

The Relationship between the Report Signing Auditor's Work Style and Earnings Comparability: With the Emphasis on the Auditor's Characteristics

Hamideh Asnaashari^{ID*}

Mehnoosh Shahraki^{ID**}

Abolfazl Kargozar^{ID***}

Abstract

Objective The financial statements of a company show its financial position, which can have an impact on the investor's behavior. The information contained in the financial statements of a company can play a useful role by enabling users to compare the company with those in the same industry or the history of that company. Comparability is one of the most important qualitative characteristics of financial reporting and is defined as stickiness of the earnings of two companies. It helps users to evaluate the performance of the company by facilitating the extent to which the understanding is gained. Companies listed in the same industry have the same nature of the activity and are being derived from the same economic circumstances, and due to having a similar earning structure, it is expected to go through higher comparability. Comparability through enhancing the quality of accounting information helps users to produce more effective and accurate forecasts. The concept of comparability stems from consistency affected by both accounting standards and judgment. Thus, the existence of accounting standards solely does not lead to comparability. These standards should be not only applied uniformly by accountants but also interpreted the same by auditors. Auditor's judgments can affect earnings comparability which is influenced by their characteristics including work style, expertise, and knowledge. While current studies focus more on the role of accounting standards and turn a blind eye to the effect of auditors on information comparability, this study attempted to shed light on this issue. From this point of view, the behavior of auditors is influenced by the strategy of the audit firms and their characteristics. In this regard, comparability is a joint product of Auditor's characteristics and audit firm's reputations. The relationship between auditor's characteristics and earnings comparability was examined in this paper. It is the first time that this concept is taking into account in Iran. The result will contribute to the regulators in the auditing profession by analyzing the importance of the individual effects of auditors on audit quality and putting the side effects of the trembled relationship of auditors with their audit firm under scrutiny.

Journal of Accounting Knowledge, Vol. 13, No. 2, pp. 151-170.

* Assistant Professor of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Email: h_asnaashari@sbu.ac.ir).

** Corresponding Author, M.A. of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Email: mehnoosh.shahraki@yahoo.com).

*** M.A. of Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran. (Email: abolfazl_kargozar@yahoo.com).

Submitted: 25 March 2021 Revised: 11 August 2021 Accepted: 2 October 2021 Published: 14 May 2022

Publisher: Faculty of Management & Economics, Shahid Bahonar University of Kerman.

DOI: 10.22103/jak.2021.17335.3448

©The Authors.



Abstract

Method: This research is considered as applied research and its method is descriptive-correlation. The population is companies listed on Tehran stock exchange (TSE) and Iran farabourse. The sample is selected based on some criteria between 2014 and 2019 (including 768 year-company). Data were analyzed using the estimated generalized least squares (EGLS) and the generalized least squares (GLS) methods which helpsto overcome on issues regarding autocorrelation or heteroscedasticity.

Results: The results showed that the auditor's style has significant positive relationship with earnings comparability. Moreover, increasing the teamwork experience enhances earnings comparability; However, the size of audit firm does not have a significant effect on earnings comparability.

Conclusion: The work ties between auditors can provide the same work style improving the earnings comparability through the standardization of interpretation and application of accounting and auditing standards. The work style is the feature of an auditor which should be considered in the comparability assessment. Moreover, the more the teamwork experience is the higher similarity in the work style obtained through social learning and sharing knowledge and experience which results in earnings comparability. As a result, other characteristics such as expertise and knowledge can be effective in the comparability context. Investors can pay attention to the number of years auditors have been working in the same industry as colleagues when they evaluate the quality of the information. Furthermore, disclosure of the information regarding expertise and education of auditors signing the audit report provides more accuracy for investors in the determination of information reliability. Audit quality is a matter of both auditor's related and audit firm's related characteristics. In this regard, auditors have an impact on audit quality by switching their audit firms which is a prevalent issue in the audit market in Iran and should be addressed by regulators.

Keywords: *Auditor's Work Style, Earnings Comparability, Teamwork Experience, Size of Audit Firm.*

Paper Type: *Research Paper.*

Citation: Asnaashari, H., Shahraki, M., & Kargozar, A. (2022). The relationship between the report signing auditor's work style and earnings comparability: with the emphasis on the auditor's characteristics. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(2), 151-170 [In Persian].

رابطه سبک کاری حسابرس امضاءکننده گزارش حسابرسی با مقایسه پذیری سود: با تأکید بر ویژگی‌های حسابرس

حمیده اثنی عشری ^۱Id*

مهنوش شهرکی ^۲Id**

ابوالفضل کارگذار ^۳Id***

چکیده

هدف: این پژوهش به بررسی رابطه بین سبک کاری حسابرس امضاءکننده گزارش و مقایسه پذیری سود با تأکید بر ویژگی‌های حسابرس پرداخت.

روش: پژوهش حاضر از منظر هدف کاربردی و از منظر روش تو صیفی-هم بستگی است. جامعه آماری پژوهش شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران هستند و نمونه پژوهش با لحاظ برخی ویژگی‌ها در بازه زمانی ۱۳۹۲ الی ۱۳۹۷ انتخاب شد (۷۶۸ شرکت-سال). داده‌ها با استفاده از روش حداقل مربعات تعمیم یافته برآوردی و حداقل مربعات تعمیم یافته تجزیه و تحلیل شدند.

یافته‌ها: نتایج نشان داد سبک حسابرس با قابلیت مقایسه سود رابطه مثبت و معناداری دارد. بعلاوه، افزایش تجربه کار مشترک حسابرسان امضاءکننده گزارش، قابلیت مقایسه را بهبود می‌بخشد؛ اگرچه اندازه مؤسسه حسابرسی بر سبک حسابرسان امضاءکننده گزارش و قابلیت مقایسه سود اثرگذار نیست.

نتیجه‌گیری: آگاهی از اطلاعات تخصص حسابرس در صنعت، سبک کاری حسابرسان و تعداد سال‌های همکاری حسابرسان در مؤسسات حسابرسی مختلف می‌تواند از طریق افزایش کیفیت حسابرسی و قابلیت مقایسه سود، سودمندی اطلاعات حسابداری را افزایش دهد. بعلاوه، بنظر می‌رسد در ایران، حسابرسان مسئول کار، کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. بنابراین، حسابرسان با جابه‌جایی خود بین مؤسسات حسابرسی می‌توانند بر کیفیت کار مؤسسات حسابرسی و قابلیت مقایسه سود بسیار مؤثر باشند.

واژه‌های کلیدی: سبک کاری حسابرس، قابلیت مقایسه سود، تجربه کار تیمی، اندازه مؤسسه حسابرسی.
نوع مقاله: پژوهشی.

استناد: اثنی عشری، حمیده؛ شهرکی، مهنوش و کارگذار، ابوالفضل. (۱۴۰۱). رابطه سبک کاری حسابرس امضاءکننده گزارش حسابرسی با مقایسه پذیری سود: با تأکید بر ویژگی‌های حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۲)، ۱۷۰-۱۵۱.

مجله دانش حسابداری، دوره سیزدهم، ش ۲، صص. ۱۷۰-۱۵۱.

* استادیار گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (وایانامه: h_asnaashari@sbu.ac.ir)

** نویسنده مسئول، کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (وایانامه: mehnoosh.shahraki@yahoo.com)

*** کارشناسی ارشد گروه حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران. (وایانامه: abolfazl_kargozar@yahoo.com)

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱/۵ تاریخ بازنگری: ۱۴۰۰/۵/۲۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۷/۱۰ تاریخ انتشار برخط: ۱۴۰۱/۲/۲۴

ناشر: دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه شهید باهنر کرمان.

مقدمه

هدف گزارشگری مالی ارائه اطلاعات سودمند به ذی‌نفعان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی است (بهبهانی‌نیا و ولی‌زاده لاریجانی، ۱۳۹۷). یکی از ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی، قابلیت مقایسه است که منجر به افزایش کمیت و کیفیت اطلاعات در دسترس سرمایه‌گذاران می‌شود (رضایی و همکاران، ۱۳۹۷). قابلیت مقایسه توسط هیأت استانداردهای حسابداری مالی^۱ بعنوان کیفیت اطلاعاتی که کاربران را قادر می‌سازد تا شباهت‌ها و تفاوت‌ها را در عملکرد مالی دو شرکت شناسایی کنند، تعریف می‌شود. چارچوب نظری مشترک هیأت استانداردهای حسابداری مالی و هیأت استانداردهای حسابداری بین‌المللی^۲ تأکید می‌کند که قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های اصلی اطلاعات مالی است که سودمندی آن را افزایش می‌دهد. در واقع هیأت استانداردهای حسابداری مالی بیان می‌کند که قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی دلیل اصلی ایجاد استانداردهای حسابداری است (فرانسیس^۳ و همکاران، ۲۰۱۳). تفاوت در نحوه بکارگیری استانداردها و اصول پذیرفته شده عمومی حسابداری و ساختار معاملات می‌تواند قابلیت مقایسه را کاهش دهد (خزائی و همکاران، ۱۳۹۸). قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، هزینه دستیابی به اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی را کاهش می‌دهد، درک گزارشگری مالی را تسهیل نموده، شفافیت را افزایش داده و در نتیجه، کیفیت اطلاعات را افزایش می‌دهد (کارلا^۴، ۲۰۱۷).

