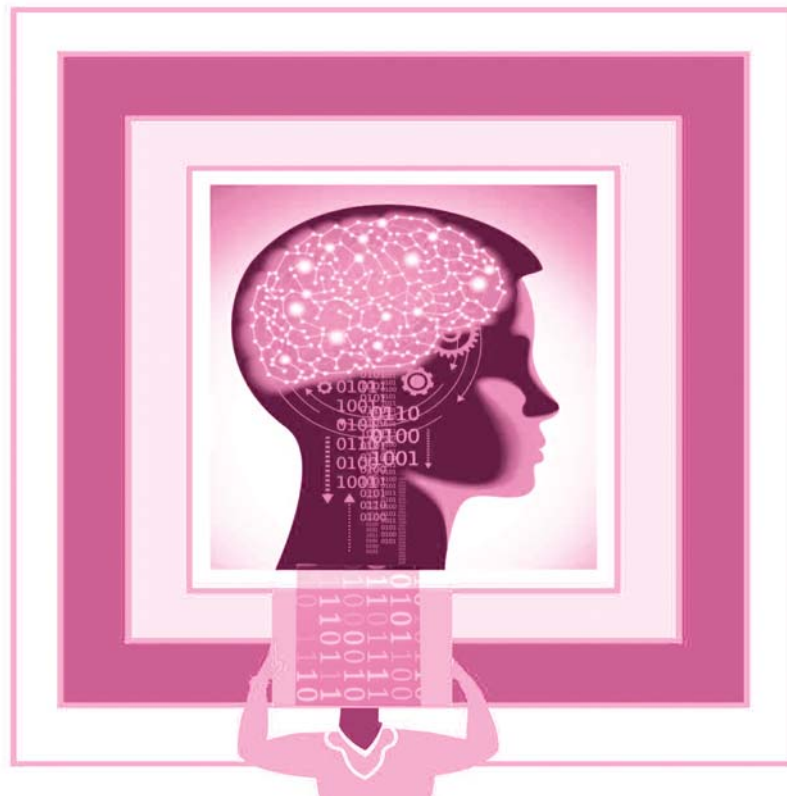


ناهمگونی در عرضه خدمات تخصصی



پژوهش موضوع این مقاله، مدل ناهمگونی انواع خدمات سنجش ناپذیر^۱ را بررسی کرده و با استفاده از داده‌های یگانه هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام (PCAOB)، به آزمون این مسئله پرداخته است که تخصص شریک مسئول کار در صنعت صاحبکار چه پیامدهای تجربی برای چهار موسسه حسابرسی بزرگ ایالات متحده دارد. مقوله خدمات سنجش ناپذیر به طور معمول هنگامی مطرح می‌شود که فروشنده خدمات تخصصی، با فرض ناآشنایی مشتریان با این خدمات، نوع خدمات لازم را تعیین و سپس ارائه می‌کند^۲ (Emons 1997, Causholli and Knechel 2012, Causholli et al. 2013). در زمینه خدمات سنجش ناپذیر، افزون بر تامین مناسب خدمات، سه حالت دیگر نیز ممکن است پیش آید: ارائه خدمات بیش از حد لازم، یعنی ارائه‌دهنده خدمات خدماتی بیش از حد لازم ارائه کند؛ دریافت حق الزحمه بیش از حد، یعنی دریافت حق الزحمه برای خدماتی که ارائه‌دهنده خدمات نداده است؛ و ارائه ناکافی خدمات، ارائه خدمات کمتر از حد لازم خدمات.

پژوهشهای پیشین اقتصادی در حوزه‌های مختلف از جمله تعمیرکاران خودرو (Patterson 1992, Hubbard 1998)، رابطه بیمار-پزشک (Emons 2001, Afendulis and Kessler 2007, Iizuka 2007 and 2012)، خدمات حقوقی (Hadfield 2000)، مشاوران املاک (Levitt and Syverson 2008) و شرکتهای فعال در زمینه صندوقهای سرمایه‌گذاری مشترک و سرمایه‌گذاران آنها (Chevalier and Ellison 1997) به بررسی و مستندسازی مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص پرداخته‌اند^۳. با وجود این، در پژوهشهای مرسوم در زمینه خدمات

ممکن است با توجه به تخصص حسابداری کمیته حسابرسی متفاوت باشد (Baugh et al. 2019).

