

کیفیت اطلاعات حسابداری، نوع حسابرس و مدیریت سود

بهمن بنی مهد^۱

چکیده

این پژوهش اثر نوع حسابرس، مدیریت سود و شاخص سودآوری را بر کیفیت اطلاعات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران برای یک دوره زمانی ۷ ساله از سال ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج پژوهش نشان می‌دهد نوع حسابرس و شاخص سودآوری با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای مستقیم و مثبت دارد. اما رابطه شاخص مدیریت سود با کیفیت اطلاعات حسابداری، رابطه‌ای منفی و معکوس است. نتایج بیانگر آن است که بهبود عملکرد مدیران و در نتیجه افزایش سودآوری شرکت‌ها، موجب بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. همچنین کاهش مدیریت سود، ابزار دیگری برای بهبود کیفیت حسابداری است. از این رو، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت می‌تواند بر کاهش هزینه‌های کارگزاری تأثیرگذار باشد و در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش یابد. شواهد پژوهش حاضر نشان می‌دهد خصوصی سازی حسابرسی و واگذاری بخشی از وظایف سازمان حسابرسی به مؤسسات خصوصی حسابرسی، و در واقع افزایش رقابت در حسابرسی می‌تواند موجب تنزل کیفیت اطلاعات حسابداری شود.

واژگان کلیدی: کیفیت اطلاعات حسابداری، سودآوری، نوع حسابرس و مدیریت سود.

طبقه‌بندی موضوعی: M41, M42 .

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مقدمه

هر واحد تجاری را می‌توان مجموعه‌ای از قراردادها میان سهامداران، مدیران، کارکنان، فروشندگان، مشتریان، دولت، اعتبار دهندگان و حسابرسان فرض نمود. هر یک از گروه‌ها، قراردادی مجزا با واحد تجاری دارند. سهامداران و اعتبار دهندگان منابع مالی مورد نیاز واحد تجاری را تأمین می‌کنند و در عوض خواستار مورد انتظار خود هستند. مدیران، کارکنان و حسابرسان خدمات و مهارت خود را به واحد تجاری و مالکان آن عرضه می‌کنند و انتظار جبران آن را از طریق پاداش، حقوق و حق‌الزحمه دارند. مشتریان در ازای خرید کالا و یا خدمات، به واحدهای تجاری پول پرداخت و یا تعهد پرداخت آن را تقبل می‌کنند. همچنین فروشندگان و دولت در ازای دریافت وجوه نقد، مواد و کالا و خدمات عمومی را به شرکت ارائه می‌نمایند. در این میان نظام حسابداری برای اجرا، اصلاح و حمایت از قراردادها، تداوم فعالیت واحد تجاری و حفظ افراد طرف قرارداد وظایفی نظیر شناخت و اندازه‌گیری آورده و سهم هر یک از افراد مشارکت‌کننده در تأمین منابع، نظارت و کنترل بر دریافت‌ها و پرداخت‌های هر یک از مشارکت‌کنندگان قرارداد و در نهایت انتشار اطلاعات برای جذب مشارکت‌کنندگان جدید در فرآیند قرارداد را به عهده دارد. انتشار اطلاعات میان گروه‌های مختلف حداقلی از سطح دانش و آگاهی درباره وضعیت مالی، عملکرد و انعطاف‌پذیری فراهم می‌آورد (Sunder, 1997). بنابراین اهمیت اطلاعات حسابداری و کیفیت آن اطلاعات کاملاً مشخص می‌باشد. پژوهش لامبرت و همکاران (Lambert, et al., 2007) نشان داد هرچه کیفیت اطلاعات در گزارشگری مالی بهبود یابد، این موضوع باعث کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، هزینه سرمایه و هزینه‌های نمایندگی می‌شود. از این‌رو، اطلاعات حسابداری مالی منبع مهم و سودمندی برای تصمیم‌گیری گروه‌های طرف قرارداد و همچنین منبع اصلی در ارزیابی وظیفه مباشرت مدیر محسوب می‌شود. پرسش اصلی این پژوهش آن است که تا چه اندازه نوع حسابرس، شاخص مدیریت سود و عملکرد مدیر بر کیفیت اطلاعات حسابداری تأثیرگذار است. نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری پژوهش‌های گذشته در رابطه با کیفیت اطلاعات حسابداری شود. بنابراین هدف این مقاله آن است که نخست عوامل تعیین‌کننده کیفیت اطلاعات حسابداری بر اساس نوع حسابرس، مدیریت سود و عملکرد مدیر را تبیین نماید. همچنین، هدف دوم این پژوهش آن است تا تحلیل‌گران، استفاده‌کنندگان اطلاعات حسابداری، تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار را از عوامل تعیین‌کننده کیفیت اطلاعات حسابداری آگاه نماید. در ادامه، مبانی نظری، متغیرها و آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد.