از سوی دیگر، تئوری نمایندگی بیانگر وجود مشکل نمایندگی میان مدیران و سهامداران بدلیل جدایی مالکیت و کنترل است که منجر به اثر سنگربندی مدیریت می‌شود. مشکل نمایندگی می‌تواند منجر به سلب مالکیت ثروت، دستکاری صورت‌های مالی و اعمال مدیریت سود شود. حساب‌رسان مستقل نقشی نظارتی جهت اطمینان‌بخشی نسبت به قابلیت اتکای گزارشگری مالی، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین شرکت‌ها و ذی‌نفعان، محدود کردن مدیریت سود فرصت‌طلبانه و کاهش تضاد نمایندگی بین مدیران و سهامداران ایفاء می‌کنند (عبید^۵ و همکاران، ۲۰۱۸). در واقع، حسابرس مستقل نقشی مهم و حیاتی در اعتباربخشی به صورت‌های مالی و حمایت از سرمایه‌گذاران ایفاء می‌کند (شیخی گرجان و همکاران، ۱۳۹۹). هر یک از مؤسسات حسابرسی رویه‌های کاری منحصر به فرد خود را دارند که حسابرس را در کاربست استانداردهای حسابرسی رهنمون می‌شوند. به این ترتیب رویه‌های کاری مؤسسه حسابرسی سبک حسابرسی مؤسسه را شکل می‌دهد و مؤسسات حسابرسی به ویژه مؤسسات حسابرسی بزرگ، تفاوت‌های سیستماتیکی در رویکردهای حسابرسی، تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری دارند (کوتاری^۶ و همکاران، ۲۰۱۰). سبک حسابرسی مؤسسه بر سبک کاری حساب‌رسان و شرکاء نیز اثرگذار است. اگرچه، ویژگی‌های حسابرس می‌تواند میزان این اثرگذاری را تعدیل کند. به بیانی دیگر، حسابرس اغلب استقلال و انعطاف قابل توجهی برای تفسیر و اجرای قوانین داخلی مؤسسه حسابرسی دارد. در نتیجه، با توجه به ویژگی‌های شخصیتی، هر حسابرس مجموعه‌ای از قوانین کاری و قضاوت‌های منحصر به فرد خود را جهت استانداردسازی کاربرد استانداردهای حسابرسی و حسابداری در میان مشتریان مختلف دارد. بنابراین، قوانین کاری و فرآیند استانداردسازی در سطح

¹ FASB

² IASB

³ Francis

⁴ Carla

⁵ Abid

⁶ Kothari

شخص، منجر به شکل‌گیری سبک حسابرسی شخصی می‌شود (چن^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). از این رو، این سؤال ایجاد می‌شود که سبک حسابرسی چگونه می‌تواند بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های مشتری مؤثر باشد؟ و ویژگی تجربه همکاری مشترک حسابرسان با یکدیگر (و طبیعتاً همگرایی در سبک کاری یا آشنایی به سبک کاری یکدیگر) چگونه می‌تواند قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌های مشتری را تحت تأثیر قرار دهد؟ این در حالی است که انتظار بر آن است حسابرسانی که در مؤسسات حسابرسی بزرگ کار می‌کنند به دلیل بهره‌مندی از سیستم کنترل کیفیت مناسب‌تر از کیفیت حسابرسی بالاتری هم برخوردار باشند. به این سبب، سؤال دیگری که مطرح می‌شود این است که اندازه مؤسسه حسابرسی چگونه می‌تواند بر روی رابطه سبک کاری حسابرسی با قابلیت مقایسه صورت‌های مالی اثرگذار باشد؟

آنچه پرداختن به این موضوع را مهم می‌سازد افزایش اطلاعات شرکای امضاءکننده گزارش در سایت کدال سازمان بورس و اوراق بهادار می‌باشد. به این ترتیب، سرمایه‌گذاران می‌توانند ضمن آگاهی از اطلاعات شرکت به سرعت از اسامی حسابرسان مسئول کار نیز آگاه شوند. به این ترتیب، نتایج این پژوهش می‌تواند با شفاف‌سازی تأثیر سبک کاری حسابرسان امضاءکننده گزارش با یکی از ابعاد کیفیت گزارشگری مالی هم برای سرمایه‌گذاران و هم برای سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان نهاد متولی در ارائه الزامات افشا شرکت‌های پذیرفته شده نزد سازمان راهگشا باشد. به این ترتیب، پژوهش پیش رو بر آن است که با توجه به مبانی نظری موجود بتواند به سؤالات مطرح‌شده پاسخ دهد. بدین ترتیب، ابتدا مبانی نظری پژوهش مطرح شده و سپس با انتخاب روش پژوهش مناسب، فرضیه‌ها آزمون می‌شود، تحلیل و تفسیر نتایج انجام شده و در نهایت، با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهادهایی ارائه خواهد شد.

مبانی نظری و فرضیه‌های پژوهش

سبک حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

حسابرسی ذاتاً فرآیند قضاوت حرفه‌ای تیم حسابرسی است و نتیجه حسابرسی با صلاحیت و انگیزه حسابرسی مرتبط است. در سال‌های اخیر، داده‌ها در سطح حسابرسی در بسیاری از کشورها در دسترس عموم قرار گرفته است که بازار سرمایه ایران نیز مستثنی از این موضوع نبوده است. اهمیت حسابرسی در شکل‌گیری نتایج حسابرسی در سال ۲۰۱۷ با تصویب قانون افشاء نام شرکای حسابرسی توسط هیأت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عمومی^۲ مورد توجه قرار گرفت. این قانون با هدف بهبود کیفیت حسابرسی و بهره‌مندی سرمایه‌گذاران تصویب شد. قانون‌گذار ملزم می‌کند که هر گزارش حسابرسی توسط دو حسابرسی امضاء شود. حسابرسان امضاءکننده در مقابل اتخاذ تصمیمات در طول فرآیند حسابرسی مسئول بوده و از این رو می‌توانند بر نتایج حسابرسی و صورت‌های مالی مشتریان مؤثر باشند. حسابرسان بدلیل دارا بودن ویژگی‌های خاص شخصی، سبک‌های حسابرسی مختلفی را نشان می‌دهند. حسابرسان قوانین کاری را بطور سیستماتیک به روش‌های متفاوتی تفسیر و اجراء می‌کنند که منجر به تغییر مداوم کاربرد استانداردهای حرفه‌ای و ابزارهای حسابرسی در سطح حسابرسی می‌شود. نوع

^۱ Chen

^۲ PCAOB

گزارشگری حسابرسی (گزارشگری محافظه کارانه یا تهاجمی) برای هر حسابرس در طول زمان تداوم می‌یابد. حسابرسانی که حسابرسی‌های ناموفقی داشته‌اند در سایر کارهای حسابرسی نیز کیفیت حسابرسی پایین‌تری ارائه کرده‌اند. هر حسابرس سبک منحصر به فرد خودش را دارد که مستقل از عوامل سطح مؤسسه مانند قوانین کاری، برنامه‌های آموزشی و فرهنگ مؤسسه، نتایج حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اگرچه مدیریت ریسک در سطح مؤسسه و مکانیسم‌های کنترل کیفیت برای انتخاب سطح ریسک قابل قبول و آستانه اهمیت مهم است اما حسابرسان در زمان اجرای قوانین کاری داخلی و روش‌های آزمایشی از میزان اختیار زیادی برخوردار هستند. این اختیار اگر به روش سیستماتیک اعمال شود مهر حسابرس را بر گزارشگری مالی مشتری خواهد زد که بیانگر این است که سبک حسابرس متفاوت از سبک مؤسسه حسابرسی است (چن و همکاران، ۲۰۱۹). از سوی دیگر، گزارش ارقام مالی مشابه در صورت‌های مالی، قابل فهم بودن اطلاعات مالی را بهبود می‌بخشد و منجر به سودمندی تصمیم‌گیری می‌شود. وقتی دو شرکت در یک صنعت گزارش‌های مالی مشابهی ارائه دهند سرمایه‌گذاران بهتر می‌توانند موقعیت مالی دو شرکت را مقایسه کنند. به همین دلیل استانداردهای گزارشگری مالی در سطح بین‌المللی^۱ بر اهمیت قابلیت مقایسه بعنوان یک ویژگی کیفی گزارشگری مالی تأکید می‌کنند (جوہانسون و ژانگ^۲، ۲۰۲۰).

قابلیت مقایسه یکی از ویژگی‌های گزارشگری مالی است که به استفاده‌کنندگان در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری کمک می‌کند (رحمانی و قشقایی، ۱۳۹۶). مفهوم و استفاده از کلمه قابلیت مقایسه در ادبیات متفاوت است. قابلیت مقایسه حسابداری را می‌توان تحت عنوان نزدیکی سود گزارش شده دو شرکت بدلیل سازگاری با قوانینی که میان آن دو شرکت به کار گرفته شده‌است، تعریف کرد. این بدان معناست که جفت شرکت‌های موجود در صنعت و سال مالی مشابه در معرض شوک‌های اقتصادی مشابه قرار می‌گیرند و انتظار می‌رود اقلام تعهدی و ساختار سود مشابه داشته باشند. با این حال، تفاوت در تفسیر و اجرای استانداردهای حسابداری توسط حسابرسان می‌تواند قابلیت مقایسه بین دو شرکت را تحت تأثیر قرار دهد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳). بنابراین، فرضیه اول را می‌توان به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه اول: همسانی حسابرسان امضاءکننده گزارش حسابرسی در شرکت‌های هم‌صنعت با قابلیت مقایسه سود رابطه مثبت و معناداری دارد.

افزایش تجربه کار تیمی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

ادبیات تأثیر اجتماعی نشان می‌دهد که مشاهده‌کنندگان رفتار ممکن است از رفتار دیگران بر اساس مشاهده مستقیم عمل و پیامدهای آن عمل یا ارتباط کلامی درباره مسیر ترجیحی عمل، پیروی کنند. این بدین معناست که کیفیت پایین حسابرسی در شبکه حسابرس به همکار و تیم حسابرسی منتقل می‌شود اما استدلال مخالف نیز وجود دارد. اول، کیفیت حسابرسی محصول اشخاص نیست بلکه محصول کل مؤسسه است و ویژگی‌های حسابرس ممکن است بر کیفیت حسابرسی بطور

^۱ IFRS

^۲ Johnston & Zhang

سیستماتیک تأثیر گذار نباشد. دوم، حتی اگر حسابرس بتواند کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد ممکن است تأثیر اجتماعی در جهت مخالف عمل کند؛ یعنی حسابرس محافظه کار ممکن است تحمل ریسک حسابرس مهاجم را از طریق متقاعد کردن وی تحت تأثیر قرار دهد (سو و وو، ۲۰۱۶). یادگیری اجتماعی به نوبه خود کار مشترک و به اشتراک گذاشتن دانش، ایده‌ها و تجربیات میان حسابرسان امضاء کننده را تسهیل می‌کند. با انباشته شدن تجربه کار تیمی، سبک حسابرس شکل می‌گیرد. حسابرسان امضاء کننده که مدت طولانی با یکدیگر همکاری کرده‌اند به احتمال زیاد روشی مشابه را برای حل مشکلات ایجاد کرده و در حسابرسی‌های مختلف بطور مداوم استفاده می‌کنند و می‌توانند قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را بهبود بخشند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، فرضیه دوم را می‌توان به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه دوم: تعداد کارهای مشترک در شرکت‌های هم صنعتی که حسابرسان امضاء کننده گزارش همسان دارند، با قابلیت مقایسه سود رابطه مثبت و معناداری دارد.

