

رابطه میان دستکاری سود و گزارش غیر مقبول حسابرسی

فاطمه روزبهانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی کرج، کرج ایران (نویسنده مسئول)
roozbahani22002@yahoo.com

بهمن بنی مهد

دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، کرج، ایران

مهدی مرادزاده فرد

دانشیار و عضو هیات علمی گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج، کرج، ایران

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۱۲ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۱/۰۵

چکیده

هدف این تحقیق بررسی رابطه میان دستکاری سود و گزارش غیر مقبول حسابرسی می باشد. روش تحقیق برای جمع آوری داده ها و مبانی نظری روش کتابخانه ای است. برای آزمون فرضیه نیز از روش همبستگی با استفاده از رگرسیون لاجستیک باینری استفاده شده است. جامعه آماری مورد بررسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ می باشد. در این تحقیق گزارش غیر مقبول حسابرسی بعنوان متغیر وابسته و دستکاری سود به عنوان متغیر مستقل و اندازه شرکت، نسبت بدهی، نوع حسابرس، سود آوری، جنسیت حسابرس و درصد سهام متعلق به سهامدار عمده به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته می شوند. نتایج پژوهش حاکی از این است که میان دستکاری سود و صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد و این رابطه مثبت است. یعنی هرچه سطح دستکاری سود افزایش می یابد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی نیز افزایش می یابد. هم چنین نوع حسابرس (موسسات خصوصی حسابرسی) با صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار و مثبت داشته به طوری که اگر حسابرسی شرکت بر عهده موسسات خصوصی باشد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی افزایش می یابد. بر اساس نتایج بدست آمده بین درصد سهام متعلق به سهامدار عمده و جنسیت (حسابرسان مرد) و نسبت سود آوری رابطه معنی دار و منفی وجود دارد. هم چنین طبق نتایج بین احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی و نسبت اهرمی و اندازه شرکت رابطه ای یافت نشد.

واژه‌های کلیدی: گزارش غیر مقبول حسابرسی، دستکاری سود، مدیریت سود و حسابرسی.

۱- مقدمه

صورت های مالی نشان دهنده، نتایج ایفای وظیفه مباشرت مدیریت یا حسابداری آنها در قبال منابعی که در اختیارشان قرار گرفته است. بنابراین، با توجه به اهمیت سود و محتوای اطلاعاتی بالایی که سود دارد مدیران همواره در تلاشند که در راستای اهداف خاصی که دنبال می کنند، مبلغ سود گزارش شده را دستکاری نمایند.

اسکات^۱ (۲۰۰۹) مدیریت سود را، انتخاب رویه های حسابداری توسط مدیر تعریف می نماید. به عقیده او، هدف مدیر به واسطه این انتخاب آن است تا به اهداف خاصی از جمله دریافت پاداش بیشتر، کاهش نسبت بدهی، کاهش مالیات و کاهش هزینه های سیاسی و امثالهم نایل آید. بر اساس تعریف گل^۲ (۲۰۱۴) دستکاری سود، راهکار استفاده شده توسط مدیر یک شرکت به منظور دستکاری در سود شرکت می باشد که ارقام با اهداف از پیش تعیین شده منطبق می شوند.

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضع موجود و عملکرد یک شرکت در فعالیت های خود و همچنین تصمیم گیری در مورد داد و ستد اوراق بهادار آن شرکت می باشد. در محیط اقتصادی امروز با حضور فعالان اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آنها، اطلاعاتی قابل اتکا تلقی می شوند که توسط گروهی حرفه ای و مستقل بر فرآیند تهیه و ارائه آنها نظارت و اظهار نظر شده باشد. نمونه بارز گروه های حرفه ای مستقل، مؤسسات حسابداری می باشند که عمدتاً ساختار کنترل داخلی واحد گزارشگر و محصول نهایی آن یعنی صورت های مالی را مورد بررسی و نظارت قرار داده و در این مورد اظهار نظر می نمایند.

از این رو، حسابرسان نقش مهمی در نظارت بر عملکرد مدیر و محدود نمودن رفتارهای فرصت طلبانه او دارند. تا آنجا که مجامع علمی و حرفه ای، وظیفه حسابداری را اعتباردهی و اطمینان بخشی نسبت به گزارش های مالی و در نهایت ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری می دانند. آن ها اطلاعات مالی حسابداری شده را ابزاری برای کاهش مخاطره سرمایه گذاری، بهبود کیفیت تصمیم گیری درون سازمانی و برون سازمانی، افزایش سطح بازده ناشی از داد و ستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه گذاری افراد و گروه های مختلف می شناسند (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۳).

