

بررسی تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود (با تاکید بر صورت های مالی میان دوره ای) در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

دکتر زهره حاجیها (نویسنده عهده دار مکاتبه)

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق، گروه حسابداری، تهران، ایران

z_hajiha@yahoo.com

دکتر رسول برادران حسن زاده

استادیار دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، تهران، ایران

یونس احمدزاده

کارشناس ارشد حسابداری-دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات تبریز

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

بررسی تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود (با تاکید بر صورت های مالی
میان دوره ای) در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

چکیده

این پژوهش به بررسی تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. در این پژوهش تعداد ۷۳ شرکت در دوره زمانی ۱۳۸۷-۱۳۹۰ مورد بررسی قرار گرفت. جهت آزمون فرضیه ها از مدل رگرسیونی خطی و آزمون تفاوت استفاده شد، و تاثیر متغیرها به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفت. یافته های پژوهش نشان می دهد که نتایج یکسانی هم برای داده های سالانه و هم برای داده های میان دوره ای بدست آمده است. این نتایج نشانگر این است که تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر منفی دارد و همچنین امکان مدیریت سود در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت و با دوره تصدی بالای چهار سال، حسابرسی می شوند متفاوت (کمتر) است از شرکت هایی که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شوند.

واژه های کلیدی:

تخصص در صنعت حسابرسی، تصدی حسابرسی، مدیریت سود، صورت های مالی میان دوره ای

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

The Investigation of Specialization Influence on Industry & Audit Firm Tenure on Earnings Management (Emphasizing on Interim Financial Reports) in Companies Listed in Tehran Stock Exchange

Zohreh Hajiha

Assistant professor of Accounting, Islamic Azad University, East Tehran Branch

Rasool Baradaran Hasanzadeh

Assistant professor of Accounting, Islamic Azad University, Tabriz Branch

Yunes Ahmadzadeh

Master of Accounting

Islamic Azad University, Science and Research of Tabriz Branch

Abstract

This study investigates the influence of specialization on industry and Audit firm tenure on earnings management in companies listed in Tehran Stock Exchange. In this paper, ۷۳ companies have been studied between the years ۲۰۰۹-۲۰۱۰. Using linear regression & discrepancy test, the hypothesis was examined. The results indicate that industry specialization and audit firm tenure have a negative effect on earnings management. Additionally, the possibility of earnings management in companies auditing by specialized auditors in industry and having more than ۴ years audit firm tenure, is different (namely less than) from the companies which are not audited by those auditors.

Key words: Industry specialization, audit firm tenure, earnings management, interim financial reports.

مقدمه

مدیریت سود یکی از ابعاد مهم کیفیت گزارش مالی و موضوع اصلی در میان تمامی سهامداران شرکت می باشد از آنجا که میزان سود یکی از معیارهای مهم ارزیابی عملکرد محسوب می شود، بنابراین هر گونه دخالتی که سبب شود صحت گزارش ها خدشه دار گردد می تواند بر نحوه تصمیم گیری کاربران گزارش های مالی تأثیر گذار باشد (زنگین و اوزکان^۱، ۲۰۱۰). پس می توان گفت سرمایه گذاران به ابعاد کمی و کیفی سود اهمیت زیادی قائل هستند عناصر کمی سود را می توان اندازه ارقام تعهدی اختیاری در نظر گرفت، به این ترتیب که هر چه ارقام تعهدی اختیاری در سود بالا باشد نشان دهنده این است که امکان مدیریت سود بیشتر می شود (بولو و طالبی، ۱۳۸۹). اما نکته حائز اهمیت این است که به کارگیری ارقام تعهدی اختیاری (معیاری از مدیریت سود) سالانه برای کشف مدیریت سود موجب عدم کشف مدیریت سود می شود. به سبب این که تأثیرات مدیریت سود بالا و پایین (جهت مدیریت سود) در میان دوره ها در پایان سال تعدیل می شود که این موجب کاهش میانگین ارقام تعهدی در پایان سال می گردد (زنگین و اوزکان، ۲۰۱۰). همچنین مدیران در میان دوره ها انگیزه بیشتری برای مدیریت سود دارند علاوه بر این ارقام تعهدی اختیاری در طول میان دوره ها متفاوت است زیرا مدیریت در میان دوره ها دید مثبت تری دارد و اخبار ناخوشایند را تا میان دوره آخر به تأخیر می اندازد که بتواند مدیریت سود کند (گونی و همکاران^۲، ۲۰۰۸). علاوه بر این استانداردهای حسابداری ملزم می کند که برخی از درآمدها و هزینه ها (مانند مالیات بر درآمد) که ماهیت سالانه دارد ابتدا برای کل سال برآورد شود تا بتوان بر اساس آن، سهم دوره میانی را به نحو مناسب شناسایی کرد بنابراین مدیر می تواند با فرصت طلبی از این برآوردها استفاده کند و با به کار بردن ابزاری به نام مدیریت سود عملکرد میان دوره ها را غلط منعکس کند (دس و همکاران^۳، ۲۰۰۹).

حسابرسی یک جزء مهم از حاکمیت شرکتی قوی است که می تواند به عنوان ابزار کنترل کننده ای محسوب شود. که انگیزه های مدیریت را برای دستکاری کردن سود محدود می کند. در نتیجه انتظار می رود در جایی که حتی فرصت کمی برای مدیریت سود وجود دارد، کیفیت حسابرسی بالا رود (ابراهیم^۴، ۲۰۱۰).

در نتیجه با توجه به اهمیت حسابرسی مستقل در کیفیت گزارشگری مالی و ارتباط آن با گزارشگری مالی میان دوره ای و همچنین با توجه به اینکه ارقام سود در گزارشات میان دوره ای جزء لاینفک سود سالانه است (گونی و همکاران، ۲۰۰۸). پژوهش حاضر به بررسی تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت

۱ - Zengin and Ozkan

۲ - Gunny et al

۳- Das et al

۴ - Ebrahim

سود می پردازد. و سعی می شود به این سوال پاسخ داده شود که آیا حسابرسان متخصص در صنعت و تصدی حسابرسی بر مدیریت سود تاثیر دارد یا خیر؟ در صورت مثبت بودن تاثیر رابطه چگونه است.

