

## Auditor distraction and Audit Quality

Gholamreza Soleimani Amiri\* 

Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economic,  
Alzahra University, Tehran, Iran. gh.soleymani@alzahra.ac.ir

Adeleh Azadzadeh 

Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economic, Alzahra  
University, Tehran, Iran, A.azadzadeh@alzahra.ac.ir

### Abstract

**Purpose:** The main objective of this study is to investigate the impact of auditor distraction to the audited companies in shock on Audit quality.

**Method:** The sample consists of 103 firms listed in Tehran Stock Exchange during 2017 to 2022, which are selected using the systematic removal method. In this research, the audit quality has been measured by using two criteria of beating earnings forecast and earnings restatement. Finally, the hypothesis of this research was tested through logistic regression using Eviews software.

**Results:** Results of the study indicate that clients of distracted auditors are more likely to meet earnings forecasts or the actual earnings per share will be greater than earnings forecasts (beating earnings forecast) and also, clients of distracted auditors exhibit a higher probability of restating their earnings in subsequent years.

**Conclusion:** Overall, auditor distraction to the audited companies in shock reduces the audit quality.

**Contribution:** Considering the impact of the auditor distraction on audit quality, it is very important to pay attention to the quality of auditors' report in preventing their clients' opportunistic financial reporting.

**Keywords:** Auditor Distraction, Return, Earnings Forecasts, Restatement, Audit Quality.

### Research Article

**Cite this article:** Soleimani Amiri & Azadzadeh (2024) Auditor distraction and Audit Quality, *Journal of Financial Accounting Knowledge*, Vol.11, NO.1, Spring, 61-86.

**DOI:** 10.30479/jfak.2024.19981.3177


**Received on** 13 February, 2023 **Accepted on** 23 April, 2024

© The Author(s). 


**Publisher:** Imam Khomeini International University.

**Corresponding Author:** Gholamreza Soleimani Amiri (gh.soleymani@alzahra.ac.ir)

## انحراف توجه حسابرس و کیفیت حسابرسی

غلامرضا سلیمانی امیری\* 

دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران gh.soleymani@alzahra.ac.ir

عادلۀ آزادزاده 

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران،

A.azadzadeh@alzahra.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هدف این پژوهش، بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های موردحسابرسی دچار شوک بر کیفیت حسابرسی می‌باشد.

**روش:** نمونه آماری این پژوهش شامل ۱۰۳ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ می‌باشد که بدین منظور از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. در این پژوهش، کیفیت حسابرسی با استفاده از دو معیار شکست پیش‌بینی سود و تجدید ارائه سود اندازه‌گیری شده است. در نهایت، فرضیه این پژوهش از طریق رگرسیون لجستیک با استفاده از نرم‌افزار ایویوز مورد آزمون قرار گرفت.

**یافته‌ها:** نتایج این پژوهش نشان داد که مشتریان حسابرسان دچار انحراف توجه، به احتمال بیشتری پیش‌بینی‌های سود را برآورده می‌کنند و یا میزان سود واقعی هر سهم بیشتر از میزان سود پیش‌بینی شده خواهد بود (شکست پیش‌بینی سود) و همچنین، مشتریان حسابرسان دچار انحراف توجه، به احتمال بیشتری سودشان را در سال‌های بعد تجدید ارائه می‌کنند.

**نتیجه‌گیری:** به‌طورکلی، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های موردحسابرسی دچار شوک، کیفیت حسابرسی را کاهش می‌دهد.

**دانش‌افزایی:** با توجه به تأثیر انحراف توجه حسابرس بر کیفیت حسابرسی، توجه به کیفیت گزارش حسابرسان در جلوگیری از گزارشگری مالی فرصت‌طلبانه مشتریان از اهمیت بسزایی برخوردار است.

**واژگان کلیدی:** انحراف توجه حسابرس، بازده، پیش‌بینی سود، تجدید ارائه، کیفیت حسابرسی.

### مقاله پژوهشی

\*استناد: سلیمانی امیری و آزادزاده (۱۴۰۳)، انحراف توجه حسابرس و کیفیت حسابرسی، فصلنامه علمی دانش حسابداری مالی، مقاله پژوهشی، دوره ۱۱،

شماره ۱، بهار ۱۴۰۳، ۶۱-۸۶.

تاریخ دریافت مقاله: ۱۴۰۲/۱۱/۲۴ تاریخ پذیرش نهایی: ۱۴۰۳/۲/۴



ناشر: دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره) © حق مؤلف نویسندگان

## ۱- مقدمه

حسابرسی صورت‌های مالی به دلیل ارزیابی بی طرفانه ارائه منصفانه و دقت صورت‌های مالی بر اساس استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری، دارای کارکرد اعتباربخشی است. سطح اعتباردهی حسابرسی به صورت‌های مالی تابع کیفیت حسابرسی می‌باشد. کیفیت حسابرسی نشان می‌دهد چگونه حسابرسی، تحریف‌های بااهمیت صورت‌های مالی را به خوبی شناسایی و گزارش می‌کند (ودیعی و همکاران، ۱۳۹۷: ۲). تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی تحت تأثیر تخصص و انگیزه‌های حسابرسان قرار می‌گیرد، به ویژه زمانی که حسابرسی شامل رسیدگی به حساب‌ها و معاملات پیچیده می‌باشد (استیونز و همکاران، ۲۰۱۹: ۲۸۳؛ هوس و همکاران، ۲۰۱۹: ۵۶۵).

از یک سو، شوک‌های منفی برونزا (بحران‌های مالی) منجر به کاهش شدید بازده سهام شرکت‌ها می‌شوند (بازده سهام در پایین‌ترین دهک) (کمپف و همکاران، ۲۰۱۷: ۱۶۶۷) و زمانی که شوک‌های منفی برونزا در مشتریان موردحسابرسی رخ می‌دهد، حسابرسان نسبت به آن واکنش نشان می‌دهند و دچار انحراف توجه به شرکت‌های دچار شوک می‌شوند.

از سوی دیگر، مشتریان حسابرسان دارای انحراف توجه به احتمال بیشتری پیش‌بینی‌های تحلیلگران را با شکست مواجه می‌سازند که نشان‌دهنده کاهش کیفیت حسابرسی می‌باشد. محدودیت منابع، کاهش سطح بهینه توجه به همه شرکت‌های موردحسابرسی، فشار زمانی برای جمع‌آوری شواهد و اجرای روش‌های حسابرسی، افزایش اضطراب مرتبط با کار باعث کاهش کیفیت حسابرسی حسابرسان می‌گردد (چانگ و همکاران، ۲۰۲۲: ۳۴۲).

اگرچه مشتریان دچار شوک نیاز به توجه بیشتری دارند، حسابرسان باید در تمام حسابرسی‌های خود تردید حرفه‌ای اعمال نمایند تا اطمینان حاصل کنند که استانداردها و روش‌های حسابرسی به درستی اجرا می‌شوند و ریسک دادخواهی، اجرای مقررات و از دست دادن شهرت به حداقل می‌رسند (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴: ۲۸۱). از آنجایی که حسابرسان دارای مشتریان متعدد معمولاً در تخصیص کارآمد منابع و توجه محدودشان بین شرکت‌های موردحسابرسی با چالش‌هایی مواجه هستند (بردزلی و همکاران، ۲۰۲۱: ۱۰۲؛ کسل و همکاران، ۲۰۱۹: ۸۹۴) و با وجود اینکه حسابرسان، دانش خاصی درباره صنعت و فرایندهای کسب‌وکار، کنترل‌های داخلی و روش‌های حسابرسی مشتریان موردحسابرسی دارند، تخصیص مجدد کارکنان حسابرسی و سایر منابع به مشتریان موردحسابرسی بدون شوک نسبت به مشتریان دچار شوک، مشکل بوده یا مقرون به صرفه نیست (بردزلی و همکاران، ۲۰۲۰: ۵؛ کسل و همکاران، ۲۰۱۹: ۸۹۴). از این رو، رویدادهای ایجادکننده شوک‌های منفی باعث انحراف توجه حسابرس و بدتر شدن کیفیت حسابرسی مشتریان بدون شوک می‌شوند (چانگ و همکاران، ۲۰۲۲: ۳۴۲).

پس از بررسی پیشینه پژوهش، مشاهده گردید که تحقیقات بسیار اندکی در ایران در خصوص انحراف توجه حسابرس انجام شده است. بنابراین بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرس بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران حائز اهمیت است. لذا پژوهش حاضر باهدف پاسخ به سؤالات ذیل انجام می‌شود: زمانی که شوک‌های منفی برونزا در مشتریان موردحسابرسی رخ می‌دهد، حسابرسان چگونه به آن واکنش نشان می‌دهند؟ آیا وقوع شوک‌های منفی در مشتریان موردحسابرسی باعث انحراف توجه حسابرسان می‌گردد؟ آیا وقوع شوک‌های منفی بر توجه و تردید حرفه‌ای حسابرسان در مورد سایر مشتریان و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرسی این مشتریان تأثیر می‌گذارد؟ پاسخ به این سؤالات از طریق نتایج این پژوهش میسر خواهد شد.

پاسخ به این سؤالات هم برای فعالان بازار سرمایه و هم برای استاندارد گذاران حسابداری و حسابرسی مهم و مرتبط هستند، زیرا باعث تسهیل افزایش کیفیت حسابرسی و کارایی تخصیص سرمایه می‌گردند (PCAOB، ۲۰۱۷: ۴). همچنین قانون گذاران نگران این موضوع هستند که رویدادهای منفی بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار باشند. در ادامه، مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های مرتبط با موضوع و همچنین فرضیه و روش پژوهش برگرفته از مسئله و مبانی نظری پژوهش بیان می‌شود. در نهایت، نتیجه آزمون فرضیه مطرح و در پایان با توجه به نتیجه آزمون فرضیه، مبانی نظری و پیشینه مطرح شده، نتیجه‌گیری صورت می‌گیرد و با ذکر محدودیت پژوهش و پیشنهادها به پایان می‌رسد.

