

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

امیرحسین حسین پور<sup>۲</sup>محمدرضا نیک بخت<sup>۱\*</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۰/۱۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۸/۱۲

### 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-کندگان 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 "تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین متغیر "ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل" بر کیفیت قضاوت حسابرس نیز تأثیر مثبت و معناداری دارد. بعلاوه، هنگام وجود "انگیزه‌های بالا در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود"، تأثیر "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

<sup>۱</sup> دانشیار دانشگاه تهران- دانشکده مدیریت (گروه حسابداری)، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)  
mnikbakht@ut.ac.ir

<sup>۲</sup> 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.

## ۱-مقدمه

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

طبق پژوهش های پیشین، کمیته حسابرسی می تواند 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 شرکت های سهامی عام<sup>۱</sup>، استاندارد شماره ۱۶ با عنوان "ارتباط با کمیته های 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 شرکت های 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 درخواست های مدیران صاحبکار قرار می گیرند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۲ و ۲۰۰۴، بادپا و همکاران، ۱۳۹۸).

در پژوهش های 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) می تواند تحت تاثیر ارکان دیگر قرار بگیرد. از این رو، در پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶)، مکانیزم اثربخشی ارتباط کمیته حسابرسی

<sup>۱</sup> . Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

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 حسابداری مستقل و مدیران و کمیته حسابداری شرکت‌های بورسی ایران، اینکه از طرفی سازمان بورس و اوراق بهادار الزام به ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل دارد (منشور کمیته حسابداری) و از طرف دیگر حسابرسان مستقل بیشتر تمایل به درخواست‌های مدیریت صاحبکار دارند (یادپا و همکاران، ۱۳۹۸)، به بررسی این موضوع پرداخته شده است که با توجه به قرابت بین حسابرس مستقل و مدیریت صاحبکار، آیا ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل، تاثیر می‌گذارد؟

اهمیت پژوهش حاضر در تجزیه و تحلیل تفکرات موجود پیرامون نحوه ترکیب دو عنصر «قضاوت حرفه‌ای»<sup>۱</sup> و «استانداردهای حسابداری»<sup>۲</sup>، 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»<sup>۳</sup>، «تئوری تسخیرشدگان»<sup>۴</sup> و همچنین پدیده «حسابداری خلاقانه»<sup>۵</sup> 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»<sup>۶</sup> و روش «تبارشناسی»<sup>۷</sup> فوکو<sup>۸</sup> است. به بیانی بهتر، بررسی تأثیر رابطه «قدرت - دانش» در حرفه حسابداری در کشورهای پیشرو حسابداری 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 حسابداری نوین در کشورهای نظیر بریتانیا و آمریکا است. بنابراین، به واسطه اینکه اغلب کشورها، از جمله ایران، از راهکارهای حسابداری کشورهای بریتانیا و آمریکا به صورت عاریتی بهره می‌گیرند، مطالعه تبارشناسانه مفهوم قضاوت حرفه‌ای در این

<sup>1</sup> Professional Judgment

<sup>2</sup> Accounting Standards

<sup>3</sup> Accounting Standards Overload

<sup>4</sup> Capture Theory

<sup>5</sup> Creative Accounting

<sup>6</sup> Power-Knowledge

<sup>7</sup> Genealogy

<sup>8</sup> Foucault

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<sup>۱</sup>» که گاهی «پژوهش آسمان آبی<sup>۲</sup>» نام می‌گیرد (لیندن<sup>۳</sup>، 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"<sup>۴</sup> 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 حسابرسان، 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، حسابرسان 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

