

بررسی تأثیر ویژگی‌های کیفی حسابرس مستقل بر ارقام تعهدی غیرعادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

محسن رشیدی^۱، محمد بندش^۲

چکیده

هدف این مقاله بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی مستقل بر ارقام تعهدی و بررسی متغیرهای مختلف در این زمینه است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع و گروه‌های مختلف می‌باشد. این پژوهش بر مبنای هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی و بر مبنای روش، از نوع تحقیق توصیفی و شاخه همبستگی می‌باشد. در این پژوهش برای اندازه‌گیری همبستگی متغیرها از رگرسیون چندمتغیره و برای نشان دادن معنی‌دار بودن الگو از آزمون فیشر و برای معنی‌دار بودن ضریب رگرسیون از آماره t استفاده گردیده است. بر طبق نتایج: بین اندازه مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و در آماره تی که برابر $2/24$ و همچنین سطح معنی‌داری به دست آمده $(0/0009)$ رابطه وجود دارد. همچنین بین رقابت میان مؤسسات حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی برابر $2/91$ - و سطح معنی‌داری به دست آمده $(0/03603)$ ارتباط وجود دارد. بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی برابر $4/48$ و سطح معنی‌داری $(0/06259)$ رابطه وجود ندارد. بین تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی برابر $3/007$ و سطح معنی‌داری $(0/09941)$ ارتباطی وجود ندارد. بین نظارت مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی برابر $3/71$ و سطح معنی‌داری $(0/04769)$ رابطه وجود دارد. همچنین بین مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی $4/23$ و معنی‌داری بدست آمده $(0/02162)$ ارتباط وجود دارد و بین کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی در آماره تی $2/39$ و سطح معنی‌داری $(0/04944)$ وجود دارد.

واژگان کلیدی: ارقام تعهدی غیرعادی، ویژگی‌های حسابرس مستقل، مؤسسه حسابرسی، خدمات غیرحسابرسی، رقابت میان مؤسسات حسابرسی.

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

۱. کارشناس ارشد حسابداری

۲. کارشناس ارشد حسابداری

۱- مقدمه

امروزه حسابداری صورت‌ها و سایر اطلاعات مالی از مهم‌ترین ابزارهای حصول اطمینان از شفافیت اطلاعات شرکت‌ها به شمار می‌رود. «حسابرسی فرایندی است، منظم و سیستماتیک جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده گزارشگری نتایج به افراد ذینفع». بر همین اساس حسابداری صورت‌های مالی توسط حسابرسان مستقل به عنوان یکی از الزامات اصلی بورس‌های مختلف دنیا به شمار می‌آید (نخعی و شاهرخی چمن‌آبادی، ۱۳۹۹). حسابرس مستقل به حسابداری گفته می‌شود که توسط افراد یا شرکت‌هایی مستقل و به صورت حرفه‌ای اقدام به ارائه خدمات حسابداری می‌کنند. معمولاً این افراد از جانب مدیران شرکت‌ها فراخوانی می‌شوند و در قالب یک قرارداد، اقدام به حسابداری مالی یک مجموعه می‌کنند. حسابرس مستقل علاوه بر اظهارنظر نسبت به صحت صورت‌های مالی و پیوست‌های آن، حاوی مطالعاتی در پیرامون چگونگی جریان امور و ارزیابی مستقلی نسبت به نتایج مالی عملیات و فعالیت‌های سیستم و کنترل‌های داخلی برقرار شده در آن نیز می‌شود (مه‌دیزاده، ۱۳۹۹).

به طور خلاصه، حسابداری مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش داده و از این رو به قابلیت اتکای آن می‌افزاید (نونهالی‌نهر و همکاران، ۱۳۸۹). اما در این میان ممکن است، حسابرسان مستقل نتوانند انتظارات تمام گروه‌های استفاده‌کننده را برآورده سازند و بین تصور استفاده‌کنندگان در مورد مسئولیت حسابرس مستقل و تصور حرفه حسابداری در مورد مسئولیت خود، تفاوت یا شکاف ایجاد گردد. این شکاف می‌تواند از عوامل مختلفی به وجود آید که از آن جمله می‌توان به ویژگی‌های حسابرسان مستقل اشاره نمود (سیدیکوی و همکاران، ۲۰۰۸). ویژگی‌های حسابرس می‌تواند، گزارش حسابداری او را به شرکت تحت‌الشعاع قرار دهد (مه‌م، ۱۳۷۸). از سویی، عایدی‌های حسابداری، متشکل از اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی است و به عنوان مهم‌ترین اقلام اطلاعاتی ارایه شده در صورت‌های مالی تلقی می‌شود. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری معتقد است که تمرکز اصلی گزارشگری مالی باید معطوف به عایدی‌های حسابداری باشد، نه جریان‌های نقدی، زیرا اطلاعات ارایه شده در خصوص عایدی‌های شرکت که بر مبنای حسابداری تعهدی تهیه شده است، در مقایسه با اطلاعات محدود شده به جنبه‌های مالی دریافت‌ها و پرداخت‌های نقدی، اطلاعات بهتری را در رابطه با وضعیت موجود شرکت و توانایی تداوم تولید جریان‌های نقدی مطلوب فراهم می‌آورد (شهریاری و سلیم، ۱۳۹۲: ۲). در نظریه‌های مالی رفتاری نوین، فرض بر این است که سرمایه‌گذاران، بخصوص سرمایه‌گذاران بی‌تجربه، به طور سیستماتیک در قیمت‌گذاری دارایی‌ها دچار اشتباه می‌شوند (چانگ و همکاران، ۲۰۱۲).

پژوهشگرانی همچون زای^۱ (۲۰۰۱)، جنگ و توماس^۲ (۲۰۰۶)، کانک و همکاران^۳ (۲۰۱۰) معتقد هستند: «قیمت‌گذاری نادرست اصولاً به اقلام تعهدی غیرعادی و نه به اقلام تعهدی عادی مرتبط است، زیرا برای بازار، مشاهده اقلام تعهدی غیرعادی سبب قیمت‌گذاری نادرست اوراق بهادار می‌گردد، به نحوی که واکنش نادرست سرمایه‌گذاران نسبت به تغییرات اقلام تعهدی باعث می‌شود که سهام شرکت‌هایی با حجم متفاوت از اقلام تعهدی، به گونه‌ای نادرست، بیشتر یا کمتر از واقع ارزش‌گذاری شود» (خانی و ابراهیمی، ۱۳۹۲). صورت‌های مالی حسابداری شده اساس اطلاعات شرکت است که برای استفاده عموم تنظیم می‌شود، زیرا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی حسابداری نشده، بوسیله تقلب و رسوایی‌های مالی شرکت تحت تأثیر قرار می‌گیرند. بنابراین حسابداری صورت‌های مالی از سوی

