

سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت های مالی

فریدون رهنمای رودپشتی^۱

حمیدرضا وکیلی فرد^۲

فضل اله لک^۳

عبدالرضا محسنی^۴

تاریخ پذیرش: ۹۳/۷/۱۵

تاریخ دریافت: ۹۳/۳/۱۲

چکیده

اصطلاح سبک حسابرس برای مشخص کردن مجموعه ای منحصر به فرد از قواعد کار داخلی هر موسسه حسابرسی و نیز برای تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و همین طور اجرای استانداردهای حسابرسی بوسیله کارکنان آن ها در رسیدگی به صورت های مالی صاحبکاران استفاده می شود. سبک حسابرس بر این مطلب دلالت دارد که دو شرکت حسابرسی شده بوسیله حسابرس مشابه، مشمول سبک حسابرسی مشابهی بوده و احتمال بیشتری وجود دارد که سودهای این دو شرکت نسبت به دو شرکتی که توسط دو موسسه حسابرسی متفاوت حسابرسی شده اند، قابلیت مقایسه بالاتری داشته باشند.

نمونه آماری تحقیق متشکل از ۶۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سالهای ۸۰ تا ۹۱ بوده است. آزمون ها بر اساس جفت شرکت صورت گرفته و مجموعاً از ۴۳۴۴ جفت شرکت به عنوان مشاهدات استفاده شده است. در تحقیق حاضر از روش همبستگی و رگرسیون چند متغیره استفاده شده و آزمون فرضیات به کمک تحلیل رگرسیون صورت گرفته است. یافته های پژوهش نشان می دهد صاحبکاران سایر موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در سال و صنعت مشابه از شباهت های بیشتری در ساختار سود و اقلام تعهدی در مقایسه با صاحبکاران سازمان حسابرسی برخوردار هستند. بعلاوه صاحبکاران یک موسسه حسابرسی (غیر از سازمان حسابرسی) شباهت های بیشتری را با یکدیگر از نظر ساختار سود و اقلام تعهدی در مقایسه با غیر صاحبکاران آن موسسه حسابرسی نشان می دهند. در نهایت یافته های پژوهش نشان می دهد سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی موثر بوده و برای دستیابی به قابلیت مقایسه، علاوه بر نیاز به وجود استانداردهای حسابداری یکنواخت، حسابرسان نیز دارای نقش با اهمیتی هستند.

واژه های کلیدی: سبک حسابرس، قابلیت مقایسه، سازمان حسابرسی، اقلام تعهدی اختیاری، سود حسابداری.

۱- استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری، تهران، ایران.

۲- دانشیار دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری، تهران، ایران.

۳- استادیار دانشگاه خلیج فارس، گروه علوم پایه، بوشهر، ایران.

۴- دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری، تهران، ایران (مسئول مکاتبه)

mohseni.abdoreza@yahoo.com

۱- مقدمه

در استانداردهای حسابداری ایران همانند پروژه مشترک چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری بین‌المللی بر قابلیت مقایسه به عنوان یک ویژگی اصلی اطلاعات مالی سودمند، تاکید شده است (کمیته تدوین سازمان حسابرسی، ۱۳۹۲؛ FASB، ۲۰۱۰).

هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان می‌کند، قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی دلیل اصلی برای ایجاد استانداردهای حسابداری است (FASB، ۱۹۸۰) و بر قابلیت مقایسه بصورت محوری در متون حسابداری و مشخصاً متون تحلیل صورت‌های مالی تاکید شده است (روساین و همکاران، ۲۰۱۱؛ فیلیپس و همکاران، ۲۰۱۳). تقدم قابلیت مقایسه به عنوان یک ویژگی کیفی حسابداری، اهمیت آن را در درک عواملی روشن می‌سازد که موجب افزایش این ویژگی می‌شود.

مفهوم و استفاده از کلمه قابلیت مقایسه در متون حسابداری متفاوت است. در این مطالعه قابلیت مقایسه حسابداری بصورت نزدیکی سودهای گزارش شده دو شرکت به علت همسانی استفاده از قواعد در شرکت‌ها تعریف می‌شود. در قالب تجربی این بدان معنی است که جفت شرکت در صنعت و سال مشابه و بنابراین مشمول شوک‌های اقتصادی عمومی مشابه، انتظار می‌رود ساختار اقلام تعهدی و سود مشابه داشته باشند. با این حال در تفسیر، بکارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری اختلاف نظر وجود دارد که می‌تواند قابلیت مقایسه بین شرکت‌ها را کاهش دهد. بنابراین لزوماً وجود استانداردهای حسابداری یکنواخت به قابلیت مقایسه صورت‌های مالی نمی‌انجامد. بلکه قابلیت مقایسه زمانی حاصل می‌شود که جفت شرکت در سال و صنعت مشابه برای رویدادهای مالی یکسان از روش‌های

حسابداری مشابهی استفاده نمایند. نکته ظریفی که در اینجا وجود دارد این است که حتی هنگامی که در مورد یک استاندارد حسابداری خاص، یکنواختی مطلق وجود دارد باز هم این احتمال هست که به دلیل تفسیرهای متفاوتی که از آن استاندارد می‌شود قابلیت مقایسه صورت‌های مالی کاهش یابد. بنابراین قضاوت‌ها و تفسیرهای اشخاص درگیر در اجرای استانداردهای حسابداری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی موثر است.

استانداردهای حسابداری و حسابرسی در ایران در چارچوب استانداردهای بین‌المللی حسابداری و حسابرسی و با توجه به نیازهای داخلی و شرایط حاکم بر محیط اقتصادی کشور تدوین می‌شوند. توجه به این نکته حائز اهمیت است که استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی مبتنی بر اصول بوده و در تدوین آن‌ها به رهنمودهای تکنیکی که به اجرای استانداردها کمک می‌کند، توجه کمتری شده است. استانداردهای مبتنی بر اصول، قصد یا هدفی را بیان می‌کنند ولی برای تحقق هدف استاندارد، رهنمودهای تکنیکی و ساختار یافته اندکی ارایه می‌شود. هنگامی که استانداردها مبتنی بر اصول تدوین شده‌اند، به قضاوت‌های قابل ملاحظه‌ای در تفسیر و بکارگیری استانداردها نیاز است.

اگر چه احتمال وجود تفسیرهای متفاوت در مورد استانداردهای مبتنی بر اصول بیشتر بوده و دارای تاثیر به مراتب عمیق‌تری است، با این حال تحقیقات گذشته نشان داده‌اند حتی در کشورهایی که از استانداردهای مبتنی بر قواعد استفاده می‌کنند به رغم اینکه این استانداردها خود دارای تفاسیر و رهنمودهای بکارگیری مفصلی هستند باز هم قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از قضاوت‌ها و تفسیرهای اشخاص درگیر متاثر می‌شود (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

به عنوان یک نتیجه در محیط حسابداری ایران، حسابرسان از نقش بسیار با اهمیت تری در دستیابی به صورت های مالی قابل مقایسه به نسبت کشورهای که از استانداردهای حسابداری و حسابرسی مبتنی بر قواعد استفاده می کنند، برخوردار هستند. از این رو موسسات حسابرسی در ایران بایستی برنامه های حسابرسی و روش های انجام آزمون های حسابرسی را طراحی کنند تا بر اساس آن فرآیند جمع آوری شواهد حسابرسی هدایت شود. بعلاوه این موسسات بایستی دارای ساختار های اداری داخلی برای اطمینان از کیفیت و انطباق با سیاست های حسابرسی خود باشند.

با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری به خودی خود به طور کامل پیامدهای گزارشگری مالی را مشخص نمی کنند؛ نمایندگی ها و نهادهای اقتصادی (مثل موسسات حسابرسی) انگیزه دارند تا نقشی مهم بازی کنند (بال و همکاران، ۲۰۰۳؛ لئوز و همکاران، ۲۰۰۳). این انگیزه مطالعه حاضر برای بررسی نقش حسابرسان در پیاده سازی قابلیت مقایسه در ایران است. بنابراین پرسش اصلی مطالعه حاضر چنین است:

آیا سبک حسابرِس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی موثر است؟

موسسات حسابرسی برای اطمینان از کارایی و اثربخشی فرآیند حسابرسی از یک مجموعه قواعد کار داخلی منحصر به فردی برای تفسیر و اجرای استانداردهای حسابرسی، و تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری استفاده می نمایند که ما از این قواعد به "سبک حسابرِس" تعبیر می کنیم.

