

بررسی و شناسایی جایگاه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در دیوان محاسبات کشور

مرتضی افضلی

کارشناسی حسابداری، دیوان محاسبات استان کرمان، کرمان، ایران

چکیده

هدف اصلی این پژوهش بررسی و شناسایی جایگاه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در دیوان محاسبات کشور می باشد؛ به عبارت دیگر در این پژوهش سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که آیا بالا بودن کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دهنده مدیریت سود پایین در این شرکت هاست یا خیر؟ برای پاسخ گویی به این پرسش نمونه ای به تعداد ۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، در دوره زمانی ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۵ توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور مورد بررسی قرار گرفت. در این پژوهش متغیر مدیریت سود با استفاده از مدل تعدیل شده جونز، ۱۹۹۵ و متغیر کیفیت حسابرسی نیز با استفاده از دو معیار اندازه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسان دیوان محاسبات کشور مورد ارزیابی قرار گرفت. برای آزمون فرضیه های پژوهش از مدل های رگرسیون و مجزوراتا (η^2) در سطح معنی داری ۹۵ درصد استفاده شده است. لازم به توضیح است که از ضرایب همبستگی پیرسون و اسپیرمن در سطح معنی داری ۹۵ درصد نیز استفاده شده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که در حالت کلی بین مدیریت سود و معیارهای اندازه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی و در نهایت کیفیت حسابرسی در دیوان محاسبات کشور رابطه ضعیف اما معنی داری وجود دارد. به صورتی که با افزایش متغیرهای کنترل شامل جریان های نقدی استاندارد شده، شاخص زیان، شاخص درآمد و اندازه شرکت به مدل، همبستگی بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی تا اندازه بسیار کمی یعنی از ۰/۲۳۸ به ۰/۲۵۰ افزایش می یابد.

واژه های کلیدی: جایگاه کیفیت حسابرسی، مدیریت سود، جریان های نقدی، شاخص درآمد.

۱- مقدمه

یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابرسی این است که استفاده کنندگان بتوانند با اتکا بر صورت های مالی تصمیم های نسبتاً مربوط و صحیحی اتخاذ کنند، پس نیاز حرفه حسابرسی به آن شیوه گزارشگری می باشد که منافع تمام استفاده کنندگان به صورتی مطلوب رعایت شود؛ اما همان طور که از تعریف مدیریت سود بر می آید، مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منطقیاً منافع عده ای خاص را تأمین می کند، سود را طوری گزارش می کنند که این با هدف تأمین منافع عمومی استفاده کنندگان مغایرت دارد. حسابرسان وظیفه دارند بر مطلوبیت صورت های مالی در چارچوب استانداردهای حسابرسی صحه بگذارند، در حالی که استاندارد های حسابرسی نیز در بعضی از موارد دست مدیران را برای انتخاب روش حسابرسی باز می گذارد. در واقع مشکل از آنجا ناشی می شود که مدیریت سود در بعضی مواقع باعث گمراه کننده شدن صورت های مالی می شود، در حالی که صورت های مالی از نظر قرار گرفتن در چارچوب استانداردهای حسابرسی مشکلی نداشته و حسابرسان از این نظر نمی توانند بر صورت های مالی اشکالی بگیرند. پس با توجه به این موضوع که سود یکی از مهمترین عوامل در تصمیم گیری ها می باشد، آگاهی استفاده کنندگان از قابل اتکا بودن سود می تواند آن ها را در اتخاذ تصمیم یاری دهد (مشایخی و صفری، ۱۳۸۵، ص ۳۶). در این راستا یک مؤسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت های مالی مورد رسیدگی بوده و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب به خصوصیات مؤسسات حسابرسی کاملاً وابسته است و این خصوصیات مؤسسات حسابرسی می تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد به نظر تیت من و ترومن (۱۹۸۹) حسابرس با کیفیت تر صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد برآورد دقیق تری از ارزش شرکت بدست آورند (پورکریم، ۱۳۸۸، ص ۳).

هدف کلی حسابرسان دیوان محاسبات کشور حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند (تندلو و ون استرایلن، ۲۰۰۸، ص ۴۴۹). در این میان انگیزه های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می شوند. در مقابل حسابرسان می توانند با افزایش کیفیت حسابرسی، مدیریت سود صورت گرفته توسط مدیران را کشف کرده و مدیران را در اعمال مدیریت سود در تنگنا قرار دهند. با توجه به مطالب مطرح شده در بالا هدف ما در این پژوهش، بررسی ارتباط بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور بوده و سعی کرده ایم به این سوال پاسخ داده شود که آیا بالا بودن کیفیت حسابرسی دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران نشان دهنده مدیریت سود پایین در این شرکت هاست یا خیر؟

۲- طرح مسأله

یکی از اقلام صورت های مالی که به عنوان معیار ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری واحد انتفاعی قرار می گیرد، " گزارشگری سود" می باشد. محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی متأثر از روش ها و برآوردهای حسابداری است. اختیار عمل مدیران در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش بینی و همچنین اعمال روش هایی نظیر تغییر روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرفقلی، هزینه جاری یا سرمایه ای تلقی کردن هزینه های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه مطالبات مشکوک الوصول از جمله مواردی هستند که مدیران می توانند از طریق اعمال آنها سود را تغییر دهند. از یک طرف به دلیل آگاهی بیشتر مدیران از وضعیت شرکت، انتظار می رود بگونه ای اطلاعات تهیه و ارائه شود که وضعیت شرکت را به بهترین نحو منعکس کند. از طرف دیگر بنابه دلایلی نظیر ابقاء در شرکت، دریافت پاداش و... مدیریت واحد انتفاعی خواسته یا ناخواسته ممکن است با دستکاری سود، وضعیت شرکت را مطلوب جلوه دهد. تحت چنین شرایطی سود واقعی با سود گزارش شده در صورت های مالی مغایرت داشته و رویدادی تحت عنوان مدیریت سود رخ داده است. یک تعریف متداول از کیفیت حسابرسی

به وسیله دی آنجلو (۱۹۸۱) تحت عنوان "ارزیابی (استنباط) بازار" ارائه شده است. "ارزیابی (استنباط) بازار" در واقع عبارتند از: احتمال اینکه حسابرس هم (۱) تحریفات با اهمیت در صورت های مالی و یا سیستم صاحب کار را کشف کند، و (۲) تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت را کشف کند به شایستگی حسابرس و احتمال این که حسابرس موارد تحریفات با اهمیت کشف شده را گزارش کند به عنوان استقلال حسابرس تعبیر شده است (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۵، ص ۷۳). کیفیت که تعیین کننده عملکرد حسابرسی است تابع عوامل متعددی از قبیل: توانایی های حسابرس (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت) است (مجتهدزاده و آقای، ۱۳۸۳، ص ۵۴). همان طور که در بالا اشاره شد هدف کلی حسابرسان حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند.

