



Moderating Effect of Information Asymmetry between Manager and Auditor on the Relationship Between Auditor Characteristics and Earnings Classification Shifting

Zanyar Sajjadi^{1✉} , and Mahdi Abdolahi² 

1. **Corresponding Author**, Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. **Email:** zanyar.sajjadi@uok.ac.ir
2. Accounting Department, Faculty of Humanities and Social Sciences, University of Kurdistan, Sanandaj, Iran. **Email:** mahdi.abdolahi@gmail.com

Article Info

A B S T R A C T

Article Type:

Research Article.

Article History:

Received: 8 August 2024

Received in revised form: 10 February 2025

Accepted: 18 August 2025

Available online: 15 March 2026

Keywords:

Earnings Classification Shifting,
Audit Institute Characteristic,
Information Asymmetry Between Manager,
Auditor.

JEL Classification:

G3, M40, M41, M42.

Objective: The purpose of this study is to evaluate the relationship between audit Institute characteristic and classification shifting and also moderating effect of information asymmetry between manager and auditor.

Method: The sample of this research includes 82 companies accepted in Tehran Stock Exchange, which were selected by systematic elimination method. The time period of the research also includes the years 2015 to 2022. Multivariate regression models have been used to test research hypotheses.

Results: The results show that there is a positive and significant relationship between the competitiveness of the auditory institution and rank and classification shifting. There is also a negative and significant relationship size of audit Institute and classification shifting. The results of this study show that moderating effect of information asymmetry between manager and auditor does not affect the relationship audit Institute characteristic and classification shifting.

Conclusion: Results shows that while there is a classification shifting, the asymmetry of information between the manager and the auditor is not effective in this method. The results of this research can be useful in the decisions of investors and company stakeholders. Because it can provide information about how to use the classification shifting as a new method in earnings management.

Cite this article: Sajjadi, Z., & Abdolahi, M. (2026). Moderating effect of information asymmetry between manager and auditor on the relationship between auditor characteristics and earnings classification shifting. *Journal of Accounting Knowledge*, 17(1), 161-194. <https://doi.org/10.22103/jak.2025.23809.4082>



Publisher: Shahid Bahonar University of Kerman.

©The Author(s).

2/ Moderating effect of information asymmetry between manager and auditor on the relationship...

Introduction

This study investigates the complex relationship between audit firm characteristics and earnings manipulation through classification shifting, considering the potential moderating role of information asymmetry between managers and auditors. Earnings management, a practice employed by managers to influence reported earnings to achieve specific targets or expectations, can manifest in various forms. Classification shifting, a subtle yet potentially impactful method, involves manipulating the presentation of expenses within the income statement. This is often achieved by reclassifying core operating expenses as non-operating items, artificially inflating reported operating income. Such manipulation can mislead investors and stakeholders about a company's true financial performance, hindering informed decision-making. This research aims to dissect whether specific audit firm characteristics, namely their competitive strength, rank, and size, influence the propensity of companies to engage in classification shifting. Furthermore, the study explores the moderating role of information asymmetry between managers and auditors in this dynamic. Information asymmetry, a condition where managers possess more information about the company's financial health and operational nuances than auditors, can pose significant challenges for auditors in detecting and preventing earnings manipulation. This information gap can be exploited by managers, making it crucial to understand if and how it affects the influence of audit firm characteristics on classification shifting. By examining these intricate relationships, this study contributes to a deeper understanding of the factors that contribute to earnings manipulation and the crucial role of auditors in upholding financial reporting integrity. This understanding is paramount for investors, regulators, and other stakeholders in making informed decisions about resource allocation, corporate governance, and regulatory oversight. Prior research, like [Saghafi & Jamalian Pour \(2018\)](#), has highlighted the existence of the classification shifting phenomenon, but further investigation is needed to explore the influence of audit firm characteristics and information asymmetry.

Method

This research adopts a quantitative approach, utilizing data from companies listed on the Tehran Stock Exchange. The sample comprises 82 companies selected through a systematic elimination method, ensuring a representative cross-section of listed entities. This selection process likely involved applying specific criteria to ensure comparability and data availability. The research period spans from 2015 to 2022, providing a substantial timeframe to capture potential trends and variations in earnings management practices. This extended period allows for a more robust analysis of the relationships under investigation. Data on audit firm characteristics, financial performance, and corporate governance mechanisms were meticulously collected from company financial statements, audited reports, and other publicly available sources. Classification shifting was measured using established proxies identified in prior literature, potentially involving an analysis of expense classifications within the income statement, looking for unusual shifts between operating and non-operating categories. The competitive strength and rank of audit institutions were assessed based on market share, reputation, or other relevant indicators reflecting their standing within the auditing landscape. Audit firm size was measured by the number of employees, revenue, or other appropriate metrics that reflect the firm's resources and capacity. Information asymmetry between managers and auditors was likely measured using established proxies such as the complexity of the company's operations, the length of the auditor-client relationship, the presence of related party transactions, or the level of financial expertise on the board of directors. These proxies serve as indicators of the information gap between management and auditors. To rigorously test the research hypotheses, multivariate regression models were employed. These statistical models enabled the examination of the relationships between the independent variables (audit firm characteristics), the dependent variable (classification shifting), and the moderating variable (information

asymmetry). Control variables, such as company size, profitability, leverage, and industry, were included in the models to account for other confounding factors that might influence earnings management practices. This comprehensive methodological approach ensures the validity and reliability of the research findings, minimizing the risk of spurious correlations.

Results

The analysis of the collected data yielded several key findings. First, the study found a positive and statistically significant correlation between the competitive strength and rank of the auditing institution and the extent of classification shifting. This suggests that companies audited by more competitive and highly ranked audit firms are more likely to engage in classification shifting. This counterintuitive finding might be attributed to various factors, such as increased pressure on these firms to maintain their reputation and market share, potentially leading them to be more lenient towards client earnings management practices to retain valuable clients. Alternatively, it could indicate that companies engaging in more aggressive earnings management seek out prestigious auditors to enhance credibility. Second, the research indicated a negative and statistically significant correlation between the size of the audit institution and classification shifting. This implies that companies audited by larger audit firms are less likely to engage in this form of earnings manipulation. This could be due to the greater resources, specialized expertise, and more robust audit methodologies available to larger audit firms, enabling them to more effectively detect and deter such practices. Third, and perhaps most unexpectedly, the study's findings indicated that the moderating effect of information asymmetry between managers and auditors does not significantly impact the relationship between audit firm characteristics and classification shifting. This suggests that the level of information asymmetry does not significantly alter the influence of audit firm characteristics on the likelihood of companies engaging in classification shifting. This unexpected result warrants further investigation and could be attributed to various factors, such as the effectiveness of audit procedures in mitigating information asymmetry, the presence of other corporate governance mechanisms that constrain managerial discretion, or the possibility that the chosen proxies for information asymmetry did not fully capture the construct.

Conclusions

This study provides valuable insights into the complex interplay between audit firm characteristics, information asymmetry, and earnings classification shifting. The findings suggest that while classification shifting is a reality, the information asymmetry between the manager and the auditor, in the context of audit firm characteristics, does not appear to be a significant driver of this practice. The study highlights the importance of considering audit firm characteristics, particularly their competitive strength, rank, and size, when assessing the potential for earnings manipulation. These findings have practical implications for investors and stakeholders, who can leverage this information to make more informed decisions about resource allocation, corporate governance, and risk assessment. The study also contributes to the academic literature on earnings management and audit quality by providing empirical evidence on the role of audit firm characteristics and information asymmetry. Future research could explore other forms of earnings management, examine the impact of different information asymmetry proxies, and investigate the underlying mechanisms that explain the observed relationships. For instance, research could delve into the specific audit procedures employed by different sized firms or examine the role of regulatory oversight in mitigating the influence of competitive pressures on audit firms. Furthermore, comparative studies across different countries and regulatory environments could provide valuable insights into the generalizability of these findings. By advancing our understanding of these critical issues, this research contributes to the ongoing efforts to enhance financial reporting transparency, integrity, and reliability, ultimately fostering greater trust in capital markets.

4/ Moderating effect of information asymmetry between manager and auditor on the relationship...

Author Contributions

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

Data Availability Statement

Data available on request from the authors.

Ethical Considerations

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

Funding

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors.

Conflict of Interest

The authors declare no conflict of interest.

تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود

زانبار سجادی^۱ و مهدی عبدالهی^۲

۱. نویسنده مسئول، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. ایمانامه: zanyar.sajjadi@uok.ac.ir

۲. گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی و اجتماعی، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران. ایمانامه: mahdi.abdoulahi@gmail.com

اطلاعات مقاله	چکیده
نوع مقاله: مقاله پژوهشی.	هدف: هدف این پژوهش بررسی رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی سود و همچنین نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر این روابط است.
تاریخ‌ها: تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۵/۸ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۳/۱۲/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۵/۲۷ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۴/۱۲/۲۴	روش: نمونه این پژوهش شامل ۸۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است که به روش حذف سیستماتیک انتخاب شده‌اند. دوره زمانی پژوهش نیز شامل سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۴۰۰ است. برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از الگوهای رگرسیون چندمتغیره استفاده شده است.
واژه‌های کلیدی: تغییر طبقه‌بندی سود، ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر، حسابرس.	یافته‌ها: نتایج این پژوهش حاکی از وجود رابطه مثبت و معنادار توان رقابت مؤسسه حسابرسی و رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی سود است. همچنین، نتایج این پژوهش نشان از رابطه منفی و معنادار اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود دارد. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی سود رابطه معناداری وجود ندارد. به علاوه، نتایج حاکی از عدم تأیید تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی، تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی، رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی سود است.
JEL Classification: G3, M40, M41, M42.	نتیجه‌گیری: نتایج این پژوهش می‌تواند در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران و ذینفعان شرکت سودمند واقع شود؛ زیرا قادر است شواهد جدیدی در ارتباط با چگونگی استفاده از تغییر در طبقه‌بندی به‌عنوان یک روش جدید در مدیریت سود ارائه دهد.
استناد: سجادی، زانبار و عبدالهی، مهدی (۱۴۰۵). تأثیر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود. <i>مجله دانش حسابداری</i> ، ۱۷(۱)، ۱۶۱-۱۹۴. https://doi.org/10.22103/jak.2025.23809.4082	
ناشر: دانشگاه شهید باهنر کرمان. © نویسنده / نویسندگان.	



۱- مقدمه

با گذشت زمان و ظهور انقلاب صنعتی که همراه با تفکیک مدیریت از مالکیت شرکت‌ها و تضاد منافع بین مدیران و مالکان بوده است مقوله مدیریت سود از اهمیت و توجه قابل ملاحظه‌ای برخوردار شده است. سودهای مالی برای ذی‌نفعان شرکت‌ها بسیار مورد توجه است، زیرا آنها را در تشخیص و تمایز بین شرکت‌هایی که عملکرد مطلوب یا نامطلوب دارند و همچنین در تصمیمات مالی مؤثری که اتخاذ می‌کنند یاری می‌کنند. از طرفی سرمایه‌گذاران مایل هستند در شرکت‌های سرمایه‌گذاری کنند که روند سود در آنها از ثبات بیشتری برخوردار است؛ بنابراین مدیران برای تأثیر بر تصمیم سرمایه‌گذاران و نظرات تحلیلگران اقدام به مدیریت سود می‌کنند. در واقع مدیریت سود به معنای مداخله مدیریت در فرایند تعیین سود است که غالباً در راستای اهداف دلخواه آنها است (هاشمی و ربیعی، ۱۳۹۲). در مدیریت سود با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری، مدیران ارقام را بر اساس اهداف خود نشان می‌دهند. اما چون این ارقام در دوره‌های بعدی حالت عکس به خود پیدا می‌کنند باعث این می‌شود که سودهای آتی تحت تأثیر قرار گیرند و به همین دلیل به کارگیری این نوع مدیریت سود محدود است. همچنین در مدیریت سود با استفاده از دست‌کاری فعالیت‌های واقعی، مدیران یک‌سری تصمیمات عملیاتی می‌گیرند که به سود مدنظر خودشان دست یابند. هزینه‌های مخفی زیادی در این الگو وجود دارد، زیرا با پنهان کردن هزینه‌های تحقیق و توسعه و به طبع آن وجود بازارهای رقابتی منفعت دوره‌های بعد تحت تأثیر قرار می‌گیرد (فن^۱ و همکاران، ۲۰۱۰).

ذینفعان به موضوع درآمد علاقه زیادی نشان می‌دهند، زیرا آنها می‌توانند با توجه به میزان درآمد بین شرکت‌های با عملکرد بالا و پایین تمایز قائل شوند و به طور مؤثر تصمیمات مالی قابل قبولی اتخاذ نمایند (سالم و همکاران، ۲۰۲۰ و تان و همکاران، ۲۰۲۲). با این حال، فرصتی برای مدیران وجود دارد که درآمدهای خود را برای منافع خود به اشتباه طبقه‌بندی نمایند در حالی که منافع سهامداران را قربانی می‌کنند (عثمان و همکاران، ۲۰۲۲). طبقه‌بندی هزینه‌ها به عنوان هزینه‌های عملیاتی اصلی یا اقلام عملیاتی خاص اغلب مستلزم قضاوت قابل توجهی از جانب مدیریت است که ممکن است در معرض سوگیری‌های مدیریتی باشد که تشخیص آن برای حسابرسان دشوار است. از آنجایی که تغییر طبقه‌بندی سود تغییری در سود خالص نمی‌دهد بلکه فقط سود عملیاتی را تغییر می‌دهد، ممکن است حسابرسان زمان و دقت کمتری برای شناسایی و نیاز به تعدیل اقلام خاص در نظر بگیرند (نلسون^۲ و همکاران، ۲۰۰۲). در واقع با توجه به اینکه محدودیت‌های ذاتی حسابرسان در کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه‌بندی افزایش می‌یابد، این مسئله مطرح می‌شود که ممکن است حسابرسان نتوانند به این نوع از مدیریت سود پی ببرند و نهایتاً منجر به گمراهی استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی خواهد شد. زمانی که سود عملیاتی تغییر می‌کند، نقطه شروع تهیه صورت جریان وجه نقد نیز دچار تغییر خواهد شد؛ و نهایتاً خالص جریان وجه نقد عملیاتی تغییر می‌یابد؛ بنابراین، می‌توان گفت که تغییر طبقه‌بندی در صورت سود و زیان برای بهتر یا بدتر نشان دادن وضعیت مالی و نتایج عملیات شرکت به عنوان یک ترفند جدید برای مدیریت سود با توجه به انگیزه‌ای که از این موارد برای مدیران ایجاد می‌شود به کار گرفته شود. این موضوع می‌تواند مشکلات قابل ملاحظه‌ای در بازار به وجود آورد (خدای پور و همکاران، ۱۳۹۲).

با در نظر گرفتن مسئله نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی و به تبع تضاد منافی که بین افراد درون سازمانی و بیرون سازمانی وجود دارد؛ در این زمینه حسابرسان می‌توانند با انجام خدمات حسابرسی مناسب این تضاد منافع را کاهش دهند. در این رابطه مؤسسه‌های حسابرسی از یک سو به صورت‌های مالی شرکت‌ها اعتبار می‌بخشند و از سوی دیگر می‌توانند به عنوان یک ابزار

^۱ Fan^۲ Nelson

کنترلی خارجی به ایفای نقش خود پردازند. ویژگی‌های فنی و اخلاقی قوی برای موفقیت در حرفه حسابداری یک امر اساسی است (آندرسون^۱، ۲۰۱۱). مشکلات نمایندگی و جلوگیری از اعمال رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت سود از اهداف مهم در به کارگیری حسابرسان مستقل است. بنابراین، انتظار می‌رود که حسابرسان چه از نظر کیفیت حسابداری و چه از نظر ویژگی‌های حسابرسان در این عرصه مؤثر واقع شوند. با اینکه در ارتباط با نقش حسابرسان پژوهش‌های زیادی صورت گرفته است اما در موارد کمتری از ویژگی‌های حسابرسان استفاده شده است که در واقع استفاده از یک یا تعداد محدودی از این ویژگی‌ها برای نتیجه‌گیری در ارتباط با نقش حسابداری کفایت نمی‌کند؛ در نتیجه ضروری است از دیدگاه جامع‌تری نقش مواردی مانند توان رقابتی بازار خدمات حسابداری، ماهیت شرکای مؤسسه حسابداری، رتبه کیفی مؤسسه حسابداری، اندازه مؤسسات حسابداری و دوره تصدی مؤسسه حسابداری به همراه دیگر ویژگی‌های اعمال شده در زمینه مدیریت سود، بررسی شود. تمرکز در بازار حسابداری حاکی از میزان توزیع قدرت مؤسسات حسابداری در بازار است که بر رقابت این شرکت‌ها در جذب مشتری مؤثر است (جراکوس و سیورسون^۲، ۲۰۱۵). تعداد شرکای بیشتر به نحوی گویای بزرگی مؤسسات است. بالا بردن تعداد شرکا از یک سو باعث ارتقاء بزرگی مؤسسات و از سوی دیگر باعث می‌شود که ویژگی‌های شراکتی مؤسسات تغییر یابد. اگرچه مؤسسات حسابداری بایستی بزرگ‌تر شوند و خودی به دنیا نشان دهند، اما بایستی برای این مؤسسات ساختارهای سازمانی مناسب‌تری تعریف شود تا ساختار شراکتی از ساختار کارمندی بعضی از شرکای مؤسسات خارج شود (آقائی قهمی و همکاران، ۱۳۹۹). برخی بر این باورند که اگر درآمد مؤسسات حسابداری معیاری برای رتبه‌بندی قرار گیرد امکان دارد صاحب کاران حسابداری را برگزینند که از کیفیت کاری پایین برخوردارند. به این افراد بایستی گفت که نمی‌توان اراده و حق صاحب کار را در انتخاب حسابرسان نقض کرد و گمان نمی‌رود که تمامی صاحب کاران هم در پی انتخاب حسابرسان بی کیفیت باشند (دوانی، ۱۳۸۵). همچنین برخی از صاحب‌نظران معتقدند که با افزایش دوره تصدی، مؤسسات حسابداری می‌توانند دانش و تجربه بیشتر از مشتریان خود به دست آورند. در نتیجه این تجربه باعث افزایش کیفیت حسابداری می‌شود (مانری^۳ و همکاران، ۲۰۰۸).

