

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود

هزار رحمانی* قدرت الله طالب نیا**

تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۰۴/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۲/۰۶/۰۵

چکیده

کیفیت کار حسابرسان و اظهارنظر آنان می‌تواند باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی و کاهش مدیریت سود شود، ازاینرو در این پژوهش رابطه بین نوع حسابرس (مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک) و نوع گزارش حسابرس (مقبول و غیر مقبول) با شاخص مدیریت سود بررسی می‌گردد. برای آزمون هر یک از فرضیه‌ها دو مدل براساس متغیر وابسته تعریف گردیده است. آزمون فرضیه‌های پژوهش به کمک تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره و آزمون همبستگی پیرسون با استفاده از اطلاعات ۵۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سطح شش صنعت مختلف و برای دوره‌ی زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۸ از طریق «داده‌های ترکیبی» انجام شده است. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که، نوع حسابرس در هیچکدام از صنایع با شاخص مدیریت سود رابطه معناداری ندارد و نوع گزارش حسابرس در صنایع خودرو، فلزات اساسی و مواد و محصولات دارویی رابطه معنادار و منفی با شاخص مدیریت سود را دارد.

واژه‌های کلیدی: نوع حسابرس، نوع گزارش حسابرسی، شاخص مدیریت سود

* کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، مسئول مکاتبات.

** استادیار حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران، نویسنده اصلی.

gh_talebniya@yahoo.com

۱- مقدمه

سود یکی از با اهمیت ترین اقلام صورتهای مالی است که در شرکت‌ها به عنوان یکی از معیارهای تصمیم‌گیری برای ارزیابی عملکرد و تعیین ارزش بنگاه اقتصادی محسوب می‌شود. هدف از گزارش سود، تامین و ارائه اطلاعات مفید برای اندازه‌گیری کارایی مدیریت، پیش بینی آینده واحد انتفاعی و توزیع آتی سود سهام، مبنایی برای تشخیص مالیات، بررسی قیمت محصولات و اتخاذ تصمیمات اقتصادی بهینه و صحیح می‌باشد. بنابراین به دلیل نقص‌هایی در گزارش سود از جمله برآوردها، رویه‌های مختلف حسابداری، تضاد منافع بین تهیه‌کنندگان صورتهای مالی و سرمایه‌گذاران بایستی با دیده‌ی تردید به سود بنگریم. یکی از معیارهای ارزیابی سود، کیفیت سود می‌باشد. مدیریت سود بعنوان مقوله‌ای که کیفیت سود و گزارشگری مالی را تحت تاثیر قرار می‌دهد مورد توجه می‌باشد. از طرفی حسابرسان نقش بسزایی در اعتباردهی صورتهای مالی شرکت‌ها ایفا می‌کنند. کیفیت کار حسابرسان و اظهار نظر آنان می‌تواند باعث بهبود کیفیت اطلاعات مالی و کاهش مدیریت سود گردد. از جمله عوامل موثر بر کیفیت کار حسابرسان، نوع حسابرس (مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک) و نوع گزارش حسابرسی (مقبول و غیرمقبول) است که بر اساس تحقیقات پیشین بر مدیریت سود تاثیر دارد (اسپاتیس^۱، ۲۰۰۳) و (آیرلند^۲، ۲۰۰۳).

۲- چارچوب نظری

یکی از اقلام حسابداری که در گزارش‌های مالی (صورت سود و زیان) تهیه و ارائه می‌شود، سود خالص است. محاسبه سود خالص یک بنگاه اقتصادی متأثر از روش‌ها و برآوردهای حسابداری است. در نتیجه، احتمال دستکاری سود توسط مدیریت وجود دارد. امکان استفاده از روش‌های گوناگون حسابداری موجب شده است که سود

1. Spathis
2. Ireland

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود ۲۵
واقعی شرکت‌ها با سود گزارش شده در صورتهای مالی تفاوت داشته باشد (نوروش و
ناظمی، ۱۳۸۵:۱).

کیفیت سود حسابداری یکی از معیارهای بهبود کیفیت گزارشگری مالی
محسوب می‌شود. کیفیت اطلاعات حسابداری تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل قرار
دارد که برخی از آن‌ها ریشه در انگیزه‌های مدیران برای مدیریت اعداد و ارقام گزارش
شده دارد، که به آن مدیریت سود اطلاق می‌گردد. انگیزه‌های مدیریتی برای تعدیل سود
ممکن است ناشی از رفتار فرصت طلبانه مدیر جهت منافع خود یا گروهی خاص باشد
و این خود باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌گردد (رحمانی و غلام زاده، ۱۳۸۸:
۵).

حسابرسی یکی از ارکان اساسی فرآیند پاسخگویی است. زیرا پاسخگویی مستلزم
وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا است و قابلیت اتکای اطلاعات مستلزم بررسی آن‌ها
توسط شخصی مستقل از تهیه کننده اطلاعات است. افزایش شمار استفاده‌کنندگان از
گزارش حسابرسی، که در واقع مشتری محسوب می‌شوند، باعث شده تا کیفیت کار
حسابرسی به شدت مورد توجه و دقت قرار گیرد. عوامل متعددی بر کیفیت کار
حسابرسی تأثیر دارد که یکی از آن‌ها نوع حسابرس و یا نوع گزارش حسابرس می‌باشد.
یافته‌های تحقیقات گذشته، نظیر تحقیقات کوتاری درباره کیفیت سود، حکایت از
افزایش اعمال مدیریت سود و در نتیجه کاهش کیفیت گزارشگری مالی دارد (کوتاری^۱،
۲۰۰۵:۱).

