



مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس و مدیریت سود

دکتر محمود لاری دشت بیاض^۱

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

دکتر محمدجواد ساعی^۲

استادیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

عبداله آزاد^۳

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد

(تاریخ دریافت: ۵ اسفند ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۲۳ خرداد ۱۳۹۷)

اظهارنظر حسابرس، معمولاً به صورت تعدیل شده و تعدیل نشده، وارد مدل‌های پژوهش می‌شود. اما، ماهیت و آثار بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس با یکدیگر متفاوت است. هدف این پژوهش، یافتن پاسخ این پرسش است که آیا نتایج درنظر گرفتن ماهیت بندهای پیش از اظهارنظر حسابرس در مدل‌های پژوهش، با نتایج درنظر گرفتن اظهارنظر به تنهایی، متفاوت است؟ بدین منظور، رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس و رابطه بین مدیریت سود و بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر به تفکیک ماهیت با بکارگیری اطلاعات ۱۴۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ و با استفاده از مدل‌های پنل و پواسن تعمیم یافته آزمون شد. نتایج نشان داد که رابطه بین مدیریت سود و نوع اظهارنظر حسابرس، تنها در یکی از پنج مدل مدیریت سود معنادار است اما رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف بااهمیت، محدودیت بااهمیت و ابهام فراگیر، به ترتیب در چهار، دو و یک مدل از پنج مدل مدیریت سود، معنادار است.

واژه‌های کلیدی: اظهارنظر حسابرس، مبانی تعدیل اظهارنظر، مدیریت سود.

¹ m.lari@um.ac.ir

² mj-saei@um.ac.ir

³ azad.abdollah@mail.um.ac.ir

مقدمه

گزارش حسابرس یکی از ابزارهای مهم اطلاع‌رسانی به استفاده‌کنندگان گوناگون، به‌ویژه سرمایه‌گذاران است. هدف حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی عبارت است از اظهارنظری روشن در قالب یک گزارش کتبی، همراه با توصیف مبنای آن اظهارنظر، بر بنیاد ارزیابی نتایج به‌دست‌آمده از شواهد گردآوری شده در حسابرسی [۸]. بنابراین، حسابرس باید درباره اینکه آیا صورت‌های مالی، از تمام جنبه‌های بااهمیت، طبق استانداردهای حسابداری، به نحو مطلوب تهیه شده است یا خیر، اظهارنظر کند. اظهارنظر حسابرس ممکن است تعدیل نشده یا تعدیل شده (مشروط، مردود یا عدم اظهارنظر) باشد.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرس باید در گزارش‌های با اظهارنظر تعدیل شده، دلایل تعدیل اظهارنظر را در بخش مبانی تعدیل اظهارنظر، درج کند. اظهارنظر حسابرس، به دلایل تحریف یا محدودیت بااهمیت یا بااهمیت و فراگیر (اساسی)، یا ابهام بااهمیت و فراگیر تعدیل می‌شود. از آنجاکه ماهیت این دلایل با یکدیگر متفاوت است و آثار تحریف قطعی است اما آثار محدودیت و ابهام، احتمالی؛ تاثیر هر یک از آنها بر تفسیر اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی توسط استفاده‌کنندگان، متفاوت خواهد بود.

باوجود ماهیت و آثار متفاوت بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر، پژوهشگران، معمولاً اظهارنظر حسابرس را به‌صورت اظهارنظر تعدیل شده یا تعدیل نشده (یا در برخی موارد مشروط و غیر مشروط) وارد مدل‌های بکار رفته در پژوهش‌های گوناگون کرده‌اند. درحالی‌که، آثار بندهای با ماهیت تحریف بر متغیرهای به‌دست‌آمده از صورت‌های مالی، می‌تواند متفاوت از آثار بندهای محدودیت یا ابهام باشد. بنابراین، هدف این پژوهش، آزمون تجربی ضرورت در نظر گرفتن ماهیت بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر در مدل‌های پژوهش‌های حسابداری است. به دلیل گستردگی مدل‌های بکار رفته در پژوهش‌ها، ماهیت متفاوت آنها و تاثیرپذیری متفاوت آنها از اظهارنظر حسابرس، برای دستیابی به هدف این پژوهش، مدل‌های مدیریت سود بکار برده شد. در این پژوهش، تلاش شده است که بندهای تعدیل‌کننده رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس و بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس (به تفکیک ماهیت) آزمون و بررسی شود که آیا در نظر گرفتن بندها موجب تغییر نتایج می‌شود یا خیر. با توجه به مطالب یادشده، می‌توان گفت که پرسش این پژوهش عبارتست از اینکه آیا نتایج در نظر گرفتن ماهیت بندهای پیش از اظهارنظر حسابرس در مدل‌های پژوهش (در این نوشتار، مدل‌های مدیریت سود)، با نتایج در نظر گرفتن اظهارنظر به تنهایی، متفاوت است؟

پیشینه پژوهش

اظهارنظر حسابرس در حسابرسی صورت‌های مالی، معمولاً درباره مطلوب بودن ارائه جنبه‌های بااهمیت وضعیت مالی، نتایج عملیات و جریان‌های نقدی ارائه شده در صورت‌های مالی، طبق استانداردهای حسابداری است. اظهارنظر حسابرس ممکن است تعدیل نشده یا تعدیل شده باشد. طبق استانداردهای

حسابرسی، سه نوع اظهارنظر تعدیل شده با عناوین **نظر مشروط**، **نظر مردود** و **عدم اظهارنظر** وجود دارد [۱]. اظهارنظر حسابرس به دلایل تحریف، محدودیت و ابهام تعدیل می‌شود که ماهیت و آثار آنها با یکدیگر متفاوت است.

۱. تحریف عبارت است از هرگونه مغایرت بین مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای یک قلم گزارش شده در صورت‌های مالی، و مبلغ، نحوه طبقه‌بندی، ارائه یا افشای آن طبق الزامات استانداردهای حسابداری که ممکن است ناشی از اشتباه یا تقلب باشد. حسابرس باید در صورت بااهمیت ولی غیر فراگیر یا بااهمیت و فراگیر بودن آثار تحریف، به ترتیب نظر مشروط یا مردود ارائه کند.

