

كلام الله



دانشگاه آزاد اسلامی
واحد شاهرود

دانشکده علوم انسانی ، گروه حسابداری
پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M . A)
گرایش : حسابداری

عنوان:

بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی ، دوره تصدی حسابرسان مستقل و اهمیت واحد
صاحبکار بر مدیریت سود شرکتها

استاد راهنما:

جناب آقای دکتر فرهاد دهمدار

نگارش:

معصومه اعتماد

زمستان ۹۲



ISLAMIC AZAD UNIVERSITY

Shahrood Branch

Faculty of Humanities, Department of Accounting

" M.A" Thesis

On: Accounting

Subject:

**An Investigation about Effect of Auditing Quality, Auditor Tenure,
Client Importance, on Earnings Management for Companies.**

Thesis Advisor:

Farhad Dehdar PH.D

BY:

Masoomeh Etemad

Winter2014



بسمه تعالی

تعهدنامه اصالت رساله پایان نامه

اینجانب **معصومه اعتماد** دانش آموخته مقطع کارشناسی ارشد ناپیوسته رشته حسابداری که در تاریخ ۱۳۹۲/۱۲/۲۲ از پایان نامه خود تحت عنوان " بررسی تأثیر کیفیت حسابداری ، دوره تصدی حسابرسان مستقل و اهمیت واحد صاحبکار بر مدیریت سود شرکتها " با کسب نمره ۱۷/۲۵ و **درجه خوب** دفاع نموده ام بدینوسیله متعهد می شوم:

(۱) این پایان نامه حاصل تحقیق و پژوهش انجام شده توسط اینجانب بوده و در مواردی که از دستاوردهای علمی و پژوهشی دیگران (اعم از پایان نامه ، کتاب ، مقاله و ...) استفاده نموده ام ، مطابق ضوابط و رویه موجود ، نام منبع مورد استفاده و سایر مشخصات آن را در فهرست مربوطه ذکر و درج کرده ام .

(۲) این پایان نامه قبلاً برای دریافت هیچ مدرک تحصیلی (هم سطح ، پایین تر یا بالاتر) در سایر دانشگاه ها و موسسات آموزش عالی ارائه نشده است .

(۳) چنانچه بعد از فراغت از تحصیل ، قصد استفاده و هرگونه بهره برداری اعم از چاپ کتاب ، ثبت اختراع و ... از این پایان نامه داشته باشم ، از حوزه معاونت پژوهشی واحد مجوزهای مربوطه را اخذ نمایم .

(۴) چنانچه در هر مقطعی زمانی خلاف موارد فوق ثابت شود ، عواقب ناشی از آن را می پذیرم و واحد دانشگاهی مجاز است با اینجانب مطابق ضوابط و مقررات رفتار نموده و در صورت ابطال مدرک تحصیلی ام هیچگونه ادعایی نخواهم داشت .

معصومه اعتماد

تاریخ و امضاء

سپاسگذاری

نگارنده این پایان نامه بر خود لازم می داند از کلیه عزیزانی که به نحوی در تهیه و به ثمر رسیدن تحقیق حاضر نقش آفرینی نمودند ، قدردانی نماید چرا که " من لم یشکر المخلوق ، لم یشکر الخالق".

به حق ، مطالعه صورت گرفته بدون راهنمایی ها و همیاری های ارزنده استاد گرانقدر ، جناب آقای دکتر دهدار میسر نبود ؛ از ایشان به خاطر کمک های بی دریغشان در کلیه مراحل تحقیق سپاسگذاری می نمایم و امید آن دارم که ایزد منان فرصت جبران نصیبم فرماید. دقت نظر ، حوصله و قبول زحمت داوری پایان نامه توسط استاتید ارجمند ، جناب آقایان دکتر عبدلی و دکترمشدئی که بار ظاهری و معنایی مطالعه صورت گرفته را تکمیل نمودند، نیز کمال تشکر را دارم.

