



علل و پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرسی

دکتر حسین فخاری^۱

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

اسماعیل امیری^۲

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران

(تاریخ دریافت: ۳ مهر ۱۳۹۸؛ تاریخ پذیرش: ۲ بهمن ۱۳۹۸)

مطابق با تئوری نمایندگی، مدیران انگیزه‌های زیادی دارند که گزارش‌های حسابرسی‌شان با اظهارنظر مطلوب ارائه شود؛ آنها در جستجوی حسابرسانی هستند که مطابق با خواسته‌هایشان رفتار کنند و شک و تردید حرفه‌ای کمتری نسبت به صورت‌های مالی داشته باشند. انتظاراتی که می‌تواند منجر به پدیده خرید اظهارنظر حسابرسی شده و احتمال تقلب در صورت‌های مالی را افزایش دهد. رویدادی که پیامدهای نامطلوب زیادی بر قیمت اوراق در بازارهای مالی را به دنبال خواهد داشت. بر همین اساس، پژوهش حاضر در ابتدا با مطالعه مروری، به تبیین علل خرید اظهارنظر حسابرسی می‌پردازد و سپس تحلیلی از پیامدهای نامطلوب این پدیده و اثر آن بر حرفه حسابداری و حسابرسی ارائه می‌کند. نتایج این پژوهش نشان داد که ویژگی‌های خاص کار حسابرسی می‌تواند محرکی مهم برای تشدید وقوع پدیده خرید اظهارنظر حسابرسی باشد. همچنین سایر نتایج پژوهش حاکی از این است که خرید اظهارنظر حسابرسی پیامدهای نامطلوبی از جمله کاهش کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی را به دنبال دارد. همچنین به استقلال حسابرسی صدمه زده و منجر به تقلب در صورت‌های مالی می‌شود.

واژه‌های کلیدی: اظهارنظر حسابرسی، خرید اظهارنظر حسابرسی، تئوری نمایندگی.

¹ h733hf@yahoo.com

² esmaielamiri303@yahoo.com

مقدمه

تا به امروز خرید اظهارنظر حسابرس^۱ از بحث برانگیزترین مطالعات در حوزه ادبیات حسابرسی بوده است و از دیرباز مورد توجه قانون‌گذاران و تدوین‌کنندگان مقررات بازار سرمایه [۳۹،۷۹،۸۷] قرار گرفته است. علی‌رغم چالش‌های موجود درباره اندازه‌گیری خرید اظهارنظر حسابرس [۲]، هنوز محققان و دانشگاهیان نتوانسته‌اند انگیزه‌های که حسابرسان را وادار می‌کند تا به خواسته‌های مطلوب مدیران پاسخ مثبت دهند، شناسایی کنند. زیرا، خرید اظهارنظر حسابرس به سناریویی اشاره دارد که در آن شرکت‌ها به دنبال حسابرسانی هستند که نگرش متقاعدکننده‌ای نسبت به گزارش‌های مالی شرکت داشته باشند و استراتژی مدیران را نسبت به روش‌های فعلی گزارشگری مالی دنبال کنند [۱۶].

اگرچه در ادبیات حسابرسی مطالعات گوناگونی درباره خرید اظهارنظر حسابرس انجام شده است و هر یک به‌نوعی علل و پیامدهای متفاوتی از خرید اظهارنظر حسابرس ترسیم کرده‌اند؛ ولی، همچنان سؤالاتی در ادبیات حسابرسی وجود دارد مبنی بر اینکه شرکت‌ها در چه مواقعی به خرید اظهارنظر حسابرس روی می‌آورند؟ و یا اینکه چه شرایطی باعث می‌شود که خرید اظهارنظر حسابرس اتفاق بیافتد؟ به همین خاطر، خرید اظهارنظر حسابرس یکی از موضوعات بااهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است که چالش‌های نظری زیادی را موجب شده است. با وجود این چالش‌ها، هنوز در زمینه شناخت مفاهیم و ابعاد خرید اظهارنظر حسابرس در ادبیات حسابرسی ابهاماتی وجود دارد که نیازمند مطالعه بیشتر است، اگرچه پژوهش‌ها درباره‌ی علل خرید اظهارنظر حسابرس [۷۴،۶۳،۶۶،۶۷،۶۸،۷،۱۹،۱۵،۴۷] در خارج از ایران سابقه‌ای بیش از سه دهه دارد. اما به دلیل تحولات کسب و کار حسابرسی در سال‌های اخیر، نکات پوشیده فراوانی درباره‌ی ویژگی‌های گوناگون خرید اظهارنظر حسابرس وجود دارد که نیازمند مطالعه بیشتر است. همچنین، خرید اظهارنظر حسابرس یکی از شاخص‌های بسیار مهم در تصمیمات سرمایه‌گذاران است که بی‌توجهی نسبت به آن اثرات زیانباری برای آنها به ارمغان می‌آورد و از همین رو است که شرکت‌ها به دلیل عواقب منفی مورد انتظار از اظهارنظر نامطلوب حسابرس [۷،۱۴،۱۸،۲۷،۲۸،۵۰،۵۶،۸۲]، حسابرسان خود را به امید دستیابی به اظهارنظری مطلوب تغییر می‌دهند [۶۴،۸۵]. جریانی که در ادبیات حسابرسی به خرید اظهارنظر شهرت دارد و رویدادی، که وقوع آن موجب خدشه‌دار شدن یکی از مفاهیم بنیادی حسابرسی یعنی استقلال حسابرس می‌شود [۳۱].

به‌طور کلی، برآیند ادبیات حسابرسی موجود حاکی از این است که ظهور خرید اظهارنظر حسابرس به همراه ویژگی‌های مختلفی از کار حسابرسی است. ویژگی‌های کوتاهی حسابرسان در آنها باعث می‌شود تا به راحتی مطابق با خواسته‌های صاحبکاران رفتار کنند. از همین رو است که در طی دو دهه گذشته، حرفه حسابرسی شاهد رشد قابل توجهی از قوانین و مقررات جهت نظارت بر بازار حسابرسی شده است. به‌گونه‌ای که بسیاری از کشورها قوانین و دستورالعمل‌های خاصی برای حسابرسان نظیر چرخش اجباری [۷۶] و رتبه‌بندی و درجه اعتباری آنها در نظر گرفته‌اند تا از نگرانی‌های مربوط به روابط بین حسابرس و

¹Audit Opinion Shopping

صاحب‌کاران کاسته شود. شاید مهم‌ترین دلیل آن، پیامدهای نامطلوبی باشد که این نوع اظهارنظر برای ذینفعان گزارش‌های مالی دارد که در نهایت باعث آسیب در ارزش شرکت خواهد شد. در واقع انتظار می‌رود چنین پدیده‌ای منجر به افزایش اطلاعات نادرست یا عدم‌تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سرمایه‌گذاران گردد و در نهایت کیفیت صورت‌های کاهش یافته و استقلال حسابرس خدشه‌دار شود. لذا، با توجه به اهمیت اظهارنظر حسابرس بر تصمیمات استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی پژوهش حاضر درصدد است تا برای اولین بار به‌طور مروری ادبیات نظری خرید اظهارنظر حسابرس را مورد مطالعه قرار داده است، انتظار می‌رود این مطالعه سبب شود تا درک ما نسبت به پدیده خرید اظهارنظر حسابرس بیشتر شده و ادبیات حسابرسی مربوط به آن توسعه یابد. همچنین انتظار می‌رود به دلیل پیامدهای نامطلوب خرید اظهارنظر حسابرس بر بازار سرمایه، یافته‌های این پژوهش بتواند برای استفاده‌کنندگانی نظیر حسابرسان، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، مدیران، تحلیل‌گران، اعتباردهندگان و سرمایه‌گذاران مفید واقع شود.

خرید اظهارنظر حسابرس

خرید اظهارنظر حسابرس تاریخچه طولانی دارد، زف [۹۰] در بیان خود از سابقه تاریخی حرفه حسابداری بیان می‌کند که آغاز خرید اظهارنظر حسابرس در دهه ۱۹۶۰ بوده و بحث‌های مربوط به آن در دهه‌های ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ تشدید شده و تاکنون ادامه دارد. چرا که شرکت‌ها به‌طور فعال در جستجوی حسابرسانی بودند که با شرایطشان سازگارتر باشند. همچنین، مدیران دارای انگیزه‌های زیادی برای اجتناب از اظهارنظر نامطلوب حسابرس داشته‌اند. زیرا اظهارنظر نامطلوب حسابرس اثرات منفی بر جنبه‌های مختلف شرکت دارد. از جمله ورشکستگی قریب‌الوقوع [۱۷] کاهش قیمت سهام، هزینه بالای سرمایه، تغییرات مدیریت [۴۰، ۴۲]. به همین خاطر کمیسیون بورس اوراق بهادار امریکا [۷۹] به شرکت‌های که به خرید اظهارنظر حسابرس روی می‌آورند، هشدار جدی می‌دهد. زیرا، خرید اظهارنظر حسابرس استقلال حسابرس را خدشه‌دار می‌کند و آسیب شدیدی به ارزش شرکت وارد می‌کند.

