فصلنامه حسابداری مالی/سال هشتم/ شماره ۳۱ /پاییز ۹۵/صفحات ۱۰۰- ۷۴

بررسی رابطه نوع حسابرس و قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان

محمد امید اخگر *

مولود خانقلی **

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۶/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۰/۲۶

چکیده

هدف این پژوهش، بررسی نقش نوع حسابرس در قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. بدین منظور، تعداد ۱۷۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ انتخاب و پس از دسته‌بندی، تعداد ۸۶۱۰ زوج شرکت به عنوان نمونه اصلی در نظر گرفته شد. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش از روش داده‌های ترکیبی استفاده گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد که صاحبکاران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، قابلیت مقایسه بیش‌تری در ساختار سود عملیاتی، سود خالص و اقلام تعهدی نسبت به صاحبکاران سازمان حسابرسی دارند. همچنین صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی مشابه، از ساختار سود قابل مقایسه‌تری نسبت به صاحبکاران دو مؤسسه حسابرسی متفاوت برخوردار می‌باشند. صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" نیز، قابلیت مقایسه بیش‌تری در ساختار سود و اقلام تعهدی نسبت به صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" دارا می‌باشند.

واژه‌های کلیدی: اقلام سود و زیان، رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، کیفیت حسابرسی، نوع حسابرس، ویژگی کیفی قابلیت مقایسه.

* استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران (نویسنده مسئول)
Email: m.o.akhgar@gmail.com

** کارشناسی ارشد حسابداری، گروه حسابداری، دانشگاه کردستان، سنندج، ایران
Email: m.khangholi@hum.uok.ac.ir

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

۱- مقدمه

هیأت تدوین ا ستانداردهای ح سابداری ایران، یکی از اهداف ا سا سی ح سابداری و گزار شگری مالی را فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری بر شمرده ا ست (عرب مازار یزدی و رادمهر، ۱۳۸۲). اقلام سود و زیان منعکس در صورت سود و زیان، شاخص مناسبی برای ارزیابی عملکرد و توانایی سودآوری بنگاه اقتصادی به حساب می‌آید.

تصمیم‌گیری بهینه برای سرمایه‌گذاری در واحدهای تجاری و به بیان بهتر تخصیص صحیح منابع کمیاب، مستلزم مقایسه اقلام سود و زیان یک واحد تجاری با اقلام مشابه دوره‌های مختلف همان واحد تجاری و نیز با اقلام م شابه سایر واحدهای تجاری ا ست. به منظور ت سهیل فرآیند مقایسه پذیری، صورت های مالی (از جمله صورت سود و زیان) بر مبنای معیارها و ضوابطی که استانداردهای حسابداری نامیده می‌شوند، تهیه می‌گردند. استانداردهای حسابداری به عنوان یک مبنای رسمی و یکنواخت برای تهیه صورت‌های مالی، موجب سازگاری در روش‌ها و رویه‌های ح سابداری شده و در نهایت قابلیت مقای سه صورت سود و زیان واحدهای تجاری مختلف و به طور کلی صورت‌های مالی آن‌ها را فراهم می‌سازند (ملک چوبری، ۱۳۸۵).

جهت گیری ا ستانداردهای ح سابداری به سمت رویکرد مبتنی بر ا صول، امکان ا ستفاده از قضاوت در تفسیر و به کارگیری این استانداردها را به مدیران داده و مدیران نیز می‌توانند به منظور بهتر جلوه دادن عملکرد مالی شرکت، سود گزارش شده را مدیریت نمایند؛ در واقع، اعمال قضاوت موجب اختلاف‌نظر در تفسیر، به کارگیری و اجرای این استانداردها می‌شود (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴). این موضوع، موجب کاهش قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان میان شرکت‌ها می‌گردد؛ از آن‌جا که ت صمیمات سرمایه‌گذاران بر مبنای مقای سه عملکرد مالی شرکت‌ها اتخاذ می‌گردد، این مسأله موجب خواهد شد که ت صمیماتی غیرمنطقی و بعضاً نادرست اتخاذ گردد. حسابرس می‌تواند قضاوت‌ها و اعمال نظرهای مدیریت در به کارگیری رویه‌ها و روش‌های متنوع حسابداری به منظور بهتر جلوه دادن عملکرد مالی شرکت، را محدود ساخته و یکنواختی در به کارگیری استانداردهای حسابداری را افزایش دهد؛ بنابراین، نتیجه کار حسابرس می‌تواند در ارتقای قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان بین شرکت‌ها نمود پیدا کند.

حسابرس تحت یک نظام استانداردگذاری مبتنی بر اصول، مرزهای گسترده از یک چارچوب کلی را مبنای عمل خود قرار داده که این منجر به توسعه قوانین کاری به منظور به کارگیری ا ستانداردهای ح سابداری و ح سابر سی می‌گردد. از قوانین کاری منح صر به فرد هر مؤ س سه ح سابر سی که جهت تف سیر ا ستانداردهای ح سابداری و ح سابر سی به کار می‌روند، به عنوان

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

"سبک حسابرس[1]" یاد می‌شود (کوتاری و همکاران[2]، ۲۰۱۰). سبک حسابرس بیانگر آن است که رویکردهای حسابرسی هر مؤسسه به طور سیستماتیک قادر به شناسایی خطاهای مشابه صاحبکاران شامل خطاهای به کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری هست یا خیر (فرانسیس و همکاران[3]، ۲۰۱۴).

در این پژوهش، قابلیت مقایسه حسابداری به عنوان نزدیکی سودها و اقلام تعهدی گزارش شده دو شرکت به علت یکنواختی در قواعد و قوانین به کار گرفته شده در سراسر شرکت تعریف شده است. اقلام تعهدی جزء اصلی سود است که مشمول اظهارنظر حسابرس می‌باشد، همچنین جزئی است که از طریق آن عوامل اقتصادی مانند حسابرسان مستقیماً بر قابلیت مقایسه اثر می‌گذارند. در واقع اقلام تعهدی منعکس‌کننده اثرات قضاوت در اندازه‌گیری سودها، توسط مدیریت و همچنین استفاده از قوانین کاری و روش شناسی حسابرسی، توسط حسابرسان شرکت در ارزیابی معقول بودن این سودها است. اقلام تعهدی شرکت‌هایی در صنعت و سال مالی مشابه باید شوک‌های اقتصادی مشابهی را در صورت ثابت ماندن سایر شرایط تجربه کنند.

مؤسسات حسابرسی بزرگ، سبک کاری متفاوتی نسبت به مؤسسات حسابرسی کوچک دارا می‌باشند و حسابرسی باکیفیت‌تری را نسبت به آن‌ها انجام می‌دهند. در نهایت حسابرسان با کیفیت بالاتر، انحراف از استانداردهای حسابداری را به درستی کشف می‌کنند. از آن‌جا که مدیران در به کارگیری استانداردهای حسابداری انعطاف پذیری دارند، قابلیت مقایسه در میان شرکت‌هایی با حسابرسان بزرگ‌تر، بیش‌تر خواهد بود؛ زیرا استانداردهای حسابداری توسط مدیران بر مبنایی منسجم‌تر و صحیح‌تر به کار گرفته می شوند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴). بنابراین در ساختار اقلام سود و زیان حسابرسی شده توسط مؤسسات بزرگ و معتبر حسابرسی، شباهت‌های بیش‌تری نسبت به اقلام سود و زیان حسابرسی شده توسط مؤسسات کوچک حسابرسی وجود دارد.

دو شرکت حسابرسی شده به وسیله یک مؤسسه حسابرسی مشابه، احتمال بیش‌تری دارد که دارای نوع تعدیلات مشابه سود و اقلام تعهدی، نوع روش‌شناسی حسابرسی و همچنین ایجاد مجموعه مشابهی از انتخاب‌های حسابداری و قضاوت‌های نزدیک به هم در به کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری باشند. بنابراین دو شرکت حسابرسی شده توسط حسابرسان مشابه به احتمال زیاد سود قابل مقایسه‌تری را نسبت به دو شرکت حسابرسی شده توسط دو مؤسسه

1 Auditor Style
2 Kothari et al
3 Francis et al

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

حسابرسی متفاوت با سبک‌های مختلف دارا می‌باشند. در واقع سبک حسابرسی، قابلیت مقایسه سود گزارش شده در بین صاحبکاران مؤسسات حسابرسی را افزایش می‌دهد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴).

مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، نیز دارای تفاوت معناداری در کیفیت ارائه خدمات خود می‌باشند. بر این اساس، مؤسسات حسابرسی به ترتیب بر اساس یک امتیاز کنترل کیفی به چهار گروه الف (۸۰۱ تا ۱۰۰۰ امتیاز)، ب (۶۵۱ تا ۸۰۰ امتیاز)، ج (۵۰۱ تا ۶۵۰ امتیاز) و د (۰ تا ۵۰۰ امتیاز)، رتبه‌بندی می‌گردند. مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "الف" و "ب" دارای امتیاز کنترل کیفی و کیفیت حسابرسی بالاتری نسبت به مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "ج" و "د" هستند. از آن‌جا که احتمال کشف انحراف از استانداردهای حسابداری توسط حسابرسان با کیفیت بالا در مقایسه با حسابرسان با کیفیت پایین، بیش‌تر است؛ بنابراین باید یکنواختی و قابلیت مقایسه بیش تری در ساختار اقلام سود و زیان زوج شرکت های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه "الف" و "ب"، نسبت به زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه "ج" و "د" وجود داشته باشد. در پژوهش حاضر سعی بر آن است که با تأکید بر صورت سود و زیان، به درک نقش نوع حسابرس بر قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و همچنین درک استفاده کنندگان از عملکرد مالی واحدهای تجاری مختلف، کمک شود. در ادامه مبانی نظری پژوهش، پیشینه‌ها، فرضیه‌ها، روش‌شناسی، مدل و متغیرهای پژوهش و یافته‌های پژوهش ارائه گردیده و در پایان نیز نتیجه گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲- ۱- ویژگی کیفی قابلیت مقایسه

هیأت استانداردهای حسابداری مالی[1] عقیده دارد که مزایای اطلاعات، زمانی افزایش می‌یابد که مدلی را ارائه دهد که نتایج یک واحد اقتصادی را با واحدی دیگر بتوان مقایسه نمود و قابلیت مقایسه را بدین صورت تعریف می نماید: "ویژگی کیفی از اطلاعات است که استفاده‌کننده را قادر می‌سازد تا تشابهات و اختلافات بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی را مشخص نماید" (هندریکسن و ون‌بردا، ۱۹۹۲؛ ترجمه پارساییان، ۱۳۸۵). چارچوب مفهومی مشترک "هیأت استانداردهای حسابداری مالی" و "هیأت استانداردهای حسابداری

1 Financial Accounting Standards Board (FASB)

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

بین‌المللی [1]، تأکید می‌کند که قابلیت مقایسه، ویژگی اصلی اطلاعات مالی است که سودمندی آن را افزایش می‌دهد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۴). مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران در مورد قابلیت مقایسه بیان می‌دارد که استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان، جهت تشخیص روند تغییرات در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه نمایند. استفاده‌کنندگان 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. بدین‌ترتیب ضرورت دارد اثرات معاملات و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد (مفاهیم نظری گزارشگری مالی ایران، ۱۳۷۶). دفرانکو و همکاران [2] (۲۰۱۱)، قابلیت مقایسه را به عنوان نزدیکی سیستم‌های حسابداری دو شرکت تعریف می‌نمایند، آن‌ها بیان می‌دارند که دو شرکت در صورتی قابل مقایسه‌اند که برای یک مجموعه از رویدادهای اقتصادی، صورت‌های مالی مشابهی ارائه دهند.

۲-۲- نوع حسابرس

نوع حسابرس، در برگیرنده سازمان حسابرسی و مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی می‌باشد. سازمان حسابرسی به عنوان بزرگ‌ترین مؤسسه حسابرسی ایران (مؤسسه حسابرسی دولتی) به ارائه خدمات تخصصی مالی به بخش‌های دولتی و تحت نظارت دولت می‌پردازد. در قانون و اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی، وظایف بازرسی قانونی و امور حسابرسی کلیه دستگاه‌هایی که مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب است، منحصراً به سازمان حسابرسی محوّل گردیده است. علاوه بر آن، سازمان حسابرسی به عنوان مرجع تخصصی و رسمی تدوین اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی نیز می‌باشد.

همچنین با تشکیل نهاد حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، تأسیس مؤسسات حسابرسی متشکل از حداقل سه نفر حسابدار رسمی، امکان‌پذیر شد. مؤسسه حسابرسی، مؤسسه‌ای است که به منظور انجام خدمات حسابرسی، بازرسی قانونی و سایر خدمات تخصصی و حرفه‌ای مندرج در اساسنامه جامعه حسابداران رسمی، توسط حداقل سه نفر حسابدار رسمی شاغل تشکیل می‌شود (جامعه حسابداران رسمی، ۱۳۸۸). جامعه حسابداران رسمی، مؤسسات

1 International Accounting Standards Board (IASB)
2 De Franco et al.

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

حسابرسی متفاوتی را در برمی‌گیرد، مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی به چهار نوع مؤسسه حسابرسی تفکیک می شوند: مؤسسات حسابرسی با رتبه "الف"، مؤسسات حسابرسی با رتبه "ب"، مؤسسات حسابرسی با رتبه "ج" و مؤسسات حسابرسی با رتبه "د".

۲-۳- کیفیت حسابرسی

بیانیه مفاهیم اساسی حسابرسی[1] (۱۹۷۳) که توسط انجمن حسابداری آمریکا منتشر شد، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در اجرای کنترل بر کیفیت اطلاعات تهیه شده به وسیله اطمینان از رعایت اصول پذیرفته شده حسابداری تعریف کرده است. دی آنجلو[2] (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف نموده است: ارزیابی (استنباط بازار) از احتمال این‌که حسابرس ۱- موارد تحریف‌های بااهمیّت در صورت‌های مالی یا نقض سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و ۲- تحریف بااهمیّت کشف شده را گزارش کند. احتمال این‌که حسابرس موارد تحریف‌های بااهمیّت را کشف کند، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس یا شایستگی حسابرس اندازه‌گیری می‌کند و احتمال این‌که حسابرس موارد تحریف‌های بااهمیّت کشف شده را گزارش کند، بستگی به انگیزه‌های حسابرس برای افشاگری یا استقلال حسابرس دارد (حساس یگانه و غلام‌زاده لداری، ۱۳۹۱). دیویدسون و نئو[3] (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات بااهمیّت و کشف دستکاری در سود خالص می‌دانند (مهربان پور و بهطهائی پور، ۱۳۹۳). پالمروس[4] (۱۹۹۸)، کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می‌کند. از آن‌جا که هدف حسابرس ایجاد اطمینان نسبت به صورت‌های مالی است. لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده از تحریف‌های بااهمیّت است. در واقع، این تعریف بر نتایج حسابرسی تأکید می‌ورزد؛ یعنی قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می‌کند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۶). کارسل و همکاران[5] (۲۰۰۲)، بیان می‌کنند که کیفیت حسابرسی بالاتر به معنای "اطمینان بخشی بالاتر است که مستلزم کار حسابرسی بیش‌تر است" (رضاپور و اصلانی، ۱۳۹۱). کاسترلا و همکاران[6] (۲۰۰۹)، بیان می‌کنند که «اگر نتایج یک کار حسابرسی در یک دعوای قضایی یا در ادعایی در مقابل

1 Statement of Basic Auditing Concepts
2 De Angelo
3 Davidson & Neu
4 Palmrose
5 Carcell et al
6 Casterella et al

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

مؤ سسه حسابر سی مورد ا ستفاده قرارگیرد، کیفیت پایین حسابر سی با درک عملی آن قابل م شاهده ا ست»، موارد کم و بیش اندکی از قصور قابل کشف حسابر سی، وجود دارد (ر ستمی معتمد و اباذری کو شکی، ۱۳۹۳). دیاز و همکاران[1] (۲۰۱۴)، نیز کیفیت حسابر سی را احتمال ارائه نظر مشروط حسابرس، در مورد صورت‌های مالی تعریف می‌کنند (ساریخانی و برزگر، ۱۳۹۵).

۲-۴- نوع حسابرس و ویژگی کیفی قابلیت مقایسه

سازمان حسابرسی (نماینده حسابرس بزرگ) و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (نماینده حسابرس کوچک) در کشف تحریفات بااهمیّت صورت‌های مالی دارای توان یکسان نیستند، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر در کشف تحریفات بااهمیّت، تواناتر از مؤسسات حسابرسی کوچک‌تر هستند. همچنین حسابرسان حرفه‌ای و خبره درک بالاتری از اشتباه‌های مرتکب شده در تهیه صورت‌های مالی دارند که این امر می‌تواند کیفیت تصمیمات حسابرسی را افزایش دهد (حساس یگانه و آذین‌فر، ۱۳۸۹). مؤسسات بزرگ حسابرسی، نیروی انسانی باتجربه و متخصص و همچنین بودجه کافی برای خرید برنامه‌های حسابرسی و آموزش کارکنان در اختیار دارند، لذا اطلاعات حسابداری را با کیفیت بیش‌تری حسابرسی می‌نمایند (عزیزخانی، مونرو و شیلر[2]، ۲۰۱۰). هر یک از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، نیز دارای تفاوت معناداری در کیفیت ارائه خدمات خود می‌باشند.

