فصلنامه حسابداری مالی/سال دهم/ شماره ۳۸ /تابستان ۹۷/صفحات ۱۳۹- ۱۱۳

عوامل مؤثر بر تفاوت ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده

مهدی مرادی*
محمدعلی باقرپور ولاشانی **
محسن معینی زاده ***

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۱۳ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۰۶/۱۴

چکیده

هدف از انجام پژوهش حاضر بررسی عوامل تأثیرگذار بر کاهش فاصله ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده است. برای این منظور درصد عدم انطباق اقلام صورت سود و زیان بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده محاسبه شد و ارتباط آن با برخی از ویژگی‌های شرکت‌ها و برخی از ویژگی‌های حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفت. روش مورد استفاده برای این پژوهش توصیفی – همبستگی بوده و بر اساس اطلاعات منتشر شده از سوی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ (شامل ۹۹۰ سال - شرکت) انجام پذیرفته است. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن است که میانگین سود عملیاتی و سود خالص بین صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده دارای تفاوت معناداری هستند، در حالی‌که این تفاوت در بین سود ناخالص مشاهده نگردیده است. همچنین متغیرهای اندازه شرکت، استقلال هیئت‌مدیره، نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها (از ویژگی‌های شرکت)، اندازه حسابرسی و تخصص حسابرس در صنعت (از ویژگی‌های حسابرس) دارای رابطه معنادار با درصد عدم انطباق سود عملیاتی می‌باشد. ضمن آنکه بین متغیرهای اندازه شرکت، استقلال هیئت‌مدیره، درصد سهامداران نهادی، نسبت

*استاد گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران
Email: mhd_moradi@um.ac.ir
**دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران
Email: bagherpour@um.ac.ir
***دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران(نویسنده مسئول)
Email: Mo.Moeinizadeh@mail.um.ac.ir

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

بدهی‌ها به دارایی‌ها (از ویژگی‌های شرکت) و تخصص حسابرس در صنعت (از ویژگی‌های حسابرس) با درصد عدم انطباق سود خالص رابطه معناداری مشاهده گردید.

واژه‌های کلیدی: سود و زیان، سهامدار نهادی، استقلال هیئت‌مدیره، تخصص حسابرس، دوره تصدی حسابرس.

۱- مقدمه

محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، گزارش اطلاعات مالی به استفاده‌کنندگان است. یکی از مبانی تصمیم‌گیری در بازار سرمایه، اطلاعات حسابداری است اطلاعات حسابداری مبنای بسیاری از تصمیم‌گیری‌ها در بازار سرمایه محسوب می‌شود. اتخاذ تصمیمات معقول اقتصادی و تخصیص بهینه منابع محدود و کمیاب، بدون وجود اطلاعات به‌موقع، مربوط و قابل‌اتکا، امکان‌پذیر نیست. سرمایه‌گذاران به اطلاعاتی که از طرف شرکت‌ها منتشر می‌شود تکیه می‌کنند، لذا به اطلاعات مربوط، به‌موقع و قابل فهم، در قالب‌هایی که به راحتی قابل تجزیه و تحلیل باشد نیاز دارند. برای کارکرد صحیح بازار لازم است سرمایه‌گذاران اطلاعات شرکت‌ها را صحیح، کامل، قابل اطمینان و به‌موقع بدانند (رحمانی و له‌داد، ۱۳۹۰). به عبارتی، اطلاعات ارائه شده باید به گونه‌ای تهیه و ارائه شود که در تصمیم‌گیری‌های استفاده‌کنندگان مفید واقع شود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی نیز ویژگی‌های مفید بودن در پیش‌بینی، ارزش بازخورد، به‌موقع بودن، تائید پذیری، بی‌طرفی و ارائه منصفانه را برای مفید بودن اطلاعات ارائه کرده است. بر اساس مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران، اطلاعات حسابداری غیر مربوط و غیرقابل اتکا، مفید نخواهند بود و در صورتی که اطلاعات قابل مقایسه، قابل فهم و به‌موقع نباشند مفید بودن آن‌ها دچار محدودیت خواهد شد (مبانی نظری استانداردهای حسابداری ایران). در پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص عوامل مؤثر بر کیفیت اطلاعات حسابداری اغلب بر نقش استانداردهای حسابداری تأکید شده است (بارث، لندسام، لانگ و ویلیامز[1]، ۲۰۱۲ و لانگ، مافت و اونز[2]، ۲۰۱۰). همچنین بارث و همکاران (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیدند که گزارش‌های حسابداری حاصل تراکنش اجزای گوناگون سیستم گزارشگری مالی شامل استانداردهای حسابداری به همراه تفسیر، مشکلات و نحوه به‌کارگیری این استانداردها است که هر یک به نوبه خود بر ویژگی‌های کیفی این گزارش‌ها اثرگذار است.

در محیط اقتصادی امروز با توجه به فعالیت‌های اقتصادی متنوع و ساختار پیچیده روابط اقتصادی میان آن‌ها نیاز به اطلاعات مالی قابل اتکا بیشتر احساس می‌شود. اطلاعات مالی

1 Barth, Landsman, Lang and Williams
2 Lang, Maffett and Owens

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

قابل‌اتکا، از عوامل اصلی ارزیابی وضعیت و عملکرد یک شرکت و نیز تصمیم‌گیری در مورد خرید و فروش اوراق بهادار آن شرکت است. جدایی مالکیت و مدیریت در شرکت‌های سهامی، عدم تقارن اطلاعاتی در این شرکت‌ها و تضاد منافع احتمالی میان مدیران و مالکان ایجاب می‌کند، به منظور کاهش هزینه‌های نمایندگی، اطلاعات مالی شرکت‌ها توسط اشخاص مستقل و با صلاحیت مورد بررسی قرار گیرد. گزارش‌های مالی شرکت‌ها زمانی قابل‌اتکا و در نتیجه مطلوب تلقی می‌شود که شخص یا نهادی حرفه‌ای و مستقل بر اطلاعات ارائه شده اظهارنظر کرده و به آن اعتبار بخشد (لی[1]، ۲۰۱۰). یکی از خروجی‌های عملیات حسابرسی پیشنهاداتی است که در جهت بهبود مطلوبیت اطلاعات مالی ارائه می‌شود. از این رو تأثیر عملکرد حسابرس بر اطلاعات افشا شده قابل چشم‌پوشی نیست. دست‌یابی به کیفیت بالای گزارشگری مالی، بستگی به درستی و صحت عمل هر یک از مراحل فرایند گزارشگری مالی دارد و حسابرسی مستقل به عنوان یکی از حلقه‌های این زنجیر، نقش عمده‌ای در حفظ و تقویت کیفیت گزارشگری مالی ایفا می‌کند (هیئت تدوین استانداردهای بین‌المللی). از آنجا که گزارش‌های مالی حسابرسی نشده زودتر از صورت‌های مالی حسابرسی شده منتشر می‌شوند، می‌توانند در تصمیم‌گیری به‌موقع کمک کنند. این پژوهش در تلاش است عواملی را که در ایجاد تفاوت بین ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده نقش بیشتری دارند را شناسایی کرده تا بتوان با کنترل آن‌ها، تفاوت اطلاعات حسابرسی نشده و حسابرسی شده را به حداقل رساند و قابلیت اتکای اطلاعات حسابرسی نشده را بالاتر برد.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

هرچه محیط تجاری پیچیده‌تر می‌شود شرکت‌ها به طور فزاینده‌ای در معاملات پیچیده درگیر می‌شوند. حسابداران باید بتوانند این معاملات پیچیده را تحلیل کرده و موارد گزارشگری و حسابداری وابسته را حل کنند. فهم و درک زیربنایی از مفاهیم نظری گزارشگری مالی برای تحلیل اثربخش موارد حسابداری و گزارشگری مرتبط نیاز است (چستین، فلارتی و اوکانر ملوین[2]، ۱۹۹۸). یکی از مهم‌ترین مفاهیم مورد اشاره در چارچوب نظری ویژگی‌های کیفی اطلاعات است. برخی خصوصیات کیفی به محتوای اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی و برخی دیگر به چگونگی ارائه این اطلاعات مربوط می‌شود. مربوط بودن و قابلیت اتکا بودن مهم‌ترین ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری هستند و اگر بخش‌های مالی و حسابداری این دو ویژگی را داشته باشند، مناسب بودن اطلاعات حسابداری برای تصمیم‌های مهم فراهم می‌گردد (زارع،

1 Li
2 Chasteen, Felaherty and O`connor Melvin

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

اجاقی و اجاقی[1]، ۲۰۱۲). بر اساس مفاهیم نظری گزارشگری مالی (پیوست استانداردهای حسابداری ایران)، به‌موقع بودن اطلاعات می‌تواند کیفیت اطلاعات را کاهش دهد. از آنجایی که استفاده‌کنندگان ترجیح می‌دهند اطلاعات لازم را در زمانی معقول و حتی‌الامکان زودتر از موعد به دست آوردند، ممکن است به اطلاعات حسابرسی نشده اتکا کنند. هر چه ارقام حسابرسی نشده به ارقام حسابرسی شده نزدیک‌تر باشد، قابلیت اتکای این اطلاعات بالا رفته و می‌تواند به دستیابی اطلاعات با کیفیت به‌موقع کمک کند. پژوهش‌های پیشین مبین این موضوع هستند که عوامل متعددی می‌تواند بر افزایش کیفیت اطلاعات گزارش شده تأثیرگذار باشد و منجر به کاهش فاصله ارقام صورت‌های مالی حسابرسی شده و نشده گردد. برخی از این ویژگی‌ها که در پژوهش‌های مختلف مورد نقد و بررسی قرار داده‌اند به شرح زیر است:

