

## بررسی تاثیر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار: نقش تعدیل گر ویژگی های کمیته حسابرسی

■ میثم امینی نیا<sup>۱</sup>

■ یحیی کامیابی<sup>۲</sup>

### چکیده:

حسابرسی شرکت های عضو گروه های تجاری به دلیل دارا بودن منافع بالقوه اقتصادی آتی برای حسابرسان از جمله حسابرسی دیگر شرکت های عضو گروه در آینده یا ارائه خدمات غیر حسابرسی، ممکن است بر استقلال حسابرسان اثرگذار باشد. پیچیدگی معاملات درون گروهی در شرکت های عضو گروه تجاری نیز ممکن است یک عامل خطر حسابرسی توسط حسابرسان در نظر گرفته شود. مجموعه این عوامل ممکن است بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار در شرکت های عضو گروه تجاری اثرگذار باشند. از طرف دیگر ویژگی های کمیته حسابرسی (تخصص مالی و استقلال اعضا) می تواند بر تعاملات بین حسابرس مستقل و صاحبکار و نیز تصور حسابرسان از میزان ریسک حسابرسی شرکت ها اثرگذار باشد. هدف پژوهش حاضر، بررسی تاثیر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار با تاکید بر نقش تعدیل گر ویژگی های کمیته حسابرسی است. در راستای دستیابی به هدف پژوهش، ۱۰۲ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ به روش حذفی سیستماتیک انتخاب و داده های لازم برای انجام پژوهش از صورت های مالی آنها استخراج شد. برای آزمون فرضیه های پژوهش از داده های تلفیقی و روش حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان می دهد که عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار اثر معنادار ندارد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که تخصص مالی کمیته حسابرسی اثر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار را تعدیل می کند اما استقلال کمیته حسابرسی تاثیری بر این رابطه ندارد.

**واژگان کلیدی:** گروه تجاری، اصلاحات حسابرسی، ویژگی های کمیته حسابرسی

۱.. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران .

۲.. دانشیار گروه حسابداری، دانشکده اقتصادی و اداری، دانشگاه مازندران، بابلسر، ایران، نویسنده مسئول، رایانامه:

y.kamyabi@umz.ac.ir

۱- مقدمه

فرآیندهای مذاکره حسابرس و صاحبکار و به تبع آن میزان اصلاحات حسابرسی تحت تأثیر ویژگی‌های مختلفی مانند قدرت مذاکره‌کنندگان، تخصص حسابرسان، انگیزه‌های گزارشگری مالی و استانداردهای حسابداری و حسابرسی قرار می‌گیرد (نلسون<sup>۱</sup> و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲؛ گیبینز<sup>۳</sup> و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱). با توجه به اینکه فشار ناشی از صاحبکار می‌تواند به طور بالقوه مانع از مستقل ماندن حسابرسان شود، به همین دلیل قدرت چانه‌زنی صاحبکار در تعاملات بین حسابرس و صاحبکار اهمیت زیادی دارد. قدرت چانه زنی صاحبکار در فرآیندهای مذاکره، ارتباط تنگاتنگی با منافع اقتصادی بالقوه آینده دارد. دی آنجلو (۱۹۸۱)<sup>۵</sup> با استفاده از یک مدل تحلیلی ساده بیان کرد که منافع اقتصادی بالقوه شرط لازم برای کاهش استقلال حسابرس است. ژانگ<sup>۶</sup> (۱۹۹۹) با تکیه بر دیدگاه دی آنجلو، نشان داد که منافع اقتصادی بالقوه در تضعیف استقلال حسابرس نقش ایفا می‌کند، به این معنی که این نوع منافع اقتصادی می‌تواند قدرت چانه‌زنی صاحبکار را تقویت کند. با تهدید به پایان دادن به قرارداد همکاری، صاحبکارانی که مواضع چانه‌زنی جسورانه اتخاذ می‌کنند می‌توانند به طور موثری حسابرسان را وادار کنند تا با موضوعات قابل بحثی که به نفع آنهاست، موافقت کنند (ایر و راما<sup>۷</sup>، ۲۰۰۴).

بر اساس دستورالعمل افشای اطلاعات سازمان بورس مصوب ۸۶/۰۵/۰۳، شرکت‌ها باید صورت‌های مالی حسابرسی نشده خود را حداکثر ۶۰ روز پس از پایان سال مالی و در مورد شرکت‌هایی که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند حداکثر ۹۰ روز پس از پایان سال مالی الزاماً ارائه کنند. هنگامی که صورت‌های مالی اولیه توسط صاحبکار تهیه شد، در مهلت قانونی مقرر توسط حسابرس مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. حسابرس یا مقادیر اولیه اعلام شده صاحبکار را می‌پذیرد یا صاحبکار را ملزم به اصلاحات در مقادیر اولیه پیشنهاد شده می‌کند. سود حسابرسی شده به عنوان محصول مشترک مذاکرات بین حسابرس و صاحبکار در نظر گرفته می‌شود (ژانگ، ۱۹۹۹؛ ایر و راما، ۲۰۰۴).

پژوهش‌های زیادی در مورد عوامل تقویت‌کننده قدرت چانه‌زنی صاحبکار و اثرگذاری آنها بر میزان اصلاحات حسابرسی انجام شده است. قدرت چانه‌زنی صاحبکار و حسابرس را می‌توان از طریق چندین عامل مرتبط با حسابرسی مانند دوره تصدی حسابرسی، ارائه خدمات غیرحسابرسی، اندازه صاحبکار، اندازه حسابرس و اهمیت صاحبکار برای حسابرسان تشریح کرد (ایر و راما، ۲۰۰۴؛ چن<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۰۵؛ دیفوند و جیامبالو<sup>۹</sup>، ۱۹۹۳). تفاوت ارقام مندرج در صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده می‌تواند ناشی از عواملی مانند دوره تصدی و تخصص

1. Nelson
2. Gibbins
3. DeAngelo
4. Zhang
5. Iyer and Rama
6. Chen
7. DeFond & Jiambalvo

حسابرس در صنعت (سید نژاد فهیم و زمانی، ۱۳۹۹)، حسابرسی توسط سازمان حسابرسی و موسسات دارای رتبه الف (قزل سفلی و همکاران، ۱۳۹۷) و همچنین متغیرهای اندازه شرکت، استقلال هیات مدیره، نسبت بدهی به دارایی و اندازه حسابرس (مرادی و همکاران، ۱۳۹۷) باشد. علاوه بر موارد فوق، تنوع ساختارهای تجاری نیز ممکن است بر روش‌های تعامل حسابرس و صاحبکار در مذاکرات حسابرسی تاثیر بگذارد، به عبارت دیگر قدرت چانه‌زنی صاحبکار می‌تواند تحت تاثیر مستقل یا عضو گروه بودن شرکت‌ها تقویت یا تضعیف شود. حسابرسی شرکت‌های عضو گروه تجاری دارای منافع بالقوه اقتصادی آتی برای حسابرسان است. در نتیجه عضویت در گروه‌های تجاری می‌تواند به مدیران این شرکت‌ها قدرت چانه‌زنی بیشتری در مقابل حسابرسان بدهد و این توانایی را در آنها ایجاد که در صورت تعارض با حسابرسان مستقل از این قدرت چانه‌زنی استفاده کرده و بر فرایند گزارشگری مالی اثر سوء بگذارند. یکی از سازوکارهای کمیته راهبری شرکت‌ها که می‌تواند قدرت چانه‌زنی مدیران را محدود و از حسابرسان مستقل حمایت کند، کمیته حسابرسی است.

کمیته حسابرسی یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری مفید واقع شود. استقلال کمیته حسابرسی به عنوان مهمترین عامل برای ایجاد اطمینان از کارایی کلی کمیته حسابرسی و در جهت با نظارت بهتر بر فعالیت‌های گزارشگری مالی شرکت می‌باشد. کمیته حسابرسی علاوه بر نظارت بر فرایندهای کنترلی شرکت، قضاوت‌های مدیریت را نیز مورد سوال قرار می‌دهد. این امر تقویت استقلال حسابرس مستقل را به همراه دارد. اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی در صورت تعارض بین حسابرس مستقل و صاحبکار، بیشتر از دیدگاه حسابرس مستقل حمایت می‌کنند و استقلال کمیته حسابرسی احتمالاً موقعیت حسابرس مستقل را محکم‌تر می‌کند (دزروت و سالتریو، ۲۰۰۱). بنابراین، یک کمیته حسابرسی مؤثر می‌تواند از مواضع حسابرس مستقل در طول حسابرسی حمایت کند و قدرت چانه‌زنی صاحبکار را کاهش دهد. چندین پژوهش در بازار سرمایه ایران به بررسی عوامل مؤثر بر میزان اصلاحات حسابرسی پرداخته‌اند اما تاکنون تاثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی و نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی در گروه‌های تجاری مورد بررسی قرار نگرفته است. با توجه به وجود منافع بالقوه اقتصادی برای حسابرسان شرکت‌های عضو گروه تجاری (مانند ارائه خدمات غیر حسابرسی یا حسابرسی دیگر شرکت‌های عضو گروه تجاری در آینده) و متعاقباً اثر آن بر تصمیمات حسابرسان، سوال اصلی پژوهش حاضر این است که آیا عضویت شرکت‌ها در گروه‌های تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار اثرگذار است؟ و اینکه آیا کمیته حسابرسی به عنوان یکی از سازوکارهای راهبری شرکتی می‌تواند این رابطه را تعدیل کند؟ در ادامه پژوهش ابتدا به مبانی نظری، پیشینه پژوهش و تبیین فرضیه‌های پژوهش پرداخته می‌شود، سپس روش‌شناسی، مدل‌ها و متغیرهای تحقیق، تجزیه و تحلیل داده‌ها و در نهایت نتیجه‌گیری و

