

رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و دوره تصدی حسابرسی) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با اظهار نظر حسابرسی نسبت به تداوم فعالیت

■ ذبیح‌الله خانی^۱

■ حسین رجب‌دوری^۲

■ ندا صدری^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۳/۱۰

تاریخ پذیرش: ۹۸/۶/۴

چکیده:

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی رابطه کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی در صنعت و دوره تصدی حسابرسی) و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی با اظهار نظر حسابرسی نسبت به تداوم فعالیت است. نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۸۵ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است که در بازه زمانی ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۶ مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان داد که کیفیت بالاتر حسابرسی، باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت می‌شود. همچنین، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری وجود دارد. افزون بر آن، بین تخصص حسابرسی در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه منفی و معناداری مشاهده شد. با این حال، شواهد قابل اتکایی مبنی بر اینکه دوره تصدی حسابرسی و حق الزحمه غیرعادی حسابرسی باعث کاهش ابهام در تداوم فعالیت می‌شود، یافت نشد. یافته‌های پژوهش مؤید اهمیت ابهام در تداوم فعالیت و ضرورت توجه بیشتر به آن در محیط حسابرسی کشور است.

واژه‌های کلیدی: تداوم فعالیت، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، دوره تصدی حسابرسی، کیفیت حسابرسی.

۱. استادیار گروه حسابداری، واحد فسا، دانشگاه آزاد اسلامی، فسا، ایران.

۲. دانشجوی دکتری حسابداری و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران.

۳- دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، واحد فسا، دانشگاه آزاد اسلامی، فسا، ایران، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: neda.sadri1990@gmail.com

۱- مقدمه

مهم‌ترین و با ارزش‌ترین خدمت حرفه حسابرسی، اظهار نظر مستقل و کارشناسی درباره مطلوبیت صورت‌های مالی است که ادعاهای اظهار شده مدیریت را نشان می‌دهد. از سوی دیگر، مسئولیت حسابرسان بررسی این صورت‌ها به منظور اظهار نظر نسبت به آن‌ها است. گزارش حسابرسان باید شامل اظهار نظر صریح و کتبی درباره صورت‌های مالی باشد. بدین منظور، حسابرسان باید نتایج حاصل از شواهد حسابرسی را به عنوان مبنای اظهار نظر درباره صورت‌های مالی، مورد بررسی قرار دهد. این در حالی است که ارزیابی مزبور مستلزم کسب اطمینان معقول از تهیه صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری است. گزارش‌های حسابرسی شامل موارد: گزارش تعدیل نشده (شامل گزارش مقبول) و گزارش تعدیل شده (شامل گزارش مشروط، گزارش عدم اظهار نظر و گزارش مردود) است (باغومیان و همکاران، ۱۳۹۶؛ ۳). به عبارت دیگر، گزینه‌های متعددی در ارتباط با نوع اظهار نظر حسابرسان، با توجه به شرایط متفاوت صورت‌های مالی وجود دارد. رایج‌ترین شکل اظهار نظر حسابرسی، اظهار نظر مقبول استاندارد است، اما حسابرسان، گزارش‌های تعدیل شده از جمله گزارش‌های مقبول با بندهای توضیحی را نیز صادر می‌کنند که به عنوان هر گزارشی غیر از گزارش مقبول تصور می‌شود. در موقعیت‌های خاص نیز حسابرسان باید گزارش‌های جدی‌تری به شکل مشروط، مردود یا عدم اظهار نظر ارائه دهند (احمدی و شیرعلی، ۱۳۹۵؛ ۱۸۰). همچنین، اظهار نظر مشروط حسابرسان به دودسته تقسیم شده است: ۱. اظهار نظر مشروط به دلیل وجود ابهام با اهمیت در مورد تداوم فعالیت شرکت و ۲. اظهار نظر مشروط به دلیل موارد دیگر (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳؛ ۳۱۴).

از سوی دیگر، کیفیت حسابرسی که اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت و دوره تصدی حسابرسان از معیارهای سنجش آن به شمار می‌روند، مرکز ثقل نظارت برون سازمانی است. اندازه مؤسسه حسابرسی نشان‌دهنده انجام حسابرسی شرکت توسط مؤسسه‌های بزرگ است. یافته‌های آجی-منساه^۱ (۲۰۱۹) نشان داد که اثر جایگزین و مکملی بین حضور مؤسسه حسابرسی بزرگ و کمیته حسابرسی اثربخش در افزایش کیفیت افشای اطلاعات وجود دارد. تخصص حسابرسان در صنعت نیز شامل به وجود آوردن افکار سازنده به منظور کمک به صاحب کاران و خلق ارزش افزوده و همچنین، فراهم کردن دیدگاه‌ها یا راه کارهای تازه برای موضوع‌هایی می‌شود که صاحب کاران در صنایع مربوط به خود با آن‌ها روبه‌رو می‌شوند (توکل‌نیا، ۱۳۹۶؛ ۴۶). در این رابطه، مطالعات متعدد مانند حبیب و همکاران^۲ (۲۰۱۴) و هگازی و همکاران^۳ (۲۰۱۵) نشان داده‌اند که حسابرسان متخصص در صنعت، موجب کاهش مدیریت سود و افزایش کیفیت سود می‌شوند.

افزون بر موارد ذکر شده، پدیده تغییر حسابرسان باعث مطرح شدن استدلال‌هایی از سوی مخالفان و موافقان این پدیده شده است. مخالفان تغییر، استدلال می‌کنند بعد از اینکه حسابرسان

1. Agyei-Mensah

2. Habib et al.

3. Hegazy et al.

صاحب‌کار جدید را پذیرفت، گاهی اوقات لازم است که از صاحب‌کار شناخت به دست آورد که اغلب شامل سطوحی است که حسابرسان را مستعد از دست دادن تحریف‌های عمده می‌نماید. وقتی دوره تصدی افزایش یابد، حسابرسان اطلاعات کامل‌تری از ریسک‌های صاحب‌کار و چگونگی عملکرد سیستم‌های وی به دست می‌آورند و همچنین، حسابرسان می‌توانند رویه‌ها و فرآیندهای حسابرسانی را جهت کشف تحریف‌ها تعدیل نمایند (آراد و آقایی‌دانشور، ۱۳۹۱). همچنین، این اعتقاد وجود دارد که دوره تصدی کمتر باعث افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرسان و صاحب‌کار و کاهش کیفیت حسابرسانی می‌شود (سجادی و دلفی، ۱۳۹۰). از سوی دیگر، تأکید موافقان تغییر حسابرسان بر جنبه استقلال حسابرسان است. آن‌ها می‌گویند اگر حسابرسان بیش از حد عرف با صاحب‌کار رابطه صمیمانه داشته باشد، ممکن است تحت این شرایط که عمدتاً ناشی از دوره تصدی‌گری بالا است، در برابر تغییرات تجاری و ریسک مرتبط هیچ نوع تعدیلی اعمال نکنند. در این موارد حسابرسان در گردآوری شواهد کمتر به تردید حرفه‌ای متکی خواهد بود و تلاش کمتری را مبذول خواهد داشت که کیفیت حسابرسانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (جنکینز و ولوری^۱، ۲۰۰۸).

