

Effects of Management Ingratiation, Earnings Management Incentives, and Audit Committee Communication with the External Auditor on Auditors' Judgment Quality

Mohammad Reza Nikbakht¹, Gholamreza Soleimani Amiri², Mansour Momeni³, Amir Hossein Hossein Pour⁴

Received : 2019/10/28

Approved: 2020/02/04

Research Paper

Abstract

In the last decade, Securities and Exchange Organization has required issuers listed in Tehran Stock Exchange and Iranian over the counter market to establish an audit committee (internal audit guidelines) having communication with an external auditor (audit committee charter) in order to improve firms' internal controls. Therefore, this study investigates effects of management ingratiation, earnings management incentives and audit committee communication with the external auditor on the quality of auditor's judgment. The statistical test method is MANCOVA. Results indicate that "management ingratiation", "earnings management incentives" and "audit committee communication with external auditors" have positive significant effects on auditors' judgment quality. In addition, interactions of "management ingratiation and earnings management incentives", "earnings management incentives and audit committee communication with external auditors", and "management ingratiation and earnings management incentives and audit committee communication with external auditors" have positive significant effects on auditors' judgment. Finally, results show that, according to the source credibility theory, when there is management ingratiation, high earnings management incentives result in positive significant effects of the audit committee communication with external auditor, on the quality of auditor's judgment.

Keywords: Management Ingratiation, Management Incentives on Earnings Management, Audit Committee Communication with the Independent Auditor, Auditor's Judgment Quality, Information Source Credibility.

JEL classification: M42.

DOI: 10.22051/jera.2020.28932.2581

¹ Associate Professor University Of Tehran, Faculty Of Management, Department Of Accounting, Tehran, Iran. corresponding author, (mnikbakht@ut.ac.ir)

² Associate Professor University Of Alzahra, Faculty Of Social Sciences And Economics, Department Of Accounting, Tehran, Iran, (gh.soleimany@alzahra.ac.ir)

³ Professor University Of Tehran, Faculty Of Management, Department Of Industrial Management, Tehran, Iran. (mmomeni@ut.ac.ir)

⁴ Ph.D Student Of Accounting, University Of Tehran, Faculty Of Management, Tehran, Iran, Corresponding Author, (amhosseinpour@Yahoo.Com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

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

محمدرضا نیک بخت^۱، غلامرضا سلیمانی امیری^۲، منصور مومنی^۳

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۸/۰۶

امیرحسین حسین پور^۴

مقاله پژوهشی

تاریخ پذیرش: ۹۸/۱۱/۱۵

چکیده

در دهه اخیر، به جهت بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها، سازمان بورس و اوراق بهادار، تشکیل کمیته حسابرسی (دستورالعمل کنترل‌های داخلی) و همچنین ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل (منشور کمیته حسابرسی) را برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران الزامی کرد. از طرفی نیز ممکن است حسابرسان به دلایل مختلفی (همچون اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود) تحت نفوذ درخواست‌های مدیران صاحبکار قرار گیرند. از این رو، در این پژوهش تأثیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس با تأکید بر اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت سود مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به توضیح است، روش پژوهش به صورت آزمایشی می‌باشد. نتایج پژوهش حاصل از تحلیل بر روی داده‌های استخراج شده از ۶۴ نفر از مدیران مؤسسات حسابرسی، حاکی از آن است که اغواگری مدیریت، انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد و همچنین تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، تعامل انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. در نهایت، از نتایج پژوهش پی برده شد، طبق تئوری اعتبار منبع، هنگام وجود اغواگری مدیریت، انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود، باعث تأثیر مثبت و معنادار ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس می‌شود.

واژه‌های کلیدی: اغواگری مدیریت، انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، کیفیت قضاوت حسابرس، اعتبار منبع اطلاعاتی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42.

DOI: 10.22051/jera.2020.28932.2581

^۱ دانشیار دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت (گروه حسابداری)، تهران، ایران، (mnikbakt@ut.ac.ir).

^۲ دانشیار دانشگاه الزهراء (ع)، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی (گروه حسابداری)، تهران، ایران، (gh.soleymani@alzahra.ac.ir).

^۳ استاد دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت (گروه مدیریت صنعتی)، تهران، ایران، (mnmomeni@ut.ac.ir).

^۴ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)،

(amhosseinpour@yahoo.com).

<https://jera.alzahra.ac.ir>

مقدمه

گسترش فرهنگ سرمایه گذاری در بورس و فرابورس، میزان سهامداران خرد شرکت‌ها را افزایش و در نتیجه، افزایش متقاضیان استفاده از گزارش‌های مالی ناشران پذیرفته شده در بورس و فرابورس را به همراه داشته است. افزایش مقررات گذاری از سوی نهاد های قانون گذاری همچون سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان حسابرسی و دیگر نهادها، توجه خاصی را به سمت افزایش کیفیت و بهبود گزارشگری مالی نشان می‌دهد. از سوی دیگر، سازمان بورس و اوراق بهادار در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی تلاش‌هایی انجام داده است. از گام‌های برداشته شده سازمان بورس و اوراق بهادار، می‌توان به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی (در سال ۱۳۹۱) و دستورالعمل حاکمیت شرکتی (در سال ۱۳۹۷) اشاره نمود. مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی بر عهده کمیته‌های حسابرسی است. بنابراین انتظار می‌رود که هر اندازه کیفیت کار کمیته‌های حسابرسی ارتقا یابد، شاخص‌های کیفیت گزارشگری مالی بهبود و در نتیجه نابرابری اطلاعات کاهش یابد. همان‌طور که در گزارش کمیته بلوریون^۱ نیز بیان شده است، نقش کمیته حسابرسی نظارت نهایی فرآیند گزار شگری مالی است (براون و پوپووا، ۲۰۱۶).

کمیته حسابرسی ممکن است 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 گزار شگری مالی، کاهش دهد (هردمن، ۲۰۰۲). هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۲، استاندارد شماره ۱۶ با عنوان ارتباط با کمیته‌های حسابرسی را به جهت افزایش ارتباط بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی تدوین کرده است که از این طریق عملکرد و استقلال حسابرس بهبود یابد و نقش نظارت کمیته حسابرسی و کیفیت گزار شگری مالی بهبود بخشیده شود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۲، براون و پوپووا، ۲۰۱۶). منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار نیز به ارتباط بین کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، به جهت بررسی موضوعات مربوط به حسابداری و حسابرسی، تأکید داشته است. همچنین طبق پژوهش‌های مختلف، کمیته‌های حسابرسی، به عنوان بخشی از نظارت بر فرآیند گزار شگری مالی، وظیفه

دارند انتظارات و درخواست‌هایی از حسابرس مستقل داشته باشند (به طور نمونه براون و پوپووا، ۲۰۱۶). در این راستا، کمیته حسابرسی موسسه KPMG نیز به این نتیجه رسیده است که کیفیت حسابرسی از طریق بیان انتظارات و درخواست‌هایی از طرف کمیته‌های حسابرسی، از حسابرسان مستقل تقویت می‌یابد و این مورد، یکی از مسئولیت‌های اصلی کمیته حسابرسی می‌باشد (موسسه حسابرسی KPMG، ۲۰۱۲). از این رو، براساس نظر پژوهشگران و با توجه به الزامات استاندارد شماره ۱۶ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۲) و منشور نمونه کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، مبنی بر اجبار وجود ارتباط بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل، یکی از موضوعات با اهمیت این است که بررسی شود آیا حسابرسان مستقل به طور مؤثر درخواست‌ها و انتظارات بیان شده از طرف کمیته حسابرسی را مورد توجه قرار می‌دهند. هر چند علی‌رغم قوانین و مقررات فوق‌الذکر، حسابرسان به نقش مدیریت در راهبری شرکتی^۳ توجه زیادی دارند و ممکن است به دلایل مختلفی (همچون اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود) تحت نفوذ درخواست‌های مدیران صاحبکار قرار گیرند (کوهن و همکاران، ۲۰۰۲؛ رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶؛ بادپا و همکاران، ۱۳۹۸).

در پژوهش‌های گذشته نیاز به بررسی ارتباط بین ارکان راهبری شرکتی، به جهت دستیابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، اعلام شده است (کوهن و همکاران، ۲۰۰۴؛ کارسلو و همکاران، ۲۰۱۱). بنابراین این موضوع حائز اهمیت است که در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی، به بررسی این موضوع پرداخته شود که چطور مکانیزم تأثیر یک رکن مشخصی از راهبری شرکتی (به طور مثال ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل) می‌تواند تحت تأثیر ارکان دیگر قرار بگیرد. در پژوهش حاضر نیز با توجه به مقررات و شرایط حسابرسی مستقل و مدیران و کمیته حسابرسی شرکت‌های بورسی ایران، اینکه از طرفی سازمان بورس و اوراق بهادار الزام به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل دارد (منشور نمونه کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱) و از طرف دیگر حسابرسان مستقل بیشتر تمایل به درخواست‌های مدیریت صاحبکار دارند (بادپا و همکاران، ۱۳۹۸)، به بررسی این موضوع پرداخته شده است که با توجه به اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت

نسبت به مدیریت سود، مکانیزم تأثیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل، چگونه می باشد.

