

## تغییر مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی (تحلیلی در بازار سرمایه ایران)

میلاذ مرشدی<sup>۱</sup>، سعید مرادپور<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> کارشناس ارشد حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران (نویسنده مسئول)

<sup>۲</sup> مربی، مدیریت مالی، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

### چکیده

هدف این مقاله، بررسی رابطه بین تغییر مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی می‌باشد. برای آزمون تجربی متغیرها، مدیریت سود به وسیله ارقام تعهدی اختیاری بر اساس مدل دیچو و دیچو (۲۰۰۲) و مک نیکولز (۲۰۰۲) اندازه‌گیری شده و اظهارنظر حسابرس نیز از طریق تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس سنجیده شده است. این پژوهش از حیث هدف از نوع کاربردی و بر اساس چگونگی به دست آوردن داده‌های مورد نیاز از نوع توصیفی می‌باشد. روش تحقیق از نوع همبستگی است که برای تحلیل داده‌ها از روش رگرسیون چندگانه استفاده شده است. به منظور انجام محاسبات مربوط به مدل رگرسیون چندگانه و تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Eviews و Stata استفاده شده است. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش حذف سیستماتیک، نمونه‌ای متشکل از ۸۷ شرکت از شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در دوره زمانی ۱۳۸۴ تا ۱۳۹۴ مورد بررسی قرار گرفتند. یافته‌های تحقیق بیانگر وجود رابطه معنادار میان مؤلفه‌های مختلف تغییر مدیریت سود و مدت تصدی حسابرس با اظهارنظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی می‌باشد.

**واژه‌های کلیدی:** اظهارنظر حسابرسی، تغییر مدیریت سود، مدت تصدی حسابرس.

## ۱- مقدمه

به اعتقاد اسپچیر (۱۹۸۹) مدیریت سود مداخله‌ی هدفمند در فرآیند گزارشگری مالی برون سازمان شرکت به قصد کسب منافع شخصی است. بلکویی (۲۰۰۴) معتقد است مدیریت سود بخشی از حسابداری طراحی شده است؛ یعنی ایجاد هدف و تصویر از پیش‌ساخته برای انتقال اطلاعات با به‌کارگیری اطلاعات حسابداری است. هموارسازی سود، مدیریت سود، حسابداری ساختگی و قصورهای سیستم حسابداری جنبه‌های مختلف حسابداری طراحی شده هستند. طبق تحقیقات دی‌جورج و دیگران (۱۹۹۹) سرمایه‌گذاران و مدیران شرکت‌ها به دقت به گزارشگری سود شرکت توجه می‌کنند. مدیریت از اهمیت سود برای ذی‌نفعان شرکت آگاهی دارد و پاداش خود را پیامد طبیعی سود حسابداری می‌داند. نتایج تحقیق بال و براون (۱۹۶۸) نشان داد که تغییرات سود حسابداری و قیمت سهام هم جهت و مرتبط هستند؛ یعنی اطلاعات سود حسابداری دربرگیرنده‌ی عواملی است که بر قیمت سهام مؤثر بوده و می‌تواند سودمند واقع شود.

از طرفی با تشکیل جامعه حسابداران رسمی و رونق بازار حسابرسی کشور، تغییر حسابرس از بخش دولتی به بخش خصوصی افزایش یافته است. این موضوع هر چند می‌تواند از دیدگاه تئوری‌های اقتصادی، رقابت در حسابرسی و کیفیت حسابرسی را افزایش دهد؛ اما موجب تنزل استقلال حسابرسی نیز می‌شود. شواهد تحقیقات گذشته در کشور نشان می‌دهد با افزایش تغییر حسابرس، تغییر در اظهارنظر حسابرس نیز افزایش یافته است. این موضوع می‌تواند تهدیدی برای حرفه حسابرسی و استقلال حسابرس، به حساب آید. اظهارنظر حسابرس تحت تأثیر عوامل مختلفی است. این عوامل شامل عواملی نظیر اندازه شرکت مورد رسیدگی، اندازه حسابرس، ریسک مالی شرکت مورد رسیدگی، سودآوری آن و امثالهم می‌باشد؛ اما فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس، ادعان دارد که حسابرس در راستای منافع خود و مدیریت واحد تجاری مورد رسیدگی اظهارنظر و گزارش خود را ارائه می‌نماید. هر چه کیفیت حسابرسی افزایش یابد، کیفیت اطلاعات حسابداری نیز افزایش می‌یابد. پژوهش‌های مختلف نشان داده‌اند شرکت‌هایی که حسابرسان بزرگ و با کیفیت دارند، مدیریت سود در آن‌ها کمتر از شرکت‌هایی بوده است که توسط مؤسسات حسابرسی کوچک حسابرسی شده‌اند. از این رو نقش حسابرسی در کنترل و دست‌کاری ارقام تعهدی و در نتیجه گزارش سودهای مدیریت شده توسط مدیران از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (بنی‌مهد و همکاران، ۱۳۹۱).

هدف پژوهش حاضر آن است تا رابطه بین تغییر مدیریت سود و اظهارنظر حسابرسان در حسابرسی بخش خصوصی را بررسی نماید و به گونه‌ای تجربی به تحلیل‌گران مالی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، جامعه حسابداران رسمی کشور و سازمان بورس اوراق بهادار نشان دهد که آیا تغییر مدیریت سود بر کیفیت حسابرسی تأثیرگذار است یا خیر. پرسش اصلی این تحقیق نیز آن است که تا چه اندازه اظهارنظر حسابرس تحت تأثیر فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس قرار دارد؟

بنابراین فقدان پژوهش کافی درباره فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابداری و هم چنین عدم تفکیک محتوایی مدیریت از مالکیت این انگیزه را به وجود آورد که برای اولین بار اثر تغییر مدیریت سود و اثر مدت تصدی حسابرس بر اظهارنظر حسابرس را بررسی نماییم. نتایج پژوهش حاضر می‌تواند مورد استفاده به تحلیل‌گران مالی، استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی، جامعه حسابداران رسمی و سازمان بورس اوراق بهادار قرار گیرد و ایده‌های جدید برای تحقیقات آتی فراهم آورد. ادامه مقاله به بررسی مبانی نظری، پیشینه پژوهش، روش‌شناسی تحقیق و نتایج تحقیق می‌پردازد.