همچنین، هرچه حق الزحمه بیشتری برای حسابرسان در نظر گرفته شود، تلاش وی نیز بیشتر می‌شود و کیفیت کار را بالا می‌برد، اما در این صورت حسابرسان از نظر مالی به مشتریان خود وابسته می‌شوند و موجب از دست رفتن استقلال آنان می‌شود. در نتیجه، به خاطر نگرانی از دست دادن کار ممکن است روش‌های حسابرسانی را به شکل مناسبی انجام ندهند که البته این کار می‌تواند عواقب مالی بدی برای آنان به همراه داشته باشد (سرخانی‌مقدم و پاک‌دل، ۱۳۹۷؛ ۱۳۴). برای نمونه، احتمال خطر اقامه دعوا علیه حسابرسان را افزایش می‌دهد. یافته‌های پژوهش چانگ و چوی^۲ (۲۰۱۰) نیز نشان داد که ویژگی‌هایی مانند استقلال حسابرسان، تجربه کاری حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان و آشنایی او با صنعت شرکت مورد رسیدگی، بر نوع اظهار نظر حسابرسان اثرگذار است. به گونه کلی، هاپسورو و سانتاسو^۳ (۲۰۱۸)، در پژوهشی دریافتند دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسانی تأثیر قابل توجهی بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت ندارند، در حالی که شهرت حسابرسان می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت داشته باشد.

همچنین، با توجه به مطالعاتی که در ایران انجام شده است، حق الزحمه حسابرسانی بازتابی از کیفیت حسابرسانی برای استفاده‌کنندگان خارجی صورت‌های مالی است. مبلغ حق الزحمه می‌تواند دلیلی بر میزان تلاش‌های حسابرسانی یا تخمین وی از ریسک کل حسابرسانی واحد صاحب‌کار باشد. از سوی دیگر، حق الزحمه بالایی حسابرسانی یا به تعبیری دیگر غیرعادی، می‌تواند وابستگی اقتصادی را میان حسابرسان و صاحب‌کار ایجاد نماید. این موضوع، ممکن است تردیدی اساسی درباره استقلال حسابرسان فراهم آورد، زیرا ممکن است حسابرسان برای حفظ مشتری و کسب

1. Jenkins and Velury
2. Change and Choy
3. Hapsoro and Santoso

حق الزحمه بیشتر، گزارش مطلوب‌تری ارائه دهد. لذا، تأثیر این وابستگی اقتصادی بر کیفیت گزارش حسابرسی، موضوع مهمی در پژوهش‌های حسابرسی در ایران است. همچنین، کیفیت حسابرسی نیز می‌تواند شناسایی حسابرسان از تداوم فعالیت را تحت تأثیر قرار دهد. به گونه خاص، بر اساس ادبیات نظری موجود، اندازه حسابرسان، تخصص وی در صنعت و دوره تصدی حسابرسان نیز اظهار نظر حسابرسان پیرامون تداوم فعالیت را تحت تأثیر قرار خواهند داد؛ بنابراین، با توجه به مطالب بیان شده، ضرورت دارد که عوامل مؤثر بر صدور اظهار نظر تداوم فعالیت (که از موارد مهمی است که توسط حسابرسان مورد بررسی و اظهار نظر قرار می‌گیرد) از جمله اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت، دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان مورد بررسی قرار گیرد. لذا، این پژوهش، با هدف پاسخگویی به این سؤال اصلی انجام می‌شود که آیا اندازه مؤسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت، دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان با اظهار نظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت رابطه معناداری دارند؟ همچنین، با توجه به عدم ورود پژوهشگران به موضوع ذکر شده و عدم وجود پژوهش مشابه در ایران، لازم است که این موضوع در محیط کشور مورد بررسی تجربی قرار گیرد تا بتوان بر اساس یافته‌ها برنامه‌ریزی‌های بهتری انجام داد.

از آنجاکه تداوم فعالیت موضوع مهمی برای سرمایه‌گذاران، مدیران و اعتباردهندگان است و شناسایی بهتر آن به بهبود وضعیت بازار کمک می‌کند، یافته‌های این پژوهش افزون بر توسعه ادبیات متغیرهای پژوهش می‌تواند در سطوح مختلف نیز مورد استفاده کاربردی قرار گیرد. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش مطرح شده و سپس، روش، یافته‌ها و بحث و نتیجه‌گیری آورده شده است.

۲- مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

جنسن و مک‌لینگ^۱ (۱۹۷۶) بیان می‌کنند که رابطه نمایندگی، قراردادی بین یک یا چند مالک با نمایندگان برای انجام برخی از فعالیت‌ها و اعطای قدرت تصمیم‌گیری به آنان است. ایسنهارت^۲ (۱۹۸۹) توضیح می‌دهد مشکلی که می‌تواند در یک رابطه نمایندگی رخ دهد، این است که منافع متضادی بین مالک و نماینده وجود داشته باشد، به گونه‌ای که مالک، نمی‌تواند نظارتی بر این موضوع داشته باشد که نماینده وظایف خود را به درستی انجام داده است یا خیر؟ تضادها بر سر تفاوت‌ها در اهمیت و اطلاعات نامتقارن، یک نیاز مشترک برای حسابرسی صورت‌های مالی توسط شخص سوم باصلاحیت و مستقلی را موجب می‌شود (ال-تونیبات و همکاران^۳، ۲۰۱۱). به عبارت دیگر، حسابرسان به عنوان طرفی مستقل برای حمایت از منافع سهامداران (مالک) در برابر فعالیت‌های مدیران (نماینده)، حضور خواهد داشت (هاپسورو و سانتاسو، ۲۰۱۸؛ ۱۴۴؛ ۱۴۵). کیفیت حضور حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر عوامل متعددی مانند اندازه مؤسسه حسابرسی،

1. Jensen and Meckling

2. Eisenhardt

3. Al-Thuneibat et al.

تخصص حسابداری در صنعت، دوره تصدی و حق الزحمه غیرعادی قرار گیرد که در ادامه هر یک از موارد ذکر شده تشریح می‌شود.