تاکنون مطالعه ای در خصوص رابطه دستکاری سود و کیفیت حسابداری صورت نگرفته است. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که چه رابطه ای میان دستکاری سود و کیفیت حسابداری وجود دارد؟ در تحقیقات گذشته برای اندازه

گیری مدیریت سود بیشتر از مدل های مبتنی بر اقلام تعهدی استفاده شده است. این مدل ها به دلیل آنکه مدل های مبتنی بر تخمین هستند همواره در معرض انتقاد قرار گرفته اند. هم چنین فقدان پژوهش کافی، این انگیزه را به وجود آورد تا رابطه ی دستکاری سود و کیفیت حسابداری بر اساس مدل بنیهد مورد بررسی قرار گیرد.

با تشکیل جامعه حسابرسان رسمی در سال ۱۳۸۰ رقابت در بازار حسابداری افزایش یافته است. این موضوع باعث افزایش گزارش های مقبول حسابداری در مؤسسات خصوصی حسابداری شده است. هم چنین نتایج تحقیقات گذشته نشان داده است کیفیت حسابداری در بخش خصوصی در مقایسه با بخش دولتی ارتقا یافته است (بنی مهد و جعفری، ۱۳۹۲). همچنین مطالعات نشان می دهد مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس روندی صعودی دارد.

افزایش شرکت های پذیرفته شده در بورس در سال های اخیر و همچنین افزایش مؤسسات خصوصی حسابداری در بازار حسابداری، تحقیق درباره کیفیت حسابداری و دستکاری سود را همچنان موضوعی با اهمیت می نماید. اهمیت این پژوهش در آن است که نتایج پژوهش موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با دستکاری سود و کیفیت حسابداری می شود. این موضوع می تواند به عنوان یک دستاورد علمی اطلاعات سودمندی را در اختیار قانونگذاران در حوزه بازار سرمایه و بازار حسابداری قرار دهد. هدف این مقاله توسعه مبانی نظری مطالعات حوزه حسابداری و کیفیت حسابداری و همچنین مدیریت سود می باشد. هم چنین تحلیل گران مالی، استفاده کنندگان صورت های مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار را از عوامل موثر بر کیفیت حسابداری و میزان رابطه ی آن با دستکاری سود بیشتر آگاه نمایند.

انتظار می رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

نتایج این پژوهش می تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش های گذشته در ارتباط با مدیریت سود و کیفیت حسابداری شود. نتایج بدست آمده از این پژوهش نشان خواهد داد که دستکاری سود و کیفیت حسابداری با هم رابطه دارند یا خیر. که به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار مؤسسات حسابداری، سازمان بورس و استفاده کنندگان صورت های مالی قرار دهد، و در آخر این پژوهش می تواند ایده ای جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در حوزه ی دستکاری سود با استفاده از مدل بنیهد پیشنهاد نماید.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۱-۱- مبانی نظری پژوهش

مبانی نظری این پژوهش مبتنی بر فرضیه کیفیت اطلاعات است. فرضیه کیفیت اطلاعات به این موضوع اشاره دارد که حسابرسی چگونه میتواند موجب بهبود کیفیت اطلاعات تهیه شده توسط مدیریت شرکت مورد رسیدگی شود. بر اساس این فرضیه، وظیفه حسابرسان بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است. وظیفه ای که در نهایت موجب ارتقای سودمندی اطلاعات برای تصمیم گیری سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر ذینفعان میشود. بر اساس این فرضیه هر چه کیفیت اطلاعات از طریق فرآیند حسابرسی افزایش یابد در آن صورت هزینه سرمایه، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه نمایندگی کاهش مییابد. بنابراین کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه ای مستقیم با کیفیت و اظهار نظر حسابرسی دارد. هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش می یابد. پژوهش های مختلف نشان داده اند شرکت هایی که حسابرسان بزرگ و با کیفیت دارند، مدیریت سود در آن ها کمتر از شرکت هایی بوده است که توسط موسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده اند. به عقیده آن ها نقش حسابرسی در کنترل و دستکاری ارقام تعهدی و در نتیجه گزارش سودهای مدیریت شده توسط مدیران، از اهمیت ویژه ای برخوردار است (بنی مهد و همکاران، ۱۳۹۳). فرانسویس و کریشنان (۱۹۹۹) نشان دادند هر چه دستکاری و بیش نمای سود افزایش یابد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی نیز افزایش می یابد. در تایید عقیده آن ها بارتف و همکاران (۲۰۰۱) و سنگوپتا و شن (۲۰۰۷) نیز دریافتند هر چه سطح دستکاری ارقام تعهدی و در نتیجه بیش نمای سود افزایش یابد، صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی نیز افزایش می یابد.