با توجه به این که شناسایی ارتباط بین کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می تواند اطلاعات بسیار مفیدی را در زمینه کیفیت حسابرسی و نقش آن در کاهش رفتارهای مدیریت سود توسط مدیران داشته باشد در این پژوهش رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته و سعی شده است به این سوال پاسخ داده شود که آیا کیفیت بالای حسابرسی نشان دهنده مدیریت سود پایین در این شرکت هاست یا خیر؟

۳- اهداف پژوهش

اعتبار و ارزش قوانین هر علمی به روش شناختی که در آن علم به کار می رود، بستگی دارد هدف علمی این پژوهش ارزش و اعتبار بخشیدن به فرضیه های پژوهش با استفاده از روش های ذکر شده در آن است، در این پژوهش به بررسی ارتباط بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور پرداخته شده است، امید است این پژوهش بتواند در بالا بردن دانش عمومی مورد نیاز استفاده کنندگان از اطلاعات حسابرسی موثر بوده و معیاری برای ارزیابی عملکرد حسابرسان فراهم نموده، همچنین زمینه ای برای پژوهش های آتی در سایر مراکز آموزشی و پژوهشی فراهم کند.

۴- فرضیه های تحقیق

فرضیه اصلی: بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه فرعی اول: بین مدیریت سود و اندازه حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

فرضیه فرعی دوم: بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

۵- مبانی نظری پژوهش

۵-۱- مدیریت سود

به علت قابلیت انعطاف پذیری ذاتی که در برخی از استانداردهای حسابرسی وجود دارد و تفسیر و بکارگیری این رویه ها، در بسیاری از موارد تابع قضاوت و اعمال نظر مدیران است. این فرصت برای آن ها فراهم شده تا با استفاده از تکنیک های متنوع از جمله اقلام تعهدی حسابرسی، سود گزارش شده را مدیریت نمایند. بنابراین سود حسابرسی ممکن است عملکرد واقعی

حسابرسی شرکت را منعکس ننماید. از آن جایی که این رفتار مداخله گرایانه (مدیریت سود) ممکن است بر کیفیت اطلاعات افشا شده و مفید بودن آن ها برای تصمیمات سرمایه گذاری اثر داشته باشد، احتمال دارد اعتماد سرمایه گذاران به فرایند گزارشگری مالی را تقلیل داده و گذشته از این ممکن است موجب تخصیص نادرست منابع کمیاب اقتصادی به سمت سرمایه گذاری ها با کارایی اندک گردد همان طور که اشاره شد، امروزه مدیریت سود یکی از موضوعات بحث انگیز و جذاب در پژوهش های حسابرسی به شمار می رود. به دلیل این که سرمایه گذاران به عنوان یکی از فاکتورهای مهم به رقم سود توجه خاصی دارند این پژوهش ها از جنبه رفتاری، اهمیت خاص خود را دارد. به این ترتیب، سرمایه گذاران با اطمینان خاطر بیشتر در سهام شرکت هایی سرمایه گذاری می کنند که روند سود آنها با ثبات تر است.

۵-۲-انگیزه های مدیریت سود

۵-۲-۱- تامین انتظارات تحلیل گران مالی

بطور کلی انتظارات تحلیل گران مالی و پیش بینی کنندگان وضع مالی شرکت به دو قسمت عمده تفکیک می شود: انتظارات در مورد سود و درآمد عملیاتی

فشار برای برآورد کردن سود مورد انتظار، بسیار بیشتر از درآمد عملیاتی است و شاید اولین عامل سوق دادن مدیران به انجام مدیریت سود همین عامل باشد؛ که باعث می شود روش های شناخت سود را مورد تردید قرار گیرد. مقراس و ولد (۲۰۰۲) طی پژوهشی نشان دادند که روش های نامناسب شناسایی سود دلیل ۱/۳ از تجدید ارائه های داوطلبانه و اجباری در سازمان اوراق بهادار بین سال های ۱۹۷۷ تا ۲۰۰۰ بوده است. نکته قابل توجه این است که معمولا این خود شرکت ها هستند که انتظارات درآمدی را به وجود می آورند؛ بنابراین فشار برای تامین این انتظارات درآمدی بر آنها وارد می شود، معمولا شرکت ها درآمدهای آتی خود را به صورت تقریبی به تحلیل کنندگان و سرمایه گذاران اعلام می نمایند؛ بنابراین مدیران معمولا خود را موظف به پوشش دادن هدف اعلام شده می بینند.

۵-۲-۲- به منظور جلوگیری از مشکلات تعهدات استقراض و تلاش برای کم کردن هزینه های سیاسی

شرکت ها باید از وام ها و بدهی هایی که تعهداتی را در صورت عدم دسترسی به سودی معین ایجاد می کند، اجتناب کنند. چرا که در صورت برآورده نشدن این تعهدات اعتبار دهنده ممکن است نرخ بهره بیشتری را طلب کند و یا اینکه پرداخت یکجای طلب خود را درخواست نماید. در نتیجه برخی از شرکت ها ممکن است از مدیریت سود به منظور جلوگیری از نقض تعهدات ذکر شده استفاده نمایند. از طرف دیگر برخی از شرکت ها ممکن است انگیزه کم نشان دادن سود خود را داشته باشند تا از مشکلات سیاسی ناشی از بازده بیش از حد مورد انتظار جلوگیری کنند.

۵-۲-۳- هموارسازی سود طی یک دوره زمانی بلند مدت با رشد مناسب

این اعتقاد برای سالیان متمادی وجود داشته و هنوز هم این باور وجود دارد که شرکت ها باید تغییرات شدید در سود خود را به حداقل برسانند تا باعث حداکثر شدن قیمت سهام خود شوند. چرا که یک بستر بسیار متغیر از سود به معنی ریسک زیاد می باشد در نتیجه سهام شرکت در مقایسه با سهام شرکت هایی که روند سود نسبتا ثابتی دارند کاهش قیمت خواهد داشت. در نتیجه این شرایط برای شرکت ها، انگیزه ایجاد یک سود هموار با ضریب رشد معقول را به مدیریت القاء می کند (همان منبع، ص ۴۹).

