

تأثیر ارقام تعهدی غیرعادی بر گزارشگری حسابرسی

فرزانه حیدرپور^۱، معصومه توحیدلو^۲

چکیده: در این پژوهش رابطه ارقام تعهدی غیرعادی (معیار مدیریت سود) و گزارش حسابرس (اندازه گیری شده با دو متغیر نوع مؤسسه حسابرسی و نوع اظهارنظر حسابرس) بررسی شده است. در این پژوهش نوع مؤسسه حسابرسی به دو دسته مؤسسه های بزرگ و مؤسسه های غیربزرگ و نوع اظهارنظر حسابرس هم به دو دسته مقبول و غیرمقبول تقسیم شده اند. بررسی فرضیه های پژوهش به کمک تجزیه و تحلیل رگرسیون خطی و رگرسیون لجستیک در دوره زمانی ۱۳۸۳-۱۳۸۹ نشان داد، بین نوع مؤسسه حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط وجود ندارد؛ یعنی مؤسسه های بزرگ بیشتر از سایر مؤسسه های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به عنوان مؤسسه های حسابرسی غیربزرگ)، قادر به کشف مدیریت سود نبودند ولی بین ارقام تعهدی غیرعادی و صدور گزارش مقبول توسط حسابرسان مؤسسه های بزرگ ارتباط معنادار مثبت وجود دارد؛ یعنی با افزایش ارقام تعهدی غیرعادی، گزارش های حسابرسی صادر شده توسط مؤسسه های بزرگ به سمت مقبول شدن سوق پیدا کرده است.

واژه های کلیدی: ارقام تعهدی غیرعادی، مدیریت سود، اظهارنظر حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی

۱. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ایران

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۱/۰۲/۱۸

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۱/۰۷/۰۹

نویسنده مسئول مقاله: معصومه توحیدلو

E-mail: towhidlou@gmail.com

مقدمه

اگرچه بسط و توسعه منابع اطلاعاتی مختلف نظیر سایت‌های اینترنتی و... مربوط بودن گزارش‌های مالی منتشرشده توسط شرکت‌ها را کاهش داده است اما بسیاری از استفاده‌کنندگان (سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان) بر این باورند که گزارش‌های مالی منتشرشده توسط شرکت‌ها نقش مهمی در تصمیم‌گیری آنها دارد. بوشمن و اسمیت^۱ بیان می‌کنند، صورت‌های مالی حسابرسی شده اساس اطلاعات شرکت‌ها است که برای استفاده عموم تنظیم می‌شود؛ زیرا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابرسی نشده به‌وسیله تقلب و رسوایی‌های شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرند. از سوی دیگر رسوایی‌های مالی شرکت‌هایی نظیر پارمالات و ورلدکام^۲ می‌تواند دلایلی برای زیر سؤال بردن اعتبار صورت‌های مالی شرکت‌ها باشد؛ بنابراین حسابرسی صورت‌های مالی از سوی استفاده‌کنندگان مطرح می‌شود. بنستون^۳ بر این ادعا است که مدیران بیشتر تمایل دارند نتایج عملکرد و وضعیت مالی شرکت خود را غیرواقع گزارش کنند. نتیجه این عمل، نامتقارن بودن اطلاعات^۴ بین شرکت و استفاده‌کنندگان اطلاعات آن را به‌بار می‌آورد. موضوعاتی مانند مدیریت سود، تنظیم و ارائه مجدد صورت‌های مالی و تحریف گزارشگری، کیفیت گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد و تکرار آن در نهایت به کاهش قیمت سهم منجر می‌شود. بنابراین، پر واضح است که حسابرسان مستقل نقش کلیدی نظارتی در اطمینان‌بخشی به صحت اعداد و ارقام حسابداری و حداقل کردن هزینه‌های نمایندگی ناشی از انگیزه‌های فرصت‌طلبی مدیران، ایفا می‌کنند. در واقع می‌توان گفت، صورت‌های مالی حسابرسی شده که اعتبار آن اظهارنظر حسابرسی است، خروجی نهایی رابطه میان مدیریت و حسابرسان می‌باشد. بوتلر^۵ بیان می‌کند، نقش حسابرسان محدود است، آنها برای توضیح و تفسیر (جزئیات پرداختن) کل کیفیت سود، به اندازه مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری آزادی عمل ندارند (Tsipouridou, Spathis & Floropoulos, 2010).

برمبنای پژوهش‌های انجام‌شده در کشورهای غربی، تفاوت‌ها و امتیازات کیفی بین نحوه حسابرسی و عملکرد مؤسسه‌های بزرگ و معتبر حسابرسی و دیگر مؤسسه‌های حسابرسی مشاهده می‌شود. برمبنای نتایج این پژوهش‌ها، یکی از موارد بارز این تفاوت‌ها و امتیازات،

-
1. Bushman , smith
 2. Parmalat, WorldCom
 3. Benston
 4. Information asymmetry
 5. Butler

توانایی مؤسسه‌های حسابرسی یادشده، در رابطه با قدرت کشف انحراف از استانداردهای حسابداری و در نهایت، کشف مدیریت سود است.

در این پژوهش، برای ارزیابی توانایی حسابرسان در کشف و گزارش مدیریت سود، تأثیر نوع مؤسسه حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی (به‌عنوان معیار مدیریت سود) بررسی شده است. همچنین تأثیر اندازه مؤسسه‌های حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی و صدور گزارش مقبول توسط آنها در اثر افزایش این اقلام در مورد شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران موردآزمون قرار گرفته است.