چارچوب نظری پژوهش

از دیدگاه تجربی حسابرسان متخصص در صنعت و با تصدی بالا به منظور حفظ اعتبار حرفه، شهرت حرفه ای خود و اجتناب از دعاوی قضایی علیه خود نقش محدود کننده ای در اقلام تعهدی اختیاری دارند (دفوند و همکاران^۱، ۲۰۰۰). به همان نسبتی که حسابرسان در صنعت مورد نظر تخصص پیدا می کنند، دانش تخصصی آنها بیشتر می شود و از آنها انتظار می رود که در مقایسه با حسابرسان غیر متخصص در شناخت گزارشات متقلبانه دقت بیشتری داشته باشد (بالسم و همکاران^۲، ۲۰۰۳). کریشنن^۳ (۲۰۰۳) رابطه تخصص در صنعت حسابرس و سطح اقلام تعهدی اختیاری را مورد آزمون قرار داد و به رابطه منفی این دو متغیر پی برد همچنین شوئر^۴ (۲۰۰۲) رابطه میان عدم تقارن اطلاعاتی و تخصص در صنعت حسابرس را مورد آزمون قرار داد و به این نتیجه رسید که شرکت هایی که توسط حسابرسان متخصص در صنعت، حسابرسی می شود دارای سطوح عدم تقارن اطلاعاتی کمتری هستند نسبت به شرکت هایی که توسط این حسابرسان، حسابرسی نمی شود. یکی از شاخص های دیگری که مدیریت سود را دچار محدودیت می کند، تصدی موسسه حسابرسی می باشد 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 می تواند موجب از دست دادن انگیزه و کم رنگ شدن هدف حسابرسان شود، داشتن روابط نزدیک با مدیریت باعث به وجود آمدن این موضوع می شود (گول و همکاران^۵، 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 می تواند موجب شود تا کیفیت حسابرسی افزایش یابد (مانری و همکاران^۶، ۲۰۰۸). عمدتاً بحث حاضر به عدم تقارن اطلاعاتی مربوط می باشد 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 گزارشات غلط را تشخیص دهند (زنگین و اوزکان، ۲۰۱۰).

۱- Defond et al

۲- Balsam et al

۳- Krishnan

۴- Schauer

۵- Gul et al

۶- Manry et al

گیجر و راقونادان^۱(۲۰۰۲)، میر و همکاران^۲(۲۰۰۳)، گول و همکاران^۳(۲۰۰۷)، چن و همکاران^۴(۲۰۰۸) 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 می تواند مدیریت را در انجام مدیریت سود، دچار محدودیت کند.

بررسی پیشینه پژوهش

تیت من و ترومن^۴(۱۹۸۶) آنها در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسی با کیفیت تر باعث بهبود صحت اطلاعات ارائه شده می شود و به سرمایه گذاران اجازه می دهد که برآورد دقیق تری از ارزش شرکت به دست آورند، در این پژوهش بیان می شود که حسابرسان بزرگ تر توانایی نظارت بیشتر و بنابراین کیفیت بیشتری دارند. رینالدز و همکاران^۵(۲۰۰۰) آنها در تحقیق خود ۱۲۰ شرکت را در سال های ۱۹۹۹-۱۹۹۲ مورد مورد بررسی قرار دادند و دریافتند که حسابرسان با کیفیت بالا قادر به کشف مدیریت سود هستند زیرا از دانش بیشتر و بالاتری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند و سعی می کنند تا از مدیریت فرصت طلبانه سود ممانعت به عمل آورند و شهرت خویش را حفظ نمایند، این تحقیق نشان می دهد که صاحبکاران شش موسسه بزرگ حسابرسی از اقلام تعهدی اختیاری پایین تری نسبت به سایر حسابرسان برخوردارند. مایرز و همکاران^۶(۲۰۰۳) در تحقیق خود، ۲۵۵ شرکت در سال های ۲۰۰۲-۱۹۹۹ مورد بررسی قرار دادند، آنها نشان دادند که با طولانی شدن همکاری حسابرس و صاحبکار، پراکندگی در توزیع اقلام تعهدی اختیاری کاهش می یابد به عبارت دیگر، رابطه طولانی مدت می تواند به اعمال قدرت از سوی حسابرسان منجر شود تا بدین وسیله دستکاری اقلام تعهدی توسط مدیریت کاهش یابد. زهو و الدر^۷(۲۰۰۴) رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را در شرکت های SEO (شرکت هایی که در حال عرضه سهام هستند ولی اوراق مشارکت آنها قبلاً عرضه شده) از سال ۱۹۹۱ تا سال ۱۹۹۹ برای نمونه ای به اندازه ۲۴۵۳ شرکت، مورد مطالعه قرار دادند. آنها به این نتیجه رسیدند که ۵ موسسه بزرگ حسابرسی با مدیریت سود پایین در سال های قبل، بعد و حتی جاری SEO دارای رابطه است ولی تخصص در صنعت حسابرسی با مدیریت سود پایین در سالی که SEO انجام می شود، دارای رابطه است. چن و همکاران^۸(۲۰۰۵) رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را برای شرکت های IPO (شرکت هایی که برای اولین بار در بورس عرضه سهام می کنند) از سال ۱۹۹۹ تا سال ۲۰۰۲ برای نمونه ای به اندازه ۳۶۷ شرکت، در تایوان مورد مطالعه قرار دادند، آنها دریافتند که شرکت هایی که به

۱- Geiger and Raghunandan

۲- Myers et al

۳- Chen et al

۴- Titman and Trueman

۵- Reynolds et al

۶- Myers et al

۷- Zhou and Elder

وسیله ۵ بزرگ حسابرسی می شوند، دارای مدیریت سود کمتری در سال IPO هستند. **زنگین و اوزکان (۲۰۱۰)** رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود را در صورت های مالی میان دوره ای با استفاده از ۲۱۵۲ مشاهدات سه ماهه شرکت در سال های ۲۰۰۹ تا ۲۰۰۶ بررسی کردند آنها دریافتند که ۴ بزرگ حسابرس، تخصص در صنعت و تصدی شرکت حسابرسی (به عنوان شاخص های کیفیت حسابرسی) اقلام تعهدی اختیاری (شاخصی برای مدیریت سود) را دچار محدودیت می کند. **وان چی و همکاران (۲۰۱۱)** به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی پیشرفته و مدیریت واقعی سود در ۱۸۰۰ شرکت طی دوره زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۰۲ پرداختند، آنها در تحقیق خود ابتدا دریافتند که حسابرسان متخصص در صنعت و حسابرسان بزرگ (N بزرگ) حق الزحمه بیشتری را نسبت به سایر حسابرسان دریافت می کنند. همچنین آنها به این نتیجه رسیدند که حسابرسان متخصص در صنعت و حسابرسان بزرگ مدیریت واقعی سود را دچار محدودیت کرده اما حسابرسان با تصدی بالا با مدیریت واقعی سود رابطه مثبت دارند و تغییر حسابرس می تواند منجر به مدیریت سود کمتر، شود.

