

## بررسی رابطه نوع حسابرس و قابلیت مقایسه اقلام سود و زیان

محمد امید اخگر \*

مولود خانقلی \*\*

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۱۰/۲۶

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۰۶/۰۴

### 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 کیفیت 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

## ۱- مقدمه

هیأت تدوین استانداردهای حسابداری ایران، یکی از اهداف اساسی حسابداری و گزارشگری مالی را فراهم آوردن اطلاعات لازم برای ارزیابی عملکرد و توان سودآوری بر شمرده است (عرب مازار یزدی و رادمهر، ۱۳۸۲). ارقام 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 ارقام سود و زیان یک واحد تجاری با ارقام مشابه دوره‌های مختلف همان واحد تجاری و نیز با ارقام مشابه سایر واحدهای تجاری است. به منظور تسهیل فرآیند مقایسه‌پذیری، صورت‌های 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 حسابداری شده و در نهایت قابلیت مقایسه صورت سود و زیان واحدهای تجاری مختلف و به طور کلی صورت‌های مالی آن‌ها را فراهم می‌سازند (ملک چوبری، ۱۳۸۵).

جهت گیری استانداردهای حسابداری به سمت رویکرد مبتنی بر اصول، امکان استفاده 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 اختلاف نظر در تفسیر، به کارگیری و اجرای این استانداردها می‌شود (رهنمای رودپشتی و همکاران، ۱۳۹۴). این موضوع، موجب کاهش قابلیت مقایسه ارقام سود و زیان میان شرکت‌ها می‌گردد؛ از آنجا که تصمیمات سرمایه‌گذاران بر مبنای مقایسه عملکرد مالی شرکت‌ها اتخاذ می‌گردد، این مسأله موجب خواهد شد که تصمیماتی 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 ارقام 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 استانداردهای حسابداری و حسابرسی می‌گردد. از قوانین کاری منحصر به فرد هر مؤسسه حسابرسی که جهت تفسیر استانداردهای حسابداری و حسابرسی به کار می‌روند، به عنوان

"سبک حسابرسی"<sup>۱</sup> یاد می‌شود (کوتاری و همکاران، ۲۰۱۰). سبک حسابرسی 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، 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 مضمون اظهار نظر حسابرس می‌باشد، همچنین جزئی است که از طریق آن عوامل اقتصادی مانند حساب‌سان مستقیماً بر قابلیت مقایسه اثر می‌گذارند. در واقع اقلام تعهدی منعکس کننده اثرات قضاوت در اندازه‌گیری سودها، توسط مدیریت و همچنین استفاده از قوانین کاری و روش‌شناسی حسابرسی، توسط حساب‌سان 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 حساب‌سان با کیفیت بالاتر، انحراف از استانداردهای حسابداری را به درستی کشف می‌کنند. از آن‌جا که مدیران در به کارگیری استانداردهای حسابداری انعطاف‌پذیری دارند، قابلیت مقایسه در میان شرکت‌هایی با حساب‌سان بزرگ‌تر، بیش‌تر خواهد بود؛ زیرا استانداردهای حسابداری توسط مدیران بر مبنایی منسجم‌تر و صحیح‌تر به کار گرفته می‌شوند (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 حساب‌سان 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

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 بیش‌تری در ساختار اقلام سود و زیان زوج شرکت‌های 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 شرکت‌های 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 نتیجه‌گیری، پیشنهادها و محدودیت‌های پژوهش ارائه می‌شود.

## ۲- مبانی نظری پژوهش

### ۲-۱- ویژگی کیفی قابلیت مقایسه

هیأت استانداردهای حسابداری مالی<sup>۱</sup> 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 می‌نماید: "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 پارسایان، ۱۳۸۵). چارچوب مفهومی مشترک "هیأت استانداردهای حسابداری مالی" و "هیأت استانداردهای حسابداری

<sup>1</sup> Financial Accounting Standards Board (FASB)

بین‌المللی<sup>۱</sup>، 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. بدین ترتیب 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<sup>۲</sup> (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 حسابرِس

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

همچنین با تشکیل نهاد حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی، تأسیس مؤسسات حسابرِس متشکل از حداقل سه نفر حسابدار رسمی، امکان‌پذیر شد. مؤسسه حسابرِس، مؤسسه‌ای است که به منظور انجام خدمات حسابرِس، 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.