به عنوان یک نتیجه انتظار داریم سودها و اقلام تعهدی گزارش شده دارای کیفیت، قابلیت مقایسه و ثبات رویه بیشتری در بین صاحبکاران یک موسسه حسابرسی نسبت به غیر صاحبکاران آن موسسه

باشند. به عبارت دیگر این انتظار وجود دارد که شباهت بیشتری میان اقلام تعهدی اختیاری (غیرعادی) جفت شرکتی که در یک سال و صنعت مشابه توسط یک موسسه حسابرسی مشابه حسابرسی شده، در مقایسه با جفت شرکتی که توسط دو موسسه حسابرسی متفاوت حسابرسی شده اند، وجود داشته باشد.

فرض این است که دو شرکت در سال و صنعت مشابه و حسابرسی شده بوسیله یک موسسه حسابرسی مشابه احتمال بیشتری دارد که نوع تعدیلات مشابه اقلام تعهدی داشته باشند و این به دلیل نوع روش شناسی حسابرسی و همین طور ایجاد مجموعه مشابهی از انتخاب های حسابداری و قضاوت ها در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری است. بنابراین ساختار اقلام تعهدی این شرکت ها نسبت به دو شرکت با حسابرسان متفاوت که متأثر از سبک حسابرسی به روش تصادفی هستند شباهت بیشتری خواهند داشت.

مباحث موجود و شواهد تجربی در مورد کیفیت و قابلیت مقایسه صورت های مالی اغلب منحصرأ بر روی نقش استانداردها متمرکز شده اند. مطالعه حاضر به دنبال بررسی این موضوع است که موسسات اقتصادی بطور مشخص حسابرسان نیز عاملی مهم در ایجاد صورت های مالی با کیفیت و قابل مقایسه هستند. در صورت تأیید این فرضیه، شواهدی در پشتیبانی از چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی بدست خواهد آمد که بیان می کند استانداردهای حسابداری به تنهایی ممکن نیست به قابلیت مقایسه منجر شود به این دلیل که آثار استانداردها همچنین به موسسات حسابرسی درگیر در اجرای اصول پذیرفته شده حسابداری وابسته است. به این ترتیب مسیر جدیدی باز خواهد شد که از طریق

آن ویژگی‌های حسابرس، صورت‌های مالی حسابرسی شده را متأثر می‌سازد.

در بخش‌های بعدی مقاله، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش تبیین می‌گردد سپس فرضیات و روش‌شناسی پژوهش بیان شده و در ادامه مدل‌های پژوهش و نتایج آرایه می‌گردد در نهایت نیز به بحث و نتیجه‌گیری خواهیم پرداخت.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مطالعه حاضر به بررسی سبک حسابرس به عنوان یکی از ویژگی‌های حسابرس پرداخته و تلاش می‌کند به صورت تجربی پیامدهای آن را بر نتایج حسابرسی مورد ارزیابی قرار دهد. مشخصاً قابلیت مقایسه صورت‌های مالی حسابرسی شده شرکت‌ها، مورد مطالعه قرار خواهد گرفت تا از طریق مشاهده تفاوت‌ها میان صاحبکاران یک موسسه حسابرسی با غیر صاحبکاران آن، شواهدی در خصوص پیامدهای سبک حسابرس بدست آید. بنابراین مبانی تئوریک مطالعه حاضر بر پایه دو حوزه تحقیقی در حسابداری و حسابرسی استوار است. نخست تحقیقات در حوزه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی و دوم، تحقیقاتی که به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس می‌پردازند.

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان برای 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 رویه‌اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوعات مشابه رعایت گردد (سازمان حسابرسی، ۱۳۹۲).

دیفرانکو و همکاران^۱ دو تعریف از قابلیت مقایسه صورت‌های مالی آرایه نمودند (دیفرانکو و همکاران، ۲۰۱۱). تعریف نخست چنین است:

"دو شرکت سیستم حسابداری قابل مقایسه دارند چنانچه برای مجموعه‌ای مفروض از رویدادهای اقتصادی، صورت‌های مالی مشابهی تهیه کنند".

تعریف مفهومی دوم برای قابلیت مقایسه چنین است: "شرکت‌هایی با رویدادهای اقتصادی همبسته و حسابداری مشابه برای این رویدادها، صورت‌های مالی همبسته‌ای در طول زمان خواهند داشت".

مفهوم و استفاده از کلمه قابلیت مقایسه در ادبیات حسابداری متفاوت است. در این مطالعه قابلیت مقایسه حسابداری بصورت نزدیکی سودهای گزارش شده دو شرکت به علت همسانی استفاده از قواعد در شرکت‌ها تعریف می‌شود.

کیفیت حسابرسی و ویژگی‌های حسابرس

طرح پژوهش‌های اولیه که صفات کیفیت سود حسابداری را به ویژگی‌های حسابرس پیوند می‌دهد بصورت زیر است (فرانسیس^۲، ۲۰۱۱):

(متغیرهای کنترل برای عوامل غیر حسابرسی + ویژگی‌های حسابرسی) = f کیفیت سود

نکته بسیار مهم این است که ویژگی‌های حسابرسی، معیارهای مستقیمی از کیفیت حسابرسی نیستند بلکه این موضوع آزمون می‌شود که آیا تفاوت‌های سیستماتیکی در نتایج حسابرسی (کیفیت سود) به سبب ویژگی‌های حسابرسی معین وجود دارد. اگر

پیشینه تجربی

اگر چه اهمیت قابلیت مقایسه و کیفیت سود مدت زمانی طولانی است که توسط استانداردها گذاران به رسمیت شناخته شده و در ادبیات دانشگاهی در سطح مفهومی و هنجاری مورد بحث است ولی در حال حاضر تحقیقات تجربی بسیار کمی در مورد قابلیت مقایسه وجود دارد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

فرانسیس و همکاران نشان دادند قدر مطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکتی که توسط یکی از ۴ موسسه حسابرسی بزرگ مشابه، حسابرسی شده اند در مقایسه با جفت شرکتی که توسط یکی از ۴ موسسه حسابرسی بزرگ متفاوت، حسابرسی شده اند و نیز در مقایسه با جفت شرکتی که توسط سایر موسسات حسابرسی مشابه، حسابرسی شده اند کمتر است و علت این تفاوت در میزان اقلام تعهدی اختیاری را بوسیله تفاوت در سبک حسابرِس توجیه نمودند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

بارت و همکاران قابلیت مقایسه صورت های مالی شرکت های غیر آمریکایی که استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی را پذیرفته اند را با شرکت های آمریکایی بررسی نمودند. آن ها دریافتند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بوسیله شرکت های غیر آمریکایی قابلیت مقایسه صورت های مالی آن ها را نسبت به شرکت های آمریکایی بهبود می دهد (بارت و همکاران، ۲۰۱۲).

دیفرانکو و همکاران دریافتند که قابلیت مقایسه سود درون یک صنعت، بصورت مثبت با دقت تحلیل گر مرتبط است و بصورت منفی با خوش بینی و پراکندگی تحلیل ها در مورد پیش بینی سودها ارتباط دارد (دیفرانکو و همکاران، ۲۰۱۱).

چنین تفاوت هایی وجود داشته باشد پس از آن می توان به عنوان شواهدی در حمایت از تاثیر ویژگی های حسابرسی بر کیفیت سودهای حسابداری استفاده نمود که این تاثیر می تواند تفاوت هایی را در کیفیت سود در پی داشته باشد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

دیفوند و همکاران^۳ اشاره می کنند که اگر چه قابلیت مقایسه نتیجه مورد نظر از پذیرش مجموعه ای از استانداردهای حسابداری یکنواخت است با این حال یکنواختی تنها لزوماً به قابلیت مقایسه نمی انجامد. مشخصاً استانداردها و قواعد کار داخلی نیز باید بصورت صادقانه بکار گرفته شود (دیفوند و همکاران، ۲۰۱۱).

