

بررسی رابطه بین خود همبستگی سود و نوسان سود با حق الزحمه حسابرسی با توجه به کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران

الهه روستایی^۱، امیر غفوریان شاگردی^۲

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری-حسابرسی، دانشکده مدیریت و حسابداری، گروه حسابداری،
دانشگاه بین المللی امام رضا(ع)، مشهد، ایران.

^۲ استادیار دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه بین المللی امام رضا (ع)، مشهد، ایران.

نام نویسنده مسئول:

الهه روستایی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۲۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۲۳

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی رابطه بین خود همبستگی سود و نوسان سود با حق الزحمه حسابرسی با توجه به کیفیت حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران می پردازد. این پژوهش از نظر هدف، پژوهشی کاربردی و به لحاظ روش انجام پژوهش، توصیفی-همبستگی می باشد. جامعه آماری پژوهش شامل تمامی شرکت های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران که پس از نمونه گیری، بالغ بر ۸۵ شرکت و در یک دوره زمانی ۶ ساله از سال ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ است، می باشد. جهت اندازه گیری متغیر خودهمبستگی سود از همبستگی بین سری سودهای سالانه دوره ۹ ساله و جهت برازش متغیر نوسان سود از انحراف استاندارد سودهای تعدیل شده بر مبنای دارایی در دوره ای ۶ ساله و در نهایت نیز جهت اندازه گیری کیفیت حسابرسی بر مبنای شهرت حسابرس برازش گردید. روش آزمون فرضیات در مطالعه حاضر استفاده از رگرسیون معمولی چندگانه و با استفاده از نرم افزار ایوویز بوده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که بین خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد و کیفیت حسابرسی بر این رابطه تأثیر مثبت و معناداری دارد. با این حال، نتایج پیرامون نوسان سود، رابطه ای معنادار بین نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی نشان نداد و نقشی برای کیفیت حسابرسی در این رابطه یافت نگردید.

واژگان کلیدی: خودهمبستگی سود، نوسان سود، حق الزحمه حسابرسی، کیفیت حسابرسی، شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران.

مقدمه

در پاسخ به شکست های گسترده تجاری در سراسر دنیا، حسابرسی مبتنی بر ریسک رویکرد غالب سال های اخیر حرفه حسابرسی می باشد [۱]. قبل از قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲)، حسابرسان مستقل آمریکا به صورتی آشکار حسابرسی برون سازمانی را به عنوان بررسی درباره اثبات مبالغ صورت های مالی با اسناد و ثبت های حسابداری سازمان صاحبکار و با قوانین بین المللی مختلف می دانند. اما در سال های اخیر، محدودیت های این مفهوم حسابرسی و قانونگذاری بورس ها در این مورد روشن شده است که روش حسابرسی برون سازمانی در ایالات متحده تغییر داده است [۲]. نقطه شروع برای رویکرد حسابرسی مبتنی بر ریسک، تعیین سطح کلی ریسک است که حسابرسان هنگام بیان اظهارنظر حسابرسی درباره صورت های مالی آماده پذیرش آن است [۳]. ارزیابی ریسک در حسابرسی ماهیت، میزان و زمان بندی رویه های حسابرسی را تعیین می کند [۴]. بنابراین امروزه ارزیابی ریسک بیش از گذشته برای حسابرسان با اهمیت بوده و لازم است حق الزحمه حسابرسی با این ریسک تناسب داشته باشد. بر مبنای استانداردهای حسابرسی ۴۷ و ۱۰۷ تحت عنوان ریسک حسابرسی و اهمیت حسابرسی، ریسک حسابرسی از دو جزء ریسک تحریف با اهمیت و ریسک عدم کشف تشکیل شده که ریسک تحریف با اهمیت شامل ریسک ذاتی و ریسک کنترل بوده و ریسک عدم کشف شامل ریسک آزمون جزئیات و ریسک روش های تحلیل محتوایی می باشد [۵]. در این میان ریسک تحریف با اهمیت ریسکی است که در صورت های مالی قبل از انجام حسابرسی وجود دارد و به عبارتی حسابرسی تنها این ریسک را برآورد می نماید و نمی تواند آن را تغییر دهد [۵]. بر این مبنا مد نظر قرار دادن این ریسک در حق الزحمه حسابرسی بیشتر مد نظر می باشد. یکی از عوامل عمومی ویژه ریسک ذاتی، سودآوری است، که با توجه به آن که یکی از اقلام مد نظر فعالان بازار سرمایه نیز محسوب می شود از حساسیت بیشتری برخوردار است. نوسان و خودهمبستگی از ویژگی های سری زمانی سود هستند که احتمالاً بر درک حسابرسان از ریسک ذاتی تأثیر گذار می باشند. در پاسخ به ریسک ذاتی بیشتر، حسابرسان باید آزمون های گسترده تری را به منظور کاهش ریسک کلی مرتبط با حسابرسی انجام دهند [۶]. با وجودی که این ویژگی های سود از عناصر تشکیل دهنده ریسک ذاتی محسوب می شوند، اما پیرامون برقراری رابطه و نوع رابطه با حق الزحمه حسابرسی نیاز به بررسی وجود دارد. خودهمبستگی سود، یک ویژگی سری زمانی از سود است که درجه ای که سودهای دوره گذشته، سودهای دوره جاری را منعکس می کند، نشان می دهد. نوسان سود نیز پراکندگی سود در طول زمان را نشان می دهد. وجود نوسان بالا و خودهمبستگی کم سود، ارزیابی حسابرسان از سود در برابر انتظارات معیار را مشکل تر کرده و از این رو حسابرسی سخت تری را نتیجه می دهد. از سوی دیگر وجود این ویژگی ها میتواند قضاوت حسابرسان پیرامون وجود تقلب و دستکاری های سود را تحت تأثیر قرار دهد و برعکس آنچه پیشتر گفته شد نکته مثبتی برای حسابرسان تلقی گردد. بنابراین رابطه بین این ویژگی های سری زمانی سود (خود همبستگی سود و نوسان سود) و حق الزحمه حسابرسی هم چنان مورد بحث است و بررسی آن می تواند در بررسی پیش فرض های بیان شده کمک کننده باشد. علاوه بر این، انجام حسابرسی ها توسط حسابرسان مختلف، می تواند نتایج متفاوتی در این ارتباط را نتیجه دهد. حسابرسان مشهور عموماً، حسابرسی با کیفیت تری را ارائه می دهند و بر این مبنا ممکن است حسابرسان مشهور، به طور کارآمدی نسبت به سایر حسابرسان به این ویژگی های سود پاسخ دهند و بر این مبنا رابطه بین این ویژگی ها و حق الزحمه حسابرسی تضعیف گردد. از سوی دیگر، ممکن است این ویژگی ها حساسیت حسابرسان را بالا برده و نگرانی پیرامون از بین رفتن شهرت و درک از ریسک را افزایش دهد و بر این مبنا رابطه بین ویژگی های سری زمانی سود و حق الزحمه حسابرسی در حسابرسی های صورت گرفته توسط حسابرسان مشهور نسبت به سایر حسابرسان تقویت گردد [۶]. وجود این دو پیش فرض متفاوت، بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه ویژگی های سری زمانی سود و حق الزحمه حسابرسی را توجیه می نماید. با عنایت به توضیحات گفته شده و با توجه به این که تاکنون پژوهش تجربی که به بررسی رابطه بین خود همبستگی سود و نوسان سود با حق الزحمه حسابرسی با توجه به کیفیت حسابرسی پرداخته شده باشد، انجام نشده است لذا پژوهش حاضر از این جنبه دارای نوآوری میباشد، در نهایت در این پژوهش به دنبال پاسخگوئی به این سوالات می باشیم که رابطه بین خودهمبستگی سود و نوسان سود با حق الزحمه حسابرسی چگونه است؟ و کیفیت حسابرسی در این ارتباط چه نقشی دارد؟

