

## **The Effect of Auditor Industry Specialization and Auditor Tenure on Comparability of Financial Statements by Emphasis on Firm's Life-Cycle**

**Naser Khodadadeh Shamloo**

Master of Accounting, East Azarbaijan Sciences and Research Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran

n. khodadadeh@yahoo.com

**Younes Badavar Nahandi\***

Associate Professor of Accounting, Tabriz Branch, Islamic Azad University, Tabriz, Iran  
badavarnahandi@iaut.ac.ir

### **Abstract**

The purpose of the research is to determine the effect of auditor industry specialization and auditor tenure on comparability of financial statements by emphasis on the firm's life cycle. In this research, the comparability of financial statements was measured by De Franco (2011) model, auditor industry specialization was measured by Krishnan (2003) model and auditor tenure was measured using the numbers of continuous years offering audit services by an auditor. Target sample consists of 112 companies listed in Tehran Stock Exchange during 2009-2015. Hypotheses were examined using regression analysis. Results showed that auditor industry specialization has a positive and significant effect on comparability of financial statements in general and in the maturity stage. Also, auditor tenure has no effect on comparability of financial statements in general and in different stages of firm's life cycle.

**Keywords:** Auditor Industry Specialization, Auditor Tenure, Comparability of Financial Statements, Life-Cycle Stages.

پژوهش‌های حسابداری مالی  
سال نهم، شماره دوم، پیاپی (۳۲)، تابستان ۱۳۹۶  
تاریخ وصول: ۱۳۹۵/۰۵/۱۰  
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۴/۱۹  
صص: ۱۰۵-۱۲۷

## تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت

ناصر خداداده شاملو\*، یونس بادآور نهندي\*\*<sup>۱</sup>

\* کارشناس ارشد حسابداری، واحد علوم و تحقیقات آذربایجان شرقی، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

n.khodadadeh@yahoo.com

\*\* دانشیار گروه حسابداری، واحد تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی، تبریز، ایران

badavarnahandi@iaut.ac.ir

### چکیده

هدف پژوهش، تعیین تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با تأکید بر چرخه عمر شرکت است. در این پژوهش قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با استفاده از مدل دی فرانکو (۲۰۱۱)، تخصص حسابرس در صنعت با استفاده از مدل کریشان (۲۰۰۳) و دوره تصدی حسابرس با استفاده از تعداد سال‌های متوالی انجام خدمات حسابرسی به وسیله یک حسابرس، اندازه‌گیری شده است. پژوهش حاضر از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ روش‌شناسی علی پس‌رویدادی است. جامعه آماری، شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند و با روش نمونه‌گیری حذف نظام‌مند ۱۱۲ شرکت در نمونه آماری قرار گرفته‌اند. دوره زمانی پژوهش سال‌های ۸۸ تا ۹۴ است. برای آزمون فرضیه‌ها از تجزیه و تحلیل رگرسیون بهره‌گیری شده است. نتایج نشان می‌دهد تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در کل و در مرحله بلوغ، تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در کل و در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت تأثیری ندارد.

**واژه‌های کلیدی:** تخصص حسابرس در صنعت، دوره تصدی حسابرس، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی، مراحل چرخه عمر

۱- نشانی مکاتباتی نویسنده مسئول: تبریز، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تبریز، دانشکده مدیریت، اقتصاد و حسابداری، گروه حسابداری

## مقدمه

مطابق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محصول نهایی یک سیستم حسابداری، گزارشگری مالی است. صورت‌های مالی نیز بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد. هدف صورت‌های مالی ارائه اطلاعاتی مفید و سودمند برای طیفی گسترده از استفاده‌کنندگان درون و برون‌سازمانی به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های اقتصادی عاقلانه است [۱۱]. این اطلاعات زمانی در تصمیم‌گیری‌ها مفید خواهد بود که کیفیت مناسب داشته باشد. از دیدگاه جوناس و بلانچت [۳۴] دو نگرش کلی در ارزیابی کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. دیدگاه اول بر نیاز استفاده‌کنندگان مبتنی است. طبق این دیدگاه کیفیت گزارشگری مالی به سودمندی اطلاعات مالی برای استفاده‌کنندگان این اطلاعات مربوط می‌شود. دیدگاه دوم بر حمایت از سرمایه‌گذار یا سهامدار متمرکز است. یک تفاوت اساسی میان این دو دیدگاه وجود دارد، دیدگاه نیاز استفاده‌کنندگان به‌صورت عمده به فراهم کردن اطلاعات مربوط برای استفاده‌کنندگان به‌منظور تصمیم‌گیری مربوط می‌شود، در حالی که هدف دیدگاه دوم، حمایت از سرمایه‌گذار و اطمینان از اطلاعات تهیه‌شده کافی، شفاف و قابل قبول برای نیاز سرمایه‌گذاران است.

در طرح مشترک چارچوب نظری هیئت استانداردهای حسابداری مالی و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری، بر قابلیت مقایسه اطلاعات مالی سودمند تأکید شده است [۳۰]. از دیدگاه هیئت استانداردهای حسابداری مالی، قابلیت مقایسه در گزارشگری مالی، دلیل اصلی برای ایجاد استانداردهای حسابداری است. قابلیت مقایسه، ویژگی کیفی از اطلاعات است که به استفاده‌کنندگان

در شناسایی و درک شباهت‌ها و تفاوت‌ها کمک می‌کند، هزینه‌های کسب و پردازش اطلاعات را کاهش و کمیت و کیفیت اطلاعات موجود در شرکت‌ها را افزایش می‌دهد [۲۹].

پژوهش‌هایی در زمینه عوامل مؤثر بر قابلیت مقایسه انجام شده است که بیشتر بر نقش استانداردهای حسابداری متمرکز شده‌اند [۲۰]. استانداردهای حسابداری به‌تنهایی خروجی‌های سیستم گزارشگری مالی را تعیین نمی‌کنند، بلکه عوامل اقتصادی و محرک‌های سازمانی نیز تعیین‌کننده هستند [۳۸، ۱۹]. از دیدگاه دی‌آنجلو [۲۷] به‌طور کلی توانایی عملکرد حسابرسی در افزایش کیفیت گزارشگری مالی به احتمال کشف موارد تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی و گزارش موارد تحریف وابسته است. فرانسیس و همکاران [۳۲] معتقدند هر یک از ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی، رویکردهای آزمون حسابرسی منحصر به فردی برای به‌کارگیری استانداردهای پذیرفته‌شده حسابرسی همراه با قواعد کاری خود برای تفسیر و استفاده از اصول پذیرفته‌شده حسابرسی دارند [۳۱، ۳۲]. رهنمای رودپشتی و همکاران [۸] نشان دادند سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مؤثر است و برای دستیابی به قابلیت مقایسه، علاوه بر نیاز به وجود استانداردهای حسابداری یکنواخت، حسابرسان نیز نقش مهمی دارند.

عوامل زیادی بر توانایی حسابرسان تأثیرگذار است که در کشف ارائه‌های نادرست و مهم در صورت‌های مالی مؤثر هستند. ناپ [۳۶، ۱۳] در این ارتباط دو عامل را مطرح می‌کند؛ عامل اول، دانش و صلاحیت حسابرسان و عامل دوم، آگاهی در حوزه مورد حسابرسی یا شناخت صنعت صاحب‌کار است.

مالی شرکت‌ها کاهش می‌یابد [۱۲]؛ بنابراین، کیفیت بالای خدمات حسابرسی از افت کیفیت گزارش‌های مالی متأثر از مراحل چرخه عمر شرکت می‌کاهد و سطح کیفی گزارش‌های مالی را در هر یک از مراحل چرخه عمر افزایش می‌دهد.

با توجه به این مطالب و پیرو مطالعه‌های بک و سولومون [۲۱]، بیکر و همکاران [۲۲]، بال و همکاران [۱۹]، لئوز و همکاران [۳۸]، مایرز و همکاران [۴۰]، کمبرلی [۳۵]، فرانسیس و همکاران [۳۲]، داس و پاندیت [۲۶] و پژوهش‌های مشابه داخلی و خارجی، به‌منظور توسعه ادبیات مربوط به متغیرهای پژوهش و پرکردن شکاف‌های موجود در پژوهش‌های قبلی، پژوهش حاضر به دنبال یافتن پاسخ برای این پرسش هست که تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی چه تأثیری دارند؟ همچنین، این تأثیر در مراحل چرخه عمر شرکت چگونه است؟

در ادامه مقاله، ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش اشاره می‌شود. سپس روش پژوهش (شامل فرضیه‌های پژوهش، جامعه آماری و انتخاب شرکت‌ها، روش گردآوری داده‌ها و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها) مطرح و پس از آن، یافته‌های پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه، یافته‌های پژوهش تجزیه و تحلیل و تفسیر می‌شود. بخش نهایی به نتیجه‌گیری اختصاص می‌یابد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی باید بتوانند صورت‌های مالی واحد تجاری را طی زمان برای تشخیص روند تغییرها در وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری مقایسه کنند

حسابرسان متخصص به این دلیل که به سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان آن را ندارند؛ بنابراین، توانایی آنها برای کشف تحریف‌ها و اشتباه‌های مهم در اطلاعات افشاشده صاحب‌کار، بیش از سایر حسابرسان است [۷]. کمبرلی [۳۵] معتقد است تخصص حسابرس در یک صنعت تأثیر بااهمیتی بر کیفیت افشای صاحب‌کار می‌گذارد [۳۵]. در مقابل، طبق مطالعات بک و سولومون [۲۱]، نتیجه شناخت کمتر صاحب‌کار خاص در سال‌های ابتدایی تصدی حسابرسی، احتمال کمتر کشف ارائه‌های نادرست مهم است. یافته‌های تجربی نشان می‌دهد توانایی رسیدگی به بی‌نظمی‌های حسابداری تابعی از مدت تصدی حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی یا سطح حسابرس است و طی سال‌های تصدی بیشتر، اقلام تعهدی اختیاری به‌صورت معناداری پایین‌تر است [۱۳، ۲۳، ۲۵].

