



## تحلیل رابطه خودهمبستگی سود و تجدید نظر حسابرسی

سارا زنده دل شکردهشت<sup>۱\*</sup>

۱- کارشناسی گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد آستارا، دانشگاه آزاد اسلامی، آستارا، ایران  
\* آستارا، دانشگاه آزاد اسلامی آستارا، ansari-hannaneh@yahoo.com

### چکیده

حسابداری یک سامانه اطلاعاتی است و در بنگاههای اقتصادی به مثابه ابزاری موثر در فرآیند تهیه و ارائه اطلاعات مالی بمنظور تصمیم گیری های آگاهانه استفاده کنندگان مورد توجه قرار دارد. استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بر اساس اطلاعات گزارش شده در صورت های مالی به ارزیابی سودآوری و پیشبینی جریان های نقدی آتی شرکت پرداخته و سپس با برقرار کردن ارتباط منطقی بین سودآوری و جریانهای نقدی آتی، ارزش شرکت را ارزیابی و براساس این پیش بینی ها تصمیمگیری میکنند. خودهمبستگی سود و نوسان سود از ویژگی های مهم سود هستند که بر ریسک حسابرسی اثر گذارند. اگرچه این ویژگی ها ممکن است از عناصر تشکیل دهنده ریسک ذاتی باشند اما همبستگی و جهت اثر آن ها مبهم است. با افزایش ریسک ذاتی، حسابرسان باید آزمون محتوای بیشتری را اجرا کنند تا ریسک کلی حسابرسی کاهش یابد. این تلاش بیشتر حسابرسان باعث افزایش تجدید نظر حسابرسی می شود. به علت پیچیدگی و حجم بالای معاملات تجاری بروز اشتباه در گزارشگری مالی، و در نتیجه تجدید ارائه صورتهای مالی منتشرشده اجتناب ناپذیر به نظر میرسد تجدید ارائه مسئله کم اهمیتی نیست و میتواند توانایی شرکت را در تأمین مالی خارجی با هزینه کم به تأخیر اندازد.

### اطلاعات مقاله

مقاله پژوهشی کامل

دریافت: ۴ اسفند ۱۴۰۱

پذیرش: ۸ فروردین ۱۴۰۲

ارائه در سایت: ۶ اردیبهشت ۱۴۰۲

کلید واژگان:

خودهمبستگی

سود

تجدید نظر

حسابرسان

## Analyzing the autocorrelation relationship between profit and audit revision

Sarah ZindaDelShakradasht<sup>1\*</sup>

1- Bachelor of Accounting Department, Faculty of Humanities, Astara Branch, Islamic Azad University, Astara, Iran.

\* Astara, Astara Islamic Azad University. ansari-hannaneh@yahoo.com.

### Article Information

Original Research Paper  
Received 2023-02-23  
Accepted 2023-03-28  
Available Online 2023-04-26

Keywords:  
Autocorrelation  
Profit  
Appeal  
Auditors

### Abstract

Accounting is an information system and it is considered in economic enterprises as an effective tool in the process of preparing and presenting financial information in order to make informed decisions for users. Based on the information reported in the financial statements, users of accounting information evaluate the profitability and forecast future cash flows of the company, and then by establishing a logical relationship between profitability and future cash flows, they evaluate the value of the company and make decisions based on these forecasts. Profit autocorrelation and profit volatility are important characteristics of profit that affect audit risk. Although these characteristics may be elements of inherent risk, their correlation and direction of effect is unclear. As inherent risk increases, auditors should perform more substantive testing to reduce overall audit risk. This more effort of the auditor increases the revision of the audit. Due to the complexity and high volume of business transactions, the occurrence of mistakes in financial reporting, and as a result the re-presentation of published financial statements seems inevitable, re-presentation is not an insignificant issue and can delay the company's ability to obtain external financing at a low cost.

