



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال چهارم / شماره ۱۳ / بهار ۱۳۹۴

سبک حسابرس، مدت تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت های مالی

عبدالرضا محسنی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه حسابداری
mohseni.abdoreza@yahoo.com

فریدون رهنمای رودپشتی

استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه مالی و حسابداری
rahnama.roodposhti@gmail.com

هاشم نیکومرام

استاد دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم و تحقیقات تهران، گروه مالی و حسابداری
management-fa@srbiau.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۳/۶/۱۵ تاریخ پذیرش: ۹۳/۸/۱۷

چکیده

اصطلاح سبک حسابرس جهت مشخص کردن مجموعه ای منحصر به فرد از قواعد کار داخلی هر موسسه حسابرسی 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 ۴۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بین سال های ۸۰ تا ۹۱ است. آزمون ها بر اساس جفت شرکت صورت گرفته و مجموعاً از ۱۹۵۸ جفت شرکت به عنوان مشاهدات استفاده شده است. در تحقیق حاضر از روش همبستگی و رگرسیون چندگانه استفاده شده و آزمون فرضیات به کمک تحلیل رگرسیون صورت گرفته است.

یافته های پژوهش نشان می دهد صاحبکاران یک موسسه حسابرسی از نظر ساختار سود و اقلام تعهدی شباهت های بیشتری را با یکدیگر در مقایسه با غیر صاحبکاران آن موسسه حسابرسی نشان می دهند. همچنین یافته های پژوهش نشان داد استمرار ارتباط حسابرس - صاحبکار موجب تاثیر متفاوت سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی در طول مدت تصدی حسابرس نمی شود. 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، اقلام تعهدی اختیاری، تصدی حسابرس.

۱- مقدمه

هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان می کند، "قابلیت مقایسه کیفیتی در ارتباط با اطلاعات است که استفاده کنندگان را قادر می سازد شباهت ها و تفاوت های میان دو مجموعه از پدیده های اقتصادی را شناسایی کنند" (FASB، ۱۹۸۰).

پروژه مشترک چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی تاکید می کند که قابلیت مقایسه یک ویژگی اصلی اطلاعات مالی است که موجب افزایش سودمندی آن ها می شود (FASB، ۲۰۱۰). در واقع هیئت استانداردهای حسابداری مالی بیان می کند که 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 صورت های مالی تاکید می شود (روساین و همکاران، ۲۰۱۱؛ فیلیپس و همکاران، ۲۰۱۳).

تقدم قابلیت مقایسه بعنوان یک ویژگی کیفی حسابداری، اهمیت آن را در درک عواملی روشن می سازد که موجب افزایش این ویژگی می شود.

پژوهش هایی در زمینه عوامل تعیین کننده قابلیت مقایسه در حال ظهور است که بر نقش استانداردهای حسابداری مثل پذیرش استانداردهای حسابداری بین المللی متمرکز شده اند (بارت و همکاران، ۲۰۱۲؛ لانگ و همکاران، ۲۰۱۰).

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 شرکت ها تعریف می شود. در قالب تجربی این بدان معنی است که جفت شرکت در صنعت و سال مشابه و بنابراین مشمول شوک های اقتصادی عمومی مشابه، انتظار می رود ساختار اقلام تعهدی و سود مشابه داشته باشند. با این حال در تفسیر، بکارگیری و اجرای استانداردهای حسابداری اختلاف وجود دارد که می تواند قابلیت مقایسه بین شرکت ها را کاهش دهد. بنابراین پرسش اصلی مطالعه حاضر چنین است. آیا سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی موثر است؟

با توجه به اینکه استانداردهای حسابداری به خودی خود به طور کامل پیامدهای گزارشگری مالی را مشخص نمی کنند؛ نمایندگی ها و نهادهای اقتصادی انگیزه دارند تا یک نقش مهم بازی کنند (بال و همکاران، ۲۰۰۳؛ لئوز و همکاران، ۲۰۰۳).

این انگیزه مطالعه حاضر در بررسی نقشی است که حسابرسان در پیاده سازی قابلیت مقایسه در ایران بازی

می کنند. مطالعه حاضر بر روی نقش حسابرس و در ادامه تحقیقات کوتاری و همکاران ۲۰۱۰ و فرانسیس و همکاران ۲۰۱۳ متمرکز شده است. این تحقیقات باور داشتند هر یک از موسسات حسابرسی دارای مجموعه منحصر به فردی از قواعد کار داخلی هستند که بکارگیری استانداردهای حسابداری و حسابرسی بوسیله حسابرسان را هدایت و استاندارد می کند. حاصل این قواعد کار داخلی همان چیزی است که ما از آن به عنوان سبک حسابرس یاد می کنیم. نتیجه اینکه موسسات حسابرسی تفاوت های سیستماتیک در رویکردهای حسابرسی خود و در تفسیر آن ها و بکارگیری استانداردهای حسابداری دارند.

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 صورتهای 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 ویژگی

حسابرسی بزرگ ارقام تعهدی غیرعادی کوچکتری نسبت به صاحبکاران سایر موسسات حسابرِس، بر اساس مدل شناخته شده ارقام تعهدی اختیاری ایجاد شده توسط جونز (۱۹۹۱) و توسعه یافته بوسیله دفوند و جالیبالوو (۱۹۹۴) دارند.

نکته بسیار مهم این است که ویژگی های حسابرِس، معیارهای مستقیمی از کیفیت حسابرِس نیستند بلکه این موضوع آزمون می شود که آیا تفاوت های سیستماتیک در نتایج حسابرِس (کیفیت سود) به سبب ویژگی های حسابرِس معین وجود دارد. اگر چنین تفاوت هایی وجود داشته باشد پس از آن می توان به عنوان شواهدی در حمایت از تاثیر ویژگی های حسابرِس بر کیفیت سودهای حسابداری استفاده نمود که این تاثیر می تواند تفاوت هایی را در کیفیت سود در پی داشته باشد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

برخی از ویژگی های موسسات حسابرِس که تاکنون مورد آزمون قرار گرفته است شامل اندازه موسسه حسابرِس (۴ موسسه بزرگ حسابرِس در مقایسه با سایر موسسات)، اندازه اداره رسیدگی (فرانسیس و یو، ۲۰۰۹؛ جوی و همکاران، ۲۰۱۰)، تجربه موسسه حسابرِس در صنعت در هر دو سطح ملی و سطح اداره خاص (ریچلت و وانگ، ۲۰۱۰)، مدت تصدی موسسه حسابرِس (جانسون و همکاران، ۲۰۰۲)، حضور قبلی موسسه حسابرِس در سمت های کلیدی اجرایی شرکت های صاحبکار (منون و ویلیامز، ۲۰۰۴؛ لنوکس، ۲۰۰۵) و وابستگی حق الزحمه موسسه حسابرِس به صاحبکار (فرانکل و همکاران، ۲۰۰۲) هستند.

