





پروپوزیشن گاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی
پرتال جامع علوم انسانی

قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و تلاش حسابداری

استادیار حسابداری، دانشگاه میبد، میبد، ایران

مجتبی گل محمدی * 

کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه یزد، یزد، ایران

ابوالفضل زارع 

چکیده

حق الزحمه حسابداری به عنوان یکی از نشانه‌های تلاش حسابداری، عاملی مهم در پذیرش یا رد بک کار حسابداری از جانب صاحب کاران و حسابرسان محسوب می‌شود. ویژگی‌های شرکت صاحب کار و به خصوص ویژگی‌های گزارشگری مالی از عوامل مهمی است که می‌تواند بر زمان اجرای عملیات حسابداری و به دنبال آن بر حق الزحمه حسابداری نیز تأثیر بگذارد. هدف اصلی این پژوهش بررسی رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری (به عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی) و حق الزحمه حسابداری است. برای این منظور، نمونه‌ای متشکل از ۷۰ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله بین سال‌های ۱۳۹۳ تا ۱۳۹۷ مورد مطالعه قرار گرفته است. فرضیات پژوهش با استفاده از تحلیل رگرسیون مبتنی بر داده‌های مقطعی آزمون شده است. شواهد پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی (معکوس) و معنی دار بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابداری وجود دارد. این نتیجه از منظر ریسک ذاتی حسابداری و کارایی اطلاعاتی قابل تفسیر است؛ چراکه قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، ریسک حسابداری و هزینه کسب شواهد را کاهش می‌دهد. هم‌چنین، نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی و معنی دار بین قابلیت مقایسه و تأخیر گزارش حسابداری وجود دارد. به علاوه، نتایج حاکی از این است رابطه منفی بین حق الزحمه حسابداری و استقلال هیئت مدیره، تمرکز مالکیت و مالکیت نهادی به عنوان سازوکارهای حاکمیت شرکتی، معنی دار نیست.

کلیدواژه‌ها: قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، حق الزحمه حسابداری، تأخیر گزارش حسابداری، سازوکارهای حاکمیت شرکتی.

مقدمه

سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان همواره تلاش می‌کنند که با کسب اطلاع از وضعیت مالی و عملیاتی شرکت‌ها و مقایسه آن با اطلاعات شرکت‌های رقیب، بهترین انتخاب‌ها را انجام دهند. بی‌شک، گزارش‌های مالی شرکت‌ها از سودمندترین منابع مورد استفاده در این زمینه‌اند. سودمندی این گزارش‌ها از ویژگی‌های کیفی متعددی سرچشمه می‌گیرد که قابلیت مقایسه، یکی از این ویژگی‌هاست (رحمانی و قشقایی، ۱۳۹۶). قابلیت مقایسه برای شرکت‌هایی که ساختار سود آن‌ها مشابه است، بیشتر از سایر شرکت‌هاست. برای مثال، کیفیت اقلام تعهدی، پیش‌بینی پذیری سود، هموارسازی سود و حتی گزارش زیان، می‌توانند بر قابلیت مقایسه اطلاعات شرکت‌ها مؤثر باشند (دی فرانکو و همکاران^۱، ۲۰۱۱). از طرفی، حسابرسی مستقل، بخش مهم نظارت و بازرسی زیربنایی سازمانی و یک فعالیت مهم مبتنی بر منافع عمومی است که این اطمینان را فراهم می‌آورد که اطلاعات موجود در گزارش‌های مالی به‌طور منصفانه و صحیح ارائه شده است (جنسن و مککلینگ^۲، ۱۹۷۶).

با در نظر گرفتن هزینه‌های تهیه، حسابرسی و پردازش اطلاعات مالی، واضح است که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری یک ضرورت برای گزارشگری مالی محسوب می‌شود (کوتاری و همکاران^۳، ۲۰۱۰). اگر اطلاعات مالی یک شرکت با شرکت‌های همان صنعت قابل مقایسه‌تر باشد، هزینه نهایی کسب و پردازش اطلاعات شرکت‌های موجود در صنعت برای سرمایه‌گذاران (شامل سهامداران و اعتباردهندگان) و گروه‌های اقلیت (مثل حسابرسان و تحلیلگران مالی) کاهش خواهد یافت (سون^۴، ۲۰۱۶؛ انگلبرگ و همکاران^۵، ۲۰۱۸)؛ بنابراین، سرمایه‌گذاران و گروه‌های اقلیت می‌توانند عملکرد شرکت را بهتر ارزیابی کنند. فعالیت‌های تجاری یک شرکت، به عوامل خاص شرکت و همچنین به

-
1. De Franco et al.
 2. Jensen and Meckling
 3. Kothari et al.
 4. Sohn, B. C.
 5. Engelberg et al.

عوامل مربوط به صنعتی که در آن فعالیت می‌کند بستگی دارد (گنگ و همکاران^۱، ۲۰۱۳). به علاوه، برای افراد سخت است که نشانه‌های اطلاعاتی که مربوط به یک شرکت خاص است را پردازش کنند و تمایل دارند که اطلاعات فردی را در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری کمتر به کار برند (کم ارزش‌گذاری کنند) (لایپ و سالتریو^۲، ۲۰۰۰).

هنگامی که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بیشتر باشد، هزینه کسب اطلاعات و عدم تقارن اطلاعاتی کاهش می‌یابد و قابلیت فهم صورت‌های مالی افزایش می‌یابد (کیم و همکاران^۳، ۲۰۱۳). حساب‌برسان بیان رویدادهای اقتصادی را در قالب مبالغ حسابداری برای شرکت‌هایی که قابلیت مقایسه اطلاعات بیشتری دارند بهتر درک می‌کنند. در این راستا، توانایی آن‌ها برای اثبات ادعاهای مدیریت افزایش می‌یابد و کیفیت حسابرسی نیز افزایش می‌یابد. به علاوه، قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، برنامه‌ریزی حسابرسی و ارزیابی ریسک تجاری صاحب‌کار را بهبود می‌بخشد. قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری، همچنین بر اثر هاله‌ای تأثیر دارد (اثر هاله‌ای به نوعی قضاوت در شناخت و تصمیم‌گیری گفته می‌شود که تحت تأثیر ذهنیت قبلی قضاوت‌کننده شکل می‌گیرد) (ژانگ^۴، ۲۰۱۸).

از منظر ریسک ذاتی حسابرسی و کارایی اطلاعاتی بیرونی، قابلیت مقایسه اطلاعات برای حساب‌برسان در ارزیابی ریسک مشتری و کاهش هزینه کسب اطلاعات، برنامه‌ریزی و آزمون‌های حسابرسی مفید است. این امر در نهایت حق‌الزحمه حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اگرچه در پژوهش‌های قبلی در محیط ایران عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است؛ با این حال، تاکنون تأثیر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری به‌عنوان یکی از ویژگی‌های کیفی گزارشگری مالی بر حق‌الزحمه حسابرسی آزمون نشده است. از طرفی، طبق پژوهش‌های قبلی عوامل حاکمیت شرکتی برای حساب‌برس در فرآیند حسابرسی برای گواهی گزارشگری مالی اهمیت دارد (دیسندر و همکاران^۵، ۲۰۱۱). بنابراین این پژوهش درصدد یافتن پاسخی برای سؤالات زیر در محیط تجاری ایران است:

1. Lipe and Salterio
2. Kimet al.
3. Zhang, G. H.
4. Desender et al.

آیا بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرس رابطه معنی‌داری وجود دارد؟ و آیا سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر این رابطه تأثیر دارد؟

پیشینه پژوهش

براساس بیانیه مفهومی شماره ۲ هیئت استانداردهای حسابداری مالی، تصمیمات سرمایه‌گذاری و تأمین مالی مستلزم ارزیابی فرصت‌های جایگزین بوده و در صورتی که اطلاعات قابل مقایسه نباشد نمی‌تواند به‌طور منطقی در تصمیم‌گیری اقتصادی سودمند باشد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۱۹۸۰). بیانیه مفاهیم حسابداری مالی بیان می‌کند اطلاعات مربوط و صادقانه در صورتی مفید است که بتوان آن را به‌راحتی با اطلاعات مشابه گزارش‌شده توسط شرکت‌های دیگر و توسط همان شرکت در دوره‌های مختلف مقایسه کرد (هیئت استانداردهای حسابداری مالی، ۲۰۱۰). طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران نیز استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحدهای تجاری مختلف را مقایسه کنند تا وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی آن‌ها را نسبت به یکدیگر بسنجند (مفاهیم نظری گزارشگری مالی، ۱۳۹۷).