مبانی نظری پژوهش

مدیریت سود موضوع بسیاری از پژوهش‌های حسابداری بوده، تعاریف مختلفی از آن به‌عمل آمده است. واتر و زیمرمن، مدیریت سود را به‌کارگیری آزادی عمل مدیر روی ارقام حسابداری با فرض وجود یا عدم‌وجود محدودیت در این زمینه می‌دانند. تلاش برای حداکثر یا حداقل نشان دادن سود گزارش‌شده این جنبه از مدیریت سود را نشان می‌دهد که آن را از رفتار هموارسازی سود به‌عنوان تلاش برای کاهش نوسانات سود گزارش‌شده متفاوت می‌سازد. یکی از اهداف گزارشگری مالی، ارائه‌ی اطلاعاتی است که برای سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگر کاربران فعلی و بالقوه در تصمیم‌گیری‌های سرمایه‌گذاری و اعتباردهی و سایر تصمیم‌ها سودمند باشد. یکی از معیارهای مهمی که گروه‌های یادشده برای برآورد قدرت سودآوری شرکت، پیش‌بینی سودهای آینده و ریسک‌های مربوطه آن و همچنین ارزیابی عملکرد مدیریت استفاده می‌کنند، سودهای جاری و گذشته شرکت است. سود نیز خود متشکل از اقلام نقدی و تعهدی است. اقلام تعهدی به دو دسته غیرعادی^۱ (غیرمنتظره یا اختیاری) و عادی^۲ (منتظره یا غیراختیاری) تفکیک می‌شوند. اقلام تعهدی غیرعادی اقلامی هستند که مدیریت می‌تواند آنها را کنترل کند؛ به‌بیان دیگر، اقلام تعهدی غیرعادی آنهایی هستند که مدیریت بر آنها کنترل داشته، می‌تواند آنها را به تأخیر بیاندازد، حذف کند و یا ثبت و شناسایی آنها را تسریع نماید. اقلام تعهدی عادی اقلامی هستند که مدیریت نمی‌تواند آنها را کنترل کند. از آنجا که اقلام تعهدی غیرعادی، در اختیار مدیریت و قابل‌اعمال‌نظر توسط مدیریت است، از این اقلام به‌عنوان شاخصی در کشف مدیریت سود استفاده می‌شود (حلاج و مهرانی، ۱۳۸۸). حال یکی از راه‌هایی که می‌توان از سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در برابر دستکاری سود به‌وسیله اقلام تعهدی غیرعادی حمایت کرد، حسابرسی

1. Abnormal (Discretionary or Unexpected)

2. Normal (Undiscretionary or Expected)

است. به گفته‌ای یکی از راه‌های کاهش مدیریت سود ارتقای کیفیت حسابرسی است؛ زیرا شرکت‌هایی که سود را دستکاری و مدیریت می‌کنند، بیشتر مستعد گزارش حسابرسی تعدیل شده (غیرمقبول) هستند. با این پیش‌فرض، منطقی است که یک رابطه بین ارقام تعهدی غیرعادی (معیار مدیریت سود) و نوع اظهارنظر حسابرسی پیش‌بینی کنیم. در بسیاری از پژوهش‌ها، پژوهشگران از جانشین‌هایی برای تمایز میان مؤسسه‌های حسابرسی با کیفیت بالا از مؤسسه‌های حسابرسی با کیفیت پایین استفاده می‌کنند. اندازه مؤسسه‌های حسابرسی، قدمت و شهرت آنها از معیارهای متمایزکننده کیفیت این گونه مؤسسه‌ها است؛ یعنی مؤسسه‌های بزرگ‌تر و همچنین مؤسسه‌هایی که دارای نام تجاری مشهورتری نسبت به مؤسسه‌های دیگر هستند دارای کیفیت کاری بالاتری می‌باشند. از طرفی احتمال کشف رویه‌های حسابداری سؤال‌برانگیز مانند ارقام تعهدی غیرعادی بالا (معیار مدیریت سود)، توسط حسابرسان با کیفیت بالا (مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ) در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین (مؤسسه‌های حسابرسی غیر-بزرگ)، بیشتر است (ابراهیمی کردلر و سیدی، ۱۳۸۷). بنابراین انتظار می‌رود، بین مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی رابطه وجود داشته باشد. همچنین پس از کشف نیز احتمال صدور اظهارنظر تعدیل شده (غیرمقبول) بیشتر است. بنابراین انتظار می‌رود، بین مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه وجود داشته باشد یا به عبارتی، سؤال پژوهش را می‌توان این‌گونه مطرح کرد، آیا افزایش ارقام تعهدی غیرعادی واحد مورد رسیدگی می‌تواند بر اظهارنظر مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ تأثیر داشته باشد.

پیشینه‌ی پژوهش

در پژوهش‌های انجام شده نقش حسابرسی در قدرت محدودکنندگی ارقام تعهدی غیرعادی (معیار مدیریت سود)، برایان و دیگران (۲۰۱۱) در آمریکا، به بررسی این موضوع پرداختند که "حسابرسان کنونی فعالیت‌های مرتبط با تغییرات غیرعادی ارقام تعهدی اختیاری واحد مورد رسیدگی را ناچیز می‌شمارند". آنها تقاضای بازار برای خدمات حسابرسی را برای سال‌های ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۵ را بررسی کردند و دریافتند، بازار در سال‌های اخیر دچار تغییرات بسیار شده است؛ به طوری که بسیاری از واحدهای مورد رسیدگی تقاضای خود را برای خدمات مورد رسیدگی به سمت مؤسسه‌های حسابرسی کوچک متمرکز کرده‌اند. موضوع می‌تواند به معنی فرار واحدهای مورد رسیدگی از حسابرسی اثربخش باشد. با این فرض آنها تغییرات حسابرس در واحدهای مورد رسیدگی را طی ۲۰۰۳ الی ۲۰۰۵ بررسی کردند و متوجه شدند که واحدهای مورد رسیدگی که حسابرس خود را در یک سطح تغییر داده‌اند یعنی از بزرگ به بزرگ یا غیربزرگ به غیربزرگ،

تغییرات بااهمیتی در ارقام تعهدی غیرعادی آنها رخ نداده است؛ در مقابل واحدهای مورد رسیدگی که حسابرس خود را در یک سطح تغییر نداده‌اند یعنی از بزرگ به کوچک، افزایش معناداری در ارقام تعهدی آنها رخ داده است (Brian & Carl & Jonathan, 2011).