فرانسیس و همکاران^۴ نشان دادند که هر یک از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی رویکردهای آزمون حسابرسی منحصر به فردی برای بکارگیری استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی همراه با قواعد کاری خود برای تفسیر و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری دارند. آن ها از سیاست های موسسات حسابرسی به سبک حسابرِس تعبیر نمودند و انتظار داشتند سبک حسابرِس یک اثر نظام مندی بر سود حسابداری صاحبکاران داشته باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

به جز خود استانداردهای حسابداری که از بیرون وارد می شود، حسابرسان به صورت فعال در تمام ویژگی های سیستم گزارشگری مالی درگیر هستند. متون حسابرسی در جای خود بر روی نقش حسابرِس در تحمیل گزارشگری سود با کیفیت بالا با یک تاکید اولیه بر روی کیفیت اقلام تعهدی و رفتار مدیریت سود متمرکز شده است. ما این حوزه تحقیق را به منظور بررسی نقشی که حسابرسان در تسهیل نمودن قابلیت مقایسه سود بازی می کنند توسعه می دهیم.

برادشاو و همکاران^۷ تحلیل گران را مورد مطالعه قرار داده و دریافته‌اند وجوه اشتراک میان آن‌ها در انتخاب خط مشی حسابداری، اندازه‌گیری آن‌ها در مورد قابلیت مقایسه و رفتار آن‌ها را متأثر می‌سازد (برادشاو و همکاران، ۲۰۱۱).

دیفوند و همکاران^۸ نشان دادند که صندوق‌های سرمایه‌گذاری مشترک، سرمایه‌گذاری‌های خارجی خود در کشورهایی که بصورت اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی را پذیرفته‌اند افزایش می‌دهند و این‌طور استدلال کردند که این به دلیل بهبود قابلیت مقایسه سود میان این کشورها است (دیفوند و همکاران، ۲۰۱۱).

لانگ و همکاران^۹ تغییرات در قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را در میان کشورها در محدوده زمانی پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بررسی نموده و دریافته‌اند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی قابلیت مقایسه را افزایش می‌دهد (لانگ و همکاران، ۲۰۱۰).

با بررسی متون حسابداری، با مجموعه بزرگی از تحقیقات روبرو می‌شویم که به بررسی ارتباط ویژگی‌های حسابداری با سودهای حسابداری شده صاحبکار پرداخته‌اند. اولین مطالعاتی که بین ویژگی‌های حسابداری و سود ارتباط برقرار نمودند، بکر و همکاران^{۱۰} (۱۹۹۸) و فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹) است که نشان دادند صاحبکاران ۴ موسسه بزرگ حسابداری اقلام تعهدی غیر عادی کوچکتری در مقایسه با صاحبکاران سایر موسسات حسابداری دارند (فرانسیس، ۲۰۱۱). در این راستا همچنین سایر ویژگی‌های سود مثل مدیریت سود (بارگستاهلر و دیچو^{۱۱}، ۱۹۹۷؛ فرانکل و همکاران^{۱۲}، ۲۰۰۲)، کیفیت اقلام تعهدی (دیچو و دیچو^{۱۳}، ۲۰۰۲؛ دوایل و همکاران^{۱۴}، ۲۰۰۷) و شناسایی به موقع زیان (باسو^{۱۵}، ۱۹۹۷؛ کریشنان^{۱۶}، ۲۰۰۵) را در بر می‌گیرد.

بکر و همکاران نشان دادند که صاحبکاران ۴ موسسه حسابداری بزرگ، قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری کمتری نسبت به صاحبکاران سایر موسسات حسابداری گزارش می‌کنند (بکر و همکاران، ۱۹۹۸). فرانسیس و همکاران نشان دادند که حسابرسان ۴ موسسه حسابداری بزرگ، گزارشگری فرصت طلبانه و تهاجمی را به صاحبکاران خود تحمیل می‌کنند زیرا صاحبکاران آنها مجموع اقلام تعهدی بالاتری دارند اما اقلام تعهدی اختیاری آنها کمتر است (فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹).

در داخل کشور پژوهشی در زمینه موضوع تحقیق و یا در زمینه قابلیت مقایسه صورت‌های مالی بصورت کلی انجام نشده است. در ادامه به تعدادی از پژوهش‌های نزدیک به موضوع مطالعه حاضر اشاره خواهد شد.

حساس یگانه و آذین فر در تحقیق خود، به بررسی رابطه میان کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری پرداختند. آن‌ها در تحقیق خود کیفیت سازمان حسابداری را به عنوان حسابرس بزرگ با سایر موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان حسابرس کوچک مورد مقایسه قرار دادند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد رابطه معنی‌دار و معکوس میان کیفیت حسابداری و اندازه حسابداری وجود دارد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹).

علوی طبری و همکاران در تحقیق خود، به بررسی ارتباط میان کیفیت حسابداری با پیش‌بینی سود شرکت‌ها پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد اولاً زمانی که شرکت‌ها بوسیله حسابرسان متخصص در صنعت حسابداری می‌شوند، صحت پیش‌بینی سود بالاتر و انحراف پیش‌بینی سود کمتر است، ثانیاً اندازه موسسات حسابداری با انحراف پیش‌بینی سود رابطه معکوس دارد و در نهایت کیفیت حسابداری، که

۳- روش شناسی پژوهش

جامعه آماری در این تحقیق، شامل شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بخش تولیدی می باشد. موسسات مالی و سرمایه گذاری به دلیل ماهیت خاص فعالیت آنها در نظر گرفته نشده اند. شرکت هایی که معیارهای زیر را برآورده نمی سازند به دلیل اختلال بالقوه و اثرات ناخالصی که می توانند بر روی یافته ها ایجاد کنند از نمونه کنار گذاشته شده اند:

۱. اطلاعات مالی شرکت برای دوره زمانی

تحقیق یعنی سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۹۱ موجود باشد.

۲. پایان سال مالی آن ها پایان اسفندماه بوده و

در دوره مورد بررسی تغییر سال مالی نداشته باشند.

معیارهای ذکر شده در بالا در خصوص جامعه و

نمونه باید به عنوان یک محدودیت در مطالعه در نظر

گرفته شود. پیامد استفاده از این معیارها محدود شدن

تعداد شرکت ها به آن هایی است که برای تحلیل

های ما مناسب هستند. بر اساس مطالب بیان شده

نمونه آماری تحقیق تعداد ۶۳ شرکت است که از

میان ۷ صنعت شامل صنایع خودرو و ساخت قطعات،

انواع فرآورده های غذایی و آشامیدنی، مواد و

محصولات شیمیایی و دارویی، منسوجات، ماشین

آلات و تجهیزات، فلزات اساسی و سایر محصولات

کافی غیر فلزی انتخاب شده است. از آنجایی که در

پژوهش حاضر آزمون ها بر اساس جفت شرکت ها

صورت می گیرد، از طریق یک طبقه بندی فرعی در

هر صنعت و بر اساس تمام ترکیب های دوتایی

ممکن، جفت شرکت ها تعیین شده است. برای مثال

چنانچه در صنعت مورد نظر تنها سه شرکت A، B و

C وجود داشته باشد پس سه جفت شرکت A-B و

A-C و B-C خواهیم داشت. بر این اساس در

بر اساس اندازه حسابرِس و تخصص صنعت حسابرِس مشخص می شود، با پیش بینی دقیق تر سود رابطه دارد (علوی طبری و همکاران، ۱۳۸۸).

هشی و مظاهری فرد در تحقیق خود، به بررسی رابطه میان اندازه موسسات حسابرِس و کیفیت حسابرِس پرداختند. یافته های پژوهش نشان می دهد اندازه موسسه حسابرِس بر کیفیت حسابرِس موثر است. از طرف دیگر فزونی معنی دار در کیفیت حسابرِس سازمان حسابرِس نسبت به سایر موسسات حسابرِس مشاهده نشده است (هشی و مظاهری فرد، ۱۳۹۲).

ابراهیمی و سیدی رابطه بین حسابرسان مستقل و نوع اظهار نظر حسابرِس با مدیریت سود را مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان می دهد که فقط نوع موسسه حسابرِس با اقلام تعهدی اختیاری ارتباط دارد (ابراهیمی و سیدی، ۱۳۸۷).