۲. محدودیت در دامنه حسابرسی^۵ حاکی از فراهم نبودن زمینه مساعد برای اجرای بعضی از روش‌های حسابرسی و در نتیجه، عدم دسترسی به شواهد لازم است. اگر حسابرس بتواند با اجرای روش‌های جایگزین به شواهد حسابرسی کافی و مناسب دست یابد؛ محدودیت در اجرای یک روش منجر به محدودیت در دامنه حسابرسی نمی‌شود. حسابرس باید در صورت بااهمیت ولی غیرفراگیر یا بااهمیت و فراگیر بودن آثار محدودیت، به ترتیب نظر مشروط یا عدم اظهارنظر ارائه کند.

۳. ابهام موضوعی است که نتیجه‌اش به اقدامات یا رویدادهای آتی خارج از کنترل مستقیم واحد تجاری بستگی دارد؛ اما ممکن است بر صورت‌های مالی، اثر گذارد. نظر حسابرس، به دلیل وجود ابهام بااهمیت و غیرفراگیر تعدیل نمی‌شود و حسابرس موضوع ابهام را در صورتی که در صورت‌های مالی افشا شده باشد؛ در قالب یک بند تاکید بر مطلب خاص، پس از بند اظهارنظر در گزارش حسابرسی درج می‌کند. در شرایط وجود ابهام بااهمیت و فراگیر حسابرس باید عدم اظهارنظر ارائه کند [۸].

اهمیت اظهارنظر حسابرس و اثرگذاری آن بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان، موجب شده است که پژوهش‌گران بسیاری، برای درک رابطه آن با متغیرهای دیگر حسابداری، اظهارنظر را وارد مدل‌های پژوهش کنند. در پژوهش‌های بسیاری، اظهارنظر حسابرس به صورت دوجبهی، یعنی اظهارنظرهای تعدیل نشده و تعدیل شده، در نظر گرفته شده و دلایل تعدیل اظهارنظر، در نظر گرفته نشده است. ماهیت و آثار دلایل تعدیل اظهارنظر حسابرس، متفاوت است. آثار تحریف‌ها قطعی است و وجود بند تحریف در گزارش حسابرس، یعنی وجود اشتباه یا تقلب یا هردو، در صورت‌های مالی؛ اما، آثار محدودیت یا ابهام، احتمالی است. دلایل متفاوت تعدیل اظهارنظر حسابرس و آثار متفاوت آنها (قطعی یا احتمالی بودن) می‌تواند بر تحلیل و تفسیر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و متغیرهای حسابداری موثر باشد.

افزون بر مطالب بالا، فراوانی بندهای تحریف، محدودیت و ابهام در گزارش‌های حسابرسی متفاوت است. طبق استانداردهای حسابرسی، چنانچه انتظار رود حسابرس اظهارنظر خود را تعدیل کند باید شرایطی که

1 Qualified Opinion

2 Adverse Opinion

3 Disclaimer of Opinion

4 Misstatement

5 Limitation on the Scope of the Audit

6 Uncertainty

منجر به تعدیل مورد انتظار خواهد شد و نوع اظهارنظر را با ارکان راهبری واحد مورد رسیدگی در میان بگذارد. حسابرسان، معمولاً یک نسخه از پیش‌نویس گزارش حسابرس را به هیأت مدیره (یا ارکان راهبری) واحد مورد رسیدگی ارائه می‌دهند و پس از گذشت مدت زمانی معقول، با توجه به پاسخ‌های احتمالی آنها، گزارش حسابرس را نهایی و تهیه می‌کنند. این اطلاع‌رسانی الزامی است و حسابرس نباید بدون انجام آن و بدون توجه به پاسخ‌های دریافتی، گزارش حسابرس را تهیه کند [۱].

انتظار می‌رود که ارکان راهبری واحد مورد رسیدگی، برای دریافت گزارش با نظر تعدیل نشده یا دست‌کم گزارشی با تعداد بندهای کمتر، در پاسخ پیش‌نویس گزارش حسابرس، برای از بین بردن آثار تحریف‌ها، صورت‌های مالی را اصلاح کنند (مگر در شرایطی مانند نبود زمان کافی) و محدودیت‌ها را تا آنجا که ممکن است از بین ببرند و برای ابهام‌ها نیز راهی بیابند. معمولاً، تحریف‌ها با اصلاح صورت‌های مالی از بین می‌روند اما برخی محدودیت‌ها (شرایط خارج از کنترل واحد تجاری و شرایط مرتبط با ماهیت یا زمان‌بندی کار حسابرس) و ابهام‌ها (ابهام به آینده مربوط است؛ در شرایط نادر رخ می‌دهد و فراوانی آن کم است)، به آسانی از بین نمی‌روند. بنابراین، می‌توان پیش‌بینی کرد که تعداد بندهای تحریف، کمتر از محدودیت باشد. با وجود این، آزاد و حسینی پور نشان داده‌اند که تحریف بااهمیت، دلیل تعدیل اظهارنظر حسابرس در بیشتر گزارش‌ها است. پس از تحریف، محدودیت موجب تعدیل اظهارنظر حسابرس شده است. تعداد بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر نیز بسیار اندک است و بندهای موجود نیز مربوط به موضوع تداوم فعالیت است [۲].

با توجه به آنچه تاکنون نوشته شد؛ انتظار می‌رود که ماهیت بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس، بر برخی از متغیرهای حسابداری مورد مطالعه در پژوهش‌ها، به‌ویژه متغیرهای به‌دست‌آمده از صورت‌های مالی، موثر باشد. از اینرو، هدف این پژوهش، آزمون ضرورت در نظر گرفتن ماهیت بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر در مدل‌های پژوهش‌های حسابداری است. به دلیل گستردگی مدل‌ها، ماهیت متفاوت و تأثیرپذیری متفاوت آنها از اظهارنظر حسابرس، برای دستیابی به هدف این پژوهش، مدل‌های مدیریت سود بکار برده شد.