مبانی نظری پژوهش**خود همبستگی سود**

لایپ^۱ (۱۹۹۰)، پایداری سود را در قالب خود همبستگی در سود تعریف نموده است. از نظر وی ضریب شیب مدل معیار خوبی برای سنجش پایداری سود نیست بلکه پایداری سود را باید در جزء اخلاص مدل و خود همبستگی اجزای آن جستجو کرد. خود همبستگی سود را می توان از میان معیارهای معرفی شده برای کیفیت سود (معیارهای مرتبط با خصوصیات سری زمانی سود، معیارهای برگرفته از رابطه

^۱ Laip

بین سود، جریان های نقدی و اقلام تعهدی) و پایداری سود نیز مدنظر قرار داد. در همین راستا معیارهای مرتبط با سری زمانی و به طور خاص پایداری سود از منظر خودهمبستگی سود خودهمبستگی سود، درجه ای که سودهای دوره گذشته، سودهای دوره جاری را پیش بینی می کنند، نشان می دهد. سودهای دوره گذشته شرکت های با خود همبستگی پایین، اطلاعات کمی پیرامون سودهای دوره جاری ارائه می دهند؛ البته این موضوع به این معنی نیست که سودها بسیار پراکنده اند. هر دو این ویژگی ها را با توجه به آن که نماینده هایی از عدم قطعیت سودها محسوب می شوند، می توان جزء عناصر با اهمیت برآورد ریسک ذاتی نیز تلقی نمود و از این منظر می توان انتظار داشت که در حق الزحمه حسابرسی انعکاس یابند [۶].

نوسان پذیری سود

نوسان پذیری سود یکی از ویژگیهای سری زمانی کیفیت سود است. نوسان بیش تر با ریسک بالاتر همراه است و معلول عوامل متعددی است. قابلیت پیش بینی سود به عنوان یکی از ویژگیهای کیفی و سری زمانی سود، عبارت از: "توانایی سود جاری در پیش بینی سود آتی در کوتاه مدت و بلندمدت". هر چند عوامل مختلفی ممکن است بر نوسانات سود تاثیر گذار باشند؛ اما دو دلیل اصلی نوسانات سود عبارت اند از: عوامل اقتصادی و نحوه عمل حسابداری. شرکتها در محیط اقتصادی فعالیت می کنند. اگر محیط اقتصادی را به مثابه دریا و شرکت را مانند کشتی فرض نمائیم؛ کشتی ها در اثر تلاطم دریا به چالش و تلاطم در می آیند. لذا می توان بیان کرد که شوک های اقتصادی و امثالهم، که بصورت خارج از کنترل شرکتها می باشند؛ عملکرد واحد تجاری را تحت تاثیر قرار می دهد. عوامل حسابداری که عمدتاً در خصوص شیوه و نحوه شناسایی درآمد ها و هزینه ها و به تبع سود واحد اقتصادی است؛ می تواند بر این ساز و کار تاثیر گذار باشد. ناگفته پیداست که عواملی چون "اصل تطابق هزینه ها با درآمد ها" و مشکلات پیرامون "تخصیص هزینه ها به دوره های مالی"، "شناسایی درآمد ها"، "حفاظه کاری حسابداری" و موارد مشابه، مهمترین عواملی هستند که می توانند در محاسبه سود و رابطه بین سود های گذشته و آینده (پایداری سود)، تاثیر گذار باشند و رابطه بین آنها را دچار نوسان سازند [۷].

حق الزحمه حسابرسی

منافع اقتصادی حسابرسی از طریق حق الزحمه ای تأمین می شود که از انعقاد قرارداد با صاحبکاران عاید می شود. حسابرسان جهت قیمت گذاری خدمات حسابرسی از عوامل گوناگونی استفاده می کنند و تحقیقات زیادی در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل ایجاد شده است. مبنای تعیین حق الزحمه حسابرسی، مدت کارکرد حسابرسان مأمور انجام کار است که متناسب با پیشرفت کار صورت حساب می شود. نرخ حق الزحمه ساعتی هر یک از حسابرسان بر حسب تجربه و مهارت و در نتیجه میزان مسئولیتی که بر عهده دارند، متفاوت است. طبق بررسی های به عمل آمده، حق الزحمه حسابرسی شامل حق الزحمه ساعات کار مستقیم، سایر هزینه های مستقیم (از قبیل هزینه های فوق العاده مأموریت خارج از مرکز ایاب و ذهاب) و سربار قابل تخصیص، برآورد می شود. در کشورهای کمتر توسعه یافته حق الزحمه حسابرسی براساس سطح فعالیت و ویژگی حسابرسی، حسابرسان تعیین می شود و عوامل تعیین کننده حق الزحمه حسابرسی در بیشتر این کشورها اندازه شرکتها، پیچیدگی و حجم عملیات و نوع حسابرسی که صورت های مالی شرکت را حسابرسی می کنند، بررسی شده است [۸].

کیفیت حسابرسی

از آنجایی که کیفیت حسابرسی، یک ساختار پنهان چند بعدی دارد، اندازه گیری آن در اساس مشکل است. بنابراین تعریفی جامع از کیفیت حسابرسی که در برگیرنده همه انواع حسابرسی و حسابرسی باشد وجود ندارد [۹]. دی آنجلو^۲ (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را ارزیابی بازار از احتمال این موضوع تعریف کرده است که حسابرسان اولاً تحریفات بااهمیت را کشف کند و ثانیاً تحریف کشف شده را گزارش نماید. این تعریف بر این فرض استوار است که درک استفاده کنندگان از کیفیت حسابرسی (ارتباط بازار)، بیانگر کیفیت واقعی حسابرسی می باشد. پالمورز^۳ (۱۹۸۸)، کیفیت حسابرسی به این عنوان تعریف می شود که صورت های مالی حسابرسی شده عاری از تحریف های بااهمیت باشد. این تعریف بر نتایج حسابرسی تاکید می ورزد. دیویدسون و نئو^۴ (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرسی در کشف و حذف تحریفات بااهمیت و نیز کشف دستکاری انجام شده در سود خالص می داند.