مبانی نظری پژوهش

پنمن (Penman, 2003) کیفیت حسابداری را متأثر از کیفیت استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری، کیفیت حسابرسی، مدیریت سود و کیفیت افشاء می‌داند. پانانن و همکاران (Pananen, et al., 2009) کیفیت اطلاعات حسابداری را تابعی از عوامل مختلف شامل ساختار سرمایه، نوع مالکیت، رشد فروش، اندازه شرکت و همچنین وضعیت سهام شرکت در بازار سرمایه می‌دانند. از این رو، عوامل تعیین کننده بر کیفیت اطلاعات حسابداری متعدد هستند. در این پژوهش، عوامل تعیین کننده کیفیت اطلاعات حسابداری، کیفیت حسابرسی و مدیریت سود براساس نظریه پنمن (Penman, 2003) انتخاب شده است. علت عدم انتخاب کیفیت استانداردها و اصول پذیرفته شده حسابداری و کیفیت افشاء، عدم دسترسی به اطلاعات برای اندازه گیری آنها می‌باشد. همچنین علت عدم انتخاب متغیرهای پژوهش پانانن و همکاران (Pananen, et al., 2009)، تکراری و مشابه بودن پژوهش مذکور با برخی از پژوهش‌های داخلی مورد اشاره در ذیل می‌باشد.

پژوهش‌های داخلی:

مدرس و همکاران (۱۳۸۷) در بررسی کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری در ۱۲۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار دریافتند که میان سطح کیفیت گزارشگری مالی و سطح کارایی سرمایه‌گذاری رابطه معنی دار و مثبت وجود دارد؛ هرچه کیفیت گزارشگری مالی بهبود یابد، کارایی سرمایه‌گذاری نیز افزایش می‌یابد. آنها در تحقیق خود بیش از ۴۰ متغیر از جمله متغیرهای جریان نقدی عملیاتی، رشد فروش، بازده دارایی‌ها، نسبت ساختار سرمایه، شاخص نوین، ارزش بازار شرکت و ... استفاده نمودند.

نوروش و همکاران (۱۳۸۵) در بررسی ۹۶ شرکت طی سال‌های ۷۷ الی ۸۳ با استفاده از روش رگرسیون ترکیبی نشان دادند کیفیت اقلام تعهدی (شاخص کیفیت اطلاعات حسابداری) تحت تأثیر اندازه شرکت، میزان فروش و چرخه عملیاتی است. همچنین، نتیجه تحقیق آنها نشان داد تغییرات سرمایه در گردش غیرنقدی را می‌توان به عنوان ابزاری برای ارزیابی کیفیت سود به کار برد.

خواجهی و همکاران (۱۳۸۴) در بررسی ارتباط بین کیفیت سود و بازده سهام با تأکید بر نقش اقلام تعهدی در بورس اوراق بهادار تهران دریافتند که بازده سهام شرکت‌ها تحت تأثیر میزان اقلام تعهدی نیست [۲]. قائمی و همکاران (۱۳۸۷) رابطه بین کیفیت سود از طریق اقلام تعهدی و اجزای تشکیل دهنده آن با بازده عادی و غیرعادی سهام را در بورس اوراق بهادار تهران مورد بررسی قرار دادند. آنها

با استفاده از اطلاعات ۱۳۶ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۷۷ الی ۱۳۸۴ نشان دادند که بازده سهام شرکت‌ها تحت تأثیر اقلام تعهدی اختیاری و غیر اختیاری است. رسانیان و همکاران (۱۳۸۷) در پژوهشی با عنوان کیفیت اقلام تعهدی و هزینه سرمایه در ایران، طی دوره زمانی ۷۶ الی ۸۴ نشان دادند که کیفیت اقلام تعهدی با هزینه سرمایه شرکت‌ها رابطه ندارد. ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۸۷) در تحقیقی نشان دادند که بین نوع حسابرسی مستقل و مدیریت سود رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. آنها در تحقیق خود نوع حسابرسی را به سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی تقسیم‌بندی نموده بودند. نتایج تحقیق آنها بیانگر آن بود که در مجموع، شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی می‌شوند، مدیریت سود کمتری دارند.

پژوهش‌های خارجی:

گارسیا ترئل و همکاران (Garcia, et al., 2010) دریافتند شرکت‌هایی که کیفیت حسابداری آنها کمتر از شرکت‌هایی که کیفیت حسابداری بالاتری دارند، هزینه بدهی در آن شرکت‌ها بیشتر است. همچنین آنها نشان دادند کیفیت حسابداری موجب کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و موجب بهبود نظارت مدیریت می‌شود.