## ۲- ادبیات و پیشینه تحقیق

## ۲-۱- مدیریت سود

توانایی ایجاد تغییر در روش‌های حسابداری، به دلیل عدم الزام روش‌های یکنواخت، همچنین امکان دسترسی انحصاری مدیران به بخشی از اطلاعات مالی و نیز ویژگی حسابداری تعهدی انگیزه‌هایی نظیر: (انگیزه‌های بازار سرمایه، انگیزه‌های قراردادی (بدهی)، انگیزه‌های قراردادی، انگیزه‌های مالیاتی، انگیزه‌های سیاسی، انگیزه‌های شخصی) را در مدیریت به وجود می‌آورد که با

اعمال روش‌های مختلف (مدیریت سود واقعی و مدیریت اقلام تعهدی) در جهت منافع خود و در جهت تضاد با منافع سایر گروه‌ها، سود را دست‌کاری نماید.

## ۲-۲- تعداد بند اظهارنظر حسابرس

وجود بندهای اظهارنظر در گزارش حسابرسی از الزامات و مقررات حسابرسی ناشی می‌شود که برخی از محققان بندهایی که حسابرس در ارتباط با تداوم فعالیت صاحبکار در گزارش خود منظور نموده و میزان صحت این بندها در پیش‌بینی ورشکستگی صاحبکار به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند از قبیل کراسول و همکاران (۲۰۰۲)؛ برخی نوع گزارش حسابرسی (شامل مقبول، مشروط، مردود و عدم اظهارنظر) را در نظر گرفته‌اند، از قبیل لی و همکاران (۲۰۰۸)؛ و برخی دیگر نظیر ابراهیمی و سیدی (۱۳۸۷) تعداد بندهای اظهارنظر حسابرس را به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در نظر گرفته‌اند. گزارش حسابرسی شامل مواردی از قبیل مشاهدات و اظهارنظر در مورد مسائل مهم توسط حسابرس می‌باشد تا برای پشتیبانی از نتایج به دست آمده از عملیات حسابرسی به کار گرفته شود. این امور زمانی که نتیجه عملیات حسابرسی شامل اظهارنظر حسابرسی مقبول، مشروط و یا مردود باشد به کار گرفته می‌شود. شواهد نشان می‌دهد که دریافت گزارش حسابرسی مقبول حسابرسی را به تأخیر خواهد انداخت (داد و همکاران، ۱۹۸۴). همچنین انتظار می‌رود که هر چقدر تعداد بندهای اظهارنظر در گزارش حسابرسی بیشتر باشد، میزان تأخیر در ارائه‌ی گزارش حسابرسی نیز طولانی‌تر باشد، این تا حدی به این دلیل است که انتظار می‌رود حسابرسان هنگام پیدا کردن و یا مردود شدن در مورد وجود اخلاص یا بی‌نظمی در صورت‌های مالی آزمون‌های خود را افزایش دهند (لونتیسی و همکاران، ۲۰۰۵).

## ۳-۲- عوامل تأثیرگذار بر اظهارنظر حسابرس

عوامل تأثیرگذار بر قضاوت و اظهارنظر حسابرس برخاسته از ویژگی‌های حسابرس و محیط فعالیت حرفه‌ی حسابرسی است. این عوامل اثرگذار بر اظهارنظر حسابرس عبارتند از:

۱. **منابع انسانی:** بر اساس تحقیق دریجر و رایس (۱۹۹۹) شرکت‌های خدماتی عمدتاً بر اساس مهارت‌های کارکنان شکل گرفته‌اند. توان فکری و اندیشه‌های کارکنان در سازمان به عنوان سرمایه‌ی نهفته و راکد است. تغییرات فنی سازمان‌ها را مجبور به توسعه‌ی شایستگی‌های نیروی انسانی می‌کند که عاملی مهم در دستیابی به موفقیت و کسب مزیت رقابتی است.
  ۲. **تخصص حسابرس در صنعت:** تجربه نشان داده است که مهارت (تخصص) در صنعت خاص، کیفیت گزارش‌های حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد.
  ۳. **وابستگی اقتصادی حسابرس:** وابستگی مالی حسابرس به مشتریان و قرار گرفتن آن‌ها در وضعیت وسوسه‌انگیز نیز می‌تواند انگیزه‌ای برای چشم‌پوشی از تحریفات بااهمیت ایجاد کند (یعقوب نژاد و امیری، ۱۳۸۸).
  ۴. **چرخش حسابرس:** فرضیه همسویی منافع مدیریت و حسابرس اذعان دارد به دلیل آن که کار حسابرسی مستلزم ارتباط نزدیک حسابرس با مدیران واحد تجاری است، حسابرسان ممکن است در انجام وظیفه خود، استقلال خود را حفظ نکرده و کار خود را به درستی انجام ندهند و به عبارتی در راستای منافع خود و مدیران عمل کنند.
- نگرانی ناشی از آثار روابط درازمدت حسابرس و صاحبکار بر استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی موجب تدوین قوانینی مبنی بر محدود کردن این روابط شده است (لی، ۲۰۰۷).
- طرح چرخش مؤسسات و شریک حسابرس بر سه عامل تأثیرگذار مؤثر است که هر یک از این عوامل خود موجب تغییر در کیفیت خدمات حسابرسی می‌شوند:
۱. ارتباط با مدیریت صاحبکار

۲. توجه به فرایند حسابرسی سال‌های قبل

۳. اشتیاق برای راضی نگه‌داشتن صاحبکار

چرخش اجباری حسابرسی برای استحکام استقلال حسابرسی و کاهش در وقوع شکست‌های حسابرسی مکرراً پیشنهاد شده است. 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 حسابرسی 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، 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، ۲۰۰۸).

## ۲-۴- پیشینه تجربی پژوهش

فرانکل و همکاران (۲۰۰۲) نشان داد هر چه وابستگی میان حسابرسی و صاحبکار بیشتر باشد، کیفیت حسابرسی کمتر است. آن‌ها یکی از معیارهای ارزیابی استقلال را نسبت حق‌الزحمه خدمات غیر حسابرسی به کل حق‌الزحمه موسسه حسابرسی معرفی نمودند.