تقدیم :

تقدیم به پدر و مادر مهربان و بزرگوارم

به پاس رنجها و شکیبائی هایشان

و

تقدیم به خواهر عزیزم ریحانه

فهرست مطالب

صفحه	عناوین
۱	چکیده.....
۳	مقدمه.....
۵	۱-۱) تعریف مساله و بیان موضوع پژوهش.....
۶	۲-۱) اهداف پژوهش و ضرورت آن :.....
۷	۳-۱) سوالات تحقیق:.....
۷	۴-۱) فرضیه های پژوهش:.....
۷	۱-۴-۱) فرضیه اصلی پژوهش:.....
۷	۲-۴-۱) فرضیه های فرعی پژوهش (H1,H2,H3) :.....
۸	۵-۱) تعریف واژه های کلیدی.....
۸	۶-۱) متغیرهای پژوهش.....
۸	۱-۶-۱) متغیر مستقل:.....
۹	۲-۶-۱) متغیر وابسته:.....
۱۰	۳-۶-۱) متغیر کنترلی:.....
۱۰	۷-۱) روش پژوهش:.....
۱۲	۱-۷-۱) مدل آماری.....
۱۲	۲-۷-۱) قلمرو تحقیق:.....
۱۳	۳-۷-۱) جامعه آماری.....
۱۳	۴-۷-۱) نمونه آماری.....
۱۳	۵-۷-۱) داده ها و روش جمع آوری آنها.....
۱۴	۸-۱) ساختار کلی تحقیق:.....
۱۴	۹-۱) استفاده کنندگان از پژوهش:.....
۱۶	مقدمه.....
۱۸	۱-۲) نیاز به حسابرسی.....
۱۸	۱-۱-۲) فرضیهی نمایندگی.....

۱۹	.....(۲-۱-۲) فرضیهی اعتمادسازی
۲۰	.....(۳-۱-۲) فرضیه اعتباربخشی
۲۱	.....(۲-۲) کیفیت حسابرسی
۲۴	.....(۳-۲) تداوم انتخاب حسابرس در مقابل جابهجایی یا چرخش حسابرس
۲۵	.....(۱-۳-۲) دیدگاه موافقان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس
۲۹	.....(۲-۳-۲) دیدگاه مخالفان الزامی کردن تعویض ادواری حسابرس
۳۲	.....(۴-۲) نوع اظهارنظر حسابرس (اظهار نظر مقبول در مقابل تمایل به اظهارنظر مشروط یا غیر مقبول)
۳۳	.....(۵-۲) اندازه و نوع موسسهی حسابرسی
۳۴	.....(۶-۲) حسابرس متخصص صنعت صاحبکار
۳۶	.....(۷-۲) الزامات گزارشگری مالی
۳۸	.....(۸-۲) تجدید ارائه و تعدیلات سنواتی
۳۹	.....(۱-۸-۲) تغییر در رویههای حسابداری
۴۰	.....(۲-۸-۲) اصلاح اشتباهات
۴۲	.....(۹-۲) پیشینهی تحقیق
۴۲	.....(۱-۹-۲) تحقیقات انجام شده در داخل ایران
۴۳	.....(۲-۹-۲) تحقیقات انجام شده در خارج از ایران
۴۶	.....(۱۰-۲) مبانی نظری مدیریت سود
۴۶	.....(۱-۱۰-۲) مفهوم مدیریت سود
۴۷	.....(۲-۱۰-۲) وجه تمایز مدیریت عایدات و مدیریت سود
۴۹	.....(۳-۱۰-۲) روشهای مدیریت سود
۵۰	.....(۴-۱۰-۲) انگیزه های مختلف برای انجام مدیریت سود
۵۱	.....(۱-۴-۱۰-۲) قرار دادهای بدهی
۵۱	.....(۲-۴-۱۰-۲) هزینه های سیاسی
۵۲	.....(۳-۴-۱۰-۲) طرحهای پاداش
۵۲	.....(۴-۴-۱۰-۲) ساختار مالکیت
۵۳	.....(۵-۴-۱۰-۲) به دست آوردن امنیت شغلی
۵۳	.....(۶-۴-۱۰-۲) حداقل کردن سود
۵۴	.....(۷-۴-۱۰-۲) هموار کردن سود
۵۷	.....(۱۱-۲) خلاصهی فصل
۶۰	.....مقدمه
۶۱	.....(۱-۳) روش پژوهش
۶۳	.....(۲-۳) هدف تحقیق:

۶۳	..... قلمرو پژوهش (۳-۳)
۶۳	..... قلمرو مکانی: (۱-۳-۳)
۶۳	..... قلمرو زمانی: (۲-۳-۳)
۶۳	..... قلمرو موضوعی: (۳-۳-۳)
۶۳	..... جامعه آماری (۴-۳)
۶۴	..... مدل تحلیلی پژوهش (۵-۳)
۶۵	..... فرضیه‌های پژوهش (۶-۳)
۶۶	..... متغیرهای مورد بررسی در مدل تحلیلی پژوهش (۷-۳)
۶۷	..... متغیر وابسته (۱-۷-۳)
۶۸	..... متغیر مستقل (۲-۷-۳)
۶۸	..... نمونه آماری و روش نمونه‌گیری (۸-۳)
۶۹	..... نحوه جمع‌آوری داده‌ها (۹-۳)
۷۰	..... روش‌شناسی پژوهش (۱۰-۳)
۷۱	..... داده‌های ترکیبی (۱-۱۰-۳)
۷۲	..... آزمون معنیدار بودن اثرات فردی F لیمر (۲-۱۰-۳)
۷۴	..... مدل‌های تابلویی (۳-۱۰-۳)
۷۴	..... روش اثرات ثابت (۱-۳-۱۰-۳)
۷۴	..... روش اثرات تصادفی (۲-۳-۱۰-۳)
۷۵	..... آزمون هاسمن (۴-۱۰-۳)
۷۶	..... آزمون‌های آماری و معیارهای استفاده شده به منظور مقایسه مدل‌ها (۵-۱۰-۳)
۷۶	..... آزمون t (۱-۵-۱۰-۳)
۷۶	..... آزمون F (۲-۵-۱۰-۳)
۷۶	..... ضریب تعیین (۳-۵-۱۰-۳)
۷۷	..... آزمون‌های ناهمسانی واریانس، خودهمبستگی، نرمال بودن اجزای خطا و عدم هم خطی (۶-۱۰-۳)
۷۸	..... مزیت استفاده از داده‌های ترکیبی نسبت به سری زمانی و مقطعی (۱۱-۳)
۷۹	..... خلاصه فصل (۱۲-۳)
۸۱	..... مقدمه
۸۲	..... یافته‌های پژوهش (۱-۴)
۸۲	..... توضیح نمونه پژوهش (۱-۱-۴)
۸۲	..... یافته‌های مربوط به مدل اقلام تعهدی (۲-۱-۴)
۸۸	..... تحلیل توصیفی (۳-۱-۴)
۸۹	..... آمار استنباطی (۴-۱-۴)

۸۹	..... ۱-۴-۱-۴ آزمون فرضیه‌ها
۱۰۰	..... ۲-۴) خلاصه فصل
۱۰۲	..... مقدمه
۱۰۲	..... ۱-۵) نتایج حاصل از آزمون فرضیه های پژوهش
۱۰۶	..... ۲-۵) نتیجه گیری کلی از پژوهش
۱۰۷	..... ۳-۵) محدودیت های پژوهش
۱۰۷	..... ۴-۵) پیشنهادهایی مبتنی بر نتایج پژوهش
۱۰۸	..... ۵-۵) پیشنهادهایی برای پژوهش های آتی
۱۱۰	..... پ-۱) داده های تحقیق
۱۱۳	..... پ-۲) نمودارها و جداول آماری
۱۲۸	..... منابع فارسی :
۱۲۹	..... منابع غیر فارسی :
۱۳۳	..... چکیده انگلیسی

فهرست جداول

صفحه	عنوان
۴۵	جدول (۱-۲): تحقیقات انجام شده در زمینه معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی ..
۶۹	جدول (۱-۳) تأثیر اعمال هر یک از شرطهای انتخاب نمونه بر تعداد شرکت‌های موجود در نمونه.....
۸۳	جدول (۱-۴) آمار توصیفی داده‌های پژوهش مربوط به مدل اقلام تعهدی اختیاری ...
۸۴	جدول (۲-۴) نتایج مربوط به آزمون‌های مورد استفاده برای مدل اقلام تعهدی
۸۴	جدول ۳-۴ نتیجه‌ی آزمون خود همبستگی برای مدل اقلام تعهدی
۸۵	جدول (۴-۴)، نتایج تحلیل مدل رگرسیون مبتنی اقلام تعهدی.....
۸۷	جدول (۵-۴)، نتیجه‌ی آزمون ناهمسانی واریانس برای مدل اقلام تعهدی.....
۸۷	جدول (۶-۴)، نتیجه‌ی آزمون وی ای اف برای مدل اقلام تعهدی.....
۸۹	جدول (۷-۴) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش
۹۱	جدول (۸-۴)، نتایج مربوط به آزمون‌های مورد استفاده برای مدل اول پژوهش
۹۱	جدول (۹-۴)، نتیجه‌ی آزمون وی ای اف برای مدل کلی پژوهش.....
۹۲	جدول (۱۰-۴)، نتیجه‌ی آزمون واریانس همسانی برای مدل اول پژوهش
۹۳	جدول (۱۱-۴)، نتیجه‌ی آزمون خود همبستگی برای مدل اول پژوهش
۹۳	جدول (۱۲-۴)، نتایج تخمین مدل اول پژوهش.....
۹۵	جدول (۱۳-۴)، نتایج مربوط به آزمون‌های مورد استفاده برای مدل دوم پژوهش ...
۹۵	جدول (۱۴-۴)، نتیجه‌ی آزمون واریانس همسانی برای مدل دوم پژوهش
۹۵	جدول (۱۵-۴)، نتیجه‌ی آزمون خود همبستگی برای مدل دوم پژوهش.....
۹۶	جدول (۱۶-۴)، نتایج تخمین مدل دوم پژوهش.....