## ۱- مقدمه

معتبر، مربع و قابل فهم است. حسابداری یک سامانه اطلاعاتی است و در نگاههای اقتصادی به مثابه ابزاری موثر در فرآیند تهیه و ارائه اطلاعات مالی بمنظور تصمیم گیری های آگاهانه استفاده کنندگان مورد توجه قرار دارد. استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری بر اساس اطلاعات گزارش شده در صورت های مالی به ارزیابی سودآوری و پیشبینی جریان های نقدی آتی شرکت پرداخته و سپس با برقرار کردن ارتباط منطقی بین سودآوری و جریانهای نقدی آتی، ارزش شرکت را ارزیابی و براساس این پیش بینی ها تصمیمگیری میکنند (یگانه و همکاران، ۱۳۹۶). صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل، وسیله ی بسیار مناسبی برای انتقال اطلاعات به شمار میرود. پیشبینی سود یکی از مهمترین اطلاعاتی است که توسط ذینفعان مورد توجه قرار میگردد. بدیهی است اگر پیشبینی مذکور مورد تأیید حسابرسان واقع شود، ضمن اعتباردهی به آن بر تصمیمگیری استفاده کنندگان از صورتهای مالی نیز مؤثر خواهد بود (ملکیان و همکاران، ۱۳۸۹). بحران مالی سال ۱۹۹۱ که بازارهای سرمایه سراسر جهان را تحت تأثیر قرارداد و بحران های پس از ماجرای شرکت انرون و وردکام نگرانیهای جدی را در مورد مدیریت سود و مدیریت جریانهای نقدی را به وجود آورد و ضرورت برخورداری از اطلاعات جام، شفاف و دارای قابلیت مقایسه را برجسته تر کرد. وقوع این رسواییهای مالی باعث نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسان این شرکتها شد. پیامد این نگرانیها به شکل تغییرات بنیادین و گسترده در حوزه نظارت بر شرکتها و بازار سرمایه نمود یافت که از آن جمله میتوان به تفکر تقویت ساختار نظام حاکمیت شرکتی و قوانین و مقررات اشاره کرد (یگانه و همکاران، ۱۳۹۶).

## ۲-۱- خودهمبستگی سود

سود حسابداری از جمله برترین شاخص های اندازه گیری فعالیت های یک واحد اقتصادی است. اهمیت سود حسابداری، مقوله ای است که بر اثر گسترش فنون کمی مدیریت و ضرورت توجه به نیاز استفاده کنندگان صورت های مالی، شکل گرفته و با گذر از دیدگاه محدود اندازه گیری نتیجه فعالیت های گذشته، حسابداری را برای یاری رسانیدن به تصمیم گیرندگان توانا تر ساخته است. برای مثال سود حسابداری به عنوان یک معیار ارزیابی عملکرد در تعیین ارزش شرکت، پیش بینی سود آتی شرکت، تفسیر سایر معیارها و اطلاعات مالی، ارزیابی عملکرد مدیران، قراردادهای اعتبار دهی و نیز ارزیابی شرکت هایی که خواستار ورود به بازار سرمایه هستند، توسط سرمایه گذاران و اعتبار دهندگان مورد استفاده قرار می گیرد. سازمان ها برای اداره کسب و کار خود به اطلاعات درباره محیط نیاز دارند، گاهی سازمان ها به جای آنکه به اطلاعات کلی توجه کنند، تنها به نوسانات جزئی محیط می پردازند و تنها به اطلاعات در دسترس اکتفا می کنند. یکی از این اطلاعات، نوسانات سود است که از اهمیت ویژه ای برخوردار است. نوسان پذیری سود یکی از متغیرهای سری زمانی کیفیت سود است. امروزه نوسان های سود یکی از موضوعات بحث برانگیز و جذاب در پژوهش های حسابداری و مدیریت مالی به شمار می رود (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۹). افزون بر این نوسانات سود به عنوان معیار مهم ریسک کلی شرکت قلمداد می شود و شرکت هایی که دارای سود هموارتر هستند، ریسک کمتری دارند؛ بنابراین، شرکت هایی که سود هموارتری دارند، بیشتر مورد علاقه سرمایه گذاران هستند و از نظر آن ها محل مناسب تری برای سرمایه گذاری به شمار می روند. نوسانات سود، قابلیت پیش بینی سودهای آتی را کاهش می دهد، مضافاً سود به عنوان متغیر اصلی مدل های ارزشیابی سهام شرکت از اهمیت به سزایی برخوردار