این پژوهش سعی دارد تا رابطه بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس را با
شاخص مدیریت سود مورد بررسی قرار دهد. با توجه به نتایج تحقیق اگر رابطه بین
نوع حسابرس و مدیریت سود وجود داشته باشد، نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که
توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی شده‌اند، دارای مدیریت سود محدودتری
هستند به عبارت دیگر می‌توان گفت شرکت‌های حسابرسی شده توسط این نوع

1. Kothari

۲۶..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

مؤسسات با کیفیت بالاتری حسابرسی شده اند. همچنین در مورد نوع گزارش حسابرس و مدیریت سود با توجه به نتایج تحقیق، در صورت داشتن رابطه می توان بیان کرد که گزارش های مقبول ارائه شده بر صورتهای مالی که در آن مدیریت سود اعمال شده است نشان دهنده کاهش کیفیت حسابرسی مؤسسات حسابرسی می باشد. سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی با توجه به وظیفه اعتبار بخشی اطلاعات مالی توسط حسابرس، تصمیمات خود را بر نتایج عملکرد حسابرسی شده شرکت ها پایه گذاری می نمایند. نتایج این تحقیق می تواند به سهامداران و سایر استفاده کنندگان از صورتهای مالی در جهت ایجاد تصمیمات بهتر یاری نماید. به عبارت دیگر استفاده کنندگان با توجه به صحت عملکرد شرکت و کیفیت گزارش حسابرسان با اطمینان بیشتری تصمیم سازی می نمایند.

۳- مروری بر پیشینه ی پژوهش

دی آنجلو^۱ در مقاله ای با عنوان "اندازه حسابرسی و کیفیت حسابرسی" نتیجه گیری کرد که مؤسسات حسابرسی بزرگ تر، کیفیت حسابرسی بالاتری دارند زیرا آن ها تمایل به حفظ شهرتشان دارند. همچنین، مؤسسات حسابرسی بزرگ دارای مشتریان زیادی هستند و تحت تاثیر از دست دادن مشتری قرار نمی گیرند (دی آنجلو، ۱۹۸۱: ۳). لاسال، آنان داراجان و میلر^۲، (۱۹۹۶) نیز دریافتند که مؤسسات حسابرسی کوچکتر، در مقایسه با ۶ مؤسسه بزرگ، در برخورد با صاحبکاران خود با گذشت تر عمل می کنند (لاسال، ۱۹۹۶: ۲).

کاس ول، ستاکس و لاف تن^۳ (۲۰۰۲) معتقدند که مؤسسات حسابرسی کوچک، به احتمال زیاد گزارش خود بطور مصالحه شده ارائه می کنند و به این خاطر که ظرفیت مؤسسات حسابرسی بزرگ برای کشف اشتباهات و تقلب ها را ندارند و تعدیل به

1. DeAngelo
2. Lasalle Anan darajan and Miller
3. Craswell Stokes and loughton

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود ۲۷
عنوان یک استراتژی محافظه کارانه برای جبران این کمبود ظرفیت است (کاس ول،
۳:۲۰۰۲).

اسپاتیس^۱ (۲۰۰۳)، در بررسی تعدیل گزارش حسابرسی برای شرکت های کوچک نشان
داد که اگر مؤسسه حسابرسی بزرگ، حسابرسی شرکت را به عهده داشته باشد، احتمال
اینکه شرکت گزارش حسابرس تعدیل شده دریافت کند افزایش می‌یابد (اسپاتیس،
۵:۲۰۰۳).

گال^۲ (۱۹۸۱) و باریزا^۳ (۲۰۰۵) به این نتیجه رسیدند که مؤسسات حسابرسی بزرگ در
مقایسه با مؤسسات کوچکتر، توانایی بیشتری برای ایستادگی در برابر فشارهای
مدیریت دارند (باریزا، ۵:۲۰۰۵).

رشید عبدالرحمن و محمد علی فیروزان همین^۴ (۲۰۰۶)، در تحقیقی تحت عنوان "
هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، فرهنگ و مدیریت سود" روابط بین متغیرهای مذکور
را مورد آزمون قرار دادند. نتایج این تحقیق نشان داد که مدیریت سود رابطه مستقیمی با
تعداد اعضای هیئت مدیره دارد، در این تحقیق اشاره شده که شاید توضیحی که برای
عدم وجود معناداری میان سایر سازوکارهای حاکمیت شرکتی و مدیریت سود وجود
دارد عدم تأثیرگذاری اعضای هیئت مدیره نسبت به وظایف نظارتی است که مدیریت
توان نفوذ در آنها را دارد (فیروزان همین، ۳:۲۰۰۶).

