فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی/سال هفتم/ شماره ۲۷ /پاییز ۹٤/صفحات ۱٤٤- ۱۲۱

تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری

حمزه محمدی خشوئی *
سید عباس هاشمی **
هادی امیری ***

تاریخ دریافت: ۹۴/۰۲/۱۰ تاریخ پذیرش: ۹۴/۰۹/۲۳

چکیده

حسابرس به دلیل اجرای روش‌های خاص رسیدگی با توجه به عملیات اصلی هر شرکت علاوه بر قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری می‌تواند بر دیگر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری مؤثر باشد. این پژوهش درصدد بررسی رابطه سبک حسابرس با مربوط و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات حسابداری است. به این جهت سبک حسابرس به عنوان متغیر مستقل و مربوط و قابل‌مقایسه بودن اطلاعات حسابداری به عنوان متغیرهای وابسته تعیین شده است. داده‌های مورد نیاز از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران برای ۳۲۴۸ سال زوج شرکت طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ استخراج شده است. برای تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون چند متغیره با داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می‌دهد بین سبک حسابرس و ویژگی‌های مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری رابطه‌ای معنادار وجود دارد و بر این اساس حسابرس علاوه بر قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری می‌تواند بر مربوط و قابل مقایسه بودن این اطلاعات مؤثر باشد.

* دانشجوی دکترای حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد اصفهان، گروه حسابداری، اصفهان، ایران
Email; mohammadi.khosh@yahoo.com

** دانشیار حسابداری، دانشگاه اصفهان، گروه حسابداری، اصفهان، ایران (نویسنده مسئول)
Email; a.hashemi@ase.ui.ac.ir

*** استادیار اقتصاد، دانشگاه اصفهان، گروه اقتصاد، اصفهان، ایران
Email; h.amiri@ase.ui.ac.ir

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

واژه‌های کلیدی: سبک حسابرس، ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری، مربوط بودن، قابل مقایسه بودن.

۱. مقدمه

خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با محتوای اطلاعات حسابداری مربوط بودن[1] و قابل اتکا بودن[2] و خصوصیات کیفی اصلی مرتبط با ارائه اطلاعات حسابداری قابل مقایسه بودن[3] و قابل‌فهم بودن[4] است. در گزارشگری مالی، اطلاعاتی مربوط تلقی می‌شود که بر تصمیمات اقتصادی استفاده‌کنندگان در ارزیابی رویدادهای گذشته، حال یا آینده یا تأیید یا تصحیح ارزیابی‌های گذشته آن‌ها مؤثر واقع شود و اطلاعاتی قابل مقایسه است که استفاده‌کنندگان بتوانند واحد تجاری را طی زمان و جهت تشخیص روند تغییرات، آن را با گذشته واحد تجاری و سایر واحدهای تجاری مقایسه کنند (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳). بدین ترتیب جهت مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری ضرورت دارد اثرات معاملات و رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری باثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد که در این رابطه نقش حسابرس از طریق ارزیابی و ارائه رهنمود در خصوص نحوه بکارگیری اصول و استانداردهای حسابداری ضروری و تعیین‌کننده است.

بر اساس مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران هرگاه اطلاعات حسابداری مربوط و قابل اتکا نباشد مفید نخواهد بود و درصورتی که اطلاعات قابل مقایسه و قابل فهم نباشد مفید بودن آن دچار محدودیت خواهد بود (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳). در پژوهش‌های صورت گرفته در خصوص عوامل مؤثر بر مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری

1 Relevance

2 Reliability

3 Comparability

4 Understandability

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

اغلب بر نقش استانداردهای حسابداری تأکید شده است (بارث[1] و همکاران، ۲۰۱۲ و لنگ[2] و همکاران، ۲۰۱۰) اما با این وجود، استانداردهای حسابداری به‌تنهایی عامل تعیین‌کننده مربوط و قابل مقایسه بودن نتایج گزارشگری مالی نبوده (بال[3] و همکاران، ۲۰۰۳ و لوز[4] و همکاران، ۲۰۰۳) و حسابرسان نیز نقش مهمی را در این زمینه ایفا می‌نمایند.

مؤسسات حسابرسی معمولاً تفاوت‌های سازمان یافته‌ای در رویکرد حسابرسی و همچنین تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری با توجه به سبک حسابرسی[5] خود دارند (کوتاری[6] و همکاران، ۲۰۱۰) و در نتیجه وجود سبک حسابرس، مربوط و قابل مقایسه بودن بیشتری برای اطلاعات حسابداری در بین صاحبکارانی که از یک حسابرس استفاده نموده‌اند نسبت به صاحب‌کاران دو موسسه حسابرسی متفاوت وجود دارد (فرانسیس[7] و همکاران، ۲۰۱۴) و بنابراین می‌توان ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری شامل مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات را متأثر از سبک حسابرس دانست.

براین اساس و به واسطه اهمیت خدمات حسابرسی به عنوان یک نیاز ضروری در جامعه، به نظر می‌رسد پژوهش در زمینه نقش سبک حسابرس و تأثیر آن بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بتواند علاوه بر روشن نمودن جایگاه حسابرسی در ایجاد کیفیت و ارزش افزوده برای اطلاعات حسابداری گزارش شده، در تبیین و تعیین نحوه ایجاد کیفیت اطلاعات از طریق تدوین و بکارگیری دستورالعمل‌های حسابرسی[8] روشنگر مسیر ارائه خدمات در این حرفه باشد. براین اساس این پژوهش درصدد پاسخ به این سؤال است که آیا سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری تأثیر دارد؟

1 Barth
2 Lang
3 Ball
4 Leuz
5 Auditor Style
6 Kothari
7 Francis
8 Audit Manuals

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

۲. مبانی نظری

بر اساس مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳) و همچنین مبانی نظری گزارشگری مالی کشورهای مختلف از جمله آمریکا (هیئت استانداردهای حسابداری مالی[1]، ۱۹۸۰) از میان چهار ویژگی کیفی اطلاعات حسابداری، تنها ویژگی قابل‌فهم بودن است که به دلیل تفاوت در استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی و نیاز اطلاعاتی مختلف آن‌ها به میزان زیادی به فرض آگاهی این استفاده‌کنندگان در مورد فعالیت‌های تجاری و اقتصادی و نحوه عمل حسابداری، بستگی دارد و سه ویژگی کیفی مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری باید در محتوا و ارائه این اطلاعات توسط تهیه‌کنندگان صورت‌های مالی تأمین گردد.

علیرغم پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری از اوایل دهه ۱۹۷۰ میلادی، انجمن حسابداران آمریکا[2] (۱۹۷۳) به دلیل شرایط حاکم بر محیط گزارشگری مالی از میان سه ویژگی کیفی مربوط، قابل اتکا و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری فقط علت تقاضا برای خدمات حسابرسی را نیاز به ارزیابی قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری برای استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی می‌داند و معتقد است که حسابرس با پذیرش مسئولیت و ارائه خدمات اعتباربخشی، قابل اتکا بودن اطلاعات صورت‌های مالی را تأیید یا رد می‌نماید و برای استفاده‌کنندگان از این اطلاعات ایجاد ارزش می‌نماید. اما به واسطه تخصص و جایگاه حسابرس در جامعه و اقتصاد و همچنین ضرورت مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری، نقش حسابرس در تأمین این دو ویژگی کیفی نیز حائز اهمیت است.