از سوی دیگر، چرخه عمر شرکت‌ها نیز جزء عوامل مهم در بررسی وضعیت شرکت‌ها قلمداد می‌شود و به‌عبارتی، طبق نظریه چرخه عمر، ویژگی‌های اقتصادی و مالی یک شرکت از مرحله‌ای از چرخه عمر تأثیر می‌گیرد که در آن واقع شده است. نتایج پژوهش‌های پیشین بیانگر این است که واکنش بازارهای سرمایه به اطلاعات حسابداری در مراحل مختلف چرخه عمر متفاوت است [۹]. دو دیدگاه رقیب در مورد تأثیر مراحل چرخه عمر بر محیط اطلاعاتی و گزارشگری مالی شرکت وجود دارد. دیدگاه رقابتی معتقد است کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها با حرکت از مراحل اولیه به مراحل بلوغ و افول افزایش می‌یابد و دیدگاه علامت‌دهی معتقد است طی مراحل چرخه عمر، کیفیت گزارشگری

[۱۱]. هیئت استانداردهای حسابداری مالی عقیده دارد مزایای اطلاعات وقتی افزایش می‌یابد که مدلی ارائه دهد تا نتایج عملکرد واحدهای اقتصادی را با واحد دیگری بتوان مقایسه کرد و این هیئت، قابلیت مقایسه را چنین تعریف می‌کند: «ویژگی کیفی از اطلاعات است که استفاده‌کنندگان را قادر می‌سازد تا تشابه‌ها و تفاوت‌های بین دو مجموعه از پدیده‌های اقتصادی را مشخص کنند». به این ترتیب، ضرورت دارد آثار معامله‌ها و سایر رویدادهای مشابه در داخل واحد تجاری و در طول زمان برای آن واحد تجاری با ثبات رویه اندازه‌گیری و ارائه شود و بین واحدهای تجاری مختلف نیز هماهنگی رویه در باب اندازه‌گیری و ارائه موضوع‌های مشابه رعایت شود. مفهوم قابلیت مقایسه به‌عنوان ویژگی کیفی در حسابداری موجب شده است که فهم و درک عواملی اهمیت پیدا کند که موجب ارتقا و بهبود این ویژگی می‌شوند و هیئت استانداردهای حسابداری مالی، قابلیت مقایسه را دلیل اصلی برای ایجاد استانداردهای حسابداری می‌داند. پژوهش‌هایی که در سال‌های اخیر در مورد عوامل تأثیرگذار بر قابلیت مقایسه صورت گرفته است، بیشتر بر روی نقش استانداردهای حسابداری مانند اتخاذ و اجرای استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی متمرکز بوده‌اند [۳۸، ۲۰]. به هر حال، استانداردهای حسابداری به‌تنهایی و به‌طور کامل، پیامدهای گزارشگری مالی را تعیین نمی‌کند و عوامل اقتصادی و محرک‌های سازمانی نیز نقش مهمی را در این مورد ایفا می‌کند [۳۸، ۱۹، ۱۳].

یکی از عوامل یا محرک‌های اقتصادی مطرح شده که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش‌های منتشر شده از سوی شرکت‌ها

می‌شود، ارائه خدمات‌های حسابرسی با کیفیت بالاتر است. پژوهش‌های صورت گرفته چنین مطرح می‌کنند که «حسابرسی با کیفیت بالاتر»، اعتبار اطلاعات تهیه‌شده را بهبود می‌بخشد و به استفاده‌کنندگان و به‌خصوص سرمایه‌گذاران فرصت می‌دهد با اعتماد بیشتری وضعیت مالی و نتایج عملکرد شرکت را تجزیه و تحلیل کنند [۶]. از عواملی که کیفیت حسابرسی را بالا می‌برد و موجب تمایز بین حسابرسان با خدمت‌دهی با کیفیت بالا و حسابرسان با خدمت‌دهی با کیفیت پایین می‌شود، حسابرسان متخصص در صنعت هستند. پژوهش‌های پیشین بیان کرده‌اند حسابرسانی که متخصص صنعت هستند، نسبت به حسابرسانی که متخصص صنعت نیستند، خدمات‌های حسابرسی با کیفیت بالاتری را ارائه می‌کنند. حسابرسان متخصص صنعت به این دلیل که به سهم بالایی از شرکت‌های یک صنعت رسیدگی می‌کنند، دارای تجاربی هستند که سایر حسابرسان آن تجربه‌ها را ندارند؛ بنابراین، توانایی آنها برای کشف تحریف‌ها و اشتباه‌های بااهمیت در اطلاعات افشاشده صاحب‌کار بیش از سایر حسابرسان است. علاوه بر این، آنها سعی می‌کنند حداقل برای حفظ شهرت و سهم خود از بازار، از گزارش هیچ اشتباه یا تحریف بااهمیتی غافل نشوند؛ از این‌رو، کسب تخصص در یک صنعت خاص، چه آن را معلول خواست حسابرس و چه معلول خواست شرکت‌های صاحب‌کار بدانیم، در عمل به بهبود کیفیت افشا و گزارشگری مالی صاحب‌کاران منجر می‌شود [۷]. به موازات افزایش تخصص حسابرس در یک صنعت، مؤسسه حسابرسی می‌تواند در راستای کشف و گزارش اشتباه‌های بااهمیت در اطلاعات افشاشده صاحب‌کار، به میزان بهتر و با کیفیت بیشتری به انجام

می‌دهد با افزایش دوره تصدی حسابرس، انعطاف‌پذیری مدیریت در استفاده از ارقام تعهدی اختیاری افزایش می‌یابد [۱۰] و میزان این تأثیر در مرحله بلوغ قوی‌تر از سایر مراحل است [۴]. استنتاج می‌شود انتخاب حسابرس تصمیم بسیار مهمی برای شرکت و گروه‌های ذی‌نفع آن باشد.

چنان‌که نتایج برخی از پژوهش‌ها نشان می‌دهد، ویژگی‌های شرکت‌ها در دوره‌های مختلف چرخه عمر شرکت یکسان نیست و بسته به دوره‌ای که شرکت در آن قرار دارد، تغییر می‌کند. نظریه چرخه عمر چنین فرض می‌کند که بنگاه‌های اقتصادی همچون تمامی موجودهای زنده که متولد می‌شوند، رشد می‌کنند و می‌میرند، دارای منحنی عمر یا چرخه عمر هستند. در اقتصاد و مدیریت، چرخه عمر شرکت‌ها و مؤسسه‌ها به مراحل تقسیم می‌شود. در ادبیات این علوم براساس چرخه عمر، مدل‌هایی با چند مرحله ارائه شده است که در چارچوب این مدل‌ها، مؤسسه‌ها و شرکت‌ها با توجه به هر مرحله از حیات اقتصادی خود سیاست و خط‌مشی مشخصی را دنبال می‌کنند. این سیاست‌ها به‌گونه‌ای در اطلاعات حسابداری شرکت‌ها منعکس می‌شود [۱۶]. دو دیدگاه رقیب مطرح می‌شود که به تشریح اثر چرخه عمر بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت می‌پردازند. دیدگاه نخست بیان می‌کند شرکت‌های در مرحله رشد برای حذف ریسک از دست دادن مزیت رقابتی، تمایل به گزارش اطلاعات با کیفیت پایین دارند و پس از تکمیل بسیاری از طرح‌ها و ورود به مرحله بلوغ، آنها کیفیت اطلاعات خود را افزایش می‌دهند. به عبارت دیگر، این دیدگاه معتقد به افزایش کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها با طی کردن مراحل چرخه عمر و حرکت از مراحل اولیه به مراحل بلوغ و افول

رسیدگی پردازد [۳۹] و مانع از دستکاری حساب‌ها و بروز پدیده مدیریت سود شود [۳۵].

از سوی دیگر، طی چند سال اخیر موضوعی که استقلال حسابرسان و در نتیجه کیفیت کاری آنها را خدشه‌دار کرده و مورد سرزنش قرار داده و بیش از سایر عوامل توجه منتقدان را به خود جلب کرده است، وجود رابطه طولانی‌مدت بین آنها و صاحب‌کاران است. نگرانی موتز و شرف (۱۹۶۱)، بیش از ۵۰ سال قبل در زمینه افزایش تدریجی سطح روابط دوستی بر اثر ارتباط‌های طولانی‌مدت بین حسابرس و صاحب‌کار نیز نشان از اهمیت موضوع از سالیان دور داشته است [۲]. تصمیم به تغییر حسابرس نباید با بی‌دقتی انجام شود. صاحب‌کار در صورتی تصمیم به تغییر حسابرس می‌گیرد که یک یا تعداد بیشتری از ویژگی‌های مربوط به انتخاب حسابرس تغییر کند. بحث محدودکردن حسابرس، موافقان و مخالفانی با استدلال‌های مختلف داشته است. یافته‌های تجربی بیان می‌کنند توانایی رسیدگی به بی‌نظمی‌های حسابداری تابعی از مدت تصدی حسابرس در سطح مؤسسه حسابرسی یا سطح حسابرس است و ارقام تعهدی اختیاری به‌صورت معناداری طی سال‌های تصدی یک حسابرس واحد، پایین‌تر است [۲۵، ۲۳، ۱۳]. دیدگاه خلاف این استدلال نیز، چرخش حسابرس را مانعی مؤثر برای جلوگیری از گزارشگری مالی متقلبانه محسوب می‌کند. نتایج مطالعات نشان می‌دهد مدت تصدی حسابرس، کیفیت حسابرسی را به‌صورت معکوس متأثر می‌سازد. به عبارتی دیگر، کیفیت حسابرسی هنگامی که مدت تصدی حسابرس افزایش می‌یابد از طریق رشد ارقام تعهدی اختیاری رو به کاهش می‌گذارد [۲۴، ۱۷]. یافته‌های تجربی دیگری نیز نشان

در ایران» به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت به بهبود کیفیت اطلاعات مالی و در نهایت بهبود اظهارنظر حسابرسی منجر می‌شود.