مبانی نظری

ترجیحات رقابتی در عملکرد حسابرسی

جینینز و نیوتن (۱۹۹۴)، حسابرسی و حسابداری را به عنوان یک سیستم پاسخگویی پیچیده^۴ 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 چشم انداز پاسخگویی پیچیده، پی به این موضوع برد که جوانب مختلف پاسخگویی در محیط حسابرسی می تواند با یکدیگر مغایرت داشته باشند. او بیان کرد، با توجه به افزایش سطح پاسخگویی حسابرسان به جامعه، سطوح بالایی از تأثیر منفی از طرف مدیریت صاحبکار به وجود می آید و این موضوع می تواند عملکرد حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد. در دو پژوهش گرملینگ (۱۹۹۹) و بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱) تأثیر درخواست های مختلف، از جمله انگیزه های مدیریت نسبت به تحریف حسابها و نفوذ بر حسابرس، از طرف صاحبکار و کارایی و کیفیت حسابرسی مطلوب، از طرف مؤسسه حسابرسی، بر عملکرد حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج هر دو پژوهش نشان می دهد که هنگام وجود درخواست های مختلف از طرف مدیریت صاحبکار و موسسه حسابرسی، حسابرس به طرف درخواست مدیریت صاحبکار تمایل دارد. بنابراین همان طور که از نتایج پژوهش های گرملینگ (۱۹۹۹) و بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱) مشخص است، حسابرسان در حین عملیات حسابرسی، با درخواست های مختلف از اطراف خود (به طور نمونه مدیریت صاحبکار و موسسه حسابرسی) مواجه می شوند که ممکن است با یکدیگر در تضاد باشند، که در اصطلاح به آنها ترجیحات رقابتی در عملکرد حسابرسی^۵ گفته می شود (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). در پژوهش بامبر و لیر (۲۰۰۷) به طور مستقیم تأثیرات ترجیحات رقابتی بررسی نشده است ولی یک تبیین شناختی^۶، به جهت یافتن دلیل تمایل حسابرسان به درخواست های مدیریت صاحبکار در مقابل درخواست های بیان شده از طرف روسای خود، ارائه کرده اند. با توجه به تئوری هویت اجتماعی^۷، 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 حساب‌برسان تسلیم درخواست‌های صاحبکار شوند و به نوعی مدیریت بر کیفیت قضاوت حساب‌برس 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. بر اساس این تئوری، هویت افراد بر اساس 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). پژوهش‌های مختلفی پی به این موضوع بردند که عوامل مختلفی باعث نفوذ مدیریت بر قضاوت حساب‌برس می‌شود که یکی از این عوامل اغواگری مدیریت می‌باشد (به طور نمونه کیالدینی و گلدستین، ۲۰۰۴؛ رابرتسون، ۲۰۱۰).

اغواگری

طبق پژوهش‌های پیشین پی برده شده است که اغواگری^۸ باعث نفوذ بر قضاوت و پیشنهاد طرف مقابل می‌شود (کیالدینی و گلدستین، ۲۰۰۴؛ وارما و همکاران، ۲۰۰۶). اغواگری یک تاکتیک نفوذی استراتژیک است که اغواگر در جهت تحریک و تأثیر مثبت بر طرف مقابل تلاش می‌کند که بتواند بر قضاوت او نفوذ داشته باشد (کیالدینی و گلدستین، ۲۰۰۴). در پژوهش‌های رفتار سازمانی و روان‌شناسی اجتماعی، چارچوبی را برای پیش‌بینی روابط بین اغواگری و کیفیت قضاوت ارائه کرده‌اند. این ادبیات نشان می‌دهد که اغواگری در بسیاری از محیط‌های راهبری وجود دارد و به طور معمول یک تاکتیک نفوذی موفق می‌باشد (کیالدینی و گلدستین، ۲۰۰۴). وارما و همکاران (۲۰۰۶) به این نتیجه رسیدند که متقاضیان استخدام که سعی در اغوای مصاحبه‌کننده دارند، صلاحیت جذب و استخدام بالاتری را کسب می‌نمایند. در کل دستاوردهای پژوهش‌های مذکور بیانگر این است که افراد به طور موفقیت‌آمیز از اغواگری جهت دستیابی به درخواست‌های خود استفاده می‌کنند و کاملاً منطقی می‌باشد که مدیران شرکت‌ها می‌توانند بر کیفیت قضاوت‌های حساب‌برسان با استفاده از تکنیک اغواگری نفوذ داشته باشند. از طرف دیگر پژوهش‌های زیادی نشان می‌دهد که اغواگر همیشه نمی‌تواند بر قضاوت طرف مقابل نفوذ داشته باشد. ایستمن (۱۹۹۴) به این نتیجه رسید، کارکنانی که در پی اغواگری جهت ارتقا هستند، نسبت به سایر کارکنان، ارتقا کمتری را دریافت می‌کنند.

تا کر و واین (۱۹۹۵) نیز به این نتیجه دست یافتند که احتمال کمی در موفقیت اغواگران نسبت به سایر افراد وجود دارد. نه ایستمن (۱۹۹۴) و نه تا کر و واین (۱۹۹۵) تبیینی از شواهد مرتبط با اینکه چرا نتایج آن ها ناسازگار با اکثر ادبیات اغواگری است، ارائه نکردند. هر چند، پژوهش های دیگر بیان کردند که عوامل محیطی می توانند بر موفقیت اغواگری به عنوان تاکتیک نفوذی، تأثیرگذار باشد. جونز (۱۹۶۴) بیان کرد که اگر شخص متوجه تلاش اغواگر شود، اغواگر به احتمال کمی بر قضاوت طرف مقابل نفوذ خواهد داشت. بنابراین هر چقدر عوامل محیطی آگاهی شخص را از اغواگری افزایش دهد، اغواگر نسبت به دستیابی به اهداف خود، ناموفق تر خواهد بود (رابرتسون، ۲۰۱۰). پژوهش هایی در راستای عوامل محیطی مؤثر بر موفقیت اغواگر نسبت به نفوذ بر قضاوت شخص مقابل انجام شده است که در ادامه به آن ها اشاره می شود.

تئوری اعتبار منبع

طبق تئوری اعتبار منبع^۹، توانایی منبع اطلاعاتی جهت نفوذ بر شخص مقابل، بستگی به اعتبار آن منبع دارد (به طور مثال پرنیتاکیان، ۲۰۰۴). منابع با اعتبار بالا، متقاعدکنندگی بیشتری نسبت به منابع با اعتبار پایین دارند (اکیف، ۲۰۰۲؛ پرنیتاکیان، ۲۰۰۴). بنابراین اعتبار منبع، جهت رسیدن به هدف، مهم است. تئوری اعتبار منبع بیان می کنند که اعتبار منبع وابسته به ۲ عامل است: ۱- تخصصی بودن منبع^{۱۰}، ۲- انگیزه موجود در منبع^{۱۱} (پرنیتاکیان، ۲۰۰۴). تخصصی بودن منبع (شایستگی و صلاحیت)، به توانایی منبع جهت بیان درست حقایق اطلاق می شود (پرنیتاکیان، ۲۰۰۴). منابع تخصصی نسبت به منابع غیر تخصصی، اعتبار و متقاعدکنندگی بیشتری دارند (اکیف، ۲۰۰۲). گفتنی است، عامل اعتبار منبع، که در پژوهش حاضر استفاده شده است، انگیزه موجود در منبع می باشد. طبق پژوهش های 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 می یابد (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). مدیران صاحبکار اغلب از انگیزه های شخصی یا شرکتی جهت تحریف صورت های مالی استفاده می کنند. 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 می‌پردازند (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).

تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل

همان‌طور که بیان شد، تئوری اعتبار منبع رهنمود خوبی را نسبت به عوامل محیطی ارائه می‌دهد. تئوری اعتبار منبع نشان می‌دهد، همان‌طور که شدت انگیزه منبع نسبت به تحریف اطلاعات افزایش می‌یابد، منبع متقاعدکنندگی کمتری دارد (اکیف، ۲۰۰۲). ادبیات پژوهش در هر دو موضوع اغواگری (جونز، ۱۹۶۴) و انگیزه منبع (اکیف، ۲۰۰۲؛ هیرست، ۱۹۹۴) بیانگر این است که انگیزه مدیریت صاحبکار نسبت به مدیریت سود، بر عدم موفقیت در اغواگری مؤثر می‌باشد. به نوعی، انگیزه بالای مدیریت صاحبکار نسبت به مدیریت سود، عاملی است که موفقیت اغواگر را از طریق افزایش آگاهی حساب‌برسان نسبت به اغواگری او، کاهش می‌دهد (جونز، ۱۹۶۴). مطابق با تئوری اعتبار منبع و پژوهش‌های حسابرسی مرتبط با اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، انتظار می‌رود که هنگام وجود اغواگری و 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 حسابرس را کاهش دهند (بیولیو، ۲۰۰۱؛ رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). همچنین از طرفی، طبق پژوهش‌های مختلف، کمیته‌های حسابرسی به عنوان بخشی از نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی، انتظارات و درخواست‌هایی از حسابرس مستقل دارند و حمایت زیادی از کیفیت قضاوت حساب‌برسان

می کنند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، براون و پوپووا، ۲۰۱۶)، مخصوصاً وقتی که رویه های تصمیمات مدیران متهورانه باشد (پامروی، ۲۰۱۰).