² De anjelo

³ Palmors

⁴ Davidson and Neou

بسط و توسعه فرضیه ها

با وجودی که برخی از مطالعات بر کیفیت حسابرسی و مدیریت سود متمرکز شده اند، کمتر مطالعه ای، تأثیر کیفیت خودهمبستگی و نوسان سود که هر دو نماینده هایی از عدم قطعیت سودها هستند را بررسی کرده است. این خلا تحقیقاتی در ایران نیز کاملاً مشهود است به گونه ای که بیشتر تحقیقات در این زمینه بر ارتباط بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند. و در بررسی همین ارتباط نیز نتایج متفاوتی یافت شده است. به عنوان نمونه پیروز و کامیابی (۱۳۹۷) به این نتیجه رسیدند که متغیر همبستگی سود رابطه معناداری با حق الزحمه حسابرسی ندارد. به بیان دیگر، همبستگی سود در سال های متوالی میزان حق الزحمه حسابرسی شرکت های نمونه را تحت تأثیر قرار نمی دهد. بعلاوه اینکه متغیر نوسان پذیری سود نیز رابطه معناداری با متغیر وابسته ندارد. اما علامت مثبت ضریب این متغیر نشان می دهد که ممکن است نوسان پذیری بیشتر سود منجر به افزایش حق الزحمه حسابرسی گردد [۱۰]. رجبی و همکاران (۱۳۹۴)، بین کیفیت سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری نیافتند [۱۱]، حضرتی و پهلوان (۱۳۹۱)، بین مدیریت سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه مسقطی یافتند [۱۲]. کربلایی کریمی (۱۳۹۵)، بین حق الزحمه غیرعادی حسابرسی و مدیریت سود ارتباط معناداری نیافتند [۱۳]. کیاوه (۱۳۹۵) بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت سود رابطه منفی معناداری را مستند نمودند. البته کیاوه (۱۳۹۵) به نوسان پذیری سود نیز توجه نموده و بین حق الزحمه حسابرسی و نوسان پذیری سود رابطه مثبت و معناداری گزارش نمودند [۱۴]. منطق پیش بینی رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و نوسان سود نیز مشابه آن چه برای خودهمبستگی سود بیان شد، می باشد. سودهای ناگهانی ممکن است ریسک ذاتی مرتبط با حسابرسی را افزایش دهند زیرا مسائل پیچیده تر حسابرسی، احتمال دارد در جریان حسابرسی به وجود آیند. برای مثال، همان طور که نوسان سود افزایش می یابد، حسابرسان ممکن است با مسائل مرتبط با ارزیابی مانند این که آیا تعدیلی برای هزینه نقص لازم است، مشکل بیشتری داشته باشند. علاوه بر این، تحقیقات دیچیو و تانگ^۵ (۲۰۰۹) نشان می دهند که تحلیلگران خطاهای سیستماتیک را در ارزیابی سودهای بسیار ناپایدار ایجاد می کنند [۱۵]، و شواهد تحقیقات گراهام و همکاران^۶ (۲۰۰۵) نشان می دهد که یک دلیل این که مدیران اجرایی نوسان سود را ناخوشایند می دانند این است که آن ها معتقدند نوسان سود، ارزیابی سودها برای تحلیلگران را مشکل تر می کند [۱۶]. در مقابل، نوسان کم در سودها می تواند مدیریت سود را منعکس کند. تحقیقات فرانسیس و همکاران^۷ (۲۰۰۴) نشان می دهند که هموار کردن سودها با هزینه کمتر سرمایه مرتبط شده است [۱۷]، که انگیزه قوی تر مدیران برای دستکاری نوسان سود را ارائه می دهد. از آنجا که مدیریت سود مرتبط با حق الزحمه حسابرسی بالاتر نشان داده شده است؛ برای گسترش آن که نوسان بالاتر، دستکاری سود کمتر را منعکس می کند این انتظار مطرح است که رابطه ای منفی بین نوسان سودها و حق الزحمه حسابرسی وجود داشته باشد. از آنجا که این اثرات رقابتی هم برای خودهمبستگی سودها و هم برای نوسان سودها مطرح است رابطه این دو با حق الزحمه حسابرسی دقیقاً قابل پیش بینی نیست؛ از این رو فرضیه های زیر تدوین گردید که:

فرضیه اول: بین خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.

عامل دیگری که در ادبیات بر حق الزحمه حسابرسی موثر شناخته شده، کیفیت حسابرسی می باشد. شهرت حسابرسان و اندازه آن ها به عنوان معیاری برای کیفیت حسابرسی در ادبیات پژوهش مطرح می باشد. حسابرسان با کیفیت احتمالاً به دلیل تجربه بیشتر نیاز به آزمون های کمتری برای پاسخ به خودهمبستگی سود کم یا نوسان سود بالا نسبت به سایر حسابرسان دارند که از این منظر این انتظار مطرح است که کیفیت حسابرسی رابطه بین خودهمبستگی سود (نوسان سود) و حق الزحمه حسابرسی را تضعیف می کند [۶]. از سوی دیگر از آن جا که حسابرسان با کیفیت حق الزحمه های بالاتری را مطالبه می کنند، انگیزه بیشتری برای حفاظت از دستکاری سود دارند و در نتیجه ارائه حسابرسی با کیفیت بالاتری دارند [۶]. بنابراین حسابرسان با کیفیت به ریسک ناشی از خودهمبستگی سود یا نوسان سود با حسابرسی دقیق تر نسبت به سایر حسابرسان پاسخ می دهند که منجر به تلاش حسابرسی بیشتر می شود. از این منظر به نظر می رسد کیفیت حسابرسی رابطه بین خودهمبستگی سود (نوسان سود) را تقویت نماید. با توجه به آن که احتمالات متفاوتی پیرامون تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین خودهمبستگی سود (نوسان سود) و حق الزحمه حسابرسی مطرح است، فرضیه های ذیل تدوین گردید که:

فرضیه سوم: کیفیت حسابرسی، بر رابطه بین خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی، تأثیر معناداری دارد.

فرضیه چهارم: کیفیت حسابرسی، بر رابطه بین نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی، تأثیر معناداری دارد.