سرمایه گذاری یکی از عوامل مهم توسعه در قرن حاضر است. سرمایه گذاری نیازمند برنامه ریزی است. برنامه ریزی، امکان بهره برداری مناسب از فرصتهای موجود را فراهم میآورد. برای افزایش اثربخشی برنامه ریزی باید توانایی پیشبینی صحیح و مستمر را بهبود بخشید. پیش بینی عنصر کلیدی در تصمیم گیریهای اقتصادی است. سرمایه گذاران، اعتباردهندگان، مدیریت و سایر اشخاص در تصمیمگیریهای اقتصادی متکی به پیش بینی و انتظارات هستند. همچنین توجه به پیش بینی تولید، فروش و سود هر سهم آن و کنترل بودجه در گزارش های میان دوره ای و میزان تحقق پیش بینی ها، در تصمیم گیری های حسابرسان و تجدید نظر آن ها تأثیر بسزایی دارد. شاید بتوان مهمترین عامل تأثیرگذار بر تجدید نظر حسابرسی را در پیش بینی سود جستجو کرد. مهمترین منبع اطلاعاتی سرمایه گذاران، اعتباردهندگان و سایر استفاده کنندگان از اطلاعات شرکتها پیش بینی های سود ارایه شده توسط آنها در فواصل زمانی معین است (ملکیان و همکاران، ۱۳۸۹). نوسانات سود، ناشی از عوامل اقتصادی همچون شک های اقتصادی یا ناشی از عوامل حسابداری مانند مشکلات تعیین سود حسابداری است. شرکت ها در محیط اقتصادی فعالیت می کنند. لذا شوک های اقتصادی که به صورت خارج از کنترل شرکت ها می باشند؛ عملکرد واحد تجاری را تحت تأثیر قرار می دهد. عوامل حسابداری، تحت کنترل شرکت ها هستند که عمدتاً در خصوص شیوه و نحوه شناسایی درآمدها و هزینه ها و به تبع سود واحد اقتصادی است. سرمایه گذاران معتقدند سود ثابت در مقایسه با سود دارای نوسان، پرداخت سود تقسیمی بیش تری را تضمین می کند. افزون بر این نوسانات سود به عنوان معیار مهم ریسک کلی شرکت قلمداد می شود و شرکت هایی که دارای سود هموارتر هستند، ریسک کمتری دارند؛ بنابراین، شرکت هایی که سود هموارتری دارند، بیشتر موردعلاقه سرمایه گذاران هستند و از نظر آن ها محل مناسب تری برای سرمایه گذاری به شمار می روند. نوسانات سود، قابلیت پیش بینی سودهای آتی را کاهش می دهد، مضافاً سود به عنوان متغیر اصلی مدل های ارزشیابی سهام شرکت از اهمیت به سزایی برخوردار است. سرمایه گذاران به طور عام به رقم سود توجه ویژه ای دارند. آن ها سودهای بدون نوسان و یا کم نوسان را باکیفیت تر تلقی می کنند. به عبارت بهتر، آن ها در شرکت هایی حاضرند سرمایه گذاری کنند که روند سود آن ها دارای ثبات بیش تری است. نوسانات سود طی دوره های متوالی بر قیمت سهام تأثیر منفی می گذارد و اعتماد سرمایه گذاران را نسبت به آینده ی شرکت کاهش می دهد. نوسانات زیاد سود، منجر به مزایای اطلاعاتی بیش تر برای سرمایه گذاری آگاه نسبت به سرمایه گذاران ناآگاه می گردد. اگر تعدادی از سرمایه گذاران فعلی ناآگاه باشند، آن ها ترجیحی دهند، مدیران تا جایی که امکان دارد، سود هموارتری را گزارش دهند. سودهایی که هموارتر یا پر نوسان تر از جریان های نقدی می باشد، اطلاعات مناسب یا تحریف شده برای استفاده کنندگان فراهم می آورد (شجاعی و همکاران، ۱۳۹۹).