با توجه به قوانین داخلی و خارجی نسبت به الزام ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و حمایتی که کمیته حسابرسی، با توجه به موقعیت نظارتی خود، از قضاوت های حسابرس مستقل دارد، همچنین با توجه به تئوری اعتبار منبع، انتظار می رود هنگام وجود اغواگری مدیریت و انگیزه های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر زیادی داشته باشد.

متغیرهای کنترلی

همچنین لازم به توضیح است عوامل اثرگذار بر کیفیت قضاوت و تصمیم گیری، در سه عامل شخصی، فرآیندی و محیطی تقسیم می شوند (بنر، ۲۰۰۷). طبق پژوهش های پیشین، به این نتیجه پی بردند که میزان تجربه حرف های حسابرس (جیبینز، ۱۹۸۴)، اخلاق حرف های (کلبرگ، ۱۹۶۹) و انگیزش به ریسک (بنر، ۲۰۰۷) به عنوان متغیرهای شخصی، و طبقه مؤسسه حسابرسی (دی آنجلو، ۱۹۸۱) و فرهنگ سازمانی (ویند سور و اشکانسی، ۱۹۹۶)، به عنوان متغیرهای محیطی، تأثیر زیادی بر کیفیت قضاوت حسابرس دارد. از این رو، در این پژوهش برای بررسی مسأله پژوهش، علاوه بر متغیرهای مستقل از متغیرهای کنترلی مذکور نیز استفاده شده است.

پیشینه پژوهش

پژوهش های خارجی زیادی حول محور موضوع پژوهش حاضر انجام شده است ولی تقریباً به نتایج مشابهی دست یافته اند، که به طور خلاصه به پژوهش های زیر اشاره می شود:

بامبر و لیر (۲۰۰۷) در پژوهشی به بررسی قرابت حسابرس مستقل با مدیریت صاحبکار و تأثیر آن بر عینیت حسابرس، پرداختند. آن ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان بیشتر تمایل به قرابت با مدیران صاحبکار و درخواست های آن ها دارند؛ که این موضوع اثر منفی بر عینیت حسابرس دارد. همچنین آن ها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان با تجربه به احتمال کمتر اجازه نفوذ مدیران صاحبکار را بر قضاوت خود می دهند. همچنین دی زورت و همکاران (۲۰۰۸) عملکرد اعضای کمیته حسابرسی را در دو دوره قبل و بعد از قانون ساریینز آکسلی مورد بررسی قرار دادند. آن ها پی بردند که کمیته حسابرسی از تعدیلات پیشنهادی حسابرس حمایت

می‌کند، این حمایت در دوره بعد از قانون ساربینز آکسلی بیشتر از دوره قبل از این قانون است و اعضای کمیته حسابرسی بعد از قانون ساربینز آکسلی محافظه کارانه‌تر شده‌اند. کوهن و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی از ۳۰ مدیر و شریک حسابرسی در سه مؤسسه بزرگ حسابرسی، مصاحبه‌ای انجام دادند. آن‌ها یافتند که کمیته‌های حسابرسی در دوره بعد از قانون ساربینز آکسلی دانش و قدرت بیشتری گرفته‌اند و پرتلاش و فعال‌تر شده‌اند. هرچند، در برخی از شرکت‌ها، کمیته‌های حسابرسی در رابطه با رفع عدم توافقی‌ها بین مدیریت و حسابرسی منفعل می‌باشند. همچنین پامروی (۲۰۱۰) نیز یک پژوهش آزمایشی از طریق مصاحبه با اعضای کمیته حسابرسی انجام دادند، به این جهت که فرآیند بررسی کمیته حسابرسی را کشف کنند. او پی به این موضوع برد، هنگامی که خروجی‌های تصمیم‌متهورانه‌تر باشد، اعضای کمیته حسابرسی موضوعات حسابداری را عمیق‌تر بررسی می‌کنند. رابرتسون (۲۰۱۰) در پژوهشی به بررسی تأثیرات اغواگری مدیریت صاحبکار و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود 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) نیز در پژوهشی به بررسی تأثیر انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس پرداختند. نتیجه پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر روی کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر 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 تأثیر معنادار دارد؛ ولی در زمان وجود انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، تأثیر معناداری از ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس دیده نشد. مطاری و همکاران (۲۰۱۷) رابطه فعالیت‌های کمیته حسابرسی و سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها نشان دادند جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرس مستقل موجب اثربخشی کمیته‌های حسابرسی در بهبود کنترل‌های داخلی می‌شود. اگی - منساه و یبواه (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی کمیته حسابرسی اثربخش، کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداختند. آن‌ها به این نتیجه رسیدند که ویژگی‌های کمیته

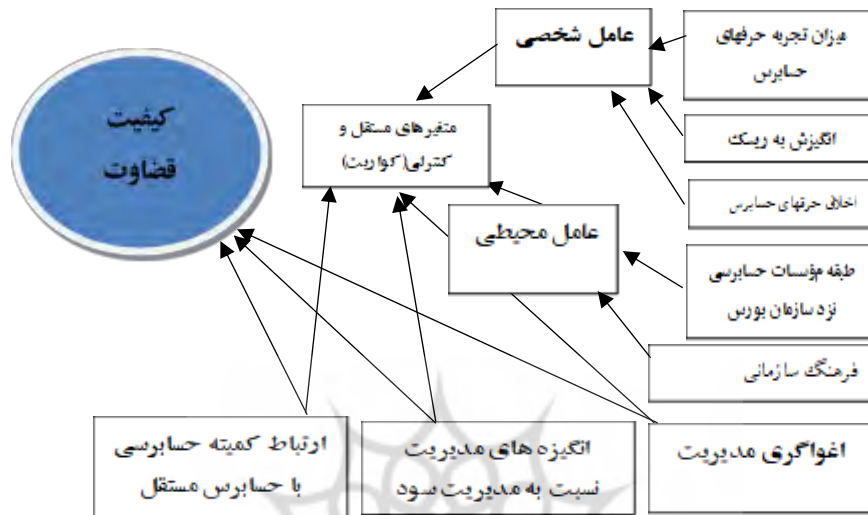
حسابرسی (تخصص مالی، تجربه و اندازه کمیته حسابرسی) و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی و معناداری بر اقلام تعهدی اختیاری دارند.

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

نصیرزاده و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه‌کاری شرطی پرداختند. در پژوهش مزبور برای محافظه‌کاری شرطی از مدل‌های بال و شیواکومار (۲۰۰۵) و باسو (۱۹۹۷) استفاده شده است. یافته‌های پژوهش در مدل بال و شیواکومار حاکی از وجود ارتباط معنادار میان هر چهار ویژگی کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری است، اما در مدل باسو این ارتباط معنادار تنها بین اندازه کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری مشاهده شد و رابطه معنادار بین دیگر ویژگی‌های کمیته حسابرسی و محافظه‌کاری یافت نشد. همچنین داداشی و نوروزی (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری پرداختند. پس از اطمینان یافتن از برازش قابل قبول الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری پژوهش، نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از این بود که اثربخشی کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی مستقل را افزایش می‌دهد. بادپا و همکاران (۱۳۹۸) نیز در پژوهشی به اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجو شواهد پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که نگرش حمایتی حسابرس بر نوع قضاوت اولیه وی تأثیر دارد و بر اساس آن، نگرش حمایتی سطح بالا باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس در جهت منافع صاحبکار باشد و نگرش حمایتی سطح پایین باعث می‌شود قضاوت اولیه حسابرس علیه منافع صاحبکار باشد. آشنایی حسابرس با صاحبکار نیز بر میزان موافقت حسابرس با صاحبکار اثر مثبت دارد. علاوه بر این، بین دو متغیر تجربه و هویت حرف‌های حسابرس با نوع قضاوت اولیه وی یعنی احتمال عدم افشای بدهی احتمالی رابطه منفی و معناداری وجود دارد که می‌تواند همسو با اصل محافظه‌کاری در نظر گرفته شود. همچنین نتایج پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که بین دو متغیر نگرش حمایتی حسابرس و نوع قضاوت اولیه حسابرس با استراتژی جستجوی شواهد حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ یعنی حسابرسان شواهدی را جستجو می‌کنند که با نگرش حمایتی حسابرس و قضاوت اولیه حسابرس هم‌سو باشد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان

می‌دهد که بین آشنایی حسابرسان با صاحبکار و استراتژی جستجوی بعدی حساب‌رسان رابطه معناداری وجود ندارد.

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش حاضر، شکل (۱) بیانگر مدل مفهومی پژوهش حاضر می‌باشد:



شکل (۱): مدل مفهومی پژوهش

فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که در مبانی نظری اشاره شد، حسابرسان، به دلایل مختلف (همچون اغواگری مدیریت صاحبکار) بیشتر به طرف مدیریت صاحبکار تمایل دارند (گرملینگ، ۱۹۹۹؛ بیرستیکر و رایت، ۲۰۰۱؛ رابرتسون، ۲۰۱۰)، ولی اغواگری مدیریت تا زمانی می‌تواند موجب نفوذ او بر قضاوت حسابرسان شود که انگیزه تحریف و سونگری بر صورت‌های مالی وجود نداشته باشد؛ چرا که طبق تئوری اعتبار منبع، هنگامی که منبع اطلاعاتی، دارای انگیزه تحریف و سونگری باشد، آن منبع اطلاعاتی، اعتبار لازم را از دست می‌دهد (بیرنهام و استنگر، ۱۹۷۹). از طرفی نیز طبق قوانین داخلی و خارجی حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی بایستی با یکدیگر در ارتباط باشند (منشور کمیته حسابرسی و استاندارد شماره ۱۶ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی). از آنجایی که کمیته حسابرسی نسبت به کیفیت قضاوت حسابرسی و گزارشگری مالی حمایت می‌کند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸؛ پامروی، ۲۰۱۰)، می‌توان انتظار داشت،

هنگام وجود اغواگری و انگیزه های بالای مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل می تواند بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر بالایی داشته باشد. با توجه به توضیحات فوق، فرضیه های پژوهش به شرح زیر مطرح می گردند:

فرضیه (۱) اغواگری مدیریت بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر منفی و معنادار دارد.