چانگ و همکاران (Chang, et al., 2010) در پژوهشی نشان دادند زمانی که شرکت‌ها اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام انتشار می‌دهند، بین مدیریت سود و اوراق قرضه مذکور رابطه معنی‌دار وجود ندارد. به بیانی دیگر، آنها دریافتند در مواقعی که اوراق قرضه قابل تبدیل انتشار می‌یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری از طریق مدیریت سود کاهش نمی‌یابد.

چوی و همکاران (Choi, et al., 2010) در بررسی اثر اندازه مؤسسات و کیفیت و حق‌الزحمه حسابرسی، دریافتند که اندازه مؤسسات با کیفیت حسابرسی و همچنین حق‌الزحمه آنها رابطه‌ای مستقیم دارد. به عبارت دیگر، آنها نشان دادند مؤسسات حسابرسی بزرگ در مقایسه با مؤسسات حسابرسی کوچک از نظر حق‌الزحمه و کیفیت حسابرسی متفاوت هستند.

پانانن و همکاران (Pananen, et al., 2009) در پژوهشی در آلمان درباره کیفیت حسابداری قبل و بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی (IFRS) دریافتند که بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، کیفیت حسابداری نسبت به گذشته تغییری نداشته است. نتایج تحقیق آنها سودمند بودن استانداردهای مذکور را مورد تردید قرار داد.

بهاراث و همکاران (Bharath, et al., 2008) در پژوهشی دریافتند که شرکت‌هایی که کیفیت حسابداری آنها پایین است، برای استقراض به بانک‌های خصوصی مراجعه می‌کنند و برعکس شرکت‌هایی که کیفیت اطلاعات بهتری دارند، برای استقراض از طریق بازار سرمایه عمل می‌نمایند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که هرچه کیفیت اطلاعات حسابداری افزایش یابد، عدم تقارن اطلاعاتی میان اعتبار دهندگان و مدیران شرکت‌ها کاهش می‌یابد.

کالپور و همکاران (Kalpur, et al., 2008) در بررسی اثر رقابت حسابرسی بر کیفیت حسابرسی دریافتند که هرچه رقابت در بازار حسابرسی افزایش یابد، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. کام ران و همکاران (Cameran, et al., 2008) نشان دادند که ارتباط میان مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در طول زمان، از طریق افزایش مدیریت سود کاهش یافته است. همچنین آنها دریافتند که کیفیت حسابرسی بواسطه تغییر اختیاری حسابرس کاهش می‌یابد.

بارث و همکاران (Barth, et al., 2008) طی پژوهشی درباره کیفیت حسابداری و استانداردهای بین‌المللی حسابداری (IAS) در ۲۱ کشور دریافتند که این استانداردها موجب بهبود کیفیت حسابداری گردیده است. آنها دریافتند که این بهبود از طریق کاهش مدیریت سود، افزایش محافظه کاری و بهبود مربوط بودن اطلاعات بوده است. اما آنها به شواهدی درباره اینکه استانداردهای بین‌المللی به چه میزان بر محیط اقتصادی کشورها اثر گذاشته‌اند، به نتیجه‌ای دست نیافتند.

متغیرهای پژوهش:

متغیر وابسته پژوهش، شاخص کیفیت اطلاعات حسابداری است. این شاخص از طریق مدل کیفیت اقلام تعهدی سرمایه در گردش که توسط دیچاو و همکاران (Dechow, et al., 2002) ارائه شده اندازه‌گیری می‌شود.

مدل مذکور به صورت زیر می‌باشد:

$$ACC_{it} = \beta_0 + \beta_1 CFO_{it-1} + \beta_2 CFO_{it} + \beta_3 CFO_{it+1} + \varepsilon_i$$

مبانی نظری مدل بالا بر این نکته استوار است که اقلام تعهدی سرمایه در گردش (ACC) باید جریان نقدی عملیاتی (CFO) دوره قبل، جاری و آتی را توضیح دهد. مقادیر خطای مدل (ε_i) حاصل از رگرسیون اقلام تعهدی با سه متغیر جریان نقدی بیان شده به این معناست که اقلام تعهدی به شناسایی جریان نقدی عملیاتی نامرتب است. بنابراین هرچه انحراف معیار اندازه مقادیر خطای مدل کمتر باشد، کیفیت اقلام تعهدی و در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری بالاتر است. بنابراین، انحراف معیار مقادیر خطای مدل بالا (ε_i) به عنوان متغیر وابسته در این پژوهش در نظر گرفته شده است. در این