1. Zai

2. Jeng & Thomas

3. Kank et al

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

استفاده‌کنندگان مطرح می‌شود. بنستون^۱ بر این ادعا است که مدیران بیشتر تمایل دارند که نتایج عملکرد و وضعیت مالی شرکت خود را غیرواقع‌گزارش کنند، نتیجه این عمل نامتقارن بودن اطلاعات^۲ بین شرکت و استفاده‌کنندگان اطلاعات آن را به بار می‌آورد. موضوعاتی مانند مدیریت سود، تنظیم و تکرار آن در نهایت به کاهش قیمت سهم منجر می‌شود. بنابراین، پرواضح است که حسابرسان مستقل نقش کلیدی نظارتی در اطمینان‌بخشی به صحت اعداد و ارقام حسابداری و حداقل کردن هزینه‌های نمایندگی ناشی از انگیزه‌های فرصت‌طلبی مدیران، ایفا می‌کنند. در واقع می‌توان گفت صورت‌های مالی حسابرسی شده که اعتبار آن به اظهارنظر حسابرس است، خروجی نهایی رابطه میان مدیریت و حسابرسان می‌باشد. بوتلر^۳ بیان می‌کند، نقش حسابرسان محدود است، آنها برای توضیح و تفسیر (به جزئیات پرداختن) کل کیفیت سود، به اندازه مطابقت صورت‌های مالی با استانداردهای حسابداری آزادی عمل ندارند (تسیپریدو و همکاران، ۲۰۱۰).

کیفیت که تعیین‌کننده عملکرد و حسابرسی است، تابع عوامل متعددی از قبیل توانایی‌های حسابرسی (شامل دانش، تجربه، قدرت تطبیق و کارایی فنی) و اجرای حرفه‌ای (شامل استقلال، عینیت، مراقبت‌های حرفه‌ای، تضاد و منافع و قضاوت) است (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳). دی‌آنجلو کیفیت حسابرسی را ارزیابی و استنباط بازار از احتمال توانایی حسابرس در کشف تحریف‌های با اهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم حسابداری صاحبکار و گزارش تحریف‌های با اهمیت کشف شده، تعریف کرده است. در این تعریف، کشف نقص، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند، در حالی که گزارش آن بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری دارد (حساس‌یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). یکی از شاخص‌های جایگزین برای سنجش کیفیت حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی است و انتظار می‌رود با افزایش اندازه مؤسسه حسابرسی کیفیت حسابرسی افزایش یابد. زیرا، مؤسسه‌های بزرگ حسابرس باید بیشتر مراقب شهرت حرفه‌ای خود باشند (مجتهدزاده و آقایی، ۱۳۸۳).

به طور مفهومی کیفیت حسابرسی را می‌توان از سه جنبه اساسی بررسی نمود: ورودی‌ها، خروجی‌ها، و عوامل محیطی به جز استانداردهای حسابرسی، ورودی‌های دیگری برای حسابرسی وجود دارد. یکی از آن‌ها، ویژگی‌های حسابرس مستقل مانند اندازه مؤسسه، الزامات حرفه‌ای، مهارت، تقسیم کار و نظارت، مشاوره و کنترل اوست. یکی دیگر از عوامل مهم، فرایند حسابرسی است. این فرایند شامل صحت روش‌شناسی حسابرسی، میزان تأثیر روش‌های حسابرسی استفاده شده و میزان دسترسی به شواهد حسابرسی مورد نیاز است. خروجی‌های حسابرسی نیز پیامدهای مهمی برای کیفیت حسابرسی دارند، چرا که خروجی‌ها توسط استفاده‌کنندگان در ارزیابی کیفیت حسابرسی در نظر گرفته می‌شوند (اسچیلدر، ۲۰۱۱).

اگرچه مسئولیت اصلی تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است در پی رسوایی‌های مالی اخیر در سطح جهان و بروز نگرانی‌هایی در مورد توان اتکای صورت‌های مالی، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نشانه رفته است تا جایی که عموماً از این وقایع به عنوان «شکست حسابرسی»^۴ یاد می‌شود. تلقی عموم این است که نبودن استقلال و کیفیت ضعیف حسابرسی موجب وقوع چنین وقایعی شده است (لی، ۲۰۰۷). معمولاً استقلال حسابرسان و کیفیت حسابرسی‌های گزارش‌های مالی به ندرت بررسی می‌شود، به جز در موارد ورشکستگی شرکت‌ها که نبود بهینگی ظاهر می‌شود. قانون‌گذاران از بحران‌های مالی و حسابرسی برای توجیه اعمال مقررات بیشتر بر یک صنعت استفاده کرده‌اند، این رویه جای سؤال دارد (جعفریان و طاهری، ۱۳۹۲). ارزش‌های حسابرسی برای شرکت‌ها از چند بعد در حال بررسی است. والاس^۵ بیان می‌کند که یکی از عوامل اصلی تقاضا برای حسابرسی ناشی از رابطه نمایندگی بین مدیران و اداره‌کنندگان بنگاه (به عنوان نماینده) و تهیه‌کنندگان سرمایه (سهامداران به عنوان کارفرما) است. مدیران، اطلاعات حسابداری را تهیه

¹ Beneston

² Asymmetric information

³ Boutler

⁴ . Failure Audit

⁵ wallace

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

می‌کنند و به خاطر نقششان در سازمان خواهان کسانی هستند که از بیرون سازمان مهر تأییدی به اظهارات آن‌ها بزنند. از این دیدار ارزش خدمات حسابرسی به عنوان نوعی سازوکار نظارتی مؤثر بر عملکرد مدیران است (والاس، ۱۹۸۵).