فرضیه (۲) انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه (۳) ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد.

فرضیه (۴) هنگام وجود اغواگری مدیریت و انگیزه های بالا در مقابل انگیزه های پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد.

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 ۱۲ 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). این روش پیچیده ترین، دقیق ترین و مؤثرترین روش برای کشف و پروراندن اصول و نظریه ای علمی است (پاشا شریفی و شریفی، ۱۳۸۳). پژوهش حاضر از نوع پارادایم اثباتی ۱۳ و از لحاظ تئوری، قیاسی ۱۴ می باشد. همچنین با توجه به اینکه در این پژوهش سعی شده است که دانش و نظریه ها به طور عام و خالص توسعه یابد، از این رو، این پژوهش از منظر هدف، از نوع بنیادی می باشد. لازم به توضیح است این پژوهش از نظر ماهیت مطالعه، از نوع آزمون فرضیه ها و از نظر بعد زمان نیز از دسته پژوهش های آینده نگر است. ضمن اینکه روش آماری جهت تحلیل، تحلیل کوواریانس چند متغیره ۱۵ می باشد. بدین علت از روش آماری مذکور استفاده شده است که تحلیل کوواریانس

یکی از راه‌های کنترل متغیرهای مزاحم در روش پژوهش آزمایشی می‌باشد (دلاور، ۱۳۸۴). همچنین نرم‌افزار مورد استفاده در پژوهش حاضر نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۱ می‌باشد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش مدیران مؤسسات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران و معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشند. گفتنی است تعداد مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس، تا پایان سال ۱۳۹۷، ۶۹ مؤسسه حسابرسی می‌باشد. مدیران مؤسسات مذکور از طریق سایت جامعه حسابداران رسمی مشخص شدند و موردهای پژوهش به صورت کاملاً تصادفی، از طریق ایمیل مؤسسه حسابرسی به آن‌ها ارسال و پیگیری لازم نسبت به دریافت پاسخ‌ها انجام شده است. در نهایت با توجه به پیگیری‌های صورت گرفته از مؤسسات و مدیران حسابرسی، در نهایت داده‌های مربوط به ۷۰ نفر از مدیران حسابرسی جمع‌آوری شد.

طرح آزمایش

آزمایش بین آزمودنی $2 \times 2 \times 2$ این پژوهش به این صورت انجام شده است که ابتدا مدیران حسابرسی، از طریق سایت جامعه حسابداران رسمی به صورت کاملاً تصادفی، انتخاب و در گروه‌های مختلف ۸ گانه اغواگری مدیریت- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود- ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ عدم اغواگری مدیریت- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود- ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ اغواگری مدیریت- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود- عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ عدم اغواگری مدیریت- انگیزه بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود- عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ اغواگری مدیریت- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود- ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ عدم اغواگری مدیریت- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود- عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ اغواگری مدیریت- انگیزه پایین مدیریت نسبت به مدیریت سود- عدم ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل؛ به صورت تصادفی قرار داده شدند و مورد پژوهش مربوطه از طریق ایمیل مؤسسه حسابرسی، به آن‌ها ارسال شد. همچنین طرح آزمایشی این پژوهش طرح پس‌آزمون 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 رسیدگی‌های حسابرس مستقل، نیاز به ذخیره کاهش ارزش برای حساب‌های موجودی کالا، مطالبات و سرمایه‌گذاری‌ها 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 می‌گیرد. لازم به توضیح است متغیرهای پژوهش، به شرح زیر تعریف می‌شوند:

متغیر اغواگری مدیریت: اغواگری یک تاکتیک نفوذی استراتژیک است که اغواگر در جهت تحریک و تأثیر مثبت بر طرف مقابل تلاش می‌کند که بتواند بر قضاوت او نفوذ داشته باشد (کیالدینی و گلدستین، ۲۰۰۴). از این رو در این پژوهش جهت دستکاری این متغیر، در شرایط وجود اغواگری مدیریت، از دانش مدیر حسابرس تعریف می‌شود و از اینکه شرکت با او کار می‌کند، ابراز خوشحالی می‌شود و حتی به او هدیه‌ای داده می‌شود. این دستکاری طبق پژوهش‌های پیشین می‌باشد؛ زیرا صاحبکاران اغواگر از طریق تعریف و تمجید از حسابرس، بر قضاوت او نفوذ می‌یابند (به طور مثال ایستمن، ۱۹۹۴؛ رابرتسون، ۲۰۱۰). در شرایط عدم وجود اغواگری مدیریت نیز هیچ یک از موارد فوق بیان نمی‌گردد. جهت اندازه‌گیری این متغیر نیز، در صورت وجود اغواگری مدیریت عدد «۱» و در صورت عدم وجود اغواگری مدیریت عدد «۰» در نظر گرفته شده است.

انگیزه‌های مدیریت نسبت به سود: در این پژوهش منظور از انگیزه‌های مدیریت، ترغیب مدیریت نسبت به سود می‌باشد. انگیزه‌های مدیریت نسبت به سود در این پژوهش به دو حالت بکار برده شده است؛ انگیزه‌های پایین و بالا. منظور از انگیزه‌های پایین مدیریت نسبت به سود، در این پژوهش، انگیزه مدیریت به تحریف سود به جهت اخذ پاداش مبتنی بر سود می‌باشد که مدیریت نیز در صورت ارائه ثبت تعدیلی پیشنهادی 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، 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.

تعامل متغیرهای مستقل: در این پژوهش، علاوه بر بررسی تأثیر متغیرهای مستقل فوق‌الذکر، به صورت جداگانه بر روی متغیرهای وابسته، با توجه به هدف پژوهش، از طریق آزمون MANCOVA، به بررسی تأثیر متغیرهای مستقل با یکدیگر بر روی متغیرهای وابسته پرداخته می‌شود؛ که اصطلاحاً به آن تعامل ۱۶ متغیرهای مستقل گفته می‌شود. از این رو، در این پژوهش، علاوه بر بررسی تأثیر متغیرهای مستقل به صورت جداگانه بر روی متغیرهای وابسته،

به بررسی تأثیر تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود، تعامل اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، تعامل انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل و تعامل اغواگری مدیریت، انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر روی متغیرهای وابسته پرداخته می‌شود.

متغیرهای کنترلی (کوواریت ۱۷): نحوه اندازه‌گیری متغیرهای کنترلی به شرح زیر است: میزان تجربه حرف‌های با استفاده پرسشنامه و به صورت سوال چند گزینه‌ای (۳ الی ۱۰ سال، ۱۰ الی ۱۵ سال، ۱۵ الی ۲۰ سال و بیش از ۲۰ سال)، پایبندی مدیران حسابرسی به اخلاق حرف‌های با استفاده از پرسشنامه فلاهی (۲۰۱۴)، ریسک‌پذیری مدیر حسابرسی با استفاده از پرسشنامه مؤسسه توسعه کارآفرینی هند (احمدپور داریانی و مقیمی، ۱۳۹۲)، فرهنگ سازمانی با استفاده از پرسشنامه هانت و همکاران (۱۹۸۹) و طبقه مؤسسه حسابرسی نزد سازمان بورس نیز از طریق سایت سازمان بورس استخراج شده است. لازم به توضیح است، پرسشنامه‌های اخلاق حرفه‌ای، ریسک‌پذیری و فرهنگ سازمانی، به صورت طیف لیکرت ۵ درجه‌ای از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم می‌باشد، که برای متغیرهای مذکور از میانگین پاسخ‌های مدیران حسابرسی در طیف لیکرت استفاده شده است. همچنین طبقه مؤسسه حسابرسی نزد سازمان بورس نیز، براساس دستورالعملی در این خصوص است که سازمان بورس تدوین کرده و مؤسسات حسابرسی را براساس معیارهای کیفیت، بین ۴ گروه به ترتیب از ۱ تا ۴ طبقه‌بندی می‌کنند.

در نهایت اینکه متغیر وابسته پژوهش، کیفیت قضاوت حسابرسی می‌باشد. با توجه به اینکه کیفیت قضاوت حسابرس به کاهش اختلال و سوگیری و بهبود دقت اطلاعات حسابداری و اطلاعات ارایه شده توسط حسابرس گفته می‌شود (والاس، ۱۹۸۰)؛ 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 ۱۵ درجه‌ای (خیلی کم تا خیلی زیاد) اندازه‌گیری می‌شود.

