

بررسی اثر فشار بودجه زمانی حسابرسی بر کیفیت سود

فرزین خوشکار^۱، محمد محمودی^۲، زهرا دولتی درآباد^۳

^۱ مدرس گروه حسابداری و حسابرسی، موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران

^۲ مدرس موسسه آموزش عالی ناصرخسرو، ساوه، ایران

^۳ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، موسسه آموزش عالی غیرانتفاعی ناصرخسرو، ساوه، ایران

چکیده

سال‌هاست که سود حسابداری مبنا عملکرد و ماحصل فعالیت‌های شرکت‌هاست. در این میان سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و تمامی افراد ذینفع، ذیحق و ذیعلاقه به این سود تکیه کرده و برمبنای آن محاسبات خود را استوار می‌سازند؛ اما این سود، دستخوش تغییراتی می‌شود که از سوی تهیه‌کنندگان آن، یعنی مدیران مدیریت می‌شود. بدان معنا که بدلیل برآوردی بودن ارکان محاسباتی صورت‌های مالی، این محاسبات تغییر می‌کند و دلخواه تنظیم کننده شده و منتشر می‌گردد. در همین اثنا بود که برخی سهام‌داران زیرک متوجه شدند که چنین سودهایی قابل اتکا نیست و به‌نوعی نمایشی است، حتی اگر حسابرسان خبره نیز آن را تأیید کنند باز هم به دلیل ذهنی بودن فرایند حسابرسی و ارائه نظر برمبنای باور حسابرس نه برمبنای واقعیت، نمی‌توان به این سودها تکیه کرد. در این تحقیق، با بررسی ۱۰۸ شرکت پذیرفته‌شده در بورس و اوراق بهادار طی سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۹۵ به این نتیجه رسیدیم که فشار بودجه زمانی گزارش حسابرسی با کیفیت سود رابطه معکوس و معنی‌داری دارد.

واژه‌های کلیدی: فشار بودجه زمانی حسابرسی، کیفیت سود، کیفیت حسابرسی.

۱- مقدمه

برای افزایش اعتماد مردم به سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار اطلاعات حسابداری باید از ویژگی‌های کیفی نظیر مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابلیت مقایسه و قابلیت فهم برخوردار باشند. برای آنکه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی به اطلاعات مالی این صورت‌ها اعتماد کنند، بایستی این صورت‌های مالی، حسابرسی شوند. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث حاکمیت شرکتی و همچنین تئوری‌های مطرح‌شده مرتبط با آن از قبیل نمایندگی، نیاز به حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها کاملاً ضروری است. حسابرسی باعث ایجاد ارزش افزوده برای صورت‌های مالی می‌شود. یک موسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی واحد مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل‌اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب، باکیفیت سود ارتباط مستقیم دارد (نونهال، ۱۳۸۹).

هدف حسابرسی، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است. حسابرسی به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود، به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. به عقیده هیات کیفیت حسابرسی، حرفه حسابرسی نتوانسته هم قدم با محیط خود که به سرعت در حال تغییر است، گام بردارد. آنها تاکید دارند که تحقیقات زیادی برای ارزیابی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی باید انجام شود و اهمیت این موضوع را یادآوری می‌کنند ساختار کیفیت حسابرسی چند بعدی ولی نامشهود است، به همین جهت اندازه‌گیری آن بسیار دشوار است. از آنجا که عوامل زیادی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارد، تعیین چارچوبی برای مشخص نمودن کیفیت حسابرسی موضوعی با اهمیت محسوب می‌گردد (مجتهدزاده، ۱۳۸۳).

۲- بیان مسئله

اهداف گزارشگری مالی از نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان برون سازمانی نشأت می‌گیرد. هدف اصلی از گزارشگری مالی خارجی بیان تاثیر اقتصادی معاملات و عملیات مالی مؤثر بر وضعیت و عملکرد شرکت‌ها برای استفاده‌کنندگان است تا آنها بتوانند در تصمیم‌گیری از این اطلاعات استفاده کنند. ابزار اصلی انتقال اطلاعات به اشخاص مزبور صورت‌های مالی است که محصول نهایی فرایند حسابداری و گزارشگری مالی به حساب می‌آید.

گزارش‌های مالی باید اطلاعاتی را فراهم کنند که سرمایه‌گذاران و اعتبار دهندگان و سایر گروه‌های ذینفع را در ارزیابی امکان دسترسی سریع به وجه نقد و ارزیابی زمان بندی ابهام در مورد چشم انداز آتی جریان ورود وجه نقد به شرکت، کمک نماید. با توجه به اینکه سود، از جمله برترین شاخص‌های اندازه‌گیری فعالیت‌های یک واحد اقتصادی است؛ بنابراین سیستم حسابداری، باید در ارائه این شاخص برتر سعی در ارائه کامل و بهینه اطلاعات مربوط به سود داشته باشد. وقتی اطلاعات سود به طور شفاف و کامل در اختیار استفاده‌کنندگان قرار گیرد، موجب اعتماد بیشتر سرمایه‌گذاران خواهد شد و به تبع آن ریسک شرکت از دیدگاه سرمایه‌گذاران کاهش خواهد یافت. این نکته از سوی مدیران هم مهم است که ریسک اطلاعات گزارش شده، بر برنامه‌ریزی‌های مدیران و میزان نیل به اهدافش تاثیر بسزایی دارد.

یافته‌های هیئت نظارت عمومی انجمن حسابداران عمومی شده آمریکا نشان می‌دهد که رفتار ناکارآمد حسابرس یک نگرانی مداوم برای حرفه‌ی حسابرسی است. رفتار ناکارآمد حسابرس به شدت می‌تواند بر توانایی شرکت‌های حسابداری عمومی برای تولید درآمد، تکمیل کار باکیفیت حرفه‌ای به موقع و با ارزیابی دقیق عملکرد کارکنان تاثیر بگذارد. در دراز مدت، این مسائل، کیفیت حسابرسی را مختل خواهند کرد. این مطالعه به دلیل افزایش آگاهی توسط نهادهای حرفه‌ای، در کشورهای در حال توسعه، از مسائل مربوط به اختلال در کیفیت حسابرسی و رفتار ناکارآمد حسابرس مهم می‌باشد. نتایج حاصل از مطالعه‌ی شرکت‌های حسابداری در کشورهای در حال توسعه برای درک بهتر تاثیر بدرفتاری‌های آنها و برای شناسایی راه‌های ممکن مدیریت بهتر، به مسائل رفتار ناکارآمد حسابرس کمک خواهد کرد. به دلیل ماهیت کیفی کار حسابرس، بسیاری از کنترل‌های قابل مشاهده (کنترل‌های رفتار، بیرونی، درونی) که محدودیت کاربرد و کنترل انتشار بیشتری (شخصی، اجتماعی) دارند، لازم

هستند. سطح تعهد سازمانی و حرفه‌ای حسابرسان ممکن است برخی دیدگاه‌ها در کار این کنترل‌ها را ارائه کرده و شرکت‌های کنونی با یک فرصت برای تاثیرگذاری به آن‌ها را نشان دهد.

