Semiannually journal of Value & Behavioral Accounting 10.29252/aapc.5.9.189

The Impact of Management Incentives on Earnings Management and Audit Committee Communication with the Auditor on the Quality of Auditor's Judgment

Mohammad Reza Nik Bakht *
Associate Professor University of Tehran, Faculty of Management (Department Of Accounting), Tehran, Iran, Corresponding Author, Email: mnikbakht@ut.ac.ir

Amir Hossein Hossein Pour
Ph.D Student Of Accounting, University Of Tehran, Faculty Of Management, Tehran, Iran.
amhosseinpour@Yahoo.Com

Abstract:

Increasing Emphasis On Internal (Charter Of The Audit Committee) And External (Public Company Accounting Oversight Board Standards) Laws And Regulations Regarding The Audit Committee Communication With The Independent Auditor, In Order To Improve The Independent Auditor Performance And The Quality Of Financial Reporting, This Study Examined The Effect Of Management Incentives On Earnings Management And The Audit Committee Communication With The Independent Auditor On The Quality Of Auditor's Judgment. It Should Be Noted That, The Research Method Is Experimental, Which Is Conducted Through A 2*2 Between-Subjects Experiment, With Experimental Design Post Test With Control Group, Consisting Of The Variables "Management Incentives On Earnings Management" And "Audit Committee Communication With The Independent Auditor". Participants In The Test Are Managers Of Audit Firms And This Research Were Conducted In Year 2019. Statistical Test Method Is Also MANCOVA. The Results Of The Analysis On The Data Extracted From 64 Managers Of Audit Firms, Indicate That "Management Incentives On Earnings Management" And "Audit Committee Communication With The Independent Auditor" Has A Positive And Significant Effect On The Quality Of Auditor's Judgment And Also The Interaction Of "Management Incentives On Earnings Management And Audit Committee Communication With The Independent Auditor" Has A Positive And Significant Effect On The Quality Of Auditor's Judgment. Finally, It Was Concluded From The Results Of The Study That According To Source Credibility Theory, When There Are High Management Incentives On Earnings Management, Audit Committee

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

Communication With The Independent Auditor Has A Positive And Significant Effect On The Quality Of Auditor's Judgment.

Keywords: Management Incentives on Earnings Management, Audit Committee, the Quality of the Auditor's Judgment, Competing Preferences, Information Source Credibility

Copyrights

This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can’t change them in any way or use them commercial.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

مقاله پژوهشی

دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری- سال پنجم، شماره نهم، بهار و تابستان۱۳۹۹، صفحه۱۸۹-۲۲۴

تاثیر " انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود" و "ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل" بر کیفیت قضاوت حسابرس

محمدرضا نیک بخت *[۱] **امیرحسین حسین پور** [۲]

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۸/۱۲ **تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۰/۱۳**

چکیده

با افزایش تاکید از طرف قوانین و مقررات داخلی (منشور کمیته حسابرسی) و خارجی (استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام) نسبت به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به جهت بهبود عملکرد حسابرس مستقل و کیفیت گزارشگری مالی، در این پژوهش اثر انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به توضیح است، روش پژوهش به صورت آزمایشی می‌باشد، که از طریق یک آزمایش بین آزمودنی ۲*۲، با طرح آزمایشی پس آزمون با گروه کنترل، متشکل از متغیرهای "انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود" و "ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل" صورت گرفته است. شرکت-کنندگان در آزمایش، مدیران موسسات حسابرسی می‌باشند و این پژوهش در سال ۱۳۹۸ انجام شده است. همچنین روش آزمون آماری تحلیل کوواریانس چند متغیره می‌باشد.

نتایج حاصل از تحلیل بر روی داده‌های استخراج شده از ۶۴ نفر از مدیران موسسات حسابرسی، حاکی از آن است که "انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود" بر کیفیت قضاوت حسابرس" تاثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین متغیر "ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل" بر کیفیت قضاوت حسابرس نیز تاثیر مثبت و معناداری دارد . بعلاوه، هنگام وجود" انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود"، تاثیر "ارتباط داشتن کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل "بر"کیفیت قضاوت حسابرس" مثبت و معناداری دارد. در نهایت، از نتایج پژوهش پی برده شد، طبق تئوری اعتبار منبع، هنگام وجود انگیزه‌های بالا

---

[۱] دانشیار دانشگاه تهران- دانشکده مدیریت (گروه حسابداری)، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)
mnikbakht@ut.ac.ir
[۲] دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران،
amhosseinpour@yahoo.com

مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد.

کلیدواژه ها: انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود، کمیته حسابرسی، کیفیت قضاوت حسابرس، ترجیحات رقابتی، اعتبار منبع اطلاعاتی.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

۱-مقدمه

راهبری شرکتی، تصویر سازمان را بهبود می‌بخشد و در زمینه حرکت به سمت بهبود عملکرد و پاسخگویی، شرایط مناسبی را فراهم می‌کند (بیداری و همکاران، ۱۳۹۷). در دو دهه اخیر راهبری شرکتی تغییرات زیادی داشته است که از جمله می‌توان به نقش کمیته حسابرسی اشاره نمود که از حالت منفعل به حالت فعال در شرکت‌ها تبدیل گشته است (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). در سال‌های اخیر، کشورهای توسعه یافته شاهد ظهور و تکامل شتابان کمیته حسابرسی بوده است. کمیته‌های حسابرسی یک بخش ارزشمند و مکمل از فعالیت‌های راهبری در سازمان‌ها هستند و وجود آن‌ها به عنوان یک ساختار نظارتی، عنصر مهمی در راهبری شرکتی خوب محسوب می‌شود (بیداری و همکاران، ۱۳۹۷).

طبق پژوهش‌های پیشین، کمیته حسابرسی می‌تواند مدیریت سود فرصت طلبانه را از طریق ارزیابی شایستگی و استقلال حسابرسان مستقل و تشکیل جلسه و صحبت با مدیریت شرکت و حسابرسان مستقل، در رابطه با مباحث مهم و کلیدی گزارشگری مالی، کاهش دهد (هردمن، ۲۰۰۲؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام[1]، استاندارد شماره ۱۶ با عنوان "ارتباط با کمیته‌های حسابرسی" را به جهت افزایش ارتباط بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی تدوین کرده است که از این طریق عملکرد و استقلال حسابرس بهبود یابد و نقش نظارت کمیته حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی بهبود بخشیده شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲، براون و پوپووا، ۲۰۱۶). منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز به ارتباط بین کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به جهت بررسی موضوعات مربوط به حسابداری و حسابرسی، تاکید داشته است. هر چند علی رغم قوانین و مقررات مذکور، حسابرسان به نقش مدیریت در راهبری شرکتی توجه زیادی دارند و تحت نفوذ درخواست‌های مدیران صاحبکار قرار می‌گیرند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۲ و ۲۰۰۴، بادپا و همکاران، ۱۳۹۸).

در پژوهش‌های گذشته نیاز به بررسی ارتباط بین ارکان راهبری شرکتی، به جهت دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، اعلام شده است (کوهن و همکاران، ۲۰۰۴؛ کارسلو و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین این موضوع حائز اهمیت است که در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، به بررسی این موضوع پرداخته شود که چطور مکانیزم تاثیر یک رکن مشخصی از راهبری شرکتی (به طور مثال ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل) می‌تواند تحت تاثیر ارکان دیگر قرار بگیرد. از این رو، در پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶)، مکانیزم اثربخشی ارتباط کمیته حسابرسی

[1] . Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

با حسابرس مستقل، با توجه به قرابت بین حسابرس و مدیریت صاحبکار، با توجه به قوانین و مقررات و راهبری شرکتی آمریکا، بررسی شده است. در پژوهش حاضر نیز با استفاده از مدل پژوهش مذکور و با توجه به مقررات و شرایط حسابرسی مستقل و مدیران و کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی ایران، اینکه از طرفی سازمان بورس و اوراق بهادار الزام به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل دارد (منشور کمیته حسابرسی) و از طرف دیگر حسابرسان مستقل بیشتر تمایل به درخواست‌های مدیریت صاحبکار دارند (بادپا و همکاران، ۱۳۹۸)، به بررسی این موضوع پرداخته شده است که با توجه به قرابت بین حسابرس مستقل و مدیریت صاحبکار، آیا ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل، تاثیر می-گذارد؟

اهمیت پژوهش حاضر در تجزیه و تحلیل تفکرات موجود پیرامون نحوه ترکیب دو عنصر «قضاوت حرفه‌ای[۱]» و «استانداردهای حسابداری[۲]»، یا همان چگونگی تدوین سیاست‌های حسابداری نهفته است. این تفکرات خود را در مقایسه دو رویکرد «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد»، تأکید بر اصل «تصویر درست و منصفانه»، مسئله «اضافه‌بار استانداردهای حسابداری[۳]»، «تئوری تسخیرشدگان[۴]» و همچنین پدیده «حسابداری خلاقانه[۵]» آشکار می‌سازد. مسئله محوری تمام این تفکرات، حدود و ثغور استفاده از قضاوت حرفه‌ای یا استانداردهای حسابداری در تهیه، ارائه و رسیدگی گزارش‌های مالی است. در ادامه راه این جریان فکری، پژوهش حاضر درصدد مقایسه دیدگاه‌های موجود پیرامون این مسئله و نقد آنها از کانال رابطه «قدرت – دانش[۶]» و روش «تبارشناسی[۷]» فوکو[۸] است. به بیانی بهتر، بررسی تأثیر رابطه «قدرت – دانش» در حرفه حسابرسی در کشورهای پیشرو حسابرسی نوین نظیر بریتانیا و آمریکا بر تکامل راهکارهای تدوین سیاست‌های حسابداری (هر یک از رویکردهای «مبتنی بر اصول» و «مبتنی بر قواعد») مدنظر این مطالعه است. دلیل قرار دادن تمرکز مطالعه حاضر بر تبارشناسی مفهوم «قضاوت حرفه‌ای» در کشورهای غربی، ریشه داشتن حسابرسی نوین در کشورهایی نظیر بریتانیا و آمریکاست. بنابراین، به‌واسطه اینکه اغلب کشورها، از جمله ایران، از راهکارهای حسابرسی کشورهای بریتانیا و آمریکا به‌صورت عاریتی بهره می‌گیرند، مطالعه تبارشناسانه مفهوم قضاوت حرفه‌ای در این

---

[1] Professional Judgment
[2] Accounting Standards
[3] Accounting Standards Overload
4 Capture Theory
[5] Creative Accounting
[6] Power-Knowledge
[7] Genealogy
[8] Foucault

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

کشورها، یافته‌هایی بنیادین‌تر و حقیقی‌تر از مطالعه این مفهوم در ایران بدست می‌دهد. باور بر این است که شناسایی و بررسی نقاط ضعف و قوت سازوکارهای قضاوت در طول تاریخ و تحلیل آن از منظر رابطه «قدرت – دانش» با هدف رسیدن به راهکارهای محافظت از منافع حرفه حسابرسی، یافته‌هایی بکر فراهم می‌سازد.

اهمیت مطالعه حاضر ریشه در بنیادی بودن آن دارد. «پژوهش بنیادی[1]» که گاهی «پژوهش آسمان آبی[2]» نام می‌گیرد (لیندن[3]، ۲۰۰۸)، بر نظریه‌های پشتیبان یا ابطال‌کننده مرتبط با یک پدیده متمرکز است. این نوع پژوهش، صانع تفکرات، اصول و نظریه‌های نوینی است که احتمالاً در وهله اول کاربردی ندارد، اما اساس پیشرفت و توسعه را در علوم مختلف شکل می‌دهد. بنابراین، هدف غائی مطالعه حاضر بسط و گسترش بینش خوانندگان آن است.