حال با توجه به تضاد منافع بین سهامداران و مدیران و وجود احتمال دستکاری نمودن سود از سوی مدیران، رسوایی‌های مالی در سال‌های اخیر نگرانی‌هایی را در رابطه با کیفیت گزارشگری مالی پدید آورده است. در حالی که مسئولیت تهیه صورت‌های مالی بر عهده مدیریت شرکت است، ولی در پی این رسوایی‌ها، انگشت اتهام به سوی حسابرسان نیز نشانه رفته است، این سؤال مطرح می‌شود که بین ویژگی‌های کیفی حسابرسی مستقل بر اقلام تعهدی غیرعادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ۸۸ الی ۹۲ چه رابطه‌ای وجود دارد و اقلام تعهدی غیرعادی به چه میزانی از ویژگی‌های حسابرس مستقل تأثیر می‌پذیرند؟

۲- اهمیت و ضرورت تحقیق:

با وجود استانداردهای پذیرفته شده حسابداری به دلیل نبود یک تئوری فراگیر سود، همچنان اختلاف نظر تئوریک‌ها و افراد حرفه‌ای در زمینه گزارشگری سود وجود دارد و در عمل، گزارشگری سود را با چالش‌هایی روبرو می‌سازد. علاوه بر این با در نظر گرفتن تفکیک مالکیت از مدیریت، وجود تضاد منافع و دسترسی انحصاری مدیران به برخی اطلاعات مالی و نیز ویژگی حسابداری تعهدی در زمینه حق انتخاب مدیریت از میان روش‌های مختلف حسابداری، احتمال وجود دستکاری سود و گمراه نمودن افراد در تصمیم‌گیری‌هایشان وجود دارد. در عین حال، سودهای گزارش شده همواره به عنوان یکی از معیارهای تصمیم‌گیری مالی مطرح بوده است و تحلیل‌گران مالی، عموماً سود را به عنوان یک عامل برجسته در بررسی‌ها و قضاوت‌های خود مدنظر قرار می‌دهند. بنابراین قبول پیامدهای اقتصادی گزارشگری سود، امری اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد. از لحاظ نظری، اقلام تعهدی غیرعادی (معیار مدیریت سود) نه تنها در بازارهای غیرکارای سرمایه، بلکه در بازارهای کارای سرمایه نیز وجود دارد (مقدم و حسنی‌فرد، ۱۳۹۰).

برخی با توجه مدیریت سود بیان می‌کنند که اقلام تعهدی غیرعادی فاقد هرگونه محتوی اطلاعاتی بوده و صرفاً ناشی از خطای برآورد مدیریت هستند، اما در هر حال تحقیقات اخیر نشان می‌دهند که اقلام تعهدی غیرعادی نیز می‌توانند حاوی اخبار مهمی باشند (ثقفی و محمدی، ۱۳۹۱). البته باید این نکته را نیز مدنظر قرار داد که کیفیت حسابرسی نیز می‌تواند از بروز خطاهای برآورد در خصوص اقلام تعهدی مطابق با تحقیقات صورت گرفته، جلوگیری نماید (عرب‌مازازی‌دی و همکاران، ۱۳۸۵). فعالیت‌های بی‌نظیر خاتمه دادن به کار حسابرسان و مدیریت سود اغلب در شرایط بهم ریخته اقتصادی به وقوع می‌پیوندند، تا هزینه اجرایی کمتری به سیستم تحمیل شود. به علاوه تشخیص و کمی نمودن مدیریت سود در بازار به مراتب سخت است (کانستنتینوس و لنکس، ۲۰۰۸).

حسابرسی برای استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی نقش اعتمادسازی بازی می‌کند و موجب می‌شود که آن‌ها به صورت‌های مالی حسابرسی شده اعتماد بیشتر می‌کنند. مدیریت در یک فرآیند آگاهانه در محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری سعی می‌کند سود شرکت را با دستکاری به سطح سود هدف برساند. حسابرسان احتمالاً با افزایش میزان ساعات کارکرد حسابرسی در رسیدگی به صورت‌های مالی می‌توانند مدیریت سود را کشف کنند. اعتبار حسابرسان در صورتی که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی متوجه شوند که سود شرکت‌ها بالاتر از واقعیت نشان داده شده است، به خطر می‌افتد، اما در صورتی که سود شرکت‌ها کمتر از واقع نشان داده شود،

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

معمولاً جریمه‌ای به آن‌ها تعلق نمی‌گیرد. در این راستا و در مواجهه با توابع نامتقارن زیان، حسابرسان و شرکت‌ها درباره انتخاب روش حسابداری اختلاف نظر پیدا می‌کنند (سلیمانی و نیمایی، ۱۳۹۳).

یک مؤسسه حسابرسی مستقل و با مهارت، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت‌های مالی مورد رسیدگی بوده و می‌تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تأثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. رسیدن به این هدف مطلوب به خصوصیات مؤسسات حسابرسی کاملاً وابسته بوده و این خصوصیات می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرس در ارتباط باشد (نونهال‌نهر و همکاران، ۱۳۸۹). بسیاری از پژوهش‌های جاری در حوزه مدیریت سود در زمینه کشف اقلام تعهدی غیرعادی متمرکز شده‌اند. تا کنون تلاش کمی به منظور بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی مستقل را بر اقلام تعهدی غیرعادی صورت گرفته است. با توجه به اهمیت این اقلام و گزارش حسابرسان محقق بر آن شد که رابطه این دو را بررسی نماید.

۳- هدف تحقیق

«بررسی تأثیر ویژگی‌های کیفی حسابرس مستقل بر اقلام تعهدی غیرعادی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار»

۴- فرضیه‌های تحقیق

فرضیه اصلی: به نظر می‌رسد، ویژگی‌های حسابرسی مستقل بر تشخیص اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

فرضیه‌های فرعی

- ۱- به نظر می‌رسد، اندازه مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۲- به نظر می‌رسد، رقابت میان مؤسسات حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۳- به نظر می‌رسد، خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده بر میزان اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۴- به نظر می‌رسد، تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۵- به نظر می‌رسد، نظارت مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۶- به نظر می‌رسد، مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.
- ۷- به نظر می‌رسد، کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

۵- مواد و روش‌ها

این پژوهش بر مبنای هدف از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و بر مبنای نحوه ارائه، از نوع پژوهش توصیفی و شاخه پیمایشی و از نظر ارتباط بین متغیرها از نوع همبستگی می‌باشد. همچنین بر اساس زمان جمع‌آوری داده‌ها از نوع پژوهش‌های مقطعی و از نظر منطق اجرا، استقرایی می‌باشد. جامعه آماری در این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در صنایع و گروه‌های مختلف است. اطلاعات و داده‌های آماری شرکت‌های نمونه آماری در فاصله زمانی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۲ می‌باشند. برای انتخاب

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

نمونه در این پژوهش از روش حذف سیستماتیک استفاده شده است. اطلاعات مورد نیاز به منظور بررسی و آزمون فرضیه‌ها با استفاده از صورت‌های مالی شرکت‌های تولیدی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و نرم‌افزار ره‌آورد نوین و لوح‌های فشرده تصویرهای صورت‌های مالی و از طریق سایت‌های بورس اوراق بهادار تهران استخراج گردیدند. پس از گردآوری اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی شرکت‌های نمونه انتخابی، اطلاعات با استفاده از نرم‌افزار اکسل و Eviews محاسبه شدند.