سالیوان (۲۰۰۲) نشان داد که ساختار مدیریت و میزان دخالت مدیران غیر موظف بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی اثرگذار است. او دریافت که مدیران غیر موظف، حسابرسان را تشویق به شفاف‌سازی بیشتر می‌نمایند.

کیم و همکاران (۲۰۰۳) نشان داده‌اند که تفاوت اثربخشی مؤسسات حسابرسی بزرگ با مؤسسات حسابرسی کوچک از تضاد بین منافع مدیران شرکت‌ها و حسابرسان در گزارشگری نشأت می‌گیرد. حفظ بی‌طرفی حسابرسان، منجر به بروز تضاد بین مدیران و حسابرسان می‌شود.

کریستن سن و دمسکی (۲۰۰۴) در تحقیقی اثر محافظه‌کاری و کیفیت حسابرسی را بر ارزش سهام شرکت‌ها در بازار را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند که ارزش سهام صاحبکاران با انتخاب نوع حسابرسی مشخص، تغییر می‌نماید.

هنوک (۲۰۰۵) در تحقیق خود به بررسی رابطه بین کیفیت خدمات مؤسسات حسابرسی و اندازه مؤسسات حسابرسی پرداخت و پی برد که مؤسسات حسابرسی بزرگ همیشه خدمات بهتری نسبت به مؤسسات کوچک ارائه نمی‌دهند.

بیر و شریدهار (۲۰۰۶) رابطه بین قیمت سهام در بازار و کیفیت گزارش حسابرسی را بررسی نمودند. در این تحقیق نشان داده شده که بین قیمت سهام در بازار و کیفیت گزارش حسابرسی رابطه مثبت و معنی‌دار وجود دارد؛ یعنی هر چه گزارش حسابرسی با کیفیت باشد قیمت سهام در بازار افزایش می‌یابد.

مایر و همکاران (۲۰۰۷) اثر ارتباط میان حسابرسی و مدیریت را بر کیفیت حسابرسی بررسی نمودند. به عقیده آن‌ها هر چه مدت تصدی حسابرسی افزایش یابد، حسابرسی و مدیریت صاحبکار با هم ارتباط نزدیک‌تری پیدا می‌کنند و این موضوع باعث کاهش کیفیت حسابرسی می‌شود.

جنکیس و ولری (۲۰۰۸) رابطه بین مدت تصدی حسابرسی و گزارش سودهای محافظه‌کارانه را بررسی نمودند. آن‌ها دریافتند در سال‌های اول مدت تصدی حسابرسی در مقایسه با سایر سال‌ها، ارتباط قوی‌تری میان محافظه‌کاری حسابداری در گزارش سود و مدت تصدی حسابرسی وجود دارد.

چن و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی در چین دریافتند که با ادغام یک موسسه حسابرسی چینی با یکی از مؤسسات بزرگ حسابرسی (موسسه ارنست و یانگ) صاحبکار حسابرسی خود را تغییر داده و مؤسسات حسابرسی کوچک و ضعیف را برای دریافت گزارش حسابرسی مقبول در مقابل کیفیت پایین حسابرسی انتخاب نموده‌اند.

چن و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی اثر چرخش شریک حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس چین نشان دادند که کیفیت حسابرسی در سه سال اول اجرای قانون چرخش حسابرسی، بهبود یافته است. هم چنین آن‌ها نشان دادند در استان‌هایی که بازار حسابرسی در آن‌ها رونق ندارد، کیفیت بالاتر است.

در پژوهش دیگر، فیرس و همکاران (۲۰۱۲) در بررسی چرخش حسابرسی و کیفیت حسابرسی دریافتند بعد از تدوین قانون چرخش حسابرسی، کیفیت حسابرسی افزایش یافته است.

سیپوریدو و اسپاتیس (۲۰۱۳) رابطه اظهارنظر حسابرسی با مدیریت سود را بررسی نمودند. آن‌ها نشان دادند که رابطه‌ای میان اظهارنظر حسابرسی و مدیریت سود وجود ندارد. هم چنین به عقیده آن‌ها نسبت سودآوری و اندازه شرکت از عوامل تعیین‌کننده اظهارنظر حسابرسی است.

تو (۲۰۱۲) رابطه بین تغییر مدیریت و تغییر حسابرسی را در چین مورد مطالعه قرار داد. او نشان داد رابطه‌ای مستقیم میان تغییر مدیریت و تغییر حسابرسی وجود دارد. به عقیده او این موضوع بر کیفیت حسابرسی تأثیر منفی می‌گذارد.

شی و همکاران (۲۰۱۳) در بررسی قانون تغییر حسابرسی در چین نشان دادند که بعد از تدوین این قانون کیفیت حسابرسی افزایش یافته است بر اساس قانون مذکور مدیران شرکت‌های چینی حق ندارند حسابرسی خود را در سال اول خدمت حسابرسی تغییر دهند. هم چنین طبق این قانون مدیران تا حداکثر ۵ سال می‌توانند از خدمات حسابرسان استفاده کنند.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که میان حق‌الزحمه حسابرسی بر اظهارنظر حسابرسی رابطه‌ای مثبت و معنی‌دار با گزارش مقبول حسابرسی دارد. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که میان حق‌الزحمه حسابرسی، اندازه صاحبکار، گزارش زیان توسط صاحبکار و سن شرکت مورد رسیدگی و صدور گزارش مقبول حسابرسی رابطه‌ای معنی‌دار وجود دارد. بر اساس نتایج پژوهش، حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ای مستقیم با صدور گزارش مقبول حسابرسی دارد.

بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی دریافتند که اندازه شرکت، سودآوری، نسبت بدهی، حق‌الزحمه حسابرسی و مالکیت دولتی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر رابطه معنی‌دار دارند. آن‌ها در پژوهش خود نشان دادند که پیچیدگی شرکت، تغییر حسابرسی با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر رابطه معنی‌دار ندارند. بر اساس نتیجه این پژوهش، رابطه مستقیم میان مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی می‌تواند ناشی از افزایش کیفیت حسابرسی در بخش خصوصی باشد.