سه، این که دسترس به داده‌های جامع و یگانه هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام درباره چهار موسسه بزرگ حسابرسی امریکا امکان آزمون تجربی پیش‌بینی‌های مدل پژوهشی را می‌دهد. مجموعه نهایی داده‌ها دربرگیرنده نام شرکای مسئول کار در هر حسابرسی و مهمتر از آن، دربردارنده نتیجه (واقعی) مرحله تشخیص مسئله صاحبکار است؛ یعنی این که خطر کار حسابرسی بالاتر است یا خیر و به خدمات گسترده‌تر حسابرسی نیاز است یا نه^۵. این داده‌ها همچنین شامل حق الزحمه حسابرسی (قیمتگذاری)، ساعت کار واقعی در هر حسابرسی، نرخ تحقق، شاخص سودآوری حسابرسی، و تجدیدارائه احتمالی صورتهای مالی صاحبکار در پایان کار است^۶.

در ابتدا مدلی تحلیلی ارائه می‌شود که در آن، حسابرسی یکی از خدمات سنجش ناپذیر به‌شمار می‌آید (البته پس از ارائه مدل مزبور، به بررسی وضعیتی پرداخته می‌شود که در آن مسائل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات سنجش ناپذیر شدت کمتری دارد). مدل ارائه‌شده چارچوب مدل **دولک و کرش‌بامر** (Dulleck and Kerschbamer 2006) را بسط می‌دهد و بر این درک ابتدایی استوار است که در وضعیتی با مشکل حاد، تخصص ارائه‌دهنده خدمات از اهمیت بیشتری برخوردار است و صاحبکاران باید از میان شرکای حسابرسی با میزان تخصص متفاوت دست به انتخاب بزنند. در هر کاری، به سطوح متفاوتی از خدمات حسابرسی نیاز است، ولی صاحبکار توان ارزیابی سطح واقعی خدمات حسابرسی مورد نیاز را ندارد. همه شرکا توانایی تشخیص درست سطح واقعی خدمات مورد نیاز را دارند، ولی در صورت نیاز به سطوح بالاتر خدمات، شرکای متخصص‌تر توانایی بیشتری در به‌دست‌آوردن اطمینان معقول از نبود تحریف‌های بااهمیت در صورتهای مالی دارند. مطابق با منابع مطالعاتی در این حوزه، شرکای حسابرسی می‌توانند ارائه سطحی از خدمات را پیشنهاد کنند که با سطح واقعی خدمات مورد نیاز متفاوت باشد.

مدل ارائه‌شده چندین پیش‌بینی تجربی آزمون‌پذیر را ارائه می‌کند. نخست، در حالت تعادل مدل، نشان داده می‌شود که شرکای حسابرسی با میزان تخصص بالاتر از یک حد مشخص افراد صادقی

سنجش ناپذیر، توجه پژوهشگر بر متخصصان همگون متمرکز است (Wolinsky 1995, Dulleck and Kerschbamer 2006). در عمل، متخصصانی مانند جراحان، از نظر توانایی و میزان تخصص، ناهمگون به‌شمار می‌آیند و مشتریان بالقوه آنها در انتخاب جراح دلخواه‌شان این ناهمگونی را در نظر می‌گیرند. پژوهش ما با تمرکز بر ناهمگونی توانایی متخصصان، شکاف موجود در پژوهش‌های پیشین را پر می‌کند.