۶- یافته‌های تحقیق:

۶-۱- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش:

با در نظر گرفتن نتایج مربوط به آمار توصیفی، کمترین سود خالص مربوط به شرکت ایران خودرو دیزل با سود ۱۰۹۸۷۰۲- و بیشترین سود مربوط به شرکت سایپا با ۸۰۴۰۱۰۸ واحد می‌باشد. همچنین میانگین و انحراف معیار سود خالص برای ۱۱۲ شرکت‌های در نظر گرفته شده به ترتیب برابر با ۴۵۹۹۷۶۰/۰۷ و ۱۲۷۶۹۶۱/۰۷ می‌باشد. از طرفی کمترین میزان جریان نقدی عملیاتی در میان شرکت‌ها متعلق به شرکت سالمین با ۹۴۴۲۸۸۴- واحد و بیشترین جریان نقدی مربوط به شرکت ایران خودرو با ۲۰۹۳۲۵۴۱ واحد می‌باشد. میانگین جریان‌ات نقدی برای شرکت‌های در نظر گرفته شده برابر ۵۱۵۹۱۷/۹۱ و انحراف معیار آن‌ها برابر با ۲۰۸۸۱۴۱/۹۷ می‌باشد. کمترین میزان ارقام تعهدی با ۱۹۹۹۸۴۵۲- واحد متعلق به شرکت ایران خودرو و بیشترین میزان متعلق به شرکت سالمین به دست آمده است. میانگین و انحراف معیار بدست آمده برای شرکت‌های بورس به ترتیب برابر با ۳۸۰۹۳/۴۰ و ۱۴۹۰۵۹۵/۸۰ واحد به دست آمده است. کمترین میزان دارایی مربوط به شرکت آلو مراد و بیشترین میزان به شرکت ایران خودرو متعلق است. همچنین میانگین و انحراف معیار به دست آمده برای کلیه شرکت‌ها به ترتیب برابر با ۴۲۳۲۴۷۰/۶۹ و ۱۳۳۹۷۹۲۳ واحد می‌باشد. در میان شرکت‌ها کمترین میزان رشد فروش به میزان ۰/۲۸- متعلق به شرکت جوش و اکسیژن و بیشترین میزان فروش متعلق به شرکت پتروشیمی خارک به میزان ۰/۶۶ درصد می‌باشد. از نظر میزان ارقام غیر تعهدی شرکت ایران خودرو به میزان ۱۲۲۹۳۷۰۵۱- کمترین و شرکت سالمین بیشترین میزان ارقام غیر تعهدی را داشته‌اند.

جدول (۱) شاخص‌های کمترین، بیشترین، میانگین و انحراف معیار داده‌ها

مت	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار
سود خالص	-۲۰۱۴۸۰۳	۷۲۱۰۵۷۹	۱۲۰۴۷۹۱/۱۲	۴۰۳۵۸۷۰/۲۵
جریان‌ات نقدی عملیاتی	-۶۳۰۱۵۷۸	۶۰۰۴۲۱۵	۴۲۸۷۹۱۲/۰۸	۸۰۰۵۵۴۶/۸۱
ارقام تعهدی	-۵۶۴۱۹۸۲	۸۱۹۷۶۲۳	۴۷۶۸۱۶۲/۲۸	۴۱۲۵۶۸۷/۴۰۲
جمع دارایی‌ها	۶۳۲۴۰۴	۱۳۰۴۵۹۰۷۱	۶۲۱۸۳۰۲/۲۴	۲۱۰۵۴۸۰/۲۴۵
رشد فروش	-۰/۳۱	۰/۷۲	۰/۴۰	۰/۱۱
ارقام غیر تعهدی	-۴۲۱۰۵۸	۸۶۲۰۱۵۴۷	۶۲۰۱۴۷/۲۴	۵۲۰۱۲۴۸۶

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

مدل رگرسیونی:

داده‌های ترکیبی به دلیل آنکه هم تغییرات زمانی و هم تغییرات درون مقطعی را منعکس می‌کند، می‌تواند اطلاعات بیشتری را منعکس نماید، کس نماید. مدل رگرسیونی ترکیبی مورد نظر به صورت زیر مطرح می‌گردد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_1 X_{1it} + \beta_2 X_{2it} + \beta_3 X_{3it} + \beta_4 X_{4it} + \beta_5 X_{5it} + \beta_6 X_{6it} + \beta_7 X_{7it} + \varepsilon_{it}$$

Y_{it} : اقلام تعهدی غیر عادی شرکت t ام

X_{1it} : اندازه مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

X_{2it} : رقابت میان مؤسسات حسابرسی شرکت t ام

X_{3it} : خدمات غیر حسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

X_{4it} : تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

X_{5it} : نظارت مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

X_{6it} : مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

X_{7it} : کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده شرکت t ام

در مدل پنل ارائه شده مقاطع، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و زمان، سالهای ۸۸ تا ۹۲ در نظر گرفته شده است. برای انتخاب مدل مناسب ابتدا آزمون اثرات ثابت (F لیمر) انجام گردید. نتایج حاصل از آزمون F در جدول شماره ۲) برای آزمون اثرات ثابت مقطعی، جدول شماره ۳) برای آزمون اثرات ثابت زمانی و جدول شماره ۴) برای آزمون اثرات ثابت مقطعی- زمانی ارائه گردیده است.

جدول ۲) نتایج حاصل از آزمون اثرات ثابت مقطعی

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره	آماره
۰/۰۰۰۰	(۴۹/۲۹۳)	۲/۳۱۶۲۹۴	آماره F لیمر
۰/۰۰۰۰	۴۹	۱۱۴/۵۹۲۵۷۰	کای اسکور

جدول ۳) نتایج حاصل از آزمون اثرات ثابت زمانی

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره	آماره
۰/۰۰۰۰	(۶/۲۸۷)	۲/۱۶۲۵۶۳	آماره F لیمر
۰/۰۰۰۰	۶	۱۳۵/۴۰۴۸۳۰	کای اسکور

جدول ۴) نتایج حاصل از آزمون اثرات ثابت مقطعی- زمانی

سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره	آماره
۰/۰۰۰۰	(۵۵/۲۸۷)	۲/۱۹۷۳۰۲	آماره F لیمر
۰/۰۰۰۰	۵۵	۱۲۲/۹۹۷۴۰۱	کای اسکور

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

نتایج جداول شماره ۲ تا ۴ به گونه‌ای است که سه فرضیه را آزمون می‌کند:

۱- اثرات ثابت مقطعی، صفر است.

۲- اثرات ثابت زمانی، صفر است.