<sup>1</sup> Basic Research

<sup>2</sup> Blue Sky Research

<sup>3</sup> Linden

<sup>4</sup> Complex Accountability

در تضاد باشند، که در اصطلاح به آن‌ها ترجیحات رقابتی در عملکرد حسابرسی<sup>۱</sup> 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<sup>۲</sup>، 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<sup>۳</sup>، 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<sup>۴</sup>، توانایی منبع اطلاعاتی جهت نفوذ بر شخص مقابل، بستگی به اعتبار آن منبع دارد (به طور مثال پرنیپتاکپان، ۲۰۰۴). منابع با اعتبار بالا، متقاعدکنندگی بیشتری نسبت به منابع با اعتبار پایین دارند (اکیف، ۲۰۰۲؛ پرنیپتاکپان، 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<sup>۵</sup>، ۲- انگیزه موجود در منبع<sup>۶</sup> (پرنیپتاکپان، ۲۰۰۴). تخصصی بودن منبع (شایستگی و صلاحیت)، به توانایی منبع جهت بیان درست حقایق اطلاق می‌شود (پرنیپتاکپان، 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 (بیرنهام 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).

<sup>1</sup> Competing Preferences for Auditor Performance

<sup>2</sup> Cognitive-Based

<sup>3</sup> Social Identity Theory

<sup>4</sup> Source Credibility Theory

<sup>5</sup> Source Expertise

<sup>6</sup> Source Incentive

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 روش‌های 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 (بیرنهام و استگنر، ۱۹۷۹؛ اکیف، ۲۰۰۲). پژوهش‌های مختلف حسابرسی، شواهدی مرتبط با تئوری اعتبار منبع ارائه کرده‌اند و به این نتیجه رسیده‌اند که هر چه حساب‌برسان 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، حساب‌برسان 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 حساب‌برس را کاهش دهند (بیولیو، ۲۰۰۱؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). همچنین از طرفی در پژوهش‌های مختلف به این نتیجه رسیده شده است که کمیته‌های حسابرسی حمایت زیادی از کیفیت قضاوت حساب‌برسان می‌کنند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶)، مخصوصاً وقتی که رویه‌های تصمیمات مدیران متهورانه باشد (پامروی، ۲۰۱۰).

با توجه به قوانین داخلی و خارجی نسبت به الزام ارتباط کمیته حسابرسی با حساب‌برس مستقل و حمایتی که کمیته حسابرسی، با توجه به موقعیت نظارتی خود، از قضاوت‌های حساب‌برس 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 حساب‌برس مستقل بر کیفیت قضاوت حساب‌برس تاثیر زیادی داشته باشد.

### پیشینه پژوهش

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

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

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.

اگی - 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.

اگی - منساه و بیواه (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



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 پسته 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 محافظه کاری شرطی پرداختند. در پژوهش مزبور برای محافظه کاری شرطی از مدل های بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و باسو (۱۹۹۷) استفاده شد. یافته های پژوهش در مدل بال و شیواکومار 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 گزارشگری 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 کنترل های 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.

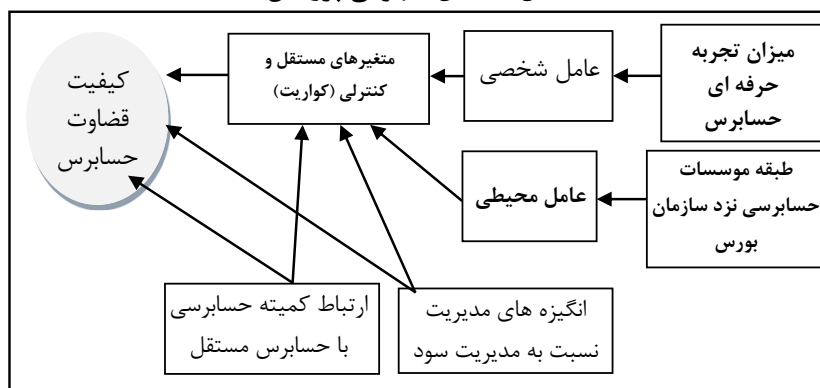
خواجه نصیری و جعفرزاده بی شک (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی ارتباط کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی پرداختند. آنها به این نتیجه رسیدند که بین کمیته حسابرسی و تقلب در گزارشگری مالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

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 حرفه ای

اظهار نظر حسابرِس، استقلال حسابرِسان، قدرت و چانه زنی، رقابت در بازار حسابرِسی و گردش اجباری حسابرِسان) و جنسیت حسابرِسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرِس تاثیر دارند.