حسابرسان تعهد بالایی در تعهد سازمانی دارند و تعهد حرفه‌ای ممکن است تمایل زیادی برای شرکت در رفتار ناکارآمد داشته باشد اما ممکن است درگیر در کم گزارش دهی در زمان به منظور تضمین آینده‌ی شغلی با سازمان، باشند. کم گزارش دهی در زمان حتی ممکن است از سوی برخی حسابرسان و سرپرستان آنها به عنوان تعهدی به سازمان دیده شود. عوامل تیمی حسابرسی از عوامل گسترده‌ی موسسات حسابرسی در تعیین کیفیت حسابرسی مهم‌تر هستند. موسساتی که عوامل تیمی حسابرسی قوی دارند اطمینان بالایی از برنامه‌ریزی و عملکرد مناسب در اجرای فرآیندهای حسابرسی دارند. ترکیب روابط متقابل بین تعهد سازمانی می‌تواند درک بهتری از علل فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی مربوط به عوامل تیمی حسابرس را ارائه کند.

از این رو تحقیق حاضر درصدد پاسخ به این سوال است: آیا فشار بودجه زمانی در کار حسابرسی رابطه معنی داری باکیفیت سود دارد؟

۳- مفاهیم سود و انواع کیفیت سود

سود حسابداری که متأثر از روش‌ها و برآوردهای حسابداری است، ممکن است تحت دستکاری توسط مدیران قرارگیرد؛ و امکان استفاده از روش‌ها و برآوردهای متفاوت موجب شده که سود واقعی با گزارش شده تفاوت داشته باشد. نتایج نشان می‌دهد که هرچه ارقام تعهدی (قابل دستکاری به دلیل قضاوتی و برآوردی بودن) بالاتر باشد کیفیت سود کمتر و پایداری کمتر سود خواهد شد. (علوی طبری، ۱۳۸۸، ص ۵۶)

سودهای تقسیمی نه تنها علامتی برای پرداخت سودها در آینده، بلکه علامتی برای کیفیت سود با درجه کمتری از دستکاری می‌باشد.

همچنین سود تقسیمی یک شیوه نظارتی مدیریتی است که در آن مدیران برای کمک به خود، کمتر سود را دستکاری می‌کنند. از طرف دیگر با پرداخت مرتب و افزایشی سود، سرمایه‌گذاران به کیفیت سودهای گزارش شده پی خواهند برد. (همان منبع، ص ۷۲)

۳-۱- تعریف سود

داشتن اهداف مختلف در ارائه گزارشهای سود باعث شده که برای سود تعاریف متعددی وجود داشته باشد. لیتلتون^۱ در سال ۱۹۲۸ تعاریف سود را به شرح زیر طبقه بندی کرده است:
دیدگاه اقتصادی:

ارزش پولی خالص افزایش قدرت اقتصادی یک شخص در بین دو مقطع زمانی، یا به عبارت ساده‌تر افزایش ثروت، بیش از آنچه هم اکنون است.

از طرف دیگر، سود به عنوان مازاد هزینه نهایی تولید یا مازاد باقیمانده پس از کسر هزینه‌های تولید شامل بهره کل سرمایه و کلیه حقوق و دستمزد است.

روساین^۲ (۱۹۹۹) سودی را باکیفیت‌تر می‌داند که پایدارتر باشد. از دید ریچاردسون و همکاران^۳ (۲۰۰۱) کیفیت سود، درجه ثبات عملکرد عایدات در دوره‌ی آینده است. تعریف بنیش و وارگاس^۴ (۲۰۰۲) از کیفیت سود، احتمال پایداری عایدات جاری در آینده است. پنمن و ژانگ^۱ (۲۰۰۲) کیفیت سود را توانایی سود در نشان دادن عایدات آینده تعریف می‌کنند.

^۱ Litlton

^۲ Revsine

^۳ Richardson and et al

^۴ Beneish and Vagus

اسکیپر و وینسنت^۲ (۲۰۰۳) کیفیت سود را مرتبط با سود مورد نظر هیكس می‌دانند، یعنی ازدید آنان کیفیت سود حدی از صداقت است که عایدات گزارش شده در گزارش سود مورد نظر هیكس را نشان دهد. از دیدگاه هاج^۳ (۲۰۰۳) کیفیت سود درجه تفاوت سودخالص گزارش شده از عایدات واقعی است.

تعریف میخائیل و همکاران^۴ (۲۰۰۳) از کیفیت سود نیز درجه ارتباط عایدات گذشته‌ی یک شرکت با جریان نقدی آینده آن است. وایت^۵ (۲۰۰۳) کیفیت سود را میزان محافظه‌کاری اعمال شده در سود گزارش شده می‌داند. کرسکن هایترو و ملوماد^۶ (۲۰۰۴) سود باکیفیت را سودی می‌دانند که به ارزش شرکت در بلندمدت نزدیک‌تر بوده و حاوی محتوای اطلاعاتی بیش‌تر باشد. اسکولر^۷ (۲۰۰۴) کیفیت سود را به شکل رابطه‌ی بین اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی تعریف می‌کند.

۳-۲- اهمیت ویژگی‌های کیفی سود

باید توجه داشت که کیفیت سود گزارش شده برای سرمایه‌گذاران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است، در صورتیکه کیفیت اطلاعات گزارش شده، پایین باشد هماهنگی بین شرکت و مدیران بر سر تصمیمات عملیاتی از بین خواهد رفت. در این صورت هزینه‌های عملیاتی بالاتر رفته و سود کمتری عاید شرکت خواهد شد مبلغ سود از آن جهت مورد توجه مدیران است که یک پیام اطلاعاتی در مورد طرح ریزی عملیاتی به آنها می‌دهد. از آنجا که ویژگی‌های کیفی سود در برآورد میزان فروش، بازده دارایی‌ها و نسبت بدهی‌ها کمک می‌کند، مدیران از ویژگی‌های کیفی سود در برآورد عناصر مذکور بهره می‌گیرند؛ بنابراین ویژگی‌های کیفی سود برای مدیران از اهمیت خاصی برخوردار است. توجه بیش از حد به سود خالص باعث شده که استفاده‌کنندگان از این نکته غافل باشند که سود، حاصل فرایند طولانی حسابداری است که در هر مرحله از آن، امکان اعمال نظر توسط مدیران وجود دارد. از طرف دیگر استانداردهای حسابداری نیز در برخی موارد راه‌گریزی را در زمان بندی و اندازه‌گیری درآمدها و هزینه‌ها فراهم کرده است.

توجه بیش از حد استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی به سود خالص، به مدیر این انگیزه را داده است تا به منظور حفظ رشد پایدار سود، در بکارگیری استانداردهای حسابداری به صورت سلطه جویانه‌ای عمل کنند. در این میان توجه به برخی تلاش‌ها جهت گریز از توجه صرف به رقم سود خالص، نظر استفاده‌کنندگان را به اقلام تشکیل دهنده سود معطوف کرده است؛ بنابراین علاوه بر سود خالص، اقلام تعهدی سود نیز بایستی مورد توجه قرار بگیرند؛ بنابراین تعدیل سود خالص جهت انعکاس کیفیت اقلام تعهدی اهمیت پیدا می‌کند. اقلام تعهدی بیانگر تفاوت بین سود حسابداری و وجه نقد مربوط به آن است که از فعالیت‌های عملیاتی ناشی می‌شود.