ویژگی های منحصر به فرد روش شناسی های حسابرِس نشان می دهد که رویکردهای حسابرِس هر شرکت بصورت سیستماتیک خطاهای مشابه صاحبکاران شامل خطاهای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری را شناسایی خواهد و یا نخواهد کرد. مفهوم آن چنین است که تفاوت ها در صورت های مالی برای جفت شرکت با حسابرِس مشابه بسیار کوچکتر خواهد شد در مقایسه با جفت شرکتی با دو حسابرِس متفاوت که هر یک دارای سبک های متفاوتی هستند. به رغم تأثیر پذیری سبک از تفسیر اصول پذیرفته شده حسابداری، با این حال امکان تشخیص آن بصورت مستقیم وجود ندارد. اما هر یک از موسسات حسابرِس همچنین برای خود قواعدی جهت تفسیر و بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری دارند درست مانند آنچه آن ها برای پیاده سازی استانداردهای حسابرِس دارند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

فرانسیس و همکاران نشان دادند که هر یک از ۴ موسسه بزرگ حسابرِس رویکردهای آزمون حسابرِس منحصر به فردی برای بکارگیری استانداردهای پذیرفته شده حسابرِس

های حسابرِس، صورت های مالی حسابرِس شده را متأثر می سازد. در بخش های بعدی مقاله، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش تبیین می گردد سپس فرضیات و روش شناسی پژوهش بیان شده و در ادامه مدل های پژوهش و نتایج آرایه می گردد در نهایت نیز به بحث و نتیجه گیری خواهیم پرداخت.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

مطالعه حاضر به بررسی سبک حسابرِس به عنوان یکی از ویژگی های حسابرِس پرداخته و تلاش می کند به صورت تجربی پیامدهای آن را بر نتایج حسابرِس مورد ارزیابی قرار دهد. مشخصاً قابلیت مقایسه صورت های مالی حسابرِس شده شرکت ها، مورد مطالعه قرار خواهد گرفت تا از طریق مشاهده تفاوت ها میان صاحبکاران یک موسسه حسابرِس با غیر صاحبکاران آن، شواهدی در خصوص پیامدهای سبک حسابرِس بدست آید.

بنابراین مبانی تئوریک مطالعه حاضر بر پایه دو حوزه تحقیقی در حسابداری و حسابرِس استوار است. نخست تحقیقات در حوزه قابلیت مقایسه صورت های مالی و دوم، تحقیقاتی که به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرِس و ویژگی های حسابرِس می پردازند.

دیفرانکو و همکاران دو تعریف از قابلیت مقایسه صورت های مالی آرایه نمودند (دیفرانکو و همکاران، ۲۰۰۹). تعریف نخست چنین است:

"دو شرکت سیستم حسابداری قابل مقایسه دارند چنانچه برای مجموعه ای مفروض از رویدادهای اقتصادی، صورت های مالی مشابهی تهیه کنند".

تعریف مفهومی دوم برای قابلیت مقایسه چنین است:

"شرکت هایی با رویدادهای اقتصادی همبسته و حسابداری مشابه برای این رویدادها، صورت های مالی همبسته ای 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 می شود.

صورت های مالی بصورت مشترک توسط صاحبکاران و حسابرِس آن ها تولید می شوند (آنتل و نالیوف، ۱۹۹۱) و مطالعات تجربی بدوی که پیوندی را میان ویژگی های آماری صورت های مالی صاحبکاران با ویژگی های حسابرِس ایجاد کرده اند، بکر و همکاران (۱۹۹۸) و فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹) هستند. آن ها نشان دادند که صاحبکاران ۴ موسسه

قابلیت مقایسه، تصمیمات سرمایه گذاران را تحت تاثیر قرار می دهند (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

فرانسیس و همکاران نشان دادند قدر مطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکتی که توسط یکی از ۴ موسسه حسابداری بزرگ مشابه، حسابداری شده اند در مقایسه با جفت شرکتی که توسط یکی از ۴ موسسه حسابداری بزرگ متفاوت، حسابداری شده اند و نیز در مقایسه با جفت شرکتی که توسط سایر موسسات حسابداری مشابه، حسابداری شده اند کمتر است و علت این تفاوت در میزان اقلام تعهدی اختیاری را بوسیله تفاوت در سبک حسابداری توجیه نمودند. یافته های آن ها همچنین نشان داد هنگامی که جفت شرکت در سال های قبل توسط حسابرسان متفاوت حسابداری شده و سپس حسابرس آن ها به مشابه تغییر می کند، قابلیت مقایسه میان صورت های مالی آن ها افزایش می یابد. اما چنانچه تغییر بصورت عکس صورت گیرد شواهدی مبنی بر کاهش قابلیت مقایسه مشاهده نگردیده است (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).

برادشاو و همکاران، تحلیل گران را مورد مطالعه قرار داده و دریافتند وجوه اشتراک میان آن ها در انتخاب خط مشی حسابداری، اندازه گیری آن ها در مورد قابلیت مقایسه و رفتار آن ها را متأثر می سازد (برادشاو و همکاران، ۲۰۱۱).

دیفوند و همکاران نشان دادند که صندوق های سرمایه گذاری مشترک، سرمایه گذاری های خارجی خود در کشورهایی که بصورت اجباری استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی را پذیرفته اند افزایش می دهند و این طور استدلال کردند که این به دلیل بهبود قابلیت مقایسه سود میان این کشورها است (دیفوند و همکاران، ۲۰۱۱).

لانگ و همکاران تغییرات در قابلیت مقایسه صورت های مالی را در میان کشورها در محدوده زمانی پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی بررسی نموده و

همراه با قواعدکاری خود برای تفسیر و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری دارند. آن ها از سیاست های موسسات حسابداری به سبک حسابداری تعبیر نمودند و انتظار داشتند سبک حسابداری یک اثر نظام مندی بر سود حسابداری صاحبکاران داشته باشد (فرانسیس و همکاران، ۲۰۱۳).