- جدول (۴-۱۷)، نتایج مربوط به آزمون‌های مورد استفاده برای مدل سوم پژوهش... ۹۷
- جدول (۴-۱۸)، نتیجه‌ی آزمون واریانس همسانی برای مدل سوم پژوهش ۹۸
- جدول (۴-۱۹)، نتیجه‌ی آزمون خود همبستگی برای مدل سوم پژوهش ۹۸
- جدول (۴-۲۰)، نتایج تخمین مدل سوم پژوهش ۹۹

فهرست اشكال

صفحه	عنوان
۲۳	شكل (۱-۲): مفهوم کیفیت حسابرسی.....

فهرست نمودارها

صفحه	عنوان
۸۶	نمودار (۴-۱)، هیستوگرام نرمال بودن مانده‌ها در مدل اقلام تعهدی.....
۸۶	نمودار (۴-۲)، p-p.....
۱۱۳	نمودار (پ-۲-۱). هیستوگرام نرمال بودن مانده‌ها در مدل اقلام تعهدی.....
۱۱۴	نمودار (پ-۲-۲). p-p.....

فهرست پیوستها

صفحه	عنوان
۱۱۰	(پ-۱-۱). لیست اسامی شرکت های نمونه.....
۱۱۵	(پ-۲-۳). لیست اسامی شرکتهای نمونه به همراه ضرایب.....

چکیده

در این پژوهش به دنبال آن هستیم که تأثیر کیفیت حسابرسی، دوره تصدی حسابرس و اهمیت واحد صاحبکار بر فرآیند مدیریت یا هموارسازی سود برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را بررسی نمائیم .

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. بنا بر اعلام سایت رسمی سازمان بورس اوراق بهادار تهران کلیه شرکت های پذیرفته شده تا پایان سال ۱۳۹۰ شامل ۵۲۰ شرکت در ۳۷ گروه صنعتی بوده اند. بنابراین در تحقیق حاضر کلیه شرکت های پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران در یک بازه زمانی پنج ساله، از سال ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰، جامعه آماری تحقیق می باشند.

در این پژوهش از روش حذف سیستماتیک برای نمونه گیری استفاده شده است و از نظر هدف از نوع پژوهش های بنیادی-کاربردی، از سوی دیگر، بر مبنای ماهیت و محتوایی، این پژوهش از نوع توصیفی همبستگی است. و از منظر نوع مطالعه و نحوه گردآوری داده ها کتابخانه ای می باشد. تحقیق حاضر از جمله تحقیقات پس رویدادی نیز تلقی می شود. به دلیل مشاهده و تعمیم نتایج آن ها، از نظر استدلال این تحقیق استقرایی است. از نظر تئوریک این تحقیق جزء تحقیقات اثباتی حسابداری قرار می گیرد.

برای آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون خطی استفاده گردید. نتایج این پژوهش حکایت از آن دارد هر سه فرضیه تأیید می گردد.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی مالی، دوره تصدی حسابرسان مستقل، اهمیت واحد صاحبکار

فصل اول :

كليات تحقيق

مقدمه

گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. مسئله جهانی شدن اقتصاد و انقلاب اطلاعات، کنترل را حتی از دست دولت ها خارج کرده است. این شرایط موجب شده حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا از قافله عقب نماند و همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند. در این محیط، استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات مختلفی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. صورت های مالی به عنوان مهمترین مجموعه اطلاعات مالی محسوب می شود. اما مسئله مهم تردید در مورد قابلیت اتکای اطلاعات مزبور است که از تضاد منافع سرچشمه می گیرد. علاوه بر تضاد منافع، مسائل دیگری از قبیل عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات، موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی مستقل شده است. در واقع نقش حسابرسی، ارزیابی کیفیت اطلاعات برای استفاده کنندگان است (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸).