آلستیر و دیگران (۲۰۱۱) در کانادا، به بررسی این موضوع پرداختند که "آیا تفاوت شاخص‌های کیفیت حسابرسی در مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی در مقابل مؤسسه‌های غیربزرگ، به مشخصات واحد مورد رسیدگی مربوط می‌شود". یکی از شاخص‌های کیفیت حسابرسی که آنها در نظر گرفتند ارقام تعهدی غیرعادی واحد مورد رسیدگی بود. آنها دریافتند، تأثیرات مؤسسه‌های بزرگ حسابرسی بر ارقام تعهدی غیرعادی واحدهای مورد رسیدگی در مقایسه تأثیرات مؤسسه‌های غیربزرگ حسابرسی بر ارقام تعهدی غیرعادی واحد مورد رسیدگی تفاوت بااهمیتی ندارد (Alastair, Miguel & Ping, 2011). بون و دیگران (۲۰۱۰) در آمریکا، دریافتند، تمایل چهار مؤسسه بزرگ به صدور گزارش تداوم فعالیت برای صاحبکاران دچار وخامت اوضاع مالی متفاوت از حسابرسان رده دوم نیست؛ تفاوتی بین سطح مدیریت سود به‌وسیله صاحبکاران چهار مؤسسه بزرگ و صاحبکاران مؤسسه‌های رده دوم وجود ندارد؛ درحالی‌که صرف ریسک حقوق صاحبان سهام پیش‌بینی‌شده صاحبکاران چهار مؤسسه بزرگ و صاحبکاران مؤسسه‌های حسابرسی رده دوم، تفاوت دارد (Boone, Khurana & Raman, 2010). تیپوریدو و دیگران (۲۰۱۰) در یونان، به بررسی ارقام تعهدی غیرعادی و گزارشگری حسابرسی پرداختند، آنها دریافتند که نوع مؤسسه‌های حسابرسی با ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط ندارند. آنها همچنین دریافتند، مؤسسه‌های حسابرسی‌کننده بزرگ برخلاف این که واحد مورد رسیدگی مدیریت سود (ارقام تعهدی غیرعادی) انجام داده باشد، اظهار نظر مقبول حسابرسی صادر می‌کنند. کام والایی و دیگران (۲۰۰۹) در هونگ کونگ دریافتند، شرکت‌هایی با فرصت سرمایه‌گذاری بالا بیشتر از بقیه تمایل به استفاده از حسابرسی با کیفیت‌تر (مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ‌تر) دارند. در ثانی، چنین شرکت‌هایی نسبت به بقیه شرکت‌ها، تمایل به داشتن ارقام تعهدی غیرعادی بیشتری دارند ولی این رابطه زمانی که آنان از مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ استفاده کرده‌اند ضعیف‌تر بود (Tsipouridou, Spathis & Floropoulos, 2010). کارامانیس و لنوکس (۲۰۰۸) در یونان، به بررسی اثر تلاش حسابرسی بر مدیریت سود پرداختند. آنها نتیجه‌گیری می‌کنند که وقتی زمان صرف‌شده برای حسابرسی کمتر بود: ۱) ارقام تعهدی غیرعادی بیشتر به‌صورت مثبت بودند تا منفی، ۲) ارقام تعهدی غیرعادی مثبت، بزرگ‌تر بودند و ۳) وقتی حسابرس ساعات کمتری را صرف حسابرسی می‌کند، شرکت‌ها به بیش‌نمایی سود برای دستیابی به اهداف از پیش تعیین‌شده تمایل نشان می‌دهند (Caramanis & Lennox, 2008). چین یینگ چن (۲۰۰۸) در تایوان، به

بررسی اثر ابقای یک شریک حسابرسی یا ابقای یک مؤسسه حسابرسی برای مدت طولانی در حسابرسی یک شرکت بر کیفیت سود گزارش شده پرداختند. آنها چنین نتیجه‌گیری کردند که قدر مطلق ارقام تعهدی غیرعادی با ابقای شریک حسابرسی به‌طور معناداری کاهش یافت. همچنین بعد از کنترل ابقای شریک، قدر مطلق ارقام تعهدی غیرعادی با ابقای مؤسسه حسابرسی نیز به‌طور معناداری کاهش یافت (Chin, Chan & Yu-chen, 2008). شرینجیت جال و دیگران (۲۰۰۷) در مالزی، طی پژوهشی به این نتیجه رسیدند که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در صورت وجود سطح بالای ارقام تعهدی غیرعادی، بیشتر از بقیه مؤسسه‌ها، گزارش مشروط صادر کردند ولی رابطه بین تخصص صنعت حسابرس و ارقام تعهدی غیرعادی در پیش‌بینی و صدور گزارش مشروط معنادار نبود (Tsipouridou, Spathis & Floropoulos, 2010). چن و دیگران (۲۰۰۵) در تایوان، طی پژوهشی رابطه بین اندازه حسابرس و تخصص صنعت او و سطح مدیریت سود را برای شرکت‌هایی که سهام آنها برای بار اول در تایوان عرضه می‌شد، بررسی کردند. نتیجه آن پژوهش به این صورت بود که کیفیت حسابرسی، مدیریت سود را محدود می‌کند و شرکت‌های عرضه اولیه در تایوان که به‌وسیله پنج مؤسسه بزرگ، حسابرسی شده بودند، مدیریت سود کمتری داشتند (Chen, Linlin & Zhou, 2005). چئونگ و رو (۲۰۰۴) در کره، به بررسی رابطه بین اندازه حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی بر شرکت‌های کره‌ای پرداختند و نتیجه را این‌گونه بیان کردند که بین ارقام تعهدی غیرعادی گزارش شده توسط شرکت‌هایی که به‌وسیله مؤسسه‌های بزرگ رسیدگی شده‌اند و شرکت‌هایی که به‌وسیله مؤسسه‌های غیربزرگ رسیدگی شده‌اند، تفاوت معناداری وجود ندارد. همچنین، آنها به تفاوت معناداری بین ارقام تعهدی غیرعادی گزارش شده پس از تغییر مؤسسه حسابرسی از بزرگ به غیربزرگ یا بالعکس دست نیافتند. ولوری (۲۰۰۳) در آمریکا، به بررسی رابطه بین استفاده از حسابرس متخصص صنعت و مدیریت سود بر شرکت‌های آمریکایی پرداخت. وی از ارقام تعهدی غیرعادی به‌عنوان معیار مدیریت سود استفاده کرد و دریافت، برای صاحبکارانی که فعالیت تخصصی دارند، وقتی از حسابرس متخصص آن صنعت استفاده شد، مدیریت سود کمتری وجود داشت (Tsipouridou, Spathis & Floropoulos, 2010). بارتو و دیگران (۲۰۰۰) در آمریکا، طی پژوهشی به ارزیابی مدل‌های مختلف برای کشف مدیریت سود از طریق بررسی ارتباط ارقام تعهدی غیرعادی و گزارش حسابرس پرداختند که نتیجه پژوهش آنها، رابطه مثبت بین ارقام تعهدی اختیاری و دریافت گزارش مشروط بود (Bartov, Gul & Tsui, 2000). فرانسیس و کریشنان (۱۹۹۹) در آمریکا، دریافتند، به‌دلیل این‌که ارقام تعهدی حسابداری، برآوردهای ذهنی مدیران درمورد نتایج آینده هستند، به‌طور عینی قبل از وقوع

نمی‌توانند تأیید شوند. حسابرسی صاحبکاران با اقلام تعهدی بالا، عدم اطمینان بیشتری را نسبت به صاحبکاران با اقلام تعهدی پایین نشان می‌دهد. طبق یافته‌های پژوهش‌های آنها، هرچه قدر مطلق اقلام تعهدی بزرگ‌تر باشد، احتمال دریافت گزارش مشروط نیز بیشتر است (Tsipouridou, Spathis & Floropoulos, 2010). بکر و دیگران (۱۹۹۸) در آمریکا، دریافتند، کیفیت حسابرسی به‌گونه‌ای معکوس با استفاده مدیریت از روش‌های حسابداری افزایشده سود (اقلام تعهدی غیرعادی) ارتباط دارد و کیفیت بالای حسابرسی منجر به کاهش توان مدیریت در دستکاری سود و در نتیجه کاهش اطلاعات نامتقارن می‌شود (Becker & Defond, 1998).

