

شناسایی تاثیر کمیته حسابرسي و کيفيت حسابرسي بر مدیریت سود

محمد عظیمی

دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد نور
mohammad.99azimii@gmail.com

چکیده

پژوهش حاضر با هدف بررسی تاثیر تشکیل کمیته حسابرسي و کيفيت حسابرسي بر مدیریت سود، صورت گرفته است. جامعه آماری پژوهش کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. برای جمع آوری داده‌ها ۵۰ شرکت با فعالیت غیر مالی انتخاب شد. نتایج تجزیه و تحلیل‌ها بیانگر این است که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسي، تخصص اعضای کمیته حسابرسي و استقلال اعضای کمیته حسابرسي بر مدیریت سود تاثیر معکوس دارد. به عبارت دیگر تاثیر مثبتی بر کاهش سطح مدیریت سود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسي به عنوان معیار اندازه کمیته حسابرسي و اندازه موسسه حسابرسي به عنوان معیار کيفيت حسابرسي بر مدیریت سود تاثیر نداشت.

واژه‌های کلیدی: کمیته حسابرسي، استقلال کمیته حسابرسي، اندازه کمیته حسابرسي، تخصص کمیته حسابرسي، کيفيت حسابرسي، مدیریت سود

مقدمه

در اواخر دهه ۱۹۲۰ رایج شدن صورت حساب سود و زیان همراه با فشارهای قابل توجه از سوی افراد برون از حرفه حسابداری و نیز عدم رضایت دست اندرکاران حرفه ای و دانشگاهیان از روش جاری، تغییرات نهادی مهمی را در تفکر و نظریه حسابداری به وجود آورد. یکی از مهمترین این تغییرات، تأکید و توجه بیشتر به صورت سود و زیان که پیش تر معطوف به ترازنامه بود، سبب شده تا مقوله ای به نام «مدیریت سود» متولد و مطرح شود. مدیریت سود به عنوان فرآیند برداشتن گام‌های آگاهانه در محدوده اصول پذیرفته شده حسابداری برای رساندن سود گزارش شده به سطح موردنظر تعریف شده است. عمل نزدیک کردن سود گزارش شده به سطح سود هدف، از طریق دستکاری انجام می‌شود (ملانظری و کریمی زند، ۱۳۸۶). سود از جمله برترین شاخص‌های اندازه گیری فعالیت یک واحد اقتصادی است. درک و شناخت رفتار سود حسابداری مقوله ای است که بر اثر گسترش فنون کمی مدیریت و ضرورت توجه به نیاز استفاده کنندگان صورت‌های مالی شکل گرفته است. این امر از محدوده اندازه گیری فعالیت‌های گذشته فراتر رفته و حسابداری را برای یاری رساندن به تصمیم گیرندگان توانا تر ساخته است. با وجود این که نظریه فراگیری در زمینه سود حسابداری وجود ندارد که مورد توافق همگان باشد، باز هم به عنوان یکی از معیارهای تصمیم گیری مالی از اعتبار ویژه ای برخوردار است. در این راستا هر جریانی که سود را به طریقی دست خوش تغییر کند نیز اهمیت می‌یابد. زیرا پیامدهای اقتصادی بر آن مترتب می‌شود و این مسئله، به ویژه ممکن است در بازارهای با کارایی ضعیف سرمایه از درجه اهمیت بیشتری برخوردار باشد. رسوائی اخیر در انرون و ورلدکام و دیگر رسوایی‌های مالی، یک برداشت عمومی ایجاد کرد که مدیریت سود به کار رفته توسط مدیران شرکت‌ها به سمت مدیریت سود فرصت طلبانه، گرایش بیشتری دارد تا منفعت شخصی مورد انتظار مدیران تأمین شود، و این مدیران اهمیت کمی به منافع سهامداران قائل شده اند. عمل نزدیک کردن سود گزارش شده به سطح هدف از طریق دستکاری انجام می‌شود. مدیران به دلایل و انگیزه‌های گوناگون از قبیل پاداش، بدهی و هزینه‌های سیاسی و غیره دست به مدیریت سود و یا درموردی هموارسازی سود می‌زنند. حال اگر این مدیریت سود در جهت افزایش ارزش شرکت باشد به نوعی می‌توان گفت لاقلاً از نظر سهامداران مورد قبول است، اما در بعضی مواقع مدیران به صورت فرصت طلبانه از این راهکار استفاده کرده و مطلوبیت خود را بیشینه می‌کنند (طالبی، ۱۳۸۹). صورت‌های مالی اصلی ترین منبع تأمین اطلاعات مورد نیاز سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان و سایر ذینفعان یک شرکت را فراهم می‌کند. یکی از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابل اتکا بودن است. اطلاعاتی قابل اتکا است که عاری از اشتباه و تمایلات جانبدارانه با اهمیت باشد و به طور صادقانه معرف آن چیزی باشد که مدعی آن است یا به طور معقول انتظار می‌رود بیان کند. با توجه به مقوله جدایی مالکیت از مدیریت، بحث نظام راهبری شرکتی و نظریه‌های مطرح شده مرتبط با آن از قبیل نظریه نمایندگی، نظریه ذینفعان و سایر نظریه‌های مرتبط، نیاز به رسیدگی و حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌ها کاملاً احساس می‌شود. صورت‌های مالی حسابرسی شده دارای ارزش افزوده هستند. زیرا نتایج مربوط بودن و قابلیت اتکا محتوای صورت‌های مالی را گزارش می‌کنند. حسابرسی می‌تواند یکی از راه‌های جلوگیری و کاهش مدیریت سود باشد، زیرا سود گزارش شده در صورت‌های مالی حسابرسی شده دارای محتوای اطلاعاتی و کیفیت بالا است مدیریت سود یکی از عوامل مخدوش کننده کیفیت گزارشگری مالی محسوب می‌شود و همه ذینفعان شرکت به آن توجه دارند. زیرا هر گونه مداخله که صحت سود گزارش شده را تحریف کند، بر تصمیم گیری کاربران اثر دارد (مجتهدزاده و بابایی، ۱۳۹۱). کمیته حسابرسی نقش نظارتی بسیار مهمی در اطمینان یافتن از کیفیت گزارشگری مالی و پاسخگویی شرکت، دارد (کارسلو و نل، ۲۰۰۳). کمیته حسابرسی به عنوان یک رابط همانند پلی است که عدم تقارن اطلاعاتی بین هیئت مدیره و حسابرسان مستقل را کاهش می‌دهد و پروسه نظارت حسابرسان را تسهیل کرده و به افزایش استقلال حسابرسان کمک می‌کند (کلین، ۲۰۰۳). عملکرد