حسابرسی متفاوتی را در برمی گیرد، 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<sup>۱</sup> (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<sup>۲</sup> (۱۹۸۱)، کیفیت حسابرسی را این گونه تعریف نموده است: ارزیابی (استنباط بازار) از احتمال این که حسابرس ۱- موارد تحریف های بااهمیت در صورت های مالی یا نقض سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و ۲- تحریف بااهمیت کشف شده را گزارش کند. احتمال این که حسابرس موارد تحریف های بااهمیت را کشف کند، کیفیت حسابرسی را در قالب دانش و توانایی حسابرس یا شایستگی حسابرس اندازه گیری می کند و احتمال این که حسابرس موارد تحریف های بااهمیت کشف شده را گزارش کند، بستگی به انگیزه های حسابرس برای افشاگری یا استقلال حسابرس دارد (حساس یگانه و غلامزاده لداری، ۱۳۹۱). دیویدسون و نتو<sup>۳</sup> (۱۹۹۳)، کیفیت حسابرسی را توانایی حسابرس در کشف و گزارش تحریفات بااهمیت و کشف دستکاری در سود خالص می دانند (مهربان پور و بهطهائی پور، ۱۳۹۳). پالمروس<sup>۴</sup> (۱۹۹۸)، کیفیت حسابرسی را بر حسب میزان اعتباردهی حسابرس تعریف می کند. از آن جا که هدف حسابرس ایجاد اطمینان نسبت به صورت های مالی است. لذا کیفیت حسابرسی به معنی عاری بودن صورت های مالی حسابرسی شده از تحریف های بااهمیت است. در واقع، این تعریف بر نتایج حسابرسی تأکید می ورزد؛ یعنی قابل اعتماد بودن صورت های مالی حسابرسی شده، کیفیت بالای حسابرسی را منعکس می کند (حساس یگانه و جعفری، ۱۳۸۶). کارسل و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۲)، بیان می کنند که کیفیت حسابرسی بالاتر به معنای "اطمینان بخشی بالاتر است که مستلزم کار حسابرسی بیش تر است" (رضاپور و اصلانی، ۱۳۹۱). کاسترلا و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۹)، بیان می کنند 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

مؤسسه حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، کیفیت پایین حسابرسی با درک عملی آن قابل مشاهده است»، موارد کم و بیش اندکی از قصور قابل کشف حسابرسی، وجود دارد (رستمی معتمد و اباذری کوشکی، ۱۳۹۳). دیاز و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۴)، نیز کیفیت حسابرسی 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 بااهمیت صورت‌های مالی دارای توان یکسان نیستند، مؤسسات حسابرسی بزرگ‌تر در کشف تحریفات بااهمیت، توانا تر 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<sup>۲</sup>، ۲۰۱۰). هر یک از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی، نیز دارای تفاوت معناداری در کیفیت ارائه خدمات خود می‌باشند.

کوادا<sup>۳</sup> (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. فرانسویس 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

کوچک دارا می باشند و حسابرسی با کیفیت تری را نسبت به آنها انجام می دهند و در نهایت حسابرسان با کیفیت بالاتر، انحراف از استانداردهای حسابداری را به درستی کشف می کنند. چن و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)، بیان می دارند که هنگامی که کیفیت حسابرسی پایین باشد، نظارت مؤثر از جانب حسابرس برای کشف روش های حسابداری مشکوک صاحبکار اعمال نمی شود؛ در نتیجه اعداد و ارقام سود گزارش شده به احتمال زیاد، شامل اقلامی خواهد بود که درستی وضعیت مالی و نتایج عملیات را پنهان خواهد کرد (خلیل زاده، بادآور نهندی و دیانتی دیلمی، ۱۳۹۱). بنابراین هنگامی که حسابرسان با کیفیت انتخاب می شوند، مدیران توانایی کمتری برای دستکاری سود دارند و سود از کیفیت بالاتری برخوردار است، زیرا استانداردهای حسابداری توسط مدیران بر مبنایی منسجم تر و صحیح تر به کار گرفته می شوند و امکان سوء استفاده از انعطاف پذیری روش ها و اصول پذیرفته شده حسابداری از مدیران سلب می گردد؛ بنابراین یکنواختی در به کارگیری استانداردهای حسابداری و در نتیجه قابلیت مقایسه افزایش می یابد.