ایمان و سوکرینسو [۳۳]، در پژوهشی با عنوان «تأثیر تخصص حسابرس در صنعت، استقلال حسابرس و روش‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی به صورت موردی در اندونزی» به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس تأثیر قابل توجهی در اجرای روش‌های حسابرسی برای کشف تقلب در حسابرسی دارد. در نهایت تخصص حسابرس در صنعت و استقلال حسابرس به افزایش کیفیت اطلاعات مالی و کیفیت حسابرسی منجر می‌شود.

فرانسیس و همکاران [۳۲]، در مطالعه‌ای به بررسی «سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی» پرداختند و به شواهدی دست یافتند مبنی بر اینکه سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر می‌گذارد.

داس و پاندیت [۲۶]، در پژوهشی با عنوان «ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری با تأکید بر چرخه عمر شرکت» به این نتیجه دست یافتند که کیفیت حسابرسی، تضاد و عدم تقارن اطلاعاتی را که مانع از سرمایه‌گذاری‌های کارا می‌شود، کاهش می‌دهد و شدت تأثیر آن در مراحل چرخه عمر متفاوت است.

محسنی و همکاران [۱۳]، در پژوهشی به بررسی «سبک حسابرس، مدت تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی» پرداختند. نتایج نشان می‌دهد صاحب‌کاران یک مؤسسه حسابرسی از نظر ساختار سود و اقلام تعهدی شباهت‌های بیشتری را با یکدیگر در مقایسه با غیر صاحب‌کاران آن مؤسسه

است. با این حال، طبق دیدگاه علامت‌دهی، شرکت‌ها در مرحله رشد تمایل دارند تا از طریق اطلاعات با کیفیت، فرصت‌های رشد و عملکرد آینده مطلوب خود را نشان دهند و این امر سبب افزایش کیفیت اطلاعات می‌شود. به عبارت دیگر، این دیدگاه کاهش کیفیت گزارشگری مالی را طی چرخه عمر شرکت پیش‌بینی می‌کند [۱۲]؛ بنابراین، در فراز و نشیب کیفیت گزارش‌های مالی در مراحل مختلف چرخه عمر، کیفیت خدمات‌های حسابرسی، تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر بهبود سطح کیفی گزارش‌های مالی در هر یک از مراحل چرخه عمر دارد و با کاهش ریسک اطلاعاتی شرکت، امکان اتخاذ تصمیم‌های صحیح سرمایه‌گذاری و تخصیص بهینه منابع را فراهم می‌کند.

با توجه به مطالب گفته‌شده و در ارتباط با نقشی که عوامل و محرک‌های اقتصادی مانند حسابرسان در کنار استانداردهای حسابداری در ایجاد قابلیت مقایسه ایفا می‌کنند، انگیزه‌ای ایجاد شد تا به منظور پیشبرد اهداف اقتصادی در سطح خرد و کلان و تلاش برای پرکردن شکاف‌های موجود در توسعه ادبیات قابلیت مقایسه اطلاعات و کاهش تضاد نمایندگی، این پرسش مطرح شود که آیا تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر دارند؟ این تأثیر، در صورت وجود، در مراحل مختلف چرخه عمر چگونه است؟

در پیشینه تجربی پژوهش سعی شده است پژوهش‌های صورت‌گرفته در خارج از کشور و پژوهش‌های صورت‌گرفته در داخل در ارتباط با این پژوهش ارائه شود.

امیدفر و مرادی [۴۱]، در پژوهشی با عنوان «آثار تخصص حسابرس در صنعت بر اظهارنظر حسابرسان

حسابرس در صنعت نیز با نقدشوندگی سهام رابطه معناداری ندارد.

حاجیها و همکاران [۵]، در پژوهشی با عنوان «تأثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر مدیریت سود با تأکید بر صورت‌های مالی میان‌دوره‌ای در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» به این نتیجه رسیدند که تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر مدیریت سود تأثیر منفی دارند.

حساس‌یگانه و همکاران [۷]، در پژوهشی به بررسی «تأثیر تخصص حسابرس در صنعت بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه» پرداختند. در این پژوهش ضریب واکنش سود در شرکت‌هایی که حسابرسان متخصص صنعت به آن رسیدگی کرده‌اند با شرکت‌هایی مقایسه شد که حسابرسان متخصص صنعت به آن رسیدگی نکرده‌اند. نتیجه نشان داد بین محتوای اطلاعاتی اجزای تعهدی و نقدی سود در شرکت‌هایی با حسابرس متخصص صنعت نسبت به دیگر شرکت‌ها تفاوت معناداری وجود ندارد.

نمازی و همکاران [۱۵]، در پژوهشی با عنوان «رابطه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» به این نتیجه رسیدند که بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

مرادی و اسکندر [۱۲]، در پژوهشی کیفیت سود را طی چرخه عمر در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران مطالعه کردند. نتایج پژوهش آنها نشان می‌دهد پیش‌بینی‌کنندگی و پایداری سود شرکت‌هایی که در مرحله افول قرار دارند از سایر شرکت‌ها کمتر است. این در حالی است که بین شرکت‌های بالغ و رشدی تفاوت معناداری وجود

حسابرسی نشان می‌دهند. یافته‌های آنها نشان داد استمرار ارتباط حسابرس و صاحب‌کار موجب تأثیر متفاوت سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در طول مدت حسابرسی نمی‌شود. همچنین، سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مؤثر است و برای دستیابی به قابلیت مقایسه، علاوه بر وجود استانداردهای حسابداری یکنواخت، حسابرسان نیز نقش بااهمیتی دارند.

احمدپور و همکاران [۲]، در پژوهشی با عنوان «اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین راهبری هیئت‌مدیره و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی»، به این نتیجه دست یافتند که تخصص حسابرس در صنعت و استقلال هیئت‌مدیره تأثیر معکوس و معناداری بر مدیریت سود دارند که رابطه معکوس بین مدیریت سود و استقلال هیئت‌مدیره در شرکت‌هایی که حسابرسان متخصص صنعت آن را حسابرسی می‌کنند، نسبت به سایر شرکت‌ها ضعیف‌تر است.

رهنمای رودپشتی و همکاران [۸]، در پژوهشی با عنوان «سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی» به این نتیجه رسیدند که سبک حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی مؤثر بوده است و برای دستیابی به قابلیت مقایسه، علاوه بر نیاز به وجود استانداردهای حسابداری یکنواخت، حسابرسان نیز نقش بااهمیتی دارند.

ابراهیمی کردلر و رحمتی [۱]، در پژوهشی با عنوان «رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت با نقدشوندگی سهام» به این نتیجه رسیدند که دوره تصدی مؤسسه حسابرسی با نقدشوندگی سهام رابطه مثبت دارد و تخصص



ندارد. همچنین، محافظه‌کاری و مربوط‌بودن ارزش طی چرخه عمر شرکت‌ها تفاوت معناداری ندارد.

تقی‌زاده خانقاه [۴]، در پژوهشی باعنوان «ارتباط بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی در مراحل چرخه عمر شرکت» نشان داد بین دوره تصدی حسابرِس و کیفیت گزارشگری مالی در مراحل چرخه عمر ارتباط منفی و معناداری وجود دارد؛ به طوری که این ارتباط در مرحله بلوغ قوی‌تر از سایر مراحل است.

نونهال‌نهر و همکاران [۱۴]، در پژوهشی به بررسی «رابطه بین کیفیت حسابرسی (اندازه مؤسسه حسابرسی و دوره تصدی حسابرِس) و قابلیت اتکای اقلام تعهدی» پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد شرکت‌های حسابرسی‌شده با حسابرِس با کیفیت بالاتر، در مقایسه با شرکت‌های حسابرسی‌شده با حسابرِس با کیفیت پایین‌تر دارای ضریب پایداری اقلام تعهدی بیشتری بوده است و در نتیجه قابلیت اتکای اقلام تعهدی بالایی دارند.

اعتمادی و همکاران [۳]، در پژوهشی باعنوان «رابطه بین تخصص صنعت حسابرِس و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» به این نتیجه دست یافتند که شرکت‌هایی که حسابرِس آنها متخصص در صنعت باشد، اقلام تعهدی اختیاری کمتر و ضریب واکنش سود بیشتری دارند.