¹ Income smoothing

² Carcello and Neal,

³ Klein

صحیح کمیته حسابداری از طریق افزایش نظارت موثر بر فرایند گزارشگری مالی و دسترسی به کنترل‌های با کیفیت مشخص می‌شود. ارزش شرکت به مبلغ سود گزارش شده، وابستگی بسیار زیادی دارد. این امر موجب ایجاد انگیزه و یا فشار بر مدیریت در استفاده از مدیریت سود می‌شود. بر اساس گزارش کمیته روبان ابی^۱ در سال ۱۹۹۱، کمیته حسابداری به عنوان سیستم نظارتی نهایی گزارشگری مالی است و مشخص می‌کند که مدیران، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، در نهایت به نفع شرکت کار کرده اند. یکی از وظایف اولیه کمیته حسابداری کمک به حفظ استقلال حسابرسان است. انتظار می‌رود ویژگی‌های مثبت کمیته حسابداری با عملکرد مالی مناسب شرکت رابطه مستقیم و با مدیریت سود رابطه عکس داشته باشد. با توجه به مطالب مطرح شده، این تحقیق درصدد بررسی تاثیر کمیته حسابداری و کیفیت حسابداری بر مدیریت سود می‌باشد تا با روشن شدن ابعاد مسئله، در زمینه تاثیر کمیته حسابداری و کیفیت حسابداری بر مدیریت سود به استفاده کنندگان صورت‌های مالی یاری رساند.