پژوهش تمام متغیرهای مدل بالا بر جمع دارایی‌ها تقسیم شده است. از این مدل برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت اطلاعات حسابداری توسط پژوهشگران داخلی و خارجی استفاده شده است. متغیرهای مستقل پژوهش شامل شاخص مدیریت سود، کیفیت حسابرسی و شاخص سودآوری است. در پژوهش حاضر، برای اندازه‌گیری شاخص مدیریت سود از مدل جونز تعدیل شده (۱۹۹۵) استفاده شده است. این مدل توسط دجو و همکاران (۱۹۹۵) ارائه شده است. مدل مزبور به صورت زیر می‌باشد:

$$TA_{it} = a_0 + a_1 (\Delta Rev_{it} - \Delta Rec_{it}) + a_2 PPE_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

$TA =$ کل اقلام تعهدی است که از طریق تفاوت سود خالص و جریان‌ات نقدی عملیاتی محاسبه می‌شود.

$\Delta Rev =$ تفاوت درآمد فروش سال جاری نسبت به سال قبل

$\Delta Rec =$ تغییر در حساب‌های دریافتی سال جاری نسبت به سال قبل

$PPE =$ جمع اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات سال جاری

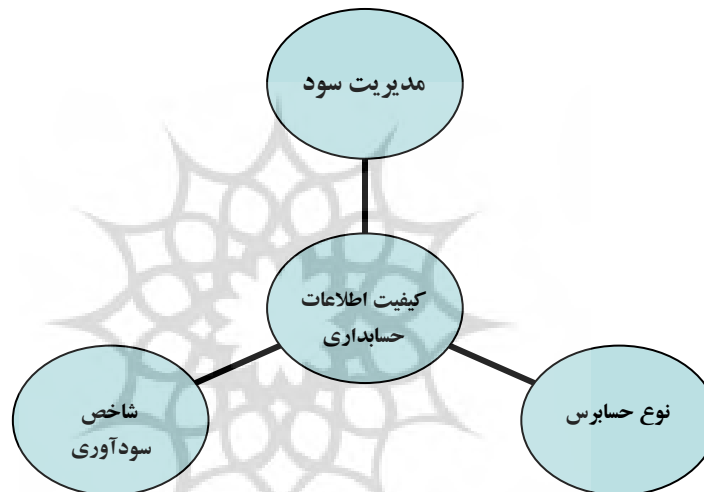
$\varepsilon_{it} =$ خطای مدل.

برای نرمال نمودن داده‌ها در سطح تمام شرکت‌ها، تمام متغیرهای مدل بر جمع دارایی‌ها در اول دوره تقسیم می‌شوند. با استفاده از رگرسیون مقطعی به تفکیک هر شرکت در هر صنعت، میزان خطای مدل (ε_{it}) محاسبه می‌شود. خطای مدل نشان‌دهنده اقلام تعهدی اختیاری یعنی همان شاخص مدیریت سود است (Kothari, et al., 2005).

متغیر مستقل دیگر این پژوهش کیفیت حسابرسی است. برای اندازه‌گیری شاخص کیفیت حسابرسی، مؤسسات حسابرسی به دو گروه مؤسسات بزرگ و مؤسسات کوچک طبقه‌بندی شده‌اند. مؤسسه بزرگ در این پژوهش سازمان حسابرسی و مؤسسه کوچک، مؤسسات خصوصی حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشند. این متغیر با مقادیر یک و صفر نشان داده شده است. یک برای سازمان حسابرسی و صفر برای مؤسسات خصوصی حسابرسی. مبانی نظری انتخاب این متغیر آن است که در پژوهش‌های قبلی نشان داده شده است که اندازه و بزرگی مؤسسات حسابرسی رابطه مستقیمی با کیفیت کار آنها دارند. به عبارت دیگر، هرچه اندازه مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر باشد، کیفیت اطلاعات شرکت‌های که حسابرسی می‌شوند بالاتر است. زیرا مؤسسات حسابرسی بزرگ، حسابرسان با تجربه‌تر و سیستم نظارتی بهتری در اختیار دارند و حاضر نیستند تا شهرت خود را در مقابل کیفیت پایین حسابرسی از دست دهند (Kalpur, et al., 2008) و (Choi, et al., 2010).