مطالعات مختلفی پیرامون طبقه‌بندی سود و عدم تقارن اطلاعاتی صورت گرفته است (جین و راجپال^۴، ۲۰۲۲؛ چانگ و شی^۵، ۲۰۲۰؛ آناگناستپلو^۶ و همکاران، ۲۰۲۱؛ ناگار، ۲۰۲۱؛ ایلیفسن و کنیوسفلا^۷، ۲۰۲۱؛ پراتیوی^۸ و همکاران، ۲۰۲۲؛ عثمان^۹ و همکاران، ۲۰۲۲؛ اکبریان فرد^{۱۰} و همکاران، ۲۰۲۰؛ شمسی و ایمنی، ۱۴۰۰ و کریمی، ۱۴۰۱). از آنجایی که در خصوص موضوع مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی پژوهش‌های چندانی صورت نگرفته است و همچنین در ارتباط با تأثیر ویژگی‌های مؤسسه حسابداری (توان رقابت، تعداد شرکا، رتبه کیفی، اندازه و دوره تصدی) بر مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی سود با نقش تعدیلگر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرسان پژوهشی در ایران و خارج از ایران با موضوعی مشابه صورت نگرفته است. بنابراین، هدف از این مطالعه، پر کردن خلأ مطالعاتی است که در تحقیقات داخلی و خارجی وجود دارد. در این پژوهش، روابط میان ویژگی‌های مؤسسه حسابداری و مدیریت سود با ترنند تغییر طبقه‌بندی سود بررسی می‌شود.

¹ Anderson

² Gerakos and Syverson

³ Manry

⁴ Jain & Rajpal

⁵ Chang and Shi

⁶ Anagnostopoulou

⁷ Eilifsen and Knivsfla

⁸ Pratiwi

⁹ Usman

¹⁰ Akbaryan Fard

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

مدیریت سود یکی از مباحث جالب و مورد بحث در حوزه حسابداری محسوب می‌شود به این دلیل که سرمایه‌گذاران به آن به‌عنوان یک مؤلفه مهم در تصمیم‌گیری توجه می‌کنند. اکثر پژوهش‌های که مدیریت سود را مورد بررسی قرار داده‌اند، مربوط به مدیریت سود با استفاده از اقلام تعهدی اختیاری و مدیریت سود با استفاده از فعالیت‌های واقعی است. این در حالی است که روش دیگری برای مدیریت سود تحت عنوان تغییر طبقه‌بندی وجود دارد که در آن بدون اینکه سود خالص شرکت تغییری داشته باشد ترفندی اعمال می‌شود که درآمدهای غیر عملیاتی در قالب درآمدهای عملیاتی و هزینه‌های عملیاتی در قالب هزینه‌های غیر عملیاتی نشان داده می‌شود که می‌تواند منجر به افزایش سود عملیاتی شود (مک‌وی^۱، ۲۰۰۶). جیروکس^۲ (۲۰۰۴) مطرح می‌کند مدیریت سود گستره وسیعی است که با حسابداری محافظه‌کارانه شروع و با حسابداری اعتدال یا بی طرفانه طی شده و در نهایت به حسابداری فریب‌آمیز یا حسابداری متقلبانه منتهی می‌شود؛ بنابراین حیطة بسیار وسیعی برای اعمال قضاوت شخصی در حسابداری به وجود می‌آید که این موضوع می‌تواند سبب انگیزه مدیران برای اعمال مدیریت سود شود.

بر اساس ترفند مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی در رقم سود خالص تغییری ایجاد نمی‌شود، بلکه تغییر ایجاد شده با انتقال بین اقلام عملیاتی به غیر عملیاتی در سود اصلی صورت می‌گیرد. اگرچه تغییر طبقه‌بندی هیچ تأثیری بر سود خالص که از کانون توجه سرمایه‌گذاران و ذی‌نفعان برخوردار است ندارد، اما باعث می‌شود که اطلاعات گمراه‌کننده‌ای در اختیار استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی قرار گیرد. بنابراین طبقه‌بندی نادرست فرصت طلبانه اقلام منجر به انحراف بین اقلام سود و زیان واقعی و آن چیزی که نشان داده می‌شود خواهد شد. مدیران جهت دستیابی به حاشیه سود دلخواه، قسمتی از بهای تمام شده کالای فروش رفته را در قالب هزینه‌های عملیاتی نشان می‌دهند. در حقیقت آنها با این عمل بخشی از بهای تمام شده کالای فروش رفته را به هزینه‌های اداری، تحقیق و توسعه و سایر هزینه‌های عملیاتی می‌برند (پوناوالا و ناگار^۳، ۲۰۱۹). در مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی با انتقال هزینه‌های عملیاتی به هزینه‌های غیر عملیاتی، سود اصلی افزایش می‌یابد. سود اصلی ابزار مفیدتری نسبت به سود خالص دوره است. بنابراین، انگیزه لازم در مدیران برای بالا بردن سود اصلی بدون تغییر در سود خالص دوره با اعمال مدیریت سود ایجاد می‌شود (چونگ^۴، ۲۰۲۰). با افزایش کیفیت حسابرسی، توانایی مدیریت در راستای مدیریت سود با محدودیت مواجه شده و احتمال به کارگیری روش تغییر طبقه‌بندی برای اعمال مدیریت سود بیشتر می‌شود (چتین و یاسار^۵، ۲۰۲۱).

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی در تصمیمات خود به اطلاعاتی نیاز دارند که از اتکای کافی و مناسبی برخوردار باشند. بنابراین، فراهم آوردن اطلاعات مفید و سودمند از اهداف اساسی تهیه صورت‌های مالی است. در این رابطه اگر اطلاعات مدنظر به وسیله یک سازمان مستقل نظارت شود به مراتب از قابلیت اتکای بیشتری برخوردار است. نمونه‌ای از این سازمان‌های مستقل، مؤسسات حسابرسی هستند (خدمی‌پور و همکاران، ۱۳۹۲). اثربخشی ویژگی‌های حسابرسی می‌تواند نقش عمده‌ای در کاهش دست‌کاری سود داشته باشد که به نوبه خود هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد. با توجه به مسئله جدایی مدیریت از مالکیت و موضوع حاکمیت شرکتی، حسابرسی صورت‌های مالی یک امر ضروری

1 McVay

2 Giroux

3 Poonawala and Nagar

4 Chung

5 Cetin and Yasar

است. حسابرسی که حسابرسان مستقل انجام می‌دهند به عنوان یک ابزار حاکمیت شرکتی در جهت بهبود قابلیت اتکا و شفافیت صورت‌های مالی محسوب می‌شود. در حقیقت اثربخشی ویژگی‌های حسابرسی می‌تواند نقش عمده‌ای در کاهش دست‌کاری سود داشته باشد که به نوبه خود هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهد (زی^۱ و همکاران، ۲۰۰۳). کاستن مشکلات نمایندگی و جلوگیری از اعمال رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت سود از اهداف مهم در به‌کارگیری حسابرسان مستقل است. بنابراین، انتظار می‌رود که حسابرسان چه از نظر کیفیت حسابرسی و چه از نظر ویژگی‌های حسابرس در این عرصه مؤثر واقع شوند. توان رقابت مؤسسه حسابرسی، تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی، رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی به عنوان برخی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی مطرح می‌شوند. رقابت مفید نیازمند شمار کافی مؤسسات حسابرسی ارائه‌دهنده خدمات است که موجب برقراری تعادل در بازار می‌شود و هنگامی که رقابت‌ها پوششی برای انحصارطلبی باشد، کیفیت کاهش می‌یابد، انگیزه‌های سودمندانه توسعه می‌یابد و در نهایت از استقلال حسابرس کاسته می‌شود (جراکوس و سیورسون، ۲۰۱۵). با افزایش مؤسسات حسابرسی، صاحب‌کاران از حق انتخاب بیشتری برای برگزیدن حسابرسان برخوردار می‌شود، که این امر سبب افزایش رقابت می‌شود (اوکسرا^۲، ۲۰۰۶). حال اگر رقابت در بازار حسابرسی به سمت انحصاری شدن پیش رود از میزان انگیزه‌های رقابتی کاسته می‌شود و این موضوع منجر به برتری طلبی برخی از مؤسسات حسابرسی می‌شود که علاوه بر افزایش هزینه‌های حسابرسی، سبب کندی رقابت نیز می‌شوند (شفعتی و همکاران، ۱۳۹۹). در ایران با حرکت به سمت خصوصی سازی و شکل‌گیری جامعه حسابداران رسمی در سال ۱۳۸۰، به نوعی رقابت میان سازمان حسابرسی و مؤسسات بخش خصوصی و همچنین رقابت میان حسابرسان بخش خصوصی شکل گرفته است (باقرپور و همکاران، ۲۰۱۴). چنانچه در یک بازار حسابرسی رقابت کمتری حاکم باشد، واهمه از دست دادن صاحب‌کار کمتر است؛ زیرا موارد مدنظر از بین مؤسسه‌های حسابرسی محدود می‌شود. در نتیجه احتمال اینکه بین صاحب‌کار و حسابرس هم‌دستی صورت گیرد و استقلال حسابرس لطمه ببیند، به مراتب کمتر است و رقابت کمتر باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی می‌شود (کالاپور^۳ و همکاران، ۲۰۱۰ و نیوتن^۴ و همکاران، ۲۰۱۲). در نقطه نظر مقابل، زمانی که بازار حسابرسی غیر رقابتی باشد، حسابرسان از انگیزه لازم برای بالا بردن کیفیت حسابرسی برخوردار نبوده و این احتمال وجود دارد که بیش از اندازه کار خود را قبول داشته و اطمینانی کاذب در آنها ایجاد شود که این مسئله سبب کاهش کیفیت حسابرسی خواهد شد (بونه^۵ و همکاران، ۲۰۱۲ و فرانسیس^۶ و همکاران، ۲۰۱۳). فتاحی نافچی و دهکردی (۱۳۹۷) مطرح می‌کنند که زمانی کیفیت حسابرسی بالا باشد مدیریت سود توسط مدیران کاهش می‌یابد. کلارینا و فیتریانی^۷ (۲۰۱۹) عنوان داشتند که وقتی فشار رقابتی برای مؤسسه حسابرسی از جانب رقبا افزایش می‌یابد، کیفیت سود تعهدی کاهش می‌یابد. در واقع تمرکز بازار حسابرسی باعث کاهش اقلام تعهدی می‌شود و کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد.

بر اساس مصوبه‌های سازمان بورس و اوراق بهادار تهران مؤلفه‌های مثل تعداد شرکا، ترکیب و درصد مالکیت شرکا، سابقه کار مفید شرکا در حرفه حسابرسی بعد از اخذ مدرک کارشناسی، سابقه کار مفید شرکا در حرفه حسابرسی بعد از اخذ مدرک حسابدار رسمی، ماندگاری شرکا در مؤسسه حسابرسی، سوابق تحصیلی شرکا، مشارکت شرکا در فعالیت‌های خارج از مؤسسه (تدریس دانشگاهی، شرکت در کارگروه‌ها، کمیته‌های حرفه‌ای، جامعه، بورس، تألیف کتاب و ارائه

¹ Xie² Oxera³ Kallapur⁴ Newton⁵ Boone⁶ Francis⁷ Clarina and Fitriany

مقالات)، و عضویت در مجامع حرفه‌ای داخلی و بین‌المللی در ارزیابی مؤسسات حسابرسی مورد بررسی قرار می‌گیرند (علوی و همکاران، ۱۳۹۸). مؤسسات حسابرسی معمولاً در قالب مشارکت سازماندهی می‌شوند. در این مشارکت، شرکای حسابرسی سود و بدهی‌های قانونی خود را به اشتراک می‌گذارند؛ بنابراین، مسئله سواری مجانی به وجود خواهد آمد. هرچند نظارت متقابل و یک طرح جبرانی مبتنی بر عملکرد، موضوع سواری مجانی را کاهش می‌دهد. با افزایش شرکای حسابرسی، مکانیسم‌ها کارآمدتر می‌شوند (ژو^۱، ۲۰۱۵). وجود شرکای بیشتر را می‌توان در ارتباط با نظارت بیشتر تعبیر کرد. این طور که در حالت معمول مؤسساتی که شرکای بیشتری دارند با انتفاع از نظارت صورت گرفته توسط شرکا از کیفیت حسابرسی بیشتری برخوردارند (علوی و همکاران، ۱۳۹۸).

در پژوهشی که ژو (۲۰۱۵) تحت عنوان «اندازه مؤسسه حسابرسی و کیفیت سود: یک دیدگاه در سطح شریک» صورت داد، نتایج حاکی از آن بود که تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی به عنوان معیاری از اندازه حسابرسی با کیفیت حسابرسی ارتباط منفی دارد. در مقابل، پژوهشی که علوی و وکیلی‌فرد (۱۴۰۰) انجام دادند، دریافتند تعداد شرکا رابطه مستقیم با کیفیت حسابرسی دارد. بنابراین این شاخص به عنوان یکی از شاخص‌های اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه معناداری با کیفیت حسابرسی داشته و کیفیت حسابرسی را پشتیبانی کرده است به طوری که با افزایش تعداد شرکا کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. با این اوصاف تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های حسابرسی و در واقع به عنوان معیاری اثرگذار بر کیفیت حسابرسی می‌تواند بر مدیریت سود تأثیر گذار باشد. چنانچه تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی باعث بهبود کیفیت حسابرسی شود، انتظار می‌رود که مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سود واقعی با محدودیت مواجه شوند در چنین شرایطی مدیران به ترتیب از روش مدیریت سود واقعی، مدیریت سود ارقام تعهدی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی سود استفاده می‌کنند.

حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران و ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار اهداف رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار شامل دو معیار عادی (معیارهای ارزیابی شرکا، کارکنان، ساختار سرمایه و سازمان مؤسسه، تنوع ارائه خدمات و کیفیت خدمات) و معیار تخلفاتی (سوابق تخلفاتی مؤسسه و شریک مؤسسه) که امتیاز منفی محسوب می‌شوند. اساس تعیین طبقه مؤسسه جمع امتیازات آن طبق معیارهای مذکور است. با توجه به امتیاز حاصل شده، مؤسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار در طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» قرار می‌گیرند. (دستورالعمل مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱/۱۰/۰۵). در رابطه با رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود بایستی بیان داشت که رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی به عنوان یکی از معیارهای تأثیرگذار در کیفیت حسابرسی می‌تواند بر مدیریت سود اثرگذار باشد. به طوری که اگر صورت‌های مالی توسط مؤسسات رتبه اول حسابرسی شوند با توجه به سطح کیفیت حسابرسی بالای آن‌ها کاهش اعمال مدیریت سود را به همراه خواهد شد (افضل‌نیا، ۱۳۹۸). در پژوهشی که علوی و همکاران (۱۳۹۸) صورت دادند، در قسمتی از پژوهش نتایج حاکی از آن بود که بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی رابطه منفی وجود دارد. علاوه بر آن میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود ناشی از هزینه‌های اختیاری یک رابطه منفی و معناداری وجود دارد. همچنین فراحی نافچی و دهکردی (۱۳۹۷) بیان داشتند بین رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی و مدیریت سود واقعی رابطه معناداری وجود دارد. در

¹ Zhou

نقطه مقابل این دیدگاه تحقیقات **پیاب‌نما و خلیق خیایوی (۱۳۹۶)** وجود دارد که نشان می‌دهد میان رتبه‌بندی مؤسسات حسابداری و مدیریت سود رابطه معناداری وجود ندارد. با در نظر گرفتن این نتایج می‌توان بیان داشت که به واسطه کیفیت حسابداری انتظار می‌رود در صورت وجود یا عدم وجود محدودیت در به کارگیری سایر روش‌های مدیریت سود از روش تغییر طبقه‌بندی سود استفاده خواهد شد.

اندازه مؤسسه حسابداری از دیدگاه حساب‌رسان یکی از مؤلفه‌هایی است که بر کیفیت حسابداری تأثیر گذار است. دی آنجلو عنوان نمود که هر اندازه مؤسسات حسابداری بزرگتر باشند از خدمات حسابداری با کیفیت بالاتری برخوردارند، زیرا این تمایل را دارند که شهرت و محبوبیت بیشتری را در بازار کار ایجاد کنند و به طبع آن تعداد مشتریان آنان زیاد است، بنابراین نگرانی از بابت از دست دادن آنها نبوده و دلیلی وجود ندارد که با تقلب کردن و کاهش کیفیت حسابداری به دنبال رضایت مشتریان خویش باشند. به همین خاطر این شرکت‌های حسابداری مذکور سعی در حفظ کیفیت حسابداری در بالاترین سطح ممکن دارند، در نهایت چنانچه شرکت صاحب‌کار از هر گونه عیب و مشکلی برخوردار باشد، مؤسسه حسابداری به سادگی از این موضوع نخواهد گذشت و اظهار نظر حسابداری تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. اینگونه مؤسسات به سبب فراهم بودن منابع و امکانات کافی جهت آموزش حساب‌رسان خویش و انجام آزمون‌های مختلف، با کیفیت بیشتری خدمات حسابداری را ارائه می‌دهند (**واعظ و همکاران، ۱۳۹۳**). اندازه حساب‌رسان یکی از شاخص‌های ارزیابی خدمات حسابداری است. هر چه مؤسسه حسابداری بزرگ‌تر باشد، با کیفیت بیشتری خدمات حسابداری ارائه خواهد شد؛ زیرا این مؤسسات میل به شهرت بیشتری دارند و از آنجایی که شمار مشتریانشان زیاد است، اضطرابی برای از دست دادن آنها نخواهند داشت. این انتظار وجود دارد که اینگونه مؤسسات به سبب دسترسی به منابع و امکانات افزون‌تر جهت آموزش حساب‌رسان خویش و اجرای آزمون‌های گوناگون، خدمات حسابداری را با کیفیت مطلوب‌تری ارائه می‌کنند (**دی آنجلو^۱، ۱۹۸۱**). حساب‌رسان بزرگ‌تر در قیاس با حساب‌رسان کوچک‌تر از توانایی نظارت بیشتری برخوردارند (**دیویدسون و نیو^۲، ۱۹۹۳**). اندازه حساب‌رسان با کیفیت حسابداری ارتباط مثبتی دارد، بنابراین شرکت‌هایی که از مؤسسات حسابداری بزرگ‌تر استفاده می‌کنند، مدیریت سود کمتری به نسبت مؤسسات کوچک‌تر دارند (**اکبریان فرد و همکاران، ۲۰۲۰**). همچنین **چونگ و چا^۳ (۲۰۲۰)** معتقد بودند شرکت‌های که توسط یکی از ۴ مؤسسه بزرگ حسابداری با کیفیت بالا حسابداری می‌شوند نسبت به سایر شرکت‌ها درصد جابه‌جایی طبقه‌بندی بالاتری به عنوان یکی از روش‌های اعمال مدیریت سود دارند؛ بنابراین، زمانی که حسابداری توسط این مؤسسات بزرگ صورت گیرد مدیران احتمالاً به کارگیری ترفند تغییر طبقه‌بندی را به سایر روش‌های اعمال مدیریت سود ترجیح می‌دهند.

