



نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه ارقام صورت سود و زیان

محسن حمیدیان^۱

شاهرخ بزرگمهریان^۲

حسین جنت مکان^۳

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۳/۲۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۰۱/۲۶

چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه ارقام صورت سود و زیان در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران است. نمونه پژوهش شامل ۸۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. در این تحقیق برای تشخیص مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی از مدل مکوی (۲۰۰۶) بهره گرفته شد. علاوه بر این، به منظور بررسی اعمال مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی، معیارهای کیفیت حسابرسی شامل اظهار نظر حسابرس، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت به مدل تحقیق اضافه شد. نتایج تحقیق حاکی از وجود مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی بود. همچنین شواهد تحقیق نشان می‌دهد که حسابرس متخصص صنعت و اثر تعاملی آن با دوره تصدی بلند مدت حسابرس (بیش از چهار سال) قادر به کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. ولی اظهار نظر حسابرس تأثیری بر کشف و کنترل این ابزار ندارد.

واژه های کلیدی: تخصص حسابرس در صنعت، اظهار نظر حسابرس، دوره تصدی، تخصص حسابرس، تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه

۱- استادیار گروه حسابداری، واحد تهران جنوب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (نویسنده اصلی و مسوول مکاتبات)
hamidian_2002@yahoo.com

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران جنوب، پردیس بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۳- دانشجوی دکتری حسابداری، واحد تهران جنوب، پردیس بین المللی کیش، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۱- مقدمه

اهمیتی که سود حسابداری برای استفاده کنندگان از صورت‌های مالی دارد، باعث شده است که مدیریت واحد تجاری توجه خاصی به مبلغ و نحوه تهیه و ارائه آن قائل شود. بنابراین همواره این نگرانی و مشکل وجود دارد که سود به عنوان یکی از مهمترین شاخص‌های عملکرد مالی شرکت‌ها، توسط مدیران که در تضاد منافع بالقوه با سهامداران عادی قرار دارند، با اهداف خاصی مدیریت شده باشد (هاشمی، ربیعی، ۱۳۹۲).

طبقه بندی صورت سود و زیان دارای محتوی اطلاعاتی است و می‌تواند سیگنال‌های متفاوتی در مورد سودآوری آتی شرکت به گیرندگان این سیگنال‌ها انتقال دهد لذا سرمایه‌گذاران نیز بر مبنای همین استدلال و بر اساس سود مستمر (منتج شده از عملیات اصلی شرکت) و سود غیر مستمر شرکت تصمیمات سرمایه‌گذاری متفاوتی اتخاذ می‌کنند. در چند ساله اخیر توجه ویژه سهامداران نهادی شرکت‌ها به ارزیابی عملکرد ناشی از فعالیت‌های اصلی مدیران خود در این شرکت‌ها جلب شده است و حتی دستورالعمل‌های پاداش انگیزشی که مدیران این شرکت‌ها تنظیم می‌کنند، بیشتر به سود عملیاتی یا مستمر آنها توجه می‌شود.

از طرف دیگر، سهامداران جزء نیز پوشش سودهای پیش بینی شده شرکت‌ها را در تداوم روند سودآوری عملیاتی شرکت‌ها جستجو می‌کنند و در حقیقت این استمرار سود را در تصمیمات خود تاثیر می‌دهند تمام این عوامل موجب می‌شود که مدیریت نیز به سمتی سوق داده شود که دستیابی به سود عملیاتی برای وی از اهمیت فوق العاده‌ای برخوردار گردد. لذا اگر در این راه، وی نتواند بوسیله عملکرد واقعی خود به پیش بینی‌های مورد نظر دست یابد، به روشی متوسل خواهد شد که با کمترین واکنش از جانب حسابرسان، به اهداف فوق نائل شود. روش مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی ارقام صورت سود و زیان به گونه‌ای است که با احتمال پایین کشف یا مقاومت از سوی حسابرسان (محدودیت ذاتی)، قابل انجام بوده و می‌تواند مدیریت را به اهداف گزارشگری خود نائل سازد زیرا در این روش بدون آن که سود خالص شرکت تغییر کند تنها با استفاده از جابه‌جایی هزینه‌های عملیاتی به ارقام غیر عملیاتی و خاص، سود عملیاتی (سود اصلی^۱) شرکت مورد دستکاری قرار می‌گیرد.

وجود اطلاعات نادرست از صورت سود و زیان منجر به مخابره نشانه‌ها و علائم غلطی به بازار می‌شود و سرمایه‌گذاران بر مبنای این نشانه‌های غلط، اقدام به خرید و فروش سهام می‌کنند که می‌تواند خسارت‌های مالی فراوانی را برای آنها به ارمغان بیاورد و این مسئله در سطح کلان بازار بسیار خطرناک و نگران کننده است (بختکی، ۱۳۸۶).

وقوع چنین رویدادی ذینفعان را بر آن می‌دارد تا به دنبال تعیین صحت رقم سود ارائه شده توسط مدیریت باشند. از این رو برای اعتبار بخشی این رقم، نیاز است که شخصی از بیرون واحد تجاری اعتبار گزارش‌های مالی و بالتبع آن سود واحد تجاری را مورد تایید قرار دهد. پر واضح است که حسابرسان به بهترین نحو می‌توانند این نقش را در قالب نظارت بر رابطه میان مالک - مدیر اجرا کنند.