کابینی، ۸ موسسه بزرگ حسابداری را بر اساس تکنولوژی های حسابداری غیر ساختار یافته، میانی و ساختار یافته طبقه بندی نمود. اگر چه روش ها و رویه های حسابداری باید با استانداردهای پذیرفته شده حسابداری منطبق باشند، با این حال استانداردهای حسابداری خود از نظر ماهیت عمومیت نسبی دارند و تا حد زیادی مبتنی بر اصولی هستند که اصول پذیرفته شده حسابداری آمریکا است و به این معنی است که هر یک از شرکت های حسابداری باید قواعد کار مناسب خودشان را برای کارایی و سازگاری کاربست استانداردهای پذیرفته شده حسابداری برای تمام مشتریان خود طراحی کنند (کابینی، ۱۹۸۶).

دیفوند و همکاران 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).

به جز خود استانداردهای حسابداری که از بیرون وارد می شود، حسابرسان به صورت فعال در تمام ویژگی های سیستم گزارشگری مالی درگیر هستند. ادبیات حسابداری در جای خود بر روی نقش حسابرس 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 خط تحقیق را به منظور بررسی نقشی که حسابرسان در تسهیل نمودن قابلیت مقایسه سود، بازی می کنند توسعه می دهیم.

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. مقالات تجربی اخیر در واکنش به پیدایش روش شناسی های جدید برای اندازه گیری قابلیت مقایسه و پذیرش گسترده استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی پدیدار شده اند. این مقالات بررسی می کنند چگونه پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی، قابلیت مقایسه صورت های مالی را متأثر می سازد و چگونه بهبود

دریافتند که پذیرش استانداردهای گزارشگری مالی بین المللی قابلیت مقایسه را افزایش می دهد (لانگ و همکاران، ۲۰۱۰). با برسی ادبیات حسابرِس، با مجموعه بزرگی از تحقیقات روبرو می شویم که به بررسی ارتباط ویژگی های حسابرِس با سودهای حسابرِس شده صاحبکار پرداخته اند. اولین مطالعاتی که بین ویژگی های حسابرِس و سود ارتباط برقرار نمودند، بیکر و همکاران (۱۹۹۸) و فرانسیس و همکاران (۱۹۹۹) است که نشان دادند صاحبکاران ۴ موسسه بزرگ حسابرِس اقلام تعهدی غیر عادی کوچکتری در مقایسه با صاحبکاران سایر موسسات حسابرِس دارند (فرانسیس، ۲۰۱۱). این خط تحقیقی همچنین سایر ویژگی های سود مثل محک زنی (بارگستاهلر و دیچو، ۱۹۹۷؛ فرانکل و همکاران، ۲۰۰۲)، کیفیت اقلام تعهدی (دیچو و دیچو، ۲۰۰۲؛ دوپل و همکاران، ۲۰۰۷) و شناسایی به موقع زیان (باسو، ۱۹۹۷؛ کریشنال، ۲۰۰۵) را در بر می گیرد.

بکر و همکاران نشان دادند که صاحبکاران ۴ موسسه حسابرِس بزرگ، قدر مطلق اقلام تعهدی اختیاری کمتری نسبت به صاحبکاران سایر موسسات حسابرِس گزارش می کنند (بکر و همکاران، ۱۹۹۸).

فرانسیس و همکاران نشان دادند که حسابرِسان ۴ موسسه حسابرِس بزرگ، گزارشگری فرصت طلبانه و تهاجمی را به صاحبکاران خود تحمیل می کنند زیرا صاحبکاران آنها مجموع اقلام تعهدی بالاتری دارند اما اقلام تعهدی اختیاری آنها کمتر است (فرانسیس و همکاران، ۱۹۹۹).

کریشنال (۲۰۰۳) نشان داد ارتباط بیشتری میان اقلام تعهدی اختیاری و سودهای حسابداری آتی صاحبکاران ۴ موسسه حسابرِس بزرگ نسبت به صاحبکاران سایر موسسات حسابرِس وجود دارد (فرانسیس، ۲۰۱۱).

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

حساس یگانه و آذین فر در تحقیق خود، به بررسی رابطه میان کیفیت حسابرِس و اندازه موسسه حسابرِس پرداختند. آن ها در تحقیق خود کیفیت سازمان حسابرِس را به عنوان حسابرِس بزرگ با سایر موسسات حسابرِس عضو جامعه حسابداران رسمی به عنوان حسابرِس کوچک مورد مقایسه قرار دادند. یافته های پژوهش آن ها نشان می دهد رابطه معنی دار و معکوس میان کیفیت حسابرِس و اندازه حسابرِس وجود دارد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹).

علوی طبری و همکاران در تحقیق خود، به بررسی ارتباط میان کیفیت حسابرِس با پیش بینی سود شرکت ها پرداختند. نتایج تحقیق نشان می دهد اولاً زمانی که شرکت ها بوسیله حسابرِسان متخصص در صنعت حسابرِس می شوند، صحت پیش بینی سود بالاتر و انحراف پیش بینی سود کمتر است، ثانیاً اندازه موسسات حسابرِس با انحراف پیش بینی سود رابطه معکوس دارد و در نهایت کیفیت حسابرِس، که 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 حسابرِسان 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).

انتظار می رود سبک حسابرِس بر صورت های مالی صاحبکاران موثر باشد و نتیجه تحقیقات گذشته نیز این موضوع را تأیید می نماید. بنابراین انتظار داریم همسانی بزرگتری را بین صورت های مالی دو شرکت در سال - صنعت مشابه که توسط یک موسسه حسابرِس مشابه حسابرِس شده نسبت به جفت شرکتهای که بوسیله دو موسسه حسابرِس متفاوت حسابرِس شده مشاهده کنیم. همانطور که در بخش های قبل بیان شد علت چنین انتظاری این است که جفت شرکت حسابرِس شده توسط حسابرِس مشابه در معرض سبک حسابرِس مشابه ای قرار دارند در حالیکه جفت شرکت حسابرِس شده توسط دو موسسه حسابرِس متفاوت متأثر از سبک حسابرِس به روش تصادفی هستند.