⁵ Dichiew and Tang

⁶ Graham et al

⁷ Francis et al

روش شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف پژوهشی کاربردی و از لحاظ نوع روش پژوهش، پژوهشی توصیفی-همبستگی می باشد. به منظور جمع آوری داده ها و اطلاعات، از روش کتابخانه ای استفاده شده است. قسمت مبانی نظری از کتب، مجلات و سایت های تخصصی فارسی و لاتین، و داده های مالی مورد نیاز با استفاده از نرم افزار ره آورد نوین و سایت کدال، گردآوری شده اند. جامعه آماری مورد هدف در این تحقیق شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و از همه صنایع طی سال های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۶ می باشد. نمونه آماری به روش نمونه گیری حذفی (سیستماتیک) که در آن شرکت های انتخاب شده باتوجه به محدودیت های ذکر شده در ذیل از بین مجموعه ای از شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد که دارای شرایط ذیل باشند:

- پایان سال مالی آن ها ۲۹ اسفند ماه باشد (به دلیل همگنی بیشتر و این که بیشتر شرکت ها در بورس تهران در این زمره قرار می گیرند).

- جز شرکت های سرمایه گذاری و واسطه مالی نباشند (به دلیل تفاوت در ساختارهای گزارشگری و فعالیت های عملیاتی این گونه شرکت ها با سایر شرکت های بورس تهران).

- طی سالهای مالی قلمرو زمانی پژوهش، تغییر فعالیت یا تغییر سال مالی نداده باشند (به دلیل استفاده از داده های سود به صورت سری زمانی).

- اطلاعات مالی مورد نیاز برای پژوهش در دسترس باشد (برای کاهش احتمال وجود مشاهدات گم شده و بالا بردن ضریب اطمینان در بررسی با بهره گیری از روش پنل دیتا).

با در نظر گرفتن شرایط فوق تعداد ۸۵ شرکت باقی ماند که در حقیقت نشان دهنده جامعه آماری واقعی مورد رسیدگی می باشد. بنابراین با استفاده از روش آماری رگرسیون چند گانه معمولی، فرضیات پژوهش که در قسمت قبل بیان گردید، مورد بررسی قرار گرفته است. همچنین آزمون فرضیه پژوهش به کمک نرم افزار ایویوز، و به شرح طرح آزمون آماری فرضیه ها که در بخش های بعد ارائه می شود، صورت پذیرفته است.

در این پژوهش برای آزمون فرضیه پژوهش و به پیروی از مدل برایان و همکاران (۲۰۱۸) از مدل های رگرسیونی ذیل استفاده شده است:

مدل آزمون فرضیه های اول و دوم:

$$LNFE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AUTO_{i,t} + \beta_2 IBVOL_{i,t} + \beta_3 LNTA_{i,t} + \beta_4 ROA_{i,t} + \beta_5 ACCR_{i,t} + \beta_6 CURR_{i,t} + \beta_7 FSALES_{i,t} + \beta_8 LEV_{i,t} + \beta_9 LOSS_{i,t} + \beta_{10} LAG_{i,t} + \beta_{11} TENURE_{i,t} + \beta_{12} GC_{i,t} + \beta_{13} NEWDEBT_{i,t} + \beta_{14} NEWEQ_{i,t} + \beta_{15} MTB_{i,t} + \beta_{16} RETVOL_{i,t} + \beta_{17} RETSUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

مدل آزمون فرضیه های سوم و چهارم:

$$LNFE_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 AUTO_{i,t} + \beta_2 IBVOL_{i,t} + \beta_3 AQ_{i,t} + \beta_4 AQ_{i,t} * AUTO_{i,t} + \beta_5 AQ_{i,t} * IBVOL_{i,t} + \beta_6 LNTA_{i,t} + \beta_7 ROA_{i,t} + \beta_8 ACCR_{i,t} + \beta_9 CURR_{i,t} + \beta_{10} FSALES_{i,t} + \beta_{11} LEV_{i,t} + \beta_{12} LOSS_{i,t} + \beta_{13} LAG_{i,t} + \beta_{14} TENURE_{i,t} + \beta_{15} GC_{i,t} + \beta_{16} NEWDEBT_{i,t} + \beta_{17} NEWEQ_{i,t} + \beta_{18} MTB_{i,t} + \beta_{19} RETVOL_{i,t} + \beta_{20} RETSUM_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (2)$$

که در آن:

$LNFE_{i,t}$: حق الزحمه حسابرسی، $AUTO_{i,t}$: خودهمبستگی سود، $IBVOL_{i,t}$: نوسان سود، $LNTA_{i,t}$: اندازه شرکت، $ROA_{i,t}$: بازده دارایی ها، $ACCR_{i,t}$: اقلام تعهدی، $CURR_{i,t}$: دارایی های جاری به کل دارایی، $FSALES_{i,t}$: فروش صادراتی به فروش، $LEV_{i,t}$: اهرم مالی، $LOSS_{i,t}$: زیان ده بودن، $LAG_{i,t}$: تأخیر حسابرسی، $TENURE_{i,t}$: دوره تصدی حسابرس، $GC_{i,t}$: عدم تاووم فعالیت، $NEWDEBT_{i,t}$:

بدهی جدید، $NEWEQ_{i,t}$: انتشار سهام جدید، $MTB_{i,t}$: رشد شرکت، $RETVOL_{i,t}$: نوسان بازده سهام، $RETSUM_{i,t}$: بازده سهام تجمعی، $AQ_{i,t}$: کیفیت حسابرسی.

متغیرهای پژوهش و نحوه اندازه گیری آن

بر اساس مبانی ارائه شده در این پژوهش متغیرها در چهار گروه مستقل، وابسته، تعدیل گر و کنترلی بیان شده اند، که در ادامه ارائه می شوند.

متغیرهای مستقل

خودهمبستگی سود ($AUTO_{i,t}$): همبستگی بین سری سودهای سالانه یک دوره ۹ ساله (از $t-8$ تا t).
 نوسان سود ($IBVOL_{i,t}$): انحراف استاندارد سودهای سالانه تقسیم بر کل دارایی ها در شروع سال اندازه گیری شده از سال $t-4$ تا سال t .

متغیر وابسته

حق الزحمه حسابرسی ($LNFEET_{i,t}$): لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی.

متغیر تعدیل گر

کیفیت حسابرسی ($AQ_{i,t}$): بر مبنای شهرت حسابرس اندازه گیری می شود به این صورت که اگر حسابرس شرکت در سال مد نظر سازمان حسابرسی باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد.