وظیفه اصلی حسابداری نظارت بر افشای اطلاعات حسابداری منتشر شده برای گروه‌های ذینفع است. حسابداری بر اساس چهار ویژگی اطلاعات حسابداری شامل مربوط بودن، قابل اعتماد بودن، بی‌طرفی و قابلیت اندازه‌گیری، صورت‌های مالی را مورد ارزیابی قرار می‌دهد (هاپسورو و سانتاسو، ۲۰۱۸؛ ۱۴۵). همچنین، دی‌آنجلو^۱ (۱۹۸۱)، کیفیت حسابداری را به عنوان احتمال کشف اشتباه در سیستم حسابداری صاحب‌کار توسط حسابداری و گزارش خطاها، تعریف می‌کند. کیفیت حسابداری یکی از مسائل مهم در حرفه حسابداری است (ون استریلن^۲، ۲۰۰۰) و برای بهبود اعتبار صورت‌های مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد تا ریسک اطلاعات غیر معتبر برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، به‌ویژه سرمایه‌گذاران را کاهش دهد (مگبامه و همکاران^۳، ۲۰۱۲). افزون بر آن، حسابداری در جریان برنامه‌ریزی و اجرای روش‌های حسابداری و ارزیابی نتایج حاصل از آن، باید مناسب بودن وضعیت تداوم فعالیت شرکت را نیز بررسی کند. چنانچه به نظر حسابداری واحد مورد رسیدگی قادر به ادامه فعالیت نباشد، اما صورت‌های مالی بر مبنای تداوم فعالیت تهیه شده باشد، حسابداری باید با توجه به میزان اهمیت و حسب مورد، نظر مشروط یا مردود ارائه کند. در نتیجه، گزارش باید به‌روشنی بیانگر این واقعیت باشد که ابهامی با اهمیت وجود دارد که ممکن است درباره توانایی واحد مورد رسیدگی به ادامه فعالیت، تردیدی عمده ایجاد کند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۳؛ ۳۱۶). همچنین، حسابداری به اطلاعات شرکت دسترسی دارند و می‌توانند در خصوص تداوم فعالیت شرکت اظهار نظر نمایند و از این طریق، قادر هستند سیگنال‌هایی را به بازار ارائه دهند که این اطلاعات ارائه شده می‌تواند تحت تأثیر کیفیت حسابداری قرار گیرد (اوریلی^۴، ۲۰۰۹).

ماتچلر^۵ (۱۹۸۵) بیان می‌کند که شرکت‌های کوچک‌تر دارای ریسک بیشتری در دریافت اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت نسبت به شرکت‌های بزرگ‌تر هستند. از دیدگاه وی ممکن است این موضوع به این خاطر باشد که حسابداری بر این باور هستند که شرکت‌های بزرگ‌تر، بهتر می‌توانند با مشکلات مالی خود روبرو شوند. چویی و همکاران^۶ (۲۰۱۰) نیز بیان می‌کنند که مؤسسه‌های بزرگ حسابداری دارای خدمات با کیفیت بالاتری نسبت به مؤسسه‌های کوچک حسابداری هستند و تمایل دارند که در افشا و گزارش تقلب به مشتریان، به صورت مستقل‌تر رفتار کنند. همچنین، کانگارتنام و همکاران^۷ (۲۰۱۰)، بیان می‌کنند شرکت‌هایی که توسط مؤسسه‌های بزرگ حسابداری مورد حسابداری قرار گرفته‌اند، اقلام تعهدی اختیاری کمتری دارند؛

1. DeAngelo
2. Vanstraelen
3. Mgbame et al.
4. O'Reilly
5. Mutchler
6. Choi et al.
7. Kanagaretnam et al.

بنابراین، مؤسسات بزرگ حسابرسی می‌توانند اعتبار اقلام تعهدی گزارش شده و در نتیجه، ارزش اطلاعات ارائه شده را افزایش دهند و با ارائه اطلاعات با کیفیت تر، اظهار نظر دقیق تری نسبت به تداوم فعالیت داشته باشند. افزون بر آن، اوریلی و ریسچ^۱ (۲۰۰۲)، معتقد هستند که مؤسسه‌های حسابرسی دارای دانش ویژه در یک صنعت خاص، دارای کیفیت حسابرسی بالاتری هستند که این امر، منجر به بهبود اثربخشی حسابرسی می‌شود. حسابرسان با تخصص در صنعت به راحتی مشکل‌های موجود در صنعت مشتری را تشخیص می‌دهند و در نتیجه، فعالیت‌های مدیریت سود محدود شده و کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد (کاناگارتنام و همکاران، ۲۰۱۰). فرانسیس و یو^۲ (۲۰۰۹) نیز بیان می‌کنند که مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی، کیفیت حسابرسی بالاتری دارند که این موضوع در ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت نیز انعکاس می‌یابد و در نتیجه، کیفیت بیشتر در حسابرسی می‌تواند با توجه به تخصص بیشتر آنان، موجب کاهش ابهام در تداوم فعالیت شرکت شود. در زمینه تخصص حسابرسان در صنعت نیز قابل ذکر است که با اشراف بیشتر حسابرسان به صنعت مورد بررسی، این انتظار وجود دارد که با دقت و کیفیت بیشتری حسابرسی را به سرانجام برسانند. با توجه به مطالب بیان شده، فرضیه اول و دوم پژوهش به صورت زیر خواهد بود:

فرضیه اول پژوهش: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم پژوهش: بین تخصص حسابرسان در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

دوره تصدی حسابرسان نیز به عنوان تعداد سال‌هایی که حسابرسان توسط شرکت به کارگماشته می‌شود، تعریف شده است (مایرز و همکاران^۳، ۲۰۰۳). هنگامی که حسابرسان دوره تصدی بلندمدتی داشته باشد، آگاهی وی از عملکرد شرکت بیشتر می‌شود (جکسون و همکاران^۴، ۲۰۰۸)؛ بنابراین، کیفیت گزارش حسابرسی با افزایش صلاحیت و دانش حسابرسان برای انجام امور حسابرسی به واسطه دوره بلندمدت تصدی وی، افزایش خواهد یافت و در نتیجه، اظهار نظر دقیق تری نسبت به تداوم فعالیت خواهد داشت (هاپسورو و سانتاسو، ۲۰۱۸؛ ۱۴۵). در نتیجه، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

فرضیه سوم پژوهش: بین دوره تصدی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

چویی و همکاران (۲۰۱۰) نیز بیان می‌کنند که حق الزحمه‌های حسابرسی را می‌توان به دو جزء حق الزحمه عادی و حق الزحمه غیرعادی تقسیم کرد. حق الزحمه عادی به گونه عمده توسط عواملی مانند اندازه، پیچیدگی و ریسک خاص مشتری قابل اندازه‌گیری است. در حالی که حق الزحمه غیرعادی توسط عواملی ویژه‌ای که به رابطه خاص حسابرسان و مشتری مربوط می‌شود،