### ۳- پیشینه پژوهش

وانگ و لین<sup>۲</sup> (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 بین المللی گزارشگری مالی"<sup>۳</sup> در کشور چین قرار گرفته است. آنها از قابلیت مقایسه صورتهای مالی به عنوان معیار کیفیت حسابرسی استفاده نمودند. یافته های آنان نشان داد که قابلیت مقایسه صورتهای مالی صاحبکاران چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی بیش تر 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 بین المللی گزارشگری مالی تداوم می یابد و تفاوت کیفیت حسابرسی چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی در دوره های قبل و بعد از پذیرش استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی پایدار بوده است. ون و ژو<sup>۴</sup> (۲۰۱۶)، به بررسی رابطه میان سبک فردی حسابرسان و قابلیت مقایسه صورتهای مالی، در نمونه های از شرکت های چینی پرداختند. یافته های آنان نشان داد که

1 Chen et al

2 Wang & Lin

3 International Financial Reporting Standards (IFRS)

4 Wen & Zhu



صورت‌های مالی زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس مشابه با سبک منحصر به فرد، قابلیت مقایسه بیش‌تری دارند؛ همچنین هنگامی که 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<sup>۱</sup> (۲۰۱۱)، به بررسی ارزشمندی قابلیت مقایسه سود (ویژگی‌های مقطعی سود) و هموارسازی سود (ویژگی‌های سری زمانی سود 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 دقت پیش‌بینی جریان‌های نقدی است.

نبات دوست 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

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 غیر صاحبکاران 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 غیر صاحبکاران آن مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهند.

محمدی خوشنوی و همکاران (۱۳۹۴)، به بررسی تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی 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 توجه به مبانی نظری و پیشینه بیان شده، فرضیه‌هایی به شرح زیر تدوین شده است:

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

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

**فرضیه فرعی سوم:** قابلیت مقایسه سود خالص زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، بیش‌تر از زوج شرکت‌های حسابرسی شده توسط 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 توسط 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 اول:** 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 دوم:** 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 سوم:** 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.

**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 اول:** 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 دوم:** 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 سوم:** 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 توجه 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 آن‌ها 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، نحوه‌گزینش شرکت‌های نمونه را نشان می‌دهد:

## جدول ۱. نحوه گزینش شرکت‌های نمونه

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

با توجه 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 فرضیه‌های پژوهش از مدل رگرسیون چندمتغیره به شرح زیر استفاده

می‌گردد:

$$\begin{aligned} \text{Diff\_Income Statement Items}_{ijt} &= \beta_{ijt} + \beta_1 \text{Auditor\_Type} + \beta_2 \text{Accruals\_Min}_{ijt} + \beta_3 \text{Size}_{\text{Diff}_{ijt}} \\ &+ \beta_4 \text{Size\_Min}_{ijt} + \beta_5 \text{Lev\_Diff}_{ijt} + \beta_7 \text{MB\_Diff}_{ijt} \\ &+ \beta_6 \text{Lev\_Min}_{ijt} + \beta_8 \text{MB\_Min}_{ijt} + \beta_9 \text{CFO\_Diff}_{ijt} + \beta_{10} \text{CFO\_Min}_{ijt} + \varepsilon_{ijt} \end{aligned}$$

مدل (۱)

## 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.

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 ارقام تعهدی:** تفاوت در کل ارقام تعهدی برابر با قدر مطلق تفاوت میان کل ارقام تعهدی مربوط به شرکت  $i$  و کل ارقام 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 ارقام تعهدی دو شرکت را اندازه‌گیری می‌کند.

### ۶-۲- متغیر مستقل

**Auditor\_Type:** نوع حسابرس صورت‌های مالی است که:

در فرضیه اصلی اول، 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 دوم، 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 سوم، 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<sub>ijt</sub>:** حداقل سطح ارقام تعهدی برابر با حداقل مقدار کل ارقام تعهدی در زوج شرکت  $i$  و  $j$ . (کل ارقام تعهدی، از طریق تفاوت بین سود خالص و جریان‌های نقد عملیاتی محاسبه می‌شود).

**Size\_Diff<sub>ijt</sub>:** 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<sub>ijt</sub>:** حداقل اندازه برابر با حداقل اندازه زوج شرکت  $i$  و  $j$ .

**Lev\_Min<sub>ijt</sub>:** حداقل سطح اهرم (حداقل مقدار اهرم) در زوج شرکت  $i$  و  $j$  (اهرم برابر با نسبت کل بدهی‌ها به کل دارایی‌های یک شرکت می‌باشد).

و  $i$ :  $Lev\_Diff_{ijt}$ : تفاوت در اهرم عبارت است از قدر مطلق تفاوت در سطح اهرم زوج شرکت  $i$

و  $i$ :  $MB\_Diff_{ijt}$ : 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 می باشد).

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

$i$  و  $j$ :  $CFO\_Diff_{ijt}$ : برابر با قدر مطلق تفاوت در جریان های نقدی عملیاتی در زوج شرکت  $i$  و  $j$ . (متغیر جریان های نقد عملیاتی بر کل دارایی های ابتدای سال تقسیم شده است).

