

## The Impact of Auditor's Reputation, Fee, and Professional Skepticism on Audit Quality in Earnings Management

Abolfazl Soleimani<sup>1</sup> , Mahdieh Shokrian Berenjestanaki<sup>2</sup> , Maryam Laleh Mazhin<sup>3</sup> 

<sup>1</sup> MA., Department of Accounting, Faculty of Management, Tehran University, Tehran, Iran  
(Corresponding author). a.soleimani.research@gmail.com

<sup>2</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Farvardin Institute of Higher Education, Qaimshahr, Iran.  
mahdieh.shokrian.berenjestanaki@gmail.com

<sup>3</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Technical and Vocational University, Tehran, Iran.  
lalehmazhin@tvu.ac.ir

### Abstract

**Purpose:** The purpose of the present study is to review the impact of auditors' reputation, fee, and professional skepticism on Audit quality in earnings management from the view of auditors in the Iranian Association of Certified Accountants.

**Method:** In this research, the quantitative-survey method and questionnaire tool was used for data collection. From among 230 audit institutes that were members of the Iranian Association of Certified Accountants in 2021, 114 institutes were chosen to email the questionnaires and finally 96 filled out questionnaires were received. For the assessment of the internal consistency of the questionnaire, Cronbach's alpha coefficient was used which showed an acceptable reliability level (0.7). The obtained data out of research were analyzed by SPSS (Version 28).

**Results:** The results show that auditors' fee and professional skepticism have a significant effect on audit quality in earnings management; but auditors' reputation does not have an important effect in this regard. This finding shows that auditors, for obtaining better quality in auditing methods of earnings management, should emphasize more on their audit fee as a criterion for their effort and professional skepticism.

**Conclusion:** The results of this study can assist independent auditors to enhance their audit quality in recognizing and preventing any sort of intervention in earnings by the clients. Moreover, executive foundations such as audit organizations and stock exchange can help to find out some deceitful corporations which fabricate fake financial statements by the intervention in their earnings.

**Keywords:** Reputation, Fee, Professional Skepticism, Earnings Management, Auditing.

**Cite this article:** Soleimani, A., Shokrian Berenjestanaki, M. & Laleh Mazhin, M. (2023). The Impact of Auditor's Reputation, Fee, and Professional Skepticism on Audit Quality in Earnings Management. *Studies of ethics and behavior in accounting and auditing*, 3(2), p. 53-74.

**Received:** 2023/03/26 ; **Revised:** 2023/04/11 ; **Accepted:** 2023/04/16 ; **Published online:** 2023/04/24

**Publisher:** Qom Islamic Azad University

© the authors



## تأثیر شهرت، حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

ابوالفضل سلیمانی<sup>۱</sup>، مهدیه شکران برنجستانکی<sup>۲</sup>، مریم لاله ماژین<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول). a.soleimani.research@gmail.com

<sup>۲</sup> استادیار، گروه حسابداری، موسسه آموزش عالی فروردین، قائمشهر، ایران. mahdieh.shokrian.berenjestanaki@gmail.com

<sup>۳</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران. lalehmazhin@tvu.ac.ir

### چکیده

**هدف:** هدف پژوهش حاضر بررسی تأثیر شهرت، حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد.

**روش:** در این پژوهش از روش کمی-پیمایشی و ابزار پرسشنامه برای گردآوری داده‌ها استفاده شد. از میان ۲۳۰ موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۴۰۱، پرسشنامه‌ها از طریق ایمیل برای ۱۱۴ موسسه ارسال گردید که در نهایت ۹۶ پرسشنامه قابل استفاده دریافت شد. برای سنجش سازگاری درونی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده گردید. ضریب آلفای کرونباخ سطح پایایی قابل قبولی (۰٫۷) را نشان می‌دهد. داده‌های حاصل از پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه شماره ۲۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

**یافته‌ها:** نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود دارد؛ اما شهرت حسابرس تأثیر مهمی بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود ندارد. این یافته نشان می‌دهد که حسابرسان برای کسب کیفیت حسابرسی بهتر در شیوه‌های مدیریت سود، باید بر حق الزحمه حسابرسی به‌عنوان معیاری از تلاش حسابرسی و تردید حرفه‌ای بیشتر تأکید نمایند.

**نتیجه‌گیری:** نتایج این مطالعه می‌تواند به حسابرسان مستقل کمک کند تا کیفیت حسابرسی خود را در شناسایی و جلوگیری از هرگونه شیوه‌های دستکاری سود اجرا شده توسط مشتریان افزایش دهند. علاوه بر این، به نهادهای اجرایی مانند سازمان‌های حسابرسی و بورس و اوراق بهادار در بررسی شرکت‌هایی که سود خود را مدیریت می‌کنند، یاری رساند.

**کلیدواژه‌ها:** شهرت، حق الزحمه، تردید حرفه‌ای، مدیریت سود، کیفیت حسابرسی.

## ۱. مقدمه

موفقیت بازار سرمایه، تحت تأثیر کیفیت افشای اطلاعات و گزارشگری مالی است و هرچه کیفیت ارائه اطلاعات بالاتر باشد، اعتماد سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکای اطلاعات مالی افزایش می‌یابد (تاریوردی و پورزمانی، ۱۴۰۰). در سال‌های اخیر، دستکاری‌های تهاجمی سود و چندین پرونده کلاهبرداری که در رابطه با مدیریت سود رخ داده، برای نهادهای نظارتی نگران‌کننده بوده است (بکیریس و دوکاکیس<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). مدیریت سود اقداماتی است که مدیران جهت کنترل نوسانات سودهای گزارش شده حسابداری، در واحدهای تجاری انجام می‌دهند (پورزرنندی و همکاران، ۱۳۹۲). مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران در گزارشگری مالی و ساختار معاملات قضاوت می‌کنند تا اطلاعات مالی را با هدف فریب دادن سهامداران در مورد وضعیت واقعی اقتصادی شرکت‌شان تعدیل نمایند (هیلی و والن<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹). این امر اغلب تأثیری منفی بر عملکرد شرکت می‌گذارد؛ زیرا مدیران مایل هستند جریان‌های نقدی آینده را قربانی افزایش درآمد دوره جاری کنند (چیه و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸). مدیران شرکت‌ها ممکن است به‌منظور نشان دادن ثبات در بهبود و کارایی، اقدام به مدیریت سود نمایند (اخگر و داودی، ۱۳۹۸). شیوه‌های دستکاری سود توسط مدیران، اعم از مشروع یا نامشروع، ممکن است اعتماد و اطمینان را در سیستم اطلاعات مالی تعدیل کند، در نتیجه ممکن است به نوبه خود پیامدهای منفی زیادی بر اطلاعات حسابداری و کیفیت حسابرسی داشته باشد (مرادی و همکاران، ۱۴۰۱). برای کاهش چنین شیوه‌هایی، شرکت‌ها اغلب به حسابرسان بیرونی نیاز دارند که بتوانند نظر و ارزیابی مستقلی از صورت‌های مالی برای اطمینان از کیفیت حسابرسی بالا ارائه دهند (کاظم دخت و برادران حسن‌زاده، ۱۴۰۲). با این حال، مطالعات نشان داده‌اند که کیفیت حسابرسی وابستگی زیادی به ویژگی‌های حسابرسان مستقل مانند شهرت آن‌ها، هزینه‌ای که برای حسابرسی دریافت کرده‌اند و همچنین شک و تردید حرفه‌ای آن‌ها دارد.