برندا وان تندلوو^۵ (۲۰۰۸)، در تحقیقی بر ۶ کشور اروپایی به این نتیجه دست یافت که
شرکت‌هایی که توسط ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی با کیفیت بالا حسابرسی می‌گردند،
دارای محدودیت بیشتری در مدیریت سود می‌باشند (برندا وان تندلوو، ۲:۲۰۰۸).

کاتلین هرپون و وانیتا راجوناتان^۶ (۲۰۰۸) به این نتیجه رسیدند که اقلام تعهدی با اظهار

1. Spathis

2. Gul

3. Barizah

4. Rashid Abdul Rahmani and Mohamad Ali Fairuzan Hemeen

5. Brenda Van Tendeloo

6. Kathleen Herbohn & Vanitha Rangunathan

۲۸..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

نظر غیر مقبول حسابرسی رابطه منفی دارند و این به تداوم فعالیت شرکت نسبت داده شده است. بنابراین اظهار نظر شرکت‌هایی با ابهام ذاتی، دارای پایداری سود(اقلام تعهدی) بالاتری نسبت به سایر شرکت‌ها هستند(راجوناتان، ۲۰۰۸: ۴).

سونگ ساو ایم^۱(۲۰۰۹)، در تحقیقی رابطه بین عدم تقارن اطلاعات و مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های او نشان داد هر چه عدم تقارن اطلاعات بالاتر باشد، مدیریت سود بیشتری صورت گرفته است(ساو ایم، ۲۰۰۹: ۲).

آنتونیو لوپو مارتینز^۲(۲۰۱۰)، در تحقیقی رابطه بین جابجایی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد. یافته‌های تحقیق نشان داد که هیچ رابطه معناداری بین مدیریت سود و تغییر مؤسسه حسابرسی وجود ندارد(لوپو مارتینز، ۲۰۱۰: ۲).

خسروی چرمی(۱۳۸۵)، در تحقیقی عوامل موثر بر نوع اظهار نظر حسابرس را در ایران مورد بررسی قرار داده است که نتایج تحقیق نشان می‌دهد که ارتباطی بین اظهار نظر حسابرس و مدیریت شرکت وجود ندارد اما ارتباط میان اظهار نظر حسابرس با اندازه واحد مورد رسیدگی معنادار می‌باشد. (چرمی، ۱۳۸۵: ۱).

سجادی و همکاران(۱۳۸۸)، ویژگی‌های غیر مالی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی را مورد بررسی قرار داده‌اند و نتایج تحقیق آن‌ها نشان می‌دهد که نوع مؤسسه حسابرسی رابطه معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ندارد. (سجادی، ۱۳۸۸: ۲).

مشایخی و همکاران(۱۳۸۵)، در این تحقیق رابطه میان وجه نقد ناشی از عملیات و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و رفتار اقلام تعهدی اختیاری مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج این تحقیق حاکی از تایید فرضیه اصلی مبنی بر انجام مدیریت سود در شرکت‌های مورد بررسی می‌باشد. (مشایخی، ۱۳۸۵: ۵).

ابراهیمی کردلر و همکاران(۱۳۸۶)، این تحقیق به بررسی مدیریت سود در زمان عرضه

1. Song Saw Imm

2. Antonio Lopo Martinez

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود..... ۲۹
اولیه سهام به عموم در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. نتایج حاصل از تحقیق نشان می دهد که مدیران، سود شرکت ها را در سال قبل از عرضه اولیه و سال عرضه اولیه سهام به عموم، مدیریت می کنند. (ابراهیمی کردلر، ۱۳۸۶: ۳).

دهقان (۱۳۸۶)، در تحقیق خود رابطه میان متغیرهای هزینه های سیاسی و مدیریت سود را مورد بررسی قرار داد. نتایج بدست آمده نشان داد که فقط اندازه شرکت بر حسب تعداد کارکنان نماینده مناسبی برای بررسی تغییرات هزینه های سیاسی در ایران می باشد، زیرا شرکت های بزرگتر از لحاظ تعداد کارکنان، مدیریت کاهنده سود انجام می دهند، در حالیکه بین اندازه شرکت بر حسب عوامل دیگر مانند جمع داراییها و میزان فروش و مدیریت کاهنده سود رابطه معنی داری مشاهده نشد. (دهقان، ۱۳۸۶: ۴).

مرادزاده فرد و همکاران (۱۳۸۷)، در تحقیق خود نقش سرمایه گذاران نهادی را از این منظر که آیا مالکیت نهادی سهام بر شیوه مدیریت سود شرکت تأثیر دارد مورد بررسی قرار داد. به طور کلی نتایج این تحقیق بیانگر وجود رابطه منفی معنادار بین سطح مالکیت نهادی و تمرکز آن بر مدیریت سود می باشد. (مرادزاده فرد، ۱۳۸۷: ۱).
نوروش و همکاران (۱۳۸۸) در این تحقیق رابطه بین کیفیت افشای شرکتی و مدیریت سود بررسی کردند. یافته های این تحقیق نشان می دهد که بین کیفیت افشای شرکتی و مدیریت سود رابطه منفی معنی دار وجود دارد. همچنین یافته های تحقیق حاکی از وجود رابطه منفی معنی دار بین به موقع بودن افشای شرکتی و مدیریت سود می باشد. (نوروش، ۱۳۸۸: ۲).