وقوع رویدادهایی مثل سقوط انرون و نقش حسابرسان این شرکت در چنین فاجعه‌ای، ذینفعان شرکت را بر آن داشته است تا حسابرسان مورد نظر خود را نیز به نوعی آزمون کنند و حسابرسی را برای رسیدگی به گزارش‌های مالی واحدهای تجاری خود انتخاب نمایند که از کیفیت بالاتری برخوردار باشند. تحقیقات گذشته نشان داده که کیفیت حسابرسی بالاتر سبب می‌شود که انجام عمل مدیریت سود توسط مدیران شرکت‌ها به طور چشمگیری کاهش یابد (آقایی، اردکانی، ۱۳۹۱). از طرفی با توجه به افزایش محدودیت ذاتی حسابرسان در کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی این نگرانی وجود دارد که حسابرسان قادر به کشف این نوع مدیریت سود نباشند و در نتیجه منجر به گمراهی استفاده کنندگان از صورت‌های مالی گردد و به دنبال آن ناکارایی در تخصیص منابع را در پی داشته باشد. این موضوع چالش محوری این تحقیق خواهد بود که درصدی است از طریق انجام یک تحقیق تجربی در سطح بازار سرمایه ایران آن را مورد بررسی قرار دهد. در این پژوهش در حله اول در پی آنیم که آیا مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی اقلام صورت‌های مالی وجود دارد؟ و آیا کیفیت حسابرسی بالا قادر به کشف و ایجاد محدودیت بیشتر استفاده کنندگان از مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی می‌باشند؟

۲- چارچوب نظری و پیشینه‌ی تحقیق

۲-۱- مدیریت سود

مدیریت سود عبارتست از مداخله‌ی هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی با توجه به محدودیت‌های اصول پذیرفته شده حسابداری برای بدست آوردن سطح مورد انتظار سود است (آقایی و ناظمی اردکانی، ۱۳۹۱).

بطور کلی مدیران از سه ابزار برای مدیریت کردن سود استفاده می‌کنند اولین ابزار دستکاری اقلام تعهدی اختیاری^۲، که مدیران از طریق اقلام تعهدی اختیاری به آرایش ارقام حسابداری مطابق مطابق با اهداف مطلوب خود می‌پردازد، اما از آنجا که اقلام تعهدی اختیاری در دوره های بعد معکوس می‌گردد باعث می‌شود که سودهای سنوات آتی تحت تاثیر قرار گیرد به همین خاطر، استفاده از این نوع مدیریت سود محدود می باشد. ابزار دوم، مدیریت سود از طریق دستکاری

فعالیت های واقعی^۳ صورت می گیرد مدیران با اتخاذ برخی تصمیمات عملیاتی به سود مطلوب خویش دست می یابند این روش هزینه های پنهان هنگفتی دارد، چرا که با حذف هزینه های تحقیق و توسعه و وجود بازارهای به شدت رقابتی سودآوری سنوات آتی تهدید خواهد شد (فان و همکاران،^۴ ۲۰۱۰).

تحقیقات گذشته حسابداری، تا به حال دو روش اصلی مدیریت سود را مورد بررسی و مطالعه قرار داده اند متعاقب روش های مدیریت سود مذکور، روش بالقوه سومی هم وجود دارد که بوسیله طبقه بندی گمراه کننده ارقام صورت سود و زیان انجام می شود. این روش در مطالعات گودفری و جونز^۵ (۱۹۹۹)، دای^۶ (۲۰۰۲)، لین، راده کریشنان و سو^۷ (۲۰۰۶) و مک وی^۸ (۲۰۰۶)، فان و دیگران (۲۰۱۰) مورد توجه قرار گرفته است. در این روش بدون آن که سود خالص شرکت تغییر کند تنها با استفاده از جابه جایی هزینه های عملیاتی به ارقام غیر عملیاتی و خاص، سود عملیاتی (سود اصلی) شرکت مورد دستکاری قرار می گیرد. این تکنیک با احتمال پایین کشف یا مقاومت از سوی حسابرسان (محدودیت ذاتی)، قابل انجام بوده و می تواند مدیریت را به اهداف گزارشگری خود نائل سازد زیرا در این روش تغییری در کل سود خالص دوره مالی جاری شرکت و همچنین سودهای سنوات بعد رخ نمی دهد (هاشمی و ربیعی، ۱۳۹۲).

شاید بتوان گفت که این روش یکی از ظریف ترین ترفندهای مدیریت سود می باشد. در این تحقیق برای شناسایی این نوع مدیریت سود از مدل مک وی (۲۰۰۶) استفاده گردیده بر اساس این مدل، مدیران از طریق انتقال هزینه های عملیاتی به بخش هزینه های غیر عملیاتی (انتقال رو به پایین) اقدام به مدیریت سود می کنند و انتظار می رود که اگر مدیران اقدام به مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی کنند افزایش سود عملیاتی غیر عادی در سال t با افزایش هزینه های غیر عملیاتی در همان سال همراه بوده و یک همبستگی مثبت وجود داشته باشد.

۲-۲- کیفیت حسابرسی

با توجه به تعاریف مختلف مطرح شده در مورد کیفیت حسابرسی در مورد مطالعات گذشته، چارچوب آن را می توان به این صورت بیان کرد: کیفیت حسابرسی عبارت است از حسن شهرت و مراقبت های حرفه ای حسابرس. در نتیجه، حسن شهرت حسابرس بر اعتبار صورت های مالی می افزاید و نظارت و مراقبت های حرفه ای او، کیفیت اطلاعات صورت های مالی را افزایش می دهد (مجته دزاده و بابایی، ۱۳۹۱).

در تحقیقات مختلف تا به حال از معیارهای مختلفی برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی بهره گرفته اند. که در این پژوهش از معیار نوع اظهار نظر حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت

و اثر تعاملی آن با دوره تصدی حسابرِس به عنوان کیفیت حسابرِس استفاده شده است که در ادامه به تشریح آن پرداخته می‌شود.