۵-۳- تعویض مدیریت

در زمانی که احتمال تعویض مدیریت وجود داشته باشد معمولا سود مدیریت می شود، مدیریت یک شرکت عملکرد ضعیف، سعی می کند سود را افزایش دهد تا از تعویض (اخراج) احتمالی خود جلوگیری کند. از طرف دیگر مدیریت جدید شرکت ممکن است سعی می کند بخشی از درآمدهای سالهای آتی را در دوره هایی نشان دهد که مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت و کم بودن درآمد را، در ابتدای دوره کاری خود ناشی از عملکرد نادرست مدیریت قبلی اعلام کند (همان منبع، ص ۱۲۶)

۵-۴-مدیریت سود خوب در برابر مدیریت سود بد

در مدیریت سود «بد» که در اصل، همان مدیریت سود نامناسب است، تلاش می شود عملکرد عملیاتی واقعی شرکت با استفاده از ایجاد ثبت های حسابداری مصنوعی یا تغییر برآوردها از میزان معقول، مخفی بماند. برای مثال، هیأت اجراییه یک شرکت ممکن است تأثیرات یک حاشیه سود کم را با ثبت درآمدهای دوره بعد در این دوره یا کاهش هزینه های مطالبات سوخت شده، افزایش دهند. پنهان کردن روند عملیات واقعی با استفاده از تهاثرهای حسابداری مصنوعی و افشاء نشده از مصادیق مدیریت سود بد می باشد. که اغلب نیز امری غیر قانونی می باشد. به این دلیل وجود ذخایر مخفی، شناخت نادرست درآمد، قضاوت های محافظه کارانه، بیش از حد یا کمتر از حد می باشد. در بدترین حالت، اینها به تقلب منجر می شود.

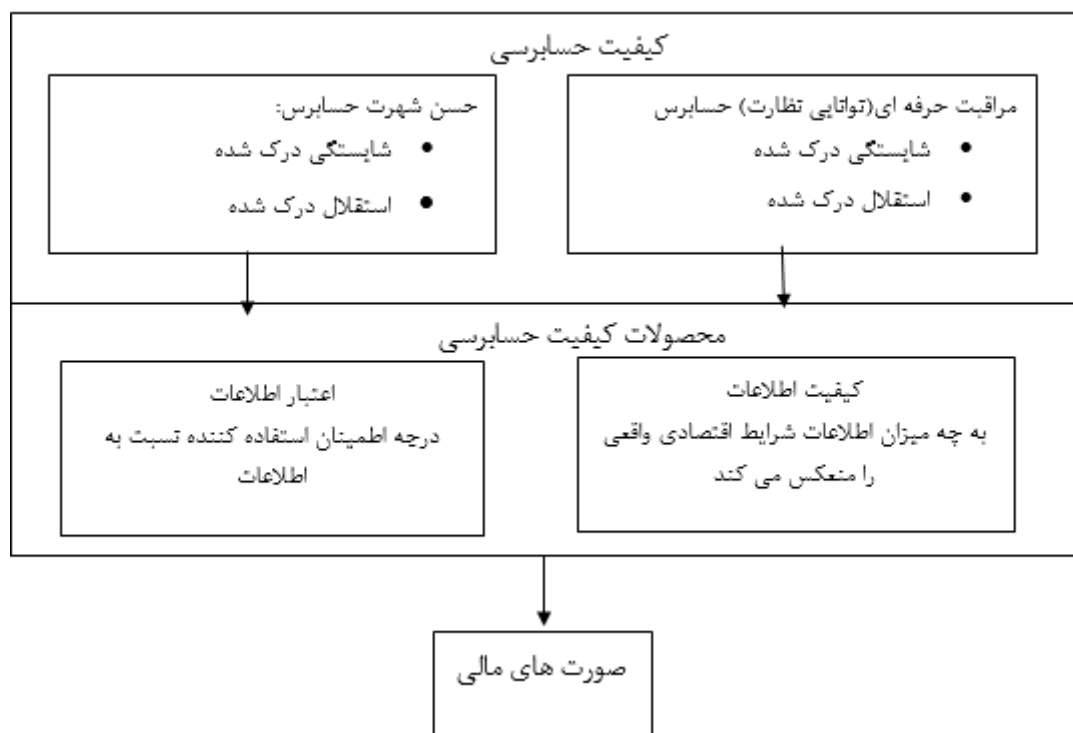
۵-۵-کیفیت حسابرسی

از کیفیت حسابرسی تعریف های گوناگونی کرده اند. در ادبیات حرفه ای کیفیت حسابرسی در رابطه با میزان رعایت استاندارد های حسابرسی مربوطه تعریف می شود. در مقابل پژوهشگران حسابرسی ابعادی چندگانه برای کیفیت حسابرسی قائلند و این ابعاد اغلب به تعاریفی که ظاهری متفاوت دارند منجر می شود عمومی ترین تعریف ها از کیفیت حسابرسی عناصر زیر را در بر می گیرد:

- احتمال وجود اشتباهات عمده در صورت های مالی که حسابرسان بتوانند آنها را کشف و گزارش کنند.
 - احتمال این که حسابرسان برای صورت های مالی حاوی اشتباهات با اهمیت گزارش مشروط صادر نکنند.
 - سنجه ای برای توان حسابرسان در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده های حسابرسی
 - دقت اطلاعاتی که حسابرسان درباره آنها گزارش صادر کرده است.
- تعاریف مذکور درجات متفاوتی از ابعاد شایستگی و استقلال حسابرسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده کنندگان از استقلال آنها را در بر می گیرند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸، ص ۳۳).

۵-۶-چارچوب کیفیت حسابرسی

کیفیت حسابرسی در اغلب پژوهش های تجربی انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی به نوعی در رابطه با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حسابرسان درباره صورت های مالی حاوی تحریف با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه کند. برای مثال، دی آنجلو ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریف های با اهمیت موجود در صورت های مالی که توسط حسابرسان کشف نشده است؛ و (ب) گزارش تحریف های مذکور، تعریف نموده است. اکثر تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی به رغم تفاوت ها، برخی از ویژگی های دی آنجلو را بازتاب می دهند.