شهرت حسابرس یکی از مهم‌ترین ملاحظات در انتخاب مؤسسات حسابرسی توسط مشتریان بوده است (کوپلی و دوست<sup>۴</sup>، ۲۰۰۲). این ویژگی باعث می‌شود حسابرس هنگام عقد قرارداد جدید، در کانون توجه مشتریان قرار بگیرد (کرونبرگر و پلیتسچ<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷). شهرت دربرگیرنده چندین

1. Bekiris & Doukakis
2. Healy & Wahlen
3. Chih, Shen & Kang
4. Copley & Douthett
5. Kronenberger & Plietzsch

حوزه یعنی اندازه موسسه حسابرسی، تخصص صنعت و سایر محرک‌های ارزش، از جمله فناوری حسابرسی، تلاش‌های برندسازی و مدیریت منابع انسانی است. اندک مطالعاتی که شهرت حسابرسی را مورد بررسی قرار داده‌اند، عمدتاً از اندازه حسابرسی به‌عنوان نماینده شهرت حسابرسی استفاده کرده‌اند. به‌عنوان مثال، دی‌آنجلو<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) در پژوهشی نشان داد که اندازه حسابرسی با تعداد بالاتری از عقد قرارداد و همکاری با مشتریان در ارتباط است، لذا، بالا بودن قرارداد حسابرسی، حسابرسان بزرگ‌تر را تشویق می‌کند تا سخت‌تر و بیشتر کار کنند. اتلی و پیچرس<sup>۲</sup> (۱۹۹۶) اظهار داشتند که اهمیت شهرت حسابرسی از این واقعیت ناشی می‌شود که نمی‌توان به راحتی کیفیت حسابرسی را بررسی کرد؛ بنابراین، شهرت به‌عنوان جایگزینی برای کیفیت عمل می‌کند.

گروهی از مطالعات نشان داده‌اند که حق الزحمه حسابرسی بالاتر نشان‌دهنده کیفیت حسابرسی بالا می‌باشد (یوناریتی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۱؛ عبید و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۸؛ شاختره و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۰). یوناریتی (۲۰۱۱) در پژوهشی دریافت که میزان حق الزحمه حسابرسی، به ریسک وظیفه و مأموریت، پیچیدگی خدمات ارائه شده، تخصص و دیگر ملاحظات حرفه‌ای بستگی دارد. همچنین هزینه حسابرسی بالاتر، کیفیت حسابرسی بالاتری را فراهم می‌کند. سایر مطالعات نشان داده‌اند که میزان حق الزحمه حسابرسی بر استقلال حسابرسی اثر می‌گذارد؛ زیرا آن‌ها مایل به پابندی به تقاضای مشتری‌هایشان می‌شوند، در حالی که حق الزحمه حسابرسی کمتر می‌تواند زمان و هزینه اجرای کامل دستورالعمل‌ها و روش‌های حسابرسی را محدود کند. گروهی دیگر از مطالعات نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی منعکس‌کننده کیفیت حسابرسی است (عبید و همکاران، ۲۰۱۸؛ شاختره و همکاران، ۲۰۲۰). به این معنا که حسابرسانی که می‌توانند تلاش بیشتری کنند، نسبتاً حق الزحمه بالاتری دریافت می‌کنند و در نتیجه منجر به کیفیت حسابرسی بالاتر می‌شوند.

مطالعات همچنین نشان دادند که شک و تردید حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد (سید حسینی و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۱۷؛ غنی و همکاران<sup>۷</sup>، ۲۰۱۹). رفتار شکاکانه در بین حسابرسان باعث افزایش کشف تقلب در یک سازمان می‌شود. علاوه بر این، اعتماد در میان مشتریان زمانی

1. DeAngelo
2. Peecher
3. Yuniarti
4. Abid, Shaique & Anwar
5. Shakhathreh, Alsmadi & Alkhataybeh
6. Sayed Hussin, Iskandar, Saleh & Jaffar
7. Ghani, Respati, Darsono & Yusoff

افزایش می‌یابد که یک حسابرس حرفه‌ای نگرش بدبینانه‌تری نسبت به قضاوت خود نشان دهد. همچنین متخصصان تمایل دارند درک بین فردی، عزت نفس و دانش خود را هنگام نمایش رفتار شکاکانه افزایش دهند (مات و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). ذهن پرسشگر که یک ویژگی در بدبینی حرفه‌ای است، می‌تواند حسابرسان را وادار کند که راه‌حل یک مشکل را بیابند. این ویژگی مطمئناً به حسابرسان در دستیابی به قضاوت اخلاقی بالا کمک می‌کند. وقتی حسابرس به شیوه‌ای بدبینانه عمل می‌کند، احتمال کشف تحریف بیشتر است (پین و رامسی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵؛ سید حسین و همکاران، ۲۰۱۷). کرلر و کیلوگ<sup>۳</sup> (۲۰۰۹) در پژوهشی یک رابطه مثبت بین شک و تردید حرفه‌ای و اعتماد مشتری کشف کردند.

با توجه به رسوایی‌های آشکار و نهان مالی اخیر، یکی از دغدغه‌های اصلی محققان بال ابردن عملکرد حسابرسان و اعتمادسازی است (احمدی و پورزمانی، ۱۴۰۲). لذا، با توجه به اهمیت موارد ذکر شده و اینکه مبحث کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تاکنون در پژوهش‌های داخلی به طور ویژه مورد بررسی قرار نگرفته، جهت پر کردن این خلاء پژوهشی هدف اصلی مطالعه حاضر ارائه مروری و شواهد تجربی از تأثیر شهرت حسابرسی، حق الزحمه حسابرس و شک و تردید حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود است. یافته‌های این مطالعه می‌تواند به دستگاه‌های اجرایی مانند سازمان‌های حسابرسی و بورس و اوراق بهادار در بررسی شرکت‌های متقلبی که با دستکاری درآمدهای خود، صورت‌های مالی جعلی می‌سازند، کمک کند.

## ۲. مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌های پژوهش

### ۲-۱. مدیریت سود

مدیریت سود به‌عنوان مجموعه‌ای از تصمیمات مدیریتی تعریف می‌شود که منجر به گزارش نکردن سود واقعی کوتاه‌مدت و به حداکثر رساندن ارزش می‌شود (رونن و یاری<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸). مدیریت سود با دستکاری صورت‌های مالی باعث گمراه شدن استفاده‌کننده از صورت‌های مالی می‌شود که با استفاده از دو روش دستکاری اقلام تعهدی و واقعی امکان‌پذیر است (شکری دوغ آبادی و مرادی، ۱۳۹۸). مدیریت سود ناشی از احتیاط در گزارشگری مالی، با هدف تعدیل نگرش ذینفعان در مورد

1. Mat
2. Payne & Ramsay
3. Kerler & Killough
4. Ronan & Yaari

عملکرد واحد تجاری یا تأثیرگذاری بر نتایج قراردادی است که بر اساس اعداد حسابداری می‌باشد. دلیل اینکه مدیریت سود می‌تواند رخ دهد این است که درآمد مبتنی بر تعهد، به استفاده از برآوردهای انجام‌شده در فرآیند گزارشگری مالی بستگی دارد (جردن و همکاران، ۲۰۱۰).

به گفته هیلی و والن<sup>۱</sup> (۲۰۰۱)، مدیریت سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران از قضاوت در گزارشگری مالی و ساختار معاملات برای تغییر گزارش‌های مالی استفاده می‌کنند تا برخی از ذینفعان را در مورد عملکرد اقتصادی اساسی شرکت گمراه کنند یا بر نتایج قراردادی که به شیوه‌های گزارش‌دهی حسابداری بستگی دارد، تأثیر بگذارند. باین‌حال، در این تعریف ضمنی وجود دارد، مبنی بر اینکه محدودیت مشخصی بین مدیریت سود و فعالیت‌های عادی ایجاد نمی‌کند (لوپس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۸). بررسی‌ها نشان می‌دهند که مدیران به‌منظور اجتناب از زیان، سود خود را از طریق جریان‌های نقدی عملیاتی و سرمایه در گردش، مدیریت می‌کنند (مرادی و همکاران، ۱۳۹۵).