۳- اثرات ثابت مقطعی و زمانی، صفر است.

در واقع فرضیه صفر H_0 بیانگر عدم وجود اثرات ثابت است که طبق آن عرض از مبدأ، ثابت می‌باشد که بیانگر یک رگرسیون مقید می‌باشد. در جدول شماره ۲) آماره‌های آزمون (آماره F و کای اسکور) ارائه شده‌اند که مقدار آن‌ها برای آزمون اثرات ثابت مقطعی، به ترتیب برابر $2/32$ و $114/59$ می‌باشد که در ناحیه بحرانی قرار دارند (مقادیر احتمال کوچکتر از $0/05$ است)، لذا فرض H_0 را رد می‌کند و بدان معناست که اثرات ثابت مقطعی وجود دارد. بدین ترتیب شرکت‌ها از لحاظ میزان اقلام تعهدی با یکدیگر اختلاف معناداری دارند. همچنین مقادیر (آماره F و کای اسکور) در جدول شماره ۳) برای آزمون اثرات زمانی نیز نشان می‌دهد که فرضیه صفر رد می‌شود و لذا اثرات ثابت زمانی، معنادار است. این نتیجه نشان می‌دهد که میزان اقلام تعهدی در هر یک از شرکت‌ها، در طول زمان دچار تغییر شده است. از طرفی مقادیر آماره F و کای اسکور در جدول شماره ۴) برای آزمون همزمان اثرات ثابت مقطعی و زمانی که به ترتیب برابر $2/19$ و $122/99$ است فرضیه صفر را رد می‌کند و لذا اثرات ثابت هم در بین مقاطع (شرکت‌ها) و هم برای هر شرکت در طول زمان وجود دارد.

آزمون هاسمن:

فرض اصلی مدل اثرات تصادفی آن است که اثرات تصادفی با متغیرهای توضیحی، همبستگی ندارد. برای اجرای آزمون هاسمن ابتدا مدل مورد نظر با لحاظ کردن اثرات تصادفی مقطعی، تخمین داده می‌شود، سپس آزمون هاسمن اجرا می‌گردد. نتایج آزمون هاسمن در جدول شماره ۵) آمده است.

جدول ۵) نتایج حاصل از آزمون هاسمن

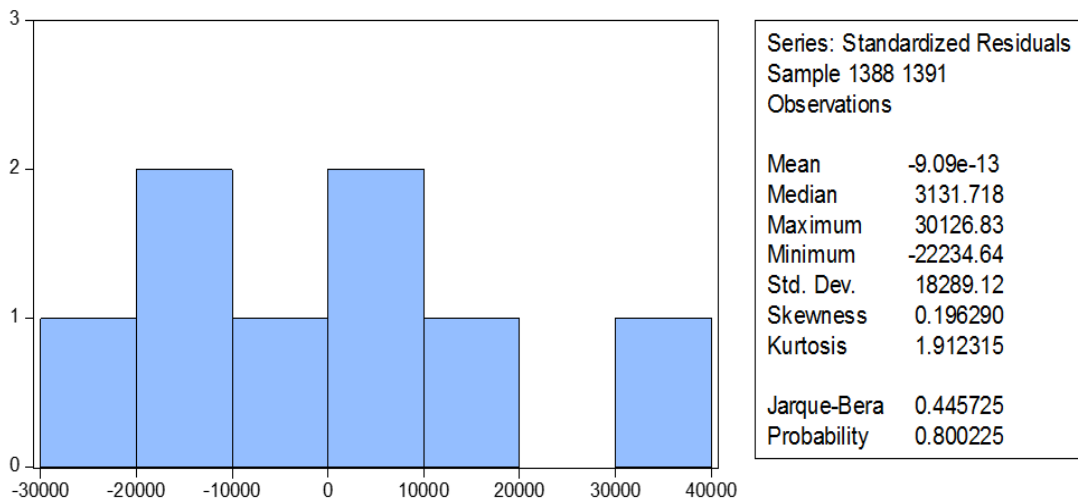
سطح معنی‌داری	درجه آزادی	مقدار آماره	آماره
۰/۰۰۰۰	۷	۲۴/۴۵۰۱۷۹	آماره کای اسکور

با توجه به مقدار آماره کای اسکور که برابر $24/45$ به دست آمده و مقدار احتمال آن که در ناحیه بحرانی قرار دارد (مقدار احتمال کوچکتر از $0/05$ است)، فرضیه صفر مبنی بر مناسب بودن اثرات تصادفی، رد می‌شود.

آزمون نرمال بودن:

برای آزمون نرمال بودن ابتدا معادله اصلی را برآورد کرده و سپس به کمک آماره جرکیو- برا^۱ نرمال بودن متغیر وابسته مورد آزمون قرار گرفت.

^۱ Jarque-Bera



شکل ۱) نتایج حاصل از آزمون جرکیو- برا

در آزمون جرکیو- برا اگر باقیمانده‌ها به صورت نرمال توزیع شده باشند، نمودار آن تقریباً به صورت نرمال است و آماره جرکیو- برا معنی‌دار نمی‌باشد. این بدان معناست که مقدار احتمال که در زیر آماره جرکیو- برا داده می‌شود، بزرگتر از ۰/۰۵ است. در واقع بزرگتر بودن احتمال معادل کوچکتر بودن آماره جرکیو- برا است که در این صورت فرضیه نرمال بودن رد نمی‌شود. نتایج حاصل از آزمون بیانگر این است مقدار آماره جرکیو- برا برابر ۰/۴۴ به دست آمده که مقدار کوچکی است و بنابر مقدار احتمال (۰/۸۰) بزرگتر از ۰/۰۵ است، لذا فرض نرمال بودن رد نمی‌شود.

برآورد ضرایب مدل:

نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی در جداول ۶ و ۷ ارائه گردیده است. بر اساس جدول (۷): مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۴۵ بدست آمده که بیانگر این است که مدل رگرسیونی ۴۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تفسیر می‌کند. همچنین مقدار آماره F برابر ۶/۵۲ بدست آمده که با توجه به سطح معنی‌داری آن ($Prob=0/011$) در سطح خطای ۵ درصد معنی‌دار است. همچنین میزان آماره دوربین و اتسون برابر ۲/۰۶۳ بدست آمده که با توجه به میزان مجاز (۲/۵-۱/۵) می‌توان گفت که بین جملات خطا همبستگی وجود ندارد.