کوادا[3] (۲۰۱۴)، بیان می‌کند که قوانین کاری داخلی هر مؤسسه حسابرسی، در صورتی مفید است که موجب حداقل کردن خطاهای تصادفی کارکنان مؤسسات حسابرسی و خطاهای تصادفی یا جانبداری عمدی صاحبکاران شود، که این امر موجب بهبود کیفیت سود حسابرسی شده، در بین صاحبکاران مؤسسات حسابرسی می‌گردد. از این رو، شرکت‌هایی با حسابرسان مشابه به سبب دستورالعمل‌های مشابه‌ای که توسط حسابرسان مربوطه در تأیید اطلاعات حسابداری آن‌ها دنبال می‌شود، به احتمال زیاد دارای قابلیت مقایسه حسابداری بیش‌تر (به معنای سودهای مشابه‌تر) می‌باشند. در واقع سبک حسابرسی، قابلیت مقایسه سود گزارش شده در بین صاحبکاران مؤسسات حسابرسی را افزایش می‌دهد. فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴)، بیان می‌کنند که مؤسسات حسابرسی بزرگ سبک کاری متفاوتی نسبت به مؤسسات حسابرسی

1 Diaz et al
2 Azizkhani & Monroe & Shailer
3 Kawada

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

کوچک دارا می باشند و حسابرسی باکیفیت‌تری را نسبت به آن‌ها انجام می‌دهند و در نهایت حسابرسان با کیفیت بالاتر، انحراف از استانداردهای حسابداری را به درستی کشف می‌کنند.

چن و همکاران[1] (۲۰۰۴)، بیان می‌دارند که هنگامی که کیفیت حسابرسی پایین باشد، نظارت مؤثر از جانب حسابرس برای کشف روش‌های حسابداری مشکوک صاحبکار اعمال نمی‌شود؛ درنتیجه اعداد و ارقام سود گزارش شده به احتمال زیاد، شامل اقلامی خواهد بود که درستی وضعیت مالی و نتایج عملیات را پنهان خواهد کرد (خلیل‌زاده، بادآور نهندی و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). بنابراین هنگامی که حسابرسان با کیفیت انتخاب می‌شوند، مدیران توانایی کم‌تری برای دستکاری سود دارند و سود از کیفیت بالاتری برخوردار است، زیرا استانداردهای حسابداری توسط مدیران بر مبنایی منسجم‌تر و صحیح‌تر به کار گرفته می‌شوند و امکان سوء استفاده از انعطاف‌پذیری روش‌ها و اصول پذیرفته شده حسابداری از مدیران سلب می‌گردد؛ بنابراین یکنواختی در به کارگیری استانداردهای حسابداری و درنتیجه قابلیت مقایسه افزایش می‌یابد.

۳- پیشینهٔ پژوهش

وانگ و لین[2] (۲۰۱۶)، تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و این موضوع را ارزیابی نمودند که چگونه چنین تفاوتی تحت تأثیر پذیرش "استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی[3]" در کشور چین قرار گرفته است. آن‌ها از قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده نمودند. یافته‌های آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورت‌های مالی صاحبکاران چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بیش‌تر از صاحبکاران سایر مؤسسات حسابرسی است؛ علاوه بر این، قابلیت مقایسه بالاتر صاحبکاران چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی هم در شرایط وجود استانداردهای حسابداری محلی و هم در شرایط وجود استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تداوم می‌یابد و تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی در دوره‌های قبل و بعد از پذیرش استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی پایدار بوده است.

ون و ژو[4] (۲۰۱۶)، به بررسی رابطه میان سبک فردی حسابرسان و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، در نمونه‌ای از شرکت‌های چینی پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که

1 Chen et al
2 Wang & Lin
3 International Financial Reporting Standards (IFRS)
4 Wen & Zhu

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

صورت‌های مالی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس مشابه با سبک منحصر به فرد، قابلیت مقایسه بیش‌تری دارند؛ همچنین هنگامی‌که حسابرسان منحصر به فرد، وابسته به شش مؤسسه حسابرسی بزرگ محلی (در مقایسه با چهار مؤسسه بزرگ بین‌المللی) باشند و متخصص باشند، سبک منحصر به فرد حسابرس استدلال محکم‌تری را فراهم می‌آورد.

کوادا (۲۰۱۴)، در پژوهشی به بررسی نقش دفاتر محلی حسابرسی بر قابلیت مقایسه و کیفیت سود مشتریان پرداخت. او از زوج شرکت‌هایی در صنعت و سال مالی مشابه استفاده نمود و قابلیت مقایسه حسابداری را به عنوان نزدیکی کل اقلام تعهدی بین دو شرکت در هر زوج شرکت تعریف نمود. نتایج یافته‌های وی نشان داد که زوج شرکت حسابرسی شده توسط دفاتر محلی یکسان حسابرسی، به طور متوسط سود قابل مقایسه‌تری نسبت به زوج شرکت حسابرسی شده توسط دفاتر محلی مختلف حسابرسی، یا حسابرسی شده توسط حسابرسانی متفاوت از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی دارا می‌باشد.

فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴)، نقش سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه حسابداری و قابلیت مقایسه اقتصادی سود گزارش شده را مورد بررسی قرار دادند. در این پژوهش، قابلیت مقایسه حسابداری بر حسب کل اقلام تعهدی و اقلام تعهدی غیرعادی اندازه‌گیری شد و تفاوت در اقلام تعهدی میان دو شرکت مرتبط با تفاوت در سبک حسابرس بود. نتایج آن‌ها نشان داد که صورت‌های مالی زوج شرکت حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی بزرگ، قابلیت مقایسه بیش‌تری نسبت به صورت‌های مالی زوج شرکت حسابرسی شده توسط مؤسسات حسابرسی کوچک دارا هستند.

چنگ و ژانگ[1] (۲۰۱۱)، به بررسی ارزشمندی قابلیت مقایسه سود (ویژگی‌های مقطعی سود) و هموارسازی سود (ویژگی‌های سری زمانی سودِ خاص شرکت)، پرداختند. عوامل اقتصادی مشترک میان شرکت‌هایی در صنعت مشابه موجب ایجاد قابلیت مقایسه می‌گردد که تفسیر سودهای یک شرکت را تسهیل می‌کند و سرمایه‌گذاران را قادر به درک بهتر عملیات شرکت می‌نماید. آنان دریافتند که ارزشمندی هموارسازی سود مشروط به قابلیت مقایسه سودها در زوج شرکت‌هایی در صنعت مشابه از نظر رابطه همزمان بازده سودها، رابطه میان بازده‌های جاری و سودهای آتی و دقّت پیش‌بینی جریان‌های نقدی است.

نبات‌دوست باغمیشه و محمدزاده سالطه (۱۳۹۵)، به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج یافته‌های آنان نشان داد که بین کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

1 Cheng & Zhang

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

رابطه معناداری وجود دارد و شرکت‌هایی که دارای حسابرس باکیفیت می‌باشند، قابلیت مقایسه بالایی دارند.

رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی رابطه سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۱ پرداختند. یافته‌های آنان نشان داد که صاحبکاران سایر مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال و صنعت مشابه از شباهت‌های بیش‌تری در ساختار سود و اقلام تعهدی در مقایسه با صاحبکاران سازمان حسابرسی برخوردار هستند. علاوه بر این، صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی (غیر از سازمان حسابرسی) شباهت‌های بیش‌تری را با یک‌دیگر از نظر ساختار سود و اقلام تعهدی در مقایسه با غیرصاحبکاران آن مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهند.

محسنی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی سبک حسابرس، مدت تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۱ پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که صاحبکاران یک مؤسسه حسابرسی از نظر ساختار سود و اقلام تعهدی شباهت‌های بیش‌تری با یک‌دیگر در مقایسه با غیرصاحبکاران آن مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهند.

محمدی خشوئی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفیِ مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری شرکت‌های پذیرفته در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۹۲ پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که بین سبک حسابرس و ویژگی‌های کیفی مربوط بودن و قابل مقایسه بودن اطلاعات حسابداری رابطه معناداری وجود دارد و بر این اساس حسابرس علاوه بر قابل اتکا بودن اطلاعات حسابداری می‌تواند بر مربوط بودن و قابل مقایسه بودن این اطلاعات نیز مؤثر باشد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجّه به مبانی نظری و پیشینهٔ بیان شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اصلی اول: قابلیت مقایسه اقلام سود و زیانی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه (عضو جامعه حسابداران رسمی) است.