پیشنهادهای تحقیق تشریح می‌شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

چانه زنی به فرآیند ایجاد توافق بین دو طرف اشاره دارد که تعیین می‌کند هر یک از طرفین در یک معامله چه چیزی از دست می‌دهد و چه چیزی بدست می‌آورد (رابین و برون<sup>۱</sup>، ۱۹۷۵). اگر یکی از طرفین توانایی تغییر جهت چانه‌زنی، کسب موافقت و تأثیرگذاری بر نتیجه را داشته باشد، آن طرف دارای قدرت چانه زنی تلقی می‌شود (یان و گری<sup>۲</sup>، ۱۹۹۴). سود گزارش شده، که نشان دهنده نتیجه مذاکره است، توسط افرادی که دارای قدرت چانه زنی در مذاکره هستند تعیین می‌شود. بر اساس نظریه قدرت چانه‌زنی<sup>۳</sup>، برخی موسسات حسابرسی بر اساس استرژژی تمایز (حسابرسان بزرگ و متخصص صنعت) و برخی هم به دلیل قدرت بازار نسبت به سایر موسسات از قدرت چانه‌زنی بالاتری برخوردارند (یاری و همکاران، ۱۴۰۱). از طرف دیگر به دلیل اینکه حسابرسان برای ادامه بقاء به حق‌الزحمه‌های حسابرسی متکی هستند، مدیریت صاحبکار یک مزیت چانه‌زنی ذاتی دارد (ماتز و شرف<sup>۴</sup>، ۱۹۶۱). مسئله وابستگی حسابرسان به حق‌الزحمه‌های حسابرسی، یک عامل اقتصادی بالقوه است که می‌تواند بر استقلال حسابرسان اثرگذار باشد. گول<sup>۵</sup> (۱۹۹۱) معتقد است زمانیکه یک صاحبکار بخش مهمی از درآمد حسابرسان را تأمین می‌کند، حسابرسان در مقابل آن صاحبکار به صورت منفعل‌تر عمل می‌کنند. دی آنجلو (۱۹۸۱) و ژانگ (۱۹۹۹) تشریح کردند که چطور استقلال حسابرسان می‌تواند به وسیله منافع اقتصادی آینده تضعیف شود. دی آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که هزینه‌های مربوط به تغییر حسابرسان، نقش مهمی در توان‌کردن حسابرسان برای به دست آوردن منافع اقتصادی آینده بازی می‌کند. فرض می‌شود منافع اقتصادی آینده با خاتمه دادن به قرارداد همکاری با صاحبکار از بین می‌رود، در نتیجه زمانی که حسابرسان انتظار دریافت منافع اقتصادی آینده از صاحبکار نداشته باشند، هیچ نگرانی در مورد خاتمه دادن به همکاری ندارند. ژانگ (۱۹۹۹) تأکید کرد که منافع اقتصادی آینده سبب می‌شود که برای حسابرسان دشوار باشد از صاحبکاران خود مستقل باشند و استقلال حسابرسان می‌تواند با کاهش منافع بالقوه اقتصادی آینده ناشی از صاحبکار، افزایش یابد. قدرت چانه‌زنی صاحبکار ارتباط نزدیکی با منافع اقتصادی آینده حسابرسان دارد. در هر ارتباط حسابرس- صاحبکار، حسابرسان انتظار دارند که منافع اقتصادی مانند حق‌الزحمه خدمات غیرحسابرسی را در آینده به دست بیاورند. به دلیل اینکه خاتمه دادن به این رابطه توسط صاحبکار حسابرس را تهدید می‌کند، منافع اقتصادی بالقوه آینده

1. Rubin & Brown
2. Yan & Gray
3. Bargaining Theory
4. Mautz & Sharaf
5. Gul

حسابرسان احتمالاً به صاحبکار قدرت چانه‌زنی می‌دهد (کانگ<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). جریانی از پژوهش‌ها تاثیر قدرت چانه‌زنی مدیریت صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی را مورد آزمون قرار داده‌اند. در این پژوهش‌ها فرض بر این بود که حسابرسان با کیفیت بالاتر (موسسات حسابرسی بزرگ و متخصص صنعت) حق الزحمه بیشتری را مطالبه می‌کنند، اما انگیزه دریافت حق الزحمه بیشتر، احتمالاً به قدرت چانه‌زنی صاحبکار متکی است. مشتریانی که از لحاظ اقتصادی نسبت به پرتفوی کل مشتریان حسابرسان از اهمیت بیشتری برخوردارند، از قدرت چانه‌زنی بیشتری در مقایسه با مشتریان کوچکتر برخوردارند. هوانگ<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۷) با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های آمریکایی نشان دادند که حق الزحمه حسابرسی برای مشتریانی که از قدرت چانه‌زنی بیشتری برخوردارند به طور قابل توجهی کمتر است. به طور مشابه فانگ<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۱۲) بیان کردند که هر دوی حسابرس متخصص و غیر متخصص به طور معناداری حق الزحمه حسابرسی کمتری را از مشتریان بزرگ نسبت به کل مشتریان صنعت حسابرسی مطالبه می‌کنند و از بعضی از صرفه‌های اقتصادی ناشی از مشتریان با قدرت چانه‌زنی بیشتر صرف نظر می‌کنند.

قدرت چانه‌زنی صاحبکار و استقلال حسابرس در گروه‌های تجاری می‌تواند از طریق منافع اقتصادی بالقوه آتی تشریح شود. در گروه‌های تجاری، معاملات درون گروهی زیادی انجام می‌شود و وابستگی متقابل بین شرکت‌های وابسته در درون گروه تجاری می‌تواند این انتظار را در حسابرس ایجاد کند که منافع اقتصادی زیادی را از سایر شرکت‌های عضو گروه تجاری بدست آورد. به طور مثال خدمات غیرحسابرسی فراهم شده به یک شرکت در گروه تجاری می‌تواند به ارائه خدمات به دیگر شرکت‌ها در درون همان گروه تجاری توسعه یابد. انتظار منافع اقتصادی آینده یک حسابرس از سایر شرکت‌های وابسته به گروه تجاری، قدرت چانه‌زنی صاحبکار را افزایش می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود عوامل مرتبط با گروه تجاری، یک نقش کلیدی در تعیین قدرت چانه‌زنی صاحبکار بازی کند. پیچیدگی ساختاری گروه‌های تجاری سبب می‌شود که کار حسابرسی صورت‌های مالی آنها پیچیده شود، از اینرو حسابرسان باید تلاش خود را افزایش دهند تا به دانش خاص گروه تجاری که برای اجرای حسابرسی ضروری است دست پیدا کنند، به طور مثال وقتی شرکت‌ها صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند که شامل سرمایه‌گذاری بین شرکتی درون گروه تجاری می‌باشد، حسابرسان باید ماهیت کنترل غیر مستقیم واحدهای وابسته را درک کنند تا میزان تلفیق را تعیین کنند و به طور مناسبی روش‌های حسابداری متنوع استفاده شده بین شرکت‌های وابسته مشمول تهیه صورت‌های مالی تلفیقی را تعیین کنند. بدیهی است حسابرسان به دانش ضمنی در ارتباط با این موضوعات متکی هستند، به دلیل اینکه استاندارد یا راهنمای قانونی و شفافی برای موضوعات مرتبط با گروه‌های تجاری در حال حاضر وجود ندارد. بنابراین در مقایسه با شرکت‌های مستقل، هزینه بدست آوردن دانش ضمنی ساختار پیچیده گروه‌های تجاری بسیار بالاست. وقتی که حسابرسان دانش ضمنی گروه‌های تجاری را

1. Kang
2. Huang
3. Fung

بدست می آورند، می توانند از منافع اقتصادی آینده آن بهره مند گردند چون در سال های بعدی به تلاش کمتری برای حسابداری نیازمند هستند. البته منافع اقتصادی آینده فقط زمانی بدست می آید که حسابرسان صاحبکاران حال حاضر خود را حفظ کنند و با خاتمه دادن به همکاری توسط صاحبکار این منافع اقتصادی آتی نیز از بین می رود. بنابراین منافع اقتصادی بالقوه آتی حسابرسان ناشی از حسابداری شرکت های وابسته به گروه تجاری، به صاحبکار قدرت چانه زنی بیشتری می دهد (کانگ، ۲۰۲۰).

کلینمن و پالمون<sup>۱</sup> (۲۰۰۰) در مورد منابع دیگر قدرت چانه زنی صاحبکار اطلاعاتی را فراهم کردند. آنها دریافتند که قدرت چانه زنی صاحبکار صرفاً از تهدید به خاتمه همکاری با حسابرس ناشی نمی شود، بلکه همچنین از دانش ناکافی حسابرسان پیرامون موضوعات حسابداری شرکت صاحبکار نیز ناشی می شود. بنابراین امکان دارد که استانداردهای حسابداری که فاقد راهنمایی های شفاف برای تلفیق گروه های تجاری است، سبب شود حسابرسان به احتمال بیشتری با ادعاهای صاحبکار در مورد موضوعات گزارشگری قابل بحث در صورت های مالی موافقت کنند و اصلاحات حسابداری کمتری را پیشنهاد دهند. نلسون و همکاران (۲۰۰۲) شواهدی فراهم کردند که از این موضوع حمایت می کند. بررسی آنها نشان داد زمانیکه استانداردها مبهم باشد، حسابرسان به احتمال کمتری تلاش های مدیریت سود سازمان یافته مدیران را تعدیل می کنند. این یافته بر این امر دلالت می کند که حسابرسان گرایش دارند با ادعاهای صاحبکار موافقت کنند مگر آنکه استانداردهای حسابداری به طور واضحی موضوعات خاص را توضیح داده باشد.

جنبه دیگری که عضویت در گروه تجاری می تواند بر میزان اصلاحات حسابداری اثرگذار باشد، بحث پیچیدگی معاملات بین شرکت های عضو گروه تجاری می باشد. این احتمال وجود دارد که پیچیدگی مرتبط با گروه تجاری به عنوان یک عامل خطر حسابداری توسط حسابرسان در نظر گرفته شود. سرمایه گذاری سهام بین شرکتی درون یک گروه تجاری، یک مالک کنترل کننده با حق تصمیم گیری ای ایجاد می کند که این حقوق نسبت به سهامی که سهامدار کنترل کننده نگه داری می کند بیشتر است و شکاف مالکیت بین حق جریان نقدی و حق رای نامیده می شود. همچنان که شکاف مالکیت گسترده تر می شود، انگیزه های سهامداران کنترل کننده برای انحراف منافع شرکت ها به نفع خودشان افزایش می یابد. به طور مثال بائه<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۲) به طور تجربی نشان دادند که سهامداران کنترل کننده در شرکت های خانوادگی کره ای از تحصیل برای انتقال ثروت از شرکت های دارای حق جریان نقدی پایین به شرکت های دارای حق جریان نقدی بالا استفاده می کنند. همچنین بائک<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۰۶) با ارائه شواهدی از تونل زدن<sup>۴</sup> در شرکت های عضو گروه تجاری در کره نشان دادند که اینگونه شرکت ها از معاملات درون گروهی برای افزایش ثروت سهامداران کنترل کننده استفاده می کنند. گزارش های مشابهی از تونل زدن

1. Kleinman & Palmon

2. Bae

3. Baek

4. Tunneling

در اروپا (جانسون<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۰)، هند (بیچوک<sup>۲</sup> و همکاران، ۱۹۹۹؛ خانآ، ۲۰۰۰) و چین (چونگ<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۰۶) بیان شده است. از دیدگاه حسابرسان انحراف منابع از طریق تونل زدن، که به شکل‌های مختلف از طریق معاملات با اشخاص وابسته صورت می‌گیرد، یک نشانه مهم برای تحریف‌های با اهمیت می‌باشد (کیم<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۶) و احتمالاً دامنه کار حسابداری و تصور حسابرسان از ریسک دعاوی حقوقی را افزایش می‌دهد. بر اساس مدل قیمت‌گذاری حسابداری سیمونیک<sup>۵</sup> (۱۹۸۰)، ریسک ناشی از وابستگی به گروه تجاری و شکاف مالکیت و کنترل بر فرایند حسابداری و قیمت‌گذاری حسابداری اثرگذار است (لی<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱).