در ایران نیز برخی تحقیقات مربوط به حوزه این پژوهش انجام شده است، اما تحقیقی که مستقیماً با تاکید بر صورت های میان دوره ای و بررسی مقایسه ای مدیریت سود در میان دوره و پایان دوره انجام نشده است، همچنین قابل ذکر است که در تمام این تحقیقات برای اندازه گیری مدیریت سود از مدل جونز^۲ (۱۹۹۱) استفاده شده است. **شهبندیان (۱۳۸۷)** در تحقیق خود رابطه بین کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود را در ۹۲ شرکت طی دوره زمانی ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۵ مورد مطالعه قرار داد، نتایج تحقیق او نشان می دهد، کیفیت حسابرسی که بر اساس اندازه حسابرس و تخصص صنعت حسابرس مشخص می شود با پیش بینی دقیقتر سود رابطه مستقیم دارد. **اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸)** در تحقیق خود به بررسی رابطه بین تخصص در صنعت حسابرس و کیفیت سود پرداختند نتایج تحقیق آنها با استفاده از ۱۱۷ مشاهده در سال های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۶ نشان می دهد که اقلام تعهدی اختیاری در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شود کمتر است نسبت به شرکت هایی که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شود. **کرمی و همکاران (۱۳۸۹)** رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود را مورد آزمون قرار دادند آنها با استفاده از ۱۳۳ مشاهده در سال های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۵ به این نتیجه رسیدند که رابطه طولانی مدت میان صاحبکار و حسابرس، باعث افزایش انعطاف پذیری مدیریت در استفاده از اقلام تعهدی اختیاری می گردد اما این استفاده بیشتر در جهت کاهش سود (محافظه کارانه) است. **نونها و همکاران (۱۳۸۹)** به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای

۱-Wuchun Chi et al

۲-jones

اقدام تعهدی در سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ پرداختند، نتایج این پژوهش نشان می دهد شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت بالاتر در مقایسه با شرکت های حسابرسی شده توسط حسابرس با کیفیت پایین تر دارای ضریب پایداری اقدام تعهدی بیشتری بوده و در نتیجه قابلیت اتکای اقدام تعهدی بالایی دارند. **نمازی و همکاران (۱۳۹۰)** به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از ۶۱ مشاهده در سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۰ پرداختند، نتایج نشان می دهد که بین اندازه حسابرس و مدیریت سود رابطه ای وجود ندارد ولی بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت و معنی دار وجود دارد.

همچنین قابل ذکر است که تفاوت تحقیق حاضر با تحقیقات کرمی و همکاران (۱۳۸۹)، نونهال و همکاران (۱۳۸۹) و نمازی و همکاران (۱۳۹۰) در این است که در تحقیق حاضر از دو معیار مهم کیفیت حسابرسی به نام دوره تصدی و تخصص در صنعت حسابرسی به طور هم زمان استفاده شده که در تحقیقات مذکور اینطور نبوده و همچنین در این تحقیق مدیریت سود نیز در صورت های مالی میان دوره ای نیز محاسبه و تاثیر متغیرهای مستقل بر آن سنجیده شده که در تحقیقات مذکور اینطور نبوده و مدیریت سود فقط در صورت های مالی سالانه مورد سنجش قرار گرفته.

فرضیه های پژوهش

در پژوهش حاضر بر اساس ادبیات و مبانی نظری مطرح شده در ارتباط با نقش حسابرسان متخصص در صنعت و دوره تصدی بالا در کاهش مدیریت سود در گزارشگری مالی پایان دوره ای و میان دوره ای حسابرسی شده و همچنین برای پاسخگویی به سوال اصلی تحقیق و رسیدن به اهداف تحقیق فرضیه های زیر طراحی شده است.

فرضیه اول: تخصص در صنعت حسابرس بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه دوم: دوره تصدی حسابرس بر مدیریت سود تاثیر دارد.

فرضیه سوم: اقدام تعهدی اختیاری در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت، حسابرسی می شود متفاوت است از شرکت هایی که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شود.

فرضیه چهارم: اقدام تعهدی اختیاری در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان با تصدی بالا، حسابرسی می شود متفاوت است از شرکت هایی که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شود.

قابل ذکر است در این تحقیق هر کدام از فرضیه ها به طور جداگانه هم برای داده های سالانه و هم برای داده های میان دوره ای حسابرسی شده، آزمون می شود.

روش پژوهش:

پژوهش حاضر از لحاظ روش همبستگی و از لحاظ هدف کاربردی و در زمره تحقیقات توصیفی حسابداری به شمار می رود. به علاوه با توجه به اینکه از اطلاعات تاریخی در آزمون فرضیات آن استفاده شده در گروه تحقیقات شبه آزمایشی طبقه بندی می گردد. همچنین تحقیق حاضر به لحاظ معرفت شناسی از نوع تجربه گرا، سیستم استدلال آن استقرایی و به لحاظ نوع مطالعه میدانی - کتابخانه ای با استفاده از اطلاعات تاریخی به صورت پس رویدای می باشد.

جامعه و نمونه آماری

به منظور انتخاب نمونه آماری شرایطی به شرح زیر در نظر گرفته شده است:

۱. برای رعایت قابلیت مقایسه پذیری آنها، سال مالی شرکت ها منتهی به پایان اسفند ماه هر سال باشد.
 ۲. شرکت ها در طی سالهای پژوهش هم صورتهای مالی سالانه و هم میان دوره ای حسابرسی شده را به بورس ارائه داده باشند و حداقل سه سال از پذیرش آنها در بورس گذاشته باشد.
 ۳. طی قلمرو زمانی پژوهش، هیچ گونه توقف فعالیت نداشته و دوره مالی خود را تغییر نداده باشند.
 ۴. کلیه ی اطلاعات مورد نیاز از شرکت ها برای پژوهش در دسترس باشد.
 ۵. جزء بانک ها و موسسات مالی (شرکت های سرمایه گذاری، واسطه گران مالی، شرکت های هلدینگ و لیزینگ ها) نباشند.
- بنابراین با در نظر گرفتن محدودیت های تحقیق بالا تعداد ۷۳ شرکت طی قلمرو زمانی تحقیق طی سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۰ جامعه آماری تحقیق را تشکیل می دهد.