۲-۲-۱- تخصص حسابرِس در صنعت

تخصص در صنعت شامل توسعه‌ی ایده‌های سازنده به منظور کمک به صاحبکاران در خلق ارزش افزوده همچنین فراهم کردن دیدگاهها و یا راهکارهای تازه برای برخی از موضوعاتی که صاحبکاران در صنایع مربوط به خود با آن روبرو می‌شوند (علوی طبری، عارف منش، ۱۳۹۲). حسابرسان برای اینکه به عنوان حسابرِس متخصص صنعت شناخته شوند باید:

(۱) مسایل خاص صنعت را بشناسند و درک کنند

(۲) سازمان‌های کلیدی در آن صنعت را بشناسند

(۳) در آن صنعت فعال باشند

(۴) چگونگی تاثیر مسایل خاص صنعت بر بخش‌های مختلف صنعت را بدانند

دو رویکرد به عنوان شاخص‌هایی برای تخصص حسابرِس در صنعت بکار گرفته شده عبارتند از:

۲-۲-۱- رویکرد سهم بازار

در رویکرد سهم بازار، یک موسسه حسابرِس که خود را از سایر رقیبان از نظر سهم بازار در یک صنعت متمایز کرده است به عنوان حسابرِس متخصص صنعت شناخته می‌شود. موسسه‌ای که سهم بزرگتری از بازار را در اختیار دارد از دانش تخصصی بالاتری در مورد آن صنعت برخوردار است (علوی طبری، عارف منش، ۱۳۹۲).

۲-۲-۲- رویکرد سهم پرتفوی

رویکرد سهم پرتفوی توزیع نسبی خدمات حسابرِس را در صنایع مختلف برای هر موسسه مورد لحاظ قرار می‌دهد. صنایع صاحب کار موسسه حسابرِس با بیشترین سهم پرتفوی، نشان دهنده صنایعی هستند که دانش پایداری معناداری را در ارتباط با آن صنایع ایجاد کرده‌اند و سهم بزرگ پرتفوی نشان دهنده‌ی این است که سرمایه‌گذاری معناداری توسط موسسات حسابرِس در توسعه فناوری‌های حسابرِس مربوط به آن صنعت صورت گرفته است (آقایی، اردکانی، ۱۳۹۱). با توجه به مطالب مطرح شده در این تحقیق برای اندازه‌گیری تخصص حسابرِس در صنعت از رویکرد سهم بازار استفاده شده است.

۲-۲-۲- دوره تصدی حسابرس

یکی از شاخصهای کمی اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی، " دوره تصدی حسابرس " است. هر چه دوره تصدی حسابرس بیشتر باشد، شناخت او از صاحبکار و تخصص او در آن صنعت خاص بالاتر رفته و موجب افزایش کیفیت حسابرسی خواهد شد (مایرز^۹ و همکاران، ۲۰۰۳).

در مورد دوره تصدی (طول مدت تجربه) موسسه حسابرسی دو نظریه حائز اهمیت است نظریه اول اینکه دوره تصدی موسسه حسابرسی باعث این شده که به مرور زمان از استقلال حسابرس کاسته شده که این روند به مدت طولانی می‌تواند موجب از دست دادن انگیزه و کمرنگ شدن هدف حسابرسان شود، داشتن روابط نزدیک با مدیریت باعث به وجود آمدن این موضوع می‌شود (گول و همکاران^{۱۰}، ۲۰۰۷). از سوی دیگر، مخالفان کاهش استقلال حسابرسی با تصدی حسابرسی به مدت طولانی معتقدند حسابرسان قادرند دانش و تجربه بهتری را در مورد مشتریان خود کسب کنند در نتیجه این تجربه می‌تواند موجب شود تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد (مانری و همکاران^{۱۱}، ۲۰۰۸). عمدتاً بحث حاضر به عدم تقارن اطلاعاتی مربوط می‌باشد حسابرس برای اینکه بتواند سطح اطلاعات نامتقارن را میان کاربران صورت های مالی و مدیریت کاهش دهد. نیاز به تصدی حسابرسی طولانی تر دارد تا اینکه بتواند امکان دسترسی به اطلاعات بیشتر را در مورد شرکت فراهم آورد که به دنبال آن بتواند گزارش های غلط را تشخیص دهند (زنگین و اوزکان^{۱۲}، ۲۰۱۰). گیجر و راقونادان^{۱۳} (۲۰۰۲)، گول و همکاران (۲۰۰۷)، چن و همکاران^{۱۴} (۲۰۰۵) در پژوهش های انجام گرفته این بحث را مورد تاکید قرار دادند که امکان شکست گزارش حسابرس در سال های اولیه بیشتر است. بنابراین دوره تصدی بالاتر می‌تواند مدیریت را در انجام مدیریت سود، دچار محدودیت کند.

۲-۳- پیشینه پژوهش

۲-۳-۱- پژوهش های خارجی

تحقیقات مک وی (۲۰۰۶) نشان می‌دهد که مدیران به منظور اقدامات فرصت طلبانه مدیریت سود، هزینه‌هایی را از هزینه‌های اصلی (هزینه‌های عملیاتی و هزینه های فروش، عمومی و اداری) به اقلام خاصی در صورت حساب سود و زیان جابجا می‌کنند. این جابجایی عمودی تاثیری روی خط آخر صورت حساب سود و زیان (یعنی سودخالص) ندارد اما باعث می‌گردد هسته اصلی سود بیش از واقع ارزیابی شود.

کم لای و دیگران^{۱۵} (۲۰۰۸) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که شرکت‌هایی که تحت حسابرسی موسسات بزرگ، حسابرسی شده‌اند ارقام تعهدی کمتری نسبت به بقیه شرکت‌ها نشان می‌دهند و این بخاطر شناخته شده تر بودن و معتبر بودن نام تجاری آن است.

تندلو و وانسترایلن^{۱۶} (۲۰۰۸) نیز در پژوهشی تحت عنوان "مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در اروپا: شرکت‌های بخش خصوصی"، با در نظر گرفتن ۴ شرکت بزرگ حسابرسی به عنوان حسابرسان با کیفیت و بررسی مدیریت سود در شرکت‌های حسابرسی شده توسط این ۴ شرکت و مقایسه با مدیریت سود صورت گرفته در شرکت‌هایی که توسط غیر ۴ شرکت بزرگ حسابرسی شده اند، به این نتیجه رسیدند که بین مدیریت سود و کیفیت حسابرسی، ارتباط معنی داری وجود داشته و کیفیت بالای حسابرسی در شرکت‌های که دارای قوانین مالیاتی مشابه هستند، باعث کاهش در مدیریت سود می‌شود.