### فرضیه‌های پژوهش

فرضیه‌های این پژوهش با توجه به مبانی نظری عبارت‌اند از:

۱- تخصص حسابرِس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

۲- دوره تصدی حسابرِس بر قابلیت مقایسه

صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.  
۳- تخصص حسابرِس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مراحل چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

۴- دوره تصدی حسابرِس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مراحل چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

### روش پژوهش

این پژوهش به دلیل اینکه نتایج آن می‌تواند در تدوین قوانین و مقررات بورس اوراق بهادار، استانداردهای حسابداری و حسابرسی استفاده شود، از نوع پژوهش‌های کاربردی و از طرفی به دنبال یافتن ارتباط بین چند متغیر است. روش‌شناسی آن از نوع علی و پس‌رویدادی است؛ بدین معنی که پژوهش براساس داده‌های گذشته انجام شده است. اطلاعات و داده‌های مورد نیاز این پژوهش به دو روش جمع‌آوری شده‌اند. ابتدا برخی اطلاعات مربوط به مباحث نظری پژوهش به روش کتابخانه‌ای از طریق منابع در قالب کتاب‌ها، مجله‌ها و نشریه‌های تخصصی و پایان‌نامه‌ها گردآوری شده است. سپس اطلاعات و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از نرم‌افزار اطلاعاتی ره‌آورد نوین و منابع سازمان بورس و اوراق بهادار استخراج و پس از تهیه جداول و طبقه‌بندی (پردازش اولیه) در نرم‌افزار اکسل با نرم‌افزارهای ایویوز و اسپاس تجزیه و تحلیل آماری شده است. برای آزمون فرضیه‌ها از مدل رگرسیون خطی چندمتغیره استفاده شده است، به این صورت که ابتدا با استفاده از آزمون چاو درستی ادغام داده‌ها آزمون شد. سپس بر اساس نتایج آزمون هاسمن، نوع روش آزمون (اثرهای ثابت یا اثرهای

### جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران در قلمرو زمانی ابتدای سال ۱۳۸۸ تا پایان سال ۱۳۹۴ است. در این پژوهش به منظور نمونه‌گیری از روش نمونه‌گیری هدف‌مند (حذف نظام‌مند) استفاده می‌شود. بدین منظور، کلیه شرکت‌های جامعه آماری که دارای شرایط نگاره (۱) هستند، نمونه انتخاب شده و بقیه حذف می‌شوند:

تصادفی) تعیین و با توجه به نوع روش نسبت به برآورد مدل اقدام شده است. برای بررسی معناداربودن کل مدل، از آماره F و برای بررسی معناداربودن ضریب متغیرهای مستقل در هر مدل از آماره t استفاده شده و در سطح اطمینان ۹۵ درصد نسبت به پذیرش یا رد فرضیه‌ها تصمیم‌گیری شده است. همچنین، به منظور بررسی همسان‌بودن واریانس باقیمانده‌ها و استقلال باقیمانده‌ها به ترتیب از آزمون ضریب لاگرانژ و آماره دوربین - واتسون استفاده شده است.

### نگاره ۱. اعمال محدودیت‌ها برای انتخاب نمونه

تعداد	تعداد	شرح
۴۷۲		تعداد شرکت‌های پذیرفته‌شده تا پایان سال ۱۳۹۴
	(۷۵)	شرکت‌های سرمایه‌گذار، بانک‌ها، بیمه‌ها، هلدینگ‌ها و لیزینگ‌ها
	(۱۱۸)	شرکت‌هایی که پایان سال مالی آنها منتهی به ۲۹ اسفندماه نیست
	(۴۷)	شرکت‌های لغو پذیرش و حذف‌شده از بورس
	(۶۲)	توقف نماد بیش از ۳ ماه
	(۴۰)	شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس پس از سال ۱۳۸۵ (به دلیل نیاز به اطلاعات ۳ دوره قبل)
	(۱۸)	شرکت‌هایی که اطلاعات آنها در دسترس نیست
(۳۶۰)		شرکت‌های حذف‌شده از نمونه آماری پژوهش
۱۱۲		شرکت‌های باقی‌مانده در نمونه آماری پژوهش

دارایی‌ها، نوسان‌های سود و چرخه عملیاتی به‌عنوان متغیرهای کنترلی هستند.

در نهایت تعداد شرکت‌های نمونه آماری، ۱۱۲ شرکت است که در صنایع مختلف طبقه‌بندی می‌شود.

$$\text{Acomp}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{SPEC}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{MB}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{SDNP}_{i,t} + \beta_7 \text{OC}_{i,t} + \varepsilon \quad (1)$$

$$\text{Acomp}_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 \text{Tenure}_{i,t} + \beta_2 \text{Size}_{i,t} + \beta_3 \text{Lev}_{i,t} + \beta_4 \text{MB}_{i,t} + \beta_5 \text{ROA}_{i,t} + \beta_6 \text{SDNP}_{i,t} + \beta_7 \text{OC}_{i,t} + \varepsilon \quad (2)$$

در ادامه، تعریف عملیاتی و نحوه محاسبه هر یک از متغیرها تشریح می‌شود.

### متغیرهای پژوهش

در این پژوهش فرضیه‌ها با استفاده از مدل‌های رگرسیون زیر آزمون شده‌اند. متغیرهای پژوهش نیز شامل قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به‌عنوان متغیر وابسته، تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس به‌عنوان متغیرهای مستقل و چرخه عمر شرکت به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت ارزش دفتری به ارزش بازار سهام، بازده

## متغیر وابسته

قابلیت مقایسه صورت‌های مالی: قابلیت مقایسه در این پژوهش با استفاده از نسخه‌ای اندازه‌گیری می‌شود که سه پژوهشگر به نام‌های دی فرانکو، کوتاری و وردی [۲۸] ارائه کرده‌اند. بر اساس دیدگاه این پژوهشگران، سیستم‌های حسابداری انعکاسی از رویدادهای اقتصادی به صورت‌های مالی هستند. به این ترتیب می‌توان آن را با استفاده از رابطه (۱) نشان داد:

$$\text{Financial Statements}_i = f_i(\text{EconomicEvents}_i) \quad (1)$$

که در آن  $f_i(EE)$  نشان‌دهنده رویدادهای اقتصادی شرکت  $i$  است. دو شرکت سیستم‌های حسابداری قابل مقایسه خواهند داشت، اگر انعکاس آنها مشابه باشد. معادله فوق بیان می‌کند صورت‌های مالی یک شرکت، تابعی از رویدادهای اقتصادی و نحوه حسابداری این رویدادهاست. با توجه به این منطق، مفهوم قابلیت مقایسه صورت‌های مالی به این شرح تعریف می‌شود: «دو شرکت سیستم‌های حسابداری قابل مقایسه خواهند داشت، اگر برای یک مجموعه از رویدادهای اقتصادی، صورت‌های مالی مشابهی را فراهم کنند».

برای اندازه‌گیری قابلیت مقایسه حسابداری (از این پس با عنوان ACOMP نامیده می‌شود)، بر ارتباط بین سود و بازده تمرکز می‌شود و اینکه توابع حسابداری دو شرکت انعکاس رویدادهای اقتصادی مشابه در صورت‌های مالی را اندازه‌گیری می‌کند. به‌ویژه این مقیاس بر این ایده تأکید می‌کند که اگر صورت‌های مالی شرکت‌ها قابلیت مقایسه داشته باشند، برای یک مجموعه از رویدادهای اقتصادی مشابه، شرکت  $j$  باید سودی مشابه سود شرکت  $i$  ارائه

کند. برای ایجاد مقیاس سال-شرکت از قابلیت مقایسه ( $ACOMP_{i,t}$ )، رابطه (۲) برای دوره  $t$  ساله  $t-3$  تا  $t$  برآورد می‌شود:

$$NI_{i,t} = \hat{o}_i + \hat{i}_i RET_{i,t} + \varepsilon \quad (2)$$

که در آن  $NI$  و  $RET$  به ترتیب سود خالص و بازده سالانه هستند که سود خالص از طریق تقسیم بر جمع دارایی‌ها همگن‌سازی شده است. ضرایب پیش‌بینی‌شده معادله بالا،  $\hat{o}_i$  و  $\hat{i}_i$  هستند که با هم، معیاری برای عملکرد حسابداری شرکت  $i$  استفاده می‌شوند. به همین ترتیب، تابع حسابداری هر شرکت  $j$  ایجاد و  $\hat{o}_j$  و  $\hat{i}_j$  برآورد می‌شود. سپس از رویدادهای اقتصادی شرکت  $i$  استفاده می‌شود تا سود مورد انتظار برای شرکت  $i$  با استفاده از تابع حسابداری هر دو شرکت  $i$  و  $j$  با استفاده از رابطه (۳) و (۴) محاسبه شود:

$$E(NI)_{iit} = \hat{o}_i + \hat{i}_i RET_{it} \quad (3)$$

$$E(NI)_{ijt} = \hat{o}_j + \hat{i}_j RET_{it} \quad (4)$$

در اینجا  $E(NI)_{iit}$  سود مورد انتظار شرکت  $i$  با توجه به تابع حسابداری شرکت  $i$  و  $E(NI)_{ijt}$  سود مورد انتظار شرکت  $i$  با توجه به تابع حسابداری شرکت  $j$  است. سرانجام، قابلیت مقایسه حسابداری بین شرکت  $i$  و  $j$  به صورت منفی میانگین قدر مطلق تفاوت بین سود مورد انتظار برای شرکت  $i$  تحت توابع حسابداری برآوردی شرکت  $i$  و  $j$  در طول دوره  $t-3$  تا  $t$  با استفاده از رابطه (۵) تعریف می‌شود:

$$ACOMP_{ijt} = -\frac{1}{4} \sum_{t-3}^t |E(NI)_{iit} - E(NI)_{ijt}| \quad (5)$$

که در آن مقادیر بالای  $ACOMP_{ijt}$  قابلیت مقایسه حسابداری بیشتری را منعکس می‌کند. به دلیل اینکه

رابطه (۵) قابلیت مقایسه بین دو شرکت را محاسبه می‌کند و برای اهداف پژوهش حاضر لازم است برای هر سال- شرکت، قابلیت مقایسه نسبت به بقیه شرکت‌ها به صورت کلی ارائه شود؛ بنابراین، پس از محاسبه قابلیت مقایسه بین زوج شرکت‌ها، مقدار قابلیت مقایسه برای هر شرکت در سطح صنعت به صورت زیر محاسبه شده است:

$$\text{رابطه (۶)} \quad ACOMP_{ijt} = \frac{\sum_{j=1}^{n-1} ACOMP_{ijt}}{n-1}$$

که در آن:

$ACOMP_{ijt}$ : قابلیت مقایسه حسابداری بین شرکت  $i$  و شرکت  $j$  در صنعت در دوره  $t$  است.

