

خطای حسابرسی، نوع گزارش و تعداد بندهای شرط حسابرسی: نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی

فخرالدین محمدرضائی*

محمد گل چهره**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۳/۰۶

چکیده

شواهد نظری و تجربی موجود نشان می‌دهند که کیفیت گزارشگری مالی در ایران پائین و رقابت بین مؤسسات حسابرسی بالاست. علی‌رغم رقابت شدید در بازار حسابرسی کشور، تعدادی از مؤسسات حسابرسی حجم کار بالایی دارند. دستیابی به اطلاعات تفصیلی مؤسسات حسابرسی فرصتی به وجود آورد تا پژوهش حاضر برای اولین بار در ایران به بررسی پیامدهای مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بپردازد. داده‌ها از گزارش‌های مالی سالیانه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فایل اطلاعات تفصیلی مؤسسات حسابرسی، جمع‌آوری شده‌اند. نتایج رگرسیون چندگانه نشان می‌دهد که با افزایش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش، احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی کاهش و خطای حسابرسی افزایش می‌یابد. یافته‌های این پژوهش از "نظریه توجه محدود" حمایت می‌کند. این نظریه بیان می‌کند که توجه افراد به انجام یک کار، موجب کاهش توجه به سایر امور و وظایف می‌شود و علت آن، محدودیت توانایی بشر در پردازش اطلاعات و انجام هم‌زمان چندین کار است.

*استادیار حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

Email: fakhroddin.mr@gmail.com

**کارشناس ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی تاکستان، قزوین، ایران

Email: mohamadgolchereh@gmail.com

واژه‌های کلیدی: مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و خطای حسابرسی.

۱- مقدمه

پژوهش میرشکاری و سوداگران^۱ (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که کیفیت اطلاعات مالی در ایران بسیار مهم است؛ چرا که سرمایه‌گذاران خرد، دانش و اطلاعات مناسبی برای سرمایه‌گذاری در بورس اوراق بهادار ندارند و تصمیمات آنها بر اساس اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی شده است. یافته‌های این پژوهشگران نشان می‌دهد که اطلاعات مالی غیر شفاف و دست‌کاری شده به همراه تأخیر در افشاء اطلاعات مالی، از نگرانی‌های اصلی فعالان بازار سرمایه در کشور است. حسابرسی توسط افراد حرفه‌ای مستقل می‌تواند به افزایش اعتبار اطلاعات مالی ارائه شده توسط مدیریت، کمک شایانی نماید؛ اما کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان ناهمگون بوده و متأثر از عوامل مختلفی مانند حق الزحمه حسابرسی، حجم کار و ساختار موسسه حسابرسی (تعداد پرسنل و شرکای حسابرسی) می‌باشد (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی^۲، ۲۰۱۳).

در ایران گرچه رقابت بین مؤسسات حسابرسی بعد از آزادسازی بازار حسابرسی به شدت افزایش یافته است (باقرپور، مونرو و شیلر^۳، ۲۰۱۴)؛ اما تعدادی از مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار مواجه هستند. در این راستا، بزرگ‌اصل (۱۳۹۱) بر اساس داده‌های جامعه حسابداران رسمی ایران، بیان می‌کند که ۵۷ درصد از کل درآمد مؤسسات حسابرسی خصوصی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، به ۲۱ درصد این مؤسسات تعلق دارد. در حالی که ۱۶۶ موسسه حسابرسی خصوصی باقی‌مانده در سال ۱۳۸۹ فقط ۴۳ درصد درآمد کل مؤسسات حسابرسی خصوصی را به خود اختصاص داده‌اند. این آمار با این واقعیت که به طور متوسط مؤسسات حسابرسی معتمد بورس طبقه اول تعداد کارهای بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات دارند، حمایت شده است (محمدرضایی و مهربان پور، ۱۳۹۵). در چنین شرایطی اگر ساختار مؤسسات حسابرسی با حجم بالای کار، مناسب و بهینه نباشد، می‌تواند آثار نامطلوبی بر کیفیت اطلاعات مالی داشته باشد.

لیست مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نشان می‌دهد که اکثر مؤسسات (چه مؤسسات بزرگ و کوچک) سه یا چهار نفر شریک دارند. این امر نشان می‌دهد که

1 Mirshekary and Saudagaran

2 International Accounting and Assurance Standards Board (IAASB)

3 Bagherpour, Monroe and Shailer

نسبت شرکا به تعداد کارهای حسابرسی بین مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی متوازن نمی‌باشد. در مؤسسات حسابرسی خصوصی بزرگ، شرکای مؤسسات حسابرسی تعداد کارهای حسابرسی زیادی دارند. مشغله کاری شرکای برخی از مؤسسات حسابرسی می‌تواند یکی از دلایل کیفیت پایین خدمات ارائه شده توسط حسابرسان، در ایران باشد. پژوهش‌های قبلی در ایران نشان می‌دهند که بعد از آزادسازی بازار حسابرسی، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کاهش یافته (محمدرضائی، محد-صالح، جعفر و حسن^۱، ۲۰۱۶)؛ در حالی که تجدید ارائه صورت‌های مالی (خطای حسابرسی) در سال مالی بعد همچنان به شدت بالاست (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵). در چنین بستری، پرداختن به این که آیا مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی نقشی در کاهش گزارش حسابرسی غیرمقبول و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و افزایش خطای حسابرسی دارد یا خیر، مسئله اصلی پژوهش حاضر می‌باشد.

نظریه^۲ توجه محدود^۲ به عنوان نظریه پایه پژوهش به منظور آزمون نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان، به کار برده شده است. طبق نظریه توجه محدود، میزان توجهی که یک فرد به یک کار یا موضوع تخصیص می‌دهد، منجر به کاهش توجه همان فرد به سایر کارها یا موضوعات می‌شود؛ چرا که این امر ناشی از توانایی محدود بشر در انجام چندین کار به طور هم‌زمان است (کاهنمن^۳، ۱۹۷۳). به عبارت دیگر، زمانی که فردی به طور هم‌زمان پروژه‌های متعددی را انجام می‌دهد، آن شخص به ناچار تمرکزش بر سایر کارها و پروژه‌ها را از دست می‌دهد. در راستای نظریه توجه محدود، مشغله کاری شریک حسابرسی ممکن است منجر به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت پایین شود. این پیش‌بینی موضوعیت دارد؛ چرا که مشغله کاری زیاد منجر به انقطاع کار حسابرسی پیش از حد کفایت از طریق: (۱) عدم بررسی دقیق تحریف‌های کشف شده توسط تیم حسابرسی (۲) نبود زمان کافی به منظور بحث و تبادل نظر با مدیریت صاحبکار در مورد تحریف‌های کشف شده (۳) پذیرش شواهد و استدلال‌های مشکوک و ضعیف صاحبکار در مورد تحریف‌های، می‌شود.

1 MohammadRezaei, Mohd-Saleh, Jaffar and Hassan

2 Limited Attention Theory

3 Kahneman

چنین پیش‌بینی توسط شواهد تجربی ارائه شده در حوزه پژوهشی رشته حسابداری پشتیبانی شده است (ساندگرن و سوانسترم^۱، ۲۰۱۴؛ گودوین و وو^۲، ۲۰۱۶؛ گل، ما و لای^۳، ۲۰۱۷).

فرضیه‌های این پژوهش با استفاده از داده‌های گردآوری شده از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و اطلاعات تفصیلی مؤسسات حسابرسی فراهم شده توسط جامعه حسابداران رسمی ایران بین سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. دوره پژوهش فقط شامل دو سال مذکور است چرا که داده‌های تفصیلی در مورد منابع مؤسسات حسابرسی فقط برای دو سال ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ در دسترس هستند.

با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در قسمت نتیجه‌گیری آورده شده است، پژوهش حاضر می‌تواند از طرق مختلف موجب بسط متون حسابداری شود. پژوهش حاضر اولین پژوهشی است که شواهد تجربی در مورد نقش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان در یک بازار حسابرسی رقابتی و بدون حضور مؤسسات حسابرسی بزرگ بین‌المللی فراهم می‌کند. با توجه به اینکه در ایران تخصص در صنعت در سطح شرکای مؤسسات حسابرسی چندان مطرح و مشخص نیست، محیط پژوهشی مطالعه حاضر قابل اعتمادتر از پژوهش‌های مشابه خارجی است که در آن‌ها اثر تخصص حسابرس در صنعت با اثر مشغله کاری شریک حسابرسی بر خطای حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی با هم مخلوط می‌شود. در ادامه، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش به‌طور اجمالی مرور و فرضیه‌های پژوهش تدوین شده است. آنگاه روش پژوهش شامل: گردآوری داده‌ها و مدل پژوهش ارائه شده است. سپس، یافته‌های پژوهش شامل آمار توصیفی، برازش مدل پژوهش و آزمون‌های حساسیت ارائه شده است. بخش نهائی نیز به بحث و نتیجه‌گیری اختصاص یافته است.

۲- مبانی نظری، پیشینه پژوهش و تدوین فرضیه‌ها

۲-۱- مبانی نظری

توجه افراد به انجام یک کار موجب کاهش توجه به سایر امور و وظایف می‌شود و علت آن، محدودیت توانایی بشر در پردازش اطلاعات و انجام هم‌زمان چندین کار است (کاهنمن، ۱۹۷۳). با شناخت این مسئله که "توجه، منبع کمیابی است" (سیمون^۴، ۱۹۷۸، ۱۳)، محققان از "نظریه توجه محدود" برای توضیح کیفیت تصمیم‌گیری شرکت‌ها در شرایط حجم بالای کار استفاده

1 Sundgren and Svanström

2 Goodwin and Wu

3 Gul, Ma and Lai

4 Simon

می‌کنند. نظریهٔ توجه محدود توسط شواهد تجربی حاصل از چندین حرفه مانند، حرفه داروسازان (اسوارستد، بالتمن و مانت^۱، ۲۰۰۴)، پرستاران (پاگ^۲، ۲۰۰۱) و صندوق‌داران سوپر مارکت (رافائلی و ساتن^۳، ۱۹۹۰)، مورد حمایت قرار گرفته است. نظریهٔ توجه محدود در مدل‌سازی رفتار مدیریتی سازمان به کار رفته است (گیفورد^۴، ۲۰۰۵). موضوع متداول در این مدل‌ها این است که زمانی که مدیر باید به چندین پروژه یا فعالیت توجه داشته باشد، این توجه به صورت غیرقابل اجتنابی حوزه کنترل او را محدود می‌کند چرا که توجه، نیازمند زمان است.