اندازه مؤسسه حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

مؤسسات حسابرسی بزرگ منابع و ظرفیت بالاتری برای تحمل سرمایه‌گذاری‌های دارای هزینه ثابت بالا در برنامه‌های حسابرسی و تدوین قوانین داخلی برای تفسیر و اجرای استانداردها از طریق دستورالعمل‌های فنی دارند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳). بیشتر روش‌های کنترل کیفیت دقیق و جزئی‌نگر در مؤسسات بزرگ، حسابرس را برای اعمال قضاوت حرفه‌ای و تصمیم‌گیری محدود می‌کند و فضای کمتری باقی می‌گذارد تا حسابرس بتواند بر نتایج حسابرسی اثر بگذارد (چن و همکاران، ۲۰۱۹). علاوه بر این، بدلیل بیشتر بودن تعداد کارکنان، مؤسسات بزرگ انگیزه بالاتری برای کنترل کارکنان نسبت به مؤسسات کوچکتر دارند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳). این استدلال‌ها نشان می‌دهد که سبک حسابرس ممکن است در مؤسسات بزرگ تأثیر گذاری قابل توجهی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی نداشته باشد. از سوی دیگر، میزان تأثیر گذاری بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی با خصوصیات مؤسسه حسابرسی مرتبط است و این خصوصیات از سبک و ویژگی‌های حسابرس نشأت می‌گیرد (نونهال نهر و همکاران، ۱۳۸۹). حسابرسان مؤسسات بزرگ شایسته‌تر و سخت‌کوش‌تر هستند و آموزش‌های بهتری برای تفسیر و اجرای استانداردها دیده‌اند. مؤسسات حسابرسی راهنمایی و قوانین کلی را ارائه می‌کنند اما حسابرسان شایسته، دانش و مهارتی دارند که می‌توانند به سرعت در موقعیت‌های جدید و پیچیده آن قوانین را اتخاذ کنند (چن و همکاران، ۲۰۱۹). استانداردهای باکیفیت بالا و قوانین داخلی لزوماً منجر به قابلیت مقایسه نمی‌شوند بلکه باید به درستی اجرا شوند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳). حسابرسان مؤسسات بزرگ در هنگام بروز مشکلات بااهمیت، هم‌تایان بیشتر و قوی‌تری جهت مشاوره دارند، از این رو، مؤسسات بزرگ حسابرسی شبکه حمایتی داخلی قوی‌تری دارند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۰۹). قابلیت مقایسه بین شرکت‌هایی که حسابرسان شایسته‌تری دارند، بالاتر است. به این ترتیب، مشتریان مؤسسات بزرگ باید صورت‌های مالی قابل مقایسه‌تری نسبت به مشتریان سایر مؤسسات گزارش کنند زیرا استانداردهای

حسابداری توسط حسابرسان این مؤسسات بطور مداوم و بر اساس مبنای صحیح‌تری به کار گرفته می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۹). بنابراین، فرضیه سوم را می‌توان به صورت زیر مطرح کرد:

فرضیه سوم: اندازه مؤسسه حسابرسی در شرکت‌های هم‌صنعتی که حسابرسان امضاءکننده گزارش همسان دارند، با قابلیت مقایسه سود رابطه مثبت و معناداری دارد.

پیشینه پژوهش

جوهانسون و ژانگ (۲۰۲۰) به بررسی سبک حسابرس و تشابه گزارشگری مالی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد شرکت‌هایی که حسابرسان یکسانی دارند صورت‌های مالی مشابه‌تر و قابلیت مقایسه بالاتری دارند. چن و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه بین سبک حسابرس امضاءکننده مشترک و قابلیت مقایسه سود شرکت پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد تأثیر سبک حسابرسی بر قابلیت مقایسه سود شرکت برای حسابرسان مؤسسات حسابرسی بزرگ و حسابرسان دارای تجربه همکاری مشترک بیشتر، بالاتر است. کارلا (۲۰۱۷) به بررسی سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداخت. نتایج او نشان داد شرکت‌هایی که توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی مشابه و با استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی^۱ حسابرسی شده‌اند قابلیت مقایسه بالاتری نسبت به شرکت‌هایی که توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی متفاوت و بدون استفاده از استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی حسابرسی شده‌اند، دارند. کائو^۲ و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی روند حسابرسی و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که ادغام یا عدم ادغام گروه‌های حسابرسی باعث تغییر سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی می‌شود. سو و وو (۲۰۱۶) به بررسی سرایت رفتار حسابرسی از طریق تجربه کار تیمی مشترک حسابرس پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد یادگیری اجتماعی از طریق تجربه کار تیمی مشترک، رفتار حسابرس و نتایج حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) به بررسی رابطه بین سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که قابلیت مقایسه شرکت‌هایی که توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی مشابه حسابرسی شده‌اند در مقایسه با شرکت‌هایی که توسط مؤسسات بزرگ حسابرسی متفاوت و سایر مؤسسات حسابرسی شده‌اند، بالاتر است.

حاتمیان و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ضریب واکنش سود با تأکید بر کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ضریب واکنش سود تأثیر مستقیم دارد و کیفیت حسابرسی بر رابطه بین قابلیت مقایسه و ضریب واکنش سود تأثیر مستقیم دارد. محمدی خشوئی و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی رابطه بین سبک حسابرس و تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد سبک حسابرس باعث بهبود کیفیت اطلاعات و افزایش تقاضا برای کیفیت حسابرسی می‌شود. رهنمای رود پستی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد مشتریان سایر مؤسسات حسابرسی در سال و صنعت مشابه در مقایسه با مشتریان سازمان حسابرسی از قابلیت مقایسه بالاتری برخوردارند. علاوه بر این، مشتریان

^۱ IFRS

^۲ Cao

یک مؤسسه حسابرسی (بجز سازمان حسابرسی) قابلیت مقایسه بالاتری نسبت به مشتریان مؤسسات مختلف دارند. محمدی خشوئی و همکاران (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد سبک حسابرس بر قابلیت اتکای صورت‌های مالی (مربوط بودن و قابلیت مقایسه) مؤثر است.

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ فلسفه از نوع اثباتی، از نظر منطق اجراء از نوع استقرایی، از نظر هدف از نوع کاربردی، از نظر فرآیند اجراء از نوع کمی، از نظر زمان انجام از نوع طولی - گذشته‌نگر، از نظر روش گردآوری داده‌ها آرشویی و از نظر شیوه تحلیل داده‌ها از نوع همبستگی است. با توجه به نتایج حاصل از بررسی مفروضات رگرسیون برای برآورد مدل اول از روش حداقل مربعات عادی تعمیم‌یافته برآوردی و برای برآورد مدل دوم و سوم پژوهش از روش حداقل مربعات عادی تعمیم‌یافته استفاده شد. به منظور تعیین شیوه برآورد مدل از آزمون چاو و آزمون ها سمن بهره گرفته شد. توضیح دهندگی مدل با استفاده از ضریب تعیین تعدیل‌شده تعیین گردید. در گام بعدی، باقیمانده‌های مدل به منظور برقراری مفروضات رگرسیون آزمون شد. در نهایت، با توجه به ضرایب مدل رگرسیونی بدست آمده، معنادار بودن ضرایب مدل تعیین شد.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. نمونه پژوهش بر اساس معیارهای زیر انتخاب شده است:

۱. شرکت طی سال‌های مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشد.
 ۲. شرکت طی دوره پژوهش توقف معاملاتی بیش از یک دوره سه ماهه نداشته باشد.
 ۳. شرکت قبل از سال ۱۳۹۲ در بورس اوراق بهادار تهران یا فرابورس ایران پذیرفته شده باشد و تا پایان سال ۱۳۹۷ از تابلوهای معاملاتی حذف نشده باشد.
 ۴. بدلیل ماهیت خاص فعالیت جزء شرکت‌های واسطه‌گری مالی نباشد.
 ۵. دوره مالی شرکت‌ها منتهی به ۲۹ اسفند ماه باشد.
 ۶. حداقل ۳ شرکت از صنعت در نمونه حاضر باشد.
- با در نظر گرفتن معیارهای فوق، تعداد ۷۶۸ شرکت - سال بررسی شد.

مدل‌های پژوهش

فرضیه اول پژوهش با استفاده از مدل ۱ آزمون می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۹):

$$\begin{aligned} -\text{CompIndex}_{ijt} = & \beta_0 + \beta_1 \text{SameSgnAuditor}_{ijt} + \text{Tacc_Min}_{ijt} + \text{AbnAcc_Min}_{ijt} + \text{Size_Diff}_{ijt} + \text{Size_} \\ & \text{Min}_{ijt} + \text{Lev_Diff}_{ijt} + \text{Lev_Min}_{ijt} + \text{MB_Diff}_{ijt} + \text{MB_Min}_{ijt} + \text{CFO_Diff}_{ijt} + \\ & \text{LossProb_Diff}_{ijt} + \text{LossProb_Min}_{ijt} + \text{Std_Sales_Diff}_{ijt} + \text{Std_Sales_Min}_{ijt} + \text{Std_Cfo_} \\ & \text{Diff}_{ijt} + \text{Std_Cfo_Min}_{ijt} + \text{Std_SalesGr_Diff}_{ijt} + \text{Std_SalesGr_Min}_{ijt} + \text{Tenure_Diff}_{ijt} + \\ & \text{Tenure_Min}_{ijt} + \text{IndustrySpec}_{ijt} + \varepsilon_{ijt} \end{aligned} \quad (1)$$

که در آن؛

CompIndex_{ijt}: شاخص اندازه‌گیری قابلیت مقایسه سود است که به دو طریق به شرح زیر محاسبه می‌شود.

۱. قابلیت مقایسه سود از طریق نزدیکی اقلام تعهدی به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود؛

$$Tacc_Diff_{ijt} = |Tacc_{it} - Tacc_{jt}| \quad (۲)$$

Tacc_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی شرکت‌های هم صنعت i و زدر سال t است.

Tacc: اقلام تعهدی برابر با سود خالص منهای جریان نقدی عملیاتی بر جمع دارایی ابتدای دوره تقسیم شده است.