در این پژوهش، به‌طور تجربی به‌چنددلیل بر خدمات حسابرسی تمرکز می‌کنیم. یک، این که پژوهش‌های تحلیلی پیشین، پژوهش‌های تجربی نوپدید و مراجع نظارتی حرفه حسابرسی وجود مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات حسابرسی را تایید کرده‌اند (Levine 2009, Causholli and Knechel 2012, Causholli et al. 2013, PCAOB 2015, Franzel 2016, Baugh et al. 2019). مشابه دیگر خدمات سنجش ناپذیر مانند معاینه و معالجه پزشکی، حسابرس نیز در آغاز (در مرحله تشخیص مسئله صاحبکار) خطر صاحبکار را ارزیابی می‌کند و سپس (در مرحله برخورد با مسئله مزبور) برای کسب اطمینان معقول از نبود تحریف بااهمیت در صورتهای مالی، رویه حسابرسی را برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند (استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ هیئت نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام). به‌دلیل این که تعیین سطح واقعی اطمینان دستیافتنی در حسابرسی مشکل است و به‌دلیل استفاده زیاد از قضاوت حرفه‌ای که هر کار حسابرسی را یگانه می‌سازد، صاحبکاران اغلب از پیش‌بینی میزان خدمات حسابرسی لازم پیش از آغاز کار و میزان خدماتی که در واقع می‌گیرند، ناتوان هستند^۴.

دو، این که برای تمرکز بر ناهمگونی میزان تخصص شرکا، دست‌کم در میان چهار موسسه بزرگ حسابرسی امریکا، خدمات حسابرسی حوزه مناسبی است. کمیته‌های حسابرسی شرکتها فرق چندانی بین چهار موسسه بزرگ حسابرسی قائل نیستند و به‌طور مستقیم بر فرایند حسابرسی نظارت ندارند، بلکه به‌طور معمول بر تخصص شریک ارشد موسسه حسابرسی مربوط تکیه می‌کنند (Beasley et al. 2009, Fiolleau et al. 2013, Almer et al. 2014). از این‌ها مهم‌تر این که میزان نبود تقارن اطلاعاتی بین کمیته حسابرسی و شریک حسابرسی

هستند و سطحی از خدمات را ارائه می‌دهند که در واقع صاحبکار نیاز دارد. بدین منظور، این شرکا در هنگام ارائه خدمات در سطوح پایین‌تر (یعنی وقتی خدمات حسابرسی باکیفیت خیلی بالاتر ارائه نمی‌کنند)، باید حق‌الزحمه بیشتری بگیرند و بدین ترتیب، بین ارائه سطح بالاتر یا پایین‌تر تفاوت قائل نمی‌شوند. بنابراین در این پژوهش، حق‌الزحمه حسابرسی اضافه‌تر بابت میزان تخصص در صنعت صاحبکار، حتی برای حسابرسی‌های با سطح پایین، پیش‌بینی می‌شود.^۷

دوم، نشان داده می‌شود که برخورد شرکای دارای تخصص پایین‌تر از حد یادشده با حسابرسی‌های دارای سطح کیفی بالاتر، فاقد کیفیت مناسب حرفه‌ای است (به عبارت دیگر، سطح کیفی خدمات آنان همواره پایین است). البته پرسش درباره وجود واقعی چنین شرکایی پرسشی تجربی است.

سوم، اگر صاحبکار نتواند پیش‌بینی کند که آیا به سطح پایین خدمات حسابرسی نیاز دارد یا نه، رقابت با شرکای دارای تخصص کمتر مانع از این می‌شود که شرکای با تخصص بالاتر بابت حسابرسی سطح پایین حق‌الزحمه بیشتری بگیرند. بنابراین پیش‌بینی تجربی مهم این مدل این است که شرکای متخصص تنها در مواقعی که هزینه‌های مربوط به روابط صاحبکار-متخصص وجود دارد، می‌توانند برای ارائه خدمات حسابرسی در سطح پایین حق‌الزحمه بیشتری بگیرند.

چهارم، پیش‌بینی محققان پژوهش این است که در خدمات سنجش‌ناپذیر، میانگین حق‌الزحمه اضافی حسابرسی حتی برای حسابرسی‌های کم‌کیفیت، زمانی افزایش می‌یابد که بر اساس پیش‌بینی، حسابرسی با سطح بالا نیاز باشد.