۳-۳- اقلام تشکیل دهنده کیفیت سود

۱. پایداری سود
۲. قابلیت پیش بینی سود
۳. مربوط بودن سود در تغییرات بازده سهام
۴. به موقع بودن سو
۵. محافظه کارانه بودن سود

^۱ Penman and Zhang

^۲ Schiper and Vincent^۲- Hodge

^۳ Hodge

^۴ Mikhail and et al

^۵ White

^۶ Kirschenheiter and Melumad

^۷ Scholer

۳-۴- کاربرد گزارش سود شامل

استفاده از سود به عنوان معیار اندازه‌گیری کارایی مدیریت استفاده از مبالغ تاریخی سود برای پیش بینی آینده شرکت و توزیع آتی سود سهام استفاده از سود به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری دست آوردها و نشانه‌ای از تصمیمات آتی مدیر. اساسی‌ترین بخش اطلاعات مالی، مورد توجه قشر وسیعی از افراد است که بخش عمده آنها را سرمایه‌گذاران تشکیل می‌دهند (هیئت استاندارد حسابهای مالی، ۱۳۷۶، ص ۱۱).

۴- نوع گزارش حسابرسی

۴-۱- گزارش مقبول یا استاندارد

عبارتست از گزارشی که در آن بدون هیچ بند شرط نسبت به مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی اشاره شده است. زمانی که حسابرس کمیت و کیفیت شواهد حسابرسی را تأیید کند و دامنه رسیدگی را مطلوب ارزیابی نماید نسبت به صدور چنین گزارشی اقدام می‌نماید.

۴-۲- اظهارنظر مشروط

زمانی است که حسابرس به موارد عدم رعایت استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری برخورد میکند اما این تحریف یا عدم رعایت آنقدر اساسی و مهم نیست که اظهار نظر مردود نماید. در این حالت حسابرس با اضافه کردن عبارات توضیحی بیشتر در متن گزارش حسابرسی این موارد را جهت اطلاع استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی بیان می‌کند.

۴-۳- اظهارنظر مردود

زمانی است که عدم رعایت یا تحریف استانداردهای پذیرفته‌شده حسابداری به گونه‌ای باشد که بطور کلی مطلوبیت ارائه را مخدوش میکند. "بسیار با اهمیت و اساسی"

۴-۴- عدم اظهارنظر

زمانی است که محدودیت بسیار اساسی و با اهمیت در اجرای حسابرسی در مقابل حسابرس به وجود می‌آید.

۵- اهداف تحقیق

۵-۱- علمی پژوهش

اعتبار و ارزش قوانین هر علمی به روش شناختی که در آن علم به کار می‌رود، بستگی دارد هدف علمی این پژوهش ارزش و اعتبار بخشیدن به فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش‌های ذکر شده در آن است، در این پژوهش به بررسی ارتباط بین فشار بودجه زمانی حسابرسی و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شده است، امید است این پژوهش بتواند در بالا بردن دانش عمومی مورد نیاز استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری موثر بوده و معیاری برای ارزیابی عملکرد حسابرسان فراهم نموده، همچنین زمینه‌ای برای پژوهش‌های آتی در سایر مراکز آموزشی و پژوهشی فراهم کند.

۵-۲- اهداف کاربردی پژوهش

حل مشکلات کنونی مربوط به کیفیت و صداقت گزارش‌های مالی و ارائه اطلاعات مناسب، مطمئن، به هنگام و ارتقای آنها در دستیابی به بورس پویا و پایدار باید همواره مورد توجه قرار گیرد. با توجه به اینکه تحلیل‌گران مالی و شرکت‌های سرمایه‌گذار

به عنوان عوامل اصلی بازار سرمایه محسوب می‌شوند، شرکت‌های سرمایه‌گذاری، تحلیل‌گران بازار سرمایه و کارگزاران بورس اوراق بهادار و تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری و حسابرسی بعنوان اصلی‌ترین کاربران این پژوهش محسوب می‌شوند. ارائه اطلاعاتی در رابطه با کیفیت سود و ارتباط آن با کیفیت حسابرسی (تاثیر فشار بودجه زمانی حسابرس) در شرکت‌های سرمایه‌پذیر می‌تواند شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تحلیل‌گران بازار سرمایه را در تصمیم‌گیری‌های مربوط به سرمایه‌گذاری یاری دهد. همچنین با توجه اینکه ارائه صورت‌های مالی حسابرسی شده برای پذیرفته شدن در بورس اوراق بهادار الزامی است بررسی ارتباط بین کیفیت سود و کیفیت حسابرسی می‌تواند اطلاعات مفیدی برای کارگزاران بورس فراهم نموده و معیاری برای ارزیابی ارائه منصفانه صورت‌های مالی این شرکت‌ها باشد.

۶- اهمیت و ضرورت تحقیق

شرکت‌های خصوصی بخشی از اقتصاد ایران را تشکیل می‌دهند و با توجه به آن که روند خصوصی سازی با اجرای اصل ۴۴ شتاب بیشتری گرفته است و لزوم حسابرسی با کیفیت صورت‌های مالی این شرکت‌ها برای پذیرش سهام آن‌ها در بورس اوراق بهادار تهران و وجود انگیزه‌های مدیران برای اعمال مدیریت در سود، لازم است رابطه بین کیفیت سود و کیفیت حسابرسی به منظور ارائه اطلاعاتی که جهت تصمیم‌گیری بهتر استفاده‌کنندگان این صورت‌ها، بررسی و مشخص شود. همچنین در ایران از لحاظ نظری چند سالی است که مبارزه با مفاسد اقتصادی به طور جدی مورد توجه جامعه و دولت مردان قرار گرفته است. در سال‌های اخیر در ایران، اندازه و تعداد شرکت‌های سهامی عام در حال گسترش است و به تبع آن استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری نیز در حال افزایش هستند، انتظار می‌رود حرفه‌ی حسابرسی همگام با انتظارات جامعه بر کیفیت کار خود بیفزاید. این تحقیق، بر روی فرآیند جمع‌آوری بی‌طرفانه شواهد حسابرسی تمرکز نموده و بررسی می‌کند که آیا مسئولیت پاسخگویی برای کار حسابرسی انجام شده و تصور فشار زمانی، منجر به کتمان شواهد متناقض با یافته‌های اولیه توسط حسابرسان می‌گردد.

۷- دوره زمانی تحقیق

قلمرو زمانی تحقیق بین سال‌های ۱۳۹۰-۱۳۹۵ می‌باشد.

۸- قلمرو مکانی تحقیق

قلمرو مکانی تحقیق بازار بورس اوراق بهادار تهران و شرکت‌های پذیرفته شده در آن می‌باشد.

۹- جامعه و نمونه داده‌ها

- جامعه آماری تحقیق حاضر، شرکت‌های پذیرفته شده و فعال در بورس اوراق بهادار تهران در دوره ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ می‌باشد. جامعه آماری مزبور با توجه به محدودیت‌های ذیل، تعدیل شده و نمونه آماری از آن استخراج می‌گردد.
- ۱- پایان سال مالی آن‌ها آخر اسفند هر سال بوده و در طول دوره فوق‌الذکر تغییری در سال مالی نداده باشند.
 - ۲- بیش از چهار ماه در هر سال توقف نماد معاملاتی نداشته باشند.
 - ۳- شرکت‌های سرمایه‌گذاری و بانک‌ها از جامعه آماری حذف خواهند شد. (به دلیل متفاوت بودن ماهیت فعالیت بانک‌ها و شرکت‌های سرمایه‌گذاری از شرکت‌های مورد مطالعه).
 - ۴- داده‌های موردنظر آنها برای سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۵ در دسترس باشد.