طبق نظر هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۱۰) مربوط بودن اطلاعات حسابداری عبارت است از امکان بهبود تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی از طریق کمک در پیش بینی نتیجه رویدادهای گذشته، حال یا آینده و یا تأیید و تصحیح ارزیابی‌های گذشته و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری عبارت است از کیفیتی از اطلاعات که استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌های عملکرد مالی دو شرکت را تشخیص دهند. والاس[3] بر این عقیده است (۱۹۸۷) که اجرای حسابرسی ضمن اعمال نوعی کنترل در واحدهای اقتصادی می‌تواند منجر به افزایش مربوط بودن و قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی

1 Financial Accounting Standards Board (FASB)
2 American Accounting Association (AAA)
3 Wallace

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

شود و خدمات حسابرسی از طریق کشف اشتباه‌ها می‌تواند اعتمادپذیری و قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی را نیز افزایش دهد.

به نظر می‌رسد بر اساس تعریف هیئت استانداردهای حسابداری مالی (۲۰۱۰) و مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی ایران (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳) از مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات مبنی بر لزوم همخوانی و سازگاری در بکارگیری ضوابط و مقررات یکسان در دو شرکت متفاوت، شباهت ساختار سود گزارش شده این دو شرکت در صورت مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری آن‌ها افزایش یابد. به بیان دیگر به نظر می‌رسد که هر دو شرکتی که در یک سال مالی و صنعت یکسان باشند به شرط ثابت بودن سایر عوامل و به دلیل اثرگذاری عوامل اقتصادی یکسان، دارای ساختار اقلام تعهدی و سود یکسانی باشند (دی فرانکو[1] و همکاران، ۲۰۱۱)؛ اما با وجود این برداشت و به دلایلی از جمله اختلاف در تفسیر، بکارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری امکان دارد مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری این دو شرکت کاهش یابد.

بارث و همکاران (۲۰۱۲) به این نتیجه رسیده‌اند که گزارش‌های حسابداری حاصل تراکنش اجزای گوناگون سیستم گزارشگری مالی شامل استانداردهای حسابداری به همراه تفسیر، مشکلات و نحوه بکارگیری این استانداردها است که هر یک به‌نوبه خود بر مربوط و قابل مقایسه بودن این گزارش‌ها اثرگذار است. به‌علاوه کوتاری و همکاران (۲۰۱۰) نیز در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که هر یک از چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا[2] (4B) دارای مجموعه‌ای از دستورالعمل‌ها و مقررات داخلی مختص به خود با مفهوم سبک حسابرس هستند که این دستورالعمل‌ها نحوه بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی را به شیوه منحصر به فردی محدود و مشخص می‌نمایند. بر این اساس در دستورالعمل‌های حسابرسی از جمله دستورالعمل-های حسابرسی در ایران (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۰) حسب عملیات و صنعت اصلی شرکت اقدامات و کنترل‌های متفاوتی ضروری و رعایت می‌گردد و بنابراین این امکان وجود دارد به واسطه دستورالعمل‌های حسابرسی اختصاصی، هر یک از مؤسسات حسابرسی سبک حسابرسی متفاوتی را جهت ارائه خدمات حسابرسی و همچنین تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری داشته باشند و در نتیجه اطلاعات حسابداری حسابرسی شده با این رویکرد از مربوط و قابل مقایسه بودن بیشتری برخوردار باشد.

1 De Franco
2 Four Big Audit Firms of the World (Deloitte, PWC, EY & KPMG) – (4B)

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

با توجه به اهمیت مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری حسب مبانی اشاره شده، در این پژوهش تلاش می‌شود تا از طریق بررسی امکان اثرگذاری سبک حسابرس بر مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری، نقش سبک حسابرس به عنوانی دلیلی جهت تقاضا برای خدمات حسابرسی در بازار آزاد و فارغ الزامات قانونی در بکارگیری خدمات حسابرسی و به واسطه افزایش میزان مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری بررسی گردد. همچنین نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به روشن شدن نقش حسابرس به عنوان یک عامل محرک و ارتقادهنده کیفیت صورت‌های مالی و خدمات حسابرسی به واسطه امکان در ایجاد سبک حسابرس اثرگذار باشد.

۳. پیشینه پژوهش

۱،۳. پیشینه خارجی

فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهشی با عنوان "سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن صورت-های مالی"، ارتباط بین سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری درون صورت-های مالی در شرکت‌های آمریکایی برای سال‌های ۱۹۸۷ تا ۲۰۱۱ میلادی را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که بین سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری صورت‌های مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد که این قابل مقایسه بودن برای شرکت‌هایی که حسابرس آن‌ها یکی از چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا بوده به صورت معناداری بیشتر است.

دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) در پژوهشی با عنوان "مزایای قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی"، قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را از طریق میزان همبستگی سود هر دو شرکتی که در یک صنعت و یک سال مالی قرار دارند و توسط یک موسسه واحد حسابرسی شده‌اند بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل نشان می‌دهد که بررسی قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری از طریق همبستگی سود می‌تواند در مقایسه با شاخص‌های دیگر این ویژگی کیفی مانند همسانی اقلام تعهدی، محتوای اطلاعات بیشتری علاوه بر قابل مقایسه بودن برای اطلاعات حسابداری به همراه داشته باشد.

کوتاری و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهش با عنوان "کاربردهای اصول پذیرفته شده حسابداری از منظر تحلیل پژوهش‌های اثباتی حسابداری"، به این نتیجه رسیدند که هر یک از چهار موسسه بزرگ حسابرسی دنیا دارای مجموعه‌ای از مقررات داخلی مختص به خود هستند که این مقررات تحولی در بازار تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی با مفهوم سبک حسابرس ایجاد می‌نماید و

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

بر این اساس مؤسسات حسابرسی تفاوت‌های سازمان یافته‌ای در رویکرد حسابرسی خود و همچنین تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری حسب سبک حسابرسی خود دارند.

ولان[1] و مک‌نامارا[2] (۲۰۰۴) در پژوهشی با عنوان "اثر مدیریت سود بر مربوط بودن اطلاعات صورت‌های مالی" تأثیر مدیریت سود شامل اقلام تعهدی در سه سطح کل، کوتاه‌مدت و بلندمدت را بر مربوط بودن ارزش دفتری و سود خالص بررسی نموده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که مدیریت سود بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری اثرگذار است و مدیریت سود از طریق اقلام تعهدی بلندمدت تأثیر بیشتری نسبت به اقلام تعهدی کوتاه‌مدت بر مربوط بودن ارزش دفتری و سود خالص دارد.

۲,۳. پیشینه داخلی

احمدپور و هادیان (۱۳۹۴) در پژوهشی با عنوان "بررسی تغییرات مربوط بودن اطلاعات حسابداری" میزان تغییرات مربوط بودن اطلاعات حسابداری و عوامل مؤثر بر آن بررسی را نموده‌اند. نتایج پژوهش حاکی است که مربوط بودن اطلاعات ترازنامه پس از تدوین اولین استانداردهای حسابداری، روند رو به رشدی را در پیش گرفته است و بین مربوط بودن و اندازه شرکت رابطه معکوس و معنادار، بین مربوط بودن و رشد شرکت رابطه مستقیم و معنادار و بین مربوط بودن و بدهی شرکت رابطه معکوس و معنادار وجود دارد.

هاشمی و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر انعکاس به موقع اطلاعات در قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر انعکاس به موقع اطلاعات در قیمت سهام را بررسی نموده‌اند. نتایج حاصل از این پژوهش نشان داد که بین کیفیت اقلام تعهدی و هموارسازی سود با انعکاس به موقع اطلاعات در قیمت سهام شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. همچنین شواهد این پژوهش حاکی از آن است که بین اندازه شرکت و نظام راهبری شرکتی با انعکاس به موقع در قیمت سهام به ترتیب رابطه مثبت و منفی وجود دارد.