دوره تصدی حساب‌رسان بیانگر تعداد سال‌هاییست که شرکت، حساب‌رسان را حفظ می‌کند و محدود کردن دوره تصدی حساب‌رسان را تحت عنوان چرخش اجباری حساب‌رسان می‌نامند (**جنکینز و ولوری، ۲۰۰۶**). طبق دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار تهران که در مورخ ۱۳۸۶/۰۵/۰۸ به تصویب شورای عالی بورس رسید و از سال ۱۳۹۰ لازم الاجرا شد، مؤسسات حسابداری و شرکای مسئول کار حسابداری پس از چهار سال متوالی الزام به تغییر در سطح مؤسسه حسابداری داشته و نیایستی مجدد حساب‌رسان مستقل و بازرسی قانونی شرکت را بپذیرند (**حساس یگانه و همکاران، ۱۳۹۶**). در ارتباط با موضوع دوره تصدی، استدلال‌هایی از دو دیدگاه متفاوت وجود دارد. در یک دیدگاه اعتقاد بر این است که اگر دوره تصدی مؤسسه

¹ D'Angelo² Davidson and Neu³ Chung and Chae

حسابرسی افزایش یابد، با گذشت زمان استقلال حسابرسی کاهش می‌یابد و به تبع آن از کیفیت حسابرسی کاسته می‌شود. چنانچه این وضعیت به طول انجامد می‌تواند باعث از دست رفتن انگیزه لازم و بی‌رغبتی در اهداف حسابرسی شود (گول^۱ و همکاران، ۲۰۰۷). در نقطه مقابل این دیدگاه، برخی از صاحب‌نظران معتقدند که با افزایش دوره تصدی، مؤسسات حسابرسی می‌توانند دانش و تجربه بیشتر از مشتریان خود به دست آورند. در نتیجه این تجربه باعث افزایش کیفیت حسابرسی می‌شود (مانری و همکاران، ۲۰۰۸). در واقع ارتباط طولانی‌مدت میان حسابرس و صاحبه کار سبب شناخت بیشتر حسابرس از ساختار کنترل‌های داخلی صاحبه کار شده و باعث می‌شود فرایند حسابرسی اثربخش‌تر باشد. در این شرایط می‌توان نتیجه گرفت یک منحنی یادگیری یا بهبود دانش با گذشت زمان در ارتباط با شرایط صاحب کار در باره حسابرس وجود خواهد داشت (جهانی، ۱۳۹۹). در پژوهش‌هایی که کوپلی و دوست^۲ (۱۹۹۳)، جانسون^۳ و همکاران (۲۰۰۲)، دیویس^۴ و همکاران (۲۰۰۹) و گنزalez^۵ و همکاران (۲۰۱۵) انجام دادند، دریافتند با افزایش دوره تصدی، کیفیت حسابرسی کاهش می‌یابد. با توجه به این نتایج می‌توان انتظار داشت که اعمال سایر روش‌های مدیریت سود در اولویت بوده و به تبع آن استفاده از تغییر طبقه‌بندی کاهش یابد. به علاوه، در پژوهشی که چن^۶ و همکاران (۲۰۰۴)، غوش و مون^۷ (۲۰۰۵) و کامران^۸ و همکاران (۲۰۱۵) انجام دادند، دریافتند با افزایش دوره تصدی، کیفیت حسابرسی افزایش می‌یابد. با توجه به این نتایج می‌توان انتظار داشت که اعمال سایر روش‌های مدیریت سود و به تبع آن به کارگیری تغییر طبقه‌بندی نیز کاهش یا افزایش یابد.

از آنجایی که وجود عدم تقارن اطلاعاتی ممکن است موجب ایجاد فرصتی برای مدیران جهت مدیریت سود در سایه تضعیف روند حسابرسی شود، این امر می‌تواند عاملی باشد که می‌تواند رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرس و مدیریت سود با ترفند تغییر طبقه‌بندی را تحت تأثیر قرار دهد. عدم تقارن اطلاعاتی بالا نظارت حسابرس بر مدیران را با مشکل روبه‌رو می‌کند (جیراپورن^۹ و همکاران، ۲۰۰۸). در وضعیتی که بازار سرمایه ناقص است، عدم تقارن اطلاعات و وجود مزیت اطلاعاتی برای مدیران ممکن است سبب اعمال رفتارهای فرصت‌طلبانه از جانب مدیران شود و آنها را به انجام کارهایی از جمله دست‌کاری و مدیریت سود ناگزیر کند (نصیرزاده و همکاران، ۱۳۹۶). به دو دلیل عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس ایجاد می‌شود؛ دلیل اول مربوط به منحصر به فرد بودن ویژگی‌های خاص صاحبه کار یا همان انحراف از ویژگی‌های صنعت است که به واسطه دانش یا تجربه در صنعت حاصل نمی‌شود و دلیل دوم نیز عدم تقارن اطلاعاتی است که بین مدیران و سرمایه‌گذاران وجود دارد. در واقع می‌توان بیان داشت که حسابرسان نسبت به سرمایه‌گذاران متوسط از اطلاعات بیشتری در رابطه با صاحبه کار برخوردار هستند اما این ذهنیت در ارتباط با مدیران برقرار نیست (جاسمن^{۱۰} و همکاران، ۲۰۱۷). به طور کلی اگر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و سرمایه‌گذاران پایین باشد، عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس نیز پایین است و به تبع آن زمانی که مدیران از اطلاعات خصوصی قابل توجهی برخوردار باشند عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس نیز بیشتر می‌شود (لئونگ و همکاران، ۲۰۱۷).

بر اساس تئوری علامت‌دهی شرکت‌هایی که از کیفیت اطلاعاتی بیشتری برخوردارند رغبت افزون‌تری برای انعکاس و افشای بیشتر روش‌های حسابداری مورد استفاده و شفافیت بیشتر در باره ارائه جزئیات دارند؛ بنابراین، حسابرسان در باره

¹ Gul

² Copley and Doucet

³ Johnson

⁴ Davis

⁵ González

⁶ Chen

⁷ Ghosh and Moon

⁸ Cameran

⁹ Jiraporn

¹⁰ Jasman

مطلوب بودن روش های حسابداری نسبت به این شرکت ها اطمینان خاطر بیشتری دارند و در نتیجه عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و شرکت کاهش می یابد (حقیقت شهرستانی و همکاران، ۱۴۰۰). در واقع در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی به دلیل نبود یک جریان هموار اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس، محیط اطلاعاتی شرکت برای حسابرسان ابهام بیشتری دارد حتی اگر حسابرس متخصص در صنعت باشد (مطلبیان و همکاران، ۱۴۰۰). مدیریت صاحبکار ممکن است از این قضیه به عنوان یک فرصت استفاده کند تا ارقام تعهدی را با نفع شخصی مدیریت کند. به موازاتی که حسابرس دانش بیشتری از این تیزبینی مدیر طی دوره تصدی به دست می آورد ارزیابی وی در مورد روش های حسابداری و ارقام تعهدی بهتر شده و در نتیجه احتمال خطاهای بالقوه و برآوردهای گمراه کننده گزارشات حسابرسی نشده را کشف کند، افزایش می یابد (گول و همکاران، ۲۰۰۹). بنابراین، منافعی که توسط حسابرس به خاطر تصدی بلندمدت در خصوص دانش خاص صاحبکار به دست می آید در شرکت های با عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر بیشتر از شرکت های با عدم تقارن اطلاعاتی کمتر خواهد بود. به عبارت بهتر می توان نتیجه گرفت مدیران در شرکت هایی که عدم تقارن اطلاعاتی بالاتر است تمایل به تصدی کوتاه مدت حسابرس دارند (ویلیامز^۱ و همکاران، ۲۰۱۷). عموماً در شرکت هایی که عدم تقارن اطلاعاتی حسابرس و مدیر افزایش می یابد که ابهام بیشتر و افشای کمتری نسبت به شرکت هایی که شفاف هستند رخ می دهد (پترسون^۲ و همکاران، ۲۰۱۹). چنین شرکت هایی معمولاً درگیر عدم تقارن اطلاعاتی بیشتری بین مدیران و سرمایه گذاران نیز هستند که منجر به اختلال در عرضه اطلاعات به بازار و افزایش نوسانات قیمت سهام می شود (باتاچاریا^۳، ۲۰۱۳).

زمانی که در برخی شرکت ها موارد مبهم زیاد باشد و افشای اطلاعات در سطح پایینی به نسبت شرکت های دیگر باشد، در این صورت می توان گفت که در بیشتر مواقع این شرکت ها از عدم تقارن اطلاعاتی بالاتری بین مدیر و حسابرس برخوردار هستند (پترسون و همکاران، ۲۰۱۹). هر شرکتی دارای برخی ویژگی های خاص است که موجب افزایش عدم تقارن اطلاعاتی میان مدیر و حسابرس می شود. این ویژگی های خاص برآمده از ویژگی های عملیاتی و عملکرد شرکت است که سبب فاصله گرفتن شرکت از سایر شرکت های صنعت می شود. این فاصله می تواند برآمده از ریسک شرکت، سیاست های تأمین مالی، سیاست های اعتباری و زیان ده بودن باشد (سوانسون^۴، ۲۰۰۳). حیان^۵ (۱۹۹۵) عنوان می کند عملکرد شرکت یک مفهوم اطلاعاتی در توضیح ریسک دعوی حقوقی دارد. شرکت های که احتمال زیان دهی آنها بالاست از ریسک دعوی حقوقی بالاتری برخوردارند که این کار ریسک حسابرسی را بالا می برد و می تواند عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس را افزایش دهد. شرکت هایی که به شکل معناداری از یک نسبت بدهی متفاوتی از میانگین صنعت برخوردار هستند احتمالاً انگیزه های متفاوتی برای انتخاب ارقام تعهدی نسبت به سایر شرکت ها دارند (یئو^۶ و همکاران، ۲۰۰۲ و کریستنسن^۷، ۲۰۰۲). به علاوه، سرمایه در گردش و سیاست های اعتباری می تواند بیشتر در خطر مدیریت سود قرار گرفته و توجه حسابرس را برای تأیید و اعتباربخشی جلب کند (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷). با در نظر گرفتن موارد بیان شده می توان انتظار داشت که چنانچه تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس در سطح پایینی باشد کیفیت بالای حسابرسی را به همراه خواهد داشت. زمانی که کیفیت حسابرسی در سطح بالایی باشد توانایی مدیران برای اعمال مدیریت سود محدود شده و احتمال استفاده از روش تغییر طبقه بندی سود بیشتر خواهد شد (چتین و یاسار، ۲۰۲۱).

¹ Williams

² Patterson

³ Bhattacharya

⁴ Swanson

⁵ Hayn

⁶ Yeo

⁷ Christensen

۳- پیشینه تحقیق

دسای^۱ و همکاران (۲۰۱۶) در پژوهشی که در کشور هند تحت عنوان «آیا حساب‌رسان قادر به کشف تغییر طبقه‌بندی نیستند یا صرفاً تمایلی به گزارش آن ندارند؟» انجام دادند، دریافتند که حساب‌رسان در ارزیابی خطر حسابرسی و خطر تقلب در مقابل تغییر طبقه‌بندی سود حساسیت از خود نشان می‌دهند؛ اما اگر بخواهند گزارش تغییر طبقه‌بندی را ارائه دهند تحت تأثیر مجموع قوانین حقوقی حاکم و تعهدات قانونی محیط فعالیت حسابرس قرار می‌گیرند. در حقیقت اگر مؤسسه حسابرسی در فضای حقوقی که ناتوان بوده و ضعف از خود نشان می‌دهد قرار گیرد تمایل کمتری به ارائه این نوع از ترفند مدیریت سود دارد اما وقتی که یک نظام حقوقی مستحکم و پویا بر محیط حاکم باشد به سبب تعهدات قانونی بیشتر، حساب‌رسان نسبت به ارائه این ترفند از مدیریت سود بی تفاوت نخواهند بود.

در پژوهشی که اشلیمان و همکاران (۲۰۱۷) تحت عنوان ساختار بازار حسابرسی و قیمت گذاری حسابرسی از یک نمونه آماری بزرگ از مشتریان حسابرسی ایالات متحده آمریکا با پوشش ۹۰ منطقه آماری کلان شهر در بازه زمانی ۲۰۰۰ الی ۲۰۱۳ صورت دادند، دریافتند تمرکز بازار حسابرسی با هزینه‌های حسابرسی بسیار بالاتر، سازگار با نگرانی‌های قانون گذاران و مدیران است. همچنین نتایج آنها حاکی از آن بود که تمرکز در بازار حسابرسی و در واقع افزایش سهم بازار حسابرسی با کیفیت سود در ارتباط بوده و باعث بهبود کیفیت حسابرسی می‌شود. مالیکوف^۲ و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود به کاوش مدیریت سود با به کارگیری تغییر طبقه‌بندی درآمد پرداختند. یافته‌ها حاکی از آن بود که شرکت‌ها برای بیشتر نشان دادن درآمدهای عملیاتی، از انگیزه لازم برای تغییر در طبقه‌بندی درآمدهای غیرعملیاتی به درآمدهای عملیاتی برخوردارند. همچنین، نتایج نشان داد که تغییر طبقه‌بندی درآمدها برای واحدهای که زیان عملیاتی دارند یا از رشد کمی برخوردارند، به مراتب بیشتر است.

چانگ و شی (۲۰۲۰) پژوهشی در رابطه با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی در کره جنوبی صورت دادند و دریافتند در شرکت‌هایی که به واسطه هر یک از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی با کیفیت حسابرسی بالا حسابرسی می‌شوند درصد تغییر طبقه‌بندی بالاتری به نسبت دیگر شرکت‌ها دارند؛ بنابراین مدیران انگیزه دارند تا تغییر طبقه‌بندی را به عنوان جایگزینی برای ابزار مدیریت سود که سود خالص دوره جاری را افزایش می‌دهد انتخاب کنند. چتین و یاسار^۳ (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی پرداختند. نتایج حاکی از آن بود که زمانی توانایی مدیریت به دلیل کیفیت حسابرسی بالا برای اعمال مدیریت سود محدود است، احتمال به کارگیری روش تغییر طبقه‌بندی برای اعمال مدیریت سود بیشتر است. آناگناستیلو (۲۰۲۱) مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی و موفقیت شرکت‌ها با تمرکز بر بقای عرضه اولیه سهام را بررسی کردند. آنها دریافتند که تغییر طبقه‌بندی تأثیر منفی بر موفقیت و بقای عرضه اولیه سهام (IPO) در آینده دارد.

ناگار و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهش خود بررسی کردند که آیا حسابرسی که توسط حساب‌رسان ۴ مؤسسه بزرگ صورت می‌گیرد تغییر طبقه‌بندی را در جاهایی که اجرای قوانین ضعیف است کاهش می‌دهند یا خیر. تحقیقات آنها نشان داد که حساب‌رسان ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی در مقایسه با حساب‌رسان غیر از این مؤسسات بزرگ حسابرسی به عنوان یک عامل بازدارنده برتر برای مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی عمل می‌کنند. بر اساس استدلال آنها ۴ مؤسسه بزرگ

¹ Desai

² Malikov

³ Cetin and Yasar

حسابرسی به دلیل فعالیت‌های جهانی خود، انگیزه لازم را برای توسعه و حفظ شهرت خویش در سطح بین‌الملل دارند. ایلیفسن و کنیوسفلا^۱ (۲۰۲۱) در پژوهش خود به بررسی تعامل ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی با دو ابزار مدیریت سود یعنی تغییر طبقه‌بندی و مدیریت اقلام تعهدی اصلی پرداختند. نتایج کلی آنها نشان داد انگیزه‌های حسابرس ممکن است از تحمل تغییر طبقه‌بندی پشتیبانی کند، که این مسئله باعث به وجود آمدن سؤال در مورد اثربخشی استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌شود. عثمان و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی که در رابطه با تأثیر ویژگی‌های حسابرسی، حق الزحمه حسابرسی بر تغییر طبقه‌بندی با نمونه‌ای از ۱۳۰ شرکت آلمانی برای در بازه زمانی ۲۰۱۰ الی ۲۰۱۹ انجام دادند، شواهدی از تغییر طبقه‌بندی پیدا کردند. به این صورت که هزینه‌های عملیاتی را در صورت سود و زیان در قالب هزینه‌های غیر عملیاتی طبقه‌بندی نموده و سود عملیاتی را افزایش داده بودند. این پژوهش نشان داد نسبت حق الزحمه حسابرسی، تخصص مالی کمیته حسابرسی و تعدد جلسات حسابرسی ارتباط منفی با تغییر طبقه‌بندی دارد در حالیکه اندازه کمیته حسابرسی بر تغییر طبقه‌بندی تأثیری ندارد. در پژوهشی که عثمان و همکاران (۲۰۲۴) تحت عنوان کیفیت حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی؛ شواهدی از انگلستان و آلمان صورت دادند، دریافتند حضور اعضای زن در کمیته حسابرسی و تخصص مالی کمیته حسابرسی، مدیران بریتانیا و آلمان را از تغییر اقلام اصلی هزینه‌ها و درآمد به اقلام ویژه در راستای افزایش درآمدهای اصلی باز می‌دارد. با این وجود اندازه کمیته حسابرسی رابطه مثبتی با تغییر طبقه‌بندی در بین شرکت‌های آلمانی دارد. لیکن هیچ تأثیری بین اندازه کمیته حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی در میان شرکت‌های بریتانیایی نیافتند. همچنین یافته‌های آنها حاکی از آن بود که جلسات کمیته حسابرسی مدیران آلمانی را در به کارگیری از روش تغییر طبقه‌بندی باز می‌دارد. با این حال هیچ تأثیری در این رابطه در بین مدیران بریتانیایی نیافتند.

در پژوهشی که هاشمی و ربیعی (۱۳۹۲) در مورد تحلیل مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی هزینه‌های عملیاتی به هزینه‌های غیر عملیاتی در میان دوره‌های مالی صورت دادند، دریافتند که: ۱- تغییر طبقه‌بندی هزینه‌ها در میان دوره مالی چهارم در مقایسه با دوره‌های مالی دیگر فراگیرتر است؛ ۲- مدیران در میان دوره‌های مالی که توانایی کمتری برای دست‌کاری اقلام تعهدی دارند، نسبت به سایر میان دوره‌های مالی انگیزه بیشتری برای تغییر طبقه‌بندی هزینه‌ها ندارند؛ ۳- مدیران در میان دوره‌های مالی که با استفاده از عملکرد واقعی خود نمی‌توانند به سود عملیاتی همان میان دوره مالی در سال قبل برسند و یا از آن بالاتر روند اقدام به تغییر طبقه‌بندی هزینه می‌کنند؛ ۴- در میان دوره‌های مالی که مدیران با به کارگیری عملکرد واقعی خویش قادر نیستند به نقطه سود عملیاتی دست یابند، نسبت به دیگر میان دوره‌های مالی گرایش بیشتری برای تغییر طبقه‌بندی ندارند.

ثقفی و جمالیان‌پور (۱۳۹۷) در پژوهشی که تحت عنوان جایگاه پدیده تغییر طبقه‌بندی در مدیریت سود انجام دادند به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌ها ابتدا از مدیریت رویداد واقعی، سپس از مدیریت تعهدی و در نهایت از تغییر طبقه‌بندی بهره می‌گیرند. در واقع، با در نظر گرفتن میزان به کارگیری دو روش مدیریت سود (رویداد واقعی و اقلام تعهدی)، شرکت‌ها میزان تغییر در طبقه‌بندی سود را تعیین می‌کنند. علاوه بر این، نتایج نشان داد بحران مالی نقش بسزایی در میزان استفاده و نحوه استفاده از تکنیک‌های مدیریت سود دارد.