از آنجایی که هیچ تعریف واحدی برای خرید اظهارنظر حسابرس وجود ندارد؛ لازم است تا در مورد اینکه محققان چه برداشت و معنایی از آن دارند، مورد بررسی قرار گیرد. به نظر می‌آید که تمامی تعاریف‌ها درباره خرید اظهارنظر حسابرس از تعریف کمیسیون بورس اوراق و بهادار امریکا [۷۹] برگرفته شده است. کمیسیون معتقد است که خرید اظهارنظر حسابرس به شرایطی اطلاق می‌شود که شرکت در "جستجوی حسابرسی است که تمایل دارد از رویه‌های پیشنهادی حسابداری شرکت حمایت کند و شرکت را در رسیدن به اهداف گزارشگری خود کمک کند؛ عملی که سبب می‌شود تا قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی از بین رود."

به همین منظور، محققان و پژوهشگران به‌منظور تفهیم و استنباط این مفهوم، تعاریف‌های به شرح زیر ارائه کرده‌اند. چن و همکاران [۱۶] بیان کردند که خرید اظهارنظر حسابرس اشاره به تمایل صاحبکار برای مشورت با حسابرسان با نگرش کسب اظهارنظر مطلوب نسبت به زمانی که حسابرسان فعلی اظهارنظر

نامطلوب صادر می‌کنند، است؛ یا زمانی که اختلاف‌نظر در مورد مسائل مربوط به حسابداری خاص وجود دارد که می‌تواند منجر به دریافت اظهارنظر نامطلوب شود. در واقع، در این حالت مدیر شرکت می‌تواند حسابرسی فعلی خود را تغییر داده و از احتمال انتشار اظهارنظر نامطلوب جلوگیری کند و از این طریق موسسه حسابرسی مطابق با خواسته‌های خود اختیار کند. در استدلالی دیگر هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا [۷۶] خرید اظهارنظر حسابرسی را به انگیزه‌هایی که حسابرسان را تشویق می‌کنند که به‌جای توجه به منافع سرمایه‌گذاران به منافع صاحبکاران که حق‌الزحمه آنها را پرداخت می‌کنند، مربوط می‌داند، در تعریفی دیگر خرید اظهارنظر حسابرسی به عمل تغییر حسابرسی به‌منظور دریافت یک اظهارنظر مطلوب در مورد یک رویه حسابداری یا در مورد کل صورت‌های مالی اطلاق می‌شود [۶۶، ۶۷، ۶۸]. همچنین، ژی و همکاران [۸۸] بیان کردند خرید اظهارنظر حسابرسی شامل تلاش‌هایی است که مدیر به‌منظور تأثیرگذاری یا حتی دستکاری در تصمیمات حسابرسی انجام می‌دهد تا بتواند اظهارنظری مطلوب‌تر دریافت کند.

علاوه بر این، پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند که مدیران بر اثر دو مکانیسم شانس بیشتری برای جلب اظهارنظر مطلوب حسابرسی دارند. دلیل اول، این است که اگرچه مقررات کمیته حسابرسی ایجاب می‌کند تا حسابرسانی مستقل انتخاب کنند، اما، بسیاری از پژوهش‌ها نشان می‌دهند که مدیریت نقش حیاتی در استخدام و اخراج حسابرسان ایفا می‌کند [۴۴، ۲۳]. در واقع، چنین مکانیسمی قدرت غیررسمی را به مدیر می‌دهد تا از اظهارنظر نامطلوب حسابرسی جلوگیری نماید. مکانیسم دوم، به این موضوع اشاره می‌کند که حسابرسان با توجه به رسیدگی‌هایشان اظهارنظر متفاوتی درباره صورت‌های مالی ارائه می‌دهند که به‌نوبه خود همگن نیستند؛ زیرا، دانش، تجربه و تخصص میان حسابرسان متفاوت است [۱۴، ۳۴]. برای مثال موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک نسبت به موسسه‌های حسابرسی بزرگ از انگیزه‌های کمتری برای محافظت از شهرت و کاهش ریسک‌های حسابرسی دارند [۳۳، ۳۷، ۶۴]. بنابراین، چنین مجموعه‌ای متشکل از حسابرسان همراه با ماهیت ذهنی اقلام حسابداری شرایطی را برای مدیران شرکت‌ها فراهم می‌کند که به دنبال موسسه‌های حسابرسی باشند که خدمات و اظهارنظر متفاوتی مطابق با خواسته‌هایشان عمل کنند.

چرا خرید اظهارنظر انجام می‌شود؟

عوامل متعددی مدیران را برای خرید اظهارنظر تشویق می‌کنند، از جمله تمایل به دست‌یابی یا فراتر رفتن از اهداف و مقاصد بیان‌شده و در موارد بیشتر نیاز مبرم به تداوم فعالیت. در واقع، مدیران تمایل دارند گزارش‌های حسابرسی‌شان مثبت (مقبول) باشد. زیرا، اگر گزارش‌های حسابرسی با اظهارنظر منفی منتشر شوند، ممکن است بر پاداش آن‌ها و توانایی شرکت در بازار اوراق بهادار و در نهایت بر قیمت سهام شرکت تأثیر بگذارد. همچنین، انگیزه برای خرید اظهارنظر حسابرسی می‌تواند با بدتر شدن شرایط اقتصادی، تلاش برای از بین بردن اشتباهات و داشتن طرح‌های پاداش و مزایای مرتبط با سود گزارش‌شده، افزایش یابد.

بدیهی است در چنین شرایطی مدیران به دنبال خرید اظهارنظر حسابرسان هستند؛ با این شرایط آیا می‌توان نسبت به وقوع خرید اظهارنظر حسابرس بی‌توجه بود؟ [۵۳].

ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد که وقوع خرید اظهارنظر حسابرس به سه فرض بستگی دارد فرض اول، اینکه مدیران مخالف دریافت نظرات نامطلوب حسابرسی باشند. فرض دوم اینکه، مدیران حداقل کنترل را بر اخراج و انتخاب موسسه حسابرسی داشته باشند. فرض سوم، در اظهارنظری که موسسه‌های حسابرسی درباره یک شرکت می‌دهند اختلاف نظر وجود داشته باشد. درباره اعتبار فرض اول تردید کمی وجود دارد. زیرا، هنگامی که اظهارنظر ارائه شده در خصوص حسابرسی چندان مطلوب و خوشایند نباشد می‌تواند منجر به سقوط قیمت سهام شود [۴۲] و این امر خطر ورشکستگی قریب‌الوقوع را مخیره می‌کند [۱۷] همچنین، اظهارنظر نامطلوب ممکن است سبب کاهش پاداش مدیران شده و یا سبب تغییراتی در حوزه مدیریت گردد یا هزینه سرمایه را بالا ببرد [۴۰، ۴۱]. این امر ممکن است احتمال اخراج مدیریت را افزایش داده یا منجر به پرداخت حقوق و پاداش کم‌تر شود که بدیهی است چنین وضعیتی برای مدیر نامطلوب است. بنابراین شواهد نشان می‌دهند که مدیران انگیزه‌های زیادی برای اجتناب از اظهارنظر نامطلوب حسابرسی را دارند. فرض دوم بحث برانگیز است و زمانی مطرح می‌شود که مدیر مسئولیت انتخاب و اخراج موسسه حسابرسی را بر عهده داشته باشد. اگرچه شکل قانونی انتخاب حسابرس این است که مجمع عمومی موسسه‌های حسابرسی را انتخاب می‌کنند. اما در عمل، این مدیر است که کنترل قابل توجهی بر انتخاب و اخراج موسسه حسابرسی اعمال می‌کند. همچنین، وجود کمیته حسابرسی در شرکت می‌تواند از این قدرت کنترل بکاهد. در این باره، کالبرز [۵۵] معتقد است که اعضای کمیته حسابرسی می‌توانند تأثیر مهمی در انتخاب موسسه حسابرسی داشته باشد.

سومین فرض قابل بحث، این مطلب است که به دلیل الزامات متفاوت موجود در حرفه مبنی بر رعایت استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و الزام به شرکت در امتحانات صلاحیت دوره‌ای انتظار می‌رود که حسابرسان از توانایی، تجربه و صداقت متفاوتی برخوردار باشند؛ عواملی که سبب ناهمگنی حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی شده و امکان وقوع خرید اظهارنظر حسابرسی را بیشتر فراهم می‌آورد [۷۰].

تفاوت اظهارنظر ثانویه با خرید اظهارنظر حسابرس

قدر مسلم بین خرید اظهارنظر، و اظهارنظر ثانویه^۱ تفاوت وجود دارد. در واقع هدف اظهارنظر ثانویه رسیدن به پاسخ درست است در حالیکه، خرید اظهارنظر مستلزم پیدا کردن حسابرسی است که از روش حسابداری پیشنهادی که مدیران شرکت را در رسیدن به اهداف گزارش‌دهی کمک می‌کند، حمایت کند [۱۲] حتی اگر آن روش بر گزارشگری مالی منصفانه اثر نامطلوب بگذارد. از همین رو است که حسابرسان به دلایل زیادی با رویه‌های حسابداری سؤال برانگیز و مبهم شرکت موافقت می‌کنند، از جمله دلایل این امر به رقابت میان موسسات حسابرسی و ماهیت قابل دستکاری اصول پذیرفته حسابداری می‌توان اشاره کرد [۵۳]. اما اینکه چرا مردم به دنبال کسب اظهارنظر ثانویه هستند؟ به دلایل دیگری مربوط می‌شود. در

¹ Second Opinion

کارهای پزشکی، زمانی که یک بیمار با جراحی بزرگ مواجه می‌شود، گرفتن نظر ثانویه روشی استاندارد به شمار می‌رود. البته این روش در برخی از کارهای دندان پزشکی نیز معمول است. در واقع نظر ثانویه در حسابرسی اغلب در هنگام ارزیابی اموال با ارزش، مورد نیاز هستند و به‌طور کلی، بیمه‌گران نیز آنها را درخواست می‌کنند. در مسائل حقوقی پیچیده، نیز شرکت می‌تواند با گرفتن نظر ثانویه از یک حقوقدان، احساس راحتی بیشتری کند [۵۴].