الف) ویژگی‌های مرتبط با شرکت: شرکت به عنوان تهیه‌کننده صورت‌های مالی می‌تواند در کیفیت گزارش‌های تهیه‌شده نقش‌آفرینی کند، به عبارتی مطلوبیت صورت‌های مالی حسابرسی نشده به ویژگی‌های شرکت بستگی دارد (فیلیپ و رافورنیر[2]، ۲۰۱۰). برگرفته از پژوهش‌های پیشین (پلوملی، لامبردی و یان[3]، ۲۰۱۰؛ ساعی، باقرپورولاشانی و موسوی بایگی ۱۳۹۲)، اگر صورت‌های مالی حسابرسی نشده (تهیه شده توسط شرکت بدون اعمال نظرات حسابرس مستقل) با کیفیت باشند، این ارقام تفاوت با اهمیتی با اطلاعات تائید شده توسط حسابرس مستقل در صورت‌های مالی حسابرسی شده ندارد و نیاز کمتری به اصلاح آن‌ها است. لذا در بخش اول این پژوهش عوامل مؤثر بر فاصله صورت‌های مالی حسابرسی شده و نشده مبتنی بر ویژگی‌های شرکت تبیین شده است:

الف-۱) اندازه شرکت صاحبکار: اندازه‌ی شرکت در مطالعات متعدد نمایانگر جنبه‌های مختلفی از شرکت اعم از برتری رقابتی، توانایی مدیریت، کیفیت حسابداری، کارایی اطلاعاتی و غیره است (شورورزی و پهلوان، ۱۳۸۹). برخی پژوهشگران بر این باورند که کیفیت افشاء و بار اطلاعاتی صورت‌های مالی مستقل از اندازه‌ی شرکت بوده (هلستروم[4]، ۲۰۰۶؛ هاین[5]، ۱۹۹۵؛ خوش‌طینت و براری نوکاشتی، ۱۳۸۵) در حالی‌که برخی دیگر چنین رابطه‌ای را رد نمی‌نمایند (فیلیپ و رافورنیر،۲۰۱۰؛ آقایی و وفایی،۱۳۹۳؛ ملانظری و کریمی، ۱۳۸۶). مشایخی و فرهادی (۱۳۹۲) در پژوهشی که تأثیر اندازه‌ی شرکت بر کیفیت افشا را به عنوان متغیر

1 Zare, Ojaghi Aghjehkandi and Ojaghi Aghjehkandi
2 Fillip & Rafournier
3 Plumlee, Lombardi and Yohn
4 Hellström
5 Hayn

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مستقل مورد استفاده قرار داده بودند به این نتیجه رسیدند که کیفیت افشاء اطلاعات مالی با اندازه‌ی شرکت ارتباط معنی‌داری دارد به‌نحوی‌که شرکت‌های بزرگ نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر مزایای بیشتری را از بهبود و بالا بردن میزان افشا کسب می‌نمایند. به عبارتی بهبود افشا منجر به بالاتر رفتن هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های کوچک می‌گردد و به همین دلیل شرکت‌های کوچک به منظور حفظ اطلاعات خصوصی، به دنبال بهبود سطح افشا نیستند.

الف -۲) استقلال هیئت‌مدیره: علیرغم اینکه هردو گروه مدیران موظف و غیرموظف در تصمیم‌گیری نقش دارند، از مدیران داخلی (موظف) به عنوان مدیران تصمیم‌گیرنده و از مدیران بیرونی (غیرموظف) به عنوان افرادی نام برده می‌شود که قدرت و وظیفه نظارت بر این تصمیم‌گیری‌ها رادارند. هیئت‌مدیره شرکت‌هایی که بیشتر اعضای آن‌ها از اعضای غیرموظف تشکیل شده است نظارت و کنترل بیشتری بر عملکرد مدیران و گزارشگری مالی دارند (مهدوی و کرمانی، ۱۳۹۴). اعضای غیرموظف به گونه‌ای بهتر از منافع سهامداران حمایت کرده و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و سهامداران را با ارائه بهتر و با کیفیت‌تر اطلاعات کاهش می‌دهند (لیم، ماتولسی و چاوو[1]، ۲۰۰۷). بسیاری از پژوهشگران بر تأثیر ترکیب اعضای هیئت‌مدیره بر کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند (یکینی، آدلوپو، آندریکوپولوس و یکینی[2]، ۲۰۱۵؛ کاناگارتنام، لوبو و والن[3]، ۲۰۰۷) در حالی که برخی دیگران ارتباط را معنی‌دار نمی‌دانند (مشایخ و اسماعیلی، ۱۳۸۵)

الف-۳) مالکیت نهادی: مالکان نهادی، سرمایه‌گذاران بزرگ نظیر بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و ...هستند که حجم بزرگی از عملیات آن‌ها به معامله سهامشان بر می‌گردد. در سال‌های اخیر توجه به نقش مالکان نهادی به عنوان یکی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی در نظارت بر مدیریت شرکت افزایش یافته است و پژوهش‌ها زیادی در زمینه ویژگی‌های مالکان نهادی انجام شده است (صفری گرایلی، ۱۳۹۶) بخشی از پژوهش‌ها انجام شده در این زمینه نشان می‌دهد که مالکان نهادی، مدیریت شرکت را به تمرکز بر عملکرد اقتصادی و اجتناب از رفتارهای فرصت‌طلبانه وا می‌دارد. مالکان نهادی می‌توانند از طریق نظارت مستمر و اثربخش، توانایی مدیران در مدیریت سود و دستکاری اطلاعات حسابداری را محدود سازند و در مواردی انگیزه مدیریت سود را کاهش می‌دهد

1 Lim, Matolcsy and Chow
2 Yekini, Adelopo, Andrikopoulos and Yekini
3 Kanagaretnam, Lobo and Whalen

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

(چانگ، فرث و کیم[1]، ۲۰۰۲؛ هفلین و شاو[2]، ۲۰۰۰؛ بوشی[3]، ۱۹۹۸). ستایش و ابراهیمی میمند (۱۳۹۳) نشان دادند که انواع مالکان نهادی به گونه‌ای متفاوت بر کیفیت افشا اثر می‌گذارند. در مقابل برخی دیگر از پژوهشگران نیز معتقدند مالکیت نهادی تأثیری بر عملکرد مدیران و کیفیت گزارشگری مالی ندارد (فان و وانگ[4]، ۲۰۰۲؛ فاکیو و لاسفر[5]،۲۰۰۰؛ دمیراگ[6]، ۱۹۹۸).

الف-۴) ساختار سرمایه: مرور پژوهش‌ها پیشین حاکی از تأثیر ساختار سرمایه بر عملکرد مالی، گزارشگری و محتوای اطلاعاتی صورت‌های مالی است. پژوهشگران معتقدند که شرکتی که اهرم مالی بالایی در ساختار سرمایه خود و در نتیجه ریسک بالایی دارند، بازار از آن نرخ بازده‌ی بالاتری را طلب می‌کند و این امر باعث کاهش واکنش بازار به اطلاعات گزارش و در نتیجه کاهش محتوای اطلاعاتی می‌گردد (کولینز، کوتاری و اسلون[7]، ۱۹۹۴؛ ایستون و زیمژوسکی[8]، ۱۹۸۹).

الف-۵) سودآوری شرکت: پژوهشگران بر این باورند اهمیت جذب سرمایه تا آنجاست که آن را «مهم‌ترین دلیل دستکاری سود» می‌دانند. همچنین، تأکید مدیران برای دستیابی به برخی معیارها منجر به دستکاری صورت‌های مالی شده و بروز تجدید ارائه در صورت‌های مالی را در پی دارد (لاری و معینی زاده، ۱۳۹۶). دستکاری سود زمانی اتفاق می‌افتد که مدیران با استفاده از قضاوت (تشخیص) در گزارشگری مالی و ساختار مبادلات، جهت گمراه نمودن بعضی از ذی‌نفعان (سهامداران، اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران و ...) درباره عملکرد اقتصادی شرکت با تحت تأثیر قرار دادن نتایج قراردادی که به ارقام حسابداری وابسته است در گزارشگری مالی تغییر ایجاد کنند (جونز و شارما[9]، ۲۰۰۱). میزان سودآوری شرکت می‌تواند به صورت مستقیم غیرمستقیم بر دستکاری اطلاعات اثرگذار باشد. در نتیجه این احتمال وجود دارد که حسابرسی صورت‌های مالی بخشی از این دستکاری اطلاعات را شناسایی کند و باعث ایجاد تفاوت بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و نشده گردد. (پالمروس و شولز[10]، ۲۰۰۴). بر اساس مقدمه

1 Chang, Firth and Kim
2 Heflin & Shaw
3 Bushee
4 Fan & Wong
5 Faccio & Lasfer
6 Demirag
7 Collins, Kothari and Sloan
8 Easton & Zmijewski
9 Jones & Sharma
10 Palmrose & Scholz

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

فوق، سودآوری شرکت می‌تواند بر دستکاری سود در ارائه اولیه اطلاعات مالی (صورت‌های مالی حسابرسی نشده) اثرگذار و این امر بین ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده، تفاوت ایجاد کند.