۲. قابلیت مقایسه سود از طریق نزدیکی اقلام تعهدی غیرعادی به صورت زیر اندازه‌گیری می‌شود؛

$$AbnAcc_Diff_{ijt} = |AbnAcc_{it} - AbnAcc_{jt}| \quad (۳)$$

AbnAcc_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی غیرعادی شرکت‌های هم صنعت i و زدر سال t است؛ AbnAcc: اقلام

تعهدی غیرعادی است که از طریق قدرمطلق باقی‌مانده مدل زیر در سطح شرکت - کل دوره پژوهش برآورد می‌شود (چن و

همکاران، ۲۰۰۸):

$$TA_{i,t} / A_{i,t-1} = \beta_1 (1/A_{i,t-1}) + \beta_2 ((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}) + \beta_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t} \quad (۴)$$

که در آن؛

TA_{i,t}: اقلام تعهدی شرکت i در سال t است؛ A_{i,t-1}: مجموع دارایی ابتدای دوره شرکت i در سال t است؛ ΔREV_{i,t}: تغییر

در درآمدهای عملیاتی شرکت i در سال t است؛ ΔREC_{i,t}: تغییر در خالص حساب‌های دریافتی شرکت i در سال t است؛

PPE_{i,t}: اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات خالص شرکت i در سال t است.

SameSgnAuditor_{ijt}: همسانی امضاءکنندگان گزارش حسابرسی است که متغیر مجازی است؛ اگر گزارش حسابرسی

دو شرکت حسابرسی شده هم صنعت i و زدر سال t توسط دو حسابرس مشابه امضاء شود برابر یک و در غیر این صورت برابر

صفر است. Tacc_Min_{ijt}: کمینه اقلام تعهدی در دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است که در (-۱) ضرب شده است؛

AbnAcc_Min_{ijt}: کمینه اقلام تعهدی غیرعادی در دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است که در (-۱) ضرب شده است؛

Size_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌های دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است؛ Size_Min_{ijt}:

کمینه لگاریتم طبیعی جمع دارایی‌ها در دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است؛ Lev_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت نسبت

جمع بدهی‌ها به جمع دارایی‌های دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است؛ Lev_Min_{ijt}: کمینه نسبت جمع بدهی‌ها به جمع

دارایی‌های بین دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است؛ MB_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت در نسبت ارزش بازار سالانه به

ارزش دفتری بین دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است. ارزش بازار آخرین معامله در ۳ ماهه پایانی سال مدنظر قرار

گرفته است؛ MB_Min_{ijt}: کمینه نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری بین دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است.

ارزش بازار آخرین معامله در ۳ ماهه پایانی سال مدنظر قرار گرفته است؛ CFO_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت جریان‌های نقدی

عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی‌ها بین دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است؛ LossProb_Diff_{ijt}: قدر مطلق تفاوت احتمال

زیان دو شرکت هم صنعت i و زدر سال t است. احتمال زیان از طریق میانگین نسبت زیان در بازه زمانی t-۴ و t محاسبه شده

است؛ $LossProb_Min_{ijt}$: کمینه احتمال زیان بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. احتمال زیان از طریق نسبت زیان در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Std_Sales_Diff_{ijt}$: قدر مطلق تفاوت انحراف معیار فروش تقسیم بر جمع دارایی ابتدای دوره دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. انحراف معیار فروش در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Std_Sales_Min_{ijt}$: کمینه انحراف معیار فروش تقسیم بر جمع دارایی ابتدای دوره بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. انحراف معیار فروش در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Std_Cfo_Diff_{ijt}$: قدر مطلق تفاوت انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی ابتدای دوره بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی ابتدای دوره طی بازه زمانی ۵ سال گذشته در هر سال محاسبه شده است؛ $Std_Cfo_Min_{ijt}$: کمینه انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی تقسیم بر جمع دارایی ابتدای دوره دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Std_SalesGr_Diff_{ijt}$: قدر مطلق تفاوت انحراف معیار رشد فروش دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. رشد فروش برابر تغییر در جمع فروش‌های سال t که بر جمع فروش سال $t-1$ تقسیم شده است. انحراف معیار رشد فروش در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Std_SalesGr_Min_{ijt}$: کمینه انحراف معیار رشد فروش بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. انحراف معیار رشد فروش در بازه زمانی $t-4$ الی t محاسبه شده است؛ $Tenure_Diff_{ijt}$: قدر مطلق تفاوت دوره تصدی حسابرس امضاءکننده بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است. دوره تصدی حسابرس امضاءکننده برابر لگاریتم طبیعی میانگین تعداد سال‌هایی است که دو حسابرس امضاءکننده درگیر کار حسابرسی در آن شرکت بوده‌اند؛ $Tenure_Min_{ijt}$: کمینه دوره تصدی حسابرس امضاءکننده بین دو شرکت هم صنعت i و j در سال t است؛ $IndustrySpec_{ijt}$: تخصص حسابرس است که متغیر مجازی است؛ اگر دو شرکت هم صنعت i و j در سال t حداقل یک حسابرس امضاءکننده دارند که متخصص صنعت است برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. تخصص حسابرس از طریق سهم بازار هر حسابرس در هر سال صنعت اندازه‌گیری شده که برابر نسبت کل فروش شرکت‌های حسابرسی شده توسط حسابرس به کل فروش‌های کل شرکت‌ها در آن سال صنعت است. ۳ حسابرس برتر که بیشترین سهم بازار در صنعت را دارند بعنوان متخصصان صنعت طبقه‌بندی می‌شوند.

فرضیه دوم پژوهش با استفاده از مدل ۵ آزمون می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۹):

$$\begin{aligned} CompIndex_{ijt} = & \beta_0 + \beta_1 SameTeamExp_{ijt} + Tacc_Min_{ijt} + AbnAcc_Min_{ijt} + Size_Diff_{ijt} + Size_Min_{ijt} + \\ & Lev_Diff_{ijt} + Lev_Min_{ijt} + MB_Diff_{ijt} + MB_Min_{ijt} + CFO_Diff_{ijt} + LossProb_Diff_{ijt} + \\ & LossProb_Min_{ijt} + Std_Sales_Diff_{ijt} + Std_Sales_Min_{ijt} + Std_Cfo_Diff_{ijt} + Std_Cfo_Min_{ijt} + \\ & Std_SalesGr_Diff_{ijt} + Std_SalesGr_Min_{ijt} + Tenure_Diff_{ijt} + Tenure_Min_{ijt} + IndustrySpec_{ijt} + \varepsilon_{ijt} \end{aligned} \quad (5)$$

$SameTeamExp_{ijt}$: تجربه کار مشترک امضاءکنندگان گزارش حسابرسی است؛ تعداد کارهای مشترک دو حسابرس

امضاءکننده از سال ۱۳۹۰ تا سال t محاسبه شد. سپس میانه این عدد به طور سالانه تعیین گردید. در صورتیکه عدد بیش از

میانه باشد برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. لازم به ذکر است این مدل تنها در شرکت‌هایی که امضاء کنندگان گزارش حسابرسی همسانی داشتند مورد آزمون قرار گرفت.

فرضیه سوم پژوهش با استفاده از مدل ۶ آزمون می‌شود (چن و همکاران، ۲۰۱۹):

$$\text{CompIndex}_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 \text{SameBigN}_{ijt} + \text{Tacc_Min}_{ijt} + \text{AbnAcc_Min}_{ijt} + \text{Size_Diff}_{ijt} + \text{Size_Min}_{ijt} + \text{Lev_Diff}_{ijt} + \text{Lev_Min}_{ijt} + \text{MB_Diff}_{ijt} + \text{MB_Min}_{ijt} + \text{CFO_Diff}_{ijt} + \text{LossProb_Diff}_{ijt} + \text{LossProb_Min}_{ijt} + \text{Std_Sales_Diff}_{ijt} + \text{Std_Sales_Min}_{ijt} + \text{Std_Cfo_Diff}_{ijt} + \text{Std_Cfo_Min}_{ijt} + \text{Std_SalesGr_Diff}_{ijt} + \text{Std_SalesGr_Min}_{ijt} + \text{Tenure_Diff}_{ijt} + \text{Tenure_Min}_{ijt} + \text{IndustrySpec}_{ijt} + \varepsilon_{ijt} \quad (6)$$

SameBigN: اندازه موسسه حسابرسی است که یک متغیر مجازی است؛ اگر حسابرسان امضاءکننده در سال t عضو مؤسسات بزرگ حسابرسی باشند برابر یک و در غیر این صورت برابر صفر است. برای دسته‌بندی مؤسسات حسابرسی از تعداد شرکاء استفاده شد. مؤسسات حسابرسی که تعداد شرکای آنها در چارک اول تعداد شرکای مؤسسات حسابرسی قرار گرفت بعنوان مؤسسات بزرگ طبقه‌بندی شدند. لازم به ذکر است این مدل تنها در شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آنها همسان بودند مورد آزمون قرار گرفت.

لازم به ذکر است بهره‌مندی از دو مدل برای فرضیه‌های دوم و سوم به منظور اجتناب از هم‌خطی بین متغیرهای مستقل صورت پذیرفت.

روش آزمون فرضیه‌های پژوهش

در این پژوهش پایایی متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون دیکی فولر تعمیم یافته بررسی شد؛ نتایج حاکی از آن بود که متغیرهای پژوهش در سطح پایا هستند. به منظور تعیین روش برآورد، آزمون چاو و در گام بعدی آزمون هاسمن انجام شد. بر اساس نتایج آزمون چاو و هاسمن، مدل اول به شیوه تابلویی - اثرات ثابت و مدل‌های دوم و سوم به شیوه تلفیقی (اثرات مشترک) برآورد شد. آزمون‌های تشخیصی دورین - واتسون و عامل تورم واریانس نشان دادند برآورد مدل‌های پژوهش موجب دستیابی به ضرایب خطی بدون تورش، سازگار می‌شوند. به منظور کاهش اثرات مربوط به ناهمسانی واریانس جملات اخلاص برای مدل اول از روش حداقل مربعات عادی تعمیم یافته برآوردی و برای مدل دوم و سوم از روش حداقل مربعات عادی تعمیم یافته استفاده شد.