کمیته حسابداری، از سازو کارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع گروه‌های گوناگون استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری، مفید واقع شود (رحیمیان و توکلی نیا، ۱۳۹۰). کمیته حسابداری از زمان آغاز به کار خود یعنی اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی، نقش مهمی در اداره امور شرکت‌های بزرگ داشته و در چند سال اخیر اهمیت آن در سایه اهمیت اصول راهبری شرکت‌ها، افزایش یافته است (ورشور^۲، ۲۰۰۸). قانون ساربنز اکسلی^۳ بر نقش کمیته حسابداری در تضمین کیفیت نتایج مالی گزارش شده تاکید داشته و آن را گسترش داده است. این قانون، موجب پیدایش مرجع نظارتی قدرتمندی به نام هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۴ برای نظارت بر حرفه حسابداری و حسابداری شد. وظیفه این هیئت تهیه استانداردهای جدید حسابداری، تعیین اصول حسابداری مورد نیاز، تدوین استانداردهای کنترل کیفیت حسابرسان و انتشار آیین رفتار حرفه‌ای است. این نقش بسی فراتر از نقش سایر مرجع‌های نظارتی قبلی بوده و نیازمند بهبود و گسترش ارتباط میان کمیته حسابداری و حسابرسان مستقل است (کوهن و همکاران^۵، ۲۰۰۴). در کشورمان نیز، در راستای الزام ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیریت ارشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار، موظف به تشکیل کمیته حسابداری شدند. در بازار سرمایه گزارشات مالی شرکت‌ها، عامل کلیدی نشان دهنده عملکرد مالی شرکت‌هاست. حسابرسان به عنوان شخص ثالثی هستند که به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و تضاد منافع بین سرمایه گذاران و مدیریت، کمک می‌کنند (سلیمان و رجب^۶، ۲۰۱۴). مانسی و دیگران^۷ (۲۰۰۴) دو نقش برای حسابرسان تعیین کرده اند: نقش اطلاعاتی و نقش بیمه‌ای. در نقش اطلاعاتی حسابرس فردی است مستقل و موثر در تصحیح نواقص صورت‌های مالی شرکت قبل از انتشار عمومی و در نقش بیمه‌ای، حسابرس فردی است که به طور قانونی در برابر استفاده کنندگان از صورت‌های مالی پاسخگو است. بنابراین وظیفه اصلی حسابرسان بهبود شفافیت در صورت‌های مالی است که منجر به کیفیت بالای گزارشگری می‌شود، به عبارت دیگر، حسابرسان یکی از محرک‌های اساسی در بهبود شفافیت در بازار سهام هستند. با توجه به اینکه زمان زیادی از تشکیل کمیته حسابداری در کشور نگذشته است، تحقیق منسجمی از تاثیر کمیته حسابداری و کیفیت حسابداری بر وقوع مدیریت سود در داخل کشور موجود نیست. لذا با توجه به اهمیت موضوع مدیریت سود و کیفیت

¹ Blue Ribbon Committee (BRC)

² Vershoor

³ Sarbanes Oxley

⁴ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

⁵ Cohen et al.

⁶ Soliman and Ragab

⁷ Mansi et al.

حسابرسی و همچنین گذشت حدود سه سال از الزام تشکیل کمیته حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، انجام تحقیق در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد.

روش تحقیق

پژوهش حاضر، از لحاظ روش شناسی، در حیطه تحقیقات توصیفی، شبه تجربی و پس رویدادی می‌باشد؛ زیرا مبتنی بر اطلاعات گذشته مستخرج از صورت‌های مالی است همچنین از نوع کاربردی است زیرا نتایج تحقیق مورد استفاده سرمایه‌گذاران، مدیران و تحلیل‌گران قرار می‌گیرد.

در این پژوهش، ابتدا با استفاده از روش کتابخانه‌ای، ضمن مطالعه ادبیات موضوع و جستجو در نتایج پژوهش‌های قبلی صورت گرفته و مطالعه کتب، نشریات، مجلات و سایت‌های معتبر این حوزه (از جمله سایت مرکز پژوهش و مطالعات اسلامی سازمان بورس، گزارشات و سالنامه مالی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، نشریات هفتگی سازمان، گزارشات مندرج در نشریات تخصصی حسابداری و بسیاری منابع دیگر)؛ عوامل و اجزای اطلاعاتی مورد نیاز به دست آمد. داده‌های مورد نظر از نرم افزار ره‌آورد نوین، صورت‌های مالی منتشر شده در سایت کدال و اطلاعات مربوط به کمیته حسابرسی که در سایت کدال منتشر شده استخراج گردیده و پس از انتقال به نرم افزار SPSS نسخه ۲۱، فرضیه‌ها تحقیق مورد آزمون قرار گرفته است.

گام اول در نمونه‌گیری تعریف جامعه مورد نظر می‌باشد. شرکت کنندگان در پژوهش حاضر یا به عبارت دیگر جامعه آماری تحقیق، کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشند که اطلاعات مربوط به کمیته حسابرسی و صورت‌های مالی خود را در دوره زمانی ۱۳۹۱ لغایت شهریور ۱۳۹۴ از طریق سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران، منتشر کرده‌اند. از آن جا که بررسی داده‌های تمام شرکت‌های جامعه، کاری وقت گیر و هزینه بر است و شرط فزونی منافع بر مخارج را برآورده نمی‌کند، از این رو بخشی از جامعه به عنوان نمونه انتخاب می‌گردد؛ به گونه‌ای که معرف جامعه باشد.