همچنین متغیر مستقل دیگری که در این پژوهش در نظر گرفته شده است، نسبت سودآوری (بازده دارایی‌ها) است که از طریق تقسیم سود خالص به جمع دارایی‌ها اندازه‌گیری می‌شود. این شاخص، عملکرد اقتصادی مدیر در اداره واحد تجاری را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر هرچه این شاخص بالاتر باشد، مدیریت واحد تجاری توانسته است از منابع واحد تجاری در ایجاد بازده، حداکثر استفاده را برد. علت انتخاب این متغیر آن است که برخی از پژوهشگران از جمله بیور (Beaver, 2002) و کوتاری و همکاران (Kothari, et al., 2005) توصیه می‌کنند که در پژوهش‌های حسابداری باید شاخص سودآوری شرکت‌ها به عنوان یک متغیر تعدیل کننده در نظر گرفته شود. زیرا در جامعه آماری پژوهش، شرکت‌ها با عملکرد مختلفی وجود دارند. بنابراین، در این پژوهش نیز این موضوع مدنظر قرار گرفته است.

نمودار (۱): عوامل اصلی تاثیر گذار بر کیفیت اطلاعات حسابداری در این پژوهش



فرضیه‌های پژوهش

باتوجه به اهداف و مبانی نظری پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شوند:

- ۱- بین مدیریت سود و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌دار وجود دارد.
- ۲- بین نوع حسابر س و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌دار وجود دارد.
- ۳- بین شاخص سودآوری و کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه معنی‌دار وجود دارد.

روش پژوهش:

پژوهش حاضر توصیفی و از نوع پژوهش همبستگی است. تجزیه و تحلیل داده‌ها در قالب داده‌های تلفیقی صورت گرفته است. به عبارت دیگر، برای اندازه‌گیری کیفیت اطلاعات حسابداری و شاخص مدیریت سود، تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت مقطعی و برای آزمون فرضیه‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها به صورت تلفیقی از طریق رگرسیون انجام شده است. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بین سال‌های ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ هستند که اطلاعات مالی مورد نیاز به ویژه یادداشت‌های همراه صورت‌های مالی از جمله کیفیت اقلام تعهدی و مدیریت سود (به منظور استخراج داده‌های مورد نیاز) در دسترس باشند. همچنین جامعه آماری پژوهش حاضر، شامل شرکت‌هایی است که از شرایط زیر برخوردار باشند:

- شرکت‌هایی که از سال ۱۳۸۰ مورد پذیرش قرار گرفته و شرکت سرمایه‌گذاری نباشند.
 - شرکت‌هایی که دوره مالی آنها آخر اسفند ماه هر سال بوده و در دوره مورد بررسی توقف معامله نداشته باشند.
 - شرکت‌هایی که بعد از پذیرش توقف معامله نداشته و داده‌های آنها در دسترس باشند.
- با توجه به مجموعه شرایط فوق، تنها ۴۶ شرکت و ۳۲۲ مشاهده در دوره زمانی ۱۳۸۰ الی ۱۳۸۶ شرایط بالا را دارا بوده و بنابراین به عنوان جامعه مورد بررسی انتخاب شدند. برای محاسبه و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Excell و Spss استفاده شده است.

آماره‌های توصیفی

آماره‌های توصیفی متغیرهای کمی پژوهش در جدول شماره ۱ نشان داده شده است.

جدول (۱): آماره توصیفی پژوهش

شرح متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	میانه
کیفیت اطلاعات حسابداری	۰/۰۰۱	۰/۵۳۱	۰/۰۸۲	۰/۰۷۷
مدیریت سود	۰/۰۰۰	۰/۷۸۶	۰/۱۰۳	۰/۰۹۸
شاخص سودآوری	۰/۲۱۰	۰/۶۱۴	۰/۱۷۷	۰/۱۵۳

نزدیک بودن مقادیر میانه و میانگین متغیرها، نشان دهنده آن است که متغیرها از توزیع نرمال

برخوردار هستند.

آزمون هم خطی

از آنجایی که روش پژوهش، روش همبستگی از طریق رگرسیون چند متغیره می‌باشد، مفروضات روش رگرسیون باید رعایت گردد. یکی از مفروضات این روش، عدم وجود همبستگی یا هم خطی میان متغیرهای مستقل می‌باشد. قبل از آزمون فرضیه، در این پژوهش آزمون هم خطی به منظور تشخیص هم خطی میان متغیرهای مستقل انجام و در جدول شماره ۲ آورده شده است.