## ۲- نوع اظهار نظر حسابر

تصمیمگیری صحیح و به موقع در نگاه های اقتصادی و سایر موسسات، مستلزم وجود اطلاعات مستند، شفاف، قابل مقایسه و قابل اتکا است. یکی از مهم ترین عوامل توسعه کشورها استفاده از سیستم های اطلاعات مالی

توجه به یافته های خود، نسبت به تهیه و ارائه گزارش در مورد صورتهای مالی اقدام نماید. هدف حسابرس، بکارگیری صحیح مفهوم اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی است. حسابرس هنگام تدوین طرح کلی حسابرسی باید سطح اهمیت را برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد تعیین کند. اگر در شرایط خاص واحد تجاری، یک یا چند گروه معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاصی وجود داشته باشد که در صورت تحریف آنها به مبالغی کمتر از سطح اهمیت تعیین شده برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد، به طور منطقی انتظار رود که تصمیمات اقتصادی استفاده کنندگان صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار دهد، حسابرس باید سطح یا سطوح اهمیت مورد استفاده برای آن گروه معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص را تعیین کند. چنانچه حسابرس با پیشرفت کار حسابرسی به اطلاعاتی دست یابد که در صورت آگاهی از آن در زمان شروع حسابرسی، سطح اهمیت متفاوتی را تعیین میکرد، لازم است در سطح اهمیت برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد بازنگری کند (در موارد مقتضی لازم است سطح یا سطوح اهمیت مربوط به گروه معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص نیز بازنگری شود). چنانچه حسابرس هنگام اجرای عملیات حسابرسی به این نتیجه برسد که لازم است سطح اهمیت پایین تری را برای صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد نسبت به سطح اهمیت تعیین شده اولیه در نظر گیرد (و یا در مورد سطح یا سطوح اهمیت مربوط به گروه معاملات، مانده حسابها یا موارد افشای خاص نیز به چنین نتیجهای دست یابد)، وی باید علاوه بر تعیین ضرورت بازنگری در سطح اهمیت در اجراء مناسب بودن ماهیت، زمانبندی و میزان روشهای حسابرسی را بررسی کند (استاندارد حسابرسی ۳۲۰، ۱۳۹۲).

#### ۲-۳- مدیریت سود

سود حسابداری از اهمیت ویژه ای برخوردار است. سود اغلب با عنوان خط آخر یا سود خالص در نظر استفاده کنندگان نقش بسته است. سود حسابداری عملکرد واحد تراری را اندازه گیری میکند و نشان دهنده فعالیتهای واحد تراری و نحوه ایراد ارزش توسط بنگاههای اقتصادی میباشد. رشد سود حسابداری در برگزیده افزایش ارزش شرکت خواهد بود. عکس این مطلب نیز صادق میباشد. کارکنان شرکت از سود حسابداری برای ارزیابی تداوم فعالیت واحد تجاری استفاده مینمایند. سهامداران نیز با استفاده از اطلاعات سود سالهای گذشته و پیشبینی سود سال آتی اقدام به خرید و فروش سهام مینمایند. در این میان هر چقدر سود سالهای گذشته نوسان کمتری داشته باشد و سود پیشبینی شده به سود تحقق یافته نزدیکتر باشد، اعتماد سرمایهگذاران بیشتر جلب شده و منجر به افزایش خرید سهام مذکور و افزایش ارزش آن در بازار میگردد (مشایخ و اعیادی احسن، ۱۳۹۴). همانطور که بحث شد خودهمبستگی سود و نوسان سود از ویژگی های مهم سود هستند که بر ریسک حسابرسی اثر گذارند. اگرچه این ویژگی ها ممکن است از عناصر تشکیل دهنده ریسک ذاتی باشند اما همبستگی و جهت اثر آن ها مبهم است. با افزایش ریسک ذاتی، حسابرسان باید آزمون محتوای بیشتری را اجرا کنند تا ریسک کلی حسابرسی کاهش یابد. این تلاش بیشتر حسابرس باعث افزایش تجدید نظر حسابرسی می شود (برایان و همکاران، ۲۰۱۷). خودهمبستگی سود یک ویژگی سری زمانی است و مشخص می کند که به چه طریقی سود دوره قبل با سود دوره جاری مرتبط است. سود در شرکت های با خودهمبستگی مثبت، با جهت یکسانی در طی زمان حرکت می کند. اما در شرکت های با خودهمبستگی منفی سود در جهت معکوس از سالی به