با استفاده از مجموعه داده‌های اختصاصی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بین سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۴ و ترکیب آنها با نرم‌افزار آماری کامپیو استت (Compustat) و نرم‌افزار آدیت آنالیتکس (Audit Analytics) برای دستیابی به دو معیار کیفیت گزارشگری مالی، یعنی گرایش به تجدید ارائه و تجدید ارائه با اهمیت و چند متغیر کنترلی، پیش‌بینی‌های مدل پژوهشی به‌طور تجربی آزمون می‌شود. به دلیل همسویی با جهت‌گیری مدل پژوهشی و مفاد استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ که هدف حسابرسی را به‌دست‌آوردن اطمینان معقول از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی برشمرده است، تجدید ارائه به‌عنوان معیار اصلی کیفیت گزارشگری مالی به‌کار برده می‌شود. حتی می‌توان چنین نتیجه‌گیری کرد که هرچه احتمال تجدید ارائه بیشتر باشد، سودمندی حاصل از حسابرسی کمتر است.^۸

معیار پژوهشگران نیز از میزان تخصص شریک مسئول کار در صنعت صاحبکار مطابق با نتایج پژوهش‌های پیشین در این زمینه (Balsam et al. 2003, Krishnan 2003, Reichelt and Wang 2010, Minutti-Meza 2013) براساس کارهای ارجاع‌شده سال پیش شریک و سهم بازار او از حق‌الزحمه‌های حسابرسی در آن صنعت است (که براساس طبقه‌بندی فاما فرنچ (Fama French) مربوط به ۴۸ صنعت تعیین شده است). در کلیه تحلیل‌های پژوهش، این متغیرها کنترل می‌شود: میزان تخصص حسابرسی در صنعت صاحبکار در سطوح محلی و ملی؛ چند عامل مرتبط با خصوصیات صاحبکار و خطرهای مشهودی که ممکن است در تعیین این‌که صاحبکار به حسابرسی با سطح کیفی بالاتر یا پایین‌تر نیاز دارد یا نه، تاثیر بگذارند^۹؛ همچنین با استفاده از اطلاعات مدیران در مرکز آسیب‌شناسی مدیریت بوردکس (Boardex)، معیاری برای سنجش میزان تخصص اعضای کمیته حسابرسی ایجاد شد. وقتی کمیته حسابرسی تخصص حسابداری و حسابرسی بیشتری داشته باشد، مسائل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص شاید کمتر شود و از این متغیر، برای آزمون سومین پیش‌بینی تجربی پژوهش استفاده می‌شود.

نتایج تجربی به‌طور کلی با مدل پژوهشی همسو است. در خصوص تایید فرض مدل ارائه‌شده مبنی بر این‌که حسابرسان می‌توانند نیاز صاحبکار به سطوح بالاتر یا پایین‌تر خدمات را به‌درستی تشخیص دهند یا نه، مشخص شد که کیفیت گزارشگری مالی صاحبکاران پرخطر بسیار پایین‌تر است. احتمال تجدید ارائه با اهمیت صورتهای مالی چنین صاحبکارانی ۸ درصد بیشتر از دیگر صاحبکاران است. با توجه به میانگین ۳ درصدی این احتمال در جامعه نمونه، این درصد بسیار بالا است. به عبارت دیگر، توانایی حسابرسان در بهبود کیفیت گزارشگری مالی صاحبکاران پرخطر در مقایسه با صاحبکاران کم‌خطر، حتی با افزایش ساعت خدمات حسابرسی، کمتر است.^{۱۰}

مطابق با پیش‌بینی‌های اصلی مدل، نخست مشخص شد که حسابرسان دارای تخصص در صنعت صاحبکار حتی از صاحبکاران

هستند و سطحی از خدمات را ارائه می‌دهند که در واقع صاحبکار نیاز دارد. بدین منظور، این شرکا در هنگام ارائه خدمات در سطوح پایین‌تر (یعنی وقتی خدمات حسابرسی باکیفیت خیلی بالاتر ارائه نمی‌کنند)، باید حق‌الزحمه بیشتری بگیرند و بدین ترتیب، بین ارائه سطح بالاتر یا پایین‌تر تفاوت قائل نمی‌شوند. بنابراین در این پژوهش، حق‌الزحمه حسابرسی اضافه‌تر بابت میزان تخصص در صنعت صاحبکار، حتی برای حسابرسی‌های با سطح پایین، پیش‌بینی می‌شود.^۷

دوم، نشان داده می‌شود که برخورد شرکای دارای تخصص پایین‌تر از حد یادشده با حسابرسی‌های دارای سطح کیفی بالاتر، فاقد کیفیت مناسب حرفه‌ای است (به عبارت دیگر، سطح کیفی خدمات آنان همواره پایین است). البته پرسش درباره وجود واقعی چنین شرکایی پرسشی تجربی است.

