونه ای شامل ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که اطلاعات مورد نیاز آنها برای متغیرهای این پژوهش بین سالهای ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ در دسترس بود (۱۲۷۸ سال- شرکت)، انتخاب گردید. شایان ذکر است دادهها از روی صورتهای مالی حسابرسی شده شرکتهای بورسی منتشره در سایتهای کدال و اطلاعات اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی به صورت دستی جمع آوری شده است. همچنین تجزیه و تحلیل نهایی داده ها به کمک نرم افزار Stata انجام گرفته است.

در همین راستا متغیرهای کنترلی پژوهش نیز به شرح زیر است:

متغیر حسابرسی خصوصی یا دولتی (Audpvt)، در صورتی که سازمان حسابرسی (به عنوان یک موسسه حسابرسی دولتی) عمل حسابرسی را انجام دهد عدد صفر و در غیر اینصورت برابر یک خواهد بود. تغییر حسابرسی (Audchg)، متغیر ساختگی مساوی یک است اگر موسسه حسابرسی کننده شرکت، تغییر کرده باشد، و در غیر این صورت، برابر صفر خواهد بود. اندازه شرکت (size) در این پژوهش از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها در نظر گرفته شده است. اهرم مالی (Lev) عبارت است از جمع کل بدهی ها تقسیم بر جمع کل دارایی ها. نسبت جمع موجودی ها و حساب های دریافتی به جمع کل دارایی ها (InvRec)، از تقسیم جمع حساب های دریافتی و موجودی کالا بر جمع دارایی ها به دست می آید. نسبت جاری (Liq)، نیز از طریق تقسیم دارایی های جاری بر بدهی های جاری محاسبه می شود. سال مالی (Busy)، متغیر ساختگی مساوی یک است اگر پایان سال مالی شرکت، ۲۹ اسفند باشد، و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود. زیانده بودن صاحبکار (Loss) نیز متغیر ساختگی مساوی یک است اگر صاحبکار زیان گزارش کرده باشد، در غیر اینصورت صفر است. سن شرکت (LogAge)، لگاریتم طبیعی سن شرکت می باشد (تعداد سالها از بدو تاسیس). تمرکز مالکیت (Conown)، از طریق درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است، تعریف شده است. مالکیت خصوصی (Pvtown) نیز بدین صورت تعریف می شود که اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به سهامداران خصوصی باشد مساوی یک و در غیر اینصورت صفر قرار می دهیم. کل اقلام تعهدی (TAcc)، از طریق تفاوت بین سود عملیاتی با جریان نقد عملیاتی تقسیم بر کل دارایی ها به دست می آید. در پایان متغیر ساختگی نوع صنعت (IndustryDum) نیز برای کنترل اثرات صنعت در الگوها در نظر گرفته خواهد شد.

۵- نتایج پژوهش

آمار توصیفی مشاهدات مورد استفاده در پژوهش، در جدول (۱) آورده شده است.

همانطور که در جدول (۱) مشاهده می شود، مقدار میانگین اندازه شرکت که از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی ها محاسبه می شود، ۱۳/۵۳ می باشد. این عدد نشان می دهد که اندازه شرکتها بطور متوسط حول این نقطه متمرکز است که با پژوهش های محمدرضایی و گلچهره (۱۳۹۶) و اخگر و دوده جانی (۱۳۹۴) مطابقت دارد. میانگین اهرم مالی ۰/۶۶۵

شامل نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول باشد و در غیر اینصورت صفر.

NRecogCost: بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده باشد و در غیر اینصورت صفر.

NStDInvnt: بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی ها، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل نبود ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی ها باشد و در غیر اینصورت صفر.

NStDvInvst: بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری ها، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل نبود ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری ها باشد و در غیر اینصورت صفر.

Contliab: بند بدهی های احتمالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند بدهی های احتمالی باشد و در غیر اینصورت صفر.

BugClass: بند اشکال در طبقه بندی ارقام صورت های مالی، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل بند اشکال در طبقه بندی ارقام صورت های مالی باشد و در غیر اینصورت صفر.

NStDvAset: بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش دارایی ها، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل نبود ذخیره کافی برای کاهش ارزش دارایی ها باشد و در غیر اینصورت صفر.

Subsid: بند عدم رعایت استاندارد ۲۰ حسابداری ایران، عبارت است از متغیر ساختگی برابر یک اگر گزارش حسابرسی شامل عدم رعایت استاندارد ۲۰ حسابداری ایران باشد و در غیر اینصورت صفر.

متغیر بحران اقتصادی (*ECrisis*) به عنوان متغیر مستقل پژوهش است. این متغیر دو ارزشی بوده که یک بار برای دوره بحران اقتصادی (۱۳۹۱-۱۳۹۵) برابر یک و برای سالهای ماقبل بحران اقتصادی (۱۳۸۶-۱۳۸۹) برابر صفر است. در تمام پژوهش هایی که در زمینه بحران انجام شده اند مانند آیاتردیس و دیمتریس^{۱۹} (۲۰۱۳) و فلیپ و رافونیر (۲۰۱۴) عامل بحران متغیری ساختگی است که در سالهای بحران برابر یک و سال های دیگر برابر صفر می باشد. سال ۱۳۹۰، با توجه به زمانبر بودن اجرای تحریم سیستم بانکی و نفتی در سال ۱۳۸۹ و همچنین فاصله زمانی بین قطعنامه و الحاقات آن سال گذار و خنثی در نظر گرفته می شود.