نمودار ۱. چارچوب کیفیت حسابرسی

۵-۷- تقاضا برای کیفیت حسابرسی

تقاضا برای حسابرسی پیش از تدوین قوانین و مقررات وجود داشته است. برای مثال، بنستون (۱۹۶۹) می گوید که ۸۲ درصد شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک قبل از تدوین قوانین ومقررات اوراق بهادار در سال های ۱۹۳۳ و ۱۹۳۴ حسابرسی می شده اند؛ بنابراین، منطقی است تا صرف نظر از وجود قوانین و مقررات، درباره نقش اقتصادی حسابرسی، که باعث ایجاد تقاضا برای کیفیت حسابرسی شده است، بحث نماییم. فرضیه اصلی تحقیق درباره تقاضا برای کیفیت حسابرسی از عدم تقارن اطلاعات بین گروه های درون شرکتی و سرمایه گذاران ناشی می شود. از آنجا که بحث قیمت گذاری سهام شرکت مطرح می باشد، حسابرسی یکی از راه های مشخص کردن اعتبار اطلاعات صورت های مالی است. فرضیه های متعددی در این باره وجود دارد که چگونه شهرت حسابرس (ادراک سهامداران از کار حسابرسی) می تواند به عنوان نشانه ای برای کیفیت اطلاعات به کار رود. تحقیقات انجام شده چنین مطرح می کند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" دقت اطلاعات تهیه شده را بهبود می بخشد و به استفاده کنندگان به خصوص سرمایه گذاران فرصت می دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را مورد تجزیه وتحلیل نمایند بر اساس نظریه

۵-۸ عرضه کیفیت حسابرسی

پژوهش در باب کیفیت حسابرسی را نمی توان بدون در نظر گرفتن عرضه کیفیت حسابرسی توسط موسسات حسابرسی رسمی تحلیل کرد. بخش دیگری از پژوهش های انجام شده درباره کیفیت حسابرسی بر عرضه حسابرسی با کیفیت مطلوب به وسیله حسابرسان مستقل متمرکز بوده است. برای مثال داتار و همکارانش (۱۹۹۱) بیان کردند که پیش بینی اولیه ی طرف تقاضا این است که صاحبکاران پریسک تر، حسابرسان با کیفیت تر را انتخاب می کنند اما فلتهم و همکارانش (۱۹۹۱) بیان کرده اند که پیش بینی داتار و همکارانش را باید با توجه به افزایش هزینه تفاضلی حسابرسی با کیفیت تر تحلیل کرد (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵، ص ۱۳).

۵-۹ رابطه بین اجزای کیفیت حسابرسی

همانطور که در قسمت های قبلی بحث شد، کیفیت حسابرسی را در دو بخش یعنی توانایی نظارت حسابرسان و حس شهرت حسابرسان، تعریف نمودیم. توانایی نظارت حسابرسان به توانایی حسابرسان برای بهبود کیفیت اطلاعات و اثبات مشکلات اندازه گیری مستقیم مربوط می شود. حسن شهرت حسابرسان بر مبنای شناخت ذی نفعان قرار دارد. از دیدگاه نظری چندین دلیل برای رابطه مستقیم مورد انتظار بین حسن شهرت حسابرسان، که شاخص آن اندازه موسسه حسابرسی می باشد، و توانایی نظارت حسابرسان وجود دارد. حسابرسان بزرگتر، صاحبکاران بیشتری دارند و این امر موجب وقوع زیان های بیشتر از عملکرد حسابرسی با کیفیت می شود. همچنین دی آنجلو استدلال می کند که هزینه های ارزیابی کیفیت سبب می گردد تا حسابرسان در یکنواخت نمودن سطح کیفیت متخصص گردند. موسسه های حسابرسی بزرگ در واکنش به هزینه های ارزیابی و هزینه های کاهش استقلال ایجاد شدند. از این رو بر اساس استدلال دی آنجلو استقلال حسابرسان از کیفیت حسابرسان مشتق می شود.

۶- پیشینه پژوهش**۶-۱- مطالعات خارجی**

- ۱- دی آنجلو و نوو، ۱۹۹۳، در تحقیقات خود به این نتیجه رسیده اند که، هنگامی که حسابرسان با کیفیت تر (کم کیفیت تر) انتخاب می شوند، مدیران توانایی کمتری (بیشتری) برای دستکاری سود به منظور تحقق سود پیش بینی شده دارند. آنها با توجه به نتایج تحقیق خود استدلال می کنند که مدیران برای حداقل کردن تفاوت بین سود پیش بینی شده و سود گزارش شده انگیزه دارند و از اقلام تعهدی و سایر رویه های حسابرسی احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می کنند (پورکریم، ۱۳۸۸، ص ۶۵).
- ۲- فرانسیس و همکارانش، ۱۹۹۹، در تحقیق خود به این نتیجه رسیده اند که، مدیران شرکت های دارای اقلام تعهدی بالا به منظور ایجاد اطمینان از عدم مشارکت در فرصت های مدیریت سود انگیزه دارند تا حسابرسان با کیفیت را به کار گیرند که در این تحقیق معیار اندازه گیری کیفیت حسابرسی نام تجاری حسابرسان (اندازه حسابرسان) است. نتایج این پژوهش نشان می دهد که حسابرسان دارای نام تجاری (اندازه حسابرسان بزرگ تر) با احتمال زیادتری از طرف صاحبکارانی که تمایل درونی به تغییر در اقلام تعهدی دارند کنار گذاشته می شوند (همان منبع، ص ۷۸).
- ۳- هیلی و کوئاری (۱۹۹۹، ۲۰۰۱) در تحقیقات خود درباره مدیریت سود شواهدی درباره مدیریت سود کاهنده در زمانی که سود بالاتر از سقف حداکثر پاداش یا پایین تر از سقف حداقل پاداش است فراهم کرده اند (حساس یگانه و قنبریان، ۱۳۸۵، ص ۴۲).
- ۴- تحقیقی در مصر به وسیله ابراهیم، ۲۰۰۱، در مورد کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرسان، نفوذ صاحبکار و مدیریت سود انجام شده است. این تحقیق مدارکی در مورد اثر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود فراهم می کند. در این تحقیق از جریان های نقدی حاصل از فعالیت های عملیاتی گزارش شده در صورت جریان وجه نقد و بر آورد اقلام تعهدی استفاده شده است. همچنین برای بر آورد اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز در یک سری زمانی استفاده شده است. نتایج تحقیق مدارکی را مورد ارتباط معکوس بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود ارائه می دهد. نتایج نشان می دهد که دوره تصدی حسابرسان برخی تأثیرات مثبت بر روی کارایی فرایند حسابرسی و بهبود عملکرد کنترلی فرض شده برای حسابرسان دارد. همچنین نتایج تحقیق نشان می دهد که نفوذ صاحبکار نمی تواند بر استقلال حسابرسان اثر گذاشته و یا این که حسابرسان به صاحبکاران بزرگ خود اجازه دهند که اختیارات بیشتری در گزارشگری سود داشته باشند (پورکریم، ۱۳۸۸، ص ۶۵).