مدیریت سود، یکی از پر بسامدترین موضوعات پژوهش‌های حسابداری است و در چندین پژوهش، رابطه آن با اظهارنظر حسابرس آزمون شده است. پژوهش‌های پیشین رابطه بین گزارش حسابرس و مدیریت سود، بیشتر بر نوع اظهارنظر و اقسام تعهدی اختیاری تمرکز داشته‌اند. نتایج برخی پژوهش‌ها وجود رابطه مثبت، برخی رابطه منفی و برخی نبود رابطه معنادار را نشان می‌دهد. خلاصه نتایج برخی از این پژوهش‌ها به شرح زیر است:

- تمایل مدیران به دستکاری سود، با اظهارنظر تعدیل شده حسابرس رابطه مثبت دارد [۱۲]. یا، بین اقسام تعهدی اختیاری و اظهارنظر مشروط حسابرس، رابطه معنادار وجود دارد [۵].
- رابطه بین اظهارنظر حسابرس و اقسام تعهدی غیرعادی [۱۰] یا اقسام تعهدی اختیاری [۱۴]، منفی است. گزارش اقسام تعهدی غیرعادی، موجب می‌شود که حسابرسان به دلایل محدودیت در دامنه حسابرسی یا رعایت نکردن استانداردهای حسابداری، نظر خود را تعدیل کنند [۱۰].

- شواهدی مبنی بر تعدیل نظر حسابرسان به دلیل اقلام تعهدی اختیاری یا مدیریت سود وجود ندارد ([۱۱]، [۱۵] و [۱۷])، یا، بین اظهارنظر حسابرِس و مدیریت سود رابطه معناداری نیست [۱۸]. شرکت‌های دارای اظهارنظر تعدیل شده حسابرِس به دلیل مشکل تداوم فعالیت، اقلام تعهدی منفی بزرگی دارند. بنابراین، ممکن است اقلام تعهدی منفی بزرگ، نتیجه مشکلات مالی باشد نه مدیریت سود [۱۱]. در نمونه‌های دارای اظهارنظر تعدیل شده به دلیل ابهام (به غیر از موضوع تداوم فعالیت) سود (اقلام تعهدی) نسبت به سایر شرکت‌ها پایدارتر است [۱۵].
 - هنگام وجود میزان بالای اقلام تعهدی غیرعادی، فراوانی ارائه اظهارنظر تعدیل شده توسط پنج موسسه حسابرسی بزرگ، بیشتر از موسسه‌های حسابرسی کوچک است [۱۶].
 - بین نوع اظهارنظر حسابرِس و تعداد بندهای گزارش حسابرِس با اقلام تعهدی، رابطه معنادار وجود ندارد [۳].
 - بین مدیریت سود و تعداد بندهای قبل از بند اظهارنظر، رابطه معنادار وجود دارد [۴].
 - بین مدیریت سود و اظهارنظر تعدیل شده به دلیل ابهام در تداوم فعالیت شرکت، ارتباط مستقیم وجود دارد. درحالی‌که بین مدیریت سود و اظهارنظر تعدیل شده به دلایلی غیر از ابهام در تداوم فعالیت، ارتباط معناداری مشاهده نشده است [۹].
- با توجه به نتایج گوناگون بالا، آزمون رابطه بین مدیریت سود و بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرِس، لازم به نظر می‌رسد.

روش پژوهش

- پیش از این نوشته شد که در پژوهش‌های پیشین، نوع اظهارنظر حسابرِس و معمولاً به صورت صفر و یک (اظهارنظر تعدیل شده و اظهارنظر تعدیل نشده) به عنوان یک متغیر وارد مدل‌ها شده است؛ اما به دلایل تعدیل اظهارنظر حسابرِس، توجه نشده است. برای در نظر گرفتن آثار بندهای پیش از اظهارنظر، بهتر است پس از تفکیک بندها با توجه به ماهیت آنها، مبالغ نیز مشخص شود و آثار ریالی آن وارد مدل‌های پژوهش شود. اما به دلایل زیر، امکان تعیین مبالغ بندهای گزارش وجود ندارد:
۱. گرچه بیشتر بندهای تحریف، حاوی مبالغ مربوط به آثار ریالی است؛ برخی از بندهای تحریف، فاقد مبلغ معین است. طبق استانداردهای حسابرسی (بخش ۷۰۶) اگر تحریف بااهمیت مرتبط با مبالغ خاصی در صورت‌های مالی (شامل افشای موارد کمی) وجود داشته باشد؛ حسابرِس باید در بند مبانی تعدیل، آثار آن تحریف را بر صورت‌های مالی توصیف و مبلغ آن را تعیین کند؛ مگر اینکه انجام این کار عملی نباشد. اگر تعیین آثار مالی عملی نباشد؛ حسابرِس باید این موضوع را در بند مبانی تعدیل بیان کند. اگر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، مربوط به اطلاعات توصیفی در یادداشت‌ها یا عدم افشا باشد؛ حسابرِس باید در بند مبانی تعدیل، موارد تحریف در افشا را توصیف کند.
 ۲. آثار بندهای محدودیت در دامنه حسابرسی و ابهام، احتمالی است. بنابراین، مبلغ معین و قطعی آن مشخص نیست.

افزون بر مبالغ، تعداد بندها نیز می‌تواند به‌عنوان یک متغیر وارد مدل شود. در رابطه با تعداد بندها نیز مشکلاتی از جمله موارد زیر وجود دارد:

۱. گرچه استانداردهای حسابرسی و دستورالعمل تهیه و ارائه گزارش حسابرسی مستقل و بازرسی قانونی، ساختار گزارش را تعیین نموده و تا حدودی شیوه نگارش را معین کرده است؛ بندهای افزوده شده به گزارش توسط حسابرسی، تحت تاثیر شیوه نگارش گزارش و سلیقه نویسنده است. برای نمونه، نگارش تمام مطالب مربوط به یک سرفصل در یک بند، در چند بند (با توجه به موضوع) یا استفاده از بندهای فرعی، در عمل رخ می‌دهد.

۲. بندها، آثار ریالی متفاوت دارد. برای نمونه ممکن است گزارش حسابرسی دو شرکت مشابه، با وجود یک بند مشروط شده باشد ولی آثار ریالی یکی از آنها برابر با ۵٪ جمع دارایی‌ها و دیگری برابر با ۱۵٪ جمع دارایی‌ها باشد.

با توجه به مطالب بالا، امکان تعیین مبالغ تمام بندهای موثر بر اظهارنظر حسابرسی، وجود ندارد. با وجود مشکلات بالا، در نظر گرفتن تعداد بندهای پیش از اظهارنظر در تحقیقات، نسبت به در نظر گرفتن مبالغ بندها، عملی‌تر است. در نتیجه، برای انجام این پژوهش، از تعداد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر، به تفکیک ماهیت آنها استفاده شد. بنابراین، براساس بند اظهارنظر گزارش حسابرسی هر یک از شرکت‌ها، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام، مشخص، تفکیک و شمارش گردید.

