

Audit quality criteria and their effect on the characteristics of Profit Sensitivity and Precision

Soheila Khazami, Ali Vaez, Alireza Jorjor Zadeh

Abstract

What increases profitability for shareholders is its quality and sustainability. However, what can control the managed opportunistic behavior and reduce the problems of agency between shareholders and managers and lead to the stabilization of profitability is the quality of auditing. Higher quality audits can affect the amount of optional accruals applied by management and the quality and accuracy of profits. The aim of this study was to investigate the effect of audit quality on the precision and sensitivity characteristics of earnings in companies listed on the Tehran Stock Exchange over a 10-year period from 2012 to 2022 using the information of 105 companies. The hypotheses were tested by multiple regression using generalized least squares (EGLS) method with arrangement of panel data.

The results showed that among the various criteria of auditing quality, the size of the audit firm, the auditor industry specialization, the auditor tenure and the auditor's independence increase the accuracy and sensitivity of profits. However, there was no significant relationship between audit fees and profit accuracy and sensitivity. Auditors can increase the quality of audits, the quality of profits, and their precision and sensitivity by increasing the quality of auditing and reducing agency costs.

Keywords: Audit Quality, Profit Sensitivity, Profit Precision, Audit Fee.

JEL Classification: O40, M41, M41

معیارهای کیفیت حسابرسی و تاثیر آنها بر ویژگی‌های دقت و حساسیت سود

سهیلا خزامی^۱، سیدعلی واعظ^۲، علیرضا جرجرزاده^۳

چکیده

آنچه مطلوبیت سود را برای سهامداران افزایش می‌دهد کیفیت و پایداری آن است. اما، آنچه می‌تواند باعث کنترل رفتار فرصت‌طلبانه‌ی مدیریت شده و مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران را کاهش دهد و منجر به ثبات میزان سود شود، کیفیت حسابرسی است. حسابرسی‌هایی که با کیفیت بالاتری انجام شود می‌تواند بر میزان اقلام تعهدی اختیاری اعمال شده توسط مدیریت و کیفیت و دقت سود نقش داشته باشد. هدف پژوهش حاضر بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر ویژگی‌های دقت و حساسیت سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره‌ی ۱۰ ساله از ۱۳۹۱ الی ۱۴۰۰ با استفاده از اطلاعات ۱۰۵ شرکت می‌باشد. آزمون فرضیه‌ها از طریق رگرسیون چندگانه و به روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) با چیدمان داده‌های تابلویی صورت پذیرفت.

نتایج پژوهش نشان داد که از بین معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرسان در صنعت، تداوم تصدی حسابرسی و استقلال حسابرسان باعث افزایش دقت و حساسیت سود می‌شود. اما رابطه معناداری بین حق‌الزحمه حسابرسی و دقت و حساسیت سود مشاهده نشد. حسابرسان می‌توانند

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. so_khazami@yahoo.com

^۲ دانشیار مدعو، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران / گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و علوم اجتماعی، دانشگاه شهید چمران، اهواز، ایران. sa.vaez@scu.ac.ir

^۳ استادیار، گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. arjorjor@iauhvaz.ac.ir

با افزایش کیفیت حسابرسی، کیفیت سود و دقت و حساسیت آن را افزایش دهند و باعث کاهش هزینه‌های نمایندگی شوند.

واژگان کلیدی: کیفیت حسابرسی، حساسیت سود، دقت سود، حق‌الزحمه حسابرس
طبقه بندی موضوعی: M41, O40, M4

مقدمه

با توجه به وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان بنگاه‌های اقتصادی، اجرای فرآیند حسابرسی علیرغم تحمیل هزینه به شرکت ضروری است. به گفته‌ی دی‌فاند و ژانگ (۲۰۱۴) زمانی که فرآیند حسابرسی بر اساس استانداردهای حسابرسی اجرا شود و از کیفیت مناسبی برخوردار باشد، به صورت‌های مالی اعتبار بخشیده و در فرآیند تصمیم‌گیری بیشتر مورد اتکا قرار می‌گیرند. سود یکی از اقلام مهم و اصلی صورت‌های مالی است که توجه استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی را همواره به خود جلب کرده است. اعتباردهندگان، سرمایه‌گذاران، تحلیلگران، مدیران، کارکنان شرکت، دولت و دیگر استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی از سود به عنوان مبنایی جهت اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری، اعطای وام، سیاست پرداخت سود، ارزیابی شرکت‌ها، محاسبه مالیات و سایر تصمیمات مربوط به شرکت استفاده می‌کنند. اغلب طرح‌ها و قراردادهای پاداش فعلی مبتنی بر سود حسابداری است و طرح پاداشی که صرفاً به سود حسابداری توجه دارد، کمتر به ایجاد ارزش می‌پردازد (نمازی و سیرانی، ۱۳۸۳). منظور از دقت سود به عنوان معیار سنجش عملکرد، این است که منطبق با فعالیت‌های واقعی، مستقل از نوسانات و اختلالات برون‌سازمانی خارج از کنترل مدیر باشد و فارغ از دستکاری و مدیریت سود و انگیزه‌های فرصت‌طلبانه‌ای باشد که سبب اختلال در

سنجش عملکرد و کاهش دقت سود می‌شوند (پاندر و پتک، ۲۰۱۴؛ زکریا، ۲۰۱۲؛ پارسایان، ۱۳۹۰). نوسان اختلالات و تغییرات بیشتر سود، در نتیجه دقت پایین سود، با ریسک بالاتر همراه است و معلول عوامل متعددی است. به عبارتی اگر سود خالص به نحوی محاسبه شود که بتواند عملکرد مدیریت را دقیق‌تر نشان دهد، اثر سایر عوامل خارج از کنترل در آن کم باشد و تنها از تلاش مدیر اثر پذیرد و نسبت به فعالیت‌های مدیر حساسیت لازم را داشته باشد، آنگاه می‌توان از سود خالص برای ارزیابی عملکرد مدیر بهره جست. وظیفه حسابداری و گزارشگری مالی در کاهش خطر اخلاقی نیز ارائه یک شاخص ارزیابی عملکرد دقیق و حساس می‌باشد (مهرانی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به اینکه اعداد و گزارش‌های حسابداری، برای انعقاد قراردادهای پاداش استفاده می‌شوند و در این راستا اقلام تعهدی به‌عنوان عامل موثر در انعقاد قراردادها با اعتباردهندگان و مدیران به حساب می‌آید (کازان، ۲۰۱۶)، بنابراین این فرصت برای مدیران وجود دارد که با انتخاب حسابداری و دست‌آویز قرار دادن این مشخصه‌ها از طریق مدیریت اقلام تعهدی، دستکاری فعالیت‌های واقعی و محافظه‌کاری، درصدد تامین منافع شخصی خود باشند که هر کدام کارایی قراردادها را تحت تاثیر قرار می‌دهند (بیانچی و چن، ۲۰۱۵) که این امر نهایتاً سبب تامین منافع مدیران می‌شود، ولی الزاما منافع کل شرکت و ذینفعان آن را تامین نمی‌کند. بنابراین در نظام پاداش دهی لازم است صرفاً سود خالص معیار پاداش دهی نباشد بلکه بر اساس آنچه که از نظریه پاداش قابل استنباط است این شاخص سنجش عملکرد باید دارای دقت در اندازه‌گیری و حساسیت باشد. بنابراین مسئله مهم این است که وقتی قرار است که از سود خالص به‌عنوان دستاورد مدیریت در طول سال مالی، برای پاداش دهی استفاده شود، لازم است شاخص‌ها و مفاهیمی از سود مورد توجه قرار گیرند که مستقل از نوسانات و اختلالات برون‌سازمانی خارج از کنترل مدیر باشد و فارغ از دستکاری و مدیریت سود باشند، به عبارتی دقت بیشتری داشته باشند، یعنی عدد متعلق به سود خالص باید نشان دهنده اثر اقدامات مدیر بر ارزش شرکت باشد و سبب افزایش حساسیت سود شود (پارسایان، ۱۳۹۰؛ زکریا، ۲۰۱۲). نظر به

¶Pandher & Pathak
‡Zakaria
‡Kazan
§Bianchi & Chen

اینکه وجود حسابرِس با اثربخشی بر روی عملکرد مدیر از طریق کنترل فعالیت‌های حسابداری و در نتیجه تاثیر بر میزان دقت و حساسیت سود این انتظار می‌رود که شرکت‌هایی که از حسابرِس با کیفیت‌تری استفاده می‌کنند، بر دقت و حساسیت سود می‌افزایند. در ادامه پیشینه نظری و تجربی پژوهش، روش‌شناسی، یافته‌های پژوهش و بحث و نتیجه‌گیری ارائه می‌شود.