¹ Eilifsen and Knivsfla

حمیدیان و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود به بررسی نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه‌بندی فرصت طلبانه ارقام سود و زیان پرداختند. در این پژوهش برای تشخیص مدیریت سود از طریق تغییر طبقه‌بندی از مک وی (۲۰۰۶) استفاده شد. همچنین، برای بررسی اعمال مدیریت سود از طریق تغییر طبقه‌بندی، معیارهای کیفیت حسابرسی شامل اظهار نظر حسابرس، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت است. نتایج این پژوهش حاکی از آن بود که مدیریت سود با ترفند تغییر طبقه‌بندی صورت گرفته است. همچنین شواهد پژوهش نشان داد که حسابرس متخصص صنعت و اثر تعامل آن با دوره تصدی بلند مدت حسابرسی (بیش از ۴ سال) قادر به کشف مدیریت سود از طریق تغییر طبقه‌بندی است. اما اظهار نظر حسابرس تأثیری بر کشف و کنترل این ابزار ندارد.

بهروزی (۱۳۹۷) پژوهشی با عنوان «بررسی ارتباط بین عوامل تأثیرگذار بر مدیریت سود و تغییر طبقه‌بندی سود: مورد مطالعه بازار سرمایه ایران» صورت داد. نتایج حاصل شده نشان داد که سهم بازار، سلامت مالی و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی رابطه منفی معنادار و اندازه مؤسسه حسابرسی رابطه مثبت معناداری با تغییر طبقه‌بندی سود دارند و برای تمرکز مالکیت و چرخه عملیاتی رابطه معناداری پیدا نشد. همچنین نتایج حاکی از آن است که تغییر طبقه‌بندی سود با مقدار غیر قابل پیش‌بینی مدیریت سود واقعی رابطه‌ای ندارد و تغییر طبقه‌بندی سود با مقدار غیر قابل پیش‌بینی مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی دارای رابطه منفی معناداری دارد. **افضل‌نیا (۱۳۹۸)** در پژوهشی به بررسی تأثیر رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود در شرکت‌های بیمه‌ای پرداخت. در این پژوهش از ۲۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۷ استفاده شد. نتایج پژوهش نشان می‌داد رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی شرکت‌های بیمه‌ای تأثیر معکوس و معناداری دارد. در حقیقت، شرکت‌های که حسابرسی آنها توسط مؤسسات رتبه برتر انجام می‌شود از مدیریت سود ارقام تعهدی کمتری برخوردارند.

علوی و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهش خود به بررسی ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی پرداختند. نتایج آنها حاکی از آن بود که استقلال، رتبه در جامعه حسابداران رسمی، چرخش و اندازه مؤسسه حسابرسی با مدیریت سود تعهدی رابطه معنادار دارند. همچنین عمر، توان رقابت و اندازه مؤسسه حسابرسی تأثیر معناداری بر مدیریت سود ناشی از جریان نقد عملیاتی غیرعادی دارند. عمر، استقلال، رتبه در جامعه حسابداران رسمی، اندازه، تخصص و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی دارای تأثیر معناداری بر مدیریت سود ناشی از هزینه‌های تولید غیرعادی است. از سوی، عمر، توان رقابت، رتبه در بورس و اوراق بهادار، اندازه، تخصص و دوره تصدی مؤسسه حسابرسی دارای تأثیر معناداری بر مدیریت سود ناشی از هزینه‌های اختیاری غیرعادی است. لیکن، مدیریت سود تعهدی و فعالیت‌های واقعی تحت تأثیر تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی نیست.

در پژوهشی که **مطلبیان و همکاران (۱۳۹۹)** تحت عنوان تأثیر تصدی حسابرس بر کیفیت سود در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مدیر صورت دادند، دریافتند که تصدی حسابرس دارای تأثیر مثبتی بر کیفیت سود است. همچنین نتایج پژوهش حاکی از آن بود که تصدی حسابرس در واحدهای تجاری که به مراتب سطح بالاتری از عدم تقارن اطلاعاتی حسابرس - مدیر دارند سبب افزایش بیشتر کیفیت سود می‌شود. در پژوهشی که توسط **سجادی و همکاران (۱۴۰۱)** صورت گرفت، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین ساختار مالکیت و تغییر طبقه‌بندی سود بررسی شد. نتایج این پژوهش نشان داد ضمن وجود تغییر طبقه‌بندی سود، ساختار مالکیت شرکت‌ها بر میزان به کارگیری این روش تأثیرگذار است. همچنین

این یافته‌ها حاکی از آن بود که در حضور سهام‌داران نهادی و دولتی، ویژگی‌های کمیته حسابرسی نمی‌تواند عامل کاهش مدیریت سود از طریق تغییر طبقه‌بندی باشد.

در پژوهشی که سعیدی و محدودی (۱۴۰۲) تحت عنوان کاربرد روش تغییر طبقه‌بندی به منظور مدیریت سود و جریان‌های نقدی عملیاتی صورت دادند، نتایج حاکی از آن بود شرکت‌های نمونه درآمدهای غیرعملیاتی را به درآمدهای عملیاتی تغییر طبقه می‌دهند. همچنین این شرکت‌ها جریان نقدی ورودی در طبقه سرمایه‌گذاری و تأمین مالی را به جریان ورودی در جریان وجوه نقد عملیاتی تغییر طبقه می‌دهند. در پژوهشی که مختاری و کاوند (۱۴۰۳) تحت عنوان بررسی تأثیر تغییر طبقه‌بندی در مدیریت سود بر کارایی سرمایه‌گذاری با توجه به نقش عدم تقارن اطلاعاتی صورت دادند، دریافتند تغییر طبقه‌بندی بر کارایی سرمایه‌گذاری تأثیر معکوس و معنادار دارد. همچنین عدم تقارن اطلاعاتی بر ارتباط بین تغییر طبقه‌بندی و کارایی سرمایه‌گذاری اثر معکوس و معنادار دارد. همچنین عدم تقارن اطلاعاتی بر ارتباط بین تغییر طبقه‌بندی و کارایی سرمایه‌گذاری دارای تأثیر تعدیل‌کنندگی معنادار بوده و رابطه منفی بین تغییر طبقه‌بندی و کارایی سرمایه‌گذاری را تشدید می‌کند.

در این پژوهش به بررسی ارتباط بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و ترفند جدیدی از اعمال مدیریت سود که تغییر طبقه‌بندی نامیده می‌شود می‌پردازیم. بررسی و کنکاش در این روش از مدیریت سود که در حال حاضر کاملاً شناخته شده نیست این پژوهش را برجسته‌تر از سایر پژوهش‌های صورت گرفته می‌کند.

۴- فرضیه‌های پژوهش

- فرضیه ۱: بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط وجود دارد.
- فرضیه ۲: بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط وجود دارد.
- فرضیه ۳: بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط وجود دارد.
- فرضیه ۴: بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط وجود دارد.
- فرضیه ۵: بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط وجود دارد.
- فرضیه ۶: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر می‌گذارد.
- فرضیه ۷: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر می‌گذارد.
- فرضیه ۸: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر می‌گذارد.
- فرضیه ۹: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر می‌گذارد.
- فرضیه ۱۰: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر می‌گذارد.

۵- روش پژوهش

مطالعه حاضر یک تحقیق کاربردی و توصیفی همبستگی بود. جامعه آماری پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است پژوهش حاضر به روش حذف سیستماتیک با توجه به شرایط زیر، برای دوره زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۴۰۰ انتخاب شد:

- (الف) شرکت‌های انتخاب شده قبل از سال ۱۳۹۳ در بورس اوراق بهادار تهران پذیرفته شده باشند.
- (ب) به جهت رعایت امکان مقایسه پذیری، سال مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه برای هر سال در نظر گرفته می‌شود.
- (ج) شرکت مالی (مثل بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری نباشد.
- (د) شرکت‌ها بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.
- (ه) شرکت‌ها توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی نشده باشند (به علت در دسترس نبودن اطلاعات مربوط به درآمد سازمان).
- (و) اطلاعات مالی آنها قابل دسترسی باشد.
- (ی) به جهت مقایسه دهک‌بندی، هر صنعت بیش از ده شرکت را در برگیرد.

جدول ۱. جدول غربالگری

ردیف	چگونگی انتخاب شرکت‌ها	شرکت
۱	تمامی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۱۴۰۰.	۴۰۵
۲	به جهت رعایت امکان مقایسه‌پذیری، سال‌های مالی منتهی به ۲۹ اسفند ماه برای هر سال باشد.	(۱۲۴)
۳	شرکت مالی (مثل بانک‌ها و مؤسسات مالی) و شرکت‌های سرمایه‌گذاری یا شرکت‌های واسطه‌گری نباشد.	(۵۱)
۴	شرکت‌ها بیش از سه ماه وقفه معاملاتی نداشته باشند.	(۳۸)
۵	شرکت‌هایی که توسط سازمان حسابرسی حسابرسی شده‌اند	(۲۰)
۶	اطلاعات مالی آنها قابل دسترسی باشد.	(۱۶)
۷	به جهت مقایسه دهک‌بندی، هر صنعت بیش از ده شرکت را در برگیرد.	(۴۸)
	مجموع شرکت‌های حذف شده	(۳۲۳)
	شرکت‌های باقیمانده	۸۲

با در نظر گرفتن معیارهای ذکر شده ۸۲ شرکت در بازه پژوهش مورد مطالعه قرار گرفتند. برای گردآوری اطلاعات در قسمت مبانی نظری و ادبیات تحقیق از مطالعات کتابخانه و فیش برداری و برای جمع‌آوری اطلاعات مالی شرکت‌ها از نرم افزار ره آورد نوین و اطلاعات منتشر شده در کدال استفاده شده است.

۵-۱- مدل‌های رگرسیونی پژوهش

با توجه به ماهیت پژوهش حاضر و در جهت سنجش ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی بر تغییر طبقه‌بندی سود و نقش تعدیلگر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس، ساختار مدل‌های رگرسیون چند متغیره پژوهش با در نظر گرفتن اثر شماری از متغیرهای کنترلی در ادامه عنوان شده‌اند:

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 APART_{it} + \beta_3 ARNKTS_{it} + \beta_4 ASIZE_{it} + \beta_5 ATEN_{it} + \beta_6 GROWTH_{it} + \beta_7 CFO_{it} + \beta_8 LOSS_{it} + \beta_9 SIZE_{it} + \beta_{10} ROA_{it} + \beta_{11} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad (۱)$$

مدل رگرسیونی فوق مربوط به فرضیه‌های ۱ الی ۵ پژوهش است.

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 CDM + \beta_3 CDM * ACOMP_{it} + \beta_4 APART_{it} + \beta_5 ARNKTS_{it} + \beta_6 ASIZE_{it} + \beta_7 ATEN_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} SIZE_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad (۲)$$

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 APART_{it} + \beta_3 CDM + \beta_4 CDM * APART_{it} + \beta_5 ARNKTSE_{it} + \beta_6 ASIZE_{it} + \beta_7 ATEN_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} SIZE_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{مدل (۳)}$$

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 APART_{it} + \beta_3 ARNKTSE_{it} + \beta_4 CDM + \beta_5 CDM * ARNKTSE_{it} + \beta_6 ASIZE_{it} + \beta_7 ATEN_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} SIZE_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{مدل (۴)}$$

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 APART_{it} + \beta_3 ARNKTSE_{it} + \beta_4 ASIZE_{it} + \beta_5 CDM + \beta_6 CDM * ASIZE_{it} + \beta_7 ATEN_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} SIZE_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{مدل (۵)}$$

$$CS_{it} = a_0 + \beta_1 ACOMP_{it} + \beta_2 APART_{it} + \beta_3 ARNKTSE_{it} + \beta_4 ASIZE_{it} + \beta_5 ATEN_{it} + \beta_6 CDM + \beta_7 CDM * ATEN_{it} + \beta_8 GROWTH_{it} + \beta_9 CFO_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} SIZE_{it} + \beta_{12} ROA_{it} + \beta_{13} LEV_{it} + \epsilon_{it} \quad \text{مدل (۶)}$$

مدل‌های رگرسیونی ۲ الی ۶ مربوط به فرضیه‌های ۶ الی ۱۰ پژوهش است.

۲-۵- نحوه اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش

در راستای بررسی روابط بین متغیرها در چارچوب مدل‌های پژوهش، توضیحاتی در ارتباط با متغیرهای پژوهش، اجزای آن‌ها و نحوه اندازه‌گیری هر یک ارائه گردیده:

۲-۵-۱- متغیر وابسته (تغییر طبقه‌بندی سود- CS)

CS: به پیروی از پژوهش مک‌وی (۲۰۰۶) و ثقفی و همکاران (۱۳۹۷) اندازه‌گیری تغییر در طبقه‌بندی سود بدین صورت انجام می‌شود:

$$CE_t = \beta_0 + \beta_1 CE_{t-1} + \beta_2 ATO_t + \beta_3 ACC_t + \beta_3 ACC_{t-1} + \beta_4 \Delta SALE_t + \beta_5 NEG_ \Delta SALE_t + \epsilon_i \quad \text{مدل (۷)}$$

در این مدل:

CE: سود اصلی شرکت که از خالص درآمد فروش پس از کسر نمودن بهای تمام شده و هزینه‌های عمومی، فروش و اداری تقسیم بر خالص درآمد حاصل می‌شود.

ATO: نسبت گردش دارایی‌های عملیاتی است که با تقسیم فروش بر میانگین خالص دارایی‌های عملیاتی حاصل می‌شود. این میانگین از جمع خالص دارایی‌های عملیاتی اول و آخر دوره تقسیم بر دو به دست آمده و خود خالص دارایی‌های عملیاتی حاصل دارایی‌های عملیاتی منهای بدهی‌های عملیاتی است. دارایی‌های عملیاتی نیز از جمع دارایی‌ها پس از کسر وجه نقد و سرمایه‌گذاری‌های کوتاه مدت به دست خواهد آمد، همچنین بدهی عملیاتی شامل کل دارایی‌ها منهای کل بدهی منهای ارزش دفتری سهام عادی و ممتاز و سهم اقلیت است.

ACC: اقلام تعهدی عملیاتی که از حاصل عبارت، سود یا زیان عملیاتی منهای خالص جریان وجه نقد عملیاتی به دست می‌آید.

$\Delta SALE$: درصد تغییر در درآمد نسبت به دوره گذشته (تفاوت بین فروش سال جاری و سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل).

$NEG- \Delta SALE$: یک متغیر ساختگی است که اگر تغییر فروش سال جاری نسبت به سال قبل کوچک‌تر از صفر (منفی) باشد، عدد یک در غیر اینصورت عدد صفر.

CS: تغییر طبقه‌بندی برابر است با باقی مانده مدل.

۵-۲-۲- متغیرهای مستقل (ویژگی‌های حسابرس)

به پیروی از پژوهش علوی و همکاران (۱۳۹۸) متغیرهای مستقل به نحو زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

ACOMP: توان رقابت مؤسسه حسابرسی است که در هر سال مالی با تقسیم نمودن جمع درآمد هر مؤسسه حسابرسی به کل درآمد مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در همان سال.
 APART: تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی؛ تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی که حسابرسی شرکت را بر عهده داشته است.
 ARNK: رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی؛ طبق نتایج رتبه‌بندی کیفی مؤسسات حسابرسی توسط سازمان بورس اوراق بهادار تهران:

معیارهای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد، امتیازات مبنای طبقه‌بندی و معیارهای طبقه‌بندی اشخاص حقوقی مشمول ماده ۱۰ دستورالعمل مؤسسات حسابرسی معتمد اصلاحی ۱۴۰۱/۱۰/۰۵ به شرح زیر است:

جدول ۲. معیارهای طبقه‌بندی مؤسسات حسابرسی معتمد

ردیف	شرح معیار	حداکثر امتیاز
	الف) معیارهای عادی	
۱	معیارهای ارزیابی شرکا	۲۰۰
۲	میارهای ارزیابی کارکنان مؤسسه	۳۲۰
۳	معیارهای ارزیابی ساختار و سازمان مؤسسه	۱۸۰
۴	معیارهای ارزیابی تنوع ارائه خدمات، اطلاع رسانی و موقعیت در بازار حرفه ای	۱۰۰
۵	معیارهای ارزیابی کیفیت خدمات	۲۰۰
۱۰۰۰	جمع امتیازات عادی	
	ب) معیارهای تخلفاتی	
۶	سوابق تخلفاتی مؤسسه (طی ۲ سال اخیر)	-۱۰۰
۷	سوابق تخلفاتی شریک مؤسسه (طی ۲ سال اخیر)	-۱۰۰
-۲۰۰	جمع معیارهای تخلفاتی	

از مجموع امتیازهای عادی و تخلفاتی امتیاز نهایی هر مؤسسه حسابرسی معتمد به دست می‌آید. امتیازهای تخلفاتی نیز در محاسبه امتیاز نهایی دارای نمره «منفی» است.

اساس مشخص نمودن طبقه مؤسسه حسابرسی معتمد، مجموع امتیازات مؤسسه حسابرسی معتمد طبق معیارهای ماده ۲ این دستورالعمل است. مؤسسات حسابرسی معتمد بر اساس بالاترین امتیاز کسب شده، در چهار طبقه «اول»، «دوم»، «سوم» و «چهارم» جای می‌گیرند. حداقل امتیاز لازم برای هر طبقه به شرح زیر است:

جدول ۳. حداقل امتیاز لازم برای هر طبقه مؤسسه حسابرسی معتمد

طبقه	امتیاز هر طبقه
اول	حداقل ۷۰۰ امتیاز و ۷۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
دوم	حداقل ۶۰۰ امتیاز و ۶۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
سوم	حداقل ۵۰۰ امتیاز و ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکا
چهارم	کمتر از ۵۰۰ امتیاز یا کمتر از ۵۰ درصد امتیاز بخش کارکنان و شرکت

در صورتی که مؤسسه حسابرسی معتمد بنا به هر دلیلی از جمله ارائه اطلاعات، اسناد و مدارک، شرایط ارزیابی را ایجاد نکند، در طبقه «چهارم» طبقه‌بندی می‌شود (دستورالعمل بورس، ۱۴۰۱).

ASIZE: اندازه مؤسسه حسابرسی؛ لگاریتم در آمد هر مؤسسه حسابرسی در هر سال.

ATEN: دوره تصدی مؤسسه حسابرسی؛ تعداد سال‌های متوالی حسابرسی شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی خاص.