به منظور آزمون فرضیه اول ضریب β_1 در مدل (۱) بررسی می‌شود. چنانچه این ضریب مثبت و معنادار باشد فرضیه اول پژوهش رد نمی‌شود. فرضیه دوم پژوهش با استفاده از ضریب β_1 در مدل (۵) بررسی می‌شود. چنانچه این ضریب مثبت و معنادار باشد فرضیه دوم پژوهش رد نمی‌شود. فرضیه سوم پژوهش با استفاده از ضریب β_1 در مدل (۶) بررسی می‌شود. چنانچه این ضریب مثبت و معنادار باشد فرضیه سوم پژوهش رد نمی‌شود.

یافته‌های پژوهش

نتایج آمار توصیفی

جدول ۱ نتایج آمار توصیفی برخی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. شاخص‌های مرکزی و پراکنندگی مربوط به متغیرهای قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی غیرعادی و قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی که برای سنجش قابلیت مقایسه سود بین

دو شرکت استفاده شده است نشان می‌دهد بطور متوسط جفت شرکت‌های نمونه از نزدیکی اقلام تعهدی نسبتاً بالایی برخوردارند که بیانگر قابلیت مقایسه سود بالا در بین جفت شرکت‌های نمونه است. بیشترین قابلیت مقایسه سود با استفاده از هر دو روش مربوط به جفت شرکت فعال در صنعت کانی غیرفلزی در سال ۱۳۹۷ است. شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط به متغیر حسابرس امضاءکننده مشابه نشان می‌دهد بطور متوسط ۲/۹٪ جفت شرکت‌های هم‌صنعت دارای دو حسابرس امضاءکننده یکسان هستند.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

عنوان متغیر	علامت اختصاری	میانگین	میانه	انحراف معیار	بیشینه	کمینه
قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی	TACC_DIFF	-۰/۱۴۱	-۰/۱۱۰	۰/۱۲۲	۰/۰۰۰	-۱/۰۵۹
قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی غیرعادی	ABNACC_DIFF	-۰/۱۴۰	-۰/۱۰۸	۰/۱۲۱	۰/۰۰۰	-۱/۰۷۴
حسابرسان امضاءکننده همسان	SAMESGNAUDITOR	۰/۰۲۹	۰/۰۰۰	۰/۱۶۹	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
تجربه کار مشترک	SAMETEAMEXP	۰/۴۵۶	۰/۰۰۰	۰/۴۹۸	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
مؤسسه بزرگ حسابرسی مشابه	SAMEBIGN	۰/۶۲۰	۱/۰۰۰	۰/۴۸۶	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰
کمینه اندازه شرکت	SIZE_MIN	۱۴/۱۰۶	۱۴/۰۹۱	۱/۰۱۹	۱۹/۲۷۳	۱۱/۰۳۵
کمینه اهرم مالی	LEV_MIN	۰/۴۲۷	۰/۴۵۳	۰/۲۰۹	۱/۱۳۶	۰/۰۱۳
کمینه نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_MIN	۱/۱۸۱	۰/۹۵۵	۰/۸۰۱	۷/۶۱۴	۰/۱۸۰
کمینه احتمال زیان	LOSS_PROB_MIN	۰/۰۲۰	۰/۰۰۰	۰/۰۸۱	۰/۸۰۰	۰/۰۰۰
کمینه انحراف معیار فروش	STD_SALES_MIN	۰/۱۷۵	۰/۱۵۱	۰/۱۳۲	۰/۹۹۰	۰/۰۰۰
کمینه انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_MIN	۰/۰۶۹	۰/۰۶۴	۰/۰۳۷	۰/۲۸۲	۰/۰۰۹
کمینه انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_MIN	۰/۳۰۴	۰/۲۶۲	۰/۲۲۰	۱/۲۶۵	۰/۰۰۰
کمینه دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_MIN	۰/۰۱۸	۰/۰۰۰	۰/۴۸۵	۱/۶۰۹	-۰/۶۹۳
تخصص حسابرس در صنعت	INDUSTRY_SPEC	۰/۴۰۲	۰/۰۰۰	۰/۴۹۰	۱/۰۰۰	۰/۰۰۰

بررسی شاخص‌های توصیفی متغیر تجربه کار مشترک تیمی دو حسابرس امضاءکننده مشابه نشان می‌دهد بطور متوسط ۴۵/۶٪ از حسابرسان مشابه، تجربه تعداد کارهای مشترک نسبتاً بالایی دارند. علاوه بر این، بیشترین تجربه تعداد کارهای مشترک دو حسابرس مشابه مربوط به حسابرسان مؤسسه آزموده‌کاران از سال ۱۳۹۰ الی سال ۱۳۹۷ است. شاخص‌های مرکزی و پراکندگی مربوط به متغیر اندازه مؤسسه حسابرسی نشان می‌دهد بطور متوسط ۶۲٪ حسابرسان مشابه عضو مؤسسات حسابرسی بزرگ بوده‌اند. بررسی شاخص‌های توصیفی مربوط به حداقل مقدار اهرم مالی بین جفت شرکت‌های نمونه نشان می‌دهد حداقل بطور متوسط شرکت‌های نمونه ۴۲٪ از دارایی‌های خود را از طریق بدهی تأمین می‌کنند. میانگین متغیر حداقل احتمال زیان نشان می‌دهد بطور متوسط کمترین میزان احتمال زیان در بین جفت شرکت‌ها ۲٪ است. میانگین متغیر تخصص حسابرس در صنعت نشان می‌دهد بطور متوسط ۴۰/۲ درصد از حسابرسان، متخصص در صنعت مربوطه هستند.

نتایج آزمون فرضیه اول

جدول ۲ نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش را با استفاده از متغیر وابسته قدرمطلق تفاوت بین اقلام تعهدی نشان می‌دهد.

جدول ۲. برآورد مدل (۱)

$-Tacc_Diff_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 SameSgnAuditor_{ijt} + Tacc_Min_{ijt} + Size_Diff_{ijt} + Size_Min_{ijt} + Lev_Diff_{ijt} + Lev_Min_{ijt} + MB_Diff_{ijt} + MB_Min_{ijt} + CFO_Diff_{ijt} + LossProb_Diff_{ijt} + LossProb_Min_{ijt} + Std_Sales_Diff_{ijt} + Std_Sales_Min_{ijt} + Std_Cfo_Diff_{ijt} + Std_Cfo_Min_{ijt} + Std_SalesGr_Diff_{ijt} + Std_SalesGr_Min_{ijt} + Tenure_Diff_{ijt} + Tenure_Min_{ijt} + IndustrySpec_{ijt} + \epsilon_{ijt}$						
عنوان متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	-	-۰/۰۴۰	۰/۰۵۲	-۰/۷۶۱	۰/۴۴۷	-
حسابرس امضاءکننده همسان	SAMESGNAUDITOR	۰/۱۲۹	۰/۰۲۲	۵/۸۰۲	۰/۰۰۰	۱/۰۴۲
کمیته اقلام تعهدی	TACC_MIN	۰/۲۶۳	۰/۰۱۹	۱۳/۵۶۵	۰/۰۰۰	۱/۰۹۳
قدر مطلق تفاوت اندازه شرکت	SIZE_DIFF	۰/۰۰۱	۰/۰۰۴	۰/۲۶۰	۰/۷۹۵	۱/۳۲۴
کمیته اندازه شرکت	SIZE_MIN	۰/۰۰۹	۰/۰۰۳	۲/۶۷۴	۰/۰۰۸	۱/۴۱۲
قدر مطلق تفاوت اهرم مالی	LEV_DIFF	-۰/۲۴۰	۰/۰۰۹	-۲۵/۳۷۸	۰/۰۰۰	۲/۲۹۵
کمیته اهرم مالی	LEV_MIN	-۰/۲۰۳	۰/۰۱۴	-۱۴/۹۵۶	۰/۰۰۰	۳/۲۳۴
قدر مطلق تفاوت نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_DIFF	۰/۰۰۱	۰/۰۰۱	۱/۱۸۹	۰/۲۳۵	۱/۳۸۷
کمیته نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_MIN	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۲	-۳/۱۷۸	۰/۰۰۲	۱/۶۹۵
قدر مطلق تفاوت جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO_DIFF	-۰/۴۴۹	۰/۰۱۰	-۴۵/۱۲۲	۰/۰۰۰	۱/۱۴۳
قدر مطلق تفاوت احتمال زیان	LOSS_PROB_DIFF	-۰/۰۷۸	۰/۰۰۹	-۹/۰۲۸	۰/۰۰۰	۱/۳۰۳
کمیته احتمال زیان	LOSS_PROB_MIN	-۰/۰۱۴	۰/۰۲۳	-۰/۶۱۰	۰/۵۴۲	۱/۲۱۷
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار فروش	STD_SALES_DIFF	۰/۰۱۴	۰/۰۰۷	۱/۸۲۹	۰/۰۶۷	۱/۱۵۴
کمیته انحراف معیار فروش	STD_SALES_MIN	۰/۰۱۱	۰/۰۱۴	۰/۷۵۴	۰/۴۵۱	۱/۶۵۳
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_DIFF	-۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	-۰/۷۲۵	۰/۴۶۹	۱/۱۰۹
کمیته انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_MIN	۰/۰۲۶	۰/۰۳۶	۰/۷۴۵	۰/۴۵۶	۱/۲۱۲
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_DIFF	۰/۰۰۸	۰/۰۰۲	۴/۶۷۸	۰/۰۰۰	۱/۰۹۰
کمیته انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_MIN	-۰/۰۲۰	۰/۰۰۶	-۳/۴۴۲	۰/۰۰۱	۱/۵۳۴
قدر مطلق تفاوت دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_DIFF	-۰/۰۱۳	۰/۰۰۲	-۶/۷۸۷	۰/۰۰۰	۱/۳۴۸
کمیته دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_MIN	-۰/۰۰۶	۰/۰۰۲	-۲/۷۱۳	۰/۰۰۷	۱/۳۹۱
تخصص حسابرس در صنعت	INDUSTRY_SPEC	۰/۰۰۹	۰/۰۰۳	۳/۶۹۸	۰/۰۰۰	۱/۱۸۰
ضریب تعیین	۰/۵۸۷	ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۵۰۳	
آماره F	۶/۹۹۱	سطح معناداری آماره F			۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون	۲/۲۳۷					

نتایج نشان داد آماره F مدل از سطح معناداری ۰/۰۱ کوچک تر است می توان گفت که مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۵۰/۳ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معناداری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر SAMESGNAUDITOR معادل ۰/۱۲۹ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۱ است؛ این بدان معناست که قابلیت مقایسه سود شرکت هایی که امضاء کنندگان گزارش حسابرسی آنها مشابه است از شرکت های دیگر به طور معناداری بیشتر و در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است؛ بنابراین، فرضیه اول پژوهش رد نشد. علاوه بر این، فرضیه اول پژوهش با استفاده از متغیر وابسته قدر مطلق تفاوت بین اقلام تعهدی غیرعادی نیز آزمون شد که نتایج آزمون فرضیه تغییری نکرد. یافته ها حاکی از آن است که افزایش تخصص و کاهش دوره تصدی حسابرس با افزایش قابلیت مقایسه سود همراه است. تفاوت در الگوی جریان های نقدی دو شرکت هم صنعت و تفاوت در ساختار سرمایه آنها (اهرم مالی) با کاهش مقایسه پذیری سود آنها همراه است. این در حالی است که تفاوت در اندازه شرکت ها با مقایسه پذیری آنها همبستگی نداشت.