مبانی نظری پژوهش

نوسان، اختلالات و تغییرات بیشتر سود، در نتیجه دقت پایین سود، با ریسک بالاتر همراه است و معلول عوامل متعددی است. هر چند عوامل مختلفی ممکن است بر دقت و نوسانات یا اختلالات سود تاثیرگذار باشد؛ اما دو دلیل اصلی که مبتنی بر پژوهش‌های انجام شده می‌باشد؛ عوامل اقتصادی و رویه‌های حسابداری هستند (دیچو و تانگ، ۲۰۰۸؛ دانلسون و همکاران، ۲۰۱۱). عوامل حسابداری که عمدتاً در خصوص شیوه و نحوه شناسایی درآمدها و هزینه‌ها و به تبع سود واحد اقتصادی است؛ می‌تواند بر دقت سود تاثیرگذار باشد (دیچو و تانگ، ۲۰۰۸؛ دانلسون و همکاران، ۲۰۱۱). حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۶) به تبیین رابطه دقت پیش‌بینی سود با کارایی سرمایه‌گذاری پرداختند. انحراف از سطح سرمایه‌گذاری مورد انتظار با توجه به فرصت‌های رشد به‌عنوان معیار کارایی سرمایه‌گذاری در نظر گرفته شد و جهت ارزیابی میزان دقت پیش‌بینی سود از معکوس قدرمطلق تفاوت اولین EPS پیش‌بینی شده و EPS واقعی تقسیم بر EPS پیش‌بینی شده استفاده شد. نتایج حاصل از پژوهش نشان داد که دقت پیش‌بینی سود با کارایی سرمایه‌گذاری رابطه مثبت و با سرمایه‌گذاری کم‌تر و بیشتر از حد رابطه منفی دارد. واعظ و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی تاثیر دقت و حساسیت سود بر پاداش هیات مدیره پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد از بین ابعاد دقت سود، اقلام تعهدی غیرعادی و دستکاری فعالیت‌های واقعی فزاینده سود بر خلاف انتظار، تاثیر مثبتی بر پاداش دارند که بیانگر عدم توجه کافی نسبت به آن‌ها به‌عنوان عامل کاهشدهنده دقت سود است و تطابق درآمد و هزینه و دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی، مطابق انتظار پژوهش، تاثیر مثبتی بر

۱. Dichev & Tang

۲. Donelcon et al

پاداش دارند و ابعاد حساسیت سود در قالب ضریب واکنش سود و نوسان بازده سهام، به ترتیب تاثیر مثبت و منفی معنی دار بر پاداش دارند.

مدیران شرکت‌ها برای دستکاری سود از دو روش مدیریت سود مبتنی بر ارقام تعهدی و مدیریت واقعی سود استفاده می‌کنند. در حالت اول، مدیریت از طریق دستکاری ارقام تعهدی به آرایش ارقام حسابداری مطابق با اهداف مطلوب خود می‌پردازد. در این روش، مدیر به وسیله تسریع در شناسایی درآمدها و تاخیر در شناسایی هزینه‌ها، به منظور ارائه عملکردی بهتر در دوره جاری، اقدام به مدیریت سود می‌کند. اما در حالت دوم، مدیریت با اتخاذ برخی تصمیم‌های عملیاتی و به عبارت دیگر دستکاری فعالیت‌های واقعی به مدیریت واقعی سود روی می‌آورد و به سود مورد نظر خویش دست می‌یابد (رویچودری، ۲۰۰۶). مدیریت سود افزایشی، سبب ایجاد اختلال (خطای گزارشگری بیش از واقع) در اندازه‌گیری سود و در نتیجه کاهش دقت سود خواهد شد. مدیریت سود کاهششی، در سال نیز بر همین منوال است ولی اثر مدیریت سود کاهششی، در سال یا سال‌های بعد مورد دخالت قرار می‌گیرد، زیرا سبب افزایش سود و در نتیجه افزایش پاداش در دوره جاری نمی‌شود. بنابراین عامل تاثیرگذار در تعیین پاداش مدیران از بعد دقت در سال جاری نخواهد بود بلکه همین اثر را در سال بعد خواهد داشت. بنابراین مدیریت افزایشی سود در دوره جاری، شاخص کاهنده دقت سود است. هر چه همبستگی بین درآمدها و هزینه‌ها، بیشتر باشد، باعث افزایش کیفیت سود و سودمندی بیشتر آن برای سرمایه‌گذاران می‌شود (شات، ۲۰۱۱)، به عبارتی در تطابق کامل، همه هزینه‌ها به طور مستقیم قابل ردیابی با درآمدهای خاص خود هستند و این امر باعث کاهش نوسان سود و بازده و افزایش پایداری سود می‌شود (دیچو و تانگ، ۲۰۰۸). بنابراین، هر چه تطابق درآمدها با هزینه‌ها بیشتر باشد، دقت سود گزارش شده در دوره جاری افزایش می‌یابد. پژوهش‌هایی که در خصوص اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی انجام شده اند از دقت اطلاعات مالی به عنوان معیار اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی استفاده کرده اند (بارث و همکاران، ۲۰۰۱).

^۱Roychowdhury

^۲Schutt

^۳Barth et all

برای اینکه برنامه پاداش برای مدیر انگیزه ایجاد کند که ارزش شرکت را به حداکثر برساند، شاخص عملکرد برای محاسبه پاداش (سود خالص) باید با اثری که اقدامات مدیر بر ارزش شرکت می گذارد، همبستگی داشته باشد (اسکات، ۲۰۰۶). در اصل هر چه همبستگی بین سود خالص و تلاش مدیر بیشتر شود، قرارداد دارای کارایی بیشتری خواهد شد (پارسائیان، ۱۳۸۸). در حالی که امکان دارد قیمت سهام حساس تر باشد، ولی در مقایسه با سود خالص دارای دقت کمتری است. این بدان سبب است که قیمت سهام تحت تاثیر انبوهی از رویدادهای متعلق به مجموعه شرایط اقتصادی قرار می گیرد که خارج از کنترل مدیریت است (پاندهر و پتک، ۲۰۱۴؛ زکریا، ۲۰۱۲؛ پارسائیان، ۱۳۹۰). شاخص سود خالص به تنهایی حساسیت کمتری به کار و تلاش مدیر دارد. برای مثال سود در مقابل مخارج پژوهش و توسعه به عنوان کار و تلاش مدیر، به جای اینکه افزایش یابد، کاهش می یابد و سبب کاهش پاداش مدیر می شود در حالی که با انجام این مخارج، ارزش بازار شرکت افزایش می یابد. بنابراین برای افزایش حساسیت سود لازم است تاثیرگذاری آن در ارزش بازار شرکت را جستجو کرد. بنابراین سودهایی دارای حساسیت لازم هستند که سبب تغییر در ارزش بازار شرکت شوند (پارسائیان، ۱۳۸۸؛ مهرانی و همکاران، ۱۳۹۴). با توجه به اینکه ضریب واکنش سود بیانگر واکنش بازار به تغییرات سود هر سهم است و یکی از بهترین روش های ارزیابی کیفیت سود به شمار می رود و تفسیر فهم بازار از اطلاعات منتقل شده از طریق اعلان و انتشار سود است (پروتی و وگنهافر، ۲۰۱۱) می توان گفت که ضریب واکنش سود گزارش شده مدیران و حساسیت بالای سود گزارش شده و در نتیجه شاخص مستقیم حساسیت سود است. از طرفی هر چه صورت های مالی شرکت ها، و به طور خاص سود گزارش شده توسط شرکت ها، با کیفیت تر باشد از آنجا که بر اساس فرضیه بازار کارا، انتظار می رود این اطلاعات در قیمت سهام متبلور شده باشد، لذا قیمت سهام دچار نوسان کمتری خواهد بود. بنابراین افزایش نوسان بازده با پایین آمدن کیفیت گزارشگری مالی (راجگوپال و ونکاتاجالم، ۲۰۱۱)، شفافیت کمتر اطلاعات مالی (کوتاری، ۲۰۰۰) و نوسانات

۱.Scott
۲.Perotti & Wagenhofer
۳.Rajgopal & Venkatachalam
۴.Kottari

مربوط به اقلام تعهدی و مدیریت سود (چن و همکاران، ۲۰۱۱) همراه است که سبب کاهش ارزش شرکت شده و شاخص معکوس برای حساسیت سود محسوب می شود.

با توجه به وجود تضاد منافع بین مدیران و مالکان بنگاه‌های اقتصادی، اجرای فرایند حسابرسی علیرغم تحمیل هزینه به شرکت ضروری است. گزارش حسابرسی زمانی که بر اساس استاندارد حسابرسی اجرا شود و از کیفیت مناسبی برخوردار باشد، به صورت‌های مالی اعتبار بخشیده و در فرایند تصمیم‌گیری بیشتر مورد اتکا قرار می‌گیرد. در خصوص کیفیت حسابرسی تعاریف مختلفی وجود دارد یکی از تعاریفی که در پژوهش‌های مختلف مورد اشاره قرار می‌گیرد توسط والاس^۲ (۱۹۸۷) ارائه شده است. او کیفیت حسابرسی را بهبود میزان شفافیت اطلاعات حسابداری تعریف می‌نماید. لی و همکاران^۳ (۱۹۹۹) نیز کیفیت حسابرسی را احتمال عدم انتشار گزارش مقبول برای صورت‌های مالی حاوی اشتباهات اساسی تعریف می‌کنند. به اعتقاد نیکل و همکاران^۴ (۲۰۱۳) پنج ویژگی مختلف می‌تواند با توجه به میزان بروز در هر قرارداد حسابرسی بر کیفیت فرایند حسابرسی تاثیرگذار باشد: ۱. موضوع انگیزه ۲. موضوع عدم اطمینان ۳. موضوع ماهیت منحصرنفرده هر قرارداد ۴. موضوع ماهیت فرایند ۵. موضوع قضاوت حرفه‌ای.

