

## مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان: شواهدی از بخش خصوصی حسابرسان

بهمن بنی مهد<sup>۱</sup>

یحیی حساس یگانه<sup>۲</sup>

نرگس یزدانیان<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۲/۶/۲۰

تاریخ دریافت: ۹۲/۴/۳۱

---

### چکیده

هدف این پژوهش شناسایی رابطه میان مدیریت سود و اظهار نظر حسابرسان بخش خصوصی است. دوره زمانی پژوهش شامل یک دوره ده ساله، از سال ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ می باشد. تعداد شرکتهای نمونه پژوهش نیز شامل ۱۰۶ شرکت از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. روش پژوهش از نوع همبستگی است. آزمون فرضیه ها نیز بر اساس روش رگرسیون چند متغیره انجام شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق الزحمه حسابرسان و مالکیت دولتی با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر رابطه معنی دار دارند. هم چنین یافته های این پژوهش بیانگر آن است که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرسان و تغییر مدیریت با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهارنظر رابطه ای معنی دار ندارند. شواهد پژوهش بر این نکته تاکید دارند که رابطه مستقیم میان مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسان می تواند ناشی از افزایش کیفیت حسابرسان در بخش خصوصی باشد.

**واژه های کلیدی:** مدیریت سود، اظهارنظر حسابرسان، حق الزحمه حسابرسان، موسسات حسابرسان بخش خصوصی.

---

۱- استادیار گروه حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد کرج، dr.banimahd@gmail.com

۲- دانشیار گروه حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی

۳- دانشجوی دوره دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تهران (نویسنده مسئول)

## ۱- مقدمه

مدیریت سود حالتی است که در آن مدیران واحدهای تجاری، سود را مطابق با میل خود گزارش می‌نمایند و نه مطابق با محتوای اقتصادی فعالیت‌های واحد تجاری. اسکات<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) مدیریت سود را انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیر تعریف می‌نماید. به عقیده او، هدف مدیر به واسطه این انتخاب آن است تا به اهداف خاصی از جمله دریافت پاداش بیشتر، کاهش نسبت بدهی، کاهش مالیات و کاهش هزینه‌های سیاسی و امثالهم نایل آید. حسابرسان نقش مهمی در نظارت بر عملکرد مدیر و محدود نمودن رفتارهای فرصت‌طلبانه او دارند. تا آنجا که مجامع علمی و حرفه‌ای، وظیفه حسابرسی را اعتباردهی و اطمینان‌بخشی نسبت به گزارش‌های مالی و در نهایت ارتقای کیفیت اطلاعات حسابداری می‌دانند. آن‌ها اطلاعات مالی حسابرسی شده را ابزاری برای کاهش مخاطره سرمایه‌گذاری، بهبود کیفیت تصمیم‌گیری درون سازمانی و برون سازمانی، افزایش سطح بازده ناشی از داد و ستد اوراق بهادار و بهبود ساختار سبد سرمایه‌گذاری افراد و گروه‌های مختلف می‌شناسند.

کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد. هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش می‌یابد. پژوهش‌های مختلف نشان داده‌اند شرکت‌هایی که حسابرسان بزرگ و با کیفیت دارند، مدیریت سود در آن‌ها کمتر از شرکت‌هایی بوده است که توسط موسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده‌اند (چن و همکاران، ۲۰۱۰). از این رو نقش حسابرسی در کنترل و دستکاری ارقام تعهدی و در نتیجه گزارش سودهای مدیریت شده توسط مدیران، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. تاکنون مطالعه‌ای در خصوص رابطه مدیریت سود و اظهار نظر

حسابرس آن هم در موسسات حسابرسی بخش خصوصی صورت نگرفته است. بنابراین پرسش اصلی این پژوهش آن است که چه رابطه‌ای میان مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس در موسسات حسابرسی بخش خصوصی وجود دارد؟ خصوصی‌سازی حرفه حسابرسی طی سال‌های اخیر و هم‌چنین فقدان پژوهش کافی، این انگیزه را در نویسندگان مقاله حاضر به وجود آورد تا رابطه مدیریت سود و اظهارنظر حسابرس آن هم در بخش خصوصی حسابرسی را مورد بررسی قرار دهند. هدف این مقاله آن است تا تحلیل‌گران مالی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار را از اثر بخشی نقش حسابرسی بر کیفیت سود گزارش شده بیشتر آگاه نماید. انتظار می‌رود نتایج این پژوهش بتواند دستاورد و ارزش افزوده علمی به شرح زیر داشته باشد:

اول این که نتایج این پژوهش می‌تواند موجب گسترش مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در ارتباط با مدیریت سود و کیفیت حسابرسی شود. دوم این که شواهد پژوهش نشان خواهد داد آیا مدیریت سود عاملی موثر بر تعدیل گزارش حسابرسی خواهد بود یا خیر؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می‌تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار قانون‌گذاران حوزه تدوین استانداردهای حسابرسی و بازار سرمایه و هم‌چنین استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی قرار دهد. سوم این که نتایج پژوهش می‌تواند ایده‌های جدیدی برای انجام پژوهش‌های جدید در حوزه حسابرسی، پیشنهاد نماید.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مبانی نظری این پژوهش مبتنی بر فرضیه کیفیت اطلاعات است. بر اساس این فرضیه، وظیفه حسابرس

شاخص کیفیت حسابرسی انتخاب و نشان دادند هر چه مدت تصدی حسابرس افزایش یابد، مدیریت سود کاهش و در نتیجه کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی افزایش می‌یابد. ایتنون و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۳) در پژوهشی دریافتند که کیفیت حسابرسی با جنسیت شرکای حسابرسی رابطه دارد. آن‌ها کیفیت حسابرسی را از طریق ارقام تعهدی اختیاری (مدیریت سود) اندازه‌گیری نمودند. آن‌ها نشان دادند شرکت‌هایی که توسط شریک زن، حسابرسی می‌شوند، در مقایسه با سایر شرکتها، مدیریت سود کمتری دارند. هم‌چنین به این نتیجه رسیدند که در این گونه شرکتها مدیریت سود از نوع حداکثرسازی و حداقل سازی سود کمتر از سایر شرکتها است. آن‌ها پیشنهاد می‌کنند که جنسیت شرکای حسابرسی عامل مهمی در تعیین کیفیت حسابرسی است.