بادپا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرِس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرِس و استراتژی جستجو شواهد پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرِس بر نوع قضاوت اولیه وی تاثیر دارد و براساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرِس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرِس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرِس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرِس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرفه‌ای حسابرِس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه کاری در نظر گرفته شود. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرِس و نوع قضاوت اولیه حسابرِس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرِسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی حسابرِسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرِس و قضاوت اولیه حسابرِس همسو باشد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین آشنایی حسابرِس با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حسابرِسان رابطه معناداری وجود ندارد. با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش حاضر، شکل ۱، بیانگر مدل مفهومی پژوهش می‌باشد:

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش



### ۳- فرضیه های 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 می گیرد 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 نمی باشد (بیرنهام و استگنر، ۱۹۷۹). از طرفی نیز طبق قوانین داخلی و خارجی حسابرسی 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 می کند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، پامروی، ۲۰۱۰)، می توان انتظار داشت، هنگامی که انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بالا باشد، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل می تواند بر کیفیت قضاوت حسابرسی تاثیر بالایی داشته باشد. با توجه به توضیحات فوق، فرضیه های پژوهش به شرح زیر مطرح می گردند:

**فرضیه ۱)** انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرسی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

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

**فرضیه ۳)** هنگام وجود انگیزه های بالا در مقابل انگیزه های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، "ارتباط داشتن کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل" روی "کیفیت قضاوت حسابرسی" 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 می باشد و جهت جمع آوری داده ها از مورد<sup>۱</sup> 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 می دهد تحت شرایط کنترل شده، اثرات تغییر نظامدار یک یا چند متغیر را مشاهده کند. روش آزمایشی به سبب توانایی در شناسایی علیت، روشی علمی در حل مسئله به شمار می آید (دلاور، ۱۳۸۷). در این روش، پژوهشگر، گروهی آزمودنی را برای اجرای آزمایش انتخاب می کند. سپس آزمایش کنندگان، محرک، رفتار یا شرایط محیطی را دستکاری می کنند،

<sup>۱</sup> . 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 تصمیم‌گیری 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 صرفاً 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 حسابرسی 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<sup>۱</sup> 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 پاسخ‌ها 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

<sup>۱</sup>. <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>

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

روش آماری جهت تحلیل، تحلیل کوواریانس چند متغیره<sup>۱</sup> می باشد. بدین علت از روش آماری مذکور استفاده شده است که تحلیل کوواریانس یکی از راه های کنترل متغیرهای مزاحم در روش پژوهش آزمایشی می باشد (دلاور، ۱۳۸۴). همچنین نرم افزار مورد استفاده در پژوهش حاضر نرم افزار SPSS نسخه ۲۱ می باشد.

در پژوهش های آزمایشی روایی درونی و بیرونی آزمایش اهمیت زیادی دارد. روایی درونی به میزان اطمینان نسبت به اثرات علی بر می گردد و روایی بیرونی به میزان تعمیم پذیری نتایج یک بررسی علی به سایر افراد، حوادث یا محیط ها اشاره دارد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲). تهدیدات هفتگانه اصلی روایی درونی در روش آزمایشی عبارتند از: اثرات گذر زمان<sup>۲</sup>، تحول آزمودنی ها<sup>۳</sup>، اثرات آزمون<sup>۴</sup>، اثرات ابزار اندازه گیری<sup>۵</sup>، سوگیری در انتخاب آزمودنی ها<sup>۶</sup>، برگشت آماری<sup>۷</sup> و افت آزمودنی ها<sup>۸</sup>، همچنین تهدیدات مرتبط با اعتبار بیرونی عبارتند از، معرف نبودن نمونه، تاثیر هاوثرورن<sup>۹</sup>، 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 روش های 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 نمی باشد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲، فاضل ۱۳۸۱) و همچنین در روش آزمایشی، آزمودنی ها در شرایطی قرار می گیرند که ممکن است آگاه شوند