کیفیت حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت در حوزه حسابرسی و بازار سرمایه است. به منظور شناخت مفاهیم مختلف کیفیت حسابرسی مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام گرفته است تا رابطه بین کیفیت حسابرسی و متغیرهای دیگر کشف شود. از آنجا که کیفیت حسابرسی در عمل به سختی قابل مشاهده است پژوهش‌ها در این زمینه همواره با مشکلات زیادی روبرو بوده است، افزایش کیفیت خدمات حسابرسی باید به عنوان یکی از مهمترین فاکتورهای اجرای عملیات حسابرسی در موسسه‌های حسابرسی و سازمان حسابرسی مورد توجه قرار گیرد تا رسالت حسابرسی که اعتباردهی به صورت‌های مالی است در بالاترین سطح اطمینان انجام پذیرد و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی، باکیفیت‌ترین خدمات را از حسابرسان دریافت کنند، از طرف دیگر ایجاد بازارهای سرمایه و

^۱Chen et al

^۲Wallace

^۳Lee et al

^۴Knechel et al

بورس اوراق بهادار از عوامل با اهمیت دیگری بود که به رشد و گسترش شرکت‌های بزرگ و افزایش تعداد سهامداران و ذینفعان بازار سرمایه منجر شد. با توجه به گستردگی روز افزون شرکت‌ها، پیچیدگی فرآیند تولید و تخصصی شدن فعالیت‌ها، این سرمایه‌گذاران نمی‌توانستند به طور مستقیم در اداره شرکت‌ها دخالت داشته باشند و مسئولیت را به عهده هیات‌مدیره منتخب خود قرار دادند. با رواج اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت در اوایل قرن بیستم، دامنه مسئولیت و وظایف حسابداری گسترش یافت و ارائه گزارش‌های مالی جدیدتر و مناسب‌تر بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان از جمله صورت سود و زیان ضرورت یافت تا صاحبان سرمایه بتوانند از چگونگی بکارگیری سرمایه‌هایشان توسط مدیریت و از چشم انداز آتی سرمایه‌گذاری خود مطلع شوند. افزون بر موارد ذکر شده دولت-ها برای مقاصد سیاسی و اخذ مالیات نیازمند گزارش‌های باکیفیت و معتبر حسابرسی هستند. پژوهشگران سعی کرده‌اند به منظور انجام پژوهش‌های تجربی و شناسایی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی، این مفهوم را اندازه‌گیری نمایند. اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی دشوار است زیرا، میزان اعتباری که حسابرس به صورت‌های مالی می‌بخشد به سادگی قابل مشاهده نیست (دی فاند و ژانگ، ۲۰۱۴). نقش حسابرس در کیفیت گزارشگری مالی، ارائه اطمینان منطقی در خصوص میزان انطباق صورت‌های مالی با اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری است. با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های تجربی بالا، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده‌اند:

فرضیه اول: اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر دقت سود دارد.

فرضیه دوم: تخصص حسابرس در صنعت تاثیر معناداری بر دقت سود دارد.

فرضیه سوم: تداوم تصدی حسابرس تاثیر معناداری بر دقت سود دارد.

فرضیه چهارم: حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری بر دقت سود دارد.

فرضیه پنجم: استقلال حسابرس تاثیر معناداری بر دقت سود دارد.

فرضیه ششم: اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد.

فرضیه هفتم: تخصص حسابرس در صنعت تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد.

فرضیه هشتم: تداوم تصدی حسابرس تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد.

فرضیه نهم: حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد.

فرضیه دهم: استقلال حسابرس تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد.

پیشینه پژوهش

جفری پیتمن و دیگران (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی تحمل ریسک شرکای حسابرسی بر کیفیت حسابرسی در موسسات حسابرسی ایالات متحده آمریکا پرداختند، آن‌ها با تکیه بر سابقه تخلفات قانونی شرکا برای سنجش تحمل ریسک حسابرسین استفاده نمودند. تحقیقات جرم‌شناسی و اقتصاد، فعالیت‌های تخلف را با ویژگی‌های شخصیتی بادوام مرتبط می‌سازد که میزان تحمل ریسک فرد را نشان می‌دهد. شواهد نشان داده است که رفتار پرخطر خارج از کار حسابرسی با کیفیت پایین‌تری انجام می‌شود و به طور خاص نتایج نشان داد که شرکای دارای تخلفات قانونی قبلی، احتمال بیشتری از تحریف‌های بااهمیت را نشان می‌دهد و به طور کلی نتایج تاثیر تحمل ریسک شرکا بر کیفیت حسابرسی به شدت در مشتریان موسسات بدون تخصص در صنعت متمرکز است.

لی و دیگران (۲۰۲۳) با بررسی تخصص حسابرس در تحقیق و توسعه و حساسیت سرمایه‌گذاری در تحقیق و توسعه مشتریان با استفاده از نمونه‌ای از شرکت‌های ایالات متحده طی سال‌های ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۶ پرداختند، در این مطالعه، نقش حاکمیتی حسابرسان متخصص تحقیق و توسعه را در تأثیرگذاری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری مشتریان بررسی شد. نتایج نشان داد که مشتریان سرمایه‌گذاری‌های کارآمدتری را در قالب حساسیت به حسابرسان متخصص تحقیق و توسعه انجام می‌دهند. همچنین دریافتند که کاهش در تعدیل اختیاری هزینه‌های تحقیق و توسعه نتایج را تعدیل می‌کند. علاوه بر این، زمانی که مشتریان توسط متخصصان تحقیق و توسعه حسابرسی می‌شوند، سرمایه‌گذاری‌های تحقیق و توسعه آن‌ها با خروجی نوآورانه در سال‌های بعدی ارتباط نزدیک‌تری دارد. در مجموع، نتایج نشان داد که دانش تخصصی حسابرس، مشتریان را به تصمیم‌گیری اقتصادی بهتر ترغیب می‌کند.

پوسیتا و همکاران (۲۰۲۲) در ایالات متحده بریتانیا، به ترتیب کیفیت حسابرس و گزارش‌های حسابرس را مورد بررسی قرار دادند. حسابرس می‌تواند رفتارهای فرصت‌طلبانه مدیریت (ریسک غیر

سیستماتیک- خطر اخلاقی) را محدود و همچنین ریسک اطلاعاتی را که ناشی از تحریف یا حذف اطلاعات با اهمیت از صورت‌های مالی است کاهش دهد.

فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴) رابطه سبک حسابرسی و قابلیت مقایسه حسابداری را بررسی کردند. به طور خاص آنان بررسی کردند که آیا شرکت‌هایی که توسط حسابرسان ثابت حسابرسی شده‌اند صورت‌های مالی قابل مقایسه‌تری را نسبت به شرکت‌هایی که توسط حسابرسان مختلف حسابرسی شده‌اند دارند یا خیر. نتایج پژوهش آنان نشان داد که سبک حسابرسی نقش معنی‌داری را در تبیین قابلیت مقایسه ایفا می‌کند.

کریمی و دیگران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر مؤلفه‌های پنجگانه شخصیت حسابرسان بر مدیریت سود پرداختند داده‌های مربوط به متغیر ابعاد شخصیتی حسابرس با استفاده از آزمون پنج مؤلفه‌های اصلی شخصیت، شامل برونگرایی، روان‌رنجوری، انعطاف‌پذیری، توافق‌پذیری و مسئولیت‌پذیری از طریق پرسشنامه پنج عاملی نئو مک کری و کاستا، اندازه‌گیری گردیده است. برای اندازه‌گیری متغیر مدیریت سود از مدل جونز تعدیل شده استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان (مدیر / شریک) مؤسسه‌های حسابرسی معتمد بورس و شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار می‌باشد که توسط این مؤسسات، حسابرسی شده‌اند یافته‌ها نشان می‌دهد بعد شخصیتی روان‌رنجوری، انعطاف‌پذیری و توافق‌پذیری اثر معناداری بر مدیریت سود ندارند، حسابرسان مسئولیت-پذیر، بهترین نوع حسابرسان برای کاهش مدیریت سود می‌باشند و حسابرسان برونگرا، مدیریت سود را افزایش می‌دهند.

فرج‌زاده دهکردی (۱۴۰۲) با بررسی نوع حسابرس و کیفیت حسابرسی: شواهدی از تعدیلات حسابرسی و گزارشگری مالی فرصت‌طلبانه نتایج به دست آمده حاصل از داده‌های مرتبط با ۲۱۱ شرکت طی دوره ۱۳۸۹ الی ۱۴۰۰ (مشمول بر ۲،۲۱۸ مشاهده شرکت-سال)، نشان می‌دهد، صاحبکاران حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر، در مقایسه با سایر صاحبکاران، از اقلام تعهدی اختیاری کمتری بهره می‌برند که به معنای کیفیت گزارشگری مالی این دسته از صاحبکاران است. همراستا با این یافته‌ها، نتایج حاصل از بررسی تعدیلات حسابرسی و

گزارشگری مالی فرصت طلبانه نشان می‌دهد، گزارشگری مالی صاحبکاران این دو حسابرس، تعدیلات حسابرسی، به ویژه تعدیلات کاهنده سود، کمتری دارند. همچنین، صورت‌های مالی صاحبکاران سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر، با احتمال کمتری در آینده به تجدید ارانه‌ی متعجب خواهند شد که منعکس کننده انگیزه‌های فرصت طلبانه مدیریت در زمان تهیه صورت‌های مالی بوده است. این یافته‌ها شواهدی در حمایت از کیفیت بالاتر حسابرسی موسسات حسابرسی بخش عمومی، در نتیجه کیفیت بالاتر گزارشگری مالی صاحبکاران آن‌ها فراهم می‌آورد.

صابری گهرویی (۱۴۰۱) بررسی تفاوت کیفیت حسابرسی و مدیریت سود در شرکت‌های ورشکسته و سالم: روش گروه‌های همسان با استفاده از یادگیری ماشین به کمک تکنیک گروه‌های همسان با استفاده از ابزار یادگیری ماشین به بررسی تفاوت مدیریت سود و کیفیت حسابرسی در این دو گروه می‌پردازد. با بررسی ۲۳۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی دوره زمانی ۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۹ مشخص شده است که خوشه‌بندی شرکت‌ها بر مبنای نسبت‌های مالی، قدرت پیش‌بینی کنندگی رویدادهای مهم شرکتی همچون ورشکستگی افزایش می‌دهد. همچنین نتایج این پژوهش می‌تواند به بهبود مدل‌های پیش‌بینی ورشکستگی کمک نماید.