یافته‌های پژوهش روایی و پایایی ابزار پژوهش

در این پژوهش، جهت تهیه مورد پژوهش از پژوهش‌های رابرتسون (۲۰۱۰) و براون و پوپووا (۲۰۱۶) استفاده شده است. همچنین روایی منطقی ظاهری و محتوایی مورد پژوهش، از منظر ظاهری، کمیتی و کیفیت، توسط خبرگان و اساتید مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین جهت بررسی پایایی ابزار پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ استفاده شده است. گفتنی است، ضریب آلفای کرونباخ کمتر از ۶۰ درصد معمولاً ضعیف تلقی می‌شود، دامنه ۷۰ درصد قابل قبول و بیش از ۸۰ درصد خوب تلقی می‌شود (رامین مهر، ۱۳۹۲). همان‌طور که از ضرایب آلفای کرونباخ نگاره (۱) مشخص است، پایایی ابزار پژوهش نسبت به متغیرهای مستقل و کنترلی پژوهش و همچنین نسبت به کل ابزار پژوهش، خوب و نسبت به متغیرهای وابسته پژوهش، قابل قبول می‌باشد.

نگاره (۱): آزمون آلفای کرونباخ

متغیرها	آلفای کرونباخ
اغواگری مدیریت	۰/۸۲۹
انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود	۰/۸۲۶
ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	۰/۸۲۱
قضاوت بر روی کاهش ارزش موجودی کالا	۰/۷۵۲
قضاوت بر روی کاهش ارزش مطالبات	۰/۷۵۲
قضاوت بر روی کاهش ارزش سرمایه گذاری	۰/۷۵۰
تجربه حرفه ای مدیر حسابرسی	۰/۸۲۸
اخلاق حرفه ای	۰/۸۳۸
ریسک پذیری مدیر حسابرسی	۰/۸۳۴
طبقه موسسه حسابرسی	۰/۸۳۷
فرهنگ سازمانی	۰/۸۲۸
کل پرسشنامه	۰/۸۲۷

توزیع فراوانی سوالات جمعیت شناختی

پس از جمع آوری داده‌های مربوط به ۷۰ نفر از مدیران حسابرسی و بررسی بر روی آن‌ها، داده‌های مربوط به ۶ نفر از مدیران حسابرسی با توجه به پرت بودن داده‌ها، کنار گذاشته شدند و جمعا تحلیل بر روی داده‌های ۶۴ نفر از مدیران حسابرسی انجام گرفت.

طبق پاسخ‌های جمع آوری شده از مدیران حسابرسی، همان‌طور که از نگاره (۲) مشخص است، ۸۷ درصد از مدیران حسابرسی، مرد هستند و ۱۳ درصد دارای جنسیت زن می‌باشند. همچنین تمام مدیران حسابرسی تجربه جلسه با کمیته حسابرسی داشتند. بقیه اطلاعات در نگاره (۲) مشخص می‌باشد.

نگاره (۲): اطلاعات جمعیت شناختی

متغیر	گروه	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۵۶	۸۷
	زن	۸	۱۳
جمع		۶۴	۱۰۰
رشته تحصیلی	حسابداری	۵۵	۸۶
	سایر رشته‌ها	۹	۱۴
جمع		۶۴	۱۰۰
سطح تحصیلات	کارشناسی	۱۷	۲۷
	کارشناسی ارشد	۴۳	۶۷
	دکتری	۴	۶
جمع		۶۴	۱۰۰

آمار توصیفی

شاخص‌های گرایش مرکزی و پراکنندگی مقادیر هر یک از متغیرهای پژوهش، در نگاره (۳) نشان داده شده است. همان‌طور که از نگاره (۳) مشخص است، میانگین متغیر کیفیت قضاوت حسابرسان جهت ارائه ثبت پیشنهادی ذخیره کاهش ارزش حساب‌های موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری تقریبا برابر ۱۰ می‌باشد و با توجه به اینکه طیف ثبت تعدیلی پیشنهادی ۰ الی ۱۵ (از خیلی کم تا خیلی زیاد) می‌باشد و میانگین مذکور از متوسط طیف

بیشتر است، از این رو می‌توان بیان کرد که مدیران حسابرسی شرکت کننده در آزمایش پژوهش بیشتر تمایل به ارائه ثبت پیشنهادی کاهش ارزش دارایی‌ها، به میزان بالا را دارند. همچنین میانگین طبقه مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار نمونه پژوهش، بیشتر بین طبقات اول و دوم می‌باشند و تجربه مدیران حسابرسی نمونه پژوهش بیشتر بین ۱۰ الی ۱۵ سال است. همچنین بقیه اطلاعات آمار توصیفی در نگاره (۳) مشخص می‌باشد.

نگاره (۳): آمار توصیفی

ریسک پذیری	پابندی به اخلاق حرفه‌ای	میزان تجربه حرف‌های مدیر حسابرسی	فرهنگ سازمانی	طبقه بندی موسسه از نظر سازمان بورس	قضاوت بر روی کاهش ارزش سرمایه گذاری	قضاوت بر روی کاهش ارزش مطالبات	قضاوت بر روی کاهش ارزش موجودی کالا	
۳/۱۶	۳/۰۲	۲/۱۹	۲/۰۵	۱/۶۳	۹/۸۱	۱۰/۱۴	۱۰/۱۷	میانگین
۳/۰۸	۲/۹۹	۱	۱/۸	۱	۱۰	۱۰	۱۰	میانه
۳/۰۸	۲/۹۵	۲	۱/۶	۱	۱۰	۱۰	۱۰	مد
۰/۵۱	۰/۲۳	۰/۸۷	۰/۷۶	۰/۸۵	۳/۰۸	۳/۱۳	۳/۰۹	انحراف معیار
۲/۳۳	۲/۲۹	۱	۱/۲	۱	۲	۲	۲	حداقل
۴/۶۷	۳/۶۸	۴	۴/۸	۴	۱۵	۱۵	۱۵	حداکثر
۱/۳۲	۰/۲۲	۰/۲۲	۱/۶۴	۱/۳	-۰/۴۲	-۰/۵۶	-۰/۶	چولگی
۱/۶۰	۱/۳۹	-۰/۶۸	۱/۴۶	۱/۰۵	۰/۴۳	۰/۵۱	۰/۶۸	کشیدگی

قبل از انجام آزمون فرضیه‌ها، نتایج آزمون‌های پیش فرض آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره ارائه می‌شود. در این پژوهش با استفاده از آزمون کلموگروف-اسمیرنوف ۱۸ نرمال بودن متغیرهای وابسته بررسی شده است. طبق محاسبات نرم افزار، مقادیر سطح معناداری با استفاده از آزمون مذکور، برای متغیرهای موجودی کالا، مطالبات و سرمایه گذاری‌ها، بالای ۰/۰۵ می‌باشد. بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت که هر سه متغیر وابسته دارای توزیع نرمال می‌باشند. همچنین با توجه به آزمون Box's M و مقدار معناداری ۰/۶۵۷، مشخص شد که ماتریس‌های کوواریانس در هر یک از گروه‌های متغیرهای مستقل همگن می‌باشند. در نهایت اینکه، در این پژوهش برخی از مشاهدات پرت جمع‌آوری شده از برخی افراد، از طریق بررسی داده‌ها و نمودار پراکنش حذف گردیدند که یکی از دلایل کاهش تعداد آزمودنی‌ها از ۷۰ نفر به ۶۴ نفر همین مساله بوده است.