ابراهیمی کردلر (۱۳۸۷) و همکاران در پژوهشی درباره‌ی نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری دریافتند، نوع مؤسسه حسابرسی با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد (ابراهیمی کردلر و سیدی، ۱۳۸۷). خسروی چرمی (۱۳۸۵) در پژوهشی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر نوع اظهارنظر حسابرسان در ایران دریافت، ارتباطی بین اظهارنظر حسابرسان و مدیریت شرکت وجود ندارد اما ارتباط بین اظهارنظر حسابرسان با نوع مؤسسه حسابرسی و اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی معنادار است (ستایش، ۱۳۸۸).

فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش سه فرضیه زیر بررسی و آزمون شده است:

فرضیه اول: بین نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده و اقلام تعهدی غیرعادی حاصل از مدل جونز تعدیل‌شده با جریان‌های نقدی غیرخطی رابطه معنادار مثبت وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اقلام تعهدی غیرعادی حاصل از مدل جونز تعدیل‌شده با جریان‌های نقدی غیرخطی و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معنادار مثبت وجود دارد.

فرضیه سوم: بین نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معنادار مثبت وجود دارد.

جامعه‌ی آماری، نمونه‌ی آماری و قلمرو زمانی پژوهش

جامعه‌ی آماری در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع و گروه‌های مختلف است. اطلاعات و داده‌های آماری شرکت‌های نمونه‌ی آماری در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۹ جمع‌آوری شده است. برای انتخاب نمونه در این پژوهش از روش حذف سیستماتیک استفاده شده که معیارهای اعمال‌شده به شرح زیر است:

۱. شرکت‌ها جزو بانک‌ها و مؤسسه‌های مالی (شرکت‌های سرمایه‌گذاری، واسطه‌گری مالی، هلدینگ و لیزینگ‌ها) نباشند.
 ۲. شرکت‌ها باید قبل از سال ۱۳۸۳ در بورس پذیرفته شده و تا سال ۱۳۸۹ عضویت آنها تداوم داشته باشد.
 ۳. اطلاعات مالی موردنیاز برای محاسبه متغیرهای پژوهش درمورد آن شرکت‌ها، در طول دوره پژوهش در دسترس باشند.
 ۴. شرکت‌های موردنظر طی سال ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۹، تغییر سال مالی و تغییر فعالیت نداشته باشند.
- با توجه به محدودیت‌های یادشده، تعداد شرکت‌های باقی‌مانده به ۱۱۰ شرکت یا به‌بیانی ۶۶۰ شرکت - سال رسید؛ از این رو برای آزمون فرضیه‌ها تمام شرکت‌های باقی‌مانده به‌عنوان جامعه‌ی مورد مطالعه (جامعه‌ی در دسترس) انتخاب شدند.

روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر منطق اجرای پژوهش قیاسی است؛ زیرا در ابتدا فرضیه‌ای مطرح و برای آزمون آن داده‌های موردنیاز جمع‌آوری شد. از نظر فرآیند اجرای پژوهش کمی است؛ زیرا داده‌های علمی به‌صورت سیستماتیک گردآوری شده، تحلیل آنها به روش‌های آماری انجام می‌شود. از نظر نتایج پژوهش، کاربردی است؛ زیرا در تلاش برای تعیین ارتباط بین اقلام تعهدی غیرعادی با مؤسسه‌های حسابرسی‌کننده، اظهارنظر حسابرسی با مؤسسه‌های حسابرسی‌کننده و اظهارنظر حسابرسی با اقلام تعهدی غیرعادی است که برای آزمون فرضیه‌ها از اطلاعات واقعی موجود و روش‌های آماری استفاده شده است. از نظر زمان انجام پژوهش، طولی است؛ زیرا داده‌ها برای محاسبه متغیرهای مستقل، وابسته از سال ۱۳۸۳ الی ۱۳۸۹، گردآوری شده تا تغییرات برحسب زمان، بررسی شده، به رابطه این متغیرها در طول زمان پی برده شود. از نظر هدف پژوهش، از شاخه تحلیلی از نوع تجربی - همبستگی است؛ زیرا در پی کشف و تعیین رابطه‌ی متغیرهای وابسته و مستقل است.

بخش اول، مدل‌های آماری برای شناسایی شرکت‌های با سود مدیریت‌شده که با استفاده از مدل جونز تعدیل‌شده با جریان‌های نقدی غیرخطی (مشابه پژوهش پا (Pae, 2007))، اقلام تعهدی غیرعادی به این صورت محاسبه می‌شوند:

بدین منظور ابتدا ضرایب $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3, \alpha_4, \gamma_1, \gamma_2, \gamma_3, \gamma_4, \gamma_5$ از طریق رابطه (۱)، مدل جونز تعدیل‌شده با جریان‌های نقدی غیرخطی برآورد می‌شود:

$$\begin{aligned} \frac{ACC_{i,t}}{A_{i,t-1}} = & \alpha_1 \frac{1}{A_{i,t-1}} + \alpha_2 \frac{\Delta REV_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \alpha_3 \frac{PPE_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \gamma_1 \frac{CF_{i,t-1}}{A_{i,t-1}} + \\ & \gamma_2 \frac{CF_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \gamma_3 \frac{CF_{i,t+1}}{A_{i,t-1}} + \gamma_4 \frac{DCF_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \gamma_5 \frac{DCF_{i,t} * CF_{i,t}}{A_{i,t-1}} + \varepsilon_{i,t} \end{aligned} \quad (۱) \text{ رابطه}$$

که در آن:

$ACC_{i,t}$: کل ارقام تعهدی شرکت i در سال t که برابر است با سود خالص قبل از ارقام

غیرمترقبه منهای جریان‌های نقد عملیاتی ($ACC_{i,t} = E_{i,t} - CF_{i,t}$)

$\Delta REV_{i,t}$: تغییرات در درآمد شرکت i در سال t

$PPE_{i,t}$: اموال، تجهیزات و ماشین‌آلات شرکت i در سال t

$A_{i,t-1}$: مجموع دارایی‌ها شرکت i در انتهای سال $t-1$

$DCF_{i,t}$: متغیر مجازی است، چنانچه CF (جریان‌های نقد عملیاتی) منفی باشد برابر با یک وگرنه برابر با صفر است.