<sup>1</sup> MANCOVA

<sup>2</sup> Effects Of History

<sup>3</sup> Maturation

<sup>4</sup> Testing

<sup>5</sup> Instrumentation

<sup>6</sup> Selection

<sup>7</sup> Statistical Regression

<sup>8</sup> Morality

<sup>9</sup> Hawthorne

که تحت شرایط آزمایش هستند و همین آگاهی باعث تغییر در عملکرد آنها شود و به نوعی پدیده نو بودن محیط آزمایشی (هائورن) 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 (بئر، ۲۰۰۷). طبق پژوهش‌های پیشین، به این نتیجه رسیده شده است که میزان تجربه حرفه‌ای حسابرس (گیبینز، ۱۹۸۴، بئر ۱۹۹۰)، به عنوان متغیر شخصی، و طبقه موسسه حسابرسی (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ فرنسیس و کریستن، 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 (دلور، 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 (دلور، ۱۳۸۴). یکی از روش‌های کنترل متغیرهای مزاحم هم‌تاسازی می‌باشد که آزمودنی‌ها براساس یک یا چند متغیر هم‌تا می‌شوند (دلور، 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)، صرفاً 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 (دلور، 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.

## 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<sup>۱</sup> به صورت کاملاً تصادفی، انتخاب و در گروه‌های مختلف ۴ گانه انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل، به صورت تصادفی قرار داده شدند و مورد پژوهش مربوطه از طریق ایمیل موسسه حسابرسی، به آن‌ها ارسال شد. همان طور که از گروه‌ها مشخص است، به طور نمونه در گروهی ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرسی مستقل و انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود وجود دارد و در گروه دیگری 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 حسابرسی 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 جزئیات 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 حسابرسی 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<sup>۲</sup>) و کیفیت قضاوت حسابرسی (به عنوان متغیر وابسته) می‌باشد، که به شرح زیر تعریف می‌شوند:

<sup>1</sup> <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>

<sup>2</sup> Covariate

### 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 صرفاً 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<sup>۱</sup> 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 ارائه شده توسط حسابرس گفته می‌شود (والاس، ۱۹۸۰؛ بیٹی، 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 اندازه‌گیری 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 حسابرس، 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، کمیته و کیفیت، توسط خبرگان و اساتید مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین

<sup>1</sup> . <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%D9%AA%D9%85%D8%AF>

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  $0/855$ ، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل  $0/864$ ، کیفیت قضاوت بر روی میزان کاهش ارزش موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری، به ترتیب  $0/807$ ،  $0/812$  و  $0/815$  و برای کل متغیرهای پژوهش  $0/811$  بدست آمده است. بنابراین، با توجه به اینکه ضرایب آلفای کرونباخ بالای  $0/8$  درصد می باشد، 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 می باشند.

#### 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 جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، حداکثر سن ۵۰ و حداقل ۳۰ سال می باشد؛ و مابقی اطلاعات به شرح جدول ۲ می باشد:

#### جدول ۲- آمار توصیفی سن مدیران حسابرسی

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

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

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

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

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 تقریباً 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<sup>۱</sup> و کلموگروف-اسمیرنوف<sup>۲</sup> نرمال بودن متغیرهای وابسته بررسی شده است. همان طور که از جدول ۶ مشخص است، مقادیر سطح معناداری برای متغیرهای موجودی کالا، مطالبات و سرمایه‌گذاری‌ها، 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

<sup>۱</sup> . Shapiro- Wilk

<sup>۲</sup> . Kolmogorov- Smirnov

همچنین همان طور که از آزمون Box's M در جدول ۷ مشخص است، مقدار معناداری بالای ۰/۰۵ می باشد، لذا ماتریس های کواریانس در هر یک از گروه های متغیرهای مستقل (انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل) همگن می باشند.