۶-۲- مطالعات داخلی

- ۱- ویدا مجتهد زاده و پروین آقایی، ۱۳۸۳، در مقاله "عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان" به بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان پرداخته اند نتیجه این تحقیق، شناسایی ۲۴ عامل موثر در کیفیت حسابرسی بوده است (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳، ص ۵۳).
- ۲- ایرج نوروش و همکاران، ۱۳۸۴، در مقاله "بررسی مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" به بررسی مدیریت سود طی سالهای ۱۳۷۵ تا ۱۳۸۲ پرداخته است یافته های تحقیق نشان می دهد که شرکت های بزرگ در ایران نیز به مدیریت سود اقدام کرده اند و انگیزه اعمال مدیریت سود با افزایش بدهی همراه می باشد، مدیران این شرکت ها از اقلام تعهدی برای کمتر کردن مالیات شرکت هایشان استفاده می کنند و همچنین با بزرگتر شدن شرکت ها تمایل مدیران به مدیریت سود بیشتر می شود (نوروش و همکاران، ۱۳۸۴، ص ۱۶۵).
- ۳- بیتا مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴، در مقاله "نقش اقلام تعهدی اختیاری در مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" با در نظر گرفتن وجوه نقد حاصل از عملیات به علت دستکاری و اعمال نظر کمتر مدیریت، به عنوان معیار اصلی عملکرد شرکت به بررسی ارتباط بین اقلام تعهدی و مدیریت سود و همچنین ارتباط بین اقلام تعهدی و وجوه نقد حاصل از عملیات پرداخته اند نتیجه تحقیق حاکی از آن است که در شرکت های مورد مطالعه، مدیریت سود اعمال شده است، و وجوه نقد حاصل از عملیات و اقلام تعهدی به صورت معنی داری رابطه معکوس بایکدیگر دارند (مشایخی و همکاران، ۱۳۸۴، ص ۷۴).
- ۴- یحیی حساس یگانه و علی جعفری، ۱۳۸۴، در مقاله "عوامل موثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی" به بررسی کیفیت حسابرسی پرداخته اند که نتیجه آن تعیین ۷ عامل موثر در جهت ارتقای کیفیت حسابرسی شامل (۱) تخصص گرایی (۲) کارایی حسابرسی (۳) کشف تحریفات با اهمیت (۴) تضاد منافع (۵) وجود قوانین و مقررات (۶) مکانیزم بازار (۷) اندازه موسسات حسابرسی می باشد (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۴، ص ۷۲).

۷- روش تحقیق

با توجه به این که شناسایی ارتباط بین کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می تواند اطلاعات بسیار مفیدی را در زمینه کیفیت حسابرسی و نقش آن در کاهش رفتارهای مدیریت سود توسط مدیران داشته باشد، در این پژوهش رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار گرفته است؛ بنابراین نوع پژوهش کاربردی بوده و روش کلی مورد استفاده در این پژوهش روش توصیفی پیمایشی از نوع همبستگی می باشد بر حسب هدف در این پژوهش با توجه به اینکه قصد تبیین رابطه بین متغیرهای کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را دارد از روش همبستگی و رگرسیونی استفاده شده است.

۸- یافته های پژوهش

فرضیه حدس و گمانی زیرکانه و علمی است که برای نتیجه تحقیق پیش بینی می شود؛ و در محک آزمایش علمی سنجیده می شود. در هر پژوهش علمی پژوهشگر معمولاً نسبت به نتایج احتمالی پژوهش خود یک یا چند فرضیه را در نظر می گیرد تا بتواند تحقیق خود را در جهت مشخص هدایت و به پیش ببرد.

وقتی بیش از یک متغیر توضیحی (مستقل و کنترل) داشته باشیم و بخواهیم میزان ارتباط آنها را با متغیر وابسته بسنجیم و یا آنها را در یک مدل در نظر بگیریم از رگرسیون خطی چندگانه استفاده می کنیم. ولی مشکل اساسی در این پژوهش این است که از ۶ متغیر توضیحی تعداد ۴ تا از آنها اسمی و دو تای دیگر کمی هستند و در اصل نمی توان از روش رگرسیون خطی چندگانه و ضریب همبستگی پیرسون استفاده کرد. زمانی که در مدل متغیرهای اسمی وجود دارند یکی از روشهایی که عموماً

پیشنهاد می‌شود روش لوجیت-باینری است که کاربرد این روش نیز در این پژوهش امکانپذیر نمی‌باشد به دلیل اینکه روش لوجیت-باینری زمانی کاربرد دارد که متغیر پاسخ (وابسته) اسمی دو حالتی باشد (مثلاً کدهای صفر و یک) و نه متغیرهای مستقل و کنترل. راه حلی که برای این مشکل ارائه و به کار رفته، استفاده از روش تحلیل عاملی است.

فرضیه فرعی اول:

H_0 : بین مدیریت سود و اندازه حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود ندارد.

H_1 : بین مدیریت سود و اندازه حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنی داری وجود دارد.

در آزمون فرضیه بالا به دنبال تبیین رابطه میان متغیر کمی مدیریت سود و متغیر اسمی اندازه حسابرس هستیم. هنگامی که یک متغیر دارای مقیاس اسمی و متغیر دیگر دارای مقیاس نسبی (کمی) باشد شاخصی که می‌توان برای اندازه گیری شدت وابستگی استفاده کرد شاخص نسبت همبستگی یا مجدور اتا (η^2) است. (توجه داشته باشید که چون در این آزمون تنها یک متغیر اسمی داریم پس به هیچوجه نمی‌توانیم از روش تحلیل عاملی استفاده کنیم).