با توجه به کیفیت پایین در حوزه نظارت، فرض مشغلهٔ زیاد مدیران نشان می‌دهد که داشتن چندین پست مدیریتی به اثربخشی نظارت شرکت آسیب می‌زند چرا که این مدیران، زمان و انرژی کافی برای نظارت بر سایر مدیران را ندارند. یافته‌های فیچ و شیواداسانی^۵ (۲۰۰۶) و جیراپورن، دیویدسن، دادالت و نینگ^۶ (۲۰۰۹)، با فرضیه داشتن مشغلهٔ زیاد، متناسب است. به طور مثال، فیچ و شیواداسانی (۲۰۰۶) بیان می‌کنند که حاکمیت شرکتی در شرکت‌هایی که بیشتر اعضای هیئت‌مدیرهٔ آن‌ها را افرادی تشکیل می‌دهند که در بیش از سه هیئت‌مدیره عضویت دارند، پایین است؛ که نهایتاً این ضعف منجر به عملکرد نامناسب آن شرکت‌ها و ارزش پایین آنها می‌شود. در این راستا، نتایج جیراپورن و همکاران (۲۰۰۹) نشان می‌دهد که اعضای هیئت‌مدیره ای که در عضویت هیئت‌مدیره چندین شرکت هستند (اعضای هیئت‌مدیره پرمشغله) تمایل بیشتری برای غیبت در جلسه هیئت‌مدیره دارند.

سطح بالاتر مشغله، موجب کاهش توجه شریک موسسه حسابرسی به مشتریان متوسط خود در پورتفولیو (سبد مشتریان) می‌شود. هر چند ممکن است او اندازه تیم حسابرسی خود را افزایش دهد و وظایف را به کارکنان زیر دست خود تفویض نماید، اما این مراحل ممکن است مشکل توجه محدود شریک پر مشغله را حل نکند؛ چرا که نظارت و هماهنگی فعالیت‌های زیردستان نیاز به توجه زیاد و مازادی دارد. پس مشغلهٔ کاری بالای شریک مؤسسهٔ حسابرسی ممکن است منجر به رفتار زیر حد بهینه شریک در حوزه تصمیم‌گیری و قضاوت در مورد حسابرسی شود (گودوین و وو، ۲۰۱۶).

1 Svarstad, Bultman and Mount

2 Pugh

3 Rafaeli and Sutton

4 Gifford

5 Fich and Shivdasani

6 Jiraporn, Davidson, Dadalt and Ning

۲-۲- پیشینه پژوهش

لنوکس و وو^۱ (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که پژوهش‌های پیشین شواهد تجربی قابل توجهی در سطح مؤسسات حسابرسی، فراهم کرده‌اند؛ اما چنین شواهدی در سطح شرکای مؤسسات حسابرسی در دسترس نیست. مرور شواهد تجربی در سطح شرکای مؤسسات حسابرسی توسط لنوکس و وو (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که بین ویژگی‌ها یا خصوصیات شرکای حسابرسی ناهمگونی وجود دارد و رابطه معناداری بین برخی از خصوصیات قابل مشاهده شرکای حسابرسی و ماحصل حسابرسی وجود دارد. به طور مثال، کیفیت سود صاحبکارانی که توسط شرکای حسابرسی باتجربه‌تر یا متخصص صنعت، حسابرسی شده‌اند، بالاتر است. هم‌چنین، شرکای حسابرسی، خدمات باکیفیتی ارائه می‌دهند، زمانی که نظارت‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی بیشتری بر شرکا وجود داشته باشد. لنوکس و وو (۲۰۱۷) بیان می‌کنند که محدودیت‌های قابل توجهی در پژوهش‌های پیشین در این حوزه وجود دارد و نتایج متناقض زیادی هم در دسترس است.

کارمینس و لنوکس^۲ (۲۰۰۸) به بررسی رابطه بین تلاش حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های یونانی پرداخته‌اند. آنها برای اندازه‌گیری تلاش حسابرسی از ساعات کار حسابرسی استفاده کرده‌اند. نتایج آنها نشان داد که زمانی که ساعات کار حسابرسی پائین است: (۱) اقلام تعهدی اختیاری اغلب مثبت هستند تا منفی، (۲) اقلام تعهدی اختیاری مثبت، بزرگ هستند و (۳) شرکت‌ها اغلب به مدیریت سود رو به بالا جهت رسیدن به سود هدف اقدام کرده‌اند. به‌طور خلاصه نتایج آنها نشان داد تلاش حسابرسی پایین این امکان را برای مدیریت واحد تجاری فراهم می‌کند که سود را به منظور افزایش، دست‌کاری کند.

ساندگرن و سوانسترم (۲۰۱۴) رابطه بین مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی و بند گزارش حسابرسی در مورد مشکل عدم تداوم فعالیت برای شرکت‌های سوئدی که با مشکل ورشکستگی روبرو شده بودند را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج آنها نشان داد که رابطه منفی بین تعداد کارهای شریک حسابرسی و احتمال صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول مشکل تداوم فعالیت وجود دارد. آنها بحث می‌کنند که چنین نتایجی با نگرانی‌های نهادهای ناظر و فعالان حرفه هم‌راستاست؛ که برخی از شرکای حسابرسی به دلیل تعدد کار حسابرسی کیفیت پایینی از خود نشان می‌دهند.

گودوین و وو (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی اثر مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار پرداختند. در این پژوهش با

1 Lennox and Wu

2 Caramanis and Lennox

استفاده از داده‌های استرالیا برای سال‌های ۱۹۹۹ تا ۲۰۱۰ نشان داده شده که به همراه تئوری تعادل، حجم کار بالای شریک حسابرس بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار مربوط نیست. آنها بیان می‌کنند که شایعه‌های موجود در ارتباط با عدم اعتماد به حسابرسان طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ (پس از ماجرای ورشکستگی انرون) منجر به این شده است که حجم کار شرکای حسابرسی از سطح بهینه خود دور شود. در راستای دیدگاه عدم تعادل حجم کار شرکای حسابرسی، نتایج نشان داد که مشغله کاری بالای شریک حسابرسی، تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار در مورد شرکت‌های را در طی این دوره کاهش داده است. نویسندگان این مقاله ادعا می‌کنند که شواهد آنها اهمیت توجه به شرط تعادل حجم کار شرکای حسابرسی را برجسته نموده و نشان داده که اثر مخرب مشغله کاری بالای شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی (بر تمایل شرکا برای ارائه گزارش عدم تداوم فعالیت برای اولین بار) به آن اندازه که پژوهش‌های معاصر مطرح نموده‌اند، فراگیر نیست.

گل و همکاران (۲۰۱۷) با استفاده از نمونه شرکت‌های بورسی چین، دریافتند که شرکای حسابرسی با صاحبکاران بورسی بیشتر، تمایل کمتری برای صدور گزارش عدم تداوم فعالیت دارند و اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران آن‌ها بزرگ‌تر است. چنین یافته‌ای بر اساس دیدگاه مشغله کاری شریک حسابرسی است؛ چرا که مشتریان متعدد موجب کاهش تلاش حسابرسی برای هر کار شده و نهایتاً کیفیت خدمات ارائه شده توسط حسابرسان را کاهش می‌دهد. آن‌ها همچنین دریافتند که برای حسابرسانی که دوره تصدی حسابرسی کوتاهی دارند (رابطه کوتاه میان مشتری و شریک)، این رابطه منفی، مشخص‌تر و محسوس‌تر است. این موضوع نشان‌دهنده آن است که نداشتن دانش خاص صاحبکار موجب تشدید اثر منفی مشغله کاری شریک حسابرسی می‌شود.

در ایران پژوهشی که موضوع مشغله کاری شرکای حسابرسی را مورد آزمون قرار داده باشد وجود ندارد؛ بنابراین، در ادامه تعدادی از پژوهش‌های داخلی در ارتباط با متغیر وابسته این پژوهش را مرور می‌کنیم. بنی‌مهد، حساس یگانه و یزدانیان (۱۳۹۳) در پژوهشی به "بررسی رابطه میان مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان بخش خصوصی در بورس اوراق بهادار تهران" پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق‌الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر رابطه معنادار دارند. هم‌چنین یافته‌های این پژوهش بیانگر آن است که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرس و تغییر مدیریت با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر رابطه‌ای معنادار ندارند.

مرادی، اصولیان و نوروزی (۱۳۹۳) به بررسی رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر مشروط حسابرسی در مورد ابهام در تداوم فعالیت را بررسی کرده‌اند. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که بین مدیریت سود و اظهارنظر مشروط حسابرسی به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت، ارتباط مستقیمی وجود دارد. این در حالی است که بین مدیریت سود و اظهارنظر مشروط حسابرسی به دلایلی جز ابهام در تداوم فعالیت، ارتباط معناداری مشاهده نشده است. این یافته‌ها حاکی از آن است که ابهام در مورد تداوم فعالیت شرکت صاحبکار، ریسک ذاتی حسابرسی را فزونی می‌بخشد و احتمال صدور گزارش مشروط را در صورت وجود مدیریت سود، افزایش می‌دهد.

اسدی و اشکانی (۱۳۹۳) به بررسی ارتباط بین کیفیت (اندازه) و اظهارنظر مؤسسات حسابرسی با مدیریت سود پرداخته‌اند. آن‌ها کیفیت مؤسسات حسابرسی را از طریق کیفیت واقعی حسابرسی بر اساس نتایج بررسی‌های انجام گرفته توسط کارگروه کنترل کیفی جامعه حسابداران رسمی و نیز از طریق اندازه مؤسسات حسابرسی که بر اساس درآمد مؤسسات حسابرسی طبقه‌بندی و تعیین می‌گردد، اندازه‌گیری کرده‌اند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که مدیریت سود به کیفیت حسابرسی بستگی ندارد، لیکن ارتباط معنی‌داری بین اظهارنظر حسابرسی و مدیریت سود وجود دارد و با افزایش میزان مدیریت سود در شرکت‌ها احتمال دریافت اظهارنظر تعدیلی حسابرسی افزایش می‌یابد.

محمدرضائی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) در پژوهشی تحت عنوان "نوع گزارش حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار" پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه "اول" گزارش‌های مشروط بیشتری نسبت به مؤسسات حسابرسی معتمد سایر طبقات صادر نمی‌کنند؛ اما یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که تعداد بندهای گزارش حسابرسی برای حساب‌رسان معتمد طبقه "اول" نسبت به حساب‌رسان سایر طبقات بیشتر است.