همچنین در موارد دیگر برای جلوگیری از دادخواست‌های قانونی و حقوقی بعد از اتمام کار حسابرسی، حسابرسان به دنبال اظهار نظر ثانویه هستند همانطوریکه در امور پزشکی برای اعمال جراحی‌های پیچیده و جلوگیری از دادخواست‌های بعدی ممکن است پزشکان از اظهار نظر همپیشگان استفاده کنند. بدیهی است که چنین سناریویی در مورد حرفه حسابرسی نیز صدق می‌کند. لذا امروزه بسیاری از معاملات مالی پیچیده با نتایج نامشخص و تحت قوانین مالیاتی و مقررات دولتی صورت می‌گیرند. در بسیاری از این موارد مسئله تنها به دانش حسابداری مربوط نمی‌شود. بلکه طبقه‌بندی و افشاگری اطلاعات تحت تأثیر تصمیمات قضائتی قرار می‌گیرد که مهم‌ترین عوامل برای رسیدن به یک نتیجه است. موضوع دیگر این است که مدیران علیرغم مسئولیت اصلی برای تهیه صورت‌های مالی در زمان چنین رویدادهای علاقه‌مند به تقبل ریسک نیستند لذا اظهار نظر ثانویه می‌تواند برای رهایی آنها از مسئولیت اقدام مناسبی باشد. البته انگیزه جستجوی اظهار نظر ثانویه همیشه برای آزمون درست بودن نتایج نیست. در برخی از موارد مدیران هدف از پیش تعیین شده‌ای در ذهن خود دارند که تنها با استفاده از یک روش خاص و معمولاً به‌طور نامطلوب به دست می‌آید. بدین سبب آن‌ها به دنبال یک حسابرس هستند که روش مورد نظر آن‌ها را تایید کند؛ بدیهی است که در چنین مواقعی حسابرس مورد نظر در قالب ارائه اظهار نظر مطلوب، پاداش دریافت خواهد کرد. در واقع، این عمل نادرست تلاش در جهت خرید اظهار نظر تلقی می‌شود تا اینکه یک نوع اظهار نظر ثانویه باشد [۵۶].

تغییر حسابرسی و خرید اظهار نظر حسابرسی

ادبیات حسابرسی نشان می‌دهد اگر مدیران خدمات حسابرسان را غیرقابل قبول تلقی کنند؛ امکان دارد تغییر حسابرسان را به‌عنوان راهکاری مناسب برای دستیابی به اهداف مطلوب خود در نظر گیرند. بر مبنای اعتقاد لینوکس [۶۶] این فرض بر مبنای شرایطی است که هنوز حسابرسی جدید آگاهی زیادی درباره صاحبکار ندارد. بر همین اساس او معتقد است که تغییر حسابرسی تأثیر مثبتی بر احتمال خرید اظهار نظر حسابرسی دارد. در این باره پژوهش‌های زیادی نشان دادند که تغییر حسابرسی با خرید اظهار نظر حسابرسی اتفاق می‌افتد [۶۱]. زیرا، حسابرسان جدید از نظر اقتصادی نسبت به صاحبکاران وابستگی زیادی پیدا می‌کنند و مطابق با خواسته‌های صاحبکار عمل می‌کنند. علاوه بر این، بسیاری از مطالعات نشان می‌دهند که تغییر حسابرسی نه تنها خرید اظهار نظر حسابرسی را تحقق می‌بخشد بلکه سبب می‌شود اظهار نظر حسابرسی جدید از استحکام بیشتری برخوردار باشد [۵۸]. همچنین در مواردی که شرکت‌ها بدون دلیل اقدام به تغییر حسابرسی می‌نمایند و نوع اظهار نظر بهبود می‌یابد و این نشان می‌دهد که احتمالاً خرید

اظهارنظر اتفاق افتاده است [۶۶]. از آنجایی که با توجه به انگیزه‌ها و فرصت‌های که برای خرید اظهارنظر از طریق تغییر حسابرس وجود دارد؛ نتایج شواهد تجربی در این باره متناقض است. بسیاری از مطالعات انجام شده در این باره نشان دادند که حسابرس جدید لزوماً اظهارنظر مطلوبی نسبت به آنچه که نبوده ارائه نکرده است؛ در واقع خرید اظهارنظر از طریق بهبود در اظهارنظر حسابرس رخ نداده است [۱،۲۵،۲۶،۲۲]. شواهدی دیگری هم وجود دارد که اظهارنظر تعدیل شده حسابرس با تغییر موسسات حسابرسی مرتبط هستند [۶۶]. تفسیر این یافته‌ها این است که شرکت‌ها حسابرسان را برای اجتناب از دریافت گزارش حسابرسی با اظهارنظر نامطلوب تغییر می‌دهند که خرید اظهارنظر حسابرس شکل گرفته است.

چرخش اجباری حسابرس و خرید اظهارنظر حسابرس

تحت فرض چرخش اجباری مدیران نمی‌توانند موسسه‌های حسابرسی را برای مدت طولانی که مطابق با خواسته‌های آنها عمل می‌کنند، برگزینند و موسسه‌های حسابرسی که دیدگاه متفاوتی با مدیران دارند را برکنار کنند [۷۶]. در این باره، لینوکس [۶۶] معتقد است که مداخله نظارتی از طریق چرخش اجباری باعث کاهش خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود. زیرا، چرخش اجباری می‌تواند تغییرات مهمی در عرضه کار بازار حسابرسی ایجاد کند. درست همانطور که طرفداران چرخش اجباری حسابرس استدلال می‌کنند که انگیزه‌های مالی حسابرس برای القای وابستگی اقتصادی به صاحبکار به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. در واقع، پس از چرخش اجباری، حسابرسان جدید نسبت به کار فعلی خود هشیارتر عمل می‌کنند تا تلاش‌های بیشتری به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام دهند [۳]. در استدلالی مشابه، لو [۷۰] در مطالعه‌ای نشان داد که چرخش اجباری می‌تواند خرید اظهارنظر حسابرس را کاهش دهد و به دلیل اطمینان‌دهی بالای اطلاعات توسط حسابرسان جدید، سرمایه‌گذاران در تخصیص بهینه منابع خود بهتر عمل می‌کنند و از سرمایه‌گذاریشان محافظت می‌شود.

از سوی دیگر، سایر پژوهش‌ها نشان دادند، هرچند چرخش اجباری می‌تواند به‌نوعی از خرید اظهارنظر حسابرس جلوگیری کند اما نتایج حاکی از این است که باعث تشدید خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود. برای مثال محققان در پاسخ به واکنش هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا در خصوص استقلال حسابرس از طریق چرخش اجباری دریافتند که رقابت در بازار حسابرسی همراستا با چرخش اجباری می‌تواند فرصتی را برای صاحبکاران بوجود آورد تا فعالیت خرید اظهارنظر حسابرس خود را بیشتر شود [۷۶]. دی‌فوند و ژانگ [۳۱] این بحث را با گامی فراتر استدلال کردند مبنی بر اینکه تلاش برای جلوگیری از خرید اظهارنظر حسابرس از طریق حفظ اجباری حسابرس نسبت به چرخش اجباری برتری نسبی دارد. زیرا، چرخش اجباری حسابرس به صاحبکاران اجازه می‌دهد تا حسابرسانی که مطابق با خواسته‌های آنها عمل می‌کنند را پیدا کنند. در مطالعه‌ای دیگر، آرانادا و پازارس [۵] بیان کردند، اگرچه چرخش اجباری حسابرس موجب کاهش دانش خاص حسابرسان فعلی نسبت به شرکت می‌شود، اما انتخاب حسابرس جدید باصلاحیت و شایستگی پایین موجب افزایش خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود.

همچنین، یافته‌های مطالعه نیتون و همکاران [۷۳] نشان داد که چرخش اجباری موسسه‌های حسابداری منجر به خرید اظهارنظر حسابداری بیشتر توسط شرکت‌هایی می‌شود که به دنبال بهبود اظهارنظر حسابداری در کنترل‌های داخلی خود هستند.

دوره تصدی حسابداری و خرید اظهارنظر حسابداری

صاحبکاران به دلایلی تمایل دارند تا حسابداری را بعد از پایان دوره حسابداری حفظ نمایند. از جمله انگیزه‌های مالی مربوط به حسابداری است. اگر حسابداری به مزایای اقتصادی توجه کند، منافع اقتصادی آنها بر اظهارنظرشان اثر می‌گذارد و به همین دلیل حسابداری ممکن است تمایل کمتری به ارائه گزارش اطلاعات نادرست داشته باشند و ضررهای مالی صاحبکاران را پنهان کنند. از سوی دیگر، توانایی صاحبکاران برای حفظ حسابداری برای مدت طولانی باعث می‌شود تا اختلافات بین مدیران و حسابداری براحتی برطرف گردد و حسابداری با توجه به دامنه مسئولیت قانونی خود نگرش شک و تردید حرفه‌ای به‌منظور کاهش ریسک حسابداری بیشتر نکنند [۷]. از سوی دیگر، پژوهش‌های قبلی حاکی از این است که دوره بالای تصدی حسابداری آسیب شدیدی به استقلال‌شان وارد می‌کند. چرا که حسابداری این تصور را دارند که کمتر به چالش کشیده می‌شوند و ممکن است نگرشی نسبت به شک و تردید حرفه‌ای خود نداشته باشند. به‌گونه‌ای که تمایل دارند تا توضیحات مدیریت را بدون پرسش بپذیرند [۳۶، ۷۰، ۷۵] و براحتی به خواسته‌های مدیریت پاسخ مثبت دهند.