در ادامه قصد داریم بر رابطه میان سبک حسابرِس و سایر عوامل تأثیر گذار بر توانایی حسابرِسان مشخصاً مدت تصدی حسابرِس تمرکز نماییم. عوامل متعددی بر توانایی حسابرِسان در کشف ارایه های نادرست با اهمیت در صورت های مالی موثر هستند. یکی از این عوامل اصلی، دانش و صلاحیت حسابرِسان در حوزه حسابرِس است. این دانش هم شناخت صاحبکار خاص (شناخت سیستم حسابداری، دارایی ها و کنترل های داخلی) و هم آگاهی در حوزه ای که عمومیت بیشتری

اختیاری جفت شرکت های مفروض که دارای حسابرس مشابه هستند در طول مدت تصدی حسابرس آزمون کنیم. بنابراین انتظار داریم مدت تصدی حسابرس در حسابرسی جفت شرکت مفروض، تاثیر مثبتی بر قابلیت مقایسه صورت های مالی آن ها داشته باشد و کاهش در تفاوت ها میان اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت را نتیجه دهد. اگر چه این موضوع نخستین باری است که مورد بررسی قرار می گیرد ولی با توجه به نتایج بدست آمده از تحقیقات گذشته در مورد تاثیر تصدی حسابرس بر کیفیت صورت های مالی که در همین بخش بیان شد از بیان فرضیه بصورت جهت دار اجتناب می نماییم.

۳- فرضیات پژوهش

جهت دستیابی به اهداف پژوهش حاضر، فرضیه هایی به شرح زیر مطرح گردیده و مورد آزمون قرار گرفت:

- ۱) دو شرکتی که در معرض سبک یک موسسه حسابرسی مشابه قرار گرفته اند قابلیت مقایسه صورت های مالی میان آنها بیشتر از دو شرکتی است که در معرض سبک دو موسسه حسابرسی متفاوت بوده اند.
- ۲) تاثیر سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی جفت شرکت دارای حسابرس مشابه، متاثر از مدت تصدی حسابرس تغییر می کند.

۴- 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.
- ۳) حسابرس آن ها سازمان حسابرسی (حسابرس دولتی) نباشد.

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 ۴۴ شرکت است

داشته ولی برای فرایند حسابرسی در دست اجرا بسیار ضروری است (مثل شناخت صنعتی که صاحبکار در آن فعالیت می کند و بکارگیری اصول حسابداری در کشوری که صاحبکار تجارت خود را در آن انجام می دهد) را شامل می شود. شناخت صاحبکار خاص عنصری اساسی است که ایجاد شده و سپس منحنی یادگیری حسابرسان جدید آن را ارتقاء می دهد (کناپ، ۱۹۹۱).

شناخت کمتر صاحبکار خاص در سال های ابتدایی تصدی حسابرس می تواند احتمال کمتر کشف ارایه های نادرست با اهمیت را نتیجه دهد. شناخت صاحبکار خاص به عنوان مزیت رقابتی حسابرس در کشف اشتباهات در طول زمان، هنگامی که تجارت صاحبکار بصورت عمیق تری درک شود، محسوب می گردد (بک و سولومون، ۱۹۸۸).

اگر چه این استدلال ها در ابتدا ساده به نظر می رسد اما در واقعیت چنین نیست. در ادبیات حسابداری و حسابرسی با دو دسته از تحقیقات روبرو می شویم یافته های تجربی دسته نخست از استدلال بالا در مورد منحنی یادگیری حمایت کرده و بیان می کنند توانایی رسیدگی به بی نظمی های حسابداری تابعی از مدت تصدی حسابرس در سطح موسسه حسابرسی یا سطح حسابرس است و اقلام تعهدی اختیاری بصورت معنی داری طی سال های تصدی حسابرس مشابه پایین تر است (چای و هوانگ، ۲۰۰۴؛ بون و همکاران، ۲۰۰۸؛ بای و همکاران، ۲۰۰۷).

دسته دوم تحقیقات، دیدگاهی بر خلاف این استدلال دارند و چرخش حسابرس را به عنوان مانعی موثر برای جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه محسوب می کنند. یافته های آن ها نشان می دهد مدت تصدی حسابرس کیفیت حسابرسی را بصورت معکوس متاثر می سازد. به عبارتی کیفیت حسابرسی هنگامی که مدت تصدی موسسه حسابرسی افزایش می یابد از طریق رشد اقلام تعهدی اختیاری رو به کاهش می گذارد (کارسلو و ناگی، ۲۰۰۴؛ التونیبات و همکاران، ۲۰۱۱).

اما علت اینکه ما در اینجا دریچه ای به سمت مدت تصدی موسسه حسابرسی گشوده ایم این موضوع است که انتظار داریم سبک حسابرس نیز از استدلال اولیه در مورد منحنی یادگیری پیروی کند. به عبارت دیگر هر چه شناخت حسابرس از صاحبکار خاص بیشتر می شود بهتر بتواند اقلام تعهدی اختیاری که در معرض دستکاری مدیریت قرار می گیرند را از طریق بهبود سبک حسابرسی تشخیص دهد. اگر این استدلال درست باشد موسسه حسابرسی قادر خواهد بود در طول مدت تصدی، سبک حسابرسی خود را بهبود دهد. ما می توانیم این موضوع را از طریق بررسی تفاوت ها میان اقلام تعهدی

منفی پیش بینی می کنیم با این فرض که قرار گرفتن جفت شرکت در معرض سبک حسابرسی مشابه، باعث شود تفاوت ها در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت ها کاهش یابد.

$Diff_Abn_Accruals_{ijt}$: قدر مطلق تفاوت میان اقلام تعهدی اختیاری برای جفت شرکت i و j در سال t است. این متغیر بصورت زیر محاسبه می شود:

$$Diff_Abn_Accruals_{ijt} = abs(Abn_Accruals_{it} - Abn_Accruals_{jt}) \quad \text{معادله ۲}$$

$Abn_Accruals_{it}$: اقلام تعهدی اختیاری شرکت i در سال t است.

$Abn_Accruals_{jt}$: اقلام تعهدی اختیاری شرکت j در سال t است.

در پژوهش حاضر برای اندازه گیری اقلام تعهدی اختیاری از مدل تعدیل شده جونز ۱۹۹۸ که توسط 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:

$$\frac{TA}{Assets_{t-1}} = \alpha + \beta_1 \frac{1}{Assets_{t-1}} + \beta_2 \frac{(\Delta Sales_t - \Delta Rec_t)}{Assets_{t-1}} + \beta_3 \frac{PPE_t}{Assets_{t-1}} + \beta_4 ROA + e_t \quad \text{معادله ۳}$$

در اینجا:

TA : مجموع اقلام تعهدی است.

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

$\Delta Sales_t$: 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 : اقلام تعهدی اختیاری است. که از اختلاف میان اقلام تعهدی کل پیش بینی شده بر اساس معادله ۳ برای هر صنعت و اقلام تعهدی کل واقعی استاندارد شده بر اساس مجموع دارایی های ابتدای دوره بدست می آید.