فان و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی تحت عنوان مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه بندی هزینه‌های عملیاتی به هزینه‌های غیر عملیاتی و خاص به این نتیجه رسیدند که مدیران در میان دوره‌های مالی چهارم و در میان دوره‌های مالی که توانایی آن‌ها برای دستکاری ارقام تعهدی محدودتر است، انگیزه بیشتری برای تغییر هزینه‌های عملیاتی به هزینه‌های غیر عملیاتی دارند. یافته‌های تحقیقات چی و همکاران^{۱۷} (۲۰۱۱) دلالت بر آن دارد که افزایش کیفیت حسابرسی می‌تواند منجر به کاهش ارقام تعهدی اختیاری شود و محدود شدن ارقام تعهدی اختیاری پیامدهای منفی مانند دستکاری فعالیت‌های واقعی را در پی دارد.

آلفونسو و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۲) در پژوهشی تحت عنوان تغییر طبقه بندی سود و قیمت گذاری نادرست سودهای عملیاتی به این نتیجه رسیدند که بازار سودهای عملیاتی اعمال شده توسط تغییر طبقه بندی شده را بیش از حد قیمت گذاری می‌کند و همچنین شواهدی بدست آوردند که نشان می‌دهد میزان قیمت گذاری نادرست ارقام تعهدی در شرکت‌های اعمال کننده تغییر طبقه بندی بیشتر است.

ژانگ^{۱۹} (۲۰۱۴) در رساله دکتری خود نشان داد که حسابرسان متخصص در صنعت قادر به تشخیص مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی ارقام صورت های مالی می‌باشند.

حبیب و بهیویان^{۲۰} (۲۰۱۵) در پژوهشی به بررسی تخصص حسابرس در صنعت و تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش نشان داد که تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی برای شرکت‌هایی کم تر است که به وسیله حسابرس متخصص در صنعت حسابرسی می‌شود. همچنین، پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی را

افزایش داده است، به جز شرکت هایی که بوسیله حسابرِس متخصص در صنعت حسابرِس می شود.

عابدین و احمد زالکی^{۲۱} (۲۰۱۶) رابطه تخصص حسابرِس و به موقع بودن گزارشگری را مورد مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان داد که بین تخصص حسابرِس و سرعت گزارشگری رابطه وجود ندارد. در مقابل، بین اندازه موسسه حسابرِس، اندازه شرکت، شرکت هایی که سود گزارش می کنند و شرکت های مالی، با سرعت گزارشگری رابطه معناداری وجود داشت. ریهویل و همکاران^{۲۲} (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی دلایل تاخیر در ارائه گزارش حسابرِس پرداختند و یافته های آنان حاکی از آن بود که بین تخصص حسابرِس در صنعت و تاخیر در ارائه گزار حسابرِس رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

۲-۳-۱- پژوهش های داخلی

رحیمیان و همکاران (۱۳۹۰) رابطه سه شاخص اندازه موسسه حسابرِس، تخصص حسابرِس و نوع گزارش حسابرِس به عنوان مشخصه های کیفیت حسابرِس و مالکیت نهادی را آزمون نمودند. نتیجه پژوهش آن ها بیانگر آن بود که هر چه میزان مالکیت نهادی بیشتر باشد، کیفیت حسابرِس نیز افزایش خواهد یافت. هم چنین آن ها عنوان می کنند که تمرکز مالکیت نهادی کاهش در کیفیت حسابرِس رابطه همراه خواهد داشت.

کرمی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی به بررسی رابطه میان طول دوره تصدی حسابرِس و میزان مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ پرداختند. یافته های پژوهش دلالت بر آن دارند که با افزایش دوره تصدی حسابرِس، انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری افزایش می یابد. سپس در بررسی رابطه میان دوره تصدی و سطح اقلام تعهدی اختیاری، نتایج به رابطه منفی معناداری رسیده که بیانگر این ادعا است که مدیریت از انعطاف پذیری به وجود آمده در جهت منفی استفاده می کند. بنابراین با توجه به یافته های این تحقیق می توان گفت وجود رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرِس، باعث افزایش انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می گردد؛ اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه کارانه) است.

نمازی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرِس و مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. برای تعیین کیفیت حسابرِس از دو معیار اندازه حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس و به منظور محاسبه مدیریت سود از مدل تعدیل شده جونز استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش مبین این است که بین مدیریت سود و اندازه

خواجوی و ابراهیمی (۱۳۹۴) در این پژوهش به بررسی کیفیت حسابرسی و محافظه کاری : شواهدی از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند . نتایج پژوهش نشان داد که صرف نظر از اندازه شرکت، نسبت بدهی، سودآوری و نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام ، بین اندازه حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با محافظه کاری شرکت رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد اما بین دوره تصدی حسابرس و محافظه کاری، منفی است .

مهدوی و حسینی نیا (۱۳۹۴) در این پژوهش به بررسی اثربخشی کیفیت حسابرسی بر کاهش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج نشان می دهد که بین نوع گزارش حسابرس با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. یعنی، در صورت دریافت گزارش حسابرسی تعدیل شده، تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی بیشتر می شود. هم چنین، بین تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت با تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی، رابطه معنادار آماری وجود ندارد. یعنی، تغییر حسابرس و تخصص حسابرس در صنعت باعث کاهش تاخیر در ارائه گزارش حسابرسی نمی شود .