در این باره، لینوکس [۶۶] معتقد است که ارتباط‌های طولانی حسابداری با صاحبکار باعث ایجاد تبانی میان آنها با صاحبکاران می‌شود و آنها براحتی مطابق با خواسته‌های صاحبکار عمل می‌کنند زیرا، رانت‌های اقتصادی فرصت مناسبی برای تعامل همکاری روابط بلندمدت با صاحبکار است. همچنین، این موضوع در ادبیات حسابداری به‌خوبی مشخص شده است که قراردادهای بلندمدت حسابداری باعث می‌شود تا حسابداری شرایط مالی صاحبکار را بهتر درک کنند و احتمالاً از شناسایی مشکلات تداوم فعالیت صاحبکار آگاهی کامل دارند. در همین رابطه تیوه [۸۵] معتقد است هنگامی که مدیران منافع اقتصادی حسابداری را تامین می‌کنند، حسابداری نسبت به فشارهای مدیران مقاومت نمی‌کنند و براحتی گزارش‌های مقبول ارائه می‌کنند که در واقع پدیده خرید اظهارنظر حسابداری روی می‌دهد. دی‌آنجلو [۳۵] معتقد است که حسابداری همیشه به دنبال منافع اقتصادی است که او را قادر می‌سازد تا در سال‌های اولیه پس از قرارداد، درآمد شغلی بیشتری را بدست آورد. اما اگر رانت‌های اقتصادی وجود داشته باشد، فشار بر حسابداری برای رعایت خواسته‌های مدیریت ممکن است، افزایش یابد. همچنین، هنگامی که حسابداری مطابق با اهداف صاحبکار رفتار می‌کنند، حاضر نیستند که قرارداد حسابداری طولانی مدت خود را با صاحبکاران فسخ کنند و به‌صورت فرصت‌طلبانه قرارداد حسابداری خود را با صاحبکار حفظ می‌کنند [۷۴، ۳۵]. این نتایج حاکی از این است که دوره بالای تصدی حسابداری فرصت مناسبی برای مدیران است که از نظر اقتصادی، حسابداری را به خود وابسته کنند تا حسابداری مطابق با میل و رفتار مدیر عمل کنند.

رقابت در بازار حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس

نظریه‌های مالی و حسابداری دیدگاه‌های متفاوتی درباره نقش رقابت در بازار حسابرسی ارائه کرده‌اند. دیدگاه نظارت بر رقابت نشان می‌دهد که رقابت بیشتر، منافع نماینده و مالک را همسو می‌سازد و متعاقب با آن هزینه نمایندگی کاهش می‌یابد [۵۲،۷۸،۴۸]. به‌طور مشابه، یک بازار حسابرسی رقابتی ممکن است منافع حسابرسان و سهامداران مشتری را متعادل کند و حسابرسان را تشویق کند که مستقل‌تر باشند و کیفیت حسابرسی بالاتر را برای حفظ اعتبار شهرت خود حفظ کنند هنگامی که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا مفهوم چرخش اجباری حسابرس را منتشر کرد برخی صاحب‌نظران ابراز نگرانی کردند که رقابت در بازار حسابرسی به چرخش اجباری حسابرس کمک زیادی می‌کند و انگیزه مدیران برای خرید اظهارنظر حسابرس بیشتر می‌شود و در نتیجه کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد [۷۶]. اگرچه هیئت نظارت بر موسسه‌های حسابرسی امریکا پیشنهاد مدت زمان چرخش حسابرسان خود را در سال ۲۰۱۳ کاهش داد، ولی، بحث بر سر رقابت در بازار حسابرسی همچنان ادامه داشت. اما شواهد تجربی موجود حاکی از این است که رقابت در بازار حسابرسی منتج به خرید اظهارنظر حسابرس می‌شود. زیرا، چرخش اجباری موسسه‌های حسابرسی منجر به خرید اظهارنظر حسابرسی بیشتر توسط شرکت‌های می‌شود که به دنبال اظهارنظر مطلوب درباره کنترل‌های داخلی هستند. نیتون و همکاران [۷۳] در مطالعه ای نشان دادند که خرید اظهارنظر حسابرس در بازارهای که رقابت میان حسابرسان بالاست اتفاق می‌افتد و هدف قانون‌گذاران را تضعیف می‌کند و به نظر می‌رسد که استقلال حسابرس را به خطر می‌اندازد. این مطالعه توسط نشریه انجمن حسابداری آمریکا منتشر شد و به‌طور خلاصه نویسنده‌گان دریافتند که رقابت در بازار حسابرسی نشان‌دهنده خرید اظهارنظر با توجه به ضعف کنترل‌های داخلی شرکت است. بیمز و کلاک [۱۲] در مطالعه ای نشان دادند که افزایش رقابت در بازار حسابرسی اثر منفی بر استقلال حسابرس دارد. زیرا حسابرسان می‌دانند که اگر حسابرسی شرکت مورد رسیدگی را قبول نکنند، بسیاری از حسابرسان دیگر این حسابرسی را قبول خواهند کرد. به عبارت دیگر، پس از افزایش رقابت، مدیران گزینه‌های بیشتری در اختیار دارند؛ در حالی که حسابرسان بیشتر نگران از دست دادن مشتریان خود هستند. در نتیجه، احتمال دارد که حسابرسان بیشتر هزینه فرصت را در یک بازار حسابرسی رقابتی به میزان قابل توجهی پایین بیاورند. زیرا، از دست دادن یک مشتری به‌احتمال زیاد برابر با تعامل با مشتری جدید است. در پی این مباحث، سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران نگران این هستند که رقابت در بازار حسابرسی باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود و احتمال خرید اظهارنظر حسابرس زیاد است.

اندازه موسسه حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس

تعدادی از محققان نشان دادند که موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک کیفیت حسابرسی پایینی دارند [۸۶،۱۰،۴۵،۴۶،۶۱]. از نگاه دیدگاه گزارش حسابرسی، انتظار می‌رود که موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک نسبت به هم‌تایان خود رسیدگی‌های دقیق‌تری به‌منظور کاهش ریسک حسابرسی انجام ندهند. زیرا، موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک منابع کمتری را به‌منظور برنامه‌ریزی و ارزیابی ریسک

تخصیص می‌دهند. این موسسه‌ها به هنگام انجام روش‌های حسابرسی نسبت به استانداردهای کیفیت کار خود جدی‌تر نیستند [۷۷]. علاوه بر این، در این موسسه‌ها ریسک دادخواهی بسیار بالاست. شواهد دیگری از مطالعات نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی صاحب‌کارانی که موسسه‌های حسابرسی را به‌منظور دستیابی بهبود در اظهارنظر تغییر داده بودند کاهش یافته است [۲۲، ۲۶، ۳۰، ۳۲، ۵۸]. این شواهد منطبق با تئوری نمایندگی است. در واقع، مدیران به‌منظور دست‌یابی به اهداف خود حسابرسانی بر می‌گزینند که به خواسته‌هایشان پاسخ دهند. دیگر مطالعات پیشین همانند لینوکس [۶۹] لو [۷۰] چن و همکاران [۱۵] و نیتون و همکاران [۷۵] نشان دادند که مدیران به‌منظور اجتناب از اظهارنظر نامطلوب گزارش حسابرسی به موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک رجوع می‌کنند. زیرا موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک به دلیل ناشناخته بودن در بازار حرفه حسابرسی مطابق با خواسته‌های صاحبکاران عمل می‌کنند. در این باره، دی‌آنجلو [۳۳] استدلال می‌کند که موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک انگیزه‌ای کمتری برای جلوگیری از آسیب رسیدن به شهرت خود در مقایسه نسبت به موسسه‌های بزرگ حسابرسی دارند. به‌طور مشابه، دای [۳۷] استدلال می‌کند که موسسه‌های بزرگ حسابرسی به‌احتمال زیاد مشکلات شرکت را افشا می‌کنند. زیرا آنها منابع کافی برای ریسک دعوی قضایی در اختیار دارند؛ این استدلال‌ها به این معناست که موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک انگیزه کمتری برای پیگیری در حسابرسی داشته و از قضاوت و تردید حرفه‌ای کمتری برای رسیدگی به مشکلات استفاده می‌کنند و شرایط آنها ایجاب می‌کند که مطابق با خواسته‌های صاحبکار عمل کنند. مطابق با این دیدگاه‌ها، مدیران برای اجتناب از اظهارنظر نامطلوب به موسسه‌های حسابرسی با اندازه کوچک رجوع می‌کنند؛ از این‌رو، به‌احتمال زیاد اظهارنظری مطابق با خواسته‌هایشان دریافت می‌کنند [۲۰، ۵۱، ۳۰، ۲۹] در این باره، گارسیا و همکاران [۴۷] معتقدند که به دلیل کیفیت ناهمگونی که در موسسه‌های حسابرسی وجود دارد، مدیران بیشتر به دنبال موسسه‌های حسابرسی می‌روند که قابل شناخته‌تر نباشند و براحتی بتوان با آنها مدارا کرد و به‌احتمال زیاد خرید اظهارنظر حسابرسی در این موسسه‌های حسابرسی زیاد است.

تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرسی

شواهد موجود حاکی از این است هنگامی که حسابرسان می‌خواهند اظهارنظر نامطلوب صادر کنند اغلب این کار را با تاخیر انجام می‌دهند. زیرا حسابرسان باید آزمون‌های حسابرسی بیشتری انجام دهند و در مذاکرات طولانی مدت با مدیران درباره مشکلات تداوم فعالیت بحث می‌کنند [۵۰، ۱۷، ۷۱]. همچنین، گزارش‌های حسابرسی برای شرکت‌های که زبان‌آور هستند، اغلب به تاخیر می‌افتد. به این دلیل که حسابرسان محتاط‌تر عمل می‌کنند به‌خصوص اگر احتمال تقلب مالی یا تقلب مدیریت بالا باشد [۴، ۱۳، ۷].

دلایل زیادی وجود دارد که احتمال خرید اظهارنظر حسابرسی با تاخیر ارائه گزارش حسابرسی همراه است. اولاً تاخیر غیرعادی گزارش حسابرسی می‌تواند نشان‌دهنده مذاکرات طولانی بین حسابرسان و مدیر درباره حل اختلافات باشد. دوماً تاخیر زیاد ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند نشان‌دهنده کار اضافی باشد که باید

توسط حسابرسان در پی پاسخ و حل مشکلات شناسایی شده انجام شود. سوماً، تاخیر ارائه گزارش حسابرسی می‌تواند به سادگی منعکس‌کننده ریسک بالایی ذاتی و یا کنترل مدیران باشد که نیازمند انجام کار حسابرسی اضافی است [۵۴]. در این خصوص لینوکس [۶۶] معتقد است هنگامی که حسابرسان اظهارنظر حسابرسی خود را به تاخیر می‌اندازند قصد دارند که در خصوص تداوم فعالیت شرکت اظهارنظر مثبت ارائه نمایند که به نوعی مدیران را در پی پنهان کردن مشکلات تداوم فعالیت شرکت از طریق ارائه اظهارنظر مقبول کمک کنند. به این ترتیب، مدیران از طریق بهبود در اظهارنظر خرید اظهارنظر حسابرس کرده‌اند.

شریک موسسه حسابرسی و خرید اظهارنظر حسابرس

از دیدگاه مدیران، حداقل دو دلیل برای ترجیح خرید اظهارنظر از طریق تغییر شریک موسسه حسابرسی وجود دارد. اولاً، بازار تغییر موسسه حسابرسی را نسبت به تغییر شریک موسسه حسابرسی بیشتر احساس می‌کند. حتی زمانی که شناسایی شریک براحتی باشد، زیرا، تغییر شریک به اندازه تغییر موسسه حسابرسی توجه فعالان بازار را جلب نمی‌کنند و تغییر موسسه حسابرسی می‌تواند اثرات زیان‌آوری برای شرکت (صاحبکار) در بازار سرمایه ایجاد کند [۳۸، ۴۳، ۶۲، ۸۱]. بنابراین، از آنجا که تغییر شریک مبهم‌تر (غیرشفاف) از تغییر موسسه حسابرسی هست، اغلب تغییر شریک موسسه حسابرسی به نحوی مدیریت می‌شود تا کمتر در مرز دید قرار گیرند (مخفی بمانند). به‌گونه‌ای که ممکن است شرکت‌ها ترجیح دهند به دنبال خرید اظهارنظر مطلوب‌تر در سطح شریک موسسه حسابرسی باشند در نتیجه از پیامدهای ناخواسته این تغییر اجتناب کنند. حتی در مواردی که شرکای به دلیل رویه‌های داخلی موسسه‌های حسابرسی، کناره‌گیری داوطلبانه، بازنشستگی، بیماری و غیره، چرخش می‌کنند. در این حالت، تلاش برای خرید اظهارنظر مبهم‌تر (و حتی محتمل‌تر) است و مدیران مجبور نیستند تا فعالانه به دنبال تغییر شریک باشند، آنها تلاش می‌کنند تا از این موقعیت برای تأثیرگذاری بر نتیجه تغییر، مزیت کسب کنند، به‌گونه‌ای که به دنبال موسسه‌ای با شریکی ملایم‌تر هستند. البته این تغییرهای داخل شرکت زمانی است که روابط بلندمدتی بین مدیر و شرکت وجود داشته باشد. البته، شرکت‌ها ممکن است به دلیل فشار بر موسسه‌های حسابرسی به منظور حفظ یا اخراج شریک فعلی به اظهارنظر مطلوبی دست یابند، به‌طور کلی، ابهام زمانی بیشتر می‌شود که مدیران بدون تغییر موسسه حسابرسی، اقدام به خرید اظهارنظر می‌کنند این موضوع می‌تواند در سطح شریک نیز صادق باشد. به‌گونه‌ای که مدیران بدون تغییر شریک اقدام به خرید اظهارنظر کنند [۴۷].

دلیل دوم مربوط به خالص هزینه‌های حسابرسی مربوط به تغییر موسسه حسابرسی است؛ تحقیقات قبلی نشان دادند که تغییر هزینه‌ها در سطح تغییر شریک پایین‌تر از تغییر موسسه حسابرسی است. هزینه قابل توجه مربوط به تغییر موسسه حسابرسی این است که دانش اختصاصی مربوط به مشتری ایجاد شده در دوره تصدی حسابرس، از دست می‌رود [۱۱]. در این باره، بامبر و بامبر [۹] در تحقیق خود اشاره کردند، بخش قابل توجهی از دانش اختصاصی مشتری در تیم حسابرسی، رویه‌های حسابرسی، روش اجرای

حسابرسی و کاربرگ‌های حسابرسی ایجاد شده در کارهای قبلی قرار دارد که همه آن‌ها معمولاً در دسترس شرکای یک موسسه حسابرسی هستند. هنگامی که موسسه حسابرسی تغییر می‌کند، هزینه‌های ایجاد منابع نامشهود مرتبط با دوره تصدی حسابرس، بین مشتری و شرکت تقسیم می‌شود، به این معنی که این هزینه تغییر موسسه حسابرسی نسبت به شرکای، نه تنها برای موسسه حسابرسی بلکه برای صاحبکار نیز گران‌تر است.

مباحث فوق نشان می‌دهد که با ثابت بودن سایر شرایط، ممکن است شرکت‌ها ترجیح دهند خرید اظهارنظر در سطح شریک انجام گیرد، چرا که از مزیت مبهم‌تر و کم‌هزینه‌تر بودن آن بهره‌مند می‌شوند. به عبارت دیگر، اگر مدیران بتوانند به یک اندازه در تغییر شریک و یا موسسه حسابرسی نقش داشته باشند، احتمالاً ترجیح می‌دهند که شریک را تغییر دهند. برای مثال، اگر شریک فعلی بازنشسته شود یا شرکت را ترک کند و شرکت ملزم باشد بین پیدا کردن (۱) ترکیب موسسه حسابرسی با شریک جدید، یا (۲) یک شریک جدید از میان کسانی که در موسسه حسابرسی کار می‌کند، انتخاب کند، چنین وضعیتی به مدیران فرصت می‌دهد شریک جدید را محک بزنند و اگر راضی نباشند، آنگاه موسسه را تغییر دهند. تغییر اولیه شریک، کم‌هزینه‌تر و رویت‌پذیرتر است و به مدیر دو فرصت می‌دهد تا یک شریک بهتر پیدا کند: اول از داخل موسسه حسابرسی و سپس، اگر موفق نبود، یک ترکیب شریک جدید و موسسه حسابرسی جدید انتخاب کنند. این بحث نشان‌دهنده انتخاب و اجرای یک استراتژی و زمان‌بندی خاص است و باعث می‌شود انتظار داشته باشیم تغییر شریک زمانی افزایش یابد که موسسه حسابرسی، فرصت‌های کمتری برای خرید اظهارنظر در سطح شریک داشته باشد [۴۷].

حق الزحمه غیرعادی و خرید اظهارنظر حسابرس

سوال اساسی این است که آیا مدیران می‌توانند با پرداخت حق الزحمه حسابرسی بالاتر از مبلغ قرارداد تعیین شده، اظهارنظر حسابرسان را تحت تاثیر قرار دهند؟ مطالعات گذشته از چنین مبانی نظری پشتیبانی کردند که حق الزحمه غیرعادی حسابرسی احتمال دریافت اظهارنظر بهبود یافته را بیشتر می‌کند [۲۱، ۴۱]. در این باره، لینوکس [۶۸] معتقد است هنگامی که حسابرس حق الزحمه بالایی دریافت می‌کند، بیشتر تحت فشارهای مدیریت قرار می‌گیرد تا اظهارنظری مقبول صادر کنند. با این حال ممکن است حتی زمانی که حسابرسان حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند اظهارنظرهای متفاوتی ارائه دهند. زیرا، زمانی که شرکت با مشکلات تداوم فعالیت روبروست بدلیل نیازمندی به رسیدگی بیشتر و کاهش ریسک حسابرسی لازم است تا حسابرس تلاش‌های بیشتری انجام دهد که خود مستلزم حق الزحمه حسابرسی بیشتر است.