ب) ویژگی‌های مرتبط با حسابرس: همان‌طور که بیان شد، حسابرس یکی از حلقه‌های زنجیر گزارشگری قابل‌اتکا است. جنسن و مک لینگ[1] (۱۹۷۶) اظهار داشتند که حسابرسی، ابزار مهمی در کاهش هزینه نمایندگی بین مدیران و سهامداران محسوب می‌شود، زیرا حسابرسان موارد نادرست در صورت‌های مالی را جهت اصلاح به صاحبکار پیشنهاد داده و در صورت عدم رفع توسط صاحبکار، گزارش می‌نمایند. لذا انتظار می‌رود پس از اتمام فرآیند حسابرسی، کیفیت ارقام گزارش شده بالا رود. بر اساس پژوهش‌های پیشین، احتمال اینکه حسابرس موارد تحریف‌های با اهمیت را کشف کند به ویژگی‌های حسابرس بستگی دارد (متینن[2]، ۲۰۱۲؛ ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵). از این رو بخش دوم متغیرهای مستقل پژوهش بر مبنای ویژگی‌های حسابرس به شرح زیر بنیان نهاده شده است:

ب-۱) اندازه موسسه حسابرسی: برخی پژوهشگران بر این باورند که هر چه اندازه موسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد، کیفیت حسابرسی هم بالاتر خواهد بود (دی آنجلو[3]، ۱۹۸۱؛ پالمروس[4]، ۱۹۸۸؛ چوی، کیم، لیو و سیمونیک[5]، ۲۰۰۸؛ نمازی، انور بایزدی و جبارزاده، ۱۳۹۰) علت این امر حسن شهرت حسابرس (نام تجاری) و همچنین وابستگی کمتر مالی به صاحبکار است (چوی و همکاران، ۲۰۰۸). ضمن آنکه مؤسسات حسابرسی بزرگ سبک‌کاری متفاوتی نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچک دارند و حسابرسی باکیفیت‌تری ارائه می‌نمایند (اخگر و خانلقی، ۱۳۹۵). برخی دیگر از پژوهشگران معتقدند موسسه‌های بزرگ به دلیل دسترسی به منابع و امکانات بیشتر برای آموزش حسابرسان خود، خدمات حسابرسی را با کیفیت بالاتری ارائه می‌کنند و در کشف تحریفات قوانین و مقررات از مؤسسات کوچک‌تر تواناترند (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹؛ فورمن[6]،۲۰۰۶) در مقابل برخی پژوهشگران نیز معتقدند مؤسسات حسابرسی بزرگ لزوماً کیفیت حسابرسی بهتری از مؤسسات حسابرسی کوچک ارائه نمی‌دهند (لام و چانگ،۱۹۹۴؛ هنوگ، ۲۰۰۹).

1 Jensen & Meckling
2 Miettinen
3 DeAngelo
4 Palmrose
5 Choi, Kim, Liu and Simunic
6 Fuerman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ب-۲) تخصص حسابرس در صنعت: تخصص حسابرس عبارت است از دانش خاص یک صنعت که توسط یک مؤسسه حسابرسی در جهت کمک به فهم بهتر از آنچه صاحبکاران در آن صنعت انجام داده و ریسک‌های حسابرسی که آن‌ها با آن مواجه‌اند، به کار گرفته می‌شود (ناظمی اردکانی، ۱۳۸۹). مؤسسات حسابرسی از طریق آموزش کارکنان و استفاده از تکنولوژی مناسب در زمینه صنعت، می‌توانند کیفیت حسابرسی را ارتقا دهند (گراملین و استون[1]،۲۰۰۱). حسابرسان با متخصص شدن در رسیدگی به شرکت‌های فعال در یک صنعت می‌توانند بین خود و سایر حسابرسان نوعی تمایز به وجود آورند و نظر مجامع عمومی صاحبان سهام در ارائه خدمات بهتر جلب کنند. همچنین صاحبکاران انتظار دارند حسابرسان متخصص مشاوره و راهنمایی بهتری در زمینه نحوه تهیه و افشای اطلاعات ارائه دهند (کیم برلی و یی[2]،۲۰۰۶).

حسابرسان متخصص به این دلیل که به تعداد زیادی از شرکت‌های یک صنعت رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که به آن‌ها در کشف تحریفات و اشتباهات با اهمیت در اطلاعات افشا شده توسط صاحبکار کمک می‌کند (سولومان، شیلدز و ویتینگتون[3]، ۱۹۹۹؛ کیم برلی و یی، ۲۰۰۶). یافته‌های بون، خورانا و رامان[4] (۲۰۱۰) نیز حاکی از وجود رابطه‌ای معنی‌دار بین تخصص حسابرس و مطلوبیت گزارشگری و افشای صاحبکار است. نتایج پژوهش‌های مانسی، ویتینگتون و سیمونیک[5] (۲۰۰۴) نیز نشانگر آن است که به موازات افزایش تخصص حسابرس در یک صنعت، موسسه حسابرسی می‌تواند در راستای کشف و گزارش اشتباهات و تحریفات با اهمیت در اطلاعات افشا شده توسط صاحبکار، بهتر و با کیفیت بیشتری به انجام رسیدگی بپردازد.

ب-۳) حق‌الزحمه حسابرس: حسابرس مستقل بخشی مهم از سیستم گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد و استفاده از خدمات آن‌ها می‌تواند بیانگر ایفای تعهدات مدیریت صاحبکار نسبت به سرمایه‌گذاران باشد و حق‌الزحمه حسابرسی را می‌توان هزینه‌ای در نظر گرفت که صاحبکار در ازای ایفای این تعهدات به حسابرس پرداخت می‌کند (شیرعلی و احمدی، ۱۳۹۵). نتایج پژوهش‌های قبلی (سیمونیک[6]،۱۹۸۰) نشان می‌دهد که حق‌الزحمه حسابرسی، مهم‌ترین متغیری است که بر کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد. دی آنجلو (۱۹۸۱) استدلال می‌کند که

1 Gramling & Stone
2 Kimberly & Yi
3 Solomon, Shields and Whittington
4 Boone, Khurana and Raman
5 Mansi, Whittington and Simunic
6 Simunic

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مؤسسات حسابرسی در زمان دریافت حق‌الزحمه بالاتر، خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتری ارائه می‌دهند، چرا که زمان بیشتری برای بررسی و رسیدگی اطلاعات صرف می‌کند. همچنین بر اساس نتایج اعتمادی، ساری و جوانی قلندری (۱۳۹۷)، افزایش حق‌الزحمه حسابرسی احتمال تجدید ارائه اطلاعات مندرج در صورت‌های مالی را کاهش می‌دهد، هرچند نتایج برخی پژوهش‌ها هم بیانگر عدم وجود رابطه بین حق‌الزحمه و امکان تجدید ارائه اطلاعات هستند (کینی، پالمروس و اسچولز[1]، ۲۰۰۴).

ب-۴) دوره تصدی حسابرس: موضوع طول دوره تصدی حسابرسی و چگونگی تأثیر آن بر عملکرد حسابرسان سال‌هاست که مورد مناقشه بوده است. برخی پژوهشگران اعتقاد دارند در بلندمدت به علت نزدیک شدن روابط طرفین، استقلال حسابرس کاهش می‌یابد (ترنر[2]، ۲۰۰۲؛ آرل، برودی و پانی[3]، ۲۰۰۵) و باعث می‌شود به جای ارزیابی و بررسی موارد ادعا شده در صورت‌های مالی از فرایند حسابرسی تکراری و رسیدگی‌های سال‌های قبل استفاده شود (گیتزمن و سن[4]، ۲۰۰۲؛ آرل و همکاران، ۲۰۰۵). برخی دیگر از پژوهشگران نیز بر این باورند افزایش شناخت حسابرس از محیط واحد تجاری با افزایش طول دوره تصدی باعث ایجاد یک مزیت رقابتی برای حسابرس در کشف موارد ایراد با اهمیت مندرج در صورت‌های مالی شده که می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسان و اصلاح صورت‌های مالی شود. همچنین به علت حذف هزینه‌های شناخت اولیه، حسابرسان در دوره‌های بعد زمان بیشتری صرف رسیدگی به ادعاهای مطرح‌شده در صورت‌های مالی می‌کنند. (چانگ[5]، ۲۰۰۴؛ کوان، لیم و سیمنت[6]، ۲۰۱۴). نتایج برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهد که بسیاری از قصور حسابرسی و دعاوی حقوقی علیه حسابرسان در سال‌های اولیه طول دوره تصدی حسابرسی روی می‌دهد (استیس[7]،

1 Kinney, Palmrose and Scholz
2 Turner
3 Arel, Brody and Pany
4 Gietzman & Sen
5 Chung
6 Kwon, Lim and Simnett
7 Stice

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱۹۹۱). گایگر و راگوناندان[1] (۲۰۰۲) نیز نشان دادند افزایش طول دوره تصدی حسابرسی باعث افزایش در کارایی حسابرسان در کمک به صاحبکار می‌شود.[2]

از آنجا که ممکن است بین ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده حسابرسی شده تفاوت داشته باشد و با توجه به مطالب فوق‌الذکر، این پژوهش در تلاش است رابطه بین ویژگی‌های مختلفی از صاحبکار و حسابرس با تفاوت ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده را مورد بررسی قرار دهد.

۳- فرضیه‌های پژوهش

همان‌طور که عنوان گردید، هدف از این پژوهش بررسی عواملی است که بر افزایش مطلوبیت صورت‌های مالی اثرگذار هستند، برای این منظور فرضیات پژوهش به شرح زیر تدوین‌شده است:

فرضیه اول: تفاوت معنی‌داری بین اقلام صورت سود و زیان (سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص) حسابرسی نشده و حسابرسی شده وجود دارد.