متغیرهای کنترلی

اندازه شرکت ($LNTA_{i,t}$): لگاریتم طبیعی کل دارایی ها [۶].
 بازده دارایی ها ($ROA_{i,t}$): سود خالص به میانگین دارایی ها در شروع و پایان سال مالی [۶].
 اقلام تعهدی ($ACCR_{i,t}$): قدر مطلق کل اقلام تعهدی تقسیم بر کل دارایی ها [۶].
 دارایی جاری به کل دارایی ($CURR_{i,t}$): دارایی های جاری تقسیم بر کل دارایی ها [۶].
 فروش صادراتی به فروش ($FSALES_{i,t}$): فروش صادراتی تقسیم بر فروش کل [۶].
 اهرم مالی ($LEV_{i,t}$): کل بدهی ها به کل دارایی ها [۶].
 زیان ده بودن ($LOSS_{i,t}$): اگر شرکت در سال جاری زیان گزارش کند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد [۶].
 تأخیر حسابرسی ($LAG_{i,t}$): تعداد روزهای بین پایان سال مالی و انتشار گزارش حسابرسی [۶].
 دوره تصدی حسابرس ($TENURE_{i,t}$): مدتی که حسابرس یک مجموعه را حسابرسی کرده بر حسب سال، سال پایه ۸۶ می باشد [۶].
 عدم تداوم فعالیت ($GC_{i,t}$): اگر اظهارنظر حسابرس عدم تداوم فعالیت شرکت باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد [۶].

بدهی جدید ($NEWDEBT_{i,t}$): اگر شرکت افزایش در بدهی بلندمدت در سال جاری نسبت به سال قبل داشته باشد مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد [۶].
 انتشار سهام جدید ($NEWEQ_{i,t}$): اگر شرکت سهام عادی بیشتر از ۵ درصد تعداد سهام سال قبل، در طول سال جاری منتشر کند مقدار یک و در غیر این صورت مقدار صفر می گیرد [۶].

رشد شرکت ($MTB_{i,t}$): ارزش بازار حقوق صاحبان سهام به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام [۶].
 نوسان بازده سهام ($RETVOL_{i,t}$): انحراف معیار بازده های ماهانه سهام در طول سال مالی [۶].
 بازده سهام تجمعی ($RETSUM_{i,t}$): مجموع بازده های ماهانه سهام در طول سال مالی [۶].
 $\varepsilon_{i,t}$: باقی مانده مدل

یافته های پژوهش

در این بخش به آمار توصیفی و استنباطی در ارتباط با تحلیل داده های پژوهش پرداخته می شود.

آمار توصیفی

در بخش آمار توصیفی، تجزیه و تحلیل داده ها با استفاده از شاخص های مرکزی هم چون میانگین و شاخص های پراکندگی هم چون انحراف معیار، و همچنین حداقل و حداکثر انجام پذیرفته است. آمار توصیفی پژوهش نیز به شرح جدول (۱) می باشد:

جدول (۱) - آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	نماد	کمترین مقدار	بیشترین مقدار	میانگین	انحراف معیار
حق الزحمه حسابرسی	$LNFE_{i,t}$	۳/۳۶۷	۹/۴۳۸	۶/۷۹۱	۰/۸۳۰
خودهمبستگی سود	$AUTO_{i,t}$	-۰/۸۱۹	۰/۹۸۵	۰/۴۲۶	۰/۳۹۷
نوسان سود	$IBVOL_{i,t}$	۰/۰۰۷	۰/۸۰۴	۰/۱۲۴	۰/۱۲۰
اندازه شرکت	$LNTA_{i,t}$	۱۰/۳۵۲	۱۶/۹۸۳	۱۳/۷۹۸	۱/۱۲۱
بازده دارایی ها	$ROA_{i,t}$	-۰/۹۹۳	۰/۶۹۸	۰/۱۲۹	۰/۱۶۹
اقدام تعهدی	$ACCR_{i,t}$	۰/۰۰۰	۲/۳۵۰	۰/۱۰۷	۰/۱۴۶
دارایی جاری به کل دارایی	$CURR_{i,t}$	۰/۱۴۱	۰/۹۷۳	۰/۶۵۳	۰/۲۰۰
فروش صادراتی به فروش	$FSALES_{i,t}$	۰/۰۰۰	۰/۷۸۳	۰/۱۰۷	۰/۱۸۸
اهرم مالی	$LEV_{i,t}$	۰/۰۱۳	۲/۳۱۵	۰/۵۸۶	۰/۲۴۸
تأخیر حسابرسی	$LAG_{i,t}$	۲/۵۶۵	۵/۷۷۱	۴/۲۸۴	۰/۵۰۷
دوره تصدی حسابرس	$TENURE_{i,t}$	۱	۸	۲/۸۱	۱/۶۸۷
رشد شرکت	$MTB_{i,t}$	-۳۱/۵۷۹	۳۳/۲۱۴	۲/۲۶۵	۳/۱۶۳
نوسان بازده سهام	$RETVOL_{i,t}$	۰/۴۸۹	۵۳/۱۹۵	۱۴/۰۸۸	۸/۵۲۸
بازده سهام تجمعی	$RETSUM_{i,t}$	-۹۲/۵۲۰	۳۸۶/۵۲۳	۴۱/۷۰۶	۶۹/۸۳۳

منبع: یافته های پژوهش

اصلی ترین شاخص مرکزی میانگین است که بیانگر نقطه تعادل و مرکز ثقل توزیع است و شاخص خوبی برای نشان دادن مرکزیت داده ها است و همچنین انحراف معیار یکی از مهمترین پارامترهای پراکندگی و معیاری برای میزان پراکندگی مشاهدات از میانگین است. حال با توجه به نتایج جدول (۱) میانگین متغیر حق الزحمه حسابرسی معادل ۶/۷۹۱ می باشد که نشان می دهد بیشتر داده ها حول این نقطه تمرکز یافته اند، و انحراف معیار آن معادل ۰/۸۳۰ است. به عبارت دیگر، مقدار انحراف معیار نشان می دهد، متوسط میزان پراکندگی مقادیر حق الزحمه حسابرسی حول میانگین برابر ۰/۸۳۰ است.

آمار استنباطی

آزمون چاو (F لیمر) و آزمون هاسمن

نتایج حاصل از آزمون چاو جهت انتخاب الگوی مناسب تخمین مدل پژوهش در جدول (۲) آمده است.

جدول (۲) - آزمون F لیمر برای تعیین روش پانل یا پولینگ

فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری
اول و دوم	۳/۲۶۰۴	(۵/۳۵۳)	۰/۰۰۶۸
سوم و چهارم	۳/۴۹۱۵	(۵/۳۵۰)	۰/۰۰۴۳

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج آزمون F لیمر در جدول (۲) بیانگر فرضیه صفر و وجود ناهمگنی بین مقاطع در سطح ۵ درصد می باشد. در واقع بیانگر مناسب بودن روش پانل دیتا برای برآورد مدل می باشد. بنابراین برای تعیین اثرات ثابت یا اثرات تصادفی از آزمون هاسمن استفاده نموده ایم که نتایج آن در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳) - آزمون هاسمن برای تعیین اثرات ثابت یا تصادفی

فرضیه	آماره آزمون	درجه آزادی	سطح معناداری
اول و دوم	۳۳/۰۰۱۶	۱۶	۰/۰۰۷۴
سوم و چهارم	۳۳/۰۳۴۵	۱۹	۰/۰۲۳۸

منبع: یافته های پژوهش

از آزمون هاسمن برای مشخص شدن اثر ثابت یا تصادفی استفاده می شود؛ در آزمون هاسمن، فرضیه صفر آن مبتنی بر تصادفی بودن خطاهای برآوردی است که نتایج آن در جدول (۳) انعکاس یافته است. نتایج بیانگر آن است که در این مورد فرضیه صفر رد شده و اثرات ثابت برای برآورد مدل مناسب است ($0/05 < 0/074 =$ سطح معناداری؛ $0/05 < 0/238 =$ سطح معناداری).