رونن و یاری (۲۰۰۸) بیان می‌کنند که سه نوع مدیریت سود وجود دارد که عبارتند از سفید، خاکستری یا سیاه. مدیریت سود سفید از این نظر مفید است که مدیریت، گزارش مالی خود را برای افزایش شفافیت گزارش‌ها تغییر می‌دهد. مدیریت سود خاکستری شامل اطلاعات گمراه‌کننده در صورت‌های مالی در مرز انطباق با استانداردهای روشن است که باید هم فرصت طلبانه باشد و هم کارایی صورت‌های مالی را افزایش دهد. مدیریت سود سیاه به اقدامات مخرب مربوط می‌شود. این نوع مدیریت سود شامل جعل و فریب همه‌جانبه است. اگرچه به نظر می‌رسد که تمایز مدیریت سود آسان است، اما در حقیقت تشخیص گروه مدیریت سود دشوار است، زیرا معاملات حسابداری‌ای وجود دارند که در آن‌ها ارزش‌ها و تصمیمات اخلاقی در خصوص قضاوتی که باید گرفته شود، حیاتی هستند. بسیاری از پژوهشگران از رویکردهای متفاوتی استفاده کرده‌اند تا بدانند چرا و چگونه مدیران، سود را مدیریت می‌کنند. دیچو و اسکینر<sup>۳</sup> (۲۰۰۰)، بیان کردند که تشخیص، شناسایی و اندازه‌گیری مدیریت سود آسان نیست. مطالعات از تجزیه و تحلیل ارقام تعهدی در هنگام تلاش برای شناسایی شواهد دستکاری، چه در مطالعات خاص مدیریت سود (جونز، ۱۹۹۱) و چه در هنگام مطالعه کیفیت نتایج استفاده کرده‌اند (برگستهلر و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۶).

1. Healy & Palepu
2. Lopes
3. Dechow & Skinner
4. Burgstahler

## ۲-۲. کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

نقطه شروع بسیاری از تصمیم‌های اقتصادی و سرمایه‌گذاری، آگاهی از کم و کیف سود گزارش شده شرکت به‌عنوان شاخصی از عملکرد مدیریت آن است (واعظ و بناپی قدیم، ۱۴۰۰). کیفیت حسابرسی احتمال مشترکی است که حسابرس تحریف‌های با اهمیت موجود در صورت‌های مالی را کشف و گزارش کند (دی آنجلو، ۱۹۸۱). به‌طور کلی دو عنصر اساسی هنگام ارزیابی تعریف کیفیت وجود دارد که عبارتند از: توانایی حسابرس برای یافتن و اعلام تحریف و استقلال حسابرس (عثمان و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴؛ اوکتاویا و ویدودو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵). مات و همکاران (۲۰۲۱) معتقدند که هرچه کیفیت حسابرسی بالاتر باشد، اطمینان بیشتری از کیفیت گزارشگری مالی بالا نیز وجود دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) و واتس و زیمرمن<sup>۳</sup> (۱۹۸۶) خاطر نشان کردند که کیفیت حسابرس به ارتباط گزارش حسابرس در بررسی روابط قراردادی و گزارش تخلفات بستگی دارد. اغلب، حسابرسان باکیفیت بالاتر، به احتمال بیشتری عملکرد مدیریت سود را شناسایی و تشخیص می‌دهند (بکر و همکاران<sup>۴</sup>، ۱۹۹۸). در این راستا، زمانی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که توانمندسازی روانشناختی حسابرسان، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. بارتوف و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) اظهار داشتند که حسابرسان باکیفیت بالا، ترجیح می‌دهند انحرافات و بی‌نظمی‌ها را گزارش کنند و تمایلی به پذیرش شیوه‌های مشکوک حسابداری، به‌ویژه در مورد مدیریت سود ندارند. استدلال می‌شود که مدیریت سود قابلیت اطمینان سود را کاهش می‌دهد؛ زیرا سودهای گزارش شده اغلب مغرضانه هستند و رقم واقعی درآمد گزارش شده را نادرست نشان می‌دهند (روسمین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۰). رویه مدیریت سود، بر قابلیت اطمینان و اعتبار گزارشگری مالی تأثیرات منفی دارد (روسمین، ۲۰۱۰).

مطالعات در ادبیات حسابرسی نشان داده است که حسابرسان بزرگ ممکن است بتوانند نسبت به سایر حسابرسان، حسابرسی باکیفیت بالاتری ارائه دهند؛ زیرا آن‌ها منابع بیشتری را به آموزش کارکنان و توسعه تخصصی صنعت اختصاص می‌دهند. مات و همکاران (۲۰۲۱) اظهار داشتند که به دلیل اندازه بزرگ‌تر، حسابرسان بزرگ در موقعیت بهتری نسبت به بقیه حسابرسان، برای سؤال یا مذاکره با

1. Usman
2. Octavia & Widodo
3. Watts & Zimmerman
4. Becker
5. Bartov
6. Rusmin



مشتریانی که سعی در اتخاذ روش‌های حسابداری تهاجمی دارند، هستند (جردن و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰). مطالعات دیگر همچنین نشان داده است که شرکت‌هایی که توسط حسابرسان بزرگ حسابرسی می‌شوند، نسبت به شرکت‌هایی که توسط دیگر حسابرسان، حسابرسی می‌شوند، سطوح پایین‌تری از مدیریت سود دارند (فرانسیس<sup>۲</sup>، ۲۰۱۱). با این وجود، بیشتر مطالعات نشان داده‌اند که حسابرسان بزرگ‌تر در مقایسه با سایر حسابرسان، حسابرسی باکیفیت بهتری ارائه می‌دهند. تا وقتی که حق الزحمه حسابرسی، معیاری برای تلاش حسابرسی باشد، حق الزحمه حسابرسی پایین می‌تواند به کیفیت حسابرسی آسیب برساند. در تایید این دیدگاه مات و همکاران (۲۰۲۱) بیان می‌دارند زمانی که شرکت‌ها با کمک کمیته‌های حسابرسی خود، حسابرسان مستقل را به کاهش هزینه‌های حسابرسی سوق می‌دهند، مؤسسات حسابرسی سطح کاری خود را کاهش خواهند داد که به طور اجتناب‌ناپذیری به حسابرسی‌های ضعیف منجر می‌شود.

### ۲-۳. شهرت حسابرِس و کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

با توجه به مطالعات متعدد در ادبیات حسابرسی، شهرت حسابرِس یکی از مهم‌ترین معیارها در انتخاب مؤسسات حسابرسی توسط صاحبکاران بوده است (کوپلی و دوزت، ۲۰۰۲). همچنین به‌طور گسترده پذیرفته شده است که کیفیت حسابرسی در بین مؤسسات حسابرسی متفاوت است (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ فرانسیس، ۲۰۱۱). چهار حسابرِس بزرگ ممکن است کیفیت بالاتری نسبت به سایر حسابرسان ارائه دهند (دی‌آنجلو، ۱۹۸۱؛ واتس و زیمرمن، ۱۹۸۶؛ کانگهم<sup>۳</sup>، ۲۰۰۴). حسابرسان بزرگ انگیزه‌های قوی برای ارائه یا حفظ سطح کیفی بالای حسابرسی دارند؛ زیرا آن‌ها: ۱. تعداد مشتریان بیشتری دارند، ۲. فرصت بیشتری برای استقرار منابع قابل توجه برای حسابرسی (استخدام، آموزش و فناوری) دارند، و ۳. احتمال از دست دادن بیشتر سایر مشتریان و شهرت خود را در زمانی که تحریف‌های کشف‌شده را گزارش نمی‌کنند، دارند (چونگ و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۵؛ کانگهم، ۲۰۰۴). در این راستا، سلیمانی و شکریمان برنجستانکی (۱۴۰۰) بیان می‌دارند که حفظ شهرت، استقلال و مراقبت و رفتار حرفه‌ای برای مؤسسات حسابرسی بزرگ بسیار ضرورت دارد. جیمز<sup>۵</sup> (۲۰۱۴) نشان داد که بین

1. Jordan
2. Francis
3. Caneghem
4. Chung
5. James



اندازه موسسه حسابرسی به عنوان معیاری از شهرت حسابرسی و کیفیت حسابرسی، رابطه منفی وجود دارد. شهرت حسابرس یکی از ویژگی‌های تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی است. مؤسسات حسابرسی با شهرت بالاتر، خدمات با کیفیت حسابرسی بهتری را به مشتریان خود ارائه می‌کنند تا از اعتبار آن‌ها محافظت کنند. بنابراین، حسابرسان انگیزه‌هایی برای جلوگیری از شکست حسابرسی دارند؛ زیرا کیفیت حسابرسی برای مشتریان ارزشمند است و در بازار، خدمات حسابرسی قیمت‌گذاری می‌شود. براساس این دیدگاه، زمانی که شهرت موسسه حسابرسی به دلیل کیفیت بد خدمات آسیب می‌بیند، مشتریان به حسابرسان دیگر روی می‌آورند (اشلمن و گائو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴).