نتایج این آزمون در جدول (۱) ارائه شده است:

جدول ۱. شاخص نسبت همبستگی مجدور اتا، پیرسون و اسپیرمن فرضیه فرعی اول

آماره	مقدار آماره	P -مقدار تقریبی
ضریب اتا	۰/۱۶۵	
ضریب همبستگی پیرسون	۰/۱۶۵	۰/۰۰۰
ضریب همبستگی اسپیرمن	۰/۱۷۸	۰/۰۰۰

چنانچه مشخص است مقدار ضریب اتا برابر است ۰/۱۶۵ که نشان از یک همبستگی ضعیف میان دومتغیر دارد ولی این ارتباط در سطح ۰/۰۵ معنی دار است.

آزمون فرضیه فرعی دوم

فرضیه فرعی دوم:

H_0 : بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنا داری وجود ندارد.

H_1 : بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرس حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنا داری وجود دارد.

در آزمون فرضیه بالا به دنبال تبیین رابطه میان متغیر کمی مدیریت سود و متغیر اسمی دوره تصدی حسابرس هستیم. دقیقاً عین آزمون فرعی اول با استفاده از آماره ضریب اتا در جدول (۲) داریم:

جدول ۲. شاخص نسبت همبستگی مجدور اتا، پیرسون و اسپیرمن فرضیه فرعی دوم

آماره	مقدار آماره	P -مقدار تقریبی
ضریب اتا	۰/۲۲۶	
ضریب همبستگی پیرسون	۰/۲۲۶	۰/۰۰۰

ضریب همبستگی اسپیرمن	۰/۲۳۰	۰/۰۰۰
----------------------	-------	-------

چنانچه مشخص است مقدار ضریب اتا برابر است ۰/۲۲۶ که نشان از یک همبستگی نسبتاً ضعیف میان دومتغیر دارد ولی این ارتباط در سطح ۰/۰۵ معنی دار است.

آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی:

H_0 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنا داری وجود ندارد.

H_1 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی حسابرسان دیوان محاسبات کشور در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معنا داری وجود دارد.

برای آزمون فرض بالا در اصل به دنبال تبیین رابطه میان متغیر کمی مدیریت سود و متغیرهای اسمی کیفیت حسابرسی که بر اساس روش تحلیل عاملی به یک متغیر کمی تبدیل شده اند هستیم. در نتیجه روش پژوهش از نوع همبستگی می باشد. نتایج آزمون بر اساس آماره ضریب همبستگی پیرسون در جدول (۳) آمده است:

جدول ۳. نتایج آزمون بر اساس آماره ضریب همبستگی پیرسون

کیفیت حسابرسی	مدیریت سود		
۰/۲۳۸	۱	همبستگی پیرسون	مدیریت سود
	۰/۰۰۰	P - مقدار (دوطرفه)	
۱	۰/۲۳۸	همبستگی پیرسون	کیفیت حسابرسی
	۰/۰۰۰	P - مقدار (دوطرفه)	

چنانچه از جدول بالا مشخص است مقدار آماره ضریب همبستگی پیرسون برابر است با ۰/۲۳۸ که نشان از یک ارتباط نسبتاً ضعیف میان دو متغیر دارد و لازم است بدانیم که این همبستگی در سطح معنی داری ۰/۰۱ معنی دار است در نتیجه قاطعاً در سطح معنی داری ۰/۰۵ می توان فرض صفر را رد کرد و فرض مقابل را پذیرفت.

۹- نتیجه گیری

برای انجام آزمون فرضیه اصلی پژوهش به منظور مشخص شدن تأثیر متغیرهای کنترل بر ارتباط بین متغیرهای مستقل و وابسته، یک بار بدون در نظر گرفتن متغیرهای کنترل، فرضیه اصلی پژوهش با استفاده از روش های معمول میزان ارتباط بین متغیرها مورد آزمون قرار گرفته و یک بار هم با در نظر گرفتن متغیرهای کنترل، یک مدل رگرسیون خطی چندگانه برای سنجش ارتباط بین متغیرهای پژوهش ایجاد شده است. با توجه به موارد ذکر شده در بالا نتایج آزمون فرضیه های پژوهش به قرار زیر است:

نتیجه آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی: بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رابطه معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرض بالا در اصل به دنبال تبیین رابطه میان متغیر کمی مدیریت سود و متغیر اسمی کیفیت حسابرسی که بر اساس روش تحلیل عاملی به یک متغیر کمی تبدیل شده اند هستیم. در نتیجه روش پژوهش از نوع همبستگی می باشد؛ بنابراین فرض بالا یک بار به وسیله آماره ضریب همبستگی پیرسون مورد آزمون قرار گرفته است که در این آزمون مقدار آماره ضریب همبستگی پیرسون برابر با ۰/۲۳۸ است که نشان از یک ارتباط نسبتاً ضعیف میان دو متغیر دارد و لازم است بدانیم که

این همبستگی در سطح معنی داری ۰/۰۱ معنی دار است در نتیجه قاطعاً در سطح معنی داری ۰/۰۵ می توان فرض صفر را رد کرد و فرض مقابل را پذیرفت. فرض بالا یک بار هم به وسیله رگرسیون خطی ساده و تحلیل واریانس مورد بررسی قرار گرفته است؛ که بر اساس آزمون آماره F فیشر و P -مقدار حاصل از آن، P -مقدار از سطح معنی داری ۰/۰۵ کوچکتر می باشد بنابراین فرض صفر یعنی عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد شده و می توان فرض مقابل را پذیرفت.

هدف از انجام پژوهش، بررسی رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. یافته های پژوهش نشان می دهد که رابطه معنی داری بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی وجود دارد.

دو نوع مدیریت سود می تواند در بورس ایران مطرح باشد: (۱) مدیریت سود «بد» و (۲) مدیریت سود «خوب» در صورتی که مدیریت سود موجود مصداق مدیریت سود خوب باشد، همراه با کیفیت بالای حسابرسی مقوله ای مورد پذیرش و مورد نیاز در درون و برون شرکت توسط تمامی صاحبان سود در بازار سرمایه می باشد. با توجه به پژوهش حاضر می توان نتیجه گرفت که مدیران با استفاده از فرایند مدیریت سود خوب و استفاده از حسابرسان با کیفیت موجبات تلاش در رسیدن به اهداف و رسیدن به رشد با ثبات و قابل اتکاء، در کنار عکس العمل در مقابل رقبا و توسعه بازار را فراهم می کنند. همچنان که رشد شاخص بورس ایران در چند سال اخیر مؤید این مطلب می باشد. نتایج پژوهش حاضر مغایر با نتایج تحقیقات دی آنجلو ۱۹۹۳، چن و همکاران ۲۰۰۵، مینگ ۲۰۰۷، چمبرز و پاین ۲۰۰۸ و تندلو و استرالین ۲۰۰۸ می باشد؛ اما با نتایج تحقیقات پیوت و جنین ۲۰۰۵، مشابهت دارد.