1. O'Reilly and Reisch

2. Francis and Yu

3. Myers et al.

4. Jackson et al.

قابل تعیین است. هویتاش و همکاران^۱ (۲۰۰۷)، بیان کردند که حق الزحمه‌های بالای حسابرسی می‌تواند تلاش‌های حسابرسان و در نتیجه، کیفیت حسابرسی را بهبود بخشد. لذا، حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی به دلیل اینکه باعث افزایش انگیزه حسابرسان جهت نظارت دقیق حسابرسی می‌شود، می‌تواند اثر مثبتی بر کیفیت حسابرسی داشته باشد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۵) که با افزایش کیفیت حسابرسی نیز انتظار کاهش ابهام در تداوم فعالیت شرکت وجود دارد (هاپسورو و سانتاسو، ۲۰۱۸؛ ۱۴۵). در نتیجه، فرضیه چهارم پژوهش به صورت زیر است:

فرضیه چهارم پژوهش: بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۳- پیشینه تجربی پژوهش

بررسی پیشینه پژوهش در میان پژوهشگران داخلی نشان داد که برای نمونه، سپهروند و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی دریافته‌اند که جنسیت حسابرسان تأثیر معناداری بر گزارش ابهام نسبت به تداوم فعالیت ندارد. افزون بر آن، عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که در ایران، اثر هیچ‌یک از متغیرهای مرتبط با حسابرسان و حسابرسی (اندازه، تخصص صنعت، دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تأخیر ارائه گزارش حسابرسی) بر تصمیم‌های اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی، معنادار نیست. به تازگی نیز سرخانی مقدم و پاک‌دل (۱۳۹۷) در پژوهشی دریافته‌اند که درصد بالایی از تجدید ارائه‌ها در ایران، به دلیل اصلاح اشتباهات حسابداری است که نشان‌دهنده عدم رابطه معنادار بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و تجدید ارائه صورت‌های مالی است.

در میان پژوهشگران خارجی نیز برای نمونه، باشودیس^۲ (۲۰۰۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین حق الزحمه خدمات حسابرسی و خدمات غیر حسابرسی با احتمال وجود بند تداوم فعالیت در گزارش حسابرسان پرداخت. یافته‌های این بررسی تجربی در کشور انگلستان نشان داد حق الزحمه خدمات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری با گزارش حاوی بند تداوم فعالیت دارد. در حالی که بین حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی با گزارش حاوی بند تداوم فعالیت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد. مورامیا و تاکادا^۳ (۲۰۱۰) نیز با پژوهشی در ژاپن نیز دریافته‌اند که بین صدور اظهار نظر مشروط حسابرسان به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت و اقلام تعهدی اختیاری شرکت، رابطه معکوس معناداری وجود دارد. همچنین، کارسون و همکاران^۴ (۲۰۱۲)، با انجام پژوهشی در استرالیا به این نتیجه رسیدند که بین اظهار نظر مشروط به دلیل ابهام در تداوم فعالیت (به دلیل ریسک بحران مالی و اقامه دعاوی حقوقی) و اقلام تعهدی، ارتباط معکوسی وجود دارد. همچنین، یافته‌های آن‌ها نشان داد که مدیریت سود، علت اظهار نظر مشروط حسابرسان نیست. کریشان

1. Hoitash et al.

2. Basioudis

3. Muramiya and Takada

4. Carson et al.

و وانگ^۱ (۲۰۱۵) نیز به بررسی ارتباط بین توانایی مدیریت و حق الزحمه و اظهار نظر حسابرسان در خصوص ابهام در تداوم فعالیت پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که میزان توانایی مدیریت ارشد شرکت در تصمیم‌گیری حسابرسان دارای محتوای اطلاعاتی است. آن‌ها بر این باورند که پس از کنترل ویژگی‌های واحد تجاری، با افزایش توانایی مدیریت، حق الزحمه حسابرسان و احتمال تعدیل اظهار نظر حسابرسان به دلیل ابهام در تداوم فعالیت واحد تجاری کاهش می‌یابد. حسینا و همکاران^۲ (۲۰۱۸) نیز نشان دادند که حسابرسان زن به احتمال کمتری فرض عدم تداوم فعالیت در شرکت‌های ورشکسته را گزارش می‌کنند. همچنین، هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)، در پژوهشی دریافته‌اند که دوره تصدی حسابرسان و شهرت حسابرسان تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسان دارد. در حالی که حق الزحمه غیرعادی حسابرسان تأثیر منفی بر کیفیت حسابرسان دارد. کیفیت حسابرسان نیز تأثیر منفی بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت دارد. همچنین، سایر یافته‌های پژوهش نشان داد که شرایط مالی شرکت نمی‌تواند نقش تعدیلی در تأثیرگذاری کیفیت حسابرسان بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت داشته باشد. افزون بر آن، دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان تأثیر قابل توجهی بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت ندارند، در حالی که شهرت حسابرسان می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر ارائه اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت داشته باشد.

بررسی پیشینه پژوهش نشان داد اگرچه پژوهش‌های گسترده و مفیدی در راستای موضوع پژوهش صورت گرفته و به یافته‌های ارزشمندی نیز دست یافته است، اما با توجه به اهمیت تداوم فعالیت در برنامه‌ریزی‌ها و رفتار سرمایه‌گذاران و استفاده‌کنندگان، تاکنون پژوهشی که به بررسی رابطه کیفیت حسابرسان، دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه غیرعادی حسابرسان با اظهار نظر حسابرسان نسبت به تداوم فعالیت در محیط ایران پرداخته باشد مشاهده نشد. در نتیجه، این پژوهش در راستای پاسخ به این مسئله و پر کردن خلأ مربوط به این حوزه در محیط کشور به صورت تجربی انجام گرفته است.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش‌های کمی و پس‌رویدادی است. در این پژوهش، ابتدا با استفاده از نرم‌افزار اکسل نسخه ۲۰۱۶ متغیرهای پژوهش از روی داده‌های خام و نرم‌افزار رهاورد نوین ۳ آماده و سپس با استفاده از نرم‌افزار ای‌ویوز نسخه ۱۰، تجزیه و تحلیل نهایی انجام شد.

۴-۱- اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

در این پژوهش سه دسته متغیرهای وابسته (اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت)، مستقل (اندازه مؤسسه حسابرسان، تخصص حسابرسان در صنعت، دوره تصدی حسابرسان و حق الزحمه

1. Krishnan and Wang

2. Hossaina et al.

غیرعادی حسابرسی) و کنترلی (اندازه شرکت، اهرم مالی و نقدینگی) به شرح زیر مورد استفاده قرار گرفت:

اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت

این متغیر به تبعیت از پژوهش‌های هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸) و بهارمقدم و همکاران (۱۳۹۶)، یک متغیر مجازی است. بدین صورت که اگر اظهار نظر حسابرسی دارای بند ابهام در تداوم فعالیت شرکت باشد، مقدار یک و در غیر این صورت، مقدار صفر را به خود اختصاص می‌دهد.