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

فرضیه فرعی اوّل: قابلیت مقایسه سود ناخالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه است.

فرضیه فرعی دوّم: قابلیت مقایسه سود عملیاتی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده یک مؤسسه حسابرسی مشابه است.

فرضیه فرعی سوّم: قابلیت مقایسه سود خالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده یک مؤسسه حسابرسی مشابه است.

فرضیه فرعی چهارم: قابلیت مقایسه اقلام تعهدی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده یک مؤسسه حسابرسی مشابه است.

فرضیه اصلی دوم: قابلیت مقایسه اقلام سود و زیانی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت است.

فرضیه فرعی اوّل: قابلیت مقایسه سود ناخالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت است.

فرضیه فرعی دوّم: قابلیت مقایسه سود عملیاتی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت است.

فرضیه فرعی سوّم: قابلیت مقایسه سود خالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت است.

فرضیه فرعی چهارم: قابلیت مقایسه اقلام تعهدی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت است.

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

فرضیه اصلی سوم: قابلیت مقایسه اقلام سود و زیانی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" است.

فرضیه فرعی اوّل: قابلیت مقایسه سود ناخالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" است.

فرضیه فرعی دوّم: قابلیت مقایسه سود عملیاتی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" است.

فرضیه فرعی سوّم: قابلیت مقایسه سود خالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" است.

فرضیه فرعی چهارم: قابلیت مقایسه اقلام تعهدی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" است.

۵- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت، توصیفی- همبستگی است. در این پژوهش به منظور تدوین مبانی نظری، از مطالعه میدانی و کتابخانه‌ای استفاده شده است. داده‌های مالی، از صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و لوح فشرده سازمان بورس اوراق بهادار استخراج شده است. رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی نیز با مراجعه به بخش کنترل کیفیت جامعه حسابداران رسمی (با توجّه به رتبه‌بندی صورت گرفته توسط این سازمان)، به دست آمده است.

همچنین به منظور آماده‌سازی متغیرها و انجام محاسبات لازم جهت دستیابی به متغیرهای موردنیاز پژوهش از نرم‌افزار Excel و به منظور تجزیه و تحلیل آن ها از نرم‌افزار Eviews استفاده شده است. جامعه آماری پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۳ می‌باشد. در این پژوهش، از روش نمونه‌گیری حذف سیستماتیک استفاده شده است. جدول شماره ۱، نحوه گزینش شرکت‌های نمونه را نشان می‌دهد:

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

جدول ۱. نحوه گزینش شرکت‌های نمونه

کل شرکت‌های فعال در بورس اوراق بهادار تهران تا پایان سال ۹۳	٤٨٣
حذف می‌شود:	
شرکت‌های مالی، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و واسطه‌گری	(۳۸)
شرکت‌هایی غیرفعال در بورس	(۱۷۰)
شرکت‌هایی با سال مالی غیر از ۱۲/۲۹	(٤٢)
شرکت‌هایی با اطلاعات مالی ناقص	(٥٤)
تعداد شرکت‌های نمونه:	۱۷۹

با توجّه به شرایط فوق، تعداد ۱۷۹ شرکت به عنوان نمونه انتخاب گردید. شرکت‌های نمونه در هر صنعت با یک طبقه بندی فرعی و بر اساس تمامی ترکیب‌های دوتایی ممکن به صورت زوج شرکت دسته‌بندی شده‌اند. برای مثال در یک صنعت دارای سه شرکت الف و ب و ج، سه زوج شرکت «الف و ب»، «الف و ج» و «ب و ج» وجود دارد. بر این اساس، تعداد ۸۶۱۰ زوج شرکت به عنوان نمونه اصلی در نظر گرفته شد.

۶- مدل و متغیرهای پژوهش

جهت آزمون فرضیه های پژوهش از مدل رگرسیون چندمتغیره به شرح زیر استفاده می‌گردد:

مدل (۱)

$$\begin{aligned}&\text{Diff_Income Statement Items}_{ijt}\\&=\beta_{ijt}+\beta_1\text{Auditor_Type}+\beta_2\,\text{Accruals_Min}_{ijt}+\beta_3\text{Size}_{\text{Diff }ijt}\\&+\beta_4\text{Size_Min}_{ijt}+\beta_5\,\text{Lev_Diff}_{ijt}+\beta_7\,\text{MB_Diff}_{ijt}\\&+\beta_6\text{Lev_Min}_{ijt}+\beta_8\,\text{MB_Min}_{ijt}+\beta_9\,\text{CFO_Diff}_{ijt}+\beta_{10}\,\text{CFO_Min}_{ijt}+\varepsilon_{ijt}\end{aligned}$$

۶-۱- متغیر وابسته

$\text{Diff_Income Statement Items}_{ijt}$: عبارت است از تفاوت در اقلام سود و زیانی که با استفاده از چهار معیار زیر اندازه‌گیری می‌شود:

الف) تفاوت در سود ناخالص: تفاوت در سود ناخالص برابر با قدر مطلق تفاوت میان سود ناخالص مربوط به شرکت i و سود ناخالص مربوط به شرکت j در یک زوج شرکت در سال t است. متغیر سود ناخالص بر کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم شده است.

ب) تفاوت در سود عملیاتی: تفاوت در سود عملیاتی برابر با قدر مطلق تفاوت میان سود عملیاتی مربوط به شرکت i و سود عملیاتی مربوط به شرکت j در یک زوج شرکت در سال t است. متغیر سود عملیاتی بر کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم شده است.

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

ج) تفاوت در سود خالص: تفاوت در سود خالص برابر با قدر مطلق تفاوت میان سود خالص مربوط به شرکت i و سود خالص مربوط به شرکت j در یک زوج شرکت در سال t است. متغیر سود خالص بر کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم شده است.

د) تفاوت در کل اقلام تعهدی: تفاوت در کل اقلام تعهدی برابر با قدر مطلق تفاوت میان کل اقلام تعهدی مربوط به شرکت i و کل اقلام تعهدی شرکت j در یک زوج شرکت در سال t. این متغیر، از تفاوت بین سود خالص و جریان‌های نقد عملیاتی محاسبه می‌گردد و نزدیکی کل اقلام تعهدی دو شرکت را اندازه‌گیری می‌کند.

۶-۲- متغیر مستقل

Auditor_Type: نوع حسابرس صورت‌های مالی است که:

در فرضیه اصلی اوّل، اگر صورت‌های مالی یک زوج شرکت توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی شود مقدار آن برابر یک و اگر توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه (عضو جامعه حسابداران رسمی) حسابرسی شود، مقدار آن برابر صفر است. در فرضیه اصلی دوّم، اگر صورت‌های مالی یک زوج شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه (عضو جامعه حسابداران رسمی)، حسابرسی شود مقدار آن برابر یک و اگر توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت (عضو جامعه حسابداران رسمی) حسابرسی شود، مقدار آن برابر صفر است. در فرضیه اصلی سوّم، اگر صورت‌های مالی یک زوج شرکت توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" حسابرسی شود، مقدار آن برابر یک و اگر توسط یک مؤسسه حسابرسی با رتبه "ج" و "د" حسابرسی شود، صفر است.

۶-۳- متغیرهای کنترلی

$Accruals_Min_{ijt}$: حداقل سطح اقلام تعهدی برابر با حداقل مقدار کل اقلام تعهدی در زوج شرکت i و j. (کل اقلام تعهدی، از طریق تفاوت بین سود خالص و جریان‌های نقد عملیاتی محاسبه می‌شود).

$Size_Diff_{ijt}$: تفاوت در اندازه عبارت است از قدر مطلق تفاوت در اندازه زوج شرکت i و j. (اندازه برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌ها است).

$Size_Min_{ijt}$: حداقل اندازه برابر با حداقل اندازه زوج شرکت i و j.

Lev_Min_{ijt}: حداقل سطح اهرم (حداقل مقدار اهرم) در زوج شرکت i و j (اهرم برابر با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های یک شرکت می‌باشد).

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

$\mathbf{Lev_Diff_{ijt}}$: تفاوت در اهرم عبارت است از قدر مطلق تفاوت در سطح اهرم زوج شرکت i و j.

$\mathbf{MB_Diff_{ijt}}$: تفاوت نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری عبارت است از قدر مطلق تفاوت در نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری زوج شرکت i و j. (متغیر ارزش بازار برابر حاصل ضرب قیمت پایان سال سهام شرکت در تعداد سهام آن در پایان سال است؛ همچنین متغیر ارزش دفتری نیز برابر مجموع حقوق صاحبان سهام شرکت در پایان سال می‌باشد).