در این تحقیق روش نمونه‌گیری مورد استفاده حذفی سیستماتیک بوده است. به عبارت بهتر، شرکت‌های مورد بررسی که دارای ویژگی‌های مورد نظر نباشند، از فرآیند تجربه و تحلیل کنار گذاشته شدند. با توجه به موضوع تحقیق شرکت‌هایی که ماهیت فعالیت مالی دارند مانند بانک‌ها و موسسات مالی، شرکت‌های بیمه و شرکت‌های لیزینگی، در نمونه انتخابی حاضر نیستند. همچنین شرکت‌هایی در تحقیق حاضر شرکت داده شده اند که اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی و کمیته حسابرسی را در طول دوره مورد آزمون از طریق سایت کدال در اختیار عموم قرار داده‌اند. در نهایت با در نظر گرفتن محدودیت‌های ذکر شده و همچنین ماهیت موضوع تعداد ۵۰ شرکت از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس که ماهیت فعالیت‌های آن‌ها غیر مالی است به عنوان نمونه آماری تحقیق انتخاب شدند.

فرضیه‌های پژوهش

در پژوهش حاضر بررسی تاثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مورد آزمون قرار می‌گیرد، و فرضیه‌های زیر ارائه می‌شود:

فرضیه اول: اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه دوم: استقلال اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه سوم: تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

مدل و متغیرهای پژوهش

مدل تحقیق به شرح زیر می‌باشد (سلیمان و رجب، ۲۰۱۴):

$$DAC = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE + \beta_2 ACIND + \beta_3 ACEXP + \beta_4 AUQUL + \beta_5 FSIZE + \beta_6 FLEV + \beta_7 CFO + \varepsilon$$

DAC: اقلام تعهدی اختیاری

ACSIZE: اندازه کمیته حسابرسی (برابر است با تعداد اعضای کمیته حسابرسی)

ACIND : استقلال کمیته حسابرسی (برابری با نسبت اعضای مستقل به کل اعضا)
 ACEXP : تخصص کمیته حسابرسی (برابر است با نسبت اعضای متخصص به کل اعضا)
 AUQUL : کیفیت حسابرسی (در صورتی که سازمان حسابرسی، حسابرس شرکت باشد برابر است با ۱ و در غیر این صورت ۰)
 FSIZE : اندازه شرکت که برابر است با لگاریتم طبیعی مجموع دارایی ها
 FLEV : نسبت بدهی که برابر است با مجموع بدهی ها به مجموع دارایی ها
 CFO : جریان نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی تقسیم شده بر مجموع دارایی های اول دوره

متغیرهای مستقل^۱

متغیر مستقل متغیری است که روی متغیر وابسته به صورت مثبت یا منفی تاثیر می گذارد. یعنی هنگامی که متغیر مستقل وجود داشته باشد متغیر وابسته نیز وجود دارد. به بیان دیگر تغییرات در متغیر وابسته را باید در متغیر مستقل جستجو نمود (خاکی، ۱۳۸۴).

در این پژوهش متغیرهای اندازه کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی، متغیر مستقل پژوهش می باشند.

متغیر وابسته^۲

متغیر وابسته متغیری است که هدف محقق تشریح یا پیش بینی تغییر پذیری در آن است، به عبارت دیگر، آن یک متغیر اصلی است که به صورت یک مسئله حیاتی مورد بررسی قرار می گیرد. با تجزیه و تحلیل متغیر وابسته و شناسایی عوامل موثر بر آن، می توان پاسخها یا راه حل هایی را برای مساله شناخت. پژوهشگر به تعیین مقدار و اندازه گیری این متغیر و متغیرهای دیگری که روی این متغیر تاثیر می گذارند، علاقمند است (خاکی، ۱۳۸۴).

در این پژوهش متغیر مدیریت سود، به عنوان متغیر وابسته مورد بررسی قرار گرفته است.

متغیرهای کنترلی^۳

چون در یک پژوهش اثرات همه متغیرها قابل بررسی نیست، پژوهشگر اثرات برخی متغیرها را از طریق کنترل آماری یا کنترل های تحقیقی خنثی می کند. اینگونه متغیرها که اثرات آنها توسط پژوهشگر قابل حذف است را متغیر کنترلی گویند (خاکی، ۱۳۸۴). در این پژوهش نسبت بدهی، لگاریتم طبیعی اندازه شرکت و جریان های نقدی فعالیت های عملیاتی تقسیم شده بر مجموع دارایی های اول دوره به عنوان متغیر کنترلی در نظر گرفته شده است.