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 کواریانس چند متغیره، واریانس ها بایستی همگن باشند. برای بررسی همگنی واریانس ها از آزمون لوین<sup>۱</sup> استفاده می شود. جدول ۸ واریانس میان گروه ها را نشان می دهد. سطح معناداری در ستون آخر جدول، با توجه به اینکه بالای ۰/۰۵ است، دلالت بر تایید فرض صفر می کند و پذیرفته می شود که واریانس متغیر در گروه ها همگن می باشد.

جدول ۸- نتایج آزمون همگنی واریانس

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

یکی از پیش فرض ها در آزمون تحلیل کواریانس چند متغیره این است که در بین آزمودنی ها 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 آزمودنی ها از ۷۰ نفر به ۶۴ نفر همین مساله بوده است.

#### آمار استنباطی

پس از جمع آوری داده های پژوهش و طبقه بندی آن ها و همچنین با توجه به آزمون های پیش فرض انجام شده در بخش قبلی پژوهش، هم اکنون می توان از طریق آزمون تحلیل کواریانس چند متغیره به تحلیل فرضیه های پژوهش پرداخت.

<sup>۱</sup>. Levene

جدول ۹- آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره

منبع	نوع سوم <sup>۱</sup> مجموع مربعات	درجه آزادی	خطای میانگین <sup>۲</sup> مربع	آماره F <sup>۳</sup>	معناداری	اتای جزئی <sup>۴</sup> مربع	
مدل تصحیح شده <sup>۴</sup>	موجودی کالا	۵۰۹/۳۰۲ <sup>a</sup>	۵	۱۰/۸۶۰	۶۴/۳۵۱	۱۰۰۰	۰/۸۴۷
	مطالبات	۵۲۶/۵۱۶ <sup>b</sup>	۵	۱۰/۳۰۳	۶۸/۴۵۶	۱۰۰۰	۰/۸۵۵
	سرمایه‌گذاری	۴۸۵/۵۵۱ <sup>c</sup>	۵	۹۷/۱۱۰	۵۱/۱۱۱	۱۰۰۰	۰/۸۱۵
عرض از مبدا <sup>۵</sup>	موجودی کالا	۲۱۱/۳۲۹	۱	۲۱/۳۲۹	۱۳/۵۰۸	۱۰۰۰	۰/۶۹۷
	مطالبات	۲۰۳/۷۰۴	۱	۲۰/۷۰۴	۱۳/۴۲۵	۱۰۰۰	۰/۶۹۵
	سرمایه‌گذاری	۱۶۶/۴۴۹	۱	۱۶/۴۴۹	۸۷/۶۰۶	۱۰۰۰	۰/۶۰۲
طبقه بندی موسسه حسابرسی	موجودی کالا	۴۷/۷۵۲	۱	۴۷/۷۵۲	۳۰/۱۶۸	۱۰۰۰	۰/۳۴۲
	مطالبات	۴۶/۳۷۴	۱	۴۶/۳۷۴	۳۰/۱۴۷	۱۰۰۰	۰/۳۴۲
	سرمایه‌گذاری	۳۳/۷۴۹	۱	۳۳/۷۴۹	۱۷/۷۶۳	۱۰۰۰	۰/۲۳۴
تجربه حرفه‌ای مدیر حسابرسی	موجودی کالا	۲۶/۷۰۹	۱	۲۶/۷۰۹	۱۶/۸۷۴	۱۰۰۰	۰/۲۲۵
	مطالبات	۲۹/۱۶۸	۱	۲۹/۱۶۸	۱۸/۹۶۲	۱۰۰۰	۰/۲۰۳
	سرمایه‌گذاری	۳۵/۹۹۱	۱	۳۵/۹۹۱	۱۸/۹۴۳	۱۰۰۰	۰/۲۴۶
انگیزه های مدیریت	موجودی کالا	۵۰/۱۱۵	۱	۵۰/۱۱۵	۳۱/۶۶۰	۱۰۰۰	۰/۳۵۳
	مطالبات	۵۲/۴۰۵	۱	۵۲/۴۰۵	۳۴/۰۶۸	۱۰۰۰	۰/۳۷۰
	سرمایه‌گذاری	۴۷/۹۰۸	۱	۴۷/۹۰۸	۲۵/۲۱۵	۱۰۰۰	۰/۳۰۳
ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۳۸/۹۷۳	۱	۳۸/۹۷۳	۲۴/۶۲۱	۱۰۰۰	۰/۲۹۸
	مطالبات	۳۹/۳۳۳	۱	۳۹/۳۳۳	۲۵/۵۷۰	۱۰۰۰	۰/۳۰۶
	سرمایه‌گذاری	۲۸/۹۸۷	۱	۲۸/۹۸۷	۱۵/۲۵۷	۱۰۰۰	۰/۲۰۸
تعامل انگیزه‌های مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس	موجودی کالا	۸/۴۷۲	۱	۸/۴۷۲	۵/۳۵۲	۱۰۲۴	۰/۰۸۴
	مطالبات	۱۰/۲۹۶	۱	۱۰/۲۹۶	۶/۶۹۳	۱۰۱۲	۰/۱۰۳
	سرمایه‌گذاری	۱۵/۹۰۶	۱	۱۵/۹۰۶	۸/۳۷۱	۱۰۰۵	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				