بنی مهدی و جعفری معافی رابطه بین کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرِس را مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان می دهد که اندازه صاحبکار، تغییر مدیریت و کیفیت اقلام تعهدی بر انتخاب موسسات بزرگ حسابرِس به عنوان حسابرِس اثرگذار است. اما رابطه معنی داری بین نسبت اهرمی، سودآوری و گزارش زیان توسط شرکت مورد رسیدگی با انتخاب موسسات بزرگ حسابرِس وجود ندارد. همچنین پژوهش نشان دهنده آن است که خصوصی سازی حرفه حسابرِس و وجود رقابت در این حرفه، موجب افزایش تغییر حسابرِس در شرکت های نمونه پژوهش گردیده و در شرکتهایی که کیفیت اقلام تعهدی پایین تری دارند، احتمال انتخاب موسسات بزرگ بیشتر از سایر موسسات است (بنی مهدی و جعفری معافی، ۱۳۹۲).

پژوهش حاضر تعداد 4344 جفت شرکت به عنوان نمونه اصلی تعیین گردیده است. با توجه به فرضیات پژوهش از طبقه بندی فرعی دیگری در درون طبقه بندی اصلی استفاده خواهد شد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

انتظار می‌رود سبک حسابرسان بر صورت‌های مالی صاحبکاران موثر باشد و نتیجه تحقیقات گذشته نیز این موضوع را تأیید می‌نماید. این موضوع باعث می‌شود که انتظار داشته باشیم صورتهای مالی هر دو شرکت حسابرسی شده بوسیله سازمان حسابرسی از قابلیت مقایسه بیشتری نسبت به دو شرکتی که حسابرسی آن‌ها توسط یک موسسه حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی) صورت گرفته، برخوردار باشد. زیرا سازمان حسابرسی نسبت به سایر موسسات حسابرسی بزرگتر است و ظرفیت بیشتری برای تحمل هزینه و انجام سرمایه‌گذاری در زمینه برنامه‌های حسابرسی و قواعدکار حسابرسی برای تفسیر و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری از طریق ایجاد دستورالعمل‌های فنی دارد. از طرف دیگر سازمان حسابرسی کارکنان بیشتر و با پراکندگی گسترده تری دارد. بنابراین انگیزه و نیاز بیشتری برای کنترل کارکنان نسبت به موسسات حسابرسی کوچک خواهد داشت. در نهایت سازمان حسابرسی به عنوان بخش دولتی انگیزه بیشتری برای اجرای استانداردهای حسابداری دارد، زیرا خود تدوین کننده این استانداردها است و بایستی بهترین تفسیر کننده نیز باشد. بر اساس این انتظارات، فرضیه نخست پژوهش را به شرح زیر مطرح می‌نماییم:

۱. دو شرکتی که در معرض سبک سازمان حسابرسی قرار گرفته‌اند قابلیت مقایسه سود میان آنها بیشتر از دو شرکتی است که در

معرض سبک یک موسسه حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی) بوده‌اند. انتظار داریم همسانی بزرگتری را بین صورت‌های مالی دو شرکت در سال- صنعت مشابه که توسط یک موسسه حسابرسی مشابه حسابرسی شده نسبت به جفت شرکتی که بوسیله دو موسسه حسابرسی متفاوت حسابرسی شده مشاهده کنیم. همانطور که در بخش‌های قبل بیان شد علت چنین انتظاری این است که جفت شرکت حسابرسی شده توسط حسابرسان مشابه در معرض سبک حسابرسی مشابه ای قرار دارند در حالیکه جفت شرکت حسابرسی شده توسط دو موسسه حسابرسی متفاوت متأثر از سبک حسابرسی به روش تصادفی هستند. بر اساس این انتظارات، فرضیه دوم پژوهش را به شرح زیر مطرح می‌نماییم:

۲. دو شرکتی که در معرض سبک یک موسسه حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی) قرار گرفته‌اند قابلیت مقایسه سود میان آنها بیشتر از دو شرکتی است که در معرض سبک دو موسسه حسابرسی متفاوت (غیر از سازمان حسابرسی) بوده‌اند.

۵- مدل‌های پژوهش و متغیرهای آن

برای آزمون فرضیه نخست پژوهش، از یک دسته بندی فرعی در نمونه اصلی استفاده می‌کنیم. این دسته بندی تمام جفت شرکت‌های دارای حسابرسان مشابه را شامل می‌شود. در اینجا ما انتظار داریم دو شرکت حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی نسبت به دو شرکت حسابرسی شده توسط سایر موسسات حسابرسی از قابلیت مقایسه بالاتری برخوردار باشند. بنابراین انتظار داریم میان ساختار اقلام تعهدی جفت شرکت‌هایی که حسابرسی آن‌ها بوسیله سازمان حسابرسی صورت گرفته است

کوتاری و همکاران در سال ۲۰۰۵ ارائه گردیده است، استفاده می شود. این مدل به صورت زیر بوده و برای هر صنعت بصورت مجزا تخمین زده می شود:

$$\frac{TA}{Assets_{t-1}} = \alpha + \beta_1 \frac{1}{Assets_{t-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta Sales_t - \Delta Rec_t)}{Assets_{t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_t}{Assets_{t-1}} + \beta_4 ROA + e_t$$

در اینجا:

TA: مجموع ارقام تعهدی است.

Assets_{t-1}: مجموع دارایی های ابتدای دوره است.

ΔSales_t: تغییرات در درآمد فروش نسبت به سال قبل است.

PPE_t: خالص اموال، ماشین آلات و تجهیزات در پایان سال است.

ROA: نرخ بازده دارایی ها است که از تقسیم سود خالص بر میانگین دارایی ها بدست می آید.

e_t: ارقام تعهدی اختیاری است. که از اختلاف میان

ارقام تعهدی کل پیش بینی شده بر اساس معادله ۳

برای هر صنعت و ارقام تعهدی کل واقعی استاندارد شده بر اساس مجموع دارایی های ابتدای دوره بدست می آید.

در پژوهش حاضر از ارقام تعهدی سرمایه در

گردش استفاده می شود. مجموع ارقام تعهدی در این

روش از معادله زیر بدست می آید:

$$TA = \Delta CA - \Delta Cash - \Delta CL + \Delta STDEBT - Dep(Amo)$$

معادله ۴

در اینجا:

TA: مجموع ارقام تعهدی است.

ΔCA: تغییر در دارایی جاری است.

ΔCash: تغییر در وجه نقد است.

ΔCL: تغییر در بدهی جاری است.

ΔSTDEBT: تغییر در حصة جاری بدهی بلند مدت

است.

Dep(Amo): استهلاك دارایی ثابت مشهود (نامشهود)

است.

در معادله ۱:

شبهات هایی بیشتری وجود داشته و این موضوع باعث شود تفاوت ها میان ارقام تعهدی اختیاری آن ها کوچک تر گردد. برای آزمون این انتظار، مدل رگرسیونی زیر را تخمین می زنیم:

$$Diff_Abn_Accruals_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 Same_audit_org_{it} + \beta_2 Controls + E_{ijt}$$

معادله ۱

در اینجا:

Same_audit_org_{it}: به عنوان متغیر شاخص

است. این متغیر نوعی متغیر توضیحی است و برای

جفت شرکت هایی که توسط سازمان حسابرسی در

سال t حسابرسی شده اند ارزش یک و برای جفت

شرکت هایی که در سال t حسابرسان مشابه غیر از

سازمان حسابرسی داشته اند ارزش صفر می گیرد.

بنابراین این متغیر شاخص تفاوت ها در ارقام تعهدی

اختیاری میان جفت شرکت های مفروض که متاثر از

سبک حسابرسی سازمان حسابرسی هستند را با جفت

شرکت های که از سبک حسابرسی سایر موسسات

حسابرسی مشابه عضو جامعه حسابداران رسمی متاثر

می شوند را مقایسه می کند. ما برای این متغیر ضریب

منفی پیش بینی می کنیم با این فرض که قرار گرفتن

جفت شرکت در معرض سبک حسابرسی سازمان

حسابرسی، باعث شود تفاوت ها در ارقام تعهدی

اختیاری جفت شرکت ها کاهش یابد.

Diff_Abn_Accruals_{ijt}: قدر مطلق تفاوت میان

ارقام تعهدی اختیاری برای دو شرکت i و j در سال t

است. این متغیر بصورت زیر محاسبه می شود:

$$Diff_Abn_Accruals_{ijt} = \text{abs}(Abn_Accruals_{it} - Abn_Accruals_{jt})$$

معادله ۲

Abn_Accruals_{it}: ارقام تعهدی اختیاری شرکت

i در سال t است.