فرضیه دوم: ارتباط معنی‌داری بین ویژگی‌های شرکت و میزان تغییر اقلام سود و زیانی (سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص) حسابرسی نشده و حسابرسی شده وجود دارد.

فرضیه سوم: ارتباط معنی‌داری بین ویژگی‌های حسابرس میزان تغییر اقلام سود و زیانی (سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص) حسابرسی نشده و حسابرسی شده وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نظر هدف، پژوهشی کاربردی محسوب می‌شود و در زمره پژوهش‌های پس رویدادی قرار می‌گیرد. برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به بخش تجربی و آزمون فرضیه‌های پژوهش از صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران منتشره در سایت رسمی بورس اوراق بهادار تهران و در مواردی نیز با استفاده از بانک‌های اطلاعاتی نرم‌افزار ره‌آورد نوین گردآوری شده است. جامعه آماری پژوهش همه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی سال‌های ۱۳۹۰ الی ۱۳۹۵ است که از شرایط زیر برخوردارند:

---

1 Geiger M.A.and Raghunandan

[2] شایان ذکر است مطابق با تبصره ۲ ماده ۱۰ دستورالعمل موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار "مؤسسات حسابرسی و شرکا یا مدیران مسئول کار حسابرسی هر یک از اشخاص حقوقی مجاز نیستند بعد از گذشت ۴ سال متوالی، مجدداً سمت حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مذکور را بپذیرند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۱- از ابتدای سال ۱۳۹۰ در بورس پذیرفته شده باشند و تا پایان سال ۱۳۹۵ در بورس فعال بوده و از فهرست شرکت‌های پذیرفته شده در بورس حذف نشده باشند.
۲- شرکت‌هایی که اطلاعات مربوط به صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده آن‌ها در دسترس باشد.
۳- شرکت جزء بانک‌ها، بیمه‌ها، موسسه‌های اعتباری و سایر نهادهای پولی، موسسه‌های واسطه‌گری مالی و شرکت‌های سرمایه‌گذاری به علت افشای متفاوت اطلاعات مالی و ساختارهای راهبری نباشد.

بر این اساس، داده‌های ۱۶۵ شرکت (۹۹۰ سال - شرکت) که با شرایط یاد شده همخوانی داشتند، جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

۴-۱- مدل آزمون فرضیه‌ها و متغیرهای پژوهش

آزمون فرضیه‌های این پژوهش شامل دو مرحله است؛ در ابتدا جهت آزمون فرضیه اول و تائید این‌که صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده دارای اقلام سود و زیانی با تفاوت معنادار است، اقدام به مقایسه میانگین سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص شرکت‌های نمونه با استفاده از آزمون T دو جامعه مستقل می‌گردد. در صورت تائید این فرضیه و وجود تفاوت بین اقلام حداقل یکی از اقلام فوق‌الذکر، با استفاده از مدل زیر اقدام به آزمون فرضیه دوم و سوم پژوهش می‌گردد:

$$\begin{aligned}\text{Aud_Dif}_{i.t} = {} & \beta_0 + \beta_1 CoSIZE_{i.t} + \beta_2 IND_{i.t} + \beta_3 IH_{i.t} + \beta_4 LEV_{i.t} \\ & + \beta_5 ROA_{i.t} + \beta_6 AudSIZE_{i.t} + \beta_7 AudEXP_{i.t} \\ & + \beta_8 AudFEE_{i.t} + \beta_9 TENURE_{\ i.t} + \beta_{10} AGE_{i.t} \\ & + \beta_{11} QTobin_{i.t} + \varepsilon_{i.t}\end{aligned}$$

مدل (۱)

که در این مدل، متغیرهای پژوهش به شرح ذیل است:

۴-۱-۱- متغیر وابسته

با توجه به اینکه هدف این پژوهش بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی بر مطلوبیت صورت‌های مالی است، لذا در این پژوهش از درصد عدم انطباق اقلام صورت سود و زیان شامل سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص به شرح زیر به عنوان متغیر وابسته استفاده شده است:

$$Aud_Dif = 1 - \frac{Audited}{NAudited}$$

مدل (۲)

Audited: مانده حسابرسی شده.
NAudited: مانده حسابرسی نشده.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۴-۱-۲- متغیرهای مستقل

با توجه به مبانی نظری موجود و پژوهش‌های پیشین این‌طور استنباط می‌شود عواملی به شرح ذیل بر کاهش تفاوت ارقام مندرج در صورت‌های مالی حسابرسی شده و نشده و بهبود مطلوبیت اطلاعات صورت‌های مالی اثرگذار بوده و لذا به عنوان متغیر مستقل در این پژوهش بکار گرفته‌شده‌اند:

الف) متغیرهای مستقل مرتبط با شرکت

- **اندازه شرکت صاحبکار (COSIZE):** در این پژوهش از متغیر اندازه شرکت به عنوان یکی از متغیرهای اصلی استفاده گردیده و برای محاسبه آن از لگاریتم طبیعی فروش شرکت استفاده شده است.
- **استقلال هیئت‌مدیره (IND):** بیان‌کننده درصد اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره به کل اعضای هیئت‌مدیره است.
- **مالکیت نهادی (IH):** بیان‌کننده درصد مالکان نهادی در شرکت می‌باشد و از تقسیم درصد سهام نگهداری شده توسط شرکت‌های دولتی و عمومی (شامل شرکت‌های بیمه، مؤسسه‌های مالی، بانک‌ها، شرکت‌های دولتی و دیگر اجزای دولت) نسبت به کل سهام سرمایه محاسبه می‌شود.
- **ساختار سرمایه (LEV):** با استفاده از نسبت اهرمی شرکت (کل بدهی تقسیم بر کل دارایی) محاسبه می‌شود.
- **سودآوری شرکت (ROA):** این متغیر نیز با استفاده از بازده دارایی‌های شرکت و از تقسیم سود عملیاتی بر جمع دارایی‌های شرکت محاسبه خواهد شد. لازم به ذکر است از آنجا که متغیر وابسته پژوهش نسبت سود در صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده است و لذا مشکل خودهمبستگی سریالی در این متغیر مفهوم ندارد.

ب) متغیرهای مستقل مرتبط با حسابرس

- **اندازه‌ی موسسه حسابرسی (AUDSIZE):** با توجه به اینکه سازمان حسابرسی یک نهاد حسابرسی دولتی در بازار سرمایه ایران است که وظیفه حسابرسی بخشی از شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بر عهده دارد به عنوان موسسه حسابرسی قوی و بزرگ در نظر گرفته می‌شود و انتظار می‌رود که با توجه به جایگاهی که دارد حسابرسی باکیفیت‌تری ارائه نماید. در این پژوهش اندازه موسسه حسابرسی یک متغیر مجازی و برابر یک برای سازمان حسابرسی و صفر برای سایر مؤسسات است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

- **تخصص حسابرس در صنعت (AUDEXP)**: که به صورت یک متغیر مجازی تعریف‌شده و برابر یک است اگر سهم بازار حسابرس در صنعت صاحبکار بالای میانه آن باشد و در غیر این صورت برابر صفر خواهد بود. سهم بازار حسابرس در صنعت بر مبنای رابطه ذیل محاسبه می‌شود:

مدل (۳)
$$AUDEXP_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J} Sales_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I}\sum_{j=1}^{J} Sales_{ijk}}$$

- **حق‌الزحمه حسابرس (AUDFEE)**: در این پژوهش لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسی شرکت به عنوان یکی از متغیرهای مرتبط با حسابرس در مطلوبیت صورت‌های مالی است.
- **دوره تصدی حسابرس (TENURE)**: بیان‌کننده تعداد سال‌هایی است که یک موسسه به عنوان حسابرس شرکت انتخاب می‌شود.

۴-۱-۳- متغیرهای کنترلی

در راستای دستیابی به اهداف پژوهش، علاوه بر متغیرهای ذکرشده، سایر عوامل تأثیرگذار بر مطلوبیت اطلاعات صورت‌های مالی در قالب متغیرهای کنترلی زیر در مدل بکار گرفته شده است:

عمر بورسی شرکت (AGE): یکی از متغیرهایی که به نظر محققین می‌تواند بر کیفیت گزارشگری و کاهش فاصله ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده اثرگذار باشد، مدت‌زمان حضور شرکت تحت نظارت سازمان بورس اوراق بهادار است که برای تعدیل اثرات آن، به عنوان متغیر کنترلی لحاظ شده است. عمر بورسی شرکت عبارت است از تعداد سال‌هایی که شرکت در بورس پذیرفته شده باشد.

تأخیر در گزارش حسابرسی (RPER): انتظار پژوهشگران بر این است که هرچه فاصله‌ی زمانی انتشار صورت‌های مالی حسابرسی نشده تا انتشار گزارش حسابرسی شرکت بیشتر باشد، حسابرس به دلیل دستیابی به شواهد بیشتر، ممکن است تعدیلات بیشتری پیشنهاد دهد. به همین دلیل تأخیر در گزارش حسابرسی که فاصله زمانی بین ارائه صورت‌های مالی حسابرسی نشده تا انتشار گزارش حسابرسی شرکت است به عنوان یک متغیر کنترلی در پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

رشد شرکت (*QTobin*): به نظر می‌رسد رشد شرکت می‌تواند بر کیفیت گزارشگری و در نتیجه کاهش فاصله ارقام حسابرسی نشده و حسابرسی شده صورت‌های مالی اثرگذار بوده و

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

نتایج پژوهش را دستخوش تأثیر کند. لذا به عنوان یک متغیر کنترلی در پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است. برای این منظور از متغیر کیوتوبین استفاده شده است که عبارت است از ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به‌علاوه کل بدهی‌ها به ارزش دفتری کل دارایی‌ها.