آزمون معنادار بودن الگوی رگرسیون تحقیق

در این پژوهش برای آزمون معنادار بودن الگوی رگرسیون از توزیع فیشر استفاده شده است. برای انجام این آزمون، چنانچه سطح معناداری آماره F محاسبه و مقدار آن کمتر از ۰/۰۵ باشد مدل معنادار خواهد بود. از سوی دیگر، فرض صفر و فرض مقابل مورد استفاده در آزمون پیش گفته جهت بررسی معادله رگرسیون به شرح زیر است:

فرضیه صفر (H_0): الگوی رگرسیون معنادار نیست.

فرضیه مقابل (H_1): الگوی رگرسیون معنادار است.

نتایج آزمون معنادار بودن الگوی رگرسیون که با استفاده از توزیع فیشر و نرم افزار آماری SPSS انجام شده، در نمایشگر (۳-۴) نشان داده شده است. می توان ملاحظه کرد که نتایج مقادیر سطح معناداری F برابر با ۰,۰۰۰ یعنی کمتر از ۰/۰۵ است. بنابراین، می توان چنین نتیجه گیری کرد که فرض صفر، یعنی بی معنا بودن الگوی رگرسیون، در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد

¹ Independent variable

² Dependent variable

³ Control variable

می‌شود. پس، الگوی رگرسیون معرفی شده با اطمینان ۹۵ درصد جهت بررسی تاثیر کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود معنادار است.

جدول ۱- نتایج آزمون معنی دار بودن مدل تحقیق

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	sig
Regression	7.075E14	7	1.011E14	6.566	0.000
Residual	2.186E15	142	1.539E13		
Total	2.893E15	149			

همبستگی متغیرهای مستقل

یکی از فرضیاتی که در زمان استفاده از مدل رگرسیونی در نظر گرفته می‌شود، این است که متغیرهای توضیحی به هم وابسته نیستند. زمانی که بین متغیرهای توضیحی رابطه ای وجود نداشته باشد، گفته می‌شود آن‌ها نسبت به هم متعامد هستند. زمانی که بین آن‌ها همبستگی قوی برقرار باشد، مشکل هم خطی یا هم خطی چندگانه به وجود می‌آید. آزمودن وجود هم خطی بین متغیرهای مستقل بسیار مشکل است. جامع ترین روشی که برای بررسی شدت هم خطی وجود دارد، استفاده از معیار عامل تورم واریانس است. که در جدول (۴-۴) در ستون VIF نشان داده شده است. با این حال همواره بین متغیرهای مستقل، درجاتی از همبستگی وجود دارد و درجات بالای همبستگی است که ایجاد مشکل می‌نماید. مقدار عامل تورم واریانس برای متغیرهای مستقل، اغلب به عنوان یک شاخص برای اندازه گیری شدت هم خطی بودن در مدل استفاده می‌شود. اگر بیشترین مقدار عامل تورم واریانس بزرگتر از عدد ۱۰ باشد نشان دهنده این موضوع است که همخطی بین متغیرهای مستقل، اثر نامطلوبی بر برآوردگرهای روش حداقل مربعات دارد. بنابراین، اگر VIF ضرایب مدل برآورد شده کوچک تر از عدد ۱۰ باشد، مشکل همخطی وجود نخواهد داشت. در نتیجه مطابق جدول (۴-۴) این مقدار کمتر از ۱۰ می‌باشد یعنی همخطی در رابطه با فرضیه تحقیق وجود ندارد (مؤمنی و فعال قیومی، ۱۳۹۱).

جدول ۲- آزمون همخطی بین متغیرها

متغیرها	Tolerance	VIF
ACSIZE	۰,۸۶۳	۱,۱۵۹
ACIND	۰,۹۳۵	۱,۰۷۰
ACEXP	۰,۹۴۵	۱,۰۵۸
AUQUL	۰,۹۵۴	۱,۰۴۸
FISIZE	۰,۷۹۰	۱,۲۶۵
FLEV	۰,۸۷۲	۱,۱۴۶
CFO/At-1	۰,۹۹۱	۱,۰۰۹

آزمون فرضیه‌های تحقیق

پس از بررسی مفروضات پشتوانه مدل رگرسیونی و تایید این فرضیات برای استفاده از مدل رگرسیونی، در ادامه به بررسی فرضیه‌های تحقیق با استفاده از نتایج آزمون آماری پرداخته شده است. در جدول زیر نتایج آماری مدل رگرسیونی برای بررسی تاثیر متغیرهای مستقل تحقیق شامل: اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، تخصص کمیته حسابرسی و کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود، نمایش داده شده است. برای معنی دار بودن رابطه متغیر مستقل با متغیر وابسته باید سطح معنی داری (Sig.) کمتر از ۰,۰۵ باشد.

