



## بررسی تاثیر الزام آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران) بر مدیریت سود بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران

دکتر رضا جامعی<sup>۱</sup>

عضو هیأت علمی دانشگاه کردستان و حسابدار رسمی

کاوه نصرتی<sup>۲</sup>

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه کردستان

(تاریخ دریافت: ۱۸ بهمن ۱۳۹۶؛ تاریخ پذیرش: ۱۱ اردیبهشت ۱۳۹۷)

هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر الزام آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران) بر مدیریت سود بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. در این پژوهش داده های مربوط به تعداد ۵۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در طی سال های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفت. نمونه آماری، شامل ۴۱۳ مشاهده سال - شرکت می باشد. جهت آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیون خطی چند متغیره و روش داده های تابلویی با الگوی اثرات ثابت استفاده شده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که، الزام آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران تاثیر منفی و معناداری بر مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری و ارقام تعهدی مثبت دارد و باعث کاهش آن ها می شود. همچنین در دوره بعد از الزام، مدیریت سود بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری منفی کاهش پیدا نمی کند. علاوه بر این، این الزام باعث کاهش مدیریت سود بر مبنای ارقام تعهدی اختیاری شرکت هایی که مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، نمی شود.

واژه های کلیدی: آئین نامه حق الزحمه حسابرسی، مدیریت سود، ارقام تعهدی اختیاری، جامعه حسابداران رسمی ایران.

<sup>1</sup> r.jamei@uok.ac.ir

<sup>2</sup> kavehnosrati84@gmail.com

## مقدمه

چون سود حاوی اطلاعات مهمی برای استفاده کنندگان داخلی و خارجی است به وسیله مدیران مدیریت می شوند تا به سرمایه گذاران خارجی آگاهی دهند که عملکرد شرکت مطلوب است [۱۷]. از سوی دیگر، معیار قراردادن سود به عنوان مبنایی برای اعطای پاداش به مدیریت در برخی شرکت ها موجب شده است که پدیده مدیریت سود به عنوان راهی برای رسیدن به منافع شخصی مدیریت مد نظر قرار گیرد. وقوع رویدادهایی مثل مدیریت سود، ذینفعان را برآن می دارد 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 گزارش های مالی و سود واحد تجاری را مورد تایید قرار دهد. در این راستا یک موسسه حسابرسی مستقل، با مهارت و کیفیت حسابرسی بالا، قادر به شناخت ارائه نادرست اقلام صورت های مالی مورد رسیدگی بوده و می تواند نسبت به ارائه صحیح آن بر صاحبکار خود تاثیرگذار باشد تا در نتیجه آن، اطلاعات مالی قابل اتکایی گزارش شود. به نظر تیت من<sup>۱</sup> و ترومن<sup>۲</sup> (۱۹۸۶) صحت اطلاعات ارائه شده را بهبود می بخشد و به سرمایه گذاران اجازه می دهد برآورد دقیق تری از ارزش شرکت بدست آورند [۱۸]. مهم ترین جنبه کنترل و مدیریت کیفیت حسابرسی را می توان حق الزحمه حسابرسی دانست. حق الزحمه خدمات حسابرسی شرط ضروری برای اطمینان نسبت به کیفیت حسابرسی است.

## بیان مساله

در گذشته یکی از مناقشات اصلی حرفه حسابرسی، تعیین حداقل نرخ حق الزحمه حسابرسی و نرخ شکنی برخی موسسات حسابرسی بوده است. به طوری که با توجه به پیشینه؛ در کشور ما نحوه تعیین حق الزحمه های حسابرسی به معضل تبدیل شده و آشفتگی قیمت گذاری خدمات حسابرسی، موجب شده هیچ مبنای مشخصی برای تعیین حق الزحمه حسابرسی وجود نداشته باشد و بعضاً قضاوت های حرفه ای حسابرسان منجر به پیشنهادهای ضد و نقیضی گردد که تناسبی با یکدیگر ندارد [۲]. اهمیت موضوع در سال های اخیر و پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران در کشور ما بیشتر دیده می شود زیرا پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران، انحصار بازار کار حسابرسی شکسته شده و رقابت شدیدی بین حسابرسان شکل گرفته است [۳]. از طرفی دیگر جامعه حسابداران رسمی ایران آئین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی را ابلاغ و منتشر کرده، و به موجب آن موسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی را ملزم به رعایت این آئین نامه در قراردادهای حسابرسی منعقد شده با شرکت های مورد رسیدگی کرده است، به گونه ای که بتواند از این طریق از نرخ شکنی و قیمت گذاری غیر واقعی حق الزحمه های حسابرسی توسط موسسات حسابرسی جلوگیری شود. موضوع مهم دیگر در این میان بحث مدیریت سود و دستکاری سود توسط مدیران واحدهای

<sup>1</sup> Titman

<sup>2</sup> Truman

تجاری می باشد. از آنجا که حسابرسان به وسیله مدیران به کار گمارده می شوند و حق الزحمه های حسابرسی آن ها به وسیله مدیریت پرداخت می شود. یک نگرانی مهم درباره کیفیت گزارشگری مالی این است که در نتیجه آیا حسابرسان می توانند در مقابل وابستگی اقتصادی صاحبکاران یا فشارهای مدیریت مقاومت کنند. و در نهایت می توانند از دستکاری و مدیریت سود پیشگیری و آن را کشف نمایند [۱۲].

با توجه به مطالب ذکر شده، هدف اصلی این پژوهش بررسی تاثیر الزام آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران) بر مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. و سعی خواهد شد به این سوال پاسخ داده شود که آیا الزام جامعه حسابداران رسمی ایران مبنی بر رعایت آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی تاثیر کاهشی بر روی مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری شرکت ها دارد یا خیر؟

#### مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

##### مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی

به دلیل انعطاف پذیری اصول پذیرفته شده حسابداری، مدیریت با استفاده از روش های مختلف پذیرفته شده، سعی در اعمال نظر در اقلام تعهدی سود دارد. اعمال نظر مدیریت می تواند کیفیت اطلاع رسانی سود را به وسیله گزارش اطلاعات محرمانه افزایش دهد [۱۱]. دستکاری اقلام تعهدی اختیاری که تاثیر مستقیمی بر جریانات نقد ندارند. به عنوان نمونه می توان به عدم تحقق شرایط استقراض و تغییر در میزان هزینه مطالبات مشکوک الوصول و همچنین تأخیر در کنار گذاشتن دارایی های ثابتی که عمر مفید آنها پایان یافته، اشاره کرد [۱۶].