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- آماره های توصیفی

به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آماره‌های توصیفی متغیرهای موردمطالعه محاسبه و در جدول یک ارائه شده است. با توجه به این جدول میانگین درصد عدم انطباق سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص حسابرسی شده و حسابرسی نشده به ترتیب برابر ۰/۰۰۱۶ و ۰/۰۰۲۷ و ۰/۰۱۱۲ است که نشان می‌دهد، برای شرکت‌های نمونه به طور متوسط معادل درصدهای مذکور اقلام مندرج در صورت سود و زیان دستخوش تعدیل و اصلاحات ناشی از حسابرسی صورت‌های مالی قرارگرفته‌اند.

جدول (۱): آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین مقدار	بیشترین مقدار
درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود ناخالص)	Aud_Dif	۰/۰۰۱۶	۰/۰۰۱	۰/۰۰٤	-۰/۰۹۱	۰/۱۱۲
درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود عملیاتی)	Aud_Dif	۰/۰۰۲۷	۰/۰۰۳	۰/۰۲۳	-۰/۱۲۸	۰/۱۹۳
درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود خالص)	Aud_Dif	۰/۰۱۱۲	۰/۰۱۹	۰/۰۳۳۸	-۰/۲۰۷	۰/۲٦۰
اندازه شرکت	COSIZE	۱۳/۷۲٤	۱۳/٥٦۹	۱/٦۱٤	۹/۸۹۳	۱۸/۳۷۳
استقلال هیئت‌مدیره	IND	۰/٦۰٥	۰/٥٤۹	۰/۱۸۰	۰/۱۲٥	۰/۸۸۹
درصد سهامداران نهادی	IH	۰/٤٦۸	۰/۳۷٤	۰/۲۸٦	۰/۰۱۳	۰/۹٦٦
نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها	LEV	۰/٥۷۳	۰/٥۸٤	۰/۲۱۲	۰/۰۱۳	۱/۳۳۳
بازده دارایی‌های شرکت	ROA	۰/۱۲٤	۰/۱۰۷	۰/۱۳۰	-۰/۲۸۹	۰/٦۲۹
دوره تصدی حسابرس	Tenure	۲/٤۸٥	۳/۰۰۰	۰/۹۸۳	۱/۰۰۰	٤/۰۰۰
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسی	AUDFEE	٦/٦۲٥	٦/٤۱۲	۰/۸۱۷	۳/۳٦۲	۹/٦۲٤
عمر بورسی شرکت	AGE	۱۷/۲٥۱	۱٦/۰۰۰	۱۱/۳٥۱	۳۹/۰۰۰	۱/۰۰۰
تأخیر در گزارش حسابرسی (روز)	RPER	۷۳/۹٥۸	۷۳	۲٦/۷٤۳	۲۱/۰۰۰	۱۲۲/۰۰۰
نسبت کیوتوبین	QTobin	۱/٥٦٤	۱/۱۱۸	۰/۷۷۸	۰/۰۳٤	٥/۷۸۱
اندازه حسابرس	AUDSIZE	۰/۲۳٤	۰/۰۰۰	۰/۱۱۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰
تخصص حسابرس در صنعت	AUDEXP	۰/٥۸۳	۱/۰۰۰	۰/۳۲۱	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰

در بین ویژگی‌های مربوط به شرکت‌ها که برای آزمون فرضیه دوم مورد استفاده خواهند بود، مشاهده می‌شود بالغ بر ۶۰ درصد اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌های نمونه غیرموظف است. ضمن آنکه در این شرکت‌ها به طور متوسط ۴۷ درصد سهامداران نهادی مالکیت را در اختیار

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

داشته‌اند. همچنین، در خصوص ویژگی‌های حسابرس مورد استفاده برای آزمون فرضیه سوم نیز، ملاحظه می‌گردد برای تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار، میانگین مبین عددی معادل ۰/۵۸۳ است که نشان می‌دهد بیش از ۵۸ درصد حسابرسان نمونه متخصص در صنعت صاحبکار خود هستند. دوره تصدی حسابرسان شرکت‌های نمونه نیز میانگینی برابر ۲/۴۸۵ دارد؛ این امر بیان می‌کند که به طور متوسط حسابرسان شرکت‌های نمونه بیش از ۲ سال متوالی حسابرسی صاحبکار را به عهده داشته‌اند.

۵-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

۵-۲-۱- آزمون فرضیه اول

فرضیه اول این پژوهش به بیان تفاوت بین اقلام صورت سود و زیان (سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص) در صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده می‌پردازد. براین اساس جهت انجام آزمون این فرضیه اقدام به مقایسه میانگین دو گروه مزبور گردید که نتایج آن در جدول ۲ ارائه گردیده است:

جدول (۲): نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	شرح	آزمون لوین تساوی واریانس		آزمون تی برای مقایسه میانگین‌ها	
		آماره فیشر	سطح معناداری	آماره تی	سطح معناداری دو دامنه
سود ناخالص	با فرض همگنی	۱/۸۲۵	۰/۱۰۹	۱/۵۴۹	۰/۱۲۲
	بدون فرض همگنی	–	–	۲/۲۴۴	۰/۰۲۵
سود عملیاتی	با فرض همگنی	۰/۹۶۱	۰/۶۲۷	۳/۲۸۹	۰/۰۰۱
	بدون فرض همگنی	–	–	۴/۱۴۵	۰/۰۰۰
سود خالص	با فرض همگنی	۲/۱۳۷	۰/۰۶۷	۲/۲۶۴	۰/۰۱۶
	بدون فرض همگنی	–	–	۲/۶۲۵	۰/۰۰۹

با توجه به نتایج جدول مشاهده می‌شود که فرض صفر آزمون لوین مبنی بر تساوی واریانس دو گروه صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده، برای هر سه متغیر رد نمی‌شود، لذا برای مقایسه میانگین‌ها از فرض همگنی استفاده خواهد شد. مقدار آماره t و سطح معناداری آن، برای متغیر سود عملیاتی و سود خالص حاکی از وجود تفاوت معنادار بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده است، در حالی‌که برای متغیر سود ناخالص این تفاوت معنادار نیست. در نتیجه، فرضیه اول این پژوهش برای دو متغیر سود عملیاتی و سود خالص تائید خواهد شد و آزمون فرضیه‌های دوم و سوم برای این دو متغیر صورت خواهد پذیرفت.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

۵-۲-۲- آزمون فرضیه‌های دوم و سوم

جهت انجام آزمون فرضیه‌های دوم و سوم پژوهش، لازم است ابتدا روش مناسب جهت برازش مدل تعیین گردد. با این هدف، آزمون‌های پیش از برازش را برای داده‌های پانلی مورد بررسی قرار می‌گیرد. نتایج انجام این آزمون‌ها در جدول زیر ارائه گردیده است.

جدول (۳): نتایج آزمون چاو، هاسمن و بروش پاگان

آزمون	متغیر وابسته	فرضیه صفر (H_0)	آماره‌ی آزمون	P-مقدار	نتیجه آزمون
F - لیمر	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود عملیاتی)	رجحان مدل OLS	۱۵/۰۶۶	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود (روش پانلی مناسب است)
	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود خالص)	رجحان مدل OLS	۱۲/۲۳۱	۰/۰۰۰	H_0 رد می‌شود (روش پانلی مناسب است)
هاسمن	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود عملیاتی)	رجحان مدل پانلی با اثرات تصادفی	۱۲,٦٤۱	۰,۰٤۹	H_0 رد می‌شود (روش پانلی با اثرات ثابت مناسب است)
	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود خالص)	رجحان مدل پانلی با اثرات تصادفی	٤/۳۲۹	۰/۲۰۱	H_0 تائید می‌شود (روش پانلی با اثرات تصادفی مناسب است)
بروش پاگان	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود عملیاتی)	قابلیت ادغام وجود دارد	۲۵۹,۷٦	۰,۰۰۰	رد H_0: قابلیت ادغام وجود ندارد.
	درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان (سود خالص)	قابلیت ادغام وجود دارد	۲٦۱,۷۰	۰,۰۰۰	رد H_0: قابلیت ادغام وجود ندارد.

با توجه به نتایج مندرج در جدول فوق، برای آزمون مدل با متغیر وابسته درصد عدم انطباق سود عملیاتی روش پانلی با اثرات ثابت و برای مدل با متغیر وابسته درصد عدم انطباق سود خالص روش پانلی با اثرات تصادفی مناسب است. نتایج آزمون فرضیه‌های دوم و سوم این پژوهش با استفاده از متغیر وابسته درصد عدم انطباق سود عملیاتی در جدول ۴ نشان داده شده است. در بررسی اولیه نتایج برازش آزمون فرضیه‌های ۲ و ۳ (به شرح داده‌های مندرج در جدول ۴)، آماره دوربین واتسون معادل ۱/۶۵۲ (نزدیک ۲) که بیانگر عدم وجود همبستگی بین باقیمانده‌هاست و بدین معناست که نتیجه یک مشاهدات بر هم تأثیر ندارد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، از بین ویژگی‌های مربوط به شرکت‌ها، متغیرهای اندازه شرکت (دارای رابطه منفی)، استقلال هیئت‌مدیره (دارای رابطه مثبت) و نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت (دارای رابطه منفی) به ترتیب دارای P-Value برابر ۰/۰۴۵، ۰/۰۰۱> و ۰/۰۲۴ است؛ لذا دارای رابطه معناداری با درصد عدم انطباق سود عملیاتی می‌باشند؛ بنابراین می‌توان ادعا نمود فرضیه دوم

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

این پژوهش برای این سه ویژگی شرکت‌ها مورد تأیید خواهد بود. همچنین، از بین متغیرهای مربوط به ویژگی‌های حسابرس نیز، متغیرهای اندازه حسابرس (دارای رابطه مثبت)، و تخصص حسابرس در صنعت (دارای رابطه مثبت) دارای مقادیر P-Value برابر ۰/۰۲۰ و ۰/۰۰۱> است؛ لذا دارای رابطه معنادار با درصد عدم انطباق سود عملیاتی بوده و فرضیه سوم این پژوهش برای این دو متغیر تأیید خواهد شد.