۲-مبانی نظری و پیشینه پژوهش

جیبینز و نیوتن (۱۹۹۴)، حسابرسی و حسابداری را به عنوان یک سیستم "پاسخگویی پیچیده[4]" معرفی کردند؛ به طوری که در این سیستم، حسابرسان ممکن است فشارهایی را از منابع مختلف (موسسه حسابرسی، صاحبکار، نمایندگان قانونی) احساس کنند که ممکن است نگرش آن‌ها با یکدیگر تضاد داشته باشد. بگلی (۲۰۱۰)، در راستای این چشم‌انداز پاسخگویی پیچیده، پی به این موضوع برد که جوانب مختلف پاسخگویی در محیط حسابرسی می‌تواند با یکدیگر مغایرت داشته باشند. او بیان کرد، با توجه افزایش سطح پاسخگویی حسابرسان به جامعه، سطوح بالایی از تاثیر منفی از طرف مدیریت صاحبکار به وجود می‌آید و این موضوع می‌تواند عملکرد حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد. در دو پژوهش گرملینگ (۱۹۹۹) و بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱) تاثیر درخواست‌های مختلف، از جمله انگیزه‌های مدیریت نسبت به تحریف حسابها و نفوذ بر حسابرس، از طرف صاحبکار و کارایی و کیفیت حسابرسی مطلوب، از طرف موسسه حسابرسی، بر عملکرد حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج هر دو پژوهش نشان می‌دهد که هنگام وجود درخواست‌های مختلف از طرف مدیریت صاحبکار و موسسه حسابرسی، حسابرس به طرف درخواست مدیریت صاحبکار تمایل دارد.

بنابراین همان طور که از نتایج پژوهش‌های گرملینگ (۱۹۹۹) و بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱) مشخص است، حسابرسان در حین عملیات حسابرسی، با درخواست‌های مختلف از اطراف خود (به طور نمونه مدیریت صاحبکار و موسسه حسابرسی) مواجه می‌شوند که ممکن است با یکدیگر

---

[1] Basic Research
[2] Blue Sky Research
[3] Linden
[4] Complex Accountability

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

در تضاد باشند، که در اصطلاح به آن‌ها ترجیحات رقابتی در عملکرد حسابرسی[1] گفته می‌شود (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). در پژوهش بامبر و لیر (۲۰۰۷) به طور مستقیم تاثیرات ترجیحات رقابتی بررسی نشده است ولی یک تبیین شناختی[2]، به جهت یافتن دلیل تمایل حسابرسان به درخواست‌های مدیریت صاحبکار در مقابل درخواست‌های بیان شده از طرف روسای خود، ارائه کرده‌اند. با توجه به تئوری هویت اجتماعی[3]، بامبر و لیر (۲۰۰۷) بیان کردند که ارتباط مکرر حسابرس با صاحبکار، موجب دوستی و قرابت او با مدیریت صاحبکار می‌شود. از این رو، این قرابت و دوستی، منجر به این می‌شود که حسابرسان تسلیم درخواست‌های صاحبکار شوند و به نوعی مدیریت بر کیفیت قضاوت حسابرس نفوذ داشته باشد. تئوری هویت اجتماعی، تصمیمات و رفتار افراد و رابطه آن‌ها با گروه‌ها را توضیح می‌دهد و تلاش می‌کند توضیح دهد که چرا و چه وقت افراد خود را به عنوان عضوی از یک گروه خاص تلقی می‌کنند. براساس این تئوری، هویت افراد براساس خود پنداشت فردی از احساس تعلق به گروه خاص که از آگاهی درباره عضویت در آن گروه اجتماعی مشتق شده و با احساسات محکم پیوند خورده است، شکل می‌گیرد (تاجفل، ۱۹۷۴).

طبق تئوری اعتبار منبع[4]، توانایی منبع اطلاعاتی جهت نفوذ بر شخص مقابل، بستگی به اعتبار آن منبع دارد (به طور مثال پرنپیتاکپان، ۲۰۰۴). منابع با اعتبار بالا، متقاعدکنندگی بیشتری نسبت به منابع با اعتبار پایین دارند (اکیف، ۲۰۰۲؛ پرنپیتاکپان، ۲۰۰۴). بنابراین اعتبار منبع، جهت رسیدن به هدف، مهم است. تئوری اعتبار منبع بیان می‌کنند که اعتبار منبع وابسته به ۲ عامل است، ۱- تخصصی بودن منبع[5]، ۲- انگیزه موجود در منبع[6] (پرنپیتاکبان، ۲۰۰۴).

تخصصی بودن منبع (شایستگی و صلاحیت)، به توانایی منبع جهت بیان درست حقایق اطلاق می‌شود (پرنپیتاکپان، ۲۰۰۴). منابع تخصصی نسبت به منابع غیرتخصصی، اعتبار و متقاعدکنندگی بیشتری دارند (اکیف، ۲۰۰۲). گفتنی است، عامل اعتبار منبع، که در پژوهش حاضر استفاده شده است، انگیزه موجود در منبع می‌باشد. طبق پژوهش‌های مرتبط با تئوری اعتبار منبع، انگیزه موجود در منبع، عبارتست از ترغیب منبع جهت تحریف منبع اطلاعاتی و نفوذ بر شخص مقابل (بیرنبام و استگنر، ۱۹۷۹؛ اکیف، ۲۰۰۲)؛ به نوعی با افزایش ترغیب منبع اطلاعاتی، نسبت به تحریف و نفوذ، اعتبار آن کاهش می‌یابد (براون و پوپووا، ۲۰۱۶).

---

[1] Competing Preferences for Auditor Performance
[2] Cognitive-Based
[3] Social Identity Theory
[4] Source Credibility Theory
[5] Source Expertise
[6] Source Incentive

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

مدیران صاحبکار اغلب از انگیزه‌های شخصی یا شرکتی جهت تحریف صورتهای مالی استفاده می‌کنند. برای مثال مدیریت به علت دریافت پاداش مبتنی بر سود خالص (انگیزه شخصی) و یا جهت دریافت تسهیلات برای شرکت و افزایش اعتبار شرکت نزد بانک (انگیزه شرکتی)، از روش-های مختلف به تحریف سود بپردازند (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). با توجه به توضیحات فوق، می‌توان به این نتیجه رسید که منابع دارای سونگری و تحریف، نسبت به منابع فاقد تحریف و سونگری اعتبار پایین‌تری دارند (بیرنبام و استگنر، ۱۹۷۹؛ اکیف، ۲۰۰۲). پژوهش‌های مختلف حسابرسی، شواهدی مرتبط با تئوری اعتبار منبع ارائه کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که هر چه حسابرسان ریسک بالاتری را نسبت به انگیزه مدیریت صاحبکار نسبت به مدیریت سود ارزیابی کنند، شواهد بیشتری را جمع‌آوری و ارزیابی می‌کنند و ثبت‌های تعدیلی بیشتری را پیشنهاد می‌دهند (بیولیو، ۲۰۰۱؛ کیزیریان و همکاران، ۲۰۰۵).

مطابق با تئوری اعتبار منبع و پژوهش‌های حسابرسی مرتبط با انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، انتظار می‌رود که هنگام وجود انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود، حسابرسان تمایل کمتری به طرف درخواست‌های مدیریت صاحبکار نسبت به مدیریت سود داشته باشند تا از این طریق سونگری حاصل از انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و نفوذ او بر حسابرس را کاهش دهند (بیولیو، ۲۰۰۱؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). همچنین از طرفی در پژوهش-های مختلف به این نتیجه رسیده شده است که کمیته‌های حسابرسی حمایت زیادی از کیفیت قضاوت حسابرسان می‌کنند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، براون و پوپووا، ۲۰۱۶)، مخصوصا وقتی که رویه‌های تصمیمات مدیران متهورانه باشد (پامروی، ۲۰۱۰).

با توجه به قوانین داخلی و خارجی نسبت به الزام ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و حمایتی که کمیته حسابرسی، با توجه به موقعیت نظارتی خود، از قضاوت‌های حسابرس مستقل دارد، همچنین با توجه به تئوری اعتبار منبع، انتظار می‌رود هنگامی که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بالا باشد، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر زیادی داشته باشد.

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های خارجی زیادی حول محور موضوع پژوهش حاضر انجام شده است ولی تقریبا به نتایج مشابه‌ای دست یافته‌اند، که به طور خلاصه به پژوهش‌های زیر اشاره می‌شود:

بامبر و لیر (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی قرابت حسابرس مستقل با مدیریت صاحبکار و تاثیر آن بر عینیت حسابرس، پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان بیشتر تمایل به قرابت با مدیران صاحبکار و درخواست‌های آن‌ها دارند؛ که این موضوع اثر منفی بر عینیت

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

حسابرس دارد. همچنین آن‌ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان باتجربه به احتمال کمتر اجازه نفوذ مدیران صاحبکار را بر قضاوت خود می‌دهند.

رابرتسون (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تاثیرات انگیزه‌ها و اغواگری صاحبکار بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل پرداخت. او به این نتیجه رسید که حسابرسان، هنگام وجود اغواگری مدیریت صاحبکار، بیشتر تحت نفوذ مدیریت صاحبکار با انگیزه پایین نسبت به مدیریت سود قرار می‌گیرند تا مدیران صاحبکار با انگیزه بالا. همچنین حسابرسان جهت افزایش تعداد صاحبکاران به احتمال بیشتری به طرف درخواست صاحبکار تمایل دارند.

براون و پوپووا (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس پرداخت. روش شناسی پژوهش مذکور به صورت آزمایشی بود و نتیجه حاصل از تجزیه و تحلیل بر روی ۵۸ مورد پژوهش، حاکی از این بود که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر روی کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد. همچنین نتایج گویای این بود که هنگام وجود انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد؛ ولی در زمان وجود انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، تاثیر معناداری از ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس دیده نشد.

اگیی- منساه (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر کیفیت افشای داوطلبانه اطلاعات مالی شرکت، پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر افزایش افشای داوطلبانه اطلاعات مالی شرکت، تاثیر مثبت و معناداری دارند.

اگیی- منساه و یبواه (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی کمیته حسابرسی اثربخش، کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های کمیته حسابرسی (تخصص مالی، تجربه و اندازه کمیته حسابرسی) و کیفیت حسابرسی تاثیر منفی و معناداری بر اقلام تعهدی اختیاری دارند.

پژوهش‌های داخلی زیادی نیز حول محور موضوع پژوهش حاضر انجام شده است، که به طور خلاصه به پژوهش‌های زیر اشاره می‌شود:

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۲) در پژوهشی به بررسی آگاهی از نگرش شرکاء و تحریف قضاوت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که آن مشارکت کنندگان پژوهش (حسابرسان) که اقدام به اعمال قضاوت کردند و سپس متوجه نگرش متناقض شرکاء حسابرسی گردیدند، قضاوت‌های گزارش شده خود

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

را در راستای انطباق آن با نگرش آنها تحریف نمودند. مشارکت کنندگانی که قبل از اعمال قضاوت از نگرش شرکاء آگاه شدند، تحت تأثیر نگرش آنها قرار گرفتند.

فخاری و رضائی پیته نوئی (۱۳۹۶) در پژوهشی به تاثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت پرداختند. نتایج پژوهش مزبور حاصل از بررسی ۴۱ شرکت، بیانگر این بود که بین وجود کمیته حسابرسی و محیط اطلاعاتی شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به عبارت دیگر با استقرار کمیته حسابرسی در شرکت‌ها محیط اطلاعاتی آن‌ها شفاف‌تر شده است.

نصیرزاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه‌کاری شرطی پرداختند. در پژوهش مزبور برای محافظه‌کاری شرطی از مدل‌های بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و باسو (۱۹۹۷) استفاده شد. یافته‌های پژوهش در مدل بال و شیوا کومار حاکی از وجود ارتباط معنادار میان هر چهار ویژگی کمیته حسابرسی و محافظه کاری است، اما در مدل باسو این ارتباط معنادار تنها بین اندازه کمیته حسابرسی و محافظه کاری مشاهده شد و رابطه معنادار بین دیگر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و محافظه کاری یافت نشد.

حجازی و مختاری نژاد (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی رابطه ساختار راهبری (حاکمیت) شرکتی با احتمال گارشگری مالی متقلبانه پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که بین تخصص اعضا هیات مدیره، اثربخشی کمیته حسابرسی و اثربخشی اعضا غیرموظف مستقل هیات مدیره با احتمال گزارشگری مالی متقلبانه رابطه معکوسی وجود دارد.

توانگر حمزه کلایی و اسکافی اصل (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ارتباط بین قدرت مدیر عامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل‌های داخلی پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی، تخصص مالی اعضا و اندازه کمیته حسابرسی، با کیفیت کنترل داخلی رابطه معنادار دارد و ویژگی استقلال با متغیر وابسته رابطه معنادار نداشته است. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که قدرت مدیرعامل تنها تاثیر تعدیل کننده بر ارتباط بین اندازه کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی است.