۴- اهمیت موضوع

در سالهای اخیر با شکل گیری جامعه حسابداران رسمی، بخشی از فعالیت های سازمان حسابرسی به مؤسسات خصوصی عضو آن جامعه محول شده است. از طرفی دیگر نتایج تحقیقات گذشته نظیر تحقیقات درباره کیفیت سود و شاخص مدیریت سود

۳۰..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

حکایت از کاهش کیفیت گزارشگری مالی دارد (کوتاری^۱، ۲۰۰۵:۱). یکی از دلایل کاهش کیفیت گزارشگری مالی می‌تواند نوع حسابرسی و نوع گزارش ارائه شده حسابرسی باشد لذا پژوهش حاضر سعی دارد این موضوع را مورد بررسی قرار دهد تا جهت افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش مدیریت سود با رویکرد فرصت طلبانه گامی برداشته باشد. نتایج این تحقیق می‌تواند مورد استفاده سهامداران و سایر استفاده کنندگان از اطلاعات مالی برای تصمیم‌سازی بهتر، سودمند باشد. همچنین می‌تواند برای جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی، مؤسسات حسابرسی، ستادهای دانشگاهی مورد استفاده قرار گیرد تا بر پایه آن و در نظر گرفتن سایر جوانب، راه کار مناسبی را برای ارتقاء کیفیت کار حسابرسان ارائه نماید.

۵- فرضیه های پژوهش

فرضیه اول: بین نوع حسابرسی و شاخص مدیریت سود رابطه وجود دارد .
فرضیه دوم: بین نوع گزارش حسابرسی و شاخص مدیریت سود رابطه وجود دارد.

۶- متغیر های پژوهش

در این پژوهش دو متغیر مستقل وجود دارد:

۱. نوع حسابرسی عبارت است از مؤسسات بزرگ و کوچک حسابرسی که بترتیب با یک و صفر نشان داده می‌شوند، در این تحقیق مؤسساتی که درآمد سالیانه آنها بیش از ۱۰ میلیارد ریال باشد به عنوان مؤسسات بزرگ در نظر گرفته شده است.
 ۲. نوع گزارش مؤسسات حسابرسی، به گزارش مقبول و غیر مقبول تقسیم می‌گردد که به ترتیب به عدد یک و صفر نشان داده می‌شوند.
- متغیر وابسته در این تحقیق شاخص مدیریت سود می‌باشد که با استفاده از مدل جونز تعدیل شده محاسبه گردیده است.

رابطه‌ی بین نوع حسابرِس و نوع گزارش حسابرِس با شاخص مدیریت سود ۳۱

۷- جامعه و نمونه آماری

برای انجام این پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری در نظر گرفته شده و نمونه آماری از میان این شرکت‌ها که دارای شرایط زیر باشند استخراج گردیده است:

- ۱- تا پایان اسفند ماه سال ۱۳۸۲ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشد.
 - ۲- سال مالی آن منتهی به پایان اسفند ماه باشد.
 - ۳- ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام در هیچ سالی منفی نباشد.
 - ۴- شرکت مورد نظر طی دوره تحقیق فعالیت مستمر داشته و سهام آن مورد معامله قرار گرفته باشد.
 - ۵- شرکت‌ها نبایستی سال مالی خود را طی دوره‌های مورد نظر تغییر داده باشند.
 - ۶- شرکت‌ها نباید طی دوره‌های مورد نظر توقف فعالیت داشته باشند.
 - ۷- اطلاعات مالی مورد نیاز برای انجام این تحقیق را در دوره زمانی ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۸ به طور کامل ارائه کرده باشد.
 - ۸- جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و مالی نباشد.
- با توجه به مطالب بیان شده، تعداد نمونه از جامعه مورد نظر با استفاده از نمونه‌گیری تصادفی ساده که کلیه شرایط فوق‌الذکر را احراز نموده است، در جدول ۱، تعداد ۵۳ شرکت قابل مشاهده می‌باشد که برای سالهای ۱۳۸۲ الی ۱۳۸۸ مورد بررسی قرار می‌گیرد.

جدول ۱- نمونه آماری

ردیف	نام صنعت	تعداد شرکت‌های موجود در صنعت
۱	خودرو و ساخت قطعات	۹
۲	مواد و محصولات دارویی	۹
۳	فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی	۹
۴	سایر محصولات کانی غیر فلزی	۱۰
۵	محصولات شیمیایی	۸
۶	سایر صنایع	۸

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

۸- روش پژوهش

از آنجایی که هدف این پژوهش بررسی رابطه‌ی نوع حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی با شاخص مدیریت سود است و چون می‌تواند در فرآیند استفاده از اطلاعات کاربرد داشته باشد، لذا نوعی پژوهش کاربردی است. از نظر نحوه گردآوری اطلاعات توصیفی از نوع همبستگی می‌باشد و روش شناسی پژوهش از نوع پس‌رویدادی است. از نظر استدلالی این تحقیق استقرایی است چون با آزمون اجزاء جامعه مورد بررسی در صدد کشف قوانین کلی حاکم بر جامعه است. آزمون فرضیه‌های پژوهش به کمک تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره و آزمون همبستگی پیرسون با استفاده از اطلاعات ۵۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره‌ی زمانی ۱۳۸۲ تا ۱۳۸۸ و از طریق «داده‌های ترکیبی» انجام شده است.