ریسک دعاوی حقوقی خاص صاحبکار بر انگیزه‌های حسابرس برای پذیرش خواسته‌های صاحبکار مبنی بر مدیریت سود تأثیر می‌گذارد. با توجه به هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم دعاوی حقوقی (یعنی هزینه‌های تسویه حساب، آسیب به شهرت، و هزینه‌های فرصت از دست رفته)، هر چه خطر دعاوی حقوقی حسابرس بیشتر باشد، تأثیر بازدارنده حسابرس بر اقلام تعهدی غیرعادی گزارش شده توسط صاحبکار بیشتر می‌شود (بونه<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۱). نتایج پژوهش‌های انجام شده (تومان<sup>۸</sup>، ۱۹۹۶؛ دی<sup>۹</sup>، ۱۹۹۳) حاکی از آن است که اثربخشی حسابداری (و به طور ضمنی، کیفیت سود گزارش شده صاحبکار) با سطح خساراتی که حسابرسان با آن روبرو می‌شوند مرتبط است. فرانسیس و کریشنان<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۲) بیان کردند که تهدید دعاوی حقوقی در حسابرسان این انگیزه را ایجاد می‌کند که به صورت محافظه کارانه‌تری برای صاحبکاران خود گزارش تهیه کنند. به طور خاص، آنها نشان دادند که حسابرسان با افزایش احتمال دعاوی حقوقی، به احتمال بیشتری نظر مداوم فعالیت صادر می‌کنند.

با توجه به مباحث مطرح شده در بالا، حسابداری شرکت‌های عضو گروه‌های تجاری برای حسابرسان دارای منافع بالقوه اقتصادی آتی می‌باشد. این امر قدرت چانه‌زنی مدیران در مقابل حسابرسان و احتمال موافقت حسابرسان با مقادیر گزارش شده توسط مدیریت صاحبکار را افزایش می‌دهد. در نتیجه ممکن است میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار کاهش یابد. از طرف دیگر، حسابرسان ممکن است به دلیل عدم درک کامل ماهیت اقتصادی معاملات درون گروهی، سطح ریسک حسابداری و به دنبال آن خطر دعاوی حقوقی را در مورد شرکت‌هایی که عضو گروه تجاری هستند بالاتر در نظر بگیرند و میزان اصلاحات حسابداری

1. Johnson
2. Bebchuk
3. Khanna
4. Cheung
5. Kim
6. Simunic
7. Lee
8. Boone
9. Thoman
10. Dye
11. Francis & Krishnan

نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار را افزایش دهند. در نتیجه انتظار می‌رود بین عضویت در گروه‌های تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار رابطه معنادار وجود داشته باشد.

### ویژگی‌های کمیته حسابرسی، عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار

در واکنش به رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، کمیته حسابرسی پس از تصویب قوانینی مانند گزارش کادبری<sup>۱</sup> (۱۹۹۲)، گزارش اسمیت<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) در انگلستان و قانون ساریینز آکسلی (۲۰۰۲) در آمریکا اهمیت زیادی پیدا کرده است. قانون حاکمیت شرکتی نیز مسئولیت‌های زیادی را به کمیته‌های حسابرسی محول کرده است. تمام این قوانین بر ضرورت وجود کمیته حسابرسی در سیستم حاکمیت شرکتی تاکید دارند (قفران و اسالیوان<sup>۳</sup>، ۲۰۱۳). در ایران نیز منشور کمیته حسابرسی که در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار تهران رسید، یکی از اهداف تشکیل این کمیته را کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیئت مدیره و بهبود آن در جهت کسب اطمینان معقول از استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل کرده است. اگرچه انتظار می‌رود هیات مدیره در شرکت‌ها نظارت کلی بر رفتار مدیریت داشته باشند، اما کمیته حسابرسی به طور خاص نظارت بر گزارشگری مالی و فعالیت‌های حسابرسی را عهده‌دار می‌باشد (الزبان و ساوان<sup>۴</sup>، ۲۰۱۵؛ گندرون و بدارد<sup>۵</sup>، ۲۰۰۶؛ جگی و لونگ<sup>۶</sup>، ۲۰۰۷). حسابرسان مستقل، به عنوان ناظرانی با مسئولیت حفاظت از منافع عمومی تلقی می‌شوند و گزارش صحت و شفافیت اطلاعات مالی شرکت‌ها را بر عهده دارند (مارکو<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۱۷). اگر حسابرسان از صاحبکاران خود مستقل نباشند، ممکن است به توانایی آنها برای انجام وظایفشان به صورت مستقل خدشه وارد کند. برای حل این مشکل، کمیته حسابرسی برای حمایت از استقلال حسابرسان مستقل معرفی گردید. چرچ<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۱۸) بیان کردند که کمیته حسابرسی از حسابرسان مستقل در تعارضات با مدیریت صاحبکار حمایت کرده و استقلال آنها را تقویت می‌کند.

کمیته حسابرسی برای انجام مسئولیت‌هایش و حمایت از حسابرسان مستقل در مقابل هرگونه فشار از جانب مدیریت صاحبکار، در وهله اول خود باید مستقل باشد. سامر<sup>۹</sup> (۱۹۹۱)

1. Cadbury
2. Smith
3. Ghafran & O'Sullivan
4. Alzeban & Sawan
5. Gendron & Bédard
6. Jaggi & Leung
7. Mareque
8. Church
9. Sommer



نشان داد که اعضای کمیته حسابداری همیشه مسئولیت‌های خود را به شیوه موثر انجام نمی‌دهند و صرف وجود کمیته حسابداری ممکن است خواسته‌های یک سیستم حاکمیت شرکتی را برآورده نکند. به همین دلیل طرفداران نظریه نمایندگی (مانند منگنا و پیک<sup>۱</sup>، ۲۰۰۵) بر این عقیده هستند که کمیته حسابداری با نسبت بزرگتری از مدیران مستقل یا غیر موظف، به دلیل فقدان منافع اقتصادی یا شخصی این مدیران در شرکت‌ها، به احتمال زیاد در جهت تأمین بیشترین منافع برای سهامداران فعالیت می‌کنند. کمیته حسابداری مستقل به دلیل رویکرد بی‌طرفانه در حمایت از حساب‌رسان مستقل در تعارضات با مدیریت صاحبکار ایجاد می‌شود (کریشنامورتی و مالتا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲)، و به حساب‌رسان کمک می‌کنند در صورت لزوم، گزارش تدام فعالیت صادر کنند (مارکو و همکاران، ۲۰۱۷، کارسلو و نیل<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). بنابراین، استقلال کمیته حسابداری به عنوان مهم‌ترین عامل برای اطمینان از اثربخشی کلی کمیته حسابداری و منجر به نظارت بهتر بر رویه‌های گزارشگری مالی شرکت در نظر گرفته می‌شود (کارسلو<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۱۱؛ ریاض<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۲).

تخصص مالی کمیته حسابداری برجسته‌ترین ویژگی یک کمیته حسابداری اثربخش است که در سال‌های اخیر توجه قانونگذاران را به خود جلب کرده است (گریفین<sup>۶</sup>، ۲۰۱۶). انتظار کلی برای این است که اعضای کمیته حسابداری با تخصص مالی، دانش حسابداری و مالی بیشتری نسبت به اعضای بدون تخصص مالی داشته باشند. آنها نظارت بیشتری بر فرایند گزارشگری مالی شرکت دارند و در نظارت و محدود کردن فعالیت‌های مربوط به دستکاری سود توسط مدیریت به صورت کارا تر عمل می‌کنند. نقش آنها منعکس‌کننده اصول تئوری نمایندگی و نیاز به نظارت بر مدیریت برای اطمینان در استفاده از منابع شرکت در جهت منافع سهامداران است (بیزلی<sup>۷</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). تئوری نمایندگی نیازمند به یک کمیته حسابداری است تا با نظارت بر فرایند گزارشگری مالی و بهبود کیفیت صورت‌های مالی، هزینه‌های نمایندگی را کاهش دهد (آرچامبلوت<sup>۸</sup> و همکاران، ۲۰۰۸). برای ایفای نقش نظارتی کمیته حسابداری، تخصص مالی اعضای کمیته حسابداری نسبت به سایر تخصص‌ها، کارایی بیشتری دارد (کارسلو و همکاران، ۲۰۰۶؛ کریشنان و ویسواناتان<sup>۹</sup>، ۲۰۰۸). کمیته حسابداری یکی از سازوکارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های مختلف استفاده‌کننده از اطلاعات حسابداری مفید واقع شود. کمیته حسابداری با اعضای دارای تخصص مالی نسبت به زمانی که سایر تخصص‌ها وجود

1. Mangena & Pike
2. Krishnamoorthy & Maletta
3. Carcello & Neal
4. Carcello
5. Riaz
6. Griffin
7. Beasley
8. Archambeault
9. Krishnan & Visvanathan

دارد به احتمال بیشتر از حسابرسان مستقل در تعارضات میان حسابرس مستقل و صاحبکار حمایت می‌کنند (ناپ<sup>۱</sup>، ۱۹۸۷). اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی، در صورت تعارض حسابرسان مستقل با مدیریت صاحبکار، بیشتر از دیدگاه حسابرسان مستقل خود حمایت می‌کنند (دزورت و سالتریو، ۲۰۰۱). با توجه به مباحث مطرح شده پیرامون کمیته حسابرسی و قدرت چانه‌زنی مدیران در شرکت‌های عضو گروه تجاری، می‌توان این فرضه را مطرح کرد که یک کمیته حسابرسی مؤثر می‌تواند از موضع حسابرس مستقل در طول حسابرسی حمایت کند و فشار ناشی از قدرت چانه‌زنی صاحبکار را که ناشی از منافع اقتصادی بالقوه حسابرسی شرکت‌های عضو گروه تجاری است، کاهش دهد در نتیجه رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی را تعدیل کند.