سهامدار عمده ۵۲/۲ درصد است که مطابق با یافته های توصیفی محمدرضایی و محدصالح (۲۰۱۸) و مباحث ارائه شده توسط مشایخی و مشایخ^{۱۱} (۲۰۰۸) در مورد ساختار مالکیت شرکت های ایرانی است. به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می دهد که تمرکز مالکیت در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است. در حالی که در بازارهای سرمایه کشورهای پیشرفته مانند آمریکا تمرکز مالکیت بیش از ۵ درصد مشهود نبوده و سهامداران جزء و نهادی اشکال غالب سهامداری هستند. در نهایت میانگین ارقام تعهدی که از طریق تفاوت بین سود عملیاتی با جریان نقد عملیاتی بدست می آید؛ برای شرکت ها ۰/۰۴ بوده است. لازم بذکر است که برای کاهش دادن اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، یک درصد کوچکترین و بزرگترین داده های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیکترین مشاهدات به آن داده ها جایگزین شده است.

می باشد که نشان می دهد به طور متوسط ۶۶/۵ درصد دارایی های شرکت های مورد بررسی از محل بدهی ها تأمین شده است و همانطور که پژوهش های محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) نشان می دهد میانگین اهرم مالی ۶۹ درصد است. این موضوع با مباحث مطرح شده توسط مؤیدی و امین فرد^{۲۰} (۲۰۱۲) در مورد نوع تأمین مالی شرکت های ایرانی نیز مطابقت دارد؛ به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می دهد که در ایران تأمین مالی بیشتر از بازار پول (سیستم بانکی) است تا بازار سرمایه. نسبت موجودی و حساب دریافتی دارای میانگین ۰/۴۶۹ است. بر این اساس بطور متوسط موجودی و حساب دریافتی شرکت ها معادل ۴۶/۹ درصد از دارایی آنها است. میانگین نسبت جاری (۱/۱۳۳) نشان می دهد دارایی های جاری شرکت های مورد پژوهش ۱/۱۳۳ برابر بدهی های جاری آنها است. در همین راستا میانگین لگاریتم طبیعی سن شرکت ۳/۵۴۸ می باشد. همچنین میانگین درصد مالکیت

جدول ۱: آمار توصیفی تمامی متغیرهای پژوهش به جز سال مبنای ۱۳۹۰ (تعداد مشاهدات: ۱۲۷۸)

متغیرهای پیوسته						
نماد	متغیر	میانگین	میان	حداکثر	حداقل	انحراف معیار
SIZE	اندازه شرکت	13/536	13/367	19/355	9/347	1/570
LEV	اهرم مالی	0/665	0/648	2/807	0/004	0/302
INVREC	نسبت موجودی و حساب دریافتی	0/469	0/477	0/937	0/011	0/200
LIQ	نسبت جاری	1/133	1/103	4/008	0/040	0/583
LOGAGE	سن شرکت	3/548	3/689	4/174	1/946	0/404
CONOWN	تمرکز مالکیت	0/525	0/530	0/990	0/030	0/214
TA	کل ارقام تعهدی	0/004	0/001	-1/947	3/009	0/232

متغیرهای گسسته					
نماد	متغیر	فراوانی		درصد فراوانی	
		یک	صفر	یک	صفر
AUDOPN	اظهار نظر حسابرس	829	399	67/51	32/49
ECRISIS	بحران اقتصادی	683	545	55/62	44/38
AUDPVT	حسابرس خصوصی	1057	171	86/07	13/93
AUDCHG	تغییر حسابرس	291	937	23/70	76/30
LOSS	زیان	228	1000	18/57	81/43
BUSY	فصل پرمشغله حسابرسی	1000	228	81/43	18/57
SUBS	شرکت (های) فرعی	400	828	32/57	67/43
PVTOWN	مالکیت خصوصی	451	777	36/73	63/27

مشروط را ۶۴/۵ درصد نشان می دهد. ۸۶/۷ درصد از شرکت ها توسط حسابرسان خصوصی مورد حسابرسی قرار گرفته اند و حدود ۱۳ درصد نیز توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی

با بررسی متغیرهای گسسته مشاهده می شود که گزارش حسابرسی ۶۷/۵۱ درصد از شرکت ها مشروط بوده است. مطالعات محمدرضایی و گل چهره (۱۳۹۶) نیز تعداد گزارش

شرکت یا شرکت‌های فرعی بوده‌اند. در نهایت ۳۶/۷۳ درصد از شرکت‌ها مالکیت خصوصی دارند. در واقع بیش از ۵۰ درصد سهام آنها متعلق به سهامداران غیردولتی است. علاوه بر نتایج مورد نظر، در جدول (۲)، برای بندهای گزارش حسابرسی درصد فراوانی و تعداد بندها مورد اشاره قرار گرفته است.

قرار گرفته‌اند. همچنین در هر سال ۲۳/۷ درصد از شرکت‌ها حسابرسی خود را تغییر داده‌اند که با توجه به قانون تعویض اجباری حسابرسان بصورت چهار ساله، این درصد دور از انتظار نیست. به همین ترتیب ۱۸/۵۷ درصد از شرکت‌ها زیان‌ده بوده‌اند. ۸۱/۴۳ درصد از شرکت‌ها سال مالی منتهی به پایان اسفند ماه داشته‌اند؛ ۳۲/۵۷ درصد از شرکت‌ها نیز دارای