نتایج آزمون فرضیه دوم

جدول ۳ نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش را با استفاده از متغیر وابسته قدر مطلق تفاوت بین اقلام تعهدی نشان می دهد. نتایج نشان داد آماره F مدل از سطح معناداری ۰/۰۱ کوچک تر است می توان گفت که مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر وابسته را به گونه ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۶۲/۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معناداری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر SAMETEAMEXP معادل ۰/۴۳۱ و سطح معناداری آن کوچکتر از ۰/۱ است؛ این بدان معناست که تعداد کارهای مشترک امضاء کنندگان گزارش حسابرسی بر قابلیت مقایسه سود در شرکت هایی که امضاء کنندگان گزارش حسابرسی آنها مشابه است تأثیر مثبتی دارد و در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است؛ بنابراین، فرضیه دوم پژوهش رد نشد. علاوه بر این، فرضیه دوم پژوهش با استفاده از متغیر وابسته قدر مطلق تفاوت بین اقلام تعهدی غیرعادی نیز آزمون شد که نتایج آزمون فرضیه تغییری نکرد. نتایج حاکی از آن است که در شرکت هایی که حسابرس امضاء کننده گزارش آنها همسان است، در شرکت های کوچکتر مقایسه پذیری سود بیشتر است. بعلاوه، تفاوت در الگوی جریان های نقدی و ریسک شرکت با کاهش مقایسه پذیری سود همبستگی دارد.

جدول ۳. برآورد مدل (۵)

$$-Tacc_Diff_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 SameTeamExp_{ijt} + Tacc_Min_{ijt} + Size_Diff_{ijt} + Size_Min_{ijt} + Lev_Diff_{ijt} + Lev_Min_{ijt} + MB_Diff_{ijt} + MB_Min_{ijt} + CFO_Diff_{ijt} + LossProb_Diff_{ijt} + LossProb_Min_{ijt} + Std_Sales_Diff_{ijt} + Std_Sales_Min_{ijt} + Std_Cfo_Diff_{ijt} + Std_Cfo_Min_{ijt} + Std_SalesGr_Diff_{ijt} + Std_SalesGr_Min_{ijt} + Tenure_Diff_{ijt} + Tenure_Min_{ijt} + IndustrySpec_{ijt} + \epsilon_{ijt}$$

عنوان متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	-	۰/۲۴۶	۰/۱۴۴	۱/۷۱۳	۰/۰۸۸	-
تجربه کار مشترک	SAMETEAMEXP	۰/۴۳۱	۰/۰۸۱	۵/۳۵۸	۰/۰۰۰	۱/۳۰۸
کمینه اقلام تعهدی	TACC_MIN	-۰/۰۸۴	۰/۱۴۹	-۰/۵۶۷	۰/۵۷۱	۱/۵۴۶
قدر مطلق تفاوت اندازه شرکت	SIZE_DIFF	۰/۰۱۷	۰/۰۰۶	۲/۷۷۲	۰/۰۰۶	۱/۷۴۱
کمینه اندازه شرکت	SIZE_MIN	-۰/۰۱۹	۰/۰۰۸	-۲/۴۸۰	۰/۰۱۴	۳/۱۳۷
قدر مطلق تفاوت اهرم مالی	LEV_DIFF	-۰/۰۸۶	۰/۰۵۳	-۱/۶۰۷	۰/۱۱۰	۳/۶۶۷
کمینه اهرم مالی	LEV_MIN	۰/۲۹۱	۰/۰۶۱	۴/۷۹۵	۰/۰۰۰	۱/۱۲۲
قدر مطلق تفاوت نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_DIFF	۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	۰/۶۷۹	۰/۴۹۸	۲/۴۹۶
کمینه نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_MIN	-۰/۰۱۸	۰/۰۰۸	-۲/۳۲۷	۰/۰۲۱	۳/۳۳۷
قدر مطلق تفاوت جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO_DIFF	-۰/۷۱۶	۰/۰۸۷	-۸/۲۴۱	۰/۰۰۰	۱/۶۰۱
قدر مطلق تفاوت در احتمال زیان	LOSS_PROB_DIFF	-۰/۳۳۶	۰/۰۴۷	-۷/۰۶۹	۰/۰۰۰	۲/۸۲۷
کمینه احتمال زیان	LOSS_PROB_MIN	-۰/۰۱۱	۰/۰۳۴	-۰/۳۲۱	۰/۷۴۸	۲/۴۷۵
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار فروش	STD_SALES_DIFF	۰/۰۲۸	۰/۰۲۶	۱/۰۵۸	۰/۲۹۱	۲/۰۲۷
کمینه انحراف معیار فروش	STD_SALES_MIN	-۰/۱۵۳	۰/۰۷۷	-۱/۹۹۰	۰/۰۴۸	۲/۹۹۵
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_DIFF	۰/۲۶۸	۰/۱۹۶	۱/۳۶۴	۰/۱۷۴	۱/۶۹۸
کمینه انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_MIN	-۱/۲۵۲	۰/۲۴۵	-۵/۱۱۸	۰/۰۰۰	۲/۱۵۸
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_DIFF	۰/۰۲۷	۰/۰۲۵	۱/۰۷۹	۰/۲۸۲	۱/۵۵۷
کمینه انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_MIN	۰/۰۷۷	۰/۰۴۲	۱/۸۴۱	۰/۰۶۷	۲/۵۷۰
قدر مطلق تفاوت دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_DIFF	-۰/۰۱۷	۰/۰۲۱	-۰/۸۰۹	۰/۴۱۹	۱/۷۵۵
کمینه دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_MIN	۰/۰۱۶	۰/۰۱۳	۱/۲۵۰	۰/۲۱۳	۱/۹۹۰
تخصص حسابرس در صنعت	INDUSTRYSPEC	۰/۰۱۱	۰/۰۱۵	۰/۷۴۷	۰/۴۵۶	۱/۵۲۸
ضریب تعیین	۰/۶۵۸	ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۲۸			
آماره F	۲۱/۸۶۱	سطح معناداری آماره F	۰/۰۰۰			
آماره دوربین واتسون	۱/۸۲۲					

نتایج آزمون فرضیه سوم

جدول ۴ نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش را با استفاده از متغیر وابسته قدر مطلق تفاوت بین اقلام تعهدی نشان می‌دهد. نتایج نشان داد آماره F مدل از سطح معناداری ۰/۰۱ کوچک‌تر است می‌توان گفت که مدل پژوهش توانسته است رفتار متغیر

وابسته را به گونه‌ای مناسب برازش کند و این مدل در سطح اطمینان ۹۹٪ معنادار است. این در حالی است که نتایج ضریب تعیین تعدیل شده مدل بیانگر آن است که مدل ۶۳/۳ در صد از تغییرات متغیر وابسته را توضیح می‌دهد. نتایج آماره دوربین واتسون هم نشان داد خودهمبستگی مرتبه اول بین باقی مانده‌های مدل وجود ندارد. بررسی نتایج آزمون معناداری ضرایب بیانگر آن است که ضریب متغیر SAMEBIGN معادل ۰/۰۳۱ و سطح معناداری آن بزرگتر از ۵٪ است؛ این بدان معناست که اندازه مؤسسه حسابرسی بر قابلیت مقایسه سود شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آن‌ها مشابه است تأثیر معناداری ندارد. بنابراین، فرضیه سوم پژوهش رد شد. علاوه بر این، فرضیه سوم پژوهش با استفاده از متغیر وابسته قدر مطلق تفاوت بین اقلام تعهدی غیرعادی نیز آزمون شد که نتایج آزمون فرضیه تغییری نکرد. نتایج حاکی از آن است که در شرکت‌هایی که حسابرس امضاءکننده گزارش آن‌ها همسان است، در شرکت‌های کوچکتر مقایسه پذیری سود بیشتر است. بعلاوه، تفاوت در الگوی جریان‌های نقدی و ریسک شرکت با کاهش مقایسه‌پذیری سود همبستگی دارد.