لنگری (۱۳۷۹) در تحقیقی که در خصوص بررسی و اندازه‌گیری میزان کنترل کیفیت در حسابرسی مستقل ایران انجام داد به این موضوع پرداخت که آیا عوامل و ضوابط کنترل کیفیت شامل سرپرستی، آموزش، صلاحیت حرفه‌ای، استقلال، بررسی هم‌پیشگان و ... برای احراز کیفیت حسابرسی‌های انجام شده توسط سازمان حسابرسی رعایت می‌شود یا خیر.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹) در پژوهشی تأثیر چرخش مؤسسات حسابرسی را بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. منظور از چرخش مؤسسات حسابرسی جابه‌جایی و تعویض حسابرسان در دوره‌های زمانی حداکثر چهار ساله و کیفیت حسابرسی نیز حاصل شایستگی (توانایی کشف اشتباهات) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف‌شده) می‌باشد. نتایج تحقیق نشان داد که چرخش مؤسسات حسابرسی موجب کیفیت حسابرسی نمی‌شود.

علوی طبری و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی تأثیر تفاوت‌های جنسیتی را بر کیفیت حسابرسی مستقل نشان داد. برای تعیین کیفیت حسابرسی مستقل از سه معیار توانایی حل مسئله، ریسک و استقلال حسابرسی استفاده شد. نتایج تحقیق نشان داد که اگر چه تفاوت‌های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مسئله حسابرسی تأثیرگذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرسی و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرسی تأثیری ندارد.

سجادی و همکاران (۱۳۹۱) تأثیر تداوم انتخاب حسابرسی بر کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. آن‌ها نشان دادند که تداوم انتخاب حسابرسی تأثیر معناداری بر کیفیت حسابرسی ندارد. آن‌ها در این تحقیق برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی از شاخص اقلام تعهدی اختیاری استفاده نموده بودند.

## ۳- مدل و فرضیه‌های تحقیق

در این تحقیق، دو فرضیه زیر مورد بررسی و آزمون قرار گرفته است:

**فرضیه ۱:** میان تغییر مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرسی در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

$$COM = \alpha_0 + \beta_1 MAN + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 PROF + \beta_5 LOSS + \beta_6 FEE + \xi \quad (\text{رابطه ۱})$$

**فرضیه ۲:** میان مدت تصدی حسابرسی و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرسی در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

$$COM = \alpha_0 + \beta_1 TERM + \beta_2 SIZE + \beta_3 LEV + \beta_4 PROF + \beta_5 LOSS + \beta_6 FEE + \xi \quad (\text{رابطه ۲})$$

## • مدل تخمین متغیر مدیریت سود

مدیریت سود به عنوان اقدامات آگاهانه به عمل آمده توسط مدیریت برای رسیدن به اهداف خاص تعریف می‌گردد. بررسی ادبیات مبتنی بر مدیریت سود بیانگر این است که تعداد زیادی از پژوهشگران این حوزه از اقلام تعهدی اختیاری به عنوان شاخص مدیریت سود استفاده نموده‌اند (اسکات، ۲۰۰۳). از آنجا که پدیده مدیریت سود به طور مستقیم قابل اندازه‌گیری نیست اهمیت تبیین مدلی مناسب برای کشف و اندازه‌گیری آن آشکار می‌شود. اغلب تحقیقات دانشگاهی داخلی بر اساس نتایج تحقیق دچو و همکاران (۱۹۹۵) که معتقد است مدل تعدیل‌شده جونز از قدرت کشف بیشتری در مدیریت سود برخوردار است، از این مدل در آزمون مدیریت سود استفاده می‌کنند. اما رحمانی و همکارانش (۱۳۹۲) در تحقیقات خود با بررسی پنج مدل معتبر مدیریت سود نشان دادند، مدل تعدیل‌شده جونز در کشف مدیریت سود کارا نمی‌باشد و مدل دچو و دچو (دیچو و دچو ۲۰۰۲) و مک نیکولز (۲۰۰۲) در شناسایی و کشف مدیریت سود از اعتبار و دقت بیشتری برخوردار است.

## • مدل دچو و دچو (دیچو و دچو ۲۰۰۲) و مک

## نیکولز (۲۰۰۲)

ارتباط تئوریک اقلام تعهدی و جریان نقدی که جنبه‌های ارتباط وجه نقد و سود را در بر دارد و بسیاری از مشکلات رویکرد اقلام بنیادین حسابداری را برطرف نموده، نخستین بار توسط دچو و دیچو (۲۰۰۲) مطرح شد. مدل اندازه‌گیری آن‌ها نیاز به مفروضاتی درباره اقلام بنیادین حسابداری که مدیریت نشده‌اند، ندارد و ارتباط مستقیمی میان جریان نقدی و اقلام تعهدی دوره جاری ایجاد می‌کند. اما میان خطاهای برآورد دست‌کاری نشده و مدیریت سود عمدی تفاوتی قائل نمی‌شود. از سوی دیگر در مدل فوق چنین فرض می‌شود که اقلام تعهدی سرمایه در گردش، وجه نقد دریافتی و پرداختی را صرفاً یک دوره قبل یا دوره بعد به تعویق می‌اندازد.

لذا در این پژوهش برای آزمون تجربی متغیرها، مدیریت سود به وسیله اقلام تعهدی اختیاری بر اساس مدل دچو و دچو (دیچو و دچو ۲۰۰۲) و مک نیکولز (۲۰۰۲) به شرح زیر اندازه‌گیری می‌گردد:

(رابطه ۳)

$$ACC_t = \alpha_0 + \alpha_1 \Delta REV_{it} + \alpha_2 PPE_{it} + \alpha_3 CF_{t-1} + \alpha_4 CF_t + \alpha_5 CF_{t+1} + \varepsilon_t$$

که در آن:

$$Cft = \text{جریان وجه نقد سال } t-1, t \text{ و } t+1$$

#### ۴- روش تحقیق

این پژوهش، از دیدگاه تقسیم‌بندی تحقیقات بر حسب هدف، تحقیقی کاربردی است. از سوی دیگر، بر اساس چگونگی جمع‌آوری داده‌ها، این تحقیق توصیفی (غیرآزمایشی) است و با توجه به دسته‌بندی‌های مختلف تحقیقات توصیفی، تحقیق حاضر از نوع همبستگی خواهد بود.