##### حق الزحمه حسابرسی

حق الزحمه های حسابرسی بازتابی از کیفیت حسابرسی برای استفاده کنندگان خارجی از صورت های مالی است. دمسکی<sup>۱</sup> و سویرینگ<sup>۲</sup> (۱۹۷۴) بیان می کنند که حسابرس مستقل بخشی مهم از سیستم گزارشگری مالی را تشکیل می دهد. استفاده از حسابرس مستقل می تواند بیان گر ایفای تعهدات مدیریت صاحبکار نسبت به سرمایه گذاران باشد و حق الزحمه حسابرسی را می توان هزینه ای در نظر گرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می کند. [۱۰].

##### الزام جامعه حسابداران رسمی ایران:

منظور از الزام در این پژوهش «آئین نامه تعیین حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی جامعه حسابداران رسمی ایران» می باشد، که به تایید وزیر امور اقتصاد و دارایی رسیده و رعایت آن توسط مؤسسات حسابرسی و حسابداران رسمی شاغل انفرادی الزامی است. آئین نامه حاضر در راستای اجرای مفاد ماده ۶۳ اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران؛ مبنی بر این که، "سقف مجاز ارائه خدمات تخصصی و

<sup>1</sup> Demski

<sup>2</sup> Seieringa

حرفه ای توسط اعضا متناسب با سابقه و تجربه حسابداران رسمی و ترکیب و تعداد کارکنان و سایر شرایط آن ها و همچنین روش تعیین حق الزحمه خدمات حرفه به موجب آئین نامه هایی خواهد بود که با پیشنهاد شورای عالی جامعه به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد. آیین نامه های مزبور باید متضمن معیار های لازم برای طبقه بندی حسابداران رسمی شاغل و موسسات حسابرسی عضو جامعه باشد.<sup>۱</sup> در نهایت این آئین نامه توسط شورای عالی جامعه حسابداران رسمی ایران پیشنهاد شد و به تصویب وزیر امور اقتصاد و دارایی رسیده و لازم الاجرا می باشد.

#### پیشینه پژوهش

چن<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی " تاثیر الزامات افشای اجباری و افشای انواع حق الزحمه حسابرسی بر مدیریت سود شرکت های تایوانی " پرداخت. نتایج پژوهش نشان داد که در دوره بعد از الزام توسط قانون گذاران تایوانی، مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری و اقلام تعهدی اختیاری مثبت کاهش می یابد. اما مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی کاهش نمی یابد. همچنین در دوره بعد از الزام، در شرکت هایی که دارای مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری نسبت به سایر شرکت ها هستند، مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری کاهش نمی یابد. اما مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت و اقلام تعهدی اختیاری منفی کاهش می یابد. و این الزام موجب کاهش آن ها می گردد [۸].

کوهن<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۰۸)، در پژوهشی به بررسی میزان مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی، قبل و بعد از قانون ساربینز - آکسلی (۲۰۰۳) پرداختند. آن ها دریافتند که از سال ۱۹۸۷ تا ۲۰۰۳ مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی افزایش داشته ولی بعد از تصویب قانون مذکور روند کاهش داشته است [۹]. آلالی<sup>۳</sup> (۲۰۱۱)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و اقلام تعهدی غیر اختیاری را برای ۸۱۸۷ شرکت، بین سال های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۶ بررسی کرد. نتایج تحقیق نشان داد که بین اقلام تعهدی غیر اختیاری و حق الزحمه حسابرسی ارتباط مثبت و معنا داری وجود دارد. همچنین حق الزحمه حسابرسی با سودآوری شرکت رابطه منفی دارد [۶].

پائول<sup>۴</sup> و همکاران (۲۰۱۳)، در پژوهشی به بررسی اثر سلسله مراتبی مدیریت سود بر افزایش ریسک حسابرسی خصوصا پس از تصویب قانون ساربینز - آکسلی پرداختند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر این امر است که حق الزحمه ی حسابرسان و چرخش آن ها، رابطه ی مثبت و معنی داری با مدیریت سود شرکت ها دارد [۱۵].

نونهال نهر و همکاران (۱۳۸۹)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین قابلیت اتکای اقلام تعهدی و کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج نشان می دهد که شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرسان با کیفیت

<sup>1</sup> Chen

<sup>2</sup> Cohen

<sup>3</sup> Alali

<sup>4</sup> Paul

بالتر، در مقایسه با کیفیت پایین تر، دارای ضریب پایداری ارقام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای ارقام تعهدی بالایی دارند [۵].

نمازی و همکاران (۱۳۹۱)، در پژوهشی به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش مبین این است که بین مدیریت سود و اندازه حسابرسی، یک رابطه مثبت ولی غیر معنی دار و همچنین بین مدیریت سود و دوره تصدی حسابرسی رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد [۴].

ابراهیمی کردلر و سیدی (۱۳۸۷)، در پژوهشی با عنوان " نقش حسابرسان مستقل در کاهش ارقام تعهدی اختیاری"، رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهارنظر حسابرسی با مدیریت سود را مورد بررسی قرار داده است. یافته های پژوهش نشان می دهد که فقط نوع مؤسسه حسابرسی با ارقام تعهدی اختیاری ارتباط دارد [۱].

#### جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری پژوهش، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی سال های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴ است. روش نمونه گیری حذف سیستماتیک بوده و نمونه آماری از بین شرکت هایی که حائز شرایط زیر باشند، انتخاب شده است:

۱. به منظور قابلیت مقایسه، پایان سال مالی شرکت ها ۲۹ اسفند ماه هر سال باشد.
۲. شرکت ها در طی سال های پژوهش از بورس خارج نشده باشند.
۳. جزء بانک ها، موسسات بیمه، شرکت های سرمایه گذاری و واسطه گری نباشند.
۴. صورت های مالی و یادداشت های همراه حسابرسی شده مورد نیاز، در دسترس باشند. در نهایت تعداد ۵۹ شرکت با تعداد مشاهدات کل ۴۱۳ مورد (شرکت - سال) به عنوان نمونه آماری پژوهش انتخاب شدند.

#### روش شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی - همبستگی است. داده های مورد نیاز این پژوهش، از صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که بر روی سایت سازمان بورس قرار گرفته، استخراج شده است. داده ها از طریق روش های آماری با استفاده از نرم افزارهای Excel، Spss و Eviews تجزیه و تحلیل شده است.

برای تخمین مدل رگرسیونی آزمون فرضیات با استفاده از داده های ترکیبی، یعنی استفاده از داده های تابلویی (panel data) و یا استفاده از داده های تلفیقی (pooled data)، از آزمون F لیمر و هاسمن در نرم افزار ایویوز استفاده شده است. با توجه به نتایج برای آزمون فرضیات از " روش داده های تابلویی (پانل) با الگوی اثرات ثابت (Fixed Effects)" برای هر دو مدل مربوط به فرضیه اول و دوم پژوهش بهره گرفته شده است.

## فرضیه های پژوهش

فرضیه اول) الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کمتر شدن مدیریت سود شرکت ها نسبت به قبل از الزام می شود.

فرضیه دوم) الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کمتر شدن مدیریت سود شرکت هایی که مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، می شود.

مدل های رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه ها

مدل رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه اول

رابطه ۱)

$$DA_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 \text{After}_{it} + \alpha_2 \text{Size}_{it} + \alpha_3 \text{Lev}_{it} + \alpha_4 \text{Turnover}_{it} + \alpha_5 \text{CFO}_{it} + \alpha_6 \text{D\_loss}_{it} + \alpha_7 \text{ROA}_{it} + \alpha_8 \text{MB}_{it} + \alpha_9 \text{Growth}_{it} + \alpha_{10} \text{Age}_{it} + \alpha_{11} \text{D\_big}_{it} + \alpha_{12} \text{D\_expert}_{it} + \alpha_{13} \text{D\_newaudit}_{it} + \alpha_{14} \text{Tenure}_{it} + \alpha_{15} \text{import}_{it} + \sum \omega \text{Industry}_{it} + V_{it}$$

مدل رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه دوم

رابطه ۲)

$$DA_{it} = \beta_0 + \beta_1 \text{D\_amount}_{it} + \beta_2 \text{Size}_{it} + \beta_3 \text{Lev}_{it} + \beta_4 \text{Turnover}_{it} + \beta_5 \text{CFO}_{it} + \beta_6 \text{D\_loss}_{it} + \beta_7 \text{ROA}_{it} + \beta_8 \text{MB}_{it} + \beta_9 \text{Growth}_{it} + \beta_{10} \text{Age}_{it} + \beta_{11} \text{D\_big}_{it} + \beta_{12} \text{D\_expert}_{it} + \beta_{13} \text{D\_newaudit}_{it} + \beta_{14} \text{Tenure}_{it} + \beta_{15} \text{Import}_{it} + \sum \omega \text{Industry}_{it} + \sum \psi \text{Year}_{it} + \text{eit}$$

## متغیر های پژوهش

## متغیر وابسته

مدیریت سود: (شاخص اندازه گیری؛ اقلام تعهدی اختیاری (DA)

در پژوهش های قبلی برای اندازه گیری مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی، از اقلام تعهدی اختیاری<sup>۱</sup> (DA) استفاده شده است. از آنجا که کیفیت حسابرسی می تواند کیفیت سود را افزایش دهد، در بسیاری از پژوهش های قبلی، اقلام تعهدی اختیاری (DA) برای اندازه گیری کیفیت حسابرسی یا کیفیت سود به کار گرفته شده است [۷].

بنابراین در این پژوهش نیز از اقلام تعهدی اختیاری (DA) به عنوان شاخص اندازه گیری مدیریت سود استفاده می شود. در این پژوهش اندازه و میزان اقلام تعهدی اختیاری به وسیله " اقلام تعهدی غیر عادی تعدیل شده - با شاخص عملکرد" با استفاده از مدل « تعدیل شده جونز با شاخص عملکرد » ارائه شده توسط (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵) برآورد می شود، به طوری که باقیمانده این مدل اقلام تعهدی اختیاری است [۱۳]. در نهایت در این پژوهش نیز به پیروی از پژوهش انجام شده توسط (چن، ۲۰۱۶)

<sup>1</sup> Discretionary accruals

<sup>2</sup> Kothari

برای آزمون فرضیات از سه سطح مدیریت سود بر مبنای؛ ۱- قدر مطلق ارقام تعهدی اختیاری، ۲- ارقام تعهدی اختیاری مثبت (دستکاری سود در زمان افزایش سود توسط مدیران) و ۳- ارقام تعهدی اختیاری منفی (دستکاری سود در زمان کاهش سود توسط مدیران) در مدل های رگرسیونی مربوطه استفاده شده است. مدل مذکور به شرح زیر می باشد:

رابطه ۳)

$$TAC_{it}/TA_{it-1} = \gamma_0 1/TA_{it-1} + \gamma_1 (\Delta REV_{it}-\Delta REC_{it}) /TA_{it-1} + \gamma_2 PPE_{it}/TA_{it-1} + \gamma_3 ROA_{it-1} + \lambda_{it}$$

$TAC_{it}$  = مجموع ارقام تعهدی؛ از طریق سود قبل از ارقام غیر مترقبه و عملیات متوقف شده منهای جریانات وجوه نقد عملیاتی اندازه گیری می شود.