۳- روش شناسی تحقیق

۳-۱- فرضیه های تحقیق

با بررسی ادبیات و نتایج تحقیقات گذشته فرضیه های ذیل تدوین گردیدند :

فرضیه اول: سود عملیاتی غیر عادی ارتباط مثبت و معناداری با هزینه های غیر عملیاتی دارد(وجود مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی)

فرضیه دوم: بین تخصص حسابرس مستقل و مدیریت سود از طریق طبقه بندی هزینه های عملیاتی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین نوع اظهار نظر حسابرس و مدیریت سود از طریق طبقه بندی هزینه های عملیاتی رابطه منفی معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: تعامل تخصص حسابرس و دوره تصدی حسابرس بر مدیریت سود از طریق طبقه بندی ارقام تاثیر منفی معناداری دارد.

۳-۲- روش تحقیق

این پژوهش در حوزه پژوهش های اثباتی حسابداری است و از لحاظ هدف در زمره پژوهش های کاربردی و توصیفی- همبستگی قرار می گیرد. آنچه این تحقیق را به سوی کاربردی سوق می دهد، توجه به کیفیت حسابرسی برای کاهش مدیریت سود و ایجاد بستری مناسب برای سرمایه

$$UE_t = \beta_0 + \beta_1 CE_{t-1} + \beta_2 ATO_t + \beta_3 ACCRUALS_{t-1} + \beta_4 ACCRUALS_t + \beta_5 \Delta SALES_t + \beta_6 NEG- \Delta SALES_t + \varepsilon_t \quad (3)$$

CE_{t-1} : سود عملیاتی واقع شده در سال قبل
 $ACCRUALS$: اقلام تعهدی که از تفاوت بین سود قبل از اقلام مترقبه و وجه نقد حاصل از فعالیت های عملیاتی حاصل می شود.

$\Delta SALES_t$: درصد تغییر فروش سال جاری نسبت به سال قبل است.
 $NEG_ \Delta SALES_t$: همان درصد تغییر در فروش است با این تفاوت که اگر این درصد تغییر بزرگتر از صفر باشد برابر صفر و در غیر اینصورت برابر با درصد تغییر در فروش است.

ATO_t : نرخ گردش دارایی های عملیاتی است که از فرمول فروش / میانگین تفاضل حاصل از دارایی عملیاتی و بدهی عملیاتی سال جاری و سال قبل بدست می آید.

ما با بسط مدل شماره یک در خصوص شناسایی مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی، معیارهای کیفیت حسابرسی را به آن اضافه نموده و برای آزمون فرضیه دوم الی چهارم تحقیق مدل های ذیل مورد استفاده قرار گرفت انتظار بر این است که با افزایش کیفیت حسابرسی رابطه بین سود غیر عادی و هزینه های غیر عملیاتی بطور همزمان کاهش یابد. به منظور آزمون فرضیه دوم تحقیق از مدل ۴ بهره گرفته شده است :

$$UE_CE_{it} = \beta_0 + \beta_1 SI_{it} + \beta_3 SPECI_{it} + \beta_4 SI_{it} * SPECI_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 CC_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

$SPEL$ (متغیر مستقل): تخصص حسابرِس در صنعت به عنوان یکی دیگر از متغیرهای مستقل در مدل بکار گرفته شده است. نحوه محاسبه بر اساس رویکرد سهم بازار و با توجه به مدل پالم رز (۱۹۸۶) می باشد. در رویکرد سهم بازار، مجموع دارایی تمام صاحب کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی های صاحبکاران در این صنعت لحاظ می شود. موسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازارشان بیش از $(\frac{1}{2} \times)$ (شرکت های موجود در یک صنعت/۱) باشد (آقایی، ناظمی اردکانی، ۱۳۹۱). در صورتی که شرکت های مورد مطالعه حسابرِس متخصص در صنعت را داشته باشند متغیر مجازی یک و در غیر این صورت مقدار صفر در نظر گرفته می شود.

مدل فرضیه سوم تحقیق:

(۵)

$$UE_CE_{it} = \beta_0 + \beta_1 SI_{it} + \beta_3 OPINION_{it} + \beta_4 SI_{it} * OPINION_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 CC_{it} + \varepsilon_{it}$$

$OPINION_{it}$: متغیر مستقل فرضیه سوم این تحقیق اظهار نظر حسابرس می باشد اگر اظهار نظر حسابرس در مورد صورتهای مالی مقبول باشد از متغیر مصنوعی یک و در غیر این صورت از عدد صفر استفاده می شود.

مدل فرضیه چهارم تحقیق:

(۶)

$$UE_CE_{it} = \beta_0 + \beta_1 SI_{it} + \beta_3 SPETEN_{it} + \beta_4 SI_{it} * SPETEN_{it} + \beta_5 SIZE_{it} + \beta_6 CC_{it} + \varepsilon_{it}$$

$SPETEN_{it}$: متغیر مستقل فرضیه چهارم این تحقیق حاصل تعامل دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت می باشد در صورتی که حسابرس متخصص در صنعت دور تصدی بیش از چهار سال در شرکت صاحبکار را داشته باشد از متغیر مصنوعی یک و در غیر این صورت از عدد صفر استفاده می شود.

۳-۴-۲- اندازه گیری متغیر کنترلی:

در این پژوهش تعدادی از متغیرهای کنترلی به شرح ذیل برای جدا سازی تاثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مورد استفاده قرار می گیرد. این متغیرها عبارتند از اندازه شرکت (*size*) که برابر با لگاریتم طبیعی جمع داراییهای واحد تجاری است. پیچیدگی شرکت (*CC*) که ترکیب دارایی های یک شرکت از جمله نسبت حسابهای دریافتنی به کل دارایی به عنوان معیارهایی برای اندازه گیری پیچیدگی شرکت مورد رسیدگی استفاده شده است به عنوان متغیرهای کنترل در تحقیق در نظر گرفته شده اند.