در پژوهش حاضر از اقلام تعهدی سرمایه در گردش استفاده می شود. مجموع اقلام تعهدی در این روش از معادله زیر بدست می آید:

$$TA = \Delta CA - \Delta Cash - \Delta Cl + \Delta STDEBT - Dep(AMO) \quad \text{معادله ۴}$$

در اینجا:

TA : مجموع اقلام تعهدی است.

ΔCA : تغییر در دارایی جاری 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 کانی 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 پژوهش حاضر تعداد ۱۹۵۸ 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.

۵- مدل های پژوهش و متغیرهای آن

برای آزمون فرضیه نخست پژوهش، نمونه اصلی را مورد بررسی قرار می دهیم. 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 شرکت هایی که حسابرِس متفاوت داشته و بنابراین از دو سبک حسابرسی متأثر 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:

$$Diff_Abn_Accruals_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 Same_audit_{it} + \beta_2 Controls + E_{ijt} \quad \text{معادله ۱}$$

در اینجا:

$Same_audit_{it}$: به عنوان متغیر شاخص است. این متغیر نوعی متغیر توضیحی است و برای جفت شرکت هایی که توسط موسسه حسابرسی مشابه i در سال t حسابرسی شده اند ارزش یک و برای جفت شرکت هایی که در سال t حسابرسان متفاوت داشته اند ارزش صفر می گیرد. بنابراین این متغیر شاخص تفاوت ها در اقلام تعهدی اختیاری میان جفت شرکت های مفروض که متأثر از سبک حسابرسی مشابه هستند را با جفت شرکت های که از سبک حسابرسی به روش تصادفی متأثر می شوند را مقایسه می کند. ما برای این متغیر ضریب

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.

در فرضیه دوم در پی بررسی این موضوع هستیم که سبک حسابرس چگونه از مدت تصدی حسابرس متأثر می‌شود. از این رو تلاش می‌کنیم از طریق آزمون تاثیر مدت تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به شواهدی در این خصوص دست پیدا کنیم. انتظار ما این است که سبک حسابرس از مدت تصدی حسابرس به دلیل تاثیر منحنی یادگیری حسابرسان متأثر شود ولی با توجه به مطالبی که در قسمت پیشینه پژوهش بیان گردید علامتی برای ضریب متغیر مدت تصدی حسابرس پیش بینی نمی‌کنیم. برای آزمون این انتظار، مدل رگرسیونی در معادله ۱ را مجدداً برای نمونه اصلی از جفت شرکت‌های با حسابرس مشابه تخمین می‌زنیم. بجز اینکه از متغیر شاخص $Tenure_{ijt}$ استفاده می‌کنیم. این مدل بصورت زیر است.

$$Diff_Abn_Accruals_{ijt} = \beta_0 + \beta_1 Tenure_{ijt} + \beta_2 Controls + E_{ijt} \quad \text{معادله ۵}$$

$Tenure_{ijt}$: طول مدت تصدی حسابرس بر جفت شرکت i و j در سال t است که بر حسب سال نوشته می‌شود. بنابراین این متغیر شاخص، تفاوت‌ها در اقلام تعهدی اختیاری میان جفت شرکت‌های مفروض مشابه را برای مدت زمان‌های متفاوت مقایسه می‌کند. متغیر وابسته و متغیرهای کنترل با آنچه در معادله یک بیان شد مشابه است.

۶- نتایج پژوهش

خلاصه آمارهای توصیفی متغیرهای استفاده شده در این پژوهش در جدول شماره ۱ ارایه شده است.

طبقه بندی اصلی نمونه آماری ۱۹۵۸ مشاهده را شامل می‌شود البته در ادامه از طبقه بندی‌های فرعی نیز استفاده

ΔCash: تغییر در وجه نقد است.

ΔCL: تغییر در بدهی جاری است.

ΔSTDEBT: تغییر در حصد جاری بدهی بلند مدت است.

Dep(Amo): استهلاک دارایی ثابت مشهود (نامشهود) است. در معادله ۱:

Controls: متغیرهای کنترل شامل مجموع اقلام تعهدی، اندازه شرکت، نسبت بازار به دفتری، نسبت اهرم، جریان‌های نقدی حاصل از عملیات، انحراف معیار فروش، انحراف معیار جریان‌های 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 اقلام تعهدی میان جفت شرکت i و j است.

Abn_Acc_Min: کمترین ارزش اقلام 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.

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 بر اساس 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.

جدول شماره ۲ همبستگی میان متغیر وابسته تحقیق یعنی قدر مطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت های مفروض را با متغیرهای آزمون نشان می دهد. ضریب همبستگی هر دو متغیر آزمون شامل حسابرِس مشابه (Same_audit) و مدت تصدی حسابرِس (Tenure) منفی است که نشان می دهد بین این متغیرها و متغیر وابسته رابطه معکوس وجود دارد. هر چند تنها ضریب متغیر مدت تصدی حسابرِس از نظر آماری معنی دار است.

خواهد شد. میانگین متغیر وابسته تحقیق یعنی قدر مطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری ۱۴,۸ درصد به نسبت مجموع دارایی ها است. میانگین مدت تصدی حسابرِس ۳,۶۶ سال بوده است. در اینجا از یک طبقه بندی فرعی در درون طبقه بندی اصلی نمونه آماری استفاده شده است. این طبقه بندی شامل جفت شرکت هایی است که طی دوره مورد بررسی حسابرِس مشابه داشته اند. برخی از این جفت شرکت ها برای تمام دوره مورد بررسی یعنی ۱۲ سال دارای حسابرِس مشابه بوده اند.

جدول شماره ۱: خلاصه آمارهای توصیفی

متغیرها	علامت	مشاهدات	میانگین	میانه	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری	Abn_Accr_Diff	1958	0.148	0.100	0.358	0.000	8.936
مدت تصدی حسابرِس	Tenure	139	3.66	2.000	3.034	1	12
تفاوت در اقلام تعهدی کل	TA_Diff	1958	0.154	0.101	0.369	0.000	9.022
تفاوت در اندازه	Size_Diff	1958	1.032	0.893	0.804	0.000	5.140
تفاوت در اهرم	LEV_Diff	1958	0.185	0.151	0.152	0.000	0.822
تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Diff	1958	2.372	1.227	4.226	0.001	40.231
تفاوت در جریان های نقدی عملیاتی	CFO_Diff	1958	0.186	0.131	0.379	0.000	8.987
تفاوت در انحراف معیار فروش	STD_Sales_Diff	1958	0.114	0.084	0.108	0.000	0.731
تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Diff	1958	0.079	0.054	0.166	0.000	3.933
تفاوت در انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Diff	1958	0.169	0.096	0.201	0.000	0.890
کمترین مقدار اقلام تعهدی اختیاری	Abn_Accr_Min	1958	-0.064	-0.044	0.350	-8.487	0.464
کمترین مقدار اندازه	Size_Min	1958	12.433	12.487	0.812	10.528	14.797
کمترین مقدار اهرم	LEV_Min	1958	0.525	0.548	0.167	0.057	0.976
کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Min	1958	2.093	1.638	2.166	-1.766	33.298
کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی	CFO_Min	1958	0.109	0.098	0.128	-0.482	1.061
کمترین مقدار انحراف معیار فروش	STD_Sales_Min	1958	0.139	0.132	0.069	0.008	0.609
کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Min	1958	0.093	0.079	0.064	0.015	0.431
کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Min	1958	0.142	0.128	0.077	0.018	0.888