تجزیه و تحلیل نتایج فرضیات اول و دوم

نتایج حاصل از تخمین مدل پژوهش در جدول (۴) ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول (۴) مشاهده می شود که آماره F دارای مقدار ۲۷/۳۷ و معناداری آن نیز کمتر از ۰/۰۵ است. در نتیجه کلیت مدل رگرسیون پذیرفته می شود؛ به این معنی که بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رابطه معناداری وجود دارد و حداقل یک متغیر مستقل با متغیر وابسته رابطه معنی داری دارد. خلاصه نتایج مدل رگرسیونی پژوهش در جدول (۴)، ارائه شده است:

جدول (۴) - نتایج حاصل از تخمین مدل پژوهش جهت فرضیات اول و دوم

متغیرها	نماد ضریب	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
ضریب ثابت	β_0	-۰/۱۷	۰/۴۶	-۰/۳۸	۰/۷۰	
خودهمبستگی سود	$AUTO_{i,t}$	-۰/۱۹	۰/۰۷	-۲/۶۱	۰/۰۰۹	معکوس و معنادار
نوسان سود	$IBVOL_{i,t}$	-۰/۱۴	۰/۳۱	-۰/۴۵	۰/۶۴	معنادار نیست
اندازه شرکت	$LNAT_{i,t}$	۰/۴۸	۰/۰۲	۱۷/۶۸	۰/۰۰۰۰	مستقیم و معنادار
بازده دارایی ها	$ROA_{i,t}$	-۰/۰۱	۰/۳۲	-۰/۰۳	۰/۹۷	معنادار نیست
اقدام تعهدی	$ACCR_{i,t}$	۰/۱۵	۰/۲۲	۰/۷۰	۰/۴۸	معنادار نیست
دارایی جاری به کل دارایی	$CURR_{i,t}$	۰/۰۷	۰/۱۵	۰/۴۷	۰/۶۳	معنادار نیست
فروش صادراتی به فروش	$FSALES_{i,t}$	۰/۵۷	۰/۱۴	۳/۹۰	۰/۰۰۰۱	مستقیم و معنادار
اهرم مالی	$LEV_{i,t}$	۰/۱۱	۰/۱۷	۰/۶۵	۰/۵۱	معنادار نیست
زیان ده بودن	$LOSS_{i,t}$	۰/۰۹	۰/۱۰	۰/۹۱	۰/۳۶	معنادار نیست
تأخیر حسابرسی	$LAG_{i,t}$	-۰/۰۳	۰/۰۵	-۰/۶۸	۰/۴۹	معنادار نیست
دوره تصدی حسابرس	$TENURE_{i,t}$	۰/۰۷	۰/۰۱	۴/۶۱	۰/۰۰۰۰	مستقیم و معنادار
عدم تداوم فعالیت	$GC_{i,t}$	-۰/۳۶	۰/۱۵	-۲/۴۰	۰/۰۱	معکوس و معنادار
انتشار سهام جدید	$NEWEQ_{i,t}$	۰/۰۷	۰/۰۶	۱/۰۷	۰/۲۸	معنادار نیست
رشد شرکت	$MTB_{i,t}$	۰/۰۰۵	۰/۰۰۸	۰/۶۸	۰/۴۹	معنادار نیست
نوسان بازده سهام	$RETVOL_{i,t}$	۰/۰۰۹	۰/۰۰۴	۱/۹۸	۰/۰۴	مستقیم و معنادار
بازده تجمعی	$RETSUM_{i,t}$	۰/۰۰۰۳	۰/۰۰۰۶	۰/۴۹	۰/۶۲	معنادار نیست
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین	۰/۵۶		آماره F	۲۷/۳۷	
	آماره دوربین واتسون	۱/۹۱		سطح معناداری	۰/۰۰۰۰۱	

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول شماره (۴) از برآورد الگوی تحقیق، و با عنایت به آماره $F(25/37)$ و سطح احتمال بدست آمده برای آن که برابر با $(0/0001)$ و کمتر از $0/05$ میباشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان بیان کرد که در کل الگوی تحقیق به خوبی برازش شده و از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین بدست آمده برای مدل که برابر $0/56$ میباشد، می توان بیان کرد که متغیر های مستقل بیش از 56 درصد از میزان حق الزحمه حسابرسی را توضیح می دهند. همچنین با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون بدست آمده، که برابر $1/91$ است و چون در بازه $1/5$ تا $2/5$ قرار دارد می توان بیان کرد که خود همبستگی سریالی میان جملات باقیمانده های الگوی تحقیق وجود ندارد.

تجزیه و تحلیل نتایج فرضیات سوم و چهارم

نتایج حاصل از تخمین مدل پژوهش در جدول (۵) ارائه شده است. با توجه به نتایج جدول (۵) مشاهده می شود که آماره F دارای مقدار $28/12$ و معناداری آن نیز کمتر از $0/05$ است. در نتیجه کلیت مدل رگرسیون پذیرفته می شود؛ به این معنی که بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته رابطه معناداری وجود دارد و حداقل یک متغیر مستقل با متغیر وابسته رابطه معنی داری دارد. خلاصه نتایج مدل رگرسیونی پژوهش در جدول (۵)، ارائه شده است:

جدول (۵) - نتایج حاصل از تخمین مدل پژوهش جهت فرضیات سوم و چهارم

متغیرها	نماد	ضرایب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معناداری	نتیجه
ضریب ثابت	β_0	$0/33$	$0/46$	$0/71$	$0/47$	
خودهمبستگی سود	$AUTO_{i,t}$	$-0/16$	$0/08$	$-2/11$	$0/03$	معکوس و معنادار
نوسان سود	$(IBVOL_{i,t})$	$0/03$	$0/32$	$0/09$	$0/92$	معنادار نیست
کیفیت حسابرسی	$AQ_{i,t}$	$0/40$	$0/11$	$3/53$	$0/0004$	مستقیم و معنادار
اثر توام	$AUTO_{i,t} * AQ_{i,t}$	$0/40$	$0/20$	$2/01$	$0/04$	مستقیم و معنادار
اثر توام	$IBVOL_{i,t} * AQ_{i,t}$	$-1/01$	$0/77$	$-1/30$	$0/19$	معنادار نیست
اندازه شرکت	$LNAT_{i,t}$	$0/45$	$0/02$	$16/88$	$0/0000$	مستقیم و معنادار
بازده دارایی ها	$ROA_{i,t}$	$-0/07$	$0/31$	$-0/24$	$0/80$	معنادار نیست
اقدام تعهدی	$ACCR_{i,t}$	$0/12$	$0/21$	$0/59$	$0/55$	معنادار نیست
دارایی جاری به کل دارایی	$CURR_{i,t}$	$0/08$	$0/14$	$0/60$	$0/54$	معنادار نیست
فروش صادراتی به فروش	$FSALES_{i,t}$	$0/50$	$0/14$	$3/56$	$0/0004$	مستقیم و معنادار
اهرم مالی	$LEV_{i,t}$	$0/12$	$0/17$	$0/73$	$0/46$	معنادار نیست
زیان ده بودن	$LOSS_{i,t}$	$0/05$	$0/10$	$0/55$	$0/57$	معنادار نیست
تأخیر حسابرسی	$LAG_{i,t}$	$-0/02$	$0/05$	$-0/39$	$0/68$	معنادار نیست
دوره حسابرس	$TENURE_{i,t}$	$-0/002$	$0/02$	$-0/12$	$0/89$	معنادار نیست
عدم تداوم فعالیت	$GC_{i,t}$	$-0/33$	$0/14$	$-2/28$	$0/02$	معکوس و معنادار
انتشار سهام جدید	$NEWEQ_{i,t}$	$0/11$	$0/06$	$1/81$	$0/06$	معنادار نیست
رشد شرکت	$MTB_{i,t}$	$0/004$	$0/008$	$0/49$	$0/62$	معنادار نیست
نوسان بازده سهام	$RETVOL_{i,t}$	$0/005$	$0/004$	$1/19$	$0/23$	معنادار نیست
بازده تجمعی	$RETSUM_{i,t}$	$0/0003$	$0/0006$	$0/59$	$0/55$	معنادار نیست
نتایج کلی مدل	ضریب تعیین	$0/60$		آماره F	$28/12$	
	آماره دوربین واتسون	$1/83$		سطح معناداری	$0/0001$	

منبع: یافته های پژوهش

با توجه به نتایج بدست آمده در جدول شماره (۵) از برآورد الگوی تحقیق، و با عنایت به آماره $F(28/12)$ و سطح احتمال بدست آمده برای آن که برابر با $(0/0001)$ و کمتر از $0/05$ می باشد، در نتیجه در سطح اطمینان ۹۵ درصد می توان بیان کرد که در کل الگوی تحقیق به خوبی برازش شده و از معناداری بالایی برخوردار است. همچنین با توجه به ضریب تعیین بدست آمده برای مدل که برابر $0/60$ می باشد، می توان بیان کرد که متغیرهای مستقل بیش از ۶۰ درصد از میزان حق الزحمه حسابرسی را توضیح می دهند. همچنین با توجه به مقدار آماره دوربین واتسون بدست آمده، که برابر $1/83$ است و چون در بازه $1/5$ تا $2/5$ قرار دارد می توان بیان کرد که خود همبستگی سریالی میان جملات باقیمانده های الگوی تحقیق وجود ندارد. در ادامه به بررسی نتایج بدست آمده برای فرضیه های تحقیق پرداخته شده است.

بحث و نتیجه گیری

در فرضیه اول، رابطه بین خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. بر مبنای نتایج جدول (۴)، ضریب خودهمبستگی سود، منفی و معنادار به دست آمد. این یافته بدین معناست که وقتی خودهمبستگی سود افزایش می یابد، حق الزحمه حسابرسی کمتری نتیجه می شود. با توجه به معنی خودهمبستگی که در واقع درجه ای است که سودهای دوره گذشته، سودهای دوره جاری را پیش بینی می کنند. بنابراین بالا رفتن خودهمبستگی سود، عدم قطعیت سودهای آتی را برای حسابرسان کاهش می دهد و از این منظر احتمالاً آن ها ریسک ذاتی کمتری برای شرکت برآورد می کنند. از آن جا که حق الزحمه حسابرسی قاعدتاً متناسب با ریسک حسابرسی تغییر می کند می توان کاهش حق الزحمه حسابرسی را متصور شد. از این منظر می توان این یافته را با پژوهش هایی چون سیمونیک و استین (۱۹۹۶) [۱۸]، بل همکاران (۲۰۰۱) [۱۹]، شلمان و کنچل (۲۰۱۰) [۲۰]، هماهنگ دانست. با توجه به آن ادبیات موضوع، اگر عمده دلیل افزایش خودهمبستگی سود از دستکاری های مدیریت در سود ناشی شود به افزایش حق الزحمه حسابرسی می انجامد بنابراین دستیابی به رابطه منفی آن چنان که در فرضیه اول حاصل شد می تواند این ادعا را مطرح کند که خودهمبستگی سود در میان شرکت های ایرانی عمدتاً از دستکاری هخای مدیریت ناشی نشده است. از این منظر می توان این یافته را با نتایج پژوهش های گیول و همکاران (۲۰۰۳) [۲۱]، آبوت و همکاران (۲۰۰۶) [۲۲]، شلمان و کنچل (۲۰۱۰) [۲۰] و کریشنان و همکاران (۲۰۱۳) [۲۳]، ناهماهنگ دانست.

در فرضیه دوم، رابطه بین نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. بر مبنای نتایج جدول (۴)، ضریب نوسان سود، منفی و بی معنا به دست آمد. این یافته صرف نظر از بی معنا بودن آن به این معناست که وقتی نوسان سود افزایش می یابد، حق الزحمه حسابرسی کمتری نتیجه می شود. با توجه به معادل بودن افزایش نوسان سود با عدم قطعیت بیشتر، علامت رابطه مبین آن است که کاهش نوسان سود توأم با مدیریت سود بوده و از این رو ریسک را افزایش و حق الزحمه حسابرسی را ارتقا می دهد. هر چند این رابطه بی معناست و از این رو نمی توان آن را به جامعه تعمیم داد. همچنین یافته های این فرضیه با نتایج تحقیقات برایان و همکاران (۲۰۱۸) [۶]، در یک راستا نمیباشد.

در فرضیه سوم، تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. بر مبنای نتایج جدول (۵)، ضریب خودهمبستگی منفی و معنادار، ضریب کیفیت حسابرسی مثبت و معنادار و ضریب عبارت تعاملی خودهمبستگی سود و کیفیت حسابرسی، مثبت و معنادار است. بر این مبنا می توان گفت حسابرسان با کیفیت احتمالاً به دلیل تجربه بیشتر نیاز به آزمون های محتوای کمتری برای پاسخ به خودهمبستگی سود کم نسبت به سایر حسابرسان دارند و از این رو رابطه منفی خودهمبستگی سود و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های با حسابرسان با کیفیت، تضعیف می گردد (علامت عبارت تعاملی عکس علامت رابطه است). همچنین یافته های این فرضیه با نتایج تحقیقات برایان و همکاران (۲۰۱۸) [۶]، در یک راستا می باشد.