<sup>۱</sup> . Type III Sum of Squares

<sup>۲</sup> . Mean Square

<sup>۳</sup> . Partial Eta Squared

<sup>۴</sup> . Corrected Model

<sup>۵</sup> . Intercept

- a.  $0/834$  = ضریب تعیین تعدیل شده  $0/847$  = ضریب تعیین
- b.  $0/843$  = ضریب تعیین تعدیل شده  $0/855$  = ضریب تعیین
- c.  $0/799$  = ضریب تعیین تعدیل شده  $0/815$  = ضریب تعیین

همان طور که از جدول ۹ مشخص است، متغیر "انگیزه های 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 انگیزه های بالای مدیریت ( $11/56$ ) در مقایسه با انگیزه های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود ( $8/52$ ) بیشتر است. از این رو، فرضیه اول پژوهش تأیید می شود. 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 ( $11/98$ ) بیش از زمانی است که این ارتباط وجود ندارد ( $8/10$ ). از این رو، فرضیه دوم پژوهش نیز تأیید می شود.

جدول ۱۰- میانگین کیفیت قضاوت های مدیران حسابرسی در گروه های مختلف

		انگیزه های 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 انگیزه های بالا در مقابل انگیزه های 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 انگیزه های بالا ( $13/19$ ) در مقایسه با حالتی که انگیزه های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود ( $10/77$ ) وجود دارد، بالاتر است. از این رو فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید می شود.

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 می کند. در نتیجه مشخص می شود که چه میزان از واریانس های متغیر وابسته از طریق متغیر مستقل

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	موجودی کالا	۱۱/۱۶۷	۱	۱۱/۱۶۷	۲/۳۶۸	۰/۰۰۰
	مطالبات	۱۰/۵۱۹	۱	۱۰/۵۱۹	۳/۹۵۵	۰/۰۰۰
صاحبکار	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<sup>۱</sup>، لاندای و لکز<sup>۲</sup>، اثر هتلینگ<sup>۳</sup> و بزرگترین ریشه اختصاصی ری<sup>۴</sup> 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

<sup>1</sup> Pillai's Trace

<sup>2</sup> Wilks' Lambda

<sup>3</sup> Hotelling's Trace

<sup>4</sup> Roy's Largest Root



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، می‌تواند به این دلیل باشد که نمونه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶)، اکثریت حسابرس ارشد می‌باشند که دارای ۲/۵ الی ۵ سال سابقه هستند ولی نمونه پژوهش حاضر مدیران حسابرسی با میانگین سابقه ۱۰ الی ۱۵ سال