۲-۳- تدوین فرضیه‌های پژوهش

مطابق نظریه توجه محدود، انجام چندین کار به طور هم‌زمان باعث کاهش دقت و نهایتاً اثربخشی فرد در انجام امور محوله می‌شود. پژوهش‌های تجربی محدودی در این حوزه وجود دارد. یافته‌های این پژوهش‌ها مانند ساندگرن و سوانسترم (۲۰۱۴)، گودوین و وو (۲۰۱۶) و گل و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که مشغله کاری بالای شریک حسابرسی با کاهش احتمال صدور گزارش غیرمقبول ناشی از تداوم فعالیت و افزایش مدیریت سود رابطه دارد.

در ایران نیز علی‌رغم اینکه بیشتر مؤسسات حسابرسی با کمبود کار روبرو هستند، تعدادی از مؤسسات حسابرسی باسابقه، حجم کار بالایی دارند (بزرگ اصل، ۱۳۹۱)؛ اما تعداد شرکای

حسابرسی آنها محدود است. با توجه به اینکه در ایران محرک اصلی تقاضا برای حسابرسی، الزامات قانونی است، تقاضای مناسبی برای حسابرسی باکیفیت وجود ندارد (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۵). در چنین فضایی، اثر مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر خطای حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول می‌تواند شدیدتر از آنچه پژوهش‌های قبلی در سایر کشورها یافته‌اند، باشد؛ به عبارت دیگر، در راستای نظریه توجه محدود و یافته‌های پژوهش‌های پیشین در این حوزه، می‌توان پیش‌بینی کرد که شرکای مؤسسات حسابرسی پرمشغله به دلیل از دست دادن تمرکز خود و عدم صرف وقت کافی نمی‌توانند تمامی تحریف‌های بااهمیت موجود در صورت‌های مالی صاحبکار را کشف کنند؛ که این موضوع به نوبه خود منجر به خطای حسابرسی بیشتر، صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول کمتر و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی کمتر، گردد. در نبود شواهد تجربی داخلی در این خصوص، مطابق نظریه توجه محدود و شواهد تجربی پشتیبان در سطح بین‌الملل، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین می‌شود:

فرضیه اول: مشغله کاری شریک حسابرسی رابطه منفی با تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر دارد.

فرضیه دوم: مشغله کاری شریک حسابرسی رابطه منفی با صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول دارد.

فرضیه سوم: مشغله کاری شریک حسابرسی رابطه مثبتی با خطای حسابرسی دارد.

۳- روش پژوهش

۳-۱- گردآوری داده‌ها

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

۱. این شرکت‌ها جزء شرکت‌های هلدینگ، لیزینگ و مؤسسات اعتباری و بانک‌ها نباشند.
۲. شرکت‌ها در دوره مورد بررسی، عضویت خود را در بورس اوراق بهادار تهران حفظ کرده باشند.
۳. داده‌های مورد نیاز این پژوهش برای شرکت‌های نمونه در دسترس باشند.
۴. اطلاعات تفصیلی مربوط به مؤسسات حسابرسی شرکت‌های نمونه توسط جامعه حسابداران رسمی ایران در دسترس باشد (مشاهدات حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی به دلیل در دسترس نبودن چنین اطلاعاتی حذف شده‌اند).

قلمرو زمانی این پژوهش، دوره زمانی دو ساله ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ می‌باشد. مهم‌ترین دلیل بر محدود کردن دوره زمانی پژوهش بین سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۱ به نبود اطلاعات مرتبط به منابع مؤسسات حسابرسی در دوره قبل از سال ۱۳۹۰ بر می‌گردد. لازم به ذکر است که جامعه حسابداران رسمی ایران از سال ۱۳۹۰ اقدام به افشای اطلاعات در مورد منابع مؤسسات حسابرسی، در وبسایت خود نموده است. همچنین، اطلاعات مرتبط با منابع انسانی مؤسسات حسابرسی، برای سال ۱۳۹۲ به بعد توسط جامعه حسابداران رسمی تهیه نشده است.

داده‌ها از روی صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های بورسی منتشره در سایت‌های کدال و اطلاعات اعلام شده از سوی جامعه حسابداران رسمی در مورد منابع انسانی، تعداد کار و میزان درآمد سالیانه مؤسسات حسابرسی به صورت دستی جمع‌آوری شده است. داده‌های تفصیلی در خصوص منابع مؤسسات حسابرسی بر اساس لوح فشرده‌ای که از جامعه حسابداران رسمی دریافت شده است، جمع‌آوری شده‌اند. داده‌های تفصیلی در خصوص منابع مؤسسات حسابرسی در سطح مؤسسات حسابرسی هستند و اطلاعات پرتفوی کاری هر یک از شرکا به تفکیک در دسترس نبود. بعد از اعمال محدودیت‌های پیش گفته و دوره زمانی دو ساله، تعداد مشاهدات در آزمون نهائی این پژوهش شامل ۴۶۸ سال-شرکت می‌باشد.

۳-۲- مدل پژوهش

مدل رگرسیونی (۱)، بر اساس پژوهش‌های چان، لین و مو^۱ (۲۰۰۶) و محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) به شرح زیر تدوین شده است.

$$\begin{aligned} Remark_{it}, AudOpn_{it}, AudFailB_{it} &= \beta_0 + \beta_1 APB_{it} + \beta_2 AudTop_{it} + \beta_3 AudChg_{it} \\ &+ \beta_4 Size_{it} + \beta_5 Lev_{it} + \beta_6 InvRec_{it} + \beta_7 ROA_{it} \\ &+ \beta_8 Subs_{it} + \beta_9 Busy_{it} + \beta_{10} ConOwn_{it} + \beta_{11} StOwn_{it} \\ &+ \sum \beta_l IndustryDum + \sum \beta_k YearDum + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

متغیرهای وابسته:

Remark: تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (به غیر از بند مقدمه و دامنه) قبل از بند اظهارنظر.

Audopn: متغیر ساختگی مساوی یک اگر گزارش حسابرس غیر مقبول^۲ باشد و صفر اگر گزارش حسابرس مقبول باشد.

^۱ Chan, Lin and Mo

^۲ لازم به ذکر است که اغلب گزارش‌های غیرمقبول در ایران، گزارش مشروط هستند و شرکت‌های بورسی به ندرت گزارش‌های مردود یا عدم اظهارنظر دریافت می‌کنند (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۶).

AudFailB: متغیر ساختگی مساوی یک اگر گزارش حسابرسی در سال مالی جاری مقبول باشد اما صورت‌های مالی در سال مالی بعد تجدید ارائه شوند.

بدیهی است که هریک از متغیرهای وابسته به‌طور جداگانه مورد آزمون قرار می‌گیرند. با توجه به اینکه مدل رگرسیونی برای سه متغیر وابسته یکسان است، به منظور پرهیز از تکرار مدل رگرسیونی، در قالب یک مدل رگرسیونی آورده شده‌اند.

متغیر مستقل اصلی:

APB: مشغله کاری شریک موسسه حسابرسی که عبارت است از سه متغیر قابل جایگزین: نسبت تعداد کار حسابرسی موسسه به تعداد شرکای موسسه (APBCN)، نسبت درآمد موسسه حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی (APBIN) و نسبت تعداد پرسنل حسابرسی به تعداد شرکای موسسه حسابرسی (APBSN).

متغیرهای کنترلی:

AudTop: متغیر ساختگی مساوی یک اگر حسابرس جزء ۲۵ موسسه حسابرسی خصوصی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار متعلق به طبقه "اول" باشد (مطابق رتبه‌بندی سال ۱۳۹۳)، برای مؤسسات حسابرسی خصوصی معتمد سایر طبقات صفر.

AudChg: اگر حسابرس تغییر کرده باشد ۱ در غیر این صورت صفر.

Size: لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های یک شرکت.

Lev: کل بدهی‌ها تقسیم بر جمع ارزش دفتری دارایی‌ها.

InvRec: نسبت جمع موجودی‌ها و حساب‌های دریافتنی به جمع کل دارایی‌ها.

ROA: نسبت بازدهی دارایی‌ها.

Subs: اگر شرکت دارای یک شرکت و یا شرکت‌های فرعی است ۱ و در غیر این صورت صفر.

Busy: اگر پایان سال مالی صاحبکار ۲۹ اسفندماه باشد ۱ و در غیر این صورت صفر.

ConOwn: درصدی از سهام شرکت که متعلق به بزرگترین سهامدار شرکت است.

StOwn: اگر بیش از ۵۰ درصد از سهام شرکت متعلق به دولت و یا شرکت‌های شبه‌دولتی باشد ۱ در غیر این صورت صفر.

YearDum: متغیر ساختگی مربوط به زمان (سال).

IndustryDum: متغیرهای ساختگی مربوط به نوع صنعت.

با توجه به اینکه متغیر مستقل اصلی این پژوهش (مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی) به سه شکل (APBSN, APBIN, APBCN) تعریف شده است و با در نظر گرفتن سه متغیر وابسته (نوع گزارش حسابرِس، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و خطای حسابرسی)، مدل

رگرسیون (۱) نه بار اجرا خواهد شد. نحوه تعریف مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی به عنوان متغیر مستقل اصلی این پژوهش، بر اساس پژوهش‌های پیشین مرتبط (مانند، ساندگرن و سوانسترم، ۲۰۱۴؛ گودوین و وو، ۲۰۱۶) می‌باشد.