مطالعات متعددی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را مورد بررسی قرار داده‌اند. بکر و همکاران (۱۹۹۸) پی بردند که شرکت‌ها از حسابرسان بزرگ به‌عنوان نماینده‌ای از کیفیت حسابرسی استفاده کرده و آن‌ها را به خدمت می‌گمارند. بون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۰) از اقلام تعهدی غیرعادی به‌عنوان یک نماینده قابل مشاهده برای کیفیت حسابرسی استفاده کردند و در این خصوص چهار شرکت حسابرسی بزرگ و دیگر را با هم مقایسه نمودند. آن‌ها دریافتند که تفاوت ضعیفی در کیفیت حسابرسی بین دو گروه حسابرسان وجود دارد، اما تفاوت آشکاری در کیفیت حسابرسی درک شده توسط سرمایه‌گذاران مشاهده می‌شود.

لی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۰۶) با بررسی عرضه‌های عمومی اولیه سهام دریافتند که پیش‌بینی‌های شش حسابرس بزرگ نسبت به پیش‌بینی‌های حسابرس‌های دیگر دقیق‌تر بوده است. به این ترتیب، براساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده انتظار می‌رود شهرت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود اثرگذار باشد. از این‌رو فرضیه اول پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه اول:** شهرت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تأثیر معناداری دارد.

#### ۴-۲. حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

مطالعات نشان داده‌اند حسابرسی که حق الزحمه حسابرسی غیرعادی بالایی از مشتری دریافت می‌کند، استقلال خود را از دست می‌دهد و به مدیران شرکت مشتری اجازه می‌دهد تا در شیوه‌های حسابداری مشکوک شرکت کنند (دی آنجلو، ۱۹۸۱؛ چوی و همکاران، ۲۰۱۰). حسابرسانی که حق الزحمه‌های بالایی از صاحبکاران خود دریافت می‌کنند، تمایل بیشتری دارند تا قرارداد خود را با

1. Eshleman & Guo
2. Boone
3. Lee

همان صاحبکار تمدید کنند و میزان تردید حرفه‌ای خود را تنزل می‌دهند تا بتوانند رضایت صاحبکار را، جهت دستیابی به منافع اقتصادی بالاتر کسب نمایند (بیرجندی و همکاران، ۱۳۹۹). چوی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) و آستانا و بون<sup>۲</sup> (۲۰۱۲) رابطه مثبتی بین حق الزحمه حسابرسی غیرعادی بالا و مقدار ارقام تعهدی اختیاری یافتند، به این معنی که حسابرسان دریافت‌کننده حق الزحمه بالا، بیشتر دخالت و صلاح‌دید صاحبکار را تحمل می‌کنند. با این حال، ممکن است که حق الزحمه حسابرسی معیاری برای تلاش حسابرسی باشد، یعنی حق الزحمه‌های بالاتر نشان می‌دهد که حسابرس ساعت‌های بیشتری کار کرده است و نشان‌دهنده تلاش بیشتر است (مات و همکاران، ۲۰۲۱). افزایش تلاش حسابرسی یکی از راه‌هایی است که حسابرس می‌تواند به ریسک افزایش یافته مدیریت سود پاسخ دهد (فرانسیس و کریشنان<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹). در این راستا، اسلمن و گانو (۲۰۱۴) معتقدند که حق الزحمه حسابرسی بالاتر نمادی از کار بیشتر حسابرس و در نتیجه، حسابرسی باکیفیت بالاتر است. حق الزحمه حسابرسی بالاتر نتیجه این است که مؤسسه حسابرسی ساعات بیشتری را صرف می‌کند و یا مؤسسه حسابرسی نرخ بالاتری را دریافت می‌کند؛ زیرا حسابرس بهتری است. برعکس، حق الزحمه حسابرسی پایین نشان‌دهنده کار حسابرسی کمتر و در نتیجه کیفیت پایین حسابرسی است. کردستانی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که تمرکز بازار حسابرسی، موجب کاهش حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی می‌شود.

فافتاس و سان<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) معتقدند که شهرت مؤسسات حسابرسی بزرگ که براساس هزینه حق الزحمه حسابرسی بیان می‌شود، در هر یک از این مؤسسات یکسان نیست. به نظر می‌رسد که آنچه منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود، کیفیت خدمات حسابرسی ارائه شده است. اگرچه به نظر می‌رسد اندازه حسابرسی، عامل کلیدی در تعیین حق الزحمه حسابرسی باشد، اما بین ریسک‌های مالی و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی وجود دارد (واراد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۷).

مطالعات اندکی مدیریت سود را به‌عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی با حق الزحمه حسابرسی مرتبط کرده‌اند (ابوت و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۰۶)، این نکته نشان می‌دهد که ریسک مدیریت

1. Choi
2. Asthana & Boone
3. Francis & Krishnan
4. Fatafas & Sun
5. Warrad
6. Abbott

سود اریب، همان‌طور که توسط اقلام تعهدی اختیاری منفی بیان می‌شود، با کاهش هزینه‌های حسابرسی مرتبط است. براساس شواهد نظری و تجربی ذکر شده، فرضیه دوم پژوهش به این شرح است:

**فرضیه دوم:** حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تأثیر معناداری دارد.

## ۲-۵. تردید حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

استانداردهای حسابرسی همواره ایجاب کرده‌اند که حسابرسان شک و تردید حرفه‌ای را به‌کار گیرند. آخرین استانداردها فراتر رفته و اکنون حسابرسان را ملزم می‌کند که شک و تردید خود را «افزایش» دهند و هرگونه باور قبلی مبنی بر صادق بودن مدیریت را کنار بگذارند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲). استانداردهای حسابرسی، شک حرفه‌ای را به‌عنوان نگرشی توصیف می‌کنند که شامل ذهن پرسشگر و آگاهی از احتمال تقلب است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۲۱). در عمل، حسابرسان تصمیم می‌گیرند که ارزیابی‌های خود را از مدیران براساس صداقت یا عدم صداقتشان تنظیم کنند (پیچر، ۱۹۹۶) که نشان می‌دهد حسابرسان گاهی چنین بدبینی‌ای دارند، اما گاهی بیشتر بر اعتماد مشتریان خود تمرکز می‌کنند (پیچر و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰).

هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۳</sup> (۲۰۰۸) نشان داد که حسابرسان اغلب بر صداقت مشتریان خود تکیه می‌کنند و پانل اثربخشی حسابرسی<sup>۴</sup> (۲۰۰۸) از حسابرسان می‌خواهد که بیشتر بر احتمال عدم صداقت تمرکز کنند. این یافته‌ها حاکی از آن است که کیفیت بخش‌هایی از حسابرسی که بر سطوح بالای شک و تردید متکی است، مانند ارزیابی‌های تقلب، مستقیماً با نیت قانون‌گذاران در تضاد است (آگوگلیا و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۱). بیرجندی و فتحی (۱۴۰۱) نشان دادند که رابطه بلندمدت حسابرس و صاحبکار ممکن است تردید حرفه‌ای و در نهایت قضاوت حسابرس را محدود کند. کنجکاوی یا بدبینی حسابرس، کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد. هرچه حسابرس شک و تردید بیشتری داشته باشد، در موقعیت بهتری برای کسب شواهد مربوط به بررسی صورت‌های مالی صاحبکار قرار می‌گیرد. بدبینی حرفه‌ای حسابرس این پتانسیل را دارد که به حسابرس در کشف تمام اشکال سوء استفاده از سوی مشتری در گزارشگری مالی کمک کند (آنوگراه

1. AICPA
2. Peecher
3. PCAOB
4. PAE
5. Agoglia

و اکبر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۴). لذا، طبق این دسته از شواهد نظری و تجربی انتظار می‌رود تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تاثیر داشته باشد. از این رو، فرضیه سوم پژوهش به شرح زیر است:

**فرضیه سوم:** تردید حرفه‌ای حسابرسان بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تاثیر معناداری دارد.

### ۳. روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش پژوهش توصیفی-پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری این مطالعه مؤسسات حسابرسی بزرگ عضو جامعه حسابداران رسمی ایران در سال ۱۴۰۱ می‌باشد. به‌طور خاص، حسابرسان در سطوح سرپرستی و بالاتر به‌عنوان پاسخگوی هدف انتخاب شدند؛ زیرا دارای تجربه مناسب در زمینه‌های مختلف حسابرسی از جمله تشخیص مدیریت سود هستند.