اندازه مؤسسه حسابرسی

در بیشتر پژوهش‌های انجام شده در ایران، سازمان حسابرسی به عنوان مؤسسه حسابرسی بزرگ و سایر مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس، به عنوان مؤسسه‌های کوچک در نظر گرفته شده است. در نتیجه، چنانچه سازمان حسابرسی به عنوان حسابرسی شرکت باشد، متغیر یک و در غیر این صورت، متغیر صفر در نظر گرفته شد (بزرگ‌اصل و همکاران، ۱۳۹۷).

تخصص حسابرسی در صنعت

این شاخص به پیروی از پژوهش بادآورنهندی و تقی‌زاده خانقاه (۱۳۹۲)، از تقسیم مجموع دارایی‌های تمام کارفرمایان یک مؤسسه حسابرسی در یک صنعت خاص بر مجموع دارایی‌های کارفرمایان آن صنعت به دست می‌آید.

دوره تصدی حسابرسی

دوره تصدی حسابرسی به پیروی از پژوهش صفدری و همکاران (۱۳۹۶)، به تعداد سال‌های متوالی که مؤسسات حسابرسی یک صاحب کار را مورد رسیدگی و حسابرسی قرار می‌دهند، اطلاق می‌شود.

حق الزحمه غیرعادی حسابرسی

این متغیر به پیروی از پژوهش فلاح و دری (۱۳۹۶)، با استفاده از قدر مطلق باقیمانده رابطه ۱ قابل محاسبه است:

رابطه ۱

$$\text{LnFee}_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{LnFee}_{(it-1)} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Growth}_{it} + \beta_4 \text{ROA}_{it} + \beta_5 \text{Lev}_{it} + \beta_6 \text{CATA}_{it} + \beta_7 \text{Switch}_{it} + \beta_8 \text{AuditOp}_{(it-1)} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

LnFee_{it} = لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت i در دوره t ؛
 Size_{it} = لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت i در دوره t ؛
 Growth_{it} = نسبت اختلاف دارایی سال جاری با سال گذشته به دارایی سال گذشته شرکت i در دوره t ؛
 ROA_{it} = بازده دارایی (نسبت سود خالص به دارایی) شرکت i در دوره t ؛
 Lev_{it} = اهرم مالی (نسبت بدهی به دارایی) شرکت i در دوره t ؛
 CATA_{it} = نسبت دارایی جاری به کل دارایی شرکت i در دوره t ؛
 Switch_{it} = متغیر دومی که اگر مؤسسه حسابرسی تغییر نماید عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود؛
 $\text{Aud}_{it} \text{Op}_{(it-1)}$ = اظهار نظر حسابرسان در سال گذشته که اگر مقبول باشد، عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود و
 ε_{it} = باقیمانده مدل فوق (حق الزحمه غیرعادی حسابرسی) است.

اندازه شرکت

این متغیر با استفاده از لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت قابل اندازه‌گیری است.

اهرم مالی

این متغیر به تبعیت از پژوهش هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)، با استفاده از نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های شرکت قابل اندازه‌گیری است.

نقدینگی

این متغیر به تبعیت از پژوهش هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)، با استفاده از نسبت دارایی‌های جاری به بدهی‌های جاری قابل اندازه‌گیری است.

۲-۴- جامعه آماری و نمونه پژوهش

در این پژوهش، برای اینکه نمونه آماری یک نماینده مناسب از جامعه آماری مورد نظر باشد، از روش حذف منظم استفاده شده است. برای این منظور، ۳ معیار زیر در نظر گرفته شده و در صورتی که شرکتی کلیه معیارها را داشته باشد، به عنوان نمونه پژوهش انتخاب شده است. ۱- شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده و تا پایان سال ۱۳۹۶ در بورس فعال باشد.

۲- به دلیل ماهیت خاص فعالیت شرکت‌های هلدینگ، واسطه‌گری‌های مالی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تفاوت فراوان ماهیت آن‌ها با شرکت‌های تولیدی و بازرگانی، شرکت برگزیده از صنایع یاد شده نباشد.

۳- صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه شرکت‌ها در بازه زمانی مذکور به گونه کامل در وب‌گاه بورس اوراق بهادار موجود باشد.
در ادامه، با توجه به ۳ معیار بیان‌شده، ۱۸۵ شرکت دارای شرایط لازم شناخته شد.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آمار توصیفی

با توجه به اینکه اطلاعات ۱۸۵ شرکت در یک دوره ۵ ساله موردبررسی قرار می‌گیرد، ۹۲۵ سال- شرکت موردبررسی خواهد بود. جدول (۱)، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۱): آمار توصیفی متغیرهای مدل

نماد	متغیرها	میانگین	بیشترین	کمترین	انحراف معیار
GCOP	ابهام در تداوم فعالیت	-	۱	۰	-
AUDFSZ	اندازه مؤسسه حسابرسی	-	۱	۰	-
SPEC	تخصص حسابرسان در صنعت	۰/۲۴۱۰	۱/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۳۰۴۳
TENA	دوره تصدی حسابرسان	۲/۱۶۷۶	۵/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۱/۱۹۸۴
LNTA	اندازه شرکت	۱۴/۵۹۳۸	۱۹/۶۱۰	۱۰/۵۳۰۰	۱/۶۲۲۸
LEV	اهرم مالی	۰/۵۹۷۳	۰/۹۶۳۵	۰/۰۷۰۰	۰/۲۴۲۴
LIKU	نقدینگی	۱/۵۱۵۴	۱۳/۴۲۰	۰/۱۵۰۰	۱/۳۱۴۴
ABFE	حق الزحمه غیرعادی حسابرسان	۰/۳۰۷۳	۶/۰۸۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۶۵۸۳

لازم به ذکر است که با توجه به اسمی بودن متغیرهای ابهام در تداوم فعالیت و اندازه مؤسسه حسابرسی، میانگین و انحراف معیار آن‌ها قابل محاسبه نبوده و لذا ارائه نشده است. افرون بر آن، ۸۱۱ سال- شرکت دارای اظهارنظر در خصوص تداوم فعالیت هستند همچنین، دوره تصدی حسابرسان نیز به گونه میانگین ۲/۱ سال است. اهرم مالی نیز به گونه میانگین بالاتر از متوسط است که نشان‌دهنده بالا بودن اهرم مالی در شرکت‌های نمونه است.

۵-۲- آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش با توجه به اینکه متغیر وابسته، طبقه‌ای و دارای دو ارزش (صفر و یک) است، از رگرسیون لجستیک برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد.