$i$  و  $j$ :  $CFO\_Min_{ijt}$ : برابر با حداقل مقدار جریان های نقد عملیاتی اندازه گیری شده در زوج شرکت  $i$  و  $j$  می باشد.

## ۷- یافته های 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 گرفته اند. همچنین از تعداد کل شرکت هایی که توسط مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی مورد حسابرسی قرار گرفته اند، 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 گرفته اند. جدول شماره ۲، آماره های توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می دهد. همان گونه که مشاهده می شود 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. بزرگ تر بودن میانگین از میانه وجود نقاط بزرگ در داده ها را نشان می دهد و بیانگر آن است که توزیع داده های مربوط به متغیرهای پیش گفته چوله به راست است. مقدار مثبت ضریب چولگی نیز این موضوع را تأیید کرده و بیانگر چوله به راست بودن توزیع داده های مربوط به این متغیرها است.

## 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	۰/۱۵۴۶۲	۳/۶۰۴۷۶
تفاوت سود عملیاتی	۰/۱۴۱۵۹	۰/۱۰۲۳۹	۱/۸۹۵۳۰	۰/۰۰۰۰۳	۰/۱۳۵۳۲	۲/۱۱۹۲۴
تفاوت سود خالص	۰/۱۳۷۰۳	۰/۱۰۰۵۹	۱/۹۳۴۰۲	۰/۰۰۰۰۰	۰/۱۲۹۸۲	۲/۰۶۹۴۶
تفاوت کل ارقام تعهدی	۰/۱۴۴۷۵	۰/۱۱۲۱۵	۱/۶۸۹۳۶	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۳۰۱۰	۲/۰۹۶۳۹
حداقل سطح ارقام تعهدی	-۰/۰۷۷۲۶	-۰/۰۷۶۷۰	۰/۶۲۵۲۸	-۰/۶۸۲۴۴	۰/۱۲۲۲۰	-۰/۲۶۶۹۸
تفاوت در جریان های نقد عملیاتی	۰/۱۵۲۶۵	۰/۱۱۸۳۵	۱/۱۲۹۶۵	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۳۳۳۲	۱/۶۸۲۴۷
حداقل سطح جریان های نقد عملیاتی	۰/۰۷۴۰۱	۰/۰۶۸۲۱	۰/۷۰۷۹۵	-۰/۶۹۹۵۹	۰/۱۱۸۰۳	-۰/۰۹۷۵۹
تفاوت اهرم	۰/۲۰۹۳۹	۰/۱۶۸۴۴	۱/۶۶۴۰۹	۰/۰۰۰۰۲	۰/۱۷۲۵۳	۱/۶۳۶۵۸
حداقل اهرم	۰/۵۱۸۰۴	۰/۵۳۰۵۱	۱/۳۱۶۱۶	۰/۰۱۲۷۳	۰/۱۷۴۲۰	-۰/۱۹۵۴۲
تفاوت نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری	۱/۷۹۰۴۶	۰/۸۶۸۶۷	۴۸/۲۸۷۹۶	۰/۰۰۰۰۰	۳/۶۲۰۵۶	۶/۳۴۳۵۲
حداقل نسبت ارزش بازار به مبلغ دفتری	۱/۰۴۵۲۹	۱/۲۶۹۸۷	۱۰/۱۰۴۶۳	-۳۳/۱۲۴۰۲	۳/۰۷۱۹۱	-۷/۲۹۵۲۸
تفاوت اندازه	۱/۴۹۰۱۱	۱/۰۳۶۲۳	۱۸/۱۹۱۳۱	۰/۰۰۰۱۴	۱/۳۹۷۶۰	۱/۸۷۶۸۴
حداقل اندازه	۱۳/۱۹۶۳۳	۱۳/۲۰۲۳۸	۱۸/۵۳۱۸۲	۱۰/۰۳۱۲۲	۱/۰۸۹۱۴	۰/۵۳۳۷۰