مدل های مرتبط با آزمون فرضیه ها

در این تحقیق با توجه به اینکه تاثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابداری را بر مدیریت سود مورد آزمون قرار می دهیم بنابراین متغیر وابسته تحقیق مدیریت سود می باشد. که برای محاسبه آن از ارقام تعهدی اختیاری که از مدل تعدیل شده جونز (۱۹۹۱) استخراج شده، استفاده می شود (دچو و دیچو^۱، ۲۰۰۲). علت استفاده از مدل تعدیل شده جونز این است که نیکو مرام و همکاران (۱۳۸۸)، نشان داده اند که ویرایش های بعدی مدل جونز از توان قابل قبولی برای کشف مدیریت سود برخوردارند (نیکو مرام و همکاران، ۱۳۸۸).

۱- Dechow and Dichev

مدل مدیریت سود

$$\left(\frac{TA_{it}}{A_{it-1}}\right) = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{it-1}}\right) + \alpha_2 \left(\frac{(\Delta REV - \Delta REC)}{A_{it-1}}\right) + \alpha_3 \left(\frac{PPE}{A_{it-1}}\right) + \varepsilon_{it}$$

رابطه شماره ۱

در رابطه شماره یک TA_{it} : جمع کل اقلام تعهدی شرکت i در سال t که از حاصل سود خالص قبل از اقلام

غیر مترقبه منهای وجوه نقد عملیاتی بدست می آید

A_{it-1} : جمع کل دارایی های شرکت i در سال $t-1$

ΔREV : تغییر در آمد شرکت i بین سال $t-1$ و t

ΔREC : تغییر در حسابداری دریافتنی شرکت i بین سال $t-1$ و t

PPE_{it} : میزان اموال، ماشین آلات و تجهیزات (ناخالص) شرکت i در سال t

در این مدل ابتدا $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ پارامترهای برآورد شده مختص شرکت از طریق روش تخمین حداقل مربعات در

فاصله سالهای ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۰ برآورد شده و پس از آن برای دوره زمانی تحقیق (۹۰-۱۳۸۷) مورد آزمون قرار

گرفته. در این مدل شاخص مدیریت سود (اقلام تعهدی اختیاری) همان جمله خطا (ε) می باشد که اگر این

شاخص منفی باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداقل سازی سود یا وان بزرگ و اگر این شاخص مثبت

باشد نشان دهنده این است که مدیر از حداکثر سازی سود استفاده می کند (کوتاری و همکاران، ۲۰۰۵).

قابل ذکر است که در این تحقیق، هر چه سطح (اندازه) قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری بالا باشد نشان می دهد

که امکان مدیریت سود توسط مدیریت بالا می رود (بولو و طالبی، ۱۳۸۹).

تخصص در صنعت حسابرسی

یکی از متغیرهای مستقل در این تحقیق، تخصص در صنعت حسابرس می باشد که از سهم بازار به عنوان

شاخصی برای اندازه گیری تخصص در صنعت حسابرس بهره گرفته شده، زیرا بسیاری از معیارهای مورد

استفاده در اندازه گیری تخصص در صنعت حسابرس از طریق ابزارهایی همچون پرسشنامه و یا مصاحبه

جمع آوری می شوند که خود بر اعتبار نتایج تحقیق تاثیر می گذارد. تخصص در صنعت حسابرس با استفاده از

دو رویکرد سهم بازار و سهم پرتفوی موسسه حسابرسی محاسبه می شود که در این تحقیق از رویکرد سهم

بازار استفاده می شود. چون در تحقیق اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) نیز این رویکرد مورد تاکید قرار گرفته

همچنین جمع آوری اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه تخصص در صنعت حسابرس با استفاده از رویکرد سهم

پرتفوی موسسه حسابرسی در ایران با مشکلات فراوانی رو به روست.

سهم بازار حسابرسان نیز به شرح زیر محاسبه می شود:

$$\left(\frac{1}{(IF)}\right) * \left(\frac{1}{(V)}\right) < \left(\frac{EA}{(EAT)}\right)$$

رابطه شماره ۲

که در رابطه شماره دو مجموعه دارایی های تمام صاحبکاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص (EA^1) تقسیم بر مجموع دارایی های کل صاحبکاران در این صنعت (EAT^2)، می شود. با پیروی از پالم رز (۱۹۸۶) موسساتی در این تحقیق به عنوان متخصص در صنعت در نظر گرفته می شوند که سهم بازار آنها (یعنی عبارت سمت راست معادله) بیش از عبارت یک بر روی تعداد شرکت های موجود در یک صنعت (IF^3) ضرب بر یک تقسیم بر دو (یعنی عبارت سمت چپ معادله) باشد.

دوره تصدی حسابرسی

دوره تصدی حسابرسی نیز یکی دیگر از متغیرهای مستقل تحقیق می باشد که با توجه به تحقیق نمازی و همکاران (۱۳۸۹) جهت محاسبه آن، در مدل رگرسیونی اگر دوره تصدی حسابرس چهار سال یا بیشتر از چهار سال باشد. از متغیر مصنوعی (۱) یک و در غیر این صورت از عدد صفر (۰) استفاده می شود.

متغیرهای کنترلی

همچنین در این تحقیق بر اساس مطالعات دچو و دیچو (۲۰۰۲) برخی از ویژگی های خاص شرکت به عنوان متغیرهای کنترلی در نظر گرفته شده است.

$Abs(\Delta cf)_{it}^4$: لگاریتم قدر مطلق تغییرات جریان های نقدی شرکت i در سال t

$SIZE_{it}$: لگاریتم دارایی های شرکت i در سال t

OC_{it}^o : لگاریتم طول چرخه عملیاتی شرکت i

که به شرح زیر محاسبه می شود:

$$OC = \left(\frac{S_{t+1}}{AAR_t} \right) + \left(\frac{CGS_t}{AI_t} \right) \quad \text{رابطه شماره ۳}$$

که در رابطه شماره سه S_t معرف مبلغ فروش شرکت، AAR_t متوسط حسابداری دریافتنی (حساب دریافتنی اول دوره به علاوه حساب دریافتنی آخر دوره تقسیم بر ۲)، CGS_t بهای تمام شده کالای فروش رفته و AI_t متوسط موجودی کالا (موجودی کالا اول دوره به علاوه موجودی کالا آخر دوره تقسیم بر ۲) است (دچو و دیچو، ۲۰۰۲).