۲-۲- پیشینه پژوهش

لویی پولد و همکاران^۳ (۲۰۱۵) در تحقیق خود نشان دادند که مدیران واحدهای تجاری می توانند با استفاده از تاکتیک هایی به سادگی توجه حسابرسان را از حسابهایی که حاوی اشتباهات و تقلب هستند و در تشخیص دستکاری سود اثر گذارند، منحرف و توجه حسابرسان را به حسابهای دیگر جلب می کنند. آن ها اعتقاد دارند هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد این مشکل نیز کمتر خواهد بود. تسیپوریدو و اسپاتیس^۴ (۲۰۱۴) در پژوهش خود به بررسی رابطه ای میان اظهار نظر حسابرسان و مدیریت سود، در یونان پرداختند. طبق نتایج بدست آمده نوع اظهار نظر حسابرسان با مدیریت سود

رابطه ای معنی دار ندارد. اما عواملی مانند اندازه ی شرکت، عملکرد مالی و نوع اظهار نظر ارائه شده در سال قبل بر تصمیم حسابرسان برای ارائه اظهار نظر مشروط حسابرسی موثر است. گل^۵ (۲۰۱۴) نشان داد الگو سود بنییش به شکلی متفاوت مدیریت سود را می سنجد. طبق نتایج گل، احتمال دستکاری سود با

افزایش غیر معمول مطالبات، کاهش سودآوری، کاهش رشد فروش و افزایش ارقام تعهدی افزایش می یابد. هاردیس و همکاران (۲۰۱۴) طی پژوهشی در بلژیک نشان دادند حسابرسان زنان در مقایسه با حسابرسان مرد، گزارش حسابرسی غیر مقبول بیشتری را صادر می نمایند. به عقیده آن ها حسابرسان زن استقلال بیشتری در فرآیند حسابرسی دارند و کمتر به موضوعات مالی و حق الزحمه توجه دارند.

یافته های پژوهش چمبرز و پاپن^۶ (۲۰۱۱) با عنوان کیفیت حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی بیانگر این مطلب است که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. آن ها در پژوهش دیگری نیز به این نتیجه رسیدند که افزایش کیفیت حسابرسی و بکارگیری قانون ساربنز اکسلی منجر به افزایش قابلیت اتکای ارقام تعهدی در صورتهای مالی می گردد. هو و همکاران^۷ (۲۰۱۰) مدت تصدی حسابرسان را به عنوان شاخص کیفیت حسابرسی انتخاب و نشان دادند هر چه مدت تصدی حسابرسان افزایش یابد، مدیریت سود کاهش و در نتیجه کیفیت اطلاعات صورت های مالی افزایش می یابد. لی^۲ (۲۰۱۰) دریافت که دقت حسابرسی و کیفیت اطلاعات صورت های مالی در شرکتهایی که توسط موسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی می شوند بیشتر از سایر شرکتهای است. کارامانیز و لنوکس^۳ (۲۰۰۸) در تحقیق خود ساعات کار حسابرسان را در یونان را مورد بررسی قرار دادند. آن ها نشان دادند زمانی که ساعات کار حسابرسان پایین باشد یعنی تلاش حسابرسان کم می باشد، احتمال دستکاری سود افزایش می یابد.

هدیب و کوک^۵ (۲۰۰۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین تغییر مدیریت و نوع اظهار نظر حسابرسان پرداخت. نتایج پژوهش نشان می دهد که احتمال دریافت گزارش مشروط حسابرسی در شرکت های با عملکرد ضعیف و شرکت هایی که اقدام به تغییر مدیریت می نمایند، بیشتر می باشد. دان و میو^۸ (۲۰۰۴) و بالسام و همکاران^۷ (۲۰۰۳) نشان دادند کاهش کیفیت حسابرسی سبب کاهش شفافیت اطلاعاتی و کاهش کیفیت گزارشگری مالی سالانه می شود. ساندرگرن^۸ (۲۰۰۳) نشان داد که بین بالابودن نسبت بدهی و سودآوری پایین