هر چند در پژوهش‌های خارجی، اغلب گزارش حسابرسی مشروط به خاطر عدم تداوم فعالیت^۱ را مورد آزمون قرار داده‌اند؛ در این پژوهش همانند پژوهش‌های دی فوند، ونگ و لی^۲ (۲۰۰۰) در چین و محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) در ایران، صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی مورد آزمون قرار گرفته است. مهم‌ترین دلیل این موضوع را می‌توان به مباحث ارائه شده توسط محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) نسبت داد. مباحث آنها نشان می‌دهد که صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی در سایر کشورها مانند آمریکا به شدت کم است (حتی کمتر از یک درصد)، اما در ایران حدود ۶۰ تا ۷۰ درصد است. لذا، استفاده از این معیار در ایران احتمالاً بهتر است. همچنین، در این پژوهش همانند بارنز و رنارت^۳ (۲۰۱۳) خطای حسابرسی نوع دوم آزمون شده است. استفاده از این معیار در مقایسه با معیار تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد در ایران، مناسب‌تر است؛ چرا که خطای اندازه‌گیری معیار خطای حسابرسی نوع دوم در مقایسه با خطای اندازه‌گیری تجدید ارائه صورت‌های مالی، پایین‌تر است. کنترل اثرات ثابت در سطح شرکت (تجزیه و تحلیل به صورت پنل) باعث می‌شود که اثرات عوامل حذف شده مرتبط با هر شرکت (اثرات عواملی که در طول زمان تغییر نمی‌کنند) کنترل گردد (بال، جایارامان و شیواکومار^۴، ۲۰۱۲)؛ اما اجرای مدل با اثرات ثابت شرکت، زمانی که تعداد مقاطع (شرکت‌ها) چندین برابر تعداد سال‌هاست، موجب می‌شود که تعداد زیادی متغیر دامی به مدل پژوهشی اضافه شوند که به دلیل کاهش درجه آزادی مدل، قدرت آزمون را کاهش می‌دهند (بال و همکاران، ۲۰۱۲). در چنین شرایطی شاید آثار منفی استفاده از کنترل اثرات ثابت در سطح شرکت بیشتر از آثار مثبت آن شود. به این دلیل، در اغلب پژوهش‌های خارجی حسابداری (مانند، بال و همکاران، ۲۰۱۲)، به دلیل حجم بالای مشاهدات و تعداد بالای مقاطع (شرکت‌ها) و به منظور استفاده از مزایای کنترل اثرات ثابت و کاهش اثرات منفی این نوع برآورد مدل، به جای کنترل اثرات در سطح شرکت به کنترل اثرات ثابت در سطح صنعت و سال می‌پردازند. به

1 Going Concern

2 DeFond, Wong and Li

۳ Barnes and Renart

۴ Ball, Jayaraman and Shivakumar

همین دلیل، رویکرد اصلی پژوهش حاضر کنترل اثرات ثابت در سطح سال (YearDum) و صنعت (IndustryDum) است.

۳-۳- متغیرهای کنترلی

همان‌طوری که قبلاً ذکر شد، مدل (۱) بر اساس پژوهش‌های معتبر پیشین، تدوین شده است. با توجه به دستورالعمل رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، پیش‌بینی می‌شود مؤسسات حسابرسی طبقه "اول" (AudTop) کیفیت بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی طبقات دیگر داشته باشند. مطابق پژوهش چان و همکاران (۲۰۰۶)، اثر تغییر حسابرس (AudChg) در مدل (۱) کنترل شده است و پیش‌بینی می‌شود که رابطه مثبتی (منفی) با خطای حسابرسی نوع دوم (صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی) داشته باشد. دو جریان متضاد از پژوهش‌ها در مورد اثر اندازه شرکت (Size) بر خطای حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی وجود دارد. نسبت اهرم مالی (Lev) توسط مدل (۱) به منظور کنترل ریسک مالی صاحبکار کنترل شده است و پیش‌بینی می‌شود که خطای حسابرسی و صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول برای صاحبکاران با ریسک مالی بالاتر، بیشتر باشد (دی فوند و همکاران، ۲۰۰۰). به منظور کنترل اثر پیچیدگی صاحبکار، نسبت جمع مطالبات و موجودی‌ها به جمع دارایی‌ها (InvRec) و متغیر دامی صاحبکار با شرکت‌های فرعی (Subs) کنترل شده‌اند. عملکرد مالی (ROA) مناسب صاحبکاران انگیزه‌های شرکت برای دست‌کاری سود را کاهش می‌دهد؛ بنابراین پیش‌بینی می‌شود که عملکرد مالی شرکت رابطه منفی با خطای حسابرسی نوع دوم و گزارش حسابرسی غیرمقبول داشته باشد (چان و همکاران، ۲۰۰۶). با توجه به مشغله بیش‌از حد حسابران در فصل پرمشغله کاری حسابرسی (Busy)، پیش‌بینی می‌شود که خطای حسابرسی (گزارش غیرمقبول) برای صاحبکاران در فصل پرمشغله حسابرسی بیشتر (کمتر) از سایر صاحبکاران باشد. به منظور کنترل آثار نوع و ساختار مالکیت صاحبکار، مالکیت دولتی (StOwn) و تمرکز مالکیت (ConOwn) به مدل (۱) اضافه شده‌اند. محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) بحث می‌کنند که شرکت‌های دولتی تحت فشار روابط سیاسی از گزارش‌های مقبول حسابرسی استقبال می‌کنند.

۴. یافته‌های پژوهش

۴-۱- منابع مؤسسات حسابرسی

۱ با توجه به این که اکثر مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول، مطابق دستورالعمل رتبه بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار، دارای پرسنل، درآمد و کارهای حسابرسی زیادی هستند، بنابراین معیار مذکور به طور ضمنی، اندازه حسابرس را نیز اندازه گیری می کند.

با توجه به این که در این پژوهش مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی بر اساس داده‌های در دسترس در سطح مؤسسات حسابرسی، تعریف شده‌اند (این موضوع به‌عنوان محدودیت پژوهش ذکر شده است)، ارائه آماره‌های توصیفی در ارتباط با منابع مؤسسات حسابرسی، لازم به نظر می‌رسد. جدول (۱) نشان می‌دهد که میانگین تعداد شرکای حسابرسی ۳٫۹ نفر، تعداد پرسنل حسابرسی ۴۸ نفر، تعداد کار حسابرسی ۱۹۴ و درآمد مؤسسات حسابرسی ۱۳٫۶۱۹ میلیارد ریال می‌باشد. این پژوهش برای اولین بار چنین آماره‌های توصیفی در مورد منابع مؤسسات حسابرسی، ارائه می‌دهد.

جدول (۱). آماره‌های توصیفی منابع مؤسسات حسابرسی

متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	بزرگترین	کوچکترین
تعداد شرکای حسابرسی	۳/۸۸	۴/۰۰	۱/۳۵	۱۱/۰۰	۲/۰۰
تعداد پرسنل حسابرسی	۴۸/۲۵	۳۸/۰۰	۳۴/۵۳	۲۳۸/۰۰	۸/۰۰
تعداد کار حسابرسی	۱۹۴/۰۰	۱۷۳/۰۰	۱۳۲/۶۶	۷۶۶/۰۰	۳/۰۰
درآمد موسسه حسابرسی (میلیارد ریال)	۱۳٫۶۱۹/۵۶	۱۰٫۲۱۰/۰۰	۱۲٫۹۸۱/۳۴	۹۹٫۸۸۱/۰۰	۱٫۰۲۴/۰۰

این آماره‌ها نشان می‌دهد علی‌رغم این که حداقل تعداد شرکای حسابرسی لازم برای تشکیل یک موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، ۳ نفر می‌باشد؛ اغلب مؤسسات حسابرسی با حداقل نفرات شرکا فعالیت می‌کنند. هر چند در سال‌های اخیر، میانگین تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس به دلیل ادغام برخی مؤسسات حسابرسی می‌تواند افزایش یافته باشد.

۴-۲- آماره‌های توصیفی

جدول (۲) آماره‌های توصیفی مرتبط با مدل رگرسیونی (۱) را نشان می‌دهد. تابلوی (الف) جدول (۲) آماره‌های توصیفی برای متغیرهای پیوسته پژوهش را نشان می‌دهد. یافته‌های توصیفی بسیار جالب این پژوهش، مربوط به معیارهای اندازه‌گیری مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی در ایران است؛ که به نظر می‌رسد برای اولین بار این اطلاعات ارائه می‌شود.

جدول (۲): آماره‌های توصیفی

تابلوی الف: متغیرهای پیوسته					
نام متغیرها	میانگین	میان	انحراف معیار	حداکثر	حداقل
تعداد بندهای حسابرسی	۲/۰۹	۱/۰۰	۲/۴۵	11/00	۰/۰۰
مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد کار	۵۴/۸۹	۵۴/۱۳	۲۴/۶۱	۱۱۶/۰۰	۱۱/۰۰
مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد پرسنل	۱۴/۰۰	۱۴/۰۰	۵/۲۰	۲۶/۴۴	۳/۶۷
مشغله کاری شریک حسابرسی - مبلغ درآمد	۴،۳۰۰	۳،۹۰۲	۱،۷۰۰	۹،۱۷۸	۷۱۹
اندازه صاحبکار (لگاریتم جمع دارایی‌ها)	۱۳/۴۳	۱۳/۳۱	۱/۴۱	۱۷/۷۴	۱۰/۳۵
اهرم مالی	۰/۷۰	۰/۶۶	۰/۳۷	۲/۷۱	۰/۱۳
مطالبات و موجودی‌ها به دارایی‌ها	۰/۴۸	۰/۵۰	۰/۲۱	۰/۸۷	۰/۰۱
نسبت بازده دارایی‌ها	۰/۱۳	۰/۱۰	۰/۲۰	۰/۸۹	-۰/۳۱
درصد مالکیت سهامدار عمده	۰/۵۲	۰/۵۰	۰/۲۳	۱/۰۰	۰/۰۴
تابلوی ب: متغیرهای گسسته					
نوع متغیر	فراوانی	درصد			
گزارش حسابرسی غیرمقبول	۳۰۲	۶۴/۵			
خطای حسابرسی (بنا)	۱۴۲	۳۰			
حسابرسان معتمد طبقه اول	۲۶۰	۵۵/۵			
تغییر حسابرسی	۱۵۴	۳۳			
شرکت اصلی	۱۵۸	۳۴			
فصل پرمشغله حسابرسی	۳۷۸	۸۱			
مالکیت دولتی	۷۵	۱۶			

جدول (۲) نشان می‌دهد که میانگین نسبت تعداد کار موسسه حسابرسی به تعداد شرکای حسابرسی برابر با ۵۵ کار حسابرسی برای هر شریک است؛ یعنی به‌طور متوسط در ایران هر شریک حسابرسی در طی یک سال، ۵۵ کار حسابرسی (مالی، مالیاتی و غیره) را انجام می‌دهد. هم‌چنین جدول مذکور نشان می‌دهد که میانگین نسبت درآمد موسسه حسابرسی به تعداد شرکا ۴،۳۰۰ میلیون ریال می‌باشد؛ به عبارت دیگر ارزش ریالی قراردادهای حسابرسی هر شریک در هر سال حدوداً ۴۳۰ میلیون تومان است. اگر میانگین نسبت درآمد مؤسسات حسابرسی به شرکای حسابرسی را به میانگین تعداد کار مؤسسات حسابرسی به شرکای حسابرسی تقسیم کنیم ارزش ریالی هر قرارداد به‌طور متوسط ۸ میلیون تومان در سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ می‌باشد که به نظر می‌رسد کمتر از حد مورد انتظار قراردادهای حسابرسی در ایران می‌باشد؛ که این موضوع شاید به نحوه ارائه اطلاعات مؤسسات حسابرسی به جامعه حسابداران رسمی ایران قابل انتساب باشد. میانگین تعداد پرسنل حسابرسی مؤسسات به تعداد شرکا حدوداً ۱۴ نفر می‌باشد که چنین آماره توصیفی قابل قبول به نظر می‌رسد؛ به عبارت دیگر، هر شریک حسابرسی به‌طور میانگین با ۱۴ نفر پرسنل حسابرسی که می‌تواند متشکل از کمک حسابرس، حسابرس و حسابرس ارشد، سرپرست، سرپرست ارشد و مدیر فنی باشد کار می‌کند. چنین یافته‌هایی برای مسئولین

و قانون‌گذاران مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی ایران می‌تواند بسیار ارزنده باشد.