خواجه نصیری و جعفرزاده بی شک (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط کمیته حسابرسی و تقلب درگزارشگری مالی پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

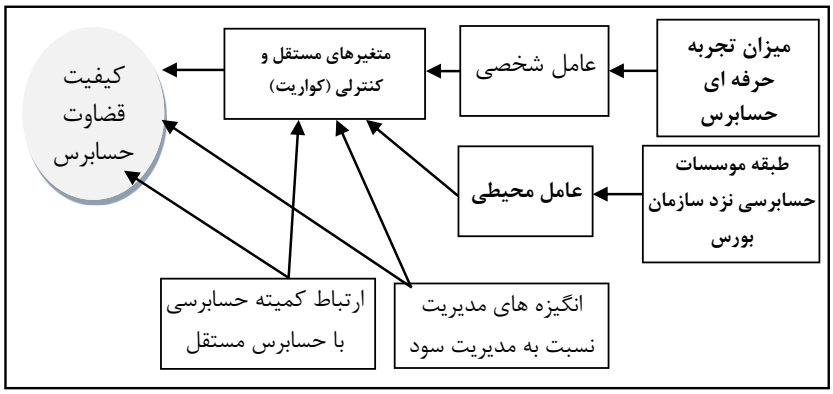
کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار پرداختند. آن‌ها در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های رفتاری (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکره، انعطاف پذیری و فشار صاحبکار و رفتار زمانی)، نظام راهبری (کمیته حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

(اظهارنظر حسابرس، استقلال حسابرسان، قدرت و چانه زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش اجباری حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرس تاثیر دارند.

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجو شواهد پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تاثیر دارد و براساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه کاری درنظر گرفته شود. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی حسابرسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه حسابرس همسو باشد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان می دهد که بین آشنایی حسابرس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش حاضر، شکل۱، بیانگر مدل مفهومی پژوهش می‌باشد:

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش



[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

۳-فرضیه‌های پژوهش

همان طور که در مبانی نظری اشاره شد، حسابرسان بیشتر به طرف مدیریت صاحبکار تمایل دارند (گرملینگ، ۱۹۹۹؛ بیرستیکر و رایت، ۲۰۰۱)، ولی این تمایل تا زمانی صورت می‌گیرد که مدیریت صاحبکار انگیزه تحریف و سونگری بر صورتهای مالی نداشته باشد؛ چرا که طبق تئوری اعتبار منبع، هنگامی که منبع اطلاعاتی، دارای انگیزه تحریف و سونگری داشته باشد، آن منبع اطلاعاتی دارای اعتبار نمی‌باشد (بیرنبام و استگنر، ۱۹۷۹). از طرفی نیز طبق قوانین داخلی و خارجی حسابرس و کمیته حسابرسی بایستی با یکدیگر در ارتباط باشند (منشور کمیته حسابرسی و استاندارد شماره ۱۶ هیات نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی). از آنجایی که کمیته حسابرسی نسبت به کیفیت قضاوت حسابرسی و گزارشگری مالی حمایت می‌کند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، پامروی، ۲۰۱۰)، می‌توان انتظار داشت، هنگامی که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بالا باشد، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل می‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر بالایی داشته باشد. با توجه به توضیحات فوق، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر مطرح می‌گردند:

فرضیه ۱) انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۲) ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه ۳) هنگام وجود انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، "ارتباط داشتن کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل "روی"کیفیت قضاوت حسابرس" تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۴-روش پژوهش

با توجه به هدف پژوهش، این پژوهش از لحاظ جمع آوری داده از نوع کمی و آزمایشی می‌باشد و جهت جمع‌آوری داده‌ها از مورد[1] پژوهشی (در قالب سناریوهای مختلف) استفاده شده است. پژوهش آزمایشی روشی است که به منظور بررسی روابط علت و معلولی طراحی شده است. زیرا به پژوهشگر امکان می‌دهد تحت شرایط کنترل شده، اثرات تغییر نظامدار یک یا چند متغیر را مشاهده کند. روش آزمایشی به سبب توانایی در شناسایی علیت، روشی علمی درحل مسئله به شمار می‌آید (دلاور، ۱۳۸۷). در این روش، پژوهشگر، گروهی آزمودنی را برای اجرای آزمایش انتخاب می‌کند. سپس آزمایش کنندگان، محرک، رفتار یا شرایط محیطی را دستکاری می‌کنند،

[1] . Case

سپس چگونگی تاثیر آن را در تغییر وضعیت و یا رفتار آزمودنی مورد مشاهده قرار می‌دهند (فاضل، ۱۳۸۱؛ پاشا شریفی و شریفی، ۱۳۸۳). این روش پیچیده ترین، دقیق ترین و موثرین روش برای کشف و پروراندن اصول و نظریه‌ای علمی است (پاشا شریفی و شریفی، ۱۳۸۳). همچنین پژوهش حاضر از لحاظ تئوری، با توجه به اینکه ارتباطات بین متغیرهای مستقل و وابسته و طرح فرضیه‌های پژوهش از طریق نظریه‌های پژوهشگران مختلف انجام گرفته است، از نوع قیاسی و همچنین با توجه به اینکه در جهت آزمون تجربی فرضیه‌ها، به جمع‌آوری داده‌ها از طریق نمونه‌گیری و از بین مدیران موسسات حسابرسی (از طریق مورد پژوهش) پرداخته شده است، از نوع استقرایی است. با توجه به اینکه هدف پژوهش حاضر کشف دانش تازه‌ای است که کاربرد مشخصی را درباره فرآیندی در واقعیت را دنبال می‌کند، در نتیجه از نظر هدف، پژوهش حاضر از نوع کاربردی می‌باشد.

جامعه آماری این پژوهش مدیران موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشند. استفاده از مدیران حسابرسی به عنوان جامعه پژوهش، بدین علت است که مدیران حسابرسی بالاترین سمت جهت تصمیم گیری در عملیات حسابرسی می‌باشند. همچنین استفاده از موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی (به جای سازمان حسابرسی) بدین علت است که یکی از روش‌های کنترل متغیرهای مزاحم، همتاسازی می‌باشد (دلاور، ۱۳۸۴) و از این جهت صرفا از موسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی استفاده شده است. استفاده از موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نیز بدین علت می‌باشد، که با توجه به هدف و موضوع پژوهش که در رابطه با کمیته حسابرسی می‌باشد و شرکت‌های بورسی ملزم به تشکیل کمیته حسابرسی هستند و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل ممکن است در این شرکت‌ها صورت گیرد، از این رو، از مدیران موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار استفاده شده است. گفتنی است تعداد موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس، تا پایان سال ۱۳۹۷، ۶۹ موسسه حسابرسی می‌باشد. با توجه به سایت جامعه حسابداران رسمی[1] حدود ۲۰۰ مدیر حسابرسی در موسسات حسابرسی مذکور وجود دارند که از طریق جدول مورگان ۱۳۱ مدیر، به عنوان نمونه پژوهش، به طور تصادفی انتخاب و مورد پژوهش از طریق ایمیل موسسه حسابرسی به آن‌ها ارسال و پیگیری لازم نسبت به دریافت پاسخ ها انجام شده است. در نهایت با توجه به پیگیری‌های صورت گرفته از موسسات و مدیران حسابرسی و حتی ارسال مجدد موردهای پژوهش به مدیران حسابرسی که پاسخ خود

[1]. http://www.iacpa.ir/%D8%A7%D9%85%D9%88%D8%B1-%D8%A7%D8%B9%D8%B6%D8%A7/%D9%81%D9%87%D8%B1%D8%B3%D8%AA-%D9%85%D9%88%D8%B3%D8%B3%D8%A7%D8%AA-%D8%B1%D8%B3%D9%85%DB%8C

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

را ارسال ننمودند، در نهایت داده‌های مربوط به ۷۰ نفر از مدیران حسابرسی جمع‌آوری شد (۵۳ درصد نمونه). البته پس از جمع آوری داده‌های مربوط به ۷۰ نفر از مدیران حسابرسی و بررسی بر روی آن‌ها، داده‌های مربوط به ۶ نفر از مدیران حسابرسی با توجه به پرت بودن داده‌ها، کنار گذاشته شدند و جمعا تحلیل بر روی داده‌های ۶۴ نفر از مدیران حسابرسی انجام گرفت.

روش آماری جهت تحلیل، تحلیل کوواریانس چند متغیره[1] می‌باشد. بدین علت از روش آماری مذکور استفاده شده است که تحلیل کوواریانس یکی از راه‌های کنترل متغیرهای مزاحم در روش پژوهش آزمایشی می‌باشد (دلاور، ۱۳۸۴).همچنین نرم افزار مورد استفاده در پژوهش حاضر نرم افزار SPSS نسخه ۲۱ می‌باشد.

در پژوهش‌های آزمایشی روایی درونی و بیرونی آزمایش اهمیت زیادی دارد. روایی درونی به میزان اطمینان نسبت به اثرات علی بر می‌گردد و روایی بیرونی به میزان تعمیم پذیری نتایج یک بررسی علی به سایر افراد، حوادث یا محیط‌ها اشاره دارد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲). تهدیدات هفتگانه اصلی روایی درونی در روش آزمایشی عبارتند از: اثرات گذر زمان[2]، تحول آزمودنی‌ها[3]، اثرات آزمون[4]، اثرات ابزار اندازه‌گیری[5]، سوگیری در انتخاب آزمودنی‌ها[6]، برگشت آماری[7] و افت آزمودنی‌ها[8]، همچنین تهدیدات مرتبط با اعتبار بیرونی عبارتند از، معرف نبودن نمونه، تاثیر هاوثورن[9]، تداخل چندین متغیر مستقل، اثر واکنشی پیش آزمون، تصنعی بودن موقعیت آزمایش (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲؛ دلاور، ۱۳۸۴). در این پژوهش با توجه به مطالعه و تکمیل مورد (افته) پژوهش حداکثر در یک ساعت توسط مدیر حسابرسی، فاقد پیش آزمون بودن آزمایش پژوهش، استفاده از ابزار معتبر و پایا برای جمع آوری داده، استفاده از روش‌های کنترل متغیرهای مزاحم و استفاده از نمونه و روش آماری مناسب، سعی در برطرف نمودن تهدیدهای روایی درونی و برخی تهدیدهای روایی بیرونی پژوهش شده است.

لازم به توضیح است، موقعیت پژوهش آزمایشی اغلب به حالت تصنعی است و موقعیت طبیعی که افراد به صورت روزمره در آن قرار دارند، را دارا نمی‌باشد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲، فاضل ۱۳۸۱) و همچنین در روش آزمایشی، آزمودنی‌ها در شرایطی قرار می‌گیرند که ممکن است آگاه شوند

---

[1] MANCOVA
[2] Effects Of History
[3] Maturation
[4] Testing
[5] Instrumentation
[6] Selection
[7] Statistical Regression
[8] Morality
[9] Hawthorne

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

که تحت شرایط آزمایش هستند و همین آگاهی باعث تغییر در عملکرد آنها شود و به نوعی پدیده نو بودن محیط آزمایشی (هاثورن) رخ دهد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲). از این رو، پژوهش حاضر نسبت به موارد مذکور دارای محدودیت روایی بیرونی می‌باشد.

در این پژوهش، کنترل متغیرهای مزاحم از ۴ طریق صورت گرفته است: ۱- استفاده از متغیرهای کنترلی (کوواریت) و کنترل آماری، ۲- تصادفی سازی، ۳- همتاسازی..