جدول شماره ۲: ضریب همبستگی میان قدر مطلق تفاوت اقلام تعهدی اختیاری و متغیرهای آزمون

متغیرهای آزمون	علامت	مشاهدات	ضریب	سطح معنی داری	
حسابرِس مشابه	Same_audit	1958	-0.13	.562	
مدت تصدی حسابرِس	Tenure	139	-0.196	.021	**
** دلالت بر معنی داری در سطح ۵٪ دارد.					

آزمون فرضیات

ما مدل رگرسیون خطی چندگانه را برای متغیرهای استفاده شده در هر یک از معادلات جهت اندازه گیری سطح اقلام تعهدی اختیاری و آزمون هر یک از فرضیات اجرا می نماییم. ما برای اندازه گیری معنی داری مدل های استفاده شده در آزمون فرضیات پژوهش از آنالیز واریانس (ANOVA) و برای اندازه گیری قدرت توضیحی این مدل ها از R^2 تعدیل شده استفاده می کنیم.

سبک حسابرس به مجموعه ای از قواعد کار داخلی موسسات حسابرسی برای تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری و همین طور اجرای استانداردهای حسابرسی بوسیله کارکنان آن ها در رسیدگی به صورت های مالی صاحبکاران گفته می شود. در فرضیه نخست پژوهش از متغیر آزمون حسابرس مشابه (Same_audit) برای کنترل تاثیر سبک حسابرس استفاده می نماییم. هنگامی که جفت شرکت مفروض توسط یک موسسه حسابرسی مشابه حسابرسی شده است این متغیر ارزش یک و هنگامی که حسابرسی جفت شرکت توسط دو موسسه حسابرسی متفاوت صورت گرفته است ارزش صفر می گیرد. قابلیت مقایسه صورت های مالی به عنوان متغیر وابسته با استفاده از سطح تفاوت میان اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت ها اندازه گیری می شود. بنابراین از این طریق تفاوت های ایجاد شده در میان مشاهدات که نتیجه تغییر متغیر آزمون هستند آشکار می گردد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول پژوهش در جدول شماره ۳ نشان داده شده است. همانطور که در این جدول گزارش شده است نتایج نشان می دهد که ضریب پیش بینی شده متغیر آزمون (Same_audit) مطابق با انتظارات ما منفی بوده و از نظر آماری در سطح $p < 0.05$ معنی دار است. ضریب تعیین تعدیل شده مدل ۹۶٫۷ درصد بوده و سطح معنی داری مدل ۰٫۰۰۰ است که نشان می دهد این مدل قادر است ۹۶٫۷ درصد تغییرات در سطح متغیر وابسته یعنی قدر مطلق تفاوت در اقلام تعهدی اختیاری جفت شرکت ها را توضیح دهد. از این نتایج می توان به عنوان شواهدی در حمایت از فرضیه نخست تحقیق استفاده نمود. نتیجه اینکه صاحبکاران یک موسسه حسابرسی به این دلیل که در معرض سبک حسابرسی مشابهی قرار دارند شباهت های بیشتری با یکدیگر در مقایسه با غیر صاحبکاران آن موسسه حسابرسی از نظر ساختار اقلام تعهدی دارا هستند. به عبارت دیگر جفت شرکت هایی که توسط یک موسسه حسابرسی مشابه حسابرسی شده و از سبک حسابرسی یکسانی متاثر شده اند نسبت به جفت شرکت هایی که توسط

دو موسسه حسابرسی متفاوت حسابرسی شده و متاثر از سبک حسابرسی به روشی تصادفی بوده اند از نظر ساختار اقلام تعهدی شباهت بیشتری با یکدیگر دارند.

می توان 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 همین طور ایجاد مجموعه مشابهی از انتخاب های حسابداری و قضاوت ها در بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری است. ویژگی های منحصر به فرد روش شناسی های حسابرسی نشان می دهد 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 ارایه های نادرست مشابه برای یک صاحبکار شناسایی شده و برای صاحبکار دیگر همان موسسه حسابرسی شناسایی نشود. مفهوم آن چنین است که تفاوت ها در صورت های مالی برای جفت شرکت با حسابرس مشابه بسیار کوچکتر خواهد شد در مقایسه با جفت شرکتی با دو حسابرس متفاوت که هر یک دارای سبک های متفاوتی هستند.

فرضیه دوم تحقیق انتظارات ما در مورد احتمال تغییر تاثیر سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی جفت شرکت های دارای حسابرس مشابه را در طول مدت تصدی حسابرس ارایه می کند. بر اساس یک استدلال ساده می توان انتظار داشت که دانش حسابرس در مورد یک صاحبکار خاص بایستی تابع منحنی یادگیری حسابرس باشد. ولی شواهد تجربی به دست آمده از تحقیقات در حوزه تاثیر مدت تصدی حسابرس بر کیفیت حسابرسی، در مواردی از این استدلال حمایت و در مواردی هم با آن در تعارض بوده اند. بنابراین ما نیز با بهره گرفتن از این تحقیقات، انتظارات خود از تغییر پذیری سبک حسابرس در طول مدت تصدی و تاثیر آن بر قابلیت مقایسه صورت های مالی را بدون تعیین جهت ارایه نموده ایم.

در اینجا از متغیر آزمون تصدی حسابرس (Tenure) استفاده می کنیم. این متغیر طول مدت تصدی حسابرس برای جفت شرکت مفروض را نشان داده و بر حسب سال اندازه گیری می شود. بنابراین از این طریق تفاوت های ایجاد شده در میان مشاهدات که نتیجه تغییر متغیر آزمون هستند آشکار می گردد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم پژوهش در جدول شماره ۴ نشان داده شده است.