## ۲- مبانی نظری، پیشینه و فرضیه

### نقش حسابرسان در بازار سرمایه

حسابرسان موظفند ارزیابی نمایند که صورت‌های مالی مطابق با استانداردهای حسابداری تهیه شده باشند و از آن‌ها انتظار می‌رود که تردید حرفه‌ای را برای محدود کردن گزارشگری مالی فرصت طلبانه مدیریت اعمال نمایند (PCAOB، ۲۰۱۲: ۳). به بیان دیگر، آن‌ها مسئول ارائه اطمینان معقول در مورد اعتبار اطلاعات حسابداری گزارش شده توسط مدیریت هستند، اطمینان معقول حسابرس به نوبه خود ریسک اطلاعاتی را کاهش می‌دهد و در نتیجه تخصیص منابع و کارایی بازار سرمایه بهبود می‌یابد (آرنز و همکاران، ۲۰۱۶: ۶؛ دی فوند و همکاران، ۲۰۱۴: ۲۷۹). استانداردهای حسابرسی برای حصول اطمینان از حسابرسی باکیفیت بالا، به طور خاص حسابرسان را ملزم می‌کنند که «نه فقط در مورد قابل قبول بودن بلکه در مورد کیفیت گزارشگری مالی و بکارگیری اصول حسابداری در گزارشگری مالی قضاوت کنند» (PCAOB، ۲۰۱۲: ۳). این بدان معنی است که حسابرسان بایستی از کیفیت گزارشگری مالی مشتریانشان فراتر از انطباق با استانداردهای حسابداری، اطمینان یابند (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴: ۲۷۹).

## عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی

ادبیات حسابرسی، کیفیت حسابرسی را به عنوان میزان اطمینان از اینکه صورت های مالی، اقتصاد اساسی شرکت را منعکس می کنند و مشروط به ویژگی های ذاتی و سیستم گزارشگری مالی آن می باشد، تعریف می کنند (دی فوند و ژانگ، ۲۰۱۴؛ ۲۷۹). کیفیت فرایند حسابرسی می تواند بر توانایی حسابرسان در تشخیص تحریف های مهم تأثیر بگذارد (مرادی و همکاران، ۱۴۰۱؛ ۱۱۴).

بعضی از پژوهشگران از رویدادهای واقعی به عنوان مبنایی برای ارزیابی کیفیت حسابرسی استفاده می کنند. به عنوان نمونه، وجود نرخ پایینی از دادخواهی در موسسه حسابرسی یا کسب رتبه مناسب از نظر جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان بورس اوراق بهادار تهران، معیار تعیین کیفیت حسابرسی قلمداد می شوند. در نبود شاخص برای سنجش کیفیت حسابرسی می توان از شهرت حسابرس استفاده کرد (جعفری و همکاران، ۱۴۰۲؛ ۹۴). با وجود آموزش حرفه ای حسابرسان، محیط به شدت قانون گذاری شده و نظارت دقیق توسط قانون گذاران و ذینفعان مختلف مانند دارندگان بدهی و سرمایه گذاران، کیفیت حسابرسی هم تحت تأثیر ویژگی های مشتری (پیچیدگی کسب و کار مشتری، نوسانات و عملکرد عملیاتی، کارایی حاکمیت شرکتی و اثربخشی کنترل داخلی) و هم تحت تأثیر ویژگی های حسابرس (انگیزه ها و تخصص حسابرس، تنوع شرکت های مورد حسابرسی، تردید حرفه ای و توجه حسابرس) می باشد (هوس و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۵۶۸؛ هرلی و همکاران، ۲۰۱۷؛ ۲۷، گلاور و پراویت، ۲۰۱۴؛ ۳). جعفری و همکاران (۲۰۱۴؛ ۹۴) در پژوهشی ۶۶ عامل تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی را با بهره گیری از نظر ۱۵ نفر از حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی شناسایی کردند که عواملی همچون صلاحیت علمی و فنی، استقلال و بی طرفی، تخصص سرپرست کار در صنعت صاحب کار، هوش هیجانی حسابرس و تعامل تیم حسابرسی جزو مهم ترین معیارهای درونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی و عواملی نظیر سطح حمایت حاکمیت از حرفه حسابرسی، سطح شفافیت اقتصادی، کمیته حسابرسی، وجود فرهنگ افشا و پاسخ خواهی در جامعه نیز به عنوان مهم ترین معیارهای بیرونی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی شناسایی شدند.

از سوی دیگر، تأکید بیش از حد به ارائه خدمات غیر حسابرسی می تواند حسابرسان را از ارائه حسابرسی باکیفیت منحرف کند، به طوری که ارتباط مثبت و معناداری بین ارائه خدمات غیر حسابرسی و تحریف های حسابداری و مدیریت سود مشتریان وجود دارد، همچنین تأکید به ارائه خدمات غیر حسابرسی در سطح موسسه حسابرسی منجر به تجدید ارائه بیشتر صورت های مالی صاحب کار حتی پس از کنترل خدمات غیر حسابرسی خاص صاحب کار می شود (بردزلی و همکاران، ۲۰۲۱؛ ۱۰۲).

از آنجایی که تردید حرفه‌ای حسابرس نیازمند شواهد متقاعدکننده‌تری برای حمایت از صحت اظهارنظرهای حسابرسی است (مانند وقوع معاملات فروش، وجود دارایی‌های ثابت یا حساب‌های دریافتی، ارزیابی موجودی‌ها و غیره) و حسابرسان نسبت به تقاضای مشتری در رابطه با گزارشگری مالی مقاومت می‌کنند، حسابرسان دارای محدودیت منابع، تردید حرفه‌ای خود را مطابق با ویژگی‌های تعهداتشان تعدیل می‌کنند (برون لیبرد و همکاران، ۲۰۱۳: ۳۱۲؛ نلسون، ۲۰۰۹: ۳). برای مثال، حسابرسانی که با فشار زمانی مواجه هستند ممکن است توجه و تردید حرفه‌ای کمتری نسبت به شاخص‌های کیفی تحریف داشته باشند که منجر به ریسک بالاتر تجدید ارائه‌های بعدی می‌شود و فشار زمانی ممکن است باعث شود حسابرس از شواهد نادرست چشم‌پوشی کند، شواهد موجود را اشتباه تفسیر کند یا نتواند اهمیت شواهد حسابرسی را تشخیص دهد (بلنکلی و همکاران، ۲۰۱۴: ۲۸؛ بنت و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۵۱۰؛ لمبرت و همکاران، ۲۰۱۷: ۵۳). بیلز و همکاران (۲۰۱۶: ۳۰۰) نشان دادند که مؤسسات حسابرسی که اخیراً رشد را تجربه کرده‌اند، به دلیل محدودیت منابع و حجم بالای کار، حسابرسی با کیفیت پایین‌تری را ارائه می‌کنند. به دلیل اینکه حسابرسان، منابع محدودی دارند، اثربخشی تخصیص مجدد منابع در بین مشتریان کاهش می‌یابد که از طریق دانش عمومی حسابرس و دانش خاص صنعت توسط مؤسسات حسابرسی فراهم شده است. بیردزلی و همکاران (۲۰۲۰: ۵)، تأثیر تنوع صنعت در سطح موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی آزمون کردند. آن‌ها دریافتند که تنوع صنعت مشتریان مؤسسات حسابرسی با افزایش تجدید ارائه‌های آتی مرتبط می‌باشد و دانش حسابرسی عمومی گردآوری شده از مشتریان در صنایع متنوع به‌طور مؤثر منتقل نمی‌شود و تنوع مشتریان، منابع حسابرسی بالایی را تقاضای می‌کند که منجر به کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. در نتیجه، مؤسسات حسابرسی دارای کمترین تنوع صنعت مشتریان از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردارند. به طوری که این ارتباط در مؤسسات حسابرسی کوچک و بزرگ و همچنین مؤسسات حسابرسی متخصص صنعت و سایر مؤسسات حسابرسی صدق می‌کند.

کسل و همکاران (۲۰۱۹: ۸۹۱) در پژوهشی، با بررسی بحران مالی ۲۰۰۷-۲۰۰۸ به‌عنوان شوکی به محدودیت‌های منابع مؤسسات حسابرسی، نشان می‌دهند که در طول بحران، حسابرسان متخصص مشتریان بانکی، اظهارنظرهای حسابرسی‌شان را دیرتر منتشر کرده و کیفیت حسابرسی نه‌تنها در مشتریان بانکی بلکه در مشتریان غیر بانکی هم کاهش یافته است، در حالی که، در طول دوره قبل از بحران مالی، تخصص حسابرس در صنعت بانکداری منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر و حسابرسی به‌موقع می‌شود. به این دلیل که در محیط‌های پایدار، حسابرسان متخصص صنعت می‌توانند تجربه و دانش خود را به شیوه‌ای به‌کارگیرند که نتایج حسابرسی بهتری به همراه داشته باشد. پژوهش‌های قبلی در مورد واکنش حسابرسان به بحران

مالی نشان می‌دهند که حسابرسان در طول بحران مالی اقدامات محافظه‌کارانه‌ای را انجام داده‌اند و نه تنها مسئولیت خود را نسبت به قضاوت‌های مربوط به آینده‌ی مشتری موردحسابرسی کاهش نداده بلکه تلاش‌های حسابرسی را افزایش داده‌اند تا از خود در معرض ریسک بیشتر در طول بحران جهانی محافظت نمایند (چانگ و همکاران، ۲۰۲۲؛ ۳۴۵). با این حال، درصد اظهارنظرهای حسابرسی تداوم فعالیت منتشرشده پیش و حین بحران، مشابه می‌باشند. ضروری است که حسابرسان هنگام ارزیابی تداوم فعالیت، تردید حرفه‌ای داشته باشند و زمان کافی را جهت قضاوت در این باره صرف نمایند و مدارک مستند شده‌ی آن‌ها باید شواهدی از تردید حرفه‌ای و زمان صرف شده را نشان دهند. آن‌ها باید بپذیرند که این کار برای مشتریان، بیش‌تر از حد معمول زمان می‌برد (مرادی و همکاران، ۱۴۰۱؛ ۱۱۷).