است. سرمایه گذاران به طور عام به رقم سود توجه ویژه ای دارند. آن ها سودهای بدون نوسان و یا کم نوسان را باکیفیت تر تلقی می کنند. به عبارت بهتر، آن ها در شرکت هایی حاضرند سرمایه گذاری کنند که روند سود آن ها دارای ثبات بیش تری است. نوسانات سود طی دوره های متوالی بر قیمت سهام تأثیر منفی می گذارد و اعتماد سرمایه گذاران را نسبت به آینده ی شرکت کاهش می دهد. نوسانات زیاد سود، منجر به مزایای اطلاعاتی بیش تر برای سرمایه گذاری آگاه نسبت به سرمایه گذاران ناآگاه می گردد. اگر تعدادی از سرمایه گذاران فعلی ناآگاه باشند، آن ها ترجیحی دهند، مدیران تا جایی که امکان دارد، سود هموارتری را گزارش دهند. سودهایی که هموارتر یا پر نوسان تر از جریان های نقدی می باشد، اطلاعات مناسب یا تحریف شده برای استفاده کنندگان فراهم می آورد (جایارمان، ۲۰۰۸). شرکت ها به منظور کاهش ریسک به مدیریت سود اقدام می کنند؛ به عبارتی، نبود نوسانات قابل توجه در سود، این اطمینان را برای اعتباردهندگان پدید می آورد که واحد تجاری در آینده قادر به پرداخت مطالبات آنان خواهد بود. نوسانات سود گزارش شده، اعتماد سرمایه گذاران را کاهش می دهد؛ بنابراین با مدیریت سود، اعتماد سرمایه گذاران به شرکت افزایش می یابد. به طور کلی مدیریت سود باعث کاهش قدرت پیش بینی کنندگی سود می شود؛ هرچند که با افزایش چشمگیر در مدیریت سود، بر قدرت پیش بینی کنندگی سود افزوده می شود. تلاقی عوامل محیطی اقتصادی و حسابداری با تأثیر بر تطابق هزینه ها با درآمدها می تواند تغییرات اساسی بر ویژگی های مربوط به سود حسابداری ایجاد کند. همبستگی بین درآمد و هزینه عامل حسابداری دخیل در ساز و کار رابطه بین نوسان پذیری و قابلیت پیش بینی سود معرفی شده است. در نظر گرفتن اطاعات مرتبط به نوسان سود، در پیش بینی، سود بلند مدت و کوتاه مدت، بهبودهای قابل توجه، را در پی، دارد. نوسان سود شامل جنبه هایی، از تعیین سوداست که در ارتباط با قابلیت پیش بینی، سود است. همچنین نوسانات سود نشان دهنده پراکندگی، سود در طول زمان است و نوسانات بالاتر نشان دهنده تغییرات بیشتر در سود بوده است البته این نکته حائز اهمیت است که با وجود همبستگی، پایین و یا نوسانات زیاد، سود کمتر محقق میشود و حسابرسان برای ارزیابی، و برآورد انتظارات و در نتیجه انجام حسابرسی، کار دشواری را پیشه رودارند. زیرا همبستگی، سود و نوسانات به طور مستقیم با ریسک ذاتی، مرتبط است و اگر حسابرس آنها را به عنوان ریسک در نظر گیرد، بر هزینه های حسابرسی، اثر گذار خواهد بود. همبستگی، سود یک ویژگی، سری زمانی از سود است که نشان می دهد سود های دوره قبل، سود دوره جاری را پیش بینی می کند. شرکتهایی با همبستگی پایین در دوره قبل، اطلاعات کمی در مورد سود فعلی ارادته می دهند که لزوماً به این معنی نیست که سود بسیار پراکنده است (چانگ و شیوا، ۲۰۱۰).

#### ۲-۲- تجدید ارائه صورتهای مالی

ارائه اطلاعات مالی مربوط و قابل اتکا، هدف اساسی سیستم حسابداری و لازمه بقای شرکتهای اصلی ترین نیاز استفاده کنندگان از صورتهای مالی است. در حسابرسی صورتهای مالی، هدف کلی حسابرس عبارت است از کسب اطمینان معقول درباره این موضوع که آیا صورتهای مالی به عنوان یک مجموعه واحد عاری از تحریف بااهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه است یا خیر. دستیابی به این هدف حسابرس را قادر میسازد تا براساس استانداردهای حسابرسی درباره اینکه آیا صورتهای مالی از تمام جنبههای با اهمیت، طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است یا خیر، اظهار نظر کند و با

