

بررسی عوامل مؤثر بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۴/۱۹

مهديه اصفهانی^۱

حسین فخاری^۲

جمال قاسمی^۳

چکیده:

آزادسازی بازار حسابرسی در ایران و افزایش تنوع خدمات ارائه شده توسط حسابرسان سبب شده تا نقش نهادهای نظارتی بر عملکرد حرفه‌ای حسابرسان بیشتر از گذشته اهمیت پیدا کند. به طوری که حسابرسان در صورت بی‌توجهی و یا عدم اجرای مسئولیت حرفه‌ای شان، محکوم به سهل‌انگاری، تقلب و قصور می‌شوند، لذا تبیین عوامل مؤثر بر احتمال وقوع این رویدادها برای ذینفعان خصوصاً نهادهای نظارتی بر موسسه‌های حسابرسی، دارای اهمیت است. بر همین اساس پژوهش حاضر با تمرکز بر قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر صحیح، درصدد است با بررسی ادبیات حسابرسی موجود، به عوامل تاثیرگذار بر احتمال این رخداد، که ممکن است توسط حسابرس، صاحبکار و محیط کاری بر فرایند حسابرسی تحمیل شود، را شناسایی کند. برای این منظور، براساس موارد انضباطی مطرح شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران علیه موسسه‌های حسابرسی، داده‌های ۳۵ موسسه حسابرسی که نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق و بهادار، طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۸۵ مرتکب قصور در ارائه اظهار نظر صحیح شده‌اند و همچنین داده‌های ۱۱۰ موسسه حسابرسی دیگر که نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار اظهار نظر صحیح داشته‌اند به عنوان گروه فاقد قصور، جمع‌آوری شده و با استفاده از روش رگرسیون لجستیک به طور مقطعی مورد بررسی قرار گرفته‌است. یافته‌ها نشان می‌دهد از بین عوامل مربوط به حسابرس، درآمد موسسه و درجه کنترل کیفی و از بین عوامل مربوط به صاحبکار، کیفیت اقلام تعهدی، اندازه صاحبکار، کمیته حسابرسی صاحبکار و شاخص سود آوری صاحبکار و از بین عوامل کاری، دوره تصدی حسابرسی، خطای نوع اول و نوع دوم حسابرسی به عنوان مهمترین عوامل تعیین کننده احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر صحیح می‌باشند. این یافته‌ها می‌تواند برای نهادهای نظارتی، سرمایه‌گذاران، موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی از جهت شناسایی موسسات دارای قصور در ارائه اظهار نظر صحیح و همچنین تدوین خطومشی‌ها و سیاست گذاری و برنامه‌ریزی کاری مفید باشد.

کلید واژه‌ها: قصور حسابرس، اظهار نظر، قضاوت و تصمیم‌گیری

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل: esfahani.mahdiyeh@yahoo.com

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران

۳. دانشیار گروه برق، دانشگاه مازندران، مازندران، ایران

۱- مقدمه:

آزادسازی بازار حسابداری در ایران^۱ و افزایش تنوع خدمات ارائه شده توسط حرفه حسابداری از یک سو به همراه مشکلات اقتصادی و مالی بنگاه‌های اقتصادی همچون افزایش تحریم‌ها و افزایش نرخ ارز، از سوی دیگر، سبب شده تا شاهد تقاضای بیشتر برای نقش اعتباردهی حسابرسان به صورت‌های مالی باشیم (محمد رضایی و همکاران ۱۳۹۵). بدنبال افزایش تقاضا برای خدمات اعتباردهی صورت‌های مالی، مجامع نظارتی همچون سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران نیز بیشتر از گذشته، در صدد توجه و نظارت بر عملکرد حسابرسان شدند. محمدرضایی (۱۳۹۰) مهرانی (۱۳۹۲) بنی مهد (۱۳۹۱)، به طوری که در سال ۱۳۹۰ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد اجرای احکام انضباطی علیه موسسه‌های حسابداری و حسابرسان مستقل تغییر کرده است و عملکرد حسابرسان بیشتر حائز اهمیت شده است. علاوه بر اینها، افزایش قوانین و مصوبات جدید حاکمیتی، شامل قانون ارتقای سلامت اداری و مبارزه با فساد، قانون مبارزه با پولشویی (۱۳۹۰) سبب شده است تا محیط کنترلی بهتری برای شرکت‌ها و موسسات فراهم آید. به گونه‌ای که این الزامات سبب شده است تا نهادهای نظارتی همچون سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران بیشتر از گذشته، در صدد توجه و نظارت بر عملکرد حسابرسان شوند (مهرانی ۱۳۹۲) و حتی این مجامع نظارتی بتوانند حسابرسان را در صورت عدم اجرای مسئولیت حرفه‌ای به سهل‌انگاری، تقلب و قصور محکوم کرده و مسئولیت‌های مدنی^۲ و کیفری^۳ مشخص شده‌ای را برای آنها در نظر بگیرند.

اما در خصوص تعریف سهل‌انگاری، تقلب و قصور حسابرسان، دوانی و امانی (۱۳۹۰) معتقدند، که تفاوت اصلی بین آنها بیشتر برخاسته از نیت انجام آنها است که می‌تواند به میزان عمدی یا غیرعمدی بودن آنها بستگی داشته باشد. به طوری که سهل‌انگاری حسابرسان ناشی از تخطی از وظایف قانونی و استاندارد حرفه‌ای، تعریف شده و تقلب نیز به هرگونه تحریف حقایق بااهمیت توسط کسی که می‌داند مطلبش حقیقت ندارد، اطلاق می‌شود. همچنین آنها قصور حسابرسان را به عدم دقت کافی در کار رسیدگی به صورت‌های مالی که با بی‌توجهی کامل فرد نسبت به مسئولیت حرفه‌ای یا بی‌توجهی عمده حسابرسان نسبت به استانداردهای پذیرفته شده حسابداری همراه است، تعریف می‌کنند. علیرغم این تفاوت‌ها در پژوهش حاضر تمرکز اصلی بر قصور حسابرسان است.

در عمل، به لحاظ ماهیت پیچیده حسابداری، تعیین قصور حسابرسان و تعیین میزان مسئولیت آنها کار دشواری است. همچنین، در احکام قضایی نیز در تعیین اینکه چه کسی

۱. بعد از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۸۰ و اصلاحیه ماده ۱۲ و ۳۷ مکرر اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۰

۲. مسئولیت مدنی حسابرسان شامل ماده‌های ۴۳ و ۵۳ از قانون بورس و اوراق بهادار و همچنین ماده‌های ۱۵۴، ۲۷۰ و ۲۷۳ قانون تجارت

۳. مسئولیت کیفری حسابرسان شامل ماده‌های ۲۶۶ و ۲۶۷ قانون تجارت و ماده‌های ۵۸۸ و ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی و ماده‌های ۴۶، ۴۷، ۴۹ و ۵۱ از قانون بورس و اوراق بهادار

حق دارد ضرر وارده به خود را ناشی از قصور حسابرس بداند، دشواری‌های زیادی وجود دارد. به طوری که دستگیر و همکاران (۱۳۹۵) به نقل از پرات و استیس (۱۹۹۴) بیان کردند که در طی دو دهه اخیر مساله شکایت علیه حسابرسان، یکی از اساسی‌ترین مشکلات حرفه حسابرسی و حسابرسان در جهان بوده و باعث تحمیل خسارت‌های سنگین به طور مستقیم و غیرمستقیم بر حسابرسان و حرفه حسابرسی شده است. همچنین چانی و فیلیپس (۲۰۰۲) معتقدند که هزینه قصور حسابرسی برای موسسات حسابرسی و حسابرسان قابل ملاحظه است به این دلیل که بقای شرکت‌های حسابرسی از طریق کاهش توانایی آنان در جذب مشتریان جدید و یا حفظ مشتریان موجود تهدید می‌شود. علاوه بر این استاباس (۲۰۰۵) معتقد است که قصور حسابرس زیان چشم‌گیری را بر سرمایه‌گذاران تحمیل می‌کند و به اعتماد مشارکت‌کنندگان بازار نسبت به کیفیت گزارش‌های مالی آسیب می‌رساند.

از سوی دیگر مطابق با ادبیات حسابرسی، به دلیل پیچیدگی ماهیت فرآیندهای کار حسابرسی، شناسایی عوامل ذاتی قصور اظهار نظر حسابرس، در عمل کاری دشوار و پیچیده است. به همین دلیل، بسیاری از پژوهشگران (گول و همکاران، ۲۰۱۷، بونر، ۲۰۱۲، دیفاند و فرانسیس، ۲۰۰۵، گانی و ژانگ، ۲۰۱۳) قصور در ارائه اظهار نظر صحیح حسابرس را به ویژگی‌های شخص قضاوت‌کننده و بسیاری دیگر از پژوهشگران (کارکلو و همکاران، ۲۰۱۱، هینگر، ۲۰۰۱، دیچو و همکاران، ۲۰۱۱، دی فانتس و همکاران، ۲۰۱۵) قصور در ارائه اظهار نظر حسابرس را به عوامل مربوط به ویژگی‌های کار تحت قضاوت و گروهی دیگر (بروکس و همکاران، ۲۰۱۳، اسوان استرم و ساجرن، ۲۰۱۳، آستانا و بون، ۲۰۱۲، بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۲) آن را به ویژگی‌های محیط قضاوت مربوط دانسته‌اند.

بر همین اساس می‌توان موضوع قصور حسابرس را از جمله مباحث مربوط به حسابداری رفتاری تلقی کرد. چرا که چگونگی قضاوت حسابرسان و عوامل مؤثر بر آن می‌تواند تحت تاثیر عوامل شخصی و کاری و محیط قضاوت حسابرسان قرار گیرد. متغیرهای مؤثری که می‌توان برای توضیح تاثیر آن‌ها از تئوری‌های رفتاری مطرح در حوزه علم روانشناسی و علوم رفتاری بهره جست. که در بخش مبانی نظری به آنها پرداخته می‌شود. بر همین اساس، سوال اساسی که پژوهش حاضر بدنبال پاسخ آن می‌باشد، این است که عوامل تاثیرگذار بر رفتار قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر صحیح چه می‌باشند؟

در خصوص اهمیت و ضرورت پژوهش حاضر می‌توان گفت که مشاهده شواهدی مبنی بر تدوین قوانین و مقررات جدید، (که شامل الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار برای موسسه‌های حسابرسی و قانون سلامت اداری و مبارزه با فساد) و همچنین، افزایش تعداد احکام انضباطی حرفه ای صادره علیه حسابرسان و یا ممنوعیت فعالیت موسسه‌های حسابرسی و تعلیق عضویت شرکای موسسه، توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران، نشان دهنده این مطلب هستند که در سال‌های اخیر علاوه بر افزایش مسئولیت اجتماعی حسابرسان نسبت به گذشته ضرورت دارد تا موضوع عوامل مؤثر بر قصور حسابرسان در ارائه اظهار نظر صحیح

مورد بررسی جدی قرار گیرد. بر همین اساس در ادامه مقاله، در ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش مورد بحث قرار گرفته و سپس روش پژوهش که شامل گردآوری اطلاعات و مدل پژوهش می‌باشد، مطرح می‌شود. در نهایت یافته‌های پژوهش که شامل آمار توصیفی و استنباطی است به همراه بحث و نتیجه‌گیری ارائه شده است.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱. مبانی نظری

اصولا در حوزه حسابداری و حسابرسی برای مفهوم قصور حسابرس، تعاریف محدودی وجود دارد. به طوری که وفادار (۱۳۹۰) بیان می‌کند، قصور هنگامی اتفاق می‌افتد که حسابرس نظر غیرصحتی را به دلیل غفلت در پیروی از الزامات استانداردهای حسابرسی یا آیین رفتار حرفه‌ای ارائه کند. همچنین فرانسویس (۲۰۰۴) معتقد است که قصور حسابرسی زمانی رخ می‌دهد که حسابرس در واقعیت، مستقل نباشد یا حسابرس مستقل به طور نادرست یک گزارش را منتشر کند در حالی که در جمع آوری شواهد کافی و مناسب بر طبق ضوابط استانداردهای حسابرسی، کوتاهی نماید. همچنین در تعریفی دیگر، فرانسویس (۲۰۱۱) بیان کرده است که قصور حسابرسی عمدتاً در دو شرایط روی می‌دهد، حالت اول زمانی است که یک حسابرس نتواند اصول پذیرفته شده حسابداری را اجرا کند (قصور^۱ GAAP) و حالت دوم زمانی است که یک حسابرس نتواند اظهار نظر صحیحی را در شرایط مناسب منتشر کند (قصور در گزارشگری). همچنین طبق الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۳۰۰، قضاوت حرفه‌ای در سه مرحله اصلی حسابرسی، شامل مرحله برنامه ریزی، مرحله جمع آوری شواهد و مرحله اظهار نظر و گزارشگری اعمال می‌گردد. کوتاهی حسابرس در مراحل اول و دوم به سهل انگاری و مرحله سوم به قصور در ارائه اظهار نظر صحیح تعبیر می‌شود.