در این پژوهش مشابه با پژوهش مات و همکاران (۲۰۲۱)، از پرسشنامه پنج امتیازی به سبک لیکرت به‌عنوان ابزار پژوهش استفاده شده است. پرسشنامه شامل پنج بخش است، بخش اول پرسشنامه بخش «الف» است که در این بخش اطلاعاتی در مورد مشخصات دموگرافیک پاسخگو از قبیل جنسیت، سن، وضعیت تأهل، سوابق تحصیلی، موقعیت شغلی در موسسه حسابرسی و طول خدمت پرسیده شده است. سپس با معرفی متغیرهای وابسته و مستقل مورد مطالعه در این تحقیق که کیفیت حسابرسی در مدیریت سود، شهرت حسابرسان، حق‌الزحمه حسابرسی و بدبینی حسابرسان می‌باشد، ادامه یافت.

بخش بعدی پرسشنامه در این مطالعه بخش «ب» است. این بخش پاسخ‌دهندگان را ملزم به ارائه اطلاعات در مورد دیدگاه خود از کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود می‌کند. هفت سؤال برای این بخش مطرح شد. بخش «ج» سومین بخش پرسشنامه در این پژوهش است. این بخش پاسخ‌دهندگان را ملزم می‌کند که دیدگاه خود را در مورد شهرت حسابرسان برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود ارائه دهند. هفت سؤال در این بخش ارائه شد. بخش «د» پاسخ‌دهندگان را ملزم به ارائه اطلاعات موردنظر خود در مورد حق‌الزحمه حسابرسی می‌کند. این بخش میزان تاثیر حق‌الزحمه حسابرسی توسط موسسه حسابرسی را بر کیفیت حسابرسی در

حسابرسی مدیریت سود اندازه‌گیری می‌کند. شش سؤال در این بخش مطرح شد. بخش آخر که بخش «ه» است، پاسخ‌دهندگان را ملزم به ارائه اطلاعات در مورد دیدگاه خود نسبت به بدبینی حسابرس می‌کند. این بخش به اندازه‌گیری میزان شک و تردید حسابرس بر کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود می‌پردازد. هفت سؤال در این بخش وجود دارد. برای همه بخش‌ها از یک مقیاس پنج‌درجه‌ای از «۱» که «کاملاً مخالفم» تا «۵» که «کاملاً موافقم» استفاده شد. به پرسشنامه‌های توزیع شده، نامه‌ای مبنی بر روشنگری قصد مطالعه و تضمین محرمانه ماندن کلیه اطلاعات ارائه شده، پیوست بود. از میان ۲۳۰ موسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، پرسشنامه‌ها از طریق ایمیل برای ۱۱۴ موسسه حسابرسی که مبلغ درآمد افشاء شده آن‌ها توسط جامعه حسابداران رسمی در یک چهارم بالا و یک چهارم پایین، میزان درآمد مؤسسات حسابرسی در سال ۱۴۰۰ بود (به‌عنوان مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک) ارسال گردید و تأکید شد که پرسشنامه‌ها توسط سرپرست و یا سمتی بالاتر تکمیل گردد. در نهایت از میان پاسخ‌های دریافتی ۹۶ مورد برای تحلیل و آزمون معتبر و به‌طور کامل تکمیل شده بود. برای سنجش سازگاری درونی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. ضریب آلفای کرونباخ سطح پایایی قابل قبولی (۰/۷) را نشان می‌دهد. داده‌های حاصل از پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۸ مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

#### ۴. یافته‌ها

این بخش شواهد تجربی در مورد اهمیت شهرت حسابرس، حق الزحمه حسابرس و تردید حرفه‌ای حسابرس در مورد کیفیت حسابرسی در مدیریت سود را ارائه می‌دهد. این مطالعه با استفاده از آمار توصیفی، تحلیل همبستگی و تحلیل رگرسیون چندگانه بررسی شد.

#### ۴-۱. آمار توصیفی

جدول شماره (۱) آمار توصیفی کیفیت حسابرسی در مدیریت سود را ارائه می‌کند. بالاترین میانگین امتیاز برای عبارت «حسابرس باید شواهد کافی برای حمایت از اظهارنظر حسابرسی عاری از مدیریت سود تهاجمی کسب کند»، می‌باشد که ۴/۶۵ است. کمترین میانگین امتیاز مربوط به «حسابرسان در تشخیص شیوه‌های مدیریت سود واجد شرایط و توانایی هستند»، با ۴/۰۹ است. در مجموع، میانگین نمره کیفیت حسابرسی در مدیریت سود ۴/۴۰ است که نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان به نظرسنجی، اکثراً بر اهمیت کیفیت در حسابرسی مدیریت سود توافق داشتند.

جدول ۱- کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

شماره	گویه‌ها	میانگین
۱	حسابرس باید در حسابرسی شیوه‌های مدیریت سود مستقل باشد.	۴,۴۶
۲	حسابرس باید کار کافی برای حمایت از یک نظر حسابرسی عاری از مدیریت سود تهاجمی انجام دهد.	۴,۳۵
۳	حسابرس باید شواهد کافی برای حمایت از اظهار نظر حسابرسی عاری از مدیریت سود تهاجمی به دست آورد.	۴,۶۵
۴	حسابرسان در تشخیص شیوه‌های مدیریت سود، واجد شرایط و توانا هستند.	۴,۰۹
۵	توانایی حسابرس در تشخیص مدیریت سود، با حق الزحمه حسابرسی به خطر نمی‌افتد.	۴,۳۲
۶	برای به دست آوردن شواهد کافی جهت حمایت از اظهار نظر حسابرسی در مورد مدیریت سود، به شک و تردید حسابرس نیاز است.	۴,۶۳
۷	شک و تردید حسابرس می‌تواند از عملکرد مدیریت سود جلوگیری کند.	۴,۲۹
	همه گویه‌ها	۴,۴۰

جدول شماره (۲) آمار توصیفی شهرت حسابرسان را نشان می‌دهد. میانگین امتیازات اقلام شهرت حسابرسان از ۴/۰۴ تا ۴/۵۷ است. بالاترین میانگین امتیاز مربوط به مورد «صلاحیت‌های حرفه‌ای تیم حسابرسی، کیفیت فرآیند حسابرسی را بهبود می‌بخشد»، است. میانگین امتیاز همه گویه‌ها ۴/۲۸ است که نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان این نظرسنجی، به شدت موافق هستند که شهرت حسابرسان در تعیین کیفیت در حسابرسی مدیریت سود اهمیت دارد.

جدول ۲- شهرت حسابرسان

شماره	گویه‌ها	میانگین
۱	اندازه مؤسسه حسابرسی، کیفیت کار حسابرسی را افزایش می‌دهد.	۴,۲۲
۲	شهرت مؤسسه حسابرسی، کیفیت کار حسابرسی را افزایش می‌دهد.	۴,۳۱
۳	مؤسسات حسابرسی بزرگ، نسبت به دعوای قضایی ناشی از مدیریت سود، بیشتر از ریسک‌گریزان هستند.	۴,۰۴
۴	حسابرسان در مؤسسات حسابرسی بزرگ، در تشخیص فعالیت‌های مدیریت سود تهاجمی مؤثرتر هستند.	۴,۲۳
۵	صلاحیت‌های حرفه‌ای تیم حسابرسی، کیفیت فرآیند حسابرسی را بهبود می‌بخشد.	۴,۵۷
۶	تعهد مستمر حسابرسی، عنصر مثبتی است که کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.	۴,۱۱
۷	تعداد حسابرسان دارای صلاحیت و مدت زمان برای مؤسسه حسابرسی از عناصر مثبت کیفیت حسابرسی است.	۴,۵۰
	همه گویه‌ها	۴,۲۸

جدول شماره (۳) جزئیات آمار توصیفی را برای حق الزحمه حسابرسی ارائه می‌کند. محدوده میانگین نمرات، ۳/۸۱ تا ۴/۵۶ است. بالاترین میانگین از پاسخ‌دهندگان برای مورد «افزایش تلاش حسابرسان فراتر از استانداردهای حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد»، است.