می‌باشد که قضاوت این اشخاص نسبت به عملیات حسابرسی با یکدیگر متفاوت می‌باشد (گیبینز، ۱۹۸۴، بئر 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 حسابرِس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرِس 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 حسابرِس 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 حسابرِس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرِس 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 حسابرِس 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 حسابرِس را نشان می‌دهد. در این پژوهش نشان داده شد که حسابرِس 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 حسابرِس 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 حسابرِس مستقل را بیشتر در نظر 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 قانون‌گذاران، 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

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 ضرورتاً در محیط طبیعی اجتماعی رخ ندهد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲، فاضل ۱۳۸۱) و محدودیت دیگر پژوهش آزمایشی تاثیر هاوثرن، می‌باشد که آزمودنی‌ها طبق تاثیر هاوثرن، 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 تکمیل این پرسشنامه پرداختند و زمینه انجام این تحقیق را فراهم آوردند، تشکر و قدردانی می‌نمایند.

#### ۸- پیوست ها:

##### مورد (افته) پژوهش

جهت انجام این پژوهش براساس دستکاری‌های انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابررس 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 حسابررس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابررس" 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 می‌توانند با درج آدرس ایمیل خود در قسمت مشخصات عمومی پاسخ دهندگان، از نتایج این پژوهش مطلع شوند.

### 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 حسابداری اشاره کرد؛ نقش کمیته حسابداری از یک ناظر غیرفعال به رکن کلیدی که کیفیت گزارشگری مالی را تضمین می کند، ارتقا یافته است. در ایران اهمیت ایجاد کمیته حسابداری در سال ۱۳۹۱ با تدوین منشور کمیته حسابداری توسط سازمان بورس و اوراق بهادار افزایش یافته است. در منشور کمیته حسابداری، از اعضای کمیته خواسته شده که حداقل ۲ بار در سال با حسابرس مستقل نشست اختصاصی تشکیل دهد؛ ولی برخی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار با وجود چنین منشوری، جلسه ای با حسابرس مستقل تشکیل نمی دهند. در این پژوهش قصد بر این است که تاثیر انگیزه های مدیریت نسبت به دستکاری صورتهای مالی و ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس بررسی شود.

### مشخصات عمومی پاسخ دهندگان

- ۱-جنسیت:  مرد  زن
- ۲-سن: .....
- ۳-رشته تحصیلی:  حسابداری  سایر رشته های تخصصی
- ۴-سطح تحصیلات:  کارشناسی  کارشناسی ارشد  دکتری
- ۵-میزان تجربه حسابداری 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 حسابداری 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 حسابداری با حسابرس مستقل - انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل - انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل - انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابداری با حسابرس مستقل، استفاده شده است. در ادامه به ترتیب سناریوهای هر گروه ارائه می شود. از این رو از مدیران حسابداری در هر گروه خواسته می شود 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 حسابداری 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 می باشد. 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) می باشد. در حسابرسی صورتهای مالی سال جاری پس از بررسی و تحلیل بر روی مستندات دارایی های شرکت و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، بازار و بورس به این نتیجه رسیدید که موجودی های کالا به علت ناباب شدن، مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه گذاری های 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 هیچ گونه ذخیره ای 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 می باشد.