مطالعات قبلی نشان می‌دهد که خرید اظهارنظر حسابرس می‌تواند در قالب پاداش‌های نظیر حق الزحمه غیرعادی که به‌عنوان انگیزه‌ای برای کسب اظهارنظر مقبول، بدون توجه به مشکلات مالی موجود در صورت‌های مالی به حسابرس داده شود، رخ دهد [۸۳] بر این اساس، وو و تان [۸۹] استدلال می‌کند رفتارهای مدیریتی در خرید اظهارنظر حسابرس در نهایت در حق الزحمه‌های حسابرسی منعکس خواهد

شد. لی و وانگ [۶۹] معتقدند که نرخ حق الزحمه‌های حسابرسی برای گزارش‌های سالانه به‌طور مثبتی با فراوانی دریافت اظهارنظر تعدیل شده مرتبط است که نشان می‌دهد حسابرسان ممکن است نیازهای مدیران را برآورده کنند تا اظهارنظر مثبتی ارائه دهند. نتایج پژوهش تانگ [۸۴] نشان داد کمیته حسابرسی از پرداخت‌های خارج از مبلغ تعیین شده قرارداد حسابرسی جلوگیری می‌کند. زیرا، کمیته حسابرسی به دلیل نقش نظارتی، از رفتار مدیریت برای خرید اظهارنظر حسابرس جلوگیری می‌کند. علاوه بر این، فانگ و هانگ [۴۱] نشان دادند که حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی نه تنها به‌طور معنی‌دار و مثبتی با احتمال بهبود اظهارنظر حسابرس مرتبط هستند، بلکه به‌طور چشمگیری به مربوط بودن ارزش سود حسابداری آسیب جدی می‌رساند. طبق تحقیقات فوق، مدیریت می‌تواند حق الزحمه‌های حسابرسی را به‌منظور تاثیر بر برآورد حسابرسی و تصمیمات حسابرسان دستکاری نماید. در حقیقت، هم مدیریت شرکت و هم حسابرسان انگیزه‌ای برای اجتناب از اظهارنظر مشروط حسابرسی در محیط خاص بازار و وضعیت حاکمیت شرکتی دارند [۳۰]. در مطالعه‌ای دیگر، چن و همکاران [۲۱] دریافتند هنگامی که حسابرسان تغییر نمی‌کنند، حق الزحمه‌های غیرعادی حسابرسی متناسب با بهبود در اظهارنظر نامطلوب حسابرسی افزایش می‌یابد.

پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرس

خرید اظهارنظر حسابرس از دیرباز مورد توجه قانون‌گذاران [۸۷،۷۶،۷۹] بوده است. گزارش کمیته تردیوی اشاره می‌کند که اختلاف‌نظر بین صاحبکاران و حسابرسان باعث می‌شود که مدیریت با یکی دیگر از حسابرسان برای بدست آوردن اظهارنظری که با منافع مدیریت همسو است قرارداد منعقد کند [۷۲]. نگرانی عمده قانونگذاران این است هنگامیکه حسابرسان نسبت به فشارهای بی‌مورد مدیریت تسلیم می‌شوند این مورد تهدیدی بر استقلال آنها می‌باشد. به همین دلیل پیامدهای نامطلوبی از خرید اظهارنظر حسابرس برای جامعه بوجود می‌آید که باید مورد توجه قرار گیرد.

مطابق با تئوری نمایندگی، مطالعات گذشته نشان می‌دهد که این پدیده بر حوزه کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پیامدهای منفی می‌گذارد. شواهد تجربی موجود حاکی از این است که خرید اظهارنظر حسابرس کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد. دی‌آنجلو [۳۳] کیفیت حسابرسی را به‌عنوان فرصتی تعریف می‌کند که بی‌نظمی‌های حسابداری در مطابقت با استانداردهای حسابداری شناسایی و گزارش شوند. اما هنگامی که شک و تردید حرفه‌ای نسبت به تداوم فعالیت شرکت وجود داشته باشد مدیران حسابرسان را تحت فشار قرار می‌دهند تا اظهارنظر نامطلوب تداوم فعالیت را نادیده بگیرند. اگر حسابرسان تسلیم فشار مدیران شوند استقلال‌شان خدشه‌دار می‌شود و کیفیت حسابرسی انجام شده کاهش می‌یابد [۳۱].

همچنین، مطابق با تئوری نمایندگی خرید اظهارنظر حسابرس، کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها را کاهش می‌دهد. در واقع، نقش حسابرسی در تعیین کیفیت گزارشگری مالی همسو با اظهارنظر حسابرس است. حسابرسان مستقل خدمات اطمینان‌دهی درباره کیفیت اطلاعات در صورت‌های مالی ارائه می‌کنند.

اطمینان دهی حسابرِس از طریق اعتباردهی کیفیت اطلاعات در اظهارنظر آن دیده می‌شود و در این راستا، حسابرسان در ایفای نقش خود تردید و قضاوت حرفه‌ای را بکار می‌گیرند. همواره این احتمال وجود دارد که رابطه بین حسابرِس و مدیریت صاحبکار منجر به تضاد منافع شود. از یک طرف حسابرِس استقلال خود را حفظ کرده و از طرف دیگر، مدیریت در پی حفظ منافع خود باشد [۷]. طبق تئوری نمایندگی، مدیران برای پیدا کردن راهی که کیفیت ضعیف گزارشگری مالی را از طریق اظهارنظر نامطلوب کتمان کنند، در تلاش هستند که حسابرسان را تحت فشار قرار دهند تا با روش‌های فعلی حسابداری توافق نمایند و کیفیت ضعیف گزارشگری مالی را پنهان کنند.

پیامد دیگر خرید اظهارنظر حسابرِس خدشه‌دار شدن استقلال حسابرسان است. در ادبیات حسابرسی عوامل مختلفی که ممکن است تهدیدی برای استقلال باشند از قبیل ارائه خدمات مشاوره‌ای و مدیریتی، میزان حق‌الزحمه‌های پرداخت به حسابرسان، ترس از دست دادن صاحبکار و طول عمر رابطه بین حسابرسان و صاحبکاران ذکر شده است [۷]. برای مثال، حسابرِس ممکن است به جای از دست دادن صاحبکار، از خواسته‌های مدیریت پیروی کند، حتی اگر این امر منجر به افزایش ریسک حسابرسی شود. از دیگر، پیامدهای خرید اظهارنظر حسابرِس این است که اعتبار صورت‌های مالی و کیفیت تصمیمات سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان را مختل می‌کند و حتی می‌تواند ضمن سلب اعتماد و اطمینان جامعه به حسابرِس منجر به برکناری مدیریت می‌شود، رویدادی که اخیراً در بسیاری از شرکت‌ها گسترش یافته است. به‌طور خلاصه، خرید اظهارنظر حسابرِس بر موارد زیر تاثیرگذار خواهد بود: (۱) استقلال حسابرِس (۲) اعتبار گزارش‌های مالی؛ (۳) کیفیت تصمیمات سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان؛ (۴) اعتبار و جایگاه حرفه‌ای در حرفه حسابرسی و (۵) شهرت موسسه حسابرسی [۵۳].

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

مرور بر ادبیات پژوهش نشان می‌دهد که محققان خارجی هنوز به نتیجه‌گیری مطلوبی از علل خرید اظهارنظر حسابرِس نرسیده‌اند و هنوز این موضوع در حال اکتشافات ابتدایی است. اگرچه بسیاری از مطالعات نشان می‌دهد که رفتار و انگیزه خرید اظهارنظر حسابرِس بستگی به عکس‌العمل بازار نسبت به گزارش‌های مالی دارد ولی خرید اظهارنظر حسابرِس پدیده‌ای است که به شرایط خاص حسابرسی مربوط می‌شود و این مسئله بر خواسته از هزینه نمایندگی در شرکت‌ها است. موضوعی که باعث شده پیامدهای نامطلوبی بر بازار سرمایه داشته باشد و به دنبال آن قانون‌گذاران، سیاست‌گذاران و مسئولان نظارتی بر حسابرسان مقرراتی وضع کردند تا اثرات از زیانبار آن بر ذینفعان جلوگیری کنند.

به دنبال چنین چالش‌های، پژوهش حاضر علل پدیده خرید اظهارنظر حسابرِس را از بُعد ویژگی‌های کار حسابرسی مورد مطالعه قرار داده است. یافته‌های پژوهش حاکی از این است که تغییر حسابرِس اثر دوگانه‌ای بر خرید اظهارنظر حسابرِس دارد. به‌طوری که با بررسی اظهارنظرهای حسابرسان قبل و بعد می‌توان احتمال خرید اظهارنظر حسابرِس را تعیین کرد. چرخش اجباری حسابرِس هر چند که باعث کاهش خرید اظهارنظر حسابرِس می‌شود ولی شواهد موجود نشان داد که چرخش اجباری حسابرِس فرصتی را فراهم می‌کند تا مدیران بیشتر به دنبال خرید اظهارنظر باشند. همچنین، دوره بالای تصدی

حسابرسی انگیزه‌ای را برای مدیران بوجود می‌آورد تا وابستگی اقتصادی حسابرس بیشتر کنند و مدیران به خواسته‌های خود از طریق بهبود در اظهارنظر حسابرس دست یابند.