Abn_Accruals_{jt}: ارقام تعهدی اختیاری شرکت

j در سال t است.

در پژوهش حاضر برای اندازه گیری ارقام تعهدی

اختیاری از مدل تعدیل شده جونز ۱۹۹۸ که توسط

MB_Min: کمترین ارزش نسبت بازار به دفتری میان جفت شرکت *i* و *j* است.

CFO_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت میان جریان نقدی عملیاتی (استاندارد شده براساس مجموع دارایی‌ها در ابتدای سال) میان جفت شرکت *i* و *j* است.

CFO_Min: کمترین ارزش استاندارد شده جریان نقدی عملیاتی میان جفت شرکت *i* و *j* است.

STD_Sales_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در انحراف معیار فروش‌ها طی دوره $t-4$ تا t میان جفت شرکت *i* و *j* است.

STD_Sales_Min: کمترین ارزش انحراف معیار فروش میان جفت شرکت *i* و *j* است.

STD_CFO_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی طی دوره $t-4$ تا t میان جفت شرکت *i* و *j* است.

STD_CFO_Min: کمترین ارزش انحراف معیار جریان‌های نقدی عملیاتی میان شرکت *i* و *j* است.

STD_Sales_Grth_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در انحراف معیار رشد فروش طی دوره $t-4$ تا t میان جفت شرکت *i* و *j* است. رشد فروش برابر است با فروش سال جاری منهای فروش سال قبل تقسیم بر فروش سال قبل.

STD_Sales_Grth_Min: کمترین ارزش انحراف معیار رشد فروش میان جفت شرکت *i* و *j* است.

برای آزمون فرضیه دوم پژوهش، از یک دسته بندی فرعی در نمونه اصلی استفاده می‌کنیم. این دسته بندی تمام دو شرکت‌هایی را شامل می‌شود که حسابرسی آن‌ها توسط سایر موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی (غیر از سازمان حسابرسی) صورت گرفته است. در اینجا ما انتظار داریم جفت شرکت حسابرسی شده توسط یک موسسه حسابرسی مشابه به این دلیل که در معرض سبک حسابرسی مشابه ای قرار دارند نسبت به جفت

Controls: متغیرهای کنترل شامل مجموع ارقام تعهدی، اندازه شرکت، نسبت بازار به دفتری، نسبت اهرم، جریان های نقدی حاصل از عملیات، انحراف معیار فروش، انحراف معیار جریان های نقدی عملیاتی و انحراف معیار رشد فروش است. این متغیرها به منظور تشخیص بهتر تاثیر متغیر آزمون بر متغیر وابسته به مدل اضافه شده است. از طرف دیگر توانایی مدل در تخمین متغیر وابسته نیز افزایش خواهد یافت. در ادامه این متغیرها بیشتر معرفی می‌گردد.

TA_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در مجموع ارقام تعهدی میان جفت شرکت *i* و *j* است.

TA_Min: کمترین ارزش مجموع ارقام تعهدی در میان جفت شرکت *i* و *j* است.

Abn_Acc_Min: کمترین ارزش ارقام تعهدی اختیاری در میان جفت شرکت *i* و *j* است.

Size_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در اندازه جفت شرکت *i* و *j* است. برای اندازه شرکت از لگاریتم طبیعی مجموع دارایی‌ها در پایان سال استفاده می‌کنیم.

Size_Min: کمترین ارزش اندازه در میان جفت شرکت *i* و *j* است.

LEV_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در نسبت بدهی بین جفت شرکت *i* و *j* است. نسبت بدهی از تقسیم جمع دارایی‌ها بر جمع بدهی‌ها بدست می‌آید.

LEV_Min: کمترین ارزش نسبت بدهی میان دو شرکت *i* و *j* است.

MB_Diff: قدر مطلق ارزش تفاوت در نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام میان جفت شرکت *i* و *j* است. نسبت ارزش بازار به دفتری، از تقسیم ارزش بازار حقوق صاحبان سهام بر ارزش دفتری حقوق صاحبان سهام بدست می‌آید.

ها توسط سازمان حسابرِس، ۳ درصد جفت شرکت ها توسط موسسه حسابرِس مشابه غیر از سازمان حسابرِس، ۴۲ درصد جفت شرکت ها توسط موسسه حسابرِس متفاوت غیر از سازمان حسابرِس و مابقی توسط سازمان حسابرِس و یک موسسه حسابرِس دیگر مورد حسابرِس قرار گرفته اند. متغیر وابسته تحقیق یعنی قدرمطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت مفروض نشان می دهد، میانگین تفاوت در میان جفت شرکت هایی که توسط سازمان حسابرِس مورد حسابرِس قرار گرفته اند ۱۳،۹ درصد به نسبت مجموع دارایی ها بوده است. این میانگین برای جفت شرکت هایی که حسابرِس مشابه غیر سازمان حسابرِس داشته اند به میزان ۱۳،۱ درصد مجموع دارایی ها و برای جفت شرکت هایی که حسابرِس متفاوت غیر سازمان حسابرِس داشته اند به میزان ۱۴،۹ درصد مجموع دارایی ها بوده است. بنابراین میانگین قدرمطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت های حسابرِس شده توسط سایر موسسات حسابرِس در مقایسه با سازمان حسابرِس به میزان ۰،۸ درصد کمتر است.

شرکت هایی که حسابرِس متفاوت داشته و بنابراین از دو سبک حسابرِس متاثر شده اند قابلیت مقایسه بالاتری را نشان دهند. بنابراین انتظار داریم میان ساختار اقلام تعهدی جفت شرکت هایی که حسابرِس مشابه داشته اند شباهت هایی بیشتری وجود داشته و این موضوع باعث شود تفاوت ها میان اقلام تعهدی اختیاری آن ها کوچک تر گردد. برای آزمون این انتظار، مدل رگرسیونی زیر را تخمین می زنیم:

$$\text{Diff_Abn_Accruals}_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 \text{Same_audit_oth}_{it} + \beta_2 \text{Controls} + E_{ijt} \quad \text{معادله ۵}$$

در اینجا:

$\text{Same_audit_oth}_{it}$: به عنوان متغیر شاخص است. این متغیر نوعی متغیر توضیحی است و برای جفت شرکت هایی که توسط موسسه حسابرِس مشابه i در سال t حسابرِس شده اند ارزش یک و برای جفت شرکت هایی که در سال t حسابرِس متفاوت داشته اند ارزش صفر می گیرد. بنابراین این متغیر شاخص تفاوت ها در اقلام تعهدی اختیاری میان جفت شرکت های مفروض که متاثر از سبک حسابرِس مشابه هستند را با جفت شرکت های که از سبک حسابرِس به روش تصادفی متاثر می شوند را مقایسه می کند. ما برای این متغیر ضریب منفی پیش بینی می کنیم با این فرض که قرار گرفتن جفت شرکت در معرض سبک حسابرِس مشابه، باعث شود تفاوت ها در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت ها کاهش یابد.

متغیر وابسته و متغیر های کنترل با آنچه در معادله یک بیان شد مشابه است.