به‌علاوه جدول (۲) نشان می‌دهد که میانگین لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های شرکت صاحبکار ۱۳/۴۳ می‌باشد که با آماره‌های توصیفی اخگر و دوده جانی (۱۳۹۴) مطابقت دارد. هم‌چنین، میانگین نسبت بدهی به جمع کل دارایی‌ها حدود ۶۷ درصد می‌باشد. این موضوع با مباحث مطرح شده توسط مؤیدی و امین فرد^۱ (۲۰۱۲) در مورد نوع تأمین مالی شرکت‌های ایرانی مطابقت دارد؛ به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که در ایران تأمین مالی بیشتر از بازار پول (سیستم بانکی) است تا بازار سرمایه. جدول مذکور نشان می‌دهد که میانگین درصد مالکیت سهامدار عمده حدود ۵۲ درصد است که این یافته مطابق با یافته‌های توصیفی محمدرضائی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) می‌باشد. به عبارت دیگر، این آماره توصیفی نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشهود است.

تابلوی (ب) جدول (۲) توزیع فراوانی متغیرهای گسسته پژوهش را نشان می‌دهد. ۶۵ درصد گزارش‌های حسابرسی از نوع غیرمقبول می‌باشند که با آماره‌های توصیفی محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد. هم‌چنین، جدول مذکور نشان می‌دهد که ۵۵ درصد صاحبکاران توسط مؤسسات حسابرسی معتمد طبقه اول حسابرسی شده‌اند که مطابق آماره‌های توصیفی محمدرضائی و مهربان‌پور (۱۳۹۵) است. تابلوی (ب) جدول (۲) نشان می‌دهد که پایان سال مالی ۸۱ درصد شرکت‌های نمونه، ۲۹ اسفندماه می‌باشد. لازم به ذکر است که برای کاهش دادن اثر مشاهدات پرت بر روی نتایج پژوهش، یک درصد کوچک‌ترین و بزرگ‌ترین داده‌های مربوط به متغیرهای پیوسته را با اعداد نزدیک‌ترین مشاهدات به آن داده‌ها جایگزین شده است. نتایج آزمون همبستگی پیرسون که گزارش نشده است نشان می‌دهد که همبستگی بالائی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد؛ که خود بیانگر آن است که مشکل هم‌خطی جدی بین متغیرهای مستقل وجود ندارد. جدول ضرایب همبستگی گزارش نشده نشان می‌دهد که بین سه متغیر وابسته، همبستگی بالای ۵۰ درصد وجود دارد. رابطه بین Remark و AudOpn مثبت و معنادار و رابطه دویه‌دوی این دو متغیر با AudFailB منفی است؛ که مطابق انتظار است. هم‌چنین، جدول ضرایب همبستگی نشان داد که بین سه متغیر قابل جایگزین مشغله کاری شریک حسابرسی (APBSN, APBIN, APBCN) همبستگی مثبت و معنادار بالای ۵۰ درصد وجود دارد.

۴-۲- نتایج آزمون فرضیه‌ها

جدول (۳) نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که مشغله کاری شریک حسابرسی (بر اساس هر سه معیار) رابطه منفی و معناداری با تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر دارد؛ به عبارت دیگر نتایج بیانگر آن است که مشغله کاری زیاد شریک حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش احتمال کشف تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی صاحبکار شود.

نتایج هم‌چنین نشان می‌دهد که حسابرسان معتمد طبقه "اول" بر اساس رتبه‌بندی سازمان بورس و اوراق بهادار، زیانده بودن صاحبکار، نسبت اهرمی و صاحبکارانی که شرکت‌های فرعی دارند رابطه مثبتی با تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر دارند. به‌طور مثال این نتایج نشان می‌دهد که صاحبکارانی که شرکت‌های فرعی دارند به دلیل پیچیدگی و تعدد معامله‌های تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی بیشتر نسبت به صاحبکارانی هستند که فاقد شرکت فرعی بوده و از الزامات تهیه صورت‌های مالی تلفیقی مستثنا هستند.

جدول (۳). یافته‌های آزمون فرضیه اول- مشغله کاری شرکای حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر

متغیر	جهت پیش‌بینی شده	ضریب برآوردی	آماره t	ضریب برآوردی	آماره t	ضریب برآوردی	آماره t
مقدار ثابت		۲/۴۷**	۲/۴۶	۲/۴۵**	۳/۲۰	۱/۹۳**	۲/۵۵
مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد کار مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد	-	-۰/۲۰***	-۳/۸۲				
پرسنل مشغله کاری شریک حسابرسی - مبلغ درآمد حسابرسان معتمد طبقه اول	-			-۰/۰۹***	-۳/۷۵		
تغییر حسابرسان	+	۰/۳۷*	۱/۶۸	۰/۶۲**	۲/۵۱	۰/۴۹*	۱/۸۶
اندازه شرکت	?	۰/۱۳	۰/۵۵	۰/۱۸	۰/۷۹	۰/۲۳	۱/۰۱
نسبت اهرمی	+	۲/۴۵***	۶/۴۵	۲/۵۳***	۶/۵۴	۲/۵۱***	۶/۵۱
مطالبات و موجودی‌ها به دارایی‌ها	+	-۰/۵۵	-۰/۸۹	-۰/۴۶	-۰/۷۲	-۰/۵۸	-۰/۸۹
نسبت بازده دارایی‌ها	-	-۰/۶۴	-۰/۹۵	-۰/۲۸	-۰/۴۲	-۰/۳۶	-۰/۵۳
شرکت اصلی	+	۰/۵۵**	۲/۳۲	۰/۵۷**	۲/۴۲	۰/۵۵**	۲/۳۰
فصل پرمشغله حسابرسی	-	-۰/۴۷	-۱/۳۱	-۰/۴۸	-۱/۴۲	-۰/۵۴	-۱/۵۴
درصد مالکیت سهامدار عمده	-	-۰/۸۳	-۱/۳۹	-۰/۷۹	-۱/۳۲	-۰/۸۴	-۱/۴۰
مالکیت دولتی	-	-۰/۰۹	-۰/۳۷	-۰/۱۸	-۰/۷۰	-۰/۱۵	-۰/۵۷
متغیر ساختگی - سال		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
متغیرهای ساختگی - نوع صنعت		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
ضریب تعیین		۰/۲۸		۰/۲۸		۰/۲۷	
آماره F		۹/۲۲***		۱۰/۲۱***		۹/۷۲***	

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪. مقدار واقعی این ضریب ۰/۰۰۱- می‌باشد که به دلیل گزارش رقم ضرایب تا دو رقم اعشار، به شکل جدول ارائه شده است.

زمانی که متغیر وابسته شمارشی و گسسته باشد (اعداد منفی و اعشاری را شامل نشود)، مانند پژوهش حاضر که متغیر وابسته آن تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی قبل از بند اظهارنظر است؛ در این حالت بهتر است برای تخمین مدل از رگرسیون پواسون استفاده کرد. در نحوه عمل جایگزین، مدل (۱) دوباره بر اساس رگرسیون پواسون برای متغیر وابسته Remark برآورد شد. نتایج گزارش نشده بر اساس رگرسیون پواسون، دقیقاً مطابق نتایج گزارش شده در جدول (۳) بر اساس تخمین زننده حداقل مربعات معمولی است.

جدول (۴) نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که مشغله کاری شریک حسابرسی (بر اساس هر سه معیار) رابطه منفی و معناداری با صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول دارد؛ به عبارت دیگر نتایج بیانگر آن است که مشغله کاری زیاد شریک حسابرسی باعث کاهش احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی می‌شود.

جدول (۴) همچنین نشان می‌دهد حسابربان گزارش غیرمقبول بیشتری نسبت به صاحبکارانی که نسبت اهرمی بالایی دارند صادر می‌کنند. چنین یافته‌ای با نتایج پژوهش محمدرضائی و همکاران (۲۰۱۶) مطابقت دارد. شرکت‌هایی که نسبت اهرمی بالایی دارند حسابربان ممکن است از طریق تعدیل گزارش خود، نسبت به ریسک نقدینگی بالای آن‌ها عکس‌العمل نشان دهند.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد که تمرکز مالکیت رابطه منفی و معناداری با گزارش حسابرسی غیرمقبول دارد. چنین یافته‌ای مطابق یافته‌های پژوهش قبلی است حبیب و بویان^۱ (۲۰۱۱) بیان می‌کنند که ساختار مالکیت صاحبکار با مالکان غیرمتمرکز ریسک حسابرس را افزایش می‌دهد چرا که تعداد افرادی که به صورت‌های مالی حسابرسی شده برای تصمیم‌گیری اقتصادی اتکا خواهند کرد، افزایش می‌یابد.