۵-۲-۳- متغیر تعدیلگر (عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس)

CDM: عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس؛ بر اساس شاخص‌های پنج‌گانه بررسی می‌شود. برای اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس از تفاوت بین ویژگی‌های عملیاتی و عملکرد شرکت با صنعت آن شرکت بهره می‌گیریم. به این صورت که ریسک شرکت، سیاست‌های تأمین مالی، سیاست‌های موجودی کالا، سیاست‌های اعتباری و عملکرد، میزان عدم تقارن اطلاعاتی مدیر و حسابرس (که در واقع فاصله از میانگین صنعت مدنظر است) را اندازه‌گیری می‌کند (لیانگ و همکاران ۲۰۱۷ و مطلبیان و همکاران ۱۴۰۰). این معیارها به شرح زیر اندازه‌گیری می‌شوند:

الف) بتای شرکت برای مدیریت ریسک: ضریب بتا شاخصی است برای سنجیدن ریسک سیستماتیک. ضریب بتا شیب معادله رگرسیون خطی بازده سهام شرکت i نسبت به بازده بازار است که بیانگر نوسان قیمتی سهام، در مقایسه با کلیت بازار فعال در آن است.

$$r_i = a + \beta_{rm} \quad (8)$$

که در آن r_i بازده ماهانه سهام شرکت i برای چهار سال قبل و rm بازدهی بازار است. اگر کواریانس بین بازده‌های ماهانه سهام و بازدهی بازار را بر واریانس بازده بازار تقسیم کنیم ضریب بتا حاصل می‌شود.

$$\frac{cov(r_i, rm)}{var(rm)} \quad (9)$$

ب) نسبت بدهی برای سیاست‌های تأمین مالی: اگر کل بدهی‌ها را بر کل دارایی‌های تقسیم کنیم این نسبت حاصل می‌شود. شرکت‌هایی که نسبت بدهی متفاوتی از میانگین صنعت دارند احتمالاً انگیزه‌های متفاوتی برای انتخاب ارقام تعهدی نسبت به سایر شرکت‌ها دارند.

ج) نسبت میانگین موجودی‌ها برای سیاست موجودی کالا: اگر میانگین موجودی کالا را بر میانگین دارایی‌ها تقسیم کنیم این نسبت حاصل می‌شود.

۲/(موجودی در ابتدا + موجودی در پایان): میانگین موجودی کالا

۲/(دارایی‌های ثابت شده در ابتدا + دارایی‌های ثابت شده در پایان): میانگین دارایی‌ها

د) میانگین نسبت حساب‌های دریافتنی برای سیاست اعتباری: اگر میانگین حساب‌های دریافتنی را بر میانگین دارایی‌ها تقسیم کنیم این نسبت حاصل می‌شود.

۲/(موجودی در ابتدا + حساب‌های در پایان): میانگین موجودی کالا

ه) گرایش به زیان شرکت‌ها: شرکت‌هایی که بیشتر در معرض زیان هستند ریسک دعوای حقوقی بالاتری دارند که این امر ریسک حسابرسی را افزایش می‌دهد و باعث عدم تقارن اطلاعاتی می‌شود.

برای هر یک از این معیارها متغیرهای مجازی به شرح زیر و با در نظر گرفتن داده‌های سال ۱۳۸۹ برای سنجیدن و

بررسی نتایج سال ۱۳۹۳ ایجاد خواهد شد:

۱) در معیار (الف) ابتدا بتای هر شرکت برای ۵ سال متوالی (سال جاری و چهار سال قبل) را فراهم آورده و سپس برای هر شرکت مقدار نسبت آن (k امین دهک از مجموع داده‌ها) تعیین خواهد شد. چنانچه شرکت در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

۲) در معیار (ب) نسبت بدهی هر شرکت برای ۵ سال متوالی (سال جاری و چهار سال قبل) را فراهم آورده و سپس برای هر شرکت مقدار نسبت آن (k امین دهک از مجموع داده‌ها) تعیین خواهد شد. چنانچه نسبت بدهی شرکت در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

۳) در معیار (ج) ابتدا نسبت میانگین موجودی کالای هر شرکت برای ۵ سال متوالی (سال جاری و چهار سال قبل) را فراهم آورده و سپس برای هر شرکت مقدار نسبت آن (k امین دهک از مجموع داده‌ها) تعیین خواهد شد. چنانچه نسبت میانگین موجودی کالای شرکت در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

۴) در معیار (د) ابتدا حساب‌های دریافتی هر شرکت برای ۵ سال متوالی (سال جاری و چهار سال قبل) را فراهم آورده و سپس برای هر شرکت مقدار نسبت آن (k امین دهک از مجموع داده‌ها) تعیین خواهد شد. چنانچه نسبت حساب‌های دریافتی شرکت در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

۵) در معیار (ه) ابتدا سود و زیان هر شرکت برای ۵ سال متوالی (سال جاری و چهار سال قبل) را فراهم آورده و در صورت وجود زیان عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر قرار داده خواهد شد. سپس هر شرکت با توجه به مجموع سال‌هایی که زیان دارد در دهک‌بندی قرار داده شده و مقدار نسبت آن (k امین دهک از مجموع داده‌ها) تعیین خواهد شد. چنانچه نسبت سال‌های که در آن شرکت زیان داشته است در دو دهک بالا یا پایین صنعت باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر.

در نهایت یک شاخص ترکیبی با وزن برابر برای پنج شاخص فوق مشخص شده و این شاخص نشان‌دهنده عدم تقارن بین مدیران و حسابرس بر اساس معیار فاصله از نرمال صنعت است (لیانگ و همکاران، ۲۰۱۷).

۴-۲-۵- متغیرهای کنترلی

به تبعیت از تحقیقات پیشین همانند علوی و همکاران (۱۳۹۸)، سجادی و همکاران (۱۴۰۱)، ایمنی و مشعشی (۱۴۰۱) و اسکندری و ساسانی (۱۴۰۳) و لو و همکاران (۲۰۲۱) متغیرهای ذیل در مدل کنترل گردید:

GROWTH: رشد فروش شرکت که از متوسط رشد فروش در سه سال گذشته به دست می‌آید (چن و همکاران، ۲۰۰۸).

CFO: جریان نقد عملیاتی شرکت که از تقسیم جریان نقد عملیاتی به جمع دارایی‌ها به دست می‌آید (الزویی، ۲۰۱۸).

LOSS: زیان شرکت است که چنانچه زیانی وجود داشت عدد ۱ و در غیر این صورت عدد ۰ قرار داده می‌شود (علوی و همکاران، ۱۳۹۸).

SIZE: اندازه شرکت است که از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها به دست می‌آید (لی، ۲۰۱۹).

ROA: بازده دارایی‌های شرکت است که از نسبت سود عملیاتی به جمع دارایی‌ها حاصل می‌شود (الزویی، ۲۰۱۸).

LEV: اهرم مالی شرکت است که اگر از تقسیم کل بدهی‌های شرکت بر کل دارایی‌های شرکت به دست می‌آید (لی، ۲۰۱۹).

در نهایت پس از جمع آوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها و برآورد الگوها در نرم‌افزار Eviews10 انجام گردید.

۶- یافته‌های پژوهش

۶-۱- آمار توصیفی داده‌ها

جدول ۴. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

عنوان	متغیر	میانگین	میانه	بیشینه	کمینه	انحراف معیار
تغییر طبقه‌بندی	CS	۰/۰۰۷۱	-۰/۰۰۶۲	۰/۸۹۲۱	-۰/۷۸۹۴	۰/۱۱۰۹
توان رقابت	ACOMP	۰/۰۱۹۰	۰/۰۱۰۷	۰/۰۸۵۲	۰/۰۰۰۲	۰/۰۲۱۷
تعداد شرکا	APART	۲/۵۵۳۶	۳	۴	۲	۰/۵۳۶۷
رتبه کیفی	ARNK	۰/۷۱۲۰	۱	۱	۰	۰/۴۵۳۱
اندازه مؤسسه	ASIZE	۲۵/۱۰۶۲	۲۵/۱۱۲۵	۲۷/۸۸۶۸	۲۱/۵۱۴۶	۱/۱۳۴۴
دوره تصدی	ATEN	۲/۴۷۵۳	۲	۵	۱	۱/۲۷۳۸
عدم تقارن اطلاعاتی	CDM	۰/۳۳۸۸	۰/۲۰	۰/۸۰	۰	۰/۲۰۱۸
رشد	GROWTH	۰/۵۰۷۹	۰/۲۷۸۹	۳۳/۱۴۰۸	-۰/۴۳۰۲	۲/۱۶۱۵
جریان نقد عملیاتی	CFO	۰/۱۲۱۱	۰/۰۹۹۸	۰/۵۹۵۹	-۰/۳۸۴۹	۰/۱۳۹۱
اندازه شرکت	SIZE	۱۵/۰۱۲۹	۱۴/۷۷۶۹	۲۰/۸۲۱۴	۱۱/۷۶۲۵	۱/۳۹۱۵
بازده دارایی‌ها	ROA	۰/۱۷۸۵	۰/۱۳۷۶	۰/۷۰۶۸	-۰/۲۲۱۳	۰/۱۵۴۲
درجه اهرم عملیاتی	LEV	۰/۵۲۰۶	۰/۵۲۹۷	۱/۲۶۹۰	۰/۱۲۷۶۰	۰/۲۲۸۶

جدول ۴ نشان می‌دهد میانگین متغیر تغییر طبقه‌بندی سود برابر ۰/۰۰۷۱، میانه آن ۰/۰۰۶۲- و انحراف معیار آن ۰/۱۱۰۹ است که دامنه تغییرات این متغیر در بیشترین میزان خود عدد ۰/۸۹۲۱ و در کمترین میزان برابر ۰/۷۸۹۴- است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر توان رقابت مؤسسه حسابرسی به ترتیب برابر ۰/۰۱۹۰، ۰/۰۱۰۷ و ۰/۰۲۱۷ است که دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر عدد ۰/۰۸۵۲ و در کمترین میزان آن برابر ۰/۰۰۰۲ است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی به ترتیب برابر ۲/۵۵۳۶، ۳ و ۰/۵۳۶۷ است که دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر عدد ۶ و در کمترین میزان آن برابر ۳ است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی به ترتیب برابر ۲۵/۱۰۶۲، ۲۵/۱۱۲۵ و ۱/۱۳۴۴ است که اختلاف کم میانگین و میانه در آن نشان از همگن بودن داده‌های متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی داشته و دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر عدد ۲۷/۸۸۶۸ و در کمترین میزان آن برابر ۲۱/۵۱۴۶ است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر دوره تصدی مؤسسه حسابرسی به ترتیب برابر ۲/۴۷۵۳، ۲ و ۱/۲۷۳۸ است که دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر ۵ و در کمترین میزان آن برابر ۱ است. همچنین؛ میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس به ترتیب برابر ۰/۳۳۸۸، ۰/۲۰ و ۰/۲۰۱۸ است که دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر عدد ۰/۸۰ و در کمترین میزان آن برابر ۰ است. میانگین متغیر رشد فروش شرکت برابر ۰/۵۰۷۹، میانه آن ۰/۲۷۸۹ و انحراف معیار آن ۲/۱۶۱۵ است که دامنه تغییرات این متغیر در بیشترین میزان خود عدد ۳۳/۱۴۰۸ و در کمترین میزان برابر ۰/۴۳۰۲- است. میانگین، میانه و انحراف معیار متغیر جریان نقد عملیاتی شرکت به ترتیب برابر ۰/۱۲۱۱، ۰/۰۹۹۸ و ۰/۱۳۹۱ است و دامنه تغییرات آن در بیشترین میزان برابر عدد ۰/۵۹۵۹ و در کمترین میزان آن برابر ۰/۳۸۴۹- است.

فراوانی متغیرهایی که در سیر پژوهش بر اساس مقیاس اسمی اندازه‌گیری شده‌اند، به شرح جدول ۵ است که بیانگر آن است از تعداد ۶۵۶ سال- شرکت مورد بررسی، حدوداً ۷۰٪ سال شرکت‌های پژوهش توسط مؤسسات طبقه اول و مابقی توسط مؤسسات حسابرسی طبقه دوم، سوم و چهارم مورد حسابرسی قرار می‌گیرند. همچنین تعداد ۹۱ سال- شرکت در بازه پژوهش زیان گزارش نموده‌اند. به عبارتی حدوداً ۸۶٪ از شرکت‌ها در دوره پژوهش حاضر سود گزارش نموده‌اند.

جدول ۵. توزیع فراوانی متغیرهای مجازی پژوهش

رتبه کیفی	مؤسسات طبقه اول	مؤسسات غیر طبقه اول
فراوانی	۴۶۰	۱۹۶
درصد فراوانی	۰/۷۰	۰/۳۰
زیان	شرکت‌های سود ده	شرکت‌های زیان ده
فراوانی	۵۶۵	۹۱
درصد فراوانی	۰/۸۶	۰/۱۴

۶-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج بررسی فرضیه اول تا پنجم تحقیق در جدول ۶ ارائه شده است. با توجه به جدول ۶ ضریب متغیر توان رقابت مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۴۹۵۴ و سطح معناداری آن نیز برابر ۰/۰۰۶۷ است. نتایج نشان می‌دهد که بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود رابطه مثبت و معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. در نتیجه فرضیه اول تأیید می‌شود. ضریب متغیر تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۰۰۲۰ و سطح معناداری آن نیز برابر ۰/۵۰۲۱ است. این نتایج حاکی از عدم رابطه معنادار بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود است. در نتیجه فرضیه دوم تأیید نمی‌شود. ضریب متغیر رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۰۰۹۴ و سطح معناداری آن نیز برابر ۰/۰۰۵۷ است. نتایج نشان می‌دهد که بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود رابطه مثبت و معناداری در سطح اطمینان ۹۵٪ وجود دارد. در نتیجه فرضیه سوم تأیید می‌شود. ضریب متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۰۱۴۹- و سطح معناداری آن نیز برابر ۰/۰۰۰ است. بنابراین، نتایج نشان می‌دهد که بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود رابطه منفی و معناداری وجود دارد. در نتیجه فرضیه چهارم تأیید می‌شود.

جدول ۶. نتایج مربوط به آزمون فرضیه اول الی پنجم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
توان رقابت مؤسسه حسابرسی	۰/۴۹۵۴	۰/۱۸۲۱	۲/۷۱۹۹	۰/۰۰۶۷	۲/۴۹۵۴
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۲۰	۰/۰۰۳۰	۰/۷۵۱۵	۰/۵۰۲۱	۱/۷۸۳۷
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۹۴	۰/۰۰۳۴	۲/۷۷۳۲	۰/۰۰۵۷	۱/۹۶۶۸
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۱۴۹	۰/۰۰۲۴	-۶/۰۶۰۰	۰/۰۰۰۰	۶/۶۰۷۲
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۹	۰/۶۷۵۸	۰/۹۴۹۴	۱/۰۷۳۶
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۰۱۱۷	۰/۱۳۳	۱/۳۳۱۹	۰/۱۸۶۷	۱/۲۲۰۴
اهرم شرکت	۰/۰۱۱۴	۰/۰۱۲۱	۰/۹۴۱۵	۰/۳۴۷۶	۱/۵۷۷۴
رشد فروش شرکت	-۰/۰۶۹۱	۰/۰۰۸۹	-۷/۷۶۳۶	۰/۰۰۰۰	۲/۹۶۲۲
زیان شرکت	-۰/۰۰۶۶	۰/۰۰۶۰	-۱/۱۰۶۴	۰/۲۶۹۰	۱/۱۴۰۴
بازده دارایی شرکت	۰/۴۹۰۸	۰/۲۰۹۹	۲۳/۳۸۳۶	۰/۰۰۰۰	۱/۷۳۳۲
اندازه شرکت	۰/۰۲۴۷	۰/۰۰۳۱	۷/۹۷۴۶	۰/۰۰۰۰	۴/۰۳۲۱
عرض از مبدا	-۰/۰۹۴۵۹	۰/۰۵۰۳	-۱/۸۷۹۷	۰/۰۶۰۷	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۹۱		آماره فیشر	۶/۸۰۵۰	
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴۷۷		سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون چاو	۵/۹۳۸۱		سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون هاسمن	۱۴۸/۸۹۴۲		سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰۰	
آمار آزمون LR	۲۶۱/۵۷		سطح معناداری آزمون LR	۰/۰۰۰۰	

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

ضریب متغیر دوره تصدی مؤسسه حسابرسی برابر ۰/۰۰۰۶ و سطح معناداری آن نیز برابر ۰/۴۹۹۴ است. این نتایج حاکی از عدم رابطه معنادار دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود است. در نتیجه فرضیه پنجم تأیید نمی‌شود. متغیرهای کنترلی رشد فروش، بازده دارایی و اندازه شرکت به ترتیب با ضرایب ۰/۰۶۹۱، ۰/۴۹۰۸، ۰/۰۲۴۷ و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۱ بر تغییر طبقه‌بندی سود تأثیر معناداری دارند. بدین صورت که بازده دارایی‌ها و اندازه شرکت رابطه‌ای مثبت و معنادار و رشد شرکت رابطه‌ای منفی و معنادار با تغییر طبقه‌بندی سود دارند. همچنین متغیرهای کنترلی دیگر شامل جریان نقد عملیاتی، اهرم مالی و زیان شرکت رابطه معناداری با تغییر طبقه‌بندی سود ندارند. در پایان، با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۴۹۱ است که نشان می‌دهد در حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است. نتایج آزمون حداکثر درستی (LR) موید وجود ناهمسانی واریانس است که به همین دلیل از روش GLS برای تخمین مدل‌ها استفاده شده است. نتایج بررسی فرضیه ششم تحقیق در جدول ۷ ارائه شده است.