جدول ۳- نتایج تجزیه و تحلیل مدل رگرسیونی

$DAC = \beta_0 + \beta_1 ACSIZE + \beta_2 ACIND + \beta_3 ACEXP + \beta_4 AUQUL + \beta_5 FSIZE + \beta_6 FLEV + \beta_7 CFO + \varepsilon$			
Model	Beta	t	Sig.
(constant)		۲,۱۳۶	۰,۰۳۴
ACSIZE	-۰,۱۱۵	-۱,۴۶۹	۰,۱۴۴
ACIND	-۰,۳۵۹	-۵,۴۱۹	۰,۰۰۰
ACEXP	-۰,۲۹۷	-۴,۱۵۲	۰,۰۰۱
AUQUL	-۰,۰۱۲	-۰,۱۶۰	۰,۸۷۳
FISIZE	-۰,۱۳۰	-۱,۵۸	۰,۱۱۵
FLEV	۰,۱۶	۰,۲۰۹	۰,۸۳۵
CFO/At-1	-۰,۴۴۷	-۶,۰۹۶	۰,۰۰۰

*سطح اطمینان ۹۵٪

بررسی نتایج آماری مربوط به فرضیه اول

فرضیه صفر (H0): اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

فرضیه مقابل (H1): اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

با توجه به نتایج آماری مندرج در جدول بالا جهت آزمون فرضیه اول تحقیق، سطح معنی داری برای متغیر مستقل اندازه کمیته حسابرسی برابر با ۰,۱۴۴ و ضریب بدست آمده برابر با -۰,۱۱۵ می‌باشد که نشان می‌دهد فرضیه (H0) تایید می‌شود و به عبارت دیگر اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

بررسی نتایج آماری مربوط به فرضیه دوم

فرضیه صفر (H0): استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

فرضیه مقابل (H1): استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

سطح معنی داری برای متغیر مستقل استقلال کمیته حسابرسی برابر ۰,۰۰۰ و ضریب بدست آمده برابر با -۰,۳۵۹ است. مقدار سطح معنی داری بیانگر تاثیر استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود می‌باشد و با توجه به ضریب بدست آمده این رابطه از حیث جهت معکوس می‌باشد. در نتیجه فرضیه (H0) رد شده و فرضیه (H1) تایید می‌شود. به عبارت دیگر، استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. و ضریب منفی به این معنی است که استقلال اعضای کمیته حسابرسی تاثیر مثبتی بر کاهش سطح مدیریت سود دارد.

بررسی نتایج آماری مربوط به فرضیه سوم

فرضیه صفر (H0): تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

فرضیه مقابل (H1): تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

طبق جدول ۴-۵ سطح معنی داری برای متغیر مستقل تخصص کمیته حسابرسی برابر با ۰,۰۰۱ و ضریب بدست آمده برابر با ۰,۲۹۷- است. سطح معنی داری از مقدار ۰,۰۵ کمتر می باشد پس می توان نتیجه گرفت که فرضیه (H0) رد شده و فرضیه (H1) تایید می شود. به عبارت دیگر تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. این رابطه با توجه به ضریب بدست آمده از حیث جهت معکوس می باشد. و به این معنی است که تخصص اعضای کمیته حسابرسی تاثیر مثبتی بر کاهش سطح مدیریت سود دارد.

بررسی نتایج آماری مربوط به فرضیه چهارم

فرضیه صفر (H0): کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

فرضیه مقابل (H1): کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

سطح معنی داری مربوط به متغیر مستقل کیفیت حسابرسی برابر با ۰,۸۷۳ و ضریب بدست آمده برابر با ۰,۰۱۲- می باشد بر این اساس با توجه به بیشتر بودن سطح معنی داری از ۰,۰۵ فرضیه (H0) مورد تایید قرار می گیرد به عبارت کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

نتیجه گیری

فرضیه اول این پژوهش بدین صورت بیان شده است:

اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. نتایج آماری پژوهش نشان داد که اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد. به بیان دیگر افزایش یا کاهش تعداد اعضای کمیته حسابرسی تاثیری در سطح مدیریت سود ندارد. نتیجه این فرضیه مشابه با نتیجه تحقیق سلیمان و رجب (۲۰۱۴) است که نشان داد اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد. همچنین مغایر با نتیجه تحقیق فلو و همکاران (۲۰۰۳) است که نشان داد اندازه کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه دوم این پژوهش بدین صورت بیان شده است:

استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. نتایج آماری پژوهش نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. یعنی هر چقدر تعداد بیشتری از اعضای این کمیته، مستقل باشند موجب کاهش سطح مدیریت سود می شود. نتیجه بدست آمده اهمیت استقلال اعضای کمیته حسابرسی را نمایان می سازد. نتیجه این فرضیه مشابه با نتیجه تحقیق کلین (۲۰۰۲) و سلیمان و رجب (۲۰۱۴) است که نشان داد استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. و مغایر با نتیجه تحقیق فلو و همکاران (۲۰۰۳) است که نشان داد استقلال کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر ندارد.

فرضیه سوم این پژوهش بدین صورت بیان شده است:

تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. نتایج آماری پژوهش نشان داد که تخصص اعضای کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. یعنی هر چه تعداد اعضای بیشتری از این کمیته در زمینه مالی تخصص داشته باشند موجب کاهش سطح مدیریت سود می شود. با توجه به این موضوع می توان دریافت که تخصص اعضای کمیته حسابرسی می تواند استفاده مدیران را از ارقام تعهدی به عنوان معیار تعیین کننده وقوع مدیریت سود محدود سازد. نتیجه این فرضیه مشابه با نتیجه فلو و همکاران (۲۰۰۳) و سلیمان و رجب (۲۰۱۴) است که نشان داد که تخصص کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه چهارم این پژوهش بدین صورت بیان شده است:

کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد. در این پژوهش همانطور که قبلا ذکر شده است از اندازه موسسه حسابرسی به عنوان معیاری برای سنجش کیفیت حسابرسی استفاده شده است. نتایج نشان داد اینکه حسابرسی یک شرکت توسط موسسه حسابرسی بزرگ یا کوچک انجام شده باشد تاثیری بر سطح مدیریت سود ندارد.

نتیجه این فرضیه مشابه تحقیق نمازی و همکاران (۱۳۹۰) و جف و همکاران (۲۰۱۰) هستند که نشان دادند کیفیت حسابداری تأثیری بر مدیریت سود ندارد. همچنین نتایج تحقیق مغایر با نتایج تحقیقات دیویدسونو نئو (۱۹۹۳)، رینالدز و همکاران (۲۰۰۰) ژو و الدر (۲۰۰۴)، چن و همکاران (۲۰۰۵) زینگین و اوزاکان (۲۰۱۰) ووچان چی و همکاران (۲۰۱۱) و سلیمان و رجب (۲۰۱۴) است که نشان داد که کیفیت حسابداری بر مدیریت سود تأثیر دارد. نتایج تجزیه و تحلیل‌ها نشان داد که از ویژگی‌های کمیته حسابداری، تخصص اعضای کمیته حسابداری و استقلال این اعضا بر مدیریت سود تأثیر دارد و به صورت مثبت بر کاهش مدیریت سود تأثیر گذار است. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابداری به عنوان معیار اندازه کمیته حسابداری و اندازه موسسه حسابداری به عنوان معیار کیفیت حسابداری بر مدیریت سود تأثیر ندارد. پس از گذشت ۳ سال از تشکیل این کمیته با در نظر گرفتن نتایج این پژوهش تأثیرات مثبت ویژگی‌های این کمیته در گزارشگری شرکت‌ها نمایان شد. الزامات سازمان بورس علت اصلی تشکیل این واحد نوپا در بسیاری از شرکت‌های پذیرفته در بورس و اوراق بهادار بوده است لیکن تأثیرات مثبت زود هنگام تشکیل آن، می‌تواند اهمیت تشکیل کمیته حسابداری را برای سایر شرکت‌ها و سازمان‌های اقتصادی روشن تر سازد تا گام‌هایی در جهت ارتقای این نهاد و در نتیجه آن بهبود کیفیت گزارشگری مالی برداشته شود.