در خصوص چگونگی وقوع قصور در سطح صورت‌های مالی، پالمروس (۱۹۸۸) و استیس (۱۹۹۱) در پژوهشی در زمینه دادخواهی بر علیه حسابرس، بیان می‌کنند که در ابتدا حسابرس به صورت‌های مالی رسیدگی کرده و بر مبنای آن اظهار نظر خود را صادر می‌کند. در ادامه ممکن است شرایط واقعی شرکت با دو حالت همراه باشد. حالت اول زمانی است که اطلاعیه‌های منتشر شده آتی شرکت، بیانگر زیان شرکت یا زیان ذینفعان صورت‌های مالی باشد (مثلاً ورشکستگی). و این ادعاها ممکن است همراه با شواهدی از جمله صورتهای مالی اشتباه باشد که در واقع بیانگر چگونگی کیفیت حسابرسی انجام شده است، بدیهی است که در این صورت قصور حسابرس محتمل و قابل پیگیری است. البته، اگرچه قصور حسابرس اغلب با صورت‌های مالی حاوی اشتباه همراه است ولی صرف وجود اشتباه در صورت‌های مالی، شرط کافی برای قصور حسابرس نیست. چرا که وقوع رویدادهای زیان بار آتی می‌تواند در اثر مواردی باشد که نشان دهنده قصور حسابرس در بررسی صورت‌های مالی شرکت صاحبکار نباشد مانند زیان‌های ناشی از شرایط

1. Generally accepted accounting principles

عمومی صنعت که به کیفیت حسابری قابل انتساب نیست. حالت دوم زمانی است که اطلاعاتی در خصوص زیان شرکت یا زیان ذینفعان منتشر نشود. مانند رویدادهایی که در آینده اتفاق می‌افتند، رویدادهای که ناشی از قصور حسابری در تبیین آنها است ولی به دلیل هزینه‌های پایین مرتبط با آن، ادعاهایی در مورد آن‌ها مطرح نمی‌شود. همچنین همواره این احتمال در فرایند حسابری وجود دارد، که حسابریان علیرغم رعایت صحیح اصول پذیرفته شده حسابری و عدم ارتکاب قصور در فرایند بررسی صورت‌های مالی، نتوانند اشتباه و یا تقلب در صورت‌های مالی را کشف کنند. لذا با توجه به چگونگی وقوع قصور می‌توان حالت‌های متفاوتی را در نظر گرفت. شکل ۱ این فرایند را نشان می‌دهد.

شکل ۱- حالت‌های وقوع قصور و عدم قصور حسابری در ارائه اظهار نظر برگرفته از پژوهش پالمروس (۱۹۸۸)



علیرغم وجود مباحث نظری فوق در خصوص چگونگی وقوع قصور در ادبیات حسابری، پژوهش‌ها و دیدگاه‌های نظری متعددی پیرامون کیفیت اظهار نظر حسابری مطرح است. اما متأسفانه با وجود اهمیت این موضوع و تبیین عوامل مؤثر بر آن، ادبیات محدودی در حوزه دانش حسابداری و حسابری به این موضوع پرداخته‌اند. به طوری که در ادبیات داخل مطالعه‌ای در این زمینه به طور مستقیم مشاهده نشده است.^۱ لازم به ذکر است که در خصوص موضوع قضاوت حرفه‌ای حسابری و شرایط و عوامل تاثیرگذار بر آن و همچنین خطرهایی که قضاوت حرفه‌ای حسابری را تهدید می‌کند پژوهش‌هایی در مطالعات داخلی از جمله دستگیر و همکاران (۱۳۹۵)، محمدرضایی و همکاران (۱۳۹۶)، بنی مهد (۱۳۹۰)، قربانی و همکاران (۱۳۹۴) و ... صورت گرفته است. همچنین مطالعات خارجی نیز به صورت محدود و تک بعدی به عوامل اثر گذار بر قصور حسابری در ارائه اظهار نظر اشاره کرده‌اند. که در بخش پیشینه به آنها پرداخته

۱. جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران در سال‌های اخیر، به منظور کمک به ارتقای دانش نظری و عملی رشته‌های حسابداری و حسابری، از طریق ارتباط حرفه‌ای با مراکز دانشگاهی و سایر مراکز علمی، برخی از موضوعات و چالش‌های حرفه‌ای را به صورت علمی طرح کرده است. بر این اساس برخی از اطلاعات محرمانه به صورت محدود در اختیار پژوهشگران قرار داده است.

می‌شود.

به طور کلی این ادبیات پیشین نشان می‌دهند که می‌توان عوامل مؤثر بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان را در سه طبقه شامل عوامل مرتبط به حسابرس، عوامل مرتبط با صاحبکار و عوامل مرتبط با کار حسابرسی طبقه‌بندی کرد. مقصود از عوامل مرتبط به حسابرس، شامل خود حسابرس، موسسه حسابرسی، شریک حسابرسی و تیم حسابرسی است و مقصود از عوامل مرتبط با صاحبکار، اندازه، پیچیدگی اطلاعات، وضعیت سلامت مالی شرکت و حاکمیت شرکتی است و منظور از عوامل مرتبط به کار حسابرسی، شرایط یا عواملی است که بر فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس و یا عملکرد آنها مؤثر هستند. لذا با توجه به اینکه قصور حسابرس می‌تواند مرتبط با حسابرس، مرتبط با صاحبکار و مرتبط با کار حسابرسی باشد، لذا در ادامه به ادبیات مربوط به هر یک از این عوامل پرداخته می‌شود.

۱-۱-۲. عوامل مرتبط با حسابرس

این عوامل مربوط به کیفیت عملیات حسابرسی است که از شخص حسابرس نشأت می‌گیرد و شامل اندازه موسسه حسابرسی، محافظه‌کاری، استقلال، تخصص و توانایی فنی است.

اندازه حسابرس

ادبیات حسابرسی از یک طرف نتیجه‌گیری می‌کند که کیفیت حسابرسی با اندازه موسسه حسابرس ارتباط مثبتی دارد. به طوری که براساس مطالعات رفتاری بران و آدلر (۱۹۹۲)، اندازه بزرگتر موسسه حسابرسی نشان دهنده دانش تخصصی بالاتر آن است. در این راستا همچنین دوپوچ و سیمونیک (۱۹۸۰)، دی آنجلو (۱۹۸۱)، دی فوند و لنوکس (۲۰۱۱) به نقل از محمد رضایی (۱۳۹۹) بیان کردند که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر، خدمات باکیفیت بالاتری نسبت به مؤسسات کوچک‌تر ارائه می‌کنند تا از شهرت خود محافظت کنند تا مشتریان بالقوه خود را از دست ندهند. همچنین فرانسیس (۲۰۱۱) معتقد است که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر، رویه‌ها و روش‌های آزمون شده بهتری را در اجرای فرایند حسابرسی به کار می‌گیرند و مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر که از شهرت کمتری برخوردار هستند غالباً از رویه‌ها و روش‌های کمتر توسعه یافته‌تر، استفاده می‌کنند. بنابراین در سطح اجرا انتظار هست که مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر با توجه به تجربه و دانش تخصصی و فنی بالاتر، در ارائه مسئولیت حرفه‌ای خود توجه بیشتری را مبذول نمایند و کمتر به قصور محکوم شوند. همچنین در دیدگاه دیگر محمدرضایی و گل‌چهره (۱۳۹۶) براساس دیدگاه کاهنمن (۱۹۷۳) بیان کردند، که «میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع مورد حسابرسی تخصیص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود» چراکه این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به‌طور هم‌زمان است. این موضوع بیانگر نظریه توجه محدود^۱ است و براساس این نظریه می‌توان

1. Limited Attention Theory

این گونه استدلال کرد که حسابرسان با اندازه بزرگتر به دلیل مشغله کاری بیشتر، امکان این که در ایفای مسئولیت حرفه ای خود و ارائه اظهار نظر نسبت به صورت های مالی مرتکب قصور گردند وجود دارد.

محافظه کاری حسابرس

خصوصیت محافظه کاری، را نیز می توان از جمله ویژگی مربوط به حسابرس در نظر گرفت. بونر (۲۰۱۲) بیان می کند که افراد از نظر نوع نگرش به ریسک با هم متفاوت هستند به طوری که برخی ریسک گریز (محافظه کار)، برخی بی تفاوت نسبت به ریسک و برخی ریسک پذیر هستند. او معتقد است طبق تئوری مطلوبیت مورد انتظار، افراد ریسک گریز در انتخاب میان دو گزینه با ارزش مورد انتظار یکسان، گزینه ای که با احتمال مشخصی (محتمل نه قطعی) روی خواهد داد، را برتر می دانند. در مطالعات تجربی، محققانی همچون دیفاند و فرانسیس (۲۰۰۵) بیان کردند که پس از رسوایی های مالی و شروع کنترل کیفیت توسط هیات نظارت بر شرکت های سهامی (PCAOB) در فرایند حسابرسی، حسابرسان برای محافظت از شهرت خود و اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت نسبت به قبل محافظه کارتر شده اند. همچنین گارسیا اوسما و همکاران (۲۰۱۸) بیان کردند که بین حسابرس و مدیران شرکت براساس دیدگاه محافظه کاری، با یکدیگر اختلاف نظر وجود دارد به طوری که حسابرسان تمایل به گزارشگری محافظه کارانه تر را دارند و در مقابل مدیران شرکت خواهان روش های جسورانه تر هستند و براساس پژوهش گانی و ژانگ (۲۰۱۳) گزارش حسابرسان محافظه کار به دلیل پایین بودن قابلیت اتکای اطلاعات از کیفیت پایین تری برخوردار است. در نتیجه براساس رویکرد محافظه کارانه می توان این گونه استدلال کرد که حسابرسان محافظه کار به دلیل پایین بودن کیفیت گزارش حسابرسی آن ها، بیشتر احتمال دارد محکوم به قصور گردند.