جدول زیر به طور خلاصه علامت اختصاری متغیرها و نام متغیرها را نشان می دهد.

۱- Employer assets
 ۲ - Employer assets total
 ۳ - industry Firms
 ۴ - Absolute of cash flow changes
 ۰ - Operational cycle

جدول (۱) علامت اختصاری و نام متغیرهای انتخابی در تحقیق

علامت اختصاری		نام متغیر
داده های میان دوره ای	داده های سالانه	
IDA	YDA	اقلام تعهدی اختیاری
INDUSTRY SPECIALIZATION	INDUSTRY SPECIALIZATION	تخصص در صنعت موسسه حسابرسی
TENURE	TENURE	تصدی موسسه حسابرسی
IABS	YABS	قدر مطلق تغییرات جریان های نقدی
ISIZE	YSIZE	اندازه شرکت
IOC	YOC	چرخه عملیاتی

یافته های تحقیق

یکی از نکات حائز اهمیت در آمار توصیفی داده ها این است که میانگین اقلام تعهدی اختیاری سالانه (YDA) بر خلاف مبانی نظری ذکر شده بیشتر از میانگین اقلام تعهدی اختیاری میان دوره ای (IDA) می باشد پس این بدان معناست که امکان مدیریت سود در صورت های مالی سالانه بیشتر از امکان مدیریت سود در صورت های مالی میان دوره ای می باشد. همچنین حسابرسان متخصص در صنعت بیشتر از میانگین حسابرسان با تصدی بالاست این موضوع نیز بدان معناست که شرکت ها بیشتر از حسابرسان متخصص در صنعت برای حسابرسی شرکت های خود استفاده می کنند. جدول (۲) آمار توصیفی داده های پژوهش

متغیر	INDUSTRY SPECIALIZATION	TENURE	YDA	DA	YOC	YSIZE	YABS	IABS	ISIZE	IOC
تعداد مشاهدات	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲	۲۹۲
میانگین	۰/۴۲	۰/۳۶	۳/۰۵	۲/۹۷	۴/۳۴	۱۲/۹۴	۹/۲۸	۹/۱۹	۱۱/۴۹	۴/۹۵
انحراف معیار	۰/۴۸	۰/۴۷	۲/۰۴	۱/۹۵	۱/۱۴	۱/۲۵	۱/۴۵	۱/۵۰	۱/۵۲	۱/۲۸
چولگی	۰/۳۲	۰/۵۶	۰/۸۱	۰/۹۳	-۱/۰۱	۰/۳۶	-۰/۲۲	۰/۵۶	-۰/۱۰	-۱/۲۰
حداقل	۰/۰۰	۰/۰۰	۱/۰۰	۱/۰۰	۱/۱۱	۱۰/۵۶	۵/۶۶	۶/۱۰	۷/۵۶	۱/۴
حداکثر	۱/۰۰	۱/۰۰	۸/۱۹	۸/۱۹	۶/۱۶	۱۶/۰۹	۱۳/۰۸	۱۳/۶۳	۱۴/۸۳	۶/۹

برای بررسی نرمال بودن متغیرها و باقیمانده ها از آزمون کولموگوروف- اسمیرنوف استفاده شده است. اگر مقدار احتمال مربوط به این آزمون بزرگتر از ۰/۰۵ باشد، با اطمینان ۹۵٪ می توان نرمال بودن توزیع متغیرها را

مورد تایید قرار داد و برعکس، نتایج حاصل از این آزمون در جدول (۳) نشان می دهد که متغیرهای کمی تحقیق به استثنای طول چرخه عملیاتی میان دوره ای (IOC) دارای توزیع نرمال می باشند. برای نرمال شدن توزیع متغیره IOC لگاریتم این متغیر محاسبه شده است. همانگونه که مشاهده می گردد، مقدار احتمال هر یک از متغیرها بیشتر از ۰/۰۵ می باشد. بنابراین داده‌ها را میتوان از طریق آزمون پارامتریک مورد آزمون قرار داد.

جدول (۳) آزمون کولموگوروف- اسمیرنوف برای سنجش نرمال بودن داده ها

متغیرها	YDA	YSIZE	YOC	YABS	IDA	ISIZE	IOC	IABS
Z کولموگوروف- اسمیرنوف	۱/۳۴۰	۰/۶۰۶	۱/۲۰۹	۰/۵۲۴	۱/۳۴۲	۰/۷۶۳	۱/۳۹۷	۰/۷۷۹
سطح معنی داری	۰/۰۵۵	۰/۸۵۶	۰/۱۰۸	۰/۹۴۶	۰/۰۵۴	۰/۶۰۶	۰/۰۴۰	۰/۵۷۹

ماتریس همبستگی پیرسون آزموننی است که از آن برای مشخص کردن مقدار همبستگی داده ها استفاده می شود مثلا در جدول (۴) در سطح اطمینان ۹۹٪ بین ضریب اقلام تعهدی اختیاری (سالانه) و ضریب اقلام تعهدی اختیاری (میان دوره ای) رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد، این رابطه با ضریب همبستگی (۰/۹۵۶) از طریق آزمون همبستگی پیرسون بدست آمده است که بیانگر رابطه مثبت بین ضریب اقلام تعهدی اختیاری (سالانه) و ضریب اقلام تعهدی اختیاری (میان دوره ای) به میزان ۹۵۶٪ می باشد.