$n$ : تعداد شرکت‌های مورد مطالعه در صنعت است.

که در آن:

$ClientSales_{ijk}$ : فروش شرکت مشتری  $j$  مؤسسه

حسابرسی  $i$  در صنعت  $k$

$ClientSales_{ijk}$ : فروش شرکت  $j$  در صنعت  $k$

$m$ : تعداد شرکت‌های حسابرسی شده به وسیله مؤسسه

حسابرسی  $i$  در صنعت  $k$

$n$ : تعداد شرکت‌های موجود در صنعت  $k$

دوره تصدی حسابرس: دوره تصدی حسابرس،

تعداد سال‌های انباشته از زمانی تعریف می‌شود که

حسابرس فعالیت خود را برای اولین سال در واحد

مورد رسیدگی آغاز کرده است.

### متغیر تعدیل‌گر

چرخه عمر شرکت: برای تعیین مراحل چرخه

عمر شرکت‌ها و با توجه به اینکه اندازه‌گیری رشد

به دلیل غیرفعال بودن معامله (خرید و فروش) سهام یا

غیربورسی بودن در مراحل اولیه امکان‌پذیر نیست،

برای شرکت‌ها سه مرحله رشد شامل مرحله رشد،

مرحله بلوغ و مرحله افول در نظر گرفته شد.

برای اینکه امکان تفکیک شرکت‌ها وجود داشته باشد،

به شرکت‌ها باید امتیاز داده شود که به این گونه عمل

می‌شود:

۱- ابتدا مقادیر متغیر فوق بر اساس چندک‌های

آماري به ۵ طبقه تقسیم می‌شود.

۲- به هریک از مشاهده‌ها که در این ۵ طبقه قرار

می‌گیرند، یک نمره تعلق می‌گیرد.

۳- برای هر سال- شرکت یک نمره مرکب به دست

می‌آید که در یکی از سه مرحله فوق طبقه‌بندی

می‌شود.

نحوه امتیازدهی برای هر یک از متغیرها بر اساس

نگاره (۲) است:

### متغیر مستقل

تخصص حسابرس در صنعت: از جمله

راهبردهایی که در حال حاضر در مؤسسه‌های

حسابرسی برای افزایش سطح سودآوری به کار برده

می‌شود، افزایش سطح تخصص حسابرس در صنعت

مشتری است. منظور از تخصص حسابرس در یک

صنعت، خلق ایده‌های سازنده برای کمک (خلق

ارزش افزوده) به صاحب‌کاران و همچنین،

فراهم کردن دیدگاه‌ها و راهکارهای تازه برای برخی

از موضوع‌هایی است که صاحب‌کاران در صنایع

مربوط به خود با آن روبه‌رو می‌شوند. تخصص

حسابرس در صنعت براساس نسبت فروش کل

مشتریانی که یک حسابرس در یک صنعت مشخص

و خاص حسابرسی می‌کند، بر جمع کل فروش‌های

شرکت‌های آن صنعت در طول یک سال مشخص با

استفاده از رابطه (۷) محاسبه می‌شود [۳۷].

$$\text{رابطه (۷)} \quad SPEC_{i,k} = \frac{\sum_{j=1}^m ClientSales_{ijk}}{\sum_{j=1}^n ClientSales_{jk}}$$

نگاره ۲. امتیازبندی پنجگانه برای متغیرهای تعیین‌کننده چرخه عمر

متغیر	رشد فروش	مخارج سرمایه‌ای	سود تقسیمی	سن شرکت
پنجک				
پنجک اول	۱	۱	۵	۵
پنجک دوم	۲	۲	۴	۴
پنجک سوم	۳	۳	۳	۳
پنجک چهارم	۴	۴	۲	۲
پنجک پنجم	۵	۵	۱	۱

۳- برای محاسبه سود تقسیمی، سود نقدی هر سهم بر سود هر سهم تقسیم می‌شود.

۴- برای محاسبه سن شرکت از رابطه (۱۰) استفاده می‌شود:

$$\text{رابطه (۱۰)} \quad \text{AGE} = \text{Ln} (t \text{ سال تاسیس شرکت} - \text{سال } t)$$

متغیرهای کنترل

اندازه شرکت: اندازه شرکت برابر با لگاریتم طبیعی کل دارایی‌های شرکت است.

اهرم مالی: برای محاسبه سطح اهرم شرکت کل بدهی‌ها بر کل دارایی‌های شرکت تقسیم می‌شود.

نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام: این نسبت حاصل تقسیم ارزش بازار هر سهم بر ارزش دفتری آن است.

نرخ بازده دارایی‌ها: این نسبت با استفاده از تقسیم سود خالص بر کل دارایی‌ها به دست می‌آید.

چرخه عملیاتی: چرخه عملیاتی جمع دوره وصول مطالبات و دوره گردش موجودی کالا مطابق زیر است:

پس از پنجگانه‌بندی و تعیین امتیاز هر یک از پنجگانه‌ها نسبت به محاسبه جمع امتیاز هر سال - شرکت و تعیین مرحله چرخه عمر به این شرح اقدام می‌شود:

۱- اگر امتیاز بین ۴ تا ۸ باشد، شرکت در مرحله افول است.

۲- اگر امتیاز بین ۹ تا ۱۵ باشد، شرکت در مرحله بلوغ است.

۳- اگر امتیاز بین ۱۶ تا ۲۰ باشد، شرکت در مرحله رشد است.

نحوه محاسبه متغیرها بر اساس معیار آنتونی و رامش [۱۸] به این شرح است:

۱- برای محاسبه رشد فروش از رابطه (۸) استفاده می‌شود:

$$\text{رابطه (۸)} \quad \text{SG} = \frac{(S_t - S_{t-1})}{S_t}$$

که در آن:

$S_t$ : درآمد فروش دوره  $t$  است.

$S_{t-1}$ : درآمد فروش دوره  $t-1$  است.

۲- برای محاسبه مخارج سرمایه‌ای از رابطه (۹) استفاده می‌شود:

رابطه (۹)  $100 * (\text{ارزش بازار شرکت} / \text{اضافات}$

(کاهش) دارایی‌های ثابت طی دوره)  $\text{CE} =$

۳۶۰

۳۶۰

$$\text{دوره گردش موجودی کالا} = \frac{\text{نسبت گردش موجودی کالا}}{\text{بهای تمام شده کالای فروش رفته}} = \frac{\text{متوسط موجودی کالا}}{\text{متوسط موجودی کالا}}$$

$$\frac{360}{\text{نسبت گردش حساب‌های دریافتی}} = \frac{360}{\frac{\text{فروش خالص}}{\text{متوسط حساب‌های دریافتی}}} = \text{دوره وصول مطالبات}$$

در این پژوهش برای همگن‌سازی داده‌های چرخه عملیاتی از لگاریتم طبیعی استفاده شده است. نوسان‌های سود: نوسان‌های سود از طریق ضریب تغییرهای سود خالص، یعنی حاصل تقسیم انحراف معیار بر میانگین سود خالص طی چهار سال گذشته به دست می‌آید.

**یافته‌های پژوهش**  
**آمار توصیفی متغیرهای پژوهش**  
 خلاصه وضعیت آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در نگاره (۳) ارائه شده است.

نگاره ۳. نتایج تجزیه و تحلیل توصیفی داده‌های کمی پژوهش

متغیر	نماد	مشاهدات	کوچک‌ترین	بزرگ‌ترین	میانگین	انحراف معیار
قابلیت مقایسه	Acomp	۷۸۴	-۱/۴۷۵	-۰/۰۰۰	-۰/۰۱۶	۰/۰۷۶
دوره تصدی حسابرس	Tenure	۷۸۴	۱	۶	۲/۳۸۷	۱/۳۴۶
تخصص حسابرس در صنعت	Spec	۷۸۴	۰/۰۰۰	۰/۸۷۰	۰/۱۹۲	۰/۲۶۲
اندازه شرکت	Size	۷۸۴	۱۰/۲۳۱	۱۸/۷۴۳	۱۴/۰۸۵	۱/۳۵۵
اهرم مالی	Lev	۷۸۴	۰/۰۱۰	۰/۹۹۱	۰/۵۵۲	۰/۲۰۲
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام	MB	۷۸۴	۰/۰۱۵	۹/۹۵۳	۲/۶۳۸	۱/۹۶۳
بازده دارایی‌ها	ROA	۷۸۴	-۰/۴۴۳	۰/۶۳۴	۰/۰۹۱	۰/۱۲۳
نوسان‌های سود	SDNP	۷۸۴	۰/۰۳۱	۲/۵۵۶	۰/۴۱۸	۰/۴۹۱
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OC	۷۸۴	۱/۱۰۵	۴/۴۰۳	۲/۳۹۰	۰/۴۶۸

منبع: یافته‌های پژوهش

همان‌طور که در نگاره (۳) مشاهده می‌شود، میانگین قابلیت مقایسه صورت‌های مالی (-۰/۰۱۶) است. میانگین دوره تصدی حسابرس (۲/۳۸۷) است که بیانگر آن است به‌طور متوسط دوره حضور یک حسابرس در شرکت‌های نمونه ۲/۳ سال است.