پژوهش حاضر تماماً از متغیرهای کمی استفاده می‌نماید. متغیرهای مستقل این تحقیق نوع حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی بوده و شاخص مدیریت سود به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته می‌شود و اثرات اندازه شرکت نیز به عنوان متغیر کنترلی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

برای اندازه‌گیری شاخص مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده خواهد شد. اجزای مدل ذکر شده شامل موارد زیر می‌باشند.

$ACCJ,t =$ جمع اقلام تعهدی شرکت J در سال t می‌باشد که بصورت زیر محاسبه می‌شود:

$$(-1) \times (\text{سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه} - \text{جریان نقدی عملیاتی})$$

$$TAJ,t-1 = \text{جمع داراییهای شرکت در ابتدای دوره}$$

$$\Delta REVJ,t = \text{تغییرات در فروش خالص که عبارتست از فروش خالص سال جاری}$$

منهای فروش خالص سال قبل

$$\Delta RECJ,t = \text{تغییرات حسابهای دریافتنی}$$

$$PPEJ,t = \text{جمع داراییهای ثابت}$$

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود..... ۳۳

$e_{j,t}$ = بیانگر خطای مدل است. در مدل فوق، قدر مطلق خطا به تفکیک هر صنعت شاخصی برای مدیریت سود می‌باشد و نشان می‌دهد چه بخشی از اقلام تعهدی به واسطه مدیریت سود ایجاد شده است و قابلیت تبدیل شدن به وجه نقد را ندارد.

مدل ۱ نهایی پژوهش به صورت زیر است:

$$EM = a \text{ Type of Auditor} + b \text{ Type of Audit Report} + \varepsilon \quad (1)$$

که در مدل ۱:

EM = شاخص مدیریت سود هر شرکت در هر سال

نوع حسابرس (Type of Auditor) عبارت است از مؤسسات بزرگ و کوچک حسابرسی که بترتیب با یک و صفر نشان داده می‌شوند، در این تحقیق مؤسساتی که درآمد سالیانه آن‌ها بیش از ۱۰ میلیارد ریال باشد به عنوان مؤسسات بزرگ در نظر گرفته شده است

نوع گزارش حسابرس (Type of Audit Report) که عبارت است از گزارش مقبول و گزارش غیرمقبول که بترتیب با یک و صفر نشان داده می‌شوند.

میزان خطای مدل ε =

a, b, c ضرایب مدل هستند.

فرضیه‌های پژوهش بر اساس دو مدل زیر در سطح شش صنعت مختلف (صنعت خودرو و ساخت قطعات، مواد و محصولات دارویی، فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی، سایر محصولات کانی غیر فلزی، محصولات شیمیایی، سایر صنایع) آزمون گردیده است.

متغیر صنعت به صورت متغیر موهومی (صفر یا یک) در مدل تعریف شده است که تنها اثر صنعت بر مقدار عرض از مبدا بررسی می‌گردد.

مدل ۲ (فرضیه اول):

$$\ln(Y_{it}) = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + \beta_2 D_{1it} + \beta_3 D_{2it} + \beta_4 D_{3it} + \beta_5 D_{4it} + \beta_6 D_{5it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

که متغیر X در مدل ۳، نوع حسابرس (مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک) است.

۳۴..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

مدل ۳ (فرضیه دوم):

$$\ln(Y_{it}) = \beta_0 + \beta_1 X_{it} + \beta_2 D_{1it} + \beta_3 D_{2it} + \beta_4 D_{3it} + \beta_5 D_{4it} + \beta_6 D_{5it} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

که متغیر X در مدل ۴، نوع گزارش حسابرسی است.

فرض صفر و فرض مقابل برای معنی‌داری مدل به صورت زیر است.

$$\begin{cases} H_0 : \beta_1 = \beta_2 = \dots = \beta_6 = 0 \\ H_1 : \beta_i \neq 0 \quad i = 1, 2, \dots, 6 \end{cases}$$

$$\begin{cases} H_0 : \text{مدل معنی‌داری وجود ندارد.} \\ H_1 : \text{مدل معنی‌داری وجود دارد.} \end{cases}$$

۹- یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه اول

جدول ۲- آزمون تحلیل واریانس برای مدل اول

مدل ۳	حداقل مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	سطح معنی‌داری
رگرسیون	۲۳/۱۹۲	۶	۳/۸۶۵	۲/۸۶۶	۰/۰۱۰
باقیمانده	۴۹۰/۹۴۸	۳۶۵	۱/۳۴۹		
کل	۵۱۴/۱۴۰	۳۷۰			

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها در جدول ۲ نشان می‌دهد که، مقدار احتمال F برابر با ۰/۰۱۰ است. چون این

مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود.

یعنی مدل معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۳- خلاصه مدل اول

مدل	R	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورد	دوربین- واتسون
۳	۰/۲۱۲	۰/۰۴۵	۰/۰۲۹	۱/۱۶۱۳۶	۱/۹۴۴

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها در جدول ۳ نشان می‌دهد که، میزان ضریب تعیین یا R^2 برابر با ۰/۰۴۵ است.