جدول ۴. برآورد مدل (۶)

$$-Tacc_Diff_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 SameBigN_{ijt} + Tacc_Min_{ijt} + Size_Diff_{ijt} + Size_Min_{ijt} + Lev_Diff_{ijt} + Lev_Min_{ijt} + MB_Diff_{ijt} + MB_Min_{ijt} + CFO_Diff_{ijt} + LossProb_Diff_{ijt} + LossProb_Min_{ijt} + Std_Sales_Diff_{ijt} + Std_Sales_Min_{ijt} + Std_Cfo_Diff_{ijt} + Std_Cfo_Min_{ijt} + Std_SalesGr_Diff_{ijt} + Std_SalesGr_Min_{ijt} + Tenure_Diff_{ijt} + Tenure_Min_{ijt} + IndustrySpec_{ijt} + \epsilon_{ijt}$$

عنوان متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
عرض از مبدأ	-	۰/۲۳۳	۰/۱۲۵	۱/۸۶۴	۰/۰۶۴	-
مؤسسه بزرگ حسابرسی مشابه	SAMEBIGN	۰/۰۳۱	۰/۰۱۶	۱/۸۴۴	۰/۰۶۶	۲/۱۳۱
کمینه اقلام تعهدی	TACC_MIN	۰/۰۱۶	۰/۰۰۹	۱/۷۲۳	۰/۰۸۶	۱/۵۸۲
قدر مطلق تفاوت اندازه شرکت	SIZE_DIFF	۰/۰۱۷	۰/۰۰۶	۲/۷۳۱	۰/۰۰۷	۱/۷۴۲
کمینه اندازه شرکت	SIZE_MIN	-۰/۰۲۰	۰/۰۰۷	-۲/۶۹۷	۰/۰۰۸	۲/۸۶۶
قدر مطلق تفاوت اهرم مالی	LEV_DIFF	-۰/۰۸۴	۰/۰۵۲	-۱/۶۱۹	۰/۱۰۷	۳/۵۱۸
کمینه اهرم مالی	LEV_MIN	۰/۲۸۴	۰/۰۶۰	۴/۷۱۹	۰/۰۰۰	۱/۱۲۲
قدر مطلق تفاوت نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_DIFF	۰/۰۰۴	۰/۰۰۶	۰/۷۰۸	۰/۴۸۰	۲/۴۹۰
کمینه نسبت ارزش بازار سالانه به ارزش دفتری	MB_MIN	-۰/۰۱۹	۰/۰۰۸	-۲/۵۶۴	۰/۰۱۱	۳/۳۳۶
قدر مطلق تفاوت جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO_DIFF	-۰/۷۰۸	۰/۰۸۶	-۸/۲۱۰	۰/۰۰۰	۱/۵۸۴
قدر مطلق تفاوت احتمال زیان	LOSS_PROB_DIFF	-۰/۳۵۶	۰/۰۴۸	-۷/۴۵۰	۰/۰۰۰	۲/۸۲۰
کمینه احتمال زیان	LOSS_PROB_MIN	-۰/۴۵۳	۰/۰۷۷	-۵/۸۴۶	۰/۰۰۰	۲/۲۸۶
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار فروش	STD_SALES_DIFF	۰/۰۴۲	۰/۰۲۶	۱/۶۲۰	۰/۱۰۷	۲/۱۰۳
کمینه انحراف معیار فروش	STD_SALES_MIN	-۰/۱۲۷	۰/۰۷۵	-۱/۶۸۴	۰/۰۹۴	۳/۰۴۱
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_DIFF	۰/۲۳۹	۰/۱۹۵	۱/۲۲۵	۰/۲۲۲	۱/۶۸۹
کمینه انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی	STD_CFO_MIN	-۱/۱۷۱	۰/۲۴۱	-۴/۸۵۷	۰/۰۰۰	۲/۰۵۲

$$-Tacc_Diff_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 SameBigN_{ijt} + Tacc_Min_{ijt} + Size_Diff_{ijt} + Size_Min_{ijt} + Lev_Diff_{ijt} + Lev_Min_{ijt} + MB_Diff_{ijt} + MB_Min_{ijt} + CFO_Diff_{ijt} + LossProb_Diff_{ijt} + LossProb_Min_{ijt} + Std_Sales_Diff_{ijt} + Std_Sales_Min_{ijt} + Std_Cfo_Diff_{ijt} + Std_Cfo_Min_{ijt} + Std_SalesGr_Diff_{ijt} + Std_SalesGr_Min_{ijt} + Tenure_Diff_{ijt} + Tenure_Min_{ijt} + IndustrySpec_{ijt} + \varepsilon_{ijt}$$

عنوان متغیر	علامت اختصاری	ضریب	انحراف استاندارد	آماره t	سطح معناداری	عامل تورم واریانس
قدر مطلق تفاوت انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_DIFF	۰/۰۳۰	۰/۰۲۵	۱/۱۹۰	۰/۲۳۶	۱/۵۶۲
کمینه انحراف معیار رشد فروش	STD_SALESGR_MIN	۰/۰۶۶	۰/۰۴۲	۱/۵۸۵	۰/۱۱۴	۲/۵۰۹
قدر مطلق تفاوت دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_DIFF	-۰/۰۱۰	۰/۰۲۱	-۰/۴۸۰	۰/۶۳۱	۱/۷۵۰
کمینه دوره تصدی حسابرس امضاءکننده	TENURE_MIN	۰/۰۱۰	۰/۰۱۳	۰/۷۸۱	۰/۴۳۶	۲/۱۶۶
تخصص حسابرس در صنعت	INDUSTRY_SPEC	۰/۰۱۳	۰/۰۱۵	۰/۸۶۶	۰/۳۸۷	۱/۵۶۰
ضریب تعیین	۰/۶۶۳	ضریب تعیین تعدیل شده			۰/۶۳۳	
آماره F	۲۲/۳۴۳	سطح معناداری آماره F			۰/۰۰۰	
آماره دوربین واتسون	۱/۸۴۸					

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی رابطه بین سبک کاری حسابرس امضاءکننده گزارش و مقایسه پذیری سود با تأکید بر ویژگی‌های حسابرس پرداخت. هدف این پژوهش آن بود که اثر سبک کاری حسابرس بر قابلیت مقایسه سود را با توجه به ویژگی‌های حسابرس لحاظ کند. نتایج آزمون فرضیه اول پژوهش نشان داد قابلیت مقایسه سود در شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آنها همسان است از شرکت‌های دیگر به طور معناداری بیشتر است. بنابراین، می‌توان اینگونه تفسیر کرد که تشابه سبک کاری حسابرسان امضاءکننده گزارش حسابرسی در شرکت‌ها به دلایل گوناگونی همچون تشابه در چگونگی تفسیر و کاربرد استانداردهای حسابداری و حسابرسی با افزایش قابلیت مقایسه سود شرکت‌ها، کیفیت گزارشگری مالی آنها را به یکدیگر نزدیک می‌کند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های **چن و همکاران (۲۰۱۹)** و **جوهانسون و ژانگ (۲۰۲۰)** سازگار است. به این ترتیب، به نظر می‌رسد تشکیل گروه‌های کاری در خصوص ارائه گزارش حسابرسی در هر صنعت می‌تواند نقش شایان توجهی در افزایش کیفیت حسابرسی و بهبود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بازی کند؛ زیرا آشنایی حسابرسان با صنعت و سبک کاری یکدیگر موجب می‌شود آنها حسابرسی را به شیوه بهتری برنامه‌ریزی و اجراء نمایند.

نتایج آزمون فرضیه دوم پژوهش نشان داد افزایش تعداد کارهای مشترک امضاءکنندگان گزارش حسابرسی بر قابلیت مقایسه سود در شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آنها مشابه است تأثیر مثبت و معناداری دارد. بر اساس ادبیات تأثیر اجتماعی می‌توان استدلال کرد که با افزایش تعداد کارهای مشترک دو حسابرس امضاءکننده، سبک دو حسابرس از طریق اشتراک‌گذاری دانش، مهارت و تجربیات شخصی در حوزه فنی از یکدیگر تأثیر متقابل می‌پذیرد و منجر به شکل‌گیری سبک‌های حسابرسی نزدیک به یکدیگر می‌شود. نزدیکی سبک‌های حسابرسی، قابلیت مقایسه سود را افزایش می‌دهد. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های **چن و همکاران (۲۰۱۹)** و **سو و وو (۲۰۱۶)** سازگار است. آنچه از چنین نتیجه‌ای به

ذهن متبادر می‌گردد آن است که سرمایه‌گذاران نه تنها باید از تخصص حساب‌رسان مستقل آگاه باشند بلکه باید از تیم‌های حسابرسی و سابقه همکاری آن‌ها در صنایع نیز آگاه باشند تا بتوانند ارزیابی مناسبی از کیفیت حسابرسی داشته باشند. اگرچه فرض بر آن است حسابرسی به شیوه‌ای برنامه‌ریزی می‌شود که اطمینان معقولی از نبود تحریف با اهمیت حاصل آید اما آگاهی از وضعیت همکاری حساب‌رسان در یک مؤسسه با یکدیگر می‌تواند معیاری را در اختیار تحلیل‌گران، نهادهای ناظر و سرمایه‌گذاران بگذارد تا درجه اتکای خود به گزارش‌های حسابرسی را معین کنند.

نتایج آزمون فرضیه سوم پژوهش نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی بر قابلیت مقایسه سود شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آن‌ها مشابه است تأثیر معناداری ندارد. این بدان معناست که سبک کاری حساب‌رسان در مؤسسات حسابرسی بزرگ با سبک کاری حساب‌رسان در مؤسسات کوچک تفاوت چندانی ندارد؛ به بیان دیگر، سبک کاری مؤسسات حسابرسی بزرگ به بهبود کیفیت حسابرسی این مؤسسات منجر نمی‌شود. آنچه با بهبود کیفیت حسابرسی در ارتباط است آشنایی با سبک کاری یکدیگر است و نه تفاوت در سبک کاری مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک. این در حالی است که مبنای نظری بیانگر آن است مؤسسات بزرگ با استقرار رویه‌های کنترل کیفی مناسب می‌توانند بر سبک کاری حساب‌رسان خود مؤثر باشند. در ایران، با نبود سیستم‌های نرم‌افزاری حسابرسی در ابعاد مختلف عملیات حسابرسی از جمله رسیدگی، مکاتبه و سرپرستی، تفاوت در سبک کاری مؤسسات حسابرسی بزرگ و کوچک که اغلب از صرفه‌جویی در مقیاس حاصل می‌شود مفهوم خود را از دست داده و گویا مؤسسات بیشتر از منظر تعداد نیروی انسانی و نه تجهیزات فنی بعنوان مؤسسات بزرگ طبقه‌بندی می‌شوند. این نتیجه با نتایج پژوهش‌های [چن و همکاران \(۲۰۱۹\)](#) و [فرانسیس و همکاران \(۲۰۱۳\)](#) سازگار و با نتیجه پژوهش [رهنمای رودپشتی و همکاران \(۱۳۹۴\)](#) سازگار است. بر مبنای این نتایج به نظر می‌آید آنچه در ایران کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد تطابق سبک کاری حساب‌رسان مسئول کار در طول زمان در اثر همکاری بیشتر و تعداد کارهای مشترک بالاتر است. بنابراین، حساب‌رسان با جابه‌جایی خود بین مؤسسات حسابرسی می‌توانند بر کیفیت کار مؤسسات حسابرسی بسیار مؤثر باشند.

این پژوهش همانند دیگر پژوهش‌ها با محدودیت‌هایی همراه بود. مهم‌ترین محدودیت‌های پژوهش حاضر چگونگی محاسبه متغیر دوره تصدی حساب‌رسان و تجربه کار مشترک تیمی بود. این دو متغیر با توجه به محدودیت دسترسی به اطلاعات افشاء نام حساب‌رسان امضاءکننده گزارش حسابرسی، از سال ۱۳۹۰ محاسبه شدند.