پس از تخمین پارامترهای رابطه (۱)، ارقام تعهدی غیرعادی براساس مدل جونز تعدیل شده با جریان‌های نقدی غیرخطی ($AA_{i,t}[NC]$)، تفاضل ارقام تعهدی عادی ($NA_{i,t}[NC]$) از کل ارقام تعهدی، به شرح زیر برای دوره برآورد با استفاده از رابطه (۲) حساب می‌شوند:

$$\begin{aligned} AA_{i,t} = & ACC_{i,t} - [(\alpha_1 + \alpha_2(\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) + \alpha_3 PPE_{i,t} + \\ & \gamma_1 CF_{i,t-1} + \gamma_2 CF_{i,t} + \gamma_3 CF_{i,t+1} + \gamma_4 DCF_{i,t} + \gamma_5 DCF_{i,t} * CF_{i,t})] \end{aligned} \quad (۲) \text{ رابطه}$$

بخش دوم، مدل‌های آماری برای آزمون فرضیه‌ها است که برای آزمون فرضیه‌ها از سه

روش زیر استفاده شده است:

آزمون فرضیه اول: مدل رگرسیون خطی

با توجه به این که در ایران مؤسسه‌های حسابرسی که معیارهای کیفیت حسابرسی را دارا باشند، تعریف شده نیستند؛ از این رو برای آزمون فرضیه اول و بررسی وجود رابطه بین نوع مؤسسه حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی، سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معمد بورس) که در سال ۱۳۸۸ بالاترین درآمد را داشته‌اند به‌عنوان مؤسسه‌های بزرگ ($BIGN_{i,t} = 1$) و بقیه مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان مؤسسه‌های غیربزرگ ($BIGN_{i,t} = 0$) در نظر گرفته شده است.

$$AA_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 BIGN_{it} + \beta_2 ROA_{i,t-1} + \beta_3 \frac{DEBT}{ASSETS_{i,t-1}} + \beta_4 CURRATIO_{i,t} + \beta_5 SIZE_{it} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۳)}$$

متغیرهای به کار رفته در رابطه (۳) به این صورت تعریف می شوند:

$AA_{i,t}$: تعهدات غیرعادی در سال t

$BIGN_{i,t}$: متغیر ساختگی مساوی یک اگر مؤسسه حسابرسی کننده سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معتمد بورس) که در سال ۱۳۸۸ بالاترین درآمد را داشته اند، باشد؛ وگرنه از عدد صفر استفاده می شود.

متغیرهای کنترلی در رابطه (۳) شامل ویژگی های مالی شرکت است و به تفکیک عبارتند از: نسبت سودآوری ($ROA_{i,t-1}$): سود خالص قبل از اقلام غیرمترقبه / کل دارایی ها (ابتدای سال t)

نسبت اهرمی ($\frac{DEBT}{ASSETS_{i,t-1}}$): بدهی بلند مدت / کل دارایی ها (ابتدای سال)

نسبت نقدینگی ($CURRATIO_{it}$): دارایی های جاری / بدهی های جاری

اندازه واحد مورد رسیدگی ($SIZE_{i,t}$): لگاریتم طبیعی کل دارایی ها

آزمون فرضیه دوم و سوم

الف) مدل رگرسیون لجستیک

با توجه به دو حالتی بودن متغیر وابسته، برای بررسی تأثیر متغیرهای مستقل بر آن، معمول ترین و مناسب ترین آزمون، استفاده از روش رگرسیون لجستیک است. پس از مشخص کردن نوع اظهارنظر حسابرس بر حسب صفر (غیرمقبول) و یک (مقبول)، طبق رابطه (۴) ارتباط بین اقلام تعهدی غیرعادی که از رابطه (۲) به دست آمد و طبق مدل آن را (AA) معرفی کردیم با متغیر وابسته (صفر و یک) نوع اظهارنظر (AO)، بررسی شده است (فرضیه دوم).

$$AO_{it} = \beta_0 + \beta_1 AA_{it} + \beta_2 BIGN_{it} + \beta_3 ROA_{i,t-1} + \beta_4 \frac{DEBT}{ASSETS_{i,t-1}} + \beta_5 CURRATIO_{it} + \beta_6 SIZE_{i,t} + \varepsilon_{it} \quad \text{رابطه (۴)}$$

همچنین برای آزمون فرضیه سوم، رابطه‌ی نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده (BIG N) و نوع اظهار نظر حسابرسی (AO) با توجه به رابطه (۴) بررسی شده است. متغیر به کاررفته در رابطه (۴) به این صورت تعریف می‌شود:

$$AO_{it}$$

متغیر ساختگی مساوی یک برای اظهار نظر مقبول؛ وگرنه از عدد صفر استفاده می‌شود.

ب) روش آزمون t و آزمون ناپارامتری برای دو نمونه مستقل اگرچه روش رگرسیون لجستیک به عنوان روش اصلی برای بررسی ارتباط متغیرهای پژوهش و نوع اظهار نظر حسابرسی به کار رفته است، اما از آزمون t و آزمون ناپارامتری نیز به عنوان روش مکمل برای مقایسه میانگین دو گروه مستقل استفاده شده است. در این روش شرکت‌ها به دو گروه مستقل دریافت‌کنندگان اظهار نظر مقبول ($AO_{it} = 1$) و دریافت‌کنندگان اظهار نظر غیرمقبول ($AO_{it} = 0$) تقسیم شده، میانگین دو متغیر (۱) اقلام تعهدی غیرعادی (AA) و (۲) نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده (BIG N)، بین دو گروه مستقل مقایسه شده است.

یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون فرضیه اول (رابطه ۳)

یکی از شرایط استفاده از مدل رگرسیون، نرمال بودن اجزای خطا است (ابراهیمی کردلر و سیدی، ۱۳۸۷)؛ بنابراین نرمال بودن داده‌ها با استفاده از نرم‌افزار SPSS و آزمون کولموگوروف-اسمیرنف بررسی شد. نتایج این آزمون در جدول شماره (۱) ارائه شده است. با توجه به این که سطح معناداری به دست آمده در هر یک از سال‌ها بیشتر از سطح معناداری مورد نظر ($\alpha=0/05$) است؛ بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می‌توان گفت که اجزای خطا نرمال است.