### ۳- پیشینه پژوهش

الجابصاح و یکینی<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) اثر تخصص حقوقی، تخصص صنعت و تنوع جنسیت کمیته حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در نمونه‌ای متشکل از ۱۰۳۱ مشاهده مورد آزمون قرار دادند. نتایج این پژوهش نشان داد که تخصص صنعت کمیته حسابرسی سبب افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود، اما تخصص حقوقی و تنوع جنسیت کمیته حسابرسی تاثیری بر کیفیت حسابرسی ندارد. لی (۲۰۲۱) تاثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر حق‌الزحمه حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کره مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان می‌دهد که میزان حق‌الزحمه حسابرسی و ساعات کار حسابرسی برای شرکت‌های وابسته به گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل بالاتر است و این امر ناشی از ریسک ذاتی مرتبط با گروه‌های تجاری است که ریسک حسابرسی و حجم کار حسابرسی را افزایش می‌دهد. نتایج همچنین حاکی از آن بود که حسابرسان در دریافت حق‌الزحمه اضافی از شرکت‌های عضو گروه تجاری که از لحاظ اقتصادی با اهمیت هستند و قدرت چانه‌زنی بیشتری دارند، محدودیت دارند.

پرکاش<sup>۳</sup> و همکاران (۲۰۲۰) تاثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر حق‌الزحمه حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار هند مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن است که میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان بزرگ در شرکت‌های عضو گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل کمتر است، در مقابل میزان حق‌الزحمه پرداختی به حسابرسان غیربزرگ برای شرکت‌های عضو گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل بالاتر است.

کانگ و همکاران (۲۰۲۰) به بررسی ارتباط بین قدرت چانه‌زنی صاحبکار و مذاکرات حسابرسی مربوط به سود و نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی در گروه‌های تجاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس سهام کره جنوبی پرداختند. نتایج این پژوهش نشان داد که عضویت در گروه تجاری و ارتباط کنترلی دایره‌های وار بین شرکت‌های عضو گروه تجاری، احتمال

1. Knapp

2. Alhababsah & Yekini

3. Parkash

موافقت حسابرسان با سود اولیه پیشنهاد شده مدیریت صاحبکار را افزایش می‌دهد یعنی میزان اصلاحات حسابداری کاهش می‌یابد. همچنین نتایج بیانگر آن بود که بین قدرت سهامداران کنترل‌کننده و موافقت حسابرسان با سود پیشنهادی اولیه صاحبکار رابطه مثبت وجود دارد یعنی با افزایش قدرت سهامداران کنترل‌کننده میزان اصلاحات حسابداری کاهش می‌یابد. در نهایت، نتایج حاکی از آن بود که کمیته حسابداری اثر عوامل ذکر شده بر موافقت حسابرسان با سود اولیه پیشنهاد شده مدیریت صاحبکار را تعدیل می‌کند. یعنی با وجود کمیته حسابداری قوی، قدرت چانه‌زنی گروه‌های تجاری و سهامداران کنترل‌کننده آن کاهش و در نتیجه میزان اصلاحات حسابداری افزایش می‌یابد.

چانگ<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۱۹) ارتباط بین استقلال شریک حسابداری و عضویت در گروه‌های تجاری را در شرکت‌های تایوانی مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاکی از آن بود که شرکای موسسات حسابداری بزرگ در مورد استقلال خود در مذاکرات با مشتریانی که از لحاظ اقتصادی با اهمیت هستند، سازش نمی‌کنند، صرف نظر از اینکه مشتری وابسته به گروه تجاری باشد یا خیر. اما شرکای موسسات حسابداری غیر بزرگ در مورد استقلال خود با مشتریان مهم اقتصادی که عضو گروه تجاری هستند سازش می‌کنند.

موتاکین<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۱۷) تاثیر عضویت در گروه تجاری بر مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق بیانگر آن بود که سطح اقلام تعهدی اختیاری به صورت مثبتی با عضویت در گروه تجاری در ارتباط است اما با افزایش سطح کیفیت حسابداری، این رابطه تضعیف می‌شود. این امر نشان‌دهنده آن است که در محیط‌های فاقد نظارت قوی، ساختار پیچیده مالکیت فرصت‌هایی را برای سهامداران کنترل‌کننده برای تضييع حقوق سهامداران اقلیت فراهم می‌کند. بوسلینک و دلف<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) به بررسی رفتار مدیریت سود شرکت‌های عضو گروه تجاری در بورس سهام بلژیک پرداختند. نتایج نشان داد که رفتار مدیریت سود در شرکت‌های عضو گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل بیشتر است و این امر از طریق معاملات درون گروهی با انگیزه اجتناب از پرداخت مالیات صورت می‌گیرد.

کیم و وای<sup>۴</sup> (۲۰۰۶) به بررسی تاثیر عضویت در گروه تجاری و ساختار مالکیت بر مدیریت سود در شرکت‌های کره‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این بود که هرچه شکاف مالکیت و کنترل بیشتر می‌شود، سهامداران کنترل‌کننده تمایل بیشتری به رفتار مدیریت سود فرصت‌طلبانه دارند. همچنین مقدار اقلام تعهدی غیرعادی برای شرکت‌های وابسته به گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل بیشتر است. این نتایج نشان می‌دهد که وابستگی به گروه تجاری، سهامداران کنترل‌کننده‌ای با انگیزه‌های مدیریت سود فرصت‌طلبانه فراهم می‌کند.

چن و همکاران (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر عوامل مرتبط با حسابداری بر میزان اصلاحات

1. Chang
2. Muttakin
3. Beuselinck & Deloof
4. Kim & Yi

حسابرسی در شرکت‌های تایوانی پرداختند. آنها شش عامل خدمات غیر حسابرسی، دوره تصدی حسابرس، تخصص صنعت حسابرس، اندازه حسابرس، اندازه صاحبکار و اهمیت صاحبکار را مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند و بیان کردند که خدمات غیر حسابرسی، اندازه صاحبکار و اهمیت صاحبکار سبب افزایش قدرت چانه‌زنی صاحبکار می‌شوند در نتیجه میزان اصلاحات حسابرسی کاهش می‌یابد.

کیانی و براتی (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتیجه پژوهش بیانگر آن بود که اندازه کمیته حسابرسی و تخصص مالی اعضای کمیته، رابطه مثبت بین اندازه واحد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تقویت می‌کند.

تحریری و صابرمهانی (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر اصلاحات پیشنهادی حسابرس بر کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنها بیانگر این بود که از لحاظ هموار بودن و پایداری تفاوت معناداری بین سود حسابرسی شده و نشده وجود ندارد. همچنین ارقام تعهدی حسابرسی شده دارای کیفیت بالاتری نسبت به ارقام تعهدی حسابرسی نشده می‌باشند. ضمناً بین ارقام تعهدی منفی حسابرسی شده و حسابرسی نشده تفاوت معناداری وجود ندارد و ارقام تعهدی مثبت در صورت‌های مالی حسابرسی شده نسبت به حسابرسی نشده کمتر است. در نهایت نتایج پژوهش نشان دهنده این بود که بین میزان عدم پیوستگی در توزیع سود در حدود صفر در زمان قبل از انجام حسابرسی و بعد از انجام حسابرسی تفاوت معناداری وجود ندارد.

علی اکبرخانی و نقش بندی (۱۳۹۸) به بررسی تاثیر عضویت در گروه تجاری بر انتخاب حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج تحلیل آماری بیانگر این بود که بین وابسته بودن به گروه تجاری و انتخاب حسابرس مشهور رابطه معناداری وجود ندارد. همچنین تمرکز مالکیت و کیفیت گزارشگری مالی تاثیری بر رابطه بین عضویت در گروه تجاری و انتخاب حسابرس مشهور ندارند.

کاظمی علوم و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که ویژگی‌های رفتاری شامل (تجربه و فنون مذاکره، مذاکرات قبلی و روابط گذشته با صاحبکار، سبک ارتباط، روش و نحوه مذاکرات، انعطاف پذیری، فشار صاحبکار و فشار زمانی)، نظام راهبری (کمیته حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی)، قوانین و مقررات و آیین رفتار حرفه‌ای (اظهارنظر حسابرسان، قدرت چانه‌زنی، رقابت در بازار حسابرسی و گردش حسابرسان) و جنسیت حسابرسان بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی توسط حسابرسان در مذاکرات نقش دارد.

مرادی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر کاهش فاصله ارقام صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده پرداختند و برای این منظور درصد عدم انطباق ارقام سود و

زبان بین صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده را محاسبه کردند. نتایج بیانگر آن بود که میانگین سود عملیاتی و سود خالص بین صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده دارای تفاوت معناداری است در حالیکه این تفاوت در سود ناخالص مشاهده نگردید. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، استقلال هیات مدیره، نسبت بدهی به دارایی، اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت دارای رابطه معناداری با درصد عدم انطباق سود عملیاتی می‌باشد. قزل سفلی و همکاران (۱۳۹۷) تاثیر کیفیت حسابداری بر اختلاف صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش حاکی از رابطه مستقیم و معنادار بین نوع موسسه حسابداری و امتیاز کنترل کیفیت موسسه حسابداری با اختلاف اقلام مندرج در صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده است. به این ترتیب که شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابداری و موسسات دارای رتبه الف حسابداری می‌شوند میزان اختلاف ارقام مندرج در صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده بیشتر است. بعلاوه نتایج حاکی از آن است که اندازه موسسه حسابداری و تخصص حسابرس در صنعت بر اختلاف صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده تاثیر معناداری ندارد.

کامیابی و بوژمهرانی (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر ویژگی‌های کمیته حسابداری بر افشای اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش بیانگر آن بود که بین اندازه کمیته حسابداری و تخصص مالی، تجربه و مدت تصدی سمت اعضای کمیته حسابداری با افشای اختیاری رابطه معناداری وجود ندارد. در پژوهش مورد نظر، قدمت کم تشکیل کمیته حسابداری و تغییر زیاد اعضای کمیته حسابداری به عنوان دلایل عدم اثربخشی مورد انتظار کمیته حسابداری نامبرده شد.

خدامی پور و حبیبی (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر کیفیت سود پرداختند و برای اندازه‌گیری کیفیت سود از سه معیار کیفیت اقلام تعهدی، قابلیت پیش‌بینی سود و هموار بودن سود در سطح صنایع مختلف استفاده کردند. نتایج پژوهش حاکی از آن بود که در شرکت‌های عضو گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل، کیفیت اقلام تعهدی بالاتر، قابلیت پیش‌بینی سود بیشتر و سود هموارتر است. در نتیجه کیفیت سود شرکت‌های عضو گروه تجاری نسبت به شرکت‌های مستقل بالاتر است.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه ۱)** عضویت در گروه‌های تجاری بر میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی اولیه صاحبکار، اثر معنادار دارد.