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود ۳۵
یعنی در حدود ۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌گردد.
مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۹۴ است.

جدول ۴- ضرایب رگرسیون مدل اول

آمار هم خطی	سطح معنی داری	t آماره	ضرایب استاندارد شده		مدل ۳	
			بتا	انحراف معیار B		
عامل تورم واریانس	۰/۰۰۰	-۱۵/۵۸۶		۰/۱۹۰	-۲/۹۶۷	ثابت
	۰/۷۵۷	۰/۳۱۰	۰/۰۱۶	۰/۱۴۲	۰/۰۴۴	نوع حسابرس
	۰/۰۹۶	۱/۶۳۶۸	۰/۱۱۳	۰/۲۱۲	۰/۳۵۴	صنعت خودرو و ساخت قطعات
	۰/۰۱۹	۲/۳۶۰	۰/۱۶۰	۰/۲۱۴	۰/۵۰۵	مواد و محصولات دارویی
	۰/۰۴۴	۲/۰۱۹	۰/۱۳۸	۰/۲۱۵	۰/۴۳۴	فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی
	۰/۳۹۸	-۰/۸۴۷	-۰/۰۵۸	۰/۲۰۷	-۰/۱۷۵	سایر محصولات کانی غیر فلزی
	۰/۷۰۴	۰/۳۸۰	۰/۰۲۵	۰/۲۱۹	۰/۰۸۳	محصولات شیمیایی

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها در جدول ۴ نشان می‌دهد که، مقدار t، برای شیب نوع حسابرس برابر با ۰/۳۱، که در مدل معنادار نیست زیرا مقدار آماره آزمون در ناحیه رد فرض صفر قرار نمی‌گیرد. میزان عرض از مبدا مدل برای صنایع دارویی و فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی نسبت به سایر صنایع به اندازه معناداری افزایش می‌یابد زیرا مقادیر t برای دو صنعت ذکر شده در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد.

۳۶..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

۱۰- یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه دوم

جدول ۵- آزمون تحلیل واریانس برای مدل دوم

مدل ۴	حداقل مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	سطح معنی داری
رگرسیون	۳۵/۹۳۵	۶	۵/۹۸۹	۴/۵۵۹	۰/۰۰۰
باقیمانده	۴۷۸/۲۰۶	۳۶۴	۱/۳۱۴		
کل	۵۱۴/۱۴۰	۳۷۰			

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها در جدول ۵ نشان می‌دهد که، مقدار احتمال F برابر با ۰/۰۰۰ است. چون این مقدار کمتر از ۰/۰۵ است، بنابراین فرض صفر در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. یعنی مدل معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۶- خلاصه مدل دوم

مدل ۴	R	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	خطای معیار برآورد	دوربین- واتسون
۴	۰/۲۶۴	۰/۰۷۰	۰/۰۵۵	۱/۱۴۶۱۹	۱/۹۷۴

*منبع: یافته‌های پژوهشگر

یافته‌ها در جدول ۶ نشان می‌دهد که، میزان ضریب تعیین یا R^2 برابر با ۰/۰۷ است. یعنی در حدود ۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌گردد. مقدار آماره دوربین واتسون برابر با ۱/۹۷ است.

جدول ۷- ضرایب رگرسیون مدل دوم

مدل ۴	ضرایب استاندارد نشده		ضرایب استاندارد شده	T آماره	سطح معنی‌داری	آماره هم‌خطی عامل تورم واریانس
	B	انحراف معیار				
ثابت	-۲/۷۹۵	-۲/۱۵۸		-۱۷/۶۸۹	۰/۰۰۰	
نوع گزارش حسابرسی	-۰/۴۱۲	۰/۱۳۲	-۰/۱۶۳	-۳/۱۳۰	۰/۰۰۲	۱/۰۶۵

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود ۳۷

۱/۷۵۹	۰/۱۵۰	۱/۴۴۴	۰/۰۹۷	۰/۲۱۰	۰/۳۰۴	صنعت خودرو و ساخت قطعات
۱/۷۳۹	۰/۰۱۸	۲/۳۸۴	۰/۱۵۹	۰/۲۱۰	۰/۵۰۱	مواد و محصولات دارویی
۱/۷۶۲	۰/۰۸۴	۱/۷۳۴	۰/۱۱۶	۰/۲۱۰	۰/۳۶۵	فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی
۱/۸۳۶	۰/۶۴۹	-۰/۴۵۶	-۰/۰۳۱	۰/۲۰۶	-۰/۰۹۴	سایر محصولات کانی غیر فلزی
۱/۶۸۴	۰/۷۳۸	۰/۳۳۴	۰/۰۲۲	۰/۲۱۶	۰/۰۷۲	محصولات شیمیایی

*منبع: یافته‌های پژوهشگر (ادامه جدول ۷)

یافته‌ها در جدول ۷ نشان می‌دهد که، مقدار t برای شیب نوع حسابرس برابر با $۳/۱۳-$ ، که در مدل معنادار است زیرا مقدار آماره آزمون در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. میزان عرض از مبدا مدل برای صنایع دارویی و فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی (در سطح اطمینان ۹۰ درصد) نسبت به سایر صنایع به اندازه معناداری افزایش می‌یابد زیرا مقادیر t برای دو صنعت ذکر شده در ناحیه رد فرض صفر قرار می‌گیرد. با توجه به مقدار تعریف صفر برای گزارش غیر مقبول و یک برای گزارش مقبول و همچنین رابطه منفی و معکوس نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود می‌توان نتیجه گرفت که میزان شاخص برای گزارش مقبول نسبت به گزارش‌های غیر مقبول کاهش داشته است یعنی در شرکت‌ها با گزارش مقبول کیفیت سود بالاتر است.