ولی‌پور و همکاران (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان "بررسی تأثیر سطح افشای اختیاری بر مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تأثیر سطح افشای اختیاری بر مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری به خصوص سود را بررسی نموده‌اند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که سود هر سهم و ارزش دفتری هر سهم از عوامل

1 Whelan
2 McNamara

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

مؤثر در ارزش‌گذاری شرکت‌های موجود در بورس اوراق بهادار تهران هستند و براین اساس با افزایش سطح افشای اختیاری مربوط بودن و محتوای اطلاعاتی ارزش دفتری هر سهم افزایش یافته است و در مقابل محتوای اطلاعاتی سود در مدل بازده هر سهم در تمام سطوح افشای اختیاری اطلاعات یکسان بوده است.

دستگیر و غنی زاده (۱۳۹۲) در پژوهشی با عنوان "تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران" تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر میزان سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نموده‌اند. نتایج این پژوهش حاکی از آن است که بین اقلام تعهدی و سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و با افزایش اقلام تعهدی (یا کاهش کیفیت سود)، سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت افزایش یافته است.

عرب مازار یزدی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهشی با عنوان "سبک‌شناختی حسابرس، حجم اطلاعات و کیفیت اظهارنظر نسبت به تداوم فعالیت" تأثیر سبک‌شناختی حسابرسان و حجم اطلاعات را بر کیفیت اظهارنظر آن‌ها در مورد تداوم فعالیت بررسی نموده‌اند. یافته‌های این پژوهش حاکی از آن است که حسابرسان انتزاعی نسبت به حسابرسان عینی با پردازش اطلاعات بیشتری اشباع می‌شوند و اظهارنظرهای صحیح‌تری دارند.

۴. فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴؛ کوتاری و دیگران، ۲۰۱۰) و همچنین به دلیل امکان اعمال مدیریت بر اطلاعات حسابداری توسط شرکت، انتظار می‌رود که حسابرسان به دلیل سبک حسابرسی منحصربه‌فرد خود، هر یک به شیوه‌ای بر بکارگیری و تفسیر اصول و استانداردهای حسابداری نظارت نمایند و بنابراین با ارائه خدمات کیفی حسابرسی ویژگی‌های کیفی مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری را ارتقا دهند. به عبارت دیگر با توجه به وجود دستورالعمل‌های حسابرسی مشخص در هر موسسه حسابرسی که نحوه بکارگیری و تفسیر اصول و استانداردهای حسابداری را محدود و مشخص می‌نماید (بارث و دیگران، ۲۰۱۲) انتظار می‌رود سبک حسابرس در قالب شیوه حسابرسی منحصر به فرد هر موسسه حسابرسی با مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری در ارتباط باشد.

از سوی دیگر طبق پژوهش‌های پیشین، جهت بررسی مربوط بودن اطلاعات حسابداری از تأثیر ارزش دفتری و سود خالص به عنوان اطلاعات حسابداری بر ارزش بازار طبق مدل

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

اولسون[1] (۱۹۹۵) و جهت بررسی قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری نیز از اقلام تعهدی و همبستگی سود حسابداری (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴) استفاده شده است. براین اساس با در نظر گرفتن هدف اصلی پژوهش که بررسی تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری است جهت بررسی تأثیر سبک حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری فرضیه‌های اول و دوم پژوهش و جهت بررسی تأثیر سبک حسابرس بر قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری فرضیه‌های سوم و چهارم پژوهش به شرح زیر تبیین شده‌اند:

فرضیه اول: بین سبک حسابرس و مربوط بودن ارزش دفتری رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین سبک حسابرس و مربوط بودن سود خالص رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه چهارم: بین سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن سود عملیاتی رابطه معناداری وجود دارد.

با توجه به فرضیه‌های فوق، شیوه انجام پژوهش و علت و نحوه محاسبه متغیرهای مورد استفاده در قالب مدل‌های آماری در ادامه تشریح می‌گردد.

۵. روش‌شناسی پژوهش

بر اساس هدف اصلی پژوهش که بررسی تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری است این پژوهش در حیطه پژوهش‌های کاربردی و بر اساس ماهیت و روش پژوهش نیز در زمره پژوهش‌های همبستگی قرار می‌گیرد. در این بخش ابتدا مدل‌ها و متغیرهای پژوهش ارائه می‌شود سپس جامعه آماری، شیوه‌های جمع‌آوری اطلاعات و روش‌های آماری مورد استفاده تشریح می‌گردد.

۱،۵. مدل‌ها و متغیرهای پژوهش

در این پژوهش برای بررسی تأثیر سبک حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری از مدل اولسون (۱۹۹۵) و برای بررسی تأثیر سبک حسابرس بر قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری از دو مدل قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی (جوز[2] و لنگ، ۱۹۹۴؛ لند[3] و لنگ، ۲۰۰۲) و قابل مقایسه بودن سود عملیاتی (دی فرانکو و همکاران، ۲۰۱۱؛ بارث و همکاران، ۲۰۱۲) استفاده

1 Ohlson
2 Joos
3 Land

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

شـده اسـت که در ادامه پس از تشـریح متغیر سـبک حسـابرس هر یک از مدل‌ها و متغیرهای مربوطه ارائه می‌شود.

۱،۱،۵. سبک حسابرس

متغیر مستقل پژوهش سبک حسابرس (AS_{ijt}) است که یک متغیر ساختگی می‌باشد و بدین شیوه محاسبه شده است که اگر حسابرس هر زوج شرکت در یک سال مالی و صنعت یکسان باشد این متغیر برابر با یک و در غیر این صورت برابر با صفر است. فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴) بر این عقیده‌اند که در نتیجه وجود سبک حسابرس اساساً میزان قابل مقایسه بودن بیشتری در شرکت‌های با حسابرس واحد نسبت به صاحبکاران با دو حسابرس متفاوت وجود دارد. به عبارت دیگر حسابرسان با توجه به سبک خود که نتیجه دستورالعمل‌های حسابرسی اختصاصی و منحصربه‌فرد آن‌ها است بکارگیری اصول و استانداردهای حسابداری را محدود نموده و تلاش می‌نمایند تا به‌گونه‌ای هدفمند ضوابطی یکسانی را اعمال نمایند که در نتیجه آن علاوه بر قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری، این امکان وجود دارد که مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری نیز افزایش یابد. به واسطه نتایج پژوهش‌های پیشین (کوتاری و همکاران، ۲۰۱۰؛ فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴) و وجود دستورالعمل‌های حسابرسی (کمیته فنی سازمان حسابرسی، ۱۳۷۰) در ایران و با توجه به فرضیه‌های پژوهش انتظار می‌رود سبک حسابرس بر مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری اثرگذار باشد.

۲،۱،۵. مربوط بودن اطلاعات حسابداری

بر اساس پژوهش‌های پیشین برای اندازه‌گیری مربوط بودن اطلاعات حسابداری دو شیوه بکار گرفته می شود. در شیوه اول که مبتنی بر مدل اولسون (۱۹۹۵) است از اطلاعات حسابداری مانند ارزش دفتری و سود خالص برای توضیح ارزش بازار استفاده می‌شود. براین اساس افزایش یا کاهش در مربوط بودن اطلاعات حسابداری طبق توان تبیین اطلاعات حسابداری اندازه‌گیری می‌شـود (فرانسـیس و شـیپر[1]، ۱۹۹۹ و سـامی[2] و ژو[3]، ۲۰۰۴). در شـیوه دوم از اطلاعات حسابداری جهت پیش بینی بازده غیرعادی استفاده می‌شود و مربوط بودن اطلاعات حسابداری

1 Schipper
2 Sami
3 Zhou

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

مبتنی بر میزان توان پیش بینی این اطلاعات ا ست (اویو[1] و پنمان[2]، ۱۹۸۹؛ هریس[3] و اول سون ۱۹۹۰). مدل مورد استفاده در این پژوهش مدل اولسون (۱۹۹۵) است که برای ارزیابی مربوط بودن اطلاعات حسابداری در پژوهش‌های مختلفی آزمون و بسط داده شده است (برگستلر[4] و دایچو[5]، ۱۹۹۷؛ کولینز[6] و همکاران، ۱۹۹۷؛ بارث و همکاران، ۲۰۰۱؛ اسکات[7]، ۲۰۱۴). بر اساس مدل اولسون (۱۹۹۵) به شرح رابطه (۱) ارزش بازار تابعی از ارزش دفتری و سود خالص است.