جدول (۴) ماتریس همبستگی پیرسون

متغیر	نماد	YDA	IDA	IABS	ISIZE	IOC	YSIZE	YABS	YOC
اقلام تعهدی (سالانه)	YDA								
اقلام تعهدی (میان دوره ای)	IDA	۰/۹۵۶*							
تغییرات جریان نقد (میان دوره ای)	IABS	۰/۰۵۲	۰/۰۱۱						
اندازه شرکت (میان دوره ای)	ISIZE	-۰/۰۱۷	-۰/۰۲۰	۰/۷۹۴*					
چرخه عملیاتی (میان دوره ای)	IOC	-۰/۳۷*	-۰/۳۵*	-۰/۲۸۹*	-۰/۳۳*				
اندازه شرکت (سالانه)	YSIZE	-۰/۱۳۶	-۰/۱۵۹	۰/۷۷۹*	۰/۹۰*	-۰/۲۸۷*			
تغییرات جریان نقد (سالانه)	YABS	۰/۰۸۶	۰/۰۴۷	۰/۸۳۰*	۰/۷۱*	-۰/۳۵*	۰/۷۲۲*		
چرخه عملیاتی (سالانه)	YOC	-۰/۲۷۲*	-۰/۲۴۴*	-۰/۲۱۸	-۰/۱۵۲	۰/۷۸۷*	-۰/۲۷۶*	-۰/۲۶۳*	

*۹۵٪ اطمینان

نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها

همان طور که قبلا در فرضیه های پژوهش نیز ذکر شد تمام فرضیه ها به طور جداگانه هم برای صورت های مالی سالانه و هم برای صورت های مالی میان دوره ای آزمون می شود اما برای سهولت کار و تفهیم بهتر نتایج، خروجی هر دو داده (داده های پایان دوره و میان دوره) در یک جدول آمده و تجزیه و تحلیل می شوند. خروجی حاصل از آزمون فرضیه اول به شرح زیر می باشد:

با توجه به جدول (۵)، تخصص در صنعت موسسه حسابرسی بر سطح ارقام تعهدی اختیاری تاثیر معناداری دارد. زیرا مقدار آماره F برای داده های سالانه ۹/۷۴۰ و برای داده ای میان دوره ای ۸/۰۷۵ بوده که سطح معنی داری (P-value) آن کمتر از ۵ درصد می باشد بنابراین می توان گفت که مدل رگرسیونی قدرت تبیین داشته، همچنین سطح معنی داری تخصص در صنعت موسسه حسابرسی (متغیر مستقل) نیز کمتر از ۵ درصد می باشد، بنابراین با در نظر گرفتن ضریب متغیر مستقل می توان گفت که تخصص در صنعت موسسه حسابرسی تاثیر معناداری و منفی بر سطح ارقام تعهدی اختیاری دارد. آماره دوربین واتسون نیز چون بین ۱/۵ تا ۲/۵ می باشد، پس می توان نتیجه گیری کرد که بین متغیرها مشکل خود همبستگی وجود ندارد. علاوه بر این مقدار ضریب همبستگی نشان می دهد که تغییرات در متغیرهای مستقل و کنترلی نماینگر ۳۲/۷ درصد تغییرات در متغیر وابسته داده های سالانه و ۲۸/۲ درصد تغییرات در متغیر وابسته داده های میان دوره ای است.

جدول (۵) نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول برای داده های سالانه و میان دوره ای

R ^۲	R	D-W	P-value	آماره F	سطح معنی داری	آماره t	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای پژوهش	
۰/۳۲۷	۰/۶۰۴	۱/۶۴۴	۰/۰۰	۹/۷۴۰	۰/۰۰	-۴/۴۶۸	-۲/۰۴۸*	INDUSTRY SPECIALIZATION	صورت مالی سالانه
					۰/۵۸۸	۰/۵۴۴	۰/۱۱۶	YABS	
					۰/۳۰۵	-۱/۰۳۳	-۰/۲۶۳	YSIZE	
					۰/۰۴۷	-۲/۰۲۱	-۰/۳۷۲*	YOC	
۰/۲۸۲	۰/۵۶۷	۲/۳۲۶	۰/۰۰	۸/۰۷۵	۰/۰۴۲	-۲/۲۰۱	-۱/۵۶۹*	INDUSTRY SPECIALIZATION	صورت مالی میان دوره ۶ ماهه
					۰/۴۳۶	-۰/۷۸۴	-۱/۱۲۳	IABS	
					۰/۸۴۶	۰/۱۹۴	-۰/۲۸۱	ISIZE	
					۰/۰۰	-۵/۳۷۱	-۶/۱۳۸*	IOC	

با توجه به جدول (۶) تصدی موسسه حسابرسی بر سطح ارقام تعهدی اختیاری تاثیر معناداری دارد. زیرا مقدار آماره F برای داده های سالانه ۴/۰۹۸ و برای داده ای میان دوره ای ۸/۳۰ بوده که سطح معنی داری (P-value) آن کمتر از ۵ درصد می باشد بنابراین می توان گفت که مدل رگرسیونی قدرت تبیین داشته، همچنین سطح معنی داری تصدی موسسه حسابرسی (متغیر مستقل) نیز کمتر از ۵ درصد (برای داده های سالانه ۰/۰۳۲ و برای داده های میان دوره ای ۰/۰۲۶) می باشد، بنابراین با در نظر گرفتن ضریب متغیر مستقل می توان گفت که تصدی موسسه حسابرسی تاثیر معناداری و منفی بر سطح ارقام تعهدی اختیاری دارد. آماره دوربین واتسون نیز چون بین ۱/۵ تا ۲/۵ می باشد، پس می توان نتیجه گیری کرد که بین متغیرها مشکل خود همبستگی وجود ندارد. علاوه بر این مقدار ضریب همبستگی نشان می دهد که تغییرات در متغیرهای مستقل و کنترلی نماینگر ۱۴/۷ درصد تغییرات در متغیر وابسته داده های سالانه و ۲۸/۹ درصد تغییرات در متغیر وابسته داده های میان دوره ای است.

جدول (۶) نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم برای داده های سالانه و میان دوره ای

R ^۲	R	D-W	P-value	آماره F	سطح معنی داری	آماره t	ضرایب رگرسیونی	متغیرهای پژوهش	
								صورت	مالی
۰/۱۴۷	۰/۴۴۱	۱/۵۲۶	۰/۰۵	۴/۰۹۸	۰/۰۳۲	-۴/۴۶۸	-۰/۸۶۸*	TENURE	سالانه
								YABS	
								YSIZE	
								YOC	
۰/۲۸۹	۰/۵۷۳	۲/۳۰۳	۰/۰۰	۸/۳۰	۰/۰۲۶	-۳/۸۰۷	-۲/۲۷۸*	TENURE	میان دوره ۶ ماهه
								IABS	
								ISIZE	
								IOC	

با توجه به جدول (۷)، اندازه ارقام تعهدی اختیاری در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابرسی می شوند کمتر از شرکت هایی است که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شوند. با توجه به عدم تساوی میانگین ها سطح معنی داری را نیز بررسی می کنیم. از آن جایی که مقدار آماره t برای داده های سالانه برابر با ۵/۰۱۵ و برای داده های میان دوره ای ۵/۴۶۹ بوده و سطح معنی داری آن کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می توان گفت که میانگین دو گروه با هم برابر نیستند.