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی هزینه کسب و پردازش اطلاعات را کاهش و در نتیجه، کمیت و کیفیت کلی اطلاعات در دسترس را افزایش می‌دهد (مهرورز و مرفوع، ۱۳۹۵). هم‌چنین، قابلیت مقایسه، موجب بالا رفتن سرعت پردازش اطلاعات و درک سریع‌تر شباهت‌ها و تفاوت‌های موجود در گزارش‌ها کاهش می‌شود. به‌بیان‌دیگر، هرچه قابلیت مقایسه ارقام حسابداری افزایش پیدا کند، این اطلاعات برای استفاده‌کنندگان برون‌سازمانی و فعالان بازار شفاف‌تر می‌شوند (سون، ۲۰۱۶). از این‌رو، سرمایه‌گذاران علاقه‌مند هستند گزارش‌هایی را دریافت کنند که قابلیت مقایسه بیشتری داشته باشند.

حسابرسان برای قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی، از عوامل گوناگونی استفاده می‌کنند. پژوهش‌های زیادی در رابطه با شناسایی و ارزیابی این عوامل انجام شده است.

در اغلب این پژوهش‌ها، عوامل توصیفی شامل عوامل ریسک، حجم و پیچیدگی عملیات واحد مورد رسیدگی مورد توجه قرار گرفته است. مطالعات گذشته، اهمیت حق‌الزحمه‌های بالقوه حسابداری را به‌عنوان یکی از ملاحظات اولیه در ارزیابی ریسک و بازده مرتبط با صاحب‌کار احتمالی نشان می‌دهد (جان‌استون و بدارد^۱، ۲۰۰۴). بسیاری از پژوهشگران، این نظریه را تأیید می‌کنند که ارتباط مثبتی بین بعضی از مفاهیم ریسک و حق‌الزحمه حسابداری وجود دارد (سیمونیک^۲، ۱۹۸۰؛ بل و همکاران^۳، ۲۰۰۱). بدین ترتیب، حسابرسان باید در تعیین حق‌الزحمه حسابداری، مشخصه‌های ریسک صاحب‌کار خود را در نظر گرفته و ریسک‌های مربوط را از طریق حق‌الزحمه‌های بالاتر جبران کنند.

در ادبیات حسابداری و حسابداری، عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابداری از دو جنبه بررسی شده‌اند (الحرشانی^۴، ۲۰۰۸): الف. عواملی که به عرضه‌کنندگان خدمات حسابداری، مانند تخصص حسابرسان در صنعت، شهرت و اعتبار حسابرسان، استقلال حرفه‌ای حسابرسان، کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری اختصاص دارد؛ ب. عواملی که به متقاضیان خدمات حسابداری (صاحب‌کاران)، مانند دعوی حقوقی شرکت صاحب‌کار، شهرت و اعتبار شرکت صاحب‌کار، اندازه شرکت صاحب‌کار و ریسک صاحب‌کار اختصاص دارد. با توجه به این که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بر ریسک شرکت تأثیر دارد و هم می‌تواند تخصص حسابرسان در صنعت و کیفیت حسابداری را تحت تأثیر قرار دهد؛ لذا از عواملی محسوب می‌شود که از هر دو جنبه فوق بر حق‌الزحمه حسابداری تأثیر می‌گذارد.

مطابق با رویه‌های هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی^۵، حسابرسان باید عوامل مربوط به صنعتی که شرکت صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند از جمله شرایط اقتصادی، مقررات دولت و تغییر فناوری را در نظر بگیرد. سایر موضوعات از قبیل

1. Johnstone and Bedard
2. Simunic, D.
3. Bell et al.
4. Al-Harshani, M. O.
5. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

شیوه‌های حسابداری مشترک در صنعت، شرایط رقابت و در صورت وجود روندها و نسبت‌های مالی نیز باید توسط حسابرس ملاحظه شود. در حقیقت، انتظار می‌رود که قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری همراه با رعایت استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی^۱، کارایی و اثربخشی حسابرسی را ارتقا دهد (ژانگ، ۲۰۱۸).

مطالعات قبلی نشان داده‌اند که قیمت‌گذاری حسابرسی، نشانه‌ای از تلاش حسابرسی محسوب می‌شود (سیمونیک، ۱۹۸۰؛ پالمروز^۲، ۱۹۸۸؛ فرانسیس^۳، ۲۰۱۱). تلاش حسابرسی به احتمال اینکه حسابرس، تحریف موجود را کشف کند مربوط می‌شود (کارامانیز و لینوکس^۴، ۲۰۰۸). به‌عنوان یک معیار، ساعت کار حسابرسان می‌تواند یک معیار منطقی برای تلاش حسابرسی در نظر گرفته شود (دیویس و همکاران^۵، ۱۹۹۳). ریسک دعاوی قضایی و حفظ اعتبار حرفه‌ای به حسابرسان انگیزه می‌دهد تا درجه مناسبی از تلاش حسابرسی را به کار گیرند (دی آنجلو^۶، ۱۹۸۱)؛ به‌نحوی که پیچیدگی تجاری، تلاش حسابرسی را افزایش می‌دهد. قابلیت مقایسه، دسترسی به اطلاعات داخلی شرکت را تسهیل می‌کند. این موضوع، رفتار فرصت‌طلبانه مدیران در مدیریت سود را محدود می‌کند و کیفیت سود افزایش می‌یابد (ظفری و همکاران، ۱۳۹۸). آقای و همکاران (۱۳۹۲) نیز نشان دادند که ویژگی قابلیت مقایسه حسابداری از دید حسابرسان، تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی دارای اهمیت محسوب می‌شود و اهمیت نسبی آن در مقایسه با سایر ویژگی‌های گزارشگری مالی از دید اشخاص یادشده یکسان است. فرض بر این است که درجه بالای قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری نشان می‌دهد که سطح کمتری از ابهام اطلاعاتی در فرایند حسابرسی و اعتباردهی وجود دارد.

شواهد تجربی نشان می‌دهد که حاکمیت شرکتی ضعیف اغلب باعث پایین آمدن کیفیت گزارشگری مالی، دست‌کاری و بیش از حد نشان دادن سود و تقلب در

-
1. Generally Accepted Audit Standards (GAAS)
 2. Palmrose, Z. V.
 3. Francis, J. R.
 4. Caramanis and Lennox
 5. Davis et al.
 6. De Angelo, L

صورت‌های مالی می‌شود (کارسلو و همکاران^۱، ۲۰۰۰). سازوکارهای حاکمیت شرکتی می‌تواند از طریق اعمال کنترل و نظارت بر مدیریت باعث حفظ منافع ذینفعان شده و تضاد منافع بالقوه بین مدیر و مالک را کاهش دهد و متعاقباً ریسک حسابرسی نیز کاهش می‌یابد (مک‌نایت و ویر^۲، ۲۰۰۹). همچنین سازوکارهای حاکمیت شرکتی در کاهش ریسک تجاری مؤثر خواهند بود (مرادی و محقق، ۱۳۹۶). بنابراین، مطالعات انجام‌شده در ارتباط با نقش و تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی و کنترل‌های داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی به‌واسطه تأثیر این سازوکارها بر کیفیت اطلاعات، خود شاهدهی است بر اینکه حسابررس در هنگام مطالبه حق‌الزحمه، کیفیت اطلاعات و عوامل مؤثر بر آن را مدنظر قرار می‌دهد.

ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) حاکمیت شرکتی ضعیف را از عوامل افزایش ریسک ذاتی و ریسک کنترلی محسوب کردند که سبب افزایش بودجه زمانی حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی خواهد شد. یافته‌های آن‌ها رابطه منفی بین حق‌الزحمه حسابرسی و استقلال هیئت‌مدیره را تأیید کرد و نشان داد بین دوگانگی مدیرعامل و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه مثبتی برقرار است. رجبی و همکاران (۱۳۹۴) استدلال کردند هر چه کیفیت سود بالاتر باشد، به معنی اعمال نظارت‌های بیشتر و سطح سلامت گزارشگری بالاتر است و در نتیجه حسابرسی به‌عنوان یک مکانیسم نظارتی، مستلزم صرف منابع کمتری است. ولی نتایج پژوهش آن‌ها حاکی از عدم وجود رابطه معنی‌دار بین این متغیرها است.

واعظ و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند ارتباط معنی‌داری بین حق‌الزحمه غیرعادی و تجدید ارائه صورت‌های مالی وجود ندارد. این نتیجه به عادی بودن موضوع تجدید ارائه در محیط ایران و تعیین حق‌الزحمه صرفاً بر اساس روابط غیرحرفه‌ای و قدرت چانه‌زنی نسبت داده شده است. حسن و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند اگرچه حاکمیت شرکتی خوب، هزینه‌بر است ولی سبب افزایش کیفیت صورت‌های مالی و قابلیت مقایسه اطلاعات

1. McKnight and Weir

2. Hassan et al.

حسابداری بین صورت‌های مالی خواهد شد که خود سبب کاهش ریسک حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی می‌گردد. چو و همکاران^۱ (۲۰۱۷) نشان دادند ارتباط منفی بین کیفیت اقلام تعهدی و ساعات کار حسابرسی و متعاقباً حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. ژانگ (۲۰۱۸) نشان داد رابطه منفی و معنی‌دار بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و تلاش حسابرسی (شامل متغیرهای حق‌الزحمه حسابرسی و تأخیر گزارش حسابرسی) وجود دارد. با توجه به مطالب بیان‌شده، فرضیه‌های پژوهش به شرح زیر تدوین شده است:

فرضیه اول: بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی رابطه منفی و معنی‌داری وجود دارد.

فرضیه دوم: سازوکارهای حاکمیت شرکتی، ارتباط منفی بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی را تقویت می‌کند.

روش

این پژوهش از لحاظ روش استنتاج، توصیفی-همبستگی است و از لحاظ هدف کاربردی است. جامعه آماری پژوهش، شامل تمامی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۳ تا پایان سال ۱۳۹۷ است. به منظور آزمون فرضیات پژوهش، نمونه‌ای انتخاب شده است که حائز شرایط زیر باشد:

۱. سال مالی آن‌ها منتهی به پایان اسفندماه هر سال باشد.
۲. جزو شرکت‌های املاک و مستغلات، سرمایه‌گذاری و سایر واسطه‌گری‌های مالی نباشند.
۳. از اطلاعات مالی غیر تلفیقی حسابرسی شده برخوردار باشند.
۴. متغیرهای پژوهش در بازه زمانی پژوهش قابل دسترسی باشد.

با توجه به اینکه متغیر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در سطح صنعت تعریف شده است؛ تعداد ۱۰۸ شرکت از ۸ طبقه بورسی انتخاب شد و متغیر قابلیت مقایسه حسابداری برای این ۱۰۸ شرکت محاسبه شد. با این حال، با توجه به عدم افشای هزینه (حق‌الزحمه)

1. Cho et al.

حسابرسی توسط برخی از شرکت‌های مذکور، تعداد نمونه مورد مطالعه به ۷۰ شرکت کاهش یافت؛ بنابراین نمونه پژوهش ۳۵۰ شرکت - سال است.

مدل و متغیرهای پژوهش

در پژوهش‌های قبلی، شمار زیادی از عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابرسی معرفی شده است (ژانگ، ۲۰۱۸؛ نوشادی و همکاران، ۱۳۹۷؛ تنانی و علوی، ۱۳۹۲). با در نظر گرفتن شرایط محیطی ایران و برای آزمون فرضیه اول (رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی) از رابطه ۱ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} \ln AFeit = & \alpha + \beta \text{AccCompit} \\ & + \gamma_1 \ln \text{SIZEit} + \gamma_2 \text{Levit} \\ & + \gamma_3 \text{ROAit} + \gamma_4 \text{SalesGit} \\ & + \gamma_5 \text{GCAOit} + \gamma_6 \text{BigNit} \\ & + \gamma_7 \text{AudChgit} + \gamma_8 \text{Restateit} \\ & + \gamma_9 \text{Lossit} + \gamma_{10} \text{Opitypeit} \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (1)$$

برای آزمون فرضیه دوم نیز از رابطه ۲ به شرح زیر استفاده شده است:

$$\begin{aligned} \ln AFeit = & \alpha + \beta_1 \text{AccCompit} + \beta_2 \text{CGit} \\ & + \beta_3 \text{AccCompit} \times \text{CGit} \\ & + \gamma_1 \ln \text{SIZEit} + \gamma_2 \text{Levit} \\ & + \gamma_3 \text{ROAit} + \gamma_4 \text{SalesGit} \\ & + \gamma_5 \text{GCAOit} + \gamma_6 \text{BigNit} \\ & + \gamma_7 \text{AudChgit} + \gamma_8 \text{Restateit} \\ & + \gamma_9 \text{Lossit} + \gamma_{10} \text{Opitypeit} \\ & + \varepsilon_{it} \end{aligned} \quad (2)$$

اندازه‌گیری قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری

دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) به منظور سنجش قابلیت مقایسه، مدلی ارائه کردند که بر خروجی‌های سیستم حسابداری متمرکز است. آن‌ها بیان می‌کنند در صورت رخداد یک رویداد اقتصادی یکسان، شرکت‌هایی که از ورودی (رویه) یکسان استفاده می‌کنند خروجی (سود) یکسانی را مخابره می‌کنند. اما این امکان وجود دارد که شرکت‌های دارای ورودی‌های متفاوت نیز خروجی یکسانی داشته باشند. به عنوان مثال، در شرایطی که سطح عمومی قیمت‌ها ثابت باشد استفاده از روش‌های مختلف ارزش‌گذاری (روش اولین صادره از اولین وارده در مقایسه با روش اولین صادره از آخرین وارده) منجر به خروجی یکسانی می‌شود؛ بنابراین صرف کاربرد رویه‌های گوناگون حسابداری نمی‌تواند به منزله عدم قابلیت مقایسه صورت‌های مالی از منظر استفاده‌کنندگان باشد؛ بنابراین استفاده از خروجی سیستم حسابداری در این راستا راهگشا خواهد بود.