جدول ۶) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی‌داری
مقدار ثابت	۲۰۵۴۶۰/۰۸	۴۰۲۱۵۷/۳۲	۲/۳۵۴۴۸۲	۰/۰۰۹۲۵
اندازه مؤسسه حسابرسی کننده	۵۱۲۴۶۲۰/۲۵	۱۰۳۵۰/۲۵	۲/۱۵۵۹۳۸	۰/۰۰۰۱۲

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

۰/۰۳۲۱۵	-۲/۵۷۴۹۲۱۵	۱۸۶۲۵۴/۹	۷۱۵۴۲۸/۳۵	رقابت میان مؤسسات حسابرسي
۰/۰۷۲۱۰۵	۴/۳۲۰۵۷	۲۴۱۰/۸۱	۳۱۵۷۹/۶۸	خدمات غير حسابرسي مؤسسه حسابرسي کننده
۰/۰۱۲۵۸۷	۳/۵۱۲۴۸	۴۲۰۱۸۳/۲۴	۷۰۳۲۱/۵۸	تقسيم كار مؤسسه حسابرسي کننده
۰/۰۳۰۲۱	۳/۹۰۲۱۷	۱۰۶۸۴۲/۹	۴۰۶۳۵۷/۵	نظارت مؤسسه حسابرسي کننده
۰/۰۲۵۱۰۵	۴/۵۱۲۳۰۵	۱۰۲۵۴۸/۹۲	۴۱۰۵۰/۹۱	مشاوره مؤسسه حسابرسي کننده
۰/۰۴۶۲۱	۲/۰۵۴۸۲	۴۱۲۵۸/۵	۳۱۹۳۲۵/۱	کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسي کننده
۰/۰۰۸۷۵۴	۴/۱۶۲۶۵	۴۱۵۲۸۵,۲۱	۵۰۴۲,۸۵	ویژگی های حسابرسي مستقل

جدول (۷) شاخص های اعتبار مدل

مقدار	شاخص
۱۴۹۹۷۹۳	مجموع توان دوم خطا (SSE)
۰/۴۵۰۲۴	ضریب تعیین (R-squared)
۶/۵۲۴۸۲۱	آماره فیشر (F)
۰/۰۱۱۲	احتمال آماره فیشر (Prob)
۲/۰۶۳	آماره دوربین واتسون (Durbin-Watson)
۳۱/۳۰۲۱	مقدار آکائیک (Akaike info criterion)

آزمون تشخیص واریانس ناهمسانی (آزمون وایت):

آزمون وایت، آزمونی برای تشخیص واریانس ناهمسانی مدل رگرسیونی است. مراحل آزمون وایت به این صورت است که ابتدا معادله رگرسیونی را برآورد کرده و باقیمانده‌ها محاسبه می‌شود، سپس باقیمانده‌ها را به عنوان متغیر وابسته در نظر گرفته و معادله رگرسیونی جدیدی با متغیرهای مستقل مدل برازش می‌شود. در صورتی که مقدار آماره فیشر حاصل از برازش مدل معنی دار باشد، نشان دهنده وجود ناهمسانی در واریانس است و در صورت عدم معنی داری واریانس مدل ثابت خواهد بود. در جدول شماره ۸ نتایج برازش مدل رگرسیونی آمده است. با توجه به مقدار آماره فیشر بدست آمده برای مدل که برابر ۰/۱۲۶ و سطح معنی داری آن (۰/۹۹) مدل باقیمانده معنی دار نبوده و این حاکی از عدم وجود ناهمسانی واریانس در مدل رگرسیونی است.

جدول (۸) شاخص های اعتبار مدل در مدل رگرسیونی باقیمانده‌ها

مقدار	شاخص
۱۵۱۳۳۵۵	مجموع توان دوم خطا (sse)
۰/۰۰۵۶۴۹	ضریب تعیین (R-squared)
۰/۱۲۶۵۰۸	آماره فیشر (F)
۰/۹۹۹۹۷۷	احتمال آماره فیشر (Prob)

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

۲/۰۵۱۹۴۴	آماره دوربین واتسون (Durbin-Watson)
۳۱/۳۴۲۱۹	مقدار آکائیک (Akaike info criterion)

آزمون فرضیه‌ها:

اکنون با استفاده از نتایج مربوط به رگرسیون پنل به بررسی فرضیات پژوهش پرداخته می‌شود.

آزمون فرضیه اول:

به نظر می‌رسد، اندازه مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۹) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی‌داری
اندازه مؤسسه حسابرسی کننده	۵۱۲۴۶۲۰/۲۵	۱۰۳۵۰/۲۵	۲/۱۵۵۹۳۸	۰/۰۰۰۱۲

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۲/۱۵ به دست آمده و همچنین سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۰۰۱۲) می‌توان گفت که در سطح خطای یک درصد اندازه مؤسسه حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه اول به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_1 X_{1it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 5124620/5X_{1it} + \varepsilon_{it}$$

در معادله فوق می‌توان به رابطه مستقیم و تأثیرگذاری بین اندازه مؤسسه حسابرسی کننده و اقلام تعهدی غیرعادی پی برد.

آزمون فرضیه دوم:

به نظر می‌رسد، رقابت میان مؤسسات حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۰) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی‌داری
رقابت میان مؤسسات حسابرسی	۷۱۵۴۲۸/۳۵	۱۸۶۲۵۴/۹	-۲/۵۷۴۹۲۱۵	۰/۰۳۲۱۵

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۲/۵۷- به دست آمده و همچنین سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۳۲۱۵) می‌توان گفت که در سطح خطای پنج درصد رقابت میان مؤسسات حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه دوم به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_2 X_{2it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 715428/35X_{2it} + \varepsilon_{it}$$

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می شود، رابطه مستقیم و تاثیر گذاری بین رقابت میان مؤسسات حسابرسی و ارقام تعهدی غیر عادی مشخص است.

آزمون فرضیه سوم:

به نظر می رسد، خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۱) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی داری
خدمات غیر حسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده	۳۱۵۷۹/۶۸	۲۴۱۰/۸۱	۴/۳۲۰۵۷	۰/۰۷۲۱۰۵

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۴/۳۲ به دست آمده و همچنین سطح معنی داری به دست آمده (۰/۰۷۲۱۰۵) می توان گفت که در سطح خطای پنج درصد بین خدمات غیر حسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر ندارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه سوم به شرح زیر می باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_3 X_{3it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 31579/68 X_{3it} + \varepsilon_{it}$$

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می شود، رابطه مستقیم و تأثیرگذار بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی مشخص است، اما به دلیل اینکه سطح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، این رابطه معنادار نمی باشد.