۱۰- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

روش تحقیق توصیفی و از نوع همبستگی است. توصیفی به این دلیل که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است و برای شناخت بیشتر شرایط موجود می‌باشد و همبستگی به دلیل اینکه در این تحقیق رابطه بین متغیرها مورد نظر است. تحقیق حاضر به بررسی روابط بین متغیرها پرداخته و در پی اثبات وجود این رابطه در شرایط کنونی براساس داده‌های تاریخی می‌باشد. بنابراین می‌توان آن را از نوع پس رویدادی طبقه بندی نمود. در اینگونه تحقیقات، محقق به بررسی علت و معلول (متغیر وابسته و متغیر مستقل) پس از وقوع می‌پردازد. در این تحقیقات بین متغیرها یک رابطه آماری وجود دارد که هدف بررسی این رابطه می‌باشد. همچنین متغیرها قابل دستکاری نیستند. در تحلیل داده‌های این تحقیق آزمون رگرسیون چند متغیره به روش کمترین مربعات و با استفاده از نرم افزار SPSS بعمل خواهد آمد. بنابراین ابتدا متغیرهای تحقیق محاسبه سپس در ستونهای excel گردآوری می‌گردد. آنگاه با توجه به مدل آزمون فرضیات تحقیق، آزمون‌های رگرسیون انجام می‌شود.

۱۱- فرضیه‌های تحقیق

- فرضیه‌ی اول (H_1): بین فشار بودجه زمانی حسابرِس و کیفیت سود ارتباط معکوس و معنی‌داری وجود دارد.
 فرضیه‌ی اول (H_0): بین فشار بودجه زمانی حسابرِس و کیفیت سود ارتباط معکوس و معنی‌داری وجود ندارد.
 فرضیه‌ی دوم (H_1): بین نوع گزارش و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.
 فرضیه‌ی دوم (H_0): بین نوع گزارش و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد.

۱۲- مدل تحقیق

جهت بررسی اثرات فشار بودجه زمانی حسابرِس بر کیفیت سود از مدل لمبرت، ۲۰۱۷ استفاده می‌نماییم که مدل مورد استفاده جهت تجزیه و تحلیل فرضیه با توجه به طرح پژوهش عبارت است از:

$$AbsChWCACC_t$$

$$= \beta_0 + \beta_1 PRESSURE_t + \beta_2 ChLOSS_t + \beta_3 ChCFO_t + \beta_4 ChB/M_t + \beta_5 ChLgMVE_t + \beta_6 ChLEVERAGE_t + \beta_7 ChGROWTH_t + \beta_8 ChEXTRAORDINARY_t + \beta_9 ChQUALIFIED_t + \beta_{10} ChAUDITOR_t + \beta_{11} ChLEADER_t + \beta_{12} ChLgAUDIT_FEES_t + \epsilon$$

که در این مدل:

AbsChWCACC: قدر مطلق تغییر در سرمایه در گردش

PRESSURE: زمان ارائه گزارش حسابرِس چند روز پس از پایان سال مالی است؟ هرچقدر به پایان مهلت نزدیک‌تر باشد میزان فشار بر تیم حسابرِس بیشتر می‌شود. ثبت در اواخر یک وگرنه صفر لحاظ می‌گردد.

ChLOSS: تغییر وضعیت شرکت از سود ده به زیان ده یا برعکس

ChCFO: تغییر در میزان جریان وجه نقد عملیاتی شرکت

ChB/M: تغییر ارزش دفتری به ارزش بازار شرکت

ChLgMVE: لگاریتم تغییر ارزش بازار حقوق صاحبان سهام

ChLEVERAGE: تغییر در اهرم مالی (نسبت بدهی به دارایی شرکت)

ChGROWTH: تغییر در نرخ رشد فروش شرکت

ChEXTRAORDINARY: تغییر در نوع گزارش حسابرِس یک وگرنه صفر

ChQUALIFIED: تغییر در تعداد بند های گزارش یک وگرنه صفر

ChAUDITOR: تغییر در حسابرس یک وگرنه صفر

ChLEADER: در صورتی که شرکت توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شود یک وگرنه صفر.

ChLgAUDIT_FEES: لگاریتم تغییر حق الزحمه حسابرسی

برای تعیین شاخص کیفیت سود ما از مدل دچو وهمکاران (۲۰۰۲) استفاده می‌نماییم و تغییر در ارقام تعهدی سرمایه در گردش را به عنوان عامل کیفیت سود در نظر می‌گیریم.

$$\Delta WC_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \varepsilon_{it}$$

که Δwc به معنی تفاضل سرمایه در گردش در سال مورد نظر و سال قبل از آن می‌باشد.

۱۲-۱- متغیر وابسته تحقیق:

کیفیت سود به عنوان متغیر وابسته پژوهش مورد نظر قرار گرفته است که به وسیله تغییرات در سرمایه در گردش ارقام تعهدی تعریف می‌گردد.

۱۲-۲- متغیر مستقل پژوهش:

فشار بودجه زمانی حسابرسان به عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شده است که به وسیله متغیر ساختگی زمان ارائه گزارش حسابرسان مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. هر چقدر زمان ارائه گزارش از سال مالی بیشتر فاصله بگیرد فشار وارد بر تیم حسابرسی بیشتر می‌باشد. نوع گزارش حسابرسی نیز به عنوان متغیر مستقل پژوهش عمل می‌کنند.

۱۲-۳- متغیرهای کنترلی:

سایر متغیرهای مورد استفاده در مدل به صورت کنترلی جهت تعدیل نتایج پژوهش در مدل پژوهش ارائه گردیده‌اند. شامل: اهرم مالی، نرخ رشد، حق الزحمه حسابرسی، تعداد بندهای حسابرسی، جریان نقدی عملیاتی و ...

۱۳- روش‌های جمع‌آوری اطلاعات و داده‌ها

۱۳-۱- منبع اطلاعات

اطلاعات گردآوری شده ارقام و مشخصاتی است که گر چه با خود معانی مجرد می‌آورند اما این معانی به مدد کیفیت‌هایی استغنا می‌یابند که این کیفیت‌ها در قالب زبان آمار و احتمالات نمودار می‌شوند و به یافته‌های حاصل از آزمون تجربی بار اطلاعاتی معنی‌دار و گویاتری می‌بخشند. به بیان دیگر برای آن‌که داده‌های تجربی را از حالت یک مجموعه نامنظم به صورت یک مجموعه سیستماتیک و متشکل درآوریم لازم است این داده‌ها را با استفاده از روش‌های معین تلخیص، تنظیم و طبقه بندی کنیم و به صورت جداول آماری نمایش دهیم (دلاور، ۱۳۸۵: ۷۵).

۱۳-۲- آماده سازی اطلاعات

برای آماده‌سازی متغیرهای لازم جهت استفاده در مدل‌های آزمون فرضیه‌ها از نرم افزار صفحه گسترده Excel استفاده شده است. ابتدا اطلاعات گردآوری شده در کاربرگ‌های اولیه، در صفحات کاری ایجاد شده در محیط این نرم افزار وارد گردید و سپس محاسبات لازم برای دستیابی به متغیرهای این تحقیق انجام شد. بعد از محاسبه کلیه متغیرهای لازم جهت استفاده در مدل‌های این تحقیق، این متغیرها در صفحات کاری واحدی ترکیب شدند تا به طور الکترونیکی به نرم افزار مورد استفاده در تجزیه و تحلیل‌های تحقیق منتقل شوند.