طبق مدل دی فرانکو و همکاران (۲۰۱۱) و هم‌چنین تغییرات این مدل در محیط ایران (رحمانی و قشقایی، ۱۳۹۶)، ابتدا برای ۸ دوره ۶ ماهه، رابطه ۳ به شرح زیر برآورد می‌شود:

$$Earn_{it} = \alpha_i + \beta_i Return_{it} + \varepsilon_{it} \quad (۳)$$

$Earn_{it}$: نسبت سود خالص حسابداری به ارزش بازار سهام در ابتدای دوره ۶ ماهه و $Return_{it}$: بازدهی قیمت سهام در طول دوره ۶ ماهه. سپس نسبت سود خالص حسابداری به ارزش بازار سهام دو شرکت i و j بر اساس بازدهی قیمت سهم صرفاً یکی از این دو شرکت به شرح رابطه ۴ برآورد می‌شود (با استفاده از بازدهی صرفاً شرکت i در رابطه ۴ به وضوح نتیجه تأثیر رویدادهای اقتصادی ثابت در نظر گرفته می‌شود):

$$E_{ijt} = \hat{\alpha}_i + \hat{\beta}_j Return_{it} \quad (۴)$$

در رابطه ۴، $E(Earn)_{ijt}$ سود پیش‌بینی شده برای شرکت i در طول دوره‌های شش‌ماهه و با استفاده از ضرایب شرکت i و $E(Earn)_{ijt}$ سود پیش‌بینی شده برای شرکت i در طول دوره‌های شش‌ماهه و با استفاده از ضرایب شرکت j است. $Return_{it}$ نیز طبق رابطه ۳ تعریف شده است. در نهایت قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری به شرح رابطه ۵ برآورد می‌شود:

$$AccComp_{ijt} = -\frac{1}{8} \times \sum_{t-7}^t |E(Earn_{iit}) - E(Earn_{ijt})| \quad (5)$$

$AccComp_{ijt}$ قابلیت مقایسه بین زوج شرکت‌های i و j در هر صنعت را نشان می‌دهد که برای هر شرکت بر مبنای میانه کلیه مقادیر قابلیت مقایسه برای زوج شرکت‌های موجود در یک صنعت محاسبه می‌شود و $E(Earn)_{iit}$ و $E(Earn)_{ijt}$ طبق رابطه ۴ تعریف شده است. هر چه اطلاعات حسابداری دو شرکت، قابل مقایسه‌تر باشد، تفاوت کمتری بین سود مورد انتظار طبق رابطه ۵ مورد انتظار است.

اندازه‌گیری سازوکارهای حاکمیت شرکتی

برای عملیاتی کردن سازوکارهای حاکمیت شرکتی در این پژوهش از معیارهای زیر استفاده شده است:

- استقلال هیئت‌مدیره: استقلال هیئت‌مدیره به صورت تعداد اعضای غیرموظف (مستقل) در ترکیب هیئت‌مدیره تقسیم بر تعداد کل اعضای هیئت‌مدیره تعریف عملیاتی می‌شود.
- مالکیت نهادی: منظور از مالکیت نهادی درصدی از سهام یک شرکت سهامی است که متعلق به بانک‌ها، بیمه‌ها، نهادهای مالی، شرکت‌های هلدینگ، سازمان و نهادها و شرکت‌های دولتی است.
- تمرکز مالکیت: تمرکز مالکیت از طریق مقایسه درصد سهام شناور آزاد هر شرکت با میانگین کل شرکت‌ها به دست می‌آید.

یافته‌ها

آمار توصیفی

جدول ۱، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. میانگین متغیر حق‌الزحمه حسابرسی ۷/۲۹۱ است. بنابراین میانگین حق‌الزحمه حسابرسی بدون در نظر گرفتن لگاریتم

طبیعی برای شرکت‌های مورد مطالعه ۱/۴۶۷ میلیون ریال بوده است. هم‌چنین ۳۰/۲ درصد از حسابرس شرکت‌ها سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفیدراهبر بوده‌اند و صدور گزارش حسابرسی مقبول از فراوانی بیشتری برخوردار بوده است. میانگین تأخیر گزارش حسابرسی برحسب لگاریتم طبیعی ۴/۲۱۲ است و به این معنی است که به‌طور متوسط ۶۷ روز پس از تاریخ پایان اسفندماه گزارش حسابرسی صادر شده است.

جدول ۱. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میان	حداقل	حداکثر	چولگی	کشدگی	انحراف معیار
حق الزحمه	۷/۲۹۱	۷/۲۴۱	۶/۲۴۳	۸/۴۱۳	۰/۱۴۷	۲/۰۱۶	۰/۶۲۱
قابلیت مقایسه	-۰/۰۶۳	-۰/۰۴۷	-۰/۲۰۱	-۰/۰۲۶	-۱/۹۶۴	۶/۴۸۰	۰/۰۴۳
استقلال	۰/۶۶۵	۰/۶۰۰	۰/۴۰۰	۰/۸۵۷	۰/۰۸۶	۲/۱۳۴	۰/۱۸۳
مالکیت نهادی	۰/۷۰۸	۰/۸۰۰	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	-۱/۲۷۱	۳/۸۲۵	۰/۲۵۷
تمرکز مالکیت	۰/۲۲۵	۰	۰	۱	۱/۳۱۲	۲/۷۲۲	۰/۴۱۹
اندازه شرکت	۱۴/۱۶۵	۱۴/۱۳۱	۱۲/۶۶۳	۱۶/۰۹۰	۰/۳۰۵	۲/۹۰۱	۰/۸۴۲
اهرم مالی	۰/۵۸۸	۰/۶۰۳	۰/۲۱۴	۰/۹۷۱	-۰/۰۷۷	۲/۲۱۷	۰/۲۰۵
نرخ بازده	۰/۰۵۹	۰/۰۲۵	-۰/۰۴۴	۰/۳۲۶	۱/۶۰۴	۴/۸۵۶	۰/۰۹۳
نرخ رشد فروش	-۰/۳۶۶	-۰/۵۴۱	-۰/۸۹۸	۱/۱۲۰	۱/۴۶۹	۴/۵۱۶	۰/۵۲۲
تداوم فعالیت	۰/۰۶۲	۰	۰	۱	۳/۶۰۲	۱۳/۹۷۶	۰/۲۴۳
اندازه حسابرس	۰/۳۰۲	۰	۰	۱	۰/۸۵۸	۱/۷۳۶	۰/۴۶۰
تغییر حسابرس	۰/۲۳۴	۰	۰	۱	۱/۲۵۵	۲/۵۷۴	۰/۴۲۴
تجدید ارائه	۰/۶۱۷	۱	۰	۱	-۰/۴۸۲	۱/۲۳۲	۰/۴۸۷
زیان‌ده بودن	۰/۱۸۲	۰	۰	۱	۱/۶۴۱	۳/۶۹۲	۰/۳۸۷
نوع اظهارنظر	۰/۳۶۰	۰	۰	۱	۰/۵۸۳	۱/۳۴۰	۰/۴۸۱
تأخیر گزارش	۴/۲۱۲	۴/۲۱۹	۳/۴۶۵	۴/۷۴۵	-۰/۱۶۲	۱/۸۲۷	۰/۳۵۸

نتایج آزمون فرضیه اول

جدول ۲، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیون مربوط به آزمون فرضیه اول را نشان می‌دهد. ضریب متغیر مستقل ۲/۶۸۸- و در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی‌دار است. به عبارتی،

فرضیه اول پژوهش تأیید می‌گردد. همچنین نتایج آزمون فرضیه اول نشان می‌دهد رابطه مثبت و معنی‌دار بین حق‌الزحمه حسابداری با اندازه شرکت و اندازه حسابرس وجود دارد. به‌علاوه، رابطه منفی و معنی‌دار بین حق‌الزحمه حسابداری با نرخ بازدهی دارایی‌ها و نوع اظهار حسابرس وجود دارد. به‌عبارتی، حسابرسان در ایران با توجه به اندازه شرکت، حق‌الزحمه مطالبه می‌کنند و سازمان حسابداری و موسسه مفید راهبر هم در مقایسه با حسابرسان دیگر از حق‌الزحمه بالاتری برخوردارند. همچنین نرخ بازدهی دارایی‌ها هر چه بیشتر باشد ریسک حسابداری را برای حسابرس کاهش می‌دهد و متعاقباً حسابرس هم حق‌الزحمه کمتری مطالبه می‌کند.