در مدیریت سود «بد» که در اصل، همان مدیریت سود نامناسب است، تلاش می شود عملکرد عملیاتی واقعی شرکت با استفاده از ایجاد ثبت های حسابداری مصنوعی یا تغییر برآوردها از میزان معقول، مخفی بماند اما مدیریت سود «خوب»، یک فعالیت عاقلانه و مناسب که بخشی از فرآیند مدیریت مالی و اعاده ارزش سهامداران است، می باشد. مدیریت سود خوب از فرآیند روزمره اداره یک شرکت با مدیریت عالی محسوب می شود که در طی آن مدیریت، بودجه معقول تعیین می نماید، نتیجه ها و شرایط بازار را بررسی می کند، در برابر تمامی تهدیدها و فرصت های غیر منتظره واکنش مثبت نشان می دهد و تعهدها را در بیشتر یا تمامی موارد به انجام می رساند. یک شرکت نیاز به بودجه ریزی، داشتن هدف، سازماندهی عملیات داخلی و ایجاد انگیزه در کارکنانش در کنار ایجاد یک سیستم بازخورد، جهت آگاهی سرمایه گذارانش دارد. رسیدن به نتیجه های با ثبات و قابل پیش بینی و رسیدن به روند مثبت سود با استفاده از محرک های طرح ریزی و عملیاتی خوب، نه غیر قانونی است و نه غیر اخلاقی. نشانه ای از مهارت ها و پیشرفت است که بازار در پی آن است و به آن پاداش می دهد.

گاهی اوقات به این مدیریت سود «خوب»، مدیریت سود «عملیاتی» گفته می شود (دی جورج) که در آن مدیریت اقدام هایی را در جهت تلاش برای ایجاد عملکرد مالی با ثبات (با استفاده از تصمیم های قابل قبول و داوطلبانه) انجام می دهد. تجارت چیزی جز تلاش در رسیدن به اهداف و رسیدن به رشد با ثبات و قابل اتکاء، در کنار عکس العمل در مقابل رقبا و توسعه بازار نیست.

یک مدیریت سود خوب ممکن است تصمیم گیری کند که به اختیار در دوره ای که درآمد عملیاتی پایین است، تعدادی از دارایی ها به فروش رود؛ شاید شرکت در حال بستن یک قرارداد خوب باشد که در دوره بعد درآمد زایی دارد و نشان دادن این سود در جهت لطمه وارد نکردن به اعتبار شرکت، مورد نیاز باشد. در صورت بیان مناسب، روند ایجاد شده گمراه کننده نخواهد بود.

۱۰- پیشنهادها

پیشنهادها در دو قسمت به شرح زیر ارائه شده است:

پیشنهاد مبتنی بر نتایج فرضیه فرعی اول

از آنجا که مؤسسات حسابرسی با اندازه بزرگتر (مانند سازمان حسابرسی) نسبت به سایر مؤسسات، باعث افزایش قابلیت اتکای صورت های مالی می شوند؛ و با توجه به نتایج حاصل از آزمون فرضیه فرعی اول این پژوهش، می توان گفت به دلیل تلاش

مدیران در جهت کاهش فاصله بین سود گزارش شده و سود پیش بینی شده در صورت حسابرسی شرکت‌های این مدیران، توسط حسابرسان با کیفیت تر (مؤسسات بزرگ حسابرسی مثل سازمان)، این شرکت‌ها، پیش بینی های سود صحیح تری خواهند داشت.

بنابراین می توان به مجامع عمومی شرکت‌ها توصیه کرد که از مؤسسات حسابرسی بزرگ تر استفاده نمایند. به سازمان بورس نیز می توان پیشنهاد نمود که در انتخاب مؤسسات معتمد بورس به مؤسساتی که از اندازه یزرگتری برخوردارند توجه بیشتری داشته باشند.

پیشنهاد مبتنی بر نتایج فرضیه فرعی دوم

با توجه به نتایج آزمون فرضیه فرعی دوم می توان نتیجه گیری کرد، که در شرکت‌های صاحب کار که یک حسابرس به مدت چند سال کار حسابرسی انجام می دهد، میزان مدیریت سود و همچنین پایداری آن در صورتی که دوره تصدی حسابرس با سازمان باشد، بیشتر است؛ و لذا استفاده کنندگان صورت‌های مالی باید در تجزیه و تحلیل خود به دوره تصدی حسابرس توجه داشته باشند و همچنین بورس اوراق بهادار نیز باید در قیمت گذاری سهام این شرکت‌ها به این موضوع عنایت داشته باشند.

پیشنهاد مبتنی بر نتایج فرضیه فرعی اول

با توجه به این موضوع که دو نوع مدیریت سود «بد» و مدیریت سود «خوب» می تواند در بورس ایران مطرح باشد به استفاده کنندگان اطلاعات حسابرسی توصیه می شود که به مقوله رشد شرکت و وجود حسابرسان با کیفیت، با توجه به معیارهای مطرح شده برای آن (دوره تصدی حسابرس و اندازه حسابرس) دقت نمایند. به این دلیل که در صورتی که مدیریت سود موجود، مصداق مدیریت سود خوب بوده و همراه با کیفیت بالای حسابرسی باشد مقوله‌ای مورد پذیرش و مورد نیاز در درون و برون شرکت می‌باشد زیرا رسیدن به نتیجه‌های با ثبات و قابل پیش بینی و رسیدن به روند مثبت سود با استفاده از محرک‌های طرح ریزی و عملیاتی خوب، نه غیر قانونی است و نه غیر اخلاقی. بلکه نشانه‌ای از مهارت‌ها و پیشرفت است که بازار در پی آن است و به آن پاداش می دهد و در صورت بیان مناسب، روند ایجاد شده گمراه کننده نخواهد بود.