$TA_{it-1}$  = کل دارایی ها در آغاز سال  $t$  (یا کل دارایی ها در پایان سال  $t-1$ )

$\Delta REV_{it}$  = تغییر در درآمد حاصل از فروش؛  $(REV_{it}- REV_{it-1})$

$\Delta REC_{it}$  = تغییر در حسابهای دریافتنی؛  $(REC_{it}- REC_{it-1})$

$PPE_{it}$  = ارزش ناخالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات

$ROA_{it-1}$  = نرخ بازده دارایی ها در سال  $t-1$ ؛ سود خالص تقسیم بر کل دارایی ها

$\lambda_{it}$  = باقیمانده مدل رگرسیون؛ بیانگر ارقام تعهدی اختیاری

متغیرهای مستقل

متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام (After):

متغیر برای آزمون فرضیه اول؛ متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام (After) می باشد. به طوری که اگر مشاهدات بعد از الزام جامعه حسابداران رسمی ایران باشند کد ۱، و در غیر این صورت کد صفر تعلق می گیرد. در این پژوهش سال های مورد بررسی به گونه ای است که سال های ۸۸ الی ۹۲ به عنوان سال های قبل از الزام جامعه حسابداران رسمی ایران و سال های ۹۳ الی ۹۴ به عنوان سال های بعد از الزام جامعه می باشد.

متغیر مستقل مجازی حق الزحمه حسابرسی (D\_amount):

متغیر برای آزمون فرضیه دوم؛ متغیر مستقل مجازی حق الزحمه حسابرسی (D\_amount) می باشد. حق الزحمه خدمات حسابرسی براساس هزینه حسابرسی مندرج در یادداشت های همراه صورت های مالی اندازه گیری می شود. با توجه به اندازه شرکت مورد رسیدگی و به دلیل تفاوت میان حق الزحمه حسابرسی در شرکت های بزرگ و کوچک و ضرورت همگن سازی ارقام برای اندازه گیری حق الزحمه حسابرسی از طریق لگاریتم طبیعی هزینه حسابرسی و با استفاده از مدل میانه شرکت ها به دو دسته بزرگ و کوچک از لحاظ حق الزحمه حسابرسی تقسیم می شوند. در این پژوهش شرکت هایی که دارای مبلغ بیشتری از حق الزحمه حسابرسی باشند کد ۱، و در غیر این صورت کد صفر تعلق می گیرد [۲، ۳].

### متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت (size)؛ از طریق لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها. اهرم مالی (lev)؛ کل بدهی‌ها تقسیم بر کل دارایی‌ها. گردش مالی کل دارایی‌ها (Turnover)؛ خالص فروش تقسیم بر کل دارایی‌ها از طریق جریان وجوه نقد عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها. نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی (CFO)؛ نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی به کل دارایی‌های باقیمانده. از طریق جریان وجوه نقد عملیاتی تقسیم بر کل دارایی‌ها. زیان (D-Loss)؛ در صورتی که شرکت زیان ده باشد کد ۱، در غیر این صورت کد صفر. نرخ بازده کل دارایی‌ها (ROA)؛ سود خالص تقسیم بر متوسط مجموع دارایی‌ها. نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام (ارزش شرکت)، (MB)؛ ارزش بازار سرمایه تقسیم بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام. نرخ رشد فروش (Growth)؛ تفاوت فروش سال جاری و سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل. عمر شرکت (Age)؛ فاصله سال‌های پذیرش شرکت در بورس تا سال مورد بررسی. موسسه حسابرسی بزرگ (D-Big)؛ اگر حسابرس شرکت جزو موسسات حسابرسی رتبه الف و ب جامعه حسابداران و سازمان حسابرسی باشد کد ۱، و در غیر این صورت کد صفر. تخصص صنعت حسابرس (D\_expert)؛ با استفاده از رویکرد سهم بازار و رویکرد (پالم رز، ۱۹۸۶)؛ اگر حسابرس یک متخصص صنعت باشد کد ۱، و در غیر این صورت کد صفر تعلق می‌گیرد [۱۴].

تغییر حسابرس (D\_newaudit)؛ در صورت تغییر حسابرس شرکت کد ۱، و در غیر این صورت کد صفر. دوره تصدی حسابرس (tenure)؛ تعداد سالهایی که شرکت به وسیله یک حسابرس حسابرسی شده است. اهمیت مشتریان حسابرس (Import)؛ نسبت فروش‌های شرکت مورد نظر که توسط موسسه حسابرسی مربوطه رسیدگی شده تقسیم بر کل فروش‌ها از تمام مشتریان حسابرس. متغیر مجازی نوع صنعت (Industry)؛ مجموع شرکت‌های مورد مطالعه به نمایندگی از صنعت. متغیر مجازی سال (Year)؛ مجموع تعداد سال‌های مورد بررسی.

### یافته‌های پژوهش

#### نتیجه آزمون فرضیه اول

فرضیه اول پژوهش؛ الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کمتر شدن مدیریت سود شرکت‌ها نسبت به قبل از الزام می‌شود. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی آزمون فرضیه اول در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری |DA|، اقلام تعهدی اختیاری مثبت (DA+) و اقلام تعهدی اختیاری منفی (DA-) در جدول شماره ۱ ارائه شده است.

با توجه به قسمت پایین جدول، ضریب تعیین تعدیل شده مدل رگرسیونی فوق در هر یک از سه سطح نشان دهنده این است که، حدود ۷۸/۱۸، ۴۸/۵۹ و ۵۹/۶۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته شرکت‌های مورد بررسی توسط متغیرهای مستقل و کنترلی قابل تبیین و توضیح است. علاوه بر این، آماره دوربین



واتسون بین عدد ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته، که نشان دهنده عدم وجود خطای خود همبستگی بین متغیرهای مدل است. آماره F بدست آمده در هر یک از سطوح به ترتیب برابر با ۱۸/۵۱۱۳، ۵/۷۸۶۲، ۸/۵۲۸۰ و میزان احتمال آن که برابر با (۰/۰۰۰۰) می باشد، نشان می دهد مدل رگرسیون فوق با ۹۹ درصد اطمینان درست می باشد و در کل مدل رگرسیون از معناداری بالایی برخوردار است.