استقلال حسابرس

در بحث از عوامل مرتبط با حسابرس، باید بیان کرد که کیفیت اظهار نظر حسابرس نه تنها نتیجه به کارگیری درست استانداردهای حسابرسی است بلکه همچنین به استقلال حسابرس که در فرایند مذاکره با صاحبکار ایجاد می شود نیز مربوط است. بونر (۲۰۰۷) در رابطه با سوگیری در جمع آوری اطلاعات جهت تصمیم گیری بیان کرده است که در شرایطی که پژوهشگر دارای یک نوع انگیزه باشد که به تصمیم یا قضاوت خاصی برسد، احتمالاً در جمع آوری اطلاعات اثر گذار است و بر کیفیت قضاوت تاثیر منفی می گذارد. در همین رابطه بارنس (۲۰۰۴) معتقد است که افزایش قدرت چانه زنی نسبی صاحبکار در مقابل حسابرس، استقلال حسابرس را خدشه دار میکند و کیفیت حسابرسی کاهش می یابد. همچنین براساس استانداردهای حسابرسی استقلال از دو بعد، یکی استقلال واقعی یا باطنی و دیگری استقلال ظاهری، قابل بررسی است و تدوین

کنندگان استانداردهای حسابرسی معتقدند چنانچه حسابرس به صاحبکار بیش از حد وابسته باشد، استقلال حسابرس در معرض تهدید است. در این خصوص نوروش و رضانی (۱۳۸۹) بیان کردند که اگرچه جنبه‌های باطنی استقلال حسابرس قابل مشاهده نیست ولی هنگامی که قصور و سهل انگاری حسابرس نمایان می‌شود، شواهدی از نبود استقلال باطنی مشاهده می‌گردد. در نتیجه می‌توان استدلال کرد براساس رابطه انگیزه درونی در جمع آوری اطلاعات سوگیرانه، در صورتی که حسابرس در فرایند حسابرسی استقلالش مختل شود، امکان قصور در ارائه اظهار نظر نیز وجود دارد.

تخصص حسابرس

تخصص حسابرس در صنعت نیز از دیگر ویژگی‌های مربوط به حسابرس است. بونر (۲۰۰۷) در ارتباط با تخصص یا سابقه در قضاوت بیان می‌کند که تصمیم کنونی فرد به کیفیت تصمیم‌های گذشته‌اش بستگی دارد و چنانچه کیفیت قضاوت گذشته پایین باشد به احتمال زیاد کیفیت قضاوت و تصمیم کنونی هم در همان سطح قرار می‌گیرد. در زمینه حسابرسی، مطالعات تجربی از جمله، حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۵) و بالسام و همکاران (۲۰۰۳)، به این نتیجه رسیدند که حسابرسان متخصص در صنعت، به دلیل این که نسبت سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت را رسیدگی می‌کنند دارای تجربه‌ایی هستند که سایر حسابرسان فاقد آن می‌باشند و همچنین صفری گرایلی (۱۳۹۶) بیان کرده است که حسابرسان متخصص در صنعت به دلیل شناخت بیشتر از رویه‌های حسابداری صاحبکار، الزامات گزارشگری و عملیات تجاری آن صنعت، درک بهتری از مسائل خاص شرکت صاحبکار دارند. بنابراین براساس رابطه سابقه قضاوت و تاثیر بر تصمیم می‌توان استدلال کرد که حسابرسان با سابقه و تخصص بیشتر، در کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت توانایی بالاتری دارند و کمتر احتمال دارد به قصور محکوم شوند.

البته نکته مهمی که لازم است در خصوص تخصص حسابرس به آن توجه شود این است که مفهوم تخصص به آن گونه که از متون علمی حسابرسی قابل استنتاج است در ایران به دلیل کوچکی حرفه و تخصصی نبودن آن استفاده نمی‌شود. اگر چه در حسابرسی شرکت‌های دولتی که سازمان حسابرسی عهده دار آن است از گذشته سعی شده است تا اندکی از تفکیک گروه‌ها و تخصص‌های نسبی استفاده شود. همین موضوع سبب می‌شود تا پژوهش‌های در این زمینه مانند اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) و دارابی و همکاران (۱۳۹۵) از رویکرد سهم بازار به عنوان شاخص تخصص استفاده کنند.

۲-۱-۲. عوامل مرتبط با صاحبکار

این عوامل غالباً مربوط به کار تحت رسیدگی است که از طرف صاحبکار تحمیل و ایجاد می‌شود. از جمله این موارد می‌توان به وضعیت مالی و سلامت مالی شرکت، پیچیدگی عملیات و فعالیت‌ها، نوع و کیفیت ارقام تعهدی و وضعیت حاکمیت شرکتی اشاره کرد.

کیفیت اقلام تعهدی صاحبکار

کیفیت اقلام تعهدی از جمله عوامل مربوط به صاحبکار است. که می‌تواند بر کیفیت قضاوت تاثیر بگذارد. البته در این مورد خاص، نحوه افشا اقلام تعهدی اختیاری، مطرح است. در این خصوص بونر (۲۰۰۷) از دیدگاه رفتاری براساس مهم و اثر گذار بودن اطلاعات، تئوری شیوه بیان مطلب را مطرح کرده است. او معتقد است که شیوه بیان مطلب به دو حالت آگاهانه و غیرآگاهانه صورت می‌گیرد و بر تصمیم‌گیری وقضاوت حسابرس اثرگذار است. در همین خصوص کارکلو و همکاران (۲۰۱۱) در بررسی اثر هیئت نظارت بر شرکت‌های سهامی به این نتیجه رسیدند که میزان اقلام تعهدی اختیاری مشتریان موسسه‌های حسابرسی بزرگ در دوره بعد از نظارت هیئت مذکور، نسبت به دوره قبل آن کاهش یافته است. همچنین هینگر (۲۰۰۱) به این نتیجه رسید که با افزایش اقلام تعهدی اختیاری، احتمال دعاوی حقوقی مطرح شده علیه حسابرسان افزایش می‌یابد. بنابراین براساس تئوری شیوه بیان مطلب می‌توان استدلال کرد که حسابرسان برای جلوگیری از هزینه‌های اقتصادی مربوط به ریسک دعاوی حقوقی و از دست دادن شهرت باید نسبت به سطح اقلام تعهدی اختیاری صاحبکار باید قضاوت حرفه‌ای بیشتری را در نظر بگیرند. که همین موضوع می‌تواند بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر مؤثر باشد.

وضعیت سلامت مالی (درماندگی مالی) صاحبکار

در مورد ویژگی وضعیت و سلامت مالی، شواهد و مطالعات پیشین از دیدگاه‌های متفاوتی به این موضوع پرداخته‌اند براساس دیدگاه فرصت طلبانه، مدیران برای دستیابی به اهداف شخصی مورد نظر خود، با استفاده از توزیع نابرابر اطلاعات، دستکاری‌هایی در ارائه اطلاعات انجام می‌دهند که عملکرد واقعی شرکت پنهان شود. محققانی از جمله دیچو و همکاران (۲۰۱۱) براساس این دیدگاه به این نتیجه رسیدند که دستکاری حسابداری به منظور پنهان کردن عملکرد مالی ضعیف صورت می‌گیرد به خصوص زمانی که بازده دارایی‌ها کاهش می‌یابد. از طرفی دیگر دی فوننتس و همکاران (۲۰۱۵) به این نتیجه رسیدند که شرکت‌ها عملکرد مالی خود را ضعیف نشان می‌دهند تا سودهای واقعی عملکرد خود را گزارش نکنند. در نتیجه می‌توان استدلال کرد که براساس دیدگاه فرصت طلبانه، در زمانی که فشارهای مالی بر شرکت تحمیل می‌شود و مدیران تمایل و انگیزه‌هایی دارند که به اهداف خود دست پیدا کنند، امکان قصور حسابرس بیشتر از شرایط عادی است.

پیچیدگی فعالیت صاحبکار

پیچیدگی فعالیت و اطلاعات مالی از دیگر ویژگی‌های مربوط به صاحبکار است. وود (۱۹۸۶) در خصوص در هم تافتگی و پیچیدگی اطلاعات، طبق تئوری انتظارات، دیدگاهی را مطرح کرده است که رابطه بین پیچیدگی و مشکل بودن کارهای تخصصی و کیفیت قضاوت و تصمیم به

صورت U وارونه است به طوری که در وهله نخست با افزایش درهم تافتگی کارهای تخصصی، انگیزه و تلاش افراد بیشتر شده و منجر به افزایش کیفیت قضاوت می‌شود ولی در ادامه با بروز پیچیدگی بیشتر و ناتوانی در دستیابی به اهداف، اثر معکوس بر کیفیت قضاوت اثر منفی می‌گذارد. لاکونیشوگ و لی (۲۰۰۱) نیز معتقدند که معامله با اشخاص وابسته می‌تواند پیچیدگی اطلاعات شرکت را افزایش دهد و همچنین باعث کاهش شفافیت اطلاعات گردد و در نتیجه ریسک سرمایه‌گذاران برای اتکا به اطلاعات شرکت را افزایش دهد. همچنین استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۱۸، بیان می‌کند که حسابرسان در مورد هر گونه معامله با اشخاص وابسته، باید آن را به عنوان ریسک خطر تقلب بالقوه در نظر بگیرند. بنابراین طبق رابطه درهم تافتگی اطلاعات و تاثیر بر کیفیت قضاوت می‌توان استدلال کرد که به دلیل عدم تقارن اطلاعات بین حسابرس و شرکت در مورد این گونه معاملات، حسابرس باید از قضاوت حرفه‌ای بیشتری در این موضوع‌ها استفاده کند. و با افزایش پیچیدگی اطلاعات صاحبکار، احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر صحیح بیشتر می‌شود.

کمیته حسابرسی صاحبکار

از زیرمجموعه‌های حاکمیت شرکتی که صاحبکار در محیط شرکت مستقر می‌کند می‌توان به نقش کمیته حسابرسی متخصص و مستقل اشاره کرد. براساس نظریه نمایندگی، نقش کمیته حسابرسی ایجاد اطمینان برای سهامداران است که منافع آن‌ها در رابطه با گزارشگری مالی به درستی محافظت شود. پژوهش کارکلو و نیل (۲۰۰۰) نشان داد که بین وجود کمیته حسابرسی با مدیران مستقل و متخصص و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبتی وجود دارد. همچنین فخاری و رضایی (۱۳۹۷) و کیان و فقیه (۱۳۹۷) بیان کردند که وجود کمیته حسابرسی منجر به بهبود کیفیت افشا اعم از اجباری و اختیاری، کاهش مدیریت سود، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و ... می‌شود. لذا می‌توان برداشت کرد که وجود کمیته حسابرسی متخصص به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی از تئوری نمایندگی، احتمال قصور حسابرس در اظهار نظر را کاهش می‌دهد.

۳-۱-۲. عوامل مرتبط با کار حسابرسی

این گروه از عوامل به طور مستقیم به شخص حسابرس و کار حسابرسی ارتباط ندارد به طوری که از محیط و شرایط محیطی موضوع مورد حسابرسی ایجاد می‌شوند. که می‌توانند شامل دوره تصدی، حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، ریسک‌های حسابرسی، فشار زمانی و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی و... باشد.

دوره تصدی حسابرسی

در زمینه عوامل و ویژگی‌های مربوط به محیط، مطالعات پیشین تاثیر طول رابطه حسابرس-مشری را از دیدگاه‌های متفاوتی بررسی کرده‌اند. به طوری که برخی محققان مانند بروکس

و همکاران (۲۰۱۳) به این نتیجه رسیدند که در طی تعاملات بلندمدت، حساسیت آگاهی و شناخت عمیقی نسبت به عملیات، فرایندها و سیستم صاحبکار کسب می‌کند که برای انجام حساسیتی اثربخش موثر است. از طرفی، سوانسترم و ساندگرن (۲۰۱۲) بیان کردند که رابطه طولانی حساسیت-مشتری از طریق خدمات مشاوره‌ای که برای صاحبکار ارائه می‌کنند بر استقلال حساسیت تاثیرگذار است. همچنین دی آنجلو (۱۹۸۱) و اوکیف و همکاران (۱۹۹۴) معتقدند که دوره بلند مدت حساسیت از طریق رویکرد فرصت طلبانه باعث می‌شود که مدیران برای دستیابی به اهداف خود، حساسیتان را از نظر اقتصادی وابسته خود می‌کنند و حساسیتان نیز برای حفظ قرارداد بعد سال‌های اولیه حاضر به فسخ قرارداد نیستند. لازم به ذکر است تدوین کنندگان استانداردهای حساسیت بیان می‌کنند که دوره تصدی بلندمدت حساسیت ممکن است منجر به رابطه نزدیک حساسیت-مشتری گردد که باعث کاهش شک و تردید حرفه‌ای حساسیت شود و برای اجتناب از این خطر، چرخش حساسیت و یا مدیر حساسیت را به منظور افزایش کیفیت اظهار نظر مطرح نموده‌اند. در نتیجه می‌توان استدلال کرد که دوره بلند مدت تصدی حساسیت از طریق دیدگاه فرصت طلبانه بر کیفیت اظهار نظر تاثیر منفی داشته باشد که احتمال ارتکاب قصور حساسیت در این شرایط بیشتر است.