داده‌ها و اطلاعات پژوهش از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مندرج در سامانه الکترونیکی اطلاعاتی سازمان بورس و اوراق بهادار و بانک‌های اطلاعاتی رایانه‌ای (نرم‌افزار ره آورد نوین) اقتباس شده است. آزمون فرضیه‌ها با استفاده از مدل رگرسیون خطی چند متغیره به کمک نرم‌افزار Stata و Eviews انجام شده است.

#### ۴-۱- جمعیت آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری این تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی ۱۳۸۴ الی ۱۳۹۴ می‌باشد. جامعه آماری، با پنج شرط زیر مورد تعدیل قرار گرفت. شرکت‌هایی در جامعه آماری قرار گرفتند که تمام شرایط زیر در مورد آن‌ها صدق کند:

۱. شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها یک موسسه خصوصی حسابرسی باشد.
  ۲. به منظور قابل مقایسه بودن اطلاعات سال مالی آن‌ها به ۲۹ اسفند، ختم شود.
  ۳. وقفه معاملاتی بیش از ۴ ماه نداشته باشند.
  ۴. اطلاعات مورد نیاز آن‌ها در دسترس باشد.
  ۵. جزء شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری مالی نباشند.
- با توجه به مجموعه شرایط فوق، ۸۷ شرکت در دوره زمانی تحقیق به عنوان نمونه انتخاب شدند.

#### ۴-۲- متغیرهای پژوهش

##### ۴-۲-۱- متغیر وابسته

- تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس (COM): این متغیر بر اساس تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس اندازه‌گیری می‌شود.

##### ۴-۲-۲- متغیرهای مستقل

- تغییر مدیریت سود (MAN): تغییر مدیریت سود، یک متغیر مصنوعی است که در برگزیده انتخاب رویه‌های حسابداری توسط مدیر جهت گزارش سود مطابق میل خود می‌باشد. در صورتی که مدیریت سود عامل واحد تجاری تغییری کرده باشد مقدار آن یک و در غیر آن صورت صفر می‌باشد.
- مدت تصدی حسابرس (TERM): این متغیر بر اساس تعداد دوره‌های مالی که یک موسسه حسابرسی مسئولیت حسابرسی یک واحد تجاری را به عهده داشته است اندازه‌گیری می‌شود.

##### ۴-۲-۳- متغیرهای کنترلی

- اندازه شرکت (SIZE): لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های هر شرکت در سال است.
- اهرم مالی (LEV): برای محاسبه آن از نسبت بدهی‌های بلندمدت به جمع دارایی‌های شرکت استفاده گردیده است.

- سودآوری (PROF): برای محاسبه سودآوری از نسبت سود قبل از مالیات به جمع دارایی‌ها استفاده شده است.
- گزارش زیان (LOSS): یک متغیر مصنوعی است که با یک و صفر نشان داده می‌شود. اگر شرکتی در یک سال زیان گزارش کند مقدار آن یک و در غیر آن صورت مقدار آن صفر است.
- حق الزحمه حسابرسی (FEE): حق الزحمه حسابرسی عبارت است از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی است.

## ۵- یافته‌های تحقیق

### ۵-۱- آزمون نرمال بودن داده‌ها

قبل از آزمون فرضیات تحقیق باید از نرمال بودن داده‌ها اطمینان پیدا کرد، برای آزمون نرمال بودن جملات خطا از آزمون‌های مختلفی می‌توان استفاده کرد. در این تحقیق از آزمون شاپیروویک استفاده شده است. در صورتی که اجزای باقی‌مانده از توزیع نرمال برخوردار باشند، می‌توان ادعا کرد که جامعه نیز دارای توزیع نرمال است. جدول شماره ۱ آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی را نشان می‌دهد.

H0: متغیرهای مدل نرمال هستند.

H1: متغیرهای مدل نرمال نیستند.

جدول شماره ۱: آزمون نرمال بودن

متغیر	شاپیروویک	سطح معناداری
جمله خطا فرضیه اول	۰/۳۶	۰/۷۲
جمله خطا فرضیه دوم	۱/۵۱	۰/۱۲

تست نرمال بودن متغیرها نشان‌دهنده نوع آمار مورد استفاده می‌باشد. چنانچه سطح معناداری در آزمون شاپیروویک بیشتر از ۵ درصد باشد می‌توان داده‌ها را با اطمینان نرمال فرض کرد. در غیر این صورت نمی‌توان گفت که داده‌ها توزیعشان نرمال است. پس با توجه به جدول فوق و مقادیر سطح معناداری برای متغیرها، فرض  $H1$  رد می‌شود و می‌توان گفت که توزیع متغیرها با احتمال خوبی نرمال است.

### ۵-۲- آزمون F لیمر

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون مربعات تعمیم‌یافته استفاده شده است. مدل رگرسیونی مورد استفاده در این پژوهش با استفاده از داده‌های ترکیبی برآورد شده است. لذا به منظور تعیین نوع داده‌های ترکیبی از آزمون F لیمر و هاسمن استفاده گردیده است.

H0: مدل داده‌های تلفیقی است.

H1: مدل داده‌های تابلویی است.

جدول شماره ۲: نتایج آزمون F لیمر

فرضیه	آزمون آثار	آماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
اول	F	۱۰/۹۳	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی
دوم	F	۱۳/۱۶	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی



همان طور که در جدول شماره ۲ قابل مشاهده است،  $p$ -value محاسبه شده برای آزمون  $F$  لیمر کوچکتر از ۵ درصد بوده و لذا فرض صفر آزمون مبنی بر استفاده از داده‌های تلفیقی رد شده و در مقابل فرض  $H_1$  یعنی استفاده از داده‌های تابلویی پذیرفته می‌شود. به منظور تعیین نوع داده‌های تابلویی نیز از آزمون هاسمن استفاده شده است.

### ۵-۳- آزمون هاسمن

آزمون هاسمن بر پایه‌ی وجود یا عدم وجود ارتباط بین خطای رگرسیون تخمین زده شده و متغیرهای مستقل مدل شکل گرفته است. اگر چنین ارتباطی وجود داشته باشد، مدل اثر ثابت و اگر این ارتباط وجود نداشته باشد، مدل اثر تصادفی کاربرد خواهد داشت. نتایج آزمون هاسمن در جدول شماره ۳ برای هر یک از مدل‌های پژوهش نشان داده شده است.