جدول ۲- آمار توصیفی بندهای گزارش حسابرسی

تعداد د بند/سال	1386	1387	1388	1389	1390	1391	1392	1393	1394	1395	کل
تعداد بند های گزارش حسابرسی	256(10/17)	276(10/97)	221(8/78)	217(8/62)	221(8/78)	221(9/18)	243(9/66)	315(12/52)	266(10/57)	270(10/73)	2516(100)
عدم ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد	26(10/32)	28(11/11)	19(7/54)	18(7/14)	21(8/33)	26(10/32)	21(8/33)	27(10/71)	34(13/49)	32(12/7)	252(100)
عدم دریافت پاسخ تاییدیه از اشخاص ثالث	36(10/4)	39(11/27)	34(9/83)	33(9/54)	37(10/69)	33(9/54)	36(10/4)	34(9/83)	32(9/25)	32(9/25)	346(100)
محاسبه نادرست بهای تمام شده کالای فروش رفته	18(10/29)	19(10/86)	14(8)	17(9/71)	15(8/57)	17(9/71)	15(8/57)	24(13/71)	17(9/71)	19(10/86)	175(100)
عدم ذخیره برای بدهی های مشکوک الوصول	38(9/92)	37(9/66)	31(8/09)	33(8/62)	36(9/4)	35(9/14)	43(11/23)	45(11/75)	42(10/97)	43(11/23)	383(100)
هزینه های تحمیل شده	18(8/74)	24(11/65)	18(8/74)	12(5/83)	15(7/28)	20(9/71)	26(12/62)	28(13/59)	26(12/62)	19(9/22)	206(100)
عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی ها	14(11/2)	15(12)	9(7/2)	9(7/2)	8(6/4)	12(9/6)	11(8/8)	18(14/4)	16(12/8)	13(10/4)	125(100)
عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری ها	9(11/11)	9(9/88)	3(3/7)	6(7/41)	6(7/41)	10(12/35)	10(12/35)	9(11/11)	7(8/64)	13(16/05)	81(100)
بدهی های احتمالی	10(8/47)	12(10/17)	9(7/63)	12(10/17)	10(8/47)	11(9/32)	15(12/71)	13(11/02)	14(11/86)	12(10/17)	118(100)
عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش دارایی ها	6(8/45)	7(9/86)	7(9/86)	6(8/45)	5(7/04)	4(5/63)	7(9/86)	10(14/08)	12(16/9)	7(9/86)	71(100)

تعداد بند گزارش در زمان قبل و دوره بحران متفاوت است یا خیر؟ همچنین آیا اظهار نظر حسابرسی در زمان قبل و دوره بحران تفاوت معناداری دارد یا خیر؟ بر این اساس در جدول (۳)، نتایج آزمون t برای متغیرهای پیوسته و آزمون کای-دو برای متغیرهای دو ارزشی قبل و بعد بحران اقتصادی گزارش شده است.

همانطور که در جدول ۳، مشاهده می‌شود (پنل الف) بر اساس آزمون t در میانگین متغیرهای پیوسته به جز اندازه شرکت و سن شرکت، سایر متغیرهای پیوسته در دوران قبل و بعد از بحران، تفاوت معناداری ندارند. همچنین با بررسی آزمون کای دو برای متغیرهای گسسته (پنل ب) در دوران قبل بحران و دوره بحران و در تمامی شرکت‌ها مشاهده می‌شود که در سه متغیر تغییر حسابرسی، زیان و شرکت (های) فرعی تفاوت معناداری در سطح احتمال ۹۹ درصد وجود دارد. در رابطه با تغییر حسابرسی چنین یافته‌هایی با واقعیت‌های بازار حسابرسی ایران مطابقت دارد؛ چرا که قانون تغییر اجباری در دوره تحریم‌ها عملیاتی شده است که این موضوع به افزایش دفعات تغییر حسابرسی در دوره بحران اقتصادی منجر می‌شود. مسأله زیان نیز برای شرایط بحران می‌تواند افزایش یابد که تعداد شرکت زیان‌ده با بررسی تمامی مشاهدات از ۷۷ واحد به ۱۵۷ واحد افزایش یافته است.

همانطور که نتایج جدول (۲) نشان می‌دهد طی سال‌های ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۵ از بین ۱۴۲ شرکت مورد بررسی در مجموع ۲۵۱۶ بند گزارش مشروط وجود دارد. در همین راستا اگرچه درصد بندهای گزارش مشروط در هر سال تقریباً یکسان است اما بیشترین تعداد بند گزارش مشروط مربوط به سال ۱۳۹۳ با ۱۲/۵۲ درصد (۳۱۵ گزارش) از کل گزارشات است و کمترین تعداد بند گزارش برای سال ۱۳۸۹ با ۸/۶۲ درصد (۲۱۷ گزارش) بوده است. به همین ترتیب تعداد و درصد بندهای گزارشات برای هر یک از ابعاد ۹ گانه نیز در جدول (۲)، قابل مشاهده است بطوری که با یک نگاه کلی می‌توان دریافت که در سالهای ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ بیشترین تعداد بندها وجود دارد. در سال‌ها ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ نیز کمترین تعداد بند گزارش مشروط وجود دارد. در همین راستا با بررسی مطالعات محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶)، نیز مشاهده می‌شود که بندهای عدم ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، عدم دریافت پاسخ تاییدیه از اشخاص ثالث، محاسبه نادرست بهای تمام شده کالای فروش رفته، هزینه های تحقق نیافته و عدم ذخیره برای بدهی های مشکوک الوصول دارای بیشترین فراوانی هستند که مطالعه حاضر نیز همین مسأله را نشان می‌دهد.

یکی از مسائل و ضعف‌هایی که در جدول (۱) قابل مشاهده نیست، تفاوت آمار توصیفی در زمان قبل و بعد از بحران اقتصادی است. بطوریکه نمی‌توان دریافت که بطور مثال آیا

جدول ۳: آزمون t و X^2 بین متغیرهای قبل بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی

پنل الف) آزمون t بین متغیرهای قبل بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی (تعداد مشاهدات: ۱۲۷۸)				
نماد	نام متغیرها	میانگین مشاهدات قبل از بحران (تعداد مشاهدات = ۵۶۸)	میانگین مشاهدات دوره بحران (تعداد مشاهدات = ۷۱۰)	آماره آزمون
SIZE	اندازه شرکت	13/105	13/856	-8/824***
LEV	اهرم مالی	0/652	0/668	-0/929
INVREC	نسبت موجودی و حساب دریافتی	0/467	0/470	-0/261
LIQ	نسبت جاری	1/125	1/146	-0/632
LOGAGE	سن شرکت	3/446	3/621	-7/583***
CONOWN	تمرکز مالکیت	0/520	0/527	-0/601
TA	کل اقلام تعهدی	0/020	-0/001	0/962
پنل ب) آزمون کای دو (X^2) بین متغیرهای قبل بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی (تعداد مشاهدات: ۱۲۷۸)				
نماد	نام متغیرها	تعداد (درصد) مشاهدات (یک قبل از بحران (تعداد مشاهدات = ۵۶۸)	تعداد (درصد) مشاهدات (یک در دوره بحران (تعداد مشاهدات = ۷۱۰)	آماره آزمون
AUDOPN	اظهار نظر حسابرسی	375(66)	480(67/6)	0/358
AUDPVT	حسابرس خصوصی	199(35)	275(38/7)	0/534
AUDCHG	تغییر حسابرسی	83(14/6)	213(30)	42/985***
LOSS	زیان	77(13/6)	157(22/1)	15/445***
BUSY	فصل پر مشغله حسابرسی	466(82)	571(80/4)	0/541
SUBS	شرکت (های) فرعی	158(27/8)	249(35/1)	7/701***
PVTOWN	مالکیت خصوصی	199(35)	275(38/7)	1/849
پنل ج) آزمون کای دو (X^2) بین متغیرهای قبل بحران اقتصادی و دوره بحران اقتصادی در شرکت های با گزارش مشروط (تعداد مشاهدات: ۸۵۵)				
نماد	نام متغیرها	تعداد (درصد) مشاهدات (یک قبل از بحران (تعداد مشاهدات = ۳۷۵)	تعداد (درصد) مشاهدات (یک در دوره بحران (تعداد مشاهدات = ۴۸۰)	آماره آزمون
TaxReserv	بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد	91(24/3)	140(29/2)	2/56°
ConfirmLet	بند تأییدیه حسابرسی	142(37/9)	171(35/6)	0/45
CosGodSold	بند محاسبه نادرست بهای تمام شده	68(18/1)	90(18/8)	0/05
Badebt	بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول	139(37/1)	208(43/3)	3/43°
NRecogCost	بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده	72(19/2)	119(24/8)	3/79°
NStDInvnt	بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی ها	47(12/5)	70(14/6)	0/75
NStDInvst	بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری ها	26(6/9)	49(10/2)	2/82°
Contliab	بند بدهی های احتمالی	43(11/5)	65(13/5)	0/82
NStDvAset	بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش دارایی ها	26(6/9)	40(8/3)	0/58
* و ** و *** به ترتیب معناداری در سطح ده، پنج و یک درصد				

۵-۱- نتایج آزمون فرضیه ها

در راستای بررسی فرضیات اول و دوم پژوهش از نتایج مدل ارائه شده در جدول ۴، استفاده می‌شود.

نتایج نشان می‌دهد ضریب بحران اقتصادی در الگوی اول ۰/۲۸۵- است. این ضریب بر اساس آماره z، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. در واقع می‌توان چنین بیان کرد که در دوران بحران اقتصادی، نسبت به دوران قبل از بحران، تفاوت معناداری در اظهار نظر حسابرس وجود نداشته است. لذا فرضیه اصلی اول پژوهش مبنی بر اینکه "در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان گزارش مشروط بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر می‌کنند"، تأیید نمی‌شود.

با بررسی آزمون کای دو برای شرکت‌های با گزارش مشروط و بررسی بندهای گزارش حسابرس (پنل ج) مشاهده می‌شود که علاوه بر متغیرهای یاد شده، چهار متغیر بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول و بند عدم شناسایی هزینه‌های تحمل شده، بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد و بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها نیز در دوران قبل بحران و دوره بحران تفاوت معناداری داشته‌اند. این معناداری در سطح احتمال ۹۰ درصد بوده است. یافته‌های مورد نظر در راستای فرضیه‌های پژوهش حاضر، براساس تئوری علامت دهی قابل تأیید است؛ بدین صورت که شرکتها در دوره بحران اقتصادی از شناسایی برخی هزینه‌ها و ذخایر پرهیز می‌کنند تا سود شرکت کاهش زیادی پیدا نکند.

جدول ۴- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول و دوم پژوهش

متغیر وابسته: تعداد بند گزارش حسابرس تعداد مشاهدات: ۸۵۵		متغیر وابسته: تعداد بند گزارش حسابرس تعداد مشاهدات: ۸۵۵		متغیر وابسته: نوع گزارش حسابرسی تعداد مشاهدات: ۱۲۷۸		نام متغیر
مدل رگرسیون پواسن		مدل رگرسیون OLS		مدل رگرسیون لجیت		
آماره z	ضریب برآوردی	آماره t	ضریب برآوردی	آماره z	ضریب برآوردی	
0/72	0/057	0/75	0/157	-1/43	-0/285	بحران اقتصادی
1/23	0/382	1/19	0/897	1/4	0/556	حسابرس خصوصی
0/05	0/003	0/04	0/008	0/64	0/085	تغییر حسابرس
0/53	0/036	0/56	0/115	1/53	0/191	اندازه شرکت
-1/13	-0/130	-1/05	-0/297	2/19	1/316**	اهرم مالی
1/08	0/247	1/05	0/660	0/37	0/269	موجودیها و حسابهای دریافتنی
0/44	0/027	0/53	0/094	-0/58	-0/102	نسبت جاری
0/43	0/034	0/4	0/085	1/19	0/320	زبان
2/74	0/278**	2/68	0/709**	-1/58	-0/657	فصل پرکار حسابرس
-0/83	-0/111	-0/79	-0/295	2/24	0/677**	شرکت(های) فرعی
-1/03	-0/153	-0/96	-0/415	1/08	0/502	عمر شرکت
-1/32	-0/261	-1/32	-0/753	-1/68	-1/006*	تمرکز مالکیت
-0/5	-0/049	-0/47	-0/125	2/8	0/963**	مالکیت خصوصی
1/31	0/034	0/87	0/091	1/55	0/037	اقلام تعهدی
0/33	0/370	0/34	1/157	-1/48	-3/701	مقدار ثابت
کنترل شد						صنعت
45/74		2/01		57/95		آماره آزمون F (والد) ^۱
0/000		0/000		0/000		احتمال آماره آزمون F (والد)
0/034		0/047		0/142		ضریب تعیین Pseudo

** و * به ترتیب معناداری در سطح اطمینان ۹۵ درصد و ۹۰ درصد.

۱- در مدل OLS آماره آزمون F است.