**فرضیه ۲)** استقلال کمیته حسابداری، تاثیر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی اولیه صاحبکار را تعدیل می‌کند.

**فرضیه ۳)** تخصص کمیته حسابداری، تاثیر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی اولیه صاحبکار را تعدیل می‌کند.

## ۵- روش شناسی، جامعه و نمونه آماری پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف اجرا تحلیلی - تجربی، از لحاظ نتیجه اجرا، کاربردی و از لحاظ فرایند اجرا یک پژوهش کمی می باشد. داده های مورد نیاز این پژوهش از صورت های مالی شرکت ها و سایت کدال استخراج شده و سپس در نرم افزار اکسل طبقه بندی و با استفاده از نرم افزار ایویوز<sup>۱</sup> ۱۰ مورد تجزیه تحلیل و بررسی قرار گرفته است.

جامعه آماری این پژوهش شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشند که از ابتدای سال ۱۳۹۲ تا پایان ۱۳۹۹ در بورس اوراق بهادار تهران فعال بودند. نمونه آماری این پژوهش بر اساس روش نمونه گیری حذفی و با لحاظ شرایط زیر انتخاب شده است:

- ۱- قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس پذیرفته شده باشد.
  - ۲- در دوره مورد نظر تغییر سال مالی نداده و سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفند باشد.
  - ۳- به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری مالی، این شرکت ها مستثنی شده اند.
  - ۴- اطلاعات مورد نیاز این پژوهش در صورت های مالی آنها وجود داشته باشد.
- پس از اعمال شرایط فوق، تعداد ۱۰۲ شرکت (۸۱۶ مشاهده سال- شرکت) به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند.

## ۶- مدل و متغیرهای پژوهش

در این پژوهش، برای آزمون فرضیه اول، دوم و سوم به ترتیب از مدل شماره (۱)، (۲) و (۳) به شرح زیر استفاده شده است:

مدل شماره (۱):

$$|AuditAD|_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 LEV_{it} + B_3 Size_{it} + B_4 Suspect_{it} + \varepsilon$$

مدل شماره (۲):

$$|AuditAD|_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 ACIND_{it} + B_3 Group_{it} * ACIND_{it} + B_4 LEV_{it} + B_5 Size_{it} + B_6 Suspect_{it} + \varepsilon$$

مدل شماره (۳):

$$|AuditAD|_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 ACEXP_{it} + B_3 Group_{it} * ACEXP_{it} + B_4 LEV_{it} + B_5 Size_{it} + B_6 Suspect_{it} + \varepsilon$$

که در آنها؛

متغیر وابسته:

اصلاحات حسابرسی  $|AuditAD|$ : در این پژوهش متغیر وابسته بر اساس مقدار اصلاحات حسابرس نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار اندازه گیری می شود. اصلاحات حسابرسی

به صورت قدر مطلق تفاوت بین سود حسابداری نشده‌ی تهیه شده به وسیله مدیریت صاحبکار و سود حسابداری شده که در صورت‌های مالی حسابداری شده گزارش می‌شود، تقسیم بر سود حسابداری نشده محاسبه می‌شود (لینوکس<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۸).

$$\text{اصلاحات حسابداری} = \frac{\left| \text{سود حسابداری نشده} - \text{سود حسابداری شده} \right|}{\text{سود حسابداری نشده}}$$

### متغیر مستقل:

گروه تجاری (*Group*): اگر شرکتی عضو گروه تجاری باشد عدد یک و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد. شرکتی عضو گروه تجاری محسوب می‌شود که خود دارای شرکت فرعی باشد یا تابع شرکت دیگری باشد (کانگ و همکاران، ۲۰۲۰، پورحیدری و دلدار، ۱۳۹۱؛ خدای پور و همکاران، ۱۳۹۲).

### متغیرهای تعدیل‌گر:

تخصص مالی کمیته حسابداری (*ACEXP*): نسبت اعضای کمیته حسابداری دارای تخصص مالی و حسابداری به تعداد کل اعضای کمیته حسابداری در شرکت می‌باشد (کانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

استقلال کمیته حسابداری (*ACIND*): نسبت اعضای مستقل یا غیر موظف در کمیته حسابداری به تعداد کل اعضای کمیته حسابداری در شرکت می‌باشد (کانگ و همکاران، ۲۰۲۰).

### متغیرهای کنترلی:

اهرم مالی (*LEV*): بر اساس فرضیه قرارداد بدهی تئوری اثباتی حسابداری، احتمال نقض قراردادهای بدهی انگیزه‌هایی را برای مدیران ایجاد می‌کند که سود را افزایش دهند (واتس و زیمرمن<sup>۲</sup>، ۱۹۸۶). اگر سایر عوامل مرتبط با مذاکرات کنترل شود به دلیل اینکه اهرم مالی ریسک حسابداری را افزایش می‌دهد، حسابسان مراقبت حرفه‌ای بیشتر و در نهایت اصلاحات حسابداری بیشتری را اعمال می‌کنند. بنابراین انتظار می‌رود که نسبت بدهی به طور منفی با توافق حسابسان با سود پیشنهادی صاحبکار و در نتیجه میزان اصلاحات حسابداری در ارتباط باشد. نسبت بدهی از تقسیم کل بدهی به کل دارایی محاسبه می‌شود (کانگ و همکاران، ۲۰۲۰). اندازه شرکت (*Size*): انتظار می‌رود که اندازه شرکت صاحبکار برای کنترل ویژگی‌های مربوط به قدرت چانه‌زنی صاحبکار مفید باشد. فرصت‌های حسابسان برای بدست آوردن منافع اقتصادی ناشی از اندازه شرکت صاحبکار (به عنوان مثال حق‌الزحمه حسابداری و غیر حسابداری بالقوه و سایر منافع اقتصادی) می‌تواند بر فرایندهای مذاکره حسابداری تاثیر بگذارد. ناگی<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) بیان کرد که صاحبکاران بزرگتر به احتمال زیاد موقعیت‌های برتری را در خرید اظهار نظر حسابسان یا

1. Lennox
2. Watts & Zimmerman
3. Nagy

راضی کردن حسابرسان از چشم پوشی از اصلاحات حسابرسی دارند زیرا حق الزحمه حسابرسی با افزایش اندازه صاحبکار افزایش می‌یابد. بنابراین انتظار می‌رود که اندازه شرکت صاحبکار به طور مثبت با توافق حسابرسان در ارتباط باشد و میزان اصلاحات حسابرسی کمتری توسط حسابرسان پیشنهاد شود. اندازه شرکت از لگاریتم جمع دارایی‌های شرکت به دست می‌آید.

شرکت مظنون (*Suspect*): میل به اجتناب از زیان‌های کوچک یکی از قوی‌ترین و رایج‌ترین انگیزه‌های مدیریتی برای برآوردن سود هدف می‌باشد. برگستالر و دیچو<sup>۱</sup> (۱۹۹۷) با مشاهده ناپیوستگی‌های قابل توجه در اطراف سود صفر در توزیع فواصل سود، مشاهده کردند که احتمالاً انگیزه‌های مدیریتی برای جلوگیری از زیان‌های کوچک وجود دارد و شرکت‌هایی که در این محدوده سود فعالیت می‌کنند را شرکت‌های مظنون نامیدند. هنگامی که سایر عوامل مرتبط با مذاکره کنترل شود، تمایل به اجتناب از زیان‌های کوچک احتمالاً حسابرسان را نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار مشکوک‌تر می‌کند و در نتیجه اصلاحات حسابرسی بیشتری را در پی خواهد داشت. بنابراین انتظار می‌رود که بین متغیر شرکت مظنون و میزان اصلاحات حسابرسی رابطه مثبت وجود داشته باشد. به پیروی از برگستالر و دیچو (۱۹۹۷) شرکت‌هایی که نسبت سود خالص به ارزش بازار حقوق صاحبان سهام ابتدای دوره آنها در دامنه [۰,۰،۰۰۵] باشد به عنوان شرکت مظنون در نظر گرفته شده و در غیر اینصورت صفر می‌پذیرد.

## ۷- تجزیه و تحلیل داده‌ها

### ۷-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره (۱) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش محاسبه و ارائه شده است. میانگین متغیر وابسته (اصلاحات حسابرسی) ۰/۰۶۸ می‌باشد که بیانگر آن است که سود حسابرسی شده به طور متوسط ۶/۸٪ نسبت به سود حسابرسی نشده اصلاحات داشته است. از آنجاییکه که این متغیر به صورت قدر مطلق اندازه گیری شده است، این اصلاحات ممکن است افزایشی یا کاهش می‌باشد. حداقل مقدار این متغیر صفر می‌باشد که نشان دهنده تایید سود اولیه پیشنهادی صاحبکار توسط حسابرس مستقل می‌باشد. حداکثر مقدار متغیر اصلاحات حسابرسی ۱/۸۵ می‌باشد که بیانگر تغییرات بسیار زیاد سود حسابرسی شده نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار و اثر حسابرسان مستقل بر مقادیر اولیه پیشنهادی صاحبکار می‌باشد.

میانگین متغیر استقلال و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی به ترتیب ۰/۷۲ و ۰/۷۴ می‌باشد که موید این امر است که در بیشتر شرکت‌های نمونه، اعضای کمیته حسابرسی غیر موظف بوده و دارای تخصص در امور مالی و حسابرسی می‌باشند. همچنین حداقل مقدار صفر برای این متغیرها نشان دهنده عدم رعایت منشور کمیته حسابرسی و حداکثر مقدار یک، بیانگر رعایت کامل منشور کمیته حسابرسی می‌باشد که در این حالت اعضای کمیته حسابرسی از استقلال کامل برخوردار بوده و همه اعضا دارای دانش مورد نیاز در حوزه مالی و حسابرسی

1. Burgstahler & Dichev



هستند. شاخص‌های مربوط به متغیرهای کنترلی نیز در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

علامت اختصاری	متغیر	میانگین	میانه	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	چولگی
AuditADJ	اصلاحات حسابرسی	۰/۰۶۸	۰	۱/۸۵	۰	۰/۲۱	۵/۳۳
ACIND	استقلال کمیته حسابرسی	۰/۷۲	۰/۶۷	۱	۰	۰/۲۰	-۰/۹۶
ACEXP	تخصیص مالی کمیته حسابرسی	۰/۷۴	۰/۶۷	۱	۰	۰/۲۵	-۰/۷۸
LEV	اهرم مالی	۰/۵۹	۰/۵۹	۱/۸۲	۰/۰۶	۰/۲۱	۰/۴۵
Size	اندازه	۱۴/۷۵	۱۴/۴۸	۲۰/۷۷	۱۱	۱/۴۰	۱/۰۹

همچنین اطلاعات مربوط به فراوانی متغیرهای موهومی در جدول شماره (۲) منعکس شده است که بر این اساس ۷۶٪ از شرکت‌های نمونه (مشاهدات سال - شرکت)، عضو گروه تجاری می‌باشند. ضمناً ۴/۶٪ از شرکت‌های نمونه، جزء شرکت‌هایی هستند که میل به اجتناب از زبان‌های کوچک دارند و به عنوان شرکت مظنون در نظر گرفته شدند.