جهت آزمون فرضیه‌های اول و دوم از رابطه ۲ استفاده می‌شود:

رابطه (۲)

$$GCOP_{it} = \beta_0 + \beta_1 AUDFSZ_{it} + \beta_2 SPEC_{it} + \beta_3 LNTA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 LIKU_{it} + \varepsilon_{it}$$

در این پژوهش، برای آزمون معناداری کل الگوها از آماره Z و جهت آزمون معنادار بودن ضرایب رگرسیون از آماره Z استفاده شده است. همچنین، از ضریب تعیین R^2 برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته استفاده شد. در نتیجه، اگر احتمال آماره Z برای متغیرهای مستقل کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ باشد، فرضیه‌های پژوهش تأیید می‌شوند. در ادامه جدول (۲)، یافته‌های مرتبط با فرضیه اول و دوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۲): یافته‌های آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری
عرض از مبدأ	-۰/۰۳۴۸۸۹	۱/۱۵۹۲۷۹	-۰/۰۳۰۰۹۵	۰/۹۷۶۰
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۸۱۷۴۵۳	۰/۳۵۱۳۳۴	-۲/۳۲۶۷۱۱	۰/۰۲۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	-۰/۹۵۳۴۰۲	۰/۴۰۸۳۷۴	-۲/۳۳۴۶۳۱	۰/۰۱۲۰
اندازه شرکت	۰/۰۷۶۴۴۰	۰/۰۷۱۹۴۹	۱/۰۶۲۴۲۰	۰/۲۸۸۰
اهرم مالی	۰/۸۱۱۲۷۰	۰/۵۶۹۶۶۸	۱/۴۲۴۱۱۱	۰/۱۵۴۴
نقدینگی	۰/۱۱۷۱۸۳	۰/۱۰۹۴۳۸	۱/۰۷۰۷۷۲	۰/۲۸۴۳
ضریب تعیین	۰/۲۲۸۱	معناداری آماره Z		۰/۰۰۱۵
آماره Z	۱۹/۴۷۰۷			

با توجه به مقدار احتمال به دست آمده برای آماره Z که کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و این نشان می‌دهد که تمامی ضرایب رگرسیون به طور هم زمان صفر نیستند؛ بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد این الگو معنادار است. مقدار ضریب تعیین مدل برابر ۰/۲۲۸۱ است که نشان ۲۲/۸۱ درصد از تغییرهای متغیر وابسته (ابهام در تداوم فعالیت) توسط متغیرهای مستقل و کنترلی تبیین می‌شود.

با توجه به جدول (۲)، ضریب متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی برابر -۰/۸۱۷۴۵۳ است که منفی است و احتمال آماره Z برای متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۰۲ است. این مقدار احتمال کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر رد می‌شود. لذا در سطح اطمینان

۹۵ درصد، بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی معناداری وجود دارد؛

دیگر یافته‌ها نیز نشان داد که ضریب متغیر تخصص حسابرسان در صنعت برابر $-۰/۹۵۳۴۰۲$ است که منفی است و احتمال آماره Z آن نیز برابر با $۰/۰۱۲$ است. این مقدار احتمال کمتر از سطح خطای $۰/۰۵$ است؛ در نتیجه، فرض صفر رد می‌شود و در سطح اطمینان ۹۵ درصد بین تخصص حسابرسان در صنعت و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین، از متغیرهای کنترلی هیچ کدام دارای رابطه معناداری با ابهام در تداوم فعالیت نیستند. جهت آزمون فرضیه سوم نیز از رابطه (۳) استفاده شد:

رابطه (۳)

$$GCOP_{it} = \beta_0 + \beta_1 TENA_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LIKU_{it} + \varepsilon_{it}$$

در ادامه جدول (۳) نیز یافته‌های آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۳): یافته‌های آزمون فرضیه سوم پژوهش

متغیرها	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	معناداری
عرض از مبدأ	$-۱/۰۰۳۶۵۲$	$۱/۰۸۲۸۱۳$	$-۰/۹۲۶۸۹۳$	$۰/۳۵۴۰$
دوره تصدی حسابرسان	$-۰/۰۸۹۶۰۵$	$۰/۰۸۶۰۱۹$	$-۱/۰۴۱۶۹۰$	$۰/۲۹۷۶$
اندازه شرکت	$۰/۱۶۵۱۸۵$	$۰/۰۶۸۵۷۸$	$۲/۴۰۸۷۲۸$	$۰/۰۱۶۰$
اهرم مالی	$۱/۰۲۹۳۱۴$	$۰/۵۷۰۶۳۳$	$۱/۸۰۳۸۱۱$	$۰/۰۷۱۳$
نقدینگی	$۰/۱۱۵۰۲۷$	$۰/۱۰۴۰۶۴$	$۱/۱۰۵۳۴۸$	$۰/۲۶۹۰$
ضریب تعیین	$۰/۲۱۴۱$	معناداری آماره Z		$۰/۰۴۴۵$
آماره Z	$۹/۷۶۵۹$			

در این فرضیه با توجه به مقدار احتمال به دست آمده برای آماره Z که کمتر از $۰/۰۵$ است، فرض صفر رد می‌شود و این نشان می‌دهد که تمامی ضرایب رگرسیون به طور هم‌زمان صفر نیستند؛ بنابراین، در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار است. مقدار ضریب تعیین مدل برابر $۰/۲۱۴۱$ است که نشان $۲۱/۴۱\%$ تغییرهای متغیر وابسته (ابهام در تداوم فعالیت) توسط متغیر مستقل و کنترلی تشریح شده است.

با توجه به یافته‌های جدول (۳)، ضریب متغیر دوره تصدی حسابرسان برابر $-۰/۰۸۹۶$ است که منفی است و احتمال آماره Z برای متغیر دوره تصدی حسابرسان برابر $۰/۲۹۷۶$ است. این

مقدار احتمال بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر پذیرفته می‌شود. لذا بین دوره تصدی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود ندارد. لذا فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. از متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت دارای رابطه مثبت و معناداری با ابهام در تداوم فعالیت است که نشان می‌دهد شرکت‌های بزرگ‌تر ابهام در تداوم فعالیت بیشتری دارند.

برای آزمون فرضیه چهارم پژوهش نیز از رابطه (۴) استفاده می‌شود.