جدول (٤): نتایج برازش نهایی مدل آزمون فرضیه دوم و سوم (درصد عدم انطباق سود عملیاتی)

نام متغیر	نماد متغیر	متغیر وابسته: درصد عدم انطباق سود و زیان عملیاتی			
		ضریب رگرسیون	انحراف معیار	آماره آزمون	P-مقدار
اندازه شرکت	*COSIZE*	-۰/٦٨۰	۰/۳٦۹	-۱/۸٤۳	۰/۰٤٥
استقلال هیئت‌مدیره	*IND*	۰/۰٤٦	۰/۰۱۱	٤/۱٦٦	<۰/۰۰۱
درصد سهامداران نهادی	*IH*	۰/۰۳٦	۰/۰۲٦	۱/۳٦۸	۰/۱۷۱
نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها	*LEV*	-۰/۰۰۸	۰/۰۰٤	-۲/۲٥۸	۰/۰۲٤
بازده دارایی‌های شرکت	*ROA*	-۰/۱٦۸	۰/۱۲۸	-۱/۳۱٥	۰/۱۸۸
دوره تصدی حسابرس	*Tenure*	۰/۰۹٦	۰/۱۱۷	۰/۸۲۲	۰/٤۱۱
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسی	*AUDFEE*	۰/۲۸٦	۰/۳۰۰	۰/۹٥۳	۰/۳٤۰
اندازه حسابرس	*AUDSIZE*	۰/۳۳۲	۰/۱٤۳	۲/۳۲٤	۰/۰۲۰
تخصص حسابرس در صنعت	*AUDEXP*	۰/۷۹۰	۰/۱٤٥	٥/٤۱۸	<۰/۰۰۱
عمر بورسی شرکت	*AGE*	۰/۰۰٤	۰/۰۱٤	۰/۲۸٦	۰/۷۷٥
تأخیر در گزارش حسابرسی	*RPER*	-۰/۲۲۱	۰/۱۰٤	-۲/۱۱۸	۰/۰۳٤
نسبت کیوتوبین	*QTobin*	۰/۰۰۳	۰/۰۲۰	۰/۱۳٦	۰/۸۹۲
ضریب تعیین تعدیل‌شده ($Adj.R^2$)			۰/٤۲۹		
مقدار آماره فیشر (احتمال)			۲۲/۸۲۹ (۰/۰۰۰)		
آماره دوربین واتسون			۱/٦٥۲		

جدول ۵ نتایج آزمون فرضیه‌های دوم و سوم این پژوهش را با استفاده از متغیر وابسته درصد انطباق سود خالص نشان می‌دهد.

نتایج مندرج در این جدول مبین، از بین ویژگی‌های مربوط به شرکت‌ها، متغیرهای اندازه شرکت (دارای رابطه منفی)، استقلال هیئت‌مدیره (دارای رابطه مثبت)، درصد سهامداران نهادی (دارای رابطه مثبت) و نسبت بدهی‌ها به دارایی‌های شرکت (دارای رابطه منفی) به ترتیب دارای ارزش احتمال برابر ۰/۰۴۶، ۰/۰۰۴، ۰/۰۲۳ و ۰/۰۰۱> است؛ لذا دارای رابطه معناداری با درصد عدم انطباق سود عملیاتی است؛ بنابراین می‌توان ادعا نمود فرضیه دوم این پژوهش برای این چهار ویژگی شرکت‌ها مورد تأیید خواهد بود.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

جدول (۵): نتایج برازش نهایی مدل آزمون فرضیه دوم و سوم (درصد عدم انطباق سود خالص)

نام متغیر	نماد متغیر	متغیر وابسته: درصد عدم انطباق اقلام سود و زیان خالص			
		ضریب رگرسیون	انحراف معیار	آماره آزمون	P-مقدار
اندازه شرکت	COSIZE	-۰/۵۰۵	۰/۲۵٤	-۱/۹۹۰	۰/۰٤٦
استقلال هیئت‌مدیره	IND	۰/۲٦۷	۰/۰۹٤	۲/۸۲٤	۰/۰۰٤
درصد سهامداران نهادی	IH	۰/۰۳۹	۰/۰۱۷	۲/۲٦۸	۰/۰۲۳
نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها	LEV	-۰/۰۱٤	۰/۰۰۲	-۵/٦۸۵	<۰/۰۰۱
بازده دارایی‌های شرکت	ROA	-۰/۱۰۱	۰/۰۸۵	-۱/۱۸٦	۰/۲۳۵
دوره تصدی حسابرس	Tenure	۰/۰۸٤	۰/۰۷۹	۱/۰٦۲	۰/۲۸۸
لگاریتم حق‌الزحمه حسابرسی	AUDFEE	۰/۳۰۳	۰/۱۹۵	۱/۵۵۱	۰/۱۲۱
اندازه حسابرس	AUDSIZE	-۰/۰۰۲	۰/۰۰۹	-۰/۲۳۳	۰/۸۱۵
تخصص حسابرس در صنعت	AUDEXP	۰/۸۱۰	۰/۰۹۳	۸/٦۸۸	<۰/۰۰۱
عمر بورسی شرکت	AGE	-۰/۰۰٦	۰/۰۰۷	-۰/۸۵۳	۰/۳۹۳
تأخیر در گزارش حسابرسی	RPER	-۰/۰٦۳	۰/۰۷۰	-۰/۸۹۸	۰/۰۳٤
نسبت کیوتوبین	QTobin	۰/۰۵۹	۰/۰۱۳	٤/٤۹۸	<۰/۰۰۱
ضریب تعیین تعدیل‌شده ($Adj.R^2$)			۰/۳٦۷		
مقدار آماره فیشر (احتمال)			۱۹/۱٦۸ (۰/۰۰۰)		
آماره دوربین واتسون			۱/۹۲۵		

همچنین، از بین متغیرهای مربوط به ویژگی‌های حسابرس نیز، متغیر تخصص حسابرس در صنعت (دارای رابطه مثبت) دارای مقادیر P-Value برابر ۰/۰۰۱> است؛ لذا دارای رابطه معنادار با درصد عدم انطباق سود عملیاتی بوده و فرضیه سوم این پژوهش برای این متغیر تأیید خواهد شد. همچنین با توجه به نتایج مندرج در جداول ۴ و ۵، تأخیر در گزارش حسابرسی بر عدم انطباق سود عملیاتی و سود خالص تأثیر مثبت دارد؛ به عبارتی هرچه گزارش حسابرسی دیرتر صادر شود، درصد عدم انطباق اقلام سود و زیانی کمتر می‌شود. همچنین متغیر کیوتوبین (رشد شرکت) بر درصد عدم انطباق سود خالص تأثیر مثبت دارد.

۶- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

امروزه صورت‌های مالی به عنوان یکی از منابع اطلاعاتی برای انعکاس نتایج عملکرد، وضعیت مالی و جریان نقدی واحد تجاری شناخته شده و تمایل استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی با استفاده از اطلاعات دقیق، روشن و قابل‌اتکاست، چرا که آنان قصد دارند با تکیه بر این اطلاعات، سرمایه‌گذاری نمایند؛ بنابراین، هدف صورت‌های مالی، ارائه اطلاعات مفید درباره واحد اقتصادی برای تصمیم‌گیری است. از دیدگاه استفاده‌کنندگان از اطلاعات حسابداری،

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

صورت‌های مالی زمانی از کیفیت مطلوبی برخوردار خواهد بود که بر اساس ضوابط معتبر یعنی استانداردهای حسابداری تهیه شده باشد و به همین دلیل یکی از مهم‌ترین عوامل در تائید این امر انجام حسابرسی مستقل صورت‌های مالی است. لیکن، شرکت‌ها تلاش می‌کنند تا صورت‌های مالی را به نحوی ارائه نمایند تا کمترین انحراف از استانداردهای حسابداری گردد و مورد تائید حسابرسان قرار گیرد. از طرفی ارائه زودتر صورت‌های مالی حسابرسی نشده، سرمایه‌گذاران را ترغیب می‌کند تا با شناخت از فضای حاکم بر تهیه‌کننده و نظارت‌کننده و باهدف دستیابی به اطلاعات به‌موقع بخواهند این داده‌ها را مورد استفاده و تجزیه و تحلیل قرار دهند. از این رو در مطالعه حاضر تلاش گردیده تا عوامل تأثیرگذار بر تفاوت ارقام صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده شناسایی شود. برای این منظور درصد عدم انطباق اقلام صورت سود و زیان بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده محاسبه و ارتباط آن با برخی از ویژگی‌های شرکت‌ها و برخی از ویژگی‌های حسابرسان مستقل مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش حاکی از آن است که میانگین سود عملیاتی و سود خالص بین صورت‌های مالی حسابرسی شده و صورت‌های مالی حسابرسی نشده دارای تفاوت معناداری هستند، در حالی‌که این تفاوت در بین سود ناخالص مشاهده نگردیده است. جدول شماره ۶ ارتباط بین متغیرهای مختلف با درصد انطباق سود را نشان می‌دهد:

جدول (٦): بررسی متغیرهای معنادار مدل در یک نگاه (سایر متغیرها معنادار نبوده است)

نام متغیر	نماد متغیر	درصد عدم انطباق	
		سود عملیاتی	سود خالص
اندازه شرکت	*COSIZE*	*رابطه معنادار منفی*	*رابطه معنادار منفی*
استقلال هیئت‌مدیره	*IND*	*رابطه معنادار مثبت*	*رابطه معنادار مثبت*
درصد سهامداران نهادی	*IH*	-	*رابطه معنادار مثبت*
نسبت بدهی‌ها به دارایی‌ها	*LEV*	*رابطه معنادار منفی*	*رابطه معنادار منفی*
اندازه حسابرس	*AUDSIZE*	*رابطه معنادار مثبت*	-
تخصص حسابرس در صنعت	*AUDEXP*	*رابطه معنادار مثبت*	*رابطه معنادار مثبت*

با توجه به مندرجات جدول فوق می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری کرد که اگر سهامداران (بالقوه یا بالفعل) بخواهند اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی نشده را مدنظر قرار دهند، توجه ویژه‌ای به متغیرهای معرفی‌شده در جدول فوق که بر فاصله صورت‌های مالی حسابرسی شده و حسابرسی نشده تأثیرگذار هستند، داشته باشند؛ تا از هرگونه گمراه‌کنندگی و یا اطلاعات نامربوط در تصمیم‌گیری مطلع گردند. به‌عنوان‌مثال هرچه اندازه شرکت بزرگ‌تر و یا هیئت‌مدیره مستقل‌تر و یا حسابرس از تخصص در صنعت مورد رسیدگی برخوردار باشد،

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

اطلاعات صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده به هم نزدیک‌تر هستند و لذا می‌تواند مبنای مناسبی برای تصمیم‌گیری به‌موقع فراهم سازند. شایان‌ذکر است که نتایج حاصل از پژوهش (مندرج در جدول شماره ۶) حمایت‌کننده نتایج برخی پژوهش‌های پیشین مبنی بر تأثیر اندازه شرکت (فیلیپ و رافورنیر،۲۰۱۰؛ ملانظری و کریمی، ۱۳۸۶؛ مشایخی و فرهادی، ۱۳۹۲؛ آقایی و وفایی،۱۳۹۳)، استقلال هیئت‌مدیره (لیم و همکاران، ۲۰۰۷؛ کاناگارتنام و همکاران، ۲۰۰۷؛ یکینی و همکاران، ۲۰۱۵) و تخصص حسابرس (سولومان و همکاران، ۱۹۹۹؛ گراملین و استون، ۲۰۰۱؛ کیم برلی و همکاران،۲۰۰۶؛ بون و همکاران،۲۰۱۰) بر کیفیت گزارش‌های مالی ارائه شده است.

۷- محدودیت‌های پژوهش

اجرای این پژوهش، با محدودیت‌هایی به شرح ذیل رو به رو بوده است:

- به علت این که گزارش‌های مالی سایر شرکت‌ها عرضه عمومی نمی‌گردد، بررسی این تحقیق تنها به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران محدود بوده است.
- در این پژوهش از دو گروه متغیر مستقل (شامل متغیرهای مرتبط با شرکت و متغیرهای مرتبط با حسابرس) استفاده شده است. نقش حسابرس در فاصله بین اطلاعات حسابرسی نشده و شده زمانی بروز پیدا می‌کند که اطلاعات اولیه ارائه شده از کیفیت لازم برخوردار نبوده و یا دارای اشتباهات (سهوی یا عمدی) باشد. در غیر این صورت اثر خدمات حسابرس پوشیده خواهد ماند.
- با توجه به اینکه شرکت‌های بورسی الزام به حسابرسی‌های میان‌دوره‌ای نیز دارند، بخشی از اثرات متغیرهای مرتبط با حسابرس در طول دوره لحاظ شده و اثرات آن در پایان دوره قابل‌تفکیک نیست. لذا این بخش از اثرات حسابرس نادیده گرفته می‌شود.

۸- پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی

- با توجه به نتایج مندرج در جداول آماری (ضریب تعیین تعدیل‌شده)، این‌طور به نظر می‌رسد که عوامل تأثیرگذار دیگری وجود دارد که می‌تواند بر فاصله بین ارقام صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده اثرگذار باشد. به عنوان نمونه مدیریت سود و حساب آرایی‌های صورت گرفته ازجمله عواملی است که پژوهشگران بر آن اتفاق‌نظر دارند. همچنین محدودیت‌ها (داخلی و خارجی) و الزامات قانونی اعمال‌شده بر محیط کسب‌وکار و نوع مالکیت نهادی (کوتاه‌مدت یا بلندمدت) می‌تواند تأثیر بسزایی بر فاصله بین ارقام حسابرسی نشده و شده دارند. لذا به محققین و پژوهشگران پیشنهاد می‌شود در تکمیل پژوهش حاضر به بررسی سایر عوامل اقتصادی و سیاسی و اجتماعی تأثیرگذار بر کاهش فاصله بین ارقام

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

صورت‌های مالی حسابرسی نشده و حسابرسی شده بپردازند. همچنین بررسی راهکارهای کاهش این فاصله می‌تواند موضوع کار اندیشمندان و محققین گرامی قرار گیرد. سؤال دیگری که همچنان بدون پاسخ باقی‌مانده و می‌تواند به عنوان چالشی در ذهن محققین پرورش یابد این است که چرا با توجه به الزام حسابرسی‌های میان‌دوره‌ای در شرکت‌های بورسی، تفاوت بین ارقام حسابرسی نشده و شده (بر اساس نتایج آزمون فرضیه اول این پژوهش)، معنی‌دار شده است. همچنین بر اساس پژوهش‌های پیشین (احمدپور و باقرپور، ۱۳۸۹)، سهامداران نهادی به دو گروه کوتاه‌مدت (تمرکز افراطی و بیش از اندازه بر عایدات جاری که منجر به ایجاد محرک‌های مختلف برای مدیران شرکت‌ها به منظور اجرای مدیریت سود فزاینده درآمد برای بهتر نشان دادن وضعیت جاری گردیده) و بلندمدت (توجه بیشتر به ارزش ذاتی سهام در مقابل عایدات جاری) دسته‌بندی می‌شوند که در این پژوهش تفکیک نشده و پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های بعدی مورد استفاده قرار گیرد.

۹- فهرست منابع

احمدپور، احمد و سیدمحمد باقرپور. (۱۳۸۹). بررسی رابطه بین سهامداران نهادی کوتاه‌مدت و بلندمدت و مدیریت سود فزاینده شرکت‌ها، **دانش حسابداری** ۱(۳): ۲۹-۷.

اخگر، محمد امید و مولود خانلقی. (۱۳۹۵). بررسی رابطه نوع حسابرس و قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان، **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۳۱): ۱۰۰-۷۴.

اعتمادی، حسین؛ محمدعلی ساری و موسی جوانی قلندری. (۱۳۹۷). احتمال تجدید ارائه صورت‌های مالی با تأکید بر نقش حسابرس، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۱۰(۷۳): ۱۰۶-۸۵.

آقایی، محمدعلی و حمیدرضا وفایی. (۱۳۹۳). تحلیل اثرات تورم، اندازه شرکت و پایداری سود بر مربوط بودن سود خالص، **دانش حسابداری مالی** ۱(۱): ۴۸-۲۹.

حساس یگانه، یحیی و کاوه آذین‌فر. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و اندازه مؤسسه حسابرسی، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۶۱۲: ۹۸-۸۵.

خوش‌طینت، محسن و صغری براری نوکاشتی. (۱۳۸۵). تأثیر اندازه شرکت بر محتوای اطلاعاتی اعلام سود، **مطالعات تجربی حسابداری مالی** ۴(۱۶): ۱۸-۱.

رحمانی، علی و علیا له‌داد. (۱۳۹۰). رابطه بین شفافیت و افشا با اندازه شرکت، **فصلنامه پژوهش حسابداری** ۱(۳): ۱۱۲-۹۵.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

ساریخانی، نصیبه و الهه برزگر. (۱۳۹۵). بررسی رابطه‌ای بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **فصلنامه حسابداری مالی** ۸(۲۹): ۱۳۱-۱۰۳.

ساعی، محمدجواد؛ محمدعلی باقرپورولاشانی و سیدناصر موسوی بایگی. (۱۳۹۲). بررسی فراوانی و اهمیت تجدید ارائه صورت‌های مالی، **پژوهش‌های حسابداری مالی** ۵(۱): ۸۹-۶۷.

ستایش، محمدحسین و مهدی ابراهیمی میمند. (۱۳۹۳). رابطه بین نوع مالکیت نهادی و کیفیت افشا در بورس اوراق بهادار تهران، **مطالعات تجربی حسابداری مالی** ۱۲(۴۸): ۷۵-۵۳.

شورورزی، محمدرضا و رحیم پهلوان. (۱۳۸۹). تأثیر اندازه شرکت بر هموارسازی سود، **پژوهش‌های مدیریت** ۲۱(۸۷): ۸۰-۶۹.