منبع: یافته های پژوهش

## ۷-۲- نتایج آزمون فرضیه های پژوهش

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



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

نتیجه آزمون	سطح معناداری	آزمون H هاسمن	سطح معناداری	آزمون F لیمر	فرضیه های پژوهش	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۴۶/۷۶۱	۰/۰۰۰	۷/۴۰۵	فرضیه فرعی اول	فرضیه اصلی اول
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۰۱/۴۹۲	۰/۰۰۰	۵/۵۴۱	فرضیه فرعی دوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۰۳/۵۲۴	۰/۰۰۰	۵/۵۱۹	فرضیه فرعی سوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۸۳/۱۴۰	۰/۰۰۰	۵/۲۳۰	فرضیه فرعی چهارم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۴۲/۹۴۰	۰/۰۰۰	۷/۴۵۸	فرضیه فرعی اول	فرضیه اصلی دوم
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۹۶/۸۵۵	۰/۰۰۰	۵/۵۸۴	فرضیه فرعی دوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۱۱/۰۵۷	۰/۰۰۰	۵/۴۴۹	فرضیه فرعی سوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۷۹/۴۲۲	۰/۰۰۰	۵/۳۷۲	فرضیه فرعی چهارم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۳۹/۳۸۰	۰/۰۰۰	۷/۲۳۰	فرضیه فرعی اول	فرضیه اصلی سوم
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۲۹۰/۷۵۰	۰/۰۰۰	۵/۸۴۰	فرضیه فرعی دوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۱۵/۵۵۸	۰/۰۰۰	۵/۴۶۶	فرضیه فرعی سوم	
داده‌های تابلویی با اثرات ثابت	۰/۰۰۰	۳۲۵/۸۴۴	۰/۰۰۰	۵/۷۰۱	فرضیه فرعی چهارم	

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۷-۲-۱- آزمون فرضیه اصلی اول

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

## جدول ۴. خلاصه نتایج روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت فرضیه اصلی اول

اقدام تعهدی		سود خالص		سود عملیاتی		سود ناخالص		
VIF	میزان پ-Value (p-Value)	VIF	میزان پ-Value (p-Value)	VIF	میزان پ-Value (p-Value)	VIF	میزان پ-Value (p-Value)	
-	۰/۲۹۹ (۰/۰۰۰)	-	۰/۰۳۵ (۰/۰۰۰)	-	۰/۰۱۲ (۰/۱۵۲)	-	۰/۰۳۲ (۰/۰۰۰)	عرض از مبدأ (b <sub>0</sub> )
۱/۰۱۹	۰/۰۲۴ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۱۸ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۱۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۰۶ (۰/۱۸۵)	نوع حساسیت
۱/۴۱۲	۰/۰۹۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۰۹۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۲۳۶ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۲۱۳ (۰/۰۰۰)	حداقل مقدار اقدام تعهدی کل
۱/۰۴۹	۰/۰۱۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۴ (۰/۰۴۴)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۶ (۰/۰۱۵)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۸ (۰/۰۰۲)	تفاوت در اندازه
۱/۰۲۰	۰/۱۵۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۸۴ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۵۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۸۱ (۰/۰۰۰)	حداقل اندازه
۱/۰۶۵	۰/۱۳۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۲۱۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۱۷۶ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۱۱۳ (۰/۰۰۰)	تفاوت در اهرم
۱/۵۰۱	۰/۰۳۴۶ (۰/۰۰۰)	۱/۵۰۱	۰/۰۰۱ (۰/۹۴۲)	۱/۵۰۱	۰/۰۷۶ (۰/۰۰۰)	۱/۵۰۱	۰/۰۳۷ (۰/۰۰۰)	حداقل اهرم
۲/۴۵۶	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۵۶	۰/۰۰۱ (۰/۰۰۵)	۲/۴۵۶	۰/۰۰۱ (۰/۶۶۰)	۲/۴۵۶	۰/۰۰۱ (۰/۱۱۶)	تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۲/۴۲۸	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۲۸	۰/۰۰۱ (۰/۰۰۳)	۲/۴۲۸	۰/۰۸۵۹ (۰/۸۰۵)	۲/۴۲۸	۰/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۱/۳۲۷	۰/۰۴۶ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۲۳۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۷۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۴۱ (۰/۰۰۰)	تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی
۱/۴۹۷	۰/۰۷۸۹ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۷	۰/۱۶۲ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۷	۰/۲۹۵ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۷	۰/۲۸۸ (۰/۰۰۰)	حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی
	۰/۸۱		۰/۷۱		۰/۶۹		۰/۷۳	R <sup>2</sup>
	۰/۷۷		۰/۶۵		۰/۶۳		۰/۶۸	R <sup>2</sup> تعدیل شده
	۲/۱۷۰		۲/۰۱۲		۲/۰۲۷		۱/۹۷۱	آماره دوربین واتسون
	۲۱/۸۰۵ (۰/۰۰۰)		۱۲/۰۸۹ (۰/۰۰۰)		۱۱/۲۳۲ (۰/۰۰۰)		۱۳/۸۹۹ (۰/۰۰۰)	آماره فیشر (معناداری)