دیگر یافته‌های پژوهش نشان داد که خرید اظهارنظر حسابرس در بازارهای که رقابت میان حسابرسان بالاست اتفاق می‌افتد، زیرا افزایش رقابت در بازار حسابرسی اثر منفی بر استقلال حسابرس دارد. همچنین این انتظار وجود دارد که مؤسسات حسابرسی با اندازه کوچک به دلیل ناشناخته بودن در بازار حرفه حسابرسی تمایل دارند که مطابق با خواسته‌های صاحب‌کاران عمل می‌کنند و این‌گونه مؤسسات حسابرسی انگیزه کمتری برای ردیابی و استفاده از قضاوت و تردید حرفه‌ای برای رسیدگی مشکلات را دارند. تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی بُعد دیگری بود که شرایط خرید اظهارنظر حسابرس را آسان‌تر می‌کند به طوری که مذکرات طولانی مدت بین حسابرس و مدیر، و ریسک بالایی ذاتی و کنترل برای مدیران فرصتی فراهم می‌کند تا اظهارنظر حسابرسان را مطابق با خواسته‌های خود اخذ کنند. در نهایت یافته‌های پژوهش نشان داد که خرید اظهارنظر حسابرس در سطح شریک موسسه حسابرسی نسبت به خود موسسه برتری دارد. چرا که از مزیت مبهم‌تر و کم‌هزینه‌تر بودن آن بهره‌مند می‌شوند. همچنین، خرید اظهارنظر حسابرس می‌تواند در قالب پاداش‌های نظیر حق‌الزحمه غیرعادی که به‌عنوان انگیزه‌ای برای کسب اظهارنظر مقبول بدون توجه به مشکلات مالی موجود در صورت‌های مالی به حسابرس داده می‌شود، رخ دهد.

یافته‌های این پژوهش چندین دستاورد و ارزش افزوده علمی برای استفاده‌کنندگان دارد. ابتدا به کمیته حسابرسی شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود به هنگام تغییر یا چرخش اجباری حسابرس استقلال حسابرس از شرکت را مدنظر قرار دهند، زیرا وابستگی اقتصادی حسابرس به صاحبکار وجود احتمال خرید اظهارنظر را بیشتر می‌کند. دوم، استفاده از راه‌حل‌های قانونی همانند دادگاه حسابرسی که صلاحیت رسیدگی به طیف گسترده‌ای از مسائل حسابرسی، مشکلات و عدم‌وابستگی را دارد که این می‌تواند در این مسیر راهگشا باشد و خلایی را که در حال حاضر وجود دارد برطرف کند و در افزایش استقلال حسابرسان موثر باشد و مانع از خرید اظهارنظر حسابرس شود. سوم، به تدوین‌کنندگان مقررات بازار سرمایه پیشنهاد می‌شود که دستورالعمل‌های به منظور افشای گسترده‌ای شرکت در خصوص انتخاب و اخراج حسابرس تدوین نمایند. زیرا، گسترش الزامات افشاء باعث افزایش استقلال حسابرس، کیفیت گزارش‌دهی مالی، افزایش اعتبار حرفه‌ای و موقعیت حرفه حسابرس شود و از خرید اظهارنظر حسابرس احتمالی جلوگیری کرد.

فهرست منابع

۱. آقایی، آرزو، جاری، اعظم. (۱۳۹۲). "عوامل تعیین کننده تغییر حسابرسی در بورس اوراق بهادار تهران"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران*، ۲ (۸)، ۱۰۰-۱۱۵.
۲. امیری، اسماعیل، فخاری، حسین. (۱۳۹۹). "شاخص ترکیبی برای خرید اظهارنظر حسابرسی مبتنی بر فن تحلیل ممیزی"، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱ (۲۷)، ۱-۳۱.
۳. مسیح آبادی، ابولقاسم، آتشی گلستانی، حجت اله. (۱۳۹۶). "فرضیه‌ها و پیامدهای تغییر حسابرسی"، *مطالعات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران*، ۶ (۲۴)، ۶۹-۸۴.
4. Ashton, R.H., Willingham, P.R. and Elliot R.K. (1987). "An empirical analysis of audit delay", *Journal of Accounting Research*, (Autumn), 25(2), 275-292.
5. Arrunada, B., & Paz-Ares, C. (1997). "Mandatory rotation of company auditors: A critical examination". *International Review of Law and Economics*, 17(1), 31-61.
6. Bamber, E.M., and Stratton, R.A. (1997). "The information content of the uncertainty-modified audit report: Evidence from bank officers", *Accounting Horizons*, 11(2), 1-11.
7. Barbadillo, E, Aguilar.Nieves, López . E .B. (2006). "Long-term audit engagements and opinion shopping: Spanish evidence", *Accounting Forum*. 30(1), 61-79.
8. Bamber, E.M., Bamber, L.S. and Schoderbek, M.P. (1993). "Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis, Auditing", *A Journal of Practice and Theory*, 12(1), 1-23.
9. Bamber, E.M., and Bamber, L.S. (2009). "Discussion of: Mandatory audit-partner rotation, audit quality and market perception: Evidence from Taiwan", *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 393-492.
10. Becker, C., DeFond, M., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998). "The effect of audit quality on earnings management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
11. Beck, P.J, and Wu, M.G.H. (2006). "Learning by doing and audit quality" *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 1-30.
12. Beams, F.A., & Killough, I.N. (1970). "Audit independence – An extension of the concept", *The National Public Accountant*, 26-28.
13. Carslaw, C.A. and Kaplan, S.E. (1991). "An examination of audit delay: further evidence from New Zealand", *Accounting and Business Research*, 22(85), 21-32.
14. Chen, P.F., He, S., Ma, Z., and Stice, D.E. (2012). "Qualified audit opinions and debt contracting". *Working paper*. Hong Kong University of Science and Technology.
15. Chen, Feng and Francis, Jere R. and Hou, Yu. . (2018). Opinion Shopping through Same-Firm Audit Office Switches. *Available at SSRN*.
16. Chen, Feng & Peng, Songlan & Xue, Shuang & Yang, Zhifeng & Ye, Feiteng. (2015). Do Audit Clients Successfully Engage in Opinion Shopping? Partner-Level Evidence. *Journal of Accounting Research*, 54(1), 79-112.

17. Chen, K. C., Church, B. K. (1996). "Going concern opinions and the market's reaction to bankruptcy filings", **The Accounting Review**, 71(1), 117-128.
18. Choi, S.K., and Jeter, D.C. (1992). "The effect of modified audit opinion on earnings response coefficients", **Journal of Accounting and Economics**, 14(2-3), 229-247.
19. Choi, J. H., H. Chung, C. H. Sonu, and Y. Zang. (2016). "Opinion shopping to avoid going concern audit opinions and subsequent audit quality", **Working Paper**, Seoul National University.
20. Chan, K.H., Lin, K.Z. and Mo, P. (2006). "A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches", **Review of Accounting Studies**, 11, 21-48.
21. Chen, C. J. P., Su, X., Wu, X. (2005). "Abnormal audit fees and the improvement of unfavorable audit opinion", **China Accounting and Finance Review**, 7, 1-28.
22. Chow, C. W., and S. J. Rice. (1982). "Qualified audit opinions and auditor switching", **The Accounting Review**, 57 (2), 326-335.
23. Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. Wright. (2010). "Corporate governance in the post-Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences", **Contemporary Accounting Research**, 27(3), 751-786.
24. Chen, K. C., Church, B. K. (1992). "Default on debt obligations and the issuance of going-concern opinions", **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 11, 30-49.
25. Citron, D.B., and Taffler, R.J. (1992). "The audit report under going concern uncertainties: An empirical analysis", **Accounting and Business Research**, 22(88), 337-345.
26. Craswell, A. T. (1988). The association between qualified opinions and auditor switches. **Accounting and Business Research**, 19(73), 23-31.
27. De Andrés, J., Cabal, E., and Fernández, C. (2007). "Efectos económicos de las calificaciones de auditoría. Factores determinantes de las reacciones del mercado ante las salvedades", **Spanish Journal of Finance and Accounting**, 36(133), 73-96.
28. Duréndez, A. and Sánchez, J. (2008). "La influencia del informe de auditoría en la obtención de financiación bancaria". **Spanish Journal of Finance and Accounting**, 37(138), 255-278.
29. Davidson, W.N., Jiraporn, P. and DaDalt, P. (2006). "Causes and consequences of audit shopping: An analysis of auditor opinions, earnings management and auditor changes", **Quarterly Journal of Business and Economics**, 45(1&2), 69-87.
30. DeFond, M.L., Wong, T.J., and Li, S. (2000). "The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China", **Journal of Accounting and Economics**, 28(3), 269-305.
31. DeFond, M.L., and Zhang, J. (2014). "A review of archival auditing research", **Journal of Accounting and Economics**, 58 (2-3), 275-326.
32. DeFond, M. L., Subramanyam, K. R. (1998). "Auditor changes and discretionary accruals", **Journal of Accounting and Economics**, 25(1), 35-67.