استفاده کنندگان صورتهای مالی باید بتوانند صورتهای مالی واحد تجاری را در زمان مشخص برای تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطافپذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند. استفاده کنندگان همچنین باید بتوانند صورتهای مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطافپذیری مالی آنها را نسبت به یکدیگر بسنجند. بدین ترتیب ضرورت دارد اثرهای معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با اثبات رویه اندازه گیری و ارائه شود؛ همچنین بین واحدهای تجاری مختلف، هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت شود. اما به دلیل تغییرات مستمر و مداومی که در شرایط اقتصادی و اجتماعی صورت میگیرد، تغییر در اصول و روشهای حسابداری، و به علت پیچیدگی و حجم بالای معاملات تجاری بروز اشتباه در گزارشگری مالی، و در نتیجه تجدید ارائه صورتهای مالی منتشرشده اجتناب ناپذیر به نظر میرسد تجدید ارائه مسئله کم اهمیتی نیست و میتواند توانایی شرکت را در تأمین مالی خارجی با هزینه کم به تأخیر اندازد. ناتوانی در دسترسی به تأمین مالی خارجی با هزینه کم میتواند سرمایه گذارهای شرکت را محدود کند و باعث کاهش رشد شرکت، مخصوصاً رشد خارجی شود. برای این ادعا چندین استدلال وجود دارد؛ نخست اینکه تجدید ارائه، مورد اعتماد بودن گزارشگری مالی شرکت را با بی اطمینانی رو به رو میکند؛ زیرا تجدید ارائه سرمایه گذاران را از این امر آگاه میکند که آنها از اطلاعات نادرستی درباره ارزش شرکت استفاده میکرده اند. در نتیجه تجدید ارائه باعث میشود سرمایه گذاران، دیگر جنبه های عملیات و عملکرد گزارشگری شرکت را زیر سؤال ببرند. دوم اینکه، فرض میشود تجدید ارائه منجر به بازبینی اعتماد به جریانهای نقدی آینده شرکت شود. و لذا ریسک سود شرکت را تحت تاثیر قرار دهد.

#### ۴- مراجع

- [۱] استاندارد حسابرسی ۳۲۰، ۱۳۹۲، اهمیت در برنامه ریزی و اجرای عملیات حسابرسی.
- [۲] حساس یگانه، یحیی. صدیقی، روح اله. حسن زاده، فاطمه، ۱۳۹۶، رابطه کیفیت حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی با مدیریت سود و مدیریت جریان نقدی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم. شماره ۲۲.
- [۳] سلیمانی امیررف غلامرضا. خوئینی، مهین. جوانی قلندری، موسی، ۱۳۹۸، خودهمبستگی سود، نوسان سود و حق الزحمه حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی. دانش حسابرسی و حسابرسی مدیریت. سال هشتم. شماره ۳۲.
- [۴] شجاعی، نفیسه. ذوالفقاری، میثم. ذاکری، جواد، ۱۳۹۹، رابطه بین خودهمبستگی سود و کمیته حسابرسی: شواهدی از شرکت های خانوادگی. فصلنامه پژوهش های معاصر در علوم مدیریت و حسابداری. سال دوم. شماره ۷.
- [۵] مشایخ، شهناز. اعبادی احسن، تامیلا، ۱۳۹۴، نوسان پذیری سود و پیش بینی سود. پژوهش های حسابداری مالی. سال هفتم. شماره سوم. پیاپی (۲۵). صص ۷۴-۶۱.
- [۶] ملکیان، اسفندیار. احمدپور، احمد. رحمانی نصرآبادی، محمد. دریایی، عباسعلی، ۱۳۸۹، عوامل موثر بر دقت سود پیش بینی شده توسط شرکت ها شواهدی از: بازار بورس و اوراق بهادار تهران. بررسی های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۷. شماره ۶۱. صص ۳۸-۲۳.
- [۷] ناظمی، امین. درویش فراش، لیلا. اسلام زاده، مجید، ۱۳۹۴، تاثیر استانداردهای حسابداری تجدید نظر شده بر مدیریت سود و کیفیت سود. دانش حسابرسی. سال پانزدهم. شماره ۶۱.