منبع: یافته‌های پژوهش

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 اول، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۰۶)، از لحاظ آماری در سطح ۵ درصد معنادار نیست؛ در نتیجه فرضیه فرعی اول رد می‌شود؛ به عبارتی، متغیر نوع حسابرِس (سازمان حسابرِس) رابطه معناداری با متغیر تفاوت در سود ناخالص زوج شرکت‌ها ندارد. در فرضیه فرعی دوم، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۱۵) مثبت و معنادار است. نتیجه این فرضیه، برخلاف انتظار نشان می‌دهد که بین نوع حسابرِس (سازمان حسابرِس) و تفاوت در سود عملیاتی زوج شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ در نتیجه، عکس فرضیه فرعی دوم تأیید می‌گردد. همچنین در فرضیه فرعی سوم، ضریب متغیر مستقل (۰/۰۱۸) مثبت و معنادار است. نتیجه این فرضیه، برخلاف انتظار نشان می‌دهد که بین نوع حسابرِس (سازمان حسابرِس) و تفاوت در سود خالص زوج شرکت‌ها رابطه مثبت و معنادار وجود دارد؛ یعنی عکس فرضیه فرعی سوم 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 توجه به عدم تأیید هر چهار فرضیه فرعی، فرضیه اول پژوهش رد می‌شود.

#### ۷-۲-۲- آزمون فرضیه اصلی دوم

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

آماري در سطح ۵ درصد معنادار است؛ در نتیجه فرضیه فرعی سوّم تأیید می‌گردد. از این رو، متغیر نوع مؤسسه حسابرسي (مؤسسه حسابرسي مشابه) دارای رابطه منفي 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		اقدام تعهدی		
VIF	فشار (P-Value)	VIF	فشار (P-Value)	VIF	فشار (P-Value)	VIF	فشار (P-Value)	
-	۰/۳۰۳ (۰/۰۰۰)	-	۰/۰۳۸ (۰/۰۰۰)	-	-۰/۰۱۰ (۰/۲۱۶)	-	۰/۰۳۳ (۰/۰۰۰)	عرض از مبدأ (b <sub>0</sub> )
۱/۰۰۴	۰/۰۰۳ (۰/۴۹۸)	۱/۰۰۴	-۰/۰۱۴ (۰/۰۰۲)	۱/۰۰۴	-۰/۰۱۳ (۰/۰۰۳)	۱/۰۰۴	-۰/۰۱۰ (۰/۰۴۳)	نوع مؤسسه حسابرسي
۱/۴۱۲	-۰/۹۰۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۰۹۵ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۲۴۰ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۲	۰/۲۱۳ (۰/۰۰۰)	حداقل مقدار اقدام تعهدی کل
۱/۰۴۹	۰/۰۱۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۴ (۰/۰۴۳)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۵ (۰/۰۲۵)	۱/۰۴۹	۰/۰۰۸ (۰/۰۰۳)	تفاوت در اندازه
۱/۰۱۹	-۰/۱۵۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۸۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۵۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰۱۹	۰/۰۸۱ (۰/۰۰۰)	حداقل اندازه
۱/۰۶۵	-۰/۱۴۲ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۲۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۱۷۶ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۵	۰/۱۱۳ (۰/۰۰۰)	تفاوت در اهرم
۱/۴۸۴	-۰/۳۴۸ (۰/۰۰۰)	۱/۴۸۴	-۰/۰۰۱ (۰/۸۸۶)	۱/۴۸۴	۰/۰۷۷ (۰/۰۰۰)	۱/۴۸۴	۰/۰۳۶ (۰/۰۰۱)	حداقل اهرم
۲/۴۵۶	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۵۶	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۳)	۲/۴۵۶	-۰/۰۰۱ (۰/۶۴۵)	۲/۴۵۶	-۰/۰۰۱ (۰/۱۴۴)	تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۲/۴۲۷	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۲۷	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۲)	۲/۴۲۷	-۰/۰۰۱ (۰/۷۱۴)	۲/۴۲۷	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۰)	حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۱/۳۲۷	-۰/۰۴۲ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۲۳۴ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۷۴ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۷	۰/۳۴۱ (۰/۰۰۰)	تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی
۱/۴۹۸	-۰/۷۸۵ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	۰/۱۶۳ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	۰/۲۹۹ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۸	۰/۲۸۸ (۰/۰۰۰)	حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی
	۰/۸۱		۰/۷۰		۰/۶۹		۰/۷۴	R <sup>2</sup>
	۰/۷۷		۰/۶۴		۰/۶۳		۰/۶۸	R <sup>2</sup> تعدیل شده
	۲/۱۶۳		۲/۰۱۰		۲/۰۲۷		۱/۹۷۱	آماره دوربین واتسون
	۲۱/۷۰۳ (۰/۰۰۰)		۱۱/۹۲۷ (۰/۰۰۰)		۱۱/۲۷۵ (۰/۰۰۰)		۱۴/۰۰۶ (۰/۰۰۰)	آماره فیشر (معناداری)