میانگین کلی نمرات نشان می‌دهد که اکثر پاسخ‌دهندگان موافق بودند که حق الزحمه حسابرسی، نقش مهمی در کیفیت حسابرسی در مدیریت سود دارد.

جدول ۳- حق الزحمه حسابرس

شماره	گویه	میانگین
۱	پیچیدگی فرآیند معاملات شامل شیوه‌های مدیریت سود، باعث افزایش هزینه‌های حسابرسی می‌شود.	۳,۸۹
۲	بین حق الزحمه حسابرسی و تعداد معاملات، رابطه وجود دارد.	۴,۴۵
۳	افزایش حق الزحمه حسابرسی، ریسک قابل قبول حسابرسی مدیریت سود را کاهش می‌دهد.	۳,۸۱
۴	افزایش حجم افشاء در مورد اشتباهات و اعمال غیرقانونی سال گذشته صاحبکار، باعث افزایش هزینه حسابرسی می‌شود.	۴,۱۲
۵	افزایش تلاش حسابرس فراتر از استانداردهای حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی را افزایش می‌دهد.	۴,۵۶
۶	افزایش ارزیابی کیفی شواهد حسابرسی مدیریت سود، موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می‌شود.	۳,۹۷
۴,۱۳	همه گویه‌ها	

جدول شماره (۴)، جزئیات آمار توصیفی برای شک و تردید حسابرس را نشان می‌دهد. بالاترین میانگین امتیاز برای شک حسابرس مربوط به مورد «حسابرسان دوست دارند قبل از تصمیم‌گیری اطمینان حاصل کنند که اکثر اطلاعات موجود را در نظر گرفته‌اند»، بوده و کمترین امتیاز برای مورد «حسابرسان مکرراً چیزهایی را که می‌بینند یا می‌شنوند، سؤال می‌کنند»، می‌باشد. دامنه میانگین نمرات برای تردیدهای حسابرس از ۳/۹۱ تا ۴/۵۰ با میانگین نمره ۴/۲۵ است. این نکته نشان می‌دهد که اکثر پاسخ‌دهندگان با این نکته موافق بودند که بدبینی حسابرس باعث افزایش کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود می‌شود.

جدول ۴- شک و تردید حسابرس

شماره	گویه	میانگین
۱	حسابرسان اغلب اظهارات را رد می‌کنند، مگر اینکه مدرکی دال بر صحت آن‌ها داشته باشند.	۴,۳۱
۲	حسابرسان مکرراً چیزهایی را که می‌بینند یا می‌شنوند، سؤال می‌کنند.	۳,۹۱
۳	حسابرسان تا زمانی که بتوانند اطلاعات بیشتری به دست آورند، منتظر تصمیم‌گیری در مورد مسائل خواهند ماند.	۴,۰۲
۴	حسابرسان تا زمانی که به تمام اطلاعات موجود نگاه نکرده باشند، دوست ندارند تصمیم بگیرند.	۴,۴۶
۵	حسابرسان دوست دارند قبل از تصمیم‌گیری، اطمینان حاصل کنند که اکثر اطلاعات موجود را در نظر گرفته‌اند.	۴,۵۰
۶	حسابرسان هنگام تصمیم‌گیری وقت می‌گذارند.	۴,۳۳
۷	حسابرسان معمولاً متوجه تناقضات در توضیحات می‌شوند.	۴,۲۵
۴,۲۵	همه گویه‌ها	



## ۲-۴. تحلیل همبستگی

برای شناسایی رابطه بین متغیرهای مستقل حاضر در مدل با متغیر وابسته، از ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. داده‌های جدول شماره (۵) نشان می‌دهد که شهرت حسابرِس، با کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود، همبستگی مثبت دارد ( $r=0.471$ ،  $p<0.001$ ). نتیجه آزمون فرضیه نشان می‌دهد که شهرت حسابرِس، تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود دارد که این یافته مطابق با نتایج پژوهش مات و همکاران (۲۰۲۱) و متضاد با پژوهش جیمز (۲۰۱۴) است.

جدول ۵- رابطه شهرت حسابرِس، با کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

شهرت حسابرِس		متغیرها
p-Value	ضریب همبستگی پیرسون (r)	
۰,۰۰۰	۰,۴۷۱*	کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود
* همبستگی در سطح ۰,۰۱ معنی دار است.		

جدول شماره (۶) نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی، دارای همبستگی مثبتی با کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود است ( $r=0.450$ ،  $p<0.001$ ). این بدان معناست که افزایش در حق الزحمه حسابرسی، منجر به کیفیت حسابرسی در مدیریت سود و بالعکس خواهد شد. این یافته با مطابق با نتایج پژوهش اشلمن و گائو (۲۰۱۴) و متضاد با پژوهش مات و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

جدول ۶- رابطه حق الزحمه حسابرِس، با کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

حق الزحمه حسابرِس		متغیرها
p-Value	ضریب همبستگی پیرسون (r)	
۰,۰۰۰	۰,۴۵۰*	کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود
* همبستگی در سطح ۰,۰۱ معنی دار است.		

جدول شماره (۷) نشان می‌دهد که بدینی حسابرِس، دارای همبستگی مثبتی، با کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود است ( $r=0.493$ ،  $p<0.001$ ). این نکته نشان می‌دهد که افزایش شک و تردید حسابرِس، منجر به کیفیت حسابرسی در مدیریت سود خواهد شد و بالعکس. این یافته مشابه با نتایج تحقیق مات و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد.

جدول ۷- رابطه شک و تردید حسابرِس، با کیفیت حسابرسی در مدیریت سود

حق الزحمه حسابرِس		متغیرها
p-Value	ضریب همبستگی پیرسون (r)	
۰,۰۰۰	۰,۴۹۳*	کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود
* همبستگی در سطح ۰,۰۰۱ معنی دار می‌باشد.		

## ۳-۴. تحلیل مدل رگرسیون

تحلیل مدل رگرسیون چندگانه با استفاده از کیفیت حسابرسی در مدیریت سود به‌عنوان متغیر وابسته و شهرت حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و تردید حسابرس به‌عنوان متغیرهای مستقل انجام شد. جدول شماره (۸) نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه را نشان می‌دهد. یافته‌ها نشان می‌دهد که  $۴۵/۳$  درصد از تغییرات کیفیت حسابرسی در مدیریت سود حسابرسی، با تغییر شهرت حسابرس، حق الزحمه حسابرسی و تردید حسابرس توضیح داده می‌شود. حق الزحمه حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تأثیر معناداری دارد. این یافته در راستای تحقیق فرانسیس و کریشان (۱۹۹۹)، ابوت و همکاران (۲۰۰۶)، اشلمن و گائو (۲۰۱۴) و در تضاد با پژوهش بیرجندی و همکاران (۱۳۹۹) و مات و همکاران (۲۰۲۱) است. همچنین تردید حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تأثیر معناداری دارد. این نتیجه مطابق با تحقیق آنگراه و اکبر (۲۰۱۴) و مات و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. اما شهرت حسابرس بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود، تأثیر معناداری ندارد. این یافته‌ها مطابق با تحقیق مات و همکاران (۲۰۲۱) و در تضاد با پژوهش جیمز (۲۰۱۴) می‌باشد.