جدول شماره ۳: نتایج رگرسیون برای آزمون های قابلیت مقایسه اقلام تعهدی اختیاری

متغیرها	علامت	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	
مقدار ثابت	Intercept	.223	6.867	.000	***
متغیر آزمون	Same_audit	-.014	-2.354	.019	**
تفاوت در اقلام تعهدی کل	TA_Diff	.553	43.506	.000	***
تفاوت در اندازه	Size_Diff	-.006	-2.878	.004	***
تفاوت در اهرم	LEV_Diff	-.049	-3.397	.001	***
تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Diff	.000	.757	.449	
تفاوت در جریان های نقدی عملیاتی	CFO_Diff	.028	2.196	.028	**
تفاوت در انحراف معیار فروش	STD_Sales_Diff	.013	.937	.349	
تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Diff	.086	4.347	.000	***
تفاوت در انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Diff	-.002	-.267	.789	
کمترین مقدار اقلام تعهدی اختیاری	Abn_Accr_Min	-.372	-20.993	.000	***
کمترین مقدار اندازه	Size_Min	-.011	-5.164	.000	***
کمترین مقدار اهرم	LEV_Min	-.073	-4.756	.000	***
کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Min	.005	5.864	.000	***
کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی	CFO_Min	-.265	-13.862	.000	***
کمترین مقدار انحراف معیار فروش	STD_Sales_Min	-.042	-1.672	.095	*
کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Min	.186	6.767	.000	***
کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Min	-.008	-.356	.722	
Model	N	R2	Adjusted R2	F	Sig.
	1958	.967	.967	3391	0.000

Diff_Abn_Accruals_{ijt} = β₀ + β₁Same_audit_{it} + β₂Controls + E_{ijt}

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

جدول شماره ۴: نتایج رگرسیون برای آزمون های قابلیت مقایسه اقلام تعهدی اختیاری برای تصدی حسابرِس

متغیرها	علامت	ضریب	آماره t	سطح معنی داری	
مقدار ثابت	Intercept	.262	2.838	.005	***
متغیر آزمون	Tenure	-.001	-.340	.734	
تفاوت در اقلام تعهدی کل	TA_Diff	.453	11.604	.000	***
تفاوت در اندازه	Size_Diff	-.002	-.240	.811	
تفاوت در اهرم	LEV_Diff	-.127	-3.123	.002	***
تفاوت نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Diff	.001	.650	.517	
تفاوت در جریان های نقدی عملیاتی	CFO_Diff	.009	.298	.766	
تفاوت در انحراف معیار فروش	STD_Sales_Diff	-.008	-.162	.872	
تفاوت در انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Diff	.045	.774	.440	
تفاوت در انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Diff	-.038	-1.242	.217	
کمترین مقدار اقلام تعهدی اختیاری	Abn_Accr_Min	-.516	-8.965	.000	***
کمترین مقدار اندازه	Size_Min	-.013	-2.077	.040	**
کمترین مقدار اهرم	LEV_Min	-.069	-1.407	.162	
کمترین نسبت ارزش دفتری به بازار	MB_Min	.004	2.640	.009	***
کمترین مقدار جریان نقدی عملیاتی	CFO_Min	-.219	-4.112	.000	***
کمترین مقدار انحراف معیار فروش	STD_Sales_Min	-.081	-1.079	.283	
کمترین مقدار انحراف معیار جریان نقدی	STD_CFO_Min	.220	2.915	.004	***
کمترین مقدار انحراف معیار رشد فروش	STD_Sales_Grth_Min	.009	.120	.905	
Model	N	R2	Adjusted R2	F	Sig.
	139	.879	.862	52	0.000

Diff_Abn_Accruals_{ijt} = β₀ + β₁Tenure_{ijt} + β₂Controls + E_{ijt}

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

همانطور که در این جدول گزارش شده است نتایج نشان می دهد که ضریب پیش بینی شده متغیر آزمون (Tenure) از نظر آماری اختلاف معنی داری با صفر ندارد. بنابراین شواهدی وجود ندارد که استمرار ارتباط حسابرس - صاحبکار موجب تاثیر متفاوت سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی جفت شرکت ها در طول مدت تصدی حسابرس گردد. نتیجه اینکه استمرار رابطه حسابرس - صاحبکار تغییری در سبک حسابرس ایجاد نمی کند که بتواند قابلیت مقایسه صورت های مالی را در طول دوره تصدی حسابرس متاثر سازد. این یافته ها بر خلاف انتظارات ما بوده و از فرضیه دوم تحقیق پشتیبانی نمی کند.

این یافته ها نشان می دهد تاثیر سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی از مدت تصدی حسابرس متاثر نمی شود. این نتیجه را می توان این طور توضیح داد که یا شناخت حسابرس از صاحبکار خاص تابع منحنی یادگیری نیست و یا اینکه شناخت بدست آمده تاثیری بر فرآیند حسابرسی در طول سال های تصدی حسابرس ندارد. آنچه در واقعیت مشاهده می شود سازگاری بیشتری با حالت دوم دارد. اگر چه کارکنان سطوح بالای موسسات حسابرسی دائماً در حال بررسی و کسب شناخت از شرایطی هستند که می تواند بر فعالیت های صاحبکار موثر باشد اما بخش عمده ای از فرآیند حسابرسی شامل اجرای روش های رسیدگی و مستندسازی توسط کارکنان سطوح پایین شامل کمک حسابرسان، حسابرسان و حسابرسان ارشد صورت می گیرد که به لحاظ سن، دانش حسابداری و تجربه حسابرسی در سطح پایینی قرار دارند و بیشترین تلاش آنها متوجه این موضوع است که فرآیند حسابرسی سال جاری را بصورت مشابه با سال قبل انجام داده و از برنامه زمان بندی عقب نیافتند. از طرف دیگر پیامدهای اقتصادی جایگزینی برای موسسات حسابرسی خود مانعی است تا بیشتر شدن شناخت حسابرس از صاحبکار خاص در طول مدت تصدی حسابرس نتواند احتمال یافتن عدم ارایه های نادرست را افزایش داده و موجب بهبود قابلیت مقایسه صورت های مالی شود. بنابراین در چنین شرایطی نتیجه بدست آمده از آزمون تجربی فرضیه تحقیق غیر منتظره نخواهد بود.