علاوه بر این، مطالعات قبلی نشان می‌دهند که سرنخ‌هایی که حسابرسان از محیط حسابرسی کسب می‌کنند، می‌تواند بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان در مورد ارزیابی ریسک حسابرسی که یکی از عوامل تعیین‌کننده اصلی کیفیت حسابرسی است، تأثیر بگذارند. به عنوان مثال، دی فوند و همکاران (۲۰۱۸؛ ۲۷۹) نشان دادند هنگامی که موسسه حسابرسی به دفاتر منطقه‌ای کمیسیون بورس و اوراق بهادار نزدیک باشند و کمیسیون بورس و اوراق بهادار موسسه حسابرسی دیگری را که در همان شهر فعالیت می‌کند، تحریم کرده باشد، محافظه‌کارتر می‌شود. باسکار (۲۰۱۸؛ ۴) نشان می‌دهد که حسابرسان در ارزیابی ریسک حسابرسی مشتریانی که ریسک بازرسی کمتری دارند، قضاوت ضعیفی دارند که به دلیل اضطراب شغلی و کاهش توجه به چنین مشتریانی است. باتاچارجی و همکاران (۲۰۰۷؛ ۱۰۹۹) در توضیح سوگیری رفتار بالقوه حسابرسان بیان می‌کنند که قضاوت حسابرسان در مورد کیفیت کنترل داخلی متأثر از تجربه آن‌ها با مشتریان قبلی در شرایط مشابه است و هالمن (۲۰۱۷؛ ۳۴) دریافت که حسابرسان احتمال بیشتری دارد که گزارشگری مالی اختیاری را محدود کنند و برای مشتریانی که ریسک تحریف و ورشکستگی نسبتاً بالایی دارند نسبت به مشتریانی که ریسک ورشکستگی و تحریف نسبتاً پایینی دارند، اظهارنظر تداوم فعالیت صادر کنند.

### **انحراف توجه حسابرس و کیفیت حسابرسی**

افزایش پیچیدگی عملیات تجاری (فعالیت‌های خارج از ترازنامه و معاملات تجاری پیچیده) و استانداردهای حسابداری (استانداردهای جدید حسابداری اجاره و شناخت درآمد هیئت استانداردهای حسابداری مالی) باعث شده است توجه ویژه‌ای به تردید حرفه‌ای و توجه حسابرسان معطوف گردد (PCAOB، ۲۰۱۷؛ ۳). انحراف توجه حسابرس ممکن است سه پیامد متفاوت در رابطه با کیفیت حسابرسی به همراه داشته باشد:

پیامد اول، حسابرسان دارای انحراف توجه، با انگیزه‌ای قوی از استانداردهای اطمینان بخشی پیروی می‌کنند، در نتیجه، اجرای روش‌های حسابرسی همراه با تردید حرفه‌ای منجر به افزایش

کیفیت حسابرسی می‌شود، به دلیل این‌که حسابرسان، چه انحراف توجه داشته باشند یا نداشته باشند، مسئول ارائه اطمینان در مورد اعتبار اطلاعات حسابداری ارائه‌شده توسط مدیریت هستند و شکست حسابرسی با ریسک دادخواهی، اجرای مقررات و زیان ناشی از دست دادن شهرت همراه است.

پیامد دوم، حسابرسان، منابع بیشتری را به مشتریان دچار شوک منفی (بحران مالی) اختصاص می‌دهند، اما برای مشتریانی که چنین شوکی را تجربه نمی‌کنند، احتمال تردید حرفه‌ای کاهش نمی‌یابد و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرسی برای مشتریان دارای چنین شوک‌هایی مناسب است زیرا حسابرسان، پیامدهای بالقوه شکست حسابرسی را متحمل می‌شوند، بنابراین انتظار می‌رود که انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک تأثیری بر کیفیت حسابرسی نسبت به قبل از بحران مالی، نداشته باشد.

پیامد سوم، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک ممکن است به دلایل زیر منجر به کاهش کیفیت حسابرسی شود (چانگ و همکاران، ۲۰۲۲؛ ۳۴۲).

اول اینکه، مدل تحلیلی بیر و سریدار (۲۰۰۶؛ ۲۹) نشان می‌دهد که با توجه به منابع محدود، یک مؤسسه حسابرسی دارای مشتریان متعدد، منابع کمتری (توجه کمتر) را به برخی از مشتریان مورد حسابرسی اختصاص می‌دهد و به احتمال زیاد مشتریان مورد حسابرسی که ریسک نسبتاً پایینی دارند، احتمال شکست حسابرسی‌شان افزایش می‌یابد. دوم اینکه، مؤسسات حسابرسی که شرکت‌های مورد حسابرسی‌شان متشکل از چندین شرکت در صنایع مختلف می‌باشد، نمی‌توانند به‌طور هم‌زمان همه شرکت‌های مورد حسابرسی خود را در سطح بهینه توجه، نظارت کنند (باسکار، ۲۰۱۸؛ ۴). سوم اینکه، حسابرسان دچار انحراف توجه ممکن است زمان کمتری را برای جمع‌آوری شواهد و اجرای روش‌های حسابرسی صرف کنند و یا نسبت به مشتریان مورد حسابرسی بدون شوک، تردید حرفه‌ای کمتری را اعمال نمایند. کاهش توجه به دلیل انحراف توجه در نهایت باعث کاهش کیفیت حسابرسی مشتریان در صنایع بدون شوک می‌شود.

برای مثال فرض کنید حسابرس، مشتریانی در صنایع مالی و دارویی دارد. اگر صنعت داروسازی به دلیل مقررات سخت‌گیرانه در مورد قیمت دارو، شوک منفی را تجربه کند، حسابرسان با ریسک حسابرسی بالایی (مرتبط با دادخواهی، اجرای مقررات و از دست دادن شهرت) در صنعت داروسازی مواجه می‌شوند، به دلیل اینکه، سرمایه‌گذارانی که از شوک‌های منفی صنعت متحمل زیان می‌شوند، سعی می‌کنند این زیان‌ها را از طریق شکایت علیه حسابرسان جبران کنند (استیس، ۱۹۹۱؛ ۵۱۸). در این صورت حسابرسان، از نظر استراتژیک توجه بیشتری را به حسابرسی شرکت‌های دارویی معطوف می‌سازند و در عین حال توجه کمتر و تلاش حسابرسی کمتری را به شرکت‌های مورد حسابرسی در صنعت مالی اختصاص می‌دهند.



از سوی دیگر، یافته‌های پژوهش رویایی و آذین فر (۱۳۹۱) که به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و انواع صنایع در چهار طبقه کلی صنعت تحت عناوین: کانی‌ها و فلزات، منسوجات و چوب و کاغذ، فلزات و خودرو و محصولات دارویی و خوراکی در بورس اوراق بهادار ایران پرداختند، نشان می‌دهد که در صنعت کانی‌ها و فلزات، کیفیت حسابرسی بیشتر و در صنعت منسوجات، چوب و کاغذ، کیفیت حسابرسی کمتر می‌باشد.

چهارم اینکه، هنگامی که مشتریان مورد حسابرسی با شوک‌های منفی برون‌زا مواجه می‌شوند، حسابرسان دارای توجه محدود و دچار محدودیت منابع، افزایش اضطراب مرتبط با کار را تجربه می‌کنند، به‌ویژه زمانی که حجم کار از آستانه‌ای فراتر برود، قضاوت ضعیفی در حسابرسی خواهند داشت (باسکار، ۲۰۱۸؛ ۴؛ پرسلین و همکاران، ۲۰۱۹؛ ۹۷). رویدادهای ایجادکننده انحراف توجه، اضطراب مرتبط با کار را تشدید می‌کنند و باعث می‌شوند تا حسابرسان در صنایع بدون شوک، تردید حرفه‌ای کمتری را اعمال کنند و گزارشگری مالی جسورانه مشتریان بدون شوک را شناسایی نکنند. در این راستا، داشتن مشتریان متعدد در صنایع دچار شوک منجر به کاهش کیفیت حسابرسی مشتریان در صنایع بدون شوک می‌شود. حسابرسان دچار انحراف توجه، نمونه‌های کوچک‌تری را در کار حسابرسی انتخاب می‌کنند، روش‌های حسابرسی را به خطر می‌اندازند (مثلاً راه‌های میانبر را انتخاب می‌کنند) یا به شواهد حسابرسی کمتر قابل اعتماد (مثلاً اسناد داخلی یا پرس‌وجو به‌جای تأییدیه یا مشاهده) تکیه می‌کنند که منجر به افزایش گزارشگری فرصت‌طلبانه مدیریت می‌شود و احتمال شکست پیش‌بینی‌های سود را افزایش می‌دهد (PCAOB، ۲۰۱۲؛ ۳؛ آبرنل و لیهاوی، ۲۰۰۳؛ ۱۰۹).

پیش‌بینی سود توسط مدیریت (اختیاری یا اجباری)، سازوکاری است که مدیریت به‌وسیله آن، اطلاعاتی درباره وضعیت سودآوری آتی شرکت ارائه می‌دهد که از طریق آن، مدیران، انتظارات بازار نسبت به سودآوری شرکت، اعتبار شرکت در خصوص شفافیت اطلاعاتی و نیز دقت اطلاعات ارائه‌شده را مدیریت می‌کنند. حسابرسی، نقش مهم و تأثیرگذاری در دقت و قابلیت اتکا سود پیش‌بینی‌شده و سود واقعی گزارش‌شده توسط مدیریت دارد. از آنجاکه سطح اعتباردهی حسابرسی تابع کیفیت حسابرسی می‌باشد؛ بنابراین، هر اندازه کیفیت حسابرسی کمتر باشد، در نتیجه آن، میزان خطای سود پیش‌بینی‌شده بیشتر خواهد بود (ودیعی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۱۳۶). از سوی دیگر، هنگامی که مدیریت الزام دارد گزارش پیش‌بینی سود ارائه دهد، چنین الزامی، وی را به استفاده از مدیریت سود وسوسه می‌کند. در نتیجه احتمال وقوع مدیریت سود با ارائه پیش‌بینی‌های بالاتر سود نسبت به پیش‌بینی‌های پایین‌تر، بیشتر خواهد بود. از این‌رو، هنگامی که سود واقعی از سود پیش‌بینی‌شده شرکت در دوره قبل کمتر است، مدیران به دلیل نگرانی از دست دادن شهرت و اقدامات قانونی و پرهزینه سهامداران، از مدیریت سود برای بالا بردن سود گزارش‌شده استفاده خواهند کرد (مهام و ذوالقدر، ۱۳۹۲؛ ۴). همچنین،

چانگ و همکاران (۲۰۲۲) با بررسی چگونگی واکنش حسابرسان هنگام وقوع شوک‌های منفی برون‌زا در شرکت‌های مورد حسابرسی‌شان دریافتند که مشتریان حسابرسان دارای انحراف توجه به احتمال زیاد پیش‌بینی‌های تحلیل‌گران را برآورده می‌کنند و یا آن‌ها را با شکست مواجه می‌سازند که نشان می‌دهد تردید حرفه‌ای حسابرسان از طریق رویدادهای مزاحم به خطر می‌افتد.