۱۴- روش شناختی تحقیق (تجزیه و تحلیل داده ها)

هر شرکت یا مؤسسه، در صورتی می‌تواند موفق باشد که با توجه به پیش بینی وضع آینده، برنامه ریزی‌های لازم را به انجام رساند و دسترسی به این هدف، روشهای آماری متعددی را می‌طلبد که در تحقیق حاضر، تحقیق گر توجه خود را به روش‌هایی معطوف داشته است که می‌تواند تجارب گذشته را به پیش بینی حوادث آینده بدل سازد. یکی از روش‌های آماری که این گونه داده‌ها را مورد استفاده قرار دهد، رگرسیون نامیده می‌شود. دانشمندانی نیز که در خصوص پیش بینی تلاش کرده‌اند جهت دستیابی به نتایج مورد نظر، مدل‌های مختلف پیش بینی را مورد استفاده قرار داده‌اند و رگرسیون یکی از این مدل‌هاست که توصیفی از رفتار تاریخی و جاری متغیر (ها) بدست داده و با این فرض که روند گذشته و حال، مبنای قابل‌اتکایی برای پیش-بینی آینده است، جهت تخمین حرکت آتی متغیر (متغیرهای) مورد نظر به کار می‌رود. در این مدل، پیش‌بینی‌ها از طریق تغییرات موجود از گذشته و حال پارامتر (ها) مورد نظر صورت می‌پذیرد.

۱۵- آزمون‌های آماری و معیارهای استفاده شده به منظور مقایسه مدل‌های تحقیق

معیارهای استفاده شده به منظور مقایسه مدل‌های تحقیق به قرار ذیل هستند:

۱۵-۱- آزمون دوربین_واتسون

این آزمون از مشهورترین آزمون‌ها جهت تشخیص خود همبستگی است. زمانی که آماره دوربین واتسون در حدود ۱.۵ تا ۲.۵ باشد، معرف آن است که خود همبستگی وجود ندارد، ولی مقادیر بالاتر یا کمتر از ۱.۵ تا ۲.۵ معرف آن است که جملات خطا به صورت تصادفی اتفاق نمی‌افتند و بنابراین، نتایج غیرواقعی است (داگلاس، ۱۹۹۸، ۲۲۶)^۱.

۱۵-۲- ضریب تعیین تعدیل شده

در بسیاری از تحقیقات، از ضریب تعیین تعدیل شده به عنوان شاخصی جهت تعیین خوبی بر ارزش مدل استفاده می‌گردد. بر خلاف ضریب تعیین، این مقیاس تعداد متغیرهای توضیح دهنده را در رابطه با تعداد مشاهدات، مدنظر قرار می‌دهد. به عبارت دیگر این معیار بابت کاهش در درجه آزادی، یک جریمه منظور می‌نماید.

۱۵-۳- آماره F رگرسیون

آماره F رگرسیون بر خلاف آماره t، معناداری ضرایب برآورد شده را توأمًا مورد آزمون قرار می‌دهد و طبعًا بالاتر بودن مقدار این آماره نشان دهنده توان توضیح دهندگی بیشتر مدل می‌باشد با این آزمون، اعتبار آماری مدل رگرسیون بررسی می‌گردد.

۱۵-۴- آزمون کلوموگروف اسمیرنوف

آزمون کلوموگروف اسمیرنوف یک تابع توزیع تراکمی مشاهده شده را با یک توزیع تراکمی نظری مقایسه می‌کند. توزیع نظری می‌تواند نرمال، یکنواخت یا پواسن باشد. سطح بیشتر از ۰.۵٪ تعیین می‌کند که توزیع مشاهده شده با توزیع نظری مربوط است. سطح در متغیرهای کیفیت سود، فشار بودجه زمانی و نوع گزارش از ۰.۵٪ بیشتر است که نشان‌دهنده توزیع نرمال است.

¹ Doglass

جدول ۱: نتایج آزمون کلوموگروف اسمیر نوف متغیرهای وابسته و مستقل

| متغیر وابسته | تعداد | میانگین | انحراف معیار | سطح |
|------------------|-------|---------|--------------|------|
| کیفیت سود | ۶۴۸ | ۱.۴۴۶ | ۷.۹۰۸ | ۰/۳۰ |
| فشار بودجه زمانی | ۶۴۸ | ۸۷.۱۲ | ۱۲.۰۷۱۷۶ | ۰/۷۰ |
| نوع گزارش | ۶۴۸ | ۰.۳۶۰۵ | ۰.۱۳۵۰۵ | ۰.۴۵ |

مشاهده می شود که متغیرهای وابسته و مستقل همگی نرمال هستند و بدین ترتیب زمینه استفاده از رگرسیون فراهم شده است.

۱۶- یافته های تحقیق

یافته های تحقیق در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی مربوط به نتایج آزمون فرضیات تحقیق، در زیر ارائه شده است.

۱۶-۱- آمار توصیفی

نمونه منتخب متشکل از ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است که شرایط حضور در تحقیق (ذکرشده در فصل سوم) را داشته باشد.

آمار توصیفی شامل میانگین، انحراف معیار حداقل و حداکثر است که در نگاره ۱ گزارش شده است.

جدول ۲: آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

| متغیرهای تحقیق | تعداد مشاهدات | میانگین | انحراف معیار | حداقل | حداکثر |
|------------------------------------|---------------|---------|--------------|--------|--------|
| تغییر در سرمایه در گردش | ۶۴۸ | ۱.۴۴۶ | ۷.۹۰۸ | -۵.۱۴ | ۳۸.۹۶ |
| فشار زمانی | ۶۴۸ | ۸۷.۱۲ | ۱۲.۰۷۱۷۶ | ۲۱ | ۱۳۵ |
| وضعیت شرکت | ۶۴۸ | ۰.۵۱۵۶ | ۰.۲۹۵۶۱ | ۰.۰۰ | ۱ |
| جریان وجه نقد عملیاتی | ۶۴۸ | ۰.۶۴۵۶ | ۲.۳۰۲۸۵ | -۴.۰۸۴ | ۹.۵۳۲ |
| نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام | ۶۴۸ | ۱.۸۶۷۹ | ۹.۴۰۶۳۵ | ۱.۰۲ | ۳۴.۸۶ |
| ارزش بازار حقوق صاحبان سهام | ۶۴۸ | ۵.۵۲۷۱ | ۰.۴۴۵۶۱ | ۴.۵۹ | ۶.۷۲ |
| اهرم مالی | ۶۴۸ | ۰.۵۶۹۹ | ۰.۴۷۷۱۲ | ۰.۱۰۳ | ۰.۹۴۹ |
| رشد فروش | ۶۴۸ | ۲.۳۷۱۸ | ۰.۹۷۸۰۳ | ۱.۱۵ | ۴.۸۱ |
| نوع گزارش | ۶۴۸ | ۰.۳۶۰۵ | ۰.۱۳۵۰۵ | ۰.۰۰ | ۱.۰۰ |
| تغییر در بند گزارش | ۶۴۸ | ۰.۴۲۱۹ | ۰.۲۰۲۷۲ | ۰.۰۰ | ۱.۰۰ |
| تغییر در حسابرس | ۶۴۸ | ۰.۳۸۴۶ | ۰.۴۶۲۱ | ۰.۰۰ | ۱.۰۰ |
| موسسه حسابرسی | ۶۴۸ | ۰.۳۶۴۱ | ۰.۵۲۱۶ | ۰.۰۰ | ۱.۰۰ |
| حق الزحمه حسابرسی | ۶۴۸ | ۳.۴۴۶ | ۷.۹۰۸ | ۱.۱۴ | ۱۲.۹۶ |