جدول ۲. نتایج رگرسیونی آزمون فرضیه اول پژوهش

متغیر	عنوان متغیر	علامت	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
α	مقدار ثابت	\pm	۲/۲۸۷**	۰/۹۷۱	۲/۳۵۶	۰/۰۱۹
AccComp _{it}	قابلیت مقایسه	-	-۲/۸۸۸**	۰/۷۱۲	-۳/۷۷۵	۰/۰۰۰
SIZE _{it}	اندازه شرکت	+	۰/۳۴۷**	۰/۰۶۸	۵/۱۱۸	۰/۰۰۰
Lev _{it}	اهرم مالی	+	-۰/۱۶۷	۰/۱۹۹	-۰/۸۳۸	۰/۴۰۲
ROA _{it}	نرخ بازده دارایی‌ها	-	-۰/۸۸۸*	۰/۴۵۵	-۱/۹۵۳	۰/۰۵۱
SalesG _{it}	نرخ رشد فروش	+	-۰/۰۳۴	۰/۱۰۴	-۰/۳۲۹	۰/۷۴۳
GCAO _{it}	عدم تداوم فعالیت	+	۰/۰۴۰	۰/۱۳۴	۰/۲۹۹	۰/۷۶۵
BigN _{it}	اندازه حسابرس	+	۰/۴۹۱**	۰/۰۶۹	۷/۱۳۷	۰/۰۰۰
AudChg _{it}	تغییر حسابرس	\pm	-۰/۰۳۰	۰/۰۷۲	-۰/۴۱۱	۰/۶۸۱
Restate _{it}	تجدید ارائه	+	-۰/۰۸۷	۰/۰۶۲	-۱/۳۹۰	۰/۱۶۶
Loss _{it}	زیان‌ده بودن	+	-/۰۵۸۰	۰/۰۹۸	-۰/۵۹۷	۰/۵۵۱
Opitype _{it}	نوع اظهارنظر	\pm	-۰/۱۳۲**	۰/۰۶۷	-۱/۹۷۷	۰/۰۴۹
			ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۴۳۱		آماره دوربین واتسون: ۱/۸۲۲	
			آماره F: ۱۸/۵۷۶		معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰	
***، ** و * به ترتیب معنی‌داری را در سطح اطمینان ۹۹ درصد، ۹۵ درصد و ۹۰ درصد نشان می‌دهد.						

نتایج آزمون فرضیه دوم

در فرضیه دوم تأثیر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر ارتباط بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق الزحمه حسابرسی آزمون شده است. جدول ۳، نتایج تجزیه و تحلیل رگرسیونی آزمون فرضیه دوم پژوهش را نشان می‌دهد. ضریب متغیر قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری $۴/۲۳۹-$ و در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنی‌دار است. ضریب متغیر استقلال هیئت‌مدیره به‌طور مستقل در الگو نیز $۰/۳۵۰-$ ولی درصد معنی‌دار نیست. به‌علاوه، اثر تعاملی استقلال و قابلیت مقایسه هم معنی‌دار نیست؛ بنابراین فرضیه دوم تأیید نمی‌شود (ضریب تعاملی متغیرهای استقلال هیئت‌مدیره و قابلیت مقایسه حسابداری به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر $۱/۷۹۴$ است ولی معنی‌دار نیست).

جدول ۳. نتایج رگرسیونی آزمون فرضیه دوم تحقیق (استقلال هیئت‌مدیره)

متغیر	عنوان متغیر	علامت	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی‌داری
α	مقدار ثابت	\pm	$۳/۰۶۹۲^{***}$	۱/۰۱۷	۳/۰۳۹	۰/۰۰۳
AccComp _{it}	قابلیت مقایسه	-	$-۴/۲۳۹^*$	۲/۵۵۱	-۱/۶۶۱	۰/۰۹۸
CG _{it}	استقلال	-	-۰/۳۵۰	۰/۲۸۳	-۱/۲۳۶	۰/۲۱۸
CG _{it} × AccComp _{it}	قابلیت مقایسه و استقلال	-	۱/۷۹۴	۳/۳۷۷	۰/۵۳۱	۰/۵۹۶
SIZE _{it}	اندازه شرکت	+	$۰/۲۹۲^{***}$	۰/۰۶۵	۴/۴۵۰	۰/۰۰۰
Lev _{it}	اهرم مالی	+	۰/۰۱۹	۰/۱۷۱	۰/۱۱۰	۰/۹۱۲
ROA _{it}	نرخ بازده دارایی‌ها	-	۰/۰۳۸	۰/۰۶۰	۰/۶۴۶	۰/۵۱۸
SalesG _{it}	نرخ رشد فروش	+	-۰/۰۳۷	۰/۱۰۵	-۰/۳۵۰	۰/۷۲۷
GCAO _{it}	عدم تداوم فعالیت	+	۰/۰۶۱	۰/۱۳۵	۰/۴۵۵	۰/۶۴۹
BigN _{it}	اندازه حسابرسان	+	$۰/۵۱۰^{***}$	۰/۰۶۹	۷/۳۴۳	۰/۰۰۰
AudChg _{it}	تغییر حسابرسان	\pm	-۰/۰۲۴	۰/۰۷۱	-۰/۳۴۰	۰/۷۳۴
Restate _{it}	تجدید آرائه	+	-۰/۰۷۸	۰/۰۶۳	-۱/۲۴۸	۰/۲۱۳
Loss _{it}	زیان‌ده بودن	+	۰/۰۱۰	۰/۰۹۷	۰/۱۰۶	۰/۹۱۵
Opitype _{it}	نوع اظهارنظر	\pm	-۰/۱۲۴ ^{**}	۰/۰۶۷	-۲/۰۱۸	۰/۰۴۴

ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۴۳۹	آماره دوربین واتسون: ۱/۹۲۹
آماره F: ۱۶/۳۷۰	معنی‌داری آماره F: ۰.۰۰۰
***، ** و * به ترتیب معنی‌داری را در سطح اطمینان ۹۹ درصد، ۹۵ درصد و ۹۰ درصد نشان می‌دهد.	

لازم به ذکر است که طبق مبانی نظری تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی از طریق کاهش ریسک حسابداری باعث کاهش حق‌الزحمه حسابداری می‌گردد. معنی‌دار نشدن را می‌توان به تک‌بعدی دانستن هر یک از سازوکارهای حاکمیت شرکتی که به‌طور مستقل مورد مطالعه قرار می‌گیرد نسبت داد. در این راستا در برخی از پژوهش‌ها از ترکیب سازوکارهای حاکمیت شرکتی یک معیار کلی اندازه‌گیری و مورد مطالعه قرار می‌گیرد. ضریب متغیر تمرکز مالکیتی به‌عنوان سازوکار حاکمیت شرکتی هم مشابه حالت قبل (جدول ۳) منفی است ولی غیر معنی‌دار است.

آزمون‌های اضافی

جهت استحکام نتایج پژوهش، فرضیه اول در قالب تفکیک شرکت‌های مورد مطالعه برحسب نوع حسابداری نیز آزمون شده است. جدول ۴ نتایج مربوط به این آزمون را نشان می‌دهد.