جدول ۷. نتایج مربوط به آزمون فرضیه ششم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
توان رقابت مؤسسه حسابرسی	۰/۳۸۱۰	۰/۱۸۶۸	۲/۰۳۸۸	۰/۰۴۱۹	۲/۷۰۰۲
عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس	-۰/۰۰۳۸	۰/۰۰۹۴	-۰/۴۰۹۳	۰/۶۸۲۵	۰/۰۳۵۳۵
توان رقابت مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۳۹۷۳	۰/۲۳۳۳	۱/۷۰۳۰	۰/۰۹۸۱	۲/۲۳۲۲
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۲۲	۰/۰۰۳۰	۰/۷۴۱۵	۰/۴۵۶۵	۱/۷۸۳۶
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	/۰۰۹۳	۰/۰۰۳۴	۲/۷۴۱۴	۰/۰۰۶۳	۱/۹۵۸۹
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۱۴۷	۰/۰۰۲۴	-۶/۰۰۲۳	۰/۰۰۰۰	۶/۵۴۲۴
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۰۸	۰/۰۰۰۹	۰/۸۹۲۷	۰/۳۷۲۴	۱/۱۱۳۹
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۰۱۵۵	۰/۱۳۵۲	۱/۱۵۲۳	۰/۲۴۹۷	۱/۲۵۱۱
اهرم شرکت	۰/۰۰۷۱	۰/۰۱۲۶	۰/۵۶۳۵	۰/۵۷۳۳	۱/۷۵۹۷
رشد فروش شرکت	-۰/۰۰۷	۰/۰۰۸۹	-۷/۷۸۲۰	۰/۰۰۰۰	۳/۰۲۶۸
زیان شرکت	۰/۰۰۰۷	۰/۰۰۵۷	-۱/۲۱۲۸	۰/۲۲۸۷	۱/۱۸۱۰
بازده دارایی شرکت	۰/۴۹۱۲	۰/۰۲۱۲	۲۳/۱۰۱۹	۰/۰۰۰۰	۱/۷۸۵۳
اندازه شرکت	۰/۰۲۴۱	۰/۰۳۱۲	۷/۷۳۳۴	۰/۰۰۰۰	۴/۰۷۵۵
عرض از مبدا	-۰/۰۸۷۰	۰/۰۵۰۸	-۱/۷۱۱۹	۰/۰۸۷۵	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۸۱		آماره فیشر	۶/۶۵۸۶	
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴۲۶		سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون چاو	۵/۹۶۱۴		سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون هاسمن	۱۴۹/۷۶۳۲		سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰۰	
آمار آزمون LR	۹۲۷/۳۷		سطح معناداری آزمون LR	۰/۰۰۰۰	

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

با توجه به جدول ۷ متغیر تعاملی توان رقابت مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس دارای ضریب و سطح معناداری به ترتیب ۰/۳۹۷۳ و ۰/۰۹۸۱ است، در نتیجه فرضیه ششم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نمی‌شود. با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با سطح اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۴۸۱ است که نشان

می‌دهد حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است. نتایج بررسی فرضیه هفتم تحقیق در جدول ۸ ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج مربوط به آزمون فرضیه هفتم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۴۸۸۸	۰/۱۸۵۶	۲/۶۳۳۹	۰/۰۰۸۷	۲/۳۳۲۶
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۱۸	۰/۰۰۳۱	۰/۵۸۷۴	۰/۵۵۷۲	۱/۵۹۵۳
عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس	۰/۰۰۶۲	۰/۰۰۷۵	۰/۸۳۳۵	۰/۴۰۴۹	۱/۱۰۵۳
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی	۰/۰۰۵۱	۰/۰۱۳۰	۰/۳۹۲۶	۰/۶۹۴۷	۱/۱۷۸۹
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۱۰۱	۰/۰۰۳۵	۲/۸۷۲۲	۰/۰۰۴۲	۱/۸۴۶۳
اندازه مؤسسه حسابرسی	۰/۰۱۵۰	۰/۰۰۲۶	-۵/۷۲۵۸	۰/۰۰۰۰	۶/۲۴۶۹
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۰۹	۰/۶۵۶۵	۰/۵۱۱۸	۱/۰۷۶۴
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۱۷۳۷	۰/۰۱۳۸	۱/۲۵۴۸	۰/۲۱۰۰	۱/۲۳۳۳
اهرم شرکت	۰/۰۰۸۷	۰/۱۳۲۴	۰/۶۵۸۷	۰/۵۱۰۳	۱/۶۱۸۴
رشد فروش شرکت	-۰/۰۷۱۰	۰/۰۰۹۴	-۷/۴۹۰۴	۰/۰۰۰۰	۳/۱۱۶۳
زیان شرکت	-۰/۰۰۶۵	۰/۰۰۵۹	-۱/۰۹۴۳	۰/۲۴۴۳	۱/۱۵۷۳
بازده دارایی شرکت	۰/۴۹۲۴	۰/۰۲۱۷	۲۲/۶۳۹۱	۰/۰۰۰۰	۱/۸۴۷۳
اندازه شرکت	۰/۰۲۴۸	۰/۰۰۳۱	۷/۸۰۷۶	۰/۰۰۰۰	۳/۹۲۸۲
عرض از مبدا	-۰/۰۰۹۴	۰/۰۵۲۱	-۱/۷۳۴۹	۰/۰۸۳۳	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۵۹		آماره فیشر	۶/۶۰۹۰	
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴۸۷		سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون چاو	۵/۹۹۲۰		سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون هاسمن	۱۵۵/۵۳۹۳		سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰۰	
آمار آزمون LR	۱۰۰۳/۳۰		سطح معناداری آزمون LR	۰/۰۰۰۰	

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

با توجه به جدول ۸ متغیر تعاملی تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس دارای ضریب و سطح معناداری به ترتیب ۰/۰۰۵۱ و ۰/۶۹۴۷ است، در نتیجه فرضیه ششم پژوهش در سطح معناداری ۰/۰۵ تأیید نمی‌شود. با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۴۵۹ است که نشان می‌دهد حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است. نتایج بررسی فرضیه هشتم تحقیق در جدول ۹ ارائه شده است.

با توجه به جدول (۹) متغیر تعاملی رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس دارای ضریب و سطح معناداری به ترتیب ۰/۰۱۶۰- و ۰/۱۹۶۰ است، در نتیجه فرضیه ششم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نمی‌شود. با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۳۸۷ است که نشان می‌دهد حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است. نتایج بررسی فرضیه نهم تحقیق در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۹. نتایج مربوط به آزمون فرضیه هشتم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
توان رقابت مؤسسه حسابرسی	۰/۵۲۲۹	۰/۱۹۱۶	۲/۷۲۸۱	۰/۰۰۶۶	۲/۵۰۶۶
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۲۷	۰/۰۰۳۰۷	۰/۸۸۳۴	۰/۳۷۷۶	۱/۷۰۰۶
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۱۲۶	۰/۰۰۴۱	۳/۰۳۶۵	۰/۰۰۲۵	۲/۸۹۸۰
عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس	۰/۰۱۲۱	۰/۰۰۹۶	۱/۲۶۱۴	۰/۲۰۷۷	۱/۷۹۷۸
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی	-۰/۰۱۶۰	۰/۰۱۲۴	-۱/۲۹۴۵	۰/۱۹۶۰	۲/۵۴۵۳
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۱۵۶	۰/۰۰۲۶	-۵/۹۹۹۴	۰/۰۰۰۰	۶/۷۶۵۳
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۱۰	۰/۳۵۹۳	۰/۷۱۹۴	۱/۰۸۸۰
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۰۲۰۶	۰/۰۱۳۶	۱/۵۱۵۶	۰/۱۳۰۲	۱/۲۲۶۰
اهرم شرکت	۰/۰۰۹۶	۰/۰۱۳۰	۰/۷۳۹۹	۰/۴۵۹۷	۱/۶۳۱۵
رشد فروش شرکت	-۰/۰۶۷۲	۰/۰۰۸۹	-۷/۵۱۴۶	۰/۰۰۰۰	۱/۹۷۹۳
زیان شرکت	-۰/۰۰۵۵	۰/۰۰۶۶	-۰/۸۳۱۹	۰/۴۰۵۸	۱/۱۰۴۹
بازده دارایی شرکت	۰/۴۸۳۳	۰/۰۲۱۲	۲۲/۶۹۷۳	۰/۰۰۰۰	۰/۷۸۰۶
اندازه شرکت	۰/۰۲۵۱	۰/۰۰۳۱	۷/۸۸۶۲	۰/۰۰۰۰	۴/۱۶۹۴
عرض از مبدا	-۰/۰۸۶۸	۰/۰۵۱۲	-۱/۶۹۴۸	۰/۰۹۰۷	
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۳۸۷		آماره فیشر		۶/۴۴۷۶
آماره دوربین واتسون	۲/۲۵۷۸		سطح معناداری آماره فیشر		۰/۰۰۰۰
آماره آزمون چاو	۵/۹۵۹۳		سطح معناداری آزمون چاو		۰/۰۰۰۰
آماره آزمون هاسمن	۱۷۲/۱۳۹۵		سطح معناداری آزمون هاسمن		۰/۰۰۰۰
آمار آزمون LR	۱۰۱۳/۶۹		سطح معناداری آزمون LR		۰/۰۰۰۰

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

جدول ۱۰. نتایج مربوط به آزمون فرضیه نهم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
توان رقابت مؤسسه حسابرسی	۰/۵۰۵۶	۰/۱۹۱۰	۲/۶۴۷۲	۰/۰۰۸۳	۲/۸۷۲۵
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۲۵	۰/۰۰۳۰	۰/۸۴۸۲	۰/۳۹۳۶	۱/۹۷۹۵
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۸۷	۰/۰۰۳۳	۲/۶۴۸۴	۰/۰۰۸۳	۲/۰۹۹۲
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۱۵۱	۰/۰۰۲۵	۵/۵۳۲۶	۰/۰۰۰۰	۸/۰۶۳۱
عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس	۰/۰۰۳۰	۰/۰۰۷۲	۰/۴۲۵۸	۰/۶۷۰۴	۱/۱۷۲۳
اندازه مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی	-۰/۰۰۲۶	۰/۰۰۴۷	-۰/۵۶۹۱	۰/۵۶۹۵	۱/۳۰۸۱
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۰۶	۰/۰۰۱۰	۰/۶۴۱۸	۰/۵۲۱۲	۱/۱۳۱۳
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۰۱۸۱	۰/۰۱۳۲	۱/۳۶۷۹۶۸	۰/۱۷۱۹	۱/۲۶۸۹
اهرم شرکت	۰/۰۱۰۵	۰/۰۱۲۴	۰/۸۴۵	۰/۳۹۸۳	۱/۸۲۹۲
رشد فروش شرکت	-۰/۰۶۶۹	۰/۰۰۸۷	۷/۶۱۴۷	۰/۰۰۰۰	۳/۱۰۰۸
زیان شرکت	-۰/۰۰۵۶	۰/۰۰۶۵	-۰/۸۶۱۰۰	۰/۳۸۹۶	۱/۱۰۷۲
بازده دارایی شرکت	۰/۴۸۵۴	۰/۰۲۰۸	۲۳/۲۶۵۲	۰/۰۰۰۰	۱/۷۱۷۸
اندازه شرکت	۰/۰۲۴۴	۰/۰۰۳۱	۷/۸۳۷۷	۰/۰۰۰۰	۱/۳۴۱۴
عرض از مبدا	-۰/۰۸۵۶	۰/۰۵۱۱	-۱/۶۷۴۶	۰/۰۹۴۶	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۰۸		آماره فیشر		۶/۴۹۳۵
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴۶۹		سطح معناداری آماره فیشر		۰/۰۰۰۰
آماره آزمون چاو	۵/۹۳۳۷		سطح معناداری آزمون چاو		۰/۰۰۰۰
آماره آزمون هاسمن	۱۵۵/۳۷۵۱		سطح معناداری آزمون هاسمن		۰/۰۰۰۰
آمار آزمون LR	۹۳۴/۱۸		سطح معناداری آزمون LR		۰/۰۰۰۰

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

با توجه به جدول ۱۰ متغیر تعاملی اندازه مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس دارای ضریب و سطح معناداری به ترتیب ۰/۰۰۲۶- و ۰/۵۶۵۹ است، در نتیجه فرضیه ششم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نمی‌شود. با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۴۰۸ است که نشان می‌دهد حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است. نتایج بررسی فرضیه دهم تحقیق در جدول ۱۱ ارائه شده است.

با توجه به جدول ۱۱ متغیر تعاملی دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس دارای ضریب و سطح معناداری به ترتیب ۰/۰۰۲۹- و ۰/۵۴۱۸ است، در نتیجه فرضیه ششم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ تأیید نمی‌شود. با در نظر گرفتن اینکه سطح معناداری آماره فیشر کوچک‌تر از ۰/۰۵ است، بنابراین، با سطح اطمینان ۹۵٪ معناداری کل مدل تأیید شده و اعتبار لازم را دارد. دوربین واتسون در بازه ۱/۵ تا ۲/۵ قرار داشته و ضریب تعیین تعدیل شده برابر ۰/۴۴۰۷۷ است که نشان می‌دهد حدود ۴۵ درصد از تغییرات در متغیر وابسته توسط این مدل تبیین شده است.

جدول ۱۱. نتایج مربوط به آزمون فرضیه دهم پژوهش

متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس (VIF)
توان رقابت مؤسسه حسابرسی	۰/۵۱۷۴	۰/۱۹۰۲	۲/۷۱۰۳	۰/۰۰۶۹	۲/۵۸۹۲
تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۲۳	۰/۰۰۳۰	۰/۷۶۸۲	۰/۴۴۲۶	۱/۷۷۹۵
رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی	۰/۰۰۸۲	۰/۰۰۳۴	۲/۳۹۷۱	۰/۰۱۶۹	۲/۰۰۲۱
اندازه مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۰۱۴	۰/۰۰۲۵	-۵/۹۳۳۰	۰/۰۰۰۰	۶/۶۰۴۳
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۰۱۲	۰/۰۰۱۳	۰/۹۷۵۳	۰/۳۲۹۸	۱/۸۶۳۹
عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس	۰/۰۱۰۵	۰/۰۱۳۱	۰/۸۳۹۰	۰/۴۰۱۸	۳/۵۰۲۵
دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و عدم تقارن اطلاعاتی	-۰/۰۰۲۹	۰/۰۰۴۷	-۰/۶۱۰۴	۰/۵۴۱۸	۴/۳۹۰۷
جریان نقد عملیاتی شرکت	۰/۰۱۶۸	۰/۰۱۳۵	۱/۲۴۰۸	۰/۲۱۲۵	۱/۲۳۱۰
اهرم شرکت	۰/۰۰۶۶	۰/۰۱۳۹	۰/۵۱۴۰	۰/۶۰۷۴	۱/۷۲۸۴
رشد فروش شرکت	-۰/۰۶۹۳۳	۰/۰۹۱۱	-۷/۵۹۱۶	۰/۰۰۰۰	۳/۰۵۶۷
زیان شرکت	-۰/۰۰۴۹	۰/۰۰۶۶	-۰/۷۳۷۶	۰/۴۶۱۰	۱/۱۲۵۴
بازده دارایی شرکت	۰/۴۸۹۲	۰/۰۲۱۵	۲۲/۷۲۷۰	۰/۰۰۰۰	۱/۸۱۱۲
اندازه شرکت	۰/۰۲۴۲	۰/۰۰۳۱	۷/۷۴۷۹	۰/۰۰۰۰	۴/۰۳۰۸
عرض از مبدا	-۰/۰۰۸۹۲	۰/۰۵۱۱	۱/۷۴۴۲	۰/۰۸۱۷	-
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۴۴۰۷		آماره فیشر	۶/۴۹۲۲	
آماره دوربین واتسون	۲/۲۴۱۴		سطح معناداری آماره فیشر	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون چاو	۵/۹۴۸۳		سطح معناداری آزمون چاو	۰/۰۰۰۰	
آماره آزمون هاسمن	۱۶۰/۵۱۱۰		سطح معناداری آزمون هاسمن	۰/۰۰۰۰	
آمار آزمون LR	۷۹۴/۹۲		سطح معناداری آزمون LR	۰/۰۰۰۰	

متغیر وابسته: تغییر طبقه‌بندی سود

۷- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش به بررسی ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود با نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته شد. فرضیه اول در راستای یافتن ارتباط بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود بود. نتایج پژوهش حاکی از تأیید فرضیه اول تحقیق بود. توان

رقابت مؤسسات حسابرسي میزان قدرت این مؤسسات در بازار حسابرسي را نشان می‌دهد که در جذب مشتریان (صاحبکاران) مؤثر واقع می‌شود. زمانی که مؤسسات حسابرسي در یک محیط رقابتي به حسابرسي شرکت‌ها می‌پردازند می‌توان این انتظار را داشت که این مؤسسات برای به دست آوردن سهم قابل قبولی از بازار حسابرسي بر بهبود کیفیت حسابرسي تمرکز نمایند که نتیجه این عمل می‌تواند کاهش اعمال مدیریت سود را به دنبال داشته باشد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که توان رقابت مؤسسه حسابرسي نقش تعیین کننده‌ای در تغییر طبقه‌بندی سود دارد و در حقیقت توان رقابت مؤسسه حسابرسي به عنوان یکی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسي با تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط مثبت و معناداری دارد. نتایج این پژوهش با یافته‌های **اشلیمان و همکاران (۲۰۱۷)** از آن جهت که زمانی توان رقابت مؤسسه حسابرسي افزایش می‌یابد (سهم بیشتر در بازار حسابرسي) کیفیت حسابرسي بهبود می‌یابد و **بون و همکاران (۲۰۱۲)** و **فتاحی نافچی و دهکردی (۱۳۹۷)** که مطرح می‌کنند با افزایش کیفیت حسابرسي اعمال مدیریت سود کاهش می‌یابد، همسو است.

فرضیه دوم در راستای یافتن ارتباط بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسي و تغییر طبقه‌بندی سود بود. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که این فرضیه در سطح معناداری ۵٪ تأیید نمی‌شود. شرکای مؤسسه حسابرسي نقش مهمی در فرایند مدیریت سود شرکت‌ها دارند. آنها مسئول بررسی و تأیید صحت صورت‌های مالی شرکت‌ها هستند و بر اساس آن گزارش حسابرسي را امضا و ارائه می‌کنند. این امر باعث افزایش اعتماد عمومی و سهام‌داران به صورت‌های مالی شده و به تبع آن اثر مثبتی بر شفافیت و قابلیت اطمینان اطلاعات مالی دارد. وجود شرکای بیشتر را می‌توان در نظارت بیشتر تعبیر نمود. به گونه‌ای که وجود تعداد شرکای متخصص در مؤسسات حسابرسي بستر مناسبی برای این مؤسسات فراهم می‌آورد و باعث بهبود کیفیت رسیدگی و گزارشات حسابرسي خواهد شد و به تبع آن می‌تواند مدیریت سود را تحت تأثیر قرار دهد. اما این پژوهش حاکی از آن است که تعداد شرکای مؤسسه حسابرسي نقش تعیین کننده‌ای در تغییر طبقه‌بندی سود ندارد و در حقیقت تعداد شرکای مؤسسه حسابرسي به عنوان یکی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسي با تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط معناداری ندارد.

فرضیه سوم در راستای یافتن ارتباط بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسي و تغییر طبقه‌بندی سود بود. نتایج پژوهش حاکی از عدم تأیید این فرضیه بود. رتبه‌بندی کیفی مؤسسه حسابرسي نشان‌دهنده استانداردها و کیفیت خدمات ارائه شده توسط مؤسسه حسابرسي است. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسي طبق امتیازدهی که توسط سازمان بورس اوراق بهادار در نظر می‌گیرد بر اساس معیارهای عادی و معیارهای تخلفاتی در چهار طبقه ارائه خواهد شد. بر اساس این رتبه‌بندی انتظار می‌رود که مؤسسات حسابرسي معتمد بورس طبقه اول از منابع، تجربه، کنترل کیفیت، تعداد مشتریان و استقلال بیشتری برخوردار باشند. بنابراین، این رتبه‌بندی به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسي می‌تواند منجر به کاهش مدیریت سود شود. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که رتبه کیفی مؤسسه حسابرسي نقش تعیین کننده‌ای در تغییر طبقه‌بندی سود دارد و در حقیقت رتبه کیفی مؤسسه حسابرسي به عنوان یکی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسي با تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط مثبت و معناداری دارد که در مفهوم با نتایج پژوهش **افضل‌نیا (۱۳۹۷)** مبنی بر تأثیر منفی رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسي بر مدیریت سود اقلام تعهدی تا حدودی هم‌سو می‌باشد.