منبع: یافته‌های پژوهش

در فرضیه فرعی چهارم، ضریب متغیر مستقل برابر  $0/003$  می باشد که از لحاظ آماری در سطح  $5$  درصد معنادار نیست؛ در نتیجه فرضیه فرعی چهارم رد می شود. در هر چهار فرضیه فرعی، ضریب تعیین به دست آمده نشان از قدرت توضیح دهنده مناسب الگو دارد و آماره دوربین-واتسون به دست آمده نیز بین  $1/5$  تا  $2/5$  است که حاکی از عدم وجود همبستگی در اجزاء مدل رگرسیونی می باشد.

### ۷-۲-۳- آزمون فرضیه اصلی سوم

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

در این فرضیه نیز مقدار شاخص عامل تورم واریانس (VIF) برای تمامی متغیرها کم تر از  $10$  به دست آمده است. در فرضیه فرعی اول، ضریب متغیر مستقل برابر  $0/007$  - و از لحاظ آماری در سطح  $5$  درصد معنادار است؛ در نتیجه فرضیه فرعی اول تأیید می گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود ناخالص می باشد. در فرضیه فرعی دوم، ضریب متغیر مستقل برابر  $0/009$  - و از لحاظ آماری در سطح  $5$  درصد معنادار است؛ در نتیجه فرضیه فرعی دوم تأیید می گردد. به عبارتی متغیر نوع رتبه بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود عملیاتی می باشد. در فرضیه فرعی سوم، ضریب متغیر مستقل برابر  $0/004$  - و از لحاظ آماری در سطح  $5$  درصد معنادار است؛ در نتیجه فرضیه فرعی سوم تأیید می گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در سود خالص می باشد. در فرضیه فرعی چهارم، ضریب متغیر مستقل برابر  $0/021$  - و از لحاظ آماری در سطح  $5$  درصد معنادار است؛ در نتیجه فرضیه فرعی چهارم تأیید می گردد. از این رو، متغیر نوع رتبه بندی مؤسسه حسابرسی (مؤسسه حسابرسی با رتبه الف و ب) دارای رابطه منفی و معنادار با متغیر تفاوت در مجموع اقلام تعهدی می باشد. در هر چهار فرضیه فرعی، ضریب تعیین به دست آمده نشان از قدرت توضیح دهنده مناسب الگو دارد و آماره دوربین-واتسون به دست آمده نیز بین  $1/5$  تا  $2/5$  است که حاکی از عدم وجود همبستگی در اجزاء مدل رگرسیونی می باشد.