جدول ۱. نتایج آزمون کولموگوروف-اسمیرنف

سال	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	۱۳۸۷	۱۳۸۸
سطح معناداری فرضیه (۱)	۰/۶۵	۰/۰۷۱	۰/۱۲۱	۰/۱۵۸	۰/۰۷۹	۰/۱۵

نتایج تحلیل‌های آماری رابطه (۳) را می‌توان طبق جدول شماره (۲) خلاصه کرد:

جدول ۲. یافته‌های آزمون فرضیه اول

شرح	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده	دوربین واتسون	مستقل (BIGN _{i,t}) ضریب متغیر	آماره F	سطح معناداری F	آماره t	سطح معناداری t	نتیجه
تجمعی	۰/۱۵۸	۰/۱۵۱	۲/۰۹۳	۱۵۳۵/۱۴۵	۲۱/۴۲۶	۰/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۶۱۴	رد فرضیه

در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود که سطح معناداری آماره F صفر است و مقایسه آن با سطح خطای ۰/۰۵ بیانگر معنادار بودن مدل رگرسیون است و این نشان می‌دهد که معنادار بودن شاخص نیکویی برازش مدل رگرسیون در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. ضریب تعیین بیانگر این است که متغیرهای مستقل حدود ۰/۱۵۸ از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهند. آماره دوربین واتسون که عدد ۲/۰۹۳ را نشان می‌دهد، بیانگر عدم وجود همبستگی بین اجزای خطای مدل رگرسیون است.

برای آزمون معناداری ضرایب متغیرها (آماره t)، فرض صفر و فرض مقابل را به شرح زیر صورت‌بندی کردیم:

فرضیه H_0 : بین نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده و ارقام تعهدی غیرعادی حاصل از مدل

جوز تعدیل شده با جریان‌های نقدی غیرخطی رابطه وجود ندارد.

فرضیه H_1 : بین نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده و ارقام تعهدی غیرعادی حاصل از مدل

جوز تعدیل شده با جریان‌های نقدی غیرخطی رابطه وجود دارد.

با توجه به جدول شماره (۲)، مقدار آماره t برای متغیر مستقل نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده (BIGN_{i,t}) برابر با ۰/۵۰۵ و سطح معناداری t، ۰/۶۱۴ است. با توجه به این که سطح معناداری آماره t بزرگ‌تر از سطح معناداری موردنظر (α=۰/۰۵) است؛ بنابراین مقدار آماره t برای نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده (BIGN_{i,t})، در سطح اطمینان ۹۵ درصد در ناحیه عدم‌رد فرض صفر قرار می‌گیرد؛ یعنی این متغیر در مدل معنادار نیست. بنابراین فرضیه H_0 تأیید و فرضیه H_1 (فرضیه اول پژوهش) رد می‌شود.

نتایج آزمون فرضیه دوم و سوم

الف) مدل رگرسیون لجستیک (رابطه ۴)

در این بخش با استفاده از تکنیک آماری رگرسیون لجستیک ساده و پیشرو به بررسی امکان طراحی مدلی برای پیش‌بینی نوع اظهارنظر حسابرسی پرداخته شده است. نتایج رگرسیون لجستیک ساده در جدول شماره (۳) انعکاس یافته است.

جدول ۳. یافته‌های رگرسیون لجستیک ساده

شماره فرضیه / متغیر کنترلی	عوامل معادله رگرسیونی	ضریب	انحراف استاندارد	آماره والد	سطح معناداری	نسبت شانس
عدد ثابت		۱/۴۸۹	۱/۱۰۲	۱/۸۲۵	۰/۱۷۷	۴/۴۳۲
سوم	نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده	۰/۵۵۵	۰/۱۸۰	۹/۵۰۸	۰/۰۰۲	۱/۷۴۱
کنترلی	بازده دارایی‌ها	۳/۸۸۰	۰/۶۳۲	۳۷/۶۳۸	۰/۰۰۰	۴۸/۴۰۴
کنترلی	اهرم مالی	۰/۶۸۶	۰/۷۵۷	۰/۸۲۱	۰/۳۶۵	۱/۹۸۶
کنترلی	نسبت جاری	۰/۰۲۱	۰/۱۸۳	۰/۰۱۳	۰/۹۱	۱/۰۲۱
کنترلی	اندازه واحد مورد رسیدگی	-۰/۵۴۲	۰/۱۸۸	۸/۲۷۸	۰/۰۰۴	۰/۵۸۱
دوم	اقلام تعهدی غیرعادی	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۹/۴۱۳	۰/۰۰۲	۱
	-2LL(-2Log likelihood)	۷۷۶/۷۵۷	کای-دو			۶۹/۷۵۰
	معناداری معادله رگرسیونی	بلی	سطح معناداری			۰/۰۰۰
	R^2 کاکس و اسنل	۰/۱۰۲	R^2 نگلکرک			۰/۱۴۰
	توانایی مدل در بررسی موفقیت (اظهارنظر مقبول)					۶۸/۵

با توجه به نتایج منعکس در جدول شماره (۳)، سطح معناداری آماره کای-دو، صفر است و مقایسه آن با سطح خطای ۰/۰۵ بیانگر معنادار بودن مدل رگرسیون است. افزون بر این، با توجه به ضرایب تعیین کاکس-اسنل و نگلکرک، مدل یادشده می‌تواند به ترتیب ۱۰/۲ درصد و چهارده درصد از تغییرات در نوع اظهارنظر حسابرسی را تبیین نماید. لازم به توضیح است که توانایی مدل در بررسی میزان برآورد موفقیت مطابق آزمون انجام‌شده توسط نرم‌افزار، پس از برآورد ضرایب مدل و با استفاده از آنها معادل ۶۸/۵ درصد است.