به دنبال رسوایی های مالی شرکتی و بحرانهای مالی طی دو دهه اخیر، انگشت اتهام تا حدودی به سمت حسابرسان و کیفیت حسابرسی نشانه رفته است. در پاسخ به این رویدادها، از یک طرف، قانون گذاران تغییراتی را در دستور کار قرار دارند. برای مثال، قانون ساربنز آکسلی (۲۰۰۲) در آمریکا وضع شد تا به بی نظمی های گزارشگری مالی سر و سامان دهد و تحولاتی در زمینه حاکمیت شرکتی انگلستان رخ داد. از طرف دیگر، سیاستگذاران بار دیگر بر روی اهمیت حسابرسی مؤثر و کارآمد به عنوان یکی از مؤلفه های کلیدی بازارهای سرمایه کارا تمرکز نمودند و تلاش هایی را برای شناسایی محرکهای کلیدی کیفیت حسابرسی انجام دادند. یکی از محرک های کلیدی جهت ارتقای کیفیت حسابرسی، استقلال حسابرس می باشد (حساس یگانه و غلام زاده لداری، ۱۳۹۱).

استقلال حسابرس، الزامی ضروری در فراهم آوردن کیفیت مناسب حسابداری و حسابرسی است. در دنیای امروز نیز اهمیت استقلال حسابرسی اعم از استقلال واقعی و استقلال ظاهری به خوبی درک شده است. موضوع چرخش اجباری حسابرسان و موسسه های حسابرسی به

منظور ارتقای استقلال حسابرسان مورد توجه قرار گرفته و اهمیت بسیاری یافته است. فرایند چرخش اجباری حسابرسان و موسسه های حسابرسی، به معنای تغییر حسابرس یا موسسه حسابرس پس از انجام چند دوره حسابرسی واحدهای رسیدگی است که براساس مقررات یا تصویب مجامع عمومی انجام می شود .

۱-۱) تعریف مساله و بیان موضوع پژوهش

وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل اتکا که محصول يك سيستم گزارشگري جامع و مناسب مي باشد، از ارکان اصلي ارزيابي وضعيت و عملکرد يك شرکت و تصميم گيري در مورد مبادله اوراق بهادار منتشره از سوي آن به حساب مي آيد. در جوامع حرفه اي امروز، از ديد استفاده کنندگان، اطلاعاتي قابل اتکا تلقي مي شوند که يك سازمان مستقل بر فرآيند گزارشگري شرکت ها و مرکز ثقل اين فرآيند، يعني صورت هاي مالي نظارت نمايد. نمونه اي از اين گونه سازمان هاي مستقل، موسسه های حسابري مي باشند که عمدتاً در واحدهاي تجاري، ساختار کنترل داخلي واحد گزارشگر و محصول نهايي اين سيستم کنترل داخلي، يعني صورت هاي مالي را مورد بررسي و نظارت قرار مي دهند.

بدیهی است با توجه به جایگاه و نقش موسسه های حسابري در تصميمات استفاده کنندگان، استقلال واقعي حسابرس و كيفيت گزارش موسسه های حسابري که به عنوان عوامل کلیدی در تهیه گزارش هاي حسابري قلمداد مي شوند.

رسوایي هاي مالي اخير در سطح جهان، از انرون و ورلدکام در آمریکا تا پارلامنت در اروپا، نگراني هايي را در رابطه با قابليت اتکاي صورتهاي مالي ايجاد کرده است. درحالي که مسؤليت اصلي تهیه صورتهاي مالي بر عهده مدیریت شرکت است اما در پي اين وقايع انگشت اتهام به سوي حسابرسان نشانه رفته است. تلقي عموم اين است که فقدان استقلال و كيفيت ضعيف گزارش حسابري موجب وقوع چنین وقايعي شده است. در پي اين وقايع، قانون گذاران و تدوين کنندگان استانداردهاي حسابداري سعي در تدوين قوانيني داشتند تا استقلال حسابرسان و كيفيت گزارش حسابري را بهبود بخشند.

یکی از راهکارهای پیشنهادی از سوی مراجع حرفه ای و صاحب نظران جهت ارتقای کیفیت گزارش حسابري و حفظ استقلال آنها چرخش موسسه حسابري طی دوره های زمانی منظم می باشد. حامیان تغيير حسابرس باور دارند در صورت تغيير اجباري، حسابرسان در موقعيتي قرار مي گیرند که قادر خواهند بود در مقابل فشارها و خواسته هاي مديران مقاومت کرده و ضمن حفظ استقلال خود، قضاوت بیطرفانه تري را اعمال نمایند.

سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، در راستاي حمايت از حقوق و منافع سرمايه گذاران، در تاريخ ۸ مرداد ۱۳۸۶، دستورالعمل موسسه های حسابري معتمد سازمان بورس و