1 Habib and Bhuiyan

جدول (۴). یافته‌های آزمون فرضیه دوم- مشغله کاری شرکای حسابرسی و گزارش غیرمقبول حسابرسی

متغیر	جهت پیش‌بینی شده	ضریب برآوردی	آماره Z	ضریب برآوردی	آماره Z	ضریب برآوردی	آماره Z
مقدار ثابت		۱/۳۳*	۱/۶۶	۱/۶۸**	۱/۹۸	۱/۲۶	۱/۵۶
مشغله کاری شریک حسابرسی- تعداد کار	-	-۰/۰۲***	-۳/۳۹				
مشغله کاری شریک حسابرسی- تعداد پرسنل	-			-۰/۱۱***	-۴/۶۲		
مشغله کاری شریک حسابرسی- مبلغ درآمد	-					-۰/۰۱***	-۳/۲۳
حسابرسان طبقه اول	+	۰/۱۶	۰/۶۲	۰/۴۸*	-۱/۷۵	۰/۴۱	۱/۴۷
تغییر حسابرس	-	۰/۱۳	۰/۴۸	۰/۱۳	۰/۴۷	۰/۰۸	۰/۲۸
اندازه شرکت	?	۰/۲۴	۰/۹۶	۰/۳۴	۱/۳۱	۰/۳۹	۱/۵۲
نسبت اهرمی	+	۲/۰۱***	۳/۹۳	۲/۱۰***	۴/۰۹	۱/۹۳***	۳/۸۶
مطالبات و موجودی‌ها به دارایی‌ها	+	-۰/۴۳	-۰/۶۱	-۰/۲۴	-۰/۳۳	-۰/۴۱	-۰/۵۹
نسبت بازده دارایی‌ها	-	-۱/۰۴	-۱/۵۲	-۰/۶۱	-۰/۸۳	-۰/۷۳	-۱/۰۳
شرکت اصلی	+	۰/۱۴	۰/۵۷	۰/۱۶	۰/۶۴	۰/۱۷	۰/۶۸
فصل پرمشغله حسابرسی	-	-۰/۳۶	-۱/۰۵	-۰/۳۷	-۱/۰۷	-۰/۴۶	-۱/۳۳
تمرکز مالکیت	-	-۱/۳۰***	-۲/۰۷	-۱/۳۱**	-۲/۰۷	-۱/۲۹**	-۲/۰۳
مالکیت دولتی	-	۰/۲۶	۰/۸۶	۰/۱۵	۰/۵۰	۰/۱۷	۰/۵۷
متغیرهای ساختگی- سال		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
متغیرهای ساختگی- نوع صنعت		کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد	
ضریب تعیین (Pseudo R2)		۰/۱۶		۰/۱۷		۰/۱۵	
آماره والد		۶۷/۰۲***		۷۸/۶۰***		۶۷/۶۷***	

* معنادار * معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪. مقدار واقعی این ضریب ۰/۰۰۲- می‌باشد که به دلیل گزارش رقم ضرایب تا دو رقم اعشار، به شکل جدول ارائه شده است.

جدول (۵) نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که مشغله کاری شریک حسابرسی (بر اساس هر سه معیار) رابطه مثبت و معناداری با خطای حسابرسی نوع دوم دارد؛ به عبارت دیگر نتایج بیانگر آن است که مشغله کاری زیاد شریک حسابرسی باعث افزایش خطای حسابرسی می‌شود.

جدول (۵): یافته‌های آزمون فرضیه سوم - مشغله کاری شرکای حسابرسی و خطای

حسابرسی							متغیر
آماره Z	ضریب برآوردی	آماره Z	ضریب برآوردی	آماره Z	ضریب برآوردی	جهت پیش‌بینی شده	
-۱/۶۰	-۱/۳۷	-۱/۹۸	-۱/۷۹***	-۱/۴۰	-1/19		مقدار ثابت
				۲/۷۳	۰/۰۱***	+	مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد کار
		۴/۹۲	۰/۱۲***			+	مشغله کاری شریک حسابرسی - تعداد پرسنل
۳/۷۸	۰/۰۱***					+	مشغله کاری شریک حسابرسی - مبلغ درآمد
-۲/۳۰	-۰/۶۷**	-۲/۵۲	-۰/۷۱**	-۱/۰۱	-۰/۲۵	-	حسابرسان طبقه اول
-۰/۴۷	-۰/۱۳	-۰/۶۸	-۰/۱۹	-۰/۶۵	-۰/۱۸	+	تغییر حسابرسی
-۱/۱۲	-۰/۳۰	-۰/۸۱	-۰/۲۲	-۰/۶۰	-۰/۱۶	?	اندازه شرکت
-۳/۶۶	-۱/۷۳***	-۳/۹۶	-۱/۹۴***	-۳/۷۱	-۱/۷۷***	+	نسبت اهرمی
-۰/۳۰	-۰/۲۱	-۰/۵۰	-۰/۳۷	-۰/۱۳	-۰/۰۹	+	مطالبات و موجودی‌ها به دارایی‌ها
۱/۰۴	۰/۷۲	۰/۸۲	۰/۵۸	۱/۵۷	۱/۰۵	-	نسبت بازده دارایی‌ها
۰/۰۴	۰/۰۱	۰/۱۲	۰/۰۳	۰/۲۴	۰/۰۶۱	+	شرکت اصلی
۰/۳۹	۰/۱۴	۰/۰۸	۰/۰۳	۰/۰۶	۰/۰۲	+	فصل پر مشغله حسابرسی
۲/۰۶	۱/۳۶**	۲/۱۲	۱/۳۹**	۲/۱۲	۱/۳۶***	-	تمرکز مالکیت
-۱/۰۹	-۰/۳۳	-۱/۰۷	-۰/۳۳	-۱/۲۸	-۰/۳۸	+	مالکیت دولتی
	کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد		متغیرهای ساختگی - سال
	کنترل شد		کنترل شد		کنترل شد		متغیرهای ساختگی - نوع صنعت
	۰/۱۱		۰/۱۳		۰/۱۰		ضریب تعیین (Pseudo R2)
	۵۱/۹۶***		۵۸/۹۹***		۴۵/۸۴***		آماره والد

* معناداری در سطح اطمینان ۹۰٪، ** معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ و *** معناداری در سطح اطمینان ۹۹٪. مقدار واقعی این ضریب ۰/۰۰۰۱ می‌باشد که به دلیل گزارش رقم ضرایب تا دو رقم اعشار، به شکل جدول ارائه شده است.

به طور کلی، نتایج ارائه شده در جداول (۳)، (۴) و (۵) نشان می‌دهد که مطابق فرضیه‌های پژوهش و بر اساس هر سه معیار (تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول و خطای حسابرسی نوع دوم)، مشغله کاری شرکای حسابرسی بر اساس هر سه معیار (تعداد کار حسابرسی به تعداد شریک، تعداد پرسنل حسابرسی به تعداد شریک و میزان درآمد موسسه به تعداد شریک) می‌تواند پیامدهای منفی داشته باشد. چنین یافته‌ای مطابق پژوهش‌های قبلی (مانند، ساندگرن و سوانسترم، ۲۰۱۴: گودوین و وو، ۲۰۱۶: گل و همکاران، ۲۰۱۷) می‌باشد.

جدول (۵) هم‌چنین نشان می‌دهد حسابرسان معتمد طبقه "اول" خطای حسابرسی کمتری نسبت به حسابرسان معتمد سایر طبقات دارند. با توجه به اینکه احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول برای صاحبکارانی که نسبت اهرمی بالایی دارند بیشتر است، لذا خطای حسابرسی نوع دوم برای این‌چنین صاحبکارانی پایین است. هم‌چنین، با توجه به اینکه حسابرسان به دلیل ریسک حسابرسی پایین برای صاحبکارانی که تمرکز مالکیت بالایی دارند گزارش مقبول بیشتری صادر می‌کنند خطای حسابرسی نوع دوم برای چنین صاحبکارانی زیاد است.

هم‌چنین، خطاهای استاندارد اصلاح شده ناهمسانی واریانس وایت^۱ در جداول (۳)، (۴) و (۵) گزارش شده‌اند.

۴-۳- آزمون‌های حساسیت

۴-۳-۱- تعریف جایگزین مشغله کاری شریک حسابرسی

اندازه‌گیری مشغله کاری شریک حسابرسی بر اساس APBNC، APBNS و APBIN ممکن است از ضعف‌هایی رنج برند. این ضعف‌ها می‌توانند ناشی از متفاوت بودن اندازه صاحبکاران در اندازه‌گیری مشغله کاری بر اساس نسبت تعداد صاحبکار به تعداد شریک باشد؛ یا متفاوت بودن کیفیت و سابقه پرسنل حسابرسی در اندازه‌گیری مشغله کاری شرکای حسابرسی بر اساس تعداد پرسنل باشد. برای رفع این نگرانی احتمالی، مدل (۱) بر اساس باز تعریفی از مشغله کاری حسابرسی دوباره اجرا شده است؛ به عبارت دیگر، بازتعریف مشغله کاری شریک حسابرسی بر اساس میانگین رتبه APBNC، APBNS و APBIN برای هر یک از مشاهده است که تحت APBMN نام‌گذاری شده است. برای اندازه‌گیری APBMN، اول مشاهدات بر اساس APBNC، APBNS و APBIN به صورت جداگانه رتبه‌بندی شده‌اند (از کوچک‌ترین به بزرگ‌ترین)؛ سپس، با جمع رتبه‌ها برای هر مشاهده و تقسیم آن بر عدد ۳ میانگین رتبه برای هر مشاهده حاصل

1 White

شده است. نتایج برآورد دوباره مدل (۱) از طریق جایگزینی APBMN با APBNC، APBNS و APBIN نشان می‌دهد که ضریب APBMN عبارت است از -0.02 ($z = -2.91$, $p < 0.01$) برای مدل نوع گزارش حسابرِس (گزارش غیرمقبول)، 0.03 ($z = 3.36$, $p < 0.01$) برای مدل خطای حسابرسی نوع دوم و -0.02 ($t = -2.40$, $p < 0.05$) برای مدل تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی. چنین یافته‌هایی بر اساس باز تعریف مشغله کاری شریک حسابرسی با یافته‌های اصلی پژوهش ارائه شده در جداول (۳)، (۴) و (۵) مطابقت دارد.

۴-۳-۲- احتمال انتخاب شریک پرمشغله

زمانی که مشکل درون‌زا بودن متغیر مستقل اصلی وجود دارد، روش حداقل مربعات معمولی و رگرسیون لاجستیک منجر به برآوردهای متناقض می‌شود. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که صاحبکاران به صورت تصادفی حسابرِس خود را انتخاب نمی‌کنند بلکه بر اساس نیازشان انتخاب می‌کنند (تیتمن و ترومن^۱، ۱۹۸۶)؛ به عبارت دیگر، در پژوهش حاضر ممکن است مشغله کاری شریک حسابرسی به عنوان متغیر مستقل اصلی از مشکل درون‌زا بودن رنج ببرد. این احتمال وجود دارد که شرکای پرمشغله به دلیل کیفیت بالا انتخاب شوند یا برعکس شرکای پرمشغله به این دلیل پرمشغله باشند که با صاحبکار مصالحه می‌کنند. اگر چنین مواردی مصداق داشته باشد، پژوهش حاضر اشتباهاً کیفیت خدمات ارائه شده مناسب یا نامناسب شرکای پرمشغله را، به مشغله کاری بیش‌ازحد آنها انتساب می‌کند. چنین موضوعی منجر به نقض اصل انتخاب تصادفی نمونه پژوهش می‌شود.