میانگین تخصص حسابرس در صنعت (۰/۱۹۲) بوده است و نشان می‌دهد حساب‌رسانی که در شرکت‌ها مسئولیت حسابرسی داشتند، از تخصص نسبی برخوردار بوده‌اند.

نگاره ۴. توزیع فراوانی شرکت‌های نمونه در مراحل چرخه عمر شرکت

مرحله	رشد	بلوغ	افول
تعداد شرکت‌ها	۱۰۷	۵۷۳	۱۰۴

با توجه به نگاره (۴) مشاهده می‌شود از ۷۸۴ شرکت مشاهده، ۱۰۷ شرکت در مرحله رشد قرار گرفته است و ۵۷۳ سال- شرکت در مرحله بلوغ و ۱۰۴ سال- شرکت در مرحله افول قرار دارد.

**نتایج آزمون فرضیه‌ها** حسابرِس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

**نگاره ۵. نتیجه آزمون رگرسیون فرضیه اول**

$$Acomp_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Spec_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 SDNP_{i,t} + \beta_7 OC_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته: قابلیت مقایسه

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	C	۰/۵۱۰	۲/۲۷۷	۰/۰۲۳
تخصص حسابرِس در صنعت	SPEC	۰/۱۶۲	۴/۴۰۶	۰/۰۰۰
اندازه شرکت	Size	-۰/۰۰۱	-۰/۰۹۸	۰/۹۲۱
اهرم مالی	Lev	-۰/۲۲۷	-۳/۲۷۰	۰/۰۰۱
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام	MB	۰/۰۱۵	۲/۴۶۱	۰/۰۱۴
بازده دارایی‌ها	ROA	-۱/۶۴۷	-۱۳/۹۷۷	۰/۰۰۰
نوسان‌های سود	SDNP	۰/۰۰۴	۲/۴۶۵	۰/۰۱۳
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OC	-۰/۰۰۸	-۰/۲۲۸	۰/۸۱۹
آماره چاو	آماره هاسمن	آماره دوربین- واتسون	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
۳/۹۳۰	۱۸/۷۷۸	۲/۰۲۱	۰/۲۷۲	۰/۲۶۵
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۳۶/۲۸۰		۰/۰۰۰
آزمون ناهمسانی واریانس (White H)	۱/۰۱۶	آزمون خودهمبستگی سریالی (آزمون Breusch-Godfrey)		۰/۹۱۳
سطح معناداری	۰/۱۸۲	سطح معناداری		۰/۰۹۱

منبع: یافته‌های پژوهش

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه اول در نگاره (۵) ارائه شده است. سطح معناداری آماره آزمون چاو (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش و سطح معناداری آماره آزمون هاسمن (۰/۰۰۰) نیز کمتر از سطح خطای مورد پذیرش است؛ بنابراین، مدل داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت برای برآزش مدل انتخاب می‌شود. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۲۶۵) است که نشان می‌دهد ۲۶/۵ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر تخصص حسابرِس در صنعت و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است و نیز

تخصص حسابرِس در صنعت تأثیر مستقیم بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی و بازده دارایی‌ها تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارند. همچنین، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و نوسان‌های سود تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارند. میزان آماره دوربین- واتسون نیز برابر با (۲/۰۲۱) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. با

خودهمبستگی سریالی در مدل رگرسیون وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه اول پذیرش می‌شود.

فرضیه دوم پژوهش بیان می‌کند دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

توجه به بالابودن سطح معناداری آماره آزمون وایت (۰/۱۸۲) از سطح خطای مورد پذیرش، نتایج آزمون ناهمسانی واریانس نشان می‌دهد ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد. همچنین، با توجه به بالابودن سطح معناداری آماره آزمون براش گادفری از سطح خطای مورد پذیرش، نتایج آزمون ضرایب لاگرانژ (آزمون براش گادفری) نیز نشان می‌دهد

#### نگاره ۶. نتیجه آزمون رگرسیون فرضیه دوم

$$Acomp_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Tenure_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 SDNP_{i,t} + \beta_7 OC_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته: قابلیت مقایسه

متغیر	نماد	ضریب	آماره t	سطح معناداری
مقدار ثابت	C	۰/۳۹۸	۱/۷۴۲	۰/۰۸۱
دوره تصدی حسابرس	Tenure	-۰/۰۰۳	-۰/۲۵۴	۰/۷۹۹
اندازه شرکت	Size	۰/۰۱۰	۰/۸۸۹	۰/۳۷۳
اهرم مالی	Lev	-۰/۲۲۲	-۳/۱۲۷	۰/۰۰۱
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام	BM	۰/۰۱۳	۲/۱۵۷	۰/۰۳۱
بازده دارایی‌ها	ROA	-۱/۶۷۳	-۱۳/۹۷۹	۰/۰۰۰
نوسان‌های سود	SDNP	۰/۰۰۴	۲/۳۳۷	۰/۰۱۹
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OC	-۰/۰۱۰	-۰/۲۶۳	۰/۷۹۲
آماره چاو	آماره F	آماره دورین - واتسون	ضریب تعیین	ضریب تعیین تعدیل شده
سطح معناداری	سطح معناداری	سطح معناداری	۳/۸۴۳	۰/۲۴۴
۰/۰۰۰	۰/۰۳۰	۰/۰۰۰	۱۵/۴۴۶	۰/۲۵۲
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱/۹۹۴	۳۲/۵۱۹	۰/۲۴۴
آزمون ناهمسانی واریانس (White H)	۱/۶۹۱	آزمون خودهمبستگی سریالی (آزمون Breusch-Godfrey)	۰/۸۱۴	۰/۸۱۴
سطح معناداری	۰/۱۵۶	سطح معناداری	۰/۴۴۶	۰/۴۴۶

منبع: یافته‌های پژوهش

مدل انتخاب می‌شود. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۲۴۴) است که نشان می‌دهد ۲۴/۴ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی قابل توضیح است و نیز دوره تصدی حسابرس تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی

نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه دوم در نگاره (۶) ارائه شده است. سطح معناداری آماره آزمون چاو (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش و سطح معناداری آماره آزمون هاسمن (۰/۰۳۰) نیز کمتر از سطح خطای مورد پذیرش است؛ بنابراین، مدل داده‌های تابلویی با اثرهای ثابت برای برآزش



می‌دهد ناهمسانی واریانس در مدل وجود ندارد. همچنین، با توجه به بالابودن سطح معناداری آماره آزمون براش گادفری از سطح خطای مورد پذیرش، نتایج آزمون ضرایب لاگرانژ (آزمون براش گادفری) نیز نشان می‌دهد خود همبستگی سریالی در مدل رگرسیون وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به‌دست آمده، فرضیه دوم رد می‌شود.

فرضیه سوم پژوهش بیان می‌کند تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مراحل چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ندارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی و بازده دارایی‌ها تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارند. همچنین، نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری سهام و نوسان‌های سود تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی دارند. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۹۹۴) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) است و کل مدل رگرسیونی معنادار است. با توجه به بالابودن سطح معناداری آماره آزمون وایت (۰/۱۵۶) از سطح خطای مورد پذیرش، نتایج آزمون ناهمسانی واریانس نشان

#### نگاره ۷. نتیجه آزمون رگرسیون فرضیه سوم

$$Acomp_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Spec_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 SDNP_{i,t} + \beta_7 OC_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته: قابلیت مقایسه

متغیر	نماد	مرحله رشد		مرحله بلوغ		مرحله افول	
		ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری
مقدار ثابت	C	۴/۰۹۴	۰/۰۰۱	۰/۰۶۹	۰/۷۴۲	۰/۴۸۱	۰/۳۶۵
تخصص حسابرس در صنعت	SPEC	۰/۱۳۵	۰/۱۶۳	۰/۳۰۹	۰/۰۰۰	-۰/۱۷۶	۰/۰۹۸
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۸۵	۰/۰۶۳	-۰/۰۰۱	۰/۹۸۹	۰/۰۴۶	۰/۶۷۴
اهرم مالی	Lev	-۰/۳۳۲	۰/۰۰۶	۰/۰۰۹	۰/۸۵۶	-۰/۵۱۵	۰/۰۰۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	۰/۰۸۳	۰/۳۷۲	۰/۰۳۲	۰/۴۳۶	-۰/۰۶۵	۰/۵۹۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۷۳۵	۰/۰۰۰	-۰/۰۹۵	۰/۰۶۹	-۰/۲۰۳	۰/۱۲۳
نوسان‌های سود	SDNP	۰/۲۹۵	۰/۰۰۱	۰/۰۶۶	۰/۱۳۶	۰/۰۵۶	۰/۶۰۳
لاگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OC	-۰/۲۲۶	۰/۰۴۶	۰/۱۳۰	۰/۰۰۱	۰/۰۵۰	۰/۶۳۵
آماره F		۶/۹۷۱		۱۰/۸۸۰		۲/۸۴۸	
سطح معناداری		۰/۰۰۰		۰/۰۰۰		۰/۰۱۱	
ضریب تعیین		۰/۳۷۰		۰/۱۲۲		۰/۲۰۲	
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۱۷		۰/۱۱۱		۰/۱۳۱	
آماره دوربین - واتسون		۱/۶۸۰		۱/۶۸۹		۱/۷۷۸	

منبع: یافته‌های پژوهش

صورت‌های مالی با کمک متغیر تخصص حسابرس در صنعت و متغیرهای کنترلی در مرحله بلوغ قابل توضیح است. تخصص حسابرس در صنعت تأثیر مستقیم بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ دارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی، تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ دارد. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۶۸۹) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه سوم در مرحله بلوغ پذیرش می‌شود.