جدول ۴. آزمون فرضیه اول در قالب تفکیک شرکت‌های مورد مطالعه برحسب اندازه حسابداری

متغیر	گروه اول: سازمان حسابداری و موسسه مفیدراهبر				گروه دوم: سایر مؤسسات حسابداری			
	تعداد شرکت - سال: ۱۰۶				تعداد شرکت - سال: ۲۴۴			
	ضریب	خطا	آماره t	معنی‌داری	ضریب	خطا	آماره t	معنی‌داری
α	۷/۳۸۹***	۱/۶۰۶	۴/۶۰۰	۰/۰۰۰	۴/۰۰۷***	۰/۶۹۹	۵/۷۲۸	۰/۰۰۰
AccComp _{it}	-۱/۹۲۷*	۱/۱۳۲	-۱/۷۰۲	۰/۰۹۳	-۲/۷۲۷***	۰/۷۹۳	-۳/۴۳۸	۰/۰۰۰
SIZE _{it}	۰/۰۵۲	۰/۱۰۷	۰/۴۸۸	۰/۶۲۷	۰/۲۳۱***	۰/۰۴۹	۴/۷۳۴	۰/۰۰۰
Lev _{it}	-۰/۹۹۱***	۰/۳۲۸	-۳/۰۱۶	۰/۰۰۳	-۰/۰۵۶	۰/۲۲۳	-۰/۲۵۲	۰/۸۰۱
ROA _{it}	۰/۰۵۶	۰/۱۹۰	۰/۲۹۵	۰/۷۶۹	-۰/۹۷۹***	۰/۳۱۰	-۳/۱۵۸	۰/۰۰۲
SalesG _{it}	۰/۰۵۶**	۰/۰۲۲	۲/۲۰۰	۰/۰۳۱	۰/۳۱۸***	۰/۰۸۹	۳/۵۴۶	۰/۰۰۰
GCAO _{it}	۰/۶۸۰*	۰/۳۸۳	۱/۷۷۷	۰/۰۷۹	۰/۲۴۱	۰/۱۸۹	۱/۲۷۳	۰/۲۰۵

۰/۵۴۷	-۰/۶۰۴	۰/۰۸۶	-۰/۰۵۲	۰/۹۲۶	-۰/۰۹۳	۰/۲۳۴	-۰/۰۲۲	AudChg _{it}
۰/۲۱۵	-۱/۲۴۴	۰/۰۸۶	-۰/۱۰۷	۰/۸۱۷	۰/۲۳۳	۰/۱۴۲	۰/۰۳۳	Restate _{it}
۰/۳۱۴	-۱/۲۴۷	۰/۱۱۹	-۰/۱۴۹	۰/۷۴۲	۰/۳۳۱	۰/۳۶۸	۰/۰۸۹	Loss _{it}
۰/۰۵۴	-۱/۹۳۸	۰/۰۹۶	-۰/۱۸۷*	۰/۸۷۶	-۰/۱۵۷	۰/۱۶۷	-۰/۰۲۶	Opitype _{it}
۰/۳۰۱				۰/۲۵۹				R ² تعدیل شده
۲/۱۳۰				۱/۵۸۷				دوربین واتسون
۸/۵۱۳				۳/۸۳۲				آماره F
۰/۰۰۰				۰/۰۰۰				معنی داری F
***، ** و * به ترتیب معنی داری را در سطح اطمینان ۹۹ درصد، ۹۵ درصد و ۹۰ درصد نشان می دهد.								

برای این منظور، شرکت های مورد مطالعه به دو گروه تفکیک شده اند. گروه اول شامل شرکت هایی که حسابرسی آنها بر عهده سازمان حسابرسی و موسسه مفید راهبر بوده و گروه دوم شامل سایر موسسه ها است. ضریب متغیر قابلیت مقایسه برای گروه اول ۱/۹۲۷- و در سطح اطمینان ۹۰ درصد معنی دار است. هم چنین، ضریب متغیر قابلیت مقایسه برای گروه دوم نیز ۲/۷۲۷- و در سطح اطمینان ۹۹ درصد معنی دار است. در آزمون دیگری، رابطه بین قابلیت مقایسه حسابداری و تأخیر در صدور گزارش حسابرسی نیز مطالعه شده است. جدول ۵ نتایج رگرسیونی مربوط به این آزمون را نشان می دهد.

جدول ۵. نتایج رگرسیونی رابطه بین قابلیت مقایسه و تأخیر گزارش حسابرس

$Alag_{it} = \alpha + \beta AccComp_{it} + \gamma_1 Ln SIZE_{it} + \gamma_2 Lev_{it} + \gamma_3 ROA_{it} + \gamma_4 SalesG_{it} + \gamma_5 GCAO_{it} + \gamma_6 BigN_{it} + \gamma_7 AudChg_{it} + \gamma_8 Restate_{it} + \gamma_9 Loss_{it} + \gamma_{10} Opitype_{it} + \epsilon_{it}$						
متغیر	عنوان متغیر	علامت	ضریب متغیر	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
α	مقدار ثابت	±	۳/۳۶۲***	۰/۵۱۹	۶/۴۷۱	۰/۰۰۰
AccComp _{it}	قابلیت مقایسه	-	-۱/۱۰۱**	۰/۴۹۴	-۲/۲۳۱	۰/۰۲۶
SIZE _{it}	اندازه شرکت	+	۰/۰۷۱**	۰/۰۳۶	۱/۹۷۲	۰/۰۴۹
Lev _{it}	اهرم مالی	±	-۰/۴۳۶***	۰/۱۱۸	-۳/۶۵۱	۰/۰۰۰
ROA _{it}	نرخ بازده دارایی ها	-	-۰/۴۳۶	۰/۲۷۲	-۱/۶۰۲	۰/۱۱۰

۰/۸۱۳	-۰/۲۳۷	۰/۰۶۹	-۰/۰۱۶	+	نرخ رشد فروش	SalesG _{it}
۰/۰۰۰	۳/۷۶۵	۰/۰۸۷	۰/۳۲۸***	+	عدم تداوم فعالیت	GCAO _{it}
۰/۴۵۳	۰/۷۵۱	۰/۰۴۵	۰/۰۳۴	±	اندازه حسابرِس	BigN _{it}
۰/۶۱۲	-۰/۵۰۷	۰/۰۴۵	-۰/۰۲۳	±	تغییر حسابرِس	AudChg _{it}
۰/۳۲۰	۰/۹۹۶	۰/۰۳۹	۰/۰۳۹	+	تجدید ارائه	Restate _{it}
۰/۷۶۸	۰/۲۹۵	۰/۰۶۱	۰/۰۱۸	+	زیان‌ده بودن	Loss _{it}
۰/۵۹۱	۰/۵۳۷	۰/۰۴۲	۰/۰۲۳	±	نوع اظهارنظر	Opitype _{it}
آماره دوربین واتسون: ۱/۸۲۰				ضریب تعیین تعدیل‌شده: ۰/۱۰۳		
معنی‌داری آماره F: ۰/۰۰۰				آماره F: ۴/۴۳۶		
***، ** و * به ترتیب معنی‌داری را در سطح اطمینان ۹۹ درصد، ۹۵ درصد و ۹۰ درصد نشان می‌دهد.						

رعایت استانداردهای حسابداری و کیفیت افشای اطلاعات از عوامل تأثیرگذار بر زمان اجرای عملیات حسابرسی محسوب می‌شوند (ژانگ، ۲۰۱۸). ضریب متغیر مستقل (قابلیت مقایسه حسابداری) منفی و معنی‌دار است (۱/۱۰۱- در سطح اطمینان ۹۵ درصد). این بدین معنی است که قابلیت مقایسه حسابداری رابطه معکوس و معنی‌دار با تأخیر گزارش حسابرِس دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری با حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر در صدور گزارش حسابرسی و سازوکارهای حاکمیت شرکتی مورد مطالعه قرار گرفته است. آزمون فرضیه اول پژوهش نشان می‌دهد رابطه منفی و معنی‌دار بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی وجود دارد. این نتیجه مطابق با نتایج پژوهش ژانگ (۲۰۱۸) و چو و همکاران (۲۰۱۷) است. به‌علاوه، اگر کیفیت سود حسابداری را به‌عنوان شاخصی از قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری در نظر بگیریم؛ با نتیجه پژوهش رجبی و همکاران (۱۳۹۴) نیز سازگار است. قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری می‌تواند زمینه اجرای روش‌های تحلیلی به‌عنوان یکی از روش‌های ارزیابی خطر

تحریف بااهمیت را تسهیل کند. چراکه طبق استانداردهای حسابرسی روش‌های تحلیلی با این فرض به کار گرفته می‌شوند که روابطی بین داده‌ها وجود دارد که تا پیدایش شرایط ناقص آن‌ها، همچنان پابرجاست

همچنین، قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری سبب افزایش شناخت حسابرس از صنعت، قوانین و مقررات و سایر عوامل برون‌سازمانی شامل چارچوب گزارشگری مالی و رویه‌های حسابداری خاص صنعت می‌شود. همه این عوامل در کاهش ساعات صرف‌شده برای اجرای عملیات حسابرسی مؤثر بوده و بنابراین کاهش حق‌الزحمه حسابرسی را در بر دارد. جهت استحکام نتایج پژوهش، آزمون فرضیه اول در دو گروه از شرکت‌های مورد مطالعه برحسب اندازه حسابرس نیز انجام شد که مؤید رابطه منفی بین قابلیت مقایسه و حق‌الزحمه حسابرسی است.