رابطه (۱):

$$MV_{it} = a_0 + a_1 BV_{it} + a_2 E_{it} + e_{it}$$

در رابطه فوق (MV_{it}) ارزش بازار و (BV_{it}) ارزش دفتری سرمایه در پایان سال مالی، (E_{it}) سود خالص و ضرایب a_1 و a_2 به ترتیب نشان‌دهنده مربوط بودن اطلاعات ارزش دفتری و سود خالص است. طبق فرضیه‌های اول و دوم پژوهش انتظار می‌رود مربوط بودن اطلاعات حسابداری هر شرکت، به ترتیب شامل ارزش دفتری و سود خالص، به دلیل استفاده از یک موسسه حسابرسی تحت تأثیر سبک حسابرس (AS_{ijt}) قرار گرفته و افزایش یابد. براین اساس برمبنای مدل اولسون (۱۹۹۵) به شرح رابطه (۱) جهت آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش از رابطه (۲) استفاده شده است.

رابطه (۲):

$$dMV_{ijt} = a_0 + a_1 dBV_{ijt} + a_2 dE_{ijt} + a_3 AS_{ijt}.dBV_{ijt} + a_4 AS_{ijt}.dE_{ijt} + e_{ijt}$$

در رابطه فوق تأثیر سبک حسابرس (AS_{ijt}) بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری شامل ارزش دفتری (dBV_{ijt}) و سود خالص (dE_{ijt}) در هر زوج شرکت به ترتیب در قالب ضرایب a_3 و a_4 بررسی شده است. به عبارت روشن‌تر طبق رابطه (۲) در صورت معنادار بودن تأثیر سبک حسابرس بر ارزش دفتری و سود خالص ضرایب a_3 و a_4 به ترتیب با ضرایب a_1 و a_2 جمع شده و مربوط اطلاعات حسابداری تحت تأثیر سبک حسابرس قرار می‌گیرد. به علاوه با توجه به

1 Ou
2 Penman
3 Harris
4 Burgstahler
5 Dichev
6 Collins
7 Scott

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

پژوهش‌های پیشین (برگستلر و دایچو، ۱۹۹۷؛ کولینز و همکاران، ۱۹۹۷؛ بارث و همکاران، ۲۰۰۱؛ اسکات، ۲۰۱۴؛ احمدپور و هادیان، ۱۳۹۴) که مدل پایه اولسون (۱۹۹۵) طبق هدف اصلی پژوهش بسط داده شده است، در این پژوهش نیز به دلیل نحوه محاسبه متغیر سبک حسابرس (AS_{ijt}) به شرح قسمت مربوطه که یک متغیر ساختگی است و برای هر زوج شرکت محاسبه می شود (فرانسیس و دیگران، ۲۰۱۴؛ کوتاری و دیگران، ۲۰۱۰) ارزش دفتری و سود خالص نیز به صورت تفاضل اطلاعات مربوطه در هر زوج شرکت i و j محاسبه شده است.

۳،۱،۵. قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری

در نتیجه وجود سبک حسابرس، بین سود و اقلام تعهدی گزارش شده دو صاحبکار یک موسسه حسابرسی همبستگی و میزان قابل مقایسه بودن بیشتری برای اطلاعات حسابداری نسبت به صاحبکاران با دو موسسه حسابرسی متفاوت وجود دارد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴؛ کوتاری و همکاران، ۲۰۱۰). بر اساس پژوهش‌های پیشین از دو مدل جهت بررسی قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری استفاده شده است که در ادامه هر یک به تفکیک تشریح می‌شود.

۱،۳،۱،۵. قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی حسابداری

قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی حسابداری (dTA_{ijt}) مبین میزان نزدیکی ساختار اقلام تعهدی شرکت‌هایی است که در یک دوره مالی توسط یک حسابرس حسابرسی شده‌اند (کوتاری و همکاران، ۲۰۱۰؛ جوز و لنگ، ۱۹۹۴). در این پژوهش اقلام تعهدی را به عنوان اولین جزئی از سود که بیشترین امکان مداخله و بکارگیری اختیارات موجود در آن وجود دارد و از این طریق حسابرسان امکان اثرگذاری مستقیم بر قابل مقایسه بودن را دارد آزمون شده است. قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی حسابداری به شرح رابطه (۳) محاسبه شده است:

رابطه (۳):

$$dTA_{ijt} = |TA_{it} - TA_{jt}|$$

در رابطه فوق dTA_{ijt} برابر است با قدر مطلق تفاضل اقلام تعهدی شرکت‌های i و j که در یک دوره مالی حسابرسی شده‌اند. جهت محاسبه اقلام تعهدی کل (TA_{it}) نیز از مدل جونز[1] (۱۹۹۱) به شرح رابطه (۴) استفاده شده است. اقلام تعهدی کل همچنین حاصل جمع اقلام تعهدی عادی[2] (NA_{it}) و اقلام تعهدی اختیاری[3] (DA_{it}) به شرح رابطه (۵) است.

1 Jones
2 Normal Accruals (Non Discretionary Accruals)
3 Discretionary Accruals (Abnormal Accruals)

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

رابطه (۴):

$$TA_{it} = \frac{OE_{it} - CFO_{it}}{TAss_{it-1}}$$

رابطه (۵):

$$TA_{it} = NA_{it} + DA_{it}$$

در رابطه (۴) OE_{it} سود عملیاتی، CFO_{it} خالص جریان نقد عملیاتی و $TAss_{it-1}$ کل دارایی‌های ابتدای دوره را نشان می‌دهند. اقلام تعهدی عادی اقلامی هستند که مدیریت امکان کنترل آن‌ها را ندارد و در مقابل اقلام تعهدی اختیاری اقلامی هستند که مدیریت امکان کنترل آن‌ها را دارد (جونز، ۱۹۹۱). بر اساس فرضیه سوم انتظار می‌رود ساختار اقلام تعهدی در دو شرکت که توسط یک موسسه حسابرسی می شوند قابلیت مقایسه بیشتری داشته باشند، بنابراین انتظار می‌رود تفاضل اقلام تعهدی کل و تفاضل اقلام تعهدی عادی و اختیاری بسیار اندک باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴). به همین دلیل در این پژوهش از قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی (NA_{ijt}) و قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اختیاری (DA_{ijt}) نیز به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است. جهت آزمون رابطه میان سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی حسابداری حسب فرضیه سوم پژوهش از رابطه (۶) استفاده شده است.

رابطه (۶):

$$dTA_{ijt} = a_0 + a_1 AS_{ijt} + a_n\, CntrlVar_{nijt} + e_{ijt}$$

در رابطه فوق (dTA_{ijt}) قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی کل و ($CntrlVar_{nijt}$) معرف متغیرهای کنترلی است. به دلیل تشابه متغیرهای کنترلی در مدل‌های مرتبط با فرضیه سوم و فرضیه چهارم به ترتیب حسب روابط (۶) و (۸) و همچنین ضرورت کنترل سایر عوامل در بررسی نقش سبک حسابرس در قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری، پس از ارائه مدل مرتبط با فرضیه چهارم، متغیرهای کنترلی در بخشی مجزا ارائه و تشریح می‌گردد.