$H_0$ : مدل با اثرات تصادفی است.  
 $H_1$ : مدل با اثرات ثابت است.

جدول شماره ۳: نتایج آزمون هاسمن

فرضیه	خلاصه آزمون	آماره کای اسکوئر	معناداری	نتیجه آزمون
اول	دوره تصادفی	۰/۱۳	۰/۸۶	مدل آثار تصادفی
دوم	دوره تصادفی	۰/۱۴۷	۰/۸۴۳	مدل آثار تصادفی

طبق جدول شماره ۳ مقدار احتمال مربوط به این آماره از ۵ درصد بیشتر است، بنابراین مدل پژوهش بر روی متغیرهای مورد نظر بر اساس رویکرد داده‌های تابلویی با اثرات تصادفی تخمین زده می‌شود.

### ۵-۴- آزمون عدم ناهمسانی واریانس

برای بررسی ناهمسانی واریانس در داده‌های پانل، آزمون والد تعدیل شده‌ای را مطرح می‌کند که بر خلاف آزمون‌های دیگر در این رابطه، در صورت نقض فرض نرمال بودن اجزای خطا هم قابل کاربرد است و نتایج معتبری را به دست می‌دهد. نتایج حاصل از آزمون ناهمسانی واریانس در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

$H_0$ : متغیرهای مدل خود همبستگی و ناهمسانی واریانس ندارند.  
 $H_1$ : متغیرهای مدل خود همبستگی و ناهمسانی واریانس دارند.

جدول شماره ۴: نتایج آزمون عدم ناهمسانی واریانس

سطح معناداری	آزمون ناهمسانی واریانس‌ها			آزمون خود همبستگی		
	Chi2	سطح معناداری	ناهمسانی	F	سطح معناداری	خود همبستگی
اول	۰/۱۹	۰/۸۱۳	ندارد	۰/۰۸	۰/۹۴۳	ندارد
دوم	۰/۷۱	۰/۳۰۴	ندارد	۰/۵۵	۰/۵۰۹	ندارد

بررسی نتایج آزمون ناهمسانی واریانس‌ها حاکی از سطح معنی‌داری بیشتر از ۵ درصد بوده است. لذا فرض صفر رد نمی‌شود، این بدان معناست متغیرهای تحقیق دارای همسانی واریانس و عدم خود همبستگی می‌باشند.

## ۵-۵- نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

فرضیه اول پژوهش به صورت زیر است:

۱. فرض صفر: بین تغییر مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد.
۲. فرض مقابل: بین تغییر مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

جدول شماره ۵: نتایج مربوط به برآورد فرضیه اول پژوهش

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	Prob.
C	۰/۳۴۱	۰/۱۱۴۰۰۹	۲/۹۹۱	۰/۰۰۳
MAN	۰/۲۱۴	۰/۰۵۸۷۷۵	۳/۶۴۱	۰/۰۰۰
LEV	۰/۱۷۲	۰/۰۷۷۰۹۵	۲/۲۳۱	۰/۰۳۱
SIZE	۰/۵۷۴	۰/۲۰۳۳۳	۲/۸۲۳	۰/۰۰۹
PROF	۰/۱۳۶	۰/۰۳۵۳۹۸	۳/۸۴۲	۰/۰۰۰
LOSS	-۰/۲۸۲	۰/۱۰۶۶۹۷	-۲/۶۴۳	۰/۰۱۱
FEE	-۰/۶۹۴	۰/۱۸۶۶۰۹	-۳/۷۱۹	۰/۰۰۰
Beta	۰/۷۹۲	۰/۳۱۵۵۳۸	۲/۵۱	۰/۰۲۱
ضریب تعیین	۰/۳۶۴۷۰۲	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۴۶
آماره والد	۲۰/۱۹۶۸۶	آماره دوربین واتسون		۲/۲۸۵
سطح خطای آماره والد				
				۰/۰۰۰

همان‌گونه که نتایج مندرج در جدول شماره ۵ نشان می‌دهد آماره والد مدل رگرسیون برابر با ۲۰/۱۹۷ و P-Value محاسبه شده برای آن کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل در سطح اطمینان مورد نظر (۹۵ درصد) معنادار بوده و از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۳۴۶ می‌باشد. این عدد نشان می‌دهد که حدود ۳۵ درصد تغییرات متغیر وابسته را مجموعه متغیرهای مستقل مدل توضیح می‌دهد. همچنین آماره دوربین-واتسون (۲/۲۸۵) بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده و حاکی از عدم وجود مشکل خود همبستگی در مدل می‌باشد. در جدول شماره ۵، P-value محاسبه شده برای تعامل بین مؤلفه‌های تغییر مدیریت سود با تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی، کمتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از این رو فرض  $H_0$  رد شده و می‌توان نتیجه گرفت که اثر متغیر تغییر مدیریت سود بر تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی معنی دار است. بنابراین با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۵ فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود.

## ۵-۶- نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

فرضیه دوم پژوهش به صورت زیر است:

۱. فرض صفر: بین مدت تصدی حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود ندارد.
۲. فرض مقابل: بین مدت تصدی حسابرس و تعداد بندهای حسابرسی قبل از بند اظهارنظر حسابرس در مؤسسات خصوصی حسابرسی رابطه معنی‌دار وجود دارد.