منابع

۱. طالبی، رضا، ۱۳۸۹، ارزیابی نوع مدیریت سود و بررسی اثر ساختار مالکیت و اندازه شرکت بر روی مدیریت سودآوری آتی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اراک
۲. قربانی، م، ۱۳۸۸، " بررسی تأثیر اندازه موسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران "، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اراک.
۳. کرمی، غلامرضا. بذرافشان، آمنه. محمدی، امیر. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین دوره تصدی موسسه حسابداری و مدیریت سود». مجله دانش حسابداری. سال دوم. شماره چهارم. صص ۸۲-۶۵.
۴. کمیته‌ی تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۹۳)، استانداردهای حسابداری، سایر خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مرتبط، چاپ سیزدهم، سازمان حسابداری، تهران.
۵. لنگری، محمود (۱۳۸۱)، " بررسی و اندازه‌گیری میزان رعایت عوامل کنترل کیفیت در حسابداری‌های مستقل در ایران "، پایان‌نامه دوره دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران.
۶. مجتهد زاده، ویدا و آقایی، پروین، (۱۳۸۳)، عوامل موثر بر کیفیت حسابداری مستقل از دیدگاه حسابرسان مستقل و استفاده کنندگان، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۳۸.
۷. مجتهدزاده، ویدا و بابایی، زهرا، ۱۳۹۱، تأثیر کیفیت حسابداری مستقل بر مدیریت سود و هزینه‌ی سرمایه سهام، پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی، شماره ۶، صفحه ۹-۲۸
۸. مشایخی. بیبا و صفری، مریم، ۱۳۸۵، " وجه نقد ناشی از عملیات و مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران "، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۴
۹. ملانظری، مهناز و کریمی زند، سعید، ۱۳۸۶، " بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با اندازه شرکت و نوع صنعت در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران "، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۴۷.
۱۰. مومنی، منصور و فعال قیومی، علی، (۱۳۹۱) تحلیل آماری با استفاده از SPSS، تهران، گنج شایگان، چاپ هفتم
۱۱. مهران. کاوه و عارف منش، زهره، ۱۳۸۷، " بررسی هموارسازی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران "، بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۵۱.
۱۲. مؤمنی، منصور و علی فعال قیومی (۱۳۸۶)، "تحلیل‌های آماری با استفاده از اس پی اس اس" چاپ اول، تهران، کتاب نو.

۱۳. نمازی، محمد، پایزدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال دوم. شماره نهم. بهار ۱۳۹۰. صص ۲۲-۴.
۱۴. نوروش. ایرج و نیک بخت، محمدرضا، ۱۳۸۴، " بررسی مدیریت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران"، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، شماره ۴۳.
۱۵. نونهال نهر، علی اکبر. جبارزاده، سعید. کریم پور، یعقوب. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۷. شماره ۶۱. صص ۵۵-۷۰.
۱۶. نیکخواه آزاد، علی، و مجتهدزاده، ویدا، ۱۳۷۸، " بررسی حوزه‌های مسئولیت حسابرسان مستقل از دیدگاه استفاده کننده گان خدمات حسابرسی و حسابرسان مستقل"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۲۶، صفحه ۱۵ - ۱۹.
۱۷. نیکو مرام، هاشم. نوروش، ایرج. مهر آذین، علیرضا. (۱۳۸۸). ارزیابی مدل‌های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود. مجله پژوهش‌های مدیریت. سال ۲۰. شماره ۸۲. پاییز ۱۳۸۸. صص ۲۰-۱.
18. Abbott, L., Parker, S. & Peters, G. (2004), "Audit committee characteristics and restatements", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 23, 69-87.
19. Alastair Lawrence, Miguel Minutti-Meza, and Ping Zhang. (2011). "Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics?". *The Accounting Review* 86 (1), 259-286.
20. American Accounting Association. (1973). *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Studies in Accounting Research (6). American Accounting Association.
21. Arens, A.A., and Loebbecke, J.K. (1976). *Auditing: An Integrated Approach*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall.
22. Bedard, J., Chtourou, S. M., & Courteau, L. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 13-35.
23. Benston, G. J. (1969). "The Value of the SEC's Accounting Disclosure Requirements". *The Accounting Review*. Vol. 44, No. 3, pp. 515-532.
24. Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (BRC) (1999), *Report and Recommendations of Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees*, New York and Washington, DC: NYSE and NASD.
25. Burrowes, A., & Hendriks, A. (2005), "Independent Financial Experts: From Wished For to Wistful Thinking", *Managerial Finance* 31(9), 52.
26. Carcello, J. V., & Neal, T. L. (2000). Audit committee composition and auditor reporting. *The Accounting Review*, 75(4), 453-467.
27. Chen, Ken.Y. Kuen, lin lin. Jian, zhou. (2005). "Audit Quality and Earnings Managements for Taiwan IPO Firms". *managerial Auditing Journal*. Vol 25.No2. pp 86 - 104.
28. Choi, J., Jeon, K. & Park, J. (2004), "The role of audit committees in decreasing earnings statement: Korean evidence", *International Journal of Accounting, Auditing & Performance Evaluation* 1(1), 37-60.