یافته‌های کیم و همکاران<sup>۷</sup> (۲۰۰۴) و چانگ<sup>۸</sup> (۲۰۰۴) نشان می‌دهد که با تغییر حسابرسی، مدیریت سود در صورتهای مالی کاهش می‌یابد. نتایج تحقیق میرز و همکاران<sup>۹</sup> (۲۰۰۳) نشان می‌دهد با طولانی شدن دوره تصدی حسابرس در یک شرکت، پراکندگی ارقام تعهدی اختیاری (مدیریت سود) در صورتهای مالی کاهش می‌یابد. به عبارت دیگر نتایج حاصل از این پژوهش‌ها نشان می‌دهد که با تغییر حسابرسی، اعمال نفوذ حسابرسی بر مدیریت شرکت افزایش می‌یابد و امکان دستکاری ارقام تعهدی توسط مدیریت کاهش می‌یابد. یافته‌های پژوهش چمبرز و پاین<sup>۱۰</sup> (۲۰۱۱) با عنوان کیفیت حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی بیانگر این مطلب است که بین مقدار بازده عملیاتی مربوط به ارقام تعهدی غیرعادی و کیفیت حسابرسی رابطه منفی وجود دارد. آن‌ها در پژوهش دیگری نیز به این نتیجه رسیدند که افزایش کیفیت حسابرسی و بکارگیری قانون ساربنز اکسلی منجر به افزایش قابلیت اتکای ارقام تعهدی در

بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری است. وظیفه ای که در نهایت موجب ارتقای سودمندی اطلاعات برای تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان و سایر ذینفعان می‌شود. بر اساس این فرضیه هر چه کیفیت اطلاعات از طریق فرآیند حسابرسی افزایش یابد در آن صورت هزینه سرمایه، عدم تقارن اطلاعاتی و هزینه نمایندگی کاهش می‌یابد. مطابق این فرضیه سرمایه‌گذاران خواهان صورت‌های مالی حسابرسی شده هستند. زیرا به عقیده سرمایه‌گذاران صورت‌های مالی حسابرسی شده اطلاعات سودمندی را برای مدل‌های تصمیم‌گیری آن‌ها فراهم می‌نماید. این موضوع به معنی آن است که فرآیند حسابرسی موجب می‌شود تا ارزش صورت‌های مالی نزد سرمایه‌گذاران افزایش یابد و این خود در نهایت ارتقای منزلت و ارزش حرفه حسابرسی نزد سرمایه‌گذاران را به دنبال دارد (والاس<sup>۲</sup> ۲۰۰۴). بر اساس این فرضیه می‌توان استدلال نمود که هر چه فرآیند حسابرسی بتواند مدیریت سود را کاهش دهد در آن صورت کیفیت حسابرسی نیز بالاتر است. انتظار می‌رود هرچه مدیریت سود بیشتر شود، تعداد بندهای اظهار نظر حسابرس نیز افزایش یابد. بکر<sup>۳</sup> و همکاران (۱۹۹۸) رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها نشان دادند شرکت‌هایی که از خدمات حسابرسی موسسات حسابرسی کوچک استفاده می‌کنند، مدیریت سود بیشتری دارند و کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه کیفیت حسابرسی در این شرکتها پایین‌تر از شرکت‌هایی است که از خدمات موسسات حسابرسی بزرگ استفاده می‌کنند. لی<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) دریافت که دقت حسابرسی و کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی در شرکت‌هایی که توسط موسسات حسابرسی بزرگ حسابرسی می‌شوند بیشتر از سایر شرکتها است. هو و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۰) مدت تصدی حسابرس را به عنوان

دلیل افزایش تعداد قراردادهای نظارتی و راهبری شرکتی در شرکت‌های بزرگ، حسابرسان در ارائه گزارش در این شرکت‌ها دقت بیشتری مبذول می‌دارند. کراسول و همکاران<sup>۲۴</sup> (۲۰۰۲) و فاروجیا و بالدچینو<sup>۲۵</sup> (۲۰۰۵) نیز در تحقیقات خود نشان دادند که ارتباط معنی‌داری بین اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی و گزارش مشروط حسابرس وجود دارد. لاسال و دیگران<sup>۲۶</sup> (۱۹۹۶) در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که احتمال دریافت گزارش عدم اظهار نظر توسط شرکت‌های بزرگ در مقایسه با شرکت‌های کوچک بیشتر می‌باشد. موچلر<sup>۲۷</sup> (۱۹۸۶) و باریز<sup>۲۸</sup> (۲۰۰۵) نیز وجود ارتباط معنادار بین اندازه‌ی واحد مورد رسیدگی و اظهار نظر حسابرس را تایید کردند. اما، هودیپ و کوکی<sup>۲۹</sup> (۲۰۰۵)، اسپاتیس<sup>۳۰</sup> (۲۰۰۳) بیان کرد که بین اندازه‌ی شرکت و اظهار نظر حسابرس ارتباط معناداری وجود ندارد.

فارینها<sup>۳۱</sup> با استفاده از اطلاعات شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار پرتغال طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۴ نشان داد که بین نرخ بازده دارایی‌ها، سود عملیاتی، لگاریتم جمع دارایی‌ها، نسبت مالکانه و تعداد اعضای غیرموظف هیات مدیره با گزارش مقبول حسابرس رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد. چن و همکاران<sup>۳۲</sup> (۲۰۱۰) در پژوهش خود در ۴۶ شرکت چینی در سال ۲۰۰۲ پی بردند که از میان شرکت‌های نمونه انتخابی، ۳۰ شرکت حسابرس خود را به منظور دریافت گزارش مقبول حسابرسی تغییر دادند و موسسات حسابرسی کوچک را به عنوان حسابرس خود انتخاب کردند. نتایج حاصل از پژوهش لنکس<sup>۳۳</sup> (۲۰۰)، چنا و همکاران<sup>۳۴</sup> (۲۰۰۹) نیز موید این مطلب می‌باشد. همچنین نتایج تحقیق چو و همکاران<sup>۳۵</sup> نشان می‌دهد که رابطه‌ی معنی‌دار میان تغییر حسابرس و صدور گزارش مشروط حسابرس وجود دارد. نتایج پژوهش چانگ و

صورت‌های مالی می‌گردد. لای<sup>۱۱</sup> (۲۰۰۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که در شرکت‌های دارای فرصت‌های سرمایه‌گذاری بالا، زمانیکه حسابرسی آن‌ها توسط حسابرسان عضو پنج شرکت بزرگ حسابرسی انجام می‌شود، میزان اقلام تعهدی اختیاری کاهش می‌یابد.

پژوهش بل و تیور<sup>۱۲</sup> (۱۹۹۱) نشان می‌دهد که بین نسبت جاری، نسبت گردش موجودی کالا، نسبت گردش حسابهای دریافتی، نرخ بازدهی سرمایه، اهرم مالی و گزارش مشروط حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد. لایتین و لایتین<sup>۱۳</sup> (۱۹۹۸)، بیان کردند که کاهش نرخ رشد، نسبت حقوق صاحبان سهام به دارایی و اندازه‌ی شرکت، احتمال دریافت گزارش مشروط را افزایش می‌دهد. مک کیون و دیگران<sup>۱۴</sup> (۱۹۹۱)، کریشنان و کریشنان<sup>۱۵</sup> (۱۹۹۶)، بارتو<sup>۱۶</sup> (۲۰۰۰)، رینالد و فرانسیس<sup>۱۷</sup> (۲۰۰۱)، گاجانیس و دیگران<sup>۱۸</sup> (۲۰۰۵)، در پژوهش‌های خود پی بردند که بین نسبت بدهی و دریافت گزارش مشروط حسابرس رابطه معنی‌دار وجود دارد، زیرا با افزایش نسبت اهرمی در این شرکت‌ها ریسک تداوم فعالیت نیز افزایش می‌یابد. چن و چورچ<sup>۱۹</sup> (۱۹۹۲) نیز در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که نسبت بدهی توانایی پیش‌بینی گزارش مشروط حسابرسی را دارد. در حالی‌که فیرث<sup>۲۰</sup> (۱۹۹۳) و اسپاتیس<sup>۲۱</sup> (۲۰۰۳) نشان دادند که ارتباط معناداری بین نسبت بدهی به دارایی و اظهار نظر مشروط حسابرس وجود ندارد. آنان پی بردند که عواملی مثل زیان و نسبت جاری توان توضیح بیشتری برای دریافت گزارش حسابرسی دارند.

بسلی و همکاران<sup>۲۲</sup> (۱۹۹۹) پی بردند که احتمال دریافت گزارش مشروط حسابرس در شرکت‌هایی که سود کمتری گزارش می‌کنند، بیشتر می‌باشد. نتایج حاصل از پژوهش پالمرز<sup>۲۳</sup> (۱۹۸۶) بیان می‌دارد که به

نهادی کاهش در کیفیت حسابرسی را به همراه خواهد داشت.

رویایی و آذین فر (۱۳۹۱) کیفیت حسابرسی را در صنایع مختلف بررسی نمودند. آن‌ها کیفیت حسابرسی را بر اساس صحت اظهارنظر حسابرسی اندازه‌گیری کردند. شاخص کیفیت حسابرسی در پژوهش آن‌ها میزان تحریفات کشف و گزارش شده در گزارش حسابرسی سال قبل و سال جاری بود. نتایج پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود در صنایعی که سودآوری در آن صنایع پایین است کیفیت حسابرسی نیز پایین بوده اما در صنایعی که مشکل سودآوری ندارند، کیفیت حسابرسی نیز بیشتر است. حساس‌یگانه و آذین فر (۱۳۸۹) رابطه کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی را بررسی نمودند. شاخص کیفیت حسابرسی در پژوهش آن‌ها میزان تحریفات کشف و گزارش شده در گزارش حسابرسی سال قبل و سال جاری بود. نتیجه پژوهش آن‌ها نشان داد کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی بخش خصوصی به عنوان موسسات حسابرسی با اندازه کوچک، در مقایسه با سازمان حسابرسی بیشتر است.

نونهال‌نهر و همکاران (۱۳۸۹) به بررسی رابطه بین قابلیت اتکای اقلام تعهدی و کیفیت حسابرسی در میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس طی سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ پرداختند. برای تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه موسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی و به منظور محاسبه قابلیت اتکای اقلام تعهدی از مدل ریچاردسون و همکاران استفاده نمودند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسی با کیفیت بالاتر، در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرسی با کیفیت پایین‌تر، دارای ضریب پایداری

همکاران<sup>۳۶</sup> (۲۰۱۰) نشان می‌دهد که استقلال، تجربه، دوره تصدی و تخصص حسابرسی در صنعت از عوامل موثر بر اظهارنظر وی می‌باشد.

کامران و همکاران<sup>۳۷</sup> (۲۰۰۹) پی بردند که با تغییر اختیاری حسابرسی کیفیت حسابرسی از طریق افزایش مدیریت سود کاهش می‌یابد.

یافته‌های گیگر و همکاران<sup>۳۸</sup> (۲۰۰۵) نشان می‌دهد که اندازه شرکت، سودآوری، نوع حسابرسی، نوع صنعت، مدت زمان حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی در سال قبل بر صدور گزارش حسابرسی غیر مقبول درباره تداوم فعالیت شرکت موثر است. هدیپ<sup>۳۹</sup> (۲۰۰۵) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین تغییر مدیریت و نوع اظهارنظر حسابرسی پرداخت. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که احتمال دریافت گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های با عملکرد ضعیف و شرکت‌هایی که اقدام به تغییر مدیریت می‌نمایند، بیشتر می‌باشد. ساندرگرن<sup>۴۰</sup> (۲۰۰۳) نشان داد که بین بالابودن نسبت بدهی و سودآوری پایین شرکت‌ها و احتمال دریافت گزارش غیرمقبول حسابرسی، رابطه معنی‌دار وجود دارد.

سجادی و همکاران (۱۳۹۱) تاثیر تداوم انتخاب حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرسی تاثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. آن‌ها در این تحقیق برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از شاخص اقلام تعهدی اختیاری استفاده نموده بودند. رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰) رابطه سه شاخص اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرسی و نوع گزارش حسابرسی به عنوان مشخصه‌های کیفیت حسابرسی و مالکیت نهادی را آزمون نمودند. نتیجه پژوهش آن‌ها بیانگر آن بود که هر چه میزان مالکیت نهادی بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی نیز افزایش خواهد یافت. هم‌چنین آن‌ها عنوان می‌کنند که تمرکز مالکیت

اقدام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقدام تعهدی بالایی دارند.

نمازی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. برای تعیین کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه حسابرسی و دوره تصدی حسابرسی و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش مبین این است که بین مدیریت سود و اندازه حسابرسی، یک رابطه مثبت ولی غیر معنی‌دار و همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد.

سجادی و همکاران (۱۳۸۶) به بررسی عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسی پرداختند. ایشان با بررسی گزارش‌های حسابرسی مشروط و مقبول ۱۴۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۱، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳ پی بردند که نسبت جاری و نسبت حسابهای دریافتی به دارایی بر گزارش مشروط حسابرسی مؤثر بوده‌اند اما، نسبت بدهی به دارایی و اندازه‌ی شرکت تاثیری نداشته‌اند. همچنین، بین گزارش مشروط حسابرسی سال قبل و نوع موسسه‌ی حسابرسی با گزارش مشروط حسابرسی سال جاری رابطه‌ی معناداری وجود دارد.

عباس‌زاده و منظرزاده (۱۳۸۹)، در پژوهش خود پی بردند که رابطه منفی و معنی‌دار بین عدم تغییر در اعضای هیئت مدیره سال جاری نسبت به سال قبل و تغییر در حسابرسی سال جاری نسبت به سال قبل با گزارش مقبول حسابرسی، وجود دارد.

حساس یگانه و جعفری (۱۳۸۹) به بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان

داد که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

آذین‌فر در پایان‌نامه کارشناسی ارشد خود در دانشگاه علامه طباطبایی در سال ۱۳۸۶ به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرسی پرداخت. وی در پژوهش خود سازمان حسابرسی را به علت پرسنل بیشتر و قدمت زیاد به عنوان حسابرسی بزرگ و موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی را به عنوان حسابرسی کوچک (غیر بزرگ) انتخاب نمود. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی نسبت به سازمان حسابرسی از کیفیت حسابرسی بالاتری برخوردار هستند.

حساس یگانه و همکاران در پژوهشی در سال ۱۳۸۴ به بررسی و تعیین عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی پرداختند که بر اساس آن ۷ عامل تخصص‌گرایی، کارایی حسابرسی، کشف تحریفات بااهمیت، تضاد منافع، وجود قوانین و مقررات، مکانیزم بازار و اندازه مؤسسات حسابرسی به عنوان عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی شناسایی شدند.

ویدا مجتهدزاده و پروین آقایی (۱۳۸۳) در پژوهشی به شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه استفاده‌کنندگان و حسابرسان مستقل پرداختند. ایشان در پژوهش خود با استفاده از متون و ادبیات حسابرسی، استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، بیانیه‌ها و با لحاظ داشتن شرایط محیطی ایران ۱۳ عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل شناسایی شد که مهم‌ترین آنها عبارتند از بازدید حسابرسی مستقل شریک و مدیر ارشد از مراحل کار حسابرسی، داشتن اطلاعات کافی در مورد صنعت صاحبکار و اهمیت حق‌الزحمه حسابرسی برای موسسه حسابرسی.

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۸۱ الی ۱۳۹۰ می‌باشد. با توجه به جامعه آماری، تعدادی از شرکت‌ها به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شده‌اند. به منظور تعیین نمونه آماری ۶ معیار در نظر گرفته شده است. در صورتی که یک شرکت حائز تمام معیارهای ذیل باشد به عنوان یکی از شرکت‌های نمونه انتخاب شده است:

(۱) شرکت مزبور قبل از سال مالی ۱۳۸۱ مورد پذیرش قرار گرفته باشد.

(۲) به منظور افزایش قابلیت مقایسه، پایان سال مالی شرکت ۲۹ اسفند باشد.

(۳) شرکت نباید سال مالی خود را طی دوره مورد بررسی تغییر داده باشد.

(۴) اطلاعات مورد نیاز از جمله حق‌الزحمه حسابرسی آن‌ها در دسترس باشد.

(۵) صورت‌های مالی آن‌ها توسط موسسات خصوصی، حسابرسی شده باشد.

(۶) به منظور همگن نمودن نمونه آماری، شرکت‌های فعال در حوزه واسطه‌گری مالی و سرمایه‌گذاری حذف گردیدند زیرا این شرکت‌ها ماهیت و طبقه‌بندی اقلام صورت‌های مالی آن‌ها متفاوت می‌باشد.

از میان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس طی سال‌های مورد نظر تنها ۱۰۶ شرکت (۵۵۵ داده) حائز شرایط پیش‌گفته بودند و به عنوان نمونه تحقیق انتخاب شدند.

#### ۴- متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه‌گیری آن‌ها

متغیر وابسته در پژوهش حاضر، تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر می‌باشد. متغیر مستقل نیز مدیریت سود است. هم‌چنین متغیرهای اندازه شرکت، پیچیدگی شرکت، سودآوری، نسبت اهرمی،

بنی‌مهد (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی عوامل تاثیرگذار بر صدور گزارش مقبول حسابرسی طی یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ در میان ۵۶ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های پژوهش دلالت بر این موضوع دارند که صدور گزارش مقبول حسابرسی بیشتر تحت تاثیر عواملی چون عملکرد مدیر، تغییر مالکیت، خصوصی بودن حسابرسی، گزینش اظهارنظر، تغییر حسابرس از یک موسسه خصوصی به یک موسسه خصوصی دیگر و اندازه شرکت مورد رسیدگی می‌باشد. هم‌چنین از میان متغیرهای مذکور، همه متغیرها به غیر از اندازه شرکت مورد رسیدگی رابطه‌ای مستقیم با احتمال صدور گزارش حسابرسی مقبول دارند.

ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۸۷) در پژوهش خود نشان دادند که بین نوع حسابرسی (سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی بخش خصوصی) و مدیریت سود رابطه مستقیم و معنادار وجود دارد. در شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند مدیریت سود کمتری صورت می‌گیرد.

#### ۳- روش‌شناسی پژوهش

از آن‌جا که هدف این پژوهش بررسی وجود رابطه همبستگی بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسی می‌باشد. روش پژوهش از جهت انجام مطالعه مورد نظر توصیفی، از نوع همبستگی می‌باشد. داده‌ها و اطلاعات پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مندرج در سامانه الکترونیکی اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار اقتباس شده است. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل رگرسیون خطی چند متغیره و با استفاده از نرم‌افزار SPSS صورت گرفته است.

حق‌الزحمه حسابرسی، تغییر مدیریت، مالکیت دولتی، تغییر حسابرس به عنوان متغیرهای کنترل در تحقیق در نظر گرفته شده اند. نحوه اندازه گیری متغیرها به صورت ذیل می باشد:

**مدیریت سود:** مدیریت سود به عنوان اقدامات آگاهانه‌ی به عمل آمده توسط مدیریت برای رسیدن به اهداف خاص تعریف می‌گردد. بررسی ادبیات مبتنی بر مدیریت سود بیانگر این است که تعداد زیادی از پژوهشگران این حوزه از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص مدیریت سود استفاده نموده‌اند (اسکات ۲۰۰۳). بسیاری از پژوهشگران در طی انجام مطالعاتی در زمینه مدیریت سود، با بکارگیری اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود اقدام به آرایه مدل‌هایی کرده‌اند که بارها قدرت تبیین آن‌ها توسط سایر پژوهشگران مورد آزمون قرار گرفته است. بر اساس پژوهش‌های اندکی که در کشور صورت گرفته است از جمله پژوهش‌های آقای و چالاکی در سال ۱۳۸۸ و همچنین بهار مقدم و کوهی در سال ۱۳۸۹، مدل کازنیک از قدرت تبیین بیشتری برای تعیین و کشف مدیریت سود برخوردار است. (آقای و چالاکی ۱۳۸۸، بهارمقدم و کوهی ۱۳۸۹، یعقوب نژاد و همکاران، ۱۳۹۱). لذا در این پژوهش از مدل کازنیک برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری استفاده شده است.

بر اساس مدل کازنیک اقلام تعهدی اختیاری بر اساس رابطه زیر محاسبه می شود:

$$\frac{TA_{it}}{A_{it-1}} = \alpha_{0i} \left( \frac{1}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{1i} \left( \frac{\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{2i} \left( \frac{PPE_{it}}{A_{it-1}} \right) + \alpha_{3i} \left( \frac{\Delta CFO_{it}}{A_{it-1}} \right) + \varepsilon_{it}$$

$TA_{it}$ : اقلام تعهدی

$A_{it-1}$ : جمع دارایی‌های شرکت  $i$  در سال  $t-1$

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

نسبت به سال  $t-1$

$\Delta REC_{it}$ : تغییرات حسابها و اسناد دریافتی شرکت

در سال  $t$  نسبت به سال  $t-1$

$PPE_{it}$ : مبلغ ناخالص اموال، ماشین آلات و

تجهیزات شرکت  $i$  در سال  $t$

$\Delta CFO$ : تغییر در جریان‌های نقد عملیاتی در سال  $t$

نسبت به سال  $t-1$

**اندازه شرکت صاحبکار:** در این پژوهش نیز

همانند بسیاری از پژوهش‌های دیگر از لگاریتم طبیعی جمع کل دارایی‌ها به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری اندازه شرکت استفاده شده است.

**پیچیدگی شرکت صاحبکار:** ترکیب دارایی‌های

یک شرکت از جمله نسبت حسابهای دریافتی به کل دارایی‌ها و نسبت موجودی کالا به کل دارایی‌ها به عنوان معیارهایی برای اندازه‌گیری پیچیدگی شرکت مورد رسیدگی استفاده شده است. هر چه این نسبت‌ها بزرگتر باشد، پیچیدگی شرکت نیز بیشتر است.

**سودآوری:** سودآوری یک شرکت بر اساس بازده

دارایی‌ها (سود به جمع داراییها) اندازه‌گیری شده است. این نسبت شاخصی است برای سنجش عملکرد مدیریت شرکت مورد رسیدگی توسط حسابرس.

**نسبت اهرمی:** نسبت اهرمی که به منظور سنجش

ریسک مالی شرکت‌ها بکار گرفته می‌شود از طریق تقسیم جمع بدهی به حقوق صاحبان سهام اندازه‌گیری شده است.

**حق‌الزحمه خدمات حسابرسی:** حق‌الزحمه

خدمات حسابرسی بر اساس هزینه حسابرسی مندرج در یادداشت‌های همراه صورتهای مالی اندازه‌گیری می‌شود. به دلیل تفاوت میان حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های کوچک و بزرگ و ضرورت همگن‌سازی اقلام از لگاریتم طبیعی این متغیر در آزمون فرضیه‌ها استفاده گردیده است.



### ۶- نتایج پژوهش

در جدول شماره ۱، آماره توصیفی متغیرهای کمی پژوهش شامل میانگین، میانه، انحراف معیار، حداقل و حداکثر آورده شده است.

همان‌طور که نتایج ارائه شده در جدول ۱ نشان می‌دهد میانگین نسبت اهرمی در شرکت‌های نمونه ۲/۹۰۳۸ می‌باشد که این امر نشان از بالا بودن نسبت بدهی شرکت‌های نمونه پژوهش می‌باشد. میانگین و میانه حق‌الزحمه حسابرسی در میان شرکت‌های نمونه با یکدیگر فاصله زیادی دارند. انحراف معیار مربوط به این متغیر نیز موید دیگری بر تفاوت میان مبالغ مربوط به حق‌الزحمه خدمات حسابرسی در میان شرکت‌ها در طی ۱۰ سال مورد بررسی می‌باشد. بالا بودن میانگین جمع دارایی‌های شرکت‌های نمونه بیانگر بزرگ بودن اندازه شرکت‌های نمونه می‌باشد. میانگین، میانه و انحراف معیار شاخص مدیریت سود (اقلام تعهدی اختیاری - مدل کازنیک) به یکدیگر نزدیک می‌باشد. آماره‌های توصیفی متغیرهای کیفی تحقیق نیز شامل تغییر حسابرسی، مدیریت سیاسی و تغییر مدیریت در جدول شماره ۲ آورده شده است.

**تغییر مدیریت:** تغییر مدیریت یک متغیر مجازی است و با صفر و یک نشان داده می‌شود. اگر مدیر عامل شرکتی تغییر کرده باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار این متغیر صفر است.

**مالکیت دولتی:** یک متغیر مجازی است. اگر سهامدار عمده شرکتی در یک سال دولتی یا نهاد شبه دولتی باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر در نظر گرفته شده است.

**تغییر حسابرسی:** تغییر حسابرسی که عبارت است از تغییر از یک موسسه خصوصی به یک موسسه خصوصی دیگر به صورت متغیر مجازی در نظر گرفته شده است. اگر تغییر حسابرسی صورت گرفته شده باشد، مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار این متغیر صفر است.

### ۵- فرضیه پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه پژوهش به صورت زیر تدوین شده است:  
بین مدیریت سود و اظهار نظر حسابرسی در بخش خصوصی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

جدول شماره ۱: آماره‌های توصیفی پژوهش

شرح	مدیریت سود (قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری)	سودآوری	نسبت اهرمی	حق‌الزحمه خدمات حسابرسی (میلیون ریال)	جمع دارایی‌ها (میلیون ریال)	موجودی کالا به کل دارایی‌ها	حسابهای دریافتی به کل دارایی‌ها
میانگین	۰/۱۱۴۵۸۶۸	۰/۰۷۵۸۱۳	۲/۹۰۳۸	۴۴۳/۹۹	۴۷۶۸۱۵/۴۷	۰/۳۰۷۰۷۸	۰/۳۲۲۶۰۲
میانه	۰/۰۶۵۱۲۴۴	۰/۰۹۷۴۶۵	۱/۷۴۰۰	۲۱۴	۱۸۵۹۰۷	۰/۲۶۰۷۱۰	۰/۲۷۸۰۹۰
انحراف معیار	۰/۱۷۸۰۰۴۵۲	۰/۲۱۴۲۹۳۷	۴/۰۵۸	۲۴۶۰/۰۷۴	۱۱۲۱۱۲۴/۳۰۸	۰/۲۶۴۹۷۶۰	۰/۳۷۳۴۲۹۷
حداقل	۰	-۱/۲۷۶۷	۰/۰۹	۳۰	۵۷۷۱	۰/۰۰	۰/۰۰۱۴
حداکثر	۲/۵۷۲۶۱	۰/۶۳۹۴	۵/۹۶۱	۵۶۲۰۰	۱۲۰۲۶۶۷۲	۲/۵۰۰۷	۵/۱۸۲۸

جدول شماره ۳ نیز مربوط به فراوانی تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر می‌باشد. همان‌طور که اطلاعات مندرج در جدول نشان می‌دهند تعداد گزارش‌های دارای سه بند حسابرسی، بدون بند حسابرسی و یک بند حسابرسی به ترتیب دارای بیشترین فراوانی می‌باشند. در واقع گزارش مقبول حسابرسی (بدون بند حسابرسی) از فراوانی بالایی برخوردار می‌باشد.

طبق جدول شماره ۲، ۱۳۵ شرکت، حسابرس خود را تغییر داده‌اند و ۴۲۰ شرکت با عدم تغییر حسابرس مواجه بوده‌اند. همچنین از میان مشاهدات، مالکیت سهامدار عمده ۳۳۳ شرکت دولتی و بقیه خصوصی می‌باشد. مطابق جدول شماره ۲، ۱۶۶ شرکت با تغییر مدیریت و ۳۸۹ شرکت با عدم تغییر در مدیریت برخوردار بوده‌اند.

جدول شماره ۲: اماره های توصیفی پژوهش

سال	تغییر یا عدم تغییر حسابرس			مالکیت یا عدم مالکیت دولتی			تغییر یا عدم تغییر مدیریت		
	تغییر حسابرس	عدم تغییر حسابرس	جمع	مالکیت دولتی	عدم مالکیت دولتی	جمع	تغییر مدیریت	عدم تغییر مدیریت	جمع
۱۳۸۱	۱۹	۲۱	۴۰	۲۰	۱۹	۳۹	۱۰	۳۰	۴۰
۱۳۸۲	۱۶	۳۴	۵۰	۲۸	۲۲	۵۰	۱۰	۴۰	۵۰
۱۳۸۳	۱۷	۴۸	۶۵	۳۹	۲۶	۶۵	۱۹	۴۶	۶۵
۱۳۸۴	۴	۵۲	۵۶	۲۸	۲۸	۵۶	۱۶	۴۰	۵۶
۱۳۸۵	۱۵	۴۲	۵۷	۳۰	۲۷	۵۷	۲۳	۳۴	۵۷
۱۳۸۶	۱۴	۵۵	۶۹	۴۳	۲۶	۶۹	۲۲	۴۷	۶۹
۱۳۸۷	۱۲	۵۶	۶۸	۴۵	۲۳	۶۸	۲۴	۴۴	۶۸
۱۳۸۸	۱۶	۴۱	۵۷	۳۷	۲۰	۵۷	۲۴	۳۳	۵۷
۱۳۸۹	۱۲	۳۶	۴۸	۳۲	۱۶	۴۸	۱۸	۳۰	۴۸
۱۳۹۰	۱۰	۳۵	۴۵	۳۱	۱۵	۴۶	۰	۴۵	۴۵
جمع	۱۳۵	۴۲۰	۵۵۵	۳۳۳	۲۲۲	۵۵۵	۱۶۶	۳۸۹	۵۵۵

جدول شماره ۳: اماره های توصیفی پژوهش

سال	تعداد بندهای حسابرس قبل از بند اظهار نظر													
	۰	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۸	جمع
۱۳۸۱	۲	۸	۷	۷	۴	۷	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴۰
۱۳۸۲	۶	۹	۹	۱۲	۴	۴	۰	۲	۱	۰	۰	۰	۰	۵۰
۱۳۸۳	۶	۱۷	۱۲	۱۲	۴	۷	۱	۳	۲	۰	۱	۰	۰	۶۵
۱۳۸۴	۱۰	۱۰	۱۱	۷	۷	۱	۴	۲	۱	۱	۱	۱	۰	۵۶
۱۳۸۵	۱۲	۱۱	۸	۱۱	۵	۷	۲	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۵۷
۱۳۸۶	۱۹	۱۱	۹	۱۵	۴	۵	۲	۱	۲	۱	۰	۰	۰	۶۹
۱۳۸۷	۱۴	۱۳	۱۰	۱۶	۶	۵	۲	۱	۰	۰	۱	۰	۰	۶۸
۱۳۸۸	۱۱	۱۵	۸	۱۴	۳	۳	۲	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۵۷
۱۳۸۹	۱۲	۸	۱۰	۱۳	۳	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۴۸
۱۳۹۰	۱۶	۴	۶	۱۰	۳	۰	۲	۲	۰	۰	۱	۰	۱	۴۵
جمع	۱۰۸	۱۰۶	۹۰	۱۱۷	۴۳	۳۶	۲۷	۱۰	۸	۴	۴	۱	۱	۵۵۵

ضریب استاندارد بتا در متغیرهای سودآوری و مالکیت دولتی حاکی از وجود رابطه معنی‌داری منفی میان این متغیرها و تعداد بندهای حسابرسی می‌باشد. به عبارت دیگر هر چه سودآوری در یک شرکت افزایش یابد تعداد بندهای حسابرسی کاهش می‌یابد. همچنین می‌توان استدلال نمود که هرگاه سهامدار عمده شرکتی، دولت یا نهادها و سازمان‌های وابسته به دولت باشند در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی کاهش می‌یابد. سطح معنی‌داری در متغیرهای مربوط به پیچیدگی شرکت (شامل موجودی کالا به جمع دارایی‌ها و حسابهای دریافتی به جمع دارایی‌ها) و همچنین تغییر مدیریت و تغییر حسابرس بالاتر از ۵٪ می‌باشد، بنابراین این متغیرها با اظهار نظر حسابرس رابطه‌ای معنی‌دار ندارند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه در جدول شماره ۴ نشان داده شده است. مقادیر سطح معنی‌داری برای متغیرهای مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت اهرمی، حق‌الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی به ترتیب ۴/۳ درصد، ۰/۱ درصد، ۴/۵، ۴/۸ درصد و ۳/۴ درصد یعنی کمتر از ۵ درصد است. از این رو فرضیه پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد پذیرفته می‌شوند. مثبت بودن ضریب استاندارد بتا در متغیرهای مدیریت سود، اندازه شرکت، حق‌الزحمه حسابرسی نشان از وجود رابطه مثبت معنی‌دار میان متغیرهای فوق و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر می‌باشد. در واقع هر چه میزان مدیریت سود در شرکتی بیشتر باشد و اندازه شرکت بزرگتر باشد تعداد بندهای حسابرسی افزایش می‌یابد. منفی بودن

جدول شماره ۴: آزمون فرضیه‌ها

آماره هم‌خطی		سطح معنی‌داری	آماره T	ضریب استاندارد	ضرایب غیر استاندارد		متغیرهای مستقل
عامل تورم واریانس (VIF)	تولرانس			بتا	خطای استاندارد	بتا	
		۰/۰۰۶	-۲/۷۵۷		۱/۱۳۶	-۳/۱۳۲	مقدار ثابت
۱/۲۵۱	۰/۷۹۹	۰/۰۴۳	۱/۹۳۱	۰/۰۸۱	۰/۵۲	۱/۰۰۴	مدیریت سود
۱/۸۱۹	۰/۵۵	۰/۰۰۱	۳/۴۳۶	۰/۱۷۵	۰/۲۱۵	۰/۷۳۸	اندازه شرکت
۱/۶۵۷	۰/۶۰۴	۰/۹۲۲	-۰/۰۹۸	-۰/۰۰۵	۰/۴۰۹	-۰/۰۴	موجودی کالا به جمع دارایی‌ها
۱/۶۴	۰/۶۱	۰/۳۹۴	-۰/۸۵۴	-۰/۰۴۱	۰/۲۸۹	-۰/۲۴۷	حسابهای دریافتی به جمع دارایی‌ها
۱/۴۲	۰/۷۰۴	۰/۰۰۰	-۵/۲۵۱	-۰/۲۳۶	۰/۴۶۸	-۲/۴۵۹	سودآوری
۱/۰۸	۰/۹۲۶	۰/۰۴۵	-۱/۹۲۳	-۰/۰۷۵	۰/۰۰۵	-۰/۱۰	نسبت اهرمی
۱/۹۳۴	۰/۵۱۷	۰/۰۴۸	۱/۹۸۲	۰/۱۰۴	۰/۱۴۴	۰/۲۸۶	حق‌الزحمه حسابرسی
۱/۱۹۷	۰/۸۳۵	۰/۱۳۴	-۱/۵۰۲	-۰/۰۶۲	۰/۲۰۱	-۰/۳۰۲	تغییر مدیریت
۱/۳۰۹	۰/۷۶۴	۰/۰۳۴	-۲/۱۲۲	-۰/۰۹۱	۰/۱۹۷	-۰/۴۱۷	مالکیت دولتی
۱/۱۳۱	۰/۸۸۴	۰/۹۹۲	۰/۰۱۱	۰/۰۰	۰/۲۰۹	۰/۰۰۲	تغییر حسابرس
						۰/۲۱۵	R2 تعدیل شده
		۰/۰۰۰				۵/۸۷	آماره F
						۱/۷۷۱	دوربین واتسن
در نظر گرفته شده است							اثرات سال و صنعت

جدول شماره ۵: همبستگی میان متغیرهای مستقل

شرح	مدیریت سود	اندازه شرکت	موجودی کالا به دارایی‌ها	حسابهای دریافتی به دارایی‌ها	نسبت سودآوری	نسبت بدهی	تغییر مدیریت	مالکیت دولتی	تغییر حسابرس	حق‌الزحمه حسابرسی
مدیریت سود	۱	-۰/۰۹۷	۰/۲۹	۰/۸۰	-۰/۱۱۴	۰/۴۸	۰/۰۱	-۰/۰۴۶	-۰/۰۱۷	-۰/۰۷۴
اندازه شرکت		۱	-۰/۱۶۹	-۰/۰۲۱	۰/۳۱	-۰/۰۷۸	-۰/۰۴۷	۰/۰۹	-۰/۰۷۴	۰/۴۷
موجودی کالا به دارایی‌ها			۱	۰/۵	-۰/۱۴۹	۰/۰۵	۰/۰۳	-۰/۰۴۷	۰/۱	-۰/۱۱۸
حسابهای دریافتی به دارایی‌ها				۱	۰/۰۵	-۰/۰۱۴	۰/۰۳	۰/۰۸	۰/۰۹	۰/۰۳
نسبت سودآوری					۱	۰/۰۱۷	۰/۰۵۲	۰/۰۹	-۰/۰۵	۰/۱۶
نسبت بدهی						۱	-۰/۰۳	۰/۰۱	-۰/۰۳۳	-۰/۰۱۴
تغییر مدیریت							۱	۰/۰۱	-۰/۰۰۳	-۰/۰۵۸
مالکیت دولتی								۱	۰/۱	۰/۱۴
تغییر حسابرس									۱	۰/۰۳۵
حق‌الزحمه حسابرسی										۱

نتایج مربوط به آماره‌های هم‌خطی متغیرهای مستقل نیز شامل آماره‌های تولرانس و عامل تورم واریانس<sup>۴۱</sup> (VIF) نیز در جدول شماره ۴ ارائه شده است. جدول شماره ۵ نیز هم‌خطی متغیرهای مستقل را به روش همبستگی پیرسون نشان می‌دهد. از آن‌جا که ضریب همبستگی هر زوج متغیرها کمتر از ۵۰ درصد می‌باشد، بنابراین همبستگی شدید میان متغیرهای مستقل وجود ندارد.

#### ۷- نتیجه‌گیری و بحث

شواهد پژوهش نشان می‌دهد که مدیریت سود، اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق‌الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی بر اظهار نظر حسابرس تاثیرگذار است. نتایج نشان می‌دهد که هر چه مدیریت سود در یک شرکت افزایش یابد و اندازه شرکت بزرگتر شود، آن‌گاه تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر افزایش می‌یابد. هم‌چنین طبق نتایج پژوهش هر چه حق‌الزحمه حسابرسی افزایش یابد در آن صورت تعداد بندهای حسابرسی افزایش خواهد یافت. رابطه مستقیم میان مدیریت سود و حق

الزحمه حسابرسی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهار نظر، بیانگر آن است که خصوصی سازی و رقابت در بازار حسابرسی می‌تواند موجب ارتقای وظیفه اعتبار بخشی حسابرسی در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و کیفیت اطلاعات حسابداری شود. این نتایج با نتایج پژوهش چمبرز و پاین<sup>(۲۰۱۱)</sup>، کراسول و همکاران<sup>(۲۰۰۲)</sup>، فاروجیا و بالدچینو<sup>(۲۰۰۵)</sup> و گیگر و همکاران<sup>(۲۰۰۵)</sup> مطابقت دارد. افزایش تعداد بندهای حسابرسی به دنبال افزایش حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان این گونه تفسیر نمود که با افزایش حق‌الزحمه حسابرسی در موسسات حسابرسی بخش خصوصی، حسابرسان وقت بیشتری را برای حسابرسی صرف می‌کنند و این موضوع موجب افزایش کیفیت اطلاعات حسابداری و در نتیجه کیفیت حسابرسی می‌شود. بنابراین رابطه مستقیم میان مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی را می‌توان ناشی از افزایش کیفیت حسابرسی دانست. از این رو به سازمان بورس اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا برای ارتقای کیفیت حسابرسی تمهیدات لازم از جمله

\* بنی مهد، بهمن (۱۳۹۰)، بررسی عوامل تاثیرگذار بر اظهارنظر مقبول حسابرس، فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۱۳، بهار، سال چهارم، صص ۵۹-۸۳.

\* بهارمقدم، مهدی و علی کوهی (۱۳۸۹)، بررسی نوع مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، مجله دانش حسابداری، سال اول، شماره ۲، (پاییز): ۷۵-۹۳.

\* حساس یگانه، یحیی و علی جعفری (۱۳۸۴). عوامل مؤثر بر استقلال و شایستگی اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران در ارائه خدمات گواهی، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۹۴. ۷۱-۱۰.

\* حساس یگانه، یحیی و علی جعفری (۱۳۸۹). بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه بورس اوراق بهادار، شماره ۹، ۲۵-۴۲.

\* حساس یگانه یحیی و کاوه اذین فر (۱۳۸۹)

رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه

حسابرسی، مجله علمی و پژوهشی بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱ صص ۸۵ تا ۹۸

\* داروغه حضرتی فاطمه و زهرا پهلوان (۱۳۹۱) رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۱۴ صص ۱۳ الی ۲۴.

\* رحیمیان نظام الدین، نرگس رضا پور و حسین اخضری (۱۳۹۰) نقش مالکان نهادی در کیفیت حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، شماره ۴۵، صص ۶۸ تا ۸۱.

افزایش حق الزحمه حسابرسی و ادغام موسسات حسابرسی کوچک با موسسات بزرگ حسابرسی را مد نظر قرار دهند.

نتایج این پژوهش نشان داد میان مالکیت دولتی و تعداد بندهای اظهارنظر حسابرس رابطه ای منفی وجود دارد. یعنی هر چه مالکیت دولتی افزایش یابد، تعداد بندهای حسابرسی کاهش می یابد. از این رو می توان نتیجه گرفت که دولت و مدیران دولتی به عنوان یک تاثیر گذار بزرگ بر تصمیم گیری های اقتصادی، می تواند بر تصمیم گیری و قضاوت حسابرسان نیز تاثیر گذار و بر آن نفوذ داشته باشند. بنابراین به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می شود تا تمهیدات لازم را برای کاهش نفوذ مدیران دولتی در تصمیم گیری های حسابرسان فراهم آورد. در نهایت شواهد پژوهش بیانگر آن است که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرس و تغییر مدیریت بر اظهارنظر حسابرس تاثیر گذار نیست.

#### فهرست منابع

\* ابراهیمی کردلر علی و سید عزیز سیدی (۱۳۸۷)، نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، صص ۱۶-۳.

\* آذین فر، کاوه. یحیی حساس یگانه و مهدی سید مطهری (۱۳۸۶). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه حسابرس، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبایی.

\* آقایی، محمد علی و پری چالاکلی (۱۳۸۸)، بررسی رابطه بین ویژگی های حاکمیت شرکتی و مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری، سال اول، شماره چهارم، زمستان، صص ۷۷-۵۴.

- \* رویایی، رضانعلی و کاوه آذین فر (۱۳۹۱) کیفیت حسابرسی و نوع صنعت، مجله علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت شماره ۱۵، ص ۱۹.
- \* سجادی، سید حسین، حسن فرازمنند، محسن دستگیر و دلشا دهقان‌فر، عوامل موثر بر گزارش مشروط حسابرسی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، فصلنامه علوم انسانی دارای رتبه علمی - پژوهشی (علوم انسانی)، شماره ۱۸، تابستان ۱۳۸۶ صفحه ۱۲۳-۱۴۷.
- \* سجادی سید حسن، حسن فرازمنند و صادق قربانی (۱۳۹۱) تاثیر تداوم انتخاب حسابرس بر کیفیت حسابرسی، مجله علمی و پژوهشی پیشرفت های حسابداری، دوره ۴ شماره ۱ صص. ۸۱ الی ۱۰۹
- \* عباس زاده، محمدرضا و هاشم منظرزاده، (۱۳۹۰)، بررسی احتمال صدور گزارش مقبول حسابرسان مستقل با استفاده از خصوصیات هیئت مدیره شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۱۸، شماره ۶۳، بهار، صص ۹۵ تا ۱۱۲.
- \* کرمی، غلامرضا و آمنه بذرافشان، (۱۳۸۸)، بررسی رابطه دوره تصدی حسابرس و گزارشگری سودهای محافظه کارانه در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه بورس اوراق بهادار، سال دوم، شماره ۷، پاییز، صص ۸۵.
- \* مجتهدزاده، ویدا و پروین آقایی (۱۳۸۳)، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، شماره ۷۶، ۵۳-۳۸.
- \* نمازی، محمد. انور بایزیدی و سعید جبارزاده کنگرلویی (۱۳۹۰)، بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده
- دربورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹.
- \* نونهال نهر، علی اکبر. سعید جبارزاده کنگرلویی و یعقوب پورکریم (۱۳۸۹)، رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، بررسیهای حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۷۰-۵۵.
- \* Barizah .N, baker. A, Rahim. A, Rahman. A & Rashid. A (2005), Factors influencing – auditor independence : . Managerial Auditing Journal, 20(8), 356–273.
- \* Beasley, S. M, Carcello, J. V., & Hermanson, D. R. (1999). Fraudulent financial reporting: 1987–1997: an analysis of US public companies, Research Report, COSO.
- \* Becker, C., DeFond, M., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. (1998). The effect of audit quality on earnings management. Contemporary Accounting Research, 15, 1-24.
- \* Bell, T., & Tabor, R. (1991). Empirical analysis of audit uncertainty qualifications. Journal of Accounting Research, 29, 350–370.
- \* Chambers, D. and Payne, J. (2011) "Audit quality and accrual persistence: evidence from the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods", Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 5, pp.437 – 456.
- \* Chen Charles J P, Xijia Su, Xi Wu. (2010) Auditor Changes Following a Big Merger with a Local Chinese Firm: A Case Study, Auditing. Vol.29, Iss.1;pg.32-41
- \* Chen, K., & Church, B. (1992, Fall). Default on debt obligations and the issuance of going concern opinions. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 30–49.
- \* Chena Ching-Lung, Gili Yenb and Fu-Hsing Chang (2009) Strategic auditor switch and financial distress prediction – empirical findings from the TSE-listed firms, Applied Financial Economics.No 19,pp 59-72.
- \* Chung H. (2004). "Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea". Working paper.
- \* Craswell, j. stocks and Laughton (2002), Auditor independence and fee dependence.

- \* LaSalle, R., Anandarajan, A., & Miller, A. (1996, Fall). Going concern uncertainties: Disclaimer of opinion versus unqualified opinion with modified wording. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 29–48.
- \* Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? Evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 29, pp 321–37.
- \* Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29, 226-241.
- \* McKeown, J. C., Mutchler, J. F., & Hopwood, W. (1991). Towards an explanation of auditor failure to modify the audit opinions of bankrupt companies. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10, 1–13 (Supplement).
- \* Mutchler, J. E. (1986). A multivariate analysis of the auditor's going concern opinion decision. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Fall, pp. 148-163.
- \* Myers J.N., Myers L.A. and Omer C.T. (2003). "Exploring the Term of the Auditor-client relationship and the quality of Earnings: A case for Mandatory Auditor rotation?". *The Accounting Review*, Vol. 78, Issue 3, pp. 779-799.
- \* Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: Further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24: 97–110.
- \* Reynolds, J. K., & Francis, J. R. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 30, pp. 375–400.
- \* Scott. W.R.t, financial accounting theory, 2003, third (2) edition (Canada: Prentice-Hall)
- \* Spathis, T. (2003): Audit Qualification, Firm Litigation, and Financial Information: an Empirical Analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, Vol 7 (1), pp. 71-85.
- \* Sundgren Stefan (2003) "Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms", *The European Accounting Review* 7:3, pp 441-465.
- \* Wallace W. A. (2004) The economic role of the audit in free and regulated markets: a look back and a look forward. *Research in Accounting Regulation*, Volume 17, 267–298
- journal of Accounting and Economics, Vol. 33, pp. 253-275.
- \* Farrugia j and j. Baldacchino (2005), Qualified audit reports in malta. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), pp. 823–43.
- \* Firth, M. (1993). An analysis of audit fees and their determinants in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 4: pp. 23–37.
- \* Gaganis, Ch., Pasiouras, F., Tzanetoulakos, A., (2005). A comparison and integration of classification techniques for the prediction of small UK firms failure. *The Journal of Financial Decision Making* 1 (1), pp. 55–69.
- \* Ho, L.C.J., Liu, C.S., & Schaefer, T. (2010). Audit tenure and earnings surprise management. *Review of Accounting and Finance*, 9(2), 116-138.
- \* Hudaib, M. and T.E. Cooke (2005), The impact of managing director changes and financial distress on audit qualification and auditor switching. *Journal of Business Finance & Accounting*, 32(9 & 10), pp. 1170–1210.
- \* Ittonen, K., Vahamaa E. and Vahamaa S. (2013) Female Auditors and Accruals Quality. *Accounting Horizons*, Vol. 27, No. 2, PP. 205–228
- \* Jorge Farinha, Luis Filipe Viana. Board Structure and Modified audit opinions'. *International Journal of Auditing* 2006; 13(3): 237-258.
- \* Kalpur, S., Sankaraguruswamy, S. and Zang, Y (2008) "Audit market competition and Audit Quality" working paper, www.ssrn.com.
- \* Kim, J.B., and C.H. Yi. (2006). "Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence". Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.
- \* Krishnan, J., & Krishnan, J. (1996). The role of economic trade-offs in the audit opinion decision: An empirical analysis. *Journal of Accounting Auditing and Finance*, 11(4), pp. 565–586.
- \* Lai K. (2009) Does audit quality matter more for firms with high investment opportunities? *J. Account. Public Policy* vol.; 28: 33–50.
- \* Laitinen, E. K., & Laitinen, T. (1998). Qualified audit reports in Finland: Evidence from large companies. *European Accounting Review*, 7(4), pp. 639–653.

## یادداشت‌ها

- 1-Scott
- 2 wallac
- 3 Becker and et al.
- 4 Li.D
- 5 Ho and et al.
- 6 Ittonen and et al.
- 7 Kim and et al.
- 8 Chung
- 9 Myers and et al.
- 10 Chambers& Payne
- 11 Lai
- 12 Bell & Tabor
- 13 Laitinen& Laitinen
- 14 McKeown
- 15 Krishnan & Krishnan
- 16 Bartov
- 17 Reynolds & Francis
- 18 Gaganis and et al.
- 19 Chen & Church
- 20 Firth
- 21 Spathis
- 22 Beasley and et al.
- 23 Palmrose
- 24 Craswell and et al.
- 25 Farrugia & Baldacchino
- 26 Lasalle and et al.
- 27 Mutchler
- 28 Barizah
- 29 Hudaib & Cooke
- 30 Spathis
- 31 Farinha
- 32 Chen and et al.
- 33 Lennox
- 34 Chena and et al.
- 35 Chow and et al.
- 36 Change and et al.
- 37 Kameran and et al .
- 38 Geiger and et al.
- 39 Hudaib
- 40 Sundgren
- 41 Variance Inflation Factor