۴- یافته های تحقیق

۴-۱- آمار توصیفی

نتایج مربوط به آمار توصیفی در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج آمار توصیفی نشان می دهد که در دوره پژوهش به طور متوسط ۳۸ درصد از شرکت های نمونه اظهار نظر مقبول گرفته اند. علاوه بر این، بررسی متغیر دوره تصدی حسابرس نشان می دهد که به طور متوسط ۳۵ درصد از

۱۰۶ نقش تخصص حسابرِس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه اقلام سود و زیان

شرکت های نمونه پژوهش در طی ۴ سال اقدام به تغییر حسابرِس خود نکرده اند. علاوه براین، بررسی متغیر هزینه غیر عملیاتی تعدیل شده با فروش شرکت نشان می دهد که میزان آن به طور متوسط برای شرکت های نمونه ۶ درصد و انحراف معیار آن ۲۶ درصد بوده است. نتایج آمار توصیفی حاکی از این است که متغیر هزینه غیر عملیاتی تعدیل شده بر اساس فروش در شرکت های بررسی شده دارای نوسان زیادی می باشد. وجود نوسان بالا می تواند نشانه از وجود مدیریت سود از طریق طبقه بندی اقلام باشد.

جدول ۱- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

متغیر	تعداد مشاهدات	میانگین	میانه	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	انحراف معیار
سود غیر عادی	۸۵۰	۰/۰۰۱۹۷	-۰/۰۰۱۰	-۰/۶۷۱۷	۰/۹۲۰۱	۰/۰۹۷۲
هزینه های غیر عملیاتی	۸۵۰	۰/۰۵۶۱	۰/۰۲۷۹	-۰/۷۰۷۹	۵/۸۳۲۴	۰/۲۶۲۴
تخصص حسابرِس	۸۵۰	۰/۴۳۷۳	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۴۹۶۰
نوع اظهار نظر	۸۵۰	۰/۳۸۳۵۰۸	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۴۸۶۲۴۴
دوره تصدی حسابرِس	۸۵۰	۰/۳۵۴۷۱۲	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۱/۰۰۰۰	۰/۴۷۸۴۳۰
پیچیدگی شرکت	۸۵۰	۰/۲۷۲۱۶۱	۰/۲۱۰۲۰۷	۰/۰۰۰۰	۳۲/۴۰۵۰۰	۱/۱۷۵۸۹۱

منبع: یافته های پژوهشگر

۲-۴- نتایج آزمون فرضیه ها

۴-۲-۱- فرضیه اول تحقیق

به منظور تعیین استفاده از روش تلفیقی یا روش پانل از آزمون F لیمر استفاده شد. نتایج آزمون F لیمر نشان داد که تمام مدل های پژوهش با استفاده از روش تلفیقی برآورد گردد. همچنین، به منظور رفع خود همبستگی در تمام مدل های پژوهش از اتورگرسیون مرتبه اول استفاده شد.

جدول ۲- آزمون F لیمر

Redundant Fixed Effects Test			
داده های تلفیقی			
آزمون اثرات ثابت مقطعی			
اثرات آزمون	آماره	درجه آزادی	معنی داری
لیمر F آزمون	0.000000	(84,56860)	1.0000
آزمون خی دو	0.000000	84	1.0000

منبع: یافته های پژوهشگر

جدول ۳- نتایج آزمون فرضیه اول

نام متغیر	ضریب متغیر	خطا استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	-۰/۰۰۳	۰/۰۰۴	-۰/۷۹	۰/۴۲
هزینه های غیر عملیاتی	۰/۰۰۳	۰/۰۰۱	۲/۵۰	۰/۰۰
اندازه شرکت	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۰۳	۱/۱۵	۰/۲۴
پیچیدگی شرکت	-۰/۰۰۰۱	۰/۰۰۰۳	-۰/۴۰	۰/۶۸
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۰۰۰۸	آماره F	۲/۶۷	۰/۰۴
آماره دوربین واتسون	۲/۲۵			

منبع: یافته های پژوهشگر

نتایج مربوط به آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول ۳ ارائه شده است. ضریب متغیر هزینه های غیر عملیاتی در مدل ۰/۰۰۳ است که در سطح خطای ۵ درصد مثبت و معنی دار است. این موضوع نشان می دهد که استفاده از تغییر طبقه بندی اقلام صورت حساب سود و زیان جهت دست یابی به مدیریت سود در بازار سرمایه ایران وجود. از این رو، فرضیه اول پژوهش رد نمی گردد.

۴-۲-۲ - فرضیه دوم تحقیق

نتایج مربوط به آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است. ضریب متغیر اقلام غیر عملیاتی و تعامل اقلام غیر عملیاتی با تخصص حسابرس به ترتیب ۰/۰۴۵ و (-۰/۰۵۱) و آماره t به ترتیب ۱۱/۸۹ و (-۱۲/۱۹) است. نتایج پژوهش نشان می دهد که در سطح خطای ۵ درصد، بین اقلام غیر عملیاتی و سود غیر عادی رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد. به عبارت دیگر، شرکت ها از طریق تغییر طبقه بندی هزینه های عملیاتی اقدام به انجام مدیریت سود کرده اند. همچنین، در سطح خطای ۵ درصد نتایج پژوهش آشکار کرد که تعامل اقلام غیر عملیاتی و تخصص حسابرس با سود غیر عادی رابطه منفی و معنی دار دارد و از این رو، فرضیه صفر پژوهش رد می گردد. بنابراین، می توان بیان نمود که تخصص حسابرس موجب می شود که امکان استفاده از تغییر طبقه بندی هزینه ها به منظور رسیدن به مدیریت سود کاهش یابد.