۱۶-۲- آمار استنباطی

از روش‌های آمار استنباطی به کار برده شده در این تحقیق، آزمون t جهت تشخیص انفرادی ضرایب رگرسیون‌ها، آزمون F جهت تشخیص معنی‌داری رگرسیون‌ها و آزمون دوربین و اتسون برای تشخیص عدم وجود خود همبستگی بین جزء خطاها می‌باشد.

۱۷- تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش

۱۷-۱- تجزیه و تحلیل فرضیه اول

فرضیه H_0 : بین فشار بودجه زمانی حسابرس و کیفیت سود ارتباط معکوس و معنی‌داری وجود ندارد.
فرضیه H_1 : بین فشار بودجه زمانی حسابرس و کیفیت سود ارتباط معکوس و معنی‌داری وجود دارد.

جدول ۳: نتیجه آزمون فرضیه اول

| متغیر | ضریب | آماره t | سطح |
|------------------------------------|--------|-----------|-------|
| عرض از مبدا | ۲.۲۱ | ۴.۸۴ | ۰.۰۰ |
| فشار زمانی | -۱.۸۴ | -۸.۵۷ | ۰.۰۰ |
| وضعیت شرکت | -۰.۱۲۷ | -۲.۹۴۳ | ۰.۰۰۳ |
| جریان وجه نقد عملیاتی | ۰.۴۷۸ | ۱۲.۵۰۰ | ۰.۰۰ |
| نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام | -۰.۰۵ | -۰.۸۲ | ۰.۴۱ |
| ضریب تعیین | ۰/۴۹ | آماره F | ۲۴۸ |
| ضریب همبستگی | ۰/۳۳ | سطح | ۰/۰۰ |
| آماره دوربین و اتسون ۲/۰۲ | | | |

همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، آماره t و سطح معنی‌داری برای متغیر توضیحی فشار بودجه زمانی به ترتیب ۱.۸۴- و ۰.۰۰ است که نشان می‌دهد رابطه ای معکوس و معنی دار در سطح خطای ۵٪ بین کیفیت سود و فشار بودجه زمانی حسابرسی وجود دارد؛ بنابراین فرضیه H_1 تحقیق تأیید می‌شود. آماره F و سطح برای مدل به ترتیب برابر با ۲۴۸ و ۰/۰۰ است که نشان می‌دهد مدل رگرسیون در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای معنی‌داری می‌باشد. آماره دوربین و اتسون بدست آمده برابر ۲/۰۲ است که نشان‌دهنده عدم وجود خود همبستگی بین خطاهای مدل می‌باشد.
متغیر کنترلی وضعیت شرکت و جریان وجه نقد عملیاتی با داشتن آماره t و سطح معنی دار مناسب نشان‌دهنده ارتباط منفی و مثبت با کیفیت سود می‌باشد و سایر متغیرهای کنترلی به دلیل داشتن سطح بیشتر از سطح خطای قابل قبول، رابطه با کیفیت سود ندارند.

۱۷-۲- تجزیه و تحلیل فرضیه دوم

فرضیه H_0 : بین نوع گزارش و کیفیت سود رابطه معناداری وجود ندارد.
فرضیه H_1 : بین نوع گزارش و کیفیت سود رابطه معناداری وجود دارد.

جدول ۴: نتیجه آزمون فرضیه دوم

| متغیر | ضریب | آماره t | سطح |
|---------------------------|-------|---------|------|
| عرض از مبدا | ۲.۳۷۷ | ۷.۸۸ | ۰.۰۰ |
| نوع گزارش | ۰.۸۱۹ | ۳.۶۲ | ۰.۰۰ |
| تغییر در بند گزارش | -۰.۸۹ | -۱.۶۸ | ۰.۰۵ |
| تغییر در حسابرِس | -۰.۱۳ | -۱.۲۹ | ۰.۱۹ |
| موسسه حسابرِس | ۰.۰۱۴ | ۱.۱۴ | ۰.۸۸ |
| ضریب تعیین | ۰.۳۶ | آماره f | ۲۸۰ |
| ضریب همبستگی | ۰.۴۱ | سطح | ۰.۰۰ |
| آماره دور بین واتسون ۱/۹۲ | | | |

همانطور که در جدول ۴ مشاهده می‌شود، آماره t و سطح معنی‌داری برای متغیر نوع گزارش به ترتیب ۳.۶۲ و ۰.۰۰ است که نشان می‌دهد رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار در سطح خطای ۵٪ بین نوع گزارش حسابرِس و کیفیت سود وجود دارد؛ بنابراین فرضیه H_1 تحقیق تأیید می‌شود. آماره F و سطح برای مدل به ترتیب برابر با ۲۸۰ و ۰/۰۰ است که نشان می‌دهد مدل رگرسیون در سطح اطمینان ۹۵٪ دارای معنی‌داری می‌باشد. آماره دور بین واتسون بدست آمده برابر ۱/۹۲ است که نشان‌دهنده عدم وجود خود همبستگی بین خطاهای مدل می‌باشد.

متغیر کنترلی تغییر در بند گزارش با داشتن آماره t و سطح معنی‌داری به ترتیب -۱.۶۸ و ۰.۰۵ نشان‌دهنده ارتباط منفی با کیفیت سود می‌باشد و سایر متغیرهای کنترلی به دلیل داشتن سطح بیشتر از سطح خطای قابل قبول، رابطه‌ای با کیفیت سود ندارند.

۱۸- نتیجه گیری

۱- با توجه به تأیید فرضیه وجود ارتباط بین فشار بودجه زمانی و کیفیت سود، این نتیجه حاصل می‌شود که با افزایش فشار ناشی از بودجه زمانی گزارش حسابرِس باعث کاهش کیفیت حسابرِس و به تبع آن کاهش کیفیت سود می‌گردد. این بدان معناست که هر چه میزان زمان انجام حسابرِس آزادتر باشد و به تبع آن فشار بودجه زمانی کمتر باشد حسابرِس دقیق‌تر و کیفیت سود اعلامی بالاتر می‌باشد.

۲- با توجه به تأیید فرضیه وجود ارتباط بین کیفیت سود و نوع گزارش حسابرِس، این نتیجه حاصل می‌شود که تغییر نوع گزارش باعث بهبود صورت‌های مالی از طرف شرکت و یا ارائه دقیق نقاط ضعف و خطر و خطا از طرف حسابرسان می‌باشد که منجر به شفافیت و بالا رفتن کیفیت سود اعلامی می‌گردد. نتایج این پژوهش با مقاله حیدری (۱۳۹۳) که به بررسی رابطه‌ی کیفیت سود، اندازه شرکت و اندازه موسسه حسابرِس بر نوع اظهار نظر حسابرِس پرداخت یکسان می‌باشد.