جدول شماره ۶: نتایج مربوط به برآورد فرضیه دوم پژوهش

متغیر	ضرایب	خطای استاندارد	آماره Z	Prob.
C	۱/۰۳۱	۰/۳۴۱۵۰۴	۳/۰۱۹	۰/۰۰۱
TERM	۰/۸۴۳	۰/۲۳۰۸۹۶	۳/۶۵۱	۰/۰۰۰
LEV	۰/۲۹۶	۰/۱۰۷۵۵۸	۲/۷۵۲	۰/۰۰۹
SIZE	۰/۷۱۲	۰/۱۸۳۴۵۸	۳/۸۸۱	۰/۰۰۰
PROF	۰/۴۸۳	۰/۲۰۸۷۲۹	۲/۳۱۴	۰/۰۳۱
LOSS	-۰/۳۳	۰/۱۲۱۱۰۱	-۲/۷۲۵	۰/۰۱۶
FEE	-۰/۱۰۹	۰/۰۳۷۱۸۹	-۲/۹۳۱	۰/۰۰۴
Beta	۰/۵۱۲	۰/۱۵۹۳۰۳	۳/۲۱۴	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	۰/۴۳۲۱۸۹	ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۴۱۱
آماره والد	۹/۱۲۱۳۱	آماره دوربین واتسون		۲/۰۶۲
سطح خطای آماره والد				
۰/۰۰۰				

همان گونه که نتایج مندرج در جدول شماره ۶ نشان می‌دهد آماره والد مدل رگرسیون برابر با ۹/۱۲۳ و P-Value محاسبه شده برای آن کمتر از سطح خطای ۵ درصد است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که مدل در سطح اطمینان مورد نظر (۹۵ درصد) معنادار بوده و از اعتبار برخوردار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با ۰/۴۱۱ می‌باشد. این عدد نشان می‌دهد که حدود ۴۱ درصد تغییرات متغیر وابسته را مجموعه متغیرهای مستقل مدل توضیح می‌دهد. همچنین آماره دوربین- واتسون (۲/۰۶۲) بین ۱/۵ و ۲/۵ بوده و حاکی از عدم وجود مشکل خود همبستگی در مدل می‌باشد. در جدول شماره ۶، P-value محاسبه شده برای تعامل بین مؤلفه‌های مدت تصدی حسابرسان با تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در مؤسسات خصوصی حسابرسان، کمتر از سطح خطای ۵ درصد بوده و از این رو فرض  $H_0$  رد شده و می‌توان نتیجه گرفت که اثر متغیر مدت تصدی حسابرسان بر تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در مؤسسات خصوصی حسابرسان معنی‌دار است. بنابراین با توجه به نتایج مندرج در جدول شماره ۶ فرضیه دوم پژوهش نیز پذیرفته می‌شود.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

### ۶-۱- تحلیل نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

در آزمون فرضیه اول پژوهش رابطه میان تغییر مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در مؤسسات خصوصی حسابرسان مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان نتیجه گرفت که تغییر مدیریت سود بر تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در مؤسسات خصوصی حسابرسان تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و در نتیجه آن، فرضیه اول پژوهش پذیرفته می‌شود. از طرفی ضریب متغیر مدیریت سود حاکی از ارتباط مستقیم و مثبتی بین تغییر مدیریت سود و تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان می‌باشد. به عبارتی با افزایش تغییر مدیریت سود، تعداد بندهای حسابرسان قبل از بند اظهار نظر حسابرسان در مؤسسات خصوصی حسابرسان افزایش می‌یابد که می‌توان نتیجه گرفت فرضیه همسویی منافع بین مدیریت و حسابرسان رد می‌شود که این امر نشأت گرفته از کیفیت حسابرسان می‌باشد. نتایج پژوهش حاضر مخالف یافته‌های سیپوریدو و اسپاتیس (۲۰۱۳) می‌باشد. ولی با نتایج یافته‌های بنی مهد و همکاران (۱۳۹۱) مطابق می‌باشد.

## ۶-۲- تحلیل نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش

در آزمون فرضیه دوم پژوهش رابطه میان مدت تصدی حسابرِس و تعداد بندهای حسابرِس قبل از بند اظهارنظر حسابرِس در مؤسسات خصوصی حسابرِس مورد بررسی قرار گرفت. بر اساس نتایج به دست آمده می‌توان نتیجه گرفت که مدت تصدی حسابرِس بر تعداد بندهای حسابرِس قبل از بند اظهارنظر حسابرِس تأثیر معناداری دارد و در نتیجه فرض صفر یعنی عدم وجود ارتباط بین دو متغیر رد شده و می‌توان فرض مقابل را پذیرفت. بنابراین رابطه مستقیم و مثبتی بین دوره تصدی حسابرِس و تعداد بندهای حسابرِس قبل از بند اظهارنظر حسابرِس در مؤسسات خصوصی حسابرِس وجود دارد. به عبارتی افزایش دوره تصدی حسابرِس احتمال شناخت حسابرِس از واحد مورد رسیدگی را تقویت و تعداد بندهای حسابرِس قبل از بند اظهارنظر حسابرِس در مؤسسات خصوصی حسابرِس افزایش می‌یابد و می‌توان چنین استنباط کرد که تغییر اجباری حسابرِس تأثیری بر کیفیت حسابرِس ندارد و در نتیجه فرضیه همسویی منافع بین مدیریت و حسابرِس رد می‌شود که این امر نیز نشأت گرفته از کیفیت حسابرِس می‌باشد.

نتایج این پژوهش مخالف با نتایج تحقیقات سجادی و همکاران (۱۳۹۱)، مایر و همکاران (۲۰۰۷)، فرانکل و همکاران (۲۰۰۲)، شی و همکاران (۲۰۱۳)، فیرس و همکاران (۲۰۱۲) می‌باشد. ولی با نتایج تحقیقات حساس یگانه و همکاران (۱۳۸۹)، تو (۲۰۱۲) مشابهت دارد.

## ۶-۳- پیشنهادهای پژوهش

۱. شاید انتخاب متغیرهای دیگری به جای ارقام تعهدی اختیاری، به عنوان جایگزین مناسب متغیر وابسته مدیریت سود، مانند مقوله‌های زمان‌بندی فروش دارایی‌های ثابت، فروش سرمایه‌گذاری‌ها، کاهش یا افزایش هزینه‌های تحقیق و توسعه، تغییر در روش‌ها و برآوردهای حسابداری و می‌تواند به غنای بیشتر ادبیات مدیریت سود در ایران بیانجامد.
۲. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی ارتباط بین اظهارنظر حسابرِس و رفتار سرمایه‌گذاران بررسی گردد.
۳. پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی رابطه بین مدیریت سود و اظهارنظر حسابرِس در حسابرِس بخش خصوصی با تأکید بر نوع صنعت نیز انجام گیرد.