می توان چنین بیان کرد که در دوران بحران اقتصادی، نسبت به دوران قبل از بحران، تعداد بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد افزایش یافته است. چنین یافته هایی مطابق تئوری علامت دهی نشان می دهد که مدیران شرکت ها برای پرهیز از کاهش سود خالص شرکت در شرایط بحران اقتصادی از شناسایی کامل برخی ذخایر مانند بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد پرهیز می کنند که این امر نهایتاً منجر به واکنش حسابرسان از طریق تعدیل گزارش حسابرسی می شود. لذا می توان فرضیه سوم را با در نظر گرفتن این متغیر تأیید کرد. این فرضیه بیان می کند که در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر می کنند.

در همین راستا با بررسی ضریب بحران اقتصادی در مدل های دوم تا نهم می توان دریافت که بحران اقتصادی بر بند محاسبه نادرست بهای تمام شده در سطح احتمال ۹۰ درصد دارای تأثیر معنادار است. همچنین در سطح احتمال ۹۵ درصد بر بندهای نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول، بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده بیشتر و بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری دارای تأثیر معنادار بوده است. این نتایج بر اساس تئوری علامت دهی قابل توجیه است. در واقع مدیران شرکت ها برای پرهیز از کاهش سود خالص شرکت در شرایط بحران اقتصادی، بهای تمام شده کالای فروش رفته را درست محاسبه نمی کنند، از شناسایی کامل بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول پرهیز می کنند. همچنین تعداد بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده و عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری در دوره بحران اقتصادی افزایش می یابد. لذا فرضیه سوم پژوهش در حالت های ذکر شده نیز مورد تأیید قرار می گیرد.

با بررسی ضریب بحران اقتصادی در سایر مدل های مورد بررسی می تواند دریافت که تعداد بند تأییدیه حسابرسی، تعداد بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی، تعداد بند بدهی های احتمالی و تعداد بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش دارایی ها تغییر نکرده است. چرا که ضریب متغیر بحران اقتصادی در هیچ یک از سطوح آماری معنادار نیست.

نتایج فرضیه دوم نشان می دهد ضریب بحران اقتصادی در الگوی OLS و پواسن به ترتیب ۰/۱۵۷ و ۰/۰۵۷ است. این ضریب بر اساس آماره t و z ، در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار نیست. در واقع می توان چنین بیان کرد که در دوران بعد از بحران اقتصادی، نسبت به دوران قبل از بحران، تفاوت معناداری در تعداد بند گزارش حسابرسی وجود نداشته است. لذا فرضیه اصلی دوم پژوهش نیز در هر دو حالت رد می شود. این فرضیه بیان می کند که در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان تعداد بند های گزارش حسابرسی بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر نمی کنند.

با بررسی سایر متغیرها می توان دریافت که اهرم مالی، در سطح اطمینان ۹۵ درصد دارای تأثیر مثبت و معنادار بر اظهار نظر حسابرسان است. یعنی با افزایش نسبت بدهی، احتمال گزارش مشروط توسط حسابرسان افزایش خواهد یافت. نتایج مربوط به متغیر مالکیت خصوصی بیانگر رابطه مثبت و معنادار (در سطح احتمال ۹۵ درصد) با متغیر وابسته بوده است که با نتایج تحقیق محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. همچنین نتایج مربوط به وجود شرکت های فرعی نیز نشان می دهد که هر چه شرکت اصلی دارای واحدهای تابعه بیشتری باشد، صدور گزارش حسابرسی با تردید بیشتری همراه است که با نتایج تحقیق محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) همخوانی دارد. همچنین تمرکز مالکیت در سطح اطمینان ۹۰ درصد تأثیر منفی و معنادار بر اظهار نظر حسابرسان داشته است. به عبارت دیگر تمرکز مالکیت بیشتر منجر به کاهش گزارش مشروط حسابرسی می شود که این نتیجه منطبق با یافته های تحقیق محمدرضایی و همکاران (۲۰۱۶) می باشد که دلیل آن نقش نظارتی سهامداران عمده در گزارش حسابرسی ذکر شده است. در رابطه با سایر متغیرها، رابطه معناداری مشاهده نشده است. برای متغیر فصل پرمشغله حسابرسی رابطه مثبت و معناداری بین این متغیر و تعداد بند گزارش حسابرسی وجود دارد.

فرضیه سوم بیان می کند که در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، نوع بند های گزارش مشروط حسابرسی در دوره بحران اقتصادی متفاوت است. در همین راستا برای آزمون فرضیه سوم از نتایج مدل های ارائه شده در جدول (۵)، استفاده می شود.

بر اساس نتایج جدول (۵) مشاهده می شود که ضریب بحران اقتصادی در مدل اول ۰/۴۱۵ است. این ضریب بر اساس آماره z ، در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنادار است. در واقع

جدول ۵- نتایج آزمون نقش بحران اقتصادی در نوع بند های گزارش مشروط حسابرسی (تعداد مشاهدات: ۸۲۹)