۲،۳،۱،۵. قابل مقایسه بودن سود عملیاتی

دومین متغیر جهت آزمون قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری قابل مقایسه بودن سود عملیاتی (r^2OE_{ijt}) می‌باشد که مبین میزان نزدیکی سود عملیاتی شرکت‌هایی است که در یک دوره مالی و توسط یک حسابرس، حسابرسی شده‌اند. بر اساس پژوهش‌های پیشین (فرانسیس

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

و همکاران، ۲۰۱۴؛ بارث و همکاران، ۲۰۱۲؛ دی فرانکو و همکاران، ۲۰۱۱) که سبک حسابرس توانسته موجب افزایش همگرایی در سود حسابداری گردد، انتظار می‌رود در پژوهش حاضر نیز سبک حسابرس بتواند منجر به همگرایی در قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری در قالب قابل مقایسه بودن سود عملیاتی شود. جهت محاسبه قابل مقایسه بودن سود عملیاتی از ضریب تعیین سود عملیاتی چهار ساله (t-1 تا t-4) هر زوج شرکت به شرح رابطه (۷) استفاده شده است.

رابطه (۷):

$$OE_{it} = a_{0ij} + a_{1ij}\, OE_{jt} + e_{ijt}$$

در رابطه فوق OE_{it} و OE_{jt} به ترتیب سود عملیاتی سالانه شرکت i و j است. در این پژوهش از قابل مقایسه بودن جریان نقدی دو شرکت (r^2CFO_{ijt}) و قابل مقایسه بودن سود خالص دو شرکت (r^2E_{ijt}) نیز جهت تعدیل سایر عوامل مداخله‌گر و به عنوان متغیر کنترلی استفاده شده است. جهت آزمون رابطه میان سبک حسابرس و قابل مقایسه بودن سود عملیاتی حسب فرضیه چهارم پژوهش از رابطه (۸) استفاده شده است.

رابطه (۸):

$$r^2OE_{ijt} = a_0 + a_1 AS_{ijt} + a_n\, CntrlVar_{nijt} + e_{ijt}$$

در رابطه فوق (r^2OE_{ijt}) قابل مقایسه بودن سود عملیاتی و ($CntrlVar_{nijt}$) معرف متغیرهای کنترلی است که در ادامه این متغیرهای کنترلی تشریح می‌گردد.

۴،۱،۵. متغیرهای کنترلی

همان‌طور که در تشریح مربوط بودن اطلاعات حسابداری ذکر شد از دو متغیر مربوط بودن ارزش دفتری (dBV_{ijt}) و مربوط بودن سود خالص (dE_{ijt}) به عنوان متغیر کنترلی جهت بررسی مربوط بودن اطلاعات حسابداری در تعیین ارزش بازار طبق رابطه (۲) و برای بررسی نحوه اثرگذاری سبک حسابرس بر مربوط بودن این اطلاعات استفاده شده است. در آزمون اثرگذاری سبک حسابرس بر قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری طبق فرضیه‌های سوم و چهارم نیز از چهار متغیر قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی (dNA_{ijt})، قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اختیاری (dDA_{ijt})، قابل مقایسه بودن جریان نقدی (r^2CFO_{ijt}) و قابل مقایسه بودن سود خالص (r^2E_{ijt}) هر دو شرکت به عنوان متغیر کنترلی، جهت بررسی قابل مقایسه

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

بودن اطلاعات حسابداری طبق روابط (۶) و (۸) و همچنین کنترل سایر عوامل استفاده شده است.

جهت محاسبه قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی (dNA_{ijt}) و قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اختیاری (dDA_{ijt}) از رابطه (۳) و به ترتیب با جایگزینی اقلام تعهدی عادی و اقلام تعهدی اختیاری به جای اقلام تعهدی کل شرکت‌های i و j استفاده شده است. برای محاسبه قابل مقایسه بودن جریان نقدی دو شرکت (r^2CFO_{ijt}) و قابل مقایسه بودن سود خالص دو شرکت (r^2E_{ijt}) نیز از ضریب تعیین حاصل از رابطه (۷) به ترتیب با جایگزینی جریان نقد عملیاتی و سود خالص به جای سود عملیاتی شرکت‌های i و j استفاده شده است.

۲,۵. جامعه آماری و شیوه جمع‌آوری اطلاعات

برای جمع‌آوری اطلاعات مورد نیاز جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش اسناد کاوی و همچنین صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته و افشا شده توسط سازمان بورس اوراق بهادار برای دوره ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ و برای نمونه‌گیری از روش حذف سامانمند استفاده شده است. به این منظور شرکت‌هایی که دارای ویژگی‌های زیر باشند به عنوان نمونه در نظر گرفته شده‌اند. این شرایط عبارتند از:

۱) پایان سال مالی آن‌ها منطبق با پایان اسفندماه هرسال باشد.
۲) داده‌های مورد نیاز دوره مطالعه پژوهش را در صورت‌های مالی افشا نموده باشند.
۳) فعالیت اصلی شرکت جز واسطه‌گری‌های مالی (سرمایه‌گذاری، بانک، واسپاری و بیمه) نباشد.
٤) قبل از سال مالی ۱۳۸۱ در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشند.

به دلیل نحوه محاسبه متغیر سبک حسابرس لازم است در هر نمونه یک زوج شرکت وجود داشته باشد که با توجه به جامعه آماری پژوهش و محدودیت‌های موجود حجم نمونه پس از انجام مطالعه اولیه و با استفاده از روش حذف سامانمند از ترکیب ۲۹ شرکت، متشکل از ۴۰۶ زوج شرکت گردید که برای دوره ۸ ساله معادل ۳۲۴۸ سال زوج شرکت تعیین شده است. البته جهت محاسبه متغیرهای پژوهش لازم بود داده‌های ۱۶۲۴ سال زوج شرکت دیگر برای دوره ۴ ساله ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۴ نیز استخراج و استفاده شود.

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

۳،۵. روش‌های آماری

به دلیل بکارگیری مجموعه‌ای از داده‌های ترکیبی[1] در این پژوهش و جهت تعیین شیوه تجزیه و تحلیل مناسب از میان دو روش داده‌های تلفیقی[2] و داده‌های تابلویی[3] از آزمون F لیمر[4] استفاده شده است. در صورتی که بر مبنای نتایج حاصل از آزمون F لیمر ضرورت یافت از روش داده‌های تابلویی استفاده شود، برای تعیین این موضوع که اثرات عرض از مبدأ به صورت ثابت است یا اینکه در ساختار داده‌ها به صورت تصادفی عمل می‌کند نیز آزمون هاسمن[5] انجام می‌شود. به علاوه به دلیل امکان بروز مشکل ناهمسانی واریانس از روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته[6] استفاده می‌شود. بر اساس نتایج آزمون‌های فوق روش رگرسیون مناسب تعیین و فرضیه‌های پژوهش از طریق آماره F و آماره t به ترتیب برای بررسی معناداری هر مدل و هر متغیر مستقل حسب سطح معناداری مربوطه با استفاده از نرم‌افزارهای EViews و Stata آزمون و نتایج حاصل تجزیه و تحلیل شده است.

۶. یافته‌های پژوهش

در این بخش ابتدا نتایج حاصل از آزمون‌های F لیمر و هاسمن برای مدل‌های مرتبط با فرضیه‌های پژوهش به شرح جدول (۱) ارائه شده است. سپس با توجه به هریک از فرضیه‌های پژوهش نتایج حاصل به ترتیب و تفکیک جداول (۲) تا (۴) ارائه می‌گردد.