نتایج پژوهش حاضر بیانگر تأثیر سبک کاری حساب‌رسان امضاءکننده گزارش بر قابلیت مقایسه سود است. با توجه به اهمیت ویژگی کیفی قابلیت مقایسه برای اتخاذ تصمیمات سرمایه‌گذاری توسط استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بکارگیری حساب‌رسان مشابه در شرکت‌های هم‌صنعت می‌تواند قابلیت مقایسه سود را بهبود بخشد. به همین سبب پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار و جامعه حسابداران رسمی به عنوان ناظران بر حرفه حسابرسی، پایگاه داده مسنجمی را در خصوص سوابق حسابداران رسمی معتمد بورس فراهم آورند تا بدین ترتیب بتوان به اطلاعات تخصص صنعت، سال‌های همکاری در مؤسسات مختلف، تعداد گزارشات صادره در مؤسسات مختلف و همکاران مختلف دسترسی داشت. لازم به ذکر است در

حال حاضر، پاسخگویی عمومی در مؤسسات حسابرسی در حداقل سطح خود نیز ایفا نمی‌شود و ارائه چنین پایگاه داده‌ای می‌تواند گام کوچکی در این راستا باشد. بعلاوه، شایسته است سازمان بورس و اوراق بهادار در امتیازدهی مؤسسات حسابرسی معتمد بورس موضوع تخصص حسابرسان و تیم‌های حسابرسی و تعداد کارهای مشترک را نیز لحاظ نماید. نتایج این تحقیق مؤید آن است که حرکت به سمت حسابرسان معتمد متخصص صنعت راهکار مناسب‌تری در مقایسه با حسابرسان معتمد است. با توجه به اینکه افزایش تجربه کار مشترک حسابرسان مشابه، قابلیت مقایسه سود را افزایش می‌دهد به شرکت‌ها توصیه می‌شود در هنگام انتخاب حسابرس، تجربه کار مشترک حسابرسان در شرکت‌های هم صنعتی خود را مدنظر قرار دهند. نتایج پژوهش نشان داد اندازه مؤسسه حسابرسی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی شرکت‌هایی که امضاءکنندگان گزارش حسابرسی آن‌ها مشابه است تأثیر قابل توجهی ندارد. با توجه به اینکه حسابرسان مؤسسات بزرگ از منابع و امکانات بالاتری برخوردارند توصیه می‌شود مؤسسات حسابرسی بزرگ با فراهم کردن نرم افزارهای تخصصی و ایجاد دانش تخصصی مبتنی بر رویکردهای روز از مزیت صرفه جویی در مقیاس خود بهره ببرند و با ایجاد سبک منحصر به خود در تفسیر و اجرای یکنواخت استانداردها به تقویت فرهنگ کاری اقدام نمایند. بعلاوه، با استقرار مکانیزم‌های جایگزین‌پروری تلاش نمایند کیفیت خدمات مؤسسه با جابه‌جایی حسابداران رسمی مؤسسه متزلزل نشود.

در این پژوهش رابطه بین سبک کاری حسابرس امضاءکننده گزارش و مقایسه‌پذیری سود با توجه به برخی ویژگی‌های حسابرس مورد بررسی قرار گرفت. انجام پژوهش‌هایی در حوزه بررسی میزان توجه سرمایه‌گذاران به افشای نام حسابرسان در واکنش به اخبار مثبت یا منفی سود، بررسی تأثیر حسابرس امضاءکننده گزارش بر لحن کلامی گزارش‌های تفسیری مدیریت، بررسی سبک کاری حسابرسان در به‌موقع بودن صورت‌های مالی می‌تواند با تکمیل یافته‌های این پژوهش، در سیاست‌گذاری‌های کلان در حرفه حسابرسی و حسابداری راهگشا باشند.

تقدیر و تشکر

بدینوسیله از معاونت محترم پژوهشی دانشگاه شهید بهشتی به خاطر حمایت معنوی در اجرای پژوهش حاضر تقدیر به عمل می‌آید. همچنین از سازمان بورس و اوراق بهادار جهت همکاری صمیمانه‌شان در این پژوهش تشکر می‌شود.

منابع

- بهبهانی‌نیا، پریسا سادات و ولی‌زاده لاریجانی، اعظم (۱۳۹۷). تأثیر طبقه مؤسسات حسابرسی معتمد بر گزارشگری مالی صاحبکاران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۳۷)، ۲۱۱-۱۸۷.
- حاتمیان، وحید؛ بابازاده، مریم و خاتم‌نژاد، نوید (۱۳۹۷). بررسی تأثیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بر ضریب واکنش سود حسابداری با تأکید بر کیفیت حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۱(۴)، ۸۶-۱۰۱.
- خزائی، مهدی؛ زلفی، حسن و افلاطونی، عباس (۱۳۹۸). تأثیر توانایی مدیریت بر میزان قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. مجله دانش حسابداری، ۱۰(۲)، ۲۱-۴۲.
- رحمانی، علی و قشقایی، فاطمه (۱۳۹۶). رابطه قابلیت مقایسه حسابداری با مدیریت سود واقعی و تعهدی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۵۲۷-۵۵۰.
- رضایی، فرزین؛ مرادی، مریم و مرادی، لیلیا (۱۳۹۷). تأثیر ویژگی‌های شرکت بر رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و نگهداشت وجوه نقد شرکت‌ها. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۰(۳۷)، ۸۱-۹۸.

رهنمای رودپشتی، فریدون؛ وکیلی فرد، حمیدرضا؛ لک، فضل‌اله و محسنی، عبدالرضا (۱۳۹۴). سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. *حسابداری مدیریت*، ۸(۲۵)، ۲۹-۴۷.

شیخی گرجان، مینا؛ نوروش، ایرج و محمدی ملقرنی، عطاالله (۱۳۹۹). جایگاه راهبرد تجاری در ارتقای کیفیت حسابرسی با تأکید بر عواملی محیطی ایران. *مجله دانش حسابداری*، ۱۱(۳)، ۳۵-۶۶.

محمدی خشوئی، حمزه؛ هاشمی، سید عباس و امیری، هادی (۱۳۹۴). تأثیر سبک حسابرس بر ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. *حسابداری مالی*، ۷(۲۷)، ۱۴۴-۱۲۱.

محمدی خشوئی، حمزه؛ هاشمی، سید عباس و رجبی، روح‌اله (۱۳۹۶). فرضیه اطلاعات: شواهدی از تأثیر سبک حسابرس بر تقاضا برای کیفیت خدمات حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۱۷(۶۷)، ۲۵-۴۴.

نونهال‌نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید و پورکریم، یعقوب (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرس و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، ۱۷(۳)، ۵۵-۷۰.

References

- Abid, A., Shaique, M., & Anwar ul Hagh, M. (2018). Do big auditors always provide higher audit quality? Evidence from Pakistan. *International Journal of Financial Studies*, 6(58), 1-22.
- Behbahaninia, P., & Valizadeh Larijani, A. (2020). Trusted auditing firms class and clients' financial reporting. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 10(37), 187-211 [In Persian].
- Cao, Q., Hu, N., & Chen, L. (2016). Auditor flow and financial statement comparability: Evidence from audit firm mergers in China. *China Journal of Accounting Studies*, 4(3), 263-286.
- Carla, Y. (2017). Audit style and financial statement comparability. *Master Thesis*, Erasmus University Rotterdam.
- Chen, C., Lin, C., & Lin, Y. (2008). Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earning quality? *Journal of Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.
- Chen, J., Chen, M., Chin, C., & Lobo, G. (2019). Do firms that have a common signing auditor exhibit higher earning comparability? *The Accounting Review*, 95(3), 115-143.
- Francis, J., Pinnuck, M., & Watanabe, O. (2013). Auditor style and financial statement comparability. *The Accounting Review*, 89(2), 605-633.
- Francis, J.R., & Yu, M.D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- Hatamian, V., Babazadeh, M., & Khatamnezhad, N. (2019). Investigating the effect of comparability of financial statements on accounting profit response coefficient with emphasis on audit quality in companies listed on Tehran Stock Exchange. *Accounting and Management Perspective Journal*, 1(4), 86-101 [In Persian].
- Johnston, J.A., & Zhang, J. (2020). Auditor style and financial reporting similarity. *SSRN Electronic Journal*.
- Khazaei, M., Zalaghi, H., & Aflatooni, A. (2019). Impacts of management ability on of financial statement comparability. *Journal of Accounting Knowledge*, 10(2), 21-42 [In Persian].
- Kothari, S.P., Ramanna, K., & Skinner, D. (2010). Implication for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economic*, 50(2-3), 246-286.
- Mohammadi Khoshoei, H., Hashemi, A., & Amiri, H. (2015). Auditor style effect on qualitative characteristics of accounting information. *Quarterly Financial Accounting Journal*, 7(27), 121-144 [In Persian].
- Mohammadi Khoshoei, H., Hashemi, A., & Rajabi, R. (2017). Information hypothesis: Evidence of the effect of auditor style on demand for quality audit services. *Journal of Auditing Knowledge*, 17(67), 25-44 [In Persian].
- Nonahal Nahr, A., Jabbarzadeh Kangarluei, S., & Pourkarim, Y. (2010). The relationship between auditor quality and accrual reliability. *Accounting and Auditing Review*, 17(3), 55-70 [In Persian].
- Rahmani, A., & Ghashghaei, F. (2017). The relation between accounting comparability and earning management. *Accounting and Auditing Review*, 24(4), 527-550 [In Persian].

- Rahnamay Roodposhti, F., Vakilifard, H., Lak, F., & Mohseni, A. (2015). Auditor style and comparability of financial statements. *Journal of Management Accounting*, 8(25), 29-47 [In Persian].
- Rezaei, F., Moradi, M., & Moradi, L. (2020). Firms' characteristics and the relation between financial statements comparability and corporate cash holdings. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 10(37), 81-98 [In Persian].
- Sheikhi Garjan, M., Noravesh, I., & Mohamadi Molgharani, A. (2020). The position of business strategy in improving audit quality with emphasis on environmental factors in Iran. *Journal of Accounting Knowledge*, 11(3), 35-66 [In Persian].
- Su, L., & Wu, D. (2016). Is audit behavior contagious? Teamwork experience quality by individual auditors. Available at www.ssrn.com.