از سوی دیگر، تجدید ارائه صورت‌های مالی، رویکرد عینی مناسبی برای آزمون کیفیت حسابرسی فراهم می‌نماید، چراکه یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرس در کشف تحریفات بااهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها می‌باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). به‌طوری‌که چانگ و همکاران (۲۰۲۲؛ ۳۴۳) بیان کردند مشتریان حسابرسان دچار انحراف توجه، سود را در سال‌های بعد تجدید ارائه می‌کنند. به‌طورکلی، شواهد آن‌ها نشان می‌دهد که وقتی حسابرسان دچار انحراف توجه می‌شوند، حسابرسی را با کیفیت پایین‌تری انجام می‌دهند. همچنین، تحلیل‌های آن‌ها نشان داد که تأثیر منفی رویدادهای منحرف‌کننده بر کیفیت حسابرسی زمانی آشکار می‌شود که حسابرسان دارای انحراف توجه، مشتریان کم‌اهمیت را حسابرسی می‌کنند تا با مسئولیت‌های حقوقی کمتری مواجه شوند و رشد بیشتری را تجربه کنند.

با توجه به کمبود شواهد تجربی در مورد این موضوع و سه پیش‌بینی متضاد، تأثیر جهت‌گیری انحراف توجه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار ایران مورد سؤال و نیازمند انجام پژوهش در این زمینه می‌باشد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه ارائه‌شده، فرضیه پژوهش بدین گونه بیان می‌شود:

فرضیه: انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر کیفیت حسابرسی تأثیر معناداری دارد.

### ۳- روش‌شناسی

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی می‌باشد و همچنین از نظر داده‌ها و زمان گردآوری اطلاعات از نوع داده‌های تلفیقی و تاریخی است. داده‌های موردنیاز از صورت‌های مالی حسابرسی شده، یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی، پایگاه‌های داده سازمان بورس و اوراق بهادار (کدال و آرشیو) و سایت جامعه حسابداران رسمی ایران استخراج شده است. برای محاسبه متغیرهای پژوهش، داده‌های شرکت‌های نمونه برای دوره ۶ ساله طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ جمع‌آوری و از طریق نرم‌افزار اکسل طبقه‌بندی شد. در نهایت فرضیه پژوهش با به‌کارگیری نرم‌افزار ایویوز طی بازه زمانی ۶ ساله ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ مورد آزمون قرار گرفت.

## جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای یک دوره زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۹۶ تا پایان سال ۱۴۰۱ می‌باشد. با در نظر گرفتن شرایط ذیل در مورد جامعه آماری، از روش غربالگری برای انتخاب نمونه استفاده می‌شود؛ بنابراین در این پژوهش نمونه آماری شامل شرکت‌هایی است که شرایط ذیل را دارا باشند: شرکت‌های تولیدی باشند. سال مالی شرکت منتهی به ۲۹ اسفندماه باشد. طی سال‌های موردبررسی تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند. اطلاعات موردنظر برای استخراج داده‌ها در دسترس باشد. بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند. با در نظر گرفتن شرایط ذکرشده، در نهایت تعداد ۶۱۸ سال-شرکت به‌عنوان نمونه پژوهش انتخاب شد.

نگاره ۱. فرآیند تعیین حجم نمونه پژوهش

فرآیند تعیین حجم نمونه شرکت	تعداد سال-شرکت
شرکت‌های تولیدی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای صورت‌های مالی حسابرسی شده در بازه زمانی ۱۳۹۶/۱۲/۲۹ الی ۱۴۰۱/۱۲/۲۹ هستند. ۱۸۸	۱۱۲۸
کسر می‌شود: شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ در بورس پذیرفته‌شده‌اند. ۱۵۶	۱۵۶
کسر می‌شود: شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ در بورس لغو پذیرش شده‌اند. ۱۳	۷۸
کسر می‌شود: شرکت‌هایی که در بازه زمانی ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ بیش از سه ماه وقفه معاملاتی داشته‌اند. ۷۲	۷۲
کسر می‌شود: شرکت‌هایی که اطلاعات آن‌ها از سال ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ در دسترس نباشد. ۲۰۴	۲۰۴
تعداد سال-شرکت‌های نمونه شرکت‌کننده در تجزیه و تحلیل نهایی	۶۱۸ سال-شرکت

## مدل‌ها و اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

مدل‌های رگرسیونی ۱ و ۲ و نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش، برگرفته از پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد که به‌منظور آزمون فرضیه پژوهش استفاده شده است:

$$\Pr(\text{Beat}_{ijt}) = f(\alpha_1 + \alpha_2 \text{Aud\_Dis}_{ijt} + \alpha_3 \text{Audit\_Lag}_{ijt} + \alpha_4 \text{bign}_{ijt} + \alpha_5 \text{cashflow}_{ijt} + \alpha_6 \text{Chg\_inv}_{ijt} + \alpha_7 \text{Client Importance}_{ijt} + \alpha_8 \text{Logaf}_{ijt} + \alpha_9 \text{lag\_rest}_{ijt} + \alpha_{10} \text{recinv}_{ijt} + \alpha_{11} \text{Switch}_{ijt} + \alpha_{12} \text{Tenure}_{ijt} + \alpha_{13} \text{Tacc}_{ijt} + \alpha_{14} \text{ROA}_{ijt} + \text{Year} \times \text{Industry Fixed Effects}) \quad (1)$$

$$\Pr(\text{restatment}_{jt+n}) = f(\alpha_1 + \alpha_2 \text{Aud\_Dis}_{ijt} + \alpha_3 \text{Audit\_Lag}_{ijt} + \alpha_4 \text{bign}_{ijt} + \alpha_5 \text{cashflow}_{ijt} + \alpha_6 \text{Chg\_inv}_{ijt} + \alpha_7 \text{Client Importance}_{ijt} + \alpha_8 \text{Logaf}_{ijt} + \alpha_9 \text{lag\_rest}_{ijt} + \alpha_{10} \text{recinv}_{ijt} + \alpha_{11} \text{Switch}_{ijt} + \alpha_{12} \text{Tenure}_{ijt} + \alpha_{13} \text{Tacc}_{ijt} + \alpha_{14} \text{ROA}_{ijt} + \text{Year} \times \text{Industry Fixed Effects}) \quad (2)$$

## متغیرهای پژوهش

متغیر وابسته: کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی با استفاده از دو متغیر شکست پیش‌بینی سود هر سهم و تجدید ارائه سود سال جاری موردبررسی قرار می‌گیرد.

Beat: شکست پیش‌بینی سود: اگر سود واقعی هر سهم بزرگ‌تر از میانه آخرین پیش‌بینی

سود هر سهم باشد، عدد یک؛ در غیر این صورت عدد صفر.

*Restatement*: اگر شرکت سود سال جاری را تجدید ارائه کند، عدد یک؛ در غیر این صورت عدد صفر.

متغیر مستقل: انحراف توجه حسابرس

*Aud\_Dis*: معیار اندازه‌گیری انحراف توجه حسابرس

*Aud\_Dis\_Shocked*: شاخص انحراف توجه حسابرس برای حسابرسان دارای مشتریان

دچار شوک

$$Aud\_Dis_{ijt} = \sum^n W_t \times S_t \quad (3)$$

$W_t$ : نسبت حق‌الزحمه حسابرسی به کل درآمد موسسه حسابرسی

$S_t$ : شوک‌های منفی دریافتی توسط هر شرکت در سال  $t$ . اگر بازده سالانه شرکت در سال قبل در پایین‌ترین دهک در بین شرکت‌های نمونه باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر.

رویدادهای منحرف‌کننده توجه حسابرس، رویدادهایی هستند که منجر به منفی شدن بازده سهام می‌شوند (میزان بازده در پایین‌ترین دهک)، زیرا شوک‌های منفی تأثیر بیشتری بر توجه و ارزیابی ریسک حسابرس دارند.

### متغیرهای کنترلی

*Audit\_Lag*: لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی.

*bign*: اگر شرکت نمونه توسط مؤسسات حسابرسی رتبه الف، حسابرسی شده باشد؛ عدد

یک، در غیر این صورت عدد صفر.

*cashflow*: جریان‌های نقدی عملیاتی تقسیم‌بر متوسط دارایی‌ها

*Chg\_inv*: درصد تغییرات در موجودی‌های کالا در سال جاری

*Client Importance*: اگر نسبت حق‌الزحمه حسابرسی به کل درآمد موسسه حسابرسی

طی سال بزرگ‌تر از میانه نمونه باشد، عدد یک؛ در غیر این صورت عدد صفر.

*Logaf*: لگاریتم طبیعی حق‌الزحمه حسابرسی

*ROA*: بازده دارایی‌ها

*lag\_rest*: اگر سود سال قبل شرکت تجدید ارائه شده باشد، عدد یک؛ در غیر این صورت

عدد صفر.

*recinv*: مجموع کل حساب‌های دریافتنی و کل موجودی‌های کالا تقسیم‌بر کل دارایی‌ها

*Switch*: اگر موسسه حسابرسی شرکت تغییر کند، عدد یک؛ در غیر این صورت عدد صفر.

*Tenure*: دوره تصدی حسابرس: تعداد سال‌هایی که شرکت، حسابرس فعلی خود را حفظ

کرده است.