حق الزحمه غیرعادی دریافتی

حق الزحمه غیرعادی از دیگر عوامل مربوط به محیط حساسیت است که در فرایند حساسیت باید مورد توجه قرار گیرد. بونز (۲۰۰۷) بیان کرد که رابطه بین انگیزه‌های پولی و تلاش در رسیدن به اهداف بر کیفیت قضاوت و تصمیم، تاثیرگذار است به طوری که عواملی مانند انگیزه‌های درونی، عدم مهارت و افزایش پیچیدگی در فرایند تصمیم‌گیری رابطه مثبت بین آن را مخدوش می‌کند. در خصوص مطالعات تجربی دو دیدگاه متفاوت وجود دارد، به طوری که آستانا و بون (۲۰۱۲) و گرابلی (۱۳۹۶) به این نتیجه رسیدند که زمانی که حق الزحمه غیرعادی حساسیت افزایش می‌یابد، کیفیت حساسیت کاهش می‌یابد و همچنین لینوکس (۲۰۰۳) معتقد است که در شرایطی که حساسیت حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کند، بیشتر تحت فشار مدیریت قرار می‌گیرد خصوصاً زمانی که صاحبکار از قدرت اعمال نفوذ بیشتری برخوردار باشد منجر به کاهش استقلال حساسیت می‌شود. همچنین از طرف دیگر سرلک و همکاران (۱۳۹۹) بیان کردند که با توجه به افزایش رقابت در بازار حساسیت، حساسیتان ممکن است برای جذب کار، حق الزحمه حساسیت را کاهش دهند و در نتیجه کاهش حق الزحمه به کیفیت حساسیت اثرگذار است. بنابراین طبق رابطه انگیزه‌های پولی و تلاش در رسیدن به اهداف می‌توان استدلال کرد در هر دو حالت افزایش و کاهش حق الزحمه، به دلیل تاثیر منفی بر کیفیت حساسیت، امکان این که حساسیت در ارائه مسئولیت حرفه‌ای مرتکب قصور گردد وجود دارد.

خطرهای حساسیت

ریسک‌های حسابرسی را می‌توان از جمله مواردی در نظر گرفت که به شرایط محیط کار حسابرسی وابسته است. بر طبق استاندارد حسابرسی، ریسک حسابرسی به ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ریسک عدم کشف بستگی دارد. پژوهشگرانی همچون کارسون و فایگر (۲۰۰۷)، بلنکلی و همکاران (۲۰۱۲) و بنی مهد و همکاران (۲۰۱۲) بیان کردند که چنانچه حسابرس حق الزحمه کمتر از سطح استاندارد دریافت کند، میزان ساعات رسیدگی و حجم رسیدگی را کاهش می‌دهد و از نیروی کم تجربه تر استفاده خواهد کرد و احتمال خطرات حسابرسی در این شرایط بیشتر است. همچنین دی آنجلو (۱۹۸۱) بیان کرده است که موسسه‌های حسابرسی کوچک نسبت به همتایان خود، رسیدگی دقیقتری به منظور کاهش ریسک، انجام نمی‌دهند و ممکن است نتواند تمام انحراف‌های بااهمیت را کشف کند. در نتیجه طبق تئوری علامت‌دهی، وقوع این موارد اطلاعاتی را برای استفاده کنندگان مخابره می‌کند که نشان دهنده خطرات حسابرسی است که حسابرس در زمان مناسب موفق به شناسایی آن‌ها نشده است و احتمال ریسک عدم کشف و تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال آتی افزایش می‌یابد. بنابراین براساس این تئوری می‌توان استدلال کرد که در شرایطی که خطرات حسابرسی بیشتر می‌شود احتمال قصور در ارائه اظهار نظر صحیح توسط حسابرس نیز بیشتر می‌شود.

تاخیر در زمان ارائه گزارش حسابرسی

از دیگر عوامل موثر بر محیط کار حسابرسی که در اظهار نظر حسابرس تاثیر گذار است می‌توان به تاخیر در ارائه گزارش اشاره کرد. بونر (۲۰۰۷) در این خصوص تئوری تنگناهای زمانی را مطرح کرده است. او معتقد است که فشارهای ناشی از محدود بودن زمان، از طریق این که افراد استراتژی‌های خود را تغییر می‌دهند، بر کیفیت قضاوت اثر می‌گذارد. به طوری که افراد با کنار گذاشتن استراتژی جبرانی، به استراتژی غیر جبرانی روی می‌آورند یعنی در فرایند قضاوت از همه اطلاعات استفاده نمی‌کنند و برخی اطلاعات مهم و اثرگذار را نادیده می‌گیرند و منجر به کاهش کیفیت قضاوت و تصمیم خود می‌شوند. همچنین هیات استانداردهای بین المللی حسابداری در سال ۲۰۰۸ در پیش نویس چارچوب مفهومی گزارشگری مالی به موضوع به موقع بودن گزارش‌های مالی اشاره کرده است که این موضوع به کارایی فرایند حسابرسی مربوط می‌شود. مطالعات تجربی از جمله کارم و وودلایف (۲۰۰۴) و نلسون (۲۰۰۹) نشان داده‌اند که ارائه گزارش در فاصله کمی از پایان سال مالی شرکت، می‌تواند اثر منفی بر رفتار حسابرس از طریق ایجاد استرس، منتج گردد و در نتیجه حسابرس شواهد مشکوک را نیز مورد قبول قرار دهد و یا نمونه مورد بررسی خود را محدود کند که همگی باعث کاهش اثربخشی فرایند حسابرسی می‌گردد. بنابراین می‌توان استدلال کرد طبق تئوری تنگناهای زمانی در این شرایط احتمال ارتکاب حسابرس به قصور در ارائه اظهار نظر صحیح بیشتر می‌شود.

مرور پژوهش‌ها نشان می‌دهد که در خصوص عوامل مؤثر بر قصور حسابرس پژوهش‌های کمی در خارج و داخل صورت گرفته است که در ادامه به پژوهش‌های مرتبط اشاره می‌شود. جیجر و رقوناندان (۲۰۰۲) در مقاله‌ای تحت عنوان "دوره تصدی حسابرس و قصورهای گزارش حسابرسی"، طی بررسی از گزارش حسابرسی شرکت‌های ورشکست شده به این نتیجه رسیدند که قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر برای موسسه‌های حسابرسی که در سال‌های اولیه تعامل با صاحبکار داشته‌اند، بیشتر بوده است.

فیث و همکاران (۲۰۰۵) در پژوهشی تقلب‌های صورت‌های مالی و قصور حسابرسان را بررسی کردند. آن‌ها با بررسی رسوایی شرکت‌ها و ناکامی حسابرسان در شناسایی آن به این نتیجه رسیدند که احتمال قصور حسابرسان در شناسایی و گزارش تقلب‌های مرتبط با درآمد نسبت به شناسایی و گزارش تقلب‌های مرتبط با دارایی‌ها، بیشتر است.

اکارو و اکافر (۲۰۱۳) در مقاله‌ای تحت عنوان "محرک‌های قصور حسابرسی در نیجریه" در یک مطالعه مروری به بررسی عوامل قصور حسابرسی در حوزه حاکمیت شرکتی اشاره کردند. یافته‌های بررسی آن‌ها حاکی از این واقعیت است که حضور طولانی مدت حسابرس در یک کار سبب می‌شود که حسابرس استقلال خود را از دست دهد. همچنین ارائه خدمات حسابداری به یک مشتری خاص می‌تواند عاملی برای قصور حسابرس باشد.

یی و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی به موضوع تاثیر خصوصیات فردی حسابرس بر احتمال قصور و شکست‌های حسابرسی پرداختند. با توجه به قوانین کشور چین، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس موظف به افشای اطلاعات حسابرسان خود و همچنین اطلاعات و سوابق حرفه‌ای، کاری و آموزشی حسابرس‌ها به صورت عمومی هستند. نتایج این بررسی حاکی از رابطه منفی بین تجربه و سطح تحصیلات حسابرس با قصور در حسابرسی است.

هونگ و چن (۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان "تاثیر پیچیدگی اطلاعات بر قصور حسابرسان در شرکت‌های متخلف" به بررسی ارتباط معامله با اشخاص وابسته با قصور حسابرسی (که منجر به جریمه حسابرس می‌گردد) پرداختند. نتایج نشان داد که پیچیدگی اطلاعات شرکت با افزایش جمع مقادیر پولی مرتبط با معاملات با اشخاص وابسته، خصوصاً معاملات مربوط به فروش باعث افزایش احتمال وقوع جریمه‌های حسابرسی شده است. یعنی با افزایش قصور حسابرسان همراه بوده است.

پژوهش دی فونتس و پورکونا (۲۰۱۸) در خصوص بررسی عوامل مؤثر بر قصور حسابرس در کشور اسپانیا، حاکی از آن است که احتمال قصور حسابرسی زمانی که صاحبکار در وضعیت درماندگی مالی است و دارای مدیریت سود افزایشی است، بیشتر است. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که احتمال قصور حسابرسی در صورتی که حسابرس شاغل انفرادی، گزارش حسابرسی را امضا کرده است بیشتر از زمانی است که حسابرسی توسط موسسات حسابرسی انجام شده است.

رحمان و همکاران (۲۰۲۰) با بررسی مطالعات و ادبیات پیشین به بررسی شاخص‌هایی

برای شناسایی قصور حسابرس و علت‌های وقوع آن پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت شرکت، اشتباهات با اهمیت صاحبکار و کیفیت گزارش‌های مالی، شاخص‌هایی از قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر هستند. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که احتمال قصور حسابرس در موسسه‌های بزرگ کمتر است.

مرور ادبیات فوق نشان می‌دهد علیرغم انجام تحقیقات در سایر کشورها که به طور موردی به عوامل موثر بر قصور اظهار نظر حسابرسان پرداخته‌اند. در ایران پژوهشی که به این موضوع بپردازد انجام نشده است. بر همین اساس پژوهش حاضر در صدد است تا برای اولین بار به بررسی عوامل موثر بر قصور اظهار نظر حسابرسان در ایران بپردازد. از جنبه‌های نوآوری این پژوهش که آن را از سایر پژوهش‌های داخلی و خارجی متمایز کرده است این است که، علاوه بر منحصر به فرد بودن موضوع پژوهش حاضر در محیط ایران از عوامل و متغیرهای تاثیرگذار بیشتری برای برآورد احتمال قصور اظهار نظر صحیح حسابرس استفاده شده است.

۳- فرضیه‌های پژوهش

از نظر روش‌شناسی، در پژوهش حاضر به بررسی عوامل موثر بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر، که از لحاظ عواملی مرتبط به حسابرس، صاحبکار و محیط کاری، پرداخته می‌شود و برآوردی از احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر بر اساس موثرترین عوامل تاثیرگذار ارائه می‌شود. لذا بر همین اساس و با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر قابل طرح است.