در مدل فوق برای آزمون فرضیه اول از متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام با نماد "After" ( برای مشاهدات بعد از الزام جامعه حسابداران رسمی ایران) استفاده شده است. با توجه به نتایج بدست آمده از مدل رگرسیون در جدول شماره ۱)، ضریب متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام (After) در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری |DA|، برابر با (۰/۴۱۴۰-) است. مقدار احتمال یا سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۰۳۰) می باشد. لذا با توجه به این که سطح معناداری این متغیر کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه اول پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری |DA|، تایید می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) سازگار می باشد. با توجه به ضریب منفی به دست آمده یعنی (۰/۴۱۴۰-)، که با در نظر گرفتن پیش بینی فرضیه اول این علامت منفی بدست آمده مورد انتظار است.

همچنین ضریب متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام (After) در سطح مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت (DA+)، برابر با (۰/۲۱۰۲-) است. مقدار احتمال یا سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۰۰۰) و کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه اول پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت (DA+)، تایید می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) سازگار می باشد.

علاوه بر این ضریب متغیر مستقل مجازی دوره بعد از الزام (After) در سطح مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی (DA-)، برابر با (۰/۰۱۶۶) است. مقدار احتمال یا سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۷۷۴) می باشد. لذا با توجه به این که سطح معناداری این متغیر بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه اول پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی (DA-)، رد می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) سازگار می باشد.

جدول (۱) نتایج آزمون فرضیه اول

متغیر	نماد	DA		DA+		DA-	
		احتمال	ضریب	احتمال	ضریب	احتمال	ضریب
عرض از مبدأ	c	۰/۰۰۰۰	-۲/۶۰۶۶	۰/۰۰۰۰	-۰/۴۷۹۹	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۰۰۸
متغیر مجازی دوره بعد از الزام	After	۰/۰۰۳۰	-۰/۴۱۴۰	۰/۰۰۰۰	-۰/۲۱۰۲	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۱۶۶
اندازه شرکت	Size	۰/۰۰۰۰	۰/۱۳۴۲	۰/۰۰۰۰	۰/۰۲۵۱	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۰۱۷
اهرم مالی	Lev	۰/۰۶۸۹	۰/۳۲۶۵	۰/۰۵۱۸	۰/۲۲۰۵	۰/۰۰۳۷	-۰/۰۰۳۷

DA-		DA+		DA		نماد	متغیر
احتمال	ضریب	احتمال	ضریب	احتمال	ضریب		
۰/۱۰۲۳	-۰/۰۱۶۶	۰/۹۰۶۵	-۰/۰۰۱۳	۰/۱۶۴۱	-۰/۰۹۰۲	Turnover	گردش مالی کل دارایی ها
۰/۰۰۰۰	-۰/۳۲۷۴	۰/۰۰۰۰	-۱/۰۷۲۴	۰/۰۰۰۰	-۸/۵۷۶۲	CFO	نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی
۰/۴۱۳۲	-۰/۰۱۱۳	۰/۰۴۳۸	۰/۰۵۵۰	۰/۰۰۹۷	۰/۲۳۷۳	D_Loss	زیان
۰/۰۰۰۱	۰/۲۳۸۶	۰/۰۰۰۰	۰/۹۱۶۷	۰/۰۰۰۰	۷/۶۲۸۲	ROA	نرخ بازده دارایی ها
۰/۰۴۰۲	-۰/۰۰۲۸	۰/۰۵۹۰	۰/۰۰۳۱	۰/۱۱۷۸	۰/۰۰۵۹	MB	ارزش شرکت
۰/۳۱۵۹	۰/۰۰۰۱	۰/۰۱۹۰	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۱۳	۰/۰۰۳۱	Growth	نرخ رشد فروش
۰/۵۴۳۱	۰/۰۰۰۳	۰/۳۵۴۷	۰/۰۰۰۷	۰/۰۱۰۳	۰/۰۰۷۰	Age	عمر شرکت
۰/۹۹۹۷	E-0-۵/۸۵	۰/۵۰۳۰	۰/۰۱۴۹	۰/۳۶۳۴	۰/۰۸۳۳	D_big	موسسه حسابرسی بزرگ
۰/۶۶۷۷	۰/۰۰۴۲	۰/۱۲۴۰	۰/۰۱۲۵	۰/۰۱۵۹	۰/۰۹۲۷	D_expert	تخصص صنعت حسابرسی
۰/۵۸۵۱	-۰/۰۰۶۶	۰/۱۰۰۷	-۰/۰۱۶۹	۰/۰۷۰۵	-۰/۱۰۸۷	D_newaudit	تغییر حسابرسی
۰/۰۶۱۴	-۰/۰۰۴۵	۰/۰۰۰۰	-۰/۰۰۹۸	۰/۰۰۸۴	-۰/۰۵۰۵	Tenure	دوره تصدی حسابرسی
۰/۰۲۳۹	۰/۰۹۲۷	۰/۰۵۵۰	-۰/۱۶۳۴	۰/۰۹۵۲	-۰/۳۱۵۹	import	اهمیت مشتریان حسابرسی
۰/۲۰۲۴	۰/۰۱۹۷	۰/۰۵۳۴	-۰/۰۲۵۷	۰/۶۴۴۰	۰/۰۴۱۸	Industry	متغیر مجازی صنعت
تاثیرات خاص قسمت دوم جدول:							
۰/۶۷۵۹	۰/۵۸۷۵	۰/۸۲۶۴		R			ضریب تعیین
۰/۵۹۶۷	۰/۴۸۵۹	۰/۷۸۱۸		R <sup>2</sup>			ضریب تعیین تعدیل شده
۲/۱۰۰۱	۲/۲۱۱۸	۲/۱۴۳۵		D-W			آماره دوربین - واتسون
۸۵۲۸۰	۵۷۸۶۲	۱۸۵۱۱۳		F- statistic			آماره F
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰		Prob			احتمال آماره F

### نتیجه آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم پژوهش: الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کمتر شدن مدیریت سود شرکت هایی که مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، می شود. نتایج حاصل از مدل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق

اقدام تعهدی اختیاری |DA|، اقدام تعهدی اختیاری مثبت (DA+) و اقدام تعهدی اختیاری منفی (DA-) در جدول شماره ۲) ارائه شده است.