در ستون آخر جدول شماره (۳) نیز عدد مربوط به نسبت شانس (برخی آن را با $B(Exp)$ نشان می‌دهند) هر یک از متغیرهای موجود در مدل را نشان می‌دهد که بیانگر میزان حساسیت مدل به آن متغیر است. در این آزمون بازده دارایی‌ها دارای بالاترین ضریب شانس در مدل است،

به این معنی که تغییرات بازده دارایی ها منجر به بیشترین شانس برای تغییر در نوع اظهار نظر حسابرس خواهد شد. با توجه به آماره والد در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان به این نتیجه رسید که میان متغیر وابسته (وع اظهار نظر حسابرس) و اقلام تعهدی غیرعادی رابطه معنادار مثبت وجود دارد؛ بنابراین فرضیه دوم پژوهش تأیید می شود. همچنین میان متغیر وابسته (نوع اظهار نظر حسابرس) و نوع مؤسسه حسابرسی کننده رابطه معنادار مثبت وجود دارد؛ بنابراین فرضیه سوم پژوهش تأیید می شود.

در ادامه با استفاده از روش گام به گام پیشرو به انتخاب مدل مناسب، تنها با متغیرهای معنادار پرداخته شده است. در روش پیشرو متغیرها به ترتیب معناداری وارد مدل می شوند تا وقتی که تمام متغیرها در مدل معنادار باشند این گامها ادامه می یابد. جدول شماره (۴)، بیانگر نتیجه این آزمون آماری است.

جدول ۴. یافته های رگرسیون لجستیک گام به گام (پیشرو)

شماره فرضیه / متغیر کنترلی	عوامل معادله رگرسیونی	ضریب	انحراف استاندارد	آماره والد	سطح معناداری	نسبت شانس
عدد ثابت	۱/۵۲۰	۱/۰۰۴	۲/۲۸۹	۰/۱۳۰	۴/۵۷۰	
سوم	نوع مؤسسه حسابرسی کننده	۰/۵۴۵	۰/۱۷۹	۹/۲۳۴	۰/۰۰۲	۱/۷۲۵
کنترلی	بازده دارایی ها	۳/۸۸۶	۰/۶۰۷	۴۰/۹۴۹	۰/۰۰۰	۴۸/۷۲۱
کنترلی	اندازه واحد مورد رسیدگی	-۰/۵۲۹	۰/۱۸۲	۸/۴۵۳	۰/۰۰۴	۰/۵۸۹
دوم	اقلام تعهدی غیرعادی	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۹/۳۶۵	۰/۰۰۲	۱/۰۰۰
	-2LL(-2Log likelihood)	۷۷۷/۵۷۱	کای - دو	۶۸/۹۳۶		
	معناداری معادله رگرسیونی	بلی	سطح معناداری	۰/۰۰۰		
	R ² کاکس و اسنل	۰/۱۰۱	R ² نگلکرک	۰/۱۳۸		
	توانایی مدل در بررسی موفقیت (اظهار نظر مقبول)			۶۸/۴		

در مدل نهایی با استفاده از چهار متغیر نوع مؤسسه حسابرسی کننده، بازده دارایی ها، اندازه واحد مورد رسیدگی، اقلام تعهدی غیرعادی می توان به مدلی دست یافت که ضرایب تعیین کاکس و اسنل و نگلکرک آن به ترتیب ۱۰/۱ درصد و ۱۳/۸ درصد است. با توجه به آماره کای - دو می توان به این نتیجه رسید که معادله رگرسیونی لجستیکی بالا از نظر آماری معنادار است. افزون بر آن، توانایی مدل در بررسی احتمال موفقیت مطابق آزمون انجام شده توسط نرم افزار، پس از مشخص شدن ضرایب رگرسیونی ایجاد شده برابر با ۶۸/۴ درصد است.

ب) یافته‌های روش آزمون t و آزمون ناپارامتری برای دو نمونه مستقل - بررسی مقایسه میانگین متغیرها برای دو گروه از شرکت‌ها (رابطه ۴)

اگر چه روش رگرسیون لجستیک به‌عنوان روش اصلی برای بررسی ارتباط بین متغیرهای مستقل فرضیه دوم و سوم با نوع اظهارنظر حسابرسی به‌کار رفته است اما از آزمون t نیز برای مقایسه میانگین دو گروه مستقل دریافت‌کنندگان اظهارنظر مقبول ($AO_{it} = 1$) و دریافت‌کنندگان اظهارنظر غیرمقبول ($AO_{it} = 0$) از نظر اقلام تعهدی غیرعادی (DA_{it}) و از آزمون ناپارامتری برای مقایسه میانگین دو گروه مستقل دریافت‌کنندگان اظهارنظر مقبول ($AO_{it} = 1$) و دریافت‌کنندگان اظهارنظر غیرمقبول ($AO_{it} = 0$) از نظر نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده ($BIGN_{it}$) استفاده شد که نتایج آن منطبق با روش رگرسیون لجستیک است.

نتیجه‌گیری

فرضیه اول رد شد. نتایج آزمون فرضیه اول حاکی از آن است که بین نوع مؤسسه حسابرسی - کننده و اقلام تعهدی غیرعادی رابطه وجود ندارد. به‌بیان دیگر، سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معتمد بورس) که در سال ۱۳۸۸ بالاترین درآمد را داشته‌اند (به‌عنوان مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ) بیشتر از سایر مؤسسه‌های حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (به‌عنوان مؤسسه‌های حسابرسی غیربزرگ)، قادر به کشف مدیریت سود نبودند یا به‌عبارتی اقلام تعهدی غیرعادی در صورت‌های مالی شرکت‌های حسابرسی‌شده به‌وسیله‌ی مؤسسه‌های بزرگ تفاوت معناداری با اقلام تعهدی غیرعادی در صورت‌های مالی حسابرسی‌شده به‌وسیله‌ی مؤسسه‌های غیربزرگ نداشت. نتیجه به‌دست آمده با بسیاری از پژوهش‌های خارجی متفاوت است؛ زیرا بسیاری از پژوهشگران مانند بکر، دیفانده، جیامبالو و سابرامانیام (۱۹۹۸)، فرانسیس و کریشنن (۱۹۹۹)، شرینجیت جال و دیگران (۲۰۰۷)، مینگ (۲۰۰۷)، کم لای و دیگران (۲۰۰۸)، کام والایی (۲۰۰۹)، سانتانو میترا (۲۰۱۰)، به این نتیجه رسیده بودند که با بزرگی مؤسسه حسابرسی، سطح اقلام تعهدی غیرعادی گزارش‌شده در صورت‌های مالی شرکت‌ها محدودتر می‌شود و یا این مؤسسه‌ها نسبت به مؤسسه‌های کوچک در اثر افزایش اقلام تعهدی غیرعادی، گزارش‌های مشروط بیشتری صادر می‌کنند. این درحالی است که نتیجه به دست آمده از پژوهش حاضر، شباهت زیادی به نتیجه پژوهش وندرباود و دیگران (۲۰۰۳)، جئونگ رو (۲۰۰۴)، تیپوریدو (۲۰۱۰)، آلیستر (۲۰۱۱) و بون (۲۰۱۱) دارد. عدم تأیید فرضیه اول یعنی عدم ارتباط بین اقلام تعهدی غیرعادی و نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده، شاید به این دلیل باشد که سهم مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در بازار حسابرسی چندان نیست یا

تقاضا برای خدمات حسابرسی با کیفیت بالا وجود ندارد؛ بنابراین وجود تفاوت کیفیت حسابرسی بین مؤسسه‌های بزرگ و غیربزرگ نیز موردانتظار نیست.