۱۹- محدودیت های ایجادى تحقیق

تحقیق حاضر همانند سایر تحقیقات، دارای محدودیت‌هایی می‌باشد که تصمیم‌گیری بر اساس نتایج را با مشکل روبرو می‌کند. از جمله این محدودیت‌ها شامل:

۱- از آنجایی که برای انتخاب نمونه از میان شرکت‌های جامعه آماری، ویژگی‌هایی که در فصل سوم به آنها اشاره شد مبنا قرار گرفته است، لذا تعمیم نتایج تحقیق به آن گروه از شرکت‌هایی که دارای ویژگی متفاوتی با نمونه هستند، باید با احتیاط صورت پذیرد.

۲- تسری نتایج تحقیق به شرکت‌های خارج از بورس، به دلیل وجود تفاوت‌های احتمالی در رفتار آنها نسبت به گزارشگری مالی با محدودیت‌هایی مواجه است.

۲۰- پیشنهادهایی مبتنی بر یافته‌های تحقیق

۱- بر اساس نتیجه حاصل از فرضیه اول مبنی بر وجود ارتباط معنادار بین فشار زمانی و کیفیت سود که مورد قبول واقع گردید، به مدیران و تصمیم‌گیرندگان مؤسسات حسابرسی پیشنهاد می‌گردد ضمن توجه به تأثیرات سوء فشار زمانی بر کیفیت عملیات حسابرسی و به تبع آن کاهش اثربخشی حسابرسی، جهت افزایش اثربخشی حسابرسی، بودجه زمانی مناسبی را در مرحله برنامه‌ریزی عملیات حسابرسی در نظر گرفته و یا زمان گزارشات خاص واحد مورد رسیدگی را از قبل به گروه حسابرسی اعلام نمایند تا گروه حسابرسی، خود نسبت به زمان عملیات حسابرسی برنامه‌ریزی نمایند همچنین استفاده هر چه بیشتر از فنون رایانه‌ای در حسابرسی باعث تسهیل فرایند دریافت اطلاعات از دستگاه‌ها و ایجاد امکان تجزیه و تحلیل سهل و سریع توسط حسابرسان و کمک به انجام شیوه‌های مختلف حسابرسی اعم از حسابرسی مالی، رعایت و یا عملکرد و تهیه گزارشات حسابرسی می‌شود. فنون رایانه‌ای در حسابرسی از چنان پیشرفتی برخوردارند که امروزه از این تکنیک‌ها به صورت هوشمند برای کشف فساد مالی نیز استفاده می‌شود. کتب و مقالات متعددی نیز در این خصوص منتشر شده است که ذیلاً فهرست وار به مزایای عمومی این قبیل فنون اشاره می‌شود:

-حذف عملیات وقت گیر در حسابرسی

-ایجاد ساختار سیستمی برای حسابرسی

-افزایش کنترل بر امور حسابرسی

-افزایش تسلط حسابرسان بر حساب دستگاه‌ها

-ایجاد امکان اعمال کنترل‌های فراوان بر روی حساب دستگاه‌ها

-حذف تدریجی نیاز به حضور مداوم حسابرسان در دستگاه‌های مورد حسابرسی

۲- نوع گزارش حسابرسی بر رفتار مخاطبین خود تأثیرگذار 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 سایه ایفای صحیح نقش اعتبار بخشی حسابرسان و بالاتر بردن کیفیت حسابرسی در جهت عدم ارائه گزارش مقبول برای کاهش اعمال مدیریت سود و افزایش کیفیت سود گامی برداشته باشند. همچنین به مخاطبین و استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی بخصوص گزارش سود به عنوان معیار عملکرد مالی پیشنهاد می‌گردد، برای تصمیم‌سازی صحیح، بر پایه معیار مزبور و گزارش مقبول حسابرسی به تنهایی اتکا ننموده و از سایر معیارها نیز برای این منظور استفاده کنند تا بهترین و صحیح‌ترین تصمیمات را بر پایه این اطلاعات اتخاذ نمایند.

۲۱- پیشنهادهایی در رابطه با تحقیقات آتی

۱- از آنجایی که معیارهای کیفیت سود بسیار زیاد بوده و اجماع کلی بر روی آن وجود ندارد، لذا پیشنهاد می‌شود از معیارهای جدیدتر کیفیت سود، جهت ارزیابی استفاده شود.

- ۲- از آنجا که ممکن است رفتار متغیرها در صنایع مختلف متفاوت باشد، پیشنهاد می شود تحقیق به تفکیک صنعت هم انجام شود.
- ۳- پیشنهاد می شود این تحقیق با توجه به شرکتهایی که در فرابورس هستند، نیز انجام شود.
- ۴- بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در سازمان حسابداری و سایر موسسات خصوصی.
- ۵- بررسی ارتباط بین فشار زمانی، پیچیدگی کار و اثربخشی حسابداری در حسابداری داخلی.

منابع

۶. حیدری، م (۱۳۹۳) بررسی تأثیر عامل رفتاری اعتماد به نفس بیش از حد مدیریت بر چسبندگی هزینه: نقش تعدیلی عوامل اقتصادی و عوامل مبتنی بر نظریه نمایندگی در آن، دوره ۲۱، شماره ۲، تابستان ۱۳۹۳، صفحه ۱۵۱-۱۷۲
۷. علوی طبری، ح و ویدا مجتهدزاده، (۱۳۸۸) "رابطه کیفیت سود و سود تقسیمی در بورس اوراق بهادار تهران"، تهران، نشر میزان.
۸. ابراهیمی، ک علی و حامد ذاکری. "بررسی مدیریت سود با استفاده از فروش دارا یی ها." تحقیقات حسابداری و حسابداری ۱، ۳ (۱۳۸۸): ۱۲۲-۱۳۵.
۹. علوی طبری، ح و ویدا مجتهدزاده، (۱۳۸۸) "رابطه کیفیت سود و سود تقسیمی در بورس اوراق بهادار تهران"، تهران، نشر میزان. بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۵۶، ص ۱۰۶-۹۳.
۱۰. علوی، ح و همکاران، ۱۳۸۸، " بررسی رابطه کیفیت حسابداری و پیش بینی سود"، فصلنامه تحقیقات حسابداری، شماره ۳، صفحه ۲۵ - ۳۳
۱۱. کردستانی، غ و ظیاء الدین مجدی، (۱۳۸۶) "بررسی ارتباط بین ویژگی های کیفی سود و هزینه سرمایه" بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۸، ص ۱۰۴-۸۵.
۱۲. حساس یگانه، ی؛ و رضا قنبریان، (۱۳۸۵)، " کیفیت حسابداری از دیدگاه نظری و تحقیقات تجربی"، فصلنامه حسابدار رسمی، بهار و تابستان، صفحه ۳۹-۴.
۱۳. دلاور، ع (۱۳۸۵). روشهای تحقیق در روانشناسی و علوم تربیتی. تهران، انتشارات: دانشگاه پیام نور.
۱۴. خواجهوی، ش و امین ناظمی، (۱۳۸۴). "بررسی ارتباط بین کیفیت سودبازده سهام باتاکید بر نقش ارقام تعهدی" در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۰، ص ۶۰-۳۷. نوروش، ا و مهدی مجیدی، (۱۳۸۴). "بررسی رابطه بین کیفیت سود و هزینه سرمایه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری برق، شماره ۴۳.
۱۵. نوروش، ا و مهدی مجیدی، (۱۳۸۴). "بررسی رابطه بین کیفیت سود و هزینه سرمایه در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، حسابداری برق، شماره ۴۳.
۱۶. ثقفی، ع و غلام رضا کردستانی، (۱۳۸۳). "بررسی و تبیین رابطه بین کیفیت سود و واکنش بازار به تغییرات سود نقدی"، بررسی های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۷، ص ۷۲-۵۱.
۱۷. مجتهدزاده؛ و و پروین آقایی (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، دوره ۱۱، شماره ۴ - شماره پیاپی ۴۴۲، زمستان ۱۳۸۳.
18. Tamara A. Lambert, Keith L. Jones, Joseph F. Brazel, D. Scott Showalter, (2017), "Audit time pressure and earnings quality: An examination of accelerated filings", Accounting, Organizations and Society xxx (2017) 1-17.
19. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2012). Maintaining and applying professional skepticism in audits. Staff audit practice alert No. 10 (SAPA 10). Washington, D.C: PCAOB.