عوامل اثرگذار بر «کیفیت قضاوت و تصمیم گیری»، در سه عامل شخصی، فرآیندی و محیطی تقسیم می‌شوند (بنر، ۲۰۰۷). طبق پژوهش‌های پیشین، به این نتیجه رسیده شده است که میزان تجربه حرفه‌ای حسابرس (گیبینز، ۱۹۸۴، بنر ۱۹۹۰)، به عنوان متغیر شخصی، و طبقه موسسه حسابرسی (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ فرنسیس و کریشتن، ۱۹۹۹؛ بهن و همکاران، ۲۰۰۸)، به عنوان متغیر محیطی، تاثیر زیادی بر کیفیت قضاوت حسابرس دارد. از این رو، طبق شرایط پژوهش از متغیرهای کنترلی میزان تجربه حرفه‌ای مدیر حسابرسی (به عنوان متغیر شخصی) و طبقه موسسه حسابرسی نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (به عنوان متغیر محیطی)، استفاده شده است. در راستای استفاده از متغیرهای کنترلی مذکور، در این پژوهش از روش آماری تحلیل کوواریانس استفاده شده است. تحلیل کوواریانس از طریق در نظر گرفتن متغیرهای مزاحم در تحلیل، اثر آن‌ها را در روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته حذف می‌نماید. همچنین اجرای این تحلیل مستلزم انتخاب آزمودنی‌ها به صورت تصادفی است (دلاور، ۱۳۸۴)؛ از این رو، در آزمایش این پژوهش، از روش تصادفی سازی استفاده شده است. تصادفی سازی نیز به قرار دادن افراد، در گروه‌های مختلف، به صورت تصادفی، اطلاق می‌گردد. این روش بهترین راه برای کنترل متغیرهای مزاحم است (دلاور، ۱۳۸۴). یکی از روش‌های کنترل متغیرهای مزاحم همتاسازی می باشد که آزمودنی‌ها براساس یک یا چند متغیر همتا می‌شوند (دلاور، ۱۳۸۴). در راستای روش مذکور، در این پژوهش با توجه به تفاوت کیفیت حسابرسی بین موسسات حسابرسی خصوصی و سازمان حسابرسی (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹)، صرفا از مدیران موسسات حسابرسی خصوصی (موسسات حسابرسی تحت نظارت جامعه حسابداران رسمی ایران) استفاده شده است. یکی دیگر از روش‌های کنترل متغیرهای مزاحم استفاده از روش تحلیل کوواریانس است. اجرای این تحلیل مستلزم انتخاب آزمودنی‌ها به صورت تصادفی است (دلاور، ۱۳۸۴). تحلیل کوواریانس از طریق در نظر گرفتن متغیرهای مزاحم در تحلیل، اثر آن‌ها را در روابط بین متغیرهای مستقل و وابسته حذف می‌نماید. از این رو، در این پژوهش از روش آماری مذکور استفاده شده است.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

طرح آزمایش

آزمایش بین آزمودنی ۲*۲ این پژوهش به این صورت انجام شده است که ابتدا مدیران حسابرسی، از طریق سایت جامعه حسابداران رسمی[1] به صورت کاملا تصادفی، انتخاب و در گروه‌های مختلف ۴ گانه انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به صورت تصادفی قرار داده شدند و مورد پژوهش مربوطه از طریق ایمیل موسسه حسابرسی، به آن ها ارسال شد. همان طور که از گروه‌ها مشخص است، به طور نمونه در گروهی ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود وجود دارد و در گروه دیگر یکی از متغیرهای مذکور یا هر دو وجود ندارد. همچنین لازم به توضیح است که گروه‌ها از طرق مختلف (که در بخش قبلی پژوهش توضیح داده شد)، کنترل شده‌اند. بنابراین طرح آزمایشی این پژوهش طرح پس آزمون با گروه کنترل می‌باشد.

اجرای آزمایش نیز به این صورت می‌باشد که ابتدا پس از اینکه هر کدام از مدیران حسابرسی به صورت تصادفی انتخاب و در گروه‌ها قرار داده شدند، سناریویی از طریق ایمیل برای آن‌ها ارسال می‌شود. سناریو نیز در رابطه با یک شرکت بورسی فرضی می‌باشد که با توجه به رسیدگی-های حسابرس مستقل، نیاز به ذخیره کاهش ارزش برای حساب‌های موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری‌ها شرکت وجود دارد. سپس با توجه به دستکاری‌های متغیرهای مستقل، در سناریوهای مختلف، کیفیت قضاوت مدیران حسابرسی، در قالب تعیین میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش دارایی‌ها، مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به توضیح است جزییات مربوط به تمام سناریوها در پیوست این پژوهش ارائه شده است.

متغیرهای این پژوهش شامل انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل (به عنوان متغیرهای مستقل)، میزان تجربه حرفه‌ای مدیر حسابرسی و طبقه بندی موسسه حسابرسی نزد سازمان بورس و اوراق بهادار (به عنوان متغیرهای کنترلی-کوواریت[2]) و کیفیت قضاوت حسابرس (به عنوان متغیر وابسته) می‌باشد، که به شرح زیر تعریف می شوند:

---

[1] http://www.iacpa.ir/%D8%A7%D9%85%D9%88%D8%B1-%D8%A7%D8%B9%D8%B6%D8%A7/%D9%81%D9%87%D8%B1%D8%B3%D8%AA-%D9%85%D9%88%D8%B3%D8%B3%D8%A7%D8%AA-%D8%B1%D8%B3%D9%85%DB%8C

[2] Covariate

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود:

در این پژوهش منظور از انگیزه‌های مدیریت، ترغیب مدیریت نسبت به مدیریت سود می‌باشد. انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود در این پژوهش به دو حالت بکار برده شده است؛ انگیزه‌های پایین و بالا. منظور از انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، در این پژوهش، انگیزه مدیریت به تحریف سود به جهت اخذ پاداش مبتنی بر سود می‌باشد که مدیریت نیز در صورت ارائه ثبت پیشنهادی تعدیلی حسابرس مستقل، حاضر به ثبت و شناسایی ثبت پیشنهادی حسابرس در دفاتر و صورتهای مالی می‌باشد؛ که به نوعی انگیزه شخصی می‌باشد (رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). همچنین با توجه به اینکه در شرکت‌های بورسی ایران انگیزه اعمال مدیریت سود با افزایش میزان بدهی بیشتر می‌شود (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴)، در این پژوهش برای انگیزه‌های بالای مدیریت نسبت به مدیریت سود، علاوه به دریافت پاداش مبتنی بر سود (انگیزه شخصی)، عدم ثبت هزینه‌های کاهش ارزش دارایی‌ها به جهت جلوگیری از مشکلات قرارداد بدهی تعریف شده است (انگیزه شرکتی) که مدیریت نیز اصرار بر عدم صدور ثبت پیشنهادی حسابرس دارد؛ که به نوعی علاوه بر انگیزه شخصی شامل انگیزه شرکتی مدیریت نسبت به مدیریت سود می‌باشد (رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). استفاده از انگیزه‌های مدیریت سود طبق پژوهش‌های خارجی پیش گفته در پژوهش حاضر، بدین علت می‌باشد که انگیزه مدیریت سود در ایران و سایر کشورها مشابه و نزدیک است (مشایخ و همکاران، ۱۳۹۲). در نهایت، با توجه به توضیحات فوق، این متغیر، در موردهای پژوهش، طی سناریوهای مختلف، دستکاری شده‌اند و نحوه اندازه‌گیری آن به این صورت است که برای انگیزه بالا نسبت به مدیریت سود عدد "۱" و برای انگیزه پایین نسبت به مدیریت سود عدد "۰" در نظر گرفته شده است.

ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل:

در این پژوهش ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به دو صورت وجود و عدم وجود ارتباط مذکور، در موردهای پژوهش، طی سناریوهای مختلف، مورد دستکاری قرار گرفته است. در زمان وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به مدیر حسابرسی مستقل، علاوه بر مشخصات اعضای کمیته حسابرسی شرکت، بیان شده است که "کمیته حسابرسی این شرکت بر فرآیند و کیفیت گزارشگری مالی تمرکز دارد و با مدیر حسابرسی جلسه‌ای تشکیل می‌دهد و از مدیر حسابرسی انتظار دارد که هر تعدیل حسابی که در عملیات حسابرسی کشف شده، از طرف حسابرس مستقل به مدیریت شرکت پیشنهاد شود و هیچ ثبت تعدیل حسابی از طرف حسابرس چشم پوشی نشود". در زمان عدم وجود ارتباط نیز صرفا مشخصات اعضای کمیته حسابرسی در اختیار مدیر حسابرسی مستقل قرار گرفته است. نحوه اندازه‌گیری این متغیر نیز به

این صورت است که در صورت وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، عدد "۱" و در صورت عدم وجود ارتباط نیز عدد "۰" در نظر گرفته می‌شود.

متغیرهای کنترلی (کوواریت):

میزان تجربه حرفه‌ای از طریق پرسشنامه و به صورت سوال چند گزینه‌ای و طبقه موسسه نزد سازمان بورس نیز از طریق سایت سازمان بورس[1] استخراج شده است. لازم به توضیح است طبقه مذکور براساس دستورالعملی در این خصوص است که سازمان بورس تدوین کرده و موسسات حسابرسی را براساس معیارهای کیفیت، بین ۴ گروه به ترتیب از ۱ تا ۴ طبقه‌بندی می‌کنند.

در نهایت اینکه متغیر وابسته پژوهش، کیفیت قضاوت حسابرسی می‌باشد. با توجه به اینکه کیفیت قضاوت حسابرس به کاهش اختلال و سوگیری و بهبود دقت اطلاعات حسابداری و اطلاعات ارایه شده توسط حسابرس گفته می‌شود (والاس، ۱۹۸۰؛ بیتی، ۱۹۸۹؛ دیویدسن و نئو، ۱۹۹۳)؛ از این رو در پژوهش حاضر، با توجه به هدف و مورد پژوهش ارائه شده به مدیران حسابرسی، کیفیت قضاوت حسابرس در قالب پیشنهاد ثبت تعدیلی نسبت به ذخایر کاهش ارزش موجودی کالا، مطالبات و سرمایه‌گذاری‌ها سنجیده می‌شود. لازم به توضیح است، پیشنهاد مذکور از طریق طیف لیکرت اندازه‌گیری می‌شود. از آنجایی که درجه بندی طیف لیکرت، بایستی به راحتی قابل تفسیر باشد، به نوعی که تعداد درجه بندی‌ها، حالت خاصی از موضوع مورد اندازه-گیری را عرضه کند (اعرابی و ایزئی، ۱۳۷۹؛ سرمد، ۱۳۸۷) و همچنین با توجه به مورد پژوهش، اینکه هر حساب نیاز به کاهش ارزش به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال دارد، از این جهت از طیف لیکرت ۱۵ درجه‌ای استفاده شده است. همچنین مقیاس مذکور جهت ارائه میزان ثبت پیشنهادی مدیران حسابرسی، از خیلی کم تا خیلی زیاد تقسیم بندی شده است. لازم به توضیح است، جهت استفاده از سه حساب مذکور (به عنوان متغیر وابسته) به جهت بررسی کیفیت قضاوت حسابرس، هم از نظر اساتید و خبرگان حرفه استفاده شده است و هم اینکه پژوهش‌های داخلی و خارجی مختلف همچون حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰)، براون و پوپووا (۲۰۱۶)، رابرتسون (۲۰۱۰) از این حساب‌ها، به جهت بررسی کیفیت قضاوت حسابرسان، استفاده کرده‌اند.

۵-یافته‌های پژوهش

در این پژوهش، جهت تهیه مورد(افته) پژوهش، از پژوهش‌های رابرتسون (۲۰۱۰) و براون و پوپووا (۲۰۱۶) استفاده شده است. همچنین روایی منطقی ظاهری و محتوایی مورد پژوهش، از منظر ظاهری، کمیتی و کیفیت، توسط خبرگان و اساتید مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین

[1] . https://www.seo.ir/Page/-wf-hysKZkECb5EULXlycA==/%D8%AD%D8%B3%D8%A7%D8%A8%D8%B1%D8%B3%D8%A7%D9%86-%D9%85%D8%B9%D8%AA%D9%85%D8%AF

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

جهت بررسی پایایی ابزار پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. طبق محاسبات نرم افزار، ضریب آلفای کرونباخ برای متغیرهای انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود ۰/۸۵۵، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل ۰/۸۶۴، کیفیت قضاوت بر روی میزان کاهش ارزش موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری، به ترتیب ۰/۸۰۷، ۰/۸۱۲ و ۰/۸۱۵ و برای کل متغیرهای پژوهش ۰/۸۱۱ بدست آمده است. بنابراین، با توجه به اینکه ضرایب آلفای کرونباخ بالای ۸۰ درصد می‌باشد، ابزار پژوهش از پایایی خوبی برخوردار است (رامین مهر، ۱۳۹۲).

طبق پاسخ‌های جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، همان طور که از جدول ۱ مشخص است، ۸۷ درصد از مدیران حسابرسی، مرد هستند و ۱۳ درصد دارای جنسیت زن می‌باشند.