فرضیه دوم و فرضیه سوم تأیید شد. نتایج آزمون فرضیه دوم حاکی از آن است که بین اقلام تعهدی غیرعادی و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معنادار مثبت وجود دارد و نتایج آزمون فرضیه سوم حاکی از آن است که بین نوع مؤسسه حسابرسی‌کننده و نوع اظهارنظر حسابرسی رابطه معنادار مثبت وجود دارد. به بیان دیگر، مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ (سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معتمد بورس) که در سال ۱۳۸۸، بالاترین درآمد را داشته‌اند) اظهارنظر مقبول حسابرسی صادر می‌کنند؛ برخلاف این که اقلام تعهدی غیرعادی بالا (مثبت) (معیار مدیریت سود) توسط واحد مورد رسیدگی گزارش شده باشد. نتیجه به دست آمده با برخی از پژوهش‌های خارجی متفاوت است؛ زیرا برخی از پژوهشگران مانند فرانسیس و کریشنان (۱۹۹۹)، بارتو و دیگران (۲۰۰۰) و شرینجیت جال و دیگران (۲۰۰۷) به این نتیجه رسیده بودند که مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ با افزایش قدرمطلق اقلام تعهدی اختیاری که نشان‌دهنده افزایش ریسک حسابرسی در صورت‌های مالی شرکت‌ها است، گزارش‌های حسابرسی صادر شده بیشتر به سمت مشروط شدن سوق پیدا کرده است. این در حالی است که نتیجه به دست آمده از پژوهش حاضر، شباهت زیادی به نتیجه پژوهش تیپوریدو دیگران (۲۰۱۰) دارد.

پیشنهاد‌های پژوهش

نتیجه فرضیه اول حاکی از آن است که سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معتمد بورس) که در سال ۱۳۸۸ بالاترین درآمد را داشته‌اند (به‌عنوان مؤسسه‌های بزرگ) و سایر مؤسسه‌های عضو جامعه حسابداران رسمی (مؤسسه‌های غیربزرگ) از نظر کشف و گزارش تحریفات با اهمیت، تفاوت معناداری با هم نداشتند؛ بنابراین توصیه می‌شود زمینه برای رقابت بین مؤسسه‌های بزرگ و غیربزرگ فراهم شود؛ زیرا رقابتی شدن حسابرسی به بهبود کیفیت حسابرسی کمک شایانی می‌کند. همچنین لازم است، مؤسسه‌های حسابرسی ملزم به رعایت استانداردهای حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای و مقررات وضع شده توسط جامعه شوند و جریمه رعایت نشدن این الزامات به قدری افزایش یابد که مؤسسه‌ها برای رقابت در نرخ، کیفیت را زیر پا نگذارند.

نتیجه فرضیه دوم و سوم حاکی از آن است که حسابرسی سازمان حسابرسی و نه مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران (معمد بورس) که در سال ۱۳۸۸، بالاترین درآمد را داشته‌اند (به‌عنوان مؤسسه‌های بزرگ) در کشف مدیریت سود اثربخش نبوده، گزارش‌های حسابرسی به سمت مقبول سوق پیدا کرده است که دلیل آن می‌تواند به این صورت بیان شود که صاحبکاران اصلی مؤسسه‌های بزرگ بیشتر شرکت‌های بزرگ هستند؛ بنابراین این مؤسسه‌ها برای از دست ندادن مشتریان خود، با وجود مدیریت سود در واحدهای مورد رسیدگی، گزارشات مقبول حسابرسی را صادر می‌کنند.

منابع

- ابراهیمی کردلر، ع.، سیدی، س.ع. (۱۳۸۷). نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۴، ۳-۱۶.
- حلاج، م.، مهرانی، ک. (۱۳۸۸). رابطه‌ی قراردادهای بدهی و اندازه شرکت با محافظه‌کاری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۵۹، ۹۷-۱۱۲.
- حسنی‌آذر داریانی، ا.، ابراهیمی کردلر، ع. (۱۳۸۵). بررسی مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام به عموم در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۵، ۳-۲۳.
- خواجه‌ی، ش.، ناظمی، ا. (۱۳۸۴). بررسی ارتباط کیفیت سود و بازده سهام با تأکید بر نقش ارقام تعهدی در بورس اوراق بهادار تهران. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۴۰، ۷-۳۷.
- ستایش، م. (۱۳۸۸). بررسی رابطه نسبت‌های مالی و متغیرهای غیرمالی با اظهار نظر حسابرسان. *تحقیقات حسابداری*، ۲، ۱۴۵-۱۵۵.
- Alastair, L. & Miguel Minutti, M. & Ping, Z. (2011). Can big 4 Versus Non- Big 4 Differences in Audit-quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259-286.
- Brian, T. & Carl W. & Jonathan, D.S. (2011). Auditing. *A Journal of Practice & Theory*, 30(3), 25-46.
- Boone, J. & Khurana Inder, K. & Raman, K. (2010). Do the big4 & the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 330-352.
- Bartov, E. & Gul, A. & Tsui, L. (2000). *Discretionary accruals models and audit qualifications*. www.ssrn.com

- Becker, C. & Defond, M. & Jiambalvo, J. & Subramanayam, R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- Caramanis, C. & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 116-138.
- Chin Ying, C. & Chan-Jane, L, & Yu-Chen, L.(2008). Audit partner tenure, audit firm tenure and discretionary accruals: does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-435.
- Chen, Y. & linlin, K. & Zhou, J. (2005). Auditor s quality & earnings management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journals*, 20(1), 86-104.
- Pae, J. (2007). Unexpected accruals and conditional accounting conservatism. *Journal of Business Finance & Accounting*, 34(5&6), 681-704.
- Tsipouridou, M. & Spathis, C. & Floropoulos, J. (2010). Discretionary accruals and auditor reporting in Greece. *Proceedings of the 3rd International Conference on Accounting & Finance*, 278-300.