برای سنجش مدیریت سود، در پژوهش‌های پیشین از چندین مدل استفاده شده است. گرچه رحمانی و بشیری منش نشان داده‌اند که در ایران، مدل دیچو و دجو (۲۰۰۲) و مک نیکولز (۲۰۰۲) در شناسایی و کشف مدیریت سود، نسبت به مدل‌های جونز، تعدیل شده جونز، کوتاری و کازنیک اعتبار و دقت بیشتری دارد [۶]. در این پژوهش از تمام مدل‌های یادشده برای سنجش مدیریت سود، استفاده شد. مدل‌های مدیریت سود در جدول ۱ آمده است.

جدول ۱: مدل‌های مدیریت سود

مدل	نام مدل	ردیف
$ACC_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta REV_{it} + \beta_2 FIXA_{it} + \varepsilon$	جونز	1
$ACC_{it} = \alpha + \beta_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}] + \beta_2 FIXA_{it} + \varepsilon$	تعدیل شده جونز	2
$ACC_{it} = \alpha (1/TA_{t-1}) + \beta_1 \Delta REV_{it} + \beta_2 FIXA_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \varepsilon$	کوتاری	3
$TACC_{it} / Tait-1 = \alpha (1/ Tait-1) + \beta_1 [\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}] / Tait-1 + \beta_2 FIXA_{it} / Tait-1 + \beta_3 CFO / Tait-1 + \varepsilon$	کازنیک	4
$ACC_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta REV_{it} + \beta_2 FIXA_{it} + \beta_3 CF_{t-1} + \beta_4 CF_t + \beta_5 CF_{t+1} + \varepsilon$	دیچو و دجو	5
کل اقلام تعهدی که عبارت است از تفاوت میان سود و جریان‌های نقد حاصل از فعالیت‌های عملیاتی در دوره جاری	ACC	
تغییرات فروش خالص و (یا) درآمد حاصل از ارائه خدمات نسبت به سال پیش	ΔREV	

۲۹.

مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرِس و مدیریت سود

مدل	نام مدل	ردیف
دارایی‌های ثابت مشهود		FIXA
تغییرات حساب‌ها و اسناد دریافتی نسبت به سال پیش		Δ REC
جمع دارایی‌ها		TA
خالص جریان‌های نقدی		CF
خالص جریان‌های نقدی عملیاتی		CFO
اندیس سال		t
اندیس شرکت		i

برای آزمون تجربی رابطه بین نوع اظهارنظر حسابرِس و تعداد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر با مدیریت سود، از مدل‌های جدول ۲ استفاده گردید.

جدول ۲: مدل‌های آزمون رابطه بین نوع اظهارنظر و تعداد بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر با مدیریت

سود

مدل	رابطه بین	ردیف
$OPI_{it} = \alpha + \beta_1 EM_{it} + \beta_2 AUT_{it} + \beta_3 AUCH_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon$	نوع اظهارنظر و مدیریت سود	1
$MIS_{it} = \alpha + \beta_1 EM_{it} + \beta_2 AUT_{it} + \beta_3 AUCH_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon$	تعداد بندهای تحریف و مدیریت سود	2
$LIM_{it} = \alpha + \beta_1 EM_{it} + \beta_2 AUT_{it} + \beta_3 AUCH_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon$	تعداد بندهای محدودیت و مدیریت سود	3
$UN_{it} = \alpha + \beta_1 EM_{it} + \beta_2 AUT_{it} + \beta_3 AUCH_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \varepsilon$	تعداد بندهای ابهام و مدیریت سود	4
	نوع اظهارنظر حسابرِس، مقبول ۰، مشروط ۱، مردود ۲، عدم اظهارنظر ۳ و متفاوت ۴ است.	OPI
	تعداد بندهای با ماهیت تحریف است.	MIS
	تعداد بندهای با ماهیت محدودیت است.	LIM
	تعداد بندهای با ماهیت ابهام است.	UN
	مدیریت سود که با مدل‌های جونز، تعدیل شده جونز، کوتاری، کازنیک و دیچو و دجو اندازه‌گیری می‌شود.	EM
	نوع حسابرِس، سازمان حسابرسی یک و موسسه‌های بخش خصوصی صفر است.	AUT
	تغییر حسابرِس، اگر حسابرِس در سال مورد بررسی تغییر نموده یک و گرنه صفر است.	AUCH
	اندازه شرکت که با استفاده از لگاریتم طبیعی فروش اندازه‌گیری شده است.	SIZE
	اندیس سال	t
	اندیس شرکت	i

با توجه به اینکه متغیر وابسته مدل‌های آزمون، شمارشی است؛ برای برآزش مدل‌ها از رگرسیون پواسن استفاده شده است.

داده‌ها، قلمرو زمانی و جامعه آماری پژوهش

داده‌های مورد استفاده در این پژوهش اطلاعات واقعی و تاریخی است که از سایت‌های مربوط به بورس اوراق بهادار و نرم افزارهای مربوط گردآوری شده است. قلمرو زمانی، از آغاز ۱۳۸۷ تا پایان ۱۳۹۳ است. جامعه آماری شامل ۱۴۲ شرکت است که از بین کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پس از اعمال محدودیت‌های زیر انتخاب شده‌اند: (۱) شرکت‌ها از ابتدای ۱۳۸۷ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند؛ (۲) شرکت‌ها تا پایان ۱۳۹۳ از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران حذف نشده باشند؛ (۳) اطلاعات مورد نیاز پژوهش در رابطه با شرکت‌های نمونه موجود باشد.

یافته‌ها

جدول شماره یک، آمار توصیفی متغیرها را نشان می‌دهد. میانگین اقلام تعهدی مثبت است که نشان می‌دهد سود شرکت‌های نمونه، به‌طور میانگین بزرگ‌تر از خالص جریان‌های نقدی آنها بوده و شرکت‌ها اقلام تعهدی سودافزا داشته‌اند. میانگین خالص جریان‌های نقدی نیز، مثبت است. بیشینه تعداد بندهای پیش از اظهارنظر حسابرس نیز مربوط به بندهای با ماهیت محدودیت در دامنه حسابرسی (۸ بند) است.