ضریب تعیین تعدیل شده نشان می دهد، حدود ۷۴/۴۲، ۵۰/۲۵ و ۵۹/۵۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته شرکت های مورد بررسی توسط متغیر های مستقل و کنترلی قابل تبیین و توضیح است. علاوه بر این، آماره دوربین واتسون نشان دهنده عدم وجود خطای خود همبستگی بین متغیرهای مدل است. آماره F در هر یک از سطوح به ترتیب برابر با ۱۳/۲۹۱۲، ۷/۵۱۴۶، ۹/۷۴۸۲ و میزان احتمال آن که برابر با (۰/۰۰۰۰) می باشد، نشان می دهد مدل رگرسیون فوق با ۹۹ درصد اطمینان درست می باشد و در کل مدل رگرسیون از معناداری بالایی برخوردار است.

با توجه به نتایج جدول شماره ۲)، ضریب متغیر مستقل مجازی حق الزحمه حسابرسی (D\_amount) در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقدام تعهدی اختیاری |DA|، برابر با (-۰/۰۶۷۲) است. اما سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۱۷۰۹) و بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه دوم پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقدام تعهدی اختیاری، رد می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) سازگار می باشد.

همچنین ضریب متغیر مستقل مجازی حق الزحمه حسابرسی در سطح مدیریت سود بر مبنای اقدام تعهدی اختیاری مثبت (DA+)، برابر با (-۰/۰۲۶۰) است. سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۷۲۰) و بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، بنابراین فرضیه دوم پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای اقدام تعهدی اختیاری مثبت، رد می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) مغایر می باشد. در نهایت ضریب متغیر مستقل مجازی حق الزحمه حسابرسی در سطح مدیریت سود بر مبنای اقدام تعهدی اختیاری منفی (DA-)، برابر با (۰/۰۱۶۷) است. سطح معناداری این متغیر برابر با (۰/۰۸۹۶) و بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ است، در نتیجه فرضیه دوم پژوهش در سطح مدیریت سود بر مبنای اقدام تعهدی اختیاری منفی، رد می گردد. نتیجه فوق با نتایج (چن، ۲۰۱۶) مغایر می باشد.

جدول ۲) نتایج آزمون فرضیه دوم

DA-		DA+		DA		نماد	متغیر
احتمال	ضریب	احتمال	ضریب	احتمال	ضریب		
۰/۷۴۴۲	-۰/۰۰۰۴	۰/۰۱۰۴	-۰/۷۱۴۹	۰/۰۰۰۰	-۲۹۵۷۷	c	عرض از مبدأ
۰/۰۸۹۶	۰/۰۱۶۷	۰/۰۷۲۰	-۰/۰۲۶۰	۰/۱۷۰۹	-۰/۰۶۷۲	D_amount	متغیر حق الزحمه حسابرسی
۰/۰۹۹۹	-۰/۰۰۲۵	۰/۰۱۵۹	۰/۰۲۷۱	۰/۰۰۰۰	۰/۱۰۹۰	Size	اندازه شرکت
۰/۷۸۳۶	۰/۰۰۶۴	۰/۴۲۶۸	۰/۰۴۰۰	۰/۰۰۴۸	۰/۴۶۶۳	Lev	اهرم مالی
۰/۱۲۸۹۷	-۰/۰۱۲۲	۰/۶۰۷۹	-۰/۰۰۹۸	۰/۰۱۶۶	-۰/۱۲۳۹	Turnover	گردش مالی کل دارایی ها
۰/۰۰۰۰	-۰/۲۶۶۸	۰/۰۰۰۰	-۱/۰۰۴۹	۰/۰۰۰۰	-۸۲۸۴۶	CFO	نسبت جریان وجوه نقد عملیاتی

DA-		DA+		DA		نماد	متغیر
احتمال	ضریب	احتمال	ضریب	احتمال	ضریب		
۰/۷۵۵۴	-۰/۰۰۴۲	۰/۰۲۴۸	۰/۰۶۳۱	۰/۰۲۳۱	۰/۰۲۷۵۸	D_Loss	زیان
۰/۰۰۰۰	-۰/۱۹۵۹	۰/۰۰۰۰	۰/۸۵۵۹	۰/۰۰۰۰	۷/۴۳۵۴	ROA	نرخ بازده دارایی ها
۰/۰۰۰۰	-۰/۰۰۱۵	۰/۳۷۱۸	۰/۰۰۲۵	۰/۰۲۶۷	۰/۰۱۰۴	MB	ارزش شرکت
۰/۱۵۰۰	۰/۰۰۰۲	۰/۰۵۲۴	۰/۰۰۰۴	۰/۰۰۲۷	۰/۰۰۳۱	Growth	نرخ رشد فروش
۰/۰۶۲۰	۰/۰۰۰۵	۰/۰۶۳۷	۰/۰۰۱۵	۰/۰۰۰۰	۰/۰۱۲۳	Age	عمر شرکت
۰/۳۲۵۰	۰/۰۱۲۴	۰/۷۹۰۸	-۰/۰۰۶۵	۰/۸۴۰۹	۰/۰۱۹۱	D_big	موسسه حسابرسی بزرگ
۰/۰۹۴۹	-۰/۰۱۵۷	۰/۰۸۰۸	۰/۰۲۸۰	۰/۰۱۷۰	۰/۱۲۱۸	D_expert	تخصص صنعت حسابرسی
۰/۴۵۲۴	-۰/۰۰۸۹	۰/۱۹۲۱	-۰/۰۲۴۵	۰/۰۱۷۴	-۰/۱۴۴۲	D_newaudit	تغییر حسابرسی
۰/۴۵۰۸	-۰/۰۰۲۷	۰/۰۶۰۴	-۰/۰۰۹۱	۰/۰۱۴۷	-۰/۰۴۳۹	Tenure	دوره تصدی حسابرسی
۰/۰۰۰۰	-۰/۰۸۸۳	۰/۴۸۰۱	-۰/۰۷۲۶	۰/۱۵۲۱	-۰/۲۱۱۱	import	اهمیت مشتریان حسابرسی
۰/۱۱۷۷	۰/۰۲۲۰	۰/۶۲۲۰	-۰/۰۲۴۲	۰/۳۲۵۷	۰/۰۸۶۸	Industry	متغیر مجازی صنعت
۰/۰۶۳۹	-۰/۰۱۶۱	۰/۰۰۰۹	۰/۱۶۲۹	۰/۲۸۵۸	-۰/۲۵۶۵	Year	متغیر مجازی سال
تاثیرات خاص قسمت دوم جدول:							
۰/۶۸۳۶	۰/۶۱۱۶	۰/۸۰۴۸				R	ضریب تعیین
۰/۵۹۵۳	۰/۵۰۲۵	۰/۷۴۴۲				R <sup>2</sup>	ضریب تعیین تعدیل شده
۱/۹۵۵۲	۲/۱۱۴۲	۲/۱۷۲۵				D-W	آماره دوربین - واتسون
۹/۷۴۸۲	۷/۵۱۴۶	۱۳/۲۹۱۲				F- statistic	آماره F
۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰	۰/۰۰۰۰				Prob	احتمال آماره F