۳- روش شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، تحقیقی کاربردی است زیرا به بررسی روابط متغیرها در بازار اوراق بهادار و بازار حسابرسی پرداخته و در جهت تبیین روابط و ارائه پیشنهاداتی جهت ارتقاء کارایی بازار سرمایه و حسابرسی می باشد. این تحقیق رویکردی قیاسی - استقرایی دارد و در میان انواع تحقیقات همبستگی جزء تحلیل‌های رگرسیونی می باشد. داده های آماری تحقیق از صورتهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از پایگاه اطلاعاتی بورس اوراق بهادار تهران اخذ شده است. آزمون فرضیه ها با استفاده از مدل رگرسیون لاجستیک باینری انجام شده است. جامعه آماری مورد بررسی در این تحقیق شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۹۲ که تعداد آنها ۱۱۰۰ سال شرکت مشاهده می باشد. از میان جامعه آماری فوق که شامل ۵۰۰ شرکت می باشد و بر اساس محدودیت های زیر به روش حذفی سیستماتیک تنها ۱۰۰ شرکت از صنایع مختلف انتخاب گردید. این نمونه شامل شرکتهایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- ۱) شرکتهایی که قبل از سال ۱۳۸۲ مورد پذیرش قرار گرفته باشند.
- ۲) به جهت همسانی تاریخ گزارشگری و حذف اثرات فصلی دوره مالی منتهی به ۲۹ اسفند باشد و طی دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.
- ۳) به دلیل نوع خاص فعالیت شرکتهای سرمایه گذاری و مالی، شرکت مورد نظر جزء این نوع شرکتهای نباشد.
- ۴) شرکت مورد نظر طی دوره تحقیق فعالیت مستمر داشته باشد و بیش از ۶ ماه توقف نماد عملیاتی نداشته باشند.
- ۵) اطلاعات مورد نیاز از آنها در دسترس باشد.

متغیر وابسته گزارش غیر مقبول حسابرسی است. این متغیر با مقدار یک و صفر نشان داده می شود. مقدار یک برای گزارش های غیر مقبول و مقدار صفر برای گزارش مقبول حسابرسی. در متون حسابرسی هر چه تعداد گزارش های غیر مقبول نسبت به گزارش های مقبول بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز بالاتر است. (دیفوند و ژانگ^۱، ۲۰۱۴)

متغیر مستقل دستکاری در سود می باشد. این متغیر از طریق مدل بنیش^۲ (۲۰۱۴) محاسبه می شود. بعد از محاسبه مقدار شاخص دستکاری سود، طبق فرمول، این مقدار بر اساس آماره Z استاندارد می شود.

شرکت ها و احتمال دریافت گزارش غیرمقبول حسابرسی، رابطه معنی دار وجود دارد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳) نشان دادند هر چه مدیریت سود در یک شرکت افزایش یابد و اندازه شرکت بزرگتر شود، آن گاه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر افزایش می یابد. هم چنین طبق نتایج پژوهش هر چه حق الزحمه حسابرسی افزایش یابد در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی افزایش خواهد یافت. هم چنین آن ها نشان دادند رابطه مستقیم میان مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر، وجود دارد. آن ها این موضوع را بیانگر آن می دانند که خصوصی سازی و رقابت در بازار حسابرسی می تواند موجب ارتقای وظیفه اعتبار بخشی حسابرسی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری شود.

بادآورنهدنی و تقی زاده (۱۳۹۲) در تحقیق خود به این نتیجه رسید که بهبود کیفیت حسابرسی با کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیریت و سرمایه گذاران و برطرف کردن مشکلات نمایندگی، به افزایش کارایی سرمایه گذاری منجر می شود. رویایی و آذین فر (۱۳۹۱) کیفیت حسابرسی را در صنایع مختلف بررسی نمودند. آن ها کیفیت حسابرسی را بر اساس صحت اظهارنظر حسابرسان اندازه گیری کردند. شاخص کیفیت حسابرسی در پژوهش آن ها میزان تحریفات کشف و گزارش شده در گزارش حسابرسی سال قبل و سال جاری بود. نتایج پژوهش آن ها بیانگر آن بود در صنایعی که سودآوری در آن صنایع پایین است، کیفیت حسابرسی نیز پایین بوده اما در صنایعی که مشکل سودآوری ندارند، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر است.

نمازی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی رابطه بین اندازه حسابرسان و مدت تصدی حسابرسان را با مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از پژوهش آن ها نشان داد بین مدیریت سود و اندازه حسابرسان، رابطه ای معنی دار وجود ندارد. اما بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسان رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. بنابراین با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه ی پژوهش به صورت زیر تدوین می شود.

H₀: میان دستکاری سود و صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی رابطه معنی دار وجود ندارد.

H₁: میان دستکاری سود و صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد.

$$0.404 + (\text{شاخص سود خالص}) * 0.528 + (\text{فروش به شاخص مطالبات}) * 0.920 - 4.840 = \text{شاخص دستکاری سود}$$

$$(\text{کل اقلام تعهدی به کل دارایی}) * 4.670 + (\text{شاخص رشد فروش}) * 0.892 + (\text{شاخص کیفیت دارایی}) *$$

$$\frac{\text{فروش سال جاری} / \text{حساب های دریافتنی سال جاری}}{\text{فروش سال قبل} / \text{حساب های دریافتنی سال قبل}} = \text{فروش به شاخص مطالبات}$$

$$\frac{\text{فروش سال قبل} / (\text{بهای تمام شده ی کالای فروش رفته سال قبل} / \text{فروش سال قبل})}{\text{فروش سال جاری} / (\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته سال جاری} / \text{فروش سال جاری})} = \text{شاخص سود خالص}$$