## منابع

۱. ابراهیمی‌کردلر، علی؛ سید عزیز سیدی، (۱۳۸۷)، نقش حسابرسان مستقل در کاهش ارقام تعهدی اختیاری، بررسی‌های حسابداری و حسابرِس، شماره ۵۴، صص ۳-۱۶.
۲. بنی مهد، بهمن، یحیی حساس‌یگانه و نرگس یزدانیان، (۱۳۹۱)، رابطه میان مدیریت سود و اظهار نظر حسابرِس: شواهدی از بخش خصوصی حسابرِس، رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه علوم و تحقیقات تهران.
۳. رحمانی، علی، نازنین بشیری‌منش، (۱۳۹۲)، بررسی قدرت کشف مدلهای مدیریت سود، تحقیقات حسابداری و حسابرِس، سال چهارم، شماره ۱۹، پاییز، صص ۵۴ تا ۷۳.
۴. سجادی، سیدحسین، حسن فرازمنند و صادق قربانی، (۱۳۹۱)، تأثیر تداوم انتخاب حسابرِس بر کیفیت حسابرِس، مجله علمی و پژوهشی پیشرفت‌های حسابداری، دوره ۴، شماره ۱، صص ۸۱ الی ۱۰۹.
۵. علوی‌طبری، سید حسین، ویدا مجتهدزاده و نغمه بختیاری، (۱۳۹۱)، تأثیر جنسیت حسابرِس بر کیفیت حسابرِس مستقل، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرِس، سال چهارم، شماره سیزدهم، بهار ۱۳۹۱.
۶. لنگری، محمود، (۱۳۷۹)، بررسی و اندازه‌گیری میزان کنترل کیفیت در حسابرِس مستقل ایران، بررسی‌ها حسابداری و حسابرِس سال یازدهم- شماره ۳۸.

۷. یعقوب نژاد، احمد، محمد امیری، (۱۳۸۸)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی و تأثیر عوامل مذکور بر ضریب همبستگی تغییرات قیمت و تغییرات سود سهام، پژوهش‌نامه حسابداری مالی و حسابرسی، شماره اول، صص ۸۱-۱۱۸.

8. Ball, R., and P. Brown. 1968. An empirical evaluation of accounting income numbers. *Journal of Accounting Research* 6 (Autumn): 103-126.
9. Chi W, Lisic, L., Long. X and Wang, K.(2013) Do regulations limiting management influence over auditors improve audit quality? Evidence from china, *J. Account.Public policy* 32. Pp. 176-187.
10. Craswell, A.; Stokes, D. J. and Laughton, J. (2002). "Auditor independence and fee dependence", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 33, pp: 253- 275.
11. Dechow, P. M., R. G. Sloan, A. P. Sweeney, (1995), "Detecting of earnings management", *Journal of accounting review*, Vol. 70, No. 2, April 1995, PP: 193-225.
12. Dechow, P.M. & Dichev, D., (2002) The quality of accruals and earnings: the role of accrual estimation errors, *The Accounting Review*, 77, 35-59
13. Degeorge, F. Patel J. and Zeckhauser R. (1999). *Earnings Management To Exceed Thresholds*, *Journal of Business*, 72: 1-33.
14. Dodd, P., Dopuch, N., Holthausen, R. & Leftwich, R. (1984), Qualified audit opinions and stock prices: information content, announcement dates, and concurrent disclosures, *Journal of Accounting and Economics*, April, pp. 3-38
15. Drejer, A. and Riis, J.O. (1999), "Competence development and technology: how learning and technology can be meaningfully integrated", *Technovation*, Vol. 19 No. 13, pp. 44-631.
16. Firth, M., Rui, O. M., & Wu, X.(2012) . How do various form of auditor rotation affect audit quality? Evidence from china.*The International journal of Accounting*, 47, 109-138.
17. Frankel, R. M., M. F. Johnson, and K. K. Nelson. 2002. The relation between auditor's fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review (Supplement)*: 71-106.
18. Gul, Ferdinand. Bikki L, Jaggi. Gopal,V. Krishnan. (2007). "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.Vol 26.No 2.pp:117-142.
19. Jenkins, D.S. and Velury, U. (2008) Does auditor tenure influence the reporting of conservative earnings? *Journal of Accounting and public policy*, pp27.
20. Kim, J.,R.Chung, and M. Firth (2003) "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earnings Management", *Contemporary Accounting Research* , Vol. 20, No. 2 , pp. 323-359.
21. Leventis, S., Weetman, P. and Caramanis, C. (2005). Determinants of Audit report lag: some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, Vol. 9. No. 1, pp. 45-58.
22. Li, D. (2007). "Auditor tenure and accounting conservatism". PhD Thesis, Georgia Institute of Technology.
23. Meyer, J John T .Rigsby, Jeff Boone, (2007) " The impact of auditor- client relationship on the reversal of first- time audit qualifications" , *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 Iss: 1, pp. 53- 79.
24. Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons* 3 (4): 91-102.
25. Tu , G, (2012) Controller changes and auditor changes *China Journal of Accounting Research* pp.45-58.

## Change of the Earning Management and the Auditor's Opinion on the Audit of Private Sector (Analytical on Iran interest market)

Milad Morshedi\*<sup>1</sup>, Saeed Moradpour<sup>2</sup>

1. MSc., Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

2. Instructor., Financial Management, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.

\* Corresponding Author

---

### Abstract

The article goal is considering of the relation between earning management Change and auditors' opinion at Private section auditing. For Variable Experiential test, earning management has been measured through the optional assurance details based on the Dechow&Dichev model (Dechow&Dichev (2002) and Mc Nichols (2002)), and auditors' opinion, also, has been Evaluated through the audit clause number before auditor's opinion clause. The study in terms of goal is practical and in terms of obtaining required data is descriptive. The study method is correlation that the multiple regression method has been used to analyze data. Eviews and Stata applications have been used Due to calculating and considering related to the multiple regression model and data analysis. 87 companies were evaluated, which are confirmed at Tehran Stock Exchange on 2005 to 2015 (1384-1394). The study findings demonstrated the meaningful relation between different components of earning management change and auditor tenure with auditors' opinion.

**Keywords:** Auditing opinion, Earning management Change, Auditor tenure

---