فرضیه چهارم در راستای یافتن ارتباط بین اندازه مؤسسه حسابرسي و تغییر طبقه‌بندی سود بود. نتایج پژوهش نشان داد که اندازه مؤسسه حسابرسي دارای رابطه منفی و معناداری با تغییر طبقه‌بندی سود است. اندازه مؤسسه حسابرسي می‌تواند نشان‌دهنده سطح تخصص و قدرت مؤسسه در ارائه خدمات حسابرسي باشد. در شرکت‌هایی با حسابرسان مؤسسه‌های

کوچک‌تر (با کیفیت پایین) انتظار بر این است که تغییر طبقه‌بندی سود به مراتب بیشتر از شرکت‌های با حسابرسان مؤسسه‌های بزرگ‌تر (با کیفیت بالا) رخ دهد. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که هر چه اندازه مؤسسه حسابرسی بزرگ‌تر باشد، تغییر طبقه‌بندی سود کمتر اتفاق خواهد افتاد و با **ناگار و همکاران (۲۰۲۱)** که دریافتند به کارگیری حسابرسان ۴ شرکت بزرگ حسابرسی سطح پایینی از تغییر طبقه‌بندی را به همراه دارد، سازگار است.

فرضیه پنجم در راستای یافتن ارتباط بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود بود. نتایج پژوهش حاکی از عدم تایید این فرضیه بود. دوره تصدی بیانگر تعداد سال‌های است که شرکت حسابرس را حفظ می‌کند. از دوره تصدی به عنوان ابزاری برای تقویت استقلال حسابرس و افزایش کیفیت حسابرسی در پژوهش‌های متعددی استفاده شده است. می‌توان برداشت نمود که با افزایش دوره تصدی و میزان اقلام تعهدی به نحوی دست مدیریت برای اعمال مدیریت سود بازتر است. با این اوصاف انتظار می‌رود که دوره تصدی مؤسسات حسابرسی کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار داده و به تبع آن احتمال اعمال مدیریت سود را نیز تحت تأثیر قرار دهد. اما نتایج این پژوهش حاکی از آن است که دوره تصدی مؤسسه حسابرسی نقش تعیین‌کننده‌ای در تغییر طبقه‌بندی سود ندارد و در حقیقت دوره تصدی مؤسسه حسابرسی به عنوان یکی از ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی با تغییر طبقه‌بندی سود ارتباط معناداری ندارد. پژوهش **فتاحی و نافچی و دهکردی (۱۴۰۰)** در ارتباط با دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود نشان از عدم رابطه معنادار دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با سایر روش‌های مدیریت سود دارد، بنابراین، از منظر مفهومی می‌توان انتظار داشت دوره تصدی مؤسسه حسابرسی بر تغییر طبقه‌بندی سود نیز به عنوان ابزاری از اعمال مدیریت سود نیز تأثیری ندارد.

در فرضیه ششم به بررسی نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود پرداخته شده است. توان رقابت مؤسسه حسابرسی نشان از سهم آن در بازار حسابرسی است که می‌تواند در اعمال مدیریت سود تأثیرگذار باشد. از آنجایی که ممکن است عدم تقارن اطلاعاتی باعث اعمالی از جانب مدیران از جمله مدیریت سود گردد، عاملی که می‌تواند رابطه میان ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی را تحت تأثیر قرار دهد، مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بین آنهاست. اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس نمی‌تواند به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده معنادار در رابطه بین توان رقابت مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ایفای نقش کند.

در فرضیه هفتم به بررسی نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود پرداخته شده است. عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس به معنای عدم هماهنگی و همراهی در ارائه اطلاعات مالی است. وجود عدم تقارن اطلاعاتی می‌تواند به معنای عدم صحت و قابل اطمینان بودن اطلاعات مالی شرکت باشد که این مسئله ممکن است تأثیر مستقیمی بر تغییر طبقه‌بندی سود داشته باشد. در واقع می‌توان انتظار داشت شرکت‌های که ابهام و افشای کمتری به نسبت شرکت‌های دارای شفافیت دارند عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس در آنها به مراتب بیشتر است. با این حال، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین تعداد شرکای مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود تأثیرگذار نیست و موجب تشدید یا تضعیف این رابطه نمی‌شود. فرضیه هشتم به بررسی نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود پرداخته شده است. چنانچه رتبه کیفی مؤسسات حسابرسی به گونه‌ای باشد که در طبقه اول

رتبه‌بندی بورس اوراق بهادار قرار گیرند انتظار می‌رود در اعمال روش‌های مدیریت سود از جمله تغییر طبقه‌بندی سود تأثیر گذار باشد. بر اساس عدم تقارن اطلاعاتی، مدیران شرکت از مزیت اطلاعات بیشتر برخوردارند. در نتیجه، عاملی که می‌تواند رابطه بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی را تحت تأثیر قرار دهد، مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بین آنهاست. اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس نمی‌تواند به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده معنادار در رابطه بین رتبه کیفی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود اثر گذار باشد.

فرضیه نهم به بررسی نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود پرداخته شده است. اندازه مؤسسه حسابرسی در بسیاری از موارد به عنوان معیاری از کیفیت حسابرسی به کار می‌رود که این امر می‌تواند نشان از تأثیر آن با توجه به کیفیت کاری مؤسسات بزرگ و کوچک بر مدیریت سود از جمله تغییر طبقه‌بندی داشته باشد. چنانچه عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس وجود داشته باشد ممکن است باعث گمراهی حسابرسان شده و در نتیجه انتخاب‌ها و تصمیمات نادرستی اتخاذ شود. میزان عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌تواند در اعمال مدیریت سود از جمله روش تغییر طبقه‌بندی سود مؤثر واقع شود. بنابراین، عاملی که می‌تواند رابطه میان ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی را تحت تأثیر قرار دهد، مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بین آنهاست. اما نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس نمی‌تواند به عنوان یک عامل تعدیل‌کننده معنادار در رابطه بین اندازه مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود ایفای نقش نماید.

در نهایت در فرضیه دهم به بررسی نقش تعدیلگری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود پرداخته شد. با در نظر گرفتن این مسئله که دوره تصدی مؤسسه حسابرسی می‌تواند در کیفیت حسابرسی تأثیر گذار باشد انتظار می‌رود که در اعمال مدیریت سود از جمله روش تغییر طبقه‌بندی سود مؤثر واقع شود. بحث عدم تقارن اطلاعاتی همواره یکی از مسائل تئوریک با اهمیت محسوب می‌شود. زمانی که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس وجود داشته باشد، ذاتاً به دلیل برخورداری بیشتر مدیر از اطلاعات، ممکن است باعث بروز برخی مشکلات از جمله بهره‌گیری مدیر در چنین شرایطی و اعمال رفتارهای فرصت‌طلبانه شود. برقراری هماهنگی و تعامل مطلوب بین مدیر و حسابرس در ارائه صورت‌های مالی شرکت بسیار حائز اهمیت است. این تعامل می‌تواند بهبودی در دقت و صحت اطلاعات مالی شرکت ایجاد کرده و اطمینان بیشتری را برای سهام‌داران و سایر ذی‌نفعان فراهم آورد، در نتیجه، عاملی که می‌تواند رابطه میان دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی را تحت تأثیر قرار دهد، مفهوم عدم تقارن اطلاعاتی بین آنهاست. با این حال، نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس بر رابطه بین دوره تصدی مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود تأثیر گذار نیست و موجب تشدید یا تضعیف این رابطه نمی‌شود.

بر اساس مبانی نظری این انتظار وجود داشت که عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس و وجود پیچیدگی‌های محیط اطلاعاتی شرکت بر میزان اثرگذاری حسابرس و کشف تغییر طبقه‌بندی سود اثر گذار باشد و از این طریق بر میزان تغییر طبقه‌بندی موجود در صورتهای مالی اثر بگذارد. اما نتایج تأیید کننده این موضوع نبود و احتمالاً به این دلیل باشد که اثرگذاری حسابرس بر تغییر طبقه‌بندی سود صرفاً از طریق کیفیت رسیدگی و کشف نباشد، بلکه می‌تواند جنبه روانی اثرگذاری بر مدیر را داشته باشد. بدین معنی که ممکن است فارغ از میزان پیچیدگی محیطی و عدم تقارن اطلاعاتی، مدیران تحت تأثیر میزان تبحر حسابرسان (که در ویژگی‌هایی مانند توان رقابت و امتیاز رتبه تجلی پیدا می‌کند) در شرکت‌های

مختلف تلاش یکسانی برای اقدام در جهت تغییر طبقه‌بندی سود نداشته باشند و اگر این جنبه روانی پیشگیرانه کانال اصلی اثرگذاری حسابرس باشد، احتمالاً عدم تقارن اطلاعاتی و پیچیدگی‌هایی محیطی تأثیر آنچنانی بر میزان این اثرگذاری نخواهد داشت.

با توجه به اهمیت مکانیزم کنترلی و نقش اعتباردهی حسابرسی در حوزه راهبری شرکتی و نتایج پژوهش حاضر به مراجع قانون‌گذار پیشنهاد می‌شود که از ابزار و قوانین نظارتی مناسب با روش‌های جدید مدیریت سود از جمله تغییر طبقه‌بندی سود استفاده نمایند. همچنین به ذینفعان و حسابرسان پیشنهاد می‌شود که احتمال وجود تغییر طبقه‌بندی سود را مدنظر قرار دهند. به منظور بررسی‌های بیشتر به محققین آتی پیشنهاد می‌شود که به بررسی تأثیر استفاده از تکنولوژی‌های مدرن در حسابرسی، مانند هوش مصنوعی و تحلیل داده‌های بزرگ، بر رابطه بین ویژگی‌های مؤسسه حسابرسی و تغییر طبقه‌بندی سود بپردازند. لازم به ذکر است که در این پژوهش نمونه صرفاً از بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است و همچنین به علت دردسترس نبودن اطلاعات درآمدی و حق الزحمه سازمان حسابرسی، شرکت‌هایی که این سازمان، حسابرسی آنها را بر عهده داشته از نمونه حذف شده است؛ بنابراین، در تعمیم نتایج به دست آمده، بایستی احتیاط لازم به عمل آید.

ملاحظات اخلاقی

پیروی از اصول اخلاق پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت و این موضوع مورد تأیید همه آنهاست.

مشارکت نویسندگان

همه نویسندگان در مقاله سهم و نقش یکسان داشته‌اند.

تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

حامی مالی

نویسندگان هیچگونه حمایت مالی برای تحقیق، تألیف و انتشار این مقاله دریافت نکرده‌اند.

تقدیر و تشکر

نویسندگان بر خود لازم می‌دانند صمیمانه‌ترین سپاس خود را از دانشگاه کردستان به خاطر حمایت‌های سازمانی، جمع‌آوری منابع و فضای علمی مساعدی که انجام این پژوهش را ممکن ساخت، ابراز نمایند. قدردان تعهد این دانشگاه به پرورش پرسشگری علمی و نوآوری هستیم.

همچنین، از صمیم قلب از هیئت تحریریه مجله دانش حسابداری به خاطر اعتمادشان در بررسی این اثر برای انتشار و راهنمایی‌های ارزشمندشان در طول فرآیند داوری تشکر می‌کنیم.

از داوران ناشناس این مجله نیز که با بازخورد دقیق، نقدهای سازنده و پیشنهادهای عمیقشان به ارتقای کیفیت و وضوح این مقاله کمک شایانی کردند، کمال تشکر را داریم.

در نهایت، قدردان تمامی افراد و نهادهایی هستیم که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در انجام این پژوهش مشارکت داشتند. همراهی و حمایتشان نقشی غیرقابل انکار در به ثمر رسیدن این پروژه پژوهشی ایفا کرد.

- افضل نیا، سید حسن (۱۳۹۸). بررسی تأثیر رتبه بندی مؤسسات حسابداری بر مدیریت سود در شرکت های بیمه ای. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۲(۱۶)، ۱۴۳-۱۵۵. https://www.jamv.ir/article_103898.html
- آقای قهی، علیرضا؛ یزدانی، شهره و خان محمدی، محمد حامد (۱۳۹۹). تبیین عوامل مؤثر بر اندازه مؤسسات حسابداری جامعه حسابداران رسمی ایران. فصلنامه پژوهش های حسابداری حرفه ای، ۱(۱)، ۹۰-۱۱۳. https://article.iacpa.ir/article_243329.html
- اسکندری، علیرضا و ساسانی، بهناز (۱۴۰۳). تأثیر ویژگی های هیئت مدیره بر تغییر طبقه بندی سود. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۷(۹۴)، ۵۲-۷۱. https://www.jamv.ir/article_208365.html
- ایمنی، محسن و مشعشی، سید محمد (۱۴۰۱). بررسی تأثیر محدودیت های حاکم بر استراتژی های مدیریت سود بر به کارگیری استراتژی تغییر طبقه بندی سود. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۹(۷۵)، ۲۰۳-۲۳۶. https://qjma.atu.ac.ir/article_14946.html
- پیاب نما، علیرضا و خلیق خیابوی، پریسا (۱۳۹۶). بررسی ارتباط بین رتبه بندی مؤسسات حسابداری و مدیریت سود در شرکت های کوچک و متوسط. سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، تجارت و توسعه. <https://civilica.com/doc/686625>
- تقفی، علی و جمالیان پور، مظفر (۱۳۹۷). جایگاه پدیده تغییر طبقه بندی در مدیریت سود. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۵(۵۷)، ۱-۲۳. https://qjma.atu.ac.ir/article_8911.html
- حساس بیگانه، یحیی (۱۳۸۴). مفاهیم حاکمیت شرکتی. حسابدار، ۱۶۷(۱۹)، ۳۰-۳۳. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/651932>
- حسینی، نیره سادات و غلامی جمکرانی، رضا (۱۳۹۶). تحلیل محتوای پژوهش های مدیریت سود. حسابدار، ۱۰(۳۵)، ۹۱-۱۰۵. <https://sid.ir/paper/505276>
- حقیقت شهرستانی، مریم؛ خردیار، سینا و محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). تأثیر اثربخشی حسابداری داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس. پیشرفت های حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۰۱-۱۲۹. https://jaa.shirazu.ac.ir/article_6348.html
- حمیدیان، محسن؛ بزرگمهریان، شاهرخ و جنت مکان، حسین (۱۳۹۷). نقش تخصص حسابرس در صنعت در پیشگیری از اعمال تغییر طبقه بندی فرصت طلبانه ارقام صورت سود و زیان. پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۰(۳۸)، ۹۳-۱۱۳. <https://www.noormags.ir/view/fa/1392176>
- حیدریپور، فرزانه و ترحمی، مسعود (۱۳۹۴). تأثیر متقابل اندازه و سابقه همکاری مؤسسه حسابداری؛ و ساختار مالکیت بر مدیریت سود. حسابداری. نظریه و عمل، ۳(۲)، ۴۷-۷۲. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1185328>
- جهانی، مرضیه (۱۳۹۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و دوره تصدی حسابداری. رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۴(۱۵)، ۳۸-۴۵. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/591>
- خدای پور، احمد؛ خورشیدی، علیرضا و شیرزاد، علی (۱۳۹۲). اثر کیفیت افشا بر انواع مدیریت سود. بررسی های حسابداری و حسابداری، ۲۰(۴)، ۲۱-۳۸. https://acctgrev.ut.ac.ir/article_36585.html
- دوانی، غلامحسین (۱۳۸۵). رتبه بندی مؤسسات حسابداری. حسابدار، ۱۷۵(۲۱)، ۴-۸. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/123614>
- سجادی، زانبار؛ پاریداد، احمد و بالائی، افشین (۱۴۰۱). تأثیر ویژگی های هیئت مدیره بر رابطه بین ساختار مالکیت و تغییر طبقه بندی سود. مجله دانش حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۶۷-۱۸۴. https://jak.uk.ac.ir/article_3025.html
- شفعتی، مرتضی؛ امینیان، ابوالفضل و پاکدامن، حسن (۱۳۹۹). بررسی تأثیر تمرکز بازار حسابداری بر دوره تصدی حسابرس و تأخیر گزارش حسابداری شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. حسابدار، ۱۰(۲)، ۶۳-۸۹. <https://jaacsi.alzahra.ac.ir/4821.html>
- شمسی، امید و ایمنی، محسن (۱۴۰۰). اندازه مؤسسه حسابداری و اظهار نظر حسابرس بر مدیریت سود: مورد مطالعه بازار سرمایه ایران. اولین کنفرانس بین المللی جهش علوم مدیریت، اقتصاد و حسابداری، ساری. <https://civilica.com/doc/1464003>
- علوی، معصومه؛ یعقوب نژاد، احمد و محمدی نوده، فاضل (۱۳۹۸). ویژگی های مؤسسه حسابداری و مدیریت سود تعهدی و واقعی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۱(۴۴)، ۲۳-۵۸. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1563652>
- علوی، سید محمد؛ کیلی فرد، حمیدرضا و طالب نیا، قدرت اله (۱۴۰۰). تأثیر اندازه مؤسسه حسابداری بر کیفیت حسابداری در مؤسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران. دانش حسابداری و حسابداری، ۱۰(۳۷)، ۱۱-۲۴. https://www.jmaak.ir/article_17177.html

- فتاحی نافچی، حسن و فاضل دهکردی، عاطفه (۱۴۰۰). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت سود واقعی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۱(۲)، ۶۸-۸۲. https://www.jamv.ir/article_76584.html
- کریمی، معصومه (۱۴۰۱). بررسی عدم تقارن اطلاعاتی و اندازه شرکت در مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار. *رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۶(۲۰)، ۱۱۱۰-۱۱۲۳. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/1336>
- نصیرزاده، فرزانه؛ عباس‌زاده، محمدرضا و ذوالفقارآرانی، محمدحسین (۱۳۹۶). بررسی تأثیر خوش بینی مدیران و عدم تقارن اطلاعاتی ناشی از آن بر روی ریسک سقوط قیمت سهام. *حسابداری مالی*، ۹(۳۴)، ۳۵-۷۰. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1488855>
- مطلبیان، مجتبی، عربصالحی، مهدی و امیری، هادی (۱۴۰۰). تأثیر تصدی حسابرس بر کیفیت سود در شرایط عدم تقارن اطلاعاتی بین حسابرس و مدیر. *مجله مدیریت توسعه و تحول*، ۴۵، ۶۱-۷۱. https://journals.iaui.ir/article_685189.html
- محمدی، علی و سعیدی، حمید (۱۴۰۰). کاربرد روش تغییر طبقه‌بندی به منظور مدیریت سود و جریان‌های نقدی عملیاتی. *اولین کنفرانس بین‌المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد*. <https://civilica.com/doc/1691667>
- مختاری، حسن و کاوند، مجتبی (۱۴۰۳). بررسی تأثیر تغییر طبقه‌بندی بر کارایی سرمایه‌گذاری با توجه به نقش عدم تقارن اطلاعاتی. *نشریه بورس اوراق بهادار*، ۱۷(۶۵)، ۸۷-۱۰۸. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/2186589>
- واعظ، سیدعلی؛ رمضان احمدی، محمد و رشیدی باغی، محسن (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت حسابرسی بر حق الزحمه حسابرسی شرکت‌های بورسی. *دانش حسابداری مالی*، ۱(۱)، ۸۷-۱۰۷. https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/article_1227.html
- هاشمی، سید عباس و ربیعی، حامد (۱۳۹۲). تحلیل مدیریت سود با استفاده از تغییر طبقه‌بندی هزینه‌های عملیاتی به هزینه‌های غیرعملیاتی در میان‌دوره‌های مالی. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، ۵(۱۸)، ۴-۱۷. https://www.iaaaar.com/article_104541.html