آزمون فرضیه چهارم:

به نظر می رسد، تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۲) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی داری
تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده	۷۰۳۲۱/۵۸	۴۲۰۱۸۳/۲۴	۳/۵۱۲۴۸	۰/۱۲۵۸۷

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۳/۵۱۲ به دست آمده و همچنین سطح معنی داری به دست آمده (۰/۱۲۵۸۷۰) می توان گفت که در سطح خطای پنج درصد تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر ندارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه چهارم به شرح زیر می باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_4 X_{4it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 70321/58 X_{4it} + \varepsilon_{it}$$

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می شود، رابطه مستقیم و تأثیرگذاری بین تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی مشخص است، اما به دلیل اینکه سطح معناداری بزرگتر از ۰/۰۵ است، این رابطه معنادار نمی باشد.

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

آزمون فرضیه پنجم:

به نظر می‌رسد، نظارت مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۳) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی‌داری
نظارت مؤسسه حسابرسی کننده	۴۰۶۳۵۷/۵	۱۰۶۸۴۲/۹	۳/۹۰۲۱۷	۰/۰۳۰۲۱

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۳/۹۰ به دست آمده و همچنین سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۳۰۲۱) می‌توان گفت که در سطح خطای پنج درصد نظارت مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه پنجم به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_5 X_{5it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 406357/5 X_{5it} + \varepsilon_{it}$$

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می‌شود، رابطه مستقیم و تاثیرگذاری بین نظارت مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیر عادی مشخص است.

آزمون فرضیه ششم:

به نظر می‌رسد، مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۴) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی‌داری
مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده	۴۱۰۵۰/۹۱	۱۰۲۵۴۸/۹۲	۴/۵۱۲۳۰۵	۰/۰۲۵۱۰۵

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۴/۵۱ به دست آمده و همچنین سطح معنی‌داری به دست آمده (۰/۰۲۵۱۰۵) می‌توان گفت که در سطح خطای پنج درصد مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه ششم به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_6 X_{6it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 41050/91 X_{6it} + \varepsilon_{it}$$

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می‌شود، رابطه مستقیم و تاثیر گذاری بین مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیر عادی مشخص است.

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

آزمون فرضیه هفتم:

به نظر می‌رسد، کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

جدول (۱۵) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی داری
کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده	۳۱۹۳۲۵/۱	۴۱۲۵۸/۵	۲/۰۵۴۸۲	۰/۰۴۶۲۱

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۲/۰۵ به دست آمده و همچنین سطح معنی داری به دست آمده (۰/۰۴۶۲۱) می‌توان گفت که در سطح خطای پنج درصد کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد. مدل تعدیل شده رگرسیون تحقیق برای فرضیه هفتم به شرح زیر می‌باشد:

$$Y_{it} = \alpha + \beta_7 X_{7it} + \varepsilon_{it}$$

با جایگذاری ضریب متغیر مستقل:

$$Y_{it} = \alpha + 319325/1X_{7it} + \varepsilon_{it}$$

همانگونه که در معادله فوق مشاهده می‌شود، رابطه مستقیم و تأثیرگذاری بین کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده و ارقام تعهدی غیرعادی مشخص است.

آزمون فرضیه اصلی:

به نظر می‌رسد، بین ویژگی‌های حسابرس مستقل و ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

جدول (۱۶) نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی

متغیر	ضریب	انحراف معیار	ضریب تی	سطح معنی داری
ویژگی‌های حسابرس مستقل	۵۰۴۲,۸۵	۴۱۵۲۸۵,۲۱	۴/۱۶۲۶۵	۰/۰۰۸۷۵۴

با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی که برابر ۴,۱۶ به دست آمده و همچنین سطح معنی داری به دست آمده (۰/۰۰۸۷) می‌توان گفت که در سطح خطای پنج درصد بین ویژگی‌های حسابرس مستقل و ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد.

نتیجه‌گیری:

در این پژوهش به بررسی تعیین رابطه بین ویژگی‌های حسابرسی مستقل و ارقام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. به همین منظور از روش توصیفی و شاخه همبستگی به منظور انجام کار استفاده شده است. برای اندازه‌گیری همبستگی متغیرها هم از رگرسیون چند متغیره استفاده شده و برای نشان دادن و معنی دار بودن الگو از آزمون فیشر و برای معنی دار بودن ضریب رگرسیون از آماره تی استفاده گردیده است. نتایج حاصل از برازش مدل رگرسیونی نشان می‌دهد، مقدار ضریب تعیین برابر ۰/۴۵ به دست آمده که بیانگر این است که مدل رگرسیونی ۴۵ درصد از تغییرات متغیر وابسته را تفسیر می‌کند. همچنین مقدار آماره F برابر ۶/۵۲ به دست آمده که با توجه به سطح معنی داری آن (۰,۰۱۱=Prob) در سطح خطای ۵ درصد معنی دار است. همچنین میزان آماره دوربین واتسون برابر ۲/۰۶۳ به دست آمده که با توجه به میزان مجاز (۲/۵ - ۱/۵) می‌توان گفت که بین جملات خطا همبستگی وجود ندارد. در فرضیه‌ی اول به بررسی تأثیر اندازه مؤسسه حسابرسی کننده بر ارقام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. با توجه به نتایج اجرای مدل رگرسیونی و مقدار آماره تی و همچنین سطح معنی داری به دست آمده، می‌توان گفت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و ارقام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