سوم، اگر صاحبکار نتواند پیش‌بینی کند که آیا به سطح پایین خدمات حسابرسی نیاز دارد یا نه، رقابت با شرکای دارای تخصص کمتر مانع از این می‌شود که شرکای با تخصص بالاتر بابت حسابرسی سطح پایین حق‌الزحمه بیشتری بگیرند. بنابراین پیش‌بینی تجربی مهم این مدل این است که شرکای متخصص تنها در مواقعی که هزینه‌های مربوط به روابط صاحبکار-متخصص وجود دارد، می‌توانند برای ارائه خدمات حسابرسی در سطح پایین حق‌الزحمه بیشتری بگیرند.

چهارم، پیش‌بینی محققان پژوهش این است که در خدمات سنجش‌ناپذیر، میانگین حق‌الزحمه اضافی حسابرسی حتی برای حسابرسی‌های کم‌کیفیت، زمانی افزایش می‌یابد که بر اساس پیش‌بینی، حسابرسی با سطح بالا نیاز باشد.

با استفاده از مجموعه داده‌های اختصاصی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بین سالهای ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۴ و ترکیب آنها با نرم‌افزار آماری کامپیو استت (Compustat) و نرم‌افزار آدیت آنالیتکس (Audit Analytics) برای دستیابی به دو معیار کیفیت گزارشگری مالی، یعنی گرایش به تجدید ارائه و تجدید ارائه با اهمیت و چند متغیر کنترلی، پیش‌بینی‌های مدل پژوهشی به‌طور تجربی آزمون می‌شود. به دلیل همسویی با جهت‌گیری مدل پژوهشی و مفاد استاندارد حسابرسی ۱۰۱۵ که هدف حسابرسی را به‌دست‌آوردن اطمینان معقول از نبود تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی برشمرده است، تجدید ارائه به‌عنوان

فرد متخصص زمانی صداقت به خرج می‌دهد که زحمت کارش به شکل مناسب جبران شود، نتیجه‌ای که با مدل‌های امونز (۱۹۹۷) و دولک و کرشامر (۲۰۰۶) همسو است. با این حال، اگر ارائه‌کننده خدمات، تخصص کافی نداشته باشد، شاید کمتر از میزان لازم خدمات ارائه کند. پژوهش حاضر یکی از اولین پژوهش‌هایی است که به شواهدی تجربی دست یافته که بر نقش مسایل مربوط به روابط صاحبکار-متخصص در خدمات حسابرسی مهر تایید می‌زند.

دوم این‌که، این پژوهش با در نظر گرفتن ماهیت سنجش ناپذیر حسابرسی، به غنای ادبیات حوزه حسابرسی، به‌ویژه در زمینه شرکای موسسه حسابرسی، کمک می‌کند. پژوهش ارائه‌شده به‌ویژه به شناسایی وضعیتی انجامیده که در آن، حق الزحمه‌های حسابرسی همیشه تابعی از کیفیت حسابرسی به شمار نمی‌آید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که چرا پژوهش‌های پیشین در امریکا و دیگر کشورها به شواهدی دست یافتند که حساب‌رسان یا شرکای متخصص صنعت حق الزحمه بیشتری از صاحبکاران خود می‌گیرند، ولی به‌صورت نتوانستند شواهدی درباره تاثیر کیفیت حسابرسی بیابند^{۱۳} (Francis et al. 2005, Zerni 2012, Goodwin and Wu 2014, Minui-Meza 2013).