نام متغیر	(۱)	(۲)	(۳)	(۴)	(۵)	(۶)	(۷)	(۸)	(۹)
ضرایب آماری									
بحران اقتصادی	0/415*	-0/031	0/402*	0/342**	0/494**	0/398	0/621**	-0/062	0/369
حسابرس خصوصی	0/266	0/963**	0/500	0/755**	0/212	-0/156	0/429	0/222	0/115
تغییر حسابرس	-0/114	0/210	0/119	0/106	0/043	0/077	-0/227	0/523**	-0/404
اندازه شرکت	-0/168**	-0/120*	-0/241**	-0/099	-0/156*	-0/191**	-0/051	0/157	-0/240*
اهرم مالی	-0/111	-0/648**	-0/567	-0/080	-0/203	-1/070**	-0/244	-0/057	-1/014**
موجودیها و حسابهای دریافتنی	0/397	0/533	-0/614	0/660	0/782	0/785	-0/906	-0/846	0/452
نسبت جاری	-0/124	0/228	0/298	0/104	-0/007	-0/169	0/115	0/388*	0/146
زبان	-0/171	0/223	0/364	-0/127	0/131	-0/017	-0/739*	-0/022	0/213
فصل پرکار حسابرس	0/548**	0/277	0/254	0/138	1/156**	0/522*	0/464	0/330	0/226
شرکت(های) فرعی	-0/322	0/000	0/095	0/384**	-0/278	-0/072	0/567**	-0/330	0/418
عمر شرکت	0/376	-0/232	-0/904**	-0/204	-0/047	0/252	-0/582	0/034	-0/031
تمرکز مالکیت	-0/311	-0/137	-0/557	-0/030	-0/552	-0/927*	0/401	0/834	-1/188**
مالکیت خصوصی	-0/136	0/231	0/180	0/033	-0/564**	0/103	0/565	-0/124	-0/583**
اقلام تعهدی	0/009	0/014	0/037	0/025	0/037	-0/071	-0/032	-0/003	-0/086
مقدار ثابت	-1/583	0/270	4/552**	-0/052	-0/500	0/006	-1/635	-5/289**	1/591
صنعت									
آماره آزمون والد	35/15	57/86	78/97	59/52	57/42	5/72	82/52	51/46	44/3
احتمال آماره آزمون والد	0/086	0/000	0/000	0/000	0/000	0/001	0/000	0/001	0/003
ضریب تعیین Pseudo	0/059	0/054	0/111	0/055	0/079	0/074	0/121	0/081	0/092

*** و * به ترتیب معناداری در سطح احتمال ۹۵ درصد و ۹۰ درصد.

۱: به ترتیب متغیر وابسته عبارت است از: (۱) بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، (۲) بند تأییدیه حسابرسی، (۳) بند محاسبه نادرست بهای تمام شده، (۴) بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول، (۵) بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده، (۶) بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش موجودی، (۷) بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری، (۸) بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری و (۹) بند بدهی های احتمالی

۵- بحث و نتیجه گیری

اخیراً پس از بحران مالی جهانی، پژوهش هایی در مورد تاثیر این بحران مالی بر کیفیت سود و نوع گزارش حسابرسی انجام شده است. به طور کلی، دوره بحران اقتصادی افزایش سطح خطر شرکت ها را در پیش دارد. به طور خاص، به دلیل خطر بالاتری که وجود دارد شرکت ها ممکن است شرایط مشخص شده در قراردادهای بدهی مانند نسبت حقوق صاحبان سهام به بدهی را نقض کنند، یا ممکن است شرکتها ورشکسته شوند. سطح خطر بالاتر و نگرانی از طلبکاران و سرمایه گذاران، نیازمند حسابرسان قوی به کار بیشتر، روشهای حسابرسی گسترده و سرمایه گذاری و تلاش بیشتر در رسیدگی ها است. در سالهای اخیر در ایران نیز بحران اقتصادی موجب شده تا فضای کسب و کار شرکت ها را تحت تاثیر قرار دهد. این تغییرات محسوس در فضای کسب و کار موجب کاهش سودآوری

شرکت های ایرانی شده است. بطوری که علاوه بر فشار تحریم های مالی علیه ایران به دلیل کمبود منابع مالی بین المللی و گران تر شدن پول، قراردادهای تامین مالی منعقد شده با رکود مواجه شده اند و حجم سرمایه گذاری های پذیرفته شده نیز کاهش یافته است. بنابراین انجام پژوهش در مورد بحران اقتصادی و نوع اظهار نظر حسابرس از اهمیت ویژه ای برخوردار بوده است.

در راستای بررسی فرضیات اول و دوم پژوهش تجزیه و تحلیل داده های گردآوری شده نشان داد که در دوران بحران اقتصادی، نسبت به دوران قبل از بحران، تفاوت معناداری در اظهار نظر حسابرس و تعداد بند گزارش حسابرس وجود نداشته است. در همین راستا در حالی^{۲۲} (۲۰۱۱) نشان داد که در دوره بحران مالی، سودآوری و عملکرد بانکها تضعیف شده است. فلیپ و رافونیر (۲۰۱۲) نیز دریافتند که مدیران انگیزه کمتری

برای دستکاری سود (به دلیل تحمل بازار از عملکرد ضعیف شرکت ها) در دوران بحران مالی دارند؛ همچنین در دوران بحران مالی (به دلیل احتمال کاهش ثروت سهامداران در وضعیت بد اقتصادی) خطر دادخواهی سهامداران از مدیران افزایش می یابد که مدیران باید از مدیریت سود منصرف شوند؛ علاوه بر این تغییر در رفتار و عملکرد شرکت ها ممکن است پاسخی برای کسب سود بیشتر در دوران سخت شود. مطالعات بوم و همکاران (۲۰۱۳) بیانگر آن است که در طول بحران مالی کیفیت سود کاهش یافته است. آیاتر دیس و دیمتریس (۲۰۱۳) نیز شواهد کمتری از مدیریت سود و دستکاری درآمد در دوران بحران پیدا کردند.

برای بررسی فرضیه سوم پژوهش، ۹ بند گزارش مشروط مورد بررسی قرار گرفت. بطوری که مشاهده شد که در سطح اطمینان ۹۰ درصد که در دوران بحران اقتصادی، نسبت به دوران قبل از بحران، تعداد بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد افزایش یافته است. این فرضیه بیان می کند که در مقایسه با دوره قبل از بحران اقتصادی، حسابرسان بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد بیشتری در دوره بحران اقتصادی صادر می کنند. در همین راستا با بررسی سایر بندهای گزارش مشروط مشاهده شد که در دوران بحران اقتصادی نسبت به دوران پیش از بحران، در تعداد بند گزارش مشروط محاسبه نادرست بهای تمام شده، تعداد بند نبود ذخیره کافی برای مطالبات مشکوک الوصول، تعداد بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده و تعداد بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری نیز افزایش رخ داده است.