$\mathbf{MB_Min_{ijt}}$: حداقل نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری در زوج شرکت i و j.

$\mathbf{CFO_Diff_{ijt}}$: برابر با قدر مطلق تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی در زوج شرکت i و j. (متغیر جریان‌های نقد عملیاتی بر کل دارایی‌های ابتدای سال تقسیم شده است).

$\mathbf{CFO_Min_{ijt}}$: برابر با حداقل مقدار جریان های نقد عملیاتی اندازه گیری شده در زوج شرکت i و j می‌باشد.

۷- یافته‌های پژوهش

۷-۱- آمار توصیفی

از تعداد ۸۶۱۰ زوج شرکت، تعداد ۶۳۲ زوج شرکت (۷ درصد) توسط سازمان حسابرسی، ۲۳۷ زوج شرکت (۳ درصد) توسط مؤسسه حسابرسی مشابه و ۴۶۱۰ زوج شرکت (۵۳ درصد) توسط مؤسسه حسابرسی متفاوت غیر از سازمان حسابرسی و مابقی توسط سازمان حسابرسی و یک مؤسسه حسابرسی دیگر مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند. همچنین از تعداد کل شرکت‌هایی که توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، تعداد ۴۴۸۱ زوج شرکت (۹۲ درصد) توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه "الف" و "ب" و مابقی توسط مؤسسات حسابرسی با رتبه "ج" و "د" و یا ترکیبی از این دو مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند. جدول شماره ۲، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌گونه که مشاهده می‌شود میانگین تفاوت در سود ناخالص، تفاوت در سود عملیاتی، تفاوت در سود خالص و تفاوت در مجموع اقلام تعهدی زوج شرکت های مورد مطالعه، به ترتیب برابر ۰/۱۵۷۷۰، ۰/۱۴۱۵۹، ۰/۱۳۷۰۳، ۰/۱۴۴۷۵ می باشد. بزرگ‌تر بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ در داده‌ها را نشان می‌دهد و بیانگر آن است که توزیع داده های مربوط به متغیرهای پیش‌گفته چوله به راست است. مقدار مثبت ضریب چولگی نیز این موضوع را تأیید کرده و بیانگر چوله به راست بودن توزیع داده‌های مربوط به این متغیرها است.

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

جدول ۲. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیرها	میانگین	میانه	ماکزیمم	مینیمم	انحراف معیار	چولگی
تفاوت سود ناخالص	۰/۱۵۷۷۰	۰/۱۱۸۰۷	۲/۶۸۳۹۸	۰/۰۰۰۰۱	۰/۱۵٤٦۲	۳/٦۰٤۷٦
تفاوت سود عملیاتی	۰/۱٤۱۵۹	۰/۱۰۲۳۹	۱/۸۹۵۳۰	۰/۰۰۰۳	۰/۱۳۵۳۲	۲/۱۱۹۲٤
تفاوت سود خالص	۰/۱۳۷۰۳	۰/۱۰۰۵۹	۱/۹۳٤۰۲	۰/۰۰۰۰۰	۰/۱۲۹۸۲	۲/۰٦۹٤٦
تفاوت کل اقلام تعهدی	۰/۱٤٤۷۵	۰/۱۱۲۱۵	۱/٦۸۹۳٦	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۳۰۱۰	۲/۰۹٦۳۹
حداقل سطح اقلام تعهدی	-۰/۰۷۷۲٦	-۰/۰۷٦۷۰	۰/٦۲۵۲۸	-۰/٦۸۲٤٤	۰/۱۲۲۲۰	-۰/۲٦٤۹۸
تفاوت در جریان‌های نقد عملیاتی	۰/۱۵۲٦۵	۰/۱۱۸۳۵	۱/۱۲۹٦۵	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۳۲۳۲	۱/٦۸۲٤۷
حداقل سطح جریان های نقد عملیاتی	۰/۰۷٤۰۱	۰/۰٦۸۲۱	۰/۷۰۷۹۵	-۰/٦۹۹۵۹	۰/۱۱۸۰۳	-۰/۰۹۷۵۹
تفاوت اهرم	۰/۲۰۹۳۹	۰/۱٦۸٤٤	۱/٦٦٤۰۹	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۷۲۵۳	۱/٦۳٦۵۸
حداقل اهرم	۰/۵۱۸۰٤	۰/۵۳۰۵۱	۱/۳۱٦۱٦	۰/۰۱۲۷۳	۰/۱۷٤۲۰	-۰/۱۹۵٤۲
تفاوت نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری	۱/۷۹۰٤٦	۰/۸٦۸٦۷	٤۸/۲۸۷۹٦	۰/۰۰۰۰۰	۳/٦۲۰۵٦	٦/۳٤۳۵۲
حداقل نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری	۱/۰٤۵۲۹	۱/۲٦۹۸۷	۱۰/۱۰٤٦۳	-۳۳/۱۲٤۰۲	۳/۰۷۱۹۱	-۷/۲۹۵۲۸
تفاوت اندازه	۱/٤۹۰۱۱	۱/۰۳٦۲۳	۱۸/۱۹۱۳۱	۰/۰۰۰۱٤	۱/۳۹۷٦۰	۱/۸۷٦۸٤
حداقل اندازه	۱۳/۱۹٦۳۳	۱۳/۲۰۲۳۸	۱۸/۵۳۱۸۲	۱۰/۰۳۱۲۲	۱/۰۸۹۱٤	۰/۵۳۳۷۰

منبع: یافته‌های پژوهش

۷-۲- نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش

نتایج حاصل از آزمون‌های هاسمن و لیمر برای تعیین نوع داده ها در جدول شماره (۳) ارائه شده است که نشان می دهد برای همه فرضیه‌های پژوهش لازم است از مدل داده‌های تابلویی با اثرات ثابت استفاده شود.

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

جدول ۳. نتایج آزمون‌های F لیمر و H هاسمن در مدل آزمون فرضیه‌ها

	فرضیه های پژوهش	آزمون F لیمر	سطح معناداری	آزمون H هاسمن	سطح معناداری	نتیجه آزمون
فرضیه اصلی اوّل	فرضیه فرعی اوّل	۷/٤۰۵	۰/۰۰۰	۲٤٦/۷٦۱	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی دوّم	۵/۵٤۱	۰/۰۰۰	۳۰۱/٤۹۲	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی سوّم	۵/۵۱۹	۰/۰۰۰	۳۰۳/۵۲٤	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی چهارم	۵/۲۳۰	۰/۰۰۰	۲۸۳/۱٤۰	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
فرضیه اصلی دوّم	فرضیه فرعی اوّل	۷/٤۵۸	۰/۰۰۰	۲٤۲/۹٤۰	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی دوّم	۵/۵۸٤	۰/۰۰۰	۲۹٦/۸۵۵	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی سوّم	۵/٤٤۹	۰/۰۰۰	۳۱۱/۰۵۷	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی چهارم	۵/۳۷۲	۰/۰۰۰	۲۷۹/٤۲۲	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
فرضیه اصلی سوّم	فرضیه فرعی اوّل	۷/۲۳۰	۰/۰۰۰	۲۳۹/۳۸۰	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی دوّم	۵/۸٤۰	۰/۰۰۰	۲۹۰/۷۵۰	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی سوّم	۵/٤٦٦	۰/۰۰۰	۳۱۵/۵۵۸	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت
	فرضیه فرعی چهارم	۵/۷۰۱	۰/۰۰۰	۳۲۵/۸٤٤	۰/۰۰۰	داده‌های تابلویی با اثرات ثابت

منبع: یافته‌های پژوهش

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

۷-۲-۱- آزمون فرضیه اصلی اوّل

نتایج تخمین الگوی رگرسیون فرضیه اصلی اوّل در جدول شماره ۴ ارائه شده است.