روش پژوهش

این پژوهش از نظر نوع هدف؛ کاربردی و از نظر شیوه‌ی انجام و ماهیت، از نوع پژوهش‌های توصیفی و از نظر فلسفه جزء پژوهش‌های اثباتی حسابداری و از نظر فرآیند اجرا از نوع پژوهش‌های کمی و از نظر منطق اجرا نیز جزء پژوهش‌های با رویکرد قیاسی - استقرایی بوده و از نظر بعد زمانی نیز از نوع پژوهش‌های طولی - گذشته‌نگر و از اطلاعات تاریخی شرکت‌های نمونه استفاده شده است. جامعه آماری مورد بررسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و قلمرو زمانی پژوهش سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۴۰۰ می‌باشد، با توجه به گستردگی حجم جامعه آماری و ناهمسانی میان اعضای جامعه، تعدادی از شرکت‌ها به عنوان نمونه انتخاب خواهند شد، به این صورت که شرکت‌هایی که دارای شرایط و ویژگی‌های مورد نظر پژوهش (سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفند هر سال باشد، کلیه اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها در دسترس باشند، شرکت‌ها به طور کامل معاف از پرداخت مالیات نباشند، شرکت‌های نمونه طی دوره مورد بررسی وقفه فعالیت

نداشته باشند) انتخاب و مابقی نمونه‌ها براساس شرایط و محدودیت‌های اعمال شده برای دستیابی به نتایج دقیق‌تر و افزایش قدرت مقایسه و تعمیم نتایج نمونه به جامعه، براساس معیارهای مورد نظر زیر و به روش حذف سیستماتیک (غربالگری شرکت‌ها) کنار گذاشته شده‌اند. بنابراین تعداد ۱۰۵ شرکت (۱۰۵۰، سال- شرکت) به عنوان نمونه آماری پژوهش مورد بررسی قرار گرفته‌اند. روش گردآوری داده‌ها از نوع اسنادکاوی است و برای پردازش اطلاعات از نرم افزار (Excel) نسخه ۲۰۱۶ برای دسته بندی، مرتب کردن و اندازه گیری متغیرهای پژوهش و به منظور تخمین الگوی پژوهش و همچنین آزمون‌های پژوهش از نرم افزار اقتصادسنجی (Eviews) نسخه ۱۶ استفاده شده است.

الگوهای پژوهش و اندازه گیری متغیرها

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چند متغیره تحلیل هم‌زمان و با تکیه بر رویکرد داده‌های ترکیبی (Panel data) استفاده شده است. مزیت و برتری این روش آن است که امکان برآورد پویایی متغیرها در طول زمان را به پژوهشگر می‌دهد.

مدل اصلی پژوهش الگوی رگرسیون خطی چند گانه است، که با توجه به ادبیات پژوهش و مبانی نظری استخراج و طراحی گردیده‌اند. به عبارتی الگوی رگرسیونی پژوهش بر اساس فرضیه‌ها، سوالات و مبانی نظری و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته طراحی شده است. برای آزمون فرضیه‌های اول تا پنجم پژوهش مدل رگرسیونی (۱) بکارگیری شده است:

(مدل ۱)

$$Matching_{it} = \beta_0 + \beta_1 Audsize_{it} + \beta_2 Audspec_{it} + \beta_3 Audtenure_{it} + \beta_4 AudFee_{it} + \beta_5 AudIndep_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 Q_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 Growth_{it} + \beta_{10} .DEBT_{it} + \beta_{11} MB_{it} + \varepsilon$$

جدول (۱): متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	نوع متغیر
تطابق درآمد و هزینه	Matching	وابسته
اندازه موسسه حسابرسی	Audsize	مستقل
تخصص حسابرس	Audspec	مستقل
تداوم تصدی حسابرس	Audtenure	مستقل

مستقل	AudFee	حق الزحمه حسابرسی
مستقل	AudIndep	استقلال حسابرس
کنترلی	Insize	اندازه شرکت
کنترلی	Q	توبین Q
کنترلی	ROA	بازده دارایی
کنترلی	Growth	رشد شرکت
کنترلی	DEBT	نسبت بدهی
کنترلی	MB	نسبت ارزش دفتری به بازار سهام

و برای آزمون فرضیه‌های ششم تا دهم پژوهش مدل رگرسیونی (۲) بکارگیری شده است: (مدل ۲).

$$\begin{aligned}
 Profitsensit_{it} &= \beta_0 + \beta_1 Audsize_{it} + \beta_2 Audspec_{it} + \beta_3 Audtenure_{it} \\
 &+ \beta_4 AudFee_{it} + \beta_5 AudIndep_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 Q_{it} \\
 &+ \beta_8 Growth_{it} + \beta_9 debt_{it} + \varepsilon
 \end{aligned}$$

جدول (۲): متغیرهای پژوهش

نام متغیر	نماد متغیر	نوع متغیر
حساسیت سود	Profitsensit	وابسته
اندازه موسسه حسابرسی	Audsize	مستقل
تخصص حسابرس	Audspec	مستقل
تداوم تصدی حسابرس	Audtenure	مستقل
حق الزحمه حسابرسی	AudFee	مستقل
استقلال حسابرس	AudIndep	مستقل
اندازه شرکت	Insize	کنترلی
توبین Q	Q	کنترلی
رشد شرکت	Growth	کنترلی
نسبت بدهی	debt	کنترلی

نحوه اندازه گیری و عملیاتی کردن متغیرهای پژوهش به شرح زیر می باشد:

متغیر وابسته

در پژوهش حاضر، یکی از متغیرهای وابسته دقت سود می‌باشد که به وسیله معیار زیر اندازه‌گیری می‌شود:

تطابق درآمد و هزینه:

با توجه به اینکه تطابق کامل، به عنوان شاخص کیفیت سود سبب کاهش نوسان سود و بازده و افزایش پایداری سود و در نتیجه افزایش دقت سود می‌گردد ابتدا با اقتباس از (ماتسوموتو و پارک، ۲۰۰۱ و چن و همکاران، ۲۰۰۶) با استفاده از رابطه زیر نسبت به تخمین این شاخص اقدام شده است:

$$BONUS = \beta_0 + \beta_1 EPS + \beta_2 (Matching) + \beta_3 (EPS * Matching) + \beta_4 (RET) + \beta_5 (\Delta ROA) + \varepsilon$$

سپس بر اساس پژوهش دیچو و تانگ (۲۰۰۸)، رگرسیون رابطه (۱) بر اساس داده‌های مقطعی سالیانه برای هر سال تخمین زده می‌شوند که در آن تطابق درآمد و هزینه، توسط ضریب هزینه‌های جاری (β_3) در رگرسیون زیر که همبستگی هم‌زمان در آمد و هزینه را نشان می‌دهد، اندازه‌گیری می‌شود: رابطه (۱)

$$Revenues_{it} = \beta_{i,t} + (\beta_{v,t} + TotalExpenses_{i,t-1}) + (\beta_{r,t} \times TotalExpenses_{i,t}) + (\beta_{\varepsilon,t} \times TotalExpenses_{i,t+1}) + \varepsilon_{it}$$

$TotalExpenses_{i,t-1}$ = هزینه‌های سال گذشته، $TotalExpenses_{i,t}$ = هزینه‌های سال جاری، $TotalExpenses_{i,t+1}$ = هزینه‌های سال آینده (بهای تمام شده کالای فروش رفته و هزینه‌های توزیع و فروش و عمومی و اداری) (اقلام براساس متوسط دارایی‌ها تعدیل شدند). ضریب $\beta^3 > 0$ نشان دهنده رعایت اصل تطابق است و هر چه β^3 بزرگ‌تر باشد، تطابق بین درآمدها و هزینه‌های سال جاری بیشتر بوده است. تطابق بیستر نیز به معنای کیفیت بالاتر سود می‌باشد. متغیر وابسته دیگر حساسیت سود است که با ضریب واکنش سود (ERC) به شکل زیر مورد سنجش قرار می‌گیرد:

ضریب واکنش سود (UE)

در اکثر مطالعات مشابه از جمله، مالک و سیدین (۲۰۱۴)؛ اوکالی (۲۰۱۴)؛ زکریا و همکاران (۲۰۱۳)، حاتمیان و همکاران (۱۳۹۷) از رابطه بین بازده غیرعادی و سود غیرمنتظره به عنوان ضریب واکنش سود استفاده کرده‌اند. به عبارتی علامت β_1 نشان دهنده‌ی میزان ضریب واکنش سود است. رابطه (۲)

$$AR_{it} = \alpha + \beta_1 UE_{it} + \varepsilon_{it}$$

AR: بازده غیرعادی شرکت i در سال جاری t

UE: سود غیرمنتظره شرکت i در سال جاری t

نحوه اندازه‌گیری بازده غیرعادی سهام در بالا تشریح شد. نحوه اندازه‌گیری سود غیرمنتظره نیز به شرح زیر تشریح شده است:

سود غیرمنتظره عبارت است از تفاوت بین سود واقعی هر سهم و سود پیش‌بینی شده آن سهم در آن بازه. اوکالی (۲۰۱۴)، خواجه‌وی و حسینی نیا (۱۳۹۳) و مهرورز و مرفوع (۱۳۹۳) در پژوهش خود پیرامون ضریب واکنش سود، برای محاسبه سود غیرمنتظره از تفاوت سود هر سهم سال جاری و سود هر سهم سال قبل استفاده کردند. در این پژوهش نیز برای سود غیرمنتظره از این رویکرد به صورت زیر استفاده شده است.