در اینجا باید به دو نکته اشاره شود. نخست این‌که، نتایج تجربی پژوهش به این معنا نیست که حسابرسی تنها خدمتی سنجش ناپذیر است، بلکه نشان می‌دهد با کنترل خصوصیات مشهود صاحبکار، دست‌کم وقتی که تخصص کمیته حسابرسی محدود است، بخش باقیمانده حسابرسی خصوصیات خدمات سنجش ناپذیر را از خود بروز می‌دهد. دوم این‌که، نتایج پژوهش برای حالتی کاربردپذیر است که نام شریک مسئول کار به‌صورت عمومی منتشر نشود^{۱۴}. مزیت اصلی چنین حالتی این است که شرکای متخصص صنعت کمتر احتمال دارد نگران حسابرسی صاحبکاران پرخطر باشند (Dranove et al. 2013).



پانوشته‌ها:

1- Credence Goods

۲- مشکل ارتباط بین صاحبکار و متخصص که خدمات سنجش ناپذیر

کم‌خطر خود حق الزحمه بیشتر می‌گیرند و کارهای حسابرسی سودآورتری در قالب نرخ تحقق بالاتر (صرف زمان کمتر) دارند. به‌رغم دریافت حق الزحمه بیشتر از صاحبکاران کم‌خطر، به شواهدی دست پیدا شد حاکی از این‌که تخصص شریک حسابرسی در صنعت صاحبکار بر احتمال تجدید ارائه برای صاحبکاران پرخطر تاثیرگذار است.

دوم، مشخص شد شرکای غیرمتخصص ساعتهای کارکرد حسابرسی را برای صاحبکاران پرخطرتر به‌طور چشمگیری افزایش می‌دهند که این موضوع با ارائه خدمات سطح پایین‌تر از سوی این شرکا برای چنین صاحبکارانی تناقض دارد. بنابراین چنین به‌نظر می‌رسد که شرکای چهار موسسه بزرگ حسابرسی امریکا از کمترین تخصصی برخوردارند که آنان را بالاتر از آستانه تعیین شده در مدل برای خدمت‌کافی ندادن، قرار می‌دهد و در این حالت، آنان در وضعیت نقطه‌تعادل واقعی این مدل قرار می‌گیرند. مطابق با سومین و چهارمین پیش‌بینی تجربی پژوهشگران آشکار شد که تخصص کمیته حسابرسی موجب می‌شود میزان حق الزحمه اضافی تحمیلی بر صاحبکاران کم‌خطر کاهش یابد و این‌که میانگین حق الزحمه اضافی مزبور برای صاحبکاران کم‌خطر، متناسب با نسبت صاحبکاران پرخطر در هر صنعت افزایش می‌یابد.

دیگر نتایج تجربی با این مدل همسویی دارند. برای نمونه، پس از کنترل متغیرهای مشهود خطر، نشانه‌ای حاکی از احتمال بیشتر حسابرسی صاحبکاران پرخطرتر از سوی شرکای متخصص صنعت، دیده نشد. این امر در حالت تعادل این مدل به معنای بی‌تفاوتی صاحبکاران براساس پیش‌بینی به حسابرسی از سوی شریک متخصص و غیرمتخصص است. همچنین برای به‌دست‌آوردن اطمینان از حساس نبودن بیش از حد نتایج این پژوهش به معیار تخصص حسابرسی در صنعت صاحبکار، چند آزمون انجام شد^{۱۱} (Minutti-Meza 2013, Audoussset-Coulier et al. 2016).

نتایج پژوهش از چند جهت به ادبیات پژوهش در این زمینه کمک می‌کند. نخست این‌که، با تمرکز بر ناهمگونی انواع تخصص‌ها که یکی از حوزه‌های بررسی نشده تا به امروز است، ادبیات پژوهش در زمینه خدمات سنجش ناپذیر بسط پیدا می‌کند. شواهد نشان می‌دهد که، دست‌کم به‌طور میانگین،

افزایش نرخ ترک کار از سوی مدیریت و اعضای هیئت مدیره پس از اعلام تجدید ارائه صورتهای مالی است که این موضوع برای بسیاری از سهامداران صاحبکار به معنای سودمندی کمتر است (Palmrose et al. 2004, Srinivasan 2005, Hennes et al. 2008). بنابراین هر چه احتمال تجدید ارائه صورتهای مالی بیشتر شود، سودمندی ناشی از حسابرسی کمتر می شود.