۶- نتایج پژوهش

آمار توصیفی متغیر های استفاده شده در این پژوهش در جدول شماره ۱ ارائه شده است. از ۴۳۴۴ جفت شرکت مورد بررسی، ۱۸ درصد جفت شرکت

جدول شماره ۱- آمارهای توصیفی تحقیق

سایر موسسات حسابرسی متفاوت				سایر موسسات حسابرسی مشابه				سازمان حسابرسی				متغیرها
انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	انحراف معیار	میانگین	بیشترین	کمترین	
0.370	0.149	8.936	0.000	0.127	0.131	0.699	0.002	0.132	0.139	1.031	0.001	تفاوت در ارقام تعهدی اختیاری
0.381	0.155	9.022	0.000	0.146	0.150	0.694	0.001	0.140	0.144	1.025	0.000	تفاوت در ارقام تعهدی کل
0.809	1.045	5.140	0.000	0.726	0.866	4.233	0.022	1.529	1.639	6.413	0.002	تفاوت در اندازه
0.152	0.185	0.822	0.000	0.145	0.187	0.706	0.000	0.108	0.151	0.583	0.002	تفاوت در اهرم
4.298	2.374	40.231	0.001	3.153	2.340	24.661	0.040	6.981	3.647	37.593	0.001	تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار
0.390	0.187	8.987	0.000	0.181	0.180	1.039	0.000	0.221	0.203	1.475	0.000	تفاوت در جریان های نقدی عملیاتی
0.110	0.114	0.731	0.000	0.088	0.111	0.534	0.000	0.598	0.296	2.890	0.000	تفاوت در انحراف معیار فروش
0.171	0.081	3.933	0.000	0.077	0.063	0.401	0.000	0.112	0.112	0.560	0.000	تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی
0.204	0.174	0.890	0.000	0.143	0.114	0.745	0.001	0.722	0.334	3.328	0.000	تفاوت در انحراف معیار رشد فروش
0.362	-0.064	0.464	-8.487	0.122	-0.059	0.142	-0.470	0.127	-0.085	0.251	-0.624	کمترین مقدار ارقام تعهدی اختیاری
0.378	-0.092	0.431	-8.932	0.125	-0.087	0.108	-0.543	0.142	-0.127	0.244	-0.664	کمترین مقدار مجموع ارقام تعهدی
0.801	12.426	14.797	10.528	0.942	12.522	14.735	10.528	1.330	12.723	18.321	10.441	کمترین مقدار اندازه
0.168	0.527	0.976	0.057	0.150	0.506	0.841	0.089	0.125	0.618	0.938	0.253	کمترین مقدار اهرم
1.846	2.018	29.050	-1.766	4.533	3.084	33.298	-1.766	2.908	2.214	38.715	-1.063	کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار
0.126	0.107	1.061	-0.482	0.141	0.141	0.597	-0.213	0.169	0.151	1.044	-0.201	کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی
0.069	0.138	0.609	0.008	0.074	0.144	0.352	0.008	0.081	0.142	0.633	0.046	کمترین مقدار انحراف معیار فروش
0.063	0.091	0.431	0.015	0.078	0.111	0.397	0.025	0.054	0.089	0.321	0.017	کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی
0.077	0.141	0.888	0.018	0.068	0.153	0.458	0.033	0.087	0.152	0.947	0.026	کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش

حسابرسی مشابه غیر از سازمان حسابرسی با جفت شرکت های حسابرسی شده توسط سایر موسسات حسابرسی متفاوت غیر از سازمان حسابرسی را نشان می دهد. با توجه به سطح معنی داری مشاهده شده ۰,۵۶۲ اگر چه جفت شرکت های حسابرسی شده توسط یک موسسه حسابرسی مشابه غیر از سازمان حسابرسی، قابلیت مقایسه بیشتری در ساختار ارقام تعهدی اختیاری در مقایسه با جفت شرکت های حسابرسی شده توسط موسسات حسابرسی متفاوت نشان داده اند با این حال بر اساس آزمون های تک متغیره نمی توان این اختلاف ۱,۸ درصدی را با اهمیت محسوب نمود.

جدول شماره ۲ در ادامه نتایج آزمون تک متغیره با استفاده از آزمون مقایسه میانگین های دو نمونه مستقل را نشان می دهد. با توجه به سطح معنی داری ۰,۵۰۴ مشاهده شده در بخش اول، اگر چه جفت شرکت های حسابرسی شده توسط سایر موسسات حسابرسی قابلیت مقایسه بیشتری در ساختار ارقام تعهدی اختیاری نشان داده اند با این حال بر اساس آزمون های تک متغیره نمی تواند این اختلاف ۰,۸ درصدی را با اهمیت محسوب نمود. بخش دوم جدول شماره ۲ نتایج آزمون تفاوت میان میانگین های قدرمطلق تفاوت ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت های حسابرسی شده توسط یک موسسه

جدول شماره ۲ مقایسه تفاوت در میان ارقام تعهدی اختیاری

بخش اول: صاحبکاران سازمان حسابرِس در مقایسه با سایر موسسات مشابه

سازمان حسابرِس	حسابرس مشابه	تفاوت در میانگین
میانگین	میانگین	تفاوت در میانگین
انحراف معیار	انحراف معیار	آماره t (سطح معنی داری)
0.139	0.131	0.008
0.132	0.127	(0.504) 0.669

بخش دوم: صاحبکاران سایر موسسات حسابرِس در مقایسه با غیر صاحبکاران این موسسات

حسابرس مشابه	حسابرس متفاوت	تفاوت در میانگین
میانگین	میانگین	تفاوت در میانگین
انحراف معیار	انحراف معیار	آماره t (سطح معنی داری)
0.131	0.149	0.018
0.127	0.370	(0.562) 0.580

جدول شماره ۳ همبستگی میان قدر مطلق تفاوت ارقام تعهدی اختیاری و نوع حسابرِس

		1.000		قدر مطلق تفاوت در ارقام تعهدی
		1.000		0.001 (0.923)
		1.000	-0.085** (0.000)	سازمان حسابرِس
		1.000	-0.012 (0.431)	موسسه حسابرِس مشابه
1.000	-0.154** (0.000)	-0.397** (0.000)	-0.007 (0.657)	موسسه حسابرِس متفاوت

(موسسات) حسابرِس که کار حسابرِس این جفت شرکت ها را بر عهده داشته اند با استفاده از ضریب همبستگی اسپیرمن نشان می دهد. علامت منفی نشان می دهد نوع موسسه حسابرِس مفروض موجب کاهش در قدر مطلق تفاوت در ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت شده است و این بدان معنی است که موسسه حسابرِس مفروض موجب شده ساختار ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت شباهت هایی را با یکدیگر نشان دهند. به صورت عکس علامت مثبت نشان می دهد که نوع موسسه حسابرِس مفروض موجب افزایش در قدر مطلق تفاوت در ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت شده است و این بدان معنی

با توجه به سطح معنی داری مشاهده شده ۰,۵۶۲، اگر چه جفت شرکت های حسابرِس شده توسط یک موسسه حسابرِس مشابه غیر از سازمان حسابرِس، قابلیت مقایسه بیشتری در ساختار ارقام تعهدی اختیاری در مقایسه با جفت شرکت های حسابرِس شده توسط موسسات حسابرِس متفاوت نشان داده اند با این حال بر اساس آزمون های تک متغیره نمی توان این اختلاف ۱,۸ درصدی را با اهمیت محسوب نمود.

جدول شماره ۳ همبستگی میان متغیر وابسته تحقیق یعنی قدر مطلق تفاوت در ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت های مفروض را با موسسه

مؤسسات حسابرسی مختلف غیر سازمان حسابرسی نیز دیده می‌شود. همانطور که در جدول بالا مشاهده می‌شود با توجه به سطح معنی داری نمی‌توان این تفاوت‌ها و شباهت‌های مشاهده شده را بر اساس آزمون‌های تک متغیره با اهمیت در نظر گرفت. جدول شماره ۴ تخمینی از تفاوت‌ها در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت‌ها را بر اساس آزمون‌های چند گانه و در حضور متغیرهای کنترلی نشان می‌دهد. آماره F برای مدل رگرسیون ۳۷۵، سطح معنی داری مدل ۰،۰۰۰، آماره دوربین واتسن ۲،۱۷ و ضریب تعیین تعدیل شده ۰،۸۷ است. با توجه به بررسی ادبیات موضوع تحقیق علامت ضریب متغیر آزمون بصورت منفی پیش بینی شده است. ولی همانطور که جدول شماره ۴ نشان می‌دهد ضریب متغیر آزمون ۰،۰۲، مثبت و در سطح $p < 0.01$ از نظر آماری معنی دار است.

است که موسسه حسابرسی مفروض موجب شده ساختار اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت از یکدیگر فاصله بیشتری بگیرند.