لازم به ذکر است مدیریت شرکت به جهت دریافت پاداش مبتنی بر سود و همچنین به جهت نیاز به وام بانکی برای فعالیت های شرکت و حفظ نسبت های مالی مدنظر بانک، هزینه های کاهش ارزش دارایی ها را در دفاتر شناسایی نکرده و حاضر به ثبت هزینه های مذکور نیست. پس از اتمام حسابرسی، کمیته حسابرسی، نسبت به بررسی نکات حسابرسی گزارشگری مالی، با شما جلسه ای تشکیل می دهد و رئیس کمیته حسابرسی در جلسه از شما درخواست می کند که در جهت بهبود کیفیت گزارشگری مالی هر گونه ثبت تعدیلی در حساب ها که مدنظر شما هست، به مدیریت شرکت پیشنهاد دهید و در این راستا، هیچ گونه ثبتي از طرف حسابرس چشم پوشی نشود. همچنین رئیس کمیته در جلسه بیان می کند، طبق منشور کمیته حسابرسی، پیشنهاد انتخاب و تغییر حسابرس از طرف کمیته حسابرسی صورت می گیرد.

■ 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

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،

مطالبات شرکت به علت ورشکستگی برخی از مشتریان و برخی از سرمایه‌گذاری‌های بوری 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، هیچ‌گونه 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.

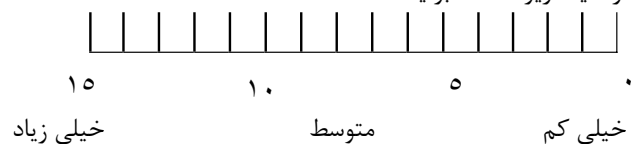
■ سناریو مربوط به انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود و عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل:

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 هیچ‌گونه 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 شرکت‌های بزرگ بوری)، 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 بوری 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

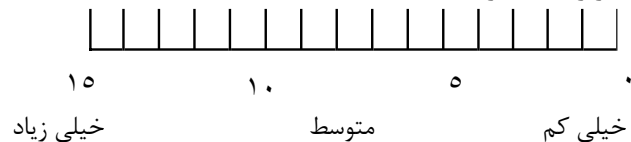
اهمیت هر کدام از حسابهای مذکور ۱۵ میلیارد ریال و سطح اهمیت در سطح صورتهای مالی (به صورت یک مجموعه) ۴۵ میلیارد ریال می‌باشد.

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.

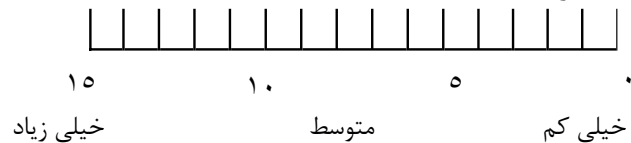
۱- با توجه به سناریوی مطالعه شده، میزان ثبت پیشنهادی خود برای ذخیره کاهش ارزش موجودی کالا را در طیف زیر علامت بزنید.



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

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



بادپا، بهروز؛ پور حیدری، امید؛ خدای پور، احمد. (۱۳۹۸)، اثر نگرش های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد، پژوهش های 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 بانک ها، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۵۱-۶۳.

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

توانگر حمزه کلایی، افسانه و اسکافی اصل، مهدی. (۱۳۹۷)، ارتباط بین قدرت مدیر عامل، ویژگی های کمیته حسابرسی و کیفیت کنترل داخلی، پژوهش های 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، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۱، صص ۸۵-۹۸. حساس یگانه، یحیی و مقصودی، امید. (۱۳۹۰)، ارزش های اخلاقی در قضاوت حرفه ای 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). روش های تحقیق در علوم رفتاری. تهران: انتشارات آگاه.

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

کاظمی علوم، مهدی؛ رضازاده، جواد؛ کردستانی، غلامرضا. (۱۳۹۸)، شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرِس 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 حسابرِس، سال سوم، شماره ۲، صص ۵۳-۷۰.

منشور نمونه کمیته حسابرِس. (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](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 حسابرِس بر محافظه کاری شرطی، دانش حسابرِس، سال هفدهم، شماره ۶۸، صص ۸۳-۱۰۵.

نوروش، ایرج؛ سپاسی، سحر؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۳۸۴)، بررسی مدیریت سود در شرکت‌های 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.

- 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.

- 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 Rochester, NY.