رابطه (۳)

$$UE_{it} = \frac{EPS_{it} - EPS_{it-1}}{MPS_{it}}$$

UE نشان دهنده سود غیرمنتظره و EPS نشان دهنده سود هر سهم است.

متغیرهای مستقل:

معیارهای متفاوت کیفیت حسابرسی که به عنوان متغیرهای مستقل در این پژوهش به کار رفته‌اند مبتنی بر معیارهای ورودی است و شامل شامل دو گروه ویژگی‌های خاص حسابرس (مانند اندازه حسابرس، تخصص حسابرس در صنعت صاحبکار) و ویژگی‌های مربوط به ارتباط بین صاحبکار و حسابرس (مانند تداوم تصدی، حق الزحمه و استقلال) می‌شوند.

برای اندازه موسسه حسابرسی اگر شرکت توسط سازمان حسابرسی مورد رسیدگی قرار گرفته باشد، عدد یک و در غیر این صورت، عدد صفر را می‌پذیرد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹ و نمازی و همکاران، ۱۳۹۰).

تخصص حسابرس در صنعت به صورت مجموع دارایی‌های تمام صاحب‌کاران یک موسسه حسابرسی خاص در یک صنعت خاص تقسیم بر مجموع دارایی‌های صاحب‌کاران در این صنعت، به دست می‌آید (اعتمادی و همکاران، ۱۳۸۸).

جهت معیار تداوم انتخاب حسابرس، تعداد سال‌های متوالی است که یک حسابرس مسئولیت حسابرسی یک شرکت را بر عهده می‌گیرد. برای گردآوری اطلاعات تداوم انتخاب حسابرس، از گزارش‌های حسابرسی شرکت‌ها استفاده خواهد شد (میرز و همکاران، ۲۰۰۳).

در این پژوهش، برای همگن نمودن داده‌ها از مقادیر حق الزحمه حسابرسی لگاریتم گرفته می‌شود. جهت محاسبه استقلال حسابرس در این پژوهش از طریق اقلام تعهدی اختیاری مورد سنجش قرار می‌گیرد.

متغیرهای کنترلی

InSizeit-1: لگاریتم طبیعی ارزش بازار دارایی‌ها در ابتدای سال مالی t می‌باشد.

Qit-1: Q توبین است که عبارت است از ارزش بازار دارایی‌ها تقسیم بر ارزش دفتری دارایی‌ها در ابتدای سال مالی t .

Growthit-1: عبارت است از درصد رشد فروش در سال مالی $t-1$.

ROAit-1: بازده دارایی‌ها که عبارت است از سود خالص تقسیم بر دارایی‌ها در ابتدای سال مالی t .

Debt: نسبت بدهی معادل نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌ها

BM: ارزش دفتری به ارزش بازار سهام است که برای سنجش فرصت‌های رشد شرکت و از طریق لگاریتم طبیعی نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام در پایان سال مالی به دست می‌آید.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی تحقیق

در جدول شماره (۳) آماره‌های توصیفی مربوط به متغیرهای پژوهش ارائه شده است،

جدول شماره (۳): آماره‌های توصیفی

چولگی	انحراف معیار	حداقل	حداکثر	میانه	میانگین	
-۰/۱۹	۰/۲۰	۰/۰۵	۰/۸۷	۰/۷۵	۰/۶۸	تطابق در آمد و هزینه
۰/۲۳	۰/۱۸	-۰/۳۰	۱/۳۱	۰/۰۹	۰/۱۵	حساسیت سود
۰/۲۵	۰/۲۲	۰/۰۰	۰/۸۹	۰/۰۸	۰/۱۸	تخصص حسابرس
۰/۴۴	۰/۲۱	۱	۶	۲	۲/۹۳	تصدی حسابرس
۰/۶۵	۰/۷۱	۲/۷۹	۷/۰۱	۴/۵۰	۴/۵۹	حق الزحمه حسابرسی
۰/۸۲	۰/۱۳	۰/۰۰	۰/۶۱	۰/۱۷	۰/۱۸	استقلال حسابرس
۰/۴۹	۰/۷۵	۴/۰۱	۸/۱۲	۵/۸۶	۵/۹۲	اندازه شرکت
۰/۲۶	۰/۱۱	۱/۱۰	۶/۷۵	۲/۳۱	۲/۶۷	ارزش شرکت
۰/۱۲	۰/۱۷	-۰/۳۵	۰/۸۳	۰/۱۳	۰/۱۹	بازده دارایی
۰/۷۰	۰/۴۰	-۰/۴۵	۲/۵۱	۰/۱۳	۰/۲۷	رشد شرکت
۰/۸۶	۰/۶۵	-۰/۶۳	۴/۱۰	۰/۱۹	۰/۴۰	بازده سهام
۰/۵۹	۰/۱۲	۰/۰۳	۰/۷۱	۰/۱۱	۰/۱۶	انحراف معیار سودآوری
-۰/۴۴	۰/۱۶	۰/۱۰	۰/۷۹	۰/۶۴	۰/۶۰	اهرم مالی
-۰/۶۲	۰/۰۸	۳	۱۴/۲۷	۱۱/۴۸	۱۰/۹۸	نسبت ارزش بازار به دفتری
۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	۱۰۵۰	مشاهدات

متغیرهای کیفی	فراوانی کد ۱	فراوانی کد ۰	درصد فراوانی کد ۱	درصد فراوانی کد ۰
اندازه حسابرس	۳۷۲	۶۷۸	۰/۳۵	۰/۶۵

میانگین تطابق درآمد و هزینه شرکت‌های مورد بررسی طی سال‌های مورد آزمون ۰/۶۸ است که حاکی از نزدیک بودن درآمدها و هزینه‌ها و میزان دقت سود را نشان می‌دهد. همچنین مدت تداوم تصدی حسابرس و عدم تغییر آن نیز به طور متوسط ۲/۵۴ سال بوده است که نشان می‌دهد به طور میانگین شرکت‌های مورد نظر تقریباً هر ۳ سال یک بار حسابرس خود را تغییر می‌دهند. میانگین متغیر ارزش شرکت ۲/۶۷ بوده است که نشان دهنده میانگین ارزش روز شرکت‌های نمونه بالاتر از ارزش اسمی آن‌ها است و با توجه به تورم و ایجاد فاصله بین قیمت اسمی و بازار در بورس ایران این موضوع منطقی است. نزدیک بودن میانگین و میانه متغیرهای پژوهش حاکی از نرمال بودن این متغیرها دارد. علاوه بر این متغیرهایی که به دو مقدار صفر و یک محدود می‌شوند آمار توصیفی آن‌ها به صورت میانگین و میانه و ... کارایی نداشته و مفهومی را بیان نمی‌کند. این متغیرها باید از نظر تعداد فراوانی و درصد فراوانی بررسی شوند. لذا فراوانی متغیر اندازه موسسه حسابرسی (اگر حسابرس شرکت سازمان حسابرسی باشد عدد یک و در غیر این صورت عدد صفر) از مجموع ۱۰۵۰ مشاهده؛ ۳۷۲ مشاهده یعنی حدود ۳۷ درصد شرکت بوده که به آن‌ها کد ۱ اختصاص داده شد و درصد فراوانی آن‌ها نیز حدوداً ۰/۳۵ می‌باشد. که نشان می‌دهد تقریباً ۰/۳۵ از شرکت‌های مورد بررسی توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته است. و سایر شرکت‌ها که توسط سایر موسسات حسابرسی معتمد سازمان بورس اوراق بهادار مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند نیز دارای فراوانی ۶۷۸ و درصد فراوانی ۰/۶۵ می‌باشند.

آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

وجود متغیرهای ناپایا در مدل سبب می‌شود تا آزمون‌های تی استیودنت و فیشر از اعتبار لازم برخوردار نباشند و کمیت‌های بحرانی ارائه شده توسط توزیع‌های مذکور، مقادیر صحیحی برای انجام آزمون‌های آماری نباشند. با توجه به جدول ۲، نتایج آزمون پایایی متغیرها نشان می‌دهد که سطح خطای تمامی متغیرها کمتر از ۵٪ درصد بوده و متغیرهای پژوهش پایا می‌باشند؛ در نتیجه، استفاده از متغیرها در برآورد مدل‌های پژوهش، منجر به رگرسیون کاذب نمی‌شود. همچنین از آنجایی که متغیر اندازه حسابرس به دو مقدار صفر و یک محدود می‌شود دارای خاصیت پایایی می‌باشد.