یکی از روش‌های کنترلی برای مقابله با مشکل عدم انتخاب تصادفی حسابرِس، مدل انطباقی است که توسط روزن بوم و روبین^۲ (۱۹۸۳) مطرح شده است. بر اساس لاورنس، مینوتی-مزا و ژنگ^۳ (۲۰۱۱)، استفاده از روش انطباقی باعث ایجاد یک نمونه پژوهشی می‌شود که در آن نمونه پژوهشی، ویژگی‌های صاحبکاران شرکای حسابرسی پرمشغله با ویژگی‌های صاحبکاران شرکای حسابرسی کم مشغله مشابه است؛ بنابراین با استفاده از چنین نمونه پژوهشی، می‌توان اثر نهایی مشغله کاری شریک حسابرسی بر خطای حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی را بدون اثر مداخله‌گری ویژگی‌های متفاوت صاحبکاران شرکای حسابرسی پرمشغله و سایر شرکا (کم مشغله) بررسی کرد.

1 Titman and Trueman

2 Rosenbaum and Rubin

3 Lawrence, Minutti-Meza and Zhang

زمانی که این روش استفاده می‌شود، برای تخمین احتمال انتخاب یک شریک حسابرسی پرمشغله، مدل لجستیکی به کار برده می‌شود که یک روش فراگیر استفاده شده برای تخمین نمره تمایل می‌باشد (لاورنس و همکاران، ۲۰۱۱). سپس، یک صاحبکار شریک حسابرسی پرمشغله با یک صاحبکار شریک حسابرسی کم مشغله (بدون جایگزینی و تکرار) با هم پیوند داده می‌شوند (بر اساس فرآیند «پیوند نزدیک‌ترین همسایه»^۱). در نهایت، مدل اصلی پژوهش بر اساس نمونه انطباقی^۲ بدست آمده، اجرا و نتایج آن تفسیر می‌شود. البته باید توجه داشت که مدل‌های انطباقی نیز ضعف‌هایی دارند. یکی از مهم‌ترین ضعف‌های آن‌ها این است که در مرحله تطبیق، قسمتی از مشاهدات نمونه اولیه حذف می‌شوند. مدل (۲) به عنوان مدل لجستیک برای بدست آوردن نمونه انطباقی مطابق پژوهش‌های قبلی (مانند، چی نی، جتر و شیواکومار^۳، ۲۰۰۴: محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۶) به شرح زیر می‌باشد:

$$\begin{aligned} APBCNDum_{it} = & \lambda_0 + \lambda_1 StOwn_{it} + \lambda_2 ConOwn_{it} + \lambda_3 Size_{it} \\ & + \lambda_4 Lev_{it} + \lambda_5 InvRec_{it} + \lambda_6 ROA_{it} + \lambda_7 Subs_{it} \\ & + \lambda_8 SaleGrowth_{it} + \lambda_9 Age_{it} \\ & + \sum \lambda_j IndustryDum + \sum \lambda_k YearDum + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (2)$$

با توجه به اینکه مدل به کار رفته برای تطبیق باید لجستیک باشد لذا، متغیر پیوسته مشغله کاری (نسبت تعداد کار حسابرسی به تعداد شرکای حسابرسی) به متغیر گسسته بر اساس میانه این متغیر تبدیل گردید و APBCNDum نام‌گذاری شد.

بنابراین، APBCNDum عبارت از یک متغیر ساختگی برابر یک اگر مشغله کاری شریک حسابرسی برای یک مشاهده بیش از میانه APBCN باشد و صفر در غیر این صورت. ضریب APBCNDum عبارت است از $(Z = -2/60, p < 0/01)$ $-0/63$ برای مدل نوع گزارش حسابرسی (گزارش غیرمقبول)، $(Z = 2/33, p < 0/05)$ $-0/57$ برای مدل خطای حسابرسی نوع دوم و $(t = -1/86, p < 0/10)$ $0/40$ برای مدل تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی. چنین یافته‌هایی بر اساس نمونه انطباقی یافته با نتایج اصلی پژوهش ارائه شده در جداول (۳)، (۴) و (۵) مطابقت دارد و نشان‌دهنده آن است که یافته‌های این پژوهش از مشکل درون‌زا بودن متغیر مستقل اصلی رنج نمی‌برد. با توجه به این که هدف اصلی از انجام این آزمون اضافی، نشان دادن این موضوع بود که یافته‌های این پژوهش از مشکل سوگیری انتخاب رنج نمی‌برند؛ هم‌چنین، با توجه به این که

۱ Nearest Neighbour Matching

۲ Propensity Score-Matched Sample

3 Chaney, Jeter and Shivakumar

نتایج بدست آمده پس از کنترل مشکل احتمالی سوگیری ناشی از انتخاب، مطابق با نتایج اصلی است، از انجام این آزمون برای سایر متغیرهای مستقل اصلی (APBSN و APBIN)، صرف نظر شد.

۴-۳-۳- متغیرهای کنترلی اضافی

در راستای پژوهش‌های پیشین (مانند، ساندگرن و سوانسترم، ۲۰۱۴: گل و همکاران، ۲۰۱۷) و به منظور کنترل ویژگی‌های شرکای مؤسسات حسابرسی، اثر احتمالی دوره تصدی شرکای مؤسسات حسابرسی بر فرآیند حسابرسی و هم‌چنین با توجه به این که حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی نیز در ایران می‌توانند گزارش حسابرسی را امضاء کنند؛ سه متغیر کنترلی جدید شامل تجربه شرکای مؤسسات حسابرسی (LogExper)، دوره تصدی شرکای مؤسسات حسابرسی (AudPTenu) و حسابداری رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی (AudCPA) به مدل اصلی پژوهش اضافه شدند. LogExper عبارت است از لگاریتم طبیعی تعداد سال‌های تجربه کاری هر یک از شرکای مؤسسات حسابرسی، AudPTenu عبارت است از یک متغیر مجازی، اگر دوره تصدی شریک حسابرسی بزرگ‌تر یا مساوی ۳ سال باشد ۱ در غیر این صورت صفر و AudCPA عبارت است از تعداد حسابداران رسمی شاغل در مؤسسات حسابرسی که شریک موسسه نیستند. یافته‌های پژوهش گل و همکاران (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که دوره تصدی کوتاه‌مدت شریک حسابرسی می‌تواند رابطه مثبت (منفی) بین مشغله کاری شرکای حسابرسی و مدیریت سود (احتمال صدور گزارش غیرمقبول مشکل تداوم فعالیت) را شدت بخشد. به علاوه، مرور پژوهش‌های حسابرسی در سطح شرکای حسابرسی توسط لنوکس و وو (۲۰۱۷) نشان می‌دهد که کیفیت سود صاحبکارانی که توسط شرکای حسابرسی با تجربه‌تر حسابرسی می‌شوند، بیشتر است.

نتایج آزمون جدول‌بندی نشده نشان می‌دهد که هیچ‌یک از متغیرهای کنترلی LogExper و AudPTenu رابطه معناداری با متغیرهای وابسته پژوهش (تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی، گزارش غیرمقبول حسابرسی و خطای حسابرسی) نداشتند؛ اما متغیر AudCPA نتایج متناقضی را نشان داد. به عبارت دقیق‌تر، AudCPA رابطه معناداری با Remark ندارد؛ اما برخلاف انتظارات، AudCPA رابطه منفی و معنی‌داری با متغیرهای AudOpn و AudFailB داشت. هم‌چنین، پس از اضافه کردن سه متغیر کنترلی مذکور به مدل رگرسیونی اصلی پژوهش، هم‌چنان APBNS، APBNC و APBIN رابطه منفی و معناداری با متغیرهای وابسته پژوهش داشتند. چنین یافته‌هایی پس از اضافه کردن متغیرهای کنترلی جدید با نتایج اصلی پژوهش

ارائه شده در جداول (۳)، (۴) و (۵) مطابقت دارد و نشان‌دهنده آن است که یافته‌های اصلی این پژوهش به احتمال کمی از مشکل متغیرهای همبسته محذوف رنج می‌برد.

۵- بحث و نتیجه‌گیری

علی‌رغم این که آزادسازی بازار حسابرسی در ایران منجر به افزایش رقابت میان حساب‌رسان شده است، تعدادی از مؤسسات حسابرسی همچنان حجم کار بالایی دارند. چنین وضعیتی به طور تلویحی بیانگر آن است که مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی در ایران یکسان نیست. هم چنین، صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی در ایران پس از آزادسازی بازار حسابرسی کاهش یافته است (محمدرضائی و همکاران، ۲۰۱۶)، اما تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد هم چنان بالاست. در چنین بستری، پرداختن به این که آیا مشغله کاری شرکای مؤسسات حسابرسی نقشی در کاهش (افزایش) گزارش غیرمقبول حسابرسی و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی (خطای حسابرسی نوع دوم) دارد یا خیر مسئله اصلی پژوهش حاضر می‌باشد. مطابق نظریه توجه محدود پیش‌بینی می‌شود که مشغله شریک موسسه حسابرسی منتج به کاهش صدور گزارش حسابرسی غیرمقبول و تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی و افزایش خطای حسابرسی نوع دوم شود. پذیرش این پیش‌بینی محتمل است چرا که شرکای حسابرسی در شرایط کاری پرمشغله، کنترل خود بر پژوهش‌های حسابرسی را از دست می‌دهند؛ به عبارت دیگر، شرایط کاری پرمشغله منجر به انقطاع کار حسابرسی پیش از حد کفایت (عدم بررسی دقیق تحریف‌های در صورت‌های مالی صاحبکاران و عدم اختصاص زمان کافی برای بحث با صاحبکاران در مورد تحریف‌های) می‌شود. تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱ نشان می‌دهد که شرکای حسابرسی پرمشغله گزارش غیرمقبول کمتری صادر می‌کنند، تعداد بندهای شرط گزارش حسابرسی برای آنها کم‌تر است و خطای حسابرسی نوع دوم برای آنها بیشتر است. اگر این متغیرها را بتوان معیار مناسبی برای کیفیت یا استقلال حساب‌رسان دانست، مشغله کاری شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی هم اثر منفی خواهد داشت. چنین یافته‌هایی بیانگر آن است که پیامدهای منفی مشغله کاری شرکای حسابرسی در بازارهای حسابرسی نامساعدی (بازارهایی که تقاضایی برای حسابرسی باکیفیت وجود ندارد و ریسک حسابرسی پایین است) همانند ایران می‌تواند شدیدتر از یافته‌های پژوهش‌های مشابه خارجی باشد.