جدول (۱): نتایج آزمون تعیین نوع داده‌های ترکیبی و ناهمسانی واریانس

فرضیه	آزمون F لیمر			آزمون هاسمن		آزمون ناهمسانی واریانس	
	آماره	احتمال	نتیجه	آماره	احتمال	نتیجه	آماره	احتمال
اول و دوم	٤/۰۲۷	۰/۰۰۰	تابلویی	۲۸۷/۷۵۰	۰/۰۰۰	اثرات ثابت	٦٤۳۱۱/۰٦	۰/۰۰۰
سوم	۲/٦۲٦	۰/۰۰۰	تابلویی	۸۳/۷۱۷	۰/۰۰۰	اثرات ثابت	۳٤۳۳۸/۳٦	۰/۰۰۰
چهارم	۲/٤۲٤	۰/۰۰۰	تابلویی	۱۵/۳۹٦	۰/۰۰۹	اثرات ثابت	٤۱٦۷/۵٤	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

با توجه به نتایج حا صل از آزمون‌های F لیمر و ها سمن به شرح جدول (۱) برای هر چهار فرضیه از روش تابلویی با اثرات ثابت استفاده شده است. همچنین نتایج آزمون ناهمسانی

1 Mixed Data
2 Pooled Data
3 Panel Data
4 F-Limer Test
5 Hausman Test
6 Gegeralized Least Squares Regression

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

واریانس نشان می‌دهد که برای مدل‌های هر چهار فرضیه مقدار احتمال کمتر از ۰/۰۵ است و براین اساس در هر چهار فرضیه مشکل ناهمسانی واریانس وجود دارد که برای حل این مشکل از روش رگرسیون حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده شده است.

۱،۶. نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم

بر اساس فرضیه‌های اول و دوم این انتظار وجود داشت که سبک حسابرس بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری اثرگذار باشد. نتایج آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش به شرح جدول (۲) نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F معادل ۲۰/۳۱۹ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش[1] معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۷۵ درصد از تغییرات ارزش بازار را تعیین می‌کنند. همچنین این نتایج نشان می‌دهد ارزش دفتری با آماره t برابر با ۲/۹۴۱ و مقدار احتمال ۰/۰۰۳ و سود خالص با آماره t برابر با ۲۲/۲۷۷ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و اطلاعات مربوطی را در مورد ارزش بازار ارائه می‌کنند و براین اساس امکان بررسی اثرگذاری سبک حسابرس بر مربوط بودن ارزش دفتری و سود خالص وجود دارد.

جدول (۲): یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های اول و دوم پژوهش

$$dMV_{ijt} = a_0 + a_1\, dBV_{ijt} + a_2\, dE_{ijt} + a_3\, AS_{ijt}.dBV_{ijt} + a_4\, AS_{ijt}.dE_{ijt} + e_{ijt}$$

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدأ (C)	۱۵/۰۰۸	۰/۵۷۷	۲۶/۰۳۲	۰/۰۰۰
مربوط بودن ارزش دفتری (dBV_{ijt})	۰/۰۴۱	۰/۰۱۴	۲/۹۴۱	۰/۰۰۳
مربوط بودن سود خالص (dE_{ijt})	۰/۴۱۲	۰/۰۱۸	۲۲/۲۷۷	۰/۰۰۰
سبک حسابرس و مربوط بودن ارزش دفتری ($AS_{ijt}.dBV_{ijt}$)	۰/۲۴۸	۰/۱۲۵	۱/۹۸۱	۰/۰۴۸
سبک حسابرس و مربوط بودن سود خالص ($AS_{ijt}.dE_{ijt}$)	-۰/۲۴۸	۰/۱۲۹	-۱/۹۲۷	۰/۰۵۴
ضریب تعیین	**ضریب تعیین تعدیل‌شده**	**آماره دوربین واتسون**	**آماره F**	**احتمال**
٪۷۴/۵	٪۷۰/۹	۲/۰۸۴	۲۰/۳۱۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

طبق فرضیه اول پژوهش این امکان وجود داشت که سبک حسابرس بر مربوط بودن ارزش دفتری اثرگذار باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد که تأثیر سبک حسابرس بر مربوط بودن ارزش دفتری با آماره t برابر با ۱/۹۸۱ و مقدار احتمال ۰/۰۴۸ در سطح مورد پذیرش معنادار و مثبت است و براین اساس سبک حسابرس به دلیل ضریب مثبت ۰/۲۴۸ موجب افزایش مربوط بودن ارزش دفتری که دارای ضریب مثبت ۰/۰۴۱ است شده و بنابراین سبک حسابرس می‌تواند مربوط بودن اطلاعات حسابداری را افزایش دهد.

---

۱ در این پژوهش سطح معناداری برای کلیه آزمون‌های آماری ۵٪ درنظر گرفته شده است.

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

بر ا ساس فر ضیه دوم پژوهش به نظر می‌ر سید که سبک ح سابرس بر مربوط بودن سود خالص اثرگذار باشد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان می‌دهد که تأثیر سبک حسابرس بر مربوط بودن ســود خالص با آماره t برابر با ۱/۹۲۷- و مقدار احتمال ۰/۰۵۴ در ســطح مورد پذیرش معنادار نیست و بنابراین سبک حسابرس نمی‌تواند بر مربوط بودن اطلاعات حسابداری از طریق سود خالص اثرگذار باشد.

۲,۶. نتایج آزمون فرضیه سوم

طبق فر ضیه سوم انتظار می‌رفت سبک ح سابرس بر قابل مقای سه بودن اقلام تعهدی اثرگذار باشد. نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش به شرح جدول (۳) نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F معادل ۱۱/۳۶۹ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در ســطح مورد پذیرش معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۶۲ درصد از تغییرات قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی را تعیین می‌کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم نشان می‌دهد که تأثیر سبک حسابرس بر متغیر وابسته با آماره t برابر با ۳/۰۱۰- و مقدار احتمال ۰/۰۰۳ در ســطح مورد پذیرش معنادار بوده و بنابراین این متغیر می‌تواند بر قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اثرگذار باشد.

جدول ۳: یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه سوم پژوهش

$$dTA_{ijt} = a_0 + a_1AS_{ijt} + a_2dNA_{ijt} + a_3dDA_{ijt} + a_4r^2CFO_{ijt} + a_5r^2E_{ijt} + e_{ijt}$$

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدأ (C)	۰/۰۹۵	۰/۰۰٤	۲۵/۲۰۰	۰/۰۰۰
سبک حسابرس (AS_{ijt})	-۰/۰٤٦	۰/۰۱۵	-۳/۰۱۰	۰/۰۰۳
قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی (dNA_{ijt})	-۰/٤٤۰	۰/۰۱۱	-۳۸/۳۱٤	۰/۰۰۰
قابل مقایسه بودن تعهدی اختیاری (dDA_{ijt})	۰/۵۰۷	۰/۰۱۰	۵۰/۰۸۰	۰/۰۰۰
قابل مقایسه بودن جریان نقدی (r^2CFO_{ijt})	۰/۰۱٤	۰/۰۰۵	۲/۸۰۷	۰/۰۰۵
قابل مقایسه بودن سود خالص (r^2E_{ijt})	۰/۰۰۹	۰/۰۰۵	۱/۷۹۵	۰/۰۷۳
ضریب تعیین	**ضریب تعیین تعدیل‌شده**	**آماره دوربین واتسون**	**آماره F**	**احتمال**
٪۶۲/۲	٪۵۶/۷	۲/۰۶۳	۱۱/۳۶۹	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اســاس جدول (۳) و در ســطح معناداری مورد پذیرش، متغیرهای کنترلی قابل مقایســه بودن اقلام تعهدی عادی با آماره t برابر با ۳۸/۳۱۴- و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ و قابل مقایســه بودن اقلام تعهدی اختیاری با آماره t برابر با ۵۰/۰۸۰ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ و قابل مقایســه بودن جریان نقدی با آماره t برابر با ۲/۸۰۷ و مقدار احتمال ۰/۰۰۵ بر قابل مقایســه بودن اقلام

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

تعهدی اثرگذار هستند اما متغیر کنترلی قابل مقایسه بودن سود خالص با آماره t برابر با ۱/۷۹۵ و مقدار احتمال ۰/۰۷۳ بر قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اثرگذار نیست.