جدول ۸- نتایج برآورد مدل آزمون فرضیه‌ها

متغیر	ضریب غیر استاندارد بتا	t-Value	معناداری
ضریب ثابت	۳,۳۲۵	۵,۵۷۰	۰,۰۰۰
شهرت حسابرس	۰,۱۲۸	۰,۷۵۹	۰,۴۱۲
حق الزحمه حسابرس	۰,۲۵۵	۳,۸۶۲	۰,۰۰۵
شک و تردید حسابرس	۰,۱۸۶	۲,۶۴۷	۰,۰۰۹
$R^2$	۰,۴۵۳	آماره F ۱۲,۱۰۹	احتمال آماره F ۰,۰۰۰

## ۵. نتیجه‌گیری

هدف اصلی پژوهش حاضر بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود از دیدگاه حسابرسان مستقل با تجربه شاغل در مؤسسات حسابرسی است. این مطالعه سه عامل را در این خصوص در نظر گرفته است، شامل شهرت، حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس که بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود تأثیر بسزایی دارند. نتایج نشان می‌دهد که حق الزحمه و تردید حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی در حسابرسی مدیریت سود دارند. حق الزحمه حسابرسی انعکاسی از تلاش حسابرسی است (یاری و باغومیان، ۱۴۰۱)، لذا، زمانی که تلاش بیشتری توسط حسابرسان انجام می‌شود، خطاها و تحریف‌های کشف شده ناشی از مدیریت

سود سیاه، افزایش می‌یابد. همچنین حسابرسانی که دیدگاه قوی‌تری از تردید حرفه‌ای دارند، در کشف و جلوگیری از مدیریت سود توانایی بیشتری داشته و به اصطلاح کیفیت حسابرسی‌شان در خصوص مدیریت سود که حالات پیچیده‌ای دارد، بالاتر است.

از سوی دیگر، شهرت حسابرسان تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی در مدیریت سود حسابرسی ندارد. این یافته برخلاف انتظار بود. شاید بتوان اینگونه استدلال کرد: حسابرسانی که از شهرت بیشتری برخوردار هستند، به دلیل دارا بودن تعداد مشتریان بالا، حجم کاری بیشتری داشته و تمرکز کمتری بر مباحث خاص در رسیدگی‌های خود، همچون مدیریت سود دارند. یافته‌های این مطالعه چارچوبی را در مورد عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی در شیوه‌های مدیریت سود ارائه می‌دهد.

در مجموع، این مطالعه می‌تواند به حسابرسان مستقل کمک کند تا کیفیت حسابرسی خود را در شناسایی و جلوگیری از هرگونه شیوه‌های دستکاری سود توسط مشتریان افزایش دهند. علاوه بر این، به نهادهای اجرایی مانند سازمان‌های حسابرسی و بورس و اوراق بهادار در بررسی شرکت‌های متقلبی که با دستکاری درآمدهایشان، صورت‌های مالی تقلبی می‌سازند، یاری رساند. به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان توصیه می‌شود که در هنگام اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری و اعطای اعتبار، به حق‌الزحمه حسابرسان که یکی از راه‌هایی است که وی می‌تواند به ریسک مدیریت سود پاسخ دهد، توجه ویژه‌ای نمایند، و این نکته را در نظر بگیرند که شهرت حسابرسان لزوماً ضامن کیفیت حسابرسی در مورد مدیریت سود نیست. همچنین به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد بر شک و تردید حرفه‌ای خود جهت افزایش کیفیت رسیدگی‌ها در خصوص مدیریت سود، بیش از پیش پایبند بمانند.

این مطالعه نیز همچون سایر تحقیقات با محدودیت‌هایی مواجه بود. اولاً، این مطالعه فقط بر ادراک حسابرسان تمرکز داشت که می‌توانست پاسخ‌های مغرضانه وجود داشته باشد. لذا، پژوهش‌های آینده می‌توانند دیدگاه‌های ذینفعان خاص مانند انجمن‌های حرفه‌ای حسابرسی، مشتریان و سیاست‌گذاران را بررسی کنند. این مطالعه تنها بر روی مطالعه مقطعی پیمایشی متمرکز بود، لذا، محدودیت زمانی دومین محدودیت برای این مطالعه است. مطالعات طولی برای تحقیقات آینده پیشنهاد می‌شود تا داده‌های قابل اعتمادتر و نتایج جامع‌تری ارائه شود.

## منابع

- احمدی، زانیار؛ پورزمانی، زهرا (۱۴۰۲). تأثیر هوش‌های چندگانه بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان در حسابرسی با توجه به نقش میانجی فرهنگ سازمانی حسابرسان. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۱)، ص ۱۰۲-۱۲۳.
- اخگر، محمدمامید؛ داودی، سمیره (۱۳۹۸). بررسی توانایی سیستم حسابداری شرکت در ارائه اطلاعات قابل مقایسه و مدیریت سود. *دانش حسابداری*، ۱۰(۱)، ص ۹۱-۱۱۳.
- بیرجنندی، حمید؛ خدای‌پور، احمد؛ پورحیدری، امید (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین حق الزحمه و تردید حرفه‌ای حسابرس: رویکرد مدل‌سازی معادلات ساختاری. *دانش حسابداری*، ۲۰(۷۹)، ص ۳۱-۴۶.
- بیرجنندی، حمید؛ فتحی، زهرا (۱۴۰۱). بررسی رابطه بین چرخش اجباری مؤسسات حسابرسی و ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرس. *دانش حسابداری*، ۱۳(۴۸)، ص ۲۰۳-۲۲۸.
- پورزرنندی، ابراهیم؛ حسینی، محمد؛ طاهری، ذبیح‌الله (۱۳۹۲). آزمون مدیریت سود و ضریب واکنش سود مبتنی بر متغیرهای حسابداری. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲(۵)، ص ۱۰۹-۱۲۲.
- تاریوردی، فرزاد؛ پورزمانی، زهرا (۱۴۰۰). میزان دستیابی به اهداف اخلاقی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی ایران. از دیدگاه مکاتب اخلاقی (ساختارگرا و پسا ساختارگرا). *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۱(۴)، ص ۱۲۰-۱۴۵.
- زمانی، رضا؛ باقرپور ولاشانی، محمدهلی؛ مرادی، مهدی (۱۴۰۱). تأثیر منبع کنترل درونی بر رابطه بین توانمندسازی روانشناختی حسابرس و کیفیت حسابرسی. *دانش حسابداری*، ۲۲(۸۶)، ص ۱۱۹-۱۳۵.
- سلیمانی، ابوالفضل؛ شکران برنجستانی، مهدیه (۱۴۰۰). تخفیف حق الزحمه حسابرسی، احتمال تقلب و افشاء تعریف با اهمیت: واکاوی نقش تعدیل‌گری کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۱(۴)، ص ۷۰-۹۵.
- شکری دوغ آبادی، محمد؛ مرادی، مهدی (۱۳۹۸). بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و مدیریت سود. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۱۱(۱)، ص ۱۶۵-۱۹۳.
- کاظم دخت، فرشید؛ برادران حسن‌زاده، رسول (۱۴۰۲). ارتباط فشار حق الزحمه حسابرسی و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۳(۱۰)، ص ۱۱۶-۱۳۹.
- کردستانی، غلامرضا؛ رضازاده، جواد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی (۱۳۹۷). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابرسی بر حق الزحمه و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۰(۲)، ص ۶۵-۸۴.
- مرادی، مهدی؛ باقرپور ولاشانی، محمدمهدی؛ قربانی، آرش (۱۳۹۵). کشف مدیریت سود از طریق بررسی توزیع تجربی سود. *پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۶(۳)، ص ۱۹-۴۰.
- مرادی، مهدی؛ سلیمانی، ابوالفضل؛ شکران برنجستانی، مهدیه (۱۴۰۱). تأثیر بحران ناشی از همه‌گیری ویروس دستگاه تنفسی بر کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۲(۶)، ص ۱۱۲-۱۲۸.
- واعظ، سیدعلی؛ بنایی قدیم، رحیم (۱۴۰۰). کیفیت سود: چالش بزرگ حسابداری. *مطالعات حسابداری و حسابرسی*، ۱۰(۳۸)، ص ۲۳-۳۸.
- یاری، حسن؛ باغومیان، رافیک (۱۴۰۱). اثر تعدیل‌کنندگی شهرت حسابرس بر رابطه میان حق الزحمه حسابرسی و بروز تعریف‌های حسابداری. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۵۵)، ص ۱۴۵-۱۶۲.
- Abbott, L.J., Parker, S. & Peters, G.F. (2006). Earnings Management, Litigation Risk, and Asymmetric Audit Fee Responses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 25(1), p.85-98.