جدول (۲): ضریب همبستگی پیرسون میان متغیرهای مستقل

شرح	مدیریت سود	سودآوری	نوع حسابرس
مدیریت سود	۱	-۰/۱۳۵	۰/۰۰۴
سودآوری	-	۱	-۰/۰۱۰
نوع حسابرس	-	-	۱

همچنین برای تشخیص هم خطی میان متغیرهای مستقل از آزمون تولرانس، عامل تورم واریانس (VIF)، شاخص وضعیت نیز می‌توان استفاده نمود. مقدار شاخص وضعیت نباید بیشتر از ۱۰ باشد و مقدار آماره تولرانس باید به بیش از ۰/۵ و به یک نزدیک باشد. اما مقدار آماره عامل تورم واریانس باید کمتر از ۵ و به سمت یک میل نماید. هرچه مقدار تولرانس از مقدار یک فاصله بگیرد و به سمت صفر میل کند و برعکس هرچه مقدار عامل تورم واریانس نیز افزایش یابد، رگرسیون ابزار مناسبی برای پیش‌بینی نخواهد بود (مؤمنی و همکاران، ۱۳۸۷). در این پژوهش آماره‌های بالا برای متغیرهای مستقل به قرار جدول شماره ۳ می‌باشد. این آماره‌ها نشان می‌دهند که هم خطی شدید میان متغیرهای مستقل وجود ندارد.

جدول (۳): آماره‌های آزمون هم خطی

شرح متغیرها	تولرانس	عامل تورم واریانس	شاخص وضعیت
مدیریت سود	۰/۶۶۱	۱/۱۳۵	۱/۰۳۲
سودآوری	۰/۶۲۲	۱/۶۰۷	۲/۰۰۴
نوع حسابرس	۰/۶۵۱	۱/۵۳۶	۲/۱۱۴

نرمال بودن متغیر وابسته

یکی دیگر از فرض‌های رگرسیون، نرمال بودن متغیر وابسته می‌باشد. البته از آنجایی که تعداد مشاهدات در این پژوهش بالا است، نیازی به رعایت این فرض نمی‌باشد. با این حال آزمون نرمال بودن متغیر وابسته، از طریق آزمون کولموگورف-اسمیرونوف بررسی شده است. سطح معنی‌داری

این آزمون باید بالای ۵ درصد باشد. نتایج نشان می‌دهد که انحراف معیار مقدار خطای مدل کیفیت اقلام تعهدی دیچاو و دیچو (Dechow, et al., 2005)، که در این پژوهش به عنوان شاخص کیفیت اطلاعات حسابداری (متغیر وابسته) در نظر گرفته شده و از طریق داده‌های مقطعی به دست آمده، در دوره زمانی تحقیق از توزیع نرمال برخوردار است.

جدول (۴): نرمال بودن متغیر وابسته

شرح	۱۳۸۶	۱۳۸۵	۱۳۸۴	۱۳۸۳	۱۳۸۲	۱۳۸۱	۱۳۸۰
آماره کولموگورف-اسمیرونوف	۱/۳۵۲	۰/۹۹۲	۰/۸۹۴	۱/۱۵۸	۰/۸۷۵	۱/۳۵۷	۱/۲۴۲
سطح معنی داری	۰/۰۵۲	۰/۲۷۹	۰/۴۰۰	۰/۱۳۷	۰/۴۲۸	۰/۰۵۳	۰/۰۹۱

آزمون فرضیه‌ها

آزمون فرضیه‌ها براساس روش همبستگی چند متغیره انجام شده است. این آزمون براساس داده‌های ترکیبی صورت گرفته است. آماره t و سطح معنی داری متغیرهای مستقل در جدول شماره ۵ آورده شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌ها

متغیرهای مستقل	آماره t	سطح معنی داری
مدیریت سود	-۱۲/۹۴۲	۰/۰۰۰
سودآوری	۴/۹۱۲	۰/۰۰۰
نوع حسابرس	۲/۵۸۱	۰/۰۱۰

با توجه به مقادیر سطح معنی داری، از آنجایی که سطح معنی داری تمام متغیرهای مستقل کمتر از ۵ درصد است، بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که تمام متغیرهای مستقل با متغیر وابسته رابطه معنی داری دارند. در نتیجه تمام فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شوند. مدیریت سود رابطه‌ای منفی با کیفیت اطلاعات حسابداری و نوع حسابرس و سودآوری با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای مثبت دارند.

مدل کیفیت اطلاعات حسابداری

مدل کیفیت اطلاعات حسابداری در این پژوهش با توجه به نتایج آزمون فرضیه‌ها و آزمون‌های آماری ما قبل آن را می‌توان به صورت زیر نوشت:

$$AQ_{it} = \beta_1 ROA_{it} + \beta_2 EM_{it} + \beta_3 Auditor_{it} + \varepsilon_{it}$$

که در آن:

AQ_{it} = کیفیت اطلاعات حسابداری هر شرکت در هر سال

ROA_{it} = نسبت سودآوری هر شرکت در هر سال

EM_{it} = شاخص مدیریت سود هر شرکت در هر سال

$Auditor_{it}$ = حسابرس هر شرکت در هر سال؛ اگر سازمان حسابرسی باشد مقدار آن یک و در

غیر این صورت مقدار آن صفر است.