جدول ۴- نتایج آزمون فرضیه دوم

نام متغیر	ضریب متغیر	خطا استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	-۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۵	-۰/۱۳	۰/۸۸
هزینه های غیر عملیاتی	۰/۰۴۵	۰/۰۰۳	۱۱/۸۹	۰/۰۰
تخصص حسابرِس	۰/۰۰۵	۰/۰۰۰۹	۵/۳۰	۰/۰۰
سود غیر عادی* تخصص حسابرِس	-۰/۰۵۱	۰/۰۰۴	-۱۲/۱۹	۰/۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۴	-۰/۰۶	۰/۹۵
پیچیدگی شرکت	-۰/۰۰۰۹	۰/۰۰۰۳	-۰/۲۹	۰/۷۶
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۰۳	آماره F	۳۲/۹۳	۰/۰۰
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴			

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۲-۳- فرضیه سوم تحقیق

نتایج مربوط به آزمون فرضیه سوم پژوهش در جدول ۵ ارائه شده است. ضریب متغیر اقلام غیر عملیاتی و تعامل اقلام غیر عملیاتی با نوع اظهار نظر حسابرِس به ترتیب ۰/۰۰۴ و (-۰/۰۰۲) و آماره t به ترتیب ۲/۷۲۲ و (-۱/۲۴۵) است. با توجه به سطح معناداری ضریب متغیر اقلام غیر عملیاتی و تعامل اقلام غیر عملیاتی با نوع اظهار نظر حسابرِس (۰/۲۱) در سطح خطای ۵ درصد نتایج پژوهش نشان می دهد که تعامل سود غیر عادی و نوع اظهار نظر حسابرِس با سود غیر عادی رابطه ندارد و از این رو، فرضیه صفر پژوهش رد نمی گردد. به عبارت دیگر، نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش اشاره دارد که نوع اظهار نظر حسابرِس نتوانسته است تاثیری بر مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی هزینه های عملیاتی داشته باشد.

جدول ۵- نتایج آزمون فرضیه سوم

نام متغیر	ضریب متغیر	خطا استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	-۰/۰۳۶	۰/۰۰۳	-۱۰/۶۸۵	۰/۰۰
هزینه های غیر عملیاتی	۰/۰۰۴	۰/۰۰۱	۲/۷۲۲	۰/۰۰
نوع اظهار نظر حسابرِس	۰/۰۲۱	۰/۰۰۷	۲۹/۵۸۰	۰/۰۰
سود غیر عادی* نوع اظهار نظر حسابرِس	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۲	-۱/۲۴۵	۰/۲۱
اندازه شرکت	۰/۰۰۲	۰/۰۰۰۲	۸/۱۸۴	۰/۰۰
پیچیدگی شرکت	-۰/۰۰۰۲	۰/۰۰۰۲	-۰/۶۸۱	۰/۴۹
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۴۰	آماره F	۳۸۵/۷۲۸	۰/۰۰
آماره دوربین واتسون	۱/۸۴۷			

منبع: یافته های پژوهشگر

۴-۲-۴ - فرضیه چهارم تحقیق

نتایج مربوط به آزمون فرضیه چهارم پژوهش در جدول ۶ نشان داده شده است. ضریب تعامل متغیر تخصص حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس با متغیر اقلام غیر عملیاتی به میزان منفی (۰/۰۹۸-) است که با توجه به آمار تی استیودنت (۰/۰۰) می توان بیان نمود که در سطح خطای ۵ درصد معنی دار است. از این رو، می توان بیان نمود که تعامل متغیر های تخصص حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس با سود غیر عادی موجب انجام کاهش مدیریت سود از طریق طبقه بندی اقلام شده است. به عبارت دیگر، می توان گفت اثر همزمان داشتن تخصص حسابرِس و دوره تصدی بالاتر در مقایسه با سایر حالت ها از نظر تاثیر گذاری بر کاهش مدیریت سود، تفاوت معنی داری دارند.

جدول ۶- نتایج آزمون فرضیه چهارم

نام متغیر	ضریب متغیر	خطا استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
عرض از مبدا	۰/۰۰۳	۰/۰۰۴	۰/۸۹	۰/۳۷
هزینه های غیر عملیاتی	۰/۰۰۶	۰/۰۰۱	۵/۷۸	۰/۰۰
تخصص حسابرِس* دوره تصدی حسابرِس	۰/۰۱۰	۰/۰۰۱	۱۰/۱۸	۰/۰۰
سود غیر عادی* تخصص حسابرِس* دوره تصدی حسابرِس	-۰/۰۹۸	۰/۰۰۶	-۱۶/۱۵	۰/۰۰
اندازه شرکت	-۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۰۳	-۱/۱۸	۰/۲۳
پیچیدگی شرکت	-۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۰۳	-۱/۲۵	۰/۲۱
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۰۰۴	آماره F	۶۰/۶۲	۰/۰۰
آماره دوربین واتسون	۲/۲۲			

منبع: یافته های پژوهشگر

۵- بحث و نتیجه گیری

در این تحقیق ابتدا با استفاده از مدل مکوی به بررسی مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی اقلام صورت سود و زیان در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد نتایج تحقیق حاکی از وجود مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی بود که نتایج این پژوهش با پژوهش قبلی از جمله هاشمی و ربیعی (۱۳۹۲)، مک وی (۲۰۰۶)، فان و همکاران (۲۰۱۰) سازگار است. فرضیه های دوم الی چهارم این تحقیق بررسی این موضوع بود که با توجه به وجود خطر عدم کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی توسط حسابرسان، آیا حسابرسان قادر به تشخیص این ابزار مدیریت سود

توسط شرکت های اعمال کننده تغییر طبقه بندی می باشند یاخیر. در این تحقیق از سه معیار حسابرِس متخصص صنعت ، اظهار نظر حسابرِس و اثر تعاملی تعامل تخصص حسابرِس و دوره تصدی حسابرِس جهت کیفیت حسابرِسی استفاده گردید. با در نظر گرفتن ۸۵ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۴-۱۳۹۳ شواهدی فراهم شد که نشان می- دهد حسابرِس متخصص صنعت و اثر تعاملی آن با دوره تصدی بلند مدت حسابرِس (بیش از چهار سال) قادر به کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی و کاهش اعمال این ابزار مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد نتایج این پژوهش با پژوهش های قبلی از جمله ژانگ (۲۰۱۴) سازگار است. ولی اظهار نظر حسابرِس تأثیری بر کشف و کنترل این ابزار ندارد. پیشنهاداتی در ادامه مطرح می شود:

(۱) با عنایت به نتایج مثبت تحقیق در ارتباط با وجود مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به سرمایه گذاران و سایر ذینفعان اطلاعات مالی پیشنهاد می شود که به کیفیت سودهای ارائه شده توسط شرکت ها توجه بیشتری داشته باشند.