- فرضیه ۱: عوامل مرتبط با حسابرس بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر اثر دارد.
- فرضیه ۲: عوامل مرتبط با صاحبکار بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر اثر دارد.
- فرضیه ۳: عوامل مرتبط با کار حسابرسی بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر اثر دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

۴-۱. گردآوری داده‌ها

لازم به توضیح است از آنجاییکه اطلاعات مورد نیاز جهت دستیابی به هدف اصلی پژوهش از نوع محرمانه است که به طور عمومی توسط نهادهای نظارتی یعنی جامعه حسابداران رسمی ایران و بورس اوراق بهادار ارائه نمی‌گردد. در طی مذاکراتی که با جامعه حسابداران رسمی ایران صورت گرفت، اطلاعاتی در مورد نمونه کلیه موارد انضباطی موسسات حسابرسی و شاغلان انفرادی در بازه زمانی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۷ به صورت یک فایل اکسل در اختیار قرار گرفت.

ارتکاب موارد انضباطی توسط موسسات حسابرسی و شاغلان انفرادی در حرفه حسابرسی موجب برخورد انضباطی از طرف جامعه حسابداران رسمی ایران می‌گردد که شامل درج اخطار و تذکر در پرونده حرفه‌ای آن‌ها و یا تعلیق و ممنوعیت فعالیت حرفه‌ای این افراد و سازمان‌ها می‌باشد که می‌توان به عنوان موارد قصور حسابرس یا کوتاهی حسابرس از انجام وظایف قانونی

آن‌ها در نظر گرفت ولی لازم به ذکر است نیت انجام این موارد توسط حسابرسان مشخص نیست که به صورت عمدی یا سهوی اتفاق افتاده است. احکام انضباطی صادره توسط جامعه حسابداران رسمی در دوره مذکور علیه موسسه‌های حسابداری و شاعلان انفرادی به تفکیک سال در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۱- لیست کلیه موارد انضباطی صادر شده علیه موسسات حسابداری به تفکیک سال

سال	موارد انضباطی موسسه‌های حسابداری	موارد انضباطی شاغلان انفرادی
سال ۸۵	۴ مورد	-
سال ۸۶	۷ مورد	۲ مورد
سال ۸۷	۵ مورد	۵ مورد
سال ۸۸	۶ مورد	۳ مورد
سال ۸۹	۸ مورد	-
سال ۹۰	۱۴ مورد	۲۳ مورد
سال ۹۱	۱۵ مورد	۱۷ مورد
سال ۹۲	۹ مورد	۸ مورد
سال ۹۳	۱۱ مورد	۶ مورد
سال ۹۴	۱۷ مورد	۳ مورد
سال ۹۵	۲۲ مورد	۱ مورد
سال ۹۶	۲۴ مورد	۴ مورد
سال ۹۷	۲۷ مورد	-
جمع	۱۶۹ مورد	۷۳ مورد

جدول ۲- اطلاعات پالایش شده پژوهش

مورد ۲۴۲	کلیه موارد انضباطی
(۷۳ مورد)	موارد انضباطی انجام شده توسط شاغلان انفرادی
(۱۲۴ مورد)	موارد انضباطی انجام شده توسط موسسه‌های حسابداری در قبال شرکت‌های غیر بورسی
(۱۰ مورد)	حسابرسی شرکت‌های مالی شامل: بانک‌ها، مؤسسات مالی، سرمایه‌گذاری، بیمه و لیزینگ
مورد ۳۵	موارد انضباطی انجام شده توسط موسسه‌های حسابداری معتمد بورس

در پالایش موارد انضباطی، تخلف‌های انجام شده توسط شاغلان انفرادی و موسسات حسابداری که برای شرکت‌های غیربورسی صورت گرفته به دلیل عدم دسترسی کامل به اطلاعات مربوط به حسابرسان و یا شرکت‌های تحت حسابداری و همچنین عدم اتکا به صحت آن، از نمونه مورد بررسی حذف گردید و همچنین موارد مربوط به بازرسی قانونی که در حوزه پژوهش حاضر نمی‌باشد کنار گذاشته شده، و در نهایت موارد قصوری که توسط موسسات حسابداری معتمد بورس در مورد

شرکت‌های پذیرفته شده در بورس صورت گرفته است به ۴۵ مورد رسید، که ۱۰ مورد این موارد در خصوص شرکت‌های با حوزه فعالیت مالی و سرمایه‌گذاری بود که به دلیل ماهیت خاص این صنایع از نمونه مورد بررسی حذف گردیدند. در نهایت براساس اطلاعات دریافتی از جامعه حسابداران رسمی ایران، نمونه نهایی نشان دهنده قصور حسابرسان به ۳۵ مورد یعنی هر موسسه حسابرسی نسبت به یک شرکت بورسی، منتج شده است. لازم به ذکر است براساس اطلاعات دریافتی مشخص است که هر کدام از موسسه‌های حسابرسی نسبت به حسابرسی صورت‌های مالی یک شرکت بورسی این مورد تذکر، اخطار و یا حتی تعلیق و ممنوع فعالیت را دریافت کرده است.

با توجه به روش آماری پژوهش، نمونه‌های مورد بررسی باید در برگزیده مواردی که نشان دهنده عدم قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر است، نیز باشند. لذا برای انتخاب موسسه‌های حسابرسی در گروه گواه، رویه انتخابی به این صورت است که با توجه به مشخص بودن حسابرس هر یک از شرکت‌های بورسی طی دوره مورد بررسی، موسسه حسابرسی در صورتی در گروه گواه قرار می‌گیرد که در فهرست موارد انضباطی ارائه شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران قرار نگرفته باشد و همچنین برای حذف تاثیر سایر عوامل، نمونه‌هایی (شرکت‌های بورسی) انتخاب شدند که دارای میانگین اندازه و صنعت مشابه با نمونه‌های (شرکت‌های بورسی) گروه قصور باشند. در نتیجه نمونه تحقیق شامل ۱۴۵ موسسه حسابرسی نسبت به شرکت بورسی شده است. که شامل ۳۵ مورد دارای قصور حسابرس و ۱۱۰ مورد فاقد قصور حسابرس از شرکت‌های بورسی می‌باشند.

روش آماری انتخاب شده برای بررسی فرضیه‌های پژوهش، روش رگرسیون لجستیک، که به صورت مقطعی مورد تحلیل قرار گرفته است. در این تحلیل احتمال یک پیامد دومقوله‌ایی (دو ارزشی) به تعدادی متغیر پیش‌بینی کننده بالقوه ارتباط داده می‌شود.

۴-۲. متغیر وابسته

متغیر وابسته این پژوهش، احتمال قصور حسابرس (audit failure) در ارائه اظهار نظر، از نوع متغیر مجازی است. برای این منظور، براساس موارد انضباطی مطرح شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران علیه موسسه‌های حسابرسی، داده‌های ۳۵ موسسه حسابرسی مرتکب قصور در ارائه اظهار نظر صحیح نسبت به شرکت‌های بورسی، انتخاب شده و همچنین داده‌های ۱۱۰ موسسه حسابرسی که نسبت به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار اظهار نظر صحیح داشته‌اند، در بین سایر موسسه‌های حسابرسی، به عنوان گروه فاقد قصور در نظر گرفته شده است. لازم به ذکر است برای انتخاب حسابرسان فاقد قصور از حسابرس شرکتهای صاحب کاری که دارای میانگین اندازه و نوع صنعت مشابه بودند و همچنین حسابرسان آنها دارای قصور نبودند به عنوان گروه گواه استفاده شده است. چرا که ویژگی‌های صاحب کار هم به عنوان یکی از عوامل موثر بر احتمال وقوع قصور مورد بررسی قرار گرفته است. با توجه به اسمی بودن متغیر

وابسته از مدل رگرسیون لجستیک به صورت مقطعی برای برآورد قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر، استفاده شده است. مدل رگرسیون لجستیک براساس تئوری‌ها و پژوهش‌های تجربی که در پیشینه پژوهش بیان گردید به صورت زیر تدوین شده است:

$$Pr (AF = 1) = a + B1 Revenue + B2 Grade + B3 Conservatism + B4 market share + B5 Independence + B6 zscore + B7 DA + B8 complexity + B9 Committee + B10 Size-Cleint + B11 Loss + B12 Lev + B13 Age + B14 ROA + B15 tenure + B16 Abnormal fee + B17 ARL + B18 Error1 + B19 Error2 + B21 RESM$$

۳-۴. متغیرهای مستقل

متغیرهای مستقل این تحقیق عوامل مالی و غیر مالی هستند که بر مبنای ادبیات پژوهش بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر تاثیر دارند که براساس تحلیل پژوهش‌های پیشین به روش تحلیل محتوی، به سه گروه عوامل مرتبط با حسابرس، عوامل مرتبط با صاحبکار و عوامل مرتبط با کار حسابرسی به شرح جدول شماره ۳، طبقه بندی شده اند:

جدول ۳- تعریف و نحو اندازه‌گیری متغیرهای مورد استفاده در پژوهش

عوامل مربوط به حسابرس	
درآمد موسسه حسابرس ^۱ (Revenue)	مطابق پژوهش اسدی و اشکانی (۱۳۹۳)، برای اندازه حسابرس از لگاریتم طبیعی درآمد موسسه حسابرسی برای هر سال در نظر گرفته شده است.
درجه کنترل کیفی ^۲ (Grade)	مطابق پژوهش اسدی و اشکانی (۱۳۹۳)، موسسات دارای امتیاز کنترل کیفی الف، با توجه به رتبه‌بندی تعیین شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، یک و در غیر این صورت صفر و نشان دهنده توانایی فنی موسسه حسابرسی است.
محافظه کاری (Conservatism)	براساس پژوهش گانی و ژانگ (۲۰۱۳)، حسابرسان محافظه‌کار تمایل به صدور گزارش مشروط دارد. بنابراین چنانچه نسبت گزارش حسابرسی مشروط به کل گزارش‌های صادر شده توسط یک موسسه حسابرسی طی یک سال بیشتر از ۵۰ درصد باشد کد یک و در غیر این صورت صفر برای آن در نظر گرفته می‌شود
سهم از بازار (market share)	براساس مدل کریشنان (۲۰۰۳) $\text{Market share}_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{jk} \text{client sales}}{\sum_{i=1}^{jk} \sum_{j=1}^{jk} \text{client sales}}$
استقلال (independence)	براساس پژوهش رودریگز و همکاران (۲۰۱۲)، $RI = (HC/I) * 100$ HC حق الزحمه دریافتی از صاحبکار، I درآمد موسسه حسابرسی در آن سال که براساس درآمد اعلامی توسط موسسه می‌باشد. در صورتی که نسبت فوق بالای ۹۵٪ باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

۱. اطلاعات مربوط به درآمد موسسه‌های حسابرسی در دوره مطالعه توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در دسترس قرار گرفته است. / ۲. - اطلاعات مربوط به رده کنترل کیفی موسسه‌های حسابرسی در دوره مطالعه توسط

جامعه حسابداران رسمی ایران در دسترس قرار گرفته است.