$$\frac{1 - \frac{(\text{خالص دارایی ثابت سال جاری} + \text{دارایی جاری سال جاری})}{\text{جمع دارایی های سال جاری}}}{1 - \frac{(\text{خالص دارایی ثابت سال قبل} + \text{دارایی جاری سال قبل})}{\text{جمع دارایی های سال قبل}}} = \text{شاخص کیفیت دارایی}$$

$$\frac{\text{فروش سال جاری}}{\text{فروش سال قبل}} = \text{شاخص رشد فروش}$$

$$\frac{\text{هزینه استهلاک} - \text{تغییرات وجه نقد} - \text{تغییرات سرمایه در گردش}}{\text{جمع دارایی های سال جاری}} = \text{کل اقلام تعهدی به کل دارایی}$$

۴- یافته های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی

در جدول شماره ی ۱، آماره توصیفی متغیر های کمی پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار آورده شده است. همان طور که نتایج ارائه شده در جدول ۱ نشان می دهد میانگین احتمال دستکاری سود ۱۳ درصد است. هم چنین میانگین درصد سهام متعلق به سهامداران عمده ۵۲ درصد، لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها ۱۳/۲۸، میانگین نسبت اهرمی ۷۱ درصد و میانگین نسبت سود آوری ۱۷ درصد می باشد. متغیر های کیفی تحقیق نیز شامل نوع حسابرسی، جنسیت حسابرسی و نوع گزارش می باشد. نتایج نشان می دهد ۶۱ درصد از مشاهدات دارای گزارش غیر مقبول حسابرسی و ۳۹ درصد دارای گزارش مقبول حسابرسی هستند. هم چنین ۸۷ درصد مشاهدات را حسابرسان مرد و ۱۳ درصد آن را حسابرسان زن تشکیل می دهند. ۲۹ درصد از مشاهدات نیز شامل حسابرسی دولتی (سازمان حسابرسی) و ۷۱ درصد نیز موسسات خصوصی حسابرسی را تشکیل می دهند.

متغیر های کنترل تحقیق شامل موارد زیر می باشد:

درصد سهام متعلق به سهامدار عمده: عبارت است از بیشترین درصد سهامی که به یک سهامدار عمده در ترکیب سرمایه شرکت تعلق دارد.

نوع حسابرسی: یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر است. مقدار یک برای موسسات خصوصی حسابرسی و مقدار صفر برای سازمان حسابرسی.

نسبت اهرمی: عبارت است از نسبت بدهی به دارایی، این نسبت به منظور سنجش ریسک مالی شرکت ها به کار می رود.

اندازه شرکت: عبارت است از لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها، این متغیر اندازه و بزرگی شرکت را نشان می دهد.

جنسیت حسابرسی: یک متغیر مصنوعی با مقدار یک و صفر می باشد. اگر امضاء کننده اول گزارش حسابرسی مرد باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر.

نسبت سود آوری: عبارت است از نسبت سود خالص به جمع دارایی ها، این نسبت شاخصی است برای سنجش عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی توسط حسابرسی.

جدول شماره ۱- آماره های توصیفی تحقیق (متغیرهای کمی تحقیق)

| شرح | احتمال دستکاری سود | درصد سهامدار عمده | اندازه شرکت | نسبت اهرمی | شاخص دستکاری سود | نسبت سود آوری |
|--------------|--------------------|-------------------|-------------|------------|------------------|---------------|
| تعداد مشاهده | ۱۱۰۰ | ۱۱۰۰ | ۱۱۰۰ | ۱۱۰۰ | ۱۱۰۰ | ۱۱۰۰ |
| میانگین | ۱۳۳۳/۰ | ۵۱۹۴/۰ | ۲۸۴۹۶۱/۱۳ | ۷۱۱۷۷/۰ | ۳۱۵۲/۱ | ۱۶۸۶۵/۰ |
| میانه | ۰۳۱۹۰۴/۰ | ۵۱۰۰/۰ | ۱۰۸۸۰۰/۱۳ | ۶۴۹۳/۰ | ۸۲۲۹/۱- | ۱۲۰۱۵۰/۰ |
| انحراف معیار | ۲۵۳۱۵۱/۰ | ۲۲۷۶۳/۰ | ۴۵۰۱/۱ | ۶۳۲۶۶/۱ | ۸۲۲۶/۷۰ | ۲۴۶۶۰/۰ |

۴-۲- آزمون فرضیه

نتایج آزمون فرضیه که بر اساس رگرسیون لاجستیک انجام گردیده در جدول شماره ۲ آورده شده است. در این جدول، مقدار سطح معنی داری دستکاری سود برابر ۴/۲ درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد، بین متغیر مستقل یعنی دستکاری سود و احتمال صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی رابطه معنی دار وجود دارد. از اینرو فرض صفر آماری H_0 رد و فرض مقابل آن یعنی فرض H_1 را می توان تأیید نمود.