همانطور که در جدول شماره ۳ نشان داده شده است علامت ضریب همبستگی برای جفت شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی مثبت است و به این معنی است که جفت شرکت‌های حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی، تفاوت‌های بیشتری را در ساختار اقلام تعهدی میان خود نشان می‌دهند. این تفاوت به میزان ۰،۱ درصد مجموع دارایی‌ها است. ضریب همبستگی برای جفت شرکت‌هایی که توسط یک موسسه حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی)، حسابرسی شده اند ۱،۲- درصد است بنابراین جفت شرکت‌های حسابرسی شده توسط سایر مؤسسات حسابرسی مشابه، شباهت‌های بیشتری را با یکدیگر نشان می‌دهند. این شباهت حتی در بین صاحبکاران سایر

جدول شماره ۴ - نتایج تحلیل رگرسیون قابلیت مقایسه اقلام تعهدی اختیاری - متغیر آزمون سازمان حسابرسی

متغیرها	علائم	ضرایب	آماره t	سطح معنی داری	VIF
مقدار ثابت	(Constant)	0.160	7.548	0.000	***
متغیر آزمون	same_audit_org	0.020	4.125	0.000	1.246
تفاوت در اقلام تعهدی کل	TA_Diff	0.643	39.298	0.000	2.118
کمترین مقدار اقلام تعهدی اختیاری	Abn_Accr_Min	-0.358	-17.077	0.000	2.807
تفاوت در اندازه	Size_Diff	0.001	0.864	0.388	1.399
کمترین مقدار اندازه	Size_Min	-0.004	-2.993	0.003	1.296
تفاوت در نسبت اهرم	LEV_Diff	-0.080	-4.238	0.000	1.904
کمترین مقدار نسبت اهرم	LEV_Min	-0.130	-6.695	0.000	2.778
تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Diff	0.002	5.940	0.000	1.665
کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Min	0.005	8.042	0.000	1.904
تفاوت در جریان‌های نقدی عملیاتی	CFO_Diff	-0.051	-4.571	0.000	2.291
کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی	CFO_Min	-0.252	-15.388	0.000	2.929
کمترین مقدار انحراف معیار فروش	STD_Sales_Min	0.016	0.692	0.489	1.423
تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Diff	0.068	2.979	0.003	2.421

متغیرها	علائم	ضرایب	آماره t	سطح معنی داری	VIF
کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Min	0.084	2.618	0.009	1.405
تفاوت در انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Diff	-0.004	-1.062	0.289	2.267
کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Min	-0.039	-1.793	0.073	1.365
***، ** و * دلالت بر معنی داری در سطح به ترتیب ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ دارد.					

است. همانطور که جدول شماره ۵ نشان می دهد ضریب متغیر آزمون 0.018 - و در سطح $p < 0.05$ از نظر آماری معنی دار است. از این نتایج می توان به عنوان شواهدی در حمایت از فرضیه دوم تحقیق استفاده نمود. نتیجه اینکه صاحبکاران یک موسسه حسابرِس به این دلیل که در معرض سبک حسابرِس مشابهی قرار دارند شباهت های بیشتری با یکدیگر در مقایسه با غیر صاحبکاران آن موسسه حسابرِس از نظر ساختار ارقام تعهدی دارا هستند. به عبارت دیگر جفت شرکت هایی که توسط یک موسسه حسابرِس مشابه حسابرِس شده و از سبک حسابرِس یکسانی متأثر شده اند نسبت به جفت شرکت هایی که توسط دو موسسه حسابرِس متفاوت حسابرِس شده و متأثر از سبک حسابرِس به روشی تصادفی بوده اند از نظر ساختار ارقام تعهدی شباهت بیشتری با یکدیگر دارند.

تحلیل رگرسیون در سطح صنایع نیز نشان می دهد در هیچ یک از صنایع هفت گانه مورد بررسی ضریب متغیر آزمون منفی و معنی دار نبوده است. بنابراین این شواهد از فرضیه اول تحقیق پشتیبانی نمی کند. شواهد بدست آمده گویای این مطلب است که سبک سازمان حسابرِس موجب بروز تفاوت در ساختار ارقام تعهدی در میان صاحبکاران آن می شود. از این رو می توان نتیجه گرفت سازمان حسابرِس نتوانسته است به یک سبک منحصر به فرد در حسابرِس صاحبکاران خود دست یابد.

جدول شماره ۵ تخمینی از تفاوت ها در ارقام تعهدی اختیاری جفت شرکت ها را بر اساس آزمون های چند گانه و در حضور متغیرهای کنترلی نشان می دهد. آماره F برای مدل رگرسیون ۱۵۸۵، سطح معنی داری مدل ۰،۰۰۰، آماره دوربین واتسن ۱،۵۰۲ و ضریب تعیین تعدیل شده ۰،۹۲ است. با توجه به بررسی ادبیات موضوع تحقیق علامت ضریب متغیر آزمون بصورت منفی پیش بینی شده

جدول ۵- نتایج تحلیل رگرسیون قابلیت مقایسه ارقام تعهدی اختیاری - متغیر آزمون سایر موسسات حسابرِس مشابه

متغیرها	علائم	ضرایب	آماره t	سطح معنی داری	VIF
مقدار ثابت	(Constant)	0.473	9.900	0.000	***
متغیر آزمون	same_audit_oth	-0.018	-2.069	0.039	**
کمترین مقدار ارقام تعهدی کل	TA_Min	-0.806	-60.133	0.000	***
تفاوت در اندازه	Size_Diff	-0.022	-6.750	0.000	***
کمترین مقدار اندازه	Size_Min	-0.019	-6.051	0.000	***
تفاوت در نسبت اهرم	LEV_Diff	-0.132	-6.049	0.000	***

متغیرها	علائم	ضرایب	آماره t	سطح معنی داری	VIF
کمترین مقدار نسبت اهرم	LEV_Min	-0.279	-12.398	0.000	2.845
تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Diff	0.001	1.355	0.176	1.368
کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Min	0.016	11.868	0.000	1.632
کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی	CFO_Min	-0.525	-23.834	0.000	1.591
تفاوت در انحراف معیار فروش	STD_Sales_Diff	0.029	1.376	0.169	1.080
کمترین مقدار انحراف معیار فروش	STD_Sales_Min	0.003	0.072	0.943	1.400
تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Diff	0.35	11.993	0.000	4.693
کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Min	0.288	7.012	0.000	1.402
تفاوت در انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Diff	0.02	1.714	0.087	1.118
کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Min	-0.026	-0.794	0.427	1.241

***، ** و * دلالت بر معنی داری در سطح به ترتیب ۱٪، ۵٪ و ۱۰٪ دارد.

۷- نتیجه‌گیری و بحث

آزمون‌های ما نشان می‌دهد جفت شرکت‌هایی که در یک صنعت و سال مشابه توسط سازمان حسابرسی مورد حسابرسی قرار گرفته‌اند نه تنها در مقایسه با جفت شرکت‌هایی که توسط سایر موسسات حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی) مورد رسیدگی قرار گرفته‌اند، شباهت بیشتری میان خود نشان نمی‌دهند بلکه تفاوت‌های بیشتری در میان اقلام تعهدی اختیاری میان آن‌ها مشاهده می‌شود. به عبارت دیگر بر خلاف پیش‌بینی اولیه، این سایر موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی هستند که شباهت‌های بیشتری در میان ساختار اقلام تعهدی اختیاری صاحبکاران آن‌ها در مقایسه با سازمان حسابرسی مشاهده می‌شود.

شواهد گویای این مطلب است که سبک سازمان حسابرسی موجب بروز تفاوت در ساختار اقلام تعهدی صاحبکاران آن می‌شود. از این رو می‌توان نتیجه گرفت سازمان حسابرسی نتوانسته است به یک سبک منحصر به فرد در حسابرسی صاحبکاران خود دست یابد. از طرف دیگر با توجه به اینکه هدف از استاندارد‌گذاری در حسابداری رسیدن به قابلیت

می‌توان استدلال کرد که دو شرکت در سال و صنعت مشابه و حسابرسی شده بوسیله یک موسسه حسابرسی مشابه احتمال بیشتری دارد که نوع تعدیلات مشابه اقلام تعهدی داشته باشند و این به دلیل نوع روش شناسی حسابرسی و همین‌طور ایجاد مجموعه مشابهی از انتخاب‌های حسابداری و قضاوت‌ها در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری است.