References

- Afzalnia, S. H. (2019). The impact of audit institution ranking on profit management in insurance companies. *Journal of Accounting and Management Vision*, 2(16), 143-155. https://www.jamv.ir/article_103898.html [In Persian].
- Aghaie, A., Yazdani, S., & Khanmohammadi, M. H. (2021). Explaining the effective factors on the size of the audit institutions of the Iranian association of certified public accountants. *Professional Auditing Research*, 1(1), 90-113. DOI: 10.22034/arj.2021.243329 [In Persian].
- Akbaryan Fard, M., Vakilifard, H., & Nikoumaram, H. (2020). The impact of audit quality on earnings management: An experimental study with evidence from IPO. *Advances in Mathematical Finance and Applications*, 5(3), 303-317. [PDF].
- Alavi, M., Yaghoubejad, A., & Mohammadi Noodeh, F. (2019). Characteristics of the auditing institution and accrued and actual earnings management. *Financial Accounting and Auditing Research (Financial Accounting and Auditing Research)*, 11(44), 23-58. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1563652> [In Persian].
- Alavi, S. M., Vakilifard, H., Talebnia, Gh. (2021). The impact of the public accounting firm size on quality of audit reports issued by Iranian association of certified public accountants (IACPA) member firms. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 10(37), 11-24. https://www.jmaak.ir/article_17177.html [In Persian].
- Alzoubi, E. S. S. (2018). Audit quality, debt financing, and earnings management: Evidence from Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 30, 69-84. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2017.12.001>
- Anagnostopoulou, S. C., Gounopoulos, D., Malikov, K., & Pham, H. (2021). Earnings management by classification shifting and IPO survival. *Journal of Corporate Finance*, 66, 101796. DOI: 10.1016/j.jcorpfin.2020.101796
- Anderson, Alan, W. (2011). The characteristics of a successful auditor. *Kansas Society of CPA of Education Foundation (KSCPA)*. https://www.academia.edu/8780689/ISO_9001_self_learning
- Bagherpour, M. A., Monroe, G. S., & Shailer, G. (2014). Government and managerial influence on auditor switching under partial privatization. *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(4), 372-390. DOI:10.1016/j.jaccpubpol.2014.04.004
- Bhattacharya, N., Desai, H., & Venkataraman, K. (2013). Does earnings quality affect information asymmetry? Evidence from trading costs. *Contemporary Accounting Research*, 30(2), 482-516. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01161.x>

- Boone, J. P., Khurana, I. K., & Raman, K. K. (2012). Audit market concentration and auditor tolerance for earnings management. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1171-1203. ideas.repec.org/wpaper/0042acc.html
- Cameran, M., Francis, J. R., Marra, A., & Pettinicchio, A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 1-24. DOI: [10.2139/ssrn.2367060](https://doi.org/10.2139/ssrn.2367060)
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2004). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? In *2004 American Accounting Association Annual Meeting*, Orlando, Florida, USA. DOI: [10.1506/car.25.2.5](https://doi.org/10.1506/car.25.2.5)
- Chen, C. Y., Lin, C. J., & Lin, Y. C. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445. <https://doi.org/10.1506/car.25.2.5>
- Cheng, Q., & Warfield, T. D. (2005). Equity incentives and earnings management. *The Accounting Review*, 80(2), 441-476. <https://www.jstor.org/stable/4093065>
- Christensen, P. O., Demski, J. S., & Frimor, H. (2002). Accounting policies in agencies with moral hazard and renegotiation. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1071-1090. DOI: [10.1111/1475-679X.00082](https://doi.org/10.1111/1475-679X.00082)
- Chung, K., & Chae, S. (2020). The effect of audit quality on earnings management using classification shifting: evidence from south korea before IFRS adoption. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 24(6), 1-9. [PDF].
- Clarina, M., & Fitriany, F. (2019). The impact of audit market concentration on audit quality: Evidence from Indonesia. *Jurnal Pengurusan*, 57, 172-183. [PDF].
- Copley, P. A., & Doucet, M. S. (1993). Auditor tenure, fixed fee contracts, and the supply of substandard single audits. *Public Budgeting & Finance*, 13(3), 23-35. <https://www.sciencedirect.com/reference/422768>
- Council, F. R. (2006). Competition and choice in the UK audit market. United Kingdom: Financial Reporting Council. [PDF].
- Ctin, E., & Yaşar, A. (2021). The association between audit quality and earnings management using classification shifting. *İşletme Bilimi Dergisi*, 9(2), 147-164. DOI: [10.22139/jobs.958329](https://doi.org/10.22139/jobs.958329)
- Davani, Gh. (2006). Ranking of auditing institutions. *Accountant*, 175(21), 4-8. www.noormags.ir/view/123614 [In Persian].
- Davidson, R. A., & Neu, D. (1993). A note on the association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 9(2), 479-488. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.1993.tb00893.x>
- Davis, L. R., Soo, B. S., & Trompeter, G. M. (2009). Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), 517-548. <https://doi.org/10.1506/car.26.2.8>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- Dechow, P. M., & Skinner, D. J. (2000). Earnings management: Reconciling the views of accounting academics, practitioners, and regulators. *Accounting Horizons*, 14(2), 235-250. <http://dx.doi.org/acch.2000.14.2.235>
- Desai, N., & Nagar, N. (2016). A research note: Are auditors unable to detect classification shifting or merely not willing to report it? Evidence from India. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(2), 111-120. <https://ideas.repec.org/a/eee/jocaae/v12y2016i2p111-120.html>
- Eilifsen, A., & Knivsflå, K. H. (2021). Core earnings management: How do audit firms interact with classification shifting and accruals management? *International Journal of Auditing*, 25(1), 142-165. <https://doi.org/ijau.12214>
- Emmanuel, I. O., & Uzoka, P. (2022). Effect of auditor tenure on audit quality in Nigeria. [PDF].
- Eshleman, J. D., & Lawson, B. P. (2017). Audit market structure and audit pricing. *Accounting Horizons*, 31(1), 57-81. <https://doi.org/10.2308/acch-51603>
- Eskandari, A., & Sasani, B. (2024). The effect of board characteristics on profit classification change. *Journal of Accounting and Management Vision*, 7(94), 52-71. https://www.jamv.ir/article_208365.html [In Persian].
- Fan, Y., Barua, A., Cready, W. M., & Thomas, W.B. (2010). Managing earnings using classification shifting: Evidence from quarterly special items. *The Accounting Review*, 85(4), 1303-1323. [PDF].
- Fatahi, H., & Fazel, A. (2018). Investigating the impact audit quality and debt financing on earnings management based accrual and real earning management in accepted admitted to Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Management Vision*, 1(2), 68-82. https://www.jamv.ir/article_76584.html [In Persian].

- Francis, J. R., Michas, P. N., & Seavey, S. E. (2013). Does audit market concentration harm the quality of audited earnings? Evidence from audit markets in 42 countries. *Contemporary Accounting Research*, 30(1), 325-355. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2012.01156.x>
- Garcia-Blandon, J., Argilés-Bosch, J. M., & Ravenda, D. (2020). Audit firm tenure and audit quality: A cross-European study. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 31(1), 35-64. <https://doi.org/10.1111/jifm.12098>
- Gerakos, J., & Syverson, C. (2015). Competition in the audit market: Policy implications. *Journal of Accounting Research*, 53(4), 725-775. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12087>
- Ghosh, A., & Moon, D. (2005). Auditor tenure and perceptions of audit quality. *The Accounting Review*, 80(2), 585-612. <https://www.jstor.org/stable/4093070>
- Giroux, G. (2004). *Detecting earnings management*. John Wiley & Sons Incorporated. [RePEc].
- González-Díaz, B., García-Fernández, R., & López-Díaz, A. (2015). Auditor tenure and audit quality in Spanish state-owned foundations. *Revista de Contabilidad*, 18(2), 115-126. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.04.001>
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(2), 117-142. DOI: 10.2308/aud.2007.26.2.117
- Haghighat Shahrestani, M., Kheradyar, S., & Mohammadi Nodeh, F. (2021). The effect of internal audit effectiveness and quality of financial reporting on information asymmetry between manager and auditor. *Journal of Accounting Advances*, 13(1), 101-129. DOI: 10.22099/jaa.2021.39455.2086 [In Persian].
- Hamidian, M., Bozorgmehrian, Sh., & Jannat Makan, H. (2018). The role of auditor expertise in industry in preventing opportunistic reclassification of income statement items. *Financial Accounting and Auditing Research*, 10(38), 93-113. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1392176> [In Persian].
- Hashemi, S. A., & Rabiee, H. (2013). Analyzing earning management, using classification shifting operating to non-operating expenses at the middle fiscal periods. *Accounting and Auditing Research*, 5(18), 4-17. DOI: 10.22034/iaar.2013.104541 [In Persian].
- Hassas Yeganeh, Y. (2005). Concepts of corporate governance. *Accountant*, 167(19), 30-33. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/651932> [In Persian].
- Hayn, C. (1995). The information content of losses. *Journal of Accounting and Economics*, 20(2), 125-153. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00397-2](https://doi.org/10.1016/0165-4101(95)00397-2)
- Heydarpour, F., & Torahmi, M. (2015). The interaction effect of audit firm size and cooperation history; and ownership structure on earnings management. *Auditing. Theory and Practice*, 3(2), 47-72. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1185328> [In Persian].
- Hosseini, N. S., & Gholami Jamkarani, R. (2017). Content analysis of earnings management research. *Management Accounting*, 10(35), 91-105. <https://sid.ir/paper/505276> [In Persian].
- Imeni, M., & Moshashaei, S. M. (2022). Investigating the effect of constraints on earnings management strategies on the application of earnings classification shifting strategy. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 19(75), 203-236. DOI: 10.22054/qjma.2022.67557.2375 [In Persian].
- Jahani, M. (2019). The relationship between audit quality and audit tenure. *Modern Research Approaches to Management and Accounting*, 4(15), 38-45. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/591> [In Persian].
- Jain, P., & Rajpal, H. (2022). Firm characteristics and earnings management using classification shifting. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 26(3), 1-9. [PDF].
- Jasman, J., & Amin, M. N. (2017). Internal audit role on information asymmetry and real earnings management. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 21(2), 95. DOI: 10.20885/jaai.vol21.iss2.art2
- Jiraporn, P., Miller, G. A., Yoon, S.S., & Kim, Y. S. (2008). Is earnings management opportunistic or beneficial? An agency theory perspective. *International Review of Financial Analysis*, 17(3), 622-634. [RePEc].
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637-660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>
- Kallapur, S., Sankaraguruswamy, S., & Zang, Y. (2010). Audit market concentration and audit quality. Available at SSRN 1546356. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1546356>

- Karimi, M. (2012). Investigating information asymmetry and company size in earnings management of listed companies. *Modern Research Approaches to Management and Accounting*, 6(20), 1123-1110. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/1336> [In Persian].
- Khodamipour, A., Khorshidi, A. R., & Shirzad, A. (2014). The impact of disclosure quality on the various earnings management. *Accounting and Auditing Review*, 20(4), 21-38. [10.22059/acctgrev.2014.36585](https://doi.org/10.22059/acctgrev.2014.36585) [In Persian].
- Leung, S., Srinidhi, B., & Xie, L. (2017). Auditor tenure, information asymmetry and earnings quality. *Information Asymmetry and Earnings Quality* (March 10, 2017). <https://ssrn.com/abstract=2941949>
- Li, V. (2019). The effect of real earnings management on the persistence and informativeness of earnings. *The British Accounting Review*, 51(4), 402-423. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.005>
- Lu, J., Bu, X., & Chen, J. (2021). Do inflowing sophisticated investors induce classification shifting? New evidence from market liberalisation in China. *Accounting & Finance*, 61(5), 6193-6223. [10.1111/acfi.12847](https://doi.org/10.1111/acfi.12847)
- Malikov, K., Coakley, J., & Manson, S. (2018). The effect of the interest coverage covenants on classification shifting of revenues. *The European Journal of Finance*, 25(16), 1572-1590. [RePEc].
- Manry, D. L., Mock, T. J., & Turner, J. L. (2008). Does increased audit partner tenure reduce audit quality? *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23(4), 553-572. <https://doi.org/10.1177/0148558X0802300406>
- McVay, S. E. (2006). Earnings management using classification shifting: An examination of core earnings and special items. *The Accounting Review*, 81(3), 501-531. <https://www.jstor.org/stable/4093104>
- Mohammadi, A., & Saeedi, H. (140). Application of reclassification method for profit management and operating cash flows. *First International Conference on Management Capability, Industrial Engineering, Accounting and Economics*. <https://civilica.com/doc/1691667> [In Persian].
- Mokhtari, H., & Kavand, M. (2014). Investigating the effect of classification change on investment efficiency with regard to the role of information asymmetry. *Stock Exchange Journal*, 17(65), 87-108. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/2186589> [In Persian].
- Motlabian, M., Arabsalehi, M., & Amiri, H. (2017). The effect of auditor tenure on earnings quality under conditions of information asymmetry between auditor and manager. *Journal of Development and Change Management*, 45, 61-71. https://journals.iau.ir/article_685189.html [In Persian].
- Nagar, N., Desai, N., & Jacob, J. (2021). Do Big 4 auditors limit classification shifting? Evidence from India. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 42, 100376. DOI: [10.1016/j.intaccaudtax.2021.100376](https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2021.100376)
- Nasirzadeh, F., Abbaszadeh, M. R., & Zolfaghar Arani, M. H. (2017). Investigating the effect of managers' optimism and the resulting information asymmetry on the risk of stock price collapse. *Financial Accounting*, 9(34), 35-70. <https://www.noormags.ir/view/fa/articlepage/1488855> [In Persian].
- Nelson, M. W., Elliott, J. A., & Tarpley, R. L. (2002). Evidence from auditors about managers' and auditors' earnings management decisions. *The Accounting Review*, 77(s-1), 175-202. <https://www.jstor.org/stable/3203332>
- Newton, N. J., Wang, D., & Wilkins, M. S. (2013). Does a lack of choice lead to lower quality? Evidence from auditor competition and client restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(3), 31-67. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50461>
- Patterson, E. R., Smith, J. R., & Tiras, S.L. (2019). The effects of auditor tenure on fraud and its detection. *The Accounting Review*, 94(5), 297-318. <https://doi.org/10.2308/accr-52370>
- Payabnama, A., & Khaliq Khiawi, P. (2017). Investigating the relationship between the rating of audit firms and earnings management in small and medium-sized companies. *Third International Conference on Management, Business and Development*. <https://civilica.com/doc/686625> [In Persian].
- Poonawala, S. H., & Nagar, N. (2019). Gross profit manipulation through classification shifting. *Journal of Business Research*, 94, 81-88. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2018.09.013>
- Pratiwi, C., Suprasto, H., Sari, M., & Ariyanto, D. (2022). The effect of financial distress on earning management practices using classification shifting: The moderating effect of good corporate governance. *Accounting*, 8(2), 187-196. DOI: [10.5267/j.ac.2021.7.002](https://doi.org/10.5267/j.ac.2021.7.002)
- Saghafi, A., & Jamalian Pour, M. (2018). Classification shifting phenomenon in earning management. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 15(57), 1-23. DOI: [10.22054/qjma.2018.8911](https://doi.org/10.22054/qjma.2018.8911) [In Persian].
- Sajjadi, Z., Paryad, A., & Balani, A. (2022). Investigate the effect of board characteristics on the relationship between ownership structure and classification shifting. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 167-184. DOI: [10.22103/jak.2021.17309.3444](https://doi.org/10.22103/jak.2021.17309.3444) [In Persian].

- Salem, R. I. A., Ezeani, E., Gerged, A. M., Usman, M., & Alqatamin, R. M. (2020). Does the quality of voluntary disclosure constrain earnings management in emerging economies? Evidence from Middle Eastern and North African banks. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 91-126. [RePEc].
- Shafati, M., Aminian, A., & Pakdaman, H. (2020). The effect of audit market concentration on audit report lag and auditor tenure of listed companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Accounting and Social Interests*, 10(2), 63-89. DOI: [10.22051/ijar.2019.23165.1454](https://doi.org/10.22051/ijar.2019.23165.1454) [In Persian].
- Shamsi, O., & Ameni, M. (2017). Audit firm size and auditor opinion on earnings management: A case study of the Iranian capital market. *First International Conference on Management, Economics and Accounting Sciences*, Sari. <https://civilica.com/doc/1464003> [In Persian].
- Swanson, Z., Srinidhi, B., & Seetharaman, A. (2003). *The capital structure paradigm: Evolution of debt/equity choices*. Greenwood Publishing Group. [Amazon].
- Tan, D., Komal, B., Ezeani, E., Usman, M., & Salem, R. (2022). Carbon emission disclosures and financial reporting quality: Does ownership structure and economic development matter? *Environmental Science & Policy*, 137, 109-119. <https://doi.org/10.1016/j.envsci.2022.08.004>
- Usman, M., Nwachukwu, J., Ezeani, E., Salem, R. I. A., Bilal, B., & Kwabi, F. O. (2024). Audit quality and classification shifting: evidence from UK and Germany. *Journal of Applied Accounting Research*, 25(3), 448-475. <https://doi.org/10.1108/JAAR-11-2022-0309>
- Vaez, S. A., Ramadan Ahmadi, M., & Rashidi Baghi, M. (2014). The effect of audit fees on audit quality in companies listed in Stock Exchange. *Financial Accounting Knowledge*, 1(1), 87-107. <https://jfak.journals.ikiu.ac.ir/1227.html> [In Persian].
- Williams, L. T., & Wilder, W. M. (2017). Audit firm perspective on audit firm rotation and enhancing independence: Evidence from PCAOB comment letters. *Current Issues in Auditing*, 11(1), A22-A44. DOI: [10.2308/ciia-51563](https://doi.org/10.2308/ciia-51563)
- Xie, B., Davidson III, W. N., & DaDalt, P. J. (2003). Earnings management and corporate governance: the role of the board and the audit committee. *Journal of Corporate Finance*, 9(3), 295-316. [https://doi.org/10.1016/S0929-1199\(02\)00006-8](https://doi.org/10.1016/S0929-1199(02)00006-8)
- Yeo, G. H., Tan, P. M., Ho, K. W., & Chen, S. S. (2002). Corporate ownership structure and the informativeness of earnings. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(7-8), 1023-1046. DOI: [10.1111/1468-5957.00460](https://doi.org/10.1111/1468-5957.00460)
- Zhou, Y. (2015). Auditor size and audit quality: A partner-level perspective. [PDF].