جدول (۷) نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم برای داده های سالانه و میان دوره

تفاوت میانگین ها	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار		میانگین		تعداد		متغیر مستقل	
				۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰
۲/۲۱	۰/۰۰	۲۰۴	۵/۰۱۵	۱/۳۵	۱/۹۹	۱/۶۶	۳/۸۸	۱۵۳	۶۳	صورت مالی سالانه	تخصص
۲/۲۰	۰/۰۰	۲۰۴	۵/۴۶۹	۱/۳۴	۱/۸۸	۱/۷۰	۳/۹۱	۱۵۳	۶۳	صورت مالی میان دوره ۶ ماهه	در صنعت موسسه حسابرسی

با توجه به جدول (۸)، اندازه ارقام تعهدی اختیاری در شرکت هایی که به وسیله حسابرسان با تصدی بالای چهار (۴) سال حسابرسی می شوند کمتر از شرکت هایی است که به وسیله این حسابرسان، حسابرسی نمی شوند. با توجه به عدم تساوی میانگین ها سطح معنی داری را نیز بررسی می کنیم. از آن جایی که مقدار آماره t برای داده ها سالانه برابر با ۵/۰۲۳ و برای داده های میان دوره ای ۴/۸۱۱ بوده و سطح معنی داری آن کمتر از ۵٪ است، بنابراین با ۹۵٪ اطمینان می توان گفت که میانگین دو گروه با هم برابر نیستند.

جدول (۸) نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم برای داده های سالانه و میان دوره

تفاوت میانگین ها	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	انحراف معیار		میانگین		تعداد		متغیر مستقل	
				۱	۰	۱	۰	۱	۰	۱	۰
۲/۲۱	۰/۰۰	۱۸۷	۵/۰۲۳	۱/۳۵	۱/۹۹	۱/۶۶	۳/۸۸	۱۴۳	۷۳	صورت مالی سالانه	تصدی
۲/۰۶	۰/۰۰	۱۰۹	۴/۸۱۱	۱/۳۵	۱/۹۲	۱/۶۷	۳/۷۳	۱۴۳	۷۳	صورت مالی میان دوره ۶ ماهه	موسسه حسابرسی

خلاصه و نتیجه گیری

هدف اصلی این تحقیق تعیین تاثیر تخصص در صنعت و تصدی حسابرسی بر مدیریت سود است نتایج تحقیق نشان می دهد که تخصص در صنعت حسابرس بر اقلام تعهدی اختیاری تاثیر منفی دارد این امر نشان می دهد که در شرکت هایی که حسابرسان آنها متخصص در صنعت هستند، میزان اقلام تعهدی اختیاری کمتر است، نسبت به شرکت هایی که حسابرسان آنها متخصص در صنعت نیستند، پس می توان نتیجه گرفت که در این شرکت ها امکان مدیریت سود توسط مدیریت کمتر است. همچنین نتایج این تحقیق در داده های سالانه با تحقیقات رینالدز و همکاران (۲۰۰۰) و اعتمادی و همکاران (۱۳۸۸) و در داده های میان دوره ای با تحقیقات زنگین و اوزکان (۲۰۱۰) هم راستا است.

تصدی حسابرسی بر اقلام تعهدی اختیاری تاثیر منفی دارد این امر نشان می دهد که در شرکت صاحبکار که یک موسسه حسابرسی به مدت چند سال کار حسابرسی آن شرکت را انجام می دهد میزان اقلام تعهدی اختیاری کمتر است، نسبت به شرکت هایی که حسابرسان آنها دوره تصدی کمتر از ۴ سال داشته اند، علت این موضوع می تواند ناشی از این باشد که با توجه به اینکه اقلام تعهدی خود جزئی از سود شرکت می باشد و بیشتر شدن آن حسابرسان را به این قضیه حساس می کند بنابراین دوره تصدی حسابرسی باعث این می شود که مدیریت با حسابرسان در مورد چگونگی ارائه گزارش حسابرسی به توافق برسد. همچنین نتایج این تحقیق در داده های سالانه با تحقیقات مایرز و همکاران (۲۰۰۳)، نونهال و همکاران (۱۳۸۹) و در داده های میان دوره ای با تحقیقات زنگین و اوزکان (۲۰۱۰) هم راستا است، و با تحقیقات بورگاستالر و همکاران (۲۰۰۶) مغایر است.

جدول (۹) خلاصه نتایج حاصل از آزمون فرضیه ها برای داده های سالانه و میان دوره ای

متغیرهای مستقل	فرضیه ها	اقلام تعهدی اختیاری سالانه	اقلام تعهدی اختیاری میان دوره ای
تخصص در صنعت حسابرسی	فرضیه اول	تاثیر منفی	تاثیر منفی
	فرضیه سوم	تفاوت وجود دارد	تفاوت وجود دارد
دوره تصدی موسسه حسابرسی	فرضیه دوم	تاثیر منفی	تاثیر منفی
	فرضیه چهارم	تفاوت وجود دارد	تفاوت وجود دارد

پیشنهادهای ناشی از یافته های پژوهش

۱- سرمایه گذاران: پیشنهاد می شود با توجه به نتایج حاصل از تحقیق همواره استفاده کنندگان صورتهای مالی هنگام تجزیه تحلیل برای خرید سهام شرکت ها به متغیرهای همچون ارزش ایجاد شده برای سهامداران مثل دوره تصدی موسسه حسابرسی و همچنین تخصص در صنعت موسسه حسابرسی توجه داشته باشند. ۲- مدیران: با توجه به اینکه هدف مدیران این است که اعتماد مالکان شرکت را فراهم کنند، به آنها پیشنهاد می شود که از حسابرسان متخصص در صنعت و دوره تصدی بالا استفاده کنند. ۳- سازمان بورس اوراق بهادار: به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود برای مشخص شدن ارزش واقعی شرکت ها، شفاف سازی اطلاعاتشان و درک بهتر عملکردشان، قوانین و مقرراتی را اتخاذ کنند که تا حد امکان شرکت های پذیرفته شده در بورس در طول سالهای متمادی از وجود حسابرسان با کیفیت جهت حسابرسی صورت های مالی استفاده کنند. علاوه بر این پیشنهاد می شود که سازمان بورس اوراق بهادار در قیمت گذاری سهام شرکت ها به دوره تصدی و تخصص در صنعت موسسه حسابرسی را مد نظر داشته باشند.