معناداری وجود دارد. بر اساس این فرضیه انتظار می‌رود که تعداد بالای اندازه مؤسسه حسابرسی کننده نشان از بزرگ بودن مؤسسه بوده و این عامل در جهت بهبود اندازه مؤسسه حسابرسی کننده باشد و نشان می‌دهد که اندازه مؤسسه حسابرسی کننده رابطه مستقیم و معناداری با اقلام تعهدی غیرعادی دارد، این بدین معنی است که اندازه مؤسسه حسابرسی کننده رابطه معکوسی با اندازه مؤسسه حسابرسی کننده دارد و با افزایش تعداد صاحبکار (مؤسسات بزرگ) اندازه مؤسسه حسابرسی کننده کاهش می‌یابد. این در حالی است که روابط مذکور بر اساس مدل کوتاری از نظر آماری معنادار نبوده است. در فرضیه دوم به بررسی تأثیر رقابت میان مؤسسات حسابرسی بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. نتیجه بدست آمده نشان داد، بین رقابت میان مؤسسات حسابرسی و اقلام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد و بیانگر این است که شرکت‌های موجود در صنایع متمرکز و رقیب، جهت محافظت از مزیت‌های رقابتی خود در انتخاب رویه‌ها یا فشای خود، به دنبال رویه‌هایی هستند که کیفیت بالاتری دارد و منجر به کیفیت سود بالاتری می‌شود. همچنین نشان از آن دارد که برای یک سطح مشخصی از تمرکز صنعت، شرکت‌هایی که با استراتژی تهاجمی رقابت می‌کنند، از کیفیت اقلام تعهدی بالاتری برخوردار نیستند. در فرضیه سوم به بررسی تأثیر خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. نتیجه بدست آمده از آزمون فرضیه نشان می‌دهد، بین خدمات غیرحسابرسی مؤسسه حسابرسی کننده و اقلام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود ندارد. در تبیین فرضیه باید گفت، اقلام تعهدی غیرعادی به عوامل متعددی بویژه به نوع خدمات حسابرسی و میزان ارتباط آن با فعالیت حسابرسی بستگی دارد. لذا، هرگونه انحراف از انجام خدمات حسابرسی به طور مستقیم بر کیفیت فرآیند حسابرسی و حسابرسی اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر مستقیم می‌گذارد، به همین دلیل، مجامع حرفه‌ای توجه جدی به آفت‌های خدمات غیرحسابرسی دارند. در فرضیه چهارم به بررسی تأثیر تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. نتایج نشان می‌دهد، بین تقسیم کار مؤسسه حسابرسی کننده و اقلام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود ندارد. اقلام تعهدی، باعث ایجاد تفاوت بین سود و جریان وجه نقد می‌شود، در نتیجه با فرض اینکه جریان‌های نقدی دستکاری نشوند، تنها راه دستکاری سود افزایش یا کاهش اقلام تعهدی اختیاری است. یکی از راه‌های موثر در کنترل دستکاری اقلام تعهدی اختیاری توسط مدیریت تمرکز دادن یک حسابرس بر روی محاسبه این اقلام است. بدین صورت یک پل ارتباطی بین یافته‌های حسابرسان مستقل در بررسی هر یک از اقلام تعهدی با افراد خارج و داخل شرکت به صورت اظهارنظر حسابرسی به وجود می‌آید که نقش مهمی در هشدار به استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی نسبت به شناخت مشکلات پیش‌روی شرکت ایفا می‌کند. در فرضیه پنجم به بررسی تأثیر نظارت مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. بر طبق نتیجه می‌توان دریافت که بین نظارت مؤسسه حسابرسی کننده و اقلام تعهدی غیرعادی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد. بر این اساس شرکت‌هایی که حسابرسی آنها توسط مؤسساتی انجام می‌شود که دارای گزارش بازرسی اولیه منفی هستند (دارای بندهای حسابرسی‌اند)، کیفیت اقلام تعهدی پایینی داشتند، در مقابل شرکت‌هایی که توسط مؤسساتی حسابرسی می‌شدند که گزارش‌های مطلوب (بدون بندهای حسابرسی) داشتند، دارای کیفیت بالاتر بودند. در فرضیه ششم به بررسی تأثیر مشاوره مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه نشانگر آن است که مشاوره شرکت‌های حسابرسی کننده توانسته بر کیفیت اقلام تعهدی اختیاری و صدور گزارش مشروط توسط حسابرس ارتباط معناداری داشته است. در فرضیه هفتم هم به بررسی تأثیر کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی پرداخته شده است. نتایج نشان می‌دهد، در سطح خطای پنج درصد کنترل و بازبینی مؤسسه حسابرسی کننده بر اقلام تعهدی غیرعادی تأثیر دارد.

منابع و مأخذ

الف) منابع فارسی

حسابداری و مهندسی صنایع
Accounting and Industrial Engineering

- ۱- ثقفی، علی؛ محمدی، امیر (۱۳۹۱). جریان‌های نقدی آتی، اقلام تعهدی غیرعادی و ریسک ورشکستگی، مجله پژوهش‌های حسابداری مالی، سال چهارم، شماره سوم، شماره پیاپی ۱۳.
- ۲- شهریار، سارا؛ سلیم، فرشاد (۱۳۹۲). بررسی و آزمون قیمت‌گذاری نادرست اقلام تعهدی غیرعادی در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه علمی-پژوهشی مدیریت دارایی و تأمین مالی، سال دوم، شماره سوم، شماره پیاپی ششم.
- ۳- عرب‌مازیزدی، محمد؛ مشایخی، بیتا؛ رفیعی، افسانه (۱۳۸۵). محتوای اطلاعاتی جریان‌های نقدی و تعهدی در بازار سرمایه، فصلنامه بررسی حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۳.
- ۴- مجتهدزاده، ویدا؛ آقایی، پروین (۱۳۸۳). عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸.
- ۵- مهام، کیهان (۱۳۷۸). تأثیر ویژگی‌های حسابرس بر قضاوت حرفه‌ای، مجله حسابداری رسمی، سال اول، شماره ۳.
- ۶- مهدیزاده، احسان (۱۳۹۹). حسابرس مستقل چیست؟، نشریه الکترونیکی فرایام، گروه شرکت‌های مهندسی نرم افزار فرایام www.farapayam.com
- ۷- نخعی، حبیب‌الله؛ شاهرخی‌چمن‌آبادی، جمشید (۱۳۹۹). تأثیر عوامل مرتبط با ویژگی‌های حسابرسی با تغییر حسابرس مستقل از منظر صاحبکاران (مطالعه موردی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران)، فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۵.
- ۸- نونهالی‌نهر، علی‌اکبر؛ جبارزاده‌کنگرلویی، سعید؛ پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی، فصلنامه بررسی حسابداری و حسابرسی، شماره ۶۱.
- ۹- حساس‌یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۹۲). رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی، شبکه خبری تحلیلی استان البرز.

ب) منابع لاتین

- 1- Caramanis, C; Lennox, C (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45, 116-138.
- 2- Cheng, C.S; Liu, C.Z; Thomas, W (2012). Abnormal accrual estimates and evidence of mispricing, *Journal of Business Finance & Accounting*, January/March: 23-57.
- 3- Lee, T.A (2007). Enterprise Income :Survival or Decline and Fall?. *Accounting and Business Research*, 40 (summer), pp.178-192.
- 4- Siddiqui, J; Nasreen, T; Choudhury, A (2008). The audit expectations gap and the role of audit education, the case of an emerging economy, University of Manchester, Manchester, UK, pp 57-65.
- 5- Tsipouridou, M; Spathis, C; Floropoulos, J (2010). Discretionary accruals and auditor reporting in Greece. *Proceedings of the 3rd International Conference on Accounting & Finance*, 278-300.
- 6- Wallace, W. A (1985). *The Economic Role of the Audit-free and Regulated Markets*, Auditing monograph 1, Macmillan, London, pp, 13.