سال دیگر حرکت می کند. در شرکت هایی که سطح با اهمیتی از خودهمبستگی وجود ندارد، سود دوره جاری از سود دوره قبل شکل نمی گیرد (امیری و همکاران، ۱۳۹۸). در همین راستا وجود مدیریت سود می تواند بسیار تاثیر گذار باشد. وجود اطلاعات مالی شفاف و قابل مقایسه یکی از ارکان مهم پاسخگویی و تصمیم گیریهای آگاهانه بوده و در رشد و توسعه اقتصادی اثرگذار است. اگرچه اطلاعات مالی از منابع مختلف قابل استخراج است اما در حال حاضر صورت های مالی هسته اولیه منابع اطلاعات مالی را تشکیل می دهد و حسابداران مسئول تهیه و ارائه صورت ها هستند. یکی از اهداف اساسی وضع استانداردهای حسابداری این است که استفاده کنندگان بتوانند با اتکا بر صورت های مالی تصمیمات نسبتاً مربوط و صحیحی اتخاذ کنند. پس نیاز حرفه حسابداری به آن شیوه از گزارشگری است که منافع تمام استفاده کنندگان بصورتی مطلوب رعایت شود. از سوی دیگر مدیران برای رسیدن به اهداف خاصی که منوطاً منافع عده ای خاص را تأمین می کند. ممکن است سود را طوری گزارش کنند که با هدف تأمین منافع عمومی استفاده کنندگان مغایرت داشته باشد. اصول پذیرفته شده و مبنای تعهدی حسابداری به مدیران اجازه می دهد که در گزارشگری مالی به منظور انتقال اطلاعات، تشخیص و قضاوت خود را اعمال کنند. اعمال قضاوت توسط مدیران و اختیارات آنان در فرایند گزارشگری مالی به «مدیریت سود» شهرت یافته است (ناظمی و همکاران، ۱۳۹۴). مدیریت سود عملی است که موجب می شود، سود گزارش شده، بیشتر منعکس کننده خواسته های مدیریت باشد تا عملکرد مالی بنیادی شرکت. هیلی (۱۹۹۹) دریافت که برای مدیران انتقال سود بین دوره ها از طریق تغییر رویه ها از تغییر اقلام تعهدی پر هزینه تر است. شرکت ها به ندرت رویه های حسابداری خود را سالانه تغییر می دهند. به نظر می رسد مدیران انعطاف پذیری بیشتری برای تغییر اقلام تعهدی دارند. آنها می توانند شناسایی فروش را تسریع کنند یا به تأخیر بی اندازند و مخارج تعمیرات را سرمایه ای یا هزینه کنند. بنابراین مدیریت می تواند از طریق اقلام تعهدی، سودهای گزارش شده را تعدیل کند.

#### ۴-۲- تجدید نظر در استانداردها

در سال ۱۳۸۹ و ۱۳۹۱ کمیته تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، اقدام به تدوین و یا تجدید نظر در برخی از استانداردهای حسابداری و حسابرسی به منظور هماهنگی بیشتر استانداردهای ملی با استانداردهای بینالمللی حسابداری نمود. از جمله این استانداردها که مورد تجدید نظر واقع شد استانداردهای حسابداری شماره ۱۶ و ۲۰ می باشد که در زیر معرفی شده است.

- ۱- استاندارد حسابداری شماره ۱۶: آثار تغییر در نرخ ارز (تجدید نظر شده در سال ۱۳۹۱).
- ۲- استاندارد حسابداری شماره ۲۰: حسابداری سرمایه گذاری در واحدهای تجاری وابسته (تجدید نظر شده در سال ۱۳۸۹).

#### ۴- نتیجه گیری

خودهمبستگی سود و نوسان سود از ویژگیهای مهم سود هستند که بر ریسک حسابرسی اثرگذارند. مفاهیم نظری گزارشگری مالی بیان میکند که

- [8] Bryan, D. B., & Mason, T. W. (2017). Executive tournament incentives and audit fees. *Advances in Accounting*, 37, 30-45.
- [9] Chang, A., Shiva, K. (2010). Earning Management and Earning Predictability, SSRN.com, working paper.
- [10] Healy, P. M. and J. M. Wahlen (1999). A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*, Vol. 13, No.4, pp. 365-383.
- [11] Jayaraman, s. (2008). Earning Volatility, Cash Flow Volatility and Informed Trading. *Journal of Accounting Research*, 46, 809- 851.