جدول ٤. خلاصه نتایج روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت فرضیه اصلی اوّل

	سود ناخالص		سود عملیاتی		سود خالص		اقلام تعهدی	
	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF
عرض از مبدأ (b_0)	۰/۰۳۲ (۰/۰۰۰)	–	-۰/۰۱۲ (۰/۱۵۲)	–	۰/۰۳۵ (۰/۰۰۰)	–	۰/۲۹۹ (۰/۰۰۰)	–
نوع حسابرس	۰/۰۰٦ (۰/۱۸۵)	۱/۰۱۹	۰/۰۱۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۱۸ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۲٤ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹
حداقل مقدار اقلام تعهدی کل	۰/۲۱۳ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۲	۰/۲۳٦ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۲	۰/۰۹۳ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۲	-۰/۹۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۲
تفاوت در اندازه	۰/۰۰۸ (۰/۰۰۲)	۱/۰٤۹	۰/۰۰٦ (۰/۰۱۵)	۱/۰٤۹	۰/۰۰٤ (۰/۰٤٤)	۱/۰٤۹	۰/۰۱۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰٤۹
حداقل اندازه	۰/۰۸۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۵۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۸٤ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۱۵۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰
تفاوت در اهرم	۰/۱۱۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦۵	۰/۱۷٦ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦۵	۰/۲۱۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦۵	-۰/۱۳۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦۵
حداقل اهرم	۰/۰۳۷ (۰/۰۰۰)	۱/۵۰۱	۰/۰۷٦ (۰/۰۰۰)	۱/۵۰۱	۰/۰۰۱ (۰/۹٤۲)	۱/۵۰۱	-۰/۳٤٦ (۰/۰۰۰)	۱/۵۰۱
تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	-۰/۰۰۱ (۰/۱۱٦)	۲/٤۵٦	-۰/۰۰۱ (۰/٦٦۰)	۲/٤۵٦	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۵)	۲/٤۵٦	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/٤۵٦
حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	۲/٤۲۸	-۰/۸۵۹ (۰/۸۰۵)	۲/٤۲۸	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۳)	۲/٤۲۸	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/٤۲۸
تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۳٤۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۷۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۲۳۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	-۰/۰٤٦ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷
حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۲۸۸ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۷	۰/۲۹۵ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۷	۰/۱٦۲ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۷	-۰/۷۸۹ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۷
R^2	۰/۷۳		۰/٦۹		۰/۷۱		۰/۸۱	
R^2 تعدیل شده	۰/٦۸		۰/٦۳		۰/٦۵		۰/۷۷	
آماره دوربین واتسون	۱/۹۷۱		۲/۰۲۷		۲/۰۱۲		۲/۱۷۰	
آماره فیشر (معناداری)	۱۳/۸۹۹ (۰/۰۰۰)		۱۱/۲۳۲ (۰/۰۰۰)		۱۲/۰۸۹ (۰/۰۰۰)		۲۱/۸۰۵ (۰/۰۰۰)	

منبع: یافته‌های پژوهش

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

جهت اطمینان از عدم وجود ارتباط خطی میان متغیرهای مستقل، عامل تورم واریانس (VIF) محاسبه شده است. مقدار شاخص عامل تورم واریانس برای تمامی متغیرها کم‌تر از ۱۰ به دست آمده است، از این رو می‌توان نتیجه گرفت که هم‌خطی بین متغیرها وجود ندارد. در فرضیه فرعی اوّل، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۰۶)، از لحاظ آماری در سطح ۵ در صد معنادار نیست؛ درنتیجه فرضیه فرعی اوّل رد می‌شود؛ به عبارتی، متغیرِ نوع حسابرس (سازمان حسابرسی) رابطه معناداری با متغیر تفاوت در سود ناخالص زوج شرکت‌ها ندارد. در فرضیه فرعی دوّم، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۱۵) مثبت و معنادار است. نتیجه این فرضیه، برخلاف انتظار نشان می‌دهد که بین نوع حسابرس (سازمان حسابرسی) و تفاوت در سود عملیاتی زوج شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ درنتیجه، عکس فرضیه فرعی دوّم تأیید می‌گردد. همچنین در فرضیه فرعی سوّم، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۱۸) مثبت و معنادار است. نتیجه این فرضیه، برخلاف انتظار نشان می‌دهد که بین نوع حسابرس (سازمان حسابرسی) و تفاوت در سود خالص زوج شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ یعنی عکس فرضیه فرعی سوّم تأیید می‌گردد. در فرضیه فرعی چهارم نیز، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۱۸)، مثبت و معنادار است. در این حالت نیز عکس فرضیه فرعی تأیید می‌گردد. در هر چهار فرضیه فرعی، ضریب تعیین به دست آمده نشان از قدرت توضیح‌دهندگی مناسب الگو دارد و آماره دوربین- واتسون به دست آمده نیز بین ۱/۵ تا ۲/۵ است که حاکی از عدم وجود همبستگی در اجزاء مدل رگرسیونی می‌باشد. با توجّه به عدم تأیید هر چهار فرضیه فرعی، فرضیه اوّل پژوهش رد می‌شود.

۷-۲-۲- آزمون فرضیه اصلی دوّم

نتایج تخمین الگوی رگرسیون فرضیه اصلی دوّم به روش داده‌های ترکیبی در جدول شماره ۵ ارائه شده است. مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرها کم‌تر از ۱۰به دست آمده است، از این رو می‌توان نتیجه گرفت که بین متغیرهای پژوهش هم خطی وجود ندارد. در فرضیه فرعی اوّل، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۱۰- و از لحاظ آماری در سطح ۵ در صد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی اوّل تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی مشابه) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود ناخالص می‌باشد. در فرضیه فرعی دوّم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۱۳- و از لحاظ آماری در سطح ۵ در صد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی دوّم تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی مشابه) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود عملیاتی می‌باشد. در فرضیه فرعی سوّم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۱۴- و از لحاظ

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

آماری در سطح ۵ در صد معنادار ا ست؛ درنتیجه فر ضیه فرعی سوّم تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی مشابه) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود خالص می‌باشد.

جدول ۵. خلاصه نتایج روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت فرضیه اصلی دوّم

	سود ناخالص		سود عملیاتی		سود خالص		اقلام تعهدی	
	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF
عرض از مبدأ (b_0)	۰/۰۳۳ (۰/۰۰۰)	–	-۰/۰۱۰ (۰/۲۱۶)	–	۰/۰۳۸ (۰/۰۰۰)	–	۰/۳۰۳ (۰/۰۰۰)	–
نوع مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۱۰ (۰/۰۴۳)	۱/۰۰۴	-۰/۰۱۳ (۰/۰۰۳)	۱/۰۰۴	-۰/۰۱۴ (۰/۰۰۲)	۱/۰۰۴	۰/۰۰۳ (۰/۴۹۸)	۱/۰۰۴
حداقل مقدار اقلام تعهدی کل	۰/۲۱۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۲۴۰ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۰۹۵ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	-۰/۹۰۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲
تفاوت در اندازه	۰/۰۰۸ (۰/۰۰۳)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۵ (۰/۰۲۵)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۴ (۰/۰۴۳)	۱/۰۴۹	۰/۰۱۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۴۹
حداقل اندازه	۰/۰۸۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۵۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۸۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۱۵۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹
تفاوت در اهرم	۰/۱۱۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۱۷۶ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۲۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	-۰/۱۴۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵
حداقل اهرم	۰/۰۳۶ (۰/۰۰۱)	۱/۴۸۴	۰/۰۷۷ (۰/۰۰۰)	۱/۴۸۴	-۰/۰۰۱ (۰/۸۸۶)	۱/۴۸۴	-۰/۳۴۸ (۰/۰۰۰)	۱/۴۸۴
تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	-۰/۰۰۱ (۰/۱۴۴)	۲/۴۵۶	-۰/۰۰۱ (۰/۶۴۵)	۲/۴۵۶	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۳)	۲/۴۵۶	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۵۶
حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	۲/۴۲۷	-۰/۰۰۱ (۰/۷۱۴)	۲/۴۲۷	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۲)	۲/۴۲۷	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۲۷
تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۳۴۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۷۴ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۲۳۴ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	-۰/۰۴۲ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷
حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۲۸۸ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	۰/۲۹۹ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	۰/۱۶۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	-۰/۷۸۵ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸
R^2	۰/۷۴		۰/۶۹		۰/۷۰		۰/۸۱	
R^2 تعدیل شده	۰/۶۸		۰/۶۳		۰/۶۴		۰/۷۷	
آماره دوربین واتسون	۱/۹۷۱		۲/۰۲۷		۲/۰۱۰		۲/۱۶۳	
آماره فیشر (معناداری)	۱۴/۰۰۶ (۰/۰۰۰)		۱۱/۲۷۵ (۰/۰۰۰)		۱۱/۹۲۷ (۰/۰۰۰)		۲۱/۷۰۳ (۰/۰۰۰)	

منبع: یافته‌های پژوهش

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

در فرضیه فرعی چهارم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۰۳ می‌باشد که از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار نیست؛ درنتیجه فرضیه فرعی چهارم رد می شود. در هر چهار فرضیه فرعی، ضریب تعیین به دست آمده نشان از قدرت توضیح‌دهندگی مناسب الگو دارد و آماره دوربین- واتسون به دست آمده نیز بین ۱/۵ تا ۲/۵ است که حاکی از عدم وجود همبستگی در اجزاء مدل رگرسیونی می‌باشد.