رابطه (۴)

$$GCOP_{it} = \beta_0 + \beta_1 ABFE_{it} + \beta_2 LNTA_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LIKU_{it} + \varepsilon_{it}$$

جدول (۴) نیز یافته‌های فرضیه چهارم پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۴): یافته‌های آزمون فرضیه چهارم پژوهش

معناداری	Z آماره	خطای استاندارد	ضرایب	متغیرها
۰/۳۱۶۶	-۱/۰۰۱۴۱۵	۱/۰۷۹۴۲۸	-۱/۰۸۰۹۵۶	عرض از مبدأ
۰/۱۵۲۲	۱/۴۳۱۷۲۴	۰/۲۳۵۴۵۰	۰/۳۳۷۰۹۹	حق الزحمه غیرعادی حسابرسان
۰/۰۲۲۲	۲/۲۸۷۵۳۶	۰/۰۶۶۶۶۸	۰/۱۵۲۵۰۴	اندازه شرکت
۰/۰۸۲۹	۱/۷۳۴۱۱۵	۰/۵۶۳۳۰۸	۰/۹۷۶۸۴۱	اهرم مالی
۰/۲۵۳۸	۱/۱۴۱۱۲۸	۰/۱۰۴۳۷۸	۰/۱۱۹۱۰۹	نقدینگی
۰/۰۲۱۸	معناداری آماره Z		۰/۲۱۶۵	ضریب تعیین
			۱۱/۴۶۱۴	آماره Z

در این فرضیه با توجه به مقدار احتمال به دست آمده برای آماره Z که کمتر از ۰/۰۵ است، فرض صفر رد می‌شود و این نشان می‌دهد که تمامی ضرایب رگرسیون به طور هم‌زمان صفر نیستند؛ بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد این مدل معنادار است. مقدار ضریب تعیین مدل برابر ۰/۲۱۶۵ است که نشان ۲۱/۶۵ درصد از تغییرهای متغیر وابسته (ابهام در تداوم فعالیت) توسط متغیر مستقل و کنترلی تبیین می‌شود.

با توجه به جدول (۴)، ضریب متغیر دوره حق الزحمه غیرعادی حسابرسان برابر ۰/۳۳۷۰ است که مثبت است و احتمال آماره Z برای متغیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسان برابر ۰/۱۵۲۲ است. این مقدار احتمال بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است؛ بنابراین فرض صفر پذیرفته می‌شود. لذا بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت رابطه معناداری وجود ندارد. لذا فرضیه چهارم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. از متغیرهای کنترلی نیز اندازه شرکت دارای

رابطه مثبت و معناداری با ابهام در تداوم فعالیت است.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اینکه از متغیرهای کیفیت حسابرسی، متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی و متغیر تخصص حسابرسان در صنعت با ابهام در تداوم فعالیت در سطح اطمینان ۹۵ درصد رابطه معناداری وجود دارد، لذا فرضیه اول و دوم تأیید می‌شود؛ بنابراین، بین کیفیت حسابرسی و ابهام در تداوم فعالیت رابطه منفی معنادار وجود دارد. مؤسسات بزرگ حسابرسی می‌تواند اعتبار اقلام تعهدی گزارش‌شده و در نتیجه، ارزش اطلاعات ارائه‌شده را افزایش دهند و با ارائه اطلاعات باکیفیت‌تر، اظهار نظر دقیق‌تری نسبت به تداوم فعالیت داشته باشند. افزون بر آن، حسابرسان با تخصص در صنعت به راحتی مشکلات موجود در صنعت مشتری را تشخیص می‌دهند و در نتیجه، فعالیت‌های مدیریت سود محدود و کیفیت حسابرسی افزوده می‌شود. کیفیت بیشتر در حسابرسی می‌تواند موجب کاهش ابهام در تداوم فعالیت شرکت شود. نتایج فرضیه اول و دوم با نتایج پژوهش‌های هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)؛ کانگارتنام و همکاران (۲۰۱۰)؛ فرانسیس و یو (۲۰۰۹) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه سوم حاکی از این است که بین دوره تصدی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت، رابطه معناداری وجود ندارد. احتمالاً این موضوع را می‌توان به این گونه تفسیر نمود که چه حسابرسان در بلندمدت در شرکت حضور داشته باشد و چه نداشته باشد، این حضور حسابرسان تأثیری بر کیفیت صورت‌های مالی و در نتیجه ابهام در تداوم فعالیت ندارد. در واقع، نتایج پژوهش حاضر حاکی از این است که دوره تصدی حسابرسان به واسطه نقش برجسته عوامل دیگری مانند تخصص و دانش حسابرسان، نقش خنثی بر کیفیت حسابرسی و در نتیجه ابهام در تداوم فعالیت ایفا می‌کند. نتایج فرضیه اصلی دوم با نتایج پژوهش‌های هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸) و عباس‌زاده و همکاران (۱۳۹۶) همخوانی دارد.

نتایج فرضیه چهارم حاکی از این است که بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسان و ابهام در تداوم فعالیت، رابطه معناداری وجود ندارد. احتمالاً این موضوع را می‌توان به این گونه تفسیر نمود که مؤسسه‌های حسابرسی به دلیل ترس از دست دادن شهرت و مشتریان بیشتر، اصرار و تمایلی به دریافت حق الزحمه غیرعادی حسابرسان ندارند و در نتیجه، حق الزحمه غیرعادی حسابرسان نمی‌تواند تأثیری بر کیفیت کار حسابرسان آن‌ها و ابهام در تداوم فعالیت داشته باشد. نتایج فرضیه اصلی سوم با نتایج پژوهش‌های هاپسورو و سانتاسو (۲۰۱۸)؛ سرخانی مقدم و پاک‌دل (۱۳۹۷) همخوانی دارد.

بر اساس یافته‌های پژوهش، سازمان امور مالیاتی می‌تواند با توجه به اندازه مؤسسه حسابرسی و تخصص آنان در صنعت و ارتباط آن با ابهام در تداوم فعالیت، به اطلاعات شرکت‌ها اتکا کند. سازمان بورس نیز می‌تواند با در نظر گرفتن ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی، امتیاز کیفیت حسابرسی شرکت‌ها را افشا کند. همچنین، نتایج این پژوهش می‌تواند در پروژه تجدیدنظر

استانداردهای مرتبط با اظهارنظر حسابداری و همچنین، به‌عنوان ابزاری جهت ارزیابی کیفی مؤسسه‌های حسابداری در راستای رتبه‌بندی بهتر موسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مورد استفاده واقع شوند.

این پژوهش دارای محدودیت‌هایی نیز است. برای نمونه، حذف شرکت‌های واسطه‌گری و هلدینگ و همچنین، محدودیت در شرکت‌های مورد بررسی و دوره پژوهش از این دست عوامل است که برای تعمیم یافته‌ها باید به آن توجه نمود. همچنین، این پژوهش تنها بر عوامل حسابداری تمرکز دارد، در حالی که عوامل دیگری که می‌تواند ابهام در تداوم فعالیت را تحت تأثیر قرار دهد، در این پژوهش گنجانده نشده است. لذا، ضرورت دارد پژوهشگران بعدی، عوامل دیگری مانند شرایط مالی، استراتژی مدیریت، توانایی مدیریت، اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی و سایر عوامل را مورد مطالعه قرار دهند.