جدول ۳: آمار توصیفی کل مشاهده‌ها

تعداد مشاهده: ۷۱۰			تعداد شرکت: ۱۴۲			
انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	نماد متغیر	متغیر
109534	-1296799	11580011	7821.5	45827.7	ACC	کل اقلام تعهدی
223212	-3685236	1930588	73033	23779.82	ΔREV	تغییرات فروش خالص و (یا) درآمد حاصل از ارائه خدمات نسبت به سال پیش
1945180	778	21005515	145875	632509.5	FIXA	دارایی‌های ثابت مشهود
114437	-174405	1257972	5554.55	30985.8	CFt-1	خالص جریان‌های نقدی
24056.79	-318164	288546	112.2	17069.28	CFt	
29689.66	--395408	288546	56.95	11003.08	CFt+1	

۳۱.

مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرِس و مدیریت سود

تعداد مشاهده: ۷۱۰			تعداد شرکت: ۱۴۲			
انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	نماد متغیر	متغیر
141917	-249945	1670198	6578.5	37668.6	CFO	خالص جریان های نقدی عملیاتی
0.145932	-0.4648	0.945586	0.086204	0.10265	ROA	بازده دارایی ها
1.367512	8.796188	18.49227	13.3496	13.42395	SIZE	اندازه شرکت
0.554436	0	4	1	0.606838	OPI	نوع اظهارنظر حسابرِس (مقبول ۰، مشروط ۱، مردود ۲، عدم اظهارنظر ۳ و متفاوت ۴)
1.319792	0	7	1	1.037037	MIS	تعداد بندهای با ماهیت تحریف
0.946114	0	8	0	0.606838	LIM	تعداد بندهای با ماهیت محدودیت
0.14086	0	3	0	0.011396	UN	تعداد بندهای با ماهیت ابهام

مدل های مدیریت سود، پس از بررسی پذیره های زیربنایی و تعیین مدل مناسب، برازش شدند که نتایج آن در جدول ۴ آمده است.

جدول ۴: نتایج برازش مدل های مدیریت سود

کوتاری			کازنیک			دیچو و دچو			متغیر
ضریب	t آماره	معناداری	ضریب	t آماره	معناداری	ضریب	t آماره	معناداری	
0.00	-0.86	0.39	0.05	13.84	0.00	0.01	2.82	0.01	C
0.03	3.14	0.00				0.10	8.10	0.00	ΔREV
-0.30	-9.02	0.00	0.30	10.68	0.00	-0.02	-0.63	0.53	FIXA
			0.09	9.64	0.00				$[\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}]$
0.52	19.65	0.00							ROA
			-0.64	-26.33	0.00				CFO
						0.00	-2.86	0.00	CFt-1
						0.00	-6.69	0.00	CFt
						0.00	0.53	0.60	CFt+1

کوئاری			کازنیک			دیچو و دچو			متغیر
ضریب	t آماره	معناداری	ضریب	t آماره	معناداری	ضریب	t آماره	معناداری	
2.65			4.49			2.34			آماره آزمون لیمر
0.00			0.00			0.00			معناداری
202.17			4.47			9.87			آماره آزمون هاسمن
0.00			1.00			0.08			معناداری
28.33			171.25			57.72			آماره آزمون بروش
0.00			0.00			0.00			پاگان معناداری

ادامه جدول ۴

تعدیل شده جونز			جونز			متغیر
ضریب	t آماره	معناداری	ضریب	t آماره	معناداری	
0.01	1.54	0.12	0.00	0.17	0.87	C
			0.11	3.67	0.00	ΔREV
0.06	1.12	0.26	0.06	1.24	0.22	FIXA
0.04	1.20	0.23				$[\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}]$
2.35			2.33			آماره آزمون لیمر
0.00			0.00			معناداری
7.23			14.42			آماره آزمون هاسمن
0.03			0.00			معناداری
57.25			56.77			آماره آزمون بروش پاگان
0.00			0.00			معناداری

باقیمانده مدل‌های مدیریت سود، به‌عنوان نماینده مدیریت سود، برای سنجش رابطه مدیریت سود با نوع اظهارنظر، تعداد بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی بکار گرفته شد. شمارشی بودن متغیر وابسته مدل‌های آزمون، موجب شده که از رگرسیون پواسن استفاده شود. در چارچوب رگرسیون پواسن، محدودیت تساوی میانگین و واریانس متغیر وابسته وجود دارد. در عمل و در شرایط واقعی، این فرضیه سوال برانگیز است. واریانس می‌تواند بزرگ‌تر یا کوچک‌تر از میانگین باشد. اگر واریانس با میانگین برابر نباشد؛ برآوردهای مدل رگرسیون پواسن سازگار هست اما کارا نیست و منجر به بی‌اعتباری استنتاج‌های مبتنی بر انحراف معیار برآوردها می‌شود. در این شرایط باید از مدل رگرسیون پواسن تعمیم یافته استفاده شود [۱۳]. با توجه به اینکه میانگین و واریانس متغیرهای وابسته برابر نشده است؛ از رگرسیون پواسن تعمیم یافته استفاده شد. نتایج برازش مدل‌های پژوهش به‌طور خلاصه، به تفکیک مدل‌های مدیریت سود، در جدول‌های ۵ تا ۹ آمده است.

¹Generalized Poisson Regression Model

جدول ۵: رابطه بین مدیریت سود مدل جونز با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

تعداد بندهای محدودیت			تعداد بندهای ابهام			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.509	-1.431	0.152	1.717	0.951	0.342	مدیریت سود
-0.170	-1.416	0.157	-31.876	0.000	1.000	تغییر حسابرِس
-0.439	-3.331	0.001	-1.062	-0.961	0.337	نوع حسابرِس
0.108	2.971	0.003	0.039	0.142	0.887	اندازه شرکت
-1.827	-3.714	0.000	-4.562	-1.249	0.212	مقدار ثابت
-765.73			-42.55			نیکویی برازش (Log likelihood)
نوع اظهارنظر			تعداد بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.350	-0.984	0.325	-0.628	-2.306	0.021	مدیریت سود
0.047	0.411	0.681	0.091	1.054	0.292	تغییر حسابرِس
-0.396	-2.955	0.003	-0.387	-3.812	0.000	نوع حسابرِس
0.044	1.180	0.238	0.095	3.380	0.001	اندازه شرکت
-1.018	-2.045	0.041	-1.181	-3.122	0.002	مقدار ثابت
-649.72			-1040.33			نیکویی برازش (Log likelihood)

همان‌طور که در جدول ۵ مشاهده می‌شود؛ تنها رابطه بین مدیریت سود اندازه‌گیری شده با مدل جونز، با تعداد بندهای تحریف معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود با نوع اظهارنظر، تعداد بندهای محدودیت و ابهام اساسی معنادار نیست.