۹- تحلیل‌های بیشتر حاکی از شواهدی است که در امریکا، بخش عمده‌ای از حق الزحمه‌های اضافی ناشی از تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار بیش از این که حاصل چنین تخصصی در سطح ملی یا محلی باشد، حاصل تخصص یکی از شرکای حسابرسی است. این یافته با نتایج پژوهش گودوین و وو (۲۰۱۴) همسو است. بنابراین در این پژوهش به جای تمرکز بر سطوح تجمعی تر تخصص، بر وجود آن در بین شرکای حسابرسی تمرکز شده است.

۱۰- ساعات حسابرسی برای صاحبکاران پرخطر ۲۴ درصد بیشتر است.

۱۱- به طور مشخص، میزان تخصص حسابرسان در صنعت صاحبکار، دارایی حسابرسان در نظر گرفته می شود، معیاری مبتنی بر سه سال تخصص پیشین شریک حسابرسی، به جای تخصص سال آخر، آثار ثابت شریک منظور می شود، و معیارهای جایگزین نیز در نظر گرفته می شود، مانند معیاری مبتنی بر تعریف در سطح شهر، معیار مبتنی بر کارنامه کاری حسابرسان هم در نظر گرفته می شود، و واحد اندازه‌گیری از شاخص «فاما فرنچ» برای ۴۸ صنعت به کدهای دو رقمی طبقه‌بندی استاندارد صنعت تغییر داده می شود، که مطابق با پژوهش‌های پیشین است. نتایج، با استفاده از این معیارهای جایگزین به طور کلی با مدل ارائه شده مطابقت دارد.

۱۲- چی و چین (۲۰۱۱) و چی و همکارانش (۲۰۱۷) به تاثیرات کیفیت حسابرسی تخصص شریک در تایوان پی بردند. ولی این دو پژوهش بر حق الزحمه‌های حسابرسی با توجه به افشانشدن حق الزحمه‌ها در تایوان، نپرداختند.

۱۳- الزام هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام به افشای شریک اصلی حسابداری از سال ۲۰۱۷ آغاز شد. در پی افشای عمومی نام شرکا، احتمال دارد که آنها به دلیل افزایش مشوقهای شهرت، روش پذیرش صاحبکار را تغییر دهند (Lee and Levine 2016). برای نمونه، درانوف و همکاران (۲۰۰۳) به رفتار گزینشی ارائه‌دهندگان خدمات پزشکی در پی افشای عمومی نتایج سلامت بیمار در سطح فرد ارائه‌دهنده خدمات پزشکی پی بردند. چنین کاری در نهایت به بدتر شدن نتایج سلامتی برای بیماران ناخوش تر منجر شد.

۱۴- در زمانی که نام حسابرسان افشا نمی شود، شرکای دارای تخصص در صنعت، می توانند تخصصشان را همچنان به وسیله سازوکارهای ارتباطی خصوصی نشان دهند. برای نمونه، فیولیو و همکاران (۲۰۱۳) صاحبکاری را در نظر گرفتند که در پی تغییر حسابرسان است. آنها پی بردند که شرکای دارای توان تخصص با ارائه شرح حال، مصاحبه با مدیریت شرکت و کمیته حسابرسی و به ویژه، با معرفی صاحبکاران پیشین، تخصص خود را نشان می دهند. آنها گزارش دادند که مدیر صاحبکار با تمام معرفیهای اعلام شده از سوی آن شریک تماس می گیرد و حتی به وسیله مجاری غیررسمی به سراغ برخی از همکاران صنعتی دیگر می رود که در فهرست معرفیهای شریک حسابرسی قرار ندارند.