در فرضیه چهارم، تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت. بر مبنای نتایج جدول (۵)، ضریب نوسان سود مثبت و معنادار، ضریب کیفیت حسابرسی مثبت و معنادار و ضریب عبارت تعاملی نوسان سود و کیفیت حسابرسی، منفی و بی معناست. بر این مبنا می توان گفت حسابرسان با کیفیت احتمالاً به دلیل تجربه بیشتر نیاز به آزمون های محتوای کمتری برای پاسخ به نوسان سود بالا نسبت به سایر حسابرسان دارند و از این رو رابطه مثبت نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های با حسابرسان با کیفیت، تضعیف می گردد (علامت عبارت تعاملی عکس علامت رابطه است). البته با توجه به معنا بودن این تأثیر نمی توان آن را به کل جامعه تعمیم داد. همچنین یافته های این فرضیه با نتایج تحقیقات برایان و همکاران (۲۰۱۸) [۶]، در یک راستا نمیباشد.

پیشنهادهای

به سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر فعالان بازار سرمایه پیشنهاد می گردد در ارزیابی عدم قطعیت سودهای شرکت ها بر مبنای نوسان سود و خودهمبستگی سود، به حق الزحمه حسابرسی به عنوان علامت دهی پیرامون این موارد توجه نمایند. همچنین به مدیران پیشنهاد می گردد برای دستیابی به هدف مطلوب در مذاکره با حسابرس (ارتقای قدرت چانه زنی مدیران) به وضعیت عدم قطعیت سودها (از منظر خودهمبستگی سود و نوسان سود) و کیفیت حسابرسان توجه نمایند. در نهایت نیز به پژوهشگران جهت تحقیقات آتی پیشنهاد می گردد که به بررسی رابطه بین عدم قطعیت سود و حق الزحمه حسابرسی با توجه به حاکمیت شرکتی و توانایی مدیریت بپردازند.

منابع و مراجع

- [۱] حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۸۹). تفاوت درک حسابرسان ارشد در دو بخش دولتی و خصوصی حسابرسی از ارزیابی ریسک های حسابرسی در محیط حسابرسی ایران. *پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی*. ۲(۷)، ۱۷۱-۲۰۲.
- [۲] برزیده، فرخ، نیکخواه بهرامی، زهرا. (۱۳۸۶). ارزیابی حسابرسان از ریسک ذاتی و کنترل. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*. ۵(۱۸)، ۸۱-۱۰۴.
- [۳] مشایخی بیتا، منتی وحید. (۱۳۹۲). بررسی عوامل موثر بر نوسان پذیری سود. *فصلنامه حسابداری مالی*. ۵(۲۰): ۶۶-۸۹.
- [۴] حسن زاده، سولماز، برادران حسن زاده، رسول. (۱۳۹۶). تاثیر کیفیت اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی غیر قابل توضیح بر تجدید ارائه صورتهای مالی. *دانش حسابرسی*. ۱۷ (۶۷): ۱۲۳-۱۴۵.
- [۵] پیروز، فایزه و یحیی کامیابی. (۱۳۹۷). بررسی ارتباط بین همبستگی سود، نوسان پذیری سود و حق الزحمه حسابرسی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران.
- [۶] رجبی، روح الله؛ باقربانی، محمد؛ شعبانی، کیوان. (۱۳۹۴). رابطه هزینه حسابرسی مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران، *دانش حسابرسی*، سال ۱۵، شماره ۵۹، صص ۱۲۶-۱۰۹.
- [۷] داروغه حضرتی، فاطمه؛ پهلوان، زهرا. (۱۳۹۱). رابطه بین کیفیت گزارش حسابرسی و حق الزحمه حسابرسی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، *فصلنامه حسابداری مدیریت*، سال ۵، شماره ۱۴، صص ۲۴-۱۳.
- [۸] کربلایی کریمی، علیرضا. (۱۳۹۵). بررسی تأثیر حق الزحمه غیرعادی حسابرسان بر مدیریت سود در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، همایش ملی حسابداری و نظارت مالی ایران.
- [۹] کیاوه، عبدالله. (۱۳۹۵). رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علامه طباطبائی.
- [10] Imoniana, Joshua Onome and Gartner, Ivan Ricardo, (2008). Towards a Multi-Criteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1095950> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1095950>.
- [11] Peecher, Mark E. Schwartz, Rachel and Ira Solomon. (2007). "It's all about audit quality: Perspectives on strategic-systems auditing", *Accounting, Organizations and Society*, 463-485.
- [12] Khorwatt, Esamaddin. (2008). "Audit Risk Assessment- the Professional Balancing Act," Monthly Electronic Bulletin of ASCA, available at: www.ascasociety.org.
- [13] David B. Bryan, Terry W. Mason, and J. Kenneth Reynolds. (2018) Earnings Autocorrelation, Earnings Volatility, and Audit Fees. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 37, No. 3, pp. 47-69.
- [14] Reish, J. T. (2000). Ideas for Future Research on Audit Quality. *Accounting Education Research and Practice*, Vol. 24, No.1, pp. 15
- [15] Dichev, D., and Tang, W. (2009); "Earnings volatility and earnings predictability", *Journal of Accounting and Economics*, 47, 160-181.
- [16] Graham, J., Campbell, H., and Rajgopal, S. (2005); "The economic implications of corporate financial reporting", *Journal of Accounting and Economics*, 40, 3-73.
- [17] Francis, J., P. O lsson and K. S chipper. (2006). 'Earnings Quality.' *Foundations and Trends in Accounting*, Vol. 1, No. 4, Pp. 259-340.
- [18] Simonic, D, Stein, M. (1996). The impact of litigation risk on audit pricing: a review of the economics and the evidence, *Auditing: A journal of pricing and theory*, 15, 119-134.
- [19] Bell, T., W. Landsman, and D. Shackelford. 2001. Auditor's perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*. 39(1): 35-43.

- [20] Schelleman, C., and R. Knechel. (2010). Short-term accruals and the pricing and production of audit services. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 29(1): 221-250.
- [21] Givoly, D., and C. Hayn. (2000). The changing time-series properties of earnings, cash flows and accruals: Has financial reporting become more conservative? *Journal of Accounting and Economics*. 29: 287-320.
- [22] Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. (2006). Earnings management, litigation risk, and asymmetric audit fee responses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 25: 88-98.
- [23] Krishnan, G., L. Sun, Q. Wang, and R. Yang. (2013). Client risk management: A pecking order analysis of auditor response to upward earnings management risk. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 32(2): 147-169.