آمار استنباطی

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

نگاره (۴): آزمون تحلیل کوواریانس چند متغیره

منبع	مجموع مربعات نوع سوم ^{۱۹}	درجه آزادی	خطای میانگین مربع ^{۲۰}	TF آماره	معناداری	اتای جزئی مربع ^{۲۱}	
مدل تصحیح شده ^{۲۲}	موجودی کالا	۵۷۳/۴۹۴ ^a	۱۲	۴۷/۷۹۱	۸۸/۲۵۹	۰/۰۰۰	۰/۹۵۴
	مطالبات	۵۹۴/۰۷۴ ^b	۱۲	۴۹/۵۰۶	۱۱۶/۵۶۳	۰/۰۰۰	۰/۹۶۵
	سرمایه گذاری	۵۶۹/۸۱۷ ^c	۱۲	۴۷/۴۸۵	۹۳/۳۸۵	۰/۰۰۰	۰/۹۵۶
عرض از مبدا ^{۲۳}	موجودی کالا	۶/۵۵۹	۱	۶/۵۵۹	۱۲/۱۱۴	۰/۰۰۱	۰/۱۹۲
	مطالبات	۴/۳۶۰	۱	۴/۳۶۰	۱۰/۲۶۶	۰/۰۰۲	۰/۱۶۸
	سرمایه گذاری	۴/۰۱۲	۱	۴/۰۱۲	۷/۸۹۱	۰/۰۰۷	۰/۱۳۴
طبقه بندی موسسه حسابرسی	موجودی کالا	۴۰/۵۸۳	۱	۴۰/۵۸۳	۷۴/۹۴۸	۰/۰۰۰	۰/۵۹۵
	مطالبات	۳۸/۳۱۵	۱	۳۸/۳۱۵	۹۰/۲۱۴	۰/۰۰۰	۰/۶۳۹
	سرمایه گذاری	۳۰/۰۵۰	۱	۳۰/۰۵۰	۵۹/۰۹۶	۰/۰۰۰	۰/۵۳۷
تجربه حرف‌های	موجودی کالا	۰/۲۷۴	۱	۰/۲۷۴	۰/۵۰۵	۰/۴۸۰	۰/۰۱۰
	مطالبات	۰/۱۸۰	۱	۰/۱۸۰	۰/۴۲۴	۰/۵۱۸	۰/۰۰۸
	سرمایه گذاری	۰/۰۶۱	۱	۰/۰۶۱	۰/۱۲۰	۰/۷۳۰	۰/۰۰۲
اخلاق حرف‌های	موجودی کالا	۰/۰۰۴	۱	۰/۰۰۴	۰/۰۰۷	۰/۹۳۵	۰/۰۰۰
	مطالبات	۰/۰۵۸	۱	۰/۰۵۸	۰/۱۳۷	۰/۷۱۳	۰/۰۰۳
	سرمایه گذاری	۰/۲۳۹	۱	۰/۲۳۹	۰/۴۶۹	۰/۴۹۶	۰/۰۰۹
ریسک پذیری	موجودی کالا	۲/۰۰۰	۱	۲/۰۰۰	۳/۶۹۴	۰/۰۶۰	۰/۰۶۸
	مطالبات	۲/۷۵۷	۱	۲/۷۵۷	۶/۴۹۱	۰/۰۱۴	۰/۱۱۳
	سرمایه گذاری	۱/۲۲۹	۱	۱/۲۲۹	۲/۴۱۸	۰/۱۲۶	۰/۰۴۵
فرهنگ سازمانی	موجودی کالا	۰/۰۸۴	۱	۰/۰۸۴	۰/۱۵۶	۰/۶۹۵	۰/۰۰۳
	مطالبات	۰/۲۲۰	۱	۰/۲۲۰	۰/۵۱۸	۰/۴۷۵	۰/۰۱۰
	سرمایه گذاری	۰/۸۳۸	۱	۰/۸۳۸	۱/۶۴۹	۰/۲۰۵	۰/۰۳۱
اغواگری مدیریت	موجودی کالا	۳/۷۵۵	۱	۳/۷۵۵	۶/۹۳۵	۰/۰۱۱	۰/۱۲۰
	مطالبات	۳/۳۹۱	۱	۳/۳۹۱	۷/۹۸۴	۰/۰۰۷	۰/۱۳۵
	سرمایه گذاری	۸/۷۵۶	۱	۸/۷۵۶	۱۷/۲۲۰	۰/۰۰۰	۰/۲۵۲
انگیزه‌های مدیریت سود	موجودی کالا	۲۳/۴۵۸	۱	۲۳/۴۵۸	۴۳/۳۲۲	۰/۰۰۰	۰/۴۵۹

منبع	مجموع مربعات نوع سوم ^{۱۹}	درجه آزادی	خطای میانگین مربع ^{۲۰}	TF آماره	معناداری	اتای جزئی مربع ^{۲۱}	
	مطالبات	۲۲/۴۳۵	۱	۲۲/۴۳۵	۵۲/۸۲۴	۰/۰۰۰	۰/۵۰۹
	سرمایه گذاری	۲۲/۸۶۸	۱	۲۲/۸۶۸	۴۴/۹۷۲	۰/۰۰۰	۰/۴۶۹
ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۱۸/۳۳۸	۱	۱۸/۳۳۸	۳۳/۳۶۵	۰/۰۰۰	۰/۳۹۹
	مطالبات	۱۷/۰۷۶	۱	۱۷/۰۷۶	۴۰/۲۰۵	۰/۰۰۰	۰/۴۴۱
	سرمایه گذاری	۱۶/۰۶۹	۱	۱۶/۰۶۹	۳۱/۶۰۲	۰/۰۰۰	۰/۳۸۳
تعامل اغواگری و انگیزه های مدیریت سود	موجودی کالا	۱۲/۵۷۷	۱	۱۲/۵۷۷	۲۳/۲۲۷	۰/۰۰۰	۰/۳۱۳
	مطالبات	۱۵/۸۱۶	۱	۱۵/۸۱۶	۳۷/۲۳۹	۰/۰۰۰	۰/۴۲۲
	سرمایه گذاری	۱۲/۹۵۷	۱	۱۲/۹۵۷	۲۵/۴۸۱	۰/۰۰۰	۰/۳۳۳
تعامل اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۰/۸۱۴	۱	۰/۸۱۴	۱/۵۰۴	۰/۲۲۶	۰/۰۲۹
	مطالبات	۰/۵۴۹	۱	۰/۵۴۹	۱/۲۹۲	۰/۲۶۱	۰/۰۲۵
	سرمایه گذاری	۱/۲۰۸	۱	۱/۲۰۸	۲/۳۷۶	۰/۱۲۹	۰/۰۴۵
تعامل انگیزه های مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۴/۴۸۵	۱	۴/۴۸۵	۸/۲۸۲	۰/۰۰۶	۰/۱۴۰
	مطالبات	۶/۷۸۱	۱	۶/۷۸۱	۱۵/۹۶۷	۰/۰۰۰	۰/۲۳۸
	سرمایه گذاری	۹/۵۴۵	۱	۹/۵۴۵	۱۸/۷۷۱	۰/۰۰۰	۰/۲۶۹
تعامل اغواگری و انگیزه های مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل	موجودی کالا	۵/۵۶۹	۱	۵/۵۶۹	۱۰/۲۸۵	۰/۰۰۲	۰/۱۶۸
	مطالبات	۳/۴۵۵	۱	۳/۴۵۵	۸/۱۳۴	۰/۰۰۶	۰/۱۳۸
	سرمایه گذاری	۲/۴۸۳	۱	۲/۴۸۳	۴/۸۸۴	۰/۰۳۲	۰/۰۸۷
خطا	موجودی کالا	۲۷/۶۱۶	۵۱	۰/۵۴۱			
	مطالبات	۲۱/۶۶۱	۵۱	۰/۴۲۵			
	سرمایه گذاری	۲۵/۹۳۳	۵۱	۰/۵۰۸			
جمع	موجودی کالا	۷۲۲۳/۰۰۰	۶۴				
	مطالبات	۷۱۹۷/۰۰۰	۶۴				
	سرمایه گذاری	۶۷۵۸/۰۰۰	۶۴				
جمع تصحیح شده	موجودی کالا	۶۰۱/۱۰۹	۶۳				
	مطالبات	۶۱۵/۷۳۴	۶۳				
	سرمایه گذاری	۵۹۵/۷۵۰	۶۳				

a. ضریب تعیین = ۰/۹۵۴ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۹۴۳)

b. ضریب تعیین = ۰/۹۶۵ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۹۵۷)

c. ضریب تعیین = ۰/۹۵۶ (ضریب تعیین تعدیل شده = ۰/۹۴۶)

همان طور که از نگاره (۴) مشخص است، اغواگری مدیریت بر کیفیت قضاوت حسابرس (هر سه متغیر وابسته) در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری دارد ولی میانگین متغیر کیفیت قضاوت مدیران حسابرس هنگام وجود اغواگری مدیریت (۱۱/۰۵) نسبت به عدم وجود اغواگری مدیریت (۹/۰۳) بیشتر است. از این رو، فرضیه اول پژوهش رد می شود. انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت حسابرس (هر سه متغیر وابسته) در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأثیر معناداری دارد. همچنین گفتنی است، میانگین متغیر کیفیت قضاوت مدیران حسابرس هنگام انگیزه های بالا (۱۱/۵۶) در مقابل انگیزه های پایین نسبت به مدیریت سود (۸/۵۲) بیشتر است. از این رو، فرضیه دوم پژوهش تأیید می شود. همچنین لازم به توضیح است که تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود بر کیفیت قضاوت تأثیر مثبت و معنادار دارد. همان طور که از نگاره (۴) مشخص است، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر معنادار دارد. همچنین میانگین کیفیت قضاوت مدیران حسابرسی هنگام وجود ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل (۱۱/۹۸) بیش از زمانی است که این ارتباط وجود ندارد (۸/۱۰). از این رو، فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید می شود. گفتنی است، طبق نگاره (۴)، تعامل انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل، تأثیر معناداری بر کیفیت قضاوت حسابرس دارد ولی تعامل اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس، در سطح اطمینان ۹۵ درصد، تأثیر معناداری ندارد. طبق نگاره (۴)، تعامل اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس (هر سه متغیر وابسته)، در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنادار می باشد.

ستون آخر نگاره (۴) نیز واریانس تبیین شده متغیرهای وابسته از طریق متغیرهای مستقل را نمایش می دهد. همان طور که مشخص است، بیشترین تبیین واریانس کیفیت قضاوت حسابرس از طرف انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود صورت گرفته است و این تبیین بدین معناست که تغییرات انگیزه های مدیریت تأثیر بالایی را بر روی کیفیت قضاوت حسابرس می گذارد. در نهایت اینکه در رابطه با متغیرهای کنترلی (کوواریت)، همان طور که از نگاره (۴) مشخص است، صرفاً ارتباط متغیر طبقه بندی مؤسسات حسابرسی معتمد توسط سازمان بورس،

در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بر کیفیت قضاوت حسابرسان تأثیر معناداری دارد. همچنین نتایج حاصل از آزمون‌های چند متغیره ۲۴ اثر پیلای ۲۵، لاندای ویلکز ۲۶، اثر هتلینگ ۲۷ و بزرگترین ریشه اختصاصی ری ۲۸ نیز گویای این است که میانگین میزان کیفیت قضاوت مدیران حسابرسان بین گروه‌های مختلف اغواگری مدیریت، انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسان با حسابرسان مستقل و همچنین تعامل آن‌ها (غیر از تعامل اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسان با حسابرسان مستقل) تفاوت معناداری وجود دارد.