جدول ۸- آزمون همبستگی پیرسون در صنایع مختلف

لگاریتم قدر مطلق شاخص مدیریت سود		صنعت	
نوع گزارش حسابرس	نوع حسابرس		
-۰/۲۷۱*	-۰/۰۹۳	همبستگی پیرسون	صنعت خودرو و ساخت قطعات
۰/۰۳۲	۰/۴۶۹	سطح معنی داری دوطرفه	
۶۳	۶۳	تعداد	
-۰/۲۶۸*	-۰/۱۰۹	همبستگی پیرسون	مواد و محصولات دارویی

۳۸..... پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

۰/۰۳۴	۰/۳۹۶	سطح معنی‌داری دوطرفه	
۶۳	۶۳	تعداد	
-۰/۲۴۸*	۰/۱۱۲	همبستگی پیرسون	فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی
۰/۰۵۰	۰/۳۸۱	سطح معنی‌داری دوطرفه	
۶۳	۶۳	تعداد	
-۰/۱۹۷	۰/۱۶۶	همبستگی پیرسون	سایر محصولات کانی غیر فلزی
۰/۱۰۲	۰/۱۷۰	سطح معنی‌داری دوطرفه	
۷۰	۷۰	تعداد	
-۰/۰۳۳	-۰/۰۳۹	همبستگی پیرسون	محصولات شیمیایی
۰/۸۰۹	۰/۷۷۵	سطح معنی‌داری دوطرفه	
۵۶	۵۶	تعداد	
۰/۰۵۵	۰/۰۵۸	همبستگی پیرسون	سایر صنایع
۰/۶۸۵	۰/۶۷۳	سطح معنی‌داری دوطرفه	
۵۶	۵۶	تعداد	

*منبع: یافته‌های پژوهشگر (ادامه جدول ۸)

نوع حسابرس در هیچکدام از صنایع با شاخص مدیریت سود رابطه معناداری ندارد. یافته‌ها در جدول ۸ نشان می‌دهد که، نوع گزارش‌دهنده حسابرس در صنایع خودرور، فلزات اساسی و مواد و محصولات دارویی رابطه منفی و معنادار بین ۰/۲۵- الی ۰/۲۷- را دارد. با توجه به رابطه منفی و معکوس نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود در صنایع خودرور، فلزات اساسی و مواد و محصولات دارویی، می‌توان نتیجه گرفت که در شرکت‌ها با گزارش مقبول، مدیریت سود محدودتر و کیفیت سود بالاتر بوده است. یکی از دلایل یافته‌های مذکور را می‌توان سعی شرکت‌ها برای کاهش مدیریت سود برای دریافت گزارش مقبول عنوان کرد.

۱۱- نتیجه‌گیری

در این پژوهش رابطه نوع حسابرس و گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای یک دوره ۷ ساله مورد

رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود..... ۳۹

آزمون قرار گرفت. این پژوهش از آن منظر دارای اهمیت است که، تحقیقات اندکی پیرامون رابطه نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود صورت گرفته است. بطور کلی شواهد پژوهش، حاکی از آن است بین نوع حسابرس و شاخص مدیریت سود در هیچکدام از صنایع رابطه معناداری ندارد. و در مورد فرضیه دوم پژوهش، بطور کلی و همچنین در سطح صنایع، در صنایع خودرو، فلزات اساسی و ساخت محصولات فلزی و مواد و محصولات دارویی، بین نوع گزارش حسابرس و مدیریت سود رابطه منفی و معکوس معناداری وجود دارد. یکی از دلایل یافته‌های مذکور را می‌توان سعی شرکت‌ها برای کاهش مدیریت سود برای دریافت گزارش مقبول عنوان کرد. نوع گزارش حسابرس بر رفتار مخاطبین خود تاثیر گذار است و اگر گزارش ارائه شده اثر بخش نباشد، گاه ممکن است منجر به واکنش اشتباه مخاطب شود. لیکن در رابطه با کلیه صنایع فعال در عرصه اقتصاد کشور می‌توان به دستگاه‌های نظارت بر کیفیت کار مؤسسات حسابرسی همچون جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد نمود، که از طریق بررسی هم‌تایان و نظام راهبردی روی مؤسسات حسابرسی نظارت بیشتری اعمال نمایند تا بتوانند کیفیت گزارش حسابرسی را بهبود دهند. تا در سایه‌ی ایفای صحیح نقش اعتبار بخشی حسابرسان و بالاتر بردن کیفیت حسابرسی در جهت عدم ارائه گزارش مقبول برای کاهش اعمال مدیریت سود گامی برداشته باشند. همچنین به مخاطبین و استفاده کنندگان از اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی بخصوص گزارش سود به عنوان معیار عملکرد مالی پیشنهاد می‌گردد، برای تصمیم سازی صحیح، بر پایه معیار مزبور و گزارش مقبول حسابرس به تنهایی اتکا ننموده و از سایر معیارها نیز برای این منظور استفاده کنند، تا بهترین و صحیح ترین تصمیمات را بر پایه این اطلاعات اتخاذ نمایند.