فرضیه سوم در مرحله افول بیان می‌کند تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۷) ارائه شده است. سطح معناداری آماره  $F(۰/۰۱۱)$  کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۱۳۱) است که نشان می‌دهد ۱۳/۱ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر تخصص حسابرس در صنعت و متغیرهای کنترلی در مرحله افول قابل توضیح است. تخصص حسابرس در صنعت تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول ندارد. همچنین، از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول دارد. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۷۷۸) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه سوم در مرحله افول رد می‌شود.

فرضیه سوم در مرحله رشد بیان می‌کند تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۷) ارائه شده است. سطح معناداری آماره  $F(۰/۰۰۰)$  کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۳۱۷) است که نشان می‌دهد ۳۱/۷ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر تخصص حسابرس در صنعت و متغیرهای کنترلی در مرحله رشد قابل توضیح است. تخصص حسابرس در صنعت تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد ندارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد دارد. همچنین، نوسان‌های سود تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه در مرحله رشد دارد. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۶۸۰) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه سوم در مرحله رشد رد می‌شود.

فرضیه سوم در مرحله بلوغ بیان می‌کند تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۷) ارائه شده است. سطح معناداری آماره  $F(۰/۰۰۰)$  کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۱۱۱) است که نشان می‌دهد ۱۱/۱ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه

فرضیه چهارم پژوهش بیان می‌کند دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مراحل چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نگاره ۸. نتیجه آزمون رگرسیون فرضیه چهارم

$$Acomp_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 Tenure_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t} + \beta_3 Lev_{i,t} + \beta_4 MB_{i,t} + \beta_5 ROA_{i,t} + \beta_6 SDNP_{i,t} + \beta_7 OC_{i,t} + \varepsilon$$

متغیر وابسته: قابلیت مقایسه

متغیر	نماد	مرحله رشد		مرحله بلوغ		مرحله افول	
		ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری	ضریب	سطح معناداری
مقدار ثابت	C	۳/۷۹۲	۰/۰۰۳	-۰/۱۰۰	۰/۶۵۵	۰/۴۲۷	۰/۴۳۳
دوره تصدی حسابرس	Tenure	۰/۰۸۹	۰/۳۳۰	-۰/۰۶۴	۰/۱۳۴	۰/۰۳۷	۰/۷۲۷
اندازه شرکت	Size	-۰/۱۵۱	۰/۱۲۱	۰/۰۸۵	۰/۰۶۷	۰/۰۳۵	۰/۷۵۴
اهرم مالی	Lev	-۰/۲۹۳	۰/۰۱۷	۰/۰۱۰	۰/۸۵۴	-۰/۴۶۳	۰/۰۰۰
نسبت ارزش بازار به ارزش دفتری	MB	۰/۰۷۲	۰/۴۴۲	۰/۰۱۸	۰/۶۸۱	-۰/۰۳۹	۰/۷۵۳
بازده دارایی‌ها	ROA	-۰/۷۴۸	۰/۰۰۰	-۰/۱۰۹	۰/۰۴۵	-۰/۱۸۴	۰/۱۶۹
نوسان‌های سود	SDNP	۰/۲۷۸	۰/۰۰۲	۰/۰۵۳	۰/۲۵۱	۰/۰۴۹	۰/۶۵۲
لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی	OC	-۰/۲۵۴	۰/۰۲۶	۰/۱۲۹	۰/۰۰۳	۰/۰۴۴	۰/۶۸۲
آماره F		۶/۷۴۴	۳/۱۲۶	۲/۳۸۵			
سطح معناداری		۰/۰۰۰	۰/۰۰۳	۰/۰۲۹			
ضریب تعیین		۰/۳۶۳	۰/۰۳۸	۰/۱۷۴			
ضریب تعیین تعدیل شده		۰/۳۰۹	۰/۰۲۶	۰/۱۰۱			
آماره دوربین-واتسون		۱/۷۱۱	۱/۶۳۹	۱/۷۵۸			

منبع: یافته‌های پژوهش

فرضیه چهارم در مرحله رشد بیان می‌کند دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد. نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۸) ارائه شده است. سطح معناداری آماره F (۰/۰۰۰) کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۳۰۹) است که نشان می‌دهد ۳۰/۹ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی در مرحله رشد قابل توضیح است. دوره تصدی حسابرس تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد ندارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی، بازده دارایی‌ها و لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد دارد. همچنین، نوسان‌های سود تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله رشد دارد. میزان آماره دوربین-واتسون نیز برابر با (۱/۷۱۱) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه چهارم در مرحله رشد رد می‌شود.

تعدیل شده مدل برابر با (۰/۱۰۱) است که نشان می‌دهد ۱۰/۱ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی در مرحله افول قابل توضیح است. دوره تصدی حسابرس تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول ندارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، اهرم مالی تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول دارد. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۷۵۸) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه چهارم در مرحله افول رد می‌شود.

#### نتیجه‌گیری

فراهم آوردن شرایطی که بتوان اطلاعات مالی دوره‌های مختلف یک واحد تجاری و یا اطلاعات مالی چندین واحد تجاری را با یکدیگر مقایسه کرد، باعث می‌شود تا استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی بتوانند نقاط قوت و ضعف، وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد تجاری را به‌طور نسبی ارزیابی کنند. در صورتی که تصمیم‌های آگاهانه مبتنی بر اطلاعات شفاف و قابل مقایسه نباشد، منابع کمیاب اقتصادی تلف می‌شود و به تبع آن اقتصاد کشور آسیب می‌بیند. با توجه به تجزیه و تحلیل فرضیه‌ها نتیجه‌گیری کلی پژوهش به شرح زیر است: هدف از انجام این پژوهش تعیین تأثیر تخصص حسابرس در صنعت و دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت است که یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، تخصص حسابرس در صنعت بر قابلیت

فرضیه چهارم در مرحله بلوغ بیان می‌کند دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۸) ارائه شده است. سطح معناداری آماره  $F(۰/۰۰۳)$  کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین تعدیل شده مدل برابر با (۰/۰۲۶) است که نشان می‌دهد ۲/۶ درصد از تغییرهای متغیر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی با کمک متغیر دوره تصدی حسابرس و متغیرهای کنترلی در مرحله بلوغ قابل توضیح است. دوره تصدی حسابرس تأثیری بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ ندارد. از متغیرهای کنترلی وارد شده به مدل، بازده دارایی‌ها تأثیر منفی بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ دارد. همچنین، لگاریتم طبیعی چرخه عملیاتی تأثیر مثبت بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله بلوغ دارد. میزان آماره دوربین - واتسون نیز برابر با (۱/۶۳۹) است که نشان می‌دهد همبستگی بین اجزای خطای مدل وجود ندارد. در نتیجه، با توجه به نتایج به دست آمده، فرضیه چهارم در مرحله بلوغ رد می‌شود.

فرضیه چهارم در مرحله افول بیان می‌کند دوره تصدی حسابرس بر قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در مرحله افول چرخه عمر شرکت تأثیر مثبت و معناداری دارد.

نتایج به دست آمده از آزمون این فرضیه در نگاره (۸) ارائه شده است. سطح معناداری آماره  $F(۰/۰۲۹)$  کمتر از سطح خطای مورد پذیرش (۵ درصد) و کل مدل رگرسیونی معنادار است. میزان ضریب تعیین

مقایسه صورت‌های مالی متأثر از پدیده دوره تصدی حسابرس نیست. به عبارت دیگر، استمرار رابطه حسابرس و صاحب‌کار تغییری در سبک حسابرس ایجاد نمی‌کند که بتواند قابلیت مقایسه صورت‌های مالی را در طول دوره تصدی حسابرس متأثر کند. نتایج پژوهش حاضر، مغایر با یافته‌های تقی‌زاده خانقاه [۴] و نمازی و همکاران [۱۵] و هم‌راستا با یافته‌های محسنی و همکاران [۱۳] است.

با توجه به یافته‌های پژوهش که نشان می‌دهد با افزایش تخصص حسابرس در صنعت، قابلیت مقایسه صورت‌های مالی نیز افزایش می‌یابد، به سازمان بورس و اوراق بهادار پیشنهاد می‌شود تدابیری اتخاذ کند تا شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس از حسابرسی استفاده کنند که در صنعت مورد فعالیت شرکت تخصص داشته باشند. همچنین، به سازمان حسابرسی به‌عنوان مرجع تدوین استانداردهای حسابداری و حسابرسی پیشنهاد می‌شود به تدوین دستورالعمل‌ها، رهنمودها و ضوابط تخصصی‌کردن خدمات‌های حسابرسی در صنایع اهتمام ورزد؛ چراکه حسابرسان متخصص، عملیات حسابرسی را در کمترین زمان و با کیفیت بالا و کارایی بهتری انجام می‌دهند و طبقه‌بندی خدمات‌های حسابرسی به صورت تخصصی منجر به افزایش کیفیت و سودمندی گزارش‌های مالی می‌شود.