۳,۶. نتایج آزمون فرضیه چهارم

بر اساس فرضیه چهارم این امکان وجود داشت که سبک حسابرس بر قابل مقایسه بودن سود عملیاتی اثرگذار باشد. نتایج آزمون این فرضیه به شرح جدول (۴) نشان می‌دهد که کل مدل با آماره F معادل ۱۵/۴۶۱ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و متغیرهای مستقل در حدود ۷۶ درصد از تغییرات قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی را تعیین می‌کنند. نتایج حاصل از آزمون فرضیه چهارم نشان می‌دهد که تأثیر سبک حسابرس بر متغیر وابسته با آماره t برابر با ۲/۶۱۰ و مقدار احتمال ۰/۰۰۹ در سطح مورد پذیرش معنادار بوده و بنابراین این متغیر می‌تواند بر قابل مقایسه بودن سود عملیاتی اثرگذار باشد.

جدول (٤): یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه چهارم پژوهش

$$r^2OE_{ijt} = a_0 + a_1AS_{ijt} + a_2dNA_{ijt} + a_3dDA_{ijt} + a_4r^2CFO_{ijt} + a_5r^2E_{ijt} + e_{ijt}$$

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آماره t	احتمال
عرض از مبدأ (C)	۰/۲۲۹	۰/۰۱۰	۲۱/۹٦۱	۰/۰۰۰
سبک حسابرس (AS_{ijt})	۰/۱۱۱	۰/۰٤۳	۲/٦۱۰	۰/۰۰۹
قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی (dNA_{ijt})	-۰/۰۲۹	۰/۰۲٦	-۱/۱۱۸	۰/۲٦٤
قابل مقایسه بودن تعهدی اختیاری (dDA_{ijt})	۰/۰۵۰	۰/۰۲۱	۲/۳۷۷	۰/۰۱۸
قابل مقایسه بودن جریان نقدی (r^2CFO_{ijt})	۰/۰۲٤	۰/۰۱۳	۱/۷۷٤	۰/۰۷٦
قابل مقایسه بودن سود خالص (r^2E_{ijt})	۰/٤۱۵	۰/۰۱٤	۲۸/٦۵۵	۰/۰۰۰
ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل‌شده	آماره دوربین واتسون	آماره F	احتمال
٪۷۵/۹	٪۷۱	۲/۰٦٦	۱۵/٤٦۱	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهش

بر اساس جدول (۴) و در سطح معناداری مورد پذیرش، متغیرهای کنترلی قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اختیاری با آماره t برابر با ۲/۳۷۷ و مقدار احتمال ۰/۰۱۸ و قابل مقایسه بودن سود خالص با آماره t برابر با ۲۸/۶۵۵ و مقدار احتمال ۰/۰۰۰ بر قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اثرگذار هستند اما متغیرهای کنترلی قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی عادی با آماره t برابر با ۱/۱۱۸- و مقدار احتمال ۰/۲۶۴ و قابل مقایسه بودن جریان نقدی با آماره t برابر با ۱/۷۷۴ و مقدار احتمال ۰/۰۷۶ بر قابل مقایسه بودن اقلام تعهدی اثرگذار نیستند.

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

۷. بحث و نتیجه‌گیری

حسابرس به دلیل اجرای روش‌های خاص رسیدگی با توجه به عملیات اصلی هر شرکت دارای سبک حسابرسی است. بر اساس مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین و با توجه به فرضیه‌های پژوهش انتظار می‌رفت هر دو شرکت در یک سال مالی و یک صنعت که از حسابرس یکسان استفاده کنند از سبک حسابرس تأثیر پذیرفته و علاوه بر ارزیابی قابل اتکا بودن اطلاعات توسط حسابرس مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری آن‌ها نیز به علت اجرای روش‌های رسیدگی مشابه توسط حسابرس افزایش یابد. نتایج حاصل از پژوهش به دلیل همسانی حسابرس و تأثیر سبک حسابرس شواهدی از افزایش ویژگی‌های کیفی مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری ارائه می‌کند. این شواهد نشان می‌دهد حسابرسان با بکارگیری مجموعه مشخصی از اصول و استانداردهای حسابداری توانسته‌اند دستورالعمل یا سبک حسابرسی مشخصی را ارائه و اعمال کنند که موجب افزایش مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری شود و بدین صورت به ارائه کیفیت خدمات حسابرسی دست یابند.

همچنین نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اگر فعالان اقتصادی نسبت به نقش و جایگاه حسابرس یک نگاه بر مبنای الزام قانونی در مقابل ارزشمند بودن کیفیت خدمات حسابرسی دارند دچار خطای تفسیر در کارکرد حسابرسی شده‌اند و برخلاف چنین نگرشی این خدمات ارزش‌آفرین حسابرسی است که موجب الزام قانونی در بکارگیری خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابرسی شده است. بدین واسطه این پژوهش یک رویکرد بنیادین به نقش حسابرسان در جامعه و اقتصاد برای سرمایه‌گذاران، اعطاکنندگان تسهیلات مالی، تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران، مشتریان، کارکنان واحد تجاری، دولت و مؤسسات دولتی، جامعه به طور اعم و سایر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی ارائه می‌کند که بر این اساس حسابرسان می‌توانند حتی با وجود الزامات قانونی تأمین و تکمیل‌کننده محتوای اطلاعات حسابداری در سطوح کیفی مختلف و همچنین فراتر از الزامات مذکور و با وجود تنوع در استفاده‌کنندگان و نیازهای اطلاعاتی آن‌ها باشند.

۸. پیشنهادها

بنا بر نتایج پژوهش نقش حسابرس در ارتقا محتوای اطلاعات حسابداری علاوه بر اطمینان‌بخشی در مورد قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری از طریق تأثیرگذاری بر مربوط و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری مشهود است و بر این اساس پیشنهاد می شود در تهیه دستورالعمل‌های حسابرسی امکان اثرگذاری حسابرس بر مربوط و قابل مقایسه بودن صورت‌های مالی از طریق

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

نحوه بکارگیری و تفسیر استانداردهای حسابرسی و اصول حسابداری در نظر گرفته شود. همچنین در ارائه خدمات حسابرسی نیز به حسابرسان پیشنهاد می‌گردد ضمن توجه به لزوم قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری، با استفاده از دستورالعمل‌های حسابرسی تلاش نمایند تا جهت ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی، گزارش‌های مالی با بیشترین میزان مربوط و قابل مقایسه بودن ارائه گردد. به علاوه بر اساس نتایج پژوهش به استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی هم پیشنهاد می شود که در بکارگیری خدمات حسابرسی به امکان ارتقای مربوط و قابل مقایسه بودن گزارش‌های مالی توسط حسابرس توجه و از خدمات حسابرسان جهت ارتقای کیفیت گزارشگری مالی استفاده شود.