۷- نتیجه گیری و بحث

ما انتظار داریم جفت شرکت ها در یک سال - صنعت مشابه بعد از کنترل از بابت شوک های اقتصادی و عوامل خاص شرکت دارای ساختارهای سود و اقلام تعهدی مشابهی باشند. آزمون های ما نشان داد که احتمال این شباهت ها هنگامی که

هر دو شرکت دارای حسابرس مشابهی هستند بیشتر است و این شواهدی مبنی بر تایید تاثیر سبک موسسه حسابرسی بر شباهت سود و اقلام تعهدی در بین صاحبکاران یک حسابرس می باشد. اگر چه وجود مجموعه ای از استانداردهای همسان حسابداری برای افزایش قابلیت مقایسه صورت های مالی ضروری است اما مطالعه ما شواهدی ارایه می نماید که نشان می دهد این به تنهایی کافی نیست و در کنار آن حسابرسان نیز در تهیه صورت های مالی قابل مقایسه دارای نقش با اهمیتی هستند. سبک، در درون موسسات حسابرسی بواسطه داشتن قواعد کار داخلی منحصر به فرد برای تفسیر و اجرای استانداردهای حسابرسی و تفسیر و بکارگیری استانداردهای حسابداری رشد می کند و بر حسابرسی موسسات تا اندازه زیادی موثر است. یافته های این مطالعه از حدس کوتاری و همکاران (۲۰۱۰) حمایت می کند که بیان نمودند هنگامی که استانداردهای حسابداری مبتنی بر اصول هستند، نمایندگی های اقتصادی مثل حسابرسان خود قواعد کاری منحصر به فردی ایجاد می نمایند که این قواعد موجب افزایش قابلیت مقایسه در تهیه صورت های مالی خواهد شد. یافته های ما از این ایده که حسابرسان قواعد کار منحصر به فرد خود برای تسهیل قابلیت مقایسه در بین صاحبکاران ایجاد می نمایند حمایت می کند.

یافته های مطالعه نشان می دهد جفت شرکت هایی که در سال - صنعت مشابه توسط یک موسسه حسابرسی مشابه مورد حسابرسی قرار گرفته اند از نظر ساختار اقلام تعهدی نسبت به جفت شرکت هایی که حسابرس متفاوت داشته اند شباهت های بیشتری میان خود نشان می دهند. این شواهد نشان می دهد که سبک موسسات حسابرسی موجب ایجاد شباهت هایی در ساختار اقلام تعهدی صاحبکاران آن ها می شود و از این طریق قابلیت مقایسه صورت های مالی صاحبکاران افزایش می یابد. این شواهد در حمایت از فرضیه اول تحقیق بوده و با نتایج تحقیقات گذشته از جمله فرانسیس و همکاران (۲۰۱۳) مشابه است. آنها نشان دادند داشتن حسابرس مشابه چه از بین ۴ موسسه بزرگ حسابرسی و چه از بین سایر موسسات حسابرسی، قابلیت مقایسه صورت های مالی را متاثر می سازد. در نهایت یافته های ما در مورد متاثر شدن سبک حسابرس از مدت تصدی حسابرس و تاثیر آن بر قابلیت مقایسه صورت های مالی، آشکار ساخت شواهدی وجود ندارد که استمرار ارتباط حسابرس - صاحبکار موجب تاثیر متفاوت سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت های مالی جفت شرکت ها در طول مدت تصدی حسابرس گردد. نتیجه اینکه استمرار رابطه حسابرس - صاحبکار تغییری در سبک حسابرس ایجاد

- * Basu, S. (1997). The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. *Journal of Accounting and Economics* 24(1), 3-37.
- * Beck, P., & Solomon, I. (1988). A model of the market for MAS and audit services; knowledge spillovers and auditor-auditee bonding. *Journal of Accounting Literature*(1), 50-64.
- * 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.
- * Boone, J., Khurana, I., & Raman, K. (2008). Audit tenure and the equity risk premium. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, Winter, 40-115.
- * 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.
- * Carcello, J. V., & Nagy, A. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(September), 55-69.
- * Chi, W., & Huang, H. (2004). Discretionary accruals, audit-firm tenure and audit-partner tenure: empirical evidence from Taiwan. National Chengchi University.
- * 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.
- * 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.

نمی کند که بتواند قابلیت مقایسه صورت های مالی را در طول دوره تصدی حسابرِس متأثر سازد. این یافته ها بر خلاف انتظارات ما بوده و از فرضیه دوم تحقیق پشتیبانی نمی کند. پیامدهای اقتصادی جایگزینی برای موسسات حسابرِسی خود مانعی است تا بیشتر شدن شناخت حسابرِس از صاحبکار خاص در طول مدت تصدی حسابرِس نتواند احتمال یافتن عدم ارایه های نادرست را افزایش داده و موجب بهبود قابلیت مقایسه صورت های مالی شود.

در این پژوهش تاثیر سبک حسابرِس بر ساختار اقلام تعهدی و پیامد آن یعنی قابلیت مقایسه صورت های مالی مورد بررسی قرار گرفت. پیشنهاد می شود محققان آتی سایر جنبه هایی که می تواند به عنوان پیامد سبک حسابرِس در نظر گرفته شود 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 حسابرِس مستقل در کاهش اقلام تعهدی اختیاری". بررسی های حسابداری و حسابرِسی، ۱۵(۵۴)، ۱۶-۱۳.
- * حساس یگانه، یحیی، و آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). "رابطه بین کیفیت حسابرِسی و اندازه موسسه حسابرِسی". بررسی های حسابداری و حسابرِسی، ۶(۶۱)، ۹۸-۸۵.
- * علوی طبری، حسین، خلیفه سلطان، احمد، و شهبندیان، ندا. (۱۳۸۸). "کیفیت حسابرِسی و پیش بینی سود". تحقیقات حسابداری، شماره سوم، پاییز، ۲۲-۳۵.
- * هشی، عباس، و مظاهری فرد، کامیل. (۱۳۹۲). "بررسی رابطه بین اندازه موسسه حسابرِسی و کیفیت حسابرِسی". تحقیقات حسابداری و حسابرِسی، شماره هفدهم، بهار، ۵۱-۳۴.
- * Al-Thuneibat, A. A., Al Issa, R. T., & Baker, R. A. (2011). Do audit tenure and firm size contribute to audit quality? Empirical evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, 26(4), 317-334.
- * Bae, G. S., Rho, J., & Ro, B. T. (2007). The effect of mandatory audit firm retention on audit quality: evidence from the Korean audit market. Purdue University.
- * 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.

- * 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.
- * Knapp, M. (1991). Factors that audit committees use as surrogates for audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 10(1), 35-52.
- * 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.
- * 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.