۷-۲-۳- آزمون فرضیه اصلی سوّم

نتایج تخمین الگوی رگرسیون فرضیه اصلی سوّم به روش داده‌های ترکیبی در جدول شماره ۶ ارائه شده است.

در این فرضیه نیز مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرها کم‌تر از ۱۰ به دست آمده است. در فرضیه فرعی اوّل، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۰۷- و از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی اوّل تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود ناخالص می‌باشد. در فرضیه فرعی دوّم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۰۹- و از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی دوّم تأیید می‌گردد. به عبارتی متغیر نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود عملیاتی می‌باشد. در فرضیه فرعی سوّم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۰۴- و از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی سوّم تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود خالص می‌باشد. در فرضیه فرعی چهارم، ضریب متغیر مستقل برابر ۰/۰۲۱- و از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار است؛ درنتیجه فرضیه فرعی چهارم تأیید می گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در مجموع اقلام تعهدی می‌باشد. در هر چهار فرضیه فرعی، ضریب تعیین به دست آمده نشان از قدرت توضیح‌دهندگی مناسب الگو دارد و آماره دوربین- واتسون به دست آمده نیز بین ۱/۵ تا ۲/۵ است که حاکی از عدم وجود همبستگی در اجزاء مدل رگرسیونی می‌باشد.

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

جدول ٦. خلاصه نتایج روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت فرضیه اصلی سوّم

	سود ناخالص		سود عملیاتی		سود خالص		اقلام تعهدی	
	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF	ضرایب (P-Value)	VIF
عرض از مبدأ (b_0)	۰/۰۳۹ (۰/۰۰۰)	–	-۰/۰۰۵ (۰/۵٤۷)	–	۰/۰٤٦ (۰/۰۰۰)	–	۰/۳۰٦ (۰/۰۰۰)	–
نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی	-۰/۰۰۷ (۰/۰۰۲)	۱/۰۵۵	-۰/۰۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۵۵	-۰/۰۰٤ (۰/۰۳۳)	۱/۰۵۵	-۰/۰۲۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۵۵
حداقل مقدار اقلام تعهدی کل	۰/۲۲۰ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۷	۰/۲٤٤ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۷	۰/۰۹۸ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۷	-۰/۸۹۱ (۰/۰۰۰)	۱/٤۱۷
تفاوت در اندازه	۰/۰۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۷۱	۰/۰۰٦ (۰/۰۱۷)	۱/۰۷۱	۰/۰۰٤ (۰/۰۵۹)	۱/۰۷۱	۰/۰۱۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰۷۱
حداقل اندازه	۰/۰۳٤ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۲۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۵٦ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۱۲۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰
تفاوت در اهرم	۰/۱۰۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦٦	۰/۱۷۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦٦	۰/۱۹٦ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦٦	-۰/۱۳۷ (۰/۰۰۰)	۱/۰٦٦
حداقل اهرم	۰/۰٤٤ (۰/۰۰۰)	۱/۵۱۹	۰/۰۸۲ (۰/۰۰۰)	۱/۵۱۹	۰/۰۰۱ (۰/۹٦٦)	۱/۵۱۹	-۰/۳۲٦ (۰/۰۰۰)	۱/۵۱۹
تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	۰/۵۳۰ (۰/۸۷۱)	۲/٤۲۰	-۰/۸۱۸ (۰/۷۹۱)	۲/٤۲۰	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۷)	۲/٤۲۰	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/٤۲۰
حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار	-۰/۰۰۱ (۰/۰٤٦)	۲/۳۹۸	۰/۰۰۱ (۰/۷۱۳)	۲/۳۹۸	-۰/۰۰۱ (۰/۰۱۰)	۲/۳۹۸	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۳۹۸
تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۳۳۸ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	۰/۳۷۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	۰/۲۳۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	-۰/۰۳۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵
حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی	۰/۲۷٦ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۹	۰/۲۹٤ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۹	۰/۱۵۸ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۹	-۰/۷۸٤ (۰/۰۰۰)	۱/٤۹۹
R^2	۰/۷۲		۰/۷۱		۰/۷۱		۰/۸۲	
R^2 تعدیل شده	۰/٦۷		۰/٦۵		۰/٦۵		۰/۷۸	
آماره دوربین واتسون	۱/۹۸۵		۲/۰٤٦		۲/۰۲۷		۲/۱٦۸	
آماره فیشر (معناداری)	۱۲/۷۷۵ (۰/۰۰۰)		۱۱/۸٤۹ (۰/۰۰۰)		۱۲/۰۰٦ (۰/۰۰۰)		۲۲/۰۱۵ (۰/۰۰۰)	

منبع: یافته‌های پژوهش

۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج فرضیه اصلی اوّل نشان داد که زوج شرکت‌هایی در صنعت و سال مالی مشابه که توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، در مقایسه با زوج شرکت‌هایی که

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

توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند، نه تنها شباهت بیش‌تری در ساختار اقلام سود و زیانی خود نشان نمی‌دهند، بلکه تفاوت بیش‌تری نیز در ساختار برخی از اقلام سود و زیانی آن‌ها مانند سود عملیاتی، سود خالص و مجموع اقلام تعهدی آن‌ها وجود دارد؛ به عبارت دیگر، صاحبکاران سازمان حسابرسی نسبت به صاحبکاران مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی قابلیت مقایسه کم‌تری در ساختار سود عملیاتی، سود خالص و مجموع اقلام تعهدی خود دارند. در واقع در بین صاحبکاران سازمان حسابرسی، یکنواختی و ثبات رویه در اجرای استانداردها وجود ندارد، بنابراین این سازمان نتوانسته بر اجرای یکنواخت استانداردهای حسابداری در بین صاحبکاران خود مؤثر باشد. در واقع سازمان حسابرسی قادر به ایجاد یک سبک منحصر به فرد در تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری و حسابرسی و اجرای یکنواخت این استانداردها در بین صاحبکاران خود نبوده است. بخش کنترل کیفیت سازمان حسابرسی نیز در زمینه نظارت بر اجرای این استانداردها موفق عمل ننموده است. به همین دلیل، کیفیت حسابرسی سازمان حسابرسی در حداقل کردن خطاهای تصادفی کارکنان و خطاهای تصادفی یا جانبداری عمدی صاحبکاران در اندازه‌گیری اقلام سود و زیان شرکت، از اثربخشی کم‌تری نسبت به مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی برخوردار بوده است؛ بنابراین، اعمال نظرها و قضاوت‌های شخصی صورت گرفته از سوی مدیران شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی و فقدان انگیزه یا توانایی حسابرسان سازمان حسابرسی در کشف و گزارش انحراف از استانداردهای حسابداری و کنترل انگیزه‌های مدیریت در دستکاری اقلام سود و زیان شرکت موجب ایجاد تفاوت‌های بیش‌تری در برخی از اقلام سود و زیان حسابرسی شده توسط این سازمان گردیده است. این نتیجه‌گیری با نتایج پژوهش رهنمای رودپشتی و همکاران (۲۰۱۴)، همخوانی دارد، امّا برخلاف نتایج پژوهش وانگ و لین (۲۰۱۶) و فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴) می‌باشد. نتایج فرضیه اصلی دوّم نشان داد که زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط یک مؤسسه حسابرسی مشابه نیز، نسبت به زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط دو مؤسسه حسابرسی متفاوت، ساختار سود (سود ناخالص، سود عملیاتی و سود خالص) قابل مقایسه‌تری دارند؛ زیرا یک مؤسسه حسابرسی مشابه قادر به شناسایی خطاهای مشابه صاحبکاران شامل خطاهای به کارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری و دستکاری‌های یکسان صورت گرفته در اقلام سود و زیانی شرکت، نسبت به دو مؤسسه حسابرسی متفاوت خواهد بود. این نتیجه‌گیری با نتایج پژوهش ون و ژو (۲۰۱۶)، کوادا (۲۰۱۴)، فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴)، چنگ و ژانگ (۲۰۱۱)، رهنمای رودپشتی و همکاران (۱۳۹۴) و محسنی و همکاران (۱۳۹۴) همخوانی دارد. نتایج فرضیه اصلی سوّم نیز نشان داد