جدول ۶: رابطه بین مدیریت سود مدل تعدیل شده جونز با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

بندهای محدودیت			ابهام			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.765	-2.172	0.030	49.401	1.231	0.218	مدیریت سود
-0.167	-1.390	0.165	-47.359	-1.195	0.232	تغییر حسابرِس
-0.440	-3.335	0.001	-31.224	0.000	1.000	نوع حسابرِس
0.111	3.054	0.002	-0.044	-0.174	0.862	اندازه شرکت
-1.868	-3.798	0.000	-2.856	-0.821	0.412	مقدار ثابت
-764.37			-42.54			نیکویی برازش

نوع اظهارنظر			بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.488	-1.389	0.165	-0.788	-2.928	0.003	مدیریت سود
0.048	0.426	0.670	0.094	1.088	0.277	تغییر حسابرس
-0.397	-2.958	0.003	-0.389	-3.824	0.000	نوع حسابرس
0.046	1.235	0.217	0.097	3.479	0.001	اندازه شرکت
-1.046	-2.100	0.036	-1.218	-3.221	0.001	مقدار ثابت
-649.23			-1,038.68			نیکویی برازش

همان‌طور که در جدول ۶ مشاهده می‌شود؛ رابطه بین مدیریت سود اندازه‌گیری شده با مدل تعدیل شده جونز، با تعداد بندهای تحریف و محدودیت معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود با نوع اظهارنظر و تعداد بندهای ابهام اساسی معنادار نیست.

جدول ۷: رابطه بین مدیریت سود مدل کوتاری با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

بندهای محدودیت			ابهام			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
0.336	0.831	0.406	4.029	2.069	0.039	مدیریت سود
-0.172	-1.432	0.152	-33.111	0.000	1.000	تغییر حسابرس
-0.445	-3.373	0.001	-1.110	-0.994	0.320	نوع حسابرس
0.106	2.907	0.004	0.087	0.312	0.755	اندازه شرکت
-1.795	-3.647	0.000	-5.292	-1.418	0.156	مقدار ثابت
-766.42			-41.41			نیکویی برازش
نوع اظهارنظر			بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
0.403	0.998	0.318	0.452	1.464	0.143	مدیریت سود
0.046	0.407	0.684	0.089	1.030	0.303	تغییر حسابرس
-0.401	-2.990	0.003	-0.395	-3.884	0.000	نوع حسابرس
0.042	1.124	0.261	0.091	3.252	0.001	اندازه شرکت
-0.990	-1.989	0.047	-1.132	-2.991	0.003	مقدار ثابت
-649.71			-1,041.95			نیکویی برازش

همان‌طور که در جدول ۷ مشاهده می‌شود؛ تنها رابطه بین مدیریت سود اندازه‌گیری شده با مدل کوتاری، با تعداد بندهای ابهام اساسی معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود با نوع اظهارنظر، تعداد بندهای تحریف و محدودیت معنادار نیست.

جدول ۸: رابطه بین مدیریت سود مدل کازنیک با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

تعداد بندهای محدودیت			تعداد بندهای ابهام اساسی			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-1.919	-4.278	0.000	0.923	0.403	0.687	مدیریت سود
-0.173	-1.435	0.151	-31.771	0.000	1.000	تغییر حسابرِس
-0.447	-3.370	0.001	-1.053	-0.954	0.340	نوع حسابرِس
0.129	3.530	0.000	0.026	0.095	0.925	اندازه شرکت
-2.107	-4.265	0.000	-4.371	-1.195	0.232	مقدار ثابت
-757.27			-42.82			نیکویی برازش
نوع اظهارنظر			تعداد بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-1.292	-2.907	0.004	-2.067	-6.030	0.000	مدیریت سود
0.045	0.396	0.692	0.089	1.025	0.305	تغییر حسابرِس
-0.398	-2.962	0.003	-0.393	-3.844	0.000	نوع حسابرِس
0.059	1.571	0.116	0.117	4.171	0.000	اندازه شرکت
-1.214	-2.423	0.015	-1.485	-3.911	0.000	مقدار ثابت
-645.79			-1,024.22			نیکویی برازش

همان‌طور که در جدول ۸ مشاهده می‌شود؛ رابطه بین مدیریت سود اندازه‌گیری شده با مدل کازنیک، با نوع اظهارنظر، تعداد بندهای تحریف و محدودیت، معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود با تعداد بندهای ابهام اساسی معنادار نیست.

جدول ۹: رابطه بین مدیریت سود دل دیچو و دچو با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

تعداد بندهای محدودیت			تعداد بندهای ابهام			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.421	-1.172	0.241	1.621	0.874	0.382	مدیریت سود
-0.166	-1.383	0.167	-30.829	0.000	1.000	تغییر حسابرِس
-0.437	-3.309	0.001	-1.068	-0.966	0.334	نوع حسابرِس
0.112	3.045	0.002	0.030	0.110	0.912	اندازه شرکت
-1.875	-3.786	0.000	-4.431	-1.221	0.222	مقدار ثابت
-762.01			-42.54			نیکویی برازش

نوع اظهارنظر			تعداد بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.337	-0.941	0.347	-0.589	-2.143	0.032	مدیریت سود
0.047	0.412	0.680	0.095	1.101	0.271	تغییر حسابرِس
-0.395	-2.947	0.003	-0.385	-3.783	0.000	نوع حسابرِس
0.045	1.207	0.227	0.100	3.545	0.000	اندازه شرکت
-1.034	-2.068	0.039	-1.254	-3.295	0.001	مقدار ثابت
-646.95			-1,032.67			نیکویی برآزش