ε_{it} = خطای مدل

β_1 و β_2 و β_3 = ضرایب متغیرها در مدل

در جدول شماره ۶، ضرایب متغیرهای مدل و همچنین سطح معنی داری ضرایب آورده شده است.

جدول (۶): مقادیر ضرایب متغیرهای مدل

متغیرهای مدل	مقادیر ضرایب	سطح معنی داری
ROA	۰/۲۲۱	۰/۰۰۰
EM	-۰/۵۶۴	۰/۰۰۰
Auditor	۰/۱۱۳	۰/۰۱۰

بنابراین مدل فوق را می توان مجدداً به صورت زیر نوشت:

$$AQ_{it} = ۰/۲۲۱ ROA_{it} - ۰/۵۶۴ EM_{it} + ۰/۱۱۳ Auditor_{it} + \varepsilon_{it}$$

توان تبیین کنندگی مدل

توان تبیین کنندگی مدل رگرسیونی از طریق آزمون آنالیز واریانس بررسی می شود. این آزمون با ارائه

مقدار آماره F و سطح معنی داری مدل، نشان می دهد که مدل با توجه به متغیرهای مستقل توان

تبیین کنندگی مناسبی دارد یا خیر؟

جدول (۷): آماره‌های توان تبیین کنندگی مدل

مقدار	شرح
۱۵۹/۴۴۲	آماره F
۰/۰۰۰	سطح معنی داری
۰/۶۰۰	ضریب تبیین
۰/۵۹۶	ضریب تبیین تعدیل شده
۱/۶۹۵	دوربین واتسن

باتوجه به جدول شماره ۷ از آنجایی که مقدار آماره F با اهمیت و زیاد است و سطح معنی داری توان تبیین کنندگی مدل نیز صفر و کمتر از ۵٪ است، لذا در سطح اطمینان ۹۵٪، مدل دارای توان تبیین کنندگی متغیر وابسته را دارد. همچنین ضریب تبیین مدل برابر ۶۰ درصد است. این یعنی ۶۰ درصد تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل بیان می‌شود و ۴۰ درصد باقی مانده آن ناشی از عوامل و متغیرهایی است که در این پژوهش در نظر گرفته نشده است.

تفاوت بین ضریب تبیین و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۰۰۴ است که این مقدار نیز بسیار ناچیز است. این موضوع بیانگر آن است که انتخاب متغیرهای مستقل صحیح بوده است. همچنین آماره دوربین واتسن نیز نشان می‌دهد که مقادیر خطای مدل (ϵ_{it}) دارای خود همبستگی نیستند. مقدار مناسب آماره مذکور باید بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد (مؤمنی و همکاران، ۱۳۸۷). این موضوع نیز بیانگر رعایت یکی دیگر از مفروضات رگرسیون می‌باشد. همچنین فرض نهایی رگرسیون، نرمال بودن مقادیر خطای مدل (ϵ_{it}) است. برای این منظور، از طریق آزمون کولموگورف-اسمیرونوف نرمال بودن مقادیر خطای مدل مورد آزمون قرار گرفت که آماره آن ۱/۱۹۴ و سطح معنی داری آن بیش از ۵ درصد و برابر ۱۱/۶ درصد شد. بنابراین خطای مدل نیز از توزیعی نرمال برخوردار است.

نتایج پژوهش:

نتایج پژوهش بیانگر آن است که کیفیت اطلاعات حسابداری تابعی از متغیرهای مدیریت سود، سودآوری شرکتها و نوع حسابرس می‌باشد. شواهد پژوهش نشان می‌دهد که هرگاه عملکرد شرکت (شاخص سودآوری) یک واحد افزایش یابد، کیفیت حسابداری نیز به اندازه ۲۲ درصد واحد، افزایش می‌یابد. همچنین اگر سازمان حسابرسی به عنوان حسابرس شرکت انتخاب شود، کیفیت اطلاعات حسابداری در حدود ۱۱ درصد افزایش می‌یابد.

شواهد پژوهش نشان می‌دهد شاخص مدیریت سود با کیفیت اطلاعات حسابداری رابطه‌ای منفی و معکوس دارد. براساس نتایج پژوهش، هرگاه مدیریت سود به اندازه یک واحد افزایش یابد، در آن صورت کیفیت حسابداری به اندازه ۵۶ درصد واحد کاهش می‌یابد. نتایج آماری بیان شده با تئوری و تحقیقات گذشته که در مبانی نظری و پیشینه پژوهش به آنها اشاره شد مطابقت دارد. همان گونه که شواهد پژوهش حاضر نشان می‌دهد، بهبود عملکرد مدیران و در نتیجه افزایش سودآوری شرکت‌ها موجب بهبود کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. همچنین کاهش مدیریت سود، ابزار دیگری برای بهبود کیفیت حسابداری است. از این رو، تفکیک محتوایی مالکیت از مدیریت می‌تواند بر کاهش هزینه‌های کارگزاری تأثیرگذار و در نتیجه کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش یابد. همچنین می‌توان نتیجه گرفت که تشکیل جامعه حسابداران رسمی و واگذاری بخشی از وظایف سازمان حسابرسی به مؤسسات خصوصی حسابرسی و در واقع افزایش رقابت در حسابرسی می‌تواند موجب تنزل کیفیت حسابرسی شود. از این رو به سازمان بورس اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود تا بر کار مؤسسات حسابرسی نظارت بیشتری داشته باشند.