جدول (۴): نتایج آزمون پایایی متغیرها

متغیرها		لوین، لین و چو		فیشر دیکی فولر
آماره	p.۷	آماره	p.۷	p.۷
تطابق درآمد و هزینه	-۱۱/۴۹	۰,۰۰	۲۱۱/۳	۰,۰۰
حساسیت سود	-۲۱/۲۹	۰,۰۰	۳۹۸/۷	۰,۰۰
تخصص حسابرس	-۲۵/۱۳	۰,۰۰	۵۹۵/۸	۰,۰۰
تصدی حسابرس	-۲۲/۲۶	۰,۰۰	۴۹۲/۵	۰,۰۰
حق الزحمه حسابرس	-۹/۵۲	۰,۰۰	۳۰۲/۸	۰,۰۰
استقلال حسابرس	-۱۴/۴۸	۰,۰۰	۳۵۹/۲	۰,۰۰
اندازه شرکت	-۱۷/۹۹	۰,۰۰	۵۲۴/۴	۰,۰۰
ارزش شرکت	-۲۲/۷۷	۰,۰۰	۴۹۸	۰,۰۰
بازده دارایی	-۱۷/۰۵	۰,۰۰	۴۲۳/۹	۰,۰۰
رشد شرکت	-۲۲/۴۵	۰,۰۰	۵۴۱/۳	۰,۰۰
بازده سهام	-۴۹/۲۶	۰,۰۰	۵۹۲/۸	۰,۰۰
انحراف معیار سودآوری	-۱۸/۵۷	۰,۰۰	۴۵۸/۴	۰,۰۰
اهرم مالی	-۲۶/۵۷	۰,۰۰	۴۵۵/۶	۰,۰۰
نسبت ارزش بازار به دفتری	-۱۶/۳۷	۰,۰۰	۳۲۲/۷	۰,۰۰

منبع: محاسبات محقق

نتایج آزمون انتخاب الگو مناسب برآورد مدل پژوهش

در استفاده از داده‌های ترکیبی از مدل‌های مختلفی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده می‌شود. این مدل‌ها شامل روش‌هایی مانند مدل اثر ثابت، مدل اثر تصادفی، مدل رگرسیون به ظاهر نامرتبط و مدل داده‌های تلفیقی است. برای بررسی نوع آزمون مدل در مقاطع و دوره‌های زمانی مختلف داده‌های ترکیبی، از آزمون چاو استفاده شد. نتایج نشان داد که سطح معناداری آزمون چاو از ۰.۵٪ کوچکتر

بوده و به منظور تخمین مدل رگرسیونی، روش داده‌های تابلویی مناسب‌تر است لذا از آزمون هاسمن استفاده گردید که نتایج بیانگر تایید اثرات تصادفی بوده است. همچنین به منظور همسانی واریانس باقیمانده مدل از آزمون‌های بروش-پاگان گادفری، آزمون آرچ، آزمون گلجسر و آزمون وایت استفاده شد که نتایج آزمون‌ها نشان دهنده عدم همسانی واریانس بوده و به عبارتی باقی مانده‌های حاصل از تخمین مدل پژوهش، دارای واریانس ثابت نبوده است. لذا برای تخمین مدل‌های پژوهش از روش حداقل مربعات تعمیم یافته (EGLS) به جای حداقل مربعات معمولی (OLS) استفاده شده است.

جدول شماره (۵): آزمون انتخاب الگوی مناسب برآورد مدل‌ها

نتیجه/نوع آزمون	آزمون هاسمن		آزمون چاو		فرضیه Ho	مدل
	p.v	Chi.sq	p-v	آماره F		
داده‌های تابلویی و اثرات تصادفی	۰,۱۱	۱,۳۶	۰,۰۰	۱۷,۲۱	یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع	۱
داده‌های تابلویی و اثرات تصادفی	۰,۲۴	۱,۰۹	۰,۰۰	۱۲,۵۳	یکسانی عرض از مبدأهای مقاطع	۲

برازش مدل و بررسی فرضیه‌ها

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها برای آزمون مدل اول و فرضیه‌های پژوهش در جدول (۶) نشان داده شده است:

جدول (۶): نتایج آزمون مدل پژوهش در سطح داده‌های ترکیبی به روش EGLS

$Matching_{it} = \beta_0 + \beta_1 Audsize_{it} + \beta_2 Audspec_{it} + \beta_3 Audtenure_{it} + \beta_4 AudFee_{it} + \beta_5 AudIndep_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 Q_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 Growth_{it} + \beta_{10} DEBT_{it} + \beta_{11} MB_{it} + \varepsilon$				
متغیر	ضریب	تی استیودنت	سطح خطا	VIF
عرض از مبدأ	۰/۴۲	۶/۰۵	۰/۰۰	
اندازه حسابرس	۰/۰۱	۲/۵۹	۰/۰۰	۱/۰۳

۱/۰۶	۰/۰۰	۳/۵۲	۰/۰۴	تخصص حسابرس
۱/۰۰۶	۰/۰۲	۲/۲۲	۰/۰۸	تصدی حسابرس
۱/۲۷	۰/۱۱	۱/۵۸	۰/۰۱	حق الزحمه حسابرسی
۱/۰۷	۰/۰۲	۲/۱۸	۰/۰۲	استقلال حسابرس
۱/۰۶	۰/۰۳	۲/۱۳	۰/۰۶	اندازه شرکت
۱/۰۳	۰/۰۲	۲/۲۳	۰/۰۷	ارزش شرکت
۱/۰۱	۰/۰۳	۲/۱۱	۰/۰۶	بازده دارایی
۱/۰۶	۰/۰۶	۱/۸۵	۰/۰۲	رشد شرکت
۱/۰۲	۰/۱۹	-۱/۲۸	-۰/۰۴	اهرم مالی
۱/۲۲	۰/۰۴	۱/۹۹	۰/۰۱	نسبت ارزش بازار به دفتری
۰/۲۷			ضریب تعیین تعدیل شده	
(۰/۰۰۰) ۱۳۰/۵۱			آماره رگرسیون (سطح خطا)	
۲/۲۶			دوربین واتسون	

همان گونه که مشاهده می شود، معنی داری آماره فیشر (۱۳۰/۵۱) در سطح ۵٪ حاکی از معنی داری کلی مدل برآورد شده است بنابراین، مدل پژوهش در کل معنی دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند. علاوه بر این ضریب تعیین تعدیل شده (R²) ۰/۲۷ است. این عدد نشان می دهد که تقریباً ۰/۲۷ از تغییرات متغیر وابسته را می توان به متغیرهای مستقل و کنترلی نسبت داد و ۰/۷۳ دیگر ناشی از سایر عوامل بوده که از دسترس محقق خارج می باشد. هر چه مقدار این شاخص بزرگتر باشد پراکندگی نقاط حول خط رگرسیون بیشتر خواهد بود. مقدار آماره دوربین واتسون (۲/۲۶) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلال مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و تخمین مدل قابل اتکاست (نرمال آن باید بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد). مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) نیز نشان می دهد که

متغیرهای مستقل مدل اول با هم مشکل همخطی شدید ندارند. زمانی که مقدار آماره VIF کمتر از ۵ (در برخی دیگر از منابع عدد ۱۰ نیز ذکر شده است) باشد، شواهدی از وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مستقل مدل وجود ندارد.

نتایج بررسی فرضیه‌ها

فرضیه‌ی اول: "اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه دارد"

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل اندازه موسسه حسابرسی ($Audsize$) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب $۲/۵۹$ و $۰/۰۰$ بوده و ضریب آن نیز $۰/۰۱$ می‌باشد. به عبارتی با $۰/۰۱$ افزایش در میزان اندازه موسسه حسابرسی، میزان تطابق درآمد و هزینه به میزان $۰/۰۱$ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $۰/۰۵$ بوده است، بنابراین متغیر اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه داشته و این فرضیه در سطح اطمینان ۹۵% مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه‌ی دوم: "تخصص حسابرس در صنعت تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه دارد"

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل تخصص حسابرس در صنعت ($Audspec$) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب $۳/۵۲$ و $۰/۰۰$ بوده و ضریب آن نیز $۰/۰۴$ می‌باشد. به عبارتی با $۰/۰۱$ افزایش در میزان تخصص حسابرس در صنعت، میزان تطابق درآمد و هزینه به میزان $۰/۰۴$ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $۰/۰۵$ بوده است، بنابراین متغیر تخصص حسابرس در صنعت تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه داشته و فرضیه دوم نیز در سطح اطمینان ۹۵% مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه سوم: "تداوم تصدی حسابرس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه دارد."

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل تداوم تصدی حسابرس ($Audtenure$) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب $۲/۲۲$ و $۰/۰۲$ بوده و ضریب آن نیز $۰/۰۸$ می‌باشد. به عبارتی با $۰/۰۱$ افزایش در میزان تداوم تصدی حسابرس، میزان تطابق درآمد و هزینه به میزان $۰/۰۸$ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $۰/۰۵$ بوده است، بنابراین

متغیر تداوم تصدی حسابرِس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه داشته و فرضیه سوم در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه چهارم: "حق الزحمه حسابرِس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه دارد."

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل حق الزحمه حسابرِس ($AudFee$) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب ۱/۵۸ و ۰/۱۱ بوده و ضریب آن نیز ۰/۰۱ می‌باشد. به عبارتی با ۰/۰۱ افزایش در میزان حق الزحمه حسابرِس، میزان تطابق درآمد و هزینه به میزان ۰/۰۱ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، لذا متغیر حق الزحمه حسابرِس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه نداشته و نمی‌توان فرضیه سوم را در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار داد.

فرضیه پنجم: "استقلال حسابرِس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه دارد."