نتایج پژوهش اگرچه رابطه منفی بین سازوکارهای حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی را مستند می‌کند؛ با این حال این رابطه معنی‌دار نیست. علیرغم این موضوع، وجود رابطه منفی صرف می‌تواند با نتیجه پژوهش حسن و همکاران (۲۰۱۴) و ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) سازگار باشد. از طرفی، پژوهش‌های داخلی نیز به‌طور مطلق رابطه منفی و معنی‌دار بین هر یک از سازوکارهای حاکمیت شرکتی و حق‌الزحمه حسابرسی مستند نکرده‌اند. به‌عنوان مثال، رابطه منفی بین تمرکز مالکیت و حق‌الزحمه حسابرسی مطابق با پژوهش ملکیان و همکاران (۱۳۹۱) معنی‌دار نشده است.

از دیگر نتایج پژوهش تأیید رابطه منفی و معنی‌دار بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و تأخیر گزارش حسابرس است. از این بعد هم نتایج پژوهش با نتایج ژانگ (۲۰۱۸) سازگار است. در تفسیر این نتیجه می‌توان استدلال نمود که قابلیت مقایسه حسابداری به حسابرسان در تشخیص شباهت‌ها و تفاوت‌های ارائه رویدادهای مالی و اقتصادی در قالب مبالغ حسابداری کمک می‌کند. بنابراین زمان اجرای عملیات حسابرسی کاهش می‌یابد که سبب کاهش تأخیر در صدور گزارش حسابرسی می‌شود.

پیشنادهای پژوهش

با توجه به اینکه قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری بر فرایند حسابرسی و کارایی و اثربخشی آن تأثیر مطلوبی دارد و باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی می‌شود:

۱. به سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی ایران به‌عنوان متولی امر حسابرسی در کشور پیشنهاد می‌گردد از طریق سازوکارهای معین، نظر حساب‌برسان را به اهمیت قابلیت مقایسه اطلاعات مالی در کاهش ریسک حسابرسی و افزایش کارایی حسابرسی جلب کند. این موضوع برای حسابرسی سازمان‌های دولتی توسط دیوان محاسبات کشور نیز قابل تصور است.

۲. به مدیران شرکت‌ها پیشنهاد می‌گردد جهت کاهش هزینه‌های حسابرسی از رویه‌های حسابداری خاص صنعت استفاده کنند و در ثبت رویدادها ثبات رویه را حفظ نمایند. به‌علاوه، حساب‌برسان تدابیری اتخاذ کنند که بتوانند زمینه انعقاد قرارداد حسابرسی شرکت‌های موجود در یک صنعت را برای خود فراهم آورند.

۳. به حساب‌برسان پیشنهاد می‌گردد قبل از پذیرش کار حسابرسی و در فرآیند حسابرسی رویه‌های شرکت صاحب‌کار را با رویه‌های موجود در صنعت مقایسه کنند تا برآورد مبلغ حق الزحمه حسابرسی تسهیل شود.

۴. با توجه به اینکه ریسک و اهمیت رابطه معکوس دارند حساب‌برسان می‌توانند سطح اهمیت را با توجه به درجه قابلیت مقایسه (برحسب مدل ارائه‌شده در این پژوهش و یا برآورد قضاوتی) هر شرکت برآورد کنند. این رویکرد توجه به ریسک‌های حسابرسی که غالباً در محیط ایران نادیده گرفته می‌شود را برجسته می‌کند.

پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی از معیارهای دیگری برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری استفاده شود. به‌عنوان مثال، نیل^۱ (۲۰۱۷) علاوه بر استفاده از رویکرد بازار (الگوی دی‌فرانکو و همکاران (۲۰۱۱)) از رگرسیون بین سود خالص حسابداری و جریان‌های نقدی آتی و هم‌چنین رگرسیون بین اقلام تعهدی و جریان‌های نقدی آتی برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری استفاده کرده است. هم‌چنین تأثیر

1 . Neel, M.

متغیرهای تعدیل‌گر از قبیل تخصص حسابرس در صنعت، سبک حسابرس، اندازه حسابرس، کیفیت کنترل داخلی صاحب‌کار و سایر متغیرها بر رابطه بین قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه حسابرسی نیز آزمون شود.

تعارض منافع

تعارض منافع ندارم.

ORCID

Mojtaba Golmohammadi



<http://orcid.org/0000-0001-5485-4288>

Abolfazl Zare



<http://orcid.org/0000-0001-8611-062X>



منابع

- آقایی، محمدعلی، انواری رستمی، علی اصغر، احمدیان، وحید و منظری توکلی، قاسم. (۱۳۹۲). رتبه‌بندی ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری بر اساس دیدگاه تهیه‌کنندگان، حساب‌برسان و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی: کاربرد فرایند تحلیل سلسله مراتبی (AHP). *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۳۸، ۱-۲۷.
- تثانی، محسن و علوی، سیدمحمد. (۱۳۹۲). بررسی مقایسه‌ای عوامل مؤثر بر حق‌الزحمه حسابداری صورت‌های مالی از منظر حساب‌برسان مستقل و مدیران اجرایی. *دانش حسابداری*، ۱۳(۵۱)، ۶۹-۹۷.
- رحمانی، علی و شقایب و فاطمه. (۱۳۹۶). رابطه قابلیت مقایسه حسابداری با مدیریت سود واقعی و تعهدی. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۲۴(۴)، ۵۲۷-۵۵۰.
- رجبی، روح‌الله، قربانی، محمود و شعبانی، کیوان. (۱۳۹۴). رابطه هزینه حسابداری مستقل با کیفیت سود و استقلال هیئت‌مدیره در بازار بورس اوراق بهادار تهران. *دانش حسابداری*، ۱۰۹-۱۲۶، ۵۹.
- ظفری، سبحان، فروغی، داریوش و کیانی، غلامحسین. (۱۳۹۸). تأثیر قابلیت مقایسه و ثبات رویه حسابداری بر کیفیت سود: رویکرد متن‌کاوی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۴، ۱-۳۰.
- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۹۷). *مفاهیم نظری گزارشگری مالی*، سازمان حسابداری.
- مرادی، محمد و محقق، فاطمه. (۱۳۹۶). رقابت بازار محصول و حق‌الزحمه حسابداری: با تأکید بر نقش حاکمیت شرکتی. *فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری*، ۲۶، ۳۳-۵۲.
- ملکیان، اسفندیار، احمدپور، احمد و طالب‌تبار آهنگر، میثم. (۱۳۹۱). بررسی رابطه برخی از سازوکارهای حاکمیت شرکتی، حق‌الزحمه حسابداری و میزان مالکیت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۴، ۳۷-۵۰.
- مهرورز، فاطمه و مرفوع، محمد. (۱۳۹۵). رابطه بین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با آگاهی‌بخشی قیمت سهام در مورد سودهای آتی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۲(۴۹)، ۸۳-۱۱۰.