جدول ۱- توزیع فراوانی مدیران حسابرسی بر اساس جنسیت

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۵۶	۸۷
	زن	۸	۱۳
جمع		۶۴	۱۰۰

طبق پاسخ‌های جمع‌آوری شده از مدیران حسابرسی، حداکثر سن ۵۰ و حداقل ۳۰ سال می‌باشد؛ و مابقی اطلاعات به شرح جدول ۲ می باشد:

جدول ۲- آمار توصیفی سن مدیران حسابرسی

	سن
میانگین	۳۵
انحراف معیار	۲/۳
بیشترین	۵۰
کمترین	۳۰

طبق پاسخ‌های جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، همان طور که از جدول ۳ مشخص است، ۸۶ درصد از مدیران حسابرسی فارغ التحصیل رشته حسابداری هستند و ۱۴ درصد فارغ التحصیل سایر رشته‌ها (همچون مدیریت مالی) هستند.

جدول ۳- توزیع فراوانی مدیران حسابرسی بر اساس رشته تحصیلی

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
رشته تحصیلی	حسابداری	۵۵	۸۶
	سایر رشته ها	۹	۱۴
جمع		۶۴	۱۰۰

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

میزان تحصیلات پاسخگویان به صورت چند گزینه‌ای از مقطع کارشناسی الی دکتری پرسیده شده است. طبق پاسخ‌های جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، همان طور که از جدول ۴ مشخص است، ۲۷ درصد از آن‌ها، فارغ التحصیل مقطع کارشناسی و ۶۷ درصد فارغ التحصیل مقطع کارشناسی ارشد و ۶ درصد مدیران حسابرسی فارغ التحصیل مقطع دکتری بوده‌اند.

جدول ۴- توزیع فراوانی مدیران حسابرسی بر اساس مقطع تحصیلی

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
رشته تحصیلی	کارشناسی	۱۷	۲۷
	کارشناسی ارشد	۴۳	۶۷
	دکتری	۴	۶
جمع		۶۴	۱۰۰

طبق پاسخ‌های جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، تمام مدیران حسابرسی تجربه جلسه با کمیته حسابرسی داشتند.

■ **آمار توصیفی**

شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکندگی مقادیر هر یک از متغیرهای پژوهش، در جدول ۵ نشان داده شده است.

جدول ۵- آمار توصیفی

	میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش موجودی کالا	میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش مطالبات	میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش سرمایه گذاری	طبقه بندی موسسه از نظر سازمان بورس	میزان تجربه حرفه ای مدیر حسابرسی
میانگین	۱۰/۱۷	۱۰/۱۴	۹/۸۱	۱/۶۳	۲/۱۹
میانه	۱۰	۱۰	۱۰	۱	۱
مد	۱۰	۱۰	۱۰	۱	۲
انحراف معیار	۳/۰۹	۳/۱۳	۳/۰۸	۰/۸۵	۰/۸۷
حداقل	۲	۲	۲	۱	۱
حداکثر	۱۵	۱۵	۱۵	۴	۴
چولگی	-۰/۶	-۰/۵۶	-۰/۴۲	۱/۳	۰/۲۲
کشیدگی	۰/۶۸	۰/۵۱	۰/۴۳	۱/۰۵	-۰/۶۸

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

همان طور که از جدول ۵ مشخص است، میانگین متغیر کیفیت قضاوت حسابرسان جهت ارائه ثبت پیشنهادی ذخیره کاهش ارزش حساب‌های موجودی کالا، مطالبات و سرمایه‌گذاری تقریبا برابر ۱۰ می‌باشد و با توجه به اینکه طیف ثبت تعدیلی پیشنهادی ۰ الی ۱۵ (از خیلی کم تا خیلی زیاد) می‌باشد و میانگین مذکور از متوسط طیف بیشتر است، از این رو می‌توان بیان کرد که مدیران حسابرسی بیشتر تمایل به ارائه ثبت پیشنهادی کاهش زیاد در ارزش دارایی‌ها را دارند. همچنین میانگین طبقه موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نمونه پژوهش، بیشتر بین طبقات اول و دوم می‌باشند و تجربه بیشتر مدیران حسابرسی نمونه پژوهش بین ۱۰ الی ۱۵ سال است.

قبل از انجام آزمون فرضیه‌ها، نتایج آزمون‌های پیش فرض تحلیل کوواریانس چند متغیره ارائه می‌شود. در این پژوهش با استفاده از آزمون‌های شاپیرو ویلک[1] و کلموگروف- اسمیرنف[2] نرمال بودن متغیرهای وابسته بررسی شده است. همان طور که از جدول ۶ مشخص است، مقادیر سطح معناداری برای متغیرهای موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری‌ها، در هر دو آزمون، بالای ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد، رد نمی‌شود. از این رو می‌توان نتیجه گرفت که هر سه متغیر وابسته دارای توزیع نرمال می‌باشند.

جدول ۶- آزمون شاپیرو ویلک و کلموگروف اسمیرنوف

متغیرها	شاپیرو ویلک			کولموگروف-اسمیرنوف		
	آماره	تعداد	سطح معنی داری	آماره	تعداد	سطح معنی داری
کیفیت قضاوت نسبت به میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش موجودی کالا	۰/۱۰۴	۶۴	۰/۰۸۰	۱/۱۹۳	۶۴	۰/۱۱۶
کیفیت قضاوت نسبت به میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش موجودی کالا	۰/۰۹۳	۶۴	۰/۲۰۰	۱/۱۱۱	۶۴	۰/۱۶۹
کیفیت قضاوت نسبت به میزان ثبت پیشنهادی کاهش ارزش موجودی کالا	۰/۰۹۸	۶۴	۰/۲۰۰	۱/۰۵۶	۶۴	۰/۲۱۵

[1] . Shapiro- Wilk
[2]. Kolmogorov- Smirnov

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

همچنین همان طور که از آزمون Box's M در جدول ۷ مشخص است، مقدار معناداری بالای ۰/۰۵ می‌باشد، لذا ماتریس‌های کواریانس در هر یک از گروه‌های متغیرهای مستقل (انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل) همگن می‌باشند.

جدول ۷- آزمون Box's M

Box's M	۱۱/۶۳۳
F	۱/۷۲۷
df1	۶
df2	۶۵۲۰/۷۵۵
sig.	**۰/۱۱۰**

لازم به توضیح است در آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره ، واریانس‌ها بایستی همگن باشند. برای بررسی همگنی واریانس‌ها از آزمون لوین[1] استفاده می‌شود. جدول ۸ واریانس میان گروه‌ها را نشان می‌دهد. سطح معناداری در ستون آخر جدول، با توجه به اینکه بالای ۰/۰۵ است، دلالت بر تایید فرض صفر می‌کند و پذیرفته می‌شود که واریانس متغیر در گروه‌ها همگن می‌باشد.

جدول ۸- نتایج آزمون همگنی واریانس

	آماره F	df1	df2	سطح معناداری
قضاوت بر موجودی کالا	۰/۳۷۹	۳	۶۰	۰/۷۶۸
قضاوت بر مطالبات	۰/۳۸۳	۳	۶۰	۰/۷۶۶
قضاوت بر سرمایه گذاری	۰/۳۴۶	۳	۶۰	۰/۷۹۲

یکی از پیش فرض‌ها در آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره این است که در بین آزمودنی‌ها نباید موارد پرت معنادار وجود داشته باشد. بدین منظور در این پژوهش برخی از مشاهدات پرت جمع آوری شده از برخی افراد، از طرق بررسی داده ها و نمودار پراکنش حذف گردیدند که یکی از دلایل کاهش تعداد آزمودنی‌ها از ۷۰ نفر به ۶۴ نفر همین مساله بوده است.

آمار استنباطی

پس از جمع آوری داده‌های پژوهش و طبقه بندی آن‌ها و همچنین با توجه به آزمون‌های پیش فرض انجام شده در بخش قبلی پژوهش، هم اکنون می‌توان از طریق آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره به تحلیل فرضیه‌های پژوهش پرداخت.

[1] . Levene

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

جدول ۹- آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره

منبع		مجموع مربعات نوع سوم[1]	درجه آزادی	خطای میانگین مربع[2]	آماره F	معناداری	اتای جزئی مربع[3]
مدل تصحیح شده[4]	موجودی کالا	۵۰۹/۳۰۳[a]	۵	۱۰/۸۶۰	۶۴/۳۵۱	/۰۰۰	۰/۸۴۷
	مطالبات	۵۲۶/۵۱۶[b]	۵	۱۰/۳۰۳	۶۸/۴۵۶	/۰۰۰	۰/۸۵۵
	سرمایه‌گذاری	۴۸۵/۵۵۱[c]	۵	۹۷/۱۱۰	۵۱/۱۱۱	/۰۰۰	۰/۸۱۵
عرض از مبدا[5]	موجودی کالا	۲۱۱/۳۲۹	۱	۲۱/۳۲۹	۱۳/۵۰۸	/۰۰۰	۰/۶۹۷
	مطالبات	۲۰۳/۷۰۴	۱	۲۰/۷۰۴	۱۳/۴۲۵	/۰۰۰	۰/۶۹۵
	سرمایه‌گذاری	۱۶۶/۴۴۹	۱	۱۶/۴۴۹	۸۷/۶۰۶	/۰۰۰	۰/۶۰۲
طبقه بندی موسسه حسابرسی	موجودی کالا	۴۷/۷۵۲	۱	۴۷/۷۵۲	۳۰/۱۶۸	/۰۰۰	۰/۳۴۲
	مطالبات	۴۶/۳۷۴	۱	۴۶/۳۷۴	۳۰/۱۴۷	/۰۰۰	۰/۳۴۲
	سرمایه‌گذاری	۳۳/۷۴۹	۱	۳۳/۷۴۹	۱۷/۷۶۳	/۰۰۰	۰/۲۳۴
تجربه حرفه‌ای مدیر حسابرسی	موجودی کالا	۲۶/۷۰۹	۱	۲۶/۷۰۹	۱۶/۸۷۴	/۰۰۰	۰/۲۲۵
	مطالبات	۲۹/۱۶۸	۱	۲۹/۱۶۸	۱۸/۹۶۲	/۰۰۰	۰/۲۰۳
	سرمایه‌گذاری	۳۵/۹۹۱	۱	۳۵/۹۹۱	۱۸/۹۴۳	/۰۰۰	۰/۲۴۶
انگیزه های مدیریت	موجودی کالا	۵۰/۱۱۵	۱	۵۰/۱۱۵	۳۱/۶۶۰	/۰۰۰	۰/۳۵۳
	مطالبات	۵۲/۴۰۵	۱	۵۲/۴۰۵	۳۴/۰۶۸	/۰۰۰	۰/۳۷۰
	سرمایه‌گذاری	۴۷/۹۰۸	۱	۴۷/۹۰۸	۲۵/۲۱۵	/۰۰۰	۰/۳۰۳
ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۳۸/۹۷۳	۱	۳۸/۹۷۳	۲۴/۶۲۱	/۰۰۰	۰/۲۹۸
	مطالبات	۳۹/۳۳۳	۱	۳۹/۳۳۳	۲۵/۵۷۰	/۰۰۰	۰/۳۰۶
	سرمایه‌گذاری	۲۸/۹۸۷	۱	۲۸/۹۸۷	۱۵/۲۵۷	/۰۰۰	۰/۲۰۸
تعامل انگیزه‌های مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس	موجودی کالا	۸/۴۷۲	۱	۸/۴۷۲	۵/۳۵۲	/۰۲۴	۰/۰۸۴
	مطالبات	۱۰/۲۹۶	۱	۱۰/۲۹۶	۶/۶۹۳	/۰۱۲	۰/۱۰۳
	سرمایه‌گذاری	۱۵/۹۰۶	۱	۱۵/۹۰۶	۸/۳۷۱	/۰۰۵	۰/۱۲۶
خطا	موجودی کالا	۹۱/۸۰۸	۵۸	۱/۵۸۳			
	مطالبات	۸۹/۲۱۹	۵۸	۱/۵۳۸			
	سرمایه‌گذاری	۱۱۰/۱۹۹	۵۸	۱/۹۰۰			
جمع	موجودی کالا	۷۲۲/۰۰۰	۶۴				
	مطالبات	۷۱۹/۰۰۰	۶۴				
	سرمایه‌گذاری	۶۷۵/۰۰۰	۶۴				
جمع تصحیح شده	موجودی کالا	۶۰۱/۱۰۹	۶۳				
	مطالبات	۶۱۵/۷۳۴	۶۳				
	سرمایه‌گذاری	۵۹۵/۷۵۰	۶۳				

1 . Type III Sum of Squares
2 . Mean Square
3 . Partial Eta Squared
4 . Corrected Model
5 . Intercept

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

a. ضریب تعیین =۰/۸۴۷ (ضریب تعیین تعدیل شده =۰/۸۳۴)

b. ضریب تعیین =۰/۸۵۵ (ضریب تعیین تعدیل شده =۰/۸۴۳)

c. ضریب تعیین =۰/۸۱۵ (ضریب تعیین تعدیل شده =۰/۷۹۹)

همان طور که از جدول ۹ مشخص است، متغیر"انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود" بر کیفیت قضاوت حسابرس (هر سه متغیر وابسته) در سطح اطمینان ۹۵ درصد تاثیر معناداری دارد. همچنین با توجه به جدول ۱۰ مشخص است که میانگین متغیر کیفیت قضاوت مدیران حسابرس هنگام انگیزه‌های بالای مدیریت (۱۱/۵۶) در مقایسه با انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود (۸/۵۲) بیشتر است. از این رو، فرضیه اول پژوهش تائید می‌شود. همچنین همان طور که از جدول ۹ مشخص است "ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل" بر کیفیت قضاوت حسابرس در سطح اطمینان ۹۵ درصد تاثیر معنادار دارد. همچنین طبق جدول ۱۰ مشخص است که میانگین کیفیت قضاوت مدیران حسابرسی هنگام وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل (۱۱/۹۸) بیش از زمانی است که این ارتباط وجود ندارد (۸/۱۰). از این رو، فرضیه دوم پژوهش نیز تائید می‌شود.