منابع

بنی مهد، بهمن و هاشم نیکو مرام، (۱۳۸۸)، "تئوری حسابداری (مقدمه ای بر تئوری‌های توصیفی)"، چاپ اول، تهران، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات. پارسائیان، علی (۱۳۸۱)، "تئوری‌های حسابداری (نسخه اول)"، تهران، دفتر پژوهش‌های فرهنگی.

حسینی، سید علی، (۱۳۸۹)، "مدیریت سود: نظریه‌ها و رویکردها"، بورس اقتصادی، شماره ۹۲، ص ۲-۹.

خسروی چرمی، بهروز، (۱۳۸۵)، "بررسی عوامل موثر بر نوع اظهار نظر حسابرس در ایران". تهران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری به راهنمایی دکتر عباس هوشی دانشگاه شهید بهشتی.

رحمانی، علی و مسعود غلام زاده، (۱۳۸۸)، "رابطه کیفیت سود و درج نام شرکت‌ها در فهرست نرخهای بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵، بهار ۱۳۸۸، ص ۳-۱۸.

سجادی، سید حسن و علیرضا جعفری، (۱۳۸۸)، "ویژگی‌های غیر مالی موثر بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۷، پاییز ۱۳۸۸، ص ۵۱-۶۸.

لنگری، محمود، (۱۳۷۹)، "بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابرسی‌های مستقل در ایران و شناسایی موانع و مشکلات موجود"، پایان نامه دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

مقدم، مهدی، (۱۳۸۷)، "محرک‌های مدیریت سود"، پایان نامه ارشد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.

نوروش، ایرج و سید علی حسینی، (۱۳۸۸)، "بررسی رابطه بین کیفیت افشا(قابلیت اتکا و به موقع بودن) و مدیریت سود"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، بهار ۱۳۸۸، ص ۲-۱۶.

- رابطه‌ی بین نوع حسابرس و نوع گزارش حسابرس با شاخص مدیریت سود..... ۴۱
- نوروش، ایرج و امین ناظمی، (۱۳۸۵)، "کیفیت اقلام تعهدی و سود با تأکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۳، بهار ۱۳۸۵، ص ۱۳۵-۱۶۰.
- نیکخواه آزاد، علی، (۱۳۷۹)، "بیانه مفاهیم بنیادی حسابرسی"، تهران: کمیته تدوین رهنمود های حسابرسی-سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۱۲۱.
- نیکخواه آزاد، علی و ویدا مجتهد زاده، (۱۳۷۸)، "بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کنندگان خدمات حسابرسی و حسابرس مستقل"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶، ص ۵-۷۰.
- هوشمند، عبدالحمید (۱۳۸۷)، "بررسی تأثیر استانداردهای ملی حسابرسی بر کیفیت اظهار نظر حسابرسان"، شیراز، پایان‌نامه کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه شیراز.
- Abdul Rahman, R. and Fairuzan Hemeen, M. A. (2006), "Board, Audit Committee, Culture and Earnings Management"(Malaysian Evidence Managerial Auditing Journal,21).
- Balvers, M. D. (1988) ,"Under pricing of New Issues and the Choice of Auditor As a Signal of Investment Banker Reputation"(Vol. 63). the Accounting Review.
- Barizah,N. A. (2005), "factor Is Influencing Auditor Dependence: Malaysian Loan Officers, Perception, Managerial Auditing". Malaysian: Officers, Perception, Managerial Auditing Journal.
- Craswell, S. L. (2002) ," Auditor Independence and Fee Dependence".
- De'Angelo. (1981). "auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economics , 183-199.
- Farragia, B. C. (2005) ," Qualified Audit Opinions in Malta". 20.
- Hendrikson, E. S. (1992) ," Accounting Theory"(fourth Ed.). Irwin.
- Herbohn, K.(2008) ,"Auditor Reporting and Earnings Management. "Accounting and Finance .
- Kothari, S. P. (2001) ," Capital Markets Research in Accounting". 31,105.
- Kothari, S. P. (2005) ," Performance Matched Discretionary Accrual Measures". 163-197.
- Kanagretnam, K. (2010), "Auditor Reputation and Earnings Management: International Evidence From the Banking Indusr". University of Houston.
- Lopo Martinez, A.(2010) ,"Audit Firm Rotation and Earnings

۴۲.....پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال پنجم، شماره نوزدهم، پاییز ۱۳۹۲

Managment in Brazil. ” FUCAPE Business School .

Scott, R. W .(2009) ,” Financial Accounting Theory. ” Toronto.

Saw. Imm, S .(2009) ,” Information Asymmetry and Earnings Management. ” Faculty of Economic and Business .

Sweeney, A .(1994) ,” Covenant Violations and Managers Accounting Responses”. Journal of Accounting and Economic. 308-281.