- Abid, A., Shaique, M. & Anwar, M. (2018). Do Big Four Auditors Always Provide Higher Audit Quality? Evidence from Pakistan. *International Journal of Financial Studies*, 6(2), p.1-22.
- Agoglia, C., Doupnik, T.S. & Tsakumis, G.T. (2011). Principles based versus rules based accounting standards: The influence of standard precision and audit committee strength on financial reporting decisions. *Accounting Review*, 86(3), p.747-767.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002). *Consideration of fraud in a financial statement audit*. Retrieved from:  
<https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00316.pdf>
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2021). *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards*. Retrieved from:  
<https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-c-00200.pdf>
- Anugerah, R. & Akbar, S.H. (2014). Pengaruh Kompetensi, Kompleksitas Tugas dan Skeptisme Profesional Terhadap Kualitas Audit. *Jurnal Akuntansi*, 2(2), p.139-148.
- Asthana, S.C. & Boone, J.P. (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(3), p.1-22.
- Bartov, E., Radhakrishnan, S. & Krinsky, I. (2000). Investor Sophistication and Patterns in Stock Returns after Earnings Announcements. *The Accounting Review*, No.75, p.43-64.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J. & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), p.1-24.
- Bekiris, F.V. & Doukakis, L.C. (2011). Corporate Governance and accruals earnings management. *Managerial and Decision Economics*, 32(1), p.429-456.
- Boone, J.P., Khurana, I.K. & Raman, K. (2010). Do the Big 4 and the second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4), p. 330-352.
- Burgstahler, D., Hail, L. & Leuz, C. (2006). The importance of reporting incentives: Earnings management. *The Accounting Review*, 81(5), p.983-1016.
- Caneghem, T.V. (2004). The impact of audit quality on earnings rounding-up behaviour: some UK evidence. *European Accounting Review*, 13(4), p. 771-786.
- Chih, H.L., Shen, C.H. & Kang, F.C. (2008). Corporate social responsibility, investor protection and earnings management: Some international evidence. *Journal of Business Ethics*, No. 79, p. 179-198.
- Choi, J.H., Kim, F., Kim, J.B. & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), p. 73-97.
- Chung, R., Firth, M. & Kim, J.B. (2005). Earnings management, surplus free cash flow and external monitoring. *Journal of Business Research*, 58(6), p. 766-776.
- Copley, P. & Douthett, E.B. (2002). The association between auditor choice, ownership retained and earnings disclosure by firms making initial public offerings. *Contemporary Accounting Research*, 19(1), p. 49-76.
- DeAngelo. (1981). Auditor independence, low bailing and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), p. 113-127.
- Dechow, P.M. & Skinner, D.J. (2000). *Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners and regulators*. AAA/FASB Financial Reporting Issues Conference.

- Eshleman, J.D. & Guo, P. (2014). Abnormal Audit Fees and Audit Quality: The Importance of Considering Managerial Incentives in Tests of Earnings Management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(1), p.117-138.
- Fatafas, S.A. & Sun, K.J. (2010). The relationship between auditor size and audit fees: Further evidence from big four market shares in emerging economies. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10(1), p. 57-85.
- Francis, J. & Krishnan, J. (1999). Accounting Accruals and Auditor Reporting Conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), p.135-165.
- Francis, J.R. (2011) A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), p.125-152.
- Ghani, E.K., Respati, H., Darsono, J.T. & Yusoff, M.M. (2019). The influence of professional skepticism, self efficacy and perceived ethical climate on internal auditors' ethical judgment in public sector management. *Polish Journal of Management Studies*, 19(2), p. 155-166.
- Healy, P.M. & Palepu, K.G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1), p. 405-440.
- Healy, P.M. & Wahlen, J.M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), p. 365-383.
- James, I.O. (2014). Audit Firm Characteristics and Audit Quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), p. 187-195.
- Jones, J.J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), p. 193-228.
- Jordan, C.E., Clark, S.J. & Hames, C.C. (2010). The impact of audit quality on earnings management to achieve user reference points in EPS. *Journal of Applied Business Research*, 26(1), p.19-31.
- Kerler, W.A. & Killough, L.N. (2009). The effects of satisfaction with a client's management during a prior audit engagement, trust and moral reasoning on auditors' perceived risk of management fraud. *Journal of Business Ethics*, 85(1), p.109-136.
- Kronenberger, S. & Plietzsch, E. (2017). *The auditor's reputation and its effect on audit quality and audit premia*. Discussion paper, German Economic Association of Business Administration.
- Lee, P.J., Taylor, S.J. & Taylor, S.L. (2006). Auditor conservatism and audit quality: Evidence from IPO earnings forecast. *International Journal of Auditing*, 10(3), p.180-199.
- Lopes, A.P. (2018). Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal. *Athens Journal of Business & Economics*, 4(2), p.179-192.
- Mat, S.A., Muhammad, K., Mohamed, N., Ghani, E.K. & Ali, M.M. (2021). The Influence of Auditor's Reputation, Auditor's Fee and Auditor's Scepticism Audit Quality in Earnings Management. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(6), p.1-11.
- Octavia, E. & Widodo, N.R. (2015). The effect of competence and independence of auditors on the audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(3), p.189-195.
- Otley, D.T. & Pierce, B.J. (1996). The Operation of Control Systems in Large Audit Firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 15(2), p.65 – 84.
- Panel on Audit Effectiveness (PAE). 2008. *Panel on Audit Effectiveness: Public Oversight Board Report and Recommendations*. Stamford, CT: Public Oversight Board.
- Payne, E.A. & Ramsay, R.J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism.

- Managerial Auditing Journal*, 20(3), p. 321-330.
- Peecher, M., Piercey, M.D., Rich, J.S. & Tubbs, R.M. (2010). The Effects of a Supervisor's Active Intervention in Subordinates' Judgments, Directional Goals, and Perceived Technical Knowledge Advantage on Audit Team Judgments. *Accounting Review*, 85(5), p.1763-1787.
- Peecher, M.E. (1996). The influence of auditors' justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence. *Journal of Accounting Research*, 34(1), p.125-140.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008). *Annual Report*. Retrieved from: <https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2008.pdf>
- Ronan, R. & Yaari, V. (2008). *Earnings management: Emerging Insights in Theory, Practice and Research*. Springer Series in Accounting Scholarship, Vol. 3. Springer Science and Business media LLC, Newyork, USA.
- Rusmin, R. (2010). Auditor quality and earnings management: Singaporean evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(7), p. 618-638.
- Sayed Hussin, S.A.H., Iskandar, T.M., Saleh, N.M. & Jaffar, R. (2017). Professional Skepticism and Auditors' Assessment of Misstatement Risks: The Moderating Effect of Experience and Time Budget Pressure. *Economics and Sociology*, 10(4), p. 225-250.
- Shakhatreh, M.Z., Alsmadi, S.A. & Alkhataybeh, A. (2020). The effect of audit fees on disclosure quality in Jordan. *Cogent Business and Management*, 7(1), p.1-15.
- Usman, A., Sudarma, M., Habbe, A.H. & Said, D. (2014). Effect of competence factor, Independence and Attitude against Professional Auditor Audit Quality Improve Performance in Inspectorate (Inspectorate Empirical Study in South Sulawesi Province). *Journal of Business and Management*, 16(1), p.1-13.
- Warrad, L.H. (2017). Financial risk, liquidity risk and their effect on the listed Jordanian Islamic Bank's performance. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(9), p. 545-561.
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice-Hall.
- Yuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of Global Management*, 2(1), p. 84-97.