جدول ۱۰- میانگین کیفیت قضاوت‌های مدیران حسابرسی در گروه‌های مختلف

		انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود		کل
		پایین	بالا	
ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	وجود	۱۰/۷۷	۱۳/۱۹	۱۱/۹۸
	عدم وجود	۶/۲۷	۹/۹۴	۸/۱۰
کل		۸/۵۲	۱۱/۵۶	۱۰

همان طور که از جدول ۱۱ مشخص است، طبق آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره، ، هنگام وجود انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت صاحبکار نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، تاثیر معناداری بر کیفیت قضاوت حسابرس دارد. همچنین طبق جدول ۱۰ مشخص است که هنگام وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، میانگین متغیر کیفیت قضاوت مدیران حسابرسی، در زمان وجود انگیزه‌های بالا (۱۳/۱۹) در مقایسه با حالتی که انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود (۱۰/۷۷) وجود دارد، بالاتر است. از این رو فرضیه سوم پژوهش نیز تائید می‌شود.

تحلیل کوواریانس، میانگین دو یا چند گروه مستقل، در متغیر یا متغیرهای وابسته را مورد مقایسه قرار می دهد و از این طریق میزان تاثیر متغیر مستقل را بر متغیر وابسته بررسی می‌کند. در نتیجه مشخص می‌شود که چه میزان از واریانس‌های متغیر وابسته از طریق متغیر مستقل

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

ایجاد شده است. از این رو، ستون آخر جدول ۹ نیز واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته از طریق متغیرهای مستقل را نمایش می‌دهد. همان طور که از جدول ۹ مشخص است، بیشترین تبیین واریانس کیفیت قضاوت حسابرس از طرف انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود صورت گرفته است و این تبیین بدین معناست که تغییرات انگیزه‌های مدیریت تاثیر بالایی را بر روی کیفیت قضاوت حسابرس می‌گذارد.

جدول ۱۱- آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره (تاثیر انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود با وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل)

منبع		مجموع مربعات نوع سوم	درجه آزادی	خطای میانگین مربع	آماره F	معناداری
انگیزه‌های مدیریت صاحبکار	موجودی کالا	۱۱/۱۶۷	۱	۱۱/۱۶۷	۲/۳۶۸	۰/۰۰۰
	مطالبات	۱۰/۵۱۹	۱	۱۰/۵۱۹	۳/۹۵۵	۰/۰۰۰
	سرمایه گذاری	۳/۸۴۷	۱	۳/۸۴۷	۱/۵۶۳	۰/۰۰۳

در نهایت اینکه در رابطه با متغیرهای کوواریت، همان طور که از جدول ۹ مشخص است، ارتباط متغیرهای طبقه بندی موسسات معتمد و تجربه حرفه‌ای مدیران موسسات حسابرسی بر کیفیت قضاوت حسابرس، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تاثیر معناداری دارند. همچنین نتایج حاصل از آزمون‌های اثر پیلای[1]، لاندای ویلکز[2]، اثر هتلینگ[3] و بزرگترین ریشه اختصاصی ری[4] نیز گویای این است که میانگین میزان کیفیت قضاوت مدیران حسابرسی بین گروه‌های مختلف انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و همچنین تعامل آن‌ها تفاوت معناداری وجود دارد.

۶-بحث و نتیجه گیری

در دهه اخیر، سازمان بورس و اوراق بهادار مکانیزم‌های مختلفی را برای ارتقای کیفیت گزارشگری مالی به وجود آورده‌اند. در این راستا تدوین الزامات مرتبط با کنترل‌های داخلی و دستورالعمل راهبری شرکتی یکی از مهمترین نمونه‌های حافظ منافع عمومی می‌باشد. موضوع راهبری شرکتی تغییرات قابل توجهی در طول دو دهه اخیر داشته است. از تغییرات مذکور

[1] Pillai's Trace
[2] Wilks' Lambda
[3] Hotelling's Trace
[4] Roy's Largest Root

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

می‌توان به ایجاد نقش فعال کمیته حسابرسی اشاره کرد. در سال‌های گذشته اهمیت کمیته حسابرسی از طریق تصویب استاندارد شماره ۱۶ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، افزایش یافته است (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲). استاندارد مذکور ارتباط دو طرفه موثر بین حسابرس و کمیته حسابرسی را تقویت کرده است. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در منشور کمیته حسابرسی به تشکیل حداقل دو جلسه کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل تاکید کرده است (بند ۵ ماده ۱۴ منشور کمیته حسابرسی). ارتباط مذکور باعث آگاهی کمیته حسابرسی از برخی موارد مطرح در جریان حسابرسی و همچنین بهبود کیفیت عملکرد و استقلال حسابرس و گزارشگری مالی می‌شود (براون و پوپووا، ۲۰۱۶) ولی عواملی باعث می‌شود که معولا حسابرس به طرف درخواست‌های مدیریت صاحبکار تمایل داشته باشد (گرملینگ، ۱۹۹۹؛ بیرستیکر و رایت، ۲۰۰۱). از این رو، در این پژوهش به بررسی مکانیزم تاثیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل پرداخته شد.

نتایج این پژوهش حاکی از آن است که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل تاثیر مثبت و معنادار دارد؛ که نشان دهنده این است که طبق تئوری اعتبار منبع، هنگامی که حسابرسان متوجه انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود شوند، برای مدیریت به عنوان یک منبع اطلاعاتی، اعتباری قائل نیستند و اجازه نفوذ مدیریت (طبق اصطلاح ترجیحات رقابتی در عملکرد) را بر کیفیت قضاوت خود نمی‌دهند و در نتیجه کیفیت قضاوت حرفه‌ای و درست را ارائه می‌دهند. همچنین نتیجه مذکور با نتایج پژوهش‌های براون و پوپووا (۲۰۱۶)، رابرتسون (۲۰۱۰)، بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱) و گرملینگ (۱۹۹۹) مطابقت دارد. همچنین طبق تحلیل‌های آماری، به تاثیر مثبت و معنادار ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس پی برده شد. این تاثیر معنادار بدین علت است که کمیته حسابرسی نسبت به کیفیت قضاوت حسابرسی و گزارشگری مالی حمایت می‌کند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، پامروی، ۲۰۱۰) و هنگامی که با حسابرس ارتباط برقرار می‌کند، حسابرس به پشتوانه حمایت کمیته حسابرسی، قضاوت حرفه‌ای و درست ارائه می‌دهد. گفتنی است، نتیجه مذکور با نتیجه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) مطابقت ندارد؛ چراکه در پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل در کنار انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، باعث تاثیر معنادار بر کیفیت قضاوت حسابرس می‌شود و به تنهایی بر کیفیت قضاوت حسابرس، تاثیر معنادار ندارد. عدم تطابق مذکور، می تواند به این دلیل باشد که نمونه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶)، اکثریت حسابرس ارشد می باشند که دارای ۲/۵ الی ۵ سال سابقه هستند ولی نمونه پژوهش حاضر مدیران حسابرسی با میانگین سابقه ۱۰ الی ۱۵ سال

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

می‌باشد که قضاوت این اشخاص نسبت به عملیات حسابرسی با یکدیگر متفاوت می‌باشد (گیبینز، ۱۹۸۴، بنر ۱۹۹۰)؛ ضمن اینکه در پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) از متغیرهای کنترلی (کوواریت) استفاده نشده است. همچنین در راستای تاثیرهای فوق، طبق تحلیل‌های آماری صورت گرفته، مشاهده شد که تعامل انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر معنادار دارد. همچنین با توجه به بررسی و تحلیل آماری نسبت به کیفیت قضاوت حسابرسان بین دو گروه سناریو انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود با وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به این نتیجه رسیده شد که در صورت وجود انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود، طبق تئوری اعتبار منبع، مدیریت صاحبکار اعتبار خود را از دست داده و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس تاثیر مثبت و معنادار دارد. گفتنی است نتیجه مذکور با نتیجه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) مطابقت دارد. در کل نتایج این پژوهش بیانگر این موضوع است که انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود تاثیر زیادی بر روی ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل دارد. این دستاوردها، اهمیت ارتباط بین بازیگران مختلف در راهبری شرکتی (کوهن و همکاران، ۲۰۰۴) و توانایی مدیریت و کمیته حسابرسی نسبت به نفوذ بر حسابرس را نشان می‌دهد. در این پژوهش نشان داده شد که حسابرس مستقل طی چه مکانیزمی تحت نفوذ کمیته حسابرسی قرار می‌گیرد.

با توجه به وضعیت اقتصادی کشور و نیاز شرکتها به تامین مالی و سخت گیری‌هایی که به این جهت از طرف اعتباردهندگان و نهادهای سرمایه‌گذاری صورت می‌گیرد، پتانسیل بالایی از طرف شرکتها جهت مدیریت سود وجود دارد، از این جهت پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار توجه بالایی به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل در چارچوب کنترل‌های داخلی داشته باشد. حتی پیشنهاد می‌شود، سازمان بورس و اوراق بهادار منشور نمونه کمیته حسابرسی را بازنگری نماید و حداقل تعداد جلسات کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل را بیشتر درنظر گرفته و حتی کمیته‌های حسابرسی را به ارتباط غیررسمی با حسابرسان مستقل تشویق نماید. گفتنی است با توجه به نفوذ مدیران صاحبکار بر حسابرسان، پیشنهاد می‌شود موسسات حسابرسی و قانون گذاران، کمیته‌های حسابرسی را در تقویت کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد حسابرسی بیشتر مورد توجه قرار دهند.

در رابطه با محدودیت‌های پژوهش، مهمترین محدودیت، ماهیت پژوهش‌های آزمایشی بین آزمودنی می‌باشد؛ اینکه ممکن است تمایز بین نتایج حاصل از آزمودنی‌ها ارتباطی به سطوح سناریوها نداشته باشد. بدین منظور سعی شد این محدودیت‌ها با استفاده از روش‌های کنترل متغیر مزاحم، برطرف گردد. محدودیت دیگر این پژوهش این است که امکان انجام آزمایش در

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

یک محیط با همه مدیران حسابرسی وجود نداشت و در نتیجه موردهای پژوهش برای مدیران حسابرسی ایمیل و پاسخ آن‌ها از این طریق دریافت گردید. همچنین یکی از محدودیت‌های پژوهش آزمایشی تصنعی بودن آن است. در واقع فرآیندی اجتماعی که در محیط آزمایشی رخ می‌دهد، ممکن است ضرورتا در محیط طبیعی اجتماعی رخ ندهد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲، فاضل ۱۳۸۱) و محدودیت دیگر پژوهش آزمایشی تاثیر هاوثورن، می‌باشد که آزمودنی‌ها طبق تاثیر هاوثورن، ممکن است آگاه شوند تحت شرایط آزمایش هستند (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲). پژوهش حاضر نیز دارای محدودیت‌های مذکور می‌باشد. در نهایت، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از متغیرهای کوواریت (کمکی) دیگری به خصوص متغیرهای موثر بر فرآیند کیفیت قضاوت استفاده و نتایج بدست آمده با نتایج پژوهش حاضر مقایسه شود.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

نویسندگان این مقاله از کلیه کسانی که با صرف وقت خویش، به تکیمل این پرسشنامه پرداختند و زمینه انجام این تحقیق را فراهم اوردند، تشکر و قدردانی می نمایند.