### بحث و نتیجه گیری

تمایل مدیران به اعمال مدیریت سود برای نشان دادن وضعیت مطلوب شرکت و پایداری سود و در نتیجه ارائه اطلاعات نادرست به سهامداران آسیب جدی به اعتماد سهامداران وارد خواهد ساخت. در این میان به منظور ارزیابی صحت و قابل اتکا بودن اطلاعات و گزارشات مالی نیاز به حسابرسی صورتهای مالی توسط حسابرسان مستقل می باشد. با توجه به این که حق الزحمه حسابرسان توسط مدیران پرداخت می شود، این احتمال وجود دارد که مدیران برای اعمال مدیریت سود و پنهان کردن دستکاری

سود، از طریق مواردی نظیر تهدید به تغییر حسابرس یا کاهش خدمات غیر حسابرسی و مبلغ حق الزحمه حسابرسی متوسط، بر روی استقلال و کیفیت حسابرسی توسط حسابرسان تاثیر منفی بگذارند. در نتیجه لازم است رابطه بین مدیریت سود و افشای هزینه ها و حق الزحمه های حسابرسی به منظور ارائه اطلاعات جهت تصمیم گیری بهتر استفاده کنندگان این صورت های مالی، بررسی و مشخص شود. هدف کلی از انجام این پژوهش بررسی تاثیر الزام آئین نامه حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی (جامعه حسابداران رسمی ایران) بر مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

با توجه به این که سطح معناداری حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در سطح متغیر وابسته مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری و اقلام تعهدی مثبت کمتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، در این حالت فرضیه اول تایید می گردد و با اطمینان ۹۵ درصد می توان نتیجه گرفت؛ که الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی تاثیر منفی و معناداری بر مدیریت سود شرکت ها در دوره بعد از الزام دارد. به عبارت دیگر می توان گفت که الزام جامعه حسابداران رسمی ایران موجب کاهش در مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری و اقلام تعهدی مثبت می گردد از سوی دیگر، با توجه به این که سطح معناداری حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در سطح متغیر وابسته مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، در این حالت فرضیه اول رد می گردد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که الزام جامعه حسابداران رسمی ایران موجب کاهش در مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی نمی گردد. این نتایج با نتایج تحقیق انجام شده توسط چن (۲۰۱۶)، سازگار می باشد. چن در این پژوهش به بررسی " تاثیر الزامات افشای اجباری و افشای انواع حق الزحمه حسابرسی بر مدیریت سود شرکت های تایوانی " پرداخت. در این بررسی با توجه به الزام توسط قانون گذاران تایوانی مبنی بر رعایت محدوده حق الزحمه حسابرسی تعیین شده در افشای حق الزحمه های حسابرسی، دوره های مورد بررسی به دو زیر دوره اصلی یعنی سال های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۸ به عنوان دوره قبل از الزام و سال های ۲۰۰۹ تا ۲۰۱۲ به عنوان سال های بعد از الزام تقسیم شد. نتایج پژوهش نشان داد که در دوره بعد از الزام توسط قانون گذاران تایوانی، مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری، اقلام تعهدی مثبت در شرکت های نمونه مورد بررسی کاهش پیدا می کند. اما مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری منفی کاهش پیدا نمی کند.

به دلیل این که سطح معناداری حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در سطح متغیر وابسته مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، در این حالت فرضیه دوم رد می گردد. بنابراین می توان نتیجه گرفت؛ که الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کاهش در مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری شرکت هایی که مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، نمی شود. این نتایج با نتایج تحقیق انجام شده توسط چن (۲۰۱۶)، سازگار می باشد. که نشان داد در دوره بعد از الزام توسط

قانون گذاران تایوانی، در شرکت هایی که دارای مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری نسبت به سایر شرکت ها هستند، مدیریت سود بر مبنای قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری کاهش پیدا نمی کند. از سوی دیگر، با توجه به این که سطح معناداری حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در سطح متغیر وابسته مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت و اقلام تعهدی اختیاری منفی بیشتر از سطح خطای ۰/۰۵ می باشد، در این حالت فرضیه دوم رد می گردد. بنابراین می توان نتیجه گرفت؛ که الزام جامعه حسابداران رسمی ایران به افشای حق الزحمه پایه خدمات حسابرسی موجب کاهش در مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت و اقلام تعهدی اختیاری منفی شرکت هایی که مبلغ حق الزحمه حسابرسی بیشتری دارند، نمی شود. این نتایج با نتایج تحقیق انجام شده توسط چن (۲۰۱۶) که نشان داد در دوره بعد از الزام توسط قانون گذاران تایوانی، در این شرکت ها مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی اختیاری مثبت و اقلام تعهدی اختیاری منفی کاهش پیدا می کند. و این الزام موجب کاهش آن ها می گردد، مغایر می باشد.