۹. محدودیت‌ها

هر پژوهشی با توجه به ماهیت خاص خود دارای محدودیت‌هایی است که پژوهش حاضر نیز از این قاعده مستثنی نیست. در انجام این پژوهش نیز محدودیت‌های زیر قابل‌تأمل است:

عدم افشای کامل اطلاعات مورد نیاز برای انجام پژوهش حاضر در برخی از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار از جمله حق‌الزحمه خدمات حسابرسی اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش را دشوار و در مواردی غیرممکن نمود و این امر موجب محدود شدن نمونه آماری گردید.

محدودیت زمانی و قلمرو مکانی پژوهش از جمله محدودیت‌های هر پژوهش دانشگاهی است که دقت مطالعه را کاهش می‌دهد. در این پژوهش نیز قاعدتاً دوره زمانی و قلمرو مکانی نمونه‌گیری گسترده‌تر، می‌تواند نتایج قابل‌اتکاتری را فراهم نماید.

عدم وجود معیاری مشخص برای اندازه‌گیری سبک حسابرس، مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری که این مسئله ارزیابی نقش سبک حسابرس در ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری و آثار آن را محدود می‌نماید.

با توجه به استفاده از روش حذف سامانمند برای نمونه‌گیری و در نتیجه حذف برخی از شرکت‌ها و صنایع لازم است در تعمیم و استفاده از نتایج پژوهش بااحتیاط عمل شود.

با توجه به محدود بودن دوره زمانی و قلمرو مکانی پژوهش لازم است در تعمیم و استفاده از نتایج پژوهش جهت دوره‌های زمانی قبل و بعد از دوره پژوهش و همچنین جهت شرکت‌های خارج از قلمرو مکانی پژوهش بااحتیاط عمل شود.

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

منابع و مآخذ

۱-احمدپور، احمد و سید امین هادیان، (۱۳۹۴)؛ "بررسی تغییرات مربوط بودن اطلاعات حسابداری"، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۲۲، شماره ۱، بهار ۱۳۹۴، صص ۱-۲۰.

۲-انجمن حسابداری آمریکا، (۱۹۷۳)؛ **بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی**، مترجم: علی نیکخواه آزاد، ۱۳۷۷، نشریه ۱۲۱، تهران: سازمان حسابرسی.

۳-دستگیر، محسن و بهرام غنی زاده، (۱۳۹۲)؛ "تأثیر کیفیت اقلام تعهدی بر سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، شماره ۲۰، زمستان ۱۳۹۲، صص ۴۲-۶۵.

۴-عرب مازار یزدی، محمد، ابولقاسم مسیح آبادی و اعظم پوریوسف، (۱۳۹۱)؛ "سبک‌شناختی حسابرس، حجم اطلاعات و کیفیت اظهار نظر نسبت به تداوم فعالیت"، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، شماره ۶۸، تابستان ۱۳۹۱، صص ۷۳-۹۶.

۵-کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۷۰)؛ **دستورالعمل حسابرسی**، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.

۶-کمیته فنی سازمان حسابرسی، (۱۳۹۳)؛ **مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران**، نشریه ۱۱۳، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی، چاپ نهم.

۷-ولی‌پور، هاشم، قدرت‌اله طالب‌نیا و رضا احمدی (۱۳۹۳)؛ "بررسی تأثیر سطح افشای اختیاری بر مربوط بودن ارزش اطلاعات حسابداری در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت**، شماره ۲۱، تابستان ۱۳۹۳، صص ۷۱-۸۱.

۸-هاشمی، سید عباس، محسن دستگیر و داود شریفی، (۱۳۹۳)؛ "بررسی تأثیر کیفیت اطلاعات حسابداری بر انعکاس به موقع اطلاعات در قیمت سهام شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، شماره ۲۴، زمستان ۱۳۹۳، صص ۱۲۱-۱۴۲.

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

۹-هاشمی، سید عباس، نرگس حمیدیان و خدیجه ابراهیمی، (۱۳۹۲)؛ "بررسی نابهنجاری اقلام تعهدی با در نظر گرفتن ریسک ناتوانی مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی**، شماره ۱۹، پاییز ۱۳۹۲، صص ۱-۲۰.

10- Ball, R., Robin, A, and J. S. Wu, (2003); "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries", **Journal of Accounting and Economics**, 36 (1–3), 235–270.

11- Barth, M. E., Beaver, W. H., & Landsman, W. R. (2001); "The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view", **Journal of Accounting and Economics**, 31(1), 77-104.

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

13- Burgstahler, D. C., & Dichev, I. D. (1997); "Earnings, adaptation and equity value", **Accounting Review**, 187-215.

14- Collins, D. W., Maydew, E. L., & Weiss, I. S. (1997); "Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years", **Journal of Accounting and Economics**, 24(1), 39-67.

15- De Franco, G., Kothari, S. P., and R. Verdi, (2011); "The benefits of financial statement comparability", **Journal of Accounting Research**, 49 (4), 895–931.

16- Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980); Qualitative Characteristics of Accounting Information. **Statement of Financial Accounting Concepts**, No. 2: Norwalk, CT, FASB.

17- Financial Accounting Standards Board (FASB), (2010); Conceptual Framework for Financial Reporting. **Statement of Financial Accounting Concepts**, No. 8: Norwalk, CT, FASB.

18- Francis, J., & Schipper, K. (1999); "Have financial statements lost their relevance?", **Journal of Accounting Research**, 319-352.

19- Francis, Jere R., Matthew L. Pinnuck, and Olena Watanabe (2014), "Auditor Style and Financial Statement Comparability", **Accounting Review**, March 2014, Vol. 89, No. 2, pp. 605-633.

20- Harris, T. S., & Ohlson, J. A. (1990); "Accounting disclosures and the market's valuation of oil and gas properties: Evaluation of market efficiency and functional fixation", **Accounting Review**, 764-780.

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

21- Jones, J. J, (1991); "Earnings management during import relief investigations", **Journal of Accounting Research**, 29 (2), 193–228.

22- Joos, P., and M. Lang, (1994); "The effects of accounting diversity: evidence from the European Union", **Journal of Accounting Research**, 32 (Supplement), 141–168.

23- Kothari, S. P., Ramanna, K., and D. Skinner, (2010); "Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting", **Journal of Accounting and Economics**, 50 (2–3), 246–286.

24- Land, J., and M. Lang, (2002); "Empirical evidence on the evolution of international earnings", **The Accounting Review**, 77 (Supplement), 115–133.

25- Lang, M., Maffett, M., and E. Owens, (2010); "Earnings comovement and accounting comparability: the effects of mandatory IFRS adoption", Working paper, **University of North Carolina, University of Chicago, and University of Rochester .**

26- Leuz, C., Nanda, D., and P. Wysocki, (2003); "Earnings management and investor protection: an international comparison", **Journal of Financial Economics**, 69 (3), 505–527.

27- Ohlson, J. A. (1995); "Earnings, book values, and dividends in equity valuation", **Contemporary Accounting Research**, 11(2), 661-687.

28- Ou, J. A., & Penman, S. H. (1989); "Financial statement analysis and the prediction of stock returns", **Journal of Accounting and Economics**, 11(4), 295-329.

29- Sami, H., & Zhou, H. (2004); "A comparison of value relevance of accounting information in different segments of the Chinese stock market", **The International Journal of Accounting**, 39(4), 403-427.

30- Scott, W. R. (2014); Financial Accounting Theory: **Pearson Education Canada**.

31- Wallace, W. A. (1987); "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets: A Review", **Research in Accounting Regulation**, 1, 7–34.

32- Whelan, C., & McNamara, R. (2004); "The Impact of Earnings Management on the Value-relevance of Financial Statement Information", **SSRN Working Paper Series**.

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