جدول ۲- فراوانی نسبی متغیرهای موهومی

علامت اختصاری	متغیر	درصد فراوانی ۱	درصد فراوانی ۰	مد
Group	گروه تجاری	۷۶٪	۲۴٪	۱
Suspect	شرکت مظنون	۴/۶٪	۹۵/۴٪	۰

### ۲-۷- آزمون هم‌خطی بین متغیرها

هم‌خطی وضعیتی است که نشان می‌دهد یک متغیر مستقل تابعی خطی از سایر متغیرهای مستقل است. اگر هم‌خطی در یک معادله رگرسیون بالا باشد، بدین معنی است که بین متغیرهای مستقل همبستگی بالایی وجود دارد و ممکن است با وجود بالا بودن ضریب تعیین، مدل دارای اعتبار بالایی نباشد. در این پژوهش برای بررسی هم‌خطی از عامل تورینانس<sup>۱</sup> استفاده شده است. همانطور که در جدول شماره (۳) مشخص است مقادیر عامل تورم واریانس مربوط به همه متغیرها زیر ۵ است که بیانگر عدم وجود هم‌خطی بین متغیرها می‌باشد.

جدول ۳- آزمون هم‌خطی بین متغیرها

متغیر	Group	LEV	SIZE	Suspect	ACIND	ACEXP
عامل تورم واریانس (VIF)	۱/۰۶	۱/۰۵	۱/۰۱	۱/۰۳	۱/۰۲	۱/۰۱

### ۳-۷ آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها

انجام آزمون مانایی به منظور جلوگیری از رگرسیون‌های کاذب و یافتن روابط تعادلی بین متغیرها ضروری است. بدین منظور در پژوهش حاضر از آزمون هادری برای بررسی مانایی متغیرها استفاده شده است که نتایج آن در جدول شماره (۴) بیان شده است. از آنجاییکه که سطح معناداری متغیرهای پژوهش زیر ۵٪ می‌باشد، بیانگر مانا بودن متغیرهای مورد بررسی می‌باشد.

جدول ۴- آزمون مانایی (ایستایی) متغیرها

علامت اختصاری	متغیر	آزمون هادری
		آماره
AuditADJ	اصلاحات حسابرسی	۱۰/۱۲
Group	گروه تجاری	۱۱/۴۰
ACIND	استقلال کمیته حسابرسی	۸/۵۶
ACEXP	تخصص کمیته حسابرسی	۱۰/۲۳
LEV	اهرم مالی	۱۳/۳۵
Size	اندازه	۱۸/۸۶
Suspect	شرکت مظنون	۵/۳۲

### ۴-۷ انتخاب الگو برای مدل پژوهش

در برآورد یک مدل که داده‌های آن از نوع ترکیبی هستند، ابتدا باید نوع الگوی برآورد مشخص شود. به عبارت دیگر ابتدا باید بررسی شود که مدل مورد بررسی در کدام طبقه تابلویی (پانلی) یا تلفیقی (پول) قرار می‌گیرد. در مورد داده‌های ترکیبی ابتدا از آزمون  $F$ -لیمر به منظور انتخاب شیوه تخمین مدل از بین دو راهکار تابلویی و تلفیقی استفاده می‌شود. چنانچه روش تابلویی تایید شود در مرحله بعدی از آزمون هاسمن برای انتخاب روش اثرات ثابت یا تصادفی استفاده می‌شود. نتایج مربوط به آزمون‌های فوق‌الذکر در جدول شماره (۵) بیان شده است. سطح معناداری آزمون  $F$ -لیمر برای سه مدل اول زیر ۵٪ می‌باشد در نتیجه برای هر سه مدل از روش داده‌های تابلویی استفاده می‌شود. همچنین سطح معناداری آزمون هاسمن برای مدل اول زیر ۵٪

می‌باشد در نتیجه از روش اثرات ثابت و برای مدل دوم وسوم بالای ۵٪ می‌باشد که از روش اثرات تصادفی استفاده شده است.

جدول ۵- انتخاب الگوی مناسب برای مدل‌های پژوهش

مدل	آزمون $F$ - لیمر		آزمون هاسمن	
	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون	سطح معناداری
اول	۱/۹۲	۰/۰۰۰	داده تابلویی	۱۲/۷۳
دوم	۱/۳۶	۰/۰۱۵	داده تابلویی	۱۱/۷۶
سوم	۱/۳۱	۰/۰۲۸	داده تابلویی	۱۲/۳۵

### ۷-۵- آزمون فرضیه‌ها

#### ۷-۵-۱- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش

در فرضیه اول پژوهش به این موضوع پرداخته شده است که آیا عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های کمیته حسابرسی حاصل از برآورد مدل در جدول (۶) نشان داده شده است. سطح معناداری آماره  $F$  بیانگر آن است که مدل از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. برای بررسی خودهمبستگی بین اجزای اخلاص رگرسیون از آماره دوربین واتسون استفاده شده است. در صورتی که این آماره بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاص رگرسیون می‌باشد. همانطور که در جدول (۶) مشخص است آماره دوربین واتسون ۲/۱۵ می‌باشد که بیانگر عدم وجود خودهمبستگی است. همچنین برای بررسی ناهمسانی واریانس از آزمون نسبت درست‌نمایی ( $LR$ ) استفاده شده است. چنانچه سطح معناداری آماره کمتر از ۵٪ باشد بیانگر ناهمسانی واریانس می‌باشد. همانطور که در جدول مشخص است سطح معناداری زیر ۵٪ است که بیانگر وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد. برای رفع این مشکل از روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل نشان می‌دهد که ضریب متغیر موهومی عضویت در گروه تجاری (۰/۰۰۲-) و سطح معناداری آن ۰/۶۶۱ می‌باشد، در نتیجه فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

جدول ۶- نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول

$$|AuditAD|_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 LEV_{it} + B_3 Size_{it} + B_4 Suspect_{it} + \epsilon$$

علامت اختصاری	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
c	مقدار ثابت	-۰/۰۱۶	۱/۱۲۰	۰/۲۶۲
Group	گروه تجاری	-۰/۰۰۲	-۰/۴۳۷	۰/۶۶۱
LEV	اهرم مالی	۰/۰۳۷	۳/۲۴۶	۰/۰۰۱
Size	اندازه	۰/۰۰۱	۲/۱۱۰	۰/۰۳۵
Suspect	شرکت مظنون	۰/۰۲۵	۱/۳۰۱	۰/۱۹۳
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۱۷۵	آماره فیشر (F)	۲/۶۲	
دوربین واتسون	۲/۱۵	سطح معناداری فیشر	۰/۰۰۰	
آماره آزمون نسبت درس نمایی (LR)	۹۱۱۹	سطح معناداری (LR)	۰/۰۰۰	

### ۷-۵-۲- نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

در فرضیه دوم این موضوع مطرح شد که استقلال کمیته حسابداری ممکن است رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابداری را تعدیل کند. در نتیجه متغیر استقلال کمیته حسابداری به عنوان تعدیل‌گر وارد مدل شد. همانطور که در جدول شماره (۷) مشخص است سطح معناداری آزمون  $F$  بیانگر این است که کل مدل از لحاظ آماری معنادار می‌باشد. مقدار آماره دوربین \_ واتسون (۱/۸۶) بیانگر عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلال رگرسیون می‌باشد. سطح معناداری آزمون نسبت درس نمایی (LR) زیر ۵٪ و بیانگر وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد. از آنجایی که نتیجه آزمون هاسمن بیانگر انتخاب روش اثرات تصادفی است و به تبع آن از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) استفاده شده است در نتیجه مشکل ناهمسانی واریانس رفع می‌شود.

همانطور که در جدول شماره (۷) مشخص است ضریب اثر تعاملی متغیرهای گروه تجاری و استقلال کمیته حسابداری ( $ACIND * Group$ )، -۰/۰۳۶ و سطح معناداری آن ۰/۰۶۱۰، که بیانگر رد فرضیه دوم پژوهش می‌باشد.

جدول ۷- نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش

$$|AuditAD|_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 ACIND_{it} + B_3 Group_{it} * ACIND_{it} + B_4 LEV_{it} + B_5 Size_{it} + B_6 Suspect_{it} + \varepsilon$$

علامت اختصاری	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
c	مقدار ثابت	-۰/۰۹۴	-۱/۹۵۲	۰/۰۵۱
Group	گروه تجاری	۰/۰۳۶	۰/۸۹۰	۰/۳۷۳
ACIND	استقلال کمیته حسابرسی	۰/۰۵۸	۰/۸۶۸	۰/۳۸۵
Group*ACIND	تعامل گروه و استقلال کمیته حسابرسی	-۰/۰۳۶	-۰/۵۰۹	۰/۶۱۰
LEV	اهرم مالی	۰/۲۲۵	۳/۹۴۳	۰/۰۰۰
Size	اندازه	-۰/۰۰۱	-۰/۶۵۶	۰/۵۱۱
Suspect	شرکت مظنون	۰/۱۵۷	۱/۹۱۱	۰/۰۵۶
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۶۵	آماره فیشر (F)		۱۰/۵۸
دوربین واتسون	۱/۸۶	سطح معناداری فیشر		۰/۰۰۰
آماره آزمون نسبت درست نمایی (LR)	۹۹۱۲	سطح معناداری (LR)		۰/۰۰۰

۷-۵-۳- نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

در فرضیه سوم پژوهش اثر تعدیل گر تخصص مالی کمیته حسابرسی بر رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. همانطور که در جدول شماره (۸) نشان داده شده است سطح معناداری آماره F، آماره دوربین- واتسون و سطح معناداری نسبت راست‌نمایی (LR) به ترتیب بیانگر معناداری کل مدل، عدم وجود خودهمبستگی بین اجزای اخلاقی رگرسون و وجود ناهمسانی واریانس می‌باشد. از آنجایی که نتیجه آزمون هاسمن بیانگر انتخاب روش اثرات تصادفی می‌باشد و به تبع آن از رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته (GLS) در برآورد مدل استفاده شده است، مشکل ناهمسانی واریانس رفع می‌شود.