### منابع

- ۱- ابراهیمی کردلر، علی و سلمان رحمتی. (۱۳۹۳). بررسی رابطه اندازه، دوره تصدی و تخصص حسابرس در صنعت با نقدشوندگی سهام. *تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، سال پنجم، شماره ۲۱، صص ۳۸-۵۱.
- ۲- احمدپور، احمد؛ توکل‌نیا، اسماعیل و تکتّم

مقایسه صورت‌های مالی تأثیر مثبت و معناداری دارد که این تأثیر در مرحله بلوغ نیز مشاهده شد و در مراحل رشد و افول ارتباطی مشاهده نشد؛ بنابراین، می‌توان نتیجه گرفت هرچه صاحب‌کاران و استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی برای اطمینان‌بخشی به اطلاعات خود از حسابرسان متخصص در صنعت استفاده کنند، باعث می‌شوند قابلیت مقایسه و در نتیجه کیفیت اطلاعات مالی آنها افزایش یابد و این تأثیر در مرحله بلوغ شرکت بیشتر مشهود است، چراکه شرکت‌ها در مراحل چرخه عمر، سیاست‌ها و خط‌مشی‌های متفاوتی را دنبال می‌کنند و این تأثیر در مرحله بلوغ نیز نشان می‌دهد شرکت زمانی که از مرحله رشد به مرحله بلوغ می‌رسد، تضادهای نمایندگی و مشکلات نمایندگی افزایش می‌یابد؛ بنابراین، نقش حسابرسان در این مرحله پررنگ‌تر است. از طرفی معمولاً شرکت‌ها در این مرحله به ثبات سود و بازدهی مناسب می‌رسند و برای تداوم این روند، سعی می‌کنند از حسابرسان متخصص در صنعت استفاده کنند تا سرمایه‌گذار مناسب را جذب و در جهت افزایش ثروت آنها قدم بردارند. در مجموع، نتایج نشان می‌دهد به هر میزان مؤسسه‌ها و نهادهای مربوطه در تخصصی‌کردن ارائه خدمات‌های حسابرسی برای صنایع مختلف تلاش کنند، صورت‌های مالی حسابرسی‌شده محتوای اطلاعاتی و قابلیت مقایسه بیشتری خواهند داشت و موجب بهبود تصمیم‌های اقتصادی گروه‌های مختلف ذی‌نفع خواهد شد. نتایج پژوهش حاضر، هم‌راستا با یافته‌های فرانسیس و همکاران [۳۲]، امیدفر و مرادی [۴۱]، احمدپور و همکاران [۲]، حاجیها و همکاران [۵]، اعتمادی و همکاران [۳] و رهنمای رودپشتی و همکاران [۸] است.

در پژوهش حاضر، هیچ‌گونه ارتباطی بین دوره تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی در کل و در مراحل مختلف چرخه عمر شرکت مشاهده نشد و این موضوع بیانگر آن است که قابلیت

حسابداری مدیریت، سال هشتم، شماره ۲۵، صص ۴۷-۲۹.

۹- کرمی، غلامرضا و حامد عمرانی. (۱۳۸۹). تأثیر چرخه عمر شرکت بر میزان مربوط بودن معیارهای ریسک و عملکرد. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال دوم، شماره ۳، صص ۶۴-۴۹.

۱۰- کرمی، غلامرضا؛ بذرافشان، آمنه و امیر محمدی. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرس و مدیریت سود. دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، صص ۸۲-۶۵.

۱۱- کمیته تدوین استانداردهای حسابداری. (۱۳۸۸). استانداردهای حسابداری. تهران: سازمان حسابرسی.

۱۲- مرادی، محمد و هدی اسکندر. (۱۳۹۳). بررسی کیفیت سود طی چرخه عمر در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابداری، سال پنجم، شماره ۱۹، صص ۱۳۹-۱۲۱.

۱۳- محسنی، عبدالرضا؛ رهنمای رودپشتی، فریدون و هاشم نیکومرام. (۱۳۹۴). سبک حسابرس، مدت تصدی حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۳، صص ۲۲-۹.

۱۴- نونهال نهر، علی اکبر؛ جبارزاده کنگرلوئی، سعید و یعقوب‌پور کریم. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابرسی و قابلیت اتکای اقلام تعهدی. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۱، صص ۷۰-۵۵.

۱۵- نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور و سعید جبارزاده کنگرلوئی. (۱۳۹۰). رابطه کیفیت حسابرسی و مدیریت سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۹، صص ۲۱-۴.

معصومی. (۱۳۹۴). اثر تعدیلی تخصص حسابرس در صنعت بر ارتباط بین راهبری هیئت‌مدیره و مدیریت سود مبتنی بر اقلام تعهدی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال چهارم، شماره ۱۵، صص ۹۳-۱۰۶.

۳- اعتمادی، حسین؛ محمدی، امیر و مهدی ناظمی اردکانی. (۱۳۸۸). بررسی رابطه بین تخصص در صنعت و کیفیت سود در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری مالی، سال اول، شماره ۲، صص ۳۲-۱۷.

۴- تقی‌زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). ارتباط بین دوره تصدی حسابرس و کیفیت گزارشگری مالی در مراحل چرخه عمر شرکت. یازدهمین همایش ملی حسابداری ایران، دانشگاه فردوسی مشهد، صص ۷۱-۹۰.

۵- حاجیها، زهره؛ برادران حسن‌زاده، رسول و یونس احمدزاده. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تخصص در صنعت و دوره تصدی حسابرسی بر مدیریت سود (با تأکید بر صورت‌های مالی میان‌دوره ای) در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۹، صص ۸۵-۶۹.

۶- حساس‌یگانه، یحیی. (۱۳۸۴). فلسفه حسابرسی، تهران: انتشارات علمی و فرهنگی.

۷- حساس‌یگانه، یحیی؛ ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و امیر محمدی. (۱۳۹۱). بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرس بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه. بورس اوراق بهادار، سال پنجم، شماره ۱۹، صص ۴۳-۶۴.

۸- رهنمای رودپشتی، فریدون؛ وکیلی‌فرد، حمیدرضا؛ لک، فضل‌اله و عبدالرضا محسنی. (۱۳۹۴). سبک حسابرس و قابلیت مقایسه صورت‌های مالی.

- 27- De Angelo L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3, No. 3, Pp. 183-199.
- 28- De Franco, G., Kothari, G. S. P., and R. Verdi. (2011). The Benefits of Financial Statements Comparability. *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, No. 4, Pp. 895-931.
- 29- FASB. (1980). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 Qualitative Characteristics of Accounting Information*. Norwalk, CT: FASB.
- 30- FASB. (2010). *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting*. Norwalk, CT: FASB.
- 31- Francis, J., and M. Yu. (2009). The Effect of Big 4 Office Size on Audit Quality. *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 5, Pp. 1521-1552.
- 32- Francis, J. R., Pinnuck, M., and O. Watanabe. (2014). Auditor Style and Financial Statement Comparability. *The Accounting Review*, Vol. 89, No. 2, Pp. 605-633.
- 33- Iman, S., and A. Sukrisno. (2014). An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, Vol. 164, Pp. 271-281.
- 34- Jonas, G. J., and J. Blanchet. (2000). Assessing Quality of Financial Reporting. *Accounting Horizons*, Vol. 14, No. 3, Pp. 353-363.
- 35- Kimberly A., and W. Mayhew. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*, Vol. 9, No. 1, Pp. 35-58.
- 36- Knapp, M. (1991). Factors that Audit Committees Use as Surrogates for Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 10, No. 1, Pp. 35-52.
- 37- Krishnan., G. V. (2003). Does Big-6 Auditor Industry Experience Constrain Earnings Management?. *Accounting Horizons (Supplement)*, Vol. 17, No. 1, Pp. 1-16.
- 38- Leuz, C., Nanda, D., and P. Wysocki. (2003). Earnings Management and Investor Protection: An International Comparison.
- 16- Adizes, I. (1989). *Corporate Life Cycle: How and Why Corporations Grow and Die and What Do About it*. New Jersey, Paramus, Prentice Hall Publishing.
- 17- Ali Abedalqader, A. T. , Ream Tawfiq, I. I., and A.B. Rana Ahmad. (2011). Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 4, Pp. 317-334.
- 18- Anthony, J. H., and K. Ramesh. (1992). Association between Accounting Performance Measures and Stock Prices: A Test of the Life Cycle Hypothesis. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 15, No. 2-3, Pp. 203-227.
- 19- Ball, R., Robin, A., and J. S. Wu. (2003). Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian Countries. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 36, No. 1-3, Pp. 235° 270.
- 20- Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M., and C. Williams. (2012). Are IFRS-Based and US GAAP-Based Accounting Amounts Comparable?. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 54, No. 1, Pp. 68-93.
- 21- Beck, P., and I. Solomon. (1988). A Model of the Market for MAS and Audit Services; Knowledge Spillovers and Auditor-Auditee Bonding. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 7, No. 1, Pp. 50-64.
- 22- Becker, C. L., De Fond, M. L., Jiambalvo, J., and K.R. Subramanyam. (1998). The Effect of Audit Quality on Earnings Management. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 15, No. 1, Pp. 1-24.
- 23- Boone, J., Khurana, I., and K. Raman. (2008). Audit Tenure and the Equity Risk Premium. *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, Vol. 23, No. 1, Pp. 115-140.
- 24- Carcello, J. V., and A. L. Nagy. (2004). Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No. 5, Pp. 651-668.
- 25- Chi, W., and H. Huang. (2005). Discretionary Accruals, Audit-Firm Tenure and Audit-Partner Tenure: Empirical Evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 1, No. 1, Pp. 65-92.
- 26- Das, S., and S. Pandit. (2010). Audit Quality, Life-Cycle Stage and the Investment Efficiency of the Firm. SSRN.

- Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?. *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, Pp. 779-800.
- 41- Omidfar, M., and M. Moradi. (2015). The Effects of Industry Specialization on Auditor's Opinion in Iran. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, Vol. 6, No. 1, Pp. 399-408.
- Journal of Financial Economics*, Vol. 69, No. 3, Pp. 505-527.
- 39- Mansi, S. A., Maxwell, W. F. and D. P. Miller. (2004). Does Auditor Quality and Tenure Matter to Investors? Evidence from the Bond Market. *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, No. 4, Pp. 755-793.
- 40- Myers, J. N. Myers, L. A., and T. C. Omer. (2003). Exploring the Term of the Auditor° Client Relationship and the Quality of