جدول ۶. خلاصه نتایج روش داده‌های تابلویی با اثرات ثابت فرضیه اصلی سوم

سود ناخالص		سود عملیاتی		سود خالص		اقدام تعهدی		
V/F	فنا بر (p-Value)	V/F	فنا بر (p-Value)	V/F	فنا بر (p-Value)	V/F	فنا بر (p-Value)	
-	۰/۳۰۶ (۰/۰۰۰)	-	۰/۰۴۶ (۰/۰۰۰)	-	-۰/۰۰۵ (۰/۵۴۷)	-	۰/۰۳۹ (۰/۰۰۰)	عرض از مبدأ (b <sub>0</sub> )
۱/۰۵۵	-۰/۰۲۱ (۰/۰۰۰)	۱/۰۵۵	-۰/۰۰۴ (۰/۰۳۳)	۱/۰۵۵	-۰/۰۰۹ (۰/۰۰۰)	۱/۰۵۵	-۰/۰۰۷ (۰/۰۰۲)	نوع رتبه‌بندی مؤسسه حسابرسی
۱/۴۱۷	-۰/۸۹۱ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۷	۰/۰۹۸ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۷	۰/۲۴۴ (۰/۰۰۰)	۱/۴۱۷	۰/۲۲۰ (۰/۰۰۰)	حداقل مقدار اقدام تعهدی کل
۱/۰۷۱	۰/۰۱۰ (۰/۰۰۰)	۱/۰۷۱	۰/۰۰۴ (۰/۰۵۹)	۱/۰۷۱	۰/۰۰۶ (۰/۰۱۷)	۱/۰۷۱	۰/۰۰۹ (۰/۰۰۰)	تفاوت در اندازه
۱/۰۲۰	۰/۱۲۵ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۵۶ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۲۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۲۰	۰/۰۳۴ (۰/۰۰۰)	حداقل اندازه
۱/۰۶۶	-۰/۱۳۷ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۶	۰/۱۹۶ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۶	۰/۱۷۳ (۰/۰۰۰)	۱/۰۶۶	۰/۱۰۳ (۰/۰۰۰)	تفاوت در اهرم
۱/۵۱۹	-۰/۳۲۶ (۰/۰۰۰)	۱/۵۱۹	۰/۰۰۱ (۰/۹۶۶)	۱/۵۱۹	۰/۰۸۲ (۰/۰۰۰)	۱/۵۱۹	۰/۰۴۴ (۰/۰۰۰)	حداقل اهرم
۲/۴۲۰	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۴۲۰	-۰/۰۰۱ (۰/۰۰۷)	۲/۴۲۰	-۰/۸۱۸ (۰/۷۹۱)	۲/۴۲۰	۰/۵۳۰ (۰/۸۷۱)	تفاوت نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۲/۳۹۸	۰/۰۰۳ (۰/۰۰۰)	۲/۳۹۸	-۰/۰۰۱ (۰/۰۱۰)	۲/۳۹۸	۰/۰۰۱ (۰/۷۱۳)	۲/۳۹۸	-۰/۰۰۱ (۰/۰۴۶)	حداقل نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار
۱/۳۲۵	-۰/۰۳۱ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	۰/۲۳۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	۰/۳۷۳ (۰/۰۰۰)	۱/۳۲۵	۰/۳۲۸ (۰/۰۰۰)	تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی
۱/۴۹۹	-۰/۷۸۴ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۹	۰/۱۵۸ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۹	۰/۲۹۴ (۰/۰۰۰)	۱/۴۹۹	۰/۲۷۶ (۰/۰۰۰)	حداقل جریان‌های نقدی عملیاتی
۰/۸۲		۰/۷۱		۰/۷۱		۰/۷۲		R <sup>2</sup>
۰/۷۸		۰/۶۵		۰/۶۵		۰/۶۷		R <sup>2</sup> تعدیل شده
۲/۱۶۸		۲/۰۲۷		۲/۰۴۶		۱/۹۸۵		آماره دوربین واتسون
۲۲/۰۱۵ (۰/۰۰۰)		۱۲/۰۰۶ (۰/۰۰۰)		۱۱/۸۴۹ (۰/۰۰۰)		۱۲/۷۷۵ (۰/۰۰۰)		آماره فیشر (معناداری)

منبع: یافته‌های پژوهش

## ۸- نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج فرضیه اصلی اول 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

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، اما برخلاف نتایج پژوهش وانگ و لین (۲۰۱۶) و فرانسیس و همکاران (۲۰۱۴) می‌باشد. نتایج فر ضیه اصلی دوم 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 فر ضیه اصلی سوم نیز نشان داد

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؛ در نتیجه 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 نتیجه‌گیری با نتایج پژوهش چنگ و ژانگ (۲۰۱۱)، نبات دوست باغمیشه و محمدزاده سالطه (۱۳۹۵) و محمدی خشوئی و همکاران (۱۳۹۴)، همخوانی دارد. با توجه 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 توجه به یافته‌های پژوهش، موضوعات زیر به پژوهشگران آتی پیشنهاد می‌گردد:



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 ۸۳-۹۶.
۳. حساس یگانه، یحیی؛ جعفری، علی (۱۳۸۶)؛ "کیفیت حسابرسی مروری بر ادبیات و تحقیقات"، ماهنامه بورس، شماره ۶۶، صص ۴۵-۳۸.
۴. حساس یگانه، یحیی؛ غلامزاده لداری، مسعود (۱۳۹۱)؛ "ارزیابی جامع کیفیت حسابرسی در ایران: فرصت‌های تحقیقاتی"، دهمین همایش ملی حسابداری ایران، تهران، دانشگاه الزهرا.
۵. خلیل‌زاده، محمد؛ بادآور نهندي، یونس؛ دیانتي 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 اول، شماره سوم، صص ۱۰۶-۹۱.
۶. رستمی معتمد، امین؛ ابادری 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، شماره ۶۳، صص ۱۱-۱.

۸. رهنمای رودپشتی، فریدون؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ لک، فضل‌اله؛ 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 اهمیت 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؛ بهپهائی 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، محمد حسین؛ محمدزاده 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.

۱۶. هندریکسن، الدون اس؛ ون بردا، 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>