نگاره (۵): تأثیر اغواگری مدیریت و انگیزه‌های مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسان با

حسابرسان مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرسان

منبع	مجموع مربعات نوع سوم	درجه آزادی	خطای میانگین مربع	F آماره	معناداری	اتای جزئی مربع	
منبع انگیزه‌های مدیریت سود	موجودی کالا	۱۸/۵۳۵	۱	۱۸/۵۳۵	۶۲/۶۹۷	۰/۰۰۰	۰/۸۲۸
	مطالبات	۱۵/۵۹۸	۱	۱۵/۵۹۸	۵۹/۷۳۲	۰/۰۰۰	۰/۸۲۱
	سرمایه گذاری	۱۲/۵۶۸	۱	۱۲/۵۶۸	۲۳/۲۶۸	۰/۰۰۰	۰/۶۴۲

همچنین طبق نگاره (۵) مشخص است که هنگام وجود اغواگری مدیریت، انگیزه‌های بالای مدیریت سود در مقابل انگیزه‌های پایین مدیریت سود، باعث تأثیر معنادار ارتباط کمیته حسابرسان با حسابرسان مستقل می‌شود. همچنین با وجود اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسان با حسابرسان مستقل، میانگین کیفیت قضاوت مدیران حسابرسان هنگام وجود انگیزه‌های بالا مدیریت نسبت به مدیریت سود (۱۴/۷۹) بیش از زمانی است که انگیزه مدیریت نسبت به مدیریت سود پایین باشد (۱۱/۸۳). از این رو، فرضیه چهارم پژوهش نیز تأیید می‌شود.

نتیجه‌گیری

موضوع راهبری شرکتی تغییرات قابل توجهی در طول دو دهه اخیر داشته است. از تغییرات مذکور می‌توان به ایجاد نقش فعال کمیته حسابرسان اشاره کرد. در سال‌های گذشته اهمیت کمیته حسابرسان 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 مؤثر بین حسابرسان و کمیته حسابرسان را تقویت کرده است. همچنین سازمان بورس و اوراق بهادار نیز در منشور کمیته حسابرسان به تشکیل حداقل دو

جلسه کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل تأکید کرده است (بند ۵ ماده ۱۴ منشور نمونه کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱). از طرفی نیز ممکن است حسابرسان به دلایل مختلفی (همچون اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت نسبت به مدیریت سود) تحت نفوذ درخواست های مدیران صاحبکار قرار گیرند (رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). از این رو، در این پژوهش به بررسی مکانیزم تأثیر ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل با تأکید بر اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت بر مدیریت سود پرداخته شد.

نتایج این پژوهش حاکی از آن است که اغواگری مدیریت بر کیفیت قضاوت حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار دارد. نتیجه مذکور با نتیجه پژوهش رابرتسون (۲۰۱۰) مغایرت دارد. دلیل مغایرت مذکور تفاوت شرایط پژوهشی و نیز تفاوت فرهنگی در دو کشور مورد پژوهش است و همان طور که مشخص است در ایران چنانچه مدیریت صاحبکار اقدام به اغواگری حسابرس مستقل نماید، حسابرس اعتماد لازم را به مدیریت ندارد و کیفیت قضاوت خود را افزایش می دهد. همچنین انگیزه های مدیریت سود و تعامل هر دو متغیر اغواگری مدیریت و انگیزه های مدیریت سود با یکدیگر، بر کیفیت قضاوت حسابرس مستقل تأثیر مثبت و معنادار دارند. این معناداری نشان دهنده این است که طبق ادبیات اغواگری و تئوری اعتبار منبع، هنگامی که مدیریت دارای حس اغواگری نسبت به حسابرس داشته باشد و حسابرس نیز متوجه انگیزه بالا مدیریت سود شود، برای مدیریت به عنوان یک منبع اطلاعاتی، اعتبار لازم قائل نیست و اجازه نفوذ مدیریت (طبق اصطلاح ترجیحات رقابتی در عملکرد) را بر کیفیت قضاوت خود نمی دهد و در نتیجه قضاوت حرف های و درست را ارائه می دهد (رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). گفتنی است، نتیجه مذکور با نتایج پژوهش های گرملینگ (۱۹۹۹)، بیرستیکر و رایت (۲۰۰۱)، رابرتسون (۲۰۱۰) و براون و پوپووا (۲۰۱۶) مطابقت دارد. همچنین طبق نتایج، به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معناداری دارد. این تأثیر معنادار بدین علت است که کمیته حسابرسی نسبت به کیفیت قضاوت حسابرسی و گزارشگری مالی حمایت می کند (دی زورت و همکاران، ۲۰۰۸، پامروی، ۲۰۱۰) و از طرفی نیز همان طور که مشخص است، حسابرسان به مدیران صاحبکار اعتماد بالایی ندارند و هنگامی که کمیته حسابرسی با حسابرس ارتباط برقرار می کند، حسابرس به پشتوانه حمایت کمیته

حسابرسی، قضاوت حرف‌های و بهتری ارائه می‌دهد (براون و پوپووا، ۲۰۱۶). گفتنی است، نتیجه مذکور با نتیجه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) مطابقت ندارد. دلیل عدم تطابق نیز همان‌طور که پیشتر بیان شد، تفاوت شرایط پژوهش حاضر و همچنین تفاوت شرایط محیطی حاکم بر دو پژوهش می‌باشد. همچنین یافته‌ها نشان داد که تعامل انگیزه‌های مدیریت نسبت به مدیریت سود و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر مثبت و معنادار دارد؛ ولی تعامل اغواگری مدیریت و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر معنادار ندارد. علت عدم معناداری تأثیر مذکور این است که در صورت عدم وجود انگیزه‌های مدیریت، با صرف وجود اغواگری مدیریت، ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل نمی‌تواند بر کیفیت قضاوت حسابرس تأثیر معنادار داشته باشد (رابرتسون، ۲۰۱۰؛ براون و پوپووا، ۲۰۱۶). همچنین یافته‌ها نشان داد، اغواگری مدیریت و انگیزه‌های بالای مدیریت نسبت به مدیریت سود، طبق تئوری اعتبار منیع، موجب از بین رفتن اعتبار لازم مدیریت صاحبکار می‌شود و در نتیجه موجب تأثیر مثبت و معنادار ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل بر کیفیت قضاوت حسابرس می‌شود. گفتنی است نتیجه مذکور با نتیجه پژوهش براون و پوپووا (۲۰۱۶) مطابقت دارد. در کل نتایج این پژوهش بیانگر این موضوع است که انگیزه‌های بالای مدیریت سود، تأثیر زیادی بر روی ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل دارد. این دستاوردها، اهمیت ارتباط بین بازیگران مختلف در راهبری شرکتی (کوهن و همکاران، ۲۰۰۴) و توانایی کمیته حسابرسی نسبت به نفوذ بر حسابرس را نشان می‌دهد. همچنین با توجه به اهمیت کمیته حسابرسی در بهبود کیفیت راهبری شرکتی، پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار توجه بیشتری به ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل در چارچوب کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی داشته باشد. حتی در منشور نمونه کمیته حسابرسی تعداد تشکیل جلسات و ارتباط کمیته حسابرسی با حسابرس مستقل را بیشتر در نظر گیرد. همچنین با توجه به احتمال وجود انگیزه مدیران نسبت به نفوذ بر حسابرسان مستقل، پیشنهاد می‌شود مؤسسات حسابرسی و قانون‌گذاران توجه لازم را نسبت به چنین انگیزه‌هایی داشته باشند و کمیته حسابرسی را در تقویت کیفیت گزارشگری مالی بیشتر مورد توجه قرار دهند. البته تمام موارد فوق در گرو انتخاب مناسب اعضای کمیته حسابرسی و نظارت و اهمیت هیئت‌مدیره بر آن می‌باشد.

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، تاحدودی برطرف گردد. همچنین از محدودیت‌های پژوهش آزمایشی، تصنعی بودن و پدیده نو بودن محیط آزمایشی (هاثورن) است که می‌تواند بر روی روایی بیرونی این نوع پژوهش‌ها تأثیر بگذارد (ازکیا و دربان، ۱۳۸۲، فاضل ۱۳۸۱). همچنین در این پژوهش، پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی از سایر ارکان حرفه حسابرسی (به طور نمونه سرپرستان مؤسسات حسابرسی) و متغیرهای کنترلی (کوواریت) دیگری به خصوص متغیرهای مؤثر بر فرآیند قضاوت استفاده و نتایج بدست آمده با نتایج پژوهش حاضر مقایسه شود.