جدول ۹: رابطه بین مدیریت سود دل دیچو و دچو با نوع اظهارنظر، بندهای تحریف، محدودیت و ابهام اساسی

تعداد بندهای محدودیت			تعداد بندهای ابهام			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.421	-1.172	0.241	1.621	0.874	0.382	مدیریت سود
-0.166	-1.383	0.167	-30.829	0.000	1.000	تغییر حسابرِس
-0.437	-3.309	0.001	-1.068	-0.966	0.334	نوع حسابرِس
0.112	3.045	0.002	0.030	0.110	0.912	اندازه شرکت
-1.875	-3.786	0.000	-4.431	-1.221	0.222	مقدار ثابت
-762.01			-42.54			نیکویی برآزش
نوع اظهارنظر			تعداد بندهای تحریف			متغیر
ضریب	Z آماره	معناداری	ضریب	Z آماره	معناداری	
-0.337	-0.941	0.347	-0.589	-2.143	0.032	مدیریت سود
0.047	0.412	0.680	0.095	1.101	0.271	تغییر حسابرِس
-0.395	-2.947	0.003	-0.385	-3.783	0.000	نوع حسابرِس
0.045	1.207	0.227	0.100	3.545	0.000	اندازه شرکت
-1.034	-2.068	0.039	-1.254	-3.295	0.001	مقدار ثابت
-646.95			-1,032.67			نیکویی برآزش

همان‌طور که در جدول ۹ مشاهده می‌شود؛ رابطه بین مدیریت سود اندازه‌گیری شده با مدل دیچو و دچو، با تعداد بندهای تحریف، معنادار است؛ اما رابطه بین مدیریت سود با نوع اظهارنظر، تعداد بندهای محدودیت و ابهام اساسی معنادار نیست.

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

اظهارنظر حسابرِس درباره صورت‌های مالی، ممکن است به دلایل تحریف و یا محدودیت بااهمیت یا بااهمیت و فراگیر و یا ابهام بااهمیت و فراگیر تعدیل شود. ماهیت دلایل یادشده، با یکدیگر متفاوت است و ممکن است آثار آنها بر تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان و متغیرهای دیگر، به‌ویژه متغیرهای حسابداری، متفاوت باشد. در پژوهش‌های حسابداری، معمولاً اظهارنظر حسابرِس به‌صورت تعدیل نشده یا تعدیل شده، به‌عنوان یک متغیر وارد مدل پژوهش می‌شود و دلایل تعدیل اظهارنظر، وارد مدل نمی‌شود. در این پژوهش، تلاش شد تا آثار دلایل تعدیل اظهارنظر حسابرِس نیز در نظر گرفته شود. برای این هدف، رابطه بین اظهارنظر حسابرِس و مدیریت سود، بدون در نظر گرفتن دلایل تعدیل اظهارنظر حسابرِس و همچنین با تفکیک دلایل تعدیل اظهارنظر، در مدل‌های مختلف مدیریت سود آزمون شد. جدول ۱۰، خلاصه نتایج آزمون‌ها را نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: خلاصه نتایج

رابطه معنادار بین مدیریت سود و مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرِس				
مدل	نوع اظهارنظر	بندهای تحریف	بندهای محدودیت	بندهای ابهام اساسی
جونز	خیر	آری	خیر	خیر
تعدیل شده جونز	خیر	آری	آری	خیر
کوتاری	خیر	خیر	خیر	آری
کازنیک	آری	آری	آری	خیر
دیچو و دچو و مک نیکولز	خیر	آری	خیر	خیر

نتایج، رابطه معناداری را بین نوع اظهارنظر حسابرِس و مدیریت سود نشان نمی‌دهد. تنها هنگام اندازه‌گیری مدیریت سود با مدل کازنیک رابطه این دو معنادار است. این نتیجه، با پژوهش‌های باتلر لئونو و ویلینبرگ [۱۱]، هربون و راگونتان [۱۵] و ابراهیمی کردلر و سیدی [۳] سازگار است؛ اما با نتایج پژوهش‌های چن، چن و سو [۱۲]، بارتوگول و تسو [۱۰]، گاجوزکی [۱۴] و بنی مهد، حساس یگانه و یزدانیان [۴] ناسازگار است. جدول ۱۰، نشان می‌دهد که رابطه بین تعداد بندهای تحریف با مدیریت سود (به غیر از ، اندازه‌گیری مدیریت سود با مدل کوتاری) معنادار است. معمولاً، ابهام و محدودیت، با توجه به ماهیتشان زمینه کمتری برای به‌کارگیری در مدیریت سود دارند؛ البته، محدودیت تحمیلی توسط مدیران واحد مورد رسیدگی این‌گونه نیست. بیشتر، بندهای محدودیت به موضوعات خارج از کنترل واحد مورد رسیدگی (ناشی از

شرایط یا گذشت زمان) اشاره دارد و ابهام هم خارج از کنترل واحد مورد رسیدگی است. تحریف، برای مدیریت سود، بیشترین زمینه و کاربرد را دارد. رابطه مدیریت سود و تعداد بندهای تحریف، تنها در اندازه‌گیری مدیریت سود با مدل‌های تعدیل شده جونز و کازنیک معنادار شده و رابطه مدیریت سود و تعداد بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر نیز، تنها در اندازه‌گیری مدیریت سود با مدل کوتاری معنادار شده است. گفتنی است که با توجه به اندک بودن مشاهدات مربوط به تعداد بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر ممکن است نتیجه‌گیری از آن چندان مناسب نباشد. افزون بر این، با توجه به اینکه آزمون‌ها با به‌کارگیری ۵ مدل مدیریت سود اجرا شده است؛ جدول ۱۰ نشان می‌دهد که نتایج به‌کارگیری مدل‌های مختلف مدیریت سود نیز تا حدودی همخوانی ندارد که ناشی از اثر متغیرهایی است که موجب تفاوت مدل‌های مدیریت سود شده است.