منابع و مأخذ:

۱. ابراهیمی کردلر علی و سید عزیز سیدی (۱۳۸۷)، «نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۴، ص ۳ الی ۱۶
۲. خواجهی، شکرالله و امین ناظمی (۱۳۸۴)، «بررسی ارتباط بین کیفیت سود و بازده سهام با تأکید بر نقش ارقام تعهدی در بورس اوراق بهادار تهران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرس، شماره ۴۰، ص ۳۷ الی ۶۰
۳. رستایان امیر و وحید حسینی (۱۳۸۷)، «رابطه کیفیت اقلام تعهدی و هزینه سرمایه در ایران»، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، ص ۶۷ الی ۸۲
۴. قائمی محمد حسن، جمال لیوانی، علی و سجاد ده بزرگی (۱۳۸۷)، «کیفیت سود و بازده سهام شرکت‌ها» بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۲، ص ۷۱ الی ۸۸
۵. مدرس احمد و رضا حصارزاده (۱۳۸۷)، «کیفیت گزارشگری مالی و کارایی سرمایه‌گذاری»، فصلنامه بورس اوراق بهادار- سال اول- شماره ۲- ص ۸۵ الی ۱۱۶
۶. مومنی منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۷)، «تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS»، ص ۱۱۰ الی ۱۶۵
۷. نوروش ایرج، امین ناظمی و مهدی حیدری (۱۳۸۵)، «کیفیت اقلام تعهدی و سود با تأکید بر نقش خطای برآورد اقلام تعهدی» فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۴۳، ص ۱۳۵ الی ۱۶۰
8. Barth, M, Wayne landsman and Mark Lang (2007) "International Accounting standards and Accounting Quality" Journal of Accounting Research, Vol 16 , No 3 PP.167-188
9. Beaver William (2002) , perspective on Capital market research, the Accounting Review, Vol. 77, No. 2, pp. 453-474
10. Bharath, S. and Sunder, J. and Sunder, S. (2008) "Accounting Quality and Debt contracting" The Accounting Review, Vol 83 , No 1 PP. 1-28
11. Cameran, M. and Prencipe, A and Trombetta, M. (2008) "Earnings management, audit tenure and auditor change: does mandatory auditor rotation improve audit quality? Working paper, www. Ssrn. Com
12. Chang, R., Tseng, Y. and Chang, C (2010) "the Issuance of convertible bonds and earnings management: evidence from Taiwan" Review of Accounting & Finance, Vol 9, Issue 1 P.65.

13. Choi , J. and Kim, C. and Kim, J and Zang, Y (2010) Audit office size, Audit Quality, and Audit pricing "Auditing: A Journal of practice & Theory, Vol 29 , No 1 PP. 73-97
14. Dechow, P and Diche, I (2002), " The quality of accruals and earnings: the role of Accrual estimation errors". The Accounting Review, No 77 PP. 35-59
15. Garcia- Teruel P., Martinez- Solano P. Sanchez- Ballwsta J.(2010) "Accruals Quality and debt Maturity structure" Abacus, Vol 16. Issue 2 PP 188-108
16. Kalpur, S. , Sankaraguruswamy, S. and Zang, Y (2008) "Audit market competition and Audit Quality" working paper, www. ssrn. Com
17. Kothari S.P, A. J. Leone and C. E, wasley (2005) " Performance Matched Discretionary Accrual Measure" Journal of Accounting and Economics PP.163-197
18. Lambert. R.C. Leuz. Verrecchia R.(2007) "Accountings information, disclosure and the cost of capital" , Journal of Accounting Research 15. PP. 385-240
19. Pananen, M. and Lin, H.(2009), "The Development of Accounting Quality of IAS and IFRS over Time: the case of Germany, Journal of International Accounting Research, Vol 8, No 1, PP.31-55
20. Penman Stephen H.(2003) "Financial statement Analysis and Security Valuation" MC Graw Hill PP 601-605
21. Sunder Shyam (1997), Theory of Accounting and control, South western college publishing PP.3-29.