شیرعلی، روح‌اله و محمدرمضان احمدی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر گزارش مشروط حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **دانش حسابرسی** ۱۶(۶۵): ۱۹۸-۱۷۹.

صفری گرایلی، مهدی. (۱۳۹۶). رابطه بکارگیری حسابرس متخصص صنعت و ریسک‌پذیری شرکت با توجه به اثر تعدیل‌کنندگی سرمایه‌گذاران نهادی، **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی** ۹(۳۳): ۱۶۱-۱۳۷.

عبدالخلیق، رشاد و بیپینن آجینکیا. (۱۳۷۹). **پژوهش‌های تجربی در حسابداری: دیدگاه روش‌شناختی**، محمد نمازی، شیراز: انتشارات دانشگاه شیراز.

کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۴). **استانداردهای حسابداری**. سازمان حسابرسی، چاپ ششم.

لاری دشت بیاض، محمود و محسن معینی زاده. (۱۳۹۶). برگشت‌پذیری مدیریت سودهای مرتبط با تأمین مالی‌های عمده، **فصلنامه راهبرد مدیریت مالی** ۵(۲): ۷۶-۵۵.

مشایخ، شهناز و مریم اسماعیلی. (۱۳۸۵). بررسی رابطه بین کیفیت سود و برخی از جنبه‌های اصول راهبری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۴۵: ۴۴-۲۵.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

مشایخی، بیتا و سوران فرهادی. (۱۳۹۲). تأثیر اندازه شرکت بر رابطه بین کیفیت افشا و هزینه حقوق صاحبان سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **حسابداری مدیریت** ۶(۱۹): ۱۱۵-۱۰۱.

ملانظری، مهناز و ساناز کریمی. (۱۳۸۶). بررسی ارتباط بین هموارسازی سود با اندازه شرکت و نوع صنعت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **بررسی‌های حسابداری و حسابرسی** ۱۴(۱): ۱۰۰-۸۳.

مهدوی، غلامحسین و احسان کرمانی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر استقلال هیئت‌مدیره بر رابطه بین عدم تقارن اطلاعاتی و کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران، **راهبرد مدیریت مالی** ۳(۱۱): ۲۶-۱.

ناظمی اردکانی، مهدی. (۱۳۸۹). **بررسی نقش تخصص حسابرس بر مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران**. پایان‌نامه منتشرنشده: به راهنمایی دکتر حسین اعتمادی، دانشگاه تخصصی علوم اقتصادی.

نمازی، محمد؛ انور بایزدی و سعید جبارزاده. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی** ۹: ۳۰-۱۲.

Arel, B.R., R.G. Brody, and K. Pany. (2005). Audit firm rotation and audit quality. **The CPA Journal** 75(1): 36-39.

Barth, M.E., W.R. Landsman, M. Lang, and C. Williams. (2012). Are IFRS-based and Us GAAP-based accounting amounts comparable. **Journal of Accounting and Economics** 54(1): 68-93.

Boone, J., I. Khurana, and K. Raman. (2010). Do the big 4 and second-tier firms provide audits of similar quality? **Journal of Accounting and Public Policy** 29, 330-352.

Bushee, B.J. (1998). The Influence of institutional investors on myopic R&D investment behavior, **Accounting Review** 73: 305-334.

Chang, R., M. Firth, and J.B. Kim. (2002). Institutional monitoring and opportunistic earnings management, **Journal of Corporate Finance** 8: 29-48.

Chasteen, L.E., R. Felaherty, and C. O`connor Melvin. (1998). **Intermediate Accounting**, Irwin McGraw Hill.

Choi, J.H., J.B. Kim, X. Liu, and D.A. Simunic. (2008). Audit pricing, legal liability regimes, and Big 4 premiums: Theory and cross-

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

country evidence. **Contemporary Accounting Research** 25(1): 55-99.

Chung, H. (2004). **Selective Mandatory Auditor Rotation and Audit Quality: an Empirical Investigation of Auditor Designation Policy in Korea**. Working paper. Purdue University.

Collins, D.W., J. Kothari. and R.G. Sloan. (1994). Lack of timeliness and noise as explanations for the Low contemporaneous returnearnings a association. **Journal of Accounting and Economics** 18: 289-324.

DeAngelo, L. (1981). Auditor size and auditor quality. **Journal of Accounting & Economic** (December): 183-199.

Demirag, I.S. (1998). **Corporate Governance, Accountability, and Pressure to Reform: An International Study**. JAI Press, Stamford, CT.

Easton, P.D., and M.E. Zmijewski. (1989). Cross-sectional variation in the stock market response to accounting earnings announcements. **Journal of Accounting and Economics** 11: 117-141.

Faccio, M., and Lasfer, M.A., (2000), Do occupational pension funds monitor companies in which they hold large stakes? **Journal of Corporate Finance**, Vol. 6, pp. 71– 110.

Fan, J.P., and T.J. Wong. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia, **Journal of Accounting and Economics** 33: 401–425.

Fillip, A., and B. Rafournier. (2010). The Value Relevance of Earnings in a Transition Economy: The Case of Romania, **The International Journal of Accounting** 45: 77-103.

Fuerman, R.C. (2006). **The Auditor Quality of Arthur Andersen to that of the Big 4**, API: Volume six 2006; 1-10.

Geiger M.A., and K. Raghunandan. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. **Audining: A journal of Practice & Theory** 21(1): 585-612.

Gietzman, M.B., and P.K. Sen. (2002). Improving auditor independence through selected mandatory rotation. **International Journal of Auditing** 6: 183-210.

Gramling, A.A., and D.N. Stone. (2001). Audit Firm Industry Expertise: A review and Synthesis of the Archival Literature. **Journal of Accounting Literature** 20: 1-29.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

Hayn, C. (1995). The Information Content of Losses, **Journal of Accounting and Economics** 20: 125-153.

Heflin, F., and K. Shaw. (2000). Blockholder ownership and market liquidity, **Journal of financial quantitative analysis** 35(3): 621-633.

Hellström, K. (2006). The Value Relevance of Financial Accounting Information in a Transition Economy: The Case of the Czech Republic, **European Accounting Review** 15: 325-349.

Jensen, M., and W. Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure. **Journal of Financial Economics**. 3(4): 305-360.

Jones, S., and R. Sharma. (2001). The impact of free cash flow, financial leverage and accounting regulation on earnings management in Australia's Old and New economics, **Managerial finance** 27(2): 19-38.

Kanagaretnam, K., G.J. Lobo, and D.J. Whalen. (2007). Does Good Corporate Governance Reduce Information Asymmetry Around Quarterly Earnings Announcements, **Journal of Accounting and Public Policy** 26(4): 497–522.

Kimberly, J.B., and C.H. Yi. (2006). **Does auditor rotation improve audit quality in emerging markets? Korean evidence**. Working paper, Concordia University and Hong Kong Polytechnic University.

Kinney. W.R., Z.V. Palmrose. And S. Scholz. (2004), Auditor Independence, NonAudit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right? **Journal of Accounting Research** 42(3): 561-588.

Kwon, Y., Y. Lim, and R. Simnett. (2014). The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 33(4): 167-196.

Lang, M., M. Maffett, and E. Owens. (2010). **Earning comovement and accounting comparability**. University of North Carolina.

Li, D. (2010). Does auditor tenure affect accounting conservatism? Further evidence. **Journal of Accounting and Public Policy** 29(3): 226-241.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

Lim, S., Z. Matolcsy, and D. Chow. (2007). The Association between Board Composition and Different Types of Voluntary Disclosure, **European Accounting Review** 16(3): 555-583.

Mansi, A., G. Whittington. and T. Simunic. (2004). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: the case of Arthur Andersen. **Accounting Horizons** 19(2): 51-68.

Miettinen, J. (2012). **Audit quality and the relationship between auditee's agency problems and financial information quality: Research proposal Contents lists available at SSRN**, University of Vaasa.

Palmrose, Z. (1988). Audit fees and auditor size: further evidence. **Journal of Accounting Research** 24(1): 97-110.

Palmrose, Z.V., and S. Scholz. (2004). The circumstances and legal consequences of non-GAAP reporting: Evidence from restatements. **Contemporary Accounting Research** 21(1): 139-180.

Plumlee, M., T. Lombardi, and Yohn. (2010). An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements. **Accounting Horizons** 24(1): 41–64.

Simunic. D. (1980). The pricing of financial audit services: theory and evidence, **Journal of Accounting research** 18: 161-190.

Solomon, I., M.D. Shields, and O.R. Whittington. (1999). What Do Industry-Specialist Auditors Know?, **Journal of Accounting Research** 37: 191-208.

Stice, J.D. (1991). Using financial and market information to identify pre-engagements factors associated with lawsuits against auditors. **The Accounting Review** (July): 516-533.

Turner, L. (2002). **Hearing on H.R. 3763- The Corporate and Auditing Accountability**, Responsibility, and Transparency Act of 2002. U.S. House of Representatives, Committee on ice.

Yekini, K.C., I. Adelopo, P. Andrikopoulos, and S. Yekini. (2015). **Impact of Board Independence on the Quality of Community Disclosures in Annual Reports**, Accounting Forum, In Press, Corrected Proof, Available online 22 June 2015.

Zare, I., M. Ojaghi Aghjehkandi, and Gh. Ojaghi Aghjehkandi. (2012). Qualitative Characteristic of Accounting Information in Reported Values of Goodwill and Intangible Assets (Case Study of

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]

the Stock Exchange of Iran), **Middle-East Journal of Scientific Research** 11(1): 32-38.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-24]