عوامل مربوط به صاحبکار	
براساس پژوهش کردستانی و همکاران (۱۳۹۳)، برای اندازه‌گیری سلامت مالی، مدل ذیل در ایران دارای قدرت پیش بالاتری است. $Z = 0/626 X1 + 0/137 X2 + 0/679 X3 + 0/583 X4$ $X1$: سرمایه در گردش بر کل دارایی‌ها، $X2$: سود قبل از بهره و مالیات بر کل دارایی‌ها، $X3$: سود قبل از مالیات به بدهی جاری، $X4$: فروش خالص به کل دارایی‌ها	درماندگی مالی (zscore)
براساس پژوهش یعقوب نژاد و همکاران (۱۳۹۱)، مدل کازنیک نسبت به سایر روش‌ها دارای قدرت پیش‌بینی بالاتری در محیط ایران است. $TACC_{i,t} = B0 + B1 1/TAt,t-1 + B2 (\Delta REVi,t - \Delta RECi,t) + B3 PEi,t + B4 \Delta CFOi,t + \varepsilon$ <p>برای محاسبه کیفیت اقلام تعهدی اختیاری، نمونه پژوهش به صورت سال-شرکت (۷۲۵ مورد) شامل اطلاعات سال جاری و ۴ سال قبل هر کدام از آن‌ها استفاده شده است.</p> <p>$TACCt$: کل اقلام تعهدی، $1 / TAt-1$: تقسیم عدد یک بر کل دارایی‌های ابتدا سال، $REVi \Delta$: تغییرات کل درآمد فروش سال جاری نسبت به سال قبل، $PPEt$: جمع کل دارایی ثابت، $RECI \Delta$: تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتی در سال جاری نسبت به سال قبل، $CFOi \Delta$: تغییرات در جریان نقد عملیاتی در سال جاری نسبت به سال قبل، ε: بیانگر اقلام تعهدی اختیاری</p>	کیفیت اقلام تعهدی اختیاری (DA)
براساس پژوهش هونگ و چن (۲۰۱۸)، در صورتی که شرکت دارای واحد فرعی باشد و صورت‌های مالی تلفیقی تهیه کند نشان دهنده پیچیدگی اطلاعات است و برای آن کد یک و در غیر این صورت برای آن کد صفر در نظر گرفته می‌شود.	پیچیدگی اطلاعات (complexity)
براساس پژوهش وو و همکاران (۲۰۱۶)، نسبت اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی به تعداد کل اعضای کمیته حسابرسی.	تخصص مالی کمیته حسابرسی (Committee)
برابر است با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت در پایان سال	اندازه (Size)
در صورت وجود زیان یک و در غیر این صورت صفر	زیان (Loss)
نسبت کل بدهی به کل دارایی	اهرم مالی (Lev)
لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های تاسیس شرکت است	سن شرکت (Age)
نسبت سود (زیان) خالص به کل دارایی	بازده دارایی‌ها (ROA)

عوامل مربوط به محیط	
دوره تصدی حسابرسی (tenure)	بر اساس پژوهش چی و هوانگ (۲۰۰۵)، چنانچه دوره تصدی بین ۲ تا ۴ سال باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته می‌شود. که با این تقسیم‌بندی دوره تصدی به کوتاه مدت و بلندمدت تفکیک می‌گردد.
حق الزحمه غیرعادی حسابرسی (Abnormal fee)	بر اساس مدل سیمونیک (۱۹۸۰) $LNFEET_{i,t} = B0 + B1size_{i,t} + B2ROA_{i,t} + B3LEVI_{i,t} + B4tenure_{i,t} + B5INVRECI_{i,t} + B6LOSS_{i,t} + B7CR_{i,t} + B8grwth_{i,t} + \epsilon$ برای محاسبه حق الزحمه غیرعادی حسابرسی، نمونه پژوهش به صورت سال-شرکت (۷۲۵ مورد) شامل اطلاعات سال جاری و ۴ سال قبل هر کدام از آن‌ها استفاده شده است. LNFEET: لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی شرکت در سال، size: اندازه شرکت، برابر لگاریتم طبیعی کل دارایی شرکت در پایان سال، ROA: نسبت سودآوری برابر سود خالص بر کل دارایی شرکت در سال، LEVI: نسبت کل بدهی به کل دارایی در سال، tenure: طول دوره تصدی حسابرسی، INVRECT: نسبت موجودی‌ها، حساب‌ها و اسناد دریافتنی به کل دارایی‌ها در سال، LOSS: متغیر مجازی در صورت وجود زیان برابر یک و در غیر این صورت صفر، CRT: نسبت جاری برابر دارایی جاری بر بدهی جاری، grwth: رشد فروش شرکت در سال، ϵ : حق الزحمه غیرعادی حسابرسی
تاخیر در ارائه گزارش (ARL)	برابر است با لگاریتم طبیعی تفاضل تعداد روزهای بین تاریخ پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرس
خطای نوع اول حسابرسی (Error ۱)	بر اساس پژوهش محمد رضایی (۱۳۹۷) چنانچه حسابرس گزارش تعدیل شده صادر کند و صورت‌های مالی صاحبکار در سال بعد تجدید ارائه نشود، کد یک و در غیر این صورت کد صفر لحاظ می‌شود. این متغیر نشان دهنده خطای حسابرسی نوع اول یعنی خطر رد درست می‌باشد.
خطای نوع دوم حسابرسی (Error ۲)	بر اساس پژوهش محمد رضایی (۱۳۹۷)، چنانچه حسابرس گزارش تعدیل نشده (مقبول) صادر کند و صورت‌های مالی صاحبکار در سال بعد تجدید ارائه شود، کد یک و در غیر این صورت کد صفر لحاظ می‌شود. این متغیر نشان دهنده خطای حسابرسی نوع دوم یعنی خطر پذیرش نادرست می‌باشد.
شدت تجدید ارائه (RESM)	بر اساس پژوهش‌های لیوانت و تان (۲۰۰۴)، شدت تجدید ارزیابی نشان دهنده خطای حسابرسی می‌تواند باشد که در دوره جاری این موضوع در گزارش حسابرسی بیان نشده و در سال مالی بعد صورتهای مالی دوره قبل تجدید ارائه می‌شود. $RESM = \frac{ RESRE - RE }{RE}$ RESRE: سود انباشته تجدید ارائه شده، RE: سود انباشته

۵- یافته‌ها

۱-۵. آزمون فرضیه‌های پژوهش

با توجه به ماهیت متغیر وابسته که دارای مقیاس اسمی و دو ارزشی است، لازم است تا از روش رگرسیون لجستیک برای برآورد احتمال قصور استفاده کرد. در این روش به جای حداقل

کردن مجذور خطاها (که در رگرسیون معمولی انجام می‌گیرد)، احتمال رخداد یک واقعه (متغیر وابسته) حداکثر می‌شود. این روش یک تکنیک رگرسیون غیرخطی است و لزومی ندارد که داده‌ها حالت خطی داشته باشند در نتیجه وجود پیش فرض‌های مدل رگرسیون نیز ضروری نمی‌باشد (بنی مهد ص ۳۰۵). نتایج تحلیل داده‌های پژوهش، در دو بخش تحلیل توصیفی و تحلیل استنباطی ارائه شده است.

در بخش تحلیل توصیفی، آمارها شامل میانگین و انحراف معیار متغیرهای پیوسته در جدول شماره ۴ و شاخص درصد فراوانی برای متغیرهای دو وجهی در جدول شماره ۵ ارائه شده است.

جدول ۴- آمار توصیفی پژوهش برای متغیرهای پیوسته

داده‌های عدم قصور		داده‌های قصور		متغیرهای توضیحی	عوامل مؤثر بر قصور حسابرس
انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین		
۰/۹۵۴	۲۴/۰۶۹	۰/۴۲۹	۲۳/۸۲۳	Revenue	عوامل مرتبط به حسابرس
۰/۱۵	۰/۱۰۳	۰/۲۶۱	۰/۱۶۴	market share	
۰/۵۱۶	۰/۶۹۲	۰/۵۷۹	۰/۰۹۳	Zscore	عوامل مرتبط با صاحبکار
۰/۰۴۳	۰/۰۶۲	۰/۱۰۲	۰/۱۰۰	DA	
۰/۸۱۶	۱۳/۸۷۱	۱/۶۵۳	۱۴/۳۵۶	Size	
۰/۲۱۲	۰/۵۴۵	۰/۴۵۹	۰/۷۳۹	Lev	
۰/۳۷۱	۲/۸۸۲	۰/۴۲۹	۲/۳۰۷	Age	
۰/۶۷۶	۰/۱۳۵	۰/۲۷۱	-۰/۰۱۴	ROA	
۰/۳۸۷	۰/۶۸۵	۰/۳۲۶	۰/۲۰۱	Committee	
۰/۱۵۵	۰/۲۷۶	۰/۲۴۵	۰/۳۰۴	Abnormal fee	عوامل مرتبط با کار حسابرسی
۰/۳۳۵	۴/۴۷۱	۰/۴۲۹	۴/۴۰۰	ARL	
۰/۳۱۶	۰/۱۶۳	۰/۲۳۴	۰/۱۳۵	de-restat	

جدول ۵- درصد فراوانی متغیرهای دو وجهی

درصد داده‌های عدم قصور		درصد داده‌های قصور		متغیرهای توضیحی	عوامل مؤثر بر قصور حسابرس
صفر	یک	صفر	یک		
% ۱۲/۷۳	% ۸۷/۲۷	% ۴۰	% ۶۰	Grade	عوامل مرتبط به حسابرس
% ۵۸/۱۸	% ۴۱/۸۲	% ۴۸/۵۷	% ۵۱/۴۳	Conservatism	
% ۳۲/۷۳	% ۶۷/۲۷	% ۳۱/۴۳	% ۶۸/۵۷	Independence	
% ۸۰/۹۱	% ۱۹/۰۹	% ۶۰	% ۴۰	complexity	عوامل مرتبط با صاحبکار
% ۹۱/۹۱	% ۹/۰۹	% ۶۵/۷۱	% ۳۴/۲۹	Loss	
% ۵۷/۲۷	% ۴۲/۷۳	% ۵۱/۴۳	% ۴۸/۵۷	Tenure	عوامل مرتبط با کار حسابرسی
% ۸۳/۶۴	% ۱۶/۳۶	% ۸۸/۵۷	% ۱۱/۴۳	Error۲	
% ۷۷/۲۷	% ۲۲/۷۳	% ۴۲/۸۶	% ۵۷/۱۴	Error۱	

در بخش تحلیل استنباطی، نتایج آزمون معناداری تک تک ضرایب مدل و آزمون معناداری کل مدل در نگاره شماره ۶ نشان داده شده است. سپس آزمون رگرسیون لجستیک اجرا شد و نتایج تحلیل استنباطی به شرح جدول ذیل است:

جدول ۶- آماره‌های استنباطی پژوهش

متغیر توضیحی	نماد	ضرایب	معناداری	قبول/رد
درآمد موسسه حسابرسی	revenue	۲/۹۹۳	۰/۰۲۳	قبول
درجه کنترل کیفی	Grade	-۶/۱۵۳	۰/۰۰۵	قبول
محافظه کاری حسابرس	conservatism	۱/۵۴۰	۰/۲۷۲	رد
سهم از بازار	Market share	۳/۴۱۵	۰/۳۶۸	رد
شاخص سلامت مالی صاحبکار	z-score	-۰/۵۶۷	۰/۶۶۸	رد
کیفیت اقلام تعهدی صاحبکار	DA	۳۶/۶۲۵	۰/۰۲۰	قبول
تخصص کمیته حسابرسی صاحبکار	committee	-۱۳/۲۷۲	۰/۰۰۱	قبول
اندازه صاحبکار	Size	۲/۳۴۵	۰/۰۱۶	قبول
زیان صاحبکار	Loss	۲/۵۰۵	۰/۲۷۹	رد
اهرم صاحبکار	Lev	-۱/۹۹۱	۰/۵۸۳	رد
سن شرکت صاحبکار	Age	-۳/۰۰۳	۰/۰۸۵	رد

رد	۰/۱۹۸	۲/۰۵۵	Complexity	پیچیدگی اطلاعات
قبول	۰/۰۰۷	۶/۰۴۲	Tenure	دوره تصدی
رد	۰/۰۸۸	-۷/۲۱۴	Abnormal fee	حق الزحمه غیرعادی حسابرسی
رد	۰/۱۴۸	-۳/۲۱۱	ARL	تاخیر ارائه گزارش
رد	۰/۳۸۵	-۱/۶۸۰	Independence	استقلال حسابرس
قبول	۰/۰۲۶	۳/۹۷۷	Erorr1	خطای نوع اول حسابرسی
قبول	۰/۰۲۲	۵/۷۰۵	Erorr2	خطای نوع دوم حسابرسی
رد	۰/۳۴۳	-۳/۱۷۶	Degree renewal	شدت تجدید ارزیابی
قبول	۰/۰۱۷	-۳۸/۴۲۸	ROA	شاخص سودآوری صاحبکار
قبول	۰/۰۱۲	-۷۷/۸۶۷	C	مقدار ثابت
			۰/۷۷۰	آماره مک فادن
			۰/۰۰۰	راست نمایی
			۱۴۵	مجموع مشاهده‌ها
			۳۵	مشاهده دارای قصور
			۱۱۰	مشاهده عدم قصور