۸-پیوست ها:

مورد (افته) پژوهش

جهت انجام این پژوهش براساس دستکاری‌های انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، چهار سناریو، در قالب مورد پژوهش به صورت تصادفی بین مدیران موسسات حسابرسی توزیع گردید. در ادامه موردهای پژوهش، ارائه شده است:

بسمه تعالی

مدیر حسابرسی محترم موسسه.....

با سلام و احترام،

مورد پژوهش پیش رو مربوط به پژوهش با عنوان "تاثیر انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس" می‌باشد. از مشارکت کنندگان عزیز خواهشمند است با اختصاص زمان ارزشمند خود جهت پاسخ به سوالات، مساعدت لازم را در اجرای هر چه بهتر این پژوهش مبذول فرمایند.لازم به ذکر است که کلیه اطلاعات درج شده به صورت محرمانه نگه داشته خواهد شد. همچنین مشارکت کنندگان محترم در صورت تمایل می توانند با درج آدرس ایمیل خود در قسمت مشخصات عمومی پاسخ دهندگان، از نتایج این پژوهش مطلع شوند.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

توضیحات مختصری پیرامون این پژوهش

موضوع راهبری شرکتی تغییرات قابل توجهی در طول دو دهه اخیر داشته است. از تغییرات مذکور می توان به نقش کمیته حسابرسی اشاره کرد؛ نقش کمیته حسابرسی از یک ناظر غیرفعال به رکن کلیدی که کیفیت گزارشگری مالی را تضمین می‌کند، ارتقا یافته است. در ایران اهمیت ایجاد کمیته حسابرسی در سال ۱۳۹۱ با تدوین منشور کمیته حسابرسی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار افزایش یافته است. در منشور کمیته حسابرسی، از اعضای کمیته خواسته شده که حداقل ۲ بار در سال با حسابرس مستقل نشست اختصاصی تشکیل دهد؛ ولی برخی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با وجود چنین منشوری، جلسه‌ای با حسابرس مستقل تشکیل نمی‌دهند. در این پژوهش قصد بر این است که تاثیر انگیزه‌های مدیریت نسبت به دستکاری صورتهای مالی و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس بررسی شود.

مشخصات عمومی پاسخ دهندگان

۱-جنسیت: مرد□ زن□

۲-سن: .....

۳-رشته تحصیلی: حسابداری□ سایر رشدته های تخصصی□

۴-سطح تحصیلات: کارشناسی□ کارشناسی ارشد□ دکتری□

۵-میزان تجربه حسابرسی خود را بیان بفرمایید:

۳ الی ۱۰ سال□ ۱۰ الی ۱۵ سال □ ۱۵ الی ۲۰ سال□ بیش از ۲۰ سال □

تاکنون تجربه جلسه با کمیته حسابرسی داشتید: بله□ خیر□

ایمیل .....

در این پژوهش با توجه به طرح پژوهش آزمایشی بین آزمودنی ۲*۲ پس آزمون با گروه کنترل، از چهار گروه، انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، استفاده شده است. در ادامه به ترتیب سناریوهای هر گروه ارائه می‌شود. از این رو از مدیران حسابرسی در هر گروه خواسته می‌شود که سناریو را مطالعه و به پرسش های ذیل سناریو پاسخ دهند.

■ **سناریو مربوط به انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل:**

فرض کنید حسابرسی صورتهای مالی منتهی به ۱۳۹۷/۱۲/۲۹ یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برای دومین دوره مالی متوالی بر عهده دارید. این شرکت در سنوات گذشته گزارش مقبول دریافت کرده است و به نوعی شرکت در سنوات گذشته با حسابرس هیچ گونه عدم توافقی نداشته است. شرکت دارای ۵ عضو هیئت مدیره، که شامل ۴ عضو غیرموظف و ۱ عضو موظف (مدیرعامل)، است. از اعضای غیرموظف ۱ نفر مستقل می‌باشد. همچنین این شرکت دارای کمیته حسابرسی با ۳ عضو با تجربه، که شامل ۱ عضو مستقل هیئت مدیره- رئیس کمیته حسابرسی (شغل: مدیر حسابرسی داخلی در یکی از شرکت های بزرگ بورسی)، ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: کارشناس بازار سرمایه) و ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: شریک موسسه حسابرسی متعمد سازمان بورس و اوراق بهادار) می‌باشد. در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری پس از بررسی و تحلیل بر روی مستندات دارایی‌های شرکت و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بازار و بورس به این نتیجه رسیدید که موجودی‌های کالا به علت ناباب شدن، مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه‌گذاری‌های بورسی به علت کاهش ارزش سهام و زیان آوری شدید آن‌ها، هر کدام نیاز به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال شناسایی ذخیره دارند و تاکنون شرکت هیچ‌گونه ذخیره‌ای از این بابت در دفاتر شناسایی نکرده است. لازم به ذکر است سطح اهمیت هر کدام از حسابهای مذکور ۱۵ میلیارد ریال و سطح اهمیت در سطح صورتهای مالی (به صورت یک مجموعه) ۴۵ میلیارد ریال می‌باشد.

لازم به ذکر است مدیریت شرکت به جهت دریافت پاداش مبتنی بر سود و همچنین به جهت نیاز به وام بانکی برای فعالیت‌های شرکت و حفظ نسبت‌های مالی مدنظر بانک، هزینه‌های کاهش ارزش دارایی‌ها را در دفاتر شناسایی نکرده و حاضر به ثبت هزینه‌های مذکور نیست. پس از اتمام حسابرسی، کمیته حسابرسی، نسبت به بررسی نکات حسابرسی گزارشگری مالی، با شما جلسه‌ای تشکیل می‌دهد و رئیس کمیته حسابرسی در جلسه از شما درخواست می‌کند که در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی هر گونه ثبت تعدیلی در حساب‌ها که مدنظر شما هست، به مدیریت شرکت پیشنهاد دهید و در این راستا، هیچ گونه ثبتی از طرف حسابرس چشم پوشی نشود. همچنین رئیس کمیته در جلسه بیان می‌کند، طبق منشور کمیته حسابرسی، پیشنهاد انتخاب و تغییر حسابرس از طرف کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.

■ **سناریو مربوط به انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل**:

فرض کنید حسابرسی صورتهای مالی منتهی به ۱۳۹۷/۱۲/۲۹ یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برای دومین دوره مالی متوالی بر عهده دارید. این شرکت در سنوات گذشته گزارش مقبول دریافت کرده است و به نوعی شرکت در سنوات گذشته با حسابرس هیچ گونه

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

عدم توافقی نداشته است. شرکت دارای ۵ عضو هیئت مدیره، که شامل ۴ عضو غیرموظف و ۱ عضو موظف (مدیرعامل)، است. از اعضای غیرموظف ۱ نفر مستقل می‌باشد. همچنین این شرکت دارای کمیته حسابرسی با ۳ عضو با تجربه، که شامل ۱ عضو مستقل هیئت مدیره- رئیس کمیته حسابرسی (شغل: مدیر حسابرسی داخلی در یکی از شرکت های بزرگ بورسی)، ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: کارشناس بازار سرمایه) و ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: شریک موسسه حسابرسی متعمد سازمان بورس و اوراق بهادار) می‌باشد. در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری پس از بررسی و تحلیل بر روی مستندات دارایی‌های شرکت و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بازار و بورس به این نتیجه رسیدید که موجودی‌های کالا به علت ناباب شدن، مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه‌گذاری‌های بورسی به علت کاهش ارزش سهام و زیان آوری شدید آن‌ها، هر کدام نیاز به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال شناسایی ذخیره دارند و تاکنون شرکت هیچ‌گونه ذخیره‌ای از این بابت در دفاتر شناسایی نکرده است. لازم به ذکر است سطح اهمیت هر کدام از حسابهای مذکور ۱۵ میلیارد ریال و سطح اهمیت در سطح صورتهای مالی (به صورت یک مجموعه) ۴۵ میلیارد ریال می‌باشد.

لازم به ذکر است مدیریت شرکت به جهت دریافت پاداش مبتنی بر سود و همچنین به جهت نیاز به وام بانکی برای فعالیت‌های شرکت و حفظ نسبت‌های مالی مدنظر بانک، هزینه‌های کاهش ارزش دارایی‌ها را در دفاتر شناسایی نکرده و حاضر به ثبت هزینه‌های مذکور نیست.

■سناریو مربوط به انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل:

فرض کنید حسابرسی صورتهای مالی منتهی به ۱۳۹۷/۱۲/۲۹ یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برای دومین دوره مالی متوالی بر عهده دارید. این شرکت در سنوات گذشته گزارش مقبول دریافت کرده است و به نوعی شرکت در سنوات گذشته با حسابرس هیچ گونه عدم توافقی نداشته است. شرکت دارای ۵ عضو هیئت مدیره، که شامل ۴ عضو غیرموظف و ۱ عضو موظف (مدیرعامل)، است. شرکت دارای ۵ عضو هیئت مدیره، که شامل ۴ عضو غیرموظف و ۱ عضو موظف (مدیرعامل)، است. از اعضای غیرموظف ۱ نفر مستقل می‌باشد. همچنین این شرکت دارای کمیته حسابرسی با ۳ عضو با تجربه، که شامل ۱ عضو مستقل هیئت مدیره- رئیس کمیته حسابرسی (شغل: مدیر حسابرسی داخلی در یکی از شرکت های بزرگ بورسی)، ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: کارشناس بازار سرمایه) و ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: شریک موسسه حسابرسی متعمد سازمان بورس و اوراق بهادار) می‌باشد. در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری پس از بررسی و تحلیل بر روی مستندات دارایی‌های شرکت و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بازار و بورس به این نتیجه رسیدید که موجودی‌های کالا به علت ناباب شدن،

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه‌گذاری‌های بورسی به علت کاهش ارزش سهام و زیان آوری شدید آن‌ها، هر کدام نیاز به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال شناسایی ذخیره دارند و تاکنون شرکت هیچ‌گونه ذخیره‌ای از این بابت در دفاتر شناسایی نکرده است. لازم به ذکر است سطح اهمیت هر کدام از حسابهای مذکور ۱۵ میلیارد ریال و سطح اهمیت در سطح صورتهای مالی (به صورت یک مجموعه) ۴۵ میلیارد ریال می‌باشد.

لازم به توضیح است مدیریت شرکت به جهت دریافت پاداش مبتنی بر سود، هزینه‌های کاهش ارزش دارایی‌ها را در دفاتر شناسایی نکرده و چنانچه حسابرس مستقل هزینه‌های مذکور را به عنوان ثبت پیشنهادی تعدیلی ارائه دهد حاضر به ثبت پیشنهادی حسابرس می‌باشد. پس از اتمام حسابرسی، کمیته حسابرسی، نسبت به بررسی نکات حسابرسی گزارشگری مالی، با شما جلسه‌ای تشکیل می‌دهد و رئیس کمیته حسابرسی در جلسه از شما درخواست می‌کند که در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی هر گونه ثبت تعدیلی در حساب‌ها که مدنظر شما هست، به مدیریت شرکت پیشنهاد دهید و در این راستا، هیچ گونه ثبتی از طرف حسابرس چشم پوشی نشود. همچنین رئیس کمیته در جلسه بیان می‌کند، طبق منشور کمیته حسابرسی، پیشنهاد انتخاب و تغییر حسابرس از طرف کمیته حسابرسی صورت می‌گیرد.