(۲) با توجه به این که دوره تصدی بلند مدت موسسه حسابرِسی سبب کاهش اعمال مدیریت سود از طریق تغییر طبقه بندی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می شود و با توجه به اینکه پدیده چرخش اجباری حسابرسان، مقوله ای است که با مفاهیمی همچون محافظه کاری، کیفیت اقلام تعهدی، قابلیت پیش بینی سود، عدم هموارسازی سود و... هم خور است ، پیشنهاد می شود به منظور رد یا حمایت قطعی ادعای چرخش اجباری حسابرِس و کوتاه کردن دوره تصدی حسابرِس، تحقیقات بیشتری در مورد رابطه میان دوره تصدی حسابرِس و موارد یاد شده انجام گیرد.

۱۱) مجتهدزاده، ویدا و زهرا بابایی، (۱۳۹۱)، "تاثیر کیفیت حسابرسان مستقل بر مدیریت سود و هزینه ی سرمایه سهام"، پژوهش های تجربی حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۴، پیاپی ۶، صص ۲۸-۹.

۱۲) نمازی، محمد، انور بایزیدی وسعید جبارزاده کنگرلویی، "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسان و مدیریت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"

۱۳) هاشمی، عباس و حامد ربیعی، (۱۳۹۲)، "تحلیل مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه بندی هزینه های عملیاتی به هزینه های غیر عملیاتی در میان دوره های مالی"، تحقیقات حسابداری

و حسابرسان، نشریه شماره ۱۸

- 14) Alfonso, Elio., C.S.A. Cheng, and Shanshan. Pan, (2012), "Income Classification Shifting and Mispricing of Core Earnings", WP. Louisiana State University.
- 15) Abidin, S. and Ahmad-Zaluki,N.A, (2016), "Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness", Procedia-Social and Behavioral Sciences, 65, PP. 873-878.
- Chi, W., Lisic, L. and Pevzner, M., (2011), "Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management?", Accounting Horizons, 25 (2), PP. 315-335.
- 16) Chen, T.L. and Riley,R.R, (2005), "Auditor Industry Specialist Research Design", Auditing:A Journal of Practice and Theory, 23(2), PP. 169-177.
- 17) Dye, W, (2002), "Empirical Evidence on the Effect of Audit Structure on Audit Pricing", Auditing: A Journal of Practice and Theory, 13(2), PP. 25- 40.
- 18) Godfrey, R.H. and Jones R.L, (1999), "Automatic Data-Processing Systems: Principles and Procedures", Belmont, 2nd edition, San Francisco: Wadsworth Publishing Company.
- 19) Gul , S.,Weetman, P., and Caramanis,C, (2007), "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athensstock Exchange", International Journal of Auditing, 9(1), PP. 45-58.
- 20) Geiger and Raghunandan and Exchange Commission, (2010), "Acceleration of Periodic Report Filing Dates and Disclosure Concerning Website Access to Reports", Release No. 33-8128. Available at: <http://www.sec.gov/rules/final/33-8128.htm> [16 Jan. 2014]
- 21) Habib, A. and Bhuiyan,M.B.U, (2015), "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 20(1), PP. 32-44.
- 22) Fun ,Yan. Barua,Abhijit. M, Cready,William . B,Thomas,wayne, (2010), "Managing Earnings Using Classification Shifting : Evidence from Quarterly Special Items", Accounting Review , Vol. 85, No. 4, PP. 1303-1323
- 23) Kam-Wah Lai a, Ferdinand A. Gul, (2008), "Was Audit Quality of Laventhol and Horwath poor?", Journal of Accounting and Public Polic27, PP. 217-237
- 24) Mcvay,s, (2006), "The Use of Special Items to Inflate Core Earnings, dissertation", university of Michigan.

- 25) Myers, H.Y., Mande, V., and Son, M, (2003), "Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags", *International Journal of Auditing*, 13(2), PP. 87-104.
- 26) Manry, V. and Son, M, (2008), "Do Audit Delays Affect Client Retention?", *Managerial Auditing Journal*, 26(1), PP. 32-50.
- 27) Lin, H.Y. and Radhakrishnan and Su Jahng, G.J, (2011), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Korea-an Examination of Auditor-Related Factors", *Journal of Applied Business Research*, 24(2), PP. 27-44.
- 28) Reheul, A.M., Caneghem, T.V., and Verbruggen, S, (2016), "Audit Report Lags in the Belgian Nonprofit Sector: An Empirical Analysis", *Accounting and Business Research*, 43(2), PP. 138-158.
- 29) Tendello, B. & Vanstraelen, A, (2008), "Earnings Management and Audit Quality in Europe: from the Private Client Segment", *European Accounting Review*, Vol. 17, No. 3, PP. 447-469.
- 30) Zengin and Ozkan, K.B, (2010), "The Association between Auditor Changes and Reporting Lags", *Contemporary Accounting Research*, 13(1), PP. 353-370

یادداشت‌ها

1. Core Earnings
2. Discretionary accruals
3. Real Activities Based Earnings Management
4. Fan & et al
5. Godfrey & Jones
6. Dye
7. Lin , Radhakrishnan & Su
8. McVay
9. Myers & et al
10. Gul and et al
- 11- Manry and et al
12. Zengin & Ozkan
13. Geiger and Raghunandan
- 14- Chen et al
15. Kam-Wah Lai & et.al
16. Tendello. & Vanstraelen
17. Chi & et al
18. Alfanso & et al
19. Zhang
20. Habib and
21. Abidin & Ahmad -Zaluki
22. Reheul & et al