طبق اطلاعات جدول شماره ۶، متغیرهای بیان کننده عوامل مربوط به حسابرس شامل درآمد موسسه حسابرسی (بیانگر اندازه حسابرس) و درجه کنترل کیفی موسسه (بیانگر توانایی فنی)، همچنین از عوامل بیان کننده عوامل مربوط به صاحبکار شامل کیفیت اقلام تعهدی، اندازه صاحبکار، تخصص مالی کمبته حسابرسی و شاخص سودآوری صاحبکار و از عوامل مرتبط کار حسابرسی که شامل دوره تصدی، خطای حسابرسی نوع اول و نوع دوم با متغیر وابسته یعنی قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر دارای ارتباط معنادار است به این دلیل که ضرایب معناداری متغیرهای مربوطه کمتر از ۵ درصد است. همچنین نوع ارتباط براساس علامت ضرایب متغیرهای مستقل مشخص می‌گردد به طوری که متغیرهای درآمد موسسه حسابرسی، کیفیت اقلام تعهدی صاحبکار، اندازه صاحبکار، دوره تصدی، خطای حسابرسی نوع اول و نوع دوم با قصور حسابرس دارای ارتباط مستقیم و متغیرهای درجه کنترل کیفی موسسه، تخصص مالی کمبته حسابرسی صاحبکار و شاخص سودآوری صاحبکار با قصور حسابرس دارای ارتباط معکوس دارد.

برای تبیین و پیش‌بینی احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر، متغیرهای معنادار در رابطه فوق به صورت مجزا در مدل رگرسیون لجستیک اجرا شده و مدل پیشنهادی جهت برآورد احتمال این رویداد براساس عوامل تاثیرگذار برآن به صورت زیر تبیین می‌شود:

$$\text{Audit failuret} = 0.992 \text{ Revenuet} - 3.941 \text{ Gradet} - 6.936 \text{ committeet} + 25.283 \text{ DAt} + 1.412 \text{ Sizeclient} + 2.456 \text{ tenuret} - 18.037 \text{ ROAt} - 3.100 \text{ Erorr1t} + 2.632 \text{ Erorr2t} - 42.678$$

برای توضیح دقت برآورد در روش رگرسیون لجستیک علاوه بر شاخص راست نمایی و ضریب مک فادن، که در جدول فوق به آن‌ها اشاره شده است می‌توان از معیار درصد صحت پیش بینی نتایج برای مشاهده‌های وجود قصور ($Y=1$) و مشاهده‌های عدم وجود قصور ($Y=0$) نیز استفاده کرد. نتایج بررسی برای ۱۴۵ نمونه پژوهش به شرح جدول زیر است که بیانگر قدرت پیش‌بینی مدل در برآورد احتمال قصور حسابرس می‌باشد.

درصد پیش‌بینی	انواع حالت‌ها
۸۰٪	پیش‌بینی وقوع قصور در ارائه اظهار نظر
۹۶/۳۶٪	پیش‌بینی عدم وقوع قصور در ارائه اظهار نظر

لازم به ذکر است، تاثیر اصلاحیه اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۳۹۰ که به موضوع تغییر احکام انضباطی صادره علیه موسسه‌های حسابرسی و حسابرسان مستقل مربوط می‌شود، به عنوان آزمون حساسیت در نظر گرفته شد و اثر تعدیل‌کنندگی این موضوع در سال ۱۳۹۰ بر سایر عوامل بررسی شد. ولی با توجه به محدود بودن تعداد نمونه مورد بررسی، نتایج تحلیل معنادار و قابل تفسیر نبوده است.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

با توجه به نقش و مسئولیت حرفه‌ای حسابرسان، نظارت بر کار آن‌ها توسط مراجع نظارتی دارای اهمیت است به طوری که عدم ایفای این مسئولیت حرفه‌ای منجر به محکوم شدن آن‌ها به سهل‌انگاری، تقلب و قصور می‌شود. علیرغم اهمیت موضوع قصور حسابرس، در مطالعات گذشته، به‌طور جامع به عوامل موثر بر این پدیده پرداخته نشده است. لذا هدف پژوهش حاضر بررسی عوامل موثر بر احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر و همچنین برآورد احتمال وقوع این رخداد بوده است. روش کار بدین ترتیب بود که پس از بررسی ادبیات و پژوهش‌های مربوط به موضوع پژوهش عواملی موثر بر قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر جمع‌آوری شده است. در این پژوهش براساس عوامل تاثیرگذار، متغیرهای مستقل در سه گروه عوامل مربوط به حسابرس، عوامل مربوط به صاحبکار و عوامل محیطی طبقه‌بندی و تحلیل شده است. نتایج حاکی از آن است که درآمد موسسه حسابرسی و درجه کنترل کیفی موسسه حسابرسی، که از جمله عوامل مربوط به حسابرس است، با احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر ارتباط

معنادار دارد. به طوری که با افزایش درآمد موسسه حسابداری احتمال اینکه حسابرس مرتکب قصور شود بیشتر است. این موضوع با توجه به نظریه توجه محدود قابل توجیه است. یعنی میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع اختصاص می‌دهد منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعها می‌شود چراکه این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور هم‌زمان است. این موضوع با پژوهش گل و همکاران (۲۰۱۷) و محمدرضایی و گل چهره (۱۳۹۶) مطابق است. همچنین با افزایش درجه کنترل کیفی موسسه حسابداری احتمال محکوم شدن حسابرس به قصور کاهش می‌یابد. به این علت که درجه کنترل کیفی موسسه حسابداری بیانگر توانایی فنی موسسه حسابداری برای تمام رسیدگی‌هایشان است.

کیفیت ارقام تعهدی، اندازه صاحب‌کار، تخصص مالی کمیته حسابداری و شاخص سودآوری صاحب‌کار از جمله عوامل مربوط به صاحب‌کار که با احتمال قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر ارتباط معنادار دارد. در خصوص کیفیت ارقام تعهدی نتایج پژوهش نشان داد که با افزایش ارقام تعهدی اختیاری صاحب‌کار، احتمال اینکه حسابرس مرتکب قصور شود نیز بیشتر است. با توجه به اینکه، نحوی افشا ارقام تعهدی در دو قالب اختیاری و غیر اختیاری می‌تواند صورت گیرد و مدیریت توانایی دخالت در بخش اختیاری ارقام تعهدی را دارد. این موضوع با تئوری شیوه بیان مطلب در مطالعات قضاوت و تصمیم‌گیری مرتبط است که منجر به کاهش کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری می‌شود و همچنین با نتایج پژوهش هینگر (۲۰۰۱) و کارکلو و همکاران (۲۰۱۱) سازگار است که به این نتیجه رسیدند، با افزایش نظارت PCAOB، ارقام تعهدی اختیاری صاحب‌کار و احتمال دعاوی حقوقی مطرح شده علیه حسابرس کاهش یافته است. همچنین با افزایش اندازه صاحب‌کار احتمال قصور حسابرس نیز افزایش می‌یابد. از دیگر عوامل مرتبط با صاحب‌کار، تخصص مالی کمیته حسابداری است به طوری که کارکلو و نیل (۲۰۰۰) به این نتیجه دست یافتند بین کمیته حسابداری با اعضای دارای تخصص مالی و کیفیت گزارش حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد. بنابراین وجود کمیته حسابداری متخصص به عنوان یکی از مکانیزم‌های نظارتی از تئوری نمایندگی، احتمال قصور حسابرس در اظهار نظر را کاهش می‌دهد. شاخص سودآوری در شرکت صاحب‌کار نشان دهنده وضعیت سلامت مالی است به طوری که دیچو و همکاران (۲۰۱۱) بیان کردند که نسبت سودآوری نشان دهنده عملکرد مالی است و هر چه این نسبت کمتر باشد تمایل شرکت برای پنهان کردن وضعیت ضعیف شرکت بیشتر است. بنابراین براساس دیدگاه فرصت طلبانه، در زمانی که فشارهای مالی بر شرکت تحمیل می‌شود و مدیران تمایل و انگیزه‌هایی دارند که به اهداف خود دست پیدا کنند، امکان قصور حسابرس بیشتر از شرایط عادی است.

نتایج پژوهش همچنین از ارتباط معنادار عوامل مربوط به کار حسابداری، شامل دوره تصدی، خطای حسابداری نوع اول و نوع دوم با قصور حسابرس در ارائه اظهار نظر را شناسایی کردند. به طوری که با افزایش دوره تصدی حسابداری، احتمال قصور حسابرس به دلیل رابطه نزدیکی که با صاحب‌کار به وجود می‌آید بیشتر است که این موضوع با نتایج پژوهش جی و هوانگ (۲۰۰۵)

مطابق است. در نتیجه دوره بلند مدت تصدی حسابرسی از طریق دیدگاه فرصت طلبانه بر کیفیت اظهار نظر تاثیر منفی داشته باشد که احتمال ارتکاب قصور حسابرس در این شرایط بیشتر است. از دیگر عوامل محیطی، خطای حسابرسی نوع اول و دوم است که با افزایش آن، احتمال قصور حسابرس نیز افزایش می‌یابد. این متغیر که نشان‌دهنده ریسک حسابرسی است شامل خطای عدم پذیرش درست و خطای پذیرش نادرست می‌باشد که مطابق پژوهش محمد رضایی (۱۳۹۷) و بلنکی و همکاران (۲۰۱۲) است. در نتیجه طبق تئوری علامت دهی، وقوع این موارد اطلاعاتی را برای استفاده کنندگان مخابره می‌کند که نشان‌دهنده خطرهای حسابرسی است و در شرایطی که خطرهای حسابرسی بیشتر می‌شود احتمال قصور در ارائه اظهار نظر صحیح توسط حسابرس نیز بیشتر می‌شود.

در نهایت یافته‌های این پژوهش می‌تواند برای نهادهای ناظر بر موسسات حسابرسی از جمله سازمان بورس اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران مفید باشد به طوری که براساس احتمال بدست آمده، حسابرسانی که مسئولیت حرفه‌ای خود را به درستی انجام نمی‌دهند و احتمال این که مرتکب قصور شده‌اند را شناسایی می‌کند. همچنین دستاورد این پژوهش برای خود موسسه‌های حسابرسی و حسابداران رسمی می‌تواند مفید باشد به طوری که براساس احتمال بدست آمده، با استفاده از روش‌های مکمل، کیفیت کار خود را بالا ببرند تا از دادخواهی‌ها و محکوم شدن احتمالی آینده به قصور، جلوگیری شود.

در خصوص محدودیت‌های پژوهش لازم به توضیح است که، در شناسایی موسسات دارای قصور در ارائه اظهار نظر، براساس گزارش جامعه حسابداران رسمی ایران، طیف گسترده‌ای از موارد انضباطی شامل تذکر و درج اخطار در پرونده کاری تا تعلیق فعالیت در دوره‌های زمانی مختلف، مطرح می‌باشد. که در پژوهش حاضر فقط موارد انضباطی صورت گرفته توسط موسسه‌های حسابرسی در قبال شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، مورد بررسی قرار گرفته است دلیل این امر به ماهیت پژوهش که تبیین عوامل مؤثر بوده است بر می‌گردد. همچنین محدودیت دیگر این بود که به دلیل محدود بودن نمونه‌ها قادر به تفکیک نوع قصور نبودیم لذا قصور به معنای عام آن و عوامل مؤثر بر آن مورد بررسی قرار گرفته است که انتظار می‌رود این پژوهش بتواند دریچه‌ای را برای انجام پژوهش‌های آتی باز نماید. لذا در استفاده از یافته‌های این پژوهش باید به این محدودیت‌ها توجه داشت.