در همین راستا در زمان بحران اقتصادی بیشتر شرکت ها درآمد پایین تری را نشان می دهند که باعث ایجاد انگیزه افزایش مدیریت سود در مدیران برای جبران کاهش عملکرد عملیاتی شرکت می شود. در شرایط بحران اقتصادی مدیران بسیاری از شرکت هایی که از بحران متاثر شده اند برای جلوگیری از کاهش زیاد قیمت سهام و جبران تاثیر منفی که بر آنها می گذارد سود شرکت را دستکاری و افزایش می دهند.

همچنین با توجه به تئوری علامت دهی در دوره بحران اقتصادی، به احتمال زیاد مطالبات در سررسید وصول نمی شود و این امر منجر به رخداد مطالبات مشکوک الوصول می شود. مدیران به دلیل عملکرد مالی ضعیف از شناسایی هزینه مطالبات مشکوک الوصول سر باز می زنند و به احتمال زیاد این امر باعث ایجاد بند نبود ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در گزارش حسابرسی توسط حسابرسان می شود و همچنین حسابرسان گزارش مشروط صادر کنند. این موضوع برای عدم شناسایی سایر هزینه ها یا ذخایر دیگر هم صادق می باشد.

بطوری که مدیران شرکت ها برای پرهیز از کاهش سود خالص شرکت در شرایط بحران اقتصادی از شناسایی کامل برخی ذخایر مانند بند نبود ذخیره کافی برای مالیات بر عملکرد، محاسبه نادرست بهای تمام شده، بند عدم شناسایی هزینه های تحمل شده و بند عدم ذخیره کافی برای کاهش ارزش سرمایه گذاری نیز پرهیز می کنند که این امر نهایتاً منجر به واکنش حسابرسان از طریق تعدیل گزارش حسابرسی می شود. لازم به ذکر است که براساس تئوری علامت دهی و یافته های پژوهش های قبلی در این حوزه در سایر کشورها مانند چاریتو و لمبرت (۲۰۰۷)، احمدذلوکی و همکاران (۲۰۱۱)، یانگ و همکاران (۲۰۱۱)، گیگر و همکاران (۲۰۱۳) و یانگ و همکاران (۲۰۱۳)، می توان نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم (بر اساس مدل های اول، سوم، چهارم، پنجم و هفتم مربوط به فرضیه اصلی سوم) را تأیید کرد.

در راستای نتایج مذکور با توجه به تأثیر بحران اقتصادی بر برخی از بندهای گزارش مشروط حسابرسان، توجه به بندهای مورد نظر در دوران بحران اقتصادی می تواند حسابرسان را در انجام حسابرسی با کیفیت بالاتر کمک نماید. همچنین سرمایه گذاران می توانند بر اساس بندهای مذکور، در گزارش های هیئت مدیره نسبت به ارزیابی شرکت های مورد نظر اقدام نمایند. علاوه بر این پیشنهاد می شود نهادهای ناظر مالی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار، ماهیت و تعداد بندهای گزارش حسابرسی مشروط را مورد بررسی قرار دهند و دلایل عدم رفع بندها را در شرکت های بوری را پیگیری کنند. همچنین پیشنهاد می شود سهامداران شرکت ها در مجامع عمومی سالیانه، دلایل ایجاد بندهای گزارش مشروط حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و هیئت مدیره را ملزم به رفع موضوع بندهای گزارش مشروط حسابرسی در سال آینده نمایند و در سیاست های تقسیم سود خود به بندهای حسابرسی توجه کنند.

۶- فهرست منابع

- * اخگر، محمدامید و ده ده جانی، رضیه. (۱۳۹۴). رابطه بین تجدید ارائه صورت های مالی و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. دوره هفتم. ۷۹-۱۰۴.
- * آزاد، عبدالله و کاظمی، محبوبه. (۱۳۹۲). رابطه بین بندهای پس از اظهارنظر در گزارش حسابرسی و تجدید آرایه صورت های مالی. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران.