20. Salterio, S. E. (2012). Fifteen years in the trenches: Auditor-client negotiations exposed and explored. *Accounting & Finance*, 52(S1), 233e286.
21. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). Auditing standard No. 13, the Auditor's responses to the risks of material misstatement. Washington, DC: AICPA.
22. Cornell, B. Landsman, R. (2009)." accounting valuation: is earnings quality an issue? ", *journal of financial analysts*, Vol.80, No.4, p.750.
23. Desai, H. Bhattacharya, N. Venkataraman, K. (2009)." Earnings Quality and Information Asymmetry".
24. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2008). Report on the PCAOB's 2004, 2005, 2006, and 2007 inspections of domestic annually inspected firms. Washington, D.C: PCAOB.
25. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). Auditing standard No.5, an audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements. Washington, DC: AICPA.
26. Beneish, M.Vagus, M. (2006)." insider trading, earning quality, and accrual mispricing ", *the accounting review*, Vol.50, No.6, pp.320-325.
27. Ball, R.Shivakumar, L. (2005)." earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness", *journal of accounting and economics*, Vol.39, p p.83-128.
28. Ball, R.Shivakumar, L. (2005)." Earning's quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness", *journal of accounting and economics*, Vol.39, p p.83-128.
29. Francies, I. Lafond, R.Olsson, P. Schipper, K. (2005)." the market pricing of accruals quality ", *journal of accounting and economics*, Vol.39, No.2, p p.295-327.
30. Hanlon, M. (2005)." the persistence and pricing of earning's, accruals and cash flows when firms have large book-tax differences", *the accounting review*, Vol80, No.1, pp137-166.
31. Ahmed, A. (2004). "Does the market reaction to equity issues depend on earnings quality?" financial management association (FMA) doctoral student seminar, New Orleans, Louisiana.
32. Ahmed, A. (2004). "Does the market reaction to equity issues depend on earnings quality? ", financial management association(FMA) doctoral student seminar, new Orleans,Louisiana .Ghosh, A.Gu and pjain. (2004) " sustained earnings and revenue growth, earnings quality, and earning response coefficients “.
33. Lugee, B.Marquardt, C. (2004)." earnings informativeness and strategic disclosure: and empirical analysts of pro forma earnings ", *the accounting review*, Vol.79, No.3, pp.769-795.
34. Scholer, F. (2004)." the quality of accruals and earnings and the market pricing of earnings quality ", working paper Arhus school of business, p.13.
35. Braua, A. (2004)." using the FASB qualitative characteristics in earning quality measures", pro Quest information and learning company, UMI number. 3208143.
36. Kirschenheiter, M. Melumad, N. (2004)." earnings quality and smoothing", working paper Columbia business school, p. 65.
37. Chan, K. Chan, L. Jegadeesh, N. Lakinishok, J. (2003)." earnings quality and stock returns", working paper university of Illinois at Urbana –champaign-department of finance, p.20.
38. Francies, I. Lafond, R. Olsson, P. Schipper, K. (2003)." earnings quality and the pricing effects of earnings patterns", working paper duke university, p.53.

39. Hodge, F. (2003). " investors perceptions of earnings quality, auditor independence, and the usefulness of audited financial information ", supplement accounting horizons, pp.37-48.
40. Richardson, S. (2003). " earnings quality and short sellers", supplement accounting horizons, pp.97 -110.
41. Schiper, K.Vincent, L. (2003). " earnings quality ", accounting horizons, supplement 2003,pp.97-110.
42. Mikhail, M. Walther, B.Willis, R. (2003). "Reactions to dividend changes conditional on earning quality", journal of accounting, auditing, and finance, Vol.18, No. 1, pp.121-151.
43. Penman, S.Zhang,X. (2002). " accounting conservatism,the quality earnings, and stock returns",the accounting review, Vol.77,No.2, pp.237-264.
44. Barth, M. Beaver, W. and W, landsman. (2002). " the relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: enother view", journal of accounting and economics, Vol.77, pp.755-791.
45. Mc Nichals, M. (2002). " discussion of the quality of accruals and earnings ", the role of accruals estimations errors ", the accounting review, Vol. 77, pp. 61-69.
46. Richardson,S.Sloan,R.Soliman,M. Tuna, I. (2001). " information in accruals about the quality of earnings",working paper university of Michigan business school, ann arbor, p.52.
47. Siegal, G. (1979). " the quality of earnings concept –A survey ", journal of financial analysts.
48. Sloan, (1996). "Do stock prices fully reflect information in accruals and cash flows about future earnings? ", the accounting review, Vol.7, No.3, pp.289-315.
49. Revsine, L.Collin, D.Johnson,B. (1996). " financial reporting and analysts", prentice hall, upper saddle reiver, new jersey, p.988.

Investigating the Effect of Audit Time Pressure Budgeting on the Quality of Profit

Farzin Khoshkar ¹, Mohammad Mahmoudi ², Zahra Dolati Darabad ³

1- Lecturer, Accounting and Audit Department, Naser Khosra Institute of Higher Education, Saveh, Iran

2- Lecturer at Naser Khosra Institute of Higher Education, Saveh, Iran

3- Master Student of Accounting, Naser Khosra Institute of Higher Education, Saveh, Iran

Abstract

For many years, accounting profit has been the basis for the performance of business activities. In this regard, investors, creditors and all beneficiaries, rely on this profit and rely on their own calculations. But this profits are subject to changes that are being made by its suppliers, the management directors. This means that due to the estimation of the accounting components of the financial statements, these calculations change and will be regulated and published. Meanwhile, some sophisticated shareholders noticed that such profits were not reliant and were somehow dramatic. Even if the well-trained auditors do this, it's not possible to rely on these profits either because of the subjective nature of the audit process and because of the auditor's beliefs, not on the basis of reality. In this study, by reviewing 108 companies admitted to the stock exchange during 2012-2017, we concluded that the time pressure of the audit report has a negative and significant relationship with the quality of profit. As well as the capital structure and the type of audit report, have a meaningful relationship with the quality of earnings.

Keywords: Audit Budgeting Pressure, Quality of Profit, Audit Quality