نتایج حاصل از برآورد مدل نشان می‌دهد که ضریب اثر تعاملی متغیرهای گروه تجاری و تخصص مالی کمیته حسابرسی (Group)\*ACEXP، -۰/۱۱۰ و سطح معناداری آن ۰/۰۷۲ می‌باشد که بیانگر این است که فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۰٪ تایید می‌شود. به این معنی که در گروه‌های تجاری کمیته حسابرسی با تخصص مالی، سبب کاهش میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار می‌شود. ضریب گروه تجاری در این مدل مثبت و معنادار می‌باشد یعنی حسابرسان در گروه‌های تجاری میزان ریسک حسابرسی را افزایش و اصلاحات حسابرسی بیشتری را در نظر می‌گیرند، اما اگر کمیته حسابرسی با تخصص بالا وجود

داشته باشد این ریسک تعدیل می شود و میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار کاهش می یابد.

جدول ۸ - نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

$$[AuditAD]_{it} = B_0 + B_1 Group_{it} + B_2 ACEXP_{it} + B_3 Group_{it} * ACEXP_{it} + B_4 LEV_{it} + B_5 Size_{it} + B_6 Suspect_{it} + \epsilon$$

علامت اختصاری	متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری
c	مقدار ثابت	-۰/۰۸۳	-۱/۸۲۰	۰/۰۶۹
Group	گروه تجاری	۰/۰۹۵	۱/۸۰۷	۰/۰۷۱
ACEXP	تخصص مالی کمیته حسابداری	۰/۰۴۲	۰/۹۹۸	۰/۳۱۸
Group*ACEXP	تعامل گروه و تخصص مالی کمیته حسابداری	-۰/۱۱۰	-۱/۷۹۷	۰/۰۷۲
LEV	اهرم مالی	۰/۲۲۹	۴/۱۶۴	۰/۰۰۰
Size	اندازه	-۰/۰۰۲	-۰/۷۱۸	۰/۴۷۲
Suspect	شرکت مظنون	۰/۱۵۲	۱/۸۶۲	۰/۰۶۲
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۷	آماره فیشر (F)		۱۱/۴۳
دوربین واتسون	۱/۸۶	سطح معناداری فیشر		۰/۰۰۰
آماره آزمون نسبت درست نمایی (LR)	۹۰۱۸	سطح معناداری (LR)		۰/۰۰۰

### ۸- نتیجه گیری و پیشنهاد

منافع بالقوه اقتصادی ناشی از حسابداری شرکت های عضو گروه تجاری می تواند قدرت چانه زنی صاحبکار را افزایش داده و شرایط لازم را برای کاهش استقلال حسابرس فراهم آورد. یکی از پیامدهای افزایش قدرت چانه زنی صاحبکار، کاهش میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار است. از طرف دیگر ریسک حسابداری که از پیچیدگی معاملات بین یک گروه تجاری و طرف های خارجی ناشی می شود با ریسک مرتبط با معاملات پیچیده بین شرکت های عضو یک گروه تجاری متفاوت است، زیرا درک ماهیت اقتصادی معاملات درون گروهی بر اساس شکل اقتصادی آنها می تواند برای حسابرس دشوار باشد. در نتیجه حسابرسان ریسک حسابداری را بالاتر نظر گرفته و متعاقباً میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود اولیه پیشنهادی شرکت های عضو گروه تجاری را افزایش می دهند.

بر اساس پژوهش های انجام شده کمیته حسابداری کارا (کمیته دارای اعضای مستقل و دارای تخصص مالی) می تواند قدرت چانه زنی مدیریت صاحبکار را کاهش داده و در تعارضات میان مدیریت صاحبکار و حسابرسان مستقل، از حسابرسان مستقل حمایت کند. از طرف دیگر کمیته

حسابرسی می‌تواند بر تصور حسابرسان از میزان ریسک معاملات شرکت اثرگذار باشد. بنابراین ویژگی‌های کمیته حسابرسی می‌تواند رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود اولیه پیشنهادی صاحبکار را تعدیل کند. هدف از این پژوهش بررسی تاثیر عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار و همچنین بررسی نقش تعدیل‌کنندگی ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای این منظور سه فرضیه تدوین شده که نتایج آنها به شرح زیر است.

در فرضیه اول پژوهش این موضوع مطرح شد که عضویت در گروه تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی اثرگذار است. اما یافته‌ها حاکی از رد این فرضیه می‌باشد. یعنی میزان اصلاحات حسابرسی لحاظ شده توسط حسابرسان مستقل نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار، تحت تاثیر مستقل یا عضو گروه بودن شرکت‌ها نمی‌باشد. به عبارت دیگر استقلال حسابرسان تحت تاثیر منافع بالقوه اقتصادی موجود در گروه‌های تجاری قرار نمی‌گیرد. همچنین ریسک مرتبط با معاملات درون گروهی بر تصور حسابرسان از میزان ریسک شرکت‌ها و به تبع آن بر میزان اصلاحات حسابرسی اثرگذار نیست. این یافته مغایر با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد. شاید بتوان اینگونه نتیجه‌گیری کرد که پیامدهای حسابرسی شرکت‌های عضو گروه تجاری خود را در قالب‌های دیگری مانند اثرگذاری بر نوع گزارش حسابرس نشان دهند که نیازمند بررسی می‌باشد یا به طور کلی حسابرسان مستقل در تصمیمات خود نسبت به عضو گروه بودن یا مستقل بودن شرکت‌ها بی‌تفاوت هستند.

در فرضیه دوم و سوم پژوهش نقش تعدیلگر تخصص مالی و استقلال کمیته حسابرسی بر رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی تاثیری بر رابطه بین عضویت در گروه تجاری و میزان اصلاحات حسابرسی ندارد که مغایر با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۲۰) می‌باشد. اما تخصص مالی کمیته حسابرسی این رابطه را تعدیل می‌کند و میزان اصلاحات حسابرسی در شرکت‌های عضو گروه تجاری را کاهش می‌دهد که با پژوهش کانگ و همکاران (۲۰۲۰) مطابقت دارد. فرض بر این است که حسابرسان هنگام حسابرسی گروه‌های تجاری به دلیل پیچیدگی معاملات بین شرکت‌های عضو گروه و تاثیری که سهامداران کنترل‌کننده در گروه‌های تجاری دارند ریسک حسابرسی را بالا در نظر می‌گیرند و میزان اصلاحات حسابرسی را افزایش می‌دهند اما کمیته حسابرسی با تخصص مالی بالاتر گروه‌های تجاری می‌تواند این ریسک را تعدیل و در نتیجه میزان اصلاحات حسابرسی را کاهش دهد.

با توجه به عدم تایید تاثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر میزان اصلاحات حسابرسی نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار، پیشنهاد می‌گردد موسسات حسابرسی به معاملات درون گروهی شرکت‌های عضو گروه تجاری که با اهداف فرصت‌طلبانه انجام می‌شوند به عنوان یک عامل خطر حسابرسی توجه کنند و اثر آن را بر تصمیمات حسابرسی لحاظ کنند. همچنین آمار توصیفی

متغیرهای مربوط به ویژگی‌های کمیته حسابداری و نتیجه آزمون فرضیه دوم بیانگر عدم رعایت کامل منشور کمیته حسابداری و نداشتن اثربخشی لازم کمیته حسابداری می‌باشد که نیازمند پیگیری اجرای منشور کمیته حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط نهاد قانونگذار می‌باشد. در پایان جهت انجام پژوهش‌های بیشتر در حوزه‌های مرتبط با این پژوهش، پیشنهادهای زیر ارائه می‌گردد:

- بررسی تأثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر حق‌الزحمه حسابرس
- بررسی تأثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر نوع گزارش حسابرس
- بررسی نقش تعدیلگر اندازه و تخصص صنعت حسابرس بر رابطه بین عضویت در گروه‌های تجاری و میزان اصلاحات حسابداری نسبت به سود پیشنهادی صاحبکار

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. پورحیدری، امید و مصطفی، دلداری (۱۳۹۱). بررسی تأثیر گروه‌های تجاری بر سیاست تقسیم سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت. سال پنجم، شماره ۱۴، ص ۶۷-۸۴.
۲. تحریری، آرش و صابرمهانی، معصومه (۱۳۹۸). تأثیر اصلاحات پیشنهادی حسابرس بر کیفیت سود. پژوهش‌های حسابداری. سال هشتم، شماره ۳۲، ص ۹۲-۶۹.
۳. خدای پور، احمد؛ امینی نیا، میثم؛ فدوی، محمد حسن (۱۳۹۲). بررسی تأثیر عضویت در گروه تجاری بر نرخ موثر مالیاتی شرکتها. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری. سال پنجم، شماره ۱۸، ص ۱۲۹-۱۵۰.
۴. خدای پور، احمد و حبیبی، مریم (۱۳۹۶). بررسی تأثیر عضویت در گروه‌های تجاری بر کیفیت سود. مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، پیاپی ۲، بهار و تابستان ۱۳۹۲، ص ۸۹-۱۰۶.
۵. سید نژاد فهیم، سید رضا و زمانی، سمانه (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری بر میزان اصلاحات سود حسابداری. مدیریت نوآوری و راهبردهای عملیاتی. دوره ۱، شماره ۲، ص ۱۵۶-۱۴۰.
۶. قزل سفلی، مریم؛ بذرافشان، آمنه و مرادی، مهدی (۱۳۹۷). تأثیر کیفیت حسابداری بر اختلاف صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده. دانش حسابداری مالی. دوره ۵، شماره ۲، (پیاپی ۱۷)، ص ۱۳۰-۱۱۱.
۷. کاظمی علوم، مهدی؛ رضازاده، جواد و کردستانی، غلامرضا (۱۳۹۸). شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر اتخاذ استراتژی امتیازدهی در مذاکرات حسابرس و صاحبکار. دو فصلنامه ارزشی و رفتاری. سال چهارم. شماره ۸، ص ۲۱۵-۱۶۳.
۸. کیانی، علی و براتی، فرید (۱۴۰۰). بررسی نقش تعدیلگر ویژگی‌های کمیته حسابداری بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابداری داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی. نشریه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، سال چهارم شماره ۴۶ (پاییز ۱۴۰۰)، ص ۵۳-۶۷.
۹. کامیابی، یحیی و بوزمهرانی، احسان (۱۳۹۶). بررسی اثر ویژگی‌های کمیته حسابداری بر افشای اختیاری شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال هفدهم، شماره ۶۷، ص ۱۶۳-۱۴۷.
۱۰. مرادی، مهدی؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی و معینی‌زاده، محسن (۱۳۹۷). عوامل موثر بر تفاوت ارقام صورت‌های مالی حسابداری شده و حسابداری نشده. فصلنامه حسابداری مالی. سال دهم، شماره ۳۸، ص ۱۸۷-۱۱۸.
۱۱. علی‌اکبر خانی، محمد و نقش‌بندی نادر (۱۳۹۸). بررسی تأثیر وابستگی به گروه تجاری بر انتخاب حسابرس. فصلنامه چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. دوره ۲، شماره ۱۸، زمستان ۹۸. جلد سوم، ص ۱-۲۷.
۱۲. یاری، مهدی؛ غلامی جمکرانی، رضا؛ محمد رضائی، فخرالدین و فرجی، امید (۱۴۰۱). آیین نامه تعیین



حق الزحمه خدمات حسابرسی، نوع موسسه حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرس: واکاوی نظریه‌های قدرت چانه‌زنی و تلاش حسابرس. مطالعات حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۴۰۱، شماره ۴۱، ص ۱۰۳-۱۲۰.