۶- پیشنهادها و محدودیت‌ها

پژوهش حاضر پیشنهادهایی برای مسئولین مربوطه دارد. با توجه به یافته‌های پژوهش که نشان می‌دهد مشغله کاری شرکای حسابرسی آثار منفی دارد، پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات حسابرسی را تشویق به افزایش تعداد شرکای حسابرسی کنند. هم‌چنین، این نهادها باید نسبت تعداد کار به هر شریک حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و مؤسسات حسابرسی معتمد را ملزم به رعایت حد نصاب‌های مناسب از این بابت نمایند. بدین منظور، پیشنهاد می‌شود جامعه حسابداران رسمی ایران، اطلاعات لازم (مانند تعداد کار و میزان درآمد) در سطح هر یک از شرکای حسابرسی را منتشر نماید.

یافته‌های پژوهش حاضر با در نظر گرفتن محدودیت‌هایی که در ادامه ذکر می‌شوند باید با احتیاط بیشتری تفسیر شوند. با توجه به اینکه تعداد داده‌های مربوط تعداد کارهای حسابرسی برای هر شریک در دسترس نبود، یافته‌های پژوهشی حاضر بهتر است با در نظر گرفتن این فرض که تعداد کار حسابرسی در سطح هر موسسه برای هر شریک مساوی است، تفسیر شود. این فرض ناشی از محدودیت ایجاد شده توسط داده‌های تفصیلی مؤسسات حسابرسی است که این داده‌ها فقط اطلاعاتی در مورد تعداد کار، میزان درآمد و تعداد پرسنل در سطح مؤسسات حسابرسی را فراهم می‌کنند. هم‌چنین، در نبود داده‌هایی در ارتباط با سایر مشغله‌های شرکای حسابرسی (مانند تدریس یا مشغله‌های شخصی)، یافته‌های این پژوهش با در نظر گرفتن این محدودیت، تفسیر شوند. علی‌رغم اینکه پژوهش‌های زیادی در رشته حسابداری یک دوره محدود دوساله را در پژوهش‌های خود بررسی کرده‌اند (مانند پژوهش‌های انجام شده در مورد آثار پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی در دوره گزار در اروپا)، پژوهش حاضر نیز به دلیل محدودیت ناشی از در دسترس بودن داده‌های فقط برای سال‌های ۱۳۹۰ و ۱۳۹۱، تنها یک دوره دو ساله را شامل می‌شود. علی‌رغم اینکه تعداد مشاهدات این پژوهش مناسب است، اما این موضوع نیز به‌عنوان محدودیت مطرح می‌شود. هر چند در این پژوهش، سعی شده است مشکل درون‌زا بودن شریک پرمشغله از طریق مدل‌های انطباقی مرتفع گردد، اما نقش احتمالی عواملی همچون روابط سیاسی یا خرید اظهارنظر در پرمشغله شدن برخی از شرکای حسابرسی، کنترل نشده است. با توجه به در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به روابط سیاسی شرکای حسابرسی و پیوندهای اجتماعی بین شرکا و صاحبکاران، به نظر می‌رسد نیاز به یک پژوهش کیفی برای پرداختن به چنین موضوعاتی است. نهایتاً، پژوهش حاضر ماهیت و مبلغ تجدید ارائه صورت‌های مالی در سال مالی بعد را مورد بررسی قرار نداده است؛ بررسی این موضوع به پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد.

پژوهش حاضر هم‌چنین پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی در این زمینه ارائه می‌کند. علی‌رغم اینکه شواهد نقلی و تجربی موجود نشان می‌دهد که تقاضا برای حسابرسی باکیفیت در ایران وجود ندارد، سؤالی که هنوز به آن پاسخ داده نشده است که چه عواملی منجر به این شرایط شده است که بعضی از شرکای مؤسسات حسابرسی مشغله کاری زیادی دارند و درحالی‌که به دلیل نبود تقاضایی مناسب برای خدمات حسابرسی باکیفیت، کاربرد استراتژی تمایز خدمات بر اساس کیفیت توسط حساب‌رسان در چنین فضایی قابل‌تصور نیست. به این منظور پاسخ به این سؤال اساسی، ممکن است لازم باشد که روش‌های پژوهشی کمی و کیفی به طور هم‌زمان به‌کاربرده شوند. پاسخ به این سؤال که آیا بازار سرمایه شرکای حسابرسی پرمشغله را شناسایی و به مرور زمان با کاهش تقاضا برای خدمات آنها، این شرکای پرمشغله را تنبیه می‌کند یا خیر برای پژوهش‌های آتی باقی مانده است.

۷- فهرست منابع

- اخگر، محمد امید و راضیه ده ده جانی. (۱۳۹۴). رابطه بین تجدید ارائه صورت‌های مالی و عدم تقارن اطلاعاتی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۷(۲۸): ۷۹-۱۰۴.
- اسدی، غلامحسین و بهروز اشکانی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه بین کیفیت مؤسسات حسابرسی، اظهارنظر حرفه‌ای حسابرسی و مدیریت سود. **حسابرسی: نظریه و عمل** ۱(۲): ۷۰-۴۷.
- بزرگ اصل، موسی. (۱۳۹۱). **نگاهی دوباره به توزیع درآمد مؤسسات حسابرسی**. روزنامه دنیای اقتصادی، ۲۰ فروردین.
- بنی مهد، بهمن؛ یحیی حساس یگانه و نرگس یزدانیان. (۱۳۹۳). مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی. **حسابداری مدیریت** ۷(۲): ۳۲-۱۷.
- ساریخانی، نصیبه و الهه برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۲۹): ۱۳۱-۱۰۳.
- محمدرضائی، فخرالدین و محمدرضا مهربان‌پور. (۱۳۹۵). نوع گزارش حسابرسان و تعداد بندهای حسابرسی: اثر رتبه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار. **دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۵(۱۷): ۶۵-۷۷.

مرادی، محمد؛ محمد اصولیان و محمد نوروزی. (۱۳۹۳). اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۲۱ (۳): ۳۱۳-۳۲۸.

Bagherpour, M., G. Monroe, and G. Shailer. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. **Journal of Accounting and Public Policy** 33: 372–390.

Ball, R., S. Jayaraman, and L. Shivakumar. (2012). Audited financial reporting and voluntary disclosure as complements: A test of the confirmation hypothesis. **Journal of Accounting and Economics** 53(1–2):136–66.

Barnes, P., and M.A. Renart. (2013). Auditor independence and auditor bargaining power: Some Spanish evidence concerning audit error in the going concern decision. **International Journal of Auditing** 17(3): 265–87.

Caramanis, C., and C. Lennox. (2008). Audit effort and earnings management. **Journal of Accounting and Economics** 45: 116–138.

Chan, K.H., K.Z. Lin, and P. L-l. Mo. (2006). A political-economic analysis of auditor reporting and auditor switches. **Review of Accounting Studies** 11: 21–48.

Chaney, P.K., D.C. Jeter, and L. Shivakumar. (2004). Self-selection of auditors and audit pricing in private firms. **The Accounting Review** 79: 51–72.

DeFond, M.L., T.J. Wong, and S.H. Li. (2000). The impact of improved auditor independence on audit market concentration in China. **Journal of Accounting and Economics** 28: 269–305.

Fich, E., and A. Shivdasani. (2006). Are busy boards effective monitors? **Journal of Finance** 61 (2): 689–724.

Gifford, S. (2005). Limited attention as the bound on rationality. **Journal of Theoretical Economics** 5 (1): 1-21.

Goodwin, J., and D. Wu. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality? **Contemporary Accounting Research** 33 (1): 341–377.

Gul, F.A., S (M). Ma, and 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.

- Habib, A., and M.B.U. Bhuiyan. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 20(1): 32–44.
- IAASB. (2013). A Framework for Audit Quality. New York NY. Retrieved from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/AFramework for Audit Quality.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/AFramework%20for%20Audit%20Quality.pdf)
- Jiraporn, P., W. Davidson III, P. DaDalt, and Y. Ning. (2009). Too busy to show up? An analysis of directors' absences. **The Quarterly Review of Economics and Finance** 49: 1159-1171.
- Kahneman, D. (1973). **Attention and Effort**. Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, NJ.
- Lawrence, A., M. Minutti-Meza, and P. Zhang. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit quality proxies be attributed to client characteristics? **Accounting Review** 86: 259-286.
- Lennox, C., and X. Wu. (2017). A Review of the archival literature on audit partners, **Accounting Horizons**, In-Press. <https://doi.org/10.2308/acch-51942>.
- Mirshekary, S., and S. Saudagaran. (2005). Perceptions and characteristics of financial statement users in developing countries: evidence from Iran. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation** 14: 33-54.
- Moayed, V., and M. Aminfar, (2012). Iran's post-war financial system. **International Journal of Islamic Middle Eastern Financing and Management** 5: 264 – 281.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, and M.J. Ali. (2015). Increased competition in an unfavourable audit market following audit privatisation: The Iranian experience. **Asian Journal of Business and Accounting** 8: 115-149.
- MohammadRezaei, F., N. Mohd-Saleh, R. Jaffar, and M.S. Sabri. (2016). The effects of audit market liberalisation and auditor type on audit opinions: The Iranian experience. **International Journal of Auditing** 20: 87-100.
- Pugh, S. (2001). Service with a smile: Emotional contagion in the service encounter. **The Academy of Management Journal** 44 (5): 1018–1027.
- Rafaeli, A., and R. Sutton. (1990). Busy stores and demanding customers: How do they affect the display of positive emotion? **The Academy of Management Journal** 33 (3): 623–37.

- Rosenbaum, P., and D. Rubin. (1983). The central role of the propensity score in observational studies for causal effects. **Biometrika** 70: 41-55.
- Simon, H. (1978). Rationality as process and as product of thought. **American Economic Review** 68 (2): 1-16.
- Sundgren, S., and T. Svanström. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going concern reporting. **Contemporary Accounting Research** 31 (2): 531-550
- Svarstad, B., D. Bultman, and J. Mount. (2004). Patient counseling provided in community pharmacies: Effects of state regulation, pharmacist age, and busyness. **Journal of the American Pharmacists Association** 44 (1): 22-9.
- Titman, S., and B. Trueman. (1986). Information quality and valuation of new issues. **Journal of Accounting and Economic** (June): 159-172.