۷- تقدیر و تشکر و ملاحظات اخلاقی:

از مسولین محترم جامعه حسابرسان رسمی ایران، به خاطر ارایه اطلاعات مذکور که قابلیت دسترسی عمومی نداشت، سپاسگزاریم.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اسدی، غلامحسین. اشکانی، بهروز. (۱۳۹۳). "بررسی رابطه بین کیفیت موبسات حسابرسی، اظهار نظر حرفه ای و مدیریت سود، حسابرسی: نظریه و عمل" سال اول، شماره ۲، صص ۴۷-۷۰.
۲. اعتمادی، حسین. محمدی، امیر. ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). "بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" پژوهش های حسابداری مالی، سال اول، شماره ۱ و ۲، صص ۱۷-۳۲.
۳. بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۰). "بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهار نظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار" سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۵۹-۸۳.
۴. دارابی، رویا. چناری بوکت، حسن. محمودی خاتمی، مرجان. (۱۳۹۵). "تاثیر تخصص در صنف دوره تصدی حسابرسی و استقلال حسابرس بر ریزش قیمت سهام" پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هشتم، شماره ۳۲، صص ۱۱۹-۱۳۷.
۵. دستگیر، محسن. قدیم پور، جواد. ایزدی نیا، ناصر. (۱۳۹۵). "بررسی ارتباط بین عوامل موثر ببر ریسک دادخواهی حسابرسان و اظهار نظر تعدیل شده حسابرسی" دانش حسابرسی، سال ۱۶، شماره ۶۵، صص ۷۷-۹۶.
۶. دوانی، غلامحسین. امانی، علی. (۱۳۹۰). "جرایم و تخلفات حسابرسی" مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۵، صص ۱۷-۳۰.
۷. سرلک، نرگس. جودکی چگنی، زهرا. حیدری سورشجانی، زهرا. (۱۳۹۹). "رابطه تخفیف حق الزحمه حسابرسی با خطای حسابرسی و کیفیت سود در وضعیت رکود اقتصادی" بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۷، شماره ۳، صص ۳۸۰-۳۶۰.
۸. صفری، گزالی مهدی. نجفیان، خدیجه. (۱۳۹۶). "معاملات با اشخاص وابسته و قابلیت مقایسه صورت های مالی: آزمون تجربی نظریه تضاد منافع" فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال دهم، شماره ۳۵، صص ۷۷-۹۰.
۹. صفری، گزالی مهدی. (۱۳۹۶). "رابطه بکارگیری حسابرس متخصص صنعت و ریسک پذیری شرکت با توجه به اثر تعدیل کنندگی سرمایه گذاران نهادی" پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال نهم، شماره ۳۴، صص ۱۶۱-۱۳۷.
۱۰. فخاری، حسین. رضایی پته نوئی، یاسر. (۱۳۹۷). "تاثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت" فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره ۳۶، صص ۷۹-۶۳.
۱۱. قربانی، بهزاد. رستمی، وهاب علوی، سید محمد (۱۳۹۴). "بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران" دانش حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۶۰، صص ۴۷-۷۰.
۱۲. کردستانی، غلامرضا. تاتلی، رشید. (۱۳۹۳). "ارزیابی توان پیش بینی مدل های ورشکستگی (مقایسه مدل های اولیه و تعدیل شده)" دانش حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۵۵، صص ۵۱-۷۰.
۱۳. کیان، علیرضا. فقیه، محسن. (۱۳۹۷). "تاثیر ویژگی های کمیته حسابرسی بر ریسک شرکت" دانش حسابداری، دوره نهم، شماره ۳، صص ۲۰۸-۱۷۷.
۱۴. محمد رضایی، فخرالدین. گل چهره، محمد. (۱۳۹۶). "خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای موسسه حسابرسی" فصلنامه حسابداری مالی، سال نهم، شماره ۳۶، صص ۱-۳۱.
۱۵. محمد رضایی، فخرالدین. تنانی، محسن. علی آبادی، ابوالفضل. (۱۳۹۷). "خطای حسابرسی: تاخیر در گزارش حسابرسی و نقش تعدیل گر مالکیت خانوادگی" بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۵۱-۷۰.
۱۶. محمدرضایی، فخرالدین. مهربان پور، محمدرضا. (۱۳۹۵). "نوع گزارش حسابرس و بندهای حسابرسی: اثر رتبه موسسه های حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و

حسابرسی مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۷، صص ۶۵-۷۷.

۱۷. مهرانسی، ساسان. مرادی، محمد. نخعی، منصور. مطمئن، محسن. (۱۳۹۲). "نقش ویژگی‌های حسابرس در کیفیت سود" پژوهش‌های حسابداری مالی، سال پنجم، شماره ۲، صص ۹۳-۱۰۸.

۱۸. نوروش، ایرج. رضایی، مسعود. (۱۳۹۶). "بررسی عوامل مؤثر بر استقلال حسابرس از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان خدمات حسابرسی" فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۷، صص ۱-۲۲.

۱۹. وفادار، عباس. (۱۳۹۰). "مسئولیت‌های قانونی حسابرسان" مجله دنیای اقتصاد، شماره ۲۴۷۵.

۲۰. یعقوب نژاد، احمد. بنی مهد، یهمن. شکری، اعظم. (۱۳۹۱). "ارائه الگویی برای اندازه گیری مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال پنجم، شماره ۱۲، صص ۱-۱۶.

ب- منابع خارجی:

1. Asthana, S. C., & J. P. Boone. (2012). Abnormal audit fee and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3): 1-22.
2. Balsam, S., & J. Krishnan, J. S. Yang. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2): 71-97.
3. Barnes, P. (2004). The auditor's going concern decision and types I and II errors: The coasethorem, transaction costs, bargaining power and attempts to mislead. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(6): 415-440.
4. Banimahd, B., & M. Moradzadehfard, M. Zeynali. (2012). Audit report lag and auditor change: Evidence from Iran. *Journal of Basic and Applied Scientific Research*, 2(12): 12278-12282.
5. Bonner sarah E. (2007). Judgment and decision making in accounting
6. Blankley, A. I., & D. N. Hurtt, J. E. MacGregor. (2012). Abnormal audit fees and restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1): 79-96.
7. Brooks, L. Z., & C. S. A. Cheng, K. J. Reichelt. (2013). Audit firm tenure and audit quality: Evidence from US firms. CAAA Annual Conference 2013, January 15, 2013. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2201350>
8. Carcello, J., & T. Neal. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75: 453-467.
9. Carcello, J. V., & C. Hollingsworth, S. A. Mastroli. (2011). The effect of PCAOB inspections on big 4 audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23: 85-96.
10. Carson, E. & Fargher, N. (2007). Note on audit fee premiums to client size and industry specialization. *Accounting & Finance*, 47(3), 423-446.
11. Chaney, P.K., & K.L. Philipich. (2002). Shredded reputation: The cost of audit failure. *Journal of Accounting Research*, 40(4): 1221-1245.
12. Chi, W., & H. Huang. (2005). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit-partner tenure: Empirical evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 1(1): 65-92.
13. Coram, P., & J. Ng, D. R. Woodliff. (2004). The effect of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2): 159-167
14. De Fuentes, C., & R. Porcuna. (2019). Predicting audit failure: evidence from auditing enforcement releases. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 48(3): 274-305.
15. DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
16. Dechow, P., & W. Ge, C. R. Larson, R. G. Sloan. (2011). Predicting material

- accounting misstatements. *Contemporary Accounting Research*, 28(1): 17–82.
17. De Fuentes, C., & M. Illueca, M. C. Pucheta-Martinez. (2015). External investigations and disciplinary against auditors: Impact on the audit quality. *SERIES-Journal of the Spanish Economic Association*, 6(3): 313–347.
 18. DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21–40.
 19. DeFond, M. L., & J. R. Francis. (2005). Audit research after Sarbanes-Oxley. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1): 5–30.
 20. Dopuch, N., & D. Simunic. (1980). The nature of competition in the auditing profession: A descriptive and normative view. *Regulation and the Accounting Profession*, 34(2): 283–289.
 21. Firth, M., Mo, P. L., & Wong, R. M. (2005). Financial statement frauds and auditor sanctions: An analysis of enforcement actions in China. *Journal of Business Ethics*, 62(4), 367–381.
 22. Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4): 345–368.
 23. Francis, J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2): 125–152.
 24. Geiger, M., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67–78.
 25. Gul, F. A., & S. M. Ma, K. Lai. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1): 83–105.
 26. Gunny, K. A., & T. C. Zhang. (2013). PCAOB inspection reports and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 32(2): 136–160.
 27. Heninger, W. G. (2001). The association between auditor litigation and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 76(1): 111–126.
 28. Hung, Y. S., & Y. C. Cheng. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis. *Asia Pacific Management Review*.
 29. Kahneman, D. (1973). *Attention and effort* (Vol. 1063). Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
 30. Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Accounting horizons*, 17: 1–16.
 31. Lakonishok, J., & I. Lee. (2001). Are insider trades informative? *Review of Financial Studies*, 14(1): 79–111.
 32. Lambert, T. A., & K. L. Jones, J. F. Brazel, D. S. Showalter. (2017). Audit time pressure and earnings quality: An examination of accelerated filings. *Accounting, Organizations and Society*, 58: 50–66.
 33. Livnat, J., & C. Tan. (2004). Restatements of quarterly earnings: evidence on earnings quality and market reactions to the originally reported earnings. Unpublished manuscript, Stern School of Business Administration.
 34. McNees, S. K. (1992). The uses and abuses of ‘consensus’ forecasts. *Journal of Forecasting*, 11(8): 703–710.
 35. Nelson, M. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2): 1–34.
 36. Okaro, S. C., & Okafor, G. O. (2013). Drivers of audit failure in Nigeria-evidence from Cadbury (Nigeria) PLC. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 14–17.
 37. Payne, J. W., & M. L. Braunstein, J. S. Carroll. (1978). Exploring predecisional behavior: An alternative approach to decision research. *Organizational Behavior and Human Performance*, 22(1): 17–44.
 38. Rahman, J. M., Ying, Y., Zhu, L., & Ji, P. (2020). What Do We Know About Audit Failure

- So Far?. Accountancy Business and the Public Interest, 1-30.
39. Rodríguez, M. C., & S. S. Alegría. (2012). The value of audit quality in public and private companies: evidence from Spain. *Journal of Management & Governance*, 16(4): 683-706.
 40. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services : Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18 (1): 161-190.
 41. Stabus, G.J. (2005). Ethics failures in corporate financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 57(1): 5-15.
 42. Stice, J. D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *Accounting Review*, 66(3): 516-533.
 43. Svanström, T., & S. Sundgren. (2012). The demand for non-audit services and auditor-client relationships: Evidence from Swedish small and medium-sized enterprises. *International Journal of Auditing*, 16(1): 54-78.
 44. Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of accounting research*, 24(1): 97-110.
 45. Palmrose, Z-V. (1988). An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality. *The Accounting Review* 63 (January): 55-73.
 46. Wood, R. E. (1986). Task complexity: Definition of the construct. *Organizational behavior and human decision processes*, 37(1): 60-82.
 47. Wu, C. Y. H., & H. H. Hsu, J. Haslam. (2016). Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure. *The British Accounting Review*, 48(2): 240-256.
 48. Ye, K., & Y. Cheng, J. Gao. 2014. How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. *Advances in accounting*, 30(2): 394-401.