### ب- منابع خارجی:

1. Alhababsah, S., & Yekini, S. (2021). Audit Committee and Audit Quality: An Emperical Analysis Considering Industry Expertise Legal Expertise and Gender Diversity. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 42(2), 1-17.
2. Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2008). Audit committee incentive compensation and accounting restatements. *Contemporary Accounting Research*, 25(4), 965-992.
3. Alzeban, A., & Sawan, N. (2015). The impact of audit committee characteristics on the implementation of internal audit recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71.
4. Bae, K.-H., J.-K. Kang, and J.-M. Kim (2002). Tunneling or Value Added? Evidence from Mergers by Korean Business Groups. *The Journal of Finance* 57 (6):2695-2740.
5. Baek, J.-S., J.-K. Kang, and I. Lee (2006). Business Groups and Tunneling: Evidence from Private Securities Offerings by Korean Chaebols. *The Journal of Finance* 61(5):2415-2449.
6. Bebchuk, L., R. Kraakman, and G. Triantis (1999). Stock pyramids, cross-ownership, and dual class equity: the creation and agency costs of separating control from cash flow rights. Cambridge: NBER.
7. Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Account Econ*, 24, 99-126.
8. Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65-122.
9. Beuselinck, Christof; Deloof, Marc (2014). Earning Management in Business Group: Tax Incentives or Expropriation Concealment? *The International Journal of Accounting* 49 (2014) 27-52.
10. Jeff P. Boone, Inder K. Khurana, and K. K. Raman (2011). Litigation Risk and Abnormal Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. Vol. 30, No. 2. pp. 231-256.
11. Carcello, J., & Neal, T., (2003). Audit committee characteristics and auditor dismissals following "new" going-concern reports. *The Accounting Review* 78 (1), 95-117.
12. Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W., Klein, A., & Neal, T. L. (2006). Audit committee financial expertise, competing corporate governance mechanisms, and earnings management. *Competing Corporate Governance Mechanisms, and Earnings Management*, February 2006.
13. Carcello, J. V., Neal, T. L., Palmrose, Z., & Scholz, S. (2011). CEO involvement in selecting board members, audit committee effectiveness, and restatements. *Contemporary Accounting Research*, 28, 396-430.
14. Yu-Shan Chang, Chia-Yu Chian, Li-Lin (Sunny), Liu Xinmei (Lucy) Xie (2019). Audit partner independence and business affiliation: evidence from Taiwan. *Advances in Accounting* 46. 100428.
15. Chen, K.Y, Elder, R.J., & Liu J-L. (2005). Auditor independence, audit quality and auditor-client negotiation outcomes: some evidence from Taiwan. *J Contemp Account Econ* (1), 119-146.
16. Cheung, Y.-L., P. R. Rau, and A. Stouraitis (2006). Tunneling, propping, and expropriation: evidence from connected party transactions in Hong Kong. *Journal of Financial Economics* 82 (2):343-386.

18. Church, B. K., Jenkins, J. G., & Stanley, J. D. (2018). Auditor independence in the United States: Cornerstone of the profession or thorn in our side? *Accounting Horizons*, 32(3), 145–168.
19. DeAngelo, L.E. (1981). Auditor independence, low balling, and disclosure regulation. *J Account Econ* (3),113–127
20. DeFond ML, Jiambalvo J (1993) Factors related to auditor–client disagreements over income-increasing accounting methods. *Contemp Account Res* 9:415–431.
21. DeZoort, F.T. & Salterio, S. (2001), “The effects of corporate governance experience and financial reporting and audit knowledge on audit committee members’ judgments”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,20(2), 31-47.
22. Dye, R. (1993). Auditing standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy* 10 (5): 887–914.
23. Francis, J., and J. Krishnan (2002). Evidence on auditor risk-management strategies before and after the Private Securities Litigation Reform Act of 1995. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* 9: 135–157.
24. Fung, S. Y. K., F. A. Gul, and J. Krishnan (2012) City-level auditor industry specialization, economies of scale, and audit pricing. *The Accounting Review* 87(4):1281-1307.
25. Ghafran, C., & O’Sullivan, N. (2013). The governance role of audit committees: Reviewing a decade of evidence. *International Journal of Management Reviews*, 15(4), 381–407.
26. Gendron, Y., & Bédard, J. (2006). On the constitution of audit committee effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 31(3), 211–239.
27. Griffin, A. (2016). The audit committee of the future. Retrieved 25th January, 2017, from <http://www.directorscenter.com/audit-committee-future/>
28. Gibbins M, Salterio S, & Webb A (2001) Evidence about auditor–client management negotiation concerning client’s financial reporting. *J Account Res* 39,535–563.
29. Gul, F. A.(1991). Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors’ Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations, pp. 162-170.
30. Huang, H.-W., L.-L. Liu, K. Raghunandan, and D. V. Rama (2007). Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit fees: Further evidence. *Auditing*26 (1):147-158
31. Iyer, V.M., & Rama, D.V. (2004). Clients’ expectations on audit judgements: a note. *Behav Res Account*16,63–74.
32. Jaggi, B., & Leung, S. (2007). Impact of family dominance on monitoring of earnings management by audit committees: Evidence from Hong Kong. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(1), 27–50.
33. Kang, P.K., Kim, Y. CH., & Palmon D. (2020). Client’s Bargaining Power and Audit Negotiation over Earnings: Evidence from Audit Processes in a Business Groups Environment. *Group Decision and Negotiation*,29,1207–1238.
34. Kim JB, Yi CH (2006). Ownership structure, business group affiliation, listing status, and earning management. *Contemt Res* 23: 427-464.
35. Kim, B., J. Pae, and C.-Y. Yoo (2019). Business Groups and Tunneling: Evidence from Corporate Charitable Contributions by Korean Companies. *Journal of Business Ethics* 154 (3):643-666.
36. Knapp, M. (1987), ‘An empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management’ *The Accounting Review*, Vol. 62, pp. 578-588.
37. Khanna, T (2000). Business groups and social welfare in emerging markets: Existing evidence and unanswered questions. *European Economic Review* 44 (4):748-761.
38. Kleinman G, Palmon D (2000) A negotiation-oriented model of auditor–client relationships. *Group DecisNegot* 9:17–45.
39. Krishnan, G. V., & Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter? The association between audit committee directors’ accounting expertise

- and accounting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 25(3), 827–857.
40. Krishnamoorthy, G., & Maletta, M. (2012). The role of internal audit in the financial statement audit: The contingent effects of board independence and audit committee effectiveness. *Northeastern University*.
  41. Jeong-Bon Kim; Cheong H. Yi (2006). Ownership Structure, Business Group Affiliation, Listing Status, and Earnings Management: Evidence from Korea. , 23(2), 427–464.
  42. Johnson, V., I. Khurana, and J. Reynolds (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637–660.
  44. Lennox, C., Wang, Z. T., & Wu, X. (2018). Earning Management, Audit Adjustment, and the Financing of Corporate Acquisitions: evidence from china. *Journal of Accounting and Economics*, 65(1), 21–40.
  45. Lee, Hyejung (2021). Business Group Affiliation and Audit Pricing: Evidence from South Korea. Submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy. Queensland University of Technology.
  46. Mangena, M., & Pike, R. (2005). The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size on interim financial disclosures. *Accounting and Business Research*, 35(4), 327–349.
  47. Mareque, M., Lopez-Corrales, F., & Pedrosa, A. (2017). Audit reporting for going concern in Spain during the global financial crisis. *Economic Research*, 30, 154–183.
  48. Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. (1961). *The Philosophy of Auditing* (American Accounting Association).
  49. Muttakin, Mohammad Badrul; Khan, Arifur; Mihret, Dessalegn Getie (2017). Business Group Affiliation, Earnings Management and Audit Quality: Evidence from Bangladesh. *Managerial Auditing Journal*. Vol.32 No.4/5, pp.427-444.
  50. Nelson MW, Elliott JA, Tarpley RL (2002) Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *Account Rev* 77:175–202.
  51. Nagy, A.L. (2005). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen. *Account Horiz* 19, 51–68.
  52. Parkash, Mohinder; Singhal, Rajeev; and Zhu, Yun Ellen (2020). Group-affiliated Firms and Audit Fees. Evidence from India. *International Review of Business and Economics*. Vol.4:Iss.1, Article5, pages 1-24.
  53. Riaz, H., Saeed, A., Liedong, T. A., & Rajwani, T. (2022). Environmental management, nonmarket strategy, and firm performance in emerging markets: The case of ISO 14001. *Business Ethics, the Environment & Responsibility*, 31(1), 139–163.
  54. Rubin JZ, Brown BR (1975) *The social psychology of bargaining and negotiation*. Academic Press, Cambridge.
  55. Simunic, D. A (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research* 18 (1):161-190.
  56. Sommer, A. A., Jr. (1991). Auditing audit committees: An educational opportunity for auditors. *Accounting Horizons*, 5(2), 91–112.
  57. Thoman, L (1996). Legal damages and auditor efforts. *Contemporary Accounting Research* 13 (Spring): 275–306.
  58. Watts, RL, & Zimmerman, JL. (1986). *Positive accounting theory*. Prentice-Hall, Upper Saddle River.
  59. Yan A, Gray B (1994) Bargaining power, management control, and performance in United States–China joint ventures: a comparative case study. *Acad Manag J* 37:1478–1517.
  60. Zhang, P. (1999). A bargaining model of auditor reporting. *Contemp Account Res* 16, 167–184.