محدودیت اصلی این پژوهش، کم بودن تعداد مشاهدات مربوط به بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر در گزارش‌های حسابرس است. اگر این محدودیت نبود، نتیجه‌گیری و تعمیم نتیجه مربوط به رابطه بین مدیریت سود و تعداد بندهای ابهام بااهمیت و فراگیر، قوی‌تر می‌شد. بندهای مبانی تعدیل اظهارنظر حسابرس، به اقلام بااهمیت مربوط می‌شود و ممکن است میزان مدیریت سود بااهمیت نباشد. گرچه بیشتر بندهای گزارش حسابرس آثار سود و زیانی دارند؛ برخی از بندهای گزارش، اثری بر سود و زیان و در نتیجه مدیریت سود ندارند. بنابراین، وجود این‌گونه بندها نیز ممکن است بر نتایج این پژوهش موثر باشد. افزون بر این، پژوهش‌های پیشین نشان داده است که کیفیت حسابرسی میزان اقلام تعهدی اختیاری و مدیریت سود را می‌کاهد [۷] و ممکن است تفاوت در کیفیت حسابرسی شرکت‌های بررسی‌شده، بر نتایج موثر باشد.

با توجه به مطالب یادشده، موارد زیر، می‌تواند موضوع پژوهش‌های آینده باشد:

- بررسی آثار ورود بندهای گزارش حسابرس به مدل‌های دیگر در پژوهش‌های حسابداری
- رابطه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با در نظر گرفتن اثر ماهیت بندهای گزارش حسابرس
- بررسی میزان اهمیت مدیریت سود

فهرست منابع

۱. آزاد، عبدالله و محبوبه کاظمی، (۱۳۹۲)، گزارش حسابرس درباره‌ی صورت‌های مالی، تهران، جامعه حسابداران رسمی ایران، نشریه ۱۲.
۲. آزاد، عبدالله و رضا حسینی پور، (۱۳۹۳)، "نگاهی تحلیلی به گزارش حسابرس"، فصل‌نامه حسابدار رسمی، شماره ۲۷، صص ۶۷-۷۵.
۳. ابراهیمی کردلر، علی و سید عزیز سیدی، (۱۳۸۷)، "تقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری"، فصل‌نامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صص ۱۶-۳.
۴. بنی مهد، بهمن، یحیی حساس یگانه و نرگس یزدانیا، (۱۳۹۳)، "مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی"، فصل‌نامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال

- هفتم، شماره ۲۱، صص ۱۷-۳۲.
۵. حساس یگانه، یحیی، قاسم بولو و فاطمه فرخی نژاد، (۱۳۸۹)، "رابطه بین اقلام تعهدی اختیاری و گزارش حسابرس"، فصلنامه دانش حسابرسی، سال دهم، شماره ۳، صص ۶-۲۱.
 ۶. رحمانی، علی و نازنین بشیری منش، (۱۳۹۲)، "بررسی قدرت کشف مدل‌های مدیریت سود"، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران، سال چهارم، شماره ۱۹، صص ۵۴-۷۳.
 ۷. سجادی، سید حسین و مهدی عربی، (۱۳۸۹)، "تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود"، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۲، صص ۱۰۸-۱۰۴.
 ۸. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۵)، استانداردهای حسابرسی، تهران، سازمان حسابرسی.
 ۹. مرادی، محمد، محمد اصولیان و محمد نوروزی، (۱۳۹۳)، "اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۱، شماره ۳، صص ۳۲۸-۳۱۳.
 10. Bartov, E., Gul, F.A., and Tsui, J.S.L. (2001). "Discretionary Accruals Models and Audit Qualifications". **Journal of Accounting and Economics**. Vol.30 Issue 3, pp. 421- 452.
 11. Butler M., Leone, A.J., and Willenborg, M. (2004). "An Empirical Analysis of Auditor Reporting and Its Association With Abnormal Accruals". **Journal of Accounting and Economics**. Vol. 37, pp. 139-165.
 12. Chen, C.J.P., Chen, S., and Su, X. (2001). "Profitability Regulation, Earnings Management, and Modified Audit Opinions: Evidences from China". **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. Vol. 20(2), pp 9-30.
 13. Famoye, Felix. John T. Wulu, Jr and Karan P. Singh, (2004), "On the Generalized Poisson Regression Model with an Application to Accident Data". **Journal of Data Science**. 2, pp 287-295.
 14. Gajevszky, Andra. (2014). "The Impact Of Auditor`s Opinion On Earnings Management: Evidence From Romania". **Network Intelligence Studies** Volume II, Issue 1 (3), pp61-73.
 15. Herbohn, Kathleen and Vanitha Ragnathan. (2008). "Auditor reporting and earnings management: some additional evidence". **Accounting and Finance**, 48, 575-601.
 16. Johl, S. Jubb, A. and Houghton, K. A. (2007). "Earnings Management and the Audit Opinion: Evidence from Malaysia". **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22 No. 7, pp 688-715.
 17. Khozein, Ali. Ahmad Abdollahi. Fereshteh Daghigh. (2016). "Audit Opinion and Earnings Management: Empirical Evidence from Iran". **Journal of Accounting, Financial and Economic Sciences** . Vol., 2 (2), pp 124-128.
 18. Tspouridou, M. and Spathis, Ch. (2014). "Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece". **Accounting Forum**, 38 (1), pp 38- 54.



Basis for Modified Auditor's Opinion and Earning Management

Mahmoud Lari Dashtbayaz (PhD)©

Assistant Professor of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

Mohammad Javad Saei (PhD)¹

Assistant Professor of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran.

Abdollah Azad ²

PhD student of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Iran.

(Received: 24 February 2018; Accepted: 13 June 2018)

Audit opinion, usually in the form of qualified and unqualified, placed into research models. However, the nature and consequences of the Basis for Modified Opinion is different. The aim of this study is to answer the question of whether the results considering the nature of the provisions before the auditor's opinion on research models, with results taking into account the opinion alone is different. The relationship between earning management and audit opinion, between earning management and Basis for Modified Opinion in separation of nature with using panel models and generalized Poisson information from 142 listed companies in Tehran Stock Exchange (TSE) from 2008- 2015 were tested. Results indicate that the relation between earning management and type of audit opinion is only significant meaningful in one out of five earning management models. However there is significant relationship between earning management and number of paragraphs of material misstatement, erasive limitation on the Scope of the Audit uncertainty, in four, two and one models out of five earning management models respectively.

Keywords: Auditor's Opinion, Basis for Modified Opinion, Earning Management.

¹ m.lari@um.ac.ir © (Corresponding Author)

² mj-saei@um.ac.ir

³ azad.abdollah@mail.um.ac.ir