نوشادی، میثم، خدادادی، ولی، واعظ، سیدعلی و حسین زاده، علی حسین. (۱۳۹۷). تدوین مدل حق‌الزحمه خدمات حسابرسی. *پیشرفت‌های حسابداری*، ۷۵، ۲۷۷-۳۰۷.
واعظ، سیدعلی، آرمن، سیدعزیز و شیبه، سکینه. (۱۳۹۷). کیفیت اطلاعات حسابداری و حق‌الزحمه غیرعادی حسابرسی. *دانش حسابرسی*، ۷۳، ۲۹-۵۳.

- Al-Harshani, M. O. (2008). The pricing of audit services: evidence from Kuwait. *Managerial Auditing Journal*, 23(7), 685-696. <https://doi.org/10.1108/02686900810890643>
- Bell, T., Landsman, W., & Shackelford, D. (2001). Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research*, 39 (1), 35-43. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00002>
- Caramanis, C., & Lennox, C. (2008). Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116-138. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2007.05.002>
- Carcello, J., Hermanson, D. Neal, T., & Riley, Jr. R. (2000). Board characteristics and audit fees, <http://papers.ssrn.com/abstract=231582>.
- Cho, M., Ki, E., & Kwon, S. Y. (2017). The effects of accruals quality on audit hours and audit fees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 32(3), 129-151. <https://doi.org/10.1177%2F0148558X15611323>
- Davis, L. R., Ricchiute, D. N., & Trompeter, G. (1993). Auditor effort, audit fees, and the provision of non audit services to audit clients. *The Accounting Review*, 68(1), 50-135.
- De Angelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- De Franco, G., Kothari, S., & Verdi, R. (2011). The benefits of financial statement comparability. *Journal of Accounting Research*, 49(4), 895-931. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2011.00415.x>
- Desender, K., Aguilera, R., Crespi, R., & Garcia-Cestone, M. (2011). Board Characteristics and Audit Fees: When Does Ownership Matter? <http://ssrn.com/abstract=1774684>.
- Engelberg, F., Ozoguz, A., & Wang, S. (2018). Know thy neighbor: Industry clusters, information spillovers and market efficiency. *Journal of Financial and Quantitative Analysis*, 53(5), 1937-1961. <https://doi.org/10.1017/S0022109018000261>
- Financial Accounting Standards Board (FASB). (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information.

- Financial Accounting Standards Board (FASB). (2010). Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting.
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 52-125. <http://dx.doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Gong, G., L. Y. Li, & Zhou, L. (2013). Earnings non-synchronicity and voluntary disclosure. *Contemporary Accounting Research*, 30(4), 1560–89. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12007>
- Hassan, M., Hassan, S., Iqbal, A., & Farooq, M. (2014). Impact of corporate governance on audit fee: Empirical evidence from Pakistan. *World Applied Sciences Journal*, 30(5), 645-651. <http://dx.doi.org/10.5829/idosi.wasj.2014.30.05.14093>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(3), 305–60. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2004). Earnings manipulation risk, corporate governance risk, and auditors planning and pricing decisions. *The Accounting Review*, 79(2), 1003-1025. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2004.79.2.277>
- Kim, S., Kraft, P., & Ryan, S. G. (2013). Financial statement comparability and credit risk. *Review of Accounting Studies*, 18(3), 783–823. <https://doi.org/10.1007/s11142-013-9233-z>
- Kothari, S. P., Ramanna, K., & Skinner, D. (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, 5 (2–3), 246-286. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.003>
- Lipe, M. G., & Salterio, S. E. (2000). The balanced scorecard: Judgmental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*, 75(3), 283–298. <http://dx.doi.org/10.2308/accr.2000.75.3.283>
- McKnight, F., & Weir, C. (2009). Agency costs, corporate governance mechanisms and ownership structure in large UK publicly quoted companies: A panel data analysis. *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 49(2), 139-158. <https://doi.org/10.1016/j.qref.2007.09.008>
- Neel, M. (2017). Accounting comparability and economic outcomes of mandatory IFRS adoption. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 658-690. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12229>
- Palmrose, Z.V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review*, 63(1), 55-73. <https://www.jstor.org/stable/247679>

- Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 161–190. [https://doi.org/ 10.2307/2490397](https://doi.org/10.2307/2490397)
- Sohn, B. C. (2016). The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(5), 513–39. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.003>
- Zhang, J. H. (2018). Accounting comparability, audit effort, and audit outcomes. *Contemporary Accounting Research*, 35(1), 245-276. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12381>

References in Persian

- Accounting Standards Development Committee. (2018). Theoretical Concepts of Financial Reporting, Auditing Organization. [In Persian]
- Aghaei, M. A., Anvari Rostami, A. A., Ahmadian, V., & Manzeri Tavakkoli, Gh. (2013). Prioritizing the Accounting Information Qualitative Characteristics based on producers, Auditors and Users of Financial Reports: Application of Analytical Hierarchy Process (AHP). *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 38, 1-27. [In Persian] https://qjma.atu.ac.ir/article_1241.html?lang=en
- Malekian, E., Ahmadvour, A., & Ahangar, M. T. (2016). The relationship between some corporate governance, audit fees and meter ownership of companies listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 14, 37-50. [In Persian] https://far.ui.ac.ir/article_16963_0.html?lang=en
- Mehrvarz, F., & Marfou, M. (2016). The relationship between financial statements comparability with stock price in formativeness about future earnings. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 49, 83-110. [In Persian] <https://dx.doi.org/10.22054/qjma.2016.4195>
- Moradi, M., & Mohaghegh, F. (2017). Corporate governance and the relation between product market competition and audit fees. *Journal of Empirical Research in Accounting*, 26, 33-52. [In Persian] <https://dx.doi.org/10.22051/jera.2017.12157.1469>
- Noshadi, M., Khodadadi, V., & Hoseinzadeh, A. H. (2019). Development of audit services pricing model. *Journal of Accounting Advances*, 75, 283-318. [In Persian] <https://dx.doi.org/10.22099/jaa.2018.27523.1650>
- Rahmani, A., & Ghashghaei, F. (2017). The relation between accounting comparability and earning management. *Accounting and Auditing Review*, 24(4), 527-550. [In Persian] <https://dx.doi.org/10.22059/acctgrev.2018.231579.1007589>
- Rajabi, R., Ghorbani, M., & Shabani, K. (2015). The relationship between independent audit costs and profit quality and the independence of the board of directors in the Tehran Stock Exchange. *Journal of Audit*

Science, 59, 109-126. [In Persian] <https://danesh.dmk.ir/article-1-1010-fa.html>

Tanani, M., & Alavi, S. M. (2013). A comparison of factors influencing audit fees between independent auditors and executives. *Journal of Audit Science*, 51, 69-97. [In Persian] https://danesh.dmk.ir/browse.php?a_code=A-10-1-52&sid=1&slc_lang=fa

Vaez, S. A., Armen, S. A., & Shibeh, S. (2018). Quality of accounting information and unusual audit fees. *Journal of Audit Science*, 73, 29-53. [In Persian] <https://danesh.dmk.ir/article-1-2067-fa.html>

Zafari, S., Foroughi, D., & Kiani, G. (2020). The impact of accounting comparability and consistency on earning quality: A text-Mining approach. *Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly*, 64, 1-30. [In Persian] <https://dx.doi.org/10.22054/qjma.2019.34708.1860>

استناد به این مقاله: گل محمدی، مجتبی (۱۴۰۰). قابلیت مقایسه اطلاعات حسابداری و تلاش حسابرسی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، (۱۸) ۷۰ (۱۱۳-۱۳۸)

doi: 10.22054/qjma.2021.53171.2163



Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly is licensed under a Creative Commons Attribution-Noncommercial 4.0 International License.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی