

ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های دولتی و خصوصی

یگانه ساعتی^۱

زهرا دشتی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۳/۰۱ تاریخ چاپ: ۱۴۰۳/۰۵/۰۶

چکیده

این پژوهش به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های دولتی و خصوصی پرداخته است. برای ارزیابی این رابطه، از مدل رگرسیون خطی ساده و ضریب همبستگی پیرسون استفاده شده است. نتایج تحلیل های آماری نشان می دهد که در هر دو نوع شرکت های دولتی و خصوصی، کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت و معناداری بر مدیریت سود دارد. در شرکت های دولتی، ضریب همبستگی پیرسون ۰٫۸۵۸ و ضریب کیفیت حسابرسی در مدل رگرسیون ۰٫۰۲۵ با سطح معناداری ۰٫۰۰۰ گزارش شده است. در شرکت های خصوصی، ضریب همبستگی پیرسون ۰٫۶۸۹ و ضریب کیفیت حسابرسی در مدل رگرسیون ۰٫۰۳۳ با سطح معناداری ۰٫۰۰۰ به دست آمده است. این نتایج نشان می دهد که کیفیت حسابرسی بالا می تواند به بهبود مدیریت سود و افزایش شفافیت مالی شرکت ها کمک کند. بر این اساس، توصیه می شود که شرکت ها و نهادهای نظارتی با ارتقاء کیفیت حسابرسی و پایبندی به استانداردهای بالای حسابرسی، به بهبود دقت و صحت اطلاعات مالی و اعتماد سرمایه گذاران کمک کنند. یافته های این تحقیق می تواند به عنوان پایه ای برای تحقیقات آینده در زمینه تأثیر سایر عوامل بر مدیریت سود و کیفیت حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد.

واژگان کلیدی

کیفیت حسابرسی، مدیریت سود، شرکت های دولتی و خصوصی

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری موسسه آموزش عالی الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران.

۲. استادیار، دانشکده حسابداری و مالی، موسسه آموزش عالی و الکترونیکی ایرانیان، تهران، ایران.

مقدمه

یکی از عوامل اساسی در ایجاد تغییرات بنیادی در محیط اقتصادی ایران، عمومی شدن مالکیت بنگاه‌های اقتصادی، تأمین مالی از طریق مشارکت عمومی و خصوصی، و خصوصی‌سازی بخش‌های دولتی و بنگاه‌های اقتصادی است. در این شرایط، شفافیت و کیفیت مطلوب اطلاعات مالی، که پایه و اساس تصمیم‌گیری‌های بهینه اقتصادی سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، و سایر کاربران اطلاعات است، اهمیت ویژه‌ای دارد. از طرف دیگر، بر اساس تئوری نمایندگی مدیران، نمایندگان سهامداران شرکت بوده و باید در جهت منافع آنها عمل نمایند. اما گاهی مدیران در وضعیتی قرار می‌گیرند که تصمیماتشان به نفع سهامداران نبوده و باعث مخدوش شدن گزارش‌های مالی می‌شوند. مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیران قضاوت خود را در گزارش‌گری مالی و در نحوه ثبت و گزارش‌های مالی به گونه‌ای وارد می‌نمایند که تغییر در محتوای گزارش‌های مالی، برخی از سهامداران را نسبت به عملکرد اقتصادی شرکت گمراه نماید (کریمی، ۱۳۹۰).

اصولاً، در یک بنگاه اقتصادی، محیط حسابرسی حاکم، نقش اساسی در جهت بوجود آوردن کیفیت مطلوب اطلاعات مالی ایفا می‌کند. حسابرسی می‌کنیزی کارا برای فراهم کردن اطلاعات شفاف و قابل اتکا ایجاد می‌کند. کیفیت حسابرسی قابلیت اتکای اطلاعات را بالا می‌برد و ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های دولتی و خصوصی مورد بررسی قرار می‌گیرد. یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابداری این است که استفاده‌کنندگان بتوانند با اتکا بر صورت‌های مالی تصمیم‌گیری‌های نسبتاً مربوط و صحیحی اتخاذ کنند. اما همانطور که از تعریف مدیریت سود بر می‌آید، مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منافع عده‌ای خاص را تأمین می‌کند، سود را طوری گزارش می‌دهند که این با هدف تأمین منافع عمومی استفاده‌کنندگان مغایرت دارد. حسابرسان وظیفه دارند بر مطلوبیت صورت‌های مالی در چارچوب استانداردهای حسابداری صحه بگذارند، در حالی که استانداردهای حسابداری نیز در بعضی موارد دست مدیران را برای انتخاب روش حسابداری باز می‌گذارد. در واقع مشکل از آنجا ناشی می‌شود که مدیریت سود در بعضی مواقع باعث گمراه‌کننده شدن صورت‌های مالی می‌شود، در حالی که صورت‌های مالی از نظر قرار گرفتن در چارچوب استانداردهای حسابداری مشکلی ندارد و حسابرسان از این نظر نمی‌توانند بر صورت‌های مالی اشکالی بگیرند. پس با توجه به این موضوع که سود یکی از مهم‌ترین عوامل در تصمیم‌گیری‌ها می‌باشد، آگاهی استفاده‌کنندگان از قابل اتکای بودن سود می‌تواند آن‌ها را در اتخاذ تصمیم یاری دهد. (مشایخی و صفری، ۱۳۸۵، ص ۳۶).

یک مؤسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناسایی ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن‌ها بر صاحب‌کار خود تأثیرگذار باشد تا اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب به خصوصیات مؤسسات حسابرسی کاملاً وابسته است و این خصوصیات مؤسسات حسابرسی می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (پورکریم، ۱۳۸۸، ص ۳). هدف کلی حسابرسان حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی است. حسابرسان به منظور حفظ اعتبار حرفه‌ای، شهرت حرفه‌ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود به دنبال افزایش کیفیت حسابرسی هستند. در این میان، انگیزه‌های مدیران در جهت اعمال منافع شخصی خود در کیفیت سود، مانع از رسیدن حسابرسان به اهداف خود می‌شوند. در مقابل، حسابرسان می‌توانند 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، هدف ما در این پژوهش، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های دولتی و خصوصی است (تندلو و ون استرایلن، ۲۰۰۸، ص ۴۴۹).

"یکی از موارد مهم در صورتهای مالی که برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری یک واحد انتفاعی استفاده می شود، «گزارشگری سود» است. محاسبه سود خالص یک واحد انتفاعی به شدت تحت تأثیر روش ها و برآوردهای حسابداری قرار دارد. مدیران دارای اختیار در استفاده از اصول تحقق و تطابق، برآورد و پیش بینی، و همچنین اعمال روش هایی مانند تغییر در روش ارزیابی موجودی کالا، استهلاک سرقتی، هزینه های جاری یا سرمایه ای، و تشخیص هزینه های تحقیق و توسعه و تعیین هزینه های مطالبات مشکوک الوصول هستند که از طریق آنها می توانند سود را تغییر دهند. از یک سو، با توجه به اطلاعات بیشتر مدیران از وضعیت شرکت، انتظار می رود که اطلاعاتی ارائه شود که وضعیت شرکت را به بهترین نحو منعکس کند. از سوی دیگر، به دلایلی همچون حفظ موقعیت در شرکت یا دریافت پاداش، ممکن است مدیریت واحد انتفاعی با دستکاری سود، وضعیت شرکت را به نحوی مطلوب تر جلوه دهد. در چنین شرایطی، سود واقعی ممکن است با سود گزارش شده در صورتهای مالی متفاوت باشد و این موضوع به عنوان یک پدیده به نام «مدیریت سود» شناخته می شود (البرویی و همکاران، ۲۰۲۱)."

یکی از توصیفات رایج درباره کیفیت حسابرسی، به وسیله دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ زیر عنوان "ارزیابی (استنباط) بازار" ارائه شده است. این مفهوم اصلی در واقع به معنای احتمال این است که حسابرس هم (۱) قصد تقلب های مهم در صورتهای مالی یا سیستم مالی صاحب کار را کشف کند، و (۲) اگر چنین تقلباتی کشف شوند، آن را گزارش کند. احتمال کشف تقلبات مهم توسط حسابرس به معنای شایستگی او تلقی می شود، و احتمال گزارش دادن این تقلبات به عنوان نشانه استقلال حسابرس در نظر گرفته می شود. در واقع، کیفیت کار حسابرسی به عملکرد او بستگی دارد و از عوامل متعددی تأثیر می پذیرد، از جمله: توانایی های حسابرس (شامل دانش، تجربه، توانایی تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه ای (شامل استقلال، صداقت، مراقبت حرفه ای، تضاد منافع و قضاوت).

به گونه ای که در پاراگراف فوق آمده است، هدف اصلی حسابرسان برای مراجعه به صورتهای مالی، حفاظت از منافع سهامداران در برابر هرگونه تحریف یا خطاهای مهم است. آنها تمایل دارند با ارتقاء کیفیت خدمات حسابرسی، شهرت حرفه ای خود را حفظ کنند و از ورود به دعاوی قضایی جلوگیری کنند. با این حال، انگیزه های شخصی مدیران ممکن است این هدف را با تلاش برای ارضای منافع شخصی خود در صورتهای سود تحت کنترلشان، مختل کند. از طرف دیگر، حسابرسان می توانند با ارتقاء کیفیت حسابرسی، عملیات مدیریت سود را فاش کرده و مدیران را مجبور به رعایت استانداردهای صحیح کاری در این زمینه کنند (چادوری و همکاران، ۲۰۲۱). به عنوان مثال، تحلیل های انجام شده توسط تندلو و ون استرایلن در سال ۲۰۰۸، به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در کشورهای اروپایی پرداخت و نتیجه گیری نشان داد که ارتباط معنی داری بین این دو وجود دارد. این تحلیلات نشان داد که کیفیت بالاتر حسابرسی می تواند باعث کاهش مدیریت سود در شرکت ها شود. همچنین، پژوهشی انجام شده توسط چن و همکاران در سال ۲۰۰۵، به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های درگیر در عرضه عمومی سهام در تایوان پرداخت. نتایج این پژوهش نیز تایید کرد که کیفیت حسابرسی می تواند بر مدیریت سود تأثیر گذار باشد و

افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش مدیریت سود در شرکت‌ها شود. با توجه به مطالب مطرح‌شده، هدف اصلی این پژوهش بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های دولتی و خصوصی است.

مبانی نظری

مدیریت سود

به دلیل انعطاف ذاتی که در برخی استانداردهای حسابداری وجود دارد، تفسیر و اجرای این استانداردها به دست مدیران است. این امکان به آنها داده می‌شود که با استفاده از تکنیک‌های مختلف، از جمله اقلام تعهدی حسابداری، سود گزارش شده را تنظیم کنند. بنابراین، سود حسابداری ممکن است عملکرد واقعی شرکت را منعکس نکند. این نوع مدیریت سود می‌تواند بر کیفیت اطلاعات مالی تأثیر بگذارد و اعتماد سرمایه‌گذاران را به فرایند گزارشگری مالی کاهش دهد. فلسفه مدیریت سود، استفاده از انعطاف پذیری استانداردها و اصول حسابداری است. اما انعطاف پذیری این استانداردها، موجب تنوع در روش‌های حسابداری می‌شود. زمانی که تفسیر یک استاندارد بسیار انعطاف پذیر است، یکپارچگی اطلاعات در صورت‌های مالی کمتر می‌شود. همچنین، اصول تطابق و محافظه‌کاری نیز می‌توانند موجب مدیریت سود شوند. به طور کلی، مدیران با استفاده از انعطاف پذیری استانداردها، در چارچوب الزامات قانونی و حسابداری، برای افزایش ارزش شرکت‌های خود اقدام می‌کنند. در عوض، اگر داده‌های گزارشگری مالی به نفع مدیران تغییر کند، این به عنوان تقلب مدیریتی در نظر گرفته می‌شود. مدیریت سود به وقوع می‌پیوندد زمانی که مدیران قضاوت خود را در گزارشگری مالی و ثبت دقیق اطلاعات مالی به نحوی اعمال می‌کنند که برخی از سهامداران را از عملکرد واقعی شرکت گمراه کند. از جمله مواردی که مدیران می‌توانند در آنها قضاوت کنند، مدت عمر دارایی‌ها، ارزش اسقاط دارایی‌های بلندمدت و تخصیص هزینه‌ها در قیمت‌های تمام شده است. این موارد، جزء اقلام تعهدی حسابداری اختیاری محسوب می‌شوند که مدیران در زمینه آنها اختیار دارند. در نتیجه، این اقلام که به مدیریت سود منجر می‌شوند، به عنوان ابزاری برای تصمیم‌گیری‌های مدیریتی مورد استفاده قرار می‌گیرند. در مجموع، با استفاده از حسابداری مدیریتی، مدیران می‌توانند تصویری متفاوت از عملکرد شرکت ارائه دهند که ممکن است باعث ایجاد نگرانی‌ها در بازار شود. این نوع تغییرات می‌تواند تأثیرات منفی روی ارزش سهام شرکت‌ها داشته باشد (اسکو، ۲۰۲۳).

در حالی که در مفاهیم حسابداری، تفاوت بین سود و سود خالص با عواید وجود دارد؛ به طوری که عواید بخشی از سود خالص را تشکیل می‌دهند و سود خالص نیز جزء سود کل است. نقش اساسی گزارشگری مالی، انتقال اثربخش اطلاعات به افراد خارج از سازمان به شیوه‌ای قابل اعتماد و به موقع است. برای انجام این وظیفه، مدیران از فرصت‌هایی برای اعمال قضاوت در گزارشگری مالی برخوردار هستند. آنها می‌توانند از دانش خود در زمینه فعالیت‌های تجاری برای بهبود اثربخشی صورت‌های مالی به عنوان یک ابزار برای انتقال اطلاعات به سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان استفاده کنند. اما اگر مدیران از اختیارات خود در زمینه انتخاب‌های حسابداری برای گمراه کردن کاربران صورت‌های مالی، از جمله داخل و خارج از سازمان، بهره‌گیرند، احتمال مدیریت سود وجود دارد. فرضیه‌های طرح پاداش، نقش انتخاب‌های حسابداری در طرح‌های جبران خدمات مدیریت را مورد بررسی قرار می‌دهد. داده‌های صورت‌های مالی، به ویژه سود خالص، معمولاً برای اندازه‌گیری عملکرد مدیران استفاده می‌شود. بنابراین، مدیران برای انتخاب روش‌های حسابداری و استفاده از اختیارات در زمینه برآوردهای حسابداری به منظور بهبود مزایای جبران خدمات خود، انگیزه‌هایی دارند (کریمی، ۱۳۹۰).

فرضیه های قرارداد بدهی

دومین فرضیه اصلی، ارائه شده توسط واتز و زیمرمن، فرضیه قرارداد بدهی را مورد بررسی قرار می دهد. این فرضیه بر این اساس استوار است که مدیریت سود از قراردادهای بدهی ناشی می شود. بستانکاران، محدودیت هایی را برای پرداخت سود، بازخرید سهام و ایجاد بدهی اضافی بر شرکت تحمیل می کنند تا از بازپرداخت اصل و سود بدهی های شرکت اطمینان حاصل کنند. این محدودیت ها عمدتاً با استفاده از اعداد و ارقام حسابداری و نسبت ها بیان می شوند. بنابراین، فرضیه قرارداد بدهی نشان می دهد که مدیران شرکت هایی که بدهی به نسبت بالا دارند، برای جلوگیری از شکست شرکت در رسیدن به بخشی از شرایط معین شده در قرارداد، به سوی انتخاب روش های حسابداری متمایل به افزایش سود تمایل دارند (نوقایی و همکاران، ۱۳۹۸).

فرضیه های هزینه های سیاسی

آخرین فرضیه در رده ی نظریه ی اثباتی، فرضیه هزینه های سیاسی است که به بررسی نقش انتخاب های حسابداری در فرآیند سیاسی می پردازد. فرآیند سیاسی هزینه هایی را بر شرکت ها یا صنایعی که فرض می شود از مزایای کسب سود اضافی یا ارائه کالاها یا خدمات عمومی بهره مند هستند، تحمیل می کند. آگاهی از کسب سود بیش از حد توسط این شرکت ها یا صنایع ممکن است به فشارهایی بر آنها در جهت کاهش قیمت ها یا اجرای مقررات شدیدتر و سخت گیرانه منجر شود. بنابراین، مدیران این شرکت ها ممکن است انگیزه هایی را برای انتخاب روش های حسابداری داشته باشند و از اختیارات خود برای کاهش سودهای گزارش شده و ریسک های سیاسی استفاده نمایند. از زمانی که نظریه های اثباتی در مدیریت سود مورد مطالعه قرار گرفته اند، تأکید بر انگیزه های بازار سرمایه مانند رفتار فرصت طلبانه مدیران تغییر یافته است. تحقیقات اخیر، این موضوع را که مدیران ممکن است عمداً سرمایه گذاران را در مورد ارزش شرکت ها گمراه کنند، مورد بررسی قرار داده اند. طبق تعریف هیلی و والن از مدیریت سود در سال ۱۹۹۹، مدیران در گزارش های مالی به طور عمدی از قضاوت برای ایجاد ابهام در ارزش ذاتی شرکت یا تأثیرگذاری بر تخصیص منابع استفاده می کنند. دلیل این تمرکز ممکن است جلب توجه عمومی به سوءاستفاده از روش های حسابداری توسط مدیریت باشد (کرمی، ۱۳۹۰).

تئوری نمایندگی

تئوری اساسی مورد بررسی در این مقاله، تئوری نمایندگی است که توسط جنسن و مکلینگ (۱۹۷۶) ارائه شده است. طبق این تئوری، مدیران به عنوان نمایندگان سهامداران عمل می کنند و باید در جهت تامین منافع آنها اقدام کنند. اما گاهی اوقات مدیران در موقعیت هایی قرار می گیرند که تصمیماتشان به نفع سهامداران نبوده و باعث انحراف گزارش های مالی می شوند، که این موضوع به مشکلات نمایندگی معروف است. یکی از راه های بهتر درک مسائل اقتصاد اطلاعات، توسعه الگویی است که به جای یک نفر، دو نفر را در نظر بگیرد. یکی از این افراد "نماینده" و دیگری "موکل" است. نماینده طبق قرارداد وظایفی را به عهده می گیرد که به جای موکل خود انجام دهد و موکل طبق قرارداد به وکیل یا نماینده خود پولی پرداخت می کند.

با توجه به اینکه مالکان شرکت یا افرادی که نماینده را تعیین می کنند، همواره خواستار نتیجه حاصل از فعالیت نماینده خود هستند، در تئوری نمایندگی به نقش حسابداری (در ارائه اطلاعات پس از یک رویداد) توجه خاصی می شود و این نقش حسابداری را به عنوان "نقش پس از تصمیم" می نامند. بسیاری از این نقش مرتبط با نقش "تصدی گری" حسابداری است که در اجرای آن نماینده گزارش مربوط به رویدادهای گذشته را به یک "موکل" (مالک شرکت)

می‌دهد. این وضع باعث می‌شود که حسابداری علاوه بر "توان پیش‌بینی" دارای توان مربوط به بازخورد اطلاعات هم باشد. با توجه به این الگو و گسترش آن، می‌توان به نکات مهمی پی برد. گسترش الگو در رابطه با شیوه‌ای که این دو طرف در اطلاعات و ریسک سهیم می‌شوند، مطرح می‌شود. به عنوان مثال، در یک داستان استاندارد اقتصادی، فرض می‌شود که مالکان ریسک‌پذیر، ریسک مربوط به شرکت را می‌پذیرند، در حالی که مدیران به عنوان نمایندگانی عمل می‌کنند که از نظر ریسک خنثی هستند. واکنش اقتصاددانان به این گونه است که فرضیه‌ی مدیران ریسک‌پذیر را قائلند. این تأثیر متقابل ریسک‌پذیری نسبی بین مدیران و مالکان باعث می‌شود تئوری نمایندگی برای حسابداران جذاب‌ترین مسئله را بوجود آورد. وقتی دو طرف از همه حالت‌های ممکن بی‌اطلاع هستند، و در نتیجه آن‌ها نمی‌توانند همه نتایج قطعی و مطمئن را مورد توجه قرار دهند، به این حالت "نامتقارن بودن اطلاعات" گفته می‌شود. یک مثال خاص از اطلاعات ناقص در "تئوری نمایندگی" زمانی وجود خواهد داشت که مالک نتواند همه اقدامات مدیر را مشاهده کند. این وضع باعث می‌شود که مسئله‌ای به نام "خطر اخلاقی" به وجود آید. یک راه حل این است که مالکان با یک مؤسسه حسابرسی قرارداد ببندند تا هر آنچه به وسیله مدیریت انجام می‌شود، کنترل شود (اینداری و همکاران، ۲۰۲۱).

در این تحقیق، رفتار مدیریت سود به عنوان یک مجموعه از عملکردهای شناخته شده توصیف شده است که در آن، منافع مدیران و سهامداران در تضاد با یکدیگر هستند. تحقیقات انجام شده در این زمینه نشان می‌دهند که مدیران از طریق انتخاب سیاست‌های خاص حسابداری، تغییر در برآوردهای حسابداری و مدیریت اقلام تعهدی، سودهای گزارش را تنظیم می‌کنند. یکی از اهداف اصلی تدوین استانداردهای حسابداری، اطمینان از این است که کاربران بتوانند با اعتماد به گزارشات مالی تصمیم‌هایی را اتخاذ کنند که نسبتاً صحیح و مرتبط باشند، بنابراین نیاز به یک شیوه حسابرسی است که منافع همه استفاده‌کنندگان را به بهترین شکل تضمین کند. از سوی دیگر، همان‌طور که از تعریف مدیریت سود مشخص است، مدیران برای دستیابی به اهداف خاصی که اغلب بهره‌مندی افراد خاصی را تأمین می‌کند، سود را به گونه‌ای گزارش می‌دهند که این با هدف تأمین منافع عمومی استفاده‌کنندگان، متفاوت است (اسکو، ۱۳۹۹).

حسابرسان وظیفه دارند تا صحت گزارشات مالی در چارچوب استانداردهای حسابداری را تأیید کنند، در حالی که استانداردهای حسابداری در برخی موارد اختیار تعیین روش‌های حسابداری را به دست مدیران می‌گذارد. در واقع، مشکل از آنجا ناشی می‌شود که رفتار مدیریت سود در بعضی موارد باعث می‌شود گزارشات مالی به گونه‌ای که بر طبق استانداردهای حسابداری قرار گرفته‌اند، همراه‌کننده باشند و حسابرسان از این منظر نتوانند به گزارشات مالی انتقاد کنند. پس با توجه به این مسئله که سود یکی از مهمترین عوامل در تصمیم‌گیری‌هاست، آگاهی استفاده‌کنندگان از قابل اعتماد بودن سود می‌تواند آنها را در اتخاذ تصمیمات بهتر یاری دهد. در این تحقیق، سعی شده است تا استفاده‌کنندگان از گزارشات مالی به آگاهی برسانده شود که گاهی اوقات سود مدیریت می‌شود و بنابراین سود گزارش شده با سود واقعی متفاوت خواهد بود. در چنین حالتی، استفاده‌کنندگان باید در تصمیم‌گیری‌های خود دقت بیشتری به عمل آورده و علاوه بر مقدار سود این شرکت‌ها، به عواملی مانند "رفتار مدیریت سود" نیز توجه کنند (عفیف و همکاران، ۲۰۲۰).

هیلی و والن تعریف زیر را از مدیریت سود ارائه داده‌اند: "مدیریت سود زمانی رخ می‌دهد که مدیر برای گزارش‌گری مالی از قضاوت شخصی خود استفاده می‌کند، و این کار با هدف همراه کردن برخی از سهامداران درباره عملکرد واقعی و یا برای تأثیر در نتایج قراردادهایی که به ارقام حسابداری گزارش شده بستگی دارند، انجام می‌شود." اسکات به مدیریت سود به عنوان اختیار شرکت در انتخاب سیاست‌های حسابداری برای دستیابی به برخی اهداف خاص مدیر،

اشاره کرده است. فرن و همکاران دستکاری سود توسط مدیریت به منظور دستیابی به قسمتی از پیش‌بینی مربوطه که به "سود مورد انتظار" را به عنوان مدیریت سود تعریف می‌کند. کلاگ دو انگیزه اصلی برای مدیریت سود تعریف می‌کند: تشویق سرمایه‌گذاران برای خرید سهام شرکت و افزایش ارزش بازار شرکت. دی در یک مقاله کاملاً نظری، مباحث مربوط به منافع را عنوان کرده است. به نظر می‌رسد که مدیریت سود معمولاً از استفاده مدیران از مزایای عدم تقارن اطلاعاتی سهامداران ناشی می‌شود. این مسئله، مرکز تعریف ارائه شده توسط اسکات است. دی، در مباحث مذکور، حداقل دو مسئله مهم را مطرح نموده است. اولاً، برای افزایش پاداش مدیران که توسط سرمایه‌گذاران تأمین می‌شود، سود دستکاری می‌شود. ثانیاً، سرمایه‌گذاران بالفعل تمایل دارند که بازار برداشت بهتری از ارزش شرکت داشته باشد. بنابراین، انتقال ثروت بالقوه از سرمایه‌گذاران جدید به سرمایه‌گذاران قدیمی، که ایجادکننده یک تقاضای داخلی برای مدیریت سود هستند، بوجود می‌آید. در مجموع، این تحقیق نشان می‌دهد که مدیریت سود یک مسئله پیچیده و چندروی است که از طریق تعامل بین مدیران، حساب‌رسان، و سهامداران، ایجاد می‌شود. تفهیم بهتر این مسئله می‌تواند به بهبود فرآیندهای تصمیم‌گیری و افزایش اعتماد عمومی به گزارشات مالی کمک کند (کرمی، ۱۳۹۰).

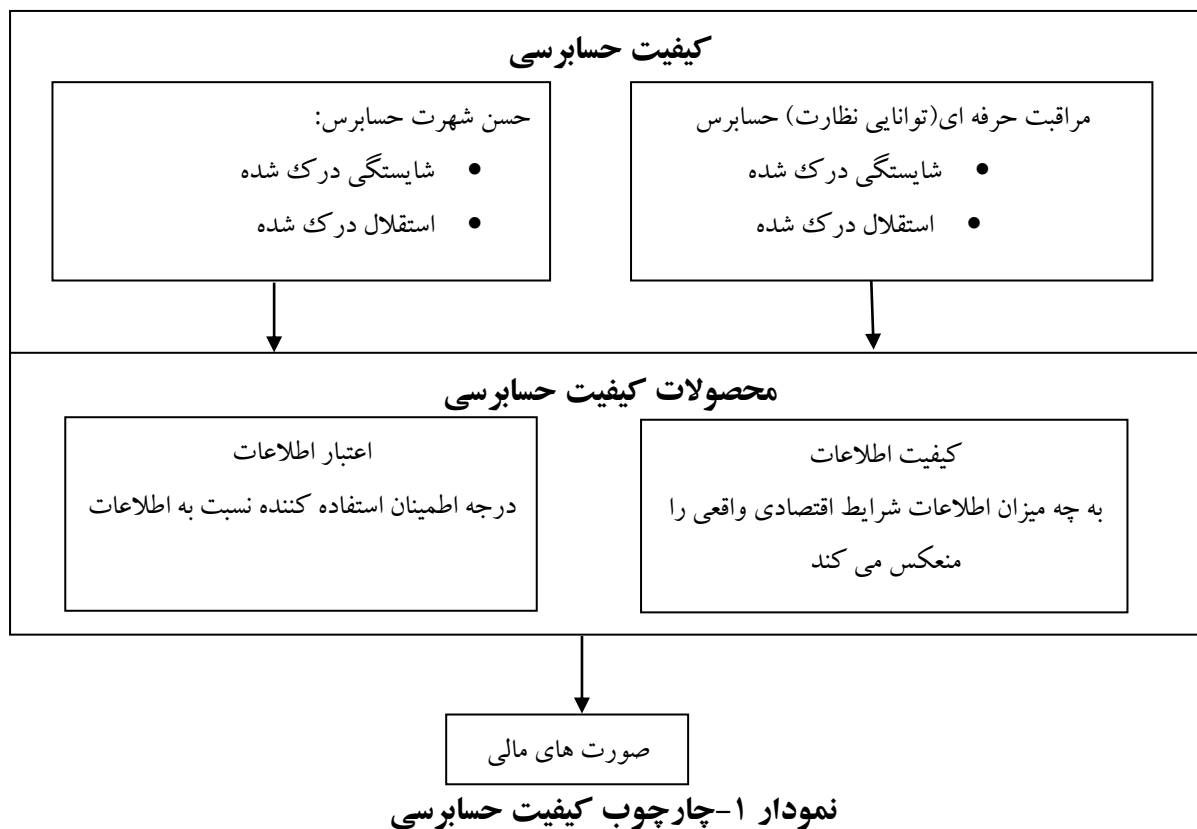
کیفیت حسابرسی

در میان متخصصان حسابرسی، ارائه‌های متعددی از کیفیت حسابرسی وجود دارد. در ادبیات حرفه‌ای، کیفیت حسابرسی معمولاً با توجه به میزان رعایت استانداردهای مربوط به حسابرسی تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، این تعریف‌ها به ابعاد مختلف کیفیت حسابرسی اشاره می‌کنند که اغلب با تعاریفی که اختلافات ظاهری دارند، منجر به ابعاد متعددی از کیفیت حسابرسی می‌شوند. تعریف‌های عمومی‌تری از کیفیت حسابرسی شامل موارد زیر می‌شود:

- احتمال کشف اشتباهات جدی در صورت‌های مالی که حساب‌رس قادر به شناسایی و گزارش دهد.
- احتمال این که حساب‌رس صورت‌های مالی حاوی اشتباهات مهم را گزارش مشروط نکند.
- سنجش‌ای برای توانایی حساب‌رس در کاهش اشتباهات و تحریفات جانبدارانه و بهبود کیفیت داده‌های حسابداری.
- دقت اطلاعاتی که حساب‌رس درباره آن‌ها گزارش می‌دهد.

این تعاریف، ابعاد متفاوتی از شایستگی و استقلال حساب‌رسان در انجام حسابرسی (استقلال واقعی) و همچنین چگونگی درک استفاده‌کنندگان از استقلال آن‌ها را در بر می‌گیرند. اگرچه کیفیت درک‌شده حسابرسی ممکن است با کیفیت واقعی حسابرسی مرتبط باشد، اما لزوماً یکسان نیست. بنابراین، حسن شهرت و مراقبت حرفه‌ای برای حفظ ویژگی‌های واقعی کیفیت حسابرسی و کیفیت درک‌شده به کار می‌رود. همچنین، باید به یاد داشت که مراقبت حرفه‌ای حساب‌رس، کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، در حالی که حسن شهرت حساب‌رس، چگونگی درک ذی‌نفعان از اطلاعات مذکور را متأثر می‌سازد. در اکثر پژوهش‌های تجربی، کیفیت حسابرسی به نوعی با ریسک حسابرسی تعریف شده است. ریسک حسابرسی آن ریسکی است که حساب‌رس درباره صورت‌های مالی حاوی تحریفات با اهمیت، نظر نامعتبر ارائه دهد. به عنوان مثال، دی آنجلو در سال ۱۹۸۱ کیفیت حسابرسی را به عنوان احتمال ارزیابی بازار از (الف) تحریفات با اهمیت موجود در صورت‌های مالی که توسط حساب‌رس کشف نشده است و (ب) گزارش تحریفات مذکور، تعریف نموده است. اغلب تعاریف دیگر از کیفیت حسابرسی، برخی از ویژگی‌های دی آنجلو را بازتاب می‌دهند. این مطلب به آنچه در بیانیه پژوهش حسابرسی شماره ۶ تحت عنوان توانایی حساب‌رس برای افزایش اعتبار صورت‌های مالی توصیف شده است، مربوط می‌شود. حسن شهرت حساب‌رس اغلب در پژوهش‌های تجربی

پیرامون کیفیت حسابرسی آزمون شده است. بنابراین، اغلب در ادبیات مربوطه فاصله بین شایستگی (صلاحیت) و استقلال درک شده و واقعی مبهم است. به راستی، بررسی کامل مطالب گذشته و ارائه‌ی یک تعریف کامل که وضعیت مذکور را توصیف کند، ضروری به نظر می‌رسد (مرادی، ۲۰۱۴).



نمودار ۱، یک برنامه را به تصویر می‌کشد که ارتباط میان ابعاد گوناگون کیفیت حسابرسی را نمایان می‌سازد. این نمایش، تأثیر اجزای مختلف کیفیت حسابرسی بر محصولات حسابرسی و نیز اثر آن بر اطلاعات مالی را نشان می‌دهد. اجزای کیفیت حسابرسی، به عنوان مثال حسن شهرت حسابرسان و توانایی اطلاع‌رسانی حسابرسان، از منابع ادبیات دانشگاهی و حرفه‌ای مشتق شده‌اند. این اجزا به طور مستقیم بر دو محصول کیفیت حسابرسی، به عبارت دیگر اطلاعات معتبر و اطلاعات با کیفیت، تأثیر می‌گذارند. با تأکید بر این نکته که والاس طرح می‌کند، مراقبت حرفه‌ای حسابرسان می‌تواند کیفیت اطلاعات را ارتقا دهد، آلودگی را کاهش دهد و سوگیری اطلاعات را کم کند. این موضوع نشان می‌دهد که توانایی حسابرسان در تفکیک بین شرایط اقتصادی گزارش شده و غیر قابل مشاهده صاحبان کار و درستی گزارش‌های مالی کمترین حد است. اما مهمتر از همه، این است که مراقبت حرفه‌ای حسابرسان باید با گزارش‌های مالی صاحبان کار و کیفیت برتر اطلاعات به طور مستقیم و وثیق تری داشته باشد.

توانایی اثربخشی نظارت حسابرسان، به شایستگی و بی‌طرفی حسابرسان (به ویژه استقلال حسابرسان) بستگی دارد (علوی، ۲۰۱۹). حسن شهرت حسابرسان به درک بازار از شایستگی و بی‌طرفی حسابرسان (استقلال ظاهری) ارتباط دارد. این نشان می‌دهد که توانایی حسابرسان در افزایش اعتبار صورت‌های مالی (حتی در صورت کمبود اطلاعات با کیفیت) نمایان می‌شود. حسن شهرت احتمالاً به عنوان ویژگی اندازه موسسه حسابرسان نیز مورد استفاده قرار می‌گیرد.

به طور کلی، همانطور که رسوایی های اخیر مانند رسوایی اندرسون نشان داده اند، حسن شهرت بالای حسابرسان ممکن است در مدت کوتاهی منجر به درک نامعتبر اطلاعات با کیفیت پایین شود. از این رو، در سطح خرد ممکن است یک رابطه مبهم بین کیفیت اطلاعات ارائه شده و توانایی نظارت حسابرسان وجود داشته باشد. در نهایت، برای برطرف کردن این نیاز به تحقیقات بیشتر، باید انتظارات معقولی داشت.

پیشینه تحقیق

مطالعات خارجی

۱- دی آنجلو و نو، ۲۰۱۳، 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 حسابداری احتیاطی برای دستکاری سود گزارش شده و در جهت کمینه کردن این تفاوت استفاده می کنند (پورکریم، ۱۳۸۸، ص ۲۶۵).

۲- فرانسیس و همکارانش، ۲۰۱۶، 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.

۳- هیلی و کوئاری ۲۰۱۷ 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، ۲۰۱۹، 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.

۵- پیوت و جنین، ۲۰۱۵، به بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود پرداختند آنها ۲۵۵ مشاهده شرکت-سال در سال های ۱۹۹۹ تا ۲۰۰۲ مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که شرکت هایی که توسط پنج بزرگ حسابرسی، حسابرسی می شوند با مدیریت سود کمتری مواجه نیستند و در واقع تفاوت های کیفیت حسابرسی پنج بزرگ تأثیری بر عدم مدیریت سود ندارد.

۶-کن چن و همکاران، ۲۰۱۵، در مقاله "کیفیت حسابرسی و مدیریت سود برای شرکت های درگیر در عرضه عمومی سهام تایوان" به بررسی کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های درگیر در عرضه عمومی سهام تایوان پرداخته اند در این تحقیق با انتخاب ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و مقایسه سود در شرکت های حسابرسی شده توسط این ۴ شرکت با شرکت های حسابرسی شده توسط غیر این ۴ شرکت، قبل و بعد از عرضه عمومی سهام در تایوان این نتیجه حاصل شده است که اولاً سود مدیریت می شود و ثانیاً بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط معنی داری وجود داشته به طوری که بالاتر بودن کیفیت حسابرسی موجب کاهش مدیریت سود در این شرکت ها شده است.

۷-مینگ، ۲۰۱۷، دریافت که ۱۰ شرکت حسابرسی بزرگ در کشور چین باعث کاهش مدیریت سود بطور فزاینده ای می شود همچنین دریافت که آوردن شرکت های حسابرسی کوچک تر (نسبت به قبل) ممکن است نشانه ای از کیفیت پایین سود باشد.

۸-جال و دیگران، ۲۰۱۷، در مالزی با توجه به بررسی اقلام تعهدی اختیاری شرکت های حسابرسی شونده به این نتیجه رسید که مؤسسات حسابرسی بزرگ تر نسبت به سایر مؤسسات حسابرسی کننده کنترل و صلاحیت بیشتری دارند.

۹-با این فرض که کیفیت حسابرسی رابطه مثبتی با قابلیت اتکا صورت های مالی دارد. بهن و همکاران، ۲۰۱۷، به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود پرداختند فرضیات تحقیق آن ها عبارت بود از این که صحت پیش بینی سود با کیفیت حسابرسی رابطه مثبت دارد و انحراف پیش بینی سود با کیفیت حسابرسی رابطه منفی دارد. نمونه آماری تحقیق شامل شرکت های آمریکایی برای دوره ۵ ساله می باشد. در این تحقیق کیفیت حسابرسی را بوسیله دو متغیر مستقل، تخصص صنعتی حسابرس و اندازه حسابرس، تعیین کردند. تخصص صنعتی حسابرس بر مبنای دارایی های شرکت های صاحبکار به نسبت کل دارایی های شرکت ها در صنعت خاص و اندازه حسابرس بر اساس ۵ بزرگ یا غیر ۵ بزرگ بودن مؤسسات حسابرسی سنجیده شد. نتیجه تحقیق نشان داد که شرکت هایی که توسط حسابرسان با کیفیت تر حسابرسی می شوند پیش بینی های سود صحیح تری دارند و شرکت هایی که توسط حسابرسان غیر ۵ بزرگ حسابرسی می شوند انحراف پیش بینی سود بیشتری دارند (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸، ص ۲۷)۳.

۱۰-چانتو و همکارانش، ۲۰۱۷، در تحقیق خود به تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی بین تعدادی از مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. در تحقیق چانتو و همکاران معیار ارزیابی کیفیت حسابرسی، ضریب واکنش سود یا ERC بود و تحقیق آنها به بررسی رابطه مداوم بین اندازه موسسه حسابرسی و ارزیابی بازار از کیفیت حسابرسی در چین پرداخته است. آنها به یک رابطه مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی و درک سرمایه گذار از کیفیت سودآوری دست یافتند. چانتو و همکارانش دریافتند که بازار سهام واکنش قوی تری نسبت به سودهای غیر منتظره حسابرسی شده به وسیله مؤسسات حسابرسی بزرگتر نشان می دهد این اثر پیش از کنترل وضعیت مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار چین و بررسی ویژگی های مالکیت آن مشخص گردید نتایج تحقیقات چانتو و همکارانش نشان داد که اندازه های مختلف مؤسسات حسابرسی بزرگتر را، دارای کیفیت حسابرسی بالاتری می دانند و البته باید این نکته را در نظر گرفت که حسابرسی در چین بر خلاف آمریکا دارای رقابت بالایی نیست.

۱۱-تحقیقی در آمریکا توسط چمبرز و پاین، ۲۰۱۸، در مورد کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی انجام شده و همچنین تاثیر قانون ساربینز آکسلی بر افزایش قابلیت اتکای اقلام تعهدی مورد بررسی قرار گرفته است. این پژوهش

در سه دوره ی زمانی صورت گرفته است. در این پژوهش استقلال، تخصص در صنعت و ریسک اعتبار و دعاوی حقوقی طرح شده عمده برای موسسات حسابرسی به عنوان شاخص های اندازه گیری کیفیت حسابرسی مطرح شده است. که هر چه استقلال و تخصص در صنعت موسسات حسابرسی، بالا و ریسک اعتبار و دعاوی حقوقی طرح شده علیه حسابرسان، قابل توجه باشد نشانگر کیفیت بالای حسابرسی می باشد. نتیجه ای که از این پژوهش گرفته شده این است که افزایش کیفیت حسابرسی و همچنین به کارگیری قانون ساربینز آکسلی رابطه مثبت معنی داری با قابلیت اتکای اقلام تعهدی صورت های مالی شرکت های مورد رسیدگی دارد.

۱۲- تحقیقی در امریکا بوسیله جنکینز و ولاری، ۲۰۱۸، با عنوان تأثیر دوره تصدی حسابرس بر گزارشگری سود محافظه کارانه انجام شده است. در این تحقیق رابطه بین دوره تصدی حسابرس بر گزارشگری سود محافظه کارانه انجام شده است. در این تحقیق از چند معیار برای اندازه گیری محافظه کاری استفاده شده است. نتایج این تحقیق یک رابطه مثبت بین محافظه کاری در سود گزارش شده و مدت زمان ارتباط حسابرس با صاحبکار را نشان می دهد. همچنین نتایج نشان می دهد که برای دوره تصدی کوتاه تر، محافظه کاری پایین تر است.

۱۳- تحقیقی در آمریکا توسط چمبرز و پاین، ۲۰۱۸، با عنوان کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی غیرعادی انجام شده است. این تحقیق ابتدا رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی را نشان داده و سپس رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی غیرعادی را اثبات می نماید. نتایج این تحقیق نشان می دهد که مقدار بازده عملیاتی مربوط به اقلام تعهدی یک رابطه منفی با کیفیت حسابرسی دارد کیفیت حسابرسی پایین منجر به بیشتر شدن اقلام تعهدی غیرعادی مربوط به بازده عملیاتی می شود.

۱۴- همچنین نتایج این تحقیق نشان می دهد که اصلاحات ناشی از ساربینز آکسلی باعث می شود که رابطه بین کیفیت حسابرسی و اقلام تعهدی غیر عادی ضعیف تر شود.

۱۵- برندا ون تندلو و استرالین، ۲۰۱۸، درمقاله " مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در اروپا: مدرک از بازاربخش خصوصی " به بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در کشور های اروپایی پرداخته اند در این تحقیق با در نظر گرفتن ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و بررسی مدیریت سود در شرکت های حسابرسی شده توسط این ۴ شرکت و مقایسه با سایر شرکت های حسابرسی شده توسط غیر ۴ شرکت بزرگ، نتیجه پژوهش حاکی از آن است که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی ارتباط وجود داشته و همچنین کیفیت بالای حسابرسی در کشور هایی که دارای هم محوری مالیاتی هستند باعث محدودیت (کاهش) در مدیریت سود می شود..

۱۶- تحقیقی در امریکا توسط فردیناند و همکارانش، ۲۰۱۹، با عنوان نقش دوره تصدی حسابرس و تخصص در صنعت حسابرس در کیفیت سود انجام شده است. این تحقیق نشان می دهد که دوره تصدی کوتاه تر با کیفیت سود پایین تر در ارتباط است. به این دلیل که حسابرسان دانش و تخصص کمتری نسبت به کار صاحبکار خود خواهند داشت. در این تحقیق این موضوع مورد آزمون قرار گرفته است که آیا تخصص در صنعت حسابرسان بر رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود تأثیر دارد. نتایج این تحقیق نشان می دهد که، هر گاه تخصص در صنعت حسابرس پایین باشد در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرس بلند تر و کیفیت سود بالاتر قوی تر خواهد بود و بالعکس. پس می توان گفت دوره تصدی حسابرس بلندتر موقعی همبستگی بالایی با کیفیت سود خواهد داشت که تخصص در صنعت

حسابرس پایین باشد. و همچنین موقعی که تخصص در صنعت حسابرس بالاتر باشد در آن صورت رابطه بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت سود ضعیف تر می شود.

مطالعات داخلی

در ایران پژوهشی با این عنوان صورت نگرفته است ولی پژوهش هایی در مورد مدیریت سود و همچنین کیفیت حسابرسی به صورت جداگانه انجام شده است در این پژوهش نیز به لحاظ شناسایی معیارهای مناسب جهت بررسی مدیریت سود و همچنین شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی پژوهش های ذیل مورد مطالعه قرار گرفته است:

۱۱- ویدا مجتهد زاده و پروین آقایی، ۱۳۹۳، 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 ۱۵۳).

۲- ایرج نوروش و همکاران، ۱۳۹۴، در مقاله "بررسی مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" به بررسی مدیریت سود 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 ارقام 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.

۳- بیتا مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴، در مقاله "نقش ارقام 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 ارقام تعهدی و مدیریت سود و همچنین ارتباط بین ارقام 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 ارقام تعهدی به صورت معنی داری رابطه معکوس بایکدیگر دارند.

۴- یحیی حساس یگانه و علی جعفری، ۱۳۹۴، 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 گرای (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.

۵- بهارمقدم و ثقفی، ۱۳۹۵، طی تحقیقی به بررسی محرکهای موثر بر مدیریت سود در شرکتهای بورسی پرداختند و شواهدی در خصوص رابطه بین ساختار مالکیت و عرضه عمده سهام و میزان پاداش مدیران و کیفیت کار موسسات حسابرسی و میزان رشد شرکت و اندازه شرکت و نیز ساختار مالی آنها با میزان مدیریت سود پیدا کردند.

۶- ابراهیمی کردلر و حسنی، ۱۴۰۲، مدیریت سود در زمان عرضه اولیه سهام به عموم در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند. ایشان در این تحقیق مدل تعدیل شده جونز را برای محاسبه شاخص مدیریت سود برای ۳۰ شرکت عرضه کننده اولیه سهام به بکار برده و به این نتیجه دست یافتند که، مدیران سود شرکت ها را در سال قبل از عرضه اولیه و سال عرضه اولیه سهام به عموم مدیریت می کنند. همچنین آنها تأثیر مدیریت سود بر عملکرد بلند مدت قیمت سهام شرکت عرضه کننده اولیه سهام به عموم را مورد بررسی قرار دادند و به این نتیجه

رسیدند که بین اقلام تعهدی جاری اختیاری سال اول شرکت ها و عملکرد بلند مدت قیمت سهام در سه سال آتی رابطه معنی دار مثبت وجود دارد.

۷- دکتر بیتا مشایخی و مریم صفری، ۱۴۰۲، در مقاله "وجه نقد ناشی از عملیات و مدیریت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" به بررسی رابطه بین وجه نقد ناشی از عملیات و رفتار اقلام تعهدی اختیاری، با فرض اینکه در مجموعه ۱۲ عضوی پرتفوی براساس وجه نقد حاصل از عملیات مدیریت سود اعمال می شود، پرداخته اند. نتیجه این تحقیق نشان می دهد هنگامی که فعالیت های عملیاتی ضعیف است (بر مبنای وجه نقد ناشی از عملیات) شرکت ها تمایل دارند که استراتژی های افزایش سود در پیش بگیرند. ولی در مورد شرکت های با فعالیت عملیاتی خوب (بر مبنای وجه نقد ناشی از عملیات) در کل کاهش اقلام تعهدی مشاهده می شود ولی با بررسی پرتفوی ها مشاهده می شود که تعداد قابل توجهی از شرکت های با فعالیت خوب نیز تمایل به سیاست های افزایشی سود از خود نشان می دهند. بعضی از شرکت های با فعالیت های عملیاتی بسیار عالی نیز تمایل به سیاست های کاهش سود دارند.

۸- ملانظری و کریمی زند، ۱۳۹۶، طی تحقیقی به بررسی ارتباط بین هموار سازی سود با اندازه شرکت و نوع صنعت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند نتایج تحقیق نشان داد که بین اندازه شرکت (فروش) و هموار سازی سود همبستگی قوی وجود دارد و این ارتباط بصورت معکوس است. بعلاوه تفاوت قابل ملاحظه ای بین شرکتهای هموار ساز از نظر نوع صنعت وجود ندارد بین هموار سازی ساختگی سود با اندازه شرکت ارتباط معناداری وجود دارد.

روش تحقیق

با توجه به این که شناسایی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های دولتی و خصوصی 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 کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های دولتی و خصوصی 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. جامعه آماری مورد مطالعه کلیه شرکت های دولتی و خصوصی شهر تهران می باشد. لازم به یادآوری می باشد که انتخاب شرکت های خصوصی و دولتی به عنوان جامعه آماری بدین لحاظ است که تقریباً قابل استفاده ترین اطلاعات در خصوص شرکت های ایرانی در این فهرست قرار داشته است. از جامعه آماری آن دسته از شرکت هایی که از سال ۱۳۹۵ تا سال ۱۴۰۲ به طور مستمر فعالیت داشته یا فاقد اطلاعات مورد نیاز در مورد متغیرهای تعیین شده در پژوهش بودند حذف شده اند به علت گستردگی حجم جامعه آماری و وجود ناهمگونی ها میان اعضای جامعه، شرایط زیر برای انتخاب نمونه آماری قرار داده شده و از این رو نمونه آماری به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده است که تعداد ۴۴۴ شرکت خصوصی و ۱۲۵ شرکت دولتی مورد مطالعه قرار گرفته شده است.

برای بررسی ارتباط بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی از مدل رگرسیون استفاده شده است. متغیرهای موجود در مدل رگرسیون به صورت ذیل می باشد:

مدیریت سود

یکی از متغیرها در این پژوهش مدیریت سود می باشد که در این پژوهش برای ارزیابی مدیریت سود شرکت های منتخب از مدل تعدیل شده جونز استفاده شده است، مدل تعدیل شده جونز بصورت زیر محاسبه می شود:

رابطه (۱)

$$TA_t = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta CASH_t + \Delta STDEBT_t - DEPNT_t)$$

TA_t: کل اقلام تعهدی در سال t

ΔCA: تغییر در داراییهای جاری غیر نقدی

DEPN: استهلاک دارایی های مشهود و نامشهود

ΔSTDEBT: تغییر در حصة جاری تسهیلات دریافتی

ΔCASH: تغییر در وجه نقد

- اجزای اختیاری و غیر اختیاری اقلام تعهدی: که بصورت زیر محاسبه می شود:

$$NDA_t = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + \alpha_2 \left(\frac{\Delta REV_t - \Delta REC_t}{A_{t-1}} \right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) \quad \text{رابطه (۲):}$$

$$DA_t = TA_t - NDA_t$$

NDA_t: بخش غیر اختیاری اقلام تعهدی در سال t

At-1: کل داراییهای در سال t-1

DA_t: اجزاء اختیاری اقلام تعهدی در سال t

ΔREV_t: درآمد سال t منهای درآمد سال t-1

PPE_t: اموال، ماشین آلات و تجهیزات (ناخالص) در پایان سال t

ΔREC_t: حسابهای دریافتی سال t منهای حسابهای دریافتی سال t-1

α₁, α₂, α₃: پارامترهای خاص شرکت می باشند که با استفاده از مدل زیر بدست می آیند:

$$\frac{TA_t}{A_{t-1}} = a_1 \left(\frac{1}{A_{t-1}} \right) + a_2 \left(\frac{\Delta REV_t}{A_{t-1}} \right) + a_3 \left(\frac{PPE_t}{A_{t-1}} \right) \quad \text{رابطه (۳):}$$

TA_t: اقلام تعهدی در سال t

A_{t-1}: کل دارایی ها در پایان سال t-1

ΔREV_t: درآمد سال t منهای درآمد سال t-1

PPE_t: اموال، ماشین آلات و تجهیزات (ناخالص) در پایان سال t

- که در این مدل a₁, a₂, a₃ به برآوردهای OLS از α₁, α₂, α₃ اشاره دارد.

کیفیت حسابرسی

متغیردیگر در این پژوهش کیفیت حسابرسی می باشد که برای بررسی متغیر کیفیت حسابرسی از دو معیار اندازه حسابرس و دوره تصدی گری حسابرس استفاده شده است.

دوره تصدی حسابرس

در این پژوهش دوره تصدی حسابرس یک بار کمتر از ۵ سال و یک بار هم ۵ سال و بیشتر از آن در نظر گرفته می شود، برای شرکت هایی که حسابرس، آنها را به مدت ۵ سال و بیش از ۵ سال حسابرسی کرده باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ در نظر گرفته می شود.

اندازه حسابرسی

مؤسسات حسابرسی را به ۲ گروه سازمان حسابرسی (موسسه حسابرسی بزرگ با کیفیت بالای حسابرسی) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (مؤسسات حسابرسی کوچک با کیفیت کم حسابرسی) تقسیم نموده و مدیریت سود صورت گرفته را در شرکت هایی که توسط این دو گروه حسابرسی شده اند مورد بررسی قرار گرفته است.

جریان های نقدی عملیاتی استاندارد شده

طبق تحقیقات بکر و همکاران، ۱۹۹۸ جریان های نقدی عملیاتی تفاوت قابل ملاحظه ای در شرکت هایی که توسط ۵ حسابرسی بزرگ، حسابرسی شده اند با شرکت هایی که توسط غیر ۵ حسابرسی بزرگ حسابرسی شده اند وجود دارد بنابراین جریانهای نقدی عملیاتی به صورت ذیل محاسبه شده به عنوان متغیر کنترل به مدل رگرسیون اضافه می شود.

$$OCF_{it} = E_{it} - TACC_{it} \quad \text{رابطه (۴):}$$

$$TACC_{it} = \Delta TA_{it} - \Delta CASH_{it} - \Delta TL_{it} - \Delta PS_{it} \quad \text{رابطه (۵):}$$

که در معادلات بالا OCF وجوه نقد حاصل از عملیات، E سود خالص قبل از اقلام غیر مترقبه، $TACC$ مجموع اقلام تعهدی، ΔTA تغییرات کل دارایی ها، $\Delta CASH$ تغییرات وجوه نقد، ΔTL تغییرات کل بدهی ها، ΔPS تغییرات سهام ممتاز می باشد. این مقادیر با تقسیم بر کل دارایی ها استاندارد می شود.

شاخص زیان و درآمد

تحقیقاتی که بورگ استاهلر و دچو، ۱۹۹۷ انجام داده اند نشان می دهد که شرکت ها برای اجتناب از گزارش کاهش درآمد و زیان اقدام به مدیریت سود می کنند به این دلیل شاخص زیان و درآمد به عنوان متغیرهای کنترل در نظر گرفته شده است تا علت تحریک مدیران برای عدم گزارش کاهش سود و زیان نشان داده شود.

اندازه شرکت

شرکت های بزرگ، توسط تعداد بیشتری از تحلیل گران مالی و سرمایه گذاران مورد رسیدگی دقیق قرار می گیرند لذا ممکن است این شرکت ها تمایل کمتری به مدیریت سود داشته باشند (چن و همکاران، ۲۰۰۵، ص ۱۵۸).^۱ به همین خاطر لگاریتم فروش شرکت ها به عنوان متغیر کنترل، برای کنترل تاثیر اندازه شرکت ها بر مدیریت سود به مدل رگرسیون اضافه شده است.

با توجه به مطالب مطرح شده، مدل رگرسیون در این پژوهش به صورت ذیل می باشد:

رابطه (۶):

$$DAC_{it} = \beta_0 + \beta_1 BIG_{it} + \beta_2 SPEC_{it} + \beta_3 OCF_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 INCCHC_{it} + \beta_6 SIZE_{it}$$

$-DAC_{it}$ - اقلام تعهدی اختیاری را نشان می دهد که با استفاده از مدل تعدیل شده جونز محاسبه می شود.

BIG_{it} - اندازه حسابرسی را می سنجد به این صورت که اگر حسابرسی سازمان حسابرسی باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ می پذیرد.

$SPEC_{it}$ - دوره تصدی و تخصیص حسابرسی را نشان می دهد، اگر دوره تصدی حسابرسی ۵ سال و بیشتر از آن باشد مقدار ۱ و در غیر این صورت مقدار ۰ می پذیرد.

OCF_{it} - جریانهای نقدی عملیاتی را نشان می دهد.

$LOSS_{it}$ - اگر شرکت متحمل زیان شود مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن ۰ خواهد بود .
 $INCCHC_{it}$ - اگر درآمد شرکت در سال جاری بیشتر از درآمد شرکت در سال قبل باشد مقدار آن ۱ و در غیر این صورت مقدار آن ۰ خواهد بود .

$SIZE_{it}$ - اندازه شرکت را می سنجد که توسط لگاریتم فروش های کل شرکت محاسبه می شود .

یافته ها

جدول ۱- آماره های توصیفی شرکت های خصوصی

متغیرها	تعداد نمونه	دامنه تغییرات	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب تغییرات
مدیریت سود	۴۴۴	۰/۵۲۸۹	- ۰/۰۰۱۸۲۲	۰/۱۰۵۷۲۱۳	-۵۸/۰۲۴۸۶۲
اندازه حسابرس	۴۴۴	۱	۰/۶۱	۰/۴۸۷	۰/۷۹۸۳۶۱
دوره تصدی	۴۴۴	۱	۰/۳۹	۰/۴۸۹	۱/۲۵۳۸۴۶
جریان های نقدی استاندارد	۴۴۴	۹/۰۶۲۷	۰/۰۸۱۹۵۷	۰/۴۶۲۱۵۶۸	۵/۶۳۹۰
شاخص زیان	۴۴۴	۱	۰/۰۸	۰/۲۷	۳/۳۷۵
شاخص درآمد	۴۴۴	۱	۰/۷۹	۰/۴۰۷	۰/۵۱۵۱۸۹
اندازه شرکت	۴۴۴	۱۲/۹۱۷	۵/۳۹۷۰۱۱	۰/۸۱۰۲۳۵	۰/۱۵۰۱۲۶

جدول ۲- آماره های توصیفی شرکت های دولتی

متغیرها	تعداد نمونه	دامنه تغییرات	میانگین	انحراف استاندارد	ضریب تغییرات
مدیریت سود	۱۲۵	۰/۳۴۵۶	- ۰/۰۰۳۵۶۷	۰/۰۸۹۳۴۲۱	-۲۵/۰۶۷۲۱۸
اندازه حسابرس	۱۲۵	۱	۰/۴۵	۰/۳۱۲	۰/۶۹۳۳۳۳
دوره تصدی	۱۲۵	۱	۰/۵۲	۰/۴۰۳	۰/۷۷۵۹۶۲
جریان های نقدی استاندارد	۱۲۵	۵/۷۸۴۳	۰/۱۲۰۱۲۳	۰/۳۵۶۷۴۳۲	۲/۹۶۹۰
شاخص زیان	۱۲۵	۱	۰/۱۵	۰/۳۴	۲/۲۶۶۶۶۶
شاخص درآمد	۱۲۵	۱	۰/۶۸	۰/۲۷۶	۰/۴۰۵۸۸۲
اندازه شرکت	۱۲۵	۸/۶۵۴	۴/۳۰۲۱۷۶	۰/۵۷۶۳۴۲	۰/۱۳۳۹۴۶

در جداول آماری توصیفی، دو دسته از شرکت ها شامل شرکت های خصوصی و دولتی مقایسه شده اند. در جدول اول که به شرکت های خصوصی اختصاص دارد، تعداد نمونه ۴۴۴ بوده و متغیرهایی مانند مدیریت سود، اندازه حسابرس،

دوره تصدی، جریان های نقدی استاندارد، شاخص زیان، شاخص درآمد و اندازه شرکت بررسی شده اند. به طور متوسط، مدیریت سود در این شرکت ها منفی بوده و با انحراف استاندارد بالایی همراه است. همچنین، اندازه شرکت های خصوصی دارای دامنه تغییرات بزرگ و میانگین بالایی است. در جدول دوم که به شرکت های دولتی اختصاص دارد، تعداد نمونه ۱۲۵ است و متغیرهای مشابه مورد بررسی قرار گرفته اند. مدیریت سود در شرکت های دولتی نیز منفی بوده اما با میانگین پایین تری نسبت به شرکت های خصوصی. همچنین، دامنه تغییرات جریان های نقدی استاندارد و اندازه شرکت در شرکت های دولتی کمتر از شرکت های خصوصی است. این مقایسه نشان می دهد که در شرکت های دولتی تغییرات کمتری در متغیرهای کلیدی مشاهده می شود و ضریب تغییرات آنها نسبت به شرکت های خصوصی کمتر است، که نشان دهنده ثبات بیشتر در عملکرد مالی این شرکت ها است.

آزمون فرضیه اصلی

فرضیه اصلی:

H_0 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های دولتی رابطه معنا داری وجود ندارد.

H_1 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های دولتی 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

مدیریت سود		کیفیت حسابرسی	
مدیریت سود	همبستگی پیرسون	۱	۰٫۸۵۸
	p - مقدار (دوطرفه)	۰/۰۰۰	
کیفیت حسابرسی	همبستگی پیرسون	۰٫۸۵۸	۱
	p - مقدار (دوطرفه)	۰/۰۰۰	

چنانچه از جدول بالا مشخص است مقدار آماره ضریب همبستگی پیرسون برابر است با ۰٫۸۵۸ که نشان از یک ارتباط نسبتاً قوی 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.

جدول ۴- نتایج حاصل از بررسی مدل رگرسیون خطی ساده

ضرایب	β_i	انحراف معیار	آماره t	p - مقدار
ثابت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۵	-۰/۳۷۳	۰/۷۰۹
کیفیت حسابرسی	۰/۰۲۵	۰/۰۰۵	۵/۱۴۳	۰/۰۰۰

جدول ۵- تحلیل واریانس قبل از متغیرهای کنترل

منبع تغییر	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	p-مقدار
رگرسیون	۰/۲۸۰	۱	۰/۲۸۰	۲۶/۴۴۹	۰/۰۰۰
مانده‌ها	۴/۶۷۲	۱۲۳	۰/۰۱۱		
کل	۴/۹۵۱	۱۲۴			

آزمون فرضیه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دولتی با استفاده از مدل رگرسیون خطی ساده تحلیل شده است. نتایج ضرایب رگرسیون نشان می‌دهد که ضریب کیفیت حسابرسی (۰,۰۲۵) مثبت و از لحاظ آماری معنادار است (آماره t برابر با ۵,۱۴۳ و p -value برابر با ۰,۰۰۰). این نتایج نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی است. همچنین، تحلیل واریانس مدل نشان می‌دهد که مقدار F برای رگرسیون ۲۶,۴۴۹ و p -value کمتر از ۰,۰۰۱ است که این نیز تأیید می‌کند مدل رگرسیون به طور کلی معنادار است. بنابراین، با توجه به این نتایج، فرضیه صفر که بیان می‌دارد "بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دولتی رابطه معناداری وجود ندارد" رد می‌شود و فرضیه مقابل که "بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های دولتی رابطه معناداری وجود دارد" پذیرفته می‌شود.

فرضیه اصلی:

H_0 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های خصوصی رابطه معناداری وجود ندارد.

H_1 : بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های خصوصی رابطه معناداری 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 می‌باشد.

نتایج آزمون بر اساس آماره ضریب همبستگی پیرسون در جدول ۶ آمده است:

جدول ۶- نتایج آزمون بر اساس آماره ضریب همبستگی پیرسون

کیفیت حسابرسی	مدیریت سود		
۰,۶۸۹	۱	همبستگی پیرسون	مدیریت سود
		p - مقدار (دوطرفه)	
۱	۰,۶۸۹	همبستگی پیرسون	کیفیت حسابرسی
		p - مقدار (دوطرفه)	

چنانچه از جدول بالا مشخص است مقدار آماره ضریب همبستگی پیرسون برابر است با ۰,۶۸۹ که نشان از یک ارتباط نسبتاً قوی میان دو متغیر دارد و لازم بدانیم که این همبستگی در سطح معنی داری ۰/۰۱ معنی دار است در نتیجه قاطعاً در سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌توان فرض صفر را رد کرد و فرض مقابل را پذیرفت.

جدول ۷- نتایج حاصل از بررسی مدل رگرسیون خطی ساده

ضرایب	β_i	انحراف معیار	آماره t	p - مقدار
ثابت	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۵	-۰/۳۲۶	۰,۶۸۹
کیفیت حسابرسی	۰/۰۳۳	۰/۰۰۵	۴,۲۵۹	۰/۰۰۰

جدول ۸- تحلیل واریانس قبل از متغیرهای کنترل

منبع تغییر	مجموع مربعات	درجه آزادی	میانگین مربعات	F	p - مقدار
رگرسیون	۰,۳۳۴	۱	۰/۲۸۰	۲۵,۳۶۵	۰/۰۰۰
مانده‌ها	۴,۲۱۵	۴۴۲	۰/۰۱۱		
کل	۴,۵۶۲	۴۴۳			

آزمون فرضیه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های خصوصی با استفاده از مدل رگرسیون خطی ساده تحلیل شده است. نتایج ضرایب رگرسیون نشان می دهد که ضریب کیفیت حسابرسی (۰,۰۳۳) مثبت و از لحاظ آماری معنادار است (آماره t برابر با ۴,۲۵۹ و p -value برابر با ۰,۰۰۰). این نتایج نشان دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی است. همچنین، تحلیل واریانس مدل نشان می دهد که مقدار F برای رگرسیون ۲۵,۳۶۵ و p -value کمتر از ۰,۰۰۱ است که این نیز تأیید می کند مدل رگرسیون به طور کلی معنادار است. بنابراین، با توجه به این نتایج، فرضیه صفر که بیان می دارد "بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های خصوصی رابطه معناداری وجود ندارد" رد می شود و فرضیه مقابل که "بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت های خصوصی رابطه معناداری وجود دارد" پذیرفته می شود.

نتیجه گیری و پیشنهادات

نتایج این پژوهش نشان دهنده وجود رابطه مثبت و معنادار بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در هر دو نوع شرکت های دولتی و خصوصی است. در شرکت های دولتی، تحلیل های آماری با استفاده از ضریب همبستگی پیرسون (۰,۸۵۸) و مدل رگرسیون خطی ساده نشان داد که کیفیت حسابرسی تأثیر قابل توجهی بر مدیریت سود دارد. این رابطه مثبت با آماره t برابر با ۵,۱۴۳ و مقدار p -value برابر با ۰,۰۰۰ تأیید شد و تحلیل واریانس نیز با مقدار F برابر با ۲۶,۴۴۹ و p -value کمتر از ۰,۰۰۱ این نتایج را پشتیبانی کرد. به طور مشابه، در شرکت های خصوصی نیز ضریب همبستگی پیرسون (۰,۶۸۹) و نتایج رگرسیون خطی نشان دهنده رابطه مثبت و معنادار بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود بود. آماره t برابر با ۴,۲۵۹ و p -value برابر با ۰,۰۰۰ این رابطه را تأیید کرد و تحلیل واریانس با مقدار F برابر با ۲۵,۳۶۵ و p -value کمتر از ۰,۰۰۱ نیز مؤید این نتایج بود. بنابراین، با توجه به یافته های این تحقیق، فرضیه های صفر در هر دو بخش دولتی و خصوصی رد شده و فرضیه های مقابل مبنی بر وجود رابطه معنادار بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی پذیرفته می شوند. این نتایج بر اهمیت کیفیت حسابرسی در بهبود مدیریت سود و شفافیت مالی شرکت ها تأکید می کنند. با توجه به نتایج به دست آمده، می توان نتیجه گرفت که بهبود کیفیت حسابرسی می تواند نقش مهمی در کنترل و مدیریت سود شرکت ها ایفا کند. در شرکت های دولتی، که معمولاً تحت نظارت بیشتری قرار دارند، کیفیت حسابرسی بالا می تواند به کاهش رفتارهای فرصت طلبانه در مدیریت سود منجر شود و باعث افزایش شفافیت و اعتماد عمومی به

گزارش‌های مالی شود. به علاوه، در شرکت‌های خصوصی نیز، که ممکن است دارای انعطاف‌پذیری بیشتری در گزارش‌دهی مالی باشند، ارتقای کیفیت حسابرسی می‌تواند به بهبود دقت و صحت اطلاعات مالی و در نتیجه به تصمیم‌گیری‌های بهتر توسط سهامداران و سرمایه‌گذاران کمک کند. این پژوهش نشان می‌دهد که سیاست‌گذاران و نهادهای نظارتی باید به اهمیت کیفیت حسابرسی توجه ویژه‌ای داشته باشند و با وضع قوانین و استانداردهای سختگیرانه‌تر، زمینه را برای ارتقای کیفیت حسابرسی فراهم کنند. همچنین، مدیران شرکت‌ها باید به اهمیت نقش حسابرسی در مدیریت سود واقف باشند و تلاش کنند تا با همکاری با حسابرسان مستقل و با کیفیت، شفافیت مالی شرکت را افزایش دهند.

در نهایت، این مطالعه می‌تواند پایه‌ای برای تحقیقات آینده در زمینه تاثیر سایر عوامل بر مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در شرکت‌های مختلف باشد و به گسترش دانش در این حوزه کمک کند. به طور خاص، می‌توان به بررسی تأثیر متغیرهای دیگری مانند ساختار مالکیت، نوع صنعت، و محیط قانونی بر رابطه بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی پرداخت تا درک بهتری از دینامیک‌های پیچیده مالی در شرکت‌ها به دست آید. با در نظر گرفتن نتایج به دست آمده و اهمیت نقش کیفیت حسابرسی در مدیریت سود، توصیه می‌شود که شرکت‌ها به دنبال تقویت سیستم‌های داخلی خود برای بهبود فرآیندهای حسابرسی باشند. این تقویت می‌تواند شامل آموزش و توسعه حرفه‌ای حسابرسان داخلی، استفاده از تکنولوژی‌های پیشرفته در حسابرسی، و همکاری نزدیک با موسسات حسابرسی معتبر باشد. همچنین، نهادهای نظارتی و استانداردهای گذاری باید با وضع قوانین و مقررات مناسب، اطمینان حاصل کنند که شرکت‌ها به استانداردهای بالایی در کیفیت حسابرسی پایبند هستند. این اقدام می‌تواند شامل ارزیابی دوره‌ای کیفیت حسابرسی، ارتقاء شفافیت در گزارش‌های مالی و افزایش الزامات افشای اطلاعات مربوط به فرآیندهای حسابرسی باشد. برای شرکت‌های خصوصی، که ممکن است کمتر تحت نظارت دقیق نهادهای دولتی باشند، پذیرش استانداردهای حسابرسی مشابه با شرکت‌های دولتی می‌تواند به جلب اعتماد سرمایه‌گذاران و افزایش جذابیت سرمایه‌گذاری کمک کند. این شرکت‌ها می‌توانند از تجربیات و استانداردهای بالای حسابرسی در شرکت‌های دولتی بهره‌برداری کنند و آن‌ها را در ساختارهای خود پیاده‌سازی کنند.

در همین راستا، پژوهش‌های آینده می‌توانند به بررسی تفاوت‌های موجود بین شرکت‌های بزرگ و کوچک، و همچنین بین صنایع مختلف، در ارتباط با کیفیت حسابرسی و مدیریت سود بپردازند. این تحقیقات می‌توانند به درک بهتری از چگونگی تأثیر ویژگی‌های خاص هر صنعت یا اندازه شرکت بر رابطه بین این دو متغیر کمک کنند. به طور کلی، یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی یک ابزار مهم و موثر در بهبود مدیریت سود است و تأثیر قابل توجهی بر شفافیت و دقت گزارش‌های مالی دارد. ارتقاء کیفیت حسابرسی نه تنها به بهبود وضعیت مالی شرکت‌ها کمک می‌کند، بلکه به ایجاد اعتماد بیشتر در بازارهای مالی و افزایش کارایی اقتصادی منجر می‌شود. بنابراین، همه ذینفعان، از جمله مدیران، حسابرسان، سرمایه‌گذاران و نهادهای نظارتی، باید تلاش‌های خود را برای بهبود و ارتقای کیفیت حسابرسی در شرکت‌ها متمرکز کنند.

منابع

۱. علوی، م.، یعقوب نژاد، ا.، محمدی نوده، ف. و & فاضل. (۲۰۱۹). ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۴)، ۲۳-۵۸.

۲. کرمی، غلامرضا، بذرافشان، آمنه، و محمدی، امیر. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. دانش حسابداری، ۲(۴)، ۶۵-۸۲. SID. <https://sid.ir/paper/163513/fa>
۳. مرادی، اصولیان، & نوروزی. (۲۰۱۴). اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود با تأکید بر ابهام در تداوم فعالیت. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۱(۳)، ۳۱۳-۳۲۸.
۴. وحید اسکوه، & رضا جمالی. (۲۰۲۳). تأثیر توانایی مدیریت بر ارتباط بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۷(۲۴)، ۴۶۵-۴۷۴.
۵. ودیعی نوقابی، محمدحسین، نوروزی، محمد، قدرتی زوارم، عباس، و تیمورپور، سهیلا. (۱۳۹۸). بررسی نقش تعدیل گر کیفیت حسابرسی بر ارتباط بین اثربخشی کمیته حسابرسی و مدیریت سود. دانش حسابرسی، ۱۹(۷۴)، ۱۰۷-۱۲۶. SID. <https://sid.ir/paper/526786/fa>
6. Afifa, M. A., Alsufy, F., & Abdallah, A. (2020). Direct and mediated associations among audit quality, earnings quality, and share price: the case of Jordan. *International Journal of Economics and Business Administration*, 8(3), 500-516.
7. Alavi Tabari, H., et al. (2017). Investigating the relationship between audit quality and earnings prediction. *Journal of Accounting Research*, 32(2), 27-40.
8. Almarayeh, T. S., Aibar-Guzmán, B., & Abdullatif, M. (2020). Does audit quality influence earnings management in emerging markets? Evidence from Jordan: ¿Influye la calidad de la auditoría en la gestión de resultados en los mercados emergentes? Evidencia de Jordania. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 23(1), 64-74.
9. Alyaarubi, H. J., Alkindi, D. S., & Ahmed, E. R. (2021). Internal Auditing Quality and Earnings Management: Evidence from Sultanate of Oman. *Journal of Governance and Integrity*, 4(2), 115-124.
10. Baharmoghaddam, A., & Taghavi, M. (2016). Investigation of earnings management determinants in listed companies. *Journal of Financial Management and Auditing*, 39(2), 55-70.
11. Brenda Van Tendelo & Astraline. (2018). Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private market. *European Accounting Review*, 22(4), 75-88.
12. Chambers, R., & Payne, E. (2018). Audit quality and unusual accruals. *Journal of Financial Reporting and Analysis*, 35(3), 120-135.
13. Chambers, R., & Payne, E. (2018). The impact of Sarbanes-Oxley Act on the reliability of non-audit items. *Journal of Financial Reporting and Analysis*, 34(1), 55-68.
14. Chambers, R., & Payne, E. (2018). The impact of Sarbanes-Oxley Act on the association between audit quality and unusual accruals. *Journal of Financial Reporting and Analysis*, 35(3), 136-150.
15. Chantou, K., et al. (2017). Analyzing market perception of audit quality among small audit firms in the Chinese audit market. *Journal of Audit and Assurance*, 25(3), 88-102.
16. Chowdhury, S. N., & Eliwa, Y. (2021). The impact of audit quality on real earnings management in the UK context. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(3), 368-391.
17. Di Angelo, F., & Neo, J. (2013). The impact of audit quality on earnings management: Evidence from research. *Journal of Accounting*, 17(3), 65-78.
18. Ebrahimikordlar, M., & Hassani, M. (2023). Earnings management during initial public offerings in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Iranian Financial Management*, 45(3), 88-102.
19. Ferdinand, L., et al. (2019). The role of auditor tenure and industry specialization in earnings quality. *Journal of Financial Management and Auditing*, 37(1), 45-58.

20. Francis, J. R., et al. (2016). The effect of audit quality on earnings management: The role of auditor size. *Journal of Accounting and Auditing*, 22(4), 112-125.
21. Hesas Yeganeh, Y., & Jafari, A. (2015). Factors influencing the independence and competence of members of the Iranian Institute of Certified Public Accountants in providing certification services. *Journal of Financial Reporting and Analysis*, 33(1), 30-45.
22. Hilly, J. C., & Koothari, V. R. (2017). Evidence of earnings management in companies when earnings are higher or lower than reward ceilings. *Journal of Financial Management and Auditing*, 30(2), 40-55.
23. Ibrahim. (2019). The impact of audit quality on earnings management: Evidence from Egypt. *Journal of Accounting and Auditing*, 25(1), 87-101.
24. Indarti, M. G. K., & Widiatmoko, J. (2021). The effects of earnings management and audit quality on cost of equity capital: empirical evidence from indonesia. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4), 769-776.
25. Jall, R., et al. (2017). Audit control and discretionary accruals in firms. *Journal of Accounting and Auditing*, 29(4), 115-129.
26. Jenkins, M., & Valery, L. (2018). The effect of auditor tenure on conservative earnings reporting. *Journal of Accounting and Auditing*, 27(2), 70-84.
27. Kalbuana, N., Suryati, A., & Pertiwi, C. P. A. (2022). Effect of company age, audit quality, leverage and profitability on earnings management. *International Journal of Economics, Business and Accounting Research (IJEBAR)*, 6(1), 305-315.
28. Ken, T., et al. (2015). Audit quality and earnings management in companies involved in initial public offerings in Taiwan. *Journal of Financial Management and Auditing*, 28(3), 78-91.
29. Malanazari, A., & Karimi Zand, F. (2017). The relationship between earnings smoothing and firm size in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Research*, 54(1), 110-125.
30. Ming, L. (2017). The impact of big audit firms on earnings management: Evidence from China. *Journal of Accounting and Auditing*, 33(2), 55-68.
31. Mojtehdezadeh, V., & Aghaei, P. (2014). Factors affecting audit quality from the perspective of independent auditors and users. *Iranian Journal of Management Sciences*, 11(2), 53-68.
32. Moshayekhi, B., et al. (2015). The role of discretionary items in earnings management of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Iranian Journal of Accounting Studies*, 12(4), 75-88.
33. Norouzi, I., et al. (2015). Examining earnings management in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Iranian Accounting and Auditing Review*, 22(3), 45-58.
34. Pewitt, A., & Jenin, B. (2015). Audit quality and earnings management: An observational study of firm-years. *Accounting Research Journal*, 12(4), 203-215.