■سناریو مربوط به انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل:

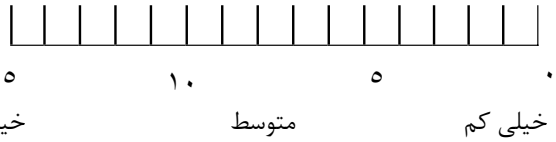
فرض کنید حسابرسی صورتهای مالی منتهی به ۱۳۹۷/۱۲/۲۹ یک شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را برای دومین دوره مالی متوالی بر عهده دارید. این شرکت در سنوات گذشته گزارش مقبول دریافت کرده است و به نوعی شرکت در سنوات گذشته با حسابرس هیچ گونه عدم توافقی نداشته است. شرکت دارای ۵ عضو هیئت مدیره، که شامل ۴ عضو غیرموظف و ۱ عضو موظف (مدیرعامل)، است. از اعضای غیرموظف ۱ نفر مستقل می‌باشد. همچنین این شرکت دارای کمیته حسابرسی با ۳ عضو با تجربه، که شامل ۱ عضو مستقل هیئت مدیره- رئیس کمیته حسابرسی (شغل: مدیر حسابرسی داخلی در یکی از شرکت های بزرگ بورسی)، ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: کارشناس بازار سرمایه) و ۱ عضو مستقل کمیته (شغل: شریک موسسه حسابرسی متعمد سازمان بورس و اوراق بهادار) می‌باشد. در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری پس از بررسی و تحلیل بر روی مستندات دارایی‌های شرکت و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بازار و بورس به این نتیجه رسیدید که موجودی‌های کالا به علت ناباب شدن، مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه‌گذاری‌های بورسی به علت کاهش ارزش سهام و زیان آوری شدید آن‌ها، هر کدام نیاز به مبلغ ۱۵ میلیارد ریال شناسایی ذخیره دارند و تاکنون شرکت هیچ‌گونه ذخیره‌ای از این بابت در دفاتر شناسایی نکرده است. لازم به ذکر است سطح

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

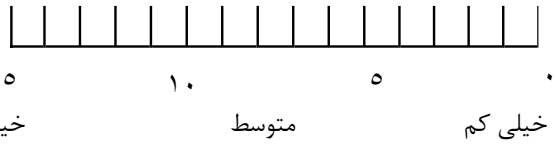
اهمیت هر کدام از حسابهای مذکور ۱۵ میلیارد ریال و سطح اهمیت در سطح صورتهای مالی (به صورت یک مجموعه) ۴۵ میلیارد ریال می‌باشد.

لازم به توضیح است مدیریت شرکت به جهت دریافت پاداش مبتنی بر سود، هزینه‌های کاهش ارزش دارایی‌ها را در دفاتر شناسایی نکرده و چنانچه حسابرس مستقل هزینه‌های مذکور را به عنوان ثبت پیشنهادی تعدیلی ارائه دهد حاضر به ثبت پیشنهادی حسابرس می‌باشد.

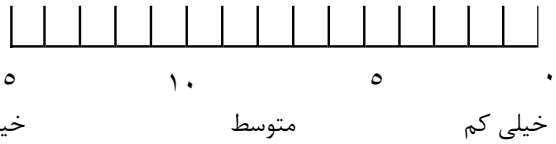
۱-با توجه به سناریوی مطالعه شده، میزان ثبت پیشنهادی خود برای ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا را در طیف زیر علامت بزنید.



۲-با توجه به سناریوی مطالعه شده، میزان ثبت پیشنهادی خود برای ذخیره مطالبات مشکوک الوصول را در طیف زیر علامت بزنید.



۳-با توجه به سناریوی فوق میزان ثبت پیشنهادی خود برای ذخیره کاهش ارزش سرمایه‌گذاری‌ها را در طیف زیر علامت بزنید.



فهرست منابع

ادوادز، جک ئی؛ تامس، ماری دی؛ روزنفلد، پل؛ کیولی، استفانی بوث. (۱۳۷۹). تحقیق پیمایشی. (سید محمد اعرابی و داود ایزدی). تهران: دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

ارل ببی. (۱۳۸۱). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی. (رضا فاضل). تهران: انتشارات سمت.

ازکیا، مصطفی و دربان، علیرضا. (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق. تهران: انتشارات کیهان.

ایزاک، استفان. (۱۳۸۴). راهنمای تحقیق و ارزشیابی در روانشناسی و علوم تربیتی. (علی دلاور). تهران: انتشارات ارسباران.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

بادپا، بهروز؛ پور حیدری، امید؛ خدامی پور، احمد. (۱۳۹۸)، اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، سال هشتم، شماره ۱۴، صص ۷-۴۲.

بیداری، محمدعلی؛ حجازی، رضوان؛ مشایخی، بیتا. (۱۳۹۷)، شناسایی و بررسی روابط درونی بین عوامل موثر بر استقرار کمیته حسابرسی اثربخش به منظور ارتقا سطح حاکمیت شرکتی در بانک‌ها، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۵۱-۶۳.

پاشا شریفی، حسن و شریفی، نسرین. (۱۳۸۳). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی. تهران: انتشارات سخن.

توانگر حمزه کلایی، افسانه و اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷)، ارتباط بین قدرت مدیر عامل، ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۱۸۷- ۲۰۷.

حجازی، رضوان و مختاری نژاد، حمیدرضا. (۱۳۹۶)، رابطه ساختار حاکمیت شرکتی با احتمال گزارشگری مالی متقلبانه، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۳، صص ۳۳-۶۰.

حساس یگانه، یحیی و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸.

حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس، اخلاق در علوم و فناوری، سال ششم، شماره ۱، صص ۶۳-۷۴.

حساس یگانه، یحیی؛ خیرالهی، فرشید؛ رشیدی باغی، محسن. (۱۳۹۲)، آگاهی از نگرش شرکا و تحریف قضاوت حسابرسی در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران، دانش حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۳، صص ۱-۲۵.

خواجه نصیری، سمیه و جعفرزاده بی شک، محمد صادق. (۱۳۹۸)، ارتباط کمیته حسابرسی با تقلب در گزارشگری مالی، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، سال دوم، شماره ۱۱، صص ۷۶- ۹۲.

رامین مهر، حمید و چارستاد، پروانه. (۱۳۹۲). روش تحقیق کمی. تهران: انتشارات ترمه.

سرمد، زهره؛ بازرگان، عباس؛ حجازی، الهه. (۱۳۸۷). روش‌های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: انتشارات آگاه.

فخاری، حسین و رضایی پیته نوعی، یاسر. (۱۳۹۷)، تاثیر کمیته حسابرسی بر محیط اطلاعاتی شرکت، حسابداری مدیریت، سال یازدهم، شماره ۳۶، صص ۶۳-۷۹.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

کاظمی علوم، مهدی؛ رضازاده، جواد؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸)، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری. سال چهارم، شماره ۸، صص ۱۲- ۱۳.

کریستینسن، لاری بی. (۱۳۸۷). روش شناسی آزمایشی. (علی دلاور). تهران: انتشارات رشد.

مشایخ، شهناز؛ اربابی، زهرا؛ رحیمی فر، معصومه. (۱۳۹۲)، بررسی انگیزه‌های مدیریت سود، پژوهش حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۲، صص ۵۳-۷۰.

منشور نمونه کمیته حسابرسی. (۱۳۹۱). سازمان بورس و اوراق بهادار. قابل دسترس به آدرس سایت:https://tse.ir/cms/Portals/1/Hesabresi%20Dakheli/manshor-komiteh-hesabresi-%5B91-11-23%5D45_1.pdf.

نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد؛ رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۶)، تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه کاری شرطی، دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۸، صص ۸۳-۱۰۵.

نوروش، ایرج؛ سپاسی، سحر؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۳۸۴)، بررسی مدیریت سود در شرکت-های پذیرفته شده در بورس تهران، پیشرفت‌های حسابداری، سال بیست و دوم، شماره ۲، صص ۱۶۵-۱۷۷.

Agyei- Mensah, B., and M. Yeboah. 2019. Effective Audit Committee, Audit Quality And Earnings Management: Evidence From The Ghana Stock Exchange. International Journal Of Managerial And Financial Accounting 11 (2): 93-112.

Agyei-Mensah, B. 2018. The Effect Of Audit Committee Effectiveness And Audit Quality On Corporate Voluntary Disclosure Quality. African Journal Of Economic And Management Studies. Https://Doi.Org/10.1108/AJEMS-04-2018-0102.

Bagley, P. L. 2010. Negative Affect: A Consequence Of Multiple accountabilities in auditing. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 29 (2): 141–157.

Bamber, E. M., and V. M. Iyer. 2007. Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 26 (2): 1–24.

Beatty, R. P. 1989. Auditor Reputation and the Pricing Of Initial Public Offerings. The Accounting Review. 64 (4): 693-709.

Beaulieu, P. R. 2001. The effects of judgments of new clients' integrity upon risk judgments, audit evidence, and fees. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 20 (2): 85–99.

Behn, B., J.H. Choi, T. Kang. 2008. Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. The Accounting Review. 83 (2): 327–359.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

Bierstaker, J. L., and A. Wright. 2001. The effects of fee pressure and partner pressure on audit planning decisions. Advances in Accounting. 18: 25–46.

Birnbaum, M. H., and S. E. Stegner. 1979. Source credibility in social judgment: Bias, expertise, and the judge's point of view. Journal of Personality and Social Psychology. 37 (1): 48–74.

Bonner S.E. 1990. Experience Effects In Auditing: The Role Of Task-Specific Knowledge. The Accounting Review. 66: 72-92.

Bonner. S., 2007. judgment and decision making in accounting. university of southern California.

Brown, j. o., v.k. popova, 2016. the interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment. behavioral research in accounting. 28 (1): 27-40.

Carcello, J. V., D. R. Hermanson, Z. X. Ye. 2011. Corporate Governance Research In Accounting And Auditing: Insights, Practice Implications, And Future Research Directions. Auditing: A Journal Of Practice & Theory. 30 (3): 1–31.

Cohen, J., G. Krishnamoorthy, A. M. Wright. 2002. Corporate Governance And The Audit Process. Contemporary Accounting Research. 19 (4): 573–594.

Cohen, J., G. Krishnamoorthy. A. M. Wright. 2004. The corporate governance mosaic and financial reporting quality. Journal of Accounting Literature. 23 (1): 87–152.

Davidson, R. A. and D. Neu. 1993. A Rote on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality. Contemporary Accounting Research. 9 (2): 479-488 .

DeAngelo, L., 1981. Auditor size and audit quality. Journal of Accounting and Economics. 3 (3): 183-199

DeZoort, F. T., D. R. Hermanson, R. W. Houston. 2008. Audit committee member support for proposed audit adjustments: Pre-SOX versus post-SOX judgments. Auditing: A Journal of Practice & Theory 27 (1): 85–104.

Francis, J., & J. Krishnan. 1999. Accounting accruals and auditor reporting conservatism. Contemporary Accounting Research. 16 (1): 135-165.

Gibbins., M. 1984. Proposition About The Psychology Of Professional Judgment In Public Accounting. Journal Of Accounting Research. 22 (1): 103-125.

Gibbins, M., and J. D. Newton. 1994. An empirical exploration of complex accountability in public accounting. Journal of Accounting Research. 32 (2): 165–186.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]

[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]

[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]

Gramling., A. A. 1999. External auditors' reliance on work performed by internal auditors: The influence of fee pressure on this reliance decision. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 18: 117–146.

Herdman., R. K. 2002. Making audit committees more effective. Speech by SEC staff. Tulane Corporate Law Institute. New Orleans March Available at: http://www.sec.gov/news/speech/spch543.htm.

Kizirian., T., B. Mayhew, L. Sneathen, Jr. 2005. The impact of management integrity on audit planning and evidence. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 24 (2): 49–67.

O'Keefe., D. J. 2002. Persuasion: Theory and Research. Thousand Oaks. CA: Sage Publications.

Pomeroy., B. 2010. Audit committee member investigation of significant accounting decisions. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 29 (1): 173–205.

Pornpitakpan., C. 2004. The persuasiveness of source credibility: A critical review of five decades' evidence. Journal of Applied Social Psychology. 34 (2): 243–281.

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. Communications with Audit Committees. Auditing Standard No. 16. Washington, DC: PCAOB.

Robertson, J. C. 2010. The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment. Behavioral Research in Accounting. 22 (2): 69–86.

Stefaniak., C. M., R. W. Houston, R. M. Cornell. 2012. The effects of employer and client identification on internal and external auditors' evaluations of internal control deficiencies. Auditing: A Journal of Practice & Theory. 31 (1): 39–56.

Tajfel, H. 1974. Social identity and intergroup behavior. Social Science Information. 13(2): 65-93.

Wanda, A.Wallace. 1980. The Economic Role Of The Audit In Free And Regulated Markets. Graduate School Of Mangement. University Of Rochestor, NY.

[Downloaded from aapc.khu.ac.ir on 2024-10-12]
[DOR: 20.1001.1.24767166.1399.5.9.6.8]
[DOI: 10.29252/aapc.5.9.189]