منابع

۱. ابراهیمی کردلر، ع؛ و الهام حسنی آذر دارایانی، ۱۳۸۵، " بررسی مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام به عموم در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، فصلنامه بررسی‌های حسابرسی و حسابرسی، شماره ۴۵، صفحه ۲۳-۳.
۲. ابراهیمی کردلر، ع و سید عزیز سیدی، ۱۳۸۷، "نقش حسابرسان در کاهش اقلام تعهدی اختیاری"، فصلنامه بررسی‌های حسابرسی و حسابرسی، شماره ۵۴، صفحه ۱۶-۴.
۳. بلکوئی، ا. ترجمه علی پارسائیان، ۱۳۸۱، " تئوری‌های حسابداری"، انتشارات پژوهش‌های فرهنگی، چاپ اول، صفحه ۸۹-۹۵.
۴. بولو، ق؛ و سید علی حسینی، ۱۳۸۶، " مدیریت سود و اندازه‌گیری آن: رویکردی نظری"، مجله حسابدار رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سال چهارم، شماره ۱۲، صفحه ۸۸ تا ۷۲.
۵. پارسائیان، ع. ۱۳۸۵، " تئوری حسابداری"، جلد اول، چاپ دوم، انتشارات ترمه، صفحه ۲۵۱-۲۵۳.
۶. پورکریم، ی، ۱۳۸۸، "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت اتکای اقلام تعهدی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تیریز
۷. ثقفی، ع؛ و مهدی بهار مقدم، ۱۳۸۵، " بررسی محرک‌های موثر بر مدیریت سود"، رساله دکترا، دانشگاه علامه طباطبایی.
۸. ثقفی، ع، و محمد علی آقایی، ۱۳۷۳، " رفتار سود حسابرسی"، بررسی‌های حسابرسی و حسابرسی، شماره ۹، صفحه ۵
۹. جمال زاده، م، و مجتبی شارق، ۱۳۸۷، " تحلیل آماری با استفاده از تحلیل کاربردی SAS" انتشارات باران، صفحه ۲۶۸
۱۰. حاجیوند، ت، ۱۳۷۵، " انگیزه مدیریت در هموارسازی سود در شرکت‌های بورسی"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.
۱۱. حساس یگانه، ی. ۱۳۸۵، " تأثیر فرهنگ بر سیستم حاکمیت شرکتی"، مجله حسابدار، انجمن حسابداران رسمی ایران، شماره ۱۷۲، صفحه ۱۹-۲۱.

۱۲. حساس یگانه، ی؛ و رضا قنبریان، ۱۳۸۵، " کیفیت حسابرسی از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی "، فصلنامه حسابدار رسمی، بهار و تابستان، صفحه ۳۹-۴.
۱۳. حساس یگانه، ی؛ و علی جعفری، ۱۳۸۵، " عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه ی حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی "، فصلنامه مطالعات حسابرسی، شماره ۱۰، صفحه ۷۱-۹۴.
۱۴. دستگیر، م؛ و غلامرضا سلیمانین، ۱۳۸۶، " حسابداری ساختگی و رویکردی مقایسه‌ای "، مجله حسابدار رسمی، جامعه حسابداران رسمی ایران، سال چهارم، شماره ۱۲، صفحه ۵۸-۶۷.
۱۵. دستگیر، م؛ و همکاران، ۱۳۸۶، " عوامل مؤثر بر سوگیری مدیران در پیش بینی سود "، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره بیست و ششم، شماره اول (ویژه حسابداری).

16. Abdelghany, kh. 2005. " Measuring the quality of earnings. Managerial Auditing Journal", Vol. 20 No. 9, 2005 pp. 1001-1015 Working Paper, Available at Emerald Group Publishing Limited 0268-6902
17. Carcello, j. v. Nagy, A.L. 2004. " Client size, auditor specialization and fraudulent financial reprting". Managerial Auditing Journal 19, 651- 668
18. Chambers, D. Payne, J. 2008. "Adiut Qualiti and accrual Anomaly. Working Paper", Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1136787>
19. Chambers, D. Payne, J. 2008. "Adiut Qualiti and accrual Reliability ": Evidence from the Pre-and Post – Sarbanes-Oxley Periods. Working Paper, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1136787>
20. Chen,K,Lin Lin,K,Zhou,J, 2005," Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO firms",Managerial Accounting Journal,vol,20,No,1, pp.86-104
21. Deangelo,L,E,1981."Auditor Size and Audit Quality". Journal of Accounting and Economics, Vol,3,No,3,pp.183-199
22. Fallatah, Y. 2006. "The role of Asset Reliability and Audit Quality in Equity Valuation". A thsis submitted in partial fulfillment of the requirements for the degree of Doctor of Philosophy, Florida Atlantic Univercity.
23. Kirschenheiter, M. and Melumad, N. D. (2002). "Earnings Quality and Smoothing", Draft, June, Working Paper.
24. Mulford, C.W. and Comiskey, E. E. (2002). "The Financial Numbers Game Detecting Creative Accounting Practices", New York, John Wiley & Sons.
25. Tendello.B.Vanstraelen,A,2008,"Earnings Management and Audit Quality in Europe:from the Private Client segment", European Accounting Review, vol,17,No,3,pp447-469

Study and identification of the quality of audit and profit management in the Court of Audit

Morteza Afzali

Bachelor of Accounting, Kerman Supreme Audit Court, Kerman, Iran

Abstract

The main objective of this research is to investigate and identify the quality of audit and profit management in the country's computation court. In other words, in this research, we have tried to answer the question as to whether the high quality of auditing in listed companies in Tehran Stock Exchange indicates low profit management in these companies. To answer this question, a sample of 70 companies listed in the Tehran Stock Exchange during the period 2012 to 2016 was investigated by the Auditors of the National Court of Audit. In this study, the variable of earnings management was evaluated using the modified Jones model, 1995, and the audit quality variable, using two criteria of the size of the auditor and the auditor's term of the Court of Audit. To test the research hypotheses, the regression models (η^2) were used at a significant level of 95%. The findings of the research show that there is a weak but significant relationship between the management of profits, the size of the auditor and the auditor's tenure and, finally, the quality of the audit in the State Court of Audit. As the control variables increase, including standardized cash flows, loss index, earnings index and firm size to the model, the correlation between profit management and audit quality increases to a very small extent from 238/0 to 250/0.

Keywords: Audit quality, profit management, cash flows, income index.