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل استقلال حسابرِس ($AudIndep$) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب ۲/۱۸ و ۰/۰۲ بوده و ضریب آن نیز ۰/۰۲ می‌باشد. به عبارتی با ۰/۰۱ افزایش در میزان استقلال حسابرِس، میزان تطابق درآمد و هزینه به میزان ۰/۰۲ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر استقلال حسابرِس تاثیر معناداری بر تطابق درآمد و هزینه داشته و فرضیه پنجم در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها برای آزمون مدل دوم و فرضیه‌های پژوهش در جدول (۷) نشان داده شده است:

جدول (۷): نتایج آزمون مدل پژوهش در سطح داده‌های ترکیبی به روش EGLS

$Profitsensit_{it} = \beta_0 + \beta_1 Audsize_{it} + \beta_2 Audspec_{it} + \beta_3 Audtenure_{it} + \beta_4 AudFee_{it} + \beta_5 AudIndep_{it} + \beta_6 SIZE_{it} + \beta_7 Q_{it} + \beta_8 Growth_{it} + \beta_9 debt_{it} + \varepsilon$				
VIF	سطح خطا	تی استیودنت	ضریب	متغیر

	۰/۰۲	-۲/۱۹	-۰/۰۱	عرض از مبدأ
۱/۰۲	۰/۰۰	۲/۹۲	۰/۰۳	اندازه حسابرِس
۱/۰۴	۰/۰۴	۲/۰۵	۰/۰۲	تخصَص حسابرِس
۱/۰۵	۰/۰۳	۲/۱۳	۰/۰۵	تصدی حسابرِس
۱/۱۱	۰/۰۷	۱/۷۸	۰/۰۱	حق الزحمه حسابرِس
۱/۰۶	۰/۰۰	۲/۵۰	۰/۰۷	استقلال حسابرِس
۱/۰۵	۰/۰۰	۲/۵۷	۰/۰۴	اندازه شرکت
۱/۰۲	۰/۰۰	۳/۳۸	۰/۰۶	ارزش شرکت
۱/۰۶	۰/۰۱	۲/۳۳	۰/۰۸	رشد شرکت
۱/۰۲	۰/۱۱	-۱/۵۸	-۰/۰۵	اهرم مالی
	۰/۴۰			ضریب تعیین تعدیل شده
	۱۸۴/۶۴ (۰/۰۰۰)			آماره رگرسیون (سطح خطا)
	۱/۹۹			دوربین واتسون

همان گونه که مشاهده می شود، معنی داری آماره فیشر (۱۸۴/۶۴) در سطح ۵٪ حاکی از معنی داری کلی مدل برآورد شده است بنابراین، مدل پژوهش در کل معنی دار بوده و متغیرهای مستقل و کنترلی توانایی توضیح متغیر وابسته را دارند. علاوه بر این ضریب تعیین تعدیل شده (R^2) ۰/۴۰ است. این عدد نشان می دهد که تقریباً ۰/۴۰ از تغییرات متغیر وابسته را می توان به متغیرهای مستقل و کنترلی نسبت داد و ۰/۶۰ دیگر ناشی از سایر عوامل بوده که از دسترس محقق خارج می باشد. هر چه مقدار این شاخص بزرگتر باشد پراکندگی نقاط حول خط رگرسیون بیشتر خواهد بود. مقدار آماره دوربین واتسون (۱,۹۹) حاکی از عدم وجود مشکل خودهمبستگی سریالی مرتبه اول در اجزای اخلاص مدل برآورد شده است، لذا نتایج مدل برآورد شده کاذب نیست و تخمین مدل قابل اتکاست (نرمال آن

باید بین ۱/۵ تا ۲/۵ باشد). مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) نیز نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل مدل اول با هم مشکل همخطی شدید ندارند. زمانی که مقدار آماره VIF کمتر از ۵ (در برخی دیگر از منابع عدد ۱۰ نیز ذکر شده است) باشد، شواهدی از وجود همخطی چندگانه بین متغیرهای مستقل مدل وجود ندارد.

فرضیه ششم: "اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد".

با توجه به نتایج آماره t مربوط به متغیر مستقل اندازه موسسه حسابرسی (*Audsize*) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب ۲/۹۲ و ۰/۰۰ بوده و ضریب آن نیز ۰/۰۳ می‌باشد. به عبارتی با ۰/۰۱ افزایش در میزان اندازه موسسه حسابرسی، حساسیت سود به میزان ۰/۰۳ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر اندازه موسسه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود داشته و فرضیه ششم در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه هفتم: "تخصص حسابرسی در صنعت تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد".

با توجه به نتایج آماره t مربوط به متغیر مستقل تخصص حسابرسی در صنعت (*Audspec*) و سطح معناداری آن ($p.v$) به ترتیب ۲/۰۵ و ۰/۰۴ بوده و ضریب آن نیز ۰/۰۲ می‌باشد. به عبارتی با ۰/۰۱ افزایش در میزان تخصص حسابرسی در صنعت، حساسیت سود به میزان ۰/۰۲ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش ۰/۰۵ بوده است، بنابراین متغیر تخصص حسابرسی در صنعت تاثیر معناداری بر حساسیت سود داشته و فرضیه هفتم نیز در سطح اطمینان ۹۵٪ مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه هشتم: "تداوم تصدی حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد".

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل تداوم تصدی حسابرس (*Audtenure*) و سطح معناداری آن ($p.7$) به ترتیب $2/13$ و $0/03$ بوده و ضریب آن نیز $0/05$ می‌باشد. به عبارتی با $0/01$ افزایش در میزان تداوم تصدی حسابرس، حساسیت سود به میزان $0/05$ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $0/05$ بوده است، بنابراین متغیر تداوم تصدی حسابرس تاثیر معناداری بر حساسیت سود داشته و فرضیه هشتم در سطح اطمینان 95% مورد تایید قرار می‌گیرد.

فرضیه نهم: "حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد".

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل حق الزحمه حسابرسی (*AudFee*) و سطح معناداری آن ($p.7$) به ترتیب $1/78$ و $0/07$ بوده و ضریب آن نیز $0/01$ می‌باشد. به عبارتی با $0/01$ افزایش در میزان حق الزحمه حسابرسی، حساسیت سود به میزان $0/01$ افزایش می‌یابد. اما با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $0/05$ بوده است، لذا متغیر حق الزحمه حسابرسی تاثیر معناداری بر حساسیت سود نداشته و نمی‌توان فرضیه نهم را در سطح اطمینان 95% مورد تایید قرار داد.

فرضیه دهم: "استقلال حسابرس تاثیر معناداری بر حساسیت سود دارد".

با توجه به نتایج آماره‌ی t مربوط به متغیر مستقل استقلال حسابرس (*AudIndep*) و سطح معناداری آن ($p.7$) به ترتیب $2/50$ و $0/00$ بوده و ضریب آن نیز $0/07$ می‌باشد. به عبارتی با $0/01$ افزایش در میزان استقلال حسابرس، حساسیت سود به میزان $0/07$ افزایش می‌یابد. با توجه به این که سطح خطای در نظر گرفته شده برای این پژوهش $0/05$ بوده است، بنابراین متغیر استقلال حسابرس تاثیر معناداری بر حساسیت سود داشته و فرضیه دهم در سطح اطمینان 95% مورد تایید قرار می‌گیرد.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

یکی از مهمترین وظایف حسابداری و گزارشگری مالی، انعکاس شاخص ارزیابی عملکرد مدیریت از طریق ارائه سود حسابداری است. سود حسابداری ارائه شده هنگامی می‌تواند نشان دهنده میزان تعهد مدیریت در مسئولیت مباشرتی خود به عنوان نمایندگان سهامداران باشد که به‌طور منصفانه تنظیم شده و از کیفیت قابل قبولی برخوردار باشد. در تئوری‌های پاداش مدیریت بیان شده است که سودی را می‌توان به عنوان مبنای پاداش سالیانه در نظر گرفت که دارای کیفیت باشد و شاخص‌های سود با کیفیت نیز دو مولفه دقت و حساسیت سود ذکر شده است (واعظ و بنایی قدیم، ۱۴۰۰). منظور از دقت سود عدم تأثیرپذیری آن از عوامل غیرقابل کنترل بیرونی بوده، زیرا که این عوامل ناشی از مشی و منش مدیریت نمی‌باشند و منظور از حساسیت سود نیز انعکاس تلاش‌ها و مساعی صادقانه تجاری مدیریت در جهت کسب منفعت می‌باشد. به‌طور طبیعی رفتار فرصت طلبانه مدیریت موجب کاهش کیفیت سود می‌گردد، زیرا که مانع از بیان صادقانه تلاش‌ها و کوشش‌های تجاری مدیران می‌گردد و آنچه که می‌تواند باعث کنترل رفتارهای فرصت طلبانه مدیریت و کاهش مشکلات نمایندگی بین سهامداران و مدیران گردد کیفیت حسابرسی است. در این پژوهش، سودمندی معیارهای مختلف کیفیت حسابرسی بر دقت و حساسیت سود مورد مطالعه قرار گرفت. نتایج آزمون‌های انجام شده حاکی از وجود رابطه معنادار مثبت بین اندازه موسسه حسابرسی، تخصص حسابرس در صنعت، تداوم تصدی حسابرسی، استقلال حسابرس و دقت و حساسیت سود است اما رابطه معناداری بین حق‌الزحمه حسابرسی و دقت و حساسیت سود مشاهده نشد.

به عبارت دیگر موسسات حسابرسی بزرگ و متخصص در صنعت که دارای استقلال کافی بوده و ضمناً دارای زمان حسابرسی بیش از یکسال بوده به خوبی قادر بودند که مانع از ارائه سودهای فاقد دقت شوند و ضمناً موفق شدند که مدیران را وادار به انعکاس صادقانه تلاش‌های تجاری خود نمایند، اما اخذ مبالغ هنگفت حق‌الزحمه حسابرسی مانع از ارائه سود بی‌کیفیت توسط مدیران نشده است. نتیجه‌ای که از جمع‌بندی فرضیه‌های پژوهش می‌توان استنباط نمود این است که در جامعه آماری

پژوهش (در صورت در نظر گرفتن مولفه‌های دقت و حساسیت سود به عنوان شاخص کیفیت سود) مبلغ حق الزحمه حسابرسی را نمی‌توان یکی از شاخص‌های قابل اتکای کیفیت حسابرسی تلقی نمود زیرا این ویژگی منجر به افزایش کیفیت سود شرکت‌ها نمی‌گردد، ولی معیارهای اندازه، تخصص، تداوم دوره تصدی حسابرس و استقلال حسابرس را می‌توان به عنوان شاخص‌های قابل اطمینان کیفیت حسابرسی تلقی نمود.