پی نوشت

۱	Blue Ribbon [BRC]	۱۵	MANCOVA
۲	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	۱۶	Interaction
۳	Corporate Governance	۱۷	Covariate
۴	Complex Accountability	۱۸	Kolmogorov- Smirnov
۵	Competing Preferences for Auditor Performance	۱۹	Type III Sum of Squares
۶	Cognitive-Based	۲۰	Mean Square
۷	Social Identity Theory	۲۱	Partial Eta Squared
۸	Ingratiation	۲۲	Corrected Model
۹	Source Credibility Theory	۲۳	Intercept
۱۰	Source Expertise	۲۴	Multivariate Tests
۱۱	Source Incentive	۲۵	Pillai's Trace
۱۲	Case	۲۶	Wilks' Lambda
۱۳	Positive	۲۷	Hotelling's Trace
۱۴	Deductive	۲۸	Roy's Largest Root

منابع

- احمدپور داریانی، محمود؛ مقیمی، سیدمحمد. (۱۳۹۲). مبانی کارآفرینی، تهران: انتشارات نگاه دانش.
- ازکیا، مصطفی؛ دربان، علیرضا. (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق، تهران: انتشارات کیهان.
- ایزاک، استفان. (۱۳۸۴). راهنمای تحقیق و ارزشیابی در روانشناسی و علوم تربیتی، ترجمه: علی دلاور، تهران: انتشارات ارسباران.
- بادپا، بهروز؛ پورحیدری، امید؛ خدای پور، احمد. (۱۳۹۸). اثر نگرش‌های حمایتی و آشنایی حسابرس با صاحبکار بر قضاوت اولیه حسابرس و استراتژی جستجوی شواهد. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸ (۱۴)، صص ۷-۴۲.
- بی، ارل. (۱۳۸۱). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی. ترجمه: رضا فاضل، تهران: انتشارات سمت.
- پاشا شریفی، حسن؛ شریفی، نسرين. (۱۳۸۳). روش‌های تحقیق در علوم اجتماعی، تهران: انتشارات سخن.
- داداشی، ایمان؛ نوروزی، محمد. (۱۳۹۷). ارائه مدلی برای تبیین اثربخشی کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی مبتنی بر معادلات ساختاری. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۸ (۳۰)، صص ۲۵۱-۲۷۱.
- دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱).
- رامین مهر، حمید؛ چارستاد، پروانه. (۱۳۹۲). روش تحقیق کمی، تهران: انتشارات ترمه.
- کریستینسن، لاری بی. (۱۳۸۷). روش‌شناسی آزمایشی، ترجمه: علی دلاور، تهران: انتشارات رشد.
- مشایخ، شهناز؛ اربابی، زهرا؛ رحیمی فر، معصومه. (۱۳۹۲). بررسی انگیزه‌های مدیریت سود. پژوهش حسابداری، ۳ (۲)، صص ۷۰-۵۳.
- منشور نمونه کمیته حسابرسی، سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)
- نصیرزاده، فرزانه؛ اورادی، جواد؛ رجبعلی زاده، جواد. (۱۳۹۶). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر محافظه‌کاری شرطی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۸)، صص ۸۳-۱۰۵.
- نوروش، ایرج، سپاسی، سحر؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۳۸۴). بررسی مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران. پیشرفت‌های حسابداری، ۲۲ (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) , PP 93-112.
- Ahmadpour Daryani, M. and S. Moghimi, (2013). Foundations Of Entrepreneurship, Tehran: Naghsh Danesh Publications, (In Persian).
- Ali Al-Matari. Y. , A. S. M. Sulaiman. And E. M. Al-Matari. (2017). Audit Committee Activities and the Internal Control System of Commercial Banks Operating in Yemen. International Review of Management and Marketing, 7 (1) , 191-196.
- Azkiya, M. and A. Durban. (2003). Applied Research Methods, Tehran: Kayhan Publications, (In Persian).

- Babbie, E. (2003). *Methods In Social Science Research*, Translated By: Reza Fazel, Tehran: Post Publication (In Persian).
- Badpa, B., O. Pour Heydari. and A. Khodamipour. (2019). The Effect Of Supportive Attitudes And Familiarity With The Auditor On The Auditor's Initial Judgment And Evidence Seeking Strategy. *Applied Research In Financial Reporting*, 8 (14), Pp. 7-42, (In Persian).
- Bagley, P. L. (2010). Negative affect: A consequence of multiple accountabilities in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2), pp 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), pp 1–24.
- 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), pp 85–99.
- Bierstaker, J. L. and A. Wright. (2001). The effects of fee pressure and partner pressure on audit planning decisions. *Advances in Accounting* 18, pp 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), pp 48–74.
- Bonner, S. (2007). *Judgment and decision making in accounting*, university of southern California.
- Brown, J. O. and V. K. Popova. (2016). The interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment, behavioral research in accounting, 28 (1), pp. 27-40.
- Carcello, J. V., D. R. Hermanson. and 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), pp 1–31.
- Christensen, Larry B. (2008). *Experimental Methodology*, Translated By: Ali Delaware, Tehran: Roshd Publications, (In Persian).
- Cialdini, R. and N. Goldstein. (2004). Social influence: Compliance and conformity. *Annual Review of Psychology*, 55, pp 591–621.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy. and A. M. Wright. (2002). Corporate governance and the audit process. *Contemporary Accounting Research*, 19 (4), pp 573–594.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy. and A. M. Wright. (2004). The corporate governance mosaic and financial reporting quality. *Journal of Accounting Literature*, 23 (1), pp 87–152.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy. and A. M. Wright. (2010). Corporate governance in the post Sarbanes-Oxley era: Auditors' experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27 (3), pp 751–786.
- Dadashi, E. and M. Nowruz. (2018). Provides A Model For Explaining The Effectiveness Of The Audit Committee And The Quality Of Audit Based On Structural Equations. *Empirical Accounting Research*, 8 (30), Pp. 271- 251, (In Persian).
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, pp 297–322.

- DeZoort, F. T. , D. R. Hermanson. and 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) , pp 85–104.
- Eastman, K. (1994). In the eyes of the beholder: An attributional approach to ingratiation and organizational behavior. *Academy of Management Journal*, 37 (5) , 1379–1391.
- 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) , pp 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, pp 117–146.
- Hasan flayyeh. A. , A. A. rahman mohammad Baker. and O. H. Othman. (2014). the ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality, *Isra university, jordan/vol18issue3*.
- 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>.
- Hirst, D. (1994). Auditor sensitivity to earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 11 (1) , pp 405–422.
- Hunt, S. , L. Chonko. and V. Wood. (1989). Organizational Values and Organizational Commitment in Marketing. *Journal of Marketing*, 53 (3) , pp. 79-90.
- Isaac, S. (2005). *Guide To Research And Evaluation In Psychology And Educational Sciences*, Translated By: Ali Delaware, Tehran: Arasbaran Publications, (In Persian).
- Jones, E. (1964). *Ingratiation: A Social Psychological Analysis*, New York, NY: Appleton-Century-Crofts.
- Kizirian, T. , B. Mayhew. and L. Sneathen, Jr. (2005). The impact of management integrity on audit planning and evidence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24 (2) , pp 49–67.
- KPMG. (2012). KPMG's Audit Committee Priorities for 2013. Available at: <https://www.kpmg.com/LU/en/topics/auditcommittee/Documents/Global-ACI-2013-Priorities.pdf>
- Mashayekh, Sh. , Z. Arbabi. and M. Rahimifar. (2013). Investigate earnings management motivations. *Accounting Research*, 3 (2) , 53-70. , (In Persian).
- Nasirzadeh, F. , J. Oradi. and H. Rajabali Zadeh. (2017). The Impact Of Audit Committee Characteristics On Conditional Conservatism. *Auditing Knowledge*, 17 (68) , Pp. 83-105, (In Persian).
- Noravesh, I. , S. Sepasi. and M. Nikbakht. (2005). Earnings Management Survey Of Companies Listed In Tehran Stock Exchange. *Accounting Advances*, 22 (2) , Pp. 165-177, (In Persian).
- O'Keefe, D. J. (2002). *Persuasion: Theory and Research*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

- Pasha Sharifi, H. and N. Sharifi. (2004). *Research Methods In Social Sciences*, Tehran: Sokhan Publications, (In Persian).
- Pomeroy, B. (2010). Audit committee member investigation of significant accounting decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1) , pp 173–205.
- Pornpitakpan, C. (2004). The persuasiveness of source credibility: A critical review of five decades' evidence. *Journal of Applied Social Psychology*, 34 (2) , pp 243–281.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). *Communications with Audit Committees*, Auditing Standard No. 16. Washington, DC: PCAOB.
- Ramin Mehr, H. and P. Charstad. (2013). *Quantitative Research Method*, Tehran: Termeh Publications, (In Persian).
- Robertson, J. c. , (2010) , the effect of ingratiation and client incentive on auditor judgment, *behavioral research in accounting*, 22 (2) , pp. 69- 86.
- Sample Charter Of Audit Committee, Stock Exchange And Securities Organization, (2012) (In Persian).
- Stock Exchange Internal Audit Instructions, (2012) (In Persian).
- Tajfel, H. (1974). Social identity and intergroup behavior. *Social Science Information*, 13 (2) , pp 65-93.
- Thacker, R. , and S. Wayne. (1995). An examination of the relationship between upward influence tactics and assessments of promotability. *Journal of Management*, 21 (4) , pp 739–756.
- Varma, A. , S. Toh, and S. Pichler. (2006). Ingratiation in job applications: Impact on selection decisions. *Journal of Managerial Psychology*, 21 (3) , pp 200–210.
- Wanda, A. Wallace. (1980). *The Economic Role Of The Audit In Free And Regulated Markets*, Graduate School Of Mangement, University Of Rochester, NY.
- Windsor, C. and N. M. Ashkansay. (1996). Auditor Independence Decision Making: The Role of Organizational Culture Perceptions. *Behavioral Research in Accounting*, 8, pp. 80-97.