- * امینی، پیمان؛ محمدی، کامران و عباسی، شعیب. (۱۳۹۰). بررسی عوامل موثر بر صدور گزارش مشروط حسابرسی: کاربرد روش شبکه عصبی. حسابداری مدیریت. دوره ۴، شماره ۱۱، ۲۵-۳۹.
- * باغومیان، رافیک؛ محمدی، حجت؛ طاهری، منصور. (۱۳۹۶). رکود اقتصادی و مدیریت سود. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال ۱۰، شماره ۳۲، ۶۷-۹۰.
- * بنی‌مه‌د، بهمن و بهاری، امیر. (۱۳۹۳). رابطه بین تعداد بندهای حسابرسی و مدت تصدی مدیر عامل با ارائه به موقع صورتهای مالی، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال سوم، شماره ۱۲، ۲۲-۴۵.
- * جعفری پرور، مصطفی. (۱۳۸۹). بررسی شواهدی از کمتر قیمت گذاری سهام شرکت‌های تازه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
- * جوادی زاده، جواد، جمادوردی گرگانی دوجی و علی خوزین. (۱۳۹۴). اثر میانجیگری بحران مالی در گزارش حسابرس و اقلام تعهدی، تأکید بر سایر دلایل ابهام، سومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت، تهران، موسسه همایشگران مهر اشراق.
- * خلعتبری، فیروزه. (۱۳۸۸). میزگرد تخصصی بحران اقتصادی جهانی و تاثیر آن بر اقتصاد ایران، مرکز تحقیقات استراتژیک مجمع تشخیص مصلحت نظام.
- * دارابی، رویا و طهماسبی، راحله. (۱۳۹۵). پیش بینی ورشکستگی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (در صنعت سیمان) با روش مدل الگوریتم ژنتیک. دومین کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی.
- * کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی. (۱۳۹۴). استانداردهای حسابرسی، تهران. سازمان حسابرسی.
- * کمیته تدوین حسابرسی. (تجدید نظر شده ۱۳۸۹). استانداردهای حسابرسی. نشریه ۵۱۹ سازمان حسابرسی.
- * محمدرضایی، فخرالدین و گل چهره، محمد. (۱۳۹۶). خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله یکاری شرکای موسسات حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. شماره ۳۶.
- * وصالی، ساناز، ترابی، مهرنوش. (۱۳۸۹). اثرات تحریم بانک ها بر اقتصاد و سیستم بانکی. ماهنامه بانک و اقتصاد، شماره ۱۱۱، ۳۸-۴۴.
- * صفرزاده، محمدحسین و واحدیان، رضا. (۱۳۹۶). بررسی اثر بحران مالی جهانی بر کیفیت سود، مجله دانش حسابداری، دوره ۸، شماره ۴، ۳۷-۶۴.
- * Ahmad-Zaluki, N. A., Campbell, K., & Goodacre, A. (2011). Earnings management in Malaysian IPOs: The East Asian crisis, ownership control, and post-IPO performance. *The International Journal of Accounting*, 46(2), 111-137.
- * Berglund, N. R., Eshleman, J. D., & Guo, P. (2016). Auditor size and going concern reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 1-25.
- * Charitou, A., Lambertides, N., & Trigeorgis, L. (2007). Earnings behaviour of financially distressed firms: the role of institutional ownership. *Abacus*, 43(3), 271-296.
- * Choi, J. H., Kim, J. B., Liu, X., & Simunic, D. A. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-country evidence. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 55-99.
- * Derbali Abdelkader, (2012). Determinants of banking profitability before and during the financial crisis of 2007: The case of Tunisian banks. *Journal of Contemporary Research in Business*, Vol 3, No. 3. 6
- * Dimitras, A. I., Kyriakou, M. I., & Iatridis, G. (2015). Financial crisis, GDP variation and earnings management in Europe. *Research in International Business and Finance*, 34, 338-354.
- * Filip, A., & Raffournier, B. (2012). The impact of the 2008-2009 financial crisis on earnings management: The European evidence. *Illinois International Journal of Accounting Symposium*, Ontario — Canada, July 5-7.
- * Filip, A., & Raffournier, B. (2014). Financial crisis and earnings management: The European evidence. *The International Journal of Accounting*, 49(4), 455-478.
- * Francis, J. R., & Wang, D. (2008). The joint effect of investor protection and Big 4 audits on earnings quality around the world. *Contemporary accounting research*, 25(1), 157-191.
- * Geiger, M. A., Raghunandan, K., & Riccardi, W. (2013). The global financial crisis: US bankruptcies and going-concern audit opinions. *Accounting Horizons*, 28(1), 59-75.
- * Ghosh, A., & Pawlewicz, R. (2009). The impact of regulation on auditor fees: Evidence from the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing: a journal of practice & theory*, 28(2), 171-197.
- * He, X., Kothari, S. P., Xiao, T., & Zuo, L. (2018). Long-Term Impact of Economic Conditions on Auditors' Judgment. *The Accounting Review*, 93(6), 203-229.
- * Iatridis, G., & Dimitras, A. I. (2013). Financial crisis and accounting quality: Evidence from five European countries. *Advances in Accounting*, 29(1), 154-160.
- * Jermakowicz, E., & Gornik-Tomaszewsk, S. (2006). Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 170-196

- * Levitan, A. S. & J. A. Knobelet. (1985). Indicators of expectations to the going concern assumption. A journal of practice and theory, vol 5, No 1, pp.26-39.
- * Mashayekhi, B., & Mashayekh, S. (2008). Development of accounting in Iran. The International Journal of Accounting, 43(1), 66-86..
- * MohammadRezaei, F., & Mohd-Saleh, N. (2018). Audit report lag: the role of auditor type and increased competition in the audit market. Accounting & Finance, 58(3), 885-920.
- * MohammadRezaei, F., MohdSaleh, N., Jaffar, R., & Hassan, M. S. (2016). The effects of audit market liberalization and auditor type on audit opinions: the Iranian experience. International Journal of Auditing, 20(1), 87-100.
- * Persakis, A., & Iatridis, G. E. (2016). Audit quality, investor protection and earnings management during the financial crisis of 2008: An international perspective. Journal of International Financial Markets, Institutions and Money, 41, 73-101.
- * Ruhnke, K., & Frey, F. (2015). The Impact of the Financial Crisis on Auditor's Going Concern Opinions. BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE FORSCHUNG UND PRAXIS, 67(3), 328-349.
- * Zhang, T., & Huang, J. (2013). The risk premium of audit fee: Evidence from the 2008 financial crisis. China Journal of Accounting Studies, 1(1), 47-61.
- * Zureigat, Q.M. (2014). Factor associated with audit reports in Saudi Arabia, Global journal of management and business research (D) volume XIV issue V version 1, pp. 67-74.
- * Filip, A., Raffournier, B. (2013), "Financial Crisis and Earnings Management: The European Evidence", Working Papers. www.ssm.com

یادداشت‌ها

- ¹ Filip & Raffournier
- ² Dimitras et al.
- ³ Persakis & Iatridis
- ⁴ Yung et al.
- ⁵ Jermakowicz & Gornik
- ⁶ Filip, Raffournier
- ⁷ Choi et al.
- ⁸ Francis & Wang
- ⁹ Ghosh & Pawlewicz
- ¹⁰ Zhang & Huang
- ¹¹ Ahmad-Zaluki et al.
- ¹² Charitou et al.
- ¹³ Levitan
- ¹⁴ Geiger et al.
- ¹⁵ Ruhnke & Frey
- ¹⁶ Zureigat
- ¹⁷ Berglund et al.
- ¹⁸ He et al.
- ¹⁹ Iatridis & Dimitras
- ²⁰ Moayedi and Aminfard
- ²¹ Mashayekhi & Mashayekh.
- ²² Derbali