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

که در ساختار سود و اقلام تعهدی صاحبکاران مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "الف" و "ب"، شباهت‌های بیش‌تری نسبت به صاحبکاران مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "ج" و "د" مشاهده می‌شود. در واقع چون مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "الف" و "ب" دارای کیفیت حسابرسی بیش‌تری نسبت به مؤسسات حسابرسی دارای رتبه "ج" و "د" هستند، از توانایی بیش‌تری در شناسایی انحراف از استانداردهای حسابداری و دستکاری‌های صورت گرفته در اقلام تعهدی و سود صاحبکاران برخوردار بوده و به مدیران توانایی کم‌تری در انحراف از استانداردهای حسابداری می‌دهند؛ درنتیجه یکنواختی در به کارگیری استانداردهای حسابداری را در میان صاحبکاران خود افزایش می‌دهند و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را ارتقا می‌بخشند. این نتایج بیانگر آن است که جامعه حسابداران رسمی در بحث کنترل کیفیت و رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی، موفق عمل نموده است. به طور کلی نتایج پژوهش، بیانگر آن است که نوع حسابرس بر ویژگی کیفی قابلیت مقایسه مؤثر است؛ به عبارت دیگر، حسابرس تفسیر اقلام سود و زیان یک شرکت و مقایسه آن با اقلام مشابه شرکت‌های هم‌صنعت را تسهیل نموده و سرمایه‌گذاران را قادر به درک بهتر عملیات شرکت می‌نماید. این نتیجه گیری با نتایج پژوهش چنگ و ژانگ (۲۰۱۱)، نبات دوست باغمیشه و محمدزاده سالطه (۱۳۹۵) و محمدی خشوئی و همکاران (۱۳۹۴)، همخوانی دارد. با توجّه به نتایج پژوهش حاضر، پیشنهادهای زیر به گروه‌های ذینفع ارائه می‌گردد:

۱- به سازمان حسابرسی پیشنهاد می‌شود که به بررسی این موضوع بپردازد که چرا در بین صاحبکارانش، یکنواختی در اجرای استانداردهای حسابداری وجود ندارد و سپس به دنبال ایجاد یک سبک منحصر به فرد در تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری و حسابرسی، و اجرای یکنواخت این استانداردها در بین صاحبکاران خود باشد. ۲- به سرمایه‌گذاران، سهامداران و سایر گروه‌های ذینفع پیشنهاد می‌شود که در تصمیمات سرمایه‌گذاری در یک صنعت خاص، که مستلزم مقایسه میان گزینه‌های سرمایه‌گذاری است، نوع حسابرس صورت‌های مالی را به عنوان یک عامل مؤثر بر قابلیت مقایسه شرکت‌های هم‌صنعت مدنظر قرار دهند.۳- به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌شود که در حسابرسی صورت‌های مالی خود از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی با رتبه "الف" و "ب" استفاده نمایند.۴- به جامعه حسابداران رسمی پیشنهاد می‌شود که اقدامات و تمهیداتی را اعمال نماید که مؤسسات حسابرسی با رتبه پایین‌تر بتوانند خود را به رتبه بالاتر ارتقا دهند. همچنین با توجّه به یافته‌های پژوهش، موضوعات زیر به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد:

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

۱. اجرای این پژوهش با به کارگیری سایر شاخص‌های اندازه‌گیری ویژگی کیفی قابلیت مقایسه
۲. بررسی نقش نوع حسابرس بر سایر ویژگی‌های کیفی (مربوط بودن، قابلیت اتکا، قابل فهم بودن و ...) اطلاعات مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار
۳. بررسی نقش مدت تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

منابع

۱. جامعه حسابداران رسمی (۱۳۸۸)؛ "**مجموعه قانون و مقررات جامعه حسابداران رسمی ایران**"، تهران: مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی جامعه حسابداران رسمی.
۲. حساس یگانه، یحیی؛ آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۹)؛ "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی"، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۷، شماره ۶۱، صص ۹۶-۸۳.
۳. حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، علی (۱۳۸۶)؛ "کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات"، **ماهنامه بورس**، شماره ۶۶، صص ۴۵-۳۸.
۴. حساس‌یگانه، یحیی؛ غلام‌زاده لداری، مسعود (۱۳۹۱)؛ "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت های تحقیقاتی"، **دهمین همایش ملی حسابداری ایران**، تهران، دانشگاه الزهرا.
۵. خلیل‌زاده، محمّد؛ بادآور نهندی، یونس؛ دیانتی دیلمی، زهرا (۱۳۹۱)؛ "بررسی تأثیر دوره تصدی حسابرس بر ویژگی‌های کیفی سود در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال اوّل، شماره سوّم، صص ۱۰۶-۹۱.
۶. رستمی معتمد، امین؛ اباذری کوشکی، مهدی (۱۳۹۳)؛ "درآمدی بر تعریف کیفیت حسابرسی"، **فصلنامه حسابدار رسمی**، شماره ۲۶(پیاپی ۳۸)، صص ۲۵-۲۱.
۷. رضاپور، نرگس؛ اصلانی، فریال (۱۳۹۱)؛ "امکان‌سنجی افشای عمومی شاخص‌های کیفیت حسابرسی"، **ماهنامه حسابرس**، سال ۱۴، شماره۶۳، صص ۱۱-۱.

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

۸. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ لک، فضل اله؛ محسنی، عبدالرضا (۱۳۹۴)؛ "سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی"، **فصلنامه حسابداری مدیریت**، دوره ۸، شماره ۲۵، صص ۴۷-۲۹.

۹. ساریخانی، نصیبه؛ برزگر، الهه (۱۳۹۵)؛ "بررسی رابطه بین کیفیت حسابرسی و تجدید ارائه صورت‌های مالی ناشی از مدیریت سود و مدیریت وجه نقد در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **فصلنامه حسابداری مالی**، سال ۸، شماره ۲۹، ۱۳۱-۱۰۳.

۱۰. عرب مازار یزدی، محمد؛ رادمهر، کاترین (۱۳۸۲)؛ "بررسی اهمیّت و ضرورت گزارش سود و زیان جامع در ایران"، **فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی**، دوره ۱۰، شماره ۳۱، صص ۷۳-۵۱.

۱۱. محسنی، عبدالرضا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون؛ نیکومرام، هاشم (۱۳۹۴)؛ "سبک حسابرس، مدت تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی"، **فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، دوره ۴، شماره ۱۳، صص ۲۲-۹.

۱۲. محمدی خشوئی، حمزه؛ هاشمی، عباس؛ امیری، هادی (۱۳۹۴)؛ "تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری"، **فصلنامه حسابداری مالی**، سال ۷، شماره ۲۷، صص ۱۴۹-۱۲۲.

۱۳. ملک چوبری، مجتبی (۱۳۸۵)؛ "اثر استانداردهای حسابداری ایران بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های بورس"، **روزنامه دنیای اقتصاد**، شماره ۹۹۶، ص ۳۰.

۱۴. مهربان پور، محمدرضا؛ بهطهائی پور، علی‌اکبر (۱۳۹۳)؛ "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی و مقایسه نحوه رتبه‌بندی مؤسسات حسابرسی در ایران با سایر مؤسسات بین‌المللی". **کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی**، تهران، شرکت دانش محور ارتاخه.

۱۵. نبات‌دوست باغمیشه، محمّد حسین؛ محمّدزاده سالطه، حیدر (۱۳۹۵)؛ "بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تهران"، **فصلنامه دانش حسابرسی**، سال ۱۶، شماره ۶۲، صص ۱۷۶-۱۵۹.

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

۱۶. هندریکسن، الدون اس؛ ون‌بردا، مایکل اف. (۱۹۹۲)؛ **"تئوری‌های حسابداری"**. (ترجمه علی پارسائیان)، تهران: انتشارات ترمه.

۱۷. هیأت تدوین استانداردهای حسابداری (۱۳۷۶)؛ **"مبانی نظری حسابداری و گزارشگری مالی در ایران"**، تهران: سازمان حسابرسی.

18. Azizkhani, M., Monroe, G. S. & Shailer, G. (2010). "The Value of Big 4 Audits in Australia". **Accounting and Finance** , 50(4), 743–766.
19. Cheng, C. S. A. & Zhang, H. (2011). "Effects of Smoothing and Comparability on Value-Relevance of Earnings". **American Accounting Association Annual Meeting**. Louisiana State University.
20. Francis, J. R., Pinnuck, M. L. & Watanabe, O. (2014). "Auditor Style and Financial Statement Comparability". **The Accounting Review**, 89(2): 605-633.
21. Kawada, B. (2014). "Auditor Offices and the Comparability and Quality of Clients' Earnings". **Working papers. San Diego State University**.
22. Kothari, S. P., Ramanna, K. & Skinner, D. J. (2010). "Implications for GAAP from an Analysis of Positive Research in Accounting". **Journal of Accounting and Economics**, 50(2-3): 246-286.
23. Wang, Zh. & Lin, Zh. (2016). "Auditor Quality and IFRS Information Comparability". **Academy of Accounting and Financial Studies Journal,** 20(10): 114-130.
24. Wen, W. & Zhu, X. K. (2016). " Individual Auditor Style and Financial Statement Comparability: Evidence from China". **Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=2875693**

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