با آن مواجه است به خوبی در ادبیات اقتصادی تبیین شده است. مصداق بارز چنین مشکلی، پزشکی است که برای درمان بیمار روشهای غیر ضروری به کار می برد، یا تعمیرکار خودرویی که تعمیرهای غیر ضرور را به صاحب خودرو تحمیل می کند و هدف هر دو سود شخصی خودشان است. علت چنین اتفاقی این است که مشتریان در وهله نخست نمی توانند ارزیابی کنند که به چه میزان خدمات نیاز دارند.

۳- برای نمونه، در مقاله ایمونز (۱۹۹۷) آمده که افراد عادی در سوئیس ۳۳ درصد بیش از پزشکان و افراد خانواده آنان زیر تیغ ۷ نوع از مهمترین جراحیها رفته‌اند. گروبر و اوینگز (۱۹۹۶) دریافتند که پزشکان شاغل در مناطق با نرخ تولد پایین نسبت به پزشکان شاغل در مناطق با نرخ بالایی رشد جمعیت، بیشتر امکان دارد عمل سزارین انجام دهند. شنایدر (۲۰۱۲) با انجام پژوهشی در محیطی آزمایشی دریافت که در ۳۳ درصد موارد آزمون، تعمیرهای غیر ضروری به صاحبان خودروها پیشنهاد شده است.

۴- مطابق با این ایده، شواهد پژوهش‌های پیشین نشان می دهد که پس از تصویب قانون سارینز-آکسلی ۲۰۰۲، کمیته‌های حسابرسی مسئول خرید خدمات حسابرسی در ارزیابی خطر صورتهای مالی تحریف شده به طرز چشمگیری به حسابرسان متکی هستند (Beasley et al. 2009). کاشولی و نکل (۲۰۱۲) در صفحه ۶۳۲ مقاله خود چنین آورده‌اند: «حسابرسان در فرایند حسابرسی مسئول تصمیم‌گیری درباره ارزیابی خطر، برآورد کل کار لازم، تقسیم کار و زمانبندی و میزان رویه‌های حسابرسی است که باید برای کاهش خطر نهایی تحریف با اهمیت صورتهای مالی به کار گرفته شود. واحد حسابرسی شونده به عنوان یک غیرمتخصص در حرفه حسابرسی نمی تواند میزان کاهش خطر تحریف با اهمیت صورتهای مالی را حتی پس از تکمیل فرایند حسابرسی تعیین کند. بنابراین در اینجا نبود تقارن اطلاعاتی بین حسابرسان و واحد حسابرسی شونده وجود دارد که حسابرسان از آن بهره می برد.»

۵- مطابق با مدل‌های خدمات سنجش ناپذیر، حسابرسان به طور معمول میزان دقیق خطر کار، یعنی میزان خطر متناظر با تشخیص واقعی را نزد صاحبکار افشا نمی کند، و میزان خطری را به صاحبکار گزارش می دهد که با میزان خطر واقعی فرق دارد.

۶- نرخ تحقق برابر است با کل حق الزحمه دریافتی تقسیم بر بالاترین حق الزحمه‌ای که در صورت صدور صورتحساب بابت کلیه ساعتهای کار حسابرسی بدون تخفیف دریافت می شد که بسته به ارشدبودن و تجربه اعضای گروه حسابرسی، فرق می کند. بنابراین نرخ تحقق صددرصدی در کار حسابرسی به این معنی است که میزان ساعت کار هر فرد عضو گروه حسابرسی در آن کار، برابر ساعتهای برنامه‌ریزی شده برای آن کار بوده و نرخ حق الزحمه برای هر ساعت نیز بیشترین نرخ ممکن بوده است. هر چه نرخ تحقق بالاتر باشد، حاشیه فروش خدمات حسابرسی و در نهایت سودآوری آن بیشتر است (Bedard and Johnstone 2010).

۷- براساس پیش بینی، صاحبکار نمی تواند سطح خدمات مورد نیاز خود (سطوح بالاتر یا پایین تر) را تعیین کند و بنابراین در صورتی که ارائه خدمات سطح بالا نیاز باشد، حاضر به پرداخت حق الزحمه بیشتر است.

۸- پژوهش‌های پیشین نشان می دهد خبر منفی درباره بازدهی سهام و نیز