فهرست منابع

الف) منابع فارسی:

۱. احمدی، محمد رمضان و شیرعلی، روح‌اله. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابداری شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، ۱۶ (۶۵): ۱۷۹-۱۹۸.
۲. آزاد، حامد و آقایی‌دانشور، بهنوش. (۱۳۹۱). کیفیت حسابداری. مجله حسابدار، ۲۴۲: ۵۴-۵۹.
۳. بادآورهنندی، یونس و تقی‌زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). بررسی ارتباط بین کیفیت حسابداری و کارایی سرمایه‌گذاری. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۰ (۲): ۱۹-۴۲.
۴. باغومیان، رافیک و عرب‌زاده، آزاد و فخری‌قورمیک، جواد. (۱۳۹۶). بررسی محتوای اطلاعاتی اظهارنظر حسابرس با تأکید بر اندازه‌های حسابرس و صاحب‌کار. مجله بررسی‌های حسابداری، ۴ (۱۶): ۱-۲۸.
۵. بزرگ‌اصل، موسی و رجب‌دُری، حسین و خرمن، منوچهر. (۱۳۹۷). بررسی عوامل مؤثر بر انتشار به‌هنگام گزارش حسابداری. دانش حسابداری، ۹ (۱): ۱۱۵-۱۴۶.
۶. بهارمقدم، مهدی و صالحی، تابنده و اعظمی، زینب. (۱۳۹۶). رابطه بین توانایی مدیریت، حق الزحمه حسابداری و تداوم فعالیت در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۹ (۲): ۲۳-۴۴.
۷. توکل‌نیا، اسماعیل. (۱۳۹۶). تخصص حسابرس در صنعت، جریان نقد آزاد و مدیریت از طریق معاملات با اشخاص وابسته. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۲۴ (۱): ۴۱-۶۰.
۸. سپهروند، سعید و یغمائی‌علیشاه، ایوب و فتحی‌افکاری، سعید. (۱۳۹۶). تأثیر جنسیت حسابرس بر گزارش ابهام نسبت به تداوم فعالیت در شرکت‌های ورشکسته پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری، خردادماه (۳۶): ۱۰۷-۱۱۸.
۹. سجادی، سید حسین و دلفی، مهدی. (۱۳۹۰). چرخش اجباری حسابرسان: پی آمدهای متفاوت در شرکت‌های کوچک و بزرگ. حسابدار رسمی، ۱۳: ۷۸-۸۱.
۱۰. سرخانی‌مقدم، داریوش و پاک‌دل، عبدالله. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین حق الزحمه غیرعادی حسابداری و تجدید ارائه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۰ (۳۷): ۱۳۳-۱۴۶.
۱۱. صفدری، شیمیا و قربانی، بهزاد و موسوی، سیداحمد. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابداری بر توانمندسازی مدیران شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۳ (۲): ۲۵۱-۲۶۲.
۱۲. عباس‌زاده، محمدرضا و صالحی، مهدی و حسینی‌پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهارنظر

حسابرسی تعدیل شده. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱۰): ۸۹-۱۲۶.
۱۳. فلاح، رضا و دری، امین. (۱۳۹۶). بررسی رابطه کیفیت حسابداری و تخصص حسابداری بر حق الزحمه غیرعادی حسابداری. فصلنامه پژوهش‌های جدید در مدیریت و حسابداری، دوره جدید (۷): ۷۷-۱۰۰.
۱۴. مرادی، محمد و اصولیان، محمد و نوروزی، محمد. (۱۳۹۳). اظهار نظر حسابداری و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳): ۳۱۳-۳۲۸.

(ب) منابع انگلیسی:

1. Agyei-Mensah, B. K. (2018). The effect of audit committee effectiveness and audit quality on corporate voluntary disclosure quality. *African Journal of Economic and Management Studies*, 10 (1): 17- 31.
2. Al-Thuneibat, A., Al Issa, R., and Baker, R. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4): 317-334.
3. Basioudis, G. L. (2008). Audit Fees, Non-Audit Fees and Auditor Going-Concern Reporting Decisions in the United Kingdom. *A Journal of Accounting, Finance, and Business Studies*, 44(3): 284-309.
4. Carson, E., Fargher, N., Geiger, M., Lennox, C., Raghunandan, K., and Willekens, M. (2012). Auditor reporting on going-concern uncertainty: A research synthesis. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1): 353- 284.
5. Change, W., and Choy, H. (2010). Audit partner characteristics and going concern opinions. Working paper, www.ssrn.com.
6. Choi, J., Kim, J., and Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29 (2): 73-97.
7. DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
8. Eisenhardt, K.M. (1989). Agency theory: An assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1): 57-74.
9. Francis, J. R., and Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5): 1521-1552.
10. Habib, A., Jiang, H., and Zhou, D. (2014). Audit quality and market pricing of earnings and earnings components in China. *Asian Review of Accounting*, 22(1): 20-34.
11. Hapsoro, D., and Santoso, T. R. (2018). Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion? *International Journal of Economics and Financial Issues*, 8(1): 143-152.
12. Hegazy, M., Al Sabagh, A., and Handy, R. (2015). The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. *Journal of Accounting and Finance*, 15(4): 143-164.
13. Hoitash, R., Markelevich, A., and Barragato, C.A. (2007). Auditor fees and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 22(8): 761-786.
14. Hossaina, S., Chapple, L., and Monroe, G. S. (2018). Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed clients? *Journal Accounting and Finance*, 58 (4): 1027- 1061.
15. Jackson, A. B., Moldrich, M., and Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5): 420-437.
16. Jenkins, D. S., and Velury, U. (2008). Does auditor tenure influence the reporting of conservatism earnings? *Journal of Accounting and public policy*, 27: 115-132.
17. Jensen, M.C., and Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm, managerial behaviour,

- agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305-360.
18. Kanagaretnam, K., Lim, C. Y., and Lobo, G. J. (2010). Auditor reputation and earnings management: International evidence from the banking industry. *Journal of Banking and Finance*, 34: 2318-2327.
19. Krishnan, G., and Wang, C. (2015). The relation between managerial ability and audit fees and going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, August, 34(3): 139-160.
20. Mgbame, C. O., Eragbhe, E., and Osazuwa, N. P. (2012). Audit partner tenure and audit quality: An empirical analysis. *European Journal of Business and Management*, 4(7): 154-162.
21. Muramiya, K., and Takada, T. (2010), Auditor conservatism, abnormal accruals, and going concern opinions. Working paper.
22. Mutchler, J.F. (1985). A multivariate analysis of the auditor's going concern opinion decision. *Journal of Accounting Research*, 23(2): 668-682.
23. Myers, J., Myers, A., and Omer, T. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review*, 78(3): 779-800.
24. O'Reilly, D. M. (2009). Do investors perceive the going-concern opinion as useful for pricing stocks? *Managerial Auditing Journal*, 24(1): 4-16.
25. O'Reilly, D.M., and Reisch, J.T. (2002). Industry specialization by audit firms: What does academic research tell us? *Ohio CPA Journal*, 61(3): 42-44.
26. Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *The European Accounting Review*, 9(3): 419-442.