هم چنین نتایج نشان می دهد دو متغیر کنترل یعنی نسبت اهرمی و اندازه شرکت رابطه ای معنی دار با متغیر وابسته ندارند، زیرا سطح معنی داری آن متغیرها بالای ۵ درصد می باشد. اما سایر متغیرهای کنترل رابطه ای معنی دار با متغیر وابسته دارند.

براساس نتایج جدول شماره ۲ مشخص شد احتمال دستکاری سود، درصد سهام متعلق به سهامدار عمده، نوع

حسابرس، جنسیت حسابرس و نسبت سود آوری با کیفیت حسابرسی، رابطه معنی دار دارند و بر آن تاثیر گذار هستند. در جدول شماره ۲، ضرایب مربوط به هریک از متغیرها مشخص شده است. بنابراین مدل تحقیق به صورت زیر از جدول شماره ۲ استخراج می گردد:

$$Y = 0.567x_1 - 1.005x_2 + 0.352x_3 - 1.155x_4 - 1.265x_5$$

که در آن:

احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی = Y

x_1 = احتمال دستکاری سود

x_2 = درصد سهام متعلق به سهامدار عمده

x_3 = نوع حسابرس

x_4 = جنسیت حسابرس

x_5 = نسبت سود آوری

جدول شماره ۲- آزمون فرضیه

| متغیرها | ضرایب | انحراف استاندارد | آماره والد | درجه آزادی | سطح معنی داری | ضرایب مورد انتظار |
|---------------------|--------|------------------|------------|------------|---------------|-------------------|
| عرض از مبدا | ۱/۴۴۷ | ۰/۷۹۶ | ۳/۳۰۶ | ۱ | ۰/۶۹ | ۴/۲۵۱ |
| درصد سهامدار عمده | -۱/۰۰۵ | ۰/۲۹۳ | ۱۱/۷۷۴ | ۱ | ۰/۰۰۱ | ۰/۳۶۶ |
| نوع حسابرس | ۰/۳۵۲ | ۰/۱۵۱ | ۵/۴۰۷ | ۱ | ۰/۰۲۰ | ۱/۴۲۲ |
| نسبت اهرمی | ۰/۰۶۸ | ۰/۱۲۴ | ۰/۳۰۳ | ۱ | ۰/۵۸۲ | ۱/۰۷۱ |
| اندازه شرکت | ۰/۰۳۸ | ۰/۰۵۰ | ۰/۵۵۳ | ۱ | ۰/۴۵۷ | ۱/۰۳۸ |
| احتمال دستکاری سود | ۰/۵۶۷ | ۰/۲۷۹ | ۴/۱۳۷ | ۱ | ۰/۰۴۲ | ۱/۷۶۲ |
| جنسیت حسابرس | -۱/۱۵۵ | ۰/۲۶۶ | ۱۸/۸۳۳ | ۱ | ۰/۰۰۰ | ۰/۳۱۵ |
| نسبت سود آوری | -۱/۲۶۵ | ۰/۳۶۴ | ۱۲/۰۷۹ | ۱ | ۰/۰۰۱ | ۰/۲۸۲ |
| کای دو | ۵۴/۳۰۵ | | | | ۰/۰۰۰ | |
| ضریب تعیین کاک اسنل | ۰/۰۷۰ | | | | | |
| درصد پیش بینی مدل | ۶۳/۸ | | | | | |

کاهش می یابد. این بدان معنا است که رابطه ای منفی میان این متغیرها و احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی وجود دارد.

۵- هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل

میزان نوسانات هم خطی میان متغیرهای مستقل مدل در جدول شماره ۳ آورده شده است. این جدول نشان می دهد که هر زوج از متغیرهای مستقل دارای هم خطی حاد نیستند.

از میان متغیرهای مستقل و کنترل، احتمال دستکاری سود و نوع حسابرسی (مؤسسات خصوصی حسابرسی) رابطه ای مثبت با صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی دارد. یعنی هرگاه حسابرسی شرکت، یک موسسه خصوصی حسابرسی باشد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی افزایش می یابد. هم چنین هر چه احتمال دستکاری سود افزایش یابد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول نیز افزایش می یابد. هم چنین نتایج حاصل از مدل تحقیق نشان می دهد که هر چه درصد سهام متعلق به سهامدار عمده، حسابرسان مرد و نسبت سود آوری افزایش یابد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی

جدول شماره ۳- هم خطی میان متغیرهای مستقل

| نسبت سود آوری | جنسیت | نسبت اهرمی | اندازه شرکت | نوع حسابرسی | درصد سهامدار عمده | احتمال دستکاری سود | شرح متغیر | |
|---------------|--------|------------|-------------|-------------|-------------------|--------------------|---------------|--------------------|
| ۱۴۶/۰ | ۰۲۲/۰- | ۰۲۷/۰- | ۰۴۶/۰ | ۰۰۴/۰- | ۰۵۲/۰ | ۱ | ضریب همبستگی | احتمال دستکاری سود |
| ۰۰۰/۰ | ۴۷۹/۰ | ۳۷۴/۰ | ۱۲۷/۰ | ۸۹۵/۰ | ۰۹۰/۰ | | سطح معنی داری | |
| ۰۲۷/۰ | ۰۳۴/۰- | ۰۱۷/۰- | ۰۰۹/۰ | ۰۷۵/۰- | ۱ | | ضریب همبستگی | درصد سهامدار عمده |
| ۳۸۷/۰ | ۲۷۲/۰ | ۵۷۶/۰ | ۷۸۲/۰ | ۰۱۵/۰ | | | سطح معنی داری | |
| ۰۳۴/۰ | ۱۳۵/۰ | ۰۰۱/۰ | ۳۰۵/۰- | ۱ | | | ضریب همبستگی | نوع حسابرسی |
| ۲۶۵/۰ | ۰۰۰/۰ | ۹۷۱/۰ | ۰۰۰/۰ | | | | سطح معنی داری | |
| ۰۰۸/۰- | ۱۲۸/۰- | ۰۸۸/۰- | ۱ | | | | ضریب همبستگی | اندازه شرکت |
| ۷۹۱/۰ | ۰۰۰/۰ | ۰۰۳/۰ | | | | | سطح معنی داری | |
| ۰۴۵/۰- | ۰۱۴/۰ | ۱ | | | | | ضریب همبستگی | نسبت اهرمی |
| ۱۳۴/۰ | ۶۵۸/۰ | | | | | | سطح معنی داری | |
| ۰۱۱/۰- | ۱ | | | | | | ضریب همبستگی | جنسیت |
| ۷۲۶/۰ | | | | | | | سطح معنی داری | |
| ۱ | | | | | | | | نسبت سود آوری |

مقایسه با مؤسسات خصوصی حسابرسی گزارش های غیرمقبول کمتری صادر می نماید. این موضوع می تواند کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی را خدشه دار نماید. شواهد دیگر این پژوهش نشان می دهد حسابرسان زن در مقایسه با مردان گزارش غیر مقبول بیشتری صادر می نمایند. این موضوع نیز قضاوت و رفتار محافظه کارانه زنان در صدور گزارش حسابرسی را در مقایسه با مردان نشان می دهد.

نتایج بیانگر آن است که هرچه سهام متعلق به سهامدار عمده در ترکیب سهامداران شرکت بیشتر باشد، در آن صورت احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی کاهش می یابد. نسبت سود آوری از دیگر عواملی است که بر صدور گزارش غیرمقبول حسابرسی اثر گذار است. به طوری که هرگاه شرکت

۶- نتیجه گیری و بحث

این پژوهش ارتباط میان دستکاری سود و احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی را مورد مطالعه قرار می دهد. نتایج نشان می دهد میان دستکاری سود از سوی مدیریت و احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی رابطه ای معنی دار و مثبت وجود دارد. به طوری که هرگاه دستکاری سود افزایش یابد، حسابرسان بندهای بیشتری را در گزارش خود قید می نمایند در نتیجه گزارش های غیرمقبول بیشتر خواهد شد. هم چنین شواهد این پژوهش نشان تایید نمود هرگاه حسابرسی یک شرکت از مؤسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی باشد، احتمال صدور گزارش غیر مقبول افزایش می یابد. به بیان دیگر سازمان حسابرسی در

- سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران،»
تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹
- * Balsam, S., J. Krishnan and J. Yang. (2003). "Auditor industry specialization and earnings quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22 (2):pp. 71-97.
 - * Bartov, E., Gul, F. A., & Tsui, J. S. L. (2001). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 421-452.
 - * Caramanisa, Constantin, Clive Lennox (2008) Audit effort and earnings management, *Journal of Accounting and Economics* 45 (2008) 116-138
 - * Chambers, D. and Payne, J. (2011) "Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods", *Managerial Auditing Journal*, Vol 26 Iss: 5, pp.437 - 456
 - * DeFond, Mark, Jieying Zhang (2014) "A review of archival auditing research" *Journal of Accounting and Economics* Volume 58, Issues 2-3, November-December 2014, Pages 275-326
 - * Francis, J. R., & Krishnan, J. (1999). Accounting accruals and auditor reporting conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 135-165.
 - * Goel, Sandeep (2014), "The quality of reported numbers by the management", *Journal of Financial Crime*, Vol. 21 Iss 3 pp. 355 - 376
 - * Hardies, K., Breesch, D., Branson J., (2014) Do (Fe)Male Auditors Impair Audit Quality? Evidence from Going-Concern Opinions, *European Accounting Review*, DOI:10.1080/09638180.2014.921445
 - * Hudaib, M. and T.E. Cooke (2005), The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9 & 10), pp.1170-1210.
 - * Ho, L.C.J., Liu, C.S., & Schaefer, T. (2010) Audit tenure and earnings surprise management. *Review of Accounting and Finance*, 9(2), 116-138
 - * Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 226-241
 - * Luippold, L., Benjamin Thomas Kida, M. David Piercey, James F. Smith (2015) Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earnings management, *Accounting, Organizations and Society* 41 (2015) 39-54
 - * Tsipouridou, Maria, Charalambos Spathis (2014), Audit opinion and earnings management: Evidence from Greece, *Accounting Forum* 38 (2014) 38-54
 - * Scott, William. (2009), "Financial accounting theory". Prentice Hall, Canada Inc.
 - * Sengupta, P., & Shen, M. (2007). Can accruals quality explain auditors' decision making? The impact of accruals quality on audit fees, going concern opinions and auditor change. Available at: <http://ssrn.com/abstract=1178282>. Accessed 15.04.2012

سودآور باشد حسابرسان بند حسابرسی کمتری می نویسند .
زیرا این دسته از شرکت ها مشکلی در سودآوری ندارند و به پیشنهادهای حسابرسان برای اصلاحات لازم در صورتیهای مالی ، عمل می کنند. این موضوع احتمال صدور گزارش غیرمقبول را کاهش می دهد.
هم چنین نتایج این مقاله نشان می دهد نسبت اهرمی و اندازه شرکت رابطه ای معنی دار با احتمال صدور گزارش غیر مقبول حسابرسی ندارند. نتیجه بدست آمده در این پژوهش با تحقیقات بنی مهد و همکاران (۱۳۹۳)، رویایی و آذین فر (۱۳۹۲)، گل (۲۰۱۴)، هاردیس و همکاران (۲۰۱۴) مطابقت دارد. نتایج تحقیق آن ها نشان می دهد که هر چه سطح دستکاری و بیش نمای سود افزایش یابد ، صدور گزارش های غیر مقبول حسابرسی نیز افزایش می یابد. از این رو به جامعه حسابداران رسمی و هم چنین سازمان حسابرسی پیشنهاد می شود در رسیدگی های خود از طریق مدل Beneish احتمال دستکاری سود را محاسبه و از این احتمال در ارزیابی سطح ریسک حسابرسی استفاده نماید. همچنین به تحلیل گران مالی پیشنهاد می شود در ارزیابی دستکاری سود از مدل بنیش در تحلیل های خود استفاده کنند. به اساتید رشته حسابداری پیشنهاد می شود که از این مدل هم برای کشف دستکاری سود در کنار مدل های مدیریت سود استفاده شود.

فهرست منابع

- * باد آور نهندی ، یونس و وحید تقی زاده خانقاه (۱۳۹۲) « بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری» مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی دوره ۲۰، شماره ۲، تابستان، صص ۴۲-۱۹
- * بنی مهد بهمن، حساس یگانه یحیی و یزدانیان نرگس (۱۳۹۳) «مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسی» فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال هفتم، شماره بیست و یکم
- * بنی مهد، بهمن و جعفری معافی رضا (۱۳۹۲)، «کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرس»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی سال یازدهم شماره ۳۷ بهار ۹۳۱۲ صص ۱۹
- * رویایی، رضاعلی و آذین فر کاوه (۱۳۹۱) «کیفیت حسابرسی و نوع صنعت»، مجله علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت شماره ۱۵، صص ۱۹
- * نمازی، محمد. انور بایزیدی و جبارزاده کنگرلویی سعید (۱۳۹۰) « بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت

- * Sundgren Stefan (2003) "Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms", *The European Accounting Review* 7:3, pp 441-465
- * Dunn K A and Mayhew B W (2004), "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", *Review of Accounting Studies*, Vol. 9, No. 1, pp. 35-58

یادداشت‌ها

1. Scott
2. Goel, S
3. Luippold et al
4. Tsipouridou & Spathis
5. Goel
6. Chambers, D. and Payne, J
7. Ho et al
8. Li, D
9. Caramanisa & Lennox
10. Rath, Subhrendu & Sun, Lan
11. Hudaib, M. and T.E. Cooke
12. Dunn K A and Mayhew B W
13. Balsam et al
14. Sundgren Stefan
15. DeFond and Zhang
16. Beneish