پیشنهاد برای پژوهش های آتی

- ۱- تکرار این تحقیق با استفاده از سایر معیارهای کیفیت حسابرسی مثل حق الزحمه حسابرسی برای موسسات حسابرسی
- ۲- بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر روی مدیریت سود با تاکید بر صنعت
- ۳- بررسی رابطه بین محتوای بند گزارش حسابرسی با مدیریت سود
- ۴- بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر روی مدیریت سود با تاکید بر چرخه عمر شرکت
- ۵- تکرار این تحقیق با استفاده از مدل های دیگر مدیریت سود
- ۶- بررسی رابطه بین مکانیزم های حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی با مدیریت سود

منابع و ماخذ

۱. اعتمادی، حسین. محمدی، امیر. ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۸). «بررسی رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت سود در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران». مجله پژوهش های حسابداری مالی. سال اول. شماره اول و دوم. صص ۱۷-۳۲.
۲. بولو، قاسم. طالبی، میثم. (۱۳۸۹). «معیارها و مدل های اندازه گیری کیفیت سود». ماهنامه اقتصادی بورس. شماره ۹۲. صص ۱۸-۱۰.
۳. شهبندیان، ندا. (۱۳۸۷). کیفیت حسابرسی و پیش بینی سود. پایان نامه کارشناسی ارشد. دانشگاه الزهرا کرمی، غلامرضا. بذرافشان، آمنه. محمدی، امیر. (۱۳۹۰). «بررسی رابطه بین دوره تصدی موسسه حسابرسی و مدیریت سود». مجله دانش حسابداری. سال دوم. شماره چهارم. صص ۸۲-۶۵.
۴. نونهال نهر، علی اکبر. جبارزاده، سعید. کریم پور، یعقوب. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۷. شماره ۶۱. صص ۵۵-۷۰.
۵. نیکو مرام، هاشم. نوروش، ایرج. مهر آذین، علیرضا. (۱۳۸۸). ارزیابی مدل های مبتنی بر اقلام تعهدی برای کشف مدیریت سود. مجله پژوهش های مدیریت. سال ۲۰. شماره ۸۲. پاییز ۱۳۸۸. صص ۲۰-۱.
۶. نمازی، محمد. بایزدی، انور. جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود. تحقیقات حسابداری و حسابرسی. سال دوم. شماره نهم. بهار ۱۳۹۰. صص ۲۲-۴.
۷. Balsam, Steven. Jagan, Krishnan. Joon, S Yan. (۲۰۰۳). "Auditor Industry specialization and Earnings Quality". Auditing: A Journal of practice & Theory. Vol ۲۲. No ۲. pp ۷۱-۹۷.
۸. Chen, Ken. Y. Kuen, lin lin. Jian, zhou. (۲۰۰۵). "Audit Quality and Earnings Managements for Taiwan IPO Firms". managerial Auditing Journal. Vol ۲۵. No ۲. pp ۸۶ - ۱۰۴.
۹. Das, Somnath. Pervin K, Shroff. Haiwen, Zhang. (۲۰۰۹). "Quarterly Earnings Patterns and Earnings Management". Contemporary Accounting Research. Vol ۲۶. No ۳. pp: ۷۹۷-۸۳۱.
۱۰. Dechow, P. Dichev, I. (۲۰۰۲). "The quality of accruals and earnings: the role of accruals in estimation error". The Accounting Review. Vol ۷۷. pp: ۳۵-۵۹.
۱۱. Defond, P. D, skinner. (۲۰۰۰). "Earnings management: reconciling the views of accounting academics, practitioners and regulators". Accounting Horizons. pp: ۲۳۵-۲۵۰.
۱۲. Ebrahim, Ahmed. (۲۰۱۰). "Auditing Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings management: An Additional Evidence". <http://aaahq.org>
۱۳. Gunny, Katherine. John, Jacob. Bjorn, N Jorgensen. (۲۰۰۸). "Earnings Attributes of Alternate Annual Reporting Periods". Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paper

١٤. Gul, Ferdinand. Bikki L, Jaggi. Gopal ,V. Krishnan. (٢٠٠٧). "Auditor Independence: Evidence on the Joint Effects of Auditor Tenure and Nonaudit Fees". Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol ٢٦. No ٢. pp: ١١٧-١٤٢.
١٥. Krishnan. Gopal, V. (٢٠٠٣). " Does Big ٦ Auditor Industry Expertise constrain Earnings Management?". Accounting Horizons. Vol ١٧. No ١. pp: ١-١٦.
١٦. Kothari S.P, Andrew J. Leoneb, Charles E. Wasley. (٢٠٠٥). "Performance matched discretionary accrual measures". Journal of Accounting and Economics . ٣٩. ١٦٣-١٩٧.
١٧. Manry, David L. Samuel, L. Tiras, Clark. M, Wheatley. (٢٠٠٨). "The Influence of Interim Auditor Reviews on the Association of Returns with Earnings" . The Accounting Review. Vol ٦٨. No ١. pp: ٢٥١-٢٦٤.
١٨. Myers. J.N, Myers. L.A & Omer. T.C. (٢٠٠٣). "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?". Accounting Review. Vol ٧٨. ٧٧٩-٨٠٠.
١٩. Reynolds, J.K., and J.R. Francis. (٢٠٠٠). "Does size matter? The influence of large clients on office level auditor reporting decisions". Journal of Accounting and Economics ٣٠ (December) ٣٧٥-٤٠٠.
٢٠. Schauer, Paul C. (٢٠٠٢). "The Effects of Industry Specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-Ask Spreads". *Journal of Accounting and Finance Research*. ١٠(١). ٧٦-٨٦.
٢١. Titman, S. B, Trueman. (١٩٨٦). "Information Quality and the Valuation of New Issues". Journal of Accounting Research. Vol ٢٦. pp: ١٢٧-١٣٢.
٢٢. Wuchun, Chi. Ling Lei, Lisic. Mikhail, Pevzner. (٢٠١١). "Is Enhanced Audit Quality Associated with Greater Real Earnings Management?". Accounting Horizons, Vol. ٢٥, No. ٢, ٨٣-١٠٨.
٢٣. Zengin, Yasemin. Serdar, Ozkan. (٢٠١٠). "audit quality and earnings management in interim financial reports". www.SSRN.com
٢٤. Zhou. Jian, and Randal Elder. (٢٠٠٤). " Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms". *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*. ١١(٢). ٩٥-١٢٠.