نتایج این پژوهش با پژوهش‌های صابری گهرویی (۱۴۰۱)، فرج‌زاده دهکردی (۱۴۰۲)، کریمی و دیگران (۱۴۰۲)، جنسن و همکاران (۲۰۲۱)، پوسیتا و همکاران (۲۰۲۲) و جفری بیتمن و دیگران (۲۰۲۳) همخوانی دارد.

براساس نتایج این پژوهش به سرمایه‌گذاران بالقوه و ریسک‌گریز پیشنهاد می‌گردد در زمان سرمایه‌گذاری به شرکت‌هایی بیشتر اعتماد و توجه نمایند که توسط حسابرسان با کیفیت مورد رسیدگی قرار گرفتند و ضمناً معیارهای اندازه، تخصص در صنعت، تداوم دوره تصدی و استقلال حسابرس را به عنوان معیارهای کیفیت حسابرسان در نظر بگیرند و از معیار میزان مبلغ حق الزحمه به عنوان معیار کیفیت حسابرس چشم‌پوشی نمایند.

منابع

- پارساتیان، علی (مترجم). (۱۳۸۸). تئوری حسابداری مالی (ترجمه کتاب تئوری ویلیام اسکات، جلد دوم). تهران، انتشارات ترمه، ص ص ۸۵-۷۹.
- ثقفی، علی و معتمدی فاضل، مجید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری در شرکت‌های با امکانات سرمایه‌گذاری بالا. مجله پژوهش‌های حسابداری مالی ۴(۱۰): ۱-۱۴.
- حساس بیگانه، یحیی؛ مرفوع، محمد و نقدی، معصومه. (۱۳۹۶). رابطه دقت پیش‌بینی سود با کارایی سرمایه‌گذاری. فصلنامه علمی-پژوهشی مطالعات تجربی حسابداری مالی. سال ۱۴ شماره ۵۴. ۴۵-۶۵.
- عزیزپور شیرسوار، محسن. (۱۳۹۵). ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی. ماهنامه پژوهش‌های مدیریت و حسابداری. شماره ۵۲: ۱۰۵-۸۸.
- محمدی خشوئی، حمزه؛ هاشمی، عباس و هادی امیری. (۱۳۹۴). تاثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات. فصلنامه حسابداری مالی ۷(۲۷): ۱۴۴-۱۲۱.
- مهرانی، ساسان؛ کرمی، غلامرضا؛ سیدحسینی، سیدمصطفی و جهرومی، مهتاب. (۱۳۹۴). تئوری حسابداری (جلد دوم)، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- نبات دوست باغمیشه، محمدحسین و حیدر محمدزاده سالطه (۱۳۹۵). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران. فصلنامه دانش حسابرسی ۱۶ (۶۲): ۱۵۹-۱۷۶.
- نمازی، محمد و سیرانی، محمد. (۱۳۸۳). بررسی تجربی سازه‌های مهم در تعیین قراردادها، شاخص‌ها و پارامترهای پاداش مدیران عامل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ۱۱ (۳۶): ۹۴-۶۵.
- واعظ، سیدعلی. منتظر حجت، امیرحسین و بنایی قدیم، رحیم. (۱۳۹۶). بررسی تاثیر دقت و حساسیت سود بر پاداش هیات مدیره. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی ۶(۱۰): ۱۸۲-۱۵۳.

References

- Azizpour Shirswar, Mohsen. (2015). The relationship between audit quality and financial reporting quality. *Management and Accounting Research Monthly*. No. 52: 105-88(in Persian).
- Barth, M., Cram, D. P., & Nelson, K. (2001), Accruals and the prediction of future cash flows. *The Accounting Review*, Vol. 76(1), Issue.1, pp.25-58.
- Bianchi, G., & Chen, Y. (2015). CEO compensation and the performance of firms in the hospitality industry: a cross-industry comparison. *International Journal of Tourism Sciences*, 15(3-4), 121-138.
- Chen, L. H., Folsom, D., Paek, W., Sami, H., Accounting conservatism, earnings persistence, and pricing multiples of earnings, *Forthcoming, Accounting Horizons*, 2014, 28(2), P. 233-260. Doi: 10.238/acch-50664.
- Cohen. A. D. (2001) "Quality of financial reporting choice: determinants and economic consequences. (Unpublished Doctoral Dissertation).Northwestern University, SSRN, pp. 1-56.
- DeFond, M., Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. In Press, doi:10.1016/j.jacceco.2014.08.007, pp, 275-326.
- Dichev, I. & Tang, V. W. (2008), Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*, Vol.83, Issue.6, pp. 1425-1460.
- Donelcon, D.C., Jennings R, &McInnis, J. (2011), "Changes or over time in the revenue-expense relation: accounting or economics? *The Accounting Review*, Vol.86, Issue.3, pp.945-974.
- Eugenia Y. Lee & Wonsuk Hb. & Sunyoung Park. (2023). Auditor specialization in R&D and clients' R&D investment-q sensitivity Author links open overlay panel, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 19, Issue 2, August 2023, 100360.
- Francis, J.R., M. Pinnuck, and O. Watanabe. (2014). Auditor Style and Financial Statement Comparability. *The Accounting Review* 89: 605-633.
- Jeffrey Pittman, Sarah E. Stein, Delia F. Valentine. (2023). The importance of audit partners' risk tolerance to audit quality. *Contemporary Accounting Research*, Volume40, Issue4Winter 2023, Pages 2512-2546, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12896>.

- Hasasyeganeh, Yahya; Marfoo, Mohammad and Naqdi, Masoumeh. (2016). The relationship between profit forecasting accuracy and investment efficiency. *Scientific-research quarterly of financial accounting empirical studies*. Year 14, No. 54. 45-65(in Persian).
- Kazan, E. (2016). The impact of CEO compensation on firm performance in Scandinavia. IBA Bachelor Thesis Conference, Enschede, the Netherlands. University of Twente, The Faculty of Behavioural, Management and Social sciences. 10(November).
- Kothari, S.P. (2000). The role of financial reporting in reducing financial risks in the market. In: Rosengren, Eric, Jordan, John (Eds.), *Building an Infrastructure for Financial Stability*. Federal Reserve Bank of Boston: pp 89–102.
- Matsumoto, D.A. (2002), Management's incentive to avoid negative earnings surprises. *The Accounting Review*, Vol. 77, Issue.3, pp. 483-514.
- Mehrani, Sasan; Karmi, Gholamreza; Seyed Hosseini, Seyed Mostafa and Jahromi, Mehtab. (2014). *Accounting Theory (Volume II)*, Tehran, Negah Danesh Publications (in Persian).
- Mohammadi Khashoui, Hamza; Hashemi, Abbas and Hadi Amiri. (2014). The effect of the auditor's style on the qualitative characteristics of information. *Financial Accounting Quarterly* 7(27): 121-144(in Persian).
- Nabat Dost Baghmishah, Mohammad Hossein and Heydar Mohammadzadeh Salta (2015). Investigating the impact of audit quality on the comparability of financial statements in companies listed on the Tehran Stock Exchange. *Accounting Knowledge Quarterly* 16 (62): 159-176(in Persian).
- Namazi, Mohammad. Sirani, Mohammad. (2004). Empirical investigation of important structures in determining contracts, indices and parameters of remuneration of CEOs. *Accounting and Auditing Reviews* 11(36), 94-65(in Persian).
- Pandher, G. & Pathak, J. (2014). The essential role of accounting earnings in return-maximizing CEO compensation contracts. *Odette School of Business University of Windsor*. Vol.6, Issue.1, pp.1-37.
- Parsaian, Ali (translator). (2008). *Financial accounting theory (translation of William Scott's theory book, volume II)*. Tehran, Termeh Publications, pp. 85-79(in Persian).
- Perotti, P. & Wagenhofer, A. (2011). *Earning Quality Measures and Excess Returns*. Working paper, Graz University. Prentice Hall, pp, 545-571.
- Rajgopal, S., & Venkatachalam, M. (2011). Financial reporting quality and idiosyncratic return volatility. *Journal of Accounting and Economics*, 51(1-2), 1–20.

- Roychowdhury, S. (2006), Earnings management through real activities manipulation. *Journal of Accounting and Economics*, Vol.42, Issue.3, pp.335-370
- Schutt, H. (2011). The matching principle: Insights into earning's usefulness to investors. Haas School of Business University of California at Berkeley, pp, 79-120.
- Scott, W. (2006). "Financial Accounting Theory"[Ali, Parsayan], Printice Hall, PP.79-85. [In Persian].
- Thaghafi, Ali and Motamedi Fazel, Majid. (2010). Investigating the relationship between audit quality and investment efficiency in companies with high investment possibilities. *Financial Accounting Research Journal* 4 (10): 1-14(in Persian).
- Waez, Seyyed Ali. Montazerhojat, Amir Hossein, Banabi Kaidim, Rahim. (2016). Examining the impact of profit accuracy and sensitivity on the remuneration of the board of directors. *Applied researches in financial reporting* 6 (10): 153-182(in Persian).
- Zakaria, I. (2012), "Performance measures, benchmarks and targets in executive remuneration contracts of UK Firms." *The British Accounting Review*, Vol.44, Issue.3, pp. 189-203.