33. DeAngelo, L. (1981). "Auditor size and auditor quality", **Journal of Accounting and Economics**, 3 (3), 183-199.
34. Dopuch, N., Simunic, D. (1980). "Competition in auditing: an assessment. In: Symposium on Auditing Research IV", University of Illinois, Urbana-Champaign, 401-450.
35. DeAngelo, L. E. (1981). "Auditor size and audit quality". **Journal of Accounting and Economics**, 3, 183-199.
36. Deis, D. R., & Giroux, G. (1992). "Determinants of audit quality in the public sector", **The Accounting Review**, 67, 462-479.
37. Dye, R. (1991). Informational motivated auditor replacement", **Journal of Accounting and Economics**, 14(4), 347-374.
38. Eichenseher, J. W., Shields, D. (1985). "Corporate director liability and monitoring preferences", **Journal of Accounting and Public Policy**, 4, 13-31.
39. European Commission (EC). (2010). "Green Paper. Audit policy: Lessons from the crisis. Brussels", October 13.
40. Firth, M. (1980). "A note on the impact of audit qualifications on lending and credit decisions", **Journal of Banking and Finance**, 4(3), 257-267.
41. Fang, J. X., Hong, J. Q. (2008). "Abnormal audit fees and their damage to audit quality", **China Accounting Review**, 6, 425-442.
42. Fleak, S. K., Wilson, E. R. (1994). "The incremental information content of the going concern audit opinion", **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, 9(1), 149-166.
43. Fried, D., and Schiff, A. (1981). "CPA switches and associated market reactions", **The Accounting Review**, 63(4), 663-682.
44. Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., and Sunder, S. (2013). "How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice?", **Contemporary Accounting Review**, 30 (3), 864-890.
45. Francis, J.R. and Krishnan, J. (1999). "Accounting accruals and auditor reporting conservatism", **Contemporary Accounting Research**, 16 (1), 135-65.
46. Francis, J.R. and Yu, M.D. (2009). "Big 4 office size and audit quality", **The Accounting Review**, 84 (5), 1521-52.
47. Garcia Osmá, Beatriz and Gill de Albornoz Noguera, Belén and de las Heras, Elena and Rusanescu, Simona. (2018). "Opinion-Shopping: Firm versus Partner-Level Evidence", **Available at SSRN**.
48. Griffith, R. (2001). "Product Market Competition, Efficiency and Agency Costs: An Empirical Analysis IFS", **working paper**.
49. Gul, F.A. (1987). "The effects of uncertainty reporting on lending officers' perceptions of risk and additional information required", **Abacus**, 23(2), 172-179.
50. Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting, **Journal of Accounting Research**, 39 (3), 535-563.
51. Gómez-Aguilar, N., and Ruiz-Barbadillo E. (2003). "Do Spanish firms change auditor to avoid a modified report?", **International Journal of Auditing**, 7(1), 37-53.

52. Hart, O. (1983). "The Market as an Incentive Mechanism", **Bell Journal of Economics**, 14(2), 366-382.
53. Hendrickson, H. and Espahbodi, R. (1991). "Secondopinion, opinion shopping and independence". **CPA Journal**, 61(3), 26-29.
54. Ireland, J.C. (2003). "An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK", **Journal of Business Finance & Accounting**, 30 (7/8), 975-1015.
55. Kalbers L P .(1992). "An examination of the relationship between audit committees and external Auditors", **The Ohio CPA Journal**,8, 19-27.
56. Kausar, A., Taffler, R., and Tan, C. (2009). The going-concern market anomaly, **Journal of Accounting Research**, 47(1), 213-239.
57. Keeley, Michael. (1990). "Deposit insurance, risk and market power in banking", **American Economic Review**, 80(5), 1183-1200.
58. Krishnan, J. (1994). "Auditor switching and conservatism", **The Accounting Review**, 69 (1), 200-215.
59. Krishnan, J., and R. Stephens. (1995). "Evidence on opinion shopping from audit opinion conservatism", **Journal of Accounting and Public Policy**, 14 (3), 179-201.
60. Krishnan, G. (2003). "Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?", **Accounting Horizons**, 14, 1-16.
61. Krishnan, J., Krishnan, J. and Stephens, R. (1996). The simultaneous relation between auditor switching and audit opinion: Empirical analysis. **Accounting and Business Research**, 26(3), 224-236.
62. Kim, Y., and Park, M. (2006). "Auditor changes and the pricing of seasoned equity offers", **Accounting Horizons**, 20(4), 333-349.
63. Louwers, T. (1998). "The relation between going-concern opinions and the auditor's loss function", **Journal of Accounting Research**, 36(1), 143-156.
64. Lennox, C.S. (1998). "Audit quality and auditor switching: Some lessons for policy makers", **Available at ssrn**.
65. Lennox, C. (1999). "Non-audit fees, disclosure and audit quality", **European Accounting Review**, 8 (2), 239-52
66. Lennox, C.(2000). "Do companies successfully engage in opinion shopping? Evidence from the UK", **Journal of Accounting and Economics**, 29 (3), 321-337.
67. Lennox, C. (2002). "Opinion shopping and audit committees", Unpublished manuscript.
68. Lennox, C.S. (2003). "Opinion-shopping and the role of audit committees when audit firms are dismissed: The US experience. The Institute of Chartered Accountants of Scotland", Bell and Bain Ltd, Glasgow, UK.
69. Li, B.X. and Wang, P.X. (2005), "An empirical study at the correlation between audit fee and audit opinion of annual report of listed companies", **Economic Management**, 2, 64-71
70. Lu, T. (2006). "Does opinion shopping impair auditor independence and audit quality? ", **Journal of Accounting Research**, 44(3), 561-583.

71. McKeown, J., Mutchler, J., and 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.
72. Mintz, S. (1995). "Virtue ethics and accounting education", *Accounting Education*, 10 (2), 247-267.
73. Newton, N. J., J. S. Persellin, D. Wang, and M. S. Wilkins. (2016). Internal control opinion shopping and audit market competition", **The Accounting Review**, 91(2), 603-623.
74. O'Keefe, T., Simunic, D., & Stein, M. (1994). "The production of audit services: Evidence from a major public accounting firm", **Journal of Accounting Research**, 32, 241-261.
75. O'Leary, C. (1996). "Compulsory rotation of audit firms for public companies. **Accountancy Ireland**, April, 20-22.
76. PCAOB. (2013). Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards to provide disclosure in the auditor's report of certain participants in the audit. PCAOB Release No. 2013-009.
77. Reichelt, K.J. and Wang, D. (2010). "National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality", **Journal of Accounting Research**, 48 (3), 647-86.
78. Schmidt, K. (1997). "Managerial Incentives and Product Market Competition", **Review of Economic Studies**, 64(2), 191-213.
79. Securities and Exchange Commission. (1988). "Disclosure Amendments to Regulation S-K, Form 8-K and Schedule 14A regarding changes in accountants and potential opinion shopping situations.
80. Smith, D.B. (1986). "Auditor 'subject to' opinions, disclaimers, and auditor changes", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 6(1), 95-108.
81. Smith, D., and Nichols, D. (1982). "A market test of investor reaction to disagreements", **Journal of Accounting and Economics** 4(2), 109-120.
82. Taffler, R., Lu, J., and Kausar, A. (2004). "In denial? Stock market under reaction to going-concern audit report disclosures", **Journal of Accounting and Economics**, 38(1-3), 263-296.
83. Tang, Y. (2011). "Audit fees, motivation of avoiding loss and opinion shopping", **China Finance Review International**, 1(3), 241 - 261.
84. Tang, Y.J. (2007). "On the abnormal audit fees, audit committee and audit opinion shopping", **Journal of Financial Research**, 4, 114-28.
85. Teoh, S. H. (1992). "Auditor independence, dismissal threats, and the market reaction to auditor switches", **Journal of Accounting Research**, 30(1), 1-23.
86. Teoh, S.H. and Wong, T.J. (1993). "Perceived auditor quality and the earnings response coefficient", **The Accounting Review**, 68(2), 346-66.
87. U.S. Senate. (1976). Accounting establishment: A staff study. Report of the Subcommittee on Reports, Accounting, and Management of the Committee on Government Operations (Metcalf Committee Report). U.S. Government Printing Office, Washington, DC.

88. Xie, Zanchun & Cai, Chun & Ye, Jianming. (2010). "Abnormal Audit Fees and Audit Opinion – Further Evidence from China's Capital Market", **China Journal of Accounting Research**, 3(10), 51-70.
89. Wu, L.S. and Tan, L. (2005), "Decision of auditor change and the improvement of unfavorable audit opinion", **Audit Research**, 2, 34-40
90. Zeff, S. A. (2003). "How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I", **Accounting Horizons**, 17(3), 189-205.

تهران، میرداماد، نرسیده به میدان محسنی، خیابان حساری، نبش کوچه دهم پلاک ۳۴

کدپستی: ۱۵۴۷۷۳۳۹۱۱

تلفن: ۲۲۲۲۷۲۲۱

فکس: ۲۲۹۰۷۶۷۲

وبسایت

www.iaaaas.com

ایمیل

iranianiaa@yahoo.com



Causes and Consequences of Audit Opinion Shopping

Hossein Fakhari (PhD)¹ ©

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Mazandaran University, Babolsar, Iran

Esmail Amiri²

PhD Student in Accounting, Department of Economics and Administrative Sciences, Mazandaran University, Babolsar, Iran

(Received: 25 September 2019; Accepted: 22 January 2020)

According to agency theory, managers have much incentive that their audit reports are presented with a favorable opinion. They search for auditors who would comply with their wishes and have fewer professional skepticism and doubt about their financial statements. Expectations that could lead to the phenomenon of audit opinion shopping and increase the likelihood of fraudulent financial statements, which will entail several adverse consequences for share prices in the financial market. Accordingly, the present study first reviews the causes of opinion shopping, and then analyzes adverse consequences of this phenomenon and its effect on accounting and auditing profession. The results showed that the audit's specific characteristics can provide an important driver for exacerbating the phenomenon of audit opinion shopping. Other results reveal that audit opinion shopping entails adverse consequences such as reduced quality of audit and financial reporting. Furthermore, it compromises the auditor's independence and leads to fraud in financial statements.

Keywords: Auditor's Opinion, Audit Opinion Shopping, Agency Aheory.

¹ h733hf@yahoo.com ©(Corresponding Author)

² esmaielamiri303@yahoo.com