ویژگی‌های منحصر به فرد روش شناسی‌های حسابرسی نشان می‌دهد که رویکردهای حسابرسی هر موسسه بصورت سیستماتیک یا قادر به شناسایی خطاهای مشابه صاحبکاران شامل خطاهای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری بوده و یا در این کار ناتوان است به عبارت دیگر اینگونه نیست که آرایه‌های نادرست مشابه برای یک صاحبکار شناسایی شده و برای صاحبکار دیگر همان موسسه حسابرسی شناسایی نشود. مفهوم آن چنین است که تفاوت‌ها در صورت‌های مالی برای جفت شرکت با حسابرسی مشابه بسیار کوچکتر خواهد شد در مقایسه با جفت شرکتی با دو حسابرسی متفاوت که هر یک دارای سبک‌های متفاوتی هستند.

با توجه به یافته های پژوهش و تایید تاثیر گذاری سبک حسابرِس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی پیشنهاد می شود این موضوع از جانب مجامع عمومی صاحبان سهام شرکت ها و همچنین مراجع ذیصلاح قانونی و حرفه ای مد نظر قرار گرفته و در انتخاب حسابرِس راهگشا باشد.

در نهایت مطالعه حاضر نشان می دهد اگر چه استانداردهای حسابداری یکنواخت لازمه دستیابی به قابلیت مقایسه صورت های مالی است ولی برای دستیابی به این قابلیت مقایسه، حسابرسان نیز دارای نقش با اهمیتی هستند.

پیشنهاد می شود محققان آتی سایر جنبه هایی که می تواند به عنوان پیامد سبک حسابرِس و قابلیت مقایسه صورت های مالی باشد، همانند کیفیت صورت های مالی را مورد توجه قرار داده و به بررسی آن ها بپردازند.

فهرست منابع

- * ابراهیمی کردلر، علی، و سیدی، عزیز. (۱۳۸۷). "نقش حسابرسان مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری". بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱۵(۵۴)، ۱۶-۱۳.
- * بنی مهد، بهمن، و جعفری معافی، رضا. (۱۳۹۲). "کیفیت اقلام تعهدی و انتخاب حسابرِس". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۷، بهار، ۹۸-۸۱.
- * حساس یگانه، یحیی، و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه موسسه حسابرسی". بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۶(۶۱)، ۹۸-۸۵.
- * علوی طبری، حسین، خلیفه سلطان، احمد، و شهنبدیان، ندا. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرسی و

مقایسه صورت های مالی است، سازمان حسابرسی به عنوان حسابرِس بخش دولتی و نیز استاندارد گذار در حسابداری بایستی به دنبال ایجادیک سبک منحصر به فرد در تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی، و اجرای یکنواخت آن برای صاحبکاران خود باشد. بعلاوه سازمان حسابرسی باید ساختار های اداری داخلی برای اطمینان از کیفیت و انطباق با سیاست های حسابرسی خود را تقویت نماید.

این شواهد از فرضیه اول پژوهش حمایت نمی کند. نتایج بدست آمده بر خلاف تحقیقات گذشته از جمله فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) است. آن ها نشان دادند قابلیت مقایسه صورت های مالی جفت شرکت هایی که حسابرسی آن ها توسط یکی از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی مشابه صورت گرفته نسبت به جفت شرکت هایی که حسابرسی آنها توسط سایر موسسات حسابرسی (غیر از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی) انجام شده، بیشتر است.

نتایج آزمون ها نشان می دهد جفت شرکت هایی که حسابرسی آن ها توسط یک موسسه حسابرسی مشابه (غیر از سازمان حسابرسی) صورت گرفته، از نظر ساختار اقلام تعهدی نسبت به جفت شرکت هایی که حسابرِس متفاوت داشته اند شباهت های بیشتری میان خود نشان می دهند. این شواهد نشان می دهد سبک حسابرسی مورد استفاده در سایر موسسات حسابرسی موجب بروز شباهت هایی در ساختار اقلام تعهدی صاحبکاران آن ها می شود که این امر قابلیت مقایسه بیشتر صورت های مالی این شرکت ها را نتیجه می دهد. این شواهد در حمایت از فرضیه دوم تحقیق بوده و با نتایج تحقیقات گذشته از جمله فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) مشابه است. آنها نشان دادند داشتن حسابرِس مشابه غیر از ۴ موسسه بزرگ حسابرسی، قابلیت مقایسه سود را متاثر می سازد.

- * DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: the role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), 240-258.
- * Doyle, J., Ge, W., & McVay, S. (2007). Accruals quality and internal control over financial reporting. *The Accounting Review*, 82(5), 1141-1170.
- * FASB. (1980). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk, CT: FASB.
- * FASB. (2010). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting*. Norwalk, CT: FASB.
- * Francis, J. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2), 125-152.
- * Francis, J., & Yu, M. (2009). The effect of Big 4 office size on audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521-1552.
- * Francis, J. R., Pinnuck, M., & Watanabe, O. (2013). Auditor Style and Financial Statement Comparability. *The Accounting Review*, October, 1-53.
- * Frankel, R., Johnson, M., & Nelson, K. (2002). The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review*, 77(Supplement), 71-105.
- * Johnson, V., Khurana, I., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19(4), 637-660.
- * Kinney, W. (1986). Audit technology and preferences for auditing standards. *Journal of Accounting and Economics* 8(1), 73-89.
- * Kothari, S., Leone, A., & Wasley, C. (2005). Performance matched discretionary accruals. *Journal of Accounting and Economics*, 39(1), 163-197.
- * Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 146-286.
- * Krishnan, G. (2005). Did Houston clients of Arthur Andersen recognize publicly available bad news in a timely fashion? *Contemporary Accounting Research*, 22(1), 165-193.
- پیش بینی سود". تحقیقات حسابداری، شماره سوم، پاییز، ۳۵-۲۲.
- * کمیته تدوین سازمان حسابرسی. (۱۳۹۲). "استانداردهای حسابداری نشریه ۱۶۰"، چاپ ۲۳، تهران: انتشارات سازمان حسابرسی.
- * هشی، عباس، و مظاهری فرد، کمیل. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرسی و کیفیت حسابرسی". تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره هفدهم، بهار، ۵۱-۳۴.
- * Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1-3), 235-270.
- * Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., & Williams, C. (2012). Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable? *Journal of Accounting and Economics*, 54(1), 68-93.
- * Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics* 24(1), 3-37.
- * Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K. R. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, 15(1), 1-24.
- * Bradshaw, M. T., Miller, G. S., & Serafeim, S. J. (2011). Accounting method heterogeneity and analysts' forecasts. University of Michigan and Harvard University.
- * Burgstahler, D., & Dichev, I. (1997). Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of Accounting and Economics* 24(1), 99-126.
- * Choi, J., Kim, C., Kim, J., & Y. Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73-97.
- * De Franco, G., Kothari, S. P., & Verdi, R. (2009). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 895-931.
- * Dechow, P. M., & Dichev, I. (2002). The quality of accounting and earnings: the role of accrual estimation errors. *The Accounting Review* 77(Supplement), 35-59.

- * Lang, M., Maffett, M., & Owens, E. (2010). Earnings comovement and accounting comparability. University of North Carolina.
- * Lennox, C. (2000). Do companies engage in successful opinion shopping? *Journal of Accounting and Economics*, 29, 321-337.
- * Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison. *Journal of Financial Economics*, 69(3), 505-527.
- * Menon, K., & Williams, D. (2004). Former audit partners and abnormal accruals. *The Accounting Review*, 79(4), 1095-1118.
- * Phillips, F., Libby, R., & Libby, P. (2013). *Fundamentals of Financial Accounting* (4 ed.). New York City: NY: McGraw-Hill Irwin.
- * Reichelt, K., & Wang, D. (2010). National and office-specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647-686.
- * Revsine, L., Collins, D., Johnson, W. B., & Mittelstaedt, H. F. (2011). *Financial Reporting and Analysis* (5 ed.). New York City: NY: McGraw-Hill Irwin.

یادداشت‌ها

- ¹.De Franco et al.
- ².Francis
- ³.DeFondet al.
- ⁴.Franciset al.
- ⁵.Barthet al.
- ⁶.De Franco et al.
- ⁷.Bradshawet al.
- ⁸.DeFondet al.
- ⁹.Langet al.
- ¹⁰.Beckeret al.
- ¹¹.Burgstahlerand Dichev
- ¹².Frankelet al.
- ¹³.Dechow and Dichev
- ¹⁴.Doyleet al.
- ¹⁵.Basu
- ¹⁶.Krishnan