#### پیشنهادات برای پژوهش های آتی

- ۱- تاثیر اندازه شرکت صاحبکار و اهمیت مشتریان حسابرس در تعیین حق الزحمه حسابرسی
- ۲- بررسی تاثیر تخصص صنعت و دوره تصدی حسابرس در کاهش مدیریت سود
- ۳- بررسی تاثیر افشای حق الزحمه حسابرسی بر مدیریت سود با تاکید بر چرخه عمر شرکت، نوع صنعت و اندازه موسسه حسابرسی
- ۴- در این پژوهش برای برآورد اقلام تعهدی اختیاری از مدل «تعدیل شده جونز با شاخص عملکرد» ارائه شده توسط (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵) استفاده شده است، پیشنهاد می شود در پژوهش های آتی از مدل های دیگر نیز استفاده شود.

#### فهرست منابع

۱. ابراهیمی کردلر، علی، سیدی، سید عزیز. (۱۳۸۷). "نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری". *حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۴، صص ۱۶-۳.
۲. تنانی، محسن، نیکبخت، محمد رضا. (۱۳۸۹). "آزمون عوامل موثر بر حق الزحمه حسابرسی صورت های مالی". *پژوهش های حسابداری مالی*، دوره ۲، شماره ۲(۴)، صص ۱۱۱-۱۳۲.
۳. رجبی، روح الله، محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). "هزینه های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل". *حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۵، شماره ۵۳، صص ۵۲-۳۵.
۴. نمازی، محمد، بایزیدی، انور، جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، انجمن حسابداری ایران، سال سوم، شماره ۹، صص ۱۸-۱.

۵. نونهال نهر، علی اکبر، جبارزاده کنگرلویی، سعید، یعقوب پور، کریم. (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسي و قابلیت اتکای اقلام تعهدی". *حسابداری و حسابرسي*، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۵۵-۷۰.

6. Alali, F. (2011). "Audit fees and discretionary accruals: Compensation structure effect". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 2, pp. 90-113.
7. Chen, C. Y., Lin, C. J., and Lin, Y. C. (2008). "Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: does long auditor tenure impair earnings quality?". *contemporary accounting research*, Vol. 25, No. 2, pp. 415-445.
8. Chen, C. S. (2016). "The effect of mandatory disclosure requirements and disclosure types of auditor fees on earnings management". *A journal of asia pacific management review*, Vol. 21, No. 4, pp. 181-195.
9. Cohen, D. A., Dey, A., and Lys, T. Z. (2008). "Real and accrual-based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods". *The accounting review*, Vol. 83, No. 3, pp. 757-787.
10. Demski, J. S., Seieringa, R. J. (1974). "A cooperative Formulation of the Audit Choice problem". *The Accounting Review*, Vol. 49, No. 3, pp. 506-513.
11. Holthausen, R. W., Watts, R. L. (2001). "The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, No. 1(3), pp. 3-75.
12. Huang, S. Y., Lin, C. C., and Tien, K. M. (2012). "The relationship among the CPA firms change, audit fee discount and audit quality". *Chaoyang business and management review*, Vol. 11, No. 2, pp. 43-76.
13. Kothari, S. P., Leone, A. J., and Wasley, C. E. (2005). "Performance matched discretionary accrual measures". *Journal of accounting and economics*, Vol. 39, No. 1, pp. 163-197.
14. Palmrose, Z. (1986). "Audit fees and auditor size: further evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 1, PP. 97-110.
15. Paul, B., Gopal, V. K., Hye, L.S. and Jesus, M. S. (2013). "Is The Ceo's In-House Experience Informative About Audit Risk?". Available at Ssrn: [Http://Ssrn.Com/Abstract=2290311](http://Ssrn.Com/Abstract=2290311) Or [Http://Dx.Doi.Org/10.2139/Ssrn.2290311](http://Dx.Doi.Org/10.2139/Ssrn.2290311).
16. Roychowdhury, S. (2006). "Earnings management through real activities manipulation". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 42, No. 3, PP. 335-370.
17. Sanjaya, P. S., Saragih, M. F. (2012). "The Effect of Real Activities Manipulation on Accrual Earnings Management: The Case in Indonesia Stock Exchange (IDX)". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 8, No. 9, pp. 1291-1300.
18. Titman, S., Trueman, B. (1986). "Information Quality and the Valuation of New Issues". *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 8, No. 2, pp. 159-172.



## Investigating the effect of regulations requiring fees of audit services based (IACPA) on discretionary accruals-based earnings management companies listed in Tehran Stock Exchange

Reza Jamei (PhD)<sup>1</sup> ©

Faculty Member University of Kurdistan(UOK), Iranian Certified Public Accountant (ICPA), Iran

Kaveh Nosrati<sup>2</sup>

Master of Accounting, University of Kurdistan, Iran

(Received: 7 February 2018; Accepted: 1 May 2018)

The main objective of this study was to investigate the effect of regulations of the base fees of audit services (Iranian Association of Certified Public Accountants) on discretionary accruals-based earnings management of listed companies in Tehran Stock Exchange. The sample period undertaken for this study is a period of seven years from 2010 to 2016 and include 59 listed companies in Tehran Stock Exchange. It also includes observation and investigation of 413 firms during that period. To test the hypothesis, the statistical models such as multivariate linear regression model and panel data with fixed effects model were used. The results of statistical models show that, the base fees regulations of audit services have a significant negative impact on absolute discretionary accruals-based earnings management and has positive discretionary accruals and causes to decrease. The findings also show that, Negative discretionary accruals-based earnings management will not be reduced in the period after mandatory of regulations. Moreover, this things do not causes to reduce the discretionary accruals-based earnings management firms that pay higher audit fees.

**Keywords:** Regulations audit fees, earnings management, discretionary accruals, Iranian Association of Certified Public Accountants.

<sup>1</sup> r.jamei@uok.ac.ir © (Corresponding Author)

<sup>2</sup> kavehnosrati84@gmail.com