Tacc: کل اقلام تعهدی: (سود خالص منهای جریان نقدی عملیاتی) / دارایی ها

#### ۴- یافته‌ها

#### آمار توصیفی

مطابق با نگاره ۲، میانگین یا نقطه تعادل متغیر شکست پیش‌بینی سود برابر ۰/۷۷ است. شاخص‌های پراکندگی، معیاری برای تعیین میزان پراکندگی داده‌ها از یکدیگر یا میزان پراکندگی آن‌ها نسبت به میانگین است. انحراف معیار یکی از مهم‌ترین شاخص‌های پراکندگی است که برای متغیر شکست پیش‌بینی سود با ۰/۴۲ می‌باشد. میزان عدم تقارن منحنی فراوانی را چولگی می‌نامند. اگر ضریب چولگی صفر باشد، جامعه کاملاً متقارن است و چنانچه این ضریب مثبت باشد، چولگی به راست و اگر ضریب منفی باشد چولگی به چپ دارد. مقدار ضریب چولگی برای متغیر شکست پیش‌بینی سود مثبت می‌باشد که نشان می‌دهد توزیع چوله به راست می‌باشد. شاخص پراکندگی میزان کشیدگی یا پخی منحنی فراوانی نسبت به منحنی نرمال استاندارد را برجستگی یا کشیدگی می‌نامند. اگر کشیدگی حدود صفر باشد، یعنی منحنی فراوانی از لحاظ کشیدگی وضع متعادل و نرمالی دارد، اگر این مقدار مثبت باشد منحنی برجسته و اگر منفی باشد منحنی پهن می‌باشد. در این پژوهش برای تمام متغیرها کشیدگی مثبت می‌باشد.

نگاره ۲- آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی شرکت‌ها

شکست پیش‌بینی سود سهم	تجدید ارائه سود هر صورت‌های مالی حساسرس	انحراف ارانه توجه مالی حساسرس گزارش	تعداد روزهای مؤسسات مالی و تاریخ دارای رتبه الف عملیاتی حساسرسی	جریان‌های الزحمه حساسرسی به کل درآمدهای موسسه حساسرسی	نسبت الزحمه حساسرسی به کل موجودی‌های کالا	حق
میانگین	۰,۷۷۰۲	۰,۳۷۲۱	۴,۲۳۶۴	۰,۸۶۴۰	۰,۱۵۰۱	Chg_invnt
میانه	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۴,۲۹۰۴	۱,۰۰۰۰	۰,۱۱۱۷	Importance
ماکسیمم	۱,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۵,۱۲۳۹	۱,۰۰۰۰	۱,۲۵۶۵	cashflow
مینیمم	۰,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۳,۱۷۸۰	۰,۰۰۰۰	-۰,۴۸۲۸	bign
انحراف معیار	۰,۴۲۱۰	۰,۴۸۳۷	۰,۴۰۵۹	۰,۳۴۲۹	۰,۱۷۹۵	Audit_Lag
چولگی	-۱,۲۸۴۶	۰,۵۲۸۹	-۰,۴۸۲۸	-۰,۱۴۴۷	-۰,۱۲۹	Aud_Dis
کشیدگی	۲,۶۵۰۴	۱,۲۷۹۷	۱۱,۸۸۴	۲,۲۴۰۸	۶,۱۴۴۳	Restatement
مشاهدات	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	Beat

ادامه نگاره ۲- آمار توصیفی متغیرهای مورد بررسی شرکت‌ها

لگاریتم حق الزحمه حساسرسی	طبیعی سود ارائه شده سال قبل موجودی‌ها تقسیم بر دارایی‌ها	تجدید دریافتی و موجودی‌ها تقسیم بر دارایی‌ها	مجموع کل حساب‌های کل تغییر موسسه حساسرسی	دوره تصدی اقلام تعهدی بازده	تصدی اقلام تعهدی بازده
میانگین	۷,۷۴۴۷	۰,۳۴۹۵	۰,۵۵۶۸	۲,۲۲۴۹	۰,۰۵۶۵
Logaf	lag_rest	recinv	Switch	Tenure	Tacc
۰,۳۴۹۵	۰,۳۴۹۵	۰,۵۵۶۸	۰,۲۱۸۴	۲,۲۲۴۹	۰,۰۵۶۵
۰,۳۴۹۵	۰,۳۴۹۵	۰,۵۵۶۸	۰,۲۱۸۴	۲,۲۲۴۹	۰,۰۵۶۵

۰,۱۶۶۷	۰,۰۴۳۱	۲,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۵۳۳۶	۰,۰۰۰۰	۷,۶۷۸۵	میان
۲,۵۳۱۵	۱,۴۴۲۷	۶,۰۰۰۰	۱,۰۰۰۰	۷,۰۷۱۱	۱,۰۰۰۰	۱۱,۹۵۹	ماکسیم
-۰,۳۸۶۹	-۱,۷۴۴۱	۱,۰۰۰۰	۰,۰۰۰۰	۰,۰۵۷۶	۰,۰۰۰۰	۴,۹۶۹۸	مینیم
۰,۱۹۸۴	۰,۱۷۳۰	۱,۳۰۵۶	۰,۴۱۳۵	۰,۴۰۰۰	۰,۴۷۷۲	۰,۹۰۴۷	انحراف معیار
۰,۳۹۱۷	۰,۱۲۰۴	۱,۰۰۰۱	۰,۳۶۲۸	۱,۰۷۸۴	۰,۶۳۱۲	۰,۵۰۱۹	چولگی
۳,۶۰۶۵	۳,۹۴۸۲	۳,۳۴۹۶	۲,۸۵۷۲	۴,۶۲۳۷	۱,۳۹۸۴	۳,۹۱۲۶	کشیدگی
۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	۶۱۸	مشاهدات

### آزمون ریشه واحد

#### نگاره ۳. آزمون ریشه واحد

نتیجه	سطح معناداری	آماره‌ی آزمون لوین، لین و چو	متغیرها
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۰,۴۴۸۹	Beat شکست پیش بینی سود هر سهم
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۰,۴۹۷۹	Restatement تجدیدارائه سود سال جاری
پایا	۰,۰۰۰۰	-۲۴,۴۴۷۷	Aud_Dis انحراف توجه حسابرِس
پایا	۰,۰۰۰۰	-۲۰,۴۳۲۹	Audit_Lag لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرِس
پایا	۰,۰۰۳۲	-۲,۷۲۷۶	bign موسسات حسابرِس دارای رتبه الف
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۶,۳۹۷۵	cashflow جریان های نقدی عملیاتی
پایا	۰,۰۰۰۰	-۲۴,۳۶۸۴	Chg_invt درصد تغییرات در موجودی های کالا
پایا	۰,۰۰۰۰	-۷,۱۴۷۳	Client نسبت حق الزحمه حسابرِس به کل درآمد موسسه حسابرِس
پایا	۰,۰۰۰۰	-۷,۶۶۵۰	Logaf لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرِس
پایا	۰,۰۰۰۰	-۹,۰۰۶۲	lag_rest سود تجدیدارائه شده سال قبل شرکت
پایا	۰,۰۰۰۰	-۲۲,۰۳۷۰	recinv مجموع کل حساب های دریافتی و کل موجودی ها تقسیم بر کل دارایی ها
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۱,۷۲۶۴	Switch تغییر موسسه حسابرِس
پایا	۰,۰۰۰۰	-۵,۲۶۶۴	Tenure دوره تصدی حسابرِس
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۹,۷۵۸۴	Tacc اقلام تعهدی
پایا	۰,۰۰۰۰	-۱۰,۵۶۸۱	ROA بازده دارایی

قبل از تخمین الگو لازم است مانایی (پایائی) متغیرها موردبررسی قرار بگیرد. یک متغیر، وقتی ماناست که میانگین، واریانس و ضرایب خودهمبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند. همان‌طور که ملاحظه می‌شود سطح معنی‌داری آزمون ریشه واحد در همه متغیرها کمتر از ۰,۰۵ و نشان می‌دهد که از مرتبه صفر (0) I و در سطح مانا هستند؛ این بدان معنی است که میانگین و واریانس متغیرها در طول زمان و کوواریانس متغیرها بین سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱ ثابت بوده است و متغیرها پایا می‌باشند.

## آزمون والد

نگاره ۴- آزمون والد

سطح معنی داری	آزمون والد	Beat	شکست پیش‌بینی سود هر سهم	فرضیه
۰,۰۲۳۷	۵,۱۴۰۰	Restatement	تجدید ارائه سود سال جاری	پژوهش
۰,۰۳۸۸	۴,۲۸۷۴			

جهت اطمینان از غیر صفر بودن ضرایب مطرح شده در فرض صفر از آزمون محدودیت (والد) استفاده می‌کنیم تا با استفاده از احتمال آماره F در این آزمون، فرضیه صفر را آزمون کنیم؛ در نگاره ۴ نتیجه آزمون والد آورده شده است. همان‌گونه که ملاحظه می‌شود سطح احتمال آماره‌ی محاسباتی کمتر از ۵ درصد است و بنابراین فرض صفر مبنی بر صفر بودن ضرایب رد می‌شود و به عبارتی این ضرایب صفر نیستند.

### آزمون مدل اول پژوهش

$$\Pr(\text{Beat}_{ijt}) = f(\alpha_1 + \alpha_2 \text{Aud\_Dis}_{ijt} + \alpha_3 \text{Audit\_Lag}_{ijt} + \alpha_4 \text{bign}_{ijt} + \alpha_5 \text{cashflow}_{ijt} + \alpha_6 \text{Chg\_inv}_{ijt} + \alpha_7 \text{Client Importance}_{ijt} + \alpha_8 \text{Logaf}_{ijt} + \alpha_9 \text{lag\_rest}_{ijt} + \alpha_{10} \text{recinv}_{ijt} + \alpha_{11} \text{Switch}_{ijt} + \alpha_{12} \text{Tenure}_{ijt} + \alpha_{13} \text{Tacc}_{ijt} + \alpha_{14} \text{ROA}_{ijt} + \text{Year} \times \text{Industry Fixed Effects}) \quad (1)$$

نگاره ۵- خلاصه نتایج مدل ۱ با استفاده از روش لجستیک طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱

متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره-Z	سطح معناداری	نتیجه
عرض از مبدأ	$\alpha_0$	-۲,۵۴۴۲	۲,۱۳۰۱	-۱,۱۹۴۴	۰,۲۳۲۳	منفی
انحراف توجه حسابرس	Aud_Dis	۲۸,۳۴۲۹	۱۲,۵۰۱۴	۲,۲۶۷۱	۰,۰۲۳۴	مثبت
لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی	Audit_Lag	-۰,۶۳۶۰	۰,۲۳۷۷	-۲,۶۷۵۴	۰,۰۰۶۲	منفی
موسسات حسابرسی دارای رتبه لگ جریان های نقدی عملیاتی	bign	-۰,۸۴۳۷	۰,۴۰۷۳	-۲,۰۷۱۴	۰,۰۴۴۱	منفی
درصد تغییرات در موجودی های کالای	cashflow	-۶,۵۱۶۲	۱,۰۵۵۹۸	-۰,۶۱۷۰	۰,۵۳۷۲	بی معنی
نسبت حق الزحمه حسابرسی به کل درآمد موسسه حسابرسی	Chg_inv	-۰,۲۱۴۹	۰,۲۳۶۱	-۰,۹۰۹۹	۰,۳۶۲۸	بی معنی
لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی	Client Importance	-۰,۰۲۸۴	۰,۳۱۰۸	-۰,۰۹۱۶	۰,۹۲۷۰	منفی
سود تجدیدارائه شده سال قبل شرکت	Logaf	۰,۴۰۴۴	۰,۱۹۳۹	۲,۰۸۵۲	۰,۳۷۰	بی معنی
مجموع کل حساب های دریافتی و کل موجودی هائقسیم بر کل دارایی ها	lag_rest	۰,۱۹۸۹	۰,۳۱۲۳	۰,۶۳۶۹	۰,۵۲۴۱	مثبت
موسسه حسابرسی شرکت	recinv	۱,۳۹۶۴	۰,۷۱۰۵	۱,۹۶۵۲	۰,۰۴۹۴	بی معنی
دوره تصدی حسابرس	Switch	-۰,۰۵۹۷	۰,۴۴۵۰	-۰,۱۳۴۲	۰,۸۹۳۲	بی معنی
اقدام تعهدی	Tenure	-۰,۰۲۵۸	۰,۱۵۳۸	-۲,۰۷۱۴	۰,۰۸۶۶	بی معنی
بازده دارایی	Tacc	-۸,۹۵۲۴	۱۱,۷۵۹۴	-۰,۷۶۱۳	۰,۴۴۶۵	بی معنی
ضریب تعیین مک فادن	ROA	۳۸,۰۳۷۵	۱۲,۶۷۶۴	۳,۰۰۶	۰,۰۰۲۷	مثبت
احتمال هاسمرلم شو		۰,۲۰۰۳				
LR-آماره		۳۷,۰۳۳۲				
سطح معناداری LR		۰,۰۰۰۰				

هدف این پژوهش بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر کیفیت حسابرسی می‌باشد. یک از معیارهای موردبررسی کیفیت حسابرسی در این پژوهش شکست پیش‌بینی سود هر سهم می‌باشد. نگاره ۵، نتایج برآورد رگرسیون در خصوص بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرس بر شکست پیش‌بینی سود هر سهم را نشان می‌دهد. نتایج بیانگر آن است که انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر شکست پیش‌بینی سود هر سهم تأثیر مثبت و معناداری دارد. این نتیجه با نتایج چانگ و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد. این یافته حاکی از آن است که انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک باعث افزایش شکست پیش‌بینی سود هر سهم شده است به این معنی که شرکت‌ها به دلیل مدیریت سود، پیش‌بینی‌های سود هر سهم را برآورده می‌کنند و یا پیش‌بینی سود هر سهم را با شکست مواجه می‌سازند به طوری که، میزان سود واقعی هر سهم بیشتر از میزان سود پیش‌بینی شده می‌شود.

### آزمون مدل دوم پژوهش

$$\text{Pr}(\text{restatment}_{ijt+n}) = f(\alpha_1 + \alpha_2 \text{Aud\_Dis}_{ijt} + \alpha_3 \text{Audit\_Lag}_{ijt} + \alpha_4 \text{bign}_{ijt} + \alpha_5 \text{cashflow}_{ijt} + \alpha_6 \text{Chg\_inv}_{ijt} + \alpha_7 \text{Client Importance}_{ijt} + \alpha_8 \text{Logaf}_{ijt} + \alpha_9 \text{lag\_rest}_{ijt} + \alpha_{10} \text{recinv}_{ijt} + \alpha_{11} \text{Switch}_{ijt} + \alpha_{12} \text{Tenure}_{ijt} + \alpha_{13} \text{Tacc}_{ijt} + \alpha_{14} \text{ROA}_{ijt} + \text{Year} \times \text{Industry Fixed Effects}) \quad (2)$$

نگاره ۶- خلاصه نتایج مدل ۲ با استفاده از روش لجستیک طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱

متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره-Z	سطح معناداری	نتیجه
عرض از مبدأ	$\alpha_0$	۲۵۰۸۶	۱,۲۱۱۵	۲,۰۷۰۶	۰,۰۳۸۴	منفی
انحراف توجه حسابرس	Aud_Dis	۲۰,۷۶۷۷	۹,۹۱۴۴	۲,۰۹۴۷	۰,۰۳۶۲	مثبت
لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی	Audit_Lag	-۰,۴۶۹۶	۰,۲۳۲۳	-۲,۰۲۱۳	۰,۰۴۱۰	منفی
مؤسسات حسابرسی دارای رتبه الف	bign	-۰,۴۹۹۹	۰,۲۴۹۰	-۲,۰۰۷۶	۰,۰۴۴۷	منفی
جریان های نقدی عملیاتی	cashflow	۰,۴۲۹۱	۱,۹۴۶۳	۰,۲۲۰۴	۰,۸۲۵۵	بی معنی
درصد تغییرات در موجودی های کالا	Chg_inv	-۰,۱۰۲۷	۰,۱۲۹۰	-۰,۷۹۵۶	۰,۴۲۶۲	بی معنی
نسبت حق الزحمه حسابرسی به کل درآمد موسسه حسابرسی	Client Importance	-۰,۰۳۷۵	۰,۱۷۸۷	-۰,۲۱۰۰	۰,۸۳۳۶	بی معنی
لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی	Logaf	-۰,۰۳۵۶	۰,۱۰۹۴	-۰,۳۲۵۶	۰,۷۴۴۷	مثبت
سود تجدیدارائه شده سال قبل شرکت	lag_rest	۰,۳۹۷۸	۰,۱۸۷۴	۲,۱۲۲۰	۰,۰۳۳۸	بی معنی
مجموع کل حساب های دریافتی و کل موجودی هاتقسیم بر کل دارایی ها	recinv	۰,۰۳۸۰	۰,۴۰۸۲	۰,۰۹۳۲	۰,۹۲۵۷	منفی
تغییر موسسه حسابرسی شرکت	Switch	-۰,۵۷۱۱	۰,۲۵۱۰	-۲,۲۷۵۴	۰,۰۱۰۵	منفی
دوره تصدی حسابرس	Tenure	-۰,۱۷۹۰	۰,۰۸۸۶	-۲,۱۹۱	۰,۰۴۲۸	منفی
اقدام تعهدی	Tacc	۰,۶۴۰۲	۲,۰۶۸۴	۰,۳۰۹۵	۰,۷۵۶۹	بی معنی
بازده دارایی	ROA	-۱,۹۲۹۰	۲,۲۲۳۵	-۰,۸۶۷۵	۰,۳۸۵۶	بی معنی



۰,۴۴۳۷	ضریب تعیین مک فادن
۰,۶۷۷۳	احتمال هاسرلم شو
۳۵,۷۲۹۱	LR-آماره
۰,۰۰۱۱	سطح معناداری LR

یکی دیگر از معیارهای موردبررسی کیفیت حسابرسی در این پژوهش تجدید ارائه سود سال جاری می‌باشد. نگاره ۶، نتایج برآورد رگرسیون در خصوص بررسی تأثیر انحراف توجه حسابرس بر تجدید ارائه سود سال جاری را نشان می‌دهد. نتایج گزارش شده در نگاره ۶، نشان می‌دهد که انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر تجدید ارائه سود سال جاری تأثیر مثبت و معناداری دارد. به عبارت دیگر، انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک باعث افزایش تجدید ارائه سود سال جاری شده است. این نتیجه با یافته‌های چانگ و همکاران (۲۰۲۲) مطابقت دارد.

### آزمون استحکام نتایج

چانگ و همکاران (۲۰۲۲؛ ۳۵۶) بیان کردند که ارتباط بین معیار انحراف توجه حسابرس و شکست پیش‌بینی سود ممکن است به جای شوک‌های منفی برون‌زایی از رویدادهای تصادفی باشد که باعث می‌شوند حسابرسان، تردید حرفه‌ای را اعمال نکنند. بنابراین مطابق پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۲۲)، با هدف بررسی این موضوع، معیار جدیدی برای انحراف توجه حسابرس تعریف شد، به طوری که انحراف توجه حسابرس بر اساس بازده شرکت‌هایی که بازده آن‌ها در بالاترین دهک ( $D = 10$ ) قرار دارند و رویدادهای انحراف توجه را تجربه نمی‌کنند، دوباره تعریف و محاسبه شد. نتایج شبیه معیار، مشابه نتایج اولیه پژوهش نمی‌باشد، بنابراین نتایج اولیه ناشی از رویدادهای ایجادکننده انحراف توجه حسابرس (شوک‌های منفی برون‌زا) می‌باشند. نتایج پژوهش، بعد از اجرای آزمون استحکام به شرح زیر است (نگاره ۷ و ۸ مربوط به نتایج آزمون استحکام می‌باشد).

در مدل ۱ و مدل ۲، بعد از اجرای آزمون استحکام، نتایج اولیه پژوهش تکرار نشده است و ضریب شبه معیار، مثبت نمی‌باشد، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که رویدادهای ایجادکننده انحراف توجه ناشی از رویدادهای تصادفی نمی‌باشند، لذا بر نتایج آزمون‌ها می‌توان اتکای بیشتری داشت.

نگاره ۷- آزمون استحکام- خلاصه نتایج مدل ۱ با استفاده از روش لجستیک طی سال‌های ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱

متغیر	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره-Z	سطح معناداری	نتیجه
عرض از مبدأ	$\alpha_0$	۲,۲۸۵۶	۱,۶۱۲۹	۱,۴۱۷۰	۰,۱۵۶۵	مثبت
انحراف توجه حسابرس	Aud_Dis	-۱۷,۶۱۶۵	۸,۹۸۵۶	-۱,۹۶۰۵	۰,۰۴۹۹	منفی
لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسی	Audit_Lag	-۰,۷۱۹۴	۰,۳۱۴۳	-۲,۲۸۸۹	۰,۰۲۲۱	منفی
موسسات حسابرسی دارای رتبه آلف	bign	۰,۶۹۲۹	۰,۳۰۱۳	۲,۲۹۹۴	۰,۰۲۱۵	مثبت
جریان‌های نقدی عملیاتی	cashflow	۶,۳۱۸۴	۲,۰۱۴۶	۳,۱۳۶۱	۰,۰۰۱۷	مثبت
درصد تغییرات در موجودی‌های کالا	Chg_invnt	-۰,۰۶۱۱	۰,۱۵۲۳	-۰,۴۰۱۱	۰,۶۸۸۳	بی معنی
نسبت حق الزحمه حسابرسی به کل درآمد	Client	۰,۷۰۱۹	۰,۲۳۴۲	۲,۹۹۶۶	۰,۰۰۲۷	مثبت

نتیجه	سطح معناداری	آماره-Z	خطای استاندارد	ضرایب	نماد	متغیر
بی معنی	۰.۰۰۰۰	-۵.۲۰۷۵	۱.۳۶۵۰	-۷.۱۰۸۵	$\alpha_0$	عرض از مبدأ
بی معنی	۰.۰۰۱۱۶	-۲.۵۲۵۴	۹.۷۲۶۵	-۲۴.۵۶۴۳	Aud_Dis	انحراف توجه حسابرسان
بی معنی	۰.۰۰۰۰۶	۳.۴۲۵۱	۰.۲۵۸۷	۰.۸۸۶۳	Audit_Lag	لگاریتم طبیعی تعداد روزهای بین پایان سال مالی و تاریخ گزارش حسابرسان
بی معنی	۰.۳۷۳۸	-۰.۸۸۹۳	۰.۲۷۱۰	-۰.۲۴۱۰	bign	مؤسسات حسابرسان دارای رتبه الف
بی معنی	۰.۰۲۷۰۰	۱.۱۰۳۱	۱.۷۶۷۷	۱.۹۵۰۰	cashflow	جریان های نقدی عملیاتی
بی معنی	۰.۰۲۴۰۳	-۱.۱۷۴۱	۰.۱۴۱۱	-۰.۱۶۵۷	Chg_invt	درصد تغییرات در موجودی های کالا
بی معنی	۰.۰۹۳۱۱	-۰.۰۸۶۴	۰.۱۹۴۷	-۰.۰۱۶۸	Client Importance	نسبت حق الزحمه حسابرسان به کل درآمد موسسه حسابرسان
مثبت	۰.۰۰۴۴۶	۲.۰۰۸۶	۰.۱۱۵۸	۰.۲۳۲۶	Logaf	لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسان
بی معنی	۰.۰۰۰۷۸	۲.۶۶۱۸	-۰.۲۰۲۴	۰.۵۳۸۹	lag_rest	سود تجدیدارانه شده سال قبل شرکت
بی معنی	۰.۰۲۰۹۹	۱.۲۵۳۷	۰.۴۲۲۹	۰.۵۳۰۲	recinv	مجموع کل حساب های دریافتنی و کل موجودی ها تقسیم بر کل دارایی ها
بی معنی	۰.۵۹۴۷	-۰.۵۳۱۹	۰.۲۷۶۳	-۰.۱۴۷۰	Switch	تغییر موسسه حسابرسان شرکت
بی معنی	۰.۰۱۹۴۲	۱.۲۹۸۳	۰.۰۹۱۷	۰.۱۱۹۰	Tenure	دوره تصدی حسابرسان
بی معنی	۰.۰۱۲۸۴	۱.۵۲۰۴	۱.۸۸۴۲	۲.۸۶۴۸	Tacc	اقلام تعهدی
بی معنی	۰.۰۲۴۷۹	-۱.۱۵۵۴	۱.۸۹۱۲	-۲.۱۸۵۳	ROA	بازده دارایی
				۰.۳۶۶۸		ضریب تعیین مک فادن
				۰.۲۲۷۵		احتمال هاسمرلم شو
				۵۰.۱۶۹۳		LR-آماره
				۰.۰۰۰۰		سطح معناداری LR

نگاره ۸- آزمون استحکام- خلاصه نتایج مدل ۲ با استفاده از روش لجستیک طی سالهای ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۱

## ۵- بحث و نتیجه گیری

کیفیت حسابرسی، اطمینان معقولی را در خصوص هرگونه عدم انحراف قابل توجه از استانداردهای حسابداری برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی فراهم می‌آورد و رفتارهای فرصت طلبانه مدیران را تعدیل می‌کند. مدیران می‌توانند سود را مدیریت کنند تا عملکرد شرکت را بهتر نشان داده و توانایی پیش‌بینی سودهای آتی را در ارقام تعهدی افزایش دهند. این پژوهش باهدف پاسخ به این سؤال انجام گرفته است که حسابرسان چه واکنشی نسبت به وقوع شوک‌های منفی برون‌زا در مشتریان موردحسابرسی نشان می‌دهند؟ و آیا انحراف توجه حسابرس به مشتریان دچار شوک تأثیری بر اثربخشی حسابرسی در محدود کردن گزارشگری مالی فرصت طلبانه دارد؟ به این منظور، پژوهش حاضر، تأثیر انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران را آزمون نموده است که برای سنجش کیفیت حسابرسی از دو معیار شکست پیش‌بینی سود هر سهم و تجدید ارائه سود سال جاری استفاده شده است. پژوهش‌های بسیار اندکی در رابطه با انحراف توجه حسابرس صورت گرفته است و خلأ شواهد تجربی در این زمینه بسیار مشهود است.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آماری مدل ۱ نشان می‌دهد انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک، شکست پیش‌بینی سود هر سهم را افزایش می‌دهد. چانگ و همکاران (۲۰۲۲؛ ۳۶۱) بیان می‌کنند که وقوع شوک‌های منفی برون‌زا در مشتریان موردحسابرسی باعث انحراف توجه حسابرسان می‌شوند و به دلیل اینکه حسابرسان دچار انحراف توجه، توجه کافی به مشتریان موردحسابرسی بدون شوک ندارند و تردید حرفه‌ای کافی در اجرای روش‌های حسابرسی اعمال نمی‌کنند. در نتیجه، در چنین شرکت‌هایی، به دلیل مدیریت سود، پیش‌بینی سود هر سهم با شکست مواجه می‌شود و کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان دچار انحراف توجه، کاهش می‌یابد.

شرکت‌ها، انگیزه‌ای قوی برای شکست معیارهای سود دارند (دیچو و اسکینر، ۲۰۰۰؛ ۲۳۷؛ دژورژ و همکاران، ۱۹۹۹؛ ۳). به دلیل اینکه، بازار سرمایه، شرکت‌ها را به دلیل برآورده نکردن پیش‌بینی‌های سود، جریمه می‌کند و به دلیل شکست پیش‌بینی سود، پاداش می‌دهد (بارتو و همکاران، ۲۰۰۲؛ ۱۷۵؛ کازنیک و مک نیکل، ۲۰۰۲؛ ۲۳۰). یافته‌های دیچو و اسکینر (۲۰۰۰؛ ۲۴۸) نشان می‌دهد که مدیران، انگیزه‌ای قوی برای «شکست معیارهای سود» دارند، به این معنی که شرکت‌هایی که معیارهای سود را با شکست مواجه می‌سازند، مدیریت سود انجام می‌دهند. همچنین، شواهد تجربی نشان می‌دهند که شرکت‌ها، سود را به شکلی مدیریت می‌کنند تا معیارهای سود را شکست دهند (آباربانل و لیهاوی، ۲۰۰۳؛ ۱۰۹؛ برگستالر و دیچو، ۱۹۹۷؛ ۱۰۲؛ دژورژ و همکاران، ۱۹۹۹؛ ۵؛ دالیوال و همکاران، ۲۰۰۴؛ ۴۳۳؛ کازنیک و مک

نیکولز، ۲۰۰۲؛ ۷۲۹). بنابراین، شکست پیش‌بینی سود، نشانه‌ای از کاهش کیفیت حسابرسی شرکت‌ها می‌باشد (شواهدی از چشم‌پوشی حسابرسان در برابر مدیریت سود مشتریان جهت شکست پیش‌بینی سود). طی دو دهه گذشته، قانون‌گذاران به صراحت ابراز نگرانی کرده‌اند که ممکن است حسابرسان در برابر فشار مشتریان تسلیم شوند تا به آن‌ها اجازه دهند پیش‌بینی‌های سود را با شکست مواجه سازند (بیگز، ۲۰۰۲؛ ۳۴؛ گائو، ۲۰۰۳؛ ۷۳؛ لویت، ۱۹۹۸؛ ۱۵؛ پیت، ۲۰۰۲؛ ۴۵). کمیسیون بورس و اوراق بهادار صراحتاً به حسابرسان و شرکت‌های موردحسابرسی آن‌ها هشدار می‌دهد که تحریف بی‌اهمیت در صورتی با اهمیت در نظر گرفته می‌شود که شرکت‌های موردحسابرسی، پیش‌بینی‌های سود را با شکست مواجه سازند (AICPA، ۲۰۰۶؛ SEC، ۱۹۹۹).

همچنین یافته‌های حاصل از آزمون مدل ۲ نشان می‌دهد که انحراف توجه حسابرسان به شرکت‌های دچار شوک تأثیر مثبتی بر تجدید ارائه سود سال جاری دارد. به عبارت دیگر، انحراف توجه حسابرسان به شرکت‌های دچار شوک باعث افزایش تجدید ارائه سود سال جاری و کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. به طوری که دی آنجلو (۱۹۸۱؛ ۲۹۷) کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسان در کشف و گزارش تحریفات موجود در گزارش‌های مالی صاحبکار تعریف می‌کند و یکی از دلایل اولیه و زیربنایی تجدید ارائه صورت‌های مالی، ناتوانی حسابرسان در کشف تحریفات بااهمیت صورت‌های مالی قبل از انتشار آن‌ها می‌باشد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۷؛ ۲). بنابراین در مجموع می‌توان نتیجه گرفت که انحراف توجه حسابرسان به شرکت‌های دچار شوک باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود. این یافته‌ها همسو با نتایج پژوهش چانگ و همکاران (۲۰۲۲) است.

در این راستا، چانگ و همکاران (۲۰۲۲؛ ۳۴۷) بیان کردند وقتی حسابرسان دچار انحراف توجه می‌شوند، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد و زمانی که مشتریان حسابرسان، شوک‌های منفی را تجربه می‌کنند، تیم‌های بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB) نه تنها، باید از شرکت‌های موردحسابرسی دچار شوک، بلکه از شرکت‌های موردحسابرسی بدون شوک نیز نمونه‌برداری کنند، به ویژه آن دسته از مشتریانی که اهمیت کمتری برای موسسه حسابرسی دارند و توسط یک موسسه حسابرسی با رشد بالا، حسابرسی می‌شوند و حسابرسان در قبال آن با مسئولیت‌های حقوقی کمتری مواجه هستند.

این پژوهش نیز همانند پژوهش‌های تجربی مشابه دارای محدودیت بوده است. به دلیل عدم ارائه داده حق‌الزحمه حسابرسی در صورت‌های مالی برخی شرکت‌ها در سال‌های مختلف، این شرکت‌ها از نمونه پژوهش حذف شدند که در غیر این صورت فرضیه پژوهش در نمونه وسیع‌تری مورد آزمون قرار می‌گرفت.

با توجه به اینکه پژوهشی اندکی در ایران در رابطه با انحراف توجه حسابرس صورت گرفته است و هنوز خلأ شواهد تجربی در این زمینه بسیار مشهود است لذا در راستای موضوع پژوهش حاضر به محققان آتی پیشنهاد می‌شود تأثیر انحراف توجه حسابرس به شرکت‌های دچار شوک بر کیفیت حسابرسی با استفاده از سایر معیارهای کیفیت حسابرسی بررسی گردد. همچنین به قانون‌گذاران و استاندارد‌گذاران بخصوص سازمان بورس و اوراق بهادار، جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود با جدیت بیشتری بر عملکرد مؤسسات حسابرسی جهت افزایش کیفیت حسابرسی نظارت نمایند.

## کتابنامه

- اعتمادی، حسین؛ ساری، محمدعلی؛ جوانی قلندری، موسی. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۰ (۳۷): ۸۵-۱۰۶.
- جعفری، کرامت؛ آزادی، کیهان؛ فدایی، مهدی. (۱۴۰۲). ارائه مدلی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی با به‌کارگیری روش دلفی و تکنیک فازی مثلثی مرکز ثقل. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*. ۱۲(۴۷): ۹۳-۱۱۰.
- رویایی، رمضانعلی؛ آذین فر، کاوه. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت حسابرسی و نوع صنعت. *حسابداری مدیریت*. ۵(۱۵): ۱۹-۳۰.
- وديعی، محمد حسین؛ کاردان، بهزاد؛ هوشمند زعفرانیه، رحمت اله. (۱۳۹۷). اثر کیفیت حسابرسی بر میزان خطای سود پیش‌بینی‌شده واحدهای تجاری: معیار رتبه‌بندی حسابرس. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*. ۷(۲۸): ۱۳۵-۱۵۱.
- مرادی، مهدی؛ سلیمانی، ابوالفضل؛ شکریان برنجستانکی، مهدیه. (۱۴۰۱). تأثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگانه تنفسی بر کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*. ۲(۶): ۱۱۲-۱۲۸.
- مهام، کیهان؛ ذوالقدر، مصطفی. (۱۳۹۲). رابطه سود پیش‌بینی‌شده توسط مدیریت و مدیریت سود. *چشم‌انداز مدیریت مالی*. ۳(۹): ۸۱-۱۰۳.

## References

- Abarbanell, J. and Lehavy, R. (2003). Biased forecasts or biased earnings? The role of reported earnings in explaining apparent bias and over/under reaction in analysts' earnings forecasts. *Journal of Accounting and Economics*. 36(1): 105-146.
- Arens, A.A. Beasley, M.S. and Elder, R. (2016). *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Pearson. New York. NY.

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) (2006). Statement on Auditing Standards 107. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. AICPA. New York. NY.
- Bartov, E. Givoly, D. and Hayn, C. (2002). The rewards to meeting or beating earnings expectations. *Journal of Accounting and Economics*. 33 (2): 173-204.
- Beardsley, E. Goldman, N. and Omer, T.C. (2021). The distraction effect of non-audit services on audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 71(2): 101380.
- Beardsley, E. Goldman, N. and Omer, T.C. (2020). Audit office industry diversity and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*. doi: 10.1177/0148558X20942618.
- Bennett, G.B. Hatfield, R.C. and Stefaniak, C. (2015). The effect of deadline pressure on pre-negotiation positions: a comparison of auditors and client management. *Contemporary Accounting Research*. 32(4): 1507-1528.
- Bhaskar, L.S. (2018). How do risk-based inspections impact auditor behavior? Experimental evidence on the PCAOB's process. SSRN 3036137.
- Bhattacharjee, S. Maletta, M.J. and Moreno, K.K. (2007). The cascading of contrast effects on auditors' judgments in multiple client audit environments. *The Accounting Review*. 82(5): 1097-1117.
- Biggs, J. (2002). Testimony given to the US senate committee on banking, housing and urban affairs. Oversight hearing on accounting and investor protection issues raised by Enron and other public companies, February 27.
- Blankley, A.I. Hurtt, D.N. and MacGregor, J.E. (2014). The relationship between audit report lags and future restatements. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*. 33(2): 27-57.
- Brown-Liburud, H.L. Cohen, J. and Trompeter, G. (2013). Effects of earnings forecasts and heightened professional skepticism on the outcomes of client-auditor negotiation. *Journal of Business Ethics*. 116(2): 311-325.
- Beyer, A. and Sridhar, S.S. (2006). Effects of multiple clients on the reliability of audit reports. *Journal of Accounting Research*, 44(1): 29-51.
- Burgstahler, D. and Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics*. 24 (1): 99-126.
- Cassell, C. Hunt, E. Narayanamoorthy, G. and Rowe, S.P. (2019). A hidden risk of auditor industry specialization: evidence from the financial crisis. *Review of Accounting Studies*. 24(3): 891-926.
- Chang, J., Li, Y., Luo, Y. (2022). Auditor distraction and audit quality. *Review of Accounting and Finance*. 21 (4): 341-373.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*. 3: 297-322.

- Dechow, P.M. and Skinner, D.J. (2000). Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*. 14(2): 235-250.
- DeFond, M. and Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. 58 (2): 275-326.
- DeGeorge, F., Patel, J. and Zeckhauser, R. (1999). Earnings management to exceed thresholds. *The Journal of Business*. 72 (1): 1-33.
- Dhaliwal, D.S., Gleason, C.A. and Mills, L.F. (2004). Last-chance earnings management: Using the tax expense to meet analysts' forecasts. *Contemporary Accounting Research*. 21 (2): 431-459.
- Etemadi. H. Sari. M.A. JavaniGhalandari. M. (2020). The effect of auditor characteristic on the likelihood of financial statement restatements. *The financial Accounting and Auditing Researches*. 10 (37): 85-106. (In Persian).
- Jafari. K. Azadi. K. Fadae. M. (2023). Provide a model of factors affecting audit quality Using Delphi method and triangular fuzzy technique center of gravity. *Accounting Knowledge & Management Auditing*. 12(47): 93-110. (In Persian).
- GAO (General Accounting Office). (2003). Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation. GAO. Washington. DC.
- Glover, S.M. and Prawitt, D.F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: the professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*. 8 (1): 21-10.
- Hallman, N. (2017). Do auditors overemphasize contextual benchmarks? Archival evidence on contrast effects in auditors' assessment of client risk. SSRN 2935098.
- Hoos, F. Pruijssers, J.L. and Lander, M.W. (2019). Who's watching? Accountability in different audit regimes and the effects on auditors' professional skepticism. *Journal of Business Ethics*. 156 (2): 563-575.
- Hurley, P.J. (2017). Ego depletion and auditors' busy season. *Behavioral Research in Accounting*. 29(2): 25-35.
- Kaszniak, R. and McNichols, M.F. (2002). Does meeting earnings expectations matter? Evidence from analyst forecast revisions and share prices. *Journal of Accounting Research*. 40 (3): 727-759.
- Kempf, E. Manconi, A. and Spalt, O. (2017). Distracted shareholders and corporate actions. *The Review of Financial Studies*. 30 (5): 1660-1695.

- Lambert, T.A. Jones, K.L. Brazel, J.F. and Showalter, D.S. (2017). Audit time pressure and earnings quality: an examination of accelerated filings. *Accounting, Organizations and Society*. 58 (1): 50-66.
- Levitt, A. Jr. (1998). The numbers game. *The CPA Journal*. 68 (12): 14-19.
- Moradi, M, soleimani, A, shokrian berenjestanaki.M.(2022). The Impact of the Respiratory Virus Pandemic Crisis on Audit Quality. *Journal of Professional Auditing Research*. 2(6): 112-128. (In Persian).
- Maham.K, Zolghadr. M. (2013). The relationship between earnings forecast by management and earnings management. *Journal of Financial Management Perspective*. 3(9): 81-103. (In Persian).
- Nelson, M.W. (2009). A model and literature review of professional skepticism in auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 28(2): 1-34.
- PCAOB (2012). Staff audit practice alert no. 10: maintaining and applying professional skepticism in audits. available at: [https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)
- PCAOB (2017). Emerging issues that may affect audits, auditors, or the PCAOB. available at: <https://pcaobus.org/News/Events/Documents/05242017-SAG-meeting/panelist-slides-emerging-issues.pdf>.
- Persellin, J. Schmidt, J.J. Vandervelde, S.D. and Wilkins, M.S. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and the auditing profession. *Accounting Horizon*. 33 (4): 95-117.
- Pitt, H.L. (2002). Written testimony concerning accounting and investor protection issues raised by Enron and other public companies: before the committee on banking, Housing and Urban Affairs. United States Senate. March 21.
- Royayei.R. Azinfar. K. (2012). Relationship between Audit quality and Industry type. *Management Accounting*. 5(4): 19-30. (In Persian).
- SEC (1999). Materiality. Staff Accounting Bulletin 99. SEC. Washington. DC.
- Stevens, E., Moroney, R. and Webster, J. (2019). Professional skepticism: the combined effect of partner style and team identity salience. *International Journal of Auditing*. 23 ( 2): 279-291.
- Stice, J.D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *The Accounting Review*. 66 (3): 516-533.
- Vadeei. M.H. Kardan. B, Houashmand Zaferanie.R. (2018). Audit Quality and Earnings Forecast Error: As an Auditor Ranking